

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في تخفيض تكاليف الانتاج

دراسة حالة: مؤسسة مطاحن صابا دور المنطقة الصناعية بسكرة

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

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ المشرف

-كحول صورية

من إعداد الطالبان:

- جودي نور الهدى

- عبدالرحماني سندس

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
- قحموش سمية	-أستاذ محاضر ب	رئيسا	بسكرة
- كحول صورية	-أستاذ محاضر أ	مقرا	بسكرة
- غصاب رانية	-أستاذ محاضر أ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2023-2024

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في تخفيض تكاليف الانتاج

دراسة حالة: مؤسسة مطاحن صابا دور المنطقة الصناعية بسكرة

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

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ المشرف

-كحول صورية

من إعداد الطالبان:

- جودي نور الهدى

- عبدالرحماني سندس

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	-أستاذ محاضر ب	- قحموش سمية
بسكرة	مقرا	-أستاذ محاضر أ	- كحول صورية
بسكرة	مناقشا	-أستاذ محاضر أ	- غضاب رانيا

الموسم الجامعي: 2023-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
1438

شكر و عرفان

السادة أعضاء لجنة المناقشة، أستاذتنا و الحضور الكرام السلام عليكم و رحمة الله و بركاته. الحمد لله على ما باركت لنا يا الله في سعيينا، فلك الشكر على نجاحنا ولك الفضل في الأولى و الآخرة، العرفان جوهر كل فن رائع وعظيم بهذا الصدد نتقدم بالشكر و التقدير إلى أستاذتنا الفاضلة الدكتورة" كحول سورية "على نصائحها القيمة، ومتابعتها لنا طوال فترة البحث دون ملل، وتوجيهها الحكيم الذي أثار لنا دروب هذا البحث نسأل الله أن يبارك لك في علمك و عملك، و أن يجزيك كل خير .

للأستاذين الفاضلين "الدكتور شحتاني عبدالعالي" و الدكتور "دبابش محمد نجيب" نتقدم إليكم بعظيم الإمتنان على دعمكم الكريم على الرغم من أن هذه المذكرة لم تكن ضمن مسؤولياتكم المباشرة، إلا أنكم لم تترددو في تقديم يد العون، هذا ما يعكس أخلاقكم العالية و روحكم الطيبة جزيل الشكر على وقتكم و جهدكم.

لكل أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا بقراءة هذا البحث المتواضع و اثرائه بملاحظاتهم القيمة و تقويمه.

كما نتقدم بالشكر الجزيل لموظفين مؤسسة صبا دور على كافة المعلومات القيمة وحسن المعاملة التي تلقيناها من طرفهم فترة التريص.

الإهداء

الحمد و الشكر لله, نسأل الله أن يجعلنا من عباده القليلين لقوله تعالى : "وَقَلِيلٌ مِّنْ عِبَادِيَ الشَّكُورُ" (13 سبأ)
إلى من كانوا النور الذي أضاء دربي ، من غمراني بحبهما و دعمهما لي في كل خطوة خطوتها ,والذي العزيزين:
أمي الغالية التي كانت دعواتها بمثابة النور الذي أضاء دروبي أول ملجئ و مشجع لي بعد الله.
إلى بطلي أبي الحبيب،الذي علمني معنى التفاني و الإصرار قدوتي ومصدر إلهامي.

غفر الله لكما و بارك لكما في العمر .

إلى اللواتي شددن من أزري أخواتي داعمات مشجعات مآزرات لي لحد هذه اللحظة"زينب،صفاءوسلسبيل" ادامكن الله لي .
الى جدتي الغالية وعماتي قطعة من ابي عماتي العزيزات "نجاه،فلة وسامية" حفظكم الله ورعاكم .
الى عمي الوحيد الذي كان بمثابة اخ كبير لنا " جلول" و اولاده "عبدالمجيد،محمد عبدالمهيمن، احمد ضياء الدين وميرال"
بارك الله لكم وفيكم.

للأخت التي خلقتها لي الحياة و الظروف دعمي في الحياة و شريكتي في هذا العمل المتواضع "نور الهدى" وفقك الله و سد
خطاك.

لكل من رسم لي ذكرى طيبة عبقة في مخيلتي من شاركو معنا أحلام المستقبل اسعد الله قلوبكم ورزقكم من حيث لا
تحتسبون.

لكل من ذكرنا بدعوة في ظهر الغيب احياء كانوا ام اموات رحمكم الله و ذكركم في الملاء الأعلى.

أقدم إليكم هذه المذكرة،كتعبير بسيط عن إمتناني و حيي العميق وأتمنى أن أكون دائما عند حسن ظنكم و فخركم

شكرا.

سندس



الإهداء

اهدي هذا السعي الذي وفقني الله له إلى سندي الأبدى وجبلي
الصامد حبيبتي أمي " رعاك الله بحفظه

وكذلك محفزي الأول "أبي العزيز"

أدامكما الله بالصحة والهناء كنتما دائما الملجأ والأمان لنا

وإلى معجزتي الصغيرة "أخي" ضياء الدين وحبيبي "أخي" أحمد

وزوجته العزيزة"

وإلى أحبة قلبي خالتي العزيزة "نصيرة" وبناتها

وإلى صديقة الروح "سندس"

جعلكم الله ذخرا لي في الدنيا والآخرة

نور الهدى



المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، (ABC) الذي يعد بدوره أحد أهم الطرق الحديثة التي تعالج القصور في الطرق التقليدية، فهو يركز على المصاريف الغير مباشرة ، والتي لها الحصة الأكبر من مصاريف المؤسسة و ذلك بتحديد المصاريف الغير مباشرة لكل نشاط بأكثر دقة و موضوعية ، فهو عكس الطرق التقليدية التي تخصص المصاريف الغير مباشرة بمعدل ثابت .

وقد توصلت هذه الدراسة الى ان التكاليف على أساس الأنشطة لها دور فعال في تخفيض تكاليف الإنتاج، ولتحقيق اهداف هذه الدراسة وتجسيدها على ارض الواقع تم اختيار مؤسسة مطاحن صابادور - المنطقة الصناعية بسكرة -

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، محاسبة التكاليف، تكاليف الإنتاج، محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة.

Abstract:

This study aims to highlight the role of reducing production costs through the application of Activity-Based Costing (ABC), which is considered one of the most important modern methods that address the shortcomings of traditional methods. ABC focuses on indirect expenses, which constitute the largest share of the institution's expenses, by more accurately and objectively determining the indirect costs of each activity. This contrasts with traditional methods that allocate indirect costs at a fixed rate.

The study found that Activity-Based Costing plays an effective role in reducing production costs. To achieve the objectives of this study and implement them in reality, the Sbadour Mills Company - Biskra Industrial Zone was selected.

Keywords: Accounting, Cost Accounting, Production Costs, Activity-Based Costing (ABC).

فهرس المحتويات

	شكر و عرفان
	الاهداء
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الاشكال
	قائمة الجداول
	مقدمة
ا-ي	الفصل الاول محاسبة التكاليف على اساس الانشطة
	تمهيد
2	المبحث الاول : ماهية محاسبة التكاليف على اساس الانشطة
2	المطلب الاول : نشأة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة و مراحل تطورها
4	المطلب الثاني : تعريف محاسبة التكاليف على اساس الانشطة و عناصرها
7	المطلب الثالث : فوائد و اهداف محاسبة التكاليف على اساس الانشطة
9	المبحث الثاني : اسس محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة
10	المطلب الأول : مبادئ و افتراضات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
12	المطلب الثاني : المقارنة بين النظام التقليدي و محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و خصائصها
14	المطلب الثالث : مقومات استخدام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة و استخداماتها
16	المبحث الثالث طبيعة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة
16	المطلب الاول فلسفة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة
17	المطلب الثاني : الافكار الجديدة التي جاءت بها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
18	المطلب الثالث : عوامل نجاح و تقييم محاسبة التكاليف على اساس الانشطة
22	خلاصة الفصل الاول
23	الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على اساس الانشطة وتخفيض تكاليف الإنتاج
24	المبحث الاول ماهية محاسبة التكاليف
24	المطلب الاول: مفهوم محاسبة التكاليف و تعريف التكلفة
26	المطلب الثاني: علاقة محاسبة التكاليف بانواع المحاسبة الاخرى
28	المطلب الثالث : اهداف و وظائف محاسبة التكاليف
31	المبحث الثاني : اساسيات حول تكلفة الإنتاج
31	المطلب الاول : تعريف الإنتاج و سعر التكلفة
32	المطلب الثاني : طرق حساب تكلفة الإنتاج
35	المطلب الثالث : تبويب عناصر التكاليف
41	المبحث الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الإنتاج
41	المطلب الاول: مراحل تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
46	المطلب الثاني اهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الإنتاج

48	خلاصة الفصل الثاني
49	الفصل الثالث : استخدام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الانتاج في مؤسسة مطاحن صبا دور
50	المبحث الاول: تقديم مؤسسة مطاحن صبا دور
50	المطلب الاول: تعريف وأهداف مؤسسة مطاحن صبا دور
52	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة صابا دور
55	المطلب الثالث : مراحل الانتاج وتشكيلات منتجات المؤسسة
57	المبحث الثاني: محاولة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة مطاحن صبا دور -بسكرة-
57	المطلب الاول: نظام محاسبة التكاليف المتبع في المؤسسة
61	المطلب الثاني: محاولة تطبيق محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة في مؤسسة مطاحن صبا دور بسكرة
67	خلاصة
68	خاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
12	الشكل رقم (1): الافتراضات التي تقوم عليها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	1
26	الشكل رقم (2): موقع قسم التكاليف في الهرم التنظيمي	2
34	الشكل (3): النموذج يوضح لنا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	3
53	الشكل رقم (4): يوضح مخطط مجلس الإدارة في مؤسسة صابادور	4

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
12	اوجه الاختلاف بين النظام التقليدي و نظام abc	1
27	اوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	2
27	أوجه الإختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	3
44	مراكز الانشطة و التكاليف الممكن تتبعها	4
56	تشكيلة منتجات الوحدة	5
58	جدول تقسيم الاعباء المتغيرة لسنة 2023	6
59	تقييم الاعباء الثابتة لسنة 2023	7
59	تكلفة انتاج الدقيق الابيض العادي لسنة 2023	8
60	سعر التكلفة الخاص بالدقيق الابيض العادي 25كغ لسنة 2023:	9
61	جدول يوضح مختلف أنشطة المؤسسة	10
62	العلاقة بين الأنشطة و المنتج	11
63	مصفوفة الأنشطة و مسبباتها	12
63	استهلاكات الأنشطة من الموارد	13
64	تجميع الأنشطة	14
64	تحديد مسببات تكلفة كل نشاط ومركز أنشطة	15
65	حساب تكلفة مسبب كل مركز	16
65	تحديد سعر تكلفة الكغ الواحد من منتج الدقيق الابيض حسب نظام التكلفة على اساس الأنشطة	17
66	سعر التكلفة بين النظام التقليدي ومحاسبة التكاليف على اساس الأنشطة	18

■ مقدمة

ان التطور الحاصل في الاقتصاد العالمي يجبر المحاسبة على خوض تطورات دائمة من بينها العمل على تخفيض التكاليف حيث يعتبر تخفيض تكلفة الإنتاج أمراً لا بد منه للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة، مع تسارع وتيرة التنافس وزيادة الربحية تعمل المؤسسات على البحث على أساليب لتحسين كفاءة الإنتاج وتخفيض التكاليف لتعزيز قدرتها على تحقيق ربحية مستدامة والبقاء في المنافسة.

فكل المؤسسات تسعى لايجاد افضل الطرق لتخفيض كافة تكاليف منتجاتها ,وذلك بالسياسات الرقابية للسيطرة على مجمل تكاليف الخدمات والسلع المقدمة,من خلال استخدام الموارد المتاحة بافضل وجه مع تخفيض التكاليف الغير مباشرة مع المحافظة على جودة المنتجات النهائية.

تعد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إحدى الأدوات الفعالة التي يمكن استخدامها لتحقيق هذا الهدف وتعتمد على فهم دقيق للأنشطة التي تستهلك الموارد داخل المؤسسة، وذلك من خلال تحليل وتخصيص التكاليف إلى الأنشطة الفعلية التي تساهم في عمليات الإنتاج مما يمكن المؤسسات من اتخاذ اجراءات لتحسين كفاءة العمليات و التقليل من تكاليفها مع عدم المساس بجودة المنتجات المنتجة وظهرة محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة بعد فشل الانظمة القديمة على تحقيق هذا التكافؤ خاصة بعد أخذ التكاليف الغير مباشرة مساحة اكبر من التكاليف الاجمالية مساهم في إنتشار هذه الطريقة في أمريكا وأروبا خلال التسعينات.

■ اشكالية الموضوع:

من خلال ما تم ذكره نقدم التساؤل الموالي:

"ماهو دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الإنتاج؟"

■ الاسئلة الفرعية :

-المقصود بحاسبة التكاليف على اساس الانشطة؟

-فيما تتمثل تكاليف الانتاج ؟

-هل تعتبر محاسبة التكاليف على اساس الانشطة مهم في المؤسسة؟

-هل توجد علاقة بين تخفيض تكاليف الانتاج و محاسبة التكاليف على اساس الانشطة؟

■ فرضيات الموضوع:

-محاسبة التكاليف على اساس الانشطة تحسن دقة تقدير التكاليف واتخاذ القرارات بشأن الإنتاج.

-تكاليف الانتاج عبارة على التكاليف المرتبطة بعملية الانتاج .

- تعتبر محاسبة التكاليف على اساس الانشطة مهمة في المؤسسة.

- لمحاسبة التكاليف على اساس الانشطة علاقة ايجابية في تخفيض تكاليف الانتاج.

■ اهداف الموضوع:

_ بيان المفاهيم النظرية لمتغيري الدراسة.

_ إبراز أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بالنظام التقليدي.

_ توضيح دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف .

ومن هنا فإن هذا البحث يهدف إلى التعرف على أهم المفاهيم الأساسية التي تتبنى محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و تكاليف الإنتاج و دورها في مساعدة المؤسسة لتحقيق جملة أهدافها.

■ أهمية الموضوع:

تتمثل أهمية الدراسة في جملة من النقاط كالاتي

-تعد التكاليف جانب مهم تتشغل به كل مؤسسة،لذلك لابد من تناوله بعمق.

_لاتزال الكثير من المؤسسات الجزائرية تعاني قصورا و ضعف في انظمتها المحاسبية التكاليفية.

_ الانظمة التقليدية للتكاليف لاتعطي دقة قياس و تحميل التكاليف.

_تعد محاسبة التكاليف على أساس الانشطة أداة لتخفيض تكاليف الإنتاج.

■اسباب اختيار الموضوع:

-كون الموضوع يدخل في صميم الدراسة.

-التعرف على محاسبة التكاليف على اساس الانشطة و تكاليف الانتاج .

-معرفة ما اذا كانت التكاليف على اساس الانشطة تخفض فعلا تكاليف الانتاج.

-محاولة تطبيق محاسبة التكاليف على اساس الانشطة على ارض الواقع.

■المنهج المتبع:

بهدف الالمام والاحاطة بمختلف جوانب الموضوع و الاجابة على الاشكالية المعتمدة،و اختبار صحة الفرضيات،تعتمد الدراسة بصورة اساسية على **المنهج الوصفي التحليلي** الذي يمكن من وصف و تحليل الجوانب النظرية للموضوع بغرض التعرف على محاسبة التكاليف على اساس الانشطة و دورها في تخفيض تكاليف الانتاج ، و **منهج دراسة حالة** الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة، إضافة إلى الملاحظات والمقابلات مع دراسة و تحليل مختلف الوثائق والبيانات و المعطيات الفعلية.

■هيكل الدراسة:

للإحاطة بمختلف حيثيات الموضوع وتحليل أبعاده والاجابة عن الاشكالية المطروحة، ولترتيب مختلف المعارف تم تقسيم البحث الى ثلاث فصول متكاملة فيما بينها حيث تطرقنا في الفصل الاول المعنون بـ: محاسبة التكاليف على اساس الانشطة تطرقنا فيه لتعريف محاسبة التكاليف على اساس الانشطة و اسسها وكذا طبيعتها .

اما الفصل الثاني المعنون بـ: محاسبة التكاليف على اساس الانشطة وتخفيض تكاليف الانتاج حيث تطرقنا فيه الى ماهية محاسبة التكاليف واساسيات حول تكلفة الانتاج وكذا وضحنا مساهمة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في تكاليف الانتاج .

اما الفصل الثالث المعنون بـ: استخدام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في تخفيض تكاليف الانتاج في مؤسسة مطاحن صبا دور فمن خلاله تم تقديم مؤسسة مطاحن صبادور و كذا قمنا بمحاولة تطبيق محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة في مؤسسة مطاحن صبادور - بسكرة-.

وفي الاخير خاتمة: تضمنت إجابة مختصرة عن الاشكالية المعتمدة واختبار الفرضيات وعرض أهم النتائج والتوصيات بالإضافة إلى الاقتراحات المتواصل إليها.

■ الدراسات السابقة:

*دراسة جحيش يسرى بعنوان " مساهمة استخدام الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) (بسكرة/2023/2024) . تناولت هذه الدراسة إشكالية " كيف تساهم الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مع دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة؟"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، بإعتباره أحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف . وقد خلصت الدراسة أنه من خلال محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تم تحقيق ميزة التكلفة الأقل للمنتجات مع الحفاظ على مستوى جودتها، مما يؤدي إلى تعظيم أرباحها وتحسين أدائها المالي.

*دراسة مهني بوريش وبن البار امحمد"دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض

تكلفة المنتج-دراسة حالة شركة HODNA LAIT2021 بالمسيلة"

تناولت هذه الدراسة اشكالية " ماهو دور تطبيق التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض تكلفة المنتج؟" حيث هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور تطبيق طريقتي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تحقيق التخفيض الحقيقي لتكلفة المنتجات، بالتطبيق على شركة «HODNA LAIT بالمسيلة. ولقد توصل البحث إلى أن تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يساهم في تحديد فجوة التكلفة بينما تطبيق طريقة تحليل القيمة يساهم في امتصاص هذه الفجوة، بحيث تمكنت الشركة محل الدراسة من معالجة فجوة التكلفة بما يعادل تخفيض قدره 12% من تكلفة المنتج، والتي تعد نسبة جد معتبرة نلمس تأثيرها الواضح على التكلفة النهائية للوحدة المنتجة ومن ثم على سعر بيعها وذلك مع المحافظة على جودة المنتج.

*دراسة محمد الصديق الفضيل "اسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض

التكلفة " 2021

تناولت هذه الدراسة اشكالية " هل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض تكاليف منتجات المؤسسات الإقتصادية؟" تهدف هذه الدراسة إلى عرض نظام التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض تكاليف المؤسسات الاقتصادية وتعظيم أرباحها من خلال تحديد التكلفة المستهدفة، كما يعتبر هذا النظام مدخلا لتخطيط وإدارة التكلفة في مرحلتي التخطيط القائل. وقد خلصت الدراسة إلى إبراز فعالية هذا النظام في تحديد السعر التنافسي في السوق، وتحديد خصائص المنتج لتلبية متطلبات العملاء، كما يمتاز بتحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد قبل اتخاذ أي قرار لإنتاج المنتج كما أبرزت الدراسة كيفية تطبيق هذا النظام في مؤسسة سيم وفعاليتها في تخفيض التكاليف. ورغم مزايا النظام إلا أن لديه عيوب كالضغط على العمال، وصعوبة تحديد التكلفة المستهدفة وإدارتها والفرضيات التي تبني عليها. الكلمات المفتاحية الربح المستهدف السعر المستهدف التكلفة المستهدفة تخفيض التكلفة.

*دراسة عمر محمد هديب " نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الاردن ،وعلاقتها بالأداء المالي-التطبيق ونموذج مقترح للقياس 2002" اطروحة دكتوراه مقدمة لقسم المحاسبة كلية العلوم المالية و المصرفية الاكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية عمان-الاردن

و هدفت الدراسة الى التعرف على مدى انتشار تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية والتحقق من مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية.

ومن بين اهم النتائج المتوصل اليها نجد :

-في ظل انفتاح الأسواق وظروف المنافسة الشديدة وتحول الأسواق من كونها سوق منتج إلى سوق مستهلك، ولفهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسببات التكاليف غير المباشرة منها، ونظرا لما يتمتع به نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من مزايا إستراتيجية كثيرة سبق أن أشرنا إليها في أجزاء سابقة من هذه الدراسة، الأمر الذي يستوجب على الشركات الصناعية العاملة في الأردن الشروع في فحص إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستقبل والإبقاء على فكرة استخدامه دائما في أذهان إدارات هذه الشركات.

- ضرورة إجراء تحولات جذرية لأوضاع الشركات الداخلية ومواردها البشرية والمادية لتتمكن من استيعاب التغيرات التكنولوجية والتنظيمية المتجددة، والاعتراف بأهمية الوقت كمورد رئيسي وليس كقيد على العمل، والالتزام بمواكبة كل ما هو جديد ومفيد، وتطبيق أنظمة التكاليف الحديثة لأهميتها في المرحلة الراهنة، واستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كونه يعمل على توفير معلومات تعتمد عليها الإدارة لترشيد قراراتها وتقليص تكاليفها والحفاظ على حصتها في السوق في ظروف المنافسة.

-أما الفرق بين دراستنا و الدراسات السابقة هو أن دراستنا تطرقت لدور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الإنتاج بينما الدراسات السابقة تحدثت من جانبين الجانب الاول انها تحدثت حول اسلوب التكلفة المستهدفة و دورها في تخفيض الانتاج و الشق الثاني حول محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة ومجال تحسين الاداء المالي .

و في الأخير سنحاول من خلال بحثنا الإلمام بمختلف جوانب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حيث ركزنا على دورها في تخفيض تكاليف الإنتاج.

الفصل الاول محاسبة التكاليف على اساس الانشطة

تمهيد

تعد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة منهجاً مبتكراً في مجال المحاسبة التي تساعد المؤسسة في جميع المجالات انتاجية كانت او خدماتية، حيث يوجه الضوء على توزيع التكاليف بشكل أكثر دقة وعادلة ابتعاداً عن التقدير الغير الدقيق للتكاليف. تعتمد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أن الأنشطة هي التي تُستهلك الموارد وتنتج القيمة، وبالتالي فإن تخصيص التكاليف ينبغي أن يتم بناءً على تلك الأنشطة بدلاً من المنتجات أو الخدمات بشكل مباشر.

الانتقادات الموجهة للطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف ساهمت في تطور أنظمة تحديد التكاليف ومن بين هذه الأساليب المستخدمة لهذا الغرض ظهر ما يسمى بمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة فقد ظهرت لتلبية متطلبات التصنيع الحديثة و التقنيات الانتاجية الحديثة.

و بناء على ما سبق و للتطرق بمحاسبة التكاليف على اساس الانشطة تم تقسيم الفصل الاول الى ثلاث

مباحث :

المبحث الاول : ماهية محاسبة التكاليف على اساس الانشطة.

المبحث الثاني : اساسيات حول محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

المبحث الثالث: طبيعة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الاول : ماهية محاسبة التكاليف على اساس الانشطة

محاسبة التكاليف على اساس الانشطة له تغييرات جوهرية في سلوك الادارة فهي من افضل ادوات قياس وتخصيص التكاليف خاصتا الغير مباشرة منها, فهي تهدف إلى توزيع التكاليف بشكل دقيق وذلك عن طريق تخصيص التكاليف إلى الأنشطة التي تسبب في حدوثها. يتم ذلك من خلال تحليل وتصنيفو تجميع الأنشطة المختلفة التي تؤثر على تكلفة إنتاج المنتجات أو تقديم الخدمات.

المطلب الاول: نشأة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة ومراحل تطورها

اولا: نشأة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة(عيناء، 2023، الصفحات 115-116)

ظهرت محاسبة تكاليف الانشطة في ثمانينات القرن العشرين ، فتعد دراسة stanbus 1971 اول دراسة أكاديمية فينظام التكاليف على أساس الانشطة، في عام 1988 طور cooper and kaplan اسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة ، قاما بتأكيد أن التحدي الحقيقي في كيفية تصميم المؤسسات لأنظمة محاسبة داخلية تدعم إستراتيجية المؤسسة في البيئة الحديثة لأمد طويل الأجل ، كانا أول من قام بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة عمليا على الشركات الأمريكية و ثم في بريطانيا ، اوروبا ، كندا وغيرها من البلدان . تطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة نتيجة التقدم التكنولوجي الكبير في انظمة الانتاج ،وكانت أهم العوامل الداعمة لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كالتالي:

1/رغبة إدارات المؤسسات لمعلومات اكثر دقة.

2/ضبابية النتائج المقدمة بواسطة الانظمة التقليدية لحساب تكاليف الإنتاج.

3/تنوع المنتجات و اختلاف احجامها و أشكالها أدى لتعقيد العملية الإنتاجية.

4/تزايد العمليات الإنتاجية و أنشطة التصميم الهندسي للمنتج و معالجة البيانات بإستخدام الحواسيب الآلية .

- 5/كثرة نظم التصنيع المتقدمة باستخدام الإنسان الآلي،الأمر الذي يؤدي الى طاقة انتاجية كبيرة .
- 6/توسع و زيادة حدة المنافسة المحلية و العالمية بحيث اصبح تخفيض التكاليف أمر استراتيجيا لاستمرارية المنشأة و المحافظة على حصتها في السوق .
- 7/قصر العمر الاقتصادي للمنتج،لما يتطلب إتبعاد بعض المنتجات و تطوير و إدخال منتجات جديدة بإستمرار بما يلي مع توقعات الزبائن الحاليين و المحتملين.
- 8/زيادة تعقد المعلومات المستخدمة لإتخاذ القرارات.
- 9/النمو الكبير في حجم التكاليف الغير مباشرة و غير مرتبطة بالتغيرات في حجم الإنتاج.

ثانيا :مراحل تطور محاسبة التكاليف على أساس الانشطة :

مر تطور محاسبة التكاليف على اساس الانشطة بعدة مراحل ننجزها في ما يلي : (منصوري، 2016، صفحة 40)

المرحلة الاولى : إدارة النشاط (AM):

في هذه المرحلة تم التركيز على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي المالي و كانت أهدافها ما يلي :

- ✓البحث و استبعاد الأنشطة التي لا تزيد من قيمة هذه السلسلة مثل : نظام الانتاج الفوري.
- ✓تحسين و تأكيد الأنشطة التي تزيد قيمة من خلال تحسين جودة و سرعة الاستجابة لطلبات العملاء .

المرحلة الثانية:محاسبة تكاليف الأنشطة (ACA):

أكدت هذه المرحلة أن كل التكاليف تم تقليلها من خلال :

✓تحديد مسببات التكلفة و الارتباط بالأنشطة.

✓تنتج تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

المرحلة الثالثة: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

هو ذلك النظام الذي يحلل التكلفة، ولكنه يعد الفضل في تحليل و تقدير التكاليف لأهداف خاصة، وهناك أربعة مراحل لإنشاء محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وهي:

✓ تحديد الأنشطة الرئيسية في المؤسسة.

✓ تحديد العوامل التي لها أثر كبير في تكلفة النشاط، وتسمى هذه العوامل محركات التكلفة بالإضافة للتحديد المباشر لكيفية طلب النشاط للتكلفة.

✓ خلق وعاء للتكلفة لكل نشاط، حيث تتبع التكاليف طبقاً للنشاط وفقاً لكيفية طلب النشاطات للتكاليف.

المطلب الثاني: تعريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وعناصرها

اولاً : تعريف محاسبة التكاليف على اساس الانشطة

تقوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أن تصميم ، إنتاج ، و توزيع المنتجات يتطلب القيام بالعديد من الأنشطة ، ولإنجاز هذه الأنشطة لابد من شراء او استخدام الموارد ، و شراء او استخدام الموارد يحدث او يخلق تكاليف ، فالفكرة الأساسية لهذا النظام أن الموارد تولد المنتجات ، و أن الأنشطة تستهلك الموارد ، و الأنشطة تكون المنتجات ، فلذلك لا بد من تحديد الأنشطة الرئيسية للمؤسسة ثم تعقب أو تخصيص التكاليف إلى هذه الأنشطة على أساس كمية الموارد المستهلك في ذلك النشاط ، بعدها تخصيص تكاليف الأنشطة إلى أهداف الكلفة النهائية المتمثلة بمنتجات المؤسسة ، و نسبة استهلاك كل منتج من الأنشطة.(هديب،، 2009، صفحة 43)

وقد عرفت (horngren et al.2006) محاسبة التكاليف على الأنشطة بأنها " النظام الذي يقوم بتنقيح نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية ، و يحسب هذا النظام كلفة هذه الأنشطة ، و من ثم تخصص كلف هذه الأنشطة و لأهداف الكلفة مثل المنتجات و الخدمات و الزبائن" (زوينة، 2020، صفحة 124)

فهي أداة استراتيجية تساعد المؤسسة للحصول على تكلفة أكثر دقة و معلومات على ربحية عملياتها، منتجاتها ، خدماتها وعمالها مما يساعد المؤسسة في إتخاذ قرارات مهمة كقرارات التسعير ، التسويق ، تصميم المنتج او الخدمة وقرارات توظيف المورد.(زوينة، 2020، صفحة 124)

عرف على انه يقوم بقياس تكلفة و أداء الأنشطة و الموارد و كذلك أغراض التكلفة حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة و يوزع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة بالإعتماد على إستخداماتها و بسبب العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة. (عيناء، 2023، صفحة 117) مما سبق ذكره تم تعريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على أنها تقوم بتجميع التكاليف الغير مباشرة للمؤسسة في موضع التكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة و ذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي إلى تخفيض تكلفتها و إتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

ثانيا :عناصر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

تتمثل عناصر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة فيما يأتي:(محمد الشريف تيتي، 2015، صفحة 78)

1الأنشطة:

يمكن تعريف النشاط على انه مهمة او مجموعة أعمال تستخدم الموارد المتاحة لإنتاج سلعة او تقديم خدمة وهو السبب في حدوث التكلفة ، و حجم النشاط يحدد حسب حجم المنشأة و درجة تعقيد العمليات الصناعية داخل المراحل الإنتاجية

تقسم الأنشطة التي تنتج منتج ما او تقديم خدمة وفقا لخاصية التسلسل ، فيتم التعامل مع الأنشطة التي يتم تحديدها في المؤسسة عن طريق تقسيمها إلى خمسة مجموعات تسمى التقسيم الطبقي لتكلفة النشاط و هي:

***النوع الاول :** أنشطة ترتبط بوحدة المنتج تربط فيه عناصر التكاليف المباشرة بوحدة النشاط أي عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج ما سواء تمثلت تلك العناصر في تكلفة المواد او تكلفة الأجور المباشرة.

***النوع الثاني :** أنشطة ترتبط بدفعة الإنتاج هي أنشطة ترتبط بدفعات الإنتاج أكثر من ارتباطها بوحدة المنتج مثل تكاليف وتكاليف تجهيز الآلات لملائمة المتطلبات الفنية لدفعة منتج معين ، تكاليف نقل المواد و تكاليف إعداد أوامر الشراء لتنفيذ دفعة او أمر إنتاجي معين و هي مرتبطة بدفعة المنتج بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة.

***النوع الثالث :** أنشطة ترتبط بخطوط الإنتاج أنشطة مؤدات لخط إنتاجي معين لا تستفيد منها المنتجات او الخدمات الأخرى ، مثل هندسة العمليات و تصميم المنتج ويتطلب الامر إعادة تصميم لبعض مكونات المنتج و هنا يتحمل الخط الذي عدل تصميم منتج تكاليف إعادة التصميم دون سواه ، هذا يساعد على أن تقاس التكلفة هذا المنتج بدقة و يساعد الادارة على تسعيره في حالة قرر الاستفادة من طاقة الخط ببيع الزائد عن الحاجة للسوق الخارجي ، وكذا يساعد على توفير المعلومات التي تمكن الإدارة من قياس أداء هذا الخط.

***النوع الرابع:** أنشطة ترتبط بعمل المؤسسة ككل هي أنشطة عامة تقدم خدمات تدعم عمليات المؤسسة ككل مثل النشاط الإداري و المالي ، حيث يتم تحميل كل نشاط بالتكاليف التي تسبب في إحداثها و تقسم التكاليف على الانشطة المستفيدة حسب درجة استفادة كل نشاط، و نظام التكاليف على أساس النشاط يركز على الجزء المستهلك من عناصر التكاليف و يخصه بشكل دقيق على الأنشطة التي استهلكته بغض النظر عن قيمة المنفق على هذا العناصر.

***النوع الخامس :** الأنشطة المرتبطة بالعميل أنشطة مرتبطة بعملاء محددين و تشمل : طلبات المبيعات و إرسال المرفقات ، و الدعم الفني العام غير المرتبط بمنتج محدد.

2. تكاليف الأنشطة :

لإنجاز اي نشاط لا بد من وجود موارد إقتصادية ، اي ينجز النشاط بناء على طلب منتج معين يكون السبب في إنجاز النشاط و تنشأ ما يسمى بـ " تكاليف الأنشطة " نتيجة تكلفة الطلب على

النشاط و تتضمن العمل كمواد و عنصر بشري ، التكنولوجيا و التسهيلات او الخدمات المشتركة من خارج المؤسسة كالإعلان او الخدمات القانونية او المحاسبية ، تتبع التكاليف غير المباشرة او التكاليف المساندة و تخصص على المنتجات او العملاء بدقة استنادا الى علاقة السبب و النتيجة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

3. مسببات التكلفة :

تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط بشكل دقيق يعتبر عنصر أساسي في نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، فقد تتم عملية تتبع تكلفة الموارد المستهلكة بالأنشطة والمنجزة بالمؤسسة باستخدام مسببات التكلفة او محركات التكلفة و هي تعرف على أنها العامل الذي يقود و يوجه تكاليف النشاط المتعلقة بغرض تكلفة معين نحو سلوك معين و ضمن مدى ملائم خلال فترة معينة.

4 . مجتمعات التكلفة:

و هي تجميع أنشطة متجانسة تخضع لموجه تكلفة واحد ، و ذلك لإختصار عدد الأنشطة و موجهاتها فقد يمكن تجميع أنشطة والصيانة و برمجة الإنتاج في وعاء تكاليفي واحد باعتبار أن تكاليف هذه الأنشطة ترتبط ارتباطا وثيقا بموجه تكلفة واحد هو ساعات عمل الآلات ، او يمكن تجميع أنشطة اللف و الحزم و مناولة و تعبئة المواد في وعاء واحد و إعتبار أن المسبب الرئيسي للتكلفة هو أوزان المواد الخام ، و في بعض الأحيان يزداد او تقلص عدد مجتمعات تكلفة النشاط بحسب التجانس بين مجموعة الأعمال التي تتكون كل منها ، مما يؤدي تقسيم الهيكل التنظيمي الى مجموعة من الأنشطة يراعى فيها مدى تجانس الأعمال داخل كل نشاك ذ و كذلك ارتباط عناصر التكاليف بالأعمال التي تؤدي داخله.

المطلب الثالث : فوائد و اهداف محاسبة التكاليف على اساس الانشطة

اولا: فوائد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

، صفحة 4)Gupta تتمثل فوائد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في :

-تساعد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على خفض التكاليف من خلال توفير معلومات مفيدة لإدارة التكاليف. مما يساعد في اتخاذ القرار الصحيح

-توفر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الأهمية الواجبة للتكلفة غير التصنيعية التي تشكل جزءًا كبيرًا من التكلفة الإجمالية. تقليدياً، تم تخصيص التكاليف غير التصنيعية على أساس الحجم، وبالتالي، تم المبالغة في تقدير قيمة المنتجات ذات الحجم الكبير.

-توفر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات دقيقة وموثوقة عن التكلفة. تعتبر معلومات التكلفة هذه ضرورية للأساليب الحديثة في تحسين الإنتاجية مثل إدارة الجودة الشاملة وإعادة هندسة العمليات التجارية.

-تمكن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الإدارة من صياغة سياسة تسعير فعالة مع تحديد الأسعار.

-يتم تحديد تكلفة كل نشاط بمساعدة فوائد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة. هناك دقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات. هذه التقنية مفيدة في اتخاذ القرارات أو الشراء والتسعير التحويلي.

ثانيا : الاهداف

و تتمثل اهداف فوائد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في : (نادية، 2017، صفحة 6)

-التخصيص السليم للتكاليف الغير مباشرة.

-تحميل التكاليف الغير مباشرة على المنتجات

_ تركيزه على العلاقات السببية بين المنتجات و التكاليف

_ اهتمامه بمسببات التكلفة

_ ربط الأنشطة بموارد الوحدة و تحديد مقدار ما يستهلكه منها.

- _ تحديد مقدار كل منتج من الانشطة عن طريق مسببات التكلفة.
- _ معلومات هذه الطريقة تعد مدخلات رئيسية في التخطيط و إعداد الموازنات.
- توفير المعلومات اللازمة للتنبؤ بالتغطيات في طلب الانشطة المستهلكة للموارد نتيجة التغيرات في حجم وتشكيلة المنتجات او تقديم منتجات جديدة او إلغاء منتجات حالية.
- _ التنبؤ بما قد يحدث من عجز او زيادة في الموارد المتاحة نتيجة التاثيرات في الطلب على الأنشطة المستخدمة لهذه الموارد.
- _ المساعدة في الحد من التكلفة من خلال رقابة افضل على التكاليف.
- _ معرفة العلاقة السببية بين الانشطة و عناصر التكاليف.
- التحديد السليم للانشطة و مراحل الإنتاج يساعد الإدارة على تحقيق سياسة التحسين المستمر لتطوير مخرجات المؤسسة ككل.
- _ التركيز على الانشطة و الأحداث المسببة لاستهلاك الموارد يؤدي التخفيض في إدارة تكاليف المؤسسة.
- تقسيم الأنشطة يفيد في توضيح العلاقات المترابطة بين الانشطة الموجودة في الادارت الاخرى.

المبحث الثاني: اسس محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تطرقنا في هذا المبحث الى أسس محاسبة التكاليف على اساس الانشطة التي تعد طريقة تحسن الانظمة التقليدية للتكاليف و ذلك لانها تركز على الانشطة كغرض اساسي للتكلفة فالمبدا الاساسي لهذه الطريقة يرتكز على ان المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد بل تستهلك انشطة وهذه الانشطة هي التي تستهلك الموارد و على هذا فان الانشطة هي حلقة الربط الاساسية بين المنتجات (و اي غرض تكلفة اخر) والموارد .

المطلب الأول : مبادئ و افتراضات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

•اولا : المبادئ :

"يرتكز نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مبدئين أساسيين وهما : (ججيقة و نورة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في المؤسسات الخدماتية، 2018/2017، صفحة 26)

◀ الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف .

◀ المنتجات والخدمات تستهلك الأنشطة

• العلاقة بين أغراض الكلفة ومصادر الكلفة المستهلكة :

المصادر ← موجهات المصادر ← موجهات الأنشطة أغراض

المصادر : قياس تكرار وكثافة طلب الأنشطة على مصادر التكلفة.

الأنشطة : العمليات المنجزة من قبل الافراد والمؤسسات .

موجهات الأنشطة : قياس تكرار وكثافة الطلب على الأنشطة بواسطة أغراض التكلفة المتاحة لتكاليف الممكن تخصيصها إلى أغراض الكلفة .

أغراض الكلفة : هي المنتجات والخدمات المصنعة .

موجهات الكلفة : العناصر المؤثرة على كلفة النشاط."

•ثانيا : الافتراضات:(ججيقة و نورة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في

المؤسسات الخدماتية، 2018/2017، صفحة 27)

"إن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي نموذج استهلاك وليس انفاق حيث أن مضمون هذا الافتراض قد يكون الاكثر اهمية ولكي تتخفف التكاليف يجب ان تكون هناك تغيير في الانفاق .

تواجد العديد من المسببات استهلاك الموارد و توجد العديد من الانشطة التي يمكن تحيدها وقياسها .

إن مجموعات الكلفة متجانسة أي يعني أن كل مجموع يمثل نشاط واحد فقط او مجموعة من الانشطة المتجانسة.

إن جميع التكاليف في كل مجمع كلفة تكون متغيرة وإن التكاليف التي توصف بانها ثابتة في النظام التقليدي تتمثل في كلفة أنشطة التسهيلات".

و يقوم ايضا نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على مجموعة من الافتراضات هي(وردة، 2015، صفحة 41) :

1/الانشطة توجب إستهلاك الموارد و إقتناء الموارد بسبب حدوث التكاليف .

2/المنتجات(او العملاء) تستهلك الأنشطة .

3/محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نموذج إستهلاك و ليس إنفاق.

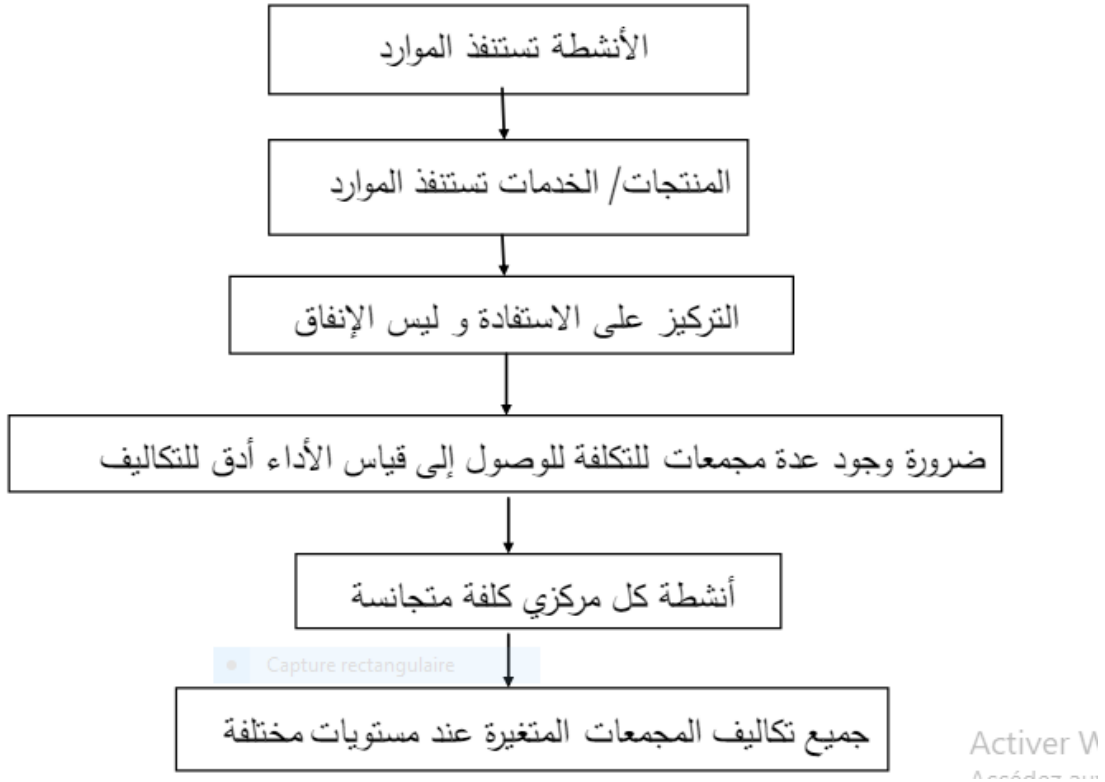
4/ توجد العديد من مسببات إستهلاك الموارد،و العديد من الأنشطة التي يمكن تحيدها و قياسها فيمكن تحديد العديد من مجموعات التكلفة بدلا من مجمع واحد.

5/ مجموعات التكلفة تمتاز بالتجانس .

6/جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة متغيرة (متناسبة مع النشاط)،و التكاليف التي توصف بأنها ثابتة في النظم التقليدية تتمثل في تكاليف الأنشطة على مستوى المؤسسة.

الشكل التالي يوضح أهم الافتراضات التي تقوم عليها محاسبة التكاليف على أساس الانشطة:

الشكل رقم (1): الافتراضات التي تقوم عليها محاسبة التكاليف على اساس الانشطة



المصدر: (هديب 2009, p. 45).

المطلب الثاني : المقارنة بين النظام التقليدي و محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و خصائصها

يرجع الإختلاف بين النظامين إلى إختلاف المبدأ الذي يقوم عليه كل من النظامين و يمكن ذكر أهم الفروقات بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و الأنظمة المحاسبية التقليدية كما يلي:

الجدول رقم (1): اوجه الاختلاف بين النظام التقليدي و نظام abc

وجه الاختلاف	النظام التقليدي	نظام abc
مجمع التكلفة	تجمع التكاليف في مراكز تكلفة . وتكون غير متجانسة ولا يربطها عامل واحد	تجمع التكاليف في مجموعات تكلفة على اساس مسببات التكلفة . و كل مجمع به تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس المسبب
تخصيص التكلفة الغير مباشرة	تخصص التكاليف الغير مباشرة على اساس حجم الانتاج او ساعات دوران الالات	تخصص التكاليف على المخرجات من واقع مجموعات تكلفة الأنشطة باساس مناسب لمسببات التكلفة
موضوع التكلفة	تركز جميع التكاليف على عنصر واحد هو وحدة المنتج او الخدمة	يتعدد الموضوع فقد يكون مخرجات العمليات . خطوط

الانتاج او التكاليف المتعلقة بالانتاج الخ...		
المعلومات الوفيرة و الدقيقة المتحصل عليها كمخرجات للنظام تساعد في ترشيد القرارات الادارية	تحمل التكاليف على اساس المنتجات بالزيادة او النقصان و بالتالي المعلومات المتمثلة كمخرجات للنظام غير موثوقة .و بالتالي فهذا النظام لا يدعم ترشيد اتخاذ القرار	دعم عملية اتخاذ القرارات
مرتفعة .و يرى البعض ان هذا راجع لكبر المنظمة التي تعتمد على الانظمة في انتاجها	منخفضة فهي مناسبة اكثر للمنظمات الصغيرة و التي تتصف بمزيج بسيط من المنتجات	تكلفة التطبيق

المصدر: (عبدالله، صفحة 18)

ثانيا :خصائص محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تتميز محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بعدة خصائص نذكر منها ما يلي : (سكينة،

2019/2020، صفحة 28)

-تساعد في اختيار الفرصة المتاحة امام المؤسسة لتخفيض التكاليف بدقة و وضوح،وذلك ببيان المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج او الخدمة والانشطة التي تساهم في تكوينه وتصنيفها،وتخفيض تكلفة أي نشاط او توقيفه يؤدي الى تخفيض التكلفة الاجمالية وذلك يعد هدف وسبب وجود هذا الاسلوب لاسيما في المؤسسات ذات المنافسة العالية.

-هي اداة فعالة لتقييم الاداء،حيث يبذل العاملون جهودهم لتخفيض التكلفة و بهذا الاسلوب تحدد الانشطة و المشرف على كل منها.

-يساهم في زيادة تكلفة اداء الانشطةو تقديم معلومات صحيحة ممايؤدي لاتخاذ القرارات الصحيحة.

-يعظم الارباح من خلال السيطرة على النوعية و تحسينها،لذلك يستوجب وجود عنصر اداري يؤمن بإدخال مهوم هذا الاسلوب.

-يساعد في تتبع التكاليف اعتمادا على مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد و الانشطة،بعدها يبين الانشطة واهداف التكلفة وهذا ممايؤدي لزيادة درجة الدقة في تخصيص التكاليف الغير مباشرة.

-يعتمد على العديد من الاسس لتحميل المصاريف الغير مباشرة حيث تتلائم مع طبيعة الانشطة ومدى استهلاكها للموارد المخصصة لما صرف في عملية الانتاج من وقت وجهد,و اسس اخرى ملائمة تحدد من منطلق لا يخرج عن اطار الانشطة المسببة للتكاليف ومقدار تحقيق اهداف التكلفة لتلك النشاط.

-ملائمته مع كل القطاعات,و اثبات امكانياته في القطاعات الصناعية متقدمة التكنولوجيا للتسيير والتصنيع,و في الاساس محاسبة التكاليف انطلقت من هذا الوسط ثم عمم على القطاعات والنشاطات الاخرى .

-تحقيقه لمبدا الاساسي لمحاسبة التكاليف لتطابقه مع تنظيم المؤسسة الذي يوصل الاساس لمجمل الانشطة الضرورية للحصول على المخرجات, فالتطابق يسمح بتتبع التكاليف واستهلاك الموارد ومرافقة عملية ضبط وترتيب الانشطة واعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الانشطة للمساهمة في ايجاد القيمة المضافة للمؤسسة و مستخدميها و الزبائن وهذا ما يساهم في نجاح المؤسسة.

المطلب الثالث: مقومات استخدام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة و استخداماتها

اولا: مقومات استخدام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة

تقوم محاسبة التكاليف على اساس الانشطة على جملة من المقومات : (جقيقة و نورة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في المؤسسات الخدمائية، 2018/2017، صفحة 30)

✓"الانشطة حيث يعتبر النشاط : هو البؤرة التي يركز على هذه الطريقة اذا تم استخدامه في المؤسسة على انها مجموعة متتالية من الانشطة التي تهدف الى تقديم خدمات ذات قيمة أفضل إلى العملاء والغرض من كل نشاط زيادة قيمة المنتج بالنسبة للعميل حيث يتكون النشاط من مجموعة من العمليات والاجراءات التي يتشكل فيها بينما جوهر العمل الذي يتم ادائه داخل المؤسسة

✓ **مجمع تكلفة النشاط**: تصنف وتوزع الانشطة على مجتمعات لتسهيل تحديد العلاقة بين

الوحدات ,ويتم التوزيع على اساس وحدات متجانسة داخل المجموعة .

✓ **وحدة التكلفة** : هي الوحدة التي يتم تحميل التكاليف على اساسها.

✓ **مسبب التكلفة**: مسبب التكلفة هو السبب الاصلي لي حدوث التكلفة الفعلية.

✓ **الموارد** : هي المدخلات الاساسية الانشطة كما يصعب تحليلها.

ثانيا :إستخدامات(ABC)

له استخدامات كثيرة في قطاعاتو مجالات متعددة نذكر منها التالي:(منصوري، 2016، صفحة 30)

✓ **تخصيص التكاليف**:التغيرات الكبيرة في بيئة الاعمال الحديثة و الاستخدام المكثف اتمام العملية الإنتاجية او تقديم الخدمة، تعد هذه كتحفيز لإدارة المؤسسة لتبني نظام تكاليف حديث يخصص التكاليف الغير مباشرة بأكثر دقة،فتخصيص التكاليف يحقق الدقة لحساب تكلفة المنتج او الخدمة و هو من احد العوامل التي تميز المؤسسة عن غيرها.

✓ **تسعير المنتج او الخدمة**:تقيس محاسبة التكاليف على اساس الانشطةتكلفة المنتج بدقة و تسعيره بسعر تنافسي،حيث ان المعلومات الناتجة عن النظام الجديد تستخدم لإعادة تسعير المنتج او الخدمة.

✓ **المساعدة في إتخاذالقرار**:يوفر للمديرين المعلومات المساعدة لإتخاذ القرارات التنفيذية و الاستراتيجية التي تحسن مستوى عمليات التشغيل بصفة عامة.

✓ **تخفيض التكلفة**:يخفض التكلفة و ذلك بتحديد و استبعاد الانشطة التي لا تزيد من قيمة المنتج او الخدمة.

✓ **تطوير الموازنة**:يوفر معلومات أكثر دقة لإعداد الموازنات التي تعد أساسية لتقييم الأداء ووسيلة رقابية لتحقيق الأهداف المستقبلية.

✓ **تصميم المنتجات او الخدمات الجديدة:** يزود المديرين بمسببات التكلفة مما يؤدي لمساعدة المديرين في إتخاذ قرارات أفضل في تصميم و تسعير و تسويق للمنتج او الخدمة.

✓ **تحليل ربحية العمل:** يحلل ربحية العميل فهو هدف التكلفة الاول بالنسبة للشركة و من تفهم اكثر للربحية.

✓ **قياس الأداء:** توفير المعلومات المتنوعة و هي مقاييس للأداء فتعتبر تكاليف الأنشطة مؤشرات للمدخلات من الموارد، و حجم و معدل محرك التكلفة مؤشر للكفاءة و الانتاجية.

✓ **تحسين الاداء:** هي العمود الفقري لمحاسبة التكاليف على اساس الانشطة، و يساعد في فهم تكثر لإحتياجات العملاء.

✓ **الرقابة على التسيير:** يوفر معلومات دقيقة عن كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالانشطة المختلفة، من خلال دقة هذه المعلومات تفعل الرقابة على التسيير، إضافة على انه يمثل آلية الرقابة على التكاليف و إدارتها على المدى الطويل و كذلك يساهم في إدارة التكلفة من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة.

المبحث الثالث طبيعة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة

سننظر من خلال هذا المبحث على اهم التغيرات و الاضافات التي جاءت بها محاسبة التكاليف على اساس الانشطة فمحاسبة التكاليف على اساس الانشطة تمتاز بأسلوب تحليلي دقيق وشامل لحساب تكاليف المنتجات و الخدمات فهو يسمح بفهم افضل و اشمل للنفقات و مسببات حدوثها مما يؤدي الى معرفة التكاليف التي لا تضيف قيمة مما يسمح للمسيرين بتخفيضها او التخلي عنها .

المطلب الاول فلسفة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة

"التطورات التي مست الأنظمة الإنتاجية للمؤسسات وخاصة تكاليف الإنتاج بدخول المصطلحات الجديدة، نظام المخزون الصفري، نظام التوقيت الحالي، لضعف نظام التكاليف التقليدية لعدم استطاعتها على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ما الجئنا إلى محددات

جديدة لتكاليف الانتاج كفيلة بإعطاء نتائج دقيقة عن تكلفة الخدمة وحجم الموارد التي استخدمت في الانتاج بإضافة إلى توفير اساليب تقييم الاداء في المراكز المختلفة والربط بين مجموعة الموارد المخصصة للمركز والمسؤول عن أداء هذا المركز ,ولهذا ظهر التكاليف على أساس الأنشطة كتجسيد واضح وتعميق لاستخدام معيار السبب- النتيجة عند تخصيص التكاليف الإضافية وتبيان قاطع لأهمية تخصيص التكاليف وفقا لمسببات حدوثها وعلى أساس علاقات سببية ذات معنى مفيد يعتد به

الاعباء تعتبر المستهدف الاساسي في طريقة التكاليف على اساس الانشطة التي تربط بين الموارد والانشطة ,ثم بين الانشطة واهداف التكلفة ,وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص الأعباء بطريقة مباشرة في حين انها تعتبر و تعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية .

إن هذه الاخيرة حققت المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية في ما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة , الذي هو الاساس لمجمل الانشطة واعادة ترتيبها , بهدف تحديد الانشطة التي تساهم في ايجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنها وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل قدرتها على المنافسة بحيث تمكنها من تحديد علاقات الانشطة فيما بينها وعلاقتها بالموارد واهداف التكلفة ضمن شبكة او خريطة الانشطة وتحميل للأعباء بناء على عدة مسببات التكلفة والتكلفة وهذه ميزة تتميز بها سائر الطرق الاخرى(نمر و سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، 2013، صفحة 69)

المطلب الثاني : الافكار الجديدة التي جاءت بها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تتمثل الافكار الجديدة التي جاءت بها محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في ما يلي
(خالدي، 2018، صفحة 133)

-تسيير الأنشطة يزيد توضيح عمل المنظمة و زيادة التحكم في الانتاج .

_الحد من التباينات الموجودة الأنشطة.

- _بناء وسائل مراقبة التسيير " حساب التكاليف ، لوحة قيادة المؤشرات " .
- _تتبع الأداء المحقق في احسن الظروف في كل مستوى.
- _تشخيص المسببات الاصلية للتكاليف و أداء المنظمة .
- _التنظيم داخل المنظمة و تحقيق الاداء بكل كفاءة و فعالية.
- _حذف النشاطات التي تكلفتها اكبر من قيمتها و البقاء على النشاطات التي تكون قيمتها اكبر من تكلفتها .
- _تقييم كل العناصر التي دخلت في العملية الانتاجية و عدم الاكتفاء بتقييم تكاليف المنتج وحده.

_اتخاذ القرارات الصحيحة و الصائبة .

_تحليل عدة متغيرات تتعلق بموضوع التكلفة.

_دراسة انشغالات المؤسسة.

المطلب الثالث :عوامل نجاح و تقييم محاسبة التكاليف على اساس الانشطة

اولا:عوامل نجاح محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

هناك مجموعة من العوامل التي ينبغي تواجدها وتوفرها لإنجاح وتطبيق محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة ، وتتمثل تلك العوامل فيما يلي: (منصوري، 2016، صفحة 62)

*** مساندة و دعم الإدارة العليا:** إن تطبيق محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة يتطلب وقتنا و موارد كافية لتطبيقه، وتتمثل هذه بمساندة الإدارة العليا سواء كانت مساندة مادية أم معنوية التي تعد من سمات نجاح التطبيق.

* **ربط تقويم الأداء بالمكافآت:** من المهم ربط تقويم الأداء بالمكافآت، ويعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ملائم لذلك، إذ حين يشعر العامل أن نتائج تطبيق النظام تقوم أدائه فإنه سوف يساعد في نجاح تطبيق النظام .

***بطل التغيير:** بطل التغيير يراد به أي فرد يملك جهداً خاصاً لإحداث التغيير وتملك مهارة عالية وله تأثير سلوكي في المنظمة وكذلك القدرة على إقناع الآخرين .

***التدريب:** بعد التدريب منهما لإنجاح تطبيق الأسلوب بدءاً من المدير الأعلى حتى أدنى مستوى المساعدة لعامين المهمين لفهم آلية عمل الأسلوب ولماذا يوفر مقاييس ومعلومات أفضل.

ثانياً: تقييم محاسبة التكاليف على اساس الانشطة

لتقييم محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة لابد لنا بان نسلط الضوء على اهم المزايا و الانتقادات لمحاسبة التكاليف على اساس الانشطة فمن اهم مزاياها و انتقاداتها التالي :

المزايا :

و تتمثل مزاياها في : (ججيقة و بريارة نورة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في المؤسسات الخدمائية، 2018/2017، صفحة 32)

✓يساعد على تحديد الاحداث والانشطة المسبقة للتكلفة تحديدا دقيقا .

✓يفيد في توزيع التكاليف غير المباشرة.

ان قياس التكلفة على اساس النشاط يساعد على نجاح جهود الادارة في مجال خفض التكلفة من خلال الاليات التالية :

- تخفيض الزمن والجهد .

- استبعاد الانشطة غير الضرورية .

- اختيار الانشطة ذات التكلفة المنخفضة .

- مشاركة الانشطة .

- اعادة توزيع المواد غير المستخدمة".

ايضا هنالك مزايا اخرى نذكر منها التالي:(خاليفةريحانة.حمزة، 2022، صفحة 199)

✓تساهم محاسبة التكاليف على الانشطة في إعداد الميزانيات القائمة على أساس النشاط حيث تستخدم كأداة مراقبة تساعد في تقييم أداء المؤسسة .

✓تتوافق محاسبة التكاليف على أساس الانشطة مع المبدأ إستقلالية الدورات ومبدأ إجراء المقابلات من خلال عدم تخصيص تكاليف الفترة المالية السابقة مع تكاليف الدورة الحالية وهو ما لا يتم تجنبه في طرق التقليدية .

✓تلعب محاسبة التكاليف على أساس الانشطة دورا مهما في التحكم في التكاليف الغير مباشرة.

الانتقادات:

كأي وجهة نظر أو طريقة تواجه لها انتقادات و كذلك وجهة للتكاليف على أساس الانشطة أهمها:(ججيقة و بربارة نورة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في المؤسسات الخدماتية، 2018/2017، صفحة 32)

✓ التكاليف على أساس الانشطة ناتج من تطور الطرق التقليدية الذي يبحث في علاقة النتيجة مع السبب مع إدخال تفاصيل أكثر في مراكز الانشطة .

✓ تأخذ وقت كبير ودراسة دقيقة لاعتماد تكاليف على اساس الأنشطة بصفة رئيسية على الاختبارات السليم للمسببات التكلفة .

✓ عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذه الطريقة حيث يحتاج الى وعي تكاليفي ودراية كافية من قبل المحاسب وهذا ما ينقص مستخدمي الطرق التقليدية .

✓ صعوبة استخدام في المؤسسات الخدماتية ما يصعب الحصول على البيانات .

✓ان تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة يحتاج الى جهد كبير وتكاليف مرتفعة واضاعة للوقت وهو ما يجعله صعب التطبيق والعزوف عنه من قبل بعض الشركات .

و ايضا بعض الانتقادات الاخرى من بينها:(خاليفةريحانة.حمزة، 2022، صفحة 199)

✓تهتم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالخطط طويلة المدى ولكن المؤسسات تحتاج الخطط قصيرة المدى لإتخاذ القرارات الصحيحة في الوقت المناسب .

✓عدم إهتمام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالأنشطة التي تتم بعد الانتاج

خلاصة الفصل الاول

في هذا الفصل تم التطرق لأهم النقاط المتعلقة بمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، إبتداء بتعريفه فهو طريقة هدفها تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف، من خلال التركيز على النشاط الذي يعتبر كحلقة وصل بين التكاليف و أغراض التكلفة، فالمبدأ الأساسي لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو أن المنتجات او اي غرض تكلفة كان لا يستهلك موارد و إنما يستهلك أنشطة و هذه الأنشطة بدورها تستهلك موارد.

توجه محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة التركيز نحو الأنشطة الأساسية التي لها تأثير على تكاليف المنتجات أو الخدمات، فهي تساعد على الفهم العميق للتكاليف و تساعد في تحديد الأولويات بشكل أكثر دقة ، بإختصار فهي تعتبر أداة قيمة للشركات لفهم و تحليل تكاليفها بشكل أفضل، وتحسين كفاءتها وربحيتها في بيئة الأعمال المتغيرة باستمرار .

الفصل الثاني: محاسبة التكاليف على اساس الانشطة وتخفيض تكاليف الانتاج.

تمهيد

ظهرت محاسبة التكاليف مع ظهور الثورة الصناعية وهذا التطور الحاصل جعل محاسبة التكاليف اساسية في المشاريع ومؤسسات الصناعية لأهميتها البالغة كونها توفر المعلومات اللازمة للإدارة والمالك حول النفقات كما تعتبر أداة تنظيمية وحسابية على تكاليف الانتاج ورقابية .

كما انها تعتبر أساسية في تحديد سعر تكلفة المنتج النهائي حيث نجدها في العمليات الانتاجية لامتلاكها عدة طرق عديدة منها التقليدية وحديثة في حساب وتخفيض تكاليف الانتاج من بينها طريقة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة ومن خلال ما سبق حاولنا تقسيم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : ماهية محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني:اساسيات حول تكلفة الانتاج.

المبحث الثالث :محاسبة التكاليف على اساس الانشطة وتخفيض تكلفة الانتاج.

المبحث الاول: ماهية محاسبة التكاليف

العمل بمحاسبة التكاليف في المؤسسات أصبح أمر ضروريا لأهميتها البالغة في تزويد المؤسسات بالمعلومات اللازمة حول بيئة العمل المتطورة وكذلك العمل على التكاليف ومدى تأثيرها على المؤسسات والعالم الصناعي.

المطلب الاول: مفهوم محاسبة التكاليف

اولا النشأة

هي فرع من فروع المحاسبة يختص بالمؤسسات الصناعية والتجارية, الزراعية, الخدمية ظهرت بعد الثورة الصناعية حيث أصبح مالك المشروع ليس هو مدير المشروع اي انفصال الملكية عن الادارة لان المحاسبة المالية لا يمكن ان تعالج هذه الحالات و حتى يكون المالك على دراية بتكاليف قبل بداية الانتاج أو صناعة , وساهما كذلك في ظهورها زيادة المنافسة والتطور التكنولوجي (فريق عمل دفتره، 2024)

ثانيا: تعريف محاسبة التكاليف

"تعتبر محاسبة التكاليف اداة عملية وعلمية هدفها تحقيق غايات محددة كما لها اهمية كبيرة في الادارة لا اعتبرها منهج متكامل قادر على إعطاء المعلومات محددة ولازمة في أي مشروع اقتصادي لمساعدة الادارة في مختلف الوظائف من ناحية التخطيط والرقابة و اتخاذ القرارات". (عبد الله الرزق و وراة الخليل، 1999، صفحة 7)

"ويعرف معهد محاسبي التكاليف بلندن محاسبة التكاليف بانها :

محاسبة التكاليف يبدا العمل بها مع حدوث النفقة او الالتزام بها وصولا الى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة". (عبد الله الرزق و وراة الخليل، 1999، صفحة 7)

"كما تعرف بأنها : هي عبارة عن مجموعة من القواعد والقوانين التي تسمح بجمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف مع حساب وتحليل التكاليف المختلفة كالإنتاج والخدمات لإعطاء

المعلومات الازمة ومحددة للإدارة لاستخدامها في مختلف الوظائف كتحقيق الاداء والتسعير". (محمد الشريف تيتي، 2015، صفحة 9)

تعرف أيضا :على انها مجموع الخطوات و الاجراءات التي تجمع المعلومات و تبويبها على حسب التكلفة سواء كانت سلع اوامر انتاجية او مراحل انتاجية و الخروج بتقارير تساعد الادارة في اتخاذ قراراتها(الجعيري، 2001، صفحة 13)

"وكما تعرف على انها نوع من انواع المحاسبة التي تحدد تكلفة انتاج الوحدات المنتجة و الرقابة على عناصر الانتاج للتخطيط و رسم السياسات".(عبدالناصر ابراهيم نورعليان، 2002، صفحة 12)

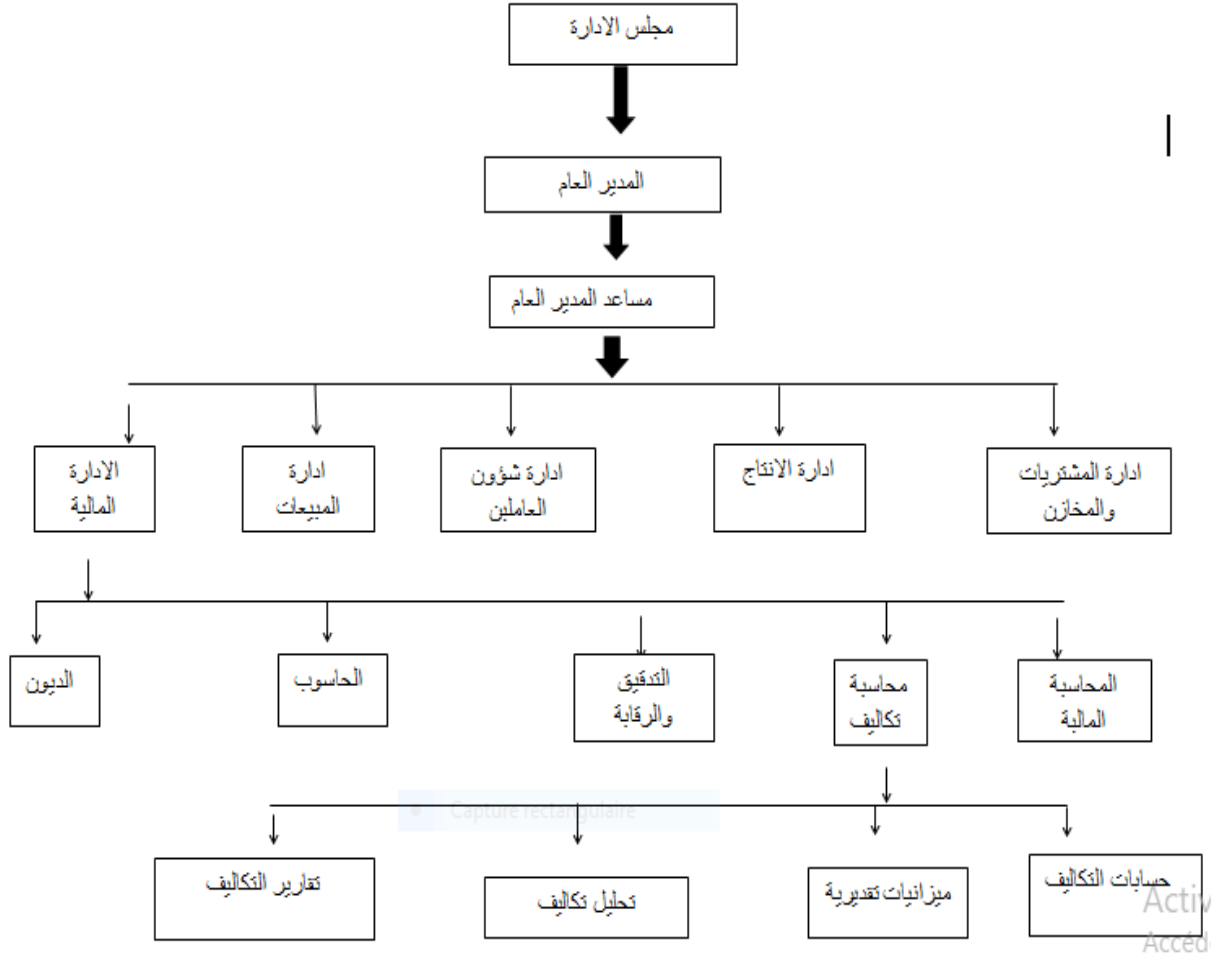
وفي الاخير نستنتج أن محاسبة التكاليف هي عبارة عن :أداة مساعدة في اتخاذ القرارات من طرف إدارة المشروع من حيث الحصول على المعلومات حول الاطراف الداخلية لكونه لديه دراسة تفصيلية وقواعدها تتناسب مع الجهاز الاداري كما أنها تهتم بدراسة النفقات .

ثالثا تعريف التكلفة :

■ تعرف بصفة عامة كونها :احتساب مقدار التضحية بالموارد بالمقابل الحصول على منفعة مستقبلية والتي بالضرورة تؤثر بالنقصان على الموجودات . (علي الجبالي و السامرائي، 2000، صفحة 9)

■ اما التعريف الحديث للتكلفة : فهي قيمة التضحية بالموجودات (دون الاشارة على الحصول للمنفعة)،عند الحصول على إيراد مع نفاذ الكلفة نسميها مصاريف لكوننا حصلنا على منفعة وعندما يكون العكس تنتج لنا خسارة لعدم حصول إيراد (منفعة) الاعتبار الخسارة كلفة كذلك". (علي الجبالي و السامرائي، 2000، صفحة 9)

الشكل رقم (2): موقع قسم التكاليف في الهرم التنظيمي



المصدر: (علي الجبالي و السامرائي، 2000، صفحة 13)

المطلب الثاني: علاقة محاسبة التكاليف بأنواع المحاسبة الاخرى

اولا :علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

العلاقة تكون في نقاط التشابه والاختلاف المتمثلة في الجداول:

أوجه التشابه:

الجدول رقم(2): أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
تعتبر مكملة للمحاسبة المالية حيث تويدها بالبيانات التفصيلية, فعند إعداد الحسابات الختامية تقدم محاسبة التكاليف تكلفة المخزون السلعي وتكلفة الانتاج التام والانتاج تحت التشغيل وقسط اندثار الموجودات الثابتة .	تعد البيانات الاخرى المتعلقة بالموجودات والمطلوبات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي أي أن كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية.
تتبعان نفس المبادئ والسياسات والاجراءات المحاسبية.	في الميزانية العمومية تحت فقرة الموجودات المتداولة هناك مخزون سلعي آخر المدة وهذا الفرع تقوم باحتسابه محاسبة التكاليف.

المصدر: (علي الجبالي و السامرائي، 2000، صفحة 12)

أوجه الاختلاف:

الجدول رقم(3): أوجه الإختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

وجه الاختلاف	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
نوع البيان	بيانات عن علاقة المنشأة بالغير . بيانات إجمالية عامة بيانات تاريخية تهتم بالماضي بيانات فعلية بيانات نقدية بيانات عن النفقات والايرادات بيانات موضوعية والمؤكدة	بيانات عن حركة الأصول داخل المؤسسة بيانات تفصيلية وتحليلية بيانات تخص الماضي والحاضر والمستقبل بيانات فعلية وتقديرية أو معيارية بيانات نقدية وكمية بيانات عن النفقات فقط بيانات تتسم بالمرونة والسرعة
الهدف من تقديم البيانات	تحديد نتائج أعمال المشروع من أرباح وخسائر وتصوير المركز المالي	تحديد تكلفة الوحدات المنتجة والمباعة وتكلفة إنتاج الوحدات تحت التشغيل والرقابة على هذه التكاليف
المستفيد الاساسي من البيانات	المستثمرون وأصحاب رؤوس الاموال والمقرضون والدائنون من الخارج	إدارة المشروع نفسه
الفترة التي تقدم عنها البيانات	عادة ما تكون سنة مالية	يفضل أن تكون قصيرة نسبيا

المصدر: (عبد الله الرزق و وراة الخليل، 1999، صفحة 20)

ثانيا: علاقة محاسبة التكاليف ومحاسبة الإدارية (جحيش، 2024/2023، صفحة 12)

"التطور الذي شاهده علم الادارة في إتخاذ القرارات وتحليل البيانات هذا ما جعله الى إستخدام محاسبة التكاليف للاستفادة من البيانات وتطور أجهزة الحاسوب لذلك ظهر مفهوم المحاسبة

الادارية والذي يعني الادارة من خلال الاعتماد على البيانات والمعلومات المحاسبية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

ثالثا: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الضريبية

باعتبار أن المحاسبة الضريبية تهتم بحساب الدخل الخاضع للضريبة ,اعتماد على القوانين واللوائح الضريبية المطبقة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين ,فإن محاسبة التكاليف تساعدها على حساب الضريبة المستحقة لتحديد التكاليف الفعلية للنشاط .

رابعا: علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات :

إن علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات مستمد من الترابط القوي والصلة القائمة المستمرة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية حيث يقوم مدقق الحسابات بتدقيق كافة البيانات والمعلومات التفصيلية المتعلقة بمحاسبة التكاليف من أجل التوصل إلى النتيجة الحقيقية الأعمال المؤسسة."

المطلب الثالث :اهداف و وظائف محاسبة التكاليف

1/اولا:الاهداف :

لمحاسبة التكاليف سنتناول هذه الاهداف بشيئمن التفاصيل وهي : (عبد الله الرزق و وراذ الخليل، 1999، صفحة 10/09)

1•قياس التكلفة :وهي مجموعة القواعد والأساليب الواجبة لتحديد التكاليف بعد حصولها فعلا ويساعد هذا في :

■يساعد في تحديد سعر بيع الوحدة من الانتاج .

■يساهم في ترشيد التكلفة من خلال مقارنة الرقم الفعلي و الرقم المعياري لتكلفة الوحدة .

■يساهم في ضبط كمية الانتاج والمبيعات التي تتحقق عندها افضل ربحية ممكنة في ظل الظروف والامكانيات المتوفرة .

■ مساعدة المحاسب المالي في تقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة الصنع والمنتجات تحت الانتاج .

2•**الرقابة على التكاليف** : ونقصد بها التأكد من سير العمل بطريقة حسنة وفقا البرامج المحددة مقدما وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعة ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الاجراءات المصححة .

■**الرقابة المانعة** : تمنحهم القدرة على التقيد بالتكاليف المحددة مسبقا في حدود التكاليف الفعلية لها مع قدرتها على تفادي الوقوع في الاخطاء .

■ **الرقابة المصححة** : يتم فيها مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعمول بها ويكون بعد انتهاء عملية الانتاج .

3• ترشيد قرارات الادارة والمساعدة في رسم السياسات.

- كما أن هناك أهداف اخرى نلخصها في مايلي : (عبدالناصر ابراهيم نورعليان، 2002، صفحة 18)

1 تحديد تكلفة الانتاج لوحدة او مرحلة انتاجية او قسم معين فتحديد التكلفة يساهم في تحسين جودة القرارات المتخذة التي بدورها تسعر الوحدات المباعة و تضبط التكاليف و كمية المنتجات المباعة التي توفر اقصى ربحية ممكنة و ايضا تحديد التكلفة و قياسها يساهم في التعرف و تحليل سلوك عناصر التكاليف و اعداد قائمة الدخل و تحديد المخزون السلعي المصنع و نصف مصنع .

2 الرقابة على التكاليف والعمل على تخفيض تكلفة المنتجات تساعد دراسة البيانات الملقاة من ادارة الانتاج و التكاليف على خفض التكلفة مع المحافظة على النوعية عن طريق تغيير ماله اولية او سلعة و تصميمها و مراقبة اداء العمال و التقليل من الوقت الضائع أو المنتجات التالفة وتغيير الآلات لزيادة الكفاءة ونظام التكاليف المعيارية المقدره و الميزانيات التقديرية يؤثر على تفعيل الرقابة على الأداء وضبط التكاليف.

3 مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات تقوم محاسبة التكاليف بالتقارير عن الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات في مستويات مختلفة من الإنتاج و تقارير عن الطاقة الغير مستغلة او ان سلعة ما تحقق الخسارة او سوقا ليست ذات جدوى فتقوم الادارة بتحليل هذه التقارير و اتخاذ القرارات الادارية التي تتفادى وقوع الخسائر و التقليل منها.

4 المساهمة في إعداد الموازنات التقديرية توفر محاسبة التكاليف بيانات لإعداد ميزانيات بيها معلومات مالية و محاسبية يتوقع حصولها مستقبلا فتعتمد على تحليل سلوك التكاليف بالاعتماد على البيانات التاريخية و توقعات مستقبلية فهي وسيلة عرضها الاساسي المقارنة و التقييم .

5 المساعدة في وضع سياسات التسعير البيانات الموضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلعة المنتجة تساعد في سياسة التسعير بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الانتاج و تحقيق ربح معين يحدد وفقا لظروف اقتصادية و ظروف المنافسة و دخول اسواق جديدة.

6 تسجيل العمليات ذات الطابع المتعلقة بتكلفة الإنتاج و تحليل البيانات و المعلومات للوصول للنتائج و متابعة عناصر الانفاق و طبيعة كل عنصر و ارتباطه بالمشروع او الانتاج او البيع و الخروج بتقارير و قوائم مالية تساعد في اتخاذ القرارات و رسم السياسات.

ثانيا:وظائف محاسبة التكاليف(الجعبري، 2001، صفحة 14)

1/التحليل:تحليل بيانات التكلفة الفعلية و تصنيفها و ربطها بمنتج او مرحلة او قسم معين

2/التسجيل :تقوم محاسبة التكاليف بالتدوين في السجلات المناسبة ، وفق المعايير و الأسس للرجوع و الاستفادة منها عند الحاجة

3/التفسير:اي تفسير التقارير و تقديم توصيات و اقتراحات لمساعدة الادارة قي اتخاذ القرارات المختلف

4/اعداد الموازنات التخطيطية الموازنة:يقوم محاسب التكاليف بإعداد الموازنات التقديرية لتمكين الادارة بمقارنة التكاليف المعيارية الواردة بها مع التكاليف الفعلية و حديد الانحرافات و العمل على معالجتها.

المبحث الثاني : اساسيات حول تكلفة الانتاج

اصبح الانتاج والانتاجية من المصطلحات المهمة بعد الثورة الصناعية لتزايد الاستهلاك وكذلك اهتمام المؤسسات بالتكاليف وأخذت كذلك محاسبة التكاليف حيزا أكبر في بيئة الأعمال المعاصرة هذا ما سنعالجه في هذا المبحث.

المطلب الاول : تعريف الانتاج و سعر التكلفة

اولا: تعريف الانتاج

يعرف الانتاج من الجانب المحاسبي الجزائري فهو كل نشاط يخلق سلعا أو خدمات مادية كانت أو غير مادية يتم تبادلها في السوق. (عماري، 2014، صفحة 6)

أما الانتاج من الجانب الاقتصادي على انه العملية التي تنسق كل عوامل الانتاج للحصول على المواد و الخدمات الصالحة لرغبة معينة . (عماري، 2014، صفحة 4)

ويعرف ايضا كل عمل يخلق ناتجا صافيا بمعنى ان العمل يضيف مقدار من الموارد أكبر من ذلك المقدار الذي يكون قد تم بذله في عملية الانتاج . (عماري، 2014، صفحة 5)

يعرف أيضا :هو عملية أو عملياتتكون لها علاقة مع المدخلات وناتج (عناصر الانتاج) وتكون الانجاز هدف وبهذا تتحول المدخلات الى مخرجات . (عماري، 2014، صفحة 3)

وتتمثل عناصره في أربعة عناصر :

1•الموارد الطبيعية :وتتمثل المواد الطبيعية والقوة المحركة والارض.

2•راس المال

3•العمل

4•الادارة"

وفي الاخير نستنتج أن الانتاج هو عبارة نشاطات أو عوامل تسمح لنا بالحصول على مواد أو خدمات حسب الحاجة.

ثانيا : **سعر التكلفة**(عراقبي، دروس في المحاسبة التحليلية عراقبي ، 2018/2017، صفحة 22)

"يعرف على أنه :اجمالي التكاليف التي يتحملها منتج أو خدمة مقدمة في نهايةمرحلة الانتاج(أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع ،وبمعنى اخر، فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى تكلفة وحيدة وهي مجموع التكاليف التي تتعلق به .

"ويعرف كذلك : التكلفة النهائية لمنتج معين في مرحلته الاخيرة ، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه".

تكلفة الإنتاج:

"تكون هذه في عملية الإنتاج حيث ترافق المنتج من بدء العملية إلى العملية إلى مرحلة الدخول المخازن والبيع كما أنها تشمل مجموعة من الأعباء والتكلفة الشراء وتكلفة التصنيع المباشرة وغير مباشرة .

كما أن يمكن صياغة تكلفة الإنتاج في معادلة ":(عراقبي، دروس في المحاسبة التحليلية،

2018، صفحة 28)

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستهلكة + مصاريف التصنيع (المباشرة / غير مباشرة)

المطلب الثاني : طرق حساب تكلفة الانتاج

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى الطرق التقليدية والحديثة لحساب التكاليف:

"أولا طرق التقليدية : (منصوري، 2016، صفحة 34/27)

طريقة التكاليف الكلية :

يطلق عليها اسم مراكز التحليل وكانت تطبق على مجال واسع في فرنسا كما انها تقسم المؤسسة الى اقسام ووظائف حسب الهيكل التنظيمي لها .

تتمثل خطواتها في :

معالجة التكاليف المباشرة : تكون خاصة بتكلفة وحيدة كأجور العمال

معالجة التكاليف غير مباشرة : لكونها تتدخل مجموعة من الوظائف و المواد الاولية والاقسام في التكلفة لهذا لا يمكن اعتبارها تكلفة مباشرة

تحميل تكاليف المنتجات الرئيسية على المنتجات

مزايا طريقة التكلفة الكلية :

الاستعمال الواسع لها من طرف المؤسسات الانتاجية

رقابة على التكاليف بكل الاقسام

تعمل على تحديد التكاليف الغير مباشرة الموجودة بكل قسم عند حساب التكاليف واسعار التكلفة

تسهل التسيير لكونها تحدد مراكز المسؤولية

عيوبها تتمثل في:

شح الطريقة في اعطاء المعلومات اللازمة والتوجهات المستقبلية

ايجاد صعوبات في المؤسسات التي تتبع استراتيجية التنوع وتحديد المنتجات في تقسيم مراكز العمل

طريقة التكاليف الجزئية :

يكون تحصيل حسب مستوى النشاط اي يكون التحصيل جزئي للتكاليف كما انها تحمل هذه

الطريقة ثلاث طرق اخرى

اولا: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

يكون فيها الحساب على مستوى النشاط المتفق عليه كونه نشاط عادي الاعباء الثابتة

مزاياها تتمثل في:

تمكن عوامل الانتاج من عدم التدخل في التكلفة

ايجاد الثغرات التي سمحت بعدم استخدام الطاقة الانتاجية الغير مستغلة .

ثانيا: طريقة التكلفة المتغير

تعتبر فيها تسعير المنتجات هو الاساس في حساب التكلفة للوحدة كما ان من مبادئها ان مكوناتها اعباء تتغير بتغير حجم النشاط وكذلك يتم معالجة التكاليف الثابتة لتحديد النتيجة عكس التكاليف المتغيرة التي يتم توزيعها على المنتجات ومن عيوبها انها عدم التميز بين الفترة القصيرة وطويلة الاجل لكن رغم ذلك تساعدنا في حل مشكلة توزيع التكاليف المباشرة وغير مباشرة .

ثالث: طريقة التكلفة الهامشية

هي التغيرات الحاصلة نتيجة التغيرات في الكميات المنتجة للمنتج الواحد سواء بزيادة او النقصان مما يؤثر حصرا على التكاليف الاجمالية ومن مزايا طريقة التكلفة الهامشية كونها تسمح لنا بترتيب الزبائن حسب طلباتهم كم انها تحدد كمية الانتاج المثلى لي لنتيجة احسن لأنها لا تخلو من المساوئ حيث التكاليف المتغير هي اساس التكلفة الهامشية."

ثانيا الطرق الحديثة

طريقة إدارة الجودة الشاملة: (ججيش، 2024/2023، صفحة 43/39)

"وهي عبارة المساهمات الفعالة لنظام الاداري والتنظيمي في تحقيق الاستثمارية للموارد المتاحة من مادة أولية ومعدات وقوى بشرية ومعلوماتية ومالية وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة .

طريقة أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد:

إنتاج وتسليم المنتجات تامة الصنع في ذات لحظة بيعها ،والانتهاء من التجمعات في لحظة بدء تجميع المنتج التام , وإتمام تصنيع الاجزاء في ذات لحظة بدء التجميعات الفرعية وإستلام المواد المشتراة في ذات لحظة بدء عمليات تحويلها إلى أجزاء مصنعة."

طريقة التكلفة المستهدفة:(منصوري، 2016، صفحة 34)

"نظام يخطط الربح و إدارة التكلفة للوصول للسعر المنافس بالتركيز للمراحل الاولية لتصنيع المنتج و تطويره خلال مراحل إنتاج المنتج و تحليل الأنشطة في سلسلة القيمة مع متطلبات الزبائن.

خطوات تنفيذ التكلفة المستهدفة:تحديد السعر المستهدف:هو السعر المقدر للمنتج و الذي يتربح له الزبائن لدفعه ،فهو الذي يؤدي إلى التكلفة المستهدفة و بالتالي الربح المستهدف.

تحديد الربح المستهدف:هو الدخل الذي تخطط المؤسسة لتحقيقه بالوحدة الواحدة من المنتج.

تحديد التكلفة المستهدفة:هو بين سعر البيع المستهدف و الربح المستهدف.

طريقة نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة :نظام يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة في موضع التكلفة لكي تتوزع على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي لتدعيم القرارات الادارية السليمة "

المطلب الثالث : تبويب عناصر التكاليف

1/ تبويب عناصر التكاليف على اساس وظيفة العنصر في المؤسسة

التكاليف حسب هذا التقسيم عبارة على : (منصوري، 2016، صفحة 21)

ا / وظيفة لانتاج (تكاليف الانتاج)

ب/ وظيفة التسويق(تكاليف التسويق)

ج/ وظيفة الادارة العامة و التمويل (تكاليف الادارة و التمويل)

*تكاليف الانتاج

جميع التكاليف الخاصة بالمواد و العمل و الخدمات المنفقة على السلعة في مراحل الانتاج سواءا كانت المواد خام مصنعة او نصف مصنعة و مباشرة او غير مباشرة
اما تكاليف العمل المباشرة عبارة على اجور العمال و الورش و خطوط الانتاج و الغير مباشرة متعلقة بخدمات العاملين للالات و حراسة المصانع و الابحاث و التجارب و تكون ايضا مصاريف صناعية غير مباشرة مثل تامين المصنع و صيانتة و نظافته و الايجار

*تكاليف التسويق

تشمل مصاريف التخزين المواد تامة و التسويق و البيع و النقل و التوزيع و ايجاد المعرض و تشمل:

1/ تكاليف المواد المستخدمة في عملية التسويق

2/ رواتب و اجور العاملين في التسويق

3/المصاريف الاخرى المتعلقة بعملية التسويق مثل مصاريف التوزيع

*التكاليف الادارية

المصاريف التي تتمثل في رواتب الادارة المالية و ادارة الشؤون القانونية و ادارة الافراد بما له علاقة بعملية لإنتاج و هي :

ا/ المستخدمة في المطبوعات و الصيانة و مواد النظافة

ب/ رواتب الاداريين و مكافأة مجلس الادارة

ج /المصاريف الادارية الاخرى مثل استهلاك الاثاث

2 تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالسلعة المنتجة

و هي منقسمة لتكاليف مباشرة و غير مباشرة(عبدالناصر ابراهيم نورعليان، 2002، صفحة 27/26)

ا/التكاليف المباشرة :

هي مصاريف مخصصة لانتاج سلعة معينة مباشرة و تتكون من :

1/ تكلفة المواد المباشرة المواد المستخدمة بشكل مباشر في انتاج السلعة و هي المواد الخام مثل قصب السكر في انتاج السكر و غيرها

2/ تكلفة العمل المباشر تتمثل في اجور العاملين

ب/ التكاليف غير المباشرة مصاريف تدفع لخدمة وحدة انتاجية ترتبط ارتباط غير مباشر بالوحدة لكنها ضرورية لإتمام عملية التصنيع و هي :

تكاليف صناعية غير مباشرة

تكاليف تسويقية غير مباشرة

تكاليف ادارية غير مباشرة

ثالثا: تبويب عناصر التكاليف حسب الفترة المحاسبية:ويمكن تقسيمها الى:(عبدالناصر ابراهيم نورعليان، 2002، صفحة 28)

1/ تكاليف ايرادية

نفقات تحمل على الانتاج خلال فترة مائة ما ,و ترتبط بالايراد المحصل خلال نفس الفترة.فالمشاريع الصناعية تحمل تكاليف المنتجات خلال السنة المالية و في حالة عدم بيع المنتجات تؤجل التكاليف الى السنة الموالية فتحمل عند البيع .

التكاليف الغير مباشرة مثل الرواتب و الاجور تحمل على ايرادات الفترة المالية نفسها بالرغم انها غير مرتبطة مباشرة بعمليات الانتاج لانها تمثل مصاريف العمال و الموظفين و المديرين بغض النظر عن حجم الانتاج .

2/التكاليف الرأسمالية

النفقات المدفوعة لتغطية احتياجات المشروع الصناعي عبرة فترات مالية متعددة تدفع مقدما و تستخدم لاحقا . تتضمن تكاليف المباني و الالات و السيارات و الاثاث ,و التي تعتبر اصول المشروع الاساسية . يحسب اهتلاكها استنادا لعمرها الانتاجي و تكلفتها التاريخية , مع احتساب الخردة حيث يحمل قسط الاهتلاك على الفترة المعنية . التكاليف الإرادية تقلل ارباح المشروع بينما التكاليف الرأسمالية لا تؤثر مباشرة على الارباح.

رابعا :تبويب التكاليف على اساس عامل الزمن (منصوري، 2016، صفحة 25)

1/التكاليف التاريخية الفعلية

التكاليف التي حصلت فعلا و عليه فان انتاج السلعة يتحمل بتكلفة المواد المباشرة و الاجور المباشرة و التكاليف الغير مباشرة تحمل على السلعة المنتجة وفقا لمعدلات تحميل محددة سبعا وهي التي حدثت فعلا مؤيدة بأدلة صحيحة غير مقدرة تثبت وقوعها .فتكون مبوبة في سجلات التكاليف ليتم مقارنة التكاليف الفعلية مع المعيارية التقديرية للتعرف على الانحرافات ومعالجته

2/التكاليف المعيارية

تكاليف مقدرة مسبقا تقارن مع التكاليف الفعلية و توضع وفق دراسات علمية و موضوعية تعتمد على السنوات السابقة للعمليات الانتاجية

التكاليف المعيارية تقيس التكلفة الفعلية و تحدد الانحرافات في التكلفة الفعلية و العمل على تصحيحها و يعتبر هذا النوع من التكاليف كأداة رقابة على الكفاية الانتاجية من حيث المواد و الاجور و التكاليف الصناعية غير المباشرة الاخرى.

خامسا: تبويب التكاليف على اساس علاقتها بحجم الانتاج (منصوري، 2016، صفحة 22)

ويمكن تصنيفها إلى:

1/ التكاليف المتغيرة

تكاليف تتميز بتغيرها طرديا مع تغير حجم الانتاج مع بقاء العوامل الاخرى ثابتة مثل معدلات الاجور و اسعار المواد الخام و عناصرها و هي :

ا/ المواد الاولية

ب / تكلفة الاجور المباشرة

ج/ تكلفة الخدمات الصناعية المباشرة

د/ تكلفة الخدمات الصناعية غير المباشرة المتغيرة (مثل القوى المحركة)

هـ/ تكاليف التسويق

2 التكاليف الثابتة

هي التكاليف التي تبقى ثابتة سواء زاد حجم الانتاج او انخفض و تصنف الى ثلاث انواع :

ا/ تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة: مثل التامين

ب/ تكاليف تسويقية ثابتة: مثل راتب مدير قسم المبيعات

ج / تكاليف ادارية ثابتة:مثل الانارة و التدفئة

3 تكاليف شبه ثابتة و شبه متغيرة

تكاليف مرن جزء منها ثابت و الاخر متغير مثل فاتورة الهاتف جزء يمثل الاشتراك الشهري و هو الجزء الثابت و الاخر من المكالمات التي تزيد عن ذلك و هي الجزء المتغير

التكاليف شبه ثابتة: مثلا تكاليف العاملين في قسم التصنيع تكاليف ثابتة لكن بزيادة الانتاج يزداد عدد العمال وفتزداد التكلفة و تصبح من ثابتة الى شبه ثابتة

التكاليف شبه متغيرة: تكاليف نسبة التغير فيها تكون اقل من نسبة التغير في حجم الانتاج مثل الصيانة هي تكلفة متغيرة و عند زيادة حجم الانتاج تزداد هذه التكلفة لكن بنسبة اقل من نسبة الزيادة في حجم الانتاج

سادسا: تبويب تكاليف الانتاج حسب أقسام المؤسسة(عبدالناصر ابراهيم نورعليان، 2002، صفحة 32)

يكون الانتاج داخل الاقسام الانتاجية التي تتحمل بدورها جميع تكاليف الانتاج

قسم الخدمات الصناعية يقدم خدمات للأقسام الانتاجية فتوزع التكاليف على ورش الصيانة و المصاريف على مراكز الانتاج المختلفة وقسم الخدمات الفنية و الإدارية الخاصة بإدارة المصنع و التخطيط و الافراد و غيرها من الادارات و توزع نفقات الادارات على الاقسام الانتاجية حسب استفادة كل قسم.

سابعا: تبويب التكاليف لأغراض الرقابة(عبدالناصر ابراهيم نورعليان، 2002، صفحة 32)

بالمقارنة التكاليف الفعلية و المعيارية و الأداء الفعلي مع الرقابي تخضع عناصر التكاليف الى الرقابة و بالتالي معالجة الإنحرافات و تنقسم هذه التكاليف حسب الاغراض الرقابية لقسمين هما:

أ / تكاليف خاضعة للرقابة: هي التي يمكن التحكم فيها قبل البدء بعملية الانتاج و تعديلها قبل الوقوع

ب/ تكاليف غير خاضعة للرقابة: هي التي لا بد من تنفيذها بالكمية و السعر المتعاقد و المتفق عليه

ثامنا: تبويب التكاليف لأغراض التخطيط و إتخاذالقرار: ويكن حصرها في:(عبدالناصر ابراهيم نورعليان، 2002، صفحة 33)

أ / تكلفة الفرصة البديلة: الفوائد تجنى بسبب اختيار أفضل بديل من البدائل المتاحة

ب / التكلفة التفاضلية: الفرق بين مجموع بديلين عند اختيار احدهما على الاخر مثلا عند حساب تكلفة الانتاج و عند التوقف هنا الفرق يكون تكلفة تفاضلية عند اختيار بديل و استبعاد الاخر.

ج / التكلفة المناسبة (الملائمة) : عند الغاء انتاج منتج تصبح التكلفة غير مناسبة او عند القرار بالشراء بدل الصنع تعتبر التكلفة هنا تكلفة مناسبة و كذا الحال عند احلال الالات و افتتاح خط انتاجي جديد .

د/ التكلفة المستغرقة: هي تكلفة تسترد باستخدام الاصل و تسترد سنويا هو قسط الإهلاك السنوي فقيمة الاصل الدفترية مستبعد منها قيمة الخرد تعتبر القيمة المستغرقة.

المبحث الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض

تكاليف الانتاج

الاهتمام المتزايد بتكاليف الانتاج وما تخلفها من اعباء مالية كبير على المؤسسات هذا ما دفعهم الى البحث الى كيفية تخفيضها قدر المستطاع دون المساس بجودة المنتجات وهذا ما سنتعرف عليه في هذا المبحث .

المطلب الاول:مراحل تخفيض تكاليف الانتاج باستخدام محاسبة التكاليف على أساس

الانشطة

المرحلة الاولى: كيفية تحديد الانشطة(محمد الشريف تيتي، 2015، صفحة 85/83)

يتم تصنيف النشاطات في هذه المرحلة من خلال القوائم المعدة حول أعمال النشاطات وسلوك التكاليف واثرها على عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط كذلك يجب ان توضح هذه القائمة حركة التدفقات بين النشاط والانشطة الاخرى ,تبين مثلا ان تحليل مراحل العمل ووضحت تدفق معلومات جديدة يصعب ربطها بالنشاط الذي سبق وتم تحديده بالأنشطة التي تدعم عمل المؤسسة ومراحل العمل ومتطلبات التحليل الوظيفي وذلك حتى يمكن تطبيق الخطوات الاخرى

في ABC وبالتالي فانه في هذه المرحلة سيتم انتقاء الانشطة التي تعمل على تكوين المنتج وبالتالي الغاء الانشطة الغير مساهمة في عملية الانتاج على عكس الطريقة التقليدية فأنها لا تقوم بعملية تحديد الانشطة اي انها تقوم بتحميل جميع تكاليف الانشطة سواء كانت تساهم في عملية الانتاج

وتتكون خريطة تدفق الانشطة من مربعات ومثلثات ودوائر تعطي صورة واضحة لكل منتج اثناء تحركه في المصنع ولإثبات كل خطوة في عملية الانتاج بما في ذلك مناولة الماد وقت الانتظار , تحريك المنتج بين نقط الانتاج , التخزين , الفحص وما ذلك كما يجب تسجيل الوقت الذي يستغرقه كل نشاط في خريطة تدفق الانشطة حيث ان الوقت قد يكون مؤشرا جيدا لقيمة الموارد التي يستهلكها المنتج

وان الحصول على بطاقة او خريطة التدفق لمختلف الانشطة التي تحدث في المؤسسة يجب عليها المرور بخطوات وهي:

1: تحديد الاهداف: في بداية تطبيق محاسبة التكاليف على اساس الانشطة يجب تحديد الاهداف الان المبدأ الاساسي في العمل هو تنظيم أنشطة المؤسسة لتسهيل الحصول على معلومات

2: احصاء كافة الانشطة

3: تحليل قيمة العملية: وهنا يتم التحليل النظامي للأنشطة حيث انه يتم تصنيف الانشطة ومدى قيمة تأثيره على المنتج بعد ما تم تحديد الانشطة في مرحلة احصاء كافة الانشطة .

4: التأثير الانشطة: وفي هذي الخطوة الاخيرة تتم التصنيفات الاخيرة للأنشطة حيث يتم فيها إلغاء الانشطة التي ليس لها قيمة مضافة وتكاليفها عالية .

المرحلة الثانية: تحديد تكلفة الانشطة ومسبباتها(منصوري، 2016، صفحة 69)

وفي هذه الخطوة يتم معرفة مدى نفع كل نشاط من عناصر التكلفة ومدى القدرة على تتبع عناصر وتخصيصها في تكلفة النشاط (تكلفة المباشرة والغير مباشرة).

أما بنسبة للمسببات التكلفة التي تعتبر هي العوامل والحدث الذي ادى الى نشوء النشاط والتكلفة ومدى تأثيرهم عليها كما تعتبر الرابط بين تكلفة النشاط والمنتج وتعمل على تسهيل على تحديد قيمة الاعباء الواجب تحميلها وتتم فيها نمذجة العلاقات السببية

ولهذه الخطوة يتوجب عليها بعض الشروط من بينها

1: شروط اختيار مولدات التكلفة: أي اختيار مسبب يجعل تكلفة اقل

2: شروط تحديد عدد مسببات التكلفة: يجب ان يكون المسبب مناسب حيث إذا كان أقل تنقص الدقة وإذا كان أكثر يزيد التعقيد

كما يمكن اعتبار ساعات العمل واليد العاملة والالات مسببات التكلفة .

المرحلة الثالثة: تحديد مراكز الانشطة و تحميل التكاليف على المنتجات(منصوري، 2016،
صفحة 86/89)

• تحديد مراكز الانشطة :

تنتج عملية تحديد الانشطة أنشطة متنوعة وكثيرة ، و هذا لا يمثل الفعالية الاقتصادية و ذلك لصعوبة تحديد العلاقة بين مختلف الانشطة و الوحدات المنتجة ، فالنظام يجمع العديد من الأنشطة بنفس السلوك الإقتصادي و نفس المسبب في مركز التجميع الواحد cener de regroupement و ما يسمى بالانجليزية بحوض التكلفة costpoolفمركز النشاط هو القسم من عملية الانتاج الذي يساعد الادارة بتسجيل كلف الأنشطة بشكل منفصل ، فمثلا قسم الاستلام يتعامل كمركز نشاط الاستلام ، و إختيار هذا التصميم للطريقة لا يؤثر على التكلفة النهائية للمنتوج . يعرف مركز النشاط على أنه جزء من عملية الانتاج تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقيم ، تقوم عملية تجميع الأنشطة على فرضين أساسين هما_ : تجانس الأنشطة داخل كل مركز نشاط او حوض تكلفة، يقصد به أن التكاليف في كل مركز نشاط هي نتيجة نشاط واحد او عدة أنشطة مرتبطة ارتباطا كبير و يحدث التجانس التام عندما يكون معامل الارتباط التام و الذي يعني أن التغيرات النسبية بالأنشطة داخل المركز تكون متساوية

_التناسب الطريق للتكاليف في كل مركز مع مستوى النشاط ، يقصد به أن كل التكاليف في مركز النشاط يجب أن يتغير بالتناسب مع التغيرات في مستوى النشاط.

يشير HORNGREN إلى أن حوض التكلفة او مركز النشاط يكون متجانس، إذا كانت كل الأنشطة مضمنة التكاليف لهذا المركز لها نفس علاقة السبب و النتيجة، او علاقة المنافع المحققة بين المسبب و تكاليف النشاط، اي إستخدام مركز النشاط المتجانس ينتج عنه تخصيص للتكلفة لا يختلف عن التخصيص الذي يمكن ان تحصل عليه اذا تم تخصيص تكاليف كل نشاط بالمجموعة لوحده ، تشير زيادة درجة التجانس لإستخدام مجتمعات للتكلفة أقل بعكس إختلاف المنتجات للإستخدام دقيق لموارد المؤسسة ، فجوهر المشكلة في عملية التجميع في أحواض كلفة هو المراجعة بين درجة التفاصيل في تحديد الأنشطة و مستوى الدقة المرغوب فيه لتتبع تكاليف الأنشطة إلى أغراض التكلفة ، اي تحديد عدد مراكز النشاط يكون قائما على المعيار تكلفة/ منفعة.

في هذه المرحلة ايضا يمكن تتبع التكاليف الخاصة بكل مركز ، و الجدول التالي يقدم امثلة:

الجدول رقم(4):مراكز الانشطة و التكاليف الممكن تتبعها

التكاليف الممكن تتبعها	انواع المراكز
-تكاليف القوى المحركة . -تكاليف الصيانة . -تكاليف العمل . -تجهيزات المصنع . -اهتلاكاتالات و المعدات . -اهتلاك الات الصيانة .	مراكز على مستوى الوحدات المنتجة -انشطة مرتبطة بالالات . -انشطة مرتبطة بالعمل.
-تكاليف الاعمال المكتبية . -التجهيزات المهتلكة . -تكاليف اعداد الات . -تكاليف مناولة المواد . -اهتلاكات الادوات المكتبية و اجهزة مناولة المواد و الات .	مراكز على مستوى الدفعة -عمليات الامر بالشراء . -عمليات الامر بالانتاج . -عداد الات و المعدات و مناولة المواد .
-تكاليف رقابة النوعية. -تكاليف تجهيز اتالاختبار. - تكاليف إدارة القطع. - تكاليف تخزين المواد.	مراكز على مستوى المنتج -أنشطة فحص الجودة. -اختبارات المنتج . -إدارة المخزون لكل أنواعه.
-تكاليف هندسة المنتج. - تكاليف التصميم. - إهلاكاتالات و المعداتالمتخصصة.	-تصميم المنتج . -العمليات اخلاصة(المواد والالات).

<ul style="list-style-type: none">-مرتببات إدارة المصنع.- اهتلاك المصنع.- الضرائب العقارية و التأمينات.- تكاليف إدارة الأفراد.- تكاليف تدريب العاملين.- تكاليف ترقية العاملين.	<ul style="list-style-type: none">مراكز على مستوى الدعم العام-معدات المصنع العام .-تشغيل المصنع.- إدارة و تدريب الافراد.
---	---

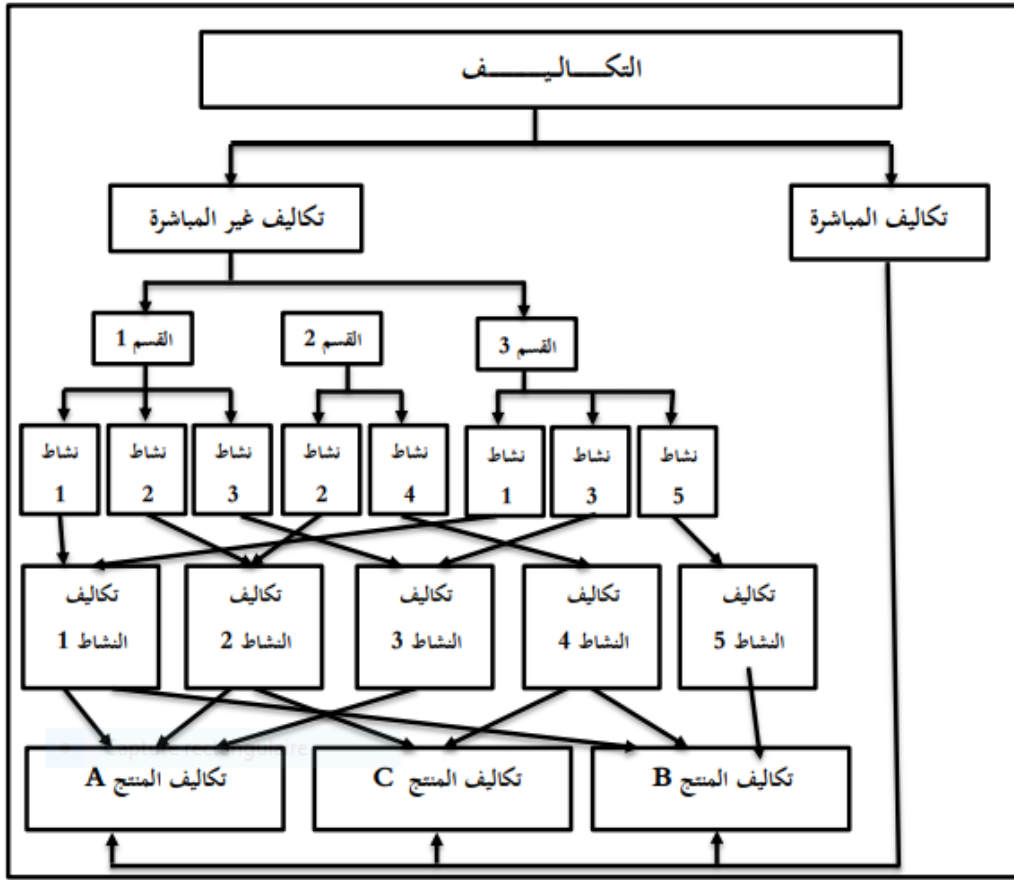
(منصوري، 2016، صفحة 72/71)

•تحميل تكاليف الانشطة على المنتجات :

تأتي مرحلة تحديد سعر التكلفة بعد أن نحدد تكلفة الأنشطة و المسببات و العدد المناسب لهذه المسببات , فعند قسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي ، اي تخصص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية ، من خلال تتبع جميع الانشطة التي لها صلة بهذه الوحدة ، و سير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية التصنيع الى غاية الخروج بوحدة تامة ، و تخصص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستعملة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج ، فيحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية:(منصوري، 2016، صفحة 89/86)

$$\text{سعر التكلفة} = \text{الاعباء المباشرة} + \text{نسبة الاعباء الغير مباشرة}$$

الشكل (3): النموذج يوضح لنا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)



(محمد الشريف تيتي، 2015، صفحة 90)

المطلب الثاني: أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الإنتاج

محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أداة ناجحة هدفها إدارة التكلفة في بيئة الأعمال سواء من حيث تخطيط التكلفة وتقديرها، رقابتها، تجنبها واستيعابها إلى غير ذلك، وبغية تحقيق هذا الهدف باداء جيد وجب تقديم هذه الأداة التحليلية التي تحدد الأنشطة المضيئة للقيمة من غيرها، وذلك لاستبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة قصد التقليل منها بغرض تخفيض التكاليف.

وتساهم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكلفة من خلال ما

يلي: (تومي.يسرى، 2022، الصفحات 545-546)

-اتخاذ أفضل القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق لتكاليف المؤسسة؛

-المساعدة في توفير معلومات مالية ومعلومات غير مالية، فالناحية الأولى تتعلق بتقديم المعلومات المالية وتحديد التكلفة بشكل أكثر دقة، مما يساهم في تخفيض التكلفة عن طريق تخفيض استهلاك الموارد من خلال الربط بين الأنشطة وما تستهلكه من موارد، كما أن تقديم المعلومات غير المالية عن عمليات وأنشطة المؤسسة يساهم في تخفيض التكلفة عن طريق رفع كفاءة أداء الأنشطة واستبعاد الأنشطة غير الضرورية التي لا تحقق قيمة مضافة للمؤسسة .

-يساهم في خفض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة، ويقدم أسلوباً مختلفاً لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، إذ أن أفضل وسيلة لتخفيض التكلفة هي فهم ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها.

ويتم تخفيض التكاليف وفق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من خلال الخطوات الآتية :

-تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط؛

-إلغاء الأنشطة غير الضرورية قد تكون هذه النقطة الأكثر أهمية في هذا المجال، إذ بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات أو الخدمات التي يطلبها المستهلك.

- انتقاء الأنشطة ذات التكلفة الأصغر حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي الغرض نفسه ويتكلفة.

خلاصة الفصل الثاني

مع التطور الحاصل في المؤسسات ودخول الأساليب الجديدة لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة سمح لها بالاجتياح الجيد للمؤسسات رغم كل الصعوبات التي واجهتهم في التطبيق ، لما فيه من مميزات حيث انه يعمل على تحويل المؤسسة الى أنشطة ويبحث كذلك على مسببات التكلفة ومدى تأثر المنتج بالتكلفة هذا ما يسمح بالتوزيع العادل في تقسيم التكاليف على المنتجات وبهذا نتمكن من تخفيض تكاليف الانتاج في المؤسسات بواسطة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

الفصل الثالث : استخدام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في تخفيض

تكاليف الانتاج في مؤسسة مطاحن صابا دور

تمهيد:

لقد تعرضنا في الجانبين النظريين للمساس بمختلف جوانب بحثنا، والتي تتمثل في محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و تخفيض تكاليف الإنتاج بإستخدامها من جهة أخرى، لكنها تبقى مجرد أفكار نظرية لابد من التحقق الميداني منها .و عليه فقد تم إسقاط محتوى الفصلين النظريين على المؤسسة محل الدراسة مطاحن صبا دور ، وذلك من خلال الحصول على بيانات هذا المؤسسة ،و مقارنتها من النتائج المستخرجة من تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بداخلها.

و بناء على ما سبق و للفهم الدقيق لكيفية إستخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قمنا بتقسيم فصلنا هذا لمبحثين متمثلين في

:المبحث الأول: مفهوم عام حول مؤسسة مطاحن صابادور .

المبحث الثاني: محاولة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة مطاحن صابادور .

المبحث الاول :تقديم مؤسسة مطاحن صابا دور

سوف نعرض في هذا المبحث إلى إلقاء نظرة عامة حول المؤسسة صابا دور من خلال تعريف بيها, وكذلك سنتطرق إلى الجانب التنظيمي و الجانب الإنتاجي كما نشير أن جميع المعلومات المطروحة في هذا المبحث حول مؤسسة صابا دور متحصل عليها من طرف الإدارة والمسيرين و الوثائق كذلك.

المطلب الاول :تعريف وأهداف مؤسسة مطاحن صبا دور

سنتعرف في هذا المطلب على مؤسسة صابا دور ,كما سنتطرق إلى بطاقتها التقنية وأهدافها المرجوة .

◀ تعريف بمؤسسة صابا دور

انشئت الشركة ذات المسؤولية المحدودة مطاحن صابا دور بتاريخ: 2006/10/10 بمنطقة النشاطات سيدي عقبة ولاية بسكرة من طرف الاخوة حوجو وبعد فترة من مزاولة نشاطها فكر الشركاء في سنة 2009 في توسعة شركتهم , وهذا بخلق شركة ثانوية جديدة تابعة للشركة الام بالمنطقة الصناعية بمقر الولاية بسكرة ,وبعد استوفاء جميع الاجراءات الادارية القانونية عن طريق الامتياز للاستثمارات منحت للشركة قطعة أرض رقم 37 بالمنطقة الصناعية لولاية بسكرة ,وهي تتربع على مساحة 9022 متر مربع .

بدأت الاشغال في المشروع بوتيرة مسرعة حيث قمنا بإنشاء السور المحيط بمساحة الشركة و إنشاء إدارة تتربع على مساحة 200 متر مربع وحجابه ومصلى صغير ,ومكان تغيير الملابس للعمال ومراحيض وحمامات ومستودع مساحته 150 متر مربع من أجل قطع الغيار للألات والمعدات .

وقامت الشركة أيضا ببناء هيل حديدي يتربع على مساحة 1500 متر مربع منها 600 متر مربع و 1100 متر مربع للمصنع .

وبعد الانتهاء من عملية الاشغال استوردت المؤسسة مصنعا جديدا قادرا على طحن 2200 قنطار يوميا ,من شركة أجنبية تركية ,حيث بدأ المهندسون والتقنيون والعمال في عملية تركيب الآلات والمعدات الخاصة بالمصنع الجديد .

وفي 17 جانفي 2010 بدأ المصنع الجديد في العمل (الطاحنة)أي إنتاج مادة الدقيق الأبيض والنخالة بقدرة 50 % من القدرة الانتاجية الحقيقية الان الديوان الجزائري المهني للحبوب يمنح هذه النسبة فقط لجميع المطاحن على المستوى الوطني .

والشركة اليوم بفضل القائمين على عدة أنشطة فضلا عن الطحانة والنقل العمومي للبضائع وإنتاج مواد تغذية الماشية ,وتقوم الشركة بتسويق منتجاتها المتمثلة في مادة الدقيق الابيض والنخالة وهذا عبر كامل التراب الوطني .

◀ البطاقة التقنية للمؤسسة مطاحن صابا دور :

التسمية الاجتماعية :ش ذ م م مطاحن صابا دور .

النشاط : مطحنة / إنتاج منتجات تغذية حيوانية /نقل البضائع على كل المسافات.

الصورة القانونية :شركة ذات مسؤولية محدودة.

العنوان التجاري : المنطقة الصناعية رقم 37 بسكرة.

نوع المنتج :الدقيق الابيض (الفرينة)

القدرة الانتاجية النظرية :2200 قنطار/اليوم .

القدرة الانتاجية الفعلية:1100 قنطار /اليوم.

قدرة التخزين :10000 قنطار.

عدد ايام العمل :5 ايام في الاسبوع.

عدد العمال :29 عامل.

مخبر خاص للرقابة :مخبربوعجاجة.

الرزم :50/25 كغ من فرينة و 40 كغ من نخالة.

◀ **أهداف مؤسسة مطاحن صابا دور :**

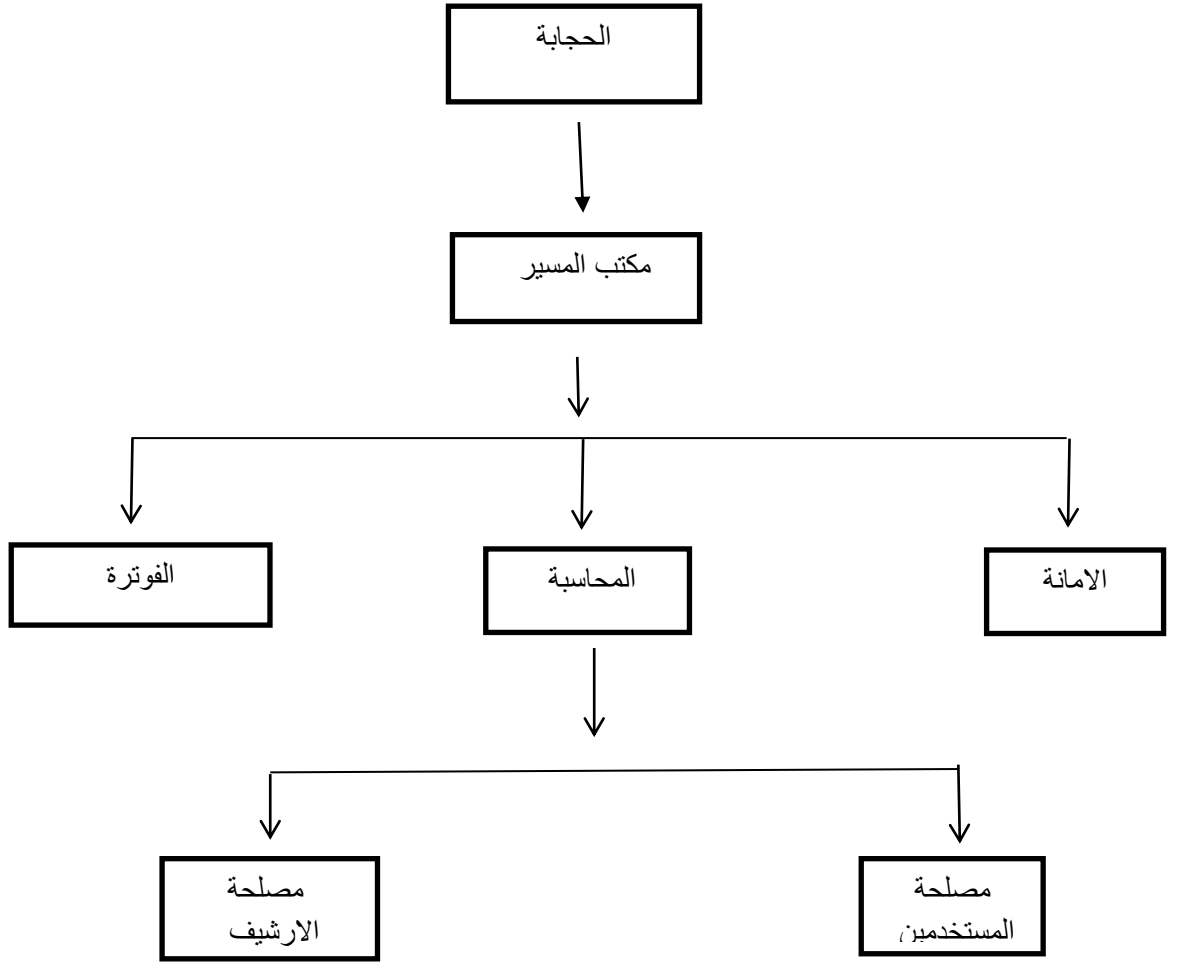
- تنظيم المهام واداء العمل بأحسن صورة .
- تحقيق أرباح أكبر وزيادة التوزيع .
- الاستمرارية في انتاج مادة الدقيق الابيض وبيعها .
- تلبية حاجيات المستهلكين من مادة الدقيق الابيض والنخالة.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة صابادور

في هذا المطلب سنتطرق لمكونات الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

◀ **مخطط مجلس الادارة**

الشكل رقم (4): يوضح مخطط مجلس الادارة في مؤسسة صابادور



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات حول المؤسسة

◀ أقسام الانتاج بالمؤسسة :

ينقسم الهيكل الحديدي المخصص للانتاج الى قسمين :

01/ قسم الطحن .

02/ قسم التخزين .

■ قسم الطحن :

يحتوي هذا القسم على الالات والمعدات الخاصة بعملية طحن القمح من اصله الطبيعي الى منتج نهائي قابل للاستهلاك

ويتفرغ على هذا القسم قسمين هما : قسم التنقية والمغسل وقسم الطحن .

•قسم التنقية والغسل :

للشركة مورد واحد من المادة الاولية (القمح اللين) وهي تعاونية الحبوب والبقول الجافة ,حيث تقوم هذه الاخيرة بتزويدنا بهذه المادة بواسطة شاحنات مخصصة لذلك وأول ما تصل هذه الشاحنات للمطحنة يقوم عامل مخصص بوزن هذه الشحنة بواسطة ميزان خاص للشركة ثم يقوم بتوجيهها لمكان التفريغ وهو عبارة عن حفرة كبيرة تتسع لحوالي ثلاث شاحنات اي ما يعادل 600 قنطار معدة بشكل هندسي لهذه العملية .

وبعدى عملية التفريغ يقوم جهاز مخصص بنقل القمح ويتم نقله من مكان تفريغه الى الصوامع المخصصة لتخزين المادة الاولية (القمح اللين) تتسع هذه الاخيرة الى حوالي 300طن .

وتبدا عملية التنقية والغسل بنقل القمح من مكان تخزينه بواسطة اجهزة نقل تسمى الحلزونات وهذا الاسم نسبة لشكلها الحلزوني وبها محرك كهربائي قوته حسب طول الحلزون الذي يقوم بتحريك الحلزون حركة دائرية من اجل نقل القمح لمكان تنقيته وغسله قبل البداية في طحنه . عند وصول القمح لقسم التنقية والغسل الذي يحتوي على اجهزة خاصة بتنقية القمح من كل الشوائب التي تعثره .

ويبدا من الجهاز الذي يقوم بعزل الحجارة والاتربة والشوائب العالقة بالقمح وارسالها بواسطة عدة مخارج إلى أماكنها من أجل التخلص منها لاحقا .

وبعد الانتهاء من هذه العملية يقوم بإستقبال القمح الاتي من الجهاز الاول جهاز يسمى Tarar يقوم ايضا بالتقنية المدققة قبل تحويله إلى جهاز اخر يسمى Brosse التي بدورها تقوم بعزل كل الاشياء التي لا يمكن لالات الطحن طحنها .

وبعد الانتهاء من كل هذه المراحل لنقل القمح تكون بواسطة أجهزة نقل تسمى بالحلزونات الناقلة للقمح .

وتبدأ عملية الغسل في جهاز الذي هو عبارة عن آلة بها محرك كهربائي يختلف حسب كبر هذا الأخير والجهاز مجهز بمدخلين للماء من أجل تغادي التبذير المفرط للمياه والمحافظة عليه وأثناء عملية الغسل تقوم هذه الآلات بتقليب القمح جيدا حتى يتم غسله .

وبعد عملية الغسل يتم نقل القمح المغسول الى أماكن راحته الأولى .

حيث تمتد فترة هذه الراحة الى 48 ساعة ثم يتم تقليب القمح من الراحة الأولى الى راحة الثانية بواسطة حلزونات نقل القمح والتي تمتد فترة راحته إلى 24 ساعة حتى تنتشع حبيبات القمح وتكون جاهزة للطحن بمردودية جيدة .

•قسم الطحن :

في هذا القسم عدة آلات ومعدات مختلفة تتم بها عملية الطحن والغربلة واستخراج مادتي الدقيق الابيض والنخالة .

تنتطق عملية الطحن بنقل القمح من راحته الثانية الى آلة الطحن الأولى التي تبدأ مباشرة بعملها , ويتم تنقل القمح الذي تم طحنه بين الآلات الطحن 16 وبدقة متناهية بينها بواسطة أنابيب الهواء علما ان جميع عمليات الطحن نقل طحينها يكون بواسطة الهواء وللشركة مولد هواء كاتم الصوت يقوم بهذه المهمة .

وبين تنقل القمح بين الآلات طحنة يمر من فترة إلى أخرى على غرابيل من أجل غربلة كل منتج غربلة دقيقة من أجل تغادي كل الشوائب التي قد تعتري مادة الدقيق الابيض على الاخص .

ويتم تحويل المواد المنتجة بواسطة حلزونات النقل المخصصة لذلك .

المطلب الثالث : مراحل الانتاج وتشكيلات منتجات المؤسسة

سننتظر الى المراحل الانتاجية التي تمر عليها منتجات المؤسسة انطلاقا من المادة الأولية وكما سنعرف التشكيلات الموجودة في المؤسسة .

◀ مراحل الانتاج :

إن الانتاج يمر على مراحل عدة وهي عبارة عن :

- دخول المادة الاولية (القمح الين) للمصنع .
- وضع هذه المادة في الصوامع .
- بداية عملية التنظيف الاولي للمادة الاولية قبل عملية الطحن .
- تنظيف المادة الاولية بالمياه .
- وضع المادة الاولية النظيفة والمضاف إليها الماء في صوامع من أجل الراحة الاولى لمدة زمنية.
- تحويل المادة الاولية التي في الصوامع من أجل لبراحة الثانية .
- ثم بعد ذلك تبدأ عملية الطحن ,وهذه العملية تكون الية من الة أخرى حتى تستخرج مادة الدقيق الابيض ومادة النخالة .
- وبعد هذه العملية واستخراج المادتين نقوم بتخزينها في اماكن مخصصة لذلك ,ثم بعد ذلك تسوق .

◀ تشكيلة المنتجات الموجودة في المؤسسة :

ترتكز بالأساس عمل مؤسسة صابا دور على انتاج الدقيق الابيض بالأخص ولكن لديهم تشكيلات فيها توضح في الجدول التالي :

الجدول رقم(5):تشكيلة منتجات الوحدة

المنتج	النوع	سعة الكيس
الدقيق الأبيض	عادية	50/25 كغ
النخالة	/	40 كغ

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات حول المؤسسة

◀ وبعد كل هذه المراحل التي تجرى في المؤسسة في الاخير يتم إنتاج الدقيق الابيض و النخالة بنسب متفاوتة ويتم تسويقها رغم فقدان المؤسسة لمصلحة التسويق ولكن يركزون على النوعية وسعر هذا ومجعل المنتجات تبع في اقطار الوطن من بينها بسكرة ,تيميمون,تمنراست تتبع المؤسسة محل الدراسة طريقة التكاليف الكلية لتحدد سعر تكلفة منتجاتها، سنقوم بتوضيح طريقة المؤسسة في حساب تكلفتها و ذلك باستنادا بالبيانات و المعلومات المقدمة لنا

المبحث الثاني: محاولة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في

مؤسسة صبا دور -بسكرة-

في هذا المبحث سوف نتعرف على كيفية حساب سعر التكلفة في المؤسسة صابا دور هي طريقة التكلفة الكلية, كما سنتطرق إلى تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي تطرقنا له في الجانب النظري ونطبقها على وحدة الدقيق الأبيض كما سوف نحسب الفوارق و الانحرافات بين الطرق.

المطلب الاول: نظام محاسبة التكاليف المتبع في المؤسسة

أولاً:تقسيم الأعباء العامة لمتغيرة و ثابتة و ذلك بتصنيف حسابات التكاليف حسب درجة تغيرها،من ثم تقسم على عدد الوحدات المنتجة،لتحديد التكلفة الوحديوة:

$$\frac{\text{المبلغ الاجمالي للعبئ}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}} = \text{التكلفة الوحديوة للعبئ}$$

فمثلا التكلفة الوحديوة لقطع الغيار تحسب كالتالي :

$$5.06 = \frac{116880}{220651.2} = \text{الغيار لقطع الوحديوة التكلفة}$$

الجدول رقم(6):جدول تقسيم الاعباء المتغيرة لسنة2023

الانتاج		
الرقم	البيان	الكمية بالقطار
001	الدقيق الابيض	163281.89
002	النخالة	57369.31
	المجموع	220651.2

رقم الحساب	البيان	المبلغ	سعر الوحدة/ بالقطار
602101	قطع الغيار	1116880,00	5,06
602102	ملابس العمل	78400,00	0,36
602103	مواد التشحيم	89387,00	0,41
607002	الوقود	108240,00	0,49
607003	كهرباء	3704967,09	16,79
607004	الماء	54308,80	0,25
607006	مشتريات استهلاكية مختلفة	243306,90	1,10
615000	الصيانة و الاصلاح	262100,00	1,19
618000	وثائق متنوعة(التسويق)	4750000,00	2,15
622000	رواتب و اعاب الوسطاء	395128,00	1,79
623000	نشر اعلانات و علاقات عامة	30110,00	0,14
626000	تكاليف البريد و اتصالات السلكية و اللاسلكية	84946,83	0,38
627000	الخدمات المصرفية و ذات الصلة	149987,36	0,68
628000	مساهمات متنوعة(التعضديات)	0,00	0,00
641200	ضريبة التدريب و التلمذة الصناعية	00,00	0,00
642000	الضرائب و الرسوم غير قابلة للاسترداد	00,00	0,00
645000	الضرائب اخرى (باستثناء ضريبة الدخل)	84045,88	0,38
656000	تيرعات	83456,50	0,38
658000	رسوم الموافقة	381283,22	1,73
658001	مصاريف تسير الجاري	99599,23	0,45
	المجموع	7441146,61	33,72

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات حول المؤسسة

الجدول رقم (7)تقييم الاعباء الثابتة لسنة 2023

رقم الحساب	البيان	المبلغ	سعر الوحدة/بالقنطار
631000	نفقات الموظفين	1245115.01	56,43
635000	المساهمات في المنظمات الاجتماعية	2938071.52	13,32
638000	تكاليف اخرى للموظفين	405900.00	1,84
616000	اقساط التامين	373691.16	1,69
681000	مخصصات الاهتلاك	8153910.29	36,95
	المجموع	24322687.98	110,23

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات حول المؤسسة

من خلال الجدول تبين لنا انه تم حساب التكلفة من خلال تقسيم حسابات الاعباء لمتغيرة و ثابتة ،و حسبت التكلفة المتغيرة و الثابتة للوحدة الواحدة لكل عنصر،وبعدها جمعت للحصول على التكلفة الوحديية الإجمالية

ثانيا حساب تكلفة انتاج الدقيق الابيض العادي لسنة 2023:

الجدول رقم(8):تكلفة انتاج الدقيق الابيض العادي لسنة 2023

الطبيعة	الانتاج/القنطار	تكلفة الوحدة/القنطار	المبلغ الاجمالي (دج)
القمح اللين	163281.89	1285	209817228.65
الشوائب	1108.8	1285	1424808
النخالة	220651.20	1291.46	284961600
المنتج النهائي من الدقيقالأبيض و النخالة	220651.20	1291.46	284961600

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات حول المؤسسة

و منه نجد :

تكلفة القمح اللين = الكمية المنتجة× ثمن شراء الوحدة للقنطار

$$163281.89 \times 1285 = 209817228.65$$

ثالثا:تحديد سعر تكلفة منتج الدقيق الابيض العادي وزن 25كغ

الجدول رقم(9):سعر التكلفة الخاص بالدقيق الابيض العادي 25كغ لسنة2023:

البيان	الوحدة	الكمية	تكلفة شراء الوحدة (دج)	تكلفة القنطار
الدقيق الابيض العادية	القنطار	1	1291.46	1291.46
كيس	كيس	4	18.6	74.4
خيطة 0.4 (غ/لكيس)	غرام	1.6	0.35	0.56
بطاقة	بطاقة	4	0.63	2.52
تكلفة انتاج الوحدة الواحدة من منتج الدقيق الابيض وزن 25 كغ 'a'				
				1524.42
التكلفة المتغيرة 'b' cv				
				33,72
التكلفة الثابتة 'c' cf				
				110,23
سرر تكلفرة منتج 25 كغ من الدقيق الابيض العادية $d=a+b+c$				
				1668,37
سرر البيع 'e'				
				1849,51
هامش الربح d-e				
				181,14
نسبة الهامش				
				% 10

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات حول المؤسسة

تم حساب سرر تكلفرة منتج الدقيق الابيض العادي 25 كغ وفق التالي:

حساب تكلفرة المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ

1_ قنطار من الدقيق الابيض العادي قبل وضعه في الأكياس = 1291,46

-4 أكياس حجم 25 كغ

-1.6 غ خيط الإنتاج 4 أكياس، ويخصص 0,4 غ لكل كيس

-4 بطاقات للقنطار الواحد، بمعدل بطاقة لكل كيس

إضافة التكلفة الثابتة و المتغيرة للحصول على سرر تكلفرة القنطار الواحد من منتج الدقيق

الابيض العادي وزن 25 كغ حيث أن:

التكلفة المتغيرة = 33,72 دج

التكلفة الثابتة = 10.23 دج

و بناءا على النتائج المتحصل عليها سابقا قدر سعر تكلفة منتج الدقيق الابيض العادي
وزن 25 كغ ب: 1668,37

**المطلب الثاني: محاولة تطبيق محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في مؤسسة صابا دور
بسكرة**

و يتم ذلك باتباع المراحل المذكورة سابقا :

*المرحلة الاولى:تحديد الانشطة

يتم إختيار الأنشطة لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عليها لكي نحدد مسببات
التكلفة لتخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات، و عليه سنقوم بتقسيم أنشطة مؤسسة
صابادور الى التالي:

الجدول رقم(10):جدول يوضح مختلف أنشطة الوحدة

المرافز	الانشطة
عملية الشراء	شراء القمح اللين.
تسيير الإنتاج	اصدار امر انتاج خط الدقيق الابيض,متابعة ورشات العمل,التغليف,نشاط التخزين.
تدفق المواد(المخرجات)	ادارة المبيعات (التوزيع).
الصيانة	صيانة الالات ومختلف المعدات,ادارة قطع الغيار.
الموارد البشرية	ادارة المستخدمين.
المحاسبة والمالية	العمليات المحاسبية و الاجور.
مراقبة الجودة والنوعية	انشطة مراقبة المنتجات.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات حول المؤسسة

قمنا بإختيار الأنشطة التي تضيف قيمة من مجمل الأنشطة المذكورة مسبقا و تتمثل هذه
الأنشطة في

-شراء المادة الأولية.

- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق الأبيض.

-إدارة المبيعات.

-إدارة الجودة.

- الصيانة.

-إدارة المستخدمين.

- العمليات المحاسبية و الأجور.

*المرحلة الثانية:تحديد مسببات التكلفة

هنا نقوم بتحديد السبب الذي أدى إلى نشوء التكلفة و معرفة العلاقة بين الانشطة و عواملها حتى نتسنى لنا الفرصة بتحميل تكاليف الانشطة على المنتج

الجدول رقم (11)العلاقة بين الانشطة و المنتج

رقم النشاط	النشاط	مسبب التكلفة
B1	شراء المواد الاولية	عدد طلبيات الموردين
B2	اصدار امر انتاج خط الدقيق الابيض	كغ المنتج
B3	ادارة المبيعات	عدد طلبيات
B4	ادارة الجودة	كغ منتج
B5	ادارة الصيانة	عدد عمليات الصيانة و التدخلات
B6	ادارة المستخدمين	عدد المستخدمين
B7	العمليات المحاسبية و الاجور	عدد العمليات المنجزة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات حول المؤسسة

*المرحلة الثالثة:تجميع التكاليف بمراكز الانشطة

تجمع الانشطة ذات مسببات التكلفة المشتركة في أحواض تكلفة و ذلك بالاعتماد على مصفوفة الارتباطات بين الانشطة و مسبباتها كالتالي

الجدول رقم(12)مصفوفة الانشطة و مسبباتها

الانشطة							مسببات التكلفة
B7	B6	B5	B4	B3	B2	B1	
				✓		✓	عدد الطلبات
			✓		✓		كغ منتج
✓		✓					عدد العمليات و التدخلات
	✓						عدد المستخدمين

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات حول المؤسسة

نلاحظ ان عدد الطلبات مسبب تكلفة نشاطين هما (B1,B3) و كذا كغ المنزج فهو مسبب
تكلفة نشاطين (B2.B4) بالنسبة لعدد و عمليات التدخلاتهي مسبب تكلفة ل(B5. B7) و
عدد المستخدمين مسبب تكلفة للنشاط(B6).

الجدول رقم(13) استهلاكات الانشطة من الموارد

المحاسبة والمالية	الموارد البشرية	الصيانة	إدارة الجودة	تدفق المواد	تسيير الإنتاج	عمليات الشراء	الإقسام الانشطة
						3219444. 25	1-شراء المواد الأولية
					484359 0.3		2- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق الأبيض
				30000 49			3- إدارة المبيعات
			25007. 82				4- إدارة الجودة
		96034. 61					5- الصيانة
	3921279. 304						6- إدارة المستخدمين
3117215. 45							7- العملياتالمحا سبية والأجور
3117215. 45	3921279. 304	96034. 61	25007. 82	30000 49	484359 0.3	3219444. 25	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات حول المؤسسة

بعدها تجميع الانشطة التي تشترك في نفس مسبب التكلفة في مركز تكلفة (حوض تكلفة)

جدول رقم (14) تجميع الانشطة

مراكز الأنشطة				مراكز التجميع
مركز المستخدمين	مركز العمليات والتدخلات	مركز كغ المنتجة	مركز الطلبيات	الأنشطة
			3219444.25	1- شراء المواد الأولية
		4843590.3		2- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق الابيض
			3000049	3- إدارة المبيعات
		25007.82		4- إدارة الجودة
	96034.61			5- الصيانة
3921279.30 4				6- إدارة المستخدمين
	3117215.45			7- العمليات المحاسبية والأجور
3921279.30 4	3213250.06	4868598.12	6219493.25	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات حول المؤسسة

المرحلة الرابعة: تحميل تكاليف الأنشطة

تحمل تكاليف الأنشطة على المنتج و ذلك بحساب تكلفة مسبب كل مركز , بالإضافة الى حساب سعر التكلفة ,بتحميل التكاليف المباشرة على وحدات الإنتاج,مضافا لها التكلفة الوجودية التي تمثل التكاليف الغير مباشرة المحمل على وحدات الإنتاج, تحسب كالتالي:
تحديد تكلفة الوجودية لمسببات التكلفة

$$\frac{\text{الانشطة مراكز تكاليف مجموع}}{\text{النشاط مركز كمسببات حجم}} = \text{التكلفة لمسبب الوجودية التكلفة}$$

النشاط مركز كمسببات حجم

الجدول رقم (15) تحديد مسببات تكلفة كل نشاط ومركز أنشطة

مركز الأنشطة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	حجم مسبب كل مركز
مركز الطلبيات النشاط رقم 1: شراء المواد الأولية النشاط رقم 3: إدارة المبيعات	240 1320	1560
مركز كغ المنتجة النشاط رقم 2: إصدار أمر إنتاج خط الدقيق الابيض	144505.64	289011.28

	144505.64	النشاط رقم 4 : إدارة الجودة
1972	52 1920	مركز العمليات والتدخلات النشاط رقم 5 : الصيانة النشاط رقم 7 : العمليات المحاسبية والأجور
29	29	مركز المستخدمين النشاط رقم 6 : إدارة المستخدمين

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات حول المؤسسة

الجدول رقم (16) حساب تكلفة مسبب كل مركز

البيان	مركز الطلبيات	مركز كغ المنتجة	مركز العمليات والتدخلات	مركز المستخدمين
الموارد	6219493.25	4868598.12	3213250.06	3921279.304
طبيعة المسبب	عدد الطلبيات	عدد كغ المنتجة	عدد العمليات والتدخلات	عدد المستخدمين
عدد المسببات	1560	289011.28	1972	29
تكلفة مسبب المركز	3986.85	16.84	1629.43	135216.52

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات حول المؤسسة

بعد تحديد تكلفة مسبب كل مركز نحسب سعر التكلفة و ذلك بالعلاقة الموالية

سعر التكلفة الوحدوي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الوجدوية لمسببات التكلفة

الجدول رقم (17) تحديد سعر تكلفة الكغ الواحد من منتج الدقيق الابيض حسب نظام التكلفة على اساس الأنشطة

البيان	خط الدقيق الأبيض	المجموع
التكاليف المباشرة	193710915	
التكاليف الغير مباشرة: -مركز الطلبيات -مركز كغ منتجة -مركز العمليات والتدخلات -مركز المستخدمين	1560*3986.854647 289011.28*16.84570277 1972*1629.43715 16*135216.5277	16464805.87
مجموع التكاليف غير المباشرة	16464805.87	
التكاليف الإجمالية	210175720.09	
عدد الوحدات	144505.64	
سعر التكلفة	1454.45	

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات حول المؤسسة

الجدول رقم (18) سعر التكلفة بين النظام التقليدي ومحاسبة التكاليف على اساس الانشطة

البيان	سعر التكلفة حسب النظام التقليدي	سعر التكلفة حسب ABC	الانحراف النسبي
خط الدقيق الأبيض	1668.37	1454.45	-12.82%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات ومعلومات حول المؤسسة

نلاحظ من النتائج المتوصل إليها أعلاه أن سعر التكلفة لمنتج الدقيق الابيض انخفض مما كان عليه في النظام التقليدي الذي تطبقه مؤسسة مطاحن صبا دور -بسكرة- ،حيث انخفض سعر التكلفة من 1668,37دج/ق حسب النظام التقليدي إلى 1454,45دج/ق حسب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، و ذلك بحوالي 214دج و هذا ما يعكسه الانحراف النسبي السالب الذي قدر ب 12.82% - حيث انه انحراف سالب عدديا لكنه موجب منطقيا يعبر لنا عن دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الإنتاج.

الخلاصة:

من خلال ما تم تناوله في الدراسة الميدانية لمؤسسة مطاحن صابادور -بسكرة- قمنا بإسقاط ما تم ذكره في الفصلين النظريين على الواقع التطبيقي لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، و إبراز دوره في تخفيض تكاليف الإنتاج و قد توصلنا للنتائج التالية:

-أن مؤسسة مطاحن صبا دور لازالت تطبق الطرق التقليدية في حساب تكاليفها.

- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لها دور فعلي في تخفيض تكاليف الإنتاج و ذلك ما تم إثباته بالنتائج المتوصل إليها.

-تقوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بتخفيض تكاليف الإنتاج مع المحافظة على جودة و نوعية المنتج.

-عندما تخفض المؤسسة من تكاليف إنتاجها سيؤثر ذلك بالتخفيض على سعر المنتج و عند حدوث هذا الأخير فإن الطلب على المنتج سيزيد و ذلك سيؤدي لتحقيق الهدف الجوهرى الذي تسعى جميع المؤسسات الإقتصادية لتحقيقه و هو تحقيق الربحية.

خاتمة:

من خلال دراستنا تبين لنا أن استخدام المؤسسة للطريقة التقليدية يؤدي للتوصل إلى معلومات مضللة في توضيح المصاريف غير المباشرة على المنتجات، و أن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من أفضل الطرق الحديثة التي تساعد في تخفيض التكاليف الغير مباشرة وذلك بالتحليل الدقيق لها، ويقوم ذلك على تحديد مسبب التكلفة الخاص بكل نشاط وتحميله للمنتج، وعليه فإن محاسبة التكاليف على اساس الانشطة لها دور في تخفيض تكاليف الانتاج.

ومن خلال محاولة فهمنا الدقيق لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قمنا بمحاولة دراسة دور هذه الاخيرة في تخفيض تكاليف الإنتاج و محاولة إسقاط ما تمت دراسته في الجانب النظري على مؤسسة مطاحن صبا دور بسكرة .من خلال محاولة تسليط الضوء للجانب النظري بنتائج العمل الميداني ،توصلنا لجملة من النتائج تجيب على ما يلي:

-نظام المحاسبة التقليدية يقوم على تحميل التكاليف الغير مباشرة بمعدل ثابت، بالرغم من وجود العديد من بنود التكاليف غير المباشرة.

-محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تقوم بمنطلق أن الأنشطة عبارة على حلقة وصل بين المنتجات و الموارد وذلك لأن المنتجات تستهلك الأنشطة و هذه الأخيرة تستهلك الموارد.

-تكاليف الإنتاج هي كل التكاليف التي تؤثر على عملية الإنتاج مباشرة كانت او غير مباشرة .

-تكاليف الإنتاج لا تقتصر على العملية الإنتاجية فقط بل هي التكاليف التي تستفيد منها العملية الإنتاجية.

-النظام التقليدي لحساب التكاليف يعتبر غير عادل نوعا ما في تقسيم التكاليف ولا سيما الغير مباشرة منها.

- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تتميز بالدقة و الشفافية.

-تطبيق مطاحن صبا دور بسكرة لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة سيساعدها على تخفيض تكاليف المنتجات مما يؤدي لتخفيض اسعار منتجاتها و زيادة الطلب عليها.

- كل الدعائم المتعلقة بتطبيق محاسبة التكاليف على اساس الانشطة، تتوفر لدى مؤسسة مطاحن صبا دور بسكرة و التي تتمثل في توفرها على نظام معلومات، حول محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة، وهذا أدى لتسهيل عملية تطبيق نموذج الدراسة .

اختبار صحة الفرضيات:

لفرضية الأولى: " محاسبة التكاليف على اساس الانشطة تحسن دقة تقدير التكاليف واتخاذ القرارات بشأن الإنتاج."

أكدت لنا الدراسة صحة الفرضية الاولى حيث انها فعلا تحسن من دقة تقدير التكاليف واتخاذ القرارات بشأن الإنتاج فإن الإلمام بكافة مبادئها وخصائصها لنا مكاناتها الأساسية داخل المؤسسة و دورها في التحديد السليم لتكاليف الإنتاج و الخدمات.

الفرضية الثانية: " تكاليف الانتاج عبارة على التكاليف المرتبطة بعملية الانتاج ."

أكدت لنا الدراسة صحة الفرضية الثانية فتكاليف الانتاج تشمل جميع التكاليف المرتبطة بعملية الانتاج من مادة اولية و صيانة و غيرها .

الفرضية الثالثة: " تعتبر محاسبة التكاليف على اساس الانشطة مهمة في المؤسسة."

من خلال دراستنا تم تأكيد صحة الفرضية الثالثة فالمؤسسة تعتمد على النظام التقليدي لحساب تكاليفها و الذي بدوره يعيقها على التحليل الدقيق لتكاليفها و هذا ما أكد لنا أهمية تبني المؤسسة لمحاسبة التكاليف على أساس الانشطة .

الفرضية الرابعة: " لمحاسبة التكاليف على اساس الانشطة علاقة ايجابية في تخفيض تكاليف الانتاج."

من خلال دراستنا تم تأكيد صحة هذه الفرضية الرابعة و انها فعلا لها علاقة ايجابية في تخفيض تكاليف الانتاج، فكلما كانت محاسبة التكاليف على اساس الانشطة تسير بشكل فعال ومحكم كلما ساهمت في تخفيض تكاليف الانتاج .

الاقتراحات:

من خلال ما توصلنا إليه من نتائج سابقة ، يمكننا إستنتاج مجموعة من التوصيات و التي تتمثل في:

- ✓ تبني المؤسسات لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة خطوة ضرورية ،لما لها من مزايت عديدة في التحليل الدقيق المستمر، والشامل للأنشطة التي تمارسها المؤسسة بشكل معمق .
- ✓ ضرورة إنشاء مكاتب مستقلة خاصة بالمحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية، وتدعيمه بالكفاءات البشرية المؤهلة علميا و عمليا.
- ✓ محاولة توفير برمجيات خاصة بتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية، بتكاليف مناسبة لكافة المؤسسات.

أفاق البحث :

وفي ختام هذه الدراسة يتضح أن هناك بعض المحاور التي تستحق المزيد من البحث و الدراسة نذكر منها:

- ✓ أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة .
- ✓ ثار محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على تكاليف الإنتاج.
- ✓ دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الإنتاج.

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية

- 1/بوجناح ججيقة، و بربارة نورة. (2018/2017). استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في المؤسسات الخدماتية. ادرا، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلم التجارية، الجزائر: جامعة احمد دراية.
- 2/بوجناح ججيقة، و بربارة نورة. (2018/2017). استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في المؤسسات الخدماتية. ادرا: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التجارة. جامعة احمد دراية ادرا.
- 3/بوجناح ججيقة، و بربارة نورة. (2018/2017). استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في المؤسسات الخدماتية. مذكرة شهادة ماستر . ادرا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التجارة. جامعة احمد ادرا.
- 4/خاليفةريحانة.حمزة. (31 12, 2022). عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس املاوصفات يف امؤسسات الاقتصادية اجلزائرية - دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر. صفحة 199.
- 5/د.مخلخل زوينة. (31 01, 2020). تخفيض تكاليف الإنتاج بإستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة. صفحة 124.
- 6/رحمة سكيينة. (2019/2020). متطلبات استخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة. بسكرة، قسم العلوم التجارية، الجزائر: جامعة محمد خيضر - بسكرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية.
- 7/زهير عماري. (2014). تحليل اقتصادي قياسي الاهم العوامل المؤثرة على قيمة الناتج المحلي الفلاحي الجزائري خلا الفترة 1980/ 2009. بسكرة: جامعة محمد خيضر - بسكرة -.
- 8/سعيد محمد فخري ابو وردة. (2015). تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC)على مصنع عصير رسالة ماجستير. غزة، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل: الجامعة الإسلامية.
- 9/صالح عبد الله الرزق، و عطا الله وواد الخليل. (1999). محاسبة التكاليف الفعلية . عمان : دار الزهران.
- 10/عادل خالدي. (30 06, 2018). أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها- دراسة حالة: شركة سوميفوسSOMIPHOS - بنر العاتر - ولاية تبسة. صفحة 133.

- 11/ عادل عرقابي. (2018). *دروس في المحاسبة التحليلية*. باتنة: قسم العلوم الاقتصادية بجامعة لحاج لخضر.
- 12/ عادل عرقابي. (2017/2018). *دروس في المحاسبة التحليلية عرقابي*. باتنة: قسم العلوم الاقتصادية جامعة لحاج لخضر.
- 13/ *محاسبة التكاليف الصناعية عمان الاردن* المسيرة 2002 عبدالناصر ابراهيم نورعليان
- 14/ عمر محمد هديب. (2009). *نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن*، و علاقته بالأداء المالي_التطبيق و نموذج مقترح للقياس_. عمان، قسم المحاسبة، الاردن: الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.
- 14/ فريق عمل دفتره. (10 ماي، 2024). *دفتره*. تاريخ الاسترداد 23 يونيو، 2022، من daftra.com.
- 15/ سبأجامعة اقليم سبأ 2023(1) *نظم التكاليف (2) كتاب محاسبة التكاليف*
- 16/ عماندار البركة للنشر و التوزيع 2001 *محاسبة التكاليف الصناعية*
- 17/ محمد الخطيب نمر، و هواري سويسي. (2013). *محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية*.
- 18/ محمد الشريف تيتي. (2015). *نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة C كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء*. ام البواقي، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -.
- 19/ محمد صادق منصورى. (2016). *دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج*. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، الجزائر: جامعة محمد خيضر - بسكرة.
- 20/ محمد قاسم، محمد عبدالله. (بلا تاريخ). *أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)*. *مجلة القادسية* ، 18.
- 21/ محمود علي الجبالي، و قصي السامرائي. (2000). *محاسبة التكاليف*. عمان: دار وائل.
- 22/ في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية *مجلة إضافات (ABC) مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة* 345-346 *اقتصادية*
- 23/ مشاش نادية. (25، 04، 2017). *أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة*. " *مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع* ، صفحة 6.
- 24/ *محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية 2013 هواري سويسي*

25/بسرى ججش. (2024/2023). مساهمة استخدام الاساللب الءءةة لمءاسبة الءكالفف فف ءءسفن الاءاء المالف للمؤسسة الاقءصاءفة . بسكرة ، قسم العلوم الءءارفة، الجزائر: ءامعة محمد ءفضر بسكرة .

قائمة المراجع باللغة الاجنبية

/1 Topic- Activity Based Costing *Strategic Cost Accounting*

الملحق رقم 01

COUT DE REVIENT AU 31//12/2023				
	Farine Qtx(Blé pour Produits Finis)	163 281,89	1 285,00	209 617 228,65
	Déchet Qtx	1 108,80	1 285,00	1 424 808,00
	PRODUCTION SON	57 389,31	1 285,00	73 719 563,35
	Farine Produits Finis farine + son	220 651,20	1 291,46	284 961 600,00
Code	Libellé	Montant	Farine/PF	Coût/Charges
602101	CONSOMM P / DE RECHANGE	1 116 880,00	220 651,20	5,06
602102	CONSOMM TENUES DE TRAVAIL	78 400,00		0,36
602103	CONSOMM LUBRIFIANTS	89 387,00		0,41
607002	ACHAT CONSOMME - CARBURANT -	108 240,00		0,49
607003	ACHAT CONSOMME - ELECTRICITE-	3 704 967,09		16,79
607004	ACHAT CONSOMME -EAU-	54 308,60		0,25
607006	DIVERSES ACHATS CONSOMME	243 306,90		1,10
615000	Entretien, réparations et maintenance	262 100,00		1,19
619000	DOCUMENTATION ET DIVERS	475 000,00		2,15
622000	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	395 128,00		1,79
623000	Publicité, publication, relations publiques	30 110,00		0,14
626000	Frais postaux et de télécommunications	84 946,83		0,38
627000	Services bancaires et assimilés	149 987,36		0,68
628000	Cotisations et divers	0,00		0,00
641200	TAXE DE FORMATION ET D'APPRENTISSAGE	0,00		0,00
642000	impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires	0,00		0,00
645000	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)	84 045,66		0,38
656000	DONS	83 456,50		0,38
658000	FRAIS D'AGREAGE	381 283,22		1,73
658001	Autres charges de gestion courante	99 599,23		0,45
	Charges Variables	7 441 146,61	220 651,20	33,72
631000	Charges de personnel	12 451 115,01	220 651,20	56,43
635000	Cotisations aux organismes sociaux	2 938 071,52		13,32
638000	Autres charges de personnel	405 900,00		1,84
616000	Primes d'assurances	373 691,16		1,69
681000	Dotations au amortissements	8 153 910,29		36,95
	Charges Fixe	24 322 687,98	220 651,20	110,23

Capital : 20.000.000,00 D.A

S. A. - R. L. MOULIN IND SABA D'OR
Siège Social : 37 Zone Industrielle BISKRA
Tel / Fax : (033) 65.45.87 Mob : 06.61.37.03.95 / 96 / 05.50.69.61.18

RECAPE ETAT DE PRODUCTION
DU 01/01/2023 AU 31/12/2023



DATE	BLE			FARINE				SON GROS			
	ENTREES	SORTIES		STK. INITIAL	PRODUCTION	VENTES	STK. FINAL FARINE	STK. INITIAL	PRODUCTION	VENTES	STK. FINAL SONS
		TAR 0,5%	PRODUIT FINIS								
JANVIER 2023	18 480,00	92,40	18 387,60	807,62	13 606,82	12 460,00	1 954,44	67,79	4 780,78	4 477,60	370,97
FEBVRIER 2023	17 600,00	88,00	17 512,00	1 954,44	12 958,88	14 181,00	732,32	370,97	4 553,12	4 517,60	406,49
MARS 2023	19 360,00	96,80	19 263,20	732,32	14 254,77	13 965,00	1 022,09	406,49	5 008,43	5 137,60	277,32
AVRIL 2023	18 480,00	92,40	18 387,60	1 022,09	13 606,82	13 440,00	1 188,92	277,32	4 780,78	4 537,60	520,49
MAI 2023	19 360,00	96,80	19 263,20	1 188,92	14 254,77	14 720,00	723,68	520,49	5 008,43	5 237,60	291,33
JUN 2023	16 720,00	83,60	16 636,40	723,68	12 310,94	11 840,00	1 194,62	291,33	4 325,46	4 367,60	249,19
JUILLET 2023	17 600,00	88,00	17 512,00	1 194,62	12 958,88	13 310,00	843,50	249,19	4 553,12	4 282,60	519,71
AOUT 2023	20 240,00	101,20	20 138,80	843,50	14 902,71	14 530,00	1 216,21	519,71	5 236,09	5 422,60	333,20
SEPTEMBRE 2023	16 720,00	83,60	16 636,40	1 216,21	12 310,94	12 217,50	1 309,65	333,20	4 325,46	4 388,60	270,06
OCTOBRE 2023	20 240,00	101,20	20 138,80	1 309,65	14 902,71	15 130,00	1 082,36	270,06	5 236,09	5 245,00	261,15
NOVEMBRE 2023	18 480,00	92,40	18 387,60	1 082,36	13 606,82	13 900,00	789,18	261,15	4 780,78	4 740,60	301,33
DECEMBRE 2023	18 480,00	92,40	18 387,60	789,18	13 606,82	13 160,00	1 236,01	301,33	4 780,78	4 569,40	512,70
TOTAL/G 2023	221 760,00	1 108,80	220 651,20	807,62	163 281,89	162 853,50	1 236,01	67,79	57 369,31	56 924,40	512,70

Produits	STOCK INITIAL	PRODUC Qtx	VENTE Qtx	Stk Final Qtx
FARINE DE 50 Kg	524,76	18 776,24	19 301,00	0,00
FARINE DE 25 Kg	282,86	144 505,64	143 552,50	1 236,00
SON GROS	67,79	57 369,32	56 924,40	512,71
				1 236,00
				512,71

الملحق رقم 03

Farine Sac de 50 kgs			
	1,00	1 291,46	1 291,46
Ble Net PF			
Sac	2,00	26,55	57,30
Fil (0,5 grs/Sac) kgs=349,32 DA/Kg	1,00	0,35	0,35
Etiquettes	2,00	0,60	0,80
		Totaux	1 349,91
CV			33,72
CF			110,23
cout de revient moyen			1 493,86
Prix de Ventes			1 946,13
Marge		30,28%	452,27

Farine Sac de 25 kgs			
	1	1 291,46	1 291,46
Ble Net PF			
Sac	4	18,60	74,40
Fil (0,4 grs/Sac) kgs=300,66 DA/Kg	1,6	0,35	0,56
Etiquettes	4	0,63	2,52
		Totaux	1524,42
CV			33,72
CF			110,23
cout de revient moyen			1 668,37
Prix de Ventes			1 849,51
Marge		10,86%	181,14

SON Sac de 40 kgs			
	1	1 291,46	1 291,46
Ble Net PF			
Sac	2,5	36,37	90,93
Fil (0,5 grs/Sac) kgs=300,66 DA/Kg	1,25	0,35	0,44
Etiquettes	2	0,70	1,40
		Totaux	1 384,22
CV			33,72
CF			110,23
cout de revient moyen			1 528,17
Prix de Ventes			1 656,22
Marge		8,38%	126,04

الملحق رقم 04

	Qtz	PU - Moy	Montant
Farine vendu 50 kgs	19 301,00	1 946,13	37 562 300,00
Farine vendu 25 kgs	143 552,50	1 849,51	265 501 975,00
SON	56 924,40	1 656,22	94 279 245,40
Total	219 777,90	1 807,93	397 343 520,40

C/PTE	Désignation	qtité / QTX	C .R. MOY	DEBIT	CREDIT
				28 048 073,88	
355001	Production Farine Sacs De 50 KG	18 776,24	1 493,86		28 048 073,88
724001				27 265 155,91	
724001	Vente Farine Sacs De 50 KG	18 251,48	1 493,80		27 265 155,91
355001				790 913,02	
724001	sortie Stock initial Farine Sacs De 50 KG	524,76	1 507,19		790 913,02
355001					
	Total vendu farine de 50 kg	18 776,24	1 494,23	28 056 068,93	
	Stock sac farine de 50 kg au 31/12/2023	0,00	0,00	783 917,97	

C/PTE	Désignation	qtité / QTX	C R MOY	DEBIT	CREDIT
				241 088 874,60	
355002	Production Farine Sacs De 25 KG	144 505,64	1 668,37		241 088 874,60
724002				238 943 350,78	
724002	Vente Farine Sacs De 25 KG	143 219,64	1 668,37		238 943 350,78
355002				433 313,23	
724002	sortie Stock initial Farine Sacs De 25 KG	282,86	1 531,90		433 313,23
355002					
724002	sortie 50 Qtz farine Sacs De 25 KG Don wilaya de biskra	50,00	1 668,37	83 418,50	
355002					83 418,50
	Total vendu farine de 25 kg	143 552,50	1 668,10	239 460 082,51	
	Stock sac farine de 25 kg au 31/12/2023	1 236,00	1 668,37	2 062 105,32	

C/PTE	Désignation	qtité / QTX	C R MOY	DEBIT	CREDIT
				87 670 073,74	
358000	Production Son Sacs De 40 KG	57 369,32	1 528,17		87 670 073,74
724003				86 886 565,70	
724003	Vente Son Sacs De 40 KG	56 856,61	1 528,17		86 886 565,70
358000				104 652,17	
724003	sortie Stock initial Son Sacs De 40 KG	67,79	1 543,77		104 652,17
358000					
	Total vendu Son Sacs De 40 KG	56 924,40	1 528,19	86 991 217,87	
	Stock sac son de 40 kg au 31/12/2023	512,71	1 528,17	783 508,04	

الملحق 05

Moulin SABA d'Or
مطاحن صابا دور
المقر الثانوي : المنطقة الصناعية بسكرة
033 75 45 87 昌 06 61 37 03 95 / 96 昌

دقيق الخبز
تاريخ الإنتاج رقم الحصة
01 **19 MAI 2024**
يستحسن إستهلاكه قبل 6 أشهر
يحفظ في مكان بارد وجاف

الوزن الصافي
25 كغ

% 15.50 ≥	نسبة الرطوبة
280 - 180	معامل السقوط
0,65 - 0,45	معامل المظهر البصري
30 - 22	معامل التسرب (الزيتي)
180 - 130	W يختبر جهاز شويان

6 132460 700016



إلى السيد مدير: ش ذ م م مطاحن صابا دور
ولاية بسكرة

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

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

- 1 جودي نور الهدى
- 2 عبد الرحمان سنديس
- 3 /

المسجلون ب: قسم العلوم المالية والمحاسبية

بالسنة: ثانية ماستر محاسبة وتدقيق

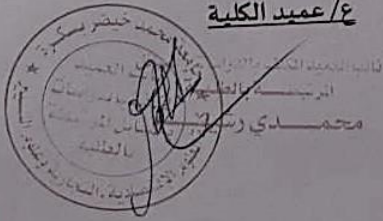
وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة التخرج المعنونة ب:

"" دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الإنتاج ""

وفي الأخير، تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

بسكرة في: 2024-04-25

ع/ عميد الكلية



تأشيرة المؤسسة المستقبلية





ملحق بالقرار رقم 10824... المؤرخ في 27 جوان 2020
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله.

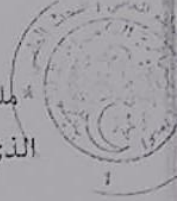
السيد(ة): محمد الرجا أيد (سند دس) ... الصفة: طالب. أستاذ. باحث ... طبال
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 209983053 والصادرة بتاريخ: 2024.02.18
المسجل(ة) بكلية / محمد علوم ماليش و أقدمادية قسم علوم المالكية والعلوم الشرعية
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج. مذكرة ماستر. مذكرة ماجستير. أطروحة دكتوراه).
عنوانها: دور جمعيات تكميلية في تدريس العلوم الشرعية في تكليف
الاستنتاج
أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2024.1.25.13.0.

توقيع المعني (ة)

27 أكتوبر 2020

ملحق بالقرار رقم 10822... المؤرخ في
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله.

السيد(ة): محمد بن نور الكهد الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالب
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 203362834 والصادرة بتاريخ
المسجل(ة) بكلية / معهد علوم قسنطينة وأقدمادة بقرية علوم الحدلية والجمهورية
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).
عنوانها هو: تكاليف الإنتاج أساسا في تخفيض
تكاليف الإنتاج
أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 20.10.2020

توقيع المعني (ة)

سكرة و. 27/01/2024

جامعة محمد عبد الحميد بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبية

إذن بالطبع

أنا المصنف أستاذ الأستاذ: كول هورية

الرتبة: أستاذة عاقل أ

قسم الأقسام: علوم مالية ومحاسبية

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر للطلاب (ة): جودي نور الهدى - عبد الرحمان سندس

العلم: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

موضوع: دور محاسبة التكاليف على أساس الأستهلاك في تقييم تكاليف الإنتاج

دراسة حالة مؤسسة مفاصن هابا دور

لرخص طبع المذكرة المذكورة.

زهيس القيس

الأستاذ المشرف

K. Attouf