جامعة يحي فارس –المدية–

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أهمية طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة
- حالة مجمع صيدال بالمدية -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبة:

- عائشة حفصي
- سارة مغسل

تحت إشراف الأستـــاذ:

- أ/ محمد زرواطي

السنة الجامعية:2024/2023


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

كل الشكر لرب العالمين الذي وهبنا العقل وحسن التدبير، فهو الذي أنعم علينا بنعمة القلم ووفقنا فيما وصلنا إليه، وكان عونًا لنا في بلوغ ثمرة العلم
فنحمد الله ونشكره..
ثم نتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ المؤطر محمد زرواطي على تفضله بالإشراف على هذه المذكرة لما منحنا من جهد ووقت وتوجيهات ودعم لإنجاز هذا البحث، إلى أساتذة أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بقبول مناقشة هذه المذكرة وإثرائها وتقييمها..
كما نشكر جميع أساتذة الكلية خاصة الأستاذ شمس الدين بوعرارة على توجيهاته وملاحظته القيمة التي شجعتنا لمواصلة الدرب...
نختم بالشكر موظفين وعمال مجمع صيدال المدية على المساعدات القيمة قدموها
كل من ساندنا في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد إلى كل من أهداني دعائه ونصائحه وتوجيهاته ولو بكلمة طيبة..
وفي الأخير نسأل الله عز وجل أن يجعلنا ممن يكثر ذكره فينال فضله ويحفظ أمره وأن يغمر قلوبنا بمحبة ورضا الله

شكرا لكم جميعا

الإهداء

إلى من كلل العرق جبينه ومن علمني أن النجاح لا يأتي إلا بالصبر والإصرار إلى النور الذي أنار دربي وسراج الذي لا ينطفي نوره بقلبي أبدا من الغالي والنفيس وإستمديت منه قوتي واعتزازي بذاتي

والدي العزيز

إلى من جعل الجنة تحت أقدامها وسهلت لي الشدائد بدعائها إلى الانسانة العظيمة التي لطالما تمنت أن تقر عينها لرؤيتي في يوم كهذا

أمي العزيزة

إلى ضلعي الثابت وأماني أيامي إلى ما شددت عظدي بهم فكانوا لي ينابيع أرتوي منها إلى خبرة أيامي وصفوتها إلى قرة عيني....

إلى إخوتي (أسماء، سلمى، هبة، حمزة، محمد أمين، عبد الحق)

وأبناء أختي (محمد آدم، وسيم، ألاء الرحمان)

لكل من كان عونا سندا في هذا الطريق للأصدقاء الأوفياء ورفقاء السنين للأصحاب الشدائد والأزمات إلى من أفاضني بمشاعره ونصائحه المخلصة

(مروة، مريم، عائشة، دعاء)

إليكم عائلتي أهديكم هذا الإنجاز وثمرة نجاحي التي لا طالما تمنيته

ها أنا اليوم أكملت وأتممت أول ثماراته بفضله سبحانه وتعالى الحمد لله على ما وهبني وأن يجعلني مباركا وأن يعينني أينما كنت فمن قال أنا لها نالها فأنا لها وإن أبت رغما عنها أتيت بها فالحمد لله شكرا وحبا وامتنانا على البدء والختام وآخر دعواهم أن

الحمد لله رب العالمين

سارة

الإهداء

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا على البدء والختام

ها أنا أتوج للحظات الأخيرة في ذلك الطريق الذي كان يحمل في باطنه العثرات والأشواك ورغما عنها ظلت قدمي تخطو بكل صبر وطموح وعزيمة وتفاؤل وحسن ظن بالله،

أهدي بكل فخر بحث تخرجي:

إلى نفسي العظيمة القوية التي تحملت كل العثرات والصعوبات وأكمل

إلى ذلك الرجل العظيم إلى من كان لي عمودي الفقري الذي ساندني بكل حب في ضعفي الذي أخرج أجمل ما في داخلي وشجعني دائما للوصول إلى طموحاتي إلى سندي ومسندي والضوء الذي ينير حياتي إلى (والدي) وسيدي ورفيق عمري أدامك الله ظلا لنا.

إلى التي تعجز كل الكلمات عن وصفها إلى التي كانت النور في عتمتي إلى التي كان دعاؤها سر نجاحي إلى المضحية من أجلي ورافقتني في كل أوقاتي إلى تلك التي تعبت بدون مقابل وتحملت العناء من اجل إسعادي وإتمام مسيرتي الدراسية (امي الحبيبة) متعها الله بالصحة والعافية

الى الشموع التي تنير لي الطريق وانتظروا هذه اللحظة كثيرا ليفخروا بي كما أفخر بهم وبوجودهم إلى

أخواتي (مريم، هدى، حياة)

إلى رفاق الخطوات الأولى إلى من كانوا في السنوات العجاف سحابا ممطرا صديقاتي (مروة، لينا، سارة، دعاء..)

انا ممتنة لكم جميعا.

عائشـــــة

المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة مراقبة التسيير وتحديد مزايا تطبيقها داخل المؤسسة، حيث قمنا بمحاولة تطبيق الجانب النظري لنظام التكاليف حسب الأنشطة على مجمع صيدال، وذلك بعد مراجعة الطريقة المتبعة من قبل المؤسسة والتي تعتمد على الطرق التقليدية، ومن ثم محاولة تطبيق طريقة التكاليف حسب الأنشطة.

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى نتائج مختلفة عن تلك التي تعتمدها المؤسسة في حساب التكاليف، كما تأكدنا من أن نظام التكاليف حسب الأنشطة يساهم بشكل كبير في تحسين كفاءة مراقبة التسيير من خلال تقديم معلومات أكثر دقة عن التكاليف مما يسمح للمؤسسة باتخاذ القرارات الرشيدة.

كلمات مفتاحية: طريقة التكاليف حسب الأنشطة، مراقبة التسيير، مجمع صيدال.

Abstract

This study aims to highlight the role of activity-based costing in improving managerial control efficiency and identifying the benefits of its application within the organization. We attempted to apply the theoretical aspect of activity-based costing system to Saidal Group, following a review of the traditional methods employed by the organization. Subsequently, we attempted to apply the activity-based costing method.

Through this study, we arrived at different results from those adopted by Saidal Group in cost accounting, and we confirmed that the activity-based costing system significantly contributes to enhancing managerial control efficiency by providing more accurate cost information, enabling Saidal Group to make informed decisions.

Keywords: Activity-Based Costing, Management control, Saidal Group

العنوان	الصفحة
الشكر والتقدير	
الإهداء	
المستخلص	**I**
فهرس المحتويات	**II**
قائمة الجداول والأشكال	**IV**
قائمة الملاحق	**VI**
مقدمة	أ
الفصل الأول: دراسة نظرية لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة في مراقبة التسيير	
تمهيد	2
المبحث الأول: دراسة نظرية لمراقبة التسيير وآلياتها	3
المطلب الأول: عموميات مراقبة التسيير	3
المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف	7
المطلب الثالث: الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة	13
المبحث الثاني: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	18
المطلب الأول: طبيعة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	18
المطلب الثاني: المفاهيم الرئيسية في نظام تكاليف الأنشطة ABC	22
المطلب الثالث: خصائص وأهمية نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC	26
المبحث الثالث: الفروض الأساسية وخطوات ومراحل تطبيق نظام ABC	29
المطلب الأول: الفروض الأساسي التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة	29
المطلب الثاني: خطوات تطبيق نظام ABC	31
المطلب الثالث: مزايا والانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة	33

خلاصة الفصل	36
الفصل الثاني: دراسة تطبيقية بمجمع صيدال فرع المدية	
تمهيد	38
المبحث الأول: لمحة تاريخية عن المجمع وهيكله التنظيمي	39
المطلب الأول: تقديم مجمع صيدال	39
المطلب الثاني: تقديم مقر انتاج المدية	43
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمقر انتاج ووظائفه	45
المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	49
المطلب الأول: تطبيق نظام التكاليف التقليدي (الأقسام المتجانسة)	49
المطلب الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة	56
المطلب الثالث: دور محاسبة التحليلية ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين التسيير	62
خلاصة الفصل	67
خاتمة	68
قائمة المراجع	72
الملاحق	79

1- قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	مقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	12
1-2	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	13
2-1	التوزيع الأولي للتكاليف المباشرة	52
2-2	مجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة	53
2-3	توزيع أعباء البناية (ب) على محلول الشراب	54
2-4	سعر التكلفة للوحدة الواحدة للمنتج	56
2-5	الأنشطة الموجودة بالمؤسسة	58-57
2-6	تحديد أنشطة الورشة وتكلفة كل نشاط	59
2-7	مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكلفة	60
2-8	عدد المسببات الإجمالي لكل نشاط	61
2-9	التكلفة الوحدوية المسببات للتكلفة	62
2-10	تكلفة المنتج وفق طريقة ABC	63
2-11	نسب الأعباء غير المباشرة	64
2-12	نسب مسببات التكلفة الأنشطة	65

2- قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	وظائف محاسبة التكاليف	11
1-2	هيكلة حساب التكلفة بطريقة ABC	26
2-1	مراحل نشأة مجمع صيدال	40
2-2	الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	42
2-3	الهيكل التنظيمي لمقر انتاج- المدية	46

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	شهادة الايزو رقم 9001	80
2	شهادة الايزو رقم 9002	81
3	الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	82
4	الهيكل التنظيمي لمقر الإنتاج– المدية	83
5	الرفان–كزيمالاكس	84
6	جدول أعباء المباشرة وغير المباشرة	85
7	جدول التوزيع الأولي للأعباء المباشرة	86
8	جدول توزيع الأعباء البناية (ب) على الورشة	87
9	جدول سعر التكلفة للمنتوج	88

مقدمة

تعتبر عملية تتبع التكاليف وتخفيضها من أهم الأولويات التي توجه إليها المؤسسة جهودها الكبيرة لتحقيق أهدافها واتخاذ القرارات الملائمة، ولهذا تسعى المؤسسة إلى تطبيق كافة الأساليب الممكنة لتحقيق هذا الهدف، في السابق كانت المؤسسة تعتمد على مجموعة من الأساليب التقليدية لتتبع تكاليفها، وكانت تنتج المنتجات على نطاق ضيق، ومع مرور الوقت انتقلت إلى إنتاج منتجات متعددة في نفس الوقت، مما أدى إلى فقدان الثقة في الطرق التقليدية مثل طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المعيارية، التي لم تعد قادرة على حساب التكاليف بدقة ولا مواكبة التطورات التكنولوجية وتغير بيئة السوق.

بناءً على ذلك، توجهت المؤسسة إلى تبني أساليب أكثر مرونة مثل محاسبة التكاليف حسب الأنشطة والتكلفة المستهدفة، لقد أحدثت محاسبة التكاليف حسب الأنشطة ثورة في مجال قياس التكاليف والإدارة منذ ظهورها في الثمانينات على يد الخبراء والأساتذة في مجال الإدارة، دفع هذا التطور المؤسسات إلى تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة بهدف قياس تكلفة منتجاتها بشكل أكثر دقة وصحة.

في هذا السياق، تُعد محاسبة التكاليف حسب الأنشطة واحدة من الأساليب الحديثة والأدوات الهامة لمراقبة الإدارة، حيث تساعد المديرين على اتخاذ القرارات المناسبة من خلال تحليل نتائجها بدقة وتفصيل، مما يتيح معرفة النتائج المحققة على مستوى كل منتج، كما يساهم نظام التكاليف حسب الأنشطة في تخفيض التكاليف عبر التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تقليل تكاليفها، بالإضافة إلى تحقيق رضا العملاء وتحقيق أرباح وميزة تنافسية.

1-إشكالية البحث:

وبناءً على ما تقدم، يمكن صياغة إشكالية البحث التالية :

"كيف يمكن أن تساهم طريقة التكاليف حسب الأنشطة في تحسين مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة وفي مجمع صيدال بصفة خاصة؟"

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية والإحاطة بالموضوع أكثر، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يؤثر استخدام طريقة التكاليف حسب الأنشطة على دقة تقدير التكاليف في المؤسسة الاقتصادية بشكل عام؟

- هل يمكن لطريقة التكاليف حسب الأنشطة أن توفر آليات لتحسين مراقبة التسيير في مجمع صيدال؟

- هل يؤدي تطبيق طريقة التكاليف حسب الأنشطة إلى تحسين فاعلية اتخاذ القرارات الإدارية في مجمع صيدال؟

2-فرضيات البحث

انطلاقا من الإشكالية الرئيسية وقصد تسهيل الإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- إن تطبيق طريقة التكاليف حسب الأنشطة بشكل صحيح يزيد من دقة تقدير التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.

- إن تطبيق طريقة التكاليف حسب الأنشطة بفعالية في مجمع صيدال يوفر آليات تحسين مراقبة التسيير.

- إن تطبيق طريقة التكاليف حسب الأنشطة بنجاح في مجمع صيدال يؤدي إلى تحسين فاعلية اتخاذ القرارات الإدارية.

3- أهداف البحث

من خلال هذا البحث، نسعى لتحقيق عدة أهداف يمكن تلخيصها كما يلي:

- ✓ تحديد نقاط الضعف في طرق التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة؛
- ✓ تسليط الضوء على كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة باستخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
- ✓ تطوير الأنظمة المؤسسية من التقليدية إلى الحديثة لتحقيق تفسير دقيق للنتائج؛
- ✓ إبراز أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الجزائرية؛
- ✓ إسهام في إثراء المكتبة بمراجع علمية باللغة العربية الرسمية في هذا المجال.

4- أهمية البحث

تبرز أهمية الدراسة في استكشاف إحدى الطرق الحديثة في حساب التكاليف، وتسليط الضوء على نقاط الضعف في الطرق التقليدية من خلال مقارنتها مع طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة. كما توضح دور طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد التكاليف بدقة وبشكل صحيح لمنتجات المؤسسة المختلفة وفي اتخاذ القرارات الصحيحة.

5-المنهج المستخدم في البحث

بغية الوصول إلى الأهداف المحددة للإجابة على الإشكالية والتأكد من صحة الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي والتحليلي عند عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع على مستوى الفصل النظري، أما في الفصل التطبيقي فاعتمدنا على دراسة حالة تطبيقية.

6- الدراسات السابقة

في إطار إعداد هذا البحث وفي حدود ما تم التوصل إليه، هناك العديد من الدراسات التي تطرقت إلى هذا الموضوع، نذكر منها:

- ✓ دراسة حمزة هرباجي، فتيحة بوحرود وياسمينة سالم، وهي مقال بعنوان "**تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة بالتطبيق على ملبنة التل مزلوق سطيف**"، **2020**:[1] هدفت الدراسة إلى تبيان دور محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة، وتحديد مزايا محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في مجال مراقبة التسيير داخل المؤسسة، مع القيام بدراسة الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة والمتمثلة في طريقة التكاليف الكلية، ثم تطبيق طريقة التكاليف حسب الأنشطة على المؤسسة، حيث تم التوصل إلى نتائج مختلفة عن طريقة المؤسسة في حساب التكاليف، مع تأكيد دور نظام التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة مراقبة التسيير من خلال دوره في تخفيض التكاليف والمساعدة على اتخاذ القرار.
- ✓ دراسة عبد الله قويدر الواحد، وهي مقال بعنوان "**تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الجزائرية تسويق وتوزيع المواد البترولية – نفطال**"، **2021**:[2] هدفت هذه الدراسة إلى التطرق إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)، والذي يقوم على فلسفة جديدة لمعالجة التكاليف غير المباشرة، وهذا ما جعل بعض المؤسسات الوطنية كمؤسسة نفطال تسعى إلى تبني هذا المدخل في ضبط وتوجيه تكاليفها. وأهم النتائج المتوصل إليها أنه يمكن اعتبار نظام التكاليف على أساس

[1] فتيحة بوحرود، حمزة هرباجي، ياسمينة سالم، تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) بالتطبيق على ملبنة التل مزلوق بولاية سطيف، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، جامعة سطيف، المجلد 05/ العدد:01 (2020)، الصفحات: 85-104.

[2] عبد الله قويدر الواحد، تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الجزائرية- حالة مؤسسة تسويق وتوزيع المواد البترولية- نفطال- مجلة العلوم التجارية، المجلد 20 /العدد: 02 ديسمبر 2021، الصفحات: 239-254.

الأنشطة(ABC) اما يمثل قاعدة فعالة للتخطيط والإدارة وتخفيض التكلفة، تحديد أنشطة مؤسسة نفطال بشكل دقيق والتي لها تأثير واضح على التكاليف، ضرورة وضع مخطط للتكوين أو نشاطات أو تدريب إضافي الذي يتماشى مع احتياجات المديرية المالية بصفة عامة والمديرية الفرعية لمحاسبة التكاليف بصفة خاصة ومنه المؤسسة ككل.

- ✓ حسين يحي، وهي مقال بعنوان "**استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في المؤسسة الصناعية حالة مؤسسة الجزائرية للسباكة بتيارت"2022:**[1] الصادرة عن جامعة تيارت (الجزائر)، تهدف هذه الدراسة إلى الاطلاع على الإطار العلمي لاستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) ، في القطاع الصناعي من خلال تتبع مراحل تطبيقه وتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة لحساب سعر تكلفة المنتجات بمؤسسة الجزائرية للسباكة بتيارت ALFET، مع القيام بالمقارنة مع الطرق التقليدية لحساب التكاليف المستخدمة بالمؤسسة. توصلت الدراسة إلى إنعدام تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة، وضعف الإدراك بأهميته والإعتماد على الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف لمختلف المنتجات.

7- ما يميز هذا البحث عن الدراسات السابقة

هذا البحث اختلف قليلا عن الدراسات السابقة حيث:

- ✓ حاولنا من خلال دراستنا إبراز دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين مراقبة التسيير وترشيد اتخاذ القرارات؛
- ✓ حاولنا التطرق إلى الظروف التي تؤثر على نجاح تطبيق ABC في المؤسسات الصناعية.

8- حدود البحث

تتمثل حدود هذه الدراسة في الحدود المكانية والحدود الزمنية:

[1] حسين يحي، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الصناعية حالة مؤسسة الجزائرية للسباكة، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة سطيف، المجلد: 22/ العدد: 01، سنة 2022، الصفحات: 265-284.

- ✓ **الحدود المكانية** :تم هذا البحث في المؤسسة الصناعية مجمع صيدال فرع إنتاج المدية؛
- ✓ **الحدود الزمانية:** تمت دراسة المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة لشهري أفريل وماي لسنة 2024.

9- مبررات إختيار الموضوع

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع لعدة عوامل منها:

- ✓ الاستفادة من الدراسة النظرية لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من طرف الطالب وترجمتها إلى الواقع العملي وكشف نقاط قوة وضعف المسيرين في مجال اتخاذ القرارات بناء على محاسبة التكاليف؛
- ✓ الاهتمام به من قبل الباحثين والخبراء لمدى أهميته في نجاح المؤسسات؛
- ✓ الصعوبات التي تواجهها المؤسسات في تحديد تكاليفها غير المباشرة؛
- ✓ قابلية الموضوع للبحث والسعي إلى توسيع الرصيد المعرفي في مجال محاسبة التكاليف.

10- صعوبات البحث

يمكن تلخيص أهم الصعوبات التي واجهتنا في النقاط التالية:

- ✓ قلة الوثائق المقدمة من قبل المؤسسة محل الدارسة وذلك بسبب سرية المعلومات فيها واستحالة منحها لأشخاص من خارجها؛
- ✓ قلة المعلومات المتوفرة في مؤسسة محل الدراسة حول التكاليف غير المباشرة بصفة عامة ومسببات التكلفة بشكل خاص؛
- ✓ اعتماد المؤسسات على أنظمة تقليدية لمحاسبة التكاليف مما أدى إلى صعوبة تطبيق الدراسة التطبيقية.

11- هيكل البحث

لتحقيق أهداف هذا البحث، والإجابة عن الإشكالية وتساؤلاتها من جهة، واختبار فرضياتها من جهة أخرى تم تقسيم صلب الموضوع إلى فصلين فصل نظري وفصل

تطبيقي، فضلا عن المقدمة والخاتمة متضمنة الاستنتاجات والتوصيات، ومع الإشارة إلى بعض جوانب الهامة للموضوع والتي يمكن اعتباراها كأفاق للدراسة، أما عن الفصول فهي مهيكلة كما يلي:

الفصل الأول: دراسة نظرية لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة في مراقبة التسيير، وجاء بثلاث مباحث، تطرق المبحث الأول لدراسة نظرية لمراقبة التسيير وآلياتها، ويحتوي المبحث الثاني على طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وبعد ذلك تناولنا في المبحث استعراض الطريقة لتطبيقها.

الفصل الثاني: دراسة حالة مقر إنتاج المدية وتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، حيث عرضنا في المبحث الأول الدراسة العامة حول المؤسسة، ثم في المبحث الثاني إلى دراسة الطريقة المطبقة في حساب تكاليفها، ومن ثم في المبحث الأخير تم تخصيصه لمحاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنة نتائجها مع نتائج الطريقة المطبقة في المؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول

دراسة نظرية لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة في مراقبة التسيير

تمهيد

شهدت المؤسسات الاقتصادية تحولات عميقة في طرق إدارتها، وذلك تماشيا مع التطورات في البيئة المحيطة بها. تُعتبر عملية إدارة المؤسسات جانبًا أساسيًا في هذا السياق، حيث تركز على كيفية التحكم في الموارد واستخدامها بشكل فعّال. لذلك، سعى الاقتصاديون في اتجاهات متعددة لإيجاد مفهوم لعملية الإدارة والآليات المرتبطة بها، بهدف مساعدة المؤسسات على تنظيم عملياتها بشكل أمثل.

من جانب آخر، تعتبر محاسبة التكاليف أحد الفروع الرئيسية في مجال المحاسبة، حيث كانت في بداياتها مرتبطة بالمؤسسات الصناعية نظرًا لطبيعتها وخصائصها. ومع زيادة حدة المنافسة والانفتاح العالمي، بدأت إدارة المؤسسات في مختلف القطاعات تسعى إلى خفض وضبط التكاليف، بهدف الحصول على مركز تنافسي أقوى.

وعلى ضوء التطورات التكنولوجية والمعرفية، نشأت أفكار جديدة حول عدم ملائمة أنظمة التكاليف القائمة في البيئات الحالية، مما دفع الباحثين في هذا المجال لتطوير أساليب جديدة لتقدير التكاليف، مثل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، الذي يهدف إلى التغلب على النقائص الموجودة في الأنظمة التقليدية وتحسين عمليات إدارة التكاليف بشكل عام.

سوف نتناول في هذا الفصل ما يلي:

المبحث الأول: دراسة نظرية لمراقبة التسيير وآلياتها

المبحث الثاني: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

المبحث الثالث: الفروض الأساسية وخطوات ومراحل تطبيق نظام ABC

المبحث الأول: دراسة نظرية لمراقبة التسيير وألياتها

في عالم الأعمال المعاصر، تعتبر مراقبة التسيير أحد العناصر الحيوية لضمان نجاح المؤسسات وتحقيق أهدافها بفعالية، حيث تعد مراقبة التسيير عملية حيوية تسهم في تقييم أداء العمليات والعمليات التشغيلية، وتوجيه الجهود نحو تحقيق الكفاءة والفعالية. وتقوم المؤسسات بتطبيق مجموعة من الاليات والتقنيات لضمان سلامة العمليات والمحافظة على جودة المنتجات والخدمات. يهدف هذا المبحث إلى استكشاف النظريات والمفاهيم الأساسية المتعلقة بمراقبة التسيير، وتحليل الآليات والأدوات المستخدمة في هذا السياق.

سيتم تسليط الضوء على أهمية مراقبة التسيير كأداة لتحسين التشغيلي وتحقيق الأهداف في المؤسسة.

المطلب الأول: عموميات حول مراقبة التسيير

مراقبة التسيير أساسية في أي مؤسسة أو منظمة، حيث تضمن فعالية وكفاءة إدارة الموارد وتنفيذ العمليات حيث تطرقنا في هذا المطلب الى:

1-مفهوم مراقبة التسيير

ارتبط مفهوم مراقبة التسيير منذ ظهوره بمفهوم المؤسسة وتطور معه، واختلف منظور ومنطق هذا الأخير من فترة إلى أخرى ومن شخص إلى آخر. إذا أردنا تعريف مراقبة التسيير نجد أنفسنا أمام عدد كبير من التعاريف المختلفة.

ومن بين التعاريف التي أعطيت لمراقبة التسيير:

1-1- التعريف الأول: " مراقبة التسيير هي نظام يستهدف الاستخدام الأمثل للموارد بغرض الوصول إلى الأهداف المرجوة وتصحيح الأخطاء والانحرافات، كم تسمح بقياس أداء العاملين والتحسين الدائم له".[1]

1-2- التعريف الثاني: "هي سيرورة تهدف إلى تشخيص ونمذجة العلاقات الموارد وطرق استهلاكها وبين الغايات التي جمعت واستهلكت من أجلها".[2]

وفي الأخير نستطيع حوصله هذه التعاريف في تعريف شامل والذي يتمثل في أن "مراقبة التسيير هي عملية تقييم ومراقبة كيفية إدارة الموارد المالية والبشرية والموارد الأخرى في الشركات والمؤسسات، بهدف ضمان فعالية وكفاءة الإدارة وتحقيق الأهداف الاستراتيجية. تتضمن هذه العملية تحليل البيانات المالية، والتدقيق الداخلي، وتقييم الأداء، وتطور السياسات والإجراءات لتحسين الأداء التسيير بشكل مستمر".

2- أهداف مراقبة التسيير

أدى تطور مراقبة التسيير والناتج بدوره عن الحاجة للتكيف مع التغيرات الهامة التي عرفها المحيط إلى تطور في أهدافها، فبعد أن كانت مبنية في البداية على أساس الاستجابة للعقلانية الآلية التي كانت تهدف إلى التحقيق من أنشطة مختلف الأقسام من خلال القياس اللاحق للنتائج، أصبحت اليوم ونتيجة للتحولات الهامة التي شهدتها المؤسسات والاضطرابات الدائمة للمحيط واتساع مستويات عدم اليقين في مجال التسيير، لا تبحث عن قياس النتائج فحسب بل قياس أداء النظام ككل. وهذا فرض ضرورة توسيع دائرة الأهداف

---

[1]- فتيحة بوحرود، حمزة هرباجي، ياسمينة سالم، **تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) بالتطبيق على ملبنة التل مزلوق بولاية سطيف**، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، جامعة سطيف، المجلد 05/ العدد:01 (2020)، ص 90.

[2]- بن حمزي يعقوب، ولهة لقمان، **دور أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2020-2021، ص ص3-4.

لتشمل بالإضافة إلى المعايير الكمية المعايير النوعية وإدماج ذلك في المسعى الاستراتيجي بما يسمح بإعطاء تصور ونظرة إجمالية.[1]

ومن بين الأهداف التي تسعى مراقبة التسيير إلى تحقيقها:

- ✓ التوفيق والربط بين مراقبة التسيير الاستراتيجي ومراقبة التسيير العملي؛
- ✓ القضاء على الآثار السلبية لأنظمة قياس الأداء؛
- ✓ القضاء على الأداء السلبية لأنظمة التقييم اللاحق؛
- ✓ ضمان تقارب الأهداف.

3- أهمية مراقبة التسيير

تحظى مراقبة التسيير باهتمامات كبيرة نذكر منها:[2]

- ✓ اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو أثناء وقوعها لكي تعالج فورا أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها؛
- ✓ التأكد من أن العمليات الفنية تؤدى وفق الأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها؛
- ✓ التثبت من أن القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح خاصة في الأمور المالية؛
- ✓ تقويم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم؛
- ✓ التثبت من أن القوانين مطبقة تماما دون إخلال، وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع؛
- ✓ التأكد من توفير الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعا في اتجاه واحد؛
- ✓ الحد من تكاليف العمل ونفقاته وايقاف الإسراف الزائد وضغط الإنفاق في المجالات غير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية؛

---

[1]- نعيمة يحياوي، زكية مقري، **كتاب التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر-باتنة-الجزائر، ص 43.

[2] أحمد الصغير قريشي، **واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد09، 2011، ص 168.

✓ الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد اتخاذ القرارات.

4- أدوات مراقبة التسيير

4-1- الأدوات التقليدية

4-1-1- الموازنات التقديرية: تعرف على أنها خطة كمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط والمنتظر تحقيقه، أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة، والأموال تستعمل في تحقيق هدف معين؛[1]

4-1-2- التحليل المالي: عبارة عن عملية إجرائية لنظام المعلومات المحاسبي يهدف إلى تحليل معلومات انطلاقا من واقع القوائم المالية المنشورة، ومعلومات أخرى مالية وغير مالية تهدف إلى مساعدة المستفيدين من اتخاذ القرار؛[2]

4-1-3- المحاسبة التحليلية: هي تلك التقنية المحاسبية المستخدمة في معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية، بالإضافة إلى مصادر أخرى والقيام بتحليلها، بمعنى أخر محاولة استنطاق تلك الأرقام والوصول إلى دلالتها من اجل الوصول إلى النتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المر دودية، وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات.[3]

---

[1] عامر حفصة، حاجي حنان، **دور مراقبة التسيير في أداء تحسين مؤسسة الناشئة**، مذكرة شهادة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية-أدرار-الجزائر، 2020-2021، ص، 10.

[2] المرجع السابق، ص 10.

[3] المرجع نفسه، ص 10.

4-2- الأدوات الحديثة

4-2-1- التكاليف على أساس الأنشطةABC : تعرف على أنها الطريقة التي تعتمدها المؤسسة للربط بين الموارد والنتائج والتي تسعى إلى أن يدفع الزبون ثمنها أو القائمة على سلسل الأنشطة؛[1]

4-2-2- لوحة القيادة: " هي أداة للتسيير تحتوي على مؤشرات مالية وغير مالية متوافقة، للسماح للمسيرين في توجيه أداء أنشطة المؤسسة"؛[2]

4-2-3- بطاقة الأداء المتوازن: تعرف بطاقة الأداء المتوازن على أنماط إطار عملي لقياس الأداء مع هدفين رئيسيين الأول تحويل استراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة للأقسام المختلفة في المؤسسة، وتعرف كذلك بأنها نظام لقياس الأداء يركز على سلوك العاملين في الأعمال ذات العلاقة المباشرة وغير المباشرة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.[3]

المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

سوف نقوم في هذا المطلب بالتطرق إلى مختلف المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف، وأهدافها ووظائفها.

1-مفهوم محاسبة التكاليف

توجد بعض المفاهيم لا بد من التعرف عليها قبل الخضوع في دراسة نظام محاسبة التكاليف وهي مصطلحات متداولة وبسيطة ولكن لابد من التذكير بها.

[1] عامر حفصة، حاجي حنان، **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

[2] فتيحة بوحرود، حمزة هرباجي، ياسمينة سالم، **مرجع سبق ذكره**، ص 93.

[3] أحمد الصغير قريشي، **مرجع سبق ذكره**، ص169.

1-1-المفاهيم الأساسية

هناك مجموعة من المفاهيم الأساسية:[1]

- ✓ **التكلفة:** هي النفقة المستنفذة التي ترتبط ارتباطا مباشر بكل من السلعة، أو الخدمة المنتجة، أو المشتراة، وبالتالي فإن لها علاقة مباشرة بالإيراد المتحقق؛
- ✓ **الخسارة:** هي النفقة المستنفذة التي لا يستفاد مقابلها إيراد أو منفعة؛
- ✓ **المصروف:** هو عبارة عن نفقة مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع، مواد أو خدمات؛
- ✓ **وحدة التكلفة:** وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها وتعتبر في نفس الوقت الشيء المراد معرفة تكلفته؛
- ✓ **مركز التكلفة:** هي الوحدة الفنية أو الإدارية في المنشأة التي يتم اتخاذها أساسا لحصر وتجميع عناصر التكاليف؛
- ✓ **سعر التكلفة:** يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع المنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حيث اعداد المنتج.[2]

1-1 تعريف محاسبة التكاليف

لقد تعددت التعاريف حول محاسبة التكاليف يذكر منها:

1-2-1- التعريف الأول: "هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحطمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة

---

[1] – لبداعي فدوة، بوركوة مريم، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في مؤسسة اقتصادية**، مذكرة شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي–جيجل–الجزائر، 2016/2015، ص18.

لها والتخطيط المستقبل، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية".[1]

1-2-2-التعريف الثاني: "تعتبر محاسبة التكاليف كأداة من أدوات الإدارة فهي تعمل على توفير المعلومات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة أو اتخاذ بعض القرارات أو المفاضلة بين البدائل وخاصة ما يتعلق منها باختيار المنتجات أو العمليات أو الوظائف، إذن هي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج وإجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها".[2]

ومن خلال هذه التعاريف يمكن القول أن محاسبة التكاليف": هي عبارة عن تقنيات أو طرق أو أساليب تستخدم في معالجة المعلومات، بهدف تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها ومساعدة الإدارة في التخطيط، والرقابة على التكاليف، وكذلك مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات لتحقيق الأهداف المنتظرة من المؤسسة بأعلى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية".

3-وظائف محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف تسعى إلى تنفيذها من أجل مساعدة المؤسسة عمى تحقيق أهدافها العديدة، والمتمثلة أساسا في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة الكبيرة التي تواجهها.

1-وظائف محاسبة التكاليف : تتمثل الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف في :[3]

[1] سالمي ياسين، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة**، رسالة ماجيستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2009-2010، ص34.

[2] مولاي الزين فاطمة، نقيلو كلثوم، **محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة**، مذكرة شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية -أدرار-الجزائر، 2016-2017، ص8، ص9.

[3] الأخرس عاطف، والهنيني إيمان، وحمودة سمير والجعبري أحمد، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2001، ص 30.

1-1-الوظيفة التسجيلية : وتتمثل في الإثبات الفعلي أو التاريخي للأحداث ذات الطابع التكاليف والتي نستخرجها من الوثائق والمستندات، وتتم عملية الإثبات في السجلات والدفاتر التكليفية؛

1-2-الوظيفة التحليلية : يتم من خلال هذه الوظيفة تحليل البيانات التكاليفية التي وقعت في المؤسسة فعلا وتصنيفها وربطها بمنتج معين أو أمر إنتاج معين أو مرحلة معينة أو قسم معين؛

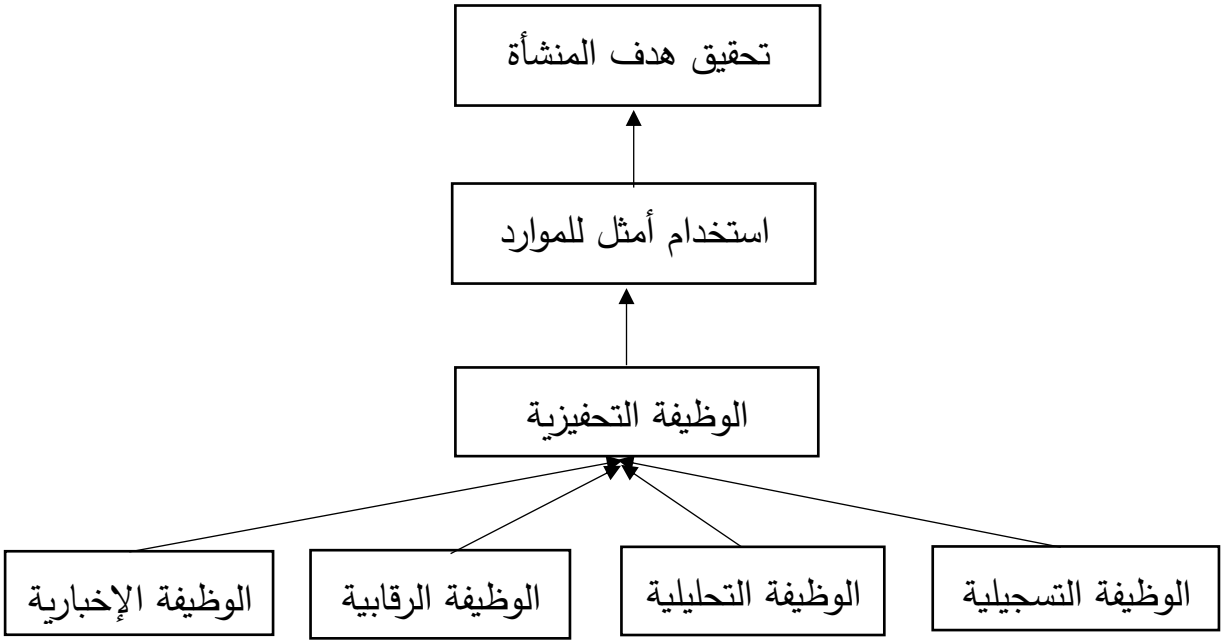
1-3-الوظيفة الرقابية :وتعتبر وظيفة أساسية تقوم بها محاسبة التكاليف حيث تيتم بالتحكم في عناصر التكاليف واخضاعها لأداء مخطط، وذلك لتقليل التكلفة ورفع الكفاية الإنتاجية ومنع الضياع والفقدان وكذلك تحديد الانحرافات؛

1-4-الوظيفة الإخبارية : وهي وظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية،) حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا التي تتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات، وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة؛

1-5-الوظيفة التحفيزية : إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع أقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق وبهذا ونتيجة ذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفء واقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق هدفها المرسوم.

ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: يحي التكريتي إسماعيل، **محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ،2006، ص 24.

4-أهداف محاسبة التكاليف:

من النتائج التي تهدف إليها محاسبة التكاليف ما يلي[1]:

- ✓ قياس التكلفة لغرض تحديد تكلفة الإنتاج وتكلفة المخزون وذلك من خلال تصميم نظام محاسبة؛
- ✓ التكاليف على حسب طبيعة الصناعة التي يطبق فيها، بحيث يتم تتبع عناصر التكلفة من مواد وأجور وأعباء صناعية وتحميلها للمنتجات إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على حسب طبيعة الصناعة؛

بالإضافة إلى تهدف محاسبة التكاليف إلى:

[1] مولاي الزين فاطمة، نقيلو كلثوم، **مرجع سبق ذكره**، ص12، ص13.

- ✓ توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج غير التام والأعمال تحت التقيد في آخر الفترة المالية، وذلك لأغراض التقويم الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية؛
- ✓ توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لم أركز المسؤولية ومراكز التكلفة؛
- ✓ المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف مستويات المنشأة.

5-علاقة محاسبة التكاليف بالمحابة المالية

5-1- أوجه التشابه:

جدول رقم (1-1): مقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- تعتبر مكملة للمحاسبة المالية حيث تؤديها بالبيانات التفصيلية، فعند إعداد الحسابات الختامية تقدم محاسبة التكاليف تكلفة المخزون السلعي وتكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل وقسط اندثار الموجودات الثابتة.	1- تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات والمطلوبات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي أي أن كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية.
2- تتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.	2- في الميزانية العمومية تحت فقر الموجودات المتداولة هناك مخزون سلم آخر المدة وهذا الفرع تقوم باحتساب محاسبة التكاليف.

المصدر: محمود علي الجبالي، قصي السامراني، **محاسبة التكاليف**، دار وائل النشر، عمان، جامعة الأردنية الشمالي، 2000، ص12

5-2- أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

الجدول رقم (2-1): أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
من حيث الهدف: تعتبر أداة لخدمة الإدارة ومتخذي القرار.	**1- من حيث الهدف:** تعتبر أداة لخدمة المستثمر او صاحب راس المال.
2- من حيث المجال الذي تغطيه كلا منهما: تهتم بكلفة الوحدة الواحدة وفرض الرقابة على عناصر التكاليف لغرض تحقيق اقصى كفاية إنتاجية ممكنة.	**2- من حيث المجال الذي تغطيه كلا منهما:** تهتم بقياس نتيجة أعمال المنشأة كلها كوحدة واحدة، من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة.
3- من حيث الزمن: تهتم بالحاضر والمستقبل فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في القاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات ولذلك فهي أقل دقة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي.	**3- من حيث الزمن:** تعتبر محاسبة تاريخية وذلك لأنها لا تهتم بالبيانات الفعلية عن عمليات حدثت فعلا، كذلك فهي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.

المصدر: محمود علي الجبالي، قصي السامراني، **محاسبة التكاليف**، دار وائل النشر، عمان، جامعة الأردنية الشمالي، 2000، ص12.

المطلب الثالث: الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة

سنتطرق في هذا المطلب إلى طبيعة التكاليف غير المباشرة من حيث تقسيمها، والتطرق إلى أهم الطرق التقليدية التي تستخدم في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة.

1- طبيعة التكاليف غير المباشرة

ارتبطت التكاليف بوحدات الإنتاج النهائية إما بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر، فعناصر التكلفة مثل مواد أولية وأجور في الغالب هي تكاليف ترتبط مباشرة بوحدة الإنتاج النهائي، أما التكاليف غير المباشرة هي التكاليف التي لا يمكن ربطها بشكل مباشر بوحدة الإنتاج مثل مواد غير المباشرة، أجور غير المباشرة، مصاريف وخدمات غير المباشرة، تحدث هذه التكاليف في كافة أقسام المؤسسة سواء الإنتاجية منها أو غير الإنتاجية.

يمكن تقسيم التكاليف غير المباشرة إلى عدة تقسيمات[1]:

1-1- من ناحية طبيعة التكاليف غير المباشرة

1-1 -1- المواد غير المباشرة

هي المواد التي يصعب ربطها وتخصيصها على وحدات الإنتاج النهائية وقد يكون السبب في أنها مواد لا تدخل في التركيبة النهائية للمنتجات، مثل تكاليف أدوات النظافة والوقود والزيوت، الخ. وقد يرجع اعتبارها غير مباشرة إلى انخفاض أهميتها النسبية، بالرغم من أنها تدخل في التركيبة النهائية للمنتجات.[2]

1-1-2- الأجور غير المباشرة

تشمل أجور العمال الذين لا يعملون مباشرة على الإنتاج، مثل أجور عمال الخدمات وأجور المشرفين والملاحظين في المصنع، وأجور مفتشي الإنتاج، وتكلفة الوقت الضائع العادي وقت الراحة وأوقات الإجازات[3].

---

[1] زينات محرم وآخرون، **أصول محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2005، ص 303.

[2] أمين بن سعيد، **نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، ص 74.

[3] المرجع السابق، ص 74.

1-1-3- التكاليف غير المباشرة الأخرى

تشمل كافة عناصر التكاليف غير المباشرة بخلاف المواد والأجور غير المباشرة مثل مصاريف الصيانة، الإضاءة، الإيجار، التدفئة، التأمين...الخ، بالإضافة إلى المصاريف المرتبطة بأقسام الخدمات مثل الأمن والحراسة، المطعم، النقل،الخ[1].

1-2- من ناحية ارتباط التكاليف غير المباشرة بحجم الإنتاج

حسب هذا المبدأ تنقسم التكاليف غير المباشرة إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة غير مباشرة، فالتكاليف الثابتة هي التكلفة التي تظل ثابتة في مجموعها بصرف النظر عن التغيرات في إجمالي الإنتاج، أما التكاليف المتغيرة فهي التكاليف المتغيرة بتغير حجم الإنتاج ونفس النسبة[2].

2- توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة

تعتبر هذه العملية جزءا من العمليات التي تقوم عليها نظرية التكاليف الكلية وذلك لان هذه النظرية كما تم توضيحه سابقا توزع التكاليف المباشرة والغير مباشرة، فتوزيع الجزء الأول سهل وليس به مشاكل لارتباطه مباشرة بالمنتجات، ولكن الإشكال يقع خاصة على مستوى التكاليف غير المباشرة وذلك لعدم الارتباط المباشر بالمنتجات وهذا ما يجعل توزيعه وتخصيصه يتطلب بعض المراحل والعمليات.

2-1- توزيع التكاليف غير المباشرة

قد تلجأ المؤسسات إلى استخدام أساس واحد لتوزيع التكاليف غير المباشرة، ذلك لتخفيض تكلفة إعداد بيانات وتقارير التكاليف، إلا أن ذلك يؤدي إلى عدم الدقة في تحميل التكاليف على وحدات الإنتاج مما يؤدي إلى الخطأ في حساب تكاليف المنتجات، ويجري توزيع التكاليف غير المباشرة وفق الإجراءات التالية:[3]

[1] أمين بن سعيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 74.

[2] المرجع السابق، ص 75.

[3] المرجع نفسه، ص 75.

2-1-1- حصر وجمع التكاليف الغير مباشرة

يتم حصر وتجميع التكاليف غير المباشرة في نهاية الفترة ذلك من خلال المستندات والوثائق الخاصة بها هدف احتساب تكاليف الإنتاج وتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير والقوائم المالية واحتساب التكاليف والرقابة عليها واتخاذ القرارات الإدارية، تتمثل المستندات والوثائق في مستندات صرف المواد الأولية، السجلات التحليلية للأجور، سجلات الأصول الثابتة، الخ، حيث يتم حصرها وضبطها في كشوفات تحليلية تمهيدا لتوزيع التكاليف على مراكز التكاليف ومن ثم تحميلها على المنتجات.

2-1-2- تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة الإنتاجية والخدمية

يتم بعد عملية تجميع وحصر التكاليف غير المباشرة، تبويبها وتحليلها هدف معرفة طبيعة كل منها وتحديد مراكز التكاليف التي استفادت منها ويمكن تقسيم هذه التكاليف إلى قسمين أساسين هما:[1]

- ✓ **التكاليف المباشرة:** وتشمل التكاليف التي يمكن ربطها وتخصيصها على مركز محدد دون غيره سواء كان مركزا إنتاجيا أو خدميا، حيث لا توجد صعوبة في تحميل هذه العناصر من التكاليف مادامت تخصص مباشرة للمراكز المستفيدة؛
- ✓ **التكاليف المشتركة:** تشمل التكاليف التي لا يمكن ربطها أو تخصيصها على مركز واحد، لأنها تتحقق لمنفعة عدد من مراكز التكاليف في آن واحد، وان نصيب كل مركز منها غير معروف بدقة.

[1] أمين بن سعيد، **مرجع سبق ذكره**، ص77.

2-1-3- توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج

إن أقسام الخدمات وجدت أساسا لخدمة الأقسام الإنتاجية ولتسهيل عمليتها، فالسعي إلى تحديد تكاليف الإنتاج يتطلب توزيع تكاليف أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج، هذا ما يستلزم التوصل لوسيلة يمكنها تحقيق توزيع عادل يتناسب مع درجة استفادة كل قسم إنتاجي من خدمات الأقسام الخدمية.

بعدها تأتي مرحلة تخصيص تكاليف المراكز الخدمية على مراكز الإنتاج تمهيدا لاستخراج متوسط تكلفة الوحدة، وهناك طرق مختلفة لإجراء هذا التخصيص أبرزها ما يلي:[1]

- ✓**طريقة التوزيع الإجمالي:** طبقا لهذه الطريقة يتم تجميع تكاليف مراكز الخدمات معا توطئة لتوزيعها دفعة واحدة على مراكز الإنتاج باستخدام أساس معين يختاره محاسب التكاليف يطلق عليه المعدل الوحيد؛
- ✓**طريقة توزيع الانفرادي:** تقوم هذه الطريقة على توزيع تكاليف مراكز الخدمات بصورة منفردة أو مستقلة عن بعضها على المراكز الرئيسية على أساس التوزيع المناسب له، إلا أن هذه الطريقة أيضا لا تأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين المراكز؛
- ✓ **طريقة توزيع التنازلي:** في ظل هذه الطريقة بعد أن يتم توزيع تكلفة مركز معين على المراكز الأخرى لا يتم فتحه ثانية لتحميله بتكاليف من مراكز الخدمة التي توزع بعدة؛[2]
- ✓**طريقة التوزيع التبادلي:** في العديد من الأحيان تتبادل أقسام الخدمات فيما بينها، أي أن القسم الأول يستفيد من خدمات القسم الثاني وفي نفس الوقت يفيده بخدماته ونفس الشيء بالنسبة للقسم الثاني.

---

[1] أحمد صلاح عطية، **محاسبة تكاليف النشاط ABCللاستخدامات الإدارية**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 36.

[2] الرجبي عبد الحكيم، **مبادئ محاسبة التكاليف، جامعة الكويت** (الجامعة الأردنية سابقا)، الطبعة الرابعة 2009، ص 204، ص 205.

المبحث الثاني: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

نالت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال المحاسبة، ويعود هذا الاهتمام المتزايدة بهذه الطريقة إلى الفلسفة التي تقوم عليها وما قدمته من أساس سليم في تحديد تكاليف المنتجات بدقة ABC.

المطلب الاول: طبيعة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

بدء ظهور نظام محاسبة التكاليف على اساس النشاط ABC بداية من عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين من أمثال روبين كوبر، وروبرت كابلان حين أخذو يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية. في هذا الوقت تمكن روبين كوبر من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة ثم على المنتجات أطلق عليه Activity-Based Costing (ABC).[1]

1- مراحل تطور نظام (ABC)

نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) يتضمن مراحل تطور مختصرة:

1-1- المرحلة الأولى: إدارة النشاط Activity Management (AM)

فقد ركزت هذه المرحلة على مفهوم القيمة (Value) أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، وهدفت هذه المؤسسة إلى تحقيق ما يلي:[2]

- ✓ اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج كاستخدام نظام الإنتاج الفوري؛
- ✓ تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات الزبائن؛

[1] عطية أحمد صلاح، **مرجع سبق ذكره**، ص 70، ص 71.

[2] محجر سليمان، **محاولة إرسال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية**، مذكرة شهادة ماستر في الدراسات المحاسبية والجبائية المعمقة، جامعة ورقلة، 2011، ص39.

بمعنى أن إدارة الأنشطة تصنف الأنشطة إلى قسمين قسم يقوم بتحليل الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج مع العمل على تطوير هذه الأنشطة وتحسينها، والقسم الثاني يقوم باستبعاد أو تخفيض حجم الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

1-2- المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة Activity Cost Accounting(ABC)

جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن التكاليف التكاليف التي تم تقليصها أو التقليل منها من خلال:[1]

- ✓ تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة؛
- ✓ تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى؛

1-3- المرحلة الثالثة: نظام التكاليف المبني على الأنشطة Activity-Based Costing (ABC)[2]

يمكن شرح أسباب التي ظهرت فيها هذا النظام من خلال شرح النقاط التالية:

- ✓ تطور المستوى السوقي وما أفرزه السوق من إحداثات؛
- ✓ تطور تقنيات الإنتاج؛
- ✓ تطور نشاطات الدعم؛

1-3-1- تطور المستوى السوقي وما أفرزه السوق من إحداثيات: إذا كانت المنافسة السعرية دقيقة فإنه هناك أشكال أخرى في مدى الملائمة الدقيقة للمنتوج للاحتياج وطلب للعمل فمثلا مؤسسة منتجة للسيارات يعلنون عن مختلف النماذج لمنتوجاتهم طبقا للحاجة.

ومنه نستنتج أنه هناك انتقال من نظام يعتمد على اقتصاديات الحجم بمعنى إنتاج واسع مع تنوع ضعيف في المنتوجات، إلى نظام يعتمد على تنوع الإنتاج.

[1] محجر سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 39.

[2] المرجع السابق، ص 40.

- ✓ ويضاف إلى تنوع المنتج نفسه الخدمات الشخصية التي تتبع المنتوج ك طريقة التسليم، التمويل، الدفع، إلخ؛
- ✓ تنوع مفهوم ترويج المنتج/الخدمة أصبح يشكل أو يأخذ حيز أو قسم أساسي في السوق كما يسمح بتحقيق مردودية عالية وذلك لأن العميل أصبح مستعد لدفع أسعار عالية خاصة إذا كان المنتوج يوافق رغبة العميل؛
- ✓ أداء المؤسسة أصبح متعدد الأبعاد ك: [1]

– التنوع في خطوط الإنتاج؛

– أن بعض منتجات الشركة تباع بأسعار منخفضة مقارنة بالمنافسين؛

- ✓ دورة حياة المنتج تقلصت كثيرا بسبب التطور التقني السريع والمنافسة الشديدة، مما أدى إلى ارتفاع تكاليف التصميم وإصدار منتجات جديدة؛
- ✓ طالما وأن التكاليف المباشرة خاصة بالمنتج مباشرة ولا تمثل إلا نسبة ضعيفة من التكاليف الكلية وما يترتب عن توزيع التكاليف غير المباشرة أصبح مجالا للنقاش، وإعادة النظر فيها؛

1-3-2- تطور تقنيات الإنتاج : تطور تقنيات الإنتاج يسبب لهذه الأخيرة انخفاض سريع في تكلفة اليد العاملة المباشرة بالنسبة للتكلفة الكلية للمنتجات.

- ✓ تنظيم الإنتاج في شكل تدفق مستمر تبدو مسألة تقنية بسيطة ولها تأثير إيجابي في تخصيص المخزونات وآجال الإنتاج؛
- ✓ استخدام طرق لتنظيم المخزون منها طريقة التكاليف المستندة للنشاط، وطريقة مخزون الصفر؛
- ✓ **1-3-3- تطور نشاطات الدعم** : يقصد بنشاطات الدعم كل النشاطات غير المادية التي تساعد المنتج مثل: البحث، التطوير، الإبداع، التنظيم، التقنين، المراقبة، التخطيط، مراقبة الجودة...تطورت هذه النشاطات بشكل سريع داخل وخارج المؤسسة أي تقديم الاستشارة

[1] محجر سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 40.

للمؤسسات الأخرى. وتشكل هذه النشاطات بالنسبة للاقتصاديات الدول إستراتيجية في المؤسسة لتحقيق المردودية العالية، حتى وإن كان النشاط ثانوي.

بالإضافة مما سبق أيضا عوامل ظهور طريقة التكاليف المستندة للنشاط:

- ✓ ارتفاع حجم المصاريف غير المباشرة؛
- ✓ التطور التقني والآلي في العملية الإنتاجية؛
- ✓ نقص اليد العاملة المباشرة؛[1]

2- مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لقد ذكرت العديد من التعاريف بالنسبة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، في العديد من الكتب والأبحاث العلمية، يمكن عرض بعض التعاريف ومنها كالتالي [2]:

2-1- تعريف (Horngren) : عرف بأنه " النظام الذي يقوم بتنقيح (refining) نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية، ويحسب هذا النظام كلف هذه الأنشطة ومن ثم يخصص كلف هذه الأنشطة لأهداف الكلفة مثل المنتجات والخدمات والزبائن،Horngren étal، 2000.

2-2- تعريف (Davidson) : عرف بأنه " نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ تم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجمعات الكلف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها.

2-3 -تعريف (Raffish) : " **ABC** هو نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي والذي يتعقب أنشطة المنشأة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج ".[3]

---

[1] محجر سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 41

[2] إسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، الطبعة الثانية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 158.

[3] معاليم سعاد، **دور نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في تحسين تنافسية المؤسسة**، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، 2004-2005، ص 68.

وعليه من خلال التعاريف السابقة يمكن قول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو من بين أحدث الأنظمة للمحاسبة الإدارية الحديثة وهو يقوم على:

- ✓ تقييم قدرة المؤسسة على أداء الأنشطة من خلال تحديد وقياس مواردها.
- ✓ تحليل الأنشطة وتصنيفها ما بين أنشطة مضيفة للقيمة وأنشطة غير مضيفة للقيمة؛
- ✓ تحديد تكلفة مختلف الأنشطة وكذلك تكلفة الطاقة غير المستغلة.[1]

المطلب الثاني: المفاهيم الرئيسية المستخدمة في نظام تكاليف الانشطة ABC

نظام (ABC (Activitiy – based costing هو نهج في تحليل التكاليف يستخدم لتوزيع تكاليف الانتاج على الانشطة التي تستهلكها. يعتمد هذا النظام على مجموعة من المفاهيم الرئيسية التي تساعد في فهم وتطبيقه بنجاح:[2]

1- الأنشطة Activités: تعتبر مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة الاقتصادية، ونظرا لتعددها ينبغي القيام بإعادة تصنيفها إلى مجموعات متجانسة حتى يتمكن استخدام مسبب تكلفة واحد بالنسبة لها.

1-1- تصنيفات الأنشطة

تعددت وتنوعت معايير تصنيف الأنشطة نظرا لأهميتها، ولكننا سنقتصر على التصنيفات المهمة والأكثر تداولا:

1-1-1- تصنيفات رئيسية

وبشكل عام فإنه يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع رئيسية وهي[1]:

---

[1] بو جناح جحيقة، بربارة نورة، **استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدماتية**، مذكرة ماستر في علو التجارة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية، جامعة أحمد دراية- أدرار،2017-2018، ص25، ص26.

[2] إسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الثانية**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 158.

- ✓ **أنشطة المدخلات:** وهي التي تتعلق بالاستعداد لصناعة المنتج مثل نشاط البحث والتطوير ونشاط المواد الخام؛
- ✓ **أنشطة العمليات:** وهي التي تختص بتصنيع المنتجات مثل نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات مثل نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات، ونشاط التخزين للبضاعة تحت التشغيل؛
- ✓ **أنشطة المخرجات:** وهي الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء كنشاط مطالبات العملاء والقيد على حسابهم ونشاط تسليم البضاعة للعملاء؛
- ✓ **أنشطة إدارية:** وهي التي تدعم الأنشطة الثلاثة الأولى مثل الخدمات القانونية وخدمات المحاسبة.

1-1-2- أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة

يمكن تصنيفها من وجهة نظر العملاء والزبائن إلى صنفين كالاتي:

- ✓ **أنشطة تضيف قيمة:** هي الأنشطة التي إذا قدمت فإنها ستؤثر على الإنتاج سواء في الأمد القريب أو البعيد؛
- ✓ **أنشطة لا تضيف قيمة:** هي الأنشطة التي إذا ما تم حذفها فإنها لا تؤثر على خدمة الإنتاج وبالتالي تساعد على تحقيق التكاليف.[2]

2- أغراض التكلفة cost objects

غرض التكلفة هو الوحدة التي يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة مخرجات مثل منتج أو خدمة، أو وحدة تنظيمية مثل قسم أو وظيفة. يُعبر غرض التكلفة عن

---

[1] المسحال أمير إبراهيم، **تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية**، ماجستير المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، 2005، ص 51.

[2] دبيب عائشة، بلطرش أسماء، **مرجع سبق ذكره**، ص 42.

الشيء الذي يرغب الفريق المحاسبي في معرفة تكلفته، سواء كان ذلك للمنتجات، أو قنوات التوزيع، أو مجالات الوظائف.

يمكن تقسيم غرض التكلفة إلى نهائي ومتوسط. غرض التكلفة النهائي هو المنتج النهائي الذي يتم إنفاق التكاليف من أجله. يتميز بأنه أصل ملموس أو غير ملموس يتم تحويله خارج المنظمة بعد تكبد التكاليف، والتي عادة ما تُغطى بالإيرادات.

أما غرض التكلفة المتوسطة، فهو نشاط يتم داخل المنظمة ويستنفذ فيه التكاليف بهدف تحقيق منفعة داخلية، كما في حالة إدارة شؤون الموظفين، حيث تُستنفذ التكاليف لتحقيق فوائد داخل نطاق المنظمة نفسها[1].

3- أوعية التكلفة Cost pools

لأغراض تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC تعرف أوعية التكلفة بأنها "أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف". هذا المستوى قد يتعلق بنشاط واحد، أو بمجموعة متجانسة من الأنشطة وفي الحالة الأخيرة يمكن القول أن وعاء التكلفة المتجانس هو محصلة تجميع التكاليف الإضافية بكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة، وذلك باعتبار أن مجموعات الأنشطة المتجانسة تخلق مراكز تكلفة متجانسة، مما يسهل بدوره من عمليات تخصيص التكاليف في أغراض التكلفة النهائية باستخدام مسببات التكلفة المختارة، إلا أن مسألة تجميع عناصر التكاليف في أوعية تكلفة متجانسة تثير مشكلة هامة هي العدد الأمثل من الأوعية التي يتعين تكوينها بحيث لا تكون قليلة لدرجة التبسيط المخل بعملية إنتاج أرقام التكلفة بصورة سليمة، وكذا لا تكون مبالغا فيها لدرجة إخلالها بمبدأ التكلفة والعائد، والحل هو أن يتم تكوين العدد المناسب من أوعية التكلفة المتجانسة الذي يقع بين طرفي النقيضين السابقين بشرط تماثل العلاقة السببية التي تربط بين عناصر التكاليف التي تشتمل عليها، وبين أغراض التكلفة النهائية المراد تحميل التكلفة عليها.[2]

---

[1] عطية أحمد صلاح، **مرجع سبق ذكره**، ص78.

[2] المرجع السابق، ص 79.

4- موجهات التكلفة Cost Drivers

محركات التكلفة، المعروفة أيضاً بموجهات التكلفة أو مسببات حدوث التكلفة، تمثل العوامل التي تؤدي إلى حدوث التكلفة في العمليات الإنتاجية أو الخدمية. وتُعتبر وحدة قياس لمستوى النشاط المنجز، حيث تتفاعل مع التكاليف بشكل مباشر. ويمكن تعريف محرك التكلفة بأنه أي عامل أو حدث يسبب تغييراً في تكلفة النشاط[1].

تتنوع محركات التكلفة حسب نوع النشاط أو الصناعة، ولكن من بين العوامل الشائعة:

-ساعات الآلات ووقت الحاسب الآلي -عدد الصفحات المطبوعة أو العمليات المنجزة

-ساعات العمل المباشر وتكلفة العمل -وزن المواد المناولة والمستخدمة

-عدد العملاء أو العناصر المنتجة/المباعة - عدد مرات توقف الآلات أو العمليات الجراحية.

-أوامر الشراء والإنتاج والتغيير الهندسي - طلبات الصيانة واختبارات الجودة

-طلبات الصيانة واختبارات الجودة - حركات المخزون وعمليات الشحن والتسليم

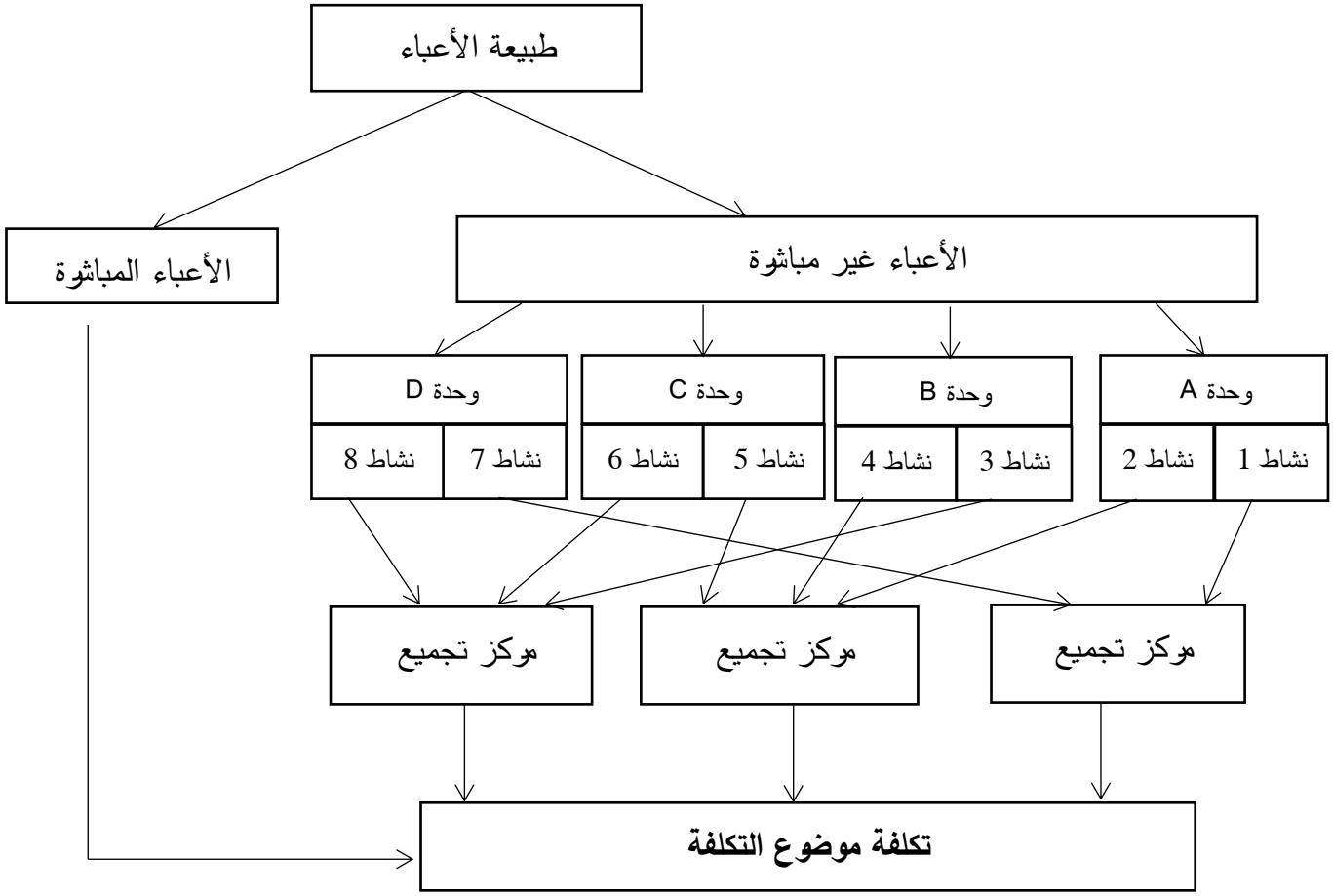
-الطاقة المستهلكة والأميال المقطوعة

تعتمد أنظمة التكاليف التقليدية عادةً على عدد محدود من محركات التكلفة، بينما يعتمد نظام تكاليف الأنشطة على عدد أكبر قد يصل إلى المئات، مما يسمح بتحليل دقيق لتكاليف النشاط بشكل أفضل.

ويمكن تلخيص كل مما سبق من خلال الشكل التالي:

[1] الزطمة حسام الدين بشير، **نظام مقترح لتطوير عملية تسعير القطاعات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة**، رسالة ماجيستر في إدارة الاعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية – غزة، 2006، ص67 ، ص 68.

الشكل رقم (2-1): هيكلة حساب التكلفة بطريقة ABC



المصدر: عقون سعاد، **مراقبة التسيير**، تم الطبع من طرف متيجة للطباعة – الجزائر 2018، ص 135.

المطلب الثالث: خصائص وأهمية نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC

نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتمتع بخصائصه الخاصة وأهميته في البيئة التنافسية الحالية

1- خصائص نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC

- ✓ يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة تخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين الم ا رحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف

الأنشطة الزائدة والغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية؛

- ✓ يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتوج عن أخر إلى كيفية استخدام هذه المنتوجات للموارد الاقتصادية كما ونوعا والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة، وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف؛[1]

- ✓ هذا النظام يساهم في تعظيم الكفاءة من خلال مراقبة وتحسين الجودة، وبالتالي يتطلب وجود عناصر إدارية تضمن تبني مفاهيم النظام. على سبيل المثال، يمكن ربطه بنظام الإنتاج لتحسين توقيت التسليم وتقليل التكاليف. تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وتحديد الأنشطة المعرضة للاختناق وكذلك الأنشطة غير المجدية يسهم في معالجتها وتقليل تكاليفها؛

يمكن القول إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يشجع على إنشاء قاعدة بيانات تدمج مميزات معينة للطلبات والعمليات والعملاء، بهدف توفير أفضل مستوى من المعلومات؛

نظام التكاليف المبني على الأنشطة يوفر معلومات قيمة تساعد الإدارة على فهم نظام المنافسة وتحديد نقاط القوة والضعف، مما يمكنها من تحسين أداء مهامها بكفاءة أكبر.[2]

[1] مشاش نادية، **مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع استمارة مشاركة**، مخبر البحث حول الابداع وتغيير المنظمات والمؤسسات R.I.C.O.I، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، ص5 .

[2] مشاش نادية، **مرجع سابق ذكره**، ص 6.

3-أهمية نظام التكاليف حسب الأنشطةABC

إن لنظام التكاليف على أساس الأنشطة أهمية كبيرة على تكلفة المنتجات، وتحديدها بأكثر دقة، لذلك سوف نقوم بإبراز هذه الأهمية كما يلي[1]:

- ✓ تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار إستغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة؛
- ✓ قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المنشأة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن إحتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة؛
- ✓ يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من إتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج وأنشطته المختلفة مثل قرارات تسعير؛
- ✓ يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل: إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية؛[2]
- ✓ تستخدم المنظمات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتخطيط وإدارة أنشطتها، حيث يتم تحديد التكاليف المخططة لكل نشاط قبل تنفيذه. بعد ذلك، تستخدم المنشآت معدلات التكلفة المخططة لتقدير تكلفة المنتجات أو الخدمات. وعندما تنتهي الأنشطة وتتم تكاليفها، يتم مقارنة التكاليف المخططة مع التكاليف الفعلية المحققة، مما يمنح إدارة المنظمة تغذية عكسية حول كيفية إدارة الأنشطة بشكل أفضل في المستقبل؛

---

[1] أحمد هاشم عطية،" **محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية**"، الدار الجامعية، مصر، 2000 ، ص24 .

[2] ولاء فريد حسين بن عطاف،" **أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية**"، رسالة ماجيستر، كلية العلوم الإدارية، جامعة عدن، 2014، ص33 .

- ✓ تسمح أيضا بسهولة حساب تكاليف المسارات والتي تتغير ببطء، بإستثناء حالة إعادة التنظيم الضروري والهام، فتكلفة أي مسار تهتم بضرورة الاستقلالية الداخلية، التي يجب أن توجد بين وظائف المؤسسة ، حيث توضح أن الأداء لا يرتبط فقط بتكلفة كل قسم ولكن بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين كل أقسام المؤسسة.[1]

المبحث الثالث: الفروض الأساسية وخطوات ومراحل تطبيق نظام (ABC)

تعد نظم التكاليف الأنشطة (ABC) من الأدوات المحاسبية المهمة التي تساهم في تحسين فهم التكاليف وإدارتها بفعالية في الشركات والمؤسسات. يقوم نظام ABC بتحليل تكاليف الإنتاج عن طريق تخصيص التكاليف إلى الأنشطة الفعلية التي تتم داخل المؤسسة، مما يساعد في فهم تكلفة إنتاج كل منتج بشكل أفضل وتحسين عمليات اتخاذ القرار. يهدف هذا المبحث إلى توضيح الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام ABC وتوضيح مراحل وخطوات تطبيقه في الشركات والمؤسسات. سيتم استكشاف كيفية تحليل التكاليف باستخدام هذا النظام وتطبيقه على العمليات التشغيلية لتحقيق أقصى قيمة مضافة.

المطلب الأول: الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن المميزات التي يقدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة خاصة فيما يتعلق بعدالة تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، لا تتحقق إلا من خلال عدة فروض في حالة توفرها مجتمعة وهي كما يلي:

1- فروض تتعلق بطبيعة المؤسسة: وهي الفروض التي يمكن من خلالها التحقق من أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتناسب وطبيعة نشاط المؤسسة والظروف المحيطة بها وتتمثل في:[2]

---

[1] ولاء فريد حسين بن عطاف، **مرجع سبق ذكره**، ص 33.

[2] خلادي رابح، **دور التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الخدمية**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2013-2014، ص 34، ص35.

- ✓ **التنوع والتباين في تشكيلة منتجات المؤسسة:** تكون عند امتلاك المؤسسة مخرجات تختلف فيما بينها من حيث نسبة استهلاكها للموارد نتيجة لاختلاف الطلب على أنشطتها، وهنا يكون من المجدي تطبيق نظام الـ(ABC).
- ✓ **تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية:** إن ارتفاع التكاليف غير المباشر والناتج عن تشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية قد يكون مبررا مقبولا ومنطقيا لتطبيق نظام الـ(ABC) للتقرب من القياس السليم للتكلفة.

2- فروض تتعلق بإجراءات التطبيق

تحتوي هذه الافتراضات على أربع فرضيات يمكن توضيحهما كما يلي:[1]

- ✓ **تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة**

يجب العمل على تحديد العدد المناسب لمراكز التكلفة بحيث لا يكون عددها أكثر من اللازم ما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة تطبيق طريقة محاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة، وبنفس الوقت لا يكون عددها أقل مما اللازم ما يؤدي إلى انخفاض دقة مخرجات الطريقة من المعلومات اللازم مما يؤدي إلى انخفاض دقة مخرجات النظام؛

- ✓ **إمكانية تحديد المسبب أو المحرك الرئيسي للتكلفة:** وذلك لأن تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة، يساعد استخراج معدلات سليمة لتحميل تكلفة الأنشطة، بحيث يمكن الاعتماد عليها في القياس السليم لتكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة؛
- ✓ **تضمين وعاء التكلفة لبنود الأنشطة المتجانسة:** ويقصد بغرض التجانس أن عناصر التكلفة المكونة للوعاء تربط فيما بينها بعامل ارتباط قوي، ويقصد بالارتباط القوي هنا أن التغير في النشاط معين -زيادة أو نقصا- يقابله تغير مماثل في النشاط أو الأنشطة الأخرى التي تدخل تكلفتها في نفس الوعاء الأصلي للتكلفة؛

[1] لطيفة بكوش، **نظام التكاليف على أساس الأنشطة**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، ص 20، ص21.

- ✓ **الاتساق بين عناصر التكلفة المكونة لمركز التكلفة:** يعني هذا الافتراض أن جميع بنود عناصر التكاليف المكونة في مجموعها لتكلفة الوعاء يجب أن تتغير المقدار ونفس الاتجاه مع التغير في مستوى النشاط، وبذلك يمكن القول بأنه في حال تضمين التكلفة لعناصر تكلفة لا تتصف بالخطية أو لعناصر تكلفة متغيرة وثابتة غير منسقة فإن ذلك يعني عدم توفر فرض الاتساق بين بنود تكلفة الوعاء.

3-فروض عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

تهدف إلى التحقق من أن العائد من تطبيق النظام يفوق التكلفة أو الجهد المستغرق في تنفيذ اجراءات أو خطوات النظام تتضمن:[1]

- ✓ **فرض اقتصادية نظام التكاليف على الأنشطة:** نظرا لأن هذا النظام ليس هدفا بحد ذاته وإنما يهدف لتوفير بيانات التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات ومحاسبة المسؤولية، يتبين ضرورة الملائمة بين العائد من دقة مخرجات النظام وبين تكلفة الحصول على هذه المخرجات بدرجة الدقة المطلوبة؛
- ✓ **فروض الأهمية النسبية:** يقصد به إمكانية تكوين مجمع عام للتكلفة يضم مجموعة من التكلفة التي تتميز بصغر حجم النسبي لتكلفة النشاط وصعوبة إيجاد مسبب تكلفة لهذا النشاط بحيث يتم تخصيص تكلفة هذا المجمع العام على الوحدات المنتجة طبقا لأنسب أساس لتحميل وذلك من بين مجموعة مسببات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا المجمع العام.

المطلب الثاني: خطوات تطبيق نظام (ABC)

نظام ABCهو إطار متكامل وشامل وتشمل عملية تطبيقية على الخطوات الخمس الآتية:

[1] حابي أحمد، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية**، رسالة ماجيستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلو الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010-2011، ص 73، ص74.

1- تحديد الأنشطة

وتحتاج هذه الخطوة إلى الفهم الدقيق للأنشطة اللازمة للمنتج ويجب اختيار الأنشطة التي تكون ذات أكبر أثر على التكاليف[1]، وهذا من خلال إعداد قائمة توضح تفصيليا ما يقوم به من كل نشاط من أعمال، وسلوك التكاليف وأثرها على عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط كذلك يجب أن توضح هذه القائمة حركة النشاط بين النشاط والأنشطة الأخرى، أي في هذه المرحلة سيتم انتقاء الأنشطة التي تعمل على تكوين المنتج وبالتالي إلغاء الأنشطة غير المساهمة في عملية الإنتاج. على عكس الطريقة التقليدية فإنها لا تقوم بتحديد الأنشطة أي أنها تقوم بتحميل جميع تكاليف الأنشطة سواء كانت تساهم أو لا تساهم في عملية الإنتاج.[2]

2- تحديد تكلفة الأنشطة

تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقاتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.[3]

---

[1] كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، **محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص 97.

[2] مخلخل زوينة، **تخفيض التكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)-دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب-**، بسكرة، مجلة المال والأعمال، المجلد03، العدد04، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020، ص 126، ص127.

[3] مخلخل زوينة، **مرجع سبق ذكره**، ص 127.

3- تحديد مسببات التكلفة

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

المطلب الثالث: مزايا والانتقادات الموجهة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

1- مزايا نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يعمل نظام التكلفة على أساس النشاط، (ABC)على توريد معلومات تتصف بالدقة عن كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة، ومن خلال دقة هذه المعلومات يمكن تلخيص أهم مزايا هذا النظام نذكر منه:[2]

- ✓ فعالية نظام ABC في مقارنته مع أنظمة التكاليف التقليدية. تؤكد على أن ABC يأخذ في اعتباره التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة قبل الانتهاء من العملية أو تقديم الخدمات، مما يزيد من إمكانية اكتشاف الانحرافات وتصحيحها؛

[1] محمد الخطيب نمر، سويس هواري، **محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية**، مجلة أداء المؤسسات التجارية – العدد 2013/03، جامعة قاصدي مرابح، ورقلة، ص 75.

[2] غضاب رانيا، **استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 29، ص30.

- ✓ التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بأنظمة التكلفة التقليدية حيث أن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنج أو للخدمة؛
- ✓ عدم تخصيص البحوث والتطوير التي تنتمي إلى فترات مالية مستقبلية على تكاليف الفترة الحالية يعبر عن استخدام فعّال لمبدأ المقابلة. هذا النهج يتجنب الخطأ الشائع الذي يحدث في أنظمة التكاليف التقليدية، حيث يتم تضمين تكاليف مستقبلية في تقديرات التكاليف الحالية؛
- ✓ إلغاء الأنشطة ذات التكلفة الفعّالة غير الضرورية واختيار الأنشطة ذات التكلفة المعقولة والمنخفضة هو طريقة لإدارة ومراقبة الأنشطة بكفاءة؛
- ✓ قياس تكلفة النشاط يسهم في ترشيد إدارة التكاليف وربط أنماط مختلفة للتكلفة بتوجهات مختلفة للربحية، ويزيد من دقة قياس أداء الأنشطة وتحديد تشكيلة مناسبة للمخرجات؛[1]
- ✓ فهم الأنشطة ذات التكاليف غير المباشرة يسهم في تحديد المسؤولية عنها، مما يسمح بتطبيق رقابة فعّالة على هذه التكاليف؛[2]
- ✓ تقدم هذه الطريقة معلومات دقيقة عن تكلفة الأنشطة، كما تزود المدراء بأسباب نشوء التكلفة مما يزدهم برؤية واضحة بتحليلات التكلفة والمنعة ويمكن كذلك من الاستغلال الأفضل للموارد النادرة؛[3]
- ✓ تحديد الانشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الانشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.

---

[1] سعيد محمد فخري أبو وردة، إقرار، **تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني عمى الأنشطة (ABC) عمى مصنع عصير غزة**، 20-12-2015، ص 54.

[2] زكرياء دمدوم، وليد مر غني، **الحاجة الى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الصحية في الجزائر**، مداخلة في ملتقى دولي حول الصحة والأنشطة الصحية في الدول النامية –الواقع والتطلعات، جامعة قفصة، تونس، 2020، ص 7.

[3] محمد النابر المحمدين، محمد خوجلي، **دور التكامل بين نظام التكلفة على أساس نشاط ومحاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف وتعظيم الربحية في المنشآت الصناعية،(دراسة ميدانية على القطاع الصناعي السوداني- النطقة الصناعية الخرطوم البحري-)**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016، ص 96.

2- الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

رغم المزايا التي يتمتع بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، إلا أنه يمكن تحديد بعض العيوب الرئيسية في النظام، وتشمل:[1]

- ✓ **تكلفة ومصاعب إجراء المقابلات والمسح:** العمليات اللازمة لجمع البيانات وتحليلها قد تكون مستهلكة للوقت وتكلفة؛
- ✓ **صعوبة التحقق من بيانات التكاليف:** بيانات التكاليف على أساس الأنشطة في نظام ABC قد تكون ذاتية وصعبة التحقق منها؛
- ✓ **تكلفة تخزين ومعالجة البيانات:** تخزين ومعالجة بيانات نظام ABC يمكن أن تكون باهظة الثمن؛
- ✓ **انعزال النماذج:** غالبية نماذج نظام التكاليف على أساس الأنشطة كانت معزولة ولا تعطي نظرة شاملة حول فرضية الربحية على نطاق المؤسسة؛
- ✓ **صعوبة التحديث:** يمكن أن تواجه الشركات صعوبة في تحديث نظام التكاليف على أساس الأنشطة بناءً على الظروف المتغيرة؛
- ✓ **النموذج النظري:** قد يكون النموذج النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة غير صحيح لأنه لا يأخذ في الاعتبار القدرات الممكنة غير المستخدمة[2].

---

[1] مسعودي سارة، سماش كمال، **دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد02، 2021، ص 218.

[2] مسعودي سارة، سماش كمال، **مرجع سبق ذكره**، ص 218.

خلاصة الفصل

ظهور وتبني نظام جديد كان نتيجة الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية، فحاول إصلاح الثغرات الموجودة فيها. تمثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة حلا بديلًا، إذ يركز على توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة. نظرًا لأهمية التكاليف غير المباشرة في المؤسسات، يساعد هذا النظام في الاستفادة الأمثل من الموارد وتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها. كما يساعد في تحديد الأنشطة القيمة والغير قيمة للمنتج أو الخدمة، وبالتالي محاولة حذف الأنشطة الغير قيمة واتخاذ القرارات السليمة والفعالة والموثوقة.

أما في الجزء الثاني، على الرغم من جميع الفوائد والميزات التي يتمتع بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، إلا أن هناك بعض التحديات المصاحبة لتطبيقه عملياً، وتتعلق ذلك بشكل خاص بتحليل الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة، وكذلك تحديد نوعية وعدد المسببات المستخدمة.

في المجمل، يبرز هذا الفصل أهمية كل من مراقبة التسيير ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين جودة المعلومات المالية والإدارية، وتقديم أساس قوي لتحسين أداء المؤسسات على المدى الطويل.

الفصل الثاني:

دراسة تطبيقية بمجمع صيدال فرع المدية

تمهيد

مع التوجه نحو تقليص التكاليف وتحسين إدارة الموارد والوقت، أصبحت أنظمة محاسبة التكاليف مصادر معلومات أساسية. تُستخدم هذه المعلومات في اتخاذ العديد من القرارات التي قد تؤثر على استراتيجية المؤسسة ومستقبلها. على الرغم من أهمية هذه الأنظمة، إن تطبيقها يظل محدوداً في المؤسسات الجزائرية، بسبب عدة أسباب مثل عدم امتثال القانون لها وقلة المعرفة بالمجال لدى الإطارات الحكومية. من خلال استعراض نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومراحل تطبيقه، سيُحاول الفصل القادم تطبيق النظريات على مؤسسة اقتصادية وطنية، حيث تم اختيار مجمع صيدال كنموذج للدراسة الميدانية.

وللإلمام بجميع جوانب الفصل تم تقسيمه كما يلي:

- المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال؛
- المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال

يُعتبر مجمع صيدال من بين أهم وأضخم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وهو لاعب بارز في قطاع الصناعة الصيدلانية. يتمتع المجمع ببنية هيكلية شاملة تمتد عبر مختلف مناطق البلاد، ومنتجاته قد تجاوزت الحدود الوطنية لتصل إلى الأسواق العالمية. يُعد مقر إنتاج المدية واحدًا من أبرز هذه المواقع، وسيتم في هذا النقاش تقديم نظرة عامة عن المجمع ومقر الإنتاج في المدية.

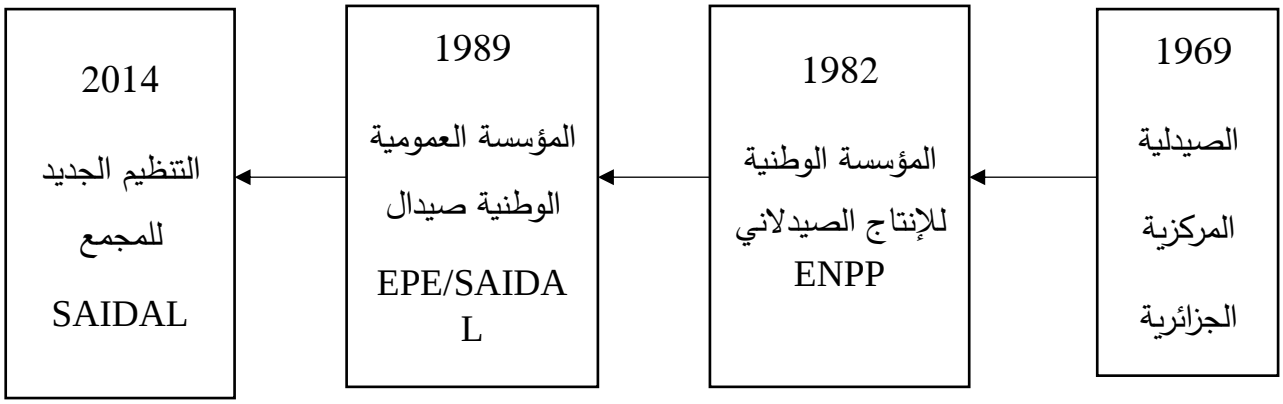
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المجمع وهيكله التنظيمي

لقد مر مجمع صيدال بمرحلتين حسب النظام الاقتصادي الذي كان سائدا في الجزائر، ففي مرحلة الاقتصاد المخطط تميز بوضعية الاحتكار واهتم أساسا بالجانب الكمي، أما في مرحلة اقتصاد السوق فقد تبنى مجمع صيدال عدة است ارتجيات جديده تهدف إلى رفع مستوى نوعية وجودته منتجاته والعمل على تنمية حصته السوقية.

1- نشأة مجمع صيدال

تم إنشاء مجمع صيدال المؤسسة الوطنية لإنتاج المواد الصيدلانية بقرار رقم 162/82المؤرخ في أفريل 1982بعد هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية ،(PCA) وفي هذا البيان تم تحويل وحدة أنت بيوتيك للمضادات الحيوية في المدية (مقر الإنتاج المدية حاليا) سنة 1988م رسميا إلى المؤسسة بعدما كان ملكا للشركة الوطنية للصناعات الكيمائية snic لتصبح عام 1989م مؤسسة عمومية اقتصادية تتمتع باستقلالية في التسيير والإدارة، وفي عام 1993م تم إجراء بعض التعديلات على طابعها القانوني مما اكتسب طابع الشركة ذات أسهم وفي سنة 1998م أصبح يتكون من ثلاث وحدات للإنتاج: فارمال، بيوتيك وأنتيبيوتيكال إذ رفعت المؤسسة سنة 2009م حصتها من رأسمال شركة somidial بنسبة 59%لتصبح فرعا جديدا تابعا للمجتمع، وفي عام 2010استحوذت على 20%من رأسمال iberal وحصتها في رأسمال taphco من نسبة 38.75%الى ،44.51%ويمكن تلخيص مراحل إنشاء مجمع صيدال في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): مراحل نشأة مجمع صيدال



المصدر: مصلحة الإعلام والتوثيق بالفرع.

2- تعريف مجمع صيدال

يعتبر مجمع صيدال شركة ذات أسهم بقدر رأسمالها الإجمالي بـ:2.500.000.000 دج، يقع مقره الاجتماعي في 01شارع يحي لعياشي – حي حسين داي- الجزائر العاصمة، يأخذ شكل مجمع صناعي يقوم بتطوير وإنتاج وتسويق المنتجات الصيدلانية للطب البشري والبيطري.

تم إدراج مجمع صيدال في بورصة الجزائر بتاريخ 17/07/1999م، بتأشيرة خاصة منحت له من طرف لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبته (COSOB) رقم 98/04 والمؤرخة في: 24/12/1998م، وعرضت اسمه للبيع ما بين 15فيفري و15مارس1999م وقدر عددها بـ 2.000.000 سهم، وقد كان البيع بسعر ثابت قدر بـ20% :من رأس المال المجمع، وقدرت القيمة الإجمالية للسهم الواحد بـ 2500دج، أما القيمة الحقيقية للسهم الواحد فقدرت بـ: 800دج، وذلك أول تسعيرة لأسهم المجمع.

يقدر عدد المساهمين في البورصة بـ19288 :مساهم، ويعد مجمع الصناعة الصيدلانية الكيميائية المساهم الرئيسي والذي قام بشراء 80%من مجموع الأسهم التي عرضت للبيع، وبيعت الحصة المتبقية البالغة 20% إلى المستثمرين من المؤسسات والأفراد.

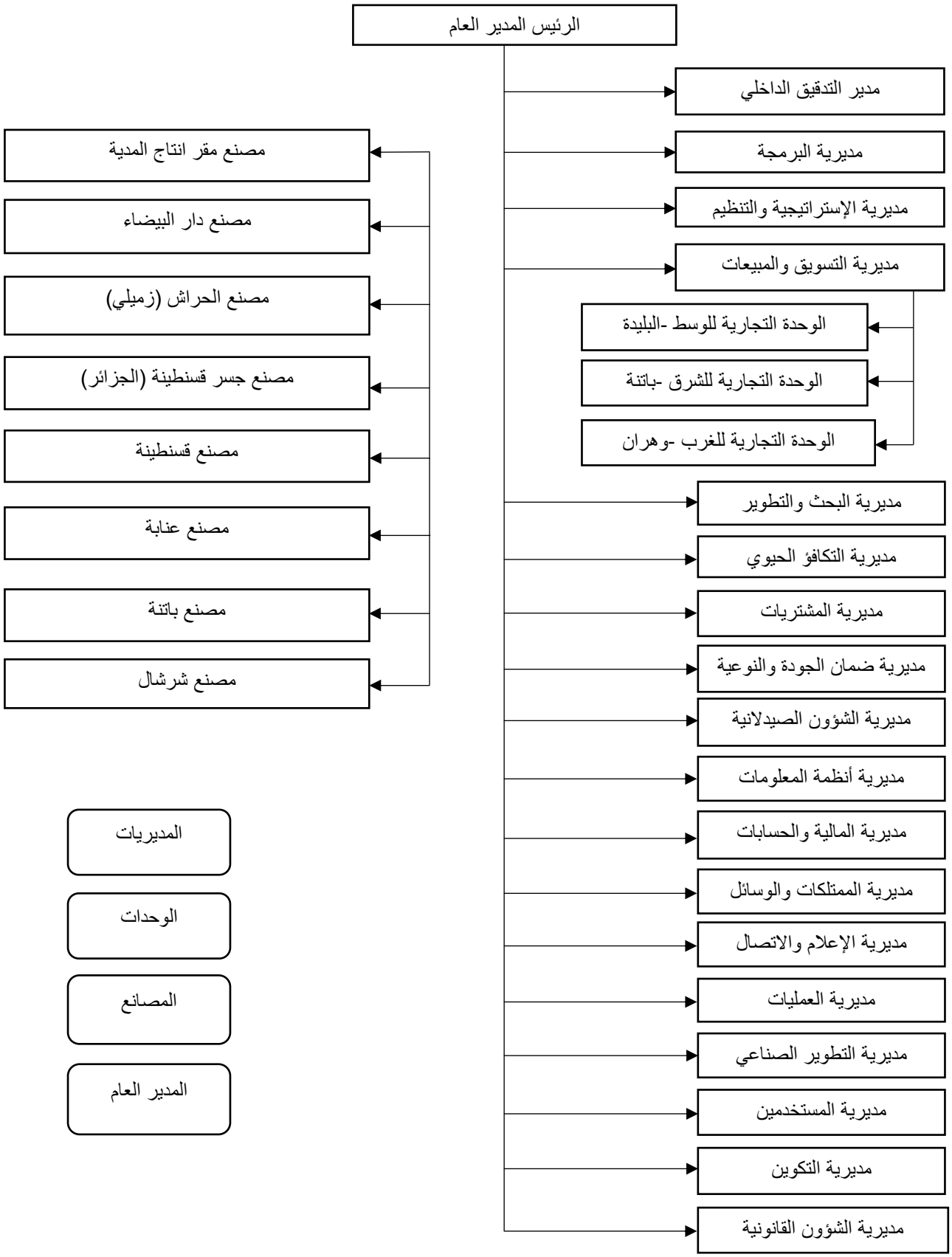
تحصل مجمع صيدال في 2005/02/05على شهادة الجودة Iso 9001 نسخ 2000،منحه إياها الجمعية الفرنسية للتدقيق والجودة (A.F.A.Q).

3- الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال

تم وضع التنظيم الجديد لمجمع صيدال ابتداءا من الفاتح جانفي 2014مع تعيين المديريات الجديدة للشركة وفقا للنموذج التنظيمي الجديد المعتمد من طرف المديرية العامة والمصادق عليه من قبل مجلس الإدارة.

يشمل النموذج التنظيمي الجديد للمديرية العامة 18مديرية، 8مصانع للإنتاج، 3وحدات جهوية للتوزيع، 1مركز للبحث والتطوير، 1مركز للتكافؤ الحيوي وأكثر من 200منتوج صيدلاني، حيث يظهر الهيكل التنظيمي المستحدث لمجمع صيدال كما يلي:

الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال



المصدر: مصلحة الإعلام والتوثيق

4- مهام وأهداف المجمع

يمكن تلخيص مجمل المهام والأهداف فيما يلي:

- ✓ ضمان استقلالها المالي والاستدامة في توازنها المالي، والتأكد من أجل تحسين القدر التنافسية بشكل مستمر لمنتجاتها، وتحقيق أهداف النمو وتطوير مواردها البشرية؛
- ✓ تحقيق الأهداف المسطرة من قبل لدولة بصفتها المساهم الأساسي في المجمع؛
- ✓ التخصص في توفير المنتجات الطبية؛
- ✓ المساهمة في الحد من الواردات؛
- ✓ التفتح على الأسواق الخارجية؛
- ✓ زيادة درجة رضا المستهلك.

يتمثل الهدف الاستراتيجي للمجمع في تعزيز مكانته الرائدة في مجال انتاج الأدوية الجنسية، وبالتالي المساهمة في تنفيذ السياسة الوطنية للأدوية المنجزة من قبل السلطات العمومية وذلك بإتباع الإستراتيجية التالية:

- ✓ الحصول على تمويلات إضافية: الرفع من رأسمال المجمع عن طريق الخوصصة الجزئية ودخول البورصة؛
- ✓ زيادة القدرة الإنتاجية، تحسين الجودة والنوعية بالاعتماد على وسائل إنتاج حديثة وطريق تسيير فعالة وتكثيف عمليات البحوث والتطوير والاستفادة من التكنولوجيا المتطورة؛
- ✓ تكثيف المجهودات التسويقية، والقيام بدراسات سوق من كل الجوانب.

المطلب الثاني: تقديم مقر إنتاج المدية

يعتبر فرع إنتاج المدية أكبر وأضخم فروع صيدال ومن أكبر المؤسسات الجزائرية، وقد مر بعدة مراحل حتى وصل إلى ما هو عليه الآن.

1- تعريف مقر إنتاج بالمدية

يعتبر مقر الإنتاج (صيدال) بالمدية مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم رأس مال اجتماعي يقدر ب 2.5مليار دينار جزائري، تم إنشاؤه سنة 1984م متحصل على شهادة

الجودة الايزو 9002سنة ،1994وشهادة الجودة ايزو 9001سنة 2000من الجمعية الفرنسية للتدقيق والجودة.

ويتم تعريفه وفق المعطيات التالية:

- ✓ **المؤسسة** :م.ع.إ / شركة ذات أسهم برأس مال يقدر بـ 2.500.000.000دج؛
- ✓ **العنوان** :طريق الخميس ص، ب 33المدية، الجزائر؛
- ✓ **رقم السجل التجاري**26/0800B0342357::؛
- ✓ **رقم الحساب البنكي** :ق.ش.ج المدية رقم: 00400110401707760 1/ 84؛
- ✓ **الموقع الالكتروني**: www.saidalgroup.dz

يقع المقر 100كلم جنوب الجزائر العاصمة على مساحة تقدر بـ 33هكتار، يتوفر على: عمارتي إنتاج منتجات تامة الصنع تخصيص صيدلاني، الأولى مكرسة لعائلة البنيسيلينية والأخرى للمنتجات الغير البنيسيلينية؛

- ✓ عمارة لإنتاج المواد الأولية بالتجزئة عن طريق التركيب الكيميائي انطلاقا من المنتجات المخمرة؛
- ✓ بالإضافة إلى مطبعة عامة ضرورية لمختلف وظائف التعبئة والتغليف والخدمات.

بدا المركب الإنتاج سنة 1988م، واختص في أنتاج الأشكال الجنسية التالي: حقن، كبسولات، مراهيم، مشروبات، أقراص، مساحيق.

2- تاريخ نشأة مقر إنتاج المدية

يمثل موقع إنتاج المدية مشروعا ضخما اسند انجازه إلى المؤسسة الايطالية GTIPلما تملك هذه الأخيرة من خبرة وتكنولوجيا دقيقة فيما يخص المنشات الصيدلانية، وما تتميز به من خصوصيات وقد تم إنشاؤه عبر عدة خطوات اتخذتها الدولة الجزائرية وهي:

- ✓ في 1972/05/06تم عرض مناقصة دولية بشأن إنشاء مركب للمضادات الحيوية، وقد وقع اختيار المسؤولين على المؤسسة الايطالية GTIP نظرا لعروضها المناسبة والمقبولة؛
- ✓ في 1977/05/05تم التوقيع على عقد الانجاز بين الجزائر وgtip؛

- ✓ في 1977/06/30ت
- ✓ سلمت المؤسسة انجاز الشغل؛
- ✓ في 1978/02/12باشرت المؤسسة في انجاز الشغل؛

قدرت مدة الانجاز بـ 50شهرا أي ما يعادل أربع سنوات وشهرين وقد قامت المؤسسة الايطالية بإنجاز هذا المشروع بمشاركة أهم المؤسسات الوطنية وهي:

- ✓ الشركة الوطنية للكهرباء والغاز SONELGAZ؛
- ✓ الشركة الوطنية لصناعات الكيمائية S.N.I.G؛
- ✓ المؤسسة الوطنية الكيميائية E.D.I.C؛

بعد تسليم المشروع في 1982/04/12تم وضعه تحت تصرف المؤسسة الوطنية للصناعات الكيمائية من اجل استغلاله في إنتاج مختلف المواد الكيمائية.

في سنة 1986 بدا استغلاله من طرف مؤسسة صيدال حيث خصص لإنتاج المضادات الحيوية تحت الرخصة الايطالية.LICENCE.I.B. ITALIE

وفي يوم الثلاثاء 04أكتوبر 1988دشن المركب من طرف رئيس الجمهورية الراحل الشاذلي بن جديد.

وفي نفس السنة قامت المؤسسة الوطنية للصناعة الكيمائية بتحويل مركب المضادات الحيوية إلى مؤسسة جديدة تحت اسم صيدال لكن بعد إعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية تم تحويله إلى فرع من فروع مجمع صيدال ككل وقد دخل الفرع بصفة رسمية في استقلالية التسيير في 02/02/ 1998تحت فرع أنتيبيوتيكال

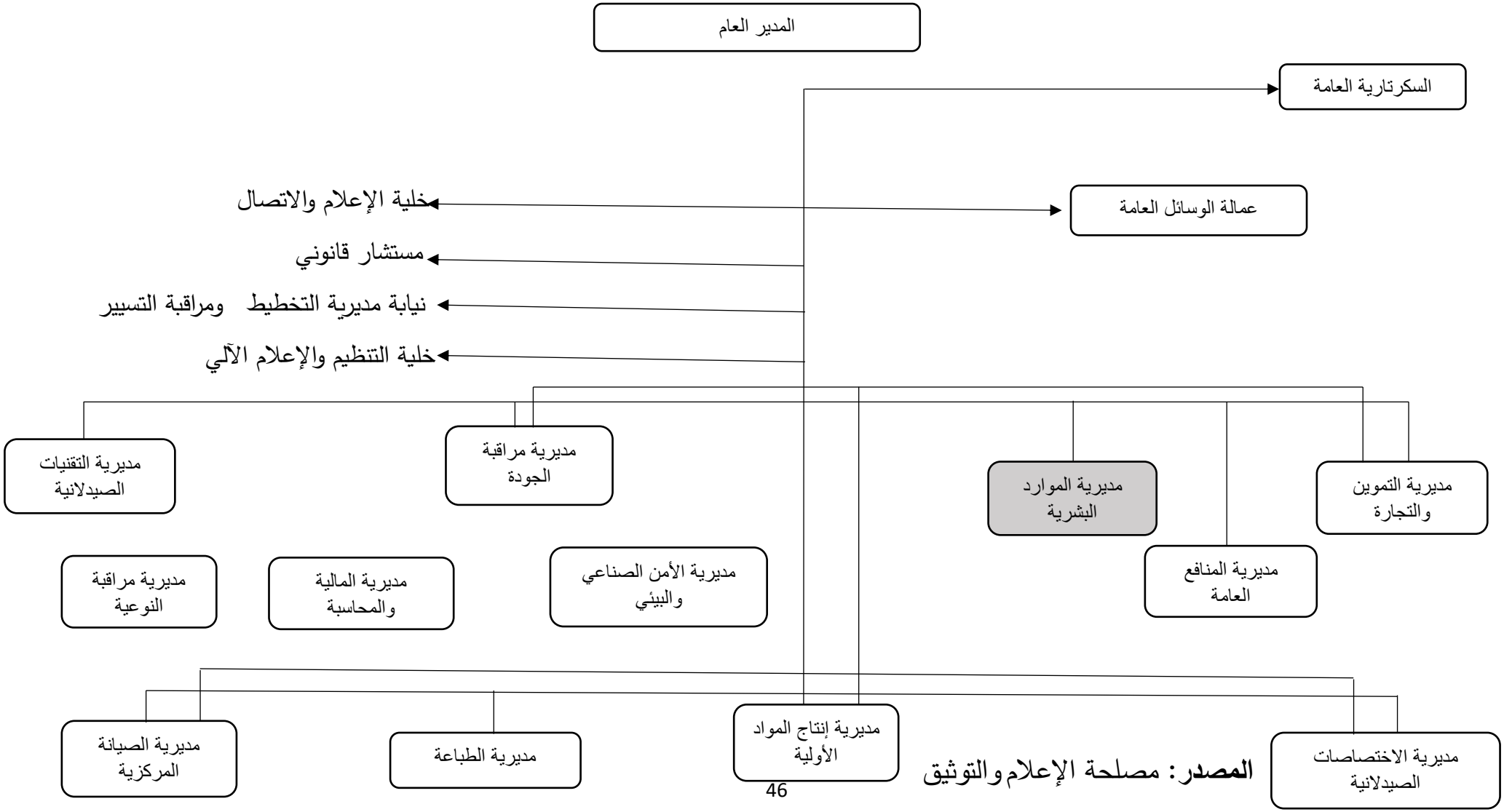
ابتداء من تاريخ 2014/01/01تم حل وإدماج بالامتصاص المؤسسة العمومية الاقتصادية أنتيبيوتكال ضمن المؤسسة العمومية الاقتصادية شركة ذات أسهم المسماة المجموعة الصناعية صيدال.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمقر إنتاج ووظائفه

سنتعرف في هذا المطلب على الهيكل التنظيمي لموقع إنتاج المدية ووظائفه الأساسية.

1- الهيكل التنظيمي لمقر إنتاج المدية

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لمقر انتاج المدية



المصدر: مصلحة الإعلام والتوثيق

2- وظائف الهيكل التنظيمي لمقر إنتاج المدية

- ✓ **المدير العام:** مهمته إدارة ووضع سياسات منبثة من الإستراتيجية العامة للمجمع على المدى القصير والمتوسط والبعيد، من اجل ضمان نمو اقتصادي وتوسع الفرع.
- ✓ **نائب الرئيس المدير العام: ينوب** عن مدير الرئيس العام في كل مهامه
- ✓ **السكرتارية: تقوم** بالإعمال الموكلة إليها من قبل المدير.
- ✓ **المساعد القانوني:** التكفل بالدفاع عن مصالح الفرع ومتابعة القضايا القانونية والقضائية الخاصة به.
- ✓ **المساعد المكلف بالبيئة:** مكلف بتطبيق السياسة البيئية من طرف الفرع على جميع رقم المستويات حسب القانون 01/03المؤرخ في ،19/07/2003والقاضي بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة
- ✓ **مساعد العلاقات الخارجية:** مكلف بتحضير الملفات المرتبطة بالمهام الخارجية، وتقديم المعلومات من المؤسسات المنافسة والمتعاقد معها، وكذا العلاقات مع الزبائن والموردين والشركاء
- ✓ **خلية التدقيق والتحليل:** مهمتها الرقابة الداخلية وتدقيق الحسابات، ووضع لوحات قيادة خاصة بتسيير الفرع.
- ✓ **خلية التنظيم والإعلام الآلي:** تتابع تكيف الهياكل التنظيمية ونظم المعلومات مع السياسة التنظيمية للفرع والمجمع
- ✓ **خلية المشاريع:** متابعة انجاز المشاريع الجديدة داخل الفرع، خاصة مشاريع الشراكة.
- ✓ **خلية الإعلام والاتصال** :تضع خطط اتصالية داخلية للفرع بالتناسب مع السياسة الاتصالية العامة للمجتمع.

- ✓ **مديرية التقنيات الصيدلانية** :مهمتها ضمان تطبيق مجموع القواعد التقنية والإدارية بهدف حماية الصحة العمومية، تحت تعليمة الأمر المطبق رقم 285/92 المؤرخ في 06/07/1992.
- ✓ **مديرية الاختصاصات الصيدلانية** :مهمتها السهر على إنتاج المادة النشطة أو الفعالة عن طريق استعمال التكنولوجيا الحيوية، لتحويلها إلى مضادات حيوية بينيسيلينية أو غير بينيسيلينية نصف مصنعة.
- ✓ **مديرية مراقبة النوعية** :مهمتها ضمان الرقابة على إنتاج المواد الأولية (شروط التخزين ومحيط العمل) ومراقبة نوعية إنتاج المنتجات تامة الصنع.
- ✓ **مديرية الأمن الصناعي والبيئي** :هي مسؤولة عن التجهيزات التقنية لمعالجة المياه والنفايات، وأيضا حماية العمال والحفاظ على الممتلكات المادية للفرع، وتطبيق القواعد الأمنية الوقائية.
- ✓ **مديرية الوسائل العامة** :مهمتها إنتاج وتوزيع المعدات ومختلف المواد (الهواء المضغوط، المياه والبخار الخ)، وتحليل المواد الكيمائية المذابة، والتي تعتبر كمدخلات لأقسام الإنتاج.
- ✓ **مديرية الموارد البشرية** :هي المسؤولة عن تطبيق وتطوير استراتيجيات الموارد البشرية، والتعليمات العامة المتعلقة بالفرع، وتلك الصادرة من المجمع.
- ✓ **مديرية المالية والمحاسبة** :مسؤوليتها تطبيق الإستراتيجية المالية ومراجعة الحسابات الخاصة الفرع.
- ✓ **مديرية التموين والتجارة** :مهمتها شراء المواد الأولية ووسائل التخزين وقطع الغيار طبقا للمواصفات المحددة، وتسيير المخزون من المنتجات تامة الصنع وذلك بالتنسيق مع الوحدة التجارية للوسط.
- ✓ **مديرية ضمان الجودة** :مهمتها متابعة تنفيذ ورقابة نظام تسيير الجودة داخل الفرع.

- ✓ **مديرية الصيانة** :تطبيق سياسة لصيانة المعدات والتجهيزات من اجل ضمان الشروط المثلى في عملية الاستغلال وعمليات التفتيش الدورية الخاصة بالمراقبة التقنية داخل الفرع.
- ✓ **مديرية الطباعة** :تعمل على إنتاج مواد التغليف والتعبئة الصيدلانية، إضافة إلى إنتاجها لبعض المنشورات كالمجلات والجرائد الخاصة بمجمع صيدال ككل، وكذلك مختلف القوائم والكتيبات الترويجية، وتقدر طاقتها الإنتاجية بـ 80مليون علبة تغليف و140مليون دواء سنويا.

المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

نظام التكاليف يُعتبر العنصر الأكثر أهمية في فرع إنتاج المدية، إذ يشكل الأساس الذي يعتمد عليه بشكل دائم ومستمر في مختلف النشاطات خلال الدورة الإنتاجية. سنركز في هذا النقاش على نظام التكاليف المطبق وكيفية تطبيقه بفاعلية.

المطلب الأول: تطبيق نظام التكاليف التقليدي (طريقة الأقسام المتجانسة)

تم إطلاق محاسبة التكاليف في عام 2008، حيث كانت الإجراءات غير واضحة ومحددة في حساب التكاليف. استندت محاسبة التكاليف في الفرع على المعلومات المقدمة من المحاسبة العامة، وواجهت المؤسسة تحديات في تقدير التكاليف نتيجة عوامل متعددة، بما في ذلك حجم المؤسسة وعدد وحداتها، وتنوع المنتجات وورش الإنتاج، ومتعددة الاستثمارات. وتزيد التحديات بسبب تشابه الأدوية في الاسم العلمي والاختلاف في الجرعات، ونقص الوسائل والتقنيات المحددة والمتطورة لقياس التكاليف مثل الطاقة، بالإضافة إلى صعوبة الوصول إلى المعلومات في الوقت المحدد.

تقديم منتج محل الدراسة

1- القسم الصيدلاني العلاجي

الرفان هو مضاد للالتهاب

كزيمالاكس هو انزيم مضاد للالتهاب

2- حالات الاستعمال

2-1- الرفان

- ✓ العلاج الوقائي للربو القصبي أو ذي التكوين الشديد الحساسية؛
- ✓ علاج ووقاية التهابات مخاطية الأنف والأمراض الجلدية ذو أصل حساسي.

الرفان هو انزيم مضاد للالتهاب

2-2- كزيمالاكس

- ✓ علاج تكميلي لحالات اختناق الحنجرة والفم؛
- ✓ الالتهابات الظاهرة والإفرازات المفرطة للمسك التنفسية للبالغ والطفل
- ✓ الذباحات اللوزية، التهابات الحنجرة، التهابات الانف والبلعوم، التهابات الرغامي؛
- ✓ التهابات الشعب او القصيبات (النزلات الرئوية)، أعراض الرئة الحادة؛
- ✓ الأعراض التنفسية للأمراض المعدية.

3- الشكل والتعبئة

شراب الرفان: قارورة من 125مل

شراب كزيمالاكس: قارورة 100مل من البولي إيتيلان الأبيض

2- توزيع التكاليف في مجمع صيدال

وفقًا للمخطط الوطني المحاسبي، يتم ترتيب وتسجيل الأعباء وفقًا لطبيعتها في جدول توزيع الأعباء غير المباشرة، الذي ينظم التوزيع الأولي والثانوي. يقوم قسم مراقبة التسيير في المؤسسة بحساب جميع التكاليف وتوزيعها على الأقسام الرئيسية والفرعية باستخدام مفاتيح التوزيع التي ينشئها مراقب التسيير وفقًا لطبيعة التكلفة، في حالة عدم توفر تكلفة مقاسة مباشرة.

2-1 التوزيع الأولي للأعباء

جميع الأعباء من ح/ 60 إلى ح/ 68 يتم توزيعها على المراكز الأساسية الموجودة في البناية أ والبناية ب، بالإضافة إلى المراكز الثانوية مثل المطبعة والمختبر.

والجدول التالي يظهر التوزيع الأولي للأعباء المباشرة.

الجدول رقم (1-2) التوزيع الأولي للتكاليف المباشرة

البيان	المبالغ	الإدارة	الصيانة	SVG	DMG	المطبعة	المخبر	البناية أ	البناية ب
مشتريات مستهلكة	1878479375	375695875,1	281771906,3	187847937,5	225417525	187847937,5	93923968,8	244202319	281771906,3
طاقة	101035603,8	20207120,76	15155340,57	10103560,38	12124272,5	10103560,38	5051780,19	13134628,5	15155340,57
مجموع ح/60	**1979514979**	**395902995,8**	**296927246,9**	**197951497,9**	**237541798**	**197951497,9**	**98975749**	**257336947**	**296927246,9**
خدمات خارجية أخرى	129143235,6	25828647,12	19371485,34	12914323,56	15497188,3	12914323,56	6457161,78	16788620,6	19371485,34
أعباء المستخدمين	749577351,6	149915470,3	112436602,7	74957735,16	89949282,2	74957735,16	37478867,6	97445055,7	112436602,7
ضرائب ورسوم	24214183,2	4842836,64	3632127,48	2421418,32	2905701,98	2421418,32	1210709,16	3147843,82	3632127,48
أعباء مالية	19192986	3838597,2	2878947,9	1919298,6	2303158,32	1919298,6	959649,3	2495088,18	2878947,9
مخصصات الاهلاكات و المؤونات	93413887	18682777,4	14012083,05	9341388,7	11209666,4	9341388,7	4670694,35	12143805,3	14012083,05
مجموع التوزيع الاولي	**2995056623**	**599011324,5**	**449258493,4**	**299505662,3**	**359406795**	**299505662,3**	**149752831**	**389357361**	**449258493,4**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مصلحة مراقبة التسيير

يمثل هذا الجدول التوزيع الثانوي لجميع الأعباء المباشرة حسب طريقة المستخدمة في المؤسسة، وفي دراستنا نحتاج فقط إلى توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام المساعدة.

3- التوزيع الثانوي للأعباء

في مرحلة التوزيع الثانوي تقوم المؤسسة بتوزيع الأعباء حسب الطبيعة والجودة ضمن الأقسام المساعدة على الأعباء حسب الطبيعة في الأقسام الرئيسية (والمتمثلة في البنايتين أ وب في المجمع) وهذا عكس ما درسناه في طريقة الأقسام المتجانسة حيث يتم توزيع تقسيم المبلغ الإجمالي للقسم المساعد على الأقسام الرئيسية، وتظهر نتيجة التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة حسب الأسلوب الذي ينتهجه المجمع في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): مجموع الأعباء المباشرة وغير المباشر

البيان	المبالغ	بناية أ	بناية ب
المشتريات مستهلكة	1648526837	732678594,4	915848243
الطاقة	3087158,4	1372070,4	1715088
أعباء المستخدمين	291945933	129753748	162192185
الاهتلاك	49751472,6	22111765,6	27639707
مجموع التكاليف المباشرة	1993311401	885916178,4	1107395223
المشتريات مستهلكة	229952538	102201128	127751410
الطاقة	97948445,4	43532642,4	54415803
خدمات خارجية وغيرها	129143235,6	57396993,6	71746242
أعباء المستخدمين	457631418,6	203391741,6	254239677
الضرائب والرسوم والاعباء العملياتية الأخرى	24214183,2	10761859,2	13452324
مصاريف مالية	19192986	8530216	10662770
الاهتلاك	9871572,6	4387365,6	5484207
مجموع التكاليف غير المباشرة	967954379,4	430201946,4	537752433
مجموع التكاليف الكلية	2961265781	1316118125	1645147656

المصدر :من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مصلحة مراقبة التسيير.

هذا الجدول يوضح إجمالي التكاليف المتعلقة بالأقسام الرئيسية، والتي تشمل البناية أ والبناية ب.

4-توزيع أعباء البناية "ب" على الورشة:

تمثل هذه العملية في تفريغ الأقسام الثانوية وتحويل أعبائها إلى الأقسام الرئيسية. يهدف تحليل الأعباء في الأساس إلى إعادة توجيه الأعباء إلى مصادرها الأصلية في الأقسام الرئيسية قبل تحميلها على المنتجات. عند بدء عملية التوزيع، يجب البدء بالأقسام الثانوية التي تقدم خدمات لأكبر عدد من الأقسام الرئيسي

الجدول رقم (3-2): توزيع أعباء البناية ب على محلول الشراب

البيان	بناية ب	محلول شراب
المشتريات مستهلكة	915848243	84472131
الطاقة	1715088	210624
أعباء المستخدمين	162192185	20661424
الاهتلاك	27639707	3394350
مجموع التكاليف المباشرة	1107395223	108738529
المشتريات مستهلكة	127751410	18250201
الطاقة	54415803	6682642
خدمات خارجية وغيرها	71746242	10249463
أعباء المستخدمين	254239677	32387220
الضرائب والرسوم والاعباء العملياتية الأخرى	13452324	1921760
مصاريف مالية	10662770	1523252
الاهتلاك	5484207	673499
مجموع التكاليف غير المباشرة	537752433	71688037
مجموع التكاليف الكلية	1645147656	180426566

المصدر: من اعداد الطالبيتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مصلحة مراقبة التسيير.

بعد جمع التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بالبناية ب، لحصول على مجموع التكاليف، ومن ثم يتم توزيع هذا المجموع على المنتجات التي تُنتج داخل الورشة.

3-حساب سعر التكلفة للوحدة الواحدة للمنتج

تم اختيار نوع من المنتوج الذي تم تصنيعه في المجمع بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة مراقبة التسيير خلال سنة 2023، كما هو موضح في الشكل التالي:

الجدول رقم (4-2): سعر التكلفة للوحدة الواحدة للمنتج

البيان	محلول شراب	الرفان	كزيمالكس
المشتريات مستهلكة	84472131,42	6222529,77	55566468,06
الطاقة	210624,9	27862,23	111427,25
أعباء المستخدمين	20661424,9	2733168,29	10930549,41
الاهتلاك	3394350	449016,94	1795718,86
مجموع التكاليف المباشرة	108738531,2	9432577,23	68404163,58
المشتريات مستهلكة	18250201,49	2414202,9	9654935,71
الطاقة	6682642,47	884004,2	3535329,92
خدمات خارجية وغيرها	10249463,23	1355836,2	5422291,29
أعباء المستخدمين	32387220,1	4284299,04	17133867,15
الضرائب والرسوم والاعباء العملياتية الأخرى	1921760,66	254217,48	1016672,37
مصاريف مالية	1523252,87	201501,42	805849,11
الاهتلاك	673499,17	89092,91	356302,43
مجموع التكاليف غير المباشرة	71688039,99	9483154,15	37925247,98
مجموع التكاليف الكلية	180426571,2	18915731,38	106329411,6
كمية المنتجة	1513373	200194	800622
سعر التكلفة الوحدة الواحدة		31,08	69,40
مجموع أعباء مباشرة للوحدة الواحدة		16,03	16,03
مجموع أعباء غير مباشرة للوحدة الواحدة		47,37	47,37
سعر بيع الوحدة		94,49	132,81

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مصلحة مراقبة التسيير

المطلب الثاني: تطبيق نظام طريقة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة

تم مناقشة في الفصل السابق الطريقة التي يعتمدها مجمع صيدال في معالجة تكاليفه، حيث يتبع هذا الأسلوب أساسا موحدًا في توزيع التكاليف على المنتجات ومن المهم أننا نلاحظ أن هذا الأسلوب لا يعكس الصورة الدقيقة للتكاليف الفعلية للمنتجات، مما ينتج عنه عدم دقة القرارات المستندة إلى هذه المعلومات. ولفهم الجانب الآخر، تم التطرق في البداية إلى أن محاولة تطبيق هذا النظام والاعتماد عليه كمصدر للمعلومات قد تكون غير كافية، مما يستدعي إلقاء نظرة أعمق على المجمع والمعلومات المتاحة.

سنحاول في هذا المطلب تطبيق محاسبة التكاليف على اساس الانشطة وذلك بالاعتماد على المعطيات المقدمة عبر الخطوات التالية:

في هذه المرحلة من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) ، يتم تحديد مختلف الأنشطة داخل المؤسسة. تعتبر هذه الخطوة من أهم الخطوات لنجاح تطبيق هذا النظام، حيث يجب ربط كل عمل أو مهمة بعدد محدد من الأنشطة واضحة المعالم. لذلك، يتم التوجه إلى كافة الأقسام والإدارات في المؤسسة لتحديد هذه الأنشطة وتصنيفها في جدول منظم.

ويتم تطبيق طريقة ABC في مشتريات وفق مراحل التالية:

الجدول رقم(5-2): الأنشطة الموجودة بالمؤسسة

المديريات و الورشات	الأنشطة
مدرية الإدارة	• تسيير المرافق الداخلية و اليد العاملة • تسيير المصالح العامة • التخطيط • مراقبة التسيير

	• مراجعة وتدقيق • المالية والمحاسبة
مديرية المختبرات	• مراقبة مواصفات جميع المواد الأولية والمنتجات التامة • تحليل المواد الأولية • تحليل المنتج النهائي • إعطاء كشف صلاحية المنتوج حسب مدة الحياة
مديرية التموين	• تسيير المخزون • شراء و تموين
مديرية الصيانة	• صيانة المعدات • نقل المواد و المنتجات
مديرية المطبعة	• تحضير جميع وسائل التغليف و تعليب الادوية
ورشات الإنتاج	• أوامر بدأ الإنتاج • توزيع المدخلات حسب برنامج الإنتاج • انتاج الكمية المبرمجة خلال الفتوة المحددة و باقل التكاليف • مراقبة نوعية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة مراقبة التسيير.

نلاحظ التباين في أنشطة كل مديرية وفقاً لطبيعتها، حيث تم تقسيمها استناداً إلى طبيعة الأنشطة ووحدات القياس المتاحة.

1-تحديد أنشطة الورشة وتكلفة كل نشاط

تحدد تكاليف الأنشطة السابقة من خلال بطاقة التكاليف التفصيلية لكل نشاط، والتي تتضمن معطيات المجمع. يتم تحديد نسب الأنشطة التي يقوم بها المجمع باستخدام الجدول التالي:

الجدول رقم (6-2): أنشطة الورشة وتكلفة كل نشاط

الأنشطة	النسبة	تكلفة الأنشطة
التخطيط	10%	18042657,12
المعالجة	10%	18042657,12
الشراء والتموين	20%	36085314,24
التخزين	5%	9021328,56
تحليل ومراقبة الجودة	10%	18042657,12
قسم غير البنيسيلين	15%	27063985,68
صيانة المعدات والتجهيزات	3%	5412797,136
المطبعة	2%	3608531,424
التعبئة والتغليف	5%	9021328,56
التحليل	10%	18042657,12
التوزيع	5%	9021328,56
المراقبة والمحاسبة	5%	9021328,56
المجموع	**100%**	**180426571,2**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مصلحة مراقبة التسيير.

تم تحديد تكلفة كل نشاط من خلال نسبة مئوية من تكلفة القسم الذي ينتمي إليه، والذي تم تحديده بناءً على معطيات قسم الإنتاج.

2- تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

ويتم ذلك من خلال المصفوفة التالية:

الجدول رقم (7-2): مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكاليف

الأنشطة	مواد أساسية	عدد العلب	عدد ساعات العمل	عدد العمال	كمية المنتجة	عدد قطع الغيار
التخطيط	•					
المعالجة			•			
شراء والتموين	•					
التخزين	•					
تحليل ومراقبة الجودة	•					
قسم غير البنيسيلين				•		
صيانة المعدات والتجهيزات						•
المطبعة				•		
التعبئة والتغليف		•				
التحليل			•			
التوزيع					•	
المراقبة والمحاسبة			•			

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة مراقبة التسيير

الجدول يوضح ملخصًا لهذه الأنشطة ومسبب التكلفة الخاص بكل نشاط، حيث تم اختيار المسبب وفقًا للمسببات الأكثر تأثيرًا في النشاط، مما أثر في تكلفة النشاط.

حيث يتضح أن هناك تكاليف مشتركة بين الأنشطة نظرًا لأهمية العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط.

3-تحديد عدد المسببات الإجمالي لكل نشاط

تشمل هذه المرحلة تحديد المسببات التي تمكن من تخصيص تكاليف الأنشطة على مختلف مراكز النشاط. وتوضح مسببات التكلفة لمختلف الأنشطة وتكاليفها وعددها في الجدول التالي:

الجدول رقم (8-2): عدد المسببات الإجمالي لكل نشاط

الأنشطة	مسبب التكلفة	عدد المسببات
التخطيط	مواد أساسية	90000
المعالجة	عدد ساعات العمل	616
شراء والتموين	مواد أساسية	105200
التخزين	مواد أساسية	105200
تحليل ومراقبة الجودة	مواد أساسية	156000
قسم غير البنيسيلين	عدد العمال	36
صيانة المعدات والتجهيزات	عدد قطاع الغيار	440
المطبعة	عدد العمال	28
التعبئة والتغليف	عدد العلب	62000
التحليل	عدد ساعات العمل	616
التوزيع	كمية المنتجة	67600
المراقبة والمحاسبة	عدد ساعات العمل	616

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مصلحة مراقبة التسيير

يوضح الجدول مسبب تكلفة كل نشاط وعدد مسبباتها وفقًا للبيانات المقدمة لشهر ماي سنة 2023.

4-حساب التكلفة الوحدوية لمسببات التكلفة

بعد تحديد مسببات التكلفة وعددها يتم في هذه الخطوة حساب معدل التحميل لتكاليف الموزعة سابقا لكل وعاء على عدد المسببات وفق المعادلة التالية:

التكلفة الوحدوية لمسببات التكلفة = تكلفة الوعاء/ عدد المسببات

الجدول التالي يوضح معدلات التحميل للأوعية:

الجدول رقم (9-2): التكلفة الوحدوية المسببات للتكلفة

الاوعية	نوع المسبب	تكلفة الوعاء	عدد المسببات	تكلفة نسبة المسبب
الوعاء 1	مواد أساسية	72170628	456400	158,13021
الوعاء 2	عدد العلب	9021329	1848	4881,67154
الوعاء 3	عدد ساعات العمل	45106643	64	704791,297
الوعاء 4	عدد العمال	21651189	440	49207,2477
الوعاء 5	كمية المنتجة	9021329	67600	133,451612
الوعاء 6	عدد قطاع الغير	5412797	67200	80,5475744

المصدر :من إعداد الطالبتين بالاعتماد على جميع معلومات مقدمة من مصالح المؤسسة.

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

5-حساب تكلفة المنتج وفق طريقة ABC

من أجل حساب التكلفة غير المباشرة للمنتج يكفي معرفة عدد الوحدات من كل نوع من أنواع مسببات التكاليف والتي تتعلق فقط بالمنتج.

الجدول رقم (10-2): تكلفة المنتج وفق طريقة ABC

الاوعية	نوع المسبب	عدد المسببات	تكلفة المسببات	تكلفة وحدوية للمسببات
الوعاء 1	مواد أساسية	110600	158,13021	17489201,2
الوعاء 2	عدد العلب	462	4881,67154	2255332,25
الوعاء 3	عدد ساعات العمل	16	704791,297	11276660,8
الوعاء 4	عدد العمال	110	49207,2477	5412797,25
الوعاء 5	كمية المنتجة	1500	133,451612	200177,418
الوعاء 6	عدد قطاع الغير	16900	80,5475744	1361254,01
37995422,9				

المصدر :من إعداد الطالبتين بالاعتماد على جميع معلومات مقدمة من مصالح المؤسسة

يمثل هذا الجدول حساب التكلفة الوحدوية للمسبب الواحد للمنتج الرفان، وذلك بضرب عدد مسببات في التكلفة، وبعد ذلك يتم جمع تكلفة جميع الأوعية لنحصل على مجموع أعباء غير المباشرة.

المطلب الثالث: دور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين مراقبة التسيير وترشيد اتخاذ القرارات

دور طريقة التكاليف يتمثل في تحسين إدارة العمليات من خلال حساب وتحديد مجموعة من مؤشرات الأداء مثل عتبة الربحية وهامش السلامة، بهدف تقليل التكاليف وزيادة أرباح الشركة. بالنسبة لمجمع صيدال، قمنا بحساب وتحليل تكاليف محلول الشراب باستخدام طريقتين: الطريقة التقليدية وطريقة تكاليف الأنشطة. في كل طريقة، حاولنا تحديد نسب كل عبء غير مباشر على مجموع التكاليف غير المباشرة لدواء ألرفان وكزيمالاكس كما يلي:

1- دور طريقة التكاليف في تحسين مراقبة التسيير

سيتم في هذا الجدول معرفة التكاليف الأكثر ارتفاعا، وذلك من خلال معرفة كل نسبة من التكاليف كما يلي:

الجدول رقم (11-2): نسب الأعباء غير المباشرة

البيان	المبالغ	النسبة
مشتريات مستهلكة	18250201,49	25%
الطاقة	6682642,47	9%
خدمات خارجية وغيرها	10249463,23	14%
أعباء المستخدمين	32387220,1	45%
الضرائب والرسوم والاعباء العملياتية الأخرى	1921760,66	3%
مصاريف مالية	1523252,87	2%
مجموع التكاليف الغير المباشرة	**71688039,99**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المقدمة من مصلحة مراقبة التسيير

1-1- تحليل النتائج

نلاحظ من خلال الجدول أن أعباء المستخدمين ومشتريات تأخذ أكبر نسبة من التكاليف بنسبة 45% و25%على التوالي وهذا يمكن أن يكون راجع لعدة أسباب نذكر منها:

- ✓ **بالنسبة للمشتريات**: ارتفاع أسعار الموارد الأولية المستوردة، ارتفاع أسعار قطاع الغير، ارتفاع أسعار تكاليف الضرائب، ارتفاع أسعار تكاليف نقل العمال، ارتفاع أسعار تكاليف التخزين، ارتفاع أسعار تكاليف الماء والغاز والكهرباء.
- ✓ **بالنسبة لمصاريف المستخدمين**: زيادة عدد عمل للسعات الإضافية نظرا لقدم آلات الإنتاج.

1-2- اقتراحات لتخفيض التكلفة (اتخاذ قرار تخفيض التكاليف)

- ✓ بالنسبة للمشتريات السعي لإنتاج الموارد الأولية وذلك لأجل إلغاء التبعية للغير وهذى إما تسعى إليه الدولة الجزائرية الذي يجسده مجمع صيدال لإعادة تهيئة وحدة انتاج الموارد الأولية التي تنطلق في عمل 2023؛
- ✓ اللجوء إلى إعادة استثمار آلات جديدة ذات طاقة إنتاجية كبيرة للتخلص من قطاع الغيار، استبدال المصابيح المتوهجة بلمبات لوريسنت، وإيقاف تشغيل أجهزة الغير المستخدمة مثل أجهزة الطباعة وشاشة المراقبة؛
- ✓ تشغيل الإضاءة في أوقات العمل فقط؛
- ✓ محاولة التقليل من السعات الإضافية وتحقيق البرنامج المسطر خلال ساعات العمل القانونية؛
- ✓ محاولة نقل العمال من طرق النقل عن طريق إنشاء سكة مترابطة متموقعة الركز (من مكان واحد).

2- دور طرق محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين التسيير

سيتم من خلال هذا الجدول معرفة الأنشطة التي تستهلك أكبر قدر من التكاليف وذلك من خلال معرفة نسبة كل من مسببات التكلفة كما يلي:

الجدول رقم (12-2): نسب مسببات التكلفة للأنشطة

الاوعية	نوع المسبب	عدد المسببات	تكلفة وحدوية للمسببات	النسبة
الوعاء 1	مواد أساسية	110600	17489201,2	46%
الوعاء 2	عدد العلب	462	2255332,25	6%
الوعاء 3	عدد ساعات العمل	16	11276660,8	30%
الوعاء 4	عدد العمال	110	5412797,25	14%
الوعاء 5	كمية المنتجة	1500	200177,418	1%
الوعاء 6	عدد قطاع الغير	16900	1361254,01	4%
100%	**37995422,9**			

المصدر :من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصالح المؤسسة.

3- الملاحظات

- ✓ نلاحظ أن نسب مسببات التكاليف المتمثلة في المواد الأساسية وعدد ساعات العمل هي النسب الأعلى، بنسبة 46% و30% على التوالي لذا توجب معرفة المواد التي تزيد التكاليف ومحاولة معالجة الخلل وأيضا المواد التي ينتج عنها نفايات بكثرة ويجب أيضا المراقبة الجيدة لقسم التعليب من أجل تخفيض التكاليف؛
- ✓ نلاحظ أن التوزيع يكون على كل المنتجات بحيث أن كل منتج يأخذ نصيبه من هذه التكاليف بعدالة وموضوعية وكل ما استطعنا توزيع التكاليف غير المباشرة بعدالة كلما كان بإمكاننا الوصول إلى تكلفة المنتج الدقيقة والصحيحة لان الكثير من القرارات تعتمد على التكلفة مثل تسعير المنتجات؛
- ✓ نلاحظ أيضا أن هناك أنشطة تضيف قيمة للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها وأنشطة أخرى لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي يجب استبعادها أو التخفيض منها دون المساس بجودة المنتج؛
- ✓ نستنتج أن طريقة تكاليف الأنشطة أفضل من الطريقة التقليدية على الرغم من سهولتها إلا أنها قد تحدد تكلفة أحد المنتجات بأكثر مما يجب ومن ثم تحديد سعر مرتفع للمنتج مما يؤدي إلى عدم قدرة المشروع على مواجهة المنافسين وعلى عدم القدرة على الاستمرار.

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة التطبيقية التي أجريناها في مجمع صيدال فرع إنتاج المدية، تم استعراض الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في تحديد التكلفة النهائية لمنتجاتها. وبناءً على دراستنا، وجدنا أن هذه الطريقة غير علمية وغير مبنية على أسس منطقية في تحديد التكلفة النهائية.

في نهاية المطاف، قمنا بتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)وتجاهلنا النظرية القائمة على وضع بعض القواعد والإجراءات المساعدة لخلق بيئة مناسبة لتطبيق هذا النظام. ووجدنا أن تطبيق طريقة ABC يُحسِّن التسيير، حيث كانت هذه الطريقة أكثر عدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة وأكثر دقة في تحديد التكاليف النهائية للمنتجات بالمقارنة مع الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة.

خاتمة

تناولت الدراسة موضوع دور محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة مراقبة التسيير في المؤسسة كمفهوم جديد في المجال الإداري. تسهم هذه الطريقة في رقابة التكاليف وتقليلها بمختلف السبل، مما يعزز المنافسة في السوق. وبالتالي، يتبنى الدراسة نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) كأداة ضرورية لتحسين كفاءة مراقبة التسيير. هذا يعني أنها تسهم في تحسين فعالية مراقبة التسيير من خلال تحليل تخصيص الموارد للأنشطة ومن ثم تطبيق هذه التحليلات على المنتجات، مما يؤدي إلى تقليل التكاليف بشكل فعال من خلال استخدام الموارد بشكل مدروس. ومع ذلك، يجب على المؤسسة تكوين جهود جادة لتبني هذا النظام، مع مراعاة التوازن بين التكلفة والفوائد المتوقعة.

ومن خلال الفصل النظري والفصل التطبيقي، الذي سعينا فيه لإسقاط المعلومات النظرية على الواقع العملي عبر دراسة حالة مؤسسة صيدال في المدية، تمكنا من التعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية، وهذا ما أتاح لنا اختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

1- اختبار الفرضيات

تم اختبار فرضيات البحث كما يلي:

الفرضية الأولى: إن تطبيق طريقة التكاليف حسب الأنشطة يزيد من دقة تقدير التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، لأنها تساعد هذه الطريقة في تخصيص التكاليف بشكل أفضل وزيادة دقة التقديرات، وبالتالي نثبت صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: إن تطبيق طريقة التكاليف حسب الأنشطة بفعالية في مجمع صيدال يوفر آليات تحسين مراقبة التسيير، توفر هذه الطريقة آليات فعالة لمراقبة وتحليل التكاليف وإدارة الموارد بشكل أكثر فاعلية، ومن خلال هذه النتيجة نثبت صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: إن تطبيق طريقة التكاليف حسب الأنشطة بنجاح في مجمع صيدال يؤدي إلى تحسين فاعلية اتخاذ القرارات الإدارية، وفقا لدراستنا تبين لنا أنه يزود هذا النوع من التحليل بيانات دقيقة وشاملة حول تكاليف الأنشطة، مما يسهل على الإدارة اتخاذ قرارات مستنيرة وفعالة، ومن خلال هذه النتيجة نثبت صحة الفرضية الثالثة.

2- نتائج البحث

من خلال دراستنا للجانب النظري والتطبيقي، توصلنا الى مجموعة من النتائج التي تشمل:

- ✓ التكاليف غير المباشرة تشكل نقطة محورية في محاسبة التكاليف حسب الأنشطة، بسبب التحديات التي تواجه عملية توزيعها على المنتجات؛
- ✓ يُساهم نظام التكاليف حسب الأنشطة في تحليل العمليات والأنشطة والرقابة على التكاليف، من خلال تحديد الأنشطة المسببة للتكاليف والتحكم بها، مما يُمكن من تحديد التكاليف النهائية للمنتجات بشكل دقيق؛
- ✓ على الرغم من وجود فوائد لاستخدام نظام التكاليف حسب الأنشطة، إلا أنه يواجه بعض الصعوبات، بما في ذلك عدم القدرة على التغلب بشكل كامل على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، نتيجة لصعوبة تحديد مسببات التكلفة بشكل دقيق؛
- ✓ من خلال دراسة الميدان والمقارنة بين الطريقة التقليدية المعتمدة من قبل المؤسسة وطريقة التكاليف حسب الأنشطة، تبين أن طريقة ABC عادلة أكثر في توزيع التكاليف وأدق في تحديدها.

3- اقتراحات البحث

استنادا لنتائج المتوصل إليها قمنا بتقديم اقتراحات لمقر إنتاج المدية ويمكن حصرها فيما يلي:

- ✓ ضرورة تبني المؤسسات لنظام ABCلما له من مزايا عديدة في التحليل الدقيق والمستمر والشامل للأنشطة التي تمارسها بشكل معمق ومعلومات تحقيق الزيادة في السوق؛
- ✓ ضرورة الاستفادة من التقدم التكنولوجي داخل المؤسسات الصناعية لتقليل تكلفة الإنتاج من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛ – العمل على توفير الإطار البشري المؤهل والقادر على تطبيق نظام ABC؛ – القيام بإجراء دراسة تحليلية للمشاكل التي ترافق تطبيق ABCوالعمل على إيجاد حلول لها على أن يتم الأخذ بعين الاعتبار المزايا الكثيرة التي يتمتع بها النظام واعتباره حافزا للتطبيق؛
- ✓ على مقر إنتاج بالمدية بإعادة النظر في الأنشطة التي تأخذ أكبر قدر من التكاليف ومعرفة الأسباب وتطبيق طريقة تكاليف على أساس الأنشطة بدلا من الطريقة التقليدية (الأقسام المتجانسة).

4-آفاق البحث

من خلال دراسة موضوع البحث، ظهر لنا بعض المواضيع التي يمكن أن تكون بحث ودراسة مستقبلية وتتمثل فيما يلي:

- ✓ دور تكامل نظام تكاليف الأنشطة مع نظام الوقت المحدد في إدارة تكاليف المؤسسة؛
- ✓ دور تطابق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مع متطلبات حوكمة الشركات؛
- ✓ مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية؛
- ✓ التركيز على دور المداخل الحديثة في محاسبة التسيير يعزز موقع المؤسسة في المنافسة ويسهم في تحقيق تفوق تنافسي.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1- أحمد هاشم عطية،" **محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية**"، الدار الجامعية، مصر،2000 .

2- الأخرس عاطف، والهنيني إيمان، وحمودة سمير والجعبري أحمد، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2001.

3- إسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، الطبعة الثانية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

4- الرجبي عبد الحكيم، **مبادئ محاسبة التكاليف**، جامعة الكويت (الجامعة الأردنية سابقا)، الطبعة الرابعة 2009.

5- زينات محرم وآخرون، **أصول محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2005.

6- عطية أحمد صلاح، محاسبة تكاليف ABCللاستخدامات الإدارية كلية التجارة-جامعة الزقازيق الإسكندرية 2006.

6-عقون سعاد، **مراقبة التسيير**، تم الطبع من طرف متيجة للطباعة – الجزائر 2018

8- كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، **محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002.[1] نعيمة يحياوي، زكية مقري، كتاب التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، جامعة الحاج لخضر-باتنة-الجزائر

9- لطيفة بكوش، **نظام التكاليف على أساس الأنشطة**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية.

10- محمود علي الجبالي، قصي السامراني، **محاسبة التكاليف**، دار وائل النشر، عمان، جامعة الأردنية الشمالي، 2000.

11- يحي التكريتي إسماعيل، **محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ،2006.

ثانيا: الأطروحات والرسائل الجامعية

12- أمين بن سعيد، **نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر .2010

13- بن حمزي يعقوب، ولهة لقمان، **دور أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**، جامعة يحي فارس، المدية، 2020-2021

14- بو جناح جحيقة، بربارة نورة، **استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدماتية**، مذكرة ماستر في علو التجارة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية، جامعة أحمد درارية- أدرار،2017-2018

15- حابي أحمد، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية**، رسالة ماجيستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلو الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010-2011

16- خلادي رابح، **دور التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الخدمية**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2013-2014

17- دبيب عائشة، بلطرش أسماء، **دور طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين نشاط الاستغلال**، مذكرة شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية 2023،

18-الزطمة حسام الدين بشير، **نظام مقترح لتطوير عملية تسعير القطاعات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة**، رسالة ماجيستر في إدارة الاعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية – غزة، 2006،

19- سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجيستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2009-2010

20- عامر حفصة، حاجي حنان، دور مراقبة التسيير في أداء تحسين مؤسسة الناشئة، مذكرة شهادة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية-أدرار-الجزائر، 2020-2021

21- غضاب رانيا، **استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014

22- لبداعي فدوة، بوركوة مريم، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في مؤسسة اقتصادية**، مذكرة شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي-جيجل-الجزائر، 2015-2016

23- محجر سليمان، **محاولة إرسال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية**، مذكرة شهادة ماستر في الدراسات المحاسبية والجبائية المعمقة، جامعة ورقلة، 2011

24- محمد الناير المحمدين، محمد خوجلي، **دور التكامل بين نظام التكلفة على أساس نشاط ومحاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف وتعظيم الربحية في المنشآت الصناعية، (دراسة ميدانية على القطاع الصناعي السوداني- النطقة الصناعية الخرطوم البحري-)**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016

25- المسحال أمير إبراهيم، **تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية**، ماجستير المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، 2005

26- معاليم سعاد، **دور نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في تحسين تنافسية المؤسسة**، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، 2004-2005

27- مولاي الزين فاطمة، نقيلو كلثوم، محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد درارية -أدرار-الجزائر، 2016-2017

28- ولاء فريد حسين بن عطاف،" **أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية**"، رسالة ماجيستر، كلية العلوم الإدارية، جامعة عدن، 2014

ثالثا: المقالات والمطبوعات

29- أحمد الصغير قريشي، **واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد09، 2011

30- زكرياء دمدوم، وليد مر غني، **الحاجة الى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الصحية في الجزائر**، مداخلة في ملتقى دولي حول الصحة والأنشطة الصحية في الدول النامية -الواقع والتطلعات، جامعة قفصة، تونس، 2020

31- فتيحة بوحرود، حمزة هرباجي، ياسمينة سالم، **تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) بالتطبيق على ملبنة التل مزلوق بولاية سطيف**، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، جامعة سطيف، المجلد 05/ العدد:01 (2020).

32- محمد الخطيب نمر، سويس هواري، **محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية**، مجلة أداء المؤسسات التجارية – العدد 03- 2013، جامعة قاصدي مرابح، ورقلة.

33- مخلخل زوينة، **تخفيض التكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)-دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب-**، بسكرة، مجلة المال والأعمال، المجلد03، العدد04، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020

34- مسعودي سارة، سماش كمال، **دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد،02، 2021.

رابعا: المداخلات

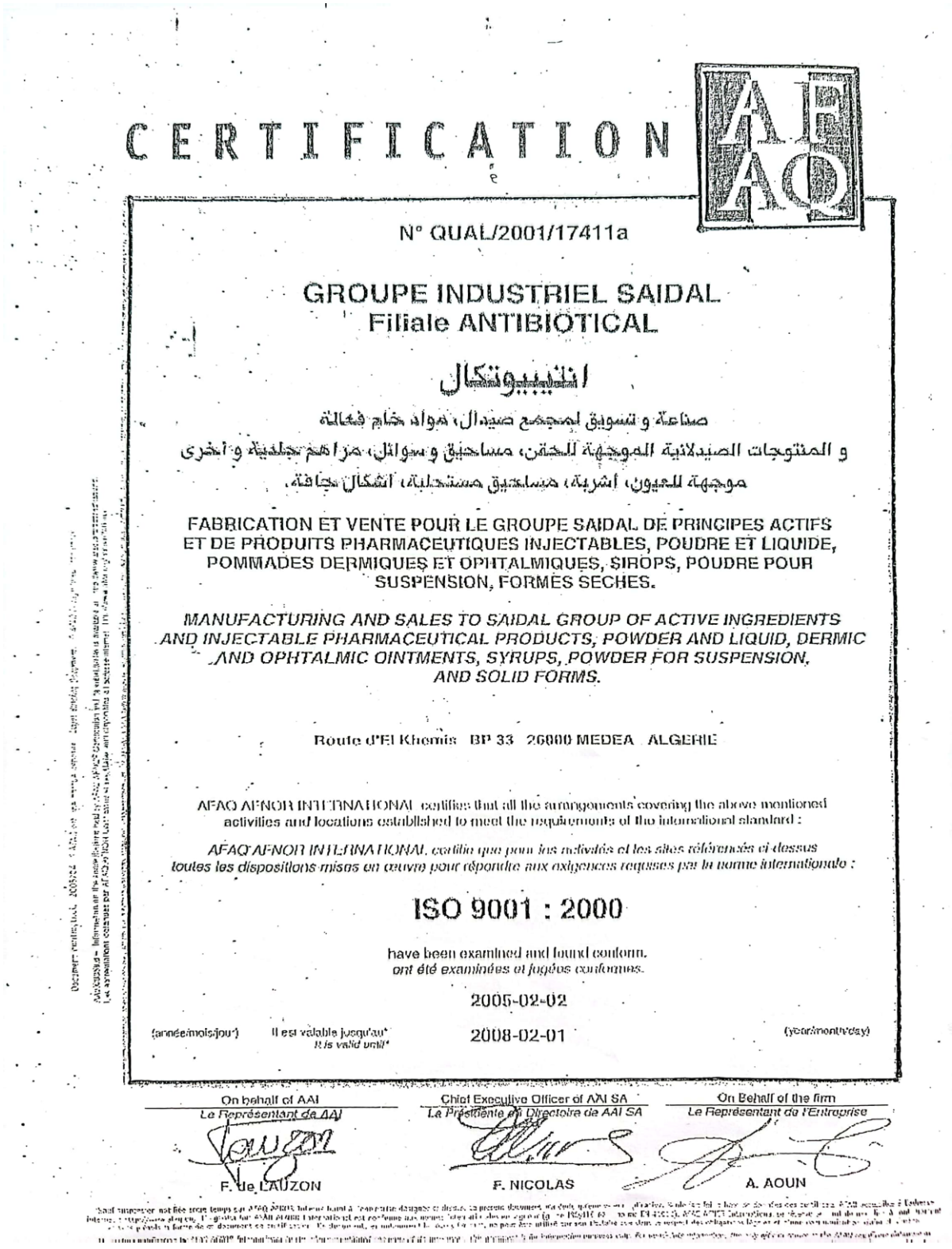
35- زكرياء دمدوم، وليد مر غني، **الحاجة الى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الصحية في الجزائر**، مداخلة في ملتقى دولي حول الصحة والأنشطة الصحية في الدول النامية -الواقع والتطلعات، جامعة قفصة، تونس، 2020.

36- سعيد محمد فخري أبو وردة، إقرار، **تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني عمى الأنشطة (ABC) عمى مصنع عصير غزة**، 20-12-2015.

37- مشاش نادية، **مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع استمارة مشاركة**، مخبر البحث حول الابداع وتغيير المنظمات والمؤسسات R.I.C.O.I، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة27.

الملاحق

الملحق (01): شهادة الايزو رقم 9001



CERTIFICATION

N° QUAL/2001/17411a

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL
Filiale ANTIBIOTICAL

انتيبيوتيكال

صناعة و تسويق لمجمع صيدال، مواد خام فعالة
و المنتوجات الصيدلانية الموجهة للحقن، مساحيق و سوائل، مراهم جلدية و أخرى
موجهة للعيون، أشربة، مساحيق مستحلبة، أشكال جافة.

FABRICATION ET VENTE POUR LE GROUPE SAIDAL DE PRINCIPES ACTIFS ET DE PRODUITS PHARMACEUTIQUES INJECTABLES, POUDRE ET LIQUIDE, POMMADES DERMIQUES ET OPHTALMIQUES, SIROPS, POUDRE POUR SUSPENSION, FORMES SECHES.

MANUFACTURING AND SALES TO SAIDAL GROUP OF ACTIVE INGREDIENTS AND INJECTABLE PHARMACEUTICAL PRODUCTS, POWDER AND LIQUID, DERMIC AND OPHTALMIC OINTMENTS, SYRUPS, POWDER FOR SUSPENSION, AND SOLID FORMS.

Route d'El Khemis BP 33 26000 MEDEA ALGERIE

AFAQ AFNOR INTERNATIONAL certifies that all the arrangements covering the above mentioned activities and locations established to meet the requirements of the international standard :

AFAQ AFNOR INTERNATIONAL certifie que pour les activités et les sites référencés ci dessus toutes les dispositions mises en œuvre pour répondre aux exigences requises par la norme internationale :

ISO 9001 : 2000

have been examined and found conform.
ont été examinées et jugées conformes.

2005-02-02

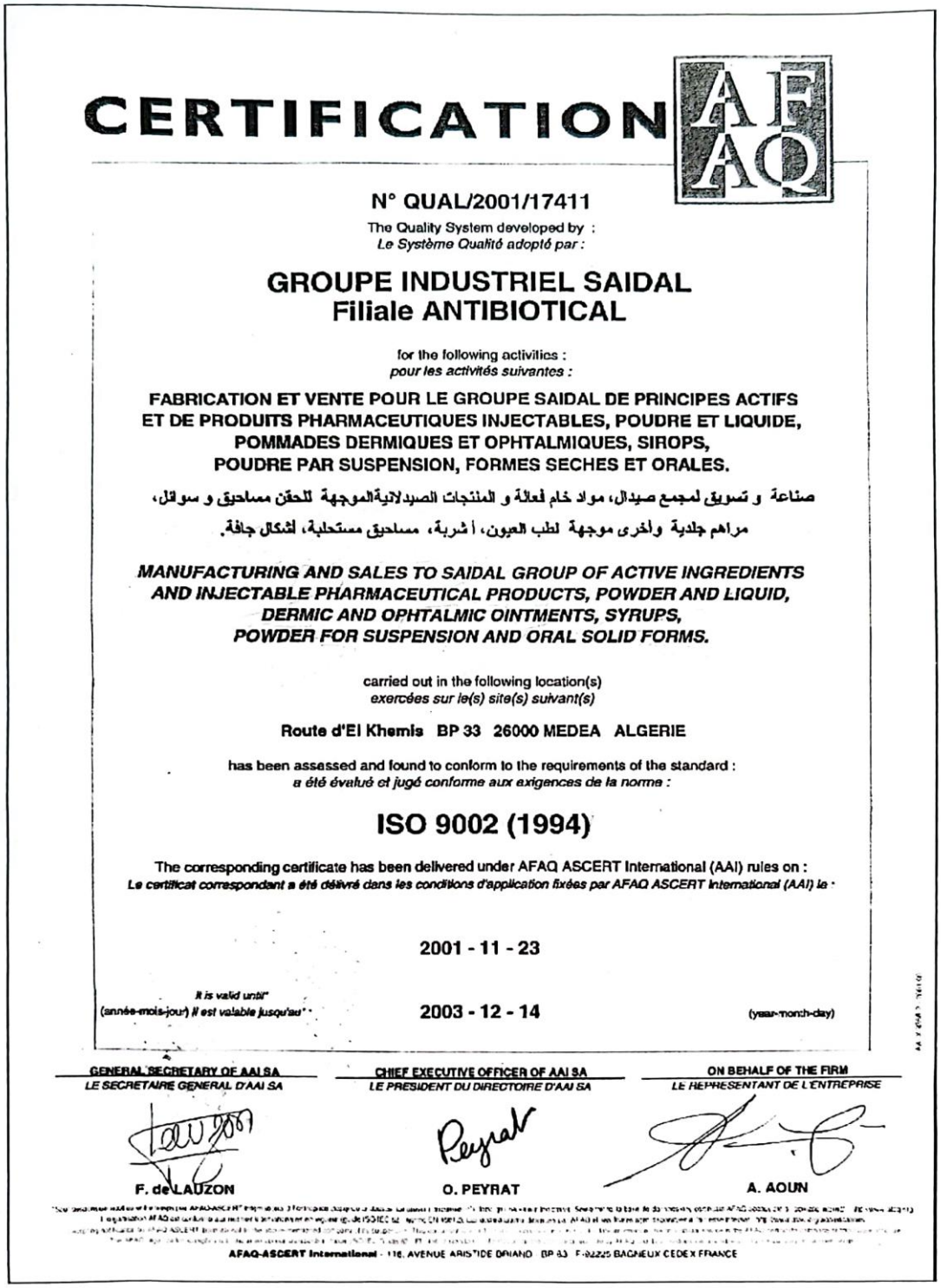
(année/mois/jour) Il est valable jusqu'au / *It is valid until* 2008-02-01 (year/month/day)

On behalf of AAI
Le Représentant de AAI
F. de LAUZON

Chief Executive Officer of AAI SA
Le Président du Directoire de AAI SA
F. NICOLAS

On Behalf of the firm
Le Représentant de l'Entreprise
A. AOUN

الملحق (02): شهادة الايزو رقم 9002



CERTIFICATION

AFAQ

N° QUAL/2001/17411

The Quality System developed by :
Le Système Qualité adopté par :

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL
Filiale ANTIBIOTICAL

for the following activities :
pour les activités suivantes :

FABRICATION ET VENTE POUR LE GROUPE SAIDAL DE PRINCIPES ACTIFS ET DE PRODUITS PHARMACEUTIQUES INJECTABLES, POUDRE ET LIQUIDE, POMMADES DERMIQUES ET OPHTALMIQUES, SIROPS, POUDRE PAR SUSPENSION, FORMES SECHES ET ORALES.

صناعة و تسويق لمجمع صيدال، مواد خام فعالة و المنتجات الصيدلانيةالموجهة للحقن مساحيق و سوائل، مراهم جلدية وأخرى موجهة لطب العيون، أشربة، مساحيق مستحلبة، أشكال جافة.

MANUFACTURING AND SALES TO SAIDAL GROUP OF ACTIVE INGREDIENTS AND INJECTABLE PHARMACEUTICAL PRODUCTS, POWDER AND LIQUID, DERMIC AND OPHTALMIC OINTMENTS, SYRUPS, POWDER FOR SUSPENSION AND ORAL SOLID FORMS.

carried out in the following location(s)
exercées sur le(s) site(s) suivant(s)

Route d'El Khemis BP 33 26000 MEDEA ALGERIE

has been assessed and found to conform to the requirements of the standard :
a été évalué et jugé conforme aux exigences de la norme :

ISO 9002 (1994)

The corresponding certificate has been delivered under AFAQ ASCERT International (AAI) rules on :
Le certificat correspondant a été délivré dans les conditions d'application fixées par AFAQ ASCERT International (AAI) le :

2001 - 11 - 23

It is valid until
(année-mois-jour) *Il est valable jusqu'au* :

2003 - 12 - 14

(year-month-day)

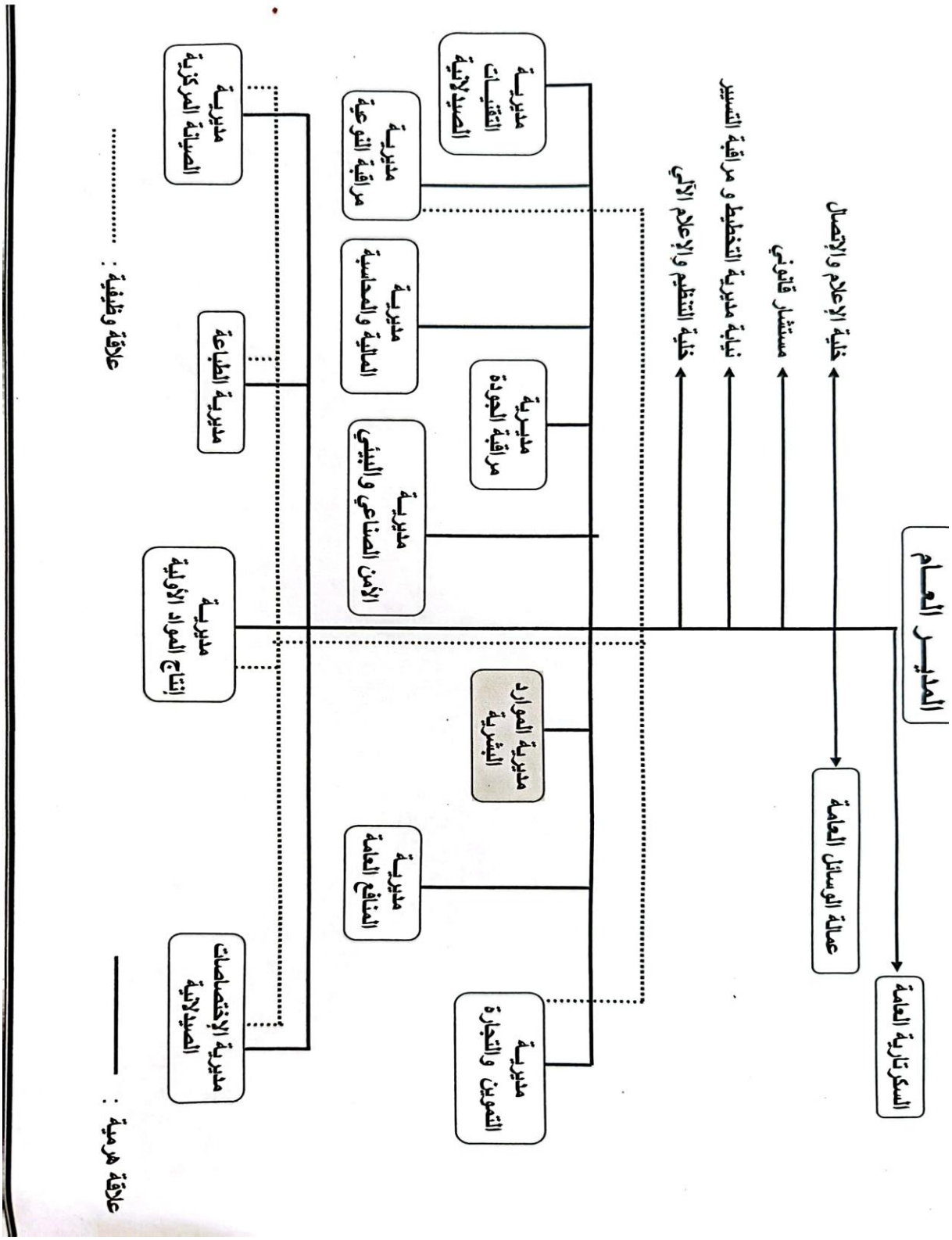
GENERAL SECRETARY OF AAI SA *LE SECRETAIRE GENERAL D'AAI SA*	CHIEF EXECUTIVE OFFICER OF AAI SA *LE PRESIDENT DU DIRECTOIRE D'AAI SA*	ON BEHALF OF THE FIRM *LE REPRESENTANT DE L'ENTREPRISE*
F. de LAUZON	O. PEYRAT	A. AOUN

AFAQ-ASCERT International - 116, AVENUE ARISTIDE BRIAND BP 83 F-92225 BAGNEUX CEDEX FRANCE

الملحق (03): الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال



الملحق (04): الهيكل التنظيمي-مقر انتاج المدية

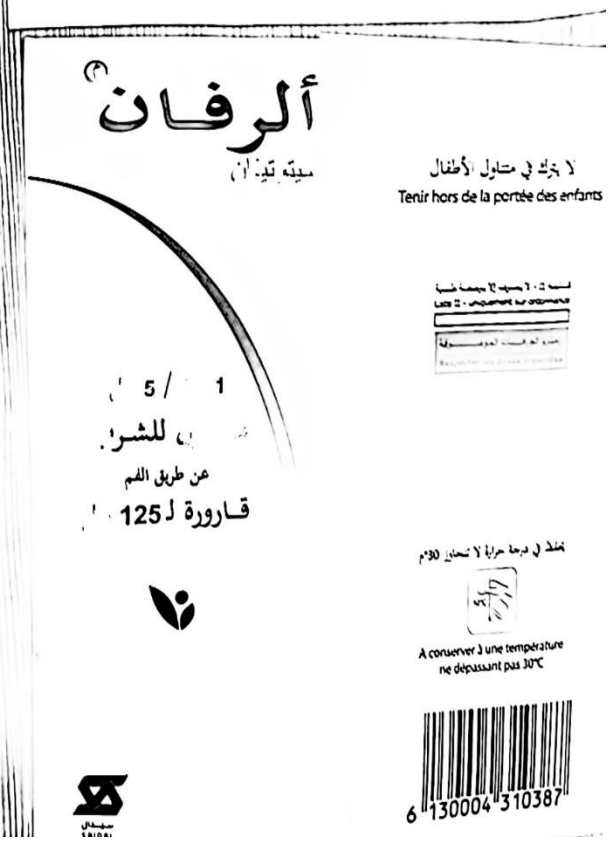


الملحق (05): ألرفان- كزيمالاكس









الملحق (06): جدول التوزيع الأولي للأعباء المباشرة

البيان	المبالغ	الإدارة	الصيانة	SVG	DMG	المطبعة	المخبر	البناية أ	البناية ب
مشتريات مستهلكة	187847975	37569875,1	2817719063	187847937,5	225417525	187847938	93923968,8	244202318,8	
طاقة	101035603,8	20207120,76	15155340,57	10103560,38	12124272,46	10103560,4	5051780,19	13134628,49	
مجموع ح/60	1979514979	395902995,8	2969272469	197951497,9	237541797,5	197951498	98975749	25733594 7,3	
خدمات خارجية أخرى	129143235,6	25828647,12	193714853,4	12914323,56	15497188,27	12914323,6	6457161,78	16788620,63	
أعباء المستخدمين	749577351,6	149915470,3	1124366027	74957735,16	89949282,19	74957735,2	37478867,6	97445055,71	
ضرائب ورسوم	24214183,2	4842836,64	36321277,48	2421418,32	2905701,984	2421418,32	1210709,16	3147843,816	
أعباء مالية	19192986	3838597,2	28789479	1919298,6	2303158,32	1919298,6	959649,3	24950881,8	
مخصصات الاهتلاكات و المؤونات	93413887	18682777,4	140120830,5	9341388,7	11209666,44	9341388,7	4670694,35	12143805,31	
مجموع التوزيع الأولي	2995056623	599011324,5	4492584934	299505662,3	359406794,7	299505662	149752831	389357360,9	

الملحق(07): جدول أعباء المباشرة وغير المباشرة

البيان	المبالغ	بناية أ	بناية ب
المشتريات مستهلكة	1648526837	732678594,4	915848243
الطاقة	3087158,4	1372070,4	1715088
أعباء المستخدمين	291945933	129753748	162192185
الاهتلاك	49751472,6	22111765,6	27639707
مجموع التكاليف المباشرة	**1993311401**	**885916178,4**	**1107395223**
المشتريات مستهلكة	229952538	102201128	127751410
الطاقة	97948445,4	43532642,4	54415803
خدمات خارجية وغيرها	129143235,6	57396993,6	71746242
أعباء المستخدمين	457631418,6	203391741,6	254239677
والرسوم والاعباء العملياتية	24214183,2	10761859,2	13452324
مصاريف مالية	19192986	8530216	10662770
الاهتلاك	9871572,6	4387365,6	5484207
موع التكاليف غير المباشر	**967954379,4**	**430201946,4**	**537752433**
مجموع التكاليف الكلية	**2961265781**	**1316118125**	**1645147656**

الملحق(08): جدول توزيع الأعباء البناية (ب) على الورشة

البيان	بناية ب	محلول شراب
المشتريات مستهلكة	915848243	84472131
الطاقة	1715088	210624
أعباء المستخدمين	162192185	20661424
الاهتلاك	27639707	3394350
مجموع التكاليف المباشرة	1107395223	108738529
المشتريات مستهلكة	127751410	18250201
الطاقة	54415803	6682642
خدمات خارجية وغيرها	71746242	10249463
أعباء المستخدمين	254239677	32387220
الضرائب والرسوم والاعباء العملياتية	13452324	1921760
مصاريف مالية	10662770	1523252
الاهتلاك	5484207	673499
مجموع التكاليف غير المباشرة	537752433	71688037
مجموع التكاليف الكلية	1645147656	180426566

الملحق (09): جدول سعر التكلفة للمنتوج

FORME " suspension buvable 01" Batiment – B –			
Désignation	SIROP 01	Alerfene 1 mg	Ximalexe100 ml
Achats consommés	84 472 131,42	6 222 529,77	55 566 468,06
Energies	210 624,90	27 862,23	111 427,25
charges de personnel	20 661 424,90	2 733 168,29	10 930 549,41
Dot.aux Amortissments	3 394 350,00	449 016,94	1 795 718,86
total charges directes	108 738 531,21	9 432 577,22	68 404 163,58
Achats consommés	18 250 201,49	2 414 202,90	9 654 935,71
Energies	6 682 642,47	884 004,20	3 535 329,92
Sérvices extérieurs et autres	10 249 463,23	1 355 836,20	5 422 291,29
charges de personnel	32 387 220,10	4 284 299,04	17 133 867,15
impôts ,taxes et versements	1 921 760,66	254 217,48	1 016 672,37
charges financiéres	1 523 252,87	201 501,42	805 849,11
Dot.aux Amortissments	673 499,17	89 092,91	356 302,43
total charges indirectes	71 688 040,00	9 483 154,15	37 925 247,98
Total des charges	180 426 571,21	18 915 731,37	106 329 411,56
Qantité oroduit	1 513 373	200 194	800 622
PRIX DE REVIENT		94,49	132,81