

جامعة 8 ماي 1945 – قالمة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص: مالية المؤسسات

تحت عنوان:

دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية

- دراسة حالة مؤسسة توزيع الغاز والكهرباء قالمة(2020)، والمؤسسة الوطنية للدراجات

والدراجات النارية وتطبيقاتها(2019) -

من إعداد الطالبتين:

- زغدودي شروق
- بن الواد إلهام

تحت إشراف الأستاذة:

- بولخروف حياة

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الشكر والتقدير

أول الشكر لرب العالمين الذي أوهبنا العقل وحسن التدبير  
وثانيا أتوجه بالشكر الجزيل لكل من مد إلي يد المساعدة سواء  
من قريب أو بعيد

لإنجاز هذا العمل المتواضع ولو بكلمة تشجيع أو بابتسامة أو بكلمة  
طيبة.

وأخص بالذكر الأستاذة الفاضلة بو لخروف حياة لقبوله الإشراف  
على هذا العمل وحسن توجيهه.

كما أتوجه بالشكر والامتنان إلى جميع الأساتذة وزملائي طلبة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

وبالأخص طلبة شعبة العلوم المالية

وكلنا كل عمال مؤسسات الدراسة

وإلى كل من جاهد من أجل رفع راية العلم والمعرفة.

## الإهداء

إلى من تاهت الكلمات والحروف في وصفها

أمي الغالية أدام الله عليهما صحتها

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار...إلى من أحمل اسمه بكل افتخار

إلى عائلتي الكريمة

إلى كل رفقاء الدرب

إلى كل من قدم يد العون لطلاب العلم والباحثين

إلى من ضاقت السطور من ذكرهم فوسعهم قلبي.... إليكم جميعا

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى

شروق



# فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	بسم الله الرحمن الرحيم
-	الشكر
-	الإهداء
I	فهرس المحتويات
VI	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الرموز
أ - هـ	مقدمة عامة
1	الفصل الأول : الإطار النظري للأداء المالي ومحاسبة التكاليف
2	مقدمة الفصل
3	المبحث الأول: مدخل للأداء المالي
3	المطلب الأول: ماهية الأداء المالي
3	1. مفهوم الأداء المالي
3	2. العوامل المؤثرة على الأداء المالي
4	3. مقاييس الأداء المالية
5	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي
5	1. مفهوم تقييم الأداء المالي
6	2. أهمية تقييم الأداء المالي
7	3. مصادر معلومات تقييم الأداء المالي
7	4. المعايير المستخدمة في تقييم الأداء المالي
8	المطلب الثالث: مراحل تقييم الأداء المالي ومفهوم تحسين الأداء
10	المبحث الثاني: ماهية التكاليف ومحاسبة التكاليف
10	المطلب الأول: مفهوم ومصطلحات متعلقة بالتكاليف

11	المطلب الثاني: تبويب التكاليف
15	المطلب الثالث: ماهية محاسبة التكاليف
15	1. تعريف محاسبة التكاليف
15	2. الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف
16	3. نظم محاسبة التكاليف
18	المبحث الثالث: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف
18	المطلب الأول: التكلفة المستهدفة
20	المطلب الثاني: نظام الإنتاج في الوقت المناسب (jit)
22	المطلب الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
22	1. نشأة نظام ABC
24	2. مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
25	3. أوجه قصور الأنظمة التقليدية والفرق بينها وبين نظام التكاليف على أساس الأنشطة
27	خلاصة الفصل
28	الفصل الثاني : تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
29	مقدمة الفصل
30	المبحث الأول: خصائص، فروض ومراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
30	المطلب الأول: خصائص وأهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومكوناته
33	المطلب الثاني: الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة
35	المطلب الثالث: مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
40	المبحث الثاني: الاتجاهات الحديثة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة
40	المطلب الأول: نظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام التكلفة على أساس المواصفات

40	1. نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM
41	2. نظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII
44	المطلب الثاني: نظام التكلفة على أساس العمليات ونظام محاسبة استهلاك الموارد
44	1. نظام التكلفة على أساس العمليات PBC
46	2. مدخل محاسبة استهلاك الموارد RCA
47	المطلب الثالث: نظامي التكاليف على أساس الأنشطة وفقا للوقت والموجه بالأداء
47	1. نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TD-ABC
49	2. نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالأداء PFABC
51	المبحث الثالث: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي
51	المطلب الأول: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مختلف المجالات
51	1. دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الرقابة
52	2. دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكاليف المنتجات
52	3. دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار
52	المطلب الثاني: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي
52	1. تأثير تحديد التكاليف على أساس الأنشطة على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي
53	2. تأثير تحديد التكاليف بواسطة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في قياس الأداء
53	3. أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على الإدارة الاستراتيجية وتقييم أداء المؤسسة
55	المطلب الثالث: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
58	خلاصة الفصل
59	الفصل الثالث : تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة -2020- و المؤسسة الوطنية للدراجات



	والدرجات النارية- 2019-
60	تمهيد
61	المبحث الأول: تقديم المؤسسات محل الدراسة
61	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن شركة سونلغاز
63	المطلب الثاني: تقديم امتياز التوزيع قالمة
69	المطلب الثالث: التعريف بالمركب الوطني للدرجات والدرجات النارية وتطبيقاتها
71	المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة والمركب الوطني للدرجات والدرجات النارية
78	المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في امتياز توزيع الكهرباء والغاز وكالة قالمة
78	المطلب الأول: تطبيق نظام التكاليف التقليدي (طريقة الأقسام المتجانسة)
81	المطلب الثاني: تطبيق نظام ABC في تحديد تكلفة الغاز والكهرباء
81	1. تحديد الأنشطة
83	2. تحديد تكاليف الأنشطة
84	3. تحديد مسببات التكلفة وحجمها
85	4. تحديد مراكز الأنشطة
86	5. حساب التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة
87	6. تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات (تحديد تكلفة أهداف التكلفة النهائية)
90	المطلب الثالث: حساب النتيجة التحليلية وفق ABC ومقارنتها مع نتيجة الأقسام المتجانسة
90	1. حساب مجموع التكاليف للغاز
90	2. حساب مجموع التكاليف للكهرباء
91	3. النتيجة التحليلية وفق ABC
91	4. المقارنة بين الطريقتين وتحليل النتائج

92	المبحث الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها
92	المطلب الأول: عرض نظام التكاليف المعتمد من طرف المؤسسة
93	المطلب الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها
93	1. تحديد الأنشطة وتكاليفها
95	2. تحديد مسببات (محركات) التكلفة
96	3. تحديد مراكز الأنشطة
97	4. تحديد تكلفة المحركات المأخوذة
98	5. تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات (تحديد تكلفة أهداف التكلفة النهائية)
101	المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة لكل منتج والمقارنة بين نتائج الطريقتين
101	1. حساب سعر تكلفة المنتج C101
101	2. حساب سعر تكلفة المنتج C609
102	3. حساب سعر تكلفة المنتج C906
102	4. حساب النتيجة التحليلية حسب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
103	5. مقارنة النتيجة التحليلية وفق النظامين
104	خلاصة الفصل
105	الخاتمة العامة
108	قائمة المراجع
-	الملاحق
	الملخص

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
26	الفرق بين الأنظمة التقليدية ونظام التكلفة على أساس الأنشطة	1
39	الفرق بين نظام ABC و نظام ABM	2
41	الفرق بين التكلفة على أساس الأنشطة وعلى أساس المواصفات:	3
44	الفرق بين ABC و PBC	4
49	الفرق بين TDABC و ABC	5
79	التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة على الغاز والكهرباء	6
80	توزيع الأعباء المباشرة للغاز والكهرباء:	7
80	رقم أعمال الغاز والكهرباء	8
82	تحديد الأنشطة	9
83	تحديد تكلفة الأنشطة	10
84	تحديد مسببات التكلفة	11
86	تحديد مجتمعات الأنشطة	12
87	التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة	13
88	تخصيص التكاليف غير المباشرة على الغاز	14
89	تخصيص التكاليف غير المباشرة على الكهرباء	15
90	مجموع التكاليف للغاز	16
90	مجموع التكاليف للكهرباء	17
91	مقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة و نظام ABC	18
92	النتيجة التحليلية للمنتجات	19
93	موارد وتكاليف الأنشطة	20
94	تحديد مؤشرات الموارد	21
95	تحديد مسببات التكلفة	22
96	تحديد مراكز الأنشطة	23
97	تحديد التكاليف الوحيدة	24
98	تخصيص التكاليف غير المباشرة على C101	25
99	تخصيص التكاليف غير المباشرة على C 609	26

100	تخصيص التكاليف غير المباشرة على C 906	27
101	حساب سعر تكلفة المنتج C101	28
101	حساب سعر تكلفة المنتج C609	29
102	حساب سعر تكلفة المنتج C906	30
103	مقارنة النتيجة التحليلية وفق النظامين:	31
102	مقارنة بين طريقة الأجسام المتجانسة ونظام ABC	32

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان
54	الشكل رقم 1: تقويم كفاءة الأداء وفقا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة
46	الشكل رقم 2: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوزيع قالمة
71	الشكل رقم 3: هيكل المديرية العامة للمركب الوطني للدراجات والدراجات النارية
73	الشكل رقم 4: الهيكل التنظيمي للمركب الوطني للدراجات والدراجات النارية

## قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	جدول التوازن التحليلي
02	جدول التوازن التحليلي
03	جدول التوازن التحليلي
04	جدول التوازن التحليلي
05	الميزانية التحليلية
06	الميزانية التحليلية
07	الميزانية التحليلية
08	الميزانية التحليلية
09	رصيد المحاسبي المساعد
10	سعر البيع الوحدوي لكل منتج
11	سعر تكلفة المنتج C906
12	سعر تكلفة المنتج C609
13	سعر تكلفة المنتج C101
14	سعر تكلفة المنتج C111
15	قيمة مضافة لكل منتج
16	جدول استهلاك المواد الأولية

قائمة الرموز

الرقم	الاختصار	الدليل بالعربية	الدليل بالفرنسية/الإنجليزية
01	ABC	نظام التكاليف على أساس الأنشطة	Activity Based Costing
02	JIT	نظام الإنتاج في الوقت	Just in time
03	AM	إدارة النشاط	Activity Management
04	ACA	محاسبة تكاليف الأنشطة	Activity Cost Accounting
05	ABM	نظام الإدارة على أساس الأنشطة	Activity Based Management system
06	GPK	نظام التكاليف الألماني	GPK
07	TD-ABC	نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت	Time driven Activity Based Costing
08	PBC	نظام التكاليف على أساس العمليات	Procces-and activity Based Costing
09	RCA	محاسبة استهلاك الموارد	Ressource Consumption Accounting
10	ABC-II	نظام التكاليف على أساس المواصفات	Attributes- Based Costing
	PFABC	نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالأداء	Performence Focused ABC
11	ABB	الموازنات على أساس الأنشطة	Budgets Based on

Activity			
Activity Based Cost Management system	نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة	ABCM	12
Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة	TQM	13
Time Based Competition	المنافسة على أساس الوقت	TBC	14
Employee Motivation Programs	برامج دافعية العاملين	EMP	15



# المقدمة العامة

## مقدمة عامة:

عند ظهور المؤسسات الاقتصادية في القرن السابع عشر كانت عملية التسيير بسيطة، حيث كانت تقتصر على صاحب المؤسسة نظرا لبرسائها وعدم تعقدها ولكن مع التطورات التي شهدتها المؤسسات خاصة بعد الثورة الصناعية، وكبر حجم المؤسسات وشدة المنافسة فيما بينها إضافة إلى البيئة الحديثة التي أصبحت متسمة بالتغيرات السريعة وعدم التأكد جعل هذه المؤسسة أمام تحدي ضرورة استعمال الأنظمة الحديثة والمفاهيم العلمية للتحكم في التسيير من أجل تحقيق أهدافها وتجنبها للوقوع في تهديدات خروجها من السوق وزوالها، فمثلا على المستوى المحاسبي والمالي لم تعد المؤسسة قادرة على استيعاب واستعمال معلومات مقتصرة على تسجيل عملياتها المختلفة بصفة إجمالية وعامة لتحديد مركزها المالي ونتائجها في نهاية فترة زمنية معينة وإنما أصبح عليها تحديد وضعيتها ومركزها الحقيقي عن طريق تدعيم نظامها التسييري عموما والمحاسبي خصوصا بتطبيق نظام أكثر فعالية يتمثل في نظام محاسبة التكاليف الذي أصبح يلعب دورا هاما في توضيح عملية التسيير من خلال تحديده وحسابه لمختلف التكاليف المتعلقة بمنتجات المؤسسة أو خدماتها والتي تعد أصلا العوامل الرئيسية لقياسها.

مع استمرار تطورات محاسبة التكاليف تم التوصل لمجموعة من الطرق التي تختلف باختلاف مبادئها وقواعدها وباختلاف الإمداد الزمني لها، تتمثل في الأنظمة التقليدية للتكاليف كمرحلة أولية تقوم على تحديد وضبط التكاليف عن طريق تحميلها، إلا أن المشاكل التي واجهتها أدت لإعادة البحث عن أنظمة أخرى تسير هذه التغيرات الطارئة على هيكل تكاليف المؤسسة وبذلك ظهرت عدة أنظمة أهمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

يمثل هذا الأخير تطورا ملموسا لتخصيص التكاليف غير المباشرة، وطريقا لتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات. وعليه جاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة لحل مشاكل عدم فعالية النظم التقليدية في حساب التكاليف، بحيث ينتظر منه تحديد التكلفة الأكثر دقة من خلال التخصيص الجيد للتكاليف غير المباشرة، بالإضافة إلى تحسين أداء المؤسسة من خلال التسيير على أساس الأنشطة، وإعداد الميزانيات بناء على الأنشطة.

## 1- إشكالية البحث:

من خلا ما سبق جاءت فكرة هذا البحث والتي تطرح التساؤل التالي:

كيف يساهم نظام المحاسبة التحليلية باستخدام طريقة **ABC** في تحسين الأداء المالي لمؤسسة امتياز التوزيع قالة و المؤسسة العمومية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقا بقالة؟

ولمعالجة هذه الإشكالية تم طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة نظاما بديلا للأنظمة التقليدية؟
- ما مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية؟
- مع ظهور تطورات جديدة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، هل يمكن القول أنه قد فقد مكانته؟

- هل ينتج عن تحميل التكاليف غير المباشرة بطرق التكاليف التقليدية قرارات خاطئة في المؤسسات الاقتصادية؟ وهل يؤثر ذلك على أرباحها ووضعها المالي؟

## 2. فرضيات البحث:

للإجابة على كل هذه التساؤلات تم طرح الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة بديل للأنظمة التقليدية فهو جاء لتدارك عيوبها.
- **الفرضية الثانية:** نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكن تطبيقه في كل المؤسسات الاقتصادية صناعية كانت أم تجارية وخدمية شرط أن تتوفر فيها مقومات تطبيقه.
- **الفرضية الثالثة:** من خلال مقارنة محاسبة التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، تظل طريقة ABC الأقرب إلى الواقع الاقتصادي للمؤسسة.

## 3- منهج البحث:

- لوصول إلى الأهداف المحددة للإجابة على الإشكالية والتأكد من صحة أو عدم صحة الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي عند عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع على مستوى الفصلين النظريين والفصل التطبيقي.

## 4 -دوافع اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب دفعت إلى اختيار هذا الموضوع منها:

- رغبة الطالبين في إثراء معلوماتهما في محاسبة التكاليف خاصة مع ظهور طرق حديثة؛
- لأن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نوعا ما محل اهتمام المؤسسات الخاصة بالجزائر؛
- فتح الأبواب لبقية الطلبة لإجراء دراسات مستقبلية في هذا الموضوع وتطويره.

## 5 -أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- محاولة الإجابة على الفرضيات والتساؤلات المطروحة؛
- معرفة الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف؛
- إبراز دور محاسبة التكاليف وبالأخص محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
- بيان أهم المرتكزات المعرفية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة؛

- إضافة مرجع علمي لمكتبة الجامعة في هذا المجال.

#### 6- حدود البحث:

- الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة في مؤسسة الخدمية امتياز توزيع الغاز والكهرباء قلمة، المؤسسة الصناعية الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها.
- الحدود الزمانية: الدراسة الميدانية في مؤسسة امتياز توزيع الغاز والكهرباء قلمة للسنة المالية 2020 لدراسة الميدانية في المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها للسنة المالية 2019.

#### 7- الدراسات السابقة:

في إطار إعداد هذه الدراسة وفي حدود ما تم التوصل إليه، هناك العديد من الدراسات التي تطرقت إلى هذا الموضوع منها مذكرات ومنها مقالات ومدخلات من مؤتمرات دولية ووطنية، ويمكن ذكر وحصر أهمها فيما يلي:

- الدراسة الأولى: مخلل زوينة، تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، 2020.

دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، البحث عبارة عن مقال منشورة في مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 03، العدد 04، 2020، ص 121-140، حيث توصل الباحث إلى أن هناك فرق بين نظام ABC والأنظمة التقليدية في تحميل التكاليف، حيث الأخير تقوم على فكرة تحميل جميع تكاليف المنتج لأنها تقوم على معدل تحميل واحد، أن النظام يسعى إلى تخفيض تكاليف المنتج مما يؤدي إلى انخفاض الأسعار وبالتالي زيادة الطلب.

- الدراسة الثانية: معالم سعاد، حجازي اسماعيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة كابتكار تسييري في المؤسسة، 2018.

دراسة تطبيقية في مؤسسة ب، البحث عبارة عن مقال منشورة في مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، المجلد 11، العدد 02، 2018، حيث توصل الباحث من خلال الورقة البحثية أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم بإعادة ترتيب كل من المفهومين (النشاط ومسبب التكلفة) بطريقة تخليف طريقة الاقسام المتجانسة وبالتالي فإن نظام ABC يعتبر ابتكارا تسييريا.

- الدراسة الثالثة: درويش عمار، محاسبة الأنشطة كبديل استراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، 2016.

دراسة ميدانية حول عينة من المؤسسات الاقتصادية بالمنطقة الغربية الجزائرية، البحث عبارة عن رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه، حيث توصل الباحث إلى أن كل المؤسسات المختارة لم تطبق نظام التكلفة على

أساس الأنشطة سوى مؤسسة واحدة كانت لها نية تطبيقه، وأن اختيار النظام المناسب لا بد أن يتماشى مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ولضمان نجاح هذا النظام ينبغي أن تسود ثقافة التحكم في التكاليف لدى المستخدمين، وأن هذا النظام وضع من أجل الوصول إلى الأهداف العامة المسطرة بالمؤسسة، ويمكن تطبيق نظام من أجل توفير بيانات أكثر دقة حول الأنشطة الممكن التأثير فيها لتخفيض التكاليف وزيادة قيمة المنتج.

– الدراسة الرابعة: نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، 2015.

دراسة تطبيقية في المطاحن الكبرى جنوب بسكرة، البحث عبارة عن رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة، حيث توصل الباحث من خلال النتائج دراسته أن الهدف من تطبيق محاسبة التكاليف هو التحميل الدقيق للتكاليف الفعلية للمنتج وذلك دون تضخيمها وتحميل المنتج فوق ما يتكلف وبالتالي ارتفاع الأسعار، وأيضا التكلفة المستهدفة وسلاسل القيمة هما نظامان متكاملان في تحسين الأداء المالي.

– ما يميز هذا البحث:

هذا البحث اختلف قليلا عن الدراسات السابقة حيث:

- قمنا بإجراء دراستين ميدانيتين في مؤسستين مختلفتين الأولى خدمية والثانية صناعية؛
- حاولنا من خلال دراستنا إبراز دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي؛
- حاولنا التطرق إلى المعوقات والظروف التي تؤثر على نجاح تطبيق نظام ABC في المؤسسات.

8- صعوبات البحث:

- صعوبة العثور على مؤسسة تقبل إجراء دراسة حالة بها في هذا الموضوع بالذات نظرا لأن المؤسسات الخاصة ترفض منح معلومات تخص تكاليفها؛
- صعوبة الحصول على المعلومات الكافية؛
- عدم وجود قسم محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة واعتمادهم على المحاسبة العمومية؛
- صعوبة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بإحدى المؤسسات محل الدراسة لكونها مؤسسة غير صناعية؛
- ضيق الوقت وقصر المدة الزمنية التي منحت لنا للظروف الاستثنائية للسنة الدراسية.

9- هيكل البحث:

لتحقيق أهداف هذا البحث، والاجابة على الإشكالية وتساؤلاتها من جهة، واختبار فرضياتها من جهة أخرى تم تقسيم صلب الموضوع إلى فصلين أساسيين، فضلا عن المقدمة والخاتمة المتضمنة الاستنتاجات والتوصيات وبعض الاقتراحات، مع الإشارة إلى بعض الجوانب الهامة للموضوع والتي يمكن اعتبارها كآفاق للدراسة، أما عن الفصول فهي مهيكلة كما يلي:

- الفصل الأول: الإطار النظري للأداء المالي ومحاسبة التكاليف، وجاء بثلاث مباحث، تطرق المبحث الأول مدخل للأداء المالي، في حين تصدى المبحث الثاني لماهية التكاليف ومحاسبة التكاليف، والمبحث الثالث تم التعرض إلى الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.
- الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وجاء هو الآخر بثلاث مباحث، المبحث الأول تناول خصائص، فروض ومراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، والمبحث الثاني عالج الاتجاهات الحديثة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، في حين المبحث الثالث وضح دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي وتقييم النظام.
- الفصل الثالث: الفصل الثالث : تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قلمة -2020- و المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية-2019-

## الفصل الأول:

الإطار النظري للأداء المالي ومحاسبة التكاليف

مقدمة الفصل:

بالرغم من تأخر نشأة محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية بما يقرب قرنين إلا أنها كانت الأسرع تطورا وأصبحت ركيزة أساسية لما تمنحه من معلومات تفيد في تحديد تكلفة الإنتاج والمخزون إضافة إلى دورها في تخطيط العمليات والرقابة على كفاءة الأداء مما أدى إلى زيادة الاهتمام بها.

من خلال هذا الفصل الذي يعتبر تمهيد لباقي الفصلين ومن أجل الإلمام بمختلف جوانب الموضوع سنتطرق فيه إلى الأداء المالي لإبراز أهميته وكيفية تقييمه وتحسينه. وكذلك سنتطرق لمفاهيم التكاليف ومختلف تصنيفاتها، ومحاسبة التكاليف وبعض أنظمة التكاليف.

- المبحث الأول: الأداء المالي.
- المبحث الثاني: ماهية التكاليف ومحاسبة التكاليف.
- المبحث الثالث: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.



### المبحث الأول: مدخل للأداء المالي

يعتبر الأداء مؤشر يعكس مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها وتحقيق أهدافها سواء على المستوى الكلي أي الأداء الكلي أو على المستوى الجزئي على سبيل المثال الأداء المالي الذي سنبين ماهيته وكيفية تقييمه.

#### المطلب الأول: ماهية الأداء المالي

##### 1. مفهوم الأداء المالي:

الأداء المالي هو المفهوم الضيق للأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، ويعبر عن أداء الشركات حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم، وسيتم الاعتماد على معايير (نسبة الربحية والسيولة والنشاط والرفع المالي والتوزيعات كمقاييس للأداء).<sup>1</sup>

يمكن أن يعرف أيضا: "الأداء المالي هو الكفاءة والفعالية معا للنشاط المالي المتعلق بالمؤسسة، أي القدرة على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والاهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت التصرف".<sup>2</sup>

##### 2. العوامل المؤثرة على الأداء المالي:

##### 1.2. الهيكل التنظيمي:

هو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة وأعمالها، يتضمن الوظائف الإدارية، التمايز الرأسي (عدد المستويات الإدارية) التمايز الأفقي (عدد المهام التي نتجت عن تقسيم العمل وعدد الفروع والموظفين). يؤثر الهيكل التنظيمي في تنفيذ الخطط بنجاح، تسهيل تحديد الأدوار للأفراد، والمساعدة في اتخاذ القرارات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم شركات المساهمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010، ص 35-36

<sup>2</sup> لقيطي الاخضر، دراسات في المالية والمحاسبة، دار حمير للنشر، الطبعة الأولى، مصر، القاهرة، 2019، ص 94.

<sup>3</sup> ياسين لعكيكرة، مدى ملائمة مؤشرات الأداء المالي المشتقة من قائمة التدفقات النقدية لاتخاذ القرارات الائتمانية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2011-2012، ص 6.

### 2.2. المناخ التنظيمي:

هو وضوح التنظيم ويقصد به إدراك العاملين مهام الشركة وأهدافها ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء وكذلك اتخاذ القرار واخذه بطريقة عقلانية وأسلوب الإدارة في تشجيع العاملين على المبادرة الذاتية. حيث يحرص على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة الأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء.<sup>1</sup>

### 3.2. التكنولوجيا:

هي الأساليب والمهارات المعتمدة في الشركة لتحقيق الأهداف المنشودة، وعلى الشركات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها لكونها من أبرز التحديات التي تواجهها والتي لا بد لهذه الشركات من التكيف مع التكنولوجيا واستيعابها وتعديل أدائها بهدف الملائمة بين التقنية والأداء، وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تعطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والتنوع بالإضافة لزيادة الأرباح.<sup>2</sup>

### 4.2. الحجم:

يقصد به تصنيف المؤسسات إلى مؤسسات صغيرة ومتوسطة أو كبيرة الحجم. ويعتبر من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسات سلبيًا أو إيجابيًا، ففي الحالة الأولى قد يكون كبر حجم المؤسسة عائقًا لها لصعوبة إدارة المؤسسة، وفي الحالة الثانية كلما زاد الحجم يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بها ويقل سعر المعلومة للوحدة الواحدة في التقارير المالية. وقد بينت الدراسات أن العلاقة بين الحجم والأداء علاقة طردية.<sup>3</sup>

### 3. مقاييس الأداء المالية: من أهم مقاييس الأداء المالية ما يلي: <sup>4</sup>

#### 1.3. الأرباح الصافية:

للوصول إلى صافي ربح القسم يتم خصم المصروفات العامة الموزعة على القسم، وتشمل المصروفات العامة مصروفات المركز الرئيسي والمصروفات الإدارية العامة. ويتم توزيع هذه المصروفات على الأقسام بغرض تحفيز

<sup>1</sup> محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 49.

<sup>2</sup> محمد محمود الخطيب، المرجع نفسه، ص 50.

<sup>3</sup> ياسين لعكيكة، مرجع سبق ذكره، ص 5.

<sup>4</sup> عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف، أحمد هاشم أحمد يوسف، أثر أسعار التحويل على مقاييس الأداء المالية وغير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية جامعة كسلا، مجلد 16، العدد 2، 2015، ص ص 114-115.

## الفصل الأول: ..... الإطار النظري للأداء المالي ومحاسبة التكاليف

مديري الأقسام للعمل على تحقيق مساهمات مرتفعة وكافية لتغطية المصروفات العامة. وتستطيع الإدارة العليا استخدام ربح القسم لتقويم أداء القسم وذلك بطرق مختلفة، كمقارنة الربح الفعلي للقسم مع ربح القسم للفترة السابقة، أو مقارنة ربح القسم الفعلي مع ربح القسم المستهدف في الموازنة الشاملة، أو قياس الكفاءة النسبية للأداء وذلك بأن تنسب أرباح القسم إلى استثمارات القسم لقياس معدل العائد للقسم.

### 2.3. العائد على الاستثمار:

يعد العائد على الاستثمار من أهم المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء وقياس مدى نجاعة القرارات الاستثمارية، وذلك لسببين، أنه يمزج كل عناصر الربحية الرئيسية (الإيرادات والتكاليف والاستثمار) في نسبة واحدة، والعائد على الاستثمار يمثل نسبة صافي الربح إلى قيمة رأس المال المستثمر

### المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي:

#### 1. مفهوم تقييم الأداء المالي:

هو تقديم حكم ذو قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة لإدارة المنظمة وعلى طريقة الاستجابة لإشباع رغبات أطرافها المختلفة وبمعنى أصبح تقويم الأداء المالي للمؤسسة قياساً للنتائج المحققة على أساس معايير محددة سلفاً. تقدم إجراءات ووسائل طرق القياس التعريف الوحيد لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم فهي تكشف عن أهميتها للإدارة للأسباب الآتية:<sup>1</sup>

- تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج مما يسمح بالحكم على الفعالية.

- تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الكفاءة.

مر تقييم الأداء المالي حسب الأساليب المستخدمة فيه بعدة مراحل، استخدم في كل مرحلة أسلوب معين،

نوجزها حسب التسلسل التاريخي للاستخدام فيما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000، ص 38.

<sup>2</sup> يزيد تفرات، محاسبة التكاليف ودورها في تقييم الأداء، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، أم البواقي، الجزائر، 2018، ص 162-164.

- استخدام أسلوب التحليل المالي: التحليل المالي أول الاساليب المستخدمة في تقييم الأداء وتعتبر النسب

المالية من أهم أدوات التحليل المالي، ويرى بعض الباحثين أن القياس الذي يعبر عن نجاح المؤسسة في بلوغ أهدافها الاستراتيجية ترجمه حساباتها وهو تظهره سلسلة من النسب المالية.

- استخدام محاسبة التكاليف في تقييم الأداء المالي: تعمل محاسبة التكاليف على مراقبة مردودية مختلف

الأقسام في المؤسسة أو مختلف المنتجات أو مجموعة المنتجات المتشابهة، وذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقترنتها مع المبالغ المحددة مسبقا، فمقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف التقديرية أو المعيارية يسمح بتحديد الفروقات الموازنة وتحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية وبالتالي تهتم محاسبة التكاليف بتقديم المعلومات المحاسبية الضرورية للمراقبة المتوازنة.

- استخدام أسلوب المراجعة الإدارية في تقييم الأداء المالي: لتغطية النقص الذي يسود التحليل المالي ثم

اللجوء إلى أسلوب المراجعة الإدارية في تقييم الأداء وقد اتفق معظم الباحثين على أن المراجعة الإدارية تشمل المجالات التالية: (عناصر النشاط الإداري، المراجعة التسويقية، مراجعة الأفراد، المراجعة المالية والمحاسبية، الهيكل التنظيمي، البحوث والتطوير ومجلس الإدارة).

- استخدام الأهداف والمؤشرات في تقييم الأداء:

يعتمد على مقارنة الإنجازات المحققة مع المؤشرات والأهداف المحددة مسبقا، ويعتبر الاسلوب الأكثر استخدام في تقييم الأداء الاقتصادي للمؤسسات، حيث لكي يكون الأداء سهلا وموضوعيا يجب على المسيرين أن يحددوا ماذا ينتظرون من مرؤوسيههم ثم الحكم عليها انطلاقا مما حققوه، وأهم المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء هي الربحية، الاستمرارية، المركز التسويقي، الإنتاجية، المسؤولية الاجتماعية.

## 2. أهمية تقييم الأداء المالي:

تقييم الأداء يهدف للتأكد من توفر السيولة ومستوى الربحية في ظل كل من قرارات الاستثمار والتمويل وما يصاحبهما من مخاطر بالإضافة إلى مقسوم الأرباح في إطار السعي لتعظيم القيمة الحالية للمؤسسة باعتبار أن

## الفصل الأول: الإطار النظري للأداء المالي ومحاسبة التكاليف

أهداف الإدارة المالية هي زيادة القيمة الحالية للمؤسسة والمحافظة على السيولة حمايتها من خطر الإفلاس والتصفية وتحقيق العائد المناسب على الاستثمار.<sup>1</sup>

### 3. مصادر معلومات تقييم الأداء المالي: وتتمثل في:<sup>2</sup>

1.3. المصادر الخارجية: تكون إما معلومات عامة تتعلق بالوضع العامة للاقتصاد في فترة معينة كالتضخم وغيره وإما معلومات تتعلق بالقطاع الذي تنشط فيه تتحصل عليها من النقابات المهنية، المجالات المتخصصة...

### 2.3. المصادر الداخلية: تتضمن المعلومات التي تقدمها مصلحة المحاسبة وتتمثل في:

- الميزانية: تكمن قيمتها في أنها وسيلة كمية وقانونية تبين التزامات المؤسسة نحو الغير واستعمالات مواردها المالية.
- جدول حسابات النتائج: يجمع مختلف عناصر التكاليف والإيرادات التي تساعد في تحقيق نتيجة نشاط المؤسسة في فترة معينة فهو يعتبر وسيلة مهمة للمسيرين لدراسة وتحليل نشاط المؤسسة.

### 4. المعايير المستخدمة في تقييم الأداء المالي: تتمثل في:<sup>3</sup>

- المعايير التاريخية: مستمدة من أداء المؤسسة في الماضي إذ تحسب المؤشرات المالية من القوائم المالية لغرض رقابة أداء السنة المعنية قياساً بتلك السنوات مع الأخذ بعين الاعتبار التغيير في الظروف الخارجية.
- المعايير القطاعية: مستمدة من القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة.
- المعايير المطلقة: تتمثل في التشريعات السائدة في الأوساط المالية والمعايير الدولية أي مجموعة النسب المالية المتعارف عليها.
- المعايير المستهدفة: هي المعايير التي تفرض من السوق المالي أو التي تعمل الإدارة على الوصول إليها من خلال استراتيجياتها وموازناتها والابتعاد عنها يعني الانحراف عن الأداء المطلوب.

<sup>1</sup> مشعل جهم المطيري، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، مذكرة مقدمة للحصول على ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2011، ص 115.

<sup>2</sup> عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياساً وتقييماً، دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2001-2002، ص 39-40.

<sup>3</sup> أمارة محمد يحيى عاصي، تقييم الأداء المالي للمصارف الإسلامية دراسة تطبيقية على البنك الإسلامي الأردني للتمويل والاستثمار، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، الأردن، ص 187.

### المطلب الثالث: مراحل تقييم الأداء المالي ومفهوم تحسين الأداء

1. مراحل تقييم الأداء المالي: تمر عملية تقييم الأداء المالي بعدة خطوات تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

#### 1.1. جمع البيانات والمعلومات الإحصائية:

حيث تتطلب عملية تقييم الأداء توفير البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة لحساب النسب، والمعايير المطلوبة والتي يمكن الحصول عليها من حسابات النتائج، المعلومات المتوفرة عن الطاقة الإنتاجية، رأس المال وعدد العمال وأجورهم وغير ذلك.

#### 2.1. وضع معايير الأداء المالي:

تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية للوقوف على مدى دقتها وصلاحيتها لحساب المعايير، النسب والمؤشرات اللازمة لعملية تقييم الأداء، حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات. وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية المعروفة لتحديد مدى الموثوقية بهذه البيانات.

#### 3.1. إجراء عملية قياس الأداء المالي وتقييمه:

تتم باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية على أن تشمل عملية التقييم النشاط العام للوحدة، أي جميع أنشطة مراكز المسؤولية ومن خلالها يتبين مدى الانحراف من خلال مقارنة ما تم تحقيقه بالمراد تحقيقه، وتعتبر هذه المرحلة سابقة لمرحلة إصدار الأحكام. بهدف التوصل لحكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.

#### 4.1. اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم: وهي أهم مرحلة فلا معنى لأي عملية تقييم إن لم تتم عملية

التصحيح، يتم فيها تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات واختيار أنسب الطرق للتأكد من عدم الوقوع في مشكل أكبر. وإن لم يكن هناك انحراف فإن المسألة لا تحتاج لتصحيح بل تحتاج لتحسين الأداء في مراحل قادمة.

### 2. مفهوم تحسين الأداء:

<sup>1</sup> بالاعتماد على:

- مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2016، ص 39.
- مهود هشام وكلاش مريم، مساهمة التكامل بين إعادة هندسة العمليات ونظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في تحسين أداء المؤسسة، دراسة حالة عينة من المؤسسات الصناعية الصغيرة، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، مجلد 6 العدد 1، 2020، ص 312.

## الفصل الأول: الإطار النظري للأداء المالي ومحاسبة التكاليف

يعرف تحسين الأداء بأنه استعمال كل الموارد الاقتصادية التي تتوفر عليها المؤسسة من أجل تحسين ممارسة وأداء جميع عملياتها ونتائجها ومخرجاتها من خلال التوجه نحو إرضاء أكبر للزبون والملاك وجميع الموظفين والعمال. فبسبب التغيرات المتسارعة الطارئة على بيئة الأعمال بسبب عولمة الأسواق والإنتاج وتسارع وتيرة الابتكارات التكنولوجية التي مست وسائل الإنتاج والاتصال.<sup>1</sup>

كما يمكن أن يعرف على أنه: "عملية إدارية تركز على المخرجات الكلية للمؤسسة من خلال تنفيذ جهود مستمرة لضبط وتحسين العمليات والبحث عن الأخطاء التي قد تقع أثناء العمل لتقليل الفجوة بين ما يجب أن يكون وما هي عليه الآن، وهي عملية مستمرة ومنهجية ومنظمة لتقليص الفجوة بين الأداء الحالي والنتائج المرغوب فيها".<sup>2</sup>

### 3. نطاق تحسين الأداء:

يمكن تحديد نطاق تحسين الأداء من خلال التعرف على العديد من المقاييس: الكفاءة: هي المخرجات الفعلية التي تم إخراجها منسوبة إلى المخرجات القياسية المتوقعة، الفعالية: هي درجة تحقيق الأهداف التنظيمية، القيمة المضافة: تعبر عن ناتج طرح المدخلات من المخرجات، والمرونة (التنوع- الحجم).<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مزهود هشام وكلاش مريم، مساهمة التكامل بين إعادة هندسة العمليات ونظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في تحسين أداء المؤسسة، دراسة حالة عينة من المؤسسات الصناعية الصغيرة، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، مجلد 6، العدد 1، 2020، ص 312.

<sup>2</sup> عبد الوهاب محمد جبين، تقييم الأداء في الإدارات الصحية بمدرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف، أطروحة دكتوراه في الإدارة الصحية، جامعة سانت كليمنتس العالمية، سوريا، 2009، ص 59.

<sup>3</sup> محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدبير والنشر، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2013، ص 15.

## المبحث الثاني: ماهية التكاليف ومحاسبة التكاليف

يمكن القول إن التكاليف محل اهتمام كل المؤسسات وتسعى لقياسها باستخدام محاسبة التكاليف، وسنتعرف من خلال هذا البحث على كل ما يخص التكاليف ومحاسبة التكاليف وكذا وظائفها، أهميتها وأنظمتها.

### المطلب الأول: مفهوم ومصطلحات متعلقة بالتكاليف

#### 1. مفهوم التكاليف:

##### تعريف 1:

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

##### تعريف 2:

التكلفة هي أية تضحية في الموارد بغض النظر عن الوظيفة التي تتطلب حدوث التكلفة، فقد يكون ضمن تكاليف الإنتاج أو المصروفات التسويقية والإدارية تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة وتكاليف مختلطة، وفيما يلي سيتم دراسة مفاهيم هذه التكاليف.<sup>2</sup>

##### تعريف 3:

التكاليف هي مجموعة المبالغ النقدية التي تنفق للحصول على سلعة أو خدمة معينة يتوقع منها منفعة أو إيراد سواء كان الدفع فوراً أو كانت تعهداً بالدفع.<sup>3</sup>

### 2. مصطلحات متعلقة بالتكاليف:

**2.2. المصاريف:** هي الجزء المستنفد من الكلفة نتيجة قيام المنشأة بمزاولة نشاطها، وأن هذا النشاط قد تحقق منه منفعة للمنشأة سواء كانت متمثلة بوحدات إنتاج أو تحقيق إيرادات تفوق قيمة العناصر المستنفدة من الكلفة.<sup>4</sup>

**2.3. النفقة:** هي تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل إلى مقر الشركة بعد ومن ثم يتم الحصول على المنافع المتوقعة من هذه الأصول في زمن مستقبل.<sup>1</sup>

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

<sup>2</sup> محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2004، ص ص 49-50.

<sup>3</sup> محمود علي جبالي وقصي السمراي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 9.

<sup>4</sup> مؤيد محمد الفضل واخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ص ص 63-64.



## الفصل الأول: ..... الإطار النظري للأداء المالي ومحاسبة التكاليف

4.2. الخسارة: هي تضحية بلا مقابل قد تنشأ اختياراً كالتالف في البضاعة والعدم في المواد والوقت الضائع في العمل، كما أنها قد تنشأ إجباراً كالسرقة والحريق. و يمكن أن تتحول التكلفة إلى خسارة إذا لم يترتب عليها منفعة.<sup>2</sup>

5.2. الأعباء : هي نظام لتقييم المصاريف على فترات و الناتج عن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة الاستغلالية و ليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، فالعبء يتقابل مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة و من بين الأعباء : استهلاك البضائع ، المواد ، اللوازم، ولها الصفة غير المادية تجريدية و قابلة للتقييم.<sup>3</sup>

6.2. سعر التكلفة: " سعر تكلفة المنتج أو الخدمة هو مجموعة التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاماً و قابلاً للبيع ".<sup>4</sup>

### المطلب الثاني: تبويب التكاليف

1. حسب الطبيعة: تقسم إلى ثلاث مجموعات رئيسية:<sup>5</sup>

- المواد: يقصد بها العنصر المادي الذي يدخل في تكوين السلعة أو يساعد في تشكيلها.
- الأجور: هي ما يدفع الاستفادة من القوة البشرية سواء في شكل نقدي أو مزايا عينية أو تأمينات اجتماعية.
- تكاليف الخدمات الأخرى: هي كل ما تتحمله المنشأة لمزاولة نشاطها بخلاف تكلفة المواد وتكلفة العمل. مثل اهتلاك الأصول الثابتة، تكلفة الخدمات المشتركة كالإضاءة، إيجار، القوى المحرمة.

<sup>1</sup> صلاح الدين عبد المنعم مبارك، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص10.

<sup>2</sup> صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المرجع نفسه، ص11.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 1998 ص14.

<sup>4</sup> بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة أولى، الجزائر 1998، ص31.

<sup>5</sup> أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية، الجزء الأول، مركز البحوث، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000، ص ص 101-102.

### 2. تبويب التكاليف حسب سلوكها (علاقتها بحجم الإنتاج):

يقوم هذا التبويب بدراسة استجابة عناصر التكاليف للتغير في حجم النشاط.

- **التكاليف المتغيرة:** تعرف بأنها التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط بطريقة مباشرة وبنفس النسبة، فإذا زاد حجم النشاط بنسبة هي 10% يزداد مجموع التكاليف المتغيرة بنسبة 10%، ويعني ذلك أن التكلفة المتغيرة متغيرة على المستوى الإجمالي وثابتة بالنسبة لوحدة النشاط.<sup>1</sup>

- **التكاليف الثابتة:** تعرف التكاليف على أنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم الإنتاج طالما كان التغير ضمن المدى الملائم، وعليه فإذا زاد حجم الإنتاج أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها.<sup>2</sup> ويمكن تقسيم التكاليف الثابتة إلى مجموعتين:<sup>3</sup>

أ) **التكاليف الثابتة الاختيارية:** وتشتمل على البنود التي يمكن للإدارة التأثير في قيمتها في الأجل القصير مثل: بند الرواتب والأجور، وتكاليف الإعلان المتعلق بالتعريف بالمنشأة.

ب) **التكاليف الإلزامية:** هي التي يصعب التخلص منها في الأجل القصير التأثير على قدرات المؤسسة على الاستمرار وهي مثل: الاستهلاك، الإيجار، الرسوم والضرائب ورواتب الوظائف الإدارية الرئيسية.

- **التكاليف المختلطة:** وهي التكاليف التي تحمل صفات من التكاليف المتغيرة وصفات من التكاليف الثابتة في آن واحد والتي من الصعب التنبؤ بها وفقا لتغيرات الإنتاج ما لم تفصل التكلفة الى عناصر ثابتة و متغيرة.<sup>4</sup>

3. **التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط:** هذا التبويب البحث عن علاقة عنصر التكلفة لنشاط معين بوحدة هذا النشاط فيكون:<sup>5</sup>

- **تكاليف مباشرة:** التي تنفق من أجل وحدة النشاط وتكون هي المسؤولة مباشرة عن إحداث هذا العنصر ومن ثم تعتبر مباشرة عليها وتلتزم الوحدة بتحملة. كالمواد الخام، مصاريف التشغيل وأجور عمال الإنتاج.

- **تكاليف غير مباشرة:** هي تكاليف عامة للنشاط ككل أي تخص أكثر من منتج ويصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدة المنتج النهائي ومن ثم يجب توزيعها على الوحدات المستفيدة منها مثل تكاليف القوى المحركة وأجور العمال والمشرفين.

<sup>1</sup> الأميرة الإبراهيم عثمان، وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، المكتب الجامعي الحديث، الأزاريطة- الاسكندرية، 2006، ص 20.

<sup>2</sup> سمير محمد عبد العزيز، الاقتصاد الإداري مدخل تحليلي كمي، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الطبعة الثانية، مصر، 1998، ص 229.

<sup>3</sup> نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 54.

<sup>4</sup> نضال محمود الرححي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013، ص 67.

<sup>5</sup> يحيى محمد مصطفى القللي، أساسيات المحاسبة الإدارية، إيتراك للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2003، ص 57.

## الفصل الأول: ..... الإطار النظري للأداء المالي ومحاسبة التكاليف

4. من ناحية الوظائف: تقسم التكاليف من هذه الناحية إلى:<sup>1</sup>

- تكاليف الإنتاج: وهي كل التكاليف المتعلقة بالتصنيع وتشمل المواد، الأجور، التكاليف المباشرة الأخرى والتكاليف الصناعية غير المباشرة.

- التكاليف الإدارية: التي تتحملها المؤسسة لوضع السياسات المختلفة لجميع الأعمال التي تقوم بها.

- تكاليف البيع: هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل توزيع وتصريف مختلف منتجاتها.

5. تبويب التكاليف من وجهة نظر الرقابة: منها ما يلي:<sup>2</sup>

- تكاليف قابلة للرقابة: هي التكاليف التي تحدث في مركز مسؤولية معين، تخضع لسيطرة الشخص المسؤول عن المركز، ويمكنه التحكم فيها في حدود وقت معين وتحت ظروف كالأجور المدفوعة للعمال.

- التكاليف غير قابلة للرقابة: هي التكاليف التي تحدث في مركز مسؤولية معين، ولا تخضع لسيطرة الشخص.

المسؤول عن المركز، ولا يمكنه التحكم فيها في حدود وقت وظروف معينة كإيجار المباني.

6. تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية :

- التكلفة الملائمة: وهي تكاليف مستقبلية متوقعة ولم تحدث فعليا، وكذلك هي تكلفة تفاضلية تختلف من بديل لآخر من بدائل القرار.<sup>3</sup>

- تكلفة الفرصة البديلة: يقصد بها المنافع التي سيفقدونها المشروع نتيجة لفقدانه للبديل التالي لأفضل بديل تم اختياره.<sup>4</sup>

- التكلفة المضافة: هي قيمة التغيير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة حجم الانتاج، وتعتبر هذه التكلفة في حالة اتخاذ قرار بشأن زيادة أو خفض مستوى الإنتاج.<sup>5</sup>

- التكلفة التفاضلية: عند وجود بديلين أو أكثر متاحين للمشروع للاختيار بينهما لتنفيذ مهمة أو القيام بعمل ما، فمن الطبيعي أن يكون لكل بديل تكاليفه الخاصة به، ويطلق على الفرق بينهما في هذه الحالة بالتكلفة التفاضلية. وتعرف على أنها الفرق بين التكاليف الكليتين لمستويين من النشاط فإذا كانت هناك زيادة في النشاط تسمى تكلفة مضافة وأما إذا كان هناك انخفاض في النشاط تسمى تكلفة منخفضة،

<sup>1</sup> أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص 42.

<sup>2</sup> نصر صالح محمد، الوجيز في المحاسبة الادارية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص 70.

<sup>3</sup> علي عبد الرحيم واخرون، أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية، منشورات ذات السلاسل، الطبعة الأولى، الكويت، 1990، ص 95.

<sup>4</sup> أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2009، ص 54.

<sup>5</sup> غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003، ص 33-34.

## الفصل الأول: الإطار النظري للأداء المالي ومحاسبة التكاليف

ويستخدم هذا المصطلح للتعبير عن التغيير الحادث في التكلفة بين فترتين من الزمن دون التغيير في حجم الانتاج، نتيجة تغير الأسعار.<sup>1</sup>

### 7. على أساس الفترة المحاسبية: وهي نوعين:<sup>2</sup>

- التكاليف الإفرادية: هي التكاليف التي تخص سنة مالية واحدة مثل الرواتب والأجور وهي تكاليف متكررة روتينية تحمل على حساب الأرباح والخسائر.
- التكاليف الرأسمالية: تحدد لأكثر من سنة مالية في الميزانية مثل شراء قطع جديدة.

### 8. على أساس القياس:

- التكلفة المعيارية: لها خاصيتين أنها تحدد مقدما، بمعنى أنها معروفة قبل بدء الإنتاج وتوضع على أساس مقاييس هندسية.<sup>3</sup>
- التكلفة التاريخية: هي القيمة النقدية للبضائع أو الخدمات الممنوحة في مقابل الحصول على البضائع أو الخدمات الأخرى تنقسم إلى تكاليف مستنفذة التي لا تساهم في خلق إيرادات مستقبلية كالأصول والتكاليف الغير مستنفذة هي التي تحقق الربح في المستقبل فهي بمثابة القيمة النقدية للنفقات على السلع والخدمات.<sup>4</sup>
- التكلفة الفعلية: هي قيمة التضحيات الاقتصادية التي استخدمت فعلا في تحقيق أهداف المنشأة خلال فترة زمنية معينة.<sup>5</sup>

### 9. تكلفة المنتج وتكلفة الفترة:

تكلفة الفترة هي التكلفة التي تتعلق بالبضاعة المنتجة أو المشتراة من أجل البيع. تكاليف المنتج هي جزء من تكاليف المخزون لدى المشروع وتكاليف الفترة.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 54

<sup>2</sup> فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007، ص 116.

<sup>3</sup> كمال خليفة أبو زيد، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1996، ص 105.

<sup>4</sup> أحمد محمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 53

<sup>5</sup> أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، الجزء الأول، مركز البحوث، الرياض، 2000، ص 117.

<sup>6</sup> ثناء على القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار صفاء للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص 25.

المطلب الثالث: ماهية محاسبة التكاليف

1. تعريف محاسبة التكاليف:

يمكن تعريف محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة حسب معهد المحاسبين الإداريين على أنها " تقنية أو طريقة لتحديد تكلفة مشروع، عملية أو شيء... وتحدد هذه التكلفة من خلال القياس المباشر أو التخصيص العقلاني أو النظامي، فمحاسبة التكاليف تهتم بجمع، تحديد، تحليل وتفسير البيانات المتعلقة بتكاليف النشاطات أو الأقسام في المؤسسة الاقتصادية وتبويبها من أجل ترشيد أداؤها عند تدخلها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.<sup>1</sup>

يمكن استخلاص أهمية محاسبة التكاليف في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- هي نظام يهتم بتشغيل البيانات خاصة بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات.
- انها تختص بتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة في مراحلها المختلفة قبل اكتمالها.
- تستخدم المنهج العلمي في جمع وتحليل وتفسير البيانات واعداد مخرجات النظام.
- أن محاسبة التكاليف صالحة للتطبيق في الأنشطة الصناعية والتجارية والخدمية والزراعية وغيرها من المؤسسات.
- مخرجاتها من تقارير ومعلومات تكلفية تساعد في رسم الخطط والسياسات واتخاذ القرارات التي تعتبر جوهر العملية الادارية.

2. الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف:

- **الوظيفة التسجيلية:** أي الإثبات الفعلي أو التاريخي للأحداث ذات الطابع التكميلي والتي نستخرجه من الوثائق والمستندات وتتم عملية الإثبات في السجلات والدفاتر التكميلية.<sup>3</sup>
- **الوظيفة التحليلية:** تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكميلية لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكميلية فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> سليمان صفيان ومجد الشرح، المحاسبة الادارية -اتخاذ قرارات ورقابة، دار الشروق، عمان، 2002، ص 30.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1999، ص 13.

<sup>3</sup> إبراهيم ميده وعطا الله وورد خليل، محاسبة التكاليف، الجزء الأول، جامعة دمشق، سوريا، 2011، ص 45.

<sup>4</sup> صالح الرزق، عطا الله خليل وورد، محاسبة التكاليف المعيارية الإطار النظري والعملي، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الاردن،

2013، ص ص 32-33.

## الفصل الأول: الإطار النظري للأداء المالي ومحاسبة التكاليف

- الوظيفة الرقابية: هي الوظيفة الأساسية التي تقوم محاسبة التكاليف من خلالها بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا وتحديد الانحرافات.<sup>1</sup>
  - الوظيفة الاختبارية: يتم تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها لتساعد الإدارة العليا في تصحيح هذه الانحرافات.<sup>2</sup>
  - الوظيفة التحفيزية: هي التي تدفع لتنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الانفاق.<sup>3</sup>
3. نظم محاسبة التكاليف :

### 1.3. نظام تكاليف الأوامر:

هو نظام متخصص باحتساب تكاليف أوامر العمل ويتمثل في مجموعة الإجراءات والمستندات والسجلات المستخدمة في تجميع تكاليف كل أمر عمل على حدة والتوصل إلى مجموعة تكاليفه بغرض تحديد سعر بيع المنتج وتوفير المعلومات لمساعدة الإدارة في الدخول في التعاقدات وتوفير المعلومات للإدارة لأغراض التخطيط والرقابة.<sup>4</sup>

### 2.3 نظام تكاليف عقود المقاولات (الأوامر الإنتاجية طويلة الأمد):

يتميز نظام تكاليف عقود المقاولات عن نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية قصيرة الأجل (العادية) في أن عقد المقاوله يتميز بالاستقلالية ويتم في موقع معين خارج المنشأة، وتمثل التكاليف غير المباشرة في نصيب المقاوله من الخدمات المركزية التي تتم على مستوى الشركة ككل.<sup>5</sup>

### 3.3 نظام تكاليف المراحل الإنتاجية:

يطبق في الشركات التي يتصف إنتاجها بالتمطية والاستمرار، أي الشركات التي تقوم بإنتاج منتج وحيد ومتكرر حيث إن الإنتاج يمر من مرحلة إنتاجية إلى مرحلة أخرى وصولاً إلى المنتج النهائي، وبالتالي يتم تجميع تكاليف الإنتاج لكل مرحلة يمر بها المنتج خلال فترة التكاليف ثم توزيع هذه التكاليف على كل المنتجات.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> السيد عبد المقصود ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 26.

<sup>2</sup> صالح الرزق، عطا الله خليل ورا، مرجع سبق ذكره، ص 33.

<sup>3</sup> إبراهيم ميده وعطا الله ورا، المرجع السابق، ص 45.

<sup>4</sup> كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، اثناء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص 236.

<sup>5</sup> صلاح بسيوني عيد، كتاب نظم محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، مصر، 2018، ص 131

<sup>6</sup> محمد عبده نعمان علي، المرجع نفسه، ص 106.

هناك عدة أنواع من المراحل تتمثل في:<sup>1</sup>

- المراحل المتتابعة: تستخدم في المصانع التي تقوم بإنتاج منتجات تمر على مجموعة من العمليات المتشابهة.
- المراحل المتوازية: المقصود بالتوازي وجود مراحل مستقلة ومنفصلة يجري تشغيلها في ذات الوقت.
- المراحل المتداخلة: تناسب الصناعات التي يتم التشغيل فيها في مرحلة مشتركة أو أكثر وبعد نقطة الانفصال يستقل كل منتج بمجموعة منفصلة من المراحل الإنتاجية.

### 4.3. نظام تكاليف العمليات:

يستخدم عندما تكون هناك مجموعات من المنتجات التي تتشابه في بعض الخصائص تميز بينها البعض الآخر، وعادة تكون الخصائص التي تجمع بين المنتجات هي تلك العمليات الصناعية التي تمر خلالها بينما يميز بين هذه المنتجات نوعية المواد الخام المستخدمة مثلاً، وأبرز الصناعات التي تستخدم نظام تكاليف العمليات صناعات الغزل والنسيج والأحذية والملابس الجاهزة وغيرها من الصناعات التي تتطلب تكرار نفس العملية الصناعية.

نظام تكاليف العمليات تعالج تكلفة المواد بنفس الطريقة التي تعالج بها في نظام تكاليف الأوامر، بينما تعالج تكلفة التشغيل كما تعالج في نظام تكاليف المراحل حيث يتم تجميعها لكل عملية على حدا ثم تحمل هذه التكلفة على جميع الوحدات التي تمر على العملية المعينة وذلك باستخدام متوسط تكلفة التشغيل لكل وحدة في العملية وتحمل المواد المباشرة مباشرة على المنتج.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عمر حسنين وصلاح مبارك، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 9.  
<sup>2</sup> زينبات محرم، محمد رشيد الجمال، نظم قياس التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 326.

### المبحث الثالث: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

شهدت محاسبة التكاليف العديد من التطورات، وظهرت العديد من الأنظمة الجديدة كلياً، وسنتطرق في هذا المبحث إلى بعض أشهر أنظمة التكاليف المتمثلة في التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج المرن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة.

#### المطلب الأول: التكلفة المستهدفة

##### 1. مفهوم التكلفة المستهدفة:

تعتبر عن مدخل متكامل لإدارة التكلفة استراتيجياً بما يساعد إدارة الشركة على التأكد من تحقيق الربحية المرغوبة في كل من الأجل القصير والطويل حيث يحقق استخدام هذا المدخل منفعة عن طريق التغذية الأمامية feed-forward تسمح بمنع التكلفة خلال مرحلة التصميم بدلا من محاولة تخفيضها خلال مرحلة الإنتاج وبالتالي فإن أي منتج جديد يتضح خلال مرحلة تصميمه أنه لن يحقق هامش ربح كافي تغض إدارة الشركة النظر عن إنتاجه.<sup>1</sup>

تهدف التكلفة المستهدفة إلى إدماج أربعة أبعاد لإدارة أعمال المؤسسة.<sup>2</sup>

- الأخذ بعين الحسبان المحيط (الأسواق والمنافسة).
- إدماج إمكانيات وقدرات مختلف وظائف المؤسسة.
- تقدير آثار القرارات الحالية على النتائج المستقبلية لتصميم المنتجات.
- خلق علاقة وثيقة بين التخطيط والمراقبة اليومية للأنشطة.

##### 2. مبادئ نظام التكلفة المستهدفة:

تتميز عن النظم التقليدية في مجال تخطيط الأرباح والتكاليف بمجموعة من المبادئ أهمها:<sup>3</sup>

- يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح.

<sup>1</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014، ص313.

<sup>2</sup> زليخة تفرقبت، تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية دراسة حالة صيدال، رسالة ماجستير تخصص تسيير مؤسسات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2005، ص ص 91-92.

<sup>3</sup> علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسي كفاءة التسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010، ص25.



## الفصل الأول: ..... الإطار النظري للأداء المالي ومحاسبة التكاليف

- تحديد تكلفة المنتج وفق للمعادلة التالية: السعر المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة.
- تركز على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، وأيضاً الموردين والوسطاء والموزعين.
- تهتم بمشاركة الموردين في عملية التخطيط للتكاليف وتطوير المنتجات لسنوات طويلة، أو يجعل منهم شركاء للمشروع.
- ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيقاً لأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.
- تهتم بمشاركة جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.
- تعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المشروع.

### 3. مراحل التخطيط لتطبيق التكلفة المستهدفة: تطبيق التكلفة المستهدفة يمر بعدة خطوات هي<sup>1</sup>.

#### 1.3. على مستوى السوق:

- نظام التكلفة المستهدفة يقوم على فكرة تخفيض تكلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، وليس تخفيض الأسعار السائدة في السوق، وبالتالي عند تحديد الأسعار يجب أن تهتم بالنقاط التالية:
- أذواق واحتياجات ورغبات العملاء التي ستؤثر على تكلفة وسعر المنتج أو الخدمة.
  - السعر المستهدف، وهو السعر الذي يناسب العملاء ويكونوا على استعداد لدفع قيمته.
  - ظروف المنافسين في السوق، من حيث جودة المنتج أو الخدمة وأسعارها ووظائفها.
  - حصة المؤسسة في السوق التي تهدف للحصول عليها بالأسعار التنافسية.

#### 2.3. على مستوى المنتجات.

يتم فيها الأخذ بعين الاعتبار قدرات المنظمة أو الموردين عند تقدير التكلفة، بحيث يتم تصميم المنتج أو الخدمة لتتوافق مع التكلفة المستهدفة، ويجب الوصول إلى التكلفة المستهدفة مع مراعاة الاحتفاظ بالجودة، وهنا يجب مراعاة العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة في هذه المرحلة، والتي من أهمها: استراتيجية الإنتاج الخاصة

<sup>1</sup> سامي محمد أحمد غنمي، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية، مجلة البحوث التجارية، كلية الزقازيق، بنها، 2014، ص25.

## الفصل الأول: الإطار النظري للأداء المالي ومحاسبة التكاليف

بالمنتج أو الخدمة، حجم الإنتاج المخطط، وعملية تكرار تجديد التصميم، ودرجة هذا التجديد. وخصائص المنتج، من حيث درجة التعقيد، وضخامة الاستثمارات اللازمة، والفترة الزمنية اللازمة لتطويره.

### 3.3. على مستوى الأجزاء:

تم في كثير من الحالات بالتوازي مع المرحلة الثانية حيث يتم تجزئة المكونات إلى وظائف فرعية ومحاولة تخفيض تكلفة كل جزء على حده، مع مراعاة العوامل المؤثرة، والتي من أهمها: درجة التكامل الأفقي، طبيعة علاقات الموردين والقوة تجاه أغلبية الموردين.

### المطلب الثاني: نظام الإنتاج في الوقت المناسب (jit)

#### 1. تعريف نظام الإنتاج في الوقت المناسب:

عرف نظام Jit بأنه برنامج يسعى لإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة من أي عملية بغرض إنتاج منتجات مرتفعة الجودة، و مستويات إنتاجية مرتفعة، و مستويات مخزون منخفضة، و تطوير علاقات طويلة المدة مع الموردين.<sup>1</sup>

وفي ظل هذه الطريقة يتم استلام المواد الخام والأجزاء نصف المصنعة اللازمة للإنتاج في الوقت المناسب للبدء العملية الانتاجية كما يتم إنتاج الوحدات التامة من المنتج بحيث تسلم مباشرة لمراكز تسليم المنتج ومنها للعملاء. وهذا يعني أن الهدف الأساسي لنظام الإنتاج الفوري هو استبعاد كل أنواع المخزون الصناعي، لذا فان البعض يطلق عليه نظام الانتاج بدون مخزون. إذا فان هذا النظام يعتمد على مدخل السحب بدلا من مدخل الارسال التقليدي، والذي يترتب عليه عادة بناء مخزون مكثف. وتقوم فلسفة نظام الإنتاج الفوري على التركيز على الأنشطة التي تلي الاستخدامات والاحتياجات فورا وذلك من خلال أربعة سمات رئيسية هي:<sup>2</sup>

- نظام السحب وليس نظام الدفع لتدفق المواد والإنتاج بين مراحل النظام الإنتاجي.
- الترتيب الداخلي الكفاء للتسهيلات الإنتاجية بالمصنع.
- التأكد من الجودة عند المنبع.
- تخفيض وقت تجهيز الآلات.

<sup>1</sup> جيمس ستوك، دوجلاس لامبرت، ترجمة سرور علي ابراهيم سرور، الادارة الاستراتيجية للإمدادات، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 400.

<sup>2</sup> بعضي اسيا، مساهمة تسيير القيمة في التحكم في تكاليف الإنتاج في المؤسسة الصناعية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة رغوة الجنوب بتقرت، أطروحة دكتوراه علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019-2020، ص37.

## الفصل الأول: ..... الإطار النظري للأداء المالي ومحاسبة التكاليف

ولا يقتصر هذا النظام فقط على وظيفة الانتاج فقط بل يمكن استخدامه في وظائف أخرى: الشراء، التوزيع، البيع بالتجزئة، المناطق الإدارية.

### 2. مستلزمات تطبيق نظام (jit): إن مستلزمات نظام jit كالآتي:<sup>1</sup>

#### 1.2. الشراء في الوقت المحدد: ويقصد به أن المشتريات تصل في الوقت المحدد لاستخدامها في العمليات

التصنيعية، وأن مستلزمات تطبيق jit تحديد طبيعة العلاقة بين الشركة والمجهز، وضمان حصول الشركة على المواد بالجودة التي يطلبها الزبون، وذلك من خلال مجموعة من الأنشطة.

#### 2.2. الحد الأدنى من المخزون: في ظل الظروف المثلى تقوم الشركة المطبقة لنظام jit بشراء كمية من المواد

اللازمة لاحتياجات هذا اليوم فقط، إذ لا يكون هناك إنتاج تحت التشغيل في نهاية اليوم، ويسلم الانتاج التام للعملاء، بحيث ألا يكون هناك رصيد من الإنتاج التام في المخازن، ويتم تسليم المواد الخام في الوقت المحدد لتدخل الإنتاج فوراً، ولكي تتجنب الشركة نقص المواد أو القطع عند مراحل الانتاج المختلفة لضمان تدفق وانسياب الإنتاج بسهولة في ظل jit يجب على الشركة المطبقة أن تتبنى مدخل الجذب (السحب) أو الطلب القاطرة.

#### 3.2. وجود عمال متعددي المهارات: ويركز هذا النظام على العاملين ذوي المهارات العالية الذين يبحثون عن

مشكلات الإنتاج لغرض حلها حيثما تظهر، ويتم ذلك من خلال ثبات نسبة دوران العمل وزيادة كفاءة العاملين وتخفيض وقت انتظار الإنتاج ووقت التهيئة والإعداد.

#### 4.2. حجم الدفعة الصغيرة: يقوم على أساس الإنتاج بكميات صغيرة، مما يساعد على تخفيض تكاليف

المخزن وتكاليف المناولة والاكتشاف السريع للتلف، إذ أن الوجبات الصغيرة تحقق التغذية العكسية الفورية عن الوحدات التالفة.

#### 5.2. إدارة الجودة الشاملة: يركز على مفهوم إدارة الجودة الشاملة والتحسين المتواصل للجودة، ولا يمكن تحقيق

المستلزمات السابقة دون مراعاة الجودة فيها.

<sup>1</sup> ماجدة محسن عبد الرحمن، الفن ناظر الداوود، إمكان إقامة مستلزمات نظام الانتاج في الوقت المحدد، المجلة العربية للإدارة مجلد 36 عدد 2، 2016، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة دهوك، العراق، ص ص 216-217.

### 3. أهداف نظام الإنتاج في الوقت المحدد: يمكن عرضها في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- تخفيض أو إلغاء كافة أنواع المخزون من مواد أولية، الإنتاج تحت التشغيل، ومخزون الإنتاج التام لأن المخزون هو أساس المشاكل في المؤسسات، والذي يمكن أن يؤدي إلى زيادة الاستثمار في أحد الجوانب غير المثمرة للمؤسسة.
- تقليل الفاقد والتالف في المواد والوقت اللازم للعملية الإنتاجية، ويأتي تحقيق ذلك من خلال إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتؤدي إلى زيادة التكلفة.
- الشراء بالكميات المناسبة لتلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة.
- تنمية الثقة بين المؤسسة ومجهزها وتقوية العلاقة بينهما، من خلال وضع أهداف طويلة الأجل تؤدي إلى ثقة متبادلة بينهما.

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

#### 1. نشأة نظام ABC:

بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينات وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة أمثال: BEKETT 1951 و shubik 1963، وفي نفس الفترة انطلقت في الولايات المتحدة الأمريكية عدة دراسات وأبحاث كان من أهمها التجربة الرائدة لشركة جينيرل الكتريك.<sup>2</sup>

على الرغم مما أحدثه مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من ضجة في الأدب المحاسبي المعاصر، إذ يكاد أن يكون الموضوع أكثر سخونة في معظم الدراسات المحاسبية، إلا أن العديد من الكتاب يشيرون إلى أن فكرة الكلفة على أساس الأنشطة ليست بالفكرة الجديدة، فقد راودت العديد من المهتمين بالعلوم المحاسبية منذ زمن بعيد.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، سليمان حسن البشتاوي، أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد **jit** على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد 2، الجامعة الأردنية، الأردن، 2007، ص 304.

<sup>2</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013، ص 96.

## الفصل الأول: ..... الإطار النظري للأداء المالي ومحاسبة التكاليف

يمكن إرجاع الظهور الأولي والفعلي لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بدراسة الباحث "William Vatter" سنة 1954، والتي حاول من خلالها وضع إطار شامل لمحاسبة التكاليف ينسجم مع هيكل أنشطة المؤسسة، ليقوم بعدها Staubus سنة 1971 بتقديم تحليل أولي لنظام محاسبة التكاليف أخذًا بعين الاعتبار الأنشطة الممارسة. بعدها قام كل من الباحثان "Johnson and Kaplan" سنة 1987 بدراسة مدى ملائمة الطرق والأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بحيث تمثلت أبرز النتائج التي تم التوصل إليها في ضرورة تبني طرق جديدة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات ومختلف أغراض التكلفة الأخرى<sup>1</sup>. وأيا كانت فكرة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قديمة أم حديثة فإن المهم أن دخولها حيز التطبيق واستخدامها في الجوانب الإدارية المهمة كتحليل الربحية والتسعير وتطوير العمليات لم يكن إلا في نهاية الثمانينات من القرن وبالضبط سنة 1988 جعل كل من "Cooper and Kaplan" من خلال سلسلة من المقالات أفكار نظام التكلفة على أساس الأنشطة مفهومة وقابلة للتطبيق وأحدثت ونوعا من الدعاية لتطبيق أنظمة ABC<sup>2</sup>.

كان تطورها عبر ثلاث مراحل هي:<sup>3</sup>

- أولاً: إدارة النشاط AM: ركزت على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي.
- ثانياً: محاسبة تكاليف الأنشطة ACA: جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها من خلال تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة وتتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.
- ثالثاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: يقوم هذا النظام على تخصيص التكاليف الإضافية بشكل أكثر دقة عن طريق تقسيم الأنشطة إلى مستويات متعددة ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على عناصر التكلفة باستخدام مسببات تكلفة مناسبة.

### 2. مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

<sup>1</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف لتخطيط ورقابة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012، ص 33-32.

<sup>2</sup> محمد سمير دهيبر، شادية حسن عباس، نور فاضل شحادة، أهمية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في ترشيد كلفة المنتج وتحسين القرارات الإدارية والاقتصادية الصادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة المنى العراق، العدد 102، المجلد 07، 2017، ص 139.

<sup>3</sup> ماهر موسى ومحمد درغام، تأثير الربط بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية، دراسة تطبيقية بنك فلسطين، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2009، ص 29.

### تعريف 1:

يعرف الاتحاد الدولي لشركات التصنيع ال متقدم ال CAM-1 نظام ABC بأنه: منهج يقيس تكلفة أداء الأنشطة والموارد وأغراض التكلفة، يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة، ويوزع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة بالاعتماد على استخدامها ويميز العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة<sup>1</sup>.

### تعريف 2:

نظام التكلفة على أساس الأنشطة عبارة عن مجموعة من الإجراءات المحاسبية المترابطة و المتكاملة التي تهدف لقياس هيكل و ربحية المنتجات و الخدمات التي تقدمها المنشأة عن طريق تقسيم الأداء إلى مجموعة الأنشطة و إيجاد تكلفة كل نشاط ، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات في ضوء محركات تكلفة ملائمة<sup>2</sup>.

### تعريف 3:

عرف نظام التكلفة على أساس الأنشطة بأنه نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفا لحساب التكلفة الأساسية والتي تنجم عنها خدمات مشتركة وتجمع تكاليف كل نشاط على حدى، وتحمل المنتجات على أساس حجم استهلاكهم للخدمة باستخدام محركات التكاليف<sup>3</sup>.

نستنتج من هذه التعاريف أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر بمثابة نظام يقوم أولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.

<sup>1</sup> إبراهيم ميده وعطا الله ورا د خليل، محاسبة التكاليف، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2010-2011، ص 452.

<sup>2</sup> محمد حنفي زكي وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، 2000، ص 420.

<sup>3</sup> كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الادارية الحديثة، الاسكندرية، دار الجامعية، 2004، ص 32.

3. أوجه قصور الأنظمة التقليدية والفرق بينها وبين نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

### 1.3. أوجه قصور أنظمة التكاليف التقليدية:

عمليات وطرق ممارسات المحاسبة التقليدية أصبحت غير ملائمة ومن الانتقادات الموجهة لها ما يلي:<sup>1</sup>

- اهتمام نظم المحاسبة التقليدية بالقرارات الروتينية والهيكلة على حساب القرارات الأخرى، مما أثر على فعاليتها كنظام داعم للقرارات بصفة عامة؛
- عدم تلبيتها حاجة الإدارة من المعلومات بسبب تركيزها على المستوى التشغيلي، وعدم توزيع التكاليف على الأنشطة التي تسبب التكلفة، وتقديم معلومات غير دقيقة عن سلوك التكاليف؛
- تتضمن نظم المحاسبة التقليدية عمليات كثيرة ومعقدة تتطلب أعمالاً غير مضافة للقيمة،
- سكون عناصر التكاليف في ظل التحليل التقليدي، وعدم مراكبتها للتغيرات الدورية والمستمرة في الإنتاج،
- عدم صلاحيتها لقياس الأداء في النظم الإنتاجية الحديثة، بسبب عدم تطورها بنفس سرعة تطور الأنظمة الإنتاجية الحديثة، مما جعلها تمثل عائقاً أمام البيئة.

<sup>1</sup> هبة الله محمود نشأت عباس برديسي، دور نظام التكاليف في تدعيم فعالية اساليب استبعاد الفاقد في البيئة الصناعية المصرية، دراسة تطبيقية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة بني سويف، 2019، ص 3.

## الفصل الأول: ..... الإطار النظري للأداء المالي ومحاسبة التكاليف

### 2.3. الفرق بين الأنظمة التقليدية ونظام تكلفة الأنشطة:

الجدول رقم 1: الفرق بين الأنظمة التقليدية ونظام التكلفة على أساس الأنشطة

وجه الاختلاف	النظام التقليدي	نظام تكلفة الأنشطة
مجمع التكلفة	التكاليف المجمعة في مركز واحد غير متجانسة ولا تعود إلى عامل واحد.	كل مجمع يحتوي على تكاليف الأنشطة التي لها نفس مسبب التكلفة.
تخصيص التكلفة غير المباشرة	على أساس حجم الإنتاج أو العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات.	تتم من واقع مخرجات مجموعات تكلفة الأنشطة
موضع التكلفة	تركيز جميع التكاليف على عنصر وحدة المنتج أو الخدمة	قد يكون مخرجات العمليات، الدفعات، خطوط الإنتاج... إلخ.
دعم عملية اتخاذ القرار	لا يدعم ترشيد اتخاذ القرار لأنه هذه الطريقة تتسبب في تحميل التكاليف بالزيادة أو النقصان	تدعم ترشيد القرارات لدقة وجودة وشفافية المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام.
تكلفة التطبيق	منخفضة وتناسب المؤسسات الصغيرة وعدد منتوجاتها قليل.	مرتفعة وهناك ما يبرر هذه التكلفة خاصة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة.

المصدر: أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية، رسالة ماجستير محاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2008، ص 26.



خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التعرف في المبحث الأول على الأداء المالي من كل جوانبه والتقييم المالي بكل خطواتها كما وضحنا مفهوم تحسين الأداء المالي، أما في المبحث الثاني تطرقنا للتكاليف بتعاريفها ومصطلحاتها ومختلف التبويبات المتعلقة بها، وأيضا ماهية محاسبة التكاليف بصفة عامة ومختلف الوظائف التي تقوم بها. وفي المبحث الأخير تضمن بعض أهم الأنظمة التي جاءت بها محاسبة التكاليف منها نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي سنفصل فيه في الفصل الموالي.

## الفصل الثاني:

تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظاما بديلا ومعالج للقصور المرتبطة بالطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، وبسبب ما يتمتع به من إيجابيات ولا سيما في مجال توفير البيانات لاقى القبول وشاع استخدامه في أكبر المؤسسات في أمريكا وأوروبا. ومنه سنبين كيفية تطبيقه عبر ثلاث مباحث هي:

- المبحث الأول: خصائص، فروض ومراحل تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة.
- المبحث الثاني: الاتجاهات الحديثة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- المبحث الثالث: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي وتقييمه.

المبحث الأول: خصائص، فروض ومراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لنظام التكاليف على أساس الأنشطة عدة خصائص تميزه عن غيره من الأنظمة، وكذا عدة فروض ومؤشرات يجب توفرها في المؤسسات للتمكن من تطبيقه، التي سنتطرق إليها عبر مطالب هذا المبحث.

المطلب الأول: خصائص، مكونات، وأهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

1. خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يتميز نظام التكلفة على أساس الأنشطة بعدة سمات

أهمها ما يلي:<sup>1</sup>

- تحديد التكلفة الدقيقة والصحيحة للمنتجات كمدخل لتأدية الوظائف الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات وتحديد تشكيلة المنتجات الأكثر ربحية وما يلزمها من موارد.
- الرقابة على التكاليف عن طريق التحديد الدقيق للأنشطة المتسببة في هذه التكاليف ومن ثم مراقبة هذه الأنشطة بدقة كوسيلة لتتبع تدفق التكلفة على مستوى مختلف عناصرها بين هذه الأنشطة كبديل للمدخل التقليدي للتكاليف الذي يقتصر على إجراء الرقابة على التكاليف بعد حدوثها.
- قياس تكلفة الأنشطة من خلال العلاقة التجميعية لتكلفة الأنشطة المستخدمة وتكلفة الأنشطة غير المستخدمة.
- إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الاهتمام بمسببات ومجمعات التكلفة التي من خلالها يمكن تصحيح ومعالجة انحرافات الأداء الكلي بالمنظمة عن طريق مقارنة تكلفة المسببات والمجمعات الفعلية بالمسببات والمجمعات المعيارية.
- زيادة فعالية الإدارة في ترشيد هيكل الأنشطة وذلك من خلال دراسة وتحليل مدى كفاءة الأنشطة داخل هذا الهيكل ومن ثم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للإنتاج وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للإنتاج.
- الاهتمام بإدارة التكلفة كمدخل لنجاح المنظمة في الاستمرار في بيئة الأعمال الاقتصادية والصناعية الحديثة وذلك عن طريق ما يوفره مدخل التكلفة على أساس النشاط من معلومات كمية وتكلفية دقيقة

<sup>1</sup> نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، مرجع سبق ذكره، ص 287-289.

## الفصل الثاني: .....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

وواقعية حول استخدامات موارد المنظمة وحول الأنشطة المسببة للتكاليف، الأمر الذي يرفع من كفاءة إدارة المنظمة في إدارة العمليات التشغيلية على وجه الخصوص.

- تخفيض التكاليف عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة وتخفيض زمن أدائها ومن ثم تخفيض تكلفتها وأيضاً من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف للقيمة والإبقاء على الأنشطة ذات العائد الاقتصادي مع العمل على ترشيد استهلاكها من الموارد.

### 2. مكونات نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

**1.2. الأنشطة:** يقصد بالأنشطة الأحداث والمهام أو وحدات العمل المتعلقة بمهدف معين. والنشاط عبارة

عن مهمة محددة أو مجموعة من المهام من نفس الطبيعة يتم إنجازها من أجل إضافة قيمة إلى تصنيع المنتج.<sup>1</sup>

وتنقسم الأنشطة إلى:

#### أ- حسب ارتباطها بعمليات الشركة:<sup>2</sup>

- أنشطة المدخلات: هي الأنشطة المتعلقة بالتحضير والتهيئة لصناعة المنتج مثل نشاط شراء المواد الخام.
- أنشطة العمليات: هي الأنشطة المتعلقة بعملية تصنيع المنتج كنشاط تشغيل الآلات والتخزين للبضاعة.
- أنشطة المخرجات: هي لأنشطة المتعلقة ببيع المنتج وهي تتعامل مع العملاء فيما يتعلق بإتمام عمليات البيع والتحصييل و صرف البضاعة من المستودعات وتسليمها للعملاء.
- أنشطة إدارية: هي التي تساند أنشطة المدخلات وأنشطة العمليات وأنشطة المخرجات كنشاط قسم المحاسبة.

#### ب - حسب ارتباطها بالعملية الإنتاجية:<sup>3</sup>

- أنشطة ترتبط بوحدة المنتج: تتمثل بالعناصر المباشرة المرتبطة بالمنتجات كالمواد والأجور والتي تتغير بتغير نسبة الإنتاج وتتميز هذه الأنشطة بسهولة تحديدها وتخصيصها على الوحدات المنتجة.
- أنشطة ترتبط بدفعات الإنتاج: تمثل تكاليف تجهيز الخطوط الإنتاجية وإعداد الآلات من أجل إنتاج منتجات محددة وتحرير أوامر إنتاجها ومنه تكاليفها تقوم على الدفعة الإنتاجية ككل وتعتبر ثابتة للوحدة الواحدة.

<sup>1</sup> Michel Gervais, Contrôle de gestion, Economica, 7E édition, 2000, p171

<sup>2</sup> سليمان مصطفى الدلاهمة، المحاسبة الإدارية، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2014، ص292.

<sup>3</sup> مناف علي العازل، التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة حلب، 2015، ص42.

## الفصل الثاني: ..... تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

- أنشطة ترتبط بخطوط الإنتاج: تمثل هذه الأنشطة التكاليف الخاصة بالخطوط الإنتاجية والتي ترتبط بخط إنتاجي محدد دون غيره، مثل تحديد مواصفات المنتج وتحضيره واختيار التصميم الملائم لكل منتج.
- أنشطة ترتبط بالشركة ككل: تمثل مجموعة الأنشطة العامة والتي لا ترتبط مباشرة بمنتج أو خط إنتاجي محدد إنما تعتبر تكاليف عامة تستفيد منها كل المنتجات وبالتالي تحمل تكلفتها على جميع المنتجات ومن أمثلتها الأنشطة المالية والأنشطة الإدارية وأنشطة الصيانة العامة.
- أنشطة ترتبط بالعميل: وهي الأنشطة المرتبطة بالطلبات والمواصفات الخاصة لعملاء محددين.

### ج- حسب أهميتها:<sup>1</sup>

- **أنشطة تضيف قيمة:** هي الأنشطة التي لو تم حذفها ستخفض على المدى الطويل خدمة المنتج للزبون. وتقيم هذه الأنشطة بمقدار مساهمتها بخدمة المنتج النهائي بالنوعية والكلفة وتكون القيمة المضافة من هذه الأنشطة إما للزبون أو أساسية للعملية التشغيلية.
  - **أنشطة لا تضيف قيمة:** وتمثل الفرصة لتخفيض التكاليف ومن تخفيض الخدمة التي يقدمها المنتج للمستهلك وتمثل هذه الأنشطة ضياعاً يمكن حذفه دون التأثير في قدرة المنشأة على المنافسة.
- 2.2. **مركز النشاط (مجمع التكاليف):** هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها كونها تشترك في مسبب تكلفة واحد.<sup>2</sup>
- 3.2. **مسببات التكلفة:** مقياس يعكس السبب الجوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة، وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفدة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة.<sup>3</sup>

- 4.2. **أغراض التكلفة:** غرض التكلفة هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها سواء كانت مخرجات (منتج أو خدمة) أو وحدة تنظيمية (قسم، وظيفة) وهو في نفس الوقت شيء يراد معرفة تكلفته منتجات، عملاء، قنوات توزيع. قد يكون غرض التكلفة نهائي وهو المنتج الذي من أجله تم إنفاق التكاليف يحول خارج المنظمة

<sup>1</sup> علي محمد حسن محمد الكيشوان، توظيف مدخل الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في تحسين قيمة المنتج، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، 2018، العراق، ص 67.

<sup>2</sup> Lorino philippe, le contrôle de gestion strategique, la gestion par les activites, dunos, paris, 1991, p39.

<sup>3</sup> أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 80.

## الفصل الثاني:.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

ليتم مقابلته بإيراد وقد يكون غرض التكلفة المتوسط وهو نشاط يتم داخل المنظمة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة كنشاط إدارة شؤون العاملين.<sup>1</sup>

### 3. أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:<sup>2</sup>

- توفير مرجعية للمقارنة.
- قياس تكاليف العمليات التجارية.
- إعادة هندسة وتحسين العمليات.
- تعزيز الاستخدام المحدود للفواتير الداخلية.
- تسهيل عملية حساب تكاليف العمليات (مجموعة من الأنشطة التي يجمعها مسبب تكلفة واحد).
- تحدد مسببات الأنشطة المتعلقة بالقرارات الاستراتيجية للمنتجات والخدمات.
- المنتج يتحمل فقط أعباء التكاليف الطاقات المستغلة.

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

إن المميزات التي يقدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة خاصة فيما يتعلق بعدالة تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، لا تتحقق إلا من خلال عدة فروض في حالة توفرها مجتمعة وهي كما يلي:<sup>3</sup>

#### 1. فروض تتعلق بطبيعة المؤسسة: وهي التي يمكن من خلالها التحقق من أن نظام ABC يتناسب مع

طبيعة نشاط المؤسسة والظروف المحيطة بها وتمثل فيما يلي:

- **التنوع والتباين في تشكيلة المؤسسة:** تكون عند امتلاك المؤسسة مخرجات تختلف فيما بينها من حيث

نسبة استهلاكها للموارد نتيجة لاختلاف الطلب على أنشطتها، وهنا يكون من المجدي تطبيق نظام

ABC.

<sup>1</sup> أحمد صلاح عطية، مرجع نفسه، ص 78.

<sup>2</sup> بالاعتماد على:

- CARY COKINS, **ACTIVITY-BASED COST MANAGMENT AN Executive's guide**, john Wiley and sons; Ine, New York, 2001, p236  
-Christian Hoarau, **comptabilité et management**, sup Foucher, France,2010, p264  
-Larry M. walther, **process and activity- based- costing managerial and cost accounting**, bookboon .com, 1 st edition, 2010 p23.

<sup>3</sup> لطيفة بكوش، نظام التكاليف على اساس الأنشطة، دار التعليم الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2021، ص 20.

## الفصل الثاني:.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

- تعقد أو تشابك الأنشطة الانتاجية: إن ارتفاع التكاليف غير مباشرة والناتج عن تشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية قد يكون مبررا مقبولا ومنطقيا لتطبيق نظام ABC للتقرب من القياس السليم للتكلفة.
- 2. فروض تتعلق بإجراءات التطبيق: تتعلق بتأمين سلامة ودقة إجراءات تطبيق النظام ومن بينها:
  - تحديد العدد المناسب لمراكز التكاليف: بحيث لا يكون عددها أكبر من اللازم مما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة تطبيق النظام وبنفس الوقت يكون عددها أقل من اللازم مما يؤدي إلى انخفاض دقة مخرجات النظام.
  - إمكانية تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة: فهو يساعد على اخراج معدلات سليمة لتحميل تكلفة الأنشطة بحيث يمكن الاعتماد عليه في القياس السليم للتكلفة.
  - تضمين مركز تكلفة لعناصر تكلفة متجانسة: بمعنى أن التكاليف المكون لمركز تكلفة معين تتأثر بمسبب تكلفة واحد فقط، بسبب ارتباط تكاليف الأنشطة المكونة للمركز فيما بينها بمعامل ارتباط قوي، حيث أن التغيير في نشاط معين يقابله تغير مماثل في النشاط أو الأنشطة الأخرى التي تدخل تكلفتها في نفس المركز الأصلي للتكلفة.
  - الاتساق بين عناصر التكلفة المكونة لمركز التكلفة: يعني أن جميع عناصر التكاليف المكونة في مجموعها لتكلفة المركز يجب أن تتغير بنفس المقدار وبنفس الاتجاه مع التغير في مستوى النشاط.
- 3. فروض عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة:
  - تهدف إلى التحقق من أن العائد من تطبيق النظام يفوق التكلفة أو الجهد المستغرق في تنفيذ اجراءات أو خطوات النظام وتتضمن:

- فروض اقتصادية نظام التكاليف على الأنشطة: نظرا لأن هذا النظام ليس هدفا بحد ذاته وإنما يهدف لتوفير بيانات التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات ومحاسبة المسؤولية، يتبين ضرورة الملائمة بين العائد من دقة مخرجات النظام وبين تكلفة الحصول على هذه المخرجات بدرجة الدقة المطلوبة.
- فروض الأهمية النسبية: يقصد به إمكانية تكوين مجمع عام للتكلفة يضم مجموعة من التكلفة التي تتميز بصغر حجم النسبي لتكلفة النشاط وصعوبة إيجاد مسبب تكلفة لهذا النشاط، بحيث يتم تخصيص تكلفة



## الفصل الثاني:.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

هذا المجمع العام على الوحدات المنتجة طبقاً لأنسب أساس لتحميل وذلك من بين مجموعة مسببات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا المجمع العام.

المطلب الثالث: خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

### 1. التخطيط:

تكمن أهمية هذه المرحلة في إعداد فريق عمل مناسب من أجل تصميم وتنفيذ النظام، وفي هذه المرحلة يتم تحديد المشاكل التي تواجه الشركة وتحديد نوع ومستوى المعلومات المطلوبة للقرارات المتعلقة بتلك المشاكل وكذلك حل المشاكل المتعلقة بثقافة الإدارة الحالية وتطوير أسلوب عملها بما يتلاءم مع النظام الجديد.<sup>1</sup>

### 2. تحديد الأنشطة:

يتم تعيين الأنشطة في المنظمة من بداية طلب المواد او الخدمة مروراً بالعملية التصنيعية حتى الانتهاء بأنشطة التسليم للمستهلك، لذلك تعد هذه المرحلة الجزء الأكثر أهمية لأنها تتطلب أفراد كفويين لفهم الأنشطة المطلوبة. ولا بد من وجود إجراءات مشتركة بين فريق العاملين لتطبيق هذا النظام حيث يقسمون الأنشطة على أساس الأشخاص العاملين في الأقسام غير المباشرة ويشمل الفريق وصف الأنشطة الرئيسية.<sup>2</sup>

### 1.2. معايير تقسيم الإدارات إلى أنشطة:<sup>3</sup>

- أن يكون التقسيم متماشياً مع تقسيم العمل داخل المؤسسة حيث أن اختلاف هيكل الأنشطة عن الهيكل التنظيمي للمؤسسة قد يؤدي إلى وضع الموازنات وحساب التكاليف بطريقة لا تتماشى مع طبيعة الأداء.
- توافر معيار التجانس بين عمليات النشاط التي يتم اختيارها داخل مركز النشاط، بمعنى أن التغيرات في مستوى أحد الأنشطة داخل المجمع يصاحبه تغيرات نسبية متماثلة في الأعمال الموجودة داخل مركز النشاط.

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص 168.

<sup>2</sup> أحمد محمود حسين، علي حسين نوري بني لام، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة لتحديد تكلفة الخدمة المصرفية، دراسة حالة مصرف الرشيد فرع الدورة، مجلة كلية مدينة العلم، مجلد 12، عدد 1، 2020، ص 165.

<sup>3</sup> عبد العال بن هاشم أبو خشبة، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير، دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية بجدة، رسالة ماجستير محاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 1425، ص 61-62.

## الفصل الثاني:.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

- توافر معيار الاقتصادية في التصميم عند اختيار مراكز الأنشطة، ولذا نشأت الحاجة إلى تجميع ودمج مجموعات الأنشطة المتجانسة داخل مركز نشاط واحد.
- أن يكون لكل مركز نشاط المسؤول الخاص به وحجم الموارد المخصصة له والإمكانيات والطاقة بشكل يساهم في قياس التكاليف الخاصة به وتحديد المسؤول عن هذا النشاط.
- 3. **تحديد تكلفة الأنشطة:** تكلفة النشاط هي مجموع التكاليف عوامل الانتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط. ويتطلب تحديدها حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة.<sup>1</sup>
- 4. **تحديد محركات التكلفة:** على محركات التكلفة أن تؤدي إلى تأمين التكاليف مثال تحريك تكاليف الشراء من خلال عدد أوامر الشراء التي تمت معالجتها وعادة لا يتم تخصيص التكاليف بالنسبة للمنتجات بطريقة تقديرية.<sup>2</sup>

لذا يتم اختيار مسببات التكلفة وفق مرحلتين:<sup>3</sup>

- **المرحلة الأولى:** التي تربط الموارد بالأنشطة وتمثل هذه المسببات الاستهلاك المباشر لمورد معين بواسطة الأنشطة، الجزء من الموارد الذي يتم تخصيصه على نشاط معين يصبح عنصر تكلفة يضمن داخل مجمع تكلفة النشاط ويكون الهدف في هذه المرحلة تحديد تكلفة الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة المنجزة داخل كل مجمع تكلفة (نشاط).
- **المرحلة الثانية:** استهلاك المنتجات للأنشطة يتم بمسببات تكاليف الأنشطة التي تعمل على ربط تكاليف الأنشطة داخل كل مجمع والمحددة في الخطوة السابقة بالمنتجات النهائية. والهدف هنا تحديد تكلفة الكميات المستهلكة من الأنشطة المبذولة لإنتاج المنتجات النهائية ويتطلب علاقة قوية بين مسبب النشاط والنشاط المستهلك لمنع حدوث أي تحريف في التكلفة وهو ما دفع كوبر وكابلان إلى تطوير نموذجهم

<sup>1</sup> محمد الخطيب نمر وهواري سويسبي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سيرير بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 4، 2013، ص 74.

<sup>2</sup> نضال محمود الرححي، مرجع سبق ذكره، ص 130.

<sup>3</sup> محمد مسعود الثعالبي ونصر صالح محمد، التكلفة على أساس النشاط الفلسفة والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص ص 49-50.

## الفصل الثاني:.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

الهرمي للأنشطة ومسببات كل نشاط ليعكس المستويات المختلفة للعلاقات المختلفة على مستوى الوحدة

المنتجة. وهناك عدة معايير لاختيار محركات تكلفة الأنشطة:<sup>1</sup>

- معيار المنطقية المسبقة: يقضي هذا المعيار وجود علاقة منطقية يمكن قبولها وتفسيرها بين محرك أو مسبب تكلفة النشاط وبين تكلفة هذا النشاط.
- معيار جودة التوفيق: كثيرا ما تتأثر تكلفة نشاط بأكثر من محرك أو مسبب واحد للتكلفة، ويعني معيار جودة التوفيق في هذا الإطار أن يتم اختيار المحرك أو المسبب الأكثر تأثيرا على تكلفة النشاط.
- معيار ميل خط تكلفة النشاط: فكلما زادت درجة ميل خط الانحدار الواقع بين تكلفة النشاط وبين محرك أو مسبب التكلفة لهذا النشاط أمكن الحكم بقوة العلاقة بين التكلفة والمحرك أو مسبب تكلفة هذا النشاط والعكس صحيح، حيث أن انخفاض درجة ميل خط الانحدار لتكلفة النشاط على مسبب أو محرك تكلفته يعني ضعف العلاقة بينهما.

### 5. تحويل التكاليف إلى مراكز النشاط (مجمع تكلفة): تقسم الأنشطة إلى سلسلة من مراكز التكاليف

بمجرد تحديدها والتعرف عليها وقد يكون تقسيم بعض هذه العناصر واضحا وبعضها غير واضح. يتم التخصيص للتكاليف على مراكز الأنشطة التي جمعت على أساس الأنشطة ثم توزع بعد ذلك على المنتجات، ويمكن أن توزع مباشرة على مراكز الأنشطة كما يمكن أن توزع باستخدام مسببات التكلفة.<sup>2</sup>

### 6. حساب التكلفة: أولا يتم حساب تكاليف أهداف التكلفة بعد أن يتم تجميع الأنشطة في مجموعات

التكلفة وتحديد موجهات التكلفة المناسبة يتم احتساب تكلفة الوحدة الواحدة في مقياس النشاط، والذي يسمى بالعامل الموجه ويتم ذلك من خلال قسمة إجمالي تكاليف النشاط المخططة على إجمالي عدد وحدات العامل الموجه، ثم حساب سعر التكلفة الذي يتضمن حساب إجمالي تكاليف المنتجات عن طريق إضافة كل التكاليف (المباشرة وغير مباشرة) للمنتجات. كمرحلة أخيرة يتم تحديد سعر التكلفة النهائي بعد تحديد وتحميل التكاليف المباشرة المحسوبة في الخطوة الثالثة والتكاليف غير المباشرة في الخطوة السادسة وعليه يتشكل سعر التكلفة الوحدوي.<sup>3</sup>

## المبحث الثاني: الاتجاهات الحديثة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

<sup>1</sup> صلاح بسيوني عبد واخرون، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، مصر، 2017، ص 320.

<sup>2</sup> كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوى، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 363.

<sup>3</sup> شحتاني عبد العالي وغضاب رانية، تحقيق ميزة التكلفة أقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2018، ص 387.

## الفصل الثاني:.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

نتيجة للانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة بعد العديد من محاولات تجسيده بنطاق شاسع في مختلف المؤسسات، على وجه الخصوص ارتفاع تكاليف تطبيقه وصعوبة تحديد مسببات التكلفة، لهذا لجأ بعض المفكرين وعلى رأسهم kaplan إلى التعديل عليه لتلافي أسباب قصوره مما أنتج عدة أنظمة أخرى لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

المطلب الأول: نظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام التكلفة على أساس المواصفات

### 1. نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM:

يعتبر نظام إدارة الأنشطة ABM من أهم مداخل إدارة التكلفة والذي يركز على كيفية التغيير وتحسين الاستفادة من التكلفة. فهو يهدف أساساً إلى تحسين الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة لإنجاز المهام لتصنيع المنتجات وتقديم الخدمات.<sup>1</sup>

وجدت الإدارة بالأنشطة لتكمل نظام ABC باستخدام المعلومات التي توفرها هذه الأخيرة في تحليل العمليات لتحديد الأنشطة التي ليست لها قيمة مضافة لحذفها أو على الأقل تخفيضها من جهة، وتحديد الأنشطة التي لها قيمة مضافة من جهة أخرى لتطويرها. فحذف هذه الأنشطة يسمح بتخفيض النفقات أو تخصيص الموارد التي كانت موجهة لها في تحسين الأنشطة التي لها قيمة مضافة. ويتمثل المبدأ الذي تقوم عليه الـ ABM في أن الأنشطة هي التي تستهلك التكاليف، ولذلك فإن إدارة الأنشطة ستؤدي إلى إدارة التكاليف على المدى الطويل ويقوم أساس هذا التفكير الجديد على ما يسمى بنموذج الـ ABC / ABM ثنائي الأبعاد.<sup>2</sup>

### 1.1 الفرق بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة و نظام الإدارة على أساس الأنشطة:

#### الجدول رقم 2: الفرق بين نظام ABC و نظام ABM

<sup>1</sup> أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الاسكندرية، 2013، ص 73.

<sup>2</sup> راضية عطوي، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016-2017، ص 150.

## الفصل الثاني: .....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

ABM	ABC
التركيز على تخفيض التكاليف وتحميلها على الوحدات	التركيز على توزيع التكاليف وتحميلها على الوحدات بدقة.
دراسة إجراءات إدارة التكلفة وتقليلها دون التأثير على جودة الأداء	قياس التكلفة الواجب على الإدارة دفعها من خلال تحديد الأنشطة اللازمة لأداء الخدمة
التركيز على التكاليف التي سيتم دفعها على الأنشطة المستخدمة لتحقيق أفضل أداء.	التركيز على التكاليف الفعلية المحددة في الميزانية
قياس التكلفة أفقياً عن طريق عمليات المؤسسة والتبادل فيما بينها.	قياس التكلفة عمودياً عن طريق مركز التكلفة.
تحديد تكلفة المنتج بهدف تحسين القرارات التسعير والتطوير والتحسين المستمرين للتخطيط الاستراتيجي.	تحديد تكلفة المنتج بما تم استهلاكه من قبل الأنشطة المستخدمة وتحسين القرارات التشغيلية.

المصدر: سليمان البشتاوي، الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، مجلد 28، العدد 8، 2014، ص 1877.

### 2. نظام التكلفة على أساس المواصفات ABC II:

هو امتداد لنظام التكلفة على أساس النشاط ويعتمد على مبدأ التكلفة مقابل المنفعة، يركز على إرضاء حاجات الزبون عن طريق المقارنة بين بدائل تحسينات صفات المنتج وتكاليف إنجاز تلك التحسينات، ولأجل ذلك يقوم بتحليل مفصل للمعلومات المرتبطة بالزبائن واحتياجاتهم بحيث يظهر التحليل شروط إنجاز مواصفات معينة للمنتج (الموثوقية، الديمومة، سرعة الاستجابة) وتكاليف التطوير اللازمة للوصول لتلك المواصفات. يستخدم في آلية تطبيقه التكاليف المخططة أكثر من التكاليف التاريخية، حيث يقدم بنية هيكلية تعمل على تحسين الفعالية

## الفصل الثاني:.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

والكفاءة التنظيمية من خلال التكامل بين نظام ABC والأبحاث التسويقية، ويقاس التكاليف بتحميلها على الأنشطة بناء على مواصفات وخصائص المنتج.<sup>1</sup>

### 1.2. خطوات تطبيق نظام ABC II: تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

- تعريف وتحديد التكاليف الفعلية لكل منتج وعملية؛
- تحديد حاجات الزبائن من المواصفات؛
- تحديد مستويات إنجاز كل صفة بهدف التركيز على المستويات التي تلي باحتياجات المستهلكين وتضيف قيمة للمنتج؛
- تحديد الأنشطة والعمليات اللازمة لتنفيذ المواصفات؛
- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة والعمليات؛
- تحديد تكاليف مستويات الإنجاز؛
- تحديد تكلفة المنتج بتجميع تكاليف مواصفات المنتج.

نظام قياس التكلفة على أساس المواصفات يخدم أكثر في مرحلة تصميم المنتج في الشركات الصناعية التي تتبع نظام الأوامر الإنتاجية.

### 2.2. مزايا نظام ABC II: يساعد تطبيقه على:<sup>3</sup>

- تحديد تكلفة وحدة المنتج بدقة من خلال تحديد تكلفة مستويات إنجاز كل مواصفة للمنتج.
- التركيز على التكلفة المستهدفة لكل مواصفة في المنتج لتحقيق الأرباح المستهدفة أي تأخذ بعين الاعتبار التكلفة المستهدفة.
- تعتمد سياسة التوجه بالتسويق.

<sup>1</sup> لطيفة بكوش، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016-2017، ص 118.

<sup>2</sup> علي مجاهد أحمد السيد، إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس المواصفات لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد السابع، جوان 2019، ص 462.

<sup>3</sup> محمد علي محمد وسلمي منصور سعد، استعمال تقنية التكلفة على أساس المواصفات كأداة لدعم الميزة السعرية، بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، وقائع المؤتمر العلمي التخصصي الرابع للكلية التقنية الإدارية تحت شعار الإبداع الإداري لتحقيق الرؤية المستقبلية لمنظمات الأعمال، المجلد الثاني، الجامعة التقنية الوسطى، بغداد، 28-29/11/2018، ص 702.

## الفصل الثاني: ..... تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

- دراسة مدى إمكانية تخفيض التكاليف دون التأثير على مبيعات المنشأة.
- توفير واكتشاف وإتاحة الفرص التي من شأنها تحسين المنتجات وزيادة منفعة المستهلك.
- 3.2. الانتقادات الموجهة لنظام التكلفة على أساس العمليات: تتمثل جملة الانتقادات التي تعرض لها في:<sup>1</sup>
  - تجاهل الأنشطة التي يتكون منها كل مستوى من مستويات الإنتاج.
  - يغفل عن مشاكل قيود الإنتاج ونقاط الاختناق التي تتعرض لها العملية الإنتاجية.
  - لم يدخل في حساباته موضوع الطاقة غير المستغلة وما يترتب عليها من تكاليف كان من الممكن تجنبه.
- 4.2. الفرق بين التكلفة على أساس الأنشطة وعلى أساس المواصفات: يتمثل الفرق في الجدول الموالي:  
الجدول رقم 3: الفرق بين التكلفة على أساس الأنشطة وعلى أساس المواصفات:

ABC II	ABC
مواصفات المنتج هي التي تستهلك الأنشطة التي تستهلك الموارد	المنتج يستهلك الأنشطة التي تستهلك الموارد
يخطط لاستهلاك الموارد وتحسين كفاءة استغلالها	يقيس الاستهلاك وليس الانفاق
موجه الكلفة هو المنفعة التي يحصل عليها الزبون من المنتج	موجه الكلفة الأساسي هو المنتج
الأنشطة تسبب التكلفة ورغبة الزبون تخلق الطلب على مواصفات المنتج و إنجاز كل صفة يخلق الطلب على الأنشطة.	الأنشطة تسبب التكلفة والمنتج هدفها وهو الذي يخلق الطلب على تلك الأنشطة.
كلفة المنتج هي مجموع تكاليف الأنشطة المنفذة للحصول على المواصفات.	تكلفة المنتج هي مقدار ما استهلك من أنشطة
يشتمل التحليل على معلومات مستقبلية من التصميم تحديد المواصفات التوزيع وخدمات ما بعد البيع.	التحليل يقتصر على البيانات التاريخية للتكاليف الفعلية.
يقيم المخزون ويحدد الأرباح ويوجه اهتمام الإدارة من خلال اتباع سياسة التوجه بالسوق.	تقنية محاسبية لتقييم المخزون وتحديد الأرباح.

المصدر: مثنى روكان جاسم، التكامل بين مدخل الكلفة على أساس المواصفات وأسلوب الكلفة المستهدفة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 46، 2015، ص 461.

<sup>1</sup> مثنى روكان جاسم، التكامل بين مدخل الكلفة على أساس المواصفات وأسلوب الكلفة المستهدفة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 46، 2015، ص 461.

### 1. نظام التكلفة على أساس العمليات PBC:

نقطة انطلاق تطبيق تقنية الكلفة على أساس العملية تعود بالأساس إلى فترة التسعينات على أثر الانتقادات التي وجهت لنظام التكاليف الألماني GPK، وتطبيقها قد أقتصر على بعض الوحدات الاقتصادية الألمانية ولم يأخذ نطاق واسع بسبب انتشار تطبيق تقنية ABC في معظم الوحدات الاقتصادية الأمريكية وأكثر دول أوروبا، وفي ظل التطور المتزايد في مجال تقنية المعلومات مع زيادة شدة المنافسة والتركيز على تلبية متطلبات الزبون قد جعل الوحدات الاقتصادية وخاصة الأمريكية تبحث عن تقنيات أخرى تعد كبديل لتقنية TD-ABC التي هي سائدة في معظم هذه الوحدات منذ عام 2003 بسبب إهمالها للعمليات التي تضم هذه الأنشطة لذلك أجهت الأنظار نحو تطبيق تقنية الكلفة على أساس العملية، وبذلك اتسع نطاق تطبيقها ليأخذ افق واسع كما أن الدراسات والأبحاث المحاسبية بدأت تتناول هذه التقنية.

أما بالنسبة لمفهوم تقنية PBC: إحدى تقنيات إدارة الكلفة التي تعتمد في تطبيقها على مبادئ TD-ABC من حيث اعتمادها على موجهات الكلفة في تخصيص تكاليف الموارد المختلفة إلى أهداف الكلفة المختلفة عبر العمليات التصنيعية بما تتضمنه من أنشطة وأساسية وداعمة.<sup>1</sup>

#### 1.1. خطوات تطبيق نظام PBC: تتمثل خطوات تطبيقه فيما يلي:<sup>2</sup>

- تحديد العمليات ويفضل على مستوى المهام (حيث يتضمن النشاط عدة مهام)، والتأكد من تنفيذ تلك العمليات، مع العلم أن العمليات قد ترتبط بأهداف تكلفة مختلفة مثل الزبائن، والمنتجات، وأن العمليات تشمل: الوحدة، والدفعة، والأنشطة؛
- تحديد جميع الموارد المستخدمة في كل عملية؛
- تحديد الأنشطة المكونة للعمليات، ويعطي ذلك رؤية تكلفية تسمح بإدارة العمليات التشغيلية؛
- إعداد خريطة العمليات، حيث تعتبر خطوة أساسية توضح العلاقة الداخلية التي تربط ما بين الأنشطة والعمليات؛
- تخصيص العمليات والأنشطة على أهداف التكلفة بناء على بيانات المبيعات والتصنيع؛
- توزيع تكاليف الإنتاج عبر مرحلتين:

<sup>1</sup> زهراء عبد الحمزة علي، استعمال تقنيي الهندسة المتزامنة والكلفة على أساس العمليات الموجهة بالوقت كإطار متكامل في تحسين قيمة المنتج، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق، 2019، ص 56.

<sup>2</sup> زهراء عبد الحمزة علي، المرجع نفسه، ص 49.



- توزيع تكاليف الموارد على العمليات؛
- توزيع تكاليف العمليات على أهداف التكلفة.

### 2.1. مزايا نظام التكاليف على أساس العمليات: تتمثل في<sup>1</sup>

- يمنح إمكانية التحليل الافتراضي، يوضح العلاقة بين الأنشطة، وبذلك يسهل عملية تقييم آثار التكاليف.
- يوفر فحص دقيق لعمليات المؤسسة من وجهة نظر الزبائن المستفيدين من مخرجات هذه العمليات.
- التنبؤ بتكاليف المنتجات المعقدة والتي تتطلب تكنولوجيا حديثة دون الحاجة إلى بيانات إنتاج مباشرة.
- يؤمن المعلومات الاستراتيجية والتشغيلية اللازمة.
- سهولة صيانتها وتحديثه وإمكانية تقليص البيانات المستوردة دون فقدان المعلومات المهمة.
- يسمح المدراء بتقدير درجة استراتيجيات المؤسسة مما يخلق جو إيجابي بين المؤسسة ومحيطها الخارجي.
- يوسع من منظور الرقابة على التكاليف إلى الرؤية الإدارية الشاملة من خلال الربط بين الخيارات الاستراتيجية والنواحي التشغيلية في المؤسسة.

### 3.1. الانتقادات التي تعرض لها نظام PBC:

تعرض نظام PBC لجملة من الانتقادات التي يمكن إيجازها فيما يلي:<sup>2</sup>

- يتطلب تطبيق النظام توفر المعرفة الهندسية بالعمليات ولذلك يتم تطبيقه غالباً عند وجود خطة تصنيع مفصلة.
- عائد تطبيق هذا النظام غير مكافئ للجهد المبذول في ذلك.
- يعالج تكاليف الأقسام ويهمل أنواع التكاليف الأخرى مثل الاهتلاك.
- يحتاج إلى الكثير من الوقت والتكلفة.
- ينعكس سلباً على فعالية الرقابة لصعوبة اكتشاف العيوب في العملية الإنتاجية.
- غير ملائم لتقدير التكاليف في مراحل التصميم المبكرة للمنتج مثله مثل نظام الأنشطة.
- لا يأخذ بعين الاعتبار التكاليف المرتبطة برأس المال فهو يقدم عمليات المؤسسة على أساس طاقتها من أجل زيادة المبيعات والكفاءة الإنتاجية ويغفل عن آثار الرافعة المالية للمؤسسة.

<sup>1</sup> نورا ياسين إسماعيل سعيد، مدخل إدارة التكلفة على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج لدعم نظم الإدارة الاستراتيجية، أطروحة مقدمة لنيل الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015، ص ص 141-142.

<sup>2</sup> محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، رسالة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص 51.

## الفصل الثاني: ..... تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

- يعتبر تقييم نظام (PBC) لاستراتيجية المنشأة وللهيكل التنظيمي تقيماً منقوصاً، بسبب عدم أخذه بعين الاعتبار أهمية التركيب التمويلي للتكاليف بالمؤسسة.

### 4.1. الفرق بين ABC و PBC:

#### الجدول رقم 4: الفرق بين ABC و PBC

PBC	ABC
يربط بين الخيارات الاستراتيجية والنواحي التشغيلية في المنشأة	لا يولي نظام (ABC) التخطيط التشغيلي قصير الأجل الاهتمام اللازم.
يمنح صورة أوضح عن العلاقة الداخلية بين الأنشطة	يمنح صورة أقل وضوحاً عن العلاقة بين الأنشطة
ملائماً لنظام العمليات المستمرة أكثر من نظام الطلبات	حين تماثل دوره في كلا نظامي التصنيع (العمليات المستمرة والطلبات).
يرسم خرائط لكل من أنواع المواد، وتكنولوجيا العمليات، وتغيرات التصميم، وظروف الإنتاج ويربطها جميعها بالتكلفة من خلال إنشاء علاقات متبادلة فيما بينها	تكوين مجموعات تكلفة الأنشطة، وإيجاد علاقات تربطها مع الموارد من جهة، ومع أهداف التكلفة من جهة أخرى.
بفحص العمليات الجارية بواسطة أنشطة المنشأة عند عملية اكتساب وتخصيص الموارد، وعند عمليات البيع.	الفحص والتركيز على مستوى التحليل المنخفض جدا
يعتمد على العمليات بشكل أكبر	يعتمد على الأنشطة كأساس في عملية تخصيص التكاليف

المصدر: محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص 53.

### 2. مدخل محاسبة استهلاك الموارد RCA:

### 1.2. تعريف محاسبة استهلاك الموارد RCA:

أحد المداخل الحديثة نتج عن الدمج بين أنظمة محاسبة التكاليف الألمانية ونظام ABC يستخدم أنظمة معلومات شاملة للمحاسبة الإدارية والتي تسمح بتكامل كل من الموارد والأنشطة ويعتمد على الموارد بصفة أساسية ويساعد في تخصيص التكاليف من الموارد إلى موضوعات القياس التكاليفي اعتماداً على علاقات السببية.

ويكمن هدفه إلى تحقيق أفضل استغلال ممكن للموارد المتاحة بالمنشأة بما يؤدي إلى خفض تكلفة الخدمة، تحقيق أفضل قيمة مضافة للعميل، ودعم المركز التنافسي للمنشأة، كما أنه يهدف إلى تقديم معلومات أساسية

## الفصل الثاني:.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

حول موارد المنشأة والتي تشمل تحديد الموارد المتاحة، والعلاقة بين الموارد المختلفة بالمنشأة، وتكاليف الموارد المتاحة، وكيفية ترشيد إدارة الموارد المتاحة بالمنشأة.<sup>1</sup>

### 2.2. خطوات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد: تتمثل خطوات تطبيقه في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- تحديد الموارد المتاحة وتحديد أهداف المستويات الإدارية العليا وتحديد الموارد اللازمة لتحقيقها إن كانت أساسية أو داعمة؛
- تحديد أنشطة الوحدة وتحديد ما إذا كانت تضيف قيمة أولاً؛
- تجميع الموارد المتجانسة في مجموعات موارد وتحديد محرك كل مجمع مورد؛
- تحديد تكاليف كل منتج من مجموعات الموارد؛
- تحديد العلاقة بين مجموعات الموارد لمعرفة استفادة كل مورد من الموارد الأخرى؛
- تحديد مخرجات مجموعات الموارد وخصائص كل مورد من أجل تحديد القدر المستهلك منه؛
- تحديد تكاليف كل منتج من مجموعات الموارد على أساس محركات الموارد؛
- تحديد تكاليف المورد التي لا تستخدم في العمليات حتى لا تحمل تكاليفها على أهداف التكلفة ومعرفة ما إذا كانت هذه الموارد غير مستخدمة أو هي خسارة؛
- تحديد تكلفة أهداف التكلفة عن طريق التدفق الكمي للموارد التي تحتاجها.

المطلب الثالث: نظامي التكاليف على أساس الأنشطة وفقاً للوقت والموجه بالأداء:

### 1. نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TD-ABC:

ظهر لأول مرة من خلال دراسة (KAPLAN AND ANDERSON) عام 2003 كبديل يستهدف تطوير نظام التكاليف على أساس النشاط المتعارف عليه. تم تقديمه بغرض تحقيق سهولة أكثر في تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط، وبهدف تدنية تكاليف وإجراءات تطبيق النظام حيث تم استبعاد فكرة

<sup>1</sup> محمد عمر محمد الدنف، "تطوير أنظمة التكاليف في المنشآت الخدمية باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، تخصص تكاليف، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طانطا، 2013، ص 71.

<sup>2</sup> عامر محمد سلمان الجنابي ومحمد تعبان محمد التميمي، تأثير نظام محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد التكاليف، بحث تطبيقي في شركة دبال العامة للصناعات الكهربائية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 61، 2020، ص 368.

## الفصل الثاني:.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

استقصاء اراء وتجميع المعلومات من العاملين والموظفين لأغراض تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة والاستعاضة عن ذلك.<sup>1</sup>

يقوم هذا النظام على مبدأ التخصيص المباشر للموارد على المنتجات النهائية و المؤشر المحدد لتخصيص هذه الموارد هو الزمن العادي لتنفيذ المهام في مجموعة الموارد، وتأطير دور النشاط كمحدد للكميات التي تستهلكها موضوع التكلفة النهائية من التكاليف غير المباشرة والمحدد وفقا لمقياسين هما معدل التكلفة للموارد ومعدل استهلاك موضوع التكلفة.<sup>2</sup>

ويرتكز TD-ABC على مرحلتين هما:<sup>3</sup>

- المرحلة الأولى: تحديد القدرة الفعلية للموارد وتكلفة كل منها؛
- المرحلة الثانية: تقدير الزمن اللازم لتأدية كل نشاط فهو يعتمد على تقدير الوقت المطلوب لكل عملية أو حدث من أحداث النشاط.

### 1.1 عناصر مدخل التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت:

- **موجهات التكلفة:** يبدأ مدخل TDABC من خلال تقدير تكلفة طاقة الموارد بتحديد الفئات المختلفة من الموارد التي تؤدي الأنشطة وموجهات التكلفة تتكون من مجموع التكاليف المستحقة للأفراد والمواد والمعدات ويتم حساب تكلفة طاقة الموارد من خلال تقسيم التكاليف الكاملة لتوريد الموارد على الوقت المتاح للموظفين ويتم استبعاد الطاقة الغير المستخدمة<sup>4</sup>.

#### - موجهات الوقت:

هي خصائص تحدد الوقت المطلوب لأداء النشاط وتمتاز بكثرة المتغيرات المسببة للوقت في النموذج الواحد لمعادلة الوقت وتأخذ مسببات الوقت أشكالا عديدة فمنها ما هو مستمر أو متصل مثل الوزن، المسافة

<sup>1</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، الدار الجامعية، 2014، الإسكندرية، ص113.

<sup>2</sup>Nardjess hedhili, **le positionnement de la méthode du temps requis pour exécuter les opérations par rapport à la méthode comptabilité à base d'activité**, dans la revue des sciences de gestion, 2013, 174, mise en ligne sur cairn.info le 11/2/2014.

<sup>3</sup> على فابع محمد ال حسن، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وأثره على الربح، دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة الملك خالد، السعودية، 2017، ص152.

<sup>4</sup> حنان صحبت عبد الله، استعمال تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت ودورها في تخفيض التكاليف، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 43، 2018، ص85

## الفصل الثاني:.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

ومن هنا ما هو منفصل مثل عدد الأوامر، عدد فواتير الدفع كما قد تأخذ شكل متغير وهمي أو مؤشر مثل نوع العميل أو نوع الأمر (عادي، عاجل) أو خصائص استلام الأمر ( بريد إلكتروني، فاكس)<sup>1</sup>.

### - معادلات الوقت:

هي معادلة خطية من الدرجة الأولى، يكون المتغير التابع فيها فترة الزمن التي يحتاجها تنفيذ النشاط باستخدام طاقة مجمع الموارد، والمتغيرات المستقلة هي المسببات الزمنية لطول فترة أداء النشاط، كما تقدر مقدار الوقت اللازم لكل نشاط من الأنشطة التي تشكل مع بعضها البعض عملية معينة وتعكس أثر الاختلافات في خصائص النشاط على مقدار الموارد المستهلكة وفقاً لمحركات الزمن.<sup>2</sup>

### 1.2 خطوات تطبيق مدخل التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت:

لتطبيق مدخل TDABC يجب اتباع الخطوات التالية:<sup>3</sup>

- تحديد مجموعات الموارد المختلفة والأنشطة التي تستهلك الموارد؛
- تقدير تكلفة كل مجموعة من مجموعات الموارد؛
- تقدير الوقت الفعلي لقدرة اليد العاملة؛
- تحديد كلفة الوحدة من موجهات النشاط لكل مجموعة من مجموعات الموارد بقسمة الكلفة الكلية لمجموع الموارد على طاقتها العملية؛
- تحديد الوقت اللازم لكل حدث من أحداث النشاط بالاعتماد على موجهات الوقت من خلال معادلات الوقت؛
- تحديد كلفة النشاط من خلال ضرب كلفة الوحدة في الوقت اللازم للنشاط.

<sup>1</sup> جبر إبراهيم الداعور، إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في بنك فلسطين، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد الخامس، 2013، ص 555.

<sup>2</sup> علي مجاهد أحمد السيد وآخرون، استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت لتحسين قياس تكلفة الخدمات الصحية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد السابع، 2019، ص 17.

<sup>3</sup> زريقي عمار، دراسة مقارنة بين طريقة تكاليف الأنشطة الموجهة بالوقت وتكاليف الأنشطة الكلاسيكية، دراسة حالة الوكالة التجارية لاتصالات الجزائر بئر العاتر، جامعة تبسة، العدد 2، من 295 إلى 312، الجزائر، جويلية 2018، ص 298.

## الفصل الثاني:.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

### 3.1 مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت: تتمثل في:<sup>1</sup>

- سهولة الاستخدام فليس هناك ضرورة لتحديد الأنشطة التفصيلية وتسجيل الوقت فقط لتحديد الأنشطة والوقت المعياري المتفق عليه.
- يعتمد الفحص العملي للزمن المطلوب للتشغيل بصرف النظر عن الزمن الذي يستغرقه العاملون.
- يساعد في تحقيق الفعالية في أداء العمليات ويوفر القدرة على المقارنة والمرجعية.
- يعطي معلومات تكاليف أدق عن موضوعات القياس التكاليفي.
- يوجه اهتمام الإدارة لحساب الأرباح أكثر من الاهتمام بتقنيات المحاسبة التي تستهلك الكثير من الوقت.

### 4.1. عيوب النظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت: تتمثل في:<sup>2</sup>

- تحديد الوقت اللازم للأنشطة ما هو إلا اجتهاد شخصي.
- عدم القدرة على تقييم تكلفة النشاط الفرعي.
- صعوبة تحديد الوقت الدقيق وبالأخص في الأنشطة الخدمية كونها تتسم بعدم التجانس والانتظام.

<sup>1</sup> محمد عقل، إسماعيل أبو غبن، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013، ص 56-57.

<sup>2</sup> Michel Gervais, Yves Levant, **le time driven activity Based Costing new wine or just new bottles, la place de la dimension européen dans la comptabilité contrôle audit**, May 2009, France, halshs.archives-ouvertes. Fr, submitted 9 fev 2010, p 5.

5.1. الفرق بين TDABC و ABC:

الجدول رقم 5: الفرق بين TDABC و ABC

TDABC	ABC
مسيبات الوقت	مسيبات التكلفة
لكل نشاط عدد غير محدد من العوامل	لكل نشاط مسبب تكلفة وحيد
كل اختلاف في النشاط يحتاج معادلة وقت جديدة	كل اختلاف في انجاز نشاط يحتاج تطبيق نشاط جديد ومنفصل
أكثر قدرة على تحديد الطاقة الغير مستغلة	القدرة على تحديد الطاقة الغير مستغلة

المصدر: جبر إبراهيم الداعور، إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في بنك فلسطين، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 5، جامعة فلسطين، فلسطين، 2013، ص 556.

2. نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالأداء:

ظهر سنة 2009 مع مجموعة أخرى من طروحات الأستاذ الإيراني Mohamed Namazi جاء لمعالجة الانتقادات الموجهة لكل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت عن طريق حساب التكاليف الفعلية لكل نشاط من خلال المورد وموجه التكلفة المناسبين. وقد عرفه نامازي على أنه نظام معلوماتي متكامل قائم على أساس الأنشطة الذي يمكن من خلاله مراقبة الأداء وحل مشاكل نظام TDABC وتوسيعه لمجال نظام ABC ونظام TDABC.<sup>1</sup>

1.2 خطوات تطبيق التكاليف على أساس النشاط الموجه بالأداء: تتمثل خطوات تطبيقه فيما يلي:<sup>2</sup>

— تحديد الأنشطة الأساسية: لأن طبيعة وسلوك التكلفة الخاصة بكل نشاط تختلف عن تلك الخاصة بالأنشطة الأخرى. وأن هذه الخطوة لازمة عند تخصيص التكاليف للأنشطة المختلفة.

<sup>1</sup> مقداد أحمد نوري، التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء ودوره في تقييم الأداء، دراسة تطبيقية في مصنع الجلدية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة بغداد، 2020، ص 64.

<sup>2</sup> Namazi, Mohamed, **performance focused ABC: A Third generation of activity based costing system**, cost management journal, sep/oct; 23,5; AB/INFORM GLOBEL, 2009, p35

## الفصل الثاني: ..... تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

- تحديد الموارد اللازمة المستخدمة في كل نشاط: العمال الذين يديرون نشاط مصمم يمكنه التعرف على نوع وكمية الموارد اللازمة لكل نشاط على أساس السلوك أو أنظمة بيانات الشركات خاصة نظام البيانات المحاسبية.
- قياس معدل تكلفة استهلاك كل مورد بمعرفة كل نشاط: يتم تحديد من خلال المعلومات المستقاة من نظام المعلومات المحاسبية عن تكلفة الموارد الفعلية وسلوكها.
- قياس تكلفة كل نشاط: المورد الفعلي المكتسب للنشاط  $\times$  السعر الفعلي للمورد المستهلك
- حساب المعدل المعياري لتكلفة النشاط: بأساليب قياس العمل، آلية السوق، المقاييس الداخلية والخارجية فضلا عن إمكانية استخدام الطرق الإحصائية لتحليل الانحدار والسلاسل الزمنية.
- حساب التكاليف المحملة للأنشطة: ضرب المورد الفعلي المستهلك من كل نشاط في المعدل المعياري الناتج يطرح من التكلفة الفعلية إذا كان الفرق موجب يعني وجود انحراف سعر نشاط غير ملائم وإذا كان سالب يكون الانحراف ملائما أما عند النتيجة الصفرية هنا لا يوجد انحراف سعر النشاط.
- حساب تكاليف الأنشطة المطبقة: تأخذ بعين الاعتبار سلوك الموارد المستهلكة هل هي موارد مرنة أو إلزامية
- قياس إنتاجية كل نشاط: في هذه المرحلة تقاس إنتاجية الأنشطة من خلال الكفاءة والفعالية.

### 2.2 الانتقادات الموجهة لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء: وهي<sup>1</sup>:

- لا يمكن تقدير مدخلات نموذج المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء سريعا.
- لا يتم تحديث نموذج المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء بسهولة ليعكس التغيرات في العمليات، وتنوع الأوامر، والاختلاف في تكاليف الموارد.
- مدخل PFABC أكثر تكلفة من مدخل ABC في ثوبه الأصلي ومدخل TDABC وذلك لتنوع محركاته مقارنة بمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت واستخدامه في قياس تكلفة كل نشاط فعليا ومعياريا.

### المبحث الثالث: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي وتقييمه

<sup>1</sup> ناصر أحمد محمد سند، الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة، رسالة مقدمة لنيل الماجستير في المحاسبة، جامعة بنها 2012، ص 67.



## الفصل الثاني: ..... تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

من خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى التعرف على مختلف الأهداف والدور التي يقوم عليه نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال المطالب التالية.

**المطلب الأول: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مختلف المجالات**

### 1. دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال الرقابة:

الرقابة على عناصر التكاليف باتت هدفا أساسيا من أهداف محاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وعلى الرغم مما يتطلبه عنصرى المواد والأجور من الرقابة إلا أن الخصائص التي تتصف بها التكاليف الصناعية غير المباشرة عن بقية عناصر التكاليف من حيث طبيعتها وتعددتها واختلاف أماكن ومستويات حدوثها، هذا فضلا عما تحتله من أهمية كبيرة في الصناعات الحديثة مما يقتضي إحكام الرقابة عليها بما يضمن تخفيض تكلفتها.

تشير الأدبيات أن تطبيق ABC يوفر أيضا آلية لإدارة التكاليف إذ يساعد على تحديد موجهات التكاليف التي كانت سابقا غير معروفة، مما يجعل مديري الإنتاج يتعلمون كيفية إدارة موجهات التكاليف هذه، حيث أصبح الصناعيون يعتمدون معلومات هذا النظام في الجهود الخاصة بتخفيض التكاليف.

كما أن تبني الـ ABC يسهل من تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) والتي يتطلب تطبيقها الخطوات الأربع التالية:

- تحديد التكاليف المخططة لأداء وحدة النشاط في مجال كل نشاط.
- تحديد الطلب لكل نشاط على أساس تخطيطه والوارد في الموازنة.
- احتساب التكاليف لأداء كل نشاط.
- توضيح تكاليف الموازنة لأداء الأنشطة المختلفة.

وبهذا فإن الـ ABB هي ليست أساس لاحتساب تكلفة المنتج فقط بل إنها عملية إدارة التكلفة المتواصلة والرقابة على التكاليف وتشخيص فرص الاستثمار، كما أن تطبيق الـ ABC يوفر للمحاسب الإداري فرصة حقيقة لتسخير إسهاماته في خدمة الإدارة.<sup>1</sup>

### 2. دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكاليف المنتجات:

<sup>1</sup> نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف، جبهة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص278.

## الفصل الثاني:.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن استخدام نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة يمثل تحسينا وليس بديلا عن نظام تحديد تكلفة الأوامر أو المراحل الإنتاجية، وإنما يمكن استعماله مع هاذين النظامين كطريقة أو مدخل لتطوير وتحسين قيم التكلفة المستخدمة في نظم تحديد تكلفة الأوامر أو نظم تحديد تكلفة المراحل، وبذلك فهو يوفر تحديد أكثر دقة للتكلفة لأنه يركز على الأنشطة كمحاور تكلفة أساسية، كما أن الـ ABC يعتبر أكثر جرأة في إيجاد علاقة سببية بين حدوث التكاليف الإضافية والنشاط الذي تنتمي إليه.<sup>1</sup>

### 3. دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار:

- تحديد تكاليف المنتجات بدقة كبيرة يسمح بتوفير معلومات تساعد على اتخاذ قرارات التسعير التي تتأثر بالتكلفة، مما يسهل على إدارة المؤسسة اختيار وتطبيق سياسات سعرية ملائمة.

- يساعد نظام ABC في إعطاء صورة واضحة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة بشأن تطويرها أو التقليل منها.

- إن تطبيق نظام ABC يوفر قدرا من الشفافية والدقة في المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. يمكن القول إن نظام ABC أداة لها أهمية كبيرة في عملية التسيير من خلال توفير معلومات أكثر تفصيلا عن التكاليف، والتي تساهم في قياس الأداء بفعالية وتعطي صورة أكثر واقعية عن وضعية المؤسسة وتمكنها من الرقابة على عناصر تكاليفها، وأداء أنشطتها، والمساهمة الفعالة في قرارات التسعير الصائبة. ولعل أهم ما قدمه نظام ABC ما يعرف بنظام التسيير على أساس الأنشطة ونظام الموازنات على أساس الأنشطة.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء

#### 1. تأثير تحديد التكاليف على أساس الأنشطة على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي:

إن اتخاذ القرارات الادارية السليمة هي التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، أما القرارات غير الملائمة فمن شأنها أن تؤدي الى هدر الموارد وسوء استخدامها، لأجل ذلك فإن تطبيق أسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة وما يقوم بتوفيره من معلومات دقيقة عن التكاليف يساعد الادارة على اتخاذ القرارات الملائمة الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على حسن استغلال الموارد المتاحة. بمعنى أدق يساعد نظام تحديد التكاليف على

<sup>1</sup> نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف، نفس المرجع السابق، 2015، ص ص 281

<sup>2</sup> قدوري هدى سلطان، مداخلة بعنوان التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة والموازنة، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، يوم 2017/04/15، مخبر البحث حول الإبداع وتغير المنظمات والمؤسسات، جامعة البليدة 2، ص 9.

## الفصل الثاني:.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

أساس الأنشطة على التجنب من التكاليف غير المضيفة لقيمة، وهذا من شأنه أن يحقق زيادة في الإيرادات وتخفيض تكلفة المنتج وبدون التأثير على جودة ومواصفات المنتج، مما يؤدي الى زيادة الأرباح المحققة، وهذا بدوره يزيد الثقة بالمؤسسة وترتفع أسعار أسهمها في السوق وذلك للنمو المستمر في الأرباح، وهذا يؤثر تأثير محوري على مؤشرات ربحية المؤسسة من خلال تعظيم مردودية المؤسسة في الآجال القصيرة، ويساهم في خلق القيمة في الآجال الطويلة.<sup>1</sup>

### 2. تأثير تحديد التكاليف بواسطة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في قياس الأداء:<sup>2</sup>

- يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف، لذلك يمثل مساهمة في قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق مما يتيح فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.

- أثبتت الدراسات درجة الارتباط العالية بين تطور الأداء المالي وتطبيق نظام ABC، كما أن النظام يوفر معلومات دقيقة عن التكلفة، الأمر الذي يزيد من دقة المؤشرات والمقاييس والنسب المالية مما يساعد على التعرف على الوضعية المالية الصحيحة للمؤسسة.

### 3. أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على الإدارة الاستراتيجية وتقييم أداء المؤسسة:<sup>3</sup>

#### 1.3. أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في خدمة الإدارة الاستراتيجية:

تتضمن إدارة التكاليف الحديثة المعلومات التي تتعلق بالتكلفة والسعر والربحية، بالإضافة إلى معالجة المواقف المتعلقة بالمستوى التشغيلي والمواقف المستقبلية التي من الممكن أن تواجه المؤسسة. وعلى هذا الأساس فإنه يمكن اعتبار نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC نظاما يمثل قاعدة فعالة للتخطيط والإدارة وتخفيض التكلفة. وذلك من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتلك الأنشطة التي لا تجعل المنتج يلبي رغبات المستهلكين وهذا ما يدفع إلى رفع الأداء وتحسينه. وبالتالي فإن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يعمل على تسهيل عمليات التداخل الوظيفي والاتصال بالبيئة الخارجة.

#### 2.3. تقييم كفاءة أداء المؤسسة وفقا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

<sup>1</sup> نوبلي نجلاء، استخدام المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2014-2015، ص 150.

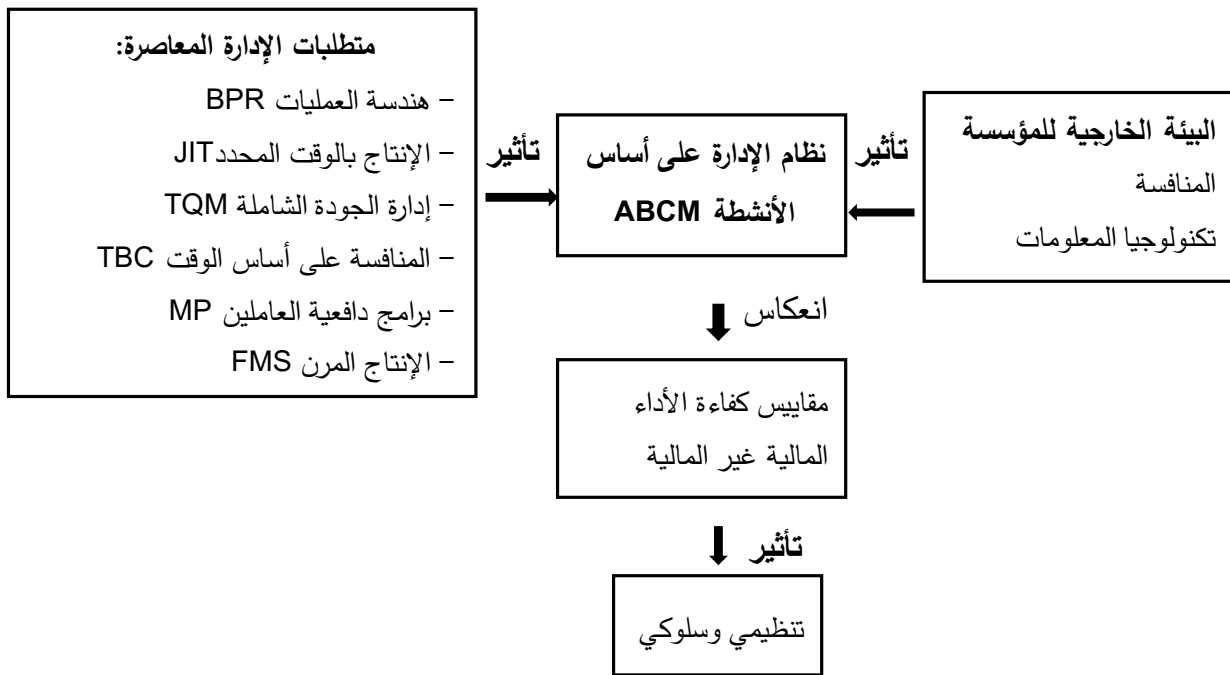
<sup>2</sup> قدوري هدى سلطان، مرجع سبق ذكره، ص 8.

<sup>3</sup> مماش نادية، أهمية نظم التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم ومراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، مخبر البحث حول الإبداع وتغيير المنظمات والمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2018، ص ص 10-11.

## الفصل الثاني:.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

ومن خلال تداخل نظامي التكاليف والأداء على أساس الأنشطة وتكاملهما يشكلان نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCM الذي يعد نظاما موجها لصناع القرار لأن الإدارة بمفهومها الاستراتيجي الحديث المعتمد على أساس الأنشطة انتقلت من إدارة الأرقام المسندة من الموازنات والتكاليف المحددة مسبقا وتحليل انحرافاتهما إلى إعادة هندسة العمليات والاستغناء عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة وذلك بغية التحسين والتطوير. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): تقييم كفاءة الأداء وفقا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: مشاش نادبة، مرجع سبق ذكره، ص 11.

1. مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يعطي نظام ABC العديد من المزايا تتمثل في:<sup>1</sup>
  - خفض التكاليف بمجرد ظهور أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج فيتم إلغاؤها أو تخفيضها قدر المستطاع.
  - يعتبر مدخل ABC فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة ومنه التعرف على جدوى كل نشاط.
  - يساعد الإدارة العليا في المؤسسة بدعم الخدمات والمنتجات التي مردودها ربحي أكثر وتخفيض الدعم التي يكون ربحها أقل.
  - ABC أهم ما يميزه هو تركيزه على الأنشطة كأغراض تكلفة أساسية ويقدم دقة كبيرة في قياس موجه التكلفة لأي نشاط ويمكن من خلاله قياس التكلفة للمنتج وعليه فإنه يوفر أفق لدى الإدارة لتحسين المنتج والرقابة بصورة أفضل على التكاليف.
  - يقوم بالتغذية العكسية لكفاءة وفعالية المعالجة للعمليات التشغيلية لتمكين الإدارة من الوصول إلى المنتجات التي تدر ربحا أعلى مع تقرير نوع الاستثمارات.
  - تفضله المؤسسات في قياس كلف المنتجات والخدمات من المدخل التقليدي لأنه يقدم تخصيصا للكلف الغير مباشرة بصورة أكثر ملائمة تساعدها في اتخاذ القرارات.
  - تسعيره للمنتجات والخدمات يعطي تنافسية لدى المؤسسة بسبب المعرفة الدقيقة عن كلف المنتجات والخدمات المقدمة لديها.
  - تتحكم بشكل كفؤ لإلغاء التكاليف التي لا تؤدي إلى إضافة قيمة وتوجيهها نحو الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة، وبالتالي تحسين نوعية الإنتاج (سلعة أو خدمة) مما يحقق كفاءة الأداء والرقابة والتخطيط وإعداد الموازنات.
  - يزيد ABC من مجتمعات التكاليف والتي تجمع فيها التكاليف الإضافية، فبدلا من تجميعها في مجمع واحد للشركة أو في مجتمعات الأقسام تجمع على أساس الأنشطة وتنشأ مجتمعات وفقا لعدد الأنشطة المحركة للتكلفة.

<sup>1</sup> بالاعتماد على:

- علي محمد حسن محمد الكيشوان، مرجع سبق ذكره، ص 30.
- محمد سليم العيسى وآخرون، انعكاسات التحول من النظم التقليدية في تحميل التكاليف لصالح نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الأول، أبريل 2014، ص 6.
- سارة عزابيزية، المحاسبة التحليلية الأصول العلمية والعملية، ألفا للوثائق نشر واستراد وتوزيع الكتب، قسنطينة الجزائر، 2020، ص 112.
- محمد عصام الدين زايد عن المؤلف ري إتش جارسون وإريك نورين، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، السعودية، 2002، ص 238.

## الفصل الثاني:.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

- تغير ABC من الأساس المستخدم في تعيين التكاليف الإضافية للمنتجات، بدلا من أن تعين على أساس العمل المباشر تعين على أساس نسبة من الأنشطة المحركة للتكاليف التي يمكن تتبعها للمنتج.
  - تغير ABC من نظرة المديرين للعديد من التكاليف الإضافية والتي كان يعتقد بأنها غير مباشرة مثل القوى المحركة والتفتيش واعداد الآلات أصبحت تحدد لأنشطة محددة ويمكن اعتبارها قابلة للتبع للمنتجات الفردية.
2. الانتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

بالرغم من الميزات التي تميز نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا هناك بعض الانتقادات وهي: <sup>1</sup>

- أن نظام ABC ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها.
- إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة، وجهدا كبيرا، وهذا ما يجعل العديد من المنشآت تردد في استخدامه.
- التعقيدات العملية والقياسات الدقيقة للتكاليف، بحيث لا تبقى تكلفة إلا ويتم تخصيصها على أساس مدى الاستفادة كل نشاط منها وحتى النظام المبسط من هذا النوع يتطلب الكثير من العمليات الحسابية التي تستهلك وقت وتكاليف.
- ضرورة التحديث المتواصل للمعلومات إذ أنه كلما اتضح أن هناك عدم عدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة كلما تطلب الأمر إعادة النظر فيها.

3. المشكلات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة: من أهم مشاكله مايلي: <sup>2</sup>

### 1.3. مشكلة استغلال الطاقة المتاحة:

قد لا يتم استغلال الطاقة المتاحة بأحد الأنشطة في نفس الوقت الذي ينبغي فيه التصرف في التكاليف الثابتة غير المستغلة عن فترة النشاط، ويمكن التصرف في هذه التكاليف غير المستغلة بعدم تحميلها على المنتجات سواء كانت سلع أو خدمات وإدراجها كمصرف عام. وهنا تعد مجرد تطبيق لنظام التكلفة الكلية المعدلة، مما يعتبر خروج عن فلسفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتي تحمل المنتجات بجميع التكاليف متضمنة

<sup>1</sup> بالاعتماد على:

- أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص 130.

- خليل محمد حسن الشماع، المحاسبة الإدارية في المصارف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص 217.

<sup>2</sup> فاطمة رشدي سويلم، تأثير الربط بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية، دراسة تطبيقية بنك فلسطين، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وقبول، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 52

## الفصل الثاني:.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

التكاليف غير المباشرة. وعليه فإنه يمكن تخصيص التكاليف المتغيرة للنشاط على أساس نسبة الاستخدام الفعلي أما التكاليف الثابتة فإنها تخصص على أساس تقديري وفقا للطاقة المتاحة لكل قسم أوخط إنتاج بغض النظر عن الاستخدام الفعلي.

نظرا لأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يغطي الزمن على المدى التطويل قد يتطلب أن تكون المدخلات والمخرجات مزيج من البيانات الفعلية والتقديرية، وتواجه الإدارة مشكلة الحصول على البيانات الملائمة لقراراتها في ظل ABC مما يستدعي اختيار البيانات التي تغطي نوعية ومدى القرار سواء من البيانات التقليدية أو من بيانات المحاسبة على أساس الأنشطة.

### 2.3. مشكلة الأنشطة وارتباطها بقيمة المنتج:

يشمل نظام ABC جميع أوجه نشاط المؤسسة ولكن عند تجميع الأعمال المتجانسة في مجموعات الأنشطة قيد يتضح أن هناك أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج وهذه النوعية يجب حصرها واستبعاد تكاليفها من التحميل على المنتجات واعتبارها أعباء عامة كتكلفة ووقت الانتظار وتكلفة إعادة التشغيل.

### 3.3. مشكلة اختيار مسبب تكلفة لكل نشاط:

تظهر عند تجميع مجموعة من الأعمال الفرعية التي قد تكون غير متجانسة مما يتطلب ضرورة استخدام الأساس المناسب لتوزيع تكاليف الأنشطة المجمعة لهذه الأعمال ومن ثم تحميلها على المنتجات وإلا تم ذلك بأسلوب تقليدي أو تحكيمي، وفي هذا المجال فإنه يمكن استخدام أساليب التحليل الإحصائي عند تطبيق ABC في مجال تجميع الأنشطة داخل مجموعات تكلفة.

### خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل وضحنا خصائص ومؤشرات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وخطواته وبيننا دوره الهام في عملية تحسين الأداء المالي عن طريق ميزته في تخفيض التكاليف ومساهمته في قياس الأداء واتخاذ القرارات الملائمة بفضل مخرجاته والمعلومات التي يمنحها، كما تعرضنا للتطورات الحديثة التي طرأت عليه من خلال تعريف هذه الأنظمة وبيان ميزاتهما وسلبيتهما والفرق بينها وبين نظام ABC.

إلى هنا نكون قد ألمنا بجميع جوانب نظام التكاليف على أساس النشاط من الناحية النظرية لنتمكن من إسقاطه لمعرفة أثره على تحسين الأداء المالي في الدراسة التطبيقية من خلال الفصل الموالي والأخير.



### الفصل الثالث:

تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز التوزيع  
قائمة -2020- و المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية  
وتطبيقاتها - 2019-

تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصل الأول والثاني من هذا البحث في الجانب النظري لمختلف العناصر المتعلقة بالتكاليف ومحاسبة التكاليف وكذا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي جاء ليملى الثغرات في النظام التقليدي، سنتطرق في هذا الفصل لدراسة حالة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: تقديم المؤسسات محل الدراسة
- المبحث الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الغاز والكهرباء قلمة.
- المبحث الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

المبحث الأول: تقديم المؤسسات محل الدراسة

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن شركة سونلغاز

تعتبر شركة سونلغاز مؤسسة عمومية للكهرباء والغاز حيث تقوم بالمساهمة الفعالة في التنمية الاقتصادية والصناعية، وقد مرت الشركة بمراحل عديدة تمثلت فيما يلي:

- سنة 1947: تم إنشاء كهرباء وغاز الجزائر (EGA) رقم 471002 في 1947/06/05 وهي مكلفة بإنتاج الكهرباء والغاز.

- EGA: وهي عبارة عن مجمع لأقدم شركات إنتاج وتوزيع الكهرباء ذات الطابع الخاص التي سقطت تحت قانون التأميم في سنة 1946 الصادر على السلطة الفرنسية.

- التطورات التي حدثت بعد سنة 1962 EGA: تبنتها السلطات الجزائرية بعد الاستقلال في بضع سنوات فضلا عن جهود تكوينية للموارد البشرية الجزائرية التي تضمنت تسيير هذه المؤسسة.

- سنة 1969: إنشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز بمرسوم رقم 59/69 الصادر عن الجريدة الرسمية في أول أوت 1969، تحول اسم EGA إلى سونلغاز التي أصبحت شركة وطنية للكهرباء والغاز وفي هذا الوقت كانت الشركة من الحجم الكبير أين تجاوز عدد عمالها 6000 موظف، وقد حدد المرسوم مهمة رئيسية لها تتمثل في الاندماج بطريقة منسجمة في سياسة الطاقة الداخلية للبلاد.

إن احتكار ونقل وتوزيع واسترداد وتصدير الطاقة الكهربائية المخصصة لسونلغاز قد عزز من مكانة الشركة، كما أنها وجدت نفسها قد اسند إليها تسويق الغاز الطبيعي داخل الوطن وهذا لجميع أصناف الزبائن (صناعيون، محطات توليد الطاقة الكهربائية، زبائن المنزل).

- سنة 1975: في هذه المرحلة تم الفصل بين النشاطات الميدانية والنشاطات القاعدية وكذا إنشاء وحدات كهرباء وترتيب.

- سنة 1983: إعادة هيكلة سونلغاز والتي جاء معها ستة مؤسسات حيث أصبحت شركة سونلغاز في هذه السنة ذات خدمات عمومية وتسيير وتسويق المؤسسة وبذلك تكتسب خمسة فروع الأعمال وهي:

كهريف (KAHRIF): الأشغال الكهربائية.

كهركيب (KAHRKIB): تركيب البنى التحتية والإنشاءات الكهربائية.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قلمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

كنا غاز (KANAGAZ): أشغال الهندسة المدنية.

- AMC : صناعة العدادات و مختلف التجهيزات المستعملة في المراقبة.
  - نظام أساسي جديد لسونلغاز سنة 1991: لقد أصبحت مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري EPIC في قرار تنفيذي رقم 91 / 975 المؤرخ في 14/12/1991 وقد فرض هذا النظام الطابع الجديد التسيير الاقتصادي والأخذ بعين الاعتبار كيفية تسويق المنتجات.
  - سنة 1995: أصبحت في سنة 1995 هيئة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري بمرسوم 280/95 ليوم 07/09/1995 سونلغاز على رأس نجد مجلس التوجيه الرقابي (COS).
  - سنة 2002: تحولت سونلغاز إلى مؤسسة ذات أسهم، هذا التحول أعطى سونلغاز التوزيع في مبادئ أخرى في قطاع الطاقة كذلك التدخل في هذا الميدان خارج حدود الجزائر، وباعتبارها مؤسسة ذات أسهم فعليها اكتساب محفظة الأسهم وقيم منقولة أخرى مع إمكانية مشاركتها في مساهمات في شركات أخرى.
  - سنة 2004: أصبحت سونلغاز عبارة عن مجمع (HOLDING) خلال السنوات 2004/2006 أين أصبحت " سونلغاز " مجمع أو مجموعة مؤسسات تم إعادة هيكلة الفروع المكلفة بالأنشطة الرئيسية.
  - سونلغاز إنتاج كهرباء (SPE).
  - مسير شبكة النقل الكهربائي (SDC).
  - مسير شبكة نقل الغاز (GR TG).
  - سنة 2006: تم هيكلة وظيفة التوزيع وقسمت إلى أربعة فروع وهي:
    - سونلغاز للتوزيع: الجزائر العاصمة (SPA).
    - سونلغاز للتوزيع: الجهة الوسطى (SDC).
    - سونلغاز للتوزيع: الجهة الشرقية (SDE).
    - سونلغاز للتوزيع: الجهة الغربية (SDO).
- 1.1. نشأة مؤسسة التوزيع قسنطينة بالشرق:

نشأت الشركة ذات الاسم RDE التي كانت تحت تسمية SDE بتاريخ 01/01/2017 برأس مال مستقل بمبلغ 64 مليار دينار كشركة توزيع الكهرباء والغاز بالشرق وهي فرع من فروع سونلغاز، وتتواجد هذه الأخيرة بشارع رايون بشار بقسنطينة كمقر رسمي لها وd جمع 16 ولاية من الشرق بمديرياتها للتوزيع المتواجدة على

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة

### والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

مستوى الولايات: الطارف، سوق أهراس، تبسة، خنشلة، أم البواقي، قالمة، عنابة، سكيكدة، جيجل، قسنطينة، ميلة، باتنة، سطيف، بجاية، برج بوعرييج، المسيلة.

تتلخص مهام RDE فيما يلي:

- استغلال صيانة وتطوير شبكات توزيع الكهرباء والغاز المتواجدة في المناطق النائية.
- تطوير الشبكات بطريقة تسمح بربط الزبائن.
- نوعية الخدمات وجودتها وأمن الشبكات.
- ضمان استمرارية الخدمة ونوعيتها بأقل الأسعار.

### المطلب الثاني: تقديم امتياز التوزيع قالمة:

نشأت مديرية التوزيع قالمة سنة 1976م بشارع أومرزوق حسين، وتتضمن 5 وكالات تجارية (قالمة، واد زناتي، هيليوبوليس، بوشقوف، ماونة) مما يحصون 34 دائرة. يقدر عدد الزبائن من حيث الكهرباء ب: 147719 زبون ممتدين على مسافة شبكات تبلغ 5244.502 كلم، أما من حيث الغاز هناك 108042 زبون ممتدين على طول شبكات تبلغ 2255.83 كلم وتتضمن مديرية التوزيع 457 عامل.

### 1. نشاط امتياز التوزيع قالمة:

يتمثل نشاطها في:

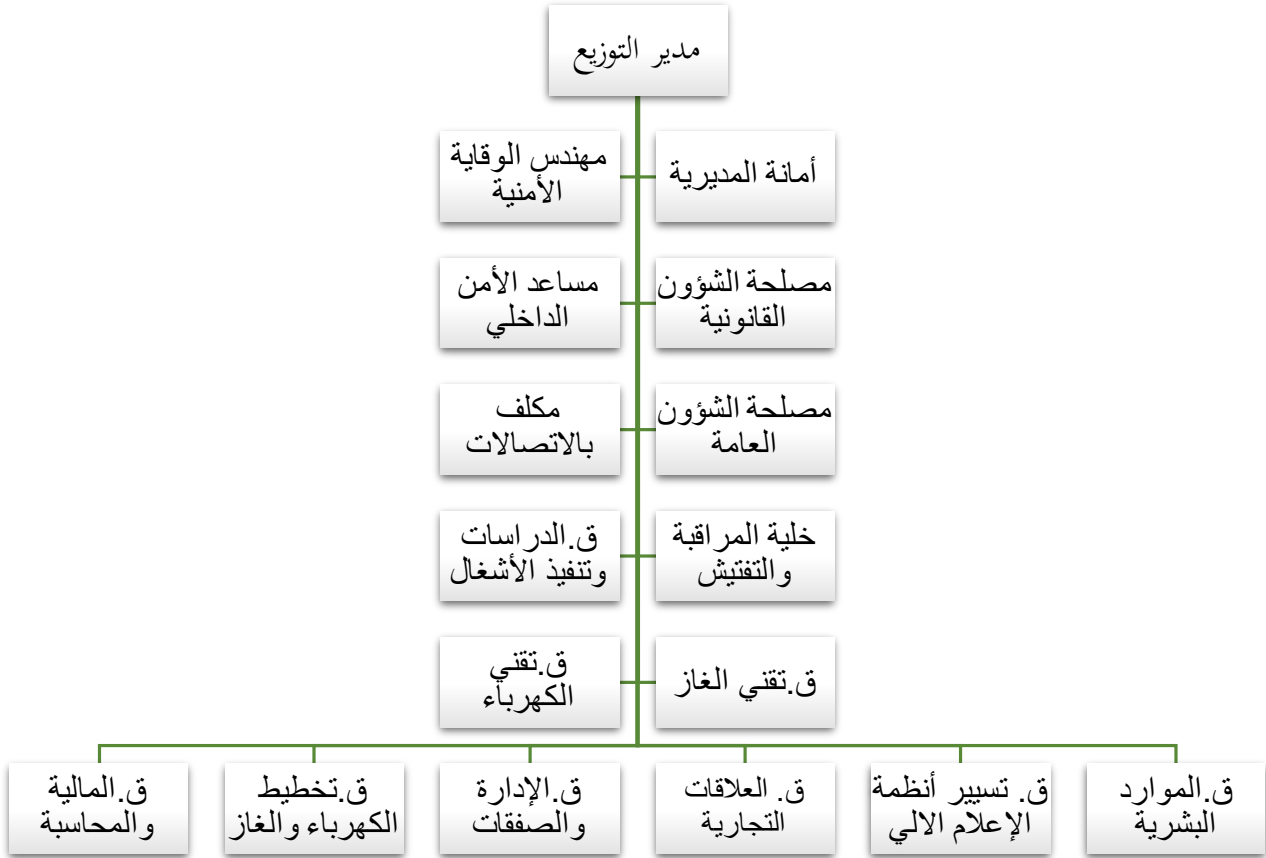
- ضمان نوعية إنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية وكذا ضمان توزيع الغاز في إطار احترام شروط الحماية والأمن وبأقل التكاليف؛
- توفير المنشآت الضرورية (التجهيزات، الهياكل البنائية) لضمان سير مهمتها؛
- ضمان تطبيق التنمية فيما يخص البناء والإصلاح واستغلال الموارد؛
- ضمان التسيير الحسن للموارد البشرية والعتاد اللازم للعمل؛
- ضمان أمن الأشخاص والمواد التي لها علاقة مع نشاط العمل والتوزيع؛
- ضمان تمثيل سونلغاز على المستوى المحلي أحسن تمثيل.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

## 2. الهيكل التنظيمي لامتياز التوزيع (SADEG قالمة):

لتوضيح الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع ندرج الشكل التالي:

الشكل رقم 2: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوزيع قالمة



المصدر: من امتياز التوزيع قالمة 2021.

## 3. شرح الهيكل التنظيمي:

مدير التوزيع:

المديرية يمثلها المدير الذي يعتبر المسؤول الأول والمسير الرئيسي وممثلها على كل المستويات حسب الإقليم المحدد بها، ومن بين المهام التي يتكفل بها تنظيم وتسيير ومراقبة كل الإمكانيات الموضوعة تحت تصرفه من أجل خدمة المواطن فيما يتعلق بتوزيع الكهرباء والغاز في أحسن الظروف.

وللمديرية عدة مهام من بينها ما يلي:

- توجيه وقيادة أعمال إنجاز المخططات والبرامج والميزانيات في المديرية الخاصة بتوزيع الكهرباء والغاز عبر اختصاص ولاية قالمة.

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة

### والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

- يسهر على أمن المديرية كما أنه يشرف على حسن سير كل مصالح المديرية.

- تمثيل المديرية داخل الولاية وخارجها في الملتقيات والاجتماعات

#### أمانة المدير (الأمانة العامة):

- تكون تحت إشراف المدير وهي تتكلف بالمهام التالية:

- المراسلات والبريد (الموارد والمصالح).

- تنظيم الملفات والوثائق واستقبال الزبائن.

- تسجيل المكالمات الهاتفية وضبط المواعيد للمدير.

- طباعة الرسائل والوثائق السرية وهي مكلفة بمختلف أعمال الرقمية وكتابة البرقيات.

#### مصلحة الشؤون القانونية: تتمثل مهامها فيما يلي:

- التكفل بالشؤون القانونية لهيكل المديرية.

- متابعة كل القضايا المتعلقة بالشركة.

- ترسيم ومراقبة الملفات المعقدة.

- تمثيل سونلغاز نيابة عن المدير أمام الهيئات القانونية وأخذ الإجراءات الودية لصالح المؤسسة.

- تقييم ونشر المعلومة القانونية في نطاق الحاجة.

#### مهندس الدراسات الأمنية:

هو إطار متحصل على شهادة مهندس دولة في الأمن الصناعي، ومن وظائفه:

- تطبيق التعليمات الشرعية والأوامر المتعلقة بالصحة والأمن.

- تحضير مناهج وطرق عمل من شأنها ضمان الأمن والشروط الحسنة للوقاية من الحوادث المهنية.

- التحقيقات الضرورية بسبب أي حادث أو مرض مهني ناتج عن عجز أو وفاة عامل.

- تنظيم حلقات وتربصات تكوينية للعمال في ميدان الوقاية والأمن.

#### مساعد الأمن الداخلي: من وظائفه:

- التنسيق مع فرع شركة الوقاية والعمل الأمني في المسائل المتعلقة بالأمن الداخلي.

- حماية المؤسسة من أعمال السرقة أو محاولات تخريبية.

- حماية العمال مهما كانت درجاتهم من التهديدات داخل أماكن العمل وخارجها.

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قائمة

### والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

#### المكلف بالاتصالات:

وهو إطار متحصل على شهادة الليسانس في الاتصالات من وظائفه:

- تصميم وتنظيم المعلومة الموجهة للعامّة وللزبون خاصة باستعمال وسائل الإذاعة المحلية.
- المساهمة مع المديرية العامة في الأنشطة التجارية.
- اقتراح مواضيع حول الإعلان والإعلام نحو الزبون وفق المعطيات المحلية.

قسم الموارد البشرية: من أهم الوظائف الرئيسية لهذا القسم ما يلي:

- السهر على تطبيق قواعد النظام الداخلي للمؤسسة
- التحضير، التوجيه ومراقبة إصدار مختلف المخططات (مخطط التشغيل، مخطط التكوين والترقيات).
- تحرير الإحصائيات الخاصة بتكوين الموظفين في المعاهد الداخلية والخارجية ومتابعتها.

قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي: من مهامه:

- تسيير مركز معالجة الإعلام الآلي فيما يخص كل الأجهزة على مستوى المديرية.
- صيانة ومتابعة الأجهزة، تطوير التطبيقات في ميدان الإعلام الآلي.

مصلحة الشؤون العامة: من وظائفه:

- ضمان تسيير ممتلكات المديرية وشراء كل وسائل العمل الخاصة.
- استقبال وتسجيل وتوزيع البريد الوارد والصادر.

قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال (كهرباء/غاز): من مهامه:

- دراسة كل الطلبات الواردة إلى المديرية
- جمع كل الملفات التقنية الخاصة بالمنشآت في طريق الإنجاز.
- المتابعة اليومية لبرامج الأشغال.

قسم العلاقات التجارية: هو قسم يتكفل بتسيير المصالح التجارية المتواجد بالمصلحة الجارية بقائمة، واد زناتي،

بوشقوف، ماونة، هيليوبوليس. ينقسم إلى مصطلحتين:

أ - مصلحة تقني تجاري: توجد فيه مجموعة ربط الزبائن الجدد وتتمثل مهامها فيما يلي:

- استقبال زبائن الكهرباء والغاز وتسجيلها.

- وضع فاتورة الدفع.

ب - مصلحة الزبائن:



الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قائمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

- تم بمراقبة ورصد فواتير العداد.

- تم بوضع فواتير التغطية.

قسم استغلال الكهرباء:

- يسير شبكة الكهرباء والخطوط الرئيسية وكل ما يتعلق بشبكة الكهرباء.

- تلقي اتصالات المواطنين والعمل على تلبية طلباتهم.

- القيام بمخرجات ميدانية لتنفيذ الشبكة الكهربائية والتنسيق على مختلف مديريات الولاية.

القسم التقني الغاز:

يحتوي على أربعة مصالح (مصلحة مراقبة استغلال الغاز، مصلحة تطوير الشبكات، مصلحة صيانة الغاز،

مصلحة الغاز). من مهامه:

- تحضير برنامج الصيانة الخاص بالمنشآت.

- متابعة الدراسات الخاصة بالحماية وتطوير شبكات الغاز.

قسم الإدارة والصفقات: يسعى هذا القسم إلى:

- الجمع بين المؤسسة والمؤسسات المقابلة.

- توزيع الغاز سواء في الجزائر أو الخارج وتسويقه.

قسم تخطيط الكهرباء والغاز: من مهامه:

- التخطيط ووضع البرامج السنوية.

- متابعة قرارات التخطيط لضمان التحكم في السير الحسن للبرامج.

قسم المحاسبة والمالية:

توجد به أربع مصالح (مصلحة المالية، مصلحة استغلال المحاسبة، مصلحة الميزانية، مصلحة المراقبة والتفتيش) ومن

أهم وظائف هذا القسم ما يلي:

مصلحة الاستغلال:

من أهم الأعمال التي تقوم هذه المصلحة هي: المتابعة، المراقبة، الإشراف، التنسيق، الإنجاز التعويض.

- معالجة فواتير الموردين، معالجة فواتير الطاقة، متابعة حالة المقاربة لحسابات الضمانات المحجوزة

والتسبيقات، متابعة الاتفاقيات والعقود، متابعة دفتر الفواتير، متابعة سجل استفسارات الموردين، مقارنة

حسابات الموردين.

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قائمة

### والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

- التسجيل المحاسبي للصناديق، التسجيل المحاسبي لفواتير الوقود، متابعة وتسوية الحسابات، مقارنة وتسوية الحسابات للاستثمارات، التسجيل المحاسبي للمخزونات، معالجة رقم الأعمال والرواتب والأجور، مسك سجل الإحصائيات.
- متابعة حركة الاستثمارات، متابعة البرامج (الإقفال والتحويل) لحساب الاهتلاكات، متابعة محاسبة ما بين الوحدات، مقارنة وتسوية التحويل الإلكتروني لليوميات.
- إعداد القوائم المالية المتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج، الجداول المختلفة، الجباية والضرائب، مقارنة حسابات المستخدمين، متابعة السجلات الشرعية.

### مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:

- استخراج جدول حساب النتائج (المحاسبة العامة والتحليلية).
- مقارنة حسابات التحليلية، تسوية حسابات الأعباء والنواتج، ضمان الانسجام بين المحاسبة التحليلية والعامية بعد توزيع الأعباء.

### مصلحة المالية:

- مهامه المتابعة، المراقبة والإشراف.
- مقارنة الحسابات المالية بين البنك والحسابات البريدية والمخالصة.
- وضع المدخلات واستخراج جدول القيادة والميزانية التقديرية للخزينة، المتابعة وتطبيق برنامج الإعلام الآلي الخاص بالموردين.
- متابعة حسابات الخزينة (تسديد الفواتير وحركة الأموال) ومتابعة الاعتمادات المالية وكذلك الشيكات الخاصة بالبنك والبريد.

### مصلحة المراقبة والتفتيش:

تأسست هذه المصلحة مؤخرا نظرا لحاجة مؤسسة التوزيع ووكالاتها لتحسين جودة التسيير ورقابة تطبيق القوانين على مستوى أقسامها ومصالحها، ومن مهام مصلحة المراقبة والتفتيش، والسهر على مواكبة الأحداث اليومية والحرص على حسن انتظام كل الأعمال داخل المؤسسة للحد من الأخطاء والتجاوزات والارتقاء إلى ما هو أفضل مستقبلا.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

المطلب الثالث: التعريف بالمركب الوطني للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها:

إن المؤسسة العامة للدراجات والدراجات النارية هي المؤسسة الوطنية الوحيدة التي تمثل المنتج المحلي في السوق الجزائري، ويعد المركب الوطني للدراجات والدراجات النارية فرعها الإنتاجي الوحيد، وستتطرق لهذا الأخير بتفصيل أكثر باعتباره محل الدراسة الميدانية.

## 1. نشأة المركب الوطني للدراجات والدراجات النارية

قامت الشركة الوطنية للبناء الميكانيكي (sonacome) المنشأة عام 1957 بالاتفاق مع الشركة الألمانية (RFA) على إنشاء المركب الصناعي في 1970/01/24 برأس مال قدره 2.609.500.00 دج عن طريق الإنتاج اليدوي، وتجدر الإشارة إلى أن الإنتاج بدأ سنة 1974 وكان مقره آنذاك بوهران والمديرية العامة بأرزويو.

وفي جانفي عام 1984 قامت الحكومة بتقسيم الشركة سوناكوم إلى 11 مؤسسة، تختص كل مؤسسة في إنتاج خاص بها، أما مركب الدرجات النارية أصبح تابعا لمؤسسة إنتاج وسائل النقل الخاصة (ENPNP) والموجودة بولاية تيبازة تحت إشراف المديرية العامة بئر خادم، كل هذه العمليات تم الشروع في تطبيقها بعدما تمت المصادقة عليها من طرف الحكومة.

أما في 1987/01/22 أصبح مقر مؤسسة الدرجات النارية وتطبيقاتها بولاية قالمة طبقا للمرسوم الحكومي 67-282 حيث أدخلت تعديلات في منتجها (cycma) وقد قام به عدة مهندسين وتقنيين بمختلف الدراسات مما زاد في نشاطها وأصبحت تقوم بعمليات الإنتاج، التجارة، التصدير، الاستيراد والبيع، وما بعد البيع لمختلف السلع. تتكون الطاقة الصناعية والتجارية لمؤسسة سيكما من المركب الصناعي الكائن بقالمة على بعد 60 كلم من مدينة عنابة وثلاث وحدات تجارية.

## 2. وحدات المركب الوطني للدراجات والدراجات النارية

1.2. المديرية العامة: متواجدة بولاية قالمة وهي عبارة عن مباني تم تمويلها من طرف بنك الفلاحة والتنمية الريفية (BADR) عن طريق قرض طويل الأجل، ومن أهم المهام المرتبطة بهذه الوحدة دون غيرها:

التخطيط، التنمية، المراقبة، الاستثمار، التمويل، ويسهر على هذه الوظائف 75 عامل مؤهل، أما في فترة الدراسة أصبح 30 عامل فقط.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

## 2.2. المركب الإنتاجي:

ويمثل وحدة إنتاجية كبرى على مستوى التراب الوطني ثبتت في ولاية قالمة، وأخذت على عاتقها إنتاج الدرجات والدراجات النارية، وبدأت عملية الإنتاج سنة 1974 إلا أنه لم يعرف تطورا رغم الأهمية الاقتصادية في مجال النقل والترقية، وباعتباره قائم على الإنتاج فإنه أخذ أكبر قسط من اليد العاملة (900 عامل) أي ما يقدر بـ 82% من اجمالي العمال من بينهم 49 اطار، أما في فترة الدراسة أصبح 74 عامل، ويحتوي المركب على 400 آلة مباشرة النشاط الإنتاجي حيث يتم إنتاج سنويا ما يعادل 50000 دراجة نارية، 55000 دراجة عادية، 8500 محرك وحوالي 16000 من قطع الغيار.

## 3.2. الوحدات التجارية (التوزيع):

وهي وحدات مستقلة ذات طابع جهوي توزع على ثلاث مناطق: الشرق الغرب، الوسط وهي على التوالي: وحدة قسنطينة (U.C.C) وحدة وهران (U.C.O) وحدة الجزائر (U.C.A) تعتمد هذه الوحدات في عملية التوزيع بالدرجة الأولى على 786 وكيل بيع معتمد موزعون على كامل التراب الوطني، كذلك على معارض تقام على عدة فترات من أجل إشهار المنتج وبيعه.

## 3. أهداف المركب الوطني للدراجات والدراجات النارية:

كغيرها من المؤسسات في الجزائر تسعى لمسايرة التطورات التي يشهدها الاقتصاد الوطني وبالتالي الدخول في اقتصاد السوق، والأهداف التي يسعى المسؤولون في سيكما بلوغها هي فرض تواجدتها في داخل هذا السوق، ولهذا قامت بتسطير أهم الأهداف المستقبلية وهي:

- تحسين مردودية المؤسسة بالتعامل مع شركات عالمية كشركات هولندا وياماها اليابانية، وشركة بيجو الفرنسية، حيث تقوم بتزويدها بالعناصر التي تدخل في العملية الإنتاجية.
- تحسين موقع المؤسسة بالسوق الجزائرية.
- الوصول إلى أسواق خارجية لتوزيع منتجاتها ذات الجودة والنوعية العالية.
- تخفيض إنتاج بعض منتجاتها كالمحركات والحمامات اللذان لو تعرف عملية توزيعهما أي تطورات وأدى إلى تخفيض رقم أعمالها.
- التحكم في تكنولوجيا التصنيع.

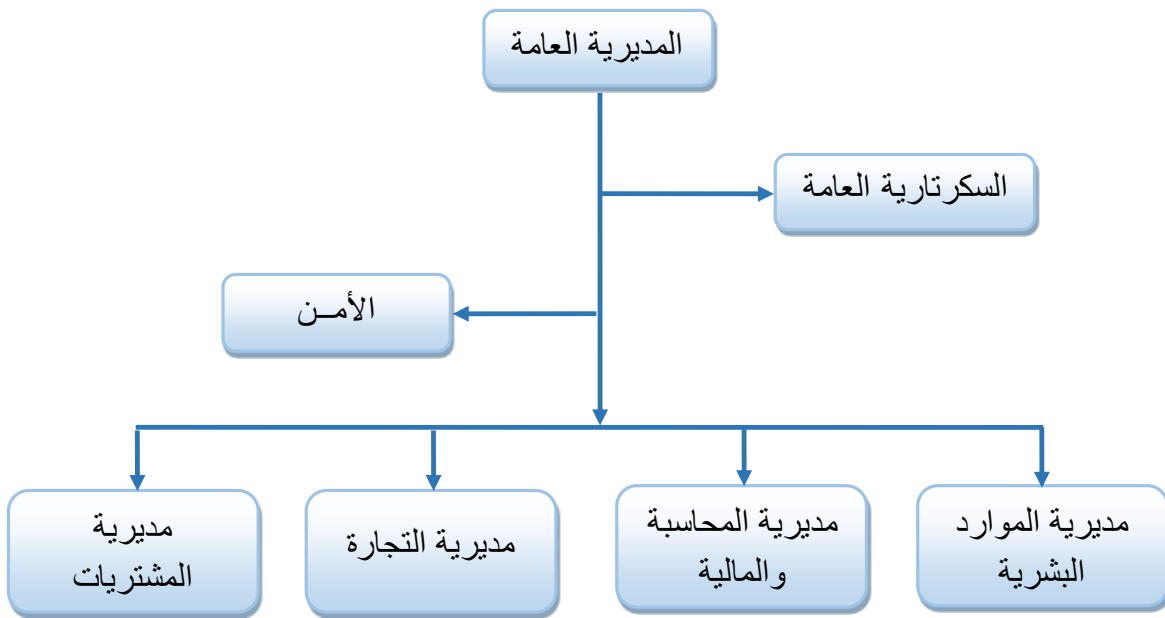
الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

- إعادة تشكيل المركب بطريقة تسير التطور التكنولوجي.

المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة والمركب الوطني للدراجات والدراجات النارية

1. الهيكل التنظيمي للمديرية العامة

الشكل رقم 3: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة



المصدر: من وثائق المؤسسة.

المديرة العامة: تعتبر المسؤول الأول والمباشر عن كل ما يخص المؤسسة وكذلك عن عملية التسيير بالدرجة الأولى

السكرتارية العامة: تسهر هذه الأخيرة على تأمين الاتصال بين المديرية العامة وما في المديرية الأخرى، سواء كانوا تابعين للمؤسسة أو المتعاملين معها.

مديرية الموارد البشرية: تعمل على التسيير، الربط، ومراقبة مختلف نشاطات المديرية في مجال تسيير الموارد البشرية وتطبيق القانون الداخلي للعمال وتنقسم إلى: تسيير المستخدمين، تسيير الرواتب والأجور.

مديرية المحاسبة والمالية: تتكلف بتسيير الشؤون المالية والمحاسبية للمؤسسة ومن أهم المهام المسندة إليها: إعطاء المعلومات المناسبة للمحاسبة الوطنية، وضع السياسة المالية للمؤسسة، توفير الوسائل المالية، إعطاء ملخص عن

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

وضعية المؤسسة على شكل نتائج في آخر كل عملية إنتاجية والتنبؤ بالعمليات المستقبلية، تزويد الوحدة الإنتاجية بحاسبة تحليلية مؤهلة، تهيئة وتحضير الجزء المالي من المخطط السنوي للاستثمار والاستغلال.

مديرية التجارة: وهي المصلحة المسؤولة عن العمليات التجارية لجميع الوحدات التابعة للمؤسسة وينبثق عنها: دائرة الدراسات الإنتاجية، دائرة الاتصالات والترقية. كما يتفرع عن هذه المديرية ثلاث وحدات متواجد في كل من: قسنطينة، وهران، والجزائر.

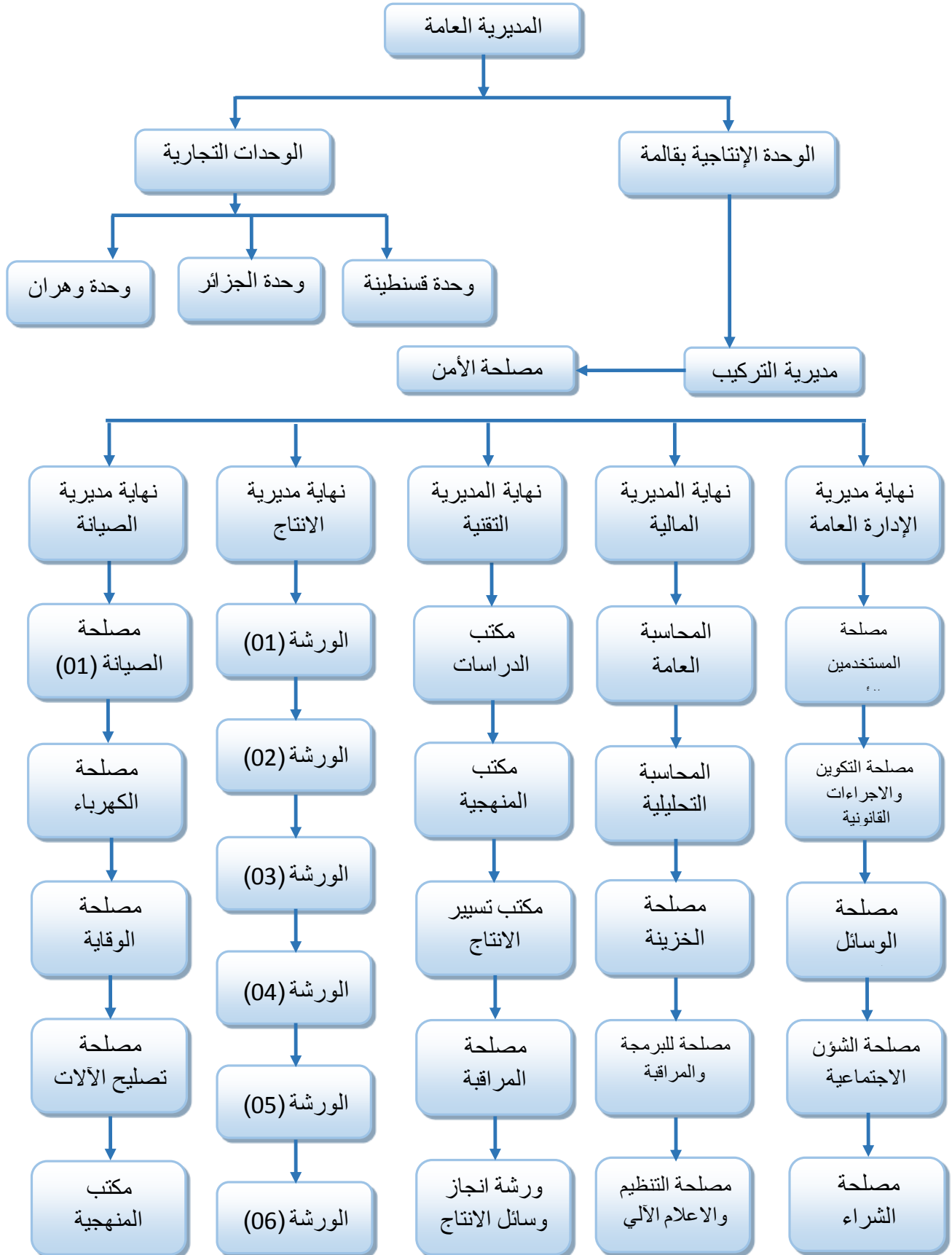
مديرية المشتريات: تعمل على توفير كافة مستلزمات المؤسسة سواء الداخلة في عملية التسيير أو العملية الإنتاجية، إذ أنها تعمل على تقييم احتياجات المؤسسة ثم اختيار المورد المناسب ثم القيام بكافة الإجراءات الإدارية التي تؤمن عملية الشراء واستلام المشتريات.

## 2. شرح الهيكل التنظيمي للمركب الوطني للدراجات والدراجات النارية:

مديرية المركب الوطني للدراجات والدراجات النارية: تعتبر المسؤول المباشر عن كل ما يخص المركب، إذ أنها تعمل بالموازاة مع المديرية العامة.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

الشكل رقم 4: الهيكل التنظيمي للمركب الوطني للدراجات والدراجات النارية



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قلمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

الفرع الأول: نيابة مديرية الإدارة العامة

— مصلحة الأجور والمستخدمين: تقوم بمراقبة كل القرارات الخاصة بأجور العمال، تحديد منحة العمل وفق الشروط والمقاييس المحددة حيث تسهر على تسيير وتحديد أجور العمال.

— مصلحة التكوين والإحصاءات والإجراءات القانونية: من بين مهامها إرسال بعثات تكوينية للعمال سواء داخل أو خارج البلاد. كما تقوم بإحصائيات لعدد العمال الذين هم في حالة غياب أو عطل مرضية، أو عطل مدفوعة الأجر، كذلك للعمال الذين هم في حالة عمل ودون ترقية، كما تمثل المؤسسة في المحاكم في حال النزاعات مثلاً.

— مصلحة الوسائل العامة: تضم كل الوسائل الخاصة بالعمل مثل: وسائل النقل، مواد تنظيف، ملابس العمل، آلات كتابة المكاتب.

— مصلحة الشؤون الاجتماعية: أو المصلحة الطبية الاجتماعية والتي لها علاقة بالضمان الاجتماعي: حوادث العمل، التقاعد، ومنح العمل..... الخ.

— مصلحة الشراء: تستمد معلوماتها من قسم الإنتاج الذي يستقبل بدوره وثيقة من المديرية العامة تتضمن الإنتاج المبرمج للسنة المقبلة، من خلالها يبدأ دور مصلحة الشراء بمراجعة المواد الموجودة داخل المخازن ومقارنتها مع ما هو مقرر وتحديد ما يمكن شراؤهن ومن هنا القيام بإجراءات الشراء. حيث نجد في هذا القسم فرعين هما: مصلحة الشراء المحلي ومصلحة الشراء الخارجي، ومن بين الإجراءات الأولية نجد: دراسة الثمن، الوقت المحدد لاستلام المواد، حساب مصاريف الشراء.

الفرع الثاني: نيابة المديرية المالية

1. مصلحة المحاسبة العامة: وتتمثل مهامها في:

— محاسبة المشتريات (الموردون): من خلال التسجيل المحاسبي للفواتير وإرسال أو نقل الفواتير مع وثائق

المراقبة، تسجيل التصحيحات على حسابات الموردين. تحديد الوضعية الدورية بإنشاء ميزان شهري للمشتريات والموردين.

— محاسبة العملاء (الزبائن): من خلال تحرير الفواتير وجمع سندات التسليم الخاصة بالبضائع المرسله، مراقبة



الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

مدى صحة ومطابقة البضائع المرسله للأوصاف المطلوبة، تسوية العملاء أخذ محاسبة الخزينة بإعلانات سنوية، تسجيل السنويات في حساب الزبائن، الضبط اليومي لسجل البيع، التحصيل، محاسبة الفواتير وذلك بإنشاء دفتر مساعد للمبيعات (الزبائن) وتحديد الوضعية الدورية بإنشاء ميزان شهري خاص بحسابات.

2. مصلحة المحاسبة التحليلية: يعتبر هذا القسم من أهم الأقسام أو المصالح في المركب وذلك لأهمية

الوظائف المسندة له ومن ضمنها: حساب التكاليف، حساب سعر بيع المنتج، متابعة المخزون والاستثمارات، حساب العائد بالكمية والقيمة.

3. مصلحة الخزينة

تلعب الخزينة دورا هاما في نيابة المالية بحيث تقوم بمتابعة حركة الأموال الصادرة والواردة وإجراء العمل كالتالي: تقوم المصلحة المعينة بالشراء، الطلب بشيك الخزينة يحتوي على المعلومات التالية: اسم المورد، نوعية الشراء، المبلغ الإجمالي. وبعد موافقة مديرية المركب على الطلب يقوم مسؤول الخزينة بتحرير شيك. ويسلم إلى المصلحة التي قامت بالطلب وهذه الأخيرة تقوم بدفعه إلى المورد المعني، وعند انتهاء الشراء يقدم ملف التسوية إلى الخزينة مرفقا بوثائق الإثبات (طلب التسديد، طلب الشراء...) وتشكل بذلك وثيقة محاسبية وهذا كل شهر، بعد استلام القسم للشيكات يقوم بإعداد وثيقة "تسليم شيك للخصم" وتحويل الصكوك إلى البنك كما تقوم بتسديد أجور العمال، بحيث تقوم بتسديد هذه الأجور عن طريق الخزينة.

4. مصلحة البرمجة والمراقبة التطبيقية: تعد مخطط شهري يخصص الإنتاج المبرمج والتكاليف وذلك بتوزيع الأهداف الخاصة والمبيعات حسب عدة معايير (نسبة الاستهلاك الوحودية لكل منتج). إرسال المخطط الشهري إلى مختلف الهياكل الداخلية والإدارية ونيابة مديرية الإنتاج والمالية.

الفرع الثالث: نيابة المديرية التقنية

— مكتب الدراسات

يقوم بتصميم المشاريع الواجب إنجازها، يتكون من رئيس المصلحة والسكرتيرة والمهندس وقسمين: القسم الأول يهتم بتطوير المنتجات، إنجاز المشاريع الجديدة والنماذج، أما القسم الثاني يعمل على التحديث والتجديد.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

- مكتب المنهجية: يطبق العمل الذي أنجزه مكتب الدراسات وذلك بتوجيه كل قطعة مراد إنتاجها إلى

الورشة المعنية ويهتم بتحديد الأدوات اللازمة لصنع القطع المطلوبة بالمقاييس اللازمة، كما يقوم بمتابعة العمليات التي تمر بها القطع إلى النهاية كما أن المكتب يقوم بمراقبة النوعية والجودة وكذلك الأبعاد التي وضعها مكتب الدراسات.

- مكتب تسيير الإنتاج (Ordonnancement): يساهم مساهمة غير مباشرة في عملية الشراء، إذ أن المديرية العامة تعمل على تقدير الإنتاج للسنة الحالية وهو يعمل على تحقيق هذه التقديرات.

- ورشة انجاز وسائل الإنتاج

تقوم بإنجاز الأدوات التي تستعمل داخل المركب، تصليح العتاد المستعمل سواء في الورشات أو جميع مصالح المركب.

خامسا: نيابة مديرية الإنتاج

وتسند إليها الوظيفة التي أنشئت من أجلها هذه المؤسسة ألا وهي وظيفة الإنتاج بكافة مراحلها والتي تتم في (06) ورشات كل واحدة منها مكلفة بمرحلة معينة.

الفرع الخامس: نيابة مديرية الصيانة

مصلحة الصيانة العامة: إذ تعتبر المسؤول عن كل ما يتعلق بالمركب وخاصة فيما يخص الورشات، حيث يتم التدخل بإعلان من طرف رئيس القسم أو الورشة لإصلاح العطل مثل إصلاح الإنارة، الأنابيب... الخ.

مصلحة الكهرباء: تقوم بإصلاح كل عطب كهربائي، أي كل ما يتعلق بالكهرباء.

مصلحة الوقاية: تسهر على مراقبة جميع الآلات الخاصة بالإنتاج وتصليح العطب والتدخل أثناء وقوعه وإرساله إلى المتخصص بالتصليح والإشراف على وسائل الحماية والأمن مثل: ملابس العامل، النظرات الخاصة بالعمل، القفازات، الأحذية.

مصلحة تصليح الآلات: وهو القسم الخاص والمتخصص في إصلاح كل عطب ميكانيكي يخص الآلة.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

---

مكتب المنهجية: يقوم برسم أشكال تخطيطية للوسائل المتخصصة للإنتاج الخاصة بالمؤسسة، كما تقوم بتعديل بعض القطع والأدوات من حيث الطول، العرض، القطر... الخ. حتى تصبح قابلة للإنتاج أي استعمالها في العملية الإنتاجية.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في امتياز توزيع الكهرباء والغاز

وكالة قالمة:

في هذا المبحث سنطبق طريقة الأقسام المتجانسة ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ونقارن بين نتائجهما.

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

مؤسسة محل الدراسة لا تحتوي على قسم المحاسبة التحليلية، إلا أنها تعتمد نظام معلومات معد ومنجز من طرف فرع من فروع مجمع سونلغاز يسمى "Technology El Djazair Information"، موجه خصيصا للاستخدام في أقسام ومصالح المالية والمحاسبة يعمل وفق النظام المحاسبي المالي "SCF"، تمت تجربته في مديرية التوزيع بالجزائر العاصمة لمدة ستة أشهر، ثم تم تعميمه على كل مديريات وفروع المجمع في شهر أكتوبر لسنة 2012، لديه قدرة تشغيلية تصل إلى حوالي 682 ما بين محاسب ومسير مالي على مستوى مجمع سونلغاز، يتضمن مدونة أرقام الحسابات تحتوي على أكثر من 2480 حساب ويسجل حوالي 3.3 مليون قيد محاسبي سنويا، كما يتوفر على واجهة لإدخال البيانات آليا، مع ثلاثة أنظمة فرعية للتسيير. طريقة الأقسام المتجانسة هي طريقة تقليدية في معالجة التكاليف تقوم على أساس التحميل الشامل، أي تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها الكامل من عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة سواء كانت ثابتة أو متغيرة. ولكن المصاريف المباشرة تخصص مباشرة على المنتج بدون غموض أو حساب مسبق، أما المصاريف غير المباشرة فتحتاج إلى معالجة خاصة.

1. حساب تكاليف الغاز والكهرباء وفق طريقة الأقسام المتجانسة:

1.1. توزيع الأعباء غير المباشرة:

بما أن المؤسسة محل الدراسة رقم أعمالها تجاري فاعتبرنا رقم الاعمال هو وحدة القياس الأساسية وتم إنشاء الجدول الموالي اعتمادا على النسب المئوية التالية:

رقم الأعمال الإجمالي خلال فترة الدراسة قدرة ب 3165837826.13

- يمثل رقم أعمال الكهرباء ب 2430196403.15 أي 76.76%

- يمثل رقم أعمال الغاز ب 735641422.63 أي 23.24%

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

الجدول رقم 6: التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة على الغاز والكهرباء

تكاليف الغاز %23,24	تكاليف الكهرباء %76,76	مجموع التوزيع الأولي	الأقسام
11695842.75	38630502.97	50 326 345.72	الدراسات التقنية لأشغال الغاز و الكهرباء
45215518.73	149343512	194 559 030.73	قسم العلاقات التجارية
33642553.71	111118865	144 761 418.70	قسم استغلال الكهرباء
21013279.94	69405308.46	90 418 588.40	قسم استغلال الغاز
5206919.48	17198069.68	22 404 989.16	قسم الموارد البشرية
8374746444	27661167.69	36 035 914.13	قسم المحاسبة والمالية
25175152.92	83151666.88	108 326 819.89	قسم الشؤون العامة
3803967847	12564224.26	16 368 192.11	قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي
6699407.94	22127648.59	28 827 056.53	قسم الإدارة والصفقات
699771.90	2311294.81	3 011 066.71	قسم الوقاية والأمن
57449937.09	189752890.36	247 202 827.45	قسم الشؤون القانونية
3716926.33	12276732.56	15 993 658.89	أمانة المديرية
222694025.1	735541883.3	958 235 908.42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 1.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

الجدول رقم 7: توزيع الأعباء المباشرة للغاز والكهرباء:

التكلفة المنتج	تكاليف الطاقة الكهربائية	تكاليف طاقة الغاز	أعمال الكهرباء	أعمال الغاز	مجموع التكلفة
غاز	--	363663641.87		3430192	367093833.87
كهرباء	1840280317.38	--	28738370.70		1869018688.1

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق رقم 2، 3، 4

تحديد رقم الأعمال:

جدول رقم 8: رقم أعمال الغاز والكهرباء

المنتج	رقم الأعمال
كهرباء	2430196403.5
غاز	735641422.63
المجموع	3165837826.1

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من قسم مصلحة العلاقات التجارية.

بعد تحديد التكاليف الغير المباشرة لكل من منتجي الغاز والكهرباء وكذا رقم أعمال كل منهما في

الجدول السابقة نقوم بحساب النتيجة التحليلية كما يلي:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - (المصاريف غير المباشرة + المصاريف المباشرة)

النتيجة التحليلية للغاز =  $(367\ 093\ 833.87 + 222694025,1) - 735641422.63$

145853563,7 =

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قاملة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

النتيجة التحليلية للكهرباء = 2430196403.5 - (735541883,3+1869018688.18)

$$= -174364168,3$$

النتيجة التحليلية الإجمالية: 2-28 510 604 = -174 364 168 - 145 853 563.7

المطلب الثاني: تطبيق نظام ABC في تحديد تكلفة الغاز والكهرباء

لتطبيق هذا النظام اعتمدنا على الخطوات التالية:

1. تحديد الأنشطة: تعتبر هذه الخطوة الأكثر أهمية لتطبيق نظام ABC حيث يتم فيها تحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة حتى تتمكن من تقديم خدماتها.

ومن خلال العديد من المقابلات مع كافة العاملين بالمؤسسة والاطلاع على كيفية سير العمل داخلها

إضافة إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة توصلنا إلى الأنشطة التالية:

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

الجدول رقم 9: تحديد الأنشطة

الأقسام	الأنشطة
قسم العلاقات التجارية	البيع
	العلاقات مع الزبائن
قسم استغلال الكهرباء	مراقبة استغلال الكهرباء
	صيانة منشآت الكهرباء
	تنمية الشبكات
قسم استغلال الغاز	مراقبة استغلال الغاز
	تنمية شبكات الغاز
	صيانة منشآت الغاز
	التقنية للغاز
قسم دراسات أشغال الكهرباء والغاز	دراسات وأشغال الغاز
	دراسات وأشغال الكهرباء
	الصفقات
	تسيير الاستثمارات
قسم أمانة المديرية	الأمانة العامة
قسم الوقاية والأمن	الدراسات الأمنية
قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي	تسيير أنظمة الإعلام الآلي
قسم الشؤون العامة	الاهتمام بالشؤون العامة
الشؤون القانونية	القضايا القانونية
الموارد البشرية	تسيير المستخدمين
	تكوين المستخدمين

المصدر: مقابلات مع رؤساء الأقسام والهيكلة التنظيمي للمؤسسة.



الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

2. تحديد تكاليف الأنشطة:

تم تحدي تكلفة كل نشاط من خلال نسبة مئوية من تكلفة القسم الذي ينتمي إليه، هذا الأخير قمنا بتحديدته اعتمادا على معطيات عمال الأقسام.

الجدول رقم 10: تحديد تكلفة الأنشطة

الأقسام	تكلفة الأقسام	الأنشطة	نسبة النشاط	تكلفة الأنشطة
قسم العلاقات التجارية	194559030.73	البيع	20%	38 911 806.15
		العلاقات مع الزبائن	80%	155 647 22 .58
قسم استغلال الكهرباء	144761418.7	مراقبة استغلال الكهرباء	30%	43 428 425.61
		صيانة منشآت الكهرباء	60%	86 856 851.22
		تنمية الشبكات	10%	14 476 141.87
قسم استغلال الغاز	90418588.4	مراقبة استغلال الغاز	25%	22 604 647.1
		تنمية شبكات الغاز	10%	9 041 858.84
		صيانة منشآت الغاز	35%	31 646 505.94
		التقنية للغاز	30%	27 125 576.52
دراسات أشغال الغاز والكهرباء	50326345.72	دراسات وأشغال الغاز	20%	10 065 269.144
		دراسات وأشغال الكهرباء	65%	32712124.72
		الصفقات	10%	5 032 634.572
		تسيير الاستثمارات	5%	2 516 317.286
قسم أمانة المديرية	15993658.89	الأمانة العامة	100%	15993658.89
قسم الوقاية والأمن	3011066.71	الدراسات الأمنية	100%	3011066.71
قسم تسيير أنظمة الإعلام	16368192.11	تسيير أنظمة الإعلام الآلي	100%	16368192.11

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قامة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

الآلي				
قسم الشؤون العامة	108326819.89	الاهتمام بالشؤون العامة	108326819.89	%100
الشؤون القانونية	247202827.45	القضايا القانونية	247202827.45	%100
الموارد البشرية	22404989.16	تسيير المستخدمين	13 442 993.5	%60
		تكوين المستخدمين	8 961 995.664	%40
المجموع	958 235 908.42			

المصدر: معلومات من أقسام المؤسسة

### 3. تحديد مسببات التكلفة وحجمها:

كما ذكرنا سابقا في الجانب النظري فإن تحديد مسببات التكلفة أحد أصعب الخطوات وخاصة في مؤسسة خدمية تكون الصعوبة أكثر بسبب المهام المتعددة في لكل نشاط، لذا حاولنا على قدر الإمكان وبمساعدة رؤساء مختلف الأقسام تحديد المسببات الموضحة في الجدول الموالي.

### الجدول رقم 11: تحديد مسببات التكلفة

النشاط	الطلبية	الزبائن	الدراسات	الصفقات	الفواتير	المحطات	التدخلات	الزيادة	نسبة من التكاليف
البيع	×								
العلاقات مع الزبائن		×							
مراقبة استغلال الكهرباء						×			
تنمية شبكات الكهرباء								×	
صيانة منشآت الكهرباء							×		

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قاملة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

		×						مراقبة استغلال الغاز
	×							تنمية منشآت الغاز
		×						صيانة منشآت الغاز
		×						التقنية للغاز
						×		دراسات الكهرباء
						×		دراسات الغاز
					×			الصفقات
				×				تسيير الاستثمارات
×								تسيير المستخدمين
×								تكوين العمال
×								أمانة المديرية
×								الشؤون القانونية
×								تسيير أنظمة الإعلام الآلي
×								الشؤون العامة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة والملاحق رقم: 6، 7، 8.

4. تحديد مراكز الأنشطة:

تحديد مراكز النشاط يستلزم جمع كل الأنشطة التي تشترك في مسبب تكلفة واحد، هنا نجد أن هناك ستة أنشطة

وهي كالتالي:

الجدول رقم 12: تحديد مجتمعات الأنشطة

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

الأنشطة	التكلفة	مجمع النشاط	تكلفة المركز
تسيير المستخدمين	13 442 993.5	مجمع نشاط الإدارة	477870524.86
تكوين العمال	8 961 995 664		
أمانة المديرية	15993658.89		
الشؤون القانونية	247202827.45		
تسيير أنظمة الإعلام الالي	16368192.11		
الشؤون العامة	108326819.89		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 13.

5. حساب التكلفة الوحديية لمسبب التكلفة: يتم حساب تكلفة مسببات التكلفة وفق العلاقة التالية:

التكلفة الوحديية لمسبب التكلفة = تكلفة النشاط أو مركز النشاط ÷ حجم مسبب التكلفة

وعاء تكلفة الإدارة: مجموع تكلفة مجمع الأنشطة الإدارية ÷ (مجموع التكاليف غير المباشرة - مجموع تكلفة مجمع الأنشطة الإدارية).

يوضح الجدول الموالي تكلفة كل مسبب تكلفة للأنشطة أو مجمعات الأنشطة.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

الجدول رقم 13: التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة

الأنشطة ومراكز الأنشطة	تكلفة الأنشطة	حجم المسبب	التكلفة الوحيدة
البيع	38 911 806,15	3893	9 995.326519
العلاقات مع الزبائن	155 647 224,58	255761	608 .565 1233
مراقبة استغلال الكهرباء	43 428 425,61	2187	19 857.53343
صيانة منشآت الكهرباء	86 856 851,22	361	240 600.6959
تنمية الشبكات	14 476 141,87	% 3.05	441 522.327
مراقبة استغلال الغاز	22 604 647,1	38	594 859.1342
تنمية شبكات الغاز	9 041 858,84	% 21.05	1 903 311.286
صيانة منشآت الغاز	31 646 505,94	74	427 655.4857
التقنية للغاز	27 125 576,52	115	235 874.5784
دراسات وأشغال الغاز	10 065 269,144	842	1 265.165254
دراسات وأشغال الكهرباء	32 712 124,72	3489	9 375.788108
الصفقات	5 032 634,572	878	5 731.930036
تسيير الاستثمارات	2 516 317,286	393	6 402.842967
مجمع الأنشطة الإدارية	478 170 524.86	0.996052915	476 283 145.3
<b>المجموع</b>	<b>958 235 908.42</b>	/	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول رقم: 12 و13.

6. تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات (تحديد تكلفة أهداف التكلفة النهائية):

بعد تحديد الأنشطة ومسبباتها وتكلفة هذه المسببات نقوم بعملية تحميل التكاليف المباشرة وكذا غير المباشرة عن طريق تحميل التكاليف غير المباشرة للأنشطة ومن ثم تحميلها للمنتجات من خلال ضرب عدد مسببات التكلفة لكل منتج في تكلفة مسبب التكلفة.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

1.6. تخصيص التكاليف غير المباشرة على الغاز:

جدول رقم 14: تخصيص التكاليف غير المباشرة على الغاز

المبلغ	عدد المسبب	تكلفة الوحدة	الأنشطة
7 236 616.4011	724	9 995,33	البيع
65 750 593.05	108042	608 .565 1233	العلاقات مع الزبائن
22 604 647.1	38	594859.13421	مراقبة استغلال الغاز
31 646 505.94	74	427655.48568	صيانة منشآت الغاز
27 125 576.52	115	235874.57843	التقنية للغاز
9041858.84	%21.05	1903311.286	تنمية الشبكات
10 065 269.144	842	11 954.001359	دراسات
1 261 024.6	220	5 731.93	الصفقات
1 203 734.47	188	6 402.84	تسيير الاستثمارات
175 241 392.4	0.996052915	175 935 826.1	مجمع أنشطة الإدارة
		<b>351 177 218.5</b>	<b>مجموع التكاليف غير المباشرة</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النتائج السابقة.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

## 2.6. تخصيص التكاليف غير المباشرة على الكهرباء:

الجدول رقم 15: تخصيص التكاليف غير المباشرة على الكهرباء

المبلغ	عدد المسبب	تكلفة الوحدة	الأنشطة
31 675 200,77	3169	9 995,33	البيع
89 895 874,64	147719	608, 56	العلاقات مع الزبائن
43 428 425,61	2187	19 857,53	مراقبة شبكات استغلال الكهرباء
86 856 851,22	361	240 600,6959	صيانة منشآت الكهرباء
14 476 141,87	%3.05	441 522,32703	تنمية الشبكات
32 712 124,718	3489	9 375,788	دراسات
3 771609,94	658	5731,93	الصفقات
1 312 582.2	205	6402,84	تسيير الاستثمارات
302 929132.2	<b>0.996052915</b>	<b>304 129 557.4</b>	مجمع أنشطة الإدارة
		<b>607 058 689.6</b>	<b>مجموع التكاليف غير المباشرة</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النتائج السابقة.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

المطلب الثالث: حساب النتيجة التحليلية وفق ABC ومقارنتها مع نتيجة الأقسام المتجانسة.

1. حساب مجموع التكاليف للغاز:

الجدول رقم 16: مجموع التكاليف للغاز:

المبلغ	البيان
367093833.87	مجموع التكاليف المباشرة
351 177 218.5	مجموع التكاليف غير المباشرة
718 271 052.3	مجموع تكاليف الغاز

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق رقم 3، 4

2. حساب مجموع التكاليف للكهرباء:

الجدول رقم 17: مجموع التكاليف للكهرباء

المبلغ	البيان
1869018688.1	مجموع التكاليف المباشرة
607 058 689.6	مجموع التكاليف غير المباشرة
2 476 077 378	مجموع تكاليف الكهرباء

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق رقم 3، 4.

3. النتيجة التحليلية وفق ABC:

$$\boxed{-45\ 880\ 975} = 2\ 476\ 077\ 378 - 2430196403.5 = \text{الكهرباء}$$

$$\boxed{17\ 370\ 370.3} = 718\ 271\ 052.3 - 735641422.63 = \text{الغاز}$$

$$\text{النتيجة الإجمالية: } 28\ 510\ 604.2 = 45\ 880\ 975 - 17\ 370\ 370.3$$



الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

#### 4. المقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة ونظام ABC

الجدول رقم 18: مقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة ونظام ABC

المنتج	النتيجة التحليلية حسب طريقة الأقسام المتجانسة	النتيجة التحليلية حسب نظام ABC	الفرق في النتائج	نسبة الانحراف
الغاز	145 853 563.7	17 370 370.3	128 483 193.4	88.09 %
الكهرباء	- 17 436 4 168	-45 880 975	-128 483 193.4	73.69 %
المجموع	-28 510 604.2	-28 510 604.2	—	—

المصدر: من إعداد الطالبتين.

تحليل النتائج: اعتمادا على النتائج المتوصل إليها في المطالب السابقة والتي استخلصنا نتيجتها في الجدول المقارن بين الطريقة التقليدية المتمثلة في طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة نلاحظ أن:

- النتيجة الإجمالية وفق طريقة الأقسام المتجانسة سالبة إلا أنها فعليا غير ذلك وهذا راجع لكون المؤسسة تباع بسعر أقل من تكلفة الشراء ثم تتحصل على تعويض الفرق من طرف مجمع سونلغاز كون المنتجات مدعمة.
- أما النتيجة وفق ABC فكانت موجبة
- تكاليف الغاز ارتفعت قيمتها ب نسبة 88.09 % وهذا يفسر أن الغاز كان يستهلك تكاليف كبيرة إلا أنها لم تكن في الحسبان.
- تكاليف الكهرباء انخفضت قيمتها 73.96 % مما يعني أنها كانت تتحمل تكاليف لا تخصها وإنما هي متعلقة بالغاز.

يمكن القول إن هذه المؤسسة لديها مشكل كبير في تخصيص التكاليف غير المباشرة رغم أنها تمثل نسبة قليلة من التكاليف الكلية. وتطبيق نظام ABC عالج هذه المشكلة

المبحث الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها:

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

المطلب الأول: عرض نظام التكاليف المعتمد من طرف المؤسسة.

تعتبر مؤسسة صناعية تقوم بتحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع لمختلف منتجاتها باتباع طريقة الأقسام المتجانسة، حيث يقوم مسؤول قسم المحاسبة التحليلية بتوزيع تكاليف الغير المباشرة على أساس ساعات عمل العمال.

ولمقارنة نظام ABC مع النظام المعتمد اخترنا ثلاث منتجات مختلفة لحساب نتائجها بالنظامين وهي:

- C101 دراجة، C906 دراجة لذوي الاحتياجات الخاصة، C609 دراجة نارية

حساب النتيجة التحليلية:

رقم الأعمال - (المصاريف غير المباشرة + المصاريف المباشرة) + الحسابات الاستثنائية

الجدول رقم 19: النتيجة التحليلية الوحدوية للمنتجات

المنتج	C101	C906	C609
سعر البيع الوحدوي	11679.43	132851.16	55977.83
سعر التكلفة	14915087	117116.92	56815.58
نتيجة تحليلية الوحدوية	-3236.44	15734.25	-837.76

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق رقم 11، 12، 13.

المطلب الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

1. تحديد الأنشطة وتكاليفها:

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

الجدول رقم 20: تحديد موارد وتكاليف الأنشطة

النشاط	الموارد المستهلكة	الأعباء المخصصة
Estampage	الكهرباء، القطع، عمال،	2533058.75
Soudure	غاز، كهرباء، خيط نحاس، عمال، القطع، مواد أولية	1376214.07
Débitage	كهرباء، مواد أولية، عمال،	726337.77
Montage	عمال، مركبات، كهرباء،	3651641.97
Montage Rous	كهرباء، عجالات، عمال، أسلاك حديدية، peinture	2331056.90
Montage spécial	منتجات، عمال،	459167.21
Montage vespa	Vespa، محركات، عمال،	1085801.01
t-semi auto	عمال، آلات، كهرباء	1608382.80
Fraisage	الأنابيب الحديدية، كهرباء، عمال،	1936408.78
Perçage	عمال، منتجات، قطع	628774.59
Polissage, lavage	ماء، مواد تنظيف، قطع	759536.69
Peinture	دهن، زيوت، كهرباء، عمال،	2484225.93
الإدارة	معدات مكتبية، مصاريف الاتصالات السلوكية ولا سلوكية عمال، كهرباء، الماء.	36559678.01
الصيانة	كهرباء، عمال، قطع التغيير، منتجات	1623939.59
المراقبة	معدات مكتب، عمال، مصاريف الكهرباء، منتجات	19090.12

المصدر: ملحق رقم 6.

### 1.1. تحديد وربط الموارد بالأنشطة:

يتطلب إنتاج الدراجات والدراجات النارية موارد مرتبطة بشكل مباشر بالمنتجات وموارد غير مباشرة.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قائمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

الموارد المباشرة تتمثل في المواد الأولية والقطع المستعملة في العملية الإنتاجية، أما الموارد الغير مباشرة وهي رواتب جميع الموظفين واهتلاك المعدات والرسوم الأخرى

مركب الدراجات والدراجات النارية يتكون من 74 عامل تشكل موارد بشرية ويتم توزيعها عبر الأنشطة المختلفة. كما لديهم موارد مادية تتكون من معدات تشغيل تقنية مثل آلات الفريز، ومعدات كهربائية مثل آلات الحدادة... واللوازم المكتبية تستعمل مواد أولية مثل الصفائح

#### الجدول رقم 21: تحديد مؤشرات الموارد

الموارد	مؤشرات الموارد
مواد أولية	1 kg من المواد الأولية المستهلكة
كهرباء	1kwh من الكهرباء المستهلك
ماء	1L من الماء المستهلك
غاز	1L من الغاز المستهلك
عمال	عدد العمال
اهتلاك المعدات	عدد المعدات المستهلكة
قطع	عدد القطع المستعملة
Grès الحجر الرملي	1kg مستهلك من المادة
دهن	1kg من الدهن
أنابيب	عدد الأنابيب المستعملة
عجلات	عدد العجلات المستعملة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قائمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

2. تحديد مسببات (محركات) التكلفة:

الجدول رقم 22: تحديد مسببات التكلفة

1 دج من رقم الأعمال	عدد المحركات	عدد العجلات	الأصناف المنتجة	عدد المنتجات	Kg مستهلك من المادة الأولية	عدد المدخلات	عدد القطع	ساعة عمل مباشرة	
						x			Estampage
							x		Soudure
					x				Débitage
								x	Montage
		x							Montage Rous
				x					Montage spécial
	x								Montage vispa
								x	t-semi auto
						x			Fraisage
						x			Perçage
						x			Polissage, lavage
								x	Peinture
x									الإدارة
			x						الصيانة
							x		المراقبة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مكتب المنهجية وملاحظات عينية في الورشات.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

3. تحديد مراكز الأنشطة: أي تجميع الأنشطة التي تتشارك في نفس مسبب التكلفة.

الجدول رقم 23: تحديد مراكز الأنشطة

الأعباء المخصصة للمجمع	الأنشطة التي يحتويها كل مجمع	مجمعات التكلفة
5857778.81	Frisage, Polissage, Estampage, Perçage	مجمع 01
1395304.19	Soudure، المراقبة	مجمع 02
7744250.7	Montage, Peinture, t-semi auto	مجمع 03
726337.77	Débitage	مجمع 04
2331056.90	Montage Rous	مجمع 05
459167.21	Montage spécial	مجمع 06
1085801.01	Montage vispa	مجمع 07
36559678.01	الإدارة	مجمع 08
1623939.59	الصيانة	مجمع 09

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول السابقة.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

#### 4. تحديد تكلفة المحركات المأخوذة:

تحسب الكلفة الوحودية لمسبب التكلفة وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة} = \text{مجموع تكاليف مراكز التكلفة} / \text{حجم مسببات كل مركز تكلفة}$$

وعليه التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة يكون كما يلي:

مثال: تكلفة النشاط

نشاط Estampage =  $26297 / 2533058,75$  التكلفة الوحودية

96,32

مثال: تكلفة النشاط

نشاط Montage Rous =  $1225 / 2331056,90$  التكلفة الوحودية

1902,90

#### الجدول رقم 24: تحديد التكاليف الوحودية

مجمعات التكلفة	الأنشطة التي يحتويها كل مجمع	الأعباء المخصصة للمجمع	طبيعة محرك التكلفة	حجم المحرك	التكلفة الوحودية
جمع 01	Frisage, Polissage, Estampage, Perçage	5857778,81	عدد مدخلات	66792	87.69
جمع 02	Soudure, المراقبة	1395304,19	عدد القطع	78398	17,79
جمع 03	Montage, Peinture, t-semi auto	7744250,7	ساعة عمل مباشرة	2379.68	3254.32
جمع 04	Débitage	726337,77	Kg مستهلك من المادة الأولية	25754,02	28,20

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

1902,90	1225	عدد العجلات	2331056,90	Montage Rous	مجمع 05
851,89	539	عدد المنتجات	459167,21	Montage spécial	مجمع 06
6463,10	168	عدد المحركات	1085801,01	Montage vispa	مجمع 07
%1,17	3127460 8,17	1 دج من رقم الأعمال	36559678,01	الإدارة	مجمع 08
49210,29	33	الأصناف المنتجة	1623939,59	الصيانة	مجمع 09

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من عمال الورشات.

5. تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات (تحديد تكلفة أهداف التكلفة النهائية):

بعد تحديد الأنشطة ومسبباتها وتكلفة هذه المسببات نقوم بعملية تحميل التكاليف المباشرة وكذا غير المباشرة عن طريق تحميل التكاليف غير المباشرة للأنشطة ومن ثم تحميلها للمنتجات من خلال ضرب عدد مسببات التكلفة لكل منتج في تكلفة مسبب التكلفة.

1.5. تخصيص التكاليف غير المباشرة على C101:

جدول رقم 25: تخصيص التكاليف غير المباشرة على C101

المجمعات	التكلفة الوحديّة	عدد المسبب	المبالغ
مجمع 01	87.69	52	4559,88
مجمع 02	17,79	52	925,08
مجمع 03	3254.32	3.62	11780.65
مجمع 04	28,20	10.82	306,21
مجمع 05	1902,90	2	3805,8



الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قاملة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

851,89	1	851,89	مجمع 06
--	--	--	مجمع 07
13664,93	%1.17	11679,43	مجمع 08
237,73	207	49210,29	مجمع 09
		35280.28	مجموع التكاليف غير المباشرة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على النتائج السابقة.

2.5. تخصيص التكاليف غير المباشرة على C 609:

الجدول رقم 26: تخصيص التكاليف غير المباشرة على C 609

المبالغ	عدد المسبب	التكلفة الوحديّة	المجمعات
23763.99	271	87.69	مجمع 01
5568.27	313	17.79	مجمع 02
14449.18	4.44	3254.32	مجمع 03
870.25	30.86	28.20	مجمع 04
3805.8	2	1902.90	مجمع 05
851.89	1	851.89	مجمع 06
6463.10	1	6463.10	مجمع 07
65493.09	%1.17	55977.83	مجمع 08
3075.64	16	49210.29	مجمع 09
124341.21			مجموع التكاليف غير المباشرة

المصدر: من إعداد الطالبين.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قامة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها  
3.5. تخصيص التكاليف غير المباشرة على C 906 :

الجدول رقم 27: تخصيص التكاليف غير المباشرة على C 906

المبالغ	عدد المسبب	التكلفة الوحيدة	المجمعات
6752.13	77	87.69	جمع 01
1405.41	79	17.79	جمع 02
9372.44	2.88	3254.32	مجمع 03
830.21	29.44	28.20	جمع 04
5708.7	3	1902.90	مجمع 05
851.89	1	851.89	مجمع 06
6463.10	1	6463.10	مجمع 07
155435.86	%1.17	132851.16	مجمع 08
647.50	76	49210.29	مجمع 09
	187467.24		مجموع التكاليف غير المباشرة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق رقم:

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة لكل منتج والمقارنة بين نتائج الطريقتين:

1. حساب سعر تكلفة المنتج C101:

الجدول رقم 28: سعر تكلفة المنتج C101

المبالغ	البيان
11197,99	مصاريف مباشرة
35280.28	مصاريف غير مباشرة
<b>46478.27</b>	<b>سعر التكلفة</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النتائج السابقة، والملحق رقم 9.

2. حساب سعر تكلفة المنتج C609

الجدول رقم 29: سعر تكلفة المنتج C609

المبالغ	البيان
50240,17	مصاريف مباشرة
124341.21	مصاريف غير مباشرة
<b>174581.38</b>	<b>سعر التكلفة</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النتائج السابقة رقم.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

### 3. حساب سعر تكلفة المنتج C906

الجدول رقم 30: سعر تكلفة المنتج C906

المبالغ	البيان
109356,56	مصاريف مباشرة
187467.24	مصاريف غير مباشرة
<b>296823.8</b>	<b>سعر التكلفة</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على

4. حساب النتيجة التحليلية حسب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

الجدول رقم 31: النتيجة التحليلية حسب ABC

المنتجات	C101	C906	C609
سعر البيع الوحدوي	11679.43	132851.16	55977.83
سعر التكلفة	46478.27	296823.8	174581.38
<b>النتيجة التحليلية الوحدوية</b>	<b>-34798.84</b>	<b>-163972.64</b>	<b>-118603.55</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم: 9 والنتائج السابقة.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة  
والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

5. مقارنة النتيجة التحليلية وفق النظامين:

جدول رقم 32: مقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة ونظام ABC

المنتج	نتيجة تحليلية وفق طريقة التقليدية	النتيجة التحليلية وفق نظام ABC	الفرق في التكاليف
C101	-3236.44	-34798.84	31562.4
C906	15734.25	-163972.64	179706.89
C609	-837.76	-118603.55	117765.79

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النتائج السابقة.

تفسير النتائج:

نلاحظ أن المنتجات 3 المختارة تبيجتها سالبة حسب طريقة ABC، أما المنتج C906 كانت النتيجة موجبة حسب طريقة الأقسام المتجانسة المتبعة من قبل المؤسسة وعند تطبيق نظام ABC أصبحت سالبة، بالنسبة للمنتج C101 كانت تقدر بـ 3236,46- وأصبحت وفق ABC تقدر بـ 34798,84- وذلك لأن المنتج أخذ حقه من التكاليف الغير المباشرة التي لم تتمكن الطريقة التقليدية بتوزيعها بدقة، ومنه نستنتج أن نظام ABC لم ينفع في cycma وهذا راجع لان المؤسسة لها قدرة إنتاجية هائلة في الإنتاج وتهدر أموال هائلة من التكاليف دون استغلال طاقاتها في الانتاج، وعليه لم ينجح تطبيق ABC في هدة المؤسسة ليس بسبب عيب فيه وإنما راجع إلى مشاكل في المؤسسة لا بد إعادة النظر فيها.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة

والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا التطبيقية في كل من امتياز توزيع الكهرباء والغاز قالمة والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها بقالمة قدمنا تعريفا موجزا للمؤسستين بعرض النشأة والإطار المفاهيمي والهيكلي التنظيمي لكل من المؤسستين.

كما حددنا الطريقة التي اتخذناها في حساب التكاليف النهائية لمختلف المنتجات والخدمات، وكذلك طبقنا نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة.

الخاتمة العامة

لتحقيق أهداف هذه الدراسة قمنا بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في كل من امتياز وتوزيع الكهرباء والغاز قائمة والمؤسسة الدرجات والدرجات النارية وتطبيقاتها.

حيث تم التطرق في الفصل الاول إلى الإطار النظري للأداء المالي ومحاسبة التكاليف، أما الفصل الثاني خصص لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة نظريا من خلال التعرف على مختلف مراحل تطبيقه، دور نظام ABC في مختلف المجالات والتطرق إلى الأهداف وعلاقة تحسين الأداء، وعرض نقاط القوة والضعف للنظام.

وفي الفصل التطبيقي فقد تعرضنا من خلاله إلى ما يساهم نظام المحاسبة التحليلية باستخدام طريقة ABC في تحسين الأداء المالي لنوعين من المؤسسات الجزائرية، حيث عرضنا نموذج الدراسة وكذلك أهم الدراسات السابقة المتعلقة والقريبة من الموضوع، وإيجاز عموميات حول المؤسسة.

#### أولا: نتائج الدراسة

من خلال الدراسة في الجانبين النظري والتطبيقي تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التي يمكن من خلالها اختبار صحة الفرضيات:

- جاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة ليطور من الأنظمة التقليدية، لا ليكون بديل عنها حيث يمكن تطبيقه بالتزامن مع تطبيق أحد الأنظمة التقليدية، ومن خلال هذه النتيجة نثبت نفي الفرضية الأولى.
- نجاح وفعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة ومدى توفر مؤشرات تطبيق هذا النظام، حيث لا يرتبط نجاحه بطبيعة نشاط المؤسسة، ومن خلال هذه النتيجة نثبت صحة الفرضية الثانية.
- في أنظمة محاسبة التكاليف لا يوجد نظام أفضل من الآخر فلكل مؤسسة وضعية اقتصادية يليق بها نظام ما ويتمشى مع متطلباتها دون غيره.
- من خلال الدراسة التطبيقية في مؤسسة امتياز توزيع الكهرباء و الغاز تبين أن الطريقة التقليدية تسببت في تحمل الكهرباء لتكاليف إضافية تخص الغاز. أما في المؤسسة الوطنية للدرجات والدرجات النارية وتطبيقاتها تبين أن التكاليف المحددة بطريقة الأقسام المتجانسة غير منطقية ولا تعكس الحقيقة الواضحة



لارتفاع التكاليف التي أثبتتها تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، فمن خلال هذه النتيجة نثبت صحة الفرضية الثالثة

- الأداء المالي هو أداة تعكس قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المالية وتخفيض نفقاتها لزيادة مردوديتها ويمكن تحسينه من خلال بيان أسباب الانحراف بين ما خطط له وبين ما تحقق فعليا واتخاذ الإجراءات المناسبة.

- عدم قضاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة بشكل نهائي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة لصعوبة تحديد مسبب التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة بشكل دقيق.

- يقدم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة رؤية شاملة تهتم بالأنشطة من خلال المعلومات التي يقدمها بشأن محركات التكاليف في مختلف الأنشطة، والتي يمكن أن تعزز قدرة المؤسسات في إدارة تلك الأنشطة لغايات تطوير منتجاتها وتعزيز تنافسيتها.

- يوفر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات مفيدة عن تكاليف المنتجات ودرجة ربحيتها، التي يمكن استخدامها في اتخاذ قرارات التسعير المناسبة.

- غياب تام لقسم المحاسبة التحليلية في امتياز التوزيع قائمة، أما مؤسسة المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها الصناعية فهي تحتوي على قسم للمحاسبة التحليلية غير أنها تعتمد على برامج قديمة وغير مطورة لحساب التكاليف.

- تقوم المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها بعملية حساب التكاليف إلا أنها توزع تكاليفها غير المباشرة على أساس وقت تواجد العمال داخل المؤسسة وهو ضعف الوقت الفعلي للإنتاج مما يؤدي لحساب سعر التكلفة بشكل غير دقيق.

#### ثانيا التوصيات:

- ضرورة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في البيئة الاقتصادية الجزائرية لكونه يعالج مشكلة الأنظمة التقليدية الحالية، فضلا عن حله مشكلة التكاليف غير المباشرة بصورة أفضل وتوزيعها بشكل أكثر منطقية.


- تطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية لتوفير البيانات اللازمة التي تدعم القدرة التنافسية للمنتج، وذلك من خلال تبني نظام الإدارة على أساس الأنشطة لكونها أكثر ملائمة للمؤسسات الاقتصادية المعاصرة.

- على الإدارة أن تدرك الجوانب الإيجابية التي تتحقق بتطبيق هذا النظام من أجل توفير العوامل والظروف المناسبة لاعتماده بصفة رسمية.
- القيام باستثمارات في رأس المال البشري مع دورات تدريبية وتأهيلية وغيرها، فضلا عن الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات لأن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب نظاما متكاملًا.
- ضرورة استغلال الموارد المتاحة سواء كانت بشرية أو مادية في المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها للاستغلال الأمثل من أجل تحقيق وفرة في التكاليف، كما يجب وضع استراتيجيات إنتاج واضحة لاستغلال تلك الموارد بصورة أفضل وأصح.

### ثالثا: آفاق الدراسة:

عالجت هذه الدراسة دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ومع ظهور أنظمة منبثقة منه فإنه يمكن القول أن بأنه فتح مجالا واسعا للبحث فيها. وعليه يمكن أن تكون موضوع أبحاث أخرى وهي،

- نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ومدى أهميته؛
- نظام التكاليف على أساس العمليات؛
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالأداء.



## قائمة المراجع

الكتب بالعربية:

- 1- إبراهيم ميده وعطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2010-2011.
- 2- إبراهيم ميده وعطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف، الجزء الأول، جامعة دمشق، سوريا، 2011.
- 3- أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2009.
- 4- أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1999.
- 5- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الاسكندرية، 2013.
- 6- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 7- أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية، الجزء الأول، مركز البحوث، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000.
- 8- أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، الجزء الأول، مركز البحوث، الرياض، 2000.
- 9- أحمد محمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
- 10- أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.

- 11- أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993.
- 12- السيد عبد المقصود دبيان، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، 1999.
- 13- السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000.
- 14- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013.
- 15- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2006.
- 16- الأميرة إبراهيم عثمان، وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، المكتب الجامعي الحديث، الأزاريطة- الاسكندرية، 2006.
- 17- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة أولى، الجزائر 1998.
- 18- جيمس ستوك، دوجلاس لامبرت، ترجمة سرور علي ابراهيم سرور، الإدارة الاستراتيجية للإمدادات، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009.
- 19- زينات محرم، محمد رشيد الجمال، نظم قياس التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 20- يزيد تفرات، محاسبة التكاليف ودورها في تقييم الأداء، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، أم البواقي، الجزائر، 2018.
- 21- يحيى محمد مصطفى القلبي، أساسيات المحاسبة الإدارية، إيتراك للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2003.

- 22- كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، اثناء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
- 23- كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الادارية الحديثة، الاسكندرية، دار الجامعية، 2004.
- 24- كمال خليفة أبو زيد، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1996، ص 105.
- 25- كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوى، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- 26- لطيفة بكوش، نظام التكاليف على اساس الأنشطة، دار التعليم الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2021.
- 27- لقيطي الاخضر، دراسات في المالية والمحاسبة، دار حميثر للنشر، الطبعة الأولى، مصر، القاهرة، 2019.
- 28- مؤيد محمد الفضل واخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007.
- 29- مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2016.
- 30- محمد حنفي زكي وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، 2000.
- 31- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم شركات المساهمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010.
- 32- محمد مسعود الثعاليب ونصر صالح محمد، التكلفة على أساس النشاط الفلسفة والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.

- 33- محمد عصام الدين زايد عن المؤلف ري إتش جاريسون وإريك نورين، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، السعودية، 2002.
- 34- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2004، ص ص.
- 35- محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدبير والنشر، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2013.
- 36- محمود علي جبالي وقصي السمراي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.
- 37- نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، جبهة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 38- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998.
- 39- ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، الدار الجامعية، 2014، الإسكندرية.
- 40- نصر صالح محمد، الوجيز في المحاسبة الادارية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.
- 41- نضال محمود الرمحي، المحاسبة الادارية، دار الفكر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013.
- 42- سليمان صفيان ومجيد الشرع، المحاسبة الادارية -اتخاذ قرارات ورقابة، دار الشروق، عمان، 2002.
- 43- سمير محمد عبد العزيز، الاقتصاد الاداري مدخل تحليلي كمي، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الطبعة الثانية، مصر، 1998.

- 44-صلاح الدين عبد المنعم مبارك، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- 45- صلاح بسيوني عيد واخرون، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، مصر، 2017.
- 46-صلاح بسيوني عيد، كتاب نظم محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، مصر، 2018.
- 47-صالح الرزق، عطا الله خليل وراذ، محاسبة التكاليف المعيارية الإطار النظري والعملية، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الاردن، 2013.
- 48-سارة عزايزية، المحاسبة التحليلية الأصول العلمية والعملية، ألفا للوثائق نشر واستزاد وتوزيع الكتب، قسنطينة الجزائر، 2020، ص 112.
- 49-سليمان مصطفى الداهمة، المحاسبة الإدارية، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2014، ص 292.
- 50-علي عبد الرحيم واخرون، أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية، منشورات ذات السلاسل، الطبعة الأولى، الكويت، 1990، ص 95.
- 51-عمر حسنين وصلاح مبارك، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 52-فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007.
- 53-ثناء على القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار صفاء للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2010.
- 54-خليل محمد حسن الشماع، المحاسبة الإدارية في المصارف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.
- 55-خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف لتخطيط ورقابة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012.



56- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003.

أطروحات الدكتوراه :

1. بعضي اسيا، مساهمة تسيير القيمة في التحكم في تكاليف الإنتاج في المؤسسة

الصناعية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة رغوة الجنوب بتقوت، أطروحة دكتوراه علوم

التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر،

بسكرة، الجزائر، 2019-2020.

2. لطيفة بكوش، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير،

تخصص محاسبة ونظم المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة

محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016-2017.

3. نورا ياسين إسماعيل سعيد، مدخل إدارة التكلفة على أساس العمليات والخصائص

المميزة للمنتج لدعم نظم الإدارة الاستراتيجية، أطروحة مقدمة لنيل الدكتوراه في المحاسبة،

كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015.

4. نوبلي نجلاء، استخدام المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة

الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، أطروحة دكتوراه في

العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة

محمد خيضر، الجزائر، 2014-2015.

5. عبد الوهاب محمد جبين، تقييم الأداء في الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية

بمحافظة الطائف، أطروحة دكتوراه في الإدارة الصحية، جامعة سانت كليمنتس العالمية،

سوريا، 2009.

6. راضية عطوي، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016-2017.

رسائل ماجستير:

1. أمارة محمد يحيى عاصي، تقييم الأداء المالي للمصارف الإسلامية دراسة تطبيقية على البنك الإسلامي الأردني للتمويل والاستثمار، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، الأردن.
2. هبة الله محمود نشأت عباس برديسي، دور نظام التكاليف في تدعيم فعالية اساليب استبعاد الفاقد في البيئة الصناعية المصرية، دراسة تطبيقية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة بني سويف، 2019.
3. ياسين لعكيكة، مدى ملائمة مؤشرات الأداء المالي المشتقة من قائمة التدفقات النقدية لاتخاذ القرارات الائتمانية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2011-2012.
4. ماهر موسى ومحمد درغام، تأثير الربط بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية، دراسة تطبيقية بنك فلسطين، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2009.
5. مشعل جهز المطيري، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، مذكرة مقدمة للحصول على ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2011.

6. محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، رسالة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2014.
7. محمد عمر محمد الدنف، "تطوير أنظمة التكاليف في المنشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، تخصص تكاليف، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طانطا، 2013.
8. محمد عقل، إسماعيل أبو غبن، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013.
9. مناف علي العازل، التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة حلب، 2015.
10. ناصر أحمد محمد سند، الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة، رسالة مقدمة لنيل الماجستير في المحاسبة، جامعة بنها 2012.
11. عبد العال بن هاشم أبو خشبة، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير، دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية بجدة، رسالة ماجستير محاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 1425هـ.
12. علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسي كفاءة التسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

13. علي محمد حسن محمد الكيشوان، **توظيف مدخل الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في تحسين قيمة المنتج**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، 2018، العراق.

14. عادل عشي، **الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم**، دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل ببسكرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2001-2002.

15. فاطمة رشدي سويلم، **تأثير الربط بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية**، دراسة تطبيقية بنك فلسطين، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

#### الملتقيات :

1. زكريا دمدوم ووليد مرغني، **الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر**، ملتقى دولي حول الصحة والأنشطة الصحية في الدول النامية، جامعة قفصة، تونس، من 1 إلى 6 مارس 2020.

2. زركي عمار، **دراسة مقارنة بين طريقة تكاليف الأنشطة الموجهة بالوقت وتكاليف الأنشطة الكلاسيكية**، دراسة حالة الوكالة التجارية لاتصالات الجزائر بئر العاتر، جامعة تبسة، العدد 2، من 295 إلى 312، الجزائر، جويلية 2018.

3. محمد علي محمد وسلمي منصور سعد، **استعمال تقنية التكلفة على أساس المواصفات كأداة لدعم الميزة السعرية**، بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، وقائع المؤتمر العلمي التخصصي الرابع للكلية التقنية الإدارية تحت شعار الإبداع

الإداري لتحقيق الرؤية المستقبلية لمنظمات الأعمال، المجلد الثاني، الجامعة التقنية الوسطى، بغداد، 28-29/11/2018.

4. مشاش نادية، أهمية نظم التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم ومراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، مخبر البحث حول الإبداع وتغيير المنظمات والمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، الجزائر، 2018.

5. قدوري هدى سلطان، مداخلة بعنوان التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة والموازنة، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، يوم 2017/04/15، مخبر البحث حول الإبداع وتغيير المنظمات والمؤسسات، جامعة البليدة2.

#### مقالات :

1. أحمد محمود حسين، علي حسين نوري بني لام، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة لتحديد تكلفة الخدمة المصرفية، دراسة حالة مصرف الرشيد فرع الدورة، مجلة كلية مدينة العلم، مجلد12 ال عدد1، 2020.

2. جبر إبراهيم الداعور، إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في بنك فلسطين، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد الخامس، 2013.

3. زهراء عبد الحمزة علي، استعمال تقنيتي الهندسة المتزامنة والكلفة على أساس العمليات الموجهة بالوقت كإطار متكامل في تحسين قيمة المنتج، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق، 2019.

4. زليخة تفرقنيت، تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية دراسة حالة صيدال، رسالة ماجستير تخصص تسيير مؤسسات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2005.

5. حنان صحبت عبد الله، استعمال تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت ودورها في تخفيض التكاليف، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 43، 2018.
6. ماجدة محسن عبد الرحمن، الفن ناظر الداؤود، إمكان إقامة مستلزمات نظام الانتاج في الوقت المحدد، المجلة العربية للإدارة مجلد 36 عدد 2، 2016، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة دهوك، العراق.
7. مزهود هشام وكلاش مريم، مساهمة التكامل بين إعادة هندسة العمليات ونظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في تحسين أداء المؤسسة، دراسة حالة عينة من المؤسسات الصناعية الصغيرة، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، مجلد 6، العدد 1، 2020.
8. محمد الخطيب نمر وهواري سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 4، 2013.
9. محمد سليم العيسى وآخرون، انعكاسات التحول من النظم التقليدية في تحميل التكاليف لصالح نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الأول، أبريل 2014.
10. محمد سمير دهيرب، شادية حسن عباس، نور فاضل شحاذة، أهمية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في ترشيد كلفة المنتج وتحسين القرارات الادارية والاقتصادية الصادرة عن كلية الادارة والاقتصاد بجامعة المثنى العراق، العدد 102، المجلد 07، 2017.

11. مقدار أحمد نوري، التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء ودوره في تقييم الأداء، دراسة تطبيقية في مصنع الجلدية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة بغداد، 2020.
12. مثنى روكان جاسم، التكامل بين مدخل الكلفة على أساس المواصفات وأسلوب الكلفة المستهدفة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 46، 2015.
13. سامي محمد أحمد غنمي، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية، مجلة البحوث التجارية، كلية الزقازيق، بنها، 2014.
14. عامر محمد سلمان الجنابي ومحمد تعبان محمد التميمي، تأثير نظام محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد التكاليف، بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 61، 2020.
15. عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف، أحمد هاشم أحمد يوسف، أثر أسعار التحويل على مقاييس الأداء المالية وغير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية جامعة كسلا، مجلد 16، العدد 2، 2015.
16. علي فايع محمد ال حسن، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وأثره على الربح، دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة الملك خالد، السعودية، 2017.
17. علي مجاهد أحمد السيد وآخرون، استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت لتحسين قياس تكلفة الخدمات الصحية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد السابع، 2019.
18. علي مجاهد أحمد السيد، إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس المواصفات لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد السابع، جوان 2019.

19. غسان فلاح المطارنة، سليمان حسن البشتاوي، أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد **jit** على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد 2، الجامعة الأردنية، الأردن، 2007، ص 304.
20. شحتاني عبد العالي وغضاب رانية، تحقيق ميزة التكلفة أقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 1، الجزائر، 2018، ص 387.

المراجع باللغة الأجنبية :

1. CARY COKINS, **ACTIVITY-BASED COST MANAGEMENT AN Executive's guide**, John Wiley and sons; Inc, New York, 2001.
2. Namazi, Mohamed, performance focused ABC: A Third generation of activity based costing system, cost management journal, sep /oct; 23,5; AB/INFORM GLOBEL, 2009.
3. Christian Hoarau, **comptabilité et management**, sup Foucher, France, 2010.
4. Larry M. walther, **process and activity- based- costing managerial and cost accounting**, bookboon .com, 1 st edition, 2010.
5. Lorino philippe, le contrôle de gestion strategique, la gestion par les activites, dunois, paris, 1991, p39.
6. Michel Gervais, Contrôle de gestion, Economica, 7E édition, 2000.



7. Michel Gervais, Yves Levant, **le time driven activity Based Costing new wine or just new bottles, la place de la dimension européen dans la comptabilité contrôle audit**, May 2009, France, halshs.archives-ouvertes. Fr, submitted 9 fev 2010.

المواقع:

8. Nardjess hedhili, **le positionnement de la méthode du temps requis pour exécuter les opérations par rapport à la méthode comptabilité à base d'activité**, dans la revue des sciences de gestion, 2013, 174, mise en ligne sur cairn.info le 11/2/2014.

الملاحق

EXERCICE الملحق رقم

CENTRE :

## Balance Analytique chiffres

SOCIETE: Société Algérienne de Distribution de

EXERCICE : 2020

LE : 27/5/2021

CENTRE: DD GUELMA

PERIODE : « Janvier » au « Décembre »

**Balance Analytique à 9 chiffres**

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
01	CHARGES D'INTÉRÊT			100 477 346,00	100 477 346,00	100 477 346,00	
02	CHARGES D'IMPÔTS			16 000 000,00	16 000 000,00	16 000 000,00	
03	CHARGES FINANCIÈRES	0,00	0,00	47 112 875,00	1 940 134 198,00		1 893 021 323,00
04	PRODUITS FINANCIERS	0,00	0,00	2 877 000 000,00	4 570 000 000,00	2 093 000 000,00	
05	OPÉRATIONS EN MONNAIES ÉTRANGÈRES			1 500 000 000,00	2 250 000 000,00		2 042 770 000,00
06	COMPTES RÉPÉCHÉS			4 177 000 000,00	1 200 000 000,00	1 000 000 000,00	
07	OPÉRATIONS DE GESTION RÉGULIÈRE			10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
08	TRÉSORERIE DES BÉNÉFICIAIRES			10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
09	COUT D'ÉVALUATION REGIONALE			74 344,00	74 344,00	0,00	
10	ADMINISTRATION CENTRALE			74 344,00	74 344,00	0,00	
11	RELATIONS COMMERCIALES	0,00	0,00	1 761 100 000,00	2 184 100 000,00	1 847 000 000,00	
12	DIRECTIONS	0,00	0,00	74 344 000,00	74 344 000,00	74 344 000,00	
13	DPE	0,00	0,00	11 000 000,00	1 000 000,00	10 000 000,00	
14	DIR	0,00	0,00	22 100 000,00	0,00	22 100 000,00	
15	DIR	0,00	0,00	100 000 000,00	1 000 000,00	99 000 000,00	
16	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	1 000 000,00	9 000 000,00	
17	DIR	0,00	0,00	140 000 000,00	2 000 000,00	138 000 000,00	
18	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
19	DIR	0,00	0,00	1 000 000 000,00	1 000 000 000,00	0,00	
20	JURIDIQUE	0,00	0,00	100 000 000,00	100 000 000,00	0,00	
21	DIR JURIDIQUE	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
22	DIR FINANCIÈRE	0,00	0,00	40 000 000,00	0,00	40 000 000,00	
23	DIR FINANCIÈRE	0,00	0,00	1 000 000,00	1 000 000,00	0,00	
24	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
25	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
26	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
27	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
28	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
29	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
30	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
31	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
32	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
33	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
34	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
35	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
36	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
37	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
38	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
39	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
40	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
41	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
42	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
43	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
44	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
45	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
46	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
47	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
48	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
49	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	
50	DIR	0,00	0,00	10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	

jeudi 27 mai 2021

-SOCIETE; EXERCICE CENTRE : 2 : الملحق رقم

1

**Balance Analytique chiffres**

SOCIETE; Société Algérienne de Distribution de  
CENTRE; DD GUELMA

EXERCICE : 2020 LE : 27/5/2021  
PERIODE : « Janvier » au « Décembre »

**Balance Analytique à 9 chiffres**



**Balance Analytique chiffres****SOCIETE:** Société Algérienne de Distribution de**EXERCICE :** 2020**LE :** 27/5/2021**CENTRE:** DD GUELMA**PERIODE :** « Janvier » au « Décembre »***Balance Analytique à 9 chiffres***



**SOCIETE:** Société Algérienne de Distribution de  
**CENTRE:** DD GUELMA

**Balances A:**

» au Décembre

Janvier à 9

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
100	TRAVAIL - BAZ			1 532 707,94	134 549,99	1 667 257,93	
10021751	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE GUELMA BP			506 782,16	10 782,75	496 000,41	
10021752	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE GUELMA MR			532 808,08	87 881,12	620 689,20	
10021753	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE GUELMA HR			144 462,74	0,00	144 462,74	
10021754	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE GUELMA			1 511 277,94	147 024,66	1 658 302,60	
100217521	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE MALLIANA BP			373 427,21	0,00	373 427,21	
100217522	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE MALLIANA BP			570 307,74	0,00	570 307,74	
100217523	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE MALLIANA MR			222 377,28	0,00	222 377,28	
100217524	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE MALLIANA			1 137 849,74	0,00	1 137 849,74	
100217525	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE MALLIANA MR			18 249,91	0,00	18 249,91	
100217526	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE MALLIANA MR			190 271,24	0,00	190 271,24	
100217527	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE OUED ZEMATI			135 441,42	0,00	135 441,42	
100217528	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE EL MANSOURI			112 148,38	0,00	112 148,38	
100217529	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE EL MANSOURI			35 544,71	0,00	35 544,71	
100217530	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE BOUCHEBOUF HP			70 291,33	14 119,17	84 410,50	
100217531	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE BOUCHEBOUF			324 874,28	15 158,71	340 032,99	
100217532	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE EL MANSOURI BP			33 772,45	30 410,24	64 182,69	
100217533	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE EL MANSOURI MR			444 322,00	38 474,24	482 796,24	
100217534	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE EL MANSOURI			411 749,94	87 881,12	499 631,06	
100217535	TRAVAIL - GAZ REGION EST - DD DE GUELMA			7 592 707,94	194 549,99	7 787 257,93	
100217536	AGENCE BOUCHEBOUF			47 820 707,94	4 444 160,44	52 264 868,38	
430	PRESTATION FOURNIES ELEC	0,00	0,00	4 772 100,55	1,00	4 772 101,55	
4301	PRESTATION FOURNIES ELEC	0,00	0,00	4 772 100,55	1,00	4 772 101,55	
4301001	PRESTATION FOURNIES ELEC REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE GUELMA BP	0,00	0,00	4 699 980,11	1,00	4 699 981,11	
4301002	PRESTATION FOURNIES ELEC REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE GUELMA MR	0,00	0,00	4 000,00	0,00	4 000,00	
4301003	PRESTATION FOURNIES ELEC REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE GUELMA HR	0,00	0,00	4 000,00	0,00	4 000,00	
4301004	PRESTATION FOURNIES ELEC REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE GUELMA	0,00	0,00	4 000,00	0,00	4 000,00	
4301005	PRESTATION FOURNIES ELEC REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE MALLIANA BP	0,00	0,00	34 000,00	0,00	34 000,00	
4301006	PRESTATION FOURNIES ELEC REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE MALLIANA MR	0,00	0,00	54 000,00	0,00	54 000,00	
4301007	PRESTATION FOURNIES ELEC REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE MALLIANA	0,00	0,00	97 881,12	0,00	97 881,12	
4301008	PRESTATION FOURNIES ELEC REGION EST - DD DE GUELMA AGENCE MALLIANA MR	0,00	0,00	18 249,91	0,00	18 249,91	



COTE 20-3	COTE	Description	VALEUR TOTALE	MATERIELES PRELEVEMENTS	CHARGES NETTES A REPARTIR	S. AMOUREUSES 2020			APPRO
						ACIIE	RE	COMITE	
60110		MATIERES PREMIERES ET PIECES ACHAT	10.300.150,00			0,00			
60120		ACIERS ET TOLES	883.072,12			0,00			
60170		PIECES ACIERS	15.710.090,00			0,00			
		PINTURES ET PRODUITS CHIMIQUES	33.301,29		33.301,29	33.301,29	0,00	0,00	0,00
		PRODUITS CHIMIQUES LISTE K	153.941,25		153.941,25	153.941,25	0,00	0,00	0,00
		PEINTURES COLLEUR LISTE L	144.035,98		144.035,98	144.035,98	0,00	0,00	0,00
		BOULES ET BRISSELS LISTE M	22.173,44		22.173,44	22.173,44	0,00	0,00	0,00
		PRODUITS ENTRETIENS LISTE MI2							
		ALTIRES AFFROICHISSEMENTS	102.651,09		102.651,09	102.651,09	0,00	0,00	0,00
60200		VETEMENTS DE TRAVAIL	307.377,75		307.377,75	307.377,75	0,00	0,00	0,00
60210		TENUE DE TRAVAIL M1C	54.200,00		54.200,00	54.200,00	0,00	0,00	0,00
		TENUE DE TRAVAIL M1S	253.050,00		253.050,00	253.050,00	0,00	0,00	0,00
		TENUE DE TRAVAIL M1S	52.127,75		52.127,75	52.127,75	0,00	0,00	0,00
60240		ARTICLES ET PRODUITS UTILISES POUR LES BESOINS ADMINIS	704.100,13		704.100,13	704.100,13	0,00	0,00	0,00
		SOURNITURES DE BUREAU LISTE N	22.273,13		22.273,13	22.273,13	0,00	0,00	0,00
		SOURNITURES DE BUREAU LISTE S	654.200,00		654.200,00	654.200,00	0,00	0,00	0,00
60280		PRODUITS D'ENTRIEN GENERAL (LESSIVE, QIRE, CHIFFONS)	20.211,00		20.211,00	20.211,00	0,00	0,00	0,00
60290		PRODUITS ENTRETIENS LISTE MI2	30.211,00		30.211,00	30.211,00	0,00	0,00	0,00
		AUTRES PRODUITS D'ENTRIEN	385.000,00		385.000,00	385.000,00	0,00	0,00	0,00
		MATERIAUX D'AMG	50.400,00		50.400,00	50.400,00	0,00	0,00	0,00
60293		AUTRES PRODUITS DE CONSOMMATION INTERNE	50.963,00		50.963,00	50.963,00	0,00	0,00	0,00
		DROGUE LISTE MI2	14.578,75		14.578,75	14.578,75	0,00	0,00	0,00
		DRUGUE LISTE MI2	105.109,00		105.109,00	105.109,00	0,00	0,00	0,00
60300		ACHATS DE PETIT OUTILLAGE	27.839,43		27.839,43	27.839,43	0,00	0,00	0,00
		PETIT OUTILLAGE	9.340,95		9.340,95	9.340,95	0,00	0,00	0,00
		INSTRUMENTS DE MESURE METROLOGIE	359.000,00		359.000,00	359.000,00	0,00	0,00	0,00
60310		PIECES DE RECHANGE POUR MACHINES INDUSTRIELLES	60.650,31		60.650,31	60.650,31	0,00	0,00	0,00
60313		PIECES MECANICIQUES POUR VEHICULES LEGER	240.412,50		240.412,50	240.412,50	0,00	0,00	0,00
60320		MATERIELES DE TRAVAIL	1.532.323,81		1.532.323,81	1.532.323,81	0,00	0,00	0,00
60330		MATERIELES DE TRAVAIL	2.020.417,30		2.020.417,30	2.020.417,30	0,00	0,00	0,00
60340		AUTRES MATIERES PREMIERES	35.920,00		35.920,00	35.920,00	0,00	0,00	0,00
60350		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60360		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60370		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60380		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60390		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60400		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60410		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60420		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60430		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60440		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60450		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60460		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60470		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60480		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60490		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60500		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60510		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60520		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60530		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60540		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60550		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60560		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60570		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60580		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60590		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00
60600		MATERIELES DE TRAVAIL	288.000,00		288.000,00	288.000,00	0,00	0,00	0,00







C.G.MGUELMA		BALANCE COMPTE->AUXILIAIRE	PAGE:1	
ROUTE DE BELKHEIR			EDITION DU 19/07/2021 9:18	
GUELMA			EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19	
		LIBELLE	SOLDE AU 31/12/19	
			DEBIT	CREDIT
701100	C101	CYCLES DAMES C 101		17 508 117,61
701100	C11	DIABLE C11		4 436,98
701100	C111	CYCLE BMX 16"		6 586,74
701100	C122	CYCLE C122		8 839,81
701100	C809	CYCLOMOTEUR C809		426 886,95
701100	C903	VOITURLETTE P/HANDICAPE C903		3 629 464,89
701100	C906	VOITURE P/HANDICAPE C906		1 534 430,87
701100		Ventes de produits finis aux entreprises publiques		23 116 743,85
		<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>0,00</b>	<b>23 116 743,85</b>

F000MFTA(C)C1\_G

cycMA ¥ s PA

USINE DE GUELMA

SITUATION DES PRODUITS FINIS

## 4.1 MOIS DE DECEMBRE 2019

PRODUIT	PRIX	ENTREE		CESSION	
	UNITAIRE	QUANTITE	TOTAL	QUANTITE	TOTAL
CYCLO					
c 610	55 977,83				55 977
C 612			0,00		
C 622	55 772,38		0,00		0,00
	us e75 oc,		0,00		
CYCLE					
c ICC					
	11 679,43				
C					0,00
IOI					0,00
					0,00
c					
110					
c 120					
C 122			0,00		
c 126					
C127			0,00		
DIABLES					
c 10	30				
					0,00
C I I					0,00
					0,00
C					0,00
12					
c 13	73		73 376,55		953 895,15
c					
14					132 851,16
VHP					
C903					
C906					
C1 15					
TOTAL			73 376,55		1 142 724,14



15602 93m/43

124 12 388,7

EN CYCMA EPE,'SPA  
USINE DE GUELMA

5

SCE CAE

ANNEE 2021

5.1 الملحق رقم: 11

5.1.1 PRIX DE REVIENT C906

Rubriques	Valeurs
Matières premières	4 290,60
pièces achetées	105 065,96
Cout matières pièces achat	109 356,56
Cout appro interne	5 325,66

Valeur ajoutée	<i>e. 88h.</i> 2 434,69
Cout de production	1 17 1 16,92
Cout de revient d'exploitation	117 116,92

## 5.2 الملحق رقم: 12

5.2.1

PRIX DE REVIENT

CYCLO C 609 avec jante Rayon +

Rubriques	Valeurs
Matières premières	9 912,17
pièces achetées	40 328,00
Cout matières pièces achat	50 240,17
Cout appro interne ( 0,0487 )	2 446,70
Valeur ajoutée	4 128,72
Cout de production	56 815,58
Cout de revient d'exploitation	56 815,58

## 5.3 الملحق رقم: 13

COUT DE REVIENT cycle

C

101

	Rubriques	Valeurs
1	Matières premières	1 244,07

2	pièces achetées	9 953,92
3	Cout matières pièces achat	11 197,99
4	Cout appro interne ( 0,0487 )	545,34
5	Valeur ajoutée	3 172,54
6	Cout de production	14 915,87
7	Cout de revient d'exploitation	14 915,87

الملحق رقم: 14

## 6 PRIX DE REVIENT CYCLE C 111

### BICYCLETTE BMX

	Rubriques	Valeurs
	Matières premières	1 259,06
2	pièces achetées	2 361,98
3	Cout matières pièces achat	3 621,04
4	cout appro interne ( 0.C4d7 )	176,34
5	Valeur ajoutée	2 70g.96
6	Cout de production	6 507,34

7	Cout de revient d'exploitation	6 507,34
---	--------------------------------	----------

## 6.1 الملحق رقم: 15

EN CYCMA EPE/SPA  
USINÉ DE GUELMA

ANNEE 2021

### 6.1.1 SCE CAE

#### VALEUR AJOUTEE

##### 6.1.1.1 PRODUIT cycLEENFANTS

##### C111

SECTION		TEMPJSECTION		COUT FAB
		2.74		
ESTAMPAGE		17 671	15 310	270 54
saunuH£		24,861	17 soc	437 55
<del>TREITEMENT THERMIQUE</del> ELECTROLYSE		5 2114	1 6,632	86,57
	529	2,5655 4 844	16	42
ouRNnGF		8,352	15.540 14 221	752E 118 77
ouRNAGE <del>MANUEL</del> CNC				101,2
TOURNAGE		7,117	14,220	
FRAISAGE	543	B 231	16.600	137.13
ESAGE PERCAGE			IS 450	178,60
RECTIFICATION		0,18	15,450	
POLISSAGE		10,259	16,050	14
	550	4, 8741	IS 050	78 23
PEINTURE		30304		50 40
M BVECIALES		11.55?7	20,050	231,82
*TCE MOTEURS MOTEURS				
		0,77	13,930	10.73
<del>MTGE CYCLOMOTFLUR</del>				

MTGE ROUES		21,44	14,560	31431
'ITCE CYCLES		79.3	13,930	408,15
REPARATION	53E			
TAL EN MINUTE		174, 128600		2 709,96
TOTAL EN HEURE		2822143333		

## ET PIECES ACHAT

N° Actuelle	Ancien N°	Désignation De La Pièce	FIC	Code mat	Poids pces	Coût achat	Val. total	Val.Mat.Prem	Val.Pce. A.
50-0530		MOYEU AVANT COMPLET	1		1	150,00	150,00		150,00
11-0756	A	JANTE	1	C98	0,498	80,35	40,01	40,01	
12-0754	A	RAYON	28	D03	0,0037	229,85	23,81	23,81	
13-0462	A	ECROU F DE RAYON FG 2.3	28	G25	0,0018	778,94	39,26	39,26	
50-0534		BANDAGE DE JANTE	1		1	15,00	15,00		15,00
50-0535		CHAMBRE A AIR 16" X1.75X2	1		1	126,85	126,85		126,85
50-0613		PNEU 16"X2,125X2	1		1	314,60	314,60		314,60
50-0662		CATADIOPTRE DE ROUE JAUNE	1		1	19,45	19,45		19,45
<b>FIXATION DE LA ROUE SUR FOURCHE AVANT</b>									
52-0462		RONDELLE A8.4 DIN 125-ST - ZINGUEE	2		1	0,69	1,38		1,38
12-0635		ECROU HEXAGONAL FG 7.9	2	D82	0,0228	157,85	7,20		7,20
<b>20-1266 ROUE ARRIERE COMPLETE AVEC ROUE LIBRE</b>									
50-0531		MOYEU ARRIERE COMPLET	1		1	136,71	136,71		136,71
11-0756	A	JANTE	1	C98	0,498	80,35	40,01	40,01	
12-0754	A	RAYON	28	D03	0,0037	229,85	23,81	23,81	
13-0462	A	ECROU DE RAYON FG 2.3	28	G25	0,0018	778,94	39,26	39,26	
50-0534		BANDAGE DE JANTE	1		1	15,00	15,00		15,00
50-0535		CHAMBRE A AIR 16" X1.75X2	1		1	126,85	126,85		126,85
50-0613		PNEU 16"X2,125	1		1	314,60	314,60		314,60
50-0499		ROUE LIBRE COMPLETE 18 DENTS	1		1	23,78	23,78		23,78
50-0662		CATADIOPTRE DE ROUE JAUNE	1		1	19,45	19,45		19,45
<b>FIXATION DE LA ROUE ARR. SUR CADRE</b>									
52-0495		RONDELLE A10.5 125 ST ZINGUES	2		1	0,89	1,78		1,78
12-0132A		ECROU HEXAGONAL FG9.5	2	D82	0,023	157,85	7,26	7,26	

**VERALE**

**CONSOUMATIONS MATIERES PREMIERES  
ET PIECES ACHAT**

**PRODUIT : CYCLE C 111**

**ANNEE: 2021**

	Ancien N°	Désignation De La Pièce	F/C	Code mat	Poids pces	Coût achat	Val. total	Val.Mat.Prem	Val,Pce. A.
<b>NE A ROULEAUX 081-94MAILLONS( SIMPLE)</b>									
<b>LON DE FERMETURE</b>									
59	B559	ATTACHE DE FERMETURE	1	C028	0,0013	63,48	0,08	0,08	
<b>GAIN E ET CABE DU FREIN ARRIERES3</b>									
00	A394	GAIN E DE CABLE P/FREIN ARRIERE LG-1150	1		1,15	23,09	26,55		26,55
25	569	CABLE DE FREIN ARRIERE COMPLET LG-11	1		1,15	13,20	15,18		15,18
73		ARÊT DE GAIN E	1	D 36	0,0093	158,92	1,48	1,48	
<b>GAIN E ET CABE DU FREIN ARRIERES3</b>									
25	A394	GAIN E DE CABLE P/FREIN ARRIERE LG-845A	1		0,845	23,09	19,51		19,51
24	569	CABLE DE FREIN ARRIERE LG 10/10MM	1		1,01	13,20	13,33		13,33
73		ARRET DE GAIN E	2	D 36	0,0093	158,92	2,96	2,96	
14		SELLE COMPLETE 16"	1		1	282,74	282,74		282,74
17		TUBE DE SELLE	1	E26	0,132	113,55	12,15	12,15	
<b>JER DE SERRAGE COMPLET</b>									
76		COLLIER DE SERRAGE	1	C 71	0,107	73,11	7,82	7,82	
52		PASTILLE	1	C71	0,00283	73,11	0,21	0,21	
26		PROTECTEUR DU CABLE	1		1	0	0,00	0,00	0,00
27		CALCOMANIE TYPE	1		1	0	0,00	0,00	0,00
21		VIS HEXAGONALE M8.6GX40-DIN 931-8.8ZINC	1		1	4,81	4,81		4,81
23		ECROU HEXAGONALE M8.6G-DIN 934 -8-ZINC	1		1	1,15	1,15		1,15
62		RONDELLE A8.4 DIN 125-ST - ZINGUEE	1		1	0,69	0,69		0,69
							<b>3 621,04</b>	<b>1 259,06</b>	<b>2 361,98</b>



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
 REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT  
 SUPERIEUR ET DE LA  
 RECHERCHE SCIENTIFIQUE  
 UNIVERSITE 8 MAI 1945 GUELMA



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
 جامعة 8 ماي 1945 قلمة

FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET  
 COMMERCIALES ET SCIENCES DE GESTION

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

DEPARTEMENT DE SCIENCES DE GESTION  
 Ref:..... D.G.F.S.E.C.S.G/UG/20.....  
 Guelma le : .....

قسم علوم التسيير  
 الرقم: 71 في ع.ت.ا.ع.ت.ج.ق. / 20  
 قائمة في: 7 في ع.ت.ا.ع.ت.ج.ق. / 20

الى السيد: مدير المؤسسة الجامعية  
 الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
 قلمة 2021

الموضوع: فاي اجراء زيارة ميدانية أو تربص

نحن رئيس قسم علوم التسيير نشهد بان:

الطالب (ة): .....

الطالب (ة): .....

مسجل (ة) بقسم علوم التسيير سنة (أولى)/(ثانية) ماستر فرع: (علوم التسيير)/(علوم مالية)  
 تخصص: ..... في حاجة لأجراء زيارة ميدانية أو تربص  
 بمؤسساتكم.

موضوع الزيارة: .....  
 الأستاذ: .....

لذا نرجو من سيادتكم الموافقة لتحقيق هذه الغاية.

ولكم منافقتي التقدير والاحترام

اسم و لقب و إمضاء الأستاذ المشرف

بوكشريف حياة

H. B.



Président  
 Directeur Général  
 RECHERCHE  
 2021

يومنا هذا  
 2021

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
REPUBLICUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DE L'ENSEIGNEMENT  
SUPERIEUR ET DE LA  
RECHERCHE SCIENTIFIQUE  
UNIVERSITE 8 MAI 1945 GUELMA



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة 8 ماي 1945 قالمة

FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET  
COMMERCIALES ET SCIENCES DE GESTION

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

DEPARTEMENT DE SCIENCES DE GESTION  
Ref : ..... D.G/F.S.E.C.S.G/UG/20.....  
Guelma le : .....

قسم علوم التسيير  
الرقم : 72 في ع.ت.ك.ع.ات.ع.ت.ج.ق/1  
قالمة في : 27/05/20

إلى السيد: م. د. مصطفى التوروع  
قائما

الموضوع : ف/ي إجراء زيارة ميدانية أو تربيص

نحن رئيس قسم علوم التسيير نشهد بأن:

الطالب (ة) : .....

الطالب (ة) : .....

مجل (ة) بقسم علوم التسيير سنة (أولى)/(ثانية) ماستر فرع : (علوم التسيير)/(علوم مالية)  
تخصص : ..... في حاجة لأجراء زيارة ميدانية أو تربيص  
بمؤسساتكم .

موضوع الزيارة: .....  
.....

لذا نرجو من سيادتكم الموافقة لتحقيق هذه الغاية.

ولكم منا فائق التقدير والاحترام

ع/رئيس القسم

اسم و لقب و إمضاء الأستاذ المشرف

بوتروفا صياة

H. Prof



مساعد رئيس القسم للتسيير  
والبحوث الاقتصادية والعلوم

الدكتور: عبد السلام كلاوي

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

هديلين شعاع

Handwritten signature





# ملخص الدراسة

## ملخص الدراسة:

ارتأينا معالجة موضوع دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. والتي قمنا بها في المؤسسة التجارية امتياز توزيع الغاز والكهرباء-قلمة- للسنة المالية 2020، والمؤسسة الصناعية للدرجات والدرجات النارية- قلمة- للسنة المالية 2019.

توصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر بمثابة نظام لتخطيط التكاليف، فهو يشجع على تمييز الأنشطة التي تضيف قيمة عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة ويركز على تحسين الأداء المالي للمؤسسة من خلال التوزيع الصحيح والعاقل للتكاليف غير المباشرة، مما يسمح لإدارة المؤسسة باتخاذ الإجراءات السليمة فيما يخص تحسين وضعيتها المالية.

ويفسر نجاحه في مؤسسة امتياز توزيع الغاز والكهرباء لأنها تعتمد على المقاوالتية تحت الباطن على طرف ثالث، أما عدم نجاحه في المؤسسة الصناعية CYCMA لأن استغلال الطاقة الانتاجية للمركب أقل من المستوى الأدنى وذلك بسبب سوء وضعية المركب وليس من انتقادات النظام.

## الكلمات المفتاحية:

التكاليف، محاسبة التكاليف، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، النشاط، مسببات التكلفة، مجمعات تكلفة، الأداء، الأداء المالي.

## The summary:

Cost accounting methods evolve over time and it has a fundamental importance in controlling costs which is the main goal of the organizations, that's why we decided to address the topic of: "The role of the activity based on costing system in improving the financial performance of the algerian economic enterprises". And to check that out we adopted the simulation approach wich we applied it on Guelma's Sonelgaz agency's 2020 financial year and on the Bicycles and motorcycles industry's 2019 financial year.

Through this study we found that the cost-system based on activities is considered as a cost planning system, it encourages to differentiate the activities that adds value from the ones that doesn't and it focuses on improving the financial performance of the enterprise through precise and direct distribution of indirect costs, this allows the enterprise's management to take proper actions to improve thier financial situation.

The success of this system in Sonelgaz agency is explained by its reliance on subcontractation and it's failure in the industrial enterprise "CYCMA" on the below minimal capacity utilization in this industry due to the bad situation of the enterprise not an insufficiency in the system.

**Keywords:** costs, cost accounting, cost accounting based on activities, activity, causes of cost, cost pools, performance, financial performance.