

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

التكامل بين طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لتحديد الأمثل للتكاليف

دراسة حالة: مؤسسة الحاجب للفخار - بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- نوبلي نجلاء

من إعداد الطالب (ة):

- صولة سميرة

- قسمية يمينة

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضر (أ)	- بوروية إلهام
بسكرة	مقرا	- أستاذ محاضر (أ)	- نوبلي نجلاء
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضر (أ)	- العمري أصيلة

الموسم الجامعي: 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴾

"المجادلة: 11"

قال رسول الله - ﷺ - : " مَثَلُ مَا بَعَثَنِي اللَّهُ بِهِ مِنَ الْهُدَى وَالْعِلْمِ، كَمَثَلِ الْغَيْثِ الْكَثِيرِ أَصَابَ أَرْضًا، فَكَانَ مِنْهَا نَقِيَّةٌ، قَبِلَتِ الْمَاءَ، فَأَنْبَتَتِ الْكَلَّاءَ وَالْعُشْبَ الْكَثِيرَ، وَكَانَتْ مِنْهَا أَجَادِبُ، أُمْسَكَتِ الْمَاءَ، فَفَعَّعَ اللَّهُ بِهَا النَّاسَ، فَشَرِبُوا وَسَقَوْا وَزَرَعُوا، وَأَصَابَتْ مِنْهَا طَائِفَةٌ أُخْرَى، إِنَّمَا هِيَ قِيعَانٌ لَا تُمْسِكُ مَاءً وَلَا تُنْبِتُ كَلًّا، فَذَلِكَ مَثَلُ مَنْ فُقِيَ فِي دِينِ اللَّهِ، وَنَفَعَهُ مَا بَعَثَنِي اللَّهُ بِهِ فَعَلِمَ وَعَلَّمَ، وَمَثَلُ مَنْ لَمْ يَرْفَعْ بِذَلِكَ رَأْسًا، وَلَمْ يَقْبَلْ هُدَى اللَّهِ الَّذِي أُرْسِلْتُ بِهِ "

(صحيح البخاري)

الإهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات أهدي عملي هذا :

إلى من أحبهم في الله ، يتوق القلب ليخاطب من شذى بذكرهما اللسان و قال فيهما الرحمن :

" و قضى ربك أن لا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين احسانا " الاسراء الاية 23

إلى أوفى خلق الله و أحبهم إلى قلبي

تمنيت لو انما حضرت و لكن

فإلى روحها و ذكرها التي تسكن ذاكرتي للأبد

رحمك الله و أسكنك فسيح جنانه

أمي الحبيبة

إلى تاج فخر لطلما حملته على رأسي ، فلك كامل الشكر و العرفان.

أبي العزيز

إلى من شجعني على مواصلة مشواري الدراسي رفيق دربي و مصدر قوتي و سعادتني

زوجي الغالي

إلى من كانوا و لا زالوا سندي و وسام عزتي و كبريائي

إخوتي و أخواتي و عائلاتكم .

إلى من أحاطوني بكل الحب و الدعم فلكم في قلبي كل الحب و الإحترام

عائلة زوجي الكريمة

الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لو لا فضل الله علينا أما بعد

أهدي هذا العمل إلى من أبصرت بها طريق حياتي ..

واستمدت منها قوتي واعتزازي بذاتي .. إلى الكفاح الذي لا يتوقف

إلى الشائخة التي علمتني معنى الإصرار .. إلى والدتي الغالية ..

إلى ينبوع العطاء المتفاني مدى عمري .. إلى أبي حفظه الله

إلى الأستاذة المشرفة : نوبلي نجلاء

إلى أخواتي سندي في الدنيا ولا أحصي لهم فضل

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعاً يستفيد منه جميع

الطلبة المتربصين المقبلين على التخرج.

شكر و عرفان

انطلاقاً من قوله تعالى: " أن اشكر لي ولوالديك وإلي المصير "

الآية 14 من سورة لقمان

نتقدم بخالص الشكر إلى الله العلي القدير، وأحمده حمدا يليق بجلاله وعظيم سلطانه

ومن قول حبيبنا المصطفى ﷺ :

"من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

فإننا نتقدم بجزيل الشكر و العرفان للأستاذة الفاضلة " نوبلي نجلاء " المشرفة على هذا التقرير،

والتي لم تبخل علي بتقديم النصح و الإرشاد وحسن معاملة

شكر موصول كذلك لكل الأساتذة الأفاضل الذين قبلوا تقييم هذا العمل .

إلى كل هؤلاء نقول جزاكم الله عنا وعن خدمة العلم خير الجزاء وأطال الله في أعماركم ومتعكم

بموفور الصحة و العافية .

— آمين —

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى عرض نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كطريقة جديدة لتتبع التكاليف لأغراض التكلفة، وإبراز دور النظام في التحديد الأمثل لتكاليف المؤسسة من خلال الإيجابيات التي أتى بها هذا النظام، كما أصبحت محاسبة التكاليف تؤكد على تطبيق نظام إدارة التكلفة في أنشطة المؤسسة فيما يطلق عليها أحيانا اصطلاح محاسبة الأنشطة ومحاوله القيام بتحليل التكاليف من منظور كمي إلى منظور نشاطي . لإعطائه صورة واقعية لتكاليف المؤسسة على عكس الطرق التقليدية التي تعتمد على معدل نظام ثابت في تخصيص المصاريف غير المباشرة، و يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أكثر فعالية في دعم محاولات الإدارة لحل المعادلة الصعبة "منتجات محددة من خلال التحميل الأمثل للتكاليف"

الكلمات المفتاحية : تكلفة, محاسبة تكاليف, نظام ABC

Summary:

This study aims to present the ABC cost system as a new way of tracking costs for cost purposes and highlighting the role of the system in optimizing the costs of the organization through the positives brought about by this system, and cost accounting has become a emphasize for the application of the cost management system in the activities of the organization in what is sometimes called the term accounting activities and trying to analyze costs from a quantitative to an activity perspective to give it a realistic picture of the costs of the organization, unlike traditional methods that rely on A fixed system rate in the allocation of indirect expenses, and the activity-based cost system is more effective in supporting management's attempts to solve the difficult equation of "specific products through optimal cost loading"

Keywords: Cost, Cost Accounting, ABC System

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
البسملة.	
آية قرآنية.	
الإهداء.	
شكر وعرهان.	
الملخص.	
Anstract.	
فهرس المحتويات.	
قائمة الجداول.	
قائمة الأشكال.	
قائمة الملاحق.	
مقدمة	أ - ج
الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف	
تمهيد	4
المبحث الأول: تحديد التكلفة	19-5
المطلب الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف	10-5

16-10	المطلب الثاني: الطرق التقليدية لتحديد التكاليف
19-16	المطلب الثالث: طرق تحديد التكاليف الحديثة
28-20	المبحث الثاني: التكلفة على أساس الأنشطة ABC
23-20	المطلب الأول: الإطار النظري لنظام ABC
26-23	المطلب الثاني: المقومات و الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام ال ABC
28-26	المطلب الثالث: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة والفرق بين الأنظمة التقليدية ونظام (ABC)
36-29	المبحث الثالث: مراحل تحديد التكاليف من خلال نظام ال ABC
32-29	المطلب الأول: تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها في نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC
34-32	المطلب الثاني: تحديد مسببات التكلفة وفق نظام ال ABC
36-34	المطلب الثالث: تحديد معدل التكلفة للأنشطة وفق نظام ال ABC
37	خلاصة
الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة بين تطبيق نظام (ABC) و النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار	
38	تمهيد.
42-39	المبحث الأول تقديم مؤسسة الحاجب للفخار SARL ELHADJEB POTERIE :BRIQUITRIE
40-39	المطلب الأول: نشأة المؤسسة و تعريفها
42-41	المطلب الثاني: الجانب التنظيمي للمؤسسة
49-43	المبحث الثاني: مراحل إنتاج الآجر وحساب تكلفة المنتج حسب الطريقة المتبعة في المؤسسة

44-43	المطلب الأول: مراحل إنتاج الأجر
49-45	المطلب الثاني: حساب تكلفة المنتج حسب الطريقة المتبعة في المؤسسة
59-50	المبحث الثالث: حساب تكلفة المنتج حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ومقارنته بالطريقة المتبعة في المؤسسة.
56-50	المطلب الأول: حساب تكلفة المنتج حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)
58-57	المطلب الثاني: المقارنة بين حساب التكلفة حسب النظام المطبق في المؤسسة و نظام التكاليف على أساس الأنشطة
59	خلاصة
62-60	خاتمة (النتائج والاقتراحات)
60	خاتمة
61	نتائج
62	الاقتراحات
62	الآفاق التي يقترحها البحث
65-63	قائمة المراجع

قائمة الجداول

الرقم	التسمية	الصفحة
الجدول رقم 1	مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية	28-27
الجدول رقم 2	أمثلة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها	34-33
الجدول رقم 3	يمثل تطور رقم الأعمال والكمية المنتجة خلال عدة سنوات	39
الجدول رقم 4	يوضح عدد العمال حسب الفئات	40
الجدول رقم 5	يبين عدد العمال عبر سنوات مختلفة	40
الجدول رقم 6	استظهار المؤسسة لنموذج من المنتج	45
الجدول رقم 7	يتمثل في مختلف التكاليف التي تؤدي إلى إنتاج منتج نهائي	45
الجدول رقم 8	الوحدة المنتجة من الأجر خلال 24 ساعة	47
الجدول رقم 9	التكاليف المباشرة	47
جدول رقم 10	التكاليف غير المباشرة	47
الجدول رقم 11	التكاليف غير المباشرة (الثابتة)	48
الجدول رقم 12	التكاليف غير المباشرة (المتغيرة)	48
الجدول رقم 13	حساب التكلفة على طريقة المؤسسة	49
الجدول رقم 14	التكاليف المباشرة بوحدة الأجر لسنة 2020	50
الجدول رقم 15	تحديد الأنشطة و التكاليف المتعلقة بها	51
الجدول رقم 16	تحديد مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط	52
الجدول رقم 17	تجميع التكاليف بمراكز التكلفة (Cost Pools)	53
جدول رقم 18	تحديد حجم مسببات التكلفة و مراكز التكلفة	55-54
الجدول رقم 19	تحديد تكلفة مسببات التكلفة لكل مركز	55
جدول رقم 20	حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)	56

قائمة الأشكال:

الصفحة	التسمية	الرقم
19	خطوات نظام ABC	الشكل رقم 01
30	تحليل وظائف المؤسسة إلى أقسام وأنشطة	الشكل رقم 2
31	تصنيف الأنشطة حسب سلسلة القيمة ل: M.porter	الشكل رقم 3
36	خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	الشكل رقم 4
41	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الفخار	الشكل رقم 5
42	توضيح الكميات المستخدمة لإنتاج وحدة آجر	الشكل رقم 6

قائمة الملاحق:

الصفحة	التسمية	رقم الملحق
	جدول حساب النتائج الخاص بسنة 2020	الملحق رقم 01
	ميزان المراجعة الخاص بالمشتريات المستهلكة لسنة 2020	الملحق رقم 02
	جدول الاهتلاك DLG لسنة 2020	الملحق رقم 03
	جدول اهتلاك المباني الخاص بسنة 2020	الملحق رقم 04
	جدول اهتلاك معدات نقل لسنة 2020	الملحق رقم 05
	جدول اهتلاك معدات الإنتاج لسنة 2020	الملحق رقم 06
	صورة توضح شكل الأجر ذو 8 ثقوب	الملحق رقم 07

مقدمة

مقدمة

كثيرا ما ينظر إلى محاسبة التكاليف من جانبها الضيق على أنّها وسيلة لتحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة، ولكن في حقيقة الأمر هي أوسع من ذلك، إذ تعتبر موردا أساسيا للمعلومات التي لا غنى للإدارة عنها في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، حيث إن التسيير الجيد للمؤسسات وخاصة الإنتاجية منها في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمال عناصر الإنتاج بكيفية رشيدة، مما ينعكس إيجابا على الاقتصاد في النفقات (التكاليف)، كما أن البيانات المرتمية تساعد على تحسين كفاءة المسير في اتخاذ القرارات الصائبة؛ ولقد شهدت المؤسسات الاقتصادية خلال العقود الأخيرة من الزمن، ظهور أنظمة جديدة ضمن أدوات محاسبة التكاليف، من بينها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والذي هو محل دراستنا في هذا العمل، ولقد لقي نظام التكلفة على أساس النشاط تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين رغم صعوبة تطبيقه و ذلك لمواجهة التحديات الراهنة، حيث سنقوم بدراسة هذا الموضوع وإبراز نقاط القوة والضعف وهذا من خلال دراسة شاملة تقييمية الهدف منها الوصول إلى كيفية تطبيق هذا النظام في المؤسسات

1 اشكالية الدراسة : على أساس ما سبق تتبلور لنا معالم الإشكالية التالية : كيف تتم عملية التكامل بين مختلف مراحل

طريقة التكلفة على أساس الأنشطة لتحديد الأمتل للتكاليف ؟

لإثراء هذه الإشكالية و الإحاطة أكثر بالموضوع تم طرح الأسئلة الفرعية التالية :

1- ما هي أدوات محاسبة التكاليف ؟

2- ما الجديد الذي أتى به نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC مقارنة بالأنظمة التقليدية ؟

3- هل يتم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات ؟

2 الفرضيات :

تدفع بنا هذه التساؤلات إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها أو نفيها، والتي تأتي على النحو التالي:

1- من أبرز الأنظمة المستخدمة في المؤسسات نظام التكلفة المستهدفة ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، نظام الإنتاج في الوقت المحدد الخ

2- إن تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يعطي نظرة جديدة للتكاليف، من خلال الانتقال من توزيع التكاليف غير المباشرة من المنظور الكمي إلى منظور الأنشطة .

3- نظام التكاليف على أساس الأنشطة قابل للتطبيق في كافة المجالات وكافة المؤسسات الكبيرة، الصغيرة والمتوسطة، أيضا يمكن تطبيقها في مختلف القطاعات سواء الصناعية، الاقتصادية، الإنتاجية وذلك بهدف تحقيق الأرباح وتحسين الأداء وتخفيض التكاليف.

3- أسباب اختيار الموضوع :

-الاهتمام بهذا الموضوع من أجل إبراز أهميته في نجاح المؤسسات .

مقدمة

-تخصصنا الدراسي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار الموضوع .

-الرغبة والميول الشخصي للبحث في مواضيع محاسبة التكاليف .

المنهج المتبع : بقصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية الرئيسية واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة حاولنا استخدام مزيج من المناهج ، ففي الجانب النظري من البحث استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي اعتمادا على الكتب والمجلات العلمية والرسائل الجامعية، أما في أسلوب دراسة الحالة فقد استخدمنا منهج دراسة حالة من خلال إسقاط الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة اعتمادا على كل من : المقابلة ، الملاحظة ، دراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات الخاصة بمؤسسة الحاجب للفخار

5 أهمية الموضوع : يستمد نظام ABC أهميته من المنافع التي يحققها بسبب تقديمه معلومات عن تكلفة المنتج تساعد في عملية اتخاذ القرارات . وفق أسس سليمة، كما أن مزايا استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة تفوق العيوب التي تحد من استعماله، مما يكسبه أهمية ، تستدعي مزيدا من الاهتمام بهذا النظام

6 أهداف الدراسة :

- أ- تطوير الأنظمة التي تعمل في المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج؛
- ب - إعداد دراسة لمحاسبة التكاليف سواء من المنظور التقليدي أو الحديث؛
- ج -تحديد نقاط القوة والضعف للأسلوبين التقليدي والحديث؛
- د- يسمح أن يكون أحد الأنظمة الحديثة بديلا للأنظمة التقليدية وذلك لأنها أكثر الطرق تحكما في التكاليف غير مباشرة و ذلك بما يسمح بالتحديد الدقيق للتكلفة.

8 الدراسات السابقة

بعد البحث في الدراسات السابقة المماثلة تم الوصول إلى المواضيع التالية:

✓ دراسة **مُجد الخطيب** (2013) بعنوان: **محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC**

في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير، البحث عبارة عن مقال ضمن مجلة أداء المؤسسات الجزائرية الصادرة عن جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق إحدى الوسائل الحديثة في مجال قياس وتحليل ورقابة التكاليف، لاستناد إلى أسس موضوعية دقيقة على قطاع الخدمات العمومية الإجتماعية الجامعية ، بالإضافة إلى تحسين وتطوير أنشطة المؤسسة من خلال المعلومات المالية وغير المالية التي تستمدتها الإدارة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وكذا تعزيز قدرة المؤسسة على مواكبة متطلبات العصر الحالي لقياس تكلفة خدماتها والعمل على خفضها إلى أقل ما يمكن. وقد خلصت الدراسة إلى ما يلي :

- إمكانية تطبيق نظام ABC والاستفادة منه في تسيير المؤسسات العمومية وتسعير منتجاتها؛
- إن المؤسسات العمومية الجزائرية وخاصة الخدمية منها، مطالبة لزاما بانتهاج طرق رقابية حديثة من خلال اعتماد أنظمة حديثة للتكاليف كنظام ABC (خاصة القطاعات الكبرى كالعليم)؛
- إمكانية التعرف على الأنشطة ذات القيمة والأنشطة وبالتالي إمكانية تخفيض التكاليف دون المساس بجودة الخدمات المقدمة .

مقدمة

✓ دراسة رانية غضاب(2014) بعنوان: استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة مُجد خيضر، بسكرة، تهدف الدراسة إلى استعراض مقارنة تخفيض التكلفة كأبرز مداخل تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية اعتمادا على تعاضد النتائج بُت أنظمة التكلفة، التسعير، الموازنة على أساس الأنشطة والتكامل فيما بينها كمصدر للضبط المستمر للتكاليف بغرض توليد القيمة ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة

- يسمح استخدام التكامل بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة بتوسيع نطاق إنتاج المعلومات المحاسبية ليشمل معلومات غير مالية أيضا مثل: العوامل المفتاحية للنجاح، القيمة الفعلية النسبية للمنتجات؛
- تتوفر لدى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب المقومات الأساسية لتطبيق نظام ABC أي أن جميع الدعائم المقترحة بنموذج الدراسة هي حقيقية وتمثل البنية التحتية لتطبيق الأنظمة الدولية.

✓ دراسة ماهر موسى مرغام مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام الأنشطة للشركات الصناعية في قطاع غزة: مجلة العلوم الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية (المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2007).
ومن خلال تفحصنا لدراسة المقدمة تبين لنا أنها هدفت إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في بيئة الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والمعوقات التي تحول دون تطبيقه في هذه الشركات والتعرف على سبل علاجها، وقد شملت الدراسة 51 شركة صناعية من الشركات العاملة في قطاع غزة، ومن بين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:

-توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام ABC لدى الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة و التي تشكل بنية تحتية لتطبيقه بها، ومن بين المقومات التي تم البحث في مدى توفرها.
• تنوع وتعقد العملية الإنتاجية، وتنوع الأنشطة المساندة؛
• توفر الموارد البشرية المؤهلة وأنظمة المحاسبة الخبيرة في بيئة الشركات الصناعية في قطاع غزة يعطي مؤشرا إيجابيا على وجود بنية تحتية لتطبيق أنظمة محاسبية متقدمة لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة وهذا بدوره يساعد على تطبيق نظام ABC ؛

• هناك معوقات تحول دون تطبيق نظام ABC في الشركات للنظام الجديد عدم الرغبة في تحمل مصاريف التحول إلى هذا النظام، اعتقاد بعض إدارات الشركات بسلامة أنظمة التكاليف التقليدية لديها وأن التكلفة تطبيق نظام ABC تفوق المنافع المتوقعة منه

✚ و تختلف دراستنا عن ما جاء في الدراسات السابقة أننا ألقينا الضوء على التكامل بين مختلف مراحل تطبيق نظام ABC الذي سيسمح لنا بالتحديد الأمثل للتكاليف.

المفصل الأول : عموميات حول محاسبة التكاليف

المبحث الأول : تحديد التكاليف

المبحث الثاني : التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

المبحث الثالث : مراحل تحديد التكاليف من خلال نظام

ال ABC

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

تمهيد :

إن ظهور ما يسمى بمحاسبة التكاليف أو المحاسبة التحليلية، كان نتيجة للضرورة التي فرضت على المؤسسات الاقتصادية والصناعية والتجارية والخدمية، في ظل تعدد وتنوع عناصر التكاليف والتطور الذي شهده عالم الأعمال، حيث تكمن أهميتها في جمع، تحليل وعرض البيانات المتعلقة بالتكلفة، بهدف الرقابة عليها و مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة. ففي نهاية ثمانينات القرن الماضي، عرف العالم تطورا ملحوظا في نظام التكاليف، من خلال ما عرف بنظام التكاليف المبني على اساس الانشطة (ABC) من عدة جوانب حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول : تحديد التكاليف

المبحث الثاني : التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

المبحث الثالث : مراحل تحديد التكاليف من خلال نظام الـ ABC

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

المبحث الأول : تحديد التكلفة

تحتاج المؤسسة الاقتصادية إلى وجود المعلومات التي تساعد على تسيير مختلف أنشطتها والقيام بوظائفها الأساسية، ويعتبر نظام محاسبة التكاليف أمراً ضرورياً وحيوياً لاستقرار المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة، حيث أن لهذا النظام قدرة على حل المشكل الأساسي الذي يواجه أي مؤسسة ألا وهو تسيير التكاليف وذلك من خلال ما تشمل عليه من أدوات من مجموعة المبادئ والأسس المحاسبية اللازمة لتجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتبويبها بغرض تحديد التكلفة .

المطلب الأول : مدخل إلى محاسبة التكاليف

سنتناول في هذا المطلب إلى عموميات حول التكاليف

الفرع الأول : تعريف محاسبة التكاليف

أولاً : تعريف التكلفة

إن مفهوم التكلفة تطور مع تطور احتياجات المحاسبين و الاقتصاديين، وأصبح معنى الكلفة يعطي معنا عاماً، يختلف باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله و المجال الذي تستخدم فيه حيث أن مفهوم الكلفة أو التكاليف يعتمد في الحقيقة على الغاية والهدف من استخدام البيانات المحاسبية من قبل الإدارة حيث نجد عدة تعاريف أبرزها : (العاني، 2013، صفحة 21)

التكلفة هي :تضحية اقتصادية اختيارية يمكن التنبؤ بها مقدماً وترتبط بالإيرادات المستقبلية، وهي تكلفة غير مستنفذة تظهر في الميزانية كأصل مثل المخزون السلعي، والمصاريف المدفوعة مقدماً وغيرها .
وتعرف التكلفة أيضاً على أنها " تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو في المستقبل ، أو بمعنى آخر هي استفادة الموارد الاقتصادية المتاحة اختيارياً بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو في المستقبل " (ديبان و النور، 2013، الصفحات 19-20)
ومن التعاريف السابقة نجد أن التكلفة هي "عبارة عن قيمة الموارد القابلة للقياس النقدي التي يتم التضحية بها بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل " .

ثانياً : محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف ليست وليدة اليوم بل كانت لها جذور في السابق حيث اقتصر دورها على فتح مجموعة من حسابات التكاليف بعناصر تكلفة الإنتاج المباع وتكلفة المخزون، ونتيجة للتطور الاقتصادي وتفانم رؤوس الأموال واتساع نطاق الأعمال وظهور الصناعات الكبرى، والإنتاج المتعدد زادت الحاجة إلى محاسبة التكاليف وذلك لتلبية احتياجات الإدارة للمعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة على عناصر التكاليف، ورسم السياسات المختلفة للمشروع واتخاذ القرارات المناسبة.

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

سنحاول التطرق إلى العناصر التالية :

- مفهوم محاسبة التكاليف
- أهداف محاسبة التكاليف
- مقومات ومزايا محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف هي إحدى فروع المحاسبة المالية وظهرت نتيجة لزيادة متطلبات المستخدمين الداخليين والخارجيين إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تلبيتها، فقد تعددت تعاريف محاسبة التكاليف، لكن يظهر أن مضمونها واحد سنتطرق إلى أهمها فيما يلي:

- محاسبة التكاليف " هي العلم الذي يهتم بتحديد وقياس وتحديد عناصر التكاليف وترتيبها في قوائم وتقارير توضح تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة بمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية وفرض الرقابة على عناصر التكلفة ورسم السياسات وتحسين مستوى الأداء، وذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة مسبقا وتحديد أسباب الانحرافات ومعالجته (العاني، 2013، صفحة ص 8) "

- كما يمكن تعريف محاسبة التكاليف: هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، وكذا مراقب الشروط الداخلية للاستغلال (A.Rappin. et J.Poly, 1996, p. 11) وهي أيضا عبارة عن طرق وأساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركاتها، في ضوء مجموعة قواعد ومبادئ متعارف عليها للتسجيل والتبويب والتحليل والتحميل..... (تشغيل النظام) تهدف إلى تقديم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد الإدارة في تحقيق القياس والرقابة واتخاذ القرارات (مخرجات النظام) (جمعة، وآخرون، 1999، صفحة 04)

- وتعرف محاسبة التكاليف أيضا: هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال، وأيضا "هي ذلك الفرع من فروع المحاسبة، الذي يهتم بتقدير وبتجميع وتسجيل وتوزيع، تحليل وتفسير البيانات المتعلقة بالتكلفة، وتكون هذه البيانات متعلقة بالمواد والعمل، وتكاليف التصنيع الغير مباشرة المتعلقة بإنتاج السلعة أو الخدمة بهدف قياس تكلفة هذه الأنشطة وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية (نعيمة، 2015/2014، صفحة 03)".

إن محاسبة التكاليف أربع استخدامات متميزة وهي :

- 1- تحديدا سعر المبيعات؛
- 2- إعطاء عناصر تسمح باتخاذ القرار؛
- 3- تجهيز قسم مراقبة التسيير بالمعلومات؛
- 4- التسعير الجيد للخدمات.

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف محاسبة التكاليف على أنها أداة تحليل وتفسير ومعاينة المعلومات وفق المبادئ والقواعد المحاسبية المتفق عليها من أجل الوصول إلى النتائج، وأداة من أدوات التسيير تعمل على كشف الانحرافات بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخططة ومساعدة الإدارة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة التي تنبثق منها عملية اتخاذ القرار السليم.

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

الفرع الثاني : أهداف محاسبة التكاليف

يوجد العديد من الأهداف نذكر أهمها :

1-تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها (تسيير، 2003، صفحة 09)

يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهمة التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف ويمكن تجزئة هذا الهدف إلى النقاط التالية :

- تحديد كلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى؛
- تحديد كلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية؛
- مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.

2-مساعدة الإدارة على التخطيط (حسين، 2003، صفحة 09)

تحتاج عملية تخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة، وتوفر محاسبة التكاليف هذه التقديرات للتكاليف من خلال ما يعرف باسم الموازنات التقديرية، بحيث يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي جميع نواحي النشاط في المؤسسة لفترة مقبلة محددة، كما أنها أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمؤسسة ككل أو للوحدات الإدارية فيها. (هديب، 2009، صفحة 08)

3-الرقابة على عناصر التكلفة (المطارنة، 2003، صفحة 17)

تعتبر الرقابة على عناصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وعملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف تهدف إلى مراقبتها، والسيطرة عليها وتعتبر الرقابة إحدى الوظائف المهمة في حالة وضع الموازنات، حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة، فإذا ما حدث انحراف كبير عن الموازنة فيتم إبلاغ الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة .

4-المساعدة على اتخاذ القرارات (المطارنة، 2003، صفحة 18)

تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ القرارات، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها مايلي:

- تحديد العلاقة بين التكلفة ، الحجم، الربح؛
 - اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به؛
 - شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛
 - إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة؛
 - التوسع في خط إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد؛
 - البيع للأسواق المحلية أو الخارجية؛
- تعتبر النقاط السالفة الذكر بعضا من المشاكل التي تواجه الإدارة، والتي لا يمكن لها اتخاذ القرار بخصوصها دون الرجوع إلى البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف.

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

الفرع الثالث : مقومات ومزايا محاسبة التكاليف

سنقوم في هذا المطلب بعرض مقومات ومزايا محاسبة التكاليف:

أولا: مقومات محاسبة التكاليف (الآخرس، 2001، صفحة 30)

تتفق معظم الأدبيات المحاسبية، على أن هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها أي نظام محاسبة للتكاليف يمكن أن يؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة، وهذه المقومات شروط يجب مراعاتها وهي كالتالي :

- البساطة والوضوح ومنع حدوث الأخطاء؛
- تقليل عدد الدفاتر والمستندات دون التأثير سلبا على سرية العمل وبشكل يحقق الأهداف المحددة ؛
- تحقيق المستند أو التقرير أو السجل للهدف الذي صمم من أجله.

وبعد توفر الشروط المفروضة أعلاه يمكن تلخيص هذه المقومات بما يلي :

1-تحديد مجموعة المستندية ودفترية سليم (هديب، 2009، صفحة 21)

حيث أن تصميم المستندات ومجموعتها الدفترية ودورها من المقومات الأساسية لأي نظام سليم للتكاليف، باعتبارها الوسيلة التي تتمدها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف، لغرض تسجيلها وتبويبها والرقابة عليها، ولا شك أن لكل عنصر من عناصر التكلفة الثلاثة (تكلفة المواد، وتكلفة اليد العاملة، وتكاليف أخرى) دورة مستندية خاصة به، يتم من خلالها حصر تكلفة كل عنصر منها، تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة، التي استفادت منها، ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج هذه الوحدات، ويقصد بالمجموعة المستندية كل الوثائق التي تم إعدادها داخل المؤسسة أو تم الحصول عليها من طرف متعاملها، وهي بذلك تكون المصدر الأول للبيانات والتي تحدد نوعية مدخلات نظام التكاليف، كما أنه يقصد بالمجموعة الدفترية مجموعة السجلات والدفاتر التحليلية التي تحتفظ بها المؤسسة وتستطيع من خلال استخدامها القيام بالوظائف المختلفة الملقاة على عاتق محاسب التكاليف، وتعتبر الدفاتر الحلقة الوسيطة بين المستندات التي تنقل البيانات وبين التقارير التي تقدم من المعلومات ما يفسر مدلول الأحداث التي وقعت خلال فترة زمنية محددة تحديدها مجموعة دفترية ومستندية سليمة.

2-تحديد أساس قياس التكلفة (شنب، 2008، صفحة 38)

هذا الأساس لا يقل أهمية وضرورية عن غيره من الأسس والأركان اللازمة لتصميم أي نظام للتكاليف، حيث يتم اعتماد أحد الطرق في قياس التكلفة ويكون اعتماد هذه الطرق وفقا للظروف المناسبة للمؤسسة، فقد تكون هذه الطرق إما طرقا تقليدية أو حديثة

3-تحديد دليل التكاليف (شنب، 2008، الصفحات 38-39)

يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل حساب أو كل بند رقما خاصا به، ويمثل دليل التكاليف في الشركات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات (مراكز التكلفة، ووحدات النشاط، وعناصر التكاليف)، ويقصد المحاسبون عادة من استخدامهم لمصطلح دليل التكاليف عدة أدلة وليس دليلا واحدا، ومن هذه الأدلة :

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

ب. دليل الوحدات : بموجب دليل الوحدات يتم تبويب المنتجات الرئيسية والفرعية وأجزائها تبويبا رقميا، الأمر الذي يسهل توجيه التكاليف نحوها وبالتالي تسهيل استخراج التكلفة المتعلقة بالمنتجات.

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

ج. دليل العناصر: يحدد هذا الدليل عناصر التكاليف الثلاثة (المواد والأجور والمصروفات الأخرى) في مجموعات رئيسية وفرعية، مع إعطاء كل مجموعة أو بند منها رمزا أو رقما خاصا به، ويتفرع من هذا رموز وأرقام فرعية أخرى داخل المجموعة الواحدة.

4-تحديد فترة التكلفة

من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مبدأ الدورية، أي وجود فترة زمنية ثابتة لقياس نتيجة أعمال المؤسسة وعادة ما تكون هكذا بالنسبة للمحاسبة المالية، وكذلك الحال بالنسبة لمحاسبة التكاليف يجب تحديد فترة زمنية والتي تعتبر من المقومات الأساسية في محاسبة التكاليف (الآخرس، 2001، صفحة 31).

هذه الفترة يتم فيها حصر التكاليف على أساسها وتوزيعها على مراكز التكلفة المختلفة لقياس تكلفة الإنتاج خاصة لأن فترات احتساب عناصر التكاليف مختلفة حيث تتوقف فترة التكاليف على عوامل عدة، أهمها: موسمية الإنتاج، وطرق الاستغلال، والسنة الضريبية، وموعد توزيع الأرباح، وأخيرا تكلفة العمل الذي يتطلب أقفال الحسابات وتجميعها لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية (هديب، 2009، صفحة 21).

عادة ما تتطابق فترة التكاليف مع دورة الإنتاج منذ البداية بالإنتاج وحتى يصبح المنتج تاما، ولا يفضل أن تكون فترة التكاليف أقصر من المدة اللازمة لإتمام المنتج (الآخرس، 2001، صفحة 32).

تقارير التكاليف (شنب، 2008، صفحة 38)

يتكون نظام محاسبة التكاليف كغيره من الأنظمة من ثلاثة أركان رئيسية وهي المدخلات، المعالجة والتشغيل، المخرجات، ويتم تجهيز مخرجات نظام التكاليف من خلال تقارير تقدم لإدارة المؤسسة، ويجب تصميم مجموعة من التقارير التي تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام التكاليف، وهناك ثلاثة أنواع من التقارير تتناسب مع أهداف محاسبة التكاليف وهي:

أ. تقارير (قوائم) لقياس التكاليف الفعلية: يتم إعداد هذه التقارير من واقع المستندات أو دفاتر التكاليف في ضوء نظرية تحميل التكاليف المتبعة، وتعد هذه القوائم لقياس تكاليف المنتجات التامة أو تحت التشغيل أو لقياس تكلفة مراكز التكلفة أو مراكز المسؤولية أو لقياس تكاليف النشاط ككل.

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

ج. تقارير ترشيح اتخاذ القرارات: تهدف هذه التقارير إلى تقديم البيانات التي تساعد الإدارة في المفاضلة بين البدائل المختلفة واتخاذ القرارات المناسبة.

ثانيا: مزايا محاسبة التكاليف

تكمن مزايا محاسبة التكاليف في أهم النقاط التالية: (المطارنة، 2003، الصفحات 18-19)

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

- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة؛

- تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات؛

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

- تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة؛

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

- تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة؛
 - الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.
- المطلب الثاني : الطرق التقليدية لتحديد التكاليف**

يوجد الكثير من الطرق أهمها :

الفرع الأول : الطريقة الكلية

أولا : تعريفها (التريكتي، 1426 هـ 2006م، الصفحات 59-62)

وتسمى أيضا طريقة الأقسام المتجانسة وهي طريقة تعتمد على مبدأ التحميل الكلي للتكاليف سواء كان على الوحدات المنتجة أو المباعية، سواء كانت هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة وينظرون أصحاب هذا الرأي إلى العلاقة السببية أي أنه لولا وجود الإنتاج لما نشأت هذه التكاليف، ثم إن إعداد قائمة التكاليف على أساس طريقة التكاليف الكلية تستند على المبررات التالية :

- هنالك علاقة سببية بين جميع عناصر التكاليف التي تنشأ ثابتة أو متغيرة، مباشرة أو غير مباشرة بسبب وجود الإنتاج ولا يمكن تقديم هذا الإنتاج دون إنفاق جميع هذه؛
- تساهم في وضع خطط التسعير طويلة الأجل على اعتبار أن المؤسسة تحمل كل الكلف في الأجل الطويل، وأن أدنى سعر ممكن تحديده للمنتج هو معدل الكلفة الكلية للمنتج، وأن أي سعر آخر دون هذا المستوى سوف يحدث خسارة للمؤسسة .

ثانيا: تقييم طريقة التكلفة الكلية

للتكلفة الكلية مزايا وعيوب كغيرها من الأنظمة التقليدية الأخرى سنتطرق الى أهم المزايا :

مزايا طريقة التكلفة الكلية (درحمون، 2004/2005، صفحة 30)

- تعتبر طريقة واسعة الاستعمال خاصة في المؤسسات الإنتاجية، باعتبار أنها تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به، إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية و بالتالي فهي تكمل معلومات المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية؛
- تسمح هذه الطريقة بتقييم المخزونات وحتى الاستثمارات التي تنجزها المؤسسة لنفسها، وبالتالي فهي تساهم في تقييم أهم عنصرين ضمن ممتلكات المؤسسة، مما يساعد على إعداد القوائم المالية للمؤسسة؛
- تمكن من قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف و أسعار التكلفة؛
- تسمح بمراقبة تطور التكاليف في مختلف الأقسام ؛
- تساهم في عملية مراقبة التسيير بحيث تسمح بتحديد مراكز المسؤولية و تمكن من تقييم أداء المسئولين عن الأقسام، فهي تشكل عنصرا ضروريا في حالة تطبيق نظام تسيير لا مركزي؛

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

- تحليل سعر التكلفة حسب مراحل العملية الإنتاجية : شراء، إنتاج وتوزيع؛
 - تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل؛
 - تحديد تكاليف المؤسسة فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات وتقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية؛
 - تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج كتمييز المنتجات الأكثر ربحية و الأقل تكلفة ، والاستغناء أو استبدال المنتجات التي تسبب الخسارة.
- ✚ عيوب طريقة التكلفة الكلية (عدون، 1999، صفحة 57)**
- تعرضت هذه الطريقة لعدة انتقادات أدت بمفكري وخبراء المحاسبة إلى العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة، و الاهتمام بتطوير طرق أخرى وفيما يلي أهم عيوبها:
- أهم عيب يوجه لهذه الطريقة أنها طريقة طويلة الحسابات في توزيع و تحميل الأعباء غير المباشرة ولا تظهر لنا سعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجاتهم في خلال الدورة،
 - وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات قبل حساب التكاليف صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة؛
 - صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع إستراتيجية تنوع و تعدد المنتجات ؛
 - في الكثير من الأحيان يخضع اختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي لصعوبة إيجاد أساس سليم لتحميل عناصر الأعباء غير المباشرة للمنتجات على الوحدات المنتجة؛
 - عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة لتحديد سعر البيع وخاصة في الأجل القصير ، لأن معظم الأعباء غير المباشرة هي أعباء ثابتة ، و الأعباء الثابتة للوحدة تتغير عكسيا مع حجم الإنتاج ، وهذا من شأنه أن يجعل سعر بيع الوحدة المنتجة متذبذبا من فترة لأخرى ، كما انه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة ، و طريقة التكلفة المتغيرة تبين هذا (الشريف، 2009، صفحة 44)
 - كثرة الحسابات (توزيع أولي ، توزيع ثانوي ، مفاتيح التوزيع... الخ)، و هي تعتمد على التقريب وخاصة عند التوزيع والتحميل؛
 - عدم الأخذ بعين الاعتبار للتغير في مستوى النشاط لثبات التكاليف الثابتة، أي يتم تحميلها دون مراعاة حجم النشاط، وهذا ما ينعكس على بعض الدورات بالإيجاب أو بالسلب حسب زيادة أو نقص حجم النشاط، وبالتالي تؤدي إلى مغالطة المسيرين ومنه اتخاذ قرارات خاطئة؛
 - محدودية هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات الكافية و اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل؛
 - تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة ولا تعتبر تكلفة؛
 - تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة زمنية، وهذا يخالف فرض استقلال الفترات المالية. (الساقى، 2008، صفحة 74)
 -

أولا : تعريفها

نتيجة للانتقادات والصعوبات التي واجهت طريقة التكاليف الكلية جاءت مجموعة من الطرق لتغطية تلك النقائص والمتمثلة في التكاليف الجزئية والتي سنتطرق إليها في هذا المطلب محاولين الإلمام بجميع الجوانب المهمة لكل طريقة، حيث تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف، و بذلك فإن التكاليف تحمل تبعا لارتباطها بمستوى النشاط، و بمعنى آخر فإن النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف، في حين يحمل الجزء الباقي إلى النتيجة، و هناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف نذكر منها:

❖ طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

ظهرت طريقة التحميل العقلاني التي وضعت أسلوبا لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية، بهدف القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة و الوصول إلى تكلفة وحدوية ثابتة، مما يساعد المؤسسة في تقدير تكاليف المنتجات في مستويات النشاط المختلفة وتخطيط الأسعار في الأجل القصير.

1-تعريف طريقة التحميل العقلاني: (عمر، بدون سنة نشر، صفحة 79)

(يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا 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)

ثانيا تقييم طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

تعتبر طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة من أحسن الطرق التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات، خاصة على المدى البعيد، و في ما يلي أهم مزايا و نقائص هذه الطريقة:

1مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تتمثل مزايا طريقة التحميل العقلاني فيما يلي: (عدون، 1999، صفحة 132)

- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة؛
- استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي؛
- تحدد سعر التكلفة بطريقة عقلانية، وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدججة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع؛
- تحديد أسعار بيع لفترة طويلة بحيث لا بد على المؤسسة أن تكون قادرة على تغطية كل أعبائها، سواء كانت متغيرة أو

ثابتة، من خلال أسعار البيع ، و إذا كانت طريقة التكاليف الكلية غير قادرة على إعطاء مرجع جيد لتحديد أسعار البيع أو توقع تعديليها لأن هذه التكاليف كثيرة التغير مع تقلبات النشاط، فإن طريقة التحميل العقلاني توفر قواعد جيدة لتحديد أسعار البيع لفترة طويلة لمنتجات؛ المؤسسة؛

- يسمح سعر التكلفة في هذه الطريقة بالإطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة، ومع مؤسسات أخرى؛ تسمح

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة؛

- يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف، وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة و المواد تحملت عند تقييمها نصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة؛
- تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط باستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعالية؛
- تقدم معلومات هامة للمسؤولين من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة؛
- تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية و التسيير التقديري لان تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط داخل المؤسسة و الذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها. (درحون، 2004/2005، صفحة 216)

2 عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: (عدون، 1999، صفحة 133)

لهذه الطريقة عدة نقائص و عيوب تتمثل فيما يلي:

- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد حجم النشاط العادي، لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف، وبالتالي على تحديد السعر ؛
- حتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف؛
- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة خاصة عند وجود أعباء شبه متغيرة ؛
- تطرح مشكلة الجرد الدائم و تقييم المخزونات في نهاية دورة الاستغلال وأثرها على النتيجة ، لأن المخزونات لا تقيم بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني و تكون: (خليل ص.، 1998، صفحة 143)
- مقدرة بالنقصان لأن النشاط الحقيقي أقل من النشاط العادي لأنها لا تتضمن إلا جزء من التكاليف الثابتة؛
- مقدرة بالزيادة إذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من نظيره العادي لأنها تتضمن على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها، وعليه فقيمة المخزونات الناتجة عن الجرد الدائم ينبغي أن تكون حقيقية؛
- تتطلب هذه الطريقة اللجوء إلى حسابات جدا معقدة على مستوى التوزيع والتحميل للأعباء، مما يثقل عملية الحصول على النتائج، بالإضافة إلى أن عملية وضعها قد تستغرق وقت طويل، وهذا ما لا يشجع المؤسسات للجوء إليها كنظام لتحديد التكاليف؛
- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح . (كراجة، 2000، صفحة 201)

❖ طريقة التكلفة المتغيرة

هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا، وقد انتقلت في الخمسينيات إلى أوروبا وبالضبط إلى إنجلترا ثم إلى فرنسا (عدون، 1999، صفحة 136)

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

1- مفهوم طريقة التكلفة 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 (الكريم، 2005، صفحة 179)

2- تقييم طريقة التكلفة المتغيرة:

تعتبر هذه الطريقة مثلها مثل الطرق الأخرى سابقة الذكر تتميز بمجموعة من المزايا ولكن هذا لا ينفي وجود العديد من العيوب مما أدى الى ظهور طرق أخرى لتغطية ذلك ويتمثل تقييم هذه الطريقة فيما يلي:

أ - مزايا طريقة التكاليف المتغيرة (Louis dubrulle, 2000, p. 175) :

هناك عدة مزايا وهي ملخصة كالآتي :

- ✓ نظرا لاعتماد هذه الطريقة على الفصل بين المتغير والثابت من التكاليف والعمل على تطوير الأساليب التي تمكن من
 - ✓ تحقيق الدقة، فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء؛
 - ✓ اختصار مراحل حساب التكاليف لاعتمادها في المرحلة الأولى على التكاليف المتغيرة بتحميلها على المنتجات باعتبارها
 - التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة، وبالتالي يتم الإطلاع على الوضعية والحصول على المعلومات في الوقت المناسب، ثم تتم معالجة التكاليف الثابتة في مرحلة ثانية؛
 - ✓ توفر الأدوات الرقابية على سلوك التكاليف وإخضاعها للتدقيق والفحص؛
 - ✓ تسمح بتحديد عتبة المردودية، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير، كالإبقاء على إنتاج منتج معين رغم
 - تحقيقه لخسارة؛
 - ✓ هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبات، لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج؛
 - ✓ إذا كان هامش الربح معروفا فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها؛
 - ✓ تسمح بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية، استهلاك المواد والطاقة أو الموارد بصفة عامة، الإنتاجية بفضل استبعاد وتجنب الأعباء الثابتة في حساب التكاليف في المرحلة الأولى؛
 - ✓ إمكانية مقارنة وتقييم المنتجات أو الأقسام أو الفروع من حيث التكاليف والإنتاجية سواء في فترة واحدة أو لعدة
- فترات، وذلك باستخدام الهامش على التكاليف المتغيرة واستبعاد أثر التكاليف الثابتة؛

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

ب - عيوب طريقة التكاليف المتغيرة:

هذه الطريقة عدة نقائص وعيوب تتمثل فيما يلي: (درحمن، 2005/2004، صفحة 229)

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة؛
 - لا يمكن الإعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير الطويلة الأجل، لأن السعر يجب أن يغطي إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل وكذلك، أما تستبعد جميع التكاليف الثابتة وتعتبرها تكاليف فترة، في حين أن العمليات الإنتاجية و البيعية يفترض أن تحمل النشاط بالتكاليف الثابتة بنسبة استغلال الطاقة؛
 - استبعاد التكاليف الثابتة مما يجعل قيمة المخزونات لا تعبر عن تكلفتها الحقيقية، وذلك نظرا لاستبعاد أثر التكلفة الثابتة بالرغم من مساهمتها في تكوين هذه المنتجات؛
 - تغير التكاليف يحدد أحيانا حسب حجم الإنتاج وأحيانا حسب حجم المبيعات في حين لا يكون التناسب بين الإنتاج والمبيعات إلا في المدى الطويل؛
- تقلص أهمية الطريقة بفعل التطورات الاقتصادية والاجتماعية إلى تقليص الأعباء المتغيرة وأصبحت مقتصرة على المواد الأولية و مصاريف الطاقة، في مقابل الارتفاع الكبير للتكاليف الثابتة بسبب تزايد أجور اليد العاملة و تزايد أعباء الاهتلاكات نظرا للاستعمال الموسع للآلات بالإضافة إلى التأمين على الممتلكات.. الخ
- الفرع الثالث : طريقة التكلفة المعيارية

إن المؤسسة تقوم بالرقابة على عناصر التكاليف عن طريق وضع معايير لهذه التكلفة وذلك لمقارنة التكلفة الفعلية بهذه المعايير، حيث أن التكلفة الفعلية التي تحدث في فترة معينة ليس لها أي قيمة دون مقارنتها بأساس معياري، ولذلك فإن الإدارة العليا لا تهتم فقط بمعرفة التكلفة الفعلية، ولكن أيضاً تقوم بتحديد أو معرفة إذا ما وصلت هذه التكاليف إلى مستوى مرضي بالنسبة للمعايير الموضوعه لها أم لا

1- مفاهيم عامة حول طريقة التكاليف المعيارية: (زيد، 2007، صفحة 133)

ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، ولقد تزايد الاهتمام بها منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينات، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية . كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراضاً أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات ، تقييم الأداء.. الخ.

2- تقييم طريقة التكاليف المعيارية:

كغيرها من طرق المحاسبة التحليلية للتكلفة المعيارية مزايا و عيوب نوجزها كما يلي: (أحمد، 2000، صفحة

(314

أ- المزايا:

- ✚ تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقا للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي؛
- ✚ اتخاذ القرارات المناسبة بعد تحليل وتفسير الانحرافات سواء كانت الانحرافات إيجابية أو سلبية التي كانت وليدة العملية الإنتاجية، وبالتالي تستطيع المؤسسة مراجعة تكاليفها؛
- ✚ العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات؛
- ✚ إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية المستقبلية؛

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، و تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها، مما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية، والعمل على ملاحظة أي انحراف، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح؛ المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة؛ يمكن اعتماد طريقة التكاليف المعيارية كقاعدة و أساس لتحديد الأسعار؛ محاربة التبذير و التسبب على مستوى ورشات الإنتاج و الرفع من مستوى معدلات الإنتاجية وضبط المعايير المتعلقة بها؛

السرعة في إيصال المعلومات الضرورية عن الانحرافات ليتمكن متخذو القرار من إصدار الأوامر التصحيحية في الوقت المناسب قبل فوات الأوان، وهذه العملية هي تغذية عكسية. (MELYON, 2001, p. 207)

ب- العيوب:

لهذه الطريقة عدة عيوب وهي ملخصة كالتالي: (عطية، 2000، صفحة 207)

إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق؛ بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك؛ مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة؛ صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية؛ إن وجود معلومات غير دقيقة وتسجيل الانحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة .

المطلب الثالث : طرق تحديد التكاليف الحديثة

هناك العديد من الأنظمة الحديثة نذكر أهمها فيما يلي:

الفرع الأول : نظام التكلفة المستهدفة

● مفهوم التكلفة المستهدفة TC

لقد تعددت واختلقت تعاريف التكلفة المستهدفة من باحث إلى آخر سنحاول إدراجها فيما يلي:

-تعرف التكلفة المستهدفة على أنها "التكلفة التقديرية لوحدة أنتجت خلال مدة زمنية طويلة، وتساعد الشركة على تحقيق دخل تشغيلي مستهدف للوحدة عندما تباع بسعر مستهدف، ويرى بعض الدارسين أن التكاليف المستهدفة ليست تقنية تقدير التكاليف وإنما هي " برنامج كامل لتخفيض التكاليف تبدأ قبل أن يتم إعداد الرسومات الأولى للمنتج، وهو نصح يهدف إلى الحد من تكلفة المنتجات الجديدة خلال دورة حياتها، في حين تلبية متطلبات المستهلك من حيث الجودة والاعتمادية وغيرها ودراسة جميع الأفكار التي يمكن تصورها، كما بدا يتعلق بالحد من التكاليف في التخطيط والتطوير ومرحلة النماذج، التكاليف المستهدفة ليست تقنية تخفيض تكلفة بسيطة ولكن نظام إدارة كامل الربح الاستراتيجي (Christopher Anthony, 1996, p. 507)

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

و يمكن تعريفها أيضا بـ: التكاليف المستهدفة هي " نظام تخطيط الأرباح وإدارة التكاليف التي تضمن أن المنتجات الجديدة والخدمات التي تلاقي السعر المحدد في السوق والعوائد المالية" يتم نمذجتها في المعادلة التالية: (Paolo Collini، 2000، صفحة 06)

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف الربح المستهدف

- ويعرفها Hilton على أنها "تصميم المنتج والعمليات المستعملة في إنتاجية من أجل أن يكون بالإمكان في نهاية المطاف تصنيعه بالتكاليف التي تمكن الشركة من الحصول على الربح المطلوب عند بيعه بالسعر الموجه من قبل السوق." (مُجَّد ١، 2013، صفحة 21)
- ✓ (التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة (التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف) (القباني، 2006، صفحة 206)
- ✓ يعتبر التعريف الأخير هو التعريف الأنسب لأنه يتضمن المقومات الأساسية لمدخل التكلفة المستهدفة. ومن خلال ما سبق يمكن تعريف التكلفة المستهدفة على أنها "نظام استراتيجي لإدارة الأرباح و التكاليف، يساعد المؤسسة على تحقيق الأرباح التي تصبوا لها، وتلبية احتياجات الزبائن من خلال إنتاج منتج بتكلفة منخفضة وجودة عالية، كما يمكن المؤسسة من الحصول على ميزة تنافسية.
- الفرع الثاني : نظام الإنتاج في الوقت المحدد (اليعقوب، 2009، صفحة 16)
- يمكن تعريف نظام JIT كما يلي:
- "يعد نظام JIT نظاماً إنتاجياً بالكميات المطلوبة ويكون مبنياً على أساس تحكم دقيق للمخزون من حيث توفر نظام معلوماتي فعال وترتيب دقيق بين العمليات الإنتاجية والموردين."
- ويعرف أيضاً على أنه " ذلك النظام الذي يتم من خلاله إنتاج كمية محددة في الوقت المحدد، وإذا ما تم الإنتاج في الوقت المحدد والوصول إلى المنتج النهائي كما هو مطلوب من حيث السعر والجودة نصل بذلك إلى المخزون الصفري الذي هو أحد أهم عناصر نظام الوقت المحدد". JIT
- وفقاً لهذا النظام تخفيض (JIT) فإن تخفيض التكاليف الإنتاجية يتم من خلال:
- ✚ تبني طرق إنتاجية حديثة لتخفيض الزمن اللازم للإنتاج وما يتبعه من ميزات ؛
 - ✚ إلغاء الأنشطة الإنتاجية التي لا تمنح المنتج قيمة إضافية؛
 - ✚ الوصول بالفاقد والتالف إلى حد الصفر؛
 - ✚ معرفة عناصر نظام الوقت المحدد بالإضافة إلى ذلك إن تخفيض التكاليف الإنتاجية يحتاج إلى رقابة مستمرة أثناء التنفيذ، حتى يتم مقارنة التكاليف الفعلية بصورة مستمرة بما هو مخطط لها؛
- الفرع الثالث : طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC
- سنقوم بتعريف طريقة التكلفة على أساس الأنشطة فيما يلي :

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

أولاً : مفهوم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC

يعرف نظام ABC مدخل التكلفة على أنه يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية بحيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات، فهو نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين بحيث في الأولى يتم تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على أحواض التكلفة والتي تمثل الأنشطة، ثم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بحسب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها، بمعنى أن هذا النظام يقوم على فكرة توفير الخدمات أو المنتجات تحتاج إلى مؤسسات، وأن هذه المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها، وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها إقتصادية ولها تكلفة، ومن هذا يتجلى المبدأ الأساسي لهذا النظام في: أن الأنشطة تستهلك التكاليف والمنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة.

✓ يصطلح على نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة باختصار ABC ولقد تعددت الآراء والتعريفات الخاصة بهذا النظام، فقد عرف الاتحاد «CAM-I» نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة " هو الأسلوب الذي يقيس أداء وتكلفة الأنشطة المتعلقة بأهداف التكلفة من منتجات، خدمات أو زبائن الأنشطة، فتكلفة كل نشاط تتحدد على أساس مقدار استخدامه للموارد وتحمل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو على الزبائن بمقدار استخدامها للأنشطة، فهو أسلوب يعترف بالعلاقة السببية بين مسببات التكاليف والأنشطة " (Lewis, 1995, p. 115).

وعرفه «jan Emblemsvag» على أنه: " وسيلة من وسائل محاسبة التكاليف، فهو نظام يعتمد على تمييز النشاطات التي تسبب التكاليف ويخصص تلك التكاليف إلى هذه الأنشطة، وبعد ذلك يخصص تكلفة النشاط إلى المنتجات أو خدمات أو زبائن لأغراض تكلفة أخرى وفقاً لاستهلاكها تلك الأنشطة (Emblemsvåg, 2003, صفحة 308)

ثانياً : خطوات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC : (شحاته، 2003، صفحة 306)

هناك خمس خطوات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC تتمثل في:

1. **تجميع الأنشطة**: تعتبر الخطوة الأولى عند طريق (ABC) بمثابة التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وبسبب تعدد هذه 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 على المنتجات.
2. **تحديد تكلفة النشاط**: بعد تجميع الأنشطة بالمؤسسة يتم تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة النشاط.
3. **تحديد مراكز الأنشطة**: ويقصد بمركز النشاط المكان الذي تقوم فيه العملية الإنتاجية، أي تأدية عمل معين لتحقيق وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.
4. **اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة**: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة.
5. **اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة**: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، ويمكن استخدام الشكل الآتي لتوضيح خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

الشكل رقم 01 : خطوات نظام ABC



المصدر: أحمد مُجد أنوار، شحاته السيد شحاته، مبادئ محاسبة التكاليف، مصر سنة 2003 ص 365.

و الشكل السابق يبسط لنا الخطوات الرئيسية المتبعة في تطبيق نظام ABC.

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

المبحث الثاني : التكلفة على أساس الأنشطة ABC

بما أن كل نظام يتم استحداثه أو ايجاده من أجل تكملة والتركيز على نقاط ضعف النظام السابق، وعموما يعمل على الاستجابة لجملة الانتقادات الموجهة لسالفه من الأنظمة، في إطار ذلك و سيرا مع تقدم الاقتصادي و استجابة لأغراض المنشآت التي تغيرت هيكلتها و تقدمت في إنتاجها، وردا على الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية ظهرت أنظمة حديثة تحمل في طياتها جملة من الأسس و الركائز والتي من بينها نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة و الذي يعتبر أسلوب يمكن أن يستخدم لإحداث تغيرات جوهرية في سلوك الإدارة، عن طريق تركيز الاهتمام على النفقة، مراحل التشغيل الأنشطة المساندة والمسؤوليات على مستوى الإدارة، ويعتبر من أفضل أدوات قياس وتخصيص التكاليف خاصة غير مباشرة منها، ومن خلال هذا المبحث سنتعرف على هذا الاسلوب بتفصيل.

المطلب الأول :الإطار النظري لنظام ABC

نظام التكاليف على أساس الأنشطة كغيره من الأنظمة مر بعدة تطورات منذ نشأته إلى غاية يومنا هذا، وفق ما تقتضيه الحاجة والأهداف المرجو تحقيقها من خلال إتباعه ما أدى إلى تعدد مفاهيمه، وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المطلب .

الفرع الأول : مفهوم نظام ABC

إن التطورات التي حصلت في مجال محاسبة التكاليف أفرزت لنا نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والذي يسعى إلى تحسين الأداء و دعم الميزة التنافسية .

ويعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة على أنه "مقاربة لتحميل التكاليف الغير المباشرة للمنتجات بناء على الأنشطة التي ساهمت في إنتاج هذا المنتج واعتمادا على مسببات هذه لتكلفة" (عمار، 2019، صفحة 46)

كما يمكن تعريفه: "هي تلك المنهجية والتدابير التي تقيس التكلفة و اداء الأنشطة ، الموارد و اهداف التكلفة حيث ان الموارد مخصصة للأنشطة و من ثم الأنشطة مخصصة لأهداف التكلفة بناء على استخدامها. " (Judith J, 1998, p. 2)

كما يعتبر نظام ABC أن : "الأنشطة تستهلك الموارد، التي تسبب التكاليف ، وليست المنتجات هي فقط من تستهلك الأنشطة بل هي نتيجة للأنشطة الضرورية لإنتاجها كما انها طريقة لالتقاء احتياجات المستهلكين مع توقعاتهم "

(Patricia & Rui, 2021, p. 1)

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

و هنالك من يعرفه على أنه : "طريقة لقياس تكلفة و أداء الأنشطة، الموارد وأهداف التكلفة حيث يتم تخصيص الموارد للأنشطة و من ثم تخصص الأنشطة لكائنات التكلفة بناء على استهلاكها ، تحدد ABC العلاقات السببية بين محركات التكلفة و الأنشطة " . (Isabelle, 1997, p. 33)

و هنالك أيضا من يعرفه : " هي طريقة مهمة جدا و مفيدة للاستخدام الأمثل للموارد الحالية، وهي طريقة لقياس تكلفة و أداء الأنشطة وعناصر التكلفة ، كما تستخدم للعثور على التكلفة الاجمالية للأنشطة اللازمة لصنع منتج ، من خلال الحد من الانحرافات التي يسببها التخصيص السيئ للتكاليف الغير المباشرة" (Messaoud & Mourad, 2021, p. 125)

ومما سبق يمكن تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على أنه : ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة في مجموعات التكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة وذلك للوصول إلى قياس أكثر دقة لتكلفة المنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة ، ويقوم هذا النظام على افتراض أن الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكاليف و أن المنتجات أو الخدمات تحدث التكاليف من خلال الأنشطة التي تحتاج إلى عمليات مثل : تصميم وتصنيع وتسويق وغير ذلك من العمليات الأخرى حتى تظهر المنتجات أو الخدمات بالشكل النهائي المطلوب.

الفرع الثاني : نشأة نظام ABC و تطوره

إن أسلوب التكلفة على أساس النشاط هو من إفرزات التسابق نحو التطور والتقدم الصناعي في المجتمع الأوربي والأمريكي لمواكبة التقدم الصناعي الذي ساد البيئة اليابانية والتي انتجت ما يسمى بأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، فظهرت نتائج ذلك في المنافسة العالمية وتحول كل الطلب الأمريكي نحو المنتجات اليابانية التي تتميز بالجودة العالية والتكلفة المنخفضة، الشيء الذي أدى بالأمريكيين لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط لمواجهة التكنولوجيا اليابانية الحديثة والحفاظ على منتجاتهم في السوق العالمي والمحلي.

و قد بدأ إستخدام مفهوم التكلفة على أساس النشاط في عام 1987م على يد العالمين Kaplan و Cooper في الولايات المتحدة الأمريكية ثم انتشر استخدامه في كثير من دول العالم. و قد قام العالمان بالعديد من الدراسات والتي أثبتت أن هذا الأسلوب وما يتمتع به من مزايا حسنة تساهم في توفير البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية وقد وجد هذا الأسلوب قبولا حسناً من المهنيين والأكاديميين على حد سواء. (مُجَّد، 2017، صفحة 98)

و قد شهد نظام ABC منذ نشأته عدة تطورات يمكننا أن نقسمها الى ثلاث مراحل أساسية و هي :

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

- **المرحلة الأولى :** تعتبر هذه المرحلة بداية تطبيق النظام الـ ABC من خلال خطوات تصميم النظام للوصول إلى قياس استهلاك الأنشطة من الموارد لتحديد تكلفة المنتج النهائي بدقة، إلا أن تطبيقه في هذه المرحلة عجز عن تحديد الأنشطة المسببة للتكلفة بصورة دقيقة، مما أثار في قرارات المؤسسة نحو تحسين الإنتاج وتطويره.
- **المرحلة الثانية :** في هذه المرحلة تم التركيز على تحليل العملية الإنتاجية واعتبر نظام ABC على أنه نظام للمعلومات المحاسبية والكلفية المالية وغير المالية التي تخدم الإدارة باتجاهات مختلفة لرفع كفاءة الأداء بالإضافة إلى سد النقص الذي حصل في المرحلة الأولى وخصوصاً نحو توفير معلومات عن الأنشطة التي تستهلك الموارد، إلا أنه تجاهل توفير المعلومات عن المؤسسة ككل بل قدم المعلومات عن الأنشطة الداخلية للعملية الإنتاجية فقط.
- **المرحلة الثالثة :** ركزت هذه المرحلة على العيوب التي ظهرت في المرحلة الأولى والثانية، فأصبح نظام ABC يركز على توفير المعلومات عن الأنشطة وربطها بالعمليات الإنتاجية والمؤسسة والسوق ككل، وذلك لتمكين الإدارة من القيام بإجراءات التحسين والتطوير المستمرين لمنتجاتها المختلفة على المستويين القصير الأمد والطويل الأمد الذي يُمكن الإدارة من مواجهة تحدياتها التنافسية في بيئة العصر الحالي (لبنى، 2017، صفحة 34، 33).

الفرع الثالث : أهدافه

يسعى نظام ABC إلى تحقيق العديد من الأهداف للمؤسسة و ذلك من عدة نواحي نذكر منها ما يلي:

✓ من ناحية توزيع التكاليف : حيث يسعى نظام ABC إلى : . (زكريا و وليد، 2020، صفحة 7)

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطاء صورة واضحة و دقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، وبعدها معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات و تحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛
- يساعد نظام ABC إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضاف للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف الأنشطة.

بالإضافة إلى : (مُجد، 2017، صفحة 100)

- معالجة أوجه القصور في الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف الغير مباشرة والعمل على تطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة؛

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

- تنظيم أداء الأنشطة المضيفة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيفة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والفائدة علي استثماراتها؛

- الرقابة على التكاليف وذلك من خلال تحديد الأنشطة وتجميع التكاليف على أساس الأنشطة المستهلكة للموارد وتحميلها على المنتجات على أساس مسببات التكلفة والعمل على التخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة ، ومنع الإسراف والضياع والتأكد من استغلال الموارد المتاحة بالصورة المثلى .

✓ من الناحية الإدارية : و يساعد نظام ABC إدارة المؤسسة في:

- تقديم المعلومات التي تساعد الإدارة في مجال التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات الإدارية وتوفير قياس سليم للتكاليف وذلك من خلال توفير المعلومات التي تؤدي إلى فتح آفاق واسعة لتطوير العملية الإدارية وزيادة فعاليتها من خلال تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها، ومن ثم توفير الأساس السليم لقياسها وتقييمها؛ (مُجّد، 2017، صفحة 100)

- يؤدي التحميل الدقيق للتكاليف إلى الدقة في تحديد أسعار بيع المنتجات، كما "يساعد في إتخاذ قرارات إدارية أفضل تتعلق بالتوقف أو التوسع في إنتاج منتج معين بعد معرفة تكلفته بدقة ؛ (عمار، 2019، صفحة 46)

- نظام ABC يوفر بيانات أكثر دقة وملائمة لإتخاذ القرارات الإدارية، ومن ضمنها التسعير، اختيار مزيج الإنتاج والزبائن الأمثل، تحسين مقاييس الأداء، ترشيد تكاليف الإنتاج، ما سيؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة. (مُجّد صادق، 2016، صفحة 61)

المطلب الثاني : المقومات و الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام ال ABC

يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على جملة من المقومات و الفروض و هي:

الفرع الأول : المقومات

تمثل أهم المقومات التي يقوم عليها نظام التكلفة على أساس النشاط فيما يلي:

1- **الموارد** : هي عبارة عن العناصر الاقتصادية التي تستخدم لأداء النشاط وتعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد .

فالموارد هي عبارة عن عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط و التي تمكننا من الحصول على مخرجات النشاط أي المنتجات ، وتمثل الموارد في : " المواد، العنصر البشري " العمل"، التكنولوجيا، التسهيلات أو الخدمات الأخرى المشتراة من خارج المنظمة مثل: الإعلان والخدمات المحاسبية والقانونية.... "

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

2- **الأنشطة** : هي عبارة عن الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين ،فكمثال على الأنشطة عندما يتعلق الأمر بورشة لخياطة الملابس: شراء المواد الأولية كالأقمشة و الخيوط و الإبر ، ونشاط التصميم ، ونشاط تفصيل و الخياطة ، ونشاط البيع والشحن للألبسة المنتجة .

مما سبق يمكن القول بأن الأنشطة تمثل مجموعة من الإجراءات أو العمليات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي تم أدائه داخل المنظمة، فالنشاط هو أي طلب تأخذه المنشأة لصنع صناعة أو تأدية خدمة، فهو هدف أو مهمة أو جزء من مهمة ذات غرض محدد. بشكل عام يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع رئيسية وهي:

أ- **أنشطة المدخلات**: يقصد بها تلك الأنشطة الأولية التي تقوم بها المؤسسة للاستعداد لصناعة المنتج أو تأدية خدمة ومن أمثلة على هذه الأنشطة " نشاط البحث والتطوير ونشاط شراء المواد الأولية وغيرها "

ب- **أنشطة العمليات**: يقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالاستعداد لصناعة المنتج وأمثلة على هذه الأنشطة : "نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات ، نشاط الصيانة ونشاط التخزين ..."

ت- **أنشطة المخرجات**: هي كل الأنشطة المتعلقة بمعاملات المؤسسة مع العملاء لبيع منتجاتها أو خدماتها وهي من الأنشطة والهدف الأساسي لنشاطها ومن أمثلة هذه الأنشطة : نشاط بيع المنتجات ونشاط خدمات للعملاء ونشاط توصيل البضاعة للعملاء .

ث- **الأنشطة الإدارية** : هي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة الأولى ومن أمثلة الأنشطة الإدارية : "نشاط الخدمات القانونية ونشاط الخدمات المحاسبية".

3- **مجمع تكلفة النشاط**: يقصد بمجمعات التكلفة مجموعة الأعمال التي تتواجد داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد، وهي حلقة وصل بين موارد المنظمة والمنتجات النهائية، حيث أن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنظمة من أجل انجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات، ويتم تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة للأنشطة بكل مجمع تكلفة للنشاط حسب الدور الذي يؤديه بحيث تكون التكاليف بكل مجمع تكلفة نتيجة أعمال متجانسة، فتطبيق هذا النظام يتطلب تجميع التكاليف المقترنة بكل نشاط أو التي ترتبط بمجموعة متجانسة من الأنشطة.

أي إعادة تصنيف الأنشطة و توزيعها إلى مجتمعات صغيرة ليسهل التعامل معها وتحديد العلاقة بينها ووحدة الخدمة ويتم التوزيع على أساس وحدات متجانسة داخل المجموعة .

4- **وحدة التكلفة**: هي الوحدة التي يتم تحميل التكاليف على أساسها. (مُجَّد، 2017، الصفحات 101,102,103,104)

5- **مسبب التكلفة**: وهي السبب الجوهرى الذي أدى على حدوث التكلفة بالفعل. (ججيقة و نورة، 2018، صفحة 30)

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

الفرع الثاني : الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام الـ ABC

من أهم مميزات نظام ABC العدالة في تحميل التكاليف الغير مباشرة على المنتجات مما يمكننا من الاقتراب إلى التحديد دقيق لتكلفة كل منتج ، وما يتبع ذلك من قرارات إدارية رشيدة وللوصول إلى ذلك يجب توفر مجموعة من الفروض و المتطلبات التي عند توافرها يحقق لنا هذا النظام القياس الأمثل و الدقيق للتكلفة، وقد أمكن تصنيف هذه الفروض الأساسية لنظام ABC في ثلاث مجموعات هي:

✚ فروض تتعلق بطبيعة المؤسسة: (مُجَّد صادق، 2016، صفحة 58)

- التنوع والتباين في تشكيلة منتجات المؤسسة: من مزايا هذا الأسلوب هو واجهة الأسلوب التقليدي عن التكلفة عندما تتنوع تشكيلة المنتجات، أما في حالة إنتاج منتج واحد فليس من المجدي إتباع نظام الأنشطة، بل سيكون في صالح المؤسسة الاستعانة بالأسلوب التقليدي؛
- تعقد و تشابك العمليات والأنشطة الإنتاجية: أي ارتفاع بنود التكلفة الإضافية أو غير المباشرة و الناتج عن التعقد و تشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية، حتى يقدم مررا مقبولا ومنطقيا لتطبيق مدخل نظام المحاسبة المبني على أساس الأنشطة لأغراض القياس السليم نسبيا لتكلفة الوحدة المنتجة.

✚ فروض تتعلق بإجراءات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) : (مُجَّد صادق،

2016، صفحة 59)

- تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة: يعتبر تحديد العدد المناسب لأوعية التكاليف أحد المقومات الأساسية لنجاح نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة؛
- إمكانية تحديد المسبب أو المحرك الرئيسي للتكلفة: وتظهر أهميته في الأساس الذي يتم من خلاله تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من التكلفة الخاصة بكل نشاط؛
- تضمن وعاء التكلفة لبنود تكلفة الأنشطة المتجانسة: ويقصد بها جميع بنود التكلفة التي يحركها مسبب واحد فقط في وعاء واحد، ومن ثم يتم إيجاد معدل تحميل واحد لتحميل عناصر تكلفة الأنشطة المتجانسة في طبيعتها و مسياتها؛
- الاتساق بين مفردات التكلفة المكونة لوعاء التكلفة؛
- تغير بنود عناصر التكلفة بنفس مقدار التغير في مستوى النشاط.

✚ فروض عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) :

(مُجَّد صادق، 2016، صفحة 59)

- فرض الاقتصاديات بمدخل نظام(ABC) : والذي يقصد به أن يفوق العائد من تطبيق أسلوب أو طريقة معينة التكلفة المرتبة على تنفيذ هذا الأسلوب .

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

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

المطلب الثالث: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة والفرق بين الأنظمة التقليدية ونظام (ABC)

سنتطرق في هذا المطلب إلى الفرق بين الأنظمة وتقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

الفرع الأول: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتدرس النشاطات الهامة في المؤسسة، ويعتمد التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على التفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية (عصام، 2003، صفحة 208)

مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحقق العديد من المزايا ومن أهمها:

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي؛ (طاهر، المحاسبة الادارية، 2002، صفحة 202)
- استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة؛
- استفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات؛
- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تحمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة؛
- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها و المسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية؛
- تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح وبسيطة للفهم؛
- تدعيم اليات الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يساهم في سهولة تتبع التكاليف؛
- تحديد الفرص والتحديات لتحسين الكفاءة وفعالية العملية الإنتاجية. (عماد، 2008، صفحة 123)

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

الانتقادات الموجهة لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة :

على الرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام:

❖ إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل

التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام؛ (التكريتي، 2007، صفحة 187)

❖ إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كإهلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك (طاهر، المحاسبة الادارية، 2002، صفحة 213)

❖ إن البيانات التي يقدمها نظام(ABC) تعد ملائمة فقط إذا كانت التكاليف يمكن تجميعها بأنشطة متجانسة وإن هذا الافتراض قد لا يصح دائما لا سيما عندما يتم توجيهه كلفة نشاطين (أو أكثر) غير مترابطين بصورة كبيرة فضلا عن أنه يتطلب بيانات تشغيلية كبيرة، تكنولوجيا حاسوب عالية واستخدام رموز تسهيل تجميع هذه المعلومات؛ (التكريتي، 2007، صفحة 188)

الفرع الثاني: مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية

يتمثل وجه الاختلاف بين الأنظمة التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في كيفية معالجة وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات المختلفة ففي جميع الأحوال تتكون تكلفة المنتجات من المواد المباشرة، والأجور المباشرة التي يمكن تتبعها وتحميلها على تكلفة المنتج بشكل واضح بغض النظر عن نظام التكاليف المتبع أما التكاليف غير مباشرة فيصعب توزيعها وتحميلها على تكلفة المنتج نظرا لارتباطها بأكثر من سلعة واحدة، ففي أنظمة التكاليف التقليدية يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات على أساس ساعات العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات أو تكلفة المواد المباشرة وقد تستخدم بعض الشركات أكثر من أساس تحميل لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة وبعبارة أخرى يتم تحميل المنتج النهائي بحصته من التكاليف الصناعية غير المباشرة على افتراض أن المنتج النهائي هو الذي تسبب في حدوث التكلفة، أما في نظام التكاليف على أساس الأنشطة فإنه لغرض إنتاج السلعة لا بد من ممارسة مجموعة من الأنشطة المختلفة من خلال دراستنا للنظم التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكننا أن نقوم بعملية مقارنة بينهما كما يلي: (هيكس، 1996، صفحة 44)

الجدول رقم 1: مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية

أوجه المقارنة	الأنظمة التقليدية	نظام(ABC)
هدف النظام ومستوى الاهتمام	- مراقبة التكاليف.	- تحليل العمليات.
	- الأداء المحلي للأقسام.	- الأداء الشامل للمؤسسة.
	- أسعار تكلفة المنتجات.	- الأنشطة والعمليات

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

التركيز على :	- مقدار التكاليف	- البحث عن مسببات التكاليف.
اسس تخصيص التكاليف غير المباشرة	- احتمال أن تكون أسس التخصيص مسببات التكلفة قليل .	- أسس التخصيص غالباً ما تكون مسببات التكلفة.
طبيعة الأسس	- غالباً ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة مالية مثل تكاليف العمالة المباشرة، تكاليف الموارد المباشرة.	- غالباً ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة (غير مالية). مثل: عدد أجزاء المنتج، عدد ساعات اختيار المنتج.
عدد مجموعات التكاليف غير المباشرة	- استخدام مجموعة واحدة أو عدد من المجموعات للقسم أو المصنع ككل.	- استخدام العديد من المجموعات المتجانسة .
درجة التجانس	ضعيفة بسبب : - عدم الاهتمام بعلاقات السبب. - النتيجة بين أسس تحميل التكاليف غير المباشرة و مجموعات التكاليف.	قوية بسبب : - التركيز على علاقات السبب. - النتيجة بين أسس تحميل التكاليف غير المباشرة ومجموعات التكاليف.
معايير المقارنة	- معيار مسبق	- مقارنة مع أفضل أداء خارجي (مؤسسة خارجية) أو ما يعرف ب: (BENCHMARKING)
هدف القياس	- تصحيح الانحراف. - احترام المعايير	التحسين المستمر للتكاليف (KAIZON CODTING)
انواع المعلومات التي يوفرها النظام	- معلومات مالية	- معلومات مالية أكثر دقة. معلومات غير مالية حول العمليات والأنشطة .
بعد النظر	- بعد وحيد ومحدود - غير موجه لإرضاء العملاء	- أبعاد متعددة . - نظام استراتيجي . - موجه نحو ارضاء العملاء .

المصدر : إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع عمان -الأردن، ص144-145
ومن الجدول أعلاه يتبين أن نظام ABC يقوم أساساً بتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط في المجال الذي تحسب تكاليفه ثم تخصيص التكاليف هذه الأنشطة حسب المنتجات او الخدمات.

المبحث الثالث : مراحل تحديد التكاليف من خلال نظام الـ ABC

أجمعت العديد من الدراسات على أهمية تطبيق نظام الـ ABC من حيث كونه أسلوباً متكاملًا يأخذ نفس الشكل والإجراءات التي يقوم عليها تصميم أي نظام آخر، ومن خلال هذا المبحث سنقوم بتوضيح الخطوات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط و التي تتمثل في الآتي :

المطلب الأول : تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها في نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

تتميز المؤسسات باختلافها من حيث الحجم، طبيعة النشاط و غيرها، و لتصميم نظام الـ ABC الخاص بكل مؤسسة يجب أولاً تحديد أنشطتها بدقة .

الفرع الأول : تحديد الأنشطة وفق نظام الـ ABC

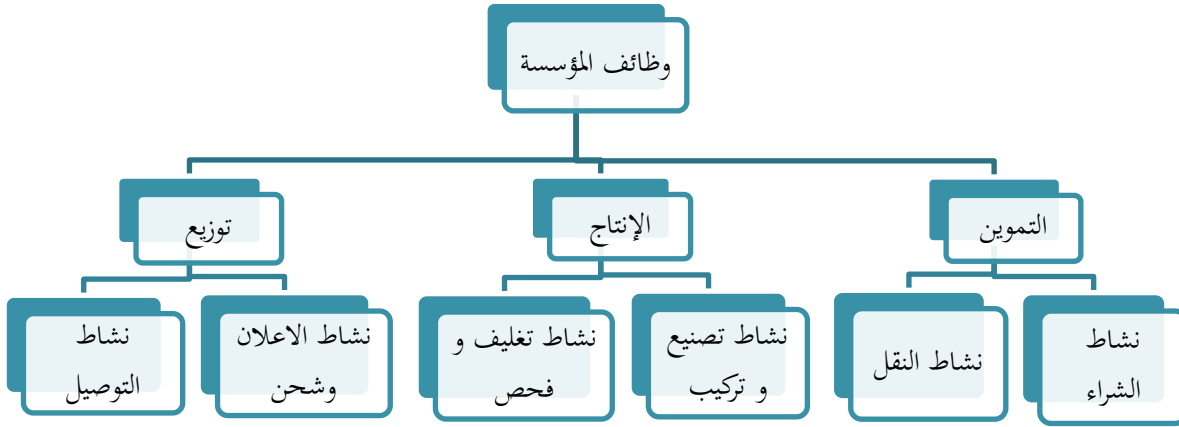
تعتبر الخطوة الأولى لتصميم نظام الـ ABC هي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، ومن ثم تجميعها في شكل أنشطة و للقيام بذلك يجب إعطاء مفهوم للأنشطة وكيفية تحديدها وتصنيفاتها كآلاتي :

❖ **تعريف الأنشطة:** يقصد بالنشاط في المؤسسة الاقتصادية تلك العمليات المجمعلة والمرتبطة ببعضها البعض من أجل تحقيق هدف معين ألا وهو تجميع المنتج النهائي .

❖ **تحديد الأنشطة:** يتم تحديد الأنشطة بتجميع الأعمال في شكل أنشطة، ثم تجميع الأعمال المتشابهة من نشاط واحد والتأكد من أنها متجانسة وذلك لتوفير امكانية متابعة تكلفة هذا النشاط المفترض على الوحدات المنتجة، وتعتبر هذه المرحلة البداية الفعلية لتطبيق هذا الأسلوب حيث يتم دراسة المنشأة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الانتاجية فيها. فنظام التكلفة على أساس النشاط يقوم على تحديد وتحليل الأنشطة من بداية طلب المواد والخدمة مروراً بالعملية الإنتاجية وانتهاءً بالأنشطة وضع المنتج في الأسواق وتبدأ عملية التحليل من تحديد الوظائف الرئيسية للمنشأة ثم تحديد الأقسام التنظيمية اللازمة لتحقيق هدف كل وظيفة، ثم دراسة وتحليل العمليات والفعاليات داخل كل قسم لتحديد الأنشطة (مُجد الصديق، 2018)

والشكل رقم 2 يوضح مثال عن تحليل لوظائف المؤسسة إلى أقسام وأنشطة وذلك على النحو التالي:

الشكل رقم 2 : تحليل وظائف المؤسسة إلى أقسام وأنشطة



المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، عمان،(دارالحامد للنشر والتوزيع، ط2 2008م) ص 169
و الشكل السابق يوضح لنا تقسيم وظائف المؤسسة إلى أقسام و الأقسام إلى أنشطة و هذا ما يوضح لنا التقسيم الإداري للمؤسسة.

❖ **أصناف الأنشطة :** لقد صنف كل من P. lorino و M. porter و Coper و Kaplan الأنشطة حسب عدة معايير إلى عدة فئات مهمة نستعرضها كما يلي: (مُجد صادق، 2016، الصفحات 49,50,51,52)

أولا : تصنيف P. lorino : و لقد صنف الأنشطة حسب عدة أسس نذكر منها :

- تصنيف حسب طبيعة الأنشطة :
 - ✓ أنشطة التصوير
 - ✓ أنشطة الايجار
 - ✓ أنشطة التصوير
- التصنيف حسب التخصيص أغراض التكلفة :
 - ✓ أنشطة أولية
 - ✓ أنشطة ثانوية

ثانيا : تصنيف M.porter : أساس هذا التصنيف هو تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المترابطة و التي تسعى لتقدم قيمة للزبون، وذلك من خلال ما يسمى بسلسلة القيمة، و الشكل التالي يوضح ذلك :

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

الشكل رقم 3: تصنيف الأنشطة حسب سلسلة القيمة لـ: M.porter



المصدر: مُجد صادق منصوري، دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج، مذكرة ماستر، جامعة مُجد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016، ص50.

✓ الأنشطة الرئيسية: هي تلك الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بإنشاء القيمة في المنتج و هي مقسمة إلى :

الإمداد الداخلي - الإنتاج - الإمداد الخارجي - التسويق و البيع - خدمات ما بعد البيع .

✓ الأنشطة الداعمة: و من تسميتها نجد انها أنشطة مساعدة للأنشطة الرئيسية لأداء أعمالها و هي :

التموين - التطور التكنولوجي - تسيير الموارد البشرية - البنية القاعدية للمؤسسة .

ثالثا : تصنيف Kaplan و Coper : و هما من رواد نظام الـ ABC في الولايات المتحدة الأمريكية و قد جاءا بتصنيف مختلف ، يعتمد على معيار المستوى الطبقي للأنشطة و قد قسمها إلى :

✓ أنشطة على مستوى الوحدة: هي الأنشطة التي يتم أدائها من أجل وحدة من منتج معين أو خدمة مقدمة

✓ أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج: وهي الأنشطة التي يتم أدائها لكل دفعة إنتاجية وذلك بغض النظر عن عدد الوحدات في الدفعة أو عدد الأجزاء (مكونات) المنتج

✓ أنشطة داعمة للمنتج: وهي الأنشطة التي يتم أدائها من أجل دعم إنتاج كل أنواع المنتجات أو الخدمات و يتوسع هذا المفهوم إلى خارج المؤسسة ليشمل أنشطة دعم الزبون و ن أمثلتها : الصيانة - تحديث المنتجات

✓ أنشطة دعم التسهيلات و التجهيزات: هي الأنشطة التي يتم أدائها لدعم عمليات المؤسسة بصفة عامة، بمعنى أنها الأنشطة التي لا تتعلق بكل منتج أو خدمة أو زبون و من أمثلتها : الشؤون الإدارية - الأمن و نظافة ...

الفرع الثاني: تحديد تكلفة الأنشطة و مراكزها وفق نظام الـ ABC (مُجد الصديق، 2018، صفحة 272)

أ- قياس تكلفة كل نشاط: بعد تجميع الأنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها ، و تبين انها تخص و تشكل هذا النشاط و يتطلب

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة ، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة ، الامر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة ، و يتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد و المخرجات لكل نشاط ، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجة من النشاط.

ب- **تحديد مراكز النشاط** : يرتكز مفهوم مركز التحليل بفكرة تجزئة المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية إلى مجموعة الأنشطة المتعددة المكتملة لبعضها البعض و التي تسعى في إطار التعامل في تحقيق الأهداف المرسومة ، و من وجهة نظر تكاليفية فإن مركز التحليل هو عبارة عن مركز تجميع فعلي للتكاليف المحققة ضمن نشاط معين. كما يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز. إن مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج والذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل ، فعل سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط (الاستلام). إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية ، و إن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة ، فقد يسجل النظام تكلفة المنتج الكلية مثلا : 50 دج أو يمكن تجزئتها إلى 30 دج نشاط التصنيع و 20 دج لنشاط الاستلام ، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل .

المطلب الثاني : تحديد مسببات التكلفة وفق نظام الـ ABC (عادل، 2018، الصفحات 137,138)

يعد الاختبار الصحيح لمسببات التكلفة هو العامل الرئيسي لنجاح مدخل تكلفة النشاط ، حيث لا بد أن يتم اختيارها بدقة بحيث يتم التأكد من أن هذه المسببات تقيس ما تستهلكه الأنشطة فعلا من موارد الشركة .

الفرع الأول : مراحل تحديد مسببات التكلفة (cost drivers)

يتم تحديد مسببات التكلفة على مرحلتين هما :

- **المرحلة الأولى** : يتم فيها حصر مسببات التكلفة التي يمكن استخدامها بتتبع تكلفة عوامل الانتاج المستخدمة و المعبر عنها بمجموعات التكلفة المرتبطة بمركز النشاط .

- **المرحلة الثانية** : يتم فيها اختيار مسببات التكلفة ، حيث يتوقف اختيارها على الهدف الذي تسعى إليه الإدارة و مستوى الدقة المطلوب في تقارير التكاليف.

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

الفرع الثاني : عوامل تحديد العدد المناسب من مسببات التكلفة

من المفضل تجميع عدد من الأنشطة و استخدام محفز واحد لها كأساس لعمليات التخصيص ، أما فيما يتعلق بزيادة عدد المسببات (و أن كان يزيد من درجة دقة بيانات التكاليف) إلا أن التوسع في عدد و نوعية هذه المسببات قد يجعل النظام المقترح معقدا و مكلفا ، لذلك يجب مراعاة العوامل التالية في تحديد العدد المناسب من مسببات التكلفة:

أ- **درجة الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف** : من البديهي أنه كلما زاد عدد مسببات التكلفة يتوقع دقة مرتفعة لبيانات التكاليف، إلا أنه يتوقع أيضا ارتفاع تكلفة النظام نفسه، و هذا يعني أنه كلما رغبت الشركة في زيادة الدقة في تقارير التكاليف تطلب الامر زيادة عدد مسببات التكلفة لتحقيق الدقة المطلوبة .

ب- **تنوع الانتاج** : كلما زاد تنوع المنتجات التي تنتجها الشركة من حيث عدم تجانس استخدامها للأنشطة ، تطلب الأمر زيادة عدد مسببات التكلفة لكي تعكس استهلاك كل منتج للأنشطة المختلفة.

ت- **تكلفة تجميع بيانات مسببات التكلفة (تكلفة القياس)**: هنالك علاقة طردية بين عدد مسببات التكاليف و تكلفة القياس ، فكلما زاد عدد المسببات ارتفعت تكلفة القياس لنظام التكاليف ، لذلك يجب أن يؤخذ هذا في الاعتبار كعامل هام في تحديد مسببات التكلفة .

و كنتيجة لما سبق يمكن القول انه كلما زادت درجة الدقة المرغوبة في بيانات التكاليف و زادت درجة تعدد و تنوع المنتجات و زادت نسبة تكاليف النشاط المعين بالمقارنة بإجمالي تكاليف الأنشطة الكلية ، و انخفضت تكلفة تجميع بيانات مسببات التكلفة كان من المرغوب فيه التوسع في عدد مسببات التكلفة، و من البديهي أن عكس هذه الظروف يؤدي إلى اتخاذ قرار بتخفيض عدد مسببات التكلفة و الاكتفاء بأقل عدد ممكن .

الجدول رقم 2: أمثلة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها

مستوى النشاط	مركز النشاط	مسببات التكلفة	التكاليف الممكن تحويلها
وحدة المنتج	الأنشطة المرتبطة بالآلات مثل: التقطيع ، الصيانة و الأنشطة المرتبطة بالعمل المتضمنة المزاي	ساعات الآلات ساعات العمل عدد وحدات المخرجات	تكاليف القوة المحركة . تكاليف الصيانة . تكاليف العمل. جهات صناعية. الاستهلاك نتيجة الاستخدام العادي للآلات و المعدات استهلاك معدات الصيانة.
دفعات الانتاج (الأوامر)	إعداد أوامر الشراء إعداد أوامر الانتاج تهيئة معدات العمل مناولة المواد	عدد الأوامر المصدرة عدد مرات استلام المواد عدد أوامر الإنتاج كمية المواد المناولة	تكاليف إمساك السجلات المهام المستخدمة . تكاليف توقف العمل . تكلفة العمل في مناولة المواد

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

استهلاك المواد المكتبية. معدات مناولة المواد.	عدد مرات التوقف ساعات التوقف		
تكاليف رقابة الجودة . تكاليف معدات الاختبار تكاليف إدارة الأجزاء تكاليف الاحتفاظ بالأجزاء تكاليف هندسة المنتج. تكاليف التصميم. استهلاك الآلات و المعدات المتخصصة.	عدد مرات الفحص ساعات زمن الفحص عدد الاختبارات ساعات زمن الاختبارات عدد أنواع الأجزاء ساعات زمن التشغيل ساعات زمن التصميم عدد أوامر التغيير الهندسي	فحص الجودة اختبار المنتج إدارة مخزون الأجزاء تصميم المنتج التشغيل الخاص (عمل و آلات)	المنتج
مرتبات إدارة المصنع. استهلاك المباني العوائد و التأمين تكاليف إدارة الافراد تسهيلات الخدمات الطبية	ساعات عمل الآلات ساعات العمل . عدد العمال . عدد ساعات التدريب.	المصنع بصفة عامة أشغال المباني . إدارة الأفراد و التدريب	التسهيلات

المصدر : كمال خليفة ابو زيد ، كمال الدين الدهراوي،(1999) محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، مصر (الدار الجامعية للطبع و النشر و التوزيع ، الاسكندرية) . ص 360-361
و كما هو موضح في الجدول فإن تحديد أنشطة المؤسسة ، يمكننا من الإختيار الدقيق لمسبب التكلفة المناسب لكل نشاط .

المطلب الثالث : تحديد معدل التكلفة للأنشطة وفق نظام الـ ABC .

بعد أن يتم تحديد الأنشطة و تحديد تكلفة كل نشاط و تحديد مجتمعات التكلفة و اختيار مسببات التكلفة لكل نشاط ، يأتي دور كيفية تخصيص تكاليف الأنشطة المجمعة على المنتجات النهائية .
الفرع الأول : تحديد معدل التكلفة للأنشطة . (مُجد الصديق، 2018، صفحة 273)
تعتبر الخطوة الأخيرة في مجال تطبيق مدخل تكلفة النشاط ، حيث يتم في هذه المرحلة إعداد معدلات التحميل لكل نشاط و يستخدم هذا المعدل في تحميل المنتجات بتكاليف الأنشطة وفقا للخطوات التالية :
- يتم إيجاد معدلات التحميل لكل نشاط عن طريق المعادلة التالية :

$$\text{معدل تحميل النشاط} = \text{إجمالي تكلفة النشاط} / \text{عدد الأحداث الكلية للنشاط}$$

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

يقصد بعدد الأحداث الكلية للنشاط عدد مرات حدوث مسبب التكلفة داخل النشاط و يراعى في هذه الخطوة فرض التجانس، حيث أنه إذا كانت مسببات التكلفة بداخل النشاط غير متجانسة فيتم اعداد معدل تحميل لكل مسبب تكلفة على حدى بإعتباره نشاط فرعي من النشاط الرئيسي و ذلك للوصول إلى درجة من دقة في التكلفة .

- يتم تحديد نصيب الوحدة من المنتج من تكلفة كل نشاط عن طريق ضرب عدد مرات استفادة وحدة المنتج من النشاط المعين في معدل التحميل المحسوب و يتم تكرار هذه الخطوة بالنسبة لجميع الأنشطة لإيجاد نصيب وحدة المنتج من كل نشاط .

الفرع الثاني : تحديد تكاليف الأنشطة على المنتجات

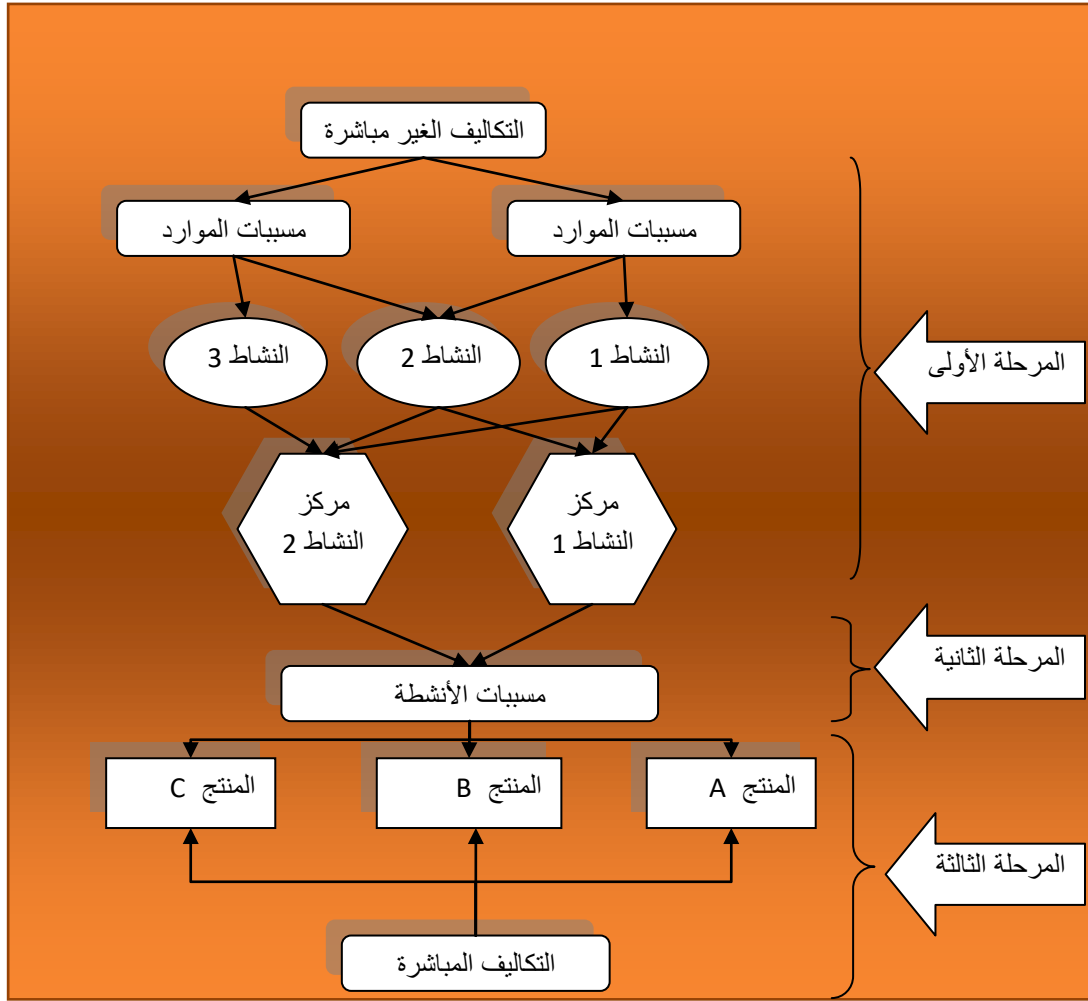
وهي المرحلة الأخيرة و التي يتم فيها تجميع نصيب كل وحدة من المنتج بتكاليف كل نشاط فتحصل على تكلفة غير المباشرة المحملة لوحدة المنتج ، بالإضافة إلى التكلفة المباشرة للوحدة فتحصل على تكلفة وحدة المنتج ، و بالتالي فإن التكلفة المنتج تكون كالتالي :

$$\text{تكلفة المنتج} = \text{الأعباء المباشرة} + \text{نسبة الأعباء الغير المباشرة}$$

وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة و نظم التكاليف التقليدية ، كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يحمل المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده ، أما في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل ، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها و من ثم الحصول على تكاليف مشوهة و غير دقيقة .

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

الشكل رقم 4: خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على لبني هاشم نعمان، نثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية و تحسين الاداء، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، جامعة النيلين الخرطوم، السودان، 2017، ص 59

و الشكل السابق يوضح لنا خطوات توزيع التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام (ABC)، حيث قسمت إلى ثلاث مراحل أساسية .

الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

خلاصة :

نرى أن محاسبة التكاليف عنصر أساسي في المؤسسة، يتم الاعتماد عليها من طرف مصلحة مراقبة التسيير، بحيث تعتبر من أهم التقنيات في هذه المصلحة والتي من خلالها يتم معرفة مختلف التكاليف عن طريق الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، والتكاليف المتغيرة والثابتة والشبه متغيرة من أجل تحديد نصيب كل وحدة منتجة على

خلاصة :

أساس طريقة من الطرق المستعملة، ومحاولة التحديد الأمثل للتكاليف بغية تعظيم هامش الربح، ولتحقيق هذا الهدف يجب على المؤسسة أن تسيّر نحو تطبيق نظام محاسبة تكاليف حديث مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة. يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أحد التطورات الحديثة لمحاسبة التكاليف، وقد ظهر لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة لبيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى من الدقة في حساب التكاليف من خلال تحليل الأنشطة في المؤسسة بحيث يقوم على الربط بين تكاليف المنتج النهائي عن طريق إيجاد حلقة وصل بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا النظام لا يعد سوا تجسيد واضح لاستخدام معيار السبب والنتيجة عند توزيع التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة، ودليلا قاطع الأهمية في تخفيض التكلفة وفق مسببات حدوثها، ومن ثم فإن اختيار مسببات التكلفة يعد جوهر الطريقة، ومن الضروري دراسة الجوانب السلوكية للمسبب حتى يتم اختيار المسببات التي تساهم في تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة.

إذن يمكن للمؤسسة الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف لأنه يعتبر أداة من الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات المثلى، كما يجب أن يقف مراقب التسيير على أهم النتائج المتوصل إليها ومحاولة تطويرها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

الفصل الثاني : التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة بين تطبيق

نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) و النظام المطبق في

SARL ELHADJEB POTERIE مؤسسة الحاجب للفخار
BRIQUITRIE

المبحث الأول : تقديم مؤسسة الحاجب للفخار **SARL ELHADJEB**

POTERIE BRIQUITRIE

المبحث الثاني: مراحل إنتاج الأجر وحساب تكلفة المنتج حسب الطريقة المتبعة
في المؤسسة

المبحث الثالث: حساب تكلفة المنتج حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة
abc ومقارنته بالطريقة المتبعة في المؤسسة

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

تمهيد:

قد تعرفنا في الفصل الأول على المفاهيم الأساسية المتعلقة بحاسبة التكاليف وأساليبها سواء التقليدية منها ام الحديثة، و من خلال دراستنا المفصلة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة وتعرف على مصطلحاته ومراحل تطبيقه و مقارنته بالأنظمة التقليدية من الناحية النظرية. سنقوم في هذا الفصل بإسقاط هذه المعارف في الجانب العملي للوقوف على تطبيق الفعلي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة و توضيح مدى مساهمته في التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنته مع نظام التكاليف المطبق فعليا في المؤسسة محل الدراسة الميدانية ، وقد قمنا باختيار الشركة ذات المسؤولية المحدودة الحاجب للفخار للأهمية الكبيرة التي يحتلها القطاع الصناعي في الاقتصاد الوطني و تزايد المنافسة فيه مما يفرض على المؤسسة البحث دائما عن اساليب تمكنها من التحكم في تكاليفها مما يدعم ميزتها التنافسية . لذلك سنقوم بـ:

* التعريف بالشركة ذات المسؤولية المحدودة الحاجب للفخار.

* واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة .

* المساهمة في حساب تكلفة الأجر من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة .

* تحديد مدى التكامل بين نظام التكلفة على أساس الأنشطة و التحديد الأمثل للتكاليف.

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

المبحث الأول : تقديم مؤسسة الحاجب للفخار SARL ELHADJEB POTERIE BRIQUITRIE

سنقوم في هذا المبحث بالتعريف بمؤسسة الحاجب للفخار، نشأتها وتطورها وكذا جانبها التنظيمي.

المطلب الأول : نشأة المؤسسة و تعريفها

من خلال هذا المطلب سنتعرف على مؤسسة الحاجب للفخار، وهي مقر الدراسة الميدانية و ذلك من خلال التعريف بها و بنشأتها وأهم تطوراتها.

تعريف ونشأة الشركة :

شركة ذات مسؤولية محدودة الحاجب للفخار " SARL ELHADJEB POTERIE BRIQUITRIE" : و هي شركة إنتاجية يتمثل موضوعها في الإنتاج الصناعي لمنتجات الطين غير المقاوم (صنع الأجر والقرميد الصناعي)، والكائن مقرها ب قرية بني إبراهيم بلدية الحاجب ولاية بسكرة، و قد تم تأسيسها بتاريخ: 2007/02/12 أما تاريخ دخولها الفعلي في الاستغلال فكان بتاريخ: 2018/10/01، تتكون من شريكين و يقدر رأس مالها ب: 50 000 000.00 دج. يتولى تسير الشركة أحد الشركين، وتقدر مساحتها الإجمالية ب: 71 160 م2 منها 38 600 م2 وحدة الإنتاج رقم 1 و 32 560 م2 وحدة الإنتاج رقم 2 ، و هي مقسمة إلى مساحة مغطاة خاصة بالإنتاج ، و الباقي مخصصة للتخزين و كمواقف لمعدات النقل. كما أن الطاقة الإنتاجية للمصنع تقدر ب: 400 000.00 طن في السنة وعدد عمال الشركة 400 عامل .

لقد قامت الشركة بتوسيع ملحق وحدة إنتاج الأجر في: 2018/01/02 حيث بدأت نشاطها بطاقة إنتاجية تقدر ب: 120 000.00 طن/سنويا وبعدها قامت بالتوسع أصبحت طاقتها الإنتاجية 400 000.00 طن /سنويا.

الجدول رقم 3: يمثل تطور رقم الأعمال والكمية المنتجة خلال عدة سنوات

السنوات	رقم الاعمال	الكمية/السنة
2017	524 654 000.00	48 001 280
2018	615 822 000.00	56 342 360
2019	545 668 000.00	49 923 879
2020	575 171 000.00	52 623 147

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول السابق تم توضيح تطور رقم أعمال المؤسسة و طاقتها الإنتاجية خلال الأربعة سنوات الظاهرة .

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

الجدول رقم 4: يوضح عدد العمال حسب الفئات

فئة العمل	عدد العمال
قسم المحاسبة	4
قسم البيع و الفوترة	3
قسم تسيير العمال	3
قسم الاجرة	2
ميكانيك	53
صيانة وكهرباء	21
الحظيرة	31
الادارة	8
تجارة	7
حراسة وامن	13
نظافة	42
إنتاج	108

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يوضح الجدول السابق انقسام العمال حسب فئة العمل حيث كل قسم يحتوي على عدد معين من العمال

الجدول رقم 5: يبين عدد العمال عبر سنوات مختلفة

السنوات	عدد العمال
2018	374
2019	363
2020	375
2021	308

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

الجدول السابق يوضح عدد العمال لسنوات مختلفة

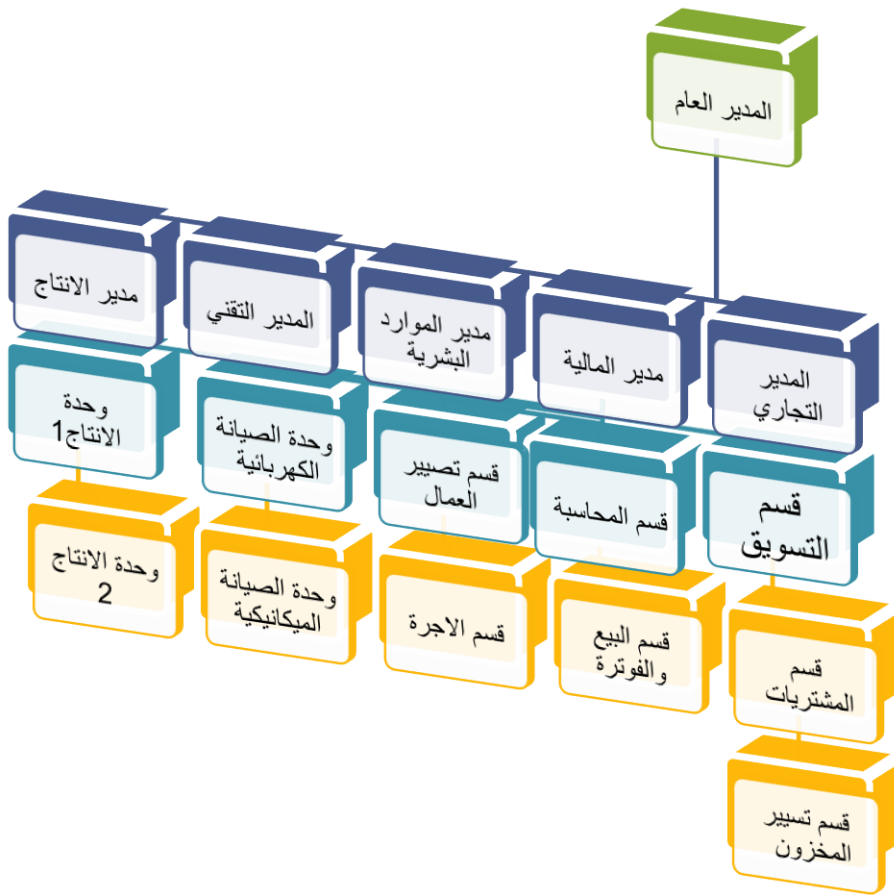
الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

المطلب الثاني : الجانب التنظيمي للمؤسسة

تقسم مؤسسة الحاجب للفخار إلى عدة مديريات وأقسام و وحدات من أجل التسيير الحسن وتحسين عمليات الرقابة، والموضح كما يلي:

اولا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم 5: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الفخار



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

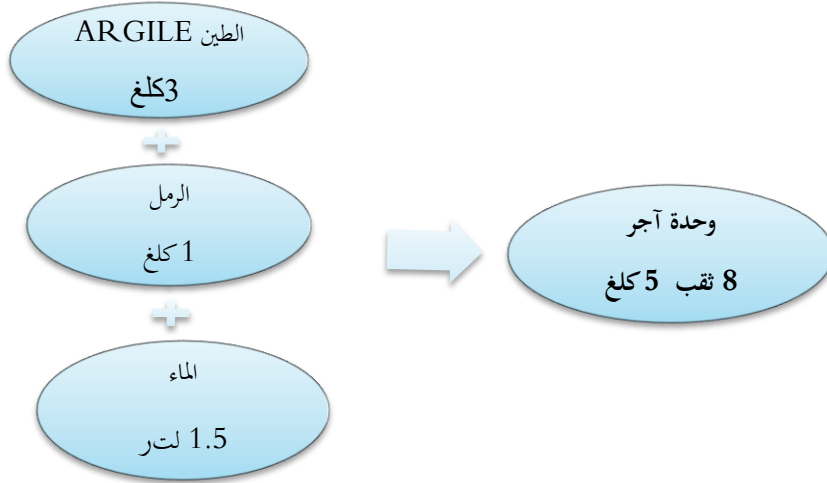
يوضح الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والوحدات الإنتاجية

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

ثانيا : الكميات المستهلكة لإنتاج الآجر

لحساب تكلفة المواد الأولية سنستخدم المعطيات التي زدونا بها مسير المؤسسة و التي تتعلق بالكمية المستهلكة يوميا الكمية المستهلكة لإنتاج وحدة واحدة من الآجر.

الشكل رقم 6: يوضح الكميات المستخدمة لإنتاج وحدة آجر



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يبين لنا الشكل السابق صنع وحدة آجر ذو 8 ثقب خلال 24 ساعة وما يقابلها من إستهلاك للمواد الأولية

المواد الأولية و المستلزمات المستهلكة خلال عملية الإنتاج:

-المواد الاولية : الطين-الرمل-الماء -منتجات التغليف

-قطعة غيار وأجزاء آلات الإنتاج -قطع غيار ومستلزمات السيارات

-مستلزمات ولوازم الكهربائية لآلات

-منتجات الحديد -منتجات مواد التلحيم-منتجات الخردوات العامة

-الأدوات المكتبية

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

المبحث الثاني : مراحل إنتاج الآجر وحساب تكلفة المنتج حسب الطريقة المتبعة في المؤسسة .

المطلب الأول : مراحل إنتاج الآجر

سنتطرق في هذا المطلب إلى مراحل إنتاج الآجر

عملية سير الإنتاج

سنوضح أقسام سير إنتاج الآجر بمراحل مختلفة وهي كالأتي :

-قسم التحضير: و نقصد بها تحضير المواد الأولية و هي:

الطين بنسبة: 70% تطحن وتخلط مع الرمل بنسبة متفاوتة

1-المرحلة الأولى :

مرحلة ما قبل الهرس (تنقيص في الحجم)

2-المرحلة الثانية : العجن ويتم فيها خلط كل المكونات التي تصل من المطحنة الخشنة عم طريق الدوران ثم تخضع لعملية

ترطيب أولية بإضافة الماء , وهي في الواقع عملية ترطيب للمكونات داخل الخلاط

3-المرحلة الثالثة : التخمر

تخضع المكونات المبللة و المكسرة مسبقا لعملية التخمر في هذه المرحلة، إنها في الواقع فترة استقرار للمكونات

المختلفة قبل معايرتها.

4-المرحلة الرابعة : تكملة الطحن

ومعجوننا ناعما جاهزا للتشكيل، وهي المرحلة الأخيرة في عملية الترطيب، ثم يتم نقل الخليط الناتج عن طريق

ناقل إلى آلة سحب حيث أن المراحل السابقة من الطحن والخلط لا تسمح بإعطاء خليط متجانس أيضا وبعد الترطيب

والتخمر يصبح الخليط أقل مقاومة، يتكون هذا الإجراء من طحن و خلط المكون الذي يعطي مزيجا متجانسا تماما أين يتم

تشكيل المنتج .

5-المرحلة الخامسة : التشكيل، (الصناعة)

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

في هذه المرحلة، يتم تشكيل الطوب من الخليط النهائي الذي تم الوصول من الكسارة، آلة تصنيع الطوب المسماة **moulder**، هي نوع من المكابس الأفقية المجهزة بالقوالب، ثم تُخرج المادة المضغوطة من خلال فتحات القالب المثبتة عند مخرج المكبس والتي تعطي شكل الطوب حسب نوع القالب المختار، عند خروج القاطع المزود بسلك فولاذي خاص يقطع الطوب يقطعه إلى الأبعاد المحددة مسبقا، بعد هذه المرحلة، يتم نقل المنتج عن طريق النقل الآلي إلى محطة التحميل .

6- المرحلة السادسة : التحميل (الشحن)

يتم تحميل الطوب الذي تم الحصول عليه تلقائيا في صناديق فولاذية مصممة خصيصا، يتم وضع هذه الصناديق على سلك من قسم التشكيل الى المجفف الصناعي .

7-المرحلة السابعة : (التجفيف)

تتم عملية التجفيف بشكل مصطنع باستخدام الحرارة ونظام التهوية في الواقع، هناك تجميع لاحتراق الغاز ينتج عنه، يتم توجيه الطوب الى المجفف بواسطة عربات مثبتة على سلك حديدية، يختلف وقت التجفيف وفقا لنوع الطوب، مجرد تجفيف المنتجات يتم إرسالها إلى ورشة الطهو .

8-المرحلة الثامنة : ورشة الطهو

أ) التفريغ

المنتجات القادمة من قسم التجفيف على العربات غير مكدسة، أي يتم تفريغها تلقائيا، ولا تتحمل العربات الأخيرة (العربات) حرارة الفرن العالية .

ب) التكديس

يتم تحميل الطوب الذي يتم تفريغه بطريقة (تلقائيا) على عربات خاصة يمكنها تحمل الحرارة العالية للفرن ودرجات الحرارة المرتفعة يستخدم للطهي 900 درجة مئوية، يتم الطهي تحت درجة حرارة موحدة ومنتشرة عن طريق التهوية المستمرة ، تتم إدارة أفران الطهي بواسطة نظام آلي ومتكامل يسمح ببدء أو إيقاف تشغيلها، لاكتشاف أي خلل أو فشل أثناء الطهي والإشارة إليه. بعد مرحلة الطهي، يتم تكديس الطوب على منصات نقالة ونقله بعربة إلى نهاية خط الإنتاج حيث توجد حجرة نظام التغليف ليتم ربطها أخيرا باستخدام أسلاك بلاستيكية تسمى الربط. في هذا المستوى، يتم توجيه الطوب نحو المخرج على شكل منصات نقالة في هذه المرحلة، تتولى الرافعات الشوكية مسؤولية الطوب من الأرصفة ليتم توجيهها إما إلى مناطق التخزين، أو مباشرة على شاحنات نقل العملاء .

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

المطلب الثاني: حساب تكلفة المنتج حسب الطريقة المتبعة في المؤسسة

سنتناول في هذا المطلب الطريقة التي تستخدمها المؤسسة في حساب مختلف تكاليفها لسنة (2020) من خلال تحليل بيانات الوحدة المتحصل عليها، سنحاول تطبيق ما تناولناه نظريا حول أنظمة التكاليف

أولا: إدراج الطريقة المتبعة لتحديد سعر التكلفة بوحدة الأجر

سنترك إلى المصادر التي يتم على أساسها توفير المعلومات التي تسمح بحساب التكاليف بالوحدة وتوضيح مختلف عناصرها.

1- مصادر حساب التكاليف: لتحديد مكونات سعر التكلفة لمنتج الأجر وجب التقرب من العديد من المصالح بالمؤسسة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف:

- مصلحة المحاسبة والمالية: من خلال حسابات (المجموعة 6)، محاسبة المواد، حركة المواد الأولية والمنتجات بالكمية والنوعية

- مصلحة التجارة: تقدم معلومات حول المعلومات المباعة وأسعار البيع حيث تظهر تشكيلة متعددة من منتجات الأجر بالجدول التالي:

الجدول رقم 6: استظهار المؤسسة لنموذج من المنتج

المنتج	النوع	السعة
الأجر	ذو 8 أقطاب	5.5 كغ تقريبا

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

يوضح الشكل السابق معلومات حول ما تنتجه المؤسسة

2- وصف عناصر التكاليف بوحدة الأجر

وهي كالآتي:

الجدول رقم 7: يتمثل في مختلف التكاليف التي تؤدي إلى إنتاج منتج نهائي

التكلفة	النوع
المواد الأولية ومختلف المواد الوسيطة ومختلف المواد الاستهلاكية الأخرى	الطين

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

التراب	
الماء	
منتجات التغليف	
الخيط	
الأجر القاعدي	أجور المستخدمين
العلاوات والتعويضات الممنوحة	
اقتطاعات رب العمل (26%)	
صيانة وإصلاحات	الخدمات
الخدمات الأخرى	
الضرائب والرسوم وغير المسترجعة	
المصاريف المالية	
التأمينات	المصاريف المختلفة
اقتطاعات أخرى ومنح	
المصاريف المختلفة الأخرى	
مخصصات الإهلاكات والمؤونات	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول السابق يمثل المواد الأولية ومختلف التكاليف للوصول إلى منتج نهائي

1-المواد الأولية المختلفة : وتتمثل فيما يلي:

- شراء الطين والرمل والماء : يتم استخدام المادة الأولية المتمثلة في الطين بنسبة 70% بثمان 200دج/طن بينما الرمل يستخدم 25% من الرمل بثمان 300دج/طن ثم ييتم استخدام الماء بكمية ضئيلة حيث يزن الآجر الواحدة 5.5كغ ويقدر سعرها للمستهلك بالتقريب 150 دج يتم إنتاجها بشكل يومي ماعدا 4 أيام العيد
- منتجات التغليف الربط : تحصل المؤسسة على الخيوط من قبل موردين بثمان 350دج أي بتكلفة يومية تقدر ب: 58 000.00 دج
- استهلاكات أخرى : تتمثل في مختلف المواد التي تستهلك لمجرد الحصول عليها مثل مواد التنظيف، لخردوات، البنزين والمازوت لتشغيل معدات النقل، الكهرباء والغاز... الخ
- أجور مستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي ومختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال مقابل أدائهم المنسوبة لهم، بالإضافة إلى اقتطاعات رب العمل (26%)
- الخدمات : تتمثل في المصاريف العامة مثل: الكهرباء، الماء والصيانة، بالإضافة إلى أتعاب محافظ الحسابات والمحامين

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

- الضرائب والرسوم غير المسترجعة : تتمثل في الرسم على النشاط المهني la tap , وحقوق الطابع التي تفرض في حالة الشراء نقدا، بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة .
 - المصاريف المالية : تتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك، وعمولات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ومختلف مصاريف المتعلقة بكشف الحساب وتحويل الشيكات وتحويل الأموال بين الحسابات ... الخ
 - حقوق الاستغلال : وهي تتمثل في حقوق الاستغلال البرامج وبراءات الاختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة pc compta ، وبرنامج الأجور pc paie ... الخ
 - المصاريف المختلفة : تتجسد في
 - التأمينات : مصاريف تأمين مختلف موجودات الوحدة ، من إنتاج الأجور، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات الشاحنات التابعة للوحدة .
 - المصاريف المختلفة الأخرى : وتتمثل في مختلف المصاريف الأخرى التي تتحملها الوحدة والناجئة عن التسيير الجاري، وكذلك مختلف الغرامات والعقوبات ... الخ .
 - مخصصات إهلاكات و المؤونات : وتتمثل في مبالغ الدورة لمجموع استثمارات الوحدة ، كذلك مختلف المؤونات المشككة لمواجهة تدني قيم المخزون، الزبائن... الخ
 - ثانيا : مراحل حساب التكلفة بوحدة الأجر :
- ✓ الطاقة الانتاجية للمصنع خلال 24 ساعة مع ما يقابلها من استهلاك للمواد الاولية :

الجدول رقم 8: الوحدة المنتجة من الأجر خلال 24 ساعة

الوحدات المنتجة /24سا	الطين طن/24سا	الرمل طن/24سا	الماء م3 / 24سا	مواد تغليف دج/24سا
116 640	350	117	175	58 000. 00

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يوضح الجدول اعلاه الكمية المنتجة من الأجر خلال 24 ساعة و ما يقابلها من استهلاك للمواد الأولية

الجدول رقم 9: التكاليف المباشرة

المادة	تكلفة الوحدة	الكمية	المبلغ
الطين ARGILE	200 دج	37 235 طن	7 447 000.00 دج
الرمل	300 دج	12 412 طن	3 723 500.00 دج
الماء	35 دج	3 م 18 620	651 700.00 دج
مواد التغليف	/	/	6 171 200.00 دج
اجمالي التكاليف المباشرة			17 993 400.00 دج

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

* التكاليف المباشرة : و هي عبارة عن المواد الأولية التي تستعمل في إنتاج الآجر

جدول رقم 10: التكاليف غير المباشرة

المبلغ	تكلفة الوحدة	البيان	
145 517 861.00		مشتريات مستهلكة	60
5 619 781.11		الخدمات الخارجية الأخرى المستهلكة	61
9 269 176.55		ضرائب والرسوم	63
158 535 566.38		أعباء المستخدمين	64
106.68		خدمات خارجية	62
199 997 906.16		مخصصات اهتلاكات مؤنات خسارة قيمة	68
11 303 999.51		أعباء مالية	65
530 244 397.00		المجموع	

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يوضح الجدول السابق مختلف الأعباء غير المباشرة

الجدول رقم 11: التكاليف غير المباشرة (الثابتة)

الأعباء الثابتة			
رقم الحساب	البيان	المبلغ	
681	مخصصات اهتلاكات مؤنات وخسائر قيمة	199 997 906.16	
62	خدمات خارجية	5 619 781.11	
	المجموع	205 527 687.00	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة .

يوضح الجدول السابق التكاليف غير المباشرة لسنة 2020

الجدول رقم 12: التكاليف غير المباشرة (المتغيرة)

المبلغ	البيان	
145 517 861 .00	مشتريات مستهلكة	60

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

63	ضرائب والرسوم	9 269 176.55
64	أعباء المستخدمين	158 535 566.38
65	أعباء مالية	11 303 999.51
	المجموع	324 626 710.00

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

يوضح الجدول السابق مجموعة التكاليف غير المباشرة (المتغيرة) لسنة 2020

الجدول رقم 13: حساب التكلفة على طريقة المؤسسة

تكاليف غير مباشرة (متغيرة)	تكاليف غير مباشرة (ثابتة)	تكاليف غير مباشرة	تكاليف مباشرة	
324 626 710.00	205 527 687.00	530 244 397.00	17 993 400.00	مجموع التكاليف
			1 084 011 975.00	إجمالي التكرار مباشرة اليكف
			526 231 147.00	عدد الوحدات المنتجة خلال سنة 2020
			20.60	تكلفة الوحدة المنتجة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

يوضح الجدول السابق حساب التكلفة على طريقة المؤسسة غير العلمية

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

المبحث الثالث: حساب تكلفة المنتج حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ومقارنته بالطريقة المتبعة في المؤسسة.

بعد الإشارة إلى نظام التكاليف المطبق في المؤسسة و ما يتسم به من عدم دقة، سنقوم في ها المبحث بمحاولة تطبيق ما تم اكتسابه في الجانب النظري و محاولة حساب تكلفة الأجر من خلال تطبيق مختلف خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة، والوقوف على المميزات التي سيقدمها للمؤسسة مقارنة بنظامها الحالي .

المطلب الأول : حساب تكلفة المنتج حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).

إن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة يتم عبر عدة خطوات ، سنحاول تطبيقها كالاتي :

الفرع الأول : تحديد التكاليف المباشرة للوحدة

أي تحديد التكاليف المتعلقة مباشرة بالوحدات المنتجة .

الجدول رقم 14: التكاليف المباشرة بوحدة الأجر لسنة 2020

رقم الحساب	البيان	المبلغ
603100	الطين	7 447 000.00 دج
	الرمل	3 723 499.80 دج
	الماء	651 700.00 دج
	مواد التغليف	6 171 200.00 دج
مجموع التكاليف المباشرة		17 993 400.00 دج

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات و معلومات المؤسسة

الفرع الثاني: تحديد الأنشطة (أسس تخصيص الأعباء الغير مباشرة)

في هذه المرحلة قمنا بتصنيف مختلف أقسام المؤسسة إلى رئيسية و ثانوية، ثم قمنا بتقسيمها و تفصيل كل قسم إلى مجموعة من الأنشطة، ما مكننا من حساب تكلفة كل نشاط و مدى استهلاكه من إجمالي التكاليف .

الجدول رقم 15: تحديد الأنشطة و التكاليف المتعلقة بها

ملاحظة	التكلفة	النسبة	الأنشطة			العمليات	
			الرمز	تكاليف الأنشطة التحتية	البيان	الرمز	البيان
	6 024 351.00	%0.917	A10	مستخدمين	التحضير	A1	

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

	56 077 571.84	%8.531	A11	اهتلاك معدات و آلات	العجن		الإنتاج
	31 320 141.21	%4.765	A12	استهلاك الطاقة	التخمير		
	30 438 828.67	%4.631	A20	مستخدمين	التشكيل	A2	
	33 646 542.00	%5.119	A21	اهتلاك معدات و آلات	الشنح		
	54 520 245.81	%8.294	A23	استهلاك الطاقة			
	6 024 351.00	%0.917	A30	مستخدمين	التجفيف	A3	
	67 293 084.00	%10.238	A31	اهتلاك معدات و آلات	الطهو		
	27 840 125.52	%4.235	A32	استهلاك الطاقة			
	30 438 828.67	%4.631	A33	مستخدمين			
	18 073 054.56	%2.750	A40	مستخدمين	التغليف	A4	
	4 754 179.00	%0.723	A41	اهتلاك مباني	التخزين		
	6 278 693.65	%0.955	A50	محروقات		A5	النقل
	3 170 711.32	%0.482	A51	مستخدمين			
	171 287 952.28	%26.059	A52	اهتلاك معدات نقل			
	14 310.00	%0.002	A60	اهتلاك معدات مكتب	الادارة	A6	
	30 280 293.17	%4.607	A61	مستخدمين			
	2 320 010.46	%0.353	A63	استهلاك طاقة			
	9 289 175.55	%1.413	A64	ضرائب و رسوم			
	11 303 999.51	%1.720	A65	مصاريف بنكية			
	1 200 000.00	%0.183	A67	مصاريف هاتف و اتصالات			
	2 543 000.00	%0.387	A68	تأمينات			
	15 853 556.63	%2.412	A70	مستخدمين	صيانة كهربائية و ميكانيكية	A7	
	15 180 457.49	%2.309	A71	قطع غيار			
	18 231 592.38	%2.774	A80	مستخدمين	أمن و وقاية	A8	
	3 405 172.06	%0.518	A81	اهتلاك مباني			
	500 000.00	%0.076	A82	مصاريف مختلفة			
	657 310 227.61	%100	المجموع				

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة .

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

الفرع الثالث : تحديد مسببات التكلفة .

في هذه المرحلة قمنا بتحديد العوامل التي أدت الى نشوء التكلفة المتعلقة بكل نشاط ، مع احترام عوامل تحديد العدد المناسب من المسببات، و بمساعدة رؤساء الأقسام من خلال اعطاءنا الأسباب المقنعة لحدوث التكلفة وقبول النشاط.

وقد تم اختيار مسببات التكلفة التي تتمكن من قياس أحجامها تبعاً للبيانات والمعلومات المتاحة بالمؤسسة

الجدول رقم 16: تحديد مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط

التكلفة	النسبة	مسببات التكلفة	الأنشطة			العمليات		
			الرمز	تكاليف الأنشطة التحتية	البيان	الرمز	البيان	
6 024 351.00	%0.917	س/عمل	A10	مستخدمين	التحضير	A1	الإنتاج	
56 077 571.84	%8.531	ع /آلات	A11	اهتلاك معدات و آلات	العجن			
31 320 141.21	%4.765	كيلو واط ساعي	A12	استهلاك الطاقة	التخمير			
30 438 828.67	%4.631	س/عمل	A20	مستخدمين	التشكيل			A2
33 646 542.00	%5.119	ع /آلات	A21	اهتلاك معدات و آلات	الشنح			
54 520 245.81	%8.294	كيلو واط ساعي	A23	استهلاك الطاقة				
6 024 351.00	%0.917	س/عمل	A30	مستخدمين	التجفيف			A3
67 293 084.00	%10.238	ع /آلات	A31	اهتلاك معدات و آلات	الطهو			
27 840 125.52	%4.235	كيلو واط ساعي	A32	استهلاك الطاقة				
30 438 828.67	%4.631	س/عمل	A33	مستخدمين				
18 073 054.56	%2.750	عدد مباني	A40	مستخدمين	التغليف	A4		
4 754 179.00	%0.723	لتر مستهلك	A41	اهتلاك مباني	التخزين			
6 278 693.65	%0.955	س/عمل	A50	محروقات	النقل	A5		
3 170 711.32	%0.482	عدد المركبات	A51	مستخدمين				
171 287 952.28	%26.059	برامج	A52	اهتلاك معدات نقل				
14 310.00	%0.002	س/عمل	A60	اهتلاك معدات مكتب	الادارة	A6		
30 280 293.17	%4.607	كيلو واط ساعي	A61	مستخدمين				
2 320 010.46	%0.353	مبيعات و مشتريات	A63	استهلاك طاقة				
9 289 175.55	%1.413	1000 دج من مصاريف القرض	A64	ضرائب و رسوم				
11 303 999.51	%1.720	عدد الخطوط	A65	مصاريف بنكية				
1 200 000.00	%0.183	عدد العقود	A67	مصاريف هاتف و اتصالات				

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

2 543 000.00	%0.387	س/عمل	A68	تامينات			
15 853 556.63	%2.412	عدد تدخلات	A70	مستخدمين	صيادنة	A7	
15 180 457.49	%2.309	س/عمل	A71	قطع غيار	كهربائية و ميكانيكية		
18 231 592.38	%2.774	عدد مباني	A80	مستخدمين	أمن و	A8	
3 405 172.06	%0.518	عدد تدخلات	A81	اهتلاك مباني	وقاية		
500 000.00	%0.076		A82	مصاريف مختلفة			
657 310 227.61	%100			المجموع			

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة.

الفرع الرابع: تجميع التكاليف بمراكز التكلفة (Cost Pools)

بعد تحديد في الخطوة السابقة جميع أنشطة المؤسسة وتحديد مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط لاحظنا وجود أنشطة التي لها مسببات تكلفة مشتركة، لذلك سنقوم في هذه المرحلة بمبادئ نظام (ABC) بتجميعها في ما يسمى بمراكز التكلفة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 17: تجميع التكاليف بمراكز التكلفة (Cost Pools)

مركز التكلفة	مسببات التكلفة	الأنشطة المجمعة	تكاليف مراكز التكلفة
مركز محروقات مستهلكة	لتر من الوقود	A50	6 278 693.65
مركز مستخدمين	ساعات العمل	A10-A20-A30- A40- A51-A61-A70-A80	158 535 566.38
مركز طاقة مستهلكة	كيلو واط ساعي	A12 –A23-A32-A63	116 000 523.00
مركز اهتلاك معدات مكتبية	عدد برامج	A60	14 310.00
مركز اهتلاك المباني	عدد المباني	A41-A81	8 159 351.06
مركز اهتلاك معدات النقل	عدد المركبات	A52	171 287 952.28
مركز التدخلات	عدد التدخلات	A82-A71	15 680 457.5
مركز الاتصالات	عدد الخطوط	A66	1 200 000.00
مركز التأمينات	عدد العقود	A67	2 543 000.00
مركز الضرائب و الرسوم	مشتريات و مبيعات	A64	9 289 175.55
مركز مصاريف بنكية	1000 دج مصاريف عقد	A65	11 303 999.51
مجموع التكاليف			657 310 227.61

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات في الجدول السابق

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

بعد قيامنا بتجميع الأنشطة في مراكز للتكلفة ، على أساس تجانس مسبباتها في الجدول التالي سنقوم بتحديد أحجام مسببات التكلفة و من ثم حجم المراكز.

جدول رقم 18: تحديد حجم مسببات التكلفة و مراكز التكلفة

مراكز التكلفة	الرمز	الأنشطة المجمعة	نوعية مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	تكلفة مسبب التكلفة لكل نشاط
مركز محروقات مستهلكة	A50	النقل	لتر من الوقود	215762.66	6 278 693.65
مجموع مركز المحروقات المستهلكة					
مركز المستخدمين	A10	التحضير العجن التخمير	ساعات العمل	30121.75	6 024 351.00
	A20	التشكيل الشحن		152194.14	30 438 828.67
	A30	التجفيف و الطهو		182315.89	36 463 179.7
	A40	التغليف و التخزين		90365.27	18 073 054.56
	A51	النقل		17615.06	3 170 711.32
	A61	الادارة		100934.31	30 280 293.17
	A70	صيانة كهربائية و ميكانيكية		62170.8	15 853 556.63
	A80	أمن و وقاية		79267.79	18 231 592.38
مجموع مركز المستخدمين					
مركز الطاقة المستهلكة	A12	التحضير العجن التخمير	كيلو واط ساعي	3157000.00	31 320 141.21
	A23	التشكيل الشحن		5592400.00	54 520 245.81
	A32	التجفيف و الطهو		293150.000	27 840 125.52
	A63	الادارة		135300.00	2 320 010.46
مجموع مركز الطاقة المستهلكة					
مركز اهتلاك معدات مكتبية	A60	الادارة	عدد برامج	2	14 310.00
مجموع مركز اهتلاك معدات مكتب					
مركز الاتصالات	A66	الادارة	عدد الخطوط	100	1 200 000.00
مجموع مركز الاتصالات					
مركز اهتلاك المباني	A41	التغليف و التخزين	عدد المباني	1	4 754 179.00
	A81	أمن و وقاية		1	3 405 172.06
مجموع مركز اهتلاك المباني					
مركز اهتلاك معدات نقل	A52	النقل	عدد مركبات	29	171 287 952.28
مجموع مركز اهتلاك معدات نقل					
مركز التدخلات	A71	صيانة كهربائية و ميكانيكية	عدد التدخلات	2255	15 180 457.49

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

500 000.00	451		أمن و وقاية	A82	
15 680 457.5	2706	مجموع مركز التدخلات			
2 543 000.00	2	عدد العقود	الادارة	A67	مركز التأمينات
2 543 000.00	2	مجموع مركز التأمينات			
9 289 175.55	52623147	مبيعات	الادارة	A64	مركز الضرائب و الرسوم
9 289 175.55	52623147	مجموع مركز الضرائب و الرسوم			
11 303 999.51	11303.9	1000 دج مصاريف القرض	الادارة	A65	مركز مصاريف بنكية
11 303 999.51	11303.9	مجموع مركز مصاريف بنكية			

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المعطيات في الجدول السابق

الفرع الخامس : تحديد تكلفة مسببات التكلفة

بعد تحديدها لحجم مسببات التكلفة في المرحلة السابقة ، قمنا في هاته الخطوة بحساب تكلفة مسبب التكلفة لكل

مركز ، و للقيام بذلك سنعتم على العلاقة التالية :

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

الجدول رقم 19: تحديد تكلفة مسببات التكلفة لكل مركز

تكلفة مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة	مسببات التكلفة	التكلفة الكلية للمركز	مركز التكلفة
29.1	215762.66	لتر من الوقود	6 278 693.65	مركز محروقات مستهلكة
221.7	714985.01	ساعات العمل	158 535 566.38	مركز مستخدمين
12.16	9537850.00	كيلو واط ساعي	116 000 523.00	مركز طاقة مستهلكة
7 155.00	2	عدد برامج	14 310.00	مركز اهتلاك معدات مكتبية
4 079 675.53	2	عدد المباني	8 159 351.06	مركز اهتلاك المباني
5 906 481.00	29	عدد المركبات	171 287 952.28	مركز اهتلاك معدات النقل
5 794.69	2706	عدد التدخلات	15 680 457.5	مركز التدخلات
12000	100	عدد الخطوط	1 200 000.00	مركز الاتصالات

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

1 271 500.00	2	عدد العقود	2 543 000.00	مركز التأمينات
0.17	52623147	مشتريات و مبيعات	9 289 175.55	مركز الضرائب و الرسوم
1000.088	11303.9	1000 دج مصاريف القرض	11 303 999.51	مركز مصاريف بنكية

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول السابقة

الفرع السادس : حساب سعر التكلفة الوجودي للمنتج حسب نظام (ABC)

في الخطوة الأخيرة لتطبيق نظام (ABC) قمنا بحساب سعر التكلفة للوحدة الواحدة من الأجر و ذلك بتطبيق

العلاقة التالية :

سعر التكلفة الوجودي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الوجودية لمسببات التكلفة

جدول رقم 20: حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

البيان	حجم مسببات لكل مركز	تكلفة مسببات لكل مركز	تكلفة المركز
اجمالي التكاليف المباشرة			17 993 400.00 دج
مركز محروقات مستهلكة	215762.66	29.1	6 278 693.65
مركز مستخدمين	714985.01	221.7	158 535 566.38
مركز طاقة مستهلكة	9537850.00	12.16	116 000 523.00
مركز اهتلاك معدات مكتبية	2	7 155.00	14 310.00
مركز اهتلاك المباني	2	4 079 675.53	8 159 351.06
مركز اهتلاك معدات النقل	29	5 906 481.00	171 287 952.28
مركز التدخلات	2706	5 794.69	15 680 457.5
مركز الاتصالات	100	12000	1 200 000.00
مركز التأمينات	2	1 271 500.00	2 543 000.00
مركز الضرائب و الرسوم	52623147	0.17	9 289 175.55
مركز مصاريف بنكية	11303.9	1000.088	11 303 999.51
اجمالي التكاليف الغير مباشرة		657 310 227.61	
اجمالي التكاليف		675 303 628.61	
عدد الوحدات المنتجة		52 623 147	
سعر التكلفة دج / للوحدة		12.832 دج	

المصدر : اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول السابقة و المعطيات من المؤسسة

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

المطلب الثاني : المقارنة بين حساب التكلفة حسب النظام المطبق في المؤسسة و نظام التكاليف على أساس الأنشطة

الفرع الأول : تحليل نتائج تطبيق النظامين

من خلال دراستنا لنظام التكاليف المطبق في المؤسسة، وحسابنا لتكلفة الإنتاج باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة تمكنا من الوقوف على عدة نقاط، التي من خلالها يتضح لنا مدى مساهمة نظام (ABC) في تمكين المؤسسة محل الدراسة من التحديد الأمثل لتكاليفها ومن أهم هاته النقاط ما يلي:

✚ من ناحية النظام المطبق في المؤسسة :

- هو نظام عملي لا يعتمد على أي أسس علمية، مما يجعله صعب الفهم و الاستعمال كمصدر للمعلومات بالنسبة للإدارة؛

- يقدم بيانات كلية لا تسمح لمستخدمها بتحليلها؛

- لا يسمح نظام التكاليف المطبق في المؤسسة بتحسين أداء المؤسسة، لأنه لا يعطي صورة واضحة عن تكاليف المؤسسة و ها ما يمنعها من تحديد تكاليفها بصورة دقيقة و معرفة الأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة أكثر من غير .

✚ من ناحية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

- كمراحلة أولى لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة قمنا بتقسيم وظائف المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة، ما سمح لنا بالفهم الجيد للمؤسسة و كيفية عملها؛

- تحديد مسببات التكلفة، حجمها وتكلفتها سمح لنا بتحديد الأنشطة الأكثر استهلاكاً لموارد المؤسسة فمثلاً نجد أن تكلفة مركز اهتلاك معدات النقل: 171 287 952.28 دج أي بنسبة 25 % من إجمالي التكاليف و هي نسبة مرتفعة، و بهذا تتمكن المؤسسة من اتخاذ قراراتها فمثلاً اذا كانت تسعى إلى زيادة أرباحها يمكنها تغيير طريقة الاهتلاك (مع العلم أن المؤسسة تتبع طريقة الاهتلاك الخطي) أو مثلاً الإستعانة بشركة نقل عوض ذلك ؛

- مقارنة تكلفة الوحدة باستخدام النظامين:

تكلفة الوحدة باستخدام النظام المطبق في المؤسسة : 20.60 دج

تكلفة الوحدة باستخدام نظام (ABC) : 12.832 دج

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

نلاحظ أن تطبيق نظام التكلفة على أساس يلغي بعض الأنشطة الغير مضافة للقيمة مما سمح لنا بتحديد سعر التكلفة
الوحدوي بصورة أدق ؛

- هناك بعض الأنشطة التي استحالت تحديد مسبباتها مثل التموين بسبب أن المواد الأولية يتم استخراجها و المؤسسة لا
تمتلك نظام تكاليف يسمح بمعرفة تكلفة الاستخراج .

و مما سبق نجد أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو الخيار المناسب الذي على المؤسسة اتخاذه، في
سبيل سعيها الدائم نحو تحقيق أقصى النتائج و بأقل التكاليف ، و ذلك من خلال التحكم الجيد في تكاليفها ، و التحليل
الجيد لأنشطتها ، ما يمنح مسيرتها نظرة دقيقة عنها و بتالي اتخاذ قرارات فعالة.

الفصل الثاني: التحديد الأمثل للتكاليف من خلال مقارنة نظام ABC مع النظام المطبق في مؤسسة الحاجب للفخار

خلاصة:

بعد الدراسة الميدانية تمكنا من الإجابة على الاشكالية المطروحة سابقا ، و تأكيد مختلف فروض الدراسة، بتطبيق ما تم التعرف عليه في الجانب النظري على الواقع العملي، وذلك من خلال دراسة تطبيقية في الشركة ذات المسؤولية المحدودة الحاجب للفخار واقتراح نموذج لتطبيق نظام (ABC) على بيانات المؤسسة محل الدراسة لسنة 2020، و مقارنته بنظام التكاليف المطبق فعليا بالمؤسسة لنفس الفترة، توصلنا إلى مجموعة من النتائج و التي من أهمها:

- أن نظام التكاليف المطبق في المؤسسة لا يعتمد على أي أسس علمية .
- صعوبة استخلاص المعلومات التكاليفية من المؤسسة .
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح بتوزيع التكاليف بصورة عادلة .
- يتطلب تطبيق نظام (ABC) في المؤسسة توفير نظام معلومات جيد ، بالإضافة إلى التأطير المناسب للعنصر البشري
- يعتبر نظام (ABC) نظام معقد يستلزم تطبيقه الوقت و الإمكانيات .
- يساعد نظام (ABC) على إعطاء صورة واضحة و دقيقة على وضعية المؤسسة و بالتالي تمكين المسير من اتخاذ القرارات المناسبة.

الخاتمة

يعتبر القطاع الصناعي من الركائز الأساسية للإقتصاد الوطني، و قد سعت الدولة إلى النهوض به لما له من قدرة على المساهمة في النمو الاقتصادي للبلد، و لبلوغ هاته الأهداف استوجب توفير جميع العوامل التي تؤدي إلى تحقيق أقصى قدر من الفعالية، والتي تسمح بتعزيز قدرة المؤسسات الإنتاجية، حيث تحتل محاسبة التكاليف مكانة هامة جدا في هذا القطاع لما يتسم به من تعقيد وضخامة في حجم التكاليف، لذلك فإن تطبيق نظام تكاليفي جيد يعتبر من الضروريات القصوى، وقد تناولنا في الجانب النظري لهذا البحث بعض أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية منها والحديثة حيث تمكنا من التعرف على أهم مميزاتا و عيوبها، كما أننا تطرقنا لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يعتبر محور هذه الدراسة، بشكل مفصل سمح لنا بمعرفة أهم مميزاته و ذلك من خلال مقارنته مع الأنظمة التقليدية من الناحية النظرية، بالإضافة إلى محاولة تطبيقه عمليا من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة الحاجب للفخار ومن خلال الدراسة النظرية و العمل الميداني توصلنا لمجموعة من النتائج و التوصيات و آفاق جديدة للدراسة .

نتائج الدراسة

سنجيب من خلال هذه النتائج على اشكالية الرئيسية و التي ستؤكد صحة الاشكالية.

- **الفرضية الأولى:** من أبرز الأنظمة المستخدمة في المؤسسات نظام التكلفة المستهدفة ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، نظام الإنتاج في الوقت المحدد.

من خلال دراستنا النظرية لنظم التكاليف والوقوف على أهم مميزاتا و عيوبها وجدنا أن نظام التكلفة المستهدفة ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، نظام الإنتاج في الوقت المحدد، هي من أبرز أنظمة التكاليف المستخدمة في المؤسسات

- **الفرضية الثانية:** إن تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يعطي نظرة جديدة للتكاليف، من خلال الانتقال من توزيع التكاليف غير المباشرة من المنظور الكمي إلى منظور الأنشطة

من أهم مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، أن الأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة لذلك فإن توزيع التكاليف يتم من على أساسها و ليس على أساس الكميات كما هو معمول فيه في الأنظمة الأخرى.

- **الفرضية الثالثة:** نظام التكاليف على أساس الأنشطة قابل للتطبيق في كافة المجالات وكافة المؤسسات الكبيرة،الصغيرة والمتوسطة، أيضا يمكن تطبيقها في مختلف القطاعات سواء الصناعية، الاقتصادية، الإنتاجية وذلك بهدف تحقيق الأرباح وتحسين الأداء وتخفيض التكاليف.

من خلال الدراسة الميدانية يمكننا التأكيد على قابلية نظام التكاليف على أساس الأنشطة للتطبيق في مختلف كافة المؤسسات، لكن يجب ان تتوفر على مجموعة من الشروط و المعطيات حتى تحصل على النتائج المرجوة من تطبيقه.

النتائج :

- ❖ نظام التكاليف المطبق في المؤسسة ، لا يستطيع مجاراة التطورات الكبيرة الحاصلة في القطاع سواء من ناحية التقنيات الحديثة للإنتاج، ضخامة تكاليف المؤسسة و تشعبها أو من ناحية حدة المنافسة في الاسواق .
- ❖ صعوبة الحصول على المعلومات التكاليفية بسبب الاعتماد على أسس عملية لا علمية.
- ❖ لا يعطي نظام التكاليف المطبق في المؤسسة صورة واضحة عن وضعيتها.
- ❖ لا يسمح نظام التكاليف المطبق في المؤسسة بتحديد دقيق للتكاليف
- ❖ مكنت الدراسة من إظهار الأنشطة والتفصيل في الأقسام الرئيسية لمؤسسة الحاجب للفخار وتقدير تكلفة كل نشاط ومنه معرفة قيمة كل نشاط وتقييمه.
- ❖ يسمح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة بإعطاء صورة دقيقة على تكاليف المؤسسة، من خلال إعطاء منظور جديد لتوزيع التكاليف الغير مباشرة، يعتمد على الأنشطة لا على الكميات.
- ❖ تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة يؤدي الى التحديد الأمثل لتكاليفها .
- ❖ يسمح نظام (ABC) للمسير باتخاذ قرارات تسييرية صحيحة، من خلال إعطاء صورة واضحة و دقيقة عن الأنشطة الأكثر استهلاكاً للموارد
- ❖ يمكن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المؤسسة من تحديد التكلفة الوحودية بشكل دقيق وصحيح ومراقبة أنشطتها والتسيير الأمثل لمواردها.
- ❖ استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة أدى إلى تخفيض تكاليفها.
- ❖ رغم صعوبة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، و تعقيده إلا أنه يحقق فوائد كثيرة للمؤسسة.

الإقتراحات :

- ❖ ضرورة استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية.
- ❖ حاجة المؤسسات الى أنظمة معلومات اي برامج (ERP) فعالة تمكنها من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- ❖ التأطير الجيد للعنصر البشري في المؤسسة، و تكوينهم لتمكينهم من تطبيق النظام .
- ❖ إنشاء مكاتب مستقلة خاصة بمحاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية وتدعيمها بالكفاءات البشرية المؤهلة علميا و عمليا.
- ❖ ضرورة إشراك جميع المستويات الإدارية في المؤسسة عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لان ذلك سيسهل من مهمة تحليل الأنشطة فيها ، هذا بالإضافة إلى ان ذلك يؤدي إلى زيادة فعالية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

آفاق موضوع البحث :

- ✓ تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على المؤسسات ذات الطابع الاستغلالي.
- ✓ التكامل بين أنظمة التكاليف و نظام المعلومات في المؤسسات الاقتصادية.
- ✓ أثر استخدام التكلفة امستهدفة ي الرقابة على التكاليف.

الكتب

- 1- العاني لبنى هاشم نعمان (2013)، محاسبة التكاليف ، عمان -الأردن ، (دار وائل للنشر والتوزيع)
- 2- أحمد حلمي ،مُجدّ جمعة، وآخرون،(م1999)، محاسبة التكاليف المتقدمة ، عمان-الأردن ، (دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع)
- 3- اسماعيل يحيى التكريتي،(2008م). محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، عمان،(دارالحامد للنشر والتوزيع، ط2)
- 4- المطارنة غسان ، فلاح سلامة ، (2003م)، مقدمة في محاسبة التكاليف ، (دار وائل للنشر والتوزيع عمان-الأردن)
- 5- بوخزار عمر ،(بدون سنة نشر) مبادئ المحاسبة التحليلية ،(ديوان المطبوعات الجامعية- الجزائر)
- 6- بويقوب عبد الكريم ، (2005م) محاسبة تحليلية ، (ديوان المطبوعات الجامعية -الجزائر)
- 7- تيسير احمد، (2003م) مبادئ محاسبة التكاليف ، عمان-الأردن (دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 3،)
- 8- ثناء علي القباني، (2006م) إدارة التكلفة وتحليل الربحية ،(الدار الجامعية ، الاسكندرية -مصر)
- 9- حسين علي ، احمد حسين ، (2003)، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية ، (الدار الجامعية للطبع و النشر والتوزيع ، مصر)
- 10- خليل أحمد ،(2000م) محاسبة التكاليف في المجال الإداري ، (دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت-لبنان)
- 11- ديبان السيد عبد المقصود ، مُجدّ ناصر عبد النور، (م2013)، مبادئ محاسبة التكاليف ، مصر ،(الجامعية للنشر الاسكندرية)
- 12- شحاته السيد شحاته، أحمد مُجدّ أنوار ، (2006م) مبادئ محاسبة التكاليف ،(الدار الجامعية- مصر)
- 13- صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل (1998م) ، محاسبة التكاليف الفعلية ، (دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان -الأردن)
- 14- عاطف الأخرس ، وآخرون ، (2001م) ، محاسبة التكاليف الصناعية ،(دار البركة للنشر والتوزيع ،عمان -الأردن)
- 15- كرامة عبد الحليم محمود،(2000م) محاسبة التكاليف ، (دار الامل للنشر والتوزيع، عمان-الاردن)
- 16- كمال خليفة ابو زيد ، كمال الدين الدهراوي،(1999) محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، مصر (الدار الجامعية للطبع و النشر و التوزيع ، الاسكندرية)
- 17- كمال خليفة ابو زيد،(2007م) دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف (مصر الدار الجامعية- جامعة الاسكندرية)
- 18- كمال حسن، جمعة الربيعي ، سعدون مهدي السياقي ،(2008م) محاسبة التكاليف الصناعية ، (دار إثراء للنشر والتوزيع عمان- الأردن)
- 19- مُجدّ عبد ربه ، هاشم أحمد عطية ،(2000م) دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة ،(الدار الجامعية -مصر)
- 20- ناصر دادي عدون ،(1999م) ، المحاسبة التحليلية ، (دار المحمدية العامة- الجزائر)
- 21- هلال رحون،(2005/2004م) المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة، (دار المحمدية العامة -الجزائر)

مقالات:

- 22-الفضيل مُجد الصديق. (01 جوان , 2018). نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة حديثة و فعالة في المحاسبة الإدارية . مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات ، العدد 13.
- 23-خالدي عادل. (30 جوان , 2018). أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية و ترشيدها . مجلة البحوث الإقتصادية و المالية ، 5 (1).
- 24-شلابي عمار. (07 أفريل 2019). دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة و دعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الامنت حجار السود. مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية 4(01).
- 25-قاسم الحيطي مُجد (2013)، اعتماد تدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 31، العدد الثامن، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل
- 26-دمدموم زكريا، و مرغني وليد. (2020). الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر. مداخلة في المنتدى الدولي حول الصحة و الأنشطة الصحية في الدول النامية -الواقع و التطورات-. المعهد العالي للدراسات التطبيقية في الانسانيات بتوزر جامعة قفصة -تونس-.

الرسائل العلمية.

- 27-بوجناح ججيقة، و بربارة نورة. (2018). استخدام مظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدمية. مذكرة ماستر في علوم التجارة. كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم علوم التجارة - جامعة أدرار.
- 28-جبله شريف ، (2009م)، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، باتنة مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة بسكرة
- 29-سناة نايف اليعقوب ، (2009م) ، نظام الانتاج في الوقت المحدد ،مذكرة غير منشورة ،ضمن الحصول على درجة الماجستير ، كلية الأعمال قسم المحاسبة الدراسات العليا ، (جامعة الشرق الأوسط)
- 30-شادي صبحي، عبد الرحمان أبو شنب، (2008م) ، دراسة و تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير قسم المحاسبة و التمويل الجامعة الإسلامية ، غزة فلسطين
- 31-مُجد علي بنحيت مُجد. (2017). أنظمة التكاليف الحديثة و دورها في تحديد أساليب قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية. أطروحة دكتوراه الفلسفة في التكاليف و المحاسبة الإدارية كلية دراسات التجارية - جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا
- 32-منصوري مُجد صادق. (2016). دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة abc في تخفيض تكاليف الإنتاج. مذكرة ماستر. كلية العلوم الإقتصادية و التجاري و علوم التسيير - جامعة مُجد خيضر بسكرة.
- 33-نعمان هاشم لبني. (2017). أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية و تحسين الأداء. أطروحة الدكتوراه في المحاسبة- جامعة النيلين الخرطوم- السودان.
- 34-نعيمة زعور ،(2015/2014م) أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة ، أطروحة دكتوراه في التسيير جامعة مُجد خيضر ، -بسكرة

35- هديب عمر مُجد، (2009)، نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في الشركات الصناعية في الاردن وعلاقته بالأداء المالي -مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراء في المحاسبة ، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية غير منشورة، عمان -الاردن

مراجع باللغة الاجنبية

Books

36 - A rappin et poly(1996) **comptabilité analytique d'exploitation** édition dundos France – paris

37- Christopher Anthony, G Michael D(1996) « **Handbook of management Accounting research** » ,vol2, Univesity of Oxford uk publition oxford

38- Emblensvag , jan(2003) **life cycle costing using activity .based costing –and monte carlo methods to mangle future** vs edition john wley and sons inc

39- Judith J, B. (1998). **Activity based costing and Activity based management for health care** dallas, Texas, United states of America: Aspen Publication.

40- Levris Ronald(1995) **activity –based models for cost mangement systems** , year westport-usa editions ouorun books

41- Louis durbrulle .didier jordains(2000) **comptabilité analytique de gestion** édition dundos- paris

42 -Melyon ,gérard (2001)**comptabilité analytique**, bréal, paris 2émé édition

43 -Paolo Collini, Roberta Cuel, Linda Fabrello,(2000) « **Sensemaking in target costing** » publition Univesity of Trento italy

The Articles

44- BABAADDOUN Messaoud, AIT-MOHAMMED Mourad. (2021). **The Comparison between Activity Based Costing and Traditional Costing that practiced in algerian manufacturing corporation.** International journal of economic performance ,4(3).

45- Patricia Quesado, Rui Silva. (2021). **Activity-based costing (ABC) and its implication for open innovation.** *Journal of Open Innovatin* , 7(41).

PHD Thesis

46- Isabelle Lacombe. (1997). "**Les enjeux conceptuels de ABC/ABM dans le domaine des services:application dans un cadre multinational.** Thèse pour le doctorat science de gestion., institut de recherche en gestion de l'université paris- France

الملاحق

SARL EL HADJEB POTERIE

EDITION_DU:07/06/2022 14:26

VILLAGE BENI BRAHIM COMMUNE EL HADJEB WBiskra

EXERCICE:01/01/2020 AU 31/12/2020

N° D'IDENTIFICATION 000707024272106

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2020	2019
Ventes et produits annexes		575 171 991,01	545 688 786,96
Variation stocks produits finis et en cours		-3 707 550,00	63 440 300,00
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		571 464 441,01	609 109 086,96
Achats consommés		-153 878 273,25	-170 512 249,36
Services extérieurs et autres consommations		-5 519 781,11	-3 074 546,21
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-159 398 054,36	-173 586 895,57
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		412 066 386,65	435 522 191,39
Charges de personnel		-158 535 566,38	-162 736 989,57
Impôts, taxes et versements assimilés		-9 289 176,55	-8 553 441,48
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		244 241 643,72	264 219 860,34
Autres produits opérationnels		7 003 705,41	389,28
Autres charges opérationnelles		-106,68	-44 025,10
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-199 997 908,76	-204 356 053,41
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		51 447 336,29	59 820 161,09
Produits financiers			
Charges financières		-11 303 999,51	-29 330 969,16
VI-RESULTAT FINANCIER		-11 303 999,51	-29 330 969,16
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		40 143 336,78	30 489 191,93
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-4 307 117,00	-3 951 688,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		578 468 146,42	609 109 476,22
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-542 631 926,64	-582 571 972,29
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		35 836 219,78	26 537 503,93
Éléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Éléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		35 836 219,78	26 537 503,93

SARL EL HADJEB POTERIE

BALANCE GENERALE

PAGE:1

VILLAGE BENI BRAHIM.

-copie provisoire

EDITION DU 13/06/2022 9:47

COMMUNE EI HADJEB. W/Biskra

EXERCICE:01/01/2020 AU 31/12/2020

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/2020 AU 31/12/2020		SOLDE AU 31/12/2020	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
602600	CARBURANTS CONSOM	0,00	0,00	3 857 174,40	0,00	3 857 174,40	
602601	LUBRIFIANTS CONSOM	0,00	0,00	2 421 465,25	0,00	2 421 465,25	
602604	PARTIES ET P.R.M/PRODUCT.CONSOM	0,00	0,00	15 180 457,49	0,00	15 180 457,49	
602605	FR.ELECTRIQUES/M/PRODUCT.CONSOM	0,00	0,00	3 345 549,68	0,00	3 345 549,68	
602****	Autres approvisionnements	0,00	0,00	24 804 646,82	0,00	24 804 646,82	
603100	ARGILE	0,00	0,00	26 000 000,00	18 553 000,00	7 447 000,00	
603600	CARBURANT	0,00	0,00	175 504,80	175 177,20	327,60	
603601	LUBRIFIANTS	0,00	0,00	5 175 852,50	4 596 500,00	579 352,50	
603604	PARTIES ET P.R. M/PRODUCTION	0,00	0,00	73 267 027,01	73 467 205,20		200 178,19
603605	FR.ELECTRIQUES M/PRODUCTION	0,00	0,00	2 126 031,62	2 971 432,65		845 401,03
603606	FR.EMBALLAGES	0,00	0,00	12 055 000,00	7 055 000,00	5 000 000,00	
603611	PRODUITS DE LA SOUDURE	0,00	0,00	1 970 000,00	1 470 000,00	500 000,00	
603****	Variations des stocks	0,00	0,00	120 769 415,93	108 288 315,05	12 481 100,88	
607100	GAZ	0,00	0,00	40 163 778,55	0,00	40 163 778,55	
607101	ELECTRICITE	0,00	0,00	75 836 745,00	0,00	75 836 745,00	
607102	EAU CONSOMME	0,00	0,00	392 002,00	0,00	392 002,00	
607****	Achats non stocks de matieres	0,00	0,00	116 392 525,55	0,00	116 392 525,55	
60****	Achats consomm,s	0,00	0,00	261 966 588,30	108 288 315,05	153 678 273,25	
	TOTAL GENERAL	0,00	0,00	261 966 588,30	108 288 315,05	154 723 852,47	1 045 579,22

SARL EL HADJEB POTERIE
VILLAGE BENI BRAHIM.
COMMUNE EI HADJEB. W/Biskra

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS
-copie provisoire

PAGE:1
EDITION DU 13/06/2022 10:35
EXERCICE:01/01/2020 AU 31/12/2020

LIBELLE	Date acquisition	CODE	Compte Actif	Compte Passif	Fournisseur	NO_SERIE	Sortie Date	Valeurs			Dotations Total	Cessions Total	Amort.Fin Exercice Total	Autres Exercices Total
								Valeurs	Fin Exercice	Fin Exercice				
2804-Amortissement des logiciels in														
LOGICIEL PCS TOCK	15/02/01	122	204	2804	DLG			36 000,00		36 000,00	0,00	0,00	36 000,00	0,00
LOGICIELS INFORMATIQUE	18/11/013	189	204	2804	D L G			74 700,00	45 442,50	7 470,00	0,00	0,00	52 912,50	21 787,50
LOGICIELS INFORMATIQUE	18/11/013	190	204	2804	D L G			68 400,00	41 610,00	6 840,00	0,00	0,00	48 450,00	19 950,00
TOTAL: (#3)2804-Amortissement des logiciels in								179 100,00	123 052,50	14 310,00	0,00	0,00	137 362,50	41 737,50
281300-AMORT.CONSTRUCTION														
TRAVET CONSTRUCTIONS	01/02/010	001	213100	281300	ETER ALGER			118 854 493,54	43 976 162,60	4 754 179,74	0,00	0,00	48 730 342,34	70 124 151,20
TOTAL: (#1)281300-AMORT.CONSTRUCTION								118 854 493,54	43 976 162,60	4 754 179,74	0,00	0,00	48 730 342,34	70 124 151,20
281301-AMORT BATIMENT EXTENTION														
BATIMENTS UNITE EXTENSION	02/01/010	278	213200	281301	BATIMENT			34 051 720,62	6 810 344,12	3 405 172,06	0,00	0,00	10 215 516,18	23 836 204,44
TOTAL: (#1)281301-AMORT BATIMENT EXTENTION								34 051 720,62	6 810 344,12	3 405 172,06	0,00	0,00	10 215 516,18	23 836 204,44
281500-AMORT.EQUIP.BRIQUETERIE CERTIMA														
INSTAL TECH CERTIMA	01/02/010	002	216000	281500	METAL CERTIMA			9 651 810,00	4 463 962,13	482 590,50	0,00	0,00	4 946 552,63	4 705 257,37
INSTAL TECH CERTIMA	01/02/010	003	216000	281500	METAL CERTIMA			16 107 226,00	7 449 562,95	805 361,40	0,00	0,00	8 254 954,35	7 852 273,65
INSTAL TECH CERTIMA	01/02/010	004	216000	281500	METAL CERTIMA			62 350 560,00	28 637 134,00	3 117 526,00	0,00	0,00	31 954 562,00	30 395 896,00
INSTAL TECH CERTIMA	01/02/010	005	216000	281500	METAL CERTIMA			18 310 268,10	8 468 469,04	915 513,41	0,00	0,00	9 384 012,45	8 926 255,65
INSTAL TECH CERTIMA	01/02/010	006	216000	281500	METAL CERTIMA			82 814 807,18	38 301 848,33	4 140 740,36	0,00	0,00	42 442 588,69	40 372 218,49
INSTAL TECH CERTIMA	01/02/010	007	216000	281500	METAL CERTIMA			149 129 413,29	68 972 353,61	7 456 470,66	0,00	0,00	76 428 824,27	72 700 589,02
INSTAL TECH CERTIMA	01/02/010	008	216000	281500	METAL CERTIMA			139 185 925,28	64 373 490,41	6 959 296,26	0,00	0,00	71 332 786,67	67 853 136,62
INSTAL TECH CERTIMA	01/02/010	009	216000	281500	METAL CERTIMA			229 988 768,16	108 189 430,29	11 479 936,41	0,00	0,00	117 669 368,70	111 929 369,46
INSTAL TECH CERTIMA	01/02/010	010	216000	281500	METAL CERTIMA			167 667 522,76	77 541 604,29	8 362 676,14	0,00	0,00	85 924 480,43	81 733 042,33
INSTAL TECH CERTIMA	01/02/010	011	216000	281500	METAL CERTIMA			23 150 252,10	10 706 991,64	1 157 512,61	0,00	0,00	11 864 504,25	11 285 747,85
INSTAL TECH CERTIMA	01/02/010	012	216000	281500	METAL CERTIMA			14 657 865,00	6 779 262,56	732 893,25	0,00	0,00	7 512 155,81	7 145 709,19
EQUIP.BRIQUETERIE CERTIMA	01/02/011	101	216000	281500	METAL CERTIMA			6 704 737,00	2 961 258,84	335 236,85	0,00	0,00	3 296 495,69	3 408 241,31
EQUIP.BRIQUETERIE CERTIMA	01/02/011	102	216000	281500	METAL CERTIMA			16 029 202,67	6 612 046,07	801 460,13	0,00	0,00	7 413 506,20	6 615 696,47
DROITS ET FRAIS D'AMORTISSEMENT	07/07/2014	213	216000	281500	METAL CERTIMA			21 199 673,14	5 829 910,13	1 059 983,66	0,00	0,00	6 889 893,79	14 309 779,35
DROITS ET FRAIS D'AMORTISSEMENT	08/07/2014	214	216000	281500	METAL CERTIMA			61 853 948,39	17 009 835,81	3 092 697,42	0,00	0,00	20 102 533,23	41 751 415,16
DROITS ET FRAIS D'AMORTISSEMENT	27/08/2017	267	216000	281500	SARL METAL CERTIMA			7 735 470,00	3 867 735,00	1 547 094,00	0,00	0,00	5 414 828,00	2 320 641,00
TOTAL: (#16)281500-AMORT.EQUIP.BRIQUETERIE CERTIMA								1 026 137 451,08	468 384 856,10	52 467 193,06	0,00	0,00	510 832 148,16	515 305 302,92
281501-AMORT EQUI BRIQU CERTIMA EXT														
EQUIP.BRIQUETERIE CERTIMA EXT	02/01/2018	279	216001	2815001	METAL CERTIMA			184 154 450,80	16 415 445,06	8 207 722,53	0,00	0,00	24 623 167,59	139 531 283,01
TOTAL: (#1)281501-AMORT EQUI BRIQU CERTIMA EXT								184 154 450,80	16 415 445,06	8 207 722,53	0,00	0,00	24 623 167,59	139 531 283,01
281501-AMORT.DROITS DOUANES EQUIP.CER														
D.DOUANE EQUIP.CERTIMA	01/10/2010	013	216010	281501	DOUANE ALGER			25 332,00	11 716,05	1 266,60	0,00	0,00	12 982,65	12 349,35
D.DOUANE EQUIP.CERTIMA	01/10/2010	014	216010	281501	DOUANE ALGER			455 914,00	210 860,23	22 795,70	0,00	0,00	233 655,93	222 258,07
DROITS DOUANE EQUIP.CERTIMA	01/03/2011	103	216010	281501	DOUANE ALGER			229 289,00	101 269,31	11 464,45	0,00	0,00	112 733,76	116 555,24
DROITS DOUANE EQUIP.CERTIMA	01/10/2011	104	216010	281501	DOUANE ALGER			696 310,00	287 227,88	34 815,50	0,00	0,00	322 043,38	374 266,62
TOTAL: (#4)281501-AMORT.DROITS DOUANES EQUIP.CER								1 406 845,00	611 073,47	70 342,25	0,00	0,00	681 415,72	725 429,28
TOTAL A REPORTER (#26)								1 344 784 080,84	528 301 032,85	68 918 919,64	0,00	0,00	595 218 962,49	748 944 108,35

SARL EL HADJEB POTERIE
VILLAGE BENI BRAHIM.
COMMUNE EI HADJEB. W/Biskra

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS
-copie provisoire

PAGE:8
EDITION DU 13/06/2022 10:35
EXERCICE:01/01/2020 AU 31/12/2020

LIBELLE	Date acquisition	CODE	Compte Actif	Compte	Fournisseur	NO_SERIE	Sortie Date	Valeur Financière		+Dotations	-Cessions	Amort Fin Exercice		
								Total	Total			Total	Total	
REPORT (#190)								2 875 079 923,29	982 309 979,44	160 188 261,06	0,00	1 142 498 240,00	1 732 981 682,79	
FILIERE HOURDISH16 D87601	04/08/2015	238	215999	281599	SARL METALTECH			703 858,80	310 870,97	70 385,88	0,00	381 256,85	322 601,95	
FILIERE HOURDISH16 D87601	15/01/2015	239	215999	281599	SARL METALTECH			1 000 730,00	500 365,00	100 073,00	0,00	600 438,00	400 292,00	
FILIERE HOURDISH16 D87601	05/04/2016	260	215999	281599	SARL METALTECH			2 102 875,00	788 578,13	210 287,50	0,00	998 865,63	1 104 009,37	
FILIERE HOURDISH16 D87601	05/04/2016	261	215999	281599	SARL METALTECH			2 494 440,00	1 870 830,00	498 888,00	0,00	2 369 718,00	124 722,00	
FILIERE HOURDISH16 D87601	05/04/2016	262	215999	281599	SARL METALTECH			2 794 200,00	2 095 650,00	558 840,00	0,00	2 654 490,00	139 710,00	
FILIERE HOURDISH16 D87602	05/04/2016	263	215999	281599	SARL METALTECH			1 921 800,00	1 441 350,00	384 360,00	0,00	1 625 710,00	96 090,00	
FILIERE HOURDISH16 D87603	03/05/2016	264	215999	281599	SARL METALTECH			1 921 800,00	1 409 320,00	384 360,00	0,00	1 793 680,00	128 120,00	
FILIERE HOURDISH16 D87603	03/05/2016	265	215999	281599	SARL METALTECH			2 794 200,00	2 049 080,00	558 840,00	0,00	2 607 920,00	186 280,00	
FILIERE HOURDISH16 D87603	03/05/2016	266	215999	281599	SARL METALTECH			2 494 440,00	1 829 256,00	498 888,00	0,00	2 328 144,00	166 296,00	
FILIERE H22-PRODUCTION MACHINE	03/01/2016	315	215999	281599	FAZZINI FILIERE			8 357 266,98	835 726,70	417 863,35	0,00	1 253 500,05	7 103 676,93	
FILIERE H22-PRODUCTION MACHINE	31/01/2016	316	215999	281599	FAZZINI FILIERE			7 622 142,32	730 455,31	381 107,12	0,00	1 111 562,43	6 510 579,89	
BOUYEUR A MARTEAUX	16/03/2014	317	215999	281599	AR-SAN			10 274 100,80	898 983,82	513 705,04	0,00	1 412 688,86	8 861 411,94	
SARL METALTECH ALGERIE	06/09/2010	330	215999	281599	SARL METALTECH ALGERIE			3 341 310,00	111 377,00	334 131,00	0,00	445 508,00	2 895 802,00	
MAISON MOULINIER BEDEDECHI	18/02/2020	331	215999	281599	ABH SAHARA			72 750,00	0,00	2 425,00	0,00	2 425,00	70 325,00	
MAISON MOULINIER BEDEDECHI	10/05/2020	332	215999	281599	SARL METALTECH			285 560,00	0,00	19 037,33	0,00	19 037,33	266 522,67	
MAISON MOULINIER BEDEDECHI	10/05/2020	333	215999	281599	SARL METALTECH			1 590 000,00	0,00	106 000,00	0,00	106 000,00	1 484 000,00	
MAISON MOULINIER BEDEDECHI	08/09/2020	334	215999	281599	SARL METALTECH			720 000,00	0,00	24 000,00	0,00	24 000,00	696 000,00	
TOTAL: (#25)281599-AMORT.AUTRES EQUIP ET INST.TEC								64 737 274,50	24 890 804,95	6 487 771,28	0,00	31 378 576,23	33 358 698,27	
281801-AMORT MAT DE TRANSP														
CAMION A BENNE	06/12/2011	129	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828		3 900 000,00	3 185 000,00	390 000,00	0,00	3 575 000,00	325 000,00	
CAMION A BENNE	06/12/2011	130	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828		3 900 000,00	3 185 000,00	390 000,00	0,00	3 575 000,00	325 000,00	
CAMION A BENNE	06/12/2011	131	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828	10/02/2020	0,00	3 185 000,00	32 500,00	3 217 500,00	0,00	0,00	
CAMION A BENNE	06/12/2011	135	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828		3 900 000,00	3 185 000,00	390 000,00	0,00	3 575 000,00	325 000,00	
CAMION A BENNE	06/12/2011	136	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828		3 900 000,00	3 185 000,00	390 000,00	0,00	3 575 000,00	325 000,00	
CAMION A BENNE	06/12/2011	137	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828	16/08/2020	0,00	3 185 000,00	260 000,00	3 445 000,00	0,00	0,00	
CAMION A BENNE	06/12/2011	142	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828		3 900 000,00	3 185 000,00	390 000,00	0,00	3 575 000,00	325 000,00	
CAMION A BENNE	06/12/2011	144	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828		3 900 000,00	3 185 000,00	390 000,00	0,00	3 575 000,00	325 000,00	
CAMION A BENNE	06/12/2011	145	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828		3 900 000,00	3 185 000,00	390 000,00	0,00	3 575 000,00	325 000,00	
CAMION A BENNE	06/12/2011	146	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828	16/08/2020	0,00	3 185 000,00	260 000,00	3 445 000,00	0,00	0,00	
CAMION A BENNE	06/12/2011	147	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828	16/08/2020	0,00	3 185 000,00	260 000,00	3 445 000,00	0,00	0,00	
CAMION A BENNE	06/12/2011	148	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828		3 900 000,00	3 185 000,00	390 000,00	0,00	3 575 000,00	325 000,00	
CAMION A BENNE	06/12/2011	149	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828	16/08/2020	0,00	3 185 000,00	260 000,00	3 445 000,00	0,00	0,00	
CAMION A BENNE	06/12/2011	152	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828	16/08/2020	0,00	3 185 000,00	260 000,00	3 445 000,00	0,00	0,00	
CAMION A BENNE HOWO B6 AC	07/05/2014	194	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828		5 250 000,00	2 975 000,00	525 000,00	0,00	3 500 000,00	1 750 000,00	
CAMION A BENNE HOWO B6 AC	07/05/2014	195	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828		5 250 000,00	2 975 000,00	525 000,00	0,00	3 500 000,00	1 750 000,00	
CAMION A BENNE HOWO B6 AC	07/05/2014	196	218001	281801	SARL SOFRAMIMEX	LE28LE887948828		5 250 000,00	2 975 000,00	525 000,00	0,00	3 500 000,00	1 750 000,00	
TOTAL A REPORTER (#224)								2 972 921 397,18	1 050 698 822,37	171 278 652,28	20 442 500,00	1 201 533 274,85	1 770 988 122,54	

SARL EL HADJEB POTERIE
VILLAGE BENI BRAHIM.
COMMUNE EI HADJEB. W/Biskra

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS
-copie provisoire

PAGE:3
EDITION DU 13/06/2022 10:35
EXERCICE:01/01/2020 AU 31/12/2020

LIBELLE	Date acquisition	CODE	Compte Actif	Compte Passif	Fournisseur	NO_SERIE	Sortie Date	Vale. Brutes Fin Exercice		Amortissements Fin Exercice		Dotations Total	-Cessions Total	Amort Fin Exercice		
								Total	Total	Total	Total			Total	Total	
REPORT (#61)								1 412 028 917,76	637 373 370,21	72 281 162,48	0,00	629 654 532,69	782 374 385,07			
FRETS ET TRANSIT EQUIP CERTMA	01/10/2021	108	215020	281502	SARL SLOMANE NEPTUN			952 874,58	393 060,77	47 643,73	0,00	440 704,50	512 170,08			
FRETS ET TRANSIT CERTMA	01/10/2021	109	215020	281502	KHELIFI TRANSIT			371 775,81	153 357,52	18 588,79	0,00	171 946,31	199 829,50			
FRET TRANSIT EQUIP CERTMA	08/09/2011	121	215020	281502	KHELIFI TRANSIT			46 111,95	19 213,33	2 305,60	0,00	21 518,93	24 593,02			
TOTAL: (#38)281502-AMORT.FRETS ET TRANSIT EQUIP.C								68 615 619,26	31 637 968,98	3 430 780,96	0,00	35 058 749,94	33 546 869,32			
2815021-AMORT FRET TRANST EQU CERT EXT																
FRET TRANSIT EQUIP CERTMA EXT	02/01/2018	280	215021	2815021	SLOMAN NEPTUN			437 757,50	43 775,76	21 887,88	0,00	65 663,64	372 093,86			
FRET TRANSIT EQUIP CERTMA EXT	02/01/2018	281	215021	2815021	TRANSIT DEHIMI			1 346 430,79	134 643,08	67 321,54	0,00	201 964,62	1 144 466,17			
FRET TRANSIT EQUIP CERT EXT	02/01/2018	282	215021	2815021	TRANSIT DEHIMI			29 662,73	2 966,28	1 483,14	0,00	4 449,42	25 213,31			
TOTAL: (#3)2815021-AMORT FRET TRANST EQU CERT EXT								1 813 851,02	181 385,12	90 692,56	0,00	272 077,68	1 541 773,34			
281510-AMORT.EQUIP.BRIQUETERIE BEDESC																
FRETS EQUIP BEDESCHI	01/10/2010	047	215100	281510	MSC			49 424,16	22 858,69	2 471,21	0,00	25 329,90	24 094,26			
FRETS EQUIP BEDESCHI	01/10/2010	048	215100	281510	MSC			267 620,88	123 774,62	13 381,04	0,00	137 155,66	130 465,22			
EQUIPMENTS BEDESCHI	01/10/2010	049	215100	281510	BEDESCHI			85 448 169,37	39 519 778,35	4 272 408,47	0,00	43 792 186,82	41 655 982,55			
EQUIPMENTS BEDESCHI	01/10/2010	050	215100	281510	BEDESCHI			145 405 038,51	67 249 829,43	7 270 251,83	0,00	74 520 081,26	70 884 955,25			
EQUIPMENTS BEDESCHI	01/10/2010	051	215100	281510	BEDESCHI			48 327 424,00	22 351 433,60	2 416 371,20	0,00	24 767 804,80	23 559 619,20			
EQUIP BRIQUETERIE BEDESCHI	01/10/2011	111	215100	281510	BEDESCHI			13 689 195,00	5 646 792,94	684 459,75	0,00	6 331 252,69	7 357 942,31			
EQUIP.BEDESCHI	01/01/2011	159	215100	281510	BEDESCHI			9 875 242,42	4 443 859,08	493 762,12	0,00	4 937 621,20	4 937 621,22			
TOTAL: (#7)281510-AMORT.EQUIP.BRIQUETERIE BEDESC								303 062 112,34	138 358 328,71	15 153 105,62	0,00	154 511 432,33	148 550 890,01			
2815101-AMORT EQUIP BRIQ BEDISCHI EXT																
EQUIP BRIQ BEDESCHI EXT	02/01/2018	283	215101	2815101	BEDESCHI			682 659 718,58	68 265 971,86	34 132 965,93	0,00	102 398 957,79	580 260 790,79			
TOTAL: (#1)2815101-AMORT EQUIP BRIQ BEDISCHI EXT								682 659 718,58	68 265 971,86	34 132 965,93	0,00	102 398 957,79	580 260 790,79			
281511-AMORT.D.DOUANE EQUIP.BEDESCHI																
D.DOUANE EQUIP BEDESCHI	01/10/2010	052	215110	281511	DOUANE ALGER			754 183,00	348 809,64	37 709,15	0,00	386 518,79	367 664,21			
DOUANE EQUIP BEDESCHI	01/10/2011	112	215110	281511	DOUANE ALGER			457 600,00	188 760,00	22 880,00	0,00	211 640,00	245 960,00			
TOTAL: (#2)281511-AMORT.D.DOUANE EQUIP.BEDESCHI								1 211 783,00	537 569,64	60 589,15	0,00	598 158,79	613 624,21			
281512-AMORT.FRETS ET TRANSIT EQUIP.B																
FRETS ET TRANSIT EQUIP BEDESCHI	01/10/2010	053	215120	281512	KHELIFI TRANSIT			1 036 997,68	479 611,39	51 849,88	0,00	531 461,27	505 536,41			
FRETS ET TRANSIT EQUIP BEDESCHI	01/10/2010	054	215120	281512	SARL LMTS ALGER			1 453 633,78	672 305,63	72 681,69	0,00	744 987,32	708 646,46			
FRETS ET TRANSIT EQUIP BEDESCHI	01/10/2010	055	215120	281512	KHELIFI TRANSIT			311 068,00	143 868,95	15 553,40	0,00	159 422,35	151 645,65			
FRETS ET TRANSIT EQUIP BEDESCHI	01/10/2010	056	215120	281512	MSC ALGERIA SARL			2 619 691,65	1 211 607,37	130 984,58	0,00	1 342 591,95	1 277 069,70			
FRETS ET TRANSIT EQUIP BEDESCHI	01/10/2010	057	215120	281512	SARL MTA ALGER			959 852,00	443 931,55	47 992,60	0,00	491 924,15	467 927,85			
FRETS ET TRANSIT EQUIP BEDESCHI	01/10/2010	058	215120	281512	KHELIFI TRANSIT			32 020,00	14 809,25	1 601,00	0,00	16 410,25	15 609,75			
FRETS ET TRANSIT EQUIP BEDESCHI	01/10/2010	059	215120	281512	SARL LMTS ALGER			652 292,55	301 685,33	32 614,63	0,00	334 299,96	317 992,59			
FRETS EQUIP BEDESCHI	01/10/2010	060	215120	281512	MSC ALGERIA SARL			1 305 212,79	603 660,92	65 260,64	0,00	668 921,56	636 291,23			
FRETS ET TRANSIT EQUIP BEDESCHI	01/10/2010	061	215120	281512	KHELIFI TRANSIT			496 351,50	229 562,62	24 817,57	0,00	254 380,09	241 971,41			
FRETS EQUIP BEDESCHI	01/10/2010	062	215120	281512	MSC ALGERIA SARL			1 815 707,25	839 764,58	90 785,36	0,00	930 549,94	885 157,31			
TOTAL A REPORTER (#87)								2 412 829 972,24	771 223 082,85	122 321 215,21	0,00	893 544 277,88	1 519 285 684,38			



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 12-06-2022
إلى السيد: مدير الشركة ذات
مسؤولية محدودة الحاجب للفخار
- بسكرة -



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم: 824 / لك.ق.ت.ت / 2022

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالبان:

1 - صولة سميرة

2 - قسمية يمينة

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر تخصص: محاسبة وتدقيق

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة ب:

" التكامل بين طريقة التكاليف على أساس الأنشطة للتحديد الأمثل للتكاليف "

تحت إشراف: د/ نوبلي نجلاء

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية



تأشيرة المؤسسة المستقبلية

رئيس مصلحة الموارد البشرية
نفسري جهييند



تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرارالقرار 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020)

أنا الممضي أدناه،

السيد:
.....
.....

الصفة: طالب أستاذ باحث باحث دائم

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 1199000303116000 الصادرة بتاريخ: 2011.04.10

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير... قسم: ...
.....

والمكلف بإنجاز أعمال بحث: مذكرة التخرج مذكرة ماستر مذكرة ماجستير

أطروحة دكتوراه

تحت عنوان: ...
.....

للتكليف من إسهام الحالة SARL...
.....

أصرح بشرفي أنني التزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة
الأكاديمية المطلوبة في انجاز البحث وفق ما ينصه القرار رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد
للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها.

التاريخ: 2020.12.27

إمضاء المعني بالأمر

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 19/06/2020

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الحاسوبية

إذن بالطبع

أنا الممضي أسفله الأستاذ: بوعلي بعلاد

الرتبة: أستاذ محاضر

قسم الارتباط: العلوم الحاسوبية والمحاكاة

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر/الليسانس-للتأهيل (ة): فسيحة بوعبيدة - حواء السبيح

الشعبة: العلوم الحاسوبية والمحاكاة

التخصص: حسابية وتدفيق

بمعنوان: التأهيل في البرمجة التلافيفية على أساس النمطية للتجديد

التأهيل للتأليف - دراسة حالة - بحث م.م. الحاج للدكتور

ارخص بطبع المذكرة المذكورة.

رئيس القسم

الأستاذ المشرف

