



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريريج -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر الطور الثاني

القسم: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة



مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكلفة

على أساس النشاط ABC

دراسة حالة مؤسسة جمال الدين فحيمة لصناعة الأبواب المصفحة

من إعداد الطالبتين:

- زعيبات إيناس

- بونشادة نرجس

نوقشت يوم:

لجنة المناقشة:

قاسئل منى	أستاذ مساعد (ب)	رئيسا
عبد الواحد نسيمة	أستاذ محاضر (ب)	مشرفا
خماج سليمة	أستاذ مساعد (ب)	مناقشا

السنة الجامعية: 2023 - 2024

شكر و عرفان

الحمد لله حمدا طيبا مباركا كما يليق لجلال وجهه الكريم
والعظيم سلطانه؛ يقول سبحانه وتعالى لأن شكرتكم لأزيدنكم،
وليس ذلك على الله بعزيز فالشكر والحمد لله على كل النعم، التي لا تعد ولا تحصى
الصلاة والسلام على خاتم المرسلين والهادي من الضلالة
إلى النور سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم؛ أما بعد نتقدم بالشكر والإمتنان للدكتورة:

عبد الواحد نسيمة

التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها والنصائح القيمة لمساعدتنا
كما نتوجه بالشكر الكبير للجنة المناقشة
ونتوجه بشكر خاص لمدير المؤسسة جمال الدين فحيمة وإلى جميع موظفين
المؤسسة خاصة المحاسب بلعزوق وليد.



الإهداء

الحمد لله على كل توفيق منه حمدا كثيرا وثناء جليلا فهو المعين الأول والآخر أهدي ثمرة عملي هذا كأحلى هدية وأجمل تتويج لمن هو نور دربي وسندي في هذه الحياة والديا العزيزين الذي أتمنا لهما دوام الصحة والعافية وطول العمر وإلى خالتي صباح وجدتي ورفيقتاي أسماء وnergس وإلى صديقتي نورسين وإلى كل من ساندوني ولو بالكلمة الطيبة.

إيناس





الإهداء

الحمد لله على كل توفيق منه حمدا كثيرا وثناء جليلا فهو المعين الأول والآخر أهدي ثمرة عملي هذا كأحلى هدية وأجمل تتويج لمن هو نور دربي وسندي في هذه الحياة والدايا العزيزين الذي أتمنا لهما دوام الصحة والعافية وطول العمر وزوجي **علون سليم** ورفيقتاي أسماء وإيناس وإلى كل من ساندوني ولو بالكلمة الطيبة.

نرجس



الصفحة	فهرس المحتويات
	شكر وعرافان الإهداء قائمة الأشكال قائمة الجداول الملخص
أ - ب - ج	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة	
04	تمهيد
40_05	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لطرق التكاليف التقليدية وطريقة التكلفة على أساس النشاط ABC
30_05	المطلب الأول: طرق التكاليف التقليدية
39_30	المطلب الثاني: طريقة التكلفة على أساس النشاط ABC
40	المطلب الثالث: مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس النشاط ABC
45-41	المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة
42-41	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
44-43	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
45-44	المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
46	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة جمال الدين فحيمة لصناعة لأبواب المصفحة	
48	تمهيد
50-49	المبحث الأول: بطاقة تقنية للمؤسسة
49	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة
50-49	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
50	المطلب الثالث: أهداف المؤسسة
68-51	المبحث الثاني: واقع تطبيق حساب التكاليف في المؤسسة
60-51	المطلب الأول: حساب التكلفة وفق طريقة المؤسسة المطبقة
68-62	المطلب الثاني: حساب تكلفة المؤسسة وفق طريقة التكلفة على أساس النشاط ABC
68	المطلب الثالث: مقارنة بين الطريقة المتبعة وطريقة التكلفة على أساس النشاط ABC
69	خلاصة الفصل

فهرس المحتويات

73-71	خاتمة
80_75	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
09	علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية	01
10	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية	02
15	مراحل حساب سعر التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة	03
20	التكاليف المتغيرة لطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة	04
22	التكاليف المتغيرة لطريقة التكاليف المتغيرة المطورة	05
25	التكاليف المتغيرة لطريقة التكاليف المباشرة	06
33	مبدأ طريقة التكلفة على أساس النشاط ABC	07
34	العلاقة السببية بين الموارد والمنتجات	08
38	مراحل تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط	09
50	الهيكل التنظيمي للمقر الإداري لمؤسسة جمال الدين فحيمة	10

الصفحة	العنوان	الرقم
13	التوزيع الأولي للأعباء غير مباشرة	01
14	التوزيع الثانوي	02
18	حساب النتيجة بإستعمال طريقة التحميل العقلاني	03
21	حساب النتيجة بإستعمال طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة	04
22	حساب النتيجة بإستعمال طريقة التكاليف المتغيرة المطورة	05
26	حساب النتيجة بإستعمال طريقة التكلفة المباشرة	06
40	المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكلفة على أساس النشاط ABC	07
52	توزيع الأعباء غير المباشرة بالنسب المفتاحية	08
53	التوزيع الأولي بالقيم	09
54	التوزيع الثانوي بالنسب	10
55	التوزيع الثانوي بالقيم	11
56	تكلفة شراء مادة الخشب MDF	12
57	تكلفة شراء مادة الحديد FER	13
57	تكلفة شراء مادة الإطار	14
58	تكلفة شراء مادة المقبض	15
58	تكلفة شراء مادة المقابض	16
59	حساب تكلفة الإنتاج	17
60	حساب سعر التكلفة	18
60	حساب النتيجة التحليلية	19
61	خريطة أنشطة مؤسسة جمال الدين فحيمة	20
62	تكاليف الأنشطة (الوحدة دج)	21
64	مصفوفة الارتباط بين النشاط ومسبب التكلفة	22
65	عدد مسببات التكلفة لكل منتج	23
66	التكلفة الوحودية للمسببات	24
67	تكلفة المنتج وفق طريق ABC	25
68	مقارنة سعر التكلفة لمنتج الباب حسب الطريقتين لسنة 2023	26

هدفت هذه الدراسة إلى عرض طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكلفة على أساس النشاط في مؤسسة جمال الدين لصناعة الأبواب المصنفة، ومحاولة تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط ABC ومقارنتها بطرق التكاليف التقليدية داخل المؤسسة.

وقد إتبعنا الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، بدءاً بالتعرف على كل من طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكلفة على أساس النشاط والفرق بينهما، وإجراء دراسة حالة في مؤسسة جمال الدين فحيمة لصناعة الأبواب المصنفة لإجراء مقارنة بين نتائج الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة ABC لإثبات أو نفي فرضياتنا.

توصلت الدراسة إلى أن طريقة التكلفة على أساس النشاط تعطي معلومات أدق تساعد على إتخاذ قرارات صحيحة، أما طرق التكاليف التقليدية تعطي معلومات غير دقيقة مما يؤدي إتخاذ قرارات خاطئة وأتضح من خلال محاولة تطبيقنا لطريقة ABC أنه بإمكان المؤسسة تطبيقها.

الكلمات المفتاحية: التكلفة، طرق التكاليف التقليدية، وحدات القياس، طريقة التكلفة على أساس النشاط ABC، مسببات التكلفة.

This study aimed to present traditional costing methods and the activity-based costing method in... Jamal Al-Din Foundation for Manufacturing Armored Doors by trying to apply the ABC activity-based costing method and comparing it to traditional costing methods within the organization.

The study followed the descriptive analytical approach, starting with examining both the traditional costing methods and the activity-based costing method and the difference between them, and conducting a case study in the Jamal al-Din Fhima Foundation for the manufacture of armored doors to make a comparison between the results of the method applied in the institution and the ABC method to prove or deny our hypotheses.

The study found that the activity-based costing method gives more accurate information that helps in making correct decisions, while traditional costing methods give inaccurate information, which leads to making wrong decisions. It became clear through our attempt to apply the ABC method that the organization can apply it.

Keywords: cost, traditional costing methods, units of measurement, ABC activity-based costing method, and cost accounting.



مقدمة

تُعد المحاسبة عمومًا بأنها لغة الأعمال، إذ تُستخدم لنقل المعلومات الإقتصادية بدقة إلى مختلف الفاعلين المعنيين، بدءًا من الأفراد إلى المجتمع بأسره في القرن التاسع عشر كانت معظم المؤسسات صغيرة الحجم والسوق هي القائمة بدور المرشد الرئيسي لإتخاذ القرارات الاقتصادية. وكانت المحاسبة المالية النظام السائد في تسجيل جميع العمليات في السجلات المحاسبية، بمرور الوقت أصبح من الواضح أن المحاسبة المالية لم تعد كافية لتلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسات، مما أدى إلى عدم معرفة المؤسسة لتكاليف منتجاتها بشكل دقيق وبناءً على ذلك، بدأ المديرون يبحثون عن طرق جديدة لتحقيق الكفاءة والبقاء في السوق.

إن التسيير الجيد والعقلاني للمؤسسات خاصة الإنتاجية، سواء في القطاع العام أو الخاص يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في إستعمال عوامل الإنتاج بكيفية رشيدة، وبالتالي في إستعمال التكاليف الخاصة بذلك الاستعمال، وتكمن تلك القدرة في كفاءة مسيري المؤسسات في استخدام الأدوات اللازمة استخداما ناجعا، وإحدى تلك الأدوات هي محاسبة التكاليف التي تمكن من تحليل ومراقبة التكاليف بكيفية ناجعة وتحسين فعالية التسيير، كما تمد المؤسسة بالبيانات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، إلا انه نظرا للتطورات في البيئة الإنتاجية لم يعد دورها قاصرا على ذلك فقط، بل أصبحت تشكل وسيلة هامة لإدارة المنافسة، وتحسين عمليات وأنشطة المؤسسة وكغيرها من فروع المحاسبة الأخرى واجهت محاسبة التكاليف منذ نشوئها العديد من المشاكل المتمثلة في تحميل وتوزيع التكاليف غير المباشرة والتي تزداد تعقيدا مع التطور التكنولوجي ناهيك عن إحتسام المنافسة بين المؤسسات وتسابقها للحصول على مكانة في الأسواق هذا ما جعل الطرق التقليدية غير فعالة في تتبع التكاليف لعدم تأمينها وتلبيتها حاجات المؤسسة بمعلومات دقيقة وسليمة والأمر الذي تطلب ضرورة وجود أنظمة حديثة تحقق القياس الدقيق والتوزيع العادل للتكاليف وتوفر المعلومات الدقيقة والمفصلة لدعم الإدارة في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها، بما يواكب تطورات البيئة الإنتاجية وتعقيدها المتزايدة.

لقد شهدت فترة أواخر الثمانينات من القرن الماضي تقدماً في مجال محاسبة التكاليف، حيث ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة كتطور يهدف إلى تعزيز الأنظمة التقليدية وتركيزه على العلاقة السببية بين الموارد والأنشطة والمنتجات في المؤسسة. يعتمد هذا النظام على فكرة أن القيام بالأنشطة يستهلك الموارد، وبالتالي ينتج عن ذلك إنتاج المنتجات.

أولاً: الإشكالية الرئيسية

على ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل هناك اختلاف في النتائج عند تحول مؤسسة من تطبيق طرق التكاليف التقليدية إلى طريقة التكلفة على أساس

النشاط ABC؟

ثانياً: الأسئلة الفرعية

- هل تعتبر محاسبة التكاليف من الأدوات الهامة التي يعتمد عليها في إتخاذ القرار داخل المؤسسة الإقتصادية وهل ينتج عن طرق التكاليف التقليدية في المؤسسة معلومات غير دقيقة وقرارات إدارية خاطئة؟
- هل يمكن تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) في مؤسسة جمال الدين فحيمة ؟
- هل ينتج عن طريقة التكلفة على أساس النشاط معلومات دقيقة وقرارات إدارية صائبة ؟

ثالثاً: فرضيات الدراسة

تدفع بنا هذه التساؤلات إلى تقديم أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها أو نفيها وتكون على النحو التالي:

- تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة من أجل إتخاذ إقرارات وإعتماد المؤسسة طرق التكاليف التقليدية يؤثر على دقة تحديد تكاليف المنتجات لإعتبارها أداة قاصرة على تحميل التكاليف غير المباشرة.
- يمكن تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة.
- ينتج عن طريقة التكلفة على أساس النشاط معلومات أكثر دقة وبذلك تكون قرارات إدارية صائبة.

رابعاً: أهداف الدراسة

تمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

- كيفية حساب التكلفة وفق الطرق التقليدية والطريقة على أساس النشاط وأيها أفضل.
- إستكشاف كيف يمكن لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة أن يسهم في تحسين دقة وجودة المعلومات المحاسبية وبالتالي تعزيز فعالية عمليات الإدارة واتخاذ القرارات.
- معرفة ما إذا كان بإمكان المؤسسة تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط، وهل هي أفضل من الطرق التقليدية.

خامسا: منهج الدراسة

تم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي فيما يخص الجانب النظري وكذا منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي.

سادسا: حدود الدراسة

- الحدود المكانية: مؤسسة جمال الدين فحيمة لصناعة الأبواب المصفحة - برج بوعريريج -
- الحدود الزمانية: المعلومات المحاسبية لسنة 2023.

سابعا: أسباب إختيار الموضوع

- إختصاصنا في مجال المحاسبة كان السبب الأول في إختيار هذا الموضوع.
- الرغبة في توسيع معلوماتنا حول طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكلفة على أساس النشاط ABC وأوجه المفاضلة بينهم.
- تزويد مكتبة الجامعة بمرجع حول المقارنة بين ABC والطرق التقليدية للتكاليف.

الفصل الأول

الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد:

تعد المحاسبة المالية من الأدوات الأساسية المستخدمة في المؤسسات، حيث تقدم صورة شاملة للنتائج المالية المحققة خلال النشاط الإنتاجي، مع التمييز بين الأصول والإلتزامات حسب طبيعتها وعلى الرغم من أهميتها، إلا أن المعلومات الواردة في التقارير المحاسبية المالية قد لا تكون كافية لتحليل أداء المؤسسات بشكل كامل بسبب المنافسة الشديدة التي تشهدها السوق، والحاجة الملحة لتحسين الأداء وتقليل التكاليف، بدأ مديرو المؤسسات في البحث عن تقنيات وأساليب أخرى لتحسين إدارتها وإستخدام مواردها بكفاءة أكبر ومن هنا جاء دور محاسبة التكاليف، حيث تُعتبر أداة فعالة لتحليل النشاط الإنتاجي وتقديم المعلومات التي تساعد في إتخاذ القرارات الإستراتيجية. نظرًا للتغيرات المستمرة في بيئة الأعمال، يتعين على المؤسسات إعادة النظر في طرق حساب التقليدية، وإستبدالها بأساليب حديثة ومبتكرة ومن بين هذه الأساليب، طريقة التكلفة على أساس النشاط كبديل مبتكر يساعد في فهم تكاليف الإنتاج بشكل أفضل وتحسين كفاءة استخدام الموارد.

سنتناول في هذا الفصل الطرق التقليدية للتكاليف بالإضافة إلى طرق التكاليف الحديثة المعتمد على طريقة التكلفة على أساس النشاط والمقارنة بينهما، كما سيتم إستعراض أهم الدراسات والمداخلات التي تناولت هذا الموضوع، بهدف توضيح أهمية محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال الحالية وكيفية تحسين إدارة الموارد وتحقيق الدقة في حساب التكاليف.

المبحث الأول: الإطار النظري لطرق التكاليف التقليدية وطريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC)

يعتبر الهدف الأساسي لأي مؤسسة هو تحقيق الربح، ويتحقق ذلك من خلال ضمان أن الإيرادات التي تجنيها المؤسسة تتجاوز التكاليف التي تتحملها خلال فترة زمنية محددة، لذلك تُعتبر التكاليف أمرًا بالغ الأهمية ويجب الإلتباه لها ودراستها بعناية، إذ تُعتبر الركيزة الرئيسية التي يمكن من خلالها تحقيق الهدف المنشود من خلال إستخدامها بكفاءة ومن هنا تُعتبر محاسبة التكاليف أداة حيوية تساهم في تحقيق هذا الهدف الرئيسي للمؤسسة وذلك بطرق تقليدية لحساب التكاليف وطرق حديثة من بينها طريقة التكلفة على أساس النشاط و سنتطرق لكل من هذه الطرق في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول طرق التكاليف التقليدية

تخطى محاسبة التكاليف الآن بأهمية كبيرة وحيوية لإستقرار المؤسسات الإقتصادية وقدرتها على التنافس، تركز هذه المحاسبة على قياس التكاليف بطريقة تخدم أهداف المؤسسة، مما يمكن إدارة المؤسسة من أداء مهامها التشغيلية بكفاءة أكبر وإتخاذ قرارات صحيحة.

الفرع الأول: ماهية محاسبة التكاليف

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف

تعددت تعاريف محاسبة التكاليف بتعدد أصحابها ووجهات نظرهم، وذلك راجع لشموليتها من جهة، ومواكبتها للتطورات من جهة أخرى:

"هي مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف، وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلى تحديد تكاليف المنتج (سلعة أو خدمة) والرقابة على عناصر تكاليفه لتحقيق الكفاءة الإنتاجية وتقديم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في التخطيط وإتخاذ القرارات على أسس سليمة".¹

"هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد الإدارة في الرقابة على إستخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل كما تقوم بتتبع وتحليل التكاليف لغرض إستخدامها بأقصى درجة من الفعالية".²

¹ فيحاء عبد الله يعقوب، إمتثال رشيد بجاي، تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءات قرارات التسعير، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 41، جامعة بغداد، العراق، 2017 ص 03.

² عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إترء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 13.

ثانيا: مصطلحات أساسية في محاسبة التكاليف

هناك تباين في التعاريف المستخدمة للتكاليف والأعباء بين الإقتصاديين والمحاسبين، وهناك أيضًا بعض التعقيد في فهم المفاهيم المتعلقة بالتكاليف، الأعباء، المصروفات لذا من الضروري توضيح هذه المفاهيم كالتالي:

- **التكاليف:** هي مجموع الأعباء والمصاريف المحسوبة خلال فترة زمنية معينة، والمرتبطة بوظيفة ما أو مجموعة وظائف أو بمنتج ما أو خدمة، وذلك قبل المرحلة النهائية، أي مرحلة البيع.¹
- **المصروفات:** هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود والمصرف يقابله إيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود.²
- **الأعباء:** هو الإنفاق الذي يقابله دخول منتج مادي (مثل بضاعة مستهلكة أو مواد أولية مستهلكة).³

ثالثا: أنواع التكاليف

تصنف أنواع التكاليف إلى:

1. تصنيف التكاليف حسب طبيعتها

تصنف التكاليف حسب هذا الأساس إلى:⁴

- **عنصر تكلفة المواد:** إن تكلفة المواد تشتمل على كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسة لغرض الحصول على المواد والتجهيزات والمستلزمات المادية اللازمة والضرورية لتوفير الشروط التي تمكن المؤسسة من ممارسة نشاطها الذي من أجله تم إنشائها.
- **عنصر تكلفة العمل:** إن تكلفة العمل هو العنصر الثاني اللازم لكي يمكن المؤسسة من ممارسة نشاطها، ويعبر عن هذه التكلفة بالأجور والرواتب التي تدفع للعاملين والموظفين في المؤسسة.
- **عنصر تكلفة المستلزمات الأخرى:** ويمثل هذا العنصر المبالغ التي تتحملها المؤسسة للحصول على المستلزمات الضرورية الأخرى من غير المواد والعمل لكي تمارس المؤسسة نشاطها.

¹ فهيمة بديسي، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص11.

² ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، ج1، دار المحمدية العامة، الجزائر، السنة، 1999، ص12.

³ المرجع السابق، ص13.

⁴ خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، 2010، ص81.

2. تصنيف التكاليف حسب علاقة العنصر بموضوع التكلفة

تصنف التكاليف حسب هذا الأساس إلى:¹

- التكاليف المباشرة: هي جميع النفقات التي تصرف خصيصاً ومباشرة من أجل إنتاج وحدة المنتج النهائي وتتكون من:
 - المواد المباشرة: هي جميع المواد المستخدمة بشكل مباشر في إنتاج السلعة مثل المواد الخام.
 - تكلفة العمل المباشر: هي أجور العاملين في المصنع من عمال والقائمين عن الإنتاج.
- التكاليف غير المباشرة: هي النفقات التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدة المنتج النهائي أي التكاليف التي تصرف من أجل وحدة إنتاج معينة ولكن من أجل المشروع ككل، حيث يتم تصنيف التكاليف غير مباشرة على حسب علاقتها بأوجه النشاط الرئيسية في المشروع:
- مصاريف صناعية غير مباشرة: تشمل تكلفة المواد والعمالة والخدمات الأخرى اللازمة لتأدية عمليات الإنتاج بشكل عام، دون أن ترتبط مباشرة.
- مصاريف البيع والتوزيع غير المباشرة: وتشمل عناصر التكاليف التي تستلزمها عمليات تسويق وتصريف المنتجات النهائية.
- المصروفات الإدارية والتمويلية: وهي عبارة عن المصروفات المتعلقة بالنشاط الإداري والتمويلي.

3. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج:

تصنف التكاليف حسب هذا الأساس إلى:²

- التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير بصورة طردية مع تغير حجم النشاط، فتزداد بزيادته، وتنقص بنقصانه، كما تنعدم في حالة التوقف عن الإنتاج حيث تتميز هذه التكاليف بكونها متغيرة في مجموعها وثابتة بالنسبة لوحدة المنتج.
- التكاليف الثابتة: تعرف التكاليف الثابتة على أنها التكاليف التي يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم، وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها.
- التكاليف شبه الثابتة أو شبه المتغيرة: وهي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج، ولكن ليس بنفس النسبة التي يغير بها حجم الإنتاج، أي بنسبة تقل عن نسبة التغير في التكاليف المتغيرة فهي تجمع بين صفتي التغير والثبات في آن واحد، حيث أن هناك أعمال صيانة دورية يتم إجرائها ضمن توقيتات معينة، تكون تكاليفها ثابتة، وهناك أعمال صيانة فحائية لمعالجة التوقفات أو الحالات الأخرى الضرورية، فهي تعتبر تكاليف متغيرة ويطلق عليها بالتكاليف شبه المتغيرة إذا كان الجزء الأكبر منها تكاليف ثابتة.

¹ نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، دار جبهة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 35.

² مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010 ص 79.

4. تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن

تصنف التكاليف حسب هذا الأساس إلى¹:

- تكاليف فعلية (تاريخية): هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج السلع والخدمات، معززة بمستندات وإثباتات، لا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي.
- تكاليف نمطية (معيارية): هي تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدما لتمثل الهدف الواجب الوصول إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة، وتستخدمها الإدارة كأداة للرقابة واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة من خلال مقارنتها بالتكاليف الحقيقية لإستكشاف الإنحرافات ووضع الإجراءات التصحيحية اللازمة.

5. تصنيف التكاليف حسب الوظائف

تصنف التكاليف حسب هذا الأساس إلى²:

- الوظيفة الصناعية: وهي التي تختص بالعمليات الإنتاجية أي تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي، وفي هذه الوظيفة يوجد نوعان من مراكز التكلفة وهما المراكز الإنتاجية المتخصصة بالعمليات الإنتاجية والمراكز التقنية المتخصصة بالعمليات التقنية
- الوظيفة التسويقية: وتهدف هذه الوظيفة إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية.
- المصاريف الإدارية: وتشتمل على كل المصاريف التي تتحملها المؤسسة في سبيل توجيه ورقابة وقيادة الشركة ككل، وغالبا ما يدخل بعض من هذه المصاريف ضمن التكاليف الصناعية والتسويقية مثل: مرتبات المشرفين في المصنع، ومرتب مدير المبيعات.

رابعا: أهداف محاسبة التكاليف

تهدف محاسبة التكاليف إلى³:

- حساب التكاليف وسعر التكلفة.
- تحديد قيمة المخزون بإستعمال الجرد الدائم وبهذا تسهل أيضا في عملية تحديد المنتج.
- تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة.
- مراقبة التكاليف بعد تحليلها، وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرها.
- دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والإستثمار.
- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف المنتجات).
- تسمح بقياس النتائج التحليلية.

¹ رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص34.

² أمينة ساحلي، رميساء زبغة، مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد بن يحيى الصديق، جيجل، الجزائر، 2020، ص45.

³ أبو عبابسة، محمد الصالح، نوح يحيى، محاسبة تكاليف نشاط المقاولات ودورها في اتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الوادي، الجزائر، 2017، ص16.

خامسا: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية وبين المحاسبة الإدارية

1. العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:¹

- تعتبر محاسبة التكاليف إمتدادا للمحاسبة المالية حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات التفصيلية الهامة التي تظهر في الحسابات الختامية في المحاسبة المالية مثل تكلفة الإنتاج التام أي أن هناك تعاوناً منظماً بينهما في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.
- سيشارك المحاسب المالي مع محاسب التكاليف في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لحاجة كل منهما لبيانات موجودة لدى الآخر.
- تقوم المحاسبة المالية بتزويد محاسبة التكاليف ببعض البيانات الهامة مثل ثمن المواد المشتريات وأجور العمال المدفوعة وتكلفة الموجودات الثابتة والمصروفات الأخرى، وجميع هذه العمليات تثبت أولاً في الدفاتر المالية ثم يتم تحليلها في دفاتر التكاليف.²
- لا بد من وجود نظام للتكاليف يعمل جنباً إلى جنب مع المحاسبة المالية حيث لا يستطيع نظام المحاسبة المالية منفرداً أن يؤدي الغرض من إعداد الحسابات الختامية ونتائج أعمال المؤسسة.
- يتعاون كلا النوعين في تحقيق الرقابة، وذلك عن طريق مقارنة البيانات التفصيلية في محاسبة التكاليف بالأرقام الإجمالية التي أظهرتها المحاسبة المالية.³

ويمكن إيضاح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية



المصدر: حابي أحمد، دراسة مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص 34.

¹ عاطف الأخرس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 17.

² المرجع السابق، ص 17، 18.

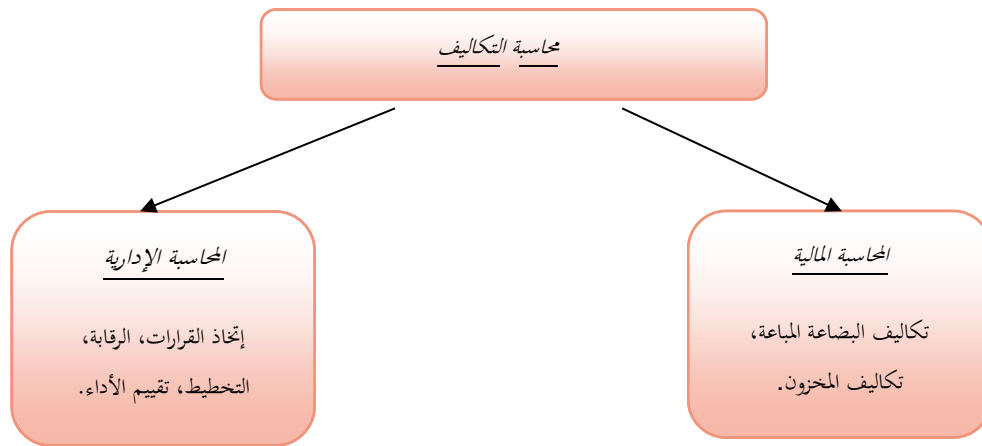
³ عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002 ص 17.

ثانيا: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية

العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي علاقة مباشرة عن طريق البيانات والمعلومات المالية التفصيلية والتشغيلية التي تقدمها للمؤسسة، وإستخدامها في مجال التخطيط والرقابة والتنظيم وفي مساعدتها لإتخاذ القرارات ورسم السياسة المستقبلية وضبط أداء الأقسام المختلفة.¹

ويمكن إيضاح ما سبق من خلال الشكل التالي:

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



المصدر: محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص، 07.

الفرع الثاني: طرق التكاليف التقليدية

أولا: طريقة التكاليف الكلية

1. نشأة طريقة التكاليف الكلية

تعد طريقة التكاليف الكلية من أقدم طرق حساب التكاليف حيث تم إيجاد أمثلة عن إستعمالها في القرن السادس عشر، وتعتمد هذه الطريقة على حساب التكلفة الكلية بإدخال كل أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة بإستثناء مصاريف التوزيع التي يتم تخصيصها للمنتجات المباعة، بمعنى تحميل وحدات الإنتاج النهائي بجميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.²

تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، لأعمال العقيد الفرنسي " Rimailino " في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم، وقد صودق عليها من طرف لجنة التطبيع (البرلمان الفرنسي)

¹ محمد أبو نصار، المحاسبة التحليلية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص07.

² عبد الناصر نور، عليان شريف، مرجع سبق ذكره، ص23.

بقرار 04 أبريل 1948، وبالمخطط المحاسبي العام لسنة 1947 ثم 1957، وضلت هذه الطريقة بمثابة النظام الأساسي في المخطط المحاسبي لسنة 1982.¹

2. مفهوم طريقة التكاليف الكلية:

تعرف طريقة التكاليف الكلية على أنها: " طريقة تقوم بتقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة، فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض، والثانية توزع في مراكز التحليل، لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات عمل بصفة متجانسة".²

كما أنها تطورت لتصبح تعتمد على مراكز التحليل أو ما يسما بالأقسام المتجانسة حيث يعرف الدليل المحاسبي الوطني القسم المتجانس بأنه: " نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعدة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف، والقسم المتجانس هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك".³

3. مبادئ طريقة التكاليف الكلية :

تتمثل مبادئ طريقة التكاليف الكلية فيما يلي:⁴

- تحميل الوحدات المنتجة بجميع التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أي تحمل بتكاليف الوظيفة الإنتاجية والتسويقية والإدارية والتمويلية.
- يتم تصنيف عناصر التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة.
- ضرورة تحديد مخزون أول المدة وآخر المدة من الإنتاج التام والإنتاج قيد التنفيذ على أساس التكلفة الكلية.
- تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف حيث يتم مقابلة التكاليف الكلية للوحدات المباعة بالإيرادات الكلية لها، ويكون الفرق إما ربحا عند زيادة الإيرادات عن التكاليف أو خسارة في حالة العكس.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 37.

² نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسير - حالة مؤسسة نفضال، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006، ص 112.

³ عبد الكريم بوعقوب، المحاسبة التحليلية، ط03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 93.

⁴ خالد هادي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 42، 43.

4. حساب سعر التكلفة بإستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل) :

أ- تحديد الأقسام

إن عدد الأقسام تختلف من مؤسسة إلى أخرى، لأن ذلك مرتبط بطبيعة نشاطها، وبحجمها وكذلك تنظيمها، لكن ومهما تعددت الأقسام فإنها لا تكاد تخرج عن صنفين إثنين كما بينه المخطط المحاسبي العام¹:

- الأقسام التشغيلية: هي المراكز التي تكون فيها وحدات العمل مادية (ساعات العمل المباشر، الوحدات المنتجة، ساعات عمل الآلات)، وهي تضم نوعين من المراكز هما:

- الأقسام الرئيسية: تسمى مركز الاستغلال وهي تلك المراكز التي تحتوي على الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من تموين وإنتاج وتوزيع، وحيث أن هناك ضرورة لحساب تكلفتها، لتحمل فيما بعد للمنتج بواسطة وحدات العمل.

- الأقسام 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.

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 .

- المراكز الهيكلية (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.²

ب. تخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات

¹ حسين طنب، محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 56.

² إبراهيم فريزي، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في تسيير تكاليف المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، 2006، ص30.

ج. 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 كما يلي:¹

- التوزيع الأولي: يتم من خلال إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة، من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها، وذلك عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية والمساعدة) كما يوضح الجدول التالي:

جدول رقم (01): التوزيع الأولي للأعباء غير مباشرة

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		المبالغ	البيان
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		
10%	35%	20%	25%	10%	X	المواد الأولية
5	5	-	15	5	X	الخدمات الخارجية الأخرى
					X	مخ إهلاك وخ ق
						مجموع التوزيع أ

المصدر: عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ط03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 93.

¹ أحمد طوايبي، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص 100، 101.

- التوزيع الثانوي:

هدف هذه المرحلة هو تحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات، وبالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، وعند القيام بالتوزيع تكون أمام وضعيتين: وضعية عدم وجود تبادل بين الأقسام فنطبق طريقة التوزيع التنازلي أو وجود تبادل بين الأقسام وفي هذه الوضعية نطبق طريقة التوزيع المتبادل:

- **التوزيع التنازلي:** يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيبا تنازليا ثم توزيع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية، وتستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية.

- **التوزيع المتبادل:** تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة وتستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، وتتطلب تسوية هذا التبادل بين الأقسام المساعدة، ويلجأ أحيانا إلى المعادلات والمصفوفات وبرامج المعلوماتية لإيجاد قيم التبادلات.

الجدول رقم (02): التوزيع الثانوي بالنسب

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		العناصر
التوزيع	الأنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة	
X	X	X	X	X	مج التوزيع الأولي
%10	%70	%05	%15	%100	الإدارة
%05	%80	%05	%100	%10	الصيانة

المصدر: عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ط03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 93.

ت. 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.¹

تكلفة وحدة العمل = الأعباء الإجمالية للمركز الرئيسي / عدد وحدات العمل

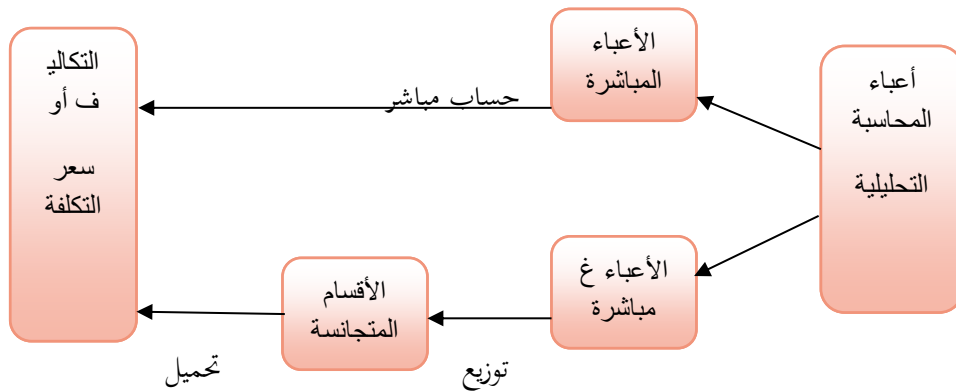
¹ هلال درحون، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص195.

ث. إستخراج 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.¹

تكلفة عدد الوحدات المستهلكة = عدد وحدات العمل * تكلفة وحدة العمل

الشكل رقم (03): مراحل حساب سعر التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص 37.

5. تقييم طريقة التكاليف الكلية

لطريقة التكاليف الكلية العديد من المزايا والعيوب نذكر منها:

أ. مزايا الطريقة الكلية

لطريقة التكاليف الكلية العديد من المزايا نذكر منها:²

- تقييم المخزونات في مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية.
- دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف مسار الإنتاج والبيع.
- القيام بتحليل التكاليف لكل مراكز المسؤولية.
- تحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير خيارات استراتيجية.

¹ هلال درحون، مرجع سبق ذكره ص 195.

² احمد حابي، مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010، ص 52.

ب. عيوب طريقة التكاليف الكلية

لطريقة التكاليف الكلية العديد من العيوب نذكر منها:¹

- عدم القدرة على تحليل العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط بإعتبار أن تكاليف الوحدة المنتجة تجمع بين التكاليف الإنتاجية وغير الإنتاجية وليس على أساس الثبات والتغير في التكاليف.
- تتعارض مع مبدأ إستقلال الفترات المحاسبية بإعتبار أنه يتم تقييم المخزون السلعي تحت التشغيل أو تام الصنع على أساس تكاليف الإنتاج الكلية.
- تسعير المنتجات في ظل أسلوب التكاليف الكلية يؤدي إلى سعر بيع الوحدة متغيرا من فترة لأخرى وذلك بسبب تحمل تكاليف الوحدة بنصيب من التكاليف الثابتة وهذه التكاليف تتذبذب في إتجاه عكسي للتغير في حجم الإنتاج مما يؤدي إلى تغيير سعر الوحدة باختلاف تغيير حجم الإنتاج.
- فشل الطريقة في مد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تمكنها من الرقابة على التكاليف أو المساعدة في إتخاذ القرارات السليمة.

الفرع الثالث: الطرق الجزئية لتحميل التكاليف

كانت طريقة التكاليف الكلية قائمة على مبدأ التحميل الكلي قد أحلت مكانة بارزة في أدبيات المحاسبة ومراقبة التسيير، إلا أنها أصبحت فيما بعد غير قادرة على ترشيد بعض القرارات نتيجة التعقد المتزايد للمحيط الإقتصادي وتغيره، مما أدى إلى ظهور طرق مختلفة تقوم على مبدأ التحميل الجزئي وتمثل في:

أولاً: طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

1. مفهوم طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

يعود الفضل في ظهورها إلى أبحاث "GANNT.H" في سنة 1945، وذلك بعد الإنتقادات التي وجهت إلى طريقة الأقسام المتجانسة وخاصة في عدم ثبات التكلفة الوحودية المنتجة.²

يعرف التحميل العقلاني على أنه " طريقة لحساب سعر التكلفة تقوم على تقسيم المصاريف إلى ثابتة ومتغيرة، ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة"³. بمعنى أنه عبارة عن عملية يتم من خلالها معالجة التكاليف الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، أي الأخذ بعين الإعتبار الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي.

¹ احمد طوايبي، مرجع سبق ذكره، ص 102.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 116.

³ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 25.

2. مبدأ طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

تقوم هذه الطريقة على مبدأ التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من التكاليف الثابتة وتحميله على المنتجات بواسطة معامل التحميل العقلاني، الذي يسمح بإزالة أثر تغيرات حجم الإنتاج في حساب التكاليف، وبهذا تكون التكلفة الكلية معدلة ويتم ذلك وفق الخطوات التالية:¹

- فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف.

- تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

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

- حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلاانيا:

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

- حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلاانيا

تجدر الإشارة إلى أن النشاط العادي (النظري) مرتبط بمستوى الإنتاج، أي بالطاقة الإنتاجية المتوسطة للمؤسسة والتي تأخذ بعين الاعتبار: طاقة الآلات والتجهيزات، عدد العمال، وقت العمل، أوقات التعطيل والصيانة، أما النشاط الفعلي (الحقيقي) فيقصد به المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعليا في الإنتاج في الفترات المختلفة، ومن خلالها يتم تحديد معامل التحميل كما سبق ذكره والذي يتخذ الحالات التالية:²

- معامل التحميل العقلاني < 1 أي النشاط الفعلي < النشاط العادي

هذا يعني أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية، فتتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف العادية، والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط ويضاف إلى النتيجة.

- معامل التحميل = 1 أي أن النشاط الفعلي = النشاط العادي

هذا يعني أن التكاليف الثابتة حملت كليا على سعر التكلفة، وعليه فإن الفرق يكون معدوما وتكون نتائج هذه الطريقة مساوية لها في طريقة التكاليف الكلية.

- معامل التحميل العقلاني > 1 أي النشاط الفعلي > النشاط الفعلي

هذا يعني أن المؤسسة لم تستغل طاقتها بشكل عادي، وعليه فإن الفرق يعتبر تكلفة نقص النشاط ويطرح من النتيجة.

¹ حسين مولاي، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، الوادي، الجزائر، 2017، ص 103.

² علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 65.

- فرق المخزونات: إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزونات أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني فإن الفرق موجب ويضاف إلى النتيجة، وإذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة .

3. حساب النتيجة بإستعمال طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

الجدول الموالي يبين طريقة حساب بإستعمال هذه الطريقة:

الجدول رقم (03): حساب النتيجة بإستعمال طريقة التحميل العقلاني

دائن	مدين	النشاطات أو المنتجات
		رقم الأعمال
		سعر التكلفة
		النتيجة التحليلية العقلانية
		+ ربح زيادة النشاط (الفعالية)
		- تكلفة البطالة
		= النتيجة التحليلية الإجمالية
		+ الأعباء الإضافية
		أعباء غير متغيرة
		= الأعباء الإضافية
		+ فوارق المخزون (القيمة الحقيقية أكبر من القسمة بالتحميل عقلاني)
		- فوارق المخزون (القيمة الحقيقية أقل من القسمة بالتحميل ع)
		= النتيجة التحليلية الصافية

المصدر: ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، ط1، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 1999، ص 119.

4. تقييم طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

لطريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة العديد من المزايا والعيوب نذكر منها:

أ. مزايا طريقة التحميل العقلاني

لطريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة العديد من المزايا نذكر منها:¹

- يسمح سعر التكاليف بهذه الطريقة بالإطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة، ومع مؤسسات أخرى.
- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكاليف عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية.
- تسمح بمشاركة كل مسؤول بإتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.

ب. عيوب طريقة التحميل العقلاني

لطريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة العديد من العيوب نذكر منها:²

- صعوبة تحديد حجم النشاط سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها.
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، وخاصة في حالة وجود أعباء نصف متغيرة حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزئين الثابت والمتغير.

ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة

1. مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة

ظهرت طريقة التكاليف المتغيرة لأول مرة في أمريكا سنة 1936 بكتابات " jonathan harris " تحت إسم " Direct Costin " الذي لا يعني التكاليف المباشرة بل المتغيرة ، وهذه التسمية المنحرفة سببها وجود شبه كبير بين التكاليف المتغيرة والمباشرة ، إذ أن أغلب المصاريف المباشرة من مواد أولية ويد عاملة تعتبر متغيرة إلا أن هذا لا يعني أن التكاليف المتغيرة تتقابل مع التكاليف المباشرة ، وإنتقلت فيما بعد في الخمسينات إلى أوروبا وبالضبط إنجلترا بإسم " Marginal Costing " أي التكلفة الهامشية ، وسبب هذه التسمية التي تتشابه مع طريقة التكاليف الحدية حساب النتائج على أساس الهوامش على التكاليف المتغير ثم إنتقلت إلى فرنسا.³

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص132.

² خالد هادي، مرجع سبق ذكره، ص57.

³ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص137.

تعرف طريقة التكاليف المتغيرة (النسبية) على انها "طريقة لدراسة العلاقات بين حجم المبيعات والربح، وتعتمد على تحديد عتبة المردودية أو خط الربح، وتطبق في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة".¹

2. مبدأ طريقة التكاليف المتغيرة

تعتمد طريقة التكاليف المتغيرة على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وحساب سعر التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط، والهدف من إستعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو لغرض إقتصادي تحليلي، أي تحليل النتيجة وليس حسابها.²

يتم تحميل المنتجات بالتكاليف المتغيرة فقط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وتستبعد التكاليف الثابتة، وهذا بغرض الفصل بين القرارات الطويلة الأجل التي تتعلق بإستراتيجية سير المؤسسة والقرارات التي تتعلق بفترة الإستغلال، نظرا لكون التكاليف الثابتة غير مرتبطة بالعملية الإنتاجية، وبالتالي صعوبة إيجاد وحدة لقياسها وتحميلها، وتحمل بذلك في نهاية الدورة عند حساب النتيجة الصافية.

3. حساب النتيجة بإستعمال طريقة التكاليف المتغيرة

هناك نوعان لحساب النتيجة بإستعمال هذه الطريقة هما:

أ. طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة:

تقوم هذه الطريقة على أساس حساب هامش على التكلفة المتغيرة من خلال الفرق بين رقم الأعمال وإجمالي التكلفة المتغيرة، وبطرح التكاليف الثابتة من هذا الهامش نحصل على النتيجة،³ فهذه الطريقة البسيطة تدخل التكاليف المتغيرة فقط في حسابها وتحمل التكاليف الثابتة والشكل الموالي يبين التكاليف المعتبرة في حسابها والمتمثلة في المساحة المضللة:

الشكل رقم (04): التكاليف المعتبرة لطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة

التكاليف المتغيرة	التكاليف الثابتة	
1	3	التكاليف المباشرة
2	4	التكاليف غير مباشرة

Source : Claude Alazard ،Sabine Séparai : **contrôle de gestion** ،Manuel et Application ، 2éme édition ،Dunod Paris ،2010، p160.

¹ عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره، ص 179.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 122.

³ المرجع السابق، ص 135.

ويمكن تلخيص خطوات هذه الطريقة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04): حساب النتيجة بإستعمال طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة

المنتج 1	منتج 2	منتج 3	المجموع	النشاطات أو المنتجات
-	-	-	-	1 رقم الأعمال خارج الرسم
-	-	-	-	2 التكلفة المتغيرة للمنتجات المباعة (التكلفة المتغيرة للتوزيع + التكلفة المتغيرة للإنتاج)
-	-	-	-	3 هامش على التكلفة المتغيرة الإجمالية (2-1)
X1				4 التكاليف الثابتة غير موزعة
X2				5 نتيجة الإستغلال

المصدر: عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص181.

يجب الإشارة إلى أن هذا الهامش يجب أن يغطي التكاليف الثابتة للمؤسسة للحصول على نتيجة موجبة.

ب. طريقة التكاليف المتغيرة المطورة:

تعرف أيضا بطريقة التكاليف الخاصة " Methode du couts specitiques " وتعتبر تطورا للطريقة السابقة، ومن خلالها

يتم تحميل المنتجات ب: ¹

- مجموع التكاليف المتغيرة المباشرة.
- مجموع التكاليف المتغيرة غير المباشرة.
- مجموع التكاليف الثابتة.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، 151-150.

والشكل الموالي يبين التكاليف المعتبرة في حسابها والمتمثلة في المساحة المضللة:

الشكل رقم (05): التكاليف المعتبرة لطريقة التكاليف المتغيرة المطورة

التكاليف المتغيرة التكاليف الثابتة		
3	1	التكاليف المباشرة
4	2	التكاليف غير المباشرة

Source : Claude Alazard ،Sabine Séparai : **contrôle de gestion** ،Manuel et Application ،2éme édition ،Dunod Paris ،2010، p162.

ويمكن تلخيص خطوات هذه الطريقة في الجدول الموالي:

جدول رقم (05): حساب النتيجة باستعمال طريقة التكاليف المتغيرة المطورة

المجموع	منتوج 3	منتوج 2	منتوج 1	النشاطات أو المنتجات
	-	-	-	1 رقم الأعمال خارج الرسم
	-	-	-	2 التكلفة المتغيرة للمنتجات المباعة (التكلفة المتغيرة للتوزيع + التكلفة المتغيرة للإنتاج)
	-	-	-	3 هامش على التكلفة المتغيرة الإجمالية (2-1)
	-	-	-	4 التكاليف الثابتة الخاصة
	-	-	-	5 الهامش على التكاليف الخاصة (3-4)
X1				6 التكاليف الثابتة المشتركة
X2				7 نتيجة الإستغلال (5-6)

المصدر: بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص182.

3. إستعمالات طريقة التكلفة المتغيرة :

تعتبر طريقة التكلفة المتغيرة كما سبق الذكر طريقة لتحليل النتيجة وليس حسابها، فهي تهدف إلى دراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح، وتعتمد في تحليلها على المؤشرات هي:

أ. عتبة المردودية

أ. 1 مفهوم عتبة المردودية:

تعرف عتبة المردودية على أنها " تلك النقطة أو ذلك المستوى من الإنتاج الذي تتعادل عنده إيرادات الكلية مع التكاليف الكلية أي ذلك المستوى من الإنتاج الذي يكون دخل التشغيل مساو للصفر".¹

كما تعرف على أنها " النقطة التي تتعادل عندها التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية أي ليس هناك صافي ربح أو خسارة".²

أ. 2 حساب عتبة المردودية:

نميز نوعين هما عتبة المردودية بالكميات وعتبة المردودية بالقيمة:³

- عتبة المردودية بالقيمة:

هي رقم الأعمال الحرج الذي يتساوى مع التكاليف الكلية ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{عتبة المردودية بالقيمة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{معدل هامش التكلفة}}$$

مع العلم أن: معدل هامش التكلفة م هو: حاصل قسمة هامش التكلفة / م على رقم الأعمال.

- عتبة المردودية بالكميات:

هي الكميات المباعة من المنتجات تغطي مجموع التكاليف وتحقق نتيجة معدومة، أي أن أي وحدة إضافية ستبيعها المؤسسة ستكون مساهمتها الهامشية هي الربح الحدودي، وتحسب كما يلي:

$$\text{عتبة المردودية بالكمية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{هامش التكلفة}}$$

أو:

$$\text{عتبة المردودية بالكمية} = \frac{\text{عتبة المردودية بالقيمة}}{\text{سعر البيع خارج الرسم}}$$

تعتبر عتبة المردودية مؤشرا هاما تتخذ على أساسه قرارات مستقبلية فيما يخص المؤسسة، فهي تسمح لها بمعرفة التكاليف المتغيرة والثابتة التي لا تحقق لها لا ربحا ولا خسارة، وبالتالي تسمح لها بمراقبة الإنتاجية والتحكم فيها على مجال واسع.

¹ منير شاكر وآخرون، التحليل المالي مدخل لصناعة القرارات، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2002، ص20.

² كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف أغراض التخطيط والرقابة، الشنهاجي للطباعة والنشر، الأردن، 2003، ص65.

³ DORIATH Brigitte et Autres : **comptabilité et gestion des Organisation** ، 7ème Edition Dunod. Paris 2010 p 289.

ب. هامش الأمان ومؤشر الأمان:

يعرف هامش الأمان على أنه الفرق بين رقم الأعمال وعتبة المردودية، ويمثل أقل رقم أعمال يمكن أن تتحمله المؤسسة دون أن تقع الخسارة، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{هامش الأمان} = \text{رقم الأعمال} - \text{عتبة المردودية}$$

يقيس مؤشر الأمان درجة خطر الإستغلال التي تواجهه المؤسسة، وكلما كان مؤشر الأمان مرتفع كلما خطر الإستغلال،¹ ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{مؤشر الأمان} = (\text{رقم الأعمال} - \text{عتبة المردودية}) / \text{رقم الأعمال}$$

ج. معامل مقوم الإستغلال:

يقيس مقوم الإستغلال مرونة نتيجة الإستغلال مقارنة بمستوى نشاط ما، فالعلاقة بين تغير النتيجة والتغير في رقم الأعمال يعطي معامل مقوم الإستغلال،² ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معامل مقوم الإستغلال} = (\Delta \text{نتيجة الإستغلال} / \text{نتيجة الإستغلال}) / (\Delta \text{رقم الأعمال} / \text{رقم الأعمال})$$

حيث أن: Δ نتيجة الإستغلال = Δ رقم الأعمال × معدل هـ / ت م

5. تقييم طريقة التكاليف المتغيرة

لطريقة التكاليف المتغيرة العديد من المزايا والعيوب نذكر منها:

أ. مزايا طريقة التكاليف المتغيرة

لطريقة التكاليف المتغيرة العديد من المزايا نذكر منها:³

- تحديد المنتجات ذات المردودية وغير ذات المردودية وإتخاذ القرار بإنتاجها أو التوقف في إنتاجها أو إستبدالها بمنتج آخر.
- تستطيع الإدارة بواسطة هذا النموذج معرفة هامش الأمان الذي لا يمكن الوصول إليه دون أن تدخل المؤسسة في منطقة الخسائر.

ب. عيوب طريقة التكاليف المتغيرة

¹ محمد فركوس، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 77.

² فهيمة بديسي، مرجع سبق ذكره ص 161.

³ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص ص 150، 151.

لطريقة التكاليف المتغيرة العديد من العيوب نذكر منها: ¹

- صعوبة التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة نظرا لتشابكها.
- صعوبة تسعير المنتجات في الأجل الطويل نظرا لإتخاذ التكاليف المتغيرة قاعدة لتحديد هذه الأسعار.

ثالثا: طريقة التكاليف المباشرة

1. مفهوم طريقة التكاليف المباشرة

يعرفها المخطط المحاسبي الفرنسي العام (PCG) على أنها " طريقة تدمج فيها التكاليف التي تخصص بدون غموض على المنتجات، سواء كانت هذه التكاليف متغيرة أو ثابتة"، أي تتحمل الوحدات المنتجة بالتكاليف المباشرة فقط بإعتبارها هي المنفقة على الوحدات المنتجة وتستبعد التكاليف غير مباشرة، وتحمل بمصاريف البيع والتوزيع المباشرة،² والشكل الموالي يبين التكاليف المعتبرة في حسابها والممثل في المساحة المضللة

شكل رقم (06): التكاليف المعتبرة لطريقة التكاليف المباشرة

التكاليف المتغيرة التكاليف الثابتة		
3	1	التكاليف المباشرة
4	2	التكاليف غير مباشرة

Source : Claude Alazard ،Sabine Séparai : **contrôle de gestion** ،Manuel et Application ،2éme édition ،Dunod Paris ،2010، p161.

2. مبدأ طريقة التكاليف المباشرة

تقوم هذه الطريقة على مبدأ التمييز بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، حيث تحمل التكاليف المباشرة مباشرة على المنتجات في حين تحمل التكاليف غير مباشرة على حساب النتيجة، وتهدف هذه الطريقة إلى حساب وتحليل الهامش على التكلفة المباشرة للمنتجات وقياس الأداء، أي تحديد مساهمة كل منتج في تغطية التكاليف المشتركة المتمثلة في التكاليف غير المباشرة.

¹ خالد هادي، مرجع سبق ذكره، ص 62.

² عبد الناصر نور، مرجع سبق ذكره، ص 242.

3. حساب النتيجة بإستعمال طريقة التكاليف المباشرة

يتم حساب النتيجة بطريقة التكاليف المباشرة وفقا لما يلي¹:

- حساب الهامش على التكلفة المباشرة: هو الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المباشرة .
- حساب النتيجة التحليلية: هي الفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة والأعباء غير المباشرة المشتركة، وهذه الحسابات

يمكن إظهارها في الجدول التالي :

الجدول رقم (06): حساب النتيجة بإستعمال طريقة التكلفة المباشرة

النشاطات أو المنتجات	منتج 1	منتج 2	منتج 3	المجموع
1 رقم الأعمال خارج الرسم	-	-	-	
2 التكاليف المباشرة	-	-	-	
3 الهامش على التكلفة المباشرة (2-1)	-	-	-	
4 التكاليف غير المباشرة				X1
5 النتيجة (4-3)				X2

المصدر: درحمن هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005، ص 225.

4. تقييم طريقة التكاليف المباشرة

لطريقة التكاليف المتغيرة العديد من المزايا والعيوب نذكر منها:

أ.مزايا طريقة التكاليف المباشرة

لطريقة التكاليف المباشرة العديد من المزايا نذكر منها:²

- تسهل هذه الطريقة عملية الحساب، بما أن جدول توزيع الأعباء لا يستعمل إلا جزئيا.
- تسمح بمراقبة تسيير مسؤولي المراكز على أساس مبالغ الموازنة المخصصة لهم، فهي تعطي معلومات مهمة على المبالغ التي يجب أن يسيرها كل مسؤول وعلى قيمة الهيكل الإنتاجي الذي يتمتع به.

¹ ياسين سالمي، مرجع سبق ذكره، ص 74.

² أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

ب. عيوب طريقة التكاليف المباشرة

لطريقة التكاليف المباشرة العديد من العيوب نذكر منها:¹

- الصعوبة الأولى التي تعترض استعمال هذه الطريقة هي التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة، الأعباء الثابتة والمتغيرة.
- إذا كانت الأعباء المباشرة لا تمثل الجزء الأهم من مجمل أعباء المؤسسة، فإن إستعمال هذه الطريقة لا يعود بأية فائدة.

الفرع الرابع: طريقة التكاليف المعيارية

تتم طريقة التكاليف الكلية وطرق التكاليف الجزئية بتحليل التكاليف وسعر التكلفة، إلا ان هذا التحليل يعد غير كاف لإتخاذ القرارات في جميع الحالات، لذلك يجب أن يكون التحليل عقلانيا ومستندا إلى تكاليف معيارية أو نموذجية يرجع إليها عند تحليل التكاليف الفعلية للمؤسسة، هدفها التحكم أكثر في تسيير التكاليف من خلال الرقابة عليها وذلك بتحديد الانحرافات في التكاليف ومعرفة أسبابها وتصحيحها.

أولاً: تعريف طريقة التكلفة المعيارية

ظهرت طريقة التكاليف المعيارية أول مرة في (و.م.أ) في العشرينيات من القرن الماضي، وركزت في البداية على تسيير اليد العاملة، ثم شملت الأعباء الأخرى تدريجياً كالمواد الأولية ومصاريف التصنيع، كما تعرف التكاليف المعيارية على أنها " التكاليف المقدرة مسبقاً، ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداءات داخل المؤسسة لفترة معينة".²

عرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن في نشرة المصطلحات الصادرة عام 1966 بأنها: " تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة، مثل مقارنتها بالفعلية وتحليل الانحرافات وفقاً لمسبباتها".³

تعرف التكاليف المعيارية على أنها " تكاليف محددة مقدماً لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة"، فهي إذن طريقة موجهة للمستقبل وليست تاريخية.⁴

¹ عبدو حامد، محمد يوسف بن تونسي، مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس النشاط، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة العربي تبيسي، تبسة، 2018، ص12.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص161.

³ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص139.

⁴ محمود أحمد إبراهيم وآخرون، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً، ط1، مؤسسة الرواق للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص131.

ثانيا: مبادئ طريقة التكلفة المعيارية

تتمثل مبادئ طريقة التكلفة المعيارية فيما يلي:¹

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنات المناسبة له.
- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية وحساب الإنحرافات وإبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.
- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بمياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطوير التقنيات ومعايير الجودة.

ثالثا: أنواع التكاليف المعيارية

ونجد هناك عدة أنواع كثيرة من التكاليف المعيارية منها:²

1. التكلفة النموذجية النظرية: تحدد على أساس أحسن إستعمال ممكن لعوامل الإنتاج المزوجة في المؤسسة، فهي تمثل الحالة المثالية للنشاط.
2. التكلفة النموذجية المحددة إنطلاقا من تكلفة تنافسية: تأخذ بعين الإعتبار ظروف السوق، ولكن التحديد دائما مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه، وخاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق.
3. التكلفة النموذجية التاريخية: تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيم الحالية.
4. التكلفة النموذجية العادية: تحدد بدالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة.
5. التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي: في فترة التضخم المرتفع فإن عملية إدخال أسعار عوامل الإنتاج في تكلفة نموذجية تصبح صعبة، لذا فيمكن أن يكون من الأحسن تحديدها كما يلي:

- الكمية النموذجية تحدد على أساس الظروف العادية للنشاط، أو على أساس أحسن إستعمال ممكن لعوامل الإنتاج (نموذجية عادية، نموذجية نظرية).
- السعر النموذجي يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة النموذجية أو لأي فترة أخرى .
- يعتبر هذا النوع من التكلفة حاليا أكثر إستعمالا نسبيا في المؤسسات الصناعية الكبرى نتيجة التغيرات السريعة والكبيرة للأسعار، وهو يمثل بدون شك أحسن مؤشر لتقييم الإمكانيات (أو القدرات) للمؤسسة .

¹ خالد هادي، مرجع سبق ذكره، ص68.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ص 163.

رابعاً: مراحل حساب التكاليف المعيارية

تمر عملية حساب التكاليف المعيارية بثلاث مراحل:¹

1. مرحلة التحديد: تتمثل في تحديد أو حساب التكاليف المعيارية والتي تعتبر تكاليف عادية مرتبطة بنشاط عادي.
2. مرحلة القياس: تتمثل في قياس وحساب الانحرافات بين التكاليف الحقيقية المسجلة خلال دورة الإستغلال التكاليف المعيارية.
3. مرحلة التحليل: تتمثل في تحليل الانحرافات، وتحديد الأسباب التي أدت إلى التباين بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية، من أجل إتخاذ القرارات المناسبة.

ويتم حسابها وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{السعر المعياري} \times \text{الكمية المعيارية}$$

تتكون التكاليف المعيارية أساساً من أعباء مباشرة وغير مباشرة، الأعباء المباشرة تتمثل في تكلفة المواد المستعملة في العملية الإنتاجية وتكلفة اليد العاملة المباشرة، أما الأعباء غير مباشرة تتمثل في الأعباء الأخرى والمعبر عنها بأعباء مراكز التحليل أو الأقسام المتجانسة وتحسب وفق العلاقة التالية:²

$$\text{الأعباء المباشرة} = \text{المواد الأولية} = \text{التكلفة التقديرية للوحدة} \times \text{الكمية التقديرية}$$

$$\text{ليد العاملة} = \text{المعدل التقديري لأجر الساعة} \times \text{ساعات العمل التقديرية}$$

$$\text{الأعباء غير مباشرة} = \text{تكلفة وحدة العمل التقديرية} \times \text{عدد وحدات العمل التقديرية}$$

خامساً: تقييم طريقة التكاليف المعيارية

لطريقة التكاليف المعيارية العديد من المزايا والعيوب نذكر منها:

1. مزايا طريقة التكاليف المعيارية

لطريقة التكاليف المعيارية العديد من المزايا نذكر منها:³

- إمكانية الحث على تقليص التكاليف، خاصة إذا نسقت الطريقة مع سياسة الموظفين ونظام حيوي يدفع جميع أعضاء المؤسسة إلى رفع المردودية.
- سرعة كبيرة في مسك الحسابات، بما أن التكاليف المعيارية محددة لفترة معينة، فيإمكان المؤسسة إجراء القيود المحاسبية بمجرد معرفة الكميات، دون إنتظار حساب التكاليف الحقيقية.

¹ فهيمة بديسي، مرجع سبق ذكره ص207.

² عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سبق ذكره، 2006 ص 228.

³ جمال الدين مصطفى الدهراوي، علي أحمد أبو الحسن، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، ط 1، الدار الجامعية، مصر، 1997، ص93.

2. عيوب طريقة التكاليف المعيارية

لطريقة التكاليف المتغيرة العديد من العيوب نذكر منها:¹

- تكلفة إستخدام هذا البرنامج مرتفعة جدا.
- يعتمد إعداد برنامج التكاليف المعيارية على التقديرات ومنه فقرة أو ضعف البرنامج المعد للموازنات التقديرية يعود إلى صحة هذه التقديرات الخاصة بمحيط المؤسسة.

المطلب الثاني: ماهية طريقة التكاليف على أساس النشاط ABC

ظهرت طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) نتيجة الإنتقادات الموجهة إلى طرق التكاليف التقليدية فيما يخص تحميل التكاليف غير مباشرة حيث تعمل على تحميل التكاليف غير مباشرة بدقة مقارنة مع الطرق التقليدية مما يؤدي إلى قياس أدق لتكلفة المنتج، وتمكن المؤسسة من تقويم ربحية منتجاتها وعلى ضوء ما تقدم سنتناول في هذا المطلب ماهية التكلفة على أساس النشاط وذلك بالتركيز على المفاهيم الأساسية لهذه الطريقة ومراحل تطبيقها وتقييمها.

أولاً: ماهية طريقة التكلفة على أساس النشاط ABC

حظيت طريقة التكلفة على أساس النشاط بإهتمام الكثير من الباحثين في مجال المحاسبة، ويرجع هذا للإهتمام المتزايد بها إلى الفلسفة التي تقوم عليها وما يترتب عنها من تحديد دقيق للتكلفة.

1: لمحة تاريخية عن طريقة التكلفة على أساس النشاط

ترجع أصول التكلفة على أساس النشاط إلى مؤسسة "General Electric" الأمريكية، حيث كونت سنة 1963 فريقاً من قسم المراقبين الدراسة وإقتراح طريقة للتحكم الجيد في النمو المتتابع للتكاليف غير المباشرة ولتحقيق ذلك إقتراح الفريق تكتيك جديد هو الأنشطة المسببة للتكاليف²، بمعنى أنه للتحكم الجيد في هذه التكاليف يجب معرفة الأنشطة التي سببتها، إلا أن إستخدام هذه التقنية بقي محصوراً على تتبع التكاليف.

في أواخر الثمانينات حظيت طريقة "ABC" بإهتمام وانتباه الباحثين والأكاديميين والمستشارين والمدراء كونها تؤدي إلى التغلب على المشاكل الناتجة عن إستخدام طرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف سابقة الذكر، ويعود الفضل الكبير لكل من "Kaplan & Cooper" في تطبيق هذه التقنية عملياً، حيث ستمعمل الباحثان الأنشطة كأساس لتخصيص التكاليف غير المباشرة في مؤسسة "Union Pacific John Deere".

¹ مفيدة لبداعي، مريم بوركوة، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة ABC في مؤسسة اقتصادية، مذكرة مقدمة نيل شهادة الماستر، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2016 ص58.

² إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 162.

بدأ الظهور الفعلي لها في الكتب العلمية المحاسبية عام 1987 من قبل "Kaplan & Cooper"، حيث نشرنا عدة مقالات في العديد من المجلات بشكل ملفت للنظر وذلك بإعطاء بعض العناوين الحماسية والمقنعة مثل نظام تكلفة واحد لا يكفي"، "قياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح لإثارة الفضول لدى المهتمين بقراءة هذه الأفكار والإهتمام بها.¹

مرت طريقة التكلفة على أساس النشاط لتصبح على شكلها الحالي بثلاث مراحل هي:²

المرحلة الأولى: إدارة النشاط Activity Management

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي وهدفت إلى تحقيق ما يلي:

- إكتشاف وإستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل إستخدام تقنية الإنتاج الفوري.
- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة وسرعة الإستجابة لطلبات العملاء.

المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة Activity Cost Accounting

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

- تحديد مسببات التكلفة وإرتباطها بالأنشطة.
- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

المرحلة الثالثة: التكلفة على أساس النشاط Activity Based Costing

يتم في هذه المرحلة تحليل وتقدير التكاليف بدقة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسة، أي أن تقنية "ABC» لم تقتصر على الحساب الدقيق لسعر التكلفة فحسب، بل تعدت إلى تزويد المستوي بمعلومات مختلفة تتعلق بالتكاليف والعمليات.

2. مفهوم طريقة التكلفة على أساس النشاط ABC

يعرف "Askarany" التكلفة على أساس النشاط على أنها طريقة الحساب التكاليف تركز على الأنشطة كمواضيع الكلفة رئيسية، إذ تستعمل تكاليف هذه الأنشطة لتخصيصها على مواضيع تكلفة أخرى مثل المنتجات أو الخدمات أو العملاء.³

¹ Cristiana BOGDĂNOIUk , **ACTIVITY BASED COST FROM THE PERSPECTIVE OF COMPETITIVE ADVANTAGE**, Spiru Haret University, Romania ,2009,p06.

² ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، ط 02، غزة 2007، ص160.

³ Davood ASKARANI: **An Investigation into The Diffusion of Cost and Management**, Accounting Innovations in Australia, p9.

كما عرفها " Davidson «على أنها نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على مراكز التكاليف والتي تتمثل في مراكز الأنشطة، وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها»¹.

كما عرف على أنه " ذلك النظام الذي يقوم على تخصيص الموارد على الأنشطة بإستخدام مسببات التكاليف مما يساعد في تحقيق الدقة والرقابة على عناصر التكاليف " ².

كما عرف بأنه " نظام يقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكاليف إذا يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بتكاليف الموارد على الأنشطة التي إستفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات " ³.

مما سبق يمكن تعريف "ABC" على أنها طريقة حديثة لحساب التكاليف بشكل دقيق، تركز على الأنشطة التي تعد حلقة الوصل بين الموارد وموضوع التكلفة، ويتم تحميل التكاليف غير المباشرة وفقها على مرحلتين، مرحلة أولى تخصص فيها الموارد على الأنشطة، ومرحلة ثانية يتم فيها التحميل على مواضيع التكلفة كما تعد أداة مساعدة للتفسير إضافة لكونها طريقة لحساب التكاليف تقوم على مبدئين أساسيين:⁴

- الأنشطة تستهلك موارد المؤسسة.
- مواضيع التكلفة تستهلك الأنشطة.

¹ سماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 163.

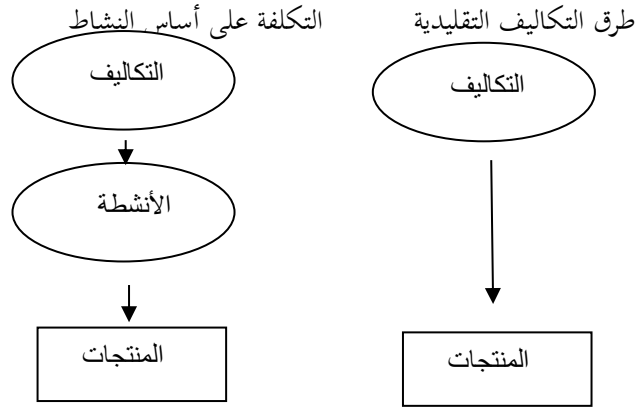
² Ali Khozein and Morteza Dankoob , **Activity Based Costing System and its Succeed Implementing in Organizations**, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran ,p29.

³ Taehoon Kim and Yong-Woo Kim , **ACTIVITY-BASED COSTING FOR PROCESS IMPROVEMENTS Group for Lean Construction**, Boston, MA, USA ,2016, p54.

⁴ نسيم عبد الواحد، أثر التسيير الإستراتيجي للتكاليف على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2020، ص 108.

يختلف مبدأ هذه التقنية عن مبادئ طرق التكاليف التقليدية إذ أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك الأنشطة، وهذه الأخيرة تستهلك الموارد، فالأنشطة هي التي تسبب التكاليف وليس المنتجات، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (07): مبدأ طريقة التكلفة على أساس النشاط



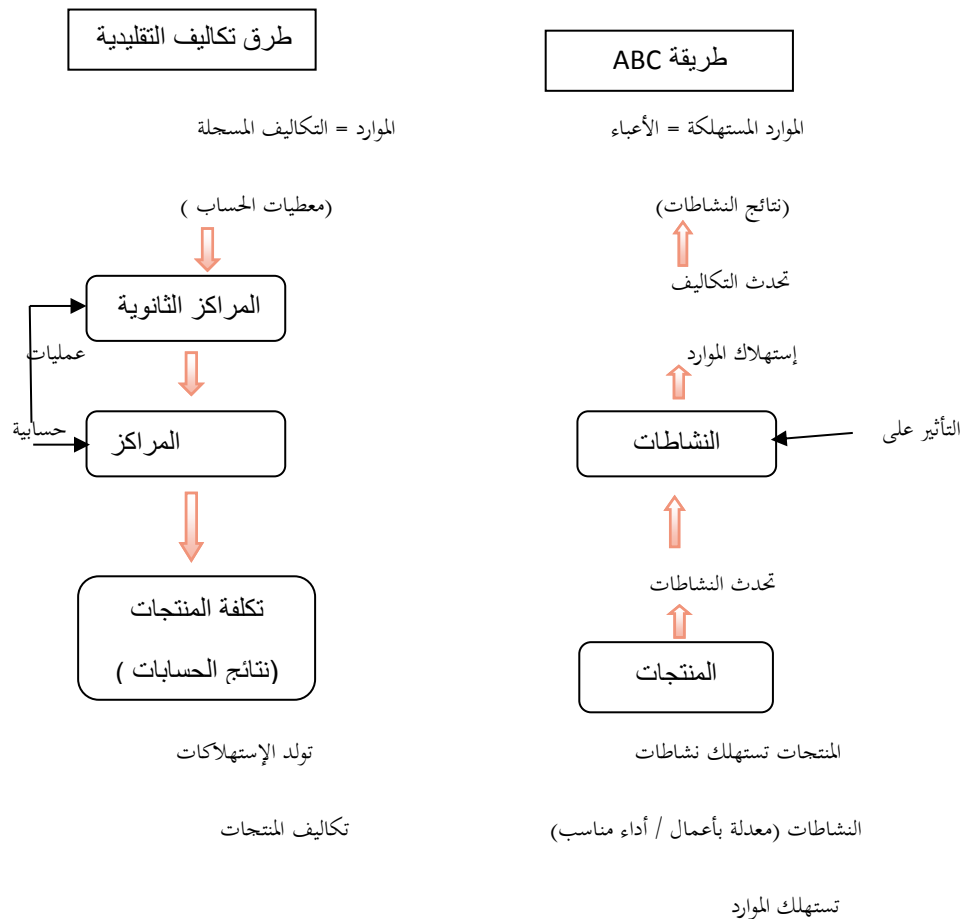
المصدر: نسيم عبد الواحد، أثر التسيير الإستراتيجي للتكاليف على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2020، ص 108.

يعتبر هذا المبدأ نقطة الإختلاف الجوهرية بين طريقة التكلفة على أساس النشاط وطرق التكاليف التقليدية، فالأنشطة هي محور وأساس طريقة "ABC".

تركز طريقة «ABC» على فهم العلاقة السبب / النتيجة بين الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة والتكاليف الناتجة عنها، مما يمكن من التخصيص المباشر للتكاليف غير المباشرة على مواضيع التكلفة (منتجات، خدمات) التحميل العشوائي لها. حيث يتم الربط بين الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وموضوع التكلفة، والشكل الموالي يوضح مبدأ هذه الطريقة من خلال تبيان العلاقة السببية بين الموارد والمنتجات في كل من طريقة التكلفة على أساس النشاط وطرق التكاليف التقليدية.¹

¹ نسيم عبد الواحد ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 108-109 .

الشكل رقم (08): العلاقة السببية بين الموارد والمنتجات



المصدر: نسيم عبد الواحد، أثر التسيير الإستراتيجي للتكاليف على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2020، ص 109.

نلاحظ من الشكل أعلاه الإختلاف بين تسيير التكاليف بواسطة طريقة التكلفة على أساس النشاط والتسيير التقليدي للتكاليف (ممثلا بطريقة الأقسام المتجانسة)، إذ تركز طريقة " ABC " على الأنشطة في حساب التكاليف على خلاف التسيير التقليدي للتكاليف الذي يركز على الوظائف ومراكز المسؤولية، فهي تستبدل مفاهيم التكاليف الكلية والتكاليف المباشرة بالتكلفة المحدد مسارها والتي يقول عنها " Lorino «أنها " تتمثل في التكاليف التي نعلم كيف نوزعها على المنتجات، أو كيف نحملها عليها على أساس وحدات عمل عادلة".¹

¹ نسيم عبد الواحد، مرجع سبق ذكره ، ص 109.

ثالثا: أهداف طريقة التكلفة على أساس النشاط

لطريقة التكلفة على أساس النشاط العديد من الأهداف نذكر منها:¹

- التوزيع العادل لتكاليف على المنتجات.
- تحديد الأنشطة ذات أعلى تكاليف.
- عدم تحميل المنتج تكاليف لم تساهم في إنتاجه.
- توزيع التكاليف على الأنشطة وفق معايير أكثر دقة ومرونة.
- تخفيض التكاليف بالإستغناء عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

رابعا: خطوات تطبيق محاسبة تكاليف الأنشطة ABC

1. تحديد وتحليل الأنشطة

يعتبر تحديد الأنشطة المرحلة الأولى والأساسية في طريقة "ABC" على اعتبار أن الأنشطة هي محور هذه الطريقة ، حيث يتم تحديد كل الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج أو أداء الخدمة، ليتم بعدها إعداد خريطة تدفق الأنشطة، يبين فيها بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدءا من إستلام المواد الخام إلى غاية فحص المنتج النهائي، ثم تحلل الأنشطة وتصنف إلى أنشطة مضيضة للقيمة وأنشطة غير مضيضة للقيمة بطبيعتها، وذلك من خلال معرفة ما إذا كان إستبعاد نشاط معين أو تعديله يؤثر على رضا العميل على المنتج أو الخدمة أم لا، وتحتاج هذه الخطوة إلى فهم جيد للأنشطة اللازمة للمنتج .²

بعد تحديد الأنشطة سنحصل على عدد كبير منها، وإذا حاولنا إستخدام كل هذه الأنشطة لتحميل التكاليف على مواضيع التكلفة سنكون أمام نظام مكلف وبالغ التعقيد، لذا يجب تجميع الأنشطة إما في مسارات، أو حسب العوامل السببية، أو حسب المستويات الهرمية للأنشطة، أو حسب سلسلة القيمة لإختصار عدد الأنشطة والوصول إلى أوعية تكلفة متجانسة " Homogeneous Cost Pools" مما يقلل عدد مسببات التكلفة أو معدلات التحميل وبالتالي تسهيل عملية التطبيق.³

¹ Gupta and Galloway. **Activity-based costing/management and its implications for operations management**, University of Louisville, Louisville. 2003. P137.

² عبد الواحد نسيمية، مرجع سبق ذكره، ص118.

³ أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط لإستخدامات الإدارية، مكتبة التكامل للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1998، ص 57.

2. تحديد مسببات التكلفة

يتم توزيع التكاليف غير مباشرة على مواضع التكلفة باستخدام مسببات التكاليف (النشاط)، وتختلف مسببات التكلفة من مشروع لآخر، ويجب مراعاة العوامل التالية عند إختيارها: ¹

- القابلية للقياس.
 - لا بد أن يوجد رابط بين التكاليف غير المباشرة ومواضع التكلفة.
 - لا بد أن تعبر عن وحدة قياس عقلانية بحيث يكون هناك رابط بين أحداث التكلفة والنشاط.
 - الموازنة بين المنفعة والتكلفة في اختيار المسببات ومحاوله تقليل عددها وشموليتها لأكبر قدر من الأنشطة.
- كما أكد " Cooper & Kaplan » عند إختيار مسببات التكلفة المناسبة أن يتم ملاحظة ما يلي:
- سهولة وإنخفاض تكلفة الحصول على البيانات المتعلقة بمسبب التكلفة.
 - قدرته العالية على قياس الإرتباط الحقيقي بين حدوث النشاط وتحقق التكلفة.
 - التأثير السلوكي لمسبب التكلفة برده فعل المديرين، فيتم إختيار مسبب التكلفة الذي سيحدث تأثيرا سلوكيا مرغوبا فيه لا سيما أن مسببات التكلفة أصبحت أحد أدوات تقييم الأداء الحديثه.

3. تحديد تكاليف الأنشطة

بعد الإنتهاء من تحديد الأنشطة وفعاليتها يتم تحديد تكلفة كل نشاط، وتمثل في مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتم تتبع التكاليف الخاصة بإستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين إستخدام الموارد ومخرجات كل نشاط وذلك بإستخدام مسبب التكلفة. ²

ثم يتم تحديد التكاليف الخاصة بكل مجموعة متجانسة (وعاء التكلفة عن طريق جمع إجمالي تكاليف الأنشطة الفردية الداخلة في نطاق المجموعة)، ويمكن حساب تكلفة الوحدة لكل وعاء بإستخدام مسبب تكلفة واحد يطلق عليه في هذه الحالة معدل تكلفة الوعاء Pool Rate والذي بحسابه تكتمل هذه الخطوة. ³ وذلك حسب المعادلة التالية: ⁴

$$\text{التكلفة الوحديّة لمسبب النشاط} = \text{تكلفة الموارد المستهلكة} / \text{عدد مسببات النشاط}$$

¹ نسيمه عبد الواحد، مرجع سبق ذكره، ص ص120، 121.

² هاشم أحمد عطية، محمد محمود، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعة للطبع والنشر، مصر، 2000، ص ص322، 323.

³ أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، مكتبة التكامل للنشر والتوزيع، مصر، 1998، ص ص57.

⁴ GRANDGUILLOT Béatrice, GRANDGUILLOT Francia : **Comptabilité de Gestion, 10 Edition**, Gualino, Paris, 2010.p110.

4. تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

ترتكز طريقة "ABC" كما سبق الذكر على مبدأ الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكلفة المرتبطة بها، والمنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الإستهلاك، أي تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقاً لمقدار إستفادتها منها، وتتم هذه العملية عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط بإستخدام مسبب التكلفة المناسب.¹

تتكون تكلفة المنتج الكلية من العناصر التالية:²

- تكاليف المواد المباشرة.
- تكاليف العمل المباشر.

تكاليف الأنشطة التي إستهلكتها، ويتم إستخراجها بالعلاقة التالية:

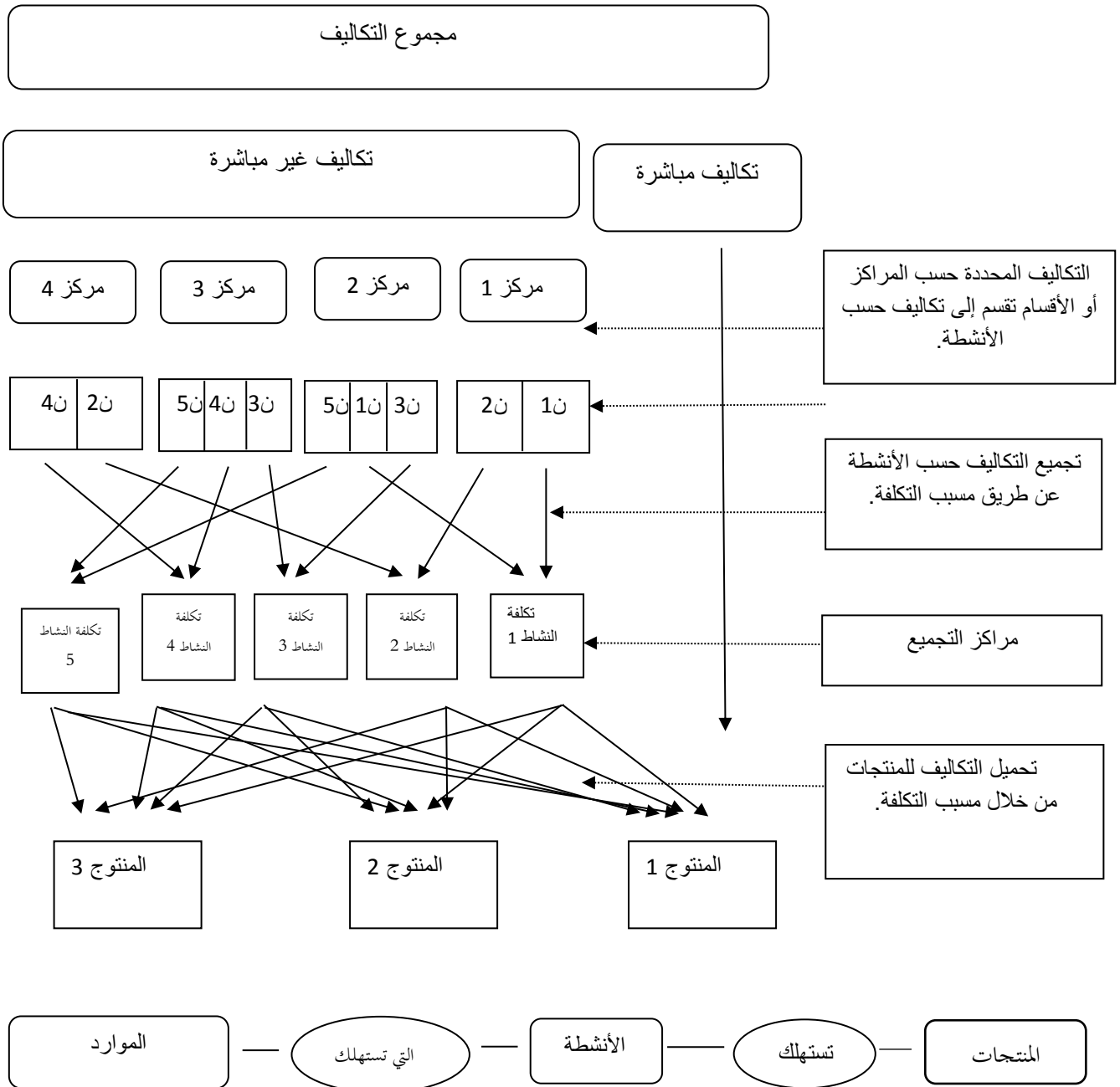
نصيب المنتج من تكاليف كل نشاط = الموارد المستهلكة من طرف المنتج × التكلفة الوحودية لمسبب النشاط

¹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود، مرجع سبق ذكره، ص 327.

² إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 176.

يمكن توضيح مراحل تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط بالشكل التالي:

الشكل رقم (09): مراحل تطبيق طريقة ABC



Source : Alain BURLAUD et Claude SIMON : **Comptabilité de gestion**, 3ème édition, Librairie Vuibert, Paris, p160.

خامسا: تقييم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة العديد من المزايا والعيوب نذكر منها:

1: مزايا تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط

لطريقة التكلفة على أساس النشاط العديد من المزايا نذكر منها:¹

- خفض التكاليف وذلك من خلال أول مراحل تطبيق النظام وهي تحديد أنشطة الوحدة وتصنيفها وفق منهج تحليل القيمة، وهنا بمجرد ظهور أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج فيتم إلغاؤها أو تخفيضها قدر المستطاع.
- خفض أزمة تلك الأنشطة وذلك من خلال ملاحظة الأزمنة اللازمة لتأدية الأنشطة.
- لا يتم فقط تحميل التكاليف، بل هناك ما يسببها وحينها تتخذ قرار لخفض ما يسبب الأنشطة اليت تستهلك الموارد فإن هذا الخفض يكون مستمر.

2: عيوب طريقة التكلفة على أساس النشاط

لطريقة التكاليف على أساس النشاط العديد من العيوب نذكر منها:²

- يركز على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل، بينما تحتاج الشركات أيضا إلى إتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.
- لا يساهم في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا الزبون، حيث أن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيسي والمشارك لجميع الشركات الهادفة إلى الربح.
- يفترض أن العلاقة بين الموارد الإقتصادية والأنشطة وبين الأنشطة والمنتجات علاقة خطية طردية.
- تكاليف تطبيقه مرتفعة جدا وكذلك صعوبة إختيار وتحديد مسببات التكاليف، وإعتماده كغيره على بيانات تاريخية تعد داخليا.

¹ Louis Duruflé, Didier Gourdain, **comptabilité analytique**, 4em Édition, paris 2003, p337.

² إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 165.

المطلب الثالث: المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكلفة على أساس النشاط

يمثل الجدول التالي المقارنة بين طريقة ABC وطرق التكاليف التقليدية:

جدول رقم (07): المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC)

طريقة ABC	طرق التكاليف التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	قدم معلومات كلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر الإنتاج ويصعب تحليلها
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف الكلفة الأساس.	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف الكلفة (cost objective).
يستخدم مؤشر كلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة كلفة النشاط المحدد على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل الموجه لكلف ذلك النشاط.	يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع الكلف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.
تتعدد استخدام مجتمعات الكلف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط.	إستخدام مجمع واحد للكلف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات المنشأة.
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع الكلف غير المباشرة وفي تحميل هذه الكلف هي نفسها العامل الموجه (ذات احتمال عالي).	قد تكون أسس التوزيع والتحميل هي نفسها العامل الموجه (إحتمال ضعيف).
ي الغالب لا يستند العامل الموجه إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل: الوقت، عدد الأجزاء كمية الإنتاج.	تتضمن أسس التوزيع والتحميل متغيرات مالية تمثل: كلفة العمل المباشر أو كلفة المواد المباشرة.
تحدد كلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه.	تحدد كلفة المنتج بقسمة مجموع الكلف على كمية الإنتاج.
يتم التشغيل بالحاسبات المتقدمة جدا.	مكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحاسبات

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، جامعة عمان الأهلية، ط2، 2008، ص166.

المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

سنتناول في هذا المبحث عرض أهم الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، بالإضافة إلى مقارنتها بدراستنا الحالية .

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

من خلال الإطلاع على عدة دراسات باللغة العربية سيتم عرض البعض منها فيما يلي:

أولاً: دراسة (حامد عبدو، محمود سيف الله بن تونسي، 2018) بعنوان: " مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس النشاط، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة جامعة العربي تيسي، تبسة، الجزائر. "

هدفت هذه الدراسة للبحث عن مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، وإلى إبراز إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنتها بالنظام المطبق داخل المؤسسة، اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، ودراسة حالة في الجانب التطبيقي، عن طريق المقابلات بالإضافة إلى جمع البيانات من المؤسسة للمساهمة في التحليل السليم للأنشطة.

توصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف التقليدي يشوه التكاليف غير المباشرة، وأن عملية تتبع التكاليف تؤدي إلى إتخاذ قرارات غير صحيحة، بينما نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعطي معلومات أدق عن غيره، لذلك إتضح أنه بالإمكان تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة.

ثانياً: دراسة (فيحاء عبد الله يعقوب وامتثال رشيد بجاي، 2017) بعنوان: " تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءات قرارات التسعير في المؤسسة العامة لإدارة النقل الخاص، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 41، جامعة بغداد، العراق. "

تناولت الدراسة موضوع تصميم نظام محاسبة التكاليف لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير من خلال الاعتماد على أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC إذ تم تحديد الأنشطة الأساسية والوصول إلى موجهات الكلفة لقياس وتحديد كلفة كل خدمة لغرض تزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة واتخاذ قرارات التسعير بصورة أكثر كفاءة وفاعلية في قطاع الخدمات لاحتساب كلفة الخدمة لغرض توفير معلومات مناسبة للإدارة لأغراض زيادة فاعلية قرارات التسعير لتلك الخدمات.

توصلت الدراسة إلى أن إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC يساعد على تحديد وقياس كلفة خدمات النقل بصورة صحيحة ومن ثم إمكانية الإدارة إتخاذ قرار مناسب ورشيد لتسعير الخدمات بصورة أكثر عدالة وموضوعية.

ثالثا: دراسة (أمينة ساحلي، رميساء زيغة، 2020) بعنوان: " مقارنة بي طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الجزائرية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، قسم العلوم المالية والمحاسبة ، جامعة محمد الصديق بن يحيى ، جيجل ، الجزائر ." .

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ومقارنته بنظام التكاليف التقليدي داخل المؤسسة وفي إطار محاولة للإجابة على إشكالية البحث تم إستخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري ودراسة حالة في الجانب التطبيقي باستخدام أسلوب المحاكاة .

توصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق نظام تكاليف الأنشطة وتحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات سواء في ظل النظام التقليدي أو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة إتصالات الجزائر.

رابعا: دراسة (محمد الخطيب نمر، هواري سويسي ،2013) بعنوان: " محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 4 جامعة قصادي مرباح، ورقلة، الجزائر ." .

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر، بالإعتماد على أحد الإقامات التابعة له كعينة وهذا نظرا إلى للأهمية المتزايدة التي أخذت تحتلها هذه الأخيرة في الوسط الجامعي والمجتمع بنظرة أشمل، وحاجتها لإتخاذ القرارات الإدارية السليمة، التي من شأنها توفير الإستخدام الأمثل لمواردها مع المحافظة في الوقت نفسه على الدور الاجتماعي والخدمي المهم.

توصلت هذه الدراسة إلى أنه بإمكان القائمين على هذا القطاع تطبيق نظام ABC والإستفادة منه في تسيير المؤسسات العمومية وتسيير منتجتها، والتعرف على الأنشطة ذات القيمة وعديمة القيمة والأنشطة المستهلكة للتكاليف بصورة غير عادية وهذا يمكنها من تخفيض تكاليفها والإبتعاد عن عشوائية الإتفاق، دون المساس بجودة الخدمات المقدمة.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

من خلال الإطلاع على عدة دراسات باللغة الأجنبية سيتم عرض البعض منها فيما يلي:

أولاً: دراسة (Cristiana BOGDĂNOI، 2009) بعنوان: «ACTIVITY BASED COST FROM THE PERSPECTIVE OF COMPETITIVE ADVANTAGE ,Spiru Haret University Romania » .

هدفت الدراسة لمعرفة ما إذا كانت التكلفة على أساس النشاط (ABC) منهجية تقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وعناصر التكلفة مثل المنتجات والخدمات لتوفير معلومات أكثر دقة عن التكلفة لإتخاذ القرارات الإدارية.

توصلت الدراسة إلى أن التكلفة على أساس النشاط (ABC) تمثل نموذجًا بديلاً لنظام محاسبة التكاليف التقليدي وغالبًا ما يوفر معلومات تكلفة أكثر دقة لاتخاذ القرارات مثل تسعير المنتج ومزيج المنتجات وقرارات الصنع أو الشراء. تقوم ABC بنمذجة العلاقات السببية بين المنتجات والموارد المستخدمة في إنتاجها وتتبع تكلفة المنتجات وفقًا للأنشطة من خلال استخدام محركات التكلفة المناسبة.

" Activity based costing/ management and its implications for operations management, University of louisville ,USA " بعنوان: (Gupta، Galloway، 2003 ثانياً: دراسة)

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح كيف يمكن لنظام إدارة التكاليف على أساس النشاط (ABC/M) أن يكون بمثابة نظام معلومات مفيد لدعم عمليات صنع القرار التشغيلية الفعالة. حيث إقترحوا إطارًا مفاهيميًا، لمناقشة الآثار الإدارية لنظام (ABC/M) (مختلف قرارات إدارة العمليات المتعلقة بتخطيط المنتج وتصميمه، وإدارة الجودة ومراقبتها، وإدارة المخزون، وإدارة القدرات وإدارة القوى العاملة.

توصلت إلى أن إدارة التكاليف على أساس النشاط (ABC/M) هو نظام معلومات تم تطويره في الثمانينات للتغلب على بعض قيود محاسبة التكاليف التقليدية وتعزيز فائدتها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية وانه من خلال عرض نظام ABC/M كعامل تمكين لتحسين عملية اتخاذ القرار في العمليات أثبتوا أن هذا النظام يمكن مدير العمليات من تحسين جودة عملية صنع القرار.

ثالثا: دراسة (Ali Khozein , Morteza Dankoob , 2011) بعنوان : " Activity Based Gosting System and its Succeed Implementikg ,in Organizations , Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran" .

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أسباب عدم فعالية إطلاق وتنفيذ نظام التكلفة على أساس النشاط، حيث أن أنظمة الميزانية والإدارة ستؤدي إلى إهدار الموارد المالية والبشرية في المنظمة بدون وجود فعالية لذلك النظام.

توصلت هذه الدراسة إلى ذكر الأسباب المختلفة للفشل عند التنفيذ، حيث تم تصنيف الأسباب في خمس مجموعات تشمل الأسباب الرادعة، والضعف الفني، ومنع المستخدم، والعوائق التنظيمية وغيرها. وأفضل حل لها تدريب الموظفين بطريقة جيدة وجعلهم أكثر وعيا بالنظام الجديد، وأيضا تدريب الطلاب في الجامعات في ما يتعلق بنظام (ABC) التكلفة على أساس النشاط .

رابعا: دراسة (Taehoon Kim , Yong-Woo Kim , 2016) بعنوان : " ACTIVITY BASED COSTING FOR PROCESS ,IMPROVEMENTS Group for Lean , Boston, MA, USA"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كيف يمكن سد الفجوة بين مستوى الأنشطة في التكلفة على أساس النشاط (ABC) والمحاكات لتكون أداة فعالة في عملية البناء وتحسينها وتخصيص تكاليف المكاتب المنزلية والتكاليف العامة للمشروع.

توصلت إلى على أنه ينبغي أن تتكون الانشط في (ABC) على مستوى الدفعة، حيث ترتبط محركات التكلفة الخاصة بها بشكل مباشر بمثيل النشاط، بينما تكون الأنشطة في نموذج المحاكات على مستوى المهمة اليومية. سيكون تحديد المستوى المناسب من التفاصيل في تكوين النشاط هو المفتاح لمعرفة ما إذا كان النهج المقترح عمليا ومستداما، حيث يساهم النهج المقترح في تسهيل التحكم البسيط والعملي في العمليات على أساس معلومات دقيقة عن التكلفة.

المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

على الرغم من أن الدراسات السابقة تناولت نفس الموضوع، إلا أن هناك أوجه التشابه وأوجه اختلاف نوردتها فيما يلي:

أولا: أوجه التشابه

تشابه الدراسة الحالية مع دراسة (حامو عبد وسيف الله بن تونسي) و (أمينة ساحلي، رميساء زيفة) في الجانب النظري، حيث أنها قامت على تقديم طرق التكاليف التقليدية والطرق الحديثة لحساب التكلفة والتي تتمثل في طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) ومحاولة مقارنتها.

تشابه الدراسة الحالية مع دراسة (Cristiana BOGDĂNOI) و (فيحاء عبد الله يعقوب وإمثال رشيد بجاي)، حيث أنها هدفت إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ومدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الصناعية والخدمية .

تتشابه الدراسة الحالية مع دراسة (Taehoon Kim, YongWoo Kim) و (Galloway, Gupta) ، حيث انها بينت أثر وأهمية البيانات التي يقدمها نظام التكاليف المبني على أساس أنشطة لمتخذي القرارات في المؤسسة والحصول على قرارات أدق من طرق التكاليف التقليدية .

ثانيا: أوجه الاختلاف

تختلف الدراسة الحالية عن دراسة (محمد الخطيب نمر، هواري سويسبي)، (ساحلي أمينة، زيغة رميساء) حيث أن هذه الدراسات في مؤسسات خدمية ودراستنا في مؤسسة إنتاجية.

تختلف الدراسة الحالية عن دراسة (ساحلي أمينة، زيغة رميساء)، حيث هذه الدراسة في مؤسسة عمومية أما اما دراستنا في مؤسسة خاصة.

تختلف الدراسة الحالية عن دراسة (حامو عبدو، سيف الله بن تونسي)، حيث أن هذه الدراسة كانت سنة 2020 ودراستنا سنة 2024.

كما تختلف دراستنا عن الدراسات السابقة كون الدراسة كانت في مؤسسة جديدة ولم يكن بها دراسة من قبل.

خلاصة الفصل

من خلال عرضنا طرق التكاليف التقليدية بمختلف طرقها، تبين بأن هذه الطرق تمتاز بالسهولة والوضوح وذات تكاليف منخفضة التطبيق وإن هذه الطريقة قد لا تكون ملائمة في ظل منتجات متعددة في التطور التكنولوجي المستمر. وكذلك بعد عرضنا لطريقة التكلفة على أساس النشاط، تبين بأنها حديثة وتتميز بصعوبة نوعاً ما في التطبيق وذات تكاليف مرتفعة وأن هذه الطريقة تكون ملائمة في ظل الإنتاج ذي الحجم الكبير وفي ظل التنوع في المنتجات، والتقدم التكنولوجي المستمر. وبعد عملية المقارنة بين هذه الطرق تبين أنه لا يوجد فرق بين جميع الطرق السابقة في معالجة التكاليف المباشرة، فهي ترتبط بالإنتاج مباشرة في حين تختلف هذه الطرق في معالجة التكاليف غير المباشرة ففي الطرق التقليدية تستخدم أسس تحكيمية في توزيع التكاليف، وهذا بدوره ينعكس بالسلب على دقة التكاليف والمعلومات المقدمة للإدارة، بينما تستخدم طريقة التكلفة على أساس النشاط علاقة السبب والنتيجة، وذلك يربط الأنشطة والموارد بالمنتج مما يسمح بتحديد أدق عن التكاليف وتقديم معلومات تفصيلية وهذا بدوره يؤدي إلى إتخاذ قرارات إدارية صحيحة وسليمة .

فبعد دراستنا وتطرقنا إلى هذه الطرق في الجانب النظري نستطيع أن نطرح هذا السؤال ما هو واقع طرق التكاليف في مؤسسة (فحيمة للأبواب المصفحة) وسيتم الإجابة عليه في الدراسة التطبيقية.

الفصل الثاني

دراسة حالة مؤسسة جمال الدين فحيمة
لصناعة لأبواب المصفحة

تمهيد:

لإثبات إمكانية تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط، وإعتبارها جاءت كبديل مقترح لطرق التكاليف التقليدية وحساب تكلفة الإنتاج، قمنا بدراسة ميدانية لإحدى المؤسسات الاقتصادية المتمثلة في مؤسسة جمال الدين فحيمة لصناعة الأبواب المصنوعة، حيث كان لابد من العمل على تطوير الأنظمة المحاسبية في المؤسسات وعليه سنقوم بحساب التكاليف وفق طريقة المؤسسة (طريقة الأقسام المتجانسة)، ثم سنقوم بمحاولة تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط والمقارنة بين الطريقتين.

المبحث الأول: بطاقة تقنية للمؤسسة

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على مؤسسة جمال الدين فحيمة لصناعة الأبواب المصنوعة، وذلك من خلال تعريفها، ونشأتها، وأهم أنشطتها من خلال تعريف بالمؤسسة والهيكل التنظيمي لمؤسسة جمال الدين فحيمة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

مؤسسة جمال الدين فحيمة هي مؤسسة خاصة انشأت من طرف صاحبها فحيمة جمال الدين برأس مال قدره 25000000 حيث شرع في بنائها منذ 2013 حيث كانت تمارس عدة أنشطة من بينها في مختلف مراحلها والنقل العمومي للبضائع حتى تاريخ 2018/06/03. قام صاحب المؤسسة بتغيير الأنشطة والدخول في عالم الإنتاج عن طريق الوكالة الوطنية لدعم وتطوير الإستثمار حيث قام صاحب المؤسسة بإستيراد الآلات والمعدات اللازمة لذلك وكان دخول في لإنتاج سنة 2020/09/27.

تقع المؤسسة في قرية الشفاء بلدية خليل تتربع على مساحة مقدرة ب 2/1 نصف هكتار لمركز النشاط ومركز الإدارة يقع في بلدية برج بوعريج ويتمحور نشاطها في إنتاج الأبواب الداخلية والخارجية للبنىات من مختلف المواد (حديد، خشب، بلاستيك)، وكذلك الأبواب ضد الحرائق.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

هو مخطط يقدم بواسطته مجموع الهياكل الموجودة في المجمع ويبين مختلف المصالح وهو أحسن وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يوضح وضعية كل عامل في المؤسسة ويبين أيضا معظم المهام المقامة من طرف مختلف المصالح والأشخاص الى جانب هذا يمكن القول بأنه يلعب دورا هاما في تحسين الجو الاجتماعي ذلك أنه يتميز بالبساطة والسهولة وسرعة التنفيذ، وفيما يلي شرح للهيكل التنظيمي للمؤسسة:

- **المديرية العامة:** تتكون من المدير العام، الأمانة العامة، نائب المدير العام المكلف بتسيير أعمال الجودة.

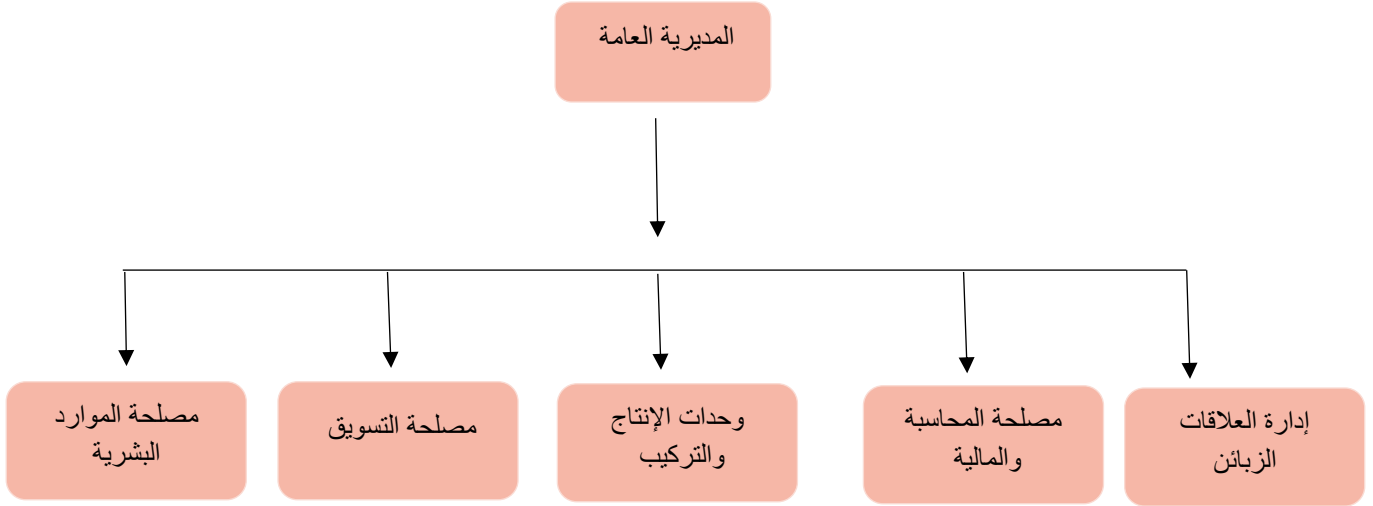
تندرج تحت المديرية العامة مجموعة من المديريات الفرعية والمصالح تتمثل فيما يلي:

- **مصلحة الموارد البشرية:** تعمل على تنظيم وتسيير العمل داخل المؤسسة، حيث تقوم بعملية التنظيم والتوجيه والرقابة على العمال، ومعالجة الشؤون القانونية للعمال.
- **مصلحة التسويق:** تعمل على دراسة وجذب المعلومات حول السوق، القيام بعمليات الإشهار في كافة وسائل العالم، تنظيم المعارض الوطنية والدولية.
- **وحدات الإنتاج والتكيب:** تقوم بتنفيذ نشاط اقتصادي يخضع لمسؤولية ورقابة الوحدة المؤسسية التي تستخدم القوة العاملة، الأصول، والسلع والخدمات لإنتاج مخرجات سلعية وخدمية.
- **مصلحة المحاسبة والمالية:** تنقسم إلى قسم المحاسبة العام الذي يقوم بتسجيل العمليات اليومية، وقسم المالية والميزانية، وقسم المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف.

- إدارة علاقات الزبائن: تسعى دائما لتحسين علاقة المؤسسة بعملائها الحاليين والمحتملين من خلال تنظيم كل التفاعلات في مكان واحد.

الشكل التالي يمثل الهيكل التنظيمي للمقر الإداري للمؤسسة:

شكل رقم (10): الهيكل التنظيمي للمقر الإداري لمؤسسة جمال الدين فحيمة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

المطلب الثالث: أهداف مؤسسة جمال الدين فحيمة

تتمثل أهداف مؤسسة جمال الدين فحيمة فيما يلي:

- تحقيق الربح لأنه الهدف الأول والأساسي الذي تسعى له المؤسسة.
- تحقيق متطلبات المجتمع من خلال تقديم منتج نوعي ذو جودة عالية وبأفضل سعر لإرضاء زبائنها
- عقلنة الإنتاج من خلال الإستعمال الجيد لممتلكاتها.
- العمل على نيل شهادة الجودة الخاصة بالمنتج.
- الإهتمام بالجانب البيئي بالتحكم في نفاياتها الصناعية.
- تطوير وتنويع المنتج.

المبحث الثاني: واقع تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة

في هذا المبحث سنحاول أن نقوم بتطبيق طريقة التكاليف الكلية التي تطبقها مؤسسة جمال الدين فحيمة لإنتاج لأبواب المصنفة، لمنتج الأبواب المصنفة ذات الحجم الكبير وإكتشاف الفوارق الموجودة بين طريقة المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس النشاط، وهذا من خلال تطبيق مراحلها عن طريق المحاكاة وفق لما جاء في الجانب النظري.

المطلب الأول: حساب التكاليف وفق طريقة المؤسسة

المؤسسة محل الدراسة مؤسسة جمال الدين فحيمة تطبق طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة) لتحديد سعر تكلفة منتجاتها وستتطرق في المطلب لحساب التكاليف بالوحدة الواحدة وذلك بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة لشهر أوت 2023.

أولاً: تحديد مراكز التكلفة

لتحديد مراكز التكلفة تقسم الوحدة إلى مراكز رئيسية ومراكز ثانوية كما يلي:

1- المراكز الرئيسية: المتمثلة في:

- مركز التموين: يتم في هذا المركز شراء وتخزين المواد الأولية.
- مركز الإنتاج: يتم في هذا المركز إنتاج الأبواب واستهلاك المواد الأولية.
- مركز التوزيع: يتم في هذا المركز توزيع المنتجات.

2- المراكز الثانوية: المتمثلة في:

- مركز الإدارة: تضم الإدارة العامة للمؤسسة والإدارة المالية والمحاسب وإدارة الموارد البشرية.
- مركز الصيانة: ويضم الوسائل العامة والنظافة والأمن.

ثانيا: توزيع التكاليف غير المباشرة

بعد عملية تحديد مراكز التكلفة تأتي المرحلة الثانية والتي يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل باستعمال النسب

المفتاحية الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): توزيع الأعباء غير المباشرة بالنسب المفتاحية

مجموع النسب	التوزيع الأولي حسب النسب					الأقسام
	التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة	
%100	%06	%65	%15	%09	%05	60/ المشتريات المستهلكة
%100	%15	%35	%04	%27	%19	61/ الخدمات الخارجية
%100	%11	%26	%08	%10	%45	62/ الخدمات الخارجية الأخرى
%100	%02	%69	%02	%15	%12	63/ أعباء المستخدمين
%100	%01	%96	%02	-	%01	64/ الضرائب والرسوم المماثلة
%100	%22	%56	%07	%10	%05	65/ الأعباء العملياتية الأخرى
%100	%10	%40	%20	%20	%10	66/ الأعباء المالية
%100	%09	%81	%05	%03	%02	68/ مخصصات الأمتلاكات والمؤنات وخسائر قيمة

المصدر: معلومات مقدمة من قسم المحاسبة.

توجه وتوزع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة والمنتجات من خلال نسب التوزيع بالإعتماد على الملحق رقم (01) ثم التوصل إلى الجدول التالي:

الجدول رقم (09): التوزيع الأولي بالقيم

التوزيع الأولي						البيان
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة	المبالغ	الأقسام
10695	115862	26737	16042	8912	178250	60/ المشتريات المستهلكة
55500	129500	14800	99900	70300	370000	61/ الخدمات الخارجية
6600	15600	4800	6000	27000	60000	62/ الخدمات الخارجية الأخرى
2700	93150	2700	20250	16200	135000	63/ أعباء المستخدمين
430	41280	860	-	430	43000	64/ الضرائب والرسوم المماثلة
24200	61600	7700	11000	5500	110000	65/ الأعباء العملية الأخرى
4600	18400	9200	9200	4600	46000	66/ الأعباء المالية
25200	226800	14000	8400	5600	280000	68/ مخصصات إ والمؤونات وحسائر قيمة
129925	702192	80797	170792	138542	1222250	=

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (01).

-ح/ 60 المشتريات المستهلكة بمبلغ 1670000 دج ينقسم إلى تكاليف غير مباشرة بقيمة 178250 دج، وتكاليف

مباشرة بقيمة 1491750 دج تتمثل في مواد أولية .

-ح/ 63 أعباء المستخدمين بمبلغ 450000 دج ينقسم إلى تكاليف غري مباشرة بقيمة 135000 دج، وتكاليف مباشرة

بقيمة 315000 دج تتمثل في يد عمل.

بعد التوزيع الأولي يأتي التوزيع الثانوي الذي يتم فيه تحديد نصيب كل قسم من أعباء الأقسام الثانوية (الإدارة والصيانة) بالإستعانة بمعلومات من مصلحة المحاسبة، فقد عبر على التكاليف غير المباشرة بنسب مئوية وهي نسب معتمدة من طرف المؤسسة كما يبين الجدول التالي:

الجدول رقم (10): التوزيع الثانوي بالنسب

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		العناصر
التوزيع	الانتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة	
129925	702192	80797	170792	138542	التوزيع الأولي
%10	%70	%05	10%	%100	الإدارة
%05	%80	%05	%100	15%	الصيانة

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

تجدر الإشارة أنه هناك تبادل خدمات ما بين الأقسام الثانوية والمتمثلة في قسمي الإدارة والصيانة:

نرمز للإدارة بالرمز (X) ونرمز للصيانة بالرمز (Y) وعليه نجد:

$$X = 138542 + 0.15Y \dots\dots\dots(01)$$

$$Y = 170792 + 0.1X \dots\dots\dots(02)$$

نعوض المعادلة (01) في (02) نجد:

$$Y = 170792 + 0.1(138542 + 0.15Y)$$

$$Y = 170792 + 13854.2 + 0.015Y$$

$$Y = 187458.07$$

$$X = 138542 + 0.15(187458.07)$$

$$X = 166660.71$$

الجدول رقم (11): التوزيع الثانوي بالقيم

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		العناصر
التوزيع	الانتاج	التموين	الصيانة	الإدارة	
129925	702192	80797	170792	138542	التوزيع الأولي
16666.07	116662.49	8333.03	24999.10	166660.71	الإدارة
9372.90	149966.45	9372.90	187458.07	18745.80	الصيانة
155963.97	968820.94	98502.93	00	00	المجموع
وحدة مبيعة	وحدة منتجة	1000 دج ثمن الشراء	-	-	طبيعة وحدة القياس
80	115	7148.25	عدد وحدات القياس		
1949.54	8424.52	13.78	تكلفة وحدة القياس		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معلومات مقدمة من قسم المحاسبة.

حيث أن:

$$(24999.10 = \%15 \times 166660.71) \quad -$$

$$(18745.80 = \%10 \times 187458.07) \quad -$$

$$(13.78 = 7148.25 / 98502.93) \quad -$$

ثالثاً: حساب التكاليف

يقصد حساب التكاليف أ تقوم بحساب مختلف التكاليف المتمثلة في تكلفة الشراء والإنتاج وسعر التكلفة وفقاً لما يلي:

01. حساب تكلفة الشراء: هي سعر الشراء المتفق عليه عند تاريخ إجراء المعاملات مضافاً إليه جميع الرسوم ومصاريف النقل.

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة}$$

لأبواب المصنوعة ذات الحجم الكبير تتطلب مجموعة مواد أولية عبارة عن مادة الخشب، الحديد، المقابض، المقبض، الإطار،

الطلاء والجدول التالية تبين طريقة حساب تكلفة شراء المواد الأولية اللازمة، علماً أن ثمن الشراء يتضمن مصاريف الشراء المباشرة:

الجدول التالي يمثل طريقة حساب تكلفة الشراء لمادة الخشب:

الجدول رقم (12): تكلفة شراء مادة الخشب MDF

M1 (الخشب MDF)			البيان
المبلغ	ت و	الكمية	
177553.31	1775.53	100	ثمن الشراء
-	-	-	مصاريف الشراء مباشرة
2446.69	13.78	177.55	مصاريف الشراء غير مباشرة
180000	1800	100	تكلفة الشراء
36000	1800	20	مخزون أول المدة
216000	1800	120	التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (02).

الجدول التالي يمثل طريقة حساب تكلفة الشراء لمادة الحديد:

الجدول رقم (13): تكلفة شراء مادة الحديد fer

M2 (الحديد fer)			البيان
المبلغ	ت و	الكمية	
651028.81	217.009	3000	ثمن الشراء
-	-	-	مصاريف الشراء مباشرة
8971.19	13.78	651.02	مصاريف الشراء غ مباشرة
660000	220	3000	تكلفة الشراء
7260	220	33	مخزون أول المدة
667260	<u>220</u>	3300	التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (02).

الجدول التالي يمثل طريقة حساب تكلفة الشراء لمادة الإطار:

الجدول رقم (14): تكلفة شراء مادة الإطار cadre

M3 (الإطار cadre)			البيان
المبلغ	ت و	الكمية	
591844.37	1183.68	500	ثمن الشراء
-	-	-	مصاريف الشراء مباشرة
8155.63	13.78	591.84	مصاريف الشراء غ مباشرة
600000	1200	500	تكلفة الشراء
0	0	0	مخزون أول المدة
600000	<u>1200</u>	500	التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (02).

الجدول الموالي يمثل طريقة حساب تكلفة الشراء لمادة المقبض:

الجدول رقم (15): تكلفة شراء مادة المقبض poign

M4 (المقبض poign)			البيان
المبلغ	ت و	الكمية	
48333.95	345.24	140	ثمن الشراء
-	-	-	مصاريف الشراء مباشرة
666.05	13.78	48.33	مصاريف الشراء غ مباشرة
49000	350	140	تكلفة الشراء
2800	350	8	مخزون أول المدة
51800	<u>350</u>	148	التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (02)..

الجدول التالي يمثل طريقة حساب تكلفة الشراء لمادة المقابض:

الجدول رقم (16): تكلفة شراء مادة المقابض pomelle

M5 (المقابض pomelle)			البيان
المبلغ	ت و	الكمية	
199747.47	443.88	450	ثمن الشراء
-	-	-	مصاريف الشراء مباشرة
2752.53	13.78	199.74	مصاريف الشراء غ مباشرة
202500	450	450	تكلفة الشراء
8100	450	18	مخزون أول المدة
283500	<u>450</u>	468	التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الجدول رقم (05) والملحق رقم (02).

$$- (199747.47 + 2752.53 = 202500).$$

$$- (202500 + 8100 = 283500).$$

02. تكلفة الإنتاج:

تكلفة الإنتاج هي التكلفة المتحصل عليها بعد عملية التحويل للحصول على منتج أو خدمة، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة المواد الأولية واللوازم المستعملة} + \text{تكاليف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة}$$

والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (17): حساب تكلفة الإنتاج

المنتج (الباب)			البيان
المبلغ	ت و	كمية	
			تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة
207000	1800	115	1M (خشب MDF)
632500	220	2875	M2 (الحديد fer)
414000	1200	345	M3 (الإطار cadre)
40250	350	115	M4 (المقبض poigne)
155250	450	345	M5 (المقابض pommelle)
51750	450	115	M6 (الطلاء peinture)
315000	-	-	مصاريف الإنتاج المباشرة
968820.94	8424.52	115	مصاريف الإنتاج غير مباشرة
2784570.94	24213.66	115	تكلفة الإنتاج

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات.

$$- \text{المصاريف المباشرة تتمثل في يد عمل وهي: } 315000.$$

03. حساب سعر التكلفة : هي التكلفة الكلية التي يتحملها منتج أو خدمة منذ الشروع في إنجازه إلى غاية بيعه وتسليمه، وتحسب

بالعلاقة التالية :

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة المنتجات المباعة} + \text{أعباء مباشرة وغير مباشرة للتوزيع}$$

يبين الجدول الموالي كيفية حساب سعر التكلفة:

الجدول رقم (18): حساب سعر التكلفة

المنتج (الباب)			الكمية	ت و	المبلغ
تكلفة الإنتاج المباع			80	24213.66	1937092.8
مصاريف التوزيع مباشرة			80	1949.54	155963.97
مصاريف غير المباشرة			-	-	-
سعر التكلفة			80	26163.20	2093056.77

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الجدول رقم (05).

04. حساب النتيجة التحليلية:

وهي مجموع النتائج المحققة من كل منتج من المنتجات المباعة، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (19): حساب النتيجة التحليلية

البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ الإجمالي (دج)
رقم الأعمال	80	29000	2320000
سعر التكلفة	80	26163.20	2093056.77
النتيجة التحليلية	80	2836.79	226943.23

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الجدول رقم (12) والمعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة.

- سعر الوحدة من الملحق رقم (03) المتمثل في فاتورة بيع للمؤسسة.

من خلال الجدول يتضح لنا أن النتيجة التحليلية كانت موجبة بمبلغ: 226943.23 دج وهذا يدل على أن المؤسسة حققت

أرباح.

المطلب الثاني: حساب تكلفة المؤسسة وفق طريقة التكلفة على أساس النشاط ABC

نحاول من خلال هذا المبحث تطبيق طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة محل الدراسة وذلك عن طريق إسقاط الجانب النظري عليها، حيث قمنا بتقسيم الوحدة إلى مجموعة أقسام والأقسام تتخللها أنشطة، حيث اتبعنا خطوات تصميم وتطبيق هذا النظام على أرض الواقع، وذلك بإتباع خمس خطوات:

- الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة وتكليفها.
- الخطوة الثانية: تحديد مسبات الأنشطة وحساب تكاليفها.
- الخطوة الثالثة: حساب التكلفة وفق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة.

أولاً: تحديد الأنشطة وتكليفها

في هذه المرحلة يتم التعرف على مختلف الأنشطة داخل المؤسسة، والقيام بتحليلها وهذا لتسهيل فهمها، وبتالي إدارتها، حيث قمنا بمحصص الأنشطة داخل المؤسسة كما يبين الجدول التالي:

الجدول رقم (20): أنشطة مؤسسة جمال الدين فحيمة

الأقسام	نسبة الأقسام	الأنشطة
مصلحة الموارد البشرية	3%	- نشاط تسيير المستخدمين - نشاط تكوين المستخدمين
إدارة علاقة الزبائن	2%	- نشاط استقبال الزبائن - نشاط استلام الطلبات
مصلحة المالية والمحاسبة	5%	- نشاط الرقابة على تسيير أموال المؤسسة واستثمارها - نشاط المحاسبة والتحليل
قسم التموين	15%	- نشاط شراء المواد الأولية - نشاط تخزين المواد الأولية
قسم الإنتاج والتكيب	65%	- نشاط إدخال المواد الأولية إلى ورشات الإنتاج - نشاط تحويل المادة الأولية إلى منتجات
مصلحة التسويق	10%	- نشاط إعداد فواتير البيع - نشاط تسليم المبيعات للزبائن.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة.

بعض المعطيات مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة تتمثل فيما يلي:

- الاهتلاكات: 280000
- الأجور والرواتب: 135000
- مصاريف أخرى (مصاريف الخدمات ما بعد البيع، تموينات مستهلكة، مصاريف خاصة بالصيانة، مصاريف كراء معدات النقل....): 807250
- إجمالي التكاليف: 1222250

من خلال هذه المعطيات الخاصة بمصاريف جميع الأقسام سنقوم بتقسيمها على الأقسام وعلى الأنشطة التابعة لكل قسم من أقسام المؤسسة حسب معطيات مصلحة المحاسبة الخاصة بالمؤسسة كما يبين الجدول التالي:

الجدول رقم (21): تكاليف الأنشطة (الوحدة دج)

الأنشطة	مبلغ الموزع للأقسام	الأقسام
- تسيير المستخدمين - تكوين المستخدمين	36667.5	مصلحة الموارد البشرية
- نشاط استقبال الزبائن - نشاط استلام الطلبات	24445	إدارة علاقة الزبائن
- نشاط الرقابة عللا سير أموال المؤسسة وإستثمارها - نشاط المحاسبة والتحليل	61112.5	مصلحة المالية والمحاسبة
- نشاط شراء المواد الأولية - نشاط تخزين المواد الأولية	183337.5	قسم التموين
- نشاط إدخال المواد الأولية إلى ورشات الإنتاج - نشاط تحويل المادة الأولية إلى منتجات	794462.5	قسم الإنتاج والتكيب
- نشاط إعداد فواتير البيع - نشاط تسليم المبيعات للزبائن.	122225	مصلحة التسويق
	1222250	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة.

تكلفة القسم = إجمالي التكاليف (1222250) × نسبة القسم

- تكلفة مصلحة الموارد البشرية = $0.03 \times 1222250 = 36667.5$

- تكلفة إدارة علاقة الزبائن = $0.02 \times 1222250 = 24445$

- تكلفة مصلحة المالية والمحاسبة = $0.05 \times 1222250 = 61112.5$

- تكلفة قسم التموين = $0.15 \times 1222250 = 183337.5$

- تكلفة قسم الإنتاج والتركيب = $0.65 \times 1222250 = 794462.5$

- تكلفة مصلحة التسويق = $0.10 \times 1222250 = 122225$

ثانيا: تحديد مسببات الأنشطة وحساب تكاليفها

في هذه المرحلة نقوم بإنشاء مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة لكل نشاط، وتكون هذه المسببات على

شكل ساعات عمل، عدد الطلبيات، ثم تعين مسببات التكلفة بدقة من خلال التواصل مع مسؤولي الأقسام في المؤسسة وفهم طبيعة عمل كل نشاط.

الجدول التالي يمثل كيفية إنشاء مصفوفة الإرتباط بين الأنشطة مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط:

الجدول رقم (22): مصفوفة الإرتباط بين النشاط ومسبب التكلفة

عدد الوحدات المباعة	ساعات عمل	عدد الوحدات المشتراة	عدد عمليات المحاسبة	عدد الزبائن	عدد الطلبات	عدد المستخدمين	الأنشطة
						×	تسيير المستخدمين
						×	تكوين المستخدمين
				×			نشاط استقبال الزبائن
					×		نشاط استلام الطلبات
			×				مشاط الرقابة على سير أموال المؤسسة واستثمارها
			×				نشاط المحاسبة والتحليل
		×					نشاط شراء المواد الأولية
		×					نشاط تخزين المواد الأولية
	×						نشاط إدخال المواد الأولية إلى ورشات الإنتاج
	×						نشاط تحويل المادة الأولية إلى منتجات
×							نشاط إعداد فواتير البيع
×							نشاط تسليم المبيعات للزبائن

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة.

بعد إنشاء مصفوفة الارتباط بين الأنشطة والمسببات نقوم بتحديد عدد المسببات والذي اعتمد من خلال فهم طبيعة أو الهدف الأساسي من كل نشاط.

الجدول التالي بين كيفية تحديد عدد مسببات التكلفة لكل منتج:

الجدول رقم (23): عدد مسببات التكلفة لكل منتج

الأنشطة	مسبب التكلفة	عدد مسببات التكلفة
تسيير المستخدمين	عدد المستخدمين	100
تكوين المستخدمين	عدد المستخدمين	100
نشاط استقبال الزبائن	عدد الزبائن	30
نشاط استلام الطلبات	عدد الطلبات	20
نشاط الرقابة على سير أموال المؤسسة واستثمارها	عدد عمليات المحاسبة	30
نشاط المحاسبة والتحليل	عدد عمليات المحاسبة	30
نشاط شراء المواد الأولية	عدد الوحدات المشتراة	4190
نشاط تخزين المواد الأولية	عدد الوحدات المشتراة	4190
نشاط إدخال المواد الأولية إلى ورشات الإنتاج	ساعات عمل	176
نشاط تحويل المادة الأولية إلى منتجات	ساعات عمل	176
نشاط إعداد فواتير البيع	عدد الوحدات المباعة	80
نشاط تسليم المبيعات للزبائن	عدد الوحدات المباعة	80

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة.

ثالثاً: حساب التكلفة وفق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة:

ومن خلاله سنتطرق لحساب تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من المنتج الذي تنتجه المؤسسة حيث سننشئ جدول يحتوي على كل الأنشطة مع تكلفة كل نشاط ومسببات التكلفة للمنتج كما يبين الجدول التالي:

الجدول رقم (24): التكلفة الوحديّة للمسببات (الوحدة دج)

الأقسام	تكلفة الإجمالية للقسم	مسببات التكلفة	تكلفة الإجمالية للمسبب	عدد مسببات التكلفة	التكلفة الوحديّة للمسبب
مصلحة الموارد البشرية	36667,5	عدد المستخدمين	36667,5	100	366,675
إدارة علاقة الزبائن	24445	عدد الزبائن 0.3	7333.5	30	244,45
		عدد الطلبات 0.7	17111,5	20	855,575
مصلحة المالية والمحاسبة	61112,5	عدد عمليات المحاسبة	61112,5	30	2037.08
قسم التمويل	188337,5	عدد الوحدات المشتراة	188337,5	4190	44.94
قسم الإنتاج	794462,5	ساعات عمل	794462,5	176	4513.99
مصلحة التسويق	122225	عدد الوحدات المباعة	122225	80	1527.81
مجموع التكاليف	1222250				

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة.

حيث تحسب تكلفة مسبب النشاط بالعلاقة التالية:

تكلفة مسبب النشاط = الموارد (التكاليف الغير المباشرة) / حجم المسببات

بعد ذلك يتم تحديد تكلفة المنتج (الباب) الواحد حسب طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC خلال سنة 2023،

وذلك حسب ما يبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (25): تكلفة المنتج وفق طريقة ABC (الوحدة دج)

المنتج (الأبواب)			
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
			الأعباء المباشرة:
1091500	-	-	تكلفة المواد الأولية المستعملة
315000	-	-	يد عمل مباشرة
1406500	15710.86	115	مجموع الأعباء المباشرة
			تكلفة الأنشطة المستعملة:
36667,5	366,675	100	عدد المستخدمين
7333,5	244,45	30	عدد الزبائن
17111,5	855,575	20	عدد الطلبيات
61112,5	2037,08	30	عدد عمليات المحاسبة
188298,5	44,94	4190	عدد الوحدات المشتراة
794462,5	4513.99	176	ساعات عمل
122225	1527.81	80	عدد الوحدات المباعة
1222250	10628.26	115	مجموع الأنشطة المستعملة
2628.750	22858.69	115	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة.

المطلب الثالث: مقارنة بين الطريقة المتبعة وطريقة التكلفة على أساس النشاط ABC

من خلال المطلبين السابقين تناولنا نتائج حساب سعر تكلفة منتج لسنة 2023 وذلك وفق طريقة التكلفة الكلية وطريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) وعلى هذا الأساس سوف نقوم بعملية المقارنة بينهما.

يمثل الجدول التالي عملية المقارنة في سعر التكلفة حسب الطريقتين:

الجدول رقم (26): مقارنة سعر التكلفة لمنتج الباب حسب الطريقتين خلال سنة 2023

الفرق	سعر التكلفة وفق طريقة ABC	سعر التكلفة وفق طريقة المؤسسة
3304.51 دج	22858.69 دج	26163.20 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين.

نلاحظ من الجدول أن هناك فرق بين النتيجة وفق طريقة المؤسسة وطريقة التكلفة على أساس النشاط وأظهرت نتائج الفرق بوجود انخفاض في تكلفة المنتج وذلك راجع إلى تحميل الحقيقي للتكاليف حيث تم إيجاد سعر تكلفة المنتج وفق الطريقة المتبعة في المؤسسة هي الطريقة الكلية المبلغ هو 26163.20 دج، وسعر التكلفة وفق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة هو 22858.69 دج أقل من تكلفة وفق طريقة المؤسسة بحيث إنخفضت التكلفة بقيمة 3304.51 دج لأن المؤسسة لديها العديد من المنتجات.

خلاصة الفصل:

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة جمال الدين فحيمة لصناعة الأبواب المصفحة والتي تطرقنا فيها إلى تقديم المؤسسة، بعرض نشأتها وتعريفها وأهدافها وسياستها وهيكلها التنظيمي.

وكذلك تعرضنا إلى دراسة الطريقة المنتهجة من طرف مؤسسة جمال الدين فحيمة لصناعة الأبواب المصفحة في تحديد التكلفة النهائية لمنتجاتها، من خلال دراستنا لمنتج لأبواب ذات حجم كبير الخارجية، وما لاحظناه من خلال دراستنا لهذه الطريقة وأن تحديدها لتكلفة النهائية تحديد غير دقيق، 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 التكلفة على أساس النشاط، وكما تم عرضه سابق أن التكاليف غير المباشرة التي تستعملها المؤسسة تكاليف غير دقيقة، مما استوجب علينا تحديد تكاليف أكثر دقة لتكون دراسة أكثر واقعية. وفي عملية المقارنة كانت طريقة التكلفة على أساس النشاط أكثر عدالة في توزيع للتكاليف غير المباشرة، ودقة في تحديد التكاليف النهائية للمنتجات مما تساهم في أخذ القرارات بصفة جيدة.



خاتمة

تناولت هذه الدراسة جانب نظري وتطبيقي لكل من طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) في مجال تحديد تكاليف المنتجات في مؤسسة جمال الدين فحيمة لصناعة الأبواب المصفحة والتي جاءت لتبين أهم الفروقات بينهم، وتبرز أن الطرق التقليدية إنتقدت بسبب تشويهه للتكاليف غير المباشرة وعدم قدرته على عدم تتبع الصلة بين التكاليف والمنتجات، وتبين لنا أن الفلسفة التي جاءت بها طريقة التكلفة على أساس النشاط وآلية عملها مكنتها من تلافي نقائص وتدارك عجز طرق التكاليف التقليدية على مواكبة تغيرات وتطورات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة. إن الهدف والدافع الرئيسي من إجراء هذه الدراسة هو تسليط الضوء على طريقة تعتبر من أبرز الطرق الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسة والتي بدورها أثبتت في العديد من الدراسات أنه في حالة تبنيتها تعمل على رفع القدرة التنافسية والكفاءة الإنتاجية للمؤسسات الصناعية والخدمائية على حد سواء وذلك للإعتبارات التي فرضتها بيئة الأعمال المتطلبة السرعة في إتخاذ القرارات الصحيحة والعادلة بل دخلت في مجالات تساند الإدارة في تخطيط عملياتها ومتابعة الأداء وتقديم التقارير للرقابة، وإعادة هندسة البيانات نتيجة لتحليل الأنشطة من خلال دمج بعض الأنشطة مع بعضها، أو حتى إلغاء بعض الأنشطة عديمة الفائدة باعتبارها خطوة أساسية في طريقة التكلفة على أساس النشاط مما ينعكس باستخدام أمثل وسليم للموارد المادية والبشرية لتحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية. التزايد المستمر في إستخدام تقنيات إنتاج المعلومات وتغير فلسفة العمل على أساس بيئة العصر الحالي قد أدى إلى تغير في هيكل عناصر التكاليف وهذا ما ينعكس بالاهتمام على إيجاد نظام حديث، وإيجاد أسس رقابية تعتمد على المدخلات بدلا من المخرجات لغرض تتبع التكاليف بشكل دقيق مع قياس دقيق وموضوعي لها، مما دعت الحاجة إلى إستخدام طريقة التكلفة على أساس النشاط. وعليه فإن منهجية طريقة التكلفة على أساس النشاط تقوم على قياس تكاليف الموارد المستخدمة لأداء الأنشطة، ثم ربط تكاليف الأنشطة بالخدمات أو المنتجات النهائية التي تستفيد من تلك الأنشطة باستعمال محركات تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

نتائج الدراسة:

بعد الدراسة النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التي نذكرها فيما يلي:

- إن عملية تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط هي عملية منظمة تتم عبر مجموعة من الخطوات المتتابعة للوصول إلى تطبيقها وأن هذه الخطوات لا تختلف في التنفيذ من مؤسسة إلى أخرى، ولكن التفصيلات تتغير من مؤسسة إلى أخرى.
- يساعد تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط في مؤسسة جمال الدين فحيمة لصناعة الأبواب المصفحة على تفعيل الدور الرقابي على التكاليف لإعتمادها على آلية فعالة لتعقب إستهلاك الموارد من الأنشطة التي تستخدم لتقديم المنتجات، وتمثل هذه العلاقة السببية بين الموارد والأنشطة وبين الأنشطة والمنتجات، الأمر الذي ساعد في تحديد التكاليف بشكل أكثر دقة مما عزز الدور الرقابي على التكاليف بشكل كبير.
- الفرق الظاهر بين طريقة التكلفة على أساس النشاط والطرق التقليدية هو المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة وكيفية التوزيع في المؤسسات.
- تسمح طريقة التكلفة على أساس النشاط بإعادة هيكلة التكاليف إنطلاقا من مسببات الأنشطة لغرض تخفيض التكاليف.
- تتفق طريقة محاسبة التكلفة على أساس النشاط مع الطرق التقليدية في معالجة التكاليف المباشرة، وذلك لسهولة استخدامها ووضوحها بالمنتجات في حين تختلف معها في التكاليف غير المباشرة لإعتمادها السببية كأساس لتحميل هذه التكاليف.

إختبار صحة الفرضيات:

الفرضية الأولى:

- محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث تعتبر نظاما داخليا فرعيا للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف بغرض تحليلها ومنه يمكن إثبات صحة الفرضية الأولى " تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة ضمن أجل إتخاذ القرارات وإعتماد المؤسسة طرق التكاليف التقليدية يؤثر على دقة تحديد تكاليف وأخذ القرارات الخاطئة" حيث انه من خلال دراستنا للطريقة المعمول بها في المؤسسة وجدنا أنها تعتمد على الطريقة الكلية في معالجة تكاليفها أو ما يسمى بطريقة الأقسام المتجانسة، حيث تقوم بتوزيع الأعباء غير المباشرة على أقسام المؤسسة بطريقة عشوائية أي عدم تحميل التكاليف بشكل دقيق لأن النسب المعتمد عليها في التوزيع تنقصها الدقة وهذا ما يؤثر عليها في عملية إتخاذ القرارات الصحيحة إذن هي صحيحة .

الفرضية الثانية:

- بإمكان مؤسسة جمال الدين فحيمة تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) في حساب التكاليف، ومنه يمكن إختبار صحة الفرضية الثانية " يمكن تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) في مؤسسة جمال الدين"، إذن الفرضية صحيحة.

الفرضية الثالثة:

- إن تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسة يمكنها من الحصول على معلومات تكاليف أكثر دقة، ويمكنها من إتخاذ قرارات أفضل في ظل المنافسة كما أنها تخفض قيمة التكاليف، ومنه يمكن إثبات صحة الفرضية الثانية " بينت الدراسة أن تطبيق هذه الطريقة قد ساهمت بشكل جيد راجع إلى تحميل الحقيقي للتكاليف حيث تم إيجاد سعر تكلفة المنتج وفق الطريقة المتبعة في المؤسسة هي الطريقة الكلية المبلغ هو 26163.20 دج، وسعر التكلفة وفق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة هو 22858.69 دج أقل من تكلفة وفق طريقة المؤسسة بحيث إنخفضت التكلفة بقيمة 3304.51 دج لأنها تعبر بالضبط على النشاط على المنتج. فهي توزع التكاليف غير المباشرة بعدالة وتحدد التكاليف النهائية بدقة مقارنة بالطريقة التقليدية المطبقة إذن الفرضية صحيحة .

الإقتراحات:

من خلال دراستنا توصلنا إلى مجموعة من الإقتراحات نوجزها فيما يلي:

- ضرورة قيام الجامعات بدور مناسب في توعية المؤسسات الإقتصادية بأحدث الطرق التي توصل إليها العلم والتي من بينها طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) حيث أن دور الجامعات وأدائها في هذا المجال موثوق به وله التقدير الخاص من قبل المؤسسات وذلك لعلمها أن الجامعات لا تسعى إلى تحقيق الربح.
- يجب على المؤسسات الجزائرية إعادة النظر في معالجة التكاليف التي تستخدمها إن وجدت، مع دراسة إمكانية تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط في المستقبل بما يسمح بتوفير معلومات أدق تساعد على إتخاذ قرارات رشيدة وحكيمة.
- على الهيئات التعليمية والتكوينية الإهتمام بالطرق الحديثة في مجال معالجة التكاليف، من خلال إجراء المزيد من الدراسات والبحوث حول هذه الطرق وأثر تطبيقها على المؤسسات الجزائرية بصفة خاصة وعلى الإقتصاد الوطني بصفة عامة.

آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا توضحت لنا آفاق جديدة تتمثل فيما يلي:

- مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق طريقة محاسبة التكلفة على أساس النشاط (ABC) على المؤسسات الصناعية الجزائرية.
- مدى تطابق طريقة محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة ABC مع متطلبات حوكمة الشركات.
- آثار تبني محاسبة التكلفة على أساس النشاط (ABC) على قرارات التسعير في المؤسسة.
- تقييم معوقات تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات.



قائمة المراجع

الكتب:

1. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط لإستخدامات الإدارية، مكتبة التكامل للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1998.
2. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة وقضايا معاصرة، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
3. جمال الدين مصطفى الدهراوي، علي أحمد أبو الحسن، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، ط 1، الدار الجامعية، مصر، 1997.
4. حسين طنيب محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
5. خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2010.
6. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
7. عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
8. عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
9. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
10. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
11. فهيمة بديسي، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
12. كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف أغراض التخطيط والرقابة، الشنهاجي للطباعة والنشر، الأردن، 2003.
13. محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010.
14. محمد فركوس، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
15. محمود أحمد إبراهيم وآخرون، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً، ط1، مؤسسة الرواق للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
16. منير شاكر وآخرون، التحليل المالي مدخل لصناعة القرارات، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2002.
17. مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
18. نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
19. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، ج1، دار المحمدية العامة، الجزائر، السنة، 1999.
20. هاشم أحمد عطية، محمد محمود، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعة للطبع والنشر، مصر، 2000.
21. محمد أبو نصار، المحاسبة التحليلية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010.

المذكرات والأطروحات:

1. أبو عباس، محمد الصالح، نوح يحيى، محاسبة تكاليف نشاط المقاولات ودورها في اتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الوادي، الجزائر، 2017.
2. أحمد طوابية، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.
3. احمد حاجي، مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.
4. إبراهيم فريزي، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في تسيير تكاليف المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، 2006.
5. أمينة ساحلي، رميساء زبغة، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد بن يحيى الصديق، جيجل، الجزائر، 2020.
6. حسين مولاي، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، الوادي، الجزائر، 2017.
7. خالد هادي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.
8. عبدو حامد، محمد يوسف بن تونسي، مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس النشاط، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة العربي تبسي، تبسة، 2018.
9. مفيدة لبداعي، بوركوكة مرهم، مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة ABC في مؤسسة إقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2016.
10. نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسييرحالة مؤسسة نفضال، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
11. هلال درحون، نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.
12. ياسين سالمي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010.

المقالات والمجلات:

1. فيحاء عبد الله يعقوب وإمثال رشيد بجاي، تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءات قرارات التسعير، بحث تطبيقي في المؤسسة العامة لإدارة النقل الخاص، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 41، جامعة بغداد، العراق، 2017.
2. ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، ط 02، غزة 2007.
3. محمد الخطيب نمر، هواري سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 4، 2013.

باللغة الأجنبية:

الكتب:

1. Alain BURLAUD et Claude SIMON : **Comptabilité de gestion**, 3ème édition, Librairie vuibert, Paris.
2. Claude Alazard ,Sabine Séparai : **contrôle de gestion** ،Manuel et Application 2،-ème Edition ،Dunod Paris 2010.،
3. DORIATH Brigitte et Autres : **comptabilité et gestion des Organisation** ، 7ème ،Edition Dunod. Paris 2010.
4. Davood ASKARANI: **An Investigation into The Diffusion of Cost and Management**, Accounting Innovations in Australia.
5. GRANDGUILLOT Béatrice, GRANDGUILLOT Françï : **Comptabilité de Gestion**, 10 Edition, Gualino, Paris, 2010.
6. Louis Duruflé, Didier Gourdain : **comptabilité analytique**, 4em Édition, paris 2003.
7. Patrick PIGET, **Comptabilité analytique**, Economica, 3e édition, Paris, 2001.

المذكرات والاطروحات:

1. Ali Khozein and Morteza Dankoob, **Activity Based Costing System and its Succeed Implementing in Organizations**, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran ,2013.
2. Cristiana BOGDĂNOIUk ,**ACTIVITY BASED COST FROM THE PERSPECTIVE OF COMPETITIVE ADVANTAGE**, Spiru Haret University, Romani.2009.
3. Gupta and Galloway, **Activity based costing management and its implications for operations management**, University of Louisville, Louisville. 2003.
4. Taehoon Kim and Yong-Woo Kim, **ACTIVITY BASED COSTING FOR PROCESS IMPROVEMENTS**, Group for Lean Construction, Boston, MA, USA, 2016.

قائمة الملاحق

