

جامعة 8 ماي 1945 - قالمة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة تخرج مقدّمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: مالية المؤسسة

تحت عنوان:

تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في

مؤسسة إقتصادية

-دراسة حالة مؤسسة مطاحن عمر بن عمر قالمة 2020-

الأستاذة:

بولخروف حياة

إعداد:

- حمزة جيهان

- شرفية إيمان

السنة الجامعية: 2022/2021

# شكر و تقدير

قبل كل شيء، نشكر الله عز وجل الذي أثار درج العلم وأماننا على ما فيه ومنحنا القدرة على التفكير والقيام بهذا العمل ونحمده حمدا كثيرا على توفيقه لنا في إتمام هذا العمل المتواضع.

كما نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذة "**بولخروفه حياة**" لما بذلته معنا وقت وجهد من خلال تقديم النصائح والتوجيهات راجين من الله عز وجل أن يجعلها في ميزان حسناتها.

كما نشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة جزاهم الله خيرا.

## جهان وإيمان

# الإهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

«واعلموا فسيروا الله عملكم ورسوله والمؤمنون»

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين "سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

إلى من كلله الله بالهبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون إنتظار إلى من أحمل إسمه بكل إفتخار  
"أي الغالي"

إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعاؤها سر  
نجاحي وحنانها بلسم جراحي "أي الحبيبة"

إلى من قاسموني حلو الحياة ومرها تحت السقف الواحد حفظهم الله ورعاهم إخوتي: "قصي، لؤي"  
... أخواتي: "أميرة وندى"

إبنة أختي "ميرال" حفظها الله لنا.

إلى الصديقة العزيزة التي شاركتني هذا العمل "إيمان" حفظها الله

وفي الأخير لكل من أعاني في إنجاز هذا العمل سواء من قريب أو بعيد شكرا جزيلاً.

حمنة جيهان

# الإهداء

أهدي ثمرة جهدي:

- إلى من قال فيها الرسول صلى الله عليه وسلم الجنة تحت أقدامها إلى التي سهرت الليالي من أجل راحتي وأضاءت لي الدرب، إلى من تاهت الكلمات والحروف في وصفها "أمي الغالية" أدام الله عليها صحتها.

- إلى الذي هو سندي الأزلي في الوجود، إلى من قادني إلى الفوز بلا حدود إلى من كلفه الله بالهبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون إنتظار إلى من أحمل إسمه بكل إفتخار "أي الغالي" أدام الله عليه صحته.

- إلى من قاسموني حلو الحياة ومرها تحت السقف الواحد حفظهم الله ورعاهم ... إخوتي: "صالح،

وسيم"، وابن أختي: "زيد عبد الرحيم"

- وزهرة حياتي في الدنيا أختي "أمل"

- إلى كافة الأصدقاء والأحباب إلى رفقاء الدرب في مراحل دراستي .

- إلى الصديقة العزيزة التي شاركتني هذا العمل "جيهان" حفظها الله.

- إلى كل من علمني حرفا وساعد في هذا العمل من قريب ومن بعيد.

## إيمان شرفية

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

### فهرس المحتويات

//	الشكر والتقدير
//	الإهداء
I	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الرموز
VII	قائمة الملاحق
أ-هـ	مقدمة العامة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للتكاليف ومحاسبة التكاليف</b>	
2	مقدمة الفصل
3	المبحث الأول: التكاليف وطرق تبويبها
3	المطلب الأول: مفاهيم ومصطلحات متعلقة بالتكاليف
4	المطلب الثاني: مقومات وأهداف نظم التكاليف
8	المطلب الثالث: تبويب التكاليف
13	المبحث الثاني: مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف
13	المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف
13	1- نشأة وتطور محاسبة التكاليف
14	2- تعريف محاسبة التكاليف
15	3- أهمية محاسبة التكاليف
15	المطلب الثاني: الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف وأهدافها
17	المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية
19	المبحث الثالث: نظريات التحميل ونظم محاسبة التكاليف
20	المطلب الأول: نظريات تحميل التكاليف
20	1- أسلوب التكلفة الكلية
21	2- أسلوب التكلفة المعيارية
21	3- أسلوب التكاليف الجزئية

## فهرس المحتويات

23	المطلب الثاني: عموميات حول أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية
23	1- أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية
27	2- أوجه قصور أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية
28	3- الإنتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف التقليدية
28	المطلب الثالث: أنظمة محاسبة التكاليف
29	1- التكلفة المستهدفة
31	2- نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)
34	3- نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
35	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC</b>	
37	مقدمة الفصل
38	المبحث الأول: مدخل لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
38	المطلب الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
38	1- نشأة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
39	2- تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
40	3- أهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
41	المطلب الثاني: أهداف وإفتراضات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
41	1- أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
41	2- إفتراضات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
43	المطلب الثالث: مكونات وتقييم نظام محاسبة على أساس الأنشطة ABC
43	1- مكونات نظام محاسبة على أساس الأنشطة ABC
45	2- تقييم نظام محاسبة على أساس الأنشطة ABC
47	المبحث الثاني: خطوات تصميم نظام محاسبة على أساس الأنشطة ABC
47	المطلب الأول: التخطيط وتحديد وتجميع الأنشطة
48	المطلب الثاني: تحديد تكلفة الأنشطة ومحركات التكلفة
49	المطلب الثالث: تحديد نصيب الوحدة المنتجة وتحديد كلفة المنتجات
51	المبحث الثالث: الإتجاهات الحديثة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
51	المطلب الأول: نظام إدارة الأنشطة ABM ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABC II

## فهرس المحتويات

51	1- نظام إدارة الأنشطة ABM
53	2- نظام التكلفة على أساس المواصفات ABC II
55	المطلب الثاني: نظام التكلفة على أساس العمليات PBC ونظام محاسبة إستهلاك الموارد RCA
55	1- نظام التكلفة على أساس العمليات PBC
57	2- نظام محاسبة إستهلاك الموارد RCA
59	المطلب الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TD-ABC ونظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالأداء PFABC
59	1- نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TD-ABC
61	2- نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالأداء PFABC
64	3- المقارنة بين نظم محاسبة التكاليف التقليدية ونظام تكلفة الأنشطة
66	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر - قائمة -
68	مقدمة الفصل
69	المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن عمر بن عمر - قائمة -
69	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة
70	المطلب الثاني: طبيعة نشاط المؤسسة وفروعها
71	المطلب الثالث: أهداف المؤسسة وهيكلها التنظيمي وشرح مكوناته
79	المبحث الثاني: محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر - قائمة -
79	المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف التقليدي
82	المطلب الثاني: تطبيق نظام ABC في تحديد تكلفة الدقيق والعجائن
91	المطلب الثالث: حساب النتيجة التحليلية وفق ABC ومقارنتها مع النتيجة التحليلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة
93	خلاصة الفصل
96-95	خاتمة عامة
108-98	قائمة المراجع
//	الملاحق
//	ملخص الدراسة





## قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
25	مقارنة بين نظام التكاليف المراحل ونظام تكاليف الأوامر	01
53	الفرق بين نظام ABC ونظام ABM	02
55	الفرق بين التكلفة على أساس الأنشطة وعلى أساس المواصفات	03
58	الفرق بين التكلفة على أساس النشاط و RCA	04
60	مقارنة بين ABC و TD-ABC	05
64	مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف التقليدية ونظام تكلفة الأنشطة	06
64	مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف التقليدية ونظم التكلفة	07
80	رقم أعمال الدقيق والعجائن	08
80	التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة على الدقيق والعجائن	09
81	توزيع الأعباء المباشرة للدقيق والعجائن	10
83	تحديد الأنشطة	11
84	تحديد تكلفة الأنشطة	12
85	مصنوفة تحديد مسببات التكلفة	13
86	تحديد مراكز الأنشطة	14
88	حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خط إنتاج الدقيق	15
88	حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خط إنتاج العجائن	16
89	تحديد التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة	17
90	حساب إجمالي التكاليف المباشرة والغير مباشرة للمنتجين	18
91	المقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة ونظام ABC	19

## قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
15	وظائف محاسبة التكاليف	01
18	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	02
19	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية	03
50	المستويات الرئيسية في تحديد موجهات تكلفة الأنشطة	04
73	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن عمر بن عمر	05

## قائمة الرموز

## قائمة الرموز

الرقم	الإختصار	الدليل بالعربية	الدليل بالفرنسية / الإنجليزية
01	ABC	نظام التكاليف على أساس الأنشطة	Activity Based costing
02	JIT	نظام الإنتاج في الوقت المحدد	Just In Time
03	ABM	نظام الإدارة على أساس الأنشطة	Activity Based management system
04	ABC II	نظام التكاليف على أساس المواصفات	Attributes Based Costing
05	PBC	نظام التكلفة على أساس العمليات	Procces and activity Based Costing
06	RCA	نظام محاسبة إستهلاك الموارد	Ressource Cosuption Accounting
07	TD-ABC	نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت	Time Driven Activity Based Costing
08	PFABC	نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالأداء	Performence Focused ABC

## قائمة الملاحق

---

### قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	جدول التوازن التحليلي
02	الكمية المنتجة
03	الميزانية الختامية
04	جدول حسابات النتائج

# مقدمة عامة

في ظل التغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال الحديثة والتي انعكست على المؤسسات الإقتصادية، خاصة من خلال التقدم التكنولوجي والتطورات الحاصلة في مجال المعلوماتية أدى هذا إلى تعدد التكاليف وإختلاف طريقة حسابها ومدى إرتباطها بالمنتج النهائي للمؤسسة، وهو ما جعل المؤسسات الإقتصادية توجه إهتمامها إلى محاسبة التكاليف وذلك لإعتبارها أحد الفروع المحاسبية المستحدثة لخدمة إدارة المؤسسات.

كما شغلت محاسبة التكاليف مكانة هامة في المؤسسات وذلك من خلال تطوير أساليب عمل المؤسسة وتحديث أساليب معالجة بياناتها وذلك لما تقدمه محاسبة التكاليف من معلومات وبيانات تساهم في إتخاذ القرارات وتحميل وترشيد تكاليفها وكذلك تحديد تكلفة المنتج حيث بدأت محاسبة التكاليف من خلال الطرق التقليدية التي تختلف في مبادئها وقواعدها والتي تعتمد في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات على أساس توزيع واحد، لكن مع زيادة حجم النشاط وتطوره أصبحت هذه الأنشطة لا تتلائم مع بيئة الأعمال الحديثة فتعرضت هذه الطرق للكثير من الإنتقادات بسبب قصورها في توفير المعلومات وعدم دقة معلوماتها. مما أدى إلى ظهور أفكار جديدة ومن بين هذه الأفكار ما قدمه كوبر وكابلان وهو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC الذي هو بمثابة نظام يشجع على تمييز الأنشطة التي يكون لها قيمة مضافة عن الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة وذلك من خلال إفتراض أن المنتجات تستهلك الأنشطة وأن الأنشطة تستهلك الموارد.

ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أكثر دقة في حساب التكاليف وذلك من خلال توفيره لقاعدة بيانات متنوعة ولذلك أصبحت المؤسسات الحديثة تستعمل هذا النظام بدل من أنظمة التكاليف التقليدية.

### 1- إشكالية البحث:

من خلال ما تطرقنا إليه سابقا سنطرح الإشكالية التالية:

كيف يتم تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر - قالمه - ؟.

- الأسئلة الفرعية:

1. هل نجد مقومات وآليات عمل خاصة بنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة؟ وهل هناك ما يميزه عن غيره من الأنظمة؟.
2. هل تتوفر المؤسسة محل الدراسة على المتطلبات الفنية والإجرائية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة؟.
3. هل تعتبر طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بديلا لطرق محاسبة التكاليف التقليدية؟
4. هل للتكاليف حسب الأنشطة فعالية في تحسين العائد داخل المؤسسة محل الدراسة؟

2- فرضيات البحث:

- الفرضية الأولى:** نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة له آليات عمل خاصة كونه يتميز عن باقي الأنظمة.
- الفرضية الثانية:** لا تتوفر المؤسسة محل الدراسة على المقومات التي تساعد على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.
- الفرضية الثالثة:** يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بديلا لنظام محاسبة التكاليف التقليدية لأنه جاء نتيجة للانتقادات والعيوب الكثيرة للأنظمة التقليدية.
- الفرضية الرابعة:** للتكاليف حسب الأنشطة فعالية في تحسين العائد داخل مؤسسة مطاحن عمر بن عمر - قلمة-.

3- منهج البحث: يمكن الاعتماد في تحليلنا لهذا البحث كما هو معمول به في مثل هذه البحوث على

جزئين:

- الجزء النظري:** للإجابة عن إشكالية البحث ونم أجل إثبات أو نفي الفرضيات السابقة ولمعالجة هذا الموضوع اخترنا المنهج الوصفي الذي يهدف إلى جمع الحقائق والبيانات عن ظاهرة، أو موقف معين مع محاولة تفسير هذه الحقائق وتحليلها للوصول إلى إبداء الإقتراحات بشأن موقف أو ظاهرة موضوع الدراسة وذلك بالاعتماد على العديد من الكتب العربية والأجنبية وبعض الدراسات السابقة والبحوث السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث.
- الجزء التطبيقي:** إستخدمنا المنهج التحليلي في الدراسة الميدانية من خلال إستخدام ما جاء في الجانب النظري ومحاولة تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة (مؤسسة مطاحن عمر بن عمر).



#### 4- دوافع إختيار الموضوع:

لم يكن إختيارنا لهذا الموضوع بمحض الصدفة وإنما كان نتيجة عدّة إعتبرات موضوعية وذاتية حيث تتمثل الإعتبرات الموضوعية فيما يأتي:

- الأهمية الكبيرة لمحاسبة التكاليف في تحديد النتائج وإتخاذ القرارات.
- إبراز أهمية تثبيت مبادئ محاسبة التكاليف الحديثة الواجب تبنيتها من طرف المؤسسة الإقتصادية.
- حداثة الموضوع بالنسبة للمؤسسة الجزائرية
- الإصلاح الإقتصادي المنصب على المؤسسة الإقتصادية الجزائرية وما يتطلبه من أدوات فعالة للتسيير ومنها محاسبة التكاليف.

أما الإعتبرات الذاتية فتتمثل في:

- توافق الموضوع مع التخصص "مالية مؤسسة".
- الميل الشخصي للموضوع "محاسبة التكاليف".
- الرغبة في إثراء معلومات حول التكاليف ومحاسبة التكاليف.

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

- إن محاسبة التكاليف إنشغال مهم ودائم لكل مؤسسة وعليه يجب دراسته بعمق.
- إن الكثير من المؤسسات الجزائرية تستخدم الأنظمة التقليدية رغم أنها تعاني الكثير من الإنتقادات وأنها لا تعطي دقة في قياس وتحصيل التكاليف.
- تبيان الفرق بين محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة وتبيان الطريقة المثلى في حساب التكاليف.

#### 6- أهداف البحث: تسعى هذه الدراسة لتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها ما يلي :

- محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة.
- عرض أهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف.
- التعرف بشكل تفصيلي على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.
- معرفة الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف.
- توضيح الفرق بين نظام ABC والنظم التقليدية.

7- حدود البحث:

- حدود مكانية: تمت هذه الدراسة في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر - قلمة - .
- حدود زمانية: الدراسة الميدانية في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر قلمة للسنة المالية 2020.

8- الدراسات السابقة:

**الدراسة الاولى :** أشرف مسعود أبو مغلي، "أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تعظيم الربحية"، دراسة تطبيقية على المستشفيات بعمان، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط، 2008.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية إضافة إلى دراسة إذا ما كان هناك معوقات لتطبيق التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

**الدراسة الثانية:** نوبلي نجلاء، "إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي المؤسسة الاقتصادية" دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، أطروحة دكتوراه، كلية الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.

هدفت الدراسة إلى التعرف على الجانب الواقعي لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية وقياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، محاولة المساهمة في تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية لمؤسسة المطاحن الكبرى الجنوب وتفعيل دورها في تحسين الأداء.

**الدراسة الثالثة :** جلاخ حسين، حمادي نبيل، "أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الإفصاح والشفافية"، البحث عبارة عن مقالة منشورة في مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة يحي فارس المدية، المجلد 11، العدد 2، 2018.

- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة كنظام حديث للمحاسبة الإدارية وأثر في تحسين والإفصاح والشفافية، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك توجه لبعض المؤسسات الاقتصادية نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأن هناك علاقة إيجابية بين تطبيق هذا النظام وتحسين

الإفصاح والشفافية، كما أوصت المؤسسات الإقتصادية بضرورة الإسراع في تطبيق النظام لماله من دور فعال في تخفيض التكاليف.

### 9- ما يميز هذه الدراسة:

هذه الدراسة اختلفت عن الدراسات السابقة حيث:

- أن موضوعنا يقوم على دراسة محاسبة التكاليف في جانبه النظري وطرقها المختلفة والتركيز على طريقة محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، أما في الجانب التطبيقي قمنا بإسقاط الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة حيث قمنا بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة وهي المتبعة في المؤسسة محل الدراسة وقمنا بإسقاط نظام ABC على التكاليف المقدمة من المؤسسة محل الدراسة.

### 10- صعوبات البحث:

- صعوبة القبول في مؤسسة للقيام بإجراء دراسة حالة وذلك لأن بعض المؤسسات ترفض منح معلومات حول التكاليف بحجة أن المعلومات سرية ولا يمكن إطلاع الغير عليها.

- ضيق المدة الزمنية المخصصة للدراسة الميدانية.

- صعوبة الحصول على المعلومات من المؤسسة محل الدراسة وذلك بسبب السياسة الأمنية الصارمة التي تتبعها مؤسسة مطاحن عمر بن عمر.

### 11- هيكل البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإمام بكل جوانب الموضوع قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي:

- حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري للتكاليف ومحاسبة التكاليف، والذي قسمناه إلى ثلاث مباحث حيث تناولنا في المبحث الأول: عموميات حول التكاليف وتطرق المبحث الثاني إلى مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف في حين خصصنا المبحث الثالث: نظريات التحميل ونظم محاسبة التكاليف.

- أما الفصل الثاني فتطرقتنا فيه إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وقد قسم بدوره إلى ثلاث المباحث حيث خصصنا المبحث الأول: مدخل لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC أما المبحث الثاني فتناول خطوات تصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وفي المبحث الثالث: الإتجاهات الحديثة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

## مقدمة عامة

---

- أما الفصل الثالث تطرقنا فيه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر وقد قسم بدوره إلى مبحثين حيث تناولنا في المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن عمر بن عمر وخصصنا المبحث الثاني: محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر - قائمة - .

# الفصل الأول:

الإطار النظري للتكاليف

ومحاسبة التكاليف

## مقدمة الفصل:

تعتبر محاسبة التكاليف مرحلة من المراحل المتقدمة من تطور الفكر المحاسبي نتيجة عجز المحاسبة المالية عن توفير المعلومات التفصيلية الدقيقة التي تحتاجها المؤسسة حيث أصبحت محاسبة التكاليف ركيزة أساسية لما تمنحه من معلومات وبيانات حيث تضمن وصولها إلى من يستخدمها في الوقت المناسب وبالكفاءة المطلوبة.

وإن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة ويكون تحديدها تحديدا دقيقا وهذا ما يتطلب منها إستعمال أنظمة تساعد على تحقيق ذلك.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول التطرق إلى التعريف بالتكاليف وبعض مصطلحاتها، مقومات وأهداف نظم التكاليف، تبويب التكاليف وكذلك سنتطرق إلى محاسبة التكاليف، أنظمة محاسبة التكاليف، الفرق بينها وبين نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

## المبحث الأول: التكاليف وطرق تبويبها

## المبحث الثاني: مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف

## المبحث الثالث: نظريات التحميل ونظم محاسبة التكاليف

## المبحث الأول: التكاليف وطرق تبويبها

يمكن القول أن التكاليف محل إهتمام كل المؤسسات لأنها تسعى إلى تحقيق أقصى الأرباح الممكنة في ظل الموارد المتوفرة لدى المؤسسة وفي ظل المنافسة وجدت المؤسسات نفسها أمام حتمية التحكم في تكاليفها ومراقبتها ، لأن الأساس في نجاح الوحدة الاقتصادية يكمن في تحديد ومراقبة التكاليف، ولفهم التكلفة أكثر سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم التكلفة وبعض المصطلحات المتعلقة بالتكلفة ونظم التكاليف .

## المطلب الأول: مفاهيم ومصطلحات متعلقة بالتكاليف

## 1- مفهوم التكاليف:

لقد تعددت تعاريف التكاليف لكن مضمونها واحد وسنتطرق إلى أهمها:

**تعريف 01:** يقصد بها حجم الموارد المستخدمة (المضحى بها) في الحصول على سلعة أو خدمة، والمعبر عنها في شكل نقدي أو مالي.<sup>1</sup>

**تعريف 02:** يمكن تعريف التكلفة بصفة عامة بأنها تضحية Sacrifice مادية أو معنوية ذات قيمة إقتصادية في سبيل الحصول على منفعة (سلعة أو خدمة) في الحاضر أو المستقبل.<sup>2</sup>

**تعريف 03:** التكلفة هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق : حسابا يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية.<sup>3</sup>

**تعريف شامل:** هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين أو مجموعة منتجات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية، أي قبل وصولها للبيع .

## مصطلحات متعلقة بالتكاليف:

**1-2- المصروف:** هو في الأصل تكلفة، ولكنها تكلفة إستنفذت الغرض من ورائها هو تحقيق الإيراد أي أن المصروف "هو قيمة الموارد الاقتصادية المضحى بها والتي استنفذت الغرض من ورائها في تحقيق الإيراد المستهدف ولن تكون قادرة على توليد إيراد في المستقبل"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> أستر أي هيتجرو سيرج ماتولتش، "الحاسبة الإدارية"، ترجمة أحمد حامد دجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2007، ص42.

<sup>2</sup> صلاح بسيوي عيد وآخرون، "محاسبة التكاليف"، بدون دار نشر، مصر، الطبعة الأولى، 2016-2017، ص20.

<sup>3</sup> عبد الكريم بويعقوب، "الحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الأولى، 1998، ص26.

<sup>4</sup> سامي نجدي محمد رفاعي، "الحاسبة عن التكاليف إطارها النظري ومجالها التطبيقي"، بدون دار نشر، مصر، 2019، ص32.

**2-2- الخسارة:** هي تضحية، إذا لم تحقق التضحية أية منفعة مادية فإنه يترتب على ذلك تحول التكلفة إلى خسارة. كذلك إذا كانت هذه التضحية المادية ذات طبيعة جبرية وعدم إرتباطها بمنافع مادية في الحاضر أو المستقبل فإنها تصبح خسارة وقت تحققها<sup>1</sup>.

**2-3- النفقة:** تضحية بالموارد الإقتصادية طوعية أو إجبارية يترتب على هذه التضحية منفعة حالية مستقبلية وقد لا يترتب عليها منفعة على الإطلاق<sup>2</sup>.

**2-4- الأعباء:** هي نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والنتائج عن أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة الإستغلالية وليس على أساس العمليات أو مدى حياة المؤسسة، والعبء يتقابل مع الناتج الذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء: إستهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الإهلاك.... إلخ والأعباء لها صفة غير مادية أو صفات أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم<sup>3</sup>.

**2-5- سعر التكلفة:** سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يكلفها إنتاج منتج معين أو خدمة مقدمة إبتداء من إنطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر التكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به<sup>4</sup>. ويعرفها لويين فليب على أنها: مجموع التكاليف التي تتحملها الشركة لتصنيع وبيع المنتج<sup>5</sup>.

## المطلب الثاني: مقومات وأهداف نظم التكاليف

### 1- مقومات نظم التكاليف:

وتتمثل المقومات الرئيسية لنظام التكاليف فيما يلي:

- **المستندات:** يقصد بالمستندات النماذج التي تعدها المنشأة لتجميع البيانات عن الإنتاج والتكاليف وذلك بهدف تبويبها وتسجيلها في البطاقات والدفاتر الخاصة بها ولغايات الإستفادة القصوى من المستندات فيجب مراعاة ما يلي عند تصميمها<sup>6</sup>:

- البساطة والوضوح حتى يمكن تفادي الأخطاء عند إعداد البيانات التي تتضمنها .

<sup>1</sup> عبد المقصود بيان وآخرون، "في مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص39.

<sup>2</sup> جاسم محمد علي الجبوري نصيف، "محاسبة التكاليف المتقدمة"، بدون دار نشر، العراق، الطبعة الرابعة، 2015، ص31.

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

<sup>4</sup> محمد أمين بربري، "محاسبة تحليلية"، دار البازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2018، ص22.

<sup>5</sup> Lorino Philippe, "le contrôle de gestion strategique", la gestion par les activites, dounos, Paris, 1991, p16.

<sup>6</sup> خليل عواد أبو حشيش، "محاسبة التكاليف قياس وتحليل"، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2005، ص274.



- تقليل عددها وبما لا يخل بسير العمل وتحقيق الأهداف. فزيادة المستندات تعقد العمل وتزيد النفقات. وعلى ذلك فإن نظام التكاليف يجب أن يحدد دورة كل مستند بين الأقسام والإدارات المختلفة داخل المنشأة وكذلك عدد الصور اللازمة من كل مستند.

- أن يحقق المستند الهدف الذي أعد من أجله، أي أن يتم جمع البيانات اللازمة لتحقيق الهدف الذي صمم من أجله المستند وليس لإضاعة الوقت والمال والجهد في جمع بيانات لا تخدم الأهداف المطلوبة.

**1-1- المجموعة الدفترية:** تخضع هذه النوعية من السجلات والدفاتر الخاصة بمحاسبة التكاليف لنظرية القيد المزدوج حيث يتم تثبيت قيود محاسبية منتظمة لفعاليات التكاليف ومن هذه الدفاتر: اليومية العامة التكاليف، اليوميات المساعدة كيميوية المواد الواردة (الوارد المخزني) أو المواد الصادرة (المنصرف أو الصادر المخزني) وغيرها، أستاذ عام التكاليف سجلات الأستاذ المساعد كأستاذ مخازن المواد والأجور والمصاريف الغير مباشرة، وبسبب التشابه بين هذه الدفاتر ودفاتر المحاسبة المالية قد ترتأي بعض المشاريع الإقتصادية دمج المجموعتين بسجلات موحدة وقد يرتأي البعض الآخر فصلهما، وكلا الحالتين تعتمدان على عدد من العوامل تدخل ضمنها حجم المشروع وحجم فعاليات إدارته وأقسامه المختلفة، نوعية وطبيعة منتجاته وخبرة التكلفة العاملين فيه<sup>1</sup>.

**1-2- دليل التكاليف:** يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل حساب أو كل بند رقما خاصا به ويمثل دليل التكاليف في الشركات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات ومراكز التكلفة، ووحدات النشاط وعناصر التكاليف ويقصد المحاسبون عادة من إستخدامهم لمصطلح دليل التكاليف عدة أدلة وليس دليلا واحدا تمثل "أساس حركة نظام التكاليف وأدلة التكاليف، ويقسم دليل التكاليف إلى<sup>2</sup>:

\* **دليل المراكز:** ويحدد الدليل المراكز الإجمالية والمراكز العامة والمساعدة لها وتبويبها رقميا مما يسهل عليه تحديد التكلفة وتحميل التكاليف غير المباشرة والرقابة على تكاليف المركز.

\* **دليل الوحدات:** بموجب دليل الوحدات يتم تبويب المنتجات الرئيسية والفرعية وأجزائها تبويبا رقميا، الأمر الذي يسهل توجيه التكاليف نحوها وبالتالي تسهل إستخراج التكلفة المتعلقة بالمنتجات.

\* **دليل العناصر:** ويحدد هذا الدليل عناصر التكاليف من عمالة ومواد وخدمات مع التعبير عنها رقميا. وهناك عدة طرق مستخدمة في عملية ترميز وترقيم الوحدات والعناصر مثل طريقة المجموعات و الكتل والرقمية

<sup>1</sup> عدنان هاشم السمراني، "محاسبة التكاليف Cost Accounting"، الجامعة المفتوحة، ليبيا، الجزء الثاني، 1996، ص ص 214-215.

<sup>2</sup> شادي صبحي أبو شنب، "دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص ص 38-39.

والأرقام العشرية، حيث تستخدم في الغالب طريقة المجموعات في إعداد دليل الحسابات، في حين تستخدم الطرق الأخرى وخاصة طريقة الكتل الرقمية في إعداد دليل الوحدات و العناصر.

**1-1-1- تقارير التكاليف:** يجب تصميم مجموعة من التقارير التي تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام التكاليف. ولما كانت أهداف محاسبة التكاليف تتركز في تحديد التكاليف الفعلية والرقابة على عناصر التكاليف والمساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية فإن هناك ثلاثة أنواع من التقارير<sup>1</sup>:

- **تقارير (قوائم) لقياس التكاليف الفعلية:** ويتم إعداد تقارير أو قوائم قياس التكاليف الفعلية من واقع المستندات أو دفاتر التكاليف وفي ضوء نظرية تحميل التكاليف المتبعة. وتعد هذه القوائم إما لقياس تكاليف المنتجات التامة والإنتاج تحت التشغيل أو لقياس مراكز التكلفة أو مراكز المسؤولية أو لقياس تكاليف النشاط ككل.

- **تقارير رقابية:** تهدف التقارير الرقابية إلى تقديم البيانات التي تتعلق بالأداء المخطط والأداء الفعلي وأنواع الانحرافات المختلفة وتحليلها إلى أسبابها لكي تستطيع الإدارة اتخاذ الإجراءات المصححة.

- **تقارير ترشيح اتخاذ القرارات:** تهدف هذه التقارير إلى تقديم البيانات التي تساعد الإدارة في المفاضلة بين البدائل المختلفة واتخاذ القرارات المناسبة وتوجد مفاهيم تكاليف متعددة تناسب أغراض اتخاذ القرارات وذلك مثل التكاليف التفاضلية وتكلفة الفرصة البديلة والتكاليف الغارقة والتكاليف الاجتماعية.

**2- أهداف نظم التكاليف:** تتمثل أهم أهداف نظام التكاليف فيما يلي:<sup>2</sup>

**1-2-1- تحديد تكلفة النشاط:** يعتبر تحديد تكلفة النشاط أول وأقدم أهداف نظم التكاليف حيث كان الهدف عند نشأتها هو تحديد التكلفة الفعلية على المستويات المختلفة:

**1-1-2-1-1-2- على مستوى وحدة النشاط (وحدة الإنتاج):** لتحديد سعر بيع الوحدة أو أمر التشغيل ولدراسة معدلات تكلفة الوحدة للاستفادة منها في القرارات الإدارية.

- تحديد تكلفة كل عنصر من عوامل الإنتاج (مواد، عمالة، خدمات) حتى تتعرف الإدارة على التكلفة التي تتحملها عن كل عنصر لتقارنها بين كل فترة وأخرى وتقارنها مع المنشآت المماثلة لتدرس مدى تطور معدلات هذه العناصر من فترة لأخرى وبالمقارنة بالمنشآت الأخرى ومع المنافسين.

- تحديد تكلفة كل وظيفة في المنشأة - إنتاج وتسويق وإدارة وخدمات،

<sup>1</sup> تحليل عواد أبو حشيش، "محاسبة التكاليف قياس وتحليل"، مرجع سبق ذكره، ص 275، 276.

<sup>2</sup> صلاح بسيوي عيد، وآخرون، "نظم محاسبة التكاليف"، بدون دار نشر، مصر، الطبعة الأولى، ص 9، 11.

أولاً: للمساعدة في إعداد نتائج الأعمال، ثانياً: لدراسة التكلفة التي تتحملها المنشأة عن كل وظيفة وتقييم أداء كل وظيفة ومدى مساهمتها في تحقيق أرباح المنشأة .

**2-1-2- على مستوى المنتج:** لتحديد جملة تكلفته ونتيجة أعماله من ربح أو خسارة على مستوى القسم أو مركز التكلفة لبيان التكلفة التي تتحملها المنشأة في كل قسم لترشيد القرارات الخاصة بهذا المركز أو القسم.

**2-1-3- على مستوى مركز المسؤولية:** لتقييم أداء المسؤولين الإداريين ومحاسبتهم عن المسؤولية المكلفين بها.

**2-1-4- على مستوى المصنع بالكامل** بما يشتمل عليه من منتجات وأقسام لتحديد التكلفة التي تتحملها المنشأة عن كل مصنع من مصانعها الفرعية ولتحديد ربحية كل مصنع وتقييم أدائه ويتم هذا التحديد للتكلفة على أساس تحليلي حتى تتحقق الاستفادة الكاملة من بيانات التكاليف، فكلما زاد التحليل وتعمق كلما استطاعت الإدارة أن تضع يدها على كل صغيرة وكبيرة في المنشأة.

**2-2- تخطيط تكاليف النشاط:** حقيقة تحديد التكلفة الفعلية قد يكون من أساسيات أي نظام تكاليف فعلي نظراً لأهمية تحديد التكلفة الفعلية على مستوياتها المختلفة المشار إليها فيما سبق، ولكن التكاليف الفعلية تحدث كيف إتفق ولا نستطيع أن نتحقق مما إذا كانت قيم التكلفة الفعلية سليمة أم بها خلل وإنحرافات.

ولذلك ومع تطور الفكر المحاسبي أصبح من المهام الرئيسية لنظام التكاليف أن يخطط تكاليف النشاط أولاً لتعتبر بمثابة مرشد للتنفيذ الفعلي، بمعنى أن يتم التنفيذ للنشاط والتكاليف بناء على ما تم تخطيطه وثانياً لتكون تلك التكاليف المخططة أو المحددة مقدماً بمثابة أساس لرقابة التكاليف الفعلية لبيان ما إذا كانت تلك التكاليف الفعلية بها إنحرافات في صالح أو غير صالح المنشأة، ويتسع إطار هذا الهدف ليخدم إدارة المنشأة في إعداد الموازنات التخطيطية حيث تشتمل الموازنات التخطيطية على عديد من بنود التكاليف التي يستطيع نظام التكاليف أن يقدرها على أساس سليم مما يدعم وظيفة الموازنات التخطيطية كأساس للتنفيذ والرقابة.

**2-3- الرقابة على التكاليف:** في ظل الظروف المعاصرة تعتبر الرقابة على التكاليف أهم أهداف نظم التكاليف، فلم يعد محاسب التكاليف مجرد محاسب يسجل ويحلل البيانات وينتهي دوره عند هذا الحد ولكن مهامه إتسعت في الوقت الحاضر لتشمل التدخل في كل أنشطة المنشأة للتحقق مما إذا كان الأداء الفعلي وتكاليفه تسير وفق المخطط لها، ثم التقرير عن نتائج هذه المتابعة وإقتراح أفضل السبل لتحسين الأداء، إن الدور الهام للمحاسب في ظل البيئة المعاصرة قد جعل المحاسب متغيراً أساسياً في منظومة عمل أي منشأة، فهو الذي يساعد

المنشأة على تخفيض تكاليفها من خلال أساليب الرقابة التي يتبعها، وهذا التخفيض في التكاليف أصبح مطلباً ملحاً في البيئة المعاصرة حتى تتمكن المنشأة من البقاء في مجال الأعمال وتتمكن من مواجهة منافسيها<sup>1</sup>.

## 2-4- ترشيد القرارات الإدارية:

نظام التكاليف يوفر البيانات والمعلومات اللازمة للعملية الإدارية ويساعدها في زيادة كفاءة ورفع معدلات الربحية التي تحققها.

إن اتخاذ القرارات أحد الوظائف الرئيسية لإدارة المنشأة بل ربما تكون هي الوظيفة الأساسية للإدارة وهذه القرارات قد تكون تخطيطية مثل: تقديم منتج جديد أو قبول طلبيات، بسعر منخفض عن السعر العادي أو إختيار تشكيلة مثلى من المنتجات وقد تكون قرارات رقابية مثل: اتخاذ قرارات لتحسين الأداء في أحد الأقسام أو المراكز التي حدث بها خلل أو إنحرافات في التكاليف إن توافر البيانات التفصيلية للتكاليف من خلال نظام التكاليف يجعل محاسب التكاليف قادراً في أي وقت على ترشيد قرارات الإدارة التخطيطية أو الرقابية سواء في الأجل القصير أو في الأجل الطويل .

## المطلب الثالث: تبويب التكاليف

### 1- تبويب التكاليف طبقاً لطبيعة عناصرها:

تنقسم التكاليف طبقاً لطبيعة عناصرها إلى المواد والأجور والأعباء الصناعية الأخرى وتمثل فيما يلي:

تنقسم التكاليف طبقاً لطبيعة عناصرها إلى المواد والأجور والأعباء الصناعية الأخرى وتمثل فيما يلي:

- **المواد:** المواد تنطوي على المواد الخام والمواد الأولية التي تستخدمها في الصناعة<sup>2</sup>.

- **الأجور:** هو تكلفة الجهود البشري الذي يقدمه شخص تربطه بالمنشأة علاقة تبعية ويلاحظ أن ما يتم سداده مقابل إستشارات لجهات خارجية لا يعتبر من الأجور<sup>3</sup>.

- **الأعباء الصناعية الأخرى:** تنطوي الأعباء الصناعية بصفة عامة على بعض المواد التي يطلق عليها المواد

غير المباشرة وبعض الأجور التي يطلق عليها الأجور غير المباشرة وهي تشمل كل ما يلزم من هذين العنصرين لتشغيل الآلات والمعدات اللازمة لإتمام العملية الصناعية، أما الأعباء الصناعية الأخرى، فهي تتضمن عناصر

<sup>1</sup> محمد حسين عبد الرحمن وآخرون، "محاسبة التكاليف في المنشآت المتخصصة"، بدون دار نشر، مصر، الطبعة الأولى، 2020، ص17.

<sup>2</sup> عبد الحي مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال، "أساسيات محاسبة التكاليف (دراسة شاملة)"، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008، ص20.

<sup>3</sup> رائد محمد عبد ربه، "مبادئ المحاسبة المالية"، الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2016، ص91.

أخرى المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة، مثل إهلاك الآلات، التأمين على المصنع، إيجار مباني المصنع، الضرائب العقارية على المصنع وغيرها<sup>1</sup>.

**2- تبويب التكاليف حسب سلوكها:** وتنقسم في ظل هذا التبويب إلى ثلاث مجموعات وتتمثل في:

### 2-1- التكاليف المتغيرة:

هي التكاليف التي تتغير في مجموعها طرديا مع التغير في حجم النشاط وبنفس النسبة. فعندما يصاحب التغير في حجم النشاط تغيرا مماثلا في نفس الاتجاه في إجمالي تكلفة عنصر معين، فإن هذا العنصر يعتبر متغيرا أو مرنا.

فالتكاليف المتغيرة تزيد وتنقص مع الزيادة والنقص في حجم الإنتاج، فالمواد المباشرة والأجور المباشرة وعمولة وكلاء البيع تعتبر تكاليف متغيرة طالما أن تكلفتها الإجمالية تتغير مع تغير حجم النشاط، فليس هناك علاقة بين التكلفة المتغيرة ومرور الزمن وإنما يخلقها حدوث الإنتاج فإذا لم يكن هناك إنتاج فلا وجود للتكاليف المتغيرة، فالتكاليف المتغيرة دالة من دوال الإنتاج<sup>2</sup>.

### 2-2- التكاليف الثابتة:

هي التكاليف التي تبقى ثابتة بالإجمالي ومتغيرة للوحدة ومثال ذلك الاندثار وباستخدام طريقة القسط الثابت، التأمين، ضريبة العقار، الإيجار، رواتب المشرفين، رواتب الإداريين وأجور الإعلان وعلى عكس التكاليف المتغيرة فإن التكاليف الثابتة لا تتأثر بالتغيير في مستوى النشاط بمحدود المدى الملائم وبالتالي فإن الارتفاع والانخفاض في مستوى النشاط لا يؤثر في إجمالي التكاليف الثابتة وبالتالي تبقى ثابتة دون تغيير ما لم تتأثر بسبب عوامل من خارج الوحدة الاقتصادية مثل قيام المالك بزيادة الإيجار الشهري وتخفض التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة بزيادة مستوى النشاط والعكس صحيح، وبشكل عام فإن للتكاليف الثابتة تنقسم إلى مجموعتين هما<sup>3</sup>:

### 2-3- التكاليف الثابتة الإلزامية (إجبارية):

هي التكاليف التي لا يمكن تغييرها في المدى القصير نتيجة إرتباط بعقود طويلة أو على مدى سنة، والتكاليف الثابتة الإلزامية تبقى لا تتغير بالمدى القصير حتى توقف العمل والعمليات الإنتاجية وعادة تكون تكاليف إستعادتها أكثر بكثير من أي مبلغ يمكن إسترجاعه بسبب الشروط التعاقدية القانونية.

<sup>1</sup> عبد الحي مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال، "أساسيات محاسبة التكاليف (دراسة شاملة) مرجع سبق ذكره، ص22.

<sup>2</sup> كمال حسين، عبد الحميد ممدوح، "أصول محاسبة التكاليف"، كلية التجارة للتعليم المفتوح، مصر، بدون سنة نشر، ص32.

<sup>3</sup> ناجي شايب الركابي، "المحاسبة الإدارية أدوات لصنع القرارات في منظمات الأعمال"، مطبعة الكتاب، العراق، الطبعة الثانية، 2020، ص ص18-

## 2-4- التكاليف الثابتة غير الإلزامية:

تشير إلى التكاليف الثابتة التي يمكن التحكم بها بالمدى القصير، وهي تتأثر بقرارات الإدارة العليا، ويمكن إيقاف هذه التكاليف في المدى القصير مع أضرار قليلة على المدى البعيد للمنظمات.

## 2-5- التكاليف المختلطة:

ومن الأمثلة عليها تكاليف الخدمات غير المباشرة والعمالة غير المباشرة، وبعض الخدمات مثل الطاقة الكهربائية الشهرية، ويقوم المحاسب بتحليل التكاليف المتغيرة جزئياً لتحديد الجزء الثابت والجزء المتغير منها<sup>1</sup>. وهي تلك التكاليف التي تحتوي على كلا من العنصر المتغير وكذلك العنصر الثابت فهي تتضمن مبلغ ثابت في حدود مدى إنتاجي معين، وجزء آخر متغير يتغير بالتناسب المباشر مع التغيرات في حجم الإنتاج<sup>2</sup>.

## 3- تويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط:

### 3-1- التكاليف غير المباشرة:

التكاليف الغير مباشرة والتي يطلق عليها التكاليف أو الأعباء وهي التكاليف التي ترتبط بأكثر من غرض من أغراض التكاليف<sup>3</sup>.

أي التكاليف التي لا ترتبط بوحدة إنتاج معينة بذاتها: وإنما تنفق على المصنع ككل مثل إيجار المصنع ورواتب مديري المصنع والقوى المحركة والإنارة وغيرها فهذه المصروفات مصروفات عامة أي أنها تصرف على المصنع ككل فهي لا تصرف خصيصاً على وحدة إنتاج معينة بذاتها، ولذا عرفت بالتكاليف غير المباشرة أو التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج أي التكاليف التي لا ترتبط بوحدة الإنتاج بشكل مباشر<sup>4</sup>.

### 3-2- التكاليف المباشرة:

هي التكاليف التي تصرف بشكل رئيسي ويستفيد منها قسم بعينه، وهي التكاليف التي تلزم عملية تصنيع وإنتاج السلعة لدى الشركات<sup>5</sup>.

## 4- تويب التكاليف من ناحية الوظائف: وتنقسم التكاليف من هذه الناحية إلى<sup>6</sup>:

<sup>1</sup> علي القباني ثناء، "قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة"، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 29.

<sup>2</sup> محمود سعيد الهلباوي، "دراسات في محاسبة التكاليف الفعلية"، كلية التجارة، مصر، 2003، ص 20.

<sup>3</sup> محمد الفيومي محمد، "أصول محاسبة التكاليف"، مطبعة الانتصار، مصر، 1993، ص 30.

<sup>4</sup> علي عبد الحليم وآخرون، "أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية"، ذات السلاسل للنشر، الكويت، الطبعة الأولى، 1990، ص 69.

<sup>5</sup> أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، "المحاسبة الإدارية"، الشركة العربية المتحدة، مصر، 2008، ص ص 44-57.

<sup>6</sup> أحمد نور، محمد محرم زينبات، "مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية"، الدار الجامعية، مصر، 1992، ص 42.

**4-1- التكاليف الإدارية:** وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة لإدارة المشروع ووضع السياسات المختلفة لجميع الأعمال التي تقوم به.

**4-2- تكاليف الإنتاج أو الصنع:** وهي تلك التكاليف المتعلقة بإنتاج أو صنع منتج معين.

**4-3- تكاليف البيع والتوزيع:** وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل تصريف وتوزيع المنتج أو الأجزاء التي تقوم المنشأة بصنعها.

**5- تبويب التكاليف لأغراض إتخاذ القرارات:**

**5-1- التكلفة الغارقة:** هي التكلفة التي تنتج عن قرارات تم إتخاذها في الماضي ولا تستطيع الإدارة إيقافها أو التحكم بهذه التكلفة ولا يوجد لها أي إرتباط بالقرارات المستقبلية. وبالرغم من عدم إرتباط التكاليف التاريخية في حد ذاتها بإتخاذ القرارات فإنه يتم تحليلها تفصيلا قبل إتخاذ قرارات تتعلق بالمستقبل، وذلك بسبب أن لها أثر على حساب الضرائب في المستقبل، حيث أنها ترتبط بالتكاليف المعرقة نظرا لأن الضرائب تمثل تدفقا نقديا يعتمد على التكاليف التاريخية<sup>1</sup>.

**5-2- التكاليف التفاضلية:** وتطبق فقط في حال وجود بدائل مختلفة للاختيار، وهي الفرق بين مجموع تكاليف بديلين عند إختيار أحدهما دون الآخر، وهو التغير في إجمالي التكاليف (زيادة أو نقصان) والتي تصاحب التغير في حجم النشاط أو الإنتقال بين بديل إلى آخر ويسمى مقارنة الإيرادات والتكاليف التفاضلية لأحد البدائل بالإيرادات والتكاليف التفاضلية لبديل آخر "بالتحليل التفاضلي"<sup>2</sup>.

**5-3- تكاليف الفرصة البديلة:** وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم إستخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية<sup>3</sup>.

**5-4- التكلفة المضافة:** هي قيمة التغير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة حجم الإنتاج من مستوى معين إلى مستوى آخر أكبر أو أقل من المستوى السابق. وتعتبر هذه التكلفة في حالة إتخاذ قرار بشأن زيادة أو خفض مستوى الإنتاج<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عسان فلاح المطارنة، "مقدمة في محاسبة التكاليف"، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2003، ص33.

<sup>2</sup> نائل عدس، نضال خلف، "محاسبة التكاليف مدخل حديث"، دار البيازوري، عمان، 2007، ص53-54.

<sup>3</sup> إسماعيل يحي تريكي، "محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، دار الحامد، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص43.

<sup>4</sup> عسان فلاح المطارنة، "مقدمة في محاسبة التكاليف"، مرجع سبق ذكره، ص34.

6- تبويب التكاليف من حيث مدى إمكانية التحكم فيها: وتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

6-1- تكاليف يمكن التحكم فيها: هي عناصر التكاليف التي تحدث في مركز مسؤولية معين، تخضع لسيطرة الشخص المسؤول عن المركز، ويمكنه التحكم فيها أو التأثير عليها في حدود وقت معين وتحت ظروف وإمكانات محددة.

6-2- تكاليف لا يمكن التحكم فيها: هي عناصر التكاليف التي تحدث في مركز مسؤولية معين، ولا تخضع لسيطرة الشخص المسؤول عن المركز، ولا يمكنه التحكم فيها أو التأثير عليها في حدود وقت معين وتحت ظروف وإمكانات محددة.

7- تبويب التكاليف على أساس تكلفة الفترة وتكلفة المنتج: وتمثل في<sup>2</sup>:

7-1- تكاليف الفترة: هي التكاليف التي يمكن مقابلتها بالإيرادات على أساس الفترة الزمنية.

7-2- تكاليف المنتج: هي التكاليف التي يمكن مقابلتها بالمنتجات أفضل من الفترة الزمنية، وتتكون من تكلفة السلع المشتراة أو المنتجة وينظر إلى تكلفة المنتج على أنها ملتصقة بوحدة المنتج سواء مشتري أو مصنع.

8- تبويب التكاليف على أساس القياس:

8-1- التكاليف المعيارية: التكاليف المعدة مسبقاً، فهي تمثل التكاليف المستهدفة تحقيقها<sup>3</sup>.

8-2- التكاليف الفعلية: وتمثل التكاليف التي يتم إنفاقها فعلاً في سبيل إنتاج سلعة أو تقديم خدمة معينة، حيث يتم الحصول عليها من واقع السجلات التي تحتفظ بها المنشأة<sup>4</sup>.

8-3- التكاليف المثالية: ويقصد بها التكاليف المحددة مسبقاً واللازمة لتصنيع سلعة أو تقديم خدمة وذلك ضمن كفاءة إنتاجية عالية جداً<sup>5</sup>.

9- تبويب التكاليف طبقاً لعلاقتها بالفترة المحاسبية:

ويمكن تقسيمها عموماً إلى تكاليف العمليات الجارية وتكاليف الرأسمالية وتمثل في<sup>6</sup>:

9-1- تكاليف العمليات الجارية: هي تلك التكاليف التي تنفق على سلع أو خدمات يتم الاستفادة منها خلال فترة أقل من سنة.

<sup>1</sup> صالح محمد نصر، "الوجيز في المحاسبة الإدارية"، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2015، ص70.

<sup>2</sup> زي إتش جاريسون، إريك نورين، "المحاسبة الإدارية"، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2002، ص47.

<sup>3</sup> صالح محمد نصر، مرجع سبق ذكره، ص70.

<sup>4</sup> أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، "المحاسبة الإدارية"، مرجع سبق ذكره، ص52.

<sup>5</sup> أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص52.

<sup>6</sup> كمال حسين، ممدوح عبد الحميد، "أصول محاسبة التكاليف" مرجع سبق ذكره، ص13



9-2- تكاليف رأسمالية: تكاليف تنفق للحصول على سلع وخدمات طويلة الأجل، لفترات أطول من السنة.

### المبحث الثاني: مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف من بين أهم أنظمة المعلومات التي تستخدم في مراقبة التسيير من خلال مجموعة من الطرق وذلك حسب إحتياجات المؤسسة ولذلك فإن لهذا النظام القدرة على التحكم في التكاليف من خلال ما يشتمله من مجموعة من مبادئ وأسس محاسبية لازمة لتحليل البيانات وتصنيفها وكذا مساعدة الإدارة في رسم إستراتيجيتها.

يهدف هذا المبحث إلى إبراز المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف وذلك من خلال المطالب الثلاثة التالية:

- ماهية محاسبة التكاليف.
- الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف وأهدافها.
- علاقة محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية.

### المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف

سنقوم في هذا المطلب بتقديم نشأة وتطور محاسبة التكاليف وأهم تعاريف محاسبة التكاليف وأهميتها.

### 1- نشأة وتطور محاسبة التكاليف:

من المعتقد أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب من قرنين من الزمان<sup>1</sup>، يمكن تقسيم هذه الفترة التاريخية التي لازمن تطور محاسبة التكاليف إلى أربعة مراحل وهي<sup>2</sup>:

### المرحلة الأولى: من القرن 14 إلى القرن 17

في هذه المرحلة حسب سجلات شركة "Del Benecom" وشركة "Florentine" لتصدير الملابس الصوفية من خلال السجلات المحاسبية للشركة الإيطالية "ميدسي" للغزل والنسيج حيث إستطاعت الوصول إلى معرفة التكلفة وتسعير منتجاتها المتمثلة في الملابس الجاهزة.

### المرحلة الثانية: من نهاية المرحلة الأولى حتى نهاية القرن 18

ما ميز هذه الفترة هو توسع محاسبة التكاليف لتشمل مجالا جديدا وهو الزراعة كما ظهر لأول فكرة لإستخدام بيانات التكاليف لأغراض إتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> عبد الحي مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات التكاليف (دراسة شاملة)، مرجع سبق ذكره، ص8.

<sup>2</sup> أيمن إبراهيم قويدر، سوف محمد العقربي، "محاسبة التكاليف"، دار حيثر لنشر، الطبعة الأولى، مصر، 2019، ص ص15، 16.

### المرحلة الثالثة: من نهاية المرحلة الثانية حتى نهاية القرن 19

تعتبر هذه الفترة من أهم الفترات التي راجت فيها محاسبة التكاليف حتى أطلق عليها "عصر النهضة لمحاسبة التكاليف" ويمكن إيجاز ما جاء في هذه الفترة في الآتي:

- التوجه نحو الدقة والضبط في التكاليف.
- الدعوة لتخفيض التكاليف في ظل المنافسة الحادة.
- الدعوة إلى الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.

### المرحلة الرابعة: من بداية القرن 20 إلى الوقت الراهن

أما القرن العشرين فقد تميز بثلاث إتجاهات يمكن إيجازها فيما يلي:

- الانتقال والإهتمام بموضوع تحديد التكلفة الحقيقية.
- توسيع الرقابة لتشمل مجالات جديدة كتكاليف البيع والتوزيع.
- إدخال الأساليب العملية في مجال محاسبة التكاليف.

### 2- تعريف محاسبة التكاليف

لقد تعددت تعاريف محاسبة التكاليف لكن يظهر أن مضمونها واحد وستتطرق إلى أهمها:

**تعريف 01:** محاسبة التكاليف عبارة عن مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة<sup>1</sup>.

**تعريف 02:** محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة تعتبر نظاما فرعيا للمعلومات ضمن عناصر (أجزاء) نظام المعلومات المحاسبي على مستوى المنشأة<sup>2</sup>.

**تعريف 03:** هي عملية محاسبة التكلفة التي تبدأ بتسجيل الدخل والنفقات وتنتهي بإعداد البيانات الإحصائية، إنها آلية رسمية التي من خلالها يتم التأكد من كلفة المنتجات أو الخدمات والتحكم بها<sup>3</sup>.

من التعاريف السابقة نستنتج أن محاسبة التكاليف تخدم إدارة المشروع بالدرجة الأولى عن طريق تزويدها بالمعلومات الملائمة لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> محمد تيسير عبد الحكيم الرحي، "مبادئ محاسبة التكاليف"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان - الأردن، 2006، ص 5-6.

<sup>2</sup> زايد سالم أبو شناف وآخرون، "أساسيات التكاليف"، دون دار نشر، الطبعة الأولى، مصر 2018-2019، ص 3.

<sup>3</sup> CMA Bhawan, ceest Accounting, first edition, India, 2016, p02.

### 3- أهمية محاسبة التكاليف

يمكن إستخلاص أهمية محاسبة التكاليف في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- قياس تكاليف المنتج (سلعة أو خدمة): يساعد نظام التكاليف في توفير بيانات تفصيلية عن أنشطة الوحدة الإقتصادية المختلفة التي تساعد على معرفة النتائج النهائية للوحدة الإقتصادية ومقدار ما تحققه من ربح أو خسارة.

- تساعد محاسبة التكاليف في تحليل البيانات الإجمالية التي تقدمها المحاسبة المالية.

- ضبط عناصر التكاليف وتحقيق الرقابة عليها.

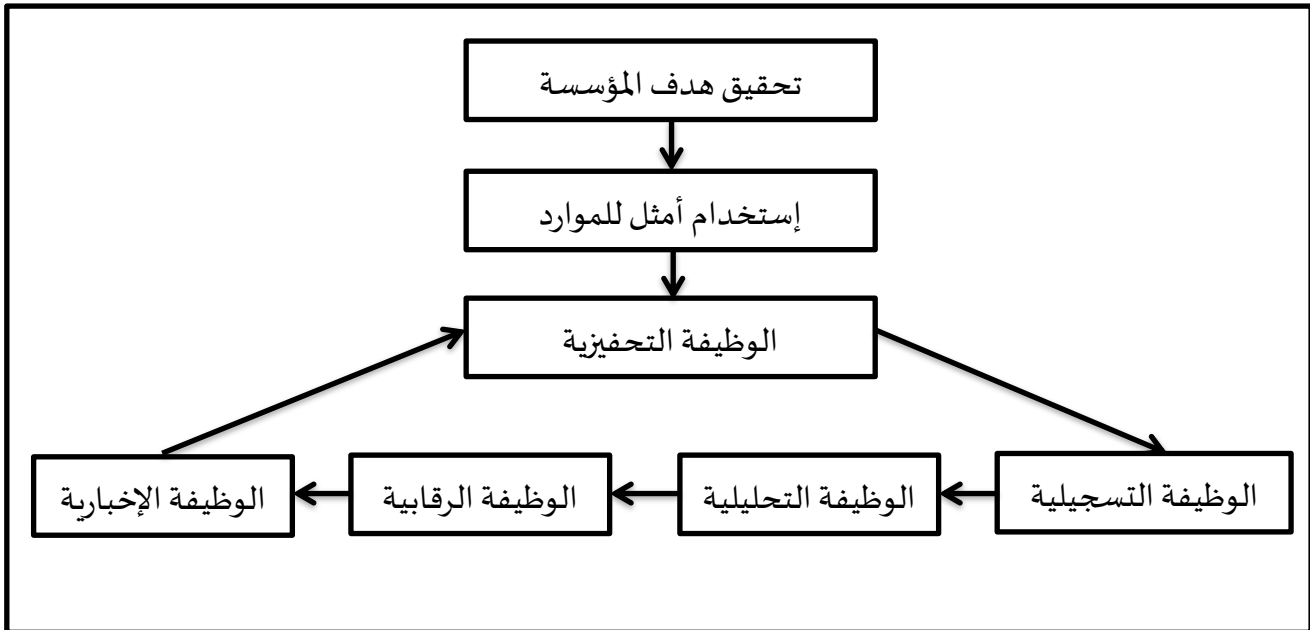
المطلب الثاني: الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف وأهدافها

#### 1- الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف:

لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة

ويمكن التعبير عن هذه الوظائف من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): يوضح وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 28.

وفيما يلي بيان لهذه الوظائف:

<sup>1</sup> فيحاء عبد الله يعقوب، إمتثال رشيد نجاي، "تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص"، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد 12، العدد 41، بغداد، 2006، ص 3-4.

**1-1- الوظيفة التسجيلية:** وهي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف وإن الوحدة الإقتصادية هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما وأن هناك طريقتين لتسجيل إما على أساس "طريقة الإدماج" أو على أساس "الإنفعال"<sup>1</sup>.

**2-1- الوظيفة التحليلية:** تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لإستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكاليفية فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر وتحديد طبيعة ونوع إستخدام ونمط سلوكه وإرتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات<sup>2</sup>.

**3-1- 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 الإنحرافات<sup>3</sup>.

**4-1- الوظيفة الإخبارية:** هذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث يتم تحديد الإنحرافات ودراستها بشكل دقيق بعد ذلك ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا من أجل دراستها وإتخاذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الإنحرافات لضمان عدم تكرارها في الفترات اللاحقة<sup>4</sup>.

**5-1- الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة بحيث تمثل الحافز الدافع لأقسام المؤسسة في إستخدام مواردها الإقتصادية المتاحة بشكل كفؤ وإقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم<sup>5</sup>.

## 2- أهداف محاسبة التكاليف:

إن محاسبة التكاليف بما تشتمل عليه من أساليب وإجراءات ينبغي أن تعمل على تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة، حيث يعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الغرض الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن المنشأة من تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التريكي، "محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص 24-25.

<sup>2</sup> صالح عبد الله الرزق، عطا الله وارد خليل، "محاسبة التكاليف الفعلية"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 1999، ص 10.

<sup>3</sup> السيد عبد المقصود ديبان، "أساسيات محاسبة التكاليف"، دار المعرفة الجامعية، بيروت، 2019، ص 26.

<sup>4</sup> إبراهيم ميدة، عطا الله وارد خليل، "محاسبة التكاليف"، الجزء الأول، جامعة دمشق، سوريا، 2011، ص 47.

<sup>5</sup> نبو مجيد، "إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) لمراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية، دراسة تطبيقية"، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، الجزائر، 2019، 2020، ص 77.

<sup>6</sup> نائل عدس، نزال خلف، "محاسبة التكاليف مدخل حديث"، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 19-20.

- مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات السعرية السليمة للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم الشركة بإنتاجها أو تقديمها<sup>1</sup>.
- توفير المعلومات عن الطاقة الإنتاجية المتاحة في كل قسم أو عملية أو مرحلة والموارد اللازمة لإنتاج كل منتج وكذلك مستلزمات الإنتاج القياسية بما يمكن الإدارة من تخطيط برنامج الإنتاج من المنتجات المختلفة لتحقيق أهداف الوحدة المحاسبية على أفضل صورة ممكنة<sup>2</sup>.
- متابعة وفحص التدفقات الداخلية للشركة من أجل تزويد المديرين بالمعلومات اللازمة<sup>3</sup>.
- مراقبة العمليات التشغيلية وذلك من خلال مساعدة المؤسسة الاقتصادية في التخطيط عن طريق الموازنات التقديرية، كذلك المساعدة في الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مراقبة التكاليف الفعلية مع المقدرة على تحديد الانحرافات الموجودة واتخاذ القرارات المناسبة<sup>4</sup>.

### المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية

#### 1- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية:

- نشأة محاسبة التكاليف نتيجة عجز المحاسبة المالية في مواكبة التطور الذي حدث بعد الثورة الصناعية وما صاحبه من ضرورة وجود محاسبة متخصصة تواكب هذا التطور، وأن المبادئ التي تقوم عليها محاسبة التكاليف تعد إمتداداً للمبادئ التي تقوم عليها المحاسبة المالية، وبالتالي فإن هناك علاقة قوية بينهما يمكن إيضاحها كما يلي:
1. تظهر المحاسبة المالية بيانات إجمالية عن الإيرادات والمصروفات في الحسابات الختامية في نهاية السنة وتقوم محاسبة التكاليف بتقديم ما يؤيدها من بيانات تحليلية وتفصيلية عن عناصر تلك الإيرادات والمصروفات.
  2. تستخدم بيانات محاسبة التكاليف في بعض الأحيان في تحقيق الضبط والرقابة على البيانات المحاسبة المالية مثل البيانات المتعلقة بالأجور.
  3. تحتاج المحاسبة المالية إلى بعض البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف عند تحديد نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي في نهاية السنة، مثل المخزون السلعي.

<sup>1</sup>كمال حسن جمع الربيعي، سعدون مهدي الساقى، "محاسبة التكاليف الصناعية"، دار إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص17.

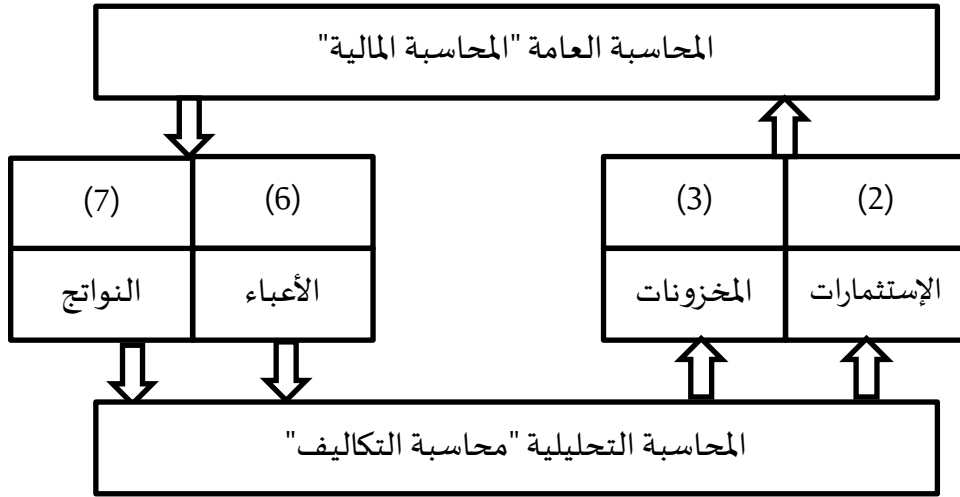
<sup>2</sup>عبد الحي عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، "أساسيات محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2006، ص11.

<sup>3</sup> Brahim Aaoud, "comptabilité analytique d'exploitation", édition maghrébines , 2012, p10.

<sup>4</sup>نوبلي نجلاء، "إستخدام أدوات 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، ص40.

4. تحتاج محاسبة التكاليف إلى بعض البيانات التي توفرها المحاسبة المالية عند قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، مثل شراء مواد الخام، أجور العاملين<sup>1</sup>.

الشكل رقم (02): العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية



المصدر: عيسى جرادي، "محاسبة التكاليف دروس نظرية"، دار الشهاب، باتنة، الجزائر، دون سنة، ص08. يتضح من الشكل أعلاه، أن العلاقة متبادلة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية تكمن في أن كل منهما تزود الأخرى بالمعلومات، حيث أن المحاسبة تزود محاسبة التكاليف بجزء من المدخلات الأولية والمتمثلة في الأعباء والنواتج، أما محاسبة التكاليف تزود محاسبة المالية بتكلفة كل من المخزونات وبعض عناصر الإستثمارات.

### 2- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية:

اتضح أن لمحاسبة التكاليف القدرة الكبيرة على خدمة جميع الوظائف الإدارية تقريبا بالإضافة إلى تحديد تكلفة أنشطة الإنتاج والخدمات، وتقوم محاسبة التكاليف بالتركيز على الإجراءات المحاسبية اللازمة لتحديد تكلفة الإنتاج والخدمات والرقابة عليها في حين أن المحاسبة الإدارية تقوم على إستخدام البيانات اللازمة لغرض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات سواء قصيرة الأجل منها أو طويلة الأجل<sup>2</sup>.

### 3- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية:

إن المحاسبة المالية تنصب أساسا على أحداث ووقائع الماضي، حيث أن الحقائق معروفة والرؤى تامة ومنجزة ومحققة، أما علاقتها بأحداث ووقائع الحاضر فمازالت غير واضحة المعالم، ومن ثم فمازالت حدودها بالنسبة

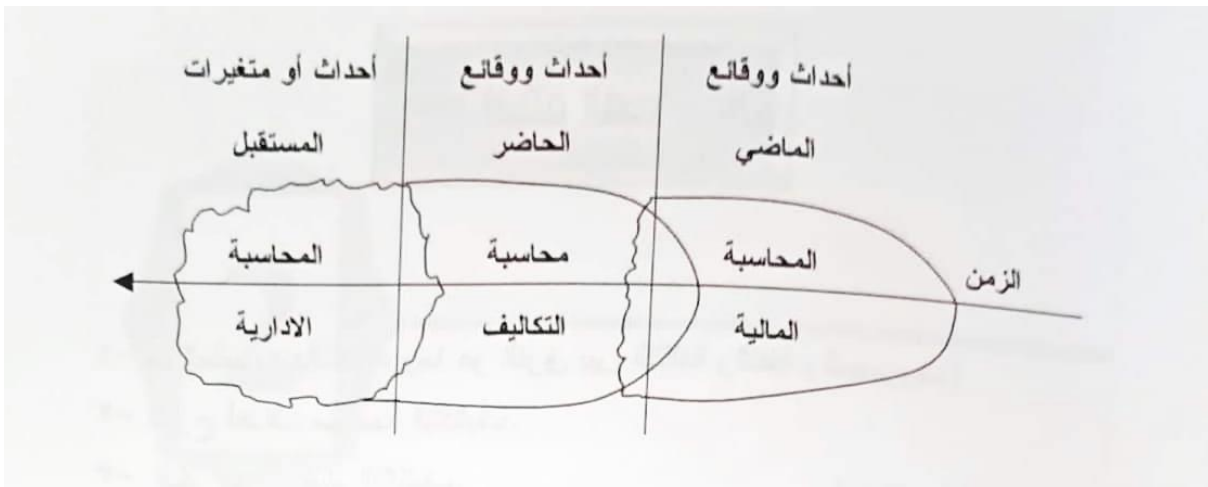
<sup>1</sup> المملكة العربية السعودية، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، محاسبة التكاليف، بدون سنة، ص06.

<sup>2</sup> أيمن إبراهيم قويدر، سوف محمد العقربي، "محاسبة التكاليف"، مرجع سبق ذكره، ص21.

لأحداث ووقائع الحاضر قابلة للتغيير، أما محاسبة التكاليف فتتصب على أحداث ووقائع الماضي والحاضر، كما أنها تتعامل مع بعض أحداث ومتغيرات المستقبل المتوقع والمنتظر، والمحاسبة الإدارية تنصب على متغيرات ومكونات المستقبل كما توفرها المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف مع وقائع وأحداث الحاضر فحدودها من حيث منطلق الحاضر ومدى المستقبل متغيرة حسب طبيعة المهمة أو القرار الذي ترمي هي إلى خدمته<sup>1</sup>.

يمكن إيضاح ما سبق من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية



المصدر: غسان فلاح المطارنة، "مقدمة في محاسبة التكاليف"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص23.

يظهر من خلال الشكل أعلاه أن المحاسبة المالية مرتبطة بأحداث ووقائع ماضية، بينما محاسبة التكاليف مرتبطة بأحداث ووقائع في الحاضر، أما المحاسبة الإدارية فهي مرتبطة بأحداث ووقائع مستقبلية.

### المبحث الثالث: نظريات التحميل ونظم محاسبة التكاليف

إن هدف كل مؤسسة هو تحقيق الربح، ويتوقف تحقيق هذا الهدف على كون أن الإيرادات تكون أكبر من التكاليف وهذا ما جعل المؤسسات تهتم بجانب التكاليف من ناحية تحديدها تحديدا دقيقا، وهذا ما يتطلب منها إستعمال أنظمة وطرق تساعدها على تحقيق ذلك وهي أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، حيث بعد فشل هذه الأنظمة من إستيعاب كل التكاليف وتوزيعها بشكل عادل وأنها أصبحت غير ملائمة نظرا للإنتقادات

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، "مقدمة في محاسبة التكاليف"، مرجع سبق ذكره، ص22.

الكثيرة لها، سعى الباحثين في هذا المجال إلى تطوير محاسبة التكاليف حيث ظهرت العديد من الأنظمة الجديدة كلياً تعالج وتكمل نقائص التي لم تأخذها بعين الاعتبار النظم التقليدية.

### المطلب الأول: نظريات تحميل التكاليف

وتنقسم إلى:

#### 1- أسلوب التكلفة الكلية:

ظهر هذا الأسلوب بفرنسا، وسمي بمراكز التحليل وقد كان لها مجال واسع في التطبيق على إعتبار أنها المحاسبة المطبقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي، وتعرف على أنها تكلفة المنتج في المرحلة النهائية بما فيها التكلفة التسويقية. ويقوم هذا الأسلوب على عدة مبادئ منها<sup>1</sup>:

- تحميل وحدة الإنتاج سواء كانت سلعة أو خدمة بتكاليف جميع الوظائف الموجودة في المؤسسة.
- يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في أول الفترة أو آخرها على أساس التكلفة الكلية.
- تصنيف عناصر التكاليف بحيث يتم الفصل بين عناصر التكاليف المباشرة وعناصر التكاليف غير المباشرة.
- تجميع عناصر التكاليف في أربع مجموعات بحيث يمكن قياس التكلفة بصورة مناظرة للأنشطة الوظيفية التي تؤديها.
- تميز عناصر التكلفة المباشرة وتخصيصها للمنتجات النهائية سواء كانت سلعة أو خدمة بشكل مباشر بينما تحمل هذه المنتجات بنصيبها من عناصر التكلفة غير المباشرة باستخدام معدلات تحميل فعلية أو تقديرية.
- يجب أن تكون التكلفة الإجمالية في ظل ظروف التشغيل العادية هي الحد الأدنى لسعر البيع.
- تحديد وحدات التكلفة، بحيث تعبر عن وحدات المنتج النهائي وهي الوحدات التي قامت المنشأة من أجلها سواء كانت منتجات أو خدمات ويتم ربط عناصر التكاليف بها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> نعيمة زعرور، "أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، 2015، ص91.

<sup>2</sup> أحمد هاشم عطية ومحمد محمود عبد ربه محمد، "دراسات في المحاسبة المالية - محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص238.



## 2- أسلوب التكلفة المعيارية:

يعرف أسلوب التكاليف المعيارية بأنها التكاليف المحددة مقدما على أساس عملي في ظروف معينة والتي تتخذ أساس لقياس وضبط التكاليف الفعلية ويهدف أسلوب التكاليف المعيارية إلى<sup>1</sup>:

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

## 3- أسلوب التكاليف الجزئية:

تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف، وبذلك فإن التكاليف تحمل تبعاً لارتباطها بمستوى النشاط، وبمعنى آخر فإن النشاط لا يتحمل إلى الجزء الذي يتعلق به من التكاليف، في حين يحمل الجزء الباقي إلى النتيجة، وهناك عدّة طرق جزئية لتحميل التكاليف نذكر منها<sup>2</sup>:

### 3-1- أسلوب التحميل العقلاني:

**3-1-1- تعريفها:** يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقاً كمستوى عادي، أما بالنسبة لكل مرحلة (الإنتاج، التوزيع، أو أي مرحلة أخرى)، تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدججة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل.

**3-1-2- مبدأ طريقة التحميل العقلاني:** تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله إلى المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانياً بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني والنتائج يتم جمعها مع الأعباء المتغيرة، ولاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة.

### 3-2- أسلوب التكلفة الهامشية:

هذه الطريقة استعملت قديماً لدى الاقتصاديين الرأسماليين، وقد أطلق على مدرسة هؤلاء إسم الحديين (الهامشيين)، باعتبارهم أول من استعمل هذا المفهوم، وكانت نظرية هؤلاء تدعو المنتج إلى رفع كمية إنتاجه إلى

<sup>1</sup> نعيمة زعرور، "أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة"، مرجع سبق ذكره، ص 97.

<sup>2</sup> خالد هادي، "دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، 2013، ص 53.

الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها، أي عدم تحقيق أي ربح أو خسارة في بيع هذه الوحدة الأخيرة وعند هذا الحجم يجب توقيف الإنتاج، أي عدم رفعه أكثر أو تجاوزه. كما أن التكلفة الهامشية قد تكون تغير عدد الوحدات بالزيادة أو الإنخفاض، فقد تكون إذن هذه التكلفة موجبة للتوسيع في حجم الإنتاج أو سالبة أي عند التخفيض من حجم الإنتاج بوحدة واحدة<sup>1</sup>.

### 3-2-1- مبدأ التكلفة الهامشية:

يمكن اعتبار التكاليف الهامشية، تكاليف إقتصادية نظرية لا تظهر في القوائم المالية وإنما تحسب من أجل

دراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة كما أنها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج وقبول أو رفض الطلبات الخاصة المقدمة من طرف العملاء، يتم دراسة المرودية المتوقعة حسب حجم الإنتاج والتكلفة لوضعيات مختلفة من حيث الكمية المنتجة وما يقابلها من تكلفة متغيرة وثابتة لكل كمية، وهذا بالزيادة أو النقصان في الوحدات مقارنة بالإنتاج الجاري لذا يكون لدينا: التكلفة

$$\text{الهامشية الإجمالية} = \text{التكلفة الإجمالية للإنتاج} - \text{التكلفة الإجمالية للإنتاج}^2$$

### 3-3- أسلوب التكاليف المباشرة:

هي تلك التكاليف التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما يمكن تحديد نصب الوحدة المنتجة منها بشكل مباشر<sup>3</sup>.

ولأسلوب التكاليف المباشرة عدة خصائص تتمثل فيما يلي<sup>4</sup>:

- يسهل تحديد تكلفة الوحدات حيث أنها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط.
- تحليل عناصر التكاليف على أساس وظائف المؤسسة.
- تحليل التكاليف إلى تكاليف مباشرة أو غير مباشرة.
- يتم تقييم المخزون السلعي سواء تحت التشغيل أو تام الصنع وسواء في أول أو آخر الفترة على أساس التكاليف المباشرة فقط.
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة من سلع أو خدمات فلا تتأثر بزيادة أو إنخفاض حجم الإنتاج.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدوان، "تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية"، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة 2، الجزء 2، 1994، ص 179.

<sup>2</sup> أحمد طوابية، "المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص 146.

<sup>3</sup> إسماعيل يحي التريكي، "محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص 36.

<sup>4</sup> نعيمة زعرور، "أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة"، مرجع سبق ذكره، ص 101.

### 3-4- أسلوب التكاليف المتغيرة:

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: عموميات حول أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية

#### 1- أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية:

**1-1- نظام تكاليف الأوامر:** هو ذلك النظام المستخدم في تجميع بيانات عناصر التكاليف الخاصة بأمر إنتاجي معين في الصناعات التي يتم فيها الإنتاج بشكل متنوع ومتقطع وغير متصل أو بناء على طلبات العملاء وفقا لهذا النظام يتم حصر وتجميع بيانات تكاليف الأوامر الإنتاجية المختلفة تمهيد الإثبات هذه البيانات في قائمة تكاليف أمر إنتاجي معين ووفقا لخاصيتي المباشرة والمرونة وذلك لاستخراج تكلفة الأمر الإنتاجي مقدما<sup>2</sup>.

#### 1-1-1 سمات نظام تكاليف الأوامر: وتتمثل في الآتي<sup>3</sup>:

- يتم إعداد تقارير تكاليف الإنتاج على أساس تجميع وتلخيص وقياس التكاليف على مستوى الإنتاج في مجموعة وعلى مستوى أوامر الإنتاج المختلفة.
- يتم تحميل التكاليف المباشرة على أوامر الإنتاج مبوبة حسب أقسام الإنتاج التي تحققت خلالها هذه التكاليف وذلك إستنادًا إلى المستندات الدالة على التحقق سواء كانت اذونات صرف مواد أو بطاقات شغلة.
- يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على كل من أقسام الإنتاج وأقسام الخدمات إستنادًا إلى مواقع تحقق هذه التكاليف على أساس المستندات الدالة على التحقق.
- يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة الخاصة بأقسام الخدمات على أقسام الإنتاج وقياس معدلات تحميل هذه التكاليف على أساس أحجام النشاطات الغالبة في أقسام الإنتاج.

<sup>1</sup> عبد الكريم بويعقوب، "الحاسبة التحليلية"، مرجع سبق ذكره، ص 179

<sup>2</sup> محمد عبد الفتاح العشماوي، "نظام التكاليف الصناعية لأغراض القياس والرقابة"، دار البازوري، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص 12.

<sup>3</sup> عبد المقصود ديبان، "أساسيات محاسبة التكاليف"، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999، ص ص 207-208.

- تستخدم معدلات التحميل وأحجام النشاط المستنفذة في إنتاج أوامر الإنتاج المختلفة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على هذه الأوامر.
- يتم تدفق تكاليف أوامر الإنتاج التامة من حساب الإنتاج تحت التشغيل لحساب الإنتاج التام إستنادا إلى بطاقات تكاليف هذه الأوامر، أما تكاليف أوامر الإنتاج التي مازالت تحت التشغيل في نهاية الفترة فإنها تظل رصيда لحساب الإنتاج تحت التشغيل.

### 1-1-2- خطوات تعيين تكاليف الأوامر: وتتمثل في الآتي<sup>1</sup>:

- تحديد الأمر الذي يعد غرضا للتكلفة مختارًا.
  - تحديد مجموعات التكلفة المباشرة لهذا الأمر.
  - تحديد مجموعات التكلفة غير المباشرة المرتبطة بالأمر.
  - اختيار تخصيص التكلفة لإستخدامه في تعيين كل مجموعة تكلفة غير مباشرة للأمر.
  - تحديد معدل وحدة أساس تخصيص التكلفة الذي يستخدم في تخصيص التكاليف غير المباشرة للأمر.
- 1-2- نظام تكاليف المراحل:** وتستخدم هذه الطريقة في تجميع التكاليف في الصناعات التي يكون الإنتاج فيها مستمرا والذي يمر بمراحل إنتاجية متميزة وفي هذه الحالات يتم حصر وتجميع التكاليف بالنسبة لأقسام المشروع أو المراحل الإنتاجية المختلفة وليس على أساس أوامر الإنتاج، وذلك عن فترة زمنية معينة، ويتم إثبات بيانات التكاليف في قائمة تكاليف المراحل أو الأقسام وبعد ذلك يتم تلخيصها في تقارير تكلفة الإنتاج<sup>2</sup>.

### 1-2-1- خطوات تعيين تكاليف المراحل: تتمثل تلك الخطوات في الآتي<sup>3</sup>:

- تحديد الإنتاج الفعلي للمرحلة.
- تحديد الإنتاج المتجانس للمرحلة.
- تحديد إجمالي تكلفة المرحلة.
- تحديد متوسط تكلفة وحدة الإنتاج.

<sup>1</sup> تشارلز هوزنجون وآخرون، "محاسبة التكاليف مدخل إداري"، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1996، ص 160.

<sup>2</sup> أحمد نور، "محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية"، مطبعة الانتصار، مصر، 1993، ص 139.

<sup>3</sup> محمد مصطفى الجبالي، "محاسبة التكاليف التطبيقية"، مركز التعليم المفتوح، مصر، 2008، ص 70.

1-2-2- مقارنة تكاليف المراحل وتكاليف الأوامر :

إذا نظرنا إلى كل من عناصر التكلفة المحاسبية الثلاثة على أساس مقارن في ظل تكاليف المراحل وتكاليف الأوامر لوجدنا الآتي:

الجدول رقم (01): مقارنة بين نظام تكاليف المراحل ونظام تكاليف الأوامر

العنصر	تكاليف المراحل	تكاليف الأوامر
المواد المباشرة	كل المواد مباشرة على المرحلة الإنتاجية والتي تعتبر مركز الإنتاج، وتحدد تكلفة الوحدة من المنتج منها طبقاً لمبدأ المتوسطات.	تقتصر المواد المباشرة على تلك التي تصرف من المخازن لأوامر إنتاج معينة فقط أما المواد التي تصرف لمراكز التكلفة بخلاف ذلك فتعتبر من قبيل عناصر التكلفة غير المباشرة الواجبة التوزيع على أوامر الإنتاج طبقاً لمعدلات تحميل حكيمية.
الأجور المباشرة	كل الأجور التي تصرف للعاملين بمرحلة معينة تعتبر مباشرة على إنتاج المرحلة وتحمل بها وحداتها طبقاً لمبدأ المتوسطات.	تقتصر الأجور المباشرة على تلك التي تحدد من واقع بطاقات الشغلة على أوامر إنتاج معينة، أما باقي الأجور الخاصة بمركز تكلفة معين فلا تعتبر مباشرة على أوامر الإنتاج، وتحمل بها تلك الأوامر طبقاً لمعدلات تحميل حكيمية.
المصاريف الصناعية	يعتبر جزء لا يستهان به منها كإهلاك الآلات والقوى المحركة والمياه والإنارة مباشرة على المراحل (مراكز التكلفة) ومن ثم على إنتاج كل منها بإتباع مبدأ المتوسطات ويقتصر استخدام معدلات التحميل الحكيمية على تخصيص تكلفة مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز (مراحل) الإنتاج.	- تستخدم معدلات التحميل الحكيمية لتخصيص العناصر غير المباشرة على المراكز المستفيدة منها. - ثم تستخدم معدلات تحميل حكيمية لتخصيص تكلفة مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج. - وبعد ذلك تستخدم معدلات تحميل حكيمية لتخصيص تكلفة مراكز الإنتاج على أوامر الإنتاج المستفيدة منها

المصدر: عبد الحى عبد الحى مرعي، "في محاسبة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج"، مكتبة الإشعاع، مصر، 1997، ص 101، 102.

**1-3- نظام تكاليف العمليات:**

يستخدم نظام تكاليف العمليات 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 هذه المنتجات نوعية المواد الخام المستخدمة مثلا أو تسلسل ترددها على العمليات الصناعية. فإن نظام تكاليف العمليات تعالج تكلفة المواد بنفس طريقة معالجتها في نظام تكاليف الأوامر، بينما تعالج تكلفة التشغيل (أجور ومصروفات صناعية) كما تعالج في نظام تكاليف المراحل بمعنى أن الأجور المباشرة والمصروفات الصناعية غير المباشرة يتم تجميعها لكل عملية على حدة، ثم تحمل هذه التكلفة على جميع الوحدات التي تمر في العملية المعنية وذلك باستخدام متوسط لتكلفة التشغيل لكل وحدة في العملية وتحمل المواد المباشرة مباشرة على كل منتج<sup>1</sup>.

**1-4- نظام تكاليف المقاولات: (الأوامر الإنتاجية طويلة الأجل):**

هو ذلك النظام المستخدم في تجميع بيانات عناصر التكاليف الخاصة بعقد أو مقاوله معينة في الصناعات التي يتم فيها الإنتاج بشكل متنوع من حيث كثرة المواصفات وكبر حجم الأعمال كما هو الحال في صناعة المقاولات، ووفقا لهذا النظام يتم تتبع عناصر التكلفة خاصة بعقد معين وتحديد ربحيته عن فترة زمنية طويلة الأجل نسبيا تمهيدا لإثبات ذلك في قائمة التكاليف الخاصة بذلك<sup>2</sup>.

**1-4-1- خصائص نظام تكاليف المقاولات: تتميز بخصائص كثيرة نذكر أهمها وتتمثل في ما يلي<sup>3</sup>:**

- غالبا ما تكون قيمة العقد الخاص بتنفيذ "عملية" معينة أو مشروع معين كبيرة وبالتالي ففتحناج المنشأة (أو الوحدة المحاسبية) إلى إجراء تقديرات مقدمة عن تكلفة التنفيذ، والتي على أساسها تتنافس المنشأة مع غيرها في سبيل الحصول على العقد، وتحديد الحد الأدنى للقيمة التي لا يترتب عليها تحقيق المنشأة لخسائر، أو إحلال بأهدافها بما في ذلك الربحية.

- عادة ما يتطلب تنفيذ العقد مدة طويلة نسبيا تزيد عن فترة محاسبية واحدة. ولذلك فيلزم أن يتوافر لدى المنشأة والعميل جدول زمني للتنفيذ وإجراءات ملائمة لتخطيط ومتابعة التنفيذ بمراحله وعملياته المختلفة، حتى يتوافر الدليل على إمكانية الانتهاء من العقد في التاريخ المحدد والمتفق عليه.

<sup>1</sup> محمد محرم زينان، جمال رشيد، "نظم قياس التكلفة في المنشآت الصناعية"، الدار الجامعية، مصر، 1997، ص 325-326.

<sup>2</sup> محمد عبد الفتاح العشماوي، "نظام التكاليف الصناعية (الأغراض القياس والرقابة)"، مرجع سبق ذكره، ص 13.

<sup>3</sup> عبد الحي مرعي، فاروق عبد العال، "في محاسبة التكاليف في خدمة الإدارة"، الدار الجامعية، مصر، 1985، ص 268-269.

- عادة ما تحصل المنشأة على قيمة العقد (المنتج) من العميل على دفعات تتفق ومراحل التنفيذ، والأعمال المعتمدة من الأعمال المنتهية في مراحل تنفيذ العقد المختلفة.
- غالبا ما تستعين المنشأة بصدد تنفيذ عقد معين بمجموعة من المقاولين المتخصصين في تنفيذ عمليات معينة (التركيبات الصحية، الكهرباء...) وذلك عن طريق التعاقد مع كل منهم على تنفيذ إختصاصه. ويطلق على هذه العقود بالنسبة للعقد الأصل "عقود الباطن".

#### 1-4-2- أغراض محاسبة نظام تكاليف المقاولات: وتتمثل في الآتي<sup>1</sup>:

- إجراءات تقديرات صحيحة للعروض التي ستتقدم بها شركة المقاولات للحصول على المقولة.
- التمكن من تتبع سير تنفيذ المقولة أثناء التنفيذ ومعرفة الفروق وأسبابه.
- إستقلال كل عقد بتكاليفه ومعرفة النتيجة النهائية لتنفيذه ربحا أو خسارة.
- التمكن من تحديد المبالغ المتوقع قبضتها تدريجيا على الأعمال المنفذة في ضوء شهادات المهندسين.
- تحديد معايير تكلفة تنفيذ العقود وإستخدام هذه المعايير في تقدير تكاليف عقود مماثلة في المستقبل.

#### 2- أوجه قصور أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية:

- إن طرق ممارسات المحاسبة التقليدية أصبحت غير ملائمة ولديها أوجه قصور وتتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:
- 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.
- إهتمام نظم المحاسبة التقليدية بالقرارات الروتينية والهيكلة على حساب القرارات الأخرى مما أثرى على فعاليتها كنظام داعم للقرارات بصفة عامة.
- عدم صلاحيتها لقياس الأداء في النظم الإنتاجية الحديثة، بسبب عدم تطورها بنفس سرعة تطور الأنظمة الإنتاجية الحديثة مما جعلها تمثل عائقا أمام الإستفادة من البيئة.
- عجز نظم المحاسبة الإدارية التقليدية عن توفير المعلومات الملائمة مع متطلبات بيئة التصنيع.
- سكون عناصر التكاليف في ظل التحليل التقليدي، وعدم مواكبتها للتغيرات الدورية والمستمرة في الإنتاج.
- تتضمن نظم المحاسبة التقليدية عمليات كثيرة ومعقدة تتطلب أعمالا مضيفة للقيمة.

<sup>1</sup> صالح عبد الله الرزق، عطا الله وارد خليل، "محاسبة التكاليف الفعلية"، مرجع سبق ذكره، ص392.

<sup>2</sup> إسراء عبد السلام محسن، "مدى إستخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة"، مذكرة مقدمة ذمن متطلبات نيل درجة الماجستير، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016، ص30.

- المدخل التقليدي يهمل العلاقة بين عنصر التكلفة وسبب حدوثها وبالتالي يظل تكلفه المنتج وعليه لم يعد هذا النظام قادرا على خدمة الإدارة<sup>1</sup>.

### 3- الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف التقليدية:

يوجد العديد من الانتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف التقليدية نذكر منها<sup>2</sup>:

1. إعتقاد العديد من نظم المحاسبة على نماذج بحوث العمليات والإحصاء والتي تعتبر بعيدة عن الواقع العلمي لإهمالها الأهداف العليا للمنشأة كالمنافسة وخدمة العملاء.
2. عدم صلاحيتها لقياس الأداء في النظم الإنتاجية الحديثة بسبب عدم تطورها بنفس تطور الأنظمة الإنتاجية الحديثة، مما جعلها تمثل عائقا أمام الاستفادة من البيئة.
3. التركيز على التكاليف خلال مراحل الإنتاج وما بعدها مع تجاهل تكاليف التخطيط والتصميم.
4. المحاسبة التقليدية تقدم معلومات تتعلق بالقرارات قصيرة الأجل في حين أن القرارات المتعلقة بالمنتجات يجب أن تكون قرارات طويلة الأجل.
5. إهتمام المحاسبة الإدارية التقليدية بالقرارات الروتينية والهيكيلية على حساب القرارات الأخرى مما أثر على فعاليتها كنظام داعم للقرارات بصفة عامة<sup>3</sup>.

### المطلب الثالث: أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة

سنستطرق في هذا المطلب إلى بعض أشهر أنظمة التكاليف الحديثة المتمثلة في التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الوقت المناسب ونظام التكاليف على أساس الأنشطة.

<sup>1</sup> عمار شلاي، "دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 4، العدد 1، 2019، ص 44.

<sup>2</sup> هيد الله نشأت، عباس برديسي، "دور نظام التكاليف في تدعيم فعالية أساليب إستبعاد الفاقد Lean Production في البيئة الصناعية المصرية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، 2019، ص 04.

<sup>3</sup> كامل محمد علي محفوظ، "مدى إمكانية تطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد كأحد متطلبات إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية"، دراسة تطبيقية على مصانع المشروبات الغازية والعصائر في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014، ص 24.



**1- التكلفة المستهدفة:****1-1- مفهوم التكلفة المستهدفة:**

لقد أدت المنافسة الشديدة بين المنظمات إلى ظهور مفهوم التكلفة المستهدفة ويقصد بها التكلفة المرغوبة في ضوء السعر التنافسي والأرباح المنشودة<sup>1</sup>، تعتبر التكلفة المستهدفة من مداخل التكاليف الحديثة حيث تلعب دوراً أساسياً في تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة الأرباح والقدرة والإستمرارية على المنافسة في ظل التغيرات الإقتصادية والتكنولوجية في ظل بيئة التصنيع الحديثة.

**1-2- خصائص التكلفة المستهدفة:**

تشمل التكلفة المستهدفة على مجموعة من الخصائص من بينها:

1. التكلفة المستهدفة تطبق في مرحلة التطوير والتصميم حيث أنها تختلف عن الطرق التقليدية في إدارة التكاليف التي تطبق في مرحلة الإنتاج.
2. التكلفة المستهدفة ليست طريقة إدارية للرقابة على التكاليف بل هي وسيلة لتخفيض التكاليف.
3. إن عمليات وإجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة.
4. التعاون بين الأقسام المختلفة مطلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة.
5. التكلفة المستهدفة مناسب تطبيقها في الصناعات أو المنتجات الصغيرة المتعددة أكثر من المنتجات القليلة الكبيرة<sup>2</sup>.

**1-3- خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة:**

تمر عليه تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بالخطوات التالية<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> بديع الدين ريشو، "إدارة التكاليف Cost Management"، دار التعليم الجامعي، مصر، 2009، ص9.

<sup>2</sup> سالم عبد الله حلس، محمد حسن حداد، "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص307.

<sup>3</sup> علاء جاسم سلمان وآخرون، "إستعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف، دراسة تطبيقية في شركة الأمل الصناعية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 21، بغداد، 2012، ص ص220، 223.

### الخطوة الأولى: تحديد سعر البيع المستهدف

يعرف السعر بأنه السعر التنافسي التي تسعى الشركات للوصول إليه من أجل البقاء في السوق والهدف من السعر المستهدف هو تحديد وتحقيق مستوى الأداء التقني، ولذلك فإن سعر البيع المستهدف يتحدد من خلال الآتي:

1. تحديده على أساس القيمة المدركة من قبل الزبون ويحدد الزبون هذه القيمة على أساس الخصائص الوظيفية التي يمتلكها المنتج وما يقدمه من منافع التي يستطيع أن يتخلى عنها مقابل هذا الإشباع.
2. تحديد السعر على أساس أسعار والخصائص الوظيفية للمنافسين التي تحقق قيمة للزبون، ومن أهم المحددات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد السعر المستهدف من قبل الشركات هي:
  - إحتياجات الزبون.
  - مستوى السعر الممكن قبوله.
  - مواصفات المنتج مقارنة مع منتجات المنافسين في السوق.
  - تأثير الأسعار في الحصة السوقية المرغوب فيها.

### الخطوة الثانية: إحتساب التكلفة المستهدفة

يتم إحتساب التكلفة المستهدفة من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وعادة ما يتم الإعتداد على نسب الربحية في تحديد الربح المستهدف لأنها تفحص قدرة الشركة في توليد الأرباح، ولذلك يتم تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل التالي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

### الخطوة الثالثة: إحتساب التخفيض المستهدف

إن التكاليف الحالية تمثل جميع تكاليف العمليات اللازمة لإنتاج وتسليم المنتج غالباً ما تكون هذه التكاليف أكبر من التكلفة المستهدفة وذلك بفعل ضغوط قوى السوق ويطلق على الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية تسمية تخفيض التكلفة المستهدفة.

الخطوة الرابعة: الوصول إلى التكلفة المستهدفة يتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة بالطرق الآتية:

### الطريقة الأولى: هندسة القيمة

هي مصطلح يستخدم بشكل أساسي في التكلفة المستهدفة لتخفيض تكلفة المنتج من خلال تحليل العلاقة بين خصائص ومميزات متنوعة للمنتج وبين التكلفة الإجمالية له.

## الطريقة الثانية: مبدأ التحسين المستمر

يعني مفهوم التحسين المستمر البحث الدائم والمتواصل عن أساليب جديدة لتخفيض التكلفة في مرحلة تصنيع المنتج وذلك بعد تحديد التصميم والمزايا لهذا المنتج<sup>1</sup>.

### 2- نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

#### 2-1- تعريف نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

إن نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) هو أحد نظم الإنتاج الحديثة والتي تهدف إلى تطبيق نظام إنتاج بدون مخزون، بحيث يؤدي إلى تخفيض المخزون من المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام إلى أدنى حد أو التخلص من المخزون تماما.

#### 2-2- خصائص أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

يمتاز أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بعدة خصائص نذكر منها:

1.2 مواجهة طلب مستمر ومستقر لكميات وأوقات محددة.

2.2 أسلوب دقيق للتحكم في المخزون (حجم مخزون صغير).

3.2 توفير المستلزمات اللازمة بكمياتها ومواصفاتها المحددة.

4.2 إشراك الموردين في العمليات الإنتاجية.

5.2 العمل بروح الفريق الجماعي والتعاون العاملين<sup>2</sup>.

### 2-3- مستلزمات تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) إن مستلزمات نظام (JIT) كالاتي:

#### 2-3-1- الشراء في الوقت المحدد: يقصد به أن المشتريات تصل في الوقت المحدد لاستخدامها في العمليات

التصنيعية، وأن من مستلزمات تطبيق نظام (JIT) تحديد طبيعة العلاقة بين الشركة والمجهز وضمان حصول الشركة على المواد بالجودة التي يطلبها الزبون.

<sup>1</sup> نواف فخر وآخرون، "محاسبة التكاليف"، دون دار نشر، الجزء الثاني، سوريا، 2012-2013، ص ص 512-513.

<sup>2</sup> باسل محمد الحلو، "أثر التكامل بين أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وإدارة الجودة الشاملة (TQM) في تحسين المؤشرات المالية للميزة التنافسية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2015 - 2016، ص ص 28-34.

**2-3-2- 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 الإنتاج التام للعملاء، بحيث ألا يكون هناك رصيد من الإنتاج التام في المخازن، ويتم تسلم المواد الخام في الوقت المحدد لتدخل الإنتاج فوراً.

**2-3-3- وجود عمال متعددي المهارات:** يركز نظام JIT 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.

**2-3-4- تخفيف وقت إنتظار الإنتاج ووقت التهيئة والإعداد:** إذ أن تخفيض هذا الوقت يساعد الشركات على الإستجابة السريعة للتغيير في طلبات الزبائن.

**2-3-5- حجم الدفعة الصغيرة:** نظام JIT يقوم على أساس الإنتاج بوجبات صغيرة، الذي يساعد في تخفيض تكاليف الخزن وتكاليف المناولة والإكتشاف السريع للتلف، إذ أن الوجبات الصغيرة تحقق التغذية العكسية الفورية عن الوحدات التالفة.

**2-3-6- إدارة الجودة الشاملة:** يركز نظام JIT على مفهوم إدارة الجودة الشاملة والتحسين المتواصل للجودة، ولا يمكن تحقيق المستلزمات السابقة دون مراعاة الجودة فيها<sup>1</sup>.

**2-4- الأهداف الرئيسية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد(JIT):** نظام (JIT) يسعى إلى تحقيق أهداف رئيسية تتمثل في<sup>2</sup>:

1. القضاء على الإنتاج الفائض فالإنتاج يكون حسب الطلب.
2. القضاء على وقت الإنتظار وتخفيض وقت التهيئة وإعادة التشغيل.
3. التخلص من الإنتاج المعيب.

<sup>1</sup> ماجدة محسن عبد الرحمن، الفن ناظر الداود، "إمكان إقامة مستلزمات نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT"، المجلة العربية للإدارة، مجلد 36، العدد2، 2016، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة دهوك، العراق، ص ص 216-217.

<sup>2</sup> مناف علي الغازل، "أثر التكامل بين نظام الإنتاج بالوقت المحدد JIT وآلية جدولة وضبط العمليات الإنتاجية DBR في ربحية الشركات الصناعية دراسة تطبيقية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2017، ص38.

3. تخفيض المخزون إلى حده الأدنى والتركيز على العمليات المنتجة فقط.

## 2-5- تقييم نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT:

إن تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT يحقق عدّة مزايا كما يحقق عقبات أيضا:

### 2-5-1- مزايا نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT:

\* تخفيض حجم المخزون من المواد والسلع الجاهزة لأقل حجم ممكن.

\* تخفيض عدد موردي المواد الخام بحيث تتعاقد الشركة مع الموردين الموثوق في قدراتهم وترتبط بهم بعقود طويلة الأجل مما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المنتج والموردين.

\* إعادة تنظيم خطوط الإنتاج.

\* تخطيط العملية الإنتاجية بحيث يتم تخفيض تكلفة إعداد وتجهيز الخط الإنتاجي لبدء إنتاج حجم جديد من الإنتاج.<sup>1</sup>

### 2-5-2- عيوب نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT:

\* نظام التوقيت المناسب يجعل الشركة كثيرة الحساسية لأي تأخير في مواعيد الإستلام.

\* يتطلب نظام JIT عمال يتصفون بالمهارة والمواهب وهذا يصعب تحقيقه كاملا.

\* يفترض نظام الإنتاج في الوقت المحدد التخلص تماما من الأنشطة غير الضرورية التي لا تضيف أي قيمة للمنتج وهذا الهدف بعيد المنال.

\* يعمل نظام (JIT) على خفض عدد العمال مما يؤدي إلى العطالة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> إسماعيل جمعة إبراهيم وأخرون، "محاسبة التكاليف مدخل إداري"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر ، 2000، ص651

<sup>2</sup> هبة جعفر حسن حبيب، "دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط ورقابة العملية الإنتاجية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بولاية نهر النيل"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة شندي، السودان، 2017، ص103.

**3- نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:**

تأخذ الكثير من المؤسسات عند تحسين نظمها الحالية لحساب التكاليف ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة وهناك من يسميه أيضا المحاسبة على أساس الأنشطة وتعد طريقة أو نظام التكلفة على أساس النشاط مدخلا لتطوير وتحسين قيم التكلفة المحسوبة في نظم تحديد تكلفة الأوامر أو نظم تكلفة المراحل، كما يمكن إعتبار هذا المدخل بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف إذ يمكنها أن تتفادى عيوب المدخل التقليدي وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013، ص ص 97-98.

## خلاصة الفصل:

يعتبر هذا الفصل تمهيدا لموضوع الدراسة حيث تمكننا من خلاله معرفة محاسبة التكاليف والتكلفة بشكل مفصل وتم التعرف في المبحث الأول على التكاليف بتعاريفها ومصطلحاتها وأيضاً مقومات وأهداف نظم التكاليف إضافة إلى إبراز مختلف تبويبات التكاليف أما المبحث الثاني تطرقنا لنظام محاسبة التكاليف ومختلف أساسياته والانتقادات الموجهة لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، أما المبحث الثالث تم عرض فيه أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة منها نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي سنفصله في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

نظام محاسبة التكاليف على

أساس الأنشطة ABC



مقدمة الفصل:

تتجه المؤسسات الحديثة إلى إستعمال أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة بدلا من إستعمال أنظمة التكاليف التقليدية، بسبب ما تتمتع به من إيجابيات، ومع تزايد الوضع التنافسي في السوق بالشكل الذي جعل المؤسسة تبحث عن الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وكذلك التنوع في المنتجات داخل السوق واختلاف نوعيات العملاء والاعتماد على إستخدام نظم إنتاجية حديثة بالشكل الذي أدى إلى زيادة المبالغ المستثمرة في وسائل الإنتاج.

من خلال هذا الفصل نحاول الإلمام بمختلف جوانب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC الذي سنتطرق فيه إلى ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وأهدافه وإفتراضاته ومكوناته وسنتطرق لخطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وسنتطرق أيضا إلى الإتجاهات الحديثة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

**المبحث الأول:** مدخل لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

**المبحث الثاني:** خطوات تصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

**المبحث الثالث:** الإتجاهات الحديثة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

## المبحث الأول: مدخل لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أدت القصور المرتبطة بالنظام التقليدي لمحاسبة التكاليف إلى الحاجة الملحة لإيجاد أنظمة قادرة على مجابهة هذه الثغرات أدت هذه الحاجة إلى ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ويتمتع هذا النظام بأهمية كبيرة لاسيما في توفير البيانات مما أكسبته قبول كبير من المؤسسات.

## المطلب الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

## 1- نشأة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن أصل نظام التكاليف على أساس الأنشطة يطرح عدّة تساؤلات في المقدمة وذلك مع تطور المؤسسات وأساليب الإنتاج، ومن بينها التساؤل إذا كانت طريقة التكاليف الكلية لا تفي بالغرض المناسب إذ تعتبر أنه لا يوجد أحسن وسيلة في إدارة الأعمال وتسيير المؤسسة. في الواقع بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينات وذلك بتقديم العديد من البحوث في مجال المحاسبة الإدارية من طرف بعض الباحثين، مثال 1963 shubik، 1951 BRKETT، وفي نفس الفترة إنطلقت في الولايات المتحدة الأمريكية عدة دراسات وأبحاث كان من أهمها التجربة الرائدة لمؤسسة "General Electric" في سنة 1963 والتي بحثت فيها عن أفضل طريقة للتحكم في التكاليف غير المباشرة إذ اقترح كل من "Kaplan rebert et Robin Kooper" ضرورة إحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف وبهذا نجد أن هذه الدراسة إنصبت على تحليل تكاليف الأنشطة ومسببات هذه الأنشطة. وفي سنة 1986 أعلن "المجمع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر CAMI" الذي أنشأ في سنة 1972 بتكساس عن برنامج جديد يسمى بـ "نظام تسيير التكاليف CMS" الذي يعتبر حصيلة جهود كبيرة ومتواصلة لأكبر الخبراء المحاسبين بهدف البحث عن أنظمة محاسبة تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة لخصائص محيط صناعي ذو تكنولوجيا عالية .

وفي سنة 1987 استطاع "Kooper" و "Kaplan" أن يقدموا نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة، حيث أصبح يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، هذا النظام الذي تطور بالموازاة مع متطلبات السوق، كان في البداية يمثل نموذجا أحادي البعد بمعنى أنه كان نظاما موجها لحساب سعر التكلفة بأكثر دقة

فحسب لكنه سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين حيث أظهر نجاعته في تزويد المسيرين بمعلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى حول العمليات<sup>1</sup>.

ويتضح أن نظام ABC قد نضج نتيجة للتقدم التقني الكبير في أساليب الإنتاج ونتيجة التشكيك في دقة النتائج التي تقدمها الأنظمة التقليدية لاحتساب كلف الإنتاج إضافة إلى حاجة المنشآت لمعلومات أكثر دقة وتفصيلا وتأتي الدقة المتزايدة وفق نظام ABC لتحديد كلف المنتج: - تحديد عدد كبير من مجتمعات كلفة النشاط ومواصفات موجة التكلفة الملائم لكل نشاط<sup>2</sup>.

**2- تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:** لقد حظي نظام ABC بعدة تعريفات نذكر منها:

**تعريف Horngren:** نظام ABC هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة تركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات<sup>3</sup>.

**تعريف David Son:** نظام ABC لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلف والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها<sup>4</sup>.

**تعريف:** تعتبر التكلفة على أساس النشاط ABC أسلوب جديد لتحديد وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات ويرى أنصار هذا الأسلوب أن نظام الـ ABC يقدم معلومات عن تكلفة المنتج تفيد في عملية اتخاذ القرارات<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> سالمى ياسين، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010، ص ص 94، 95.

<sup>2</sup> إسماعيل يحيى التريكي، "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة"، دار الحامد، عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص 161.

<sup>3</sup> إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، مرجع سبق ذكره، ص 96.

<sup>4</sup> زكريا دمدم، وليد مرغني، "الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات العمومية الصحية"، ورقة بحثية مقدمة إلى الملتقى الوطني حول "الصحة والأنشطة الصحية في الدول النامية: الواقع والتطلعات"، جامعة قفصة، تونس، يوم 1 إلى 6 مارس 2020، ص 4.

<sup>5</sup> عصام فهد العريبد، "المحاسبة الإدارية"، دار المناهج، عمان، الطبعة الأولى، 2003، ص 255.

**تعريف:** هو منهجية تقيس تكلفة أداء الأنشطة والموارد وأغراض التكلفة ويوزع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة بناء على استخدامها ويعترف حساب التكلفة على "أساس النشاط بالعلاقات السببية بين محركات التكلفة والأنشطة<sup>1</sup>.

3- أهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC: وتمثل أهميته في ما يلي<sup>2</sup>:

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار إستغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المنشأة وتحمل تلك التكاليف على المنتجات بإستخدام مقاييس تعبر عن إحتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.
- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من إتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج وأنشطته المختلفة مثل قرارات تسعير...
- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل: إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية.
- تستخدم العديد من المنشآت ABC لتخطيط وإدارة أنشطتها وإذ تحدد التكاليف المخططة للأنشطة ثم تستخدم معدلات التكلفة المخططة لتحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات ليتم بعد ذلك مقارنة التكاليف المخططة للأنشطة مع تكلفتها الفعلية عند تحققها لتعطي تغذية عكسية حول الكيفية التي ستدار بها الأنشطة<sup>3</sup>.
- تسمح أيضا بسهولة حساب تكاليف المسارات والتي تتغير ببطء، بإستثناء حالة إعادة التنظيم الضروري والهام، فتكلفة أي مسار تهم بضرورة الإستقلالية الداخلية، التي يجب أن توجد بين وظائف المؤسسة، حيث توضح أن الأداء لا يرتبط فقط بتكلفة كل قسم ولكن بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين كل أقسام المؤسسة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Baker, Judith, "Activity – Based costing and Activity – Based management for health care an Aspen publication", Maryland, 1998, p2.

<sup>2</sup> أحمد هاشم عطية، "محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية"، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص24.

<sup>3</sup> ولاء فريد حسين بن عطاف، "أثر إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية"، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات درجة ماجيستر، كلية العلوم الإدارية، جامعة عدن، 2014، ص33.

<sup>4</sup> محمد الصديق الفضيل، "نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة بليدة2، العدد الثالث عشر، جوان 2018، ص270.

المطلب الثاني: أهداف وإفتراضات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

### 1- أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

يسعى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup>:

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في إتخاذ القرارات وتحديد أسباب إرتفاع التكاليف في قيمها.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- يساعد إدارة الشركة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
- يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف تلك الأنشطة.
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.
- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، من خلال توفير مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، كما يساعد هذا النظام على إنجاز الموازنة على أساس الأنشطة التي تعتبر أداة تخطيطية و. أداة. رقابية في تقويم الأداء<sup>2</sup>.
- ولديه عدو أهداف أخرى وتتمثل في<sup>3</sup>:
- قياس تكاليف العمليات التجارية.
- إعادة الهندسة وتحسين العمليات.
- فصل الحكومة "عن تكاليف الخدمة".
- تقييم حالة الاستعانة بمصادر خارجية للأعمال (قرار المقايضة).

### 2- إفتراضات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

هناك مجموعة من الفروض وتتمثل فيما يلي<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> محمد حازم إسماعيل الغزالي وآخرون، "التكاليف البيئية"، دار الأكاديميون، بيروت 2018، ص130.

<sup>2</sup> حسين حلاخ، نبيل حمادي، "أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الإفصاح والشفافية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 2، 2018، ص160.

<sup>3</sup> Cary Ckins, "Activity – BASED cost management an executive's guide ", john Wiley and sons, Ine, New York, 2001 , p236

<sup>4</sup> لطيفة بكوش، "نظام التكاليف على أساس الأنشطة"، دار التعليم الجامعية، مصر، 2021، ص ص 20-21.

## 2-1- فروض تتعلق بطبيعة المؤسسة:

وهي الفروض التي يمكن من خلالها التحقق من أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتناسب وطبيعة نشاط المؤسسة والظروف المحيطة بها وتمثل في:

- **التنوع والتباين في تشكيلة منتجات المؤسسة:** تكون عند إمتلاك المؤسسة مخرجات تختلف فيما بينها من حيث نسبة إستهلاكها للموارد نتيجة لإختلاف الطلب على أنشطتها وهنا يكون من المجدي تطبيق نظام الـ ABC.

- **تعقد وتشابك العمليات والأنشطة الإنتاجية:** إن إرتفاع التكاليف غير المباشرة والنتائج عن تشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية قد يكون مريرا مقبولا ومنطقيا لتطبيق نظام الـ (ABC) للتقرب من القياس السليم للتكلفة.

2-2- **فروض تتعلق بإجراءات التطبيق:** وهي الفروض المتعلقة بتأمين سلامة ودقة إجراءات تطبيق النظام ومن بينها:

- **تحديد العدد المناسب لمراكز التكاليف:** يجب العمل على تحديد العدد المناسب لمراكز التكلفة بحيث يكون عددها أكثر من اللازم مما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة تطبيق النظام .و لا يكون عددها أقل من اللازم مما يؤدي إلى إنخفاض دقة مخرجات النظام.

- **إمكانية تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة:** يساعد على إستخراج معدلات سليمة لتحميل تكلفة الأنشطة بحيث يمكن الإعتماد عليها في القياس السليم للتكلفة.

- **تضمين مركز التكلفة لعناصر تكلفة متجانسة:** بمعنى أن التكاليف المكونة لمركز تكلفة معين يتأثر بمسبب تكلفة واحد فقط، بسبب إرتباط تكاليف الأنشطة المكونة للمركز فيما بينها بمعامل إرتباط 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.

### 2-3- الأنشطة تستهلك الموارد (التكاليف):

يعني أن الأنشطة التي يتطلب مزاولتها في العمليات الإنتاجية والعمليات السائدة تتطلب موارد (تكاليف)<sup>1</sup>.

### 2-4- فروض عامة تتعلق بإقتصديات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

وهي الفروض التي تهدف إلى التحقق من أن العائد من تطبيق النظام يفوق التكلفة أو الجهد المستغرق في تنفيذ إجراءات أو خطوات النظام وتتضمن<sup>2</sup>:

- فروض إقتصادية نظام التكاليف على الأنشطة: نظراً لأن هذا النظام ليس هدفاً بحد ذاته إنما يهدف إلى توفير بيانات التكلفة لأغراض إتخاذ 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 بها إمكانية تكوين مجمع عام للتكلفة يضم مجموعة من عناصر التكلفة التي تتميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط وصعوبة إيجاد مسبب تكلفة لهذا النشاط، بحيث يتم تخصيص تكلفة هذا المجمع العام على الوحدات المنتجة طبقاً لأنسب أساس لتحميل وذلك من بين مجموعة مسببات التكلفة المرتبة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا المجمع العام.

### المطلب الثالث: مكونات وتقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

#### 1-1- مكونات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

1-1- الأنشطة: يقصد بالأنشطة بأنها مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تؤدي إلى إتمام تنفيذ أعمال المشروع، كما تعرف أيضاً بأنها مجموعة من العمليات والإجراءات المتكاملة التي تعمل على الوفاء باحتياجات عمل معين تطلبه المنشأة<sup>3</sup>.

وتنقسم الأنشطة إلى :

<sup>1</sup> قاسم محمد عبد الله العجاج، نجم عبد عليوي الكرعوي، "التكامل بين نظام (JTI-ABC) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، جامعة القادسية، العدد التاسع والثلاثون، 2014، ص376.

<sup>2</sup> لطيفة بكوش، "نظام التكاليف على أساس الأنشطة"، مرجع سبق ذكره، ص21.

<sup>3</sup> تشارلز هيكس، نظام التكلفة حسب الأنشطة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم، ترجمة محمد مصطفى الجبالي، لطفي الرفاعي محمد فرج، مكتبة الملك، الرياض، السعودية، 1998، ص43.

أ- حسب إرتباطها بعمليات الشركة:<sup>1</sup>

- أنشطة المدخلات: ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالاستعداد لصناعة المنتج-أنشطة العمليات: ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بتصنيع المنتجات .
- أنشطة المخرجات : ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء.
- أنشطة إدارية : ويقصد بها تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاث الأولى ومن أمثلتها نشاط الخدمات القانونية.

ب- حسب إرتباطها بالعملية الإنتاجية:

- أنشطة ترتبط بوحدة المنتج: وفيه يتم ربط عناصر التكاليف المباشرة بوحدة النشاط أي عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين سواء تمثلت تلك العناصر في تكلفة المواد أو تكلفة الأجور المباشرة.
- أنشطة ترتبط بدفعة الإنتاج: وهي تلك الأنشطة التي ترتبط بدفعات الإنتاج أكثر من إرتباطها من وحدات المنتج مثل تكاليف تجهيز الآلات لتلائم المتطلبات الفنية لدفعة منتج معين وترتبط تلك التكاليف بدفعة المنتج بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة.
- أنشطة ترتبط بخطوط الإنتاج: وهي تلك الأنشطة المؤداة لخط إنتاجي معين ولا تستفيد منها المنتجات أو الخدمات الأخرى، وهذا يؤدي إلى القياس الدقيق لتكلفة المنتج بما يمكن الإدارة من تسعيره إذا ما قررت الاستفادة من طاقة الخط ببيع الزائد عن الحاجة للسوق الخارجي.
- أنشطة ترتبط بعمل المؤسسة ككل: وهي الأنشطة العامة التي تقدم خدمات تتصف بالعمومية لدعم عمليات المؤسسة ككل مثل النشاط الإداري والمالي، حين يتم تحميل كل نشاط بالتكاليف التي تسبب في إحداثها وتقسّم التكاليف على الأنشطة المستفيدة حسب درجة إستفادة كل نشاط.
- أنشطة ترتبط بالعميل: وهي تلك الأنشطة المرتبطة بعملاء محددین.

ج- حسب القيمة المضافة: وتنقسم إلى:

<sup>1</sup>كرار محمد حسن محمد، محمد عبد الحميد محمود، "التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والتكاليف على أساس النشاط وأثره في تقويم أداء المعارف التجارية" دراسة حالة المصارف السودانية، مجلة العلوم الإقتصادية، المجلد17، العدد02، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص90.



- أنشطة تصيف قيمة: وهي الأنشطة التي إذا استبعدت فإنها ستؤدي في الأجل الطويل إلى تخفيض خدمة المنتج للعميل، ومعنى أنها مضيعة للقيمة أنه لا يمكن إلغاء هذه الأنشطة وأن إلغائها يؤدي إلى تقليل الكمية أو الجودة التي يحتاجها المستهلك أو المنشأة.

- أنشطة لا تصيف قيمة: وهي الأنشطة التي لا تصيف قيمة من وجهة نظر العميل وأن إستبعادها يؤدي إلى تخفيض التكلفة دون التأثير على قدرة المنتج على خدمة العميل.

**1-2-2- مجمعات التكلفة:** وهي تجميع أنشطة متجانسة تخضع في مجموعها لموجه (مسبب) تكلفة واحد وذلك إختصارا لعدد الأنشطة ومسبباتها<sup>1</sup>.

**1-3-3- مسببات التكلفة:** يعرف مسبب التكلفة على أنه أي حدث أو عملية مسببة للتكلفة، نظرا لتعدد الروابط والعلاقات بين الأنشطة والمنتجات فإنه يمكن إستخدام العديد من مسببات التكلفة ويمكن تقسيمها إلى: مسببات العمليات ومسببات خاصة بالفترة الزمنية<sup>2</sup>.

**1-4-4- أغراض التكلفة:** وهو الشيء الذي يستفيد من الأنشطة والمطلوب حساب تكلفة هذه الإستفادة من الأنشطة ويمكن أن يكون غرض التكلفة المطلوب أن نحسب تكلفته من الأنشطة التي إستفادة منها هو: العميل أو المنتج أو الخدمة، أو أي وحدة أعمال مطلوب قياس تكلفتها بشكل منفصل<sup>3</sup>.

**2- تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:**

**1-2-1- مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):**

على ضوء ما سبق فنظام الـ (ABC) يتمتع بعدة مزايا أهمها<sup>4</sup>:

1. فعالية الدور الرقابي لنظام (ABC) مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الإنتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، الأمر الذي يزيد من إمكانية تلاقي أي إنحرافات.

<sup>1</sup> فاطمة رشدي سويلم عوض، "تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية" دراسة تطبيقية بنك فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2009، ص 35-37

<sup>2</sup> كزار محمد حسن محمد، محمد عبد الحميد محمود، "التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والتكاليف على أساس النشاط وأثره في تقويم أداء المعارف التجارية"، مرجع سبق ذكره، ص 91.

<sup>3</sup> أحمد حسين علي حسين، "المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2013، ص 64.

<sup>4</sup> أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، "أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، 2008، ص 18,19.

2. التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث إن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة وإستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة.
3. الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية.
4. يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وإلغاء الأنشطة ذات تكلفة عالية وغير الضرورية، وإختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة.
5. يوفر نظام (ABC) مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس الوقت والجودة.
6. يؤثر نظام (ABC) بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، حيث برهن هذا النظام على أن هناك كثيرا من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات.
7. يعمل نظام (ABC) على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات إتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق.
8. إن تحليل الإنحرافات حسب نظام (ABC) والذي يعتمد أساسا على منطق أن المخرجات تستهلك الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، إنما يعتمد في ذلك علاقة حقيقية يتم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة.

## 2-2- الإنتقادات الموجهة إلى نظام محاسبة تكاليف الأنشطة:

- على الرغم من مزايا نظام (ABC) إلا أن هناك بعض الإنتقادات الموجهة إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة ومنها:<sup>1</sup>
1. إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف التقليدية المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب - النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مركز الأنشطة.

<sup>1</sup> سليمان مصطفى الدلاهي، "المحاسبة الإدارية"، دار الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان - الأردن، 2014، ص294.

2. إن كفاءة استخدام نظام تكاليف الأنشطة تعتمد على الاختيار السليم لمسببات التكلفة وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.
3. إن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة يتطلب تكاليف مرتفعة وجهداً كبيراً لذلك تتردد بعض المنشآت الصناعية في استخدامه.
- وهناك المزيد من الانتقادات أخرى تتمثل في:<sup>1</sup>
4. إن بيانات نظام الـ (ABC) تعد غير موضوعية ويطلب إثبات ملائمتها.
5. معظم نظام الـ (ABC) المطبقة في المؤسسات الجزئية لا تقدم النظرة الشمولية حول الفرص المرحة والأحداث الشاملة للمؤسسة.
6. لا يمكن إجراء التحديثات بسهولة على نظام الـ (ABC) لاستيعاب التغيرات التي تطرأ في ظروف المؤسسة.
7. إن نظام الـ (ABC) خاطئ من الناحية النظرية عندما يتجاهل التأثير المحتمل للطاقة غير المستهدفة.

### المبحث الثاني: خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

بناء على ما سبق يتضح أن نظام ABC هو طريقة لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي والذي يتعقب أنشطة المؤسسة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج، وعليه فإن هذه الطريقة تتم على عدد من الخطوات وإن كان عددها يختلف من باحث لآخر فضلاً عن اختلاف إجراءاتها في الواقع التطبيقي عنه في النظري إلا أنها في الحقيقة تبقى كلها محتفظة بنفس المبدأ وتؤدي إلى نفس النتيجة سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى خطوات نظام ABC بتفعيل على النحو التالي.

#### المطلب الأول: التخطيط وتحديد وتجميع الأنشطة

##### 1- التخطيط:

تعد مرحلة التخطيط من المراحل المهمة في نجاح تصميم نظام ABC في أية شركة، إن أهمية هذه المرحلة تتركز في إعداد فريق عمل مناسب من أجل تصميم وتنفيذ النظام في 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>2</sup>

<sup>1</sup> وفاء بولعابيز، عمار الشلاي، نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مجلة الإستراتيجية والتنمية"، المجلد 10، العدد 06، سكيكدة، الجزائر، 2020، ص ص 224-225.

<sup>2</sup> إسماعيل يحي التريكي، "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة"، مرجع سبق ذكره، ص 168.

## 2- تحديد الأنشطة:

لكل نشاط تكلفة فيجب أن تحمل جميع التكاليف في الأنشطة التي أحدثتها وتسببت فيها<sup>1</sup>، يعتمد أسلوب ABC على تحديد الأنشطة بحيث يشمل على كافة الأنشطة التي تقوم بها الدوائر المختلفة كما نعلم أن عملية إنتاج منتج معين يتطلب أو يشتمل عدد كبير من الأنشطة علماً أن زيادة عدد الأنشطة هذه تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج وهذا ما يعكس سلبي على تكلفة وضع النظام وتنفيذه لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقة التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإمام الجيد بكل الأنشطة، حيث يتم إعداد قائمة بديلة لكل الأنشطة والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والأنشطة الأخرى<sup>2</sup>.

## 3- تجميع الأعمال على هيئة أنشطة:

بسبب تعدد الأعمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد، بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات<sup>3</sup>.

## المطلب الثاني: تحديد تكلفة الأنشطة ومحركات التكلفة

### 1- تحديد تكلفة الأنشطة:

بعد تجميع أعمال المنشأة على هيئة أنشطة الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط<sup>4</sup>. ويتم فيها تحديد موجهات الكلفة (العلاقة النسبية بين الكلفة غير المباشرة والنشاط...) والتي تمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع كل نوع من أنواع التكاليف التشغيلية على أنشطة المشروع المختلفة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> حسين بلعجوز، محاد عريوة، "المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تطورات أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2019، ص94.

<sup>2</sup> محمد الخطيب نمر، هوارى سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير ورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد4، 2013، ص74.

<sup>3</sup> أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، "محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2004، ص128.

<sup>4</sup> خديجة مصطفى عبد الرحمن الحسين، نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الخاص في مرحلة الثانوية"، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2020، ص42.

<sup>5</sup> السليم فيصل زماط حسن، "التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد67، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2007، ص35.

## 2- تحديد محركات التكلفة:

يجب على محركات التكلفة أن تؤدي إلى تأمين التكاليف فعلى سبيل المثال قد يتم تحريك تكاليف الشراء من خلال عدد من أوامر الشراء التي تمت معالجتها، يتم تخصيص الأنشطة المتعلقة بمستوى الوحدة أو الدفعة والإنتاج بالنسبة للمنتجات باستخدام محركات التكلفة التي من شأنها أن تجذب الإنتباه ناحية السلوك الأساسي لتكاليف التي يتم تخصيصها ومع ذلك لا يتم تخصيص التكاليف بالنسبة للمنتجات بطريقة تقديرية<sup>1</sup>. ويتم إختيار مسببات التكلفة وفق مرحلتين:

- المرحلة الأولى: هي التي تربط الموارد بالأنشطة وتمثل هذه المسببات الإستهلاك 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 المستهلك بواسطة الأنشطة المنجزة داخل كل مجمع تكلفة (نشاط)<sup>2</sup>.

- المرحلة الثانية: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلوات/ساعة بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: تحديد نصيب الوحدة المنتجة وتحديد كلفة المنتجات

#### 1- تحديد نصيب الوحدة المنتجة (هدف التكلفة) من هذه المجمعات:

حيث يتم في هذه الخطوة إختيار موجهات الكلفة (Cost Drivers) في سبيل تخصيص التكاليف على الأنشطة ومن ثم على المخرجات وبالتالي تحديد تكلفة المنتجات من سلع وخدمات ويمكن توضيح هذه الخطوة كالآتي<sup>4</sup>:

#### 1-1- إختيار موجهات التكلفة المناسبة لتخصيص التكاليف:

تخصيص التكاليف لكل مركز تكلفة نشاط ومن ثم للمنتجات فإنه يجب إختيار موجه التكلفة لكل مركز نشاط وموجه التكلفة يسمى أيضا مسبب حدوث التكلفة، وهو وحدة قياس المستوى أو كمية النشاط المنجز، وهو

<sup>1</sup> نضال محمود الرمي، "المحاسبة الإدارية"، دار الفكر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013، ص 130.

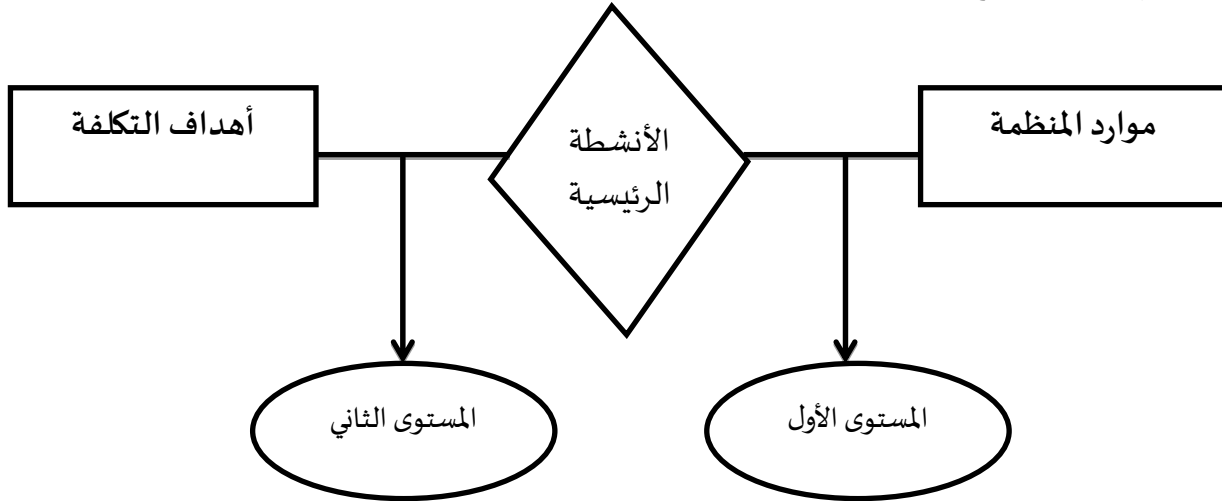
<sup>2</sup> محمد مسعود الثعالبي، نصر صالح محمد، "التكلفة على أساس النشاط الفلسفة والتطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص ص 49-50.

<sup>3</sup> زينبات محمد محرم وأخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 297.

<sup>4</sup> محمد سرور الحريري، "المحاسبة الإدارية المتقدمة"، الدار المنهجية، عمان الطبعة الأولى، 2015، ص ص 59-61.

عامل متغير يؤثر على التكاليف ويرتبط معها بعلاقة قوية وواضحة، أي أن التغير في هذا المسبب يؤدي إلى التغير في إجمالي التكاليف المتعلقة بهدف التكلفة.

شكل رقم (04): يوضح المستويات الرئيسية في تحديد موجهات تكلفة الأنشطة



المصدر: محمد سرور الحريري، "المحاسبة الإدارية المتقدمة"، الدار المنهجية، عمان، الطبعة الأولى، ص 60.

يلاحظ وجود مرحلتين أو مستويين لاختيار مسببات التكلفة هما:

حيث يتم في هذا المستوى تحديد مسببات التكلفة الملائمة لتخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة (تكاليف إستنفاد مصادر المنظمة) على الأنشطة الرئيسية، إذ إن المبالغ العائدة والخاصة بكل نشاط تحدد موجهات التكلفة المستخدمة وكلما كانت عملية إختيار موجه التكلفة ملائمة كانت النتائج أكثر دقة.

وقد تكون تكلفة الموارد خاصة بنشاط محدد فتربط مباشرة بمجمع هذا النشاط أو قد تتم لعدة أنشطة، بالتالي توزع عليها في هذه الحالة من خلال عامل موجه ملائم لكل منها حيث يعتبر موجه التكلفة في هذا المستوى عن مدى استهلاك المنتج المعين للموارد المستنفذة في الأنشطة، فبعد تحديد التكاليف الخاصة بكل نشاط رئيسي الذي يمثل تكلفة منفردا.

تأتي عملية إختيار موجهات التكلفة الملائمة لربط تكاليف هذه الأنشطة بالمنتجات حيث تستخدم هذه الموجهات في تجديد الأنشطة التي استلزمها عملية إنتاج الوحدة وبالتالي التكاليف المرتبطة بذلك، وهناك ثلاث طرائق لإختيار مسببات التكلفة.

- تخصيص تكاليف الأنشطة وفق الزمن الذي يستغرقه تنفيذ النشاط.

- تخصيص تكلفة مجمع النشاط على أساس عدد مرات النشاط المؤداة، كعدد مرات تهيئة الآلات، وعدد طلبات الشراء.

- القياس الفعلي للموارد المستخدمة في كل مرة يؤدي فيها هذا النشاط كوسيلة لقياس التكلفة.

### 1-2- تحديد تكلفة المنتجات:

بعد أن يتم تجميع الأنشطة في مجموعة الكلف وتحديد موجهات الكلفة المناسبة يتم احتساب كلفة موجه الكلفة الواحد في كل مجموعة ، حيث يمثل موجه الكلفة هنا وحدة مقياس النشاط وتتم عملية الاحتساب كما يأتي: كلفة الوحدة الواحدة من موجه الكلفة لأي نشاط تساوي إجمالي تكاليف النشاط أو مجموعة الكلفة قسمة إجمالي عدد وحدات موجه الكلفة للنشاط أو مجموعة الكلفة، وبعد احتساب كلفة موجه الكلفة الواحد لكل نشاط أو مجموعة كلفة يتم حصر أو تحديد مقدار إستهلاك المنتجات من موجهات الكلفة وبالتالي تحديد كلفة هذه المنتجات حيث تتكون الكلفة من كلفة من المواد المباشرة وكلفة من العمل المباشر ونصيبه من التكاليف الصناعية الغير مباشرة<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: الإتجاهات الحديثة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

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

### المطلب الأول: نظام إدارة الأنشطة ABM ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABC II

#### 1- نظام إدارة الأنشطة ABM :

#### 1-1- مفهوم نظام إدارة الأنشطة ABM :

الإدارة حسب الأنشطة أو الإدارة القائمة على النشاط ABM هي طريقة إدارة تستخدم المعلومات المتعلقة بالتكاليف التي تنتجها طريقة ABC لتحديد الأنشطة غير ذات القيمة التي يتعين التخلص منها من ناحية أو على الأقل خفضها من ناحية أخرى، يتعلق الأمر بإلغاء الإنفاق الغير ضروري على الأنشطة التي لا تخلق قيمة، إن

<sup>1</sup> عبد العزيز طرموم وآخرون، "مدخل لدراسة نظم التكاليف"، الأمين للنشر والتوزيع، اليمن ، الطبعة الثانية، 2009، ص108.

القضاء على الأنشطة التي لا تخلق قيمة يجعل من الممكن تقليل النفقات أو تخصيص الموارد التي يتم تحريرها على هذا النحو لتحسين الأنشطة ذات القيمة المضافة<sup>1</sup>.

يعتبر نظام إدارة الأنشطة ABM من أهم مداخل إدارة التكلفة والذي يركز على كيفية التغيير وتحسين الاستفادة من التكلفة، فهو نظام يهدف أساسا إلى تحسين الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة لإنجاز الأنشطة والمهام الضرورية لتصنيع المنتجات وتقديم الخدمات<sup>2</sup>.

### 1-2- أهمية نظام إدارة الأنشطة ABM: وتتمثل أهميته فيما يلي<sup>3</sup>:

⇐ تعتبر نظام ABM أسلوب لإدارة الأنشطة الرئيسية لتشغيل المؤسسة عن طريق تحديد هذه الأنشطة وكذلك تحديد كيفية قيام كل نشاط بإستهلاك الموارد.

⇐ يسمح النظام بإعادة تنظيم الأنشطة والعمليات من خلال:

\* إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

\* إكتشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر والتي تسمح بتخفيض تكاليف الأنشطة المضيفة للقيمة.

\* يسمح نظام ABM بتحديد العوامل الأساسية المفسرة لتغير في التكاليف.

⇐ يساعد نظام ABM في إتخاذ القرارات الإستراتيجية والخاصة بالعمليات منها: قرار التسعير، قرار تصميم المنتجات، قرار توفير موارد الإنتاج.

⇐ يعتمد نظام ABM على المقارنة المرجعية من أجل دراسة ومقارنة وتقييم عمليات المؤسسة مع مؤسسات تؤخذ كمرجع باعتبارها الأفضل.

### 1-3- الفرق بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الإدارة على أساس الأنشطة

(ABM):

نظام الـ ABM يحقق فوائد ومزايا من تطبيقه تتكامل مع الفوائد والمزايا التي تتحقق من تطبيق نظام الـ ABC حيث أن لكل منهما مجالا يعمل فيه ويتضح ذلك من خلال الجدول الآتي:

<sup>1</sup>Charles Horngren, AlnoorBhimani, comptabilité de gestion, 4 édition, Paris, France, 2009, p384.

<sup>2</sup>أحمد حسين علي حسين، "المحاسبة الإستراتيجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2018، ص61.

<sup>3</sup>قدوري هدى سلطان، "التكامل بين أنظمة التكاليف والموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB)، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، مخبر البحث حول الإبداع وتغيير المنظمات والمؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، الجزائر، 2017، ص ص 10 - 11.



جدول رقم (02): الفرق بين نظام ABC ونظام ABM

ABM	ABC	
التركيز على تخصيص التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة	التركيز على توزيع التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة بدقة	1
دراسة إجراءات إدارة التكلفة وتقليلها إلى أقل درجة ممكنة دون التأثير على الجودة في الأداء.	قياس التكلفة التي يتوجب على الإدارة دفعها من خلال تحديد الأنشطة اللازمة لأداء الخدمة	2
التركيز على التكاليف التي سيتم دفعها على الأنشطة المستخدمة لتحقيق أفضل أداء ممكن.	التركيز على التكاليف الفعلية والتي حددت ضمن الميزانية.	3
قياس التكلفة أفقياً من خلال عمليات البنك وتبادل فيما بينهما.	قياس التكلفة عمودياً عن طريق مركز التكلفة.	4
تحديد تكلفة المنتج بهدف تحسين القرارات ، التسعير والتطوير والتحسين المستمرين للتخطيط الإستراتيجي.	تحديد تكلفة المنتج بما تم إستهلاكه من قبل الأنشطة المستخدمة وتحسين القرارات التشغيلية	5

المصدر: سليمان البشتاوي، "الإلتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المعرفية وخفض تكلفتها"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، مجلد 28، العدد 8، 2014، ص 1877.

2- نظام التكلفة على أساس المواصفات ABC II:

2-1- مفهوم نظام ABC II:

يعتبر نظام ABC II إمتداد لنظام التكلفة على أساس النشاط ABC ويعتمد على التحليل المعمق لثنائية (التكلفة، المنفعة) للتعرف على إحتياجات العملاء المتمثلة في مواصفات المنتج (مثل الموثوقية والديمومة) وتحليل المعلومات حول تكاليف التحسينات الإضافية والضرورية للحصول على تلك المواصفات - هو أيضا مدخل لقياس التكلفة من خلال تحميل التكاليف على الأنشطة بناء على خصائص ومواصفات السلعة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>لطيفة بكوش، "مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية" دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016-2017، ص 116.

## 2-2- أهمية نظام التكلفة على أساس المواصفات:

تعد تقنية ABC II أحد التقنيات المقترحة لقياس تكاليف المنتجات (السلع أو الخدمات) و تبرز أهمية هذه التقنية في ما يلي<sup>1</sup>:

\* **تساعد على تخطيط تكاليف المنتج:** ويمكن تحقيق ذلك بشكل تصاعدي من خلال تحديد تكلفة مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج تم تحديد تكلفة جميع المواصفات والتي تمثل مجموع تكلفتها التكلفة الإجمالية للمنتج عند كل مستوى إنجاز.

\* **تتفق مع سياسة التوجه بالتسويق:** حيث تكون البداية من تحديد حاجات ورغبات الزبائن مترجمة في شكل مواصفات للمنتج وتتفق مع تلك الحاجات والرغبات.

\* **تتفق مع فلسفة التكلفة المستهدفة:** حيث يتم التركيز على التكلفة المستهدفة لكل مواصفة من مواصفات المنتج سعياً لتحقيق الأرباح المستهدفة.

\* **تساعد في تلافي أوجه القصور في الأنظمة التقليدية لقياس التكاليف:** إن تقنية ABC II تساعد في تلافي العديد من الإنتقادات الموجهة إلى النظم التقليدية لقياس التكاليف وأوجه قصور فيها والتي ترتب عليها عجز هذه النظم في توفير البيانات والمعلومات التي يتطلب إليها أو يحتاجها متخذوا القرارات.

## 2-3- متطلبات تطبيق التكلفة على أساس المواصفات:

يعتمد تطبيق هذا المدخل على عدة خطوات أساسية وهي كالآتي<sup>2</sup>:

1. تحديد مجموعة من المواصفات الأساسية للمنتج تتفق مع حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين.
2. تحديد مستويات الإنجاز لكل صفة من مواصفات المنتج.
3. تحديد التكلفة والعائد للمنتج عند كل مستوى من مستويات الإنجاز.

## 2-4- الفرق بين التكلفة على أساس الأنشطة وعلى أساس المواصفات:

الجدول الموالي يوضح الفرق بين نظام ABC ونظام ABC II:

<sup>1</sup> محمد علي محمد الربيعي، سلمى منصور سعد، إستعمال تقنيتي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة المستهدفة كإطار متكامل لدعم المزايا التنافسية، 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، ص702.

<sup>2</sup> صباح فوزي صالح، "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014، ص48.

الجدول رقم (03): الفرق بين التكلفة على أساس الأنشطة وعلى أساس المواصفات

ABC II	ABC	
إن مواصفات المنتج تستهلك الأنشطة ومن ثم هي التي تستهلك الموارد.	إن المنتج هو الذي يستهلك الأنشطة ومن ثم هي التي تستهلك الموارد.	1
إن مدخل ABC II لا يقيس إستهلاك الموارد فحسب إنما يخطط لإستهلاكها وتحسين كفاءة إستغلالها.	إن مدخل (ABC) لا يقيس الإنفاق وإنما يقيس الإستهلاك.	2
موجه الكلفة الرئيسي هو المنفعة التي يحصل عليها الزبون من المنتج وتتحدد المنفعة بناء على مستوى الإنجاز الذي تم تنفيذه لكل صفة من المواصفات.	موجه الكلفة الرئيسي هو المنتج (سلعة أو خدمة).	3
الانشطة تسبب التكلفة و رغبة الزبون تخلق الطلب على مواصفات المنتج و انجاز كل صفة يخلق الطلب على الانشطة	الأنشطة تسبب التكلفة والمنتج هدفها وهو الذي يخلق الطلب على تلك الأنشطة.	4
يشتمل التحليل على معلومات مستقبلية من التصميم تحديد المواصفات التوزيع وخدمات ما بعد البيع.	التحليل يقتصر على البيانات التاريخية للتكاليف الفعلية.	5

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.

المطلب الثاني: نظام التكلفة على أساس العمليات PBC ونظام محاسبة إستهلاك الموارد RCA

1- نظام التكلفة على أساس العمليات PBC:

1-1- تعريف نظام التكلفة على أساس العمليات PBC:

تعرف تقنية (PBC) بأنها إحدى تقنيات إدارة الكلفة التي تعتمد في تطبيقها على مبادئ (TD-ABC) من حيث إعتماها على موجهات الكلفة في تخصيص تكاليف الموارد المختلفة إلى أهداف الكلفة المختلفة عبر العمليات التصنيعية المختلفة بما تتضمنه هذه العمليات من أنشطة مختلفة أساسية وداعمة<sup>1</sup>.

1-2- خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس العمليات PBC:

<sup>1</sup> زهراء عبد الحمزة علي، "إستعمال تقنيتي الهندسة المتزامنة والكلفة على أساس العمليات الموجهة بالوقت كإطار متكامل في تحسن قيمة المنتج"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2019، ص 56.

تمر عملية تطبيق نظام (PBC) بالخطوات التالية<sup>1</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... إلخ، وأن العمليات تشمل: الوحدة والدفعة والأنشطة.
- تحديد جميع الموارد المستخدمة في كل عملية.
- تحديد الأنشطة المكونة للعمليات، ويعطي ذلك رؤية تكاليفية تسمح بإدارة العمليات التشغيلية.
- عداد 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: توزيع تكاليف الموارد على العمليات وتوزيع تكاليف العمليات على أهداف التكلفة.

### 1-3- الفرق بين PBC وABC: ويتمثل في النقاط التالية<sup>2</sup>:

- يعتمد نظام (ABC) الأنشطة كأساس في عملية تخصيص التكاليف، في حين يركز نظام (PBC) على العمليات بشكل أكبر.
- يرتبط نظام (PBC) بين الخيارات الإستراتيجية والنواحي التشغيلية في المنشأة بينما لا يولي نظام (ABC) التخطيط التشغيلي قصير الأجل الإهتمام اللازم.
- يعطي نظام (PBC) ملائمة لنظام العمليات المستمرة أكثر من نظام الطلبيات، في حين يمثل دور نظام ABC في كلا نظامي التصنيع (العمليات المستمرة والطلبيات).
- يرسم نظام (PBC) خرائط لكل من أنواع المواد، وتكنولوجيا العمليات، وتغيرات التصميم وظروف الإنتاج ويربطها جميعها بالتكلفة من خلال إنشاء علاقة متبادلة فيما بينها، بينما ينحصر عمل نظام (ABC) بتكوين مجتمعات تكلفة الأنشطة وإيجاد علاقات تربطها مع الموارد من جهة ومع أهداف التكلفة من جهة أخرى.
- على عكس نظام (ABC) فإن نظام (PBC) يفعل تحليل تكلفة رأس المال وأخطار الإستثمار.

<sup>1</sup> محمد هيثم دبس، "نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) كأساس لإتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة"، مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص 49.

<sup>2</sup> محمد هيثم دبس، مرجع سبق ذكره، ص 53.

- يقوم نظام (ABC) بالفحص والتركيز على مستوى التحليل المنخفض جدا، بينما يقوم نظام (PBC) بفحص العمليات التي تقوم عليها الشركة في تحويل إكتساب الموارد وبيعها<sup>1</sup>.

## 2- نظام محاسبة إستهلاك الموارد RCA:

### 1-2- تعريف نظام محاسبة إستهلاك الموارد RCA:

- إن نظام محاسبة إستهلاك الموارد هو نظام محاسبة إدارية يركز على توفير معلومات موثوق بها لترشيد التكاليف وتعظيم الإيرادات لتعزيز القدرة الإنتاجية للشركة حيث تهدف لتحقيق نجاح أكبر في سوق المنافسة RCA يجمع بين أساليب المحاسبة الإدارية الألمانية والتكلفة على أساس النشاط في العمليات حيث تؤكد أن التكلفة يمكن السيطرة عليها بشكل فعال من خلال السيطرة على مستوى الموارد حيث أن لكل مورد القدرة على خلق قيمة وبما أن القدرات تكمن في الموارد فإن إدارة طاقة وإستخدام الموارد هي الأساس في إدارة التكاليف بشكل فعال<sup>2</sup>.

### 2-2- أهداف نظام محاسبة إستهلاك الموارد RCA<sup>3</sup>: تهدف RCA إلى الآتي :

- فهم العلاقة بين الموارد وكميات التخصيص بين أهداف التكلفة.
- وضعت وطورت لحل مشاكل إستهلاك الموارد وعزل الطاقة العاطلة.
- توفير معلومات إلى الإدارة توضح مدى تأثيرها على القرارات في المنظمة.
- الرقابة على إستخدام الموارد عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة وزيادة القيمة للعميل.

### 3-2- خطوات تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد RCA: وتكون على النحو التالي<sup>4</sup>:

- فحص وتحديد الموارد المتاحة للمنشأة.
- تحديد الإحتياجات المتوقعة من الموارد.
- تجميع الموارد الفعلية والمخططة في مجموعات الموارد.

<sup>1</sup> Li Destri, Massimo Picone, Mina, "Brining strategy back into financial systems of performance measurement : Integrating EVA and PBC ", business systems review, volume1, Issue1, p86.

<sup>2</sup> عامر محمد سلمان الجنابي، محمد تعبان محمد تميمي، "تأثير نظام محاسبة إستهلاك الموارد في ترشيد التكاليف"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد الحادي والستون، 2020، ص362.

<sup>3</sup> عامر محمد سلمان الجنابي، محمد تعبان محمد تميمي، مرجع سبق ذكره، ص364.

<sup>4</sup> علي مجاهد أحمد السيد، "إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة إستهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII لتدعيم إدارة ربحية العملاء"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد7، جوان 2019، ص465.

- التأكد من أن مجموعة الموارد بكل مجمع متجانسة.
- تحديد مخرجات الموارد في شكل كمي (ساعات عمل مباشرة...).
- تحديد العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجتمعات الموارد بعضها البعض للتعرف على إستفادة كل مورد من الموارد الأخرى، وتحديد مجتمعات الموارد التي ستفيد موضوع قياس تكاليف معين (أنشطة، عمليات، منتجات، عملاء...) بصورة مباشرة.
- تحديد تكلفة كل مجمع موارد.
- تحديد مسار تدفق تكاليف مجتمعات الموارد إلى موضوعات القياس التكاليفي.

#### 2-4- الفرق بين التكلفة على أساس نشاط وRCA:

الجدول رقم (04): الفرق بين التكلفة على أساس النشاط و RCA:

RCA	ABC
- يتطلب بيانات أكثر تفصيلا من نظام التكاليف على أساس النشاط ويتم إجراء مقابلات لتخصيص التكاليف من خلال مجتمعات الموارد.	- يتم التعامل مع البيانات المالية والتشغيلية ويتم إجراء مقابلات لتخصيص تكاليف الموارد من خلال الأنشطة.
- يتم التركيز على العلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض وذلك على إعتبار أن بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى وبالتالي تخصيص تكلفتها لذلك الموارد.	- يتم التركيز على الأنشطة والتكاليف الخاصة بهذه الأنشطة وهذا يعطي معلومات ضرورية لتحديد الفرص من أجل التحسينات وخفض التكاليف.
- يهتم بقياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض التكاليف للموارد.	- يهتم بتوفير معلومات مالية وغير مالية عن طريق متابعة وقياس ورقابة التكاليف وفعالية الأنشطة.
- يركز على خفض التكاليف في مرحلة التخطيط بهدف خفض تكاليف الموارد بتفعيل الطاقات العاطلة وتنمية الطاقات المنتجة ومن ثم ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة الإنتاجية.	- يساعد في خفض التكاليف عن طريق تحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة.
- مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه عالية.	- يساعد في عملية التطبيق والمنفعة موجبة إلى حد معين وبعدها تصبح التكلفة أعلى من المنفعة.

المصدر: محمد عمر محمد الدنف، "تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2013، ص ص 71 – 74.

المطلب الثالث: نظام التكلفة على أساس الأنشطة الزممي TD-ABC ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالأداء TD-ABC

### 1- نظام التكلفة على أساس الأنشطة الزممي TD-ABC :

#### 1-1- تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة الزممي TD-ABC:

يطلق عليه أيضا منهج التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت هو نظام يقوم على أساس نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) التقليدي لكن مع تخفيض تكاليف التطبيق وسرعة البناء والتنفيذ والسهولة في عملية التحديث ويعتمد على محركات التكلفة الزمنية فيساعد على تحديد معدلات التكلفة على أساس القدرة الفعلية لتدفق الموارد<sup>1</sup>.

#### 1-2- مزايا نظام التكلفة على أساس الأنشطة الزممي TD-ABC: وتتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

- يتكامل بشكل جيد مع البيانات المتاحة من تخطيط موارد المؤسسات ERP و أنظمة إدارة علاقات العملاء مما يجعل النظام أكثر ديناميكية و أقل كثافة للأفراد .
- يتيح صيانة النماذج السريعة وغير المكلفة.
- يوفر معلومات دقيقة لمساعدة المستخدمين في تحديد السبب الجذري للمشكلات.
- يتنبأ بالطلبات على الموارد مما يسمح للشركاء بوضع الميزانية.
- ولديه العديد من المزايا الأخرى فنذكر أهمها<sup>3</sup>:
- يستخدم في تخطيط الطاقة وإعداد الموازنات.
- يتمتع بسهولة التنفيذ بسبب آلية الوقت المستخدمة في تنفيذه.

<sup>1</sup> عبد العالي شحتاني، غضاب رانية، "تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة"، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 1، 2018، ص 388.

<sup>2</sup> Namazi Mohamed, "performance focused ABC: a third generation of activity based costing system", cost management journal, Sep/Oct ; 35 ; 5 ; ABIN FORM GLOBEL, 2009, p39.

<sup>3</sup> علي محمد حسن الكيشوان، "توظيف مدخل الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD - ABC) في تحسين قيمة المنتج"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2018، ص ص 48-49.

- يقوم بتخصيص الطاقة العملية المستغلة وتحميلها على المنتجات بينما الطاقة غير المستعملة فإنه يحملها على حساب الأرباح والخسائر.
- يساعد الشركة في تحديد موارد الطلب لكل من العملية والمنتج والخدمة مع تحديد الوقت اللازم لإنجاز الأنشطة وكلفة طاقة وحدة الزمن.

### 1-3- خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة الزمني TD-ABC:

ويتطلب تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة الزمني TD-ABC إتباع الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تحديد مجموعة الموارد التي يتم إستخدامها لإنجاز النشاط.

الخطوة الثانية: تحديد تكلفة مجموعة الموارد التي يتم إستخدامها لإنجاز النشاط.

الخطوة الثالثة: تحديد الطاقة العملية لمجموعة الموارد التي يتم إستخدامها لإنجاز النشاط على أساس الوقت (تحديد الطاقة العملية بالساعة أو بالدقائق).

الخطوة الرابعة: تحديد تكلفة الوحدة في مجموعة الموارد (بقسمة التكلفة الكلية لمجموعة الموارد ÷ على الطاقة العملية المحددة على أساس الوقت).

الخطوة الخامسة: تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من أحداث النشاط (إستنادا إلى مسببات الوقت المختلفة).

الخطوة السادسة: تحديد تكلفة كل نشاط (بضرب تكلفة الوحدة - من الخطوة 4 - في الوقت المطلوب لكل حدث معبرا عن مسببات تكلفة النشاط وفقا للوقت - من خطوة 5).

### 1-4- مقارنة بين ABC و TD-ABC:

الجدول رقم (05): مقارنة بين ABC و TD-ABC

المقارنة	نظام (ABC)	نظام (TD-ABC)
تخصيص التكلفة	- محركات (مسببات) التكلفة. - يعمل مع عدد من الأنشطة المنفذة مثل عدد مرات إعداد الآلات.	- مسببات الوقت. - يعمل مع وقت فترة التشغيل، التي هي ناتجة من العوامل التي لها تأثير مثل الوقت اللازم لإعداد الآلات.
عدد العوامل	- لكل نشاط يمكن إستخدام عامل واحد فقط.	- لكل نشاط عدد غير محدد من العوامل .
دقة الطريقة أو المنهج	لا يتمكن من السيطرة بالتحديد على النشاط الذي يؤثر على التكلفة .	يتمكن من تحديد تخصيص التكاليف على الأنشطة بطريقة مناسبة، وبالتالي أكثر دقة



من نظام ABC.		
النشاط بحاجة فقط معادلة الوقت والتي تحتوي على كل تحديدات واختلافات النشاط.	كل إختلاف وتغير لإنجاز النشاط يحتاج إلى تطبيقات نشاط جديد منفصل.	الشمولية في تخصيص التكلفة
بالمقارنة أقل من نظام (ABC) لأن معادلة التكاليف تحدد على أساس وحدة الوقت.	النظام يتوسع بدرجة كبيرة في تحقيق معادلة التكلفة.	الوقت المستنفذ لتحديد النظام

المصدر: عبد الحكيم مصطفى جودة، "تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (ABC) - (TD) في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي في أحد المستشفيات الأردنية الخاصة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد 27، العدد 01، 2019، ص 148.

## 2- نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالأداء PFABC:

### 2-1- تعريف نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالأداء:

عرفه (Namazi) على أنه نظام معلوماتي متكامل قائم على أساس الأنشطة والذي يمكن من خلال تطبيقه مراقبة الأداء وكذلك حل بعض المشاكل المتعلقة بنظام (ABC - TD) فضلا عن توسيعه لنطاق نظام (ABC) ونظام (ABC - TD).

نظام PFABC هو نظام يدمج بين مميزات كل من نظام (ABC) ونظام (ABC - TD) ويعمل على تلافي أوجه القصور في كلا النظامين وخصوصا في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات<sup>1</sup>.

### 2-2- خصائص نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالأداء:

توجد مجموعة من الخصائص المتعلقة بنظام PFABC ومنها<sup>2</sup>:

1. يوفر الآلية المناسبة لتحسين القدرة على تقييم الأداء الفعلي ومقارنته بشكل أفضل مع الأداء المخطط الأمر الذي يحسن من كفاءة الإدارة في إستغلال الموارد وفعاليتها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية.
2. يوفر الأساس اللازم لبرامج التطوير والتحسين من أجل الحفاظ على القدرة التنافسية وزيادة الجهة السوقية.

<sup>1</sup>مقداد أحمد نوري، عامر منصور حسون، "التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) ودوره في تقويم دراسة تطبيقية في مصنع الجلدية"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 10، العدد 2، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2020، ص 62.

<sup>2</sup>علي مجاهد أحمد السيد، إيمان عبد الفتاح، "دور نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد السادس، 2019، ص 291.

3. تحديد سلوك الموارد الفعلية التي يتم إستخدامها بواسطة موضوع القياس التكاليفي في نوعين أساسيين من الموارد وهي موارد مرنة أم موارد ملزمة.
4. المرونة في قياس طاقة الموارد سواء كانت موارد مرنة أو ملزمة.
5. التركيز في تحليل الإنحرافات على المرحلة الأولى لتخصيص التكاليف من الموارد إلى الأنشطة وبالتالي سينشأ عن ذلك نوعين من الإنحرافات هما الإنحرافات الناتجة عن الموارد المرنة والإنحرافات الناتجة من الموارد الملزمة.
6. الإبقاء على خطوة التعرف على الأنشطة الأساسية التي تم التغاضي عنها في نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت.
7. يساعد على قياس الإنتاجية بمكوناتها الكفاءة والفعالية.

### 2-3- خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالأداء:

نظام PFABC يركز على عملية مكونة من تسعة خطوات وهي<sup>1</sup>:

#### الخطوة الأولى: التعرف على الأنشطة الرئيسية:

وهذه الخطوة مشابهة للخطوة الأولى في تنفيذ نظام ABC وهي ضرورية لسببين:

أ. طبيعة و سلوك التكاليف بالنسبة لكل نشاط تختلف عادة عن الأنشطة الأخرى حتى بالنسبة للإدارة h

القسم

ب. هذه الخطوة أساسية في نظام ABC ويجب الإحتفاظ بها لتخطيط توزيع التكاليف على الأنشطة.

#### الخطوة الثانية: تحديد الموارد الفعلية المستخدمة بالنسبة لكل نشاط:

يعمل PFABC على تحديد المورد الفعلي بشكل مختلف فالعاملين الذين يؤدون نشاط معين يحددون نوع

وكمية المورد المستخدم فعلياً بالنسبة لكل نشاط بناءً على سلوكه أو من خلال نظم معلومات المنشأة.

#### الخطوة الثالثة: تحديد المعدل الفعلي لكل نشاط للمورد:

في PFABC يتم تحديد معدلات التكاليف الفعلية بشكل منفصل بالنسبة لكل نشاط من أنشطة المنشأة

وذلك بشكل أساسي من خلال نظم المعلومات الحالية المرتكزة على البيانات الفعلية وفقاً للمورد وسلوك تكلفته.

#### الخطوة الرابعة: حساب المعدل المعياري للنشاط:

<sup>1</sup> مفتاح محمد علي الحمروني، "دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء PFABC في تحسين الأداء التنافسي بالمنشآت الصناعية: دراسة ميدانية على الصناعات البتروكيمياوية بليبيا"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 7، العدد 1، كلية التجارة الإسماعيلية، جامعة فناة السويس، مصر، 2016، ص ص 433، 436.

حيث يتم تقدير المعدل المعياري بالنسبة لكل نشاط، وهذا التقدير يمكن إنجازه من خلال عدة طرق مختلفة تشمل تقنيات قياس العمل، آلية السوق، وهذا المعيار يتم حسابه بمرص حيث يتم استخدامه كأساس للمقارنة مع المعدلات الفعلية والتكاليف الفعلية للعملية.

الخطوة الخامسة: تحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة:

يعمل PFABC على تحديد تكلفة كل نشاط من خلال أخذ سلوك تكلفة المورد في الاعتبار،

التكلفة الفعلية للنشاط = كمية المورد الفعلي المستهلك بالنسبة لنشاط ما × السعر الفعلي لوحدة المورد

المستهلك

الخطوة السادسة: حساب إنحراف سعر النشاط:

حيث تعمل إدارة التكاليف على تحديد إنحراف سعر النشاط من خلال حساب كمية المورد الفعلي الذي تم الحصول عليه بالنسبة للنشاط، ومع ضربه في السعر المعياري للمورد المستهلك وطرحه من التكلفة الفعلية للنشاط وذلك للحصول على إنحراف السعر بالنسبة للموارد المرنة.

الخطوة السابعة: حساب تكلفة الأنشطة المطبقة:

عند حساب تكاليف الأنشطة المطبقة في PFABC فإنه يتم أخذ سلوك المورد في الاعتبار والذي يشتمل على كلا من الموارد المرنة والإلزامية.

الخطوة الثامنة: حساب إنحراف الكمية:

إن إنحراف الكمية يبين ما إذا كان مدير الإنتاج بالمنشأة قد استخدم أكثر من الكمية المعيارية من الموارد في عملية الإنتاج الفعلية بالنسبة للمنتج أم لا. إنحراف الكمية يمد بالمعلومات لتحسين كفاءة عمليات العمل.

الخطوة التاسعة: حساب إنتاجية كل نشاط:

تعتبر هذه الخطوة من أهم الخطوات لأن المعلومات الأكثر أهمية بالنسبة لتقييم العملية الإدارية ترتبط بعمليات تحديد الإنتاجية بالنسبة للأنشطة فالإنتاجية = الكفاءة + الفعالية.

3- مقارنة بين نظم محاسبة التكاليف التقليدية ونظام تكلفة الأنشطة:

الجدول رقم (06): مقارنة بين نظم محاسبة التكاليف التقليدية ونظام تكلفة الأنشطة

وجه الاختلاف	نظم محاسبة التكاليف التقليدية	نظام تكلفة الأنشطة
قياس التكاليف	<ul style="list-style-type: none"> <li>- المنتجات تستهلك التكاليف.</li> <li>- لا تهتم بتعدد وتعقد المنتجات.</li> <li>- عدد محدد من معدلات التحميل.</li> <li>- استخدام مجتمعات تكلفة محددة مع تجانس أقل للأنشطة يطيح بعلاقة السبب والأثر بين أسس التخصيص ومجمعات التكلفة.</li> <li>- أسس التخصيص يمكن أن تكون أولاً تكون مسببات تكلفة.</li> <li>- أسس التخصيص تمثل في الغالب متغيرات مالية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الأنشطة تستهلك التكاليف والمنتجات تستهلك الأنشطة.</li> <li>- تهتم بتعدد وتعقد المنتجات.</li> <li>- مسببات تكلفة متعددة.</li> <li>- استخدام العديد من مجتمعات التكلفة يعني تجانس أكثر للأنشطة المجموعة وإظهار أفضل لعلاقة السبب - الأثر.</li> <li>- أسس التخصيص عادة ما تكون مسببات تكلفة.</li> <li>- أسس التخصيص غالباً تمثل متغيرات غير مالية.</li> </ul>
تقسيم التكاليف	<ul style="list-style-type: none"> <li>- متغيرة في الأجل القصير وثابتة لا تتغير.</li> <li>- تكاليف ثابتة لا يمكن تتبعها.</li> <li>- تكاليف صناعية غير مباشرة فقط تحمل على المنتج.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- متغيرة قصيرة وطويلة الأجل.</li> <li>- ثابتة يمكن تتبعها.</li> <li>- معظم التكاليف الصناعية وبعض التكاليف غير الصناعية فقط تحمل على الإنتاج.</li> </ul>

المصدر: محمد مسعود النعاليب، نصر صالح محمد، "التكلفة على أساس الفلسفة والتطبيق"، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2015، ص 65.

الجدول رقم (07): مقارنة بين نظم محاسبة التكاليف التقليدية ونظم تكلفة الأنشطة

وجه الاختلاف	نظم محاسبة التكاليف التقليدية	نظام تكلفة الأنشطة
مجمع التكلفة Cost Pool	<ul style="list-style-type: none"> <li>يتم تجميع التكاليف في مجتمعات تكلفة أو مراكز تكلفة وتكون التكاليف المجموعة في المركز الواحد غير متجانسة ولا تعود إلى عامل واحد.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>يتم تجميع التكاليف في مجتمعات تكلفة على أساس مسببات التكلفة بحيث يحتوي كل مجمع على تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس موجه أو مسبب التكلفة.</li> </ul>
تخصيص التكلفة غير	<ul style="list-style-type: none"> <li>يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس حجم الإنتاج أو على أساس العمل</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>يتم تخصيص التكاليف على المخرجات من واقع مجتمعات تكلفة الأنشطة باستخدام أساس</li> </ul>

المباشرة	المباشر أو على أساس ساعات دورات الآلات.	يتناسب مع مسببات التكلفة.
موضع التكلفة	يتم تركيز جميع التكاليف على عنصر واحد وهو وحدة المنتج أو الخدمة.	يتعدد موضع التكلفة فقد يكون مخرجات العمليات، الدفعات، أو خطوط الإنتاج أو التكاليف المتعلقة بالعملاء...إلخ.
دعم عملية اتخاذ القرارات	قد تسبب هذه الطريقة في تحميل التكاليف على المنتجات بالزيادة أو النقصان بالتالي فإنه لا يكون هناك ثقة في المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات النظام وبالتالي فإن هذا النظام لا يدعم ترشيد اتخاذ القرارات.	تساعد بشكل أفضل في ترشيد القرارات الإدارية بسبب وفرة وجودة ودقة وشفافية المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام.
تكلفة التطبيق	منخفضة وبالتالي هي مناسبة أكثر للمنظمات الصغيرة والتي تتصف بمزيج بسيط للمنتجات.	مرتفعة ولكن هناك ما يبرر هذه التكلفة خاصة بالنسبة للمنظمات الكبيرة التي تتعدد منتجاتها.

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

## خلاصة الفصل:

من خلال عرضنا لهذا الفصل المتعلق بنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة تبين أن استخدام هذه الطريقة أدى إلى تجاوز الكثير من العيوب التي كانت تعاني منها أنظمة التكاليف التقليدية وذلك من خلال قدرتها على تحقيق الرقابة على التكاليف بشكل جيد والتحكم فيها وتوفير معلومات حقيقية وتفصيلية عنها وهذا بناء على مبدئين أساسيين وهما أن المؤسسة تقوم بمجموعة من الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وأيضا المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة.

وإلى هذا الحد قد وصلنا إلى توضيح بعض معالم نظام التكلفة على أساس الأنشطة في شكلها النظري لنتمكن من إسقاطها على الدراسة التطبيقية من خلال الفعل الموالي والأخير.

## الفصل الثالث:

تطبيق نظام محاسبة التكاليف على

في ABC أساس الأنشطة

مؤسسة مطاحن عمر بن عمر -

قائمة -

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

### مقدمة الفصل:

لقد تعرضنا في الجانب النظري لمختلف جوانب بحثنا والمتمثلة في مختلف العناصر المتعلقة بالتكاليف وكذلك المتعلقة بحاسبة التكاليف ونتيجة للإنتقادات الكثيرة لمحاسبة التكاليف ومن أجل ملئ ثغراتها ظهر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

فبعد إستعراض الجانب النظري سنحاول من خلال هذ الفصل إسقاط الجانب النظري على مؤسسة إقتصادية وطنية ولقد وقع إختيارنا على مؤسسة مطاحن عمر بن عمر.

سنتطرق في هذا الفصل لدراسة حالة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال المباحث التالية:

### المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن عمر بن عمر.

المبحث الثاني: محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة مطاحن

عمر بن عمر - قالمة-.



## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن عمر بن عمر

المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة مطاحن عمر بن عمر

هي فرع من فروع المجمع الصناعي عمر بن عمر، الذي تأسس من قبل الأب الراحل عمر بن عمر والذي استطاع أن يفرض نفسه كرائد في السوق الوطنية للأغذية الصناعية والأعمال التجارية الأسرية وهذا منذ تأسيس الشركة الأم سنة 1984 (مصبرات الطماطم CAB). فالمجمع اليوم يحتل مكانة مرموقة في السوق الجزائرية وحتى العالمية نظرا للإمكانيات العالية الجودة المعتمدة في الإنتاج. ثم بعد وفاة الأب عمر بن عمر انتقلت إدارة المجمع إلى أبنائه الأربعة حيث واصلوا مشوار والدهم في ترقية جودة ونوعية مختلف منتوجات المجمع.

فبعد أن تم إنشاء مصنع عمر بن عمر للمصبرات ببلدية بوعاتي محمود أتت فكرة إنشاء الشركة العائلية ذات المسؤولية المحدودة مطاحن عمر بن عمر سنة 1994 حيث بدأت الدراسات والبحوث بالطرق القانونية وذلك بتكوين ملف الإستثمار للحصول على قرض بنكي ناهيك عن تكوين ملفات لهيأت إدارية أخرى كالغرفة الجهوية للتجارة ومصالح الولاية خاصة الشق المتعلق بمخطط التنمية المحلية، ومن أبرز الدراسات التمهيديّة التي أعدت لهذا المشروع نذكر منها:

- دراسة المنطقة الجغرافية من الناحية الجيولوجية.
- دراسة الإمكانيات الإقتصادية والتكاليف الانتاجية .
- دراسة البيئة الإقتصادية للمؤسسة (السوق) .

وقد تمت هذه الدراسات من طرف خبراء محليين وأجنيين بما فيها كل ما يتعلق بالبنية التحتية والبنائات المعدنية، أما في ما يتعلق بالتجهيزات والمعدات فهي ألمانية وإيطالية المنشأ. وبعد مرور أربع (04) سنوات من الدراسة وبالضبط في 29 مارس من سنة 2000 أنشئت شركة المطاحن ضمن منطقة فلاحية صناعية ببلدية الفجوج ولاية قالمة التي تتربع على مساحة قدرها 42500 م<sup>2</sup> يحدها من الجنوب المشتلة التجريبية عمر بن عمر ومن الشمال مصنع الحليب بني فوغال أما شرقا وغربا فأراض زراعية ملكا للخواص.

انطلق إنتاج المطاحن في البداية بمردود 300 طن يوميا إلى أن وصل سنة 2004 إلى 700 طن يوميا أي زيادة الطاقة الإنتاجية ب 400 طن يوميا. وفي سنة 2009 تم إنشاء وحدة إنتاج العجائن الغذائية والكسكس

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

والتي تحصلت على شهادة الجودة العالمية (ISO 9001) و شهادة سلامة المنتوجات الغذائية (ISO 22000) سنة 2012 وهذا راجع إلى نظام تسيير الجودة الذي سهرت على تطبيقه المؤسسة منذ نشأتها إلى أن تم تزويد هذه الوحدة بخطة إنتاج العجائن الخاصة ذو الصيت العالمي سنة 2014.

أما المشروع الجاري إنجازه منذ 01 جويلية 2015 هو توسيع الوحدة بثلاث خطوط إنتاج جديدة نظرا لكثرة الطلب على المنتج.

يبلغ عدد عمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة مطاحن عمر بن عمر 770 عامل مقسمين كالآتي: 13 إطار سامي، 130 إطار، 148 عون تحكم (ماهر) و 479 منفذ، وبرقم أعمال يقدر ب66 مليون أورو سنويا.

### المطلب الثاني: طبيعة نشاط المؤسسة وفروعها

#### الفروع:

تتوفر شركة مطاحن عمر بن عمر على ثلاث وحدات إنتاج:

**وحدة إنتاج السميد 400 طن:** وهي مخصصة لتزويد وحدة إنتاج العجائن بمادة السميد الذي يعتبر كمادة أولية في إنتاج العجائن (عجائن قصيرة، عجائن طويلة، كسكس، ..).

**وحدة إنتاج السميد 300 طن:** والتي تقوم بتحويل القمح عبر مراحل مختلفة لتحصل على جميع أنواع السميد والنخالة كمنتج نهائي.

**وحدة إنتاج العجائن والعجائن الخاصة:** والتي تقوم بتحويل السميد (مادة أولية) إلى عجائن غذائية مختلفة الأنواع للإستهلاك المباشر

#### طبيعة النشاط:

يتم جلب المادة الأولية (القمح) من خارج الوطن عن طريق الشحن بالسفن لتتجه برا إلى المخازن التي تصل طاقتها الاستيعابية حوالي 27 ألف طن وهذا بواسطة الشاحنات الضخمة التي توفرها الشركة.

يتم استقبال المادة الأولية من طرف مصالح مراقبة الجودة لمعرفة ما إذا كانت مطابقة للمواصفات المطلوبة أم لا. حيث يسهر على ضمان هذه السلسلة الانتاجية:

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

➤ 121 عامل على مستوى وحدتي انتاج السميد موزعة على أربعة فرق متساوية تعمل بنظام التناوب  $3 \times 8$  كالاتي:

- الفرقة أ من الساعة 05 صباحا إلى الساعة 01 زوالا.
- الفرقة ب من الساعة 01 زوالا إلى الساعة 09 مساء.
- الفرقة ج من الساعة 09 مساء إلى الساعة 05 صباحا.
- الفرقة د في حالة راحة.

كل الفرق تعمل بالتداول حسب الجدول الزمني لمدو يومين.

➤ 203 عامل على مستوى وحدة انتاج العجائن الغذائية والعجائن الخاصة موزعة على أربعة فرق متساوية تعمل بنفس نظام التناوب في المطاحن ولكن مع اختلاف التوقيت وذلك حسب التوزيع الآتي:

- الفرقة أ من الساعة 04 صباحا إلى الساعة 12 زوالا.
- الفرقة ب من الساعة 12 زوالا إلى الساعة 08 مساء.
- الفرقة ج من الساعة 08 مساء إلى الساعة 04 صباحا.
- الفرقة د في حالة راحة.

**المطلب الثالث: أهداف المؤسسة وهيكلها التنظيمي وشرح مكوناته**

تسعى مطاحن عمر بن عمر منذ نشأتها إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- ضمان البقاء والاستمرار.
- 2- تحقيق أكبر نسبة من المبيعات والأرباح.
- 3- تشجيع القطاع الخاص للنهوض للاستثمار وتنمية الاقتصاد الوطني.

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

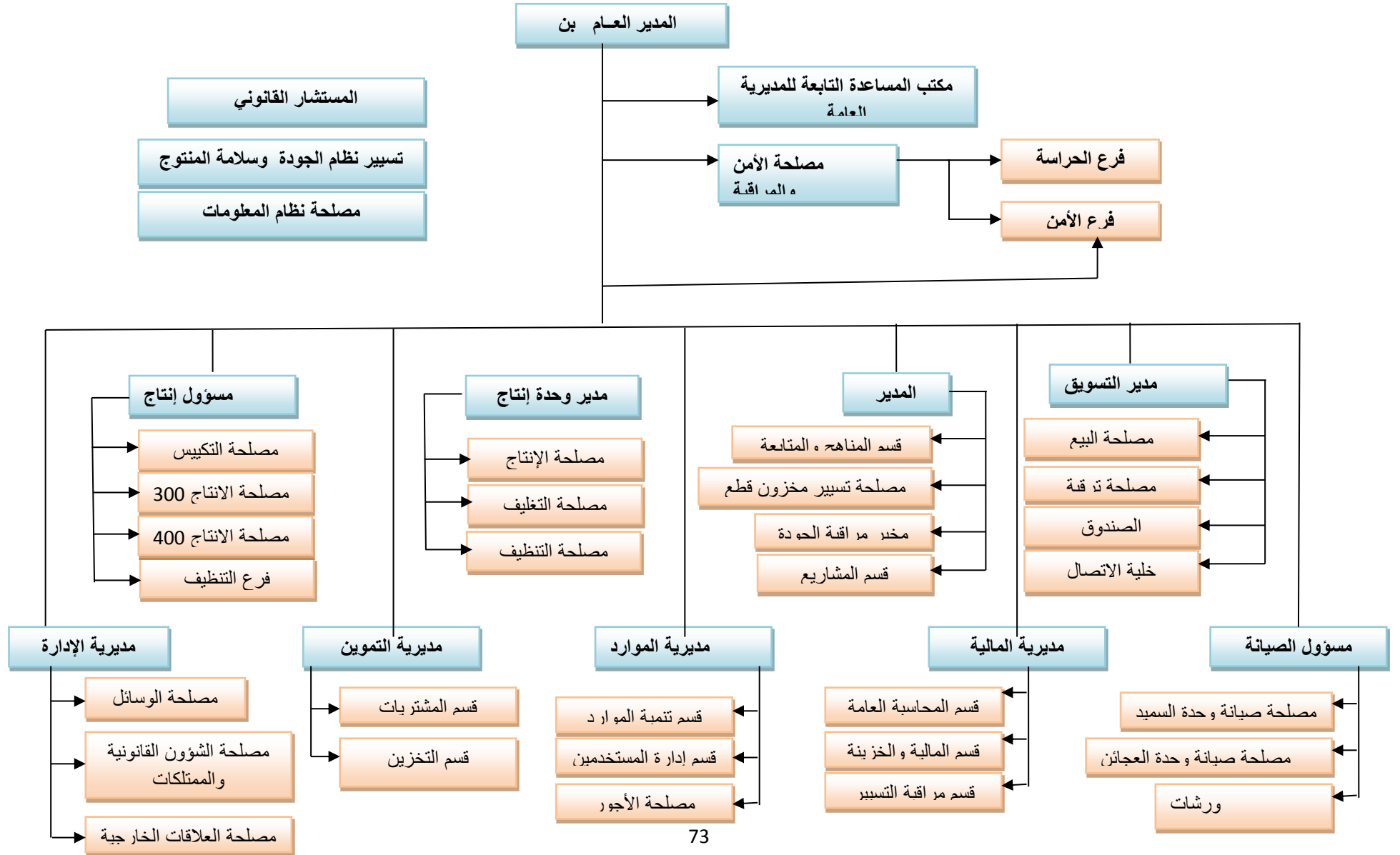
---

- 4- تشجيع اليد العاملة المحلية وامتصاص البطالة.
- 5- محاولة كسب أكبر حصة من السوق الوطنية.
- 6- الاستمرار في الحفاظ على الإنتاج من حيث الجودة، النوعية، والسعر.
- 7- السعي إلى منافسة المؤسسات العالمية التي تنشط في نفس المجال.
- 8- تجسيد الشراكة الأجنبية المثمرة .
- 9- العمل على الحفاظ على الزبائن واكتساب زبائن جدد.

### الهيكل التنظيمي وشرح مكوناته

من أهم سمات المؤسسة الناجحة هي قوة جهازها التسييري فحسن تسيير موارد المؤسسة يتوقف على نجاعة هيكلها التنظيمي، والهيكل التنظيمي لشركة مطاحن عمر بن عمر هو على الشكل التالي:

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر



## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

شرح مهام أقسام ومصالح الشركة:

مديرية الموارد البشرية:

مهمتها الرئيسية إستقطاب اليد العاملة المؤهلة والضرورية من أجل ضمان سير كل نشاطات مختلف مصالح الشركة، وهي تنقسم إلى:

### ● قسم تطوير الموارد البشرية:

- التوظيف حسب حاجات المؤسسة.
- تطوير الكفاءات والحفاظ عليها في إطار ما يعرف بالولاء الوظيفي.
- ضمان تكوين اليد العاملة بصفة منتظمة.

### ● قسم تسيير المستخدمين:

- التكفل بمختلف شؤون العمال وإدارتهم خاصة في الشق المتعلق بالأجور وتنظيم العلاقات في ما بينهم داخل الإطار القانوني قيد التطبيق.
- متابعة مختلف علاقات العمل والتسيير الإداري للملفات داخليا كان أو خارجي.

مصلحة الأمن:

- السهر على أمن الموقع واستقبال مختلف الزوار.
- الإشراف على حراسة الموقع أثناء وبعد ساعات العمل.

مساعدة المديرية العامة:

- مساعدة المدير العام في إدارة وتسيير شؤون الشركة وفي تحقيق مختلف عمليات المراقبة، كما تساهم في حفظ أرشيف المديرية وأسرارها باعتبارها همزة وصل وحل بين المدير العام ومختلف المديريات والمصالح الأخرى .

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

### مصلحة نظام المعلومات والإعلام الآلي:

- الإشراف على قيادة وصيانة النظام المعلوماتي للشركة .

### مصلحة تسيير نظام الجودة وسلامة المنتجات الغذائية:

- السهر على التكفل وحفظ شهادات الجودة وسلامة المنتجات الغذائية وذلك بتطوير مختلف الأنظمة المتعلقة بالإيزو (ISO).

### المستشار القانوني:

- توجيه المدير العام في ما يخص كل الإجراءات القانونية والتنظيمية للمحافظة على ممتلكات وفوائد الشركة.

### مديرية التسويق والمبيعات:

- ضمان تسويق وبيع مختلف منتجات الشركة حسب الهدف المسطر من طرف المدير العام.

- تطوير وترقية المنتج ومضاعفة رقم أعمال و أرباح الشركة.

- تنظيم وتسيير كل نشاطات البيع حسب السياسة المنتهجة من طرف الشركة.

- التكفل بمختلف النشاطات الاتصالية التي تربط الشركة بالزبون أو المستهلك (إعلانات، حملات إخبارية،... إلخ).

### مصلحة انتاج السميد:

من بين المهام الرئيسية هي تحويل المادة الأولية (القمح) إلى سميد موجه للاستهلاك بالكميات والنوعيات المطلوبة. ويسهر على ذلك كل من :

- **المسؤول الرئيسي للطحن:** وهو الذي يعمل على المراقبة المستمرة على سير هذه العملية وكذا السير الحسن للوظائف المتفرعة عنها والتنسيق فيما بينها.

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

- مصلحة التكييس: يتم فيها وضع المنتج النهائي (السميد) في أكياس مختلفة الأحجام وهذا حسب طلب مدير المبيعات.

### مديرية إنتاج العجائن:

- تحويل المادة الأولية (سميد) من أجل ضمان إنتاج مختلف العجائن الغذائية بالكمية والنوعية التي يحددها السوق.
- الإشراف، التنسيق وتوفير كل الموارد البشرية والمادية اللازمة من أجل تلبية كل الطلبات المسطرة من طرف مدير المبيعات.

- مصلحة التغليف: تسهر على تعبئة المنتج في الأكياس والعلب كل حسب نوعه.

### المديرية التقنية:

- قسم المناهج والمتابعة التقنية:

- متابعة مختلف المشاريع الإستثمارية.
- الإشراف على المراقبة التقنية لمختلف العمليات المتعلقة بالإنتاج وسلامة المنتج الغذائي.
- تصميم وترشيد وتنظيم مختلف الحلول التقنية والمناهج المعتمدة في الإنتاج والانتاجية.

- قسم الأشغال والدراسات:

- دراسة وانجاز مختلف المشاريع المتعلقة بكل التوسيعات الجارية على مستوى الشركة وقياس مدى الجدوى منها.

- المخبر:

- مراقبة المنتوجات بصفة نظامية وهذا طيلة فترات الإنتاج والسهر على مطابقة المنتج للمعايير العالمية على مستويات متعددة (الشكل، الذوق، اللون، الوزن، المكونات الداخلية... إلخ).



## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

### مصلحة الصيانة:

تعتبر الصيانة في الوحدة من أهم الضروريات التي يقوم عليها المركب، فعمال الصيانة يسهرون على صيانة المعدات والآلات حيث يتم تزويد هذه المصلحة بكل ما تحتاج إليه من موارد بشرية ومعدات وقطع غيار مختلف الآلات وهي منظمة كالآتي:

- ورشة الكهرباء.
- ورشة الميكانيك.
- ورشة الخراطة والتلحيم.

ويتمثل دور كل هذه الورشات في مراقبة مختلف الآلات على مستوى الوحدتين، إذ هم ملزمون بتصليحها إذا حدث لها عطل في أقل مدة ممكنة وذلك للحفاظ على وتيرة الانتاج. حيث تقوم أيضا بإعداد تقارير شهرية حول عدد التعطيلات والتدخلات التقنية التي قامت بها.

### مديرية التموين:

مهمتها الرئيسية شراء وتزويد الشركة بالمواد الأولية، المعدات، التجهيزات، قطع الغيار، ... إلخ. والسهر على تخزينها. وهي تنقسم إلى:

- قسم المشتريات: وهو المكلف بضمان شراء كل ما تحتاجه المؤسسة.
- قسم التموين بالمادة الأولية (القمح): مهمته الوحيدة هي السهر على ضمان كل العمليات اللوجيستكية المتعلقة باستيراد القمح ونقله إلى المخازن والعمل على تطوير ما يعرف بسلسلة الإمداد.

### مديرية المالية والمحاسبة:

مهمتها ضمان التسيير المالي والمحاسبي للشركة في الإطار القانوني الذي يحكم مختلف صفقات ونشاطات الشركة، وتنقسم إلى:

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

### ● مصلحة المحاسبة العامة:

- مسؤولية على تسجيل ومحاسبة جميع العمليات التي تجري داخل المؤسسة.
- التحليل والتحقق من مدفوعات ومقبوضات الشركة طيلة العام لإعداد الميزانية الختامية.
- التكفل بالإجراءات الجبائية والحفاظ على ممتلكات الشركة.

### ● قسم المالية والخزينة:

- ترشيد التسيير على مستوى الموارد المالية ورؤوس الأموال من أجل ضمان الإستمرارية ومضاعفة الأرباح.
- دراسة وإنجاز مختلف الصفقات المالية التي تعود بالفائدة على الشركة.
- المتابعة البنكية.

### ● قسم مراقبة التسيير:

- السهر على تطبيق نهج قيادي فعال تبعا للإستراتيجية المنتهجة من طرف الشركة.
- تحيين ومراقبة ميزانية الشركة.

### مديرية الإدارة العامة:

مهمتها الرئيسية التكفل بمختلف العمليات اللوجيستكية والإدارية الداعمة للمصالح الأخرى، كما تسهر على تحسين العلاقات الخارجية للشركة وتنقسم إلى:

- مصلحة الوسائل العامة: مسؤولة على الدعم اللوجيستكي والإداري وتوفير كل الوسائل الضرورية التي تحتاجها مختلف المصالح .

### ● مصلحة الشؤون القانونية وحفظ الممتلكات:

- مهمتها الحفاظ على ممتلكات الشركة في إطار كل النشاطات والنزاعات المحتملة.
- تسيير مختلف الوثائق التنظيمية والتشريعية التي تعتبر كهوية للشركة وحفظها.

### • مصلحة العلاقات الخارجية:

- التكفل بتسيير كل العلاقات الخارجية مع مختلف هيئات الدولة في إطار ما يتعلق بالزيارات، الإستقبال، اللوجيستيك وكل ما له علاقة بالمؤسسة.

المبحث الثاني: محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر - قالمة-.

سنحاول من خلال هذا المبحث أن نقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام محاسبة التكاليف التقليدية لطريقة الأقسام المتجانسة ونقارن بين نتائجها.

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

طريقة الأقسام المتجانسة هي طريقة تقليدية في معالجة التكاليف تقوم على أساس تحميل كل الأعباء، على المنتجات من عناصر أعباء مباشرة وغير مباشرة ولكن التكاليف المباشرة هي تكاليف يسهل تتبعها وتكون لها علاقة مباشرة مع المنتج أما التكاليف الغير مباشرة لا يمكن تتبع أثرها في تأدية الخدمات.

إن المؤسسة محل الدراسة تطبق طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة) فهي تقوم بتحميل كافة التكاليف المباشرة والغير المباشرة على كل المنتجات.

وفي ما يلي نقوم بعرض الخطوات التي تنتهجها المؤسسة في تحديد التكاليف والنتيجة التحليلية.

### 1- حساب تكاليف الدقي والعجائن وفق طريقة الأقسام المتجانسة:

#### 1-1- توزيع الأعباء غير المباشرة :

تعتمد المؤسسة محل الدراسة في توزيع الأعباء الغير مباشرة على معيار رقم الأعمال وسبب إختيار هذا المعيار (رقم الأعمال) هو أننا نتحدث عن منتوجين مختلفين تماما من حيث الكمية وسعر البيع حيث أعتبرت المؤسسة أن هذا المعيار هو الأصح.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

- رقم الأعمال الإجمالي خلال فترة الدراسة قدر بـ : 8522632084

الجدول رقم (08): رقم أعمال الدقيق والعجائن

رقم الأعمال	المنتج
3106356400	دقيق
5416275684	عجائن
8522632084	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على معلومات من قسم المحاسبة.

- يمثل رقم أعمال الدقيق بـ 3106356400 أي 36,45%.

- يمثل رقم أعمال العجائن بـ 5416275684 أي 63,55%.

الجدول رقم (09): التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة على الدقيق والعجائن: (الدينار)

تكاليف العجائن %63,55	تكاليف الدقيق %36,45	مجموع التوزيع الأولى	التكاليف
149 103 939,02	85 520 669,98	234 624 609,00	مواد الأولية (قمح صلب)
9868044	5659956	15 528 000,00	التعبئة والتغليف
69 012 306,43	39 582 983	108 595 289,43	إستهلاك المواد والمستلزمات
7 216 696,62	4 13 9238,26	11 355 934,88	إستهلاك الطاقة والمياه
10 976 957,86	6 295 989,21	17 272 947,07	الإيجارات
1 833 767,03	1051782,97	2 885 550,00	الصيانة والتصلبكات
1 344 550	765450	2 100 000,00	أقساط التأمينات

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

2 882 926,49	1 653 543,20	4 536 469,69	أجور الوسطاء والأتعاب
3 177 500	1 822 500	5 000 000,00	التوزيع
6 745 595,40	3 869 031,50	10 614 626,90	مصاريف النقل
13 213 991, 19	7 579 071,27	20 793 062,46	مصاريف الإقامة والإستقبال
3 989 033,56	2 287 966,54	6 277 000,10	مصاريف البريد والاتصالات
257 945 324,66	147 948 183,86	405 893 508,52	أعباء المستخدمين
2 542 000	1 458 000	4 000 000,00	ضرائب ورسوم
71 075 775,96	40 766 515,09	111 842 291,05	إهتلاكات
610 918 408,22	350 400 880,88	961 319 289,1	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملحق رقم 01

الجدول رقم (10): توزيع الأعباء المباشرة للدقيق والعجائن:

عجائن	دقيق	تكاليف
3 104 637 277,00	2 040 137 586,00	مواد أولية (قمح صلب)
433 361 674,00	60 264 549,00	التعبئة والتغليف
45 463 829,55	11 365 957,39	إستهلاك المواد
50 449 698,30	37 941 898,17	إستهلاك الطاقة والمياه
50 000 000,00	200 000,00	الإيجارات
5 682 831,00	30 300 433,00	الصيانة والتصليلات
10 259 000,00	5 441 049,00	أقساط التأمينات
3 000 000,00	1000 000,00	أجور الوسطاء والأتعاب
21 557 576,30	500 000,00	التوزيع
4 478 000,00	19 030 140,19	مصاريف النقل
5000 000,00	1500 000,00	مصاريف الإقامة والإستقبال
3500 000,00	1500 000,00	مصاريف البريد والاتصالات
351 166 664,16	88 182 000,00	أعباء المستخدمين
62 393 187,44	8 863 532,00	ضريبة على رقم أعمال TPP

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

4 200 000,00	25 000 000,00	ضرائب ورسوم
330 000 000,00	70 000 000,00	إهلاكات
4 485 149 737,75	2 378 727 144,75	المجموع

المصدر من إعداد الطالبين بالإعتماد على بيانات مصلحة المالية والمحاسبة والملحق رقم 1

بعد تحديد رقم الأعمال والتكاليف الغير مباشرة لكل من منتجي الدقيق والعجائن سنقوم بحساب النتيجة التحليلية:

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

$$- \text{النتيجة التحليلية للدقيق} = 3106356400 - [2\ 378\ 727\ 144,75 + 350\ 400\ 800,88]$$

$$= 3106356400 - [2\ 729\ 128\ 025,63]$$

$$= 377\ 228\ 374,37$$

$$- \text{النتيجة التحليلية للعجائن} = 5416275684 - [610\ 918\ 408,22 + 4\ 485\ 149\ 737,75]$$

$$= 5416275684 - [5\ 096\ 068\ 145,97]$$

$$= 320\ 207\ 538,03$$

$$- \text{النتيجة التحليلية الإجمالية} = 377\ 228\ 374,37 + 320\ 207\ 538,03$$

$$= 697\ 435\ 912,7$$

المطلب الثاني: تطبيق نظام ABC في تحديد تكلفة الدقيق والعجائن

ويتم ذلك غير مجموعة من الخطوات المذكورة في الجانب النظري وتتمثل في ما يلي:

### 1- تحديد الأنشطة:

تعتبر من أهم الخطوات في تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، حيث تمثل الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين حيث أن تحديد الأنشطة المنجزة داخل المؤسسة معقد وتوجد فيه صعوبة كبيرة

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

نظرا لتعدد الأنشطة وصعوبة الحصول على المعلومات حولها لأن المؤسسة لا تعمل بهذه الطريقة لذلك يتعين إختيار بعض الأنشطة التي تسمح لنا المؤسسة بالحصول على المعلومات حولها ليتم تطبيق نظام ABC .

### الجدول رقم (11): تحديد الأنشطة

الأنشطة	الأقسام
<ul style="list-style-type: none"> <li>- إعداد الطلبيات</li> <li>- شراء القمح الصلب (دقيق)</li> <li>- شراء القمح الصلب (عجائن)</li> </ul>	التموين
<ul style="list-style-type: none"> <li>- إصدار أمر الإنتاج خط دقيق</li> <li>- إصدار أمر الإنتاج خط العجائن</li> <li>- تصميم المنتجات (دقيق)</li> <li>- تصميم المنتجات (العجائن)</li> <li>- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية (دقيق)</li> <li>- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية (عجائن)</li> <li>- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (دقيق)</li> <li>- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (العجائن)</li> </ul>	الإنتاج
<ul style="list-style-type: none"> <li>- توزيع المنتجات</li> <li>- إستقبال طلبيات الزبائن</li> <li>- العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير.</li> </ul>	التوزيع (التسويق)

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات الأقسام.

2- تحديد تكاليف الأنشطة: بعد القيام بعملية تحديد الأنشطة سنقوم في هذه الخطوة بتحديد تكلفة كل نشاط وهي عبارة عن مجموعة تكاليف عوامل الإنتاج.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

الجدول رقم (12): تحديد تكلفة الأنشطة

الأقسام	الأنشطة	المبالغ	نسبة النشاط %	تكلفة الأنشطة
التموين	- إعداد الطلبات (الدقيق)	504 052,18	36,45%	183 727,02
	- إعداد الطلبات (العجائن)		63,55 %	320 325,16
	- شراء القمح الصلب (الدقيق)	240435974,63	36,45%	87 638 912,75
	- شراء القمح الصلب (العجائن)		63,55 %	152 797 061,88
الإنتاج	- إصدار أمر الإنتاج خط الدقيق	546338398,8	36,45%	199 140 346,4
	- إصدار أمر الإنتاج خط العجائن		63,55 %	347 198 052,4
	- تصميم المنتجات (دقيق)	16 032 052,18	36,45%	5 843 683,02
	- تصميم المنتجات (العجائن)		63,55 %	10 188 369,16
	- الفحص لمراقبة الجودة والتنوعية (دقيق)	504 052,18	36,45%	183 727,01
	- الفحص لمراقبة الجودة والتنوعية (العجائن)		63,55 %	320 325,16
	- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (دقيق)	115213893,23		42 002 025,08
	- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (العجائن)			73 229 868,15
التوزيع	- توزيع المنتجات (الدقيق)	17 874 563,53	36,45%	6 515 278,41
	- توزيع المنتجات (العجائن)		63,55 %	11 359 285,12
	- إستقبال طلبات الزبائن (الدقيق)	10 900 583,41	36,45%	3 973 262,65
	- إستقبال طلبات الزبائن (العجائن)		63,55 %	6 927 320,76
	- العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير (الدقيق)	13 497 718,96	36,45%	4 919 918,56
	- العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير (العجائن)		63,55 %	8 577 800,40



## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

961 319 289,1	/	961 319 289,1	المجموع
---------------	---	---------------	---------

المصدر: من إعداد الطالبين والإعتماد على جدول توزيع التكاليف الغير مباشرة وبعض المعلومات المقدمة من طرف قسم المحاسبة.

### 3- تحديد مسببات التكلفة:

بعد تحديد الأنشطة وتوزيع التكاليف الغير مباشرة سنقوم بإقتراح المسببات التي تمثل وسيلة بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات وذلك كما يلي:

#### الجدول رقم (13): مصفوفة تحديد مسببات التكلفة

عدد العمليات المنجزة	عدد طلبيات الزبائن	عدد عمليات الصيانة	عدد مرات الفحص	عدد قنطار	عدد طلبيات الموردين	عدد الطلبيات	مسبب التكلفة الأنشطة
						×	إعداد الطلبيات (الدقيق)
						×	إعداد الطلبيات (العجائن)
					×		شراء القمح الصلب (الدقيق)
					×		شراء القمح الصلب (العجائن)
				×			إصدار أمر إنتاج خط (دقيق)
				×			إصدار أمر إنتاج خط (عجائن)
				×			تصميم المنتجات (دقيق)
				×			تصميم المنتجات (عجائن)
			×				الفحص لمراقبة الجودة والنوعية (دقيق)
			×				الفحص لمراقبة الجودة والنوعية (عجائن)
		×					صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (دقيق)
		×					صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (العجائن)
	×						توزيع المنتجات (دقيق)

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

	×						توزيع المنتجات (عجائن)
	×						إستقبال طلبيات الزبائن (الدقيق)
	×						إستقبال طلبيات الزبائن (العجائن)
×							العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير (دقيق)
×							العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير (العجائن)

المصدر: من إعداد الطالبتين

### 4- تحديد مراكز الأنشطة: تحديد مراكز التكلفة يتم فيها تجميع الأنشطة التي لها مسببات تكلفة مشتركة

ويتم ذلك وفق ما يلي:

الجدول رقم (14): تحديد مراكز الأنشطة

تكلفة المركز	التكلفة	مراكز الأنشطة	مسببات التكلفة
29 279 199,12	183 727,02 320 325,16 6 515 278,41 11 359 285,12 3 973 262,65 6 927 320,76	- إعداد الطلبيات (دقيق) - إعداد الطلبيات (العجائن) - توزيع المنتجات (الدقيق) - توزيع المنتجات (العجائن) - إستقبال طلبيات الزبائن (الدقيق) - إستقبال طلبيات الزبائن (العجائن)	عدد طلبيات الزبائن
240 435 974,63	87 638 912,75 152 797 061,88	- شراء القمح الصلب (الدقيق) - شراء القمح الصلب (العجائن)	عدد طلبيات الموردين
562 370 451	199 140 346,4 347 198 052,4 5 843 683,02 10 188 369,16	- إصدار أمر إنتاج خط (دقيق) - إصدار أمر إنتاج خط (عجائن) - تصميم المنتجات (دقيق) - تصميم المنتجات (عجائن)	قنطار
504 052,18	183 727,01	- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية (دقيق)	عدد مرات

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

	320 325,16	- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية (العجائن)	الفحص
115 231 893,23	42 002 025,08	- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (دقيق)	عدد عمليات الصيانة
	73 229 868,15	- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (العجائن)	
13 497 718,96	4 919 918,56	العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير (دقيق)	عدد العمليات المنجزة
	8 577 800,40	العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير (العجائن)	

المصدر: من إعداد الطالبتين وبالإعتماد على الجدول 12 والجدول 13.

### 5- تحديد تكلفة مسببات المراكز (التكلفة الوحديّة)

وتحسب التكلفة الوحديّة لمسببات التكلفة وفق العلاقة التالية:

التكلفة الوحديّة لمسبب التكلفة = مجموع تكاليف مراكز التكلفة / حجم مسببات كل مركز تكلفة

قبل حساب التكلفة الوحديّة لمسبب التكلفة يتم حساب حجم مسببات كل مركز تكلفة ويتم ذلك كما يلي:

$$1. \text{ عدد طلبيات الزبائن} = \frac{\text{مبيعات}}{\text{زبائن} + \text{أوراق القبض}}$$

$$51,9391 = \frac{8638058841}{0+166311270} =$$

$$2. \text{ عدد طلبيات الموردين} = \frac{\text{مشتريات}}{\text{الموردين} + \text{أوراق الدفع}}$$

$$3,8821 = \frac{6330756919}{0+1630752142} =$$

3. قنطار = الكمية المنتجة من الدقيق + الكمية المنتجة من العجائن

$$1623798,9 = 632341,6 + 991457,3 =$$

4. عدد مرات الفحص = يتم الفحص كل يوم

$$264 = 12 \times 22 \text{ مرة}$$

5. عدد مرات الصيانة = تتم 5 مرات في اليوم

$$1320 = 12 \times 22 \times 5 \text{ مرة}$$

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

6. عدد العمليات المنجزة = 1625438,7212

ويتم حساب التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة كما يلي:

التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة (عدد طلبيات الزبائن) = 51,9391 / 29279199,12

= 563 721,7264

6- حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطي إنتاج الدقيق والعجائن:

وعليه سنقوم بحساب حجم مسببات كل مركز نشاط، بالنسبة لخطي الدقيق والعجائن وذلك وفق العلاقة:

حجم مسبب التكلفة كل مركز نشاط × حجم مسببات خطي الدقيق والعجائن

الجدول رقم (15): حساب مسببات مراكز التكلفة حسب خط إنتاج الدقيق

حجم مسببات كل مركز خط إنتاج الدقيق %36,45	حجم مسبب كل مركز نشاط	مسبب التكلفة
18,9318	51,9391	عدد طلبيات الزبائن
1,4150	3,8821	عدد طلبيات الموردين
591874,990	1623798,9	قنطار
96,228	264	عدد مرات الفحص
481,14	1320	عدد عمليات الصيانة
592472,4138	1625438,7212	عدد العمليات المنجزة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الجدول 14

الجدول رقم (16): حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خط إنتاج العجائن

حجم مسببات كل مركز خط إنتاج الدقيق %63,55	حجم مسبب كل مركز نشاط	مسبب التكلفة
33,0072	51,9391	عدد طلبيات الزبائن
2,4670	3,8821	عدد طلبيات الموردين
1031924,2009	1623798,9	قنطار
167,772	264	عدد مرات الفحص
838,86	1320	عدد عمليات الصيانة
1032966,3073	1625438,7212	عدد العمليات المنجزة

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الجدول 14.

الجدول رقم (17): تحديد التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة

التكلفة الوحيدة	حجم المسبب	تكلفة المركز	مراكز الأنشطة	مسيبات التكلفة
563721,7264	51,9391	29 279 199,12	<ul style="list-style-type: none"> <li>- إعداد الطلبات (دقيق)</li> <li>- إعداد الطلبات (العجائن)</li> <li>- توزيع المنتجات (الدقيق)</li> <li>- توزيع المنتجات (العجائن)</li> <li>- إستقبال طلبات الزبائن (الدقيق)</li> <li>- إستقبال طلبات الزبائن (العجائن)</li> </ul>	عدد طلبات الزبائن
61934513,4411	3,8821	240 435 974,63	<ul style="list-style-type: none"> <li>- شراء القمح الصلب (الدقيق)</li> <li>- شراء القمح الصلب (العجائن)</li> </ul>	عدد طلبات الموردين
346,3301	1623798,9	562 370 451	<ul style="list-style-type: none"> <li>- إصدار أمر إنتاج خط (دقيق)</li> <li>- إصدار أمر إنتاج خط (عجائن)</li> <li>- تصميم المنتجات (دقيق)</li> <li>- تصميم المنتجات (عجائن)</li> </ul>	قطار
1909,2885	264	504 052,18	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية (دقيق)</li> <li>- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية (العجائن)</li> </ul>	عدد مرات الفحص
87296,8887	1320	115 231 893,23	<ul style="list-style-type: none"> <li>- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (دقيق)</li> <li>- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (العجائن)</li> </ul>	عدد عمليات الصيانة
8,3040	1625438,7212	13 497 718,96	<ul style="list-style-type: none"> <li>العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير (دقيق)</li> <li>العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير (العجائن)</li> </ul>	عدد العمليات المنجزة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الجدول رقم 13 و 14 والملحق رقم 02 و 03 و 04.

الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

الجدول رقم (18): حساب إجمالي التكاليف المباشرة والغير مباشرة للمنتجين

خط إنتاج العجائن			خط إنتاج الدقيق			البيان
تكلفة المركز	تكلفة وحدوية مسبب كل مركز	حجم مسببات المراكز	تكلفة المركز	تكلفة وحدوية مسبب كل مركز	حجم مسببات المراكز	
448 514 9737,75			237 872 7144,75			إجمالي التكاليف المباشرة
18608675,7676	563721,7264	33,0072	10672266,98	563721,7264	18,9318	عدد طلبيات الزبائن
152792444,6591	61934513,4411	2,4670	87637336,52	61934513,4411	1,4150	عدد طلبيات الموردين
357386411,6901	346,3301	1031924,2009	204984023,7	346,3301	591874,990	قنطار
320 325,1502	1909,2885	167,772	183727,0138	1909,2885	92,228	عدد مرات الفحص
73 229 868,0548	87296,8887	838,86	42002025,03	87296,8887	481,14	عدد عمليات الصيانة
8577752,2158	8,3040	1032966,3073	49918990,924	8,3040	592472,4138	عدد العمليات المنجزة
610 913 677,5376			350 399 270,2			إجمالي التكاليف الغير مباشرة
5096 063 415,2876			2 729 126 414,95			إجمالي التكاليف

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الجدول رقم 15 و 16 و 17

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

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

### 1- حساب النتيجة التحليلية وفق ABC:

$$\text{الدقيق} = 3106356400 - 2729126414,95 = 377229986$$

$$\text{العجائن} = 5416275684 - 5096063415,2876 = 320212269$$

$$\text{النتيجة التحليلية الإجمالية} = 377229986 + 320212269 = 697442255$$

الجدول رقم (19): المقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة ونظام ABC

الفرق بين النتيجة التحليلية طريقة الأقسام المتجانسة و نظام abc	النتيجة وفق نظام ABC	النتيجة التحليلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة	المنتج
1611,63	377 229 986	377 228 374,37	الدقيق
4730,97	320 212 269	320 207 538,03	العجائن
--	697 442 255	697 435 912,4	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين وبالاتماد على معلومات سابقة.

تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (19) نلاحظ:

- في الطريقة التقليدية (الأقسام المتجانسة) نلاحظ أن المؤسسة حققت نتيجة تحليلية إيجابية قدرها 377 228 374,37 بالنسبة للدقيق، وكذلك نتيجة تحليلية إيجابية قدرها 320 207 538,03 بالنسبة للعجائن وهو ما يعني تحقيقها لرقم أعمال يفوق التكاليف الخاصة بهذه المنتجات وهذا راجع للطلب الزائد على هذه المنتجات لأنها تعتبر أساسية.

## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

- أما بالنسبة لطريقة ABC نلاحظ أن المؤسسة حققت كذلك نتيجة تحليلية موجبة لمنتج الدقيق والعجائن. قدرها بالترتيب 377 229 986 و 320 212 269 وهو ما يعني تحقيقها لرقم أعمال يفوق التكاليف الخاصة بهذه المنتجات.

- ونلاحظ كذلك أن النتيجة التحليلية وفق نظام الـ ABC بالنسبة للدقيق ارتفعت مقارنة مع النتيجة التحليلية وفق الطريقة التقليدية بإنحراف قدره 1,63, 1611,63، وبالنسبة لمنتج العجائن كذلك النتيجة التحليلية بطريقة الـ ABC ارتفعت مقارنة مع النتيجة التحليلية وفق الطريقة التقليدية بمقدار إنحراف 4730,97، وهذا ما يبين مساهمة نظام ABC في تخفيض التكاليف بوحدة الدقيق والعجائن لمؤسسة مطاحن عمر بن عمر قالة.



## الفصل الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة عمر بن عمر

---

### خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق نستنتج أن مؤسسة مطاحن عمر بن عمر قائمة ما تزال تطبق الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، أي أنها تعتمد على معدل تحميل واحد وهذا ما يؤدي إلى تحميل المنتج تكاليف إضافية لم تساهم في إنتاجه وبالتالي هذه الطريقة لا تساعد على تخفيض التكاليف، لذلك حاولنا تطبيق إحدى الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ألا وهي نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC حيث تعتبر من أفضل الطرق لتخفيض تكاليف الإنتاج.

خاتمة عامة

### خاتمة عامة:

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على نظام يعتبر من أبرز النظم الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسات هو نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، الذي جاء لتدارك نواقص وأوجه قصور نظام التكاليف التقليدي وجاء أيضا لمواكبة تغيرات وتطورات المؤسسة.

حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري للتكاليف ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC حيث عرضنا بعض المفاهيم المتعلقة بنظام ABC وتطرقتنا لخطوات تصميمه وفي الفصل التطبيقي تعرضنا إلى تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر حيث تطرقنا إلى عموميات حول المؤسسة وتطرقتنا أيضا إلى محاسبة التكاليف التقليدية (طريقة الأقسام المتجانسة) وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وحاولنا المقارنة بين نتائجهما.

### 1- نتائج الدراسة:

- من خلال دراستنا للجانب النظري والتطبيقي، نستنتج مجموعة من النتائج التي تجيب على الإشكالية الرئيسية والتي يمكن من خلالها إختبار صحة الفرضيات بحيث:
- يتميز نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بفلسفة تتمثل في توزيع التكاليف على الأنشطة ومن ثم تخصيصها على المنتجات والخدمات حيث أن تطبيقه يؤدي إلى توفر معلومات دقيقة فيما يخص التكاليف غير المباشرة وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.
  - المؤسسة محل الدراسة تفتقر للعوامل الفنية والإجرائية التي تساهم في تطبيق هذه الطريقة وهذا لا ينفي توفر بعض المقومات التي تساعد على تطبيقها وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.
  - تعد طريقة التكلفة على أساس الأنشطة بديلا للطرق التقليدية حيث أن طريقة ABC ظهرت لمعالجة نقائص وإنتقادات التكاليف وهذا ما يؤكد صحة فرضية 3.
  - إن تطبيق نظام ABC في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر حقق أكبر عائد مقارنة لعائد الطريقة التقليدية وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

## 2- الاقتراحات:

- ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC لما له من مزايا عديدة في توفير المعلومات الدقيقة والتحليل الدقيق والشامل للأنشطة التي تمارسها المؤسسة وكذلك لمعالجته لنواقص الأنظمة التقليدية.
- إنشاء مكاتب مستقلة بمحاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية وتوفير أشخاص مؤهلين علميا وعمليا في هذا المجال.
- إعادة النظر في الطريقة الحالية لحساب التكلفة في المؤسسة.
- توفير نظام معلومات محاسبي يساعد على تطبيق نظام ABC.
- على المؤسسة محل الدراسة الإهتمام بطرق محاسبة التكاليف خاصة الحديثة منها طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لما لها من فائدة يمكن ان ترجع على المؤسسة بفوائد وأرباح كثيرة.

## 3- أفاق الدراسة:

- بعد دراستنا لهذا الموضوع «تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة إقتصادية» بجانبه النظري والتطبيقي، فإنه فتح لنا مجالا واسعا للبحث في بعض المسائل المتعلقة بمحاسبة التكاليف وعليه يمكن عرض بعض التساؤلات لدراسات مستقبلية نذكر منها:
- نموذج مقترح لتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.
  - دراسة مقارنة بين الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.
  - تطبيق نظام التكلفة على أساس العمليات PBC في المؤسسة الجزائرية.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

#### ❖ الكتب

1. إبراهيم ميده، عطا الله وارد خليل، "محاسبة التكاليف"، الجزء الأول، جامعة دمشق، سوريا، 2011.
2. أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، "المحاسبة الإدارية"، الشركة العربية المتحدة، مصر، 2008.
3. أحمد حسين علي حسين، "المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.
4. أحمد حسين علي حسين، "المحاسبة الإستراتيجية"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2018.
5. أحمد حلمي جمعة وآخرون، "محاسبة التكاليف المتقدمة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
6. أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، "محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2004.
7. أحمد نور، "محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية"، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 1993.
8. أحمد نور، محمد محرم زينات، "مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1992.
9. أحمد هاشم عطية ومحمد محمود عبد ربه محمد، "دراسات في المحاسبة المالية - محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
10. أحمد هاشم عطية، "محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية"، الدار الجامعية، مصر، 2000.

## قائمة المراجع

11. إسماعيل جمعة إبراهيم وآخرون، "محاسبة التكاليف مدخل إداري"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000.
12. إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013.
13. إسماعيل يحيى التريكي، "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة"، دار الحامد، عمان، الطبعة الأولى، 2006.
14. إسماعيل يحيى تريكي، "محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، دار الحامد، عمان، الطبعة الأولى، 2010.
15. أيمن إبراهيم قويدر، سوف محمد العقربي، "محاسبة التكاليف"، دار حيثر لنشر، الطبعة الأولى، القاهرة، 2019.
16. بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف Cost Management، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2009.
17. تشارلز هوزنجون وآخرون، "محاسبة التكاليف مدخل إداري"، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 1996.
18. تشارلز هيكس، نظام التكلفة حسب الأنشطة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم"، ترجمة محمد مصطفى الجبالي، لطفي الرفاعي محمد فرج، مكتبة الملك، الرياض، السعودية، 1998.
19. جاسم محمد علي الجبوري نصيف، "محاسبة التكاليف المتقدمة"، بدون دار نشر، بغداد، الطبعة الرابعة، 2015.
20. حسين بلعجوز، محاد عريوة، "المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تطورات أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2019.
21. خليل عواد أبو حشيش، "محاسبة التكاليف قياس وتحليل"، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2005.
22. رائد محمد عبد ربه، "مبادئ المحاسبة المالية"، الجنادرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2016.

## قائمة المراجع

23. ري إتش جاريسون، إريك نورين، "المحاسبة الإدارية"، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض، 2002.
24. زايد سالم أبو شناف وآخرون، "أساسيات التكاليف"، دون دار نشر، الطبعة الأولى، مصر 2018-2019.
25. زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
26. سامي نجدي محمد رفاعي، "المحاسبة عن التكاليف إطارها النظري ومجالها التطبيقي"، بدون نشر، مصر، 2019.
27. سليمان مصطفى الدلاهي، "المحاسبة الإدارية"، دار الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان - الأردن، 2014.
28. السيد عبد المقصود ديبان، "أساسيات محاسبة التكاليف"، دار المعرفة الجامعية، بيروت، 2019.
29. صالح عبد الله الرزق، عطا الله وارد خليل، "محاسبة التكاليف الفعلية"، دار زهران لنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 1999.
30. صالح محمد نصر، "الوجيز في المحاسبة الإدارية"، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2015.
31. صلاح بسيوني عيد وآخرون، "محاسبة التكاليف"، بدون نشر، مصر، الطبعة الأولى، 2016-2017.
32. صلاح بسيوني عيد، وآخرون، "نظم محاسبة التكاليف"، بدون دار نشر، مصر، الطبعة الأولى.
33. عبد الحفي عبد الحفي مرعي، عطية عبد الحفي مرعي، "أساسيات محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2006.
34. عبد الحفي مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال، "أساسيات التكاليف (دراسة شاملة)"، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
35. عبد الحفي مرعي، فاروق عبد العال، "في محاسبة التكاليف في خدمة الإدارة"، الدار الجامعية، إسكندرية، 1985.
36. عبد العزيز طرموم وآخرون، "مدخل لدراسة نظم التكاليف"، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، الطبعة الثانية، 2009.
37. عبد الكريم بويقوب، "المحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 1998.
38. عبد المقصود بيان وآخرون، "في مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.



## قائمة المراجع

39. عبد المقصود ديبان، "أساسيات محاسبة التكاليف"، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1999.
40. عدنان هاشم السمراني، "محاسبة التكاليف Cost Accounting"، الجامعة المفتوحة، طرابلس، الجزء الثاني، 1996.
41. عصام فهد العرييد، "المحاسبة الإدارية"، دار المناهج، عمان، الطبعة الأولى، 2003.
42. علي القباني ثناء، "قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
43. علي عبد الحلیم وآخرون، "أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية"، ذات السلاسل للنشر، الكويت، الطبعة الأولى، 1990.
44. عيسى جرادی، "محاسبة التكاليف، دروس نظرية"، دار الشهاب، باتنة، الجزائر، دون سنة.
45. غسان فلاح المطارنة، "مقدمة في محاسبة التكاليف"، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2003.
46. كمال حسن جمع الربيعي، سعدون مهدي الساقی، "محاسبة التكاليف الصناعية"، دار إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
47. كمال حسين، عبد الحميد ممدوح، "أصول محاسبة التكاليف"، كلية التجارة للتعليم المفتوح، مصر، بدون سنة نشر.
48. لستر أي هيتجرو سيرج ماتولتش، "المحاسبة الإدارية"، ترجمة أحمد حامد دجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2007.
49. لطيفة بكوش، "نظام التكاليف على أساس الأنشطة"، دار التعليم الجامعية، مصر، 2021.
50. محمد الفيومي محمد، "أموال محاسبة التكاليف"، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 1993.
51. محمد أمين بريري، "محاسبة تحليلية"، دار البازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2018.
52. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، "مبادئ محاسبة التكاليف"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان - الأردن، 2006.
53. محمد حازم إسماعيل الغزالي وآخرون، "التكاليف البيئية"، دار الأكاديميون، بيروت 2018.
54. محمد حسين عبد الرحمن وآخرون، "محاسبة التكاليف في المنشآت الشخصية"، بدون دار نشر، مصر، الطبعة الأولى، 2020.

## قائمة المراجع

55. محمد سرور الحريري، "المحاسبة الإدارية المتقدمة"، الدار المنهجية، عمان الطبعة الأولى، 2015.
56. محمد عبد الفتاح العشماوي، "نظام التكاليف الصناعية لأغراض القياس والرقابة"، دار البازوري، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
57. محمد محرم زينات، جمال رشيد، "نظم قياس التكلفة في المنشآت الصناعية"، الدار الجامعية، إسكندرية، 1997.
58. محمد مصطفى الجبالي، "محاسبة التكاليف التطبيقية"، مركز التعليم المفتوح، مصر، 2008.
59. محمد مسعود الثعالبي، نصر صالح محمد، "التكلفة على أساس النشاط الفلسفة والتطبيق"، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2015.
60. محمود سعيد الهلباوي، "دراسات في محاسبة التكاليف الفعلية"، كلية التجارة، مصر، 2003.
61. المملكة العربية السعودية، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، محاسبة التكاليف، بدون سنة.
62. ناجي شايب الركابي، "المحاسبة الإدارية أدوات لصنع القرارات في منظمات الأعمال"، مطبعة الكتاب، العراق، الطبعة الثانية، 2020.
63. ناصر دادي عدوان، "تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية"، دار الحمدي العامة، الجزائر، الطبعة 2، الجزء 2، 1994.
64. ناصر دادي عدوان، "تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية"، دار الحمدي العامة، الجزائر، الجزء الأول، 1998.
65. ناصر نور الدين عبد اللطيف، "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2014.
66. نائل عدس، نضال خلف، "محاسبة التكاليف مدخل حديث"، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
67. نائل عدس، نضال خلف، "محاسبة التكاليف مدخل حديث"، دار البازوردي، عمان، 2007.
68. نضال محمود الرمحي، "المحاسبة الإدارية"، دار الفكر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013.
69. نواف فخر وآخرون، "محاسبة التكاليف"، دون دار نشر، الجزء الثاني، دمشق، 2012-2013.

❖ الرسائل والأطروحات

- أطروحات الدكتوراه:

1. 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 وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016-2017.
2. مناف علي الغازل، "أثر التكامل بين نظام الإنتاج بالوقت المحدد JIT وآلية جدولة وضبط العمليات الإنتاجية DBR في ربحية الشركات الصناعية، دراسة تطبيقية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2017.
3. نوب مجيد، "إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دراسة تطبيقية"، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، الجزائر، 2019، 2020.
4. نعيمة زعرور، "أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، 2015.
5. نوبلي نجلاء، "إستخدام أدوات 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.
6. هبة جعفر حسن حبيب، "دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط ورقابة العملية الإنتاجية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بولاية نهر النيل"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة شندي، السودان، 2017.

- رسائل الماجستير:

1. أحمد طويبية، "المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.

## قائمة المراجع

2. إسرائء عبد السلام محسن، "مدى إستخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة"، مذكرة مقدمة ذمن متطلبات نيل درجة الماجيستر، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016.
3. أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، "أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان"، رسالة ماجيستر في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، 2008.
4. باسل محمد الحلو، "أثر التكامل بين أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وإدارة الجودة الشاملة (TQM) في تحسين المؤشرات المالية للميزة التنافسية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجيستر في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2015 – 2016.
5. خالد هادفي، "دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الإقتصادية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، 2013.
6. خديجة مصطفى عبد الرحمن الحسين، نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الخاص في مرحلة الثانوية"، رسالة ماجيستر في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2020.
7. زهراء عبد الحمزة علي، "إستعمال تقنيتي الهندسة المتزامنة والكلفة على أساس العمليات الموجهة بالوقت كإطار متكامل في تحسن قيمة المنتج"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستر، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2019.
8. سالمى ياسين، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.
9. شادي صبحي أبو شنب، "دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجيستر، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
10. صباح فوزي صالح، "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية"، رسالة ماجيستر في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014.

## قائمة المراجع

11. علي محمد حسن الكيشوان، "توظيف مدخل الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (ABC) - (TD) في تحسين قيمة المنتج"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2018.
12. فاطمة رشدي سويلم عوض، "تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المعارف الفلسطينية دراسة تطبيقية بنك فلسطين"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2009.
13. محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) كأساس لإتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2013.
14. كامل محمد علي محفوظ، "مدى إمكانية تطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد كأحد متطلبات إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية، دراسة تطبيقية على مصانع المشروبات الغازية والعصائر في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014.
15. محمد هيثم دبس، "نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) كأساس لإتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة"، مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2014.
16. هبة الله نشأت، عباس برديسي، "دور نظام التكاليف في تدعيم فعالية أساليب إستبعاد الفاقد Lean Production في البيئة الصناعية المصرية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، 2019.
17. ولاء فريد حسين بن عطاف، "أثر إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية"، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات درجة ماجستير، كلية العلوم الإدارية، جامعة عدن، 2014.
- ❖ المجالات:
1. حسين حلاخ، نبيل حمادي، "أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الإفصاح والشفافية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، المجلد 11، العدد 2، 2018.

## قائمة المراجع

2. سالم عبد الله حلس، محمد حسن حداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.
3. سليمان الشناوي، "الإتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، مجلد 28، العدد 8، 2014.
4. السليم فيصل زماط حسن، "التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، مجلة الإدارة والاقتصاد"، العدد 67، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2007.
5. عامر محمد سلمان الجنابي، محمد تعبان محمد تميمي، "تأثير نظام محاسبة إستهلاك الموارد في ترشيد التكاليف"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد الحادي والستون، 2020.
6. عبد العالي شحتاني، غضاب رانية، "تحقيق ميزة التكلفة الأقل بإستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة"، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 1، 2018.
7. علاء جاسم سلمان وآخرون، "إستعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف، دراسة تطبيقية في شركة الأمل الصناعية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 21، بغداد، 2012.
8. علي مجاهد أحمد السيد، "إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة إستهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABC II لتدعيم إدارة ربحية العملاء"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد 7، جوان 2019.
9. علي مجاهد أحمد السيد، إيمان عبد الفتاح، "دور نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد السادس، 2019.
10. عمار شلابي، "دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 4، العدد 1، 2019.
11. فيحاء عبد الله يعقوب، إمتثال رشيد نجاي، "تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص"، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد 12، العدد 41، بغداد، 2006.

## قائمة المراجع

12. قاسم محمد عبد الله البعاج، نجم عبد عليوي الكرعاعي، "التكامل بين نظام (JTI-ABC) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة القاديسية، العدد التاسع والثلاثون، 2014.
13. كزار محمد حسن محمد، محمد عبد الحميد محمود، "التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والتكاليف على أساس النشاط وأثره في تقويم أداء المعارف التجارية دراسة حالة المصارف السودانية"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016.
14. ماجدة محسن عبد الرحمن، الفن ناظر الداود، "إمكان إقامة مستلزمات نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT، المجلة العربية للإدارة، مجلد 36، العدد 2، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة دهوك، العراق، 2016.
15. مثنى روكان جاسم، "التكامل بين مدخل الكلفة على أساس المواصفات وأسلوب الكلفة المستهدفة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 46، 2015.
16. محمد الخطيب نمر، هوارى سويسي، "محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير ورقلة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 4، 2013.
17. محمد الصديق الفضيل، "نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة بليدة 2، العدد الثالث عشر، جوان 2018.
18. محمد علي محمد الربيعي، سلمى منصور سعد، "إستعمال تقنيي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة المستهدفة كإطار متكامل لدعم المزايا التنافسية، وقائع المؤتمر العلمي التخصصي الرابع للكلية التقنية الإدارية تحت شعار الإبداع الإداري لتحقيق الرؤية المستقبلية لمنظمات الأعمال"، المجلد الثاني، الجامعة التقنية الوسطى، بغداد، 2018/11/29-28.
19. مفتاح محمد علي الحمروني، "دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء PFABC في تحسين الأداء التنافسي بالمنشآت الصناعية: دراسة ميدانية على الصناعات البتروكيمياوية بليبيا"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 7، العدد 1، كلية التجارة الإسماعيلية، جامعة فناة السويس، مصر، 2016.
20. مقداد أحمد نوري، عامر منصور حسون، "التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) ودوره في تقويم دراسة تطبيقية في مصنع الجلدية"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 10، العدد 2، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2020.

## قائمة المراجع

21. وفاء بولعبايز، عمار الشلابي، "نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد10، العدد06، سكيكدة، الجزائر، 2020.

### ❖ الملتقيات

1. زكريا دمدوم، وليد مرغني، "الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات العمومية الصحية"، ورقة بحثية مقدمة إلى الملتقى الوطني حول "الصحة والأنشطة الصحية في الدول النامية : الواقع والتطلعات"، جامعة قفصة، تونس، يوم 1 إلى 6 مارس 2020.
2. قدوري هدى سلطان، "التكامل بين أنظمة التكاليف والموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB)، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، مخبر البحث حول الإبداع وتغيير المنظمات والمؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، الجزائر، 2017.

### ❖ المراجع باللغة الأجنبية:

1. Baker, Judith, "Activity – Based costing and Activity – Based management for health care an Aspen publication", Maryland, 1998.
2. Brahim Aaoud, "comptabilité analytique d'exploitation", édition maghrébines , 2012.
3. Cary Ckins, "Activity – BASED cost management an executive's guide ", john Wiley and sons, Ine, New York, 2001.
4. Charles Horngren, Alnoor Bhimani, comptabilité de gestion, 4 édition, Paris, France, 2009.
5. CMA Bhawan, ceest Accounting, first edition, India, 2016.
6. Li Destri, Massimo Picone, Mina, "Brining strategy back into financial systems of performance measurement : Integrating EVA and PBC ", business systems review, volume1, Issue1.
7. Lorino Philippe, "le contrôle de gestion strategique", la gestion par les activites, dounos, Paris, 1991.
8. Namazi Mohamed, "performance focused ABC: athird generation of activity based costing system", cost management journal, Sep/Oct ; 35 ;5 ; ABIN FORM GLOBEL, 2009.



الملاحق

# الملاحق

الملحق رقم (01)

COUT COMPLET

UNITE DA

LIBELLE	CHARGES DIRECTES		CHARGES INDIRECTES	TOTAL
	SEMOULERIE	PATES		
ble dur	2 040 137 586.00	3 104 637 277.00	234 524 609.00	5 379 399 472.00
EMBALLAGE	60 264 549.00	433 361 674.00	15 528 000.00	509 154 223.00
Consommation mat et fournitures	11 365 957.39	45 463 829.55	108 595 289.43	165 425 076.37
Consommation énergie et eau	37 941 898.17	50 449 698.30	11 355 934.88	99 747 531.35
Locations	200 000.00	50 000 000.00	17 272 947.07	67 472 947.07
Entretien et réparation	30 300 433.00	5 682 831.00	2 885 550.00	38 868 814.00
Assurances	5 441 049.00	10 259 000.00	2 100 000.00	17 800 049.00
Honoraires	1 000 000.00	3 000 000.00	4 536 469.69	8 536 469.69
Sponsoring	500 000.00	21 557 576.30	5 000 000.00	27 057 576.30
Frais de transport	19 030 140.19	4,478 000.00	10 614 626.90	34 122 767.09
Frais d'hébergement et reception	1 500 000.00	5 000 000.00	20 793 062.46	27 293 062.46
Frais Postaux et telecom	1 500 000.00	3 500 000.00	6 277 000.10	11 277 000.10
Frais du personnel	88 182 000.00	351 166 664.16	405 893 508.52	845 242 172.68
TAP	8 863 532.00	62 393 187.44	-	71 256 719.44
Autres Impots et taxes	2 500 000.00	4 200 000.00	4 000 000.00	10 700 000.00
Amortissements	70 000 000.00	330 000 000.00	111 842 291.05	511 842 291.05
TOTAL	2 378 727 144.75	4 485 149 737.75	961 319 289.10	7 825 196 171.61

UNITE	MOULIN	PATES	TOTAL
CHIFFRE D AFFAIRE	3 106 356 400	5 416 275 684	8 522 632 084
TAUX	36.45%	63.55%	100.00%

Balance analytique 2020



## الملاحق

الملحق رقم (02)

LIBELLE	CHARGES COMPLETS	
	SEMOULERIE	PATES
ble dur	2 125 654 319.40	3 253 745 152.60
EMBALLAGE	65 924 244.47	443 229 978.53
Consommation mat et fournitures	50 947 118.35	114 477 958.02
Consommation énergie et eau	42 080 945.90	57 666 585.45
Locations	6 495 699.40	60 977 247.67
Entretien et réparation	31 352 167.56	7 516 646.44
Assurances	6 206 463.77	11 593 585.23
Honoraires	2 653 467.09	5 883 002.60
Sponsoring	2 322 416.11	24 735 160.19
Frais de transport	22 898 993.60	11 223 773.49
Frais d'hébergement et reception	9 078 722.40	18 214 340.06
Frais Postaux et telecom	3 787 861.22	7 489 138.88
Frais du personnel	236 123 373.68	609 118 799.00
TAP	8 863 532.00	62 393 187.44
Autres Impots et taxes	3 957 932.89	6 742 067.11
Amortissements	110 764 638.57	401 077 652.48
TOTAL	2 729 111 896.40	5 096 084 275.21
QUANTITEE PRODUITE en tonne	99 145.73	63 234.16
COUT UNITAIRE COMPLET DA/TONNE	27 526.27	80 590.69



# الملاحق

الملحق رقم (03)

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 6 0 8

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUJ W.GUELMA

Exercice du

01/01/2020

au

31/12/2020

## BILAN (ACTIF)

ACTIF	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de Valeurs	Net	N-1
				Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	58 633 171	12 091 779	46 541 392	56 278 013
Immobilisations corporelles				
Terrains	314 214 023		314 214 023	314 214 023
Agencements et aménagements terrains				
Construction	1 077 470 468	438 813 884	638 656 583	598 524 556
Install.tech. matériel et outillage industriels	7 562 844 974	2 351 006 186	5 211 838 788	5 314 872 961
Autres immobilisations corporelles	581 024 504	367 665 311	213 359 194	224 097 466
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	76 151 306		76 151 306	426 203 699
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	820 000 000		820 000 000	820 000 000
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	396 154 961		396 154 961	614 919 939
Impôts différés actif	1 159 000		1 159 000	
Autres produits différés- Hors				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>10 887 652 406</b>	<b>3 169 577 160</b>	<b>7 718 075 246</b>	<b>8 369 110 658</b>
<b>ACTIFS COURANTS</b>				
Stocks et encours	695 746 957		695 746 957	3 503 213 356
Créances et emplois assimilés				
Clients	169 345 639	3 034 369	166 311 270	39 647 298
Autres débiteurs	1 000 087 637		1 000 087 637	761 397 175
Impôts et assimilés	129 661 720		129 661 720	93 308 458
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	2 638 739 993		2 638 739 993	327 396 259
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>4 633 581 945</b>	<b>3 034 369</b>	<b>4 630 547 576</b>	<b>4 724 962 545</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>15 521 234 351</b>	<b>3 172 611 529</b>	<b>12 348 622 822</b>	<b>13 094 073 203</b>

# الملاحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOR EBIAI, MOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUJ W. GUELMA

Exercice du 01/01/2020 au 31/12/2020

## BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	
<b>CAPITAUX PROPRES :</b>		
Capital émis	500 000 000	500 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées (1)	2 308 314 459	1 900 284 096
Écarts de réévaluation		
Écart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	146 883 029	408 030 363
Autres capitaux propres - Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
<b>TOTAL I</b>	<b>2 955 197 488</b>	<b>2 808 314 459</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS :</b>		
Emprunts et dettes financières	2 320 597 676	2 578 441 862
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
Autres charges différées- Hors cycle d'exploit		
<b>TOTAL II</b>	<b>2 320 597 676</b>	<b>2 578 441 862</b>
<b>PASSIFS COURANTS :</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 630 752 142	2 838 582 901
Impôts	67 935 078	116 737 793
Autres dettes	5 359 676 439	4 751 996 187
Trésorerie Passif	14 463 999	
Compte de liaisons des établissements et sociétés de participation		
<b>TOTAL III</b>	<b>7 072 827 657</b>	<b>7 707 316 881</b>
<b>TOTAL PASSIF (I+II+III)</b>	<b>12 348 622 822</b>	<b>13 094 073 203</b>

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

# الملاحق

## الملحق رقم (4)

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUJ W. GUELMA

Exercice du 01/01/2020 au 31/12/2020

Page 1 of 2

### COMPTE DE RESULTAT

Désignation	N			
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue				
Produits fabriqués		8 638 058 842		11 185 772 107
Prestations de services				
- Vente de travaux				
Produits annexes		1 110 175		
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		8 639 169 017		11 185 772 107
Production stockée ou déstockée		-180 509 663		57 934 878
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		8 458 659 354		11 243 706 985
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	5 682 532 964		8 084 473 997	
Autres approvisionnements	648 223 955		912 848 155	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	101 725 702		137 026 289	
Rabais, remises, ristournes obtenues sur achats				
Services extérieurs				
Sous-traitance générale	2 526 600			
Locations	64 746 347		5 788 179	
Entretien, réparations et maintenance	37 885 542		31 668 291	
Primes d'assurances	17 441 049		15 798 805	
Documentation et divers	7 012 285		24 990 778	
Personnel extérieur à l'entreprise	281 800			
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	9 013 542		14 414 494	
Publicité	26 557 576		36 753 827	
Déplacements, missions et réceptions	27 793 062		72 526 505	
Autres services	47 574 122		39 873 939	
Rabais, remises, ristournes obtenues sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	6 673 314 549		9 376 163 257	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		1 785 344 805		1 867 543 728

# الملاحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

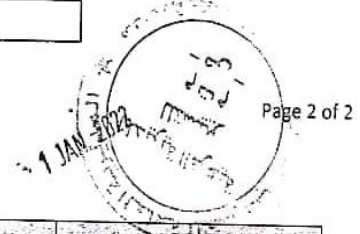
Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOR EBAMOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUJ W. GUELMA

Exercice du 01/01/2020 au 31/12/2020

## COMPTE DE RESULTAT



Désignation	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	841 747 794		796 014 416	
Impôts et taxes et versements assimilés	81 740 134		106 891 454	
IV-Excédent brut d'exploitation		861 856 877		964 637 858
Autres produits opérationnels		11 206 897		9 566 199
Autres charges opérationnelles	113 425 976		87 461 463	
Dotations aux amortissements	516 358 651		364 492 842	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		243 279 147		522 249 752
Produits financiers		23 146 600		912 704
Charges financières	61 596 392		13 189 671	
VI-Résultat financier	38 449 792		12 276 966	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		204 829 354		509 972 786
Éléments extraordinaires (produits) (*)				
Éléments extraordinaires (Charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	59 105 325		101 942 423	
Impôts différés (variations) sur résultats		1 159 000		
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		146 883 029		408 030 363

(\*) À détailler sur état annexe à joindre.

## مخلص الدراسة:

إرتأينا لمعالجة موضوع تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاقتصادية، والتي قمنا بها في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر - قلمة - للسنة المالية 2020.

توصلت الدراسة إلى أنّ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر من أهم الطرق الحديثة المستعملة في المؤسسات بهدف زيادة العائد وتخفيض تكلفة الإنتاج إلى أقل حد ممكن من خلال تخصيص المصاريف الغير المباشرة لكل نشاط التي تساهم في بناء المنتج على عكس الطرق التقليدية التي تعتمد على مبدأ الاعتماد على معدل ثابت في تخصيص المصاريف الغير مباشرة.

ويفسر نجاح النظام في تخفيض التكاليف بمؤسسة مطاحن عمر بن عمر على مدى نجاعة ودقة هذا النظام.

**الكلمات المفتاحية:** نظام التكاليف، التكاليف، الأنشطة، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، مسببات التكلفة.

### Résumé de l'étude :

Nous avons décidé d'aborder la question de l'application du système de comptabilisation des coûts basé sur les activités ABC dans l'institution économique, que nous avons réalisée à la société Omar Bin Omar Mills - Guelma - pour l'exercice 2020.

L'étude a conclu que le système de comptabilisation des coûts par activité est l'une des méthodes modernes les plus importantes utilisées dans les institutions dans le but d'augmenter le rendement et de réduire le moins possible le coût de production en affectant les dépenses indirectes à chaque activité qui contribuent à construction du produit, contrairement aux méthodes traditionnelles qui reposent sur le principe de dépendance, sur un taux fixe dans l'affectation des dépenses indirectes.

Le succès du système dans la réduction des coûts à Omar Bin Omar Mill Corporation s'explique par l'efficacité et la précision de ce système.

Les mots clés : Système d'établissement des coûts, coûts, activités, comptabilité analytique basée sur les activités, inducteurs de coûts.