



# الموضوع

دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة  
(ABC) في تخفيض تكاليف الانتاج

دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud)  
بأوماش - بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص : فحص محاسبي

إشراف الأستاذة(ة):

■ محمد نجيب دبابش

إعداد الطالب(ة):

■ محمد صادق منصوري

# أهداء

يعود الفضل في اتمام هذا العمل لله سبحانه و تعالى

و بعده أهديه:

الى من رضاهما أغلى ما أرجوا بعد رضا الله تعالى

"والدتي و والدي"

إلى أعزائي و أحبتي

"إخواني و أخواتي"

إلى من لم تدخر جهدا في مساعدتي

"زوجتي"

إلى بنات أختي

"زينب و ماريا"

الى جميع أهلي و أقاربي

الى زملائي و أصدقائي

محمد صادق

# شكر و عرفان

نتوجه بالحمد والشكر إلى المولى عزوجل ، الذي جعل لنا نورا إهتدينا به في  
الظلمات ، وعقلا ميزنا به بين المتشابهات ومنارا إهتدينا به من التيه في  
مفارق الطرقات.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف " محمد نجيب دبابش " الذي لم  
يبخل علينا بنصائحه وإرشاداته والذي منحنا وقته الثمين جزاه الله خير  
الجزاء.

الى من أبت الا أن يكون لها يد في كل خير أنا فيه و لم تدخر جهدا لذلك  
"زوجتي"

إلى الأخ الذي لم تلده أمي و الصديق "معمر"  
إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو بعيد

شكرا



يهدف موضوع دراستنا إلى تقديم عرض لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، الذي يعتبر من أهم الطرق الحديثة المستعملة في المؤسسات وذلك بهدف تخفيض تكلفة الإنتاج إلى أقل حد ممكن ويتم ذلك من خلال تخصيص المصاريف الغير مباشرة لكل نشاط التي تساهم في بناء المنتج على عكس الطرق التقليدية التي تعتمد على مبدأ الاعتماد على معدل ثابت في تخصيص المصاريف الغير مباشرة. وعليه سنقوم في هذه الدراسة بمحاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة لوحدة الدقيق و الفرينة للسنة المالية 2013.

### Résumé:

L' objet de notre étude vise à fournir une vue d'ensemble du système Fondé sur la Comptabilité des coûts par Activité ( ABC ) , qui est l'une des méthodes les plus modernes utilisés dans les institutions dans le but de réduire les coûts de production au minimum et cela se fait par la répartition des dépenses de tiers directement pour chaque activité qui contribuent à l'accumulation de produit contrairement aux méthodes traditionnelles qui reposent sur le principe de compter sur un taux fixe dans l'allocation des tiers des dépenses du parti directement.

Par conséquent, nous allons dans cette étude tenté de renverser le plan théorique, la réalité sur la Fondation du sol du Grand Mills pour l'unité Sud Biskra de farine et Alfrenh exercice 2013.

الصفحة	الموضوع
I	ملخص اللغة العربية
I	ملخص اللغة الفرنسية
II	اهداء
III	شكر و عرفان
VII-IV	فهرس المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
أ - هـ	مقدمة عامة
6	الفصل الأول: الاطار النظري لمحاسبة التكاليف.
7	تمهيد
8	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف.
8	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف.
8	أولاً: تعريف محاسبة التكاليف.
9	ثانياً: نشأة محاسبة التكاليف.
11	المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف.
11	أولاً: أهداف محاسبة التكاليف.
11	ثانياً: وظائف محاسبة التكاليف.
14	المطلب الثالث: مقومات محاسبة التكاليف.
15	المطلب الرابع: علاقة محاسبة التكاليف بفروع المحاسبات الأخرى وأوجه الاختلاف .
15	أولاً: علاقة التكاليف بأنواع المحاسبات الأخرى.
17	ثانياً: أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف وفروع المحاسبة الأخرى.
19	المبحث الثاني: أساليب محاسبة التكاليف المستخدمة في تحديد تكاليف الإنتاج.

19	المطلب الأول: ماهية حول تكلفة الإنتاج.
19	أولا: مفهوم الإنتاج.
20	ثانيا : سعر التكلفة.
21	المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف.
21	أولا: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقاتها بوظائف المؤسسة.
22	ثانيا: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقاتها بوحدة الإنتاج.
22	ثالثا: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقاتها بحجم الإنتاج.
25	رابعا: تبويب التكاليف على أساس عامل الزمن.
25	خامسا : تبويب التكاليف طبقا لإمكانية الرقابة عليه.
26	سادسا : تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية.
27	المطلب الثالث: طرق حساب تكلفة الإنتاج.
27	أولا: الطرق التقليدية.
34	ثانيا: الطرق الحديثة.
36	خلاصة
37	الفصل الثاني: تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال أسلوب نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)
38	تمهيد
39	المبحث الاول: ماهية نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).

39	المطلب الاول: نشأة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).
39	أولاً: الأسباب التي أدت إلى التحول لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC).
40	ثانياً: مراحل تطور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC).
41	ثالثاً: الفرق بين نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ونظام التكاليف التقليدي.
44	المطلب الثاني: مفهوم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC).
44	أولاً: تعريف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).
48	ثانياً: مبادئ نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).
57	ثالثاً: أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة. (ABC)
58	المطلب الثالث: الفروض الأساسية والاستخدامات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة(ABC).
58	أولاً: الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة (ABC).
60	ثانياً: استخدامات نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة (ABC).
62	المبحث الثاني: تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة (ABC).
62	المطلب الأول: عوامل نجاح ومزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة (ABC).
62	أولاً: عوامل نجاح نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).
63	ثانياً: مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).
66	المطلب الثاني: المطلب الثاني: المشاكل والصعوبات و الانتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).
66	أولاً: المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).

67	ثانيا: الانتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)
69	المطلب الثالث: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكلفة الإنتاج.
76	خلاصة
77	الفصل الثالث: تخفيض تكلفة الإنتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud)
78	تمهيد
79	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud)
79	المطلب الأول: نظرة عامة عن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud).
79	أولا: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud).
81	ثانيا: أهمية واهداف المؤسسة.
82	المطلب الثاني: تقديم وحدة السميد والدقيق بمؤسسة (GMsud) "محل الدراسة"
82	أولا التعريف بالجانب التنظيمي لوحدة السميد والدقيق.
94	المبحث الثاني: محاولة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud) - بسكرة-
94	المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف المتبع بوحدة الدقيق و الفرينة.
94	أولا: تقسيم الأعباء العامة الى أعباء متغيرة وأخرى ثابتة.
97	ثانيا: حساب تكلفة انتاج الدقيق الممتاز لسنة 2013 .
98	ثالثا: تحديد سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز.
99	المطلب الثاني: مساهمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بوحدة الدقيق والفرينة (GMsud)
111	خلاصة
112	خاتمة عامة
116	قائمة المراجع

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
23	علاقة إجمالي التكاليف المتغيرة بحجم النشاط	01
24	التكلفة الثابتة وعلاقتها بحجم النشاط	02
25	يوضح التكاليف شبه الثابتة أو الشبه متغيرة	03
45	مبدأ طريقة (ABC)	04
50	سلسلة القيمة ل porter	05
53	تصنيف التكاليف والأنشطة حسب نظام (ABC)	06
65	مزايا و فوائد نظام (ABC)	07
74	معالجة التكاليف وفق نظام (ABC)	08
75	خطوات تطبيق نظام (ABC)	09
83	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud)	10
90	مراحل انتاج السميد الدقيق	11

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
16	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	01
42	الفروقات بين النظام التقليدي و نظام (ABC)	02
71	مراكز الأنشطة والتكاليف الممكن تتبعها	03
82	تصنيف العمال حسب المديرية لدى وحدة السميد و الدقيق بمؤسسة (GMsud)	04
89	تشكيلة منتجات وحدة السميد والدقيق لمؤسسة (GMsud)	05
95	جدول تقسيم الأعباء المتغيرة لسنة 2013	06
96	جدول تقسيم الأعباء الثابتة لسنة 2013	07
97	تكلفة انتاج الدقيق الممتاز لسنة 2013	08
98	سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ لسنة 2013	09
100	تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة بها	10
101	تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط	11
103	مصفوفة الأنشطة ومسببات التكلفة	12
104	تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة	13
105	احجام مسببات مراكز التكلفة	14
106	تحديد تكلفة مسببات المراكز	15
107	حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطي انتاج ادقيق والفرينة	16
108	حساب اجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة للوحدة محل الدراسة	17
109	حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)	18
110	سعر التكلفة بين نظام المحاسبة التقليدية و نظام(ABC)	19

مقدمة

يشهد محيط المؤسسات تطورات و تحولات عميقة و سريعة خاصة في جانبه المالي و المحاسبي، وفي ظل العولمة و الشمولية و تصاعد حدة المنافسة أصبح لزاما عليها التكيف بسرعة مع هذه التحولات للمحافظة على بقائها و استمراريتها.

ومع زيادة هذه التطورات أصبحت التكاليف غير المباشرة تشكل الجزء الأكبر من التكاليف الإجمالية، و ظهرت مشكلة تخصيص تلك التكاليف، و بالأخص عندما بدأت طريقة حساب التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC)، بالانتشار في أمريكا الشمالية و أوروبا و خلال سنوات 1990، فقد صنفت كرد فعل لغياب العلاقة الواضحة بين الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف و محاسبة التسيير، و تكمن الأهمية الأساسية في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال بقاء المؤسسة، تخفيض التكاليف، تحقيق الأرباح، و ذلك بدمج عوامل الإنتاج فيما بينها من اجل الحصول على نتائج دقيقة و مقنعة.

و المؤسسة الجزائرية كغيرها تسعى لإيجاد طريقة أكثر نجاعة لتخفيض تكلفة منتجاتها، و ذلك بفرض رقابة و سيطرة على تكاليف المنتج أو الخدمة المقدمة، من خلال الاستخدام الصحيح للموارد المتاحة و تخفيض التكاليف غير المباشرة مع المحافظة على جودة منتجاتها النهائية.

و كنتيجة لقصور الأنظمة التقليدية في توفير معلومات دقيقة حول التكلفة، و تحقيق رقابة فعالة على التكاليف الغير مباشرة، حيث يحمل المنتج النهائي بتكاليف غير مرتبطة به و غير مبررة، لهذا ظهر نظام (ABC) مكملا لنظام التكاليف التقليدية من خلال تحليل الأنشطة التي تتطلب تكاليف إضافية لتحقيق قيمة مضافة و التخلص من تلك الأنشطة التي لا تحقق هذه القيمة المضافة، و تتوجه المؤسسات لتطبيقه لماله من مزايا عديدة في تحديد تكلفة المنتجات و عملية التسعير و تقويم الأداء، بالإضافة لما يحققه من رقابة على التكاليف، و تخصيصها بصورة أكثر دقة.

إشكالية الدراسة:

ومن هذا المنطلق، يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما دور نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج؟

بناءً على ما تقدم يمكن أن نضع أسئلة فرعية للإجابة على إشكالية الدراسة، و هي كالآتي:

- هل يعالج نظام (ABC) مشكل تخصيص التكاليف غير المباشرة؟

- كيف يتم ترشيد تكاليف الإنتاج؟ و ماهي الطرق المستخدمة لذلك؟
- ما العلاقة بين التكاليف و الإنتاج؟
- هل يمكن تطبيق نظام (ABC) من تخفيض تكاليف الانتاج في المؤسسة محل الدراسة؟

### فرضيات الدراسة:

و للإجابة على إشكالية بحثنا سنقوم بطرح مجموعة من الفرضيات والتي سنحدد من خلالها مدى صحتها أو لا، وهي كالتالي:

- تعتبر محاسبة التكاليف من الأدوات المهمة داخل المؤسسة الاقتصادية؛
- نظام (ABC) جاء لمعالجة مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة؛
- يساهم نظام (ABC) في تخفيض التكاليف، و بالتالي انخفاض سعر تكلفة المنتجات مما يؤدي إلى زيادة الطلب على منتجات المؤسسة.

### أسباب اختيار الموضوع :

- إن اختيار هذا الموضوع ناتج عن عدة عوامل منها :
- تخصصي في مجال فحص محاسبي كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع.
- الأهمية الكبيرة التي تؤديها محاسبة التكاليف في تحديد النتائج و اتخاذ القرارات.
- حداثة الموضوع حيث أصبح موضوع التحكم في التكاليف من الاهتمامات الكبرى للمؤسسة.

### أهداف الدراسة:

- و تكمن أهداف الدراسة في:
  - تحديد المفاهيم النظرية المتعلقة بمتغيري الدراسة.
  - توضيح أهمية نظام (ABC) مقارنة بالنظم التقليدية.
  - إبراز دور نظام (ABC) في تخفيض التكاليف.
  - التعرف على المزايا التي يتيحها هذا النظام لتسيير استراتيجي أفضل للتكاليف في المؤسسة.
- و من هنا فان هذا البحث يهدف إلى إبراز الدور الذي يمكن أن يلعبه نظام (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج و إلى أي مدى يمكن أن يكون عاملا محددًا فيه.

### أهمية الدراسة :

- تتمثل أهمية الدراسة في جملة من النقاط هي كالآتي :
- إن حساب التكاليف انشغال مهم و دائم لكل مؤسسة، وعليه وجب تناوله بعمق.
- إن الكثير من المؤسسات الجزائرية لا زالت تعاني من قصور و ضعف في أنظمتها المحاسبية التكاليفية.
- كون الأنظمة التقليدية للتكاليف لا تعطي دقة في قياس و تحميل التكاليف.
- يعتبر نظام (ABC) أداة لخلق المنافسة مع المؤسسات الأخرى.

### منهج الدراسة:

ومن اجل إثبات أو نفي الفرضيات السابقة، نستخدم المنهج الوصفي و ذلك بهدف تحديد دور نظام (ABC) في تخفيض تكاليف إنتاج المؤسسات الاقتصادية في الجانب النظري للدراسة، و كذا استخدام منهج دراسة الحالة من خلال استخدام ما جاء في الشق النظري و محاولة تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة.

### هيكل الدراسة:

وللإجابة على إشكالية البحث تم الاعتماد على خطة قسمت إلى ثلاث فصول : نتطرق في الفصل الأول إلى: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف، وذلك بالتعرض إلى: ماهية محاسبة التكاليف، أساليب محاسبة التكاليف المستخدمة في تحديد تكاليف الإنتاج، أما الفصل الثاني نتطرق فيه إلى: تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال أسلوب نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، وذلك بالتعرض إلى: ماهية نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام (ABC)، أما الفصل الثالث نتطرق فيه إلى: تخفيض تكاليف الإنتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud) و ذلك بالتعرض إلى: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud)، محاولة لتطبيق نظام (ABC) في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud) - بسكرة -.

### الدراسات السابقة:

- ✓ زعرور نعيمة: أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، دراسة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة بسكرة -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.

هدفت الدراسة إلى تحديد أهم الأساليب المستخدمة التي تساعد في حساب وتخفيض التكاليف وأثرها على تخصيص التكلفة إضافة إلى التعرف على الأساليب الكمية وغير كمية لمحاسبة التكاليف، من خلال التعرف على مختلف المبادئ، الخصائص، وكذلك تناولت الدراسة محاولة تطبيق الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الخدمية ومقارنتها مع الطرق.

✓ اشرف مسعود أبو مغلي: أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تعظيم

الربحية، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم محاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.

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

✓ درحون هلال: المحاسبة التحليلية نظام التسيير ومساعدة على اتخاذ القرار، أطروحة الدكتوراه، جامعة الجزائر.

هدفت هذه الأطروحة إلى دراسة مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف وبعض الأنظمة الحديثة مثل نظام محاسبة التكاليف على المبني أساس الأنشطة، حيث تناولت الدراسة محاولة لتطبيق نظام معلومات محاسبي لمحاسبة التكاليف يساعد المسيرين في اتخاذ قرارات التسيير، إضافة إلى تبيان واقع المحاسبة التحليلية بالمؤسسات الجزائرية .

ومن خلال الدراسات السابقة نرى أنها مشتركة في الجانب النظري المتعلق بمحاسبة التكاليف وتختلف في الباقي كل حسب دراسته، أما موضوعنا فيقوم على دراسة محاسبة التكاليف في جانبه النظري وطرقها المختلفة والتركيز على طريقة محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة التي من خلالها سنقوم بتخفيض تكلفة الإنتاج، أما في الجانب التطبيقي قمنا بإسقاط الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة وذلك من خلال القيام بحساب تكلفة الإنتاج وفق الطريقة المطبقة في مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب (GMsud)

ثم قمنا بإسقاط طريقة محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على التكاليف المقدمة من طرف المؤسسة.

# الفصل الأول: الاطار النظري لمحاسبة التكاليف

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: أساليب محاسبة التكاليف المستخدمة في تحديد تكاليف الإنتاج

**تمهيد:**

تعتبر محاسبة التكاليف واحدة من العلوم المحاسبية التي تساعد المؤسسة في جميع المجالات سواء كانت إنتاجية او خدمية تهدف إلى حد كبير إلى تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة، لأن تحديد التكلفة ستكون الأساس في تحديد أسعار هذه المنتجات أو الخدمات والابتعاد عن التقدير الغير الدقيق للتكاليف، لذلك تعتبر محاسبة التكاليف من الأنظمة التي لا يمكن الاستغناء عنها داخل المؤسسة، فهي تحتل دورا كبيرا في مساعدة المؤسسة من خلال المعلومات التي تقدمها، فهي تساعد المحاسب و المسؤول على اتخاذ القرارات من خلال التحليل الدقيق للنتائج بهدف الحصول على أكبر ربح ممكن، لذا ستحاول في هذا الفصل استعراض اهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف، إضافة إلى التطرق إلى أهم الطرق التقليدية والحديثة للمحاسبة التكاليف إلى مبحثين:

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني: أساليب محاسبة التكاليف المستخدمة في تحديد تكاليف الإنتاج.

## المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

أصبحت محاسبة التكاليف أمر ضروريا لأي شركة وذلك بسبب ما توفره من معلومات داخلية تفصيلية عن قدرة الشركة على المنافسة في بيئة أعمال معاصرة، حيث تهتم هذه المحاسبة بقياس التكلفة بما يساعد على تحقيق أهداف الشركة بكفاءة وفعالية.

## المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

قبل التطرق لتعريف محاسبة التكاليف يجب تعريف بعض المصطلحات الخاصة بها:

- ✓ **التكلفة:** " هي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة إلى الحصول على منفعة، حيث أن التكلفة المستنفذة متى قابلها إيراد سميت خسارة وهي أيضا تكلفة بالرغم من عدم تحقق المنفعة".<sup>1</sup>
- ✓ **الخسارة:** " وهي النفقة المستنفذة التي يكون مقابلها إيراد أو منفعة، ومن أمثلة الخسائر خسارة بيع أصل ثابت، البضاعة التي تصاب بالحريق وقت العمل الضائع الغير العادي".<sup>2</sup>
- ✓ **المصرف:** " هو الخدمات اللازمة لإتمام عملية التصنيع أو عملية الإنتاج وتشمل الخدمات على كافة المصاريف التي تنفق داخل الوثيقة الصناعية أو الإدارية أو التسويقية أو جميعها ويطلق على مجموع هذه النفقات بتكلفة عنصر الخدمات".<sup>3</sup>

## أولا: تعريف محاسبة التكاليف:

**تعرف على أنها:** فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في مؤسسة وتبويبها حسب مراكز التكلفة وتحليلها حسب أصناف المنتجات مما يؤدي إلى ترشيد أداء المؤسسة في عمليات تخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات المختلفة!<sup>4</sup>

**كما تعرف بأنها:** " مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات تكاليف وتحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم مختلف المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسيير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء".<sup>5</sup>

<sup>1</sup>: أحمد محمد أنور: مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة، بدون سنة نشر، 63.

<sup>2</sup>: درجمون هلال: المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خده (الجزائر)، 2004، ص 50.

<sup>3</sup>: محمد شفيق حسين: عبد السلام إبراهيم، محاسبة التكاليف الصناعية، ط 2، دار المستقبل، عمان (الأردن) 1985، ص 6.

<sup>4</sup>: زعور نعيمة: أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية وتسيير وعلوم تجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 03.

<sup>5</sup>: كمال حسين جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى : محاسبة التكاليف الصناعية، إثراء لنشر والتوزيع، عمان(الأردن)، 2008، ص 16.

وتعرف كذلك: " هي عبارة عن عملية تجميع وتحليل وتقديم المعلومات الملائمة للاستخدام الداخلي بمعرفة الإدارة في مجالات التخطيط والوقاية واتخاذ القرارات، وأيضاً تقوم بإعداد وتقديم معلومات مستقلة لكل خط من خطوط الإنتاج أو كل قسم من أقسام مؤسسة أو غير ذلك".<sup>1</sup>

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن محاسبة التكاليف تهتم بجمع وتصنيف و تخصيص تكاليف المنتجات بهدف توفير المعلومات الضرورية للإدارة و تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة.

### ثانياً: نشأة محاسبة التكاليف:

إن تاريخ وتطور محاسبة التكاليف يوضح أنه بدأ استخدامها منذ وقت طويل ويمكن تلخيص مراحل تطور محاسبة التكاليف كما يلي:<sup>2</sup>

#### ❖ المرحلة الأولى:

القرن الرابع عشر ميلادي وفي هذه المرحلة ظهرت محاسبة التكاليف وتم استخدامها بالطرق البدائية.

#### ❖ المرحلة الثانية:

الفترة ما بين القرن الخامس عشر و السادس عشر ميلادي:

كنتيجة للازدياد النشاط التجاري وظروف المنافسة بين بعض الدول الأوروبية، بحيث تم استخدام السجلات التحليلية لحساب تكلفه المنتجات في بعض المشروعات استخدمتها عائلة (ميديسي) في صناعة المنتجات الصوفية سنة 1431، وعائلة (فرجر) في مشروعات مناجم وتصدير سنة 1577م، وخلال هذه الفترة من الزمن ظهرت محاسبة التكاليف ونتج عن ظهورها ظهور:

✓ سجلات التكاليف.

✓ نظام أوامر التشكيل.

✓ تحليل النفقات و المصروفات .

وفي هذه الفترة تحددت المحاسبة التكاليف معالم كعملية مقبولة مازالت فعالة و مستخدمة حتى الآن.

#### ❖ المرحلة الثالثة:

الفترة ما بين القرن السابع عشر والقرن التاسع عشر ميلادي :

تطورت استخدامات محاسبة التكاليف بشكل كبير في القرن (17م) إلى (18م) أما القرن (19م) ظهرت سجلات منظمة لحساب التكاليف في إطار نظرية القيد المزدوج ووضعت لمحاسبة التكاليف الكثير من القواعد

<sup>1</sup>: بديع الزمان ريشنو: ادارة التكاليف ،دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ،الإسكندرية (مصر)،2010،ص 05.

<sup>2</sup>: زعرور نعيمة : مرجع سابق ،ص 05-07.

والأسس و النظم و الإجراءات العملية وقد صدرت خلال الفترة الأخيرة من القرن (19م) المزيد من الكتابات في مجال التكاليف منها:

✓ كتاب هنري ميتكالف في عام 1889م بعنوان: تكلفة الصنع الذي انتشر في الولايات المتحدة الأمريكية.

✓ كتاب جارك وفيلز 1893م بعنوان: حسابات المصنع بإنجلترا.

✓ كتاب نورتن 1895م بعنوان: التكاليف في إنتاج المستمر بإنجلترا.

واعتبرت هذه الفترة نمطاً متقدماً للمحاسبة التكاليف حيث عرف نظام محاسبة التكاليف الأوامر الذي وضعه ميتكالف واستخدمت حسابات التكاليف في الرقابة والتحكم في عناصر تكاليف بفضل ما قدمه جارك وفيلز، وتم تطبيق نظام محاسبة التكاليف المراحل الذي قدمه نورتن.

#### ❖ المرحلة الرابعة:

من بداية القرن العشرين ميلادي :

عرفت هذه الفترة تطوراً ملحوظاً في محاسبة التكاليف مستمد أساساً من الرواد الأوائل في المرحلة السابقة بحيث ظهرت نظريات وهي:

✓ **نظرية مراكز التكاليف:** قدمها ألكسندر عام 1901م اهتمت بتحميل التكاليف غير المباشرة على مراكز الإنتاج.

✓ **نظرية التكاليف التاريخية:** اهتمت بحصر التكاليف الفعلية التاريخية (تكاليف ما بعد التنفيذ) لتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج النهائي بهدف قياس الأرباح.

✓ **نظرية التكاليف المتغيرة :** ظهرت لمعالجة مشكلة التكاليف الثابتة وأسلوب تحميلها وأثرها على تكلفة الوحدة ، كلما تغير حجم الإنتاج بالزيادة أو النقصان.

✓ **نظرية التكاليف المستغلة:** وعالجت مشكلة الطاقة الإنتاجية وتكلفة الطاقة العاطلة أو غير المستغلة وحساب معامل تحميل التكاليف الثابتة على أساس كل طاقة متاحة.

كما ظهرت عدت دراسات لكل من تايلور، أمرسون، وهاريسون وغيرهم وبناء على نتائج الدراسات السابقة قام اتحاد الطباعة في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر 1909م بوضع نظام التكاليف المعيارية أو المحددة مقدماً وتم تطبيقه في صناعة الطباعة الأمريكية واعتبر أفضل نظام لمحاسبة التكاليف.

واستمر التطور الحاصل في مجال محاسبة التكاليف بحيث امكن ابتكار الطرق التقديرية للقياس والحمل للتكاليف غير مباشرة والتي تعرف بالتكاليف الإضافية وطرق معالجة الفروق الناتجة عن استخدام معدلات التكاليف غير مباشرة الفعلية و التكاليف الإضافية التقديرية.

و مع زيادة التطور و المنافسة ظهرت أساليب حديثة لمحاسبة التكاليف مكملة للأنظمة و الأساليب التقليدية ومن أهم هذه الأساليب:

- ✓ أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).
- ✓ بطاقة الأداء المتوازن.
- ✓ أسلوب التكلفة المستهدفة.
- ✓ أسلوب سلسلة القيمة وغيرها من الأساليب .

### المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف

#### أولاً: أهداف محاسبة التكاليف:

تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ تحديد كلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور و المصاريف الأخرى.
- ✓ تحديد كلفة الإنتاج التام و الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لغرض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية.
- ✓ مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات السعرية السليمة، للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم الشركة بإنتاجها أو تقديمها.
- ✓ توفير المعلومات الضرورية للإدارة من أجل تمكينها من القيام بوظائف المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة.
- ✓ توفير المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض اتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل المختلفة وكذلك لتقييم أداء الوظائف المختلفة في الشركة.
- ✓ توفير المعلومات الضرورية للإعداد الموازنات التخطيطية والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من أجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وزيادة ربحية الشركة.

#### ثانياً: وظائف محاسبة التكاليف:

وتتمثل في الوظائف التالية:<sup>2</sup>

<sup>1</sup>: كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون محمد الساقبي: مرجع سابق، ص17

<sup>2</sup>: إسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان (الأردن)، 2006، ص24- 25

### ❖ الوظيفة التسجيلية :

وتتمثل في طريقة معتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية في عملية التسجيل سواء على أساس طريقة الاندماج أو على أساس الانفصال أي مسك سجلات مستقلة عن سجلات محاسبة التكاليف التي تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات....) وبعبارة أخرى هي الإثبات الفصلي أو التاريخي لأحداث ذات طابع التكاليف والتي ستخرجها من الوثائق والمستندات وتتم عملية الإثبات في السجلات والدفاتر التكاليفية.

### ❖ الوظيفة التحليلية:

هذه الوظيفة اقترنت باسم محاسبة التكاليف وتعبر من الوظائف الأساسية للمحاسبة التكاليف بحيث تقوم بتحليل كل عنصر من التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز التكلفة المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر، ولكل مركز تكلفة حرية الإنتاج وأيضا هي تقوم بعكس التعامل مع بيانات ومعلومات التكاليف لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكاليفية فهي تقوم بفحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع الاستخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.

### ❖ الوظيفة الرقابة:

تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من العناصر التكلفة ولكل مركز من مراكز التكاليف لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات والتي قد تكون انحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة وهنا يجب أن تدرس بدقة أسباب الانحرافات وإخبار الإدارة من أجل الحد من هذه الانحرافات، ومما سبق تعتبر هذه الوظيفة من الوظائف الأساسية للمؤسسة .

### ❖ الوظيفة الإخبارية:

تقوم هذه الوظيفة بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق برفع المعلومات إلى الإدارة العليا كي تحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة وبعبارة أخرى تقوم بصياغة نتائج عملية أثناء التسجيل والتحليل والرقابة في شكل قوائم مالية وتقارير توضع أمام الإدارة بما حدث من وقائع تكاليفية وتقدم لها تفسيراً علمياً يترجم هذه الوقائع.

### ❖ الوظيفة التحفيزية:

تحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظيفة السابقة حيث تمثل هذه الوظيفة العامل و الدافع للأقسام من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية النفقات وهذا يؤدي إلى تحفيز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ واقتصادي مما يؤدي إلى تحقيق الهدف.

وهناك وظائف أخرى لمحاسبة التكاليف نذكر منها:

- **قياس تكلفة الإنتاج أو النشاط:** يعتبر قياس تكلفة الإنتاج أو النشاط بمثابة المهمة الأولى التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها، فحاجة المحاسبة المالية لقياس تكلفة الإنتاج التام وتحت الشغل في المنشآت الصناعية للأغراض قياس نتيجة أعمال هذه المنشآت، فرضت ضرورة اهتمام محاسبة تكاليف بهذه المهمة في عهدها الأول.<sup>1</sup>
- **مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية وتحليل الانحرافات:** تتحقق وظيفة الرقابة من خلال مقارنة الأداء المحدد مقدما أو المخطط بالأداء الفعلي وتحديد أسباب تفاوت الأداء الفعلي عن المخطط لتحديد مسؤولية هذا التفاوت وكذلك اتخاذ إجراءات التصحيح المناسبة لتقليل حجم التفاوت بين ما هو فعلي وما هو مخطط، لذا فإن من مهام محاسبة التكاليف اتخاذ الإجراءات والطرق والوسائل التي تكفل إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطة والبيانات المثلة للتنفيذ الفعلي ومقارنة كل منهما مع الآخر وتحليل الانحرافات الناتجة والمسندة إلى أسبابها وتحقق هذه الوظيفة إمكانية إمام إدارة المنشأة على مستوياتها المختلفة كما يحدث في المستويات الإدارية الأدنى والتعرف على أسباب انحرافات وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ عملية التصحيح المناسبة.<sup>2</sup>
- **الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية:** هذه المهمة لا تساهم مباشرة في خلق المنتج بل تحقق خدمات تستعين بها الأقسام المتجانسة في عمليات الإنتاج وتعتبر هذه التكاليف بمثابة مصاريف لتقديم هذه الخدمات وترد بصورة أو بأخرى إلى تكلفة المنتج لذا من الضروري ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها ومتابعة ومراقبة هذه التكاليف من أجل تناسبها مع أسعار السائدة في السوق وذلك في حاله لو لجأت المؤسسة للحصول على هذه الخدمات من السوق دون الحاجة إلى تحقيقها ذاتيا.<sup>3</sup>
- **إعداد التقارير للمستويات الإدارية المختلفة:** هذه المهمة تقوم بتوفير هذا النظام للاتصال من خلال التقارير وذلك من أجل توجيهها إلى المستويات الإدارية المختلفة في الوقت المناسب.
- **توفير البيانات لمقارنة البدائل الممكنة:** هدف محاسبة التكاليف هو توفير المعلومات اللازمة لتخطيط واتخاذ القرارات، ومن أجل تحقيق هذه القرارات المتخذة تتطلب العديد من البدائل المتاحة و الممكنة والمفاضلة بين البدائل واختيار أفضلها لتحقيق أهداف الإدارة.

<sup>1</sup>: عبد مقصود ديبان واخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف ،الدار الجامعية ،مصر (الإسكندرية ) ، 2004،ص 09

<sup>2</sup>: بوشاشي بوعلام: الرائد في المحاسبة ، دار الملكية الجزائر، 2000، ص 40.

<sup>3</sup>: جغوري على: استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر ،قسم علوم تجارية ،كلية علوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة-2014/2015، ص 10.

## المطلب الثالث: مقومات محاسبة التكاليف

تتفق معظم الأدبيات المحاسبية، على أن هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها أي نظام محاسبي لكي يؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة، ولهذا المقومات شروط يجب مراعاتها وهي كالتالي:<sup>1</sup>

- ✓ البساطة و الوضوح لمنع حدوث الأخطاء.
- ✓ تقليل عدد الدفاتر والمستندات دون التأثير سلبا على سير العمل وبشكل يحقق الأهداف المحددة.
- ✓ تحقيق المستند أو التقرير أو السجل للهدف الذي صمم لأجله.

وبعد توفر هذه الشروط يمكن تلخيص هذه المقومات كما يلي:

## ❖ تحديد مجموعة مستنديه ودفترية سليمة:

يعتبر تصميم المستندات ومجموعتها الدفترية من المقومات الأساسية لأي نظام سليم للتكاليف باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف، لغرض تسجيلها وتبويبها و الرقابة عليها، ومما لا شك فيه أن لكل عنصر من عناصر التكلفة المتمثلة في تكلفة المواد واليد العاملة وتكاليف أخرى دورة مستنديه خاصة بها، يتم من خلالها حصر التكلفة كل عنصر منها، تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة التي استفادت منها ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج هذه الوحدات.

## ❖ تحديد أساس قياس التكلفة:

هذا الأساس لا يقل أهمية عن غيره من الأسس اللازمة لتصميم نظام محاسبة التكاليف، حيث يتم اعتماد أحدث الطرق في قياس التكلفة ويكون اعتماد هذه الطرق وفق للظروف المناسبة للمؤسسة، فقد تكون هذه الطرق إما تقليدية أو حديثة.

## ❖ تحديد دليل التكاليف:

يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل حساب أو كل بند رقما خاصا به ويمثل دليل التكاليف في الشركات المختلفة العملة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات، ويقصد المحاسبون عادة من استخدامه لمصطلح دليل التكاليف عدة أدلة وليس دليل واحد ومن هذه الأدلة:

- دليل المراكز: يحدد المراكز الإجمالية والمراكز العامة والمساعدة لها وتبويبها رقميا مما يسهل عملية تحديد الكلفة وتحميل التكاليف غير مباشرة و الرقابة على تكاليف مراكز.
- دليل الوحدات: بموجب دليل الوحدات يتم تبويب المنتجات الرئيسية و الفرعية وأجزاؤها تبويبا رقميا، الأمر الذي يسهل توجيه التكاليف نحوها، وبالتالي تسهيل استخراج التكلفة المتعلقة بالمنتجات.

<sup>1</sup>: حابي أحمد: دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس أنشطة وإمكانية تطبيقها في مؤسسات الصناعة الجزائرية، مذكرة الماجستير، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010-2011 ص 6-8.

- **دليل العناصر:** يحدد هذا الدليل عناصر التكاليف الثلاثة (المواد و الأجور ومصاريف أخرى) في مجموعات رئيسية وفرعية، مع إعطاء كل مجموعة رمزا أو رقما خاصا بها، وتتفرع من هذه الرموز إلى أرقام فرعية أخرى داخل المجموعة الواحدة.

#### ❖ تحديد فترة التكلفة:

من المقومات المتعارف عليها مبدأ الدورية أي وجود فترة زمنية ثابتة لقياس نتيجة أعمال المؤسسة وعادة ما تكون هذه بالنسبة للمحاسبة المالية، وكذلك الحال بالنسبة لمحاسبة التكاليف يجب تحديد فترة زمنية، هذه الفترة يتم فيها حصر التكاليف على أساس توزيعها على مراكز التكلفة المختلفة لقياس تكلفة الإنتاج، وخاصة أن فترات احتساب التكاليف مختلفة.

#### ❖ تقارير التكاليف:

يتكون نظام محاسبة التكاليف كغيره من الأنظمة من ثلاث أركان رئيسية وهي المدخلات، المعالجة، المخرجات، ويتم تجهيز مخرجات النظام من خلال تقارير تقدم لإدارة المؤسسة بحيث هذه التقارير تساعد على تحقيق أهداف الشركة، وهناك ثلاث أنواع من التقارير وتمثل في:

- **تقارير للقياس التكاليف الفعلية:** يتم إعداد هذه التقارير من واقع المستندات أو دفاتر التكاليف في ضوء نظرية تحميل التكاليف المتبعة وتعد هذه القوائم لقياس تكلفة المنتجات التامة وتحت التشغيل أو لقياس تكاليف النشاط ككل.
- **تقارير رقابية:** تهدف هذه التقارير إلى تقديم البيانات التي تتعلق بالأداء المخطط و الأداء الفعلي وأنواع الانحرافات المختلفة وتحليلها لكي تستطيع الإدارة اتخاذ القرارات الصحيحة.
- **تقارير لترشيد اتخاذ قرارات:** تهدف هذه التقارير إلى تقديم البيانات التي تساعد الإدارة في المفاضلة بين البدائل واتخاذ القرارات المناسبة.

### المطلب الرابع: علاقة محاسبة التكاليف بفروع المحاسبات الأخرى وأوجه الاختلاف

أولا: علاقة التكاليف بأنواع المحاسبات الأخرى:

#### ❖ علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية:

تهتم المحاسبة المالية بمعالجة معلومات المالية وإيصالها إلى عدة جهات في شكل تقارير مالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، و قائمة التدفقات النقدية ) ويتم إعداد هذه التقارير الدورية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المتفق عليها وتركز على التكلفة التاريخية، وتمثل العلاقة بين التكاليف و المحاسبة المالية في أن هذه الأخيرة تقوم بإعداد البيانات و العمليات بصفة إجمالية بينما تقوم محاسبة التكاليف بإعداد البيانات

ومعلومات بشكل تفصيلي مما جعلها أكثر أهمية للمؤسسة في مجال اتخاذ القرارات ورسم الخطط وتقدير التكاليف المستقبلية ومقارنتها مع التكاليف الفعلية ويمكن توضيح أوجه التشابه بينهما في الجدول التالي:<sup>1</sup>

**الجدول رقم (01): أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية**

محاسبة التكاليف	محاسبة المالية
تعتبر مكملة للمحاسبة المالية حيث تزودها بالبيانات التفصيلية فعند إعداد الحسابات الختامية تقدم محاسبة التكاليف تكلفة المخزون السلعي وتكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل وقسط زوال الموجودات الثابتة.	تعد البيانات الأخرى المتصلة بالموجودات و المطلوبات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي أي أن كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية.
تتبعان نفس المبادئ السياسات و الإجراءات المحاسبية.	في الميزانية العمومية تحت فقرة الموجودات المتداولة هناك مخزون سلعي آخر المدة وهذا الفرع نقوم باحسابه محاسبة التكاليف.

المصدر: محمود على الجبالي، قصي السمرائي: محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان (الأردن)، ص12.

❖ **علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية:**

هناك علاقة كبيرة بين أنشطة محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية واعتماد كل واحد منهما على ما يقدمه الجزء الآخر، ولكن بشكل عام فإن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة الإنتاج الذي وقع في الفترة السابقة من أجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح إضافة إلى تقييم المخزون آخر المدة هذه البيانات تهدف إلى مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها للإدارة العليا والتي تستند في أغلب الأحيان إلى البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف.

❖ **علاقة محاسبة التكاليف بتدقيق الحسابات:**

إن علاقة محاسبة التكاليف بتدقيق الحسابات مستمدة من الترابط القوي و الصلة القائمة و المستمرة بين التكاليف و المحاسبة المالية، حيث يقوم مدقق الحسابات بمراجعة كافة البيانات و المعلومات المتعلقة بمحاسبة التكاليف من أجل التوصل إلى نتيجة حقيقية لأنشطة مؤسسة.

<sup>1</sup>: زعرور نعيمة : مرجع سابق، ص 10.

### ❖ علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الحكومية:

تقوم الدولة بتقديم خدمات مختلفة للمواطنين من صحة وموصلات وغيرها، وهذه الخدمات تحتاج إلى نفقات كبيرة، حيث يجب استخدام محاسبة التكاليف من أجل معرفة مستوى النتائج ومقارنتها بما يعود على المواطنين من منافع أو خدمات.

### ❖ علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الضريبية:

على اعتبار أن المحاسبة الضريبية تهتم بحساب الدخل الخاضع للضريبة اعتماداً على القوانين واللوائح المطبقة على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين فإن محاسبة التكاليف تساعد على حساب الضريبة المستحقة مثلاً ضريبة على الدخل أو الرواتب و الأجور وذلك بتحديد التكلفة الفعلية للنشاط.<sup>1</sup>

ثانياً: أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف وفروع المحاسبة الأخرى:

### ❖ أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية :

يمكن تلخيص زوايا الاختلاف في النقاط التالية:<sup>2</sup>

✓ **الالتزام بالمعايير:** يلتزم المحاسب المالي بتطبيق المعايير المحاسبية بتعداد القوائم المالية، فهذه المعايير تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية في النواحي التي تقدم بها، وهذا يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية المنشورة ومن ثم زيادة فائدتها أما في محاسبة التكاليف هذه المعايير غير موجودة، فكل شركة تحدد محتوى وشكل تقاريرها و طبيعة نشاطها و احتياجات قراراتها.

✓ **تنميط المصطلحات:** ترتب عن العنصر السابق أنه أصبح الكثير من المصطلحات النمطية مثل: الميزانية الأصول المتداولة، الأصول الثابتة، وهذا بفضل تكرار استخدام هذه المصطلحات في التقارير المحاسبية المنشورة لكن هذا التنميط غير شائع بين مصطلحات محاسبة التكاليف فمثلاً يمكن استخدام الأعباء الصناعية غير المباشرة و الأعباء الإضافية الصناعية للدلالة عن نفس الشيء.

✓ **الإلزامية:** تتطلب قوانين غالبية الدول أن تمسك المؤسسات المحاسبة المالية كما هو الحال في الجزائر، يلزم القانون المؤسسات بمسك محاسبة المالية وفق نظام محاسبي مالي، وعلى الجانب الآخر لا تعتبر محاسبة التكاليف إجبارية على هذه الشركات و بالتالي فإن استخدامها يتوقف على شعور الإدارة بأهمية المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف.

<sup>1</sup>: زعرور نعيمة: مرجع سابق، ص13

<sup>2</sup>: حايي أحمد: مرجع سابق، ص1

✓ **نوع المعلومات:** تقوم المحاسبة المالية بتقديم معلومات مالية تاريخية تتصف بالدقة و الموضوعية، بخلاف محاسبة التكاليف فهذه الأخيرة تقدم معلومات مالية وكمية لا تمتاز بنفس الدقة التي تميز المعلومات المحاسبية المالية، إذا معلومتها تقريبية في أغلب الأحيان.

✓ **موضوع التقارير:** تغطي التقارير المحاسبة المالية الشركة كوحدة واحدة، ولكن لا يمكن استخدامها في تقييم أداء الأقسام المختلفة التي تتكون منها المؤسسة وعلى جانب الآخر تقوم محاسبة التكاليف بإعداد التقارير التي تتعلق ببعض الإدارات التشغيلية و البعض الآخر بالإدارة العليا، و عادة ما تكون تقارير محاسبة التكاليف أكثر دورية من تقارير المحاسبة المالية التي تكون في الغالب سنوية.

❖ **أوجه الاختلاف بين محاسبة تكاليف و المحاسبة الإدارية:**

وتتمثل هذه الاختلافات في:<sup>1</sup>

✓ الهدف من محاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الإنتاج في حين أن المحاسبة الإدارية تهدف إلى حل المشكلات الإدارية و المفاضلة بين بدائل المتاحة.

✓ الفترة المحاسبية للمحاسبة التكاليف لها وقت محدد (فترة التكاليفية) بينما يوجد قيود على الوقت (فترة غير محددة) بالمحاسبة الإدارية.

✓ درجة الدقة تتسم بالموضوعية في محاسبة تكاليف وخاصة عند حصر المخزون، بينما المحاسبة الإدارية فهي تتسم بالحكم الشخصي و التنبؤ.

✓ بالنسبة للمجال الاهتمام فإن محاسبة الإدارية تهتم بعناصر التكلفة و تحليلها الأقسام الإنتاجية فقط فمن المحاسبة الإدارية لها مجالاً متعددة في كافة الأنشطة ووظائفها الإدارية.

✓ ينحصر نطاق محاسبة التكاليف على التكاليف على التركيز فقط على التكاليف في حيز نطاق المحاسبة الإدارية يناقش

✓ محاسبة المسؤوليات و تقييم الأداء و مؤشرات.

<sup>1</sup>: مصطفى يوسف الكافي وآخرون: المحاسبة الإدارية، مكتبة الجمع العربي، دار النشر و التوزيع، عمان (الأردن)، 2012، ص28

## المبحث الثاني: أساليب محاسبة التكاليف المستخدمة في تحديد تكاليف الإنتاج

### المطلب الأول: ماهية حول تكلفة الإنتاج

أولا: مفهوم الإنتاج:

#### ❖ تعريف الإنتاج:

يعرف الإنتاج على أنه: "عملية تنسيق لكل عوامل الإنتاج أي لكل عناصر الإنتاج، من أجل الحصول على الموارد و الخدمات صالحة الاستجابة إلى رغبة معينة".

و يعرف أيضا: "كل عمل يخلق نتاجا صافيا بمعنى أن العمل يضيف مقدار من الموارد أكبر من ذلك المقدار الذي يكون قد تم بذله في عملية الإنتاج".<sup>1</sup>

كما يعرف أيضا: " مجموعة من الأنشطة و الفعاليات المتعلقة بالعملية لتكنولوجيا التي تؤدي إلى إجراء تغيير أو تحويل شكل العادة إلى شكل آخر مقصود وذلك وفق المواصفات المحددة بواسطة عمليات معينة تسمى أنظمة العمليات".<sup>2</sup>

من خلال التعارف السابقة نستنتج أن الإنتاج هو عبارة عن مجموعة من الوظائف دجت مع بعضها البعض من أجل الحصول على منتج بالمعايير المحددة مسبقا.

#### ❖ عناصر الإنتاج:

وتتمثل عناصر الإنتاج فيما يلي:<sup>3</sup>

- **الموارد الطبيعية:** ويقصد بها الأرض نفسها وما بها من قوى وما يشمل عليه سطحها وباطنها من المواد.

من خلال التعريف يمكن تقسيم موارد الطبيعة إلى ثلاث أنواع وهي:

✓ **المواد الأولية:** يقصد بها تلك المواد التي تقدمها لنا الطبيعة ودون أن تصلح للاستهلاك مباشرة، بل تحتاج إلى تدخل الإنسان في إيجادها أولا ثم جعلها صالحة أو أكثر صلاحية لإشباع الحاجات.

<sup>1</sup>: زهير عماري: تحليل اقتصادي قياسي لأهم العوامل المؤثرة على قيمة الناتج المحلي الفلاحي الجزائري خلال فترة (1980-2009)، أطروحة دكتوراه، قسم علوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009، ص 07.

<sup>2</sup>: جغوري على: مرجع السابق، ص 45.

<sup>3</sup>: زهير عماري: مرجع سابق، ص 07.

- ✓ القوى المحركة: تعتبر من الموارد التي تقدمها لنا الطبيعة والتي تساهم مساهمة فعالة في الإنتاج، إذ يمكن استعمالها في تشغيل الآلات و الأدوات التي تستخدم في العملية الإنتاجية.
- ✓ الأرض: وفي الموارد الطبيعية الأكثر ضرورة إذ من المستحيل وجود إنتاج دون وجود سكان تتم فيه العملية الإنتاجية.
- رأس المال: ثروة أنتجها العمل الإنساني واستخدمت في إنتاج ثروات أخرى و الحصول عليها.
- العمل الإنساني أو رأسمال البشري: هو كل عمل يقوم به الإنسان عن وعي وإدراك كامل منه.
- التنظيم: هو كعنصر من عناصر الإنتاج يقوم به المنظم الذي يقوم بإدارة و تنظيم العملية الإنتاجية، وذلك بتنظيم بتجميع عناصر الإنتاج و التأليف بينهما بالنسب التي يستجوبها الإنتاج وذلك من أجل الحصول على إنتاج معين بغرض تحقيق ربح.
- التقدم التقني: ويظهر التقدم التقني من خلال تطوير في الإنتاج ، بمعنى إنتاج السلع و الخدمات ذات الجودة العالية هذا من جهة و من جهة أخرى تطور في أساليب الإنتاج بحيث تحقق الكمية نفسها من الإنتاج ولكن باستخدام كميات أقل من عناصر الإنتاج ، أو نتاج كمية أكبر من السلع ولكن باستخدام الكميات نفسها من عناصر الإنتاج ويقصد بالتقدم التقني تغير الفن الإنتاجي المستخدم بما يؤدي إلى زيادة الإنتاج و الإنتاجية بشرط ثبات نسبة استخدام (رأسمال عمال) وتجدر الإشارة أن التقدم التقني مفهوم نوعي أكثر منه كمي، وتعتبر الإنتاجية مقياس للتقدم التقني.

ثانيا : سعر التكلفة:

❖ تعريف سعر التكلفة:

تعرف على أنها : "مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة ( أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة من الخدمات في مرحلة بيعها) ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى تكلفة وحيدة وهي مجموع التكاليف التي تتعلق بالمنتج أو الخدمة".<sup>1</sup>

❖ عناصر سعر التكلفة:

- لسعر التكلفة عناصر تتمثل في:
- ✓ تكلفة شراء المواد المستعملة.
- ✓ تكلفة إنتاج الوحدات المباعة.
- ✓ مصاريف توزيع الوحدات المباعة.
- ✓ تكلفة شراء الوحدات المباعة.

<sup>1</sup>: على رحال: سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص38

✓ مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

### المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف

أولاً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوظائف المؤسسة:

وفق لهذا التقسيم تنقسم التكاليف إلى:<sup>1</sup>

#### ❖ التكاليف الإنتاجية:

وتشمل جميع التكاليف التي تخص مواد العمل و الخدمات التي يتم إنفاقها على السلعة في مراحل الإنتاج و التي يقابلها في المؤسسات التجارية العمليات المتعلقة بشراء البضائع و قد تكون المواد المستعملة مواد خام أنصف مصنعة ، و قد تكون مواد مباشرة أو غير مباشرة مثل (مواد الصيانة و تشغيل الآلات)

أما تكاليف العمل فهي أجور العاملين المباشرة (أجور العمال وخطوط الإنتاج و أجور العاملين غير المباشرة لخدمات العاملين للآلات حراسة المصنع)، و في حين أن هناك مصاريف صناعية غير مباشرة تتعلق بعمليات الإنتاج مثل (التأمين على المصنع و صيانة المصنع و نظافته و إيجار المصنع و القوى المحولة) .

إن تحديد تكاليف الإنتاج و بالاطلاع على مكونات هذه التكاليف و مقارنتها مع مكونات هذه التكاليف بالإضافة إلى مقارنتها مع المنافسين في السوق أو البحث عن إمكانية التحكم فيها.

#### ❖ التكاليف التسويقية:

تتمثل في جميع المصاريف المتعلقة بتخزين المواد المستخدمة و مصاريف الدعاية و الإعلام و الترويج و البيع و مصاريف النقل و إيجار و تشمل:

✓ تكاليف المواد المستخدمة في عملية التسويق مثل المطبوعات و التغليف و التعبئة و الشحن و مصاريف أبحاث التسويق.

✓ رواتب و أجور العاملين في التسويق و منها عمولات و غلاء البيع و التوزيع و النقل و راتب -العاملين في معارض البيع و أجورهم.

✓ المصاريف الأخرى التي تحتاجها عملية التسويق، كمصاريف الاتصال و مصاريف البيع و التوزيع، مصاريف الإنارة و التدفئة وغيرها.

<sup>1</sup>: فري رفیق: دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،

جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013، ص22

## ❖ التكاليف الإدارية و المالية :

وهي المصاريف التي تتمثل في رواتب الإدارة المالية و مصاريفها وإدارة الشؤون القانونية وإدارة الأفراد التي تخص عملية الإنتاج.

## ثانيا: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقاتها بوحدة الإنتاج:

تقليديا يتم تبويب عناصر التكاليف من ناحية علاقاتها بوحدة المنتج إلى تكاليف مباشرة تتمثل في المواد المباشرة و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية غير المباشرة و التي تشمل على كافة عناصر التكاليف من خلال المواد المباشرة و الأجور المباشرة، ونظيرا للتطور الحاصل في البيئة الصناعية الحديثة جعل من الصعب ربط عنصر تكلفة العمالة الإنتاجية بالوحدات المنتجة نظرا لحول مهام العامل الإنتاجي من العمل المباشر إلى الإشراف على آلات الإنتاجية، وترتب على ذلك أن معظم التكاليف الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة أصبحت تكاليف غير مباشرة خاصة وأن جزء كبير من تكاليف الإنتاجية يتمثل في تكاليف المرتبطة بتكنولوجيا الإنتاج.<sup>1</sup>

## ثالثا: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقاتها بحجم الإنتاج

وفقا لهذا التبويب يتم التصنيف التكاليف إلى:

## ❖ التكاليف المتغيرة:

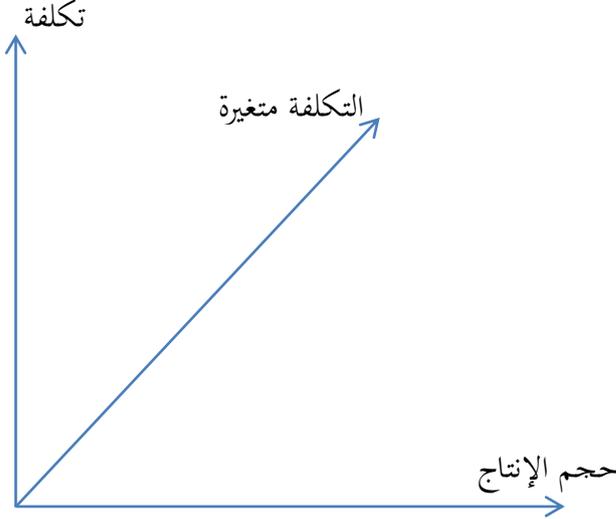
وهي عناصر التكلفة التي تتغير في مجملها مع التغيير في حجم الإنتاج بنفس النسبة وفي نفس الاتجاه، كما أنها تمثل العناصر اللازمة للإنتاج بحيث لا يمكن أن يظهر من دونها، لذا يطلق عليها البعض بالتكلفة الإنتاجية فهناك علاقة تزامن وارتباط كامل بين وجود الإنتاج ووجود هذه العناصر وتبعاً لكل هذا يمكن تعريف هذه العناصر بأنها تلك التي تبدأ من نقطة صفر الإنتاج وتتوقف أيضا عند نقطة الصفر.<sup>2</sup>

والشكل التالي يوضح منحنى التكلفة المتغيرة الذي يأخذ اتجاه تغير حجم الإنتاج نفسه

<sup>1</sup>: شادي صبحي أبو شنب: دراسة وقسم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، مذكرة ماجستير قسم محاسبة كلية التجارة، جامعة اسلامية غزة، 2008، ص26

<sup>2</sup>: محمد سامي راضي: مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2003، ص64-65

الشكل رقم (01): علاقة إجمالي التكاليف المتغيرة بحجم النشاط



المصدر: شادي صبحي أبو شنب: مرجع سابق، ص65.

❖ التكاليف الثابتة:

وهي التكاليف التي تبقى ثابتة بالمجموع مهما تغير حجم الإنتاج ضمن المدى الملائم، أي أنها تكاليف لا يتغير مجموعها يتغير حجم الإنتاج، ويطلق عليها أيضا تسمية تكاليف الطاقة أو التكاليف الزمنية وخاصية الثبات هنا تقتصر على مجموع التكلفة، وهي ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج، ضمن المدى الملائم، وبذلك فإنها تكون متغيرة بالنسبة إلى الوحدة الواحدة، وذلك بحسب مقدار الطاقة الإنتاجية والبيعة المستقلة بالعمل، وتكون التكلفة ثابتة ضمن المسؤولية المباشرة للإدارة العليا لأنها تكون تحت سيطرة هذه الإدارة.

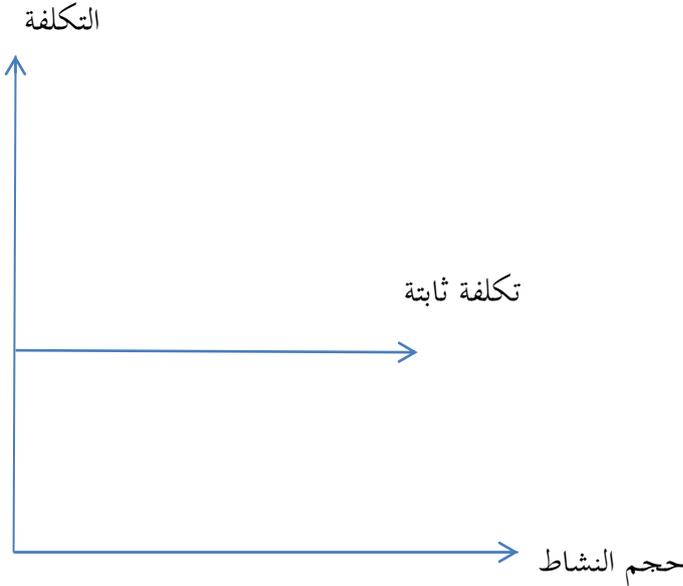
وتشمل التكاليف الثابتة ما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ عناصر تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة مثل: امتلاك الآلات و المعدات.
- ✓ عناصر تكاليف تسويقية ثابتة مثل رواتب مدير المبيعات و مدير الدعاية.
- ✓ عناصر التكاليف الإدارية و التمويلية وهذه كلها يعتبر تكاليف ثابتة وتعتبر خاضعة لرقابة الإدارة العليا في الشركة.

ويعبر بيانا عن التكاليف الثابتة كما يلي:

<sup>1</sup>: كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقبي: مرجع سابق، ص11

الشكل رقم(02): التكلفة الثابتة وعلاقتها بحجم النشاط



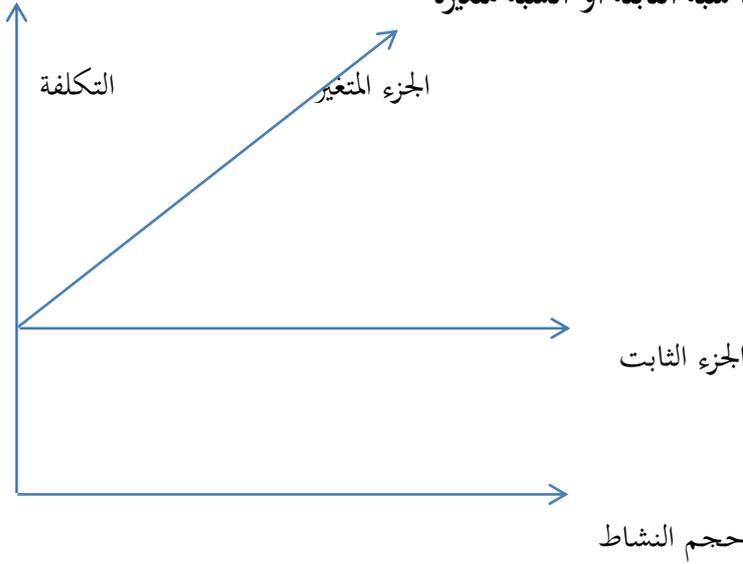
المصدر: محمد سامي راضي: مرجع سابق، ص68.

❖ التكلفة شبه ثابتة:

وهي التكاليف التي تتغير حجم الإنتاج، ولكن ليس بنفس النسبة التي يتغير بها الحجم الإنتاجي أي بنسبة أقل عن نسبة التغير في التكاليف المتغيرة، فهي تجمع بين صفتي التغير و الثبات في آن واحد ومن أمثلة هذه التكاليف مصاريف الصيانة الدورية يتم إجراؤها ضمن توقيتات معينة تكون تكاليفها ثابتة، وهناك أعمال صيانة فجائية لمعالجة الوقفات أو الحالات الأخرى الضرورية هذه تكون تكاليفها متغيرة، ويطلق على هذه التكاليف تسمية ( التكاليف شبه متغيرة ) إذا كان الجزء الأكبر منها متغير، وفي حين يطلق عليها تسمية (تكاليف شبه ثابتة)، إذا كان الجزء الأكبر منها ثابتا.

ويعبر بيانيا عن التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة:

الشكل رقم (03): يوضح التكاليف شبه الثابتة أو الشبه متغيرة



المصدر: محمد يوسف الكاكي وآخرون: المحاسبة الإدارية، المجمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، 2012، ص48.

رابعاً: تبويب التكاليف على أساس عامل الزمن:

❖ التكلفة التاريخية (الفعلية):

يقصد بالتكاليف التاريخية أنها التكاليف التي حصلت فعلاً ومعززة بالمستندات تؤديها، وعلى ذلك فإن إنتاج السلعة يحصل من تكلفة مواد مباشرة و الأجرور المباشرة أما التكاليف غير المباشرة يتم تحصيلها من السلعة منتجة وفق لمعدلات تحميل محددة سلفاً.<sup>1</sup>

❖ التكلفة المعيارية:

تعرف على أنها تكاليف محددة سلفاً لما يجب أن تكون عليه التكاليف خلال فترة العمل المقبلة وهي لم تحدث بعد وتعكس التكاليف التي يتوقع حدوثها إذا تم العمل وفق ظروف التي تتوقعها الإدارة ويتم إعداد التكلفة المعيارية للوحدة و على مستوى الإنتاج ككل.<sup>2</sup>

خامساً : تبويب التكاليف طبقاً لإمكانية الرقابة عليها:

❖ تكاليف قابلة للرقابة:

وهي التكاليف التي يمكن للمستوى الإداري أن يراقبها وله القدرة على التأثير فيها بمعنى أن إدارة الشركة تتحكم بهذه التكاليف وبالتالي سهولة ضبطها ومتابعتها.

<sup>1</sup>: شادي صبحي أبو شنب: مرجع سابق، ص 11

<sup>2</sup>: محمد يوسف الكاكي وآخرون: مرجع سابق، ص55

❖ تكاليف غير خاضعة للرقابة:

وهي التكاليف التي لا يمكن لمستوى إداري معين أن يؤثر فيها وتشمل أيضا التكاليف التي من الصعب التحكم فيها من قبل الإدارة خلال فترة زمنية محددة.<sup>1</sup>

سادسا : تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:

❖ التكلفة الملائمة (التفاضلية):

وهي عبارة عن التكاليف التي تتأثر بأحد البدائل المعروضة، أي أن اختيار أي بديل من البدائل المعروضة يؤثر عليها، وبعبارة أخرى فإن هذه التكاليف ستكون مختلفة في حالة استخدام أي بديل من البدائل المعروضة وبناء عليه فإنها ستحدد أفضل القرارات بالنسبة للمنشأة.

ومن ثم فهي تلك العناصر التي تتأثر باتخاذ قرار معين، وتؤثر فيه، فإذا تم تجنب اتخاذ هذا القرار، فإنه بالتالي سيتم تجنب حصل هذه التكلفة ومعظم هذه التكاليف هي تكاليف متغيرة وبعضها يمثل تكلفة ثابتة، مثل اتخاذ قرار معين قد تحتاج المنشأة إلى إضافة طاقة آلية جديدة (ينتج عنها تكلفة ثابتة).<sup>2</sup>

❖ التكلفة الغير ملائمة:

فهي تتمثل في عناصر التكاليف التي لا تختلف من بديل الى آخر اي أنها متساوية بالنسبة لجميع البدائل المتاحة لاتخاذ القرار وهي من الممكن أن تكون تكلفة تاريخية حدثت في الماضي و لا يمكن الرجوع إليها أو تفاديها عند المفاضلة بين البدائل، إذ يطلق على النوع من التكاليف (بالتكاليف الفرقة) وقد تكون هذه التكاليف مستقبلية بمعنى أنها ليست تاريخية إلا أنها تؤثر في متخذ القرار مثل التكاليف الصناعية غير مباشرة الثابتة المشتركة التي لا يمكن تجنبها باختيار البديل من عدمه.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>: شادي صبحي أبو شنب: مرجع سابق، ص 29

<sup>2</sup>: محمد سامي راضي: مرجع سابق، ص 81-82

<sup>3</sup>: محمد يوسف الكاكي: مرجع سابق، ص 54

## المطلب الثالث: طرق حساب تكلفة الانتاج

أولاً: الطرق التقليدية:

## ❖ طريقة التكاليف الكلية:

تعريف طريقة التكلفة الكلية:

ظهرت هذه الطريقة بفرنسا، و تسمى بمراكز التحليل، و قد كان لها مجال واسع في التطبيق على اعتبار أنها المحاسبة المطبقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف و أقسام حسب الهيكل التنظيمي و تعرف على أنها " تكلفة المنتج في المرحلة النهائية بما فيها التكلفة التسويقية".<sup>1</sup>

خطوات طريقة التكلفة الكلية: وتعمل وفق خطوات و هي:<sup>2</sup>

- معالجة التكاليف المباشرة: وهي التكاليف الخاصة بتكلفة وحيدة و بالتالي فهي تخصص مباشرة على التكلفة بدون حساب وسيط مثل المواد الأولية المستهلكة لإنتاج المنتج، أجور اليد العاملة المباشرة.
- معالجة التكاليف غير مباشرة: تعرف التكاليف غير مباشرة بأنها التكاليف التي لا يمكن أن تكون مباشرة في التكلفة لأنها تتعلق بمجموعة المنتجات أو الوظائف أو الأقسام أو تتعلق بنشاط المؤسسة الاجمالي.
- تحميل تكاليف المنتجات الرئيسية على المنتجات: و تأتي هذه المرحلة بعد اتمام توزيع التكاليف غير مباشرة من خلال تحصيل عناصر التكاليف الواردة في الأقسام الرئيسية حسب نوعها ( تكلفة الشراء، تكلفة الانتاج، سعر التكلفة) لمختلف المنتجات و الطلبات.

<sup>1</sup>: زعرور نعيمة: مرجع سابق ، ص 91.<sup>2</sup>: جغوري علي: مرجع سابق، ص 57.

### مزايا طريقة التكلفة الكلية:

وتتمثل مزايا هذه الطريقة في:<sup>1</sup>

✓ تعتبر طريقة واسعة الاستعمال خاصة في المؤسسات الانتاجية لأنها تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المحصول بها

✓ تسمح هذه الطريقة بتقييم المخزونات و حتى استثمارات التي تنجزها المؤسسة لنفسها اذن هي تقوم على تقييم أهم عنصرين في المؤسسة من أجل اعداد القوائم مالية.

✓ تمكن من قياس التكاليف غير مباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف و أسعار التكلفة.

✓ تسمح بمراقبة تطور التكاليف في مختلف الأقسام.

✓ تساهم في عملية التسيير بحيث تسمح بتحديد مراكز المسؤولية، حيث تمكن من تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام.

✓ تساعد في تحديد سياسات التسعير في مدى القصير.

✓ تحديد تكاليف المؤسسة فيها يخص صنع أو معالجة المنتجات و تقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الانتاجية.

### عيوب هذه الطريقة:

تتمثل عيوبها في:<sup>2</sup>

✓ صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة.

<sup>1</sup>: هادي خالد: دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة تسيير المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013، ص 50.

<sup>2</sup>: هادي خالد: مرجع سابق، ص 52.

- ✓ صعوبة تقسيم المؤسسة الى أقسام أو مراكز عمل و خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع استراتيجية تنوع و تحدد المنتجات.
- ✓ في الكثير من الأحيان تخضع اختبار وحدات العمل الى التقدير الشخصي لصعوبة إيجاد أساس سليم لتحليل عناصر الأعباء غير المباشرة للمنتجات على الوحدات منتجة.
- ✓ عدم امكان هذه الطريقة على تحديد سعر البيع و خاصة في الأجل القصير لأن معظم الأعباء غير المباشرة هي أعباء ثابتة.
- ✓ محدودية هذه الطريقة في تزويد الادارة بالمعلومات الكافية و اللازمة لاتخاذ القرارات و رسم السياسات و التخطيط للمستقبل.
- ✓ تؤدي الى تحميل طاقة غير مستغلة على الانتاج و المبيعات في حين ان هذه التكاليف تعتبر خسارة و لا تعتبر تكلفة.

### ❖ طريقة التكاليف الجزئية:

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ التحصيل الجزئي للتكاليف، و بذلك فان التكاليف تحصل تبعا لارتباطها بمستوى النشاط بمعنى أن النشاط لا يتحصل الا الجزء الذي يتعلق بالتكاليف، أما الجزء الآخر يحصل الى النتيجة، و هناك وفق هذه الطريقة ثلاث طرق و هي:

- ✓ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.
- ✓ طريقة التكلفة المتغيرة.
- ✓ طريقة التكلفة الهامشية.

• طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تعريف طريقة التحصيل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تعرف على أنها: "الطريقة التي من خلالها يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا كمستوى عادي، أما بالنسبة لكل مرحلة (الانتاج، التوزيع، أو أي مرحلة أخرى) فان قيمة الأعباء الثابتة المدججة في التكاليف قيمتها حقيقية مضروبة في معامل التحصيل".<sup>1</sup>

مبدأ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

باستخدام الفصل بين التكاليف بحسب طريقة التحصيل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الانتاج العددي، اذ يسمح بالحصول على سعر عقلاي يقترب من الثبات، اذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة و لا تتأثر بحجم الانتاج و تغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا و يثبت الجزء من التكاليف الثابتة.<sup>2</sup>

■ التكاليف الثابتة المحصلة = التكاليف الثابتة الفعلية × (مستوى النشاط الحقيقي / مستوى النشاط

العادي).

■ معدل التحصيل: المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي ÷ المستوى العدادي للنشاط الاقتصادي.

و يعرف النشاط الاقتصادي اما بمستوى الانتاج أو بحجم المبيعات.

و حجم النشاط العادي الواقعي أقل من حجم النشاط العادي النظري حوالي 15 بالمائة الى 20 بالمائة حسب الحالات، و يفضل من الأحسن استعمال حجم النشاط العادي الواقعي الذي يتناسب مع حجم النشاط الحقيقي.

<sup>1</sup>:هادفي خالد: مرجع سابق ، ص 53.

<sup>2</sup>:جغوري علي: مرجع سابق ، ص 63.

### مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تتمثل مزايا هذه الطريقة في:<sup>1</sup>

- ✓ تساعد على تحديد المسؤوليات بدقة من خلال تحديد أسباب التغيرات في سعر التكلفة هل هي بسبب حجم النشاط أو التغير في تكاليف عوامل الانتاج أو تغير المردودية التقنية للمؤسسة.
- ✓ تحديد التكلفة بشكل منفصل عن تأثيرات عوامل الانتاج.
- ✓ تمكن هذه الطريقة من التعرف على طاقة الانتاجية غير المستعملة و البحث في أسباب ذلك.

### عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

من ضمن الانتقادات التي وجهت لها:

- ✓ صعوبة التفرقة بين المصاريف الثابتة و المصاريف المتغيرة؛
- ✓ تعارض هذه الطريقة مع مبدأ مقابلة الايرادات في حال اختلاف معامل التحصيل عن الواحد.
- ✓ صعوبة تحديد مستوى النشاط العادي

### ● طريقة التكلفة المتغيرة:

تعتمد هذه الطريقة على تسعير المنتجات بناء على تحديد التكلفة للوحدة، و يتم تحميل الوحدات المباعة بعناصر التكلفة المتغيرة، و تعتبر عناصر الثابتة مصروفات الفترة، و يتم اضافة نسبة الى التكاليف المتغيرة بحيث تغطي التكاليف الثابتة و تحقق نسبة الربح المحدد، و تعتبر هذه الطريقة هي الأفضل بالنسبة لقرارات التسعير قصيرة الأجل.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>: حامدية سعاد: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة قسم علوم

تسيير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2011، ص 50.

<sup>2</sup>: ناريمان ابراهيم صباح: واقع استخدام أساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، قسم محاسبة و تمويل كلية التجارة الجامعية الاسلامية، غزة، 2008، ص 33.

### مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة:

تتمثل مبادئ هذه الطريقة في:<sup>1</sup>

تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير بتغير حجم النشاط، هذه الأعباء هي أعباء متغيرة أو استغلالية يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج، الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات و لكن يتم معالجتها اجمالاً من أجل تحديد النتيجة، يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحودية، بعبارة أخرى هذه التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكلفة الوحودية.

يسمح بإعداد التقديرات حسب التكاليف، النتائج، عينة المردودية بسهولة.

تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المؤسسة و طبيعة تلك العناصر و يتم تحليلها الى تكاليف انتاجية تسويقية و بيعية و ادارية و تمويلية.

تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية يتحملها المستهلك حسب الأرباح و الخسائر.

يتم تقييم المخزون السلعي سواء تحت التشغيل الأول آخر مدة و التام الصنع على أساس التكلفة المتغيرة.

### مزايا طريقة التكلفة المتغيرة:

تتمثل أهم المزايا في:<sup>2</sup>

✓ تساعد في حل مشكلة توزيع و تحصيل عناصر التكاليف غير مباشرة على الوحدات منتجة اما سلعة أو

خدمات و ذلك عن طريق الفصل بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة، و اعتبار التكاليف المتغيرة فقط

هي التكاليف الخاصة بالنشاط باعتباره هو المسؤول عنها أما التكاليف الثابتة فإنها بمثابة تكلفة زمنية ترجع الى

نسب الأرباح و الخسائر.

<sup>1</sup>: زعرورة نعيمة: مرجع سابق ، ص 99-100.

<sup>2</sup>: زعرور نعيمة: مرجع سابق ، ص 100.

✓ يوضح هذا الأسلوب نتيجة أعمال الفترة المحاسبية و النشاط البيعي بصورة أفضل و تمكن من اظهار الربح الحدي سواء للمؤسسة ككل أو تحليله حسب المنتجات سواء كانت سلعة أو خدمات.

✓ يوفر المعلومات الملائمة التي تساعد في التخطيط و رسم السياسات الانتاجية و التسعير المنتجات و في اتخاذ قرارات الهامة.

✓ يوفر المعلومات المتعلقة بالعلاقة بين حجم الانتاج و الايرادات و التكاليف و الأرباح بحيث تسهل و تساعد في اعداد الموازنات التخطيطية تكلفة أوجه النشاط.

### عيوبها طريقة التكلفة المتغيرة :

تتمثل فيما يلي:

✓ ليس هناك تمييز واضح بين الفترة الطويلة و القصيرة الأجل.

✓ ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة.

### • طريقة التكلفة الهامشية:

#### تعريف التكلفة الهامشية:

وهي التغير الحاصل في التكلفة الاجمالية اثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الانتاج و بمعنى آخر

عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على اثر الزيادة في كمية الانتاج بوحدة واحدة أو هي عبارة عن النقصان في

التكاليف الكلية على اثر انخفاض كمية الانتاج.<sup>1</sup>

#### مزايا طريقة التكلفة الهامشية:

تتمثل مزايا هذه الطريقة في:<sup>2</sup>

✓ لها أهمية كبيرة في توجيه عملية اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الانتاج و المبيعات.

<sup>1</sup>:هادفي خالد: مرجع سابق ، ص 63.

<sup>2</sup>:زعرور نعيمة: مرجع سابق ، ص 103.

✓ فرصة التعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج و توفير ما تحتاجه يدل القيام بذلك.

✓ قبول الطلبات و ترتيب الزبائن حسب طلباتهم.

✓ تحديد حجم الانتاج الأمثل الذي يسمح بالحصول على أكبر نتيجة.

عيوب طريقة التكلفة الهامشية:

من بين عيوب هذه الطريقة:

✓ تشمل التكلفة الهامشية على التكاليف المتغيرة فقط.

✓ صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة.

ثانيا: الطرق الحديثة:

❖ طريقة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC):

يعرف هذا النظام على أنه: " ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير مباشرة للمنشأة في موضع

التكلفة ليتم توزيعها على منتج النهائي بواسطة مسيبان التكلفة و ذلك للوصول الى الكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما

يؤدي الى دعم اتخاذ قرارات ادارية سليمة".<sup>1</sup>

و سيتم تناول هذه الطريقة بنوع من التفصيل في الفصل الثاني.

<sup>1</sup>: أشرف عزمي مسعود أبو مغلي: أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في تنظيم الربحية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة كلية العلوم الادارية و المالية، جامعة الشرق الأوسط، 2008، ص 29.

❖ طريقة التكلفة المستهدفة:

تعريف التكلفة المستهدفة:

تعرف على أنها: "نظام تخطيط الربح و ادارة التكلفة للوصول الى السعر المنافس من خلال التركيز على المراحل الأولية لتصنيع المنتج و تطويره في دورة حياة المنتج الكلية و تحليل الأنشطة في سلسلة القيمة مع متطلبات الزبائن".<sup>1</sup>

خطوات تنفيذ التكلفة مستهدفة:

تتمثل أهم خطواتها في:<sup>2</sup>

✓ تحديد السعر المستهدف: و هو السعر المقدر للمنتج و الذي يكون الزبائن المرتقبون على استعداد لدفعه، و

السعر المستهدف هو الذي يؤدي الى التكلفة المستهدفة و من ثم الربح المستهدف.

✓ تحديد الربح المستهدف: و الربح المستهدف هو الدخل الذي ترغب المنظمة بتحقيقه للوحدة الواحدة من

المنتج.

✓ تحديد التكلفة المستهدفة: ان الفرق بين سعر البيع المستهدف و الربح المستهدف يتمثل في التكلفة المستهدفة.

استخدام هندسة القيمة لتحديد طرق تخفيض تكلفة المنتج.

استخدام التحسين المستمر في جودة المنتج و تخفيض التكلفة المبدئية للمنتج و التكلفة المستهدفة بالتخفيض المنشود و

الذي تسعى المنظمة الى تحقيقها من خلال ادارتها للتكلفة لتدعيم ربحيتها، و من ثم قيادة التكلفة وصولا الى ميزة تنافسية

تدعم موقفها مع المنافسين على شرط أن يكون ذلك التخفيض للتكلفة حقيقيا.

<sup>1</sup>: قاسم محسن الحبيطي: اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في مؤسسات تجارية، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافيدين، العدد 94، 2009، ص 322.

<sup>2</sup>: معاذ خلف ابراهيم الجنابي: الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق القيادة التكلفة، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة تكريت، مجلة تكريت للعلوم الادارية و الاقتصادية، العدد 21، 2010، ص 181.

**خلاصة:**

من خلال ما سبق نخلص إلى القول ان محاسبة التكاليف باتت تلعب في الوقت الحاضر دورا هاما وأساسيا من خلال توفيرها للبيانات والمعلومات اللازمة والملائمة للاستخدام الداخلي والخارجي وبالشكل الذي يعين المؤسسة عند كافة مستوياتها على أداء وظائفها بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية، وبالتالي فان محاسبة التكاليف تتمثل غايتها الأساسية تحقيق مجموعة من الأهداف ومن أوائل الأهداف هو تخفيض تكاليف الإنتاج، لان نشاطات المؤسسة في تقدم مستمر وذلك بسبب تنوع الحاجات، ولهذا تطلب تطور محاسبة التكاليف من تلبية حاجات المؤسسة والحصول على التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات أو الخدمات .

الفصل الثاني: تخفيض تكاليف الانتاج من خلال أسلوب

نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

المبحث الأول : ماهية النظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

(ABC)

المبحث الثاني : تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على

أساس الأنشطة (ABC)

## تمهيد:

أدت الانتقادات الموجهة للطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف إلى ظهور تحديات حقيقية للمحاسبة التكاليف هذه التحديات ارتبطت بشكل كبير لإيجاد حل لمشكلة قياس تكاليف الموارد المستخدمة لإنتاج السلع والخدمات وتحديد تكلفتها تحديداً دقيقاً، هنا لجأت الشركات إلى تحسين نظم تحديد التكاليف، ويتمثل أحد الأساليب المستخدمة لهذا الغرض على مستوى العالم في نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).

حيث ظهر هذا النظام لتلبية متطلبات التصنيع الحديثة، وما تستدعيه من ضرورة لإجراء تعديلات جوهرية على الأنظمة الإدارية، كأسلوب لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة وما يفرضه من متطلبات بما يساهم في الارتقاء بمحاسبة التكاليف إلى المستوى الذي ينبغي ان تقوم به في ظل التقنيات الإنتاجية الحديثة.

وبناء على ما سبق ولتقدم أكثر لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) سنقوم بتقسيم

الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).

المبحث الثاني: تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).

### المبحث الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

يعتبر تحديد التكلفة على أساس الأنشطة أسلوب يمكن ان يستخدم لإحداث تغيرات جوهرية في سلوك الإدارة، عن طريق تركيز الاهتمام على النفقة، مراحل التشغيل، الأنشطة المساندة والمسؤوليات على مستوى الإدارة، ويعتبر من افضل أدوات قياس وتخصيص التكاليف خاصة الغير مباشرة منها.

### المطلب الأول : نشأة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

أولاً: الأسباب التي أدت إلى التحول لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

من أهم الأسباب التي أدت إلى التحول لنظام (ABC) نذكر منها:<sup>1</sup>

- ✓ الانتقادات الموجهة للنظام التقليدي خاصة في توزيع التكاليف وعدم القدرة على تحديدها بشكل صحيح بالإضافة إلى عدم القدرة على تحقيق الرقابة عليها.
- ✓ نظام (ABC) يوفر بيانات أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية، ومن ضمنها التسعير، اختيار مزيج الإنتاج والزبائن الأمثل، تحسين مقاييس الأداء، ترشيد تكاليف الإنتاج، مما سيؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.
- ✓ إن توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات ليس بمشكلة، ولكن الحاجة الخاصة لنظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) تتمثل في مجال توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات.
- ✓ أدى التطور التقني إلى تغيير في هيكل التكاليف وذلك بدخول المكننة إلى مختلف المراحل، مما جعل كلفة عنصر العمل المباشر تنخفض وتتضاءل، بينما تزداد التكاليف غير المباشرة التي تخص الأقسام المختلفة، وعليه لم يعد

<sup>1</sup>: ماهر موسى درغام: مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مقال منشور في مجلة

الجامعة الإسلامية، العدد الثاني، المجلد 15، غزة، فلسطين، 2007، ص 39-40.

نظام التكاليف التقليدي لتحميل المنتج بعناصر التكاليف قادرا على خدمة الإدارة كمصدر للمعلومات لاتخاذ قرارات أكثر أهمية.

✓ زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع التكاليف، نتيجة لزيادة أهمية بعض التكاليف غير المباشرة مثل:

تصميم المنتج، رقابة الجودة، خدمة العميل، تخطيط الإنتاج، وأوامر البيع التي لا تقل أهمية عن عناصر التكلفة الأخرى.

✓ تزايد اهتمام الباحثين والكتاب بمدخل التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) باعتباره يمثل تطور ملموس

لتوزيع التكاليف غير المباشرة، وطريقة جيدة للتحديد الدقيق للمنتجات والخدمات.

✓ ظهور المنافسة الحادة سواء في السوق المحلي أو على مستوى الأسواق العالمية.<sup>1</sup>

ثانيا: مراحل تطور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

لقد مر تكوين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) حتى يصب على شكله الحالي بثلاث

مراحل وهي:<sup>2</sup>

#### • المرحلة الأولى: إدارة النشاط (AM):

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة (value Chain) أكثر من التحليل المحاسبي والمالي،

وهدفت إدارة النشاط إلى تحقيق ما يلي:

✓ اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل: استخدام نظام الإنتاج الفوري.

<sup>1</sup>: أمير إبراهيم المسحال: تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية ، مذكرة مقدمة لنيل

شهادة الماجستير، في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص53.

<sup>2</sup>: أشرف عزمي مسعود أبو مغلى: مرجع سابق، ص 95 .

✓ تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

• المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة (ACA):

جاءت هذه المرحلة للتأكد أن كل التكاليف تم تقليصها من خلال:

✓ تحديد مسببات التكلفة والارتباط بالأنشطة.

✓ تنتج تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

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

هو ذلك النظام الذي يهتم بتحليل التكلفة، ولكنه يعد الفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف

خاصة، وهناك أربعة مراحل لإنشاء نظام (ABC) وهي:

✓ تحديد الأنشطة الرئيسية في المؤسسة.

✓ تحديد العوامل التي تؤثر بصورة كبيرة في تكلفة النشاط، وتسمى هذه العوامل محركات التكلفة بالإضافة

للتحديد المباشر لكيفية طلب النشاط للتكلفة.

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

ثالثاً: الفرق بين نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ونظام التكاليف التقليدي:

يمكن تحديد أهم الفروقات بين نظام محاسبة تكاليف الأنشطة وبين النظام التقليدي للتكاليف في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): الفروقات بين النظام التقليدي ونظام (ABC)

وجه الاختلاف	النظام التقليدي	نظام ABC
مجمع التكلفة	يتم تجميع التكاليف في مجتمعات أو مراكز تكلفة، وتكون التكاليف المجمع في المركز الواحد غير متجانسة و لا تعود إلى عامل واحد.	يتم تجميع التكاليف في مجتمعات تكلفة على أساس مسببات التكلفة، بحيث يحتوي كل مجمع على تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس موجه أو مسبب التكلفة.
تخصيص التكلفة غير المباشرة	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس حجم الإنتاج أو على أساس ساعات دوران الآلات.	يتم تخصيص التكاليف على المخرجات من واقع مجتمعات تكلفة الأنشطة باستخدام أساس يتناسب مع مسببات التكلفة.
موضوع التكلفة	يتم تركيز جميع التكاليف على عنصر واحد و هو وحدة المنتج أو الخدمة.	يتعدد موضوع التكلفة فقد يكون مخرجات العمليات، خطوط الإنتاج، أو التكاليف المتعلقة بالعملاء... الخ.
دعم عملية اتخاذ القرارات	قد تتسبب هذه الطريقة في تحميل التكاليف على أساس المنتجات بالزيادة أو النقصان، وبالتالي فإنه لا يكون هناك ثقة في المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام، وعليه فإن هذا النظام لا يدعم ترشيد اتخاذ القرارات.	تساعد بشكل أفضل في ترشيد القرارات الإدارية بسبب وفرة وجودة ودقة المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام.

مرتفعة، لكن هناك ما يبرر هذه التكلفة خاصة بالنسبة للمنظمات الكبيرة التي تعتمد على الأنظمة في انتاجها.	منخفضة، وبالتالي هي مناسبة أكثر للمنظمات الصغيرة والتي تتصف بمزيج بسيط للمنتجات.	تكلفة التطبيق
---	--	---------------

المصدر: محمد قاسم، محمد عبد الله: أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، مقال منشور في مجلة القادسية، جامعة القادسية، العراق، العدد 3، ص 18.

إضافة إلى هذا يمكن أن نجد فروقات أخرى:<sup>1</sup>

#### ❖ من حيث التسلسل الهرمي للتكاليف:

- في نظام ABC: ليست جميع التكاليف في المؤسسة مصدرها أو سببها الرئيسي للوحدات المنتجة، بمعنى أن العلاقة السببية بين التكلفة والوحدات المنتجة قد تكون غير مباشرة، ويحدد هذا النظام أربع مستويات في التكاليف وهي:
  - ✓ تكلفة مستوى الوحدة.
  - ✓ تكلفة على مستوى المنتج.
  - ✓ تكلفة على مستوى الدفع.
  - ✓ تكلفة على مستوى المؤسسة ككل.
- في نظام التكاليف التقليدي: جميع التكاليف في المؤسسة مصدرها أو سببها الرئيسي لحجم الإنتاج أو عدد الخدمات المقدمة، أي أن العلاقة بين التكلفة والإنتاج دائما مباشرة.

<sup>1</sup>: صبرينة عون: تطبيق نظام (ABC) في المستشفيات ودوره في المراجعة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، (غير منشورة)، في التدقيق المحاسبي

، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص 68.

❖ من حيث السيطرة على التكاليف:

- في نظام ABC: بسبب تجميع التكاليف ضمن مجموعات تكلفة متجانسة فإن عملية السيطرة في هذا النظام سهلة وعالية الكفاءة.
- في نظام التكاليف التقليدي: تكون السيطرة على عدد قليل من التكاليف وبالتالي تكون الرقابة في هذا النظام ضعيفة.

المطلب الثاني: مفهوم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

أولاً: تعريف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة مدخلاً لقياس تكلفة الجتمع بالطريقة التي تؤمن دقة في تحليل المنتج بما يخصه من تكاليف، وسرعة توفير مخرجات تتصف بالموضوعية وتأمين ما تحتاجه الإدارة من معلومات، هذا إضافة إلى تكاملها مع النظم الإدارية والتي تساهم في اتخاذ القرارات الإدارية، وتمنحهم فرصة اختيار الأسلوب الذي تراه مناسباً لدخول السوق.

وهناك عدة تعاريف لنظام (ABC) نذكر منها:

تعرف طريقة (ABC) على أنها: "طريقة لتوزيع التكاليف تعتمد على فكرة الربط بين المواد المستخرجة

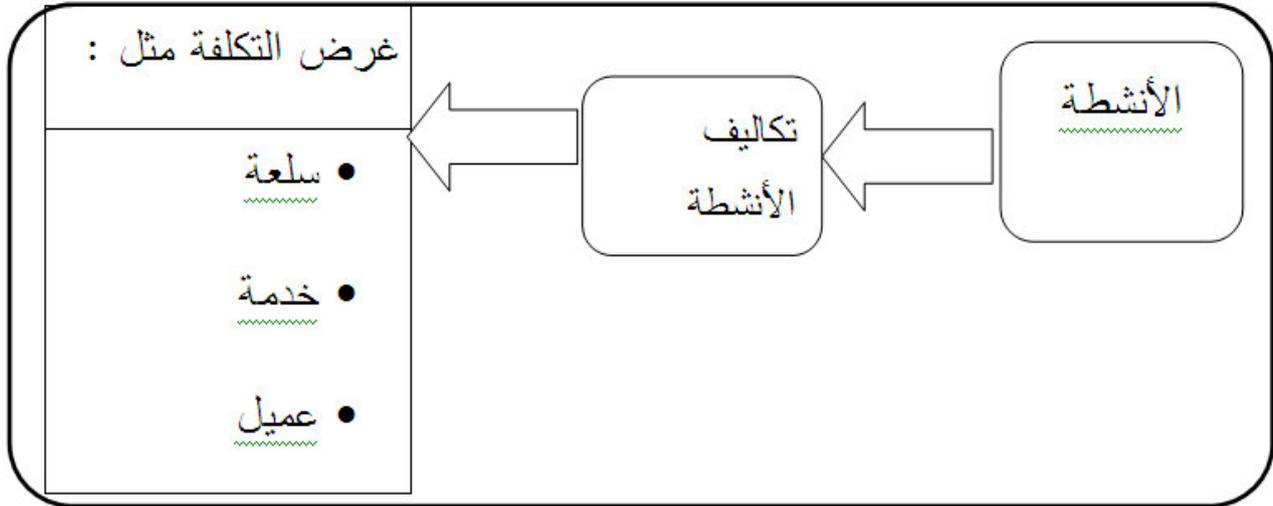
والأنشطة التي تستخدم فيها هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي لتحقيق رقابة أفضل على

الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها.<sup>1</sup>

وهذا ما يظهر في الشكل التالي:

<sup>1</sup> محمد سامي راضي: مرجع سابق، ص 269-270.

الشكل رقم (04): مبدأ طريقة (ABC)



المصدر: تشارلز زهور نجون وآخرون : محاسبة التكاليف ، ترجمة أحمد حامد، حجاج ، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2003 ، ص 183.

نلاحظ من خلال الشكل السابق: ان مبدأ عمل النظام يقوم على تخصيص تكلفة الانشطة بواسطة اسس معينة، ومن ثم تخصيص هذه الانشطة على وحدات الانشطة على وحدات العمل المناسبة.

كما يعرف: " على أنه طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة ركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما

أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف لأغراض أخرى مثل: تكلفة السلع، الخدمات والعملاء."

ويعرف: " هو أداة استراتيجية للمؤسسة تساعد في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية

العمليات، المنتجات، الخدمات وعملاء المؤسسة مما ساعدهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة مثل قرارات التسعير،

التسويق، تصميم المنتج أو الخدمة، وقرارات توظيف المورد."<sup>1</sup>

<sup>1</sup>: نعيمة بجايوي: دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، ورقة عمل مقدمة ضمن المنتدى العلمي الوطني

حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، قسم علوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر، 11 نوفمبر 2009،

سعيدة، ص4.

و هو ايضا: " عبارة عن أداة لفهم وتخصيص التكاليف، ومساعدة المؤسسة لكي تصبح أكثر كفاءة وفعالية، كما أنه أداة مهمة تركز على نواحي عدم الكفاءة التي تظهر في العمليات التشغيلية."<sup>1</sup>

كما يعرف ايضا: "بأنه عبارة عن فن أو تكتيك محاسبي يعمل على مساعدة المؤسسات على تحديد الكلفة الفعلية المرتبطة بالمنتجات و الخدمات و ذلك بناء على الموارد لمستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجاز هذه المنتجات والخدمات."

ومن التعاريف السابقة نستنتج الخصائص التالية:<sup>2</sup>

- ✓ تعمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على تتبع الأعباء من خلال اعتمادها على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين المورد والأنشطة ثم بين الأنشطة وأهداف التكلفة وتقوم باستخدام العديد من مسببات التكلفة حسب الحاجة ، حيث تعتمد على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة تتلاءم مع طبيعة النشاطات ومدى استهلاكها من الموارد المخصصة.
- ✓ يقوم نظام (ABC) على فكرة أن توفير المنتجات والخدمات يحتاج إلى مؤسسات، وهذه الأخيرة تقوم بممارسة أنشطة لتحقيق غاياتها، والأنشطة تحتاج إلى موارد، والموارد تتطلب تكلفة إذن الأنشطة تستهلك الموارد، والمنتجات تستهلك الأنشطة وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع التكاليف غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف الأنشطة على أسس أكثر دقة.
- ✓ نجد أنها تتلاءم مع كل قطاعات النشاط وقد أثبتت إمكاناتها الهائلة عند تطبيقها خاصة في القطاعات الصناعية التي تتميز باستخدامها للتكنولوجيا الحديثة في التصنيع والتسيير واندماج أنظمتها مع قطاعات

<sup>1</sup>: صبرينة عون، مرجع سابق، ص 27.

<sup>2</sup>: صبرينة عون: مرجع سابق، ص 28.

- أخرى، خاصة تلك النشاطات التي تتنوع تشكيلة منتجاتها والتي نسبة تكاليفها غير مباشرة وتنشيط في محيط تنافسي بحيث هذه العوامل كلها تجبر المؤسسة على ضرورة وجود نظام معلومات محاسبي يعمل على توفير المعلومات الدقيقة التي نحتاجها في مهام التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات.
- ✓ إن هذه الطريقة حققت المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية في ما يخص تطابقه مع تنظيم المؤسسة الذي هو الأساس في مجمل النشاطات الضرورية للحصول على مخرجات، هذا التطابق الذي يسمح بتتبع التكاليف استهلاك الموارد يرفق عملية ضبط و تحليل الأنشطة و إعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنها و بهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل قدرتها على المنافسة، بحيث يمكن توضيح علاقات الأنشطة في ما بينها وعلاقتها بالموارد والأهداف ، التكلفة ضمن شبكة أو خريطة النشاطات ، وتحميلها للأعباء بناء على عدة مسببات للتكلفة وهذه ميزة تتميز بها عن سائر الطرق الأخرى.
- ✓ يؤثر نظام (ABC) بفعالية على قرارات الإدارة نظرا لاحتساب التكلفة بشكل دقيق والذي سينعكس أثرها ايجابيا على مختلف قرارات ومن ضمنها قرارات التسعير.
- ✓ الغاء الفعاليات غير ضرورية أو الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة وإعادة توزيع الموارد على الأنشطة الأكثر نفعاً.
- ✓ توفير مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال قياس مسببات التكلفة، حيث يشمل التكلفة، الوقت، النوعية و الكمية، وهذا سيؤدي إلى التركيز على الأنشطة التي تتصف بالإنتاجية واستبعاد تلك التي لا تحقق أي قيمة مضافة.

✓ مساعدة الإدارة في التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد معا يساعده في مواجهة التحديات المستقبلية والمنافسة الشديدة في أسواق العالم المفتوح.<sup>1</sup>

ثانيا: مبادئ نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

يقوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على ثلاث مبادئ أساسية وهي: النشاط، مسبب التكلفة والعمليات.

#### ❖ النشاط:

يعد النشاط جوهر نظام (ABC) إذ يقدم المؤسسة كسلسلة من الأنشطة المتجانسة والمترابطة في إطار عمليات معرفة بوضوح.

يعرف النشاط على أنه: " مهمة أو مجموعة من المهام التي يتم القيام بها من أجل إنتاج مخرجات والتي يمكن ربطها معا لكي تشكل جزء من وجه التكلفة."

كما يعرف: " على أنه مجموعة من الأعمال أو المهام التي تهدف إلى تحقيق إضافة قيمة معنية أو تسمح بتحقيق هذه الإضافة في المدى القصير أو الطويل."

و يعرف ايضا بأنه : "توليفة من مجموعة مكونة من تكلفة أشخاص، تكنولوجيا، مواد، أساليب ومحيط ، تجتمع كلها لتقديم منتج أو خدمة معينة."

و يعرف بانه: "مجموعة من المهام الأساسية المنجزة من طرف فرد أو مجموعة ، تستلزم معرفة أو مهارة خاصة المتجانسة من وجهة نظر سلوك الأداء ( نفس العوامل تؤثر إيجابا أو سلبا على أداءها )، والتي تسمح بتقديم مخرجات

<sup>1</sup>: حفصة بكرن: أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على القرارات التسعير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر(غير منشورة)، في التدقيق المحاسبي،

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص11.

محددة بدقة ومتميزة سواء كانت مادية أو غير مادية ( عقد مع مورد ، قطعة ، مخطط، اختبار الجودة ....) والمنجزه من أجل الزبون أو عدة زبائن داخليين أو خارجيين، والمنطلقة من مجموعة من الموارد ( ساعات اليد العاملة ، ساعات عمل الآلات ، متر مربع ، طاقة ، معطيات )."

وتتميز الأنشطة بالخصائص التالية:<sup>1</sup>

- ✓ يتكون النشاط من مهمة خاصة أو مجموعة المهام المتجانسة الاستجابة لقوانين السلوك الاقتصادي (تكاليف الأداء) بطريقة صحيحة ومتناسقة.
- ✓ يحدد النشاط مهارة فردية أو جماعية تسمح بتحقيق ناتج إجمالي مشترك و وحيد.
- ✓ وقد صنف كل من P.lorino و M.porter و Kaplan وCoper الأنشطة حسب عدة معايير إلى عدة فئات مهمة نستعرضها كما يلي :

أولا : تصنيف P.lorino :

يصنف P.lorino الأنشطة حسب عدة أسس نذكر منها:

● التصنيف حسب طبيعة الأنشطة: وتضم:

- ✓ أنشطة التصور.
- ✓ أنشطة الإيجار.
- ✓ أنشطة الصيانة.

● التصنيف حسب التخصيص لأغراض التكلفة: وتضم:

- ✓ أنشطة أولية.

<sup>1</sup>: نعيمة بجياوي: مرجع سابق، ص6.

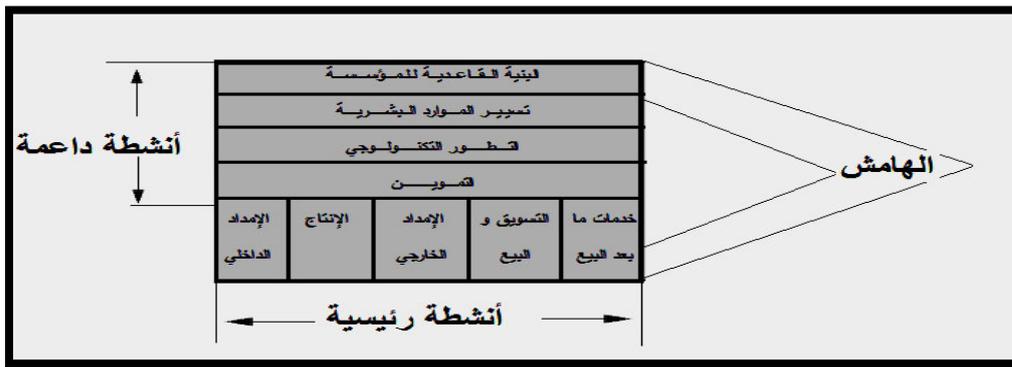
✓ أنشطة ثانوية.

### ثانيا: تصنيف M.porter:

قدم M.porter تصنيفا آخر للأنشطة، إذ قسم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المترابطة والتي تسعى في مجموعها لتقديم قيمة للزبون، وهذا من خلال ما سماه بسلسلة القيمة، وتعرف على أنها: " الطريقة التي تسمح بالتحليل الداخلي للمؤسسة للتعرف على سلسلة الأنشطة التي تؤديها المؤسسة، بغرض فهم سلوك التكلفة لديها ومصادرها الحالية والمحتملة للميزة التي تحققها المؤسسة عن منافسيها".<sup>1</sup>

ويوضح الشكل التالي الأنشطة حسب سلسلة القيمة ل porter:

### الشكل رقم (05) : سلسلة القيمة ل Porter



المصدر: نعيمة، بجاوي: مرجع سابق، ص7.

من خلال الشكل نلاحظ ان بورتر صنف الانشطة الى :

<sup>1</sup>: بكوش لطيفة: مساهمة نظام محاسبة التكاليف (ABC) في تحسين الكفاءة المهنية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم مالية و

محاسبية، قسم علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2010-2011، ص42

- الأنشطة الرئيسية: وهي تملك الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بإنشاء القيمة في المنتج بالنسبة للزبون، وقد قام porter بتصنيفها إلى خمس أنشطة تتمثل في الإمداد الداخلي، الإنتاج، الإمداد الخارجي، التسويق، البيع وخدمات ما بعد البيع.
- الأنشطة الداعمة: تعمل هذه الأنشطة على مساعدة الأنشطة الرئيسية، فبدونها لا يمكن للأنشطة الرئيسية إتمام أعمالها كما ينبغي وتتمثل في التموين، التطور التكنولوجي، تسيير الموارد البشرية وبنية المؤسسة.

### ثالثا : تصنيف Cooper et Kaplan :

يعد كل من Cooper et Kaplan من أبرز رواد نظام (ABC) في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد قدما تصنيفا آخر للأنشطة يختلف كلية عن تلك التي سبقتها، وذلك بالاعتماد على معايير المستوى التسلسلي أو الطبقي للأنشطة، ووفقا لهذا المعيار تصنف الأنشطة إلى أربع فئات رئيسية هي:<sup>1</sup>

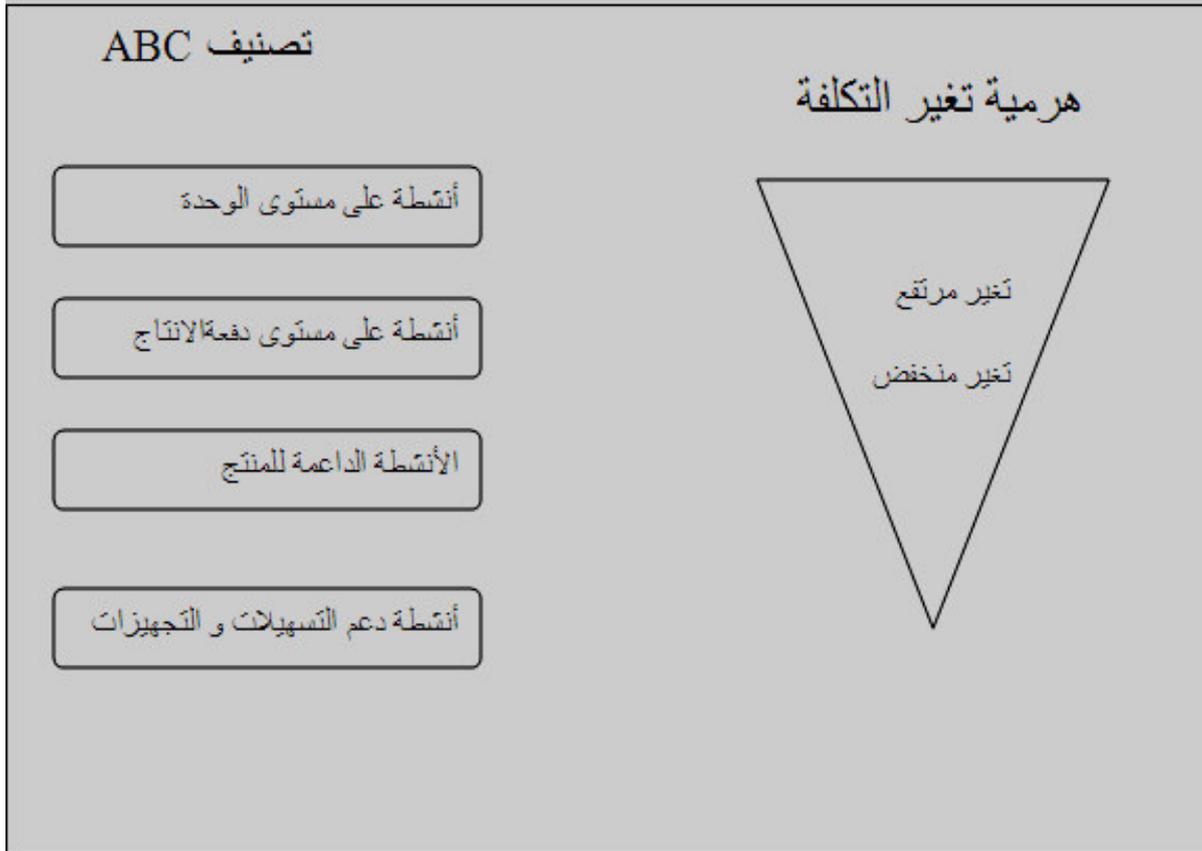
- ✓ أنشطة على مستوى الوحدة.
  - ✓ أنشطة على مستوى دقة الإنتاج.
  - ✓ أنشطة داعمة للمنتج.
  - ✓ أنشطة دعم التسهيلات و التجهيزات.
- والتي سوف نتناولها بالتفصيل في الآتي:

<sup>1</sup>: رانية غضاب: استخدام نظام محاسبة التكلفة على اساس الأنشطة لتحسين ربحية المؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009-2010، ص 9-10.

- **أنشطة على مستوى الوحدة:** تسمى كذلك بالأنشطة التي ترتبط بوحدة المنتج وهي الأنشطة التي يتم أداءها من أجل وحدة من منتج معين أو خدمة مقدمة، وعدد أنشطة مستوى الوحدة المؤداة متناسب مع الإنتاج و حجم المبيعات.
- **أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج:** وهي الأنشطة التي يتم أداءها لكل دفعة انتاجية وذلك بغض النظر عن عدد الوحدات في الدفعة أو عدد الأجزاء ( مكونات ) المنتج أو كمية المواد في طلبية الشراء أو عدد المنتجات المشحونة للزبائن، بمعنى أن هذه الأنشطة مستقلة أو لا تعتمد على عدد الوحدات في الدفعة (إنتاج، أمر شراء) وعليه فإن مسببات التكلفة الخاصة لهذه الأنشطة التي تستخدم لتخصيص التكلفة ( قد تكون أوامر إنتاج ، أوامر حركات المعدات و تنصيبات، أوامر الزبون و أوامر الشراء) على منتجات الزبائن والخدمات التي تطلق أو تحدث النشاط.
- **الأنشطة الداعمة للمنتج :** تسمى كذلك بالأنشطة على مستوى المنتج، وهي الأنشطة التي يتم أداءها من أجل دعم إنتاج كل أنواع المنتجات أو الخدمات و يتوسع هذا المفهوم إلى خارج المؤسسة ليشمل أنشطة دعم الزبون، وهي تسمح للمؤسسة بالبيع إلى كل أصناف الزبائن وهذا النوع من الأنشطة ( سواء المتعلق بالزبون أو المنتج ) مستقل، أولاً يعتمد على الإنتاج و حجم المبيعات و أنشطة دعم الزبون لا تأخذ بعين الاعتبار الحجم و مزيج الإنتاج أو الخدمات المباعة والمقدمة للزبون، ومن أمثلة هذه الأنشطة الداعمة أنشطة الصيانة، أنشطة تحديث المنتجات، أنشطة التجارب الخاصة، أنشطة توفير الآلات أو الوسائل لكل نوع من المنتجات أو الخدمات.
- تقديم الدعم التقني لكل نوع من المنتجات أو الخدمات . ونشير إلى أن كمية الموارد المستخدمة في أنشطة دعم منتج و الزبون من التعريف مستقلة عن كمية الإنتاج وحجم المبيعات.
- **أنشطة دعم التسهيلات والتجهيزات:** هي الأنشطة التي يتم أداءها لدعم عمليات المؤسسة بصفة عامة، بمعنى أنها الأنشطة التي لا تتعلق بكل منتج أو خدمة أو زبون، وبالتالي فمواردها لا يمكن تتبعها لكل غرض

تكلفة، ومن هذه الأنشطة على سبيل المثال نشاط مدير التخطيط ، مصاريف دعم القنوات، النظافة الأمن وكل ما يتعلق بالشؤون الإدارية .

الشكل رقم(06): تصنيف التكاليف والأنشطة حسب نظام (ABC)



المصدر: رانية غضاب: مرجع سابق، ص 10.

نلاحظ من خلال الشكل نلاحظ ان التكاليف والانشطة مرتبطة مع بعضها البعض اي ان زيادة التكلفة مرتبطة

بحجم النشاط

❖ مسببات التكلفة:

يفترض نظام (ABC) أن الذي يحرك التكاليف ويسبب حدوثها ليس حجم الإنتاج وإنما العمليات والأنشطة

المساعدة مثل: عمليات الإمداد، عمليات الجودة وعمليات الحصول على المعلومات، لذلك فهو يصنف الأنشطة بحسب

الهدف من النشاط، ويطلق على هذه العوامل المحركة " محركات أو مسببات تكاليف النشاط"، يتوقف نشاط نظام (ABC) أساسا على تحديد هذه المسببات بشكل دقيق حيث تتم عملية تتبع تكلفة الموارد المستهلكة بالأنشطة المنجزة بالمؤسسة من خلال استخدام هذه المسببات، والتي تستخدم أيضا في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عاملا مرتبطا بالنشاط وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة.<sup>1</sup>

يعد مصطلح مسبب التكلفة جوهر الإضافات التي جاءت بها طريقة (ABC) في مجال حساب التكاليف وتحسين الأداء.

ويمكن تعريف مسبب التكلفة بأنه: "مقياس يعكس السبب الجوهرى في خلق أو تكوين عناصر التكلفة داخل كل وعاء التكلفة."<sup>2</sup>

كما يعرف مسبب التكلفة بأنه: "وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكميات التي ينجزها النشاط، و بالتالي فإن محرك تكلفة النشاط هو تعبير عن أسباب لنشوء التكلفة لنشاط معين، كما يمثل العامل الذي يقود أو يوجه تكاليف النشاط المتعلقة بعرض تكلفة معينة نحو سلوك معين وضمن مدى ملائم وخلال فترة معينة، بالإضافة إلى كونه المقياس الذي يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجمع تكلفة. وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة بين استخدام الموارد و مخرجات كل نشاط."

وعليه يمكن أن نستنتج أنه يوجد مستويين للمسببات:<sup>3</sup>

<sup>1</sup>: نعيمة مجاوي: مرجع سابق، ص8.

<sup>2</sup>: أحمد صلاح عطية: محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2006، ص80.

<sup>3</sup>: نعيمة، مجاوي: مرجع سابق، ص8.

**المستوى الأول:** يخص تلك المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة أو مجموعات

الأنشطة، بمعنى الأسباب الحقيقية المؤثرة على النشاط.

**المستوى الثاني:** يخص تلك المسببات التي تستخدم لتخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على أغراض

التكلفة، بمعنى وحدات القياس التي تسمح بقياس مستوى الاستهلاك من كل نشاط والذي يتبع الأغراض حسب استفادتها منها.

### • أنواع مسببات التكلفة:

يمكن تقسيم مسببات التكلفة إلى نوعين أساسين وذلك حسب دراسات COOPER ET

KAPLAN إلى:<sup>1</sup>

#### ✓ النوع الأول: مسببات خاصة بالعمليات:

ويركز هذا النوع على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال: فإن أنشطة جدولة تشغيل آلات الإنتاج وتشغيل أمر الشراء والصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

#### ✓ النوع الثاني: مسببات خاصة بالفترة الزمنية:

وتهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف دعم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي، ومن أمثلة مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية ساعات العمل المباشر، ساعات الفحص، ساعات تهيئة آلات التشغيل.

<sup>1</sup>: سالم عبد الله حمس: نظام تكلفة الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية، مقال منشور في مجلة العلوم الإسلامية، العدد الأول،

المجلد 15، فلسطين، 2007، ص 223.

❖ العمليات:

بناء على ما سبق يمكن أن نستخلص أن نظام (ABC) يركز على البحث عن الأسباب الحقيقية للتكاليف من خلال إيجاد علاقة كاملة بين الموارد والأنشطة والتكاليف، وبذلك فإن هذا الامتداد للتحليل نحو العمليات يقود المؤسسة إلى نظرة مختلفة تماما عن المدخل التقليدي للتنظيم حيث يتم الانتقال من النظرة العمومية المرتكزة على المدخل العملياتي.

و قد أعطيت لها عدة تعاريف نذكر منها:<sup>1</sup>

حيث تعرف بأنها : " مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات والمنتظمة لتعطي منتج مادي أو غير مادي محدد وهام."

كما تعرف على : "أنها مجموعة من الأنشطة التي لها علاقة مشتركة وهدف محدد بدقة يمكن أن يرتبط بعملية داخلي أو خارجي."

وتعرف ايضا بأنها: " مجموعة من الأنشطة المتحددة والمتعاونة من أجل تقديم منتج يحمل قيمة لعملية داخلي و خارجي."

كما تعرف على أنها عبارة عن : " توليفة من الأنشطة المتصلة والمترابطة مع بعضها البعض بغية تحقيق هدف مشترك."<sup>2</sup>

<sup>1</sup> : نعيمة بجاوي: مرجع سابق،ص8.

<sup>2</sup> : Michel Monereau : **Gestion des entreprise touristiques**, Editions Bréal, 2<sup>ème</sup>ed, Franco, 2008, P48.

من خلال ما سبق من تعاريف يمكن القول أن العملية هي: " توليفة من الأنشطة المترابطة بتدفقات من المعلومات الهادفة لتقديم منتج ( سلعة ، خدمة) يحمل قيمة مضافة للزبون.<sup>1</sup>

ثالثاً: أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

يحقق نظام (ABC) مجموعة من الأهداف وهي:<sup>2</sup>

- ✓ توفير قياس عادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة مبنية على أساس العلاقات المسببة لهذه التكاليف وليس أساس تعلقها بحجم الإنتاج، وهذا ليساعد على اتخاذ القرارات الإدارية العادلة المتعلقة بالنشاط والإنتاج المرتبط به.
- ✓ تخفيض التكاليف هدف تسعى إليه كل مؤسسة و نظام (ABC) يساعد على تحقيق هذا الهدف من خلال التحديد الدقيق للأنشطة التي تضيف قيمة أولاً، ومن ثم التقليل أو رفع الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج.
- ✓ إن التعرف على الأنشطة المسببة للتكاليف والسيطرة عليها يسبب زيادة في فاعلية الرقابة، مما يؤدي إلى تطوير عمل الإيرادات داخل المؤسسة وتطوير عمل المنظمة ككل.
- ✓ استعمال نظام (ABC) يساعد في تحليل أنشطة المؤسسة وتحديد موجهات التكلفة. مما يساعد في إيجاد معايير دقيقة لتقويم الأداء للعاملين فضلاً عن أهمية الأسلوب في التقويم المالي للأنشطة.
- ✓ يهدف نظام (ABC) إلى إيجاد أساليب وطرائق لقياس التكاليف الصناعية غير مباشرة، ومن الممكن كذلك أن تشمل التكاليف التسويقية والإدارية في حال توافر الإمكانيات اللازمة لتحليل تلك التكاليف وتحديد الموجهات، والأنشطة المرتبطة بها.

<sup>1</sup>: رانية غضاب: مرجع سابق، ص15.

<sup>2</sup>: عباس نوار كحيط الموسوي، فاطمة صلاح مهدي الغريان: التكامل بين إدارة الجودة الشاملة و أسلوب ABC، مجلة الإدارة و الاقتصاد، جامعة المستنصرية، بغداد، العراق، العدد80، 2010، ص 21.

✓ يساعد نظام (ABC) على اتخاذ القرارات نتيجة تقديمه بيانات محسوبة بشكل دقيق وبكفاءة عالية، مما جعل هذه القرارات تحقق أهداف المؤسسة سواء كانت إدارية أو إنتاجية وخاصة المرتبطة بأعمال المؤسسة على المدى الطويل.

المطلب الثالث: الفروض الأساسية والاستخدامات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على

أساس الأنشطة (ABC)

أولاً: الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

إن المميزات التي يقدمها نظام (ABC) خاصة فيما يتعلق بعدالة تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات ومن ثم الاقتراب إلى التكلفة الدقيقة نسبياً لكل منتج، وما يتبع ذلك من قرارات إدارية رشيدة لا تنبع من مجرد التطبيق المجرد لخطوات وإجراءات محاسبة التكلفة على أساس النشاط، وإنما يتطلب الأمر ضرورة توافر مجموعة من الفروض أو المتطلبات، وفي حالة توافر هذه الفروض مجمعة يحقق نظام (ABC) القياس السليم للتكلفة، وفي حالة عدم توافرها يكون من الأفضل الاعتماد على المدخل التقليدي في قياس التكلفة الفعلية للإنتاج. وقد أمكن تصنيف الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام (ABC) في ثلاث مجموعات وهي:<sup>1</sup>

❖ فروض تتعلق بطبيعة المنشأة:

✓ التنوع والتباين في تشكيلة منتجات المنشأة: من مزايا هذا الأسلوب هو واجهة الأسلوب التقليدي عن التكلفة عندما تتنوع تشكيلة المنتجات أما في حالة انتاج منتج واحد فليس من المجدي إتباع الأنشطة، بل سيكون في صالح المنشأة الاستعانة بالأسلوب التقليدي.

<sup>1</sup>: أمير ابراهيم المسحال: مرجع سابق، ص 67-68.

- ✓ تعقد و تشابك العمليات و الأنشطة الإنتاجية : إن ارتفاع بنود التكلفة الإضافية أو غير المباشرة والناتج عن التعقد و تشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية، حتى يقدم مبررا مقبولا ومنطقيا لتطبيق مدخل لنظام المحاسبة المبني على أساس الأنشطة لأغراض القياس السليم نسبيا لتكلفة الوحدة المنتجة.
- ❖ **فروض تتعلق بإجراءات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة (ABC):**
- ✓ تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة: يعتبر تحديد العدد المناسب لأوعية التكاليف أحد المقومات الأساسية لنجاح نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.
- ✓ إمكانية تحديد المسبب أو المحرك الرئيسي للتكلفة: وتظهر أهميته في الأساس الذي يتم من خلاله تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من التكلفة الخاصة بكل نشاط.
- ✓ تضمين وعاء التكلفة لبنود تكلفة الأنشطة المتجانسة: ويقصد بها تجميع بنود التكلفة التي يحركها مسبب واحد فقط في وعاء واحد، ومن ثم يتم إيجاد معدل تحميل واحد لتحميل عناصر تكلفة الأنشطة المتجانسة في طبيعتها و مسياتها.
- ✓ الاتساق بين مفردات التكلفة المكونة لوعاء التكلفة.
- ✓ تغير بنود عناصر التكلفة بنفس مقدار التغير في مستوى النشاط.
- ❖ **فروض عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة (ABC):**
- ✓ فرض الاقتصادية بمدخل نظام (ABC): والذي يقصد به أن يفوق العائد من تطبيق أسلوب أو طريقة معينة التكلفة المترتبة على تنفيذ هذا الأسلوب.
- ✓ فرض الأهمية النسبية: ففي إطار نظام (ABC) يقصد بالأهمية النسبية إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة يتضمن مجموعة من عناصر التكلفة التي تتميز بصغر الحجم النسبي للتكلفة النشاط، وصعوبة إيجاد مسبب أو محرك تكلفة لهذا النشاط، وبحيث يتم تخصيص تكلفة هذا الوعاء العام على الوحدات المنتجة طبقا لأنسب أساس أو معدل تحميل (ساعات عمل، ساعات دوران) وذلك من بين مجموعة مسببات أو محركات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا الوعاء.

ثانيا: استخدامات نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الانشطة (ABC):

لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة عدة استخدامات مختلفة في جميع القطاعات كما يلعب نظام

(ABC) دورا هاما ورئيسيا في العديد من المجالات نذكر منها ما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ **تخصيص التكاليف:** نتيجة التغيرات الكبيرة في بيئة الأعمال الحديثة واستخدام الأتمتة بشكل كبير في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة، كل هذا يعد حافزا لإدارة الشركة لتبني نظام تكاليف حديث لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتج أو الخدمة بشكل أكثر دقة، حيث أن أحد العوامل التي تحقق التميز للشركة هو دقة تخصيص التكاليف بما يحقق الدقة في حساب تكلفة المنتج أو الخدمة.
- ✓ **تسعير المنتج أو الخدمة:** يلعب نظام (ABC) دورا رئيسيا في قياس تكلفة المنتج بشكل أدق ومن ثم تسعير المنتج أو الخدمة بالسعر التنافسي، وقد تستخدم بعض الشركات المعلومات الناتجة عن النظام الجديد في إعادة تسعير منتجاتها أو خدماتها.
- ✓ **يساعد في اتخاذ القرارات:** إن نظام (ABC) يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والإستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج، مؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء وتحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة.
- ✓ **تخفيض التكلفة:** يساعد نظام (ABC) في إمكانية تخفيض التكلفة من خلال تحديد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.
- ✓ **تطوير الموازنة:** يساعد نظام (ABC) في توفير معلومات أكثر دقة لإعداد الموازنات، حيث أن الموازنات تستخدم كأساس لتقييم الأداء ووسيلة رقابية لتحقيق الأهداف المستقبلية.

<sup>1</sup> ماهر موسي درغام: مرجع سابق، ص696.

- ✓ تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة: نظام (ABC) يساعد المديرين على اتخاذ قرارات أفضل في مجالات تصميم المنتج أو الخدمة والتسعير والتسويق والمزيج و ذلك من خلال تزويدهم بمسببات التكلفة.
- ✓ تحليل ربحية العمل: يتوفر نظام (ABC) على تحليل ربحية العميل كونه هدف التكلفة الأول بالنسبة للشركة، وبالتالي لا بد من وجود تفهم أكثر لربحية.
- ✓ قياس الأداء: يوفر نظام (ABC) معلومات متنوعة ( مالية وغير مالية ) تعد بمثابة مقاييس للأداء ما يمكن اعتبار تكاليف الأنشطة على أنها مؤشر للمدخلات من الموارد، وحجم ومعدل مسبب التكلفة كمؤشر للكفاءة والإنتاجية .
- ✓ تحسين الأداء: تعد عملية تحسين الأداء بمثابة العمود الفقري لنظام (ABC)، وكذلك يساعد الشركة في تفهم أكثر لاحتياجات العملاء.
- ✓ الرقابة على التسيير: يقوم النظام بتوفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة، ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق عملية الرقابة على التسيير، إضافة إلى أنه يمثل آلية الرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة و يساهم كذلك في إدارة التكلفة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>: أمين بن سعيد: نظام (ABC) كأداة للمساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، (غير منشورة)، في التدقيق المحاسبي،

جامعة الجزائر، 2010، ص 99-100.

## المبحث الثاني: تخفيض تكلفة الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة

ان الهدف الاساسي لأي مؤسسة هو تخفيض تكاليفها الى اقل حد ممكن من اجل تحقيق اكبر عائد، وفي هذا المبحث سنحاول تطبيق احدى الطرق الحديثة لتخفيض التكاليف، والتي هي نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة.

### المطلب الأول: عوامل نجاح ومزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة (ABC)

أولاً: عوامل نجاح نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة (ABC):

هناك مجموعة من العوامل التي ينبغي تواجدها وتوفرها لإنجاح و تطبيق نظام (ABC)، وتمثل تلك العوامل

فيما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ **مساندة و دعم الإدارة العليا:** إن تطبيق نظام (ABC) يتطلب وقتاً وموارد كافية لتطبيقه، وتمثل 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 ويمتلك مهارة عالية وله تأثير سلوكي في المنظمة وكذلك القدرة على إقناع الآخرين.
- ✓ **التدريب:** يعد التدريب مهماً لإنجاح تطبيق الأسلوب بدءاً من المدير الأعلى حتى أدنى مستوى لمساعدة العاملين المهمين لفهم آلية عمل الأسلوب ولماذا يوفر مقاييس ومعلومات أفضل.

<sup>1</sup>: عباس نوار كحيط الموسوي و فاطمة صلاح مهدي الغريان: مرجع سابق، ص 23-24.

ثانيا: مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

- يعمل نظام (ABC) على توريد معلومات تتصف بالدقة عن كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة، ومن خلال دقة هذه المعلومات يمكن تلخيص أهم المزايا ومنها:<sup>1</sup>
- ✓ يزيد تحديد التكلفة على أساس النشاط من عدد مجتمعات التكاليف والتي تجمع فيها التكاليف الإضافية، فبدلاً من تجميع التكاليف الإضافية كلها في مجمع واحد للمؤسسة أو تجميعها في مجتمعات الأقسام تجمع التكاليف على أساس النشاط، ونتيجة لذلك تنشأ عدة مجتمعات وفقاً لعدد الأنشطة المحركة للتكلفة التي يمكن تحديدها.
  - ✓ تغيير التكلفة على أساس النشاط من الأساس المستخدم في تعيين التكاليف الإضافية للمنتجات، فبدلاً من تعيين هذه التكاليف على أساس العمل المباشر أو أية مقاييس أخرى، أصبحت تعيين التكاليف على أساس نسبة من الأنشطة المحركة للتكاليف التي يمكن تتبعها للمنتج.
  - ✓ فعالية الدور الرقابي لنظام (ABC) مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أي انحرافات.<sup>2</sup>
  - ✓ يركز نظام (ABC) على الأنشطة و يعتبرها هدف الكلفة الأساس، في حين تركز الأنظمة التقليدية على المنتجات وتعتبرها هدف الكلفة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>: أريك، نورين و ري أتش جاريسون: المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص 237.

<sup>2</sup>: أشرف عزمي مسعود أبو مغلي: مرجع سابق، ص 33.

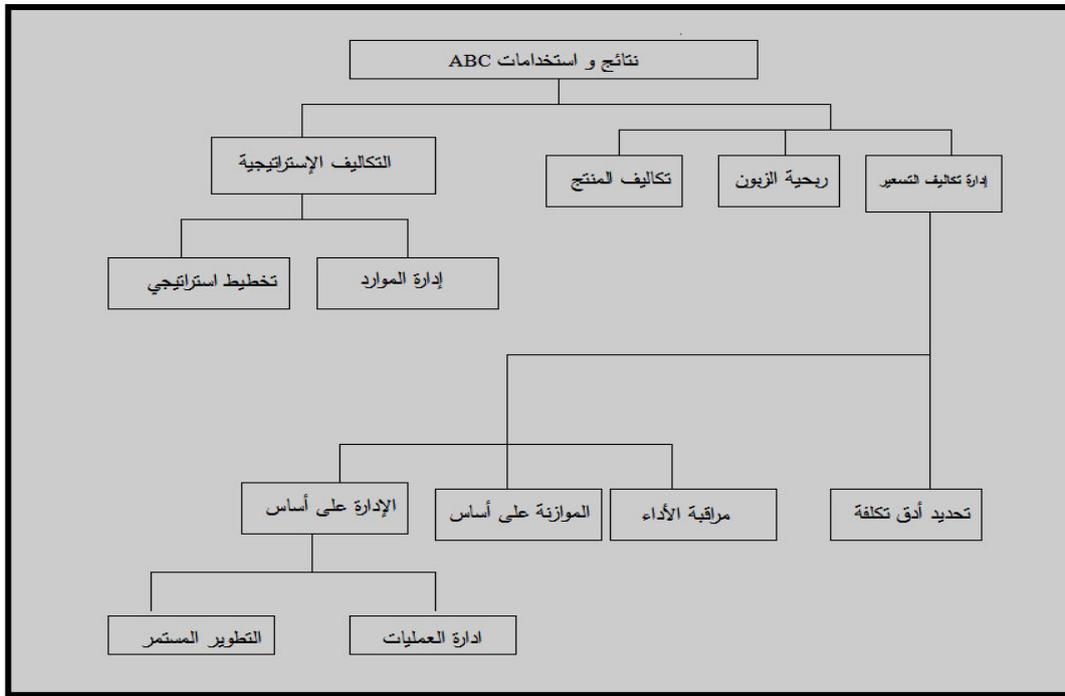
<sup>3</sup>: رغد هاشم حاسم: مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة كلية التربية، العدد 4، المجلد 1، العراق، 2011، ص 14.

- ✓ التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث أن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هي تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو للخدمة.
- ✓ الاستخدام الفعال مبدأ المقارنة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي.
- ✓ يساعد نظام (ABC) على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالأنشطة، وإلغاء أنشطة ذات التكلفة المنخفضة، كما يقدم أسلوباً مختلفاً لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، حيث أن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها.
- ✓ يوفر نظام (ABC) مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والجودة، كما يساعد هذا النظام في إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة (ABC) باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقويم الأداء.
- ✓ يؤثر نظام (ABC) بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، حيث يراهن هذا النظام على أن هناك كثيراً من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.
- ✓ يعمل نظام (ABC) عن زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق حيث أنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما امتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.
- ✓ إن تحليل الانحرافات حسب نظام (ABC) والذي يعتمد أساساً على منطق مؤداه أن المنتجات تستهلك أنشطة، وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، إنما يعتمد في ذلك على علاقة حقيقية يتم التعرف عليها من

خلال مسببات التكلفة. أما في ظل نظام التكاليف التقليدي فإن تحليل الانحرافات يفشل في تقديم معلومات ملائمة حول أداء عناصر التكاليف.

✓ من أهم نتائج استخدام وتطبيق نظام (ABC) في الشركات العالمية ما يعرف بالإدارة الاستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد.<sup>1</sup> ويمكن توضيح مزايا وفوائد نظام (ABC) في الشكل التالي :

الشكل رقم(07): مزايا وفوائد نظام (ABC)



المصدر: رامي عبد الحليم رزقي: إمكانية تطبيق نظام (ABC) في تقييم ربحية العملاء في الشركات التجارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة

الماجستير، في المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الاردن، 2006، ص29.

<sup>1</sup>: ماهر موسى درغام: مرجع سابق، ص692.

المطلب الثاني: المشاكل والصعوبات و الانتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس

الأنشطة (ABC)

أولاً: المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

على الرغم من تمتع نظام (ABC) بمميزات عديدة جعلته يلقي قبولا كبيرا من قبل الأكاديميين

والمهنيين، إلا أنه مازالت بعض الصعوبات التي تصاحب تطبيقه عمليا. حيث أن تطبيق نظام (ABC) يواجه

بالعديد من الصعوبات أهمها ما يلي:<sup>1</sup>

✓ **توفير البيانات:** تعد مشكلة الحصول على البيانات التفصيلية المطلوبة كمدخلات النظام من أهم المشكلات

التي توجه تطبيق هذا النظام مثل: بيانات تفصيلية عن الموارد، وعن الأنشطة المستهلكة للموارد، وعن كل

مسبب من مسببات التكلفة.

✓ **تكلفة النظام:** إن ارتفاع تكلفة نظام (ABC) قد يكون أهم عائق أمام إدارة الشركات الصناعية أو الخدمية

التي ترغب في تطبيقه.

✓ **المقاومة والمعارضة على التغيير:** يواجه تطبيق النظام الجديد مقاومة واعتراض شديدين من الأقسام التي لا

ترغب في التغيير والتمسك بنظام التكاليف التقليدي، إلا أنه يمكن التغلب على ذلك من خلال عقد برامج

للتعليم والتدريب لمن هو متوقع تعليمهم مع هذا النظام، وكذلك دعم و تشجيع الإدارة العليا للنظام الجديد من

خلال مشاركتها.

<sup>1</sup>: ماهر موسى درغام: مرجع سابق، ص 694.

ثانيا: الانتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) :

على الرغم من مزايا نظام (ABC) و المتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ

قراراتها وتخطيط و رقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة لنظام (ABC) نذكر منها:<sup>1</sup>

✓ إن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها، والذي يعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب والنتيجة مع إجراءات تفاصيل أكثر في مركز الأنشطة.

✓ إن كفاءة استخدام نظام (ABC) تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس

بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.

✓ إن تطبيق نظام (ABC) يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه.

✓ إن تطبيق نظام (ABC) مكلف ومعقد يتطلب عوامل سلوكية لنجاحه وإبراز فعاليته حيث هناك صعوبة في

تحديد الأنشطة واختيار المسببات ونجاحه مرتبط بقبول المستخدمين لهذا النظام فبعض الأفراد يقاومون النظام على أنه تهديد لاستقلالهم.<sup>2</sup>

✓ يركز نظام (ABC) على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل وبينما تحتاج الشركات أيضا إلى اتخاذ قرارات خاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.

<sup>1</sup>: أحمد محمد نور و آخرون: مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص347

<sup>2</sup> : Maria Major et autres : **Implementing ABC in portugês télécommunications company**, Mangement

Accounting Research, 2005, P207.

- ✓ لا يساهم نظام (ABC) في توضيح العلاقة بين الأنشطة ورضا المستهلك، حيث أن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيسي والعامل المشترك بجميع الشركات الهادفة للربح.
- ✓ إن نظام (ABC) يفترض أن العلاقات بين الموارد الاقتصادية والأنشطة، وبين الأنشطة والمنتجات هي علاقة خطية (طردية) كما يستبعد نظام (ABC) بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل مثل: التسويق، الإعلان و خدمة ما بعد البيع، البحوث والتطوير و هندسة الإنتاج، ولذلك يجب على هذا النظام بتعديل التحليل لكي يتضمن مثل هذه التكاليف حتى يمكن التوصل إلى التكلفة الكلية، للمنتج ويتوقف ذلك أساساً على قاعدة التكلفة و المنفعة.
- ✓ إن تطبيق نظام (ABC) قد يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمبدأ الحيطة والحذر، ومبدأ القابلية للتحقيق، وبالتالي يجب على أي شركة تطبق نظام (ABC) أن تصمم نظامين الأول للاستخدام الداخلي والثاني للاستخدام الخارجي، وهذا مكلف جداً.
- ✓ فيتم تعريف الأنشطة في الغالب في مفاهيم عامة حيث يعد لنشاط مجمع تكلفة على مستوى الشركة يعكس مجموعة من الأنشطة الفرعية، وهذا لا يوفر معلومات تكلفة مفصلة حول تلك الأنشطة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>: ماهر موسى درغام: مرجع سابق، ص695.

المطلب الثالث: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض

### تكلفة الانتاج

ويتم التخفيض عبر المراحل التالية:<sup>1</sup>

#### ❖ المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة

في هذه المرحلة يتم تحديد و تصنيف كل نشاط من خلال إعداد قائمة توضح تفصيليا ما يقوم به النشاط من أعمال ، و سلوك التكاليف و أثرها على عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط كذلك يجب أن توضح هذه القائمة حركة التدفقات بين النشاط و الأنشطة الأخرى ، تبين مثلا أن تحليل مراحل العمل أوضحت تدفق معلومات جديدة يصعب ربطها بالنشاط الذي سبق و تم تحديده بالأنشطة التي تدعم عمل المؤسسة و مراحل العمل، و متطلبات التحليل الوظيفي، و ذلك حتى يمكن تطبيق الخطوات الأخرى في نظام (ABC)، وبالتالي فانه في هذه المرحلة سيتم انتقاء الأنشطة التي تعمل على تكوين المنتج وبالتالي الغاء الأنشطة الغير مساهمة في عملية الانتاج، على عكس الطريقة التقليدية فإنها لا تقوم بعملية تحديد الأنشطة أي انها تقوم بتحميل جميع تكاليف الأنشطة سواء كانت تساهم او لا تساهم في عملية الانتاج.

#### ❖ المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة

مسبب التكلفة هو الحدث الذي أدى إلى إنشاء التكلفة ومعرفة الارتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة هي أساس البناء وحساب التكلفة الوحدوية فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات العمل مثل ساعات

<sup>1</sup>: هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه: المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 320-

عمل اليد العاملة المباشرة، ساعات عمل الآلات وكذا، ولإشارة فانه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة.<sup>1</sup>

على عكس الطريقة التقليدية فان هذه المرحلة والمرحلة اللاحقة لا توجد لأنه يتم تحميل المصاريف الغير مباشرة الى مراكز الانتاج مباشرة لانه في المرحلة الاولى لم يكن هناك تحديد للأنشطة.

### ❖ المرحلة الثالثة: تتبع التكاليف لمراكز التكلفة

ففي هذه المرحلة لتخصيص الموارد على مراكز الأنشطة، والتي تتميز بالتعدد مقارنة مع مراكز التكلفة المستخدمة في طريقة مراكز التحليل، يتم تعيين التكاليف مباشرة للمراكز، وفي حالة عدم الإمكانية، فإنه يتم استخدام مسببات التكلفة من المستوى الأول والخاصة بهذه المرحلة، وهناك من يطلق على مسببات التكلفة الخاصة بهذه المرحلة، بمسببات الموارد التي تشبه مفاتيح التوزيع.<sup>2</sup>

كما يمكننا أن نبين أمثلة عن مراكز الأنشطة، والتكاليف الممكن تتبعها.

<sup>1</sup>:رانية غضاب: مرجع سابق، ص 17

<sup>2</sup>: إسماعيل حجازي، معالم سعاد: محاسبة التكاليف الحديثة - من خلال الأنشطة -، عمان، الأردن، دار أسامة، ط1، 2013، ص137.

الجدول رقم (03): مراكز الأنشطة والتكاليف الممكن تتبعها

التكاليف الممكن تتبعها	أنواع المراكز
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تكاليف القوى المحركة.</li> <li>- تكاليف الصيانة.</li> <li>- تكاليف العمل.</li> <li>- تجهيزات المصنع.</li> </ul>	<p><u>مراكز على مستوى الوحدات المنتجة:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- أنشطة مرتبطة بالآلات.</li> <li>- أنشطة مرتبطة بالعمل.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- إهلاكات الآلات والمعدات.</li> <li>- إهلاكات آلات الصيانة.</li> <li>- تكاليف الأعمال المكتبية.</li> <li>- التجهيزات المهتلكة.</li> <li>- تكاليف إعداد الآلات.</li> <li>- تكاليف مناولة المواد.</li> </ul>	<p><u>مراكز على مستوى الدفعة:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- عمليات الأمر بالشراء.</li> <li>- عمليات الأمر بالإنتاج.</li> <li>- عدد الآلات والمعدات ومناولة المواد.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تكاليف رقابة النوعية.</li> <li>- تكاليف تجهيزات الاختبار.</li> <li>- تكاليف إدارة القطع.</li> <li>- تكاليف تخزين المواد.</li> <li>- تكاليف هندسة المنتج.</li> <li>- تكاليف التصميم.</li> </ul>	<p><u>مراكز على مستوى المنتج:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- أنشطة فحص الجودة.</li> <li>- اختبارات المنتج.</li> <li>- إدارة المخزون بكل أنواعه.</li> <li>- تصميم المنتج.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- مرتبات إدارة المصنع.</li> <li>- إهلاك المصنع.</li> <li>- الضرائب العقارية والتأمينات.</li> </ul>	<p><u>مراكز على مستوى الدعم العام:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- معدات المصنع العامة.</li> <li>- تشغيل المصنع.</li> </ul>

<p>- تكاليف إدارة الأفراد.</p> <p>- تكاليف تدريب العاملين.</p> <p>- تكاليف ترقية العاملين.</p>	<p>- إدارة وتدريب الأفراد.</p>
--	--------------------------------

المصدر: إيريك نوريس، ري أتش جارسون: المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، المملكة العربية السعودية، دار المريخ، 2002، ص236.

ويمكن أن نجد في بعض المراكز نوعين من الأنشطة، وهي الأنشطة الأولية والأنشطة الثانوية، في هذه الحالة يجب أن تحمل تكاليف الأنشطة الأولية إلى الأنشطة الثانوية، والتي تعد بمثابة أغراض تكلفة لها، وذلك باستخدام مسببات الموارد، إذن فرضية طريقة (ABC) هي تحليل دقيق للأنشطة، وتعريف العلاقات المباشرة وغير المباشرة مع المنتجات، ولا سيما علاقات السببية بين الأنشطة الداعمة والمنتجات، التي تعد ذات أهمية كبيرة حالياً.

#### ❖ المرحلة الرابعة : تحميل تكاليف الأنشطة

كما سبق الذكر أن نظام (ABC) يركز على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكلفة مرتبطة بها ، ومن ناحية أخرى فإن المنتجات تستهلك النشاط مما يتطلب تحميلها بتكلفة هنا الاستهلاك، وذلك يعني تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقاً لحاجة كل هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة و ذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير مباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، و تستخدم هذا المعدل لتخفيض تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، أي أنه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيفها حتى تصبح وحدة تامة الصنع.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>: حفصة بكرن: مرجع سابق، ص24.

اما في الطرق التقليدية فانها تعتمد معدل تحميل واحد ومناسب لحجم الانتاج على عكس نظام محاسبة التكاليف على اساس النشاط فانه يعتمد في تحديد معدله بناء على دراسة العلاقة بين مسبب التكلفة والنشاط .

نخلص أن نظام (ABC) يركز على أن البحث عن الأسباب الحقيقية للتكاليف من خلال إيجاد علاقة كاملة بين الموارد و الأنشطة والتكاليف، وبذلك يتم تحليل العمليات التي تعرف على أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات المنتظمة لتعطي منتجا مادي أو غير مادي محدد وذو أهمية.

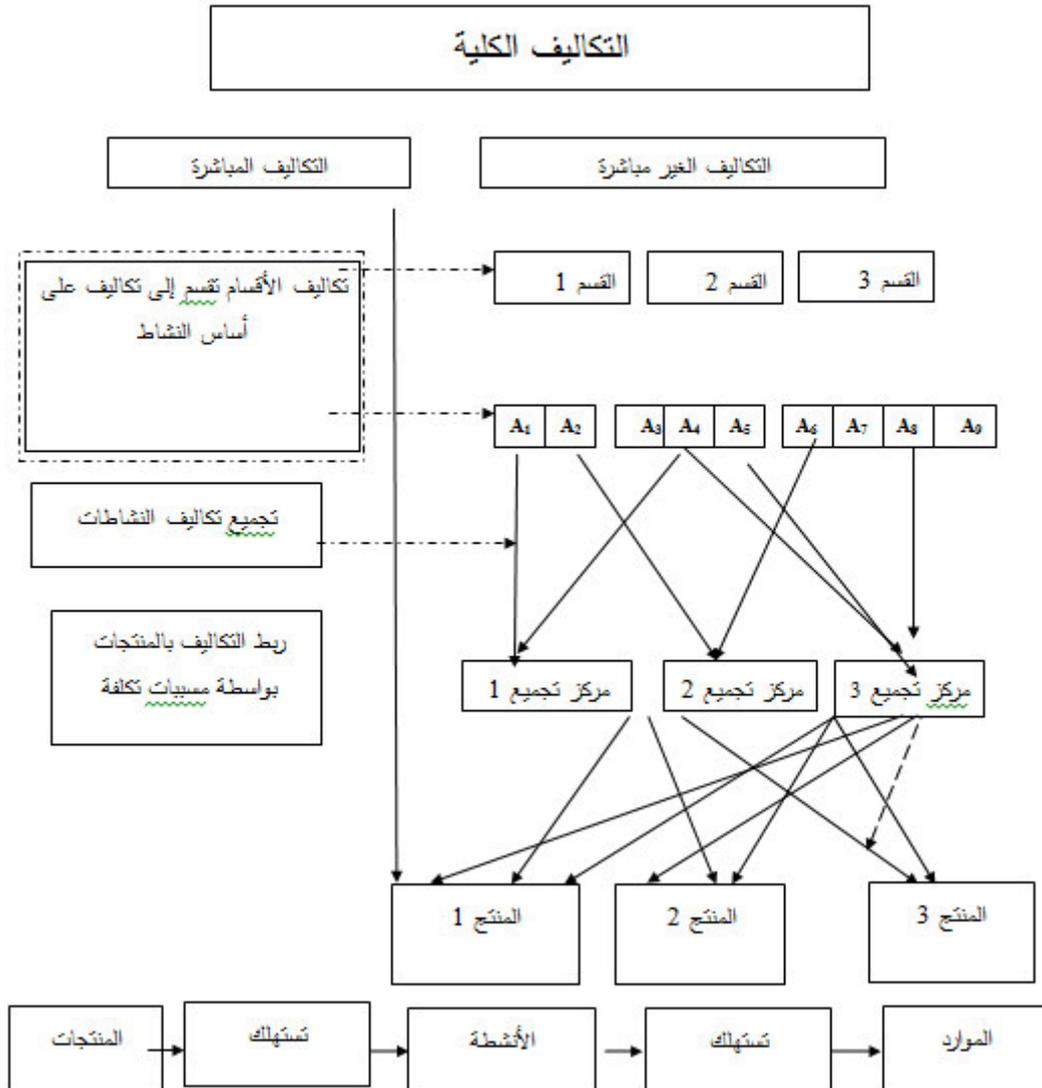
إنه بعد تحديد الأنشطة و تكاليفها و مراكزها و تحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، يتم حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب التكلفة و ذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل ( مسبب التكلفة) و ذلك كما يلي:

$$\text{معدل تحميل التكلفة غير مباشرة}^{(1)} = \frac{\text{مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة}}{\text{الحجم المقدر الأساس التحميل}}$$

يمكن توضيح طريقة معالجة التكاليف غير المباشرة المجمعة في مراكز التحميل و فقا لطريقة ABC من خلال

الشكل التالي:

الشكل رقم(08):معالجة التكاليف وفق نظام (ABC)



Source:Toufik Saada et autres :comptabilité analytique et control de gestion,Edition Vuibert ,Belgique , 2005, P114.

ويمكن توضيح هذه الخطوات الأربعة بالشكل التالي :

الشكل رقم (09): خطوات تطبيق نظام (ABC)



المصدر: من إعداد الطالب.

## خلاصة:

نظرا للانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية، والتي تعمل على تحميل التكاليف الغير مباشرة على مراكز الإنتاج بموجب معدل تحميل واحد إجمالي، ثم إعادة تحميلها مرة أخرى على المنتجات من تكلفة العمالة أو ساعات تشغيل الآلات، وجدت طريقة جديدة يتم من خلالها الوصول إلى التحديد تكاليف المنتجات بطرق أكثر تفصيل لمواجهة الحاجات المتزايدة في بيئة الأعمال المعاصرة حيث تعرف هذه الطريقة بنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).

و يعتبر هذا النظام من الطرق إلى تهدف إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف من خلال التركيز على النشاط، هذا النشاط يعتبر حلقة وصل بين التكاليف و أغراض التكلفة، وهذا ما يساعد المؤسسات على ان تركز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية من اجل الوصول إلى تحديد الدقيق للتكلفة المنتج أو الخدمة من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة في خلق المنتج.

الفصل الثالث: تخفيض تكلفة الانتاج بمؤسسة المطاحن

## الكبرى للجنوب (GMsud)

المبحث الأول: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud)

المبحث الثاني: محاولة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة

(ABC) في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud) – بسكرة-

## تمهيد:

لقد تعرضنا في الجانبين النظريين لمختلف جوانب بحثنا، والمتمثلة في نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) من جهة، وعملية تخفيض تكاليف الانتاج باستخدام هذا النظام من جهة أخرى، لكن مع ذلك تبقى هذه المساهمة مجرد أفكار نظرية لا بد من التحقق منها ميدانيا.

وعليه فقد قمنا بإسقاط معارف الفصلين النظريين على مؤسسة إنتاجية ذات تكاليف معتبرة، وهي مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud) وحدة الدقيق و الفرينة بأوماش - بسكرة -، من خلال الحصول على بيانات هذه المؤسسة، ومقارنتها مع النتائج المستخرجة من تطبيق نظام (ABC) داخلها، ولقد تم اختيارنا لهذه الوحدة، نظرا لأنها تعتبر الوحدة الرئيسية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud)، وذلك يسمح بتزويدنا بمختلف البيانات اللازمة، والتي تممنا فيما يخص تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، وكيفية تخفيض تكاليف الانتاج، عن طريق تطبيق منهج دراسة حالة على البيانات التي سيتم تقديمها لنا من قبل الوحدة "محل الدراسة". وبناء على ما سبق فقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud)

المبحث الثاني: محاولة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة

المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud) - بسكرة-

## المبحث الأول: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud)

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وذلك من خلال تعريفها ونشأتها، ثم ننتقل إلى عرض أكثر تفصيلا لوحدة السميد الفرينة " محل الدراسة "، وذلك بعرض بعض جوانب الوحدة وهي الجانب التنظيمي والإنتاجي إضافة إلى الجانب التسويقي.

وجب الإشارة أن كل المعلومات المذكورة حول مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ووحدة السميد الفرينة هي من مقابلات مع بعض مديري المديرية وبعض المهندسين العاملين بالوحدة، إضافة إلى بعض الوثائق المقدمة من طرفهم.

## المطلب الأول: نظرة عامة عن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

سنترك في هذا المطلب إلى التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، إضافة إلى أهمية المؤسسة وأهدافها التي تسعى لتحقيقها.

## أولا: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) برأس مال قدره : 135 مليون دينار جزائري، نشأت في إطار الشركة بين مستثمر وطني ومجموعة الغرير الإماراتية المختصة في الصناعات الفلاحية والغذائية، تقع بمنطقة النشاطات بلدية أوماش التابعة لدائرة أورلال ولاية بسكرة، تشتهر هذه البلدية بالنشاطات الصناعية، كما يقطعها الطريق الوطني رقم (03) الواصل بين شمال الجزائر وجنوبها الشرقي، ويقطعها خط السكة الحديدية الرابط بين الشمال والجنوب الشرقي وبمحاذاة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب توجد تعاونية الخضر والحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية: القمح بنوعيه "اللين والصلب"، ولقد تم إقامة المشروع بلدية أوماش لعدة اعتبارات أهمها الجبائية، لكون أن المؤسسة استفادت من الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم: (12-93) كون منطقة أوماش مصنفة ضمن المناطق الخاصة.

في 2007/06/04 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركات ذات أسهم (SPA)، وتم رفع رأس مالها الاجتماعي إلى 300 مليون دينار جزائري.

تتربع المؤسسة على مساحة تبلغ: 54225 م<sup>2</sup>، منها: 4920 م<sup>2</sup> مغطاة موزعة على كل من وحدة الدقيق والفرينة بمساحة تقدر بـ: 2850 م<sup>2</sup> ووحدة الكسكسي بـ: 2070 م<sup>2</sup>.

وتتضمن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أربع وحدات بكل من أوماش وجيجل:

❖ **منطقة أوماش:** توجد بها:

✓ وحدة إنتاج الدقيق و الفرينة وهي الوحدة الرئيسية والتي ستكون موضوع الدراسة الميدانية.

✓ وحدة إنتاج الكسكسي بنوعيه المتوسط والرقيق.

❖ **منطقة جيجل:** توجد بها:

✓ وحدة الاستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام والمتواجدة بميناء جن جن بجيجل، وقد ركزت

نشاطها على استيراد القمح بنوعيه "اللين والصلب" بالدرجة الأولى بغية:

- تموين السوق الجزائرية.

- وحدة صوامع لتخزين الحبوب، وهي في طور الإنجاز، توجد بميناء جنجن بولاية جيجل، ويقدر الاستثمار

الإجمالي لهذا المشروع بـ: 02 مليار دينار جزائري ويعتبر هذا المشروع أكبر مخزن للحبوب بإفريقيا من ناحية

المساحة ومن ناحية الطاقة التخزينية، فمساحته تقدر بـ: 9.6 هكتار تحصلت عليها المؤسسة بموجب اتفاقية

بينها وبين إدارة ميناء "جن جن"، أما الطاقة التخزينية لهذه الوحدة المكونة من (18) صومعة تقدر بـ: 160

ألف طن، مع مساحة مغطاة لتخزين كمية قدرها 25 ألف طن، ولقد برمجت توسعة هذا المشروع لإنجاز 09

صوامع أخرى بطاقة تخزين تبلغ: 80 ألف طن، ومساحة مغطاة للتخزين بـ: 25 ألف طن.

مرت عملية إنجاز مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بعدة مراحل إلى أن تم الدخول الفعلي في مرحلة الإنتاج.

حيث بدأت وحدة الاستيراد والتصدير العمل في سنة 2000، باستيراد القمح بنوعيه وبيعه في السوق الوطنية واستغلال

وقت الإنجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعد في تمويل عملية إنجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الأشغال

بوحددة الدقيق كان في شهر مارس من سنة 2003، كانطلاق فعلي ومستمر.

أما فيما يتعلق بوحدة الكسكسي فقد كانت بداية الأشغال في شهر سبتمبر لعام 2001، وانتهت في ديسمبر 2002، ودخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003.

ثانيا: أهمية وأهداف المؤسسة:

#### ❖ أهمية المؤسسة:

إن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMSud) تعتبر مؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة باعتبارها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات استهلاك واسع، وتتوجه بهذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس بها المنتجات الأخرى، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة. ويمكن تجسيد أهمية المؤسسة في النقاط التالية:

- ✓ تعتبر منتجات المؤسسة أساسية وضرورية للمستهلك.
- ✓ تلبى المؤسسة جزءا كبيرا من حاجات السوق.
- ✓ توفير مناصب شغل وامتصاص جزء من البطالة.
- ✓ الموقع الجغرافي المتميز الذي يمكن المؤسسة من الاتصال بمناطق عديدة.

#### ❖ أهداف المؤسسة:

بعد أن شعرت المؤسسة بخطر المحيط الذي تنشط فيه، وحتى تقوي مركزها التنافسي أمام منافسة المنتجات الأخرى، و حتى يتسنى لها جذب المستهلك و دفعه لطلب منتجاتها، سطرت مجموعة من الأهداف التي تحاول تحقيقها و تتمثل فيما يلي:

- ✓ العمل على تلبية حاجيات السوق من المنتجات الغذائية.
- ✓ وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق.
- ✓ ضمان موقع الريادة في مجال تخصصها.
- ✓ وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة.
- تخفيض التكاليف بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية.
- توسيع و تطوير وحدات الإنتاج والعمل من أجل الوصول إلى التكامل الأممي و الخلفي.

من خلال هذه الأهداف نلاحظ أن المؤسسة واعية بخطر المحيط الذي تنشط فيه، وقد سطرت أهدافا طويلة و أخرى قصيرة الأجل ركزت من خلالها على جانبين مهمين هما المنافسة والمستهلك.

### المطلب الثاني: تقديم وحدة السميد والدقيق بمؤسسة (GMSud) " محل الدراسة "

بعد تعرضنا إلى تعريف الوحدة في المطلب السابق سنتطرق في هذا المطلب إلى كل من الجانب التنظيمي، والإنتاجي والتسويقي لوحدة السميد والدقيق.

#### أولا: التعريف بالجانب التنظيمي لوحدة السميد والدقيق:

تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMSud)، من المؤسسات المتوسطة الخاصة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح، وهذا من أجل السير الحسن للمؤسسة و تسهيل عمليات الرقابة، وتعتبر وحدة السميد والدقيق الوحدة الرئيسية في المؤسسة.

والهيكل التنظيمي للمؤسسة يعبر بشكل رئيسي عن مصالح ومديريات هذه الوحدة حيث تشترك باقي الوحدات مع هذه الوحدة في أغلب المديريات والمصالح، كما يقدر عمال المؤسسة بـ 187 عاملا موزعة على مختلف وظائف الوحدة والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول رقم (04) حيث يبين عدد العمال ومستوى العمال حسب كل مديرية، و يظهر الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة فيما بينها والهيكل التنظيمي الموضح في الشكل رقم (10) يبينان هذه العلاقات حسب السلم الهرمي للسلطة.

#### جدول رقم (04): تصنيف العمال حسب المديريات لدى وحدة السميد والدقيق بمؤسسة (GMSud)

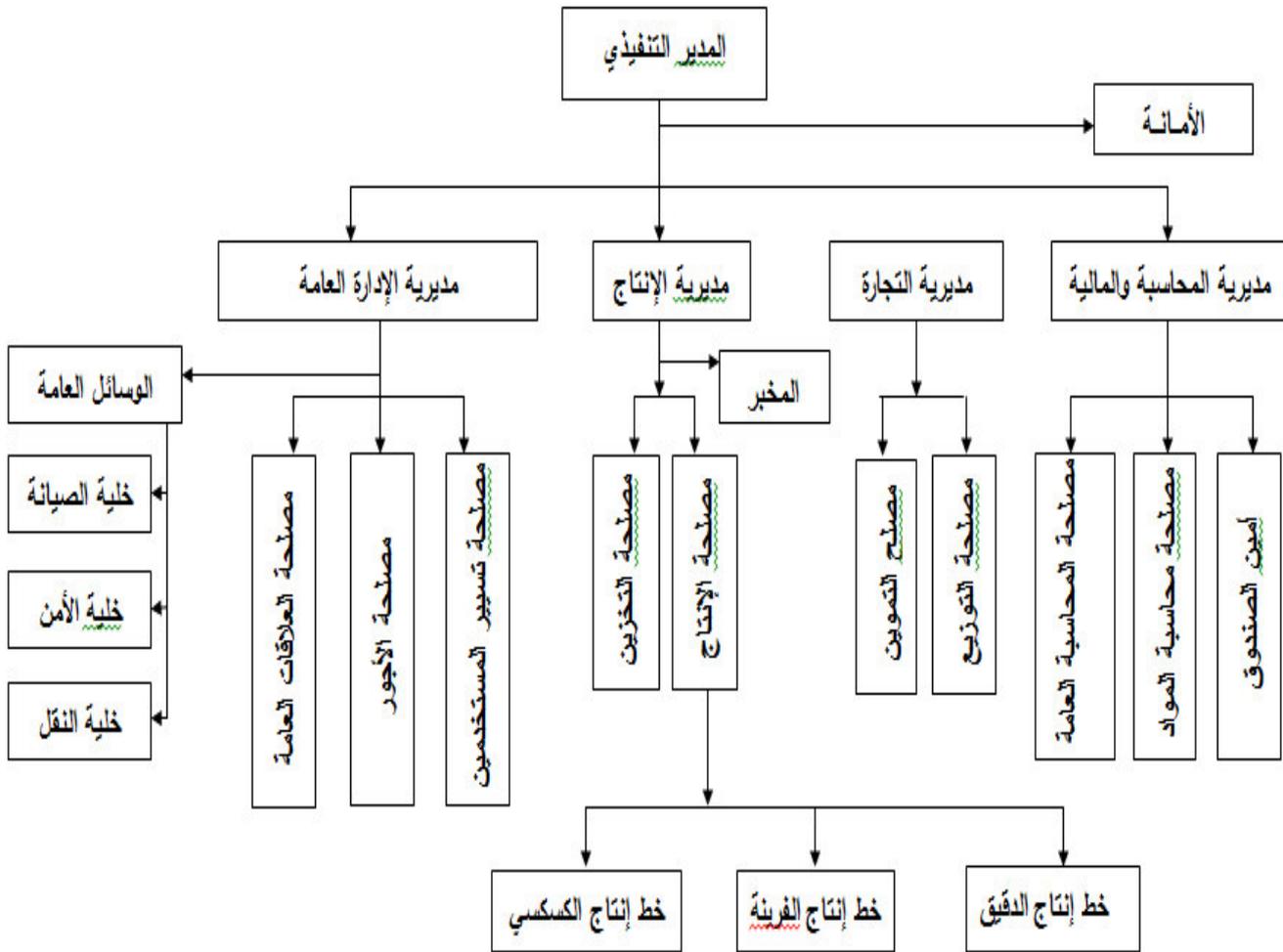
##### الوحدة: عامل

المجموع	الوسائل العامة	المالية و المحاسبة	التجارة	الإنتاج	الإدارة العامة	مكتب العلاقات البنكية والخارجية	الأمانة	نائب المسير	المسير	المديريات مستوى العمال
31	5	9	3	4	4	2	2	1	1	إطار

18	10	/	/	8	/	/	/	/	/	فني (تقني)
138	30	/	22	86	/	/	/	/	/	أعوان منفذين
187	45	9	25	98	4	2	2	1	1	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق من مديرية الإدارة العامة بالوحدة

الشكل رقم (10): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.



المصدر: مديرية الإدارة العامة

❖ التعريف بمديريات ومصالح وحدة السميد والدقيق:

● المسير التنفيذي:

وهو مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا و تقنيا و اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة والتنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

● نائب المسير:

يقوم بمساعدة المسير في تسيير المؤسسة انطلاقا من مكتب في الجزائر العاصمة والإشراف على مكتب العلاقات الخارجية والبنكية بالجزائر وخارجها.

● مكتب العلاقات الخارجية والبنكية:

وهو مكتب تنسيقي لأعمال المؤسسة مع شركائها الأجانب " مجموعة الغرير للاستثمار بالإمارات العربية المتحدة "، وبين مختلف البنوك الوطنية والخارجية والموردين الأجانب مقره الجزائر العاصمة.

● الأمانة العامة:

مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر و الوارد، و كذا استقبال العملاء والزوار لتسهيل الاتصال بالمسير، واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح. وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

● مديرية الإنتاج:

تشرف على الإنتاج خصوصا من ناحية الجودة و مراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج و مراقبة نوعية المنتج، وتدرج تحت هذه المديرية المصالح التالية:

✓ المخبر:

تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، إذ لدى المخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من طرف الموردين وهذا من أجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي، وهذا من أجل:

- احترام مواصفات مراقبة الجودة، و كذا متابعة المادة الأولية عند وصولها.

- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة.
- إمكانية التخزين.

كما أن هناك تحاليل أساسية منجزة على مستوى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وهي:

- تحديد نسبة رطوبة القمح وذلك لدراسة إمكانية تخزينه (نسبة امتلاك الماء).
  - الوزن النوعي (القمح بنوعيه).
  - تحديد نسبة امتصاص الماء وهذا بالنسبة للدقيق.
  - نسبة المواد المعدنية.
  - نسبة الحلوتين.
  - تحديد نسبة الشوائب من القمح اللين والصلب (تربة، أوساخ، فيروس، تعفن...).
- بعد القيام بالتحاليل التي تستدعيها مواصفات الشراء ترسل المعلومات إلى مدير الإنتاج لاتخاذ القرار بالشراء أو عدمه. كذلك يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة مدى مطابقتها للمواصفات والمقاييس المعمول بها.

### ✓ مصلحة الإنتاج:

تشرف على السير الحسن للإنتاج من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج والمحافظة على مستوى الجودة، تقوم هذه

المصلحة بالمهام التالية:

- استقبال المادة الأولية.
  - تحضير و تنظيف القمح بنوعيه لطحنه.
  - استقبال الأكياس.
  - تخزين و تصريف المنتج.
  - الصيانة الوقائية و الفنية.
  - تحضير الأجهزة و مراقبة النوعية و الجودة.
- يتابع مدير الإنتاج كل مراحل الإنتاج، وتستمر مراقبة كل مرحلة مراحل الإنتاج حتى الوصول إلى المرحلة النهائية بحيث يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة النوعية مرة ثانية.

• مديرية التجارة:

وتشمل المصالح التالية:

✓ مصلحة التجارة:

يتم التنسيق بين مصلحة التجارة ومصلحة الإنتاج، حيث يتم إرسال بيانات عن حجم الإنتاج والمخزون من

المنتج النهائي لكي يتسنى لمصلحة التجارة القيام بمهامها:

حيث تقوم بتوزيع المنتج حسب الأولوية لأن الطلب يفوق حجم الإنتاج، إذ تقوم المصلحة بدراسة الطلبية

وترتبها حسب الأولوية حيث يوضع في سجل الطلبيات يتضمن تاريخ الطلبية، حجم المعاملات بالنسبة للعميل، حجم

الحقوق، وذلك لتحقيق التوازن بين كمية المخزون من المنتج وحجم الطلبيات.

وتقوم أيضا باستقبال الزبائن، وكذلك تحديد نوعية الزبون ثم تطلب منه إحضار ملف خاص يتضمن:

▪ نسخة من بطاقة الرقم الجبائي .

▪ نسخة من البطاقة الشخصية أو رخصة السياقة.

▪ وصل طلبية فارغ مع الختم.

▪ نسخة من شهادة الميلاد.

▪ تصريح شرقي.

▪ نسخة مستخرجة من السجل التجاري.

▪ وصل استقبال.

كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات التجارية وكذا تحديد الطلبيات، والبحث عن أسواق جديدة وزبائن

جدد والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات. إذ يشرف رئيس المصلحة على هذه العمليات أما

الأعوان فإنهم يشرفون على عمليات البيع ومتابعة حقوق المؤسسة لكل عميل وكذلك تحرير الفواتير والقيام بالحسابات

الخاصة بكمية المنتجات التي خرجت من المخزن يوميا ثم تقديم تقرير شهري لمصلحة المحاسبة مصحوبا بنسخ عن الفواتير

المحررة خلال الشهر.

### ✓ مصلحة الإرسال و التوزيع:

تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة حيث تبدأ المهام من المصلحة التجارية التي ترسل المعلومات اللازمة والخاصة بالعملاء، كما تقوم هذه المصلحة بإرسال وصل البيع إلى مصلحة التجارة للقيام بالعمليات الحسابية، وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقرير يومي والموضح فيه خروج البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لهذه المصلحة علاقة بمصلحة التعبئة و التغليف، حيث يصدر إليهم الأمر بإرسال البضائع بعد تعبئتها، كما يمكن تلخيص مختلف الوصولات المستعملة فيما يلي:

- وثيقة تثبت إيداع المبلغ، تسلم من عند أمين الصندوق (وصل الدفع).
- وثيقة تثبت قيمة مبلغ التسديد، تسلم من عند مصلحة التجارة (وصل التسديد).
- وثيقة تثبت أن هذا العميل باستطاعته استلام البضاعة المسجلة.
- وثيقة تثبت بأنه تم استلام البضاعة (وصل الاستلام).
- وثيقة تسمح بخروج البضاعة من المؤسسة (وصل الخروج).
- وثيقة تملأ للزبائن الدائمين فقط و هي تثبت كم دفع نقودا و كم أخذ بضاعة (كشف العملاء) – الفاتورة-.

### ● مديرية المحاسبة والمالية:

تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها:

### ✓ مصلحة المحاسبة العامة و المالية:

تقوم بالمهام التالية:

- التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية.
- إعداد البرامج المالية والميزانيات التقديرية.
- تسيير جميع العمليات المحاسبية.
- العمل على تنظيم ومراقبة العمليات المالية والتصريحات الشهرية والسنوية وتتبع أرصدة الحسابات البنكية.
- تأمين ومراقبة تنفيذ العمليات الخاصة بالخزينة.
- متابعة المهام الخاصة بالمؤسسة.
- مراقبة فواتير الشراء و تحرير الصكوك من أجل تسديد ديون الموردين.

✓ مصلحة محاسبة المواد:

تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد (دخول وخروج)، وإنشاء كشف المبيعات وجدول الشراء والبيع والحالة التجارية للمبيعات.

✓ أمين الصندوق:

يقوم بتسديد مصاريف وأعباء المؤسسة وكذا تسديد أجور العمال و قبض المداخيل النقدية للمؤسسة.

● مديرية الوسائل العامة:

تعمل هذه المديرية على تمويل مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد، معدات ..)، وكذا مراقبتها باستمرار، واستقبال فواتير الموردين والقيام بالأشغال الخاصة بالمؤسسة، وتندرج تحتها المصالح التالية:

✓ مصلحة الصيانة:

وتهتم هذه المصلحة بصيانة و مراقبة كل تجهيزات الإنتاج، ووسائل النقل والتجهيزات الخاصة بالمؤسسة.

✓ مصلحة الأمن (خلية الأمن):

مهمتها الحرص على الأمن بالنسبة للمؤسسة، وتقوم كذلك بتسجيل دخول وخروج الشاحنات وحمولتها فارغة و معبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل الحمولة المشتراة.

✓ مصلحة النقل:

وتقوم هذه المصلحة بتسيير حظيرة المؤسسة وإيصال الطلبيات إلى العملاء ونقاط البيع وكذلك نقل عمال المؤسسة.

● مديرية الإدارة العامة:

تحرص هذه المديرية على تطبيق القوانين وضبطها وتندرج تحتها مصلحتين:

✓ مصلحة تسيير المستخدمين:

تحرص هذه المصلحة على حفظ ملفات العمال وتطبيق القانون وتراقب كل عمليات الفروع تحت مسؤوليتها، وبالتالي فان هذه المصلحة مختصة بشؤون العمال من ملفات التشغيل والتسريح وكذا عقود التشغيل و مراقبة العمال من حيث الغيابات.

✓ مصلحة الأجور:

تحرص هذه المصلحة على إعداد الأجور من حيث تحديدها وحسابها، وإعداد جميع التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

✓ مصلحة العلاقات العامة:

وتعمل هذه المصلحة على القيام بجميع الأعمال التي تتعلق بالأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري... إلخ.

❖ توصيف الجانب الإنتاجي " النشاط " لوحدة السميد والدقيق:

• تجهيزات الإنتاج:

تعتبر وحدة السميد والدقيق من أكبر المطاحن الخاصة في الجنوب الشرقي حيث تناظر طاقتها الإنتاجية فروع الرياض " سطيف " .

تتميز تجهيزات الإنتاج " المطحنة " بالعصرنة والحداثة فهي من ماركة عالمية من مؤسسة (BULHER)

السويسرية والتي تمتلك أجود وأحدث أنواع تكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، وتقدر طاقة الإنتاج النظرية لمطحنة السميد بـ 220 طن/يوم، أما الطاقة النظرية لمطحنة الدقيق فهي 330 طن/يوم، مع الإشارة إلى أن الطاقة الحالية النظرية للطحن والتي تقدر بـ 550 طن/يوم قابلة للتوسع إلى 1000 طن/يوم.

• تشكيلة منتجات وحدة السميد و الدقيق:

لقد دخلت وحدة السميد والدقيق السوق بتشكيلة واسعة من المنتجات، تضم كل واحدة منها على عدة أصناف تختلف باختلاف أحجامها لكي تستجيب لشريحة واسعة من العملاء، ويكمن توضيح تشكيلة منتجات المؤسسة من خلال الجدول الآتي:

الجدول(05): تشكيلة منتجات وحدة السميد والدقيق لمؤسسة (GMSud)

المنتج	النوع	سعة الكيس
" الفرينة "	عادية " الخبز "	25/50 كغ
	ممتازة	01/02/05/10/25/50 كغ
الدقيق	خشن	25 كغ

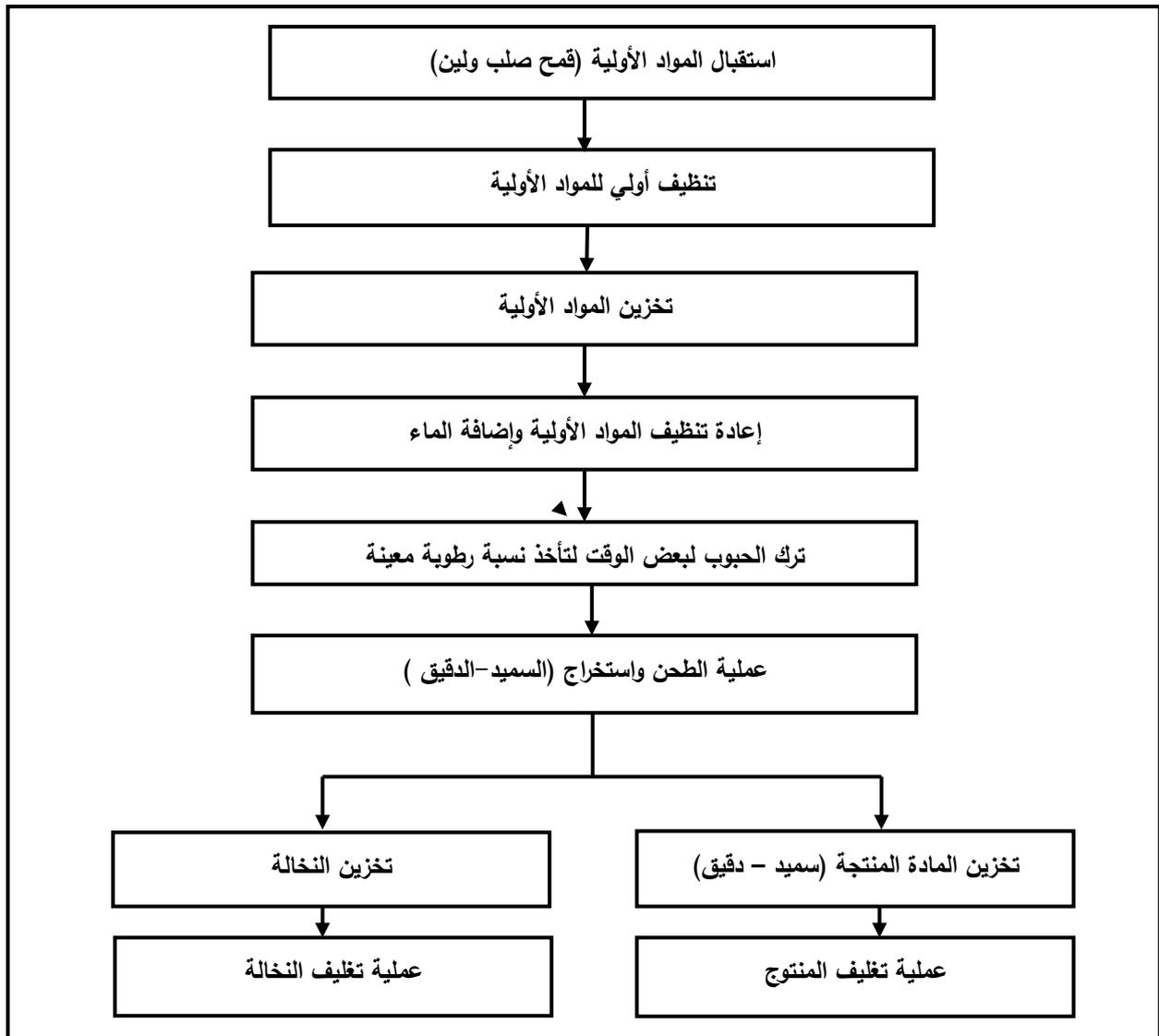
عادي درجة ثانية	25 كغ
ممتاز	05/10/25 كغ
سمولات (SSSF)	25 كغ
النخالة	40/100 كغ

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق من مصلحة محاسبة المواد

• مراحل الإنتاج في وحدة السميد والدقيق

يوضح الشكل التالي مراحل عملية الإنتاج بالوحدة:

الشكل رقم (11): مراحل الإنتاج السميد الدقيق



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات من مهندس الإنتاج بالوحدة

## ❖ الجانب التسويقي لوحدة السميد والدقيق:

من خلال الهيكل التنظيمي للوحدة نلاحظ غياب مصلحة خاصة بإدارة وظيفة التسويق، لكن تقوم مديرية التجارة ضمناً بكل مهامها وبما أن كل مؤسسة يجب أن تمتلك مزيجاً تسويقياً مناسباً ومتكاملاً يسمح بتحسين أدائها وزيادة حصتها السوقية. و يمكن حصر السياسات التسويقية للوحدة في سياسة المنتج، سياسة السعر، سياسة الترويج، سياسة التوزيع، ولو عجزت الوحدة في أداء أحد هذه السياسات بفعالية فإنها تؤثر سلباً على باقي السياسات وذلك لارتباطها الوثيق فيما بينها:

## ● سياسة المنتج:

تنتج الوحدة تشكيلتين من المنتجات السميد، الدقيق " الفرينة "، إضافة إلى منتج ثانوي هو النخالة، وكل نوع من هذه المنتجات يضم عدة أنواع أخرى.

وتعتبر نوعية المنتجات من أهم العوامل التي تساهم في تسهيل عملية التوزيع بحيث كلما كانت هذه النوعية جيدة كلما زاد الإقبال على المنتجات و العكس صحيح، لذلك أنشأت الوحدة مخبراً خاصاً يساعدها في المحافظة على مستوى جودة منتجاتها.

أما فيما يخص نوعية التجهيزات فإن وحدة السميد والدقيق تعتبر رائدة في تكنولوجيا الإنتاج مقارنة بمنافساتها، حيث تعتمد على نظام آلي عبر كافة مراحل الإنتاج من لحظة استقبال المادة الأولية (قمح صلب وقمح لين) إلى مرحلة تغليف المنتج النهائي، وقد قامت الوحدة مؤخراً بتجديد التكنولوجيا المستخدمة في تنظيف القمح.

## ● سياسة التسعير:

يعتبر السعر من أهم عناصر المزيج التسويقي للوحدة، حيث يشكل جزءاً كبيراً من اهتمام العملاء سواء كانوا مستهلكين أو وسطاء، ويتم تحديد سعر منتجات الوحدة عن طريق حصر تكاليف المواد الأولية وتكاليف الإنتاج، ثم يضاف إليها هامش ربح معين يحدد على أساس التكلفة الإجمالية، وعموماً فإن أسعار الوحدة و منافسيها تعتبر متقاربة إلا أنها أقل الأسعار.

ويشكل السعر أهم العوامل التي تؤثر على توزيع المنتجات، حيث أن كل تغيير يطرأ عليه ينتج عنه تغيير في الكميات المباعة، بمعنى أن هناك علاقة عكسية بين السعر و مبيعات المنتجات، فإذا ارتفع السعر انخفضت الكميات المباعة و العكس صحيح.

• سياسة الترويج:

على الرغم من أهمية الترويج ودوره البارز في التعريف بمنتجات الوحدة وتنشيط مبيعاتها، إلا أن الوحدة لم تولي هذا الجانب اهتماما كبيرا، وذلك لأنها لم تعاني من مشاكل في تصريف منتجاتها، وحصتها السوقية في السوق المحلي معتبرة. وتقتصر وظيفة الترويج في الوحدة على توزيع بعض المطويات التي تعرض من خلالها مختلف منتجاتها على المتعاملين معها سواء من الوحدة أو من نقاط البيع التابعة لها، إضافة إلى بعض الهدايا الموزعة خلال كل رأس سنة. كذلك تمارس الوحدة الإشهار من خلال العلامة التجارية لها على جميع وسائل النقل التابعة لها، إضافة إلى ذلك تحرص على المشاركة في المعارض، حيث شاركت في معارض وطنية في كل من باتنة، قسنطينة، سطيف ...

• سياسة التوزيع:

يتميز هذا النشاط بالحدودية والقصور على بعض الوظائف، ولكن مع اشتداد المنافسة في السوق المحلي و الوطني أصبح من الضروري تبني سياسة توزيعية فعالة تضمن الاستمرارية و المحافظة على مكانة الوحدة في السوق و سنوضح فيما يلي طرق التوزيع المتبعة من طرف الوحدة ومناطق التوزيع.

✓ طرق التوزيع:

تتبع وحدة السميد والدقيق طريقتين لتوزيع منتجاتها هما طريقة التوزيع المباشر إلى العميل وطريقة التوزيع غير المباشر عن طريق الوسطاء.

○ طريقة التوزيع المباشر:

حسب هذه الطريقة يكون هناك علاقة مباشرة تربط الوحدة بالعملاء بدون وسيط وفق قناة توزيع قصيرة لإيصال المنتجات، وتتعامل الوحدة بهذه الطريقة مع المؤسسات التابعة للدولة وتجار الجملة والمستهلكين الصناعيين، والمستهلكين النهائيين الذين يشترون منتجاتهم من نقاط البيع التابعة للوحدة.

○ طريقة التوزيع غير المباشر:

وفق هذه الطريقة يتم الاستعانة بالوسطاء لتصريف منتجات الوحدة، وهم تجار الجملة وتجار التجزئة، وهؤلاء بدورهم يتعاملون مع المستهلكين النهائيين و المستهلكين الصناعيين وتعتمد الوحدة في توزيع منتجاتها على الطريقتين السابقتين معا.

## ✓ مناطق توزيع المنتجات:

تعمل الوحدة جاهدة لتقريب منتجاتها إلى عملائها في مختلف المناطق القريبة منها والبعيدة، حيث تتكفل بتلبية طلبات منطقة بسكرة وما جاورها من خلال البيع في المصنع لتجار الجملة إضافة إلى نقاط البيع التابعة لها و الموزعة في عدة تجمعات سكانية، حيث توزع هذه الأخيرة إلى تجار التجزئة و المستهلكين النهائيين.

أما بالنسبة لعملية التوزيع في المناطق الأخرى فإن الوحدة تعتمد على التجار التابعين لتلك المناطق حيث تباع لهم كميات كبيرة من منتجاتها، وأهم هذه المناطق هي الوادي وتقرت ورقلة إضافة إلى مناطق تواجد الثكنات العسكرية للجيش كتمنراست، والأغواط ، ورقلة...

## ✓ نقاط البيع:

في إطار السياسة التوزيعية المتبعة من قبل الوحدة، ومن أجل تقريب منتجاتها إلى السوق وتلبية احتياجات زبائنها سواء الوسطاء أو المستهلكين النهائيين قامت الوحدة بافتتاح مجموعة من نقاط البيع في عدة مناطق وتجمعات سكانية داخل محيط ولاية بسكرة والمقدرة بخمسة نقاط موزعة أربعة بمدينة بسكرة إضافة إلى واحدة بطولقة ونقطة بيع خارج الولاية والمتواجدتين بباتنة والجزائر العاصمة إلا أنه يجدر الإشارة إلا أن نقطتي البيع الأخيرتين قد أغلقتا نتيجة تديني نتائجها المحققة، وتحق نقاط البيع مجتمعة حوالي 15 % من رقم أعمال الوحدة.

المبحث الثاني: محاولة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud) - بسكرة-

سنحاول من خلال هذا المبحث، أن نقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، في وحدة الدقيق و الفرينة، واستخراج الفوارق الموجودة بين النظام المستعمل من طرف الوحدة ونظام (ABC)، وذلك من خلال تطبيق مراحل هذا النظام، والمذكورة سابقا في الجزء النظري وتوضيح اثر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكلفة الإنتاج.

#### المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف المتبع بوحدة الدقيق و الفرينة

إن المؤسسة محل الدراسة تطبق طريقة التكاليف الكلية في تحديد سعر تكلفة منتجاتها، وعليه سنحاول من خلال هذا المطلب، التطرق إلى المصادر التي يتم على أساسها توفير معلومات تسمح لنا بحساب التكاليف بالوحدة، ثم حساب التكلفة انطلاقا من الوثائق المقدمة من طرف مختلف المصالح.

وإن هذه الوثائق تبين لنا أن عملية تحديد سعر التكلفة، يمر بعدة مراحل داخل الوحدة، وذلك انطلاقا من عملية تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وأخرى ثابتة، مروراً بتحديد تكلفة القنطار الواحد من المنتج بنوعيه (دقيق و فرينة)، وتحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج، وأخيرا يتم تحديد سعر التكلفة، يجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة:

و التي تتم وفق المراحل التالية:

أولا: تقسيم الأعباء العامة إلى أعباء متغيرة و أخرى ثابتة:

يتم ذلك بتصنيف حسابات التكاليف ( المجموعة السادسة )، حسب درجة تغيرها، ثم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة، لتحديد التكلفة الوحديوية وذلك عن طريق:

حساب التكلفة الوحديوية للعبء: ويتم حسابها وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحديوية للعبء} = \frac{\text{المبلغ الإجمالي للعبء}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

و عليه يتم حساب التكلفة الوحديوية للماء المستهلك و للكهرباء المستهلكة كما يلي:

- التكلفة الوحديّة للماء المستهلك =  $836477.09 / 576158.05 = 1.45$  دج

- التكلفة الوحديّة للكهرباء المستهلكة =  $9682983.71 / 576158.05 = 16.81$  دج

و بناء عليه يتم حساب باقي التكاليف، وبناء جدول توزيع الأعباء كما يلي:

الجدول رقم (06): جدول تقسيم الأعباء المتغيرة لسنة 2013

الأعباء المتغيرة		
الإنتاج		
الرقم	البيان	الكمية بالقنطار
001	الدقيق	232038.10
002	الفرينة	344199.95
المجموع		576158.05

رقم الحساب	البيان	المبلغ	سعر الوحدة/ بالقنطار	
			الدقيق	الفرينة
601004	الماء	836477.09	1.45	1.45
601120	محسن الفرينة	3774110.00	0.00	6.55
602101	الكهرباء المستهلكة	9682983.71	16.81	16.81
602104	قطع الغيار	6681380.65	11.60	11.60
602211	خردوات	394837.60	0.69	0.69
602220	اللوازم المكتبية	50358.96	0.09	0.09
602230	وقود	2201214.65	3.82	3.82
602250	ملابس الموظفين	88880.00	0.15	0.15

2.54	2.54	1465245.94	مواد وأدوات مختلفة	602290
4.24	4.24	2443795.02	إصلاحات، صيانة	615
6.29	6.29	3625117.22	أتعاب	622
0.58	0.58	336679.70	الدعاية والإعلان	623
2.79	2.79	1605748.78	نقل البضائع	624
3.59	3.59	2066207.32	السفر، المهمات، الاستقبالات	625
3.51	3.51	2022152.89	مصاريف البريد والهاتف	626
0.13	0.13	75459.32	الخدمات البنكية	627
2.76	2.76	1591204.00	الاشتراكات المختلفة	628
107.21	107.21	61767969.99	أجور الموظفين	631
5.63	5.63	3246601.60	الضرائب، الرسوم غير المسترجعة على CA	642
0.32	0.32	186574.01	الضرائب والرسوم الأخرى	645
0.10	0.10	7810.20	الأعباء الاستثنائية	657
<b>180.77</b>	<b>174.22</b>	<b>104150808.64</b>	<b>المجموع الجزئي</b>	

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحدة الدقيق و الفرينة

الجدول رقم (07): جدول تقسيم الأعباء الثابتة لسنة 2013

الأعباء الثابتة			
-----------------	--	--	--

رقم الحساب	البيان	المبلغ	سعر الوحدة / بالقنطار	
			الدقيق	الفرينة
616	مصاريف التأمين	2532757.64	4.40	4.40
681	مخصصات الإهلاكات، المؤونات وخصائر القيمة	33001881.99	57.28	57.28

61.68	61.68	355346639.63	المجموع الجزئي
-------	-------	--------------	----------------

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحدة الدقيق و الفرينة

يتبين لنا من خلال تحليل الجدول، أنه تم حساب التكلفة من خلال تقسيم حسابات الأعباء إلى متغيرة وثابتة، ثم حساب التكلفة المتغيرة والثابتة للوحدة الواحدة لكل عنصر، وتم اجراء عملية الجمع من اجل تحديد التكلفة الوحديوة الإجمالية.

ثانيا: حساب تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز لسنة 2013:

ويتم حسابها وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم (08): تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز لسنة 2013

الطبيعة	الإنتاج/ قنطار	تكلفة الوحدة/ القنطار	المبلغ الإجمالي (دج)
تكلفة شراء القمح الصلب (1)	232038.10	2284.69	503135126.69
ثمن بيع السمولات (SSSF) (2)	1913.80	1190.57	2278512.87
ثمن بيع النخالة (SON) (3)	3609.03	1189.62	4293374.29
تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز (1) - (2) - (3)	2265515.27	2311.38	523563239.55

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحدة الدقيق و الفرينة

يبين لنا الجدول السابق، كيفية حساب تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز لسنة 2013، وذلك بالاعتماد على تكلفة

شراء القمح الصلب و ثمن بيع السمولات و ثمن بيع النخالة.

حساب تكلفة إنتاج الدقيق: وتتم وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز} = \{ \text{تكلفة شراء القمح الصلب} - \text{ثمن بيع السمولات (SSSF)} - \text{مبيعات النخالة (SON)} \} / \{ \text{تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز} \}$$

و عليه نجد:

- تكلفة شراء القمح الصلب = الكمية المنتجة × ثمن شراء الوحدة / للقنطار

$$= 2284.69 \times 232038.10 = 530135126.69 \text{ دج}$$

- ثمن بيع السمولات (SSSF) = الكمية المنتجة × ثمن البيع / للقنطار

$$= 1190.57 \times 19130.80 = 2278512.87 \text{ دج}$$

- ثمن بيع النخالة (SON) = الكمية المنتجة × ثمن البيع / للقنطار

$$= 1189.62 \times 3609.03 = 4293374.29 \text{ دج}$$

إذن تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز = { 2278512.87 - 530135126.69 -

$$4293374.29 / 226515.27 = 2311.38 \text{ دج}$$

ثالثا: تحديد سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز:

في هذه المرحلة سنقوم بدراسة تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ، وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (09): سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ لسنة 2013

البيان	الوحدة	الكمية	تكلفة شراء الوحدة (دج)	تكلفة القنطار (دج)
الدقيق الممتاز	القنطار	1.00	2311.38	2311.38
كيس	كيس	4.00	29.25	117.00
خيط 0.6 (غ/ للكيس)	غرام	2.40	416.10	1.00
بطاقة	بطاقة	4.00	0.25	1.00
تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ (1)				2403.69
التكلفة المتغيرة CV (2)				174.22
التكلفة الثابتة CF (3)				61.66
سعر تكلفة منتج 25 كغ من الدقيق الممتاز (1) + (2) + (3) = (4)				2639.58
سعر بيع القنطار (5)				0.00
هامش الربح (5) - (4)				(2639.58)

نسبة الهامش	(100.00)%
-------------	-----------

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحدة الدقيق و الفرينة

يظهر لنا الجدول أعلاه، عملية حساب سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز 25 كغ، وفق المراحل التالية:

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

- 1 قنطار من الدقيق الممتاز قبل وضعه في الأكياس = 2311.38 دج؛

- 4 أكياس حجم 25 كغ؛

- 2.4 غ خيط لإنتاج 4 أكياس، حيث يخصص 0.6 غ لكل كيس؛

- 4 بطاقات للقنطار الواحد، بمعدل بطاقة لكل كيس.

إضافة التكلفة الثابتة والمتغيرة للحصول على سعر تكلفة القنطار الواحد من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كلغ:

- حيث أن التكلفة الثابتة قدرت ب: 61.66 دج

- التكلفة المتغيرة قدرت ب: 174.22 دج

وبناء على ما سبق، نجد أن سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ = 2639.58 دج

المطلب الثاني: مساهمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بوحدة الدقيق

و الفرينة (GMsud)

ويتم ذلك عبر الخطوات المذكورة في الجانب النظري:

#### ❖ المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة

يتعين علينا في هذه المرحلة، اختيار بعض الأنشطة ليتم تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

(ABC) عليها، ومن ثم سنقوم بتحديد مسببات التكلفة التي تستخدم في تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على

المنتجات، وعليه سنقوم بتقسيم أنشطة الوحدة محل الدراسة إلى ثلاثة أصناف:

#### ● أنشطة التموين: والتي تقسم إلى

- نشاط إعداد الطلبات.

- نشاط شراء القمح الصلب واللين.

• أنشطة الإنتاج: وتقسم إلى:

- نشاط إصدار أمر إنتاج خط الدقيق.
- نشاط إصدار أمر إنتاج خط الفرينة.
- نشاط تصميم المنتجات.
- نشاط الفحص لمراقبة الجودة والنوعية.
- نشاط صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة قطع الغيار.

• أنشطة التوزيع: والتي تقسم إلى:

- نشاط توزيع المنتجات.
- نشاط استقبال طلبات الزبائن.
- نشاط العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير.

بعد القيام بعملية تحديد الأنشطة سنقوم بتحديد تكلفة كل نشاط

حيث تم اعداد هذا الجدول، اعتمادا على جدول تكاليف المؤسسة، وبعض المعلومات المقدمة من طرف مسئولي

الوحدة، والمتعلقة بالحاسبة العامة داخلها.

الجدول رقم (10): تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة بها

التكلفة	الرمز	الأنشطة	الرقم	مركز النشاط
1394583.60	A10	- إعداد الطلبات	A1	التمويل
103229865.01	A11	- شراء القمح الصلب واللين		
37672989.50	A20	- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق	A2	الإنتاج
30308982.29	A21	- إصدار أمر إنتاج خط الفرينة		
765562.29	A22	- تصميم المنتجات		
818899.50	A23	- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية		
14839437.50	A24	- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع		

60121922.60	A30	- توزيع المنتجات	A3	التوزيع
10079041.99	A31	- استقبال طلبيات الزبائن		
11265982.60	A32	- العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير		
<b>270497267.09</b>				<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الوحدة

#### ❖ المرحلة الثانية : تحديد مسببات التكلفة

وفي هذه المرحلة سنقوم بتحديد السبب الذي أدى إلى نشوء التكلفة، أي تحديد العلاقة السببية بين الأنشطة والمنتجات، ومعرفة العلاقة بين هذه الأنشطة وعواملها ، وذلك من أجل تخصيص التكاليف غير المباشرة لهذه الأنشطة، على كل من منتجي الدقيق والفرينة.

#### الجدول رقم (11): تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

التكلفة	مسبب التكلفة	الأنشطة	الرقم	مركز النشاط
1394583.60	عدد الطلبيات	- إعداد الطلبيات	A10	التموين
103229865.01	عدد الطلبيات للموردين	- شراء القمح الصلب واللين	A11	
37672989.50	قنطار	- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق	A20	الإنتاج
30308982.29	قنطار	- إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	A21	
765562.29	عدد الأكياس	- تصميم المنتجات	A22	
818899.50	عدد مرات الفحص	- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	A23	
14839437.50	عدد عمليات الصيانة	- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع	A24	
60121922.60	عدد طلبيات	- توزيع المنتجات	A30	

التوزيع		الزبائن	
A31	- استقبال طلبيات الزبائن	عدد طلبيات الزبائن	10079041.99
A32	- العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير	عدد العمليات المنجزة	11265982.60
<b>المجموع</b>			<b>270497267.09</b>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات ومعلومات الوحدة

نلاحظ من خلال الجدول السابق: أن هناك العديد من مسببات التكلفة المرتبطة بنشاط واحد، وقد تم تحديدها بالاستعانة بمختلف رؤساء الأقسام بوحدة الدقيق و الفرينة، وذلك عن طريق إعطائهم فكرة حول كيفية عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ليتمكنوا بدورهم من إعطائنا حجة مقنعة لحدوث النشاط والتكلفة المرتبطة به.

#### ❖ المرحلة الثالثة: تتبع التكاليف لمراكز التكلفة

من خلال الجدول السابق نلاحظ انه توجد مجموعة من الأنشطة لها مسببات تكلفة مشتركة، كعدد الطلبيات و قنطار منتج والتي يجب تجميعها في مراكز التكلفة، وذلك حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ويتم ذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (12): مصفوفة الأنشطة ومسببات التكلفة

النشاط	إعداد الطلبيات	شراء القمح بنوعيه صلب ولين	إصدار أمر إنتاج خط الدقيق	إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	تصميم المنتج	الفحص	صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة قطع الغيار	توزيع المنتجات	استقبال طلبيات الزبائن	العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير
عدد الطلبيات	×	×						×	×	
قنطار منتج			×	×						
عدد الأكياس					×					
عدد مرات الفحص						×				
عدد عمليات الصيانة							×			
عدد العمليات المنجزة										×

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات ومعلومات الوحدة .

وعليه فإن الأنشطة ومختلف تكاليفها، تجمع بمراكز التكلفة كما هو موضح بالجدول التالي:

الجدول رقم (13): تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة

تكاليف مراكز التكلفة (دج)	الأنشطة المجمعة	مراكز التكلفة	مسيبات التكلفة
174825413.20	A10، A11، A30، A31	- إعداد الطلبات - شراء القمح الصلب واللين - توزيع المنتجات - استقبال طلبات الزبائن	عدد الطلبات
67981972.00	A20، A21	- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق - إصدار أمر إنتاج خط الفريسة	قنطار منتج
765562.29	A22	- تصميم المنتجات	عدد الأكياس
818899.50	A23	- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	عدد مرات الفحص
14839437.50	A24	- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع	عدد عمليات الصيانة
11265982.60	A32	- العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير	عدد العمليات المنجزة
<b>270497267.09</b>			<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصفوفة الأنشطة ومسيبات التكلفة

بالاعتماد على الجدول السابق، سنقوم بحساب حجم مسيبات التكلفة لكل مركز، وذلك حسب الجدول التالي:

جدول رقم (14): أحجام مسببات ومراكز التكلفة

مراكز التكلفة	رقم النشاط	الأنشطة المجمعة	نوع مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	حجم مسبب كل مركز
- إعداد الطلبيات	A10	- إعداد الطلبيات	عدد الطلبيات	1394583.60	174825413.20
- شراء القمح الصلب واللين	A11	- نشاط شراء القمح		103229865.01	
- توزيع المنتجات	A30	- نشاط التوزيع		60121922.60	
- استقبال طلبيات الزبائن	A31	- نشاط الخدمة		10079041.99	
- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق	A20	- نشاط إنتاج الدقيق	قنطار منتج	37672989.50	67981972.00
- إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	A21	- نشاط إنتاج الفرينة		30308982.29	
- تصميم المنتجات	A22	- نشاط التصميم	عدد الأكياس	765562.29	765562.29
- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	A23	- نشاط الفحص	عدد مرات الفحص	818899.50	818899.50
- صيانة الآلات	A24	- نشاط الصيانة	عدد عمليات	14839437.50	14839437.50

		الصيانة			ومختلف المعدات وإدارة القطع
11265982.60	11265982.60	عدد العمليات المنجزة	- نشاط إعداد الفواتير	A32	- العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير

المصدر: من إعداد الطالب الاعتماد على معلومات المؤسسة

#### ❖ المرحلة الرابعة : تحميل تكاليف الأنشطة

ويتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات، عن طريق حساب تكلفة مسبب كل مركز، بالإضافة إلى حساب سعر التكلفة، بتحميل التكاليف المباشرة على وحدات الإنتاج، مضافا إليها التكلفة اللاحقة، والتي تمثل مجموع التكاليف غير المباشرة المحملة على وحدات الإنتاج، وتحسب التكلفة اللاحقة لمسببات التكلفة وفقا للعلاقة التالية:

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

وعليه فإن التطبيق العددي للتكلفة اللاحقة لمسبب التكلفة يكون كالتالي:

$$\text{التكلفة اللاحقة لمسبب التكلفة} = 174825413.20 / 270497267.09 = 1.5472$$

وهكذا يتم حساب باقي التكاليف اللاحقة لمسببات التكلفة وفق الجدول التالي:

#### الجدول رقم (15): تحديد تكلفة مسببات المراكز

المراكز	التكلفة الكلية للمركز	نوع مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة	تكلفة مسبب كل مركز
- إعداد الطلبات	1394583.60	عدد الطلبات	174825413.20	1.5472
- شراء القمح	103229865.01			
- الصلب واللين	60121922.99			
- توزيع المنتجات	10079041.99			
- استقبال طلبات				

الزبائن				
- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق	37672989.50	قنطار منتج	67981972.00	3.9789
- إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	30308982.29			
- تصميم المنتجات	765562.29	عدد الأكياس	765562.29	353.3314
- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	818899.50	عدد مرات الفحص	818899.50	330.3180
- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع	14839437.50	عدد عمليات الصيانة	14839437.50	18.2282
- العمليات المحاسبية والأجور	11265982.60	عدد العمليات المنجزة	11265982.60	24.0100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة

وعليه سنقوم بحساب حجم مسببات كل مركز، بالنسبة لخطي الفرينة والدقيق، وذلك بضرب حجم مسبب

التكلفة لكل مركز، في حجم مسببات خطي الفرينة والدقيق، وحسب المعلومات المتوفرة لدينا من قبل المؤسسة، فإن طاقة

إنتاج خطي الفرينة والدقيق تمثل 59% و 41% على التوالي:

الجدول رقم (16): حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطي إنتاج الدقيق والفرينة

المراكز	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الفرينة (59%)	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الدقيق (41%)	حجم مسبب كل مركز
عدد الطلبيات	103146993.78	71678419.41	174825413.20
قنطار منتج	40109363.48	27872608.52	67981972.00

765562.29	313880.53	451681.75	عدد الأكياس
818899.50	335748.79	483150.70	عدد مرات الفحص
14839437	6084169.17	8755267.83	عدد عمليات الصيانة
11265982.60	4619052.86	6646929.73	عدد العمليات المنجزة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على جدول تحديد تكلفة مسببات المراكز

بعد تحديدنا لتكلفة مسبب كل مركز، سنقوم بحساب سعر التكلفة وذلك وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{التكاليف المباشرة للوحدة} + \text{مجموع التكاليف اللاحقة لمسببات التكلفة}$$

الجدول رقم (17): حساب إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة للوحدة محل الدراسة

البيان	خط إنتاج الفريشة			خط إنتاج الدقيق			المجموع
	حجم مسببات المركز	تكلفة مسبب كل مركز	تكلفة المركز	حجم مسببات المركز	تكلفة مسبب كل مركز	تكلفة المركز	
إجمالي التكاليف المباشرة	623932764.96			726860276.17			1350793041.9
عدد الطلبيات	10314699	1.5472	15958902	7167841	1.5472	11090085	عدد
قطار منتج	3.7	8.8	9.4	2787260	3.9789	11090232	الطلبيات
عدد الأكياس	40109363	3.9789	15959114	2787260	3.9789	11090232	عدد
	.48	6.4	8.5	2787260	3.9789	11090232	الطلبيات
	451681.7	353.33	179719.52	313880.5	353.33	11090384	عدد
	5	14	3	313880.5	353.33	11090384	الأكياس
				3	14	7.1	

	عدد مرات الفحص	483150.7 0	330.31 80	15959337 2.9	335748.7 9	11090386 8.8
	عدد عمليات الصيانة	8755267. 83	18.228 2	15959277 3.1	6084169. 17	11090345 2.5
	عدد العمليات المنحزة	6646929. 73	24.010 0	15959278 2.9	4619052. 86	11090347 9.17
477612296.5	إجمالي التكاليف غير المباشرة	1019172713.17	776322430.73			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

و بما أن المؤسسة تنتج 626912.21 وحدة من الدقيق، و 596829.98 وحدة من الفرينة، نستنتج الجدول

التالي:

الجدول رقم (18): حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

التكاليف الإجمالية	1643105478.13	1503182706.9
عدد الوحدات المنتجة	626912.21	596829.89
سعر التكلفة	2620.95	2518.61

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

الجدول رقم (19): سعر التكلفة بين نظام المحاسب التقليدي ونظام (ABC)

البيان	منتج الدقيق لسنة 2013	منتج الفرينة لسنة 2013
سعر التكلفة حسب النظام التقليدي	2639.58	2662.30
سعر التكلفة حسب نظام (ABC)	2518.61	2620.95
الانحراف	120.97	41.35

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على النتائج السابقة

نلاحظ من خلال الجدول، أن سعر التكلفة لكل من منتجي الدقيق و الفرينة، قد انخفض مما كان عليه في النظام التقليدي الذي تطبقه وحدة الدقيق و الفرينة، بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud)، حيث انخفض سعر التكلفة لمنتج الدقيق من 2639.58 دج/ق وذلك حسب النظام التقليدي، إلى 2518.61 دج/ق حسب نظام (ABC)، أي بانحراف قدره 120.97 دج/ق.

كما انخفض سعر التكلفة لمنتج الفرينة من 2662.30 دج/ق وذلك حسب النظام التقليدي، إلى 2620.95 دج/ق حسب نظام (ABC)، أي بانحراف قدره 41.35 دج/ق، وهذا ما يبين مساهمة ودقة نظام (ABC)، في تخفيض التكاليف بوحدة الدقيق و الفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud).

## خلاصة :

من خلال ما سبق نستنتج ان مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud) ما تزال تطبق الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، أي أنها تعتمد على معدل تحميل واحد وهذا ما يؤدي إلى تحميل المنتج تكاليف إضافية لم تساهم في إنتاجه وبالتالي هذه الطريقة لا تساعد على تخفيض التكاليف، لذلك حولنا تطبيق إحدى الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ألا وهي نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، حيث تعتبر من أفضل الطرق لتخفيض تكاليف الإنتاج.



خاتمة

يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) من أفضل الأدوات الحديثة التي تستخدم لتخفيض التكاليف وخاصة الغير مباشرة منها، وذلك عن طريق تحديد مسببات التكلفة الخاص بكل نشاط وتحميلها للمنتج، وعليه حاولنا في هذا الموضوع دراسة دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكلفة الإنتاج ومحاولة تطبيق هذا النظام بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud) بمقارنة الجانب النظري بنتائج العمل الميداني، وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج، سنقدم من خلالها بعض التوصيات وأفاق جديدة للدراسة.

### ✓ النتائج:

من خلال دراستنا للجانب النظري والتطبيقي، نستنتج مجموعة من النتائج التي تجيب على الإشكالية الرئيسية التي تؤكد صحة فرضيات الدراسة وذلك كما يلي:

**الفرضية الأولى:** " تعتبر محاسبة التكاليف من الأدوات المهمة داخل المؤسسة الاقتصادية "

ان تطرقنا في الفصل الاول لمفهوم محاسبة التكاليف وكذلك الطرق التي تستعملها هذه الأخيرة، تبين ان محاسبة التكاليف لها مكانه هامة داخل المؤسسة لأنها تقنية من التقنيات التي يتركز عليها التسيير في تقييم المؤسسة والمحافظة على استمرارها وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

و عليه تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تعتبر محاسبة التكاليف مصدرا لتوفير المعلومات لكل ما يخص سعر تكلفة المنتجات، وهذا ما يساعد الإدارة على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها.
- تعد محاسبة التكاليف من التقنيات التي تساعد المؤسسة على التحكم في تكاليفها.

**الفرضية الثانية:** " نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) جاء من

**تخصيص التكاليف غير المباشرة"**

من خلال الفصل الثاني الذي يبين لنا كيفية استخدام نظام (ABC) في تخفيض تكلفة الإنتاج لأنه يعتبر نموذجا متقدما ودقيقا لتخصيص التكاليف الغير مباشرة لأنه يقوم على فلسفة ان الأنشطة

تمثل حلقة الوصل بين الموردين وبين المنتجات وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية. وعليه نتوصل إلى النتائج التالية:

- ان نظام (ABC) يقوم على فكرة ان المنتجات تستهلك الأنشطة، وهذه الأخيرة تستهلك الموارد على عكس الطرق التقليدية فإنها تقوم على فكرة تحميل جميع التكاليف للمنتج لأنه يتم الاعتماد على معدل تحميل واحد.
- ان تخفيض التكاليف الغير مباشرة، يستوجب على المؤسسات تخصيصها بدقة أكثر وهذا ما يقوم به نظام (ABC).

**الفرضية الثالثة: " يساهم نظام (ABC) في تخفيض التكاليف و بالتالي انخفاض سعر تكلفة المنتجات مما يؤدي إلى زيادة الطلب على منتجات المؤسسة"**

من خلال الفصل الثالث والذي يبين لنا الدراسة الميدانية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud)، نستنتج ان هذه الأخيرة تتوفر على قاعدة معلومات تمكنه من الحصول على بيانات دقيقة وفي الوقت المناسب، مما يتيح لها تحديد مسببات التكلفة وحساب أحجامها وتكاليفها وهذا ما يسهل تطبيق نظام (ABC) وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة. وعليه نتوصل الى النتائج التالية:

- ان تطبيق مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud)، لنظام (ABC) سيمكنها من تجاوز الكثير من المعوقات، بتخفيض تكاليف منتجاتها والذي يؤدي إلى انخفاض الأسعار وبالتالي زيادة الطلب على منتجات المؤسسة.
- ان جميع الدعائم المرتبطة بتطبيق نظام (ABC)، تتوفر لدى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMsud) والمتمثلة في توفرها على نظام معلومات حول المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف وهذا ما يسهل تطبيق نموذج الدراسة.

✓ التوصيات :

من خلال النتائج المتوصل إليها سابقا، يمكننا استنتاج مجموعة من التوصيات والمتمثلة في:

- ضرورة تبني المؤسسات لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، لما له من مزايا عديدة في التحليل الدقيق المستمر، والشامل للأنشطة التي تمارسها المؤسسة وبشكل معمق.
- ضرورة إشراك جميع المستويات الإدارية في المؤسسة عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، لان ذلك سيسهل من مهمة تحليل الأنشطة فيها، هذا بالإضافة إلى ان ذلك يؤدي إلى زيادة فعالية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، انه يمكن المسير من تخفيض التكاليف.
- إنشاء مكاتب مستقلة خاصة بمحاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية وتدعيمها بالكفاءات البشرية المؤهلة علميا و عمليا.
- محاولة توفير برمجيات خاصة بتطبيق نظام (ABC) في المؤسسات الجزائرية، تكون تكاليفها مناسبة من اجل امكانية استغلالها من قبل معظم المؤسسات.

### ✓ أفاق البحث:

من خلال دراسة موضوع بحثنا، ظهرت لنا العديد من المتغيرات التي لها علاقة بنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) يمكن ان نقترحها كمواضيع للبحث ومنها :

- دور نظام (ABC) في ترشيد القرارات داخل المؤسسة.
- اثر استخدام التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف.
- دور استعمال الأساليب الكمية في تخفيض التكاليف .

# قائمة المراجع

### المراجع باللغة العربية

#### الكتب:

1. أحمد صلاح عطية: محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
2. أحمد محمد أنور: مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة، بدون سنة نشر.
3. أحمد محمد نور: مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
4. أريك، نورين وري أتشجاريسون: المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000.
5. إسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006.
6. إسماعيل حجازي، معالم سعاد: محاسبة التكاليف الحديثة - من خلال الأنشطة-، عمان، الأردن، دار أسامة، ط1، 2013.
7. بديع الزمان ريشتو: ادارة التكاليف، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية مصر، 2010.
8. بوشاشي بوعلام: الرائد في المحاسبة، دار الملكية الجزائرية، 2000.
9. تشارل زهور نجرن وآخرون: محاسبة التكاليف، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2003.
10. عبد مقصود ديبان واخرون: مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، الإسكندرية، 2004.
11. على رحال: سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
12. كمال حسين جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى: محاسبة التكاليف الصناعية، إثراء لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 .

13. محمد شفيق حسين، عبد السلام إبراهيم: محاسبة التكاليف الصناعية، ط 2، دار المستقبل، عمان، الأردن، 1985.
14. محمد يوسف الكافي وآخرون: المحاسبة الإدارية، المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
15. محمود على الجبالي، قصي السمراي: محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
16. مصطفى يوسف الكافي وآخرون: المحاسبة الإدارية، مكتبة المجمع العربي، دار النشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
17. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه: المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الادارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000.

### الرسائل والاطروحات:

1. أشرف عزمي مسعود أبو مغلي: أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تنظيم الربحية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة كلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط، 2008.
2. أمير إبراهيم المسحال: تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.
3. أمين بن سعيد: نظام (ABC) كأداة للمساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، (غير منشورة)، في التدقيق المحاسبي، جامعة الجزائر، 2010.
4. بكوش لطيفة: مساهمة نظام محاسبة التكاليف (ABC) في تحسين الكفاءة المهنية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم مالية ومحاسبية، قسم علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2010-2011.
5. جغوري على: استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، قسم علوم تجارية، كلية علوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة - 2015/2014.

6. حابي أحمد: دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس أنشطة وإمكانية تطبيقها في مؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة الماجستير، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010-2011.
7. حامدية سعاد: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة قسم علوم تسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2011.
8. حفصة بكرون: أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على القرارات التسعير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر (غير منشورة)، في التدقيق المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010.
9. درحمون هلال: المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خده (الجزائر)، 2004.
10. رامي عبد الحليم رزقي: إمكانية تطبيق نظام (ABC) في تقييم ربحية العملاء في الشركات التجارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الاردن، 2006.
11. رانية غضاب: استخدام نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة لتحسين ربحية المؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009-2010.
12. زعرور نعيمة: أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية وتسيير وعلوم تجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
13. زهير عماري: تحليل اقتصادي قياسي لأهم العوامل المؤثرة على قيمة الناتج المحلي الفلاحي الجزائري خلال فترة (1980-2009)، أطروحة دكتوراه، قسم علوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009.

14. شادي صبحي أبو شنب: دراسة وقسم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير قسم محاسبة كلية التجارة، جامعة اسلامية، غزة، 2008.
15. صبرينة عون: تطبيق نظام (ABC) في المستشفيات ودوره في المراجعة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، (غير منشورة)، في التدقيق المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011.
16. فزي رفيق: دور التحليل الوظيفي للتكاليف في عملية اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013.
17. ناريمان ابراهيم صباح: واقع استخدام أساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، قسم محاسبة وتمويل كلية التجارة الجامعية الاسلامية، غزة، 2008.
18. هادي خالد: دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة تسيير المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013.

### المجلات:

1. رغد هاشم حاسم: مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة كلية التربية، العدد 4، المجلد 1، العراق، 2011.
2. سالم عبد الله حمس: نظام تكلفة الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية، مقال منشور في مجلة العلوم الإسلامية، العدد الأول، المجلد 15، فلسطين، 2007.
3. عباس نوار كحيط الموسوي، فاطمة صلاح مهدي الغريان: التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وأسلوب (ABC)، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، بغداد، العراق، العدد 80، 2010.
4. قاسم محسن الحبيطي: اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في مؤسسات تجارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد 94، 2009.
5. ماهر موسي درغام: مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مقال منشور في مجلة الجامعة الإسلامية، العدد الثاني، المجلد 15، غزة، فلسطين، 2007.

6. محمد قاسم، محمد عبد الله: أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، مقال منشور في مجلة القادسية، جامعة القادسية، العراق، العدد 3.
7. معاذ خلف ابراهيم الجنابي: الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق القيادة التكلفة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد 21، 2010.

### الملتقيات:

1. نعيمة يحياوي: دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، ورقة عمل مقدمة ضمن الملتقى العلمي الوطني حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، قسم علوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر، 11 نوفمبر 2009، سعيدة.

### المراجع باللغة الاجنبية

### الكتب:

1. Maria Major et autres : **Implementing ABC in portugûs télécommunications company**, Mangement Accounting Research, 2005.
2. Michel Monereau : **Gestion des entreprise touristiques**, Editions Bréal, 2<sup>eme</sup>èd, Franco, 2008.
3. Toufik Saada et autres: **comptabilité analytique et control de gestion**, Edition Vuibert ,Belgique, 2005.