

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

رقم: .....

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي

إعداد الطالبتين:

- صحراوي ياسمين

- عيشاوي مسعودة

تحت عنوان

التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقاتها

في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: مؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية MEI/Spa المسيلة

لجنة المناقشة:

اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
شريط صلاح الدين	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	رئيسا
سعيد يحيى	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
عريوة محاد	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي  
أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ  
صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي

عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ ﴿١٩﴾

النمل: ١٩

فجر

# شكر وتقدير

الحمد لله الذي بحمده تتم النعم والشكر للقائل في محكم تنزيله " ولئن شكرتم لأزيدنكم " والصلاة والسلام على نبينا وحبیبنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين وبعد:

لا یسعنا إلا أن نتقدم بو افروجزیل الشکر إلى الأستاذ الدكتور: یحیی سعیدی على نصائحه وتوجيهاته طيلة إنجاز هذا البحث المتواضع وصبره معنا.

كما نتقدم بالشکر إلى الأستاذ جعیج عبد النور العامل بمؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية MEI/SPA بالمسيلة الذي لم یبخل علينا هو الآخر بما یفیدنا لإتمام هذا البحث والشکر الجزیل أيضا إلى كل من ساندنا ولو بالكلمة الطيبة.



## إهداء

الحمد لله الذي وفق وأعان وشكرا له على توالى توفيقه والصلاة والسلام على خير خلق الله

وخاتم الأنبياء محمد صلى الله عليه وسلم

أما بعد

إلى القلب الذي ينبض في كل لحظة بالحب والرحمة على التي أثارت قلبي وكتبت إسمي على

حدقات عيونها إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها

إلى أول وأروع كلمة نطق بها لساني "أمي"

إلى الذي لفني بين ذراعيه وسقاني من حنانة إلى مسكن الأمل أطال الله في عمرك الغالي "أبي"

إلى رفيق دربي زوجي حفظه الله إلى كل من أهمهم أمري كل من إخوتي وأخواتي أعانهم الله

أهدي تحياتي إلى كل صديقاتي اللاتي قضيت معهن معظم مشوار حياتي وأخص بالذكر صديقتي

في انجاز هذا العمل ياسمين صحراوي وفقها الله وسدد خطاها

إلى كل من يذكرهم قلبي ونسبهم قلبي

إليكم أهدي هذا العمل المتواضع

مسعودة



## إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى أحلى كلمتين يردهما لساني

إلى أجمل كائنين عرفتهما عيوني

إلى والديَّ الكريمين تاجا رأسي حفظهما الله ورعاهما وزادهما عمرا

إلى من اسمهم غالي وصورهم لا تفارق خيالي أشقائي أطال الله في عمرهم

إلى براعم البيت أبناء أختي حفظهما الله

إلى من قاسمتني أسطورة العمل زميلتي: مسعودة

إلى اللواتي عشت معهن أجمل لحظات حياتي في مسرتي العلمية.

ياسمين

# فهرس المحتويات

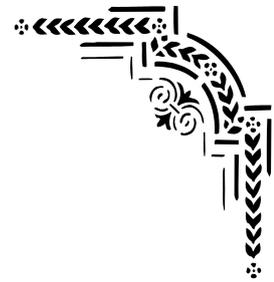
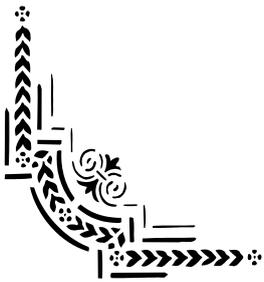


فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	الشكر والتقدير
	الإهداء
I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
III	فهرس الأشكال
IV	فهرس المختصرات
أ-ج	مقدمة عامة
<b>الفصل الأول: مدخل لنظام محاسبة التكاليف</b>	
5	تمهيد
6	المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف
6	المطلب الأول: تعاريف وأهداف محاسبة التكاليف
8	المطلب الثاني: مقومات ومزايا محاسبة التكاليف
10	المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية
12	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف
12	المطلب الأول: مفهوم التكاليف
12	المطلب الثاني: تبويب التكاليف
16	المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف
16	المطلب الأول: طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التحميل العقلاني
18	المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكاليف المعيارية
22	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: لإطار النظري للتكاليف على أساس الأنشطة ABC</b>	
24	تمهيد
25	المبحث الأول: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
25	المطلب الأول: نشأة ومراحل تطور التكاليف على أساس الأنشطة
28	المطلب الثاني: مفهوم ومبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة

31	المطلب الثالث: مفاهيم أساسية لل ABC ومقارنة بين ABC والأنظمة التقليدية
35	المبحث الثاني: الأسس التي يقوم عليها نظام ال ABC
35	المطلب الأول: خطوات تصميم نظام ال ABC
39	المطلب الثاني: أهمية ومنافع تطبيق نظام ال ABC
44	المطلب الثالث: الفروض التي يقوم عليها نظام ال ABC
46	المبحث الثالث: تقييم نظام ABC
46	المطلب الأول: العوامل الأساسية لتطبيق ونجاح ال ABC
48	المطلب الثاني: الانتقادات الموجهة لنظام ال ABC
49	خلاصة الفصل الثاني
<b>الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية MEI/Spa</b>	
51	تمهيد
52	المبحث الأول: تقديم مؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية MEI/Spa
52	المطلب الأول: نشأة مؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية
52	المطلب الثاني: موقع المؤسسة وميدان نشاطها
53	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية
56	المبحث الثاني: دراسات سابقة
63	الخاتمة العامة
66	قائمة المصادر والمراجع
72	قائمة الملاحق

# قائمة الجداول والأشكال



قائمة الجداول:

الصفحة	الجدول	الرقم
10	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	01
10	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	02
16	مفاتيح التوزيع لطريقة الأقسام المتجانسة	03
33	المقارنة بين ABC والأنظمة التقليدية	04

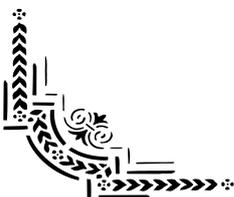
قائمة الأشكال:

الصفحة	الشكل	الرقم
13	التبويب الطبيعي لعناصر التكاليف .	01
31	سيرورة عملية التكاليف على أساس الأنشطة .	02
39	ملخص خطوات تطبيق نظام ABC	03
47	العوامل الأساسية لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة.	04
55	الهيكل التنظيمي لمؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية.	05

قائمة المختصرات:

المختصر	المدلول	العربية
<b>ABC</b>	Activity- Based Costing	التكاليف على أساس الأنشطة
<b>ABM</b>	Activity- Based Management	الإدارة على أساس الأنشطة
<b>ABB</b>	Activity- Based Budegeting	الموازنة على أساس الأنشطة

# مقدمه



### مقدمة عامة:

شهدت البيئة الاقتصادية العديد من المتغيرات في تقديم سريع في تقنية المعلومات، تسارع في ابتكار منتجات وتقديم خدمات متميزة وزيادة شديدة في حدة المنافسة فرضت على المؤسسات الصناعية والخدمية على ضرورة تقديم المنتجات وخدمات عالية الجودة بأقل تكلفة ممكنة ، وهذا مما دفع إلى تحديث أنظمة محاسبة التكاليف والبحث عن طرق وأساليب جديدة لمواكبة هذه التغيرات .

تعتبر محاسبة التكاليف من العلوم الاجتماعية بصفة عامة ومن العلوم المحاسبية بصفة خاصة، كما تعد من العلوم الحديثة نسبيا. وقد ظهرت أهميتها وضرورتها منذ بداية الثورة الصناعية في أواخر القرن 18، حيث صاحبها تضخم واتساع حجم المؤسسات وتعقد بيئة الأعمال وأصبح من الصعب الإلمام بجزئيات المؤسسة.

نتيجة للتطورات الاقتصادية والصناعية وظهور تكنولوجيا إنتاج متطورة أدى ذلك إلى تزايد المنافسة بين مختلف المؤسسات الاقتصادية في العالم، حيث أصبحت كل مؤسسة تسعى وبشكل خاص مواكبة هذا التطور والخروج بأقل تكلفة وأعلى إنتاج ومن هنا جاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونال اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال الإدارة ويرجع هذا الاحتفاء المتزايد بالموضوع لما قدمه من قيمة للأنظمة التقليدية مما يظهر أن تطبيقه يؤدي إلى تحسين الأداء الكلي للمؤسسة وتعزيز القدرة التنافسية لها.

نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على اعتبار أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن المنتج أو الخدمة تستهلك تلك الأنشطة، كما يركز على مسببات التكلفة باعتبار أن الأنشطة هي التي تسبب التكلفة والمنتجات تسبب التكلفة من خلال الأنشطة التي تحتاجها.

لذا فنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC عمل على زيادة دقة تحميل التكاليف على وحدات المنتج أو الخدمة وهذا بدوره أدى إلى اتخاذ قرارات أفضل في المؤسسات .

### ❖ أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث من خلال توفير المعلومات التي تبنى عليها القرارات الإدارية، فضلا على أن الأنظمة التقليدية تعاني من قصور عديدة كعدم تحديد تكاليف المنتجات بشكل دقيق وواضح في المؤسسات وعدم توفر معلومات حقيقية لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرار، لذا برزت أهمية هذا البحث من خلال نظام التكاليف على أساس الأنشطة إذ أن هذا النظام سيؤدي إلى مدخل أكثر عدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة.

❖ أهداف البحث:

من خلال بحثنا هذا نهدف من خلاله إلى:

إعطاء لمحة عن نظام التكاليف.

- التوسع في الرصيد الفكري بماهية التكلفة.

- التعرف إلى طرق حساب التكاليف.

- أهم المفاهيم الخاصة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

- التعرف على الأسس التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

- محاولة التعرف على مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية.

- معرفة أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

❖ الأسباب اختيار الموضوع: هناك عدة أسباب لاختيار الموضوع الذي جاء تحت عنوان: التكاليف على أساس

الأنشطة وتطبيقاتها في المؤسسة الاقتصادية.

ذاتي:

- ارتباط الموضوع بالتخصص المدروس تدقيق ومراقبة تسير.

- الميول الشخصي للموضوع.

- قلة استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

موضوعي :

- تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات أدى إلى ضرورة إتباع أنظمة حديثة في مجال محاسبة التكاليف.

- الأهمية الكبيرة التي تؤديها محاسبة التكاليف في تحديد نتائج واتخاذ القرار.

❖ إشكالية البحث: تتنافس المؤسسات الصناعية والخدمية في البيئة الاقتصادية على تحقيق أقصى ربح ممكن

وذلك من خلال الوصول إلى أحسن جودة بأقل تكلفة بإتباع أحدث الطرق ومنه يمكن طرح الإشكالية الجوهرية للبحث

في السؤال الآتي:

- ما مدى وعي المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بأهمية التكاليف على أساس الأنشطة ؟

ومن خلال التساؤل الرئيسي السابق يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نقصد بنظام محاسبة التكاليف والتكلفة وما هي طرق حسابها؟

- ما هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ؟

- هل يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة؟

❖ **الفرضيات:** لتسهيل معالجة إشكالية البحث الاعتماد على بعض الفرضيات التي تتلخص فيما يلي:

- يعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة نظاما بديلا لأنظمة التكاليف المحاسبة التقليدية.

- يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاقتصادية.

❖ **منهج البحث:** للإجابة على إشكالية الدراسة والفرضيات المطروحة اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب

النظري نظرا لتماثيه مع طبيعة الموضوع، كما اعتمدنا على أسلوب دراسة الحالة بهدف إسقاط الجانب النظري على الواقع العلمي ويهدف الوصول إلى فهم أعمق للعلاقة بين المتغيرين.

❖ **حدود الدراسة:** للإجابة على إشكالية الموضوع والتوصل إلى نتائج دقيقة، حصرت الدراسة ضمن حدود

المفاهيم المعتمدة والإطار الزمني والمكاني وذلك على النحو التالي.

- **الحدود المفاهيمية:** هذه الدراسة تحاول الربط بين موضوع التكاليف على أساس الأنشطة والعمل على

تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال تحديد المفاهيم المتعلقة بكل منهما وعرض العلاقة بينهما.

- **الحدود المكانية:** صيانة التجهيزات الصناعية MEI/SPa

- **الحدود الزمانية:** شهر فيفري ومارس /شهر أوت 2020.

❖ **تقسيم البحث:** بغية الإجابة على الإشكالية وعلى الأسئلة الفرعية تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول، فصلين

نظريين وفصل تطبيقي.

**حيث خصص الفصل الأول:** مدخل لنظام محاسبة التكاليف و التكلفة والذي قسم بدوره إلى ثلاث مباحث،

خصص المبحث الأول إلى عموميات حول محاسبة التكاليف، أما المبحث الثاني فقد خصص لمفاهيم أساسية

حول محاسبة التكاليف، وجاء في المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف.

**أما الفصل الثاني:** الإطار النظري للتكاليف على أساس الأنشطة ABC، حيث اشتمل على

ثلاث مباحث، المبحث الأول تضمن مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمبحث الثاني خصص

للأسس التي يقوم عليها نظام ال ABC، وجاء في المبحث الثالث تقييم نظام ال ABC .

**أما الفصل الثالث:** فخصص للدراسة التطبيقية والذي بدوره اشتمل على ثلاث مباحث المبحث

الأول تضمن: تقديم مؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية MEI/Spa والمبحث الثاني خصص الدراسات

السابقة مع ذكر فوائد نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

# الفصل الأول

## مدخل لنظام محاسبة التكاليف والتكلفة

✓ المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

✓ المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول التكاليف

✓ المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف

تمهيد:

يعد النظام المحاسبي من أهم أنظمة المعلومات الفرعية في المؤسسة، حيث يعمل على توفير قدر من المعلومات التي لا يمكن الإفصاح عنها لمجموعة من متخذي القرارات، سواءً الأطراف الداخلية أو الخارجية للمؤسسة، حيث تهتم هذه المحاسبة بقياس التكلفة بما يخدم أغراض معينة تساعد مسيري المؤسسة في أداء مختلف الوظائف التسييرية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة.

ومن خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى فرع نظام التكاليف في ثلاث مباحث موزعة كما يلي:

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول التكاليف

المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف

## المبحث الأول:

## عموميات حول محاسبة التكاليف

أصبحت محاسبة التكاليف أمراً ضرورياً وحيوياً لاستقرار المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة، حيث تسعى المؤسسات الاقتصادية دوماً لمعرفة التكاليف الحقيقية التي تتحملها منتجاتها، والعمل على رقابة تغيراتها ليتسنى لها اتخاذ مجموعة من القرارات بشأن عملية التسعير وعملية الإنتاج.

## المطلب الأول: تعاريف وأهداف محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة ولها عدة تعاريف

1. عرفها Meher: بأنها وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفاعلية.<sup>1</sup>

2. تعرف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلى تحديد تكلفة الإنتاج والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج لتحقيق الكفاءة الإنتاجية وتقديم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في التخطيط واتخاذ القرارات على أسس سليمة.<sup>2</sup>

3. يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها ذلك الفرع من فروع علم المحاسبة الذي يهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات المتعلقة بالتكلفة وتكون هذه البيانات متعلقة بالمواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة المتعلقة بإنتاج السلعة والخدمة بهدف قياس تكلفة هذه الأنشطة وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية.<sup>3</sup>

ومنه يمكن القول: أنّ محاسبة التكاليف هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتسجيل وتبويب بيانات التكلفة بهدف توفير معلومات عن التكلفة. تستخدمها الإدارة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما تساعد في إعداد القوائم المالية للجهات الخارجية.

<sup>1</sup> - اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، ط1، دار الحامد، عمان/الأردن، 2010، ص23.

<sup>2</sup> - زهير ابراهيم الحدرب ولؤي وديان، محاسبة التكاليف، ط1، دار البداية، عمان، 2001، ص09.

<sup>3</sup> - رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف: مفاهيم، مبادئ، تطبيقات، ط1، دار الصفاء، عمان، 2000، ص15.

## أهداف محاسبة التكاليف:

يمكن تلخيص أهداف محاسبة التكاليف في النقاط الأساسية التالية:

1. تحديد تكلفة وحدة الإنتاج **Cost of Production Unit**: تهدف محاسبة التكاليف على تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المتمثلة في كل المواد والعمل والمصروفات التي تحملها المشروع، لتحديد تكلفة وحدة الإنتاج أو تحديد تكلفة الأنشطة المختلفة في المشروع، سواءً مراكز إنتاج أو خدمات تسويقية أو خدمات إدارية وتمويلية.<sup>1</sup>
2. الرقابة على عناصر التكاليف **Cost Control**: تعطي بيانات التكاليف معلومات للإدارة عن التكلفة الفعلية التي حدثت، وباستخدام نظام التكاليف المحددة مقدماً أو التكاليف المعيارية، يتم تحديد الانحرافات الفعلية والتكلفة المحددة مقدماً أو التكلفة المعيارية، لدراستها وتحديد سبل معالجة الانحرافات السلبية، وتنمية الانحرافات الإيجابية لتخفيض التكلفة.<sup>2</sup>
3. تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية: تقوم محاسبة التكاليف بإمداد مختلف المستويات الإدارية بالتقارير الضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة من قرارات إدارية قصيرة الأجل مثل: إلغاء إنتاج سلعة أو الاستمرار في إنتاجها، تصنيع السلع الوسيطة، أو شرائها من مورد خارجي، قبول طلبية بسعر معين أو رفضها، أو قرارات إدارية طويلة الأجل مثل الاستمرار في مشروع جديد أم لا.<sup>3</sup>
4. تحديد أسعار المنتجات **Price Determination**: تقوم محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة وحدة الإنتاج، وبذلك يتم تحديد أسعار بيع المنتجات، بحيث تحقق هذه الأسعار السياسة الإدارية المرسومة في تحقيق ربح معين، أو الصمود أمام منافسة المشروعات الأخرى، أو تغطية تكاليف الإنتاج في المدى القصير.<sup>4</sup>
5. المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية: تلعب محاسبة التكاليف دوراً بارزاً في المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية، حيث تساعد محاسبة التكاليف في توفير البيانات الضرورية لإعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة أو مركز تكلفة أو كل فرع من فروع الشركة.

<sup>1</sup> - زهير ابراهيم الحدرب ولؤي وديان، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 10.

<sup>3</sup> - رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، مرجع سبقه ذكره، ص 17.

<sup>4</sup> - زهير ابراهيم الحدرب ولؤي وديان، محاسبة التكاليف، المرجع نفسه، ص 10.

يستفيد معد الموازنة التقديرية من بيانات التكاليف التاريخية حيث يقوم بدراسة سلوك التكاليف وذلك بهدف التنبؤ بما سيحدث مستقبلاً وتعتبر دراسة هذا الموضوع من صميم محاسبة التكاليف المتقدمة، ويمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها "خطة كمية معبر عنها بقيمة مالية لتحقيق أهداف المؤسسة لفترة مالية قادمة، وتتضمن تحديد الوسائل والأساليب والمواد الضرورية لتنفيذ تلك الخطة".<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: مقومات ومزايا محاسبة التكاليف

#### أولاً: مقومات محاسبة التكاليف

يتفق الكثير من كتاب المحاسبة على أنّ هناك عدّة مقومات رئيسية يتأسس عليها أي نظام للتكاليف يمكن أن يؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة، ويمكن تلخيص هذه المقومات بما يلي:<sup>2</sup>

#### 1. وجود هيكل تنظيمي واضح: تحدد فيه اتجاهات انسياب السلطة والمسؤولية لجميع أفراد التنظيم في

المؤسسة، نزولاً من الإدارة العليا حتى أصغر وحدة إنتاجية، لتحديد اختصاصاتهم وأنشطتهم الوظيفية والإنتاجية بشكل وتضح وسليم.

#### 2. توصيف واضح لمراكز النشاط (التكاليف): وهذا هو المقوم الأساسي ككل لأي نظام تكاليف، حيث يتم

تقسيم الوحدة الإنتاجية إلى مركز نشاط (أو مركز تكلفة).

حيث يتميز مركز كل تكلفة تميزاً وظيفياً عن غيره من المراكز، ومركز التكلفة هو الوسيط المناسب لحصر وتحميل عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة لوحدة المنتج النهائي في المؤسسة لأغراض الرقابة على التكاليف والمقارنة وتقويم الأداء، وفي ضوء التقسيم الوظيفي السالف الذكر يمكن إعداد دليل لمراكز التكلفة. توضح فيه مسؤولية كل مركز عن إنفاق عناصر التكلفة المختلفة وفقاً لإمكانية تبويبها إلى عناصر تكاليف يمكن رقبتهما وأخرى لا يمكن رقبتهما.

#### 3. توصيف واضح لوحدة التكلفة: باعتبارها وحدة المنتج النهائي فيها، وتأخذ شكل وحدة المنتج أو

مجموعة من المنتجات المتجانسة، سواء كانت سلعة أو خدمات يعبر عنها في الغالب بالحجم أو الطول أو الوزن أو العدد.

<sup>1</sup> - رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 17.

<sup>2</sup> - عمر محمد هديب، نظم محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص 21، 22، 23.

4. وضع دليل لعناصر التكاليف في المؤسسة: وهذا الأساس لا يقل أهمية وضرورة عن غيره من الأسس والأركان اللازمة لتصميم أي نظام تكاليف لأية مؤسسة صناعية كانت أم غير صناعية وهذا يعني حصر عناصر تكاليف النشاط الثلاث (المواد والأجور والمصروفات الأخرى) في مجموعات رئيسية وفرعية، مع إعطاء مجموعة أو بند رمزا أو رقما خاصا به، ويتفرع من هنا رموز وأرقام فرعية أخرى داخل المجموعة الواحدة.
5. تحديد مجموعة مستندية ودفترية سليمة: حيث أنّ تصميم المستندات ومجموعتها الدفترية ودورها من المقومات الأساسية لأي نظام سليم للتكاليف، باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف لغرض تسجيلها وتبويبها والرقابة عليها. ولا شك في أنّ لكل عنصر من عناصرها، تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة، التي استفادت منها ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج هذه الوحدات.
6. فترة التكلفة: وهي الفترة التي يتحدد في نهايتها موعد إقفال الحسابات بصفة دورية، تمهيدا لإعداد حسابات وقوائم التكاليف. ويتوقف اختيار فترة التكاليف على عدّة عوامل أهمها: موسمية الإنتاج، وطرق الاستغلال والسنة الضريبية، وموعد توزيع الأرباح وأخيرا تكلفة العمل التي يتطلبه إقفال الحسابات وتجميعها لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية.

### ثانيا: مزايا محاسبة التكاليف

تكمن مزايا محاسبة التكاليف في النقاط المتعددة التالية:<sup>1</sup>

- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منهما في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة. وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختبار التشكيلة المناسبة للمبيعات.
- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة.
- تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات.
- مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية.
- تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة

<sup>1</sup> - أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، الجزائر، 03، 2010/2011، ص 11.

- تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة.
- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية

أولاً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية<sup>1</sup>

### 1. أوجه التشابه:

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تعتبر مكتملة للمحاسبة المالية حيث تؤيدها بالبيانات التفصيلية فعند إعداد الحسابات الختامية تقدم محاسبة التكاليف تكلفة المخزون السلعي وتكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل وقسط اندثار الموجودات الثابتة.</li> <li>▪ تتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات والمطلوبات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي* أي أنّ كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية.</li> <li>▪ في الميزانية العمومية تحت فقرة الموجودات المتداولة هناك مخزون سلعي آخر المدة وهذا النوع تقوم بحسابه محاسبة التكاليف.</li> </ul>

### 2. أوجه الاختلاف:

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية	
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تعتبر كأداة لخدمة الإدارة ومتخذي القرار.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تعتبر أداة لخدمة المستثمر وصاحب رأس المال</li> </ul>	من حيث الهدف
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تهتم بتكلفة الوحدة الواحدة وفرض الرقابة على عناصر التكاليف لغرض تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تهتم بقياس نتيجة أعمال المؤسسة كلها كوحدة واحدة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة.</li> </ul>	من حيث المجال الذي تغطيه كلاهما
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تهتم بالحاضر والمستقبل فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تعتبر محاسبة تاريخية ولذلك لا تهتم إلاّ بالبيانات الفعلية عن عمليات حدثت</li> </ul>	من حيث الزمن

<sup>1</sup> - محمود علي الجبالي وقصي السامرائي، محاسبة التكاليف، ط01، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، بدون سنة، ص12.

\*- المركز المالي = الميزانية

<p>فعلا. كذلك فهي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.</p>	<p>إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات ولذلك فهي أقل دقة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي.</p>	
---	---	--

### ثانيا: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية\*<sup>1</sup>

بالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واعتماد كل منهما على ما يقدمه الجزء الآخر. وكن بشكل عام فإنّ الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة الإنتاج الذي وقع في الفترة السابقة من أجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح إضافة إلى تقييم مخزون آخر مدة... لكن هذه البيانات هي قاصرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها الإدارة العليا والتي تستند في أغلب الأحيان على البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف... كما أنّ المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية وهذا التطور أصبح ملموسا عند ظهور نظام (ABM) وهو نظام الإدارة على أساس الأنشطة وكذلك نظام (ABB) نظام الموازنات على أساس الأنشطة والتي تعتمد بالأساس على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي اهتم بتحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة من التكاليف غير المباشرة إضافة إلى ما تتحمله هذه المنتجات من تكاليف مباشرة كما أنّ هذا النظام يعزز القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال تخفيض التكاليف.

<sup>1</sup> - اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 29.

\* - محاسبة الإدارية = محاسبة التسيير.

## المبحث الثاني:

## مفاهيم أساسية حول التكاليف

إنّ غالبية المؤسسات الاقتصادية تهدف إلى تحقيق أقصى الأرباح الممكنة في ظل الموارد المتاحة وفي ظل المنافسة الشديدة وجدت المؤسسات نفسها أمام حتمية التحكم في تكاليفها ومراقبتها وتحليلها، نظرا لأهمية التكلفة في تحديد سعر أي منتج وإعطائه ميزة تنافسية، ولفهم التكلفة أكثر سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم التكاليف وأهم تصنيفاتها.

## المطلب الأول: مفهوم التكاليف

تتعدد تعريفات التكلفة من الناحية الاقتصادية وسنورد أهمها فيما يلي:

1. التكلفة هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية، أي هي استنفاد الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل.<sup>1</sup>
2. التكلفة هي مجموع الرسوم المتعلقة بمركز التكلفة في المؤسسة (تكلفة العرض، تكلفة الإنتاج، سعر تكلفة المنتج...)<sup>2</sup>.

## المطلب الثاني: تبويب التكاليف

إنّ المقصود بتبويب عناصر التكاليف هو تصنيفها إلى عناصر أساسية، وأنّ لكل تبويب من تبويبات هذه العناصر أهمية خاصة بالنسبة لإدارة المؤسسة وخاصة ما يتعلق بقياس تكلفة الإنتاج. فهناك عدّة تبويبات لعناصر التكاليف أهمها:

## أولاً: التبويب الطبيعي

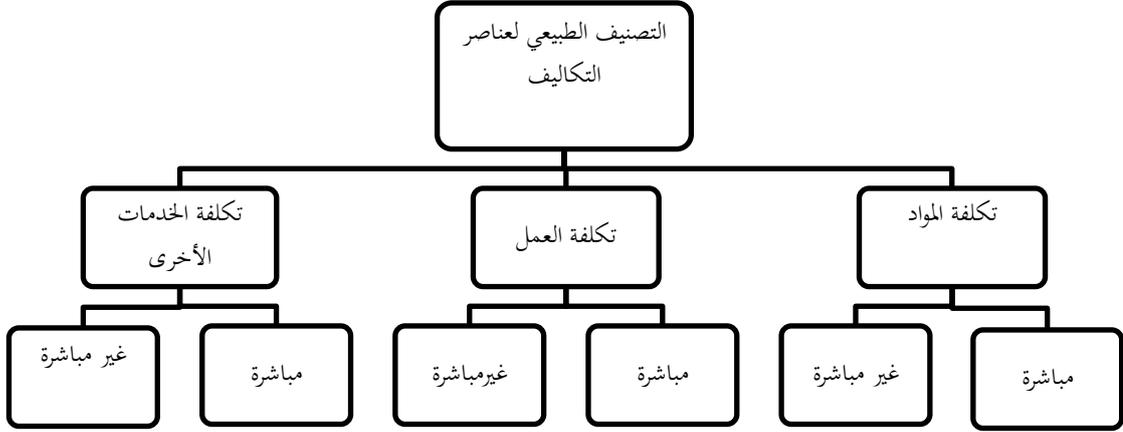
يهدف من هذا التصنيف لعناصر التكاليف لتحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة أي قياس تكلفة المنتج النهائي وهي المواد والعمل والخدمات الأخرى، كما هو موضح في الشكل التالي:

<sup>1</sup> - عباس فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، ط02، دار وائل للنشر، عمان/الأردن، 2006، ص29.

<sup>2</sup> -Souhila kheira Boukssessa, **La mise En Place D'un Système De Comptabilité Analytique Dans Une Entreprise Algérienne**, Mémoire d Magister En sciences Commerciales, Option management/ Audit, Comptabilité Et Contrôle, Université D'Oron, 2009/2010, p75.

الشكل رقم 01:

التصنيف الطبيعي لعناصر التكاليف



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على دروس سابقة

ثانيا التبويب الوظيفي

إنّ الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية) من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور، مصروفات) وإنّ الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة كما يلي:<sup>1</sup>

1. الوظيفة الصناعية: والتي تتخصص في العملية الإنتاجية.
2. الوظيفة التسويقية: وهذه الوظيفة تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية.
3. الوظيفة الإدارية: وهي التي تقوم بعملية الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام.
4. الوظيفة التموينية (الشرائية): وهي التي تختص بعملية التموين.
5. الوظيفة المالية: وهي التي تختص بالعمليات المالية.

<sup>1</sup> - ياسين سامي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010/2009، ص 27.

## ثالثا: تبويب التكاليف حسب علاقتها بطبيعة المنتج

إنّ هذا التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية، حيث تقسم هذه العناصر وفق هذا التبويب إلى ما يلي:<sup>1</sup>

**1. عناصر التكاليف المباشرة:** هي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما أنّها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية، وأهم هذه العناصر ما يلي: المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصروفات المباشرة.

**2. عناصر التكاليف غير المباشرة:** وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مع الوحدة الإنتاجية، والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج، ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل وتشمل: المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصروفات غير المباشرة.

## رابعا: تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

يقوم هذا التبويب بتقسيم عناصر التكاليف حسب استجابتها للتغير في حجم النشاط في ثلاث مجموعات:<sup>2</sup>

**1. التكاليف المتغيرة:** هي التكلفة التي تتغير بتغير حجم النشاط، فتزداد بزيادة الإنتاج وتنخفض بانخفاض الإنتاج وفي حالة التوقف عن الإنتاج فإنّها تعادل صفرا، أي هي تكلفة ثابتة للوحدة ومتغيرة لإجمالي النشاط.

**2. التكاليف الثابتة:** هي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج بل تظل ثابتة إلى مدى معين من الإنتاج، ومن صفات هذه التكاليف أنّها ثابتة بإجمالي متغيرة للوحدة الواحدة، فكلما زاد حجم الإنتاج انخفضت التكلفة الثابتة للوحدة.

**3. التكاليف شبه ثابتة (مختلطة):** هي تكاليف شبه ثابتة أو شبه متغيرة أي تجمع بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، ومصاريف الصيانة ومصاريف التدفئة والتبريد... إلخ.

خامسا: تبويب التكاليف لأغراض الرقابة<sup>3</sup>

**1. التكاليف القابلة للرقابة:** هي التكاليف القابلة للرقابة والتي يمكن التحكم فيها من تحقيقها وتحديد مقدارها بصورة واضحة ملموسة بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين في مستوى إداري معين وفي حدود فترة زمنية معينة

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص 27-28.

<sup>2</sup> - غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 33-34.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص 37-38.

وغني إطار ظروف تشغيل محددة، وعلى ذلك فإنه ليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة، بل يكفي أن تكون هناك القدرة على التأثير على هذه التكاليف بصورة واضحة.

2. التكاليف غير القابلة للرقابة: هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها وراقبتها عند مستوى إداري معين وليست لديه السلطة للتحكم في تحقيق هذه التكاليف مثل تكاليف مركز الإنتاج التي لكل قسم أو مركز من مراكز الإنتاج فهي تعتبر غير خاضعة لرقابة أقسام ومراكز الإنتاج.

### سادسا: تبويب التكاليف على أساس علاقتها باتخاذ القرار

1. تكلفة الفرصة البديلة: تعرف تكلفة الفرصة البديلة (أو الضائعة) بأنها الخسارة أو التضحية بمنفعة ممكنة إذا اختير إجراء معين بدلا من إجراء آخر ويمكن التعبير عنها بأنها هي المزايا التي تتخلى عنها بسبب اختيار أحسن حل عند الآخرين.<sup>1</sup>
2. التكاليف التفاضلية: هي الفرق بين تكاليف البدائل التي تتم مقارنتها، وهذا الفرق هو لأساس اتخاذ القرارات الإدارية، لذلك إذا تساوت تكاليف بند معين تحت بديلين فإن تكاليف هذا البند لا تؤثر على القرار، لأنه عند اتخاذ قرار باختيار أي بديل فإن المؤسسة سوف تتحمل نفس التكاليف أو أنها تحقق نفس الإيراد، لذلك فإن استبعاد هذه التكاليف من البيانات الخاصة بالإيرادات والتكاليف للبدائل المنافسة يساعد في تبسيط عملية المقارنة بين البدائل.<sup>2</sup>
3. التكاليف الغارقة: هي تكاليف لا تتأثر بأي قرار من القرارات المعروضة فهي مرتبطة باختيارات سابقة وبالتالي لا يجب استخدامها في تحليل البدائل.<sup>3</sup>

1 - عبد الحق عطوط، دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، 2013/2012، ص28.

2 - محمد تيسير، عبدالحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ط04، دار وائل للنشر، الكويت، 2006، ص58.

3 - عبد الحق عطوط، دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، المرجع نفسه، ص28.

### المبحث الثالث:

### طرق حساب التكاليف

لقد تعددت الطرق لحساب سعر التكلفة واختلفت أساليبها وفقا لتطورات نظام محاسبة التكاليف، إذ يتم التعرف عليها في هذا البحث وفقا لما يلي:

#### المطلب الأول: طريقة التكاليف الأقسام المتجانسة وطريقة التحمل العقلاني

إذ تعتبر هاتين الطريقتين من أهم الطرق التقليدية والمستخدمه في حساب سعر التكلفة.

#### أولا: طريقة الأقسام المتجانسة<sup>1</sup>

1. تعريف القسم المتجانس: يعرف دليل المحاسبة العامة القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف.

#### 2. مفاتيح التوزيع:

التموين	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ كمية أو قيمة المواد الأولية المستهلكة.</li> </ul>
الإنتاج	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ كمية أو قيمة المواد الأولية المستهلكة,</li> <li>■ وقت اليد العاملة.</li> <li>■ وقت الآلة.</li> <li>■ وحدة المنتج: العدد، الوزن، الحجم، المساحة، الطول.</li> </ul>
التوزيع والإدارة	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ على أساس تكلفة الإنتاج.</li> <li>■ على أساس رقم الأعمال.</li> <li>■ الوحدات المنتجة.</li> </ul>

<sup>1</sup>- عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص93-112. بتصرف.

## 3. أنواع الأقسام:

1.3 الأقسام الرئيسية: وهي التي تقوم بتوريد الموارد وتصنيع المنتجات وتوزيعها وتمثل في:

- قسم التموين.
- قسم الإنتاج.
- قسم التوزيع.

2.3 الأقسام الفرعية: وهي الأقسام التي تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى مثل النقل.

- الصيانة.
- النقل.
- الإدارة.

## 4. توزيع المصاريف غير المباشرة على الأقسام: يتم توزيع على مرحلتين:

1.4 التوزيع الأولي: يحدد المصاريف التي تعود لكل قسم في المرحلة الأولى، ويمكن تخصيص المصاريف غير

المباشرة مباشرة إلى قسم معين.

2.4 التوزيع الثانوي: هو توزيع المصاريف غير مباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، وتحميل نصيب

كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة.

5. طرق توزيع مصاريف الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية: تستخدم المؤسسة طرقاً متعددة لتوزيع مصاريف

الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية، وتختلف عملية التوزيع باختلاف ظروف العمل، حجم المصاريف غير المباشرة الخاضعة للتوزيع، وفيما يلي هذه الطرق.

1.5 الطريقة المباشرة: تقوم على أساس التوزيع الإجمالي للمصاريف غير مباشرة التابعة للأقسام الفرعية، وفق

أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسية، وهناك توزيع إجمالي وتوزيع انفرادي.

2.5 طريقة التوزيع التنازلي: تقوم هذه الطريقة على توزيع المصاريف غير المباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام

الرئيسية في اتجاه واحد، ولا تراعي تبادل الخدمات بين الأقسام الفرعية، بمعنى أن القسم الفرعي التي توزع مصاريفه لا يعاد تحميله من الأقسام الفرعية الأخرى.

3.5 طريقة التوزيع التبادلي: تقوم طريقة التوزيع التبادلي على مبدأ تبادل الخدمات والمنافع، فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الفرعية الأخرى، وقد يقدم هذا القسم بالمقابل خدمات لتلك الأقسام لتحديد مقدار الخدمات التي يقدمها لكل قسم لآخر، يمكن إتباع إحدى الطريقتين التاليتين:

- الطريقة الجبرية .
- طريقة التكلفة النظرية.

### ثانيا: طريقة التحميل العقلاني<sup>1</sup>

1. تعريف التحميل العقلاني: هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية وواقعية، وذلك بتغيير مستوى الفعالية، حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة، بحيث نجد أنه من الغير العقلاني أن يتحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط، أي مستوى الفعالية.

2. مبدأ طريقة التحميل العقلاني: بواسطة الفصل بين النوعين من التكاليف يحسب بطريقة التحمل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلاني يقترب من الثبات، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا، ويتبث الجزء من التكاليف الثابتة.

التكاليف الثابتة = التكاليف الثابتة \* معامل التحميل.

معامل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي.

ويعرف النشاط الاقتصادي إما بمستوى الإنتاج أو حجم المبيعات.

حجم النشاط العادي الواقعي اقل من حجم النشاط العادي النظري بحوالي 15% إلى 25% حسب الحالات، ومن الأحسن استعمال حجم النشاط العادي الواقعي الذي يتناسب مع حجم النشاط الحقيقي لأن كلاهما واقعيان.

3. فروق التحميل العقلاني: هناك فرقين هما:

### 1.3 فرق التحميل للتكاليف الثابتة

- حالة معامل تحميل عقلاني أكبر من الواحد ( $1 <$ ) معناه وجود ربح زيادة الفعالية والذي يجب لإضافته إلى النتيجة التحليلية العقلانية.

<sup>1</sup> - ياسين سلمي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 64-65.

- حالة معامل أقل من الواحد ( $1 >$ ) معناه وجود تكلفة بطالة يجب طرحها في الأخير من النتيجة لفرق المخزونات: إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزونات أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني فإن الفرق موجب يضاف إلى النتيجة، وإذا كان الفرق سالب فإنه يطرح من النتيجة.

### المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكاليف المعيارية.

بعد التطرق إلى الطريقتين السابقتين سوف نتطرق في هذا المطلب إلى طريقتين تقليديتين تتمثلان فيما يلي:

#### أولاً: طريقة التكاليف المتغيرة

1. تعريف طريقة التكاليف المتغيرة: تقوم هذه الطريقة بتحميل حساب الإنتاج تحت التشغيل بالمواد المباشرة، والأجور المباشرة لأنها تكاليف متغيرة، والتكاليف الصناعية غير مباشرة المتغيرة فقط، ولذلك تتكون تكلفة مخزون الإنتاج التام ومخزون إنتاج تحت التشغيل آخر المدة من التكلفة الصناعية المتغيرة فقط.<sup>1</sup>
2. المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المتغيرة: تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكرها كما يلي:<sup>2</sup>

- الفكرة الأساسية تتمحور حول التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة.
- لا يحمل سعر التكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة.
- التكاليف الثابتة للإنتاج، الإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة، يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها.
- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة.

#### 3. الفروق الناتجة عن هذه الطريقة:<sup>3</sup>

- فرق المواد = [تكلفة الشراء للفترة - تكلفة المواد الأولية المستعملة (بالطريقة الحقيقية)] - [تكلفة شراء الفترة - تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة (بالطريقة المتغيرة)].
- فرق المنتجات = قيمة الإنتاج المخزن بالطريقة الحقيقية - قيمة الإنتاج المخزن بالطريقة المتغيرة.
- فرق رقم الأعمال = رع ص بالطريقة الحقيقية - رع ص بالطريقة المتغيرة.

<sup>1</sup> - محمد تيسير ، عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص303.

<sup>2</sup> - أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص53.

<sup>3</sup> - ياسين سالمى، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص68.69.

4. نقطة التعادل (عتبة المردودية)<sup>1</sup>

نقطة التعادل هي وسيلة تسمح بدراسة العلاقة الموجودة بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة والأرباح، وهي النقطة التي عندها لا تحقق المؤسسة لا ربح ولا خسارة والأرباح تبدأ بتجاوزها. فعند هذه النقطة يتساوى رقم الأعمال مع التكاليف الإجمالية، ونلخص ذلك فيما يلي:

- رقم الأعمال المناسب للعتبة (CAC) = التكاليف الإجمالية (التكاليف الثابتة CF + التكاليف المتغيرة LU).
- انطلاقاً من هذه العلاقة نستنتج ما يلي:
- رقم الأعمال المناسب للعتبة - التكاليف المتغيرة = التكاليف الثابتة.
- ومنه الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة.

## ثانياً: طريقة التكاليف المعيارية.

1. طريقة التكاليف المعيارية: تعتبر التكاليف المعيارية بمثابة تكاليف محددة مقدماً بدقة وعناية، ويتم استخدامها كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية بهدف تحديد ثم تحليل الانحرافات في مختلف عناصر التكاليف، وبالتالي يجب على إدارة الوحدة الاقتصادية على ضرورة التأكد من أن المعايير المستخدمة في قياس واحتساب التكاليف المعيارية تعتبر مقاييس مناسبة، وعادلة لقياس الأداء حتى تحقق الدافعية المنشودة في أداء العاملين وتحفيزهم نحو تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.<sup>2</sup>

2. أهداف التكاليف المعيارية: إذ أن الغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحقيق الأهداف التالية:<sup>3</sup>

- تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية.
- تحليل الانحرافات قصد تحديد مستوى وأسباب وقوعها والمسؤول عنها.
- تقييم تحركات المنتج.
- تحديد تأثير تغيرات السعر والمردودية على سعر التكلفة.
- تعتبر التكلفة المعيارية، أداة من أدوات الرقابة على الكفاية الإنتاجية من حيث المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى.

<sup>1</sup> - ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، ط01، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص35.

<sup>2</sup> - ناصر نور الدين عبد اللطيف، محاسبة التكاليف "نظم القياس والرقابة"، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص390.

<sup>3</sup> - ياسين سالمي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص8-82.

3. المبادئ التي تقوم عليها التكاليف المعيارية: تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة من المبادئ والأسس والتي يمكن حصرها فيما يلي:<sup>1</sup>
- تحديد المستويات المعيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة...) والمناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليه من مواد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية وفق معايير محددة من جهات أخرى.
  - القيام بدراسة مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعالية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها.
  - العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة.

<sup>1</sup> - أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 57.

## خلاصة الفصل الأول:

يعتبر هذا الفصل تمهيدا لموضوع الدراسة، حيث تمكنا من خلاله معرفة محاسبة التكاليف والتكلفة بشكل مفصل حيث تم دراسته في ثلاث مباحث.

في المبحث الأول تم التطرق إلى عموميات حول محاسبة التكاليف، بحيث تم عرض مختلف أساسياتها والمقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وشرح أهم الفروقات بينهم .

والمبحث الثاني فتم التناول فيه مفهوم التكلفة وتبويبها وتصنيف أهم عناصرها.

أما المبحث الثالث والأخير فتم عرض فيه مختلف طرق حساب التكاليف والتي تناولنا منها شيئا مبسطا بالتركيز على أهم الطرق التقليدية والممهدة لطريقة حساب التكلفة على أساس الأنشطة في الفصل القادم.

# الفصل الثاني

الإطار النظري للتكاليف على أساس  
الأنشطة (ABC)

تمهيد:

اتضح قصور أنظمة التكاليف التقليدية خلال الثمانينات من القرن الماضي من حيث تقديمها معلومات مضللة وغير دقيقة عن تكاليف الإنتاج، باعتماد هذه الأنظمة على أساس تحميل واحد غالبا ما يرتبط بحجم الإنتاج كأساس التحميل أو توزيع التكاليف الغير مباشرة على المنتجات دون الأخذ بالاعتبار الاختلاف في المنتجات من حيث درجة تعقيدها أو حجم استهلاكها للمواد والنتيجة، فكان تحميل المنتجات البسيطة ذات الحجم الكبير بتكاليف كبيرة وتحميل المنتجات المعقدة ذات الحجم القليل بتكاليف قليلة. إذ أن هذا سيؤثر بشكل مباشر على بعض قرارات الإدارة مثل قرارات التسعير.

يعتمد تصميم أي نظام تكاليف بدرجة أساسية على طبيعة الوظائف والعمليات الإنتاجية أصل المؤسسة، بحيث يتلاءم النظام المصمم مع طبيعة العمليات الموجودة وإن أي تغيير فيها لابد وأن يقضيه تغيير في نظام التكلفة المعتمد. لكن مع الاقتراب من نهاية هذا القرن ومع انتشار الحاسوب بشكل واسع والاعتماد على التكنولوجيا بشكل كبير أدى ذلك إلى استخدام أنظمة جديدة منها نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي من خلاله يمنح للإدارة معلومات واضحة ودقيقة وعادلة في نفس الوقت، إذ نحاول التطرق إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة في هذا الفصل من خلال مفهوم هذا النظام وكذا الأسس التي يقوم عليها وكيفية تقييمه.

### المبحث الأول:

#### مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

جاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة نتيجة للعيوب التي شابت الطرق التقليدية فأدت إلى صرف النظر عن تلك الطرق نسبيا، حيث لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنشطة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة، حيث عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على كيفية تحسين قياس التكاليف وأصبحت المعلومة أكثر دقة يمكنها أن تؤثر على القرارات التي يتخذها مصممي ومهندسي المنتجات و الخدمات.

#### المطلب الأول: نشأة ومراحل تطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة

##### نشأة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

لمدة من الزمن ظلت المؤسسات الصناعية تتبع النظام التقليدي للتكاليف في تخصيص التكاليف الإضافية - (التكاليف غير المباشرة) بهدف تحديد التكلفة الكلية لمنتجاتها، لكن في ظل التطورات الصناعية التي شهدتها معظم المؤسسات العالمية فقد باتت الأنظمة التقليدية في تخصيص التكاليف لا توفى بالغرض، حيث أصبحت غالبا ما تقدم نتائج مضللة عن التكاليف الكلية الحقيقية للمنتج، وبالتالي اتخاذ قرارات خاطئة في أغلب الأحيان.

فقد أبدى المحاسبون اهتماما كبيرا بضرورة تطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلائم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات.

حيث بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينات وذلك بتقديم الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة (Shubk 1963 et Bekett 1951).<sup>1</sup>

وفي نفس الفترة يشير (Johnson) أن محاسبي الشركة الأمريكية **General Electric** قد يكونوا أول من استعمل مصطلح النشاط لوصف العمل الذي يسبب التكاليف سنة 1963<sup>2</sup> حيث عينت هذه الشركة فريقا من قسم المراقبين لدراسة واقتراح الطرق للسيطرة على النمو المتتابع للتكاليف غير المباشرة، قد اقترح الفريق طرق جديدة هي

<sup>1</sup> - سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في التجارة، غزة، 2015، ص33.

<sup>2</sup> - معمر بوطالي، التكامل بين أنظمة: التكاليف والموازنة على أساس الأنشطة **ABC, ABM, ABB**، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية المجلد 32، العدد 1، جامعة زيان عاشور بالجلفة، جامعة الجزائر 03، بدون سنة، ص02.

الأنشطة التي سببت تلك التكاليف، غير أن هذه الشركة (GE) وإن استخدمت تصنيفات متشابهة لنظام (ABC) في تتبع التكاليف، إلا أنها لم تستخدم هذه المعلومات في جوانب أخرى مهمة مثل تحليل ربحية المنتجات والزيائن.<sup>1</sup>

يعتبر "ستوبس" هو أول من اقترح تسمية النظام 1971 وبناء على ذلك فقد اعتبر أن من أهم أسباب فشل الأنظمة التقليدية في أداء مهامها هو كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة، نظرا لما يترتب عن ذلك من نتائج من شأنها أن تفقد النظام الأهداف المرجوة منه.

إن هناك العديد من البحوث والدراسات التي سعت إلى إيجاد حلول لمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميلها على المنتج النهائي إلا أن معظم تلك البحوث والدراسات لم تخلو من الانتقادات مع صعوبة التطبيق . وقد كان أبرز ما ظهر من البحوث عام 1979 ما جاء به (Zimmerman) بأن الدوافع من وراء قيام الشركات بتوزيع التكاليف هو تخفيض الكلف الناتجة عن مبدأ الملكية (Entity) أي الفصل بين المالك (المالكين) والإدارة وتعرف بتكاليف الوكالة (Agency Costs)، إلا أنه لم يكن بالشكل الذي يفني بمتطلبات الإدارة.<sup>2</sup>

وفي سنة 1986 أعلن (The Computer Aided Manufacturing the )CAMI الذي أنشأ سنة 1972 بتكساس عن برنامج جديد يسمى (CMS Cost Management System). الذي يعتبر حصيلة جهود كبيرة ومتواصلة لأكبر الخبراء المحاسبين والمراجعين وكذا الجامعيين والباحثين الذي ضمنهم هذا الجمع بهدف البحث عن أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة لخصائص محيط صناعي ذو تكنولوجيا عالية.<sup>3</sup>

وفي سنة 1987: ثم الظهور الفعلي لنظام ABC على يد الأكاديميين Kaplan et Cooper في مؤتمر جوان 1986 ب: Harvard Busniss School بعنوان: كيف يقوم محاسب التكاليف بالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات...؟ للكاتبين Kaplan et Cooper<sup>4</sup> طبق هذا النظام بالولايات المتحدة الأمريكية ثم اشترط استخدامه في الكثير من الدول منها بريطانيا، أوروبا، كندا وحتى الاتحاد السوفياتي، حيث كانت هناك العديد من الأفكار

1- سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لنظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة (ABC)، المرجع سبق ذكره نقلا عن [التكريتي، 2008، 160].  
2- عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الأردن وعلاقته بالأداء المالي، مرجع سبق ذكره، ص 37.  
3- سامي ياسين، الطرق الحديثة لحاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، مرجع سبق ذكره، ص 37.

4- معمر بوطالبي، التكامل بين أنظمة: التكاليف والموازنة على أساس الأنشطة ABB, ABM, ABC، مرجع سبق ذكره، ص 2.

التي تتفق ومضمون ABC، ولعل أهم ما تجدر إليه الإشارة هنا بأن الشركات التي طبقت هذا النظام أجمعت بأنه يساهم في تخفيض التكلفة وتحسين الإنتاجية و الأهم من هذا كله التأثير على قرارات التسعير.

في البداية كان نظام ABC: يمثل نمودجا أحادي البعد بمعنى أنه كان نظاما موجها لحساب سعر التكلفة بأكثر دقة فحسب، لكنه سرعان ما تحول إلى نمودج ذو بعدين حيث أظهر نجاعته بتزويد الإدارة بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة والأخرى حول العمليات.<sup>1</sup>

### مراحل تطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لقد مرّ تكوين نظام التكاليف على أساس الأنشطة بما يلي:

1. مرحلة إدارة الأنشطة: لقد ركزت هذه المرحلة على سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي ولقد هدفت إدارة الأنشطة إلى ما يلي:
  - 1) اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري.
  - 2) الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تعيين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.
2. مرحلة محاسبة التكاليف الأنشطة: ولقد جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها من خلال:
  - 1) تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.
  - 2) تتبع علاقتها مع الأنشطة.
3. مرحلة نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC: وتمثل هذه المرحلة الشكل المكتمل لنظام التكاليف المستندة للنشاط: أي الشكل الذي هو عليه الآن.

<sup>1</sup> - سعاد معاليم، دور نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2005/2004، ص 66-67.

المطلب الثاني: مفاهيم ومبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة

مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة: لقد حُضي نظام التكاليف ABC بعدة تعريفات نذكر منها:

"هي منظور وفكرة لقياس أدق للتكاليف، حيث في ظل هذا النظام يتم التركيز على الأنشطة وهذا ليس بالأمر السهل، حيث يتم النظر إلى المنتجات بكونها لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك أنشطة"<sup>1</sup>.

"هذا النظام يقوم على افتراض مؤداه أن المنتجات النهائية لا تستهلك موارد المنشأة وإنما تستهلك أنشطة (فحص، جودة، المنتجات النهائية، إعداد تجهيز الآلات، طلبات الشراء...) وأن هذه الأنشطة هي التي تستنفذ موارد المنشأة، لذلك فإن تحميل المنتجات بالتكاليف الصناعية غير المباشرة يجب أن يكون على أساس الأنشطة التي استهلكتها هذه المنتجات وهو مما يؤدي إلى دقة وتخصيص التكاليف بما يحقق العدالة والدقة في حساب التكاليف"<sup>2</sup>.

تعريف **Davidson**: أنه: "هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى: تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلف (**Cost Pool**) والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها"<sup>3</sup>.

كما عرف هذا النظام بأنه أسلوب أكثر دقة يحدد تكلفة جميع الأنشطة التي نفذت ثم يجد قاعدة مناسبة لتخصيص هذه التكاليف إلى منتجات أو الخدمات ويتكون ذلك من مرحلتين هما:<sup>4</sup>

- المرحلة الأولى: يتم تخصيص الموارد للأنشطة بناء على كمية الموارد المستهلكة في أداء النشاط.
- المرحلة الثانية: فيتم تخصيص تكاليف النشاط إلى المنتجات (الخدمات والزيائن) وفقاً للاستخدام هدف التكلفة للنشاط.

<sup>1</sup> - خليل إبراهيم عبد الله الشقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في التجارة، غزة، 2007، ص 53.

<sup>2</sup> - أحمد محمد نور شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 128/127.

<sup>3</sup> - نجوى عبد الصمد، دور نظام ABC في تحسي تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 30-29 أكتوبر 2002، ص 61.

<sup>4</sup> - عبد السلام لفته ومياده مهدي صالح، أسلوب (ABC) ودوره في تحديد تكلفة مشروعات قطاع المقاولاتية (دراسة تطبيقية في شركة العراق العامة لتنفيذ مشاريع الري)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 15، العدد 72، جامعة بغداد-العراق، 2013، ص 37.

يشمل نموذج (ABC) وجهتي نظرها وجهة نظر التكلفة ووجهة نظر العملية.<sup>1</sup>

**وجهة نظر التكلفة:** من خلال تدفق التكاليف من الموارد إلى الأنشطة ومن الأنشطة إلى المنتج أو الخدمة و يركز على كيفية التي يتم بها توزيع التكاليف على الأنشطة المختلفة في المؤسسة وفق الأهداف المخططة.

**وجهة نظر العمليات:** والتي تبين مدخلات المعلومات التي تم ملاحظتها والمتعلقة بالنشاط واللازمة لتحديد تكلفة المنتجات، كما يتم توفير البيانات التي تمكن من تقييم الأداء.

حيث يتم توضيح مصادر (ABC). ملخص وجهة نظر التكلفة هي تتضمن الخطوات الأساسية لعملية التكاليف أولاً، ثم تخصص هذه التكاليف باستخدام موجهاً التكلفة إلى الأنشطة، وأخيراً التكاليف تخصص إلى أغراض التكلفة. ومنه نقول:

أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يعتبر نظاماً متكاملان وليس مجرد أسلوب أو طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة وذلك لشمولية هذا النظام من مدخلات (Input) والتي تتمثل في البيانات المالية وغير المالية. وعمليات التشغيل ومعالجة (Processe) و المتمثلة في كافة العمليات الحسابية للاستخراج تكلفة كل نشاط. والمخرجات (Out put) والمتمثلة في تحديد تكلفة أهداف التكلفة والمتمثلة بكلف الأنشطة وتحديد تكلفة كل منتج. والتغذية العكسية (Feed Back).

وفي الأخير يمكن صياغة تعريف شامل وذلك من خلال ما سبق التطرق إليه:

نظام التكاليف على أساس الأنشطة نظام محاسبي وإداري متطور، يعتمد على التخصيص حسب الأنشطة المسببة لحدوث التكلفة بدلا من التخصيص وفقا للمنتجات، وأن هذا النظام مبني على مبدأ رئيسي مؤداه الربط بين الموارد المستخدمة و الأنشطة التي تستهلك تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، وبناء على ذلك يتم تخصيص التكاليف طبقا لهذا النظام على مرحلتين:

تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة وتخصيص التكاليف (الأنشطة) على المنتجات.

<sup>1</sup> - سعاد حميدة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية (دراسة حالة: المؤسسة العمومية للصحة الجوية قسم الأشعة - بسكرة -)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 53.

ومنه نستنتج أن:

- لنظام التكاليف ABC محوريين أساسيين هما: الأنشطة تستهلك الموارد وأنّ المنتجات تستهلك الأنشطة.
- ما يميز نظام التكاليف ABC هو تتبع التكاليف وتخصيصها وتحديدتها وتوزيعها بشكل عادل.
- الهدف الأساسي للتكاليف ABC هو ربط الأنشطة بالتكاليف ثم ربط الخدمات أو التكاليف بالأنشطة.
- نظام ABC يركز على مسببات التكلفة على اعتبار أن الأنشطة هي التي تسبب في التكلفة وأنّ المنتجات تتسبب في الأنشطة، وتحمل بالتكلفة بقدر احتياجها من تلك الأنشطة.
- نظام ABC له وجهتي نظر: وجهة نظر التكلفة ووجهة نظر العملية.
- نظام ABC نظام معلوماتي متكامل له مدخلات ومخرجات وتغذية عكسية.

### المبادئ التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم الموارد. وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثير على زيادة الأرباح، كما يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة حلقة وصل بين التكاليف (الموارد) وبين أغراض التكلفة.

ولنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مبدئين يعمل عليهما وهما كالتالي: <sup>1</sup>

- أنّ الأنشطة تستهلك الموارد وأنّ اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف.

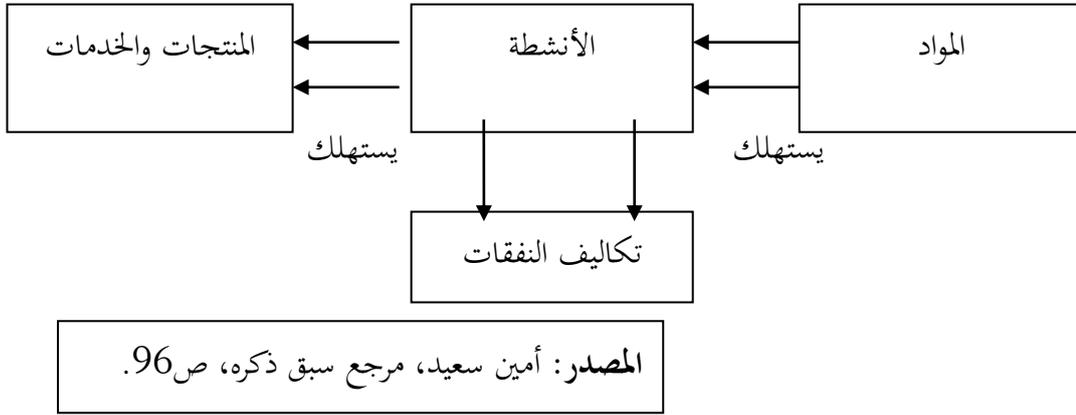
- أنّ المنتجات والخدمات تستهلك الأنشطة

<sup>1</sup> - أمين بن سعيد، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير تحسين الأداء (دراسة حالة: المؤسسة الوطنية لتهيئة الري)، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010، ص96.

الشكل رقم 02:

سيرورة عمل التكاليف على أساس الأنشطة

حيث يوضح الشكل العملية ببساطة وذلك كما يلي:



**الأنشطة تستهلك الموارد:** إن تحليل أساس الأنشطة تسمح بالتحكم في التكاليف، فهي تعتمد على مفهوم أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، وللتأثير على تكلفة منتج معين يجب:

- تحديد الأنشطة التي تزيد من قيمة المنتج (بهدف إلغاء كل الأنشطة التي لا تؤثر على قيمة المنتج).
- تحديد العناصر المسببة للتكلفة للأنشطة **Cost driver**: إن استهلاك الموارد من طرف أي نشاط يمكن أن يترتب على العديد من العوامل التي لا يمكن قياسها كمياً مثل: (مستوى نوعية الكميات، مستوى مهارة العمال، تصميم المنتج، مستوى فعالية تقنية معينة، التنسيق السيئ). التي يمكن قياسها كمياً مثل: (زمن العمال، عدد التدخلات، عدد المصادر).

**المنتجات تستهلك الأنشطة:** بطريقة غير مباشرة يتم تحميل تكلفة الموارد في المنتجات وذلك بواسطة الأنشطة حيث يتم اختيار بالنسبة لكل نشاط وحدة قياس معينة أو ما يسمى بمسبب النشاط والتي عن طريقها يتم تحميل تكلفة النشاط إلى المنتج، وبالتالي تصبح التكاليف غير المباشرة بالنسبة للمنتج تكاليف مباشرة بالنسبة للنشاط، كما أن طريقة سلوك التكاليف وتأثير قرارات التسيير تصبح معروفة أكثر على مستوى النشاط منها على مستوى المنتج.

**المطلب الثالث: مفاهيم أساسية لـ ABC ومقارنة بين ABC والأنظمة التقليدية**

**مفاهيم أساسية لـ ABC:** يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على ثلاث مفاهيم أساسية وهي:

-المستوى الأول: المهمة **Misson, Tach**: هي عبارة عن الخطة الأولى في توصيف الأفعال، لا تسمح بحساب التكاليف مثل: كتابة مراسلة، تصنيف وثائق محاسبية ...

-المستوى الثاني: النشاط **Activité**: تركز طريقة ABC على تكلفة الأنشطة حيث يعرف النشاط على انه مجموعة المهام المنظمة المرتبطة ببعضها البعض لتحقيق هدف معين.

يعرف النشاط على حدث أو عملية أو إجراء يتسبب في نشأة أو وجود تكاليف في النظام ومن أمثلة الأنشطة المسببة لوجود التكاليف في الشركات الصناعية أنشطة: إعداد الآلات للتشغيل، فحص الجودة، جدولة الإنتاج، الصيانة.. ويتوقف عدد الأنشطة في الشركة معينة على درجة العمليات الإنتاجية فكلما كانت عمليات التصنيع أكثر تعقيد كلما زاد عدد الأنشطة المسببة لوجود التكلفة.<sup>1</sup>

أي عدد الأنشطة يتناسب طردياً مع درجة تعقيد الإنتاجية.

- المستوى الثالث: **سيرورة العملية Prosissouse**: إن مجموع الأنشطة التي تهدف إلى غاية واحدة وتكون بما يسمى بالعملية والتي تساهم فيها عدة أطراف حيث يمكن تعريف المؤسسة على أنها شبكة من المعلومات العرضية.

**العملية**: هي توليفة من الأنشطة المسلسلة و المرتبطة مع بعضها بتدفقات من المعلومات والهادفة إلى تقديم منتج محدد يحمل قيمة لزبون داخلي أو خارجي.

بالإضافة إلى مفاهيم أخرى وهي كالتالي:

**مركز النشاط**: ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المنشأة.

**مسبب التكلفة**: هو وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكميات التي ينجزها النشاط، أي أنه الكمية المنجزة من تنفيذ نشاط معين مثل ساعات تحويل الآلات أو عدد الوحدات المصممة أو عدد ساعات فحص نوعية المنتج، ومن ثم فإن محرك تكلفة النشاط هي تعبير عن أسباب نشوء التكلفة لدى نشاط معين.<sup>2</sup>

**وحدة التكلفة**: هي وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها وتعتبر في نفس الوقت الشيء المراد معرفة تكلفته.

<sup>1</sup>- عبد العزيز عرفات العلجة، مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة على الانجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة(دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة)، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2011، ص38.

<sup>2</sup>- محمد قاسم عبد الرزاق، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظام التكاليف لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، 2000، ص75.

إنّ نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة يرتكز على تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط بشكل دقيق حيث يتم تتبع تكلفة الموارد المستهلكة بالأنشطة المنجزة بالمؤسسة من خلال استخدام هذه المسببات والتي تستخدم في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج.

مسبب التكلفة جوهر الإضافات التي جاءت بها طريقة ABC في مجال تحسين حساب التكلفة وتحسين الأداء وهو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة ويؤثر عليها.

مسبب التكلفة هو السبب الجوهري الذي أدى إلى حدوث التكلفة بالفعل.

### مقارنة بين ABC والأنظمة التقليدية

يمكن لنا المقارنة بين نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ونظام محاسبة التكاليف التقليدي من خلال عقد جدول مقارنة يبين أهم العناصر التي يتم أخذها بعين الاعتبار عن تصميم نظام محاسبة التكاليف وكما هو مبين في الجدول التالي:<sup>1</sup>

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

<sup>1</sup> - محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة و التنمية للبحوث والدراسات، العدد الثالث عشر، جامعة الجزائر 03، جوان 2018، ص 217. نقلا عن (اسماعيل التكريتي 2007).

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ الإطار النظري للتكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

	تكلفة وحدة النشاط.
قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف).	تُعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال).
تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشرة في كل قسم أو عدة مجموعات للمؤسسة.	في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.
تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.	تحديد تكلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه.
يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات.	يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا.

المصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (فضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 166.167.

## المبحث الثاني:

### الأسس التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

نظرا لأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وأهدافه الساعية إلى حل مشاكل الأنظمة التقليدية، فلا بد أن يتميز هذا النظام بمجموعة من الأسس التي يقوم عليها، وسنحاول في هذا المبحث عرض أهم الخطوات اللازمة لتصميم نظام ABC في المطلب الأول، أما الثاني فسيتم تناول فيه كلاً من أهمية ومنافع تطبيق نظام ABC، وفي الأخير فسيتم التطرق إلى الفروض التي يقوم عليها نظام ABC.

#### المطلب الأول: خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

من أجل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يجب المرور بالخطوات التالية لتصميم هذا النظام:

##### أولاً: تحديد الأنشطة<sup>1</sup>

تعد هذه المرحلة بداية تطبيق نظام (ABC)، حيث يتم دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية تسيير العملية الإنتاجية فيها، فمن خلال هذه العملية يتم التعرف على الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين، إلا أن الدراسات العملية أوضحت أنه كلما زاد عدد الأنشطة زادت درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، مما يرفع تكلفة تنفيذ هذه الطريقة، وتصنف الأنشطة إلى:

(1) أنشطة مضيفة للقيمة: وهي تلك الأنشطة التي يعتبر وجودها أساس لإتمام عمليات إنتاج وتسويق وبيع المنتج في الأسواق إلى العملاء. ومن أمثلتها شراء مواد أولية لصنع المنتج هو نشاط ذو قيمة لأن المؤسسة بدونها لن تستطيع من تصنيع المنتج، وكذلك دهان سيارة بجودة معينة هو نشاط ذو قيمة لأن العملاء يتوقعون ذلك ويرغبون فيه وغيرها.

(2) أنشطة غير مضيفة للقيمة: وهي الأنشطة التي لا يؤدي تنفيذها إلى إضافة قيمة إلى المنتج، بمعنى أن التخلص من هذه الأنشطة وإلغائها لا يؤدي إلى التأثير في قيمة المنتجات المقدمة إلى العملاء. ومن أمثلتها تخزين المواد الأولية أو المنتجات التامة الصنع يعد نشاطا غير مضيّف للقيمة من وجهة نظر العميل، لذلك كان السعي إلى تطبيق سياسة الإنتاج في الوقت المحدد، وكذلك إعادة التصنيع الوحدات المعيبة هو نشاط عديم القيمة بالنسبة للعملاء، لذلك يمكن بل يتوجب استبعاده.

<sup>1</sup> - يسمينة سالم وآخرون، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف، مجلة الاقتصاد والأعمال، المجلد 05، العدد 03، ص450-451.

وتجدر الإشارة إلى أنه هناك أنشطة عديمة القيمة من وجهة نظر العملاء ولكن لا يمكن للمؤسسة أن تستغني عنها كاملاً، بل يمكن أن تخفض حجمها وتنجز النشاط بكفاءة مثل قسم المحاسبة، معالجة البيانات، الفحص، إعداد الآلات لمنتج جديد أو تشغيل كمية معينة لمنتج معين.

وفي هذا الصدد فإنّ تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة يتيح فرصة كبيرة لإدارة المؤسسة بدراسة تكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل المناسب، ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تحقق أي قيمة مضافة.

### ثانياً: تحديد تكلفة الأنشطة

تقوم إدارة التكاليف بقياس تكلفة كل نشاط تقوم به المؤسسة سواءً كان رئيسياً أو فرعياً وهذا عن طريق تخصيص وعاء للتكلفة\* يستوعب بنود التكلفة التي استنفذت في سبيل تنفيذ هذا النشاط من تكلفة مواد وتكلفة عمالة وتكلفة خدمات، وحتى تكون هذه العملية ناجحة يجب على إدارة التكاليف أن تقوم بالتوجيه المحاسبي السليم لبنود التكاليف على الأنشطة المختلفة فالخطأ في التوجيه المحاسبي يعني خطأ في حساب تكلفة أكثر من نشاط، حيث يتم تضخيم تكلفة نشاط معين على حساب تدني تكلفة نشاط آخر الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى قياس سليم للتكلفة.<sup>1</sup>

فحساب تكلفة الأنشطة هو التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبرا عنه بوحدات القياس ومقدار التكلفة ويطلق على ذلك المقياس مسبب التكلفة. ومن الجدير بالذكر أنّ مدى نجاح وفعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة.<sup>2</sup>

### ثالثاً: تحديد مسببات التكلفة

بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة، والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط<sup>3</sup>، فمسبب التكلفة هو الحدث الذي أدى إلى نشوء التكلفة ومعرفة الارتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة فهي بمثابة أسس لسير النظام وحساب التكلفة الوحديّة، فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات العمل (Unité D'œuvre) مثل:

<sup>1</sup>- عبد النور زاية، محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة (دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية ENPEC-سطيّف-)، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات تيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، 2018/2017، ص 57.

<sup>2</sup>- بلال بوناب، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج (دراسة حالة: شركة الاسمنت حامة بوزيان-قسنطينة-)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات تيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2014/2013، ص 55-56.

<sup>3</sup>- محمد الخطيب وهوارى السنوسي، محاولة تطبيق نظام ABC في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الاقتصادية، العدد 04، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-، 2013، ص 75.

\*- وعاء التكلفة = مركز التكلفة.

ساعات العمل ليد المباشرة، ساعات عمل الآلات، ولالإشارة فإنّه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة في هذه الحالة وعند تعدد مسببات التكلفة لنفس النشاط تتم المفاضلة عن طريق استخدام معامل الارتباط.<sup>1</sup>

ومن خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقاً من أنّ الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتنوع المنتجات وتعدد العمليات.<sup>2</sup>

كما يجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن، وذلك دون الانحراف على مجال الدقة المرتقبة، وهناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاختيار نذكر منها: قابلية القياس، سهولة الحصول على المعطيات المتعلقة بها، مدى قوة ارتباطها مع تكلفة النشاط، أن يعبر مولد أو مسبب التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس.<sup>3</sup>

كما نعلم أنّ زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة هذا من جهة، ويكلف ويعقد النظام من جهة أخرى، فلهذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة وهي: الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف، تنوع الإنتاج، نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل، تكلفة تجميع بيانات مولدات التكلفة (تكلفة القياس).<sup>4</sup>

### رابعا: تحديد مراكز الأنشطة

يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

إنّ مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج والذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط (استلام)، إنّ اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية، وإنّ التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة، فقد يسجل النظام تكلفة المنتج كلية مثلاً:

<sup>1</sup> - رانيا غضاب، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud -أوماش-بسكرة)، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2014/2013، ص25.

<sup>2</sup> - محمد الخطيب وهوارى السنوسي، محاولة تطبيق نظام ABC في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الاقتصادية، المرجع نفسه، ص75.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص75.

<sup>4</sup> - المرجع نفسه، ص75.

50دينار، أو يتم تجزئتها 30دينار لنشاط التصنيع و20دينار لنشاط الاستلام، إنّ القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل.<sup>1</sup>

### خامسا: تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات

يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة كما سبق على فكرة أنّ الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكاليف المرتبطة بها، ومن ناحية أخرى فإنّ المنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك لكل منتج من الأنشطة، وذلك باستخدام مؤشر تكلفة مناسب.<sup>2</sup> وفي هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج، ويتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكها، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة " ABC " ونظم التكاليف التقليدية، كون أنّ نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحمل المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده، أمّا في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أنّ معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع.<sup>3</sup>

وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل  
مثل: ضرب أمر الشراء في عدد أوامر الشراء.<sup>4</sup>

ويوضح الشكل الموالي المخطط الملخص لنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

<sup>1</sup>- خالد هادي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2012/2013، ص71.

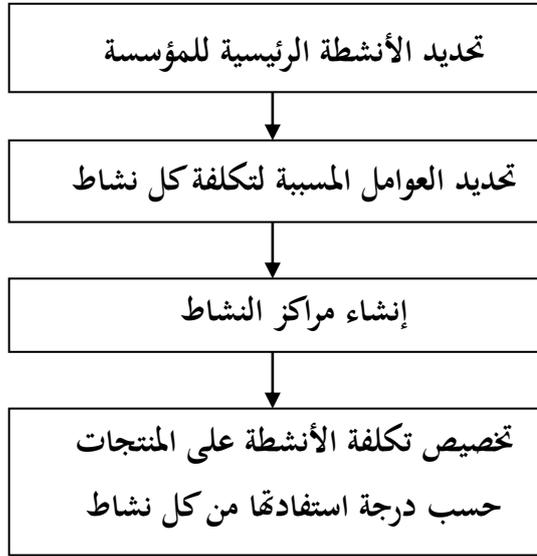
<sup>2</sup>- عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة إلى النشاط (ABC) على قرارات التسعير (دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية سنة 2011)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2011/2012، ص68.

<sup>3</sup>- خالد هادي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية)، المرجع نفسه، ص72-73.

<sup>4</sup> - المرجع نفسه، ص73.

الشكل رقم 03:

يوضح ملخص خطوات تطبيق نظام ABC



المصدر: عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة إلى النشاط (ABC) على قرارات التسعير، مرجع سبق ذكره، ص 68.

المطلب الثاني: أهمية ومنافع تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

أولاً: أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يمكن تلخيص العوامل التي تزيد من ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كما يلي:<sup>1</sup>

1. تغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة: لم يعد العمل المباشر هو المكون الرئيسي لتكلفة الإنتاج خصوصاً في تلك المؤسسات التي تتصف عملياتها بالكثافة الآلية والزيادة غير العادية في التكاليف غير المباشرة فحدث بذلك تغيير في الأهمية النسبية لعناصر التكاليف، ولقد أدى هذا الأمر إلى ضرورة البحث عن أساليب جديدة لتحليل التكاليف غير المباشرة والتي تعكس العلاقات الجديدة للتكاليف، ولا يمكن تحقيق هذا الهدف إلا إذا أمكن التوصل إلى نظام تحليل يقوم على أساس فهم سلوك التكلفة وإمكانية الربط بين التكاليف غير المباشرة وبين المصادر التي تسببت في حدوثها كنظام ال (ABC).

<sup>1</sup> - لطيفة بكوش، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة: مجمع صيدال)، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة بسكرة، الجزائر، 2017/2016، ص 94-95.

2. زيادة حدة المنافسة: لا شك أنّ ما يشهده العالم الآن من حرية في التجارة الدولية وانفتاح في الأسواق قد ساهم إلى حد كبير في زيادة درجة المنافسة التي تواجهها المؤسسات، وبالتالي أصبح هدف زيادة الحصة السوقية أو على الأقل المحافظة عليها من الأهداف الحيوية التي تشغل حيزا كبيرا من تفكير إدارتها. غالبا ما تكون استراتيجية قسم التسويق لتحقيق هذا الهدف هي محاولة تخفيض الأسعار مما يعني تخفيض الأرباح، يتمثل حل هذه المشكلة في ضرورة أن تعيد الإدارة ترتيب أولوياتها، بحيث يكون التركيز على زيادة الربحية في ظل مستوى المبيعات الحالي، بمعنى العمل على ترشيد استخدامات الموارد لكي تكون أكثر ربحية بدلا من تخفيض الأسعار. يتطلب تحقيق هدف زيادة الربحية القيام بنوعين من الإجراءات هما:

• **الأول:** أن تحاول إعادة تسعير المنتجات بحيث ترفع أسعار المنتجات التي تتطلب استخدام مكثف للموارد وفي نفس الوقت تخفض من أسعار المنتجات التي لا تتطلب استخدام مكثف للموارد، لكي تصل هذه الأسعار إلى المستوى التنافسي. لا شك أنّ تطبيق هذا الإجراء يتطلب تحليل الأنشطة ومقدار استهلاكها للموارد المتاحة، ثم معرفة احتياجات أو طلب المنتجات من هذه الأنشطة وهو ما يوفره نظام ال (ABC). فإذا نجحت هذه الاستراتيجية يصبح من السهل التوصل إلى تشكيلة المنتجات التي تؤدي إقنا إلى طلب أقل على الموارد لنفس مستوى المخرجات الحالي، أو إلى تجميع إيرادات أكبر من نفس مستوى الاستهلاك الحالي من الموارد أو كلاهما معا.

• **الثاني:** وهو الأكثر أهمية، أن تبحث الإدارة عن طرق للتقليل من استهلاك الموارد ويكون ذلك إقنا بتقليل عدد مرّات الأنشطة لنفس المخرجات من خلال إحداث تغييرات في تشكيلة المنتجات أو تشكيلة العملاء أو تقليل الموارد المستهلكة لتصنيع التشكيلة الحالية من المنتجات وخدمة العملاء أي زيادة كفاءة أداء أداء الأنشطة، وقد يعني هذا إعادة تصميم المنتجات بحيث تشمل مكوناتها على عدد أقل من الأجزاء تكون لها صفة العمومية، بمعنى أنّه يمكن استخدام نفس الجزء مع أكثر من منتج، يتم ذلك باستغلال المعلومات التي ينتجها نظام (ABC) في هذه القرارات.

3. **زيادة التنوع في المنتجات:** إنّ تنوع المنتجات وزيادة الاختلافات فيما بينها من حيث الحجم والمواصفات ودرجة التعقيد يؤدي إلى اختلاف أنواع الأنشطة ومستوى الجهود المطلوب لتقديمها، مما يتطلب التركيز على العلاقات السببية بين التكاليف وبين الأنشطة الرئيسية المطلوبة لتصنيع المنتج المعين. فالأنشطة هي التي تستهلك الموارد المسببة للتكلفة، والمنتجات تستهلك الأنشطة، وبالتالي يجب تحديد وتعريف الأنشطة لكي يتم تحديد

التكلفة تحديداً دقيقاً من خلال تتبع التكلفة من الأنشطة إلى المنتجات على أساس طلب المنتجات على الأنشطة أثناء عملية التصنيع.

### ثانياً: منافع تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

كانت أنظمة التكلفة المستندة على النشاط أكثر دقة في الغالب مقارنة بالطريقة التقليدية. واستخدم نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) للحد من التقديرات لأنه لا يمكن ارجاع التكاليف الفعلية إلى الوراء. وأشار Stapleton et-al (2004)2004 إلى تكاليف إيجاد التكاليف الحقيقية. وذكر (Gering 1999) أن نظام التكاليف المستندة على النشاط (ABC) استعمل بشكل أفضل مع الحد الأدنى من التفاصيل وأرقام التكلفة المقدرة.<sup>1</sup> ومن بين المزايا التي يحققها تطبيق هذا النظام ما يلي:<sup>2</sup>

- إنَّ مدخل نظام التكاليف حسب الأنشطة يقوم على التحليل العميق لكافة الأنشطة في المؤسسة مع محاولة ربطها بمسبباتها، وهذا ما يؤدي إلى فهم إداري أفضل لجميع العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المؤسسة، مما يسمح بتحقيق رقابة أفضل على التكلفة واعتماد استراتيجية تخفيض التكلفة بصورة منتظمة ومستمرة لتحقيق ميزة تنافسية هامة في بيئة تتصف بالتنافس الشديد.
- يسمح تحليل الأنشطة (ويسمى أيضاً مدخل تحليل العمليات) في نظام (ABC) بتقسيم الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة لا يمكن الاستغناء عنها، وأنشطة لا تضيف قيمة يمكن الاستغناء عنها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن، وهذا تطور جديد وجوهري يساعد الإدارة في تحسين الأداء ويتكامل مع خطة تخفيض التكاليف.
- يقدم نظام (ABC) امكانيات جديدة لربط التكاليف بموضوع التكلفة كما يسمح بربط تكاليف الأنشطة بالفئات المختلفة للعملاء باعتبارهم هم الذين يطلبون أنشطة معينة ويتسببون في إحداث التكلفة، وهذا ما يساعد الإدارة في الوصول إلى فهم أفضل لطريقة توليد الأرباح على مستوى المنتجات والعملاء، وبالتالي إعادة النظر في مزيج المنتجات والعملاء.
- ينسجم نظام (ABC) مع مجموعة الأنظمة الإدارية الحديثة الأخرى ويتكامل معها في تحقيق أهداف المؤسسة مثل نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) والتحسين المستمر، واستراتيجية توجيه الإنتاج والتوجه كلياً نحو تلبية

<sup>1</sup> - Raziah Deveinaga, **Why Activity Based Costing (ABC) is still tagging be hind the traditional costing in Malaysia**, Journal of applied finance and banking, ISSN1792-6599, Vol01, ISS01, PP83-106, 2011, P95.

<sup>2</sup> - سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية (دراسة حالة: المؤسسة العمومية للصحة الجوارية قسم الأشعة - بسكرة -)، مرجع سبق ذكره، ص 66-67-68-69.

احتياجات العملاء، كما يدخل نظام (ABC) كعامل رئيسي يساعد على تطبيق الاستراتيجية الإدارية الحديثة وهي إدارة الجودة (TQM).

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

■ يوجه الإدارة إلى الاهتمام بالطاقات غير المستغلة والمتمثلة في الأنشطة التي بقيت عاطلة دون استخدام من قبل المنتجات النهائية، ما يمكن من التصدي لمشكلة الطاقة المعطلة وتفادي الأنشطة غير المنتجة أو غير الضرورية والتي تمثل عبئا على المؤسسة.

■ تحليل الانحرافات في ظل (ABC) له معان إيجابية في التعرف على المسببات الحقيقية للتكلفة.

■ فعالية الدور الرقابي لنظام (ABC) مقارنة بنظام التكاليف التقليدي حيث يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة قبل الإنتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، وهذا ما يزيد من إمكانية تلافي أية انحرافات.

■ يؤثر بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، فقد بين هذا النظام أن هناك كثيرا من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.

■ يعمل على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل المؤسسة كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، إذ لا يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط وإنما يمتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.

■ تحليل الانحرافات حسب نظام (ABC) والذي يعتمد أساسا على منطق مؤداه أن المنتجات تستهلك الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وإنما يعتمد في ذلك علاقة حقيقية يتم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة، أما في ظل نظام التكاليف التقليدي فإن تحليل الانحرافات يفشل في تحقيق معلومات ملائمة حول أداء عناصر التكاليف.

■ يساعد نظام (ABC) على ترشيد جهود الإدارة في مجال تخفيض التكاليف، من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها وتوفيره لمعلومات تفصيلية عن الأنشطة والكلف ومسبباتها والتي تمكن من الفهم الجيد للتكاليف ومن ثم السيطرة عليها.

حيث تظهر كيفية تخفيض التكاليف وفق هذا النظام من خلال تحليل وتنظيم الأنشطة كما يلي:

- ✓ تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، فمثلاً يمكن تقليص الوقت والجهد الخاص بنشاط التهيئة من خلال تحسين تدريب العمال.
  - ✓ إلغاء الأنشطة غير الضرورية (الأنشطة التي لا تضيف قيمة).
  - ✓ إنتقاء الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه وبأقل تكلفة.
  - يمكن من تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم وذلك ما يساعد الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء.
  - يؤدي دوراً محورياً في تعظيم الربحية من خلال توفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب عن التكاليف في ظل المنافسة الشديدة بهدف تسعير المنتجات أو الخدمات.
  - العدالة والموضوعية في تخصيص المصاريف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة التي توضح العلاقة السببية لسلوك التكاليف.
  - ترشيد اتخاذ القرارات مثل قرار التوقف عن إنتاج منتج معين أو التوسع في إنتاجه أو المقارنة بين تصنيع جزء أساسي من منتج معين أو شرائه من الخارج وغيرها من القرارات، وهذا من خلال المعلومات التفصيلية والدقيقة عن تكاليف الأنشطة والمنتجات.
  - يتركز تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) على نظام (ABC)، وينعكس استخدام النظامين بالإيجاب على تحسين وظائف المؤسسة من خلال تحسين وظائف التسيير.
  - يساعد على إعداد الموازنات وقياس الأداء مثل الموازنة المبنية على الأنشطة (ABB) التي تعتبر أداة فعالة للتخطيط والرقابة على الأنشطة حيث توضح الارتباطات بين الأنشطة، الأعمال، السلوكيات التنظيمية، الموارد المستخدمة وتوضيح الفروقات بينها وبين الموارد المعيارية.
  - يمكن من التحديد الجيد للموارد المطلوبة من خلال تحديد المجالات التي تحتاج إلى موارد إضافية ومجالات الإشراف بالموارد.
- وكتيجة لتحديد تكاليف أكثر دقة للمنتجات يصبح المديرون في موقف يسمح لهم باتخاذ قرارات أحسن بالنسبة للمنتجات من حيث استراتيجيات التسويق وربحية المنتج وما إلى ذلك علاوة على ذلك فإنّ تحديد

التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى رقابة أحسن على التكاليف حيث يمكن للمدير أن يرى أنّ أحسن طريقة للرقابة على التكاليف هو الرقابة على الأنشطة التي تحدث التكاليف في المقام الأول.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: الفروض التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

إن المميزات التي يقدمها أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة\* خاصة فيما يتعلق بعدالة تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات ومن ثم الاقتراب إلى التكلفة الدقيقة نسبيا لكل منتج سيتتبع ذلك من اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة لا تنبع من مجرد التطبيق الحرفي أو مجرد لخطوات وإجراءات محاسبة التكلفة على أساس النشاط وإنما يتطلب الأمر ضرورة توافر مجموعة من الفروض أو المتطلبات وفي حالة توافر هذه الفروض مجتمعة يحقق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط القياس السليم للتكلفة، وفي حالة عدم توافرها يكون من المفضل الاعتماد على المدخل التقليدي في قياس التكلفة الفعلية للإنتاج وقد أمكن تصنيف الفروض الأساسية التي يقوم عليها مدخل المحاسبة على أساس النشاط في ثلاث مجموعات وهي:<sup>2</sup>

#### أولاً: فروض تتعلق بطبيعة المؤسسة

##### ■ النوع أو التباين في تشكيلة منتجات المؤسسة:

من مزايا هذا الأسلوب هو مواجهة الأسلوب التقليدي عن التكلفة عندما تتنوع تشكيلة المنتجات، أما في حالة إنتاج منتج واحد فليس من المجدي إتباع نظام الأنشطة، بل سيكون في صالح المؤسسة الاستعانة بالأسلوب التقليدي.

##### ■ تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية: إن ارتفاع بنود التكلفة الإضافية أو غير المباشرة والناجم عن

تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية قد يقدم مبررا مقبولا ومنطقيا لتطبيق نظام (ABC) لأغراض القياس السليم نسبيا لتكلفة الوحدة المنتجة.

<sup>1</sup> - عبد المنعم البلة حسابة مالك وسلمى حامد سالم مهدي، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودورها في تسعير الخدمات المصرفية (دراسة حالة: المصارف العاملة بولاية غرب كردفان - السودان-)، مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية، العدد 02، 2019، ص 26.

<sup>2</sup> - أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية (دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة)، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة/فلسطين، 2005، ص 54-55.

\* - أسلوب المحاسبة على أساس الأنشطة = نظام المحاسبة على أساس الأنشطة.

ثانيا: فروض تتعلق بإجراء تطبيق نظام ال(ABC)

- تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة: يعتبر العدد المناسب لأوعية التكاليف أحد المقومات الأساسية لنجاح مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط(نظام ال(ABC)).
- إمكانية تحديد المسبب أو المحرك الرئيسي للتكلفة: وتظهر أهميته في أنها الأساس الذي يتم من خلاله تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من التكلفة الخاصة بكل نشاط.
- تضمين وعاء التكلفة لبنود تكلفة الأنشطة المتجانسة: ويقصد بها تجميع بنود التكلفة التي يحركها مسبب واحد فقط في وعاء واحد، ومن ثم إيجاد معدل تحميل واحد لتحميل عناصر تكلفة الأنشطة المتجانسة في طبيعتها ومسبباتها.
- الاتساق بين مفردات التكلفة المكونة لوعاء التكلفة.
- تغير بنود عناصر التكلفة بنفس مقدار التغير في مستوى النشاط.

ثالثا: فروض عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق نظام ال(ABC)

- فرض اقتصادية مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط
- فرض الأهمية النسبية: ففي إطار محاسبة تكلفة النشاط يقصد بالأهمية النسبية إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة يتضمن مجموعة من عناصر التكلفة التي تتميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط وصعوبة إيجاد مسبب أو محرك تكلفة لهذا النشاط، بحيث يتم تخصيص تكلفة هذا الوعاء العام على الوحدات المنتجة طبقا لأنسب أساس أو معدل تحميل (ساعات عمل، ساعات دوران) وذلك من بين مجموعة مسببات تكلفة أو محركات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا الوعاء.

### المبحث الثالث:

## تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

سنعرض في هذا المبحث العوامل الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومن ثم التعرف على أهم الانتقادات الموجهة لهذا النظام.

### المطلب الأول: العوامل الأساسية لتطبيق ونجاح الـ ABC

هناك مجموعة من العوامل التي ينبغي توافرها لإنجاح تطبيق هذا الأسلوب وتمثل تلك العوامل في:

العوامل التنظيمية: التي تتضمن ما يلي:

- **دعم الإدارة العليا:** إن تطبيق هذا الأسلوب يتطلب وقتاً وموارد كافية لتطبيقه وتمثل هذه بمساندة الإدارة العليا سواء كانت مادية أو معنوية.<sup>1</sup> أي تعني تشجيع من طرف الإدارة العليا لتطوير فريق لنظام التكلفة على أساس الأنشطة الحاسم في نجاح تطبيق الـ ABC.
- **برامج تدريبية للعمال:** يعد التدريب مهماً لإنجاح تطبيق الأسلوب بدءاً من الأعلى حتى الأدنى مستوى لمساعدة العاملين المهمين لفهم آلية عمل الأسلوب لما يوفره من مقاييس ومعلومات.<sup>2</sup>
- المجموعات المتعلقة بالبرامج التدريبية هي:
- ✓ **الإدارة:** يجب أن تكون لديها المعرفة الكافية حول نظام التكلفة على أساس النشاط والفوائد والمنافع المتوقعة من تطبيقه. وتوفر موارد كافية لتكوين العمال لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.
- ✓ **مطبوق النظام (المنفذون):** فريق تطبيق الـ ABC ويتوجب عليهم امتلاك المعرفة الفنية الكافية حول احتياجات تصميم النظام وأن يتوفر لديهم القدرات والمهارات اللازمة لبناء نموذج النظام<sup>3</sup>
- ✓ **المستخدمون:** ويجب عليهم التواصل إلى الفهم الكافي حول منافع وفوائد المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط.

<sup>1</sup> -Garrison.R.H. and Noreen, **Management Accounting** Lrwin publishing company, macraw hitt, E, w 2000, p325.

<sup>2</sup> -عباس نوار الكحيط الموسوي وفاطمة ميادة مهدي صالح الغريان، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثمانون، 2010، ص23.

<sup>3</sup> -Wiriya chongruk Sut, **the Adoption of Activity Based Costing in thailand**, Athesis for the Degeree of Doctor of philosophy Victoria University, June2002,p69.

- **عامل الثقافة التنظيمية:** ويقصد بها بطاقة تعريف المنظمة للمجتمع، وهي المكونة الشخصية للمؤسسة والتي لا بد أن تكون منفردة ومتميزة في نظر العاملين والعملاء فهي توفر صور متكاملة التي تعكس القيم والمعتقدات حول أين كانت المنظمة؟ وما هو مركزها الآن؟ وكيف ستكون في المستقبل؟

حيث أن هذه الثقافة التنظيمية تستطيع شرح لماذا المستخدمين في الشركة يقاومون نظام الABC. ومنه يمكن أن نستنتج أن نجاح نظام التكلفة على أساس النشاط مرتبط بالثقافة التنظيمية.

### العوامل التقنية:

- **نظام المعلومات المتكاملة في المؤسسة:** هو النظام الذي يعمل على تكامل كل من نظام المعلومات المحاسبية ونظم المعلومات الإدارية، من خلال التنسيق بين عمليهما وتبادل البيانات و المعلومات التي تنشأ من كل منهما. وفق قاعدة بيانات موحدة وبما يؤدي إلى خفض تكاليف إنتاج المعلومات المستهدفة وكذلك تقليل الوقت والجهد اللازمين لها.

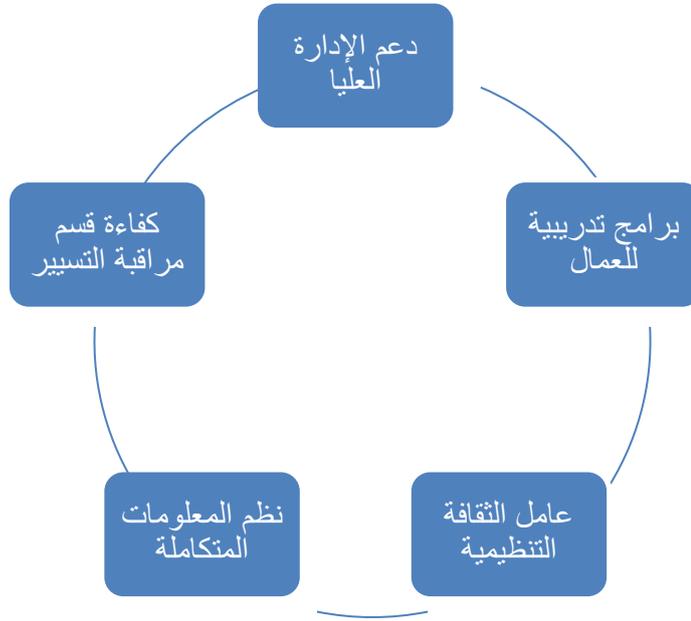
أما عن أهمية الحاجة إلى النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية في أي وحدة اقتصادية فتأتي من خلال إمكانية إيجاد علاقات التنسيق والتبادل والترابط بين كل من نظام المعلومات ونظام المعلومات الإدارية.

- **كفاءة قسم مراقبة التسيير:** أهمية مراقبة التسيير في نجاح نظام الABC فالعلاقة بينهما جد واضحة، باعتبار هذه الأخيرة يجب أن تتوفر على قدرات ومهارات تسمح لها أولاً بتحديد الدقيق لأعباء غير المباشرة وحصص الأنشطة، حساب تكاليف الأنشطة، تحديد مسببات التكلفة حسب العلاقة السببية بين النشاط والمنتجات، وكذلك الحساب الدقيق لتكاليف المنتجات.

ومن خلال مما سبق يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع هذه العوامل لإنجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

الشكل رقم 04:

العوامل الأساسية لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على ما سبق من معلومات.

المطلب الثاني : الانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام نوجزها فيما يلي:<sup>1</sup>

- وجود بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت في مجال التكاليف واتخاذ القرارات "ABC" الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام الإدارة لم تكتمل بعد.
- إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقتضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة، مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كإهلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك.

<sup>1</sup> - بلال بوناب، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج (دراسة حالة-شركة الإسمنت بوزيان -قسنطينة)، مرجع سبق ذكره، ص 58-59.

- إن تطبيق نظام تكاليف النشاط "ABC" يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه.
- يعتمد نجاح نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الأمد الطويل على إتباع المؤسسة لأسلوب التحسين المستمر في العمليات، كذلك يتوقف نجاحه في تحقيق مهامه بكفاءة وفعالية على مدى توفير قاعدة أنظمة معلومات متكاملة، بالإضافة إلى توفير قاعدة بيانات متكاملة مالية وغير مالية.
- إنّ العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام.
- إن المؤسسات التي تتميز بخصائص معينة لا تحتاج لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مثل الاعتماد على فن إنتاجي ثابت أو إنتاج منتجات ذات دورة حياة قصيرة، مما يجعلهم في حاجة إلى التركيز على خصائص أكثر تنافسية في المنتج ذاته، وإهمال دقة تكلفة المنتج.

### خلاصة الفصل:

من أهم مميزات أنظمة التكاليف التقليدية أنها عامة بطبيعتها، لا يمكن ربطها بالمنتج كما تتغير بصعوبة تخصيصها وتوزيعها، لكن بعد التغيرات التكنولوجية والاقتصادية التي حدثت في بيئة الأعمال من انتشار المؤسسات الاقتصادية وكبر حجمها وتغير طريقة عملها أدى بها إلى تغير مفاهيم ودفعها إلى السعي والبحث عن طرق كفيلة وجديدة تكون أكثر دقة ومرونة من الأنظمة التقليدية.

فالانتقادات التي وجهت للأنظمة التقليدية كانت دافع لتبني نظام جديد يسد ثغرات الأنظمة التقليدية فكان نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو البديل عن الأنظمة التقليدية، الذي يركز أساسا على التكاليف غير المباشرة وتوزيعها على الأنشطة وذلك نظرا لكبر حجم التكاليف غير المباشرة في المؤسسات، إذ أنها أصبحت تمثل الجزء الأكبر من التكاليف في المؤسسة وذلك على عكس ما كانت عليه في السابق. كما يساعد هذا النظام في الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها، وكذلك إدارة الأنشطة وذلك بمعرفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة وإيجاد حلول لها لاتخاذ القرارات اللازمة من خلال مخرجاته التي تتميز بالدقة والمصداقية. لكن ورغم المحاسن التي يتميز بها إلا أنه لا يخلو من العيوب المتعلقة أساسا في عملية تطبيقه.

# الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة صيانة التجهيزات

الصناعية MEI/Spa

تمهيد:

بعد النظر إلى محاسبة التكاليف والتكلفة بشكل عام ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بشكل خاص في الشق النظري، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة ومختلف التساؤلات الفرعية كان لابد من إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على أرض الواقع، لذا كانت الواجهة لمؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية "MEI/Spa" فرع سونلغاز بالمسيلة.

## المبحث الأول:

## تقديم مؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية MEI/Spa

## المطلب الأول: نشأة مؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية

مرت الشركة الوطنية للكهرباء والغاز (سونلغاز) بتطورات عديدة من سنة 1947 إلى يومنا هذا، وهي مؤسسة عمومية جزائرية أسند إليها احتكار وإنتاج الكهرباء، ونقل وتوزيع الغاز بالداخل والخارج إلى جانب تطور الخدمات الطاقوية بكل أنواعها، وتعد مؤسسة التجهيزات الصناعية (ص.ت.ص/ش.ذ.أ) MEI/Spa إحدى مؤسسات مجمع سونلغاز وهي عبارة عن مؤسسة ذات أسهم برأس مال اجتماعي عمومي يقدر بـ 475 مليون دينار جزائري مقسم إلى 9.500 سهم بقيمة 50.000 دينار للسهم الواحد وتسير بواسطة مساهم وحيد يتمثل في مجمع سونلغاز.

مؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية عبارة عن وحدة مستقلة تحكمها نصوص القانون التجاري، وجدت لتحل محل الورشات المركزية للصيانة المنشأة في سنة 1987 وقد انحدرت عن تفرغ النشاطات المحيطة لمجمع سونلغاز بتاريخ 1998/01/02 وذلك في إطار تطبيق برنامج إعادة الهيكلة الداخلية التي شرعت في الشركة الأم آنذاك، والذي اقترح وتم اعتماده فيما بعد عن طريق مجلس التوجيه والمراقبة للمؤسسة (COS)، الأخير أزم بإنشاء فرع نشاط صيانة التجهيزات الصناعية تحت اسم "ص.ت.ص/ش.ذ.أ وبالفرنسية MEI/Spa".

## المطلب الثاني: موقع المؤسسة وميدان نشاطها

تقع مؤسسة التجهيزات الصناعية (ص.ت.ص/ش.ذ.أ) MEI/Spa بمنطقة ذراع الحاجة بالمسيلة على بعد 260 كلم جنوب الجزائر العاصمة، وقد آلت إليها مجمل الضمانات القانونية العادية، وجميع حقوق الاستغلال للأصول التي تعود للشركة الأم، عند إنشائها كفرع للشركة الأم مجمع سونلغاز.

فهي تحتل مكانة مرموقة في القطاع الصناعي سمحت بأخذ حصة الأسد في سوق صيانة التجهيزات الصناعية لمواكبة جميع التطورات الحاصلة في العالم، وبعد احترام المنظومة البيئية من أهم ما تسعى الشركة جاهدة للحصول على مصادقة الايزو 9001/2000 والمتعلقة بنظام الإدارة والتنوعية ومن ثم نظام الجودة في طبعته 9001/2008 والآن تسعى الشركة جاهدة للحصول على المطابقة 14001/2004 المتعلقة بنظام الإدارة والبيئة.

وتتطلع شركة (ص.ت.ص/ش.ذ.أ) MEI/Spa إلى توسيع نشاطاتها بالشركة مع المتعاملين الوطنيين أو الأجانب لضمان تقديم أجود الخدمات لزيائنها، ويشمل مجال نشاطها حاليا على:

- التفثيش الدوري والميداني للترينبات الغازية والبخارية والمولدات الديزل.
- إعادة تأهيل الآلات ذات الضغط المتوسط والضغط المنخفض.
- المعالجة الحرارية.
- الأشكال الميكانيكية الكبرى.
- توازن عجلة التربينات والمحركات الكهربائية الكبرى.
- أشغال النحاسية والتلحيم (إعادة التبطين الأنبوبي، تصليح كرات الضغط المنخفض، قوالب القنوات، تصليح القنوات الهيدروليكية).
- تصليح وسائل المحركات بجميع أنواعها.
- تصليح وتليس القطع بتقنية البلازما (نوع HVOF/APS).

#### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية

إنّ متطلبات محيط المؤسسة الخارجي وكذا تقلباته المستمرة تجبرها على الدوام على مراجعة تنظيمات وتكييفه حسب متطلبات نشاطها وبيئته.

فالأهداف التي تسعى إليها من اكتساب مرونة في التسيير والمحافظة عليها، دعم المزايا التنافسية للمؤسسة، توسيع مجال نشاطها، كلها تبقى محاور أساسية لبناء الهيكل التنظيمي للمؤسسة، مع الأخذ في الحسبان متطلبات الشفافية والإفصاح التي تهدف المعايير المحاسبية من خلالها إلى إيصال المعلومات ذات جودة للمساهمين في المؤسسة.

هذا ما دفع بالمؤسسة إلى إيلاء أهمية كبيرة للتكوين في مجال المحاسبة من خلال الفاعلية الكبيرة التي تمتاز بيهما شعبة التكوين المهني التي تدخل في إطار دائرة الموارد البشرية التي تمثل واحدة من بين سبع مديريات ودوائر تخضع كلها لسلطة الرئيس المدير العام الذي يعتمد على الدعم في اتخاذ قراراته وضمان حسن تنفيذها على المساعدين والأمانة العامة دون إغفال الأهمية الكبيرة لمراقبة التسيير بإدراج جهاز وظيفي متكامل ضمن بناء الهيكل التنظيمي يعني مراقبة التسيير.

بالإضافة إلى الأهمية الكبيرة التي حضي بها قسم المحاسبة داخل المؤسسة فإن المحاسبة التحليلية بدورها هي الأخرى أسلط عليها الضوء، ونالت القسط الأوفر من الأهمية.

فلقد عملت مؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية "MEI/Spa" على استخدام المحاسبة التحليلية لتقييم الصفقات عوض المنتج وذلك تماشيا مع النشاط الممارس داخل المؤسسة ألا وهو النشاط الخدماتي، فأساسا تم وضع قيد

الخدمة للمحاسبة التحليلية في المؤسسة على أساس توصية من المديرية العامة كونها المالك الحقيقي للمؤسسة (تمتلك 100% من رأس مال المؤسسة) محتواها في بادئ الأمر لمعرفة مردودية مديرية تصنيع قطع الغيار والتي تم إنجاز المشروع مناصفة مع البنك الوطني الجزائري بغية التحقق من قدرتها على ضمان تسديد القرض إلى غاية 2028، وكذلك لقياس قدرتها على المنافسة المحلية الخارجية وقدرتها على ضمان حصة السوق الوطنية إمكانية التصدير عن طريق التحكم الجيد في ضبط التكاليف من خلال المحاسبة التحليلية.

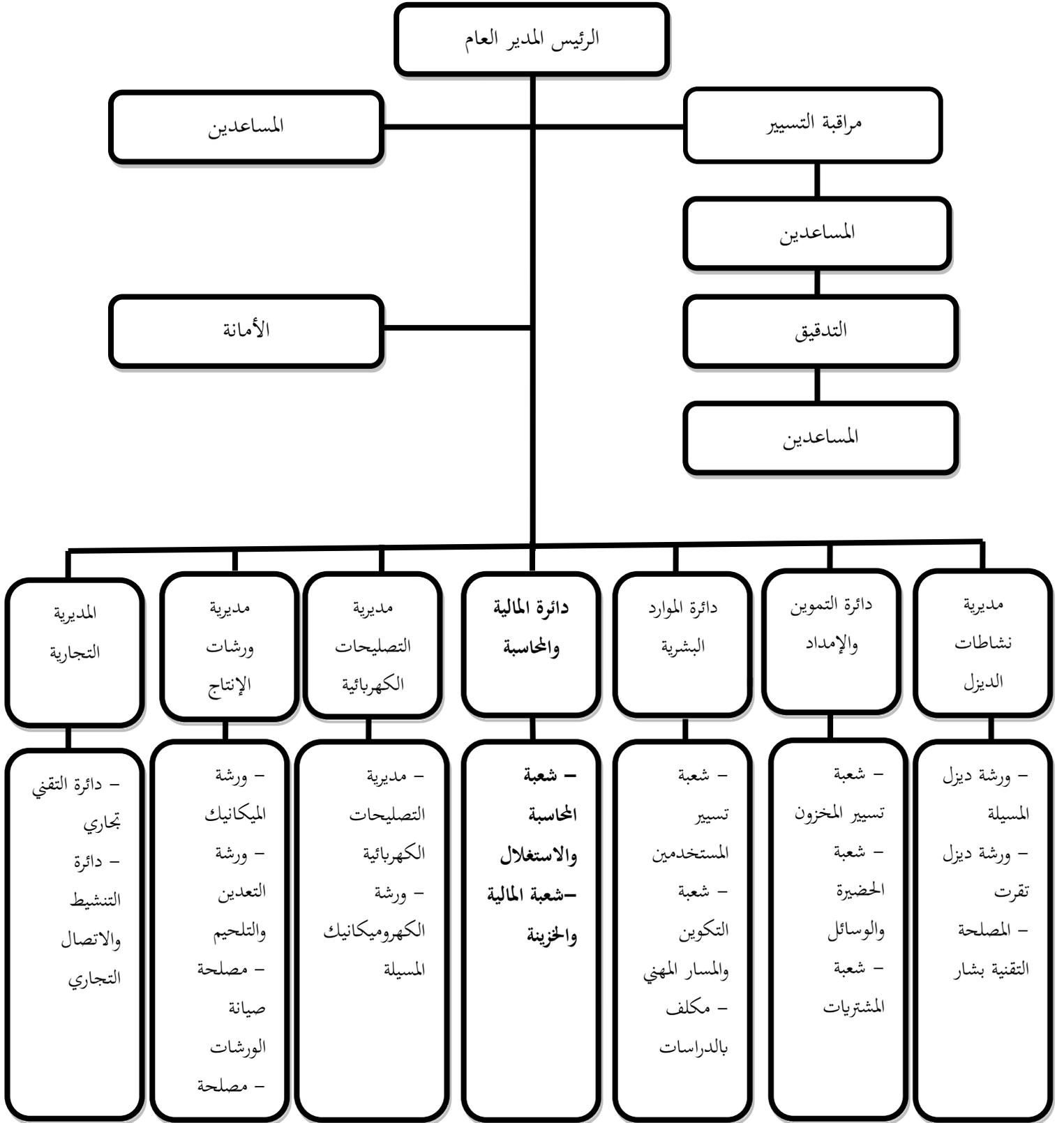
إضافة إلى ذلك ولتحقيق التسيير الجيد لمختلف المديرية العملياتية تم تعميم استعمال المحاسبة التحليلية فيها وذلك لتحقيق من المردودية لمختلف المديرية ومسارات الصيانة كل على حدى على اعتبار أن هذه المسارات تعوض المنتوجات في المؤسسات الإنتاجية.<sup>1</sup>

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup>- أنظر الملحق رقم 01.

الشكل رقم 05:

الهيكل التنظيمي لمؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية



المصدر: شعبة تسيير المستخدمين لمؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية بالمسيلة

## المبحث الثاني:

## الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة التي لها جوانب مختلفة من موضوع نظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث نلاحظ أن معظم هذه الدراسات اعتمدت على الأداة الاستبانة للحصول على البيانات الأولية، كذلك اختيار عينة من مجتمع الدراسة في هذه الدراسة اعتمدت أساساً للحصول على البيانات من خلال إجراء مقابلات مع المدراء الماليين في الشركات، كما أنها دراسة مسحية شاملة لكافة عناصر مجمع الدراسة ومنه يمكن للإشارة لتلك الدراسات :

## 1. دراسة فيصل زماط حسن السليم 2007: التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقاتها في

## المؤسسات الصحية الصغيرة (نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية)

هدفت هذه الدراسة إلى: تقديم نموذج تكاليف مقترح، يتضمن طرق وإجراءات تطبيق نظام (ABC) في المؤسسات الصحية الصغيرة، وبالأخص في عينة البحث المتمثلة في (العيادات الطبية الشعبية العراقية).

قدم الباحث: الإطار النظري: ( نظام التكاليف على أساس الأنشطة، الاختلاف بين النظام التقليدي نظام التكاليف أساس الأنشطة، موجهات التكلفة، خطوات تطبيق ABC).

الجانب التطبيقي: اختيار ثلاث مجتمعات كلف (الخدمات الطبية، الخدمات الطبية المساعدة ومجمعات الكلف الإدارية والعامة). تم التطرق إلى عناصر تكاليف العيادات الطبية الشعبية وهي (الأجور المباشرة، المواد المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصاريف غير المباشرة، المواد غير المباشرة)

ثم دراسة وحصر مكونات عناصر التكاليف غير المباشرة والمستخدم في العيادات الطبية الشعبية ودراسة الأساس الملائم للتوزيع على الأنشطة المحددة وذلك من خلال جدول ومنه أعطى ملاحظة: أن موجه الكلف في بعض الأنشطة مثل المختبر والأشعة لم يتم الاعتماد فيه على عدد المرضى لأنه سيكون مضللاً، لأن المريض قد لا يحتاج لأكثر من تحليل أو أكثر من أشعة واحدة، وأن أعداد المرضى لكل نشاط أو أعداد الاختبارات والأشعة سوف يتم التوصل إليه من خلال عمل منظمي الذاكر بإعداد نظام لا يتطلب الكثير من الجهد والوقت لتنظيم تلك العملية.

من ثم عمل على تطبيق نظام ABC من خلال مجموعة من الجداول تحدد تكاليف وأغراض الكلفة حيث أعد مصفوفة، تبين العلاقة بين التكاليف غير المباشرة والنشاط المستفيد منها، وجدول توزيع تكاليف الأنشطة على المنتج النهائي (المريض) وقدم ملاحظة لكلا الجدولين.

من خلال هذه الدراسة توصل البحث إلى:

- نظام التكاليف (ABC) أكثر موثوقية من نظام التكاليف التقليدية لقابليته على تتبع التكاليف غير المباشرة بشكل موثوق.

- إن استخدام نظام (ABC)، على مستوى العيادات الطبية الشعبية، يعد من الضرورات ، لأنه يؤدي في النهاية على إعطاء بيانات تكاليفية مهمة أكثر من نظم التكاليف الأخرى، تمكن من التخطيط السليم على مستوى الإداري على الرقابة الفعالية للارتقاء بالواقع الصحي.

- نظام التكاليف المطبق في القطاع الصحي عموماً، وفي عينة البحث بشكل خاص يحتوي على الكثير من الأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، مثل عدم احتساب الاندثار، وكذلك احتساب بعض المصاريف الرأسمالية كمصاريف إرادية، وغيرها من لأخطاء.

- جوهر نظام (ABC) يمكن من استخدام موجهات التكلفة التي تمثل قاعدة تخصيص الكلف للأنشطة وهي الامتياز الرئيسي بين حساب طرق التكاليف التقليدي و(ABC).

2. دراسة عمر محمد هديب 2009: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية، وعلاقته بالأداء المالي-التطبيق ونموذج مقترح للقياس.

هدفت هذه الدراسة إلى: التعرف إلى مدى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن، و ذلك من خلال تطوير نموذج مقترح للقياس وبيان العلاقة بين تطبيق هذا النظام وتحسين الأداء المالي لهذه الشركات.

ولتحقيق هذه الأهداف استخدم الباحث أسلوب المسح الشامل للمجتمع الإحصائي للدراسة المتمثل بكافة الشركات الصناعية العامة في الأردن وصولاً إلى الشركات المطبقة لهذا النظام، كما اعتمد الباحث أسلوب المقابلة الشخصية مع المدراء الماليين للشركات المطبقة لهذا النظام لجمع البيانات الأولية المتعلقة بالدراسة.

أظهرت هذه الدراسة مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

- وجود علاقة إيجابية بين تطبيق ABC وتحسين الأداء المالي بنسبة 40% من العينة النهائية للدراسة، حيث ارتفعت مؤشرات الأداء المالي بعد التطبيق.

- عدم وجود علاقة إيجابية بين تطبيق ABC وتحسين الأداء المالي بنسبة 60% من العينة النهائية للدراسة حيث انخفضت متوسطات مؤشرات الأداء المالي بعد التطبيق على عكس ما كان متوقعاً.

وفي ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة جاءت بعض التوصيات ومنها:

- ضرورة تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة لأهميتها في المرحلة الراهنة، واستخدام نظام ABC لأنه يوفر معلومات تعتمد على الإدارة في ترشيد قراراتها.

- ضرورة قيام إدارة الشركات غير المطبقة لهذا النظام بالعمل الجاد لإزالة كافة الصعوبات التي تحول دون تطبيقه.

3. دراسة أمين بن سعيد 2010: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على

التسيير وتحسين الأداء: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري.

تناولت هذه الدراسة أنظمة التكاليف التقليدية وموقعها من أنظمة المعلومات في المؤسسة وكيف عالج نظام التكاليف على أساس الأنشطة قصور ونقائص هذه الأنظمة، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على أسلوب دراسة الحالة لتوضيح مدى قدرة نظام ABC في توفير معلومات دقيقة وسليمة لتكون قاعدة صحيحة للقرارات المتخذة، بالإضافة إلى محاولة وضع بيئة سليمة لتطبيق هذا النظام ومعرفة أثره على المؤسسة الوطنية لتهيئة الري، وقد توصل الباحث لمجموعة من النتائج وهي :

- إن نظام ABC مدخل متكامل وشامل كأداة مساعدة على التسيير من خلال محاربه للإسراف في الاستهلاك وترشيد استخدام الموارد بطريقة تحقق قيمة حقيقية للمنتجات والخدمات مما يؤدي إلى تحقيق ميزات تنافسية للمؤسسة ويرفع من درجة ثقة الزبائن فيها.

- يوفر النظام معلومات مالية وغير مالية دقيقة بالصورة التي تخدم الإدارة وتلبي احتياجاتها.

وختمت الدراسة بعدة توصيات أهمها ما يلي:

- ضرورة إعادة النظر في أنظمة معالجة التكاليف التي تستخدمها المؤسسات مع دراسة إمكانية تطبيق على أساس الأنشطة في المستقبل.

- لتطبيق هذا النظام يجب توفير مقومات التطبيق والمتمثلة في تدريب الموظفين على آلية عمل هذا النظام وإجراءات تطبيقه، بالإضافة إلى الإمكانيات التنظيمية وذلك لاحتياجه إلى المعلومات وبيانات تفصيلية عن كل الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.

4. دراسة مليكة محمدي 2015: دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مراقبة تسيير

المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت.<sup>1</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره من الطرق الحديثة في معالجة التكاليف ومعرفة الدور الذي يلعبه في مراقبة التسيير في المؤسسة من خلال تطبيقه في مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

- إن الطريقة المستخدمة في الشركة عينة الدراسة من الطرق المظلمة للتكاليف غير المباشرة.  
- إن طريقة ABC من أفضل الطرق حيث أثبتت قوتها وفعاليتها من خلال تخصيصها للتكاليف فير المباشرة بدقة مما يمكن من الوصول إلى معلومات صحيحة تساعد متخذي القرار في المؤسسة وتساعد على مراقبة سير العمل بشكل أفضل.

واستنادا لهذه النتائج أوصت الباحثة بالتالي :

على المؤسسة الاقتصادية الاهتمام بالحاسبة التحليلية وتخصيص قسم خاص بها ومحاولة تطبيق نظام ABC بدل من الطريق التقليدية من أجل الوصول لمراقبة جيدة ودراسة مدى فعالية تسيير التكاليف.

5. دراسة غضاب رانية 2014: استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير

والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية.

استعرضت هذه الدراسة الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة وهي نظام ABC ونظام التسعير على أساس الأنشطة ABP، ونظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB، بهدف دراسة العلاقة التي تربط بين هذه الأنظمة ودورها في تخفيض التكلفة كأبرز مداخل تحقيق الميزة التنافسية، مما يسمح بتجسيد تحليل سلسلة القيمة كتنقية مستخدمة لتحليل ووصف أنشطة المؤسسة التي تضيف قيمة ومساهمتها في تحقيق القيمة النهائية للمنتج.

وقد اعتمدت الباحثة على أدبيات البحث بمجال المحاسبة الإدارية وتقييم مدى إمكانية إسقاطها عمليا على الواقع الميداني بوحدة إنتاج الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى بأوماش - بسكرة، بما يساهم في تحسين تنافسية وأداء المؤسسة محل الدراسة، حيث توصلت الباحثة لمجموعة من النتائج نذكر منها:

<sup>1</sup> - مليكة محمدي، دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مباح - ورقلة، 2015.

- المعلومات المحاسبية ليشمل معلومات غير مالية أيضا مثل: العوامل المفتاحية للنجاح، القيمة التحفيزية للزبائن، الأهمية النسبية للمنتجات.

- إن تبني نظام ABC يمكن المؤسسة من تجاوز الكثير من الصعوبات التي تعجز الأنظمة التقليدية القائمة عن حلها في ظل التغيرات الراهنة وتزايد حدة المنافسة، مما يؤكد مساهمته الفعالة في تخفيض التكاليف من خلال إلغاء الأنشطة غير المضيفة للقيمة أو تخفيض تكاليفها.

**أما أهم التوصيات في هذه الدراسة فهي:**

ضرورة التحول التدريجي نحو تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة والأنظمة المتكاملة معه وعلى مراحل بحيث يبدأ بقسم أو وحدة إنتاجية وينتهي بتطبيقه على مستوى المؤسسة ككل.

ضرورة الاهتمام بالأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ومنها الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة فيجب أن تحظى بمساحة معتبرة من مقررات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وكذا الحالات العملية وذلك بهدف تطوير مختلف المهارات النظرية والعملية.

ومن خلال ما سبق من الدراسات السابقة يتبين لنا أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر أحد أحدث التطورات المحاسبية المستخدمة في الكثير من المؤسسات الاقتصادية لذا وجب دراسته والبحث في مختلف جوانبه، حيث يكتسي هذا النظام أهمية كبيرة من خلال ما يقدمه من معلومات أكثر دقة عن كلف المنتجات والخدمات داخل المؤسسة، وقد تمتد هذه الأهمية لتشمل دعم وتحسين اتخاذ القرارات والسياسات الإدارية و الرقابة وإدارة التكلفة وتحليلات الربحية، كما أثبتت العديد من الدراسات أنه في حال تبني نظام ال ABC فإنه سيعمل على رفع القدرة التنافسية والكفاءة الإنتاجية للمؤسسات، بالإضافة فإنّ لنظام ال ABC أهمية كبيرة في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية مما يسمح لها بمواكبة متطلبات العصر الحالي.

إنّ استخدام المؤسسة الاقتصادية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يغمرها بمجموعة من الفوائد نلخص أهمها فيما يلي:

1. إدارة التكاليف وتقليص الحجم: يساعد نظام ال ABC على تقليل التكاليف من خلال توفير معلومات

مفيدة عن الفرص المتاحة لتقليل التكاليف.

2. تحديد تكاليف خدمة المنتجات: إذ أنه لم يعد بالإمكان إهمال التكاليف غير المباشرة لأنها تمثل جزءاً كبيراً من

التكلفة الإجمالية. وإنّ التخصيص الخاطئ لهذه التكاليف يؤدي إلى الميل إلى المبالغة في تقييم المنتجات ذات

الحجم الكبير وتخفيض قيمة المنتجات منخفضة الحجم التي تسبب الدعم المتبادل لمنتج واحد من قبل الآخر دون علم.

3. التحسين في الأداء: حيث ينطوي نظام الـ ABC على إعداد بيان الإنفاق من حيث النشاط ومقارنته مع إضافة القيمة المقابلة لمعرفة الأنشطة التي يتم التخلص منها أو التي تحتاج إلى تحسين لتحسين المعلومات الدقيقة حول أداء المؤسسة.

4. تحديد سعر المنتج / الخدمة: إذ يساعد نظام الـ ABC الإدارة من إصلاح أسعار المنتجات / الخدمات عن طريق صياغة سياسة تسعير فعالة، تساعد في تثبيت الأسعار من خلال توفير معلومات حول تكلفة المنتج / الخدمة.

5. قرار الشراء: يمكن نظام الـ ABC المدير من تقرير ما إذا كان يجب عليه القيام بالنشاط داخل المؤسسة أو التعاقد من الباطن مع وكالة خارجية.

وفي الأخير ومن خلال الرجوع إلى كل ما تم التطرق إليه وما يكتسبه نظام التكاليف على أساس الأنشطة من أهمية وفوائد كثيرة داخل الكيان الاقتصادي، فإننا بذلك نقترح على مؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية "MEI/Spa" بالمسيلة على اعتماد هذا النظام بُغية مواكبة التطورات المحاسبية الحاصلة.

# الخاتمة



## الخاتمة:

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على نظام يعتبر من أبرز النظم الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية ألا وهو نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، فمن خلال دراستنا لنظام (ABC) كان لا بد من التطرق إلى عموميات محاسبة التكاليف بالنظر إلى أهم ومختلف أساسياتها، وكذا التطرق إلى مفهوم التكلفة وأهم تصنيفاتها، بالإضافة إلى إبراز مختلف طرق حساب التكاليف وذلك بالتركيز على أهم الطرق التقليدية والتي كانت تعتبر الممهد لطريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة، فعملت هذه الأخيرة على تدارك العجز والنقص التي شهدتها الأنظمة التقليدية في مواكبة تغيرات وتطورات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

ولقد ركّز نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أساسا على التكاليف غير المباشرة وتوزيعها على الأنشطة وذلك نظرا لكبر حجم التكاليف غير المباشرة في المؤسسات، إذ أنّها أصبحت تمثل الجزء الأكبر من التكاليف عكس ما كانت عليه سابقا.

كما ساعد هذا النظام في الاستغلال الأمثل للموارد وتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها، بالإضافة إلى اهتمامه بإدارة الأنشطة من خلال معرفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومحاولة إيجاد حلول لها لاتخاذ القرارات اللازمة.

**النتائج المتوصل إليها واختبار الفرضيات:** كحوصلة لما جاء به مضمون هاته الدراسة، توصلنا إلى مجموعة من النتائج، كما سمحت هاته النتائج بتحري مدى صحة الفرضيات من عدمها وذلك من خلال النقاط الآتية:

- 1- محاسبة التكاليف أداة تحليلية للسيطرة على التكاليف ومراقبتها من أجل تحقيق هدفها الأساسي.
- 2- محاسبة التكاليف هو نظام فرعي من النظام المحاسبي يعمل على جمع البيانات والمعلومات الخاصة بعناصر التكلفة المختلفة وتفسيرها وعرضها أمام الإدارة لأغراض الدراسة والمقارنة واتخاذ القرار.
- 3- من الطرق الحديثة لنظام التكاليف هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي يعمل على تحديد موارد المؤسسة وتوزيعها على الأنشطة كل حسب الاستفادة ومن ثم تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات أو المنتجات.

4- الهدف الأساسي للتكاليف ABC هو ربط الأنشطة بالتكاليف ثم ربط الخدمات أو التكاليف بالأنشطة.

5- نظام ABC له وجهتي نظر: وجهة نظر التكلفة ووجهة نظر العملية.

## الإقتراحات:

توصلت الدراسة إلى أنه من الضروري التركيز على الأمور التالية:

- 1- تغيير نظام محاسبة التكاليف نظرا لقدمه وتعقيده.
- 2- العمل على تبني نظام جديد نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- 3- إنشاء أقسام متخصصة في الإعلام الآلي لسهولة تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة لمواكبة التغيرات والتطورات التكنولوجية القائمة.
- 4- ضرورة وضع نظام التكاليف على أساس الأنشطة كمقياس يدرس فالجامعات لما له من ضرورة العمل به في المؤسسات الجزائرية.
- 5- العمل على وضع قسم خاص بمحاسبة التكاليف.
- 6- توفير المقومات والآليات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

**آفاق الدراسة:** رغم الإتمام بحوثات الدراسة التي تناولت التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقاتها في المؤسسة الاقتصادية إلى أنه تبقى بعض النقاط التي تحتاج إلى المزيد من البحث، وهناك آفاق أخرى للموضوع.

- مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على المؤسسات الصناعية الجزائرية.
- آثار تبني محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على قرارات التسعير في المؤسسة.
- تصور مقترح لتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على المؤسسات الجزائرية.
- تقييم العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الاقتصادية.

## الصعوبات التي واجهتنا خلال إعداد هذه الدراسة:

- صعوبة إيجاد مؤسسة محل الدراسة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- انعدام التنقل والتواصل مع المؤسسة الصناعية للأقمشة مما أدى إلى تغيير هذه المؤسسة محل الدراسة بمؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية MEI/Spa.
- تعذر إنجاز الجانب التطبيقي في الميدان بسبب تفشي فيروس "كوفيد-19".

# قائمة المراجع

الكتب:

1. بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
2. التكريتي إسماعيل يحيى، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، ط1، دار الحامد، عمان/الأردن، 2010.
3. تيسير محمد والرجي عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، ط4، دار وائل للنشر، الكويت، 2006.
4. الجبالي محمد علي السامرائي قصي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان/الأردن، بون سنة.
5. الحدرب زهير إبراهيم و وديان لؤي، محاسبة التكاليف، ط1، دار البداية، عمان، 2010.
6. شحاتة أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
7. عبد اللطيف ناصر نور الدين، محاسبة التكاليف "نظم القياس والرقابة"، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.
8. عدون ناصر دادوي وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، بدون طبعة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.
9. العناقي رضوان محمد، محاسبة التكاليف: مفاهيم، مبادئ، تطبيقات، ط1، دار الصفاء، عمان 2000.
10. المطارنة غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، ط2، دار وائل للنشر، عمان /الأردن، 2006.

الأطروحات والمذكرات:

1. أبو وردة سعيد محمد فخري، تصور مقترح لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في التجارة، غزة، 2015.
2. بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة - مجمع صيدال-)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة بسكرة، الجزائر، 2017/2016.
3. بن سعيد أمين، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة على تسيير تحسين الأداء: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010.

4. بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج(دراسة حالة: شركة الإسمنت حامة بوزيان-قسنطينة-)، مذكرة دراسة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2014/2013.
5. حابي أحمد، دراسة المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها على المؤسسات الصناعية الجزائرية "دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة-"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، الجزائر3، 2011/2010.
6. حمدي سعاد، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية: دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة)-بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011/2010.
7. زاوية عبد النور، محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة ( دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للصناعة الكهرو كيميائية ENPEC-سطفى-)، دراسة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، 2018/2017.
8. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر03، 2010/2009.
9. عباس عبد الله، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط(ABC) على قرارات التسعير (دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية سنة2011)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-، 2012/2011.
10. عبد العزيز عرفات العلجة، مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة على الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2011.

11. عبد الله الشقفة خليل إبراهيم، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في التجارة، غزة، 2007.
12. عطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، 2013/2012.
13. غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسي بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للحبوب GMSud -أوماش- بسكرة)، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، 2014/2013.
14. المسحاح أمير إبراهيم، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية(دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة)، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة/فلسطين، 2005.
15. معالم سعاد، دور نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2005/2004.
16. هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، 2013/2012.
17. هديب عمر محمد، نظم محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي-التطبيق ونموذج مقترح للقياس- ، أطروحة دكتوراه مقدمة لقسم المحاسبة ،كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، عمان، الأردن، 2009.

#### المجلات :

1. البلة عبد المنعم مالك حسابة و حامد سلمى مهدي سالم، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودورها في تسعير الخدمات المصرفية (دراسة حالة: المصارف العامة بولاية غرب كردفان-السودان-)، مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية، العدد الثاني، 2019.

2. بوطالبي معمر، التكامل بين أنظمة التكاليف والموازنة على أساس الأنشطة **ABC, ABM, ABB**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية المجلد 32، العدد 1، جامعة زيان عاشور بالجللفة، جامعة الجزائر 03، بدون سنة.
3. الخطيب محمد والسنوسي الهواري، محاولة تطبيق نظام ال **ABC** في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الاقتصادية، العدد 04، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2013.
4. سالم يسمينة وآخرون، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (**ABC**) في تحسين التكاليف، مجلة الاقتصاد والأعمال، المجلد 05، العدد 03، 2018.
5. عبد الرزاق محمد قاسم، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظام التكاليف لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، 2000.
6. الفضيل محمد الصديق، نظام التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد الثالث عشر، جامعة الجزائر 03، جوان 2018.
7. لفنة عبد السلام وصالح ميادة مهدي، أسلوب (**ABC**) ودوره في تحديد تكلفة المشروعات قطاع المقاولاتية: دراسة تطبيقية في شركة العراق العامة لتنفيذ مشاريع الري، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 15، العدد 72، جامعة بغداد /العراق، 2013.
8. الموسوي عباس نور الكحيط، فاطمة صالح مهدي الغريان، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثمانون، 2010.

الملتقيات :

1. عبد الصمد نجوى، دور نظام **ABC** في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة محمد خيضر، بسكرة 30-29 أكتوبر 2002.

المراجع باللغة الأجنبية :

1. Boukssesse Souhila kheira, **la mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une antre prise algérienne**, Mémoire de magister en sciences commerciales, option management /audit, comptabilité et contrôle, université d'Oran, 2009/2010.

2. Deveinaga Razia, **Why Activity Baced Costing (ABC) is still tagging be hind the traditional costing in malyzia**, Jornal Of Applied Finance And Banking, ISSN1792-6599, Vol01, pp83-106, 2011.
3. R-H .Garrin. and Noreen, **management Accounting Lrwin publishing Company**, macraw hitt,E,W,2000.
4. Wiriya chngruk Sut, **th Adoption of Activity Based in Thailand**, Athesis for the Degeree of Doctor of philosophy Victoria University, june2002.

# قائمة الملاحق

الملحق رقم 01:

محضر تصميم جلسة العمل لنظام محاسبة التكاليف الجديد داخل MEI/SPA، مرحلة إعادة التنظيم.



شركة صيانة التجهيزات الصناعية  
SOCIETE DE MAINTENANCE DES ÉQUIPEMENTS INDUSTRIELS

**Procès-Verbal de la séance de travail  
Conception du nouveau système de la Comptabilité Analytique au  
sein de MEI/Spa, Phase de réorganisation**

En l'an deux mille dix-huit et le onze du mois de Juillet, à 09 :00 heures s'est tenue une séance de travail au siège de l'ex SKMK à BLIDA, pour établir la feuille de route relative à la conception du nouveau système de la comptabilité analytique au sein de MEI/Spa, phase de réorganisation, pour répondre aux orientations de l'Assemblée Générale Ordinaire de MEI/Spa du 27/05/2018.

Etaient présents :

➤ **DESFC :**

- M<sup>elle</sup> Zakia ROUGAB, Directrice des systèmes d'information Finances Comptabilité ;
- M. Djelloul GHACHOUCHE, Cadre de gestion ;
- M. Ahmed amine BENALIA, Chargé d'études;

➤ **MEI :**

- M. Abdenour DJAIDJA, Chef de Département Finances-Comptabilité ;
- M. Farouk BOUKERDENNA, Chef de Département Finances-Comptabilité P/I.

## Introduction :

La présente feuille de route s'inscrit dans la démarche d'organisation du projet de conception du nouveau système analytique pour prendre en charge la réorganisation de MEI/Spa ainsi que l'activité production industrielle.

Cette feuille de route définit les préalables qui conditionnent la mise en place du système, les phases ainsi que les différents intervenants et les actions qui leurs incombent.

L'importance du projet caractérisée par le sponsoring de la Direction Générale de la société appelle à l'adhésion et l'implication de l'ensemble des responsables des fonctions qui sont désignés comme intervenants dans les différentes phases du projet.

Après discussion, il a été arrêté ce qui suit :

### o Les préalables ;

1. La validation définitive de l'organisation de MEI/Spa, Structures et Activités ;
2. La définition des processus techniques et des procédures de gestion ;
3. La décentralisation de la comptabilité pour les structures concernées ;
4. L'adaptation ou la mise en place des systèmes d'information de gestion ;

### o Les phases de réalisation ;

- o Diagnostic général et examen des préalables le 02 Septembre 2018 ;
- o Conception du système analytique, est tributaire de la réalisation des préalables 1 et 2 ;
- o Le développement des fonctionnalités y afférentes dans le système HISSAB, doit se faire en parallèle avec les préalables 3 et 4 ;
- o Généralisation de la solution et formation de la population concernée ;

### o Les intervenants.

Fonction	Action
Ressources Humaines (MEI/Spa)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fournir la microstructure organisationnelle de MEI/Spa ;</li> <li>- Adapter, en collaboration avec Elit, le système Nova pour les besoins du système analytique ;</li> <li>- Programmer la formation de la population concernée en collaboration avec la DFC.</li> </ul>

Approvisionnement et Logistique (MEI/Spa)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fournir les procédures de gestion de la Fonction ;</li> <li>- Mettre en œuvre, en collaboration avec Elit, le système ATTAD pour les besoins du système analytique.</li> </ul>
Techniques (MEI/Spa)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fournir les processus industriels ;</li> <li>- Adapter et/ou mettre en œuvre les applicatifs informatiques de gestion opérationnelle.</li> </ul>
Commerciale (MEI/Spa)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fournir les procédures de gestion de la Fonction ;</li> <li>- Adapter le système de gestion commerciale ou mettre en œuvre, en collaboration avec Elit, le système FAWTARA pour les besoins du système analytique.</li> </ul>
Financière Comptable (MEI/Spa)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Superviser la mise en œuvre du système analytique ;</li> <li>- Paramétrer les données de base du système analytique ;</li> <li>- Adapter les interfaces comptables avec les systèmes d'informations de gestion ;</li> <li>- Concevoir, en collaboration avec la DFCG, le système analytique ;</li> <li>- Assurer la formation de la population concernée, en collaboration avec la DFC-Groupe.</li> </ul>
DFC-Groupe	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Accompagner MEI/Spa dans la conception et la mise en œuvre du système analytique ;</li> <li>- Préparer le cahier des charges relatif au développement du système d'information y afférent.</li> </ul>

La réunion a été clôturée à 17 :30 mn.

Fait à Blida le 11 Juillet 2018

FEUILLE DE PRESENCE  
DE LA SEANCE DU 11 JUILLET 2018

Redéploiement du système de la Comptabilité Analytique  
au sein de MEI/Spa

Noms et Prénoms	Emargements
Zakia ROUGAB	
Djelloul GHACHOUCHE	
Ahmed-amine BENALIA	
Farouk BOUKERDENNA	
Abdenour DJAIDJA	

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التطرق لأحد أحدث نظم التكاليف والمتمثل في نظام التكاليف على أساس النشاط والذي ظهر نتيجة الانتشار الواسع للحاسوب والاعتماد الكبير على التكنولوجيا داخل المؤسسات، وهذا كله من خلال التعريف بنظام ال ABC وتحديد أهم المقومات والأسس التي يعتمد عليها، وكذلك تحديد جميع الخطوات اللازمة والمتبعة أثناء تطبيقه.

قسمت هذه الدراسة إلى جزئين الأول نظري والثاني ميداني. تمثل الجزء الأول في التركيز على أهم ما كتب في الجانب النظري للموضوع وأهم النظريات الخاصة به وذلك عن طريق اتباع المنهج الوصفي التحليلي. أما الجانب الميداني فتمثل في دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصيانة التجهيزات الصناعية MEI/SPA "سونلغاز" بالمسيلة، ونظرا لنقص المعلومات المتحصل عليها نتيجة لجائحة كورونا التي حدثت كثيرا من قدرتنا على التواصل مع المؤسسة تم التطرق بشيء من التفصيل للدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أنّ المؤسسة محل الدراسة تفتقر إلى استخدام مثل هذه النظم الحديثة في حساب تكاليفها إذ أنّها تعتمد فقط على الطرق التقليدية «محاسبة التكاليف». ونظرا للأهمية البالغة التي يحققها نظام (ABC) تم تقديم اقتراح للمؤسسة باعتماد هذا النظام من أجل مواكبة التطورات التكنولوجية في المجال الاقتصادي بشكل عام والمحاسبي بشكل خاص.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة التكاليف، التكلفة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

## Abstract:

This study aimed to address one of the most recent cost systems represented in the activity based costing system, which emerged as a result of the widespread use of computers and the heavy reliance on technology within corporations. This is through the introduction of the ABC system and identifying the most important components and foundations on which it depends, as well as defining all the necessary steps that are followed during its application.

This study was divided into two parts, the former is theoretical and the latter is field study. The first part consisted in focusing on the most important literature on the theoretical side of the topic and the most important theories related to it, by following the descriptive and analytical approach. Whereas, the field study, was represented in the case study of the National Corporation for the Maintenance of Industrial Equipment MEI / SPA "Sonelgaz" in M'sila. And, due to the lack of information obtained as a result of the Corona pandemic, which greatly limited our ability to communicate with the officials of the corporation, previous studies related to the subject of the study were covered in some detail.

The study reached several findings, the most important of which is that the corporation under study lacks the use of such modern systems in calculating its costs, as it relies only on traditional methods of "cost accounting". Because of the great importance achieved by the (ABC) system, a proposal was submitted to the corporation to adopt this system in order to keep pace with technological developments in the economic field in general and accounting in particular.

**Keywords:** Cost Accounting – Cost - Activity Based Costing (ABC) System.