



كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

قسم العلوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة وجباية

ب عنوان

مدى توافر المقومات لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على

أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

(مع دراسة حالة في مؤسسة نفطال فرع GPL سعيدة)

تحت إشراف:

. قدوري هودة سلطان

إعداد الطالبتان:

. أسد سعيدة

. موزن آمال

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ رئيسا

الأستاذ مشرفا

الأستاذ ممتحنا

الأستاذ ممتحنا

السنة الجامعية 2013 . 2014

دعاء

يا رب لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا أصاب باليأس
إذا فشلت

بل ذكرني دائماً بأن التسامح هو أكبر مراتب القوة وأن حب
الانتقام

هو أول مظاهر الضعف يا رب إذا جردتني من المال اترك لي
الأمل وإذا جردتني من النجاح اترك لي قوة العناد حتى
نتغلب على الفشل

وإذا جردتني من نعمة الصحة اترك لي الإيمان
يا رب إذا أسأت إلى الناس أعطني شجاعة العفو
يا رب إذا نسيتك فلا تنساني

آمين يا رب العالمين.



كلمة شكر

قبل كل شيء نشكر الله عز و جل و نحمده هو مولانا الذي رزقنا

من العلم ما لم نكن نعلم و وهبنا من القوة و الصبر ما نحتاجه للوصول إلى هذا المستوى و إتمام دراستنا و عملنا المتواضع هذا ، نفعنا الله به و إياكم.

. كما نتقدم باسمي معاني الشكر إلى أستاذة " قدوري هودة سلطان التي إنارتنا بتوجيهاتها القيمة و نصائحها الثمينة التي ستكون نبراسا أسير على دربها في حياتنا العلمية و العملية أدامها الله فخرا للجامعة و للبحث العلمي .

. و نتقدم أيضا بخالص الشكر و التقدير إلى سادة أساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذا البحث و تقييمه .

كما لا ننسى شكر و تقدير جهود السيد " عزوز مصطفى " من مؤسسة نفاطال فرع GPL بسعيدة و مساعدته القيمة لنا و نشكر كل موظفي مؤسسة.

و في الأخير نتقدم بشكر لكل من ساعدنا في هذا العمل المتواضع .

إهداء

بحروف من ذهب وكلمات من الصميم اهدي رحيق دراستي

إلى من وهبتني الحياة وسقّنتني من دقائق قلبها ودموعها وآمالها حبا

إلى من تتلخص فيها كل كلمات الحب والحنان: إليك يا أمي

إلى من أرشدني في طريق الحياة وسهر على تربيّتي ورعايتي

إلى من لم يبخل علي بشيء في الحياة: إليك يا أبي .

إلى من شاركني طفولتي وحياتي إخوتي: معمر، بن عثمان، ربيعة، نعيمة
وأزواجهما .

واخص بالذكر الكتكوتين: إبراهيم الخليل، يزن آدم الحبيب،

إلى كل عائلة: موزن، نابي، ناصري .

إلى كل صديقتي: أسماء، كريمة، حورية، حميدة، صارة، هبة، سليحة، نور،

هاجر، سعاد، أمينة، فاطمة، خيرة، سميرة، فوزية، هوارية.

إلى من شاركنتني في مشوار دراستي صديقتي الحبيبة: سعدية .

إلى كل طلبة السنة الثانية ماستر: تخصص محاسبة

وجباية دفعة 2013 - 2014

مبارك

إهداء

بكللمات نابغة من القلب و بقلمى هذا المليء بالحب الكتب و الهدى ثمرة عملى
المتواضع إلى نور عيني سبب أنفاسي و مهد حياتي إليك يا أمي يا من كرست حياتك
من أجل فرحي لن أنسى و لا للحظة تعبك من أجل نجاحي أحبك ياأماه.

إليك يا من منحت حياتك لأخر لحظة فيها من أجل حمايتي يا من تمنيت أن تكون
بجانبي في أروع لحظة من حياتي لا كن قدر الله أن تنتقل إلى رحمته اهدي عملي هذا
إلى روحك طاهرة إليك يا أبي رحمة الله عليك .

إليك يا أروع و أفضل إنسان إليك يا من رببتني و تعبت من جلي راية نجاحي هذا إليك
يا جدي الحبيب .

كما لا أنسى جدتي العزيزتان و خالتي ثالية ولن أنسى خالي وزوجته و عماتي و خاصة
نوال وزوجها و أولادها إلى بنات عماتي " خديجة ، فاطمة ، حسيبة " وزوجة عمي خيرة
لن أنساكم يا بسمة حياتي لن أنساكم يا أحبابي انتم زهرة غرست في قلبي إليكم يا
إخوتي " أسماء ، حورية ، ابوبكر ، خولة و الكتكوت آية .

إلى صديقاتي الحبيبات " كريمة نور و صليحة ، حميدة ، سميرة ، فوزية ، هبة ، سارة ،
هوارية و فاطمة ، سعاد و أمينة "

إلى من شاركتني أحزاني و أفراحي و عملي هذا صديقة عمري و حبيبتي " آمال "

إلى زميلاتي و زملائي في الدراسة سنة ثانية محاسبة و جباية .

إلى كل من لم تسعهم ورقتي لا كن لن ينساهم قلبي

سعيدة

الملخص :

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاقتصادية، وذلك بالتطرق لمختلف الجوانب النظرية المتعلقة بأنظمة التكاليف، وأهم الأسباب التي أدت إلى ظهور نظام ABC كأحد أهم التطورات الحاصلة في أنظمة التكاليف.

هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت مؤسسة نفطال تتوافر فيها المتطلبات الأساسية لتطبيق نظام ABC و التي تتمحور أساسا في مدى اقتناع الإدارة العليا بأهمية النظام، تعدد المنتجات و زيادة حدة المنافسة بالإضافة إلى التغيرات التي تطرأ على البيئة الصناعية الحديثة و تزايد استخدام الأنشطة غير المباشرة ..

بينت نتائج الدراسة أن المؤسسة تقوم بتبني هذا النظام نتيجة لتوافر هذه المقومات ، والذي يعتبر آلية تساعد على فهم أفضل لمسببات التكلفة، بغرض الحصول على معلومات أكثر دقة تستخدم في اتخاذ القرارات الملائمة.

الكلمات المفتاحية:

التكلفة، أنظمة التكاليف، نظام التكاليف على أساس الأنشطة

Résumé:

Cette étude met en évidence la disponibilité des composants de base nécessaires pour mettre en œuvre le système des coûts basé sur les activités au sein de l'entreprise économique , En exposant les différents aspects théoriques du systèmes des coûts ,et les raisons les plus importantes qui ont conduit à l'émergence du système ABC comme l'un des plus importants développements des systèmes des coûts .

L'étude visait à déterminer si l'entreprise NAFTAL disponible sur les exigences de base pour l'application du système ABC ,et c'est représenté principalement dans la convaincre de l'administration générale à l'importance du système , la diversité des produits et l'augmenter de la concurrence ,et en plus au changements de l'environnement industrielles modernes et l'utilisation croissante des activités indirectes..

Les résultats de l'étude montrent que l'entreprise adopte ce système à la suite de la disponibilité de ces composants de bases, Qui est un outil pour aider à mieux comprendre les causes des coûts, afin d'obtenir des informations plus précises utilisées dans la prise de décisions.

Mots-clés:

le coût, les système des coûts ,Le système des couts basé sur les activités

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
البسملة	
دعاء	
شكر و تقدير	
الإهداء	
الملخص بلغتين	
فهرس المحتوى	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
المقدمة العامة	1
الفصل الأول : مدخل إلى أنظمة التكاليف	
مقدمة الفصل	5
المبحث الأول : المفاهيم الأساسية للتكاليف و تقسيماتها	6
المطلب الأول : مفهوم التكلفة	6
المطلب الثاني : عناصر التكاليف	8
المطلب الثالث : تصنيف التكاليف	9
المبحث الثاني : ماهية نظام التكاليف	16
المطلب الأول : تعريف نظام التكاليف	16
المطلب الثاني : وظائف و أهداف نظام التكاليف	19
المطلب الثالث : أهمية و مقومات نظام التكاليف	24
المبحث الثالث : الأنظمة التقليدية للتكاليف	26
المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية	26
المطلب الثاني : طريقة التكاليف الجزئية	29
المطلب الثالث : الانتقادات الطرق التقليدية للتكاليف	33

35	خلاصة الفصل
36	الفصل الثاني : متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC
36	مقدمة الفصل
37	المبحث الأول : ماهية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
37	المطلب الأول نشأة و تطور نظام ABC
39	المطلب الثاني : تعريف نظام ABC و المفاهيم الأساسية المرتبطة به
44	المطلب الثالث : أهمية و أهداف نظام ABC
47	المبحث الثاني : تصميم نظام ABC
47	المطلب الأول : مراحل تطبيق نظام ABC
56	المطلب الثاني : مقومات الأساسية لتطبيق نظام ABC
58	المطلب الثالث صعوبات تطبيق نظام ABC
60	المبحث الثالث : تقييم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
60	المطلب الأول : الانتقادات الموجهة لنظام ABC (مزايا و عيوب)
65	المطلب الثاني : المقارنة بين نظام ABC و الطرق التقليدية لاحتساب التكاليف
70	المطلب الثالث : أبعاد نظام ABC
75	خلاصة الفصل
76	الفصل الثالث : دراسة حالة في مؤسسة نפטال فرع GPL بسعيدة
76	مقدمة الفصل
77	المبحث الأول : لمحة تاريخية عن شركة نפטال سعيدة

77	المطلب الأول : تاريخ وحدة نפטال
81	المطلب الثاني : تنظيم الشركة و هيكلها
86	المطلب الثالث : عوامل القوة و الضعف في الشركة
88	المبحث الثاني : أنظمة التكاليف المطبقة في مؤسسة نפטال فرع GPL بسعيدة
88	المطلب الأول : الطريقة التقليدية
100	المطلب الثاني : المقومات التي أدت إلى تطبيق نظام ABC في مؤسسة نפטال GPL بسعيدة
101	المطلب الثالث : تحديد التكاليف وفق نظام ABC
104	المبحث الثالث : تحليل و مقارنة أنظمة التكاليف في مؤسسة نפטال GPL بسعيدة
104	المطلب الأول : أهمية تطبيق انظم التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة
106	المطلب الثاني : تحليل أنظمة التكاليف الخاصة بمؤسسة نפטال
108	المطلب الثالث : تحليل نتائج أنظمة التكاليف في مؤسسة نפטال
110	خلاصة الفصل
111	الخاتمة العامة
	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجدول

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تحديد مجوعات التكلفة	50
02	المقارنة بين نظام ABC والطرق التقليدية للتكاليف	65
03	اهم الوظائف ومصاريف الخاصة بها في مؤسسة نفطال	88
04	مصاريف خاصة بالمديرية العامة لشركة نفطال "شركة الأم" بالجزائر	89
05	تكلفة الشراء بوتان و بروبان	91
06	سعر المرجح للبروبان	92
07	السعر المرجح لسير الغاز	92
08	سعر التكلفة لسير الغاز	93
09	سعر التكلفة B06	94
10	سعر التكلفة B03	95
11	سعر التكلفة B13	96
12	سعر التكلفة لـ P11	97
13	سعر التكلفة لـ P 35	98
14	النتيجة التحليلية	99
15	النتيجة التحليلية الإجمالية	99
16	طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة وفق المنتجات	101
17	حساب التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة نفطال "سعيدة"	102
18	النتيجة التحليلية الإجمالية على أساس الأنشطة	103
19	سعر التكلفة وفق نظام التقليدي	106
20	سعر التكلفة وفق نظام ABC	106
21	الفرق بين سعر التكلفة في نظام التقليدي ونظام ABC	107
22	حساب الفرق بين النتيجة التحليلية الخاصة بالأنظمة التقليدية ونظام ABC	108

قائمة الأشكال

قائمة الاشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	عملية الربط بين التصنيف الوظيفي و التصنيف حسب الارتباط بوحدة المنتج النهائي	11
02	ربط التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة بالمنتج	13
03	وظائف نظام التكاليف	13
04	مفهوم نظام ABC بالشكل	40
05	يمثل أهداف نظام ABC	46
06	التنظيم الهرمي لتكلفة التصنيع وفقا للأنشطة	49
07	آلية عمل نظام ABC عن طريق تجميع وتحديد الأنشطة	54
08	مشاركة الأنشطة عند حدوث تغييرات	62
09	النظام التكاملي التقليدي	66
10	نظام التكاليف على أساس النشاط متعددة المراحل	67
11	تخصيص التكاليف غير مباشرة في النظام التقليدي	68
12	تخصيص التكاليف غير مباشرة في نظام ABC	69
13	علاقة نظام ABC بنظام ABM	72
14	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال	82

المقدمة المقدمة

المقدمة العامة

لقد نبغ نظام التكاليف نتيجة لحاجة المؤسسة إلى تحسين فعالية التسيير و التحديد الدقيق للتكاليف و دراسة هيكلها و سلوكها لغرض التحكم فيها بشكل أفضل، و وسيلة تساعد في توفير المعلومات و البيانات اللازمة لأغراض تقييم الإنتاج و المخزون و الخدمات و إعداد القوائم و التقارير المالية للمؤسسة و تحقيق أهدافها التنظيمية، فهو يعتبر علم و فن لممارسة السيطرة على عناصر التكاليف عن طريق تبويب و تحليل و تلخيص البيانات المتعلقة بها، و استخدام جميع عوامل الإنتاج المتاحة لديها ، و نتيجة للتطورات الاقتصادية و زيادة الإنتاجية في الأسواق و حدة المنافسة زاد من أهميتها و أصبحت تشكل وسيلة هامة تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمشروع من ربح أو خسارة ، كما يمكنها من تخطيط العمليات المستقبلية و قياس كفاءة الأداء و اتخاذ العديد من القرارات، كاختيار تشكيلة مناسبة من المبيعات لتحقيق الربحية و التنبؤ بالتكاليف المستقبلية التي تنعكس على استمراريته في المستقبل .

إن التغيرات و التطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة و انفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض و عصر التطور الهائل في تكنولوجيات الإنتاج و المعلومات ، قد اثر على كمية و نوعية المعلومات التي تحتاج إليها المؤسسات في قياس و تقويم الأداء لتحقيق الأهداف الإستراتيجية ، و الحاجة الماسة لتطوير مقاييس الأداء المالي لمواكبة التغيرات السريعة و المتلاحقة التي تشهدها بيئة الأعمال المحيطة بنا إذ يغلب عليها ألان التقلب و التغير الديناميكي و التطور في وسائل الاتصالات و برامج الحسابات، فالمؤسسات على اختلاف أحجامها و نوعيتها أصبحت تعمل تحت مظلة نظام عالمي جديد ، كما أن الأنظمة التقليدية لم تعد قادرة على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء التنظيمي للمؤسسات الحديثة ، إضافة لعدم قدرتها على توفير مؤشرات و مقاييس الأداء تمكن تلك المؤسسات من تقييم الأداء الداخلي و الخارجي، نظرا للتغيرات التي تحدث في بيئة المؤسسة فرضت عليها أن لا تبقى مكتوفة الأيدي أمام هذه المتغيرات حتى تضمن بقاءها و نموها ، فلقد أصبح من الضروري على هذه الأخيرة التكيف مع ما تمليه البيئة و ذلك بتبني الأنظمة الحديثة في تسيير نشاطها و التي تساعد على حل أو التخلص من عدة مشاكل المتعلقة بالأنظمة التقليدية ، بغية تحقيق كفاءة و فعالية في التسيير و من ثم تحقيق التوازن بين زيادة الأرباح و تحسين في جودة المنتج و تلبية رغبات الزبائن و تخفيض التكاليف و بالتالي تحقيق الميزة التنافسية ، التي ظهرت في نظام جديد يعمل على تلافي نقائص الأنظمة التقليدية و الذي اصطلح عليه نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ، حيث يركز هذا النظام على العلاقة السببية بين الموارد و أنشطة و منتجات المؤسسة و ذلك من خلال فكرة أن القيام بأنشطة يستهلك موارد و أن إنتاج المنتجات و الخدمات يستهلك أنشطة ، لاقى هذا النظام قبول و ترحيب كبير من المؤسسات وذلك نظرا لنوعية و جودة المعلومات التي يقدمها .

الإشكالية:

باعتبار أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعاني من عدة مشاكل أهمها عدم التحديد الدقيق للتكاليف و التحكم فيها ، فنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC من ابرز التطورات و المستجدات المحاسبية التي لفتت الانتباه بشدة خلال الفترة الأخيرة و ذلك لتخصيصها للتكاليف غير المباشرة هذا من جهة و من جهة أخرى يرجع هذا الاهتمام إلى عدم الرضا عن الطرق التقليدية المتبعة في تخصيص هذه التكاليف خاصة في ظل انفتاح الأسواق و زيادة درجة التنافس ، وعليه فقد بات من الضروري على كافة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بتقييم مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة .

ومن هنا تولدت فكرة الدراسة الحالية لدى الباحث و التي لخصت مشكلة الدراسة في مقومات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة و اعتمادها على المقومات التي أدت إلى تطبيق نظام ABC ومدى نجاحه في التحدد الدقيق للتكاليف.

وقد تمحورت اشكالتنا الرئيسية في هذه الدراسة على السؤال الجوهرى التالى :

. هل تعتبر الطرق التقليدية للتكاليف أداة ملائمة لتحديد مختلف التكاليف ؟ و ما هي أهم المقومات التي تستوجب على المؤسسة الاقتصادية تبني الطرق الحديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ؟

الاسئلة الفرعية :

ولتوضيح الإشكالية الرئيسية نطرح بعض الأسئلة الفرعية و المتمثلة في :

1) اين تكمن اهمية تحديد التكاليف بدقة في عملية التسيير ، و ما مدى فعالية الأنظمة التقليدية لاحتساب التكاليف في تحديدها ؟

2) ما هو مفهوم نظام ABC و ما هي اهم المتطلبات الاساسية لتطبيقه؟

3) ما واقع تطبيق نظام ABC في المؤسسة الجزائرية وما مدى توافر متطلبات تطبيقه؟

فرضيات الدراسة :

تدفع بنا هذه الأسئلة إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها و التي هي على النحو التالى :

1) إن تحديد التكاليف و مراقبتها و التحكم بها يتطلب تطبيق أنظمة التكاليف لهذا فمن المحتمل اعتماد المؤسسة الاقتصادية على نظام التكاليف يمكنها من ذلك .

2) إن تغير الظروف عمل المؤسسات و محيطها قد يبرز عجز الأنظمة التقليدية للتكاليف عن تتبع التكاليف و تحديدها بدقة مما يوفر المقومات الأساسية لاستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة و مدى نجاحه و أهم الصعوبات التي يمكن أن تواجهه .

مبررات اختيار موضوع البحث :

تم اختيار هذا الموضوع بناء على عدة أسباب منها ثلاثة أسباب جوهرية هي :

- اختصاصنا في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع .

- قلة الدراسات حول موضوع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بصفة عامة ، وموضوع توفر المقومات التي تمكن المؤسسة من تطبيق هذا النظام ، ومقارنته بالنظام التقليدي بصفة خاصة .

رغبنا في توسيع معلوماتنا حول طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وأوجه المفاضلة بينهم .

أهمية و أهداف الدراسة :

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة كونها تبحث في طرق نظام التكاليف ، من خلال المفاضلة بينهم وفيما تقدمه للمؤسسات الجزائرية من دقة في تحديد تكاليف منتجاتها والتخطيط الجيد ومن ثم مراقبة الأداء ، وتوفير معلومات تكون أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة .

أهداف الدراسة :

هناك عدة أهداف نسعى لتحقيقها من خلال هذا البحث نذكر منها :

1- إبراز قصور طرق التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة .

2_ معرفة أهم المقومات التي تدفع المؤسسة إلى تبني نظام ABC وتطبيقه .

3- معرفة ما أضافه نظام ABC عن الطرق التقليدية .

4- التعرف على مدى نجاح نظام ABC والصعوبات المتولدة عنه والتي أسفرت بمجموعة من الانتقادات التي أدت إلى التفكير في تطوير هذا النظام .

5_ التعرف على مدى توافر المقومات الأساسية اللازمة لتبني نظام ABC من خلال دراسة حالة لإحدى المؤسسات الجزائرية

محددات الدراسة:

تمت الدراسة النظرية حول نظام التكاليف التقليدي ومقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ،أما الدراسة الميدانية فقد تمت في مؤسسة نפטال فرع GPL بسعيدة وذلك في الوقت الممتد من شهر مارس الى شهر ماي.

منهجية الدراسة :

للإجابة على الأسئلة المطروحة و الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع و أبعاده و اختبار فرضياته لذا سيتم الاعتماد المنهج الوصفي الجانب النظري إلى جانب منهج دراسة حالة و من أدوات البحث التي تم الاستعانة بها :الكتب والمراجع بلغتين العربية والفرنسية ومذكرات ماجستير والدكتوراه ومقالات العلمية في الجانب النظري أما فيما يخص الجانب التطبيقي اعتمدنا على الملاحظة و المقابلة الشخصية ، إضافة إلى تحليل البيانات و القوائم المالية المتاحة لدى مؤسسة نפטال فرع GPL بسعيدة .

هيكل الدراسة :

نستعرض خلال الفصل الأول :

نظام التكاليف و مدى أهميته ،و ابرز مقوماته ،و الطرق التقليدية له (الطرق الكلية و الجزئية) ،و الانتقادات الموجهة له.

لذلك تم اختيار عنوان الفصل الأول : مدخل إلى أنظمة التكاليف .

أما الفصل الثاني :

فقد تطرقنا إلى نظام ABC ،تصميمه ،و ابرز جوانب الاختلاف بينه و بين نظام التكاليف التقليدية و أهم أبعاده و من هذا التصور كان عنوان الفصل الثاني : متطلبات تطبيق نظام ABC .

و الفصل الثالث :

يتضمن واقع استخدام الطرق التقليدية لنظام التكاليف في مؤسسة الجزائرية ألا و هي مؤسسة نפטال فرع GPL بسعيدة

و دراسة مقومات تطبيق نظام ABC لذلك تم اختيار عنوان الفصل الثالث : الجانب التطبيقي لمؤسسة نפטال فرع GPL بسعيدة .

المقدمة العامة

لقد نبغ نظام التكاليف نتيجة لحاجة المؤسسة إلى تحسين فعالية التسيير و التحديد الدقيق للتكاليف و دراسة هيكلها و سلوكها لغرض التحكم فيها بشكل أفضل، و وسيلة تساعدنا في توفير المعلومات و البيانات اللازمة لأغراض تقييم الإنتاج و المخزون و الخدمات و إعداد القوائم و التقارير المالية للمؤسسة و تحقيق أهدافها التنظيمية، فهو يعتبر علم و فن لممارسة السيطرة على عناصر التكاليف عن طريق تبويب و تحليل و تلخيص البيانات المتعلقة بها، و استخدام جميع عوامل الإنتاج المتاحة لديها ، و نتيجة للتطورات الاقتصادية و زيادة الإنتاجية في الأسواق و حدة المنافسة زاد من أهميتها و أصبحت تشكل وسيلة هامة تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمشروع من ربح أو خسارة ، كما يمكنها من تخطيط العمليات المستقبلية و قياس كفاءة الأداء و اتخاذ العديد من القرارات، كاختيار تشكيلة مناسبة من المبيعات لتحقيق الربحية و التنبؤ بالتكاليف المستقبلية التي تنعكس على استمراريته في المستقبل .

إن التغيرات و التطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة و انفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض و عصر التطور الهائل في تكنولوجيات الإنتاج و المعلومات ، قد اثر على كمية و نوعية المعلومات التي تحتاج إليها المؤسسات في قياس و تقويم الأداء لتحقيق الأهداف الإستراتيجية ، و الحاجة الماسة لتطوير مقاييس الأداء المالي لمواكبة التغيرات السريعة و المتلاحقة التي تشهدها بيئة الأعمال المحيطة بنا إذ يغلب عليها ألالن التقلب و التغير الديناميكي و التطور في وسائل الاتصالات و برامج الحسابات، فالمؤسسات على اختلاف أحجامها و نوعيتها أصبحت تعمل تحت مظلة نظام عالمي جديد ، كما أن الأنظمة التقليدية لم تعد قادرة على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء التنظيمي للمؤسسات الحديثة ، إضافة لعدم قدرتها على توفير مؤشرات و مقاييس الأداء تمكن تلك المؤسسات من تقييم الأداء الداخلي و الخارجي، نظرا للتغيرات التي تحدث في بيئة المؤسسة فرضت عليها أن لا تبقى مكتوفة الأيدي أمام هذه المتغيرات حتى تضمن بقاءها و نموها ، فلقد أصبح من الضروري على هذه الأخيرة التكيف مع ما تمليه البيئة و ذلك بتبني الأنظمة الحديثة في تسيير نشاطها و التي تساعدنا على حل أو التخلص من عدة مشاكل المتعلقة بالأنظمة التقليدية ، بغية تحقيق كفاءة و فعالية في التسيير و من ثم تحقيق التوازن بين زيادة الأرباح و تحسين في جودة المنتج و تلبية رغبات الزبائن و تخفيض التكاليف و بالتالي تحقيق الميزة التنافسية ، التي ظهرت في نظام جديد يعمل على تلافي نقائص الأنظمة التقليدية و الذي اصطلح عليه نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ، حيث يركز هذا النظام على العلاقة السببية بين الموارد و أنشطة و منتجات المؤسسة و ذلك من خلال فكرة أن القيام بأنشطة يستهلك موارد و أن إنتاج المنتجات و الخدمات يستهلك أنشطة ، لاقى هذا النظام قبول و ترحيب كبير من المؤسسات وذلك نظرا لنوعية و جودة المعلومات التي يقدمها .

الإشكالية:

باعتبار أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعاني من عدة مشاكل أهمها عدم التحديد الدقيق للتكاليف و التحكم فيها ، فنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC من ابرز التطورات و المستجدات المحاسبية التي لفتت الانتباه بشدة خلال الفترة الأخيرة و ذلك لتخصيصها للتكاليف غير المباشرة هذا من جهة و من جهة أخرى يرجع هذا الاهتمام إلى عدم الرضا عن الطرق التقليدية المتبعة في تخصيص هذه التكاليف خاصة في ظل انفتاح الأسواق و زيادة درجة التنافس ، وعليه فقد بات من الضروري على كافة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بتقييم مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة .

ومن هنا تولدت فكرة الدراسة الحالية لدى الباحث و التي لخصت مشكلة الدراسة في مقومات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة و اعتمادها على المقومات التي أدت إلى تطبيق نظام ABC ومدى نجاحه في التحديد الدقيق للتكاليف.

وقد تمحورت اشكالتنا الرئيسية في هذه الدراسة على السؤال الجوهرى التالي :

. هل تعتبر الطرق التقليدية للتكاليف أداة ملائمة لتحديد مختلف التكاليف ؟ و ما هي أهم المقومات التي تستوجب على المؤسسة الاقتصادية تبني الطرق الحديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ؟

الاسئلة الفرعية :

ولتوضيح الإشكالية الرئيسية نطرح بعض الأسئلة الفرعية و المتمثلة في :

(1) اين تكمن اهمية تحديد التكاليف بدقة في عملية التسيير ، و ما مدى فعالية الأنظمة التقليدية لاحتساب التكاليف في تحديدها ؟

(2) ما هو مفهوم نظام ABC و ما هي اهم المتطلبات الاساسية لتطبيقه؟

(3) ما واقع تطبيق نظام ABC في المؤسسة الجزائرية وما مدى توافر متطلبات تطبيقه؟

فرضيات الدراسة :

تدفع بنا هذه الأسئلة إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها و التي هي على النحو التالي :

(1) إن تحديد التكاليف و مراقبتها و التحكم بها يتطلب تطبيق أنظمة التكاليف لهذا فمن المحتمل اعتماد المؤسسة الاقتصادية على نظام التكاليف يمكنها من ذلك .

(2) إن تغير الظروف عمل المؤسسات و محيطها قد يبرز عجز الأنظمة التقليدية للتكاليف عن تتبع التكاليف و تحديدها بدقة مما يوفر المقومات الأساسية لاستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة و مدى نجاحه و أهم الصعوبات التي يمكن أن تواجهه .

مبررات اختيار موضوع البحث :

تم اختيار هذا الموضوع بناء على عدة أسباب منها ثلاثة أسباب جوهرية هي :

- اختصاصنا في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع .
- قلة الدراسات حول موضوع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بصفة عامة ، وموضوع توفر المقومات التي تمكن المؤسسة من تطبيق هذا النظام ، ومقارنته بالنظام التقليدي بصفة خاصة .
- رغبتنا في توسيع معلوماتنا حول طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، وأوجه المفاضلة بينهم .

أهمية و أهداف الدراسة :

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة كونها تبحث في طرق نظام التكاليف ، من خلال المفاضلة بينهم وفيما تقدمه للمؤسسات الجزائرية من دقة في تحديد تكاليف منتجاتها والتخطيط الجيد ومن ثم مراقبة الأداء ، وتوفير معلومات تكون أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة .

أهداف الدراسة :

هناك عدة أهداف نسعى لتحقيقها من خلال هذا البحث نذكر منها :

- 1- إبراز قصور طرق التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة .
- 2- معرفة أهم المقومات التي تدفع المؤسسة إلى تبني نظام ABC وتطبيقه .
- 3- معرفة ما أضافه نظام ABC عن الطرق التقليدية .
- 4- التعرف على مدى نجاح نظام ABC والصعوبات المتولدة عنه والتي أسفرت بمجموعة من الانتقادات التي أدت إلى التفكير في تطوير هذا النظام .
- 5- التعرف على مدى توافر المقومات الأساسية اللازمة لتبني نظام ABC من خلال دراسة حالة لإحدى المؤسسات الجزائرية

محددات الدراسة:

تمت الدراسة النظرية حول نظام التكاليف التقليدي ومقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، أما الدراسة الميدانية فقد تمت في مؤسسة نفطال فرع GPL بسعيدة وذلك في الوقت الممتد من شهر مارس الى شهر ماي.

منهجية الدراسة :

للإجابة على الأسئلة المطروحة و الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع و أبعاده و اختبار فرضياته لذا سيتم الاعتماد المنهج الوصفي الجانب النظري إلى جانب منهج دراسة حالة و من أدوات البحث التي تم الاستعانة بها : الكتب والمراجع بلغتين العربية والفرنسية ومذكرات ماجستير والدكتوراه ومقالات العلمية في الجانب النظري أما فيما يخص الجانب التطبيقي اعتمدنا

على الملاحظة و المقابلة الشخصية ، إضافة إلى تحليل البيانات و القوائم المالية المتاحة لدى مؤسسة نفطال فرع GPL بسعيدة .

هيكل الدراسة :

نستعرض خلال الفصل الأول :

نظام التكاليف و مدى أهميته ، و ابرز مقوماته ، و الطرق التقليدية له (الطرق الكلية و الجزئية) ، و الانتقادات الموجهة له .
لذلك تم اختيار عنوان الفصل الأول : مدخل إلى أنظمة التكاليف .

أما الفصل الثاني :

فقد تطرقنا إلى نظام ABC ، تصميمه ، و ابرز جوانب الاختلاف بينه و بين نظام التكاليف التقليدية و أهم أبعاده و من هذا التصور كان عنوان الفصل الثاني : متطلبات تطبيق نظام ABC .

و الفصل الثالث :

يتضمن واقع استخدام الطرق التقليدية لنظام التكاليف في مؤسسة الجزائرية ألا و هي مؤسسة نفطال فرع GPL بسعيدة و دراسة مقومات تطبيق نظام ABC لذلك تم اختيار عنوان الفصل الثالث : الجانب التطبيقي لمؤسسة نفطال فرع GPL بسعيدة

الفصل الأول: مدخل إلى أنظمة التكاليف.

تمهيد :

يتميز عصرنا الحالي بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض بالإضافة إلى التطور الهائل في التكنولوجيا والمعلومات ، مما اجبر المؤسسات الاقتصادية مهما كان نوعها إلى إتباع نظام التكاليف والذي يلعب دورا حيويا باعتباره القاعدة الرئيسية للحصول على البيانات والمعلومات ، كما يعتبر احد أدوات التسيير حيث يتم الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات المناسبة .

إن نظام التكاليف هو احد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة وقد ارتبط هذا الفرع في البداية بالمؤسسات الصناعية نظرا لطبيعة هذه المؤسسات وخصائصها ولكن مع الانفتاح العالمي وزيادة حدة المنافسة وسعي إدارة المؤسسات في القطاعات المختلفة إلى تقليل وضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي ، إذ أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بفرع نظام التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسات من البيانات المختلفة اللازمة للتخطيط ورقابة التكاليف واستغلال موارد المؤسسة استغلالا أمثل .

إذ تعمل المؤسسات في بيئة تتميز بالتغير والتعقيد الذي يدفعها إلى تشكيل إستراتيجية من اجل تحديد النظرة المستقبلية وتجسيد الأهداف الحقيقية التي تعمل على تحقيقها ، تكون مبنية على قرارات يتم اتخاذها في مؤسسة بناءا على تحليل وتقييم العديد من البدائل المتاحة واختيار أفضلها من ناحية إمكانية التطبيق إلا أن عملية اتخاذ القرارات لا تتسم بالسهولة إذ تحتاج إلى نظام تكاليف مدروس من الإدارة ، وتختلف نظم التكاليف من مؤسسة إلى أخرى من حيث حجم الإنتاج ونوعية المنتج والمعلومات المتوفرة لديها .

وخلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتكلفة وأهمية وأهداف نظام محاسبة التكاليف وأهم مقوماته والانتقادات الموجهة له .

المبحث الأول : المفاهيم الأساسية للتكاليف وتقسيماتها .

تحتاج المؤسسة الناجحة إلى إدارة مختلف البيانات و بصفة مستمرة لمساعدتهم في تخطيط العمليات المستقبلية و قياس كفاءة الأداء و اتخاذ قرارات لذلك تقوم بتضحية بالتكلفة التي هي تنازل عن قيمة اقتصادية مستفاد منها من قبل المؤسسة .

المطلب الأول : مفهوم التكلفة .

« التكلفة لها العديد من المعاني ويختلف مضمونها طبقا لعدد من الاعتبارات ، فمن وجهة نظر العامة يقصد بها الأعباء المالية أو النقدية التي تنشأ نتيجة اقتناء سلعة أو للحصول على خدمة ما ، وهذا لا يتم تمييز العامة بين التكلفة *cost* والنفقة *expenditure* والمصرف *expense* من وجهة نظرهم هذه المصطلحات تعتبر بدائل للتعبير عن المفهوم نفسه . »⁽¹⁾

« تمثل التكلفة تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر (الفترة الحالية) أو في المستقبل (الفترة التالية) ، وإذا ترتب على هذه التضحية منافع في الفترة الحالية فقط فإن التكلفة تتحول إلى مصرف يخص الفترة ويظهر في قائمة الدخل ووفقا لمبدأ المقابلة (مقابلة إيرادات الفترة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق تلك الإيرادات لتحديد صافي الربح أو الخسارة عن هذه الفترة) ، وإذا ترتب على هذه التضحية منافع في المستقبل (الفترة التالية) فإن التكلفة تتحول إلى أصل يظهر في الميزانية العمومية ويساهم في تحديد المركز المالي للوحدة الاقتصادية . وإذا كانت التكلفة تمثل تضحية اختيارية من الموارد الاقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر أو في المستقبل ، فإن التبرع يمثل أيضا تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع معنوية ويختلف كلاهما عن الضريبة التي تعتبر بمثابة تضحية إجبارية بموارد اقتصادية دون الحصول على منافع ذلك أن الضريبة تمثل فريضة إلزامية يدفعها المواطنون والوحدات الاقتصادية دون مقابل أو دون وجود علاقة واضحة بين الضريبة وبين ما يمكن أن تستفيد به الوحدة الاقتصادية من منافع عامة تتيحها الدولة . »⁽²⁾

¹ غسان فلاح مطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، 2006 ، ص 15.

² ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2008 ، ص 37 . 38 .

«وتعرف أيضا بأنها تضحية اقتصادية يعبر عنها بقيمة نقدية تقابلها منفعة اقتصادية والتكلفة تتكون من قسمين :

1) الكمية

2) السعر

فمن خلال ضرب الكمية * السعر ، يتم الحصول على التكلفة والتي يجب أن تكون بحدود المفهوم المعياري .⁽¹⁾
 «ليس من الضروري إن يكون الشيء المضحي به شيئا ماديا بل قد تكون التضحية بصورة معنوية ، والمقصود بها الأعباء أو المجهود الفعلي أو الذهني أو النفسي في سبيل التوصل إلى هدف معين أو الحصول على منفعة معينة⁽²⁾

¹ غسان فلاح المطارنة ، مقدمة محاسبة التكاليف ، نفس المرجع السابق ، ص 16

² إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر ، عمان 2010 ، ص 23 .

المطلب الثاني : عناصر التكاليف

إن عناصر التكاليف في أي مشروع (شركة) بشكل عام وفي الشركات الصناعية بشكل خاص تتكون من : 1. المواد الأولية .

2. الأجور .

3. المصاريف والخدمات الأخرى .

❖ **المواد الأولية :** تشمل كافة المواد التي تدخل بصفة أساسية في إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة مثل : الأخشاب والحديد في صناعة الأثاث ، أو الحليب في منتجات الألبان الخ وتعتبر مواد أولية أيضا بعض السلع الجاهزة والتي تدخل في صناعات أخرى مثل : الأقفال في صناعة الأبواب و تعتبر بعض المواد من وقود وزيت ومعدات صناعية عنصر من المواد. (1)

❖ **«الأجور :** وتشمل التضحيات التي يتم تحملها في سبيل الحصول على مجهودات العمال الذين يعملون في وظائف المؤسسة المختلفة وهي الإنتاج والتسويق والإدارة ، ويشمل بند الأجور على إجمالي الرواتب والأجور التي تدفع للعاملين والمزايا النقدية والعينية التي تتحملها المؤسسة مثل : الوجبات الغذائية والملابس المجانية ومساهمة المؤسسة في التأمينات الصحية والاجتماعية وكذلك ما يصرف للعاملين من علاوات عن الوقت الإضافي الذي يكلف به العاملون .

المصروفات (الخدمات) : تشمل جميع التضحيات التي تتحملها المؤسسة فيما عدا بندي المواد والأجور ومنها على سبيل المثال لا الحصر ، الاستهلاك والإيجار ، مصاريف النقل ، الدعاية والإعلان والضرائب والرسوم ومصاريف الهاتف والاتصالات الخ. (2)

وهذه العناصر الثلاث السابقة نجدها في جميع أنشطة الشركة الرئيسية من إنتاج وتسويق وخدمات إدارية وتمويلية (3)

المطلب الثالث : تصنيف عناصر التكاليف .

. هناك عدة طرق ونظريات لتصنيف عناصر التكاليف ولعل أهم هذه الطرق هي :

¹ عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، الطبعة الأولى ، إثراء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2008 ، ص 15 .

² محمد تيسير الرجحي ، محاسبة التكاليف ، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات بتعاون مع جامعة القدس المفتوحة ، القاهرة ، 2009 ، ص 36.

³ عماد يوسف الشيخ ، محاسبة تكاليف ، نفس المرجع السابق ، ص 16 .

❖ **التصنيف الوظيفي لعناصر التكاليف:** حيث يتم تبويب عناصر التكلفة على ضوء الأنشطة الرئيسية في أي شركة ، ولعل أهم هذه الأنشطة هي الإنتاج والتسويق والخدمات الإدارية والمالية، ويحتوي كل نشاط على عناصر التكلفة الثلاث من مواد أولية وأجور والمصروفات

1. **تكاليف الإنتاج:** حيث تتضمن جميع المواد الأولية الرئيسية التي تدخل بشكل مباشر في العملية الإنتاجية أو التي تساهم مساهمة فعالة في العملية الإنتاجية ، والمواد الأخرى اللازمة لتسهيل العملية الإنتاجية ولكنها لا تدخل بشكل مباشر في المنتج النهائي ، أما الأجور فإنها تمثل تكلفة العمالة الإنتاجية سواء العمال المتعلقين بالعملية الإنتاجية بصورة مباشرة أو العمال الموجودين في مجالات خدمات الإنتاج والتي تلتزمها العملية الإنتاجية .
- أما عنصر المصاريف فهي كل النفقات الأخرى التي تحدث في الأقسام الإنتاجية من غير عنصري المواد والأجور .
2. **تكاليف التسويق:** أي عملية تتضمن الجهود التي تبذلها الشركة في توجيه عملية التدفق الدائم للسلع من الشركة إلى الزبائن ، التي تتضمن عملية الخزن والنقل والدعاية والإعلان وبحوث السوق ... الخ وهذه العمليات تقوم بها إدارة التسويق ، وهذه جميعا تتمثل فيها عناصر التكلفة الثلاثة (المواد ، الأجور ، المصروفات).
3. **تكاليف إدارية ومالية:** تشمل جميع البنود وفقرات الإدارة العامة وهي غير مرتبطة لا بالإنتاج ولا بالتسويق، مثل دائرة الحسابات المالية والخدمات الخاصة بشؤون الموظفين والعاملين... الخ وتحتوي على المستلزمات الإدارية والمالية وأجورهم ومصاريف اهتلاك الأبنية والمعدات المستخدمة في الأقسام الإدارية والمالية .⁽¹⁾

❖ **تصنيف عناصر التكاليف حسب ارتباطها بوحدة المنتج:** وينظر هنا إلى عناصر التكاليف حسب علاقتها بالمنتج النهائي ، فهناك عناصر تكلفة ترتبط ارتباطا مباشرا بوحدة المنتج بحيث انه لا يكون هناك منتج بالمواصفات المطلوبة دون وجود هذه العناصر ، ويمكن تخصيصها بسهولة بالكامل على المنتج مع سهولة ربطها بذلك المنتج .

¹ عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، نفس المرجع السابق ، ص 16 . 17

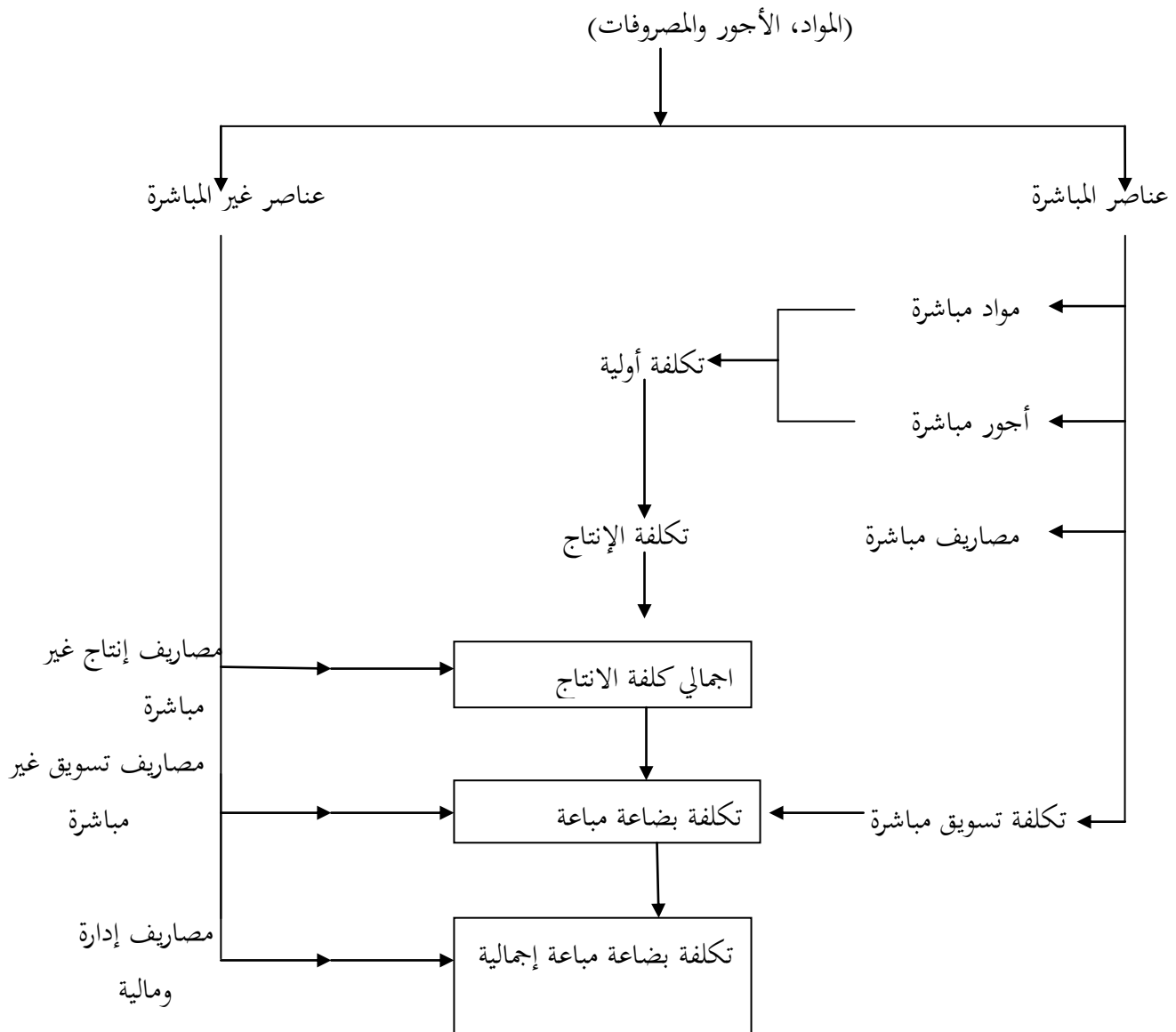
وهناك عناصر التكلفة لا ترتبط بالمنتج بشكل مباشر وتعرف بالتكاليف غير المباشرة، وهذه التكاليف لا تصرف من على وحدة المنتج بل على الأقسام كافة، خدمية وإنتاجية معا، ويمكن ربط التصنيف الأول مع الثاني بحيث يكون لدينا عناصر تكاليف الإنتاج المباشر وعناصر تكاليف الإنتاج غير المباشرة وعناصر تكاليف التسويق مباشرة وعناصر التسويق غير مباشرة، أما التكاليف الخاصة بالإدارة المالية فهي مباشرة على الإطلاق.

وهنا يجب أن نوضح أن عنصر التكلفة يكون مباشر على القسم الذي تتحقق في الكلفة وليس بالضروري أن يكون مباشر على المنتج النهائي فمثلا الأجور التي تدفع للعمال الذين يكونوا مسؤولين عن العملية الإنتاجية تكون أجورهم مباشرة على الإنتاج وعلى القسم الإنتاجي الذين يعملون فيه أيضا.

أما الأجور التي تدفع إلى المشرفين على العملية الإنتاجية أو مجموعة الخطوط الإنتاجية فان أجورهم تعتبر أجور إنتاج غير مباشرة على المنتج النهائي ولكنها في نفس الوقت هي مباشرة على القسم الإنتاجي الذي يحتوي على تلك خطوط الإنتاج⁽¹⁾.

الشكل رقم (01) يوضح عملية الربط بين التصنيف الوظيفي و التصنيف حسب الارتباط بوحدة المنتج النهائي

¹ عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، نفس المرجع السابق ، ص 17 . 18



المصدر : عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق، ص 18 .

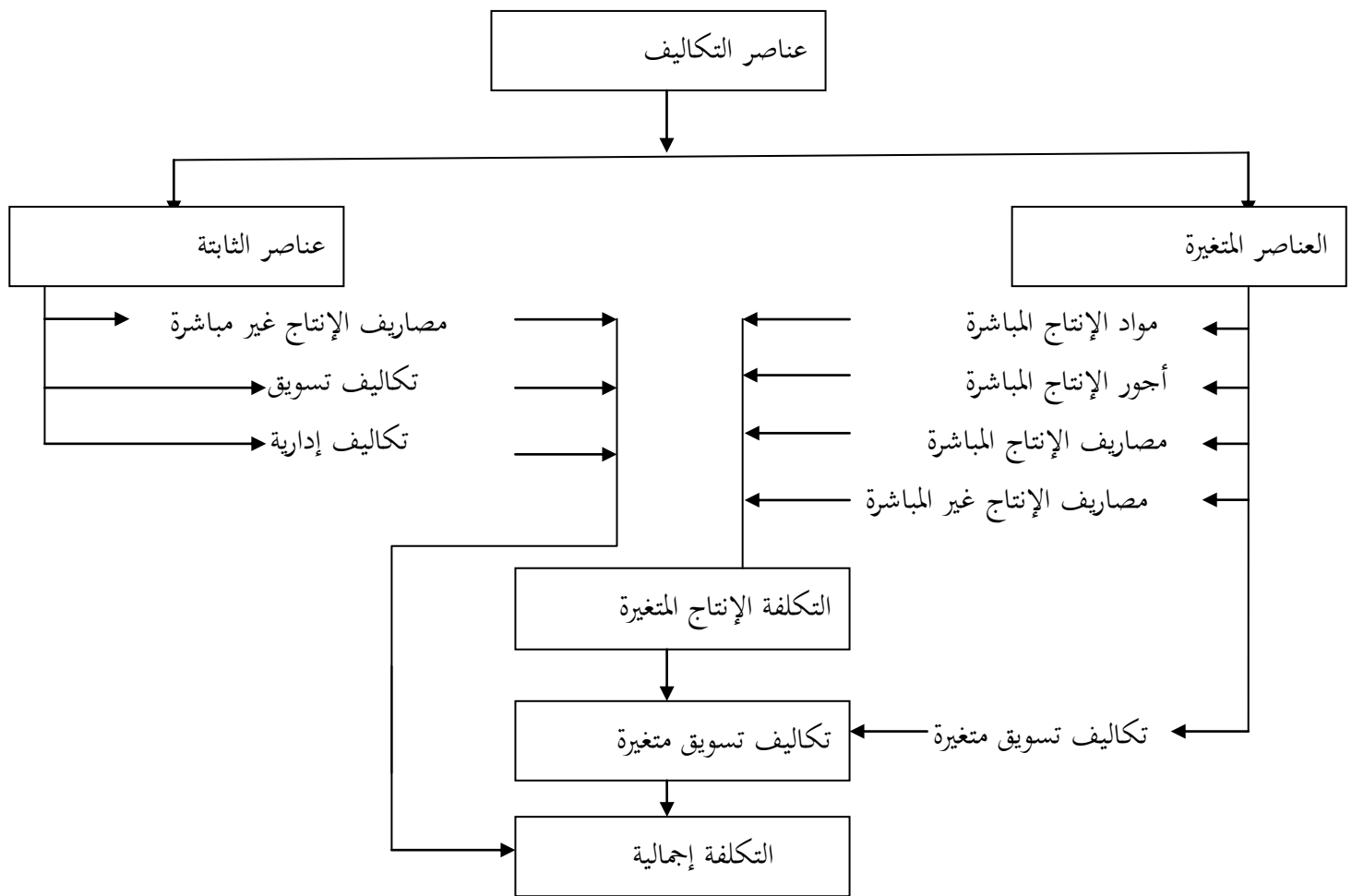
❖ تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بالحجم (كمية الإنتاج):

يتم أيضا تبويب عناصر التكاليف حسب تأثرها واستجابتها لحجم الإنتاج ، حيث تبويب عناصر التكلفة إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة وتكاليف شبه متغيرة ، حيث إن التكاليف المتغيرة تتغير طرديا مع تغير حجم الإنتاج (أو المبيعات) فإذا ازداد حجم الإنتاج أو المبيعات زادت معه إجمالي التكاليف والعكس صحيح ، فعندما يكون الإنتاج

صفر وحدة واحدة فان التكاليف المتغيرة صفر دينار ولكن إذا زادت كمية الإنتاج بأي كمية سوف ترتفع التكاليف المتغيرة بشكل يتناسب مع تلك الزيادة ويجب أن نشير إن التكاليف المتغيرة هي متغيرة على مستوى كمية الإنتاج بالكامل ولكنها غير متغيرة (ثابتة) على مستوى الوحدة الواحدة المنتجة ،أما عناصر التكاليف الثابتة فهي عناصر كلفة لا ترتبط بحجم الإنتاج بل تنفق بشكل ثابت بغض النظر عن حجم الإنتاج سواء كان هناك إنتاج أو عدم وجود إنتاج فان الشركة تتكبد هذه النفقات⁽¹⁾.

الشكل رقم (02) يوضح ربط التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة بالمنتج

¹ عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، نفس المرجع السابق ، ص 18. 19. 20 .



المصدر : عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، نفس المرجع السابق ، ص 22.

التكاليف شبه المتغيرة: هي تلك التكاليف التي تتغير تجاوبا مع التغير في حجم الإنتاج ولكن بنسبة اقل من نسبة التغير في حجم الإنتاج، حيث تحتوي هذه التكاليف على عنصر ثابت فيها وعنصر متغير ولذلك تسمى هذه التكاليف بالتكاليف المختلطة من أمثلة على هذه التكاليف: تكاليف أجور والمشرفين على الخطوط الإنتاجية أو

العمال أو تكاليف الصيانة وهناك عدة طرق مستخدمة في عملية الفصل ما بين الجزء المتغير والجزء الثابت ومن تلك التكاليف ولعل أهم هذه الطرق هي :

- 1) **طريقة الحد الأدنى والأعلى للإنتاج** : حيث يتم دراسة ما هي العلاقة الموجودة بين مستويين من مستويات الإنتاج والتكاليف الخاصة بتلك المستويات ، وتتلخص هذه الطريقة بما يلي :
 - 1- تحديد أدنى مستوى من الإنتاج خلال فترة معينة مع تحديد اعلي مستوى للإنتاج لنفس الفترة .
 - 2- تحديد تكاليف المستوى الأدنى للإنتاج مع تحديد تكاليف المستوى الأعلى للإنتاج ولنفس الفترة .
 - 3- حساب الفرق ما بين مستوى الإنتاج وما بين التكاليف أيضا .
 - 4- ثم يتم تقسيم فرق التكاليف على فرق الإنتاج ونحصل على معدل التغير في مستوى الوحدة الواحدة المنتجة.
 - 5- يضرب ذلك المعدل في كل من المستوى الأدنى للإنتاج والمستوى الأعلى للإنتاج للحصول على التكاليف المتغيرة لكل مستوى (الجزء المتغير في إجمالي تكاليف الإنتاج لكل مستوى).
 - 6- بعد ذلك يطرح الجزء المتغير من التكاليف من إجمالي تكلفة كل مستوى للحصول على التكاليف الثابتة

2) **طريقة المربعات الصغرى** : وهي طريقة إحصائية تستخدم معادلة الخط المستقيم لتحديد سلوك التكاليف وهذه

$$y=a+bx$$

حيث أن:

y: التكاليف

a : الجزء الثابت من التكلفة

b : معدل التغير في تكلفة الوحدة

x : كمية الإنتاج⁽¹⁾

وهناك عدة طرق أخرى للفصل في التكاليف المختلطة كطريقة الانتشار والأسلوب الهندسي ، ولكن الأكثر استخداما هي طريقة الحد الأدنى والأعلى ولأن بسبب وجود الحاسب الآلي فان طريقة المربعات الصغرى أكثر دقة وأفضل النتائج وأسهل في العمل الإنتاجي .

¹ عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، نفس المرجع السابق ، ص 24 . 25 . 26 ،

التكاليف لأغراض متعددة: بينا سابقا بان مفهوم التكلفة يتحدد حسب الغرض منها ، واهم ما يميز نظام التكاليف عن المحاسبة المالية هو أن بيانات نظام التكاليف لاستخدام الداخلية من قبل الإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية المتعددة لذلك كان هناك مجموعة من المفاهيم التي تتعلق بالتكاليف وعملية اتخاذ القرارات الإدارية ومن أهم هذه المفاهيم هي:

- 1 . **التكلفة التفاضلية:** هي الفرق ما بين البديلين ، وغالبا ما تسمى الإدارة عند دراسة عدة بدائل متاحة أمامها ، تسعى للمقارنة ما بين تكاليف تلك البدائل ولعل أفضل مثال على التكاليف التفاضلية : هو إن الإدارة لديها مجموعة من المنتجات من العملية الإنتاجية الواحدة أمامها قرار إداري هل تستمر في إدخال تلك المنتجات إلى عملية إنتاج إضافية وبيعها بالأسواق أم الاكتفاء بعملية الإنتاج الأولى وبيعها كما هي عليه في الأسواق . إن العنصر الحاسم في ذلك هو مقارنة التكاليف الإضافية مع تلك الإيرادات الإضافية التي ستتحقق من العمليات الإضافية .
- 2 - **تكاليف الفرصة البديلة:** هي مقدار المساهمة في الدخل المفقودة نتيجة قلة الموارد المتاحة واختيار بديل عن آخر ولعل خير مثال على ذلك إن طالبا يرغب بالحصول على درجة الماجستير في المحاسبة فان التكاليف التي يجب أخذها في الحسبان ليس فقط الأجور الدراسية والكتب اللازمة لذلك ، بل أيضا يجب الأخذ بالاعتبار الدخل الضائع له من عدم العمل والحصول على مرتب بل الدراسة والإنفاق عليها (لكن ربما يأخذ عامل المكانة الاجتماعية والراتب الأعلى الذي سوف يحصل عليه مستقبلا احد العناصر الأخرى التي تدخل في عملية المفاضلة واتخاذ القرار) .
- 3 - **التكلفة الغارقة:** هي تكاليف سبق وان تحققت نتيجة لقرارات إدارية فهي كلفة ماضية ، ولا يمكن تغييرها مهما كانت الظروف والقرارات والأفعال المتخذة لاحقا . ولذلك على الإدارة عدم النظر إلى هذه التكاليف إذا كان البديل المقدم يسعى إلى تحقيق أهداف أفضل لمستقبل الشركة من تلك القرارات السابقة التي حققت تلك التكاليف الغارقة⁽¹⁾ .»

المبحث الثاني : ماهية نظام التكاليف

أصبح نظام التكاليف أمرا ضروريا وحيويا لاستقرار المؤسسات الاقتصادية و قدرتها على المنافسة ، ويهتم هذا النظام بقياس التكلفة بما يخدم أغراض معينة تساعد إدارة المؤسسة في أداء مختلف وظائفها و بأكبر كفاءة ممكنة .

المطلب الأول : نشأة و تعريف نظام التكاليف

¹ عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، نفس المرجع السابق ، ص 28 . 29 .

الفرع الأول : نشأة نظام التكاليف

« ظهرت نظام التكاليف نتيجة للتطور في أساليب و طرق المحاسبة و تكييفها في صورة تلي احتياجات الإدارة إلى بيانات تفصيلية لاستخدام عوامل الإنتاج إضافة إلى وسائل للرقابة على استخدام هذه العوامل⁽¹⁾ » ، وقد مرت محاسبة التكاليف بمراحل تطور عديدة حتى وصلت إلى مستواها الحالي فقد استخدمت في أيام الفراعنة و في الدول الإسلامية ، و ازداد استخدامها نتيجة ازدهار الصناعة و التجارة في أوروبا حتى وصلت إلى مرحلة الشيوخ في العقدين الأخيرين من القرن 19 حيث ظهرت عدة كتابات منها " تكلفة المصنع " تأليف هنري ميتكالف عرض فيه طريقة محاسبة الأوامر الإنتاجية و كتاب جارك ونيلز عن علاقة محاسبة التكاليف بالمالية و كتاب نورثن عن المشاكل المحاسبية في حالة الإنتاج المستمر المعروف حالياً بمحاسبة المراحل الإنتاجية و ذكرها ميلتون شيرش في سنة 1901 م بان اغلب الشركات لديها نوعاً أو آخر من طرف التكاليف و على الرغم من بساطتها إلا أنها كانت تمكنها من تحديد تكلفة العمل و المواد التي تستخدم في انجاز عمل معين و كذلك قام هاميلتون بتقديم فكرة مراكز التكلفة و ظهرت الكثير من الكتابات التي تتعلق بتوزيع التكاليف على المنتجات . و في القرن 20 ظهر موضوع التكلفة المحددة مقدماً على أساس أفكار رواد الإدارة العلمية مثل تيلور و امرسون .⁽²⁾

الفرع الثاني : تعريف نظام التكاليف

« التكلفة كلمة لها العديد من المعاني و يختلف مضمونها طبقاً للعديد من الاعتبارات فمن وجهة نظر العامة يقصد بها الأعباء المالية أو النقدية التي تنشأ نتيجة اقتناء سلعة أو للحصول على خدمة ما⁽³⁾ . »

« إن نظام التكاليف هي احد فروع المحاسبة المالية و ظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين و الأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها .

¹ غسان فلاح مطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، نفس المرجع السابق ، ص 15 .

² محمد تيسير الرجي ، محاسبة التكاليف ، نفس المرجع السابق ، ص 9 .

³ غسان فلاح مطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، نفس المرجع السابق ، ص 15 .

. عرفها Maher بأنها حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس و تسجيل و التبليغ عن المعلومات الكلفوية .
 وسيديه ، عرفها بأنها وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها و التخطيط للمستقبل و التي
 يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع و تسجيل و تحليل عناصر التكاليف
 لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفاعلية .
 أما horngren ، فقد عرف نظام التكاليف بأنه المحاسبة الإدارية مضافا لها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل
 من نظام التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية .
 كما إن نظام التكاليف فرع من فروع المحاسبة و تطبيقها لمبادئها تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر التكاليف و تقوم
 بعمليات التسجيل و تحليل و ربطها بمراكز التكلفة و من ثم تحميلها
 على أمر الإنتاجي و الوحدة الإنتاجية ، و من ثم إعداد التقارير الدورية و الخاصة بتقييم الأداء مما يدفع إدارة الوحدة
 الاقتصادية إلى ممارسة وظائفها بكفاءة عالية من اجل الضغط على النفقات و تقليل الهدر و الضياع إلى أدنى حد ،
 بالإضافة إلى زيادة الإنتاجية و من ثم تخفيض التكاليف و تعظيم الأرباح⁽¹⁾»

. نظام التكاليف هو أسلوب توزيع وتخصيص الإيرادات و المصروفات فيما يتعلق بالأعمال التجارية من اجل تحديد تكلفة
 الإنتاج.

. نظام التكاليف هي أداة للإدارة لتسليط الضوء على عناصر التكاليف و تحليل سعر التكلفة ، الموزعة و وضع القرار .
 . نظام التكاليف هي طريقة إحصائية من الشكل التقليدي المراد تصنيفها حسب الوظيفة و تحديد تكلفة الفعل أو الخدمة
 أو المنتج.⁽²⁾

¹ إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين نظرية و التطبيق ، ص 23 . 24 .

² Ali sahraoui , **comptabilité analytique cours et études de cas corrigé** , Berti édition , Alger ,
 2004 , P 5

« تأسيسا على ما سبق فان نظام التكاليف ما هو إلا تطبيق مجموعة من المبادئ و الإجراءات و الطرق المحاسبية ن التي يتم بموجبها جمع البيانات و المعلومات الخاصة بعناصر التكلفة المختلفة ، و تفسيرها و عرضها أمام الإدارة لأغراض الدراسة و المقارنة و اتخاذ القرارات »⁽¹⁾

« يعرف نظام التكاليف بأنها " نوع من أنواع الأنظمة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة و الرقابة على عناصر الإنتاج يهدف التخطيط و رسم السياسات " »⁽²⁾

المطلب الثاني : وظائف و أهداف نظام التكاليف

الفرع الأول : وظائف نظام التكاليف

« إن نظام التكاليف مجموعة من الوظائف و التي بتحقيقها ستساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة و المتمثلة في تحقيق الربح و خاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسات على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي

(الشكل رقم 03) يوضح وظائف نظام التكاليف

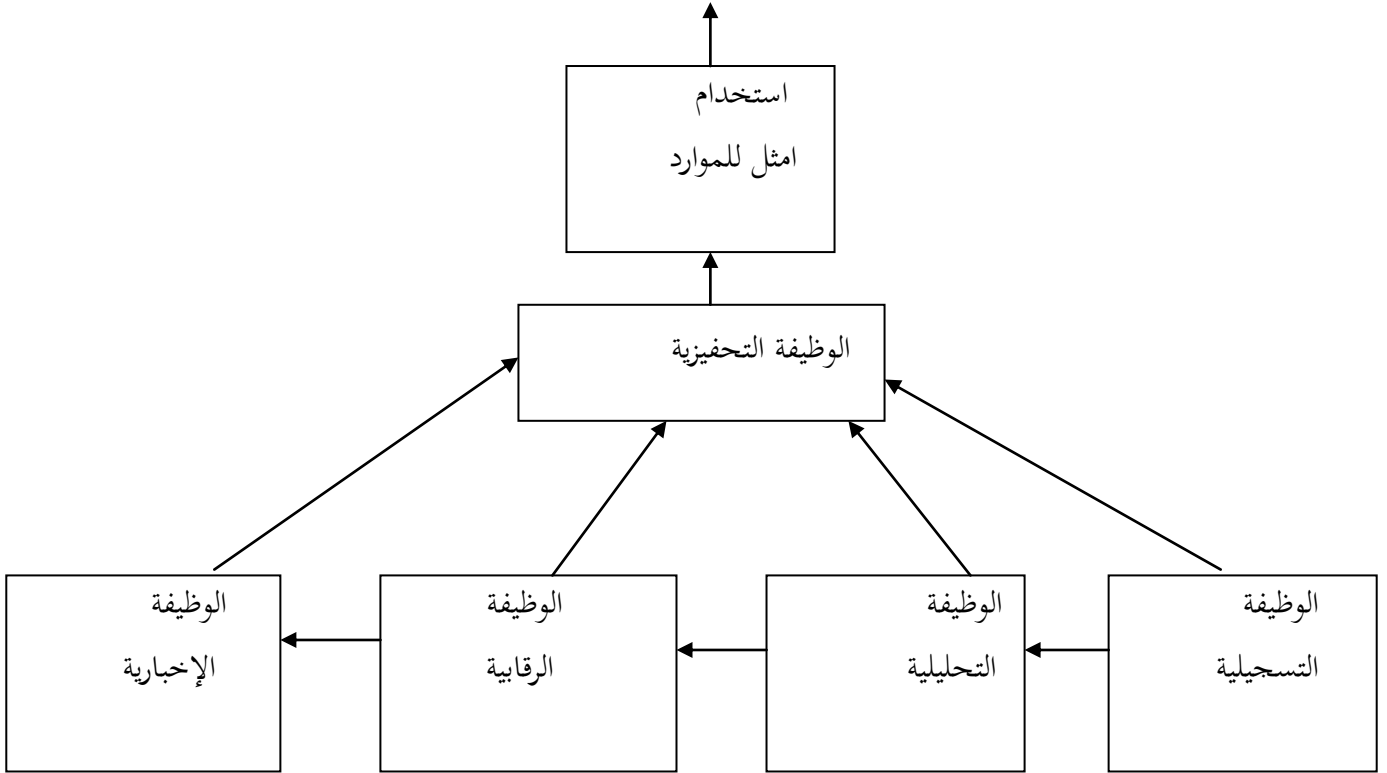
تحقيق

² عمر محمد هديب ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم المالية و المصرفية الأكاديمية العربية للعلوم المالية المصرفية عمان . الأردن ص18

³ اليزيد ساحي ، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التجارة ، جامعة حاج

لخضر باتنة ، 2007 . 2008 ص9

هدف المنشأة



المصدر : إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق ، نفس المرجع السابق ص 25.

- 1) **الوظيفة التسجيلية :** و هي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف ، و أن الوحدة الاقتصادية هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما و أن هناك طريقتين للتسجيل إما على أساس (طريقة الاندماج أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة و منفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف (مواد ، أجور ، مصروفات) .
- 2) **الوظيفة التحليلية :** و تعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف و اقترنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف و ربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر و لكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في الوحدة الاقتصادية .

(3) **الوظيفة الرقابية** : و تعتبر من الوظائف المهمة الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف ، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة و لكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة و مقارنة هذه المعايير بما سينفق فعلا و لكل عناصر التكلفة و تحديد الانحرافات بأنواعها و التي إما أن تكون انحرافات (ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة اقل من المعايير المحددة ، ا وان تكون الانحرافات (غير ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من معايير المحددة و هنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات ، سواء كانت الانحرافات و إخبار الإدارة من اجل اتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من هذه الانحرافات ، سواء كانت الانحرافات ملائمة أو غير ملائمة ، لان الانحرافات الملائمة مثلا قد تكون ملائمة ظاهريا لكن بالحقيقة هي انحرافات غير ملائمة .

(4) **الوظيفة الإخبارية** : و هذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث و بعد تحديد الانحرافات و دراسة أسبابها بشكل دقيق ، ترتفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها و تتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات و عدم تكرارها في الفترات اللاحقة و يجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية و ليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية.

(5) **الوظيفة التحفيزية** : إن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف ، و هذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المنشأة من اجل تنفيذ ما هو مخطط لها و عدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق ... و بهذا و نتيجة لذلك ستتحفز أقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة⁽¹⁾

الفرع الثاني : أهداف نظام التكاليف

من المفترض إن تتكفل نظام التكاليف بتوفير البيانات اللازمة لأغراض الإدارة لإعداد التقارير و التخطيط و رقابة العمليات الجارية ، و بما أنها تستخدم في المؤسسات الهادفة إلى تحقيق الربح و في المؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح و من قبل تجار التجزئة ، و مؤسسات الخدمات و مؤسسات الصناعية فهي وسيلة إلى تحقيق هدف معين ، لذلك نجد إن نظام التكاليف تحقق الأهداف التالية و المتمثلة في :

(1) « **قياس تكاليف الأداء** : الهدف الرئيسي لمحاسبة هو تسجيل و تبويب و تحليل و تلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريقة تصميم المستندات و السجلات لإثبات تكلفة كل عنصر ، مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية :

¹ إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق ، نفس المرجع السابق ، ص 25 . 26 . 27 .

- تحديد تكلفة كل عنصر .
 - تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل كل مركز تكلفة .
 - تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط .
 - تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات
- (2) **الرقابة على عناصر التكلفة:** تعتبر الرقابة على عنصر التكاليف احد الأهداف الأساسية لنظام التكاليف لتحقيق الكفاية و الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج . و عملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها و السيطرة عليها . و تعتبر الرقابة إحدى الوظائف المهمة في حالة وضع الموازنات ، حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة ، فإذا ما حدث انحراف كبير عن الموازنة فيتم إبلاغ الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة⁽¹⁾ .

(3) **اتخاذ القرارات :** تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة و غير المحدولة ، خاصة و أن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ القرارات ، و من القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذ ما يلي :

- ✓ تحديد العلاقة بين التكلفة . حجم . الربح
- ✓ اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به .
- ✓ شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج .
- ✓ إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة .

¹ غسان فلاح مطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، نفس المرجع السابق ، ص 17 .

✓ التوسع في خط إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد .

✓ البيع للأسواق المحلية أو البيع للأسواق الخارجية .

تعتبر المشاكل سالفة الذكر بعضا من المشاكل التي تواجه الإدارة ، و التي لا يمكن لها اتخاذ القرار بخصوصها دون الرجوع إلى البيانات التي توفرها نظام التكاليف .

4) إعداد الكشف المالية : تهدف نظام التكاليف إلى جمع البيانات و تحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة و البضاعة المباعة و التي تعتبر العناصر الرئيسية لإعداد حساب الإنتاج التام و الإنتاج تحت التصنيع.⁽¹⁾

كما انه توجد عدة أهداف أخرى تسعى إلى تحقيقها نظام التكاليف و منها :

- 1) نظام التكاليف يخدم غرض مزدوج :
- 2) يسمح للإدارة بتحليل الفترة النهائية .
- 3) جمع و تطوير المعلومات مفيدة عن توقعات للفترة الحالية
- 4) توافر معلومات تساعد على اتخاذ القرار
- 5) استكمال الانجازات و شرح الفروق الناتجة كضوابط التكاليف و الميزانيات⁽²⁾

¹ غسان فلاح مطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، نفس المرجع السابق ، ص 17 . 18 .

¹ bernard rebouh . Comptabilité analytique et contrôle de gestion Ellipses , edition marketing . 1997 , P 12

قياس تكاليف الإدارة أي تقديم الخدمات لتحقيق و تحديد نتيجة الأنشطة⁽¹⁾

المطلب الثالث : أهمية و مقومات نظام التكاليف

الفرع الأول : أهمية نظام محاسبة التكاليف

إذا كان تواجد نظام للمحاسبة المالية في أي مؤسسة من المؤسسات فان الأمر يختلف بالنسبة لتواجد نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة ، الذي يبقى أمر اختياريًا يتوقف على مدى تقدير إدارة المؤسسة بأهمية و جود هذا النظام فيها. فتزداد أهميته إذ تعتمد عليه الإدارة في توفير البيانات و المعلومات اللازمة للعملية الإدارية ، سواء في مجال التخطيط أو مجال الرقابة أو اتخاذ القرارات حتى تستطيع المؤسسة البقاء في السوق و الاستمرار في المنافسة و رفع معدلات الربحية التي تحققها⁽¹⁾.

² Ali Sahraouian, **comptabilité analytique cours et etudes de cas corrigè**, op . cit .P7 .8

كما إن نظام التكاليف أهمية أخرى منها :

- 1) تهتم بالعمليات المالية التي تتعلق بالإدارة و الأقسام الموجودة في الشركة
- 2) تقدم المعلومات بأسلوب تحليلي و تفصيلي لكل قسم و نوع من أنواع الإنتاج و الخدمات
- تهتم بالبيانات الفعلية و المحددة مقدما (التقديرية) و استخدام الموازنات التقليدية و التكاليف المعيارية .⁽²⁾

الفرع الثاني : مقومات نظام التكاليف

- 1/ وجود هيكل تنظيمي واضح : أي تحديد اتجاهات انسياب السلطة و المسؤولية لجميع أفراد التنظيم في المؤسسة .
- 2/ توصيف واضح لمراكز النشاط (التكاليف) : حيث يتم تقسيم الوحدة الواحدة الإنتاجية إلى مراكز نشاط (أو مراكز التكلفة) .
- 3/ توصيف واضح لوحدة التكلفة : باعتبارها وحدة المنتج النهائي فيها ، و تأخذ بشكل وحدة منتج أو مجموعة من المنتجات المتجانسة .

¹ حابي احمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في مؤسسات الصناعية الجزائرية ، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ، جامعة الجزائر ، 2010 . 2011 ، ص 02

² عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، نفس المرجع السابق ، ص 14

- 4/ وضع دليل لعناصر التكاليف في المؤسسة : وأي حصر عناصر تكاليف النشاط الثلاث (الأجور . المواد . المصروفات) في مجموعات رئيسية و فرعية مع إعطاء كل مجموعة منها رمزا أو رقما خاصا به .⁽¹⁾
- 5/ تحديد مجموعة مستنديه أو دفترية سليمة : المستندات تعتبر وسيلة المحاسبية في تجميع البيانات و تسجيلها و التحقق من صحتها ، كما يتأثر تصميم الدورات المستندية بالتنظيم الإداري و التخطيط الفني للمنشأة .⁽²⁾
- 6/ فترة التكلفة : هي الفترة التي تتحدد في نهايتها موعد إقفال الحسابات بصورة دورية .⁽³⁾

المبحث الثالث : الأنظمة التقليدية للتكاليف

لقد ظلت طرق التقليدية هي الطرق الأمثل و لعدة سنوات حيث ظهرت في ظل محيط اقتصادي يتسم بعدم التعقيد و بساطة التشغيل و بعد التام عن مظاهر المنافسة الحادة التي يعرفها العالم اليوم ، كما إن إطلاق مصطلح " التقليدية " على هذه طرق لا يعني أنها لم تعد تطبق بل مازالت تطبق في عديد من المؤسسات رغم أنها لا تحقق الرضا الكافي عن النتائج .

المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية.

¹ عمر محمد هديب ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، نفس المرجع السابق 21 . 22.

² WWW . tooshamy. Com

³ عمر محمد هديب ، نفس المرجع ص 22.

«- تعتبر هذه الطريقة من الطرق الأساسية لنظام التكاليف حيث عرفت في بدايتها بتسمية الأقسام المتجانسة ومن ثم سميت مراكز التحميل، وتعتبر من أوائل طرق نظام التكاليف التي اهتمت بمعالجة مشكل تحميل الأعباء غير المباشرة.

. إن طريقة التكاليف الكلية هي طريقة تسمح بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات وحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف منها ما يكون مشتركاً بين بعض النشاطات ومنها ما يكون يتعلق بنشاط معين واحد وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلاً بوظيفة معينة في المؤسسة، إذن تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة. (1) - « كما تعتبر معرفة التكلفة الكلية للسلع المشتراة أو المنتجة أو المباعة إحدى العناصر الرئيسية لقيادة المؤسسة ومراقبة إدارتها فالتكلفة الكلية كعنصر معلوماتي يؤدي إلى:

- 1) تقييم المخزونات عبر كافة مراحل الإنتاج والبيع .
- 2) مقارنة هيكل التكاليف بين عدة مؤسسات ذات أنشطة ماثلة وبالتالي تحديد نقاط قوة وضعف المنافسين
- 3) تحديد تسعيرة تسويق السلع والخدمات (2).

- تحديد تكلفة الوحدات المراد إنتاجها ويتم حساب تكلفة الطلبية أو المنتج عبر المراحل التالية:
- تخصيص الأعباء المباشرة على مختلف مراكز التحليل - توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل: مركز التحليل هو تجمع مشكل داخل المؤسسة بحيث يسمح بتعبير عن مجموع الأعباء غير المباشرة الخاصة به ليصبح بالإمكان تحميل أو قياس نصيب كل منتج من هذه الأعباء بشكل فعلي.
- معالجة أداء الخدمات بين مراكز التحليل: تسمى هذه المرحلة "بتوزيع ثانوي" والأشكال هنا هي كيفية توزيع الأعباء ما بين مراكز التحليل وفقاً للمرحلتين التاليتين:
- حصر مراكز التحليل التي تمنح خدماتها للمراكز الأخرى بنسبة 100% .

¹ حابي محمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، نفس المرجع السابق ، ص 47.

² محمد علي بوعشة ، " مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال ، " دور الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صناعة القرار الاستراتيجي " ، جامعة باتنة 2011 . 2012 ص 116 .

- احتساب الأعباء المحملة كلية بالنسبة لتكلفة المنتجات أو الطلبيات وذلك على مستوى مراكز التحليل المتبقية .
- تحويل أعباء مراكز التحليل التي تؤدي خدماتها للمراكز الأخرى التي يمكن أن نطلق عليها في هذه الحالة "الزبون" .
- تحميل أعباء مراكز التحليل لمختلف تكاليف الإنتاج أو الطلبيات : في هذه المرحلة يتم تخصيص تكاليف المراكز الرئيسية وتحملها إلى تكاليف المنتجات أو الطلبيات نسبة لعدد وحدات القياس المستعملة ⁽¹⁾.

عيوب ومزايا طريقة التكاليف الكلية :

لطريقة التكاليف الكلية عدة محاسن كما لها عدة عيوب وإما المحاسن يمكن حصرها فيما يلي :

- 1) تسمح بدراسة تطور تكاليف منتج ما عند مستويات مختلفة من الإنتاج والتوزيع.
- 2) تمكننا من تحليل التكاليف وفقا لمراكز المسؤولية (القرار). وبمعرفة التكلفة الكلية يمكن اتخاذ قرارات إستراتيجية كالمناولة أو الإنتاج

¹ محمد علي بوعشة، " دور الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صناعة القرار الاستراتيجي " ، ص 117 . 118 . 119 .

. أما العيوب فيمكن إدراجها فيما يلي :

- 1- التعقيد الذي يميز النواحي الإجرائية لهذه الطريقة.
- 2- ولا يتم إتباع خريطة توزيع التكاليف التي تضعها هذه الطريقة .
- 3- صعوبة استعمال التكاليف الكلية كمعايير تنبؤية وصعوبة القيام بالعمليات التصحيحية في الوقت المناسب⁽¹⁾

المطلب الثاني : طريقة التكاليف الجزئية

« - إن مبدأ عدم تحميل كامل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتجات هو أساس تقوم عليه عدة طرق هادفة لتحديد التكلفة الجزئية ،العامل المشترك لهذه الطرق هو احتساب جزء من الأعباء وتحميلها لتكاليف الإنتاج وتجميع الأعباء المتبقية في شكل موحد ويمكن تصنيف طرق التكاليف الجزئية لثلاث فئات رئيسية⁽²⁾

¹ محمد علي بوعشة، "دور الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صناعة القرار الاستراتيجي" ، ص 119-120.

² محمد علي بوعشة ، "دور الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صناعة القرار الاستراتيجي"، نفس المرجع ،ص 123-124.

² حابي محمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، نفس المرجع السابق ، ص 52.

❖ «طريقة التكاليف المباشرة»: إن طريقة التكاليف المباشرة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط ،وفق هذه الطريقة لا تدخل التكاليف غير المباشرة سواءا تعلقت بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف ولكن تحمل على حسابات الأرباح والخسائر في نهاية الفترة، وذلك من منطلق إن الوحدات المنتجة والمباعة مسؤولة على تحقيق التكاليف المباشرة فقط ، وتستخدم هذه الطريقة بنجاح كبير في مشاريع المقاولات ، وذلك لان طبيعة التكاليف في هذه المشاريع تعتبر معظمها تكاليف مباشرة لا يمكن تحقيقها بسهولة

- تقييم طريقة التكاليف المباشرة :

إن هذه الطريقة تعد من الطرق النادرة للاستعمال نظرا لاعتراض المحاسبين على فكرتها بحل المشكلة وقد جاءت هذه الطريقة بمجموعة من الايجابيات والسلبيات نوضحها كما يلي :

1- ايجابياتها :

- إن من بين الايجابيات التي تشتمل عليها هذه الطريقة ما يلي :
- تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج .
- تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات الإنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة .
- تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج⁽¹⁾.

2 - سلبياتها :

- يمكن حصر السلبيات الموجهة لهذه الطريقة في النقاط التالية :
- لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكلفة صحيحة ، وذلك لأنها تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة (الخاصة المتغيرة منها).
- إن استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج معالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة ، وذلك لان التكاليف غير المباشرة تحدث من اجل خدمة النشاط .

- إن تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقد يؤدي إلى تخفيض تكلفته الحقيقية وهذا ينعكس في تخفيض الأرباح المحققة .
- إن هذه النظرية تفشل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وذلك لأنها تستبعد جزءا من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج .

❖ **طريقة التكاليف المتغيرة:** هي طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح المرتكزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح ، بحيث تقوم هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط، واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج ، وذلك لاعتبار إن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج فهي ثابتة وموجودة سواء حدث الإنتاج أو لم يحدث فهي تعالج بتحميلها في نهاية الفترة إلى حساب الإرباح والخسائر⁽¹⁾ .

تقييم طريقة التكاليف المتغيرة :

1- الإيجابيات :

- 1- تسمح بتحديد عتبة المردودية ، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه لخسارة .

¹ حابي محمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، نفس المرجح السابق ، ص 53.

- 2- هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبيات ،لان المبيعات تكون مساوية للإنتاج .
- 3- إذا كان هامش الربح معروفا فان التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها .
- 2- السلبيات :
- 1- لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل ،فمازال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة .
- 2- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات ،فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب متغيرة أو ثابتة تماما لحجم النشاط .
- إذا كان الإنتاج المباع اقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة ⁽¹⁾.

❖ **طريقة التكاليف المستغلة :** إن هذه الطريقة حاولت إيجاد توافق بين طريقة التكاليف الكلية التي تقضي بتحميل الوحدات المنتجة والمباعة بكافة التكاليف الثابتة والمتغيرة ، فطريقة التكاليف المتغيرة التي تقضي بتحميل الوحدات المنتجة والمباعة بالتكلفة المتغيرة فقط، حيث الوحدات المنتجة والمباعة بالتكلفة المتغيرة مضافا إليها جزء من التكاليف الإنتاجية والتسويقية الثابتة يتناسب مع الطاقة الإنتاجية والبيعية المستغلة إما الجزء غير المستغل من الطاقة الإنتاجية و البيعية المتاحة ، فيحمل على حساب الأرباح والخسائر.

¹ حابي محمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، نفس المرجع السابق ، ص54.

- تقييم طريقة التكاليف المستغلة:

- الايجابيات :

تمتاز هذه الطريقة بمجموعة من الايجابيات والتي نذكرها مما يلي :

1 - استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغيير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي.

2- تسمح بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدججة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغيير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع .
- تسمح للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات .
- السلبيات :

على الرغم من الايجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي :
1. أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد النشاط العادي، لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف، وبالتالي على تحديد السعر.

2. صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة .
قيمة المخزونات النهائية (المنتجات، مواد أولية) تختلف عن التكلفة الحقيقية⁽¹⁾

المطلب الثالث: انتقادات الطرق التقليدية للتكاليف

إن نظام التكاليف التقليدي عجز على استرداد التكاليف غير المباشرة وليس هذا فقط بل انه غير كافي لعكس التزايد في عمليات الإنتاج المعقدة في معظم الشركات وعجز أيضا في توفير المعلومات التكاليفية المفيدة وذات الصلة في ديناميكية بيئة الأعمال ولذلك وجهت له عدة انتقادات نذكر منها :

¹ حابي محمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، نفس المرجع السابق ، ص 54 . 55 . 56 .

« أصبح استخدام الأنظمة التقليدية غير ملائم خصوصا بالنسبة للمؤسسات التي تنوع في منتجاتها وبدرجة من التعقيد ، نظرا لعجزها عن توفير بيانات دقيقة عن تكاليف منتجاتها، والتي قد تقود إلى اتخاذ قرارات خاطئة تتعلق بتطوير المنتجات أو إلغائها ⁽¹⁾ »

1- وبالتالي سوء توزيع موارد المؤسسة المتاحة للاستغلال والذي يؤدي إلى انخفاض الأرباح وتراجع الحصة السوقية نتيجة عدم توفر المعلومات الدقيقة والموضوعية . ⁽²⁾ «

تؤدي الأنظمة التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج و الموارد التي استخدمت في إنتاجه ، وذلك بسبب فشل هذه الأنظمة في تفهم الأنشطة و التكاليف التي تتسبب عنها . ⁽³⁾ «

¹JULENT Patrick- quatres Marie Agnes " **Méthodes de gestion comment les intégrer**" edition d'organisation Paris 2004 , P 95

²قدوري هودة سلطان ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التجارية جامعة سيدي بلعباس " التحكم في التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC " 2011 . 2012 ، جامعة سيدي بلعباس ، ص123

³ هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف التطبيقية ، دار الجامعية طبع النشر التوزيع ، 2000 ص 20 . 21

« إن مشكلة نظام التكاليف التقليدية تكمل أساسا في كيفية تخصيص التكاليف الإضافية في حالة إنتاج أكثر من منتج في نفس الوقت ، بمعنى انه لا توجد مشكلة في تخصيص المواد و العمالة المباشرة ، كما انه لا توجد مشكلة في حالة الاقتصار في إنتاج منتج وحيد حيث تحمل عليه كافة التكاليف المباشرة و غير المباشرة دون الحاجة للدخول في مشكلات التخصيص و إنما تبدو واضحة للعيان في حالة اللجوء لتخصيص التكاليف الإضافية غير المباشرة على أكثر من منتج.»⁽¹⁾

. «تلك العوامل (تطور البيئة الصناعية ، انخفاض حجم العمال المباشرة ، استخدام تكنولوجيا متطورة في الإنتاج) جعلت آلية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات الإنتاج على أساس ساعات العمل المباشر أو على أي أساس وحيد آخر غير صحيحة ، و أصبح معدل التحميل المستخدم في نظام التكاليف التقليدي غير ملائم ويشوه قياس أصناف و وحدات الإنتاج . لذلك كان لابد من منهجية جديدة و دقيقة في تخصيص الأعباء غير المباشرة على الأنشطة و على وحدات الإنتاج وهذه المنهجية الجديدة في التخصيص تتمثل في محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة ABC⁽²⁾

خلاصة الفصل :

شهد العالم في الآونة الأخيرة ثورة كبيرة نتيجة لتنوع المنتجات وظهور أساليب إنتاج جديدة بالإضافة إلى الانفتاح على الأسواق العالمية مما زاد من حدة المنافسة بين المؤسسات محاولة بذلك استغلال الموارد بطريقة عقلانية وهذا بإتباع

² أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية ، طبعة الأولى، نشر الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 ص 61 .

³ خليل الدليمي ، نواف فحد ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الطبعة الأولى ، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع عمان ، 2002 ص 384 .

أساليب حديثة تحقق كفاءة وفعالية التسيير ،ويتطلب ذلك بوجود نظام معلومات محاسبي فعال يمكن من خلاله الحصول على المعلومات الدقيقة والتحكم من خلاله على التكاليف وخصوصا التكاليف غير المباشرة فكل هذه العوامل أثرت على نظام محاسبة التكاليف التي لم تعد بدورها قادرة على مواجهة هذه العوامل مما أثار شكوك حول مدى صحة ودقة المعلومات التي تقدمها .

وبذلك وجهت لها مجموعة من الانتقادات التي تعيق سير هذه الطريقة وفشلها في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل كما تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات ونقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة الموالية ونتيجة لعدم قدرتها على التكيف مع التغيرات والتطورات في البيئة الصناعية (تنوع المنتجات) والتكنولوجية مما اوجب عليها البحث عن نظام يكون قادرا على مواجهة مختلف العوامل التي قد تطرأ في المستقبل.

إذ يعتبر هذا الفصل تمهيدا لموضوع الدراسة حيث تمكنها من خلاله معرفة نظام التكاليف والتكلفة بشكل مفصل وتوجه اغلب المؤسسات الصناعية إلى البحث عن الأنظمة الجديدة لكي تكون بديلة لهذا النظام والتي تمكنها من التسيير الجيد من خلال التحكم في مختلف التكاليف (مباشرة ،غير مباشرة) وهذا ما توصلنا إليه من خلال دراستنا لهذا الفصل.

الفصل الثاني: متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

مقدمة الفصل :

لقد أدى التطور التقني السريع في العصر الحديث بالإضافة إلى تعقد العمليات الصناعية وزيادة حجم المؤسسات وتعدد المنتجات لكل منها، إلى تغيرات هائلة في مزيج مستلزمات الإنتاج والعوامل الإنتاجية وتركيبية الأنشطة اللازمة لإنتاج سلعة أو خدمة معينة .

نتيجة التطورات في البيئة الصناعية والتكنولوجية، واشتداد المنافسة في السوق، والتشابك في العملية الإنتاجية، أصبح نظام محاسبة التكاليف عاجزاً عن مواكبة هذه التطورات خاصة فيما يخص التكاليف فتوزع على أسس تكون غير مدروسة مما يؤدي إلى تحميل المنتج النهائي بتكاليف غير مبررة أو غير مرتبطة به سواء بشكل مباشر أو غير مباشر وهذه أبرز عيوب هذا النظام وعلى هذا الأساس وجهت له مجموعة من الانتقادات.

وهذه أهم الأسباب التي أدت بظهور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة حيث قامت المؤسسات الأمريكية بتطبيق هذا النظام بعد الدراسة التي قام بها: Cooper and Kaplan وباهتمام الكثير من الباحثين وكتاب في مجال الإدارة والذي يعود بفلسفة جديدة لمعالجة التكاليف غير المباشرة وتخفيضها واستخدام مفاهيم جديدة ساعدت على تخطي ثغرات الأنظمة التقليدية.

مما يعني أن تطبيقه يؤدي إلى قياس سعر التكلفة ومتابعة أداء الأنشطة ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية والذي بدوره يضمن للمؤسسة الارتقاء إلى تلبية مستلزمات البيئة الصناعية الجديدة التي من سماتها الوصول إلى كل ما هو أفضل . وسوف نتطرق في هذا الفصل على أهمية وأهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة والمفاهيم الأساسية الخاصة به وأهم مقوماته بالإضافة إلى أهم أبعاده (نظام ABM ونظام ABB) و الانتقادات الموجهة له .

المبحث الأول: ماهية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

أدت الثغرات الموجودة في نظام محاسبة التكاليف (الأنظمة التقليدية) والمتمثلة في عدم معالجة التكاليف غير المباشرة إلى بروز الحاجة المتنامية لوجود أنظمة تستطيع تخطي هذه الثغرات أو الانتقادات ، حيث أدت هذه الحاجة إلى ظهور نظام جديد يسمى بنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC نتيجة لجهود عديدة من المؤسسات و الباحثين وذلك بغية تحسين نوعية محاسبة التكاليف .

المطلب الأول: نشأة و تطور نظام ABC

لقد تطور هذا النظام لمواجهة المشكلات الناتجة عن تطبيق أنظمة التكاليف التقليدية في المنشآت الاقتصادية التي تتميز بالاستخدام المكثف للتكنولوجيا الإنتاج ، فمنذ عقد الثمانينات بدأت مجموعة من الباحثين و أبرزهم أستاذ المحاسبة " روبرت كابلان Robert Kaplan" بطرح أسئلة حول مدى ضحت الممارسات الفعلية لمحاسبة التكاليف التقليدية كما انتقدت و بشدة الافتراضات التي تقوم عليها المحاسبة التقليدية للتكاليف وغير ملائمة لطبيعة التطورات في نظام التصنيع المتطورة.⁽¹⁾

« أما الظهور الفعلي للنظام كان سنة 1987م بمقال نشر في صحيفة مدرسة الإدارة التابعة لجامعة هارفارد بعنوان : "كيف تقوم محاسبة التكاليف بالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات " للكاتبين Kaplan و Cooper «⁽²⁾

¹ نواف فخر و خليل الدليمي ، محاسبة التكاليف الصناعية ، مرجع سابق ، ص 395.

² Rebischke SA « activity based information for Financial institution » Journal for performance management vol-USA-May 2005,p12.

« في بداية التسعينات فان الكثير من الشركات اعترفت بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و هناك دراسة من قبل Innes et mitchpll عام 1995 م أشارت إلى أن 20% من الشركات انكلترا تبنت نظام ABC

ويتضح أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قد نضج نتيجة للتقدم التقني الكبير في أساليب الإنتاج و نتيجة التشكيك في دقة النتائج التي تقدمها الأنظمة التقليدية لاحتساب كلف الإنتاج إضافة إلى تزايد حاجة إدارات المنشآت الاقتصادية المعلومات أكثر دقة و تفصيلا أو تأتي الدقة المتزايدة وفق نظام ABC لتحديد كلف المنتج حسب Hilton سنة 1999 م في:

- 1) تحديد عدد كبير من مجتمعات كلفة النشاط
- 2) مواصفات موجه التكلفة الملائم لكل نشاط
- 3) وهكذا أصبح ينظر إلى هذا النظام على انه المحل الأفضل لجميع المشاكل الناشئة من جراء استخدام الأنظمة التقليدية و يقدم Hicks تصريحاً شجاعاً لان نظام ABC لإدارة التكاليف لا يمثل خيار فحسب للمؤسسة تأمل في المنافسة في التسعينات بل هو أمر مطلوب ⁽¹⁾.

¹ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 161-162.

المطلب الثاني: تعريف نظام ABC والمفاهيم الأساسية المرتبطة به

الفرع الأول: تعريف نظام ABC

« نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة و المتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال ، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة ، وجميع و التشغيل و تتبع ما يرتبط منها من تكاليف اعتمادا على العديد من المسببات التكلفة ، وذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة » .⁽¹⁾

« يقوم مفهوم نظم محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى المنظمات " تقوم بأنشطة " تتطلب " تكلفة أو الموارد " مما يعني ضرورة تصميم النظم بحيث يتم تخصيص أي التكاليف . لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج . على الأنشطة المتسببة فيها ، ومن ثم يسهل تخصيص التكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط » .⁽²⁾

« وقد عرف Davidson : " بأنه نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف إلى مراكز الأنشطة ، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف إلى منتجات بموجب الأنشطة اللازمة لانجازها " . »⁽³⁾

« وقد عرفها Hilton 2002: " نظام ABC هو نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناء على تحليل الأنشطة باعتبارها هدفا لاحتساب التكلفة الأساسية و التي تنجم عنها خدمات مشتركة ، و جميع تكاليف كل نشاط على حدة ، وتحمل على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكلفة " . »⁽⁴⁾

¹ هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، مرجع سابق، ص17.

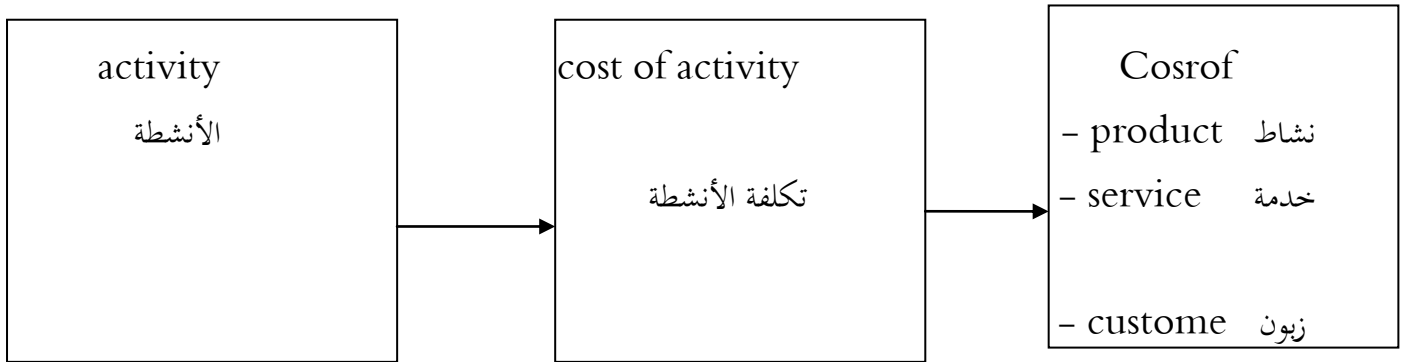
² احمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، مرجع سابق، ص70.

³ عمار درويش ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير "تحليل التكاليف ودوره في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، جامعة سيدي بلعباس، 2009-2010، ص111.

⁴ قدوري هودة سلطان ،"التحكم في التكاليف من خلال تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة ABC" ،مرجع سابق، ص99-100.

. يعد نظام التكلفة على أساس النشاط مدخلا لتطوير و تحسين قيم التكلفة المحسوبة في نظم تحديد تكلفة الأوامر أو نظم تحديد تكلفة المراحل ، كما يمكن اعتبارها المدخل بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف و تساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة و تجمع و تتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة ، وذلك تمهيد لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة (1)

(الشكل رقم 04) : يوضح مفهوم نظام ABC



المصدر :إسماعيل يحي التكريتي ،محاسبة التكاليف (قضايا معاصرة)،مرجع سابق ،ص164.

¹ إسماعيل يحي التكريتي ،محاسبة التكاليف (قضايا معاصرة)،مرجع سابق ،ص164.

الفرع الثاني: خصائص نظام ABC

« يتمتع نظام ABC بالخصائص التالية :

- يساعد نظام ABC في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح.
- يعتبر أداة فعالة لتقييم الأداء حيث يبدل العاملين في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكاليف وبمساعدة نظام ABC فقد تم تحديد الأنشطة و تحديد المشرف على كل نشاط.
- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة المنتج على آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات من استخدام الموارد الاقتصادية نوعا و كما .
- يساهم نظام ABC في زيادة الكفاءة أداء الأنشطة و اتخاذ الإدارة القرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة

➤ يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية و تحسينها لذا يتطلب توفير عناصر الإدارة بإدخال مفاهيم النظام حيث يمكن ربط مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحددة (JTT) بهدف تخفيض التكاليف .⁽¹⁾

¹ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف (قضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص 165-166.

الفرع الثالث: المفاهيم الأساسية لنظام ABC.

(1) الأنشطة: ACTIVITIES

« تعرف الأنشطة طبقا لمحاسبة تكاليف النشاط ABC بأنها مجموعة من العمليات و الإجراءات التي تشكل فيما بينهما جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنظمة و من أساسيات التطبيق في نظام ABC ضرورة تحديد الأنشطة بدقة ، ثم تبويبها على مجموعات متجانسة .

. وحسب المستوى أدرجي لها إلى أربع مستويات و هي :

❖ أنشطة عامة مدعمة و هي أنشطة يتم أدائها لدعم عمليات المؤسسة ككل.

❖ أنشطة على مستوى نوعية المنتجات و هي أنشطة يتم أدائها لدعم العمليات الخاصة بكل نوعية من المنتجات على حدة.

❖ أنشطة على مستوى دفعات الإنتاج و هي أنشطة يتم أدائها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج.

❖ أنشطة على مستوى وحدة المنتج و هي أنشطة يتم أدائها لدعم عمليات الإنتاج و يرتبط حدوثها بوحدة المنتج من كل نوع.

و أيضا يمكن تبويب الأنشطة على مستوى سلسلة القيمة و التي تمثل مجموعة الوظائف التي تضاف إليها القيمة إلى المنتجات من البداية عندما كانت مجرد أفكار إلى نهاية استهلاكها بواسطة العمل و تشمل:

✓ **نشاط البحث و التطور:** العمليات الخاصة بتجريب أفكار المنتجات الجديدة أو تطوير المنتجات و العمليات القائمة.

✓ **نشاط التصميم:** يتعلق بالتخطيط الهندسي للمنتجات و الخدمات التي تقدمها المؤسسة.

✓ **نشاط الإنتاج :** و يمثل العمليات التي تؤدي إلى تحويل المنتجات إلى صورة مادية أو خدمات مقدمة للعملاء.

✓ **نشاط التوزيع:** و تتعلق بعمليات تسليم الخدمات أو المنتجات إلى عملاء المؤسسة.

✓ **خدمات ما بعد البيع :** و تتعلق بعمليات الخدمات الإضافية التي تؤدي للعملاء بعد استفادتهم من الخدمة أو اقتنائهم للسلع التي تنتجها المؤسسة⁽¹⁾.

¹ احمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، ص71-72.

(2) **مركز النشاط: activity center** هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها. ⁽¹⁾

(3) «مجمع التكلفة **cost pool**: هو عبارة عن تجميع لعناصر التكاليف التي تشترك في مسبب التكلفة الواحد

حيث يكون هناك مسبب واحد لحدوث كل عناصر تكاليف المجمع.

(4) **مسبب التكلفة cost driver**: هو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة و يمكن تصنيف مسببات التكلفة لأربع مستويات حسب درجة النشاط أو العمليات التي تسبب تكاليفه و هي :

- مسببات التكلفة على مستوى تسهيلات العامة
- مسببات التكلفة على مستوى تسهيلات المنتجات
- مسببات التكلفة على مستوى تسهيلات الوحدات

كما يمكن تبويب مسببات التكلفة حسب مرحلة معالجة التكاليف إلى مجموعتين:

أ) **مسببات التكلفة: المرحلة الأولى: first stage cost driver**: وهي مسببات لاستخدام الموارد بواسطة الأنشطة و بالتالي يمكن أن تستخدم لربط تكاليف الموارد بالأنشطة ويطلق عليها أيضا مسببات الموارد resource driver

ب) **مسببات التكلفة: المرحلة الثانية: second stage cost**: وهي مسببات لاستنفاد الأنشطة بواسطة المنتجات و بالتالي يمكن أن تستخدم لربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات و يطلق عليها أيضا اسم Activity driver.

(5) **الموارد resource**: و هو عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة و يمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة و المنتجات ⁽²⁾.

¹ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003، ص 271-272.

² محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 273.

المطلب الثالث: أهمية و أهداف نظام ABC

الفرع الأول: أهمية نظام ABC

« يمكن اعتبار نظام ABC بمثابة وسيلة ملائمة تساعد على فهم أفضل مبررات حدوث التكلفة حيث انه يتعرف على سبب التكلفة الإضافية ثم يقوم بتتبع التكلفة إلى خدمات وفقا للأنشطة التي استفادت منها ⁽¹⁾ . و تتمثل أهميته في النقاط التالية :

- 1/ تحديد الأنشطة و الموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة ,و تحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم و مقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
- 2/ قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة, عن طريق قياس التكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة, و تحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.
- 3/ يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليفية أكثر دقة و تتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج و أنشطته المختلفة مثل :
 - . قرارات التسعير .
 - . تحديد مستويات الإنتاج.
 - . قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة .
 - . إعادة تصميم المنتج النهائي .
 - . قرارات تقديم منتج أو سلعة جديدة.
 - . اختيار قنوات التسويق و التوزيع.
- 4/ يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة اتخاذ قرارات معينة مثل :
 - . إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية
 - . إجراء تعديل في تصميم المنتج
 - . إتباع أساليب تكنولوجيا حديثة
 - . تغيير نسبة تشكيل البعثة ⁽²⁾ .

¹ ناصر نور الدين وعبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكاليف -تطبيقات في مجالات الصناعية ومقاولات وخدمات -، دار الجامعية الإسكندرية، 2002-2003، ص354

² هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، مرجع سابق، ص24-25.

الفرع الثاني: أهداف نظام ABC.

« إن هدف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو تحسين العمليات الوظيفية من ناحيتين التحليلية و التقويمية و تطور الإنتاجية و تقليص النفقات و زيادة كفاءة الأداء و تحقيق معايير الأجر و الأرخص و الأسرع و تحسين آلية تخصيص النفقات و حساب تكلفة أصناف المنتجات بشكل دقيق و اتخاذ القرارات الإدارية الملائمة و الرشيدة ⁽¹⁾ ».

كما انه يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية :

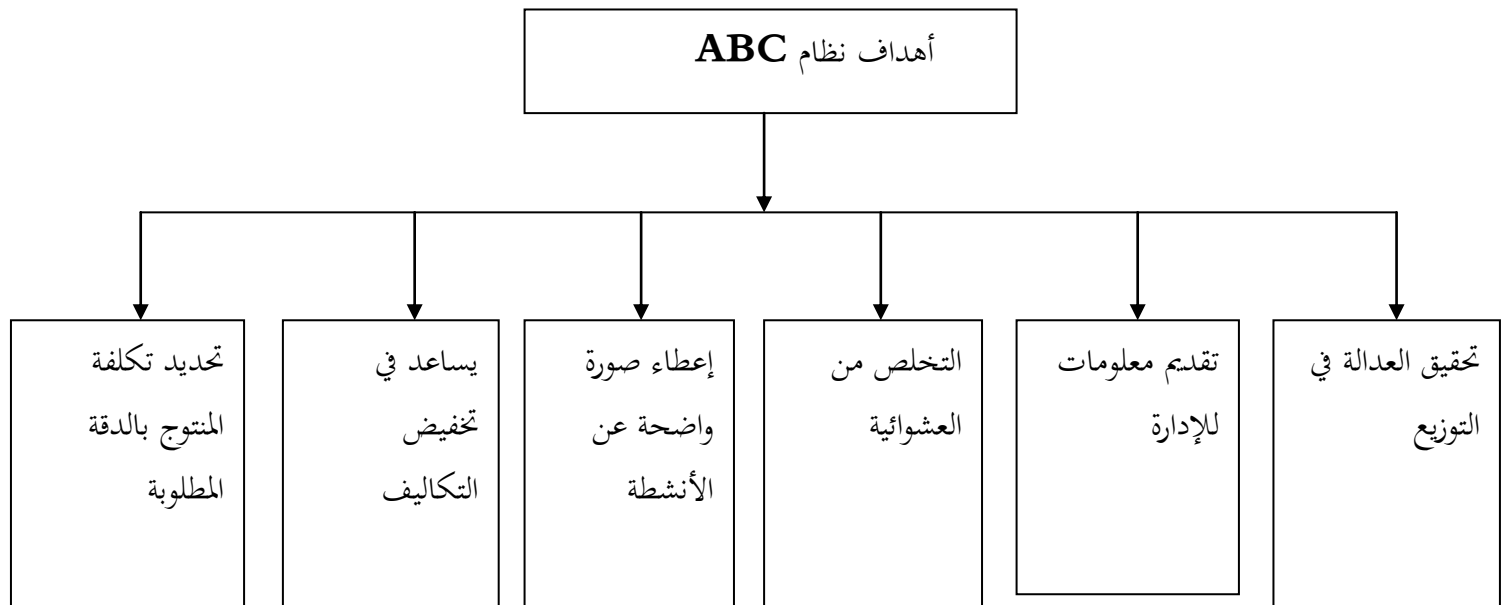
- « تعظيم الأرباح الحالية و في المستقبل. ⁽²⁾ »
- « تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات و تحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطاء صورة واضحة و دقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف و من ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
- يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تصنف فيه للمنتج و العمل على تقليل أو تخفيض التكاليف مثل تلك الأنشطة
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة ويمكن إيضاح أهداف النظام بالشكل التالي ⁽³⁾ :»

¹ نواف فخر و خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، مرجع سابق، ص 386.

² صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض إدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 328.

³ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص 164-165.

(الشكل رقم 05) يمثل أهداف نظام ABC



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف - قضايا معاصرة -، مرجع سابق، ص 165

المبحث الثاني: تصميم نظام ABC

نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة عمل على حل المشاكل التي تتعلق بتخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على مراكز الإنتاج، غير أن لتطبيق هذا النظام لابد من توافر مجموعة من المقومات في المؤسسة كتعدد الأنشطة.... وهذا بغرض الحصول على المعلومات تكون أكثر دقة لكي تسمح باتخاذ القرارات المناسبة.

المطلب الأول: مراحل تطبيق نظام ABC.

الفرع الأول: خطوات تطبيق نظام ABC

« ينطلق تصميم نظام ABC من مرحلة التخطيط و التي يتم من خلالها تحديد الأهداف المراد تحقيقها ، و كذا إعداد فريق العمل المناسب من اجل تصميم و تنفيذ النظام »⁽¹⁾، « يضم الفريق أعضاء من مختلف الوظائف ويجب أن يحظى بدعم الإدارة العليا ويتم تحديد المشاكل التي تواجه المؤسسة أو نوع و مستوى المعلومات المطلوبة وذلك من اجل تحديد مستوى درجة التفصيل في تحديد و وصف الأنشطة. »⁽²⁾

«ويمر تطبيق نظام ABC بالخطوات التالية:

أ) **تحديد الأنشطة الرئيسية :** أن تحديد الأنشطة الرئيسية يتطلب إيجاد توازن ما بين الرغبة في بيانات الكلفة الدقيقة و بين معيار (التكلفة و المنفعة) فمن ناحية ترغب الإدارة بأخذ رؤيا واسعة لمفهوم "الأنشطة الرئيسية" حيث ستحصل على مجموعة عديدة من الأنشطة ، و مراكز الكلفة المتعددة و من ثم معدلات استرداد لاحتسابها ، وهذا بحد ذاته سوف يقلل من فاعلية الهدف من الكلفة على الرغم من أن بيانات التكاليف أكثر دقة كما أن الجهود و التكاليف المبذولة لذلك من ناحية أخرى تكون كبيرة إلا انه اخذ النظرة الواقعية فعلى سبيل المثال : في بعض الشركات استلام المواد (الفحص) و مناولة المواد ممكن أن تكون أنشطة منفصلة لأهمية كل واحد منهم، و من جانب آخر ممكن أن يجمع معا ليكون نشاطا واحدا رئيسيا. و هناك طرق عدة لتبويب الأنشطة حددها كوبر Cooper عام 1990 م إلى أربعة تبويات رئيسية و هي :

1) **الأنشطة المؤداة على مستوى الوحدة :** تمثل العمل المنجز لكل وحدة منتجة أو خدمة مقدمة ، أي كل الموارد التي يتم استخدامها على أنشطة أنجزت لكل وحدة ، و عند هذا المستوى يأخذ بالاعتبار حجم الإنتاج المنجز خلال العملية ، و من الأمثلة لموجهات الكلفة لمثل هذه الأنشطة ساعات العمل ، ساعات دوران الآلات كمية المواد الأولية المستخدمة... الخ⁽³⁾

¹ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف - قضايا معاصرة-، مرجع سابق، ص167.

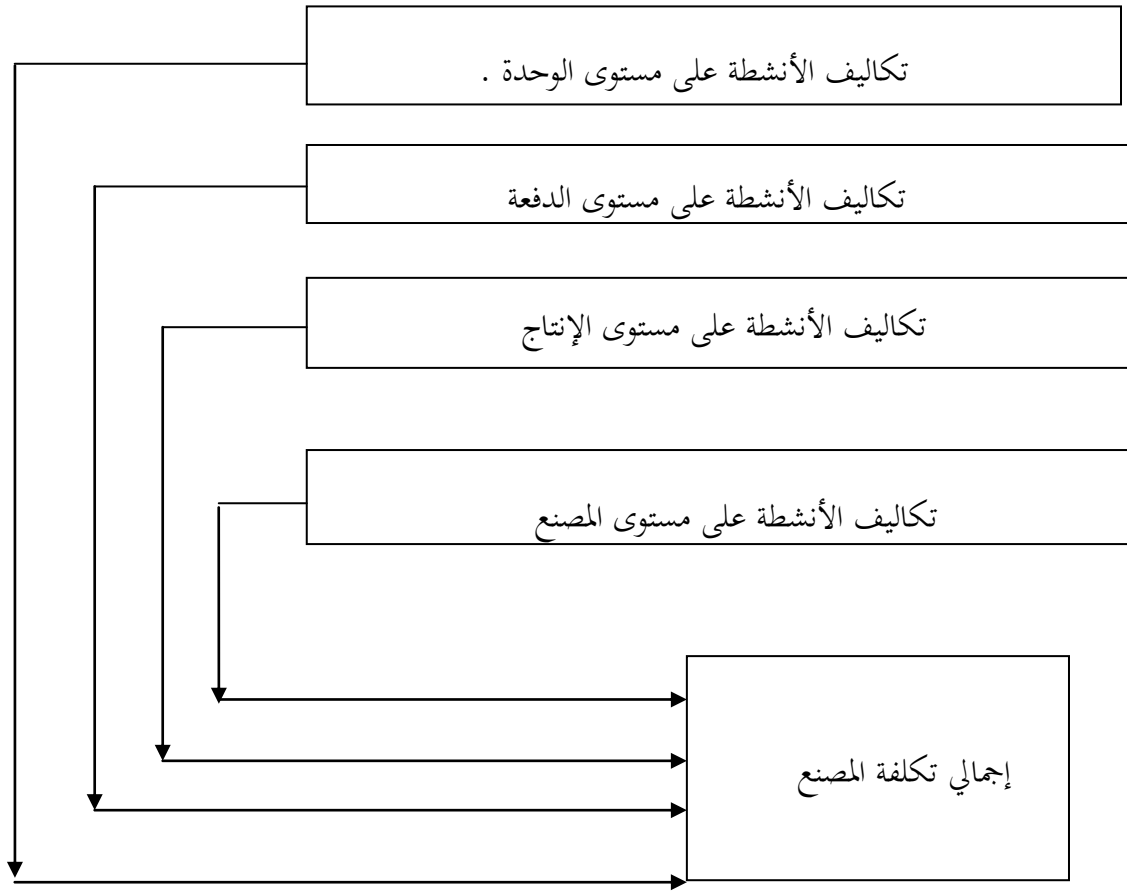
² قدوري هوده سلطان، "التحكم في التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC"، مرجع سابق، ص111.

³ عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص115.

- (2) **الأنشطة المؤداة على مستوى الدفعة :** تتضمن الأنشطة و العمليات التي تتعلق بدفعة إنتاجية أو خدمات و لكن ليست متعلقة بوحدة واحدة منتجة ، فإعداد و تهيئة الآلات و المعدات على سبيل المثال : يتطلب عند البدء في عملية إنتاج الكمية (الدفعة) الجديدة من الإنتاج حال ما يتم تهيئة الآلات و المعدات
- (3) **الأنشطة المؤداة على مستوى الإنتاج :** هذه الأنشطة هي لمساندة العملية الإنتاجية لمختلف أنواع المنتجات أي الأنشطة التي تدعم عملية الإنتاج و بيع المنتج بشكل منفرد .
- (4) **الأنشطة المؤداة على مستوى الشركة :** و هي الأنشطة المطلوبة أو اللازمة لضمان المحافظة على مصنع و المساعدة للبنية الإدارية ، التي تجعل من عملية الإنتاج ممكنة مثال على ذلك الإيجار ، الإهلاك ، الضرائب ... الخ
- (5) و لعل المخطط الآتي يبين التنظيم الهرمي لتكلفة الصنع وفقا للأنشطة أعلاه (1)

¹ عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق، ص 115-116.

(الشكل رقم 06) مخطط يوضح التنظيم الهرمي لتكلفة التصنيع وفقا للأنشطة



المصدر: عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، ص 117

ب) تحديد مجتمعات التكلفة:

الجدول رقم (1) يمثل تحديد مجتمعات التكلفة⁽¹⁾

النشاط الرئيسي	النشاط الممثل لنشاط الرئيسي	موجه التكلفة	أمثلة على نوع التكاليف
1. أنشطة على مستوى وحدة واحدة	الفحص للوحدة الواحدة العمل المباشر المحرك لتشغيل الآلات .	كمية الإنتاج ساعات العمل المباشرة ساعات اشتغال الآلات	تكاليف الصيانة تكاليف الوقود و الزيوت إهلاك الآلات و المعدات
2. أنشطة على مستوى الدفعة	إعداد آلات و معدات طلبات الشراء عملية مناولة المواد جدول العملية الإنتاجية	وقت التهيئة عدد أوامر الشراء عدد مرات المناولة عدد مرات دورة الإنتاج	جميع التكاليف الأعمال الكتابية في المخازن و إهلاك الأثاث و معدات الخاصة بالمناولة ، كلفة عمال المناولة.
3. أنشطة على مستوى الإنتاج	تصميم المنتجات دائرة هندسية فحص النوعية إدارة المصانع	كمية الإنتاج الأوامر الهندسية عدد مرات الفحص	تكاليف السيطرة و رقابة النوعية، تكلفة الأقسام المتعلقة بهندسة الإنتاج كلفة الفحص و اختبار
4. الأنشطة على مستوى المصنع	الإدارة شؤون الأفراد محاسبة تدفئة و تبريد إيجارات الإنارة	المساحة عدد العاملين	الأجور و المرتبات إهلاك أبنية المصنع ، تكاليف دورات تدريبية للعاملين

¹ عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص117.

❖ «تحديد مجتمعات التكلفة لكل نشاط رئيس: في هذه المرحلة لابد من تحديد مجمع التكلفة لتحصيل

التكاليف المرتبطة بذلك المجمع، أي اعتبار كل نشاط على انه مركز تكلفة تنصيب عليه التكاليف غير مباشرة.

❖ تحصيل و توزيع التكاليف غير مباشرة على مجتمعات التكلفة : و لأجل تحقيق هذه الخطوة لابد من وجود

أربع أنشطة رئيسية : التدريس ، حاسوب ، تهيئة المواد اللازمة (المفردات) الموضوعات ، و الاتصالات العامة .

❖ تحديد موجه التكلفة لكل نشاط: قبل تحديد معدل استرداد لكل مجمع تكلفة، نحتاج إلى تحديد موجه

(مسبب) تكلفة النشاط و موجه التكلفة هو العنصر الأساس لحدوث الكلفة المتعلقة بالنشاط و من الممكن أن

تكون موجهات التكلفة للأنشطة كما يلي:

. التدريس . عدد ساعات التدريس

. الحاسوب . عدد ساعات الحاسوب

. المواد (المفردات) المتعلقة . عدد الموضوعات

بالموضوعات الاتصالات . عدد الواجبات المطلوبة من الطلبة .

إن تحديد تلك الموجات قد تختلف من مشروع إلى آخر بشكل عام فان موجهات التكلفة يجب أن تخضع للاعتبارات التالية:

1. قدرتها على القياس، أي إمكانيات قياسها.

2. لابد أن يوجد رابط بين تكاليف الغير مباشرة و المخرجات.

3. لابد أن تعبر عن وحدة قياس عقلانية بحيث يكون هناك رابط بين أحداث التكلفة و النشاط.

4. الأخذ بالحسبان عنصر المنفعة و التكلفة في اختيار الموجه و المحاولة بتقليل عدد الموجهات و شمولها لأكثر قدر من الأنشطة.

❖ معدلات الاسترداد: وفقا لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لابد من الربط بين التكاليف غير مباشرة لكل

مجمع كلفة مع موجه التكلفة، ذو علاقة به للحصول على معدل ⁽¹⁾.

¹ عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 118-119-120.

الفرع الثاني: مراحل تطبيق نظام ABC

« يتطلب تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة أن يقوم المحاسبون بإتباع أربع مراحل و هي:

1/ تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد: فتعيين التكاليف لهذه الأنشطة على سبيل المثال: شراء المواد يعتبر نشاطا التي تكون ذات اكبر اثر على التكاليف. و يمكن استخدام عامل واحد لكل نشاط ثم تحديد معدلين احدهما بالتكاليف الثابتة و الآخر بالتكاليف المتغيرة.

2/ تحديد العامل أو العوامل المسببة للتكاليف : على سبيل المثال بالنسبة لنشاط شراء المواد ، فان العامل المسبب للتكلفة يمكن أن يكون عدد الأوامر ، و يمكن أن يكون لكل نشاط أكثر من عامل من العوامل المسببة¹ للتكاليف و يمكن و يمكن تطبيق ثلاثة معايير لاختيار العوامل المسببة للتكاليف :

العلاقات السببية: يتم اختيار العامل الذي يسبب التكلفة و هذا الاختيار مثالي و لكن صعوبته ترجع إلى عدم إمكانية تطبيقه بسهولة في التكاليف الصناعية غير المباشرة، حيث لا توجد علاقة سببية واضحة بينها و بين موضوع التكلفة.

المنافع التي يتم الحصول عليها: يتم اختيار العامل المسبب للتكلفة بحيث تخصص التكاليف بنسبة المنافع التي يتم الحصول عليها.

اختيار الأساس الملائم و المعقول: على سبيل المثال: إذا كانت تكاليف ثمانية أنشطة قد تم توزيعها، فان تكاليف النشاط التاسع يمكن أن توزع على أساس نصيب المنتجات من تكاليف الأنشطة الثمانية الأولى.

3/ تحديد معدل التكلفة لكل وحدة من العامل المسبب للتكاليف: على سبيل المثال بالنسبة لشراء موارد يمكن أن يكون معدل عامل التكلفة هو تكلفة كل أمر شراء.

معدل التكاليف غير المباشرة المحددة مقدما = التكاليف غير المباشرة المقدرة / الحجم المقدّر الأساس التوزيع.

و تطبق هذه المعادلة لجميع عنصر التكاليف غير المباشرة: الصناعية، إدارية، توزيع وغيرها.

4/ تخصيص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل : على سبيل المثال : بضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء من المادة X خلال شهر ابريل نقيس تكلفة نشاط الشراء في هذه المادة خلال شهر ابريل. «⁽¹⁾

¹ كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، دار الجامعية الجديدة ،الإسكندرية ،2002،ص97-

الفرع الثالث: آليات عمل طريقة ABC

« التخطيط: في هذه المرحلة يتم تصميم نظام ABC بالاعتماد على إعداد فريق عمل على درجة عالية من الكفاءة ، يعملون على حل المشاكل التي تواجه المؤسسة ، حتى يتم استعمال النظام بطريقة تتلاءم و التنظيم السائد في هذه المؤسسة .»⁽¹⁾

تحديد و تجميع الأنشطة : تقوم هذه المرحلة على تقسيم المؤسسة إلى وظائف ، و الوظائف بدورها إلى مجموعة من الأقسام ، من ثم تحديد و تجميع كل النشاطات المتعلقة بكل قسم «⁽²⁾»

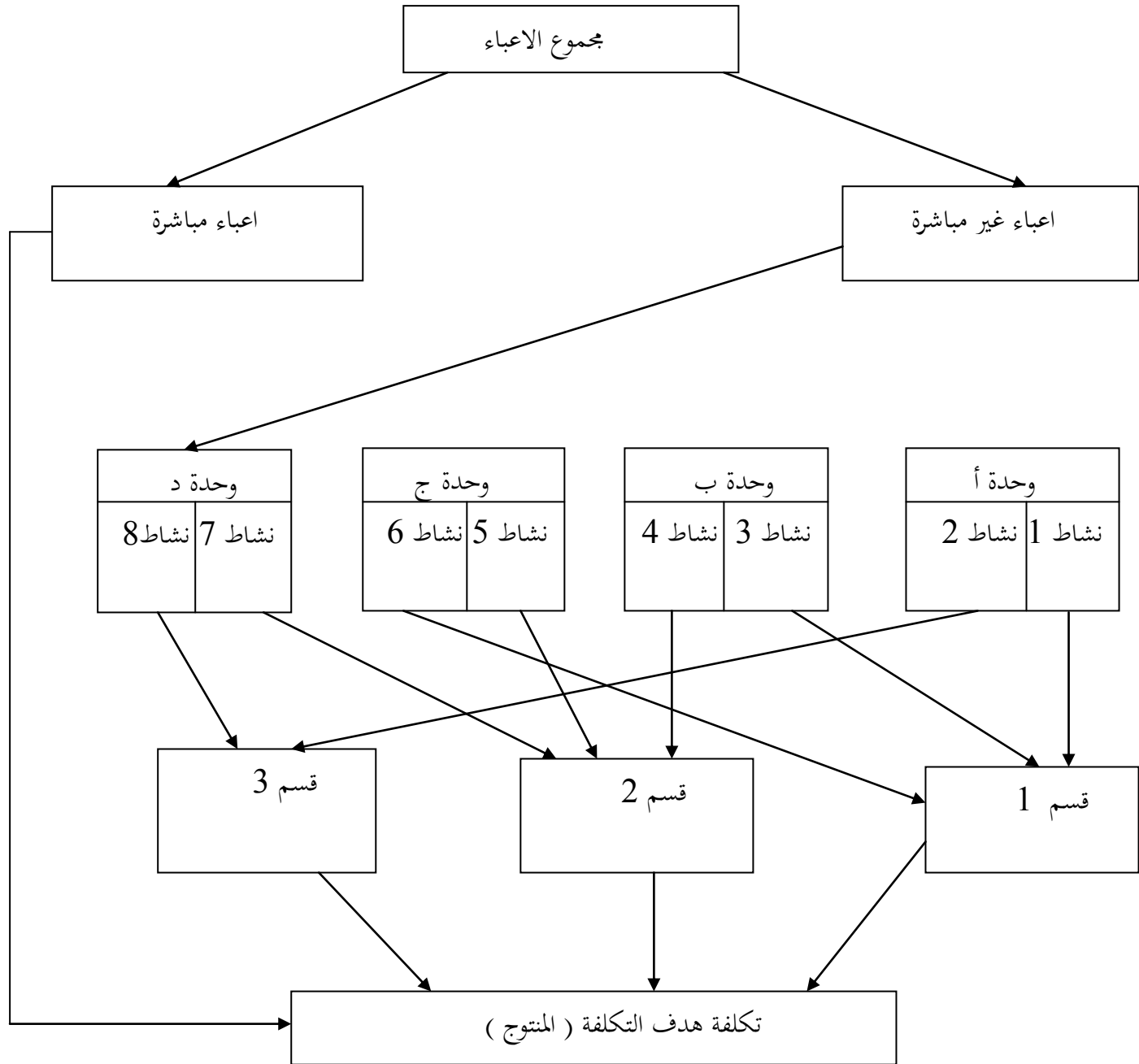
« إذ يتم ذلك على أساس دراسة من خلال التعرف على طبيعة العمل في كل قسم و كيفية سير العملية الإنتاجية و مدى دقة المعلومات عن تكاليف المواد غير المباشرة ، و الشكل التالي يوضح ذلك «⁽³⁾.

¹ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف -قضايا معاصرة-مرجع سابق، ص167.

² Jean Luc Arregl , **les nouvelles Approches de la gestion des organisations, economica** , France 2000 P177.178

³ حرملة سليمة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، "نظام محاسبة التكاليف ودوره في ضمان فعالية التسيير" جامعة سيدي بلعباس ، 2011-2012 ، ص15.

(الشكل رقم 07) الشكل يوضح آلية عمل نظام ABC عن طريق تجميع وتحديد الأنشطة



المصدر : حرمل سليمة ، " نظام محاسبة التكاليف و دوره في ضمان فعالية التسيير " مرجع سابق ص 73.

(1) **تسجيل تكاليف الأنشطة:** بعد تحديد النشاطات يتم تسجيل التكاليف الخاصة بالموارد التي استهلكتها هذه النشاطات من خلال استخدام المعلومات المحاسبية حيث أن مجموع التكاليف و الموارد يمثل النشاط المقترن بمده الموارد⁽¹⁾

(2) **اختيار موجهات التكلفة (مسببات التكلفة):** يعرف موجه التكلفة على انه العامل الذي يسبب أو يقود تكلفة النشاط فهو وحدة قياس تقوم بتحديد سلوك تكلفة النشاط فمثلا نشاط التغليف العامل الموجه هو كمية مواد التغليف ، نشاط التخزين ، حجم الوحدات المخزنة أو بمعنى آخر فهو يشكل العلاقة الموجودة بين تكلفة نشاط ما و استهلاك هذا النشاط من طرف منتج ما حيث أن نظام ABC يقوم بما يسمى بتحميل التكاليف الأولى حسب الأنشطة و الثانية على المنتجات .

فبالنسبة للأولى يتم تسجيل تكاليف الأنشطة بشكل دقيق من خلال الاختيار السليم و الملائم لموجهات التكلفة المخصصة لكل نشاط أو مجموعة من النشاطات المتجانسة و التي تكون في الأخير مركز نشاط أو قسم أما بالنسبة للثانية فهي الأهم في النظام إذ يتم تسجيل تكلفة المنتج بشكل دقيق و يقوم على أساس نوع الموجهات و عددها حيث يتطلب ذلك القيام بأمرين :

➤ تحديد عدد موجهات التكلفة الممكن استعمالها و التي تقتزن بعدة عوامل مثل: درجة تنوع

المنتج ، عدد الأنشطة حيث كلما زادت هذه الأخيرة زاد العدد.

➤ تحديد موجهات التكلفة الواجب استعمالها و يكون ذلك على أساس تكلفة القياس موجه التكلفة و التي كلما كانت اقل كلما كان احتمال اختيار هذا الموجه كبيرا ، و تحديد درجة ارتباط الموجه باستهلاك الفعلي للنشاط حيث كلما كانت هذه الدرجة كبيرة كلما زاد احتمال اختياره .

(3) **تحديد تكلفة أهداف التكلفة (المنتج النهائي) :** يتم هنا احتساب تكلفة الوحدة من العامل الموجه و من ثم تكلفة المنتج .

✓ **تكلفة الوحدة من العامل الموجه لنشاط معين = إجمالي تكاليف النشاط (استهلاك النشاط من الموارد / إجمالي عدد وحدات العمال الموجه للنشاط**

✓ **تكلفة النشاط الذي استهلك في المنتج = حجم موجه التكلفة المستهلك من قبل المنتج × تكلفة الوحدة من العامل الموجه لهذا النشاط**

✓ **تكلفة هدف التكلفة = مجموع تكاليف النشاطات / عدد الوحدات المنتجة⁽²⁾**

¹ محمد نور والآخرون ، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2004، ص128.

² حرمل سليمة ، نظام محاسبة التكاليف ودوره في ضمان فعالية التسيير، مرجع سابق ، ص74-75.

المطلب الثاني: المقومات الأساسية لتطبيق نظام ABC.

الفرع الأول: مقومات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

- 1) « اعتقاد الإدارة بأن طرق التكاليف التقليدية و السائدة لديها و التي تستند على تكاليف العمل مباشرة لاحتساب معدلات التحميل تشوه تكلفة المنتج أو الخدمات.
- 2) اختلاف أحجام و كميات الإنتاج للسلع المنتجة مع اشتداد حدة المنافسة في السوق التي تعمل فيه المؤسسة سواءا كان محليا أو عالميا .
- 3) توفر أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير البيانات و المعلومات الدقيقة و التفصيلية بشكل سهل و ميسور و بأقل التكاليف من أجل تحديد و قياس العلاقة بين التكلفة و مسبباتها.
- 4) تزايد استخدام الأنشطة غير مباشرة في المؤسسة كالإدارة و البرمجة و المحاسبة و غيرها .
- 5) التغير في البيئة الصناعية الحديثة من حيث تزايد استخدام أنظمة تصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج مما أدى إلى تخفيض تكلفة العمل المباشرة و مجموع تكلفة المنتج ، و ارتفاع نسبة التكاليف غير مباشرة من مجموع تكلفة المنتج.
- 6) تزايد استخدام العناصر المشتركة و التي تستخدم في صناعة أكثر من منتج أو خدمة بالنسبة لمجموع العناصر المكونة للمنتج أو الخدمة أو ما يسمى بالمعدل المعياري و الذي يساوي عدد العناصر أو الأجزاء المشتركة مقسومة على مجموع عدد عناصر المنتج.
- 7) يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج أو الخدمة، و هي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج أو خدمة على حدا.
- 8) قيام المؤسسة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات أو الخدمات و تعقيد العمليات الإنتاجية .
- 9) صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات أو الخدمات و من ثم صعوبة تفسير ربحية بعض المنتجات المنخفضة منها أو المرتفعة.
- 10) انخفاض أسعار المنتجات أو الخدمات المنافسة في السوق و ضياع العديد من المناقصات، بدون فهم أسباب ذلك .⁽¹⁾

¹ حابي احمد ،مذكرة نيل شهادة الماجستير ،"دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الصناعية الجزائرية"، ص74-75

الفرع الثاني: مدى نجاح مقومات نظام ABC

« نظام ABC ليس غاية في حد ذاته و إنما وسيلة للحصول على معلومات أكثر دقة تستخدم في اتخاذ القرارات الملائمة و من أهم مقومات نجاح هذا النظام: ضرورة الحصول على مساندة الإدارة العليا .

تقوم احتياجات المؤسسة من معلومات، و تحديد طبيعة هيكل المعلومة و الذي يتضمن توقيت الحصول عليها، كيفية توظيفها توظيفاً أفضل لكافة المستويات.

السعي إلى رفع مستوى الأداء الإداري و المالي .

التكامل مع الاستراتيجيات المنافسة الأخرى مثل : إدارة الجودة الشاملة و الإنتاج في الوقت المحدد « .⁽¹⁾

« تقديم التدريب المناسب لمصممي و مطبقي و مستخدمي نظام ABC »⁽²⁾

« عند تشكل التكاليف غير المباشرة بنسبة كبيرة من تكلفة المنتج و لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط.

الاعتماد على العمل الآلي و نظم الإنتاج المقدمة مما يصعب اعتماد الأنظمة التقليدية.

الاعتقاد بمدى أهمية النظام في عملية التسيير ككل « .⁽³⁾

¹ قدوري هودة سلطان ،"التحكم في التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة"، مرجع سابق ،ص120-121.

² Pike Richand « **Activity based costing user satisfaction and type of system a research**

note » the British accounting review .volume 43issue1March2011 p 65.72.

³ قدوري هودة سلطان ،مرجع سابق ،ص121.

المطلب الثالث: صعوبات تطبيق نظام ABC

من أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام ABC تتمثل في:

❖ «مشكل استغلال الطاقة المتاحة»⁽¹⁾

❖ «يطرح مشكل معالجة الطاقة غير المستغلة بأخذ الأنشطة و للتصرف في التكاليف الثابتة غير المستغلة عن فترة

النشاط يجب الرجوع إلى الأسباب التي دعت إلى اقتناع هذه الموارد أو الطاقة الثابتة فإذا كان بسبب قرار من الإدارة عند إعداد أنشطة المؤسسة فإن التكاليف غير المستغلة يمكن اعتبارها أعباء عامة لا تحمل على المنتجات أما إذا كان السبب يرجع إلى طبيعة الأنشطة المجمعة و الهدف منها و مدى التجانس بينها فإن تكاليف الطاقة غير مستغلة يمكن تحميلها على كل نشاط بغض النظر عن النشاط الفعلي دون تحميلها على المنتجات و بالتالي فإن التكاليف الثابتة غير المستغلة هي تكاليف أنشطة غير مستغلة لم يستفد منها الإنتاج و يمكن توزيعها على النشاط (القسم) و الإدارة العامة بحساب نسبة الطاقة المستغلة بالقسم .

جمع البيانات يتطلب موارد كبيرة، فترة زمنية طويلة، كما إن التعامل مع التعقيدات التنظيمية يستوجب قدرات عالية من اجل تحديد الأنشطة و الموجهات»⁽²⁾.

¹ قدوري هودة سلطان ،"التحكم في التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC",مرجع سابق، ص121.

² Rat . Natunga Janek .ERWIN Waldmann: « **Transparent costing: has the emperor got clothes?** » Accounting forum. volume 34 Issues 3. 4 . September , December 2010 pp. 196 . 210

- ❖ «مدى ملائمة بيانات نظام ABC لخدمة القرار: يعتبر نظام ABC أداة إستراتيجية يمتد ليغطي الأجل الطويل لذلك فان نظام يعتمد على بيانات تاريخية فعلية و بيانات تقديرية. و هذا يطرح مشكل الحصول على البيانات الملائمة التي تغطي نوعية و مدى القرار .
- ❖ **تجانس الأنشطة و مدى ارتباطها بقيمة المنتج:** إن تحديد الأنشطة و تجميعها قد يظهر أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج و التي يجب استبعاد تكاليفها من التحميل على المنتجات و اعتبارها أعباء عامة.
- ❖ **مدى ملائمة موجهات التكلفة لكل نشاط :** إن الفعالية في الوصول إلى تكلفة الأنشطة يتطلب اختيار موجهات التكلفة الملائمة يمكن استخدام التحليل الإحصائي لاختيار موجه التكلفة الذي يكون معامل ارتباطه قوي بعناصر التكاليف الخاصة بالنشاط ، وكلما كان معامل الارتباط أقوى كلما كان اختيار الموجه أكثر ملائمة ، كلما يمكن تطبيق الأساليب الإحصائية في مجال تجميع الأنشطة داخل مجموعات .
- تنفيذ نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر نتائج في ظل توفر شروط تطبيقه ⁽¹⁾»

¹ قدوري هودة سلطان ،"التحكم في التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة"، مرجع سابق ،ص122.

المبحث الثالث: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

ان لنظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة عدة مزايا حيث انه عمل على القضاء على اهم العراقيل التي عانى منها نظام محاسبة التكاليف ، الا انه لم يسلم هو الاخير فقد تعرض الى مجموعة من الانتقادات نتيجة لعيوب هذا النظام ، والتي عملت على تطوير هذا النظام من خلال انظمة جديدة مساعدة له (نظام ABM ، ونظام ABB)

المطلب الأول : الانتقادات الموجهة لنظام ABC (مزايا و عيوب)

على الرغم ما يقدمه نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من منافع حقيقية و التي لا يستهان بها . إلا أن هذا لا يعني أن نظام ABC خالي من بعض العيوب و المشاكل كما انه تعرض إلى مجموعة من الانتقادات .
أ) « مزايا نظام ABC :

- 1/ استمرار عملية تحسين و تجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي
- 2/ على ضوء التنافسية السائدة بالسوق العالمية حاليا فان النظام يركز على المستهلك
- 3/ يساهم و يساعد في مجال إدارة الجودة الشاملة طالما النظام يؤثر في مجال التحسين المستمر .
- 4/ يساعد الإدارة في عملية تقييم الأداء و المساهمة الفاعلية في قرارات التسعير الصائبة « .⁽¹⁾
- 5/ يؤدي استخدام طرق مختلفة لتوزيع التالف إلى تقديم تقديرات مختلفة على تكاليف المنتج .
- 6/ تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلا للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس أقسام و على أساس المنشأة كوحدة .
- 7/ توافر أرقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج .
- 8/ تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل على تكاليف كل نشاط و تتعرف مقدما على عوامل التكلفة (مسبباتها)⁽²⁾

¹ عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 122-123 .

² كمال خليفة ابو زيد وكمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لاغراض التخطيط والرقابة ، مرجع سابق ، ص 96 .

9/ يساهم استخدام نظام ABC في تحقيق ميزة إستراتيجية في قيادة الكلفة التي تهدف إلى جعل منشأة المنتج اقل كلفة في قطاع الصناعة و لتحقيق هذه الميزة الإستراتيجية هناك أربعة أساليب وذلك من خلال التركيز على الأنشطة:

تحقيق النشاط أي تحقيق الوقت و الجهد المطلوب لانجاز هذا النشاط.

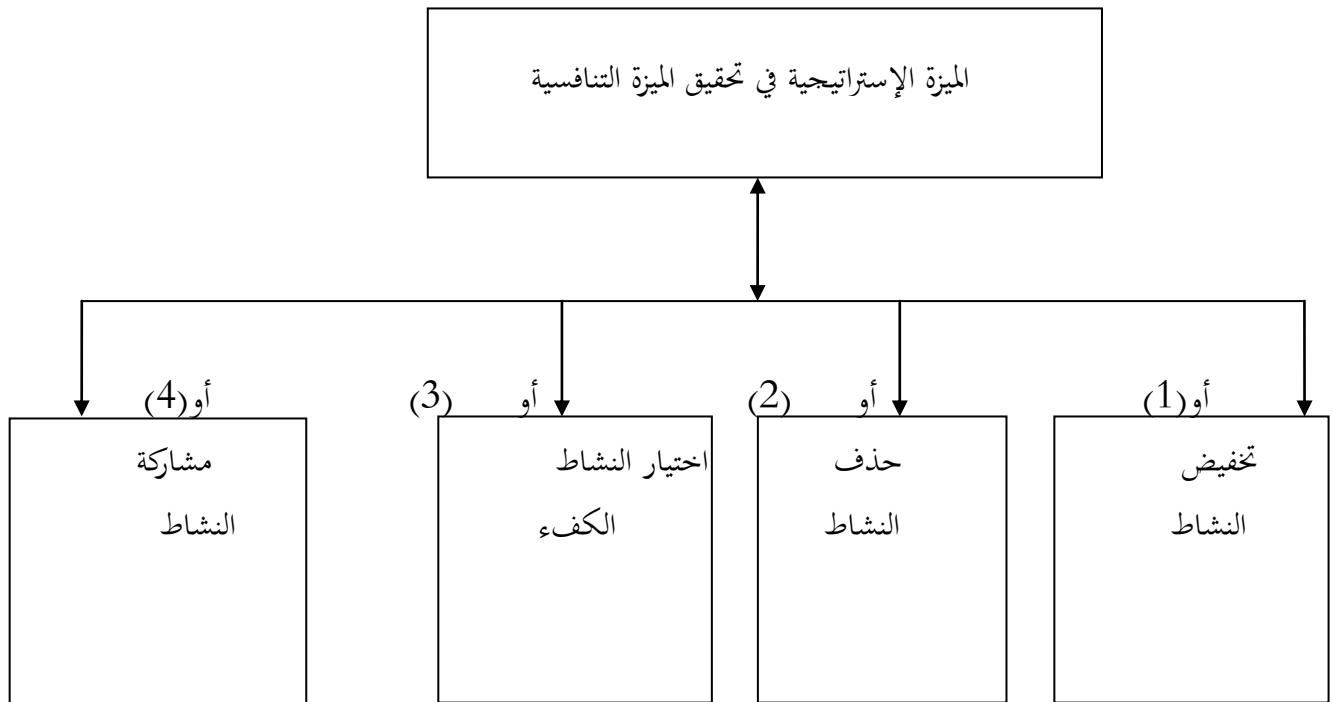
❖ حذف النشاط أي حذفه بشكل تام إذا كان غير فعال و غير ضروري اختيار النشاط الكفاء من خلال البدائل المتوفرة في هذه الأنشطة.

❖ مشاركة النشاط أي عمل تغييرات تسمح بمشاركة الأنشطة بعضها مع البعض الآخر⁽¹⁾

¹ اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف قضايا معاصرة، مرجع سابق، ص182-183 .

و يمكن إيضاح ذلك بالشكل التالي

(الشكل رقم 8) يوضح مشاركة الأنشطة عند حدوث تغييرات



المصدر :إسماعيل يحي التكريتي ،محاسبة التكاليف -قضايا معاصرة-،مرجع سابق ،ص183

سليبات نظام ABC

« بالرغم من الجوانب المشرقة التي يفرزها نظام ABC وكل ما أثاره من جدل في الأوساط العلمية و اعتباره كحل مقنع للإدارة و تسيير التكلفة خلال سنوات الثمانينات ، إلا أن ذلك لم يمنع من احتوائه على بعض نقائص من بينها ⁽¹⁾»

1) «يتفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مع مجموعة الأنظمة الإدارية الحديثة التي تتطلبها بيئة الأعمال الحديثة ، و التي تهدف إلى زيادة جودة. المنتج و خفض تكلفة المخزون و التركيز على طلب العملاء، كما يسمح بتقسيم الأنشطة إلى مجموعتين أنشطتين تضيف قيمة و أنشطة لا تضيف قيمة مما ساعد الإدارة على تحسين الأداء. 2) يساعد المديرين في تخفيض و ترشيد الموارد المستنفذة و ذلك تحفظ عدد مرات تنفيذ الأنشطة من خلال تحسين مستوى الأداء عند تنفيذ عمليات البيع و التسويق، كذلك من خلال التطور المستمر في المنتجات بالإضافة إلى رفع كفاءة أداء المنشأة من خلال استخدام المناهج الحديثة مثل : إدارة الجودة الشاملة و نظام الإنتاج الأمثل

3) زيادة فاعلية الدور الرقابي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة فمعرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف و بالتالي إخضاعها لرقابة أكثر فعالية .

4) يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة أكثر دقة في قياس تكلفة المنتج من خلال التخصيص الدقيق للتكلفة غير مباشرة و ربطها بالمنتج أو السلعة النهائية مما تساعد في تحديد بيانات التكلفة الأكثر مناسبة لاتخاذ القرارات الإدارية.

5) يؤدي نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تخصيص أكثر دقة للتكاليف و بالتالي يساعد تحديد ربحية عناصر التكاليف بشكل أكثر دقة كما انه يستخدم في تحديد الطاقات المستغلة و غير المستغلة و بالتالي يساعد على تحديد القيود الحالية و المستقبلية لأنشطة المنشأة ,

6) أجمعت المنشآت التي طبقت هذا النظام على انه يساهم في تخفيض التكلفة و تحسين الإنتاجية و التأثير على قرارات التسعير ⁽²⁾ .

¹ عمار درويش ، تحليل التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مرجع سابق، ص 121.

² فاطمة رشدي سويلم عوض ، مذكرة نيل شهادة الماجستير ، "تأثير الرد و التكامل بين قياس الأداء المتوازن (BSC) و نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تطور أداء المصارف الفلسطينية " جامعة إسلامية غزة 2009 ، ص 34-35.

7) يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في جذب انتباه الإداريين لتحديد الأولويات و ليس فقط تزويدهم بالتكلفة الملائمة لاتخاذ القرارات»

8) «إن استعمال نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلقة لبعض التكاليف غير مباشرة كاهلاك مباني المصنع أو التأمين أو الضريبة الصناعية السنوية المدفوعة على مباني المصنع⁽¹⁾.

9) «إن تطبيق تكاليف الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهداً كثيراً وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه»⁽²⁾.

¹ درويش مصطفى الجخلب مذكرة نيل الماجستير " دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي " ، الجامعة الإسلامية غزة ،

2007، ص34.

²Uploads/1364/Target-cost.doc.

المطلب الثاني: المقارنة بين نظام ABC والطرق التقليدية لاحتساب التكاليف

تبدو فكرة التكلفة القائمة على النشاط أكثر وضوحاً عند إجراء مقارنة نظام التكلفة على أساس النشاط مع

نظام التكلفة التقليدي في تحديد تكلفة المنتجات

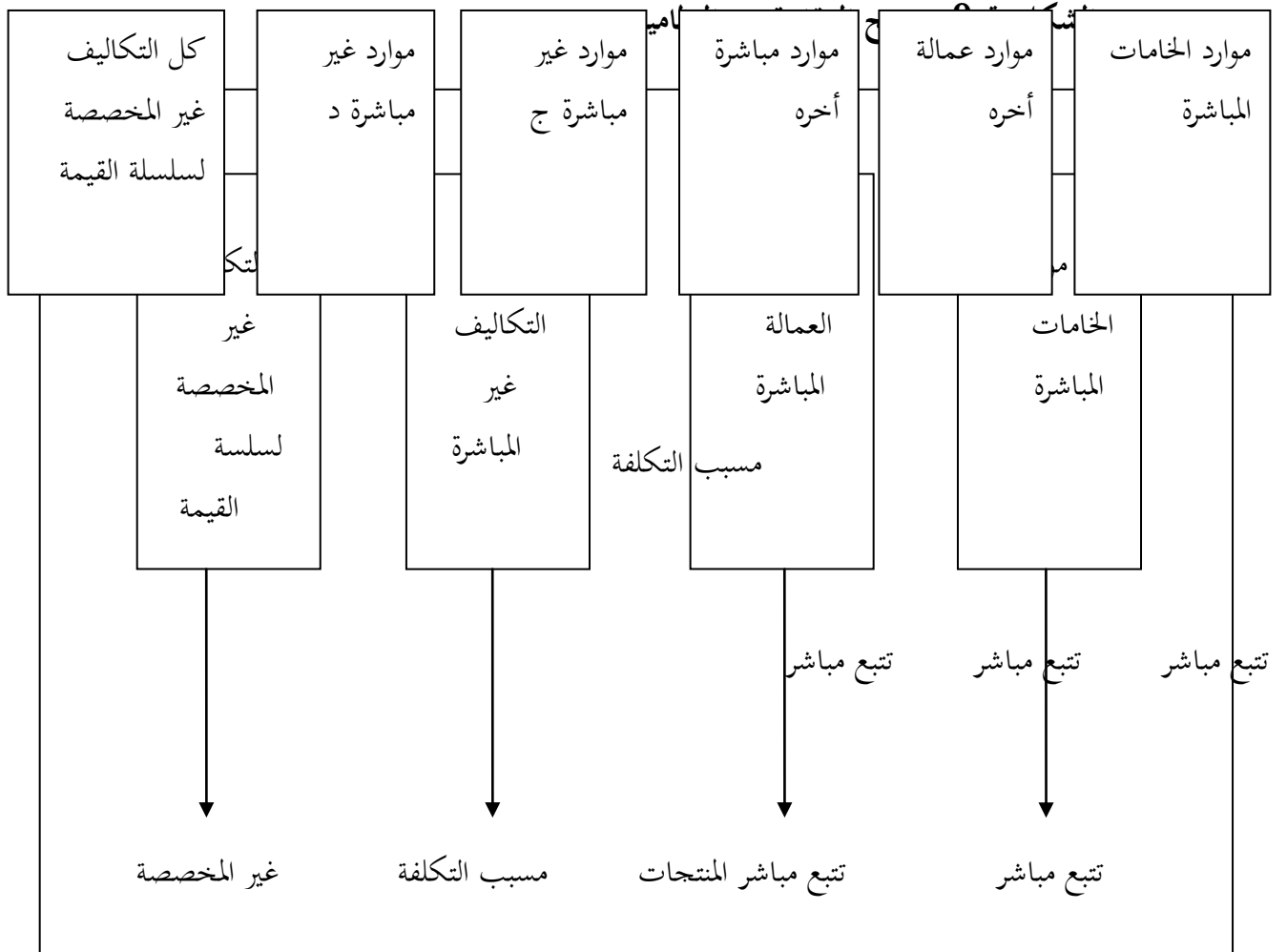
جدول رقم (2) يوضح المقارنة بين نظام ABC والطرق التقليدية

نظام ABC	الأنظمة التقليدية
عدد كبير من مجتمعات التكاليف التي تعمل على استيعاب عناصر التكاليف غير المباشرة، أكثر مما في الأنظمة التقليدية.	استخدام عدد محدود من مجتمعات التكلفة التي تعمل على استيعاب عناصر التكاليف غير المباشرة.
يتضمن المجموع الواحد تكلفة مرتبطة بنشاط واحد أو مجموعة أنشطة متجانسة تضم عناصر متجانسة للتكاليف غير المباشرة.	غالبا ما يتم تخصيص التكاليف التي حدثت داخل مركز إنتاجي أو خدمي معين إلى مجمع واحد يضم عناصر تكاليف غير متجانسة.
يتم استخدام موجه تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي و يتم قياس تكلفة بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس العامل الموجه لتكاليف ذلك النشاط.	يستخدم معدل تحميل واحد للتكاليف غير المباشرة مخصص لكل قسم إنتاجي و يتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخصصة على أساس التحميل الذي يتم اختياره.
يتوقف تحديد موجهات التكلفة على طبيعة النشاط و التي يصعب اختيارها، إذ يجب اختيار الموجه الأكثر ملائمة للنشاط لا يغلب على موجهات التكلفة الطابع الكمي و المالي.	أسس التحميل قد تركز أما على أسس زمنية ساعات عمل مباشرة، ساعات دوران الآلات أو أسس مالية: تكلفة اليد العاملة المباشرة. تكلفة المواد الأولية .
اختيار الموجه الأكثر ارتباطا بالنشاط يؤدي إلى تحميل دقيق للتكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة .	قد تستخدم أسس تحميل لا توجد بينها و بين تكلفة المجمع علاقة ارتباط قوية.
تركز على الأنشطة كسبب لاستهلاك الموارد	تقترح توزيع الموارد المستخدمة من قبل المؤسسة على هدف التكلفة.
تحدد تكلفة المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة التي ساهمت في تحقيقه	تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على الكمية المنتجة
يسمح النظام بتوفير معلومات غير مالية	توفير المعلومات غير المالية محدودة جدا أو غير ممكن .
من مقومات نجاح النظام تعدد المنتجات أو أن تشكل نسبة التكاليف غير المباشرة نسبة معتبرة جدا من إجمالي التكاليف.	تعتبر أنظمة غير قادرة على تحقيق فعالية في حالة تعدد المنتجات و ارتفاع نسبة التكاليف المباشرة.
يقدم معلومات تفصيلية عن كل الأنشطة داخل أي قسم.	تقدم معلومات عن وظيفة كاملة تضم أنشطة متعددة ، يصعب تحليلها.
أداة إستراتيجية للرقابة على التكاليف و قياس الأداء، توفر معلومات يتم الاعتماد عليها في قيادة المؤسسة و اتخاذ القرارات.	أداة للرقابة على تكاليف العملية الإنتاجية بالأخص ، توفر معلومات قد تساعد على اتخاذ القرارات.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المراجع السابقة

مقارنة بين نظام التكاليف التقليدية و التكاليف على أساس النشاط لعدة مراحل .

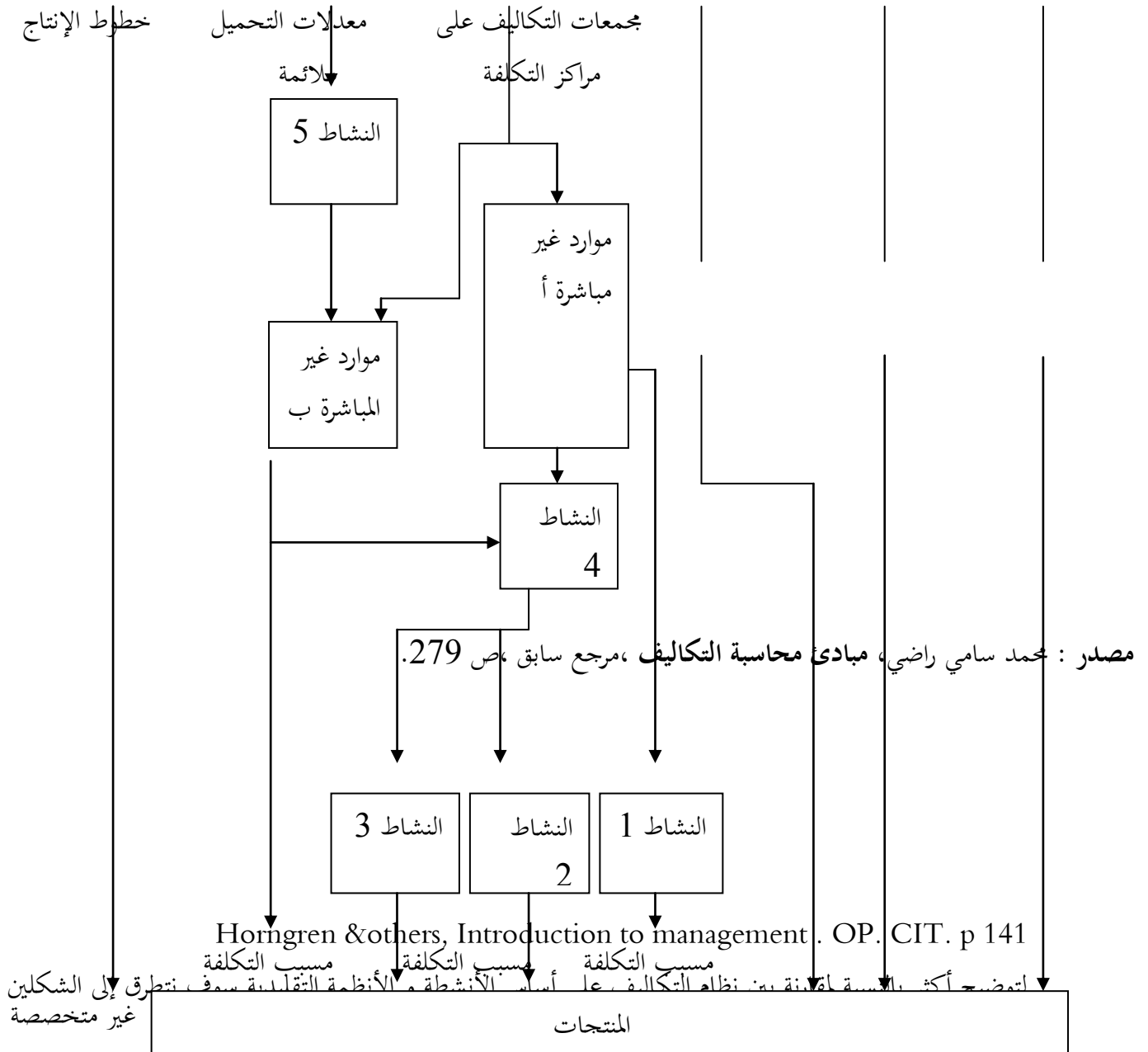
أ) النظام التكاملي التقليدي



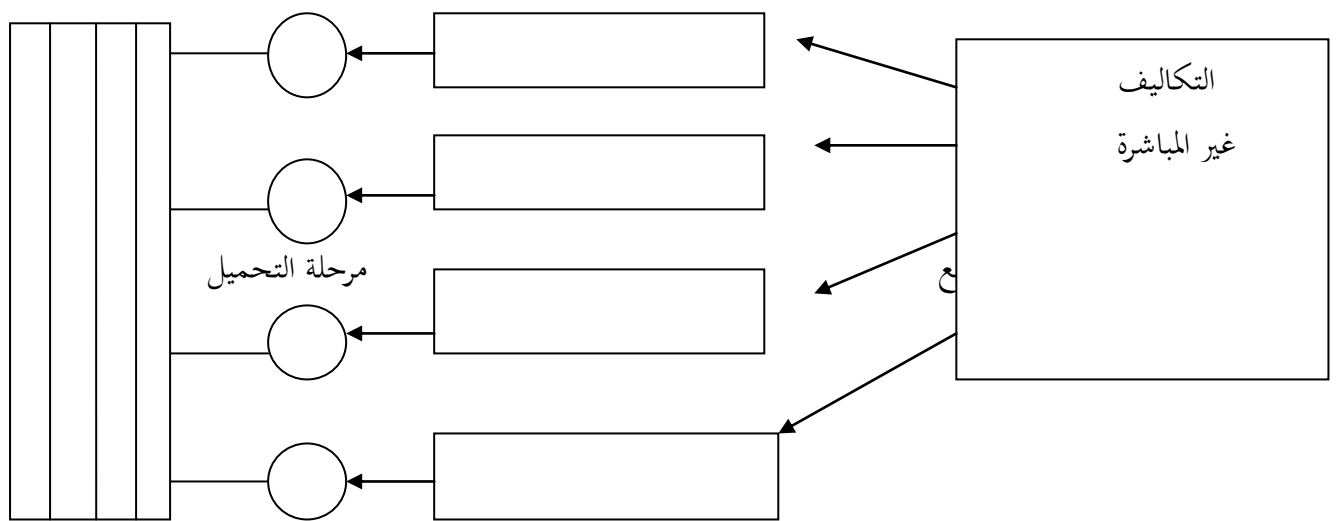
Hornigren & others, Introduction to management (12th edition; N.J: prentice- Hall, 2002), p 141.

ساعات العمالة المباشرة أو أي مسبب تكلفة آخر مثل ساعات تشغيل الآلات أو الوحدات المنتجة.

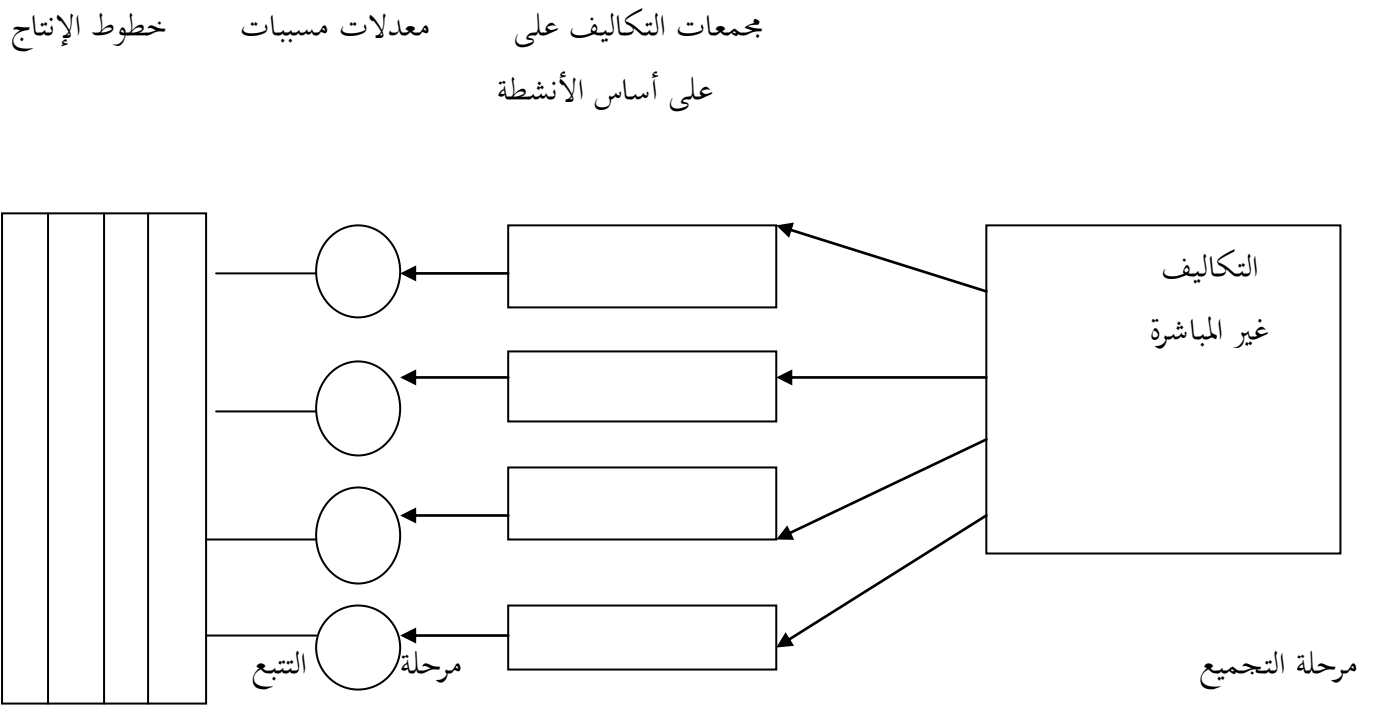
(الشكل رقم 10) يمثل نظام التكاليف على أساس النشاطات متعددة المراحل:



الشكل رقم (11) : يوضح التكاليف غير مباشرة في النظام التقليدي



الشكل رقم (12): تخصيص التكاليف في نظام ABC



مصدر : محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 279.

المطلب الثالث: أبعاد نظام ABC
1) التسيير على أساس الأنشطة ABM:

قبل ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM لم تكن معظم المؤسسات على علم بتكلفة الأنشطة التي تنجز فيها و قد مكنت معرفة تلك الأنشطة من تركيز الانتباه على تلك الأنشطة مرتفعة التكلفة و إعطائها الأولوية في الدراسة المفصلة للتحقق من إمكانية إلغائها أو أدائها بكفاءة أفضل و قد وجدت عدة مؤسسات انه من المفيد تصنيف الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة و أنشطة بدون قيمة مضافة بتحديد و تمييز القدرة على تخفيض التكلفة .

ويعرف نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCM أو الإدارة على أساس الأنشطة ABM على انه : " قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لإرضاء الزبون و تحسين الربحية " و قد عرفها Hilton بنفس الأسلوب أما Maher فقد عرفها بأنها : " تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات ، فنجد إن ABCM أساسا قائما على تحليل الأنشطة بهدف تقليل التكاليف و بالتالي تحسين الربحية ⁽¹⁾

كما يعرف أيضا: " على انه سلوك أو أسلوب إدارة يركز على الأنشطة و يستدعي إدارتها بفعالية، من اجل التحسين المستمر للقيمة من وجهة نظر المستهلك " ⁽²⁾

. كما يعد نظام ABM شكل جديد للقيادة أو الإدارة يساعد المؤسسة على الإجابة على الأسئلة التالية : ما هو المنتج ؟ ما هي تشكيلة المنتجات ؟ من هم الزبائن ؟ هل نستمر أم لا ؟ أو ما هي النشاطات ؟ و ما هي الأقسام التي تركز عليها المؤسسة جهودها لتحسين و تقليص التكاليف ؟ ⁽³⁾

و يركز نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM على الإدارة الأعمال على أساس الأنشطة التي تشكل المؤسسة ، حيث تقوم على منطق إن الأنشطة هي التي تستهلك التكاليف و بذلك فان إدارة الأنشطة سيؤدي إلى إدارة التكاليف على مدى الطويل ، و يمثل هدف نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM معلومات عن التكلفة هذه الأنشطة ، سبب القيام بها و كيفية إنجازها بشكل أفضل ⁽⁴⁾

¹ سامي ياسين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، طرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، جامعة الجزائر،

20102009 ص 127، 129

² Bernard Gunb , **les outils du contrôle de gestion au service de votre strategies** , édition d'organisation, Paris 2000, p 25

³ حرملي سليمة ، "نظام التكاليف ودوره في ضمان فعالية التسيير "، مرجع سابق، ص 78.

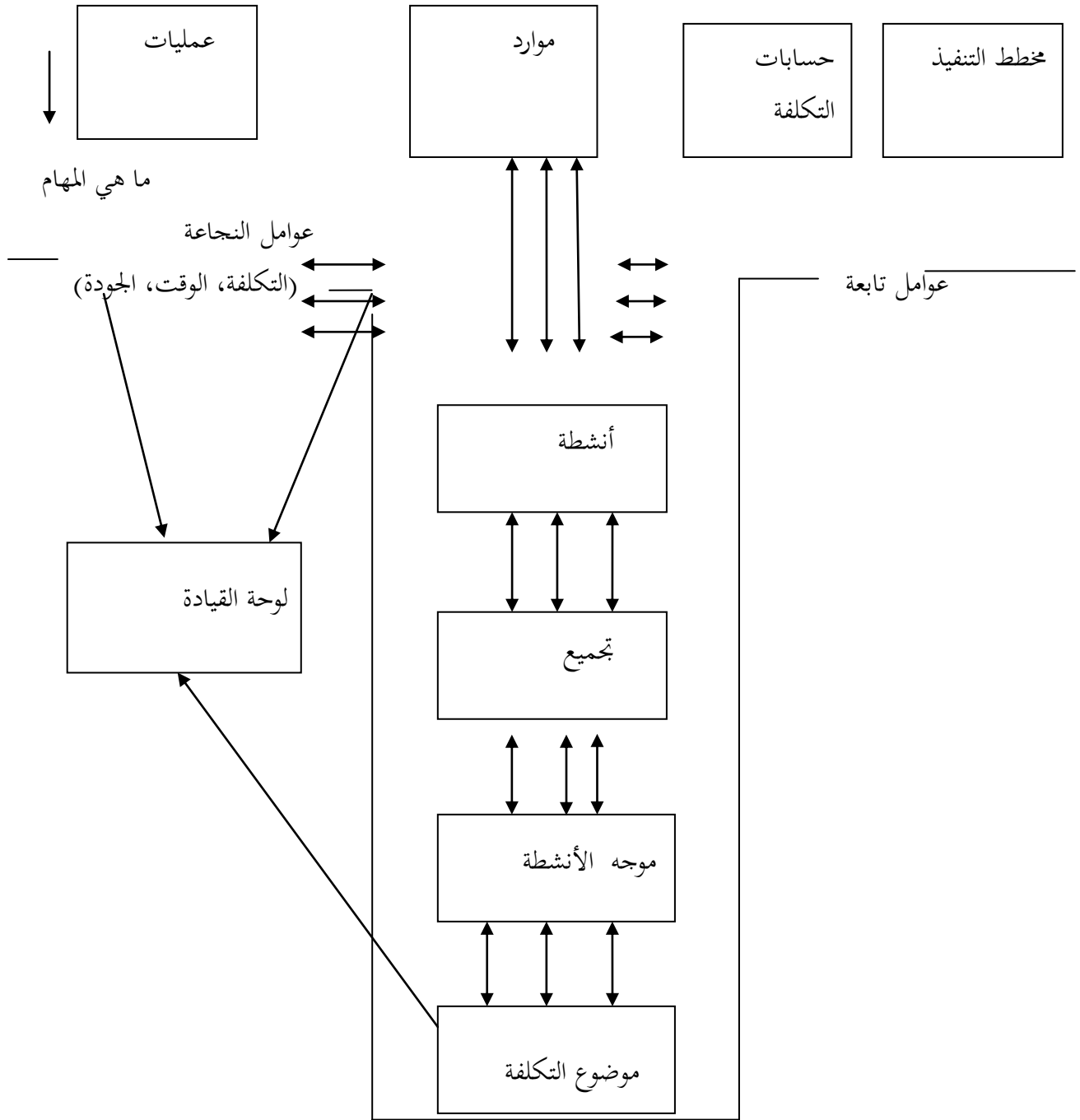
⁴ سامي ياسين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، طرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مرجع سابق، ص 129

(الشكل رقم 13)

الشكل التالي يوضح علاقة نظام ABC بنظام ABM

ABC





المصدر : حمل سليمة، "نظام التكاليف ودوره في ضمان فعالية التسيير"، مرجع سابق، ص79.

الفرع الثاني:الموازنة على أساس الأنشطة ABB

» إن استخدام الموازنات في تسيير المؤسسة يعد الإطار المنظم والمنسق والمخطط لنشاط المؤسسة، تستخدم كوسيلة للرقابة من خلال متابعة ومقارنة الأداء الحقيقي، وتسجيل الانحرافات والقيام بتحليلها، حسب

المتطلبات، كإعداد تقارير الرقابة على الموازنة، مع الأخذ بعين الاعتبار دقة، وملائمة وكفاية وحداثة المعلومات وتوفيرها في الوقت المناسب «⁽¹⁾.

يستوجب تطبيق الموازنات عدة شروط:

- التناسق بين كل الموازنات في إطار أهداف المؤسسة العامة.
- يتم وضعها وتنفيذها على أساس المسؤولية.
- اعتمادها على نظام معلومات فعال (في ما يتعلق ببحوث السوق، الإنتاج، المحاسبة...).
- وجود نظام رقابة فعال منسجم مع الموازنة وموافق لها عند الوضع والتنفيذ والتقييم.

1) مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة ABB

ترتكز الموازنة على أساس الأنشطة ABB، (Activity Based Budget) على فهم الأنشطة وعلاقتها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وذلك من خلال التحكم في الأنشطة باعتبارها السبب الأساسي في تحسين النتائج.

تعرف الموازنة على أساس الأنشطة ABB على أنها تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة، تعكس تنبؤ الإدارة بحجم العمل، وكذلك المتطلبات المالية وغير المالية للوصول إلى الأهداف الإستراتيجية، وكذا التغيرات المخططة لتحسين الأداء، وذلك بتحديد نوع العمل المراد أدائه، كمية العمل المراد أدائه، وكذا تكلفة هذا العمل، فهي تعتبر أداة للتنبؤ والتوقع من أجل تخصيص الموارد اللازمة⁽²⁾.

2) علاقة الموازنة على أساس الأنشطة ABB ونظام ABC

¹ التميمي حسين عبد الله حسن، إدارة الإنتاج والعمليات، مدخل كمي، الطبعة الأولى، دار الفكر عمان الأردن، 1997، ص 661.

²BOUIN Xavier – SIMON Xavier François : **les nouveaux visages du contrôle de gestion**, DUNOD Paris 2000, p14

- يسير أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة عكس اتجاه نظام ABC، والذي يقوم على مبدأ الربط كمرحلة أولى بين الأنشطة والموارد المستخدمة من قبل هذه الأنشطة، ثم الربط في المرحلة الثانية بين تكاليف الأنشطة وأهداف التكلفة (وحدات منتجة، عملاء، مشروع....) وذلك بهدف الوصول إلى مستوى من الدقة في احتساب التكاليف.
- الموازنة على أساس الأنشطة ABB، والتي تعني خطة مالية تنطلق من تحديد موازنة المبيعات المتعلقة بكل منتج، ليتم بعدها تحديد كل الأنشطة اللازمة لتحقيق هذه الموازنة، ومن ثمة تقدير الموارد اللازمة لأداء هذه الأنشطة من تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة.
- يستخدم نظام ABC كوسيلة لتجهيز الموازنة على أساس الأنشطة باعتبار هذه الأخيرة تركز على الأنشطة والتي يمكن تحديد تكاليفها بشكل أكثر دقة من خلال نظام ABC.

تشكل الأنشطة محور النظامين ABC و ABM والتي تزود بمعلومات مختلفة وفي الوقت نفسه تعتبر موضوعا للعديد من التساؤلات المتعلقة بمراقبة التسيير في الوقت الراهن لذا يجب إيجاد التناسق الذي يمكن من الوصول إلى تصور شامل لعملية التسيير على أساس الأنشطة، كذلك جانب الموازنات الذي لا يزال يطرح مشكلا على الرغم من وجود الموازنة على أساس الأنشطة، والتي لا يمكن اعتبارها سوى محاولة تتطلب العمل على تطويرها من أجل الوصول إلى الحكم على مدى ملاءمتها، إضافة إلى الغموض فيما يتعلق بإعداد لوحة القيادة كأداة لقياس أداء كل نشاط والتي يجب أن تعكس مدى تحقيق الإستراتيجية .

في الأخير يمكن القول أن التطور الحقيقي لا يمكن في وضع أدوات جديدة فقط، وإنما كيف يمكن خلق ثقافة التعاون والتحسين المستمر الذي يتضمنه تطبيق هذه الأدوات، لأنه لازال من الصعب على المؤسسات التخلص من الثقافة التaylorية السائدة منذ عشرات السنين.⁽¹⁾

خلاصة الفصل :

¹ قدوري هودة صلطان ،"التحكم في التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة،ABC، نفس المرجع السابق ص143.

نتيجة للتطورات التكنولوجية التي شهدتها العالم خلال العقدين الماضيين وتوجه المؤسسات إلى إنتاج أكثر من منتج للمستهلك، أي تعقيد وتشعب عمليات الإنتاج، فكان لابد من العمل على تطوير الأنظمة المحاسبية في هذه المؤسسات وخاصة فيما يتعلق بنظام محاسبة التكاليف نظراً لعدم قدرته على توفير البيانات الدقيقة والتي أصبحت لا تلي حاجة مستخدمي القرار، ومن هذا المنطلق عمل الباحثين Cooper et Kaplan بتقديم دراسة حول هذا الموضوع، والتي أسفرت عن ميلاد نظام جديد ألا وهو نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة الذي عمل على القضاء على أهم المشاكل والعراقيل التي واجهت الأنظمة التقليدية، خاصة فيما يتعلق بطرق تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة (كل منتج يتحمل التكاليف غير المباشرة الخاصة به).

إذ يعتبر هذا النظام أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية وقد ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية، والتأثير على زيادة الأرباح كما يعتبر نظام ABC حلقة وصل بين التكاليف (الموارد) وبين أغراض التكلفة يقود المبدأ الأساسي له هو أن المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر لا يستهلك موارد إنما يستهلك الأنشطة وهذه الأنشطة بدورها تستهلك موارد.

فهذا النظام كغيره من الأنظمة السابقة له عدة إيجابيات كما له سلبيات الأمر الذي أدى إلى ضرورة تطوير هذا النظام من خلال بروز أنظمة جديدة وحديثة مكتملة له وهذا على غرار نظام الإدارة على أساس الأنشطة، ونظام الموازنة على أساس الأنشطة.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة نفطال

تمهيد :

بعد تطرقنا للفصلين السابقين للجانب النظري ،سنحاول خلال هذا الفصل القيام بالدراسة التطبيقية من شأنها أن تساعدنا على تحديد وإبراز مدى مطابقة موضوع بحثنا في الواقع المعيش داخل المؤسسات الجزائرية مهما كان نوعها ، وهذا من خلال إسقاط دراستنا على مؤسسة نفطال فرع GPL إذ تمثل احد اهم محاور الاقتصاد الوطني باعتبار الجزائر إحدى الدول المصدرة للغاز فقد أصبحت تحتل مكانة بارزة في سوق النفط و يرجع الفضل في ذلك إلى شركة سوناطراك التي تساهم مساهمة فعالة في هذا الميدان حرصا منها للانضمام في المحيط الاقتصادي الجديد و مسايرة التطور الذي يشهده هذا القطاع، و الملاحظ خلال هذه السنوات الأخيرة هو ارتفاع حجم مبيعات المؤسسة و هذا بفضل الجهود المبذولة من طرف مسيريهها، و إن التغيرات التي يشهدها العالم الاقتصادي حاليا أدت إلى بروز منافسة شديدة في هذا الميدان مما حتم على الشركة ضرورة اتخاذ إجراءات من شأنها التقويم و التطهير و التحكم في التكلفة و تحسين المردودية و الجودة في التسيير لضمان تعزيز مكانتها في السوق الوطنية و على الصعيد العالمي.

و مع التطورات التي يشهدها هذا الميدان الأمر الذي أدى إلى تفرع نفطال من الشركة الأم سوناطراك على شكل هيئات متلاحمة مرتكزة على مهنها القاعدية لتقوية النشاطات الأساسية للتوزيع و التسويق مع تنويع نشاطات أخرى.

بحيث سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث يتضمن المبحث الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة محل الدراسة وتقديم هيكلها التنظيمي ، أما المبحث الثاني فيتضمن دراسة و الطريقة أنظمة التكاليف التقليدية المتبعة من قبل المؤسسة بالإضافة إلى اقتناع هذه الأخيرة بالبحث عن نظام جديد يكون أفضل من الطريقة التقليدية ويتمثل هذا النظام في نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) نتيجة لتوفر أهم مقومات تطبيقه ،أما المبحث الثالث قمنا بتحليل النتائج المتحصل عليها من كل نظام والمقارنة بينهما للخروج بمجموعة من النقاط الأساسية .

المبحث الأول : لمحة تاريخية عن شركة نفطال سعيدة.

تعتبر شركة نפטال من أهم و اكبر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأنها مكتملة للاقتصاد الوطني ككل و ذلك بتغطيتها لاحتياجات جميع المستهلكين فهي محل ثقة الدولة لأنها مدعمة من طرفها .

المطلب الأول : تاريخ وحدة نפטال.

تم بناء نפטال من طرف شركات أجنبية سنة 1973 (Kosan - Crisplant)، و لقد أنشأت وحدة نפטال بسعيدة في 01 جانفي 1981 في إطار السياسة اللامركزية من طرف مديرية CLP، و هو يغطي احتياجات الولاية التي تضم 06 دوائر و 23 بلدية.

ارتفاع نسبة استهلاك الوقود و هذا ما يقتصر أهميته في الحياة الاقتصادية.

تضم منطقة سعيدة 16 نقاط و مراكز بيع :

❖ GD 03 (تسيير مباشر).

❖ GL04 (تسيير حر).

❖ RO 04 (بائع عادي).

و مؤخرا في سنة 1984 لما أعيدت الهيكلة لآلة الاقتصادية خصص فرع المحروقات عند إعادة هيكلة الأنشطة، أما فيما يخص إنشاء وحدات تدعى UND في إطار المخطط لتوزيع المواد الطاقوية الذي أنشأ في مارس 1985.

L'UND سعيدة : هي وحدة توزيع المواد الطاقوية المستخلصة من المحروقات، محملة لتمويل ولاية سعيدة، البيض و

النعامه بمواد GPL و الوقود، أما فيما يخص المناطق التي تعرف شتاء قاسيا فهي تحتوي على مراكز تخزين الوقود

(Carburant) ، الزيوت (Lubrifiant)، الزيت (Bitume)، المطاط (Pneumatique) [CLPB]

لمراكز التوزيع قدرة إنتاجه 16000 قارورة يوميا.

- مركز CDS للتخزين و التوزيع له القدرة على التخزين.

- مركز متعدد الإنتاج بالبيض و المشرية له قدرة التخزين و كذلك عين الصفرء.
- شركة نفطال للتوزيع بسعيدة تغطي ثلاث ولايات : سعيدة، البيض و النعامة و هذا بعض ضم شركات نفطال السابقة البيض و النعامة في أبريل 1992.
- المساحة الإجمالية للشركة تقدر بـ 100.000 كلم².
- سعيدة : 6612 كلم².
- البيض (الأبيض سيد الشيخ) : 66420 كلم².
- النعامة (مشرية، عين الصفرء) : 27137 كلم².
- و إجمالي عدد السكان يقدر بـ : 609921 نسمة يتوزعون كالتالي :
- سعيدة : 29375 نسمة.
- البيض : 192540 نسمة.
- النعامة : 140.000 نسمة.
- شركة نفطال سعيدة تحتوي على ستة (06) مراكز للتخزين و التوزيع و شبكة تضم 16 محطة :
- 01 محطة GD (تسيير مباشر).
- 02 محطتان GL (تسيير حر).
- 13 محطة (محطة بيع خاصة) عبر ثلاث ولايات.
- ولاية سعيدة مركز لتمبيع الغاز البترولي (GPL) منذ 1975 بقدرة التخزين 1000 طن بوتان سائل و البروبان 150 طن سائل و 50000 قارورة بوتان و 800 قارورة بروبان، و إنتاج يقدر بـ 14000 قارورة من B13 و 600 قارورة من P35 يوميا.
- البنية التحتية للاستغلال : 01 مدخل للماء.

24 ميزان للبتوت

04 موازين للبر وبان.

و تتم عملية التخزين و التوزيع على مستوى فريقين :

. مركز التخزين و التوزيع CLPB : 17000 م³ وقود.

- 05 مراكز تسيير مباشر.

- 01 مركز تسيير حر.

- 07 مراكز بيع خاص.

- 02 مركزين لبائع عادي.

* ولاية النعامة : مركزان متعددان الإنتاج، 01 يضم وحدة الزيت في عين الصفراء.

04 تسيير مباشر، 01 تسيير حر، 02 مراكز خاصة، 03 مراكز بيع عادي.

* ولاية البيض : 01 مركز متعدد الإنتاج ب 13000 م³ من الوقود و 50000 من B13، 01 مخزن الوقود

ببوقطب ب 300 م³ [لاستقبال الوقود عن طريق السكك الحديدية] مخزن رابط GPL، 04 تسيير مباشر، 04

مراكز بيع خاص، 02 مركزين لبائع عادي.

* GPL 40000 قارورة كافية لمدة 10 أيام.

* مركز GPL : يقع بالأبيض سيدي الشيخ يضم 15000 قارورة بوتان كافية لمدة 15 يوم.

* وحدة الإنتاج بعين الصفراء GPL : 16000 قارورة كافية لمدة 10 أيام.

ملاحظة : بالإضافة لهاته البنية التحتية التي تغطي التخزين و مراكز التوزيع، نفضال تحتوي على شبكة توزيع عبر المناطق

الحساسة التي تضم محطات تقديم الخدمة للتسيير المباشر و المحطات المسيرة من طرف بائعي GPL.

موقع شركة نفطال بسعيدة.

شركة نفطال بسعيدة مركز مديريتها يقع في المنطقة الصناعية رقم 01، و يغطي كل الاحتياجات الطاقوية للولايات :
 سعيدة، البيض و النعامة مهمتها تتمثل في التمويل و توزيع المواد البترولية، يحدها من الشمال الطريق الوطني رقم 06
 (طريق الربحية) و جنوبا السكة الحديدية الرابطة بين محمديّة و بشار و غربا مؤسسة المواد الكاشطة و شرقا شركة المياه
 المعدنية، تتربع على مساحة تقدر بـ 4 هكتارات منها :

- المساحة المغطاة لعملية الإنتاج CE : 3200 م².

- المساحة المغطاة للإدارة : 800 م².

- الهاتف : 72 / 71-22-51-048.

- التلكس : 15078.

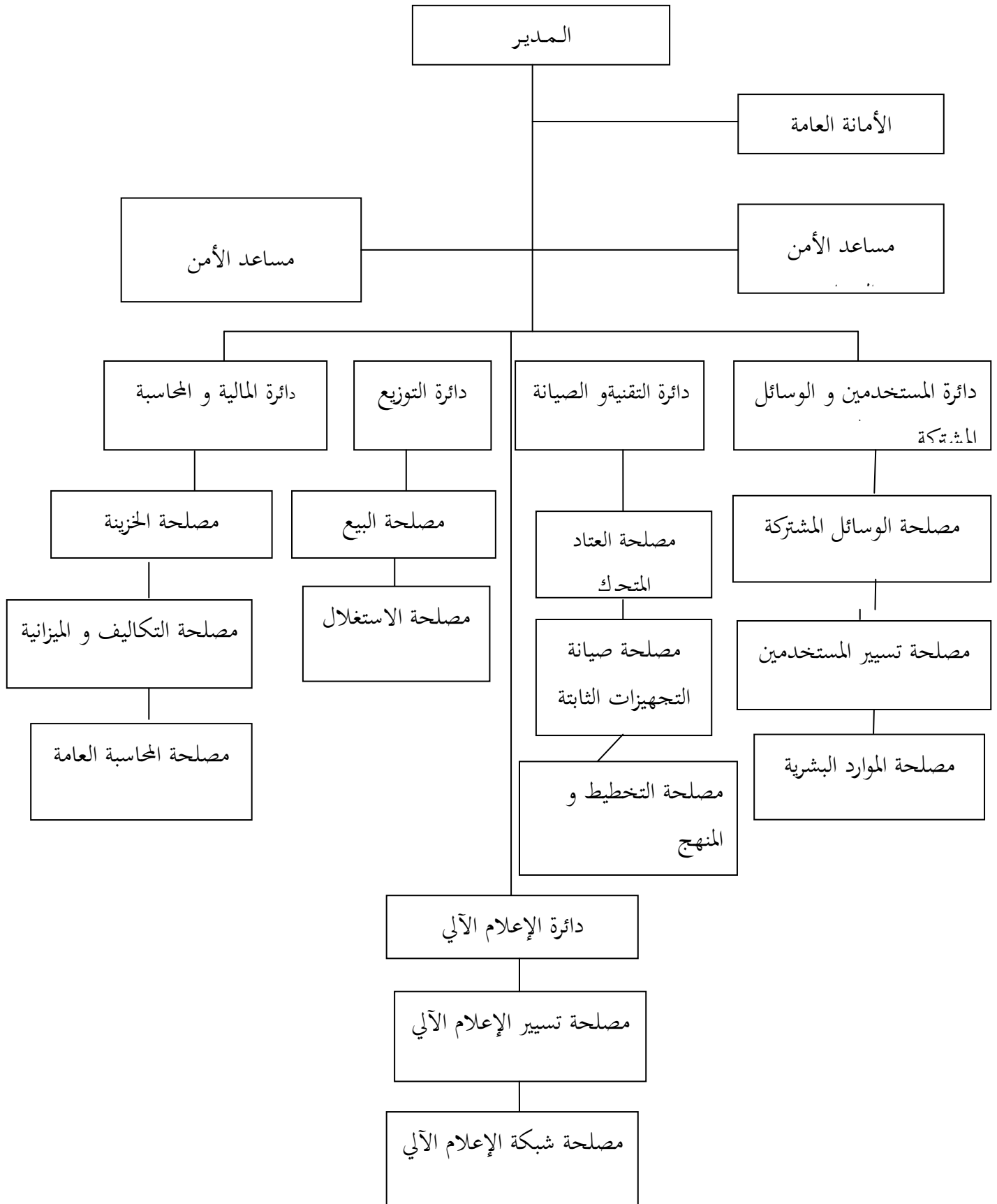
المطلب الثاني :تنظيم الشركة و هيكلها.

يعد التنظيم مطلب أولي لأي مؤسسة فبدونه تكون عبارة عن خراب و موطن المشاكل و الصراعات، أي أنها المقياس الجيد و الركيزة الأساسية لأي كان.

إضافة إلى ذلك النسبة المعبر عن حجمها و طبيعة نشاطها و عن أهمية الدور الذي تقوم به كمؤسسة فهي عبارة أدق وحدة اقتصادية مكمله للاقتصاد الوطني ككل، لذا ما على المؤسسة إلا أن تفسر و توضح منهجها و خططها التنظيمية بطريقة حسنة و جيدة، و تزيد في بيان الوظائف و الاختصاصات بشكل ملائم و سليم و هذا بهدف إبراز المسؤولية بين كافة دوائرها و خلاياها و كذا توضيح و تنسيق العلاقات المهنية، مما يسهل مهمة المتابعة و المراقبة و المراجعة لكافة أجزاء المؤسسة، فالتنظيم بالنسبة للمؤسسة مهمة

راقية لها وظيفتها الفعالة لذلك نجد أن مؤسسة نفطال قد أولت عناية كبيرة و اهتماما بالغاً بهدف تحسين كل من نشاط و صورة المؤسسة أمام نظيراتها من المؤسسات.

الشكل رقم (14) الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المخطط التنظيمي أعلاه يوضح تنظيم شركة نفطال منطقة GPL سعيدة، و من أجل الدراسة سوف نوضح المهام التجارية. في ما يلي :

دراسة مختلف الدوائر الموجودة على مستوى الشركة.

➤ **مدير الشركة :** له الأولوية و حرية التحكم في : تحديد و تقرير و تحقيق الاتفاقات و العقود، و إصدار القرارات الداخلية فيما يخص تحركات و تصرفات المستخدمين و النشاطات المالية.

➤ **أمين الشركة :** يقوم بالمراسلة و يرتب الوثائق (وصول الإرسال) و هو يعتبر بمثابة عقل المدير.

➤ **المسؤول عن الأمن الصناعي :** هو مساعد المدير فيما يخص الأمن و يسهر على أمن الشركة

➤ **مصلحة الخدمات الاجتماعية و الثقافية :** وضع و تطوير سياسة الشركة فيما يخص النشاطات

الاجتماعية و الثقافية و الترفيهية و تقديم الخدمات و المساعدة لفائدة العمال و ذوي الحقوق، القيام بالبحوث ذات

الطابع الاجتماعي يتطلب من المدير أو جمعية الخدمات الاجتماعية لذوي الحقوق.

➤ **دائرة المحاسبة و المالية :**

(1) **مصلحة المحاسبة العامة :** بعد مراقبة الشيكات و الصكوك تسلم إلى مصلحة المالية، أما الوثائق

كالفاتورات و وصول التسديد ترسل إلى خلية الإعلام الآلي لأجل التسجيل ثم تحسب الأعباء (المستخدمين،

الاستغلال) متبوعة باستثمارات الممولين و الناقلين ثم توضع مخططات الإنتاج و المالية.

(2) **مصلحة الخزينة و المالية :** مهمتها تتمثل في مراقبة المداخيل، رفض الشيكات التي هي بدون أرصدة و

مراقبة الاخراجات.

(3) **مصلحة الميزانية و التكاليف :** مراقبة الاستثمارات ووضع أسعار السلع و التعاون مع مسؤولي الأقسام

و رؤساء المراكز.

➤ **دائرة المستخدمين و الوسائل المشتركة :**

- 1- **مصلحة الوسائل العامة :** تسير أنشطة النقل و المستخدمين، الصيانة، السكن ... و هي مكلفة بتحقيق الرغبات و الاحتياجات المادية للمستخدمين و تسهر على توفير الوسائل المادية و البشرية لتحقيق نظافة أماكن العمل و على التسيير الأحسن للسكن الوظيفي و ضمان الشراء و توزيع بدلات العمل.
- 2- **مصلحة تسيير المستخدمين :** تهتم بتسيير الملفات الإدارية للمستخدمين، متابعة الغيابات و العطل و أوراق تسجيل الحضور و تسيير و مراقبة المنح العائلية و الملفات و المصاريف، أجرة المستخدمين الدائمة و المؤقتة. 3-
- مصلحة الموارد البشرية و التكوين :** تقوم بمراقبة و تسيير حياة العامل منذ بداية عمله إلى نهايته (التقاعد)، و وضع المخططات السنوية للتكوين و تطبيق قوانين التمهين.

➤ الدائرة التقنية و الصيانة :

- 1) **مصلحة دراسة الطرق و المراقبة :** هذه المصلحة تضم مختلف الدراسات المتعلقة بالبنية التحتية للتخزين و التوزيع و ذلك من قبل الدراسات و الإنشاءات الجديدة و عمليات التوسع و التجديد، التخزين و قاعدة التجهيزات الموجودة و الثابتة.
- 2) **المصلحة التقنية :** هاته المصلحة تقوم بوضع مجموع التجهيزات و العتاد من أجل الاستغلال على مستوى البنية التحتية للتخزين و التوزيع بطرق الإيصال.
- 3) **المصلحة التقنية و الوسائل المتنقلة :** تضم كل الوسائل المتعلقة بنقل المنتجات و تقسم على ثلاث مستويات.

و من هنا نخص دراستنا على حسب الموضوع الذي اخترناه الذي هو « التوزيع » و الذي يضم ما يلي :

➤ **دراسة دائرة التوزيع:** مهمتها التخطيط و كيفية استعمال التجهيزات و العتاد (الإنتاج، التخزين، التوزيع)، ضمان و مراقبة الإنتاج و التمويل و التخزين، تقديم الاقتراحات و التعديلات.

و هذا القسم يضم مصلحتين رئيسيتين هما كالتالي :

- 1- **مصلحة الاستغلال :** تقوم بوضع كل الوسائل تحت تصرف مصلحة البيع لكي تحقق أهدافها.
- 2- **مصلحة البيع :** يجب أن تعرف أهداف المستهلك يوميا، شهريا، كل ستة أشهر، سنويا و هي مكلفة بوضع و تعديد مراكز البيع في مناطق مختلفة و ضمان عملية البيع، و العمل بقاعدة كل ما ينتج يباع و توفير المنتجات.

المطلب الثالث : عوامل القوة و الضعف في الشركة

الفرع الأول :عوامل القوة:

- ❖ شركة نفضال بسعيدة تحتل المرتبة الأولى في السوق لوحدها و ليس لها منافس، و تعتبر نقطة ضعف في نفس الوقت لأن المؤسسة لا تحاول التحسين و الرفع من التسيير و الإنتاج و كيفية تعيين المنتج و كيفية إيصاله و تستغني عن عملية الإشهار.
- ❖ هي شركة وطنية كبرى و بطبيعة الحال لديها تسهيلات مثل : تسهيلات للحصول على مساعدات مالية و تجهيزات العتاد (الآلات) و هي محل ثقة من طرف الدولة.
- ❖ تجديد الموارد البشرية للرفع من المستوى التقني و الدراسي، و التحكم في التقنيات.
- ❖ المعرفة الجيدة للسوق (بفضل الخبرة).
- ❖ معرفة رد فعل المستهلك.
- ❖ تتبع المؤسسة سياسة الأفواج التي هي موجودة حاليا في الكثير من المؤسسات الوطنية وذلك عند الزيادة في عدد العمال يكون من السهل على المؤسسة تقسيمهم إلى فوجين الأول يعمل في الصباح 08 ساعات و الثاني يتابع العمل لمدة 08 ساعات أيضا، و هنا يرتفع الإنتاج إذ يقدر ب : البوتان 12379 طن و البروبان 160 طن.

الفرع الثاني : عوامل الضعف :

- ❖ عدم وجود منافس في السوق يؤدي إلى تجرد المؤسسة في ميادين مختلفة.

❖ يعتبر الغاز مادة خطيرة خاصة في فترات عدم توفر الأمن خلال السنوات 1996 مثلا بالنسبة لناقلات (Vrac).

❖ التفريط و الصعوبات البيروقراطية التي يتلقاها المستهلك من اللامبالاة و عدم تلبية الرغبة.

❖ الخاص بوسائل نقله يعتبر منافس للعامل للشركة من قبل، معناه في وقت مضى كانت الشركة تستخدم وسائلها الخاصة للنقل لكن هاته الوسائل كانت تعتبر وسائل نقل لا تلبي حاجات المستهلك، و لا تحقق له رغباته الخاصة و كان سائقي هاته الوسائل (من شاحنات و ...) يتمردون في ذلك، و بالتالي اضطرت الشركة بإدماج الخواص من أجل القيام بعملية النقل و إيصال السلع لمستهملها إذن أصبح الخاص يشكل خطرا و اعتبر منافسا في نفس الوقت للعامل بالشركة.

المبحث الثاني : أنظمة التكاليف المطبقة في مؤسسة نפטال فرع GPL بسعيدة

لمؤسسة نפטال العديد من الانظمة نخص بالذكر نظام التكاليف التقليدي و نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة التي تساعد المؤسسة على اتخاذ اهم قراراتها الخاصة بانتاج و التسويق منتجاتها وتحقيق الربح و سعي الى استمرارية .

المطلب الأول : الطريقة التقليدية

CRG=725 حيث ان :

C : هي فرع GPL SAIDA رقمها (07)

R.G : هي مقاطعة سعيدة رقمها (25)

جدول رقم (03) : أهم الوظائف والمصاريف الخاصة بها في مؤسسة نפטال .

الوظائف	الرقم الخاص بالوظيفة	مبلغ الوظيفة
وظيفة التموين	725200	68.008.058,18 دج
	725204	770.101 دج
وظيفة التعمير والتحويل	725303	35.043.235 دج
	725304	64.787.214,49 دج
وظيفة التوزيع	725500	6.150.885,56 دج
	725504	8.424.837,19 دج
وظيفة البيع	725600	34.825.954,74 دج
	725604	30.466.175,76 دج

الجدول رقم (04) : يمثل مصاريف خاصة بالمديرية العامة لشركة نפטال "شركة الأم" بالجزائر .

B 03	B 06	GPL/C	PROPANE	BUTANE	المنتج
------	------	-------	---------	--------	--------

المصاريف					
مصاريف المقاطعة	00	310.598.68	13.357.897	2.229,68	2972,90
مصاريف الفرع	00	183.966 ,4	7.911.809,0 3	1.320,63	1.760,84
مصاريف المركز	00	202.618,70	8.713.997,2 7	1.454,53	1.939,37

المصاريف غير مباشرة أخرى	المنتج	B 13	P 11	P 35
مصاريف المقاطعة		13.873.847,99	2.043,87	131.612,89
مصاريف الفرع		8.217.415,04	1.210,58	77.953,70
مصاريف المركز		9.050.589,05	1.333,32	85.857,52

. مع العلم أن سعر مخزون بداية المدة قدر بـ 3383 دج للطن .
 . سعر شراء المادة الأولية قدر بـ 1827 دج للطن .

68008058,18 دج ← 25958,62

← بوتان z

$$\sum : 37077,52 = (10222,24 + 25958,62 + 293,56 + 603,10)$$

$$26561,72 = X \quad . \quad 603,10 + 25958,62 = X$$

البوتان :

$$37077,52 \leftarrow 68008058,18 \text{ دج}$$

$$26561,72 \leftarrow z$$

$$37077,52 / 26561,72 \times 68008058,72 = Z$$

$$48719844,24 = Z \text{ دج}$$

بروبان :

$$10515,8 = X \quad . \quad 10222,24 + 293,56 = X$$

$$19288213,94 = 68008058,18 \text{ دج} - 48719844,24 \text{ دج}$$

ثمن الشراء :

$$(1) \text{ بوتان} = 26561,72 \times 1827 \text{ دج} = 48528262,44 \text{ دج}$$

$$(2) \text{ بروبان} = 10515,8 \times 1827 \text{ دج} = 19212366,6 \text{ دج}$$

$$\text{سعر مخزون بداية المدة} = 3383 \text{ دج}$$

$$\text{سعر شراء المادة الأولية} = 1827 \text{ دج}$$

البيان	بوتان	بروبان
--------	-------	--------

363269,923	2776837,443	مخزون بداية المدة 3383 × 820,821 . 3383 × 107,381 . ثمن الشراء .
38500580,54	97248106,68	48719844,24+48528262,44 19288213,94 +19212366,6 .
38863850,47	100024944,1	المجموع
10623,181	27382,541	كمية المخزون 26561,72 + 820,821 . 10515,8 + 107,381 .
3658,40	3652,87	سعر المرجح للوحدة الواحدة

الجدول رقم (05) : يمثل تكلفة الشراء بوتان و بروبان

مصاريف التوزيع :

$$725600 \leftarrow 34825954,74 \text{ دج}$$

بالنسبة للبروبان:

$$7513,439 = 7232,606 + 280,833 \leftarrow 34825954,74 \text{ دج}$$

$$280,833 \leftarrow X$$

$$1301704,50 = X \text{ دج}$$

بالنسبة لسير الغاز :

$$7513,439 \leftarrow 34825954,74 \text{ دج}$$

$$7232,606 \leftarrow X$$

$$33524250,24 = X \text{ دج .}$$

جدول رقم (06):حساب سعر المرجح للبروبان :

البيان	البروبان
المبيعات	1027399,58
$3658,40 * 280,833$	
مصاريف التوزيع	1998888,02
$697183,52 + 1301704,50$	
المجموع	3026287,6
كمية المباعة	280,833
سعر التكلفة للوحدة الواحدة	10776,11

الجدول رقم (07): حساب السعر المرجح لسير الغاز :

البيان	سير الغاز
المادة الأولية :	
. البوتان : $3652,87 \times 4510,188$	16475143,87
. البروبان : $3658,40 \times 9519,092$	34824650,74
مصاريف التحويل	35043235,00
تكلفة التحويل	86343029,61
الكمية المحولة	13508,037
سعر المرجح	6391,97

جدول رقم (08): حساب سعر التكلفة لسير الغاز :

البيان	سير الغاز

مصاريف التوزيع	29983685,3 + 33524250,24 6391,97 × 7232,606
63507935,54 46230633,96	
سعر التكلفة	109738569,5
الكمية المباعة	7232,606
سعر التكلفة للوحدة الواحدة	15172,75

B06**سعر تكلفة B06**

مخزون بداية المدة = $1,986 \times 3383 \text{ دج} = 6718,638 \text{ دج}$

(1) التموين = $0,042 \times 1827 \text{ دج} = 76,734 \text{ دج}$

مصاريف النقل :

$\Sigma = (0,042 + 5,094 + 215,28 + 0,077 + 3,43)$

$\Sigma = 223,923$

725204 ← 770101 دج

223,923 ← 770101 دج

0,042 ← X

$X = 1444,44 \text{ دج}$

(2) التعمير :

$5,484 \times 3652,87 = 20032,36 \text{ دج}$

مصاريف التعمير :

(1)

725304 ← 64787214,49 دج

$$64787214,49 \text{ دج} \times 5,484 / 21525,46 = 16505,71 \text{ دج}$$

(2)

$$20483,50 \text{ دج} + 16505,71 \text{ دج} = 36989,21 \text{ دج}$$

السعر المرحح B06

$$\text{CMP} = (36989,21 \text{ دج} + 6718,638 \text{ دج} + 1444,44 \text{ دج}) / (5,484 + 0,042 + 1,986)$$

$$45152,288 \text{ دج} / 7,512 = \text{CMP}$$

$$6010,69 \text{ دج} = \text{CMP}$$

جدول رقم (09): سعر التكلفة B06

البيان	B06
المبيعات	
$6010,69 \times 1,422$	8547,19
مصاريف التوزيع	
$30466175,76 \times 1,422 /$	
$4335,014 = 9993,739$	9339,844
$5004,83 +$	
سعر التكلفة	17887,034

B03

$$\text{مخزون بداية المدة} = 3383 \times 0,021 \text{ دج} = 71,043 \text{ دج}$$

$$(1) \text{ التموين} = 5,094 \times 1827 \text{ دج} = 9306,738 \text{ دج}$$

مصاريف النقل :

$$223,923 \leftarrow 770101 \text{ دج}$$

$$5,094 \leftarrow X$$

$$X = 17518,94 \text{ دج}$$

(2) التعمير :

$$7,773 \times 3735,139 \text{ دج} = 29033,23 \text{ دج}$$

مصاريف التعمير :

$$(1) 64787214,49 \text{ دج} \times 7,773 / 21525,46 \text{ دج} = 23395,13 \text{ دج}$$

$$(2) 29033,23 \text{ دج} + 23395,13 \text{ دج} = 52428,36 \text{ دج}$$

B03 سعر المرجح

$$\text{CMP} = 52428,36 \text{ دج} + 71,043 \text{ دج} + 17518,94 \text{ دج} / (7,773 + 5,094 + 0,021)$$

$$\text{CMP} = 70018,343 \text{ دج} / 12,888$$

$$\text{CMP} = 5432,83 \text{ دج}$$

B03 جدول رقم (10) : سعر التكلفة

البيان	B03
المبيعات	
$5432,83 \times 2,688$	14603,45
مصاريف التوزيع	
$9993,739 / 2,688 \times 30466175,76$	14867,54
6673,11	
سعر التكلفة	29470,99

B13

$$\text{مخزون بداية المدة} = 66,404 \times 3383 \text{ دج} = 224644,732 \text{ دج}$$

$$(1) \text{ التموين} = 215,28 \times 1827 \text{ دج} = 393316,56 \text{ دج}$$

مصاريف النقل :

$$223,923 \leftarrow \text{دج } 770101$$

$$215,28 \leftarrow X$$

$$740376,57 = X \text{ دج}$$

(2) التعمير :

$$77919205,31 \text{ دج} = 3735,139 \times 20861,126$$

مصاريف التعمير :

$$(1) \text{ دج } 64787214,49 = 21525,463 / 20861,126 \times \text{دج } 62787696,82$$

$$(2) \text{ دج } 140706902,1 = \text{دج } 62787696,82 + \text{دج } 77919205,31$$

سعر المرجح B13

$$\text{CMP} = (140706902,1 \text{ دج} + 224644,732 \text{ دج} + 740376,57 \text{ دج}) / (66,404$$

$$+ 20861,126 + 215,28 +$$

$$\text{CMP} = 141671923,4 \text{ دج} / 21142,81$$

$$\text{CMP} = 6700,71 \text{ دج}$$

جدول رقم (11): سعر التكلفة B13

البيان	B13
المبيعات	
$6700,71 \times 9868,781$	66127879,22
مصاريف التوزيع	
$9993,739 / 9868,781 \times 30466175,76$	61227090,08
$31141852,06 +$	
سعر التكلفة	127354969,3

P11

$$\text{مخزون بداية المدة} = 3383 \times 0,11 = 372,13 \text{ دج}$$

$$(1) \text{ التموين} = 1827 \times 0,077 = 140,679 \text{ دج}$$

مصاريف النقل :

$$223,923 \leftarrow \text{دج } 770101$$

$$0,077 \leftarrow X$$

$$264,81 = X \text{ دج}$$

(2) التعمير :

$$27566,044 \text{ دج} = 3658,40 \times 7,535$$

مصاريف التعمير :

$$22678,79 \text{ دج} = 21525,463 / 7,535 \times 64787214,49 \text{ دج} \quad (1)$$

$$50244,834 \text{ دج} = 22678,79 \text{ دج} + 27566,044 \text{ دج} \quad (2)$$

السعر المرجح لـ P11

$$CMP = (264,81 \text{ دج} + 372,13 \text{ دج} + 50244,834 \text{ دج}) / (7,535 + 0,077 + 0,11)$$

$$50881,774 \text{ دج} / 7,722 = CMP$$

$$6589,20 = CMP \text{ دج}$$

جدول رقم (12) : سعر التكلفة لـ P11

البيان	P11
المبيعات	
$6589,20 \times 1,848$	12176,84
مصاريف التوزيع	
$30466175,76 / 1,848 \times 9993,739 + 4587,77$	10221,44
سعر التكلفة	22398,28

P 35

$$14327,005 \text{ دج} = 3383 \times 4,235 \text{ دج} \text{ مخزون بداية المدة :}$$

$$1827 \times 3,43 = 6266,61 \text{ دج} \text{ التموين} \quad (1)$$

مصاريف النقل :

$$223,923 \leftarrow \text{دج } 770101$$

$$3,43 \leftarrow X$$

$$11796,22 = X \text{ دج}$$

(2) التعمير :

$$2354345,028 \text{ دج} = 3658,40 \times 643,545$$

مصاريف التعمير :

$$1936938,032 \text{ DA} = 21525,463 / 643,545 \times \text{دج } 64787214,49 \quad (1)$$

$$2 \quad 2354345,028 \text{ دج} + 1936938,032 \text{ دج} = 4291283,06 \text{ دج}$$

P 35 السعر المرجح

$$+ 3,43 + 4,235) / (\text{دج } 11796,22 + \text{دج } 14327,005 + \text{دج } 4291283,06) = \text{CMP}$$

$$(643,54$$

$$651,21 / \text{دج } 4317406,285 = \text{CMP}$$

$$6629,82 = \text{CMP} \text{ دج}$$

P 35 جدول رقم (13) : سعر التكلفة لـ

البيان	P 35
المبيعات	
6629,82 × 119,00	788948,79
مصاريف التوزيع	
9993,739 / 119,00 × 30466175,76	658198,73
295424,10 +	
سعر التكلفة	1447147,52

جدول رقم (14) : النتيجة التحليلية :

البيان	رقم الأعمال	سعر التكلفة	النتيجة التحليلية
بوتان	0	0	0
بروبان	1548513,19	3026287,6	(1477774,41)

(25921575,51)	109738569,5	83816993,99	سير الغاز
6476,566	17887,034	24363,60	B06
16583,41	29470,99	46054,40	B03
(8056472)	127354969,3	119298497,39	B13
367,4	22398,28	22765,68	P11
(176125,52)	1447147,52	1271022	P35

جدول رقم (15): النتيجة التحليلية الإجمالية :

206028210,25	رقم الأعمال الإجمالي
(241636730,224)	سعر التكلفة الإجمالية
(35608519,974)	النتيجة التحليلية الإجمالية

المطلب الثاني : المقومات التي أدت إلى تطبيق نظام **ABC** في مؤسسة نفطال **GPL** سعيدة

هناك مجموعة من المقومات والمؤشرات التي دفعت بالمؤسسة إلى تبني تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتمثل هذه المقومات في:

- 1) اقتناع الإدارة بأن نظام محاسبة التكاليف التقليدي لا يقوم بتوزيع التكاليف (المباشرة، غير المباشرة) بشكل عادل على المنتجات.
 - 2) تنوع المنتجات في مؤسسة نפטال والمتمثلة في :
 - البروبان (P11، P35).
 - البوتان (B03، B06، B13، B35).
 - سير غاز (البربان السائل).
 - 3) تعتبر المؤسسة بأنها أدق وحدة اقتصادية ومكملة للاقتصاد ككل وانعدام المنافسة الوطنية في السوق، مما دفعها إلى ضرورة تقديم كل ما هو أفضل من أجل الدخول في منافسة الأسواق الدولية .
 - 4) تقوم المؤسسة بزيادة استخدام الأنشطة غير المباشرة في الإدارة كالصيانة والبرمجة والمحاسبة .
 - 5) ضرورة تحمل كل منتج التكاليف الخاصة به.
 - 6) اقتناع الإدارة بضرورة تبني نظام جديد يكون قادرا على توفير البيانات والمعلومات بالدقة المطلوبة من أجل اتخاذ القرارات الصحيحة .
 - 7) وعي المؤسسة بضرورة مواكبة كل التطورات التي تواجه عصرنا الحالي كالتغير في البيئة الصناعية الحديثة، والتطور التكنولوجي مما يحتم على الإدارة بتغيير أنظمتها وبرامجها.
- فهذه هي أهم المقومات التي أوجبت على المؤسسة نפטال بسعيدة ضرورة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

المطلب الثالث : تحديد التكاليف وفق نظام ABC

جدول رقم (16) : طريقة حساب التكاليف وفق نظام ABC للمنتجات بروبان ، بوتان ، سير الغاز ، B06.

المنتج	BUTANE	PROPANE	GPL/C	B 06
البيانات				

رقم الأعمال	00	1.548.513 ,19	83.816.993,99	24.363,60
مشتريات مستهلكة	00	548.565,08	548.565,08	4.244,22
هامش الربح الخارجي	00	999.948,11	44.621.896,60	20.119,38
هامش الربح الداخلي	00	0.00	29.891.649,13	7.100,03
مجموع الهامش	00	999.948,11	74.513.545,73	27.219,41

تمويل داخلي	00	451.063,77	0.00	0,00
تكلفة التخزين	00	91.434,34	0.00	980,38
تكلفة خروج المنتج	00	0.00	31.332.742,19	5.434,71
مصاريف التعمير والتحويل	00	0.00	0.00	4.429,65
مصاريف التوزيع	00	813.481,50	35.194.075,09	3.737,75
مصاريف المقاطعة	00	310.598,68	13.357.879	2.229,68
مصاريف الفرع	00	183.966,14	7.911.809,03	1.320,63
مصاريف المركز	00	202.618,70	8.713.997,27	1.454,53
مجموع المصاريف	00	2.053.163,22	96.510.502,58	19.766,89
النتيجة التحليلية	00	(1.053.215,11)	(21.996.956,85)	7.452,52

جدول رقم (17) : طريقة حساب التكاليف وفق نظام ABC للمنتجات B03 , B13 , P11 , P35

المنتج	B 03	B 13	P 11	P 35
البيانات				

1.271.022	22.765,68	119.298.497,39	46.054,40	رقم الأعمال
359.999,99	5.616,60	30.175.101,09	8.040,52	مشتريات مستهلكة
911.022,01	17.149,08	89.123.396,30	38.013,88	هامش ربح خارجي
0.00	0.00	25.804.688,45	0.00	هامش ربح داخلي
911.022,01	17.149,08	114.928.084,75	38.013 ,88	مجموع الهامش

10.883,67	313,19	2.547.977,48	9890,91	تمويل داخلي
57.869,37	898,68	19.946.011,35	1.307,17	تكلفة التخزين
227.172,09	3.483,42	45.705.171,41	5.986,54	تكلفة خروج المنتج
353.949,76	5.427,40	37.252.753,26	4.879,43	مصاريف التعمير والتحويل
129.172,98	2.031,29	36.909.482,07	3.201,73	مصاريف التوزيع
131.612,89	2.043,87	13.873.847,09	2.972,90	مصاريف المقاطعة
77.953,70	1.210,58	8.217.415,04	1.760,84	مصاريف الفرع
85.857,52	1.333,32	9.050.589,05	1.939,37	مصاريف المركز
1.074.471,99	16.741,74	173.503.247,67	31.938,89	مجموع المصاريف
(163.449,98)	407,34	(58.575.162,92)	6.074,99	النتيجة التحليلية

جدول رقم (18) : النتيجة التحليلية الإجمالية على أساس الأنشطة.

المبلغ الإجمالي	البيان
-----------------	--------

(81257416,53)	النتيجة التحليلية الإجمالية على أساس الأنشطة
-----------------	--

المبحث الثالث : تحليل و مقارنة أنظمة التكاليف في مؤسسة نفضال GPL بسعيدة .

من خلال دراستنا التطبيقية في مؤسسة نفضال توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي تبين خصائص كل نظام و أهم الاستنتاجات المنبثقة من كل طريقة و المقارنة بينهما .

المطلب الأول : أهمية تطبيق انظم التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة

- شركة نفطال هي مؤسسة تجارية تفرعت من الشركة الأم سوناطراك ،تقوم بتقديم المنتجات التالية:

بوتان(B35, B13, B06, B03) البروبان (P35, P11) بالإضافة إلى سير غاز (البربان السائل) .

كما تعتمد المؤسسة على نظام محاسبة التكاليف (هي مجبرة على تطبيقها نظرا لأهمية مكانتها في السوق) ولها طريقتها الخاصة في حسابها (فكل مؤسسة تتبع طريقة خاصة بها في نظام محاسبة التكاليف) وذلك بمراعات هيكلها التنظيمي والقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة ،والتعرف على أهم منتجاتها ، وتحديد الوظائف الأساسية والثانوية للمؤسسة فقد قامت بتحديد رمز خاص بكل وظيفة فالرقم الخاص بوظيفة التموين هو 725200 اما وظيفة التوزيع رقمها هو 725500.... وهذا للحصول على أهم المعلومات والبيانات عن طريق تحديد التكاليف بالدقة اللازمة لاتخاذ القرارات .

غير إن تطبيق نظام التكاليف التقليدي أصبح عاجزا عن تخصيص المصاريف غير المباشرة فأصبح كل منتج يتحمل مصاريف منتج آخر فلا تستطيع المؤسسة معرفة و تقدير القيمة الحقيقية للمنتج .

فنظرا للأهمية البالغة التي تكتسبها المؤسسة في السوق أصبح ملزما عليها بتطبيق نظام جديد يكون أكثر دقة من نظام محاسبة التكاليف والذي يعمل على توضيح المنهج والخطط التنظيمية المتبعة من قبل المؤسسة و يسهل من مهمة المتابعة والمراقبة والمراجعة لكافة أجزاء الشركة وتمثل هذه المواصفات في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة فقد اتبعت المؤسسة هذا النظام الذي يعمل على زيادة كفاءة الأنشطة واتخاذ القرارات الصحيحة نظرا لما يقدمه من معلومات دقيقة وذلك بتوافر الكفاءات العلمية والمهنية اللازمة لتطبيق النظام كمواكبة التطورات التكنولوجية والاعتماد على برامج جديدة كبرنامج Wincanal الخاص بنظام محاسبة التكاليف ونظام ABC

وبرنامج Naft conta الخاص بنظام المحاسبة العامة ،برنامج Imo 06 الخاص بالاهتلاكات .

فبتعدد وتنوع العمليات الخاصة بالمنتجات أصبح من الصعب تحديد التكاليف المباشرة و غير المباشرة الخاصة بكل منتج وصعوبة تحديد وقياس التكلفة وتحديد مسبباتها ،فجاء نظام ABC للقضاء على هذه الصعوبات وأصبح كل منتج يتحمل جميع التكاليف الخاصة به في مؤسسة نفطال وعند قيام المؤسسة بزيادة استخدام الأنشطة كالصيانة والبرمجة والمحاسبة في إنتاج المنتجات أدى ذلك إلى زيادة التكاليف (المباشرة ، غير مباشرة)

إن شركة نفطال هي محتكرة للسوق الوطنية إذ تتبع مقولة "كل ما ينتج يستهلك " إذ يعتبر هذا القطاع المنبر الشرعي والوحيد مما يساعد للدخول في اقتصاد السوق(أي لا توجد منافسة في توزيع هذا النوع من الإنتاج) وتعتبر نقطة ضعف لأي مؤسسة لا تحاول التحسين والرفع من عملية التسيير والإنتاج أي انعدام المنافسة في السوق الوطنية لذلك هي تعتبر أدق وحدة اقتصادية مكملة للاقتصاد الوطني ككل ،وهي محل الثقة من طرف الدولة وتقدم لها تسهيلات (كتسهيلات للحصول على مساعدات مالية ،وتجهيزات العتاد(الآلات) فأصبحت ملزمة بتقديم كل ما هو أفضل

وهذا من اجل المنافسة في الأسواق الدولية ومواكبة كل التطورات التكنولوجية والتطورات في البيئة الحديثة ، وإتباع أنظمة جديدة تكون أكثر دقة وهذا بغرض منافسة المؤسسات الدولية .

إن مؤسسة نפטال لم تواجه أية صعوبات أو مشاكل في تطبيق نظام ABC لأنه أفضل طريقة ونظام لتحديد وتخصيص تكاليف لكل نشاط سواء المباشرة أو غير المباشرة ، فقد بدأت بتطبيق هذا النظام قرابة 5 سنوات وقامت الشركة بتحديد طريقة خاصة بها في عملية الحساب الأمر الذي مكنها من تجاوز أي صعوبات قد تواجهها وفق هذا النظام ومن الممكن أن يختلف الأمر في حالة وجود منافسة في السوق الوطنية.

المطلب الثاني :تحليل التكاليف بمؤسسة نפטال .

الفرع الأول : تحليل نتيجة الأنظمة التقليدية

جدول رقم (19) : سعر التكلفة وفق نظام التقليدي

المنتجات	سعر التكلفة
----------	-------------

0	بوتان
3026287,6	بروبان
109738569,5	سير الغاز
17887,034	B06
29470,99	B03
127354969,3	B13
22398,28	P11
1447147,52	P35

جدول رقم (20) : سعر التكلفة وفق نظام ABC

سعر التكلفة = مشتريات مستهلكة + مجموع المصاريف.

المنتجات	سعر التكلفة
بوتان	0.00
بروبان	2601728,3
سير الغاز	97059067,66
B06	24011,11
B03	39979,41
B13	203678348,7
P11	22358,34
P35	1434471,98

جدول رقم (21) : الفرق بين سعر التكلفة في نظام التقليدي ونظام ABC.

المنتجات	النظام التقليدي	نظام ABC	الفرق بينهما
بوتان	0.00	0.00	0.00
بروبان	3026287,6	2601728,3	(424559,3)

سير الغاز	109738569,5	97059067,66	(12679501,84)
B06	17887,034	24011,11	6124,076
B03	29470,99	39979,41	10508,42
B13	127354969,3	203678348,7	76323379,4
P11	22398,28	22358,34	(39,94)
P35	1447147,52	1434471,98	(12675,54)

التحليل :

من خلال تحليل بيانات الجدول رقم (19) والجدول رقم (20) و تحصلنا على معلومات في الجدول رقم (21) فمنطقيا أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة أكثر فعالية من طرق التكاليف التقليدية في توزيع المصاريف غير المباشرة على منتجاتها ، فعند تحليل سعر تكلفة كل منتج من المنتجات على حدة نجد أن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) أدى إلى تحقيق انخفاض في سعر التكلفة لبعض المنتجات وليس كلها ، حيث انخفضت سعر تكلفة البروبان من 3026287,6 دج إلى 2601728,3 دج بقيمة 424559,3 دج ، أما بالنسبة لسعر تكلفة سير الغاز فانخفضت من 109738569,5 دج إلى 97059067,66 دج بقيمة 12679501,84 دج أما بالنسبة لـ P11 فانخفض من 22398,28 دج إلى 22358,34 دج بقيمة 39,94 دج والأمر كذلك بالنسبة لـ P 35 فانخفض من 1447147,52 دج إلى 1434471,98 دج بقيمة 12675,54 دج وهذا يشير على أن هذه المنتجات تحملت تكاليف غير خاصة بها في ظل النظام التقليدي .

أما بالنسبة للمنتجات التي ارتفع سعر تكلفتها B03, B06, B 13 والتي قدرت على التوالي : 6124,076 – 10508,42 – 76323379,4 وهذا الارتفاع يعني أن تكاليف هذه المنتجات كانت تتحمله المنتجات السابقة .

المطلب الثالث : تحليل النتائج في مؤسسة نفطال.

جدول رقم (22) : حساب الفرق بين النتيجة التحليلية الخاصة بالأنظمة التقليدية ونظام ABC.

النتيجة	حسب	نظام	النتيجة	حسب	نظام	الفرق	بينهما = (ن)
---------	-----	------	---------	-----	------	-------	--------------

المنتج	التكاليف	ABC	ABC - ن التقليدية
البوتان	0.00	0.00	0.00
البروبان	(1477774 ,41)	(1053215,11)	(424559,3)
سير غاز	(25921575,51)	(21996956 ,85)	(3924618,66)
B 03	16583,41	6074,99	(10508,42)
B 06	6476,566	7452,52	975,954
B 13	(8056472)	(58575162,92)	50518690,92
P 11	367,4	407,34	39,94
P 35	(176125,52)	(163499,98)	(12625,54)

يلاحظ من خلال الجدول رقم (22) أن هناك فرق إجمالي للنتيجة التحليلية بين النظام التكاليف و نظام ABC و قد قدر هذا الفرق بـ 45648896,56 دج و هذا يعني أن الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة أدت إلى تحويل جزء من التكاليف الخاصة بكل منتج إلى منتج آخر في حين إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قد أدت إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة تتلاءم مع احتياجات كل منتج من هذه التكاليف وهذا يؤدي إلى مزيد من الدقة في تحديد تكلفة المنتج فنلاحظ من الجدول إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قد أدت إلى زيادة نتيجة التحليلية للمنتجات P11 ، B13 ، B06 وقد قدر هذا الارتفاع بـ (39,94 - 50518690,92 - 975,954)

انخفاض في قيمة كل من المنتجات التالية: البروبان والسير غاز، B03, P35، والتي قدرت على النحو التالي: (3,424559 - 66,3924618 - 42,10508 - 54,12625). و هذا التغير انعكس بارتفاع و انخفاض أسعار أرباح هذه المنتجات .

كما إن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يقوم بتوفير معلومات أكثر دقة ووضوح خاصة فيما يتعلق بتخصيص التكاليف وتوزيعها فكل منتج يتحمل التكاليف الخاصة به سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة مما يمنح المنتج قيمته الحقيقية مما يساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة وإعطاء صورة واضحة عن الحالة الحقيقية للمؤسسة وهذا عكس نظام التكاليف و الذي يقوم بتوزيع التكاليف بطريقة غير عادلة على المنتجات مما يفقدها قيمتها الحقيقية و لهذا السبب انعكس عليها سلبا و أفقدها قيمتها الحقيقية نظرا لما توفره من معلومات غير دقيقة مما يصعب عليها اتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة .

خلاصة الفصل :

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة نفضال فرع GPL بسعيدة و التي تطرقنا فيها إلى تقديم المؤسسة بعرض تعريفها و أهدافها و إطارها التنظيمي .
و إنه من المعروف أن جميع إستراتيجيات الشركة توجه اتجاه السوق بذاتها تتكون من مجموعة من العملاء وحاجياتهم و رغباتهم، إلى جانب الظروف السيئة المحيطة و يمثل العملاء الحاليون و المرتقبون عصب الحياة لأي مؤسسة حيث يعدون نقطة البداية و النهاية في أي نشاط تسويقي يكون الحكم النهائي على أداء الشركة دائما من المستهلك.

كذلك تعرضنا إلى دراسة الطريقة المنتهجة من قبل المؤسسة في تحديد التكلفة النهائية لمنتجاتها وهذا من خلال إتباع طريقتين طريقة نظام التكاليف و طريقة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ، و من خلال دراستنا استنتجنا أن المؤسسة مقتنعة بأهمية تطبيق نظام ABC وذلك نتيجة لتوفرها على أهم المقومات لتطبيق هذا النظام نظرا لما يفرزه من نتائج ايجابية تعود بالربح على المؤسسة نتيجة لتوفرها على معلومات أكثر دقة مما يسهل عليها اتخاذ القرارات و عند إجراء عملية المقارنة بين نظامين وجدنا أن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو الأكثر عدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة و الدقة في تحديد التكاليف النهائية للمنتجات .

غير أن المؤسسة مجبرة على تطبيق أنظمة حديثة تساعد على مواكبة أي تطورات قد تطرأ في المستقبل وهذا نظرا لأهميتها البالغة فهي محل ثقة من طرف الدولة من حيث التسهيلات التي تمنحها لها وذلك لتعظيم أرباحها للرفع من قيمة الاقتصاد الوطني .

الخاتمة العامة :

1

أصبح بقاء المؤسسات واستمراريتها في ظل المتغيرات الجديدة يتوقف بدرجة كبيرة على مدى امتلاكها لكفاءات 2 وقدرات متميزة قادرة على بناء مزاي تنافسية دائمة تمكنها من مواجهة منافسيها في الأسواق سواء المحلية أو العالمية ، كما 3 يجب أن تكون مسلحة بالنظم والوسائل المناسبة في ظل التطورات الاقتصادية ، فكان لابد من تبني نظام حديث يقوم 4 بمواكبة التغيرات البيئة الأعمال الحديثة والقضاء على مشاكل الأنظمة التقليدية التي أصبحت عاجزة عن تحديد القيمة 5 الحقيقية للمنتج وذلك لصعوبة توزيع التكاليف غير المباشرة وتحميل التكاليف المنتج لمنتج آخر، وتعتقد وتشكل مزيج من 6 المنتجات مما صعب من مهمة اتخاذ القرارات مصيرية متعلقة باستمرارية المؤسسة فكل هذه العوامل أدت إلى بروز نظام 7 محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC) . 8

تبين لنا من خلال الدراسة أن تبني المؤسسة نظام ABC والذي يختلف في آلية عمله عن الأنظمة التقليدية سيمكنها من 9 تجاوز الكثير من الصعوبات التي عجزت الأنظمة التقليدية عن إيجاد حل لها فهذا يعني مساهمته الفعالة في بناء وتحسين 10 ورفي المؤسسة في مجال المنافسة وذلك بتوافر مجموعة من المقومات التي تسمح لها بتطبيق هذا النظام ومدى نجاحه في 11 المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، فهو يعتبر مفهوم إداري حديث يساعد الإدارة في اتخاذ أهم قراراتها التي تساعد على 12 مواكبة التحولات الاقتصادية والتأقلم معها. 13

يسمح نظام ABC من خلال تحليله المعمق من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق التوزيع العادل للمصاريف 14 غير المباشرة على المنتجات أي تحمل كل منتج التكاليف الخاصة به ، وهذا عن طريق الدراسة الدقيقة التي يقوم بها النظام 15 إذ يوفر معلومات واضحة كما انه واجه صعوبة تطبيقه في بداية الأمر إلا أن هناك مؤسسات واجهت هذه الصعوبات 16 ومن بينها مؤسسة نفطال التي تبنت هذا النظام وأصبحت قادرة على المضي فيه نظرا لأهميته البالغة لها من خلال نتائجه 17 المحققة والتي ساهمت في نجاح القرارات المتخذة على أساس هذا النظام وهذا لا يعني انه خالي من بعض العيوب التي 18 استدعت إلى ضرورة تطويره وظهور بعض أبعاده كنظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة . 19 وخلصت الدراسة إلى تأكيد أهمية توافر مقومات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لاكتسابه مزايا 20 تنافسية والتي تمكنه من البقاء والاستمرارية ومواجهة أي تغيرات مستقبلية. 21

بعد دراستنا هذا الموضوع من الناحية النظرية ومحاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في 22 مؤسسة نفطال فرع GPL بسعيدة ويمكننا من الإجابة على الفرضيات كالتالي : 23

من خلال دراستنا للمؤسسة محل الدراسة استنتجنا أنها تعتمد على نظام التكاليف الذي يمكنها من تحديد ومراقبة 24 والتحكم في التكاليف وهذا ما يثبت صحة الفرضية الاولى 25

إن تطبيق طرق تطبيق التكاليف التقليدية في المؤسسات الجزائرية ، تعتبر قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة 26 ، والذي لا يمكن الاعتماد عليه كأسلوب مناسب لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة في ظل الظروف الحالية وهذا ينعكس 27 سلبا على استمرارية المؤسسة ، ولابد من توافر مقومات تسمح بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة 28 و نجاحه في المؤسسة 29

نتائج الدراسة :

بعد قيامنا بهذه الدراسة استنتجنا مجموعة من النتائج نوجزها كالآتي :

- 1) عند قيام المؤسسة بإتباع طريقة التكاليف الكلية كأحد الطرق التقليدية لاحتساب التكاليف لاحظت أن معظم التكاليف ضاعت دون أن تدخل في العمليات التي تقوم بها المؤسسة. وتوزيعها غير العادل فأصبحت بعض المنتجات تتحمل تكاليف غير خاصة بها فالاعتماد على هذه الطريقة يعتبر مقياس غير علمي للمؤسسة.
- 2) توفر المقومات الأساسية في المؤسسة و التي سمحت لها بتطبيق نظام ABC والمتمثلة أساس في : تنوع المنتجات ، زيادة حدة المنافسة ، زيادة التكاليف غير مباشرة في البرمجة و الإدارة و المحاسبة
- 3) استعمال نظام ABC أصبح يمكن المؤسسة من معرفة التكاليف الحقيقية الخاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها كما انه ساعدها في اتخاذ العديد من القرارات الصحيحة نتيجة لتوفر معلومات دقيقة.
- تجدر الإشارة كما إلى أن البحث اجري في ظل بعض الصعوبات التي عرقلت انجازه إذ أن معظم المؤسسات بسعيدة لا تقوم بتطبيق نظام ABC بصفة خاصة ولا تعطي أهمية لنظام التكاليف إذ تعتمد على المحاسبة العامة لأنهم مجبرين بتطبيقها ورغم هذا إلا أن مؤسسة نفضال تقوم بإتباع هذا النظام نظرا للأهمية الكبيرة التي تحتلها المؤسسة في الجزائر ولأهمية هذا النظام .

الاقتراحات:

- انطلاقا من النتائج المتحصل عليها من خلال هذه الدراسة النظرية والتطبيقية ، يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها تعتبر حلولاً لبعض المشاكل التي تعاني منها مؤسسة نفضال سعيدة، إلى ضرورة إتباع كل من نظام الإدارة على أساس الأنشطة و بالإضافة إلى الموازنة على أساس الأنشطة (ABM , ABB).

آفاق الدراسة :

- بعد تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي ، فيمكن القول انه فتح لنا مجالا واسعا للبحث في بعض المسائل المتعلقة بأنظمة التكاليف وخصوصا موضوع توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة والذي أصبح تطبيقه أمرا ضروريا لأي مؤسسة تعتمد عليه نظرا لما له من أهمية بدقته في تقديم المعلومات واتخاذ القرارات المصيرية وتمكين المؤسسة من الاستمرارية واكتساحها للسوق ، وعليه يمكن عرض بعض التساؤلات للدراسات المستقبلية ونذكرها كالآتي :

- 2) آثار تبني نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

باللغة العربية :

قائمة الكتب :

- 1) احمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية ، طبعة الأولى ، نشر الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006
- 2) إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر ، عمان ، 2010 .
- 3) إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة) ، الطبعة الثانية ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، 2008
- 4) التميمي حسين عبد الله حسن ، إدارة الإنتاج والعمليات ، مدخل كمي ، الطبعة الأولى ، دار الفكر عمان الأردن ، 1997.
- 5) خليل الدليمي ، نواف فخذ ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الطبعة الأولى ، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع عمان ، 2002
- 6) عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، الطبعة الأولى ، إثراء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2008.
- 7) غسان فلاح مطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، 2006 .
- 8) صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض إدارية ، دار الجامعية الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2003.
- 9) كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، دار الجامعية الجديدة ، الإسكندرية 2002
- 10) محمد تيسير الرجبي ، محاسبة التكاليف ، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات بتعاون مع جامعة القدس المفتوحة ، القاهرة ، 2009
- 11) محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، 2003.
- 12) محمد نور والآخرون ، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004.

13) ناصر نور الدين عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكاليف - تطبيقات في مجالات الصناعية ومقاولات وخدمات - ، دار الجامعة الإسكندرية، 2002-2003.

14) ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعة الإسكندرية ، 2008 .

قائمة المذكرات :

- 1) حابي احمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في مؤسسات الصناعية الجزائرية ، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ، جامعة الجزائر ، 2010 . 2011 .
- 2) حرميل سليمة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، "نظام محاسبة التكاليف ودوره في ضمان فعالية التسيير" جامعة سيدي بلعباس ، 2011-2012 .
- 3) (درويش مصطفى الخحلب مذكرة نيل الماجستير " دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي " ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2007.
- 4) عمار درويش ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير "تحليل التكاليف ودوره في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، جامعة سيدي بلعباس، 2009-2010 .
- 5) عمر محمد هديب ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم المالية و المصرفية الأكاديمية العربية للعلوم المالية المصرفية عمان . الأردن. 2009.
- 6) فاطمة رشدي سويلم عوض ، مذكرة نيل شهادة الماجستير ، "تأثير الرد و التكامل بين قياس الأداء المتوازن (BSC) و نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تطور أداء المصارف الفلسطينية " جامعة إسلامية غزة 2009.
- 7) قدوري هودة سلطان ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التجارية جامعة سيدي بلعباس " التحكم في التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC " 2011 . 2012 ، جامعة سيدي بلعباس .
- 8) محمد علي بوعشة ، " مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال ، " دور الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صناعة القرار الاستراتيجي " ، جامعة باتنة 2011 . 2012.
- 9) اليزيد ساحي ، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التجارية ، جامعة حاج لخضر باتنة ، 2007 . 2008.

باللغة الفرنسية :

- 1) Ali sahraoui , **comptabilité analytique cours et études de cas corrigé** , Berti édition , Alger , 2004.
- 2) Bernard Gunb , **les outils du contrôle de gestion au service de votre strategies** , édition d'organisation, Paris 2000.
- 3) bermard rebouh «**Comptabilité analytique et contrôle de gestion Ellipses** ,edition marketing . 1997 .
- 4) BOUIN Xavier – SIMON Xavier François" **les nouveaux visages du contrôle 6 de gestion"**, DUNOD Paris 2000.
- 5) Horngren & others, Introduction to management (12th edition; N.J: prentice- Hall, 2002) .
- 6) Jean Luc Arregl , **les nouvelles Approches de la gestion des organisations, economica** , France 2000 .
- 7) JULENT Patrick- quatres Marie Agnes " **Méthodes de gestion comment les intégrer**" edition d'organisation Paris 2004 .
- 8) Rat . Natunga Janek .ERWIN Waldmann: « **Transparent costing: has the emperor got clothes?** » Accounting forum. volume 34 Issues 3. 4 . September , December 2010.
- 9) Rebischke SA « **activity based information for Financial institution** » Journal for performance management vol-USA-May 2005.
- 10) Pike Richard « **Activity based costing user satisfaction and type of system a research note** » the British accounting review .volume 43 issue 1. March 2011 .

مواقع الانترنت :

1)Uploads/1364/Target-cost.doc.

2)WWW . tooshamy. Com