جامعة يحي فارس –المدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

الموضوع:

# دور طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين نشاط الاستغلال

## دراسة حالة مجمع صيدال مقر إنتاج المدية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبة:

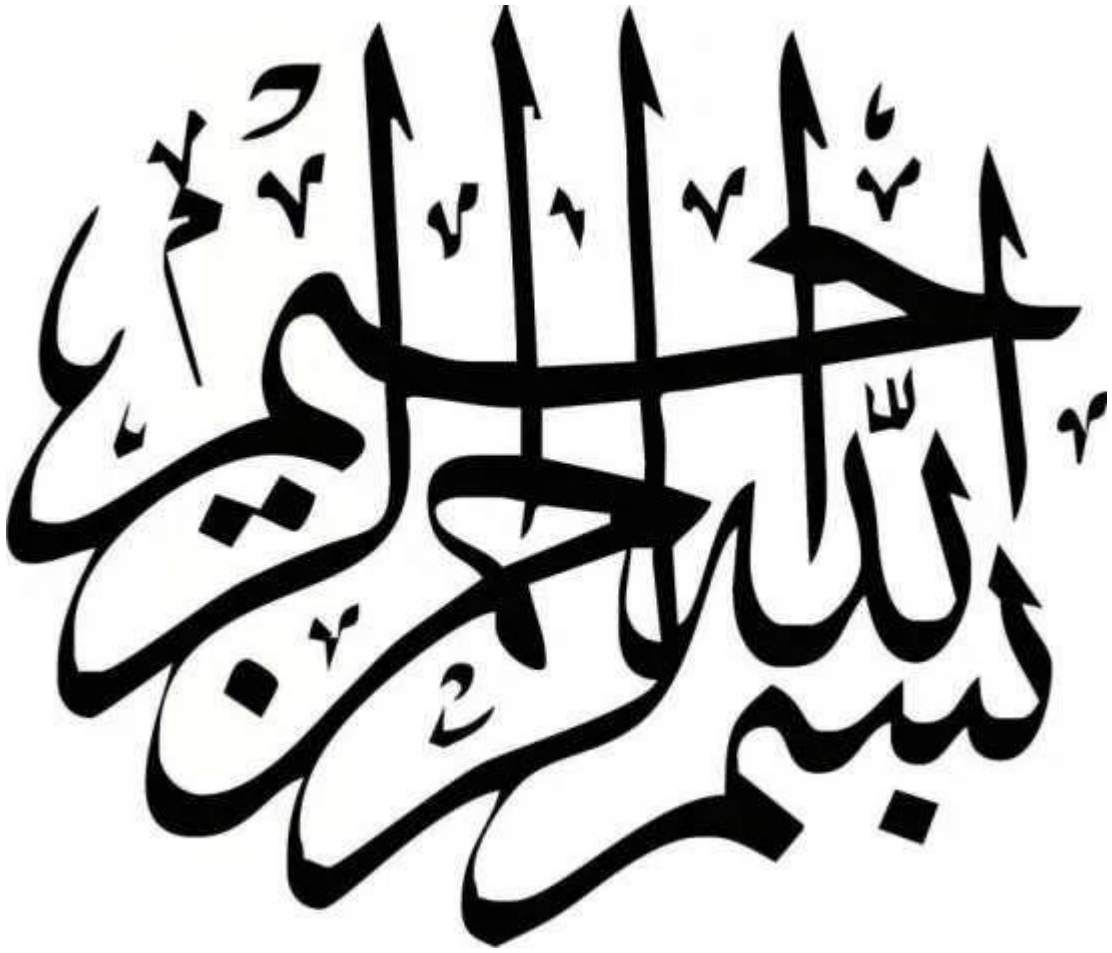
- دبيب عائشة
- بلطرش أسماء

تحت إشراف الأستـــاذ:

- أ/ زرواطي محمد

| أعضاء لجنة المناقشة | | |
|---|---|---|
| – د/ بن لكحل محمد أمين | أستاذ محاضر أ | رئيسا |
| – أ/ زرواطي محمد | أستاذ مساعد أ | مشرفا ومقررا |
| – أ/ بغدادي فؤاد | أستاذ مساعد أ | ممتحنا |

السنة الجامعية: 2023/2022


بسم الله الرحمن الرحيم

# شكر وتقدير

أول الشكر لرب العالمين الذي أوهبنا العقل وحسن التدبير هو الذي أنعم علينا بنعمة القلم ووفقنا فيما وصلنا إليه وكان عونا لنا في بلوغ ثمرة العلم فنحمد الله ونشكره..

وثانيا نتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ المؤطر محمد زرواطي على تفضله بالإشراف لهذه المذكرة لما منحنا من جهد ووقت وتوجيهات ودعم لانجاز هذا البحث، إلى أساتذة أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بقبول مناقشة هذه المذكرة وإثرائها وتقييمها ..

كما نشكر جميع أساتذة الكلية خاصة الأستاذ بن لكحل محمد أمين على توجيهاته السديدة وملاحظته القيمة التي شجعتنا لمواصلة الدرب..

نختم بالشكر موظفين وعمال مجمع صيدال المدية على المساعدات القيمة التي 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

الحمد لله الذي ما تم جهد وختم سعي إلا بفضله وما تخطى العبد من عقبات وصعوبات إلا بتوفيقه ومعونته، أقدم جهدي المبذول وعملي المقبول إلى من انتظر نجاحي بفارغ الصبر..

إلى ملاكي في الحياة وبسمتي في الحياة إلى أغلى إنسانة في الوجود إلى من كان دعاءها سر نجاحي إلى أغلى الحبايب أمي الحبيبة أطال الله في عمرها..

إلى سندي في الحياة، وصاحب القلب الكبير قدوتي في الحياة إليك والدي العزيز والغالي على قلبي أطال الله في عمرك..

إلى من وهبتني الحياة إياهم مصدر السعادة والأمل أخي وإخوتي أمين أمينة وفاطمة الزهراء حفظهم الله لي..

إلى من قاسمتني حلو الحياة ومرها وأضيفت على حياتي البهجة والسرور أسماء حفظها الله لي..

إلى كل صديقاتي اللواتي شاركوني حلم الدراسة خاصة صديقتي نجاة

إليكم جميعا أهدي عملي هذا أملة أن يكون فيه الخير والمنفعة لمن يطلع عليه

عائشة

الإهداء

الحمد لله الذي أنار دربي ويسر لي أمري، اشكره عز وجل على منه وعونه لإتمام هذا العمل

ما أجمل أن يجود المرء بأغلى ما لديه والأجمل أن يهدي الغالي للأغلى

إلى من هي في الحياة حياة إليك ينحني الحرف حبا وامتنان إليك أمي الحبيبة أطال الله في عمرها...

إلى تاج راسي إلى من احمل اسمه بكل فخر قدوتي في الحياة أبي الغالي أطال الله في عمره...

إلى الذين قيل عنهم يد يمنى وضلع ثابت لا يميل إخوتي وأخواتي...

إلى زوجات إخوتي الحبيبات...

إلى التي رفقتها تؤنسني وصحبتها تسعدني إلى صديقة قلبي وصاحبة عمري عائشة...

إلى كل الصديقات اللاتي شاركوني حلم الدراسة

إلى كل من يحبني وأحبه في الله ...

إليكم جميعا اهدي عملي أمنة أن يكون فيه الخير والمنفعة لمن يطلع عليه....

***أسماء***

**المستخلص**

يهدف موضوع بحثنا إلى معرفة دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين نشاط الاستغلال في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وإبراز إمكانية تطبيقه،من أجل ذلك قمنا باتباع المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ودراسة حالة في الجانب التطبيقي، عن طريق المقابلات الشخصية بالإضافة إلى جمع البيانات الثانوية من المؤسسة للمساهمة في التحليل السليم للأنشطة.

ومن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر بمثابة نظام لتخطيط التكاليف، فهو يساعد على تمييز الأنشطة التي تضيف قيمة عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة ويرتكز على تحسين نشاط الاستغلال للمؤسسة من خلال التوزيع الصحيح والعادل للتكاليف غير المباشرة، مما يسمح لإدارة المؤسسة باتخاذ الإجراءات السليمة فيما يخص تحسين التسيير.

**الكلمات المفتاحية:** أعباء غير مباشرة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مسببات التكلفة، مؤسسة صيدال.

**Abstract**

The subject of our research aims to know the role of the cost accounting system based on activities in improving the exploitation activity in Algerian economic institutions and highlight the possibility of its application, for this we followed the descriptive analytical approach in the theoretical side and a case study in the applied side, through personal interviews in addition to collecting secondary data from the institution to contribute to the proper analysis of activities.

Through this study, we concluded that the activity-based costing system, as it helps to distinguish activities that do not add value from activities that do not add value and is based on improving the exploitation activity of the enterprise through the correct and fair distribution of indirect costs, allowing the management of the organization to take the right actions in terms of improving management.

**Keywords:** indirect charges, activity-based costing system, cost drivers, Saidal complex.

| العنوان | الصفحة |
|---|---|
| **شكر وتقدير** | **I** |
| **الإهداء** | **II** |
| **المستخلص** | **IV** |
| **فهرس المحتويات** | **VI** |
| **قائمة الجداول والأشكال** | **IX** |
| **قائمة الملاحق** | **XI** |
| **مقدمة** | أ–ز |
| **الفصل الأول: مدخل لمفاهيم التكلفة ومحاسبة التكاليف** | |
| **تمهيد** | 02 |
| **المبحث الأول: التكاليف ومفهومها وتصنيفاتها** | 03 |
| المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المصاريف والأعباء | 03 |
| المطلب الثاني: التكلفة النهائية مفهومها ومراحل تكوينها | 04 |
| المطلب الثالث: تصنيف وتبويب التكاليف | 08 |
| **المبحث الثاني: عموميات حول محاسبة التكاليف** | 12 |
| المطلب الأول: تعاريف وأهداف وأهمية محاسبة التكاليف | 12 |
| المطلب الثاني: وظائف ومزايا محاسبة التكاليف | 14 |
| المطلب الثالث: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية | 17 |
| **المبحث الثالث: أنظمة محاسبة التكاليف** | 21 |
| المطلب الأول: نظام تكاليف الأوامر | 21 |
| المطلب الثاني: نظام تكاليف المراحل | 23 |

| | |
|---|---|
| المطلب الثالث: طرق وأساليب تخفيض التكاليف | 26 |
| **خلاصة الفصل** | 28 |
| **الفصل الثاني: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC** | |
| **تمهيد** | 30 |
| **المبحث الأول: الطرق التقليدية لمعالجة التكاليف غير المباشرة** | 31 |
| المطلب الأول: طبيعة التكاليف غير المباشرة | 31 |
| المطلب الثاني: كيفية تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة | 32 |
| المطلب الثالث: تقييم الطرق التقليدية لمعالجة التكاليف | 39 |
| **المبحث الثاني: دراسة طريقة محاسبة التكاليف على أساس أنشطة ABC** | 40 |
| المطلب الأول: عموميات حول طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC | 40 |
| المطلب الثاني:المبادئ والافتراضات التي تقوم عليها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC | 46 |
| المطلب الثالث: أهداف وأهمية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة | 48 |
| **المبحث الثالث: تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطةABC** | 50 |
| المطلب الأول: الظروف الداعمة لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة | 50 |
| المطلب الثاني: مراحل وشروط تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC | 51 |
| المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) | 55 |
| **خلاصة الفصل** | 59 |
| **الفصل الثالث: دراسة تطبيقية بمجمع صيدال فرع المدية** | |
| **تمهيد** | 61 |

| | |
|---|---|
| **المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال** | 62 |
| المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المجمع وهيكله التنظيمي | 62 |
| المطلب الثاني: تقديم مقر إنتاج المدية | 67 |
| المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمقر إنتاج ووظائفه | 69 |
| **المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC** | 73 |
| المطلب الأول: تطبيق نظام التكاليف التقليدي (طريقة الأقسام المتجانسة) | 73 |
| المطلب الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة | 80 |
| المطلب الثالث: دور محاسبة التحليلية ومحاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين التسيير | 87 |
| **خلاصة الفصل** | 91 |
| **خاتمة** | 92 |
| **قائمة المراجع** | 97 |
| **الملاحق** | 105 |

## 1- قائمة الجداول


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 1-1 | المقارنة بين المحاسبة المالية وحاسبة التكاليف | 20 |
| 1-2 | مجالات تطبيق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية | 23 |
| 1-3 | أوجه المقارنة بين نظام تكاليف المراحل ونظام تكاليف الأوامر | 25 |
| 3-1 | مجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة | 75 |
| 3-2 | التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة | 77 |
| 3-3 | توزيع أعباء البناية أ على الورشة مخصصة للأقراص | 78 |
| 3-4 | سعر التكلفة للوحدة الواحدة للمنتج | 79 |
| 3-5 | تحديد الأنشطة للمديريات والورشات | 80 |
| 3-6 | تتبع التكاليف حسب الأنشطة | 82 |
| 3-7 | مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكاليف | 83 |
| 3-8 | مسبب التكلفة وعددها | 84 |
| 3-9 | معدلات تحميل التكاليف على الأوعية | 85 |
| 3-10 | التكلفة الوحدوية للنشاط | 86 |
| 3-11 | نسب الأعباء غير المباشرة | 87 |
| 3-12 | نسب مسببات تكلفة الأنشطة | 89 |

## 2- قائمة الأشكال


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 1-1 | مراحل تكوين التكلفة النهائية | 07 |
| 1-2 | وظائف محاسبة التكاليف | 16 |
| 1-3 | العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية | 18 |
| 2-1 | طريقة التوزيع الإجمالي | 35 |
| 2-2 | طريقة التوزيع الانفرادي | 35 |
| 2-3 | طريقة التوزيع التنازلي | 36 |
| 2-4 | طريقة التوزيع التبادلي | 37 |
| 2-5 | خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC | 54 |
| 3-1 | مراحل نشأة مجمع صيدال | 63 |
| 3-2 | الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال | 65 |
| 3-3 | الهيكل التنظيمي لمقر إنتاج المدية | 70 |

| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 1 | شهادة الايزو رقم 9001 | 106 |
| 2 | شهادة الايزو رقم 9002 | 107 |
| 3 | جدول مجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة | 108 |
| 4 | جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة | 109 |
| 5 | جدول توزيع أعباء البناية A على الورشات | 110 |
| 6 | جدول سعر التكلفة للمنتوج | 111 |

# مقدمة

تعد محاسبة التكاليف في مفهومها البسيط بمثابة الوسيلة الأساسية التي تساعد إدارة المنظمة في التخطيط والرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها، حيث تعتبر أحد أنواع النظم التي تمد الإدارة بالمعلومات اللازمة وتساعدها في اتخاذ قراراتها بشكل أمثل، ولكن نظرا للانفتاح العالمي وزيادة قوة المنافسة دفع جميع المؤسسات للاهتمام بمحاسبة التكاليف بهدف الحد من الإهدار في عناصر الإنتاج ومحاولة استخدام طرق وأساليب حديثة لحساب التكاليف بهدف تخفيض هذه التكاليف عند حدها الأدنى لزيادة الربحية ورفع القدرة التنافسية.

وكغيرها من فروع المحاسبة الأخرى واجهت محاسبة التكاليف العديد من الصعوبات وهي مشكلة تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة حيث تزداد تعقيدا بازدياد التطور التكنولوجي واعتماد المؤسسات على الآلات بشكل كبير مما يترتب عنه زيادة التكاليف غير المباشرة وتحمل المنتج النهائي بتكاليف غير مرتبطة به وغير مبررة، وهذا ما دفع الكثير من المهتمين إلى اقتراح طرق جديدة لتحميل التكاليف غير مباشرة على وحدات الإنتاج بهدف الوصول إلى بيانات أكثر ملاءمة للقرارات.

فكان من أهم نتائج هذه المجهودات ظهور نظام ABC الذي قدمه Kaplan and kooper وأطلق عليه نظام التكاليف على أساس الأنشطة وقد جاء مكملا لنظام التكاليف التقليدية، حيث يرتكز على العلاقة السببية بين موارد وأنشطة ومنتجات المؤسسة وذلك من خلال فكرة القيام بالأنشطة التي تستهلك الموارد وأن المنتجات والخدمات تستهلك الأنشطة، ولقد لاقى قبولا في بعض المؤسسات وحقق تطبيقه نجاحا فيها، إلا أن هناك المؤسسات أخرى تواجه مشكلة تتمثل في أن الربط بين السبب (النشاط) بالنتيجة (الكلفة) أمرا صعبا، الأمر الذي أدى إلى إجراء الأبحاث والدراسات لتطبيق هذا النظام في المؤسسات.

وعليه نظرا لأهمية الموضوع فقد جاءت هذه الدراسة لتحديد أهمية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وما له من دور في توفير المعلومات التي تساعد الإدارة في تحسين نشاط الاستغلال.

## 1- إشكالية البحث

بناء على ما سبق يمكن تحديد الإشكالية التالية:

**"كيف يمكن أن يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين نشاط الاستغلال بالمؤسسة بصفة عامة، وبمؤسسة مجمع صيدال بالمدية بصفة خاصة؟"**

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

- هل يعتبر نظام تكاليف على أساس الأنشطة نظاما بديلا للأنظمة التقليدية؟

- هل تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أفضل من طريقة الأقسام المتجانسة؟

- هل يمكن لمجمع صيدال المدية أن يستخدم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من أجل التحكم وتحديد التكاليف تحديدا دقيقا؟

## 2- فرضيات البحث

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

- يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة بديلا للأنظمة التقليدية؛

- تعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة أفضل من طريقة الأقسام المتجانسة؛

– لا يمكن لمجمع صيدال المدية أن يستخدم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من أجل التحكم وتحديد التكاليف تحديدا دقيقا.

**3– أهداف البحث**

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن إيجازها فيما يلي:

– إبراز قصور طرق التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة؛

– إبراز كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛

– تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج؛

– إظهار مدى أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الجزائرية؛

– المساهمة في إثراء المكتبة بمرجع علمي باللغة الوطنية الرسمية في هذا المجال.

**4– أهمية البحث**

تتجلى أهمية بحثنا في مساعدة الإدارة في عملية تخفيض التكاليف وتحسين نشاط الاستغلال من خلال الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي يعتبر أحد الأنظمة الحديثة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، ومحاولة منا انتهاج دراسة جديدة من خلال معرفة مدى تطبيق محاسبة التكاليف داخل مجمع صيدال.

**5- المنهج المستخدم في البحث**

بغية الوصول إلى الأهداف المحددة للإجابة على الإشكالية والتأكد من صحة الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي عند عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع على مستوى الفصلين النظريين، 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:

- خليل إبراهيم عبد الله شقفة، **نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي،** 2007، هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أهمية التكاليف غير المباشرة ودورها في حساب تكلفة الخدمة العلاجية في ظل تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على قسم الدم والتخثير وقسم الميكروبيولوجي بدائرة التحاليل الطبية (المختبر) بمستشفى غزة الأوروبي، ولخصت نتائج البحث في أنه نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحتاج إلى وجود فريق عمل ذو خبرة عالية ومعرفة واسعة بالأنشطة التي تمارس في الأقسام العلاجية للمستشفى، وأن قدرة نظام التكاليف على أساس الأنشطة على توفير معلومات تكاليفية أكثر دقة عن الخدمات الطبية المقدمة.

- أمين بن سعيد، **نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري،** 2010/2009، تحاول هذه الدراسة توضيح مساعدة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة عبر رفع الأداء وتحسينه وذلك من خلال التركيز على قدرة هذا النظام في توفير معلومات

تحصيلية لتسيير بالدقة والمصداقية بالشكل الذي يخدم الإدارة، ولخصت نتائج البحث في أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتفق مع الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف المباشرة وذلك لسهولة ووضوح علاقتها بالمنتجات، أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة فإنه يختلف معها وذلك لاعتماده على السببية كأساس لتحميل هذه التكاليف على المنتجات والخدمات.

- حابي أحمد، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة،** 2011/2010، حيث هدفت هذه الدراسة إلى مقارنة طرق المحاسبة التحليلية التقليدية مع طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الصناعية الجزائرية، ونستخلص منها أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تحليل العمليات والأنشطة والرقابة على التكاليف، وذلك بالتعرف على الأنشطة المسببة للتكاليف والسيطرة عليها، وهذا ما يساهم في التحديد الدقيق للتكاليف النهائية للمنتجات.

**7- ما يميز هذا البحث**

هذا البحث اختلف قليلا عن الدراسات السابقة حيث:

- حاولنا من خلال دراستنا إبراز دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين نشاط الاستغلال؛

- حاولنا التطرق إلى الظروف التي تؤثرعلى نجاح تطبيق ABC في المؤسسات الصناعية،

**8- حدود البحث**

تتمثل حدود هذه الدراسة في الحدود المكانية والحدود الزمنية:

- **الحدود المكانية:** تم هذا البحث في المؤسسة الصناعية مجمع صيدال فرع إنتاج المدية؛

- **الحدود الزمانية:** تمت دراسة المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة لسنة 2017 وسنة 2023.

## 9- مبررات اختيار الموضوع

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع لعدة عوامل منها:

- ارتباط هذا الموضوع بطبيعة تخصصنا والميول الشخصي وفتح باب أكثر في هذا المجال مستقبلا؛

- محاولة إظهار أهمية هذا النوع من المحاسبة في مساعدة الإدارة بالمعلومات التي تساعدها في اتخاذ بعض القرارات التي يمكن للمؤسسة من تحسين تسييرها؛

- 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؛

- رغبة منا في إفادة الطلبة من هذه الدراسة.

## 10- صعوبات البحث

يمكن تلخيص أهم الصعوبات التي واجهتنا في النقاط التالية:

- قلة الوثائق المقدمة من قبل المؤسسة محل الدراسة 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 نظريين وفصل للتطبيقي، 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: **مدخل لمفاهيم التكلفة ومحاسبة التكاليف،** وجاء بثلاث مباحث، تطرق المبحث الأول لمفهوم التكلفة وتصنيفاتها، ويحتوي المبحث الثاني عموميات حول محاسبة التكاليف، وبعد ذلك تناولنا في المبحث الثالث حول أنظمة محاسبة التكاليف وطرق تخفيضها؛

أما الفصل الثاني: **نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC،** وجاء هو الأخر بثلاث مباحث، المبحث الأول تناول الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة، وفي المبحث الثاني تمدراسة طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أما في المبحث الثالث استعراض الطريقة لتطبيقها؛

الفصل الثالث: **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

# مدخل لمفاهيم التكلفة ومحاسبة التكاليف

## تمهيد

تعتبر محاسبة التكاليف أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، وقد كان هذا الفرع مرتبطافي بدايتهبالمؤسسات الصناعية نظرا لطبيعة هذه المؤسسات وخصائصها، ومع الانفتاح العالمي وزيادة حدة المنافسة وسعي إدارة المؤسسات في القطاعات المختلفة إلى تخفيض وضبط التكاليف من اجل الحصول على مركز تنافسي قوي، أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بفرع محاسبة التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالمعلومات المختلفة الضرورية لتخطيط ورقابة التكاليف واستغلال موارد المؤسسة الاستغلال الأمثل.

يعتبر هذا الفصل بمثابة مدخل وفصل تمهيدي لباقي الفصلين المواليين، ومن أجل الإلمام بأهم العناصر التي يحتويها سنتطرق فيه إلى ما يلي:

- المبحث الأول: التكاليف مفهومها وتصنيفاتها؛
- المبحث الثاني: عموميات حول محاسبة التكاليف؛
- المبحث الثالث: أنظمة محاسبة التكاليف.

## المبحث الأول: التكاليف مفهومها وتصنيفاتها

تعتبر المحاسبة أداة اللازمة لحساب التكاليف حيث أصبح التحكم في التكاليف وحسابها بشكل دقيق وبالأخص تحميلها على المنتجات بشكل منصف هو شغل الشاغل للقائمين على المنشأة.

### المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المصاريف والأعباء

#### أولا: مفهوم التكاليف

للتكلفة عدة معاني، يختلف مضمونها طبقا للعديد من الاعتبارات، فمثلا التكلفة من وجهة نظر العامة يقصد بها الأعباء المالية أو النقدية التي ترتبط باقتناء سلعة ما أو الاستفادة من خدمة، وتترتب هذه التكلفة على الفعل المحقق لهذه الرغبة.

أما التكلفة من وجهة النظر الاقتصادية تنطوي على التكاليف الظاهرة والتكاليف الضمنية، وحتى يتسنى لنا فهم الفرق بين التكاليف الظاهرة و التكاليف الضمنية نفترض بأن المؤسسة تتحمل تكلفة ظاهرة عندما تقوم بشراء عوامل الإنتاج ولكنها تتحمل تكاليف ضمنية كذالك، ولحساب أرباح هذه المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار كل التكاليف الضمنية في هذه العملية.[1]

أما من وجهة النظر المحاسبية فيقصد بها التضحية التي تتحملها المؤسسة في مقابل الحصول على منفعة معينة والتي يمكن قياسها بوحدة النقد، ومرتبطة ارتباط مباشرا بسلعة أو خدمة معينة.[2]

---

[1] عماد زودة، **مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف، دراسة حالة الشركة الأوراسية للبسكويت**، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2010/2009.

[2] رضوان محمد العناتي، **محاسبة التكاليف**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2000، ص22.

كما عرفت التكلفة كونها قيمة الموارد الاقتصادية المستعملة، وتتكون القيمة من عنصرين هما:

_ الوحدات المستعملة من الموارد

_ السعر الوحدوي للموارد

إذا يمكن اعتبار التكلفة رياضيا كما يلي: | التكلفة = تكلفة الوحدات × السعر |

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن التكلفة تتعلق بكل ما تضحي به المؤسسة قصد بلوغ بأهدافها المسطرة، على أن يكون ما يضحى به قابل للقياس الكمي.[1]

## المطلب الثاني: التكلفة النهائية مفهومها ومراحل تكوينها

سنقوم في هذا المطلب بعرض المفاهيم الخاصة بالتكلفة النهائية ومراحل تكوينها.

### أولا: مفهوم التكلفة النهائية

تعددت تعريفات التكلفة النهائية إلا أنها ذات مدلول واحد وبهذا الصدد سنقوم بعرض ثلاثة تعريفات للتكلفة النهائية وهي كما يلي:

يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتوج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه.[2]

سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يتكبدها منتوج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة من

[1] فاتح ساحل، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبة**، مذكرة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص38.

[2] علي رحال، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص38.

المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر، فان المنتوج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به.[1]

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نقول "أن التكلفة النهائية هي عبارة عن الكلفة التي تطلبها المنتوج أو الخدمة، وذلك من المرحلة الأولى حتى المرحلة النهائية أي وصوله إلى المستوى النهائي للبيع أو تقديم خدمة".

**ثانيا: تعريف المصاريف**

تعرف المصاريف على أنها عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج للنقود، والمصروف يقابل الإيراد الذي يعتبر تحصيلا، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكنا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل، نظرا لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي أن هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقدا أو بالعكس بالنسبة للإيرادات.

كما تعرف المصاريف أيضا على أنها نفقات مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع، مواد أو خدمات.[2]

[1] دادي عدون ناصر، **تقنيات محاسبة التسيير**، دار البحث، قسنطينة، الجزائر، 1988، ص 13.

[2] عادل عرقابي، **دروس في المحاسبة التحليلية**، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات تقديم تأهيل جامعي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة1، 2018/2017، ص21.

**ثالثا: تعريف الأعباء**

يقابل العبء مع الناتج، اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء استهلاك البضائع مواد واللوازم ومخصصات الإهتلاك، الخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم، إذا فإن العبء هو نظام تقسيم المصاريف على فترات، والناتجان حساب النتيجة يتم على أساس الدورة وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة.[1]

**ثانيا: مراحل تكوين التكاليف النهائية**

كما هو معروف إن التكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات تمر بمراحل قبل حسابها وهذه المراحل تختلف باختلاف القطاع الذي تشتغل فيه المؤسسة، وفي هذا الصدد سنقتصر في هذا الفرع بعرض المراحل الثلاث للمؤسسة الصناعية بحيث تتمثل هذه المراحل في:

**1**- تكلفة الشراء (التموين): وهي تكلفة شراء المواد و اللوازم، و تتضمن سعر الشراء تضاف له كل المصاريف الملحقة بالشراء، كالتأمين، النقل، الجمركة الخ وهذا إلى غاية دخول المشتريات لمخازن المؤسسة.[2]

و يمكن صياغتها بالمعادلة التالية :

**تكلفة الشراء = المشتريات+مصاريف الشراء + المباشرة/ أو غير المباشرة- الخصومات**

[1] زينب زمير، هبة بن صاري، **أهمية المحاسبة التحليلية كاداه لمراقبة التسيير**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2021/2020، ص24.

[2] حنيفة بن ربيع، **نظام محاسبة التسيير في تقليص التكاليف**، دراسة حالة الشركة الوطنية للتبغ والكبريت، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص11.

**2**- تكلفة الصنع (الإنتاج): تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتوج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل سعر شراء المواد الأولية و اللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة و غير المباشرة.[1]

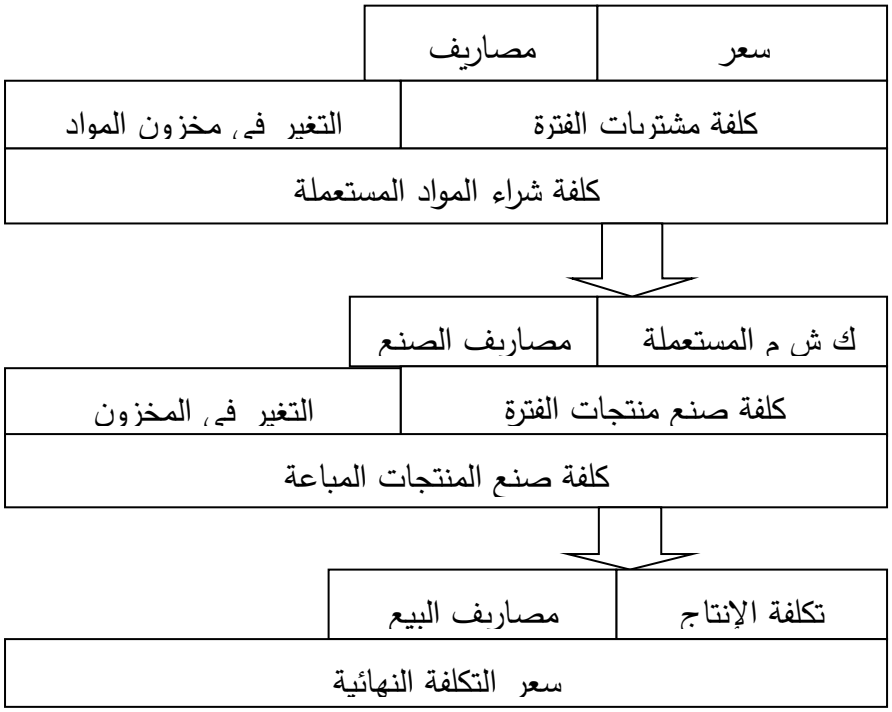
ويمكن صياغتها بالمعادلة التالية:

**تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستهلكة + مصاريف الإنتاج**

**3**- تكلفة التوزيع: نعني بتكلفة التوزيع جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل مواد التعبئة والتغليف، أجور ومرتبات الخ.[2]

ويمكن توضيح المراحل السابقة من خلال الشكل التوضيحي التالي:

**الشكل (1-1): مراحل تكوين التكلفة النهائية**




[1] فوزي غرابية، **محاسبة التكاليف: المبادئ، الإجراءات، الرقابة**، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية، عمان، الأردن، 1979، ص28.

[2] عبد الكريم بويعقوب، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص31.

**المصدر**: جرادي عيسى، **محاسبة التكاليف، -دروس نظرية-**، دار الشهاب، باتنة، الجزائر، بدون تاريخ، ص 25.

## المطلب الثالث: تصنيف وتبويب التكاليف

إن المقصود بتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها تحمل اسما معينا هدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف وقياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة وإعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال.

### أولا: تصنيف التكاليف حسب طبيعتها ونوعيتها

ويعتبر من التصنيفات الأساسية التي تستخدم في تحديد تكلفة الوحدات المنتجة وتقسم التكاليف وفقا لهذا التصنيف إلى:[1]

**1- عنصر المواد:** وهو عبارة عن تكلفة المواد المستخدمة في تصنيع المنتج ويمثل نسبة كبيرة من مجموع تكلفة المنتج.

**2- عنصر العمل:** وهو عبارة عن الأجور والمرتبات التي تتحملها المؤسسة، ويتكون هذا العنصر من الأجور النقدية والمزايا العينية والتأمينات الاجتماعية.

**3- عنصر المصروفات:** وهو عبارة عن أي تكلفة لا تتدرج تحت عنصري المواد أو العمل وتكون لازمة لإتمام عملية الصنع أو عملية الإنتاج.

[1] شادي صبحي أبو شنب، **دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة (دراسة ميدانية)**، رسالة ماجيستر في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص ص 25-31.

**ثانيا: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوحدة الإنتاج**

إن هذا التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية، حيث تنقسم إلى:[1]

**1- عناصر تكاليف مباشرة:** وهي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية، وأهم هذه العناصر المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصروفات المباشرة.

**2- عناصر التكاليف الغير المباشرة:** وهي تلك العناصر التي لا تنفق بطريقة غير مباشرة والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج، ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل.

**ثالثا: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج**

يهدف تصنيف التكاليف على هذا الأساس إلى تقسيم التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط إلى:[2]

1- **التكلفة المتغيرة:** وتمثل التكاليف التي تتغير في مجموعها بتغير حجم النشاط فتزيد بزيادته وتنقص بنقصه.

---

[1] ياسين سالمي، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة**، رسالة ماحستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص 25.

[2] حنان عرعار، **دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد مخرجات المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفطال فرعGPLأم البواقي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقين، 2017/2016، ص 7.

**2- التكلفة الثابتة:** وتمثل التكاليف التي لا تتغير في مجموعها بتغير حجم النشاط أي أنها تبقى ثابتة في حدود المدى الملائم للإنتاج.

**3- التكلفة شبه المتغيرة:** وتمثل التكاليف التي تتغير بنسبة أقل من نسبة تغير حجم النشاط، أي أنها تجمع بين سلوك التكاليف المتغيرة والثابتة، جزء منها ثابت لا يتأثر بحجم النشاط والجزء الأخر ينشأ نتيجة لمباشرة النشاط ويتغير بتغير هذا الحجم زيادة أو نقصان.

**رابعا: تصنيف التكاليف على أساس الزمن**

**1- التكاليف الفعلية (التاريخية):** أي تسجيل قيمة التكاليف أثناء حدوثها في تاريخها، بغض النظر على الزيادات أو النقصان الذي يطرأ عليها في الزمن.

**2- التكاليف الحقيقية وتكلفة الفرصة الضائعة:** التكاليف الحقيقية هيا التكلفة الحقيقية التي تحملتها المنشأة بينما تكاليف الفرصة الضائعة هي تلك التكاليف الناجمة عن عدم استخدام كل الطاقة.

**3- التكاليف التقديرية:** هي جملة التكاليف التي توضع قبل بداية نشاط المنشاة استنادا على أسس وحسابات قبلية تقديرية.

**4- التكاليف المعيارية:** هي تكاليف توضع وفق معيار المهام الذي تقوم به المنشاة.[1]

**خامسا: تصنيف التكاليف طبقا لإمكانية الرقابة عليها**

وعلى وفق هذا التبويب فان عناصر التكاليف تتكون من:

[1] ججيقة بونجاح، نورة بربارة، **استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطةABC في المؤسسات الخدماتية**، مذكرة ماستر في علوم التجارة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار الجزائر، 2018/2017، ص11.

**1- تكاليف خاضعة للرقابة:** هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة.

**2- تكاليف غير خاضعة للرقابة:** هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة.[1]

**سادسا: تصنيف التكاليف حسب توقيت التحميل للأرباح والخسائر**

**1- تكاليف الإنتاج:** وهي التكاليف التي ترتبط بتصنيع المنتج، وتدخل في تحديد تكلفته، وتقابل تكاليف الإنتاج بالإيراد كتكلفة مبيعات عند بيع منتج.

**2- تكاليف الفترة:** وهي كل التكاليف التي لم تحسب ضمن تكلفة الإنتاج وتقفل هذه التكاليف في قائمة الدخل للفترة التي حدثت فيها التكاليف.

**سابعا: تصنيف التكاليف لغرض اتخاذ القرارات الإدارية**

يعتبر هذا التصنيف من التصنيفات المهمة حيث يهتم بتحديد التكاليف المرتبطة باتخاذ القرارات الإدارية، وتنقسم التكاليف إلى تكاليف ملائمة وغير ملائمة؛

**1- تكاليف ملائمة:** وهي التكاليف التي سوف تحدث عند اتخاذ القرار الإداري ويتم تجنب حدوثها بعدم اتخاذ هذا القرار.

**2- تكاليف غير ملائمة:** وهي التكاليف التي لا تتأثر بقرار معين ولا يمكن تجنبها بعدم، ويطلق على هذا النوع بالتكاليف الغارقة.[2]

[1] ياسين سالمي، مرجع سابق، ص26.

[2] شادي صبحي أبو شنب، مرجع سابق، ص30.

## المبحث الثاني: عموميات حول محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف أداة عملية لتحقيق غايات وأهداف محددة، وأهميتها تأتي من أنها: تعتبر نظاما منهجيا متكاملا قادرا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع اقتصادي للقيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات.

### المطلب الأول: تعريف وأهداف وأهمية محاسبة التكاليف

تهتم محاسبة التكاليف بقياس التكلفة بما يخدم أغراض معينة تساعد مسير المؤسسة في أداء مختلف وظائف التسيير بأكبر قدر ممكن من الكفاءة.

#### أولا: تعريف محاسبة التكاليف

لقد تعددت التعاريف التي أشارت إلى موضوع محاسبة التكاليف بتعدد وجهات نظر الباحثين والمختصين، ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

**التعريف الأول:** تعرف محاسبة التكاليف بأنها فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المنشأة، وتبويبها حسب مراكز التكلفة وتحليلها بحسب أصناف المنتجات، مما يؤدي إلى ترشيد أداء الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة.[1]

**التعريف الثاني:** تعرف محاسبة التكاليف بأنها الوسيلة التي تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف

[1] خليل إبراهيم عبد الله شقفة، **نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص29.

في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر تكاليف عوامل الإنتاج لغرض استخدامها بأقصى درجة من الكفاية.[1]

**التعريف الثالث:** تعرف بأنها أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة وأهميتها تأتي من أنها تعتبر نظاما منهجيا متكاملا قادرا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع اقتصادي للقيام بوظائفها المختلفة في التخطيط والرقابة ورسم السياسات.[2]

من خلال التعاريف السابق يمكن القول أن محاسبة التكاليف تقوم بجمع وتصنيف وتخصيص التكاليف سواء كان على المنتجات أو الخدمات (الأنشطة)، من أجل المساهمة في تقديم معلومات تستخدم في مجال اتخاذ القرارات والتخطيط والتوجيه والتنظيم والرقابة.

**ثانيا: أهداف محاسبة التكاليف**

تتعد أهداف محاسبة التكاليف وأغراض قياسها ومن بين هذه الأهداف ما يلي:[3]

- تحديد وقياس تكاليف الوحدات المنتجة أو الخدمات المقدمة؛
- توفير بيانات تمكن من رقابة وتخفيض التكاليف مما يؤدي تحسين الربحية؛
- توفير بيانات تمكن من توجيه سياسات الإدارة في مجال اتخاذ القرارات؛
- توفير بيانات عن تكاليف الإنتاج لتقييم المخزون وقياس الدخل؛

[1] شادي صبحي أبو شنب، مرجع سابق، ص17.

[2] عماد زودة، مرجع سابق، ص 06.

[3] أمينة شراطي، مينة صفار زيتون، **قياس التكلفة وفقا لنظام التكاليف المعيارية ودوره في اتخاذ قرارات التسعير، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية،2019 /2020، ص05-06.

– توفير مؤشرات للإدارة عن عدم الكفاءة التي تشمل الضياع والإسراف أو سوء استخدام الموارد، الآلات، المعدات؛

– الكشف عن الموارد الاقتصادية بعد الأخذ في الاعتبار تصميم المنتجات وأساليب الإنتاج ونوعية المعدات ومعدل العائد وترتيب الأنشطة؛

– توفير بيانات عن تكاليف الإنتاج لتقييم المخزون وقياس الدخل؛

– توفير بيانات تمكن من تحديد سعر البيع.

**ثالثا: أهمية محاسبة التكاليف**

تكمن أهمية محاسبة التكاليف فيما يلي:[1]

**1**– قياس تكاليف المنتج (سلعة أو خدمة): تساعد محاسبة التكاليف في توفير بيانات تفصيلية عن أنشطة الوحدة الاقتصادية المختلفة التي تساعد على معرفة النتائج النهائية ومقدار ما تحققه من ربح وخسارة.

**2**– تساعد محاسبة التكاليف في تحليل البيانات الإجمالية التي تقدمها المحاسبة المالية.

**3**– ضبط عناصر التكاليف وتحقيق الرقابة عليها: تؤدي محاسبة التكاليف إلى ضبط التكاليف ورقابتها فهي أداة لتحقيق الرقابة الداخلية من خلال تحديد مراكز المسؤولية.

## المطلب الثاني: وظائف ومزايا محاسبة التكاليف

نقوم في هذا المطلب بعرض وظائف محاسبة التكاليف ومزاياها المتعددة.

[1] عبد الله فيحاء، **تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير**، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد 12، العدد41، الفصل4، 2017، ص05.

**أولا: وظائف محاسبة التكاليف**

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف نذكر منها:[1]

**1- الوظيفة التسجيلية:** تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات).

**2- الوظيفة التحليلية:** وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

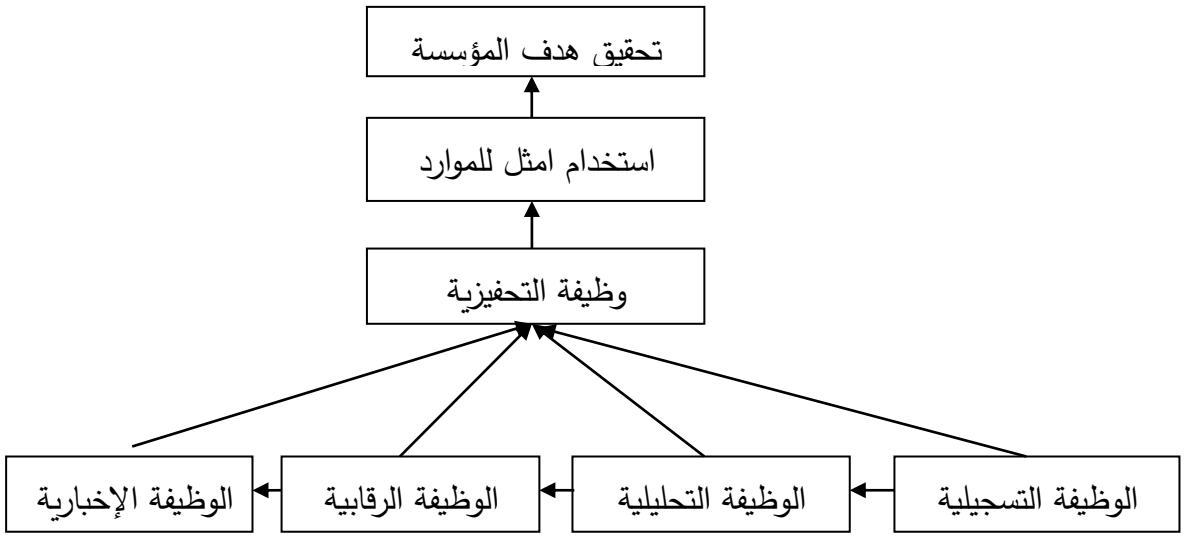
**3- الوظيفة الرقابية:** تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات وأسباب الحد منها.

**4- الوظيفة الإخبارية:** ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترتفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.

**5- الوظيفة التحفيزية:** هذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق.

[1] ياسين سالمي، مرجع سابق، ص22.

**الشكل رقم (2-1): وظائف محاسبة التكاليف**




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

**ثالثا: مزايا محاسبة التكاليف**

تكمن مزايا محاسبة التكاليف في النقاط المتعددة التالية:[1]

- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات؛

- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة؛

- تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات؛

[1] أحمد حابي، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011/2010، ص10.

- مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية؛

- تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة؛

- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

## المطلب الثالث: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية

تحتاج المؤسسة في تسييرها إلى معلومات مالية وأخرى غير مالية تساعد على تحليل ومعالجة المشاكل بتخفيض درجة عدم التأكد، وغالبا ما توفر المحاسبة الكثير من هذه المعلومات الضرورية، سنقوم في هذا المطلب بالمقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبية المالية.

### أولا: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

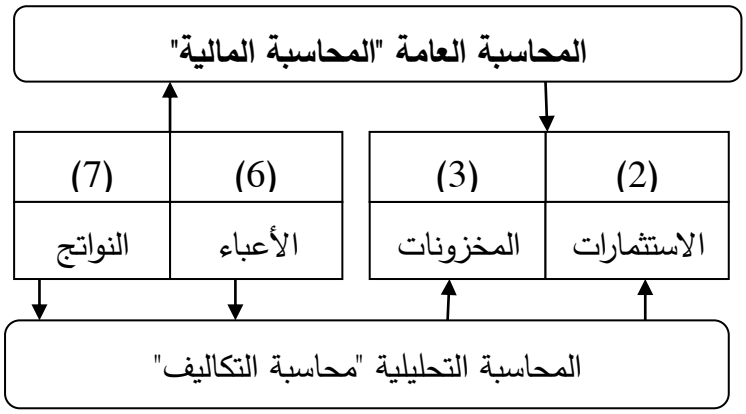
تكمن العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية فيما يلي:[1]

تتصف المحاسبة المالية بأن بياناتها تاريخية أي أنها تسجل الأحداث المالية التي حدثت فعلا بعد وقوعها، وأن المحاسبة المالية تركز على الإجماليات دون الاهتمام بتفصيلات الأحداث المالية.

أما محاسبة التكاليف فبياناته تاريخية بما حدث فعلا، وكذلك بياناته تقديرية ومعيارية وهي بيانات متعلقة بالمستقبل، كما أنه يقدم بيانات تحليلية أي تفصيلية وليست إجمالية، أي أن محاسبة التكاليف تغطي القصور الموجودة في المحاسبة المالية.

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة، **المحاسبة الإدارية**، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص218.

**الشكل رقم (3-1): العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية**




**المصدر**: عيسى جرادي، مرجع سابق، ص08.

**ثانيا: أوجه التشابه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف**

يكمن أوجه التشابه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف فيما يلي:[1]

1- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تعتمد على مصادر تسجيل واحدة من مستندات ووثائق، لذلك فإن النتائج الفعلية بينهما تكون متطابقة.

2- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تتعامل مع بيانات فعلية تاريخية عن نشاط المؤسسة مع ملاحظة أن محاسبة التكاليف تتجاوز البيانات الفعلية التاريخية في مجالات معينة لتتعامل مع تقديرات مستقبلية.

3- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تحقق الرقابة عن عمليات المؤسسة وتظهر النتائج الفعلية لنشاطها، مع ملاحظة المحاسبة المالية تظهر هذه النتائج بصورة إجمالية، بينما تظهر محاسبة التكاليف بصورة تحليلية تفصيلية.

4- تطبق كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات.

[1] أحمد حابي، مرجع سابق، ص 11.

5- تحدد كل منهما فترة زمنية تستخدمها للقياس.

6- يعتبر نظام المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف نظامين فرعيين لنظام المعلومات المحاسبي الشامل ولذلك فكل منهما يعتمد على نظام المعلومات المحاسبية الذي يفي بمتطلبات النظامين.

7- ترتكز كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بشدة على تقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وذلك على اختلاف متخذي هذه القرارات من داخل أو خارج المؤسسة.

8- كلاهما يوفر تقارير وقوائم مالية.

**ثالثا: أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف**

يمكن تلخيص أهم الاختلافات من عدة زوايا كما يلي:[1]

**1- الالتزام بالمعايير:** يلتزم المحاسب المالي بتطبيق المعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية بحيث تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية في النواحي التي تغطيها، أما في محاسبة التكاليف فهذه المعايير غير موجودة فكل مؤسسة تحدد محتوى وشكل تقاريرها.

**2- تنميط المصطلحات:** أصبح الكثير من مصطلحات المحاسبة المالية مصطلحات نمطية مثل الميزانية والأصول المتداولة، الخ، ولكن هذا التنميط غير شائع في بين مصطلحات محاسبة التكاليف فمثلا يمكن استخدام الأعباء الصناعية غير المباشرة والأعباء الصناعية الإضافية للدلالة عن نفس الشيء.

**3- الإلزامية:** تتطلب قوانين غالبية الدول أن تمسك المؤسسات محاسبة مالية مثل الجزائر تقوم بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي، وعلى الجانب الآخر لا تعتبر محاسبة التكاليف إجبارية على هذه المؤسسات.

[1] أحمد حابي، مرجع سابق، ص 12.

**4- نوع المعلومات:** تقوم المحاسبة المالية بتقديم معلومات مالية تاريخية وتتصف بالدقة والموضوعية، أما محاسبة التكاليف تقدم معلومات مالية وكمية ويمكنها أن تكون إما تاريخية تتعلق بالماضي أو تقديرية تتعلق بالمستقبل.

**5- موضوع التقارير:** تغطي تقارير المحاسبة المالية المؤسسة كوحدة واحدة، ولكن لا يمكن استخدامها في تقييم أداء الأقسام المختلفة التي تتكون منها المؤسسة، أما محاسبة التكاليف تقوم بإعداد تقارير يتعلق بعضها بالإدارات التشغيلية (التنفيذية) والبعض الآخر يخص الإدارة العليا، وعادة ما تكون تقارير محاسبة التكاليف أكثر دورية من تقارير المحاسبة المالية التي تكون في الغالب سنوية.

ويمكن عرض أهم الاختلافات في الجدول التالي:

**الجدول رقم (1-1): المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف**

| معيار المقارنة | المحاسبة المالية | محاسبة التكاليف |
|---|---|---|
| **بالنظر إلى القانون** | إجبارية | اختيارية |
| **بالنظر إلى المؤسسة** | شاملة | تفصيلية |
| **المدى** | الماضي | الحاضر والمستقبل |
| **طبيعة التدفقات** | خارجية | داخلية |
| **الأهداف** | مالية | اقتصادية |
| **القواعد** | ثابتة ومعيارية | مرنة ومتطورة |
| **المستعملون** | الإدارة والخارج | كل المسؤولين |
| **طبيعة المعلومات** | مضبوطة وقطعية | سريعة تقريبية |

**المصدر**: المرجع السابق، ص 12.

## المبحث الثالث: أنظمة محاسبة التكاليف

تختلف أنظمة التكاليف المستخدمة في الشركات من شركة إلى أخرى، تبعا لاختلاف أنواع المنتجات أو الخدمات لدى الشركة، ومراحل التصنيع واحتياجات الإدارة من بيانات التكاليف سيتم التطرق إليهما ما يلي.

### المطلب الأول: نظام تكاليف الأوامر

سنقوم في هذا المطلب بعرض مفهوم نظام تكاليف الأوامر، وخصائصه وأهدافه ومجالات تطبيقه.

#### 1- مفهوم نظام تكاليف الأوامر

في هذا النظام يكون منتج التكاليف هو وحدات مستقلة أو دفعات أو مجموعة من المنتجات أو الخدامات التي يطلق عليها أمر إنتاجي، وفي المعتاد ما يكون المنتج أو الخدمة معدة خصيصا حسب رغبة العميل مثل حالة المقاولات ويستطيع نظام تكاليف الأمر الإنتاجي.[1]

#### 2- خصائص نظام تكاليف الأوامر

يتميز نظام تكاليف الأوامر بالخصائص التالية:[2]

- الإنتاج ليس مستمر، ويتوقف على عدد الطلبيات؛

- تنحصر التكلفة على أساس الأوامر؛

[1] ثناء علي القباني، **قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة**، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص93.

[2] جحيقة بوجناح، مرجع سابق، ص13.

- تحدد تكلفة كل وحدة منتجة على أساس الأمر الخاص بها؛

- عدد الطلبيات يتغير من فترة إلى أخرى.

**3- أهداف نظام تكاليف الأوامر**

يهدف نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية عموما إلى تحديد تكلفة كل أمر إنتاجي على حدة وذلك من خلال تتبع التكاليف التي يستلزمها إنتاج الأمر كما يلي:[1]

**3-1- التكاليف المباشرة**

هي عبارة عن التكاليف التي ترتبط ارتباطا مباشرا بإنتاج الأمر مثل تكلفة المواد المباشرة وتكلفة العمالة المباشرة، وهذه التكاليف لا تمثل مشكلة عند تحديد نصيب الأوامر منها وتحمل فورا على الأمر على أساس فعلي.

**3-2- التكاليف غير المباشرة**

وهي عبارة عن التكاليف التي لا ترتبط ارتباطا مباشرا بإنتاج الأمر أي أنها تتضمن كل بنود التكاليف اللازمة لتنفيذ الأوامر فيما عدا تكلفة المواد أو الأجور المباشرة وبالتالي لا يمكن تحميلها على الآمر مباشرة وكذلك يصعب تحديد نصيب الأمر من التكاليف غير المباشرة على أساس فعلي إثناء القيام بإنتاجه.

ويسعى لتحقيق الأهداف التالية:[2]

- يمكن إدارة المؤسسة من تحديد نتيجة أعمال كل أمر من ربح أو خسارة؛

[1] صلاح بسيوني عيد و آخرون، **نظم محاسبة التكاليف**، الطبعة الأولى، بدون دار النشر، القاهرة، 2017، ص31.

[2] أحمد حابي، مرجع سابق، ص33.

– الاستخدام الأمثل وبشكل كفء لكل عنصر من عناصر التكلفة عن طريق المقارنة بين التكاليف الفعلية لكل أمر مع التكاليف المحددة المقدمة له.

## 4- مجلات تطبيق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

تختلف مجالات تطبيق نظام تكاليف الأوامر من مؤسسة إلى أخرى، يقدم الجدول التالي أمثلة مجالات تطبيق نظام تكاليف الأوامر في مختلف المؤسسات.[1]

**الجدول رقم (2-1): مجالات تطبيق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية**

| المؤسسات الخدمية | المؤسسات التجارية | المؤسسات الصناعية |
|---|---|---|
| – مهمات التدقيق. | – إرسال الطلبيات الخاصة. | – تجميع الطائرات. |
| – مهام الشركات الاستشارية. | – الترويج للمنتجات (سلع) | – إنشاء المباني. |
| – محلات وكلات إعلان. | – جديدة مخزونة. | – صناعة السيارات. |

**المصدر**: إسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2007، ص24.

## المطلب الثاني: نظام تكاليف المراحل

سنقوم في هذا المطلب بعرض مفهوم نظام تكاليف المراحل، وخصائصه وأهدافه وأوجه والاختلاف بين نظام الأوامر ونظام المراحل.

## 1- مفهوم تكاليف المراحل

حسب هذا النظام يكون منتج التكاليف كميات من الوحدات المتشابهة من المنتج أو الخدمة، وفي نهاية كل فترة يقوم نظام تكاليف المراحل بقسمة إجمالي تكلفة الإنتاج على

[1] أحمد حابي، مرجع سابق، ص34

وحدات متشابهة أو العادية للوصول إلى التكلفة للوحدة، وتستخدم التكلفة للوحدة لتحديد كل الوحدات المتشابهة المنتجة.[1]

**2- خصائص نظام تكاليف المراحل**

يتميز نظام تكاليف المراحل بالخصائص التالية:

- تحدد كمية المنتجات مسبقا؛
- يكون الإنتاج بصفة مستمرة غير منقطعة؛
- الدورة الإنتاجية متسلسلة أي ثبات مراحل الإنتاج ومواصفات المنتج.[2]

**3- أهداف نظام تكاليف المراحل**

يهدف أي نظام تكاليف فعلي أساسا إلى تحديد تكلفة الإنتاج وأيا كانت نوعية المنشأة محل التطبيق، وعلى ذلك فإن هدف نظام التكاليف المراحل باعتباره نظاما فعليا يهدف إلى تحديد تكلفة الإنتاج بكل مرحلة على حدة وفي كل فترة على حدة، ويتم النظر إلى كل مرحلة على حدة وكأنها مصنع قائم بذاته يتسلم الخامات من المحزن لتقوم الآلات والعمالة بتشكيلها وتحويلها إلى منتج تام من وجهة نظر هذا المصنع، وعند تحديد تكلفة المرحلة وتوزيع تلك التكلفة على مجموعات الإنتاج بالمرحلة فإن هذا الهدف يتم تحقيقه من خلال ثلاث خطوات على النحو التالي:

- حصر وتحديد كل تكلفة كل مرحلة من كل عنصر تكلفة في كل فترة على حدة؛
- حصر الإنتاج الفعلي والمتجانس في كل مرحلة على حدة؛

[1] ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص93.

[2] جحيقة بوجناح، مرجع سابق، ص13.

– تحديد معدل تكلفة الوحدة المتجانسة واستخدامه في تحديد تكلفة كل مجموعة إنتاجية بالمرحلة.[1]

## 3– أوجه الاتفاق والاختلاف بين نظام تكاليف المراحل ونظام تكاليف الأوامر

يتفق نظام تكاليف المراحل الإنتاجية مع نظام تكاليف الأوامر بالبيانات اللازمة، كما إن كلا النظامين يستخدمان حسابات المراقبة.

أما أوجه الاختلاف بين النظامين فيمكن توضيحه من خلال الجدول التالي:[2]

**الجدول رقم (3–1): أوجه المقارنة بين نظام تكاليف المراحل ونظام تكاليف الأوامر**

| أوجه المقارنة | نظام تكاليف المراحل | نظام تكاليف الأوامر |
|---|---|---|
| **الوحدات المنتجة** | وحدات متشابهة | وحدات مختلفة |
| **عملية التشغيل** | يتم تشغيل منتج واحد | يتم تشغيل عدة أوامر إنتاجية في فترة واحدة ولكل أمر إنتاجي مواصفاته الخاصة. |
| **طبيعة العملية الإنتاجية** | يكون الإنتاج مستمرا ومتصلاو الوحدات متجانسة ومتماثلة لتلبية احتياجات السوق | يكون الإنتاج متقطعا وفقا لمواصفات واحتياجات العملاء. |
| **السجلات والمستندات الإنتاجية** | تقرير الإنتاج المعادل (المتجانس) وتقرير تكاليف | قائمة تكاليف الأمر الإنتاجي |

[1] صلاح بسيوني عيد و آخرون، مرجع سابق، ص110.

[2] محمد عبده نعمان علي، **نظم محاسبة التكاليف**، الطبعة الأولى، حقوق الطبعة والنشر محفوظة لجامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2012، ص107.

| | | |
|---|---|---|
| | المرحلة الإنتاجية | |
| **طريقة تحديد تكلفة الوحدة** | إجمالي التكاليف/عدد وحدات الإنتاج المعادل (المتجانس). | بيان إجمالي تكاليف إنتاج كل أمر إنتاجي على حدة. |

**المصدر**: محمد عبده نعمان علي، مرجع سابق، ص107.

## المطلب الثالث: طرق وأساليب تخفيض التكاليف

مع زيادة حدة المنافسة والتطورات الهائلة في التكنولوجيا كان لابد من تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة مما جعلها تركز على التكلفة من خلال تخفيضها والتقليل منها، حيث تسعى الإدارة للبحث عنها من خلال مجموعة من الأساليب والطرق التي تسمح بتحقيقها وتحديد المستوى الأمثل للتكاليف، فمن خلال هذا المطلب سنقوم بعرض أهم الأساليب والطرق وهي كالأتي:[1]

### أولا: التكلفة المستهدفة

هو ذلك النشاط الذي يهدف إلى تخفيض التكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة مع المحافظة على والتأكيد على مواصفات الجودة ووظائف المنتج والثقة والمتطلبات الأخرى للعملاء، من خلال فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل البحوث والتطوير والتصميم الهندسي والتخطيط للمنتجات الجديدة.

[1] أحمد حسين علي حسين، **المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي ط1**، الدار الجامعية، إسكندرية، 2013، ص ص118-202.

**ثانيا: الجودة الشاملة**

لا يجب التفكير في الجودة على أنها الجهود التي يجب بذلها للسيطرة و التحكم في عمليات التصنيع فقط، وإنما الأهم التفكير فيها على أنها احتياجات و تفضيلات للعملاء يجب توقعها والعمل على تحقيقها والوفاء بها باستمرار.

**ثالثا: الإنتاج في الوقت المناسب**

وهو ضبط توقيت استلام المواد على وقت ابتداء استخداميها في عملية الإنتاج، وإن يتم ضبط توقيت الانتهاء من الإنتاج على وقت تسليم أو شحن الإنتاج التام إلى العميل.

**رابعا: نظرية القيود**

ويقصد بالقيد أي شيء يمنع أو يحول دون الحصول على المزيد مما نريد، ولا يوجد فرد أو شركة أو أي تنظيم في الحياة العملية إلا ويواجه مجموعة من القيود التي تحول دون تحقيق أهدافه بصورة مطلقة، ولعل أكثر هذه القيود وضوحا في الحياة العملية هي القيود المرتبطة بالوقت والمال وبالقدرات الذاتية للفرد أو الشركة.

**خامسا: نظام التصنيع بلا فاقد**

يهدف هذا النظام إلى التنفيذ العملي لعمليات تصنيع خالية من أي نوع من أنواع الفاقد، وأيضا يهدف إلى تغيير شامل في ثقافة وفكر التصنيع في الشركة تتمثل في:

- توصيل قيمة العميل؛
- تدفق هذه القيمة؛
- التخلص من الفاقد[1].

[1] أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص200.

## خلاصة الفصل

تم التطرق في هذا الفصل إلى التكاليف وطرق حساب التكلفة، والذي من خلاله تم التوصل إلى محاسبة التكاليف هي نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات مما جعل لها دور فعال في خدمة أهداف المؤسسة المسطرة من خلال المساعدة في عملية التخطيط واتخاذ القرار والرقابة على الأداء.

ونظرا للاهتمام البالغ للمدراء بهذه التكاليف ظهرت الحاجة إلى تبني طرق وأساليب حديثة للتحكم أكثر في التكاليف بعدما كانت كل المؤسسات تعتمد على الطرق التقليدية لاحتساب التكاليف، ونظرا للنقائص و العوائق التي تحد من تحقيق الأهداف الموجودة برزت ضرورة البحث عن طرق جديدة لاحتساب التكاليف لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الإعمال ومواكبة كل التطورات المستقبلية.

# الفصل الثاني

# نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

## تمهيد

أدت التطورات التكنولوجية والمعرفية في العديد من المجالات إلى تولد أفكار جديدة حول عدم ملائمة أنظمة التكاليف المستخدمة في البيئة أو الظروف الحالية، مما دفع بالباحثين في هذا المجال بتطوير أساليب التكاليف وتقديم مدخلا جديدا في معالجة التكاليف، وذلك من خلال محاولة التدارك النقائص التي تشوب الأنظمة التقليدية وهو ما أدى إلى ظهور نظام جديد أطلق عليه نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

يقوم هذا النظام على فلسفة جديدة لمعالجة التكاليف غير المباشرة التي أصبحت تمثل الجزء الأكبر والأهم في بنية التكاليف الإجمالية للمؤسسات، وذلك بتوظيف مفاهيم جديدة تساعد على توضيح طريقة تتبع هذه التكاليف "تكاليف غير المباشرة" والتي تعد غير واضحة المسار لعدم ارتباطها مباشرة بالمنتج أو الخدمة، واستخدام مفاهيم جديدة ساعدت على تخطي نقائص الأنظمة التقليدية، سوف نتناول في هذا الفصل ما يلي:

- المبحث الأول: الطرق التقليدية لمعالجة التكاليف غير المباشرة؛
- المبحث الثاني: دراسة طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
- المبحث الثالث: تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

## المبحث الأول: الطرق التقليدية لمعالجة التكاليف غير المباشرة

في ظل التطورات الكبيرة في أعمال الشركات والمؤسسات سواء في الحجم أو الأنشطة، إضافة إلى التطورات التكنولوجية وبالتالي زيادة التكاليف غير المباشرة، فقد أصبحت الطرق التقليدية في توزيع التكاليف غير المباشرة تواجه تحديات ومعوقات.

### المطلب الأول: طبيعة التكاليف غير المباشرة

ترتبط التكاليف بوحدات الإنتاج النهائية إما بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر، حيث أن التكاليف المباشرة هي التي يمكن أن تحمل على مركز التكلفة أو وحدة الإنتاج مباشرة، أما التكاليف غير المباشرة فهي التي يكون من الصعب معرفة حصة كل مركز تكلفة أو وحدة من هذه التكاليف، لذا فإنها توزع عليها وإذا كانت التكاليف المباشرة هي من أعقد الموضوعات لدرجة أن هناك بعض المنشات من يكتفي باستخراج التكلفة الأولية فقط (مواد وأجور ومصاريف مباشرة) والعمل على إهمال كل ما يتعلق بمصاريف غير المباشرة.

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

**أولا: من ناحية طبيعة التكاليف غير المباشرة**

**1- المواد غير المباشرة:** هي المواد التي يصعب ربطها وتخصيصها على وحدات الإنتاج النهائية ويكون السبب في أنها مواد لا تدخل في التركيبة النهائية للمنتجات، مثل تكاليف أدوات النظافة والوقود والزيوت، وقد يرجع اعتبارها غير مباشرة إلى انخفاض أهميتها النسبية، وبالرغم من أنها تدخل في التركيبة النهائية للمنتجات.

[1] زينات محرم وآخرون، **أصول محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص303.

**2- أجور غير المباشرة:** تشمل أجور العمال الذين لا يعملون على مباشرة على الإنتاج، مثل أجور عمال الخدمات وأجور المشرفين والملاحظين في المصنع، وأجور مفتشي الإنتاج، وتكلفة الوقت الضائع العادي وقت الراحة وأوقات الإجازات.

**3- التكاليف غير المباشرة الأخرى:** وتشمل كافة عناصر التكاليف غير المباشرة بخلاف المواد والأجور غير المباشرة مثل مصاريف الصيانة، الإضاءة، الإيجار، التأمين، الخ، بالإضافة إلى المصاريف المرتبطة بأقسام الخدمات مثل الأمن والحراسة، النقل، الخ.

**ثانيا: 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.

تجدر الإشارة إلا أن أغلب عناصر التكاليف غير المباشرة لا تعتبر تكاليف ثابتة تماما ولا متغيرة تماما، حيث تعتبر معظم التكاليف غير المباشرة تكاليف شبه متغيرة حيث تتغير مع تغير حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس النسبة أو المقدار.[1]

## المطلب الثاني: كيفية تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة

تعتبر هذه العملية جزءا من العمليات التي تقوم عليها نظرية التكاليف الكلية وذلك لأن هذه النظرية كما تم توضيحه سابقا توزع التكاليف المباشرة وغير المباشرة، فتوزيع الجزء

[1] 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 3، 2010/2009، ص74.

الأول سهل وليس به مشاكل لارتباطه مباشرة بالمنتجات، ولكن الإشكال في التكاليف غير المباشرة وذلك لعدم الارتباط المباشر بالمنتجات وهذا ما يجعل توزيعه وتخصيصه يتطلب بعض المراحل والعمليات.

**أولا: 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:[1]

**1- حصر وجمع التكاليف غير المباشرة**

يتم حصر وتجميع التكاليف غير المباشرة في نهاية الفترة وذلك من خلال المستندات والوثائق الخاصة بها بهدف 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، الخ، حيث يتم حصرها وضبطها في كشوفات تحليلية تمهيدا لتوزيع التكاليف على مراكز التكاليف ومن ثم تحميلها على المنتجات.

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

يتم بعد عملية التجميع وحصر التكاليف غير المباشرة تبويبها وتحليلها بهدف معرفة طبيعة كل منها وتحديد مراكز التكاليف التي استفادت منها ويمكن تقسيم هذه التكاليف الى قسمين أساسين هما:

[1] أمين بن سعيد، مرجع سابق، ص ص76-77.

**2-1- 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.

**2-2- التكاليف المشتركة**

تشمل التكاليف التي لا يمكن ربطها أو تخصيصها على مركز واحد، لأنها تتحقق لمنفعة عدد من مراكز التكاليف في آن واحد، وأن نصيب كل مركز منها غير معروف بدقة، مثال ذلك الإيجار، الكهرباء، التأمين، الخ.

**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.

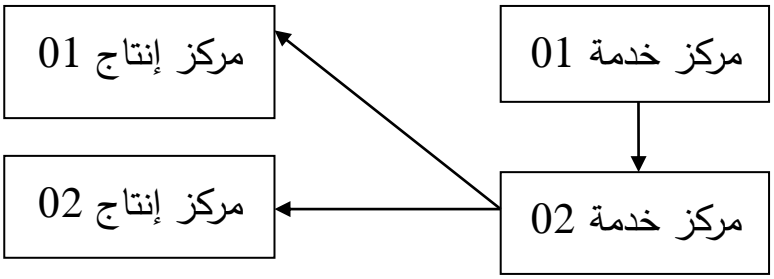
بعدها تأتي مرحلة تخصيص تكاليف المراكز الخدمية على مراكز الإنتاج تمهيدا لاستخراج متوسط تكلفة الوحدة، وهناك طرق مختلفة لإجراء هذا التخصيص أبرزها ما يلي:[1]

**1- طريقة التوزيع الإجمالي:** وطبقا 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، حيث تتسم هذه الطريقة بالبساطة الشديدة وسهولة

[1] أحمد صلاح عطية، **محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية**، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص36.

الحساب لذا فإنها تناسب الشركات الصناعية صغيرة الحجم وقليلة التكاليف وذات تشكيلة محدودة ونمطية من المنتجات، إلا أنه يعاب عليها أنها لا يمكنها قياس معدل استفادة كل مركز إنتاجي من كل مركز خدمي، كما يتجاهل في الوقت ذاته إمكانية استفادة مركز خدمي من مركز خدمي آخر، والشكل التالي يوضح مبدأ عمل طريقة التوزيع الإجمالي:

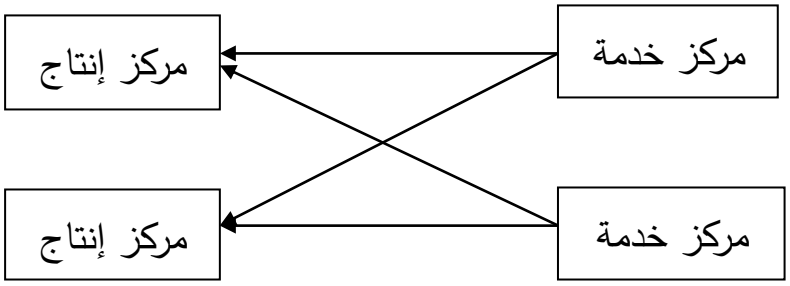
**الشكل رقم (1-2): طريقة التوزيع الإجمالي**




**المصدر**: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق ، ص 141.

**2- طريقة التوزيع الانفرادي:** تقوم هذه الطريقة على توزيع تكاليف مراكز الخدمات بصفة منفردة أو مستقلة عن بعضها على المراكز الرئيسية على أساس التوزيع المناسب له، إلا أن هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين المراكز.[1]

**الشكل رقم(2-2): طريقة التوزيع الانفرادي**




**المصدر**:المرجع السابق، ص142.

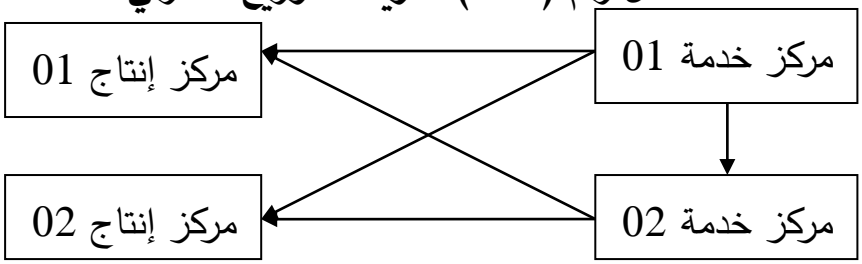
[1] حابي أحمد، مرجع سابق، ص50.

**3- طريقة التوزيع التنازلي:** وهي طريقة تراعي إلى حد بعيد درجة استفادة، ليس فقط المراكز الإنتاجية بل أيضا المراكز الخدمية الأخرى من خدمات كل مركز خدمي على حدة، ويتطلب ذلك ضرورة ترتيب مراكز الخدمات تنازليا حيث يتم البدء بمراكز الخدمات الذي يخدم أكبر عدد من المراكز، وبعد ترتيبها يتم توزيع كل مركز من مراكز الخدمات على المراكز التالية له في الترتيب سواء كانت مراكز خدمات أو مراكز إنتاج.

يتم التوزيع وفق هذه الطريقة في اتجاه واحد دون الرجوع للخلف، بمعنى تهمل الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات بطريقة عكسية ورغم ذلك يحقق التوزيع التنازلي مزيدا من الدقة في حساب تكلفة المنتج بالمقارنة بطريقة التوزيع الإجمالي والانفرادي.[1]

بالرغم من مزايا هذه الطريقة وشيوع شيوع استخدامها في العديد من المنشات الصناعية إلا أنه يوجد لها انتقاد واحد هو تجاهلها للخدمات المتبادلة فيما بين مراكز الخدمية، وهو ما حاولت الطريقة التالية معالجته.[2]

**الشكل رقم (3-2): طريقة التوزيع التنازلي**




**المصدر**: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 144.

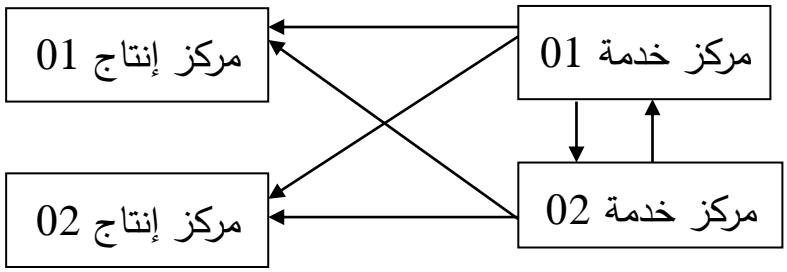
**4- طريقة التوزيع التبادلي:** تحاول هذه الطريقة أن تأخذ في الاعتبار قيمة الخدمات المتبادلة بين كافة مراكز الخدمات، وهي بذلك تتعمد معالجة المشاكل الناتجة عن استخدام طريقة التوزيع التنازلي.

[1] زينات محرم وآخرون، مرجع سابق ، ص338.

[2] أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص44.

تستخدم طريقة التوزيع التبادلي في عملية تخصيص المعدلات الجبرية شائعة الاستخدام في التطبيقات الرياضية، وذلك بهدف تحديد (الخدمات المتبادلة) توطئة لتوزيع تكاليف المراكز الخدمية على مراكز الإنتاج، وبذلك يمكن القول بان هذه الطريقة تفضل عن الطرق الثلاثة السابقة للتخصيص، وإن كان يعيبها تعقيد العمليات الحسابية في حالة تعدد المراكز الخدمية ذات المنافع المتبادلة بالإضافة إلى عملية التوزيع وتحديد نسب الاستفادة المتبادلة لازالت تخضع لعنصر التقدير الشخصي للمحاسب الإداري أو محاسب التكاليف.[1]

**الشكل رقم (4-2): طريقة التوزيع التبادلي**




**المصدر**: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 145.

**ثانيا: معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة**

وهي الخطوة الأخيرة التي يقوم بها محاسب التكاليف لغرض استخراج معدل التحميل المناسب لتحديد نصيب الوحدة الواحدة من تكاليف غير المباشرة، ويتدخل عامل الخبرة والاجتهاد الشخصي في احتساب ذلك المعدل، ويمكن احتساب معدلات التحميل إما على أساس فعلي أو على أساس تقديري وفي حالة إتباع معدلات تحميل فعلية فانه يؤدي إلى اختلاف معدل التحميل من شهر إلى أخر مما يجعل مقارنة تكلفة الإنتاج الخاصة خلال أشهر السنة أمر صعبا، لذلك يصبح من المناسب تحديد معدلات التحميل على أساس تقديري أي بمعنى التقدير والتخمين لها منذ بداية الفترة.

[1] أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص ص 44-46.

وبشكل عام يمكن أن نلخص أهم الطرق المتبعة في احتساب معدلات التحميل للتكاليف غير المباشرة كما يلي:[1]

**1- بنسبة مئوية من تكلفة المواد:** وهي نسبة حقيقة أو مقدرة تستخرج بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة أو الفعلية على تكلفة المواد المستخدمة فعلا أو المتوقع استخدامها والتعبير عن النتائج بنسبة مئوية.

تمتاز هذه الطريقة ببساطتها وسهولة استخدامها وهي ممكنة التطبيق عندما تكون قيمة المواد المستخدمة عالية ونسبتها إلى مجموع التكلفة عالية أيضا وعندما تكون هناك علاقة بين تكاليف غير مباشرة وبين قيمة هذه المواد ولكنها غير منطقية ولا تحقق العدالة في التحميل.

**2- نسبة مئوية من الأجور المباشرة:** تقوم بنفس المبدأ السابق والتي تحسب بقسمة مجموع تكاليف غير المباشرة على تكلفة أجور العمل المباشر والمحققة فعلا أو المتوقع تحقيقها والتعبير عن النتائج بنسبة مئوية.

تستخدم هذه الطريقة في الحياة العملية بشكل واسع باعتبارها لا تحتاج إلى معلومات أو بيانات إضافية ولوجود بعض التشابه في الأجور خاصة عندما تكون هذه الأجور مدفوعة على أساس الزمن.

**3- نسبة مئوية من التكلفة الأولية المباشرة:** تحسب بقسمة مجموع تكاليف غير المباشرة على التكلفة الأولية المباشرة الفعلية أو المقدرة والتعبير عن النتائج بنسبة مئوية.

**4- معدل الوحدة المنتجة:** يحسب بقسمة مجموع تكاليف غير المباشرة على عدد الوحدات المنتجة فعلا أو المتوقع إنتاجها.

[1] محمود علي الجبالي وقصي السامرائي، **محاسبة التكاليف**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص ص 117-124.

**5- معدلات ساعات العمل المباشر:** يحسب بقسمة تكاليف غير المباشرة على عدد ساعات العمل المباشر الفعلية أو المقدرة.

**6- معدلات ساعات العمل الآلي:** يحسب بقسمة مجموع تكاليف غير المباشرة على عدد ساعات العمل الآلي الفعلية أو المقدرة.

## المطلب الثالث: تقييم الطرق التقليدية لمعالجة التكاليف

من المعلوم أنه لا توجد أي مشكلة في تخصيص التكاليف المباشرة من مواد خام وأجور على وحدات الإنتاج أو الطلبيات المختلفة على اعتبار أنها تخص منتجات محددة، وبالتالي يمكن حساب نصيب وحدة الإنتاج أو التكلفة منها مباشرة بعد الانتهاء من عملية الإنتاج على أساس كمية الخدمات المستخدمة.

أما تخصيص التكاليف غير المباشرة وعلى الرغم مما لاقاه في مجالات البحوث العلمية الأكاديمية، مازال يحتاج لمزيد من الدراسة نظرا لصعوبة الوصول إلى حلول لمشكلاته بما يؤدي إلى تحقيق التخصيص المرضي للتكاليف، ويمكن إيجاز أهم الأسباب التي أدت إلى صعوبة تخصيص التكاليف غير المباشرة في النقاط التالية:[1]

- كثرة العناصر غير المباشرة وتعددها؛

- صعوبة ربط تلك العناصر بنوع معين من الإنتاج، نظرا لعمومية هذه العناصر؛

- تنوع هذه العناصر واحتوائها على جزء متغير وأخر ثابت؛

- صعوبة إيجاد أساس موضوعي مناسب لتخصيصها على وحدات الإنتاج المستفيدة منها؛

[1] أمير إبراهيم المسحال، **تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية، دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، سبتمبر 2005، ص27.

– صعوبة التخطيط والرقابة لتلك العناصر، وكذلك صعوبة كشف الانحرافات الحادثة بها؛

– صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة.[1]

## المبحث الثاني: دراسة طريقة محاسبة التكاليف على أساس أنشطة ABC

إن من أهم أسباب الاتجاه إلى طريقة التكلفة على أساس الأنشطة هي العيوب التي شابت الطرق التقليدية، حيث تعتبر من أبرز التطورات والمستجدات التي نالت اهتمام الباحثين خلال السنوات الأخيرة، بحيث توفر هذه الطريقة أفضل وأكثر عدالة لتوزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة، تعتمد هذه الطريقة على تحليل الأنشطة مما يساعد على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة المنتج، وبالتالي يساهم في تحقيق خفض حقيقي للتكاليف.

### المطلب الأول: عموميات حول طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

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

[1] فائزة بن خاوة، عائشة راعي، **محاسبة التكاليف كآلية مساعدة على الرقابة واتخاذ القرار في المؤسسة**، مذكرة ماستر، في علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدية، 2016/2015، ص70.

## أولا: المفاهيم الرئيسية المستخدمة في نظام تكاليف الأنشطةABC

### 1- الأنشطة

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]

### 1-1 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:[2]

- **أنشطة المدخلات:** ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالاستعداد لصانعة المنتج، ومن الأمثلة على هذه الأنشطة نشاط البحث والتطوير ونشاط شراء المواد الأولية؛

- **أنشطة العمليات:** ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بتصنيع المنتجات ومن الأمثلة على هذه الأنشطة نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات، ونشاط تخزين بضاعة تحت التشغيل؛

- **أنشطة المخرجات:** وهي تلك الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء كنشاط بيع المنتجات، ونشاط مطالب العملاء والقيد على حسابهم ونشاط تسليم البضاعة للعملاء؛

---

[1] ناصر نور الدين عبد اللطيف، **دراسات في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف**، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014، ص75.

[2] درويش مصطفى الجخلب، مرجع سابق، ص 28.

- **أنشطة إدارية:** وهي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة الأولى، ومن الأمثلة على الأنشطة الإدارية نشاط الخدمات القانونية ونشاط خدمات المحاسبة.

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

يمكن تصنيفها من وجهة نظر العملاء والزبائن إلى صنفين كالأتي:[1]

- **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- وحدة التكلفة

تعتبر وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها وتتمثل عادة في وحدة الخدمة المؤداة وتمثل في نفس الوقت الشيء المراد معرفة تكلفته.

### 3- وعاء التكلفة

يمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام، ويستخدم في إعداد معدل التحميل.[2]

[1] إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص163.

[2] ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص75.

**4- مسببات التكلفة**

هي وسائل الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات، وتعني العناصر التي نشأت بسببها الأعباء ويمكن أن يعبر عنها بمسببات الموارد ومسببات النشاطات.

**5- مسببات الموارد**

هي مفاتيح تسمح بتوزيع الموارد المستهلكة بين مختلف النشاطات.

**6- مسببات النشاطات**

تمثل المفاتيح التي تسمح بتوزيع النشاطات المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة.[1]

**7- مجمعات التكلفة**

تعرف مجمع التكلفة على أنها مجمعات تجمع فيها كلف الأنشطة، إذ أن كل مجمع يحتوي على عدد من الأنشطة، ومجمع التكلفة يمكن إن يكون واسع مثل جميع التكاليف داخل المصنع.[2]

**ثانيا: تعريف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC**

**1- التعريف الأول:** عرفه BLOCHER بأنه المنهج الذي يقوم بتخصيص التكاليف إلى أهداف التكلفة، بناءا على الأنشطة التي تساهم في انجاز هدف التكلفة، ويرى أن منتجات

[1] عماد زودة، مرجع سابق، ص33.

[2] عبد السلام لفتة وميادة مهدي صالح، مقال بعنوان "**أسلوب ABC ودوره في تحديد تكلفة مشروعات قطاع المقاولات، دراسة تطبيقية في شركة العراق العامة لتنفيذ مشاريع الري**"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 72، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص40.

الوحدة الاقتصادية هي نتيجة الأنشطة التي تستهلك الموارد، وأن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يوضح العلاقة المباشرة بين الموارد والأنشطة.[1]

**2- التعريف الثاني:** هي تقنية لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجمعات الكلف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة ثم يأتي في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لانجازها.[2]

**2- التعريف الثالث:** هي طريقة لقياس الكلفة، وأداء الأنشطة، وأغراض الكلفة، بحيث تخصص الكلف على الأنشطة مستندة على مقدار استخدامهم من مصادر الكلف، وتخصص الكلف إلى أغراض الكلفة مستندة على مقدار استخدامهم من الأنشطة.[3]

**3- التعريف الرابع:** هو أداة تستخدمها الإدارة لترشيد القرارات وذلك من خلال الحصول على معلومات دقيقة عن التكاليف والتي لا يمكن الحصول عليها من خلال مناهج المحاسبة التقليدية.[4]

في ضوء ما سبق يمكن تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بأنه هو عبارة عن نظام محاسبي وإداري متطور يهدف إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل

---

[1] Stephanie Edwards, **Activity Based Costing**, topic Gatway Series No.1, Novembre 2008, p03.

[2] وليد خالد صالح، مقال بعنوان "**دور التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية**"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 8، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، الرمادي، العراق، 2012، ص297.

[3] فيصل زماط حسن السليم، مقال بعنوان "**التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة (نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية)**"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد67، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2007، ص30.

[4] فاطمة رشدي سويلم عوض، **تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص24.

دقيق وموضوعي بغرض زيادة فعالية نظام التكاليف وذلك من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء المنتجات أو الخدمات، وحساب تكلفة كل نشاط أو مجمع أنشطة على حدة، ومن ثم ربطها بالمنتجات أو الخدمات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق وموضوعي مما يساهم في إمداد إدارة بالبيانات والمعلومات المالية وغير المالية بهدف مساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية.

**ثالثا: مراحل تطور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة**

مر تكون نظام التكاليف المبني على الأنشطة حتى أصبح على شكله الحالي بثلاث مراحل هي:[1]

**المرحلة الأولى: إدارة النشاط**

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي وهدف إدارة النشاط إلى تحقيق ما يأتي:

1- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة، مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري.

2- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

**المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة**

جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها أو تقليلها من خلال:

1- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة؛

2- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

[1] درويش مصطفى الجخلب، مرجع سابق، ص24.

**المرحلة الثالثة: نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)**

هو ذلك النظام الذي يهتم بتحديد التكلفة ولكنه يعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف الخاصة بالأهداف.

## المطلب الثاني: المبادئ والافتراضات التي تقوم عليها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

إن عملية أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تعتمد بدرجة أساسية على مجموعة من الافتراضات التي سوف تعزز من آلية عمله وتحقق ما يهدف إليه هذا الأسلوب من التسجيل الدقيق للكلف والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات.

**أولا: مبادئ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة**

يرتكز نظام ABC على مبدأين أساسيين وهما:[1]

1- توزع الموارد على الأنشطة بمعنى أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد (وليس المنتوج).

2- لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكن على كل مسببات التكلفة أي أن أسباب التكلفة هي التي تستهلك الأنشطة.

[1] فاتح ساحل ، مرجع سابق، ص83.

**ثانيا: الافتراضات التي تقوم عليها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة**

ويمكن تلخيص هذه الافتراضات بما يلي:[1]

**1- الأنشطة تستهلك الموارد**

وهو الافتراض الذي يعني أن الأنشطة هي التي تؤدي إلى الحصول على الموارد التي تؤدي بعد ذلك إلى خلق الكلف بمعنى أن الأنشطة هي التي تسبب الكلف وليس المنتجات.

**2- المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة**

ويعني هذا الافتراض أن الطلب على المنتجات (أهداف الكلف) هي التي تنشأ الحاجة إلى وجود هذه الأنشطة.

**3- إن أسلوب ABC يقوم على فكرة استهلاك الموارد وليس انفاقها**

بمعنى أنه يبحث في مسببات الكلف فهو يقيس التغيرات في مستوى استهلاك الموارد ولا يقيس التغير في مستوى الإنفاق.

**4- إن هناك عددا كبيرا من الأنشطة يمكن تحديدها وقياسها**

هذا الافتراض مرتبط بالافتراضين الأول والثاني حيث أن هناك أسبابا متعددة لاستهلاك الموارد، وعددا كبيرا من الأنشطة يمكن أن تحدد وتقاس وتمثل تلك الأنشطة حلقة وصل بين تكاليف الموارد وأهداف الكلف، وتؤدي هذه العلاقة إلى استعمال مجمعات كلف

[1] عباس نوار كحيط الموسوي وفاطمة صالح مهدي الغربان، مقال بعنوان "**التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)**"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد80، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2010،ص 20-21.

متعددة بدلا من استعمال مجمع كلفة واحدة، وتقيس هذه الأنشطة علاقة السبب والنتيجة في استهلاك الموارد.

**5- يجب أن تكون مجمعات الكلف متجانسة**

ويقصد به أن كل مجمع كلفة يكون له نشاط واحد فقط يؤدي إلى أن يكون لأسلوب (ABC) عدد كبير من مجمعات الكلفة.

**6- الكلف في كل مجمع متناسبة تماما مع النشاط**

والتناسب هذا يعني أن جميع الكلف في مجمع الكلفة يجب أن تتغير تناسبيا مع التغيرات في مستوى النشاط بمعنى أن الكلف في كل مجمع كلفة تكون متناسبة (متغيرة) مع النشاط وتعد بمستوى التسهيلات.

## المطلب الثالث: أهداف وأهمية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

سنقوم في هذا المطلب بتقديم الأهداف التي تصب إليها هذه الطريقة، وكذلك إبراز أهمية طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

**أولا: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC**

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC إلى تحقيق الأهداف التالية:[1]

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف عير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛

- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ قرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛

- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف الغير مباشرة بين المنتجات المختلفة؛

[1] إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص164.

– يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛

– يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة؛

– تحديد تكلفة المنتوج بالدقة المطلوبة.

**ثانيا: أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC**

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

1– تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.

2– قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

3– يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة، وإعادة تصميم المنتج النهائي.

[1] أحمد هاشم عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص24.

يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

## المبحث الثالث: تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

بعد استعراض أهم جوانب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المبحث السابق سوف نوضح في هذا المبحث الظروف الداعمة لتطبيق محاسبة التكاليف ومراحلها وشروط تطبيقها العادل للتكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات مما يؤدي إلى تشوه تكلفة المنتجات.

### المطلب الأول: الظروف الداعمة لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

إن تصميم وتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي عملية معقدة وشاملة تتطلب الكثير من الخبرات وتستنفذ الكثير من موارد المؤسسة، توجد مجموعة من الظروف والمؤشرات التي يشجع توفرها الإدارة على تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وتتمثل هذه الظروف والمؤشرات في:[1]

- زيادة حدة المنافسة في السوق بين المنشات بمختلف أنواعها وانتماءاتها القطاعية؛

- التغيرات في البيئة التشغيلية لمنظمات الأعمال والحاجات المتزايدة من قبل المدراء لمعلومات كلفوية أكثر دقة ومؤقتة بشكل مناسب وشاملة لجميع مفاصل العمل؛

[1] خليل إبراهيم عبد الله شقفة، **نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص ص56-57.

– التغير الجوهري في بنية التكلفة من خلال التزايد المستمر في نسبة التكاليف غير المباشرة في ظل مستويات الآلية العالية، وأنظمة إدارة الوقت الحديثة وتغير بيئة التصنيع وأدواته؛

– زيادة استخدام الأنشطة المساعدة في المنشأة كالتصميم الهندسي والبرمجة والتسويق وغيرها، بالإضافة إلى تزايد أنظمة التصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج بدرجة ملحوظة يصعب معها لحد كبير تحميل التكاليف على المنتجات باستخدام الأسس التقليدية المتعلقة بالعمل المباشر؛

– زيادة درجة التنوع في المنتجات صاحبها زيادة درجة التعقد في العمليات الصناعية حيث أصبحت العمليات الإنتاجية أكثر تعقدا، كما أن نطاق المنتجات أصبح أكثر اتساعا مما أدى إلى قصر في دورة حياة المنتج أو الخدمة، وارتفاع الجودة بشكل كبير؛

– توفر نظام محاسبي يكون معه الحصول على البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية لأغراض تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها أمرا ميسورا وذا تكلفة منخفضة؛

– تزايد استخدام العناصر المشتركة والتي تستخدم في صناعة أكثر من منتج أو خدمة، بالنسبة لمجموع العناصر المكونة للمنتج أو الخدمة،

– وأخيرا عدم دقة نظام التكاليف التقليدي بالتخصيص أو الخدمات.[1]

## المطلب الثاني: مراحل وشروط تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC

لتطبيق نظام محاسبة التكاليف يجب تتبع بعض المراحل، ولتتبع هذه المراحل يجب تطبيق الشروط سيتم عرضها في المطلب التالي.

[1] خليل إبراهيم عبد الله شقفة، مرجع سابق، ص58.

**أولا: مراحل تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة**

طريقة معالجة التكاليف غير المباشرة المجمعة في مراكز التحليل تمر بأربعة مراحل هي:

**1- تحديد الأنشطة:** يتم إعداد قائمة أولية لكل النشاطات والقيام بمناقشة كل الجوانب المتعلقة بها خاصة أثرها على المنتجات والنشاطات الأخرى واستهلاك الموارد، ولمعرفة ذلك يتم تحليل الأنشطة التي تساهم في إنشاء القيمة وترتيبها حسب أهميتها، والنشاطات التي لا تساهم في إنشاء القيمة أو التي لها أثر سلبي على القيمة بصفة إجمالية، ومن هنا يمكن للمؤسسة مسبقا ضبط ومراقبة استهلاك الموارد وعدم استخدامها بشكل لا اقتصادي.[1]

**2- تجميع تكاليف الأنشطة:** بعد تجميع أعمال المؤسسة في شكل أنشطة، تأتي مرحلة تحديد تكلفة النشاط التي تعتبر مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، حيث يتطلب تحديد تكلفة النشاط بحصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة.

كما يتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات النشاط، 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.[2]

---

[1] محمد الخطيب النمر وهواري سويسي، مقال بعنوان "**محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية، دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة**"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 2، العدد4، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013، ص 74.

[2] نعيمة بن قطة، **دور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحسين الأداء "دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية بن يوسف خدة بالبرواقية"**، مذكرة الماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2021/2020، ص 45.

**3- تحديد مسببات التكلفة:** تعتبر هذه المرحلة من أكثر المراحل أهمية ذلك لأنها تعتبر حلقة وصل بين التي تربط التكلفة بالنشاط من ثم بأهداف التكاليف لهذا يجب الأخذ بغين الاعتبار مجموعة من العوامل لاختيار مسبب التكلفة الملائم وهي:

- **تكاليف القياس:** إن تصميم أي نظام تكاليف يجب أن يعتمد على مبدأ التكلفة مقابل المنفعة وبالتالي فعند اختيار مسببات التكلفة لابد من مراعاة مدى سهولة الحصول على البيانات المطلوبة لمسبب التكلفة؛

- **درجة الارتباط:** إن دقة نتائج التكاليف المخصصة تعتمد على درجة الارتباط بين المستهلك ومسببات التكلفة؛

- **التأثيرات السلوكية:** التأثير استخدام مسببات التكاليف على سلوك الأفراد يجب أخذه بعين الاعتبار عند اختيار مسببات التكلفة وقد يكون تأثير مسبب التكلفة تأثير إما سلبيا إما ايجابيا لذا يجب اختيار مسببات التكاليف التي تحفز على التصرفات الجيدة أو التي تحد من التصرفات الغير مرغوب فيها؛[1]

4- **تخصيص تكاليف الأنشطة على مواضيع التكلفة (منتجات، خدمات):** تعتبر هذه الخطوة المرحلة النهائية لحساب التكاليف على أساس النشاط، ويتم من خلال هذه المرحلة توزيع الأعباء غير المباشرة على الأنشطة لتحديد الأنشطة وبعده توزع هذه الأعباء على المنتجات أو الخدمات ويتم احتساب تكاليف الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة لكل نشاط حسب المعادلة التالية:[2]

**تكلفة النشاط للوحدة الواحدة =إجمالي أعباء النشاط/إجمالي عدد مسببات تكلفة النشاط**

[1] أسماء بن بكحل، أمينة بن جاب الله، **أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية- دراسة ميدانية-** مذكرة ماستر، في العلوم التجارية، جامعة يحي فارس-المدية-، 2016/2015، ص ص51-53.

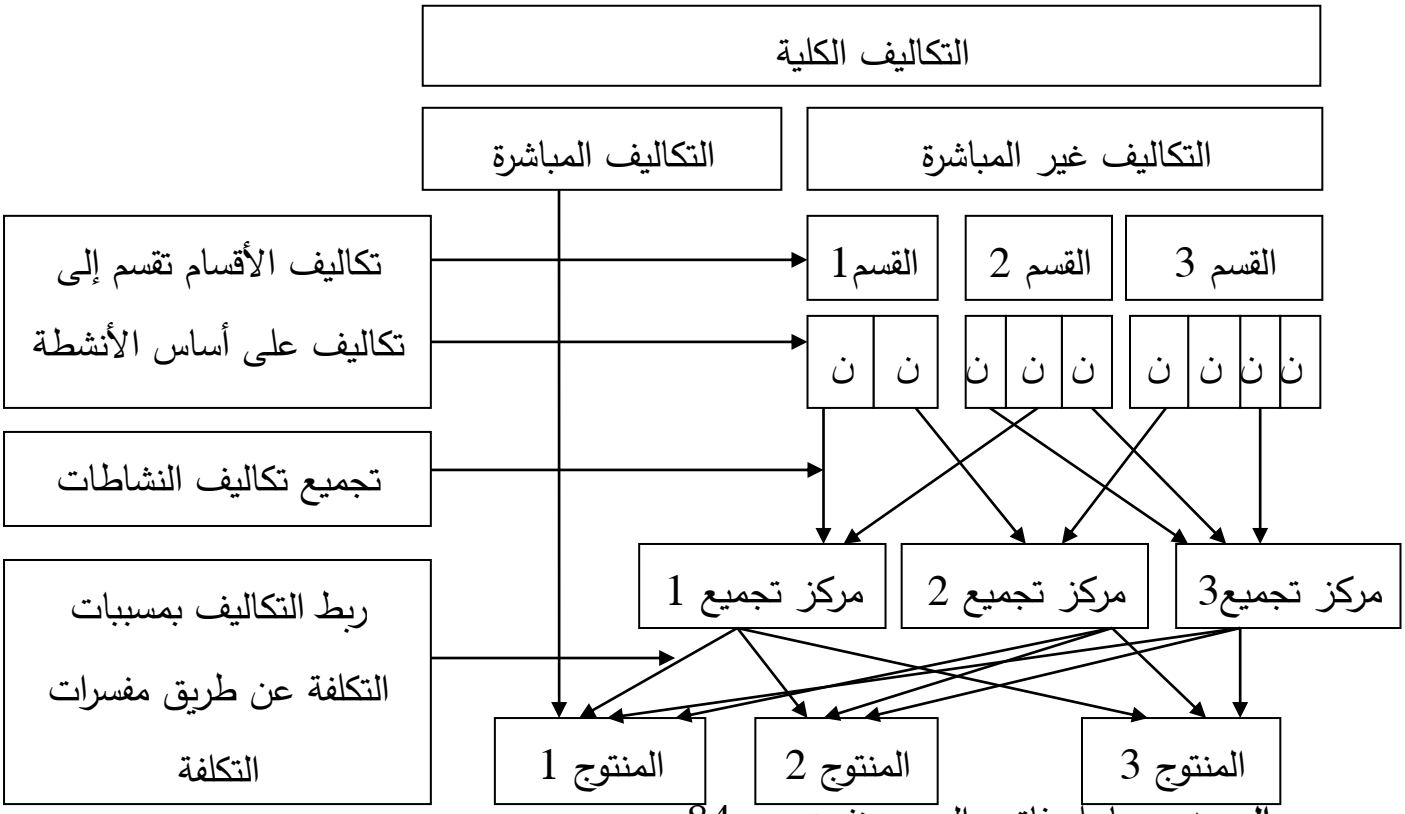
[2] المرجع السابق، ص54.

يتم بعد ذلك تحديد استهلاك كل منتج من مسببات التكلفة كما يلي:

**نصيب الوحدة المنتجة من تكلفة النشاط= تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب تكلفة النشاط×مقدار مسبب التكلفة المستهلكة من النشاط**

الشكل التالي يوضح خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

**الشكل رقم (5-2): خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC**




**المصدر**: ساحل فاتح، المرجع نفسه، ص84.

**ثانيا: شروط تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC**

من أجل مواجهة العراقيل التي يتعرض لها تطبيق طريقة ABC في المؤسسات حدد كل من Ness Joseph &Cucuzza Thomas بعض الشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار لضمان نجاح ABC بالمؤسسة كما يلي:[1]

[1] عماد زودة، مرجع سابق، ص 35-36.

– يجب على العمال أن يفهموا جيدا ماذا تنتظر المؤسسة من تطبيق برنامج ABC، وكيف يمكن لكل واحد منهم أن يطبقه في مهامه؛

– يجب أن يكونوا مقتنعين بفرص نجاح برنامج ABC؛

– من اجل إقناعهم يجب على المؤسسة أن تصمم بعناية برنامجها آخذة بعين الاعتبار ثقافتها وخصوصيتها؛

– يجب مراجعة كل أنظمة التسيير الأخرى حتى يدمج العمال بصفة كاملة برنامج ABC في أعمالهم اليومية ولا يستطيعون الاحتماء وراء الطرق القديمة في حالة ما إذا شعروا بالقلق أو الشك في برنامج ABC؛

– النظم المحاسبية القديمة يجب أن تتخلى عنها المؤسسة بأسرع وقت ممكن؛

– العملية اليومية في اتخاذ القرار يجب أن تعدل باستمرار.

## المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

بعد تطرقنا في المطلبين الأول والثاني لمجموعة من التفاصيل المتعلقة بنظام ABC، والتي كغيرها من الطرق تمتاز بمزايا وتعاني من عيوب، وهذا ما سيتم ذكره في هذا المطلب.

### أولا: مزايا وفوائد تطبيق طريقة ABC

على ضوء ماسبق فطريقة التكاليف على أساس الأنشطة تمتاز بعدة مزايا أهمها:[1]

[1] هيثم محمد عقل، أبو غبن، **نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (ABC TD) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين**، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات لحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية بجامعة الأزهر، غزة فلسطين، 2013، ص45.

– تعتبر نظام شاملا كاملا، لأنه يعمل على توضيح ماهية عمل الشركة وتقسيمها إلى أنشطة، وكذالك توزيع عناصر الأعباء غير المباشرة على الأنشطة التي تستهلك الموارد بعد تحديدها على أساس مجمعات التكاليف، وإنشاء مصدر تكلفة لكل نشاط، أو لمجموعة من الأنشطة، كذلك تحديد مسببات استهلاك لكل نشاط للموارد، وإعداد معدل تحميل مناسب لجميع تكاليف كل نشاط من الأنشطة المتجانسة، وتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات عن طريق مسبب تكلفة لمجمع تكلفة كل نشاط؛

– تصنف طريقة ABC حسب القيمة المضافة مما يتيح الفرصة لإدارة الشركة لدراسة تكاليف الأنشطة بعمق، ويجعلها قادرة على التحليل الملائم ومحاولة استبعاد الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تضيف قيمة، وكذلك دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة؛

– يساعد على اتخاذ قرارات إدارية أفضل من خلال التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات وبالتالي اتخاذ قرارات تتعلق بالتوقف عن إنتاج منتج معين أو التوسع في إنتاجه أو شرائه من الخارج؛

– يساعد المدراء في خفض وترشيد الموارد المستنفذة من خلال تحسين مستوى الأداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق، بالإضافة إلى رفع كفاءة أداء الوحدات الاقتصادية من خلال استخدام المناهج الحديثة مثل إدارة الجودة الشاملة؛

إضافة إلى هذه المميزات فطريقة ABC بها ميزة مهمة وأساسية تتمثل في:

– **خفض التكاليف:** يمكن تحقيق هذا الهدف على النحو التالي:[1]

[1] محمد الشريف تيتي، **نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطةABC كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة الغرف الصحراوية CABAM عين مليلة**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي،2014– 2015، ص93.

– ففي أول مراحل تطبيق النظام يتم تحديد أنشطة الوحدة وتصنيفها وفق تحليل القيمة( أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة)، وهنا بمجرد ظهور أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج فيتم إلغائها أو تخفيضها قدر المستطاع؛

– تغير تحديد التكلفة على أساس النشاط من نظرة المديرين للعديد من التكاليف الإضافية والتي كان يعتقد في الماضي أنها غير مباشرة حيث أصبحت تحدد لأنشطة محددة ويمكن اعتبارها قابلة للتتبع للمنتجات الفردية؛

– تؤثر هذه الطريقة بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة حيث برهنت على إن هناك الكثير من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.

**ثانيا: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)**

على الرغم من المزايا التي يتمتع بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، إلا أن هناك بعض الانتقادات التي توجه إليه أهمها مايلي:[1]

– أن نظام ABC ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها؛

– إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة جدا، وجهدا كبيرا، وهذا ما يجعل العديد من المنشات تتردد في استخدامه؛

– التعقيدات العملية والقياسات الدقيقة للتكاليف، بحيث لا تبقى تكلفة إلا ويتم تخصيصها على أساس مدى استفادة كل نشاط منها وحتى النظام البسيط من هذا النوع يتطلب الكثير من العمليات الحسابية التي تستهلك وقت وتكاليف؛

[1] شروق زغدودي، الهام بن الواد، **دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية –دراسة حالة مؤسسة توزيع الغاز والكهرباء قالمة (2020)، والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها (2019)–**، مذكرة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة 8 ماي 1945–قالمة، 2021/2020، ص 56.

– ضرورة التحديث المتواصل للمعلومات إذ أنه كلما اتضح أن هناك عدم عدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة كلما تطلب الأمر إعادة النظر فيها.

**ثالثا: مشكلات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة**

من أهم مشاكله ما يلي:[1]

**1- مشكلة استغلال الطاقة المتاحة:** قد لا يتم استغلال الطاقة المتاحة بأحد الأنشطة في نفس الوقت الذي ينبغي التصرف في التكاليف الثابتة غير المستغلة عن فترة النشاط، ويمكن التصرف في هذه التكاليف غير المستغلة بعدم تحميلها على المنتجات سواء كانت سلع أو خدمات وإدراجها كمصروف عام.

**2- مشكلة الأنشطة وارتباطها بقيمة المنتج:** يشمل نظام ABC جميع أوجه نشاط المؤسسة ولكن عند تجميع الأعمال المتجانسة في مجمعات الأنشطة قد يتضح أن هناك أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج وهذه النوعية يجب حصرها واستبعاد تكاليفها من التحميل على المنتجات واعتبارها أعباء عامة كتكلفة ووقت الانتظار وتكلفة إعادة التشغيل.

**3- مشكلة اختيار مسبب تكلفة لكل نشاط:** تظهر عند تجميع مجموعة من الأعمال الفرعية التي قد تكون غير متجانسة مما يتطلب ضرورة استخدام الأساس المناسب لتوزيع تكاليف الأنشطة المجمعة لهذه الأعمال ومن ثم تحميلها على المنتجات وإلا تم ذلك بالأسلوب التقليدي، وفي هذا المجال فانه يمكن استخدام أساليب التحليل الإحصائي عند تطبيق ABC في مجال تجميع الأنشطة داخل مجمعات التكلفة.

[1] شروق زغدودي، الهام بن الواد، مرجع سابق، ص ص 56-57.

**خلاصة الفصل**

إن الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية كانت دافعا قويا لظهور وتبني نظام جديد، لعلى وعسى أن يسد تلك الثغرات الموجودة في النظم التقليدية، فكان نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو الحل البديل عنها والذي يرتكز أساسا على التكاليف غير المباشرة وتوزيعها على الأنشطة، وذلك نظرا لحجم التكاليف غير المباشرة في المؤسسات، فإنه يساعد على الاستغلال الأمثل للموارد وتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها ومعرفة الأنشطة التي تضيف القيمة والتي لا تضيف لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة في المؤسسة، ومحاولة حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة واتخاذ قرارات السليمة والناجعة والتي تتميز بالدقة والمصداقية.

ورغم كل المحاسن والمزايا التي يتكللها نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تصاحب تطبيقه عمليا كذلك المتعلقة بتحليل الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة وكذلك تحديد نوعية وعدد مسببات التكلفة المستخدمة.

فبعد دراستنا وتطرقنا إلى هذه الطرق في الجانب النظري نستطيع أن نطرح هذا السؤال ما هو واقع طرق التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية؟، وسنحاول الإجابة عنه في الدراسة التطبيقية.

# الفصل الثالث

## دراسة تطبيقية بمجمع صيدال فرع المدية

## تمهيد

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

بالرغم من الأهمية التي تمكن وراء تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات وخاصة الأنظمة الحديثة منها، إلا أن هذه الأنظمة تبقى محدودة التطبيق في المؤسسات الجزائرية وذلك لعدة أسباب يمكن أن يكون أهمها عدم إلزامية القانون لها بالإضافة إلى عدم المعرفة الواسعة في هذا المجال عند أغلبية إطارات الدولة.

فبعد استعراض نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ومراحل تطبيقه، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على مؤسسة اقتصادية وطنية، وقد وقع اختيارنا على مؤسسة مجمع صيدال كنموذج للدراسة الميدانية.

ولإلمام بجميع جوانب الفصل تم تقسيم الفصل كما يلي:

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

## المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال

يعد مجمع صيدال من أهم وأكبر المؤسسات التي يقف عليها الاقتصاد الجزائري والناشط في مجال الصناعة الصيدلانية، هيكله الواسع يتوزع عبر مختلف أنحاء الوطن ومنتجاته تجاوزت السوق الوطنية واخترقت السوق العالمية، إذ يعتبر مقر إنتاج المدية محل دراستنا أحد وأهم هذه المواقع، سنتناول في هذا المبحث تقديم عام لكل من المجمع ومقر الإنتاج المدية.

### المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المجمع وهيكله التنظيمي

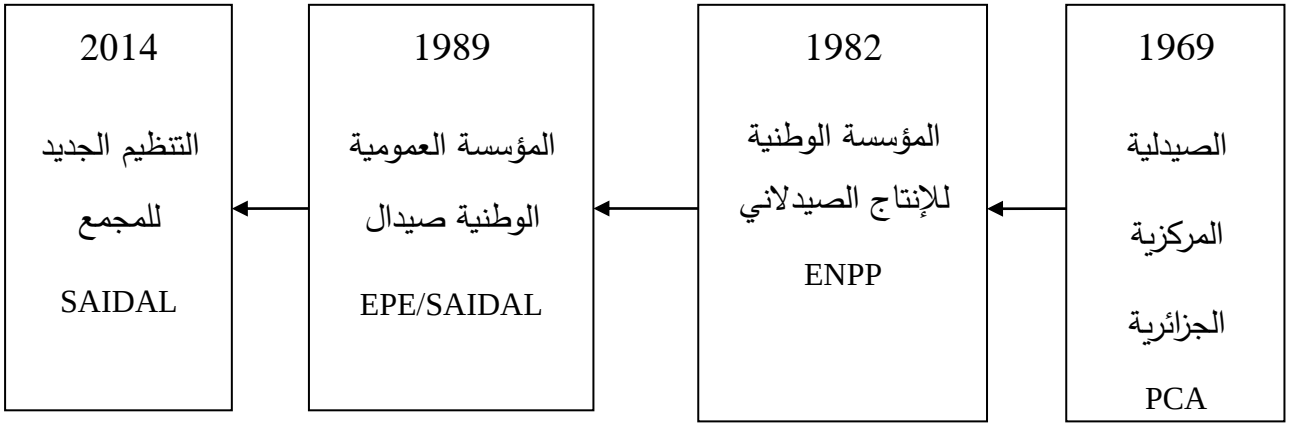
لقد مر مجمع صيدال بمرحلتين حسب النظام الاقتصادي الذي كان سائدا في الجزائر، ففي مرحلة الاقتصاد المخطط تميز بوضعية الاحتكار واهتم أساسا بالجانب الكمي، أما في مرحلة اقتصاد السوق فقد تبنى مجمع صيدال عدة استراتجيات جديده تهدف إلى رفع مستوى نوعية وجودته منتجاته والعمل على تنمية حصته السوقية.

#### أولا: نشأة مجمع صيدال

تم إنشاء مجمع صيدال المؤسسة الوطنية لإنتاج المواد الصيدلانية بقرار رقم 162/82 المؤرخ في أفريل 1982 بعد هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية (PCA)، وفي هذا البيان تم تحويل وحدة أنتيبيوتيك 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 2010 استحوذت 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 (1-3): مراحل نشأة مجمع صيدال**




**المصدر**: مصلحة الإعلام والتوثيق بالفرع

**ثانيا: تعريف مجمع صيدال**

يعتبر مجمع صيدال شركة ذات أسهم بقدر رأسمالها الإجمالي بـ:2.500.000.000 دج، يقع مقره الاجتماعي في 01 شارع 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 1999/07/17م، بتأشيرة خاصة منحت له من طرف لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها (cosob) رقم 98/04 والمؤرخة في: 1998/12/24م، وعرضت اسمه للبيع ما بين 15 فيفري و15 مارس1999م وقدر عددها بـ 2.000.000 سهم، وقد كان البيع بسعر ثابت قدر بـ : 20% من رأس المال المجمع، وقدرت القيمة الإجمالية للسهم الواحد بـ 2500 دج، أما القيمة الحقيقية للسهم الواحد فقدرت بـ:800 دج، وذلك أول تسعيرة لأسهم المجمع.

يقدر عدد المساهمين في البورصة بـ: 19288 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.

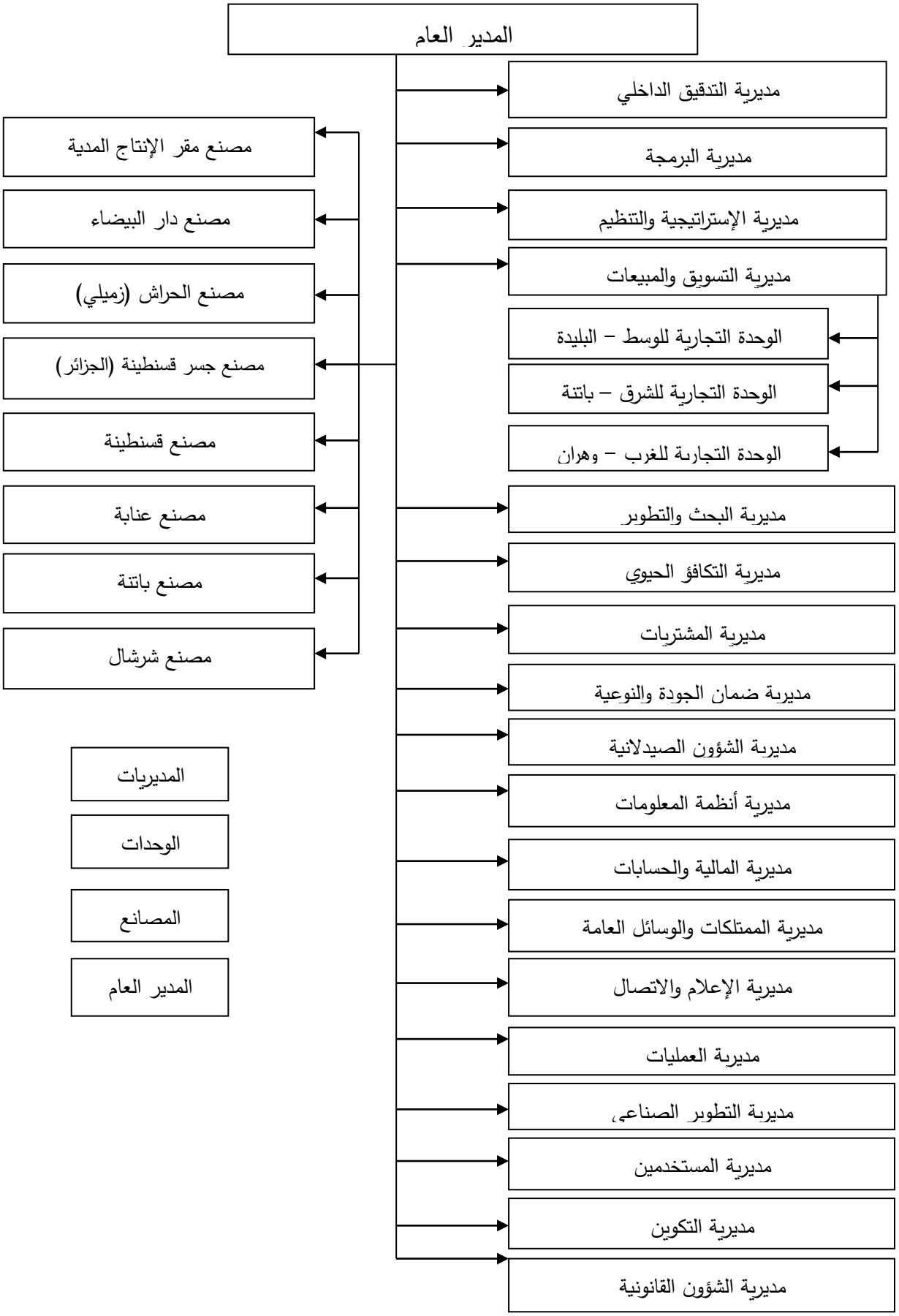
تحصل مجمع صيدال في 2005/02/05 على شهادة الجودة Iso 9001 نسخة 2000، منحه إياها الجمعية الفرنسية للتدقيق والجودة (A.F.A.Q).

**ثالثا: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال**

تم وضع التنظيم الجديد لمجمع صيدال ابتداءا من الفاتح جانفي 2014 مع 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 18 مديرية، 8 مصانع للإنتاج، 3 وحدات جهوية للتوزيع، 1 مركز للبحث والتطوير، 1 مركز للتكافؤ الحيوي وأكثر من 200 منتوج صيدلاني، حيث يظهر الهيكل التنظيمي المستحدث لمجمع صيدال كما يلي:

**الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال**



**المصدر**: مصلحة الإعلام والتوثيق بالفرع

**رابعا: مهام وأهداف المجمع**

يمكن تلخيص مجمل المهام والأهداف فيما يلي:

– ضمان استقلالها المالي والاستدامة في توازنها المالي، والتأكد من أجل تحسين القدرة 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.

**أولا: تعريف مقر إنتاج بالمدية**

يعتبر مقر الإنتاج (صيدال) بالمدية مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم رأس مال اجتماعي يقدر ب2.5 مليار دينار جزائري، تم إنشاؤه سنة 1984م متحصل على شهادة الجودة الايزو 9002 سنة 1994، وشهادة الجودة ايزو9001 سنة 2000 من الجمعية الفرنسية للتدقيق والجودة.

ويتم تعريفه وفق المعطيات التالية:

- **المؤسسة:** م.ع.إ / شركة ذات أسهم برأس مال يقدر بـ 2.500.000.000 دج؛
- **العنوان:** طريق الخميس ص، ب33 المدية، الجزائر؛
- **رقم السجل التجاري:**26/0800B0342357؛
- **رقم الحساب البنكي:** ق.ش.ج المدية رقم: 84 /00400110401707760 1؛
- **الموقع الالكتروني:** www.saidalgroup.dz

يقع المقر 100كلم جنوب الجزائر العاصمة على مساحة تقدر بـ 33 هكتار، 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 الجنيسة التالي: حقن، كبسولات، مراهيم، مشروبات، أقراص، مساحيق.

**ثانيا: تاريخ نشأة مقر إنتاج المدية**

يمثل موقع إنتاج المدية مشروعا ضخما اسند انجازه إلى المؤسسة الايطاليةGTIP لما 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 1972/05/06 تم عرض مناقصة دولية بشان إنشاء مركب للمضادات الحيوية، وقد وقع اختيار المسؤولين على المؤسسة الايطالية GTIP نظرا لعروضها المناسبة والمقبولة؛

– في 1977/05/05 تم التوقيع على عقد الانجاز بين الجزائر وgtip؛

– في 1977/06/30 تسلمت المؤسسة انجاز الشغل؛

– في 1978/02/12 باشرت المؤسسة في انجاز الشغل؛

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

– الشركة الوطنية للكهرباء والغاز SONELGAZ؛

– الشركة الوطنية لصناعات الكيمائية S.N.I.G؛

– المؤسسة الوطنية الكيمائية E.D.I.C؛

بعد تسليم المشروع في 1982/04/12 تم 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 04 أكتوبر 1988 دشن 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/ 1998 تحت فرع أنتيبيوتيكال.

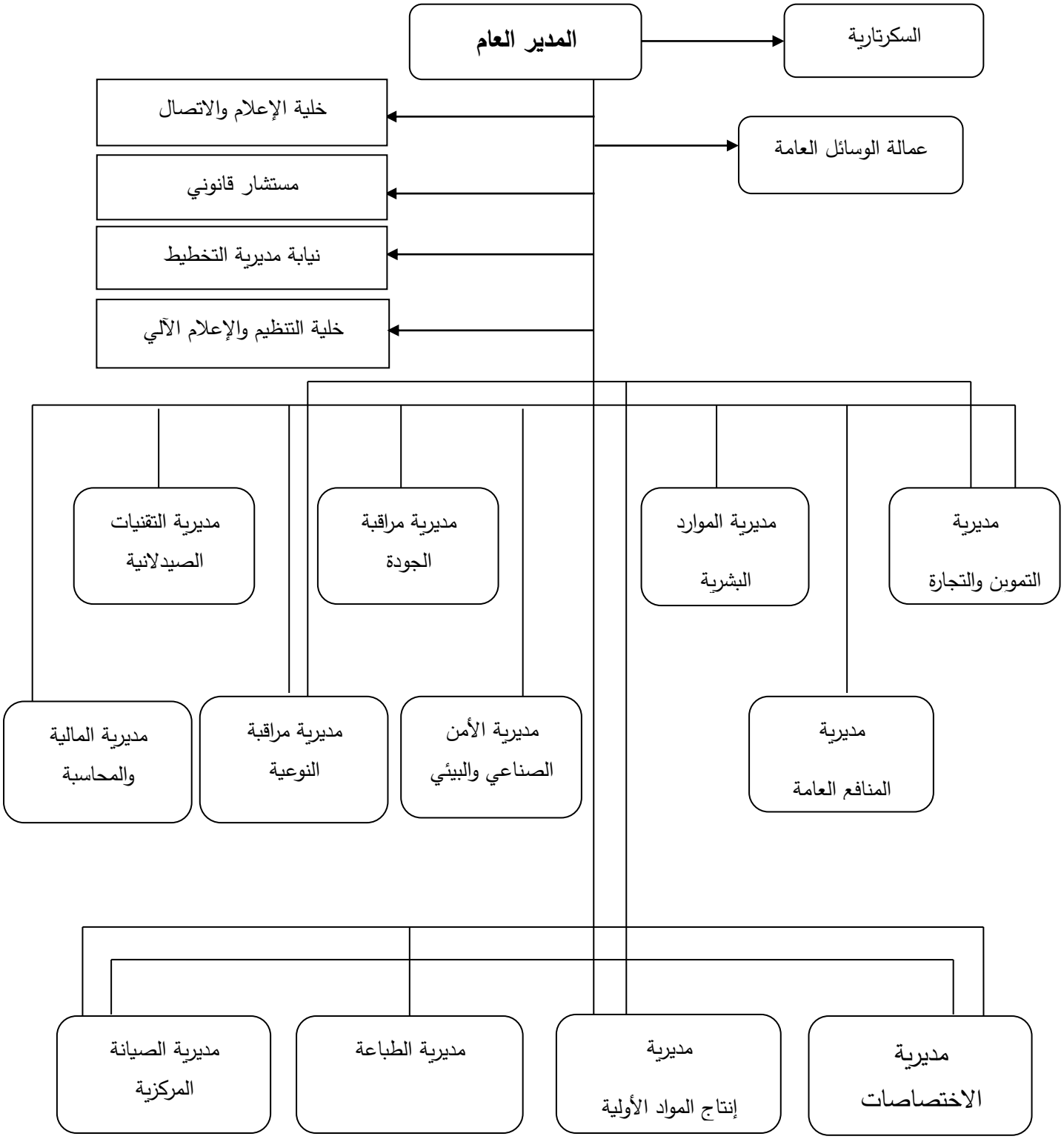
ابتداء من تاريخ 2014/01/01 تم حل وإدماج بالامتصاص المؤسسة العمومية الاقتصادية أنتيبيوتكال ضمن المؤسسة العمومية الاقتصادية شركة ذات أسهم المسماة المجموعة الصناعية صيدال.

**المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمقر إنتاج ووظائفه**

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

**أولا: الهيكل التنظيمي لمقر إنتاج المدية**

**الشكل رقم (3–3): الهيكل التنظيمي لمقر إنتاج المدية**




**المصدر**: مصلحة الإعلام والتوثيق بالفرع

**ثانيا: وظائف الهيكل التنظيمي لمقر إنتاج بالمدية**

- **المدير العام:** مهمته إدارة ووضع سياسات منبثة من الإستراتجية 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 المستويات،حسب القانون رقم 01/03 المؤرخ في2003/07/19، والقاضي 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 1992/07/06.

- **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 و البيئي:** 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 استراتجيات 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 شراه 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، وكذالك مختلف القوائم والكتيبات الترويجية، وتقدر طاقتها الإنتاجية بـ 80 مليون علبة تغليف و140 مليون دواء سنويا.

## المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يعتبر نظام التكاليف الأكثر أهمية في فرع إنتاج المدية، كونه الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها بصفة دائمة ومستمرة وفي جل النشاطات التي يقوم بها خلال الدورة وعلى أساس سنحاول التطرق بنظام التكاليف المطبق وتطبيق طريقة ABC.

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

تم إنشاء محاسبة التكاليف وأصبح معمول بها ابتداءا من سنة 2008 حيث لم تكن هناك طرق واضحة ومحددة لحساب التكاليف من قبل، وتعتمد محاسبة التكاليف في الفرع على المعلومات المقدمة لها من المحاسبة العامة، ولقد وجدت المؤسسة صعوبة في حساب وتقييم التكاليف وذلك يعود لعدة أسباب نذكر منها:

- كبر المؤسسة وكثرة عدد وحداتها؛

- تعدد المنتجات؛

- تعدد ورشات الإنتاج؛

- تعدد الاستثمارات؛

- تداخل استعمال في المواد الأولية الراجع إلى تشابه في الاسم العلمي للدواء و الاختلاف في الجرعات؛

- عدم وجود وسائل وتقنيات محددة ومتطورة لقياس التكاليف مثل الطاقة؛

- عدم إمكانية وصول المعلومة في الوقت المحدد.

**أولا: تقديم المنتج محل الدراسة**

**1- التصنيف الصيدلاني العلاجي**

ارابن هو مضاد حيوي من عائلة البيتالاكتامين، من مجموعة البنسيلين V؛

يستعمل في حالة الانتانات البكتيرية، يقتصر نشاطه على بعض السلالات فقط.

**2- الشكل والتقديم**

قرص ذو 1000000 ود:تحتوي العلبة على 12 قرص.

قرص قابل للتقسيم ذو 1500000ود: تحتوي العلبة على 12 قرص.

**3- الدواعي العلاجية**

يستعمل أرابن لوقاية وعلاج بعض الانتانات البكتيرية الناجمة عن البكتيريا التي تعتبر حساسة لهذا المضاد الحيوي لا سيما:

- في علاج بعض التهابات اللوزتين وبعض انتانات الجلد؛

– في الوقاية: من انتكاسات الروماتزم المفصلي الحاد، الحمرة الناكسة، الحمى القرمزية لأشخاص على اتصال بالمريض.

## ثانيا: قائمة التكاليف في مجمع صيدال

في البداية نشير أن مجمع صيدال فرع إنتاج المدية يعتمد في حساب تكلفة منتجاته الطريقة الكلية في توزيع الأعباء المباشرة وغير المباشرة، حيث يتم توزيعها على البناية أ والبناية ب.

**الجدول رقم (1–3): مجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة**

| البيان | المبالغ | البناية أ | البناية ب |
|---|---|---|---|
| مشتريات مستهكلة | 914801074.5 | 605138095.32 | 309662979.2 |
| طاقة | 2653686.67 | 1300306.47 | 1353380.2 |
| أعباء المستخدمين | 116201197 | 51565772.79 | 64635424.16 |
| مخصصات الاهتلاكات | 16833110 | 7417964.1 | 9415145.9 |
| **مجموع الأعباء المباشرة** | **1050489068** | **665422138.7** | **385066929.5** |
| مشتريات مستهكلة | 64494937.17 | 34019313.32 | 30475623.85 |
| طاقة | 125330164.1 | 66108229.68 | 59221334.39 |
| خدمات خارجية أخرى | 66067448.84 | 34415115.58 | 31652333.26 |
| أعباء المستخدمين | 41747547.3 | 220206880.7 | 197268592.8 |
| ضرائب ورسوم | 16284262.8 | 8477659.89 | 7806602.91 |
| أعباء مالية | 15690994.41 | 8276529.89 | 6414424.52 |
| مخصصات الاهتلاكات | 67096810.79 | 35391730.4 | 31705080.39 |
| **مجموع الأعباء غير المباشرة** | **772440091.5** | **406895499.4** | **365544592.1** |
| **مجموع الأعباء** | **1822929160** | **1072317638** | **750611521.6** |

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

( الملحق رقم 03)

هذا الجدول يبين مجموع تكاليف المتعلقة بالأقسام الرئيسية المتمثلة في البناية أ والبناية ب.

## ثالثا: توزيع التكاليف في مجمع صيدال

حسب المخطط الوطني المحاسبي فان الأعباء تترتب وتسجل حسب طبيعتها ذلك في جدول توزيع الأعباء غير المباشرة وينظم في التوزيع الأولى والتوزيع الثانوي، حيث يقوم قسم مراقبة التسيير في المؤسسة باحتساب جميع التكاليف و توزيعها على الأقسام الرئيسية والثانوية وفقا لمفاتيح توزيع ينشؤها مراقب التسيير حسب طبيعة التكلفة في حالة عدم وجود تكلفة مقاسة مباشرة.

### 1- التوزيع الأولي للأعباء

يتم توزيع جميع الأعباء من ح/60 إلى ح/68 على المراكز الأساسية المتمثلة في البناية أ وب، وكذلك المراكز الثانوية مثل المطبعة والمخبر.

الجدول التالي يبين التوزيع الأولي للأعباء المباشرة:

## الجدول رقم (2-3): التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة

| البيان | المبالغ | الإدارة | الصيانة | SVG | DMG | المطبعة | المخبر | البناية أ | البناية ب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| مشتريات مستهلكة | 979296011.71 | 7880485.97 | 32403904.99 | 313205.32 | 4798556.29 | 313205.32 | 18785579.3 | 605138095.32 | 309692979.22 |
| طاقة | 127983850.74 | 17444193.35 | 2951698.26 | 92388947.77 | 5225367.26 | 3332997.12 | 3986960.31 | 1300306.47 | 1353380.20 |
| **مجموع ح/60** | **1107279862.45** | **25324679.32** | **35355603.24** | **92702153.09** | **10023923.54** | **3646202.44** | **22772539.61** | **606438401.79** | **311016359.42** |
| خدمات خارجية أخرى | 66067448.84 | 17707662 | 5431812.27 | 5431812.27 | 10826905.99 | 5452468.87 | 5431812.27 | 7892487.59 | 7892487.59 |
| أعباء المستخدمين | 533676670.39 | 230559920.73 | 58886405.95 | 64683365.68 | 12275886.25 | 16004815.5 | 34765079.35 | 51565772.79 | 64635424.16 |
| ضرائب ورسوم | 16284262.8 | 2035532.85 | 2035532.85 | 2035532.85 | 2035532.85 | 2035532.85 | 2035532.85 | 2035532.85 | 2035532.85 |
| أعباء مالية | 15690994.41 | 15690994.41 | | | | | | | |
| مخصصات الاهتلاكاتوالمؤونات | 83929920.79 | 34726051.88 | 7435024.85 | 6099793.96 | 5980201.08 | 4582195.26 | 10973543.76 | 7417964.10 | 9415145.90 |
| **مجموع التوزيع الأولي** | **1822929159.86** | **326344841.18** | **106444379.13** | **170952657.85** | **41142449.71** | **31721214.92** | **95978507.84** | **675350159.12** | 394994949.92 |

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مصلحة مراقبة التسيير (الملحق رقم 04)

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 ولكن في هذا الجدول لم تتوفر المعلومات.

## 2- التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة

تتمثل هذه العملية في تفريغ الأقسام الثانوية وتحويل أعبائها إلى الأقسام الرئيسية، فتحليل الأعباء يهدف أساسا إلى إرجاع الأعباء إلى مصادرها التي حدثت فيها (الأقسام الرئيسية) قبل تحميلها على المنتجات، عند البدء في عملية التوزيع يجب أن نبدأ بالأقسام الثانوية التي يستفيد من خدماتها أكبر عدد من الأقسام الرئيسية.

ويمكن توضيح الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (3-3): توزيع أعباء البناية أ على الورشة مخصصة للأقراص**

| البيان | بناية أ | الأقراص |
|---|---|---|
| مشتريات مستهلكة | 605135403 | 202408678.1 |
| طاقة | 1300306.47 | 179352.62 |
| أعباء المستخدمين | 51565772.79 | 86665116.44 |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات | 74179640.1 | 1023167.46 |
| **مجموع الأعباء المباشرة** | **665419446.3** | **212277714.6** |
| مشتريات مستهلكة | 34019613.32 | 5267040.95 |
| طاقة | 66108229.68 | 9118376.51 |
| خدمات خارجية أخرى | 43415115.58 | 5328321.05 |
| أعباء المستخدمين | 220206880.7 | 37009559.77 |
| ضرائب ورسوم | 8477659.89 | 1312553.88 |
| أعباء مالية | 8276569.89 | 1281420.12 |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات | 35391730.4 | 4881617.99 |
| **مجموع الأعباء غير المباشرة** | **406895499.4** | **64198890.27** |
| **مجموع الأعباء** | **1073314946** | **276476604.9** |

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مصلحة مراقبة التسيير (الملحق رقم 05)

بعد ما قمنا بجمع التكاليف المباشرة وغير المباشرة الخاصة بالبناية أ تحصلنا على المجموع العام للتكاليف هذا الأخير نقوم بتوزيعه على المنتوج الذي يتم إنتاجه 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 2017، كما هو موضح في الشكل التالي:

**الجدول رقم (4-3): سعر التكلفة للوحدة الواحدة للمنتج**

| البيان | الأقراص | قرص 1 | قرص 1,5 |
|---|---|---|---|
| مشتريات مستهلكة | 202408678.11 | 86252184.95 | 34947814.32 |
| طاقة | 179352.62 | 84872.75 | 24297.54 |
| أعباء المستخدمين | 8666516.44 | 4101144.97 | 1174083.91 |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات | 1023167.46 | 484180.48 | 138612.15 |
| **مجموع الأعباء المباشرة** | **212277714.62** | **90922382.15** | **36284807.92** |
| مشتريات مستهلكة | 5267040.95 | 2492454.57 | 713544.83 |
| طاقة | 9118376.51 | 4314972.95 | 1235299.01 |
| خدمات خارجية أخرى | 5328321.05 | 2532453.37 | 721846.76 |
| أعباء المستخدمين | 37009559.77 | 17513561.66 | 5013817.14 |
| ضرائب ورسوم | 1312553.88 | 621123.12 | 177816.36 |
| أعباء مالية | 1281420.12 | 606390.09 | 173598.56 |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات | 4881617.99 | 2310065.78 | 661330.21 |
| **مجموع الأعباء غير المباشرة** | **64198890.27** | **30380021.51** | **8697252.78** |
| **مجموع الأعباء** | **276476604.9** | **121302404.70** | **44982060.69** |
| **الكمية المنتجة** | **3414530** | **1615815** | **462579** |
| **سعر الوحدة الواحدة** | | **75.09** | **97.25** |

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثاق المقدمة من مصلحة مراقبة التسيير (الملحق رقم 06)

## المطلب الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة

لقد استعرضنا في المبحث السابق الطريقة التي يتبعها المجمع في معالجة التكاليف الخاصة به حيث تتبع هذه الطريقة أساس موحد في تحميل التكاليف على المنتجات، مما يعني أنه لا يعطي الصورة العاكسة للتكلفة الحقيقية للمنتجات وبالتالي يؤدي عدم دقة القرارات المتخذة على أساس هذه المعلومات، ومن اجل إسقاط الجانب انظري على المجمع رأينا في البداية أن محاولة تطبيق النظام وذلك ما توفر من معلومات.

### أولا: خطوات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

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

### 1- تحديد الأنشطة

يتم في هذه المرحلة تحديد مختلف الأنشطة داخل المؤسسة وتعتبر هذه الخطوة الأكثر أهمية لتطبيق نظام ABC، وكل عمل يجب أن يكون مرتبط بعدد من الأنشطة المحددة بوضوح، وعليه توجهنا إلى كافة الأقسام من أجل تحديد الأنشطة الموضحة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (5-3): تحديد الأنشطة المديريات**

| المديريات والورشات | الأنشطة |
|---|---|
| **مديرية الإدارة** | - تسير المرافق الداخلية و اليد العاملة<br>- تسيير المصالح العامة |

| | |
|---|---|
| | – التخطيط<br>– مراقبة التسيير<br>– مراجعة وتدقيق |
| **مديرية المختبرات** | – مراقبة مواصفات جميع المواد الأولية والمنتجات التامة<br>– تحليل المواد الأولية<br>– تحليل المنتج النهائي<br>– إعطاء كشف صلاحية المنتوج حسب مدة الحياة |
| **مديرية التموين** | – تسيير المخزون<br>– شراء والتموين |
| **مديرية الصيانة** | – صيانة المعدات<br>– نقل المواد والمنتجات |
| **مديرية المطبعة** | – تحضير جميع وسائل التغليف وتعليب الأدوية |
| **مديرية المالية والمحاسبة** | – إعداد الموازنات والتقارير التحليلية<br>– تسجيل العمليات المالية<br>– تسجيل العمليات المحاسبية |
| **ورشات الإنتاج** | – أوامر بدأ الإنتاج<br>–توزيع المدخلات حسب برنامج الإنتاج<br>– إنتاج الكمية المبرمجة خلال الفتوة المحددة وبأقل التكاليف<br>– مراقبة النوعية |

**المصدر**: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة

نلاحظ أن كل مديرية تختلف أنشطته حسب طبيعته، والذي تم تقسيمه حسب طبيعة الأنشطة وحسب وحدات القياس المتاحة.

## 2- تحديد تكلفة الأنشطة

يتم تحديد تكاليف الأنشطة السابقة من خلال بطاقة التكاليف التفصيلية لكل نشاط انطلاقا من معطيات المجمع تم تحديد نسب الأنشطة التي تقوم بها وذلك من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم (6-3): تتبع التكاليف حسب الأنشطة**

| الانشطة | النسبة | تكلفة الأنشطة |
|---|---|---|
| التحضير | 30% | 19259667,08 |
| المعالجة | 8% | 5135911,222 |
| التعليب | 4% | 2567955,611 |
| التغليف | 6% | 3851933,416 |
| الشراء والتموين | 10% | 6419889,027 |
| تحليل ومراقبة الجودة | 5% | 3209944,514 |
| قسم البنيسلين | 20% | 12839778,05 |
| صيانة معدات وتجهيزات | 2% | 1283977,805 |
| البيع والتوزيع | 10% | 6419889,027 |
| المطبعة | 5% | 3209944,514 |
| المجموع | 100% | 64198890,27 |
| **64198890,27** | | |

**المصدر**: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من أقسام المؤسسة

تم حساب تكلفة كل نشاط من خلال نسبة مئوية من تكلفة النشاط الذي ينتمي إليه هذا الأخير قمنا بتحديده بناءا على معطيات قسم الإنتاج.

### 3- تحديد مسببات التكاليف:

يتم إعداد مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكاليف، وهذه العملية تحتاج لمعرفة دقيقة بالنشاط وما هو المسبب الأقرب الذي يعطي لنا نتيجة دقيقة، وتم تحديد بعض المسببات من خلال الزيارة الميدانية والمساعدة من رؤساء الأقسام.

**الجدول رقم (7-3): مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكاليف**

| الأنشطة | مواد أساسية | عدد العلب | عدد العمال | عدد ساعات العمل | المنتجات | كمية المباعة | عدد قطع الغيار |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| التحضير | * | | | | | | |
| المعالجة | | | | * | | | |
| التعليب | | * | | | | | |
| التغليف | | * | | | | | |
| شراء والتموين | * | | | | | | |
| تحليل ومراقبة الجودة | * | | | | | | |
| قسم البنسيلين | | | * | | | | |
| صيانة المعدات والتجهيزات | | | | | | | * |
| بيع والتوزيع | | | | | | * | |
| المطبعة | | | | | * | | |

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف أقسام الورشة

الجدول يبين لنا ملخص لهذه الأنشطة ومسبب التكلفة الخاص بكل نشاط، حيث تم اختيار المسبب حسب المسببات الأكثر تأثيرا في النشاط وبالتالي تأثر في تكلفة النشاط، ونلاحظ أن هناك مجموعة من التكاليف تشترك فيها الأنشطة وهذا لمدى أهمية العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط.

## 4- تحديد مسببات الأنشطة وتكلفتها

تتضمن هذه المرحلة تحديد المسببات التي تسمح بتخصيص تكاليف أوعية التكلفة على مختلف مراكز النشاط،

وتظهر مسببات التكلفة لمختلف الأنشطة وتكلفتها وعددها في الجدول التالي:

**الجدول رقم (8-3): تحديد مسبب التكلفة**

| الانشطة | التكلفة | مسبب التكلفة | عدد المسببات |
|---|---|---|---|
| **التحضير** | 19259667,08 | مواد أساسية | 20500 |
| **المعالجة** | 5135911,222 | عدد ساعات العمل | 144 |
| **التعليب** | 2567955,611 | عدد العلب | 15540 |
| **التغليف** | 3851933,416 | عدد العلب | 14520 |
| **الشراء والتموين** | 6419889,027 | مواد أساسية | 38450 |
| **تحليل ومراقبة الجودة** | 3209944,514 | مواد أساسية | 15400 |
| **قسم البنيسيلين** | 12839778,05 | عدد العمال | 70 |
| **صيانة معدات وتجهيزات** | 1283977,805 | عدد قطع الغيار | 1230 |
| **البيع والتوزيع** | 6419889,027 | كمية مباعة | 17500 |
| **المطبعة** | 3209944,514 | كمية منتجة | 22320 |
| **المجموع** | **64198890,27** | | |

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

الجدول يحدد مسبب تكلفة كل نشاط وعدد مسبباتها حسب معطيات المقدمة لشهر أفريل سنة 2023.

## 5- حساب معدل تحميل التكلفة

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

**معدل تحميل التكلفة لكل وعاء = تكلفة الوعاء/ عدد المسببات**

الجدول التالي يوضح معدلات التحميل للأوعية:

**الجدول رقم (9-3): معدلات تحميل التكاليف على الأوعية**

| الأوعية | نوع المسبب | تكلفة الوعاء | عدد المسببات | تكلفة مسبب التكلفة |
|---|---|---|---|---|
| الوعاء 1 | مواد أساسية | 28889500,62 | 74350 | 388,5608692 |
| الوعاء 2 | عدد ساعات العمل | 5135911,222 | 144 | 35666,05015 |
| الوعاء 3 | عدد العلب | 6419889,027 | 30060 | 213,5691626 |
| الوعاء 4 | عدد العمال | 12839778,05 | 70 | 183425,4008 |
| الوعاء 5 | عدد قطع الغيار | 1283977,805 | 1230 | 1043,884395 |
| الوعاء 6 | كمية مباعة | 6419889,027 | 19500 | 329,2250783 |
| الوعاء 7 | كمية منتجة | 3209944,514 | 246500 | 13,02208728 |

**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.

## 6- حساب التكلفة الوحدوية لمسبب التكلفة للمنتوج

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

**الجدول رقم (10-3): التكلفة الوحدوية للنشاط**

| الأوعية | نوع المسبب | عدد المسببات | تكلفة مسبب تكلفة | تكلفة وحدوية للمسبب |
|---|---|---|---|---|
| الوعاء 1 | مواد أساسية | 65120 | 388,5608692 | 25303083,8 |
| الوعاء 2 | عدد ساعات العمل | 130 | 35666,05015 | 4636586,52 |
| الوعاء 3 | عدد العلب | 28950 | 213,5691626 | 6182827,257 |
| الوعاء 4 | عدد العمال | 12 | 183425,4008 | 2201104,809 |
| الوعاء 5 | عدد قطع الغيار | 1125 | 1043,884395 | 1174369,944 |
| الوعاء 6 | كمية مباعة | 18750 | 329,2250783 | 6172970,218 |
| الوعاء 7 | كمية منتجة | 235980 | 13,02208728 | 3072952,155 |
| | | | | **48743894,7** |

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

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

## المطلب الثالث: دور محاسبة التحليلية ومحاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين التسيير

يكمن دور محاسبة التحليلية في تحسين التسيير من خلال حساب وتحديد مجموعة من مؤشرات التسيير مثل عتبة المردودية وهامش الأمان وذلك بهدف تدنية التكاليف وتحسين إرباح الشركة، وبالنسبة لمجمع صيدال حاولنا حساب وتحليل التكاليف باستخدام طريقتين وهما الطريقة التقليدية وطريقة التكاليف على الأنشطة وفي كل طريقة حاولنا تحديد نسب كل عبئ غير مباشر على مجموع الأعباء غير المباشرة الخاصة بدواء أربان كما يلي:

### أولا: دور المحاسبة التحليلية في تحسين التسيير

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

**الجدول رقم (11-3): نسب الأعباء غير المباشرة**

| البيلن | المبالغ | النسبة |
|---|---|---|
| مشتريات مستهلكة | 5267040.95 | %8 |
| طاقة | 9118376.51 | %14 |
| خدمات خارجية أخرى | 5328321.05 | %8 |
| أعباء المستخدمين | 37009559.77 | %58 |
| ضرائب ورسوم | 1312553.88 | %2 |
| أعباء مالية | 1281420.12 | %2 |
| مخصصات اهتلاكات والمؤونات | 4881617.99 | %8 |
| **مجموع الأعباء غير المباشرة** | **64198890.27** | %100 |

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

**1- تحليل النتائج**

نلاحظ من خلال الجدول أن أعباء المستخدمين والطاقة تأخذ أكبر نسبة من التكاليف بنسبة 58% و14% على التوالي وهذا يمكن أن يكون راجع لعدة أسباب نذكر منها:

- الطريقة التي يتم من خلالها تسديد العمال؛

- احتياجات العمال من أمن وغذاء ونقل تأخذ أكثر من حقها؛

- شراء أجهزة وتجهيز مكان للجميع الموظفين؛

- ترك الآلات والأجهزة تعمل حتى في وقت عدم الحاجة إليها.

**2- اقتراحات لتخفيض التكلفة**

- يجب تغيير طريقة تسديد العمال فمثلا إذا كانت حسب الشهر نرجعها حسب المنتج الواحد أو حسب ساعة العمل؛

- يمكن أن يكون هناك تبذير من جانب احتياجات الخاصة بالعمال لهذا يجب تحديد هذه الاحتياجات بدقة كبيرة والمراقبة الجيدة لها؛

- الاعتماد على نظام العمل المرن حيث انه يسهل على الموظفين تنسيق جدول أعمالهم بما يتناسب مع حياتهم الشخصية، من خلال العمل في الساعات التي تناسبهم، فتستفيد المؤسسة من ذلك في استخدام مبدأ مشاركة في الأدوات بين الموظفين، إذا بدلا من شراء أجهزة وتجهيز مكان العمل للجميع يمكن للجميع التشارك في المكان وفقا لمواعيد كل شخص؛

– يمكن استبدال المصابيح المتوهجة بلمبات فلوريسنت، وكذلك إيقاف تشغيل الأجهزة غير المستخدمة مثل أجهزة الطباعة وشاشات المراقبة (عدم تركها في وضع الاستعداد) أو تركيب أجهزة استشعار تشغل الإضاءة فقط عندما يكون شخص موجود في المكان.

**ثانيا: 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 المسببات التكلفة كما يلي:

**الجدول رقم (12–3): نسب مسببات تكلفة الأنشطة**

| الأوعية | عدد المسببات | تكلفة وحدوية للمسبب | النسبة |
|---|---|---|---|
| مواد أساسية | 65120 | 25303083,8 | %52 |
| عدد ساعات العمل | 130 | 4636586,52 | %10 |
| عدد العلب | 28950 | 6182827,257 | %13 |
| عدد العمال | 12 | 2201104,809 | %5 |
| عدد قطع الغيار | 1125 | 1174369,944 | %2 |
| كمية مباعة | 18750 | 6172970,218 | %13 |
| كمية منتجة | 235980 | 3072952,155 | %6 |
| **المجموع** | | **48743894,7** | **%100** |

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

**1– الملاحظات**

– نلاحظ أن نسبة مسبب التكاليف المتمثلة في المواد الأولية وعدد العلب الأعلى في النسب بنسبة 52% و13% 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 اجل 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 قمنا بها في مجمع صيدال فرع إنتاج المدية، تعرضنا إلى دراسة الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة في تحديد التكلفة النهائية لمنتجاتها، وما نستنتج من خلال دراستنا لهذه الطريقة أنها غير علمية وأن تحديدها لتكلفة النهائية تحديد غير عقلاني.

وفي الأخير حاولنا تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإسقاط الجانب النظري عليها بوضع بعض القواعد والإجراءات المساعدة على خلق أرضية مناسبة لتطبيق هذا النظام (ABC) ودوره في تحسين التسيير، فعندما قمنا بالمقارنة بين الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة وطريقة ABC نستنتج أنه طريقة التكاليف على أساس الأنشطة كانت أكثر عدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة ودقة في تحديد التكاليف النهائية للمنتجات.

# خاتمة

إن استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات ليس بالأمر السهل لكنه يتطلب عدة عوامل ومؤهلات، خاصة أنها من الأدوات الحديثة التي تستخدم لتخفيض التكاليف، وعليه فقد كان الهدف من بحثنا محاولتنا التعرف على جميع الجوانب المهمة المتعلقة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وإبراز مكانتها ودورها وذلك بذكر مميزاتها، قصد التشجيع على تطبيقها في المؤسسات والاستفادة منها.

ومن خلال الفصلين النظريين والفصل التطبيقي الذي أردنا أن يكون إسقاطنا على الواقع العملي بأخذ حالة مؤسسة صيدال بالمدية لنتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية، والذي مكننا من اختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

## 1- اختبار فرضيات البحث

تم اختبار فرضيات البحث كما يلي:

- **الفرضية الأولى:** "يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة بديلا للأنظمة التقليدية"، جاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة ليطور من الأنظمة التقليدية لا ليكون بديل عنها حيث يمكن تطبيقه بالتزامن مع تطبيق أحد الأنظمة التقليدية، ومن خلال هذه النتيجة نثبت نفي الفرضية الأولى؛

- **الفرضية الثانية:** "تعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة أفضل من طريقة الأقسام المتجانسة" من خلال دراستنا تبين أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة أفضل من النظام التقليدي يوزع الأعباء الغير المباشرة توزيعا عادلا ومنطقيا على عكس النظام التقليدي الذي يكون غير دقيق، ومن خلال هذه النتيجة نثبت صحة الفرضية الثانية؛

- **الفرضية الثالثة:** "لا يمكن لمجمع صيدال المدية أن يستخدم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من أجل التحكم وتحديد التكاليف تحديدا دقيقا" وفقا لدراستنا في مقر إنتاج المدية وجدنا أن هنالك مقومات تسمح بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، بهدف تحديد المسببات وتخفيض التكاليف، وهذا ما يثبت نفي الفرضية الثالثة.

## 2- نتائج البحث

من خلال دراستنا للجانب النظري والتطبيقي توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتي تتمثل في:

- إن التكاليف غير المباشرة هي المحور الأساسي في محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نظرا لصعوبة تحميلها على المنتجات؛

- يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحليل العمليات والأنشطة والرقابة على التكاليف، وذلك بالتعرف على الأنشطة المسببة للتكاليف والسيطرة عليها، وهذا ما يساهم في التحديد الدقيق للتكاليف النهائية للمنتجات؛

- بالرغم من وجود مزايا لاستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أنه توجد بعض الصعوبات عند استخدامه منها على وجه الخصوص وعدم القضاء بشكل نهائي على مشكل التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة وهذا لصعوبة تحديد مسبب التكلفة المتعلقة ببعض الأنشطة بشكل دقيق؛

- من خلال الدراسة الميدانية وأثناء عملية مقارنة في الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة تبين أن طريقة ABC أكثر عدالة في توزيع التكاليف وأكثر دقة في تحديدها.

## 2- اقتراحات البحث

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

- ضرورة تبني المؤسسات لنظام ABC لما 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 ABC والعمل 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:

- مساهمة تكامل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الوقت المحدد في التحكم بتكاليف 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؛

- دور المداخل الحديثة في محاسبة التسيير في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة.

**وفي الأخير نتمنى أن نكون قد وفينا بأكبر قدر ممكن مما يستحقه هذا الموضوع وبلغنا القصد من خلال هذا البحث، وما توفيقنا إلا بفضل الله ومعونته**

# قائمة المراجع

## أولا: المراجع باللغة العربية

### 1- الكتب

1- أحمد حسين علي حسين، **المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي**، ط1، الدار الجامعية، إسكندرية، 2013.

2- أحمد صلاح عطية، **محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية**، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

3- إسماعيل يحيى التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة**، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، 2008.

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

6- ثناء علي القباني، **قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة**، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

9- رضوان محمد العناتي، **محاسبة التكاليف**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

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

11- سليمان مصطفى الدلاهمة، **المحاسبة الإدارية**، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014.

12- صلاح بسيوني عيد وآخرون، **نظم محاسبة التكاليف**، الطبعة الأولى، بدون دار النشر، القاهرة، 2017.

13- عبد الكريم بويعقوب، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

14- علي رحال، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

15- عيسى جرادي ، **محاسبة التكاليف –دروس نظرية–**، دار الشباب، باتنة، الجزائر، بدون تاريخ.

16- فوزي غرابية، **محاسبة التكاليف: المبادئ، الإجراءات، الرقابة**، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية، عمان، الأردن، 1979.

17- محمد عبده نعمان علي، **نظم محاسبة التكاليف**، الطبعة الأولى، حقوق الطبعة والنشر محفوظة لجامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2012.

18- محمود علي الجبالي وقصي السامرائي، **محاسبة التكاليف**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

19- ناصر دادي عدون، **تقنيات محاسبة التسيير**، دار البحث، قسنطينة، الجزائر، 1988.

20- ناصر نور الدين عبد اللطيف، **دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف**، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014.

21- هاشم أحمد عطية ومحمد محمود عبد ربه محمد، **دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية**، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

**2- الأطروحات والرسائل الجامعية**

22- أحمد حابي، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011/2010.

23- أسماء بن لكحل، أمينة بن جاب الله، **أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية- دراسة ميدانية-**، مذكرة ماستر، في العلوم التجارية، جامعة يحي فارس-المدية-، 2016/2015.

24-أمير إبراهيم المسحال، **تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية، دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، سبتمبر 2005.

25-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 3، 2010/2009.

26- جحيقة بونجاح، نورة بربارة، **استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدماتية**، مذكرة ماستر، في علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار،2018/2017.

27- حنان عرعار، **دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد مخرجات المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفطال فرعGPLأم البواقي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلو التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2017/2016.

28- حنيفة بن ربيع، **نظام محاسبة التسيير وفعاليته في تقليص التكاليف** دراسة حالة الشركة الوطنية للتبغ والكبريت، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستر، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2003.

29- خليل إبراهيم عبد الله شقفة، **نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر**

**والميكروبيولوجي**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

30- درويش مصطفى الجخلب، **دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب ABC**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، جوان 2007.

31- زينب زمير، هبة بن صاري، **أهمية المحاسبة التحليلية كاداه لمراقبة التسيير**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة يحي فارس، المدية،2020 -2021.

32- شادي صبحي أبو شنب، **دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة (دراسة ميدانية)**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.

33- شروق زغدودي، الهام بن الواد، **دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية –دراسة حالة مؤسسة توزيع الغاز والكهرباء قالمة (2020)، والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها (2019)**-، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة 8 ماي 1945-قالمة، 2021/2020.

34- عادل عرقابي، **دروس في المحاسبة التحليلية**، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات تقديم تأهيل جامعي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة1، 2018/2017.

35- عاصم محمد أحمد سرور، مقال بعنوان "**نظام مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة لدعم الموقف التنافسي للمنشآت الإنتاجية في بيئة التصنيع الحديثة**"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 26، العدد 2، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مصر، 2012.

36- عماد زودة، **مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف، دراسة حالة الشركة الأوراسية للبسكويت**، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2010/2009.

37- عمر محمد هديب، **نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي – التطبيق ونموذج مقترح للقياس**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمّان، الأردن، 2009.

38- فائزة بن خاوة، عائشة راعي، محاسبة **التكاليف كآلية مساعدة على الرقابة واتخاذ القرار في المؤسسة**،مذكرة ماستر، في علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدية،2016/2015.

39- فاتح ساحل، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.

40- فاطمة رشدي سويلم عوض، **تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

41- محمد الخطيب النمر وهواري سويسي، مقال بعنوان "**محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية، دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة**"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 2، العدد 4، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013.

42- محمد الشريف تيتي، **نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة الغرف**

**الصحراوية CABAM عين مليلة**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2014-2015.

43- نعيمة بن قطة، **دور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحسين الأداء "دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية لن يوسف خدة بالبرواقية"**، مذكرة الماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2021/2020.

44- هيثم محمد عقل، أبو غبن، **نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين**، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات لحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية بجامعة الأزهر، غزة فلسطين، 2013.

45- ياسين سالمي، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.

**3- المقالات والمطبوعات**

46- عادل عرقابي، **دروس في المحاسبة التحليلية**، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات تقديم تأهيل جامعي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة1، 2018/2017.

47- عباس نوار كحيط الموسوي وفاطمة صالح مهدي الغربان، مقال بعنوان "**التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)**"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد80، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2010.

48-عبد السلام لفتة وميادة مهدي صالح، مقال بعنوان "**أسلوب ABC ودوره في تحديد تكلفة مشروعات قطاع المقاولات، دراسة تطبيقية في شركة العراق العامة لتنفيذ مشاريع الري**"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 72، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2013.

49-عبد الله فيحاء، **تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير**، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد 12، العدد41، الفصل4، 2017.

50-فيصل زماط حسن السليم، مقال بعنوان "**التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة (نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية)**"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد67، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2007.

**ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية**

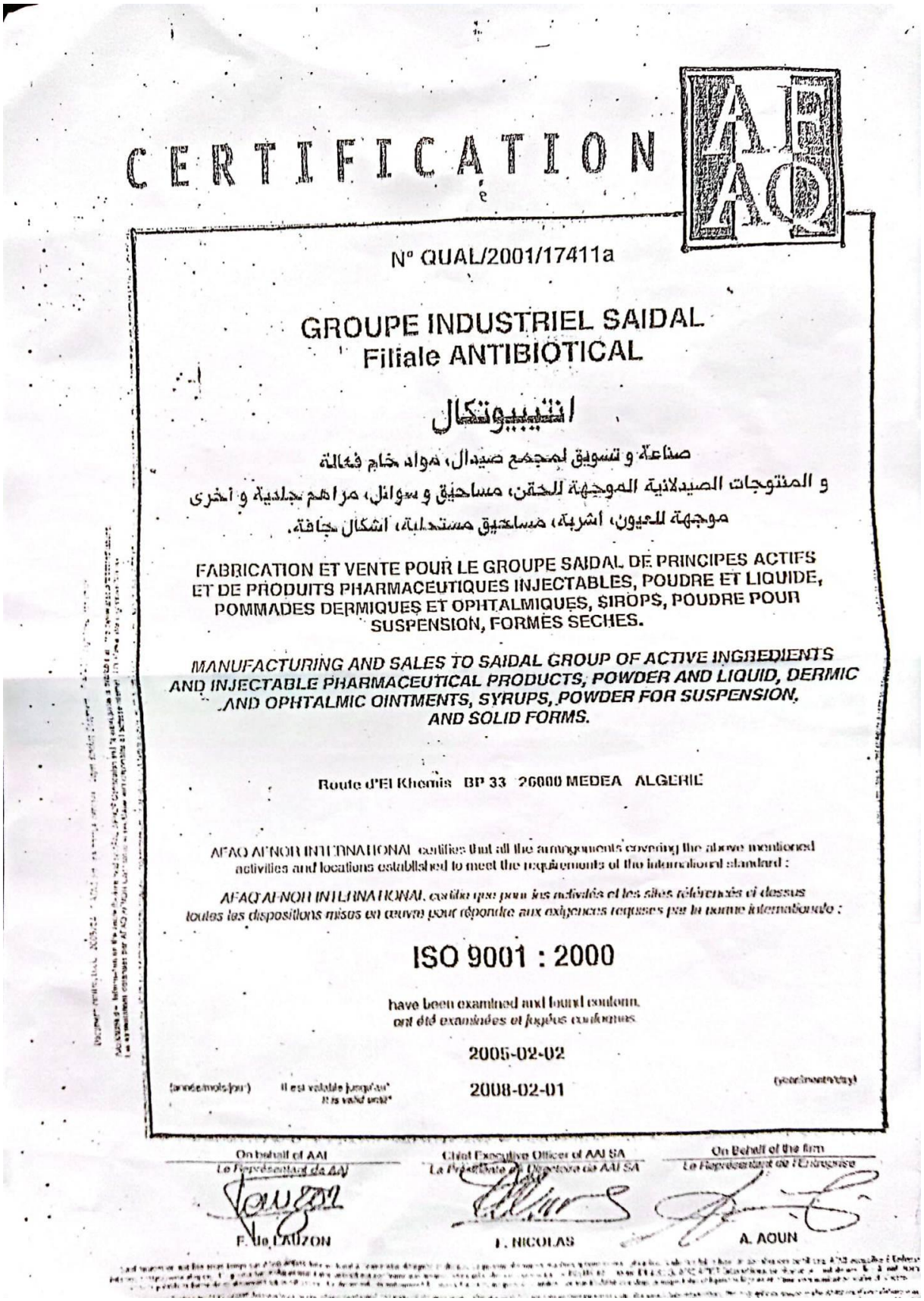
51- A.Rappin, et J.Poly, **Comptabilité Analytique d'exploitation**, DUNOD, Paris, France, 1996

52- Henri. Bouquin, **comptabilité de gestion**, 2eme édition, Sirey, sans maison d'édition, 1997

53- Stephanie Edwards, **Activity Based Costing**, topic Gatway Series No.1, Novembre 2008.

# الملاحق

**الملحق رقم (1):** شهادة الايزو رقم 9001



CERTIFICATION

N° QUAL/2001/17411a

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL
Filiale ANTIBIOTICAL

انتيبيوتكال

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 Directeur Général de AAI SA* — T. NICOLAS

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

**الملحق رقم (2):** 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<br>*LE SECRETAIRE GENERAL D'AAI SA* | CHIEF EXECUTIVE OFFICER OF AAI SA<br>*LE PRESIDENT DU DIRECTOIRE D'AAI SA* | ON BEHALF OF THE FIRM<br>*LE REPRESENTANT DE L'ENTREPRISE* |
|---|---|---|
| F. de LAUZON | O. PEYRAT | A. AOUN |

AFAQ-ASCERT International 10, AVENUE ARISTIDE BRIAND BP 93 F-92225 BAGNEUX CEDEX FRANCE

**الملحق رقم (3):** جدول مجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة

**Groupe idustriel SAIDAL EPE,SPA** Exercice 2017
**Site de production de Médéa**

**Tableau des charges directes et indirectes**

| Désignation | somme | BAT-SPC"A" | BAT-SPC"B" |
|---|---|---|---|
| Achats consommés | 914 801 074,54 | 605 138 095,32 | 309 662 979,22 |
| Energies | 2 653 686,67 | 1 300 306,47 | 1 353 380,20 |
| charges de personnel | 116 201 196,95 | 51 565 772,79 | 64 635 424,16 |
| Dot.aux Amortissments | 16 833 110,00 | 7 417 964,10 | 9 415 145,90 |
| total charges directes | 1 050 489 068,16 | 665 422 138,68 | 385 066 929,48 |
| Achats consommés | 64 494 937,17 | 34 019 313,32 | 30 475 623,85 |
| Energies | 125 330 164,07 | 66 108 229,68 | 59 221 934,39 |
| Sérvices extérieurs et autres | 66 067 448,84 | 34 415 115,58 | 31 652 333,26 |
| charges de personnel | 417 475 473,43 | 220 206 880,66 | 197 268 592,78 |
| impôts ,taxes et Autres charges opérationnels | 16 284 262,80 | 8 477 659,89 | 7 806 602,91 |
| charges financiéres | 15 690 994,41 | 8 276 569,89 | 7 414 424,52 |
| Dot.aux Amortissments | 67 096 810,79 | 35 391 730,40 | 31 705 080,39 |
| total charges indirectes | 772 440 091,51 | 406 895 499,41 | 365 544 592,10 |
| Total des charges | 1 822 929 159,68 | 1 072 317 638,10 | 750 611 521,58 |

**NB** :Ce tableau indique la somme des charges des centres auxiliaires reprtis sur les centres principaux qui sont les Bâtiment de production "Bâtiment A et B"

**الملحق رقم (4):** جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

Groupe idustriel SAIDAL EPE,SPA
Site de production de Médéa

Exercice 2017

**tableau de répartition primaire des charges d'exploitation**

| Désignation | somme | CENTRES AUXILIAIRES | | | | | | CENTRES PRINCIPAUX | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | ADM | MTC | SVG | DMG | IMP | LABO | Bâtiment "A" | Bâtiment"B" |
| Achats consommés | 979 296 011,71 | 7 880 485,97 | 32 403 904,99 | 313 205,32 | 4 798 556,29 | 313 205,32 | 18 785 579,30 | 605 138 095,32 | 309 662 979,22 |
| Energies | 127 983 850,74 | 17 444 193,35 | 2 951 698,26 | 92 388 947,77 | 5 225 367,26 | 3 332 997,12 | 3 986 960,31 | 1 300 306,47 | 1 353 380,20 |
| total 60 | 1 107 279 862,45 | 25 324 679,32 | 35 355 603,24 | 92 702 153,09 | 10 023 923,54 | 3 646 202,44 | 22 772 539,61 | 606 438 401,79 | 311 016 359,42 |
| Sérvices extérieurs et autres | 66 067 448,84 | 17 707 662,00 | 5 431 812,27 | 5 431 812,27 | 10 826 905,99 | 5 452 468,87 | 5 431 812,27 | 7 892 487,59 | 7 892 487,59 |
| charges de personnel | 533 676 670,39 | 230 859 920,73 | 58 886 405,92 | 64 683 365,68 | 12 275 886,25 | 16 004 815,50 | 34 765 079,35 | 51 565 772,79 | 64 635 424,16 |
| impôts ,taxes et Autres charges opérationnels | 16 284 262,80 | 2 035 532,85 | 2 035 532,85 | 2 035 532,85 | 2 035 532,85 | 2 035 532,85 | 2 035 532,85 | 2 035 532,85 | 2 035 532,85 |
| charges financiéres | 15 690 994,41 | 15 690 994,41 | | | | | | | |
| Dot.aux Amortissments | 83 929 920,79 | 34 726 051,88 | 4 735 024,85 | 6 099 793,96 | 5 980 201,08 | 4 582 195,26 | 10 973 543,76 | 7 417 964,10 | 9 415 145,90 |
| total répar.primaire | 1 822 929 159,68 | 326 344 841,18 | 106 444 379,13 | 170 952 657,85 | 41 142 449,71 | 31 721 214,92 | 75 978 507,84 | 675 350 159,12 | 394 994 949,92 |

: l'administration cmprend ;la direction général; la DRH; la DFC;LA DAC;L'ENVIRONNEMENT.

**الملحق رقم (5):** جدول توزيع أعباء البناية A على الورشات

tableau des répartition des charges du bâtiment" A"sur ses ateliers

| Désignation | BAT-SPC"A" | Atelier Gélules | Atelier comprimés | Atelier poudre pour sirop | Atelier flacon injectables |
|---|---|---|---|---|---|
| Achats consommés | 605 135 402,96 | 41 111 462,96 | 202 408 678,11 | 91 648 295,19 | 269 966 966,71 |
| Energies | 1 300 306,47 | 156 933,54 | 179 352,62 | 224 190,77 | 739 829,54 |
| charges de personnel | 51 565 772,79 | 9 099 842,26 | 8 666 516,44 | 7 799 864,79 | 25 999 549,31 |
| Dot.aux Amortissments | 7 417 964,10 | 895 271,53 | 1 023 167,46 | 1 278 959,33 | 4 220 565,78 |
| total charges directes | 665 419 446,33 | 51 263 510,29 | 212 277 714,62 | 100 951 310,08 | 300 926 911,34 |
| Achats consommés | 34 019 313,32 | 1 900 221,35 | 5 267 040,95 | 4 414 596,29 | 22 437 454,73 |
| Energies | 66 108 229,68 | 7 978 579,44 | 9 118 376,51 | 11 397 970,63 | 37 613 303,09 |
| Sérvices extérieurs et autres | 34 415 115,58 | 1 922 329,73 | 5 328 321,05 | 4 465 958,50 | 22 698 506,31 |
| charges de personnel | 220 206 880,66 | 38 860 037,76 | 37 009 559,77 | 33 308 603,80 | 111 028 679,32 |
| impôts ,taxes et Autres charges opérationnels | 8 477 659,89 | 473 537,79 | 1 312 553,88 | 1 100 123,49 | 5 591 444,73 |
| charges financiéres | 8 276 569,89 | 462 305,47 | 1 281 420,12 | 1 074 028,58 | 5 458 815,72 |
| Dot.aux Amortissments | 35 391 730,40 | 4 271 415,74 | 4 881 617,99 | 6 102 022,48 | 20 136 674,20 |
| total charges indirectes | 406 895 499,41 | 55 868 427,28 | 64 198 890,27 | 61 863 303,77 | 224 964 878,09 |
| TOTAL DES CHARGES | 1 072 314 945,74 | 107 131 937,56 | 276 476 604,90 | 162 814 613,85 | 525 891 789,43 |

NB:ce tableau indque la répartition des charges du bâtiment "A" sur ses différents ateliers de production.

page 4

**الملحق رقم (6):** جدول توزيع أعباء البناية A على الورشات

pe idustriel SAIDAL EPE,SPA
te de production de Médéa

FORME "Comprimé" Batiment - A -

| Désignation | comprimés | Orapen 1 mui | Orapen 1,5 mui | Amoxypen 1 g (14 CP) | Amoxypen 1 g (16 cp) |
|---|---|---|---|---|---|
| Achats consommés | 202 408 678,11 | 86 252 184,95 | 34 947 814,32 | 44 950 706,83 | 36 257 972,00 |
| Energies | 179 352,62 | 84 872,75 | 24 297,54 | 40 828,18 | 29 354,14 |
| charges de personnel | 8 666 516,44 | 4 101 144,97 | 1 174 083,91 | 1 972 862,96 | 1 418 424,60 |
| Dot.aux Amortissments | 1 023 167,46 | 484 180,48 | 138 612,15 | 232 915,87 | 167 458,97 |
| total charges directes | 212 277 714,62 | 90 922 383,15 | 36 284 807,92 | 47 197 313,84 | 37 873 209,71 |
| Achats consommés | 5 267 040,95 | 2 492 454,57 | 713 544,83 | 1 198 999,63 | 862 041,92 |
| Energies | 9 118 376,51 | 4 314 972,95 | 1 235 299,01 | 2 075 725,28 | 1 492 379,28 |
| Sérvices extérieurs et autres | 5 328 321,05 | 2 521 453,37 | 721 846,67 | 1 212 949,55 | 872 071,46 |
| charges de personnel | 37 009 559,77 | 17 513 561,66 | 5 013 817,14 | 8 424 929,45 | 6 057 251,52 |
| impôt ,taxes et autres charges opérationnels | 1 312 553,88 | 621 123,12 | 177 816,36 | 298 792,36 | 214 822,04 |
| charges financières | 1 281 420,12 | 606 390,09 | 173 598,56 | 291 705,01 | 209 726,46 |
| Dot.aux Amortissments | 4 881 617,99 | 2 310 065,78 | 661 330,21 | 1 111 261,18 | 798 960,81 |
| total charges indirectes | 64 198 890,27 | 30 380 021,55 | 8 697 252,78 | 14 614 362,46 | 10 507 253,49 |
| TOTAL DES CHARGES | 276 476 604,90 | 121 302 404,70 | 44 982 060,69 | 61 811 676,31 | 48 380 463,20 |
| Qantité produit | 3 414 530 | 1 615 815 | 462 579 | 777 290 | 558 847 |
| PRIX DE REVIENT | | 75,07 | 97,25 | 79,52 | 86,58 |