

جامعة الجزائر 03

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموضوع:

دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة
محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها
في المؤسسات الصناعية الجزائرية
"دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة -"

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في علوم التجارة تخصص محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب: حابي أحمد

ناقشة أمام اللجنة المكونة من السادة :

رئيسا	جامعة الجزائر 03	أستاذ محاضر	د. زغدار أحمد
مقررة	جامعة الجزائر 03	أستاذة محاضرة	د. حفيظ شبايكي مليكة
مناقشا	جامعة الجزائر 03	أستاذ محاضر	د. كشروود بشير
مناقشة	جامعة الجزائر 03	أستاذة محاضرة	د. بن طلحة صليحة
مناقشة	جامعة الجزائر 03	أستاذة مساعدة	أ. منصور مليكة

السنة الجامعية: 2011/2010

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(لا يكلف الله نفسا الا وسعها لها ما كسبت وعليها ما
اكتسبت ربنا لا تؤاخذنا ان نسينا او اخطانا ربنا ولا تحمل
علينا اصرا كما حملته على الذين من قبلنا ربنا ولا تحملنا
ما لا طاقة لنا به واعف عنا واغفر لنا وارحمنا انت مولانا
فانصرنا على القوم الكافرين)

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين وكل أفراد عائلتي
وإلى كل الأصدقاء والأحباب.

أحمد

شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

قبل كل شيء نشكر الله عز و جل و نحمده الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووهبنا من القوة و الصبر ما نحتاجه للوصول إلى هذا المستوى و إتمام دراستنا و عملنا المتواضع هذا ، نفعنا الله به و إياكم

كما أتقدم بالشكر الجزيل، والامتنان العظيم، والعرفان إلى الأستاذة المشرف الدكتورة "مليكة حفيظ شبايكي"، لما بذلته معي من وقت وجهد خلال إشرافها وتوجيهاتها ونصائحها القيمة.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذا البحث وتقييمه.

كما لا أنسى الشكر والتقدير لكل العاملين بالمؤسسة مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بسكرة والذين لم ييخلوا علينا بالمعلومات والمساعدة واطح بالذكر موظفين السيد "هروال عبد الرحمان" والسيد "نور الدين بشى" على مساعداتهم القيمة.

كما أقدم شكري إلى كل من ساعدني على هذا العمل المتواضع وأخص بالذكر أساتذتي الكرام.

أحمد حابي

فهرس المحتويات

الفهرس

رقم الصفحة	العنوان
	البسمة
	الإهداء
	شكر وعرافان
	فهرس المحتوى
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ	المقدمة العامة
	الفصل الأول: مدخل لمفاهيم محاسبة التكاليف والتكلفة.
01	مقدمة الفصل
02	المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف
02	المطلب الأول: تعاليف أهداف وأهمية محاسبة التكاليف
06	المطلب الثاني: مقومات وظائف ومزايا محاسبة التكاليف
11	المطلب الثالث: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف، والمحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية
18	المبحث الثاني: التكاليف مفهومها وتصنيفاتها
18	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المصاريف والأعباء والتكاليف
23	المطلب الثاني: لتكلفة النهائية مفهومها ومراحل تكوينها
25	المطلب الثالث: تصنيف وتبويب التكاليف
33	المبحث الثالث: أنظمة محاسبة التكاليف، وطرق تخفيض، وحساب التكاليف
33	المطلب الأول: أنظمة محاسبة التكاليف
39	المطلب الثاني: أساليب وطرق تخفيض التكاليف
44	المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف والتكلفة النهائية
46	خاتمة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والمقارنة بينهما

47	مقدمة الفصل
48	المبحث الأول: دراسة طرق التكاليف التقليدية
48	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية
52	المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية
57	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
60	المطلب الرابع: أوجه قصور و اختلافات طرق التكاليف التقليدية
62	المبحث الثاني: دراسة طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
63	المطلب الأول: عموميات حول طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
73	المطلب الثاني: الافتراضات والمقومات التي تقوم عليها طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وإجراءات تطبيقها
83	المطلب الثالث: تقييم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
88	المبحث الثالث: المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة ABC
87	المطلب الأول: معايير الحكم على كفاءة طرق التكاليف
97	المطلب الثاني: أوجه الاختلاف من الناحية النظرية بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
96	المطلب الثالث: أوجه الاختلاف من الناحية العملية بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة ABC
102	خاتمة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بسكرة - ENICAB.BISKRA -
103	مقدمة الفصل
104	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
104	المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتعريفها
108	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة ، سياساتها
110	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
113	المبحث الثاني: دراسة الطريقة المتبعة لتحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية لمنتجات في المؤسسة
115	المطلب الأول: تقديم المنتجات محل الدراسة
117	المطلب الثاني: آليات تحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات في المؤسسة
121	المطلب الثالث: تحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات محل الدراسة
136	المبحث الثالث: محاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنتها مع

	طريقة المؤسسة
137	المطلب الأول: تحديد أنشطة مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بسكرة
138	المطلب الثاني: تحديد تكاليف الأنشطة
143	المطلب الثالث: توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وتحديد تكاليفهم النهائية
146	المطلب الرابع: مقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
152	خاتمة الفصل
153	الخاتمة العامة
157	قائمة المراجع
166	الملاحق

فهرس الجداول

فهرس الجداول

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
15	المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.	01
22	مميزات التكاليف.	02
33	مجالات تطبيق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية	03
37	أهم الاختلافات بين نظام التكاليف المراحل والأوامر	04
96	المعلومات المتعلقة بطريقة التكاليف التقليدية	05
96	المعلومات المتعلقة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	06
96	عدد مسببات التكلفة للمنتجين (أ) و(ب)	07
97	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من المنتجين (أ) و(ب) باستعمال طريقة التكاليف التقليدية	08
98	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من المنتجين (أ) و(ب) باستعمال طريقة التكاليف على أساس الأنشطة	09
98	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من المنتجين (أ) و(ب) باستعمال طريقة التكاليف على أساس الأنشطة	10
99	المقارنة بين الطريقتين لتكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من المنتجين (أ) و(ب)	11
104	توزيع عمال المؤسسة لسنة 2010 حسب المستوى الوظيفي	12
118	بطاقة التكاليف النهائية	13
119	تكلفة المواد الأولية المستعملة في إنتاج 1000 متر من الكابل H03VH-2X0.5mm ²	14
120	التكلفة الإجمالية لليد العاملة المشرفة على إنتاج الكابل من أجل 1000 متر من هذا كابل H03VH-2X0.5mm ²	15
121	تكلفة اهتلاك الآلات المستخدمة في إنتاج 1000 متر من الكابل H03VH-2X0.5mm ²	16

122	التكاليف المباشرة في إنتاج 1000 متر من الكابل H03VH-2X.5mm ²	17
123	بطاقة التكاليف النهائية للكابل H03VH-2X0.5mm ² لكل 1000 متر منتجة	18
123	إجمالي التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتج	19
124	تكلفة المواد الأولية المستعملة في إنتاج 1000 متر من الكابل H05VVF2X1.5mm ²	20
125	لتكلفة الإجمالية لليد العاملة المشرفة على إنتاج الكابل من أجل 1000 متر من هذا كابل H05VVF2X1.5mm ²	21
126	تكلفة اهتلاك الآلات المستخدمة في إنتاج 1000 متر من الكابل H05VVF2X1.5mm ²	22
126	التكاليف المباشرة في إنتاج 1000 متر من الكابل H05VVF2X1.5mm ²	23
127	بطاقة التكاليف النهائية للتكلفة للكابل H05VVF2X1.5mm ²	24
128	إجمالي التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتج	25
129	إجمالي التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتج	26
130	التكلفة الإجمالية لليد العاملة المشرفة على إنتاج الكابل من أجل 1000 متر من هذا كابل NYM-2X1.5mm ² r.m	27
131	تكلفة اهتلاك الآلات المستخدمة في إنتاج 1000 متر من الكابل NYM-2X1.5mm ² r.m	28
131	التكاليف المباشرة في إنتاج 1000 متر من الكابل NYM-2X1.5mm ² r.m	29
132	بطاقة التكاليف النهائية للتكلفة للكابل NYM-2X1.5mm ² r.m كل 1000 متر منتجة	30
133	إجمالي التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتج	31

135	تحديد أنشطة مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بسكرة	32
136	تحديد تكاليف الإجمالية غير المباشرة للمؤسسة	33
137	تحديد التكاليف المباشرة المتعلقة بالمنتجات محل الدراسة	34
137	توزيع عدد العمال على الأنشطة	35
138	توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة	36
139	توزيع تكاليف أنشطة الإدارة على الأنشطة الأساسية توزيع تكاليف أنشطة الإدارة على الأنشطة الأساسية	37
140	توزيع تكاليف أنشطة الصيانة على الأنشطة الأساسية	38
140	تحديد تكاليف الأنشطة الأساسية بعد توزيع التكاليف غير المباشرة والأنشطة المساعدة	39
141	توزيع ساعات العمل على نشاطي الظفر والعزل	40
142	توزيع تكاليف الأنشطة على المنتوجات	41
143	تحديد التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتوجات	42
144	تعديلات طريقة المؤسسة بإضافة التكاليف غير المباشرة واستبعاد العناصر الإضافية للتكاليف المنتوج H03VH-2X0.5mm ²	43
145	المقارنة بين لطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتوج H03VH-2X0.5mm ²	44
146	تعديلات طريقة المؤسسة بإضافة التكاليف غير المباشرة واستبعاد العناصر الإضافية للتكاليف المنتوج H05VVF2X1.5mm ²	45
147	المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتوج H05VVF2X1.5mm ²	46

148	تعديلات طريقة المؤسسة بإضافة التكاليف غير المباشرة واستبعاد العناصر الإضافية للتكاليف المنتج NYM-2X1.5mm ² r.m	47
149	المقارنة بين لطريقة المطبقة في المؤسسة و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتج NYM-2X1.5mm ² r.m	48

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
10	وظائف محاسبة التكاليف.	01
12	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.	02
17	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية	03
20	العلاقة بين التكلفة و الأصل و المصروف و الخسارة	04
24	مراحل تكوين التكلفة النهائية	05
34	أسلوب المراحل المتتالية	06
35	أسلوب المراحل المتوازية	07
36	أسلوب المراحل المتداخلة	08
49	تحميل الأعباء على مختلف مراكز التحليل	09
65	أنواع الأنشطة الرئيسية	10
76	يصف إجراءات تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	11
78	وظائف المؤسسة وأقسام الوظائف وأقسام الأنشطة	12
82	خطوات تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	13
111	هيكل مديرية المالية والمحاسبة	14
113	الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة	15
134	آليات تحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتوجات محل الدراسة	16

المقدمة العلمية

مقدمة

تعتبر محاسبة التكاليف من العلوم الاجتماعية بصفة عامة، والعلوم المحاسبية بصفة خاصة، كما تعد من العلوم الحديثة نسبياً، وقد برزت أهميتها وضرورتها منذ بداية الثورة الصناعية، مع ما لازمها من تعقد الأعمال وتضخمها واتساع حجم المؤسسات وانتشارها بحيث أصبح من الصعب أن يلم صاحب المؤسسة بكل جزئيات مؤسسته حيث دفعته تلك الحاجة إلى البحث عن طرق وأساليب وأنظمة محاسبية تعتمد على مجموعة من القواعد والمبادئ والفروض والسياسات التي يمكن أن يسترشد بها عند تحديد تكاليف الإنتاج والتكلفة النهائية للمنتوجات أو الخدمات، بقصد معرفة نتائج أعمال أنشطة مؤسسته من ربح أو خسارة .

تكتسي طرق محاسبة التكاليف أهمية بالغة للتحكم في التكاليف وتحسين فعالية التسيير، وتنبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف ودراسة هيكلتها وسلوكها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل، وإن الهدف الأساسي والأولي لأي مؤسسة كانت هو الحصول على الأرباح وتعظيم تلك الأرباح، فبدون تحقيق هذا الهدف فإنها لن تستطيع البقاء طويلاً، وتستطيع هذه المؤسسات تحقيق هذا الهدف عن طريق تحكمها في أنشطتها بحيث تعطي أفضل منتج وبأقل سعر، فعندما تكون المعلومات عن تكاليف المنتجات والأنشطة داخل المؤسسة محددة بشكل دقيق، توفر للمسيرين قاعدة صحيحة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض هذه التكاليف والتحكم فيها ومن ثم تستطيع المنافسة في السوق مع مثيلاتها من المؤسسات الأخرى.

1- الإشكالية:

وباعتبار أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تعاني من عدة مشاكل، أهمها عدم التحديد الدقيق للتكاليف والتحكم فيها، يمكن أن تتمحور إشكالتنا الرئيسية للدراسة حول السؤال الجوهرى كمايلي:

هل طرق التكاليف التقليدية أداة ملائمة وفعالة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات في المؤسسات الصناعية الجزائرية أم يجب على هذه الأخيرة التوجه نحو طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الوقت الراهن؟

لتوضيح الإشكالية الرئيسية للموضوع نطرح بعض الأسئلة الفرعية:

أ- هل المؤسسات الصناعية الجزائرية تطبق طرق محاسبة التكاليف في تحديد تكاليف منتجاتها؟؛

ب- هل تعتبر طرق التكاليف التقليدية أساساً ملائماً لتقييم دقيق لتكلفة المنتجات في المؤسسات الصناعية الجزائرية من خلال المؤسسة المدروسة؟؛

ت- هل ينتج عن تحميل التكاليف غير المباشرة بالطرق التقليدية قرارات خاطئة في المؤسسات الصناعية الجزائرية من خلال المؤسسة المدروسة وما هو اثر ذلك عليها؟؛

ث- هل يمكن للمؤسسة الجزائرية أن تطبق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من أجل تحديد تكاليفها تحديدها دقيقا والتحكم فيها من خلال المؤسسة المدروسة؟.

2- الفرضيات:

تدفع بنا هذه الأسئلة إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها، التي تأتي على النحو التالي:

أ- تطبيق طرق محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية ضرورة من ضروريات الوقت الحالي؛
ب- اعتماد المؤسسات الجزائرية طرق التكاليف التقليدية يؤثر على دقة تحديد تكاليف المنتجات لاعتبارها أداة قاصرة على تحميل التكاليف غير المباشرة في الوقت الحالي فاستعمالها يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة وبالتالي قد يهدد موقعها التنافسي؛

ت- تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من طرف المؤسسة الجزائرية يمكنها من تحديد تكاليفها تحديدا دقيقا بالإضافة إلى ذلك يمكنها من التحكم في تسييرها وتحقيق أهدافها كتخفيض التكاليف، ومواجهة المنافسين سواء المحليين أو الأجانب.

3- حدود الدراسة:

تمت الدراسة النظرية حول محاسبة التكاليف وطرق التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ؛

أما الدراسة الميدانية فقد تمت في مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية - ENICAB.BISKR -، ونظرا لضيق الوقت المخصص للدراسة الميدانية سوف تقتصر الدراسة على ثلاث أنواع من المنتجات فقط هم :

• الكابل نوع H03VH-2X0.5mm²

• الكابل نوع H05VVF2X1.5mm²

• الكابل نوع NYM-2X1.5mm²r.m

وفيما يخص دورة الدراسة تم اختيار الدور المحاسبية لشهر فيفري من سنة 2011.

4- مبررات اختيار الموضوع:

- تم اختيار هذا الموضوع بناء على عدة أسباب منها سببين جوهريين هما:
- اختصاصي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع؛
- قلة الدراسات حول موضوع طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بصفة عامة، وموضوع المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بصفة خاصة؛

- رغبة الباحث في توسيع معلوماته حول طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وأوجه المفاضلة بينهم.

5- أهداف الدراسة:

- هناك عدة أهداف نسعى لتحقيقها من خلال هذا البحث نذكر منها:
- التعرف على واقع طرق التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية ومدى الاهتمام بها وتطويرها ؛
- إبراز قصور طرق التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة؛
- إبراز كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ؛
- معرفة ما أضافته طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC عن طرق التكاليف التقليدية؛
- المساهمة في إثراء المكتبة بمرجع علمي باللغة الوطنية الرسمية في هذا المجال.

6-أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة كونها تبحث في طرق محاسبة التكاليف، من خلال المفاضلة بينهم، وفيما تقدمه للمؤسسات الصناعية الجزائرية من دقة في تحديد تكاليف منتجاتها ومعلومات كلفوية تكون أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة.

7- منهج البحث والأدوات المستخدمة:

يقصد الإمام بمختلف جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية الرئيسة واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة حاولنا استخدام مزيج من المناهج ففي الجانب النظري من البحث استخدمنا المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، أما في الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج التجريبي.

فيما يخص الوسائل وأدوات المستخدمة فإننا استعنا بمجموعة من الكتب العربية والأجنبية المتخصصة في مجال محاسبة التكاليف، بالإضافة إلى استخدام مقالات وأبحاث ودراسات عربية ومتخصصة في هذا المجال.

8- الدراسات السابقة:

الدراسات في هذا الموضوع بالنسبة للمقارنة تكاد تكون معدومة في حدود معرفة الباحث، أما فيما يخص طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC فهناك بعض الدراسات نذكر منها:

دراسة إبراهيم السحال أمير 2005- تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

في الصناعة الشركات الفلسطينية دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة- البحث عبارة عن الرسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل الجامعة الإسلامية غزة، توصل الباحث في دراسته إلى أن تكلفة المنتجات طبقاً لطريقة التكلفة على أساس الأنشطة تختلف عما هي عليه بالطرق التقليدية المتبعة، وهذا بدوره يؤدي إلى إعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط الرئيسية على وحدات التكلفة، مما أدى إلى اختلاف التكلفة المحددة

لكل منتج من المنتجات عن التكلفة المحددة في الطرق القديمة، وبالتالي يمكن الاعتماد على النتائج الجديدة، لطريقة التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية السليمة.

- فرزيزي إبراهيم 2006- دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) في تسيير تكاليف المؤسسة دراسة حالة مؤسسة صناعة الأواني النحاسية والتك الجزائر- البحث عبارة عن الرسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة المدرسة العليا للتجارة الجزائر، وتوصل الباحث في دراسته إلى إن تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة يحقق العديد من المزايا للمؤسسات عن طريق توفيره لمعلومات دقيقة عن التكاليف وإمكانية تحقيق تسيير فعال للتكاليف ومساهمته في تحقيق اعتبارات التطوير المستمر، بالإضافة إلى ضرورة إشراك جميع المستويات الإدارية في المؤسسة عند تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة لزيادة كفاءتها.
- دراسة أشرف عزمي مسعود أبو مغلي 2008- اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على مستشفيات العاصمة عمان- البحث عبارة عن الرسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا الأردن، حيث توصل الباحث في دراسته إلى قصور طرق التكاليف التقليدية على مواكبتها التطورات الحالية في القطاع محل الدراسة بالإضافة إلى إن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساهم في تخفيض التكلفة بشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية.

9- صعوبات الدراسة:

- يمكن تلخيص أهم الصعوبات التي تلقينها في النقاط التالية:
- بالرغم من كثرة المراجع التي تتحدث عن موضوع الدراسة على المستوى الدولي، خاصة باللغة الإنجليزية، إلا أنها تكاد تنعدم في المكتبات الجزائرية، خاصة الكتب الأولى التي تحدثت عن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC؛
- صعوبة إيجاد مؤسسة مستقبلية لإجراء دراسة الحالة، نظرا لعدم انتشار محاسبة التكاليف بشكل عام في المؤسسات الجزائرية؛
- قلة المعلومات المتوفرة في المؤسسة محل الدراسة حول التكاليف غير المباشرة بصفة عامة ومسببات التكلفة بشكل خاص؛
- عند إجراءنا لعملية المقارنة بين الطريقة المتبعة في المؤسسة وطريقة التكلفة على أساس الأنشطة وجدنا فرق في التكاليف غير المباشرة المستعملة بطريقة المؤسسة -والتي تعتبر نسبة مقدرة اعتباريا من التكاليف المباشرة والتي يتحكم فيها حسب السعر السائد في السوق للمنتجات- وطريقة التكلفة على أساس الأنشطة وهذا ما ينعكس بالسبب على دراستنا، فحاولنا إخراج التكاليف غير المباشرة الحقيقية، وعلى أساسها قمنا

بتطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة وعدلنا التكاليف غير المباشرة بطريقة المؤسسة وأجرينا عملية المقارنة.

- قصر المدة التي خصصت للدراسة الميدانية.

10- تقسيمات البحث:

الفصل الأول: والمعنون تحت عنوان "مدخل لمفاهيم محاسبة التكاليف والتكلفة" والذي يعتبر بمثابة فصل تمهيدي، بحيث خصص لدراسة عموميات حول محاسبة التكاليف وتم تناول فيه مختلف حيثياتها، ثم تليه التكاليف مفهومها وتصنيفاتها ومكوناتها، وفي الأخير تم التطرق إلى أنظمة محاسبة التكاليف وطرق تخفيض واحتساب التكاليف.

الفصل الثاني: والمعنون تحت عنوان "دراسة طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والمقارنة بينهما"، بحيث خصص لدراسة طرق التكاليف التقليدية تم عرض فيه مختلف طرق التكاليف للتقليدية و الاختلالات التي واجهتها، ثم تليه دراسة طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بحيث تم تناول فيه أساسيات هذه الطريقة والافتراضات والمقومات التي تقوم عليها وإجراءات تطبيقها ومن ثم تقييمها، وفي الأخير تم التطرق إلى المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وفيها تم تناول معايير الحكم نجاعة طرق محاسبة التكاليف وكذلك تم المقارنة بين الطرق من الناحية النظرية والتطبيقية بتناول مثال.

الفصل الثالث: خصص لإجراء دراسة ميدانية على مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية

- ENICAB.BISKR -، حيث تعرضنا لتقديم المؤسسة، ثم إلى الطريقة المطبقة في حساب تكاليفها، ومن ثم محاولة تطبيق طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة، ومقارنة نتائجها مع نتائج الطريقة المطبقة في المؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول

ملائق المفاهيم محاسبة التكاليف والتكلفة

مقدمة الفصل:

تعتبر محاسبة التكاليف أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، وقد ارتبط هذا الفرع في البداية بالمؤسسات الصناعية نظرا لطبيعة هذه المؤسسات وخصائصها، ولكن مع الانفتاح العالمي وزيادة حدة المنافسة وسعي إدارة المؤسسات في القطاعات المختلفة إلى تقليل وضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي، أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بفرع محاسبة التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالبيانات المختلفة اللازمة لتخطيط ورقابة التكاليف واستغلال موارد المؤسسة الاستغلال الأمثل.

يهدف هذا الفصل الذي يعتبر بمثابة مدخل وفصل تمهيدي لباقي الفصلين المواليين، بحيث نرى أنه من التقصير أن تكون دراستنا لطرق محاسبة التكاليف بدون الخوض في هذا الفصل ومن أجل الإلمام بحيثياته، بحيث سنتطرق فيه إلى إبراز المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف والتكلفة وتصنيفاتها والأساليب المستخدمة في تخفيضها، وطرق تحديد مختلف التكاليف التكلفة النهائية.

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

أصبحت محاسبة التكاليف أمراً ضرورياً وحيوياً لاستقرار المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة، وتتم هذه المحاسبة بقياس التكلفة بما يخدم أغراضاً معينة تساعد مسيري المؤسسة في أداء مختلف الوظائف التسييرية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة.

يهدف هذا المبحث إلى إبراز المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف وذلك من خلال عرض مايلي:

تعريف محاسبة التكاليف وأهدافها وأهميتها؛

المقومات التي تقوم عليها محاسبة التكاليف ووظائفها و مزاياها؛

أوجه الترابط بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية وكذلك أوجه الاختلاف والتشابه بينهما.

المطلب الأول: تعريف وأهداف وأهمية محاسبة التكاليف

إن هدف أي مؤسسة هو تحقيق الربح، وهذا يتم من خلال كون الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة تكون أكبر من التكاليف التي تتحملها خلال الفترة المالية، فالتكاليف إذن مفردة مهمة جدا ومن الواجب دراستها والاهتمام بها بدقة، لكونها تعتبر العنصر الرئيسي والذي يساهم في تحقيق الهدف من خلال استخدامها بشكل أمثل وبشكل اقتصادي، ومحاسبة التكاليف واحدة من العلوم التي تساعد إدارة المؤسسة على ذلك.

سنقوم في هذا المطلب بتقديم أهم تعريف محاسبة التكاليف وأهدافها وأهميتها.

الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف

لقد تعددت تعريفات محاسبة التكاليف بتعدد كتابها ووجهات نظرهم بسبب شموليتها من ناحية، ومواكبتها للتطورات من ناحية أخرى، لذا فإن تعدد التعاريف يرجع إلى رغبة كل كاتب في إبراز بعض النواحي، وفي حقيقة الأمر هم يتفقون جميعاً من حيث الدور، وفي هذا الصدد سنحاول عرض أهم التعاريف كما يلي:

"هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذي أو على المستوى الإداري، وتعتبر محاسبة التكاليف أداة ضرورية للتسيير للمؤسسات."¹

محاسبة التكاليف هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال.²

¹ دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، دار البعث، قسنطينة، الجزائر، 1988، ص8.

² A.Rappin, et J.Poly, *Comptabilité Analytique d'exploitation*, DUNOD, Paris, France, 1996, P10.

"تعد محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة، و أهميتها تكمن في كونها تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية والتي تتسم بالصحة والدقة والملائمة والتوقيت المناسب وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها المختلفة بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية."¹

"عبارة عن طرق وأساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركاتها، في ضوء مجموعة قواعد ومبادئ متعارف عليها للتسجيل والتبويب والتحليل والتحميل... (تشغيل النظام) بهدف تقديم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد الإدارة في تحقيق القياس والرقابة واتخاذ القرارات (مخرجات النظام)."²

"هي عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء."³

محاسبة التكاليف هي تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، بهدف تحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية.⁴

من العرض المتقدم نرى أن جميع التعاريف تتفق على أن محاسبة التكاليف هي عبارة عن تقنيات أو طرق وأساليب تستخدم في المعالجة بهدف تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها، ومساعدة الإدارة في التخطيط، والرقابة على التكاليف، وكذلك مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، لتحقيق الأهداف المنتظرة من المؤسسة بأعلى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية.

الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

يجب ألا ننظر لمحاسبة التكاليف من المنظور الضيق، على أنها أداة لحساب ودراسة التكاليف والتكلفة النهائية، فهي أوسع وأشمل من ذلك، بحيث تمد الإدارة بكل المعلومات اللازمة لنشاط ما، وهذا قصد متابعته والتعرف على نقاط القوة والعمل على ديمومتها والحد أو القضاء على نقاط الضعف؛ لقد تعددت أهداف محاسبة التكاليف حسب وجهة نظر كل باحث، و بالإشارة إلى تعريف محاسبة التكاليف السابق يمكن ذكر أهمها:

أولاً: تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها

يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهمة التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف ويمكن تجزئة هذا الهدف إلى النقاط التالية:⁵

¹ معالم سعد، دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية ENICAB، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير فرع تسيير المؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2005، ص 09.

² جمعة أحمد خليل، وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص 04.

³ جمعة الربيعي كمال حسن، وسعدوني مهدي الساقى، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 16.

⁴ Sahraoui Ali, *Comptabilité de gestion*, Berti Edition, Alger, 2004, P9.

⁵ جمعة الربيعي كمال حسن، وآخرون، مرجع سابق، ص 17.

1- تحديد كلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى؛

2- تحديد كلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية؛

3- مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.

ثانياً: مساعدة الإدارة على التخطيط

تحتاج عملية تخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة، وتوفر محاسبة التكاليف هذه التقديرات للتكاليف من خلال ما يعرف باسم الموازنات التقديرية.¹

بحيث يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي جميع نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة مقبلة، كما أنها أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمؤسسة ككل أو للوحدات الإدارية فيها.²

ثالثاً: الرقابة على عناصر التكلفة

تعتبر الرقابة على عناصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وعملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها.

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف المهمة في حالة وضع الموازنات، حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة، فإذا ما حدث انحراف كبير عن الموازنة فيتم إبلاغ الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة.³

رابعاً: المساعدة على اتخاذ القرارات

تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ القرارات، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها مايلي:⁴

1- تحديد العلاقة بين التكلفة - الحجم - الربح؛

2- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به؛

¹ حسين على حسين أحمد، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003، ص 09.

² محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونماذج مقترحة للقياس-، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009، ص 21.

³ فلاح سلامة المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 17.

⁴ فلاح سلامة المطارنة غسان، مرجع سابق، ص ص 17، 18.

3- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛

4- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة؛

5- التوسع في خط إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد؛

6- البيع للأسواق المحلية أو الخارجية .

تعتبر المشاكل السالفة الذكر بعضا من المشاكل التي تواجه الإدارة، والتي لا يمكن لها اتخاذ القرار بخصوصها دون الرجوع إلى البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف.

الفرع الثالث: أهمية محاسبة التكاليف

إذا كان تواجد نظام للمحاسبة المالية في أي مؤسسة من المؤسسات يعد أمرا إلزاميا بحكم القانون، فإن الأمر يختلف بالنسبة لتواجد نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسة¹، الذي يبقى أمرا اختياريا يتوقف على مدى تقدير إدارة المؤسسة بأهمية وجود هذا النظام فيها .

إن الحديث السابق كان صحيحا و مقبولا في وقت لم تصل فيه التطورات و التغيرات في بيئة الأعمال إلى قمة الإثارة، مما أدى إلى ظهور أفكار ومفاهيم إدارية جديدة جعلت وجود نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ضرورة لا مفر منها²، وذلك نظرا لتزايد أهميته في الوقت الحاضر وتساعد الدور الذي يمكن أن يؤديه في المؤسسات الاقتصادية، إذ تعتمد عليه الإدارة في توفير البيانات و المعلومات اللازمة للعملية الإدارية، سواء في مجال التخطيط أو مجال الرقابة أو اتخاذ القرارات حتى تستطيع المؤسسة البقاء في السوق والاستمرار في المنافسة ورفع معدلات الربحية التي تحققها .

المطلب الثاني: مقومات ووظائف ومزايا محاسبة التكاليف

سنقوم في هذا المطلب بعرض مقومات و وظائف ومزايا محاسبة التكاليف.

الفرع الأول: مقومات محاسبة التكاليف

تتنفق معظم الادبيات المحاسبة، على أن هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها أي نظام محاسبة للتكاليف يمكن أن يؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة، ولهذه المقومات شروط يجب مراعاتها وهي كالتالي³:

* البساطة والوضوح 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 من أجله.

وبعد توفر الشروط المفروضة أعلاه يمكن تلخيص هذه المقومات بما يلي⁴:

¹J.M. Auriac H.Bougault, l'économie d'entreprise 2^{ème} édition, Editions castella , paris, France, 1994, p 54.

² نور أحمد، وحسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 22 .

³ الأخرس عاطف، والمهنيي إيمان، وحمودة سمير والجعبري، أحمد، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 30.

⁴ محمد هديب عمر، مرجع سابق، ص 21.

أولاً: تحديد مجموعة مستندية ودفترية سليمة

حيث أن تصميم المستندات ومجموعتها الدفترية ودورها من المقومات الأساسية لأي نظام سليم للتكاليف باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف، لغرض تسجيلها وتبويبها والرقابة عليها، ولا شك أن لكل عنصر من عناصر التكلفة الثلاثة (تكلفة المواد، وتكلفة اليد العاملة، وتكاليف الخرى) دورة مستندية خاصة به، يتم من خلالها حصر تكلفة كل عنصر منها، تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة، التي استفادت منها، ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج هذه الوحدات.¹

يقصد بالمجموعة المستندية كل الوثائق التي تم إعدادها داخل المؤسسة أو تم الحصول عليها من طرف متعاملها، وهي بذلك تكون المصدر الأول للبيانات والتي تحدد نوعية مدخلات نظام التكاليف.

كما أنه يقصد بالمجموعة الدفترية مجموعة السجلات والدفاتر التحليلية التي تحتفظ بها المؤسسة وتستطيع من خلال استخدامها القيام بالوظائف المختلفة الملقاة على عاتق محاسب التكاليف، وتعتبر الدفاتر الحلقة الوسيطة بين المستندات التي تنقل البيانات وبين التقارير التي تقدم من المعلومات ما يفسر مدلول الأحداث التي وقعت خلال فترة زمنية محددة لتحديد مجموعة دفترية ومستندية سليمة.²

ثانياً: تحديد أساس قياس التكلفة

هذا الأساس لا يقل أهمية وضرورة عن غيره من الأسس والأركان اللازمة لتصميم أي نظام للتكاليف، حيث يتم اعتماد أحد الطرق في قياس التكلفة ويكون اعتماد هذه الطرق وفقاً للظروف المناسبة المؤسسة، فقد تكون هذه الطرق إما طرقاً تقليدية أو حديثة.*

ثالثاً: تحديد دليل التكاليف

يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل حساب أو كل بنوقهٍ لمخاضاً به، ويمثل دليل التكاليف في الشركات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات، (مراكز التكلفة، ووحدات النشاط، وعناصر التكاليف)، ويقصد المحاسبون عادةً من استخدامهم لمصطلح دليل التكاليف عدة أدلة وليس دليلاً واحداً، ومن هذه الأدلة³

¹ محمد هديب عمر، مرجع سابق، ص21.

² ابوشنف شادي صبحي، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص38.

* سيتم التعرض لهذه الطرق في المبحث الثالث من الفصل الأول، وبشيء من التفصيل في الفصل الثاني .

³ ابوشنف شادي صبحي، مرجع سابق، ص ص38، 39 .

1- دليل المراكز:

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

2- دليل الوحدات:

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

3- دليل العناصر:

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

رابعا: تحديد فترة التكلفة

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

هذه الفترة يتم فيها حصر التكاليف على أساسها وتوزيعها على مراكز التكلفة المختلفة لقياس تكلفة الإنتاج خاصة لأن فترات احتساب عناصر التكاليف مختلفة.¹

تتوقف فترة التكاليف على عوامل عدة، أهمها: موسمية الإنتاج، وطرق الاستغلال، والسنة الضريبية، وموعد توزيع الأرباح، وأخيرا تكلفة العمل الذي يتطلب أفعال الحسابات وتجميعها لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية.² عادة ما تتطابق فترة التكاليف مع دورة الإنتاج منذ البداية بالإنتاج وحتى يصبح المنتج تاما ولا يفضل أن تكون فترة التكاليف أقصر من المدة اللازمة لإتمام المنتج.³

خامسا: تقارير التكاليف

يتكون نظام محاسبة التكاليف كغيره من الأنظمة من ثلاثة أركان رئيسية وهي المدخلات، المعالجة والتشغيل، المخرجات، ويتم تجهيز مخرجات نظام التكاليف من خلال تقارير تقدم لإدارة المؤسسة، ويجب

¹ الأخرس عاطف، وآخرون، مرجع سابق، ص 31.

² محمد هديب، مرجع سابق، ص 21.

³ الأخرس عاطف، وآخرون، مرجع سابق، ص 32.

تصميم مجموعة من التقارير التي تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام التكاليف، وهناك ثلاثة أنواع من التقارير تتناسب مع أهداف محاسبة التكاليف وهي¹:

1- تقارير (قوائم) لقياس التكاليف الفعلية:

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

2- تقارير رقابية:

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

3- تقارير ترشيد اتخاذ القرارات:

تهدف هذه التقارير إلى تقديم البيانات التي تساعد الإدارة في المفاضلة بين البدائل المختلفة واتخاذ القرارات المناسبة.

الفرع الثالث: وظائف محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف نذكر منها:

أولاً: الوظيفية التسجيلية

يعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.²

ثانياً: الوظيفية التحليلية

يتم من خلال هذه الوظيفة تحليل البيانات التكاليفية التي وقعت في المؤسسة فعلاً وتصنيفها وربطها بمنتج معين أو أمر إنتاج معين أو مرحلة معينة أو قسم معين.³

ثالثاً: الوظيفة الرقابية

تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً لكل عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة أو غير ملائمة وتبحث عن أسباب هذه الانحرافات وتحليلها ودراساتها ثم رفع النتائج إلى الجهات المختصة للحد من الانحرافات.⁴

¹ ابوشنف شادي صبحي، مرجع سابق، ص38.

² الأخرس عاطف، وآخرون، مرجع سابق، ص 14.

³ الأخرس عاطف، وآخرون، مرجع سابق، ص 14.

⁴ يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 24.

رابعاً: الوظيفة الإخبارية

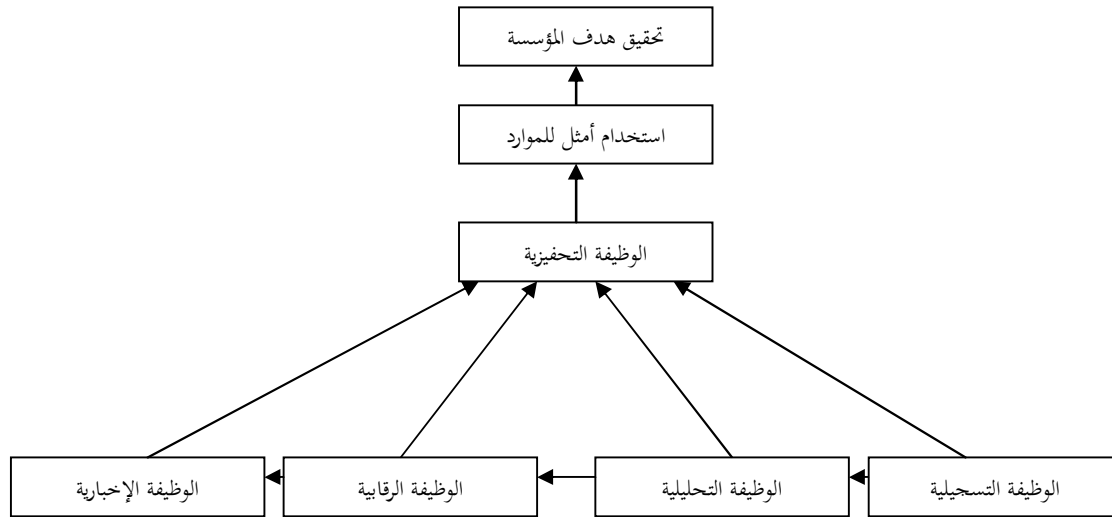
ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها، تخبر الإدارة بهذه النتائج وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.¹

خامساً: الوظيفة التحفيزية

تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع للأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي، هذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.²

يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 01: يوضح وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع،

عمان، الأردن، 2006، ص 24.

يتضح من الشكل أعلاه أن وظائف محاسبة التكاليف متكاملة وبتكاملها تعمل على الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة وبالتالي تحقق أهداف المؤسسة.

1 يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص 25، 24.

2 يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص 25.

الفرع الثالث: مزايا محاسبة التكاليف

تكمن مزايا محاسبة التكاليف في النقاط المتعددة التالية¹:

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

ثانياً- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة؛

ثالثاً- تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات؛

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

خامساً- تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة؛

سادساً- تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة؛

سابعاً- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

المطلب الثالث: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف، والمحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية

تحتاج المؤسسة في تسييرها إلى معلومات مالية وأخرى غير مالية تساعد على تحليل ومعالجة المشاكل بتخفيض درجة عدم التأكد، وغالبا ما توفر المحاسبة الكثير من هذه المعلومات الضرورية، وذلك في شكلين رئيسين هما: المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية، كما تعد محاسبة التكاليف جسرا ممتدا بين الاثنتين، سنقوم في هذا المطلب بالمقارنة بين كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، والعلاقة بين محاسبة التكاليف المالية والمحاسبة الإدارية.

الفرع الأول: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية

سنقوم في هذا الفرع بمقارنة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية من خلال ذكر العلاقة وأوجه التشابه والاختلاف بينهما، ونريد أن نوضح أنه في أغلب الأحيان يخلط الكثير بين أوجه التشابه والعلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، فنقصد بالعلاقة الترابط أي ما تقدمه كل من المحابستين الطرف الآخر، أما التشابه فنقصد به التناظر بينهما .

أولاً: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، حيث أن المحاسبة المالية هي أول فروع علم المحاسبة ظهوره ومن البديهي أن تكون محاسبة التكاليف استقلت عن المحاسبة المالية لعدم قدرة المحاسبة المالية على توفير معلومات عن كل سلعة أو مرحلة إنتاجية، وكذلك يتيح وجود نظام محاسبة تكاليف مستقل توفير معلومات

¹ فلاح سلامة المطارنة غسان، مرجع سابق، ص ص 18، 19.

ضرورة تساعد في اتخاذ القرارات والمساعدة في ترشيد تلك القرارات، إضافة إلى أن وجود هذا النظام يوفر معلومات وافية لكل مستوى إداري مما يساعده في تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية.¹

فبما أن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية، فهما متكاملتان، إذ توفر كل منهما معلومات قد تحتاجها الأخرى، فمن هنا يمكن ذكر أهم أوجه الترابط من خلال النقاط التالية:

1- تعتبر محاسبة التكاليف امتدادا للمحاسبة المالية حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات التفصيلية الهامة التي تظهر في الحسابات الختامية في المحاسبة المالية مثل تكلفة الإنتاج التام أي أن هناك تعاونا منظما بينهما في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.²

2- تقوم المحاسبة المالية بتزويد محاسبة التكاليف ببعض البيانات الهامة مثل ثمن المواد المشتراة وأجور العمال المدفوعة وتكلفة الموجودات الثابتة والمصروفات الأخرى، وجميع هذه العمليات تثبت أولا في الدفاتر المالية ثم يتم تحليلها في دفاتر التكاليف؛³

3- سيشارك المحاسب المالي مع محاسب التكاليف في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لحاجة كل منهما لبيانات موجودة لدى الآخر؛⁴

4- تقوم المحاسبة المالية بتقديم وتوفير بيانات لمحاسبة التكاليف لمساعدتها في قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، ومنها قيمة شراء الأصول الثابتة وطرق استهلاكها وتحديد الأجور... الخ؛

5- لا بد من وجود نظام للتكاليف يعمل جنبا إلى جنب مع المحاسبة المالية حيث لا يستطيع نظام المحاسبة المالية منفردا أن يؤدي الغرض من إعداد الحسابات الختامية ونتائج أعمال المؤسسة؛⁵

6- يتعاون كلا النوعين في تحقيق الرقابة، وذلك عن طريق مقارنة البيانات التفصيلية في محاسبة التكاليف بالأرقام الإجمالية التي أظهرتها المحاسبة المالية.

¹ محمد العناتي رضوان، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 18.

² الأخرس عاطف، وآخرون، مرجع سابق، ص 17.

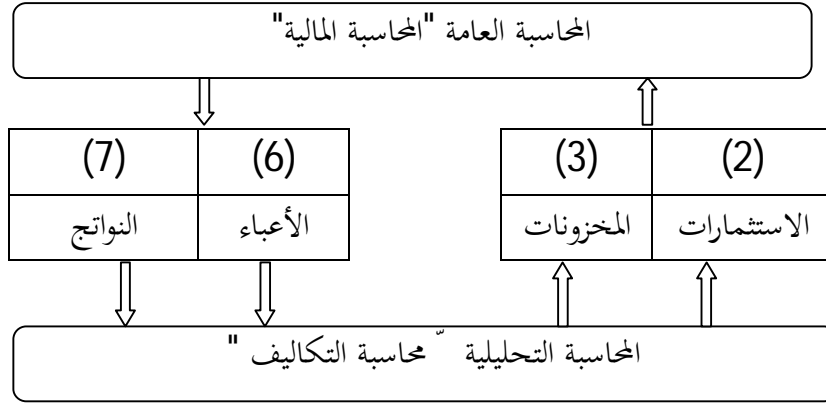
³ الأخرس عاطف، وآخرون، مرجع سابق، ص 17.

⁴ الأخرس عاطف، وآخرون، مرجع سابق، ص 17.

⁵ عبد الناصر إبراهيم نور، وعليان، الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 19.

ويمكن إيضاح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 02: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية



المصدر: جرادى عيسى، محاسبة التكاليف - دروس نظرية -، دار الشهاب، باتنة، الجزائر، بدون تاريخ، ص 08.

يتضح من الشكل أعلاه، أن العلاقة المتبادلة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية تكمن في أن كل منهما تزود الأخرى بالمعلومات، حيث أن المحاسبة المالية تزود محاسبة التكاليف بجزء من المداخلات الأولية والمتمثلة في الأعباء والنواتج، أما محاسبة التكاليف تزود المحاسبة المالية بتكلفة كل من المخزونات وبعض عناصر التثبيتات "الاستثمارات"

ثانيا: أوجه التشابه

- 1- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تعتمد على مصادر تسجيل واحدة من مستندات ووثائق، لذلك فإن النتائج الفعلية بينهما تكون متطابقة؛¹
- 2- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تتعامل مع بيانات فعلية تاريخية عن نشاط المؤسسة مع ملاحظة أن محاسبة التكاليف تتجاوز البيانات الفعلية التاريخية في مجالات معينة لتتعامل مع تقديرات مستقبلية؛²
- 3- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تحقق الرقابة عن عمليات المؤسسة وتظهر النتائج الفعلية لنشاطها، مع ملاحظة المحاسبة المالية تظهر هذه النتائج بصورة إجمالية، بينما تظهر محاسبة التكاليف بصورة تحليلية تفصيلية؛³
- 4- تطبق كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات؛⁴

¹ جمعة الربيعي كمال حسن، وآخرون، مرجع سابق، ص 20.

² جمعة الربيعي كمال حسن، وآخرون، مرجع سابق، ص 20.

³ جمعة الربيعي كمال حسن، وآخرون، مرجع سابق، ص 20.

⁴ الأخرس عاطف، وآخرون، مرجع سابق، ص 18.

- 5- تحدد كل منهما فترة زمنية تستخدمها للقياس؛¹
- 6- يعتبر نظاما المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف نظامين فرعيين لنظام المعلومات المحاسبي الشامل ولذلك فكل منهما يعتمد على نظام المعلومات المحاسبية الذي يفرض متطلبات النظامين؛
- 7- تركز كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بشدة على تقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وذلك على اختلاف متخذي هذه القرارات من داخل أو خارج المؤسسة، ولكن الحاجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة واحدة في الحالتين؛²
- 8- كلاهما يوفر تقارير وقوائم مالية .

ثالثا: أوجه الاختلاف

كما رأينا سابقا أن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية، فهما متكاملتان، إذ توفر كل منهما معلومات قد تحتاجها الأخرى، وهما يتشابهان في بعض النقاط، لكن هذا الترابط والتشابه لم يمنع من وجود بعض أوجه الاختلاف بينهما، ويمكن تلخيص أهم هذه الاختلافات من عدة زوايا كما يلي³:

1- الالتزام بالمعايير:

يلتزم المحاسب المالي بتطبيق المعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، فهذه المعايير تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية في النواحي التي تغطيها، وهذا يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية المنشورة ومن ثم زيادة فائدتها، أما في محاسبة التكاليف فهذه المعايير غير موجودة، فكل مؤسسة تحدد محتوى وشكل تقاريرها وطبيعة نشاطها واحتياجات قراراتها.

2- تنميط المصطلحات:

ترتب عن العنصر السابق أن أصبح الكثير من مصطلحات المحاسبة المالية مصطلحات نمطية مثل: الميزانية، والأصول المتداولة، والأصول الثابتة، وهذا بفضل تكرار استخدام هذه المصطلحات في التقارير المحاسبية المنشورة، لكن هذا التنميط غير شائع بين مصطلحات محاسبة التكاليف، فمثلا يمكن استخدام الأعباء الصناعية غير المباشرة والأعباء الصناعية الإضافية للدلالة عن نفس الشيء.

3- الإلزامية:

تتطلب قوانين غالبية الدول أن تمسك المؤسسات محاسبة مالية، كما هو الحال في الجزائر حيث يلزم القانون المؤسسات بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي، وعلى الجانب الآخر لا تعتبر محاسبة التكاليف

¹ الأخرس عاطف، وآخرون، مرجع سابق، ص 18.

² ري اتش جارسون واريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة عصام الدين زايد، محمد، مراجعة احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2002، ص 25.

³ تيسير محمد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص ص 7، 9.

الفصل الأول: مدخل لمفاهيم محاسبة التكاليف والتكلفة

إجبارية على هذه المؤسسات، وبالتالي فإن استخدامها يتوقف على شعور الإدارة بأهمية المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف وعلى كفاءتها في توفير المعلومات اللازمة.

4- نوع المعلومات:

تقوم المحاسبة المالية بتقديم معلومات مالية تاريخية، وتتصف بالدقة الموضوعية، بخلاف محاسبة التكاليف، فهذه الأخيرة تقدم معلومات مالية وكمية، ويمكنها أن تكون إما تاريخية تتعلق بالماضي أو تقديرية تتعلق بالمستقبل، وهي كذلك لا تمتاز بنفس الدقة (فيما يتعلق بالتكاليف) التي تميز معلومات المحاسبة المالية، إذ معلوماتها تقريبية في أغلب الأحيان.

5- موضوع التقرير:

تعطي تقارير المحاسبة المالية المؤسسة كوحدة واحدة، ولكن لا يمكن استخدامها في تقييم أداء الأقسام المختلفة التي تتكون منها هذه المؤسسة، وعلى الجانب الآخر تقوم محاسبة التكاليف بإعداد تقارير تتعلق بعضها بالإدارات التشغيلية (التنفيذية) والبعض الآخر يخص الإدارة العليا، وعادة ما تكون تقارير محاسبة التكاليف أكثر دورية من تقارير المحاسبة المالية التي تكون في الغالب سنوية.

ويمكن عرض أهم الاختلافات بين محاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في الجدول التالي:

الجدول رقم 011: يوضح المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية	معيار المقارنة
اختيارية	إجبارية	بالنظر إلى القانون
تفصيلية	شاملة	بالنظر إلى المؤسسة
الحاضر والمستقبل	الماضي	المدى
داخلية	خارجية	طبيعة التدفقات
اقتصادية	مالية	الأهداف
مرنة ومتطورة	ثابتة ومعيارية	القواعد
كل المسؤولين	الإدارة والخارج	المستعملون
سريعة تقريبية	مضبوطة وقطعية	طبيعة المعلومات

المصدر: JAQUESMARGERIN, Bases de la comptabilité analytique, Edition, d'organisation, France, 1988, p 30.

الفرع الثاني: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

يرى البعض أنه يتعدى التمييز بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، ويرى أنهما مترادفتان وتسمية لمسمى واحد، فالمحاسبة الإدارية هي عبارة عن تطور لمحاسبة التكاليف، ويرى آخرون أن كلا منهما يخدم جهة واحدة هي الإدارة، أي أن محاسبة التكاليف مجال فرعي من مجالات المحاسبة الإدارية، ومن هذا المنطلق سنقوم في هذا الفرع بمقارنة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة الإدارية من خلال ذكر العلاقة وأوجه التشابه والاختلاف بينهما.

أولاً: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

إن كان الخط الوهمي الفاصل بين المحاسبة المالية وباقي فروع المعرفة المحاسبية يمكن تحيُّله، فإن الفواصل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي في حقيقتها أدوات تلاحم وتكامل وتوافق تجعل من الصعب - إن لم يكن من المستحيل - الفصل بينهما.¹

إن مخرجات محاسبة التكاليف هي جزء من مدخلات المحاسبة الإدارية المتمثل بالمعلومات التي تقدمها والتي تساعد في اتخاذ مجموعة من القرارات الإدارية، قرارات التسعير، تحديد مستويات الإنتاج أو البدء بمنتج جديد وإلغاء منتج قديم.²

نتيجة لذلك، يمكن القول إن نطاق اهتمام كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هو بالضرورة اهتمام وتداخل، ومن ثم فهما يعملان على تحقيق أهدافهما بتكامل وتوافق وانسجام وليس بتنازع أو تعارض.³

ثانياً: أوجه التشابه

كان الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة منها التسعير، قياس هامش الربح، تقييم المخزون وغيرها، من ثم تطورت هذه الأهداف لتشمل قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات والبيانات الملائمة والمفيدة للإدارة مساعدة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية، وهو نفس الهدف الذي ترمي إليه المحاسبة الإدارية وتوفير البيانات والمعلومات الملائمة والمفيدة من أجله.⁴

يمكن القول أن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يتشابهان من ناحية الهدف وهو خدمة الإدارة كذلك في أن بيانات التكاليف عنصر مشترك بينهما، ويختلفان من ناحية النطاق حيث تتعامل المحاسبة الإدارية مع البيانات والأرقام على نطاق أوسع من محاسبة التكاليف.

¹ مرعي عبد الحفي، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، مصر، 1999، ص ص 25، 24.

² يحيى الكركي إسماعيل، حبش الطعمة، وعبد الوهاب، ووليد محمد، عبد القادر، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 30.

³ جوزيف كحالة جبريل، وحلوة حنان رضوان، المحاسبة الإدارية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص 28.

⁴ فلاح سلامة المطارنة غسان، مرجع سابق، ص 22.

ثالثا: أوجه الاختلاف

كما رأينا سابقا أن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي في حقيقتها أدوات تلاحم وتكامل وتوافق تجعل من الصعب - إن لم يكن من المستحيل - الفصل بينهما، لكن هذا الترابط والتشابه لم يمنع من وجود بعض أوجه الاختلاف بينهما، ويمكن ذكر أهم بعض هذه الاختلافات في النقاط التالية :

- 1- إن مواضيع اهتمام المحاسبة الإدارية تتميز بأنها في معظمها تتعلق بظروف وأحداث مستقبلية قد تترامى حدودها الزمنية لما يسمى بالمدى الطويل؛¹ بينما محاسبة التكاليف تجمع بين أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحقائقه والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب.²
 - 2- ينحصر نطاق محاسبة التكاليف في البيانات والمعلومات التكاليفية وينصب على عناصر التكاليف المباشرة، ولا تمتد محاسبة التكاليف خارج هذا النطاق مطلقا، أما نطاق المحاسبة الإدارية فإنه يمتد ليشمل جميع مجالات النشاط ويتلمس جميع العمليات، وبالتالي يشمل نطاق المحاسبة الإدارية - إلى جانب عناصر - كل الإيرادات والأرباح والتدفقات النقدية والتكوين الرأسمالي وحقوق الملكية وحق الغير ومصادر الأموال واستخداماتها...³
 - 3- يدخل في نطاق المحاسبة الإدارية موضوعات لا تتناولها محاسبة التكاليف، مثل محاسبة المسؤوليات وتقييم الأداء ومؤثراته وقرارات التشكيلية المثلى للمنتجات وقرارات متعلقة بـ (أسعار المنافسين، أثر السعر المقترح على المنتجات البديلة... إلخ) وغيرها .
 - 4- إن محاسبة التكاليف يحددها وقت معين ألا وهو الفترة التكاليفية، أما المحاسبة الإدارية لا تحددها فترة معينة.
 - 5- إن محاسبة التكاليف تتميز وتتسم بدرجة كبيرة من الدقة والموضوعية وخاصة عند حصر المخزون، أما المحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ وتكون أقل دقة من محاسبة التكاليف.
- إذا مما تم عرضه من خلال العلاقة وأوجه التشابه والاختلاف نستطيع القول أن المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف ليسا مترادفين، وليسا تسميتين لمسمى واحد، ولكنهما في نفس الوقت ليسا مستقلين بشكل كامل حيث أن بيانات التكاليف عنصر مشترك في كليهما ولكن لكل منهما نطاق مختلف.

الفرع الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية

إن المحاسبة المالية تنصب أساسا على أحداث ووقائع الماضي، حيث إن الحقائق معروفة والرؤى تامة ومنجزة ومحققة، أما علاقتها بأحداث ووقائع الحاضر فمازالت غير واضحة المعالم، ومن ثم فمازالت حدودها بالنسبة لأحداث ووقائع الحاضر قابلة للتغير، أما محاسبة التكاليف فتتصب على أحداث وقائع الماضي

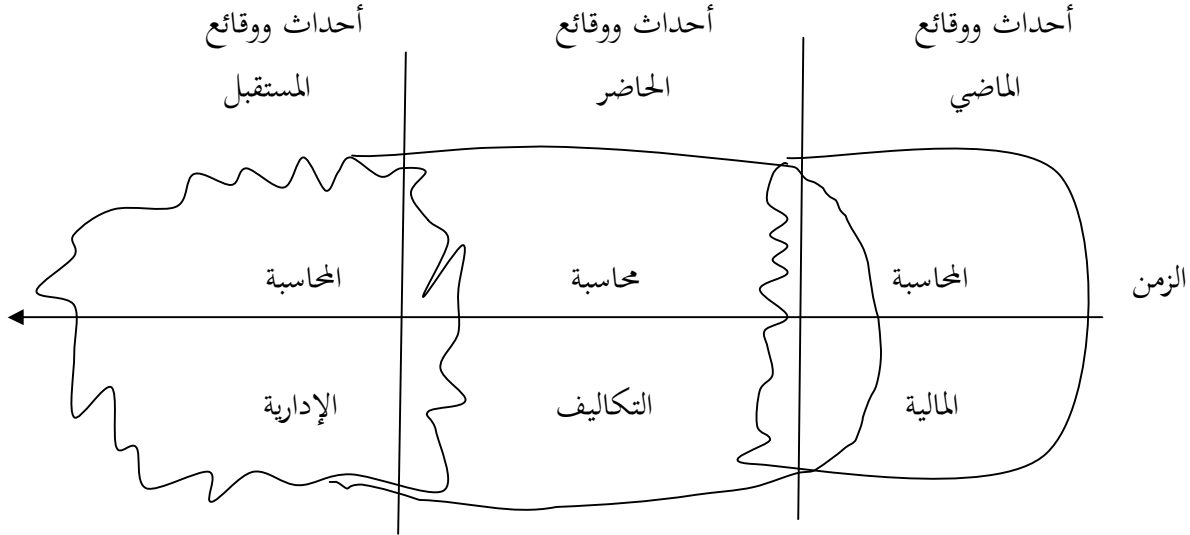
¹ مرعي عبد الحفي، مرجع سابق، ص ص 24، 25.

² فلاح سلامة المطارنة غسان، مرجع سابق، ص 22.

³ جوزيف جبريل، وآخرون، مرجع سابق، ص 29.

والحاضر، كما أنها تتعامل مع بعض أحداث ومتغيرات المستقبل المتوقع والمنتظر، والمحاسبة الإدارية تنصب على متغيرات ومكونات المستقبل كما توفرها المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف مع وقائع وأحداث الحاضر فحدودها من حيث منطلق الحاضر ومدى المستقبل متغيرة حسب طبيعة المهمة أو القرار الذي نرمي هي إلى خدمته.¹ ويمكن إيضاح ما سبق من خلال المخطط التالي:

الشكل رقم 03: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية



المصدر: فلاح سلامة المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 22.

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

تعد التكلفة من بين المعلومات المهمة في التسيير، والتي يجب على المسير أن يكون على دراية تامة بها، بشكل دائم ومستمر، ويوليها الأهمية ويتبع مسارها، وذلك لأهميتها في اتخاذ القرارات التي قد تكون سببا في بقاء أو زوال المؤسسة ككل، ففي هذا المبحث سنقوم بعرض مفاهيم أساسية حول الأعباء والتكاليف كمطلب أول، و التكلفة النهائية مفهومها ومكوناتها كمطلب ثان، وتصنيف وتبويب التكاليف كمطلب ثالث.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المصاريف والأعباء والتكاليف

قد يتجاهل البعض التمييز بين المصاريف والأعباء والتكاليف بسبب العوامل المشتركة بينهما، إلا انه في الحقيقة لها أهمية في التمييز بينهم بحيث تتفاوت أهمية هذه المفاهيم من حيث مدلولها، ومن حيث طبيعة ماتعبر عنه في ضوء ظروف استخدامها، ففي هذا الصدد ارتأينا أن نوضح هذه المفاهيم كما يلي:

¹ فلاح سلامة المطارنة غسان، مرجع سابق، ص 22.

الفرع الأول: مفهوم المصاريف

يعرف المصروف على أنه، "عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج للنقود، والمصروف يقابل الإيراد الذي يعتبر تحصيلًا، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكنًا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل، نظرًا لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقدًا أو بالعكس بالنسبة للإيرادات."¹

كما تعرف المصاريف أيضًا أنها نفقات مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع، مواد أو خدمات"².

نستنتج من التعريفين السابقين على أن المصروف يركز على ثلاث ميزات أساسية يتميز بها عن غيره من المفاهيم المشابهة الأخرى، الميزة الأولى هي عملية الخروج الحقيقية للنقود، أما الميزة الثانية فهي مقابله للإيراد، والميزة الثالثة هي الصفة المادية.

الفرع الثاني: مفهوم الأعباء

تعرف الأعباء على أنها "جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها، وهي عادة قيم حسابية فقط، يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات و الخدمات."³

من خلال عرض المفاهيم المتعلقة بالمصاريف والأعباء نستطيع أن نميز بينهما على أن المصاريف تتصف بالصفة المادية بينما الأعباء تتصف بالصفة غير المادية، وأن المصاريف يقابلها إيراد والأعباء يقابلها الناتج.

الفرع الثالث: مفهوم التكاليف

تختلف وجهة نظرة الباحثين في التكلفة، فمنهم من ينظر إليها من زاوية محاسبية بحتة، ومنهم من يضيف عليها الصبغة الاقتصادية، هذا الاختلاف أنتج تعددًا في التعاريف المعطاة لها والتي سنورد بعضها منها كما يلي:

أولاً: تعرف التكلفة من الناحية الاقتصادية

تعددت تعريفات التكلفة من الناحية الاقتصادية وسنورد أهمها كما يلي:

"التكلفة هي تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول تم استلامها فعلاً ومن ثم يتم الحصول على منافع منها في الحاضر والمستقبل."⁴

¹ دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص13.

² أوكيل سعيد، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991، ص8.

³ أوكيل سعيد، مرجع سابق، ص8.

⁴ عبد المنعم مبارك صلاح الدين، وعطية عبد الحي مرعي، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008، ص9.

"يقصد بالتكلفة قيمة الموارد التي تم التضحية بها من أجل الحصول على سلع أو خدمات، لاستخدامها في تحقيق أهداف المؤسسة." ¹

"التكلفة هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية؛ أي استنفاد الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل." ²

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن مفهوم التكلفة يحكمه عاملان أساسيان هما التضحية والمنفعة، فتعتبر المنفعة مقدار ما تحصل عليه المؤسسة من موارد اقتصادية سواء كانت مادية أو معنوية، وقد تستنفد هذه المنفعة في الحاضر أو المستقبل، من أجل تحقيق هدف يخدم المؤسسة.

أما التضحية فهي "التنازل عن شيء أو فقدته أو إضاعته، ويلزم أن يكون الشيء المضحي به ذا قيمة اقتصادية من وجهة نظر القائم بالتضحية والمستفيد منها في نفس الوقت" ³، فالتضحية يجب أن تكون ذات قيمة اقتصادية والمتمثلة في المنفعة، مقابل موارد اقتصادية تدفع حالياً أو في المستقبل، وكذلك يجب أن يكون للمؤسسة حرية الاختيار فيها.

فمن خلال المفهوم الاقتصادي للتكلفة نجد له ارتباطاً بعدة مفاهيم أخرى والمتمثلة في المصاريف والخسارة والأصل، فقبل إيضاح هذه المفاهيم تجدر بنا الإشارة إلى صنفين من التكلفة التي ترتبط بهذه المفاهيم ⁴:

- تكلفة غير مستنفذة: وهي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة و لم تستنفد بعد و لذلك تعتبر أصولاً لدى المؤسسة.

- تكلفة مستنفذة: وهي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة و استنفدتها خلال الفترة

¹ حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة نظري مع حالات تطبيقية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1998، ص 99.

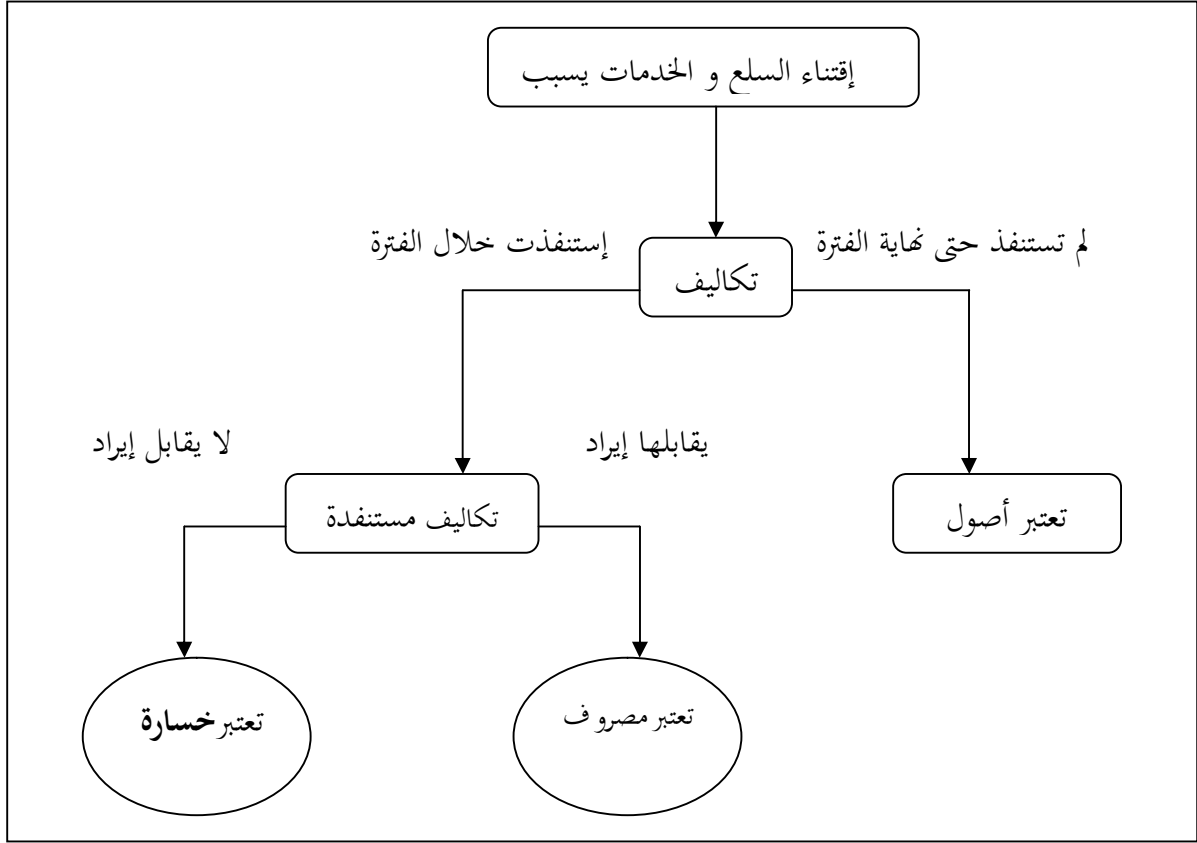
² فلاح سلامة المطارنة غسان، مرجع سابق، ص 27.

³ فلاح سلامة المطارنة غسان، مرجع سابق، ص 16.

⁴ صلاح عبد الله الرزق، وعطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر، الأردن، 1999، ص 24.

فمن أجل إيضاح المفاهيم السالفة الذكر وشرح الترابط بينهم نعرض الشكل التالي:

الشكل رقم 4: العلاقة بين التكلفة و الأصل و المصروف و الخسارة



المصدر: صلاح عبد الله الرزق، وعطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر، الأردن، 1999، ص 27.

يتضح من الشكل السابق، أن المصاريف هي عبارة عن تكلفة مستنفذة أعطت منفعة وأصبحت مستنفذة مقابل إيراد، أما الخسارة فتعتبر تكلفة مستنفذة ولم تعط منفعة ولا يقابلها إيراد، والأصل هو عبارة عن تكلفة غير مستنفذة وينتظر منها منافع مستقبلية؛ فالمعيار الفاصل بين هذه المفاهيم هو الاستنفاد "الاستخدام" و المنفعة.

ثانيا : تعريف التكلفة من الناحية المحاسبية

"التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين، أو مجموعة منتجات، أو خدمة معينة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع."¹

¹ دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 14.

"هي مجموعة من الأعباء تتحملها المؤسسة في سبيل إنتاج منتج معين."¹
ومن الناحية المحاسبية يمكن أن نميز التكلفة من خلال ثلاثة مميزات أساسية هي كما يلي²:

1- مجال تطبيق الحساب

ويقصد بمجال التكلفة مواضع حدوث التكلفة و هنا يمكن التمييز بين عدة أنواع³:

1-1- التكلفة حسب الوظيفة الاقتصادية: وتمثل في تكاليف الشراء، الإنتاج، التوزيع.

2-1- التكلفة حسب وسائل الاستغلال: مخزن، جناح أو جزء من الجناح، مصنع، ورشة، موقع عمل، مكتب....

3-1- التكلفة حسب الإنتاج (نشاط الاستغلال): مجموعة، عائلة منتجات، مرحلة تصنيع منتج.

4-1- التكلفة حسب المسؤولية: وهي مجموعة الأعباء التي توكل إلى شخص ما (مدير، رئيس مصلحة...).

5-1- تكاليف أخرى: حسب المنطقة أو حسب مجموعة الزبائن...

2- المحتوى:

يعبر محتوى التكلفة عن مختلف الطرق المستخدمة لتحديد التكاليف ونتائج المؤسسة (طريقة التكاليف الكلية، طريقة التكاليف الجزئية، طريقة التكاليف المعيارية).⁴

3- وقت الحساب:

يقصد بالبعد الزمني تحديد التكلفة من الناحية الزمنية، وفي هذا الصدد يمكن التمييز بين نوعين من التكاليف: تكاليف مؤكدة (حقيقية أو تاريخية وهي تكاليف حدثت فعلا، لذا تسمى بالتكاليف التاريخية)، وتكاليف مسبقة وهي التكاليف المعيارية أي التي تحدد مسبقا.⁵

¹ بعضي آسيا، دور أسلوب تسيير الأنشطة دراسة حالة رغبة الجنوب - تقرت - مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2007، ص 02.

² نمر محمد الخطيب، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العنادر الفلاحي والري الصغيرة بورقلة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع دراسات اقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006، ص 09.

³ لشهب صفاء، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير تخصص إدارة أعمال، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 81.

⁴ ساحري اليزيد، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين مردودية المؤسسة دراسة وحدة الاميانت والأسمت بوجعيريج، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008، ص 21.

⁵ Béatrice, et Francis, Grandguillot, Comptabilité de Gestion- Méthode Classiques et Modernes de l'analyse des Coûts, gualino éditeur, Paris, France, 2004, pp 12,13.

يمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: يوضح ميزات التكاليف.

حسب المضمون أو المحتوى	حسب الزمن	حسب حقل التطبيق
- تكاليف كلية	- تكاليف تقديرية	- الوظائف
- تكاليف جزئية	- تكاليف حقيقية	- الوسائل
* تكاليف متغيرة		- الإنتاج
* تكاليف مباشرة		- المسؤوليات
		- أخرى

المصدر: **GOUJET, et Christiane, RAULET, Comptabilité Analytique et Christian**

Contrôle de Gestion, **DUNOD, Paris , 1996, P13**

المطلب الثاني: التكلفة النهائية مفهومها ومراحل تكوينها

سنقوم في هذا المطلب بعرض المفاهيم الخاصة بالتكلفة النهائية ومكوناتها ومراحل تكوينها.

الفرع الأول: مفهوم التكلفة النهائية

تعددت تعريفات التكلفة النهائية إلا أنها ذات مدلول واحد وبهذا الصدد سنقوم بعرض ثلاثة تعاريف للتكلفة

النهائية وهي كما يلي:

" يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه."¹

" سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يتكبدها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر، فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به."²

هي عبارة عن التكلفة النهائية لمنتج معين في مرحلته الأخيرة، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه.³ من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نقول أن التكلفة النهائية هي عبارة عن الكلفة التي تطلبها المنتج أو الخدمة، وذلك من المرحلة الأولى حتى المرحلة النهائية أي وصوله إلى المستوى النهائي للبيع أو تقديم خدمة.

¹ رجال على، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 38.

² دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، 1988، ص 13.

³ Boughaba Abdallah, **comptabilité Analytique d'exploitation**, BERTI ed, ALGER, 1998, p28

الفرع الثالث: مراحل تكوين التكاليف النهائية

كما هو معروف أن التكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات تمر بمراحل قبل حسابها وهذه المراحل تختلف باختلاف القطاع الذي تشتغل فيه المؤسسة، وفي هذا الصدد سنقتصر في هذا الفرع بعرض المراحل الثلاث للمؤسسة الصناعية بحيث تتمثل هذه المراحل في:

أولاً: تكلفة الشراء (التموين)

وهي تكلفة شراء المواد واللوازم، وتتضمن: سعر الشراء، تضاف له كل المصاريف الملحقه بالشراء، كالتأمين، النقل، الجمركة... إلخ وهذا إلى غاية دخول المشتريات لمخازن المؤسسة¹. ويمكن صياغتها بالمعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{المشتريات} + \text{مصاريف الشراء} + \text{المباشرة و/أو غير المباشرة} - \text{الخصومات}$$

ثانياً: تكلفة الصنع (أو الإنتاج)

تشمل مجموعة الأعباء الملحقه في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل سعر شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة². ويمكن صياغتها بالمعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستهلكة} + \text{مصاريف الإنتاج}$$

ثالثاً: تكلفة التوزيع

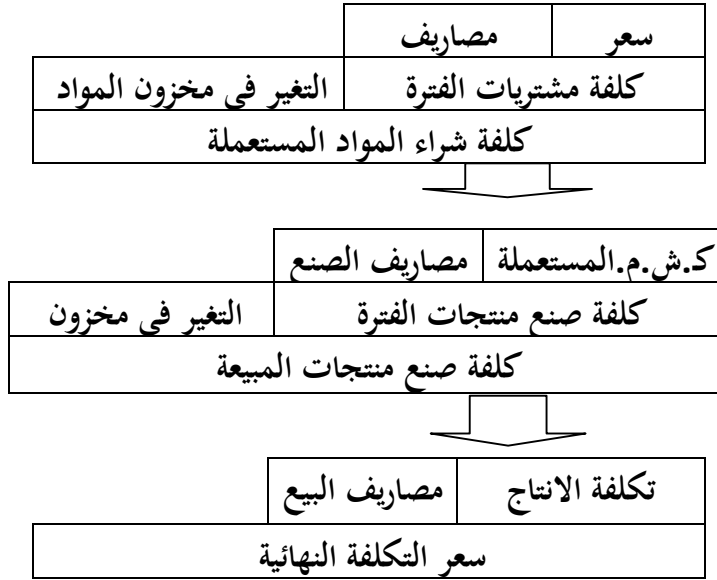
"نعني بكلفة التوزيع جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل مواد التعبئة والتغليف، أجور ومرتبات عمال قسم التوزيع، مصاريف الصيانة، وسائل النقل، والاستهلاكات العائدة لها، نفقات الإشهار، عمولات البيع نفقات التصدير،.... إلخ"³.

¹ بن ربيع حنيفة، نظام محاسبة التسيير وفعاليتها في تقليص التكاليف دراسة حالة الشركة الوطنية للتبغ والكبريت، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص 11.

² غرابية فوزي، محاسبة التكاليف: المبادئ، الإجراءات، الرقابة، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية، عمان، الأردن، 1979، ص 28.

³ يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 31.

ويمكن توضيح المراحل السابقة من خلال الشكل التوضيحي التالي:
الشكل رقم 05 يوضح مراحل تكوين التكلفة النهائية



المصدر: جرادى عيسى، محاسبة التكاليف - دروس نظرية -، دار الشهاب، باتنة، الجزائر، بدون تاريخ، ص

25.

المطلب الثالث: تصنيف وتبويب التكاليف

تتنوع التكاليف التي يمكن أن تتكبدها المؤسسة، فمنها تكاليف تتغير تبعاً للتغير في حجم النشاط، ومنها تكاليف تبقى ثابتة، كما أن هناك تكاليف يمكن ربطها وتخصيصها بوحدة الإنتاج، وهناك تكاليف عامة تخص جميع المنتجات، كما أن هناك تكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية وأخرى غير ملائمة. وتحتاج إدارة المؤسسة في العديد من المواقف إلى التعرف على طبيعة أو خصائص الأنواع المختلفة من التكاليف في المؤسسة، للاستفادة من ذلك لغايات التخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات، والتنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية؛ إن الطريقة التي تبوب وتصنف بها التكاليف تستند إلى بعض العوامل منها¹:

- طبيعة نشاط المؤسسة: صناعية أو إدارية أو خدمية؛
- النظام أو المخطط المحاسبي الذي تتبعه المؤسسة.

في حقيقة الأمر توجد عدة معايير للتصنيف وتبويب التكاليف بحيث سنقوم في هذا المطلب بالتركيز والتطرق لأشهرها وأهمها في المؤسسات الصناعية كما يلي:

¹ Lochard Jean , la comptabilité analytique ou la comptabilité de responsabilité , d'organisation paris, France, 1998, p 86

الفرع الأول: التصنيف الطبيعي (الأساسي)

يعتبر هذا التبويب من أسهل وأبسط أنواع التبويب إذ أنه يقوم على مبدأ التمييز ما بين التكاليف على أساس طبيعتها " المادية وغير المادية "، لذلك فإنه يصنف التكاليف إلى ثلاثة أنواع ويطلق عليها تسمية "عناصر التكاليف"¹، و وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من²:

أولاً: عنصر تكلفة المواد

أو ما يسمى بالمستلزمات السلعية، ويتمثل هذا العنصر بكل ما يتفق من مواد خام، أو منتجات نصف مصنعة، أو تامة الصنع من مؤسسة معينة تكون مادة خام في مؤسسة ثانية، كما أنها تتمثل بكل المواد التي تدخل في العمليات التصنيفية أو العمليات التسويقية وكذلك ما ينفق في العمليات الإدارية، وعنصر تكلفة المواد يمثل أكثر من 50% من تكلفة الإنتاج، لذا يستوجب إجراء رقابة فعالة على هذا العنصر، من أجل أن يكون استخدامه بشكل اقتصادي وكفاء .

ثانياً: عنصر تكلفة العمل (الأجور)

وهو العنصر الثاني من عناصر التكاليف من حيث الأهمية النسبية، وهذا العنصر أساسي في تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي، ويتمثل بكل ما يدفع للعاملين من أجر لقاء الجهد المبذول، سواء أكان هذا الجهد عضليا أو فكريا.

فوفق هذا التبويب تشمل الأجور جميع التي تدفع للعاملين سواء أكانوا في المجال الصناعي (الإنتاجي) أو التسويقي أو الإداري.

ثالثاً: عنصر تكلفة المصروفات.

وهي باقية التكاليف التي تتحملها المؤسسة باستثناء عنصري المواد والأجور وهي تتمثل بتكلفة الخدمات الإنتاجية وخدمات إدارة التسويق، وخدمات الإدارة، مثل مصاريف صيانة الآلات والمعدات وإيجار معارض البيع ومصاريف الإعلان، إضافة إلى مصاريف الإدارة الأخرى.

الفرع الثاني: التصنيف الوظيفي

يقصد بالتصنيف الوظيفي تقسيم التكاليف طبقاً للوظائف التي تستفيد منها، وذلك بهدف قياس تكاليف كل وظيفة على حدا مما يسهل تحديد المسؤوليات، ويمكن تصنيفها كما يلي³:

أولاً: وظيفة الشراء (التموين): أعباء التموين أو الشراء؛

ثانياً: وظيفة الإنتاج: أعباء الإنتاج في المؤسسة الصناعية؛

¹خالص صاني صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 88.

²بيحي التكريتي إسماعيل، وآخرون، مرجع سابق، ص 67.

³ Boughaba Abdallah, *Comptabilité Analytique*, Berti édition, Alger, 1994, P 12 .

ثالثا: وظيفة التوزيع: أعباء التوزيع؛

رابعا: وظيفة الإدارة: أعباء الإدارة؛

خامسا: وظيفة المالية: أعباء التمويل.

الفرع الثالث: تصنيف التكاليف حسب النظام المحاسبي المالي

يمكن أن نصنف التكاليف حسب النظام المحاسبي المالي على النحو التالي¹:

أولا: **ح/60** المشتريات المستهلكة

وهي جميع ما يتم اقتناؤه واستهلاكه في عملية نشاط المؤسسة لضمان سيره وفق ما هو مخطط له.

ثانيا: **ح/61** الخدمات الخارجية

يقصد بها جميع الخدمات التي يستقبلها المؤسسة من وجهة خارجية عنه أي من الغير، كعمال خارجيين عن المؤسسة نفسه.

ثالثا: **ح/62** الخدمات الخارجية الأخرى

يقصد بها جميع أعباء الخدمات المقدمة من الغير الخارج عن عمال المؤسسة ولم يسبق أن ذكرت ضمن الأعباء السابقة.

رابعا: **ح/63** أعباء المستخدمين

يقصد به جميع ما يتعلق بأعباء العمال التابعين للمؤسسة من أجور و اشتراكات اجتماعية إضافية لأعباء رب العمل من أجور و اشتراكات اجتماعية .

خامسا: **ح/64** الضرائب والرسوم والمدفوعات

يقصد به جميع الضرائب والرسوم التي يتحملها المؤسسة كعبء ضريبي نتيجة ممارسة نشاطه.

سادسا: **ح/65** الأعباء العملية "التشغيلية" الأخرى

يقصد بها جميع ما يتعلق بالأعباء التي تصرف خلال عملية النشاط التشغيلي للمؤسسة.

ثامنا: **ح/66** الأعباء المالية

يقصد بها جميع ما يتعلق بالأعباء ذات الصبغة المالية التي تتحملها المؤسسة خلال دورة نشاطها.

تاسعا: **ح/67** العناصر غير العادية

يضم هذا الحساب جميع العمليات الخاصة بالأعباء الاستثنائية غير المتوقعة والخارجة عن عملية الاستغلال كحوادث المرور التي تصيب السيارات والشاحنات بغتة دون سبيل لتخصيص المؤونة فتعتبر عبئا استثنائيا على المؤسسة ويفصح عنه بصفة مستقلة عن القوائم المالية .

¹البوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، الجزائر، 2009، ص 225، 192.

عاشرا: ح/68 المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

يقصد بالمخصصات توقعات الأعباء من خلال الخسائر التي يمكن أن تصيب المؤسسة في فترة لاحقة فتتداركها المؤسسة كعبء لتخفيض النتيجة انطلاقا من مبدأ الحيطة والحذر الذي يوجب تسجيل الأعباء المتوقعة دون الإيرادات وكذلك الإهلاكات التي تصيب الأصول القابلة للإهلاك إضافة إلى نوع جديد من الأعباء لم يكن معروفا سابقا، وهو عبء الخسائر في القيمة الذي تتعرض له المؤسسة بسبب تقلبات السوق .

إحدى عشر: ح/69 الضرائب على النتائج وما يماثلها

يقصد بهذا الحساب جميع الضرائب على النتائج التي تدفعها المؤسسة أو تلتزم بدفعها وتعتبر عبئا لأنها جزء النتيجة الذي لا يستفيد منه صاحبه وكأن إدارة الضرائب شريك بهذا الجزء .

الفرع الرابع: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية

إن هذا التوبيع لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية، حيث تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التوبيع إلى¹:

أولاً: عناصر التكاليف المباشرة

هي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية، وأهم هذه العناصر مايلي:
المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصروفات المباشرة.

ثانياً: عناصر التكاليف غير المباشرة

هي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج، ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وتشمل: المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصروفات غير المباشرة.

الفرع الخامس: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

إن هذا التصنيف يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف، وحسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج)، ومن خلال هذه الدراسة نميز الأنواع التالية:

أولاً: التكلفة المتغيرة

هي عبارة عن عناصر التكاليف التي تتغير مباشرة مع تغير حجم النشاط²، وبنفس النسبة وفي نفس الاتجاه (علاقة طردية) وتعرف بتكاليف تشغيل الطاقة (تكاليف مرنة)³.

¹ MENDOZA Carla , et autre, *Cout et Décisions*, Gialino éditeur, France, 2004, P33.

² Adolph Matz, J.Curry, *Cost accounting: plannig and control*, South Western Publishing, OHIO, 1972, P47.

³ الفداغند أغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص13.

- ومن خلال التعريف نستنتج مجموعة من المميزات لهذا النوع من التكاليف؛
- أن هناك علاقة تزامن وارتباطا كاملا بين حجم النشاط وهذه التكلفة المتغيرة الكلية.
 - التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة مهما تغير حجم النشاط، وتساوي:

$$\frac{\text{إجمالي التكلفة المتغيرة}}{\text{حجم النشاط}} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}$$

- سهولة التعامل معها من حيث التوزيع والتحميل بين مختلف الأقسام؛
 - يمكن مراقبة صرفها واستهلاكها عادة من قبل رؤساء الأقسام ومن أمثلة ذلك (المواد الأولية المستعملة في عملية التحويل، مصاريف المستخدمين المباشرين في عملية التحويل... الخ).
- ثانيا: التكاليف الثابتة .

هي التكاليف التي لا تتأثر بالتغير في مستوى النشاط ضمن المدى الملائم، وتظل هذه التكاليف ثابتة لا تتغير في مجموعها إلا إذا تأثرت بقوى خارجية، مثل التغير في الأسعار، ويعتبر الإيجار مثلا على التكاليف الثابتة، ووجود التكاليف الثابتة في المؤسسة لا يمكن أن يوجد أي صعوبات، إذا كان من الضروري التعبير عن هذه التكلفة على أساس الوحدة، ذلك أنها تسلك سلوكا عكسيا مع التغير في حجم النشاط. وتزايد التكاليف الثابتة في المؤسسات المعاصرة نظرا للاستعمال المتزايد للأتمتة.¹ يمكن التمييز بين:

1- تكاليف الطاقة طويلة الأجل:

هي تكاليف خاصة بالحصول على تجهيز آلي مستعد للعمل والإنتاج مثل الاهتلاكات.²

2- تكاليف ثابتة تشغيلية:

هي عبارة عن تكاليف دورية ضرورية لاستخدام الأصول مثل التأمين.³

3- التكاليف المتدرجة:

هي بعض التكاليف التي تبقى ثابتة خلال مدى واسع من النشاط ولكنها تقفز إلى مبلغ آخر خارج ذلك المدى مثل تكلفة الأجور غير المباشرة.⁴

¹ زرواطي محمد، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية حالة مؤسسة الصمامات والمضخات (POVAL) بالرواقية، المدية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع علوم التسيير تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009، ص ص40، 41.

² نور أحمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 64.

³ نور أحمد، مرجع سابق، ص 64.

⁴ الفداغند آغ، مرجع سابق، ص 126.

ثالثا: التكاليف المختلطة (شبه الثابتة / المتغيرة)

هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء والكهرباء، والصيانة، وأجور العمل غير المباشرة... إلخ.¹ وتتميز هذه التكاليف بازدواجية الاتجاه (الثابت، المتغير)، وهي أساسا متغيرة، ولكنها قابلة للاستقرار مع زيادة حجم الإنتاج، وبعبارة أخرى هي أعباء تتغير بتغير حجم النشاط، ولكن ليس بنفس النسبة، كالرواتب والأجور، والتي تتضمن راتبا أساسيا ثابتا، بالإضافة إلى العلاوات والتحفيزات والمكافآت التي تتغير مع حجم الإنتاج.² ويمكن أن نصنفها إلى صنفين كالتالي:

1- التكاليف شبه المتغيرة:

هي التكاليف التي تتغير مع تغير أساس النشاط و لكن ليس بنفس النسبة، حيث أنها تتغير بنسبة أقل ، و الجزء المتغير فيها يكون أكبر من الجزء الثابت ، حتى أن العناصر الثابتة يمكن التعرف عليها بسهولة و يمكن فصلها مثل مرتبات و عمولات البيع.³

2- التكاليف الشبه الثابتة:

هي التي تشكل فيها المصاريف الثابتة الأهمية النسبية الأكثر مقارنة بالمصاريف المتغيرة المحتواة في إجمالي التكلفة.⁴

الفرع السادس: تصنيف التكاليف حسب قابلية للرقابة

يمكن أن نصنف التكاليف حسب قابلية الرقابة إلى صنفين وهما كما يلي:

أولا: تكاليف خاضعة للرقابة

وهي التكاليف القابلة للرقابة والتي يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها وتحديد مقدارها بصورة واضحة ملموسة بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين في مستوى إداري معين وفي حدود فترة زمنية معينة وفي إطار ظروف تشغيلية محددة. وعلى ذلك فإنه ليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة، بل يكفي أن تكون هناك القدرة على التأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة.⁵

¹ عبد آل آدم يوحنا، وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 68.

² كمال عطية محمد، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1976، ص 19.

³ خليفة أبوزيد كمال، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 280

⁴ بوداح عبد الجليل ، مدخل إلى المحاسبة التحليلية ، مكتبة اقرأ، قسنطينة، الجزائر، 2002، ص ص 77، 78.

⁵ السيد عبد المقصود ديان، وزينات محمد محرم، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1992، ص ص 149، 150.

ثانيا: التكاليف غير القابلة للرقابة

هي تكاليف لا تقع تحت سلطة ورقابة شخص أو مستوى إداري معينين أي غير مسئولين عنها، مثلا تكاليف المساحة المستخدمة في الإنتاج لا يستطيع المشرف على الإنتاج أن يراقبها.¹

الفرع السابع: تصنيف التكاليف حسب أغراض التخطيط و اتخاذ القرارات

يضم هذا التبويب بعض التكاليف التي يزود المحاسب بها الإدارة من أجل مساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة²:

أولا: التكاليف التفاضلية

التكاليف التفاضلية هي الفرق بين تكاليف البدائل المختلفة، فإذا ازدادت التكلفة بين بديل وآخر سميت بالتكاليف المتزايدة وإذا قلت بين بديل وآخر سميت بالتكاليف المتناقصة، فإن التأثيرات التفاضلية لكل بديل على نتائج أعمال المؤسسة تكسب أهمية كبرى وذلك عند تحليل معطيات قرار معين.

ثانيا: التكاليف التي يمكن السيطرة عليها و التكاليف التي لا يمكن السيطرة عليها

توزع على مراكز المسؤولية تكاليف يمكن السيطرة عليها وأخرى لا يمكن السيطرة عليها، فالتكاليف التي لا يمكن السيطرة عليها هي تكاليف لا يمكن إخضاعها بصورة مباشرة لصلاحيات مستوى إداري معين .

والهدف من هذا التصنيف هو تقييم أداء المدراء فإذا وجد هؤلاء المدراء أنهم يقيمون على أساس تكاليف لا يمكن السيطرة عليها سيفقدون اهتمامهم بالسيطرة على التكاليف ويتدهور أداءهم.

ثالثا: تكاليف ملائمة وغير ملائمة.

التكاليف الملائمة هي تكاليف مستقبلية متوقعة تتغير من بديل لآخر، أما التكاليف غير الملائمة هي تكاليف لا تتأثر بالفعاليات الإدارية ولا تؤخذ بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات، وبهذا فان الحقائق الخاصة بموقف إداري معين هي التي تتحكم في طبيعة هذه التكاليف سواء باعتبارها ملائمة أو غير ملائمة.

رابعا: التكاليف الغارقة

التكاليف الغارقة تمثل التكاليف التي تستثمر في الأصول الموجودة في حوزة المؤسسة وهي تكاليف لا تتأثر باختيار أي بديل من البدائل المتاحة لاتخاذ قرار معين. فالتكاليف الغارقة هي تكاليف تتحقق نتيجة قرارات اتخذت في الماضي، حيث لا يمكن تغيير هذه التكاليف بأي قرار يتخذ في الحاضر أو المستقبل فهي تكاليف محققة فعلا.

1 ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 ص 65.

2 حسن جمعة الربيعي كمال، وآخرون، مرجع سابق، ص ص 43، 45.

خامسا: تكاليف الفرصة البديلة

عندما تتخذ الإدارة قرارا بشأن اختيار بديل معين، هنا بطبيعة الحال ستخسر المنافع الخاصة بالخيارات الأخرى، فالمنافع التي تخسرها المؤسسة نتيجة رفض أفضل بديل تالي هي تكلفة الفرصة البديلة، بالرغم من أن هذه التكاليف لم تتحقق فعلا ولم تسجل في الدفاتر المحاسبية إلا أنها تعتبر تكاليف ملائمة لأغراض اتخاذ القرار.

سادسا: التكاليف المعيارية والتكاليف وفق الموازنات التخطيطية

التكاليف المعيارية هي التكاليف التي يجب أن تتحقق في عملية معينة في الظروف العادية، حيث يتم التنبؤ بها وتحديدتها قبل وقوعها استنادا إلى دراسات عملية وموضوعية تعتمد على سنوات سابقة للعمليات الإنتاجية. أما الموازنات التخطيطية و تمثل عرضا كميًا للأهداف المؤسسة ووسيلة لمراقبة التقدم باتجاه تحقيق تلك الأهداف، فالإدارة تستخدم كلا من التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية في التخطيط ورسم السياسات المستقبلية للأداء والرقابة على الأداء الفعلي وتحليل الفروقات الناتجة بين المتوقع والفعلي.

الفرع السابع: حسب علاقتها بالفترة الزمنية.

يمكن أن نصنف التكاليف حسب علاقتها بالفترة الزمنية إلى صنفين وهما كما يلي:

أولا: التكلفة التاريخية

هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج سلع أو خدمات وتعتبر هذه التكاليف عن واقع حدث فعلا لهما يعززها من مستندات وإثباتات ولا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي.¹

ثانيا: التكلفة التقديرية

التكلفة التقديرية هي التكلفة التي نتوقع الالتزام بها، نجدها مسجلة في الموازنة. وتتوافق مع تقدير الموارد التي يتوجب الالتزام بها من أجل الحصول على موضوع التكلفة المستهدف،² وهي تكاليف مقدرة مسبقا على أساس عدة معايير،³ ويتم إعدادها باستخدام الأساليب العلمية، مع مراعاة ظروف المؤسسة وذلك لتحقيق الهدف منها وهو المساعدة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وقياس كفاءة وفعالية الأداء.⁴

المبحث الثالث: أنظمة محاسبة التكاليف وطرق تخفيض و حساب التكاليف

¹ محمد العناني رضوان، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص34.

² Hugues BOISVERT, et Claude, Laurin, et Alexander, Mersereau, **La comptabilite de management** , prise de decision de contrôle .Quebec, Canada edition de renouveau pedagogique, 2004, p 50,51.

³ كفتوش محمد، إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: دراسة تقييمية لنظام التكاليف المعتمد في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية "نفطال"، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2007، ص 111.

⁴ إبراهيم صباح ناريمان، الصناعة واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص18.

كما هو معروف أن هدف أي مؤسسة اقتصادية هو تحقيق الربح بالدرجة الأولى، ويتوقف تحقيق هذا الهدف على كون إيرادات المؤسسة تكون أكبر من تكاليفها هذا من الناحية المحاسبية، فمن هنا تبرز أهمية المؤسسة بالاهتمام بجانب التكاليف من ناحية تحديدها تحديدا دقيقا، وكذلك العمل إلى تخفيضها، فسعي المؤسسة على تحقيق هذا الهدف يتطلب منها استعمال أنظمة وطرق وأساليب تساعد على تحقيق ذلك. ففي هذا المبحث سنقوم بعرض هذه الأنظمة والطرق والأساليب، متمثلة في أنظمة محاسبة التكاليف كمطلب أول، وأساليب وطرق تخفيض التكاليف كمطلب ثان، طرق حساب التكاليف والتكلفة النهائية كمطلب ثالث.

المطلب الأول: أنظمة محاسبة التكاليف

تعتمد المؤسسة على نظامين أساسيين لمحاسبة التكاليف والتي تتماشى مع طبيعتها ونوعية منتجاتها وأهدافها المرسومة، فقد تتبع نظام تكاليف المراحل، أو نظام تكاليف الأوامر، ولما لهذين النظامين من أهمية كبيرة في محاسبة التكاليف، سنقوم بعرضهما بشيء من التفصيل كما يلي:

الفرع الأول: نظام تكاليف الأوامر

سنقوم في هذا الفرع بعرض مفهوم نظام تكاليف الأوامر، ومجالات تطبيقه، وأهدافه، وخصائصه.

أولاً: مفهوم نظام تكاليف الأوامر

يستخدم نظام تكاليف الأوامر لقياس تكلفة المنتجات التي تقوم المؤسسة بتصنيفها وفقاً لمواصفات يحددها العميل، ويقوم نظام تكاليف الأوامر بتخصيص عناصر التكلفة على أوامر الإنتاج التي استفادت منها.¹ ونستطيع أن نذكر من أمثلة المنتجات تركيب المصاعد الخاصة بالمباني، حيث يصمم كل أمر ليلائم المصعد المناسب للمبنى المعين، وبالرغم من تماثل بعض مكونات هذا المنتج - مثل الموتور والكابلات وأجهزة التحكم - إلا أن المكونات الأخرى تختلف من عميل لآخر. وينطبق نفس المنطق على القاطرات والسفن والتوربينات والصمامات الصناعية.²

ومما تجدر الإشارة إليه أنه يكون في الغالب عدد الوحدات في نظام تكاليف الأوامر قليلة.

ثانياً: مجالات تطبيق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

تختلف مجالات تطبيق نظام تكاليف الأوامر من مؤسسة إلى أخرى، فنجد أنه يختلف في المؤسسة الصناعية عن المؤسسة التجارية وكذلك عنه في المؤسسة الخدمية والجدول التالي يقدم أمثلة لمجالات تطبيق نظام تكاليف الأوامر في هذه المؤسسات.

¹ فلاح سلامة المطارنة غسان، مرجع سابق، ص 225.

² محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، بدون سنة، ص 67.

الجدول رقم 03: مجالات تطبيق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

المؤسسات الخدمية	المؤسسات التجارية	المؤسسات الصناعية
- مهمات التدقيق.	- إرسال الطلبات الخاصة.	- تجميع الطائرات.
- مهام الشركات الاستشارية.	- الترويج للمنتجات (سلع)	- إنشاء المباني.
- محلات وكالات الإعلان.	جديدة مخزونة.	- صناعة السيارات.
- القضايا القانونية.		

المصدر: يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 24.

ثالثاً: أهداف نظام تكاليف الأوامر

- يسعى نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية إلى تحقيق بعض الأهداف، نذكر منها:¹
- يمكن إدارة المؤسسة من تحديد نتيجة أعمال كل أمر من ربح أو خسارة؛
 - تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف من أجل تحقيقها؛
 - الاستخدام الأمثل وبشكل كفاء لكل عنصر من عناصر التكلفة عن طريق المقارنة بين التكاليف الفعلية لكل أمر مع التكاليف المحددة مقدماً له؛
 - استخدام البيانات الخاصة بأوامر إنتاج سابقة في تسعير الأوامر الإنتاجية الجديدة.

رابعاً: خصائص نظام تكاليف الأوامر

- كما يتميز نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ببعض الخصائص نذكر منها:²
- أن يكون الإنتاج بطبيعته متنوعاً ذا موصفات يطلبها الزبائن وكل أمر يختلف عن الآخر؛
 - إن كل أمر إنتاجي له شخصيته المستقلة عن غيره، وقائمة بذاتها وتمثل وحدة التكلفة؛
 - يتم الإنتاج بناء على طلبات محددة من قبل العملاء وليس بغرض تخزينها؛
 - يمر الإنتاج على مراكز الإنتاجية تحدد المواصفات المطلوبة وحجم الطلبية؛
 - لا يرتبط تحديد التكلفة للأمر الإنتاجي بالفترة ولكن بالانتهاء من العمل؛
 - يتم وفق هذا النظام التوصل إلى تكلفة الأمر بعد تحميل نصيبه من التكاليف؛
 - يقدم تقرير عند الانتهاء من كل أمر على حدة.

1 يوسف الشيخ عماد، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 216.

2 يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص ص 169، 170.

الفرع الثاني: نظام تكاليف المراحل

سنقوم في هذا الفرع بعرض مفهوم نظام تكاليف المراحل، وأنواع المراحل الإنتاجية، وخصائص نظام تكاليف المراحل.

أولاً: مفهوم نظام تكاليف المراحل

يستخدم نظام تكاليف المراحل الإنتاجية في المؤسسات التي يتصف إنتاجها بالنمطية والاستمرار حيث أن الإنتاج يمر من مرحلة إنتاجية إلى أخرى وصولاً إلى الإنتاج النهائي فبعد إضافة عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصاريف) لكل مرحلة إنتاجية وحسب مقدار احتياجها لتلك العناصر و إجراء عمليات التشغيل فيها سيتم إلى الإنتاج النهائي في المرحلة أولاً والذي يحول إلى المرحلة الثانية والذي يعتبر مواد خام للمرحلة الثانية، وبعد إجراء عمليات التشغيل في المرحلة الثانية سيصبح إنتاج تام هذه المرحلة ويحول إلى المرحلة الأخرى وهكذا وصولاً إلى مخازن الإنتاج التام.¹

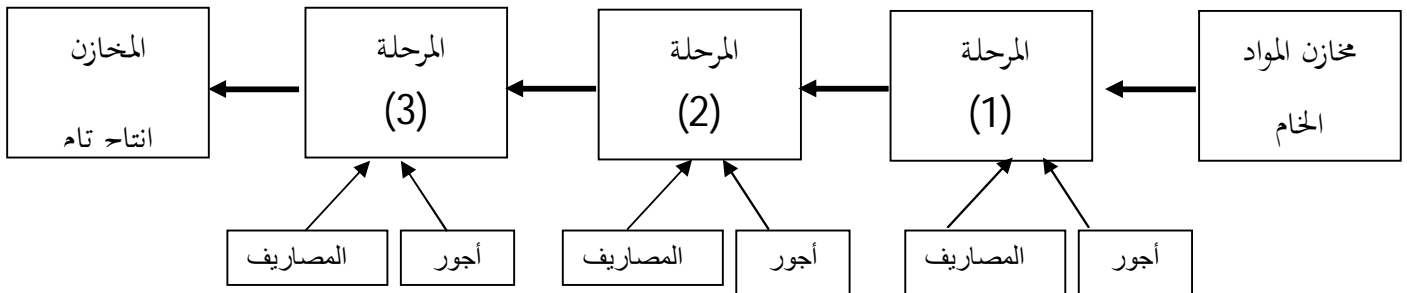
ثانياً: أنواع المراحل الإنتاجية

إن المراحل التي يمر بها الإنتاج، تختلف من مؤسسة إلى أخرى باختلاف طبيعة الإنتاج، ولكن وبشكل عام فهناك ثلاثة أنواع للمراحل الإنتاجية.²

1 - المراحل المتتالية:

طبيعة الإنتاج للمراحل المتتالية تتمثل في أن عملية الإنتاج تمر على مراحل متتابعة ومتتالية ومتسلسلة، أي أن الإنتاج يمر في المرحلة الأولى بعد أن ينتهي منها يمر على المرحلة الثانية وهكذا إلى أن يصبح إنتاجاً تاماً الصنع، ثم ينقل إلى المخازن. ومن أمثلة ذلك نجد صناعة الغزل والنسيج، صناعة الورق، صناعة الاسمنت... الخ. ويمكن توضيحها بالشكل التالي:

الشكل رقم 06: أسلوب المراحل المتتالية



المصدر: يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع،

عمان، الأردن، 2006، ص 211.

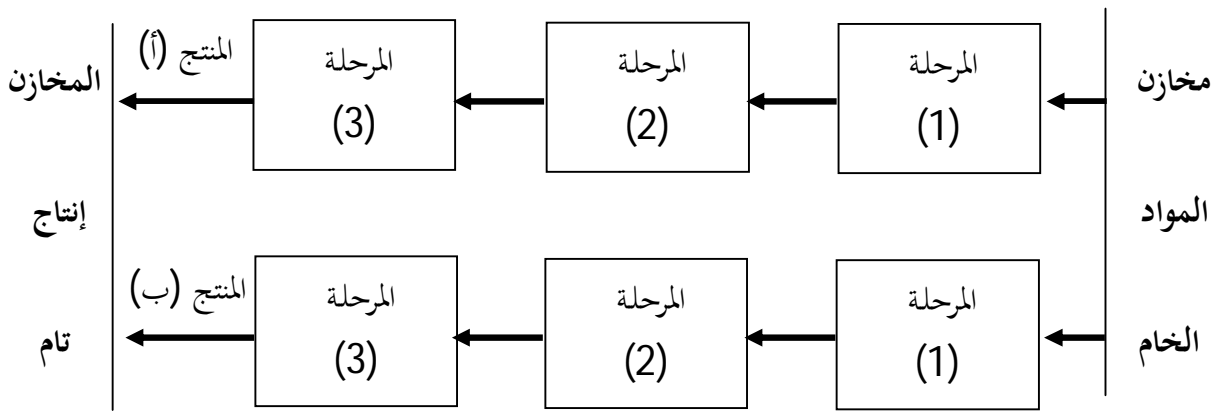
1 يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص 211.

2 يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص ص 211، 213.

2- المراحل المتوازية:

يكون هذا النوع من المراحل في المؤسسات التي تقوم بإنتاج أكثر من منتج في نفس الوقت، وكل منتج مستقل في مرحله المخصصة، حيث يمر كل منتج أو مجموعة منتجات على عدد معين من المراحل، بينما يمر منتج أو مجموعة منتجات بعدد آخر من المراحل، بشرط أن تتم هذه العملية في نفس الوقت، كان يمر المنتج (أ) على المراحل 1. 2. 3 والمنتج (ب) يمر على المراحل 4. 5. 6، يعتبر هذا الأسلوب شائعاً في المنتجات الغذائية. ويمكن توضيحها بالشكل التالي:

الشكل رقم 07: أسلوب المراحل المتوازية



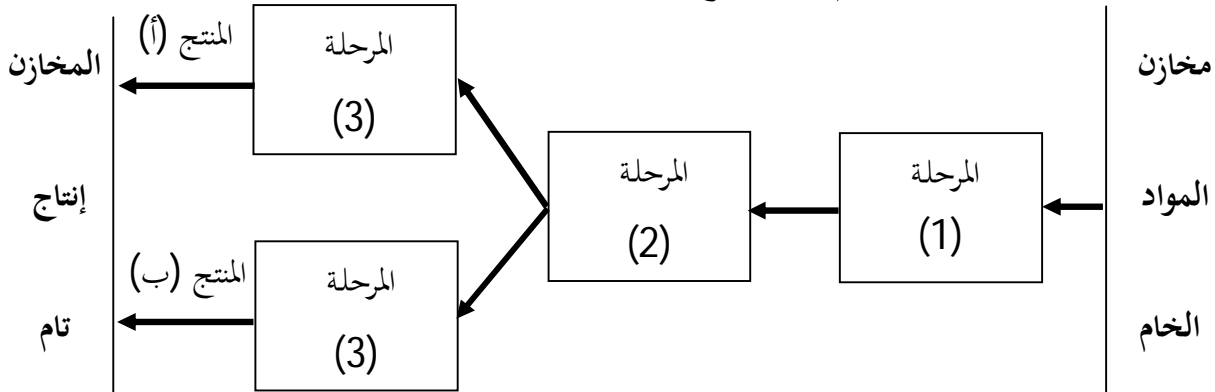
المصدر: يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 211.

3- المراحل المتداخلة:

نجدها في المؤسسات التي يشترك إنتاجها بأكثر من مرحلة ومن ثم يصل إلى نقطة حيث ينفصل كل منتج عن الآخر ويذهب كل منها إلى مرحله الخاصة به، ومن أمثلة ذلك نجد الصناعات التقليدية والصناعات الكيماوية.

ويمكن توضيحها بالشكل التالي:

الشكل رقم 08: يوضح أسلوب المراحل المتداخلة



المصدر: يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع،

عمان، الأردن، 2006، ص 212.

ثالثاً: خصائص نظام تكاليف المراحل

يتميز نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ببعض الخصائص نذكر منها¹:

- تجميع وتلخيص التكاليف لكل مرحلة بهدف تحديد إجمالي التكاليف وتكلفة الوحدة المنتجة؛
- يتم تجميع التكاليف بواسطة تقرير تكلفة الإنتاج لكل مرحلة؛
- التكاليف الإجمالية للمرحلة يتم قسمتها على عدد الوحدات المعادلة أو المكافئة للوصول إلى متوسط تكلفة الوحدة خلال فترة معينة؛
- الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة يتم احتسابه على أساس ما تعادله من الوحدات التامة؛
- تكاليف إنتاج الوحدات التامة لمرحلة معينة يرحل للمرحلة التالية للوصول في النهاية إلى التكاليف الكلية للإنتاج التام.

الفرع الثالث: أوجه الشبه والاختلاف بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل

سنقوم في هذا الفرع بعرض أوجه الشبه والاختلاف لكل من نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل.

أولاً: أوجه الشبه

- 1- يهدف كلا النظامين إلى تحدد تكلفة الإنتاج وتزويد الإدارة بما تحتاج من بيانات؛
- 2- يستخدم كلا النظامين نفس حسابات التكاليف الأساسية مثل مراقبة المواد، بضاعة تحت التشغيل؛
- 3- إن عملية تدفق التكلفة خلال حسابات التكاليف في كلا النظامين تأخذ نفس الاتجاه.

¹ صبحي ابوشنف شادي، مرجع سابق، ص 51.

ثانيا: أوجه الاختلاف

يمكن عرض أهم الاختلافات بين نظام تكاليف المراحل والأوامر من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 04: أهم الاختلافات بين نظام تكاليف المراحل والأوامر

نظام الأوامر الإنتاجية	نظام المراحل الإنتاجية
<ul style="list-style-type: none"> ◀ الإنتاج متنوع وذو مواصفات يطلبها العملاء وكل أمر يختلف عن الأمر الآخر. 	<ul style="list-style-type: none"> ◀ الإنتاج متماثل وذو مواصفات نمطية ويصعب التمييز بين وحدة وأخرى .
<ul style="list-style-type: none"> ◀ الإنتاج في ضوء عمل طلبية مستقلة عن غيرها وشخصية الأمر مستقلة وقائمة بذاتها وتمثل وحدة التكلفة. 	<ul style="list-style-type: none"> ◀ الإنتاج مستمر ويتميز بمزايا الإنتاج الواسع ويتم وفقا لجدول زمني وتحتفي شخصية الوحدات .
<ul style="list-style-type: none"> ◀ يخضع الإنتاج لظروف الطلبات التي ترتبط بها خلال الفترة. 	<ul style="list-style-type: none"> ◀ الإنتاج في العادة يكون للتخزين ثم التوزيع، ويخضع لعوامل العرض والطلب (الإنتاج يسبق التصريف).
<ul style="list-style-type: none"> ◀ يتم الإنتاج بناء على طلبيات محددة من قبل الزبائن وليس بغرض الخزن (أي أن التصريف يسبق الإنتاج . 	<ul style="list-style-type: none"> ◀ يمر الإنتاج على مراحل إنتاجية محددة وتستفيد الوحدات من تكاليف المرحلة استفادة متساوية.
<ul style="list-style-type: none"> ◀ يمر الإنتاج على مركز الإنتاج تحدها المواصفات المطلوبة وحجم الطلبات . 	<ul style="list-style-type: none"> ◀ يتم تحديد تكلفة الوحدات المنتجة في نهاية الفترة التكاليفية المتفق عليها .
<ul style="list-style-type: none"> ◀ يتم التوصل إلى تكلفة الأمر بعد تحميله لنصيبه من التكاليف. 	<ul style="list-style-type: none"> ◀ يتطلب تحديد مستوى الإتمام للإنتاج غير التام عند تقييمه في نهاية الفترة .
<ul style="list-style-type: none"> ◀ يتم التوصل على رصيد الإنتاج غير التام آخر الفترة دون الحاجة إلى تحديد مستوى إتمامه. 	<ul style="list-style-type: none"> ◀ تقدم التقارير إلى الإدارة عن نشاط المرحلة عند انتهاء الفترة التكاليفية.
<ul style="list-style-type: none"> ◀ تقدم التقارير عند الانتهاء من كل أمر إنتاجي على حده. 	

المصدر: يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة، دار حامد للنشر و

التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص ص 70، 71.

المطلب الثاني: أساليب وطرق تخفيض التكاليف

مع زيادة حدة المنافسة والتطورات الهائلة في التكنولوجيا كان لابد من تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة مما جعلها تركز على التكلفة، من خلال تخفيضها والتقليل منها، بحيث تعتبر هتين الأخيرتين أحد أهم اهتمامات إدارة التكلفة، والتي تسعى للبحث عنها من خلال مجموعة من الأساليب والطرق التي تسمح بتحقيقها وتحديد المستوى الأمثل للتكاليف. فمن خلال هذا المطلب سنقوم بعرض أهم هذه الأساليب والطرق، كالآتي:

الفرع الأول: التحسين والتطوير المستمر

تعتبر فكرة التحسين والتطوير المستمر بمثابة هدف تطوري للأداء يسعى نحو تعظيم منفعة المستهلك عن طريق العمل على تخفيض التكلفة، لذا فهو يتعلق بصفة أساسية بالنواحي التشغيلية للمؤسسة¹. فهو يعد من أهم طرق وأساليب تخفيض التكاليف والرفع من الجودة، وهو يعتمد على فلسفة إزالة الفقد من كافة الأنشطة والمسارات الخاصة بعملية إنتاجية معينة داخل المؤسسة، الأمر الذي يؤدي إلى تطويرها وتخفيض تكاليفها، ويكون ذلك من خلال إحكام الرقابة على تكاليف التخزين من خلال ضبط توقيت استلام المواد اليوم واستعمالها غدا، وضبط توقيت الانتهاء من الإنتاج إلى تسليمها للزبائن².

الفرع الثاني: التكلفة المستهدفة

ظهرت هذه الطريقة أول مرة في شركة TOYOTA اليابانية سنة 1965 ثم تطورت وعرفت إقبالا كبيرا لدى المؤسسات الأوروبية والأمريكية³، فتهدف طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية بصفة أساسية إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، وهي تقوم في سبيل تحقيق ذلك بتناول العملية الإنتاجية بصفة متكاملة من داخل المؤسسة وخارجها، مستعينا ببعض النظم الإدارية والإنتاجية المتطورة والتي تتفق معه في أهمية التركيز على العميل وعلى إشباع رغباته بتقلص منتجات متقدمة وذات جودة وتكاليف مناسبة⁴.
فطريقة التكلفة المستهدفة كغيرها من الطرق الأخرى لها أهدافها ومبادئها سنوجزها كالآتي:

¹ محمد أمين بخاري بجلاء، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2004، ص45.

² فرزي إبراهيم، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) في تسيير تكاليف المؤسسة دراسة حالة مؤسسة صناعة الأواني النحاسية والتك الجزائر، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في فرع علوم التسيير تخصص محاسبة المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006، ص115.

³ درجمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة-، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص281.

⁴ محمود محمد راجحان ميساء، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002، ص58.

أولاً: أهداف طريقة التكلفة المستهدفة

تهدف طريقة التكلفة المستهدفة بصورة أساسية إلى التخفيض في التكاليف والتطوير في المنتجات، كما تهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية الآتية¹:

1- السعر يؤدي إلى التكلفة:

استناداً لهذا المبدأ تضع طريقة التكلفة المستهدفة أهداف تكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي. وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة الآتية:

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

2- التركيز على العميل:

أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

3- التركيز على مرحلة التصميم:

في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية. لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

4- تخفيض تكلفة دورة الحياة:

يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

5- إدماج سلسلة القيمة:

يعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في طريقة التكلفة المستهدفة.

ثانياً: مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة

ترتكز طريقة التكلفة المستهدفة في تحقيق أهدافها على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي²:

1- تقوم طريقة التكلفة المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح؛

¹ عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في فرع العلوم التجارية تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008، ص43.

² محمود محمد راجحان ميساء، مرجع سابق، ص37.

- 2- تؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواءً من داخل المؤسسة أو من خارجها كالموردين والوسطاء والموزعين؛
- 3- تهم بتوثيق العلاقة مع الموردين وتجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، أو تجعل منهم شركاء للمؤسسة أو طرفاً أساسياً في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات؛
- 4- تنادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المؤسسة الواحدة، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل؛
- 5- تقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يجفرهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية؛
- 6- تعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المؤسسة.

الفرع الثالث: محاسبة المسؤولية

هي نظام رقابي يهدف إلى ربط التكاليف والإيرادات بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها ضمن مراكز المسؤولية ومحاسبتهم وفق الصلاحيات والمسؤوليات المخولة لهم.¹

وتقوم على تحديد الأهداف لكل مركز من مراكز المسؤولية، ويمنح المدير الصلاحية اللازمة ليقوم بتنفيذ الأهداف المحددة، وتتم الرقابة على أدائه وتقييم كفاءته وإذا وجدت أي انحرافات تتم محاسبته.²

ولحاسبة المسؤولية هدف أساسي يتمثل في تمكين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة والمسؤولين عن وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر الإيرادات، كما تمكن من قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي، وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل المؤسسة، كما توجد مجموعة أخرى من الأهداف نذكر منها:³

أولاً: يهتم أسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات؛

ثانياً: تحتوي محاسبة المسؤولية على مبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتقارير مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية؛

ثالثاً: تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الاقتصادية ككل، فهي أسلوب لرقابة تنفيذ الخطط عن طريق متابعة تنفيذ الأحداث وتقييم أداء كل وحدة من وحدات الإشراف، والتعرف على الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة؛

¹ جميل الرزي دبالا، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص16.

² إبراهيم صباح ناريمان، الصناعية واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص36.

³ جميل الرزي دبالا، مرجع سابق، ص17:18.

رابعاً: يتجه مضمون محاسبة المسؤولية إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدة المسؤولية، وعليه يمكن تحديد حجم المشاكل الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول، تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية؛

خامساً: إن نتائج محاسبة المسؤولية كأسلوب رقابي تتمثل في المساعدة في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية؛

سادساً: إن أسلوب محاسبة المسؤولية يمثل مدخلاً حديثاً لتطوير المحاسبة والتقارير الرقابية، ولا يتطلب تغييراً في المبادئ أو النظريات، وإنما تطوير النظام المحاسبي القائم من خلال الربط المباشر مع الهيكل الإداري للمؤسسة؛

سابعاً: تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف والذي يقوم على أساس مقارنة النتائج بالأهداف التي تم التوصل إليها مع الأهداف السابق تحديدها، أي اتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة في المؤسسة مع العاملين في وحداتهم على الأهداف المتوقع الوصول إليها خلال فترة زمنية متفق عليها؛

ثامناً: تسمح محاسبة المسؤولية لأي مستوى إداري بالمؤسسة ألا يمارس ولا يراقب شيئاً من العمليات إلا بما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك، أو بقدر ما له من سلطة وما عليه من مسؤوليات وواجبات، وبالتالي تضمن محاسبة المسؤولية تخليص الإدارة العليا من تفاصيل الأعمال التي تستطيع أن تؤديها المستويات الأقل.

الفرع الرابع: الإدارة على أساس الأنشطة

تعتبر الإدارة على أساس الأنشطة طريقة تهدف إلى استخدام المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ليعاد النظر في تنظيم المؤسسة وتحديد النشاطات الإستراتيجية والتنافسية، وبالتالي فهي تركز على إدارة الأنشطة لأغراض تحسين القيمة المستلمة عن طريق العميل والربح المحقق عن طريق المؤسسة التي توفر تلك القيمة، فذلك النظام يعتبر مفيداً للمؤسسات في مجال إستراتيجية المنتج وتغيير المنتج وإدارة التكلفة، ويتضمن نظام الإدارة على أساس النشاط تحليل مسبب التكلفة وتحليل النشاط وقياس الأداء، وإن هذا النظام يعد المصدر الرئيسي للمعلومات، وفي ظل استخدام نظام الإدارة على أساس النشاط فإن كلا من الرقابة على التكلفة والقيمة المستلمة عن طريق العميل تمثل اعتبارات هامة.¹

الفرع الخامس: أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب

يعتبر أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب من أهم المستجدات في أساليب الإدارة والتي أحدثت شبه ثورة في بيئة الإدارة والإنتاج. ويرجع ذلك بشكل رئيسي إلى ما حققه هذا الأسلوب من نجاح منقطع النظير في الصناعات اليابانية وما ترتب عليه من تخفيض التكاليف وزيادة الربحية والإنتاجية، ويقوم هذا الأسلوب على الأداء الفوري

¹ زرواطي محمد ، مرجع سابق، ص ص 71، 72.

لعملية الشراء والإنتاج لتلبية احتياجات الطلب الخارجي بالجودة المناسبة مع استبعاد كافة الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج من خلال التحسين المستمر في طرق أداء الأنشطة وحسن استغلال الموارد بأفضل طريقة ممكنة.¹ فأسلوب الإنتاج في الوقت المناسب مجموعة من الأهداف يسعى لتحقيقها نذكرها كالاتي²:

- إلغاء الأنشطة التي ليست لها قيمة مضافة؛

- صفر عيب؛

- صفر مخزون؛

- سرعة ضبط الآلات؛

- صفر عطب؛

- التسليم في الوقت المحدد 100 %.

وتعتبر هذه الأهداف مثالية ومن الصعب تحقيقها عمليا إلا أنها تشكل هدفا ينبغي السعي للاقتراب منه وتخلق مناخا للتحسين المستمر والتفوق.

الفرع السادس: إدارة الجودة الشاملة

يقصد بمفهوم إدارة الجودة الشاملة مجموعة من الأفكار والأساليب التي تتضمن جميع جوانب العمل داخل المؤسسة بما يحقق التطوير والتحسين المستمر في مستويات الجودة لكافة المنتجات والعمليات، الأمر الذي ينتج عنه تحقيق رضى العملاء وزيادة الإنتاجية ومن ثم تدعيم الأداء التنافسي للمؤسسة.³ يساعد أسلوب إدارة الجودة الشاملة على تخفيض التكاليف وذلك عن طريق منع حدوث أخطاء أو عيوب في المنتجات والعملية الإنتاجية.

فإدارة الجودة الشاملة تشتمل على مجموعة من الأهداف والمبادئ سنوجزها كالاتي:

أولا: مبادئ إدارة الجودة الشاملة

تقوم إدارة الجودة الشاملة على مجموعة من المبادئ نذكر منها الآتي⁴:

1- العميل يحدد الجودة؛

2- يتطلب تحسين الجودة اعتماد مقاييس فعالة للجودة حيث لا ينبغي أن نتكلم عن مجرد آراء وإنما على بيانات؛

3- الأفراد الذين يعملون داخل النظام هم الذين يخلقون الجودة؛

4- الجودة هدف متحرك يتطلب الالتزام بالتحسين المستمر؛

¹ نور، أحمد، وعبيد حسين، والسيد شحاته، شحاته، مبادئ المحاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 67، 68 .

² عطوي راضية، مرجع سابق، ص 32.

³ نور أحمد، آخرون، مرجع سابق، ص 73 .

⁴ عطوي راضية، مرجع سابق، ص 30.

- 5- الوفاية هي المفتاح الجوهرى لإنتاج جودة عالية وليس اكتشاف الأخطاء حيث ينبغى القيام بالأشياء الصحيحة، بشكل صحيح منذ المرة الأولى ودائماً؛
- 6- يجب أن تدعم الإدارة العليا كل المبادرات المتعلقة بالجودة.

ثانياً: أهداف إدارة الجودة الشاملة

لإدارة الجودة الشاملة مجموعة من الاهداف نذكر منها الآتي¹:

- 1- إنتاج منتجات ذات جودة عالية؛
- 2- امتلاك المؤسسة لأفضل قنوات توزيع المنتجات بحيث تستطيع تقديم خدمات ما بعد البيع وبما يتناسب مع احتياجات المستهلك؛
- 3- أن تكون المؤسسة مرنة وقادرة على التكيف مع التغيرات، وإجراء التعديلات في عمليات الإنتاج بما يتلاءم مع احتياجات المستهلك؛
- 4- العمل باستمرار على تخفيض تكلفة المنتجات من خلال عمليات تحسين الجودة والعمل على تخفيض عدد الوحدات المعيبة والتالفة في المنتجات تامة الصنع.

الفرع السابع: مقياس الأداء المتوازن.

إن مقياس الأداء المتوازن يعد إطاراً متكاملًا للأداء الاستراتيجي لتنظيم الأعمال، فهو الأداة التي تستخدم لنقل وتوصيل إستراتيجية المؤسسة إلى الوحدات والمستويات الإدارية المختلفة، وهي أداة لترجمة استراتيجيات المؤسسة إلى أهداف تشغيلية ومؤشرات عملية تحقق رؤية ومهمة المؤسسة، وأيضاً لقياس نماذج التنفيذ في هذه الوحدات واستخدامها بشكل يضمن تحقيق النتائج المستهدفة بما يدعم قوة المؤسسة وموقفها التنافسي، فهو يجمع بين المقاييس المالية وغير المالية ويهتم بالأهداف في الأجل قصير المدى وطويل المدى ويربط بين الاستراتيجيات والعمليات بما يحقق التوازن بين حاجات الأطراف المعنية بتنظيم الأعمال وهم المستثمرون والعملاء والعاملون والمجتمع.²

¹ إبراهيم صباح ناريمان، مرجع سابق، ص ص 44، 45.

² رشدي سويلم عوض، فاطمة، ونظام التكاليف (BSC) تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن في تطوير أداء المصارف الفلسطينية (ABC) على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية بنك فلسطين)، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص 77.

المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف والتكلفة النهائية

لمحاسبة التكاليف عدة طرق في احتساب التكاليف والتكلفة النهائية، بحيث نجد كل طريقة تختلف عن الأخرى في كيفية التعامل مع التكاليف، ويكمن هذا الاختلاف في الدقة عند احتساب التكاليف والتكلفة النهائية فتمتاز الطرق الحديثة بأكثر دقة عن الطرق التقليدية وسنقوم في هذا المطلب بعرض أهم هذه الطرق:

أولاً: طرق التكاليف الفعلية.

هي التكاليف التي تمت فعلاً في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات، ويسمى البعض التكلفة التاريخية للدلالة على أنها حدثت فعلاً وليست تكلفة مخططة للمستقبل، وتحتوي على مجموعة من الطرق.

ثانياً: طريقة التكاليف المعيارية.

هي تكاليف محددة مسبقاً وتتميز بصيغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة وقياس قدراتها وإمكاناتها في تحقيق برامجها، وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلاً من كمية وقيمة عناصر التكاليف وما يحدد من قبل، فهي إذن طريقة موجهة إلى المستقبل وليست تاريخية. ويمكن تحديد التكاليف النموذجية بعدة طرق تتلاقى كلها في نفس الهدف وكلها ذات علاقة بالميزانية التقديرية أو برنامج نشاط المؤسسة للفترة.¹

ثالثاً: طريقة حساب التكلفة على أساس الأنشطة

هي أحد أنواع طرق محاسبة التكاليف الحديثة والتي تهتم بتحليل الأنشطة واعتبار تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة على أنها تكلفة الأنشطة ذات القيمة المضافة والتي ساهمت في إنتاجها، حيث تتيح هذا الطريقة تحديد تكلفة المنتج بشكل أدق. إضافة إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية بسبب إلغاء الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة ولا تؤثر على جودة المنتج.

* سيتم التعرض لهذه الطريقة بشيء من التفصيل في الفصل الثاني .

¹ دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص161.

خاتمة الفصل الأول:

يعتبر هذا الفصل تمهيدا لموضوع الدراسة حيث تمكننا من خلاله معرفة محاسبة التكاليف والتكلفة بشكل مفصل حيث تم دراسته من خلال ثلاث مباحث.

في المبحث الأول تطرقنا إلى عموميات حول محاسبة التكاليف، بحيث تم عرض مختلف أساسياتها والمقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية وشرح أهم الفروقات بينهم .

والمبحث الثاني تم تحديد الفروقات بين الابعاء والتكاليف والمصاريف، وعرض انواع التكاليف ومكوناتها.

أما المبحث الثالث والأخير تم عرض فيه أنظمة محاسبة التكاليف، ومختلف طرق احتساب التكاليف، والتي تناولنا منها شيء مبسطا تاركينا عرض حيثياتهم بشيء من التركيز، والمقارنة بين هذه الطرق في الفصل القادم.

الفصل الثاني

دراسة طرق التكاليف التقليدية
وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
والمقارنة بينهما

مقدمة الفصل:

تعتمد طرق محاسبة التكاليف على أسس علمية وفعالية لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن التكاليف وكيفية تحديدها والرقابة عليها وترشيد القرارات للوصول بالمؤسسة إلى أقصى كفاية ممكنة، فقد تنوعت وتعددت هذه الطرق واتخذت أشكالاً مختلفة، ولكنها لا تتخذ نفس الدقة في تحديد التكاليف، وتعتبر دقة التكاليف عنصراً هاماً في قياس مدى نجاح طرق التكاليف في إمداد متخذي القرار بمعلومات تتصف بالصدق والموضوعية. فمن هذا المنطلق سوف نعرض مختلف طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وإجراء عملية مقارنة بينهما، وذلك من خلال مايلي:

- عرض طرق التكاليف التقليدية و أنواعها، وأساليبها في معالجة التكاليف؛
- عرض طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وأساليبها في معالجة التكاليف؛
- تبيين الفرق بين هذه الطرق في أساليب معالجة التكاليف، وتأثيرها على دقة تحديد التكاليف النهائية والمعلومات التكاليفية.

المبحث الأول: دراسة طرق التكاليف التقليدية

لقد ظلت طرق التكاليف التقليدية هي الطرق الأمثل لعدة سنوات، وهو الأسلوب الأكثر شيوعاً، ولقد ظهرت الطرق التقليدية للتكاليف في ظل محيط اقتصادي يتسم بعدم التعقيد و بساطة التشغيل والبعد التام عن مظاهر المنافسة الحادة التي يعرفها العالم اليوم، كما أن إطلاق مصطلح " التقليدية " على هذه الطرق لقياس التكلفة لا يعني أنها لم تعد تطبق حالياً في المؤسسات لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة وإعداد القوائم المالية و تقييم المخزون السلعي، بل على العكس، فهذه الطرق ما زالت تطبق في العديد من المؤسسات رغم أنها لا تحقق الرضا الكافي عن النتائج والمعلومات التي تقدمها بسبب تغير الإطار الاقتصادي والاجتماعي للمحيط والذي لم تعد متلائمة معه.

سنقوم في هذا المبحث بعرض طرق التكاليف التقليدية والمتمثلة في نوعين من الطرق. طرق التكاليف الفعلية*
- الطريقة الكلية، والطرق الجزئية - وطريقة التكاليف المعيارية.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية

تعتبر هذه الطريقة من الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف، حيث عرفت في بدايتها بتسمية الأقسام المتجانسة ومن ثم سميت مراكز التحميل، وتعتبر من أوائل طرق محاسبة التكاليف التي اهتمت بمعالجة مشكل تحميل الأعباء غير المباشرة، وعليه سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى عرض هذه الطريقة محاولين الإلمام بالجوانب الأساسية لها.

الفرع الأول: مفهوم طريقة التكاليف الكلية.

إن طريقة التكاليف الكلية هي طريقة تسمح بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات.

حسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشتركاً بين بعض النشاطات، ومنها ما يكون متعلقاً بنشاط معين واحد، وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلاً بوظيفة معينة في المؤسسة، إذن تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.¹

يمكن تعريف الأقسام المتجانسة بأنها عبارة عن مركز عمل أو إنتاج متجانسة في الوظيفة، أي أنها تقوم بإحدى العمليات أو أجزاء العملية أو تنفيذ مرحلة من مراحل الإنتاج وتهدف إلى تحقيق هدف مشترك تحدده المؤسسة.²

* هناك من يطلق عليها اسم التاريخية.

¹ دادي عدون، ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 36.

² أوكيل سعيد، مرجع سابق، ص 97.

يمكن تعريفها أيضا حسب المخطط الوطني المحاسبي، القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية.
1

الفرع الثاني: المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية

تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من المبادئ تمثل أساس هذه الطريقة وهي²:

أولا: تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...);

ثانيا: فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة؛

ثالثا: لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة؛

رابعا: تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية؛

خامسا: معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

الفرع الثالث: مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية

لتحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية نمر بأربعة مراحل نوضحها كما يلي:

أولا: تحديد الأقسام

إن عدد الأقسام يختلف من مؤسسة إلى أخرى، لأن ذلك مرتبط بطبيعة نشاطها، وبمجملها وكذلك تنظيمها، لكن ومهما تعددت الأقسام فإنها لا تكاد تخرج عن صنفين اثنين كما بينه المخطط المحاسبي العام هما:

1- المراكز التشغيلية: وهي المراكز التي تكون فيها وحدات العمل مادية (ساعات العمل المباشر، الوحدات

المنتجة، ساعات عمل الآلات...)، وهي تضم نوعين من المراكز هما المراكز الرئيسية والأقسام الثانوية.

1-1- المراكز الرئيسية:

تسمى مركز الاستغلال وهي تلك المراكز التي تحتوي على الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من تموين وإنتاج وتوزيع،

وحيث أن هناك ضرورة لحساب تكلفتها، لتحمل في ما بعد للمنتج بواسطة وحدات العمل.

1-2- المراكز الثانوية (المساعدة):

تسمى مراكز الخدمات الفنية والإدارية وهي التي تقوم بعملية تخطيط وضبط الإنتاج وتصميم المنتجات

وتطويرها وهذه المراكز يرتبط نشاطها بالنشاط الصناعي ومن أمثلتها إدارة المصنع وإدارة التخطيط وضبط الإنتاج

وإدارة الأفراد وإدارة التكاليف وإدارة التصميم.³

¹ بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص 17.

² ساحل فاتح، مرجع سابق، ص 67.

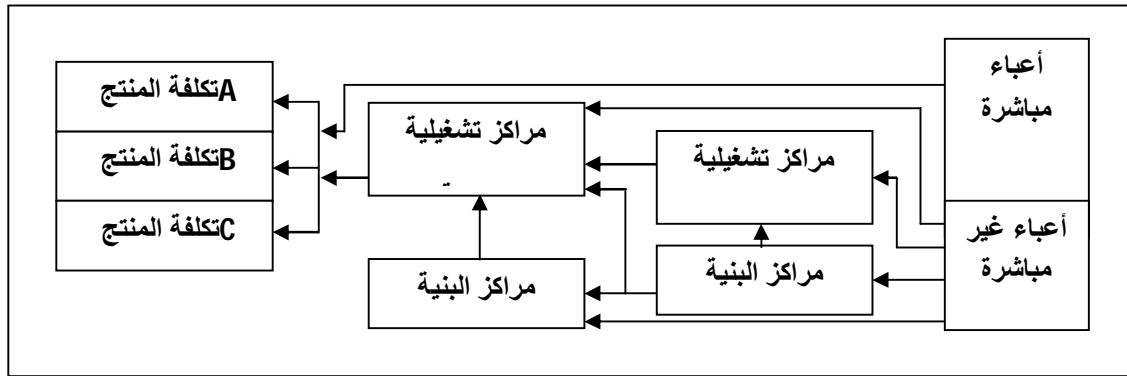
³ حسين طنيب محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 56.

بالتالي فإن دور هذه المراكز لا يتعدى تقديم خدمات للأقسام الرئيسية، كما يمكن أن تتبادل المراكز الثانوية خدمات فيما بينها، لذا فإنه لا يوجد من داع لقياس نشاطها.

2- المراكز الهيكلية: (أو مراكز البنية) وهي التي تكون فيها وحدات العمل نقدية، والتي يكون فيها النشاط صعب القياس مثل الإدارة العامة، وعلى عكس المراكز التشغيلية فإن المخطط المحاسبي العام لم يعط أي تقسيم لهذه المراكز.¹

يمكن توضيح كيفية تحميل الأعباء إلى الأصناف المذكورة للمراكز في الشكل التالي:

الشكل رقم 09: تحميل الأعباء على مختلف مراكز التحليل



المصدر: Michel, GERVAIS, *contrôle de gestion*, édition Economica, Paris, France, 2000, p: 60.

ثانيا : توزيع الأعباء غير مباشرة على مراكز التحليل

بعد عملية تحديد الأقسام تأتي المرحلة الثانية والتي تتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل، والتي تتم بخطوتين أساسيتين نوضحهما كمايلي:

1- خطوة التوزيع الأولي:

يتم من خلال توزيع الأعباء غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها المجموعة السادسة من النظام المحاسبي المالي إلى أعباء حسب الوظيفة، وهذا التوزيع يكون انطلاقا من مفاتيح التوزيع.

2- خطوة التوزيع الثانوي:

يتم من خلال توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، ويتم تحميل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة إلى أخرى، فالهدف من التوزيع الثانوي هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الأساسية حتى يتم تحميلها على المنتجات؛ ويتخذ التوزيع الثانوي أشكالا عديدة نذكر من بينها:

¹ فرزوي إبراهيم، مرجع سابق، ص30.

2-1- طريقة التوزيع الإجمالي:

تقوم هذه الطريقة على أساس توزيع مجموع أعباء المراكز المساعدة مرة واحدة على المراكز الإنتاجية وذلك بإتباع أساس توزيع واحد.

2-2- طريقة التوزيع الانفرادي:

تقوم هذه الطريقة على توزيع تكاليف مراكز الخدمات بصورة منفردة أو مستقلة عن بعضها على المراكز الرئيسية على أساس التوزيع المناسب له، إلا أن هذه الطريقة أيضا لا تأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين المراكز.

2-3- طريقة التوزيع التنازلي:

في ظل هذه الطريقة يتم توزيع المجموع الأولي للأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية، على الأقسام الثانوية التالية له، بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، أي أن المركز يقدم خدماته فقط للمراكز التي تليه، ليصبح مجموع أعبائه معدوماً، وهكذا يوزع مجموع أعباء القسم الثاني على المراكز الموالية له دون الرجوع إلى الوراء وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل تماماً الاستفادة العكسية، أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد فقط هو الاتجاه التنازلي.¹

2-4- طريقة التوزيع التبادلي:

في ظل هذه الطريقة يتم توزيع مجموع الأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية على باقي الأقسام الثانوية بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية،² فهنا تكون الأقسام الثانوية مقدّمة ومستقبلة للخدمة في نفس الوقت. **ثالثاً: تحديد وحدات العمل.**

بعد عملية توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل تأتي المرحلة الثالثة والتي تتم فيها تحديد وحدات العمل، والتي هي عبارة عن مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتج من الأعباء غير المباشرة لمركز معين. **رابعاً: استخراج تكلفة وحدة العمل.**

يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي وذلك بقسمته على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم تتم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب مختلف التكاليف، بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج .

الفرع الرابع: تقييم طريقة التكاليف الكلية

إن طريقة التكاليف الكلية بقيت لمدة طويلة من الزمن الطريقة الأحسن والأكثر استعمالاً لما لها من إيجابيات جاءت بها هذه الطريقة، ولكن بمرور الزمن ومع تغير المحيط الاقتصادي ظهرت سلبيات هذه الطريقة، فمنها يمكن إبراز إيجابيات وسلبيات هذه الطريقة.

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 204، 205.

² ناصر نور الدين، عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 205.

أولا: إيجابيات طريقة التكاليف الكلية

تمتاز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات والتي نذكرها كما يلي¹:

- 1- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية؛
- 2- دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛
- 3- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسئولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛
- 4- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير خيارات إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار، ...).

ثانيا: سلبيات طريقة التكاليف الكلية

رغم الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي²:

- 1- يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية؛
- 2- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل وإلى التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالأعباء المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، أي ليست له رابطة قوية دقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتى وإن كان يراعى هذا الجانب عند تحديد معايير التحميل واختيار وحدات العمل المناسبة؛
- 3- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل؛
- 4- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية

نتيجة للانتقادات التي عرفتها طريقة التكاليف الكلية، ظهرت طرق أخرى، عرفت هذه الطرق بالطرق الجزئية، والمتمثلة في طريقة التكاليف المباشرة، وطريقة التكاليف المتغيرة، وطريقة الطاقة المستغلة. وعليه سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى عرض هذه الطرق محاولين الإلمام ببعض الجوانب المهمة لها من خلال الآتي:

- عرض أنواع الطرق الجزئية، والمقصود بكل طريقة؛

- وعرض المبادئ التي تقوم عليها كل طريقة؛

¹ مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة المؤسسة - نפטال-، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير التحليل الاقتصادي كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص117.

² طوايبيبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع التخطيط والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص102.

- وعرض الإيجابيات التي جاءت بها كل طريقة، وسلبياتها.

الفرع الأول: طريقة التكاليف المباشرة

تعتبر هذه الطريقة محاولة لمعالجة الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية من بعض المحاسبين، سنقوم في هذا الفرع بعرض هذه الطريقة من خلال تقديم مفهومها والإيجابيات التي جاءت بها وسلبياتها.

أولاً: مفهوم طريقة التكاليف المباشرة

إن طريقة التكاليف المباشرة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما عناصر التكاليف غير مباشرة تعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط، وفق هذه الطريقة لا تدخل التكاليف غير مباشرة سواء تعلق بالإننتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف ولكن تحمل على حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة، وذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة والمباةةسرة ؤولة على تحقيق التكاليف المباشرة فقط، وتستخدم هذه الطريقة بنجاح كبير في مشاريع المقاولات، وذلك لأن طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة ويمكن تحقيقها بسهولة.¹

ثانياً: تقييم طريقة التكاليف المباشرة

إن هذه الطريقة تعد من الطرق النادرة الاستعمال نظراً لاعتراض المحاسبين على فكرتها بحل المشكلة، وقد جاءت هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات والسلبيات نوضحها كما يلي:²

1- إيجابيات طريقة التكاليف المباشرة:

إن من بين الإيجابيات التي تشتمل عليها هذه الطريقة ما يلي:

- تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج؛

- تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظراً لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة؛

- تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

2- سلبيات طريقة التكاليف المباشرة:

يمكن حصر السلبيات الموجهة لهذه الطريقة في النقاط التالية:

- لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكلفة صحيحة، وذلك لأنها تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة (خاصة المتغيرة منها)؛

- إن استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط؛

1 جمعة الربيعي كمال حسن، وآخرون، مرجع سابق، ص 78.

2 جمعة الربيعي كمال حسن، وآخرون، مرجع سابق، ص 79، 80.

- إن تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض تكلفته الحقيقية، وهذا ينعكس في تخفيض الأرباح المحققة؛
- إن هذه النظرية تفشل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وذلك لأنها تستبعد جزءا من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج.

الفرع الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة

نظرا لما وجه من انتقادات إلى طريقتي التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المباشرة، ظهرت هذه الطريقة لمعالجة هذه الانتقادات، وتعد أكثر ملاءمة من حيث استعمالاتها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة، وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة، وعليه سنقوم بعرض هذه الطريقة من خلال مفهومها ومبادئها، وأخيرا إيضاح إيجابياتها وسلبياتها.

أولاً: مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة.

طريقة التكاليف المتغير هي طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح مرتكزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح¹. بحيث تقوم هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط، واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج، وذلك لاعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج فهي ثابتة وموجودة سواء حدث الإنتاج أو لم يحدث فهي تعالج بتحميلها في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح والخسائر². إن فكرة فصل التكاليف الثابتة من المتغيرة واعتماد هذه الأخيرة يفيد في التحليل واتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلقة بالنشاط ومراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليله.

ثانياً: المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المتغيرة.

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكرها كمايلي³:

- 1- الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة؛
- 2- لا يُحسب سعر تكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة؛
- 3- التكاليف الثابتة للإنتاج، الإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة، يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها؛
- 4- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة.

¹ رجال، علي، مرجع سابق، ص 70.

² التكري، إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص 65.

³ ساحل فاتح، مرجع سابق، ص 74.

ثالثا: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة

1- إيجابيات الطريقة:

- تسمح بتحديد عتبة المردودية، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه لخسارة؛
- هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبيات، لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج؛¹
- إذا كان هامش الربح معروفا فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها.²

2- سلبيات الطريقة:

- لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فما زال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة.
- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات، فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط، ولذلك يكون عليه دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة من الزمن، وحين يصل إلى التبويب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة تبويبها من جديد.³
- إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط.⁴

الفرع الثالث: طريقة التكاليف المستغلة

تسمى طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، والتي جاءت لمعالجة نقائص الطرق الأخرى السابقة لها، فمن خلال هذا الفرع سنحاول تقديم مفهومها والمبادئ التي تقوم عليها، وكذلك تقييم هذه الطريقة.

أولاً: مفهوم طريقة التكاليف المستغلة

إن هذه الطريقة حاولت إيجاد توافق بين طريقة التكاليف الكلية التي تقتضي بتحميل الوحدات المنتجة والمباعة بكافة التكاليف الثابتة والمتغيرة، وطريقة التكاليف المتغيرة التي تقتضي بتحميل الوحدات المنتجة والمباعة بالتكلفة المتغيرة فقط، حيث أن هذه الطريقة تحمل الوحدات المنتجة والمباعة بالتكلفة المتغيرة مضافا إليها جزء من تكاليف

¹ موالى جمال، مرجع سابق، ص 59.

² نور أحمد، مرجع سابق، ص 141.

³ جراح عبد الزوهير، "المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال"، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001، 2000، ص 56.

⁴ موالى جمال، مرجع سابق، ص 59.

الإنتاجية والتسويقية الثابتة يتناسب مع الطاقة الإنتاجية والبيعية المستغلة أما الجزء غير المستغل من الطاقة الإنتاجية والبيعية المتاحة، فيحمل على حساب الأرباح والخسائر.

ثانيا: المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المستغلة.

يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفق ما يلي¹:

• فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف.

• تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}}$$

• حساب لتكاليف الثابتة المحملة عقلاانياً:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة عقلاانياً} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times \text{معامل التحميل العقلاني}$$

• حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلاانياً، هذا الفرق يمثل:

- إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة عقلاانياً يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط)؛

- إذا كانت الفعلية أقل من المحملة عقلاانياً يسمى فائض النشاط (ربح زيادة الفعلية).

ثالثاً: تقييم طريقة التكاليف المستغلة

كغيرها من الطرق السابقة لها مجموعة من الإيجابيات والسلبيات نوضحها كما يلي:

1- إيجابيات الطريقة:

تمتاز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات والتي نذكرها كما يلي:

- استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي.²

- تسمح بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلاانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدججة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع.³

- تسمح للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات، خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسؤل قدر مسؤوليته على مستوى قسمه.⁴

- منهجية الطريقة تسمح بالإطلاع على المردودية التقنية وذلك من خلال تصنيف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة،

¹ ساحل فاتح، مرجع سابق، ص 71.

² دادي عدون ناصر، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 121.

³ دادي عدون ناصر، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 121.

⁴ دادي عدون ناصر، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 121.

وزيادة على ذلك فإن ارتفاع حجم النشاط أو انخفاضه وفق هذه الطريقة ينجم عنه خسارة أو ربح، لذلك فهي تخبر المسؤولين بذلك من أجل أخذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة.¹

- تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط العادي داخل المؤسسة والذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها.²

2- سلبيات الطريقة:

على الرغم من الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي:³

- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد النشاط العادي، لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف، وبالتالي على تحديد السعر.

- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة.

- قيمة المخزونات النهائية (منتجات، مواد أولية) تختلف عن التكلفة الحقيقية.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

نتيجة للانتقادات التي وجهت لطرق التكاليف الفعلية (طريقة التكاليف الكلية، والطرق الجزئية) وخصوصا في عملية التسيير، ظهرت طريقة لمعالجة هذا القصور سميت بطريقة التكاليف المعيارية، وقد أطلق عليها العديد من المسميات، فقد تسمى بالتكاليف النمطية أو التكاليف المحددة مقدما أو التكاليف المخططة أو التكاليف الأمامية، إلى جانب العديد من المسميات الأخرى وإن كانت في كل الأحوال لا تخرج عن كونها خطة للتكاليف يفترض السعي للوصول إليها. وعليه سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى عرض هذه الطريقة محاولين الإلمام بالجوانب الأساسية لها وذلك من خلال التالي:

- المقصود بطريقة التكاليف المعيارية؛
- المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المعيارية؛
- أهداف طريقة التكاليف المعيارية؛
- الفرق بين طريقة التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية؛
- إيجابيات وسلبيات الطريقة.

الفرع الأول: مفهوم طريقة التكاليف المعيارية

يمكن تعريفها بأنها تكلفة محددة مقدما وفق أسس علمية وتنبؤات دقيقة، وذلك بوضع معايير نمطية بالكمية والقيمة لعناصر التكاليف فهي تعبر عن برنامج دقيق يستهدف من طرف المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية مستقبلا،

¹ دادي عدون ناصر، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 121.

² ساحل فاتح، مرجع سابق، ص 73.

³ ساحل فاتح، مرجع سابق، ص 73.

في حدود سياسة معينة، لذلك تمثل التكلفة المعيارية الأساس الذي يركز عليه الأداء من حيث عنصر التكلفة، فيتم بناء عليه تقويم التكلفة الفعلية ومقارنتها بالمعيارية لإيجاد الفرق فيما بينهما تتوجها للبرنامج المستهدف.¹

فالتكلفة المعيارية تُعتبر من الطرق الهامة التي تستخدمها الإدارة لتخطيط وتقييم الأداء، فهي من ناحية تُعتبر أداة تخطيطية، لأن معايير التكلفة توضع مقدماً قبل البدء في عمليات الإنتاج والتشغيل، حيث يمثل المعيار في هذه الحالة، ما يجب أن تكون عليه التكلفة في ظل ظروف التشغيل العادية، ومن ناحية أخرى، تُعتبر المعايير أداة رقابية فعالة، لأنها تُستخدم في المقارنة مع التكاليف الفعلية في تحديد الانحرافات وفي تحليلها لمعرفة أسبابها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة على ضوء هذه الأسباب.

الفرع الثاني: المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المعيارية.

تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة من المبادئ والأسس والتي يمكن حصرها فيما يلي²:

أولاً - تحديد المستويات المعيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة، ...) والمناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية إقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى؛

ثانياً - القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها؛

ثالثاً - العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة.

الفرع الثالث: أهداف التكاليف المعيارية

هناك مجموعة من الأهداف والمهام التي تسعى إلى تحقيقها طريقة التكاليف المعيارية نوجزها فيما يلي³:

أولاً: المساعدة في التخطيط

إن التكاليف المعيارية كما هو معروف هي تكاليف معدة مسبقاً لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة وبضرب تكلفة الوحدة في عدد الوحدات نصل إلى الحجم، وهذا ما تحتاجه الموازنات التخطيطية في إعدادها، والتي تستند في الإعداد إلى تقدير ما تحتاجه المستويات الإنتاجية، والمعلومات التي تحتاجها الموازنات ستقدمها لها طريقة التكاليف المعيارية.

ثانياً: المساعدة في فرض الرقابة

¹ طرطار أحمد، الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 99.

² قفاح سليمان، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن وليد، دمشق، سوريا، 1978، ص 153.

³ التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص 217.

من خلال مقارنة التكاليف المعيارية مع الفعلية وتحديد الانحرافات سواء أكانت ملائمة أو غير ملائمة ودراسة أسباب حدوثها ومن ثم إخبار الإدارة العليا بذلك.¹

ثالثا: المساعدة في تسعير المنتجات والخدمات مقدما

من خلال تحديد كلفتها المعيارية حيث أن السعر يمثل التكلفة زائد هامش الربح وخاصة في المؤسسات التي يعتمد إنتاجها على نظام الأوامر الإنتاجية والتي تتصف بأن التصريف يسبق الإنتاج.²

رابعا: المساعدة في اتخاذ القرارات.

تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف، كما تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة...، إضافة إلى مساعدتها في اتخاذ العديد من القرارات الهامة الأخرى.³

إن التكاليف المعيارية من خلال المهام أعلاه ستعتبر محفزا كبيرا لأقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي وكفوء وهذا يعتبر من أحد عوامل تحقيق المؤسسة لأهدافها الأساسية.⁴

الفرع الرابع: الفرق بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية.

نوجز جوهر الفرق بينهما في النقاط الثلاث التالية:⁵

أولا: التكاليف الفعلية لا تظهر إلا في نهاية السنة المالية، وبالتالي تعتبر تكلفة تاريخية لأن هذه الوظيفة مرتبطة بالمحاسبة المالية في حين أن التكاليف المعيارية توضع على عامين مسبقة لذلك تمثل تكاليف محددة مقدما؛

ثانيا: التكاليف الفعلية قد تتضمن أخطاء وبالتالي لا يمكن اتخاذها أساسا للمراقبة؛

ثالثا: تتعلق أو ترتبط التكاليف الفعلية بتكاليف وظائف الإنتاج والتسويق والإدارة، في حين أن التكاليف المعيارية ترتبط فقط بوظيفة الإنتاج.

الفرع الخامس: تقييم طريقة التكاليف المعيارية

بالرغم من الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أنها لم تخل من النقائص وسلبيات، فسنقوم في هذا

الفرع بعرض كلا منهما على حدى.

¹ التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص 217.

² التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص 217.

³ لشهب صفاء، مرجع سابق، ص 88.

⁴ التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص 217.

⁵ جميل السعيدة فيصل، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم المعلومات المحاسبية، دار الميسر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 83.

أولاً: إيجابيات الطريقة.

إن من المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية ما يلي¹:

- 1- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات؛
- 2- إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية؛
- 3- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات، وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة؛
- 4- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية، والعمل على ملاحظة أي انحراف، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة.

ثانياً: سلبيات الطريقة

على الرغم من الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي²:

- 1- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحليل مضللة و اتخاذ قرارات غير صائبة؛
- 2- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.
- 3- عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أوفي متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة؛
- 4- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

المطلب الرابع: أوجه قصور و اختلافات طرق التكاليف التقليدية

بعد عرض طرق التكاليف التقليدية في المطالب السابقة، سنتعرض بصفة عامة لأوجه القصور و الاختلالات لطرق التكاليف التقليدية، فقد واجهت هذه الطرق انتقادات شديدة وبالإجماع من طرف الأكاديميين والمهنيين نظراً لعدم مواكبة هذه الأخيرة للبيئة الحديثة، ولعل أبرز وأهم أوجه هذه الاختلالات والقصور هي كمايلي:

¹ Gérard, MELYON, Comptabilité analytique, Bréal, Paris, France, 2001, P 207.

² طوابية أحمد، مرجع سابق، ص 127.

الفرع الأول: قصور طرق التكاليف التقليدية على تلبية متطلبات الإدارة

أصبحت طرق التكاليف التقليدية غير قادرة على تلبية حاجة الكوادر الإدارية والفنية من المعلومات التي تساعد على التخطيط والتوجيه والرقابة، بحيث صممت هذه الطرق بشكل غير جيد لتوفير تلك المعلومات، فقصورها على تلبية متطلبات الإدارة من المعلومات الأساسية يمكن أن تهدم كل جهود الأفراد لتحقيق النجاح ومما يؤدي إلى منع التقدم.

الفرع الثاني: قصورها في عدم الانسجام مع تنوع المنتجات وتطور نظم الإنتاج

أدى تنوع المنتجات وزيادة الاختلافات فيما بينها من حيث الحجم والمواصفات ودرجة التعقيد في عملية التصنيع إلى اختلاف أنواع الأنشطة ومستوى الجهود المطلوب لخدمة وإنتاج هذه المنتجات، بمعنى التركيز على العلاقات السببية بين التكاليف وبين الأنشطة الرئيسية المطلوبة لتصنيع المنتج¹، فاتباع طرق التكاليف التقليدية في ظل هذه الاختلافات سيؤدي مما لا شك فيه إلى تحديد غير دقيق لتكاليف المنتجات.

الفرع الثالث: اختلافات طرائق التخصيص التقليدية

طرائق التخصيص التقليدية تؤدي إلى عدم دقة وتشويه بيانات تكلفة المنتج نظراً لعدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما استخدمته من الموارد بالمؤسسة، بمعنى أنه لا توجد علاقة بين التكاليف الموجودة بمجمع التكلفة وبين الأساس المستخدم في تخصيص تلك التكاليف، أي عدم وجود علاقة بين السبب والأثر.²

الفرع الرابع: قصورها في عدم الانسجام مع تغير هيكل التكاليف

تواجه المؤسسات في الوقت الحاضر وخصوصاً التي تتصف عملياتها الصناعية بالكثافة الآلية والتجهيزات الإلكترونية بالزيادة غير العادية في التكاليف الصناعية غير المباشرة وما تحثه هذه الزيادة من أثر على الأرباح وعلى الموقف التنافس للشركة، مما يدعو إلى القول بأن طرق التكاليف التقليدية لم تعد قادرة على مسايرة تقنيات التصنيع الحديثة فقد صممت طرق التكاليف التقليدية على أساس أن تكاليف المنتجات تتكون أساساً من المواد المباشرة والأجور المباشرة مما يعطى نتائج غير دقيقة لبنود التكاليف التي ستظهر في تقارير طرق التكاليف التقليدية، حيث أنه لم يعد العمل المباشر هو المكون الرئيسي لتكلفة التصنيع وبالتالي لا يعتبر الأساس الملائم للتحميل في ظل الوقت الحاضر.³

¹ غريب جبر جبر، غنام، تطور طرق التكاليف التقليدية في ظل الاقتصاد الراهن، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية والذي يعقد في عمان، الأردن، 28، 27/4/2005، ص 43.

² إبراهيم عبد الله شقفة، خليل، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي (دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر و الميكروبيولوجي)، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص 49.

³ غريب جبر جبر، غنام، مرجع سابق، ص 42، 43.

الفرع الخامس: التبسيط المفرط لنماذج الطرق التقليدية للتكاليف

تظهر الطرق التقليدية للتكاليف تبسيطا مفرطا في تطبيقها، إذ أن معظم هذه التبسيطات لم تعد مقبولة حاليا فالتوجه المركز للطرق التقليدية نحو توفير المعلومات المالية جعل من نماذجها أدوات حسابية بحتة لا يمكنها أن تزود بالمؤشرات الكافية لتوجيه تفكير المسيرين في محيط معقد و متقلب، هذا من جهة ومن جهة ثانية، فإن الطرق التقليدية تستعمل علاقات مبسطة في توزيع التكاليف يتم فيها تجاهل تعقيدات الأنشطة الإنتاجية الحديثة وينجم عن ذلك وبشكل كبير تشويه تكلفة المنتج وخاصة في المؤسسات متعددة المنتجات.¹

الفرع السادس: قصورها في عدم الانسجام مع المنافسة

تواجه المؤسسات الصناعية ظروفًا جديدة متمثلة في اشتداد حدة المنافسة على المستوى العالمي والتعقد التكنولوجي في بيئة التصنيع عموماً، بالإضافة إلى ذوبان الحدود في ما بين الدول في ظروف الاتصالات واتفاقيات التجارة العالمية، مما جعل العالم بمثابة قرية صغيرة، وقد ألقى ذلك بظلاله على إدارات المؤسسات الصناعية كي تعيد النظر في مفاهيم نظم الرقابة على التكاليف وتحسين وسائل الإنتاج تضمن البقاء في سوق المنافسة.²

الفرع السابع: تظليل القرارات الإدارية

هناك إجماع عام على الصعيدين الأكاديمي والمهني بأن طرق التكاليف التقليدية تؤدي إلى تشويهات في جدية بيانات التكلفة، وتزداد تلك التشويهات كلما ازدادت أهمية التكاليف غير المباشرة في المؤسسة، وهذا ما يقود بدوره إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة إلى هدر وضياح وسوء توزيع في الموارد الاقتصادية المتاحة للاستغلال.³ وفي الواقع العملي وعلى الرغم من الانتقادات الموجهة لطرق التكاليف التقليدية، إلا أن الممارسات تشير إلى استمرارية استخدامه من قبل المؤسسات في الوقت الحاضر وذلك لأغراض تخصيص التكاليف غير المباشرة.

المبحث الثاني: دراسة طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC*

إن من أهم أسباب الاتجاه إلى طريقة التكلفة على أساس الأنشطة هي العيوب التي شابت الطرق التقليدية فأدت إلى صرف النظر عن تلك الطرق نسبياً، وتعتبر طريقة التكلفة على أساس الأنشطة من أبرز التطورات والمستجدات التي نالت اهتمام الباحثين خلال السنوات الأخيرة، حيث توفر هذا الطريقة أساس أفضل وأكثر عدالة لتوزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث تعتمد هذه الطريقة على تحليل الأنشطة مما يساعد على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي يساهم في تحقيق خفض حقيقي للتكاليف مما ينعكس على صحة القرارات التي تعتمد على التكلفة.

¹ معاليم، سعد، مرجع سابق، ص 54.

² صلاح عطية، أحمد، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 57.

³ محمد أبو محسن أحمد، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 48.

ففي هذا المبحث سنقوم بدراسة هذه الطريقة ويعرض الجوانب التي تقتضيها دراستنا، وذلك من خلال عرض ما يلي:

- المفاهيم الرئيسية المستخدمة في هذه الطريقة ؛
- الافتراضات ومقومات هذه الطريقة وإجراءات تطبيقها؛
- أبرز المنافع والمزايا التي جاءت بها هذه الطريقة؛
- عوائق وانتقادات تطبيق هذه الطريقة.

المطلب الأول: عموميات حول طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

نالت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال المحاسبة، ويعود هذا الاهتمام المتزايد بهذه الطريقة إلى الفلسفة التي تقوم عليها وما قدمته من أساس سليم في تحديد تكاليف المنتجات بدقة، وسنحاول من خلال هذا المطلب عرض عموميات حول طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC .

الفرع الأول: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC تعريفها ومراحل تطورها

سنقوم في هذا الفرع بتقديم أهم تعاريف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، والمراحل التي مرت بها هذه الطريقة حتى وصولها للوقت الحالي.

أولاً: تعريف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لقد حضرت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بمجموعة من التعاريف سنحاول عرض أهمها كما يلي:

"هي طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً على مما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة".¹

"هي طريقة لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على أحواض الكلف و التي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها".²

"هي طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية، والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدة، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف".¹

¹ Michel. M, *Cost Accounting*, Mac Graw-Hill Book Company, N.Y, USA, 1997, P236

² عبد الصمد نجوى، دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط، جامعة محمد خيضر، بسكرة 29، 30 / أكتوبر / 2002، ص 61 .

"إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC" هي إحدى التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهي طريقة تسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي تقوم هذه الطريقة على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الأرباح.²

"أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجموعات للتكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة لتتبع تلك التكاليف إلى الأنشطة، ومنها إلى هدف التكلفة (المنتجات أو الخدمات)، ما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة."³

ويمكن استخلاص من التعاريف السابقة التعريف التالي: (محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي أحد الطرق المحاسبية الحديثة التي نشأت نتيجة التغير في بيئة التصنيع ، بحيث تقوم هذه الطريقة على مبدأ أن المنتجات أو الخدمات تستهلك أنشطة، والأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة، فتقوم بتتبع تكاليف الأنشطة اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة تمهيداً لتوزيعها على المنتجات أو الخدمات، فهذه الطريقة تؤدي إلى توفير بيانات ومعلومات حول التكاليف أكثر دقة وتنصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بها بوضوح).

ثانياً: مراحل تطور طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لقد مرت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم بثلاث مراحل نذكرها كما يلي⁴:

1- المرحلة الأولى: إدارة النشاط

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، وهدفت إدارة النشاط إلى تحقيق ما يأتي:

¹ درويش مصطفى الجحلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الأداء المالي دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقاً لأسلوب ABC، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص23.

² أحمد عطية هاشم، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص ص 21، 22.

³ و ابراهيم شقفة خليل، حساب تكلفة الخدمات العلاجية وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة في مستشفيات غزة الأوروبي الحكومي (دراسة تطبيقية على قسم درغام ماهر، موسى

ص، 2008. 120، 1A - العدد عشر، الخامس الميكروبيولوجي)، مجلة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، غزة، فلسطين، المجلد

درغام ماهر، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد موسى⁴

الثاني، جوان 2007، ص ص 689، 690. العدد الخامس

- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة، مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري.
- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

2- المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة

جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها أو تقليلها من خلال:

- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.

- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

3- المرحلة الثالثة: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

هي تلك الطريقة التي تهتم بتحليل التكلفة ولكنها تعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة.

الفرع الثاني: المفاهيم الأساسية المتعلقة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وشروط استخدامها

سنقوم في هذا الفرع بتقديم أهم المفاهيم المستخدمة في طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وشروط تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات الصناعية.

أولاً: المفاهيم الأساسية المتعلقة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

إنه من الأهمية بمكان ومن المفيد التعرف على دلالات بعض المفاهيم والمصطلحات الأساسية المستخدمة في طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وهذا ما سنتناوله قبل الخوض في حيثياتها على النحو التالي:

1- الأنشطة:

تعتبر الأنشطة في طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من أساسيات وإضافات هذه الطريقة، فهي تمثل الوسيط لتخصيص التكاليف على المنتجات أو الخدمات، بحيث يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة بدل تقسيمها إلى مراكز تحليل في الطرق التقليدية، ولما لها من أهمية سنقوم بتعريفها وأنواعها.

1-1- تعريف الأنشطة

هي عبارة عن مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة¹؛ فهي التي تعبر عن الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين².

1 صلاح عطية أحمد، مرجع سابق، ص 78.

2 حسن ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 190.

1-2- تصنيف الأنشطة:

تعددت وتنوعت معايير تصنيف الأنشطة نظرا لأهميتها، ولكننا سنقتصر على التصنيفات المهمة وأكثرها تداولاً.

أ- التصنيفات الرئيسية:

وبشكل عام فإنه يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع رئيسية وهي¹:

● أنشطة المدخلات:

ويقصد بها الأنشطة المتعلقة باستعداداد صناعة المنتج، ومن أمثلتها نشاط البحث والتطوير ونشاط شراء المواد الأولية.

● أنشطة العمليات:

ويقصد بها الأنشطة المتعلقة بتصنيع المنتجات، ومن أمثلتها نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات، نشاط تخزين بضاعة تحت التشغيل.

● أنشطة المخرجات:

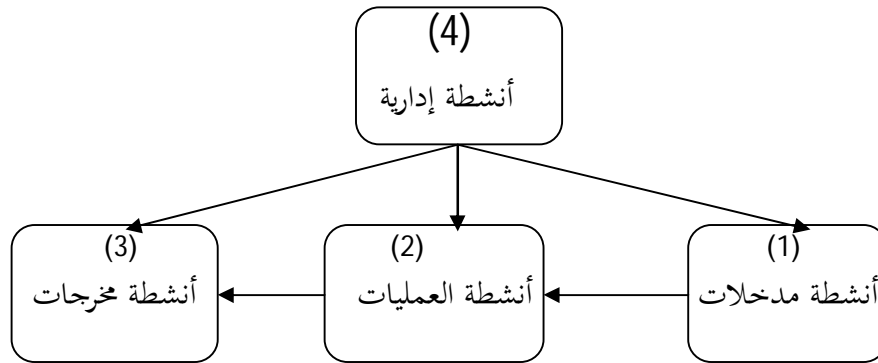
وهي تلك الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء كنشاط بيع المنتجات، ونشاط مطالبة العملاء والقيود على حسابهم ونشاط تسليم البضاعة للعملاء.

● أنشطة إدارية:

وهي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة الأولى، ومن أمثلة الأنشطة الإدارية نشاط الخدمات القانونية ونشاط خدمة المحاسبة.

ويمكن إيضاح هذا الأنواع الأربعة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 10 : أنواع الأنشطة الرئيسية



المصدر: من إعداد الطالب.

¹حسن ظاهر أحمد، مرجع سابق، ص190.

ب- تصنيف طبقاً لمستويات النشاط:

طبقاً لهذا التصنيف يتم تبويب النشاط إلى أربعة مستويات كما يلي¹:

● الأنشطة المؤادة على مستوى الوحدة:

تمثل العمل المنجز لكل وحدة منتجة أو خدمة مقدمة، أي كل الموارد التي يتم استخدامها على أنشطة أنجزت لكل وحدة، عند هذا المستوى يتم أخذ حجم الإنتاج الفعلي خلال العملية بعين الاعتبار.

● الأنشطة المؤادة على مستوى الدفعة: تتضمن الأنشطة والعمليات التي تتعلق بدفعة إنتاجية أو خدمات ولكن ليست متعلقة بوحدة واحدة منتجة.

● الأنشطة المؤادة على مستوى الإنتاج: هذه الأنشطة هي لمساندة العملية الإنتاجية مختلف أنواع المنتجات، أي الأنشطة التي تدعم عمليات الإنتاج وبيع المنتج بشكل منفرد.

● الأنشطة المؤادة على مستوى المؤسسة: هي أنشطة مطلوبة ولازمة لضمان المحافظة على المنع والمساعدة للبنية للإدارية التي تجعل من عملية الإنتاج ممكنة.

ج- الأنشطة تصنيف قيمة وأنشطة عديمة القيمة:

يمكن تصنيف الأنشطة حسب وجهة نظر العملاء أو الزبائن إلى صنفين كالتالي²:

● الأنشطة تصنيف قيمة:

إن النشاط الذي يضيف قيمة هو ذلك النشاط الذي إذا استبعد فإنه سيؤدي في الأجل الطويل إلى تخفيض خدمة المنتج إلى العميل أو الزبون ولا يلي توقعاته، ما سيؤثر سلباً على مبيعات المؤسسة وحصتها في السوق، لذلك تسعى المؤسسة إلى عدم استبعاد تلك الأنشطة وإنجازها بكفاءة، فمثلاً شراء مواد أولية لصنع المنتج هو نشاط ذو قيمة لأن المؤسسة بدونها لن تستطيع من تصنيع المنتج، وكذلك دهان سيارة بجودة معينة هو نشاط ذو قيمة لأن العملاء يتوقعون ذلك ويرغبون فيه، تكاليف مرتبطة بوحدة المنتج أو الخدمة، تكاليف مرتبطة بالدفعة الإنتاجية، تكاليف مرتبطة بالمنتج بشكل، عام تكاليف، مرتبطة بالمؤسسة ككل، إجمالي التكاليف المنتجة أو الخدمات.

● الأنشطة عديمة القيمة:

إن أي نشاط لا يمكن تصنيفه كنشاط ذي قيمة يعد نشاطاً لا يضيف قيمة، أي عدم القيمة من وجهة نظر العملاء أو الزبائن، وهذا ما يقدم للإدارة فرصة كبيرة لتخفيض التكلفة بدون تخفيض طاقة خدمة المنتج إلى العميل أو الزبون فمثلاً تخزين المواد الأولية أو المنتجات التامة الصنع يعد نشاطاً غير منتج من وجهة نظر العميل، لذلك كان السعي إلى تطبيق سياسة الإنتاج في الوقت المحدد، وكذلك تكاليف التالف أو تكاليف إعادة تصنيع

¹ ري اتش جارسون و اريك نورين، مرجع سابق، ص 228.

² إبراهيم عبد الله شقفة خليل، مرجع سابق، ص 83، 84.

الوحدات المعيبة هو نشاط عديم القيمة بالنسبة للعملاء، لذلك يمكن- بل يتوجب- استبعاده، وتجدر الإشارة إلى أن هناك أنشطة عديمة القيمة من وجهة نظر العملاء ولكن لا يمكن للمؤسسة أن تستغني عنها كاملاً، بل يمكن أن تخفض حجمها وتنجز النشاط بكفاءة، مثل قسم المحاسبة، معالجة البيانات، تكاليف الفحص، تكاليف إعداد الآلات لمنتج جديد أو تشغيل كمية معينة لمنتج محدد.

2- أغراض التكلفة

غرض التكلفة، هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء أكانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة)، أو وحدة تنظيمية (قسم أو وظيفة... الخ)، وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته، سواء أكانت منتجات، أو عملاء، أو قنوات توزيع، أو مجالات وظيفية.¹ ويمكن أن تصنف أغراض التكلفة إلى صفتين كمايلي:

• غرض التكلفة النهائي:

هو المنتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف، ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المؤسسة بعد أن تحمل تكاليفه والتي سيتم مقابلتها عادة بإيرادات.

• غرض التكلفة المتوسط:

فهو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها، كما هو الحال في نشاط مصلحة الموظفين.

3- أوعية أو مجموعات التكلفة

أوعية يتم تجميع تكلفة الأنشطة فيها، بحيث يخصص لكل مجموعة من التكاليف المتجانسة وعاء خاص بها، ويحتوي كل وعاء على مجموعة من عناصر التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأعمال أو الأنشطة الفرعية المتجانسة، وشرط تجميع الأنشطة المتجانسة ضروري لإنجاح عملية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.²

4- مسببات الأنشطة.

المحاور الأساسية التي تستخدمها هذه الطريقة، ويتوقف نجاحها على مدى الدقة في تحديد مسببات التكاليف وذلك لكل نشاط، لأن الصفة تعتبر مسببات التكلفة من الإضافات التي جاءت بها طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ومن المميزات لهذه الطريقة والتي تفضلها على غيرها من الطرق الأخرى، وبما أن لها أهمية كبيرة في هذه الطريقة سنقوم بتقديم مفهومه ومن تم أنواعه ومعايير اختياره.

1 صلاح عطية أحمد، مرجع سابق، ص 78.

2 موسى درغام ماهر، وإبراهيم شقفة، خليل، مرجع سابق، ص 120.

4-1- تعريف مسببات التكلفة:

يمكن تعريفها على أنها الحدث أو الفعل الذي يسبب الحاجة لوجود النشاط الذي يستهلك بدوره الموارد، بمعنى أن مسبب التكلفة هو المتغير الذي يسبب حدوث التكلفة، وكلما زادت درجة الارتباط بين مسببات التكلفة ومجمعات التكلفة زادت فعالية طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.¹

هو وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكميات التي ينجزها النشاط، أي أنه الكمية المنجزة من تنفيذ نشاط معين مثل عدد ساعات تحويل الآلات أو عدد الوحدات المصممة أو عدد ساعات فحص نوعية كل منتج... الخ، ومن ثم فإن محرك تكلفة النشاط هي تعبير عن أسباب نشوء التكلفة لدى نشاط معين.²

4-2- أنواع مسببات التكلفة:

سنقوم بعرض ثلاثة أنواع من مسببات التكلفة.³

أ- مسببات العمليات :

وهي تلك المسببات التي تركز على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، ويتم استخدام هذا النوع من المسببات عندما تحتاج المخرجات للقدر نفسه من النشاط، مثل: إعداد جدول تشغيل الآلات للإنتاج، وأوامر الشراء، وصيانة جزء معين من الآلة، مع المراعاة بأنها تستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة ونوعية المنتج النهائي، ومسببات العمليات الأقل تكلفة، إلا أنها أقل دقة وذلك لأنها تفترض بأن المنتجات تستغرق نفس الوقت والجهد في إنجازها، ويمكن اختيار مسببات العمليات لتعطي نتائج جيدة في المؤسسات التي تنتج منتجا واحدا أو يكون الاختلاف فيه ضئيلاً بين المنتجات.

ب- المسببات الزمنية :

وهي تلك المسببات التي تهتم بالمدة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج أو خدمة محددة، وتستخدم المسببات الزمنية عندما يكون هناك فارق زمني كبير لإنجاز النشاط، مثل: هناك منتجات تحتاج إلى عشر دقائق من نشاط تهيئة الآلات، في حين أن هناك منتجا آخر ذا طبيعة معقدة يحتاج إلى ثلاث ساعات من النشاط نفسه، ومن أمثلة المسببات الزمنية ساعات تهيئة الآلات، ساعات الفحص، ساعات العمل المباشر، ويعد هذا النوع أكثر دقة وكلفة من النوع السابق.

1 محمد أمين بخاري نجلاء، مرجع سابق، ص 80.

2 محمد قاسم عبد الرزاق، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق، دمشق، سوريا، المجلد السادس عشر - العدد الثاني، 2000، ص 75.

3 إبراهيم عبد الله شقفة خليل، مرجع سابق، ص 86.85.

ج- مسببات الاستعمال الفعلي :

ويستخدم هذا النوع من المسببات في حالة وجود منتجات أو خدمات تحتاج إلى تهيئة خاصة، ومعدات خاصة، أو مراقبين ذوي جودة أو عمليات خاصة تختلف عن منتجات أو خدمات أخرى تمر بنفس النشاط بعامل غير عامل الوقت، فالمسببات الزمنية لا تعطي تخصيصاً دقيقاً للتكاليف غير المباشرة في هذه الحالة، ويتصف هذا النوع من المسببات بالدقة ولكنها الأكثر تكلفة.

4-3- معايير اختيار مسببات التكلفة

توجد بعض المعايير الواجب استخدامها ومراعاتها لغرض اختيار مسببات التكاليف التي تتوافر فيها سمات وخصائص أهمها الدقة والملاءمة والموضوعية وغيرها من السمات الواجب توفرها في المسببات المختارة، ومن أهم هذه المعايير معايير متعلقة باختيار عدد المسببات ومعايير متعلقة باختيار نوعية مسببات التكلفة.

أ- معايير اختيار عدد مسببات التكلفة

إن اختيار عدد مسببات التكلفة المطلوب يتوقف على عدد من العوامل نذكر أهمها¹:

- درجة الدقة المطلوبة في أرقام التكلفة: فكلما زادت درجة الدقة المطلوبة زاد عدد مسببات التكلفة.
- درجة تعقد وتنوع المنتجات: فكلما زادت درجة التعقد والتنوع في المنتجات زادت عدد مسببات التكلفة، وبالتالي أعطى نتائج دقيقة عن تكلفة المنتجات.

ج- الأهمية النسبية لمجمعات التكلفة: فكلما زادت الأهمية النسبية دعت الحاجة إلى زيادة عدد مسببات التكلفة.

د- مقابلة التكاليف بالعائد عند اختيار عدد مسببات التكلفة، بمعنى العمل على تحقيق التوازن بين منافع الدقة وتكلفة تجميع وتشغيل البيانات ولتحقيق التوازن الأمثل، يجب تحديد العدد الأمثل لمسببات التكاليف المرتبطة بمقادير كبيرة من التكاليف.

ب- معايير اختيار نوعية مسببات التكلفة

عند اختيار نوعية مسببات التكلفة هناك عوامل رئيسية لا بد من أخذها في الاعتبار هي كما يلي²:

● تكلفة القياس :

فإذا كان مسبب التكلفة المختار يتميز بصعوبة تجميع بيانات التكاليف الخاصة به، عندها يكون تكلفة استخدامه مرتفعة لارتفاع تكلفة قياسه، ولتخفيض تكلفة القياس فإنه يفضل اختيار مسببات التكلفة التي تستخدم بيانات ومعلومات متاحة، ويمكن الحصول عليها بسهولة نسبياً³، فقد تكون المعلومات المتاحة عن عدد مرات تسجيل الطالب أسهل من المعلومات المتاحة عن الوقت المستغرق للتسجيل، وبالتالي فإن

¹ رشدي سويلم عوض فاطمة، مرجع سابق، ص 41.

² مجدي عدس صلاح، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة)، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 33.

المسببات مثل عدد أوامر التوريد أو عدد اختبارات الفحص وعدد مرات المراجعة أكثر سهولة وأقل تكلفة من الأنواع الأخرى.

• درجة ارتباط مسبب التكلفة بالاستخدام الفعلي لموارد النشاط:

تؤثر درجة الارتباط على نوع المسبب المستخدم، فعلى سبيل المثال إذا تم استخدام عدد الأبحاث المحكمة كمسبب تكلفة نشاط التحكيم، وتبين أن بعض هذه الأبحاث تستغرق وقتاً أكبر من غيرها، فإن استخدام هذا النوع كمسبب سيؤدي إلى انخفاض مستوى دقة بيانات تكلفة الوحدة، وعندها يفضل اختيار الوقت المستغرق للتحكيم كمسبب تكلفة بدلاً من استخدام عدد الأبحاث المحكمة .

• الآثار السلوكية لمسبب التكلفة:

عند استخدام مسبب التكلفة كأساس لتقييم أداء العاملين فإنه سيؤثر على سلوكهم إما بطريقة مرغوبة أو بطريقة سلبية على مستوى أداء العاملين، ويجب ألا يستهان بالآثار السلوكية لمسبب التكلفة. ففي بعض الحالات قد يتغير تطبيق الطريقة بسبب الآثار السلوكية، وفي الغالب ما تلجأ المؤسسة إلى اختيار المسببات التي تولد حفزاً لتحقيق مستوى أفضل من الأداء، فعلى سبيل المثال إذا تم استخدام مسبب تكلفة عدد مرات الاتصال بالموردين كأساس لتقييم أداء رئيس قسم المشتريات، فإنه قد يلجأ إلى تقليل عدد مرات اتصاله مما ينعكس سلباً على اختيار المورد صاحب أعلى جودة وأقل تكلفة.

5- مسببات التكلفة البديلة:

تستخدم مسببات التكلفة البديلة عند صعوبة تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة مناسبة، ويمكن تعريف مسببات التكلفة البديلة على أنها تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة.¹

6- تكاليف الأنشطة:

إن انجاز أي نشاط من الأنشطة يتطلب استنفاد موارد اقتصادية نادرة في المؤسسة (وقت، مواد، عمل، آلات وتجهيزات... الخ)، وينشأ عنها تكاليف تسمى تكاليف الأنشطة.

ثانياً: شروط استخدام طريقة ABC في المؤسسات الصناعية

إن استعمال طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة وبالخصوص في المؤسسات الصناعية يقتضي توفير الشروط الرئيسية التالية:²

1 صلاح عطية أحمد، مرجع سابق، ص 80.

2 الشنطي أمين، وشقر عامر، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2006، ص 112.

- 1- أن المنافع المؤخاة من استعمال طريقة الأنشطة تفوق التكاليف المتعلقة به، لأن تطبيق طريقة ABC هو عملية معقدة وشاملة تتطلب الخبرات وتستنفد الكثير من موارد المؤسسة، لذلك على الإدارة التأكد مسبقاً من أن المنافع المتوقعة أكبر من تكاليف تطبيق الطريقة؛
- 2- أن المؤسسة تستطيع تقسيم عملياتها إلى أنشطة مختلفة؛
- 3- أن المؤسسة لديها التقنية العالية لتجميع المعلومات والتكاليف عن كل نشاط من الأنشطة بدقة؛
- 4- أنه لا يوجد ثقة بمعلومات التكاليف للطرق التقليدية؛
- 5- أنه يوجد محرك للتكاليف في كل نشاط من الأنشطة.

الفرع الثالث: أهمية وأهداف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

سنقوم في هذا الفرع بإبراز أهمية طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وكذلك تقديم الأهداف التي تصبو إليها هذه الطريقة.

أولاً: أهمية طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لقد أثبتت هذه الطريقة نجاحها باهرا و إمكانيات هائلة حيث لها أهمية كبيرة في مهام التخطيط والرقابة وكذا اتخاذ القرارات، خاصة تلك التي تخص التشكيلة الإنتاجية وتسعير المنتجات والخدمات... الخ، وفي هذا الصدد سوف نقوم بإبراز هذه الأهمية كما يلي¹:

- 1- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
- 2- قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحمل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.
- 3- توفر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع، وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة، وإعادة تصميم المنتج النهائي.
- 4- تتيح هذا الطريقة للإدارة معرفة حجم التغييرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

¹ أحمد عطية هاشم، مرجع سابق، ص 24.

ثانياً: أهداف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يراد من خلالها تحقيق مجموعة من الأهداف نورد بعضها كما يلي:

- 1- تحقيق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.¹
- 2- البحث الدائم والضروري على تحسين إنتاجية الأنشطة غير المباشرة وخاصة خدمات دعم الإنتاج.²
- 3- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.³
- 4- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة⁴، تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.⁵
- 5- المساعدة على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل تكاليفها.⁶
- 6- تحديد فعالية ونجاعة كل الأنشطة (أي الأداء) بقياس مساهمتها في الأهداف الإستراتيجية والعملية للمؤسسة.⁷

المطلب الثاني: الافتراضات والمقومات التي تقوم عليها طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وإجراءات تطبيقها

سنقوم في هذا المطلب بالتطرق لافتراضات والمقومات التي تقوم عليها طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وإجراءات تطبيقها.

الفرع الأول: الافتراضات الأساسية التي يقوم عليها طريقة محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة

هناك مجموعة من الافتراضات أو المتطلبات الواجب توفرها عند تطبيق طريقة محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة وفي حلة توفر هذه الافتراضات مجتمعة تحقق طريقة محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة القياس السليم للتكلفة، وفي حالة عدم توفرها يكون من المفضل الاعتماد على طرق التكاليف التقليدي في قياس التكلفة وتم تصنيف الافتراضات الأساسية التي تقوم عليها طريقة محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في ثلاث مجموعات:

¹ يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، مرجع سابق، ص 164.

² بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 90.

³ يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، مرجع سابق، ص 164.

⁴ يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، مرجع سابق، ص 164.

⁵ يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، مرجع سابق، ص 164.

⁶ يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، مرجع سابق، ص 164.

⁷ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 90.

أولاً - افتراضات تتعلق بطبيعة المؤسسة محل تطبيق المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط :

تشتمل هذه الفروض على فرضين أساسيين يمكن تصنيفهما كما يلي:

1- التنوع أو التباين في تشكيلة منتجات المؤسسة:

تظهر أهمية أو مزايا طريقة المحاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة عندما تتنوع تشكيلة المنتجات التي تقدمها المؤسسة الأمر الذي يعني أنه في حالة تشغيل الخط الإنتاجي على منتج واحد فقط يكون من غير المفيد أو المجدي بالنسبة للمؤسسة تطبيق طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة بل يكون في صالح المؤسسة الاستعانة بطرق التكاليف التقليدية لتحديد تكلفة هذا المنتج .

2- تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية:

إن تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية وتباينها قد يؤدي إلى التأثير على هيكل التكلفة الكلية للمؤسسة من خلال ارتفاع نسبة التكلفة غير المباشرة فيها، و طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة تعد أكثر ملاءمة ودقة في تحميل التكلفة غير المباشرة على وحدات الإنتاج من طرق التقليدي .

ثانياً - افتراضات تتعلق بإجراءات تطبيق طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة:

تحتوي هذه الافتراضات على أربعة يمكن توضيحهم كمايلي:

2- تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة :

يجب العمل على تحديد العدد المناسب لمجمعات التكاليف بحيث لا يكون عددها أكثر من اللازم ما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة تطبيق طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة ، و بنفس الوقت لا يكون عددها أقل من اللازم ما يؤدي إلى انخفاض دقة مخرجات الطريقة من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية.¹

3- إمكانية تحديد المسبب أو المحرك الرئيس للتكلفة :

وذلك لأن تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة يساعد على استخراج معدلات سليمة لتحميل تكلفة الأنشطة،

بحيث يمكن الاعتماد عليها في القياس السليم لتكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة.²

4- تضمين وعاء التكلفة لبنود تكلفة الأنشطة المتجانسة:

يقصد بفرض التجانس أن عناصر التكلفة المكونة أو الداخلة في وعاء معين قد حركت بواسطة مسبب واحد فقط، الأمر الذي يعني أن تكاليف الأنشطة المكونة للوعاء ترتبط فيما بينها بعامل ارتباط قوي، ويقصد بالارتباط القوي هنا أن التغير في نشاط معين زيادة أو نقصاً - يقابله تغير مماثل في النشاط أو الأنشطة الأخرى التي تدخل تكلفتها في نفس الوعاء الأصلي للتكلفة.

¹ مجدي عدس صلاح، مرجع سابق، ص 35.

² مجدي عدس صلاح، مرجع سابق، ص 35.

5- الاتساق بين عناصر التكلفة المكونة لوعاء التكلفة:

يعني هذا الافتراض أن جميع بنود عناصر التكاليف المكونة في مجموعها لتكلفة الوعاء يجب أن تتغير بنفس المقدار ونفس الاتجاه مع التغير في مستوى النشاط، وبذلك يمكن القول بأنه في حالة تضمين وعاء التكلفة لعناصر تكلفة لا تتصف بالخطية أو لعناصر تكلفة متغيرة وثابتة غير متسقة فإن ذلك يعني عدم توفر فرض الاتساق بين بنود تكلفة الوعاء .

ثالثاً: افتراضات عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة.

تشتمل هذه الفروض على فرضين أساسيين يمكن تصنيفهما كما يلي:

1- افتراض اقتصادية طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة:

الاقتصادية يعني أن تفوق منفعة استعمال طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة التكلفة المترتبة على تنفيذ هذا الطريقة، وإن فاقت هذه التكلفة منفعة استعمال هذه الطريقة يصبح من غير المجدي استعمالها.

2- افتراض الأهمية النسبية:

ففي إطار طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة يقصد بالأهمية النسبية إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة يتضمن مجموعة من عناصر التكلفة التي تتميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط وصعوبة إيجاد مسبب أو محرك تكلفة لهذا النشاط، بحيث يتم تخصيص تكلفة هذا الوعاء العام على الوحدات المنتجة طبقاً لأنسب أساس أو معدل تحميل (ساعات عمل، ساعات دوران) وذلك من بين مجموعة مسببات أو محركات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا الوعاء.¹

الفرع الثاني: مقومات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

توجد مجموعة من المقومات التي تقوم عليها طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نذكرها كما يلي²:

1- اعتقاد الإدارة بأن طرق التكاليف التقليدية والسائدة لديها والتي تستند على تكاليف العمل المباشر في حساب معدلات التحميل تشوه تكلفة المنتج أو الخدمات؛

2- اختلاف أحجام وكميات الإنتاج للسلع المنتجة مع اشتداد حدة المنافسة في السوق التي تعمل فيه المؤسسة سواء كان محلياً أو عالمياً؛

3- توفر أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية بشكل سهل وميسور وبأقل التكاليف من أجل تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها؛

4- تزايد استخدام الأنشطة غير المباشرة في المؤسسة كالإدارة، والبرمجة، والمحاسبة، ... وغيرها؛

¹ إبراهيم المسحال أمير، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة الصناعية في الشركات ABC الفلسطينية (دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة)، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص 55.

² موسى درغام ماهر، مرجع سابق، ص 698.

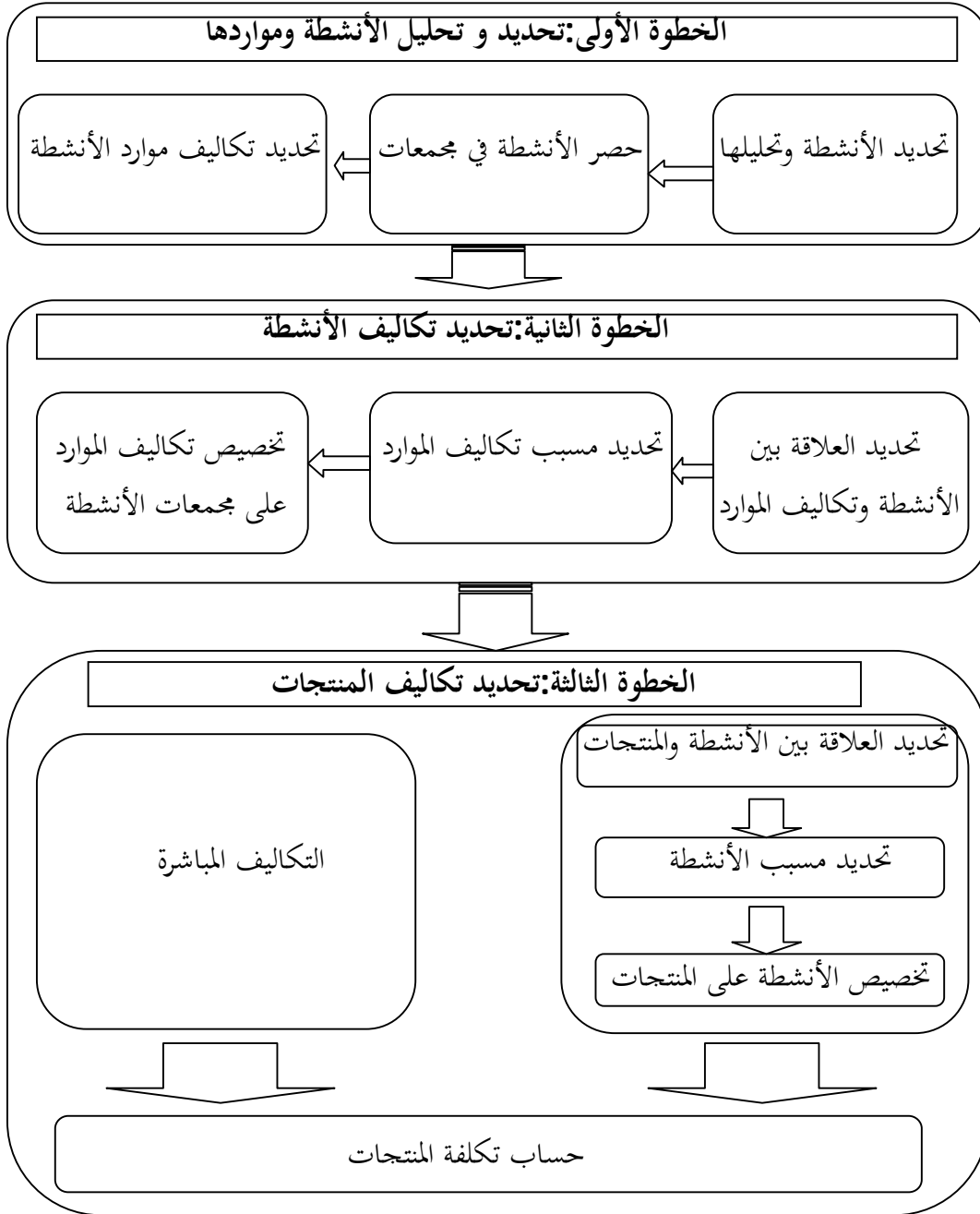
- 5- التغيير في البيئة الصناعية الحديثة من حيث تزايد استخدام أنظمة التصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج مما أدى إلى تخفيض تكلفة العمل المباشر من مجموع تكلفة المنتج، وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع تكلفة المنتج؛
- 6- تزايد استخدام العناصر المشتركة والتي تستخدم في صناعة أكثر من منتج أو خدمة بالنسبة لمجموع العناصر المكونة للمنتج أو الخدمة، أو ما يسمى بالمعدل المعياري و الذي يساوي عدد العناصر أو الأجزاء المشتركة مقسومة على مجموع عدد العناصر في المنتج؛
- 7- يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج أو الخدمة، وهي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج أو خدمة على حدة؛
- 8- قيام المؤسسة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات أو الخدمات وتعقيد العمليات الإنتاجية؛
- 9- صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات أو الخدمات، ومن ثم صعوبة تفسير ربحية بعض المنتجات المنخفضة منها أو المرتفعة؛
- 10- انخفاض أسعار المنتجات أو الخدمات المنافسة في السوق، وضياع العديد من المناقصات بدون فهم أسباب ذلك.

الفرع الثالث: إجراءات تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

كما هو معروف أن جوهر اختلاف طرق تحديد تكاليف المنتجات هو في توزيع التكاليف غير المباشرة، بينما التكاليف المباشرة لا تعطي أي إشكال في توزيعها، ففي طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تتصف بالعدالة في توزيعها للتكاليف.

اختلف العديد من الخبراء والمختصين في عدد الخطوات التي يتم بها تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ولكن مجمل هذا الاختلاف لا يخرج من أن آلية عمل هذه الطريقة أنها تقوم على ثلاث خطوات أساسية، حيث يتم في الخطوة الأولى تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها، ليتم بعدها في الخطوة الثانية تحديد تكاليف الأنشطة، وفي الخطوة الثالثة والأخيرة يتم تحديد تكاليف المنتجات، والشكل التالي يصف هذه الخطوات بالتفصيل:

الشكل رقم 11: إجراءات تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: من تصور الطالب

الخطوة الأولى: تحديد و تحليل الأنشطة ومواردها

تعد هذه الخطوة الأولى في تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وتشمل هذه الخطوة على

ثلاث مراحل والتي نوضحها كما يلي:

أولاً: تحديد والتعرف على الأنشطة وتحليلها

إن هذه المرحلة تعد بداية تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حيث يتم دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية فيها¹، فمن خلال هذه العملية يتم التعرف على الأنشطة ومن ثم تحديدها، ففي الحياة العملية يمكن تحديد عدد ضخم من الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين، إلا أن الدراسات العملية أوضحت أنه كلما زاد عدد الأنشطة زادت درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج مما يرفع تكلفة تنفيذ هذه الطريقة²، فعند تحديد الأنشطة من المستحسن أخذ النقاط الآتية في الحسبان³:

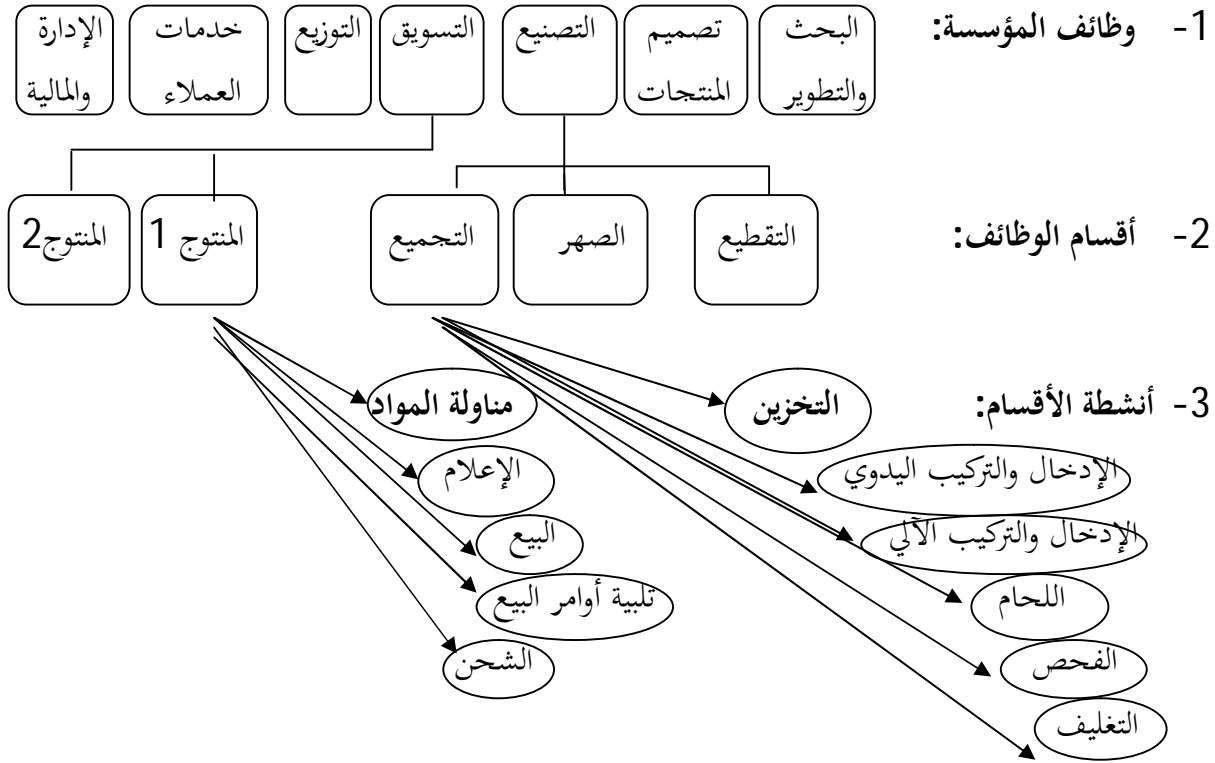
- 1- إن مجرد تقسيم المؤسسة إلى أجزاء أصغر فأصغر لن يؤدي للوصول إلى معلومات تكلفة أكثر دقة، حيث إن الأساس في تعريف الأنشطة هو تقسيم عمليات المؤسسة في مجموعات متجانسة من الأنشطة؛
 - 2- يتوقف عدد الأنشطة على درجة تعقيد العمليات، فكلما ازدادت درجة تعقيد العمليات ازداد عدد الأنشطة المسببة للتكاليف؛
 - 3- تجاهل الأنشطة التي تستخدم أقل من (5%) من الأفراد أو طاقة الموارد؛
- يرتبط عدد الأنشطة بالهدف المرجو من استخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، فإذا كان الهدف يتمثل في تحسين الأداء فتحديد أنشطة نسبياً، أما إذا كان الهدف حسب التكلفة بشكل أفضل فتستخدم أنشطة قليلة نسبياً.
- بعد عملية التعرف على الأنشطة وتحديدها تحديداً سليماً، تبدأ عملية التحليل والشكل التالي يوضح وظائف المؤسسة وأقسام الوظائف وأقسام الأنشطة

¹ يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، مرجع سابق، ص 168.

² أحمد عطية هاشم، مرجع سابق، ص 25.

³ علا أسامة الشعراي، أهمية تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص 111.

الشكل رقم 12: وظائف المؤسسة وأقسام الوظائف وأقسام الأنشطة



المصدر: يحي التكريتي، إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص170.

يتضح من الشكل أعلاه أن كل وظيفة تنقسم بدورها إلى أقسام، ومن هذه الأقسام يتم التعرف على الأنشطة ومن ثم تحديدها.

ثانياً: حصر الأنشطة في شكل مجموعات "أوعية"

في هذه المرحلة نقوم بحصر وتجميع الأنشطة في قاموس أنشطة يوضح ويعرف كل الأنشطة التي تؤدي في الإنتاج، ويمكن أن يكون قاموس الأنشطة مختصراً بحيث يشمل من 1 إلى 30 نشاطاً، وذلك لأن التركيز الرئيسي في طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو تقرير تكاليف المنتج، وفي مجالات أخرى قد تستمر طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة الأنشطة لتصل إلى عدة مئات وفي هذه الحالة تخدم هذه الطرق التفصيلية كأساس لتطوير العملية وإعادة تصميمها.¹

يستوجب تجميع الأنشطة المتجانسة التي تخضع في مجموعها إلى مسبب تكلفة واحد، وذلك اختصاراً لعدد الأنشطة ومسبباتها. مثلاً يمكن تجميع أنشطة الصيانة وبرمجة الإنتاج في وعاء تكاليفي واحد باعتبار أن تكاليف هذه الأنشطة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمسبب تكلفة واحد هو ساعات عمل الآلات، أو يمكن تجميع أنشطة اللف

¹ علي القباني، ثناء، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص45.

والحزم ومناولة وتعبئة المواد في وعاء واحد، واعتبار أن المسبب الرئيس للتكلفة هو أوزان المواد الخام، وقد يستدعي الأمر في بعض الأحيان زيادة أو تقليص عدد مجتمعات تكلفة النشاط بحسب التجانس بين مجموعة الأعمال التي تتكون كل منها، مما يوجب ضرورة تقسيم الهيكل التنظيمي إلى مجموعة من الأنشطة يراعى فيها مدى تجانس الأعمال داخل كل نشاط، وكذلك ارتباط عناصر التكاليف بالأعمال التي تؤدي داخله.¹

يمكن القول بوجود معيارين يمكن استخدامهما لاختصار الأنشطة في مجموعات قليلة من الأنشطة المتجانسة وهما:²

1- معيار مستوى النشاط:

بمعنى أنه حتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب أن يؤدي هذا النشاط في نفس المستوى الذي تؤدي فيه باقي أنشطة المجموعة، وهو ما يساهم بالتالي في أن تكون الأنشطة داخل المجموعة مترابطة منطقياً.

2- معيار المسبب لتكلفة النشاط:

بمعنى أنه حتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب أن يستخدم هذا النشاط في نفس مسبب التكلفة المستخدم من قبل باقي أنشطة المجموعة.

ثالثاً: تحديد تكاليف موارد الأنشطة

تمثل الموارد مدخلات الأنشطة، ولا يمكن بدونها أداء الأنشطة المختلفة، ومن الصعوبة تحليل وإدارة الأنشطة بدون التعرف على الموارد المستخدمة، وكذلك يصعب تحديد تكلفة النشاط إذا لم يتم التعرف على تكلفة المدخلات من الموارد، وتجدر الإشارة أن نوضح أن التكاليف المعنية هي التكاليف غير المباشرة.

الخطوة الثانية: تحديد تكاليف الأنشطة

تتضمن تكاليف الأنشطة جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذا النشاط، حيث تتكون هذه العوامل الإنتاجية من أفراد، آلات، نظم حاسب آلي، وموارد أخرى يمكن استخدامها وتتبعها³، فمن أجل تحديد هذه التكاليف نمر بثلاث مراحل بداية من تحديد العلاقة بين الأنشطة وتكاليف الموارد مروراً بتحديد مسببات تكاليف الموارد حتى الوصول إلى تخصيص تكاليف الموارد على مجتمعات الأنشطة.

أولاً: تحديد العلاقة بين الأنشطة وتكاليف الموارد

يتم في هذه المرحلة فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، و المحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس مسبب التكلفة، والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط⁴، والتي تعتبر مرحلة تمهيدية لتحديد مسبب تكاليف الموارد.

¹ رشدي سويلم عوض فاطمة، مرجع سابق، ص 42، 43.

² صلاح عطية أحمد، مرجع سابق، ص 72.

³ محمود يوسف محمد، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية محاسبة التكاليف، مؤسسة كتب عربية للنشر الإلكتروني، 2006، ص 833.

⁴ أحمد عطية هاشم، مرجع سابق، ص 28.

ثانياً: تحديد مسبب تكاليف الموارد

هذه المرحلة يتم فيها تحديد مسببات تكاليف الموارد والتي تسمى بمسببات المرحلة الأولى، بحيث يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها مقياس به يتم توزيع تكاليف الموارد على مجموعات الأنشطة التي تستهلك هذه الموارد؛ فمثلاً تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلوات /ساعة.¹

ثالثاً: تخصيص الموارد على مجموعات الأنشطة

بعد عملية تحديد مسببات تكاليف الموارد، والتي تعتبر من العمليات المهمة التي تعطي قدراً كبيراً من الدقة والمصدقية لمعلومات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عند تحديدها التحديد السليم، يتم تحديد مقدار كل نشاط من هذه التكاليف.

الخطوة الثالثة: تحديد تكاليف المنتجات

وفي هذه الخطوة والتي تعتبر الخطوة الأخيرة والمنتج النهائي لهذه الطريقة سنقوم بتحديد تكاليف المنتجات في مرحلتين أساسيتين كما يلي:

أولاً: تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

تخصص التكاليف على المنتجات بضرب كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل²، فمن أجل تحديد معدل عامل التكلفة يجب المرور بالمراحل التالي:

1- تحديد العلاقة بين الأنشطة والمنتجات:

يتم في هذه المرحلة فحص العلاقة السببية بين استخدام الأنشطة والمنتجات، و المحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس مسبب الأنشطة، والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من الأنشطة لكل وحدة واحدة من المنتجات، والتي تعتبر مرحلة تمهيدية لتحديد مسبب الأنشطة.

2- تحديد مسبب الأنشطة:

هذه المرحلة يتم فيها تحديد مسببات الأنشطة والذي يسمى بمسببات المرحلة الثانية، بحيث يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها مقياس بها يتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات التي تستهلك هذه الأنشطة، فتكلفة مركز القوى المحركة التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلوات /ساعة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات.³

¹ زينات، محمد محرم، ورشيد الجمال، محمد، والسيد شحاته، شحاته، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 397.

² خليفة أبو زيد، كمال، والدهراوي، كمال الدين، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 351.

³ زينات، محمد محرم، وآخرون، مرجع سابق، ص 397.

3- تحديد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة:

من أجل تحديد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة يستوجب تحديد كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة، ومن ثم تحديد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة، ونوضح هذه العلاقتين التاليتين:¹

كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة = إجمالي تكاليف الأنشطة / إجمالي عدد وحدات مسببات الأنشطة

نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة = كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة * مجموع ما استهلكه المنتج

ثانيا: حساب تكلفة المنتجات

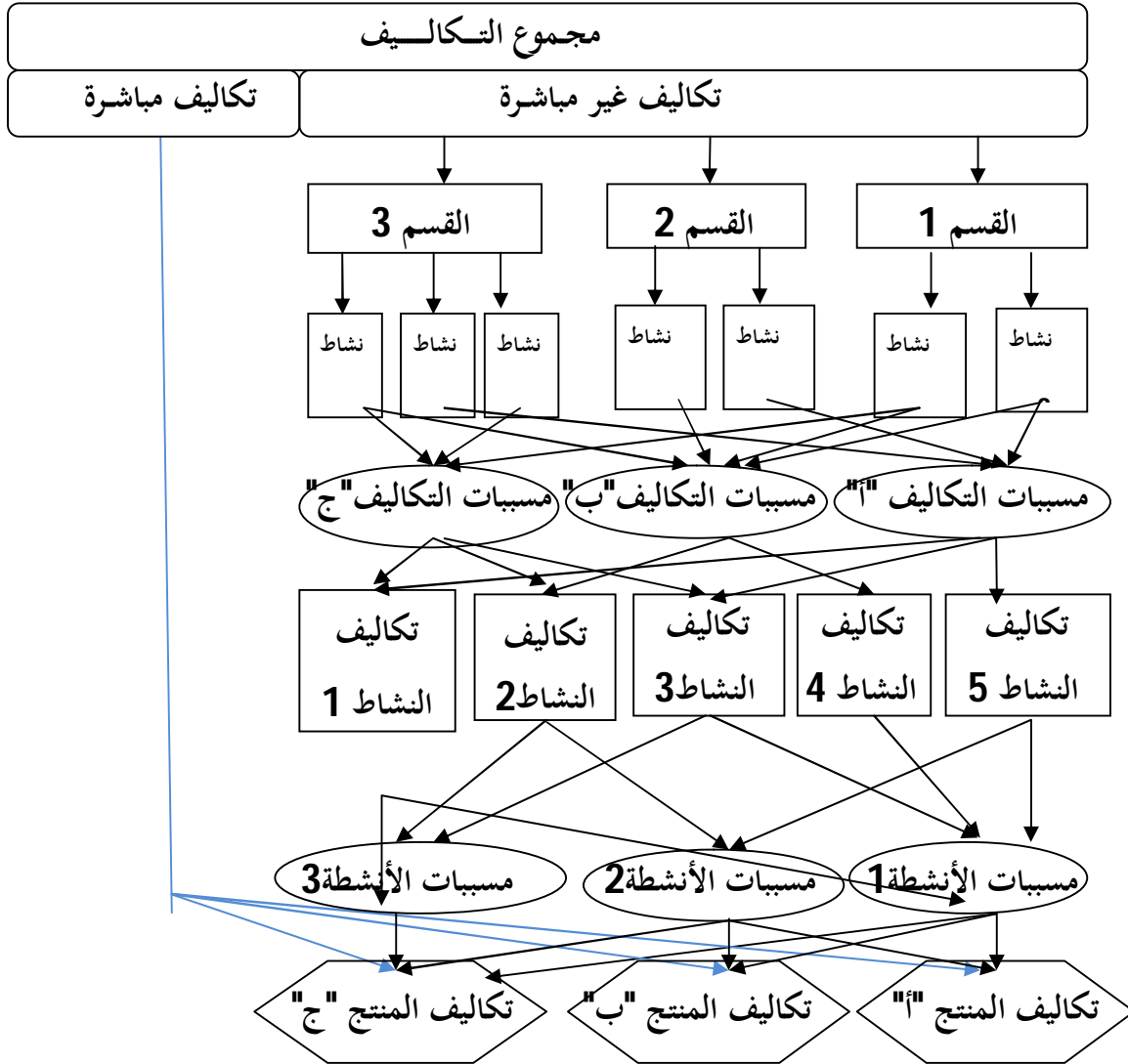
تعتبر هذه المرحلة الأخير في إجراءات تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، بحيث يتم من خلالها حساب تكلفة المنتجات، وذلك بجمع التكاليف المباشرة لكل منتج مع نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة وهذا حسب العلاقة التالية:

تكاليف المنتج = نصيب كل منتج من تكاليف المباشرة + نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة

¹ عمر محمد هديب، مرجع سابق، ص71.

ويمكن تلخيص ما سبق ذكره من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 13: خطوات تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثالث: تقييم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كغيرها من الطرق تمتاز بمزايا وعوائق وانتقادات في التطبيق

سنحاول في هذا المطلب عرضها كما يلي:

الفرع الأول: منافع ومزايا تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تعتبر طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من التطورات الحديثة في طرق التكاليف، والتي تهدف إلى

إيجاد طرق تتلائم مع التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة، مما ينتج العديد من الإيجابيات نتيجة تطبيقها في

المؤسسة، ومن هذه الإيجابيات ما يلي :

أولاً: التحديد السليم للتكلفة

تحديد أدق لتكلفة المنتجات نتيجة إمكانية تخصيص التكاليف غير المباشرة بين أغراض التكلفة المختلفة في ضوء وجود علاقة السبب والنتيجة، ووضوحها، وأيضاً في ضوء إمكانية التعرف على سلوك التكاليف ودراساتها من خلال تحليلات التكلفة-الحجم-الربح بما يمكن الإدارة من إتمام عمليات الرقابة على تلك التكاليف من خلال التحكم في الأنشطة المسببة لها.¹

وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي أكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن طرق التكاليف التقليدية.²

ثانياً: المساعدة في تخفيض التكاليف

يمكن تحقيق هدف زيادة الربحية للمؤسسة عن طريق تخفيض التكاليف من خلال تخفيض الطلب على استخدام الموارد مع التخلص من الجزء من الموارد الذي تم توفيره أو توزيعه على استخدامات أخرى تحقق زيادة في الإيرادات، ويمكن تحقيق هذا الوفرة في الموارد من خلال إما تخفيض عدد مرات أداء الأنشطة أو زيادة كفاءة أداء الأنشطة.³

ثالثاً: تحسين الرقابة على التكاليف غير المباشرة

معرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد تلك التكاليف وبالتالي إخضاعها إلى رقابة أكثر فاعلية بسبب معرفة الجهة المسؤولة عنها.⁴

رابعاً: ترشيد القرارات الإدارية

حيث لا تعتمد طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالتبويب التقليدي للتكاليف الثابتة والمتغيرة، وإنما يتم الربط بين التكلفة وبين الأنشطة المتسببة فيها، وبالتالي يتم الكشف عن تكاليف الأنشطة المختفية في ظل الطرق التقليدية، وتضمينها عند حساب تكاليف المنتجات لتحقيق مستوى عال من الاكتمال في المعلومات المتوفرة بين يدي متخذي القرارات.⁵

فالتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي إلى المساهمة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات بشكل أفضل للتوصل إلى مستوى الربح المنشود، هذا بالإضافة إلى أن المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتجات تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية بالتوقف عن إنتاج معين أو شرائه من الخارج.⁶

¹ صلاح عطية أحمد، مرجع سابق، ص 10.

² حسين ظاهر أحمد، مرجع سابق، ص 212.

³ محمد أمين بخاري نجلاء، مرجع سابق، ص 88.

⁴ حسين ظاهر أحمد، مرجع سابق، ص 212.

⁵ صلاح عطية أحمد، مرجع سابق، ص 11.

⁶ حسين ظاهر أحمد، مرجع سابق، ص 21.

خامسا: المساعدة في عملية التخطيط وتحقيق الميزة الإستراتيجية

تفيد طريقة محاسبة التكاليف على أساس أنشطة إدارة المؤسسة في مجال التخطيط، فالتحليل حسب الأنشطة يمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل ويؤدي إلى تصنيف الأنشطة إلى قسمين، فالقسم الأول هي أنشطة تضيف قيمة للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها، وأنشطة أخرى لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي ينبغي العمل على استبعادها أو تخفيض حجم هذه الأنشطة.¹

فمن خلال هذا التحليل للأنشطة يفيد المؤسسة في تحقيق الميزة الإستراتيجية من خلال التركيز على الأنشطة باستخدام أربعة أساليب²:

- تحقيق النشاط، أي تحقيق الوقت والجهد المطلوب لإنجاز هذا النشاط؛
- حذف النشاط، أي حذفه بشكل تام إذا كان غير فعال وغير ضروري؛
- اختيار النشاط، الأكفاء وذلك من خلال البدائل المتوفرة من هذه الأنشطة؛
- مشاركة النشاط، أي عمل تغييرات تسمح بمشاركة الأنشطة بعضها مع البعض الآخر لإنتاج مجموعة من المنتجات لتحقيق الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة.

سادسا: يفيد في الاستخدامات الإدارية.

حيث تستخدم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الأغراض الخاصة بتقييم الأداء والموارد البشرية، وقنوات التوزيع، وربحية العملاء وغيرها مما يندرج تحت اصطلاح "الإدارة على أساس الأنشطة" مما يمكن القول أن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يوفر معلومات تكاليفية تكشف عن هيكل التكلفة والربحية لمنتجات المؤسسة بينما نظام الإدارة على أساس الأنشطة يصف السلوك الواجب اتخاذه لتحسين الجودة، وخفض التكلفة وزمن دورة الإنتاج، وحسن استغلال الطاقات أو الأنشطة العاطلة بمجرد الحصول على معلومات تتعلق بتكلفة الأنشطة التي توفرها طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.³

الفرع الثاني: عوائق تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

بالإضافة إلى الصعوبات المرتبطة بتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، من حيث تحديد الأنشطة ومدى تجانس الأعمال المكونة لكل منها، وكذلك تحديد نوعية وعدد مسببات التكلفة، فإن تطبيق هذه الطريقة قد تعترضه بعض المشكلات الأخرى⁴، ويمكن حصر أهم هذه المشاكل والعوائق في النقاط التالية:

¹ زينات محمد محرم، وآخرون، مرجع سابق، ص 394 .

² يحيى التكريتي إسماعيل ، محاسبة التكاليف المتقدمة "فضايا معاصرة"، مرجع سابق، ص 182.

³ صلاح عطية أحمد، مرجع سابق، ص 11.

⁴ جلس سالم عبد الله، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد

الأول، يناير 2008، ص 224.

أولاً: مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة

فهذه الطريقة لا تقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة ، فمثلا قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة المختلفة ما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاهتلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع أو الضريبة السنوية المدفوعة على مباني المصنع وما شابه.¹

ثانياً: مشكلة ملائمة بيانات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لخدمة القرارات

نظراً لأن المدى الزمني الذي تغطيه طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يمتد ليغطي الأجل الطويل، لذلك فقد يتطلب الأمر أن تكون البيانات التي تعتمد عليها كمدخلات أو تنتجها كمخرجات هي خليط من البيانات التاريخية الفعلية والبيانات التقديرية، وتواجه الإدارة مشكلة الحصول على البيانات الملائمة لقراراتها في ظل طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ما يستدعي اختيار البيانات التي تغطي نوعية ومدى القرار، سواء من البيانات التقليدية أم من بيانات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.²

ثالثاً: مشكلة تعقد العمليات واستنزاف الوقت و الجهد و المال

إن تطبيق طريقة ABC عملية معقدة و شاملة و بالتالي تستنفذ الكثير من الوقت و الجهد و المال لتشغيل هذا النظام و لاسيما في المؤسسات الكبيرة التي تنتج آلاف المنتجات و كلما أرادت المؤسسة الوصول إلى مستوى أعلى من الدقة في تحليل الأنشطة و تحديد مسببات التكلفة كانت عملية التشغيل مكلفة أكثر.³

رابعاً: مشكلة اختيار مسبب التكلفة لكل نشاط

تظهر هذه المشكلة عند تجميع مجموعة من الأعمال الفرعية، التي قد لا تكون غير متجانسة، ما يستدعي ضرورة استخدام الأساس المناسب، لتوزيع تكاليف الأنشطة المجمعة لهذه الأعمال، ومن ثم تحميلها على المنتجات، و إلا تم ذلك بأسلوب تقديري أو حكمي، وفي هذا الصدد فإنه يمكن استخدام أساليب التحليل الإحصائي عند تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مجال تجميع الأعمال أو الأنشطة داخل مجتمعات التكاليف، ويمكن استخدام أساليب الارتباط البسيط أو المتعدد لتحديد درجة الارتباط أو التجانس بين مجموعة الأعمال داخل كل نشاط، كما يمكن استخدامه أيضاً في مجال اختيار مسبب التكلفة عن طريق اختيار مسبب التكلفة الذي يكون معامل ارتباطه أكبر بعناصر التكاليف الخاصة بالنشاط.⁴

¹ حسين ظاهر أحمد، مرجع سابق، ص 213 .

² جلس سالم عبد الله، مرجع سابق، ص 225.

³ معاليهم سعاد، مرجع سابق، ص 105 .

⁴ جلس سالم عبد الله، مرجع سابق، ص 225، 226 .

فمن الواضح أن هناك بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، كما رأينا في اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد.¹

خامسا: مشكلة الأنشطة وارتباطها بقيمة المنتج

تتسم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة باشتغالها على جميع أوجه نشاط المؤسسة، ولكن عند تجميع أعمال متجانسة في مجتمعات النشاط قد يتضح أن هناك نوعية من الأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج، وهذه النوعية يجب حصرها واستبعاد تكاليفها من التحميل على المنتجات واعتبارها أعباء عامة، مثل تكلفة ووقت الانتظار وتكلفة إعادة التشغيل.²

الفرع الثالث: انتقادات تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

على الرغم من مزايا طريقة محاسبة تكاليف الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذه الطريقة³، والتي وجهت من طرف منتقديها ويمكن حصر أهمها في النقاط التالية:

أولاً: إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ما هي إلا تطوير لطرق التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب - النتيجة مع إجراء تفصيل أكثر في مراكز الأنشطة.⁴

ثانياً: إن تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) قد تتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ القابلية للتحقق وبالتالي يجب على المؤسسة التي تطبق طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة أن تحتفظ بنظامين الأول للاستخدام الداخلي والثاني للاستخدام الخارجي (تقارير مالية)، وهذا مكلف جداً.⁵

ثالثاً: تركز طريقة (ABC) على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل، بينما تحتاج المؤسسات أيضاً إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.⁶

¹ أحمد عطية هاشم، مرجع سابق، ص 44.

² حلس سالم عبد الله، مرجع سابق، ص 225.

³ محرم زينات محمد، وآخرون، مرجع سابق، ص 408.

⁴ محرم زينات محمد، وآخرون، مرجع سابق، ص 408.

⁵ محمد أبو محسن أحمد، مرجع سابق، ص 53.

⁶ عزمي مسعود أبو مغلي أشرف، اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية (ABC) دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة بمحافظة العاصمة عمان، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008، ص 35.

إن العيب الرئيسي لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقها، فهذه الطريقة تكون مكلفة للتطوير والصيانة أكثر من طرق تحديد التكاليف التقليدية، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى الطريقة.¹

المبحث الثالث: المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة ABC

بعد ما تم عرض في المبحثين السابقين من طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة، وإيضاح مزايا وعيوب هذه الطرق، سنحاول من خلال هذا المبحث عمل مقارنة بين هذه الطرق وذلك من خلال الآتي:

- معايير الحكم على كفاءة طرق محاسبة التكاليف، وإسقاط هذه المعايير على طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة؛
- أوجه الاختلاف من الناحية العلمية بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة ABC؛
- أوجه الاختلاف من الناحية العملية بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة ABC.

المطلب الأول: معايير الحكم على كفاءة طرق التكاليف

توجد أربعة معايير حيوية للحكم على أي طريقة من طرق التكاليف ومدى فعالية هذه الطرق، حيث سنقوم في هذا المطلب بالتطرق لهذه المعايير، وذلك بتعريف هذه المعايير ومن ثم ما حكم هذه المعايير على طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

الفرع الأول: عرض المعايير للحكم على الطرق بصفة عامة

سنقوم من خلال هذا الفرع بعرض المعايير التي من خلالها يتم الحكم على كفاءة طرق محاسبة التكاليف بصفة عامة.

أولاً: معيار التخطيط

يجب على طريقة التكاليف المستخدمة أن توفر المعلومات اللازمة المطلوبة لإعداد خطة للعمليات المبرمجة.²

ثانياً: الرقابة

يجب على طريقة التكاليف أن تكون قادراً على توفير المعلومات اللازمة لمتابعة الخطة وتقييم وحدات أداء الوحدات المختلفة.³

¹ يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، مرجع سابق، ص 187.

² نور أحمد، مرجع سابق، ص 140.

³ نور أحمد، وعبيد حسين، والسيد شحاته شحاته، مرجع سابق، ص 135.

ثالثا: التسعير

يجب أن توفر طريقة التكاليف المعلومات اللازمة للحكم على كفاءة الأسعار الموجودة وتخطيط الأسعار المستقبلية.¹

رابعا: تكلفة الطريقة

يجب أن تكون طريقة التكاليف ملائمة من ناحية النفقات المتعلقة بإنشائه وإدارته ومتفقا مع احتياجات المؤسسة.²

الفرع الثاني: طرق التكاليف التقليدية

سنقوم من خلال هذا الفرع بعرض المعايير التي من خلالها يتم الحكم على كفاءة طرق التكاليف التقليدية.

أولا: طريقة التكاليف الكلية

سنقوم من خلال هذا الفرع بعرض المعايير التي من خلالها يتم الحكم على كفاءة طريقة التكاليف الكلية.

1- معيار التخطيط:

تعتبر هذه الطريقة من أضعف طرق التكاليف بالنسبة لأغراض التخطيط، فالمعلومات المتعلقة بالتكلفة الكلية للوحدة قد لا تساعد على التنبؤ بالتكاليف والأرباح المستقبلية، وذلك بسبب اختلاف ظروف الإنتاج من فترة إلى أخرى، هذا فضلا عن الاختلافات في حجم الإنتاج بين الفترات المختلفة. ويلاحظ أن توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتجات المختلفة يتم بطريقة تحكمية، هذا فضلا عن أن معظم عناصرها لا تتأثر بالتغيرات في أحجام الإنتاج، فإن قيام المؤسسة بتخفيض إنتاج منتج معين يؤدي إلى زيادة نصيب الوحدة من المنتجات الأخرى، ولا شك أن تأثير ذلك على الأرباح قد يؤدي إلى إتخاذ بعض القرارات الخاطئة.

2- الرقابة:

في ظل غياب المعايير أو أنماط التكاليف فإنه يمكن فقط الحكم على كفاءة التشغيل عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة، ولا شك أن هذا يتطلب مجهودا ووقتا كبيرين دون أن يؤدي إلى كشف جميع الحقائق المتصلة بكفاءة التشغيل.

هذا بالإضافة إلى أن هذه الطريقة لا تفرق بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ما قد يؤدي إلى حدوث تقلبات في تكلفة الوحدة من فترة إلى أخرى بسبب حجم التقلبات، مما يصعب معه تحقيق الرقابة.

ويلاحظ أن تكلفة الوحدة تتأثر بعوامل أخرى مثل دخول منتج جديد يستوعب بعض عناصر التكاليف غير المباشرة؛ وبناء عليه فإن التكاليف السابقة لا يمكن أن تستخدم كمقياس للأداء الفعلي بعد هذا التعديل في خطوط الإنتاج.

¹ نور أحمد، مرجع سابق، ص 14 .

² نور أحمد، وعبيد حسين، والسيد شحاته شحاته، مرجع سابق، ص 135 .

3- التسعير:

طالما أن التكاليف الفعلية لا تعكس كفاءة العمليات المختلفة في المؤسسة بالإضافة إلى تأثرها بالتقلبات في أحجام الإنتاج وبالتكاليف غير المتوقعة وبالتغيرات في خطوط الإنتاج لهذا نجد أن التكاليف الكلية لا تقدم أساسا سليما لتقدير التكاليف أو تحديد الأسعار، أو حتى للحكم على سلامة الأسعار الموجودة حاليا.

4- تكلفة الطريقة:

تعتبر طريقة التكاليف الكلية عملية بسيطة نسبيا، وينحصر الجهود الأساسي في هذه الطريقة في اختيار المعايير المناسبة التي تستخدم لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، ولكن قد يتطلب تحليل التكاليف بعض الجهود الإضافية، هذا بالإضافة إلى أن هذه الطريقة تزداد تعقيدا كلما تعددت المنتجات، ويحدث في أغلب الأحيان أن يتأخر إعداد الحسابات الختامية بسبب التأخر في إعداد المعلومات التكاليفية.

ثانيا: طرق التكاليف الجزئية

سنقوم من خلال هذا الفرع بعرض المعايير التي من خلالها يتم الحكم على كفاءة طرق التكاليف الجزئية.

1- معيار التخطيط:

من الممكن تخطيط التكاليف المستقبلية وكذلك الأرباح المتوقعة في ظل هذه الطرق، حيث يمكن التنبؤ بالتكاليف المستقبلية والتغيرات المحتملة في كل من أسعار المواد الخام، والأجور والمرتببات وأحجام المبيعات. لكن نجد أنه من بين نقاط الضعف الخاصة بهذه الطرق وبالخصوص طريقة التكاليف المباشرة هو أن معلومتها تكون مضللة لاتخاذ القرارات نتيجة عدم احتوائها على كافة التكاليف.

2- الرقابة:

يمكن تحقيق رقابة فعالة في ظل استخدام طريقتي التكاليف المتغيرة والطاقة المستغلة، بينما يصعب ذلك على طريقة التكاليف المباشرة لأنها تحمل التكاليف المباشرة.

3- التسعير:

لا تعطي هذه الطرق أساسا سليما في تحديد الأسعار، لأن هذه الأخيرة لا تحتوي على كافة التكاليف، ما عدا التحميل العقلاني للتكاليف فإنه يعطي نوعا ما من الإرشاد في السعر.

4- تكلفة الطرق:

تتطلب طرق التكاليف الجزئية حدا أدنى من الموظفين لأجل القيام بهذه الطرق، فطريقة التكاليف المتغيرة أكثر عدا من طريقة التكاليف المباشرة، وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف تستلزم عدا أكثر منهما، وبالتالي يمكن القول أن تكلفة الطرق الجزئية تكون مرتفعة نسبيا مقارنة بطريقة التكاليف الكلية.

ثالثا: طريقة التكاليف المعيارية

سنقوم من خلال هذا الفرع بعرض المعايير التي من خلالها يتم الحكم على كفاءة طريقة التكاليف المعيارية.

1- معيار التخطيط:

يمكن تخطيط النتائج في ظل التكاليف المعيارية بطريقة أكثر فعالية في طريقة التكاليف المعيارية، فهذه الطريقة تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس على ما يحدث فعلا، وخاصة من ناحية التطورات المتوقعة في أسعار المواد والأجور وباقي عناصر التكاليف، وبناء عليه فإن التكاليف المعيارية للوحدة تعتبر أداة جيدة للتنبؤ أكثر من الطرق الأخرى السالفة الذكر.

2- معيار الرقابة:

يمكن تحقيق الرقابة في ظل هذه الطريقة التكاليفية عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات وأسبابها، ولكن يلاحظ أن طريقة التكاليف المعيارية لا تعكس الحقيقة الخاصة بأن بعض عناصر الإنتاج، فإذا زاد حجم الإنتاج الفعلي على الحجم المأخوذ في الاعتبار عند وضع المعايير ستكون التكاليف المعيارية أكثر من التكاليف الفعلية ما قد يعطي الانطباع بكفاءة التشغيل ولكن قد لا يكون هذا واقعا في بعض الحالات.

ويلاحظ هنا أن كفاءة نظام الرقابة تنحصر في تقرير الانحرافات وإبلاغها للإدارة بمجرد وقوعها، أما إذا تعطل ذلك فترة طويلة فإن ذلك يؤدي إلى عدم جدوى عملية الرقابة.

3- معيار التسعير:

يمكن أن تستخدم هذه الطريقة كأساس سليم للتسعير بشرط أن تعكس المعايير كفاءة التشغيل، وأن تكون واقعية يمكن تنفيذها، وأن تأخذ في الاعتبار التغيرات المتوقعة في أحجام إنتاج وتشكيلة المبيعات. ويلاحظ أن نقطة الضعف الرئيسية في هذه الطريقة التكاليفية بالنسبة للتسعير هي أن التكاليف الصناعية غير المباشرة يتم تحميلها بطريقة تحكومية في غالب الأحيان مما قد يؤثر على بعض القرارات.

4- تكلفة الطريقة:

تتطلب هذه الطريقة التكاليفية مجهودا ووقتا كبيرا ونفقات كثيرة، فيجب وضع معايير لكل عناصر التكاليف، ويزداد هذا المجهود والوقت كلما زادت درجة الدقة المطلوبة، ويجب مراجعة المعايير سنويا ووضع الإجراءات المتعلقة بإعداد المعايير وبناء الموازنات التقديرية المختلفة مما يتطلب نفقات و مجهودات إضافية.

الفرع الثالث: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

سنقوم من خلال هذا الفرع بعرض المعايير التي من خلالها يتم الحكم على طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

أولاً: معيار التخطيط:

تفيد طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إدارة المؤسسة في مجال التخطيط، فالتحليل حسب الأنشطة يمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل ويؤدي إلى تصنيف الأنشطة إلى قسمين، فالقسم الأول معها هي أنشطة تضيف قيمة للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها، وأنشطة أخرى لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي ينبغي العمل على استبعادها أو تخفيض حجم هذه الأنشطة.¹

ثانياً: الرقابة:

تحديد أدق لتكلفة المنتجات نتيجة إمكانية تخصيص التكاليف غير المباشرة بين أغراض التكلفة المختلفة في ضوء وجود علاقة السبب والنتيجة، ووضوحها، وأيضاً في ضوء إمكانية التعرف على سلوك التكاليف ودراستها من خلال تحليلات التكلفة-الحجم-للربح بما يمكن الإدارة من إتمام عمليات الرقابة على تلك التكاليف من خلال التحكم في الأنشطة المسببة لها.²

ثالثاً: التسعير:

تعد طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC من أنجع الطرق في تحديد تكلفة المنتجات، فالتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي إلى المساهمة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات بشكل أفضل للتوصل إلى مستوى الربح المنشود، هذا بالإضافة إلى أن المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتجات تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية بالتوقف عن إنتاج معين أو شرائه من الخارج.³

رابعاً: تكلفة الطريقة.

إن العيب الرئيسي لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC هو ارتفاع تكاليف تطبيقها، فهذه الطريقة تكون مكلفة للتطوير والصيانة أكثر من طرق التكاليف التقليدي، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى الطريقة.⁴

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف من الناحية النظرية بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف

على أساس الأنشطة ABC

تمت المقارنة في المطلب الأول بين طرق التكاليف حسب معايير المقارنة المعروفة وسنقوم في هذا المطلب بعرض أوجه الاختلاف بين هذه الطرق من الناحية النظرية، بحيث يمكن القول أن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تتشابه مع طرق التكاليف التقليدية في محاسبة كل من المواد المباشرة والأجور المباشرة، في حين تختلف فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف غير المباشرة، ويمكن تبيان الفروق الجوهرية بين هذه الطرق من خلال مايلي:

¹ زينبات محمد محرم، وآخرون، مرجع سابق، ص 394 .

² صلاح عطية أحمد، مرجع سابق، ص 10 .

³ حسين ظاهر أحمد، مرجع سابق، ص 21 .

⁴ يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، مرجع سابق، ص 187.

الفرع الأول: مبدأ الطريقة.

سنعرض أوجه الاختلاف بين الطريقتين هذا الفرع من ناحية مبدأ كلٍّ منهما.

1- طرق التكاليف التقليدية:

تقوم طرق التكاليف التقليدية المستخدم لتحميل المنتج بالتكاليف غير المباشرة مبدأ مفاده تخصيص هذه التكاليف على مراكز التحميل، ومن ثم على الوحدات المنتجة حسب معدلات تحميل، وبمجرد استخدام أي معدل هنا فإن الفكرة القائمة لاستخدامه تفترض زيادة التكاليف المستهلكة بمجرد زيادة عدد الوحدات المنتجة (علاقة طردية) وفقاً لذلك المعدل.

2- طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

تقوم على مبدأين أساسيين هما¹:

- توزع الموارد على الأنشطة بمعنى أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد (وليس المنتج)؛
- لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكن على كل مسببات التكلفة أي أن أسباب التكلفة هي التي تستهلك الأنشطة.

الفرع الثاني: هدف الطريقة.

سنعرض أوجه الاختلاف بين الطريقتين هذا الفرع من ناحية أهداف كلٍّ منهما.

أولاً: طرق التكاليف التقليدية.

يتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لغرض تقويم المخزون، ولا يوفر معلومات لخدمة أغراض الإدارة.²

ثانياً: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

إن هناك هدفين أساسيين يتم السعي إليهما من خلال هذه الطريقة هما³:

- تصميم هيكل تكاليفي.
- التأكيد على القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة.

الفرع الثالث: السيطرة على التكاليف.

سنعرض أوجه الاختلاف بين الطريقتين في هذا الفرع من ناحية السيطرة على التكاليف.⁴

¹ Vlasselaer Michel, *Le pilotage d'entreprise, des outils pour gerer la performance future*, Public Union édition, 1997, P 89.

² محمد أبو محسن أحمد، مرجع سابق، ص 45.

³ إبراهيم عبدالله شقفة خليل، مرجع سابق، ص 85، 86.

⁴ محمد أبو محسن أحمد، مرجع سابق، ص 45.

أولاً: طرق التكاليف التقليدية.

تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف وبالتالي السيطرة على التكاليف في هذه الطرق تكون ضعيفة.

ثانياً: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

بسبب تجميع التكاليف ضمن مجتمعات تكلفة متجانسة، فإن عملية السيطرة في هذه الطريقة سهلة وعالية الكفاءة.

الفرع الرابع: مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة.

سنعرض أوجه الاختلاف بين الطرق في هذا الفرع من ناحية مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منهم.

أولاً: طرق التكاليف التقليدية.

تمر مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة في هذه الطرق بثلاث مراحل أساسية هي:

- يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على مراكز التحميل (الأقسام المساعدة و الأساسية).
- يتم تخصيص تكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية.
- يتم تخصيص تكاليف الأقسام الأساسية على وحدات الإنتاج باستخدام معدل تحميل يتم تحديده.

ثانياً: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تمر مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة في هذه الطرق بثلاث مراحل أساسية هي:

- تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها.
- تحديد تكاليف الأنشطة.
- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات.

الفرع الخامس: نوعية أساس التحميل المستخدم لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة

سنعرض أوجه الاختلاف بين الطرق في هذا الفرع من ناحية نوعية أساس التحميل المستخدم لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة.¹

أولاً: طرق التكاليف التقليدية

غالباً ما تتحدد في واحد من الأسس التالية:

- ساعات عمل مباشر، وساعات دوران الآلات، وكلاهما أساس الزمن.
- تكلفة الأجور المباشرة، تكلفة المواد المباشرة والتكلفة الأولية وهما الأساس المالي.

* للمزيد من التفصيل يستحسن الرجوع للفرع الثالث من المطلب الثاني في الفصل الثاني.

¹ إبراهيم المسحال أمير، مرجع سابق، ص 71.

ثانياً: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يصعب في إطار هذه الطريقة حصر أو تحديد مسبب التكلفة، فالأمر يتوقف على طبيعة النشاط نفسه، بل وعلى الأكثر من ذلك فنشاط معين (مثل تجهيز الآلات) قد يحركه مسبب معين، داخل مؤسسة معينة (وليكن عدد مرات التجهيز)، بينما يحرك نفس النشاط في مؤسسة أخرى محرك أو مسبب آخر، وليكن وقت التجهيز. وعليه يمكن أن يكون مرونة في اختيار المحرك الذي يلائم نشاطاً معيناً داخل مؤسسة معينة، ولا يغلب على مسببات التكلفة الطابع المالي أو الكمي.

الفرع السادس: أساس التحميل وعلاقته بالتكاليف غير المباشرة

سنعرض أوجه الاختلاف بين الطرق في هذا الفرع من ناحية أساس التحميل وعلاقته بالتكاليف غير المباشرة.¹

أولاً: طرق التكاليف التقليدية

قد يستخدم أساس تحميل معين (قسمة المواد المباشرة مثلاً أو ساعات العمل المباشر) الذي لا توجد بينه وبين تكلفة الوعاء علاقة ارتباطية قوية، بمعنى أن التغيير في أساس التحميل ساعات العمل المباشر، لن يؤدي إلى تغيير مماثل أو مشابه في التكلفة غير المباشرة التي يتضمنها هذا المركز.

ثانياً: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يتم استخدام مسبب تكلفة، وهذه المسببات تعد بمثابة أساس تحميل تكاليف الأنشطة على الوحدات، وغالباً ما يكون هناك علاقة ارتباطية قوية بين التغيير المستخدم من مسبب التكلفة وبين تكلفة النشاط، الأمر الذي يعني تحميل أدق للتكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة.

الفرع السابع: نوعية التكلفة التي يتضمنها الوعاء الواحد

سنعرض أوجه الاختلاف بين الطرق في هذا الفرع من ناحية نوعية التكلفة التي يتضمنها الوعاء الواحد.²

طرق التكاليف التقليدية:

غالباً ما يتم تضمين الوعاء الواحد بالتكلفة التي حدثت داخل مركز إنتاجي أو خدمي معين، وعليه فهي تضم مجموعة من عناصر التكاليف غير المتجانسة، بل وعلى الأكثر من ذلك فالملاحظ عملياً أن هناك وعاءاً واحداً لاستيعاب جميع بنود التكاليف.

¹ إبراهيم المسحاح أمير، مرجع سابق، ص 71.

² إبراهيم المسحاح أمير، مرجع سابق، ص 70.

طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

غالباً ما يتضمن الوعاء الواحد التكلفة المرتبطة بنشاط واحد فقط، وعليه فوعاء التكلفة يضم مجموعة من عناصر التكاليف المتجانسة.

الفرع الثامن: عدد الأوعية المخصصة لاستيعاب التكلفة غير المباشرة.

سنعرض أوجه الاختلاف بين الطرق في هذا الفرع من ناحية عدد الأوعية المخصصة لاستيعاب التكلفة غير المباشرة.¹

أولاً: طرق التكاليف التقليدية

عدد محدود من الأوعية التكاليفية التي تعمل على استيعاب بنود التكاليف غير المباشرة.

ثانياً: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

عدد كبير من الأوعية التكاليفية التي تعمل على استيعاب التكاليف غير المباشرة، ولذا فعدد الأوعية طبقاً لهذا الطريقة أكبر من عدد الأوعية المخصصة لاستيعاب التكاليف غير المباشرة طبقاً للطرق التقليدية.

الفرع التاسع: إتخاذ القرار.

سنعرض أوجه الاختلاف بين الطرق في هذا الفرع من ناحية المعلومات التي يوفرها للإتخاذ القرار.

أولاً: طرق التكاليف التقليدية

غير قادرة على توفير معلومات ذات دقة عالية، الأمر الذي يؤدي في الغالب إلى حدوث مشكلة التكلفة المبالغ فيها أو التكلفة المنخفضة.

ثانياً: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة.

المطلب الثالث: أوجه الاختلاف من الناحية العملية بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة ABC*

تم التطرق في المطلب السابق إلى أوجه الاختلاف من الناحية النظرية بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة (ABC)، واستكمالاً وإماماً بأوجه المقارنة بين هذه الطرق، سنقوم بالمقارنة من الناحية العملية بصفة عامة وإبراز جوهر الاختلاف بينهم، من خلال حالة خاصة بإحدى شركات صناعة الإلكترونيات*، بحيث سنقوم بعرض معلومات التكاليفية، ومن ثم تحديد التكاليف النهائية للوحدة الواحدة من منتجاتها وفقاً لطريقة التكاليف التقليدية وطريقة (ABC) مع تفسير جوهر الاختلاف.

¹ إبراهيم المسحاح أمير، مرجع سابق، ص 71.

* تم وضع هذه الحالة للشركة من أجل إيضاح الفرق في الحالة العملية بين الطرق بصفة عامة والمقارنة الخاصة بالشركات الجزائرية تكون في دراسة الحالة.

* تم اقتباس هذه الحالة للشركة بتصرف من كتاب المحاسبة الإدارية للمؤلف أحمد حسن ظاهر، دار وائل للنشر، من الصفحة 208 إلى 212 الصفحة.

الفرع الأول: عرض المعلومات التكاليفية لشركة صناعة الإلكترونيات

تنتج شركة صناعة الإلكترونيات نوعين من المنتجات هما: المنتج (أ) والمنتج (ب)، ولأجل تحديد تكاليف الوحدة من المنتجين (أ) و (ب) تم إفادتنا بالمعلومات التالية المقتبسة من سجلات الشركة:

أولاً: المعلومات المتعلقة بطريقة التكاليف التقليدية

يتم عرض المعلومات المتعلقة بطريقة التكاليف التقليدية من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (05): المعلومات المتعلقة بطريقة التكاليف التقليدية

البيان	المنتج (أ)	المنتج (ب)
الوحدات المنتجة والمباعة	50.000 وحدة	10.000 وحدة
ساعات العمل المباشرة للوحدة	02 ساعة	01 ساعة
تكلفة المواد المباشرة للوحدة	50 وحدة نقدية	30 وحدة نقدية
تكلفة ساعة العمل المباشرة	10 وحدة نقدية للساعة	
التكاليف غير المباشرة	880.000 وحدة نقدية سنويا	

ثانياً: المعلومات المتعلقة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

نظراً لعدم اقتناع مدير الشركة بتكاليف كل من المنتجين الصادرة عن التقارير المحاسبية الناتجة عن استعمال طريقة التكاليف التقليدية، فإنه يرغب باستعمال طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC لمعرفة تكاليف الوحدة من المنتجين حيث تم تجميع المعلومات التالية في الجدولين المواليين:

جدول رقم (06): يبين المعلومات المتعلقة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

النشاط	مسبب التكلفة	المجموع المتوقع للتكاليف غير المباشرة	المجموع المتوقع لمسبب التكلفة	معدل التكاليف غير المباشرة
إعداد الآلات للتشغيل	عدد مرات تشغيل الآلات	200.000 وحدة نقدية	1000	200 وحدة نقدية
تشغيل الآلات	عدد ساعات تشغيل الآلات	500.000 وحدة نقدية	50.000	10 وحدة نقدية
فحص المنتجات	عدد مرات فحص المنتجات	180.000 وحدة نقدية	2000	90 وحدة نقدية

كما تم إيضاح المعلومات التالية المتعلقة بالعدد المتوقع لاستعمال مسببات التكلفة لكل من المنتجين من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (07): عدد مسببات التكلفة للمنتجين (أ) و(ب)

مجموع الاستعمال	المنتج (ب)	المنتج (أ)	مسبب التكلفة
1.000	600	400	عدد مرات تشغيل الآلات
50.000	20.000	30.000	عدد ساعات تشغيل الآلات
2.000	1.500	500	عدد مرات فحص المنتجات

على ضوء ما تم عرضه من معلومات سنقوم بعمل مقارنة بين تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة لكل من المنتجين (أ) و(ب) باستعمال طريقة التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة في شركة صناعة الإلكترونيات.

الفرع الثاني: تحديد تكاليف الوحدة للمنتجين (أ) و(ب)

سنقوم في هذا الفرع بتحديد تكاليف الوحدة للمنتجين (أ) و(ب) باستعمال الطريقتين، طريقة التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أولاً: تحديد تكلفة الوحدة الواحدة للمنتجين باستعمال طريقة التكاليف التقليدية

لأجل تحديد تكاليف الوحدة للمنتجين باستعمال طريقة التكاليف التقليدية يجب تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل ساعة عمل مباشرة، ومن ثم توزيع التكاليف غير المباشرة على أساسه وجمعها مع التكاليف المباشرة. ويمكن تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل ساعة عمل مباشرة من خلال مايلي:

1- تحديد ساعات العمل المباشرة للمنتجين:

مجموع ساعات العمل المباشرة للمنتجين تساوي عدد ساعات العمل المباشرة للمنتج (أ) مضافاً إليها عدد ساعات العمل المباشرة للمنتج (ب).

$$\text{مجموع ساعات العمل المباشرة للمنتجين} = (1 \times 10.000) + (2 \times 50.000) = 110.000 \text{ ساعة}$$

2- تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل ساعة عمل مباشرة:

بعد تحديد مجموع ساعات العمل المباشرة للمنتجين يمكن تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل ساعة عمل مباشرة، بحيث أن هذه الأخيرة تساوي التكاليف غير المباشرة مقسومة على مجموع ساعات العمل المباشرة للمنتجين.

$$\text{معدل التكاليف غير المباشرة لكل ساعة عمل مباشرة} = 08 = 110.000 / 880.000 \text{ وحدة نقدية}$$

بعد تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل ساعة عمل مباشرة يمكن تحديد تكاليف الوحدة للمنتجين من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (08): تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من المنتجين (أ) و(ب) باستعمال طريقة التكاليف التقليدية (المبالغ بالوحدات النقدية)

البيان	المنتج (أ)	المنتج (ب)
التكاليف المباشرة	70	40
المواد الأولية	50	30
اليد العاملة (1x10؛ 2x10)	20	10
التكاليف غير المباشرة (1x8؛ 2x8)	16	08
مجموع تكلفة الوحدة	86	47

يتضح من الجدول أعلاه أن تكاليف المنتج (أ) تفوق تكاليف الوحدة للمنتج (ب) بنسبة 55٪، وهذا راجع إلى ارتفاع التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

ثانياً: تحديد تكلفة الوحدة الواحدة للمنتجين باستعمال طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

جدول رقم (09): تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من المنتجين (أ) و(ب) باستعمال طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (المبالغ = الوحدات النقدية)

مجموع التكاليف	المنتج (ب)		المنتج (أ)		النشاط
	التكاليف	العدد	التكاليف	العدد	
200.000 وون	120.000 وون	600	80.000 وون	400	إعداد الآلات للتشغيل (200 وون)
500.000 وون	200.000 وون	20.000 وون	300.000 وون	30.000 وون	تشغيل الآلات (10 وون)
180.000 وون	135.000 وون	1.500 وون	45.000 وون	500 وون	فحص المنتجات (90 وون)
880.000 وون	455.000 وون		425.000 وون		مجموع التكاليف المخصصة
-	10.000 وحدة		50.000 وحدة		عدد الوحدات المنتجة
-	45,5 وون		8,5 وون		التكاليف غير المباشرة للوحدة

يتضح من الجدول أعلاه أن التكاليف غير المباشرة للمنتج (ب) تفوق تكاليف الوحدة للمنتج (أ) بنسبة 54٪ وهذا راجع إلى ارتفاع متطلباته من تكاليف الأنشطة.

جدول رقم (10): تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من المنتجين (أ) و (ب) باستعمال طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (المبالغ بالوحدات النقدية).

البيان	المنتج (أ)	المنتج (ب)
التكاليف المباشرة	70	40
المواد الأولية	50	30
اليد العاملة (1x10؛ 2x10)	20	10
التكاليف غير المباشرة	8,5	45,5
مجموع تكلفة الوحدة	78,5	85,5

يتضح من الجدول أعلاه أن تكاليف الوحدة للمنتج (ب) تفوق تكاليف الوحدة للمنتج (أ) بنسبة 09%. تقريبا، وهذا راجع إلى ارتفاع التكاليف غير المباشرة بالرغم من ارتفاع التكاليف المباشرة للمنتج (أ).

الفرع الثالث: المقارنة بين الطريقتين وتفسير جوهر الاختلاف بينهما

سنقوم في هذا الفرع بالمقارنة بين الطريقتين وتفسير جوهر الاختلاف بينهما، وذلك من خلال مايلي:

الجدول رقم (11): المقارنة بين الطريقتين لتكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من المنتجين (أ) و (ب) (المبالغ بالوحدات النقدية)

البيان	طريقة التكاليف التقليدية		طريقة ABC		الفرق*	
	المنتج (أ)	المنتج (ب)	المنتج (أ)	المنتج (ب)	المنتج (أ)	المنتج (ب)
التكاليف المباشرة	70	70	70	40	-	-
المواد الأولية	50	50	50	30	-	-
اليد العاملة	20	20	20	10	-	-
التكاليف غير المباشرة	16	8,5	8,5	45,5	(7,5)	37
التكاليف النهائية للوحدة	86	78,5	78,5	85,5	(7,5)	37

يتضح من الجدول أعلاه أن تكاليف الوحدة للمنتج (أ) باستعمال طريقة التكاليف التقليدية مضخمة بمقدار 7,5 وحدة نقدية أي بنسبة 10%. تقريبا عن تكاليف الوحدة لهذا المنتج باستعمال طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، ويعود هذا الارتفاع إلى ارتفاع التكاليف غير المباشرة، على عكس الحال بالنسبة للتكاليف المنتجة (ب)، فهي منخفضة بمقدار 37 وحدة نقدية أي بنسبة 09% تقريبا باستعمال طريقة التكاليف التقليدية عن تكاليف الوحدة لهذا المنتج باستعمال طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، ويرجع هذا الانخفاض إلى انخفاض التكاليف غير المباشرة.

مما تم عرضه نستنتج أن طريقة ABC قد خصصت التكاليف غير المباشرة بعدالة وموضوعية، ما نتج عنها تحديد دقيق لتكاليف المنتجين، وهذا ما يوفر للشركة معلومات دقيقة تساعد على اتخاذ قرارات تسعيرية ملائمة، على

* الفرق يساوي مبلغ طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مطروح من مبلغ طريقة التكاليف التقليدية.

عكس الحال في طريقة التكاليف التقليدية، فقد خصصت التكاليف غير المباشرة بطريقة غير عادلة، ما ينعكس بدوره على دقة تكاليف المنتجين، وبالتالي على المعلومات التكاليفية التي تكون غاية في التشويه ومن الصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات التسعيرية في ظل البيئة الحالية التي تتسم بالمنافسة الشديدة، ما قد يتسبب للشركة بالزوال.

خاتمة الفصل:

من خلال عرضنا لطرق التكاليف التقليدية، خلصنا بأن هذه الطرق تمتاز بالسهولة والوضوح وذات تكاليف منخفضة التطبيق، وإن هذه الطريقة ملائمة في ظل منتجات قليلة إلا أنها قد لا تكون ملائمة في ظل منتجات متعددة وفي ظل تقدم تكنولوجيا مستمر.

وكذلك بعد عرضنا لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، خلصنا بأنها طريقة حديثة وتمتاز بصعوبة نوعا ما في التطبيق وذات تكاليف مرتفعة، وإن هذه الطريقة تكون ملائمة في ظل الإنتاج ذي الحجم الكبير، وفي ظل التنوع في المنتجات، والتقدم التكنولوجي المستمر.

وبعد عملية المقارنة بين هذه الطرق، خلصنا إلى أنه لا يوجد اختلاف بين جميع الطرق السابقة في معالجة تكلفة المواد المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة، فهي تكاليف ترتبط بالمنتج بعلاقة السبب والنتيجة، وينحصر الاختلاف بين كل منهم في أسلوب معالجة التكاليف غير المباشرة؛ ففي طرق التكاليف التقليدية تستخدم أسس تحكومية في توزيع هذه التكاليف، وهذا بدوره ينعكس بالسلب على دقة تكاليف المنتجات والمعلومات التكاليفية، بينما تستخدم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة علاقة السبب والنتيجة، وذلك يربط الأنشطة والموارد المستنفذة في إنجازها - تكاليف تلك الأنشطة - بالمنتج، ما يسمح بتحديد أدق لتكاليف المنتجات ومعلومات تفصيلية حول الأنشطة اللازمة للإنتاج، وهذا بدوره يؤدي إلى ترشيد القرارات الإدارية.

فبعد دراستنا و تطرقنا إلى هذه الطرق في هذا الجانب النظري نستطيع أن نطرح هذا السؤال ما هو واقع طرق التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية؟، وسنحاول الإجابة عنه في الدراسة التطبيقية؟.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة
صناعات الكوابل الكهربائية بسكرة
- E.N.I.C. BISKRA -

مقدمة الفصل:

بعد تطرقنا في الفصلين السابقين للجانب النظري، سنحاول خلال هذا الفصل القيام بدراسة تطبيقية من شأنها أن تساعدنا على تحديد وإبراز مدى مطابقة موضوع بحثنا للواقع المعيش داخل المؤسسات الصناعية الجزائرية، وهذا من خلال إسقاط دراستنا على عينة من هذه المؤسسات والمتمثلة في مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بسكرة - E.N.I.C.A.BISKRA -، بحيث سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث يتضمن المبحث الأول تقديم المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فيتضمن دراسة الطريقة المتبعة لتحديد التكاليف النهائية في المؤسسة، أما المبحث الثالث والأخير فهو محاولة لتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنتها مع طريقة المؤسسة.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

تعتبر مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية بسكرة - ENICAB BESKRA - من أكبر المؤسسات في مجال تخصصها على المستوى الوطني والإفريقي، تتميز نشاطها بطابع إنتاجي تجاري تخصصت في صناعة الكوابل الكهربائية بمختلف أنواعها، منها الخاصة بالتجهيزات المنزلية والصناعية مثل كوابل الآلات والمعدن والكوابل الهوائية وكوابل الصناعية ذات الضغط العالي وأخرى ذات الضغط المتوسط، كما تنتج أيضا البكرات الخشبية وكذا إنتاج أنواع جديدة من الكوابل والمتمثلة في "ALU/ACIR"، "ALMELAL"، حيث يتمتع هذان النوعان بخفة الوزن والنوعية الجيدة.

وفي هذا المبحث سنتعرض لتقديم هذه المؤسسة من خلال ثلاثة مطالب هي:

- مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بسكرة نشأتها وتعريفها؛
- مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بسكرة أهدافها وسياساتها؛
- الإطار التنظيمي للمؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بسكرة.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتعريفها

الفرع الأول: نشأة مؤسسة EN.I.C.A.B

لإرساء قاعدة صناعية متينة في إطار إستراتيجية التنمية المنتهجة غداة الاستقلال، وبغرض خلق الصناعة الكهربائية والإلكترونية، وتلبية احتياجات السوق الوطنية أسست المؤسسة الوطنية لصناعة وتركيب الأجهزة الكهربائية والإلكترونية (SONELEC) بقرار رقم 83/69 الصادر بتاريخ 21 أكتوبر 1969، وأوكلت لها مهمة بعث صناعة كهربائية إلكترونية محلية.

وفي إطار إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني المنبثق عن مختلف القرارات الصادرة في نهاية العشرية 1970-1980 وطبقاً للمرسوم رقم 242/80 الصادر بتاريخ 04 أكتوبر 1980 المتعلق بإعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية، تجزأت المؤسسة الوطنية لصناعة وتركيب الأجهزة الكهربائية والإلكترونية (الشركة الأم) في نهاية سنة 1982 إلى عدة مؤسسات نذكرها فيما يلي:

- المؤسسة الوطنية لصناعة الأجهزة الإلكترونية (E.N.I.E) بموجب المرسوم 320/83 بتاريخ 1983/10/23، ومقرها بسيدي بلعباس.

- المؤسسة الوطنية للصناعات الكهرومنزلية (E.N.I.E.M) بمرسوم 19/83 في 1983 /01/01، ومقرها بتيزي وزو.

- المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية (E.N.E.L) بموجب المرسوم رقم 18/83 في 1983 /01/01، ومقرها بيلكور بالجزائر العاصمة.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بسكرة - E.N.I.C.A.BISKRA -

- المؤسسة الوطنية لصناعة البطاريات (E.N.I.P.E.C) وفقا للمرسوم 22/83 في 01/01/1983، ومقرها بسطيف.

- المؤسسة الوطنية للاتصال (E.N.T.C) طبقا للمرسوم 23/83 الصادر بتاريخ 01/01/1983 ومقرها بتلمسان.

- المؤسسة الوطنية للمصاعد (E.N.A.S.C) بمرسوم 17/83 في 01 جانفي 1983 ومقرها بالعاصمة؛

- مؤسسة توزيع العتاد الكهربائي (E.D.I.M.E.L) بمرسوم 21/83، ومقرها بالعاصمة.

- المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل (E.N.I.C.A.B) بمرسوم رقم 20/83، ومقرها بالعاصمة، وتشرف على ثلاث وحدات إنتاجية أُلحقت بها بموجب مرسوم 27/83 وهي:

- وحدة جسر قسنطينة بالقبة والمختصة بصناعة الكوابل والأسلاك الكهربائية، ذات الضغط المنخفض والمتوسط، بطاقة إنتاجية قدرها 26000 طن سنوياً .

- وحدة واد السمار بالحراش وهي مختصة في صناعة الكوابل والأسلاك الهاتفية، تبلغ طاقتها الإنتاجية 55000 طن سنوياً .

- وحدة بسكرة، والتي تنتج الكوابل الكهربائية بشتى أنواعها، ذات الضغط المرتفع، المتوسط والمنخفض، وتبلغ طاقتها الإنتاجية 28600 طن سنوياً، أي ما يعادل (125362 كلم). هذه المؤسسة هي موضوع بحثنا لهذا سنتطرق لها بالتفصيل.

انبثقت مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية وحدة بسكرة بموجب مرسوم وزارة التخطيط والتنمية الصناعية رقم: 119/IE.DGPDI، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 1977، والذي يَنص على تحويل إنشاء هذه المؤسسة من مدينة عين تموشنت إلى مدينة بسكرة تحت رقم 61410901، انطلقت أشغال إنجاز وحدة بسكرة في فيفري 1980 تطبيقاً للمخطط الخماسي 1980 - 1984. بغطاء مالي يقدر بـ 1520 مليون دج، ونتيجة لعدم كفاية الإمكانيات المالية والتكنولوجية لإنجاز مثل هذا المشروع الضخم، قامت مؤسسة SONELEC آنذاك بإبرام حوالي 34 عقد مع عدة مؤسسات أجنبية ووطنية منها:

- المؤسسات الأجنبية: تمثل مساهمتها في إنجاز المشروع نسبة 40% وهي:

- SKET: من ألمانيا تكفلت بدراسة وتجهيز المشروع بالآلات والمعدات، تحويل التكنولوجيا وتكوين اليد العاملة المحلية بألمانيا.

- INVEST-IMPORT: من يوغسلافيا سابقا وفقا للعقد المبرم بتاريخ 1979/03/07، تتكفل هذه المؤسسة بتزويد الآلات.

- VENGOTTE: شركة بلجيكية مختصة بالمراقبة التقنية لأجهزة الإنتاج.

- SOGELERES: شركة فرنسية مكلفة بإعداد الهياكل القاعدية.

-المؤسسات الوطنية: تمثل مساهمتها في إنجاز المشروع بنسبة 60 % وهي:

- GENISIDER: مختصة في إنجاز الأعمال الهندسية.

- SNMETAL: مهمتها إعداد وتركيب الأعمدة.

- ENEL: اهتمت بإعداد الأجهزة الكهربائية.

- BATIMENTAL: وهي مؤسسة مختصة في أعمال البناء.

- ENP/SNIC-VAPU: مهمتها الطلاء والدهن.

- ENMGP: وهي مختصة في أعمال النجارة.

- ENITEC: مهمتها التكييف والتهوية.

في نهاية شهر ديسمبر 1997 تم إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، ووفقاً للمرسوم المؤرخ في 1998/01/01، انفصلت وحدة بسكرة عن المؤسسة الأم (المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل) بالعاصمة بقرار من الشركة العمومية HOLDING. لتصبح مؤسسة صناعة الكوابل EN. I. CA. Biskra.

الفرع الثاني: التعريف بمؤسسة ENICAB

هي مؤسسة عمومية مساهمة برأس مال 800 مليون دينار جزائري. تعد من أكبر المؤسسات في مجال تخصصها على المستوى الوطني والإقليمي، تخصصت في صناعة الكوابل الكهربائية بمختلف أنواعها والتي تصل إلى حوالي 530 نوعاً، وتقدر طاقتها الإنتاجية بـ 17500 طن سنوياً. تقع مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية في المنطقة الصناعية غرب مدينة بسكرة، تتربع على مساحة 42 هكتار موزعة إلى أراضي شاغرة تمثل 12 هكتار وتشتمل على ورشات الإنتاج، مباني إدارية، مخازن... أما الجزء الباقي والذي يقدر بـ 30 هكتار، هو عبارة عن مساحة حرة تضم مواقف للسيارات ومختلف المعدات ومساحات خضراء يستعمل جزء منها كمخازن إضافية في حالة عدم كفاية مخازن الإنتاج تام الصنع.¹

¹ - أرشيف المؤسسة.

يبلغ عدد عمال المؤسسة إلى غاية 2010/03/31: 1017 عامل ، حوالي 77% منهم يشتغلون بصفة مباشرة أو غير مباشرة في الإنتاج، ويمكن تقسيمهم حسب المستوى الوظيفي كما يظهر في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): توزيع عمال المؤسسة لسنة 2010 حسب المستوى الوظيفي

النسبة %	العدد	البيان
8.45	86	إطارات
22.40	228	أعوان تحكم
69.15	703	أعوان تنفيذ
%100	1017	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

منذ ماي 2008 دخلت مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة في شراكة مع شركة (General Cable) بنسبة 30%، وتعتبر هذه المؤسسة أكبر المؤسسات العالمية في هذا المجال، وبهذا تأمل مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة في تطوير أدائها كما فوعاً وكذلك اقتحام السوق العالمية مع المحافظة على الريادة في تغطية احتياجات السوق الوطنية.¹

إن إنجاز هذه المؤسسة مكن من إدخال التكنولوجيا الحديثة والمتطورة في صناعة الكوابل الكهربائية بشقي أنواعها، مما سمح لها بتطوير وترقية منتجاتها، كما عملت على تخفيض نسبة استيراد هذه المنتجات لاسيما وأنها تنتج أنواعاً متعددة من الكوابل، وحسب المواصفات والكميات التي يحددها الزبون إذا ما توفرت المواد الضرورية. تستعمل المؤسسة النحاس والألمنيوم كمواد ناقلة للتيار الكهربائي، P.V.C (Polyvinyle de Chlorure) و P.R.C (Polyéthylène Réticulé Chimiquement) و La CRAIE (الطبشور) كمواد أولية أساسية للعزل، بالإضافة إلى مواد استهلاكية (كالمواد الكيميائية المستعملة لتحضير P.V.C، مواد طاقوية مثل Gasoil) إلى جانب الخشب لصناعة البكرات الخشبية، ومواد أخرى كقطع الغيار... الخ.

وتتعامل المؤسسة مع عدة موردين أجانب ومحليين نذكر منهم:

- شركة SARCO VSAN التركية: وتستورد منها المؤسسة النحاس.
- شركة MARCRICH الإسبانية: وتستورد منها الألمنيوم والنحاس.
- شركة MIDALCABLE البحرينية: وتستورد منها الألمنيوم.
- شركة BOREALIS البلجيكية: وتزود المؤسسة بمادة P.V.C ، P.R.C ، P.R.S.
- شركة PLASCORB الفرنسية: وتزود المؤسسة بمادة P.V.C والطبشور.
- شركة TEKFEN التركية: وتزود المؤسسة بمادة P.V.C.

¹ المصدر نشره تصدر عن المؤسسة متعلقة بمعلومات عنها.

- شركة ENAB بسكيكدة: وتزود المؤسسة بمادة الخشب.
 - شركة ENG بالخروب: تزود المؤسسة بمادة الطباشور (La Craie).
 - مؤسسة الكوابل بالقبة: وتزود المؤسسة بمادة النحاس وP.V.C.
 - النمسا: وتستورد المؤسسة منها الخشب.
- تختص المؤسسة في إنتاج 530 نوع من الكوابل حسب الطلب صنفت في عدة مجموعات وهي:
- 1- الكوابل المنزلية: ويوجد 129 نوع ضغطها (250-750 فولط).
 - 2- الكوابل الصناعية: تضم 70 نوع ضغطها (600-1000 فولط).
 - 3- الكوابل ذات الضغط المتوسط: تضم 70 نوع ضغطها (1000-30000 فولط).
 - 4- الكوابل ذات الضغط المرتفع: يفوق ضغطها 30000 فولط وهي غير محددة العدد.
 - 5- كوابل التوزيع: تضم 15 نوع تستعمل لإيصال الكهرباء.
 - 6- كوابل غير معزولة: تضم 10 أنواع ضغطها 220000 فولط.
 - 7- ALU-ACIER: وهي نوع جديد من الكوابل.
 - 8- ALMELEC: وهو نوع جديد أيضاً يتمتع بالحفة والجودة.
- يمر إنتاج هذه الكوابل بعدة مراحل وهي: القلدة، الضفر، العزل، التجميع، التسليح أو التدريع، التغليف، حتى تصبح في شكلها النهائي و¹ معد للتسويق.
- بالإضافة إلى ذلك تقوم بصناعة البكرات الخشبية ذات الأحجام المختلفة التي يلف عليها الكابل في ورشات خاصة، كما تنتج أيضاً حبيبات PVC في إطار توسيع نشاطها.
- عادة ما تتعامل المؤسسة في تسويق منتجاتها مع عدة زبائن نذكر أهمهم:
- المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز (SONELGAZ): هي الزبائن الرئيس.
 - المؤسسة الوطنية للخدمات الكهربائية (KAHRIF).
 - المؤسسة الوطنية لتوزيع العتاد الكهربائي (EDIMEL).
 - المؤسسة الولائية لتوزيع الأجهزة الكهرومنزلية (EDID).
 - المؤسسات الخاصة والعمومية التي تستهلك الكوابل أو تعيد تسويقها.
- كما تُصدر المؤسسة منتجاتها إلى بعض الدول العربية والأوروبية.
- و للمؤسسة شبكة من الموزعين (بعدد 13) منتشرين في كل أنحاء الوطن، وهي تعمل على توسيعها مستقبلاً.

¹ المصدر نشره تصدر عن المؤسسة متعلقة بمعلومات عنها.

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة وسياساتها

من خلال هذا المطلب سنعرض أهداف المؤسسة وسياساتها المختلفة.

الفرع الأول: أهداف المؤسسة

تتمثل أهداف مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية فيما يلي:

- أولاً: ضمان موقع الريادة في مجال تخصصها ومواجهة المنافسة التي تتعرض لها.
- ثانياً: تلبية حاجات السوق الوطنية والعمل على تدعيم وتنمية الاقتصاد الوطني.
- ثالثاً: الدخول إلى الأسواق العالمية.

رابعاً: الاستغلال الأمثل لمختلف الموارد وخاصة المورد البشري.

خامساً: الاهتمام بالعنصر البشري والحفاظ عليه وتحسين ظروف عمله.

سادساً: الحفاظ على مستوى منخفض من استيراد المواد الأولية.

سابعاً: تخفيض التكاليف من أجل التوصل إلى تحقيق الميزة التنافسية.

ثامناً: إرضاء العملاء والحفاظ عليهم كسب ثقتهم و ضمان وفائهم.

تاسعاً: الحفاظ على شهادة الـ ISO وزيادة التحكم في مقاييس الجودة، والسعي للحصول على شهادة نظام إدارة البيئة (ISO 14001 : 2004).

إنّ هذه الأهداف جعلت المؤسسة تكتسي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات الوطنية الأخرى، لاسيما بعد حصولها على شهادتي الأيزو (ISO9002:1994) و (ISO9001:2000) التي تعتبر شرط الدخول للأسواق العالمية، وكذا تؤهلها لتعزيز قدرتها ومكانتها التنافسية في السوق الوطنية.

الفرع الثاني: سياسات المؤسسة.

تعتمد مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية عدة سياسات سنذكر أهمها كما يلي:

أولاً. سياسة الإنتاج:

تتبع المؤسسة سياسة التنوع من خلال تقديم ثلاث عائلات من الكوابل الكهربائية، كل عائلة تضم عدة أنواع، إضافة إلى إنتاج البكرات الخشبية التي يلف عليها الكابل، وفي إطار توسيع نشاطها الإنتاجي تقوم بإنتاج حبيبات PVC .

نظراً لحرص المؤسسة على تطوير منتجاتها ومواكبة التطورات الحاصلة في مجال تخصصها، شرعت منذ سنة 1999 بتبني سياسة خاصة بجودة المنتج من خلال تطبيق مجموعة من المناهج التي تمكنها من التحكم الجيد في نوعية المنتج، وبالفعل تمكنت من ذلك وتحصلت على علامة الإشهاد (ISO(9002 في جوان 2001، وفي نوفمبر 2003 حصلت على شهادة جديدة (ISO (9001.

غالباً ما تراعى المؤسسة في منتجاتها المواصفات التي يطلبها زبائنها وتعمل على تحقيقها خاصة الزبائن الذين يمثل حجم تعاملاتهم نسبة كبيرة، ومثال على ذلك عند تلقيها طلبية من العراق تتضمن نوع من الكوابل لم يسبق لها إنتاجه ولهذا الغرض أرسلت بعثة خاصة إلى تونس لجلب الخبرة والتكنولوجيا لإنتاج هذا النوع، وتمكنت بالفعل من إنتاجه وفقاً للمواصفات والمعايير المطلوبة، وبهذا أضافت نوعاً جديداً لمجموعة الكوابل التي تنتجها و اكتسبت تكنولوجيا وخبرة جديدة تستفيد منها إلى غاية الوقت الحالي.

ثانياً: سياسة التسعير

تعتبر سياسة التسعير من السياسات الحيوية التي تركز عليها مؤسسة ENICAB لما لها من تأثير كبير على تسويق منتجاتها، يتم تحديد سعر منتجات المؤسسة بإتباع طريقة التكلفة، حيث يتم حصر جميع التكاليف المتمثلة في: ثمن شراء المواد الأولية، مصاريف النقل، التأمينات، المصاريف الجمركية، مصاريف الإنتاج، مصاريف التخزين، تكاليف اليد العاملة... ثم يضاف إليها هامش للربح الذي يمثل نسبة تحدد على أساس التكلفة الإجمالية وتكون غالباً 10%. تعتمد مؤسسة ENICAB على سياسة منح تسهيلات في التسديد (إعطائهم فرصة لتسديد لمدة أقصاها 45 يوم كوسيلة لجذب أكبر عدد منهم)، وتقدم تخفيضات نقدية (تقوم بتخفيض أسعارها بنسبة 10% لبعض الزبائن المهمين والدائمين) بهدف الحفاظ عليهم وضمان ولائهم. وحتى إن كانت أسعارها مرتفعة في السوق، فإن ذلك لن يؤثر على مستوى مبيعاتها باعتبارها منفردة ومحتكرة لكوابل الضغط المتوسط، فهي تلجأ لرفع الأسعار لبعض الزبائن، وخفضها لآخرين.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة وذلك من خلال عرضه وشرحه (أنظر الملحق رقم 01).

من خلال نظرنا إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة نلاحظ أنه عبارة عن هرم يوضح مختلف المستويات والوظائف والعلاقات داخل المختلفة بينها بشكل متصاعد وتسلسلي ومقسمة إلى أربعة مستويات إدارية:

- المديرية.

- الدوائر.

- المصالح.

- الفروع.

واستجابة للتغيرات الاقتصادية فقد سمحت المؤسسة باستحداث وتطوير هيكلها التنظيمي وهو يضم:

الفرع الأول: المديرية العامة.

تقوم بالإشراف والمتابعة والتنسيق بين المؤسسة بمساعدة مجموعة من استشارية مكونة من:

- مساعدة الرئيس المدير العام للشؤون القانونية والمنازعات:

يهتم بالمنازعات وحل النزاعات الداخلية بين العمال والإدارات الخارجية بين المؤسسة ومورديها أو زبائنها.

- مساعد الرئيس العام لضمان النوعية: مهمته إنابة المدير العام في حالة غيابه.

- رئيس مشروع المعلوماتية:

وتتمثل مهمته في الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة بالنسبة لمختلف النشاطات لمراقبتها وتقييمها ومعرفة النقائص، ويعد هذا الفرع من الفروع الناشئة لدى المؤسسة وذلك لمواكبة التطورات السريعة على مستوى المحلي والدولي.

- مساعدة المدير العام المكلف بمراقبة الحسابات:

يهتم بمراقبة سير العمل المحاسبي لدى المؤسسة والعمل على تحقيق الدقة والالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية.

- السكرتارية (الأمانة العامة):

تعتبر حلقة وصل بين باقي الأقسام والمدير فهي بتنشيط وترقية المؤسسة نظرا لعلاقتها المباشرة مع المدير العام، من بين مهامها: الاستقبال الجيد والمعاملة الحسنة، تنفيذ قرارات المسؤول الأول في المؤسسة، الرد على المكالمات الهاتفية والمراسلات، استعمال الآلي. وتندرج تحت المديرية العامة خمس مديريات هي:

أولا. المديرية التقنية:

مهمتها الرئيسية هي تسيير عملي للإنتاج، وتضم أربع دوائر:

1- دائرة إنتاج الكوابل:

تشرف على التخطيط وتسيير العملية الإنتاجية بمختلف مراحلها وتضم خمس مصالح وهي:

- مصلحة تخطيط الإنتاج.

- مصلحة الغزل PRC.

- مصلحة القلد والظفر.

- مصلحة العزل والتغليف PVC.

- مصلحة التجميع والتغليف PVC.

2- دائرة الصيانة:

تشرف على الأعمال المتعلقة بحماية وصيانة وسائل الإنتاج الآلات الميكانيكية، وسائل النقل، وسائل

التكليف وتأمين الطاقة الكهربائية على أربع مصالح:

- مصلحة المناهج والمراقبة التنظيمية.

- مصلحة الصيانة الميكانيكية.

- مصلحة الصيانة الكهربائية.

- مصلحة صيانة عتاد النقل والتكليف.

3- دائرة الملحقات:

تقوم بتجميع المنتجات حسب البرنامج المرسوم من طرف مصلحة التخطيط وتشرف على ثلاث مصالح:

- مصلحة إنتاج حبيبات PVC.
- مصلحة إنتاج البكرات واسترجاع.
- مصلحة المنافع.

4- دائرة التكنولوجيا وضمان الجودة:

تقوم بمراقبة المنتج التام الصنع ومدى مطابقته للموصفات والمقاييس المعمول بها ومراقبة الجودة وكذا مراقبة المواد المشتراة من الداخل والخارج وفقا لمعايير مواصفات الشراء من أجل ضمان صلاحية استعمالها وتضم ثلاث مصالح:

- مصلحة التكنولوجيا والتنمية.
- مصلحة المخابر.
- مصلحة التجارب.

ثانيا: مديرية الشراء

تقوم بمراقبة وتنسيق كل النشاطات المتعلقة بالمشتريات وتضم ثلاث مصالح:

- مصلحة التكوين والعبور.
- مصلحة التسيير مخزون قطاع الغيار.
- مصلحة تسيير مخزون المواد الولية.

ثالثا: مديرية الموارد البشرية والوسائل

تقوم بتنظيم عمل الدوائر والمصالح والتأكد من صلاحيته وتأهيل العاملين وتوفير الشروط الحسنة للعاملين (الترقية، الانتقاء، التكوين... الخ) وكذا تأمين محيط عمل من المخاطر وتكون من:

1- مصلحة المستخدمين والتكوين:

- مصلحة تسيير المستخدمين.
- مصلحة التكوين والخدمات الاجتماعية.

2- دائرة الوسائل:

- مصلحة الوسائل العامة.
- مصلحة الوقاية والأمن.

رابعاً: المديرية التقنية التجارية.

هي ذات طابع تجاري وتضم الدوائر التالية:

1- دائرة تسيير المنتج النهائي:

يتفرع عنها الدوائر التالية:

- دائرة تسيير الكوابل التامة الصنع.

- مصلحة تسيير الملحقات والنفايات.

2- دائرة التسويق:

تقوم بتوزيع الإنتاج النهائي لضمان التمويل الكافي وفي حدود الآجال والتكاليف المناسبة لكل مشروع

وتتضمن بدورها مصلحتين هما:

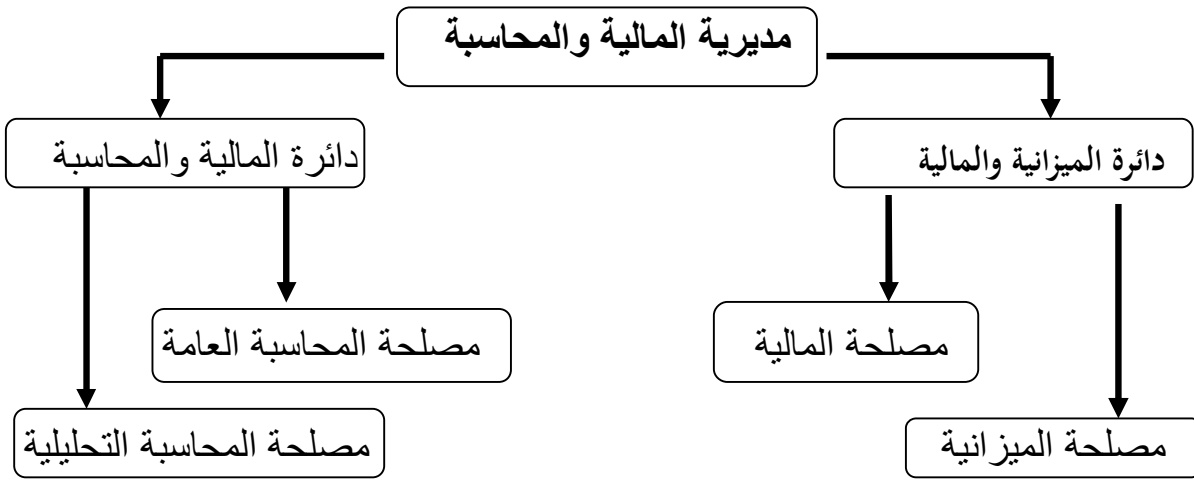
- مصلحة البيع.

- مصلحة التمويل.

خامساً: مديرية المالية والمحاسبة

تتكون من دائرة المالية، الميزانية ودائرة المحاسبة، ويتمثل الهيكل التنظيمي لها فيما يلي:

الشكل (14): هيكل مديرية المالية والمحاسبة



المصدر: مديرية المالية والمحاسبة

1- دائرة الميزانية والمالية:

تقوم بتسيير أموال المؤسسة وتسديد مختلف العمليات إضافة إلى أهداف الميزانية التقديرية وتنقسم إلى:

- مصلحة الميزانية:

هي المصلحة المسؤولة عن إعداد الميزانية التقديرية ومراقبة التكاليف وهي تتكون من رئيس المصلحة ورئيس

فرع الميزانية.

- مصلحة المالية:

هي المسؤولة عن كل العمليات المالية ومراقبة حركة الأموال (النفقات، الإيرادات .. الخ).

- 2- دائرة المحاسبة:

تتم دائرة المحاسبة بمتابعة المصاريف والمدخلات والمخرجات بالإثبات المحاسبي لتسجيل العمليات اليومية و كذا الإشراف على عمليات الجرد إلى غاية إنهاء الميزانية الختامية لكل دورة وهي تشرف على مصطلحين:

- 1-2- مصلحة المحاسبة التحليلية:

تقوم بمراقبة المخزون وتدرج عنها الفروع التالية:

- فرع المواد والممتلكات:

يقوم بمعالجة المواد الأولية والثانوية بغض النظر إذا كانت محلية أو مستوردة من الخارج وإعداد البطاقات وحركة المخزون من حيث الإدخال والإخراج من حيث الكمية والقيمة وحساب الجرد الدائم للمواد الأولية وإرسالها إلى فرع سعر التكلفة.

- فرع الاستثمارات:

يعتبر أحد الفروع المحاسبة التحليلية، حيث يقوم بمتابعة استثمارات المؤسسة عند شرائها إلى نهاية عمرها الإنتاجي من ناحية اهتلاكها.

- فرع سعر التكلفة:

يقوم هذا الفرع بتحمل الأعباء التي تتحملها المؤسسة من بداية إنتاج المنتج إلى غاية المرحلة النهائية (البيع، التوزيع).

- 2-2- مصلحة المحاسبة العامة:

هي المسؤولة عن تمثيل العمليات المختلفة للبيع والشراء وكذا العمليات المحاسبية المختلفة وتحتوي على الفروع التالية:

- فرع الحساب الجاري والصندوق:

يعمل هذا القسم على استقبال الفواتير لمصلحة المالية وتقييمها في سجلات خاصة والتي يتم تسديدها من طرف هذا الأخير.

- فرع الزبائن:

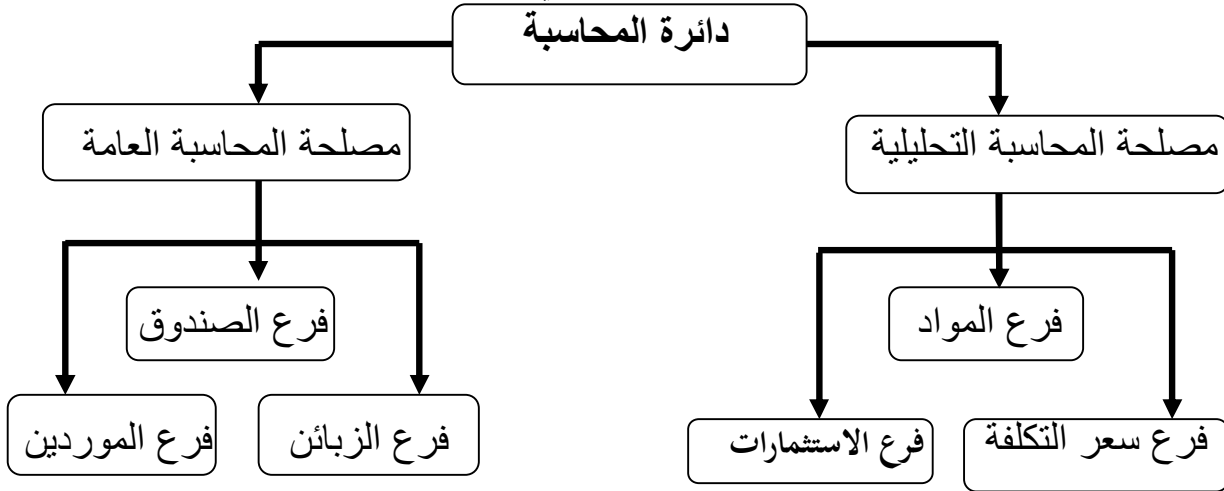
يقوم هذا القسم باستلام الفواتير من مصلحة المبيعات ومراجعتها من حيث سعر الوحدة المنتجة والتأكد من مبالغ الجزئية مطابقة للمبلغ الكلي ويتم تقييدها بدفاتر خاصة بهذا القسم وهناك نوعان من الفواتير: فواتير تتعلق بالكوابل وأخرى تتعلق بالبكرات.

فرع الموردين:

يهتم بتنفيذ كل العمليات الخاصة بفواتير الشراء والخدمات ويتم مراقبتها من حيث الكمية والسعر الفردي وكذلك السعر الإجمالي.

يمكن إيضاح ما سبق في الشكل التالي:

الشكل (15): الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة



المصدر: مديرية المالية والمحاسبة.

المبحث الثاني: دراسة الطريقة المتبعة لتحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات في المؤسسة

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة الطريقة المتبعة في المؤسسة محل الدراسة، وذلك بأخذ ثلاثة منتجات من منتجاتها، وهذا لتمكيننا من عملية المقارنة لتحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع، بحيث سنتطرق إلى التعريف بالمنتجات كمطلب أول، وعرض الخطوات المتبعة في المؤسسة لتحديد التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتج كمطلب ثان، وتحديد التكاليف النهائية وسعر بيع المنتجات محل الدراسة كمطلب ثالث.

المطلب الأول: تقديم المنتجات محل الدراسة

سنقوم في هذا المطلب بتقديم المنتجات محل الدراسة، وذلك من خلال التعريف بالمنتجات وبرهزها والمواد المستعملة وكذلك المراحل التي يمر بها المنتج عند عملية صنعه.

الفرع الأول: التعريف بالمنتج H03VH-2X0.5mm²

يعتبر الكابل H03VH-2X0.5mm² نوعا من أنواع الكوابل المصنفة عالميا تندرج ضمن صنف الكوابل المنزلية، حيث يتحمل هذا الكابل ضغطا يصل إلى 300 فولط، ويتكون من ناقلات مادة الصنع النحاسي والعازل المكون من PVC. وفيما يلي سنقوم بشرح رموز هذا المنتج.

H: تصنيف من تصنيفات الكوابل المنزلية والمتعارف عليه دوليا.

03: يتحمل ضغط 300 فولط.

V: معزول بمادة تحتوي على مادة PVC.

H: نوع الكابل من النوع المرن والمسطح الشكل.

2: عدد الأسلاك الداخلية المكونة لهذا الكابل (النحاس).

0.5mm²: مساحة الخيط الواحد 0.5 ملم².

الفرع الثاني: التعريف بالمنتج H05VVF2X1.5mm².

يعتبر الكابل H05VVF2X1.5mm² نوعا من أنواع الكوابل المصنفة عالميا تدرج ضمن صنف الكوابل

المنزلية حيث يتحمل هذا الكابل ضغطا يصل إلى 500 فولط، ويتكون من ناقلات مادة الصنع النحاسي والعازل

المكون من PVC. وفي ما يلي سنقوم بشرح رموز هذا المنتج:

H: تصنيف من تصنيفات الكوابل المنزلية والمتعارف عليه دوليا.

05: يتحمل ضغط 500 فولط.

V: معزول داخليا بمادة تحتوي على مادة PVC.

V: معزول خارجيا بمادة تحتوي على مادة PVC.

F: مكون من مجموعة خيوط رقيقة ومظفرة.

2: عدد الأسلاك الداخلية المكونة لهذا الكابل (النحاس).

1.5mm²: مساحة الخيط الواحد 1.5 ملم².

الفرع الثالث: التعريف بالمنتج NYM-2X1.5mm² r.m

يعتبر الكابل NYM-2X1.5mm² r.m نوع من أنواع الكوابل المصنفة عالميا تدرج ضمن صنف الكوابل

ذات الضغط المتوسط والمنخفض حيث يتحمل هذا الكابل ضغط يصل إلى 380 فولط، ويتكون من ناقلات مادة

الصنع النحاسي والعازل المكون من PVC. وفي ما يلي سنقوم بشرح رموز هذا المنتج:

NYM: تصنيف من تصنيفات الكوابل ذات الضغط المتوسط والمنخفض والمحتوي على خيوط سميكة والمعزولة

بمادة PVC، وهذا الرمز متعارف عليه دوليا.

02: عدد الأسلاك الداخلية المكونة لهذا الكابل (النحاس).

1.5mm²: مساحة الخيط الواحد 1.5 ملم².

r: ذو شكل دائري.

m: مظفرون بعد العزل الداخلي.

الفرع الرابع: عرض المراحل التي تمر بها المنتوجات عند إنتاجها:

يمر المنتج عند عملية إنتاجه بمجموعة من المراحل قد تتشابه وتختلف هذه المراحل حسب نوعية المنتوجات

ولكن على العموم تمر منتوجاتنا محل الدراسة بالمراحل التالية نذكرها كما يلي:

1- مرحلة القلد:

هي عبارة عن تقليص سمك النحاس عن طريق تمديده وتختلف نوعية التمديد باختلاف نوعية المنتج ويتم التمديد بواسطة آلات القلد.

2- مرحلة الظفر:

هي تجميع عدد معين من الأسلاك ويتم هذا بواسطة آلات الظفر .

3- مرحلة العزل:

هي عملية تغليف الأسلاك ويتم هذا بواسطة آلات العزل.

4- مرحلة المراقبة :

هي عملية فحص المنتج لاحتمال تعرضه إلى بعض الأعطاب الناتجة عن الصدمات التي يتعرض لها المنتج من مرحلة إنتاجية إلى أخرى.

5- مرحلة التغليف :

هي المرحلة النهائية، حيث يتم فيها تغليف الكابل بأكياس بلاستيكية ليكون جاهزا لتسليم لزيون.

الفرع الخامس: استعمالات المواد لإنتاج المنتجات

من أجل إنتاج هذه المنتجات يتم استعمال مادتين أساسيتين والمتمثلة في:

1- خيط النحاس وتختلف نوعية الخيط وكميته حسب نوع المنتج ومتطلبته من هذه المادة.

2- مادة PVC: مادة كيميائية تستعمل للعزل ويختلف لونها حسب نوع المنتج ومتطلباته من هذه المادة.

المطلب الثاني: آليات تحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات في المؤسسة

تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بتحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع لمختلف منتجاتها باتباع طريقة التكاليف الكلية، فهي بذلك تقوم بتحميل كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة على كل المنتجات، وقد لوحظ أنه رغم تقسيم المؤسسة إلى مديريات ودوائر ومصالح وأقسام إلا أنها لا تستعمل طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل وهذا يرجع إلى العدد الكبير من منتجاتها وعدم وجود مقاييس دقيقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة وفيما يلي نقوم بعرض الخطوات التي تنتهجها المؤسسة في تحديد التكاليف النهائية وسعر بيع المنتج :

● تحديد التكاليف المباشرة للمنتج والتي تتكون أساسا من:

- تكلفة المواد الأولية.

- تكلفة اليد العاملة.

- تكاليف الإهلاك.

● تحديد التكاليف غير مباشرة.

• تحديد التكلفة النهائية وسعر التكلفة للمنتجات بالاعتماد على بطاقة التكاليف النهائية، وفيما يلي تفصيل لكل خطوة من هذه الخطوات .

الفرع الأول: تحديد التكاليف المباشرة للمنتج.

أولاً: تكلفة المواد الأولية

يخصى تحديد هذا الصنف من التكاليف بأهمية بالغة في تحديد التكلفة النهائية وسعر بيع منتج معين في المؤسسة، ومن أجل تحديد تكلفة هذه المواد يعتمد المحاسب في البداية على وثيقة تسمى بطاقة المواد الأولية حيث تبين هذه الأخيرة كمية ونوعية المواد الضرورية لإنتاج وحدة معينة من الكابل عادة ما تكون 1000م بعدها يتم الإتصال بمصلحة المشتريات من أجل الحصول على تكلفة الوحدة من كل مادة والتي تضم بدورها عنصرين هما : ثمن الشراء ومصاريف الشراء، وفي هذا الصدد نشير إلى أن المؤسسة تستخدم طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة في تقييم مخزونها.

ثانياً: تكلفة اليد العاملة

تتمثل في تلك التكاليف المتعلقة باليد العاملة المباشرة القائمة على العملية الإنتاجية، ومن أجل تحديد هذه التكلفة يعتمد المحاسب -هنا أيضاً- على بطاقة تسمى ساعات الإنتاج، حيث تبين هذه البطاقة جميع الآلات التي يمر عليها المنتج بالإضافة إلى الوقت الذي تستغرقه كل آلة في إنجازها، بعدها يتم الاتصال بمصلحة الأجور وذلك من أجل الحصول على عدد العمال القائمين على كل آلة كذا الأجر الشهري لكل عامل، ليتم بعد ذلك استعمال هذه المعلومات في تحديد التكلفة الإجمالية لليد العاملة المباشرة المتعلقة بمنتج معين.

من الجدير بالذكر أن نوضح كيفية تحديد ساعات العمل بحيث يمكن توضيحها كما يلي:

لدينا في السنة 52 أسبوع: $(52 = 7/365)$.

عدد ساعات العمل في اليوم: 8 ساعات.

عدد أيام العمل أسبوعياً: 5 أيام.

عدد ساعات العمل في الأسبوع: $5 \times 8 = 40$ ساعة.

عدد الساعات في السنة: $52 \times 40 = 2080$ ساعة.

عدد الساعات في الشهر: $12/2080 = 173,33$ ساعة.

كيفية تحديد عدد أشهر العمل: لدينا عدد الأشهر = 12.

العطلة: 1,5 شهر.

ومنه عدد أشهر العمل: $(12 - 1,5) = 10,5$ شهر .

ثالثا: تكاليف الإهلاك

يتمثل هذا الصنف في التكاليف المتعلقة باهلاك الآلات التي تساهم بشكل مباشر في العملية الإنتاجية لنتوج معين، ومن أجل تحديد هذه التكلفة يعتمد المحاسب على نفس البطاقة السابقة (بطاقة ساعات الإنتاج) لكونها تعطي لنا الآلات الخاصة بإنتاج المنتج وكذا الزمن الذي تستغرقه كل آلة لإنتاج وحدة معينة من المنتج .
تجدر الإشارة هنا إلى أن مؤسسة ENICAB تتبع طريقة الاهلاك الثابت في حساب أقساط الاهلاك لمختلف آلاتها، وبهذا فإن المحاسب يقوم بالاتصال بالمصلحة المالية من أجل إيجاد تكلفة اهلاك الآلات المستعملة في العملية الإنتاجية حسب الزمن المستغرق في كل عملية صنع وحدة واحدة من المنتج .

من الجدير بالذكر أن نوضح كيفية تحديد ساعات اهلاك الآلات بحيث يمكن توضيحها كما يلي:

الاهلاكات: كما وضعنا تتبع المؤسسة في حساب اهلاكها طريقة الاهلاك الثابت.

- الاهلاك السنوي: قيمة الشراء / مدة حياة الآلة.

- اهلاك الشهر: اهلاك السنة / 10,5 (كما وضعنا سابقا 1.5 عطلة)

- اهلاك الساعة: اهلاك الشهر / 173,33

- اهلاك إنتاج الكابل: اهلاك x عدد ساعات عمل الآلات

الفرع الثاني: تحديد التكاليف غير مباشرة.

بعد عملية تحديد التكاليف المباشرة (تكاليف المواد الأولية، تكاليف اليد العاملة، تكاليف الاهلاك) تأتي الخطوة الثانية من عملية تحديد التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتوجات في المؤسسة وهي تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة والمتمثلة في كل التكاليف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة للإنتاج .

من خلال المعلومات التي أفادنا بها رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية تبين أن مؤسسة ENICAB

تعتمد في عملية تحميل التكاليف غير المباشرة للمنتوجات على تحديد نسبة معينة من مجموع التكاليف المباشرة التي تم حسابها في الخطوة الأولى، إذ أن هذه النسبة يتم الإتفاق عليها في مجلس لجنة الأسعار والذي يتشكل أساسا من مدير المؤسسة ورؤساء المديرية الأخرى، اعتمادا على بيانات السنة الماضية والمتعلقة بالتكلفة المباشرة لمنتوج معين .

بهذا فإن هذه النسبة سوف تكون مختلفة بين عائلات الكوابل فضلا عن اختلافها بين أنواع المنتجات كما أنه سوف يختلف تحديدها من سنة إلى أخرى في نفس العائلة، وتجدر الإشارة هنا إلى أن أقصى نسبة يتم تحديدها للتكاليف غير المباشرة هي 40%، كما أن هناك كوابل معينة لا يتم تحميلها بكافة التكاليف غير المباشرة المذكورة سابقا كاهلاكات المباني مثلا، وهذا نظرا لارتفاع تكلفة إنتاجه مما ينعكس سلبيا على المركز التنافسي للمؤسسة في سوق هذا النوع، ما يؤدي إلى فقدان عملائها في حالة فرض سعر تكلفة مرتفع مقارنة منافسها .

الفرع الثالث: تحديد التكلفة النهائية وسعر البيع لمنتجات

بعد تحديد النسبة من التكاليف غير المباشرة التي يتم تحميلها لمنتجات يتم إعداد ما يسمى ببطاقة التكلفة النهائية والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي :

جدول رقم (13): بطاقة التكلفة النهائية

رمز المادة	طبيعة المادة	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة	التكلفة
رمز الكابل :					
نوعه :					
الكمية :					
النسبة :					
وحدة القياس : متر					
تكلفة المواد الأولية					
تكلفة اليد العاملة					
تكلفة الإهلاكات					
تكاليف الإنتاج المباشرة					
تكاليف الإنتاج غير المباشرة					
تكاليف الإنتاج النهائية					

المصدر : مصلحة المحاسبة التحليلية

المطلب الثالث: تحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات محل الدراسة
سنقوم في هذا المطلب بتحديد التكاليف النهائية وسعر البيع المنتجات محل الدراسة وذلك بتطبيق الخطوات التي تتبعها المؤسسة السالفة الذكر.

الفرع الأول: تحديد التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتج $H03VH-2X0.5mm^2$
أولاً: تحديد كافة التكاليف المباشرة للمنتج.
1- تكلفة المواد الأولية.

يتم تحديد هذه التكلفة بالاعتماد على بطاقة المواد الأولية والتي تبين لنا أن الكمية اللازمة من المواد الضرورية لإنتاج 1000 متر من هذا الكابل والتي يبينها في الجدول الآتي:

جدول رقم (14): تكلفة المواد الأولية المستعملة في إنتاج 1000 متر من الكابل $H03VH-2X0.5mm^2$ (المبالغ بالدينار الجزائري).

رمز المادة	اسم المادة*	الكمية المستعملة (كغ) *	تكلفة كلغ الواحد (كغ) ***	التكلفة الإجمالية
1000015	خيط نحاس نوع Cu-él.F20Q0.15	8.70	670.50	5,833.35
2030201	مادة PVC نوع I2-01cn	13.20	100.53	1,327.00
2071000	خليط PVC لون أسود	0.33	141.14	46.58
2076000	خليط PVC لون أبيض	0.33	595.46	196.50
2077000	خليط PVC لون أخضر	0.33	1,270.23	419.18
	بلاستيك التغليف	/	/	700
	المجموع	22.89	/	7,822.60

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

* انظر الملحق رقم 02.

** انظر الملحق رقم 02.

*** انظر الملاحق التالية: (النحاس الملحق رقم 03؛ مادة PVC نوع I2-01cn الملحق رقم 04؛ خليط PVC لون أسود الملحق رقم 05؛ خليط PVC لون أبيض الملحق رقم 06؛ خليط PVC لون أخضر الملحق رقم 07).

من خلال الجدول رقم 14 يتضح لنا أن مجموع الكميات من المواد التي تدخل في تصنيع هذا النوع من الكوابل هي 22.89 كغ في كل 1000 متر، و التكلفة الإجمالية للمواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية هي 8522.66 دج لكل 1000 متر من هذا الكابل.

2- تكلفة اليد العاملة

إن تحديد هذه التكلفة يستدعي منا الاعتماد على بطاقة ساعات المنتج، حيث تحدد لنا هذه الأخيرة الآلات المساهمة في إنتاج هذا النوع من الكابل ليتم بعدها الإتصال بمصلحة الأجور لتحديد العمال القائمين على كل آلة من هذه الآلات وكذا الأجرة الساعية لكل عامل من هؤلاء العمال، ويعطي لنا الجدول الآتي الآلات المساهمة في العملية الإنتاجية وكذا أعداد العمال القائمين عليها والأجرة الساعية لكل عامل، ليتم بعدها حساب التكلفة الإجمالية لكل عامل حسب الزمن الذي استغرقه كل عامل لإنتاج 1000 متر على كل آلة .

جدول رقم (15) : التكلفة الإجمالية لليد العاملة المشرفة على إنتاج الكابل من أجل 1000 متر من هذا كابل H03VH-2X0.5mm² (المبالغ بالدينار الجزائري).

الآلات	رمز العمال	عدد العمال	أجرة ساعة*	إجمالي الأجور في كل آلة	عدد ساعات التشغيل*	الأجرة اللازمة لإنتاج 1000 متر على كل آلة
MSD500/30	20039	1 عون تحكم	288.48	288.48	1.22	351.95
MEHC 63	20035	1 عون تحكم	288.48	288.48	0.253	72.99
RWV450-S	87047	1 عون تحكم	357.70	357.7	0.095	33.98
المجموع		03	/	/	1.568	458.91

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

تم تحديد الأجرة الساعية لكل عامل بقسمة الأجرة الشهرية لهذا العامل على عدد ساعات العمل الشهرية والتي تقدرها مصلحة المستخدمين بـ 173.33 ساعة عمل لكل عامل، ومن خلال هذا الجدول رقم 15 يمكن القول أن هذا النوع من الكوابل يساهم في إنتاجه 3 عمال موزعين على 3 آلات حيث نجد على كل آلة عون تحكم.

* انظر الملحق رقم 08.

** انظر الملحق رقم 09.

إن اختلاف الأجور الساعية بين العمال يمكن إرجاعه لعدة أسباب منها مستوى العامل، الخبرة، العلاوات الإضافية، عامل الخبرة... وعموما فإن إنتاج 1000 متر من هذا الكابل يستلزم 03 عمال لمدة 1.568 ساعة بأجرة إجمالية تقدر ب **458.91** دج.

3- تكاليف الاهتلاك .

يتطلب حساب الاهتلاكات بالاعتماد على بطاقات ساعات هذا المنتج، والتي تبين الآلات المساهمة مباشرة في العملية الإنتاجية، إذ تقوم مصلحة المالية بحساب أقساط الاهتلاك السنوية للآلات وذلك باستعمال طريقة الاهتلاك الثابت. ولتحديد تكاليف كل آلة من نصيب هذا المنتج نعرض الجدول الآتي:

جدول رقم (16): تكلفة اهتلاك الآلات المستخدمة في إنتاج 1000 متر من الكابل H03VH- 2X0.5mm² (المبالغ بالدينار الجزائري).

الآلات	قسط الاهتلاك الشهري (دج) *	قسط الاهتلاك الساعي	عدد ساعات التشغيل *	تكلفة الاهتلاك لكل آلة
MSD500/30	32437.08	187.14	1.220	228.31
MEHC 63	68212.52	393.54	0.253	99.57
RWV450-S	112518.71	649.15	0.095	61.67
المجموع				389.55

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

تم تحديد قسط الاهتلاك الشهري بقسمة الاهتلاك السنوي على 10.5 أشهر باعتبار 1.5 شهري عطلة كما أوضحنا سابقا، وقسط الاهتلاك الساعي عن طريق قسمة الاهتلاك الشهري على 173.33، فمن خلال الجدول رقم 16 تظهر قيمة تكاليف آلات لإنتاج 1000 متر من هذا النوع من الكابل ب **389.55** دج لمدة 1.57 ساعة.

* انظر الملاحق التالية: (الآلة MSD500/30 الملحق رقم 10؛ الآلة MEHC 63 الملحق رقم 11؛ الآلة RWV450-S الملحق رقم 12).

** انظر الملحق رقم 09.

بعد تحديد كل من تكاليف المواد واليد العاملة وتكاليف الاهتلاك، بعد جمعهم تعطينا التكاليف المباشرة ونبينها كما يلي في الجدول الموالي:

جدول رقم (17): التكاليف المباشرة في إنتاج 1000 متر من الكابل H03VH-2X.5mm² (المبالغ بالدينار الجزائري).

المبالغ	البيان
7,822.60	المواد الأولية
458.91	تكلفة الاهتلاك
389.55	اليد العاملة
8,671.06	مجموع

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

من خلال هذا الجدول رقم 17 تظهر قيمة تظهر التكاليف المباشرة لكل 1000 متر من المنتج بمبلغ

8,671.06 دج.

ثانيا: تحديد نسبة مئوية من التكاليف المباشرة كتكاليف غير مباشرة يتم تحميلها المنتوجات.

كما تم شرحه سابقا، سنقوم بتحديد التكاليف غير المباشرة بضرب نسبة 30٪ من التكاليف المباشرة .

$$2,601.32 \text{ دج} = 0.3 \times 8,671.06 \text{ دج}$$

فمن هنا يمكن القول أن التكاليف غير المباشرة لكل 1000 متر من هذا المنتج هي **2,601.32 دج**

ثالثا: تحديد التكلفة النهائية وسعر البيع للمنتوج .

بعد ما تم تحديد كل من التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة لهذا الكابل، تأتي الخطوة التالية، وهي

تحديد التكلفة النهائية وسعر بيع المنتج، إذ يتم وضع كل القيم السابقة للصف التكاليف في بطاقة سعر التكلفة،

كما أن المؤسسة تقوم بإعداد بطاقة التكلفة المتعلقة بهذا الكابل، ويبين لنا الجدول رقم 18 التكاليف النهائية لكل

1000 متر منتجة، والجدول رقم 19 يبين لنا التكاليف النهائية سعر بيع للكابل H03VH-2X0.5mm²

لإجمالي المبيعات.

جدول رقم (18) : بطاقة التكاليف النهائية للكابلات H03VH-2X0.5mm² لكل 1000 متر منتجة (المبالغ بالدينار الجزائري).

رمز المادة	اسم المادة	وحدة	الكمية	سعر الوحدة	التكلفة
1000015	حيط نحاس نوع Cu-él.F20Q0.15	كغ	8.70	670.50	5,833.35
2030201	مادة PVC نوع I2-01cn	كغ	13.20	100.53	1,327.00
2071000	خليط PVC لون أسود	كغ	0.33	141.14	46.58
2076000	خليط PVC لون أبيض	كغ	0.33	595.46	196.50
2077000	خليط PVC لون رمادي	كغ	0.33	1,270.23	419.18
700	بلاستيك التغليف	كغ	/	/	700
7,822.60	تكلفة المواد الأولية				
458.91	تكلفة اليد العاملة				
389.55	تكلفة الإهلاك				
8,671.06	التكاليف المباشرة				
2,601.32	التكاليف غير المباشرة				
11,272.38	التكاليف النهائية (الإجمالية)				

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

تظهر من خلال الجدول رقم 18 أن تكاليف النهائية لكل 1000 متر منتج من هذا الكابل هي **11,272.38** دج.

جدول رقم (19): يوضح إجمالي التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتوج (المبالغ بالدينار الجزائري).

النسبة**	التكلفة الإجمالية	الوحدات المبيعات*	تكلفة الوحدة	البيان
77%	740,508.52	85.400	8,671.06	التكاليف المباشرة
69.5%	668,050.04	85.400	7,822.60	تكلفة المواد الأولية
04%	39,190.91	85.400	458.91	تكلفة اليد العاملة
03.5%	33,267.57	85.400	389.55	تكلفة الإهلاك
23%	222,152.73	85.400	2,601.32	التكاليف غير المباشرة
100%	962,661.25	85.400	11,272.38	التكاليف النهائية
20%	192,532.25	85.400	2254.476	هامش الربح (النسبة 20%)
120%	1,155,193.50	85.400	13526.856	سعر البيع

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

* انظر الملحق رقم 13.

** تمثل النسبة من إجمالي التكاليف النهائية.

يتضح من خلال الجدول رقم 19 أن قيمة التكاليف النهائية المنتجة والمباعة تقدر بـ 962,661.25 دج وأن التكاليف الغالبة فيها هي التكاليف المباشرة، والتي تقدر بنسبة 77% ويرجع ارتفاع هذه النسبة لارتفاع تكاليف المواد الأولية المستعملة، والتي تقدر بنسبة 69.7%، وأن المؤسسة قد حققت هامش ربح يقدر بـ 192,532.25 دج وسعر بيع بمبلغ 1,155,193.50 دج.

الفرع الثاني: تحديد التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتج H05VVF2X1.5mm²

أولاً: تحديد التكاليف المباشرة للمنتج

1- تكلفة المواد الأولية

كما سبق إيضاحه، يتم تحديد هذه التكلفة بالاعتماد على بطاقة المواد الأولية، والتي تبين لنا أن الكمية اللازمة من المواد الضرورية لإنتاج 1000 متر من هذا الكابل هي مبينة في الجدول التالي :

جدول رقم (20) : تكلفة المواد الأولية المستعملة في إنتاج 1000 متر من الكابل

H05VVF2X1.5mm² (المبالغ بالدينار الجزائري).

رمز المادة	اسم المادة*	الكمية المستعملة (كغ) *	تكلفة كلغ الواحد (كغ) **	التكلفة الإجمالية
1000025	خيط نحاس نوع Cu-él.F20Q0.25mm	27.80	670.50	18,639.90
2030201	مادة PVC نوع I2-01cn	15.80	100.53	1,588.37
2072000	خليط PVC لون أزرق	0.20	1077.83	215.566
2073000	مادة PVC نوع M2-01cn	0.20	95.80	19.16
2230201	خليط PVC لون بني	47.50	2,941.24	139,708.90
2076000	خليط PVC لون أبيض	1.20	595.46	714.55
	بلاستيك التغليف	/	/	700
	المجموع	92.70	/	161,371.15

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية

من خلال الجدول رقم 20 يتبين لنا أن مجموع الكميات من المواد التي تدخل في تصنيع هذا النوع من الكوابل هو 92.7 كغ في كل 1000 متر، وعموماً فإن التكلفة الإجمالية للمواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية هي **161,371.15** دج وذلك من أجل 1000 متر من هذا الكابل.

* انظر الملحق رقم 14.

** انظر الملحق رقم 14.

*** انظر للملاحق التالية: (النحاس الملحق رقم 03؛ مادة PVC نوع I2-01cn الملحق رقم 04؛ خليط PVC لون أزرق الملحق رقم 15؛ مادة PVC نوع M2-01cn الملحق رقم 04؛ خليط PVC لون بني الملحق رقم 16؛ خليط PVC لون أبيض الملحق رقم 06).

2- تكلفة اليد العاملة

كما تبين في المنتج السابق، في تحديد تكلفة اليد العاملة، سنقوم كذلك بنفس الخطوات في هذا المنتج وهذا ما سنوضحه في الجدول التالي:

جدول رقم (21) : التكلفة الإجمالية لليد العاملة المشرفة على إنتاج الكابل من أجل 1000 متر من هذا كابل H05VVF2X1.5mm² (المبالغ بالدينار الجزائري).

الآلات	رمز العمال	عدد العمال	أجرة ساعة*	إجمالي الأجر في كل آلة	عدد ساعات التشغيل*	الأجرة اللازمة لإنتاج 1000متر على كل آلة
MSD500	20039	1 عون تحكم	288.46	288.46	0.709	204.51814
MEHC 63	20035	1 عون تحكم	288.46	288.46	0.268	77.30728
MSD1000	20039	1 عون تحكم	288.46	288.46	0.338	97.49948
MEHC 125	86407	1 عون تحكم	375.00	375.00	0.178	66.75
RWV450	87047	1 عون تحكم	357.69	357.69	0.205	73.32645
المجموع		05	-	-	1.698	519.40135

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

من خلال الجدول رقم 21 يتبين لنا أن إنتاج 1000 متر من هذا الكابل يستلزم 05 عمال لمدة

1.698 ساعة بأجرة إجمالية تقدر ب **519.40135** دج .

* انظر الملحق رقم 08.

* انظر الملحق رقم 17.

3- تكاليف الإهلاك

كما تبين في المنتج السابق، في تحديد تكلفة الإهلاك، سنقوم كذلك بنفس الخطوات في هذا المنتج، وهذا ما سنوضحه في الجدول التالي:

جدول رقم (22): تكلفة إهلاك الآلات المستخدمة في إنتاج 1000 متر من الكابل H05VVF2X1.5mm² (المبالغ بالدينار الجزائري).

الآلات	قسط الإهلاك الشهري (دج) *	قسط الإهلاك الساعي	عدد ساعات التشغيل*	تكلفة الإهلاك لكل آلة
MSD500	26925.01	155.34	0.709	110.13606
MEHC 63	68212.52	393.54	0.268	105.46872
MSD1000	28414.25	163.93	0.338	55.40834
MEHC 125/1-7	105463.80	608.45	0.178	108.3041
RWV450	112518.71	649.15	0.205	133.07575
المجموع			1.698	512.39297

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

من خلال هذا الجدول رقم 22 يظهر ساعات تشغيل الآلات 1.698 لكل 1000 متر من هذا المنتج وتكلفتها **512.39297** دج.

بعد تحديد كل من تكاليف المواد واليد العاملة وتكاليف الإهلاك، بعد جمعهم تعطينا التكاليف المباشرة ونبينها كما يلي في الجدول الموالي:

جدول رقم (23): التكاليف المباشرة في إنتاج 1000 متر من الكابل H05VVF2X1.5mm² (المبالغ بالدينار الجزائري).

البيان	المبالغ
المواد الأولية	161,371.15
تكلفة الإهلاك	519.40135
اليد العاملة	512.39297
المجموع	162,402.94

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

من خلال هذا الجدول رقم 23 تظهر قيمة تظهر التكاليف المباشرة لكل 1000 متر من المنتج بمبلغ **162,402.94** دج

* انظر الملاحق التالية: (الآلة MSD500 الملحق رقم 18؛ الآلة MEHC 63 الملحق رقم 19؛ الآلة MSD1000 الملحق رقم 20؛ الآلة MEHC 125/1-7 الملحق رقم 11؛ الآلة RWV450 الملحق رقم 12).
* انظر الملحق رقم 17.

ثانيا: تحديد نسبة مئوية من الأعباء المباشرة كأعباء غير مباشرة يتم تحميلها للمنتجات بعد تحديد التكاليف المباشرة، والتي ظهرت بمبلغ 161702.87 دج نقوم بتحديد التكاليف غير المباشرة والتي تقدر بنسبة 30٪ من التكاليف المباشرة.

$$162,402.94 \text{ دج} \times 0.3 = 48,720.8833 \text{ دج}$$

فمن هنا يمكن القول أن التكاليف غير المباشرة لكل 1000 متر من هذا المنتج هي **48720.86 دج**.

ثالثا: تحديد التكلفة النهائية وسعر البيع للمنتجات

يتم إعداد بطاقة التكلفة المتعلقة بهذا الكابل كما تم إعدادها في المنتج السابق، ويمكن توضيحها من خلال الجدول رقم 24 والجدول رقم 25 كمايلي :

جدول رقم (24): بطاقة التكاليف النهائية التكلفة للكابل H05VVF2X1.5mm² (المبالغ بالدينار الجزائري).

رمز المادة	اسم المادة	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة	التكلفة
1000025	خيط نحاس نوع Cu-él.F20Q0.25mm	كغ	27.80	670.50	18,639.90
2030201	مادة PVC نوع I2-01cn	كغ	15.80	100.53	1,588.37
2072000	خليط PVC لون أزرق	كغ	0.20	1.31	0.26
2073000	مادة PVC نوع M2-01cn	كغ	0.20	95.80	19.16
2230201	خليط PVC لون بني	كغ	47.50	2,941.24	139,708.90
2076000	خليط PVC لون أبيض	كغ	1.20	595.46	714.55
	بلاستيك التغليف	/	/	/	700
	تكلفة المواد الأولية				161,371.15
	تكلفة اليد العاملة				519.40135
	تكلفة الإهلاك				512.39297
	التكاليف المباشرة				162,402.94
	التكاليف غير المباشرة				48720.8833
	التكاليف النهائية (الإجمالية)				211,123.82

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

تظهر من خلال الجدول رقم 24 أن تكاليف النهائية لكل 1000 متر منتج من هذا الكابل هي **211,123.82 دج**.

جدول رقم (25): يوضح إجمالي التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتوج (المبالغ بالدينار الجزائري).

النسبة**%	التكلفة الإجمالية	الوحدات المبيعات*	تكلفة الوحدة	البيان
76.9%	16,565,099.88	102.00	162,402.94	التكاليف المباشرة
76.4%	16,459,857.30	102.00	161,371.15	تكلفة المواد الأولية
0.25%	52,978.94	102.00	519.40135	تكلفة اليد العاملة
0.24%	52,264.08	102.00	512.39297	تكلفة الإهلاك
23.6%	4,969,530.10	102.00	48720.8833	التكاليف غير المباشرة
100%	21,534,627.60	102.00	211,123.8	التكاليف النهائية
20%	4,306,925.52	102.00	42,224.76	هامش الربح (النسبة: 20%)
120%	25,841,553.12	102.00	253,348.56	سعر البيع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

يتضح من خلال الجدول رقم 25 أن قيمة التكاليف النهائية المنتجة والمباعة تقدر بـ **21,534,627.60** دج وأن التكاليف الغالبة فيها هي التكاليف المباشرة، والتي تقدر بنسبة 76.9%، ويرجع ارتفاع هذه النسبة لارتفاع تكاليف المواد الأولية المستعملة، والتي تقدر بنسبة 76.4%، وأن المؤسسة قد حققت هامش ربح يقدر بـ **4,306,925.52** دج وسعر بيع بمبلغ **25,841,553.12** دج.

* انظر الملحق رقم 13.

** تمثل النسبة من إجمالي التكاليف النهائية.

الفرع الثاني: تحديد التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتوج NYM-2X1.5mm²r.m

أولاً: تحديد التكاليف المباشرة للمنتوج.

1- تكلفة المواد الأولية.

كما سبق إيضاحه، يتم تحديد هذه التكلفة بالاعتماد على بطاقة المواد الأولية، والتي تبين لنا أن الكمية اللازمة من المواد الضرورية لإنتاج 1000 متر من هذا الكابل هي مبينة في الجدول الآتي :

جدول رقم (26) : تكلفة المواد الأولية المستعملة في إنتاج 1000 متر من الكابل

NYM-2X1.5mm²r.m (المبالغ بالدينار الجزائري).

رمز المادة	اسم المادة*	الكمية المستعملة (كغ) **	تكلفة كغ الواحد (كغ) ***	التكلفة الإجمالية
1000138	خيوط نحاس نوع Cu-él.F20Q1.38mm	27.40	670.50	18,371.70
2030203	مادة PVC نوع I2-03cn	11.60	97.77	1,134.13
2071000	مادة PVC لون أسود	0.15	141.14	21.17
2072000	خليط PVC لون أزرق	0.15	1,077.83	161.67
4000000	مادة talc	2.02	1.30	2.64
2130701	مادة PVC نوع M7-01cn	31.00	65.69	2,036.39
2240102	مادة PVC نوع M1-02 لون	51.70	95.80	4,952.86
	بلاستيك التغليف	/	/	700.00
	المجموع	124.02	/	27,380.56

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

من خلال الجدول السابق يتبين لنا أن مجموع الكميات من المواد التي تدخل في تصنيع هذا النوع من الكوابل هو 124.0 كغ في كل 1000 متر، وعموماً فإن التكلفة الإجمالية للمواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية هي 27,380.56 دج، وذلك من أجل 1000 متر من هذا الكابل.

* انظر الملحق رقم 21.

** انظر الملحق رقم 21.

*** انظر الملاحق التالية: (النحاس الملحق رقم 03؛ مادة PVC نوع I2-03cn الملحق رقم 04؛ خليط PVC لون أسود الملحق رقم 05؛ خليط PVC لون أزرق الملحق رقم 15؛ مادة talc الملحق رقم 22؛ مادة PVC نوع M7-01cn الملحق رقم 04؛ مادة PVC نوع M1-02 لون أسود الملحق رقم 04).

2- تكلفة اليد العاملة .

جدول رقم(27): التكلفة الإجمالية لليد العاملة المشرفة على إنتاج الكابل من أجل 1000 متر من هذا كابل NYM-2X1.5mm² r.m (المبالغ بالدينار الجزائري).

الأجرة اللازمة لإنتاج 1000 متر على كل آلة	عدد ساعات التشغيل*	إجمالي الأجر في كل آلة	أجرة ساعة*	عدد العمال	رمز العمال	الآلات
27.11712	0.094	288.48	288.48	1 عون تحكم	20035	MEHC 125
109.04544	0.378	288.48	288.48	1 عون تحكم	20039	MSD1000
121.21242	0.191	634.62	375.00 259.62	1 عون تحكم 1 عون تنفيذ	86407 26014	MEHC 125T
76.5478	0.214	357.70	357.70	1 عون تحكم	87047	RWV450-S
333.92278	0.877	/	/	5		المجموع /

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

من خلال الجدول يتبين لنا أن إنتاج 1000 متر من هذا الكابل يستلزم 05 عمال لمدة 0.877 ساعة بأجرة

إجمالية تقدر ب **333.92278** دج .

* انظر الملحق رقم 08.

** انظر الملحق رقم 23.

3- تكاليف الاهتلاك .

كما تبين في المنتوجين السابقين، في تحديد تكلفة الاهتلاك سنقوم كذلك بنفس الخطوات في هذا المنتوج وهذا ما سنوضحه في الجدول التالي:

جدول رقم (28): تكلفة اهتلاك الآلات المستخدمة في إنتاج 1000 متر من الكابل NYM-2X1.5mm² r.m (المبالغ بالدينار الجزائري).

الآلات	قسط الاهتلاك بالأشهر (دج)*	قسط الاهتلاك بالساعات	عدد ساعات التشغيل* ساعات	تكلفة الإهتلاك لكل آلة
MEHC 125	120238,83	70.693	0.094	65.2078
MSD1000	28414,25	163.93	0.378	61.96554
MEHC 125	105462.80	608.45	0.191	116.21395
RWV450	112518.71	649.15	0.214	138.9181
المجموع			0.877	382.30

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

فمن خلال هذا الجدول يظهر ساعات تشغيل الآلات 0.877 لكل 1000 متر من هذا المنتوج وتكلفتها 382.30 دج.

بعد تحديد كل من تكاليف المواد واليد العاملة وتكاليف الاهتلاك، وبعد جمعهم تعطينا التكاليف المباشرة ونبينها في الجدول الموالي:

جدول رقم (29): التكاليف المباشرة في إنتاج 1000 متر من الكابل NYM-2X1.5mm² r.m (المبالغ بالدينار الجزائري).

البيان	المبالغ
المواد الأولية	27,380.56
تكلفة الاهتلاك	382.30
اليد العاملة	333.92278
المجموع	28,096.78

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

من خلال هذا الجدول رقم 29 تظهر قيمة تظهر التكاليف المباشرة لكل 1000 متر من المنتوج بمبلغ 28,096.78 دج

* انظر الملاحق التالية: (آلة MEHC 125 الملحق رقم 24؛ آلة MSD1000 الملحق رقم 20؛ آلة MEHC 125 الملحق رقم 11؛ آلة RWV450 الملحق رقم 12).
* انظر الملحق رقم 23.

ثانياً: تحديد نسبة مئوية من الأعباء المباشرة كأعباء غير مباشرة يتم تحميلها بالمنتجات. بعد تحديد التكاليف المباشرة والتي ظهرت بمبلغ 28096.95 دج نقوم بتحديد التكاليف غير المباشرة والتي تقدر بنسبة 30٪ من التكاليف المباشرة.

$$28096.95 \text{ دج} \times 0.3 = 8429.08 \text{ دج}$$

فمن هنا يمكن القول أن التكاليف غير المباشرة لكل 1000 متر من هذا المنتج هي **8429.08 دج** ثالثاً: تحديد التكلفة النهائية وسعر البيع للمنتجات .

يتم إعداد بطاقة التكلفة المتعلقة بهذا الكابل كما تم إعدادها في المنتج السابق، ويمكن توضيحها من خلال الجدول رقم 30 والجدول رقم 31 كما يلي :

جدول رقم (30) : بطاقة التكاليف النهائية التكلفة للكابل NYM-2X1.5mm²r.m كل 1000 متر منتجة (المبالغ بالدينار الجزائري).

رمز المادة	اسم المادة	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة	التكلفة
1000138	خيط نحاس نوع Cu-el.F20Q0.15	كغ	27.40	670.50	18,371.70
2030203	مادة PVC نوع I2-03cn	كغ	11.60	97.77	1,134.13
2071000	مادة PVC لون أسود	كغ	0.15	141.14	21.17
2072000	مادة talc	كغ	0.15	1,077.83	161.67
4000000	خليط PVC لون أزرق	كغ	2.02	1.30	2.64
2130701	مادة PVC نوع M7-01cn	كغ	31.00	65.69	2,036.39
2240102	مادة PVC نوع M1-02 لون	كغ	51.70	95.80	4,952.86
	بلاستيك التغليف	/	/	/	700
	تكلفة المواد الأولية				27,380.56
	تكلفة اليد العاملة				333.92278
	تكلفة الإهلاك				382.30
	التكاليف المباشرة				28,096.78
	التكاليف غير المباشرة				8,429.03
	التكاليف النهائية (الإجمالية)				36,525.82

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

من خلال هذا الجدول يتبين لنا أن ما تتحمله المؤسسة للإنتاج 1000 متر من هذا النوع من الكابل

هو **36526.046 دج**.

جدول رقم (31): يوضح إجمالي التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتوج (المبالغ بالدينار الجزائري).

النسبة**%	التكلفة الإجمالية	الوحدات المبيعات*	تكلفة الوحدة	البيان
76.9%	320,303.32	11.400	28,096.78	التكاليف المباشرة
75%	312,138.38	11.400	27,380.56	تكلفة المواد الأولية
01%	4,358.22	11.400	333.92278	تكلفة اليد العاملة
00.9%	3,806.72	11.400	382.30	تكلفة الإهلاك
23.1%	96,091.00	11.400	8,429.03	التكاليف غير المباشرة
100%	416,394.32	11.400	36,525.82	التكاليف النهائية
20%	83,278.86	11.40	7,305.16	هامش الربح (النسبة 20%)
120%	499,673.18	11.40	43,830.98	سعر البيع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

يتضح من خلال الجدول رقم 31 أن قيمة التكاليف النهائية المنتجة والمباعة تقدر بـ **416,394.32** دج، وأن التكاليف الغالبة فيها هي التكاليف المباشرة والتي تقدر بنسبة 76.9% ويرجع ارتفاع هذه النسبة لارتفاع تكاليف المواد الأولية المستعملة، والتي تقدر بنسبة 75%، وأن المؤسسة قد حققت هامش ربح يقدر بـ **83,278.86** دج وسعر بيع بمبلغ **499,673.18** دج.

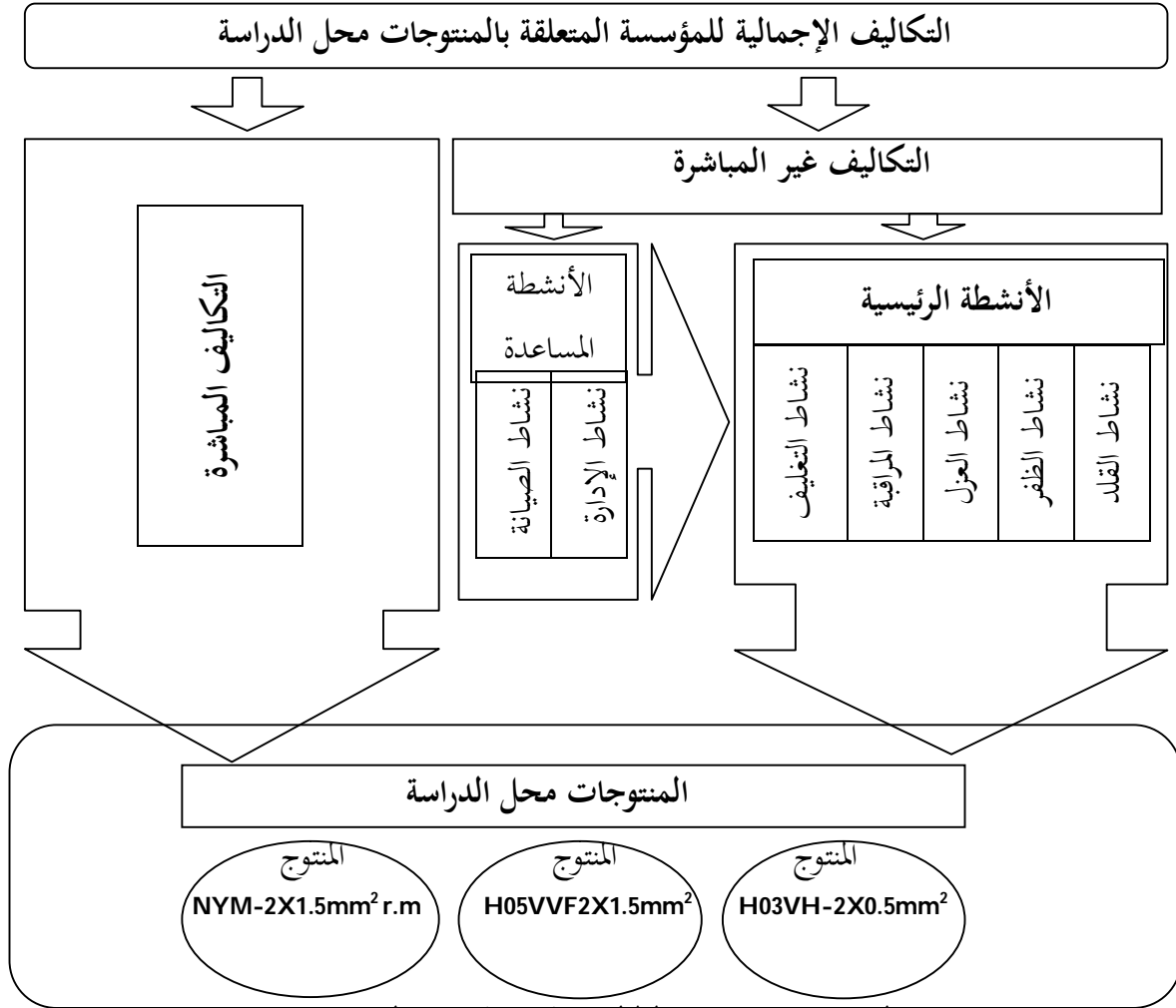
إن من خلال دراستنا للطريقة المتبعة في المؤسسة للمنتجات الثلاث محل الدراسة لاحظنا أن المؤسسة لا تستعمل طريقة علمية ودقيقة في تحديد التكاليف النهائية وسعر البيع، وهذا نظرا لعدم تحميل التكاليف غير المباشرة الحقيقية، فهي تستعمل نسبة غير واقعية وهذه النسبة يتحكم فيها من خلال سعر السوق تنخفض بانخفاضه وترتفع بارتفاعه، وكذلك لم تستبعد الأعباء غير المعتبرة، وهذا ما ينعكس سلبا على التكاليف النهائية وبالتالي على سعر البيع والنتيجة.

* انظر الملحق رقم 25.

** تمثل النسبة من إجمالي التكاليف النهائية.

المبحث الثالث: محاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومع طريقة المؤسسة مقارنتها سنحاول من خلال هذا المبحث تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وذلك تماشيا مع ما تم دراسته في الجانب النظري من خطوات منتهجة في تطبيقها، ويمكن إيضاح هذه الآليات التي سنتهجها في تطبيق هذه الطريقة من خلال المخطط التالي:

الشكل رقم 16: آليات تحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتجات محل الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب على معلومات المؤسسة.

المطلب الأول: تحديد أنشطة مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بسكرة

نظرا لتعدد الأنشطة في الواقع العملي فضلا عن تعقدها سنحاول اختيار بعض الأنشطة ليتم تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ومن ثم تحديد المسببات التي تستخدم في تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتوجات، ويمكن إيضاح هذه الأنشطة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (32): تحديد أنشطة مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بسكرة

الموارد المستخدمة	مهام النشاط	النشاط	
- المستخدمين. - أجهزة الأعلام الآلي. - لوازم إدارية.	يتم فيها عملية التخطيط والتنفيذ والتنسيق والمراقبة والاشراف بين الوظائف في المؤسسة.	الإدارة	الأنشطة المساعدة
- عمال. - مواد خاصة بالصيانة.	يتم فيه فحص آلات ومعدات الإنتاج دوريا مرة كل أسبوع، من أجل الصيانة والمحافظة على هذه الآلات.	الصيانة	
- عمال. - آلات القلد.	يتم فيها تقليص سمك النحاس عن طريق تمديده آلات القلد.	القلد	الأنشطة الأساسية
- عمال. - آلات الظفر.	يتم فيها تجميع عدد معين من الأسلاك بواسطة آلات الظفر.	الظفر	
- عمال. - آلات العزل.	يتم فيها تغليف الأسلاك بواسطة آلات العزل.	العزل	
- عمال. - آلات المراقبة.	يتم فيها عملية فحص المنتج لاحتمال تعرضه لبعض الأعطاب الناتجة عن الصدمات التي يتعرض لها من مرحلة إنتاجية إلى أخرى.	المراقبة	
- عمال.	يتم فيها تغليف الكابل بأكياس بلاستيكية ليكون جاهزا لتسليمه لزبون.	التغليف	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

المطلب الثاني: تحديد تكاليف الأنشطة

كما رأينا في الجانب النظري أن تكاليف الأنشطة هي عبارة عن جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذه الأنشطة، فمن أجل تحديد هذه التكاليف وما يستلزم كل نشاط منها يجب تحديد مسبب التكاليف لكل نشاط فتمثل هذه التكاليف في التكاليف غير المباشرة، وكما رأينا سابقا أن مشكل المؤسسة في كونها تتخذ نسبة

اعتباطية من التكاليف المباشرة، ولو اتخذنا هذه التكاليف لأحلت بدراستنا، فمن أجل أن تكون دراستنا مرتكزة على بيانات علمية سنحاول استخراج التكاليف غير المباشرة الحقيقية.

الفرع الأول: تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة

أولاً: تحديد التكاليف الإجمالية غير المباشرة للمؤسسة ونسبتها من التكاليف المباشرة

1- تحديد تكاليف الإجمالية غير المباشرة للمؤسسة

جدول رقم(33): تحديد تكاليف الإجمالية غير المباشرة للمؤسسة (المبالغ بالدينار الجزائري).

النسبة %	المبالغ	البيان
100%	1,183,495,122.24	أعباء المؤسسة الإجمالية*
01.3%	15,473,108.67	الأعباء غير المعتبرة الإجمالية**
72.4%	856,818,052.90	التكاليف المباشرة الإجمالية**
26.3%	311,203,960.67	التكاليف غير المباشرة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد المعلومات السابقة

تم تحديد التكاليف غير المباشرة بطرح الأعباء غير المعتبرة والتكاليف المباشرة فيمكن إيضاحها كمايلي:

$$\text{التكاليف غير المباشرة} = 1\,183\,495\,122.24 - (15.473.108.67 + 856.818.052.90) = 311,203,960.67 \text{ دج}$$

فمن خلال الجدول رقم 33 يتضح أن التكاليف المباشرة حضيبت بنسبة عالية من أجمالي التكاليف والتي تقدر بـ 72.4%، بينما تحصلت التكاليف غير المباشرة والأعباء غير المعتبرة على نسبة منخفضة تقدر بـ 26.3% و 01.3% على التوالي.

2- تحديد نسبة التكاليف غير المباشرة من التكاليف المباشرة

$$\text{نسبة التكاليف غير المباشرة} = \frac{\text{التكاليف غير المباشرة الإجمالية}}{\text{التكاليف المباشرة الإجمالية}} \times 100\%$$

$$\text{نسبة التكاليف غير المباشرة} = \frac{311\,203\,960.67}{856\,818\,052.90} \times 100\% = 36.32\%$$

ثانياً: تحديد التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالمنتجات محل الدراسة

يتم تحديد التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالمنتجات محل الدراسة بضرب التكاليف المباشرة في نسبة التكاليف غير المباشرة*. وقبل تحديدها يجب تحديد التكاليف المباشرة، والتي سنحددها من خلال الجدول التالي:

* تتمثل في مجموع ح/6 من ميزان المراجعة لشهر الذي أجريت فيه الدراسة انظر الملحق رقم 26.

** تتمثل في مجموع ح/69 من ميزان المراجعة لشهر الذي أجريت فيه الدراسة انظر الملحق رقم 26.

** انظر الجدول رقم.

* هي النسبة التي تم استخراجها بقسمة التكاليف غير المباشرة الإجمالية على التكاليف المباشرة الإجمالية.

جدول رقم (34): تحديد التكاليف المباشرة المتعلقة بالمنتجات محل الدراسة (المبالغ بالدينار الجزائري)

المنتجات			البيان
NYM-2X1.5mm ² r.m	H05VVF2X1.5mm ²	H03VH-2X0.5mm ²	
312 140.55	16 388 456.28	727 835.16	المواد الأولية**
3 806.46	52 975.74	39 190.91	اليد العاملة***
315 947.01	16 441 432.02	767 026.07	التكاليف المباشرة الإجمالية
16,834,081.05			المجموع

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

يتضح من خلال الجدول رقم 34 أن المنتج H05VVF2X1.5mm² يستهلك تكاليف مباشرة كبيرة مقارنة بباقي المنتجين.

بعد تحديد التكاليف المباشرة يمكن تحديد التكاليف غير المباشرة والتي كما تم إيضاحها سابقا.

$$\text{التكاليف غير المباشرة} = 0.3632 \times 16,834,081.05 = 6,114,138.24 \text{ دج}$$

الفرع الثاني: توزيع تكاليف غير المباشرة على الأنشطة.

جدول رقم (35): توزيع عدد العمال على الأنشطة (المبالغ بالدينار الجزائري).

الأنشطة	لإداريون	أعوان التحكم	أعوان التنفيذ	المجموع
الإدارة	07	/	/	07
الصيانة	/	02	15	17
القلد	/	03	03	06
الظفر	/	02	03	05
العزل	/	03	03	06
المراقبة	/	03	02	05
التغليف	/	01	16	17
المجموع	07	14	42	63

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد المصلحة المستخدمين.

** انظر الحسابات الملون في الملحق رقم.

*** تم الحصول على تكلفة اليد العاملة المباشرة من طرف مصلحة المستخدمين.

جدول رقم (36): توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة (المبالغ بالدينار الجزائري).

الأنشطة			التكاليف غير المباشرة			
اسم النشاط	تكلفة النشاط	العدد	تكلفة الوحدة	العدد	المسبب *	القيمة
الإدارة	679,348.69	07	97,049.81	63 عاملا ومستخدما	عدد العمال والمستخدمين	6,114,138.24 دج
الصيانة	1,649,846.83	17				
القلد	582,298.88	06				
الظفر	485,249.07	05				
العزل	582,298.88	06				
المراقبة	485,249.07	05				
التغليف	1,649,846.83	17				
6,114,138.24 دج		63	المجموع			

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 36 أن نشاطي الصيانة والتغليف قد حصلا على نسبة مرتفع تقدر بـ 27% من التكاليف غير المباشرة لكل نشاط، على عكس باقي الأنشطة الأخرى، وهذا راجع إلى عامل مسبب التكلفة المرتفع والمتمثل في عدد العمال.

* تم اختيار هذا المسبب بعد الدراسة الجماعية بين الطالب ورئيس مصلحة المحاسبة التحليلية، وخلصت الدراسة باقتراح هذا المسبب لأنه يمثل المسبب الأقرب للواقع في استهلاك التكاليف.

الفرع الثالث: توزيع تكاليف الأنشطة المساعدة على الأنشطة الأساسية.

سنقوم في هذا الفرع بتوزيع الأنشطة المساعدة على الأنشطة الأساسية وذلك من خلال الجدولين المواليين:
جدول رقم(37): توزيع تكاليف أنشطة الإدارة على الأنشطة الأساسية توزيع تكاليف أنشطة الإدارة على الأنشطة الأساسية (المبالغ بالدينار الجزائري)

الأنشطة الإدارية		الأنشطة الأساسية		
		النسبة %	التكلفة	اسم النشاط
التكلفة	المسبب			
679,348.69	استخدام نسب مئوية نظرا	28	190,217.63	القلد
	لتشابك الأعمال وصعوبة	22	149,456.71	الظفر
	استخراج مسبب التكلفة	25	169,837.17	العزل
	وتم تقدير هذه النسب	15	101,902.30	المراقبة
	بالتعاون مع رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية	10	67,934.87	التغليف
المجموع		100	679,348.69	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 37 أن نشاط الصيانة والتغليف قد حصل على نسبة مرتفع تقدر بـ 27% من التكاليف غير المباشرة، على عكس باقي الأنشطة الأخرى وهذا راجع، إلى عامل مسبب التكلفة المرتفع والمتمثل في عدد العمال.

جدول رقم(38): توزيع تكاليف أنشطة الصيانة على الأنشطة الأساسية (المبالغ بالدينار الجزائري).

الأنشطة الصيانة				الأنشطة الأساسية		
التكلفة	المسبب *	العدد	تكلفة الوحدة	العدد	التكلفة	اسم النشاط
1,649,846.83	مرات الفحص	17 مرة فحوص خلال الشهر	97,049.81	5	485,249.07	القلد
				4	388,199.25	الظفر
				3	291,149.44	العزل
				3	291,149.44	المراقبة
				2	194,099.63	التغليف
المجموع				17	1,649,846.83	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد المعلومات السابقة.

يتضح من خلال الجدول رقم 38 أن نشاطي القلد والظفر خصصت لهما مبالغ مرتفعة من نشاط الصيانة بينما قد خصصت مبالغ متساوية بين نشاطي العزل والمراقبة.

بعد توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الرئيسية والمساعدة وكذلك توزيع الأنشطة المساعدة على الأنشطة الرئيسية، نقوم بتحديد تكاليف الأنشطة النهائية من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم(39): تحديد تكاليف الأنشطة الأساسية بعد توزيع التكاليف غير المباشرة والأنشطة المساعدة (المبالغ بالدينار الجزائري).

الأنشطة	التكاليف غير المباشرة للنشاط	تحميل تكاليف أنشطة الإدارة	تحميل تكاليف أنشطة الصيانة	المجموع
القلد	582,298.88	190,217.63	485,249.07	1,257,765.58
الظفر	485,249.07	149,456.71	388,199.25	1,022,905.03
العزل	582,298.88	169,837.17	291,149.44	1,043,285.49
المراقبة	485,249.07	101,902.30	291,149.44	878,300.81
التغليف	1,649,846.83	67,934.87	194,099.63	1,911,881.33
المجموع	3,784,942.73	679,348.69	1,649,846.83	6,114,138.24

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد المعلومات السابقة.

* تم اختيار هذا المسبب بعد الاستقصاء الذي قدم للمسؤول الصيانة .

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بسكرة - E.N.I.C.A.BISKRA -

يتضح من خلال الجدول رقم 39 أن نشاطي القلد والتغليف خصصت لهما مبالغ مرتفعة، بينما قد خصصت مبالغ متقاربة بين الأنشطة الأخرى.

المطلب الثالث: توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وتحديد تكاليفهم النهائية وأسعار بيعهم الفرع الأول: توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات.

جدول رقم (40): توزيع ساعات العمل على نشاطي الظفر والعزل

المنتجات	نشاط الظفر	نشاط العزل
المنتج H03VH-2X0.5mm ²		
1.22x85400	104188	/
0.253x85400	/	21606.2
المنتج H05VVF2X1.5mm ²		
10200 x0.338	3447.6	/
10200x0.178	/	1815.6
المنتج NYM-2X1.5mm ² r.m		
11400x0.191		2177.4
المجموع	107635.6	25599.2

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد المعلومات السابقة.

جدول رقم (41): توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات (المبالغ بالدينار الجزائري).

المنتجات				التكلفة الوحيدة	عدد المسببات	المسبب النهائي *	تكلفة النشاط	النشاط
NYM-2X1 .5mm ² r.m		H05VVf 2X1.5mm ²						
التكاليف	العدد	التكاليف	العدد	التكاليف	العدد	عدد العمال	تكلفة النشاط	النشاط
228,684.65	02	571,711.63	05	457,369.30	04	11	1,257,765.58	القلد
-	-	32,763.95	3447.6	990,141.08	104188	ساعات العمل	1,022,905.03	الظفر
88,739.09	2,177.40	73,994.08	1,815.60	880,552.32	21,606.20	ساعات العمل	1,043,285.49	العزل
50,365.34	114	450,637.24	1020	377,298.24	854	مرات فحص	878,300.81	المراقبة
109,635.05	114	980,945.15	1020	821,301.13	854	وحدات تغليف	1,911,881.33	التغليف
477,424.13		2,110,052.05		3,526,662.07		المجموع	6,114,138.25	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد المعلومات السابقة.

يتضح من خلال الجدول رقم 41 أن المنتج H03VH-2X0.5mm² خصص مبلغ معتبر له مقارنة بالمنتجات الآخرين وهذا راجع لاحتياجاته الكبيرة من تكاليف الأنشطة.

* تم اختيار هذا المسببات بعد الجولة التي قمنا بها للورشات العمل، والاستقصاء الذي قدم للمسؤولين في هذه الورشات .

الفرع الثاني: تحديد التكاليف النهائية للمنتوج وسعر بيعه.

بعد عملية توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات تأتي الخطوة الأخيرة، والتي سنقوم فيها بتحديد التكاليف النهائية للمنتوج وسعر بيعه كل على حدى من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (42) تحديد التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتوجات (المبالغ بالدينار الجزائري).

المنتجات			البيان
NYM-2X1.5mm ² r.m	H05VVF2X1.5mm ²	H03VH-2X0.5mm ²	
315,947.01	16,441,432.02	767,026.07	التكاليف المباشرة
477,424.13	2,110,052.05	3,526,662.07	التكاليف غير المباشرة
793,371.14	18,551,484.07	4,293,688.14	التكاليف النهائية
158,674.23	3,710,296.81	858,737.63	هامش الربح (النسبة 20%)
952,045.37	22,261,780.88	5,152,425.77	سعر البيع

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد المعلومات السابقة.

نلاحظ من الجدول رقم 42 أن المنتج H05VVF2X1.5mm² ذو تكلفة نهائية مرتفعة عن باقي المنتجين

الآخرين، وبالتالي حقق هامش ربح وسعر بيع مرتفع.

المطلب الرابع: المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بعد محاولة إسقاط طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على المنتجات محل الدراسة، يمكن إجراء عملية مقارنة بينها وبين الطريقة المتبعة في المؤسسة، ولكن من أجل جعل مقارنة واقعية يجب إضافة جزء من التكاليف غير المباشرة واستبعاد الأعباء غير المعتبرة، والتي تم إهمالها من طرف الطريقة التي انتهجتها المؤسسة وهذا كما أوضحناه سابقا.

أولا: المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتوج

H03VH-2X0.5mm².

نحاول إيضاح تكاليف المنتوج H03VH-2X0.5mm² المحسوبة بطريقة المؤسسة بعد إجراء التعديلات اللازمة - إضافة الجزء المستبعد من التكاليف غير المباشرة واستبعاد جزء الأعباء غير المعتبرة الذي تم إهماله من طرف المؤسسة - و بين طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وهذا من خلال الجدولين التاليين:

جدول رقم (43): تعديلات طريقة المؤسسة بإضافة التكاليف غير المباشرة واستبعاد العناصر

الإضافية للتكاليف للمنتوج H03VH-2X0.5mm² (المبالغ بالدينار الجزائري).

المبالغ	البيان
740,508.52	التكاليف المباشرة
668,050.04	تكلفة المواد الأولية
39,190.91	تكلفة اليد العاملة
33,267.57	تكلفة الإهلاك
223,602.34	التكاليف غير المباشرة المعدلة*
740,508.52	التكاليف النهائية
148,101.70	هامش ربح (النسبة 20%)
888,610.22	سعر البيع

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد المعلومات السابقة.

مع العلم أن التكاليف غير المباشرة المعدلة تساوي التكاليف المباشرة - المواد الأولية مضافا إليها اليد العاملة - مضروبة في نسبة التكاليف غير المباشرة* مطروحا منها تكلفة الإهلاكات (تم طرحها لأنه تم دمجها في التكاليف المباشرة بطريقة المؤسسة)، ويمكن تحديدها كمايلي:

$$33,267.57 - [0.3632 \times (39,190.91 + 668,050.04)] = \text{التكاليف غير المباشرة المعدلة} = \underline{\underline{223,602.34 \text{ دج}}}$$

* تشمل هذه التكاليف جميع ما أهدل من طرف المؤسسة (إضافة تكاليف غير مباشرة المستبعدة واستبعاد التكاليف الإضافية).

* انظر الصفحة 144.

يتضح من خلال الجدول رقم 43 أن التكاليف غير المباشرة المعدلة أنها ترتفع بمبلغ 1,449.61 دج وهذا راجع لأن المؤسسة أهملت جزءا من التكاليف غير المباشرة ولم تستبعد الأعباء الإضافية.

جدول رقم (44): المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتوج H03VH-2X0.5mm² (المبالغ بالدينار الجزائري).

البيان	الطريقة المتبعة في المؤسسة	طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	الفرق*	نسبة الفرق**
التكاليف المباشرة	740,508.52	707,240.95	(33,267.57)	-5%
تكلفة المواد الاولية	668,050.04	668,050.04	0.00	0%
تكلفة اليد العاملة	39,190.91	39,190.91	0.00	0%
تكلفة الإهلاك	33,267.57	-	33,267.57	-
التكاليف غير المباشرة	223,602.34	3,526,662.07	3,303,059.73	94%
التكاليف النهائية	740,508.52	4,293,688.14	3,553,179.62	83%
هامش الربح (النسبة 20%)	148,101.70	858,737.63	710,635.93	83%
سعر البيع	888,610.22	5,152,425.77	4,263,815.55	83%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد المعلومات السابقة.

من الملاحظ من الجدول رقم 44 أن التكاليف النهائية مرتفعة بمقدار 4,293,688.14 دج، أي بنسبة 83%، بتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بالطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة، ويرجع هذا ارتفاع إلى ارتفاع التكاليف غير المباشرة بمقدار 3,303,059.73 دج، أي بنسبة 94%، ما يعكس هذا الارتفاع على سعر البيع والأرباح المتأتية من هذا المنتج.

* تم تحديد الفرق من خلال طرح ناتج طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من ناتج الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة.

** تم تحديد نسبة الفرق من خلال طرح ناتج طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من ناتج الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة مقسومة على ناتج الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة مضروبة في 100%.

ثانياً: المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

· للمنتوج H05VVF2X1.5mm²

نحاول إيضاح تكاليف المنتوج H05VVF2X1.5mm² المحسوبة بطريقة المؤسسة بعد إجراء التعديلات اللازمة - إضافة الجزء المستبعد من التكاليف غير المباشرة واستبعاد جزء الأعباء غير المعتبرة الذي تم إهماله من طرف المؤسسة - و بين طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وهذا من خلال الجدولين التاليين:

جدول رقم (45): تعديلات طريقة المؤسسة بإضافة التكاليف غير المباشرة واستبعاد العناصر

الإضافية للتكاليف المنتوج H05VVF2X1.5mm² (المبالغ بالدينار الجزائري).

المبالغ	البيان
16,565,100.32	التكاليف المباشرة
16,459,857.30	تكلفة المواد الأولية
52,978.94	تكلفة اليد العاملة
52,264.08	تكلفة الاهتلاك
5,945,198.04	التكاليف غير المباشرة المعدلة
22,510,298.36	التكاليف النهائية
4,502,059.67	هامش ربح (النسبة 20%)
27,012,358.03	سعر البيع

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد المعلومات السابقة.

مع العلم أن التكاليف غير المباشرة المعدلة تساوي التكاليف المباشرة - المواد الأولية مضافا إليها اليد العاملة - مضروبة في نسبة التكاليف غير المباشرة* مطروحا منها تكلفة الاهتلاكات (تم طرحها لأنه تم دمجها في التكاليف المباشرة بطريقة المؤسسة)، ويمكن تحديدها كما يلي:

$$\text{التكاليف غير المباشرة المعدلة} = [0.3632 \times (52,978.94 + 16,459,857.30)] - 52,264.08$$

$$= 5,945,198.04 \text{ دج}$$

يتضح من خلال الجدول رقم 45 أن التكاليف غير المباشرة المعدلة قد ارتفعت بمبلغ 975,667.94 دج

وهذا لأن المؤسسة أهملت جزءا من التكاليف غير المباشرة ولم تستبعد الأعباء غير المعتبرة.

جدول رقم(46): المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتوج H05VVF2X1.5mm² (المبالغ بالدينار الجزائري).

البيان	الطريقة المتبعة في المؤسسة	طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	الفرق	نسبة الفرق
التكاليف المباشرة	16,565,100.32	16,512,836.24	(52,264.08)	0.30%
تكلفة المواد الاولية	16,459,857.30	16,459,857.30	0.00	0%
تكلفة اليد العاملة	52,978.94	52,978.94	0.00	0%
تكلفة الإهلاك	52,264.08	-	52,264.08	-
التكاليف غير المباشرة	5,945,198.04	2,110,052.05	(3,835,145.99)	-182%
التكاليف النهائية	22,510,298.36	18,551,484.07	(3,958,814.29)	-21%
هامش الربح (النسبة 20%)	4,502,059.67	3,710,296.81	(791,762.86)	-21%
سعر البيع	27,012,358.03	22,261,780.88	(4,750,577.15)	-21%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد المعلومات السابقة.

ما يلاحظ في الجدول رقم 46 أن التكاليف النهائية انخفضت بمقدار 18,551,484.07 دج، أي بنسبة 21%، بتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بطريقة المؤسسة. ويرجع هذا الانخفاض إلى انخفاض التكاليف غير المباشرة بمقدار 3,835,145.99 دج، أي بنسبة 182%، ما يعكس هذا الانخفاض على سعر البيع والأرباح المتأتية من هذا المنتج.

ثالثا: المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتوج NYM-2X1.5mm² r.m.

نحاول إيضاح تكاليف المنتج NYM-2X1.5mm² r.m المحسوبة بطريقة المؤسسة بعد إجراء التعديلات اللازمة - إضافة الجزء المستبعد من التكاليف غير المباشرة واستبعاد جزء الأعباء غير المعتبرة الذي تم إهماله من طرف المؤسسة - و بين طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وهذا من خلال الجدولين التاليين:

جدول رقم (47): تعديلات طريقة المؤسسة بإضافة التكاليف غير المباشرة واستبعاد العناصر

الإضافية للتكاليف للمنتوج NYM-2X1.5mm² r.m (المبالغ بالدينار الجزائري)

المبالغ	البيان
320,303.32	التكاليف المباشرة
312,138.38	تكلفة المواد الأولية
4,358.22	تكلفة اليد العاملة
3,806.72	تكلفة الاهتلاك
111,144.85	التكاليف غير المباشرة المعدلة
427,641.45	التكاليف النهائية
85,528.29	هامش ربح (النسبة 20%)
513,169.73	سعر البيع

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد المعلومات السابقة.

مع العلم أن التكاليف غير المباشرة المعدلة تساوي التكاليف المباشرة - المواد الأولية مضافا إليها اليد العاملة - مضروبة في نسبة التكاليف غير المباشرة* مطروحا منها تكلفة الاهتلاكات (تم طرحها لأنه تم دمجها في التكاليف المباشرة بطريقة المؤسسة)، ويمكن تحديدها كمايلي:

$$\text{التكاليف غير المباشرة المعدلة} = [0.3632 \times (4,358.22 + 312,138.38)] - 3,806.72$$

$$= \underline{111,144.85} \text{ دج}$$

يتضح من خلال الجدول رقم 47 أن التكاليف غير المباشرة المعدلة ترتفع بمبلغ 15,053.85 دج، وهذا لأن المؤسسة أهملت جزءا من التكاليف غير المباشرة ولم تستبعد الأعباء الإضافية.

جدول رقم(48): المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتوج NYM-2X1.5mm² r.m (المبالغ بالدينار الجزائري).

البيان	الطريقة المتبعة في المؤسسة	طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	الفرق	نسبة الفرق
التكاليف المباشرة	320,303.32	316,496.60	(3,806.72)	-1%
تكلفة المواد الاولية	312,138.38	312,138.38	0.00	0%
تكلفة اليد العاملة	4,358.22	4,358.22	0.00	0%
تكلفة الإهلاك	3,806.72	-	3,806.72	-
التكاليف غ المباشرة	111,144.85	477,424.13	(366,279.28)	-77%
التكاليف النهائية	427,641.45	793,371.14	(365,729.69)	-46%
هامش الربح (النسبة 20%)	85,528.29	158,674.23	(73,145.94)	-46%
سعر البيع	513,169.73	952,045.37	(438,875.64)	-46%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد المعلومات السابقة.

الملاحظ من الجدول رقم 48 أن التكاليف النهائية مرتفعة بمقدار 793,371.14 دج، أي بنسبة 46%، بتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بطريقة المؤسسة، ويرجع هذا الارتفاع إلى ارتفاع التكاليف غير المباشرة بمقدار 366,279.28 دج أي بنسبة 77%، ما ينعكس هذا الارتفاع على سعر البيع والأرباح المتأتية من هذا المنتج.

إن الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة أدت إلى تحويل جزء من التكاليف الخاصة بكل منتج إلى المنتج الآخر، في حين أن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قد أدت إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة تتلائم مع احتياجات كل منتج من هذه التكاليف، وهذا يؤدي إلى مزيد من الدقة في تحديد تكلفة المنتج، فنلاحظ من جداول المقارنة السابقة - 44 ، 46 ، 48- أن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أدت زيادة التكاليف غير المباشرة للمنتوج H03VH-2X0.5mm² بمقدار 3,303,059.73 دج وإنقاص نصيب المنتج H05VVF2X1.5mm² من التكاليف غير المباشرة بمقدار 3,835,145.99 دج، وكذلك زيادة نصيب المنتج NYM-2X1.5mm² r.m من التكاليف غير المباشرة بمقدار 366,279.28 دج، وهذا التغير انعكس بارتفاع و انخفاض أسعار وأرباح هذه المنتجات.

خاتمة الفصل:

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بسكرة والتي تطرقنا فيها إلى تقديم المؤسسة، بعرض نشأتها وتعريفها وأهدافها وسياساتها وإطارها التنظيمي.

وكذلك تعرضنا إلى دراسة الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة في تحديد التكلفة النهائية لمنتجاتها، من خلال دراستنا لثلاثة منتجات كعينة، وما لاحظناه من خلال دراستنا لهذه الطريقة أنها غير علمية وأن تحديدها لتكلفة النهائية تحديد غير عقلانية، نظرا لكونها تأخذ نسبة من التكاليف المباشرة معتبرتها كتكلفة غير مباشرة، وهذه النسبة مأخوذة بطريقة اعتباطية، وكذلك تعتبر المؤسسة جزءا من التكاليف غير المباشرة والمتمثل في تكلفة الإهلاكات كتكاليف مباشرة.

وفي الأخير حاولنا تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وكما تم عرضه سابق أن التكاليف غير المباشرة التي تستعملها المؤسسة تكاليف غير حقيقية، مما استوجب علينا تحديد تكاليف حقيقية لتكون دراسة أكثر واقعية، فعند قمنا بالمقارنة بين الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وجدنا أنفسنا أنه من غير المنطقي المقارنة بين هذين الطريقتين، فقمنا بعملية تعديل لتكاليف غير المباشرة لطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة .

وفي عملية المقارنة كانت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كنت أكثر عدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة، ودقة في تحديد التكاليف النهائية للمنتجات.

الخبائمه العالمه

الخاتمة

تتحور موضوع بحثنا حول دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تم إبراز المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف وأنظمتها والطرق المستخدمة في تحديد مختلفة التكاليف والتكلفة النهائية وتخفيضها.

وقد تم التركيز بصفة أساسية على المفاضلة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، من حيث التحديد السليم للتكاليف والتكلفة النهائية للمنتوجات، وقد قمنا بإسقاط هذه الدراسة النظرية على واقع المؤسسات الصناعية الجزائرية، من خلال أخذ عينة منها والمتمثلة في مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بيسكرة - ENICAB.BISKR -، والتي رأيناها مستوفية لشروط دراستنا وبعد أن قمنا بعملية الدراسة نحاول الإجابة على الفرضيات، واستخلاصنا بعض النتائج نعرضها مع إعطاء التوصيات لها:

أولاً: اختبار الفرضيات

بعد دراستنا هذا الموضوع من الناحية النظرية ومحاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بيسكرة، يمكننا الإجابة على الفرضيات كالاتي:

☞ من خلال دراستنا للمؤسسة محل الدراسة استنتجنا أن معظم المؤسسات الصناعية الجزائرية تفتقر إلى وجود طرق تكاليف تساعد على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها-، وأنها تعتمد في التسعير على الأسعار السائدة في السوق-، وإن كانت تطبق فإنها تطبق طرق تقليدية خالية من أسس علمية، وهذا ما يجيبنا عن السؤال الفرعي الأول؛

☞ إن تطبيق طرق التكاليف التقليدية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، تعتبر قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، لاعتمادها على التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج، والتي لا يمكن الاعتماد عليه كأسلوب مناسب لاتخاذ قرارات إدارية سليمة تفيد في عملية التسعير، ما ينعكس بالسلب على حياة المؤسسة، وهذا ما يجيبنا عن السؤالين الفرعيين الثاني والثالث؛

☞ إن تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة يمكنها من الحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة، ويمكنها من اتخاذ قرارات أفضل في ظل المنافسة، وقد بينت الدراسة أن تطبيق هذه الطريقة قد ساهمت بشكل جيد في توزيع التكاليف غير المباشرة بعدالة وتحديد التكاليف النهائية بدقة مقارنة بالطريقة التقليدية المطبقة، وهذا ما يجيبنا عن السؤال الفرعي الرابع؛

ثانياً: نتائج الدراسة

بعد قيامنا لهذه الدراسة استنتجنا مجموعة من النتائج نوجزها كالاتي:

☞ رغم وجود طريقة لتحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات إلا أنه ما يعاب على المؤسسة أنها تستعمل في تكاليف غير مباشرة تقديرية، وذلك بأخذ نسبة معينة من التكاليف المباشرة، وتكثيف هذه النسبة مع الأسعار المنافسة في السوق، فاعتماد هذه الطريقة يعتبر مقياساً غير علمي وبالتالي يشكل تكاليف منتجات غير حقيقية؛

☞ رغم أن المؤسسة مقسمة إلى مجموعة من الأقسام والمصالح إلا أنها لا تتبع طريقة الأقسام المتجانسة، والتي تفيدها في حصر كافة التكاليف وإرجاعها إلى مصادرها ليتم في الأخير تحميلها على مختلف المنتجات في المؤسسة؛

☞ تستبعد المؤسسة تكاليف العمال والآلات لمدة شهر ونصف باعتبارها عطلة سنوية، وهذا كان سابقاً، أما حالياً فهي تعمل طيلة السنة كاملة ولا زالت المؤسسة تستبعد تكاليف تلك العطلة وهذا ما يعتبر خطأً وتحريفاً لأرقام التكاليف.

ثالثاً: التوصيات

انطلاقاً من النتائج التي تم التوصل إليها، من خلال هذه الدراسة النظرية والتطبيقية، يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها أن تكون حلاً لبعض المشاكل التي تعاني منها المؤسسات الصناعية الجزائرية بصفة عامة و المؤسسة محل الدراسة بصفة خاصة.

☞ ننصح المؤسسات الصناعية الجزائرية باتباع أحد طرق تحديد التكاليف، وهذا يعود عليها بمجموعة من الفوائد؛

☞ ننصح مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بيسكرة بإعادة النظر في طريقة تحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات وبالأخص التكاليف غير المباشرة؛

☞ ننصح مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بيسكرة بإعادة النظر في تكاليف العمال والآلات المستبعدة لمدة شهر ونصف بإدماجها في تكاليف الإنتاج، وهذا ما ينعكس عليها بالإيجاب على دقتها ومصداقيتها؛

☞ الاهتمام بتطبيق طريق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وعلى وجه الخصوص التي تجد نفسها متعثرة في سوق المنافسة الذي بدأ يتسع وينمو بشكل متسارع لأن هذا الطريقة تساعد في إعادة هيكلة تكاليف منتجاتها واحتساب تكلفة كل منها بشكل دقيق ما يساعدها على اختيار القرار المناسب لتحديد أسعار هذه المنتجات بما يتلاءم وكلفتها وحجم الطلب عليها.

رابعاً: آفاق الدراسة

بعد تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، فإنه يمكن القول أنه فتح لنا مجالاً واسعاً للبحث في بعض المسائل المتعلقة بحاسبة التكاليف، وخصوصاً موضوع طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، والذي أضحى اهتمام الكثير من الدارسين، لما لها من أهمية في تقديم معلومات تكاليفية أكثر دقة من الطرق الأخرى، والتي يكون لها أثر كبير على استمرارية المؤسسة وبقائها في خضم هذه المنافسة الحادة، وعليه يمكن عرض بعض التساؤلات لدراسات مستقبلية نذكرها كالآتي:

- ☞ مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على المؤسسات الصناعية الجزائرية؛
- ☞ مدى تطابق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC مع متطلبات حوكمة الشركات؛
- ☞ آثار تبني محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على قرارات التسعير في المؤسسة؛
- ☞ تصور مقترح لتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على المؤسسات الصناعية الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

-الكتب باللغة العربية-

- 1- أحمد عطية هاشم، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000.
- 2- أوكيل سعيد، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991.
- 3- السيد عبد المقصود ديبان، وزينات محمد محرم، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1992.
- 4- الفداغ فدّاغ، المحاسبة الإدارية مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.
- 5- الشنطي أيمن، و شقر عامر، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون ، عمان، الأردن، 2006.
- 6- بوداح عبد الجليل ، مدخل إلى المحاسبة التحليلية ، مكتبة اقرأ، قسنطينة، الجزائر، 2002.
- 7- بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002 .
- 8- تيسير محمد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- 9- جمعة أحمد خليل، وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 10- جمعة الربيعي كمال حسن، وسعدوني مهدي الساقي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 11- جوزيف كحالة جبريل، وحلوة حنان رضوان، المحاسبة الإدارية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.
- 12- جميل السعيدة فيصل، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم المعلومات المحاسبية، دار الميسر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 13- جرادى عيسى، محاسبة التكاليف - دروس نظرية -، دار الشهاب، باتنة، الجزائر، بدون تاريخ.
- 14- حسين على حسين، أحمد، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003.
- 15- حسين طنيب محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- 16- حسن ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002.
- 17- حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة نظري مع حالات تطبيقية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1998.

- 18- خليفة أبو زيد كمال، والدهراوي كمال الدين، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1999.
- 19- خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 20- خليفة أبوزيد كمال، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997.
- 21- دادى عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، دار البعث، قسنطينة، الجزائر، 1988.
- 22- دادى عدون ناصر، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
- 23- ري اتش جارسون واريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة عصام الدين زايد، محمد، مراجعة احمد حامد حجاج، دار المريخ لنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2002.
- 24- رحال على، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 25- زينبات محمد محرم ، ورشيد الجمال محمد، والسيد شحاته شحاته، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005.
- 26- صلاح عبد الله الرزق، وعطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر، الأردن، 1999.
- 27- صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
- 28- طرطار أحمد، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 29- عاطف والهنيبي إيمان ، وحمودة، سمير، والجعبري أحمد، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
- 30- عبد الناصر إبراهيم نور، وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
- 31- عبد المنعم مبارك صلاح الدين، وعطية عبد الحي مرعى، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008.
- 32- عبد آل آدم يوحنا، وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

- 33- علي القباني ثناء، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
- 34- غرابية فوزي، محاسبة التكاليف: المبادئ، الإجراءات، الرقابة، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية، عمان، الأردن، 1979.
- 35- فلاح سلامة المطازنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- 36- قداح سليمان، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن وليد، دمشق، سوريا، 1978.
- 37- كمال عطية، محمد، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1976.
- 38- لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، الجزائر، 2009.
- 39- محمد العناتي رضوان، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- 40- مرعي عبد الحي، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، مصر، 1999.
- 41- محمد العناتي رضوان، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- 42- محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، بدون سنة.
- 43- محمود يوسف محمد، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية محاسبة التكاليف، مؤسسة كتب عربية للنشر الإلكتروني، 2006.
- 44- نور، أحمد، وعبيد، حسين، والسيد شحاته، شحاته، مبادئ المحاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 45- نور أحمد، وحسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2003.
- 46- نور أحمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
- 47- ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 48- يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 49- يحيى التكريتي إسماعيل، حبش الطعمة، وعبد الوهاب، ووليد محمد، عبد القادر، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

- 50- يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 51- يوسف الشيخ عماد، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- الرسائل والأطروحات -**
- 52- ابوشنف شادي صبحي، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
- 53- إبراهيم صباح ناريمان، الصناعية واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
- 54- إبراهيم المسحال أمير، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الصناعية في الشركات ABC الفلسطينية (دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة) ، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.
- 55- إبراهيم عبد الله شقفة خليل، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي (دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر و الميكروبيولوجي) ، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
- 56- بن ربيع، حنيفة، نظام محاسبة التسيير وفعاليته في تقليص التكاليف دراسة حالة الشركة الوطنية للتبغ والكبريت، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.
- 57- بعضي آسيا، دور أسلوب تسيير الأنشطة دراسة حالة رغوثة الجنوب - تقرت-، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2007.
- 58- جميل الرزي دبالا، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.

- 59- درويش مصطفى الجخلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الأداء المالي دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب **ABC**، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية ، غزة، فلسطين، 2007.
- 60- درحون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة-، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.
- 61- رجراج عبد الزوهير، "المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال"، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، 2001.
- 62- رشدي سويلم عوض فاطمة، ونظام التكاليف (**BSC**) تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن في تطوير أداء المصارف الفلسطينية (**ABC**) على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية بنك فلسطين)، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية ،غزة، 2009.
- 63- زرواطي محمد، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية حالة مؤسسة الصمامات والمضخات (**POVAL**) بالرواقية، المدية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع علوم التسيير تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009.
- 64- ساحري اليزيد، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين مردودية المؤسسة دراسة وحدة الاميات والأسمت بروج بوغريريج، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008.
- 65- ساحل، فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 .
- 66- طوايبيبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع التخطيط والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.
- 67- عزمي مسعود أبو مغلي أشرف، اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية (**ABC**) دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.

- 68- عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن نيل شهادة ماجستير في فرع العلوم التجارية تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008.
- 69- علا أسلامة الشعراي، أهمية تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة على نشاط المراقبة في المصارف الإسلامية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
- 70- فرزيزي إبراهيم، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) في تسيير تكاليف المؤسسة دراسة حالة مؤسسة صناعة الأواني النحاسية والتك الجزائر، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في فرع علوم التسيير تخصص محاسبة المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006.
- 71- كفنوش محمد، إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: دراسة تقييمية لنظام التكاليف المعتمد في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية "نفطال"، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2007.
- 72- لشهب صفاء، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير تخصص إدارة أعمال، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
- 73- معاليم سعاد، دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية ENICAB، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير فرع تسيير المؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2005.
- 74- محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونماذج مقترحة للقياس-، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009.
- 75- محمد أمين بخاري نجلاء، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2004.

- 76- محمود محمد راجحان ميساء، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002.
- 77- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة المؤسسة -نفطال-، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير التحليل الاقتصادي كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
- 78- محمد أبو محسن أحمد، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.
- 79- مجدي عدس، صلاح، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة ABC في الجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة)، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
- 80- نمر، محمد الخطيب، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغيرة بورقلة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع دراسات اقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006.
- المجلات والمؤتمرات العلمية-
- 81- حلس، سالم عبد الله، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، يناير 2008.
- 82- عبد الصمد نحوى، دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط، جامعة محمد خيضر، بسكرة 30، 29 / أكتوبر / 2002.
- 83- غريب جبر جبر غنام، تطور طرق التكاليف التقليدية في ظل الاقتصاد الراهن، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية والذي يعقد في عمان، الأردن، 28، 27/4/2005.
- 84- محمد قاسم عبد الرزاق، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق، دمشق، سوريا، المجلد السادس عشر - العدد الثاني، 2000.
- 85- موسى درغام ماهر، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، جوان 2007.

86- موسى درغام ماهر، وإبراهيم شقفقة، خليل، حساب تكلفة الخدمات العلاجية وفقا نظام تكاليف الأنشطة في مستشفيات غزة الأوروبي الحكومي (دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي)، مجلة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد 1-A، 2008.

-الكتب باللغة بالأجنبية -

87- A.Rappin, et J.Poly, **Comptabilité Analytique d'exploitation**, DUNOD, Paris, France, 1996.

88- Adolph Matz J.Curry, **Cost accounting: planning and control**, South Western Publishing, OHIO, 1972.

89- Béatrice et Francis Grandguillot, **Comptabilité de Gestion- Méthode Classiques et Modernes de l'analyse des Coûts**, 6e édition gualino éditeur, Paris, France, 2004.

90- Boughaba Abdallah , **comptabilité Analytique d'exploitation**, Berti Edition, ALGER, 1998.

91- Boughaba Abdallah, **Comptabilité Analytique** , Berti édition, Alger, 1994.

92- Christian GOUJET, et Christiane, RAULET, **Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion**, DUNOD, Paris , 1996.

93- Gérard MELYON, **Comptabilité analytique**, Bréal, Paris, France, 2001.

94- Hugues BOISVERT, et Claude, Laurin, et Alexander, Mersereau, **La comptabilite de management** , prise de decision de contrôle ,Quebec, Canada edition de renouveau pedagogique, 2004.

95- J.M. Auriac, H.Bougault, l'économie d'entreprise 2^{ème} édition, Editions casteilla , paris, France, 1994 .

96- **JAQUESMARGERIN, Bases de la comptabilité analytique, Edition d'organisation, France, 1988.**

97- Lochard Jean , **la comptabilité analytique ou la comptabilité de responsabilité** , d'organisation paris, France, 1998.

98- MENDOZA Carla , et autre, **Cout et Décisions**, Gualino édition, France, 2004.

99- **Michel GERVAIS**, contrôle de gestion, édition Economica, Paris, France, 2000

100- Michel M, **Cost Accounting**, Mac Graw-Hill Book Company, N.Y, USA, 1997.

101- Sahraoui Ali, **Comptabilité de gestion**, Berti Edition, Alger, 2004.

Vlasselaer Michel, **Le pilotage d'entreprise, des outils pour gerer la performance future**, Public Union édition, 1997.

الملاحق

الملحق رقم 01

