



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
المركز الجامعي بلحاج بوشعيب  
عين تموشنت



معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
القسم: علوم مالية ومحاسبة  
تخصص محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة  
بعنوان:

# تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

تحت إشراف الأستاذ:

كوديد سفيان

من إعداد الطالبتين:

زناسني حورية

مسعودي إلهام

لجنة المناقشة:

رئيسا

المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت

محمد قريش

مقررا

المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت

كوديد سفيان

مناقشا

المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت

عمار درويش

السنة الجامعية: 2019 - 2020

قال الله تعالى:

﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا قِيلَ لَكُمْ تَفَسَّحُوا فِي الْمَجَالِسِ  
فَافْسَحُوا يَفْسَحِ اللَّهُ لَكُمْ وَإِذَا قِيلَ انشُرُوا فَانشُرُوا  
يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ  
وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾

سورة المجادلة الآية 11

# الشكر والتقدير

الحمد لله خلق الكون ونظمه، وخلق الإنسان وعلمه وكرمه، وسن الدين ووضع البيت ورحمه ونادى موسى وكلمه، وأرسل محمد صلى الله عليه وسلم بالحق وعلمه ما أعلى مكانه أعظمه وما أكثر جوده وأكرمه. نتقدم بأسى عبارات التقدير إلى كل من حمل القلم وبه علم وفهم وأنار درب الجهل بعلمه وتكرم.

إلى الأستاذ الفاضل "كوديد سفيان" كأول تقدير حفظه الله ورعاه وسدد خطاه، الذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته القيمة ووقوفه العظيم والكبير معنا في كل خطوة من أجل تقديم هذا العمل.

أيضا العظيم الشكر للأستاذ "درويش عمار" الطيب الخلق الذي دعمنا كثيرا خلال فترة انجازنا للدراسة من أول خطوة إلى آخرها جزاكم الله كل الخير وجعله في ميزان حسناتكم.

كما لا ننسى طاقم العمل خاصة بالمؤسسة محل الدراسة المؤسسة الوطنية للحصى.

# الإهداء

إلهي لك الحمد لأنك هديتني وما كنت لأهتدي لولاك لك الحمد  
لأنك باركت في جهدي وجعلت هدي في حقا رضاك.

إلى دفي الحنان الصافي إلى البلسم الشافي إلى بهجة الفؤاد وأحب  
العباد إلى من رباني فأحسن تربيتي وعلماني أن التوكل على الله  
أساس كل نجاح ومعتد كل فلاح، إلى روح الروح "والداي  
الكريمان حفظهما الله ورعاهما وأطال الله في عمرهما".

إلى من رسمتا معهم تقاسيم الحياة وخطوا معي أجمل الذكريات  
إلى من كانوا الأنس في وحشتي، والرفيق في غربتي لآلي الحياة  
"رفيقات دربي".

إلى من تقاسم هذا العمل مع خطوة بخطوة وحرف بحرف  
صديقتي وزميلتي في الدراسة.

إلهام

# الإهداء

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكت بخيوط منسوجة من قلبها إلى  
والدتي العزيزة

إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل بشيء من أجل  
دفعي في طريق النجاح الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى  
روح والدي العزيز رحمه الله

إلى من حمهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي

إلى أختي وأخواني والغالين

إلى من سرنا سويًا ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح والإبداع إلى من  
تكاتفنا يدا بيد ونحن نقطف زهرة تعلمنا

إلى صديقاتي وزميلاتي

إلى من علموني حروفا من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسى وأجلى  
عبارات في العلم إلى من صاغوا لي من علمهم حروفا ومن فكرهم منارة تنير  
لنا مسيرة العلم والنجاح

إلى أساتذة الكرام

أهدي هذا العمل المتواضع رجوة من المولى عز وجل أن يجد قبول والنجاح

حورية

عالمه

معلمه

تعتبر المحاسبة التكاليف من العلوم الاجتماعية بصفة عامة والعلوم المحاسبية بصفة خاصة، كما تعد من العلوم الحديثة نسبياً وقد برزت أهميتها وضرورتها منذ بداية الثورة الصناعية وما صاحب هذه الأخيرة من تعقد الأعمال وتضخمها واتساع حجم المؤسسات وانتشارها بحيث أصبح من الصعب أن يلم صاحب المؤسسة بكل أقسام مؤسسته حيث دفعته تلك الحاجة إلى البحث عن طرق وأساليب، وأنظمة محاسبية مؤسسته تعتمد على مجموعة من القواعد والمبادئ والفروض السياسات التي يمكن أن يسترشد بها عند تحديد تكاليف الإنتاج والتكلفة النهائية للمنتوجات والخدمات، بقصد معرفة نتائج أعمال أنشطة مؤسسة من ربح أو خسارة.

ومع زيادة التطور في أنظمة التكاليف، وتخصيص التكاليف غير المباشرة، فقد أدى ذلك إلى ظهور نظام تكاليف المبني على الأنشطة (Activity-Based Costing (ABC باعتباره يمثل تطوراً ملموساً لتخصيص التكاليف غير المباشرة، وطريقة لتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات ويمكن تعريف نظام ABC بأنه نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها مؤسسة أولاً، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وذلك بحسب الاستفادة منها في تحديد التكاليف.

ونظراً لأهمية الدراسة وما تعانیه المؤسسات في تحديد التكاليف بصفة عامة وتخصيص وقياس التكاليف غير المباشرة بصفة خاصة وبشكل دقيق، جاءت هذه الدراسة لتحديد كيفية مساهمة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في تخصيص وقياس التكاليف غير المباشرة وذلك من أجل مساعدة إدارة المؤسسة في ترشيد ودعم قراراتها المختلفة.

يعلب نظام المبني على أساس الأنشطة ABC دورا هاما في مؤسسات الاقتصادية الإنتاجية باعتباره الركيزة الأساسية لتحديد التكاليف بصورة دقيقة مما يؤدي إلى اتخاذ القرارات الملائمة وبناء على ما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

ما مدى توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاقتصادية الإنتاجية بعين تموشنت (بني صاف)؟

### 1- الأسئلة الفرعية:

- ما واقع تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسات الاقتصادية؟
- هل يمكن الاعتماد على الطرق التقليدية في تحديد التكاليف؟
- هل تتوفر الظروف الملائمة لتطبيق ABC في المؤسسات الاقتصادية الإنتاجية خاصة؟

### 2- فرضيات:

تدفع بين هذه الأسئلة الفرعية إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها التي تأتي على النحو التالي:

- إن تطبيق محاسبة التكاليف ضرورة من ضروريات الوقت الحالي.
- إن استخدام المؤسسات الاقتصادية لأساليب التقليدية في تحديد التكاليف لا تؤدي إلى نتائج دقيقة مما يؤدي إلى صعوبة اتخاذ القرارات اللازمة.
- لا تتوفر كل الظروف الملائمة لتطبيق نظام ABC في المؤسسات الاقتصادية الإنتاجية نظرا، لصعوبة التأقلم مع حدائته وكذا نقص إمكانيات العمل به.

### 3- أهمية الدراسة:

- توضح مدى تنامي دور وأهمية أنظمة المحاسبة التكاليف بالنسبة للمؤسسة، وتبيان مدى ضعف الأنظمة القائمة حاليا على خدمة المؤسسة في بيئة متغيرة باستمرار.

- التطرق إلى أنظمة حديثة مثل: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتوضيح مدى قدرة هذا النظام على توفير معلومات دقيقة وسليمة لتكون قاعدة صحيحة للقرارات المتخذة.

- محاولة وضع ظروف ملائمة لتطبيق هذا النظام ومعرفة أثره على المؤسسة محل الدراسة.  
- يعمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة على التتبع السليم للتكاليف وتركيز اهتمام الإدارة على الأسباب وراء حدوث التكاليف بما يساهم في دعم القرارات الإدارية وكذلك تحقيق الرقابة على مواردها وتحديد مواطن عدم الكفاءة باستغلالها.

#### 4- أهداف الدراسة:

- إن الغرض الرئيسي من هذه الدراسة هو تقديم نموذج تكاليف مقترح يتضمن ظروف وإجراءات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية.  
- إبراز قصور طرق محاسبة التكاليف التقليدية والتطرق إلى كيفية تحديد التكلفة النهائية.  
- التعرف على نظام ABC كونه نظام جديد وأهم مقومات وأسس المبنية عليه.  
- إدراج أهم الصعوبات والانتقادات الموجهة لهذا النظام.  
- التعرف إلى كيفية تطبيق ABC في المؤسسات الإنتاجية وأهم شروط تطبيقه.

#### 5- مبررات اختيار الموضوع:

من أهم المبررات التي كانت أساسا لاختيارنا لهذا الموضوع ما يلي:

- غياب هذا النوع من المحاسبة (محاسبة التحليلية) في مؤسسات اقتصادية خاصة الإنتاجية.  
- محاولة إظهار ضرورة اللجوء إلى هذه التقنية الجديدة (ABC) من خلال إيضاح أهميتها  
توفير المعلومات والبيانات الهامة واللازمة في اتخاذ القرارات.  
- الرغبة والميول الشخصي للبحث في هذا الموضوع كونه يندرج ضمن التخصص وكذلك نظرا لحدائته.

- فتح آفاق مستقبلية لمن أراد مواصلة البحث في الموضوع.

6- حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: تمت الدراسة في المؤسسة الإنتاجية للحصى -بني صاف- عين تموشنت.

- الحدود الزمانية: تمت هذه الدراسة لمدة 15 يوم.

7- صعوبات البحث:

أما أهم الصعوبات التي واجهتنا خلال بحثنا فهي على النحو التالي:

- صعوبات تناول الموضوع تعتبر أكبر حاجز، خاصة أنه لا توجد دراسات سابقة محلية في الموضوع في حدود إطلاعنا.

- حساسية الموضوع خاصة في دراسة الحالة، فقد واجهنا صعوبات كبيرة في جمع المعلومات التفصيلية وفي محاولة تطبيق النظام على التكاليف في المؤسسة.

- عدم تقبل المسيرين في المؤسسات دراسة الموضوع، وعدم تقبل فكرة تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسات الاقتصادية الإنتاجية.

- ضيق الوقت نظرا للحجر الصحي المنزلي الخاص بتفشي فيروس كورونا المستجد مما حجب عنا آفاق البحث والتنقل.

- صعوبة إيجاد مؤسسة مستقبلية لإجراء دراسة الحالة نظرا لعدم انتشار محاسبة التكاليف بشكل عام في المؤسسات الجزائرية.

8- منهجية البحث:

للإجابة على الإشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي لنظام المحاسبة التكاليف وطريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة وقمنا بتطبيق دراسة حالة المتمثلة في دراسة على مستوى مؤسسة إنتاج "للحصى بني صاف"، واعتمدنا على المقابلة

الشخصية والملاحظة وجمع المعلومات الخاصة بدراسة الحالة وإسقاط مفاهيم المحاسبة التحليلية والعامّة على النظام المقترح.

#### 9- دراسات سابقة:

✚ عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، دراسة حالة في المؤسسات الصناعية الأردنية، 2009.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف على مدى انتشار تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن، وكذا تطوير نموذج مقترح لقياس مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وبيان العلاقة بين مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والأداء المالي لها، حيث تم استخدام المسح الشامل للمجتمع الإحصائي للدراسة المتمثل في كافة الشركات الصناعية العاملة في الأردن للوصول إلى الشركات التي تطبق هذا النظام، واعتمد كذلك أسلوب المقابلات الشخصية المطبقة لهذا النظام لجميع البيانات الأولية المتعلقة بالدراسة، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث:

- وجود علاقة بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وتحسين الأداء المالي.
- شروع بعض المؤسسات في تطبيق نظام تكاليف على أساس الأنشطة ومن بينها مؤسسة "محل الدراسة".
- أن نظام ABC يستعمل لتخفيض التكاليف في مرحلة تطوير وتصميم المنتجات أو مرحلة تصنيع المنتجات الحالية.

✚ بن مازونية إبراهيم، اعتماد طريقة التكاليف المستندة على النشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية، دراسة حالة الإقامة الجامعية أبو عمار عبد الكافي، ورقلة، 2011-2012.

هذه الدراسة مقدمة للحصول على درجة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تناولت هذه الدراسة بشكل عام طريقة ABC ودورها في مساعدة إدارة المؤسسة وإمدادها بمعلومات تفصيلية وهامة على تكاليف الخدمات في القطاع العام، حيث هدفت إلى تحديد التكلفة التحليلية لكل خدمة على حدا في الإقامة الجامعية وإثبات أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الغير ربحية، ولخصت الدراسة بالنتائج التالية:

- ضرورة تطبيق نظام الأنشطة لإزالة الإبهام الموجود على مستوى الميزانيات السنوية والنتائج عن عدم التمييز الدقيق بين على مستوى الإقامة الجامعية.
- إمكانية تطبيق طريقة التكاليف المستندة للنشاط لقياس تكلفة الخدمات دون وجود صعوبات في ذلك.
- يساهم نظام ABC في التحكم في التكاليف بشكل أدق والمساعدة على اتخاذ القرارات التسعيرية للخدمات.

✚ دراسة ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، 2006.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في بيئة الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والمعوقات التي تحول دون تطبيقه في هذه الشركات والتعرف على سبيل علاجها، وقد شملت الدراسة 51 شركة صناعية من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، ومما توصلت إليه الدراسة:

- توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام ABC لدى الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والتي تشكل بنية تحتية لتطبيقه بها ومن بين المقومات التي تم البحث في مدى توفرها:
  - ✓ تنوع وتعقد العملية الإنتاجية.
  - ✓ توفر أنظمة محاسبية.

✓ تزايد درجة المنافسة.

✓ تنوع الأنشطة المساندة.

- توفر الموارد البشرية المؤهلة وأنظمة المحاسبة الخبيرة في بيئة الشركات الصناعية في قطاع غزة يعطي مؤشرا إيجابيا على وجود بنية تحتية لتطبيق أنظمة محاسبية متقدمة لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة وهذا بدوره يساعد على تطبيق نظام (ABC).

- هناك معوقات تحول دون تطبيق نظام (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية منها عدم معرفة الشركات للنظام الجديد، عدم رغبة في تحمل مصاريف التحول إلى هذا النظام، اعتقاد بعض إدارات الشركات بسلامة أنظمة التكاليف التقليدية لديها وأن تكلفة تطبيق نظام (ABC) تفوق المنافع المتوقعة منها.

✚ دراسة حابي أحمد، تحت عنوان: دراسة مقارنة بين طرف التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة كوابل الكهرباء بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل درجة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010-2011.

من خلال تصفح هذه المذكرة تبين أنها تطرقت إلى دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تم إبراز المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف وأنظمتها والطرق المستخدمة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية وتخفيضها.

10- تقسيمات الدراسة:

من أجل الدراسة الشاملة للموضوع والإجابة عن مختلف التساؤلات المشار إليها سابقاً، قسمنا هذا البحث إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي كخاتمة لهذه الدراسة وهي على النحو التالي:

أولاً: الجانب النظري

وتضمن وصف لمختلف المفاهيم انطلاقاً من المعلومات التي تم جمعها من البحوث والمراجع وهو مقسم إلى:

الفصل الأول: تحت عنوان "مدخل لمحاسبة التكاليف وطرق حسابها".

والذي تركز على ثلاث مباحث رئيسية أولها عموميات حول محاسبة التكاليف حيث تم فيه إظهار ماهية محاسبة التكاليف وأهم المقومات والمزايا الخاصة بها، والعلاقة بينها وبين محاسبة الإدارية والمحاسبة المالية.

كما تطرقنا إلى تبويب التكاليف وطرق حسابها في المبحث الثاني بالإضافة إلى التكلفة النهائية ومراحل حسابها.

أما كمبحث ثالث فقد كان لا بد لنا من التطرق إلى الطرق التقليدية التي كانت وسبب قصورها أهم مؤشرات ظهور نظام ABC.

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

والذي تطرقنا فيه إلى عموميات حول نظام ABC كمبحث أول قمنا فيه بإظهار نشأة وأسباب ظهور ABC وإبراز مفهومه وأهم خصائصه وبالنسبة للمبحث الثاني فقد تضمنت أساسيات نظام ABC والمتمثلة في مؤشرات تطبيقه وأهم مزايا ومقومات هذا النظام.

أما المبحث الثالث فقد تضمن كيفية تطبيق وتقييم ABC من خلال ذكر أهم خطوات تطبيق هذا النظام وكذا تقييمه من خلال أهم الصعوبات التي واجهته والانتقادات الموجهة إليه فهو في الأخير كغيره من الأنظمة تعرض إلى القبول والنقد.

### ثانيا: الجانب التطبيقي

في حين أن الفصل الثالث والذي يمثل الجانب التطبيقي للموضوع فقد وقع اختيارنا على مؤسسة الوطنية للحصى بني صاف -عين تموشنت- لتكون مبدأنا لدراستنا التطبيقية، حيث تشمل هذا الفصل على ثلاث مباحث، خصصنا أولها لتقديم والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة من خلال عرض لمحة عن نشأتها وتطورها، للتقل بعد ذلك في المبحث الثاني إلى دراسة الطريقة المتبعة لتحديد مختلف التكاليف في المؤسسة، وقد خصصنا المبحث الأخير في محاولة اقتراح لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة.

# الفصل الأول

مدخل لمحاسبة التكاليف وطرق حسابها

## تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف أحد 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 أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بفرع محاسبة التكاليف لماله من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالبيانات المختلفة اللازمة لتخطيط ورقابة التكاليف واستغلال موارد المؤسسة استغلالاً أمثلاً.

ويهدف هذا الفصل الذي يعتبر بمثابة مدخل وفصل تمهيدي لباقي الفصلين بحيث نرى أنه من التقصير أن تكون دراستنا عن طرق التكاليف وتصنيفات التكلفة وبالوجه الخاص التكاليف المبنية على أساس الأنشطة دون التطرق إلى إطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف.

## المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

أصبحت محاسبة التكاليف أمر ضروريا وحيويا لاستقرار المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على منافسة، وتهتم هذه المحاسبة بقياس التكلفة بما يخدم أغراضا معينة تساعد مسيري المؤسسات في أداء مختلف الوظائف التسييرية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة.

يهدف هذا المبحث إلى إبراز المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف من خلال عرض ما

يلي:

- ماهية محاسبة التكاليف.
- المقومات والمزايا التي تقوم عليها هذه المحاسبة.
- العلاقة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.

## المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تعددت المفاهيم حول محاسبة التكاليف، ولكن كلها كانت تصب في معنى واحد والذي

سنتعرف عليه من خلال التعاريف التالية:

### أولا: تعريف التكلفة

#### التعريف الأول:

إن اصطلاح التكاليف يشير إلى مجموع النفقات المدفوعة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة يتوقع منها إيراد أو منفعة إما نتيجة بيعها أو استعمالها وإذا لم يتحقق الإيراد فإن النفقات المدفوعة تغير خسارة للمشروع.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان شريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2002، ص 11.

### التعريف الثاني:

يطلق مصطلح التكاليف على مجموع المبالغ النقدية التي تنفق في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معينة يتوقع منها إيراد أو منفعة سواء كان الدفع فورا أو كان تعهدا مستقبليا بالدفع.<sup>1</sup>

### ثانيا: تعريف محاسبة التكاليف

#### التعريف الأول:

تعرف محاسبة التكاليف على أنها مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة.

كما يمكن تعريفها على أنها نظام محاسبي يعمل على تجميع المعلومات وتصنيفها وتلخيصها وتحليلها، والتقرير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.<sup>2</sup>

#### التعريف الثاني:

تعرف على أنها: "العلم الذي يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تسجيل العمليات المالية عند حدوثها من واقع المستندات المؤيدة لها ثم تبويب وتصنيف العمليات وتلخيصها تم استخراج نتيجة أعمال المشروع وبيان مركزه المالي".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - عيسى عبد العزيز الرواشدة، محاسبة التكاليف، دار الكنوز المعرفية العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، طبعة الأولى، 2011، ص 11.

<sup>2</sup> - محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، 2009، ص 17.

<sup>3</sup> - عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، طبعة الأولى، 2010، ص 09.

### ثالثاً: أهداف محاسبة التكاليف<sup>1</sup>

#### 1- تحديد تكاليف الإنتاج:

يعتبر هدف رئيسي لمحاسبة التكاليف حيث يتم جمع وتحليل وتخصيص بيانات التكاليف الخاصة بمنتج محدد أو أمر إنتاجي معين بغرض توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام أو الإنتاج تحت التشغيل أو قياس تكلفة خدمة أو سلعة بغرض تسعيرها.

#### 2- الرقابة على التكاليف:

تتطلب عملية رقابة على التكاليف بعض الإجراءات مثل تصميم الدورات المستندة السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها وكذلك وضع المقاييس أو المعايير المحددة مقدماً لتكاليف هذه العناصر لغرض إجراء المقارنة معها بعد حدوث تكاليف فعلية.

#### 3- المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية:

تقوم محاسبة التكاليف بتقديم المعلومات وإعداد التقارير التي تساعد في مجال اتخاذ القرارات الإدارية على النحو التالي:

تحديد المشكلة ثم التعرف على البدائل المتاحة تم تقييم تلك البدائل وفي الأخير المفاضلة بين تلك البدائل.

#### 4- المساعدة في التسعير:

تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعرية لمنتج معين أو خدمة معينة وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها عن تكلفة ذلك المنتج أو الخدمة، حيث يراعي تسعير منتج

<sup>1</sup> - عيسى عبد العزيز الرواشدة، محاسبة التكاليف، المرجع السابق، ص 13.

تغطية التكاليف بالإضافة إلى نسبة معينة من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية (المنافسة أو كسب أسواق جديدة).

### المطلب الثاني: مقومات ومزايا محاسبة التكاليف

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى أهم المقومات والمزايا لمحاسبة التكاليف:

#### أولاً: مقومات محاسبة التكاليف<sup>1</sup>

تتفق معظم الأدبيات المحاسبية على أن هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها أي نظام محاسبة التكاليف، يمكن أن يؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة، ولهذا المقومات شروط يجب مراعاتها وهي كالتالي:

- ❖ السيادة والوضوح لمنع حدوث الأخطاء.
- ❖ تقليل عدد الدفاتر والمستندات دون التأثير سلباً على سير العمل وبشكل يحقق الأهداف المحددة.
- ❖ تحقيق المستند أو التقرير أو السجل للهدف الذي صمم لأجله.

وبعد توفر الشروط المفروضة أعلاه يمكن تلخيص هذه المقومات بما يلي:

#### 1- تحديد مجموعة مستندات ودفترية سليمة:

حيث أن تصميم المستندات ومجموعتها الدفترية ودروتها من المقومات الأساسية لأي نظام سليم للتكاليف باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف، لغرض تسجيلها وتبويبها والرقابة عليها، ولا شك أن لكل عنصر من عناصر التكلفة

<sup>1</sup> - عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 30.

الثلاثة (تكلفة المواد وتكلفة اليد العاملة، وتكاليف أخرى) دور مستندية خاصة به، يتم من خلالها حصر تكلفة كل عنصر منها، تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة، التي استقادت منها، تم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج هذه الوحدات.<sup>1</sup>

يقصد بالمجموعة المستندية كل الوثائق التي تم إعدادها داخل المؤسسة أو تم الحصول عليها من طرف متعاملها، وهي بذلك تكون المصدر الأول للبيانات والتي تحدد نوعية مداخلات نظام التكاليف.<sup>2</sup>

## 2- تحديد أساس قياس التكلفة:

هذا الأساس لا يقل أهمية وضرورة عن غيره من الأسس والأركان اللازمة لتصميم أي نظام للتكاليف، حيث يتم اعتماد أحد الطرق في قياس التكلفة ويكون اعتماد هذه الطرق وفقا للظروف المناسبة للمؤسسة فقد تكون هذه الطرق إما طرق تقليدية أو حديثة.

## 3- تحديد دليل التكاليف:

يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل حساب أو كل بند رقما خاصا به، ويمثل دليل التكاليف في الشركات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات، (مركز التكلفة، ووحدات النشاط، وعناصر التكاليف)، ويقصد المحاسبون عادة من استخدامهم لمصطلح دليل التكلفة عدة أدلة وليس دليلا واحدا، ومن هذه الأدلة:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، التطبيق ونماذج مقترحة للقياس، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة دكتوراه في محاسبة كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، غير منشورة، عمان الأردن، 2009، ص 21.

<sup>2</sup> - شادي صحبي عبد الرحمن أبو شيب، دراسة تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في شركات صناعية في قطاع غزة، مذكرة لنيل ماجستير المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غير منشور، فلسطين، 2008، ص 38.

<sup>3</sup> - عاطف وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، المرجع السابق، ص 31.

أ- دليل المراكز:

يحدد دليل المراكز الإجمالية والمراكز العامة والمساعدة لها وتبويبها رقمياً مما يسهل عليه تحديد التكلفة وتحميل التكاليف غير المباشرة والرقابة على تكاليف المركز.

ب- دليل الوحدات:

بموجب دليل الوحدات يتم تبويب المنتجات الرئيسية والفرعية وأجزائها تبويماً رقمياً، الأمر الذي يسهل توجيه التكاليف نحوها وبالتالي تسهيل استخراج التكلفة المتعلقة بالمنتجات.

ج- دليل العناصر:

يحدد هذا الدليل عناصر التكاليف الثلاثة (المواد والأجور والمصروفات الأخرى) في مجموعات رئيسية وفرعية، مع إعطاء كل مجموعة بند منها رمزاً أو رقماً خاصاً به، ويتفرع من هذا رموز وأرقام فرعية أخرى داخل المجموعة الواحدة.

4- تحديد فترة التكلفة:

من المبادئ المحاسبة المتعارف عليها مبدأ الدورية، أي وجود فترة زمنية ثابتة لقياس نتيجة أعمال المؤسسة وعادة ما تكون هذا بالنسبة للمحاسبة المالية، وكذلك الحال بالنسبة لمحاسبة التكاليف يجب تحديد فترة زمنية والتي تعتبر من المقومات الأساسية في محاسبة تكاليف.

هذه الفترة يتم فيها حصر التكاليف على أساسها وتوزيعها على مراكز التكلفة المختلفة لقياس تكلفة الإنتاج خاصة إن فترات احتساب عناصر التكاليف مختلفة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - عاطف أخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، المرجع السابق، ص 31.

تتوقف فترة التكاليف على عوامل عدة أهمها: موسمية الإنتاج، وطرق الاستغلال والسنة الضريبية، وموعد توزيع الأرباح، وأخيراً تكلفة لعمل الذي يتطلب إقفال الحسابات وتجميعها لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية.<sup>1</sup>

#### 5- تقارير التكاليف:

يتكون نظام محاسبة التكاليف كغيره من الأنظمة من ثلاثة أركان رئيسية وهي المداخلات، المعالجة والتشغيل، المخرجات، ويتم تجهيز مخرجات نظام التكاليف من خلال تقارير لإدارة المؤسسة، ويجب تصميم مجموعة من التقارير التي تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام التكاليف،<sup>2</sup> وهناك ثلاثة أنواع من التقارير تتناسب مع أهداف محاسبة التكاليف هي:

#### أ- تقارير (قوائم) لقياس التكاليف الفعلية:

يتم إعداد هذه التقارير من واقع المستندات أو دفاتر التكاليف في ضوء نظرية تحميل التكاليف المتبعة، وتعد هذه القوائم لقياس تكاليف، المنتجات التامة أو تحت التشغيل أو لقياس تكلفة مراكز التكلفة أو مراكز المسؤولية أو لقياس تكاليف النشاط ككل.

#### ب- تقارير رقابية:

تهدف هذه التقارير إلى تقديم البيانات التي تتعلق بالأداء المخطط والأداء الفعل وأنواع الانحرافات المختلفة وتحليلها إلى أسبابها لكي تستطيع الإدارة اتخاذ الإجراءات الصحيحة.

<sup>1</sup> - عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، المرجع السابق، ص 21.

<sup>2</sup> - شادي صحبي عبد الرحمن أبو شنب، دراسة تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في شركات صناعية في قطاع غزة، المرجع السابق، ص 38.

ج- تقارير ترشيد اتخاذ القرارات:

تهدف هذه التقارير إلى تقديم البيانات التي تساعد الإدارة في المفاضلة بين البدائل المختلفة واتخاذ القرارات المناسبة.<sup>1</sup>

ثانياً: مزايا محاسبة التكاليف

تكمّن مزايا محاسبة التكاليف في النقاط المتعددة التالية:<sup>2</sup>

- توفر البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، والتي تقيّد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية المؤسسة من ربح أو خسائر، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات.
- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة.
- تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات المزايدات ومناقصات.
- مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريّف صناعية.
- تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة.
- تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة.
- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

<sup>1</sup> - شادي صبحي عبد الرحمن أبوشنب، دراسة تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في شركات صناعية في قطاع غزة، المرجع السابق، ص 38.

<sup>2</sup> - غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص ص 18-19.

### المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية ومحاسبة الإدارية

#### أولاً: العلاقة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف حيث أن المحاسبة المالية هي أول فروع علم المحاسبة ظهرا ومن البديهي أن تكون محاسبة التكاليف استقلت عن المحاسبة المالية لعدم قدرة المحاسبة المالية على توفير معلومات عن كل سلعة أو مرحلة إنتاج وكذلك يتيح وجود نظام محاسبة تكاليف مستقل إلى توفير معلومات ضرورية تساعد في اتخاذ القرارات والمساعدة في ترشيد تلك القرارات إضافة إلى أن وجود هذا النظام يوفر معلومات وافية لكل مستوى إداري مما يساعده في تحقيق أهدافه بكفاءة وفاعلية.

#### 1- أوجه الارتباط بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية: تتمثل<sup>1</sup>:

- يأخذ محاسب التكاليف من السجلات المالية بعض القيم مثل ثمن المواد المشتراة، وتكلفة الأجور والمصاريف الصناعية الأخرى مثل: المياه والكهرباء وقيمة الأصول الثابتة والتي يتم بموجبها احتساب قسط الإهلاك.
- تساعد محاسبة التكاليف المحاسبة المالية في تقييم المخزون السلعي بأنواعه في نهاية العام وكذلك تعمل محاسبة التكاليف على تحليل بنود النفقات إلى عناصره الصناعية والتسويقية والإدارية مما يسهل عملية إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية.
- تستخدم محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية بعض المفاهيم المحاسبة مثل مفهوم الفترة المحاسبية وثبات وحدة القياس النقدي ونظرية القيد المزدوج في عملية التسجيل المحاسبي.
- تعتبر البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف وسيلة للرقابة والضبط والتأكد من صحة البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية.

<sup>1</sup> - رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مبادئ، مفاهيم، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2001، ص 18.

2- أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

إن الارتباط الوثيق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية لا ينفى وجود أوجه اختلاف

بينهما:<sup>1</sup>

**الجدول رقم 01:** يوضح أوجه الاختلاف بين محاسبة تكاليف ومحاسبة المالية

أوجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- طبيعة الوحدة المحاسبية	الوحدة المنتجة أو مرحلة الإنتاج أو الأمر الإنتاجي	المنشأة الصناعية
2- طبيعة العمليات	كمية ومالية	مالية فقط
3- نطاق العمليات المالية	النفقات فقط	النفقات والإيرادات
4- عامل الزمن	الماضي والحاضر والمستقبل	البيانات الفعلية (التاريخية)
5- الجهات المستفيدة من التقارير	إدارة المنشأة الصناعية بالدرجة الأولى	أطراف عديدة داخل وخارج المنشأة

مصدر: رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، طبعة

الثانية، عمان، الأردن، 2001، ص 19.

**ثانيا: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية<sup>2</sup>**

تعتبر المحاسبة الإدارية أداة فعالة في خدمة الإدارة ومساعدتها على القيام بوظائفها

المختلفة من تخطيط ورقابة وقياس أداء الإدارات والأقسام وتحليله.

ويعتبر وجود نظام التكاليف أداة فعالة في خدمة الإدارة للقيام بوظائفها كما يلي:

<sup>1</sup> رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف (مبادئ، مفاهيم، تطبيقات)، المرجع السابق، ص 19.

<sup>2</sup> رضوان العناني، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2000، ص 20.

- 1- **التخطيط:** إن نجاح عملية التخطيط يتوقف على توفر معلومات موثوقة وتمتاز بالواقعية فمثلا لتحديد أثر زيادة الأجر والرواتب على تكاليف الإنتاج لا بد من تضافر جهود المسؤولين عن الإنتاج وشؤون الموظفين والتكاليف وكذلك لا بد من دراسة عناصر التكاليف لتخطيط أسعار البيع ويكون ذلك بتضافر جهود المسؤولين في دائرة المشتريات والإنتاج ومحاسبة التكاليف.
- 2- **الرقابة:** تقدم محاسبة التكاليف معايير خاصة تساعد الإدارة في الرقابة وتحديد مواطن الإسراف والانحرافات بعد مقارنة تلك المعايير مع التكاليف الفعلية واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- 3- **اتخاذ القرارات الإدارية:** وقم تم تسليط الضوء عند توضيح الهدف الثالث من أهداف محاسبة التكاليف.
- 4- **قياس وتحليل أداء الإدارات والأقسام:** حيث تقوم محاسبة التكاليف بإعداد تقارير تكلفة أو تقارير ربحية لكل قسم أو إدارة وبهذا يتم تقييم كفاءة ذلك القسم أو تلك الإدارة.

## المبحث الثاني: تبويب التكاليف وطرق حسابها

### المطلب الأول: مفاهيم حول التكاليف

عادة ما يعرف المحاسبون التكلفة على أنها مورد يضحى به من أجل تحقيق هدف معين وتُقاس التكلفة محاسبي بالقيمة التي يجب التضحية بما أو دفعها مقابل السلع والخدمات وعادة ما يتم قياس التكلفة وفقاً للحاجة أو الغرض الذي من أجله تتم عملية القياس.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - أحمد حسين على حسين، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2002-2003، ص 08.

والتكلفة في مفهومها العام هي تضحية مادية، اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل، أو بمعنى آخر هي استئناف الموارد الاقتصادية المتاحة اختيارياً، بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر والمستقبل.<sup>1</sup>

من خلال التعريفين نجد أن التكلفة هي التضحية التي يتحملها المشروع في مقابل الحصول على منفعة معينة والتي يمكن قياسها بوحدة النقد ومرتبطة ارتباطاً مباشراً بسلعة أو خدمة معينة.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف

أولاً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة

1- التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدات الإنتاج أي أنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها وهي تتكون إلى:<sup>3</sup>

أ- تكلفة المواد المباشرة: تشمل كل الموارد والمستلزمات التي تدخل مباشرة في العملية الإنتاجية.

ب- تكلفة العمل المباشرة: وتتمثل في أجور العاملين المباشرين في عملية الإنتاج والذين يخصص عملهم مباشرة في تحويل المواد الأولية إلى المنتج النهائي.<sup>4</sup>

2- التكاليف الغير المباشرة: هي تلك النفقات التي تنفق من أجل خدمة المصنع أو المشروع كوحدة واحدة ولا يوجد بينها وبين المنتج النهائي ارتباطاً مباشراً، وتنقسم إلى:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - عبد المقصود ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، بيروت، لبنان، 1999، ص 51.

<sup>2</sup> - رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 1421هـ-2001، ص 22.

<sup>3</sup> - رضوان محمد العناتي، نفس المرجع، ص 27.

<sup>4</sup> - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في منشآت صناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010، ص 37.

<sup>5</sup> - رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، المرجع السابق، ص 28.

أ- **تكلفة المواد الغير المباشرة:** وتشمل تكلفة المواد التي تستخدم في إنتاج عدة سلع وتخص المواد التي لا تكون لها علاقة مباشرة بالعملية الإنتاجية.

ب- **تكلفة العمل الغير المباشرة:** وتخص أجور العاملين التي يكون عملهم بطريقة غير مباشرة والذي لا يمكن تحديد تكلفته.<sup>1</sup>

ج- **تكلفة صناعية أخرى غير المباشرة:** ويقصد بها الخدمات الإنتاجية التي تصرف على النشاط الصناعي بشكل عام ولا ترتبط بسلعة معينة مثل إيجار مصنع، وتأمين مصنع، ومصاريق الإضاءة الخاصة بالمصنع، إضافة إلى الخسائر التي تنتج عن التلف العادي من المواد الأولية وتكلفة الوقت الضائع العادي.

**ثانيا: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج أو البيع):**

1- **التكاليف المتغيرة:** وهي عبارة عن التكاليف التي تتغير طرديا مع التغير في حجم النشاط، فزيادة حجم الإنتاج يؤدي إلى زيادة قيمة عناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة، وزيادة حجم المبيعات يؤدي أيضا إلى زيادة قيمة عناصر تكاليف البيع المتغيرة والعكس صحيح،<sup>2</sup> ويمكن توضيح ذلك بالعلاقة التالية:

$$Y=A X \text{ حيث:}$$

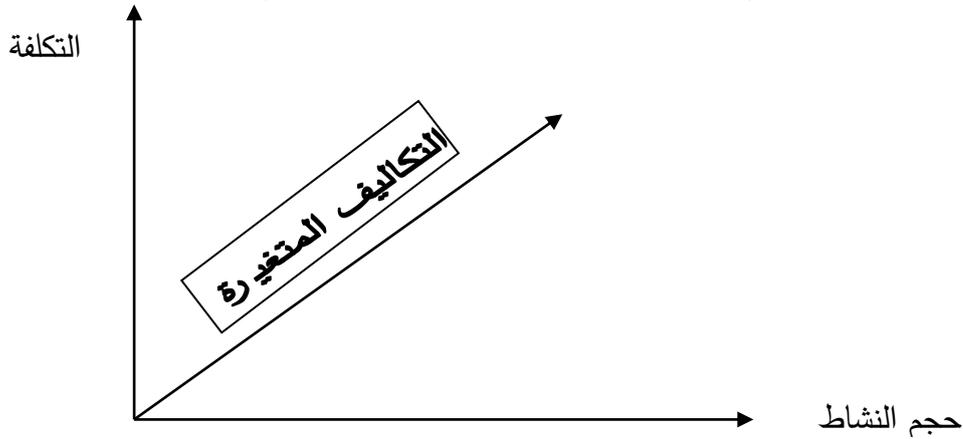
X: مستوى النشاط

Y: مقدار التكاليف

<sup>1</sup> - نور عبد الناصر، الشريف عليان، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1، 2002، ص 29.

<sup>2</sup> - أحمد بركات، مقياس محاسبة التكاليف، دار بلقيس، دار بيضاء، الجزائر، ص 23.

الشكل رقم 01: العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط



المصدر: محمد تيسر الرحيني، محاسبة التكاليف، ط4، الشركة العربية المتحدة للتسويق

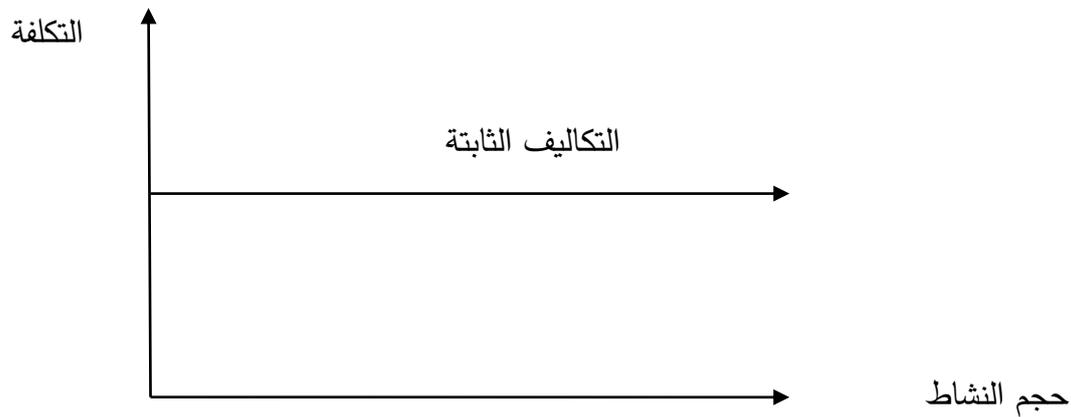
والتوريدات، الجزائر، 2007، ص46.

2- التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي لا تتغير مع التغير في حجم النشاط فإذا زاد حجم

النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها<sup>1</sup> ويمكن تمثيل دالة التكاليف على الشكل

التالي:

الشكل رقم 02: العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط



المصدر: محمد تيسر الرحيني، نفس المصدر، ص 46.

<sup>1</sup> - "محمد تيسير"، عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، جامعة الكويت، دار وائل للنشر، ط3، 2004، ص 53.

3- التكاليف شبه الثابتة وشبه المتغيرة:

أ- التكاليف شبه المتغيرة: وهي التكاليف التي تتغير مع تغير أساس النشاط ولكن ليس بنفس النسبة حيث أنها تتغير بنسبة أقل والجزء المتغير فيها يكون أكبر من الجزء الثابت<sup>1</sup> ويمكن

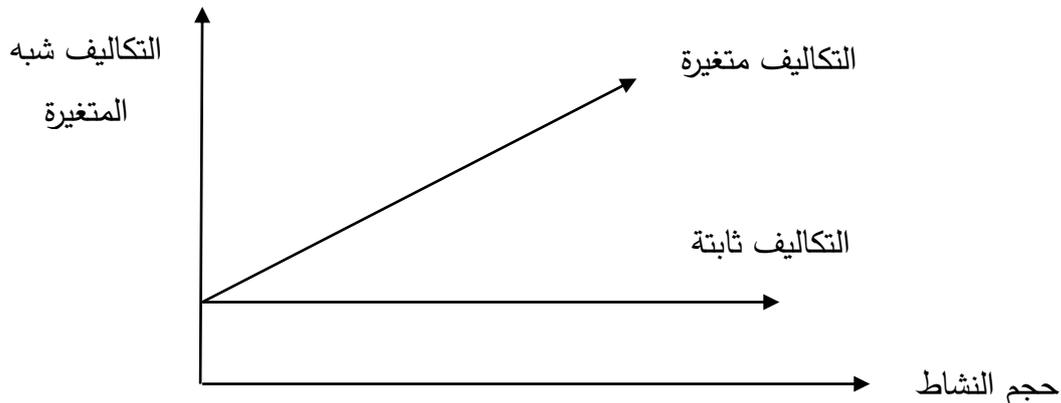
إدراج معادلتها على الشكل التالي:

$$y = ax + f$$

ax: هو الجزء المتغير

f: هو الجزء الثابت

الشكل رقم 03: العلاقات بين التكاليف شبه المتغيرة وحجم النشاط



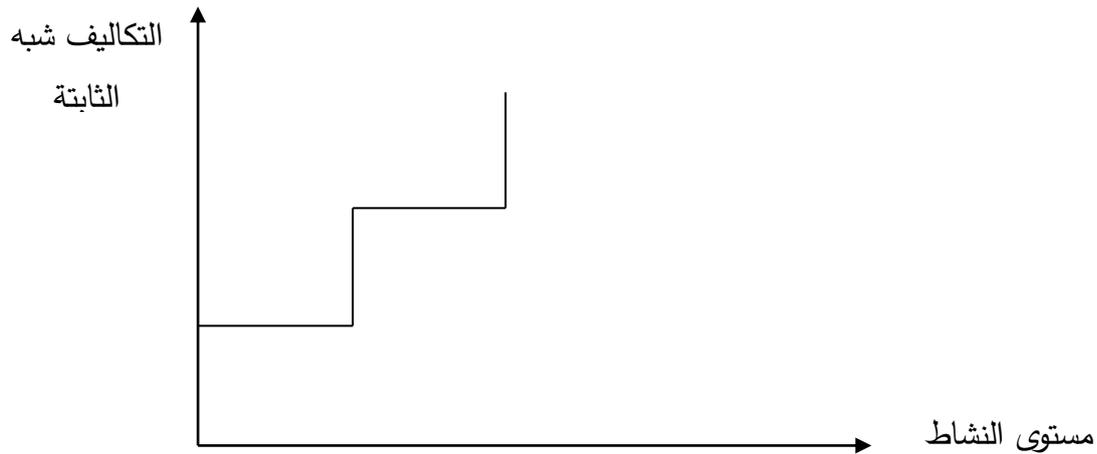
المصدر: شرفاوي عمر، وآخرون، التسيير المالي والمحاسبي، ط1، الديوان الوطني للمطبوعات

المدرسية، الجزائر، 2007، ص 126.

<sup>1</sup> - أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرف التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية، دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص 51.

ب- **التكاليف شبه الثابتة:** هي التكاليف ثابتة في الأساس غير أنها قابلة للزيادة عند ارتفاع حجم النشاط مثل تكاليف الجودة، والشكل التالي وضح العلاقة بين التكاليف شبه الثابتة وحجم النشاط.<sup>1</sup>

الشكل رقم 04: العلاقة بين التكاليف شبه الثابتة وحجم النشاط



المصدر: شرفاوي عمر، وآخرون، **التسيير المالي والمحاسبي**، المصدر السابق، ص 126.

### ثالثاً: تبويب التكاليف حسب عامل الزمن<sup>2</sup>

1- **التكاليف التاريخية (الفعلية):** وهي التكاليف التي تمت فعلاً لإنتاج السلع أو الخدمات، وبهذا فإن التكاليف التاريخية هي تكاليف غارقة نتجت عن قرارات تمت في الماضي ولا يوجد للإدارة تحكم فيها أو رقابة عليها حالياً وهي غير مرتبطة باتخاذ القرارات في المستقبل.

2- **تكاليف الإحلال:** هي التكلفة التي تدفعها المؤسسة حالياً لاستبدال أصل من الأصول بأصل آخر يقوم بنفس العمل، وعادة ما تختلف تكلفة الإحلال عن التكاليف الفعلية وذلك نظراً لزيادة الأسعار أو ظهور تكنولوجيا جديدة أو اختلاف التصميم... الخ.

<sup>1</sup> - أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرف التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية، المرجع السابق، ص 51.

<sup>2</sup> - محمد سامي الراضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 76.

3- **التكاليف المعيارية:** وهي تكاليف مستقبلية تم تقديرها مسبقاً، لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه مستقبلاً في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة.

رابعاً: تبويب عناصر التكاليف على أساس وظيفة عنصر التكاليف في المشروع

1- **التكاليف الإنتاجية:** هي مجموعة من النفقات من مواد وعمل وخدمات صناعية تنفق على السلعة أو الخدمات خلال مرحلة الإنتاج<sup>1</sup> وتتمثل في تكاليف المواد التي تشمل المواد الأولية أو نصف مصنعة أو مصنعة وقد تكون مباشرة أو غير مباشرة، أما تكاليف العمل تتمثل في أجور العاملين المباشرة وغير المباشرة فيها تتعلق بالعملية الإنتاجية.<sup>2</sup>

2- **التكاليف التسويقية:** وهي مج النفقات المتعلقة بعملية البيع والتوزيع وتشمل عمليات تخزين المواد تامة الصنع والإعلان والترويج والبيع والنقل والتوزيع.

3- **التكاليف الإدارية:** هي النفقات المتعلقة بإدارة المنشأة مثل القرطاسية المستهلكة من جميع إدارات المنشأة باستثناء إدارتي التسويق والإنتاج، التأمين على مباني الإدارة أتعاب مدققي الحسابات رواتب الموظفين في الدائرة المالية.

خامساً: تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية

1- **التكاليف الإيرادية:** هي مجموعة النفقات المتعلقة بالسنة المالية وغالبا ما تكون سببا في تحقيق الإيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل الرواتب والأجور، وإثمان المياه والكهرباء والغاز... الخ.

2- **التكاليف الرأسمالية:** هي مجموعة من النفقات التي تخص وتستهلك منها أكثر من سنة مالية كالأثاث والأراضي والمعدات... الخ.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، مرجع السابق، ص 36.

<sup>2</sup> - عبد الناصر نور، عليان شريف، محاسبة التكاليف الصناعية، مرجع السابق، ص 29.

<sup>3</sup> - رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، مرجع السابق، ص 36.

سادسا: تبويب التكاليف من وجهة نظر الرقابة<sup>1</sup>

1- تكاليف خاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي يمكن للمستوى الإداري، أن يراقبها وله القدرة على التأثير فيها فمثلا تعتبر كمية المواد المستخدمة في الإنتاج وحجم العمالة في مصنع معين قابلة للرقابة من مدير المصنع.

2- تكاليف غير خاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي لا يمكن لمستوى إداري معين أن يؤثر فيها وتشمل أيضا التكاليف التي من الصعب التحكم فيها من قبل الإدارة خلال فترة زمنية محددة لأن المنشأة تكون قد تعاقدت عليها مثل عقد توريد مواد خام لمدة معينة وكان من شروط العقد الالتزام وعدم جواز الإلغاء لذا يصبح من الصعب على المنشأة التحكم في السعر مثلا خلال فترة العقد.

سادسا: تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:<sup>2</sup>

1- التكاليف الغارقة: وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية ولا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها.

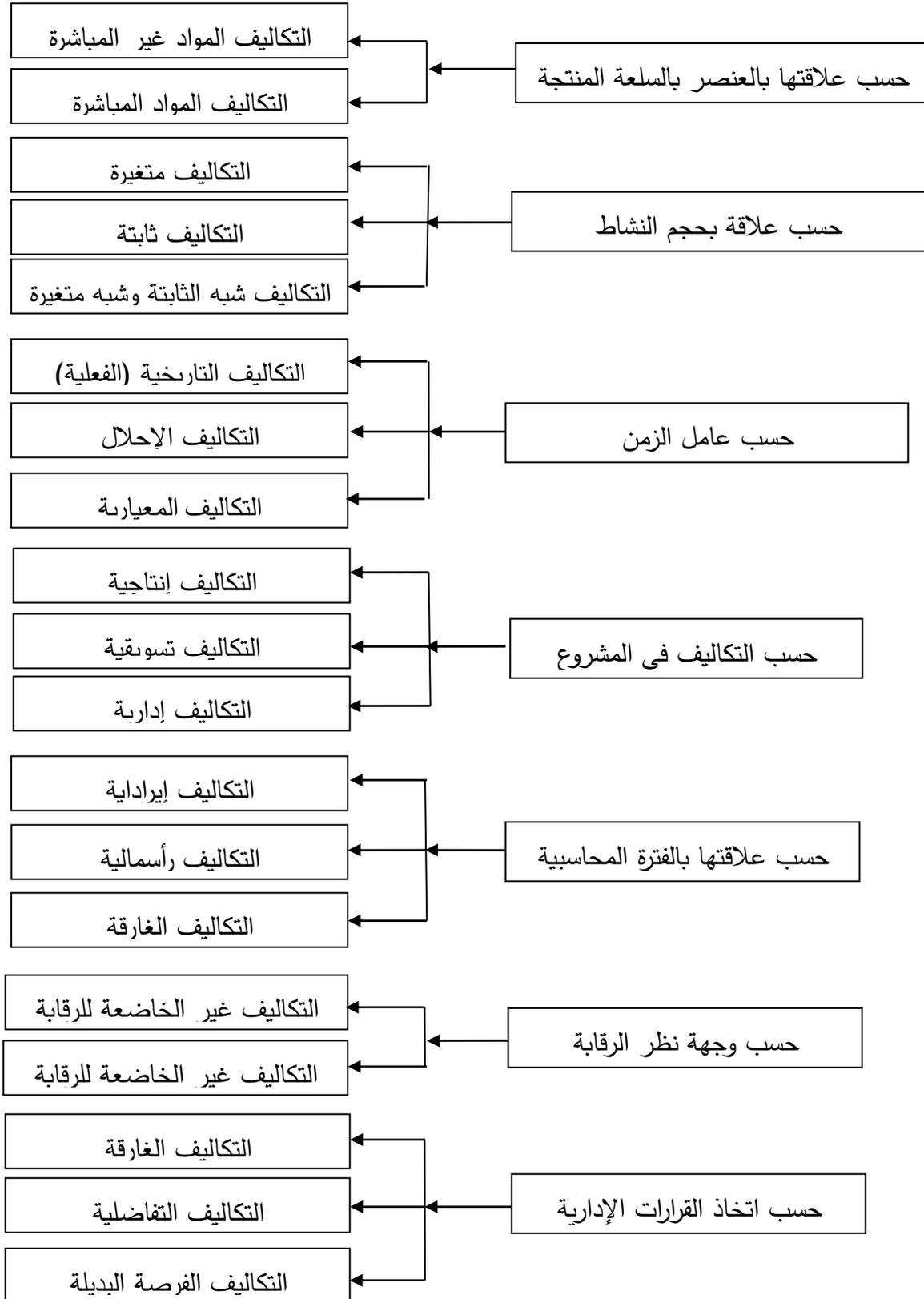
2- تكاليف الفرصة البديلة: وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية.

3- التكاليف التفاضلية: وهي الفرق بين بديلين وأن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> - رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، المرجع نفسه، ص 37.

<sup>2</sup> - بوشنوفة خديجة، محاولة تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2012-2013، ص 16-17.

الشكل رقم 05: تبويب عناصر التكاليف



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على أدبيات الدراسة

## المطلب الثالث: التكلفة النهائية ومراحل حسابها

## أولاً: تعريف سعر التكلفة (التكلفة النهائية)

**التعريف الأول:** هي التكلفة النهائية لمنتج معين في مرحلة الأخيرة، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه أما المخطط المحاسبي العام فعرّفها على أنها مجموعة التكاليف المصنفة حسب ترتيب تنظيمي.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المواد الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه.<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** هي مجموعة من التكاليف التي يتكلف بها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداءً من عملية إعدادها وصولاً إلى المرحلة النهائية.<sup>3</sup>

وكل ما نستنتجه من هذه التعاريف أن سعر التكلفة هي مفهوم اقتصادي يعبر عن حجم المصاريف المنفقة بداية من عملية الشراء وصولاً إلى عملية البيع ولكل منتج عدة تكاليف (تكلفة شراء، الإنتاج والبيع) ولكن لديه سعر تكلفة واحدة.

## ثانياً: مراحل حساب التكلفة النهائية (سعر التكلفة)

حتى تحسب التكلفة النهائية، يجب أن تمر بعد مراحل، حيث تتمثل هذه المراحل في:

<sup>1</sup> - صالح رزق، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص 14.

<sup>2</sup> - علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 38.

<sup>3</sup> - غزيل فتحة، غوتي أمينة، دراسة مقارنة بين الأنظمة التقليدية للتكاليف ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وإمكانية تطبيقه على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة، مذكرة ماستر، 2015-2016، ص 14.

### 1- تكلفة الشراء (التموين):

عملية الشراء تمثل أول مرحلة في النشاط الاستغلال للمؤسسة، وتحسب لها تكلفة تعرف بتكلفة الشراء، وتتمثل في تكلفة شراء المواد الأولية بالنسبة للمؤسسة الإنتاجية وتكلفة شراء البضائع بالنسبة للمؤسسة التجارية، وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء}$$

حيث أن:<sup>1</sup>

$$\text{ثمن الشراء} = \text{عدد الوحدات المشتراة} \times \text{سعر الشراء للوحدة}$$

مصاريف الشراء وهي تتمثل في مصاريف الشراء المباشرة مثل مصاريف الشحن والنقل، ومصاريف الشراء غير المباشرة مثل مصاريف إعداد وتحضير الطلبات.

### 2- تكلفة الإنتاج:

تمثل ثاني مرحلة في نشاط الاستغلال وهي تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية الإنتاج لمنتج ما حتى المرحلة النهائية وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة} + \text{مصاريف الإنتاج}$$

حيث أن:

مصاريف الإنتاج تتمثل في اليد العاملة (المباشرة وغير المباشرة)، ساعات تشغيل الآلات، مصاريف الصيانة... الخ.

<sup>1</sup> - فاطمة ميسوم، بثنية أمال هد، طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأسلوب لتحقيق الدقة في قياس وتخصيص التكاليف غير مباشرة، دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية عين تموشنت، مذكرة ماستر، 2016-2017، ص 12-13.

## 3- التكلفة النهائية:

يقصد بالتكلفة النهائية جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة، مثل مواد التعبئة والتغليف، أجور ومرتببات عمال قسم التوزيع، وسائل النقل، نفقات الإشهار، نفقات التصدير، إضافة على ذلك تكلفة إنتاج المنتجات المباعة وعلى هذا الأساس تحسب التكلفة النهائية وفق العلاقة التالية:

التكلفة النهائية = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة

## المبحث الثالث: الطرق التقليدية لتحديد التكلفة

تعتبر التكاليف محل اهتمام من طرف المؤسسة، فمعرفة المؤسسة بكل التكاليف التي تحتملها بدءاً من استخدام الموارد من الموارد الأولية وصولاً إلى عملية تسليم البضاعة للمستهلك يمكنها من تقييم منتجاتها وبالتالي تحديد هامش ربحها، ولقد تعددت طرق حساب التكلفة التي يمكن استخدامها سواء التقليدية أو الحديثة وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى الطرق التقليدية لتحديد التكلفة ضمن ثلاثة طرق، طريقة التكاليف الجزئية، المعيارية والكلية.

## المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية

## أولاً: تعريف طريقة التكاليف الكلية

إن طريقة التكاليف الكلية هي طريقة تسمح بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء الغير المباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات. حسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشتركاً بين بعض النشاطات، ومنها ما يكون متعلقاً بنشاط معين واحد، وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلاً بوظيفة معينة في المؤسسة، إذن تسمح مراكز لتحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، دار البعث قسنطينة، الجزائر، 1988، ص 36.

يمكن تعريف الأقسام المتجانسة بأنها عبارة عن مركز عمل أو إنتاج متجانس في الوظيفة أي أنها تقوم بإحدى العمليات أو جزء العملية أو تنفيذ مرحلة من مراحل الإنتاج وتهدف إلى تحقيق هدف مشترك تحدده المؤسسة.<sup>1</sup>

كما يمكن تعريفها أيضا حسب المخطط الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية.<sup>2</sup>

ثانيا: توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة:<sup>3</sup>

#### 1- التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة:

نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة وهو جدول يحتوي على خانة بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها ونمير بين:

#### أ- التكاليف الخاصة بالأقسام:

بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لأن نشاطه فقط هو الذي يسببها مثلا أجرة عامل قسم التموين، تكلفة يتحملها قسم التموين.

<sup>1</sup> - أوكيل سعيد، فنيات محاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص 116.

<sup>2</sup> - بوشاشي بوعلام، المسير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص 17.

<sup>3</sup> - د.سليمة طبائبية، دروس في المحاسبة التحليلية، قسم علوم تجارية، 2015، ص 51.

ب- التكاليف المشتركة:

صرفتها المؤسسة في سبيل استفادة عدة أقسام منها في آن واحد مثل التأمين، لهذا يجب استعمال إجراءات معنية لتوزيعها على مختلف الأقسام، تسمى هذه الإجراءات مفاتيح التوزيع قد تكون على أساس نسبة مئوية، على أساس المساحة أو مقياس آخر معين.

الجدول رقم 02: جدول التوزيع الأولي

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ التوزيع	الأقسام المساعدة			الأقسام المساعدة	
			الإدارة	التنقل	الصيانة	التموين	الإنتاج
60	مشتريات مستهلكة						
61	خدمات خارجية						
62	خدمات خارجية أخرى						
63	أعباء المستخدمين						
64	الضرائب والرسوم						
65	أعباء عملياتية أخرى						
66	الأعباء المالية						
68	مخصصات الاهتلاكات						

المصدر: ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، الجزء

الأول، 1999، ص 39.

2- التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة:

يعني توزيع تكاليف الأقسام التابعة (الثانوية) على الأقسام الرئيسية التي يستفيد منها بالاستناد إلى مفاتيح التوزيع مثلا يستهلك قسم طاقة ما قيمته 20000 دج، 20% من هذه القيمة (مفتاح التوزيع) يستهلكها قسم التموين، إذا نصيب قسم التموين من تكاليف الطاقة هو:

$$4000 = 0.2 \times 20000 \text{ د.ج.}$$

ويتخذ التوزيع الثانوي أشكال عديدة نذكر منها:

أ- طريقة التوزيع الإجمالي:<sup>1</sup>

يعتمد أسلوب هذه الطريقة على توزيع تكاليف مركز الخدمات (الأقسام الثانوية) دفعة واحدة على مراكز الإنتاج (الأقسام الرئيسية) وباختيار أساس واحد للتوزيع، وأن هذه الطريقة بالرغم من سهولتها لكن تتنابها بعض العيوب.

- تعتمد على أساس واحد لتوزيع تكاليف الأقسام الثانوية بالرغم من اختلاف طبيعة الخدمات المقدمة.

- تهمل الخدمة المتبادلة من الأقسام الثانوية نفسها.<sup>2</sup>

ب- طريقة التوزيع الانفرادي:

تقوم هذه الطريقة على توزيع تكاليف مراكز الخدمات بصورة متصلة عن بعضها على المراكز الرئيسية على أساس التوزيع المناسب له، إلا أن هذه الطريقة أيضا لا تأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين الأقسام الثانوية.

ج- طريقة التوزيع التنازلي:

تقوم هذه الطريقة على توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام الفرعية، على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد، ولا تراعي تبادل الخدمات بين الأقسام الفرعية، بمعنى أن القسم الثانوي الذي يوزع تكاليفه لا يعاد تحميله من الأقسام الثانوية الأخرى.

<sup>1</sup> - فاطمة ميسوم، بثنية أمال هد، طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كالأسلوب لتحقيق الدقة في

قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة، المرجع السابق، ص 26.

<sup>2</sup> - سليمة طبابيية، دروس في المحاسبة التحليلية، ص 52.

الجدول رقم 03: جدول التوزيع التنازلي

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية			المبالغ	
التوزيع	الإنتاج	التموين	النقل	الصيانة	الإدارة		
xxx	xxx	xxx	xxxxx	xxxx	xxxx		مجموع التوزيع الأولي
%30	%10	%30	%10	%20	-100	xxx	الإدارة
%30	%30	%30	%10	-100	-	yyy	الصيانة
%10	%60	%30	-100	-	-	zzz	النقل
Xxx	Xx	Xx	o	o	o		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة

د- طريقة التوزيع التبادلي:

تستخدم هذه الطريقة لمعالجة عيوب الطرق السابقة فيما يخص عدم مراعاة تبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية إذ أنّ القسم الأول يستفيد من القسم الثاني وفي نفس الوقت يفيد به بخدماته، ونفس الشيء بالنسبة للثاني.

الجدول رقم 04: جدول التوزيع التبادلي

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية			المبالغ	
التوزيع	الإنتاج	التموين	النقل	الصيانة	الإدارة		
xxxx	xxx	xxxx	xxx	xxxx	xxx		مجموع التوزيع الأولي
%20	%20	%30	%20	%10	-100	xxx	الإدارة
%20	%20	%20	%30	-100	%10	yyy	الصيانة
%20	%30	%20	-100	%10	%20	zzz	النقل
Xx	Xx	Xx	o	o	o		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة

### 3- تحديد وحدات العمل:

يتمثل دور وحدة العمل في تحميل أعباء المراكز الرئيسية إلى منتجات ويتم تحديدها عندما تتم معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل وبالتالي فهي تسمح بمتابعة تطور التكاليف في الأقسام.<sup>1</sup>

تحدد الوحدة العمل وفق الشروط التالية:

- أن تكون معبرة عن نشاط القسم وعن المعنى الكمي للخدمات المؤداة.
- إن تسمح بمتابعة نشاط المركز، ويجب أن تكون أداة لتحميل الأعباء إلى منتجات أو طلبيات.
- أن توضح مدى الارتباط القائم بين إجمالي التكاليف والأداءات المقدمة.

### 4- استخراج تكلفة وحدة العمل:

يتم تحديد التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي ووحدات العمل لكل قسم والتي تمثل المؤشرات الذي بواسطته تحمل الأعباء غير المباشرة المحسوبة على مستوى كل قسم من الأقسام الأساسية إلى التكلفة النهائية وتحسب تكلفة وحدة العمل وفق العلاقة التالية:<sup>2</sup>

**تكلفة وحدة العمل = إجمالي التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم % عدد الوحدات العمل الخاصة بكل قسم**

<sup>1</sup> - هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013، ص 44.

<sup>2</sup> - فاطمي ميسوم بثنية أمال، طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأسلوب لتحقيق الدقة في اقتباس وتخصيص، المرجع السابق، ص 28.

## المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية

تكون التكلفة جزئية عندما يحمل فقط جزء من المصاريف إلى منتج أو خدمة،<sup>1</sup> لذلك هناك عدة نماذج تحليل لا تأخذ بعين الاعتبار إلا بعض عناصر التكاليف ملائمة لحساب التكاليف الجزئية، حيث أنّ هذا التحليل موجه لخارج المؤسسة ويهدف إلى الإجابة على الأسئلة المساعدة على اتخاذ القرارات اتجاه السوق (الزبائن، المنافسين، المقاولين،...) يمكن تصنيف هذه النماذج إلى أربعة، منها من يعتمد على التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة ومنها من يعتمد على التمييز بين الأعباء المباشرة وغير مباشرة ومنها أيضا من يعتمد على التمييزين معا.

### أولاً: التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

هي العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط.

يهدف تحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفق ما يلي:<sup>2</sup>

- فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف.

- تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

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

- حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلايا.

<sup>1</sup> - Jean, Lochard, **la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité**, édition d'organisation, 1998, P 82.

<sup>2</sup> - ساحل فاتح، دراسة تكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبيين، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004، ص 71.

التكاليف الثابتة المحملة عقليا = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل العقلائي

حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقليا وهذا الفرق

يمثل:

إذا كانت التكاليف الفعلية أكبر من التكاليف المحملة عقليا يسمى تكلفة البطالة (عجز

النشاط).

إذا كانت التكاليف الفعلية أصغر من التكاليف المحملة عقليا يسمى فائض النشاط (ربح

زيادة فعلية).

#### 📌 تقييم طريقة التحميل العقلائي:<sup>1</sup>

مزايا هذه الطريقة:

✓ يسمح سعر التكلفة في ظل هذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنة في الزمن في الزمن في نفس المؤسسة ومع مؤسسات أخرى.

✓ تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقليا لتجديد التكاليف التقديرية.

✓ تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.

✓ تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.

✓ تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط لاستخدام تكلفة البطالة أو الربح أو الفعالية عيوب هذه

الطريقة:

<sup>1</sup> - سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، علوم تسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 66.

- من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة.
- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما تتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.
- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء الغير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكلفة الثابتة والمتغيرة، وكذلك طرح مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.

### ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة:

هذه الطريقة تطبق في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب التكلفة المتغيرة لكل منتج وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة.<sup>1</sup>

وتهدف هذه الطريقة إلى:<sup>2</sup>

- تقييم ومتابعة مدى كفاية التشغيل وتحقيق الفعالية في التسيير.
- دراسة تخطيط الأرباح وعلاقتها بحجم المبيعات.
- العمل على اتخاذ قرارات صائبة بهدف زيادة أو التخلي عن منتج معين.
- دراسة وتحليل المردودية انطلاقا من المعلومات التي تبرزها قوائم المحاسبة.

<sup>1</sup>- عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 179.

<sup>2</sup>- Abdellah Boughaba, **comptabilité analytique**, 2<sup>ème</sup> édition, Bertiedition, Alger, 1994, P 242-243.

ثالثاً: طرق حساب التكلفة المتغيرة

1- طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة:

حسب مبدأ هذه الطريقة فإنَّ الفرق بين سعر البيع والتكاليف الجزئية لا يؤدي إلى حساب النتيجة (ربح أو خسارة) مادام جزء من الأعباء لم يدرج في الحساب، وبالتالي فهذا الفرق بين رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة يسمح بالحصول على هامش التكلفة المتغيرة ولحساب النتيجة لا بد من طرح الأعباء الثابتة من هذا الهامش.<sup>1</sup>

✓ تخصيص الأعباء المتغيرة:

وتتضمن الأعباء المتغيرة حسب هذه الطريقة ما يلي:

- الأعباء المتغيرة المباشرة: وهي التي تخص استهلاك المواد، اليد العاملة المباشرة (خاصة الساعات الإضافية) والطاقة.
- الأعباء المتغيرة الغير المباشرة: هذه الأعباء تستهلك في مختلف الأقسام ويتم تحميلها مرورا بمراكز التحليل مثل مصاريف الإضاءة، مصاريف الوقود والصيانة....

✓ حساب نتيجة تحليلية:

يتم حساب النتيجة التحليلية وفق الجدول التالي:

<sup>1</sup>- عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، المرجع السابق، ص 180.

جدول رقم 05: حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة

الرقم	البيان	المبلغ	النسبة
01	رقم الأعمال (CA)	xxxxxxx	%100
02	(-) التكلفة المتغيرة CV	(xxx)	
03	= هامش على تكلفة المتغيرة MCV	xxx	
04	(-) التكلفة الثابتة CF	(xxx)	
05	= النتيجة R	x	

المصدر: عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية،

الجزائر، 2005، ص 180.

2- طريقة التكلفة المتغيرة المطورة:

هذه الطريقة هي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة البسيطة وتسمح بحساب مساهمة كل منتج في تغطية مجموع الأعباء الثابتة غير المباشرة وذلك بإدماج التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهامش على التكلفة المتغيرة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، المرجع السابق، ص 180.

❖ تصنيف الأعباء:

الجدول رقم 06: تصنيف الأعباء المباشرة وغير المباشرة

الأعباء المباشرة	الأعباء الغير المباشرة	
الأعباء المتغيرة	مثل: المواد المباشرة، الأجر المباشرة	مثل: الطاقة، المواد الملحقة التابعة للاستهلاك على الآلات.
الأعباء الثابتة	اهتلاك مباشر، نفقات ثابتة مباشرة	مصاريف الصيانة، الأجر غير المباشرة.

Source: abdelkrim Toudjiner, L'analyse de coût dans l'entreprise, Alger, 2005, P41.

❖ حساب النتيجة التحليلية:

يبين لكم الجدول التالي كيفية تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة كما يلي:

الجدول رقم 07: تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة

العناصر	المبلغ	%100
رقم الأعمال خارج الرسم		
- الأعباء المتغيرة		
= الهامش على التكلفة المتغيرة		
- الأعباء الثابتة المباشرة		
= المساهمة		
- الأعباء الثابتة غير المباشرة		
= النتيجة التحليلية		

المصدر: رحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار

في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم

التسيير، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2004-2005، ص 232.

من خلال هذه الطريقة نستنتج الاختلاف الحاصل بدون طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة والتكلفة المتغيرة هو أنّ الأولى تقوم باستخراج النتيجة دون الفصل بين الأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة، بينما طريقة التكاليف المتغيرة المطورة تقوم بالفصل بين الأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة بحيث تقوم بطرح الأعباء الثابتة المباشرة من الهامش على التكلفة المتغيرة بحيث تقوم بطرح الأعباء الثابتة المباشرة من الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج، ثم يتم جمع المساهمات التحليلية لكل المنتجات وتطرح منها الأعباء الثابتة غير المباشرة لتحديد النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة.

### 3- طريقة التكلفة الهامشية:

يمكن اعتبار التكاليف الهامشية تكاليف اقتصادية حيث أنها لا تظهر في القوائم المالية وإنما تحسب من أجل توضيح القرارات التي يجب أن تتخذ على أساس التفكير الهامشي، وإن كان هذا المفهوم لا يشكل طريقة لحساب التكاليف بالمعنى الشامل، إلا أن استعماله يسمح باقتراح تفكير لدراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة.<sup>1</sup>

- وتحسب التكلفة الهامشية على أساس الفرق بين مجموع الأعباء الضرورية لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لنفس الإنتاج مضاف إليه أو منقوص منه وحدة منتجة.<sup>2</sup>
- الكلفة الهامشية الإجمالية = التكلفة الإجمالية للإنتاج 1 - التكلفة الإجمالية للإنتاج.<sup>3</sup>
- تحديد الأفضلية الاقتصادية.

<sup>1</sup>- Alain Burland, **glaud Simon**; comptabilité de gestion cout/ contrôle, 2<sup>ème</sup> édition, 2000, P86.

<sup>2</sup>- T. Cuyaubare et J.Muller, **Comptabilité et gestion et élément d'analyse financière**, édition groupe Revue fiduciaire, Paris, 2000, P 169.

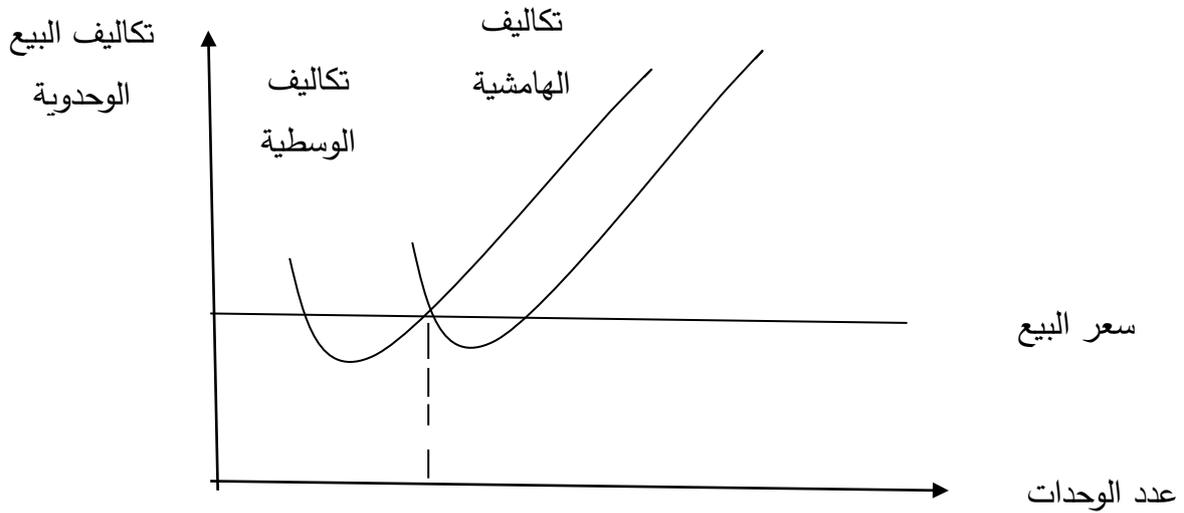
<sup>3</sup>- غوتي أمينة، غزيل فتحة، دراسة مقارنة بين أنظمة التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، مرجع سابق، ص 39.

يقصد بالأفضلية الاقتصادية حجم الإنتاج الذي يحقق أكبر ربح ممكن ويمكن التعبير عنها بالعلاقة التالية:<sup>1</sup>

$$\text{الربح الإجمالي} = \text{رقم الأعمال} - \text{التكلفة الإجمالية}$$

يمكن إظهار هذه العلاقة في الشكل التالي:

الشكل رقم 06: تحديد الأفضلية الاقتصادية



المصدر: د. رحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعد على

اتخاذ القرار في المؤسسة، المرجع السابق، ص 230.

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن مصلحة المؤسسة هي الزيادة في الإنتاج حتى تصل إلى مستوى ينعدم فيه الربح على الوحدة الأخيرة المنتجة وتظهر هذه الحالة بمجرد تجاوز التكلفة الهامشية سعر البيع.

<sup>1</sup> - غوتي أمينة، غزيل فتيحة، دراسة مقارنة بين أنظمة التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، مرجع سابق، ص 39.

تجدر الإشارة هنا إلى أنه سواء في حالة ثبات سعر البيع أو تغييره يبقى مبدأ الأفضلية الاقتصادية معمول به في كلتا الحالتين فما دامت التكلفة الهامشية أقل من سعر البيع تنصح المؤسسة بزيادة إنتاجها.

### المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

#### أولاً: تعريف التكلفة المعيارية

هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم مغير من الإنتاج أو الإنجاز.

✓ المعيار:<sup>1</sup>

هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدماً وفقاً لمواصفات هندسية لتقدير

كل من:

- المواد الأولية اللازمة لمنتج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية، السعر الجودة.
- اليد العاملة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة، ومعدل الأجور.
- الأعباء اللازمة لمنتج معين بحيث يصبح نموذجاً لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توافر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

يمكن أن تأخذ التكلفة المعيارية لوحد المنتج المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{معياري عيني (الكمية أو الوقت)} \times \text{معياري عالي (سعر)}$$

<sup>1</sup>- أحمد حملي جمعة، عطا الله خليل إبراهيم الطراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 1999، 42.

## ثانياً: أنواع التكاليف المعيارية

هناك عدة أنواع من التكاليف المعيارية يمكن اعتمادها في هذه الطريقة وذلك حسب الظروف السائدة وطبيعة العمليات الإنتاجية والأهداف المرجوة ومنها ما يلي:<sup>1</sup>

### 1- التكلفة المعيارية التاريخية:

اعتمد المعيار التاريخي على الكميات والأسطر التي كانت موجودة في وقت إعداد التكاليف المعيارية وهو معيار تاريخي لأن الأسعار والكميات تغير عند وقت احتساب التكاليف المعيارية، ونظراً لأنه يتم استخدام نفس المعايير الكمية ومعايير الأسعار (وهما عنصران أساسيان في أي تكاليف معيارية) لعدة سنوات حتى إذا تغيرت الطرق الإنتاجية، وبذلك لا تكون المعايير التاريخية حقيقية لفترة طويلة.

### 2- التكلفة المعيارية النظرية:

تمثل المعايير النظرية أقل تكلفة ممكن الحصول عليها في ظل الظروف المثالية وتعني كلمة ظروف مثالية استخدام أقل كمية من الخدمات والعمالة وبأقل أسعار وتعني كلمة ظروف مثالية استخدام أقل كمية من الخدمات والعمالة وبأقل أسعار متاحة ممكنة واستخدام أفضل طريقة إنتاج ممكنة وافترض أن كل شيء يسير كما يجب وأنه لا يوجد أي خطأ في الإنتاج وبذلك فهو معيار نظري.

### 3- التكاليف المعيارية الممكن تحقيقها:

وهي تمثل تكاليف جارية متوقعة من خلال العمليات التشغيلية الكفؤ ولكنها لا تتوقع الأداء المثالي للعمليات والتي تتوقعه المعايير النظرية وتشمل المعايير الممكن تحقيقها على

<sup>1</sup> - أحمد حملي جمعة، عطا الله خليل إبراهيم الطراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة، المرجع السابق، ص 42.

مسموحات تكاليف التلف العادي وتكاليف الوقت الضائع نتيجة أعطال الآلات أو تكاليف أي أحداث أخرى غير ممكن استبعادها عن إتمام العمليات العادية.<sup>1</sup>

#### 4- التكلفة المعيارية المقارنة:

تحديد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.

#### 5- التكلفة المعيارية التقنية:

يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات والعمليات الضرورية في إطار النشاط العادي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - ثناء علي القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط1، 2009، ص 308-310.

<sup>2</sup> - مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2011، ص 35.

## خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق يتضح لنا أن محاسبة التكاليف عنصر أساسي في مؤسسة لضمان السير الحسن لمختلف أنشطتها، إذا يتم من خلالها معرفة مختلف التكاليف عن طريق الفصل بين التكاليف المباشر وغير المباشرة والتكاليف المتغيرة والثابتة، وشبه متغيرة من أجل وضع خطط وموازنات لتخفيض هذه التكاليف وتعظيم هامش ربح الذي يعتبر هداف أساسي للمؤسسة كما رأينا في هذا الفصل أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج بعدة طرق كطريقة التكاليف الكلية والجزئية والمعيارية، وكل وحدة من هذه الطرق لها أسلوب باحتساب التكاليف إلا أن جميع هذه الطرق تعرضت للنقد مما أدى بالمؤسسات إلى اللجوء إلى نظام أكثر تلاءم مع البيئة الحديثة وخير مثال على ذلك نظام الجديد ABC والذي سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

يعتبر هذا الفصل تمهيدا لموضوع الدراسة حيث تم من خلاله معرفة محاسبة التكاليف والتكلفة بشكل مفصل حيث تم دراسته من خلال ثلاثة مباحث.

- في المبحث الأول تم التطرق إلى عموميات حول محاسبة التكاليف، بحيث تم عرض مختلف أساسياتها والمقارنة بين المحاسبة المالية وحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وشرح أهم الفروقات بينهم.
- والمبحث الثاني تم عرض فيه أنواع التكاليف وكيفية حساب التكلفة النهائية ومراحل تكوينها.
- أما المبحث الثالث والأخير تم عرض فيه طرق التقليدية لحساب التكلفة.

## الفصل الثاني

تطبيق نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة ABC

**تمهيد:**

إن تطور تكنولوجيا الإنتاج وزيادة رغبات المستهلكين أدى إلى تزايد الوضع التنافسي في السوق مما جعل المؤسسات تبحث عن الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوجهات نحو أفضل الاستثمارات الارتقاء بالربحية كذلك اعتماد المؤسسات على استخدام نظم الإنتاج الحديثة أدى إلى زيادة مبالغ مستثمرة في وسائل الإنتاج وتغيير في شكل العمليات الحديثة ولقد ساعد ذلك على تقديم منتجات ذات جودة عالية وتكلفة معتدلة غير أن هذا جعل طرق المحاسبية التقليدية لا تتماشى مع البيئة الحديثة التي تنشط فيها المؤسسة، الأمر الذي أدى بالباحث على البحث عن أنظمة تتناسب مع هذه التطورات وتعمل على التحديد الدقيق للتكلفة، ومن بين هذه الأنظمة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الذي لقي تأييداً من طرف الأكاديميين والممارسين رغم صعوبة تطبيقه وذلك لمواجهة التحديات الراهنة وتغيير نظم التصنيع وتعقيد العمليات الإنتاجية.

وسوف نقوم بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: ماهية نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC.

المبحث الثاني: أساسيات نظام ABC

المبحث الثالث: تطبيق وتقييم نظام ABC

### المبحث الأول: ماهية نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف كما يعمل على تقادي عيوب الطرق التقليدية ويساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تجليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل اعتمادًا على العديد من مسببات التكلفة وذلك تمهيدًا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة، وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى نشأة وأسباب ظهور نظام ABC، وتعريفه وأهم أهدافه، بالإضافة إلى خصائصه.

#### المطلب الأول: نشأة وأسباب ظهور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

##### أولاً: النشأة

ترجع الدراسة الأكاديمية الأولى لمدخل نظام تكاليف الأنشطة إلى الدراسة التي قام بها Staubus 1971 حيث يعتبر أول من تناول فكرة نظام التكاليف على أساس النشاط في كتابه المنشور 1971، حيث قام بدراسة النقاط الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة الأنشطة والتي وضحت مركز النشاط، وأهداف التكلفة، ومفهوم التكلفة وتكاليف إدخال النشاط.<sup>1</sup>

ظهر وتطور نظام التكاليف المبني على الأنشطة 1987 كبديل للنظم التقليدية السابقة التي انتقدت بشدة من ستينيات القرن العشرين بسبب فشلها في معالجة التكاليف غير مباشرة، أو كما حديث التكاليف المساندة للإنتاج.

ولقد طور كوبر وكابلان عام 1988 أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة، ويرى كابلان أنّ التحدي الحقيقي في كيفية تصميم نظم محاسبية داخلية تكون قادرة على تدعيم إستراتيجية المنشأة في ظل البيئة الصناعية الحديثة في الأمد الطويل الأجل ولقد مرت طريقة

<sup>1</sup> - أمير إبراهيم المسحال، تصور لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية، دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية، بقطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، عمادة الدراسات العليا كلية التجارة، 2005، ص 45.

محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم بثلاثة مراحل نذكر منها كما يلي:<sup>1</sup>

- **المرحلة الأولى:** إدارة النشاط، اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري.

✓ تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات الزبائن.

- **المرحلة الثانية:** محاسبه تكاليف الأنشطة، *Activité cost accounting* جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها أو تقليلها من خلال:

✓ تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.

✓ تشبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

- **المرحلة الثالثة:** طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة *Activité Based Casting* هي تلك الطريقة التي تهتم بتحليل التكلفة ولكنها تعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة.

ثانيا: أسباب ظهور نظام ABC: وتتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

1- الانتقادات التي وجهت إلى أنظمة التكاليف التقليدية: حيث كانت طرق التخصيص

التقليدية تؤدي إلى بيانات غير دقيقة فيما يتعلق بتكلفة المنتج.

<sup>1</sup> - طاهر موسى درغام، مدى توفير المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، الجامعة الإسلامية غزة، المجلد الخامس عشرة، العدد الثاني، فلسطين، 2007، ص 689.

<sup>2</sup> - محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، 2014، ص 21.

- 2- التغيير النسبي في هيكل التكاليف: أي زيادة التكنولوجيا في عمليات التصنيع أدى إلى انخفاض نسبة المباشرة، مقابل زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة من إجمالي تكاليف التصنيع، الأمر الذي انعكس سلباً على فعالية أنظمة التكاليف التقليدية.
- 3- درجة التنوع والتعقيد في المنتجات: مما استلزم إحياء وسيلة مناسبة لتخصيص التكاليف الغير المباشرة على المنتجات المختلفة بطريقة صحيحة.
- 4- زيادة حدة المنافسة: وذلك بسبب ما شهده العالم من حرية في التجارة الدولية، ظهور التكتلات الاقتصادية مما رفع درجة المنافسة التي تواجهها المنشآت الاقتصادية.

### المطلب الثاني: تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

#### أولاً: تعريف نظام ABC

لقد ذكر العديد من التعاريف بالنسبة لنظام التكاليف المستندة للنشاط في العديد من الكتب والمجلات العلمية ويمكن عرض بعض التعاريف منها وكما يلي:

يمكن تعريف نظام ABC بأنه نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في الشركة، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا حيث يتم تخصيص على الأنشطة التي تقوم بها الشركة أولاً، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء وذلك بحسب الاستفادة من هذه الأنشطة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - سالم عبد الله حلس، نظام التكاليف الأنشطة لقياس تكاليف الخدمات الجامعية، الجامعية الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد 15، العدد 2، 2007، ص 179.

في حين عرفه Hiex بأنه أسلوب يقوم بتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي تسبب في حدوث التكلفة تم يقوم بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات التي استلزمت وجود هذه الأنشطة.<sup>1</sup>

وفي تعريف آخر نجد أن فلسفة هذا النظام تستند إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أنّ الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي تخلق الطلب على موارد هذه الأنشطة وبالتالي يقوم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة على مبدأ رئيسي مؤداه الربط بين المواد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كانت وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات.<sup>2</sup>

وقد عرف كل من Kaplan و Cooper نظام ABC بأنه: " يعد بمثابة أداة إستراتيجية للشركة تساعدها في الحصول وعملاء الشركة، مما يساهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة، ومنها قرارات التسعير والتسويق وتصميم المنتج أو الخدمة وقرارات توظيف الموارد.<sup>3</sup>

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على مبدأ أن المنتجات أو الخدمات تستهلك أنشطة والأنشطة بدورها تستهلك موارد المؤسسة وبالتالي فإن

<sup>1</sup> - ندى عبد الرزاق سليمان آغا، مدى إمكانية تطبيق ABC كأسلوب حديث في محاسبة التكاليف بالتطبيق على معمل الغزل والنسيج في الموصل، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الموصل، العراق، 2006، ص 10.

<sup>2</sup> - هاشم أحمد عطية، محاسبة تكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 21.

<sup>3</sup> - إبراهيم سليمان النمى، مدى توفير أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة (دراسة ميدانية على مستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة، رسالة مكملة لنيل الماجستير، كلية الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013، ص 44.

نظام ABC يقوم بتتبع تكاليف الأنشطة اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة ابتداءً لتوزيعها على المنتجات أو الخدمات وبالتالي فهذه الطريقة تؤدي إلى توفير البيانات والمعلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية بحيث تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بها بوضوح.

### ثانياً: أهداف نظام ABC

يهدف نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق الأغراض التالية:<sup>1</sup>

- إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأنّ الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد.
- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضاً لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.
- تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد<sup>2</sup> في الإجراء المحفز الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استنفادها بأنشطة المنظمة.
- ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعيرة كمدخل لمواجهة ظرف المنافسة العالمية الحادة حفاظاً على حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلاً، فضلاً عن خدمة قرارات الدخول في تعاقدات جديدة أو التوقف عن الاستمرار في أنشطة محدودة، وغير ذلك من القرارات الأخرى.
- تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثمارها.

<sup>1</sup> - محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار البيزوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2011، ص 286.

<sup>2</sup> - محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، المرجع السابق، ص 287.

## المطلب الثالث: خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يتمتع نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالخصائص التالية:<sup>1</sup>

- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي يساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأنّ تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تلكتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية.
- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأنّ ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين لأنّ هو هدف تخفيض التكلفة وخصوصا تكلفة وحدة العامل المسبب فمثلا يستحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافز إذا استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص (العامل المسبب لتكلفة الفحص).
- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات للمواد الاقتصادية كما ونوعا والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها، ولذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة، وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف.

<sup>1</sup> - محمد الصديق الفضيل، طالب دكتوراه، كلية والعلوم التجارية وعلوم تسيير، جامعة الجزائر 3، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 13، الجزائر، جوان 2018، ص 269.

- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.
- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث أن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل يساعد في معالجتها ويخفض تكلفتها.

### المبحث الثاني: أساسيات نظام ABC

#### المطلب الأول: مؤشرات تطبيق نظام ABC

إن تصميم وتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة هي عملية معقدة وشاملة وتتطلب الكثير من الخبرات وتستنفد الكثير من موارد المؤسسة، توجد مجموعة من الظروف والمؤشرات التي يشجع توفرها الإدارة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وتتمثل هذه الظروف والمؤشرات في:<sup>1</sup>

- التنوع والاختلاف في المنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة.
- زيادة التكاليف غير المباشرة ضمن هيكل التكاليف وذلك بمعنى أن التكاليف غير المباشرة تشكل الجزء الأكبر من هيكل التكاليف، مما يجعل مسألة التخصيص الدقيق لهذه التكاليف مهمة وجوهرية في ترشيد قرارات الإدارة.
- انخفاض عنصر العمل المباشر إلى إجمالي التكاليف وذلك ما يدل على أن المؤسسة تستخدم أنظمة التصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج التي تعتمد على التكنولوجيا المتطورة.

<sup>1</sup> - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المقدمة (قضايا معاصرة)، كلية العلوم الإدارية والمالية، دار حامد للنشر والتوزيع، جامعة عمان، الأردن، 2007، ص 186-187.

- ارتفاع المبيعات مع انخفاض الأرباح.<sup>1</sup>
- إن مدراء الإنتاج يتقون أو يعتقدون بصحة تكاليف المنتجات التي يتم التقرير عنها من قبل حسابات الشركة.<sup>2</sup>
- إن ارتفاع حدة المنافسة جعل من تخفيض التكلفة إستراتيجية لاستمرار المؤسسة والمحافظة على صحتها السوقية.<sup>3</sup>
- يمكن القول أن كل التطورات على مستوى بيئة المؤسسة الداخلية والخارجية جعلت من الضروري انتهاج طريقة قادرة على مواكبة هذه التطورات والتي أصبح من غير الممكن أن تسايرها الطرق التقليدية.
- إن المنتجات المعقدة والتي من الصعوبة تصنيفها يتم التقرير عنها بكونها ذات ربحية عالية بالرغم من أنها لا تباع بأسعار عالية.
- إن مدراء التسويق لا يعتمدون على تكاليف المنتجات المقرر عنها من قبل قسم الحسابات عند اتخاذهم قرارات التسعير نتيجة عدم ثقتهم بصحة ودقة تلك التكاليف، إن المؤشرات السابقة ليس بالضروري أن تتوفر جميعها في الوقت نفسه أو إن وجود بعضها أو عدد قليل منها يجب أن ينال اهتمام الإدارة في حاجتها إلى دراسة نظام التكاليف المتعمد في الشركة وتحديد مدى الحاجة إلى استبدال بنظام ABC الذي يعمل على تحديد الكلفة الحقيقية لمنتجات الشركة وتقدم المعلومات المفيدة التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية مثل: قرارات التسعيرة وغيرها من القرارات المهمة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - صالح مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2005، ص 332.

<sup>2</sup> - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، المرجع السابق، ص 186.

<sup>3</sup> - صالح مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، المرجع السابق، ص 332.

<sup>4</sup> - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، المرجع السابق، ص 187.

### المطلب الثاني: مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

- لقد لقي نظام التكاليف على أساس الأنشطة تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين، وستؤدي الدراسات المختلفة في هذا المجال إلى عديد من التطورات في ميدان تحديد مسببات التكلفة والأنشطة التي تقوم بها الإدارات المختلفة للنشأة، مما يؤدي في النهاية إلى رد كل تكلفة إلى النشاط الذي استخدمها، وما يلي ذلك من تبعات في تحديد تكلفة المنتجات على أساس الأنشطة التي استهلكتها، وتقييم الأداء وترشيد التكاليف.

- يبقى لنا بعد كل هذا أن نقرر أن استخدام هذه النظام يعد ضرورة لكونه يضمن تحقيق المزايا الآتية:

✓ يقوم هذا النظام على فرض أساسي، وهو أن المنتجات تستهلك الأنشطة، والأنشطة تستهلك موارد ولذلك فإن:

❖ التقسيم إلى أنشطة يفيد في توضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة الموجودة في الإدارات المختلفة، وفي مقارنة أنشطة وتكاليف إدارة معينة مع الإدارات الأخرى.

❖ تحليل الأنشطة حجم الموارد المخصصة للأنشطة الأخيرة بالشكل الذي يؤدي إلى تخفيض الاستهلاك من موارد المنشأة وبالتالي تخفيض التكاليف.

❖ إلقاء الضوء بشدة أكبر من ذي قبل أمام الإدارة على الطاقات غير المستغلة، ممثلة في تلك الأنشطة التي بقيت عاطلة دون استخدام من قبل المنتجات النهائية، الأمر الذي يمكن من التصدي لمشكلة الطاقة العاطلة وتقادي تلك الأنشطة غير المنتجة أو غير الضرورية، والتي تمثل عبئا على المنشأة، وهو ما يوفر ميزة أخرى وقدرة أكبر على المنافسة.<sup>1</sup>

✓ يزيد هذا المدخل من مجتمعات التكلفة المستخدمة في تجميع التكاليف غير المباشرة حسب عدد الأنشطة الموجودة داخل المؤسسة بدلا من تجميعها في عدد محدود من مراكز التكلفة

<sup>1</sup> - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 42.

عل مستوى الإدارة والأقسام، ثم بعد ذلك يتم استخدام العديد من مسببات التكلفة التي تربط بين حجم الموارد التي تم استهلاكها بواسطة النشاط وبين تكلفة هذه الموارد، الأمر الذي يؤدي إلى فهم أعمق لسلوك التكاليف.<sup>1</sup>

✓ الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدن تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي.

✓ يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، ولاختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة كما يقدم أسلوباً مختلفاً لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، حيث أن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها.

✓ يؤثر نظام ABC بصورة فعالة على قرارات التسعيرة من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، حيث برهن هذا النظام على أن هناك كثير من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات، وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.<sup>2</sup>

✓ تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط وتتعرف مقدماً على عوامل التكلفة مسبباتها ولكي نراقب تكاليف الإنتاج على إدارة الإنتاج أن تراقب عوامل التكلفة مسببات التكلفة CD.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - أحمد حسين على حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 69.

<sup>2</sup> - ماهر موسى درغام، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد 2، غزة، فلسطين، 2007، ص 692.

<sup>3</sup> - عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف، دار الجامعية الجديدة، للنشر، الإسكندرية، مصر 2001، ص 96.

✓ التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث أن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هي تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تصنف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: مقومات نظام ABC

لعل أهم المقومات التي حددت من قبل مهندس النظام الجديد والعديد من الباحثين أمثال (Cooper 1991) و (Estrin et al 1994) و (Brewer 1998) يمكن تلخيصها كالتالي:

- اعتقاد الإدارة بأن أنظمة التكاليف التقليدية والسائدة لديها والتي تستند على تكاليف العمل المباشر في حساب معدلات التحميل تشوه تكلفة المنتج.
- اختلاف أحجام وكميات الإنتاج للسلع المنتجة مع اشتداد حدة المنافسة في السوق التي تعمل فيه الشركة سواء كان محليا أو عالميا.
- توفر أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية بشكل سهل وميسور بأقل التكاليف من أجل تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها.
- تزايد استخدام الأنشطة المساندة في الشركة كالتصميم الهندسي، والإدارة، والبرمجة، والتسويق والمحاسبة، وصيانة الأجهزة الطبية، والبوفيه، وغيرها.
- التغيير في البيئة الصناعية الحديثة من حيث تزايد استخدام أنظمة التصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج مما أدى إلى تخفيض تكلفة العمل المباشر من مجموع تكلفة المنتج من (40%) إلى (10%) وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع تكلفة من (25%) إلى (50%) (Needles-1999:45).

<sup>1</sup> - أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تضيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008، ص 34.

- تزايد استخدام العناصر المشتركة والتي تستخدم في صناعة أكثر من منتج أو خدمة، بالنسبة لمجموعة العناصر المكونة للمنتج أو الخدمة، أو ما يسمى بالمعدل المعياري والذي يساوي عدد العناصر أو الأجزاء المشتركة مقسومة على مجموعة عدد العناصر في المنتج.
- يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج أو الخدمة وهي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج أو خدمة على حدة.
- قيام الشركة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات أو الخدمات وتعقيد العمليات الإنتاجية.
- صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات أو الخدمات، ومن ثم صعوبة تفسير ربحية بعض المنتجات المخفضة منها أو المرتفعة.
- انخفاض أسعار المنتجات أو الخدمات المنافسة في السوق، وضياع العديد من المناقصات بدون فهم أسباب ذلك (عبد الكريم والكخن 1997).<sup>1</sup>

### المبحث الثالث: تطبيق وتقييم ABC

#### المطلب الأول: خطوات تطبيق ABC

إن تصميم نظام ABC كغيره من تصميمات لأنظمة الأخرى، فهو يشمل عدة خطوات للوصول إلى النتيجة المرجوة من خلال تطبيقه ومن أهم هذه الخطوات نذكر:

#### أولاً: تحديد الأنشطة

يعتمد أسلوب (ABC) على تحديد الأنشطة، بحيث يشمل على كافة الأنشطة التي تقوم بها الدوائر المختلفة كما نعلم أن عملية إنتاج منتج معين يتطلب أو يشمل عدد كبير من الأنشطة، علماً أن زيادة عدد الأنشطة هذه تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، وهذا ما ينعكس سلباً على تكلفة وضع النظام وتنفيذه، لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة

<sup>1</sup> - ماهر موسى درغام، مجلة الجامعة الإسلامية، المرجع السابق، ص 698.

يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط، ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإلمام الجيد بكل الأنشطة حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل الأنشطة والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والأنشطة الأخرى، ويكون ذلك من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها، واستبعاد الأنشطة عديمة القيمة والتي تؤثر سلبا على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كميا، كما يمكن جميع باقي الأنشطة إذا كان لها نفس المسبب للتكلفة، ومن أهم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة نذكر على سبيل المثال: التموين بالمواد الأولية والعتاد، التخزين نشاط المتابعة، الرقابة، إصلاح وصيانة... الخ.<sup>1</sup>

### ثانيا: تحديد تكلفة الأنشطة

تكلفة النشاط هي مجموع التكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على التكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة المسببة بين استخدام الموارد مخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (المواد) لكل وحدة من مخرجات النشاط.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في مجالات تطبيقية، المرجع السابق، ص 27.

<sup>2</sup> - نمر محمد، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد أسعار، مذكرة غير منشورة، لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، بدون سنة نشر، ص 57.

**ثالثاً: تحديد مسببات التكلفة**

بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضاً وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو التحديد الدقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة ومن خلال هذه المرحلة نقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقاً من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتتبع المنتجات وتعد العمليات.<sup>1</sup>

**- شروط اختيار مولدات التكلفة:**

يجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن وذلك دون الإنحراف على مجال الدقة المرتقبة، هناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاختيار نذكر منها: قابلية للقياس، سهولة الحصول على المعطيات المتعلقة بها، مدى قوة ارتباطها مع تكلفة النشاط أن يعبر مولد التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس.<sup>2</sup>

**- شروط تحديد مسببات التكلفة:**

كما نعلم أن زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة هذا من جهة، ويكلف ويعقد النظام من جهة أخرى، فلهذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم

<sup>1</sup> - أحمد محمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المحاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 349.

<sup>2</sup> - محمد الخطيب نمر، التحليلية لتحديد أسعار، المرجع السابق، ص 58.

من مسببات التكلفة وهي: الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف تنوع الإنتاج، نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل، تكلفة تجميع بيانات مولدات التكلفة (تكلفة القياس).<sup>1</sup>

ومن أمثلة مسببات التكلفة ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم 08: يوضح أمثلة عن المسببات التكلفة

النشاط	مسبب النشاط
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: قويدر فورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات

الاقتصادية، قسم العلوم التجارية، جامعة الشلف، ص 16.

#### رابعاً: تجميع الأنشطة

يتم تجميع الأنشطة التي لها نفس موجهات التكلفة في مجموعات تسمى مراكز التجميع وهذا من أجل تسهيل المعالجة المحاسبية، وقد ذكر أنه نظر التعدد الأنشطة وعددها الهائل فإنه لا يمكن ربطها كلها بمختلف المنتوجات المصنعة والمباعة وذلك بسبب ارتفاع التكلفة حيث عرض طريقة تجميع شاملة للأنشطة من خلال مصفوفة تتقاطع فيها الأنشطة في الأعمدة والموجهات في الأسطر، ومن خلالها يمكن تفسير تطور استهلاك الموارد في كل نشاط.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمد الخطيب نمر، التحليلية لتحديد أسعار، المرجع نفسه، ص 58.

<sup>2</sup> - أحمد طرطار، لترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 256.

## خامسا: تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات

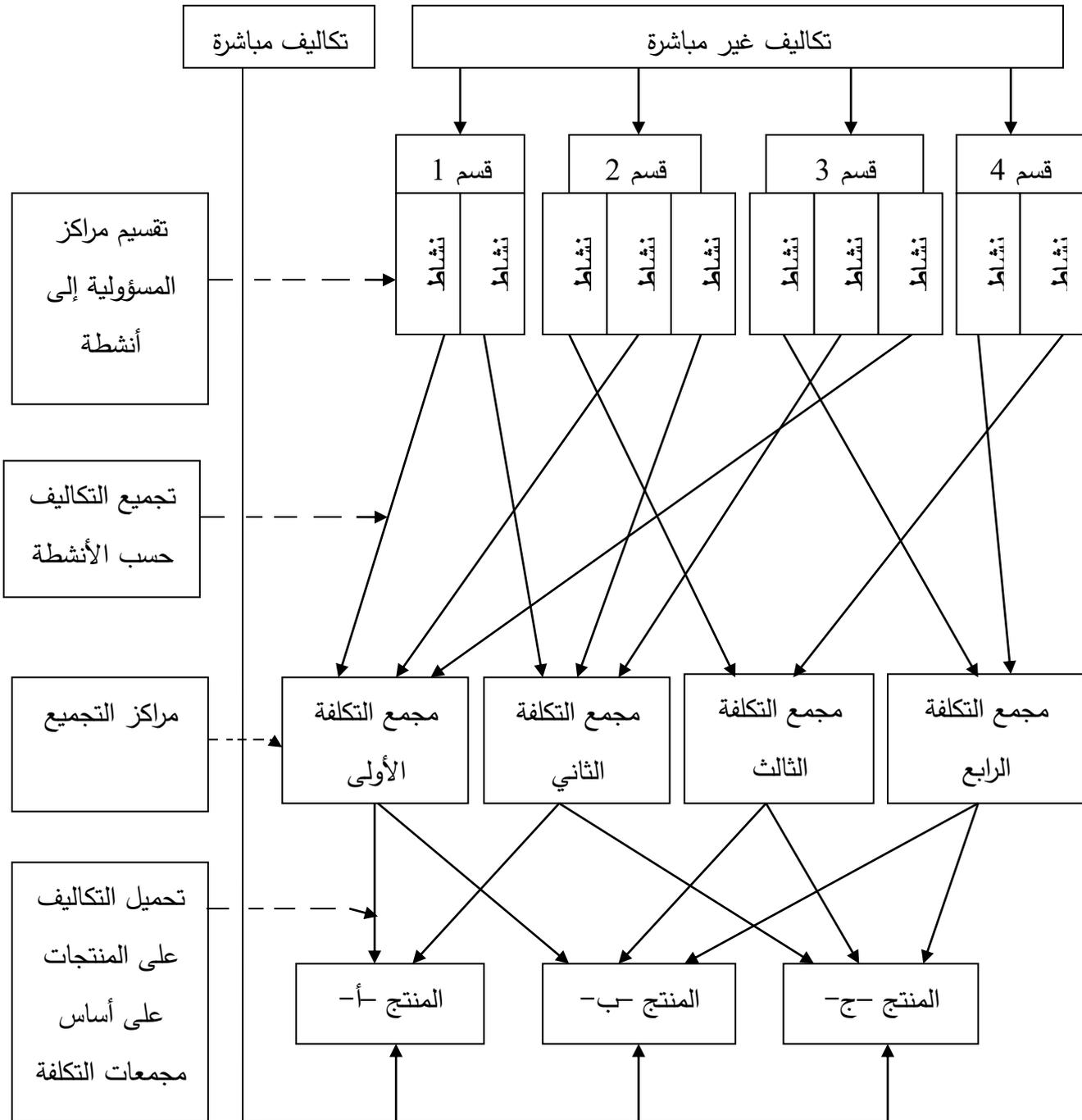
بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات واستخراج مراكز الأنشطة تأتي أخيرا مرحلة تحديد سعر التكلفة، وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي نقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات صلة بهذه الوحدة، وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة، ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج.

ومنه يحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية:<sup>1</sup>

$$\text{سعر التكلفة} = \text{الأعباء المباشرة} + \text{نسبة الأعباء الغير المباشرة}$$

<sup>1</sup> - طلال جيهان العلكاوي، تقييم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في البنوك التجارية الأردنية، مجلة البصائر، جامعة البتراء الخاصة، المجلد 10، العدد 10، الأردن، ص 65.

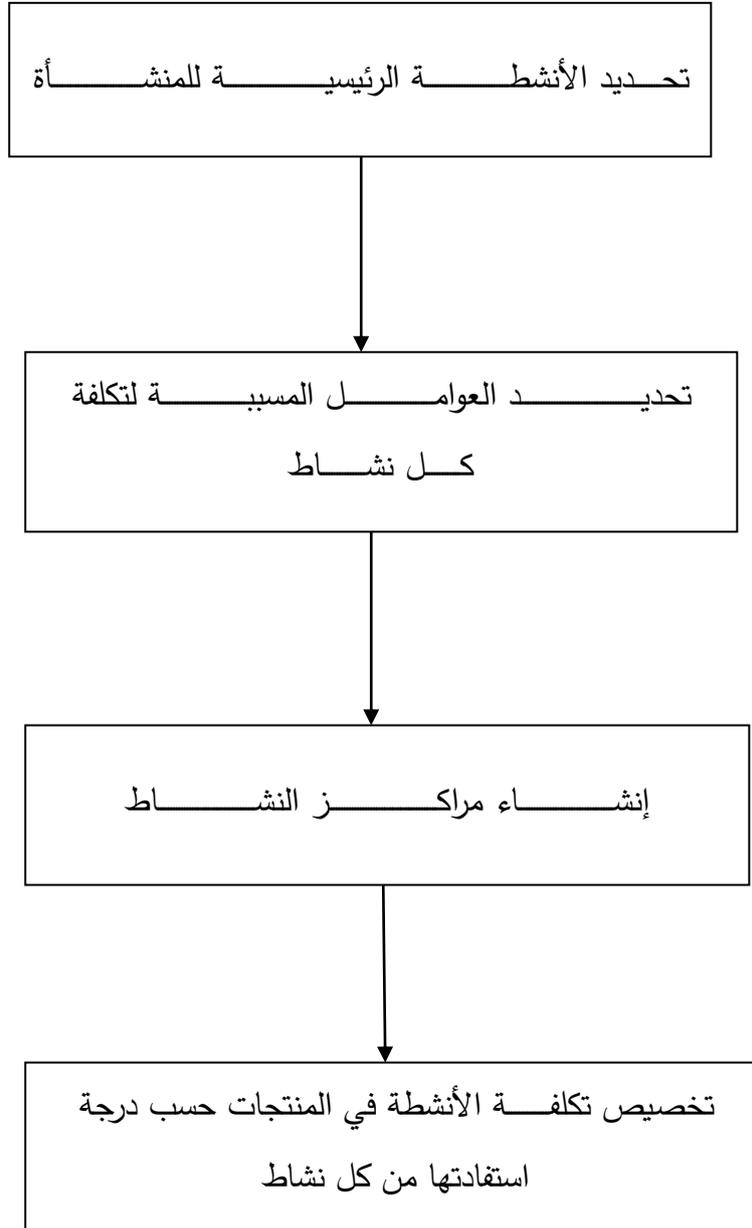
الشكل رقم 07: يوضح منهجية طريقة ABC في حساب التكاليف النهائية



Source: Toufik saada alaim burloud Cloude Simon, Comptabilité anal

lytique et contrôle de gestion, Edition Vuibert, Paris 1995, P 11.

الشكل رقم 08: يوضح ملخص خطوات تطبيق نظام ABC



المصدر: أحمد محمد نور، مبادئ محاسبة تكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، المرجع السابق،

ص 349.

## المطلب الثاني: صعوبات تطبيق نظام ABC

توجد بعض العوائق والصعوبات تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة أو صعوبات تواجه المؤسسات أثناء تطبيق هذا النظام تتمثل في:

- التكلفة المرتفعة التي تؤدي إلى الظروف عن تطبيقه.
- مستوى الأنظمة المساعدة في التسيير الذي يظهر أن نظام التكاليف المستندة لنشاط يحتاج إلى قوالب مخرجات هذه الأنظمة الملائمة استعمالها.
- أخذ المعلومات بكل تفاصيلها، مخالفة إهمال بعضها.<sup>1</sup>
- إضافة تكاليف معتبرة للمؤسسة عند تطبيق هذه الطريقة وتتعلق أساسا بالبرامج المعلوماتية، تكاليف جمع ومعالجة البيانات والمعطيات، توظيف، إدارات متخصصين.
- يجب القيام بتقسيم موضوعي لتأثير تطبيق هذه الطريقة على المؤسسة من حيث الإيجابيات والسلبيات المتوقعة قبل المباشرة في بداية تنفيذ برامج تطبيقها، كما يجب التأكد من قيمة ودقة المعلومات المتحصل عليها من ورائها لاتخاذ القرارات الفعالة.<sup>2</sup>
- ويضيف (أبو خشبة 1999) أن تطبيق نظام (ABC) يواجه العديد من الصعوبات من أهمها:

- ✓ **توافر البيانات:** تعد المشكلة الحصول على البيانات التفصيلية المطلوبة كمدخلات النظام (ABC) من أهم المشكلات التي تواجه تطبيق هذا النظام (مثل البيانات تفصيلية عن الموارد، وعن الأنشطة المستهلكة للمواد، وعن كل من مسببات التكلفة).
- ✓ **تكلفة النظام:** إن ارتفاع تكلفة تطبيق (ABC) قد يكون أهم عائق أمام إدارة الشركات الصناعية أو الخدمية التي ترغب في تطبيقه.

<sup>1</sup> - بن مازوزية إبراهيم، اعتماد طريقة التكاليف المستندة لنشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية، مذكرة ماستر، تخصص جباية محاسبة معقدة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011-2012، ص 34.

<sup>2</sup> - أحمد شقرون، محاسبة التسيير، منشورات الآفاق، الجزائر، 2003، ص 103.

✓ **المقارنة والاعتراض على التغيير:** يواجه تطبيق النظام الجديد بمقاومة واعتراض شديدين من الأقسام التي لا ترغب في التغيير والتمسك بنظام التكاليف التقليدي، إلا أنه يمكن التغلب على ذلك من خلال عقد برامج للتعليم والتدريب لمن هو متوقع تعاملهم مع هذا النظام، وذلك دعم وتشجيع الإدارة العليا للنظام الجديد من خلال مشاركتها.

### المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لـ ABC

على الرغم من المزايا العديدة التي يمكن تحقيقها من تطبيق (ABC) إلا أنه كغيره من أنظمة لم يسلم من الانتقادات التي وجهت إليه وهي:

- إن العبء الرئيسي لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC هو ارتفاع تكاليف تطبيقها فهذه الطريقة تكون مكلفة للتطوير والصيانة أكثر من محاسبة التكاليف الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقيق من جدوى الطريقة.<sup>1</sup>
- إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلاً ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.<sup>2</sup>
- تركز طريقة (ABC) على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل، بينما تحتاج أيضاً إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.<sup>3</sup>
- إن تطبيق (ABC) قد يتعارض مع بعض المحاسبية المتعارف عليها كمبدأ الحيطة والحذر ومبدأ القابلية للتحقيق (أبو خشبة 1999)، وبالتالي يجب على أي شركة تطبيق نظام

<sup>1</sup> - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في مجالات تطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 43.

<sup>2</sup> - زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 408.

<sup>3</sup> - عزمي مسعود أبو مغلي أشرف، أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية ABC، مرجع سابق، ص 35.

(ABC) أن تصميم نظامين الأول للاستخدام الداخلي والثاني للاستخدام الخارجي (تقارير

مالية) وهذا مكلف جدا.<sup>1</sup>

- لقد طبقت هذه الطريقة في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة،

وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة لا تقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة.<sup>2</sup>

- إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ما هي إلا تطوير لطرق التكاليف

المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة

على علاقة السبب، النتيجة مع إجراء تفصيل أكثر في مراكز الأنشطة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - محمد أبو محسن أحمد، مدى تطبيق أساليب محاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 53.

<sup>2</sup> - عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار حامد للنشر والتوزيع، عماد، الأردن، ص 123.

<sup>3</sup> - محرم محمد زينات، أصول المحاسبة التكاليف، المرجع السابق، ص 408.

**خلاصة الفصل:**

إن طريقة التكاليف المستندة لنشاط أبرزت قدرتها على نجاعتها في معالجة التكاليف وحساب النتيجة التحليلية لكل منتج، وإبراز الأنشطة غير المضيفة للقيمة في المؤسسات الاقتصادية، وتعتبر طريقة التكاليف المستندة لنشاط مساعد مهم في تسيير المؤسسة لما تقدمها من معلومات محاسبية تخص التكاليف، ودقة هذه المعلومات بصورة كبيرة جداً، مما تجعل الاعتماد عليها من طرف الإدارة والمسيرين يساعدهم في اتخاذ قرارات تسييره وإستراتيجية، وتكون لاتخاذ هذه القرارات نتائج ملحوظة في زيادة ربحية المؤسسات ومساعدتها في البقاء في السوق، وتشير تجربة المؤسسات الاقتصادية المطبقة لطريقة التكاليف المستندة لنشاط على نتائج إيجابية، مما يدعو المؤسسات الأخرى الغير مطبقة لها إلى تطبيقها في أقرب آجال.

## الفصل التطبيقي:

اقترح تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة ABC

**التمهيد:**

في ظل التوجه نحو تخفيض التكاليف وتعيين التسيير من خلال محاربة الإسراف في الاستهلاك الموارد والوقت، تزايد الاهتمام بأنظمة محاسبة التكاليف التي أصبحت من أهم مصادر المعلومات التي تتم على أساسها اتخاذ الكثير من القرارات التي يمكن أن تغير من إستراتيجية المؤسسة مما يؤثر على حاضرها ومستقبلها.

بالرغم من الأهمية التي تمكن وراء تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات وخاصة الأنظمة الحديثة منها إلا أن هذه الأنظمة تبقى محدودة التطبيق في المؤسسات الجزائرية وذلك لعدة أسباب يمكن أن يكون أهمها عدم إلزامية القانون لها.

فبعد استعراض نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ومراحل تطبيقه، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على مؤسسة اقتصادية وطنية، ولقد وقع اختيارنا على المؤسسة الوطنية للحصى ببني صاف عين تموشنت.

من هنا جاء تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية هي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الوطنية للحصى

المبحث الثاني: دراسة الطريقة المتبعة لتحديد مختلف التكاليف في المؤسسة

المبحث الثالث: اقتراح تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة

## المبحث الأول: تقديم مؤسسة الوطنية للحصى

إن أي مؤسسة اقتصادية تهدف إلى إنتاج سلع وتقديم خدمات، وذلك بالاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية للحصول على أقصى الأرباح ممكنة، لأن المؤسسة الاقتصادية لها دور كبير في الاقتصاد الوطني باعتبارها تعمل على زيادة الإنتاج ومن بين المؤسسات الاقتصادية التي تساهم في خدمة الاقتصاد الوطني وتطويره، مؤسسة الوطنية للحصى Eng بني صاف، وسنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم المؤسسة ونشأتها الهيكل التنظيمي وكذلك أهم وظائفها.

## المطلب الأول: نشأة الوحدة

### مقدمة:

يعد منجم بني صاف أحد مراكز التشغيلية للشركة الوطنية للحديد والفوسفات (فارفوس تبسة).

تقع في شمال غرب الجزائر على بعد حوالي 30 كلم من الولاية (عين تموشنت).

هذا المنجم الذي تم إنشاؤه في الأصل لاستغلال خام الحديد، مسؤول عن استخراج البوزولان وتسويقه.

### نشأة:

تم تلخيص تاريخ المنجم على النحو التالي:

- في عام 1832 اكتشاف في أو عروض خام للحديد وبدء استغلال في المهد.
- وفي 1865 بدأت الشركة "سماح وتافنا" البحث العلمي وبدأت في بناء ميناء بني صاف عام 1875.
- في 1875 استولت شركة "موكتا الحديد" على استغلال الخام وبناء موانئ.
- ما بين 1879 و1962: استغلال خام الحديد تحت رعاية شركة "موكتا الحديد".
- ما بين 1962 و1963: تعدين خام الحديد تحت رعاية "BEREM" "بارام".

- ما بين 1963 و1964: تعدين خام الحديد تحت رعاية "BEREM".
- ما بين 1964 إلى 1983: تعدين خام للحديد تحت رعاية شركة "صونارام" "Sonarem".
- ما بين 1983 إلى 1984: تعدين خام للحديد تحت رعاية شركة "فرفوس" "FER RHOS".
- ما بين 1984 إلى 1985: نهاية استغلال خام للحديد وبدء استغلال البوزولان (وديعة بوحمادي).
- من عام 1985: استغلال البوزولان (وديعة بوحمادي).
- عام 2016: أصبحت هذه الشركة تابعة للمؤسسة الوطنية للحصى بعدما كانت شركة البوزولان ومواد البناء SPMC.

تأسست الشركة الوطنية للحصى الأم في 01 جانفي 1987 بعد إعادة هيكلة الجمعية الوطنية لمواد البناء SPMC يقع مقرها في أولاد فايت بالجزائر ولديها عدة مجمعات لاستخراج الحصى وتسويق وتطوير حبيبات الكربون، الكالسيوم وأحجار الزينة أو الرخام ومادة البوزولان.

### المطلب الثاني: طبيعية نشاط وحدة بوزولان للمؤسسة الوطنية للحصى ENG وأهدافها

- 1- الأنشطة والخدمات: لشركة ENG نشاطات متعددة تتمثل في:
  - الأنشطة الإنتاجية: حيث تقوم وحدة البوزولان بني صاف بإنتاج البوزولان كما تقوم بعملية البحث وتحويل البضائع المنجمية حيث تحتل المرتبة الأولى في التصدير على المستوى المحلي حيث تقدر طاقات الإنتاج ب 500,000 طن/سنة.
  - الأنشطة التطويرية: تهدف المؤسسة إلى البحث عن مراكز ومناجم جديدة قابلة للاستغلال، وكذلك المساعدة على تحقيق الأهداف البيئية للشركة كذلك تطوير طرق العمل داخل المؤسسة والسعي لكسب عملاء جدد من خلال التعريف بها.
  - الأنشطة الخدمائية: تتمثل في هذه الأنشطة بتقديم مختلف الخدمات للمتعاملين معها سواءً من ناحية المعلومات أو من ناحية المنتجات وطرق التعامل بها.

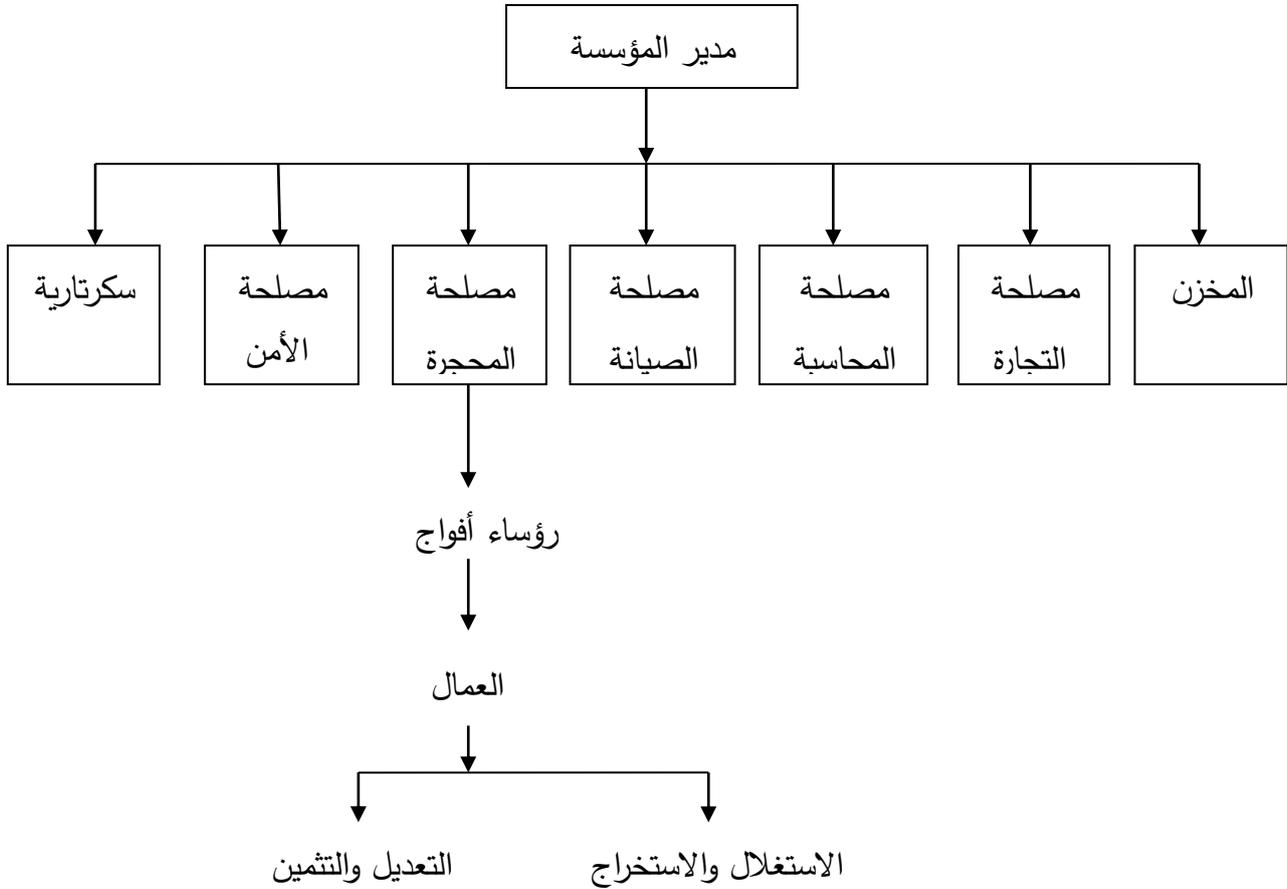
2- أهداف المؤسسة: تسعى مؤسسة ENG وحدة بوزولان على تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في:

- أهداف فيزيائية: تتمثل في البحث والتنقيب عن مادة البوزولان واكتشاف مناطق استخراجها.
- أهداف تطويرية: تتمثل في:
  - ❖ زيادة النشاط وتوسيعه.
  - ❖ تطوير كفاءة العمل.
  - ❖ التطوير من حيث النوعية.
- أهداف تجارية: تتمثل في: تسويق مادة البوزولان، المساهمة في الاقتصاد الوطني، تحقيق أرباح.

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ENG

للتعرف على كيفية تسيير مؤسسة ENG وجب علينا أن ندرس عمل ودور كل مصانع المتواجدة في المؤسسة وذلك حسب الأعمال الموجهة إليها.

الشكل رقم 09: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ENG



#### 1- مدير المؤسسة:

وهو المسؤول عن كل ما يجري في المؤسسة حيث يقوم بتسيير الموارد البشرية والعتاد وذلك للوصول إلى الأهداف المسطرة ويكون من خلال تحقيق تصميمات الإنتاج وتسويق المنتج والحفاظ على عتاد المؤسسة وممتلكاتها كما يسهر المدير على تطبيق قانون العمل والتوظيف وخلق جو سليم في المؤسسة بالمراقبة، متابعة العمال.

#### 2- السكرتارية:

تعتبر حلقة وصل بين باقي المصالح والمدير ومن بين مهامها الاستقبال الجيد والمعاملة الحسنة، تنفيذ قرارات المدير، الرد على المكالمات الهاتفية والمراسلات، الاستعمال الآلي.

3- مصلحة الأمن:

ومهمتهم الأساسية الحرص على جميع ممتلكات والوحدة (آلات، شاحنات).

4- مصلحة المحجرة:

المحجرة وهو مكان تواجد البوزولان المراد استخراجها وتتكون مصلحة المحجر من رئيس عام ورئيس الأفرج.

حيث يقوم رئيس المحجرة بالسهر على رقابة رؤساء الأفرج وإعطاءهم الأوامر وكتابة تقارير يومية لرئيس المحجرة وهم بدورهم يقومون بإعطاء أوامر رقابة عمال الاستغلال والاستخراج وعمال التعديل والتثمين.

**العمال:** يقومون باستخراج واستغلال مادة البوزولان بواسطة آلات ميكانيكية للحفر بواسطة سائقون مختصون.

تم يقومون عمال آخرون بنقل مادة البوزولات بواسطة مركبة التحميل إلى الشاحنة التي بدورها تقوم بنقل المادة إلى المطحنة، حيث يتلقون عمال المطحنة المادة لطحنها حسب متطلبات ورغبات الزبائن.

5- مصلحة الصيانة:

تشرف على الأعمال المتعلقة بحماية وصيانة وسائل الإنتاج، الآلات الميكانيكية، وسائل النقل، تأمين الطاقة الكهربائية (ملحق رقم 01).

6- مصلحة المحاسبة:

تقوم المؤسسة بتطبيق المحاسبة العامة حيث يتم فيها معالجة وتشغيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة يوميا من شراء وبيع وتخزين وتسديد الديون والمستحقات الواجبة على المؤسسة كما يتم فيها

تحليل الوضعيات المالية للزبائن والموردين وتحديد نتيجة السنة المالية والمعاملات مع البنوك كما تسيير جميع ممتلكات المؤسسة لهذا تستعمل تقنية المحاسبة (المحاسبة العامة).

#### 7- مصلحة التجارة:

هي مكلفة بضمان إستراتيجية لتسيير وتسويق المنتج، استقبال ومقابلة الزبائن تقييم ثمن المنتج ومن مهامها أيضا دراسة السوق لمعرفة متطلبات الزبائن توزيع المنتج والإشهار.

#### 8- المخزن:

حيث يتم اقتناء بضائع ومواد وأدوات الصيانة (بنزين، أدوات لصيانة المطحنة، الشاحنات، الآلات...الخ) لمواجهة الطوارئ الممكن حدوثها أثناء عملية الإنتاج حيث يتم استخراج هذه الأدوات من المخزن بواسطة وثيقة من رئيس المخزن تحتوي على ختمه وإمضاءه (ملحق رقم 02) وكما يحتوي المخزن على مواد التنظيف العامة.

### المبحث الثاني: نظام المحاسبة العامة في المؤسسة

تعتمد وحدة البوزولان لمؤسسة ENG على المحاسبة العامة من التسجيلات المحاسبية، الدفتر الكبير، ميزان المراجعة، جدول النتائج وإعداد الميزانية الختامية.

#### المطلب الأول: التسجيلات اليومية

تقوم المؤسسة بتقييد جميع العمليات المالي التي تحدث فيها بوضوح وأن تكون العمليات مرتبة ترتيبا تاريخيا يوما بيوم طبقا للأصول والقواعد المحاسبية.

#### - تسجيل شراء التموينات:

وتمر عملية شراء بثلاثة مراحل:

مرحلة 01: تسجيل فاتورة شراء.

مرحلة 02: تسجيل دخول التموينات إلى المخازن.

مرحلة 03: تسديد فاتورة شراء.

مثال: قامت مؤسسة بوزولان بشراء تموينات قدرت قيمتها بـ 860,000 (ملحق رقم 03)

الحل:

1- تسجيل الفاتورة:

860,000	860,000	2020/02/16	تموينات أخرى	382
		2020/02/16		401
			تسجيل فاتورة رقم 00076/2020	

2- تسليم التموينات وإدخالها إلى المخزن:

860,000	860,000		تموينات أخرى	32
			مشتريات التموينات الأخرى	382
			إدخال إلى المخازن	

3- تسديد الدين:

860,000	860,000	/ /	موردون	401
		بنك		512
			تسديد دين المورد بشيك	

- تسجيل خروج التموينات الأخرى لغرض استهلاكها:

حيث يقوم رئيس المخزن في هذه العملية بتحرير ورقة لخروج السلعة لاستهلاكها وتكون المعالجة كالتالي:

XXXX	XXXX	استهلاك تموين أخرى تاريخ: / /	32	602
------	------	----------------------------------	----	-----

- تسجيل الحاسبي للخدمات:

وتمر بمرحلتين:

- مرحلة تسجيل فاتورة الخدمة.

- مرحلة تسديد الخدمة.

مثال: قامت باقتناء خدمة الصيانة بمبلغ 200872 (الملحق رقم 04)

الحل:

1- تسجيل الخدمة:

200872	168800 32072	2017/02/27 %19 تسجيل الخدمة فاتورة رقم 13/2017	401	61 445
--------	-----------------	--	-----	-----------

2- تسديد الخدمة: ويكون ذلك عن طريق البنك

34928,57	34928,57	/ /	موردون	401
		بنك	512	
			تسديد الخدمة	

- التسجيل المحاسبي لعملية البيع:

تمر عملية البيع بثلاثة مراحل:

- ❖ مرحلة تسجيل فاتورة خروج المنتج.
- ❖ مرحلة تسجيل خروج المنتجات من المنشأة.
- ❖ مرحلة تسجيل تسديد المنتجات.

مثال: قامت المؤسسة ببيع منتج لمؤسسة الأسمنت بقيمة 11840162,68 دج (الملحق رقم 05)

الحل:

1- تسجيل الفاتورة:

994972,00	1184016,68	2020/02/29	زيائن	411
189044,68			701	
			4457	
			تسجيل الفاتورة رقم N° 2000016	

2- تسجيل عملية إخراج المنتجات التامة:

2020/02/29

	994972	تغيرات المخزون من المنتجات		724
994972		المنتجات التامة	355	
		إخراج منتجات التامة		

3- تسديد الفاتورة:

	1184016,68	بنك		512
1184016.68		زبائن	411	
		قبض مبلغ البيع		

- التسجيل المحاسبي لأجور العمال:

تقوم المؤسسة الوطنية للحصى بتسجيل المحاسبي لأجور العمال بعد إعدادها لكشف الراتب عن طريق برنامج آلي، وسوف نقوم في هذا العنصر بإعطاء مثال عن كشف راتب لعامل وكيفية تسجيله.

❖ إعداد كشف الراتب:

الاقتطاعات	المقبوضات	عناصر الأجر
	29866.00	الأجر القاعدي
	4778.56	- تعويض الخبرة المهنية
	11946.40	- منحة المردودية الجماعية
	2986.60	- منحة المردودية الفردية
	3200.00	- الساعات الإضافية
	2966.60	- تعويض الضرر
	<b>55746.16</b>	- أجر المنصب
5018.77		- اقتطاعات التأمينات
	3800.00	- منحة السلة
	2850.00	- تعويض النقل
	<b>57395.39</b>	- الأجر الخاضع للضريبة
10720.00		- الضريبة على الدخل الإجمالي
6675.00		- تسبيقات على الرتب
	<b>40000.39</b>	- الأجر الصافي

التسجيل المحاسبي لأجور العمال:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		<b>في 12/31</b>		
	29866.00	أجور المستخدمين		631
	4778.56	تعويض الخبرة المهنية		63101
	11946.40	منحة المردودية الجماعية		63102
	2986.60	منحة المردودية الفردية		63103
	3200.00	الساعات الإضافية		63104
	2986.60	تعويض الضرر		63105
	3800.00	تعويض السلة		63201
	2850.00	تعويض النقل		63202
5018.77		اقتطاعات التأمينات	431	
10720.00		الضريبة على أجور	447	
6675.00		تسبيقات على الأجر	425	
40000.39		الأجرة الإضافية	421	
		<b>إثبات أجرة المهندس لشهر ديسمبر</b>		
		//		
	14498.68	التكاليف الاجتماعية CANS		6350
	5018.77	اقتطاعات التأمينات		431
19517.46		الهيئات الاجتماعية CNAS	4380	
		<b>إثبات مستحقات بتكاليف CNAS لشهر ديسمبر</b>		
		<b>في 01/05</b>		
	40000.39	الأجر الصافي		421
40000.39		البنك	512	
		<b>تسديد الأجرة</b>		
		//		
	10720.00	الضريبة على الأجور		447

10720.00		البنك	512	
		تسديد الضريبة		
		//		
	19517.46	الهيئات الاجتماعية CNAS		4380
19517.46		البنك	512	
		تسديد تكاليف CNAS		

### المطلب الثاني: جدول حساب النتائج

تقوم المؤسسة بإعداد جدول حساب النتائج الذي يبين إيرادات وأعباء المؤسسة ونتيجة الصافية لها (ملحق رقم 06) حيث:

- ❖ **النواتج (الإيرادات):** وتعتبر على المزايا الاقتصادية خلال الدورة في شكل إدخلات أو زيادة في الأصول أو انخفاضات في الخصوم.
- ❖ **الأعباء:** وتمثل الانخفاضات أو نقصان المزايا الاقتصادية أثناء الدورة في إطار نفس الأصول وزيادة الخصوم.
- ❖ **النتيجة الصافية:** تمثل في الفرق بين الإيرادات والأعباء للدورة المحاسبية كما يمكن الإشارة إلا أنه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر الأعباء ولالإيرادات السابقة بل تعتبر أخطاء وتعالج ضمن أعمال نهائية للسنة.

جدول النتائج للمؤسسة الوطني للحصى وحدة البوزلان

المبلغ	البيان
465123026,55	- مبيعات المنتجات التامة
353300,00	- مبيعات المنتجات الملحقة
981000	- الإنتاج المثبت
1328232,40	- تحويلات مواد أولية والمنتجات التامة
456129094,15	إنتاج السنة المالية
45902853,92	- مشتريات مستهلكة
139430	- تحويلات اللوازم والخدمات الخارجية
129217403,95	- الخدمات الخارجية الاستهلاكات الأخرى
175259687,87	استهلاك السنة المالية
289869406,28	القيمة المضافة (1-2)
92087323,82	- أعباء المستخدمين
8447723,20	- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
189334359,26	إجمالي الفائض الاستغلال
26324437,27	- استرجاع خسائر القيمة والموازنات
15353866,27	- المنتجات العملية الأخرى
149140,07	- الأعباء العملية الأخرى
34102542,23	- مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة
144112105,96	النتيجة العملية
12340332,88	- التخلص من المنتجات المالية
-	- المنتجات المالية
-	- الأعباء المالية
12340332,88	النتيجة المالية
156452438,84	النتيجة العادية قبل الضرائب
-824473,00	- الضرائب الواجبة دفعها على النتائج العادية
	- المؤجلة (تغيرات) على نتائج العادية
481811192,82	مجموع منتجات أنشطة المادية

324534280,98	مجموع أعباء أنشطة المادية
157276911,84	صافي الربح

**المطلب الثالث: الميزانية الخاصة بالمؤسسة**

تعتبر الميزانية أهم القوائم المالية التي تستخدمها المؤسسة فهي عبارة عن جداول يظهر بفحواه عناصر كل من الأصول والخصوم على أساس تطبيق محدد بحيث يقسم جانب الأصول إلى أصول غير جارية وأصول جارية، ويقسم جانب الخصوم إلى أموال خاصة وكذا خصوم غير جارية وخصوم جارية وهي كالتالي (الملحق رقم 07 والملحق رقم 08):

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
	<b>الأموال الخاصة:</b>		<b>الأصول الغير جارية: (التثبات)</b>
	- رأس المال الصارد		- فارق الشراء
	- رأس المال المكتسب		- التثبات المعنوية
	- فارق التقسيم	667175.12	- التثبات العينية
	- <b>نتيجة السنة المالية:</b>		- أراضي
157276911.84	✓ الترحيل من جديد		- عمليات التنظيم وتجهيز
-11017019.54	✓ حسابات الارتباط خاصة بالمؤسسة		- الأراضي
			- بناءات
146259892.20	<b>أموال الخاصة</b>	953458.34	- المنشآت التقنية والمعدات
	<b>خصوم الجارية:</b>	81246684.76	- وأدوات الصناعية
	- اقتراضات وديون المماثلة		- التثبات العينية الأخرى
	- الضرائب المؤجلة	4616464.94	- التثبات في شكل امتياز
	- الأعباء والمنتجات		- التثبات الجاري انجازها
56844095.75	المعاينة مسبقا والمؤونات		- التثبات المالية
			- سندات المساهمة
			- سندات المساهمة أخرى
			- القروض والديون
		24744252.71	- الضرائب المؤجلة على الأصول
56844095.75	<b>خصوم الجارية</b>	11228039.87	<b>الأصول الغير الجارية</b>

الأصول الجارية	خصوم جارية:		
- مخزونات	- الموردون والحسابات	16243291.32	
- زبائن	الملحقة	82590003.01	
- آخرون	- الضرائب	1983000.00	27056155.23
- ضرائب	- الأخرى	1532993.46	24862520.60
- أصول جارية أخرى	- الخزينة	266000.00	1213818.18
- الخزينة		52192558.40	
مج أصول الجارية	خصوم الجارية	154808446.10	63932494.01
مجموع الأصول	الخصوم	267036482.00	267036482.06

### المبحث الثالث: اقتراح تطبيق ABC

سنحاول في هذا المبحث تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على وحدة البوزولان لمؤسسة ENG وذلك في ظل المعلومات المقدمة لنا من طرق المؤسسة المعمول بها سابقا بحث تتضمن هذه الطريقة توزيع التكاليف غير مباشرة على أنشطة وذلك لتحقيق العدالة.

### المطلب الأول: تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة

تحديد الأنشطة في هذه الخطوة سنقوم بتجميع أنشطة الشركة بعيداً عن التعقيد الموجود في الواقع العملي ومن بين هذه الأنشطة.

#### 1- الإنتاج:

- الاستخراج.

- التعديل.

- المراقبة (الجودة).

- تسيير المخزون.

#### 2- نشاط الإدارة:

- الأمن.

- الموارد البشرية.

- نقل العمال والموظفين.
- 3- نشاط الصيانة:
- صيانة المعدات والآلات.
- 4- قسم المحاسبة والمالية:
- تسيير العمليات المالية.
- تسيير العمليات المحاسبية.
- مراقبة الرصيد المالي.
- المقاربة البنكية.
- 5- التوزيع:
- استقبال الطلبات.
- تسليم البضائع.
- إعداد الفواتير.
- نقل المنتج.

تحديد التكاليف كل نشاط:

المجموع	الأنشطة
763,660	تسيير الموارد البشرية
1,491,968	صيانة المعدات والآلات
454,215	التجارة
187,744	تسيير العمليات المالية والمحاسبة
1,941,247	الأمن
262,785	نقل المواد والمنتجات
17,160,000	تسيير المخزون
1,913,222	الاستخراج
1,034,358	التعديل
220,745	المراقبة

445,783	نقلا العمال والموظفين
987,566	مصاريف أخرى

اختيار مسببات التكلفة:

يتم إعداد مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكلفة وهذه العملية تحتاج إلى معرفة دقيقة بالنشاط وما هو المسبب الأقرب والذي يعطي أفضل نتيجة دقيقة، وتم تحديد بعض هذه المبيعات من خلال التحدث مع مسؤولين في مختلف الأقسام ومسؤولي قسم المحاسبة.

بعد ذلك يجب معرفة المسبب الذي يؤدي استخدامه إلى إعطاء نتائج دقيقة، تم تحديد عدد المسببات حسب كل نشاط، هذا ما يوضحه الجدول التالي والذي اعتمدنا قدر الإمكان على معلومات من أقسام مختلفة.

ساعات الفحص	عدد الأوامر الإنتاج	ساعات العمل المباشرة	تغ منتجات	عدد المستخدمين	عدد الفواتير	عدد الطلبات	عدد أوامر الشراء	
120 ساعة	26400 طن	120 ساعة	T1200	98 78		↗15	10	تسيير الموارد البشرية تسيير المخزون الشراء والتموين نقل العمال والموظفين صيانة المعدات نقل المواد والمنتجات تسيير العمليات المالية والمحاسبية أوامر الإنتاج مراقبة النوعية إعداد الفواتير
72 ساعة فحص					*5			

فاتورة واحدة هي عبارة عن جمع العديد من الوصولات الخاصة بالبيع خلال مدة زمنية معينة.

مثال:

البيع يتم عن طريق وصولات Ben de livraison يوميا وفي آخر الشهر تُقوَّتر هذه الوصولات في فاتورة واحدة لكل زبون.

- عدد الفواتير في شهر جوان: 05
- عدد الوصولات في شهر جوان: 640
- عدد الوصولات في اليوم الواحد من شهر جوان: حوالي 27 وصل.
- يختلف عدد الوصولات من يوم لآخر.

طلبات تتم عبر عقود وطلبات أين تحدد الكمية المطلوبة يوميا.

### المطلب الثاني: تحديد مراكز النشاط

قبل البدء بهذه العملية يجب أولا جمع تكاليف الأنشطة التي لها نفس المسبب وذلك لتسهيل العمل وتجميع كما يلي:

- ❖ تسيير الموارد البشرية.
  - ❖ نقل العمال والموظفين.
  - ❖ تسيير عمليات المحاسبة العامة.
  - ❖ تسيير العمليات المالية.
  - ❖ تسيير المصالح العامة.
  - ❖ مراقبة النوعية.
  - ❖ صيانة المعدات.
- مركز إدارة ونقل المستخدمين
- مركز الإدارة العامة والمحاسبة
- مركز المراقبة والصيانة

الجدول رقم (09): تكلفة مراكز الأنشطة

1209443	مراكز إدارة ونقل المستخدمين	763,660	تسيير الموارد البشرية والأمن
		445,783	نقل العمال والموظفين
2128991	مراكز الإدارة العامة والمحاسبة	187744	تسيير عمليات المحاسبة العامة
			تسيير عمليات المالية
		1,941,247	تسيير مصالح العامة والأمن
1712713	مركز المراقبة والصيانة	220,745	مراقبة النوعية
		1,491,968	صيانة المعدات

المصدر: من إعداد الطالبتين من خلال معطيات الجدول السابق

بعد تحديد تكلفة كل الأنشطة ومراكز وتحديد عدد مسببات التكاليف الخاصة بكل نشاط

أو مركز أنشطة، يجب أن تحدد تكلفة الوحدة الواحدة من المسببات والتي تتم حسب العلاقة

التالية:

مج تكاليف النشاط أو المراكز

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة من المسببات} = \frac{\text{مج تكاليف النشاط أو المراكز}}{\text{عدد مسببات التكاليف}}$$

يوضح الجدول الموالي تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة للنشاط ومراكز الأنشطة:

جدول رقم (10): تكلفة الوحدة الواحدة من مسببات التكلفة

التكلفة الوحداوية المسبب	عدد المسببات	نوع المسبب	تكلفة	الأنشطة ومراكز الأنشطة
12341,25	98	عدد المستخدمين	1,209,443	مركز إدارة نقل المستخدمين
17741,59	120	ساعات العمل المباشرة	2,128,991	مركز الإدارة العامة والمحاسبة
23787,68	72	ساعات الفحص	1,712,713	مركز الإدارة العامة والصيانة
114400	15	عدد الطلبيات	17,160,000	تسيير المخزون
9,95	26400	المنتجات T	262,785	نقل المواد والمنتجات
9340,96	640 5*	عدد الفواتير	5,978,220	إعداد الفواتير

المصدر: من إعداد الطالبتين

تبقى دقة هذه الحسابات المتوقعة على مدى دقة المعلومات المتحصل عليها من مصالح المؤسسة المختلفة، حيث أن أي نقص في المعلومات أو أي خطأ فيها يؤثر على النتائج المتوصل إليها.

بعدها تحدد المسببات على مستوى كل خط إنتاجي، ويتم ذلك حسب معلومات من قسم المحاسبة في المؤسسة، بالإضافة إلى الاعتماد على بيانات من البرنامج المستخدم في معالجة التكاليف وذلك لتشابهها مع وحدات التوزيع.

الجدول رقم (11): يوضح عدد المسببات التكلفة المخصصة للمنتج

عدد مسببات التكلفة المستخدمة بالنسبة للإنتاج -1-	مسببات التكلفة
98	عدد المستخدمين
120	ساعات العمل المباشرة
72	ساعات الفحص
15	عدد الطلبات
T26400	كلف المنتجات T
640 ← 5*	عدد الفواتير

المصدر: من إعداد طالبتين

المطلب الثالث: تحديد تكلفة أهداف التكلفة النهائية

يعد تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة بالإضافة إلى تحديد كمية مسببات التكلفة لكل إنتاج وذلك لتحديد مدى استفادة كل إنتاج من التكاليف، وكانت الصعوبة هنا حيث عدم توفر المعلومات صعب من العملية وفي محاولة إلى تحديد عدد هذه الوحدات اعتمدنا معلومات معدة وفق الطريقة المعمول بها.

بعد كل هذه العمليات نستطيع حساب تكلفة الإنتاج حسب نظام محاسبته التكاليف

المبني على أساس الأنشطة كما يلي:

1- إنتاج رقم -1:-

الجدول رقم (12): المجموع التكاليف على مستوى الإنتاج - 1-

المجموع		البيان	
2,947,580		اليد العاملة المباشرة	
987,655		المصاريف الأخرى	
3,935,505			
المجموع	تكلفة الوحدة	عدد المسببات	البيان
1.2094,42	1.2341,25	98	مركز الإدارة ونقل المستخدمين
2128.990,8	17.741,59	120	مركز الإدارة العامة والمحاسبة
1.712.712,69	23.787,68	72	مركز المراقبة والصيانة
17.160.000	1.144.000	15	تسيير المخزون
262.680	9,95	26400	نقل المواد والمنتجات
5.978.214,4	9340,96	640 5*	إعداد فواتير البيع
27.254.692,31			
31.190.197,31			مج تكاليف الإنتاج رقم (1)

المصدر: من إعداد الطالبتين

## خلاصة الفصل:

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة الوطنية للحصى بني صاف - عين تموشنت - والتي تطرقنا فيها إلى تقديم المؤسسة، بعرض نشأتها وتعريفها وأهدافها وإطارها التنظيمي.

كذلك تعرضنا إلى دراسة الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة في تحديد التكلفة النهائية لمنتجاتها وفي الأخير قمنا باقتراح لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC من أجل حساب مختلف التكاليف وتكلفة النهائية للمؤسسة وقد واجهنا صعوبات في تطبيقه وذلك مع الهيكل التنظيمي، ونظام معالجة التكاليف المطبق في المؤسسة إلا أنه يمكن أن يحقق نظام (ABC) نتائج معتبرة في حساب التكاليف إذا توفرت له البيئة والظروف الملائمة لتطبيقه.

عالمه

خاتمه

من خلال هذه الدراسة تبين أن محاسبة التكاليف عامل مهم ومساعد في اتخاذ القرارات الخاصة بالمؤسسة وذلك من خلال منحها المعلومات التفصيلية والتي يتم من خلالها حساب التكاليف وقياسها ومع التطورات المختلفة في البيئة والمنافسة الشديدة اقترحت عدة طرق من أجل تحميل التكاليف غير مباشرة بطريقة منطقية وكذا توفير المعلومات بشكل دقيق وعادل ومن بين هذه الطرق التي جاءت بها لمعالجة التكاليف هي نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والذي ظهر نتيجة قصور الأنظمة التقليدية فهو يمنح صورة واضحة ومفصلة حول الأنشطة وتكليفها من خلال تقديره وتوزيعه للتكاليف التي تحتاجها الأنشطة.

وعليه فإن بعد الدراسة لهذا الموضوع من الناحية النظرية ومحاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للحصى تم التوصل إلى مجموعة من النتائج وهي كالتالي:

#### النتائج:

- نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC يعمل على تحديد موارد المؤسسة وتوزيعها على الأنشطة كل حسب الاستفادة منها ومن تم تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات أو الأنشطة.
- نظام ABC من بين الطرق التي ترمي إلى التحديد الدقيق للتكلفة ومعالجة مشكلة تخصيص المصاريف غير المباشرة.
- تحديد مسببات التكلفة يعد بمثابة العمود الفقري لنظام ABC.
- عدم معرفة إدارات الشركات بالأنظمة الجديدة أو الانتقاء بسلامة النظام المستخدم.

التوصيات: بعد الوصول إلى هذه النتائج يمكن اقتراح ما يلي:

- تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة بدلا من الأنظمة التقليدية.
- إنشاء دورات تكوينية لتأهيل العمال على إدراك هذا النظام لتسهيل العمل به.

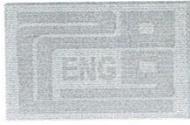
- التخطيط لعملية التطبيق نظام ABC بشكل جيد بالاستعانة إلى خبراء ومستشارين ومتخصصين لديهم الخبرة الكافية في مجال تطبيقه.

#### أفاق الدراسة المستقبلية:

حاولت هذه الدراسة معالجة موضوع نظام التكاليف وتطبيقه على مؤسسة الحصى الإنتاجية وبعد تناول الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي يمكن أن تكون الدراسات مستقبلية كما يلي:

- دور ABC في تحسين إدارة الجودة الشاملة بالمؤسسات الإنتاجية.
- مدى تطابق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC مع متطلبات حوكمة الشركات.
- نظام ABC في ظل النظام محاسبي المالي.

قائمة الملاحق



**ENTREPRISE NATIONALE DES GRANULATS**  
Société par action (SPA) au capital de 3.000.000.000 DA  
**UNITE : POUZZOLANE DE BENI SAF(28)**

**BULLETIN QUOTIDIEN DE PRODUCTION**

PRODUCTION Poste N° : « ... » Le : \_\_\_ / \_\_\_ / 2020

M <sup>L</sup> C	Nom du Chauffeur	Nbre de Voyages Concassé	Nbre de Voyages N/ Concassé	Mise en stock : 0/200	Mise en stock : 0/40	Observation
95		10				
96		08				
08		12				
09						
11						
13						
14						
15						
Total						

**Arrêts de la journée**

Engins	Entrée	Sortie
شاحنات معدنية	10h00	14h00
جرافة	09h	Fin de poste

**Engins à l'arrêt :**

Bulls : .....

Camions : .....

Chargeurs : .....

**Observation :**

.....

Concasseur N° 01 = 32. x12 T = 36.0 T

Production Concassé BH: 36.0 T

Production N / Concassé BH: .....

Produit Expédier (Front) Bouhamidi : .....

**Production (Bouhamidi) Total : .....**

Production R. Hassi : .....

Produit Expédier (Front) R /Hassi : .....

**Production (Rokbet /Hassi) Total : .....**

Mise à stérile R /H : .....

Mise à stérile B.H : .....

Pris du Stocks N/Concassé B.H : .....

**Visa Chef de poste**

+ Bon d'intervention

تقرير يومي لحمل لربط الفوج لربط الانتاج / تيار العر



**ETS MAZOUZA MOHAMED AMINE**

Pieces d'attachée Lourds et Engins

Adresse: 20 Rue Haouas Elhouari Les Castores  
Oran  
Tel : Mob : 0661 41 80 22 041 84 81 46  
Fax: 041 84 81 47  
R.I.B: 00400431400000116849  
Banque : CPA ST-EUGENE

RC: 606311A14-31/00  
M. Fiscal: 198144010097523  
Art.d'imp: 31813293027  
NIS :  
Email : AMINEKOMATSU1981@gmail.com

**FACTURE N°: 00076 / 2020**

ORAN Le: 16/02/2020

Client: 0006 ENG UNITÉ de pouzzolane beni saf

Activité:

Adresse: BP N 143 BENI SAF

M.FIS:

N° R.C : 007759 B 99

A.I:

NIS :

Commande N°:

Date: 16/02/2020

Réf	Désignation	U.M	Quantité	Prix U. H.T	Montant H.T	Tva
392	AXE DE SABOT		10	2 500,00	25 000,00	0
608	Couroie komatsu D375		6	8 000,00	48 000,00	0
609	Boulon de goudet foton956		20	650,00	13 000,00	0

Non Assujetti  
A LA T.V.A

Mode de Paiement :

Chèque

Chèque N° : Du: 16/02/2020

Total HT Brut:	86 000,00
Remise: 0 %	0,00
Total HT Net :	86 000,00
Total TVA :	0,00
Total TTC	86 000,00
Timbre :	0,00
Net à Payer:	86 000,00

Arrêtée la présente facture à la somme de :

Quatre Vingt Six Mille DA



## ENTREPRISE NATIONALE DES GRANULATS

Unité : BENI SAF – POUZZOLANE  
 Adresse : Carrière BOUHAMIDI Beni Saf  
 Tél/Fax : 043 74 46 50  
 Email : benisaf@eng.dz

RIB : 00100525030000030639

RC N° : 99 B 007759

NIF : 099916000775940

Art Imp : 46231601021

## FACTURE N° 2000016

DATE	CLIENT	V/Commande		N/Commande
29/02/2020	300005			0
Reglement	Echeance	N° Titre	BANQUE	
CR (à Terme)	0 J			

S.CI HAMMA BOUZIANE  
 HAMMA BOUZIANE CONSTANTINE  
 WILAYA DE CONSTANTINE  
 N.I.S. 099825006224525  
 N.I.F. 099825006224525  
 N° Article 25020198171  
 No RC 98B0062245  
 N° Telephone  
 Nature Juridique SPA  
 Activité

Code	Désignation	Um	Quantité	P.U. HT	Montant HT	Rem.	Tva	Mt TVA	Montant TTC
P20	POUZZOLANE CONCASSEE 0-200		657.54	600.00	394 524.00		19	74 959.56	469 483.56
P21	POUZZOLANE CONCASSEE 0-200 (TRANSPORT T		750.56	800.00	600 448.00		19	114 085.12	714 533.12

## RECAP TVA

994 972.00 x 19 % = 189 044.68

Total HT

994 972.00

T.V.A.

189 044.68

Arrêté la Présente Facture à la Somme de

UN MILLION CENT QUATRE VINGT QUATRE MILLE SEIZE DINARS 68 CENTIME

Total TTC

1 184 016.68

صاحب مع الوطن الواحد

ت.م. فاتورة

ENG POUZZOLANE BENI SAF

Date 31/12/2017

## COMPTE DE RESULTAT

Heure 09:05:24

Période de 01/01/2017 Au :31/12/2017

Utilisateur 28SF

Type Edition PROVISoire

	NOTE	N ( 2017 )	N-1 ( 2016 )
VENTES DE PRODUITS FINIS		465 123 026.55	566 584 787.95
VENTES DE TRAVAUX			
PRESTATIONS DE TRANSPORT			
VENTES DE PRODUITS DES ACTIVITES ANNEXES		353 300.00	
RABAIS. REMISES ET RISTOURNES ACCORDES			
VARIATION STOCKS PRODUITS FINIS ET EN COURS			-3 216 834.57
PRODUCTION IMMOBILISEE		981 000.00	
SUBVENTIONS D'EXPLOITATION			
CESSIONS FAITES MAT.PREMIERES & PRODUITS FINIS			
CESSIONS RECUES MAT.PREMIERES & PRODUITS FINIS		1 328 232.40	
<b>I - PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		465 129 094.15	563 367 953.38
ACHATS CONSOMMES		45 902 853.92	19 813 699.81
CESSIONS RECUES AUTRES APPROVISIONNEMENTS ET SERVICES		139 430.00	
CESSIONS FAITES AUTRES APPROVISIONNEMENTS ET SERVICES			
SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES CONSOMMATIONS		129 217 403.95	184 869 535.59
<b>II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE</b>		175 259 687.87	204 683 235.40
<b>III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		289 869 406.28	358 684 717.98
CHARGES DE PERSONNEL		92 087 323.82	114 372 246.48
IMPOTS , TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES		8 447 723.20	8 721 826.80
CESSIONS FRAIS PERSONNEL ET IMPOTS			
<b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		189 334 359.26	235 590 644.70
CESSIONS CHARGES ET PRODUITS COMMUNS		26 324 437.27	23 704 569.97
AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS		15 353 866.27	3 980 150.28
AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES		149 140.07	3 602 831.19
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS , PROVISIONS ET PERTES DE VA		34 102 542.23	104 193 282.87
REPRISES SUR PERTES DE VALEUR ET PROVISIONS			10 099 948.00
CESSIONS AUTRES CHARGES ET PRODUITS			
<b>V - RESULTAT OPERATIONNEL</b>		144 112 105.96	118 170 058.95
CESSIONS PRODUITS FINANCIERS		12 340 332.88	8 166 471.61
PRODUITS FINANCIERS			
CHARGES FINANCIERES			
<b>VI - RESULTAT FINANCIER</b>		12 340 332.88	8 166 471.61
<b>VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)</b>		156 452 438.84	126 336 530.56
IMPOTS EXIGIBLES SUR RESULTATS ORDINAIRES			
IMPOTS DIFFERES (VARIATIONS ) SUR RESULTATS ORDINAIRES		-824 473.00	-5 593 726.00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		481 811 192.82	577 448 051.66
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		324 534 280.98	445 517 795.10
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		157 276 911.84	131 930 256.56
ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (PRODUITS ) (A PRECISER)			
ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (CHARGES) (A PRECISER)			
<b>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		157 276 911.84	131 930 256.56

ENG POUZZOLANE BENI SAF

Date : 31/12/2017

## B I L A N

Heure: 09:06:07

Période 01/01/2017 au 31/12/2017

Utilisateur 28SF

Type Edition : PROVISoire

PASSIF	NOTE	N (2017)	N-1 (2016)
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
CAPITAL éMIS (OU COMPTE DE L'EXPLOITANT)			
CAPITAL NON APPELé			
PRIMES ET RESERVES -(RESERVES CONSOLIDEES)			
ECARTS DE RééVALUATION			
ECART D'éQUIVALENCE			
Resultat Net		157 276 911.84	131 930 256.56
AUTRES CAPITAUX PROPRES			
REPORT A NOUVEAU			
LIAISONS INTER-UNITES		-11 017 019.54	279 043 650.53
TOTAL I		146 259 892.30	410 973 907.09
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>			
EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES			
IMPOTS (DIFFERES ET PROVISIONNES)			
AUTRES DETTES NON COURANTES			
PROVISIONS ET PRODUITS COMPTABILISES D'AVAN		56 844 095.75	44 370 584.75
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		56 844 095.75	44 370 584.75
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES		27 056 155.23	92 025 205.00
IMPOTS		24 862 520.60	37 243 654.73
AUTRES DETTES		• 12 013 818.18	23 309 711.43
TRESORERIE PASSIF			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		63 932 494.01	152 578 571.16
TOTAL GENERAL PASSI		267 036 482.06	607 923 063.00

ENG POUZZOLANE BENI SAF

Date : 31/12/2017

Heure: 09:06:06

## BILAN

Utilisateur 28SF

Période 01/01/2017 au 31/12/2017

Type Edition : PROVISoire

ACTIF	Note	N (2017) BRUT	N (2017) AMORT. PROV.	N (2017) Net	N-1 (2016) Net
ACTIFS NON COURANTS					
ECART D'ACQUISITION (OU GOODWILL)					
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES		1 035 600.00	368 424.88	667 175.12	800 534.96
IMMOBILISATIONS CORPORELLES					
TERRAINS					
AMENAGEMENTS TERRAINS					
CONSTRUCTIONS		1 375 000.00	421 541.66	953 458.34	146 250.00
INSTALLATIONS TECHNIQUES ET OUVREMENTS		405 306 944.74	324 060 259.98	81 246 684.76	83 992 263.25
AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORABLES		85 337 682.81	80 721 217.87	4 616 464.94	6 873 385.20
IMMOBILISATIONS EN CONCESSION					
IMMOBILISATIONS EN COURS					
IMMOBILISATIONS EN COURS					
IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES					
TITRES MIS EN ÉQUIVALENCE - ENT					
AUTRES PARTICIPATIONS ET CRÉAN					
AUTRES TITRES IMMOBILISÉS					
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS		24 744 252.71		24 744 252.71	11 524 556.71
IMPOTS DIFFERES ACTIF					
TOTAL ACTIF NON COURANT		517 799 480.26	405 571 444.39	112 228 035.87	103 336 990.12
ACTIF COURANT					
STOCKS ET ENCOURS		16 713 953.82	470 662.50	16 243 291.32	10 897 113.03
CRÉANCES ET EMPLOIS ASSIMILÉS					
CLIENTS		82 590 603.01		82 590 603.01	224 246 236.80
AUTRES DEBITEURS		1 983 000.00		1 983 000.00	4 858 000.00
IMPOTS		1 532 993.46		1 532 993.46	1 257 118.88
AUTRES ACTIFS COURANTS		266 000.00		266 000.00	360 929.00
DISPONIBILITÉS ET ASSIMILÉS					
PLACEMENTS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS					
TRESORERIE		52 192 558.40		52 192 558.40	262 966 675.17
TOTAL ACTIF COURANT		155 279 108.69	470 662.50	154 808 446.19	504 586 072.88
TOTAL GENERAL ACTIF		673 078 588.95	406 042 106.89	267 036 482.06	607 923 063.00

# قائمة الأشكال والجدول

# قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط	25
02	العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط	25
03	العلاقات بين التكاليف شبه المتغيرة وحجم النشاط	26
04	العلاقة بين التكاليف شبه الثابتة وحجم النشاط	27
05	تبويب عناصر التكاليف	30
06	تحديد الأفضلية الاقتصادية	46
07	منهجية طريقة ABC في حساب التكاليف النهائية	69
08	ملخص خطوات تطبيق نظام ABC	70
09	الهيكل التنظيمي للمؤسسة ENG	80

# قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	أوجه الاختلاف بين محاسبة تكاليف ومحاسبة المالية	21
02	جدول التوزيع الأولي	35
03	جدول التوزيع التبادلي	37
04	جدول التوزيع التنازلي	37
05	حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة	43
06	تصنيف الأعباء المباشرة وغير المباشرة	44
07	تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة	44
08	أمثلة عن المسببات التكلفة	67
09	تكلفة مراكز الأنشطة	97
10	تكلفة الوحدة الواحدة من مسببات التكلفة	97
11	يوضح عدد المسببات التكلفة المخصصة للمنتج	98
12	المجموع التكاليف على مستوى الإنتاج - 1	99

# قائمة المصادر والمراجع

أولاً: اللغة العربية:

I. الكتب:

- 1- أحمد حسين على حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 2- أحمد حملي جمعة، عطا الله خليل إبراهيم الطراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 1999.
- 3- أحمد شقرون، محاسبة التسيير، منشورات الآفاق، الجزائر، 2003.
- 4- أحمد طرطار، لترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- 5- أحمد محمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المحاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 6- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المقدمة (قضايا معاصرة)، كلية العلوم الإدارية والمالية، دار حامد للنشر والتوزيع، جامعة عمان، الأردن، 2007.
- 7- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في منشآت صناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010.
- 8- أوكيل سعيد، فنيات محاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991.
- 9- بوشاشي بوعلام، المسير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.
- 10- ثناء علي القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط1، 2009.
- 11- د.سليمة طبايبية، دروس في المحاسبة التحليلية. قسم علوم تجارية، 2015.
- 12- دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، دار البعث قسنطينة، الجزائر، 1988.

- 13- رضوان العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2000.
- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مبادئ، مفاهيم، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2001.
- 14- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 1421هـ-2001.
- 15- زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 16- سالم عبد الله حلس، نظام التكاليف الأنشطة لقياس تكاليف الخدمات الجامعية، الجامعية الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد 15، العدد 2، 2007. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 17- صالح رزق، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.
- 18- صالح مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2005.
- 19- عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
- 20- عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، طبعة الأولى، 2010.
- 21- عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف، دار الجامعية الجديدة للنشر، 2001.
- 22- عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

- 23- عبد المقصود دبيان، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، بيروت، لبنان، 1999.
- 24- علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 25- عيسى عبد العزيز الرواشدة، محاسبة التكاليف، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، طبعة الأولى، 2011.
- 26- ماهر موسى درغام، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد 2، 2007.
- 27- "محمد تيسير"، عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، جامعة الكويت، دار وائل للنشر، ط3، 2004.
- 28- محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، 2009.
- 29- محمد سامي الراضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 30- نور عبد الناصر، الشريف عليان، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2002.
- 31- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 32- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في مجالات تطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

## II. الأبحاث الأكاديمية:

- 1- بن مازوزية إبراهيم، اعتماد طريقة التكاليف المستندة لنشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية، مذكرة ماستر، تخصص جباية محاسبة معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011-2012.
- 2- نمر محمد، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد أسعار، مذكرة غير منشورة، لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، بدون سنة نشر.
- 3- أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تضيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008.
- 4- ندى عبد الرزاق سليمان آغا، مدى إمكانية تطبيق ABC كأسلوب حديث في محاسبة التكاليف بالتطبيق على معمل الغزل والنسيج في الموصل، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الموصل، العراق، 2006.
- 5- محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، 2014.
- 6- أمير إبراهيم المسحال، تصور لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية، دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية، بقطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية عزة، عمادة الدراسات العليا كلية التجارة، 2005.
- 7- مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2011.

- 8- ساحل فاتح، دراسة تكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبين، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004.
- 9- سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، علوم تسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010.
- 10- فاطمة ميسوم، بثنية أمال هد، طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأسلوب لتحقيق الدقة في قياس وتخصيص التكاليف غير مباشرة، دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية عين تموشنت، مذكرة ماستر، 2016-2017.
- 11- غزيل فتيحة، غوتي أمينة، دراسة مقارنة بين الأنظمة التقليدية للتكاليف ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وإمكانية تطبيقه على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة، مذكرة ماستر، 2015-2016.
- 12- أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرف التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية، دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.
- 13- بوشنوفة خديجة، محاولة تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، مذكرة ماستر، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، 2012-2013.
- 14- عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، التطبيق ونماذج مقترحة للقياس، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة دكتوراه في محاسبة كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، غير منشورة، عمان الأردن، 2009.

- 15- شادي صبحي عبد الرحمن أبو شيب، دراسة تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في شركات صناعية في قطاع غزة، مذكرة لنيل ماجستير المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غير منشور، فلسطين، 2008.
- 16- غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- 17- أحمد حسين على حسين، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2002-2003.
- 18- هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013.

### III. مجلات:

- 1- محمد الصديق الفضيل، طالب دكتوراه، كلية العلوم التجارية وعلوم تسيير، جامعة الجزائر 3، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 13، الجزائر، جوان 2018.
- 2- طاهر موسى درغام، مدى توفير المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، الجامعة الإسلامية غزة، المجلد الخامس عشرة، العدد الثاني، فلسطين، 2007.

ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Abdellah Boughaba, **comptabilité analytique**, 2<sup>ème</sup> édition, Bertiédition, Alger, 1994.
- 2- Jean, Lochard, **la comptabilité analy tique ou comptabilité de responsabilité**, édition d'organisation, 1998.

- 3- Alain Burland, **glaud Simon**; comptabilité de gestion cout/ contrôle, 2<sup>ème</sup> édition, 2000.
- 4- T. Cuyaubare et J.Muller, **Comptabilité et gestion et élément d'analyse financière**, édition groupe Revue fiduciaire, Paris, 2000.

الفهرس

الصفحة	محتويات البحث
أ	الآية القرآنية
ب	الشكر والتقدير
جـ	الإهداء
1	مقدمة عامة
<b>الفصل الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف وطرق حسابها</b>	
11	تمهيد
12	المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف
12	المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف
15	المطلب الثاني: مقومات ومزايا محاسبة التكاليف
20	المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية ومحاسبة الإدارية العلاقة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية
22	المبحث الثاني: تبويب التكاليف وطرق حسابها
22	المطلب الأول: مفاهيم حول التكاليف
23	المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف
31	المطلب الثالث: التكلفة النهائية ومراحل حسابها
33	المبحث الثالث: الطرق التقليدية لتحديد التكلفة
33	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية
39	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية
47	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
50	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC</b>	
52	تمهيد:
53	المبحث الأول: ماهية نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC
53	المطلب الأول: نشأة وأسباب ظهور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
55	المطلب الثاني: تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
58	المطلب الثالث: خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
59	المبحث الثاني: أساسيات نظام ABC
59	المطلب الأول: مؤشرات تطبيق نظام ABC

61	المطلب الثاني: مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
63	المطلب الثالث: مقومات نظام ABC
64	المبحث الثالث: تطبيق وتقييم ABC
64	المطلب الأول: خطوات تطبيق ABC
71	المطلب الثاني: صعوبات تطبيق نظام ABC
72	المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لنظام ABC
74	خلاصة الفصل
الفصل التطبيقي: اقتراح تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	
76	تمهيد
77	المبحث الأول: تقديم مؤسسة الوطنية للحصى
77	المطلب الأول: نشأة الوحدة
78	المطلب الثاني: طبيعية نشاط وحدة بوزولان للمؤسسة الوطنية للحصى ENG وأهدافها
79	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ENG
82	المبحث الثاني: نظام المحاسبة العامة في المؤسسة
82	المطلب الأول: التسجيلات اليومية
89	المطلب الثاني: جدول حساب النتائج
91	المطلب الثالث: الميزانية الخاصة بالمؤسسة
92	المبحث الثالث: اقتراح تطبيق ABC
92	المطلب الأول: تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة
96	المطلب الثاني: تحديد مراكز النشاط
98	المطلب الثالث: تحديد تكلفة أهداف التكلفة النهائية
100	خلاصة الفصل
102	الخاتمة
105	الملاحق
114	قائمة الأشكال والجدول
116	قائمة المصادر والمراجع

## ملخص البحث:

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى اقتراح الأنظمة الحديثة للتكاليف كبديل لنظام محاسبة التكاليف التقليدية باعتبارها من أحدث التطورات المحاسبية المستخدمة والذي أثبتت دراسات عديدة فعاليتها في رفع أداء ومردودية المؤسسات، كما تجدر الإشارة إلى أهمية هذه الأساليب الحديثة في تحسين القرارات الإدارية خاصة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء مقارنة بين أحد الطرق التقليدية في المؤسسة محل البحث وبين طريقة التكاليف على أساس الأنشطة باعتبارها أحد الطرق الحديثة، بحيث أسفرت نتائج الدراسة إلى كفاءة ودقة وموضوعية هذه الأخيرة.

**الكلمات المفتاحية:** الأنظمة الحديثة - بديل - الطرق التقليدية - رفع المردودية - تحسين القرارات - الدقة والموضوعية.

### **Résumé de la recherche:**

Cette étude vise principalement à suggérer des systèmes de coûts modernes comme une alternative au système traditionnel de comptabilité analytique car il s'agit de l'un des derniers développements comptables utilisés, ce qui a été prouvé par de nombreuses études pour augmenter les performances et la rentabilité des institutions.

Décisions stratégiques.

Afin d'atteindre les objectifs de l'étude, une comparaison a été faite entre l'une des méthodes traditionnelles de l'institution en question et la méthode du coût par activité comme l'une des méthodes modernes, de sorte que les résultats de l'étude ont abouti à l'efficacité, l'exactitude et l'objectivité de cette dernière.

**Mots clés:** systèmes modernes - une alternative - méthodes traditionnelles - augmentation de l'efficacité - amélioration des décisions - précision et objectivité.