

جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب

Universite Ain Témouchent-Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



التخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

عنوان

المذكرة

تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية  
-دراسة حالة مجمع هيدروكنال عين تموشنت-

مذكرة

مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

اعداد الطالبة

فورال أحلام

مقدمة امام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا	جامعة عين تموشنت	الأستاذة بن نافلة نصيرة
مشرفا	جامعة عين تموشنت	الأستاذ: ملوح محمد
ممتحنا	جامعة عين تموشنت	الأستاذة مبسوط هوارية

السنة الجامعية: 2024- 2025



# شُكْرٌ وَعِرْفَانٌ

بسم الله الرحمن الرحيم، الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

أولا لك الحمد ربي على كثير فضلك وجميل عطائك، على توفيقك وإحسانك، على فضلك وإنعامك، والحمد لله على وجودك وإكرامك، الحمد لله حمدا يوافي نعمك ويكافئ مزيدك.

فإنني اليوم أشكرك يا الله العزيز القدير أولا وأخيرا بعد أن وفقني وأعنتني على إنجاز وإتمام هذه المذكرة التي هي ثمرة سنوات عديدة من المشوار الدراسي، فان أصبت فمن الله، وإن أخطئت فمن نفسي، وما توفيقي إلا بالله سبحانه وتعالى.

ومن منطلق قوله عليه الصلاة والسلام "من لم يشكر الله لا يشكر الناس"، فيسعدني ويشرفني أن أتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى مشرفي

الأستاذ الفاضل السيد "ملوح محمد" على دعمه المستمر وتوجيهاته القيمة.

أشكر مؤسسة على حسن الاستقبال وعلى توفير الموارد التي ساعدتني في جمع البيانات.

أعبر عن امتناني لأصدقائي الذين قدموا لي الدعم المعنوي خلال هذه الرحلة.

# هَدَايَا

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا على البدء والختام

(وَأَخِرُ دَعْوَاهُمْ أَنِ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ)

لم تكن رحلة سهلة لكنني فعلتها فالحمد لله الذي يسر البدايات وبلغنا النهايات  
بفضله وكرمه

اهدي هذا النجاح لنفسي الطموحة ثم الى كل من سعى معي لإتمام مسيرتي الجامعية  
دمتم لي سندا لا عمر له

بكل حب اهدي ثمرة نجاحي الى النور الذي انار دربي والذي احمل اسمه بكل فخر  
ليمهد لي طريق العلم لطالما عاهدته ها انا اتممت وعدي واهديته اليك

"والدي العزيز"

الى من علمتني الاخلاق قبل الحروف الى اليد الخفية التي ازلت الاشواك عن دربي  
التي ساندتني في ضعفي وهزلي

"والدتي العزيزة"

الى وحيدة قلبي وانيسة روحي

"اختي اكرام"

الى الكتف الثابت والسند القوي

"اخي جمال الدين"

الى عصفورتي الجميلة الى براءة العائلة

"ريهام سجود"

الى كل من ارادو بنا الكسر فجعلهم الله جسرا لنسير به الى الأفضل

الفهرس	
الصفحة	العناوين
03	مقدمة عامة
05	الفصل الأول: الإطار النظري بمحاسبة التكاليف
05	المبحث الأول: مدخل الى محاسبة التكاليف
05	المطلب الأول: ماهية التكاليف
10	المطلب الثاني: ماهية محاسبة التكاليف
13	المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف
16	المبحث الثاني: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
16	المطلب الأول: الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف
19	المطلب الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ABC
23	المطلب الثالث: الفرق بين الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف ونظام تكاليف على أساس الأنشطة abc
26	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
26	المطلب الأول: الدراسات الوطنية حول محاسبة التكاليف
27	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية حول محاسبة التكاليف
28	المطلب الثالث: الفرق بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
31	خلاصة الفصل الأول
32	الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع هيدروكنال
33	تمهيد
34	المبحث الأول: بطاقة تعريفية لمجمع هيدروكنال عين تموشنت
34	المطلب الأول: تاريخ ومراحل التي مر بها مجمع هيدروكنال عين تموشنت
36	المطلب الثاني: اهداف مجمع هيدروكنال عين تموشنت واستراتيجياته

38	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع هيدروكنال عين تموشنت
39	المبحث الثاني: دراسة تطبيقية لمجمع هيدروكنال عين تموشنت
39	المطلب الأول: واقع محاسبة التكاليف في مجمع هيدروكنال ع-ت
40	المطلب الثاني: مراحل حساب تكلفة المنتجات لمجمع هيدروكنال
42	المطلب الثالث: عرض الطريقة المتبعة لحساب سعر منتج بلاطة خرسانية
52	خلاصة الفصل الثاني
53	خاتمة عامة
57	قائمة المصادر والمراجع

## قائمة جداول

الصفحة	الجدول
13	جدول (01-01) اوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية
14	جدول (01-02) اوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية
24	جدول (01-03) الفرق بين نظام التكلفة على اساس الانشطة والانظمة التقليدية
29	جدول (01-04) المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات الوطنية السابقة
30	جدول (01-05) الفرق بين الدراسة الحالية والدراسات الاجنبية السابقة
42	جدول (02-01) بيانات حول حجم البلاطة الخرسانية (م3,68X0,15مX3,6م)
42	جدول (02-02) مقدار تسليح البلاطة الخرسانية
43	جدول (02-03) تكاليف المواد الاولية الخاصة بإنتاج البلاطة الخرسانية
43	جدول (02-04) تكاليف العمالة
44	جدول (02-05) اجمالي تكاليف البلاطة الخرسانية
45	جدول (02-06) سعر التكلفة وثمان البيع النهائي للبلاطة الخرسانية الواحدة
46	جدول (02-07) قائمة المصاريف المختلفة لشهر مارس 2025
47	جدول (02-08) مراكز ومسببات التكلفة
48	جدول (02-09) معدلات تحميل الانشطة الخاصة بالبلاطة الخرسانية
49	جدول (02-10) اجمالي التكاليف الغير مباشرة
50	جدول (02-11) تكلفة المنتج بلاطة الخرسانية وفق نظام التكاليف على اساس الأنشطة
50	جدول (02-12) المقارنة بين طريقة المؤسسة وطريقة التكاليف على اساس الأنشطة

## قائمة الاشكال

الصفحة	الاشكال
7	رسم توضيحي (01-01)العلاقة بين التكاليف المتغيرة و حجم النشاط
9	رسم توضيحي(01-02) التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة و التكاليف المختلطة
18	رسم توضيحي(01-03) تحديد الافضلية الاقتصادية
20	رسم توضيحي(01-04) لمخطط سير نظام التكاليف على اساس الأنشطة
22	رسم توضيحي(01-05) اهداف محاسبة التكاليف على اساس الانشطة
23	رسم توضيحي(01-06) منهجية طريقة نظام ABC حساب التكاليف النهائية
38	رسم توضيحي (02-01)هيكل التنظيمي لمجمع هيدروكنال
41	رسم توضيحي (02-02) مراحل حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة

## ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم فعالية أنظمة التكاليف التقليدية مقارنة بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الاقتصادية، مع التركيز على قدرة هذا الأخير على تحسين تخصيص التكاليف غير المباشرة.

تم تطبيق الدراسة على مؤسسة هيدروكانال - شعبة اللحم، لتقييم مدى دقة وكفاءة النظام في بيئة عمل فعلية

تطرقت الدراسة إلى مفاهيم محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة، ثم شرحت خطوات تطبيق نظام ABC داخل المؤسسة محل الدراسة. في الجانب التطبيقي، تم تحديد الأنشطة المختلفة في المؤسسة وتحليل محركات التكاليف الخاصة بها، ثم تطبيق النظام على بيانات واقعية ومقارنتها بالنتائج التي توفرها الطريقة التقليدية المعتمدة سابقاً. أظهرت النتائج تحسناً ملحوظاً في توزيع التكاليف، ووفرت معلومات أدق وأكثر وضوحاً، ساعدت الإدارة في اتخاذ قرارات استراتيجية أفضل.

**كلمات مفتاحية:** محاسبة التكاليف، أنظمة محاسبة تكاليف الحديثة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

Cette étude a pour objectif d'évaluer l'efficacité des systèmes de coûts traditionnels par rapport au système de comptabilité par activités (ABC) dans les entreprises économiques, en se concentrant sur sa capacité à mieux répartir les coûts indirects. L'étude a été appliquée à l'entreprise Hydro canal –CHABAT, afin de tester la fiabilité et la performance du système dans un environnement réel.

Elle aborde les fondements de la comptabilité de gestion traditionnelle et moderne, et décrit les étapes d'implémentation du système ABC dans l'entreprise étudiée. La partie pratique s'est appuyée sur l'identification des activités et des inducteurs de coûts, suivie d'une application concrète sur les données réelles. Les résultats obtenus montrent une amélioration nette dans l'attribution des coûts, ainsi qu'une meilleure qualité de l'information, ce qui a permis à la direction de prendre des décisions plus pertinentes.

**Mots-clés :** Comptabilité analytique, systèmes modernes de comptabilité analytique, système de calcul des coûts basé sur les activités (ABC).

# مقدمة عامة

### تمهيد

مع ظهور الثورة الصناعية وما صاحب هذه الأخيرة من تعقد الأعمال وتضخمها واتساع حجم المؤسسات وانتشارها بحيث أصبح من الصعب أن يقوم صاحب المؤسسة بإدارة كل أقسام مؤسسته حيث دفعته تلك الحاجة إلى البحث أساليب وأنظمة محاسبية تعتمد على مجموعة من المبادئ والسياسات التي يمكن أن يعتمد عليها عند تحديد تكاليف الإنتاج والتكلفة النهائية للمنتجات والخدمات لمعرفة نتائج أعمال أنشطة المؤسسة نظرا للمنافسة التي تعيشها المؤسسات الاقتصادية في بيئة الأعمال وللحفاظ على مكانتها وكسب رضا الزبائن ورفع حصتها السوقية أوجب عليها ذلك تغيير نظرتها إلى المحاسبة على أنها وسيلة لتسجيل الأحداث المالية للمؤسسة حيث تلعب دورا هاما في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة وذلك من خلال المعلومات الكمية والنوعية التي توفرها خاصة على مستوى التكاليف الغير مباشرة ، ظهر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة محورية لتخصيص التكاليف بدقة وشفافية. يقوم النظام على فكرة أن الأنشطة هي وحدات الاستهلاك الحقيقية للموارد، حيث تُجمع التكاليف لكل نشاط ثم تُوزع على المنتجات أو الخدمات بناءً على مدى استخدام كل منتج أو خدمة لهذا النشاط.

#### 1- إشكالية البحث:

وعليه ومما سبق يمكن لنا طرح الإشكالية التالية:

**كيف يمكن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة هيدروكنال بعين تموشنت؟**

#### 1-1 الأسئلة الفرعية :

- فيما يكمن الاختلاف في تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة والتقليدية في المؤسسات الاقتصادية؟
- ما هو أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمؤسسة هيدروكنال بعين تموشنت؟

#### 2- فرضيات البحث:

- الفرضية الأولى: يختلف تأثير تطبيق الأساليب والطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف عن الطرق التقليدية في درجة دقة تخصيص الأعباء غير المباشرة للوحدات الإنتاجية والتكاليف المستهدفة وكذلك على أهداف المؤسسة وسياساتها المالية.

- الفرضية الثانية: يؤثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بمؤسسة هيدروكنال بعين تموشنت على فعالية توزيع التكاليف الغير مباشرة ودقة النتائج.

#### 3- دوافع اختيار الموضوع:

ان اختياري لهذا الموضوع ليس بمحض الصدفة وإنما نتيجة لعدة عوامل موضوعية وذاتية حيث تتمثل

## مقدمة عامة

الدوافع الموضوعية فيما يأتي:

- حداثة الموضوع والأهمية الكبيرة لمحاسبة التكاليف في مساعد الإدارة لاتخاذ القرارات.
- إبراز أهمية تطبيق مبادئ محاسبة التكاليف الحديثة من طرف المؤسسات الاقتصادية.

أما الاعتبارات الذاتية فتتمثل في:

- الميل الشخصي وتوافق الموضوع مع التخصص "محاسبة وجباية معمقة".
- الرغبة في إثراء معلومات حول التكاليف ومحاسبة التكاليف.

**4- أهداف الدراسة:** تسعى هذه الدراسة لتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها ما يلي:

- محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة.
- التعرف على المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف وأهميتها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال دراسة حالة ميدانية.
- دراسة أنواع نظم محاسبة التكاليف، مع التركيز على الفروقات بين النظام التقليدي والنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.
- تسليط الضوء على العراقيل التي قد تواجه المؤسسة عند تطبيق هذا النظام.

**5- أهمية الدراسة:** تتمثل أهمية الدراسة فيما يلي:

- الاهتمام المستمر والدائم لمحاسبة التكاليف من طرف المؤسسات الاقتصادية وعليه يجب دراسته بعمق وضرورة تجديد المفاهيم والأنظمة.
- تساهم في تقييم مدى إمكانية تطبيق نظام ABC داخل مؤسسة جزائرية صناعية متخصصة في الخرسانة، مما يمنح الدراسة بعدًا تطبيقيًا واقعيًا.
- تساعد في كشف الصعوبات والتحديات التي قد تواجه المؤسسات الجزائرية عند محاولة تطبيق هذا النظام الحديث، سواء كانت تقنية أو تنظيمية.
- تسعى إلى تقديم توصيات عملية يمكن أن تساعد المؤسسة محل الدراسة، وكذا المؤسسات المشابهة، في تحسين أدائها المحاسبي والإنتاجي.

**6 حدود الدراسة :**

- حدود مكانية: تمت هذه الدراسة في مؤسسة هيدروكنال فرع عين تموشنت.
- حدود زمانية: الدراسة الميدانية في مؤسسة للفترة الممتدة من 16 مارس الى 22 مارس للسنة المالية

.2025

للإجابة عن إشكالية البحث والفرضيات السابقة ولمعالجة هذا الموضوع تم استخدام المنهج الوصفي الذي يهدف إلى جمع الحقائق والبيانات عن ظاهرة، أو موقف معين مع محاولة تفسير هذه الحقائق وتحليلها للوصول إلى إبداء الاقتراحات بشأن موضوع الدراسة وذلك بالاعتماد على العديد من الكتب العربية والأجنبية وبعض الدراسات السابقة والبحوث السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث.

كما تم استخدام المنهج التحليلي في الدراسة الميدانية من خلال استخدام ما جاء في الجانب النظري ومحاولة تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة.

### 8 صعوبات الدراسة :

- صعوبة القبول في مؤسسات للقيام بإجراء دراسة حالة لموضوع محاسبة التكاليف.
- ضيق وقت فترة التبرص وصعوبة الحصول على المعلومات من المؤسسة محل الدراسة.
- تعقيد العمليات داخل مؤسسة إنتاج المواد الخرسانية، حيث تتداخل الأنشطة بشكل كبير، مما تطلب دقة في التمييز بينها وتصنيفها.

### 9 هيكل الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة ولإحاطة كافة جوانب الموضوع، قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى فصلين تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري لمحاسبة التكاليف، حيث تم تخصيص المبحث الأول للتعريف بمحاسبة التكاليف، بينما تناول المبحث الثاني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، في حين تم تخصيص المبحث الثالث لمراجعة الدراسات السابقة على الصعيدين الوطني والدولي.

أما الفصل الثاني فقد ركز على الجانب التطبيقي، حيث تم تخصيص المبحث الأول لتقديم المؤسسة محل الدراسة، وفي المبحث الثاني تم محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة، وعرض أهم النتائج والتوصيات.

# الفصل الأول

المبحث الأول: مدخل الى محاسبة التكاليف.

نتيجة لاستخدام التكنولوجيا المتقدمة في عمليات الإنتاج، وانتشار الآلات المتطورة التي يتم التحكم فيها إلكترونياً، بالإضافة إلى اعتماد نظم تصنيع مرنة ومتكاملة وصولاً إلى المصانع الآلية، ظهرت تحديات جديدة في مجال حساب التكاليف وعلاقتها بالمنتج النهائي للمؤسسة. أدى هذا التطور إلى تنوع التكاليف واختلاف أساليب حسابها، مما جعل الأنظمة التقليدية غير قادرة على متابعة التكاليف والسيطرة عليها بالشكل المطلوب، مما أعاق اتخاذ القرارات السليمة في المؤسسة لعدم توفيرها للمعلومات الدقيقة والموثوقة. ولذا، أدركت المؤسسات أن الأنظمة التقليدية لم تعد ملائمة للبيئة الحديثة للأعمال، فباشرت في تبني أنظمة تقدم لها معلومات دقيقة وموثوقة. في هذا الفصل، سنتناول تعريف التكاليف وبعض مصطلحاتها، كيفية تبويب التكاليف، بالإضافة إلى شرح محاسبة التكاليف وأنظمتها، مع استعراض الفروق بينها وبعض الدراسات السابقة المرتبطة بهذا الموضوع.

المبحث الأول: مدخل الى محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني: أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة الوطنية والأجنبية.

المبحث الأول: مدخل الى محاسبة التكاليف.

المطلب الأول: ماهية التكاليف.

أولاً: تعريف التكاليف.

التعريف الأول: يقصد بها حجم الموارد المستخدمة في الحصول على سلعة او خدمة والمعبر عنها في شكل نقدي او مالي. (ماتولتس، 2007 )

التعريف الثاني: هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابا يتعلق بوظيفة او بجزء من المؤسسة او حسابا يتعلق بسلعة او توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية. (بويقوب، 1998)

ثانياً: مصطلحات ذات العلاقة بالتكاليف:

المصرفوف: هو في الأصل تكلفة، ولكنها تكلفة استنفذت الغرض من ورائها هو تحقيق الإيراد أي أن المصرفوف "هو قيمة الموارد الاقتصادية المضحى بها والتي استنفذت الغرض من ورائها في تحقيق الإيراد المستهدف ولن تكون قادرة على توليد إيراد في المستقبل (رفاعي، 2019).

الخسارة: هي تضحية إذا لم تحقق التضحية لأية منفعة مادية فانه يترتب على ذلك تحول التكلفة الى خسارة كذلك إذا كانت هذه التضحية المادية ذات طبيعة جبرية وعدم ارتباطها بمنافع مادية في الحاضر او المستقبل فإنها تصبح خسارة وقت تحققها. (بيان، 2004)

**النفقة:** التضحية بالموارد الاقتصادية طوعية او اجبارية يترتب على هذه التضحية منفعة حالية مستقبلية وقد لا يترتب عليها منفعة على الاطلاق. (الجبوري، 2015)

**تعريف سعر التكلفة:** هو مجموع التكاليف التي يكلفها منتج معين او خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية اعدادها الى غاية وصولها الى المرحلة النهائية (او مجموعة من المنتجات المادية او مجموعة من الخدمات في مرحلة بيعها) وبمعنى اخر ان المنتج المباع والخدمة المباعة لا تملك سوى سعر التكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق) بربري، 2018 ) يعرفها لوابين فليب على انها مجموع التكاليف التي تتحملها الشركة لتصنيع وبيع المنتج. (حشيش، 2005)

**الأعباء:** هي نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والنواتج عن أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة الاستغلالية وليس على أساس العمليات أو مدى حياة المؤسسة، والعبء يتقابل مع الناتج الذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء: استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الإهلاك.... إلخ والأعباء لها صفة غير مادية أو صفات أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم. (عدون، 1998)

**الأصل:** وهي نفقة يترتب عنها منفعة مستقبلية تصنف هذه التكلفة اصلا وتظهر في ميزانية المؤسسة.

**ثالثا: تصنيف التكاليف.**

حسب ما ورد في تعريف التكاليف على انها كل ما ينفق من أجل عملية إنتاجية معينة ولهذا فيوجد للأخيرة عدة تصنيفات نذكر منها:

1. تصنيف التكاليف حسب وحدة النشاط وينقسم إلى:

1-1 التكاليف المباشرة :

هي التكاليف التي تصرف بشكل رئيسي ويستفيد منها قسم بعينه، وهي التكاليف التي تلزم عملية تصنيع وإنتاج السلعة لدى الشركات (نصار، المحاسبة الإدارية، 2008) .

2-1 التكاليف غير المباشرة :

والتي يطلق عليها التكاليف أو الأعباء وهي التكاليف التي ترتبط بأكثر من غرض من أغراض التكاليف. (الفيومى، 1993)

أي التكاليف التي لا ترتبط بوحدة إنتاج معينة بذاتها وإنما تتفق على المصنع ككل مثل إيجار المصنع ورواتب مديري المصنع والقوى المحركة والإنارة وغيرها فهذه المصروفات ومصروفات عامة أي أنها تصرف على المصنع ككل فهي لا تصرف خصيصا على وحدة إنتاج معينة بذاتها، ولذا عرفت بالتكاليف غير المباشرة أو التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج أي التكاليف التي لا ترتبط بوحدة الإنتاج بشكل مباشر. (الحليم، 1990)

2. تبويب التكاليف على أساس القياس :

1-2 التكاليف المعيارية : التكاليف المعدة مسبقا، فهي تمثل التكاليف المستهدف تحقيقها. (نصر، 2015)

2-2 التكاليف الفعلية : وتمثل التكاليف التي يتم إنفاقها فعلا في سبيل إنتاج سلعة أو تقديم خدمة معينة، حيث يتم الحصول عليها من واقع السجلات التي تحتفظ بها المنشأة. (نصار، المحاسبة الإدارية، 2008)

3-2 التكاليف المثالية : ويقصد بها التكاليف المحددة مسبقا واللازمة لتصنيع سلعة أو تقديم خدمة وذلك ضمن كفاءة إنتاجية عالية جدا (نصار، المحاسبة الإدارية، 2008).

3 تصنيف التكاليف حسب طبيعة عناصرها تنقسم التكاليف حسب طبيعتها الى

1-3 المواد الخام المباشرة : هي المواد التي يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات المنتج، لأنها تدخل في تكوينها المادي. (العبيد، 2021)

2-3 الأجور المباشرة: هي الجهد البدني الذي يؤدي إلى ظهور منتج في صورة جديدة (حجاز، 1983) وتحتل المرتبة الثانية بعد تكلة المواد، وفي بعض الصناعات التي تعتمد على المجهود البشري وخاصة البدني تحتل المرتبة الأولى (غنيم، 1991). وتعتبر العمالة بمثابة عنصر الإنتاج الأساسي الذي تقع على عاتقه المهام المتعمقة بتشغيل الآلات وتشكيل المواد الخام وتحويلها إلى منتج نهائي، وقد يتطلب الإنتاج عمالة أكثر من حاجته إلى المواد لاحتياج تشكيل إلى جهود العمالة اليدوية وعالية الكفاءة، وقد تقل الحاجة إلى العمل اليدوي في الوحدات الاقتصادية ذات الطابع الآلي (مرحوم، 2012).

3-3 الأعباء الصناعية الأخرى : تنطوي الأعباء الصناعية بصفة عامة على بعض المواد التي يطلق عليها المواد غير المباشرة وبعض الأجور التي يطلق عليها الأجور غير المباشرة وهي تشمل كل ما يلزم من هذين العنصرين لتشغيل الآلات والمعدات اللازمة لإتمام العملية الصناعية، أما الأعباء الصناعية الأخرى، فهي تتضمن عناصر أخرى المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة، مثل اهتلاك الآلات، التأمين على المصنع، إيجار مباني المصنع، الضرائب العقارية على المصنع وغيرها. (سعاد، 2013)

4 تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

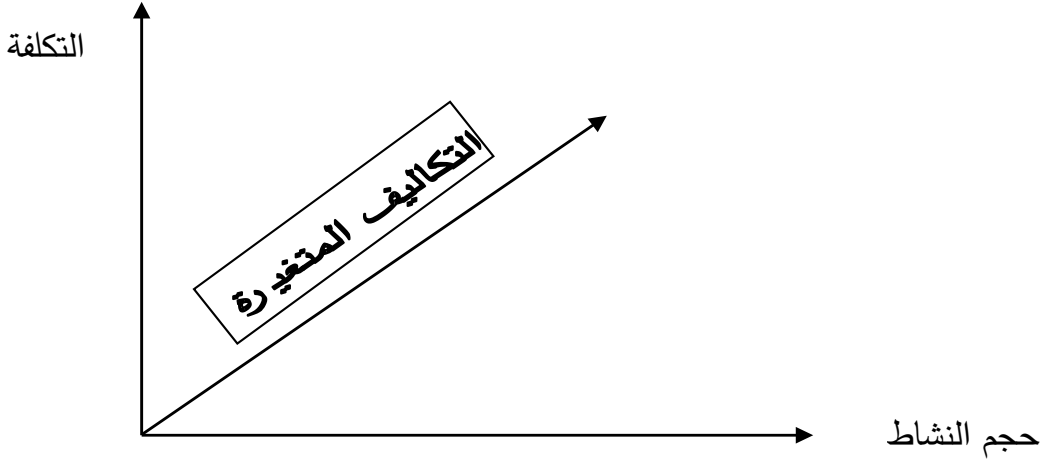
1-4 التكاليف المتغيرة : وهي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج حيث تزداد بزيادة الإنتاج وتنخفض بانخفاضه وتكون مساوية للصفر عندما يكون الإنتاج صفرا حيث تعتبر دالة من دوال الإنتاج ومن امثلة تكاليف عمال الإنتاج تكاليف المواد الخام تكاليف الطاقة... الخ (جصاص، رسالة ماستر نظرية التكاليف و الإيرادات، 2020) ويمكن توضيح ذلك بالعلاقة التالية حيث :

$$Y=A.X$$

X:مستوى النشاط.

Y :مقدار التكاليف.

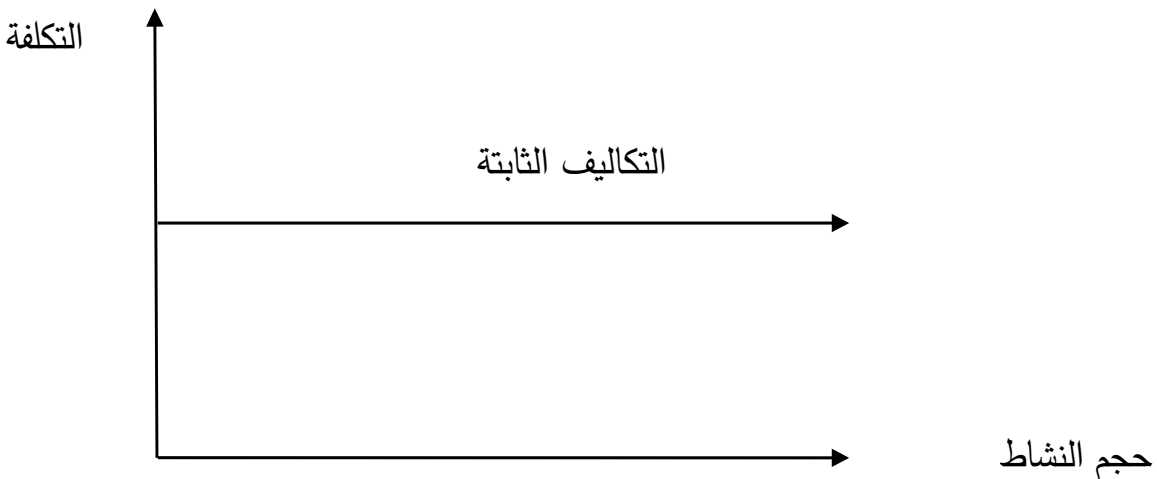
رسم توضيحي (01-01) العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط.



المصدر من اعداد الطالبة اعتماد على محمد الرجبي; تيسير عبد الحكيم مبادئ محاسبة التكاليف دار وائل للنشر

2-4 التكاليف الثابتة : يقصد بالتكاليف الثابتة التكاليف التي تتحملها المنشأة بغض النظر عن حجم الإنتاج فهي ثابتة لا تغير مستوى الإنتاج وتحملها المنشأة حتى إذا لم تنتج أي وحدة من السلعة ومن أمثلتها ايجار المعدات والآلات المستخدمة في النشاط الإنتاج أقساط التأمين فوائد القروض... الخ (جصاص، نظرية التكاليف و الإيرادات، 2020)

رسم توضيحي (01-02) العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط. (الرجبي، صفحة 46)



المصدر من اعداد الطالبة اعتماد على محمد الرجبي; تيسير عبد الحكيم مبادئ محاسبة التكاليف دار وائل للنشر.

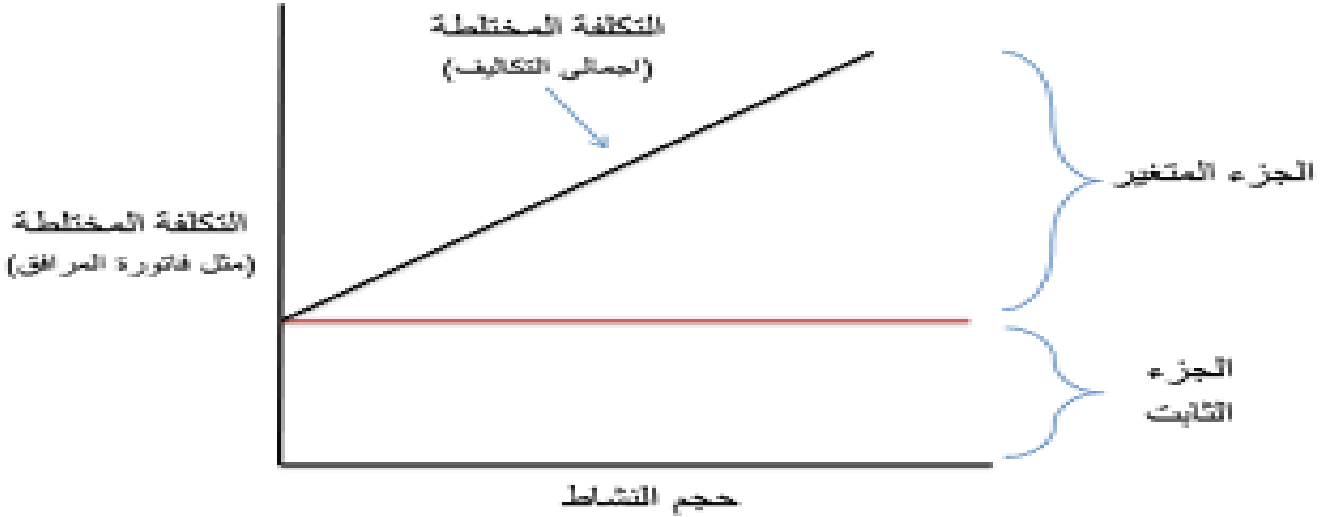
تنقسم التكاليف الثابتة الى:

أ. التكاليف الثابتة غير الإلزامية: هي تكاليف يمكن التحكم فيها والتحكم في اضرارها على المدى القصير.

ب. التكاليف الثابتة الإلزامية: هي تكاليف إجبارية لا يمكن التحكم فيها وعلى المدى القصير حتى يتوقف العمل الإنتاجي.

3-4 التكاليف المختلطة (شبه ثابتة او شبه متغيرة) : وهي تلك التكاليف التي تحتوي على كلا من العنصر المتغير وكذلك العنصر الثابت فهي تتضمن مبلغ ثابت في حدود مدى إنتاجي معين، وجزء آخر متغير يتغير بالتناسب المباشر مع التغيرات في حجم الإنتاج. (الهلباوي، 2003)

رسم توضيحي (03-01) التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة والتكاليف المختلطة. (الرجبي)



المصدر محمد الرجبي؛ تيسير عبد الحكيم مبادئ محاسبة التكاليف دار وائل للنشر.

5 تبويب التكاليف من ناحية الوظائف: وتنقسم التكاليف من حيث الوظائف الى:

1-5 التكاليف الإدارية والتمويلية : وهي التكاليف إدارة المشروع ووضع السياسات المختلفة لجميع الأعمال التي تقوم بها الإدارة.

2-5 تكاليف الإنتاج أو الصنع : وهي تلك التكاليف التي تخص الإنتاج او صنع منتج معين.

3-5 تكاليف التسويق : وهي التكاليف التي على عاتق المنشأة من اجل تصريف وتوزيع المنتج الخدمة التي تقدمها المنشأة.

6 تبويب التكاليف على أساس تكلفة الفترة وتكلفة المنتج : وتتمثل في (إريك، 2002) :

1-6 تكاليف الفترة : هي التكاليف التي يمكن مقابلتها بالإيرادات على أساس الفترة الزمنية.

2-6 تكاليف المنتج : وتتكون من تكلفة السلع المشتراة أو المنتجة وينظر إلى تكلفة المنتج على أنها ملتصقة بوحدة المنتج سواء مشتري أو مصنع.

7 تبويب التكاليف طبقا لعلاقتها بالفترة المحاسبية تتمثل في (ممدوح، 2002) :

1-7 تكاليف العمليات الجارية : هي تلك التكاليف التي تنفق على سلع أو خدمات يتم الاستفاد منها خلال

فترة أقل من سنة.

2-7 تكاليف رأسمالية : تكاليف تتفق للحصول على سلع وخدمات طويلة الأجل، لفترات أطول من السنة.  
 8 تبويب التكاليف لأغراض الرقابة: وفق هذا التبويب فان عناصر التكاليف تتكون من:  
 1-8 التكاليف الخاضعة للرقابة : هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة. (ياسين، 2010)

2-8 التكاليف الغير خاضعة للرقابة : هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها وراقبتها ضمن مستوى معين مثل التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز انتاجي.  
 9 تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات :

وعلى وفق هذا التبويب فان عناصر التكاليف تتكون من:

1-9 التكاليف الغارقة : وهي تلك التكاليف التي تنتج عن القرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية ولا تستطيع إدارة المؤسسة ايقافها.  
 2-9 تكاليف الفرصة البديلة : هي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة.  
 3-9 التكاليف التفاضلية : وهي الفرق بين التكاليف البديلين وهذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات. (التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا المعاصرة، 2007)  
 المطلب الثاني: ماهية محاسبة التكاليف.

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف واهداف محاسبة التكاليف.

(1) تعريف محاسبة التكاليف لمحاسبة التكاليف عدة تعاريف نذكر منها:

التعريف الاول: تعتبر محاسبة التكاليف كأداة من أدوات الإدارة فهي تعمل على توفير المعلومات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة او اتخاذ بعض القرارات او المفاضلة بين البدائل وخاصة ما يتعلق منها باختيار المنتجات او العمليات او الوظائف اذن هي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج وإجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها (احمد نور، اصول محاسبة التكاليف، 2003).

التعريف الثاني: محاسبة التكاليف هي التي تقوم بإعداد التقارير الخاصة بتحديد تكاليف الإنتاج او الخدمات وتقديم المعلومات التي تطلبها الإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتسيير اعمال المنشأة (تسير، 2004).

التعريف الثالث: هي مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع التكاليف وتخصيص ومراقبة الموارد المضحي بها من قبل المنشأة (خليل صالح عبد الله رزق، صفحة 30).

**التعريف الرابع:** هي مجموعة النظريات والقواعد والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتبويب وتحليل وتفسير واعداد التقارير عن تكاليف السلع المنتجة او الخدمات ذلك بهدف قياس كلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية. (طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، صفحة 15)

## 2) اهداف محاسبة التكاليف

تهدف محاسبة التكاليف الى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- ❖ الرقابة على التكاليف والمساعدة على التقييم والقياس الفعلي لأداء المؤسسة.
- ❖ مساعدة الإدارة في تسعير المنتجات وتحديد تكلفة المنتج.
- ❖ المساعدة في رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف مستويات المنشأة.
- ❖ تحديد اجمالي التكاليف الفعلية لكل نشاط من أنشطة المشروع وتحديد متوسط تكلفة الوحدة.
- ❖ توفير أساس سليم لتقديم المنتجات التامة وغير التامة والتامة والمتبقية في المخازن تحت التقيد في اخر الفترة المالية وذلك لأغراض التقييم الصحيح لنتائج الاعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية.
- ❖ امداد الإدارة بالمعلومات اللازمة التي تساعد في تحقيق الرقابة.
- ❖ مساعدة الإدارة في تقييم الوظائف المختلفة للمؤسسة واتخاذ القرارات السليمة.

**ثانيا: مبادئ واستخدامات محاسبة التكاليف.**

**مبادئ محاسبة التكاليف** تتمثل مبادئ محاسبة التكاليف فيما يلي (طرطار، 1993):

- **مبدأ البيانات المحاسبية:** تعتمد المحاسبة على البيانات التحليلية والإحصائية عن النفقات والإنتاج ومن خلال هذا نقوم بإعداد الأدوات باعتبارها الناتج عن الأداء الذي يقدم الى مستخدميها.
- **مبدأ عدم الموضوعية:** تعتمد التكاليف الفعلية على مستندات اما تكاليف تفاضلية او محددة مقدما اما تكاليف القرارات الإدارية لا تعتمد على المستندات الموضوعية وقرائن لذا فانه يجب احتساب الاحتمالات هنا.
- **مبدأ قابلية القوائم للقراءة:** الذي يتمثل في وضوح القوائم المالية وخلوها من أي تعقيد فبتالي تصبح سهلة للقراءة ولاعتمادها للتوصل الى النتائج.
- **مبدأ التوحيد ومقارن البيانات:** يعمل توحيد البيانات عند قياس وتقديم هذه المعلومات على تسهيل المقارنة بالفترة السابقة.
- **مبدأ الاعتماد على المعلومات المحاسبية:** يجب ان تكتب البيانات مرة واحدة في المستند وعند الضرورة نستخدم كربونية لعدم تكرار البيانات.
- **نظام الاتصال:** يتطلب وجود نظام اتصال كامل داخل المشروع من اجل اختيار الإدارة المعنية في المشروع بتقارير التكاليف التي تساعد في تأدية وظائفها الإدارية المختلفة.
- **مبدأ تخفيض عدد السندات:** يجب ان يكون المستند المستخدم ملائماً مع دورة استخدامه وفي تسلسل وترتيب منطقي حتى نتفادى الوقوع في الخطأ.

استخدامات محاسبة التكاليف: تتمثل استخدامات محاسبة التكاليف فيما يلي:

- قياس النشاط الاقتصادي للمشروع، حيث تعد هذه الوظيفة من المهام الأساسية لمحاسبة التكاليف.
- إعداد التقارير المالية التي تعكس النتائج المحققة، بهدف مساعدة المستخدمين في اتخاذ القرارات المناسبة.
- دراسة وتحليل تدفق عناصر الإنتاج، بالإضافة إلى تقديم معلومات تفصيلية عن الإنتاج وتسويق المنتجات لجميع المستويات الإدارية كأداة للقياس والرقابة.
- توسع استخدام محاسبة التكاليف مع تطور المشاريع وزيادتها، حيث لم تعد تقتصر على المشاريع الاقتصادية فقط، بل شملت أيضًا المشاريع الزراعية، التجارية، المصارف، شركات التأمين، وغيرها.

ثالثًا: أركان ووظائف محاسبة التكاليف.

أ. أركان محاسبة التكاليف تتمثل أركان محاسبة التكاليف في الآتي:

- **المجموعة المستندية:** هي مجموعة من النماذج والأدوات والإيصالات التي تُستخدم داخل المنشأة ضمن دورة مستندية محددة، وتُصمم وفق آليات استخدام معينة، وتُعدها المنشأة بهدف جمع البيانات وتنظيمها بشكل يساعد في متابعة العمليات المختلفة.
- **المجموعة الدفترية:** هي مجموعة من الدفاتر والبطاقات التحليلية التي تُسجل فيها البيانات استنادًا إلى المستندات الفعلية، وتشكّل المرحلة الأولى في تشغيل البيانات، بهدف تزويد الإدارة - على مختلف مستوياتها - بالمعلومات اللازمة من خلال تقارير دورية ومنظمة.
- **دليل وحدة التكلفة:** هو المعيار الكمي الذي تُوزع عليه التكاليف، ويُستخدم كأساس لتحميل التكاليف على وحدات الإنتاج أو الخدمة، سواء كانت وحدة قياسية للمنتج أو مقدارًا محددًا من النشاط، بهدف قياس تكلفة الوحدة وتحليل كفاءة الاستخدام.
- **دليل مراكز التكلفة:** هو عبارة نشاط أو خدمات من نوع معين متجانس يتضمن مجموعة متماثلة من عناصر الإنتاج القابلة للقياس.

ب. وظائف محاسبة التكاليف لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف أهمها:

- الوظيفة التسجيلية:** حيث تقوم بتجميع البيانات عن التكاليف وتسجيلها في سجلات ودفاتر منظمة .
- الوظيفة التحليلية:** وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف حيث تهتم بتبويب وتحليل بيانات التكاليف وعناصرها بما يخدم أهداف الإدارة .
- الوظيفة الرقابية:** وتعتبر وظيفة أساسية تقوم بها محاسبة التكاليف حيث تهتم بالتحكم في عناصر التكاليف وإخضاعها لأداء مخطط له، وذلك لتقليل التكلفة واقع الكفاية الإنتاجية ومنع الضياع والفقدان وكذلك تحديد الانحرافات.

الوظيفة الإخبارية: هي وظيفة ترتبط بالوظيفة الرقابية تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا التي تتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها. (التكريري، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا المعاصرة، 2007، صفحة 25)

الوظيفة التحفيزية تتحقق بعد إتمام الوظائف السابقة التي تقوم بها محاسبة التكاليف، حيث هي عامل تحفيز لأقسام المؤسسة لتنفيذ الخطط الموضوعة والالتزام بالمعايير المحددة في عملية الإنفاق. نتيجة لذلك، ستشجع الأقسام على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بكفاءة واقتصاد، مما يساعد إدارة المؤسسة في تحقيق أهدافها المحددة.

المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

أولاً: أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

توجد العديد من نقاط التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية نذكر أهمها في الجدول الموالي يمثل أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

جدول (01-01) أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

نوع المحاسبة زاوية المقارنة	المحاسبة التكاليف	محاسبة المالية
اعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي	تقدم محاسبة التكاليف البيانات الخاصة بتكلفة المخزون والإنتاج في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية، مما يساعد في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمنشأة.	تُعد البيانات الخاصة ببقية بنود الحسابات، مثل الموجودات وغيرها، لإعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.
الرقابة المتبادلة	تتعامل محاسبة التكاليف مع البيانات بشكل تفصيلي وتقوم بتحويلها إلى المحاسبة المالية، مما يضمن وجود رقابة متبادلة بين النظامين.	المحاسبة المالية تعالج البيانات بشكل إجمالي دون التعمق في التفاصيل، ولهذا تُعتبر بيانات التكاليف بيانات تفصيلية تكمل البيانات الإجمالية للمحاسبة المالية.
دمج حسابات التكاليف بالحسابات المالية بإدارة واحدة	تعتبر محاسبة التكاليف امتداداً للمحاسبة المالية ومكملاً لها، حيث تزودها بالبيانات	تتوافق القوائم المالية المعدة في نهاية الفترة المالية مع البيانات التفصيلية والتحليلية التي تقدمها محاسبة التكاليف حول الأنشطة

التفصيلية وتحليل عناصر التكاليف المرتبطة بأنشطة المشروع المتنوعة.	المتنوعة للمنشأة، ويعتبر البعض أن دمج الحسابات تحت إدارة واحدة أمر ضروري.
من حيث مبادئ المحاسبية	التمسك بنفس المبادئ، مثل مبدأ الحيطة والحذر، الوحدة المحاسبية، واستمرارية المحاسبية، واستمرارية النشاط.

المصدر اعداد الباحثة اعتماد على د. زياد رمضان أساسيات في محاسبة التكاليف

ثانيا: أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

بالرغم من أوجه التشابه الكثيرة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية إلا أنها تختلف عنها في نقاط متعددة نذكر منها بعض النقاط المبينة في الجدول التالي:

(01-02) أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

نوع المحاسبة زاوية المقارنة	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
من ناحية الاهتمام الزمني	تركز على الماضي والحاضر والمستقبل، حيث تعتمد على البيانات لاستثمارها في إعداد خطط لأنشطة المنشأة خلال الفترات الزمنية المقبلة.	تهتم بالبيانات التاريخية الفعلية.
من ناحية الدقة	اقل دقة لأنها تستند على البيانات التقديرية.	أكثر دقة لأنها تستند إلى بيانات تاريخية واقعية.
من حيث معايير اعداد التقارير	يتم اعداد التقارير وفقا للقواعد وتعليمات التي تضعها إدارة الشركة	يتم اعداد التقارير وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها
من حيث مستخدمو التقارير	مستخدمو التقارير أطراف داخلية جميع مستويات الإدارية للمنشأة.	تُوجَّه تقارير المحاسبة المالية إلى مجموعة من الأطراف الخارجية، كالمُلاك، والمستثمرين، والجهات الحكومية.
من حيث نوعية البيانات	تتسم البيانات والمعلومات التي تُعدها محاسبة التكاليف بطابع تفصيلي، حيث تغطي مختلف أوجه النشاط داخل المنشأة.	تتصف البيانات بانها اجمالية لعمليات حدثت فعلا.

من حيث طبيعة الوحدة الحسابية	الوحدة المحاسبية تتمثل في الوحدة المنتجة.	طبيعة الوحدة هي المنشأة ككل أو أحد فروعها.
من حيث نطاق العمليات	يُعد نطاقها محدودًا، إذ تتركز على العمليات المالية التي يترتب عليها مصروف، والمتعلقة بأنشطة الإنتاج والتسويق والإدارة.	يُعد نطاق عمليات المحاسبة المالية أوسع وأشمل، إذ تهتم بالعمليات المحاسبية التي يترتب عليها مصروف، أو إيراد، أو نشاط تمويلي.
من حيث تقديم التقارير	تقدم في أي فترة حيث تقوم محاسبة التكاليف بمد الإدارة تقارير دورية عن فترات قصيرة لتحقيق الرقابة على عناصر الإنتاج تعد تقارير المالية اختيارية وتبعا لطبيعة نشاط المنشأة وحاجة الى التقارير.	تقدم في فترات عادة تكون سنة مالية تعد التقارير الزامية وتكفلها التعليمات والقوانين والضوابط .
من حيث طبيعة البيانات	تُعنى بتسجيل العمليات ذات الطبيعة المالية والكمية، بما يُسهم في تعزيز الرقابة على عناصر التكاليف وضبطها بشكل فعّال.	تسجيل العمليات ذات الطبيعة المالية دون غيرها.
من حيث القياس	تهدف إلى تحديد تكلفة الإنتاج، سواء تعلق الأمر بسلعة، خدمة، أو مرحلة إنتاجية محددة، مع التركيز على تطبيق الرقابة الفعالة على عناصر التكاليف لضمان كفاءة الأداء وتحقيق الأهداف المنشودة.	تركز على قياس نتائج أعمال المشروع من حيث الربح أو الخسارة خلال فترة زمنية محددة، بالإضافة إلى إعداد وتصوير قائمة المركز المالي.
من حيث اختلاف الأهداف	تهدف محاسبة التكاليف الى تحديد تكلفة الوحدات المنتجة بالإضافة الى احكام الرقابة وتوفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في إدارة وظائفها في تخطيط واتخاذ القرارات.	تهدف المحاسبة المالية الى تسجيل العمليات المالية بشكل يثبت تاريخ حدوثها بالإضافة الى قياس نتائج عمل المشروع من ربح او خسارة.

المصدر من اعداد الباحثة مدخل إداري واتخاذ القرارات د. عز الدين محمد عبد الله دار المريخ

للتشر

المبحث الثاني: الأساليب التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة «ABC».

المطلب الأول: الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف.

في هذا المطلب سيتم التطرق الى الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف ومبادئها كونها أساليب لا تزال منتهجة من طرف العديد من الشركات.

(1) أسلوب التكلفة الكلية: ظهر هذا الأسلوب 1928 بفرنسا ويعود ظهورها الى اعمال المقدم الفرنسي (RIMAILHO) في إطار اللجنة العامة للتنظيم العلمي للعمل (CEGOS) خاصة مع تشكيل رؤوس الأموال واتساع رقعة ومجال الاستثمار، وسمي بمراكز التحليل وقد كان لها مجال واسع في التطبيق على اعتبار أنها المحاسبة المطبقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي.

تعرف على أنها تكلفة المنتج في المرحلة النهائية بما فيها التكلفة التسويقية. ويقوم هذا الأسلوب على عدة مبادئ منها: (زعرور، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، 2015)

- تحميل وحدة الإنتاج سواء كانت سلعة أو خدمة بتكاليف جميع الوظائف الموجودة في المؤسسة .

- يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في أول الفترة أو آخرها على أساس التكلفة الكلية .

- تصنيف عناصر التكاليف بحيث يتم الفصل بين عناصر التكاليف المباشرة وعناصر التكاليف غير المباشرة .

- تجميع عناصر التكاليف في أربع مجموعات بحيث يمكن قياس التكلفة بصورة مناظرة للأنشطة الوظيفية التي تؤديها .

- تميز عناصر التكلفة المباشرة وتخصيصها للمنتجات النهائية سواء كانت سلعة أو خدمة بشكل مباشر بينما تحمل هذه المنتجات بنصيبها من عناصر التكلفة غير المباشرة باستخدام معدلات تحميل فعلية أو تقديرية .

- يجب أن تكون التكلفة الإجمالية في ظل ظروف التشغيل العادية هي الحد الأدنى لسعر البيع .

- تحديد وحدات التكلفة، بحيث تعبر عن وحدات المنتج النهائي وهي الوحدات التي قامت المنشأة من أجلها سواء كانت منتجات أو خدمات ويتم ربط عناصر التكاليف بها (محمد، 2000).

(2) أسلوب التكلفة المعيارية:

يعرف أسلوب التكاليف المعيارية بأنها التكاليف المحددة مقدماً على أساس عملي في ظروف معينة والتي تتخذ أساس لقياس وضبط التكاليف الفعلية ويهدف أسلوب التكاليف المعيارية إلى: (زعرور، لاساليب المثلى لترشيد الخدمات العامة، 2015)،

- تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية .
- تحليل الانحرافات قصد تحديد أسباب وقوعها والمسؤول عنها.
- تعتبر التكلفة المعيارية أداة من أدوات الرقابة على الكفاية الإنتاجية من حيث المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى..

### 1-2) الخطوات المتبعة في حساب الانحرافات :

ان حساب الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية يكون بعد تنفيذ برامج الإنتاج ولا يكون ذلك بعد كل دورة بل حسب الحاجة.

- ❖ انحراف المواد الأولية = التكاليف المعيارية - التكاليف الفعلية
- ❖ انحراف المواد الأولية = (تكلفة المعيارية X السعر المعياري) - (الكمية الفعلية X السعر الفعلي)
- ❖ الانحراف الإجمالي للمبيعات = المبيعات الفعلية - المبيعات المعيارية
- ❖ الانحراف الإجمالي لليد العاملة = (الاجر المعياري X المدة المعيارية) - (الاجر الفعلي X المدة الفعلية)

### 3) أسلوب التكاليف الجزئية:

تعتمد هذه الطرق على تخصيص التكاليف بشكل جزئي، حيث يتم تحميل التكاليف وفقاً لارتباطها بمستوى النشاط. وبمعنى آخر، يتم تحميل التكاليف فقط بالنسبة المتعلقة بالنشاط، بينما يتم تخصيص الجزء المتبقي إلى النتيجة. هناك عدة طرق جزئية لتوزيع التكاليف، ومن أبرزها:

**1-3) أسلوب التحميل العقلاني:** هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية وواقعية وذلك عندما يتغير مستوى الفاعلية حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة بحيث نجد انه من غير العقلاني ان نحمل الإنتاج بكامل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية. (C.Goujet, 1996)

**2-3) مبدأ طريقة التحميل العقلاني:** تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله إلى المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانيا الأعباء الثابتة ضرب معامل التحميل العقلاني والنتيجة يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة، ولاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة (حمزة جيهان، 2020).

❖ معامل التحميل العقلاني = النشاط الفعلي / النشاط العادي.  
الأعباء الثابتة المحملة عقلاً:

❖ التكاليف الثابتة المحملة عقلاً = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل العقلاني.

#### (4) أسلوب التكلفة الهامشية:

تعرف على أنها التكلفة الإضافية الناتجة عن زيادة الإنتاج بوحدة واحدة. ويعرفها باتريك بوازولي بقوله تمثل التكلفة الحدية تكلفة الوحدة الإضافية المنتجة (Boisselier)، 1999.

ويمكن تعريفها كذلك بـ: النفقات الزائدة، بسبب إنتاج وحدة إضافية، وهي لا تشمل إلا على التكاليف المتغيرة لأنها هي التي تتزايد عند ارتفاع الإنتاج. (ولعلو، صفحة 539)

#### 1-4 مبدأ التكلفة الهامشية:

يمكن اعتبار التكاليف الهامشية، تكاليف اقتصادية نظرية لا تظهر في القوائم المالية وإنما تحسب من أجل دراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة كما أنها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج وقبول أو رفض الطلبات الخاصة المقدمة من طرف العملاء، يتم دراسة المردودية المتوقعة حسب حجم الإنتاج والتكلفة لوضعيات مختلفة من حيث الكمية المنتجة وما يقابلها من تكلفة متغيرة وثابتة لكل كمية، وهذا بالزيادة أو النقصان في الوحدات مقارنة بالإنتاج الجاري لذا يكون لدينا: (طوايبي، 2003)

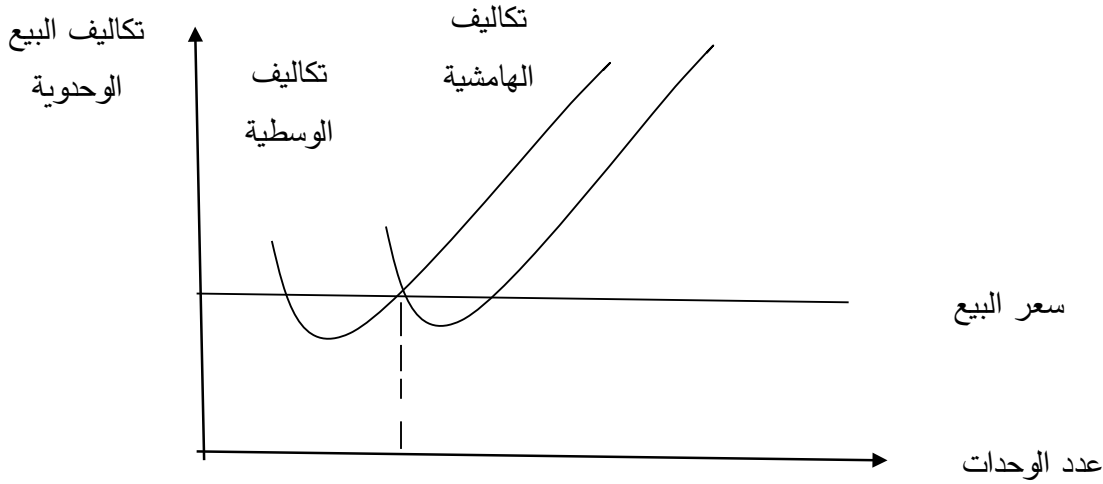
❖ التكلفة الهامشية الإجمالية = التكلفة الإجمالية للإنتاج 2 - التكلفة الإجمالية للإنتاج 1.

- تحديد الأفضلية الاقتصادية: يقصد بالأفضلية الاقتصادية حجم الإنتاج الذي يحقق أكبر ربح ممكن ويمكن التعبير عنها بالعلاقة التالية:

❖ الربح الإجمالي = رقم الأعمال - التكلفة الإجمالي.

يمكن إظهار هذه العلاقة في الشكل التالي (رحمون، صفحة 230):

#### رسم توضيحي (01-04) تحديد الأفضلية الاقتصادية



المصدر هلال رحمون المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة

### المطلب الثاني: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: ABC.

نظرا للانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية فيما يخص عجزها على توفير بيانات تكاليف دقيقة خاصة للمؤسسات التي تتوع في منتجاتها بدرجة كبيرة والتي تشكل فيها التكاليف الغير مباشرة نسبة مهمة أدت الى ضرورة إيجاد نظام قادر على توفير معلومات أكثر دقة تساعد على عملية التسيير ومن هذه الأنظمة نذكر نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

#### 1. طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: ABC

##### أولاً: مفهوم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة. ABC

يعود الفضل في اختراع طريقة ABC إلى العالمان الأمريكيان Kaplan et Cooper في عام 1986م، وقد تم استخدامها أول مرة من طرف هذين العالمين في جامعة هارفارد الأمريكية 1987م، ثم انتشرت في باقي دول العالم فيما بعد، يمكن تعريف طريقة أو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كما يلي:

**التعريف الأول:** هي نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في الشركة، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم الشركة أولاً، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وذلك بحسب الاستفادة من هذه الأنشطة (عباس، 2013).

**التعريف الثاني:** هو عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تتفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية، وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة عن علاقة السببية، الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقات المتاحة وكيفية استغلالها. حيث يقوم مدخل التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أن إنتاج المنتجات أو توفير الخدمات يحتاج إلى وحدات اقتصادية، وأن هذه الوحدات تحتاج إلى ممارسة العديد من الأنشطة لتحقيق تلك الغاية، وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد (تكلفة) (راضي، 2003).

**التعريف الثالث:** هي منظور وفكرة لقياس أدق للتكاليف، حيث في ظل هذا النظام يتم التركيز على الأنشطة وهذا ليس بالأمر السهل، حيث يتم النظر إلى المنتجات التي لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك أنشطة". (شفقة، 2007)

**التعريف الرابع:** هو تجميع مالي وعملي لمعلومات الأداء التي تتبع الأنشطة الرئيسية للمؤسسة على تكاليف الإنتاج. (gurses, 1999)

من خلال التعاريف السابقة، يتضح أن الأساس في نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو نظام يقوم بالتركيز على الأنشطة التي تقوم على الشعار القائل بان الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الانشطة وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء الغير مباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات الى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة. (جهلان، 2018)

رسم توضيحي (01-05) مخطط سير نظام التكاليف على اساس الانشطة (عثمان، 2008)



المصدر عثمان بوحروش تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية 2008

ثانيا: مفاهيم أساسية حول نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة .

**مفهوم الأنشطة:** تعتبر الأنشطة مجموع العمليات التي تمثل العمل الذي يتم اداؤه داخل الوحدة. (اللطيف، 2009)

**مركز النشاط:** هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة او متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها.

**مجمع التكاليف:** يمثل اقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد او مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام ويستخدم في اعداد معدل التحميل.

**مسبب التكلفة:** يمثل مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط او وعاء التكلفة وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة وهو عامل اذني يؤدي الى حدوث التكلفة. (سامي، 2003)

امثلة حول الأنشطة ونوع مسبب التكلفة الخاص بها:

- عدد دورات الإنتاج مسبب التكلفة هو جدولة الإنتاج.
  - عدد أوامر الشراء مسبب التكلفة هو طلب المواد.
  - عدد مرات او وقت المناولة مسبب التكلفة هو مناولة المواد.
  - ساعات تشغيل الآلات مسبب التكلفة هو تشغيل الآلات.
  - عدد الأوامر المسلمة للعملاء مسبب التكلفة هو تعبئة المنتجات.
- (عطية، 2000) بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة وذلك وفق العلاقة التالية:

❖ **معدل تحميل التكاليف غير المباشرة = مجال تكاليف غير المباشرة لكل نشاط/عدد مسببات التكاليف.**

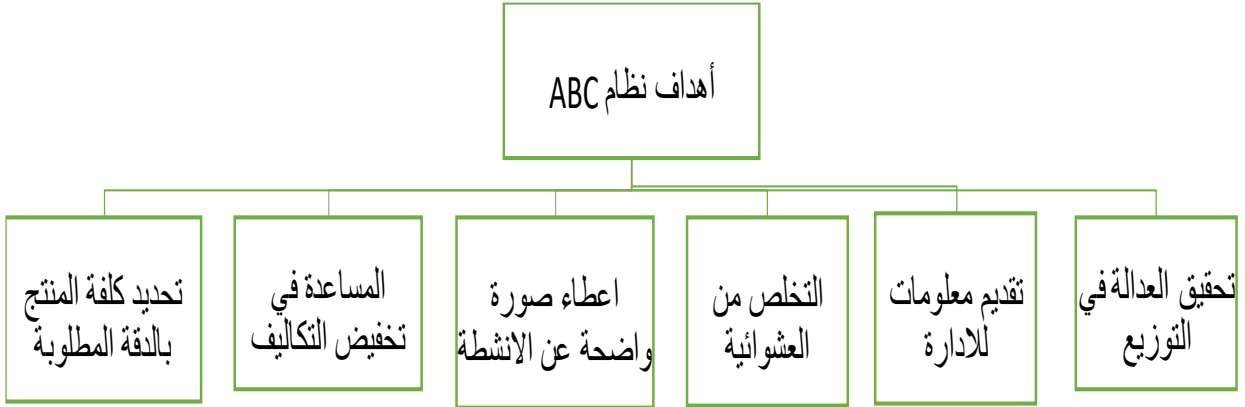
**ثالثا: أهداف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.**

هدف طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة إلى ما يلي (تكريتي، 2008):

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف الغير مباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.
- تساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف تلك الأنشطة.
- تساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدا.
- يسمح هذا النظام بإدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنظمة الآلية للإنتاج، والربط بين التكاليف والنشاطات والمراكز المسؤولة من وجهة نظر أداة الأداء الداخلي (التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا المعاصرة، 2007)

المخطط التالي يوضح اهداف نظام التكلفة على أساس الأنشطة: (تكريتي، 2008، صفحة 156)

رسم توضيحي(06-01) اهداف محاسبة التكاليف على اساس الانشطة .



المصدر اسماعيل يحيى تكريتي محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة دار الحامد للنشر والتوزيع.

## 2. مراحل تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

- أ. **تحديد الأنشطة:** يتم تقسيم المؤسسة الى مجموعة أنشطة بعد دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية (تكريتي، 2008) من خلال تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة الى أنشطة رئيسية وفرعية وتحليلها ووصفها وصفا وظيفيا وذلك بمساعدة كل مسؤول في المؤسسة عن طريق المقابلات الشخصية مع أكبر عدد من الافراد حيث يساهم كل من فريق العمل وعمال المؤسسة في تحديد قائمة الأنشطة. (Emmanuel, 2006)
- ب. **تحديد تكلفة الأنشطة:** يتم تحديد المبلغ المنفق على كل نشاط من خلال ربط الإنفاق بالأنشطة باستخدام موجه (شحاتة، 2004)تكلفة الموارد حيث يتجمع عدد من الاعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الاعمال بصورة مستقلة اذ ان تكاليف النشاط تساوي مجموع تكاليف الفعاليات المؤلفة للنشاط وذلك باستخدام المعلومات المتاحة في السجلات المحاسبية والتقارير اللازمة عند الضرورة. (تكريتي، 2008)
- ت. **تجميع الأنشطة:** يتم تجميع الأنشطة التي لها نفس موجهاً التكلفة في مجموعات تسمى مراكز التجميع وهذا من اجل تسهيل المعالجة المحاسبية قد ذكر P. Mervellec انه نظرا لتعدد الأنشطة وعددها الهائل فانه لا يمكن ربطها كلها بمختلف المنتجات المصنعة والمباعة وذلك بسبب ارتفاع التكلفة (P.Mervellec, 1991) حيث عرض طريقة تجميع الشاملة للأنشطة من خلال مصفوفة تتقاطع فيها الأنشطة في الاعمدة والموجهات في السطران ومن خلالها يمكن تفسير تطور استهلاك الموارد في كل نشاط.
- ث. **حساب تكلفة اهداف التكلفة** بعد تحديد الأنشطة واختيار التكلفة المناسبة، واختيار موجهاً التكلفة الملائمة، يتم تحديد التكلفة الإجمالية للأهداف المختلفة مثل المنتج، الخدمة، العملاء، وغيرها. وهذه التكلفة تتكون من:

- تكلفة المواد المباشرة.
- تكلفة العمل المباشرة.
- تكلفة الأنشطة التي استهلكها هدف التكلفة.

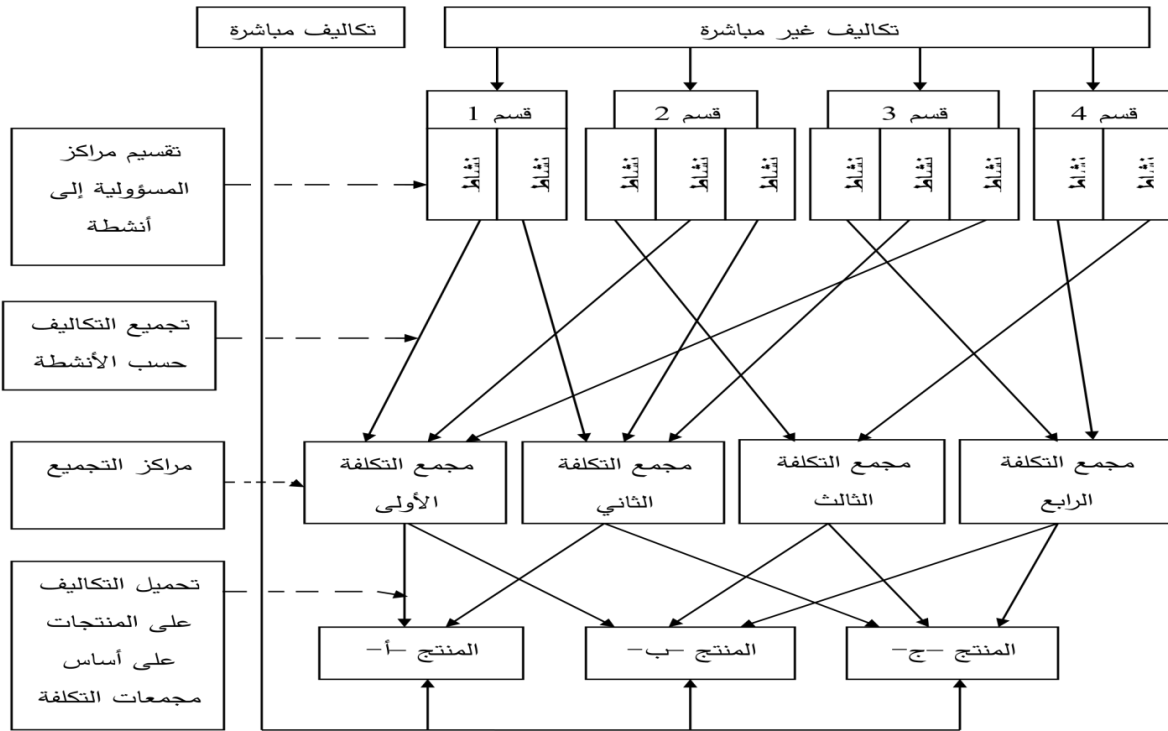
حجم موجه التكلفة المستهلك من قبل التكلفة X تكلفة الوحدة لموجه التكلفة وذلك لجميع الأنشطة المستهلكة من قبل هدف التكلفة حيث ان:

❖ التكلفة الوحيدة لموجه تكلفة النشاط = اجمالي تكاليف النشاط / عدد موجبات تكلفة النشاط.

يتم تحميل تكلفة الأنشطة لمنتجات باستخدام موجبات التكلفة حسب استهلاك كل هدف تكلفة المنتجات من الأنشطة.

❖ سعر التكلفة = الأعباء المباشرة + نسبة الأعباء الغير المباشر.

رسم توضيحي(01-07) منهجية طريقة نظام التكاليف على اساس الانشطة في حساب التكاليف النهائية.



المصدر (Simon, 1995) Simon, Toufik saada alaim burloud Cloude Comptabilité anal lytique et contrôle de gestion,1995, Paris بالتصرف.

المطلب الثالث: الفرق بين الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف ونظام تكاليف على أساس الأنشطة abc.

أولاً: عيوب الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف.

➤ غالباً ما تعتمد الطريقة التقليدية لتخصيص التكاليف الغير مباشرة على أساس واحد لتحميلها الذي عادة ما يكون مرتبط ببحر الإنتاج مثل ساعات العمل المباشرة.

التطور التكنولوجي وتطور الآلات والمعدات المستعملة في الإنتاج ما يترتب عليه انخفاض في نسبة التكاليف المباشرة خاصة عنصر العمل المباشر بشكل ملحوظ مما أدى الى ظهور مشكلة عدم تحقيق الرقابة الفعالة على التكاليف الغير مباشرة.

أصبحت الأنظمة التقليدية عاجزة عن رقابة العمليات وقياس كلفة الإنتاج بدقة وذلك لأنها تقوم بتجميع الانحرافات على المستوى الإجمالي وعدم حصرها بالمنتجات التي تسببت بحدوثها (محمد ك.).

المدخل التقليدي يهمل العلاقة بين عنصر التكلفة وسبب حدوثها وبالتالي يظل تكلفة المنتج وعليه لم يعد هذا النظام قادرا على خدمة الإدارة (شلابي، 2019).

اهتمام المحاسبة الإدارية التقليدية بالقرارات الروتينية والهيكلية على حساب القرارات الأخرى مما أثر على فعاليتها كنظام داعم للقرارات بصفة عامة (محفوظ، 2014).

ثانيا: الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة التقليدية.

نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يشبه الأنظمة التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة عبر عدة مراحل. إلا أن الفرق بين النظامين يكمن في الفلسفة المتبعة، وإجراءات التجميع وإعادة التجميع في كل مرحلة. كما أن هناك اختلافاً في المبادئ الأساسية التي يقوم عليها كل من النظامين. وفيما يلي أبرز الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة المحاسبية التقليدية:

جدول (03-01) الفرق بين نظام التكلفة على أساس الأنشطة و الأنظمة التقليدية.

الأنظمة التقليدية	نظام التكاليف على أساس الأنشطة
يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم
التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة	التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس
يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل أو يتم استخدام بمعدل تحميل متخصص لكل قسم انتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشر المخططة على أساس التحميل المختار	يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط
استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات للمؤسسة	تتعدد استخدامات مجمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط


قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف)	تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف في نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال)
تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة	في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج
تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج	تحديد تكلفة المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة التي قامت بها المؤسسة
يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات	يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا


المصدر (التكريري، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، 2007) بالتصرف.


يتميز نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتقديم معلومات مفصلة لكل نشاط والتركيز على الأنشطة كونها هي مركز التكلفة حيث تحدد تكلفة المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة باستخدام حسابات وبرامج متطورة على وتساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية عكس الأنظمة التقليدية التي تركز على ان المنتج هو مصدر التكلفة بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج بحسابات يدوية على الرغم من بساطة النظام الى انه الأكثر تظليلا وهذا يعني ان نظام تكاليف على أساس الأنشطة نظام الاكثر تعقيدا لكنه الأكثر مردودية حيث يعكس الصورة الواضحة و الدقيقة لوضع المنشأة.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المطلب الأول: الدراسات الوطنية حول محاسبة التكاليف.


أولا بومسجد بدرة مزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على احدى شركات البلاستيك الجزائرية  **T. Plast** دراسة ميدانية مجلة اقتصادية جامعة مصطفى اسطمبولي معسكر 2024. هدفت تلك الورقة البحثية الى دراسة وعرض مزايا تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية المتخصصة بصنع البلاستيك فرع سيدي بلعباس أظهرت النتائج ان نظام abc بديل قوي وفعال عن الأنظمة التقليدية وهو يساعد في تقديم البيانات والمعطيات الواضحة والدقيقة للتكلفة.

ثانيا حمزة جيهان مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة في مؤسسات الاقتصادية في الجزائر - قالمة 2020.  هدفت الدراسة إلى قياس مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الجزائرية وتحليل تأثيره على الأداء المالي. أظهرت النتائج أن تطبيق النظام يساهم في تحسين المردودية وخفض التكاليف، خاصة في مراحل تصميم وتصنيع المنتجات، مع شروع بعض المؤسسات في اعتماده كأداة استراتيجية لتخفيض الأسعار وزيادة الكفاءة.

ثالثا دراسة دلال حطب، نورالدين زعبيط، دراسة وتقييم أنظمة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للحديد والصلب سيدار عنابة - الجزائر 2020  تهدف الدراسة إلى تقييم واقع أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية، من خلال دراسة حالة المؤسسة الوطنية للحديد والصلب "سيدار الحجار" بعنابة، مع التركيز على كيفية تطبيقها العملي لاعتماد طريقة التكاليف الكلية. كما تسلط الدراسة الضوء على معوقات تطبيق الأنظمة الحديثة، لاسيما نقص الكفاءة وضعف المعرفة، مع التأكيد على ضرورة نشر الوعي التكاليفي عبر دورات تكوينية وتوظيف كفاءات متخصصة في المحاسبة المتطورة.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية حول محاسبة التكاليف.

نظراً للأهمية الكبيرة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية، حظي هذا الموضوع باهتمام واسع من قبل الباحثين، مما أسفر عن تعدد الدراسات على المستويين المحلي والعالمي. وفي هذا الإطار، سيتم في هذا المطلب استعراض أهم الدراسات الوطنية والأجنبية التي تناولت هذا الموضوع أو ذات صلة به.

أولا: دراسة: بعنوان Mulalo Naome Bvumbi 

« An Analysis of the Implementation of activity based costing at the water trading entity », Submitted in accordance with the requirements for the degree of master of philosophy, Accounting sciences, University of South Africa

تناولت دراسة أخرى موضوع تحليل تطبيق التكاليف على أساس النشاط (ABC) في منشأة تجارة المياه بجنوب إفريقيا، حيث تم تقديمها كجزء من متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في قسم الفلسفة، تخصص العلوم المحاسبية بجامعة جنوب إفريقيا.

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تقييم ما إذا كانت التكاليف المرتفعة في منشأة Water Trading Entité (WTE) تستدعي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ومدى استجابة هذه المنشأة لذلك. وقد أظهرت الدراسة النتائج التالية:

- تحديد الخطوات والعوامل الأساسية المرتبطة بتطبيق ABC بنجاح.
- التحقق من تنفيذ هذه الخطوات والعوامل في عملية إدارة الموارد المائية داخل WTE.
- تقييم ما إذا كانت إدارة الموارد المائية تعتمد على نظام ABC.
- تبين أن ABC كان له تأثير طفيف على زيادة تكاليف إدارة الموارد المائية في WTE، كما أشار البحث.

ثانيا دراسة - Mr. MEBBANI YUCEF maitre-assistant-A Université de Mostaganem-  
revenue stratégie et Développement 2012

### La Méthode ABC (Activity Based Costing) : Concepts et mise en place

مقال في مجلة الاستراتيجية والتنمية يهدف الى التعريف بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حيث انه ادرج مفاهيم تخص نظام التكاليف على أساس الأنشطة ودقق في كيفية استهلاك الموارد داخل المؤسسة كونه أسلوبًا جديدًا لتوزيع التكاليف بشكل يعكس الواقع العملي واعتباره إطارًا لاتخاذ قرارات استراتيجية مدروسة مبنية على النشاط الفعلي والتكلفة الحقيقية لكل عملية انتاج.

ثالثا دراسة - THIZIRI AIDLI MOUHOU BI BAHIA 2012-2013

"La comptabilité analytique : Rôles et objectifs", Mémoire master, Spécialité Finance et Comptabilité, Université Abderrahmane mira de Bejaia

دراسة لنيل شهادة الماستر - جامعة عبد الرحمان ميرا بجاية 2012-2013  
هدفت هذه الدراسة إلى تحليل طريقة أو نظام التكاليف المستخدم داخل شركة Cevital، وذلك بهدف تحسين القدرة على اتخاذ أفضل القرارات الاستراتيجية والإدارية في الشركة.

وقد أسفرت الدراسة عن عدة نتائج رئيسية، أبرزها:

طريقة ABC تُعد وسيلة محاسبية تحليلية تسمح بتحديد مؤشرات الأداء الفعّال للشركة، مما يساهم في تحقيق الأهداف المقررة لها.

يساعد احترام العلاقة السببية بين المنتجات واستهلاك الموارد في اتخاذ قرارات مدروسة، حيث يُعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أساساً قوياً لترشيد سياسات تسعير المنتجات، مما يحسن من كفاءة وجودة العمليات الإنتاجية.

المطلب الثالث: الفرق بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

✓ ما يميز الدراسة الحالية:

تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في عدة جوانب، حيث:

✓ الجانب النظري: تركز الدراسة على تحليل محاسبة التكاليف من خلال استعراض مختلف طرقها التقليدية، مع التركيز على كل طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بكل تفاصيلها وبشكل شامل.

✓ الجانب التطبيقي: تم تطبيق الجانب النظري بشكل عملي على المؤسسة محل الدراسة، مما سمح بتطبيق المفاهيم والنظريات الخاصة بمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على الواقع العملي للمؤسسة.

أولاً: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات الوطنية السابقة.

بالتطلع على بعض المذكرات والدراسات الوطنية السابقة حول موضوع محاسبة التكاليف قمت بمقارنة بعض أوجه الاختلاف وبعض أوجه التشابه وكيفية الاستفادة منها يعني القيمة المضافة للبحوث.

جدول (04-01) المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات الوطنية السابقة

الدراسات السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
أولاً بومسجد بدره	استخدام نفس المنهج وأداة الدراسة والتعريف بنظام التكلفة على أساس الأنشطة	يوجد اختلاف من ناحية الأهداف ومضمون البحث	معرفة مزايا وأهداف نظام التكلفة على أساس الأنشطة ودورها في تخصيص التكاليف الغير مباشرة
جمزة جيهان	التطرق الى نظام محاسبة التكاليف ABC	اختلاف مضمون البحث وأداة الدراسة	التعرف على مراحل وخصائص وأهداف نظام ABC

التعرف على تأثير أنظمة التكاليف الحديثة على أداء المؤسسة الاقتصادية	اختلاف في الإشكالية المطروحة واهداف الدراسة	استخدام نفس أداة الدراسة وتقييم مختلف أنظمة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	دلال حطب ونور الدين زعبيط
---	---	--	---------------------------

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا الى الدراسات الوطنية السابقة.

ثانيا: المقارنة بين الدراسات الأجنبية السابقة والدراسة الحالية.

في الجدول الموالي سيتم عرض الفرق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الأجنبية

جدول (05-01) الفرق بين الدراسة الحالية والدراسات الاجنبية السابقة

الدراسات السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
<b>Mulalo Naome Bvumbi</b>	نفس أداة الدراسة والتطرق الى نظام ABC	اختلاف لغة الدراسة وموضوع البحث والأهداف المتحصل عليها	معرفة خطوات وعوامل تنفيذ نظام ABC
<b>Mr. MEBBANI YUCEF</b>	التطرق الى نظام ABC	اختلاف لغة الدراسة ونوع الدراسة حيث هي عبارة عن مقال في مجلة بينما الدراسة الحالية عبارة عن مذكرة تخرج واختلاف مضمون الدراسة	معرفة مزايا نظام ABC وقدرته على زيادة كفاءة الأداء
<b>Thiziri Aidli Mouhoubi Bahia</b>	نفس نوع الدراسة واستعمال نفس أداة الدراسة "دراسة حالة"	اختلاف لغة الدراسة ومضمون واهداف الدراسة	دور ABC في ترشيد الأسعار وتحسين جودة المنتج

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا الى الدراسات الأجنبية السابقة.

### خلاصة الفصل الأول.

تناولت في هذا الفصل تعريفات و عموميات حول التكلفة و خصائصها و كذا تصنيفات الخاصة بالتكاليف و المفاهيم الخاصة حول محاسبة التكاليف و استخداماتها و العلاقة بينها وبين المحاسبة المالية و التطرق الى أنظمة التكاليف التقليدية كنظام التكلفة الكلية و غيرها و نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC و الوقوف على نقاط كثيرة كمبادئ و اهداف و مراحل هذا النظام و كذا الطرق الحسابية له و اعتمدت على مجموعة من الدراسات السابقة التي تتشابه مع موضوع الدراسة الحالية محاسبة التكاليف و التعرف على ابدديات هذا الموضوع و انعكاساته الإيجابية كتخفيض التكلفة و زيادة الربحية و الميزة التنافسية و زيادة العدالة فيما يخص تخصيص التكاليف الغير مباشرة كذلك الدور الهام الذي تلعبه في اتخاذ القرارات الإدارية و التسعيرية.

## الفصل الثاني

دراسة حالة هيدروكنال مجمع عين تموشنت

## تمهيد:

تناولنا في الفصل الأول الجانب النظري للموضوع و لمنا معظم المفاهيم المتعلقة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة وفي هذا الفصل ارتأينا أن نقوم بدراسة تطبيقية و تطبيق نظام ABC وقد وقع اختيارنا على مؤسسة هيدروكنال باعتبارها مؤسسة عمومية ذات طابع اقتصادي وذلك نظرا لتوفرها على قوائم مالية تمكننا من استخدامها في التحليل الظاهر ومن أجل الوصول إلى الوضعية المالية للمؤسسة قسمنا هذا الفصل الى:

**المبحث الأول:** بطاقة تعريفية حول شركة هيدروكنال شعبة اللحم \_ عين تموشنت.

**المبحث الثاني:** دراسة تطبيقية لشركة هيدروكنال شعبة اللحم \_ عين تموشنت.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لمجمع هيدروكنال فرع عين تموشنت.

المبحث الأول: بطاقة تعريفية حول شركة هيدروكنال شعبة اللحم \_ عين تموشنت.

لإتمام موضوع المذكرة سقط الاختيار على مجمع هيدروكنال المجمع الصناعي كونه مؤسسة اقتصادية لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

المطلب الأول: تاريخ والمراحل التي مرت لها الشركة.

تاريخ ومراحل تأسيس المجمع:

انشأت الوحدة في سنة 1948م تحت اسم الشركة التجارية والمعدنية شمال افريقيا سوكومان ودخلت في انتاج سنة 1949م واختصت في انتاج قنوات الري لإيصال المياه الصالحة للشرب من سد بني جهدل(تلمسان) الى مدينة وهران.

- في سنة 1956م: زادت الوحدة في انتاج الاعمدة الكهربائية.
- في سنة 1964م: اختلطت مع شركة. SOCEA
- في سنة 1968م: تم تأمينها من طرف الدولة الجزائرية وخلق في مكانها الشركة الوطنية لمواد التصنيع.
- في سنة 1975م: وقعت إعادة هيكلة جديدة أصبحت الشركة تسمى ب ENAHID للمؤسسة الوطنية لقنوات الري.
- في سنة 1986م: وطبقا للمرسوم المؤرخ في وطبقا للمرسوم المؤرخ في 22 ابريل 1986م المتضمن مؤسسة هيدروكنال (HYDRO CANAL) أصبحت هذه الشركة هكذا حتى 01جانفي 1998م: حيث أصبحت شركة ذات أسهم طرانس كنال الغرب.
- في سنة 1998م: انشأت TRANS CANAL OUEST في الجزائر (الحواش) في حضرة خليفة بوتر الذي جزا TRANS CANAL OUEST الى أربع شركات لها نفس النشاط الصناعي:

- ✓ OUED RHIOU 1
- ✓ OUED RHIOU 2
- ✓ CHAABAT EL LEHAM
- ✓ SOUANI

في سنة 2018م: وبموجب محضر اجتماع الجمعية العامة اتخذت الشركة تغيير التسمية من المؤسسة العمومية الاقتصادية إلى شركة ذات أسهم مسماة ب مجمع هيدروكنال GROUP HYDRO CANAL " إلى المؤسسة

العمومية الاقتصادية شركة ذات أسهم هيدروكنال EPE/SPA HYDRO CANAL والتي تتمثل في 15 وحدة تنتمي إلى الشركة داخل التراب الوطني والمقدر أسهمها ب 2000.000.00 دج.

### 1) تعريف شركة هيدروكنال:

هي شركة متواجدة ببلدية شعبة اللحم دائرة المالح، هي وحدة صناعية تقوم بشراء المواد الأولية كالإسمنت والسلك والرمل والحجارة.... إلخ لتقوم بتحويلها واستعمالها في صنع الأعمدة الكهربائية والمواد الخرسانية التي تختلف هذه الأخيرة في حجمها وسعر بيعها للزبائن .

يلتحق بالشركة 220 عامل من بينهم 30 عامل إداري والباقي عمال الإنتاج ومنهم عمال الأمن الصناعي.

### المطلب الثاني: اهداف المنشأة واستراتيجياتها.

#### أولاً: استراتيجيات المجمع.

يقصد بالاستراتيجيات هي تلك الاعمال التي تعزز مكانة المنشأة في السوق ورفع الثروة وكذلك توفير فرص عمل

استراتيجيات المجمع حيث بدورها مؤسسة هيدروكنال تعتمد على استراتيجيات كثيرة نذكر منها:

- ✓ استراتيجية السيطرة والتميز أي اعتمادها على قواعد السوق العرض والطلب.
- ✓ استراتيجية التخصص والتنوع: حيث تعتبر شركة هيدروكنال منفردة من نوعها وكثرة فروعها على القطر الجزائري حيث انها متخصصة في صنع الأعمدة الكهربائية والمواد الخرسانية وغيرها من المنتجات الخرسانية التي تختلف هذه الأخيرة في حجمها وسعر بيعها للزبائن
- المنافسة وطبيعتها: المنافسة متوسطة كونها تنتج منتجات كثيرة الطلب وذات جودة عالية وسعر مناسب وكثرة فروعها وقلة المنافسين حيث ان المنافسة محلية وجهوية لان مؤسسة هيدروكنال قد غزت السوق المحلي وذلك لقدرتها على تلبية حاجيات المستهلكين لإنتاج نوعية جيدة بإضافة الى الدقة في العمل

#### ثانيا اهداف المؤسسة:

مؤسسة هيدروكنال نشأت من اجل تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- أ. تحقيق الربح حيث ان الهدف الرئيسي هو تحقيق مستوى من الربح وتوسيع نشاطها ورفع قيمتها ورأسمالها وتحقيق الاستقلال الذاتي للمؤسسة والصمود امام المنافسة الاقتصادية.
- ب. ترشيد عوامل الإنتاج يتحقق ذلك بفضل المراقبة الجيدة والتخطيط الدقيق لبرامج الإنتاج والتوزيع.
- ت. تلبية حاجيات المستهلكين يكون ذلك عن طريق انتاج سلع معتدلة الثمن.
- ث. تقليل الواردات من المواد الأولية وتشجيع الصادرات.

ج. تحسين المستوى المعيشي للعمال عن طريق ضمان مستوى اجر مقبول مع توفير التأمينات ومرافق للعمال.

### ثالثا المنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة محل الدراسة

تقوم المؤسسة محل الدراسة بإنتاج مجموعة من المنتجات الخرسانية المتعددة نذكر منها:

- دعامات كهربائية خرسانية ( Supports d'électrification en béton )
- مرحاض عمومي toilette public préfabriqué
- جدار السياج Mur de clôture
- قناة الكابل caniveau pour câblage
- حاجز امان glissière de sécurité
- مأوى جاهز abri préfabriqué
- حاجز خرساني barrière en béton
- عازل او غطاء لحجرة السحب tampon /couvercle pour chambre de tirage
- قاعدة لمصباح ارضي socle pour base lampadaire
- بلاطة خرسانية dalle en béton

### الخدمات:

- تركيب المعارض الفنية للتركيبات الكهربائية والاتصالات.
- تركيب دورات المياه عامة الجاهزة.
- تركيب مأوى الحفر.

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة هيدروكنال.

سنتطرق في هذا المطلب الى الهيكل التنظيمي الذي يتكون منه المجمع واقسامه الأساسية.

### الأقسام الأساسية للشركة:

**مكتب المدير:** يترأس السيد المدير الموظفين بالشركة حيث أنه المسؤول الأول عن كل ما يصدر، يشرف على تطبيق القرارات الوزارية ولهيئات المحلية، الإمضاء على مختلف الوثائق وهو يظهر على السير الحسن للشركة.

**مكتب السكرتيرة** يتولى موظفون السكرتارية جميع الاعمال الإدارية والكاتب الإداري مهمة تنشيط المجموعة

و يسهل على تحضير مختلف المراسلات الاحصائيات و الكشوف و التقارير التي لا تحتاج الى مصاريف عالية و تقنيات رفيعة و بذلك تنزع السكرتارية عن المدير كامل الاعمال الإدارية الجديدة و المنهجية لتنظيم السكرتارية و خلق تقاليد راسخة فيها تمكن من أداء المطلوب بسرية و بسرعة في اجال محددة فلا بد من تنظيم البريد المصادر والوارد في الأرشيف داخل الحافظات وتحديد الاعوان المكلفين بالنسخ و السحب و الأرشيف و تنظيم الملفات الإدارية و ان يتدرب كل عون داخل السكرتارية على جميع الاعمال تحسب الغيابات الطارئة لتحديد الاعمال الدورية إنجازها وفقا للأعمال الإدارية ينجز كل ما يطلب بصورة استثنائية.

**مكتب التمويل والتجارة:** هو قسم مختص بالمبيعات ويتم فيها الاتصال المباشر مع الزبون بصفة دائمة وينقسم إلى قسمين :

أ - **قسم المبيعات:** هو الاتصال المباشر مع الزبون وإرضائه عند تقديمه للطلبية يتم تقديم الفاتورة التقديرية وعلى هذا الأساس تتم عملية التسديد من طرف الزبون عن طريق شيك بنكي ومن هنا تقدم الفاتورة للزبون على حسب الكمية المطلوبة .

ب **قسم التوزيع:** تتم فيو عملية التوزيع والبرمجة والنقل خارج المؤسسة .

**مكتب الموارد البشرية:** هي مصلحة إدارية الافراد والعمال تتولى التنسيق بين وظائف العمل ومراقبة حركة العمال والاهتمام بشؤونهم وتحفيزهم على العمل وتقييم أدائهم وتنظيمهم وتدريبهم كما تهتم بتسوية وضعياتهم ودراسة الملفات .

**مكتب المحاسبة المالية:** هو قسم من الأقسام الأساسية للمؤسسة يهتم بالعمليات المحاسبية والمالية من أجل مراقبة كل عمليات الشراء والبيع والخدمات الأخرى ومعرفة مداخيل ومخرجات المؤسسة والاطلاع على رصيد البنك كل نهاية الشهر بواسطة جدول حسابات النتائج والتقارب البنكي .

وبدوره ينقسم إلى قسمين:

**فرع المالية:** يشمل هذا الفرع كل العمليات النقدية التي تكون إما لصالح المؤسسة أو عليها .

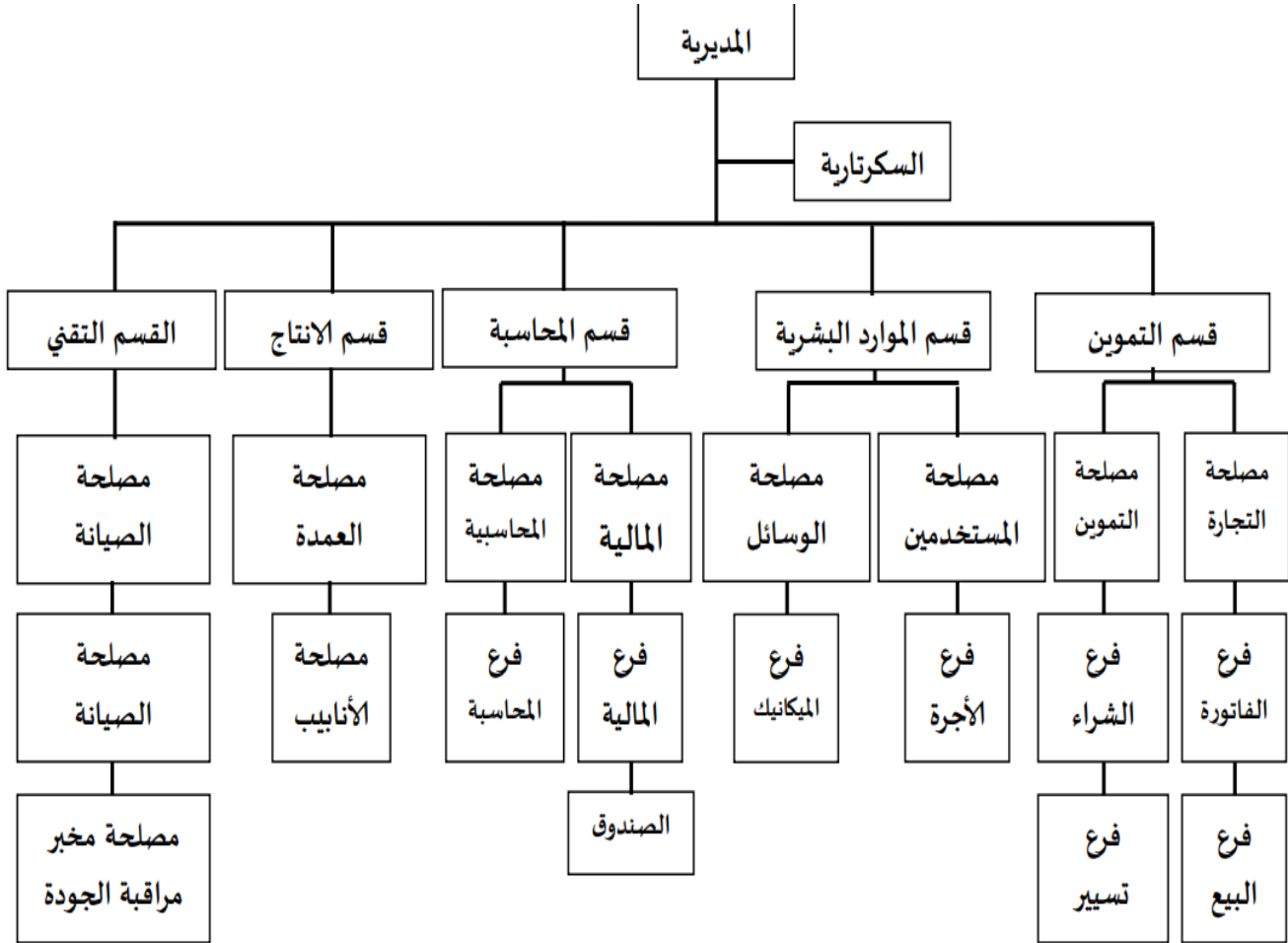
**فرع المحاسبة:** الذي يمتاز بالدقة والسرعة في التسجيل وهذا لأجل توفير المعلومات والبيانات الضرورية في الوقت المناسب لكل من الأطراف الداخلية والخارجية.

كما هذا القسم يهتم بجمع وتصنيف وتبويب البيانات المحاسبية جعلها وسيلة اثبات لكل الاحداث على مدار السنة.

**مكتب الإنتاج:** وهو القسم الخاص بصنع الأعمدة الكهربائية والأنابيب وغيرها من المنتجات الخاصة أي المنتج النهائي باستعمال كل من الاسمنت والرمل والأسلاك وهو القسم الذي يحتوي على عدد كبير من العمال الذين تتغير مواعيد عملهم من فترة إلى أخرى .

المكتب التقني: وهو القسم الذي يقوم بمراقبة جودة الإنتاج كما أنو قسم تعالج مشاكل الصيانة الكهربائية والميكانيكية.

رسم توضيحي (01-02) - هيكل التنظيمي لمجمع هيدوكنال



من اعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات مؤسسة هيدروكنال فرع عين تموشنت شعبة اللحم.

المبحث الثاني: دراسة تطبيقية لشركة هيدروكنال شعبة اللحم \_ عين تموشنت.

من خلال هذا المبحث سنحاول التعرف على خطوات حساب التكلفة بمؤسسة محل الدراسة من خلال الوثائق التي تحصلنا عليها خلال فترة التبرص ثم نقوم بتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وتأثيره على التكلفة.

المطلب الأول: واقع محاسبة التكاليف بمؤسسة هيدروكنال.

من خلال الوثائق التي تحصلنا عليها من المؤسسة محل الدراسة سنقوم بحساب التكاليف الخاصة بها لان هذه الأخيرة لا توجد بها مصلحة محاسبة التكاليف كما هو الحال في بعض المؤسسات الاقتصادية الأخرى لكن مصلحة المحاسبة والمالية تقوم بحساب سعر التكلفة للمنتجات وإضافة هامش الربح للحصول على سعر البيع.

الفرع الأول: مصادر حساب التكاليف.

ويتم حساب تكاليف هذه المنتجات بالاعتماد على مختلف الوثائق المقدمة من طرف:

- المحاسبة العامة: من خلال حسابات الأعباء (مجموعة 6).
- مصلحة محاسبة المواد: تعمل على توفير المعلومات الخاصة باستهلاك المواد الأولية وأسعارها.
- مصلحة التخزين: تعمل على توفير المعلومات الخاصة بحركة المواد الأولية والمنتجات بالكمية والنوعية.
- مصلحة التجارة: تعمل على تقديم المعلومات المتعلقة بالكمية المباعة وأسعار البيع.

الفرع الثاني: عناصر التكاليف.

تتمثل في مختلف العناصر التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي من منتجات الخرسانية وهي :

المواد الأولية والمستلزمات الوسيطة تشمل ما يلي: الفولاذ حلقي 12مم فولاذ حلقي 10مم، حصى 3/8 حصى وكذلك حصى 8/15، الاسمنت، الماء الصالح لمعالجة الاسمنت، البراغي، الانابيب وغيرها من المواد الأولية استهلاكات أخرى: وهي المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل: مواد التنظيف، الخردوات، البنزين والمازوت لتشغيل معدات النقل، والكهرباء لتشغيل الآلات وكذلك قطع الغيار...الخ.

أجور المستخدمين: تتمثل في الأجور ومختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال مقابل أدائهم المهام المكلفين بها، بالإضافة إلى اقتطاعات رب العمل (26 %)

الخدمات وتتمثل في:

**مصاريف الإيجار:** تتمثل في كراء محلات المستغلة كنقاط بيع وما يلزمها من كهرباء وماء، وصيانة بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية.

**صيانة وإصلاحات:** تتمثل في ترميم البناءات وتهيئة مختلف تجهيزاتها، وصيانة مختلف معدات وتجهيزات المؤسسة من شاحنات، آلات ومعدات... الخ.

**الخدمات الأخرى:** وتشمل مصاريف نقل المنتجات وخدمات الهاتف والبريد، ومصاريف تحميل السلع والتنقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من محافظي الحسابات ومحامين... الخ، إضافة إلى الإشهار الذي تقوم به المؤسسة.

**المصاريف المالية:** وتتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك وعمولات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات المؤسسة، ومختلف مصاريف المتعلقة بكشف الحساب وتحويل الشيكات والأموال بين الحسابات... الخ

**حقوق الاستغلال:** وتتمثل في حقوق استغلال البرامج وبراءات الاختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة وبرنامج الأجور

**المصاريف المختلفة:** وتشمل ما يلي:

-**التأمينات:** مصاريف تأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب الإنتاج، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات، والشاحنات التابعة للمؤسسة و تأمين مبنى الإدارة.

-**اقتطاعات أخرى و منح:** تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة إلى مختلف الجمعيات والنوادي الرياضية والإعانات الأخرى... الخ .

**المصاريف المختلفة الأخرى:** وهي التي تتحملها المؤسسة والناجئة عن التسيير الجاري، وكذلك مختلف الغرامات والعقوبات... الخ.

**مخصصات الاهتلاكات والمؤونات:** وتتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة، وكذلك مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون، والزيائن... الخ.

**المطلب الثاني: مراحل حساب تكلفة المنتجات بمؤسسة هيدروكنال.**

وفي هذا المطلب، سنتناول كيفية حساب سعر التكلفة لمنتج بلاطة خرسانية يوضح الشكل أن عملية تحديد السعر تمر بسلسلة من المراحل المتتابعة، حيث تبدأ بعملية تصنيف الأعباء المحاسبية العامة إلى أعباء ثابتة وأعباء متغيرة، يليها تدخل مصلحة محاسبة التموين والتجارة في العملية. بعد ذلك، يتم احتساب تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة، متبوعة بتحديد تكلفة المواد الأولية اللازمة لإنتاج تلك الوحدة. وفي المرحلة الأخيرة، يتم

التوصل إلى سعر التكلفة من خلال تجميع عناصر تكلفة استهلاك المواد الأولية، الأعباء المتغيرة، والأعباء الثابتة.

كما يُستنتج من الهيكل التنظيمي للمؤسسة أن هذه الأخيرة لا تتوفر على قسم مستقل لمحااسبة التكاليف، إذ تتولى مصلحة المحاسبة والمالية مسؤولية حساب تكلفة الإنتاج. وتعتمد هذه المصلحة على احتساب تكلفة الإنتاج الفعلي فقط، دون وجود نظام تكاليفي مستقل أو مفصل

**تحديد تكلفة الإنتاج المباشرة:** يمكن حسابها بالعلاقة التالية

❖  $\text{تكلفة الإنتاج} = (\text{تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة} - \text{سعر بيع المنتج الثانوي}) \div (\text{الكمية المنتجة من المنتج})$

**2-تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى متغيرة وثابتة :** يتم تقسيم حسابات التكاليف على أساس تغير المبالغ من سنة إلى أخرى وليس على أساس العلاقة بحجم الإنتاج، ثم تقسم على عدد الوحدات المنتجة من أجل تحديد التكلفة الوحودية وتحسب بالعلاقة التالية

❖  $\text{التكلفة الوحودية} = (\text{المبلغ الكلي للعبء}) \div (\text{عدد الوحدات المنتجة})$

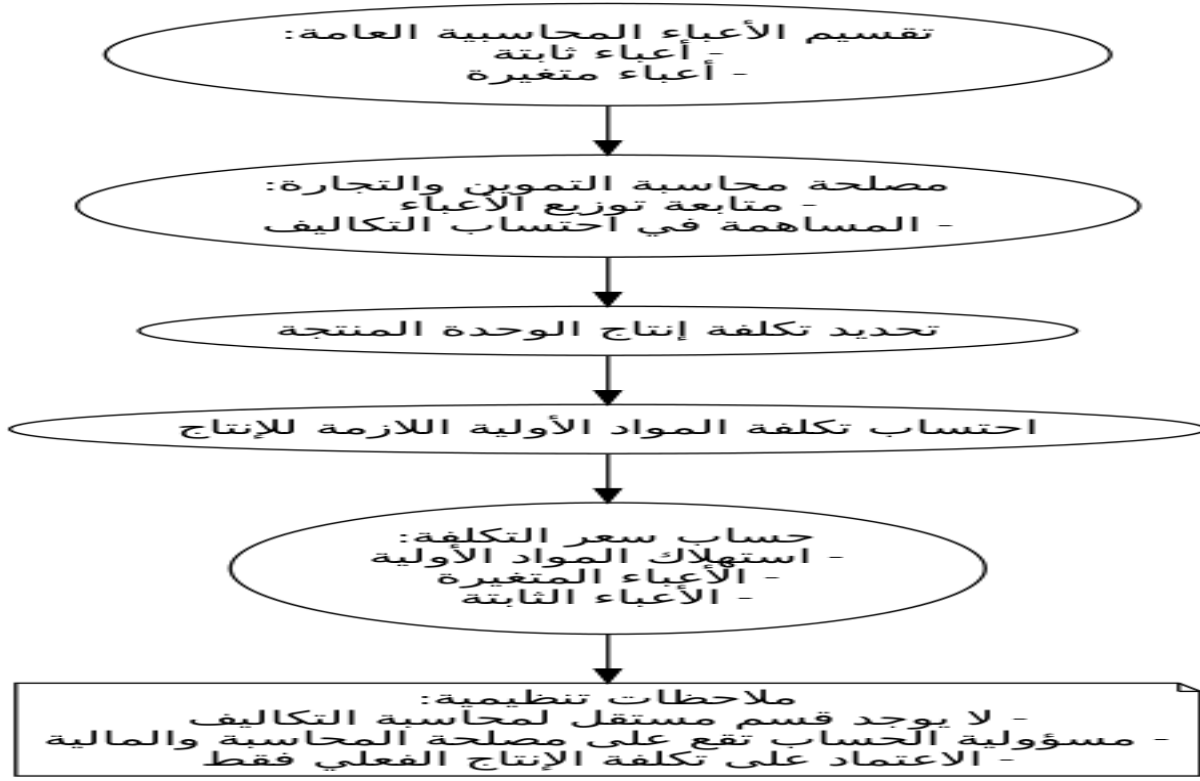
**حساب سعر التكلفة:** تحسب من خلال العلاقة التالية:

❖  $\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{التكلفة المتغيرة الوحودية} + \text{التكلفة الثابتة الوحودية}$

تتم عملية حساب التكلفة المتغيرة الوحودية من قبل مصلحة المحاسبة العامة والمالية عن طريق جمع قيمة المصاريف المتعلقة بكل من: الكهرباء، الماء، البنزين، الخدمات المصاريف البنكية، والمصاريف المختلفة. ثم يتم تقسيم القيمة الإجمالية لهذه المصاريف على الكمية المنتجة في نفس الشهر.

أما بالنسبة للتكاليف الثابتة الوحودية، فيتم جمع قيمة المصاريف المتعلقة بكل من: المصاريف البنكية، الإهلاكات، مصاريف الكراء، الأجور، والمصاريف المختلفة الثابتة. وبعد جمع هذه المصاريف، يتم تقسيم القيمة الإجمالية على الكمية المنتجة خلال الشهر المعني.

**رسم توضيحي (02-02) مراحل حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة**



المصدر اعداد الطالبة اعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة والمالية مارس 2025

المطلب الثالث: عرض الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة للمنتج بلاطة خرسانية في مؤسسة هيدروكنال

في هذا المطلب سيتم التطرق الى طريقة حساب التكلفة المتبعة من قبل المؤسسة محل الدراسة من خلال الوثائق المتحصل عليها من مصلحة المحاسبة والمالية من خلال التبرص لشهر مارس الية من خلال التبرص لشهر مارس 2025 بمجمع هيدروكنال فرع عين تموشنت

أولا حساب تكلفة إنتاج البلاطة الخرسانية

✚ حساب تكلفة إنتاج البلاطة الخرسانية حسب طريقة المؤسسة

جدول (01-02) بيانات حول حجم البلاطة الخرسانية (م3,68X 0,15 X 3,6م)

التعيين	الكمية	السك	الطول	العرض	الحجم م <sup>3</sup>	الإجمالي	المقدار النهائي	المقدار النهائي +5% من الخسائر
البلاطة	1	0,15	3,68	3,6	1,987	1,987	1,987	2,087

المصدر اعداد الطالبة بالاعتماد على وثيقة مقدمة اثناء التربص الميداني وحدة الانتاج مؤسسة هيدروكنال مارس 2025

جدول (02-02) مقدار تسليح البلاطة الخرسانية

الوزن من الفولاذ كغ	البلاطة		الطول	المعلم
	الطول الإجمالي بالمتر	الكمية كغ		
186,984	207,76	56	3,71	1-T12
133, 38	148,2	76	1,95	2-T12
12,152	19,6	40	0,49	3-T10

المصدر اعداد الطالبة بالاعتماد على وثيقة مقدمة اثناء التربص الميداني وحدة الانتاج مؤسسة هيدروكنال مارس 2025

جدول(02-03) تكاليف المواد الاولية الخاصة بإنتاج البلاطة الخرسانية

البلاطة	الوحدة	الحجم م <sup>3</sup>	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبالغ
الاسمنت	كغ	2,09	834 ,62	6,39	5333,25
الحصى 3/8	كغ		1001,55	0,37	370,57
الحصى 8/15	كغ		1241,50	0,71	881,47
الرمل 0/3	كغ		1001,55	0,51	510,79
الماء	لتر		396,45	0 ,03	9,91
تلاقي الاسلاك 2مم	كغ		2 ,00	145,00	290,00
فولاذ 10مم	كغ		12,15	116,39	1414,37
فولاذ 12 مم	كغ		320,36	113,51	36364,52
مرساة الرفع	وحدة		4,00	94 ,00	376,00
احتياطي لرفع المرساة	وحدة		0,50	550,00	275,00
الفاصل	وحدة		20,00	9,00	
الإجمالي					46005,88

المصدر اعداد الطالبة بالاعتماد على وثيقة مقدمة اثناء التربص الميداني وحدة الانتاج مؤسسة هيدروكنال مارس 2025

جدول (02-04) تكاليف العمالة

التعيين	العدد	السعر الساعي	ساعات عمل البلاطة	تكلفة العمالة لكل قطعة
تاجر الخرقة	2	503,53	4	4028,24

503,53	1	503,53	1	عامل الاستغلال
4531,77	الإجمالي			

المصدر اعداد الطالبة بالاعتماد على وثيقة مقدمة اثناء التبرص الميداني وحدة الانتاج مؤسسة هيدروكنال مارس 2025

الجدول (02-05) تكاليف العمالة الجزء الثابت

التعيين	العدد	السعر الساعي	ساعات العمل	تكلفة العمالة
رئيس القسم	1	564,13	0,1	56,41
رئيس المصلحة	1	565,81	0,1	56,58
رئيس العمال	1	415,52	0,5	207,76
الإجمالي				320,75
اجمالي اليد العاملة				4852,52

المصدر اعداد الطالبة بالاعتماد على وثيقة مقدمة اثناء التبرص الميداني وحدة الانتاج مؤسسة هيدروكنال مارس 2025

جدول (02-06) اجمالي تكاليف البلاطة الخرسانية

المواد الأولية	46005,88
اليد العاملة	4852,52
الإجمالي	50 858.4

المصدر اعداد الطالبة بالاعتماد على وثيقة مقدمة اثناء التبرص الميداني وحدة الانتاج مؤسسة هيدروكنال مارس 2025

بعد تحديد تكاليف المواد الأولية واليد العاملة لإنتاج وحدة واحدة من المنتج فإننا سنقوم بحساب ثمن البيع بإضافة الى هامش الربح المقدر ب 30% بالإضافة الى معدل الرسم 19% لنتحصل على سعر البيع بالرسم (TTC) ونلخص ذلك في الجدول التالي:

جدول(2-07) سعر التكلفة و ثمن البيع النهائي للبلاطة الخرسانية الواحدة

المبالغ	البيان
46 005.88	المواد الأولية
4 852.52	اليد العاملة
50 858.40	اجمالي التكاليف المباشرة
01	عدد الوحدات المنتجة
50 858.40	تكلفة الوحدة الواحدة
5 085.84	هامش الربح % (10)

55 944.24	سعر البيع
10 629 .41	الرسم على القيمة المضافة (19%)
66 573.65	سعر البيع بالرسم

المصدر اعداد الطالبة بالاعتماد على وثيقة مقدمة اثناء التبرص الميداني وحدة الانتاج مؤسسة هيدروكنال مارس 2025

المؤسسة محل الدراسة تتحمل مقدار 50 858.40 من تكاليف المباشرة لإنتاج بلاطة خرسانية وإنها حققت هامش ربح يقدر 5085.84 دج بينما قدر سعر بيع متضمن الرسم بـ 66 573.65 دج ويجدر بالذكر ان المؤسسة لا تأخذ بعين الاعتبار التكاليف الغير مباشرة فهي تدخلها مباشرة مع التكاليف المباشرة

حيث من خلال دراستنا للطريقة المتبعة اتضحت ان المؤسسة محل الدراسة لا تتبع الطريقة الدقيقة والعلمية في تحديد التكلفة النهائية وسعر البيع وهذا راجع لفشل المؤسسة في تخصيص التكاليف الغير مباشرة فهي تستخدم معلومات يتحكم بها سعر السوق

ثانيا تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنتها مع الطريقة السابقة:

1. تحديد الأنشطة ومراكزها وتكاليفها:

أ. تقسيم أنشطة المؤسسة:

مركز التموين: نشاط الإنتاج او تصميم المنتجات.

مركز الإنتاج: نشاط الإنتاج او تصميم المنتجات.

مركز التوزيع: نشاط اعداد الفواتير او توزيع المنتجات .

ب. تحديد مراكز الأنشطة

- مراكز الأساسية (مركز التوزيع، مركز الإنتاج، مركز التموين)

جدول (08-2) قائمة المصاريف المختلفة لشهر مارس 2025

الخدمات			
رقم الحساب	النشاط	الشرح	المبالغ
602	مشتريات مستهلكة غير مخزنة	اللوازم المكتبية وغيرها من اللوازم والمشتريات الغير مخزنة	9500
604	كهرباء مستهلكة	مصاريف الخدمات مثل الكهرباء الماء والغاز	52 000

30 000	تخص تكاليف نقل المشتريات	تكاليف النقل	611
19 900	مصاريف الصيانة والتصليح الممتلكات والآلات عند وجود عطل	الصيانة والتصليح	615
8 000	مصاريف التأمين على الآلات والمباني والأشخاص	أقساط التأمينات	616
9500	نفقات الاشهار الإعلانات والحملات الترويجية	الاشهار والنشر	623
12 000	فوائد قروض	الأعباء المالية	65
17 900	اهتلاك الاستثمارات المادية المعدات والآلات	اهتلاك الآلات	6811
/	لا تتعامل المؤسسة مع العملاء من الخارج	خسائر الصرف	666
158 800	المجموع		

المصدر اعداد الطالبة بالاعتماد على وثيقة مقدمة اثناء التبرص الميداني وحدة الانتاج مؤسسة هيدروكنال مارس 2025

تحديد تكلفة كل نشاط ومسبباتها

جدول (09-2) مراكز ومسببات التكلفة

المراكز	النشاط	مسبب تكلفة كل نشاط	التكاليف الغير مباشرة المحملة
التموين	اعداد الطلبيات	عدد الطلبيات	تكلفة اليد العاملة +مدخلات مشتريات أخرى غير مخزنة من مواد واللوازم+تكاليف النقل+ أعباء مالية
الإنتاج	الإنتاج	أوامر التصميم	قيمة الكهرباء المستهلكة من طرف الآلات+اهتلاك الآلات+الصيانة والتصليحات+ تكلفة اليد العاملة
التوزيع	اعداد الفواتير	عدد الفواتير	تكلفة اليد العاملة +الاشهار والنشر+التامين

المصدر اعداد الطالبة بالاعتماد على وثيقة مقدمة اثناء التبرص الميداني وحدة الانتاج مؤسسة هيدروكنال مارس 2025

1. تحديد معدل التحميل لكل نشاط:

معدلات التحميل هي تغيرات في دالة التكاليف التي يتم وصلها بالتقلبات على مستوى كل نشاط حيث نقوم بتحديد معدلات التحميل للمراكز المعنية كالتالي:

- مركز التموين:

معدل التحميل لنشاط اعداد الطلبيات = (تكلفة اليد العاملة +مدخلات مشتريات أخرى غير مخزنة من مواد واللوازم +تكاليف النقل + أعباء مالية) / عدد الطلبيات

معدل التحميل لنشاط اعداد الطلبيات:

$$(123) / (4\ 852,52 + 9\ 500 + 30\ 000 + 12\ 000) = 458.1505$$

- مركز الإنتاج:

معدل التحميل لنشاط الإنتاج = (قيمة الكهرباء المستهلكة من طرف الآلات + اهتلاك الآلات +الصيانة والتوصيلات + تكلفة اليد العاملة) / أوامر التصميم

$$= (34) / (4\ 852,52 + 52\ 000 + 19\ 900 + 17\ 900)$$

- مركز التوزيع:

معدل تحميل نشاط اعداد الفواتير = (تكلفة اليد العاملة +الاشهار والنشر +خسائر الصرف +التامين) / (عدد الفواتير )

معدل تحميل نشاط اعداد الفواتير:

$$17\ 555.14 = (88) / (4\ 852,52 + 9\ 500 + 8\ 000)$$

جدول (10-2) معدلات تحميل الانشطة الخاصة بالبلاطة الخرسانية

الأنشطة الرئيسية			البيان
نشاط اعداد الفواتير	نشاط الإنتاج	نشاط اعداد الطلبيات	
22 352.52	94 652.52	56 352.52	تكلفة الأنشطة
عدد الفواتير	أوامر الهندسة	عدد الطلبيات	نوع المسببات
88	34	123	عدد المسببات

17 555.14	2 783.90	458.15	معدل التحميل لكل نشاط
-----------	----------	--------	-----------------------

المصدر اعداد الطالبة بالاعتماد على وثيقة مقدمة اثناء التبرص الميداني وحدة الانتاج مؤسسة هيدروكنال مارس 2025

نلاحظ من خلال الجدول السابق ان معدل التحميل الخاص بنشاط الإنتاج مرتفع بالمقارنة بمعدل تحميل النشاطات الأخرى بسبب طبيعة المؤسسة الصناعية فهي تعتمد على تخصيص تكاليفها الغير مباشرة بكثرة في عملية الإنتاج كما نلاحظ أيضا وجود علاقة سببية طردية بين كل نشاط ومعدل التحميل الخاص به.

## 2. تحميل تكاليف الأنشطة على المنتوجات:

يقصد بها ربط الأنشطة بالمنتوجات وهي اخر مرحلة بعد تحديد معدل التحميل لكل نشاط من الأنشطة سابقة الذكر وذلك من خلال مقابلة مع رئيس مصلحة المالية وبعض العمال في قسم المالية.

- ✓ تمون المؤسسة بالمواد الأولية كل ستة أشهر يصبح قابل للقياس يعبر ب 6 مرات.
- ✓ انتجت المؤسسة 100 بلاطة حيث يصبح الحدث 100 مرة.
- ✓ باعت المؤسسة 100 بلاطة حيث يصبح الحدث 100 مرة.
- تحديد القيمة المحملة على المنتج النهائي.

❖ القيمة المحملة على المنتج النهائي = عدد الاحداث X معدل التحميل لكل نشاط.  
3. تحديد اجمالي التكاليف الغير مباشرة.

## جدول (11-02) اجمالي التكاليف الغير مباشرة.

المنتوج بلاطة خرسانية			البيانات
التكلفة المحملة	معدل التحميل	الاحداث	
2 748.9	458.15	6	نشاط اعداد الطلبيات
278 390	2 783.90	100	نشاط الإنتاج
1 755 514	17 555.14	100	نشاط اعداد الفواتير
2 036 652.9	المجموع		

المصدر اعداد الطالبة بالاعتماد على وثيقة مقدمة اثناء التبرص الميداني وحدة الانتاج مؤسسة هيدروكنال مارس 2025

1. تحديد تكلفة المنتج بلاطة خرسانية وفق لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يركز على اجمالي التكاليف الغير مباشرة الموجودة في الجدول السابق وإضافة الى التكاليف المباشرة تم تقسيم التكاليف المباشرة والغير مباشرة على عدد الوحدات المنتجة.

عدد طلبيات المنتج 123 طلبية حيث يتطلب منا الفصل بين التكاليف المباشرة عن التكاليف الغير مباشرة بفصل عدد الوحدات حيث نقسم التكاليف المباشرة على 100 وحدة من بلاطة الخرسانية وتقسم التكاليف الغير مباشرة على 123 وحدة ويتم ذلك وفق الجدول التالي:

جدول (12-02) تكلفة المنتج بلاطة الخرسانية وفق نظام التكاليف على اساس الانشطة.

المبالغ	البيان
50 858.40	التكاليف المباشرة
01	عدد الوحدات
50 858,40	التكلفة المباشرة الوحديّة
2 036 652.9	التكاليف الغير مباشرة
123	عدد الوحدات
88 550.13	التكلفة الغير مباشرة الوحديّة
139 408.53	تكلفة الوحدة الواحدة
13 940.85	هامش الربح (10%)
153 349.35	سعر البيع
29 136 .38	الرسم على القيمة المضافة (19%)
182 485.73	سعر البيع متضمن الرسم (TTC)

المصدر اعداد الطالبة اعتماد على وثيقة مقدمة اثناء التبرص الميداني وحدة الانتاج مؤسسة هيدروكنال مارس 2025 من خلال الجدول نلاحظ ان التكاليف الغير مباشرة المخصصة للوحدة مقدرة بـ 88 550.13 دج أكبر من اجمالي التكاليف المباشرة والمقدرة بـ 50 858,404 دج مما يؤدي الى ارتفاع التكلفة النهائية وبالتالي تكلفة الوحدة الواحدة تصبح تقدر بـ 139 408.53 بينما هامش الربح يقدر بـ 13940.85 دج لكي يصبح سعر بيع المنتج متضمن الرسم يقدر بـ 182 485.73 دج

- تحليل الفرق بين الطريقتين:

- بعد حساب تكاليف المنتج حسب الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة محل الدراسة وأيضا محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة نستطيع اجراء مقارنة وذلك من خلال الجدول الموالي:

جدول (13-02) المقارنة بين طريقة المؤسسة وطريقة التكاليف على اساس الانشطة:

البيان	طريقة المؤسسة	طريقة ABC	الفرق
التكاليف المباشرة الوجدوية	50 858,40	50 858,40	0
التكاليف الغير مباشرة الوجدوية	/	88 550.13	88 550.13
تكلفة الوحدة الواحدة	50 858,40	139 408.53	88 550.13
هامش الربح (10%)	5 085.84	13 940.85	8 855.01
سعر البيع خارج الرسم (HT)	55 944.24	153 349.35	97 405.11
سعر البيع متضمن الرسم (TTC)	66 573.65	182 485.73	115 912.08

المصدر اعداد الطالبة اعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة والمالية مارس 2025

- دقة احتساب التكاليف: الطريقة التقليدية تعتمد فقط على التكاليف المباشرة، مما يؤدي إلى تسعير منخفض لا يعكس التكلفة الحقيقية للمنتج.
- طريقة ABC تأخذ بعين الاعتبار التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالأنشطة، ما يمنح رؤية أكثر دقة للتكلفة الفعلية.
- التكاليف غير المباشرة: تسجل طريقة ABC تكاليف غير مباشرة قدرها 88,550.13 دج للوحدة، في حين تغفل عنها الطريقة التقليدية كلياً وهذا ما يبرز ضعف الطريقة التقليدية في تحميل المنتج بحصته العادلة من المصاريف العامة.
- تكلفة الوحدة: وفق الطريقة التقليدية 50,858.40 دج وفق طريقة ABC 139,408.53 دج.
- الفرق الكبير يشير إلى أن الاعتماد على الطريقة التقليدية قد يؤدي إلى تقدير غير دقيق للربحية وربما بيع بخسارة.
- هامش الربح وسعر البيع: بالرغم من الحفاظ على هامش ربح موحد بنسبة 10%، إلا أن:
- سعر البيع خارج الرسم (HT) في طريقة ABC يبلغ 153,349.35 دج مقارنة بـ 55,944.24 دج في الطريقة التقليدية الفرق 97,405.11 دج.
- السعر مع الرسم (TTC) يزيد بـ 115,912.08 دج هذا يوضح أن طريقة ABC تمكن المؤسسة من تحديد سعر بيع واقعي يغطي التكلفة ويحقق الربح.
- النتائج المالية والاستراتيجية: الطريقة التقليدية قد تؤدي إلى قرارات تسعيرية غير مدروسة وربحية وهمية ومنه نستطيع القول ان الطريقة المطبقة من طرف المؤسسة غير دقيقة لأنها قامت بتخصيص التكاليف المباشرة فقط واهملت جانب التكاليف الغير مباشرة حيث ان الطريقة الحديثة لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي الطريقة الأكثر فعالية وتلائم احتياجات المنتج وأيضاً يساعد على دقة تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج على عكس الطريقة المتبعة من طرف المجمع

### خلاصة الفصل الثاني

ختاماً للفصل الثاني من خلال تسليط الضوء على الدراسة الميدانية الخاصة بمجمع هيدروكنال فرع شعبة اللحم عين تموشنت نستطيع القول ان نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو النظام الأكثر مردودية حيث يحسن من دقة التكاليف الغير مباشرة للمنتج ويساعد في اتخاذ القرارات المالية والاستراتيجية خاصة في المؤسسات ذات التكاليف الغير مباشرة المرتفعة والمعقدة ويعزز الشفافية والمساءلة ليس ذلك فقط بل يعتبر نظام ABC أداة قوية عند تطبيقه في البيئة المناسبة.

خاتمة عامة

### خاتمة عامة:

بعد الدراسة الميدانية التي قمت بها في مجمع هيدروكنال فرع عين تموشنت -شعبة اللحم اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي حيث قمت بدراسة الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة في تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج نصف المصنع "بلاطة خرسانية" حيث استنتجت انها طريقة غير سليمة حيث تهمل التكاليف الغير مباشرة

من خلال تطبيق نظام ABC لتحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج «بلاطة خرسانية» وبالاعتماد على المعطيات التي زودتني بها مصلحة المالية والمحاسبة ظهرت ان الطريقة الحديثة تعالج التكاليف الغير مباشرة وهي أكثر مصداقية وموثوقية على عكس الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة حيث يساهم في تحديد تكلفة أكثر دقة مما يعود اجابا على المؤسسة.

### الإجابة عن الإشكالية:

يمكن تطبيق نظام تكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية هيدروكنال باتباع خطواته سابقة الذكر ويمكننا القول ان نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام متكامل تحتاجه المؤسسة في إدارة منتجاتها للوصول الى أهدافها المالية والاستراتيجية معا.

### اختبار الفرضيات:

**الفرضية الأولى:** الفرضية صحيحة يختلف نظام التكلفة على أساس الأنشطة عن الطرق التقليدية في درجة دقة تخصيص الأعباء الغير مباشرة للوحدات الإنتاجية بحيث يكشف التكاليف الحقيقية لكل منتج ويجنب المؤسسات أي خسارة محتملة بسبب سوء تخصيص وتحميل التكاليف الغير مباشرة الإنتاجية وكذلك على اهداف المؤسسة وسياساتها المالية.

**الفرضية الثانية:** من خلال الدراسة التطبيقية في مؤسسة "هيدروكنال" بولاية عين تموشنت، تبين أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) كان له تأثير إيجابي واضح على فعالية توزيع التكاليف غير المباشرة. فقد ساعد النظام على ربط التكاليف بشكل أدق بالأنشطة المسببة لها، مما ساهم في تحسين دقة احتساب تكاليف المنتجات والخدمات، وأدى إلى نتائج أكثر واقعية مقارنة بالنظام التقليدي المعتمد سابقاً داخل المؤسسة. وعليه، فإن الفرضية المقترحة صحيحة، وتؤكد أن تطبيق نظام ABC يعزز من موثوقية المعلومات المحاسبية وجودتها داخل المؤسسة.

### نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة وعلى ضوء البيانات وتحليلها يمكن استخلاص بعض النتائج أهمها:

-تشير الدراسة بانه على الرغم من وجود نظام التكاليف الكلية الذي تستخدمها المؤسسة محل الدراسة لتحديد التكلفة الإجمالية للمنتج، إلا انها تعتمد في حساب التكاليف المباشرة وغير المباشرة على تقديرات تقريبية لا تتماشى دائماً مع

## خاتمة عامة

الأسعار الفعلية، مما يؤدي إلى استخدام مبالغ قد تكون غير دقيقة، يمكن اعتبار أسلوب المؤسسة غير علمي وغير عملي، مما يؤثر سلباً على دقة تحديد تكلفة المنتج.

-لنظام التكاليف على أساس الأنشطة فعالية في تحسين العائد واتخاذ القرار داخل مؤسسة.

-من أجل تحسين دقة المعلومات المتعلقة بالتكاليف، ينبغي تبني أساليب حديثة نظام ABC لكونه يوفر معلومات أكثر دقة وموثوقة. هذا الأسلوب يساهم في تمكين الإدارة العليا من اتخاذ قرارات استراتيجية سليمة بناءً على بيانات دقيقة.

-يعتمد نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فرضية أن المنتجات لا تستهلك الموارد بشكل مباشر، بل من خلال عمليات غير مباشرة. لذلك، يجب حساب تكاليف المنتجات عبر المراحل المختلفة للعملية الإنتاجية بدءاً من المراحل الأولية وصولاً إلى مراحل التوزيع.

-الفرق الأساسي بين النظام المعمول به حالياً المؤسسة محل الدراسة وبين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والقائم على تحليل البيانات يكمن في جودة المعلومات المتاحة وكيفية توزيع التكاليف غير المباشرة بناءً على هذه البيانات.

-نقص التأهيل الكافي للموظفين في هذا المجال، بالإضافة إلى التكاليف العالية المتعلقة بتصميم وتنفيذ نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

### التوصيات:

على ضوء النتائج السابقة يمكننا القول انه يجب اتباع مجموعة من التوصيات أهمها:

-على المؤسسات الاقتصادية في المستقبل تولي اهتماماً متزايداً بتخصيص التكاليف الغير المباشرة المرتبطة بالإنتاج وإدخال أساليب جديدة في حساب التكاليف.

-يعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة نظام رقابي تكامل على التكاليف الغير مباشرة مما يساهم في اتخاذ القرارات التسعيرية داخل المؤسسات الاقتصادية.

-التركيز على تطوير كفاءات ومهارات الموظفين في هذه الأنظمة الحديثة لضمان تطبيقها بشكل سليم وفعال وتقليل التكاليف.

-الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف القائم على أساس الأنشطة كونه أكثر مصداقية واعتماده كأداة حديثة لتحديد التكلفة المثالية للمنتجات.

-تشجيع تطبيق نظام محاسبة التكاليف القائم على أساس الأنشطة وتعزيز الاتصال من أجل توفير معلومات مالية دقيقة تدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية السليمة والرشيده.

-اهتمام بالأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والتخلي على الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

## خاتمة عامة

-مساعدة متخذي القرار في تحديد الأنشطة الرئيسية ومعرفة نقاط القوة والضعف للأنشطة التي يمكن الاستغناء عنها.

-استخدام التكنولوجيا وبرامج الاعلام الالي الحديثة التي تساهم في تخصيص الأنشطة ومسبباتها اليا مثل برنامج (SAP,ORACLE).

- افاق الدراسة :

-تطوير نموذج محلي مبسّط لنظام ABC يتماشى مع قدرات المؤسسات الجزائرية الصغيرة والمتوسطة.

-إمكانية إجراء دراسات مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والنظام التقليدي في مؤسسات من قطاعات مختلفة.

-إمكانية استخدام نتائج ABC في تحسين القرارات الاستراتيجية، مثل التخطيط للإنتاج، تطوير المنتجات، وتحليل سلسلة القيمة.

-تشجيع الأبحاث التطبيقية بالشراكة بين الجامعات والمؤسسات لتجريب النظام ميدانياً وتوسيع تطبيق نظام ABC ليشمل مؤسسات في قطاعات صناعية مختلفة لمقارنة النتائج حسب طبيعة النشاط.

## قائمة المصادر والمراجع



## قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

### الكتب

- احمد نور، ص. ا. ع. ا. م، 2003. اصول محاسبة التكاليف. الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر و التوزيع.
- إريك، ن. ر. ا. ج، 2002. "المحاسبة الإدارية". مكان غير معروف: دار المريخ.
- بربري، م. ا، 2018. محاسبة التحليلية. مكان غير معروف: دار البادوري للنشر و التوزيع .
- بوعقوب، ع. ا، 1998. المحاسبة التحليلية. الطبعة الأولى المحرر الجزائر: اسم غير معروف
- بيان، ع. ا، 2004. مبادئ محاسبة التكاليف. مكان غير معروف: الدار الجامعية.
- تسير، م، 2004. مبادئ محاسبة التكاليف. عمان: دار وائل للنشر و التوزيع.
- التكريتي، ا. ي، 2007. محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا المعاصرة. عمان: دار الحامد للنشر و التوزيع.
- تكريتي، ا. ي، 2008. محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة. الطبعة الأولى المحرر مكان غير معروف: دار الحامد للنشر و التوزيع.
- الجبوري، ج. م. ع، 2015. محاسبة التكاليف المتقدمة. العراق: دار النشر.
- حجاز، ن. أ. م. ع. ع. ا، 1983. مبادئ محاسبة التكاليف. الخرطوم. : دار النشر التربوي.
- حشيش، خ. ع. ا، 2005. محاسبة التكاليف قياس و التحليل. الطبعة الاولى المحرر مكان غير معروف: دار وائل للنشر .
- الحليم، ع. ع، 1990. أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية. الطبعة الأولى المحرر مكان غير معروف: ذات السلاسل للنشر.
- خليل صالح عبد الله رزق، ع. ا. و، بلا تاريخ مبادئ محاسبة التكاليف. مكان غير معروف: اسم غير معروف
- راضي، م. س، 2003. مبادئ محاسبة التكاليف. مكان غير معروف: الدار الجامعية.
- الرجبي، م. ت. ع. ا، بلا تاريخ مبادئ محاسبة التكاليف. الطبعة الثالثة المحرر جامعة الكويت : دار وائل للنشر.
- الرحيني، م. ت، 2007. محاسبة التكاليف. الجزائر: الشركة العربية المتحدة للتسويق .
- رفاعي، س. ن. م، 2019. "المحاسبة عن التكاليف إطارها النظري ومجالها التطبيقي. مصر: بدون دار نشر.
- سالم، 1992. نظم التكاليف. مكان غير معروف: دار النهضة العربية .
- سامي، ر. م، 2003. مبادئ محاسبة التكاليف. الاسكندرية: الدار الجامعية.

- سعاد، إ. ح. م، 2013. محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة. ، عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع.
- شحاتة، ن. ا. م. ش. ا، 2004. محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة. مكان غير معروف:الدار الجامعية الاسكندرية .
- شلابي، ع.، 2019. دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية. العدد الاول المحرر مكان غير معروف:اسم غير معروف
- طنيب، م. ش. ح، 1998. محاسبة التكاليف الصناعية. الطبعة الثالثة المحرر عمان : دار المستقبل للنشر و التوزيع .
- عاطف اخرس، ا. ه، 2001. محاسبة التكاليف الصناعية. عمان: دار البركة للنشر.
- عدون، ن. د، 1998. "تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية". الجزء الاول المحرر الجزائر: دار المحمدية العامة.
- عطية، ا. ه، 2000. محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- الفيومي، م، 1993. أصول محاسبة التكاليف. مكان غير معروف:مطبعة الانتصار.
- كمال حسن جمعة الربيعي، س. م. ا، 2008. محاسبة التكاليف الصناعية. عمان: اثر للنشر و التوزيع.
- اللطيف، ن. ن. ا. ع، 2009. مبادئ محاسبة التكاليف. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- ماتولتش، ا. ه. س، 2007. المحاسبية الإدارية. مكان غير معروف:دار المريخ للنشر .
- المرطانة، ع. ف، 2009. متطلبات و معوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، الاردن: جامعة ال البيت.
- مدوح، ك. ح. ع. ا، 2002. أصول محاسبة التكاليف. مكان غير معروف:دار السلام للنشر
- نائل عدس، ن. ا، 2007. محاسبة التكاليف. عمان: دار جهينة للنشر و التوزيع .
- نصار، أ. ا. م. أ، 2008. المحاسبة الإدارية. مكان غير معروف:الشركة العربية المتحدة.
- نصر، ص. م، 2015. الوجيز في المحاسبة الإدارية. الطبعة الاولى المحرر عمان: دار المسيرة.
- الهلباوي، م. س، 2003. دراسات في محاسبة التكاليف الفعلية. مكان غير معروف:الدار الجامعية.
- ولعلو، ف. ا، بلا تاريخ الإقتصاد السياسي. الطبعة الأولى المحرر لبنان: دار الحداثة.

- الاطروحات و المذكرات

- الاطروحات

- عمر، أ، 2010. مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة-، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. تلمسان: الإمداد الشامل.

## - المذكرات

- ايمان، ب.، 2023. دور محاسبة التكاليف في تحسين المالي للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة توزيع الغاز و الكهرباء بالمدينة رسالة الماجستير مالية و محاسبة، مكان غير معروف: اسم غير معروف
- جصاص، م.، 2020. رسالة ماجستير، نظرية التكاليف و الايرادات. قسنطينة: اسم غير معروف
- جهلان، م. ب. و. ع. ا.، 2018. دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على اساس
- حمزة جيهان، ش. ا.، 2020. مذكرة الماجستير بعنوان تطبيق التكاليف المبني على اساس الانشطة في مؤسسة اقتصادية. p. 21.
- زعرور، ن.، 2015. أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة. بسكرة، اسم غير معروف، p. 91.
- شفقة، خ. ا. ع. ا.، 2007. نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في التجارة. غزة: اسم غير معروف
- طوايبيبة، أ.، 2003. "المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر. الجزائر: اسم غير معروف
- عباس، ع. ا.، 2013. أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC على قرارات التسعير، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وجباية، ورقلة: اسم غير معروف
- العبيد، م. ا. أ.، 2021. دور التكاليف المعيارية في الرقابة عمى عناصر التكاليف الكمية الدراسات العليا جامعة سنار، رسالة ماجستير غير منشورة. مكان غير معروف: اسم غير معروف
- عثمان، ب.، 2008. تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية. سكيكدة (مذكرة ماجستير كلية تسيير و العلوم الاقتصادية): اسم غير معروف
- عدنان، ب. م. ع. ا. خ.، 2020. مذكرة تخرج ماستر دور محاسبة التكاليف في تحديد سعر البيع في المؤسسة الاقتصادية. مكان غير معروف، اسم غير معروف
- غنيم، ر. م.، 1991. الرقابة عمى التكاليف كلية التجارة جامعة القاهرة فرع الخرطوم. القاهرة: اسم غير معروف
- محفوظ، ك. م. ع.، 2014. "مدى إمكانية تطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد كأحد متطلبات إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية" رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية. غزة: اسم غير معروف
- محمد، ك.، بلا تاريخ انشاء قيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على اساس الانشطة رسالة ماجستير منشورة. البليدة: جامعة سعد دحلب.
- محمد، أحمد هاشم عطية ومحمد محمود عبد ربه. 2000 دراسات في المحاسبة المالية – محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، مكان غير معروف، الدار الجامعية، p. 238.

- مرحوم، ع. ا. د. ز. م، 2012. رسالة ماجستير ، مبادئ محاسبة التكاليف، جامعة الإسكندرية كلية التجارة. الاسكندرية : اسم غير معروف
- مولاي الزين فاطمة، ن. ك، 2016. رسالة ماجستير، محاسبة التكاليف كاداة لتقييم الاداء المالي للمؤسسة. p. 09.
- هلال، د. ر، بلا تاريخ المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة. مكان غير معروف:اسم غير معروف
- ياسين، س، 2010.رسالة ماجستير ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة. البليدة: اسم غير معروف

## - المجالات

- فودة، ش، 2007. اطار مقترح للتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة. مجلة كلية التجارة جامعة الاسكندرية، مارس. p. 207\_209.
- مسكين، ش. ص. س. و. ا، 2016. التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية، مجلة الابتكار والتسويق، جامعة الجيلالي ليايس. العدد الاول المحرر سيدي بلعباس: اسم غير معروف

## - المراجع باللغة الأجنبية

### - الكتب

- Boisselier, P., 1999. Contrôle de gestion. Paris : Librairie Vuibert.
- C. Goujet, c. e. c. r., 1996. Comptabilité analytique et contrôle de gestion. Tome 1, 3 éd. Paris : Dunod.
- P. Mervellec, 1991. Outils de gestion la pertinence retrouvée. Paris : Comptables Melasherbes.
- Simon, T. s. a. b. C., 1995. Comptabilité analytique et contrôle de gestion. Paris : Edition Vuibert.

### - مذكرات / تقارير

- Emmanuel, H., 2006. Calcule du prix de revient. s.l. : CII SA.
- Gurses, A. P., 1999. Activity-Based Costing and Theory of Constraints Model for Product. Virginia : Mix Decisions.

### - مقالات من مجلات

- Cooper, R., 1999. Profitable New Product with Target Costing. Sloan Management Review. Cambridge : s.n.
- Lee, J., 1994. Use Target Costing to Improve Your Bottom-Line. CPA Journal, 1 Jan., p. 64.