



جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعرييج-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر الأكاديمي في العلوم المالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تصميم ووضع نظام للمحاسبة على أساس الأنشطة ABC

"على مستوى وحدة المكيفات و المدفآت في شركة كوندور"

تحت إشراف الدكتور:

بونقيب احمد

من إعداد الطالبين:

- بوخليفة عماد الدين

- لهري لطيفة

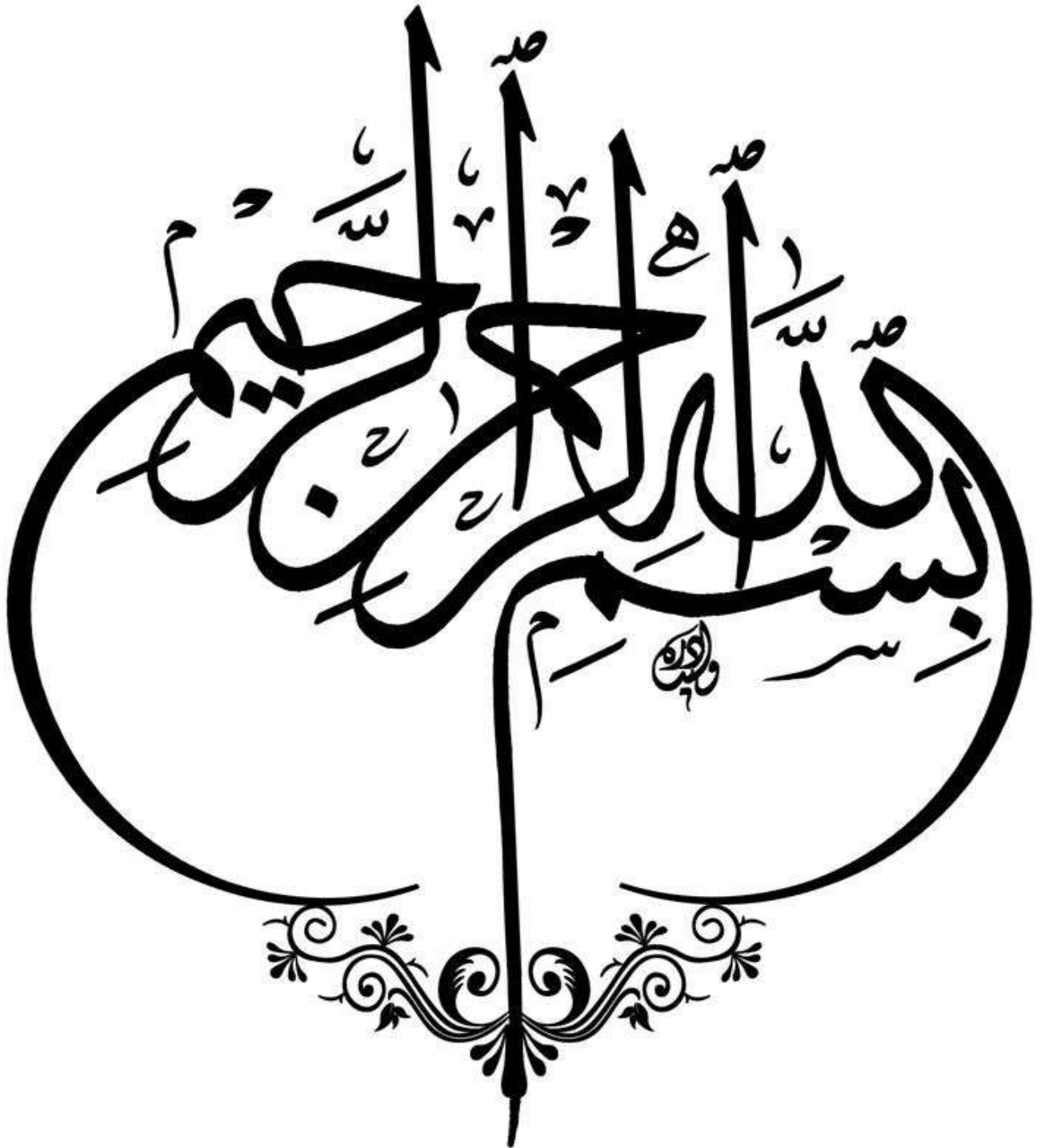
نوقشت من طرف أمام اللجنة المكونة من بتاريخ 2022/06/15:

الدكتور: بوبكر عميروش (رئيسا)

الدكتورة: نسيم عبد الواحد (مشرفا)

الدكتور: احمد بونقيب (مؤطرا)

السنة الجامعية 2022/2021



شكر و تقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، ثم الصلاة وأتم التسليم على المبعوث رحمة للعالمين وعلى أفضل خلق الله أجمعين سيد الوجود سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم ومن والاه وتبعه بإحسان إلى يوم الدين.

الحمد الذي ألهمنا الطموح و سدد خطايانا، ونسأله أن يزيد لنا من الصلاح والعلم والتقوى.

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير لجامعة البشير الإبراهيمي برج بوعرييج كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير التي أتاحت لنا فرصة الدراسة في رحابها العامرة.

وفي هذا المقام لا يسعنا إلا أن نتقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير والعرفان الجميل لمشرفنا المعالي الأستاذ الفاضل الدكتور/ "بونقيب أحمد" الذي تفضل بأخلاق النبلاء وتواضع العلماء وحكمة الحكماء وعطاء العلماء بالإشراف على هذه الدراسة ولم يبخل علينا بجهد أو نصيحة فكان نعم المرشد وخير الدليل، نشكره على حسن أخلاقه وتوجيهه ومتابعته الدقيقة ونصائحه الثمينة فليدم ذخرا وعطاء لطلاب العلم والمعرفة وجزاه الله عنى كل الخير.

كما لا ننسى أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير لكل العاملين بمؤسسة كوندور الذين لم يبخلوا علينا بالمعلومات و المساعدة، جزاهم الله ألف خير.

وشكر موصول إلى كل من ساهم في إنجاز هذه المذكرة ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة أو دعاء، نسأل الله التقدير أن ينفع بهذا العمل قارئه وان يتقبله في ميزان الحسنات.

عماد الدين، لطيفة

إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد:

الحمد لله الذي وفقنا لنثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضلته

تعالى مهداة إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله

"لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال " أختي وإخوتي "

إلى رفيقة دربي "زوجتي"

إلى أصدقائي الذين قاسموني لحظاتي وفقهم الله

إلى كل من كان لهم اثر على حياتي

بوخليفة عماد الدين

إهداء

الحمد لله تعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل وأن يوفقنا لما يحبه ويرضاه والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى اله وأصحابه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

اختلطت دموع فرحتي بتخرجي وحزني بوداع أحبتي في غمضة عين مرت أيامنا وها نحن اليوم نجني قطافنا ونودع أحببتنا والمكان الذي ضمنا هذه سنة الحياة بالأمس التقينا واليوم افترقنا ولكن فرحنا بتخرجنا

ينسينا ألمنا

أهدي تخرجي ونجاحي إلى أول من انتظر هذه اللحظات ليفتخر بي إلى سندي في الحياة أبي حبيبي وصديقي والدي المرحوم إنشاء الله حققت أمنيتك حبيبي وما خبيت ضنك والدي تمنيت اليوم كثيراً أن تراني وأنا أرفع قبعتي عالياً وأرى ابتسامتك التي تغمرني فرحاً والدي أنت الحياة فلا حياة بعدك يارب اجعله في الفردوس الأعلى عدد ما نبض قلبي شوقاً إليه.

أهديه إلى من حفنتي بتراتيل دعواتها الطاهرة وعلمتني الصمود مهما تبدلت الظروف إلى أعلى ما في الوجود أُمِّي وأخوتي وإلى صديقتي نعيمة التي لطالما كانت سندا لي وإلى جميع زملائي في مشواري

الدراسي

واشكر كل إنسان ساعدني ودعمني

لهري لطيفة

ملخص:

يهدف موضوع دراستنا إلى تقديم عرض لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC والذي يعتبر من الأنظمة الحديثة الذي يهدف إلى تحميل التكاليف الغير مباشرة للمنتجات على حساب الأنشطة المستهلكة على كل منتج وذلك من اجل تخفيض التكلفة على عكس طرق المحاسبة التقليدية التي تقوم بتوزيع تكاليفها على حساب معدل ثابت.

وعليه سنقوم في موضوع الدراسة إسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني في المؤسسة الاقتصادية كوندور "وحدة المكيفات الهوائية

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، التكاليف الغير مباشرة، المحاسبة التقليدية، التكلفة، المؤسسة الاقتصادية،

Abstract:

The subject of our study aims to provide a presentation of the cost accounting system based on ABC activities, which is considered one of the modern systems that aims to charge the indirect costs of products at the expense of the activities consumed on each product, in order to reduce the cost in contrast to the traditional accounting methods that distribute their costs at the expense of fixed rate.

Accordingly, on the subject of the study, we will project the theoretical aspect on the field reality in the economic institution Condor "Air Conditioning Unit."

Key words : Cost accounting, Indirect costs, traditional accounting, the cost, economic institution

الفهرس

الصفحة	العنوان
	كلمة الشكر.....
	إهداء.....
VI	المخلص
VII	الفهرس
IX-X	قائمة الجداول والأشكال.....
أد	المقدمة.....
	الفصل الأول: مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف.....
06	تمهيد.....
07	المبحث الأول: الاطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف.....
07	المطلب الأول: تعريف وأنواع محاسبة نظم التكاليف.....
07	الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف.....
08	الفرع الثاني: أنواع نظم التكاليف.....
09	المطلب الثاني: مقومات وأهداف نظم التكاليف.....
09	الفرع الأول: أهداف نظام محاسبة التكاليف.....
11	الفرع الثاني: مقومات نظام محاسبة التكاليف.....
13	المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لنظم محاسبة التكاليف التقليدية.....
14	المبحث الثاني: نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC.....
14	المطلب الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط.....
15	الفرع الأول: خصائص نظام محاسبة التكاليف ABC.....
16	الفرع الثاني: أهداف نظام ABC.....
16	المطلب الثاني: مبادئ وافتراضات نظام ABC.....
16	الفرع الأول: مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة.....
17	الفرع الثاني: افتراضات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.....
19	المطلب الثالث: مراحل تحديد تكلفة النشاط.....
20	المبحث الثالث: تصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....
20	المطلب الأول: مقومات محاسبة نظام التكاليف ABC و متطلبات تطبيقه.....

20	الفرع الأول: مقومات نظام حساب التكلفة على أساس الأنشطة ABC.....
21	الفرع الثاني: متطلبات تطبيق ABC.....
22	المطلب الثاني: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.....
23	المطلب الثالث: مزايا انتقادات استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة.....
23	الفرع الأول: مزايا استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة.....
25	الفرع الثاني: الانتقادات (العيوب) الموجهة إلى طريقة التكاليف المبني على الأنشطة... ..
26	المبحث الرابع: الدراسات السابقة.....
26	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.....
29	المطلب الثاني: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.....
30	خلاصة.....
	الفصل الثاني: دراسة ميدانية لوحددة المكيفات الهوائية.....
32	تمهيد.....
33	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة.....
33	المطلب الأول: لمحة تاريخية للمؤسسة الام.....
35	المطلب الثاني: التعريف بوحددة محل الدراسة.....
42	المبحث الثاني: طريقة التكاليف التقليدية المستعملة في وحددة المكيفات.....
42	المطلب الأول: تكاليف الشراء.....
43	المطلب الثاني: مصاريف المؤسسة.....
48	المطلب الثالث: حساب تكاليف الإنتاج حسب الطريقة المتبعة.....
55	المبحث الثالث: إنشاء وتصميم نظام التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة الإنتاجية.....
55	المطلب الأول: تحليل و تحديد تكلفة الأنشطة.....
60	المطلب الثاني: المسببات و تحديد تكاليفها.....
63	المطلب الثالث: حساب تكلفة وفق طريقة الأنشطة على أساس التكلفة.....
70	خلاصة.....
72	الخاتمة.....
77	المراجع.....
81	الملاحق.....

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
1	تكلفة الشراء	42
2	الرواتب والأجور لشهر جويلية	44
3	توزيع الأجور حسب الطبيعة	44
4	توزيع الأجور الغير مباشرة	45
5	الإهلاك الشهري للمؤسسة	46
6	الإهلاك حسب الطبيعة	46
7	توزيع الإهلاك الغير مباشر	47
8	المصاريف الأخرى	48
9	المصاريف الأخرى موزعة حسب الورشات	48
10	كميات إنتاج الفترة	59
11	حساب التكلفة في ورشة تشكيل الحديد والطلاء	59
12	حساب التكلفة في ورشة المحول والمكثف الحراري	51
13	حساب التكلفة في رشة التصنيع	53
14	التكلفة النهائية	54
15	اهتلاكات الشهرية للمؤسسة	57
16	الأجور والرواتب الشهرية للمؤسسة	58
17	المصاريف الأخرى للمؤسسة	59
18	تكاليف الأقسام	59
19	تكاليف الأنشطة	60
20	مسببات التكلفة	61
21	مسببات التكلفة لكل منتج	61
22	نسب المسببات لكل منتج	62
23	توزيع التكاليف على المنتجات	63
24	تكلفة المنتجات	64
25	تكلفة المنتجات تكميلي	64

65	تكلفة منتجات تكميلي	26
68	الفرق بين الطريقتين	27

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
10	أهداف محاسبة التكاليف	1
17	المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	2
18	الافتراضات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة	3
20	تجميع الأنشطة في مجموعات تكلفة النشاط	4
23	مراحل تطبيق نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف المبني على الأنشطة	5
37	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	6
41	المنهج المتبع في الانتاج	7

قائمة الرموز والمختصرات

الرمز	الشرح	
ABC	Activity Based Costing	المحاسبة على أساس النشاط
CAM.I	Computer Aided Manufacturing International	الدولية للتصنيع بمساعدة الكمبيوتر
CMS	Cost Management System	نظام إدارة التكاليف

المقدمة

إن المكانة الاقتصادية لأي دولة، تتعزز بمجموع مؤسساتها داخل الاقتصاد الوطني مرهونة بمدى كفاءتها ومساهمتها في التنمية الاقتصادية، في خلق قيمة مضافة على الصعيد الاقتصادي كذا بمدى قدرتها على المنافسة فرض وجودها في محيط يتسم بعدم الاستقرار التغيير المستمر، بالخصوص في عصرنا الحالي الذي يشهد أوضاعا عالمية جديدة فرضتها القوى المهيمنة على الاقتصاد العالمي هذه الظاهرة التي باتت أمرا حتميا مفر منه خاصة على الدول النامية.

حيث تسعى المؤسسات الاقتصادية لتحقيق هدفها الرئيسي ألا وهو البقاء والاستمرار في السوق، ولن يكون ذلك إلا من خلال تحقيق الأرباح وتعظيمها، ولبلوغ هذا الهدف اتبعت عدة استراتيجيات وعملت على الرفع من تنافسية منتجاتها، من خلال دراسة السوق والاهتمام بجودتها، والتحكم الجيد في تكاليفها، وهذا ما يستدعي توفر نظم معلوماتية فعالة تمد متخذي القرار بالمعلومات اللازمة في الوقت المناسب، وعلى رأسها نظام المعلومات المحاسبي، الذي يعتمد عليه في تحديد تكلفة المنتجات ومساهمتها في نتيجة المؤسسة.

ولكن التغييرات في البيئة الصناعية حالت دون صلاحية المعلومات التي تقدمها الأنظمة الكلفوية التقليدية التي كانت تلائم البيئة والظروف التي وجدت فيها خاصة في مجال تخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث أصبحت المعلومات التي تقدمها الأنظمة التقليدية للتكاليف مظلمة ولا تتسم بالصحة والدقة، ولهذا السبب برزت الحاجة المتنامية لوجود أنظمة تستطيع مسايرة هذه التغييرات و تلبية الاحتياجات المتعددة للإدارة

كان لهذا التحرك الأثر الكبير في تطور أنظمة محاسبة التكاليف، ما أدى إلى ظهور أفكار جديدة غيرت من الفلسفة المتبعة في الأنظمة التقليدية وفي معالجة وتتبع التكاليف، تجلت هذه الأفكار في نظام جديد يعمل على تلافي نقائص أنظمة التكاليف التقليدية ومواكبة احتياجات الإدارة من المعلومات، اصطلح عليه نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة حيث يركز هذا النظام على العلاقة السببية بين موارد وأنشطة ومنتجات المؤسسة وذلك من خلال فكرة أن القيام بالأنشطة يستهلك موارد وأن إنتاج منتجات وخدمات يستهلك الأنشطة، لاقى تطبيق هذا النظام قبول وترحيب الكثير من المؤسسات وذلك نظرا لنوعية وجودة المعلومات التي يقدمها.

هذا ما دفع إلى طرح الإشكالية التالية:

كيف يتم حساب التكاليف بطريقة ABC في وحدة المكيفات والمدفآت؟

إذ يمكن أن تندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية:

- هل تتوفر المؤسسة محل الدراسة على مقومات وآليات عمل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة؟
- ما الذي يميز نظام المحاسبة على أساس الأنشطة عن غيره من الأنظمة التقليدية الأخرى؟
- هل تتوفر المؤسسة محل الدراسة على المتطلبات الفنية والتنظيمية لعمل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة؟

الفرضيات:

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

- يعتبر نظام محاسبة التكاليف نظام معلومات فعال في المؤسسات الاقتصادية ولكن نظر للتغيرات التي طرأت على تقنيات الإنتاج أصبح استخدام أنظمة التكاليف لأساليب تقليدية لا يخدم كثيرا إدارة المؤسسة.
- تتوفر المؤسسة الجزائرية على بعض المقومات المساعدة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ولكن لا تتوفر على المتطلبات الفنية والتنظيمية.
- يتميز نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بفلسفة جديدة، تتمثل في توزيع التكاليف على الأنشطة ومن ثم تخصيصها على المنتجات والخدمات، بحيث يؤدي تطبيقه في المؤسسة إلى توفير معلومات دقيقة فيما يخص التتبع والسيطرة على التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق.

أسباب اختيار الموضوع:

- اهتمام الطالبين بموضوع المحاسبة عموما ومحاسبة التكاليف خصوصا وذلك إيمانا منه بضرورة الاهتمام بهذا الموضوع وجوانبه والذي يعتبر مهما في الجزائر.

- التحولات الراهنة التي يمر بها الاقتصاد الجزائري بداية من بعث المؤسسات الاقتصادية الكبيرة، والسعي الجدي إلى الانفتاح الكلي على التجارة العالمية هذا ما يقابله ضعف القدرات التنافسية للمؤسسات الوطنية وعدم امتلاكها لميزات تنافسية خاصة على مستوى الأسعار والجودة.
- سعي الطالبين إلى توسيع رصيدهما المعرفي في مجال محاسبة التكاليف.

أهداف اختيار الموضوع:

- إلقاء الضوء على العوامل التي أدت إلى ظهور نظام ABC
- تحديد مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط
- محاولة تبيان آلية عمل نظام التكلفة على أساس النشاط
- محاولة معرفة أهم الخصائص لهذا النظام و الفرق بينه وبين نظام التكاليف الكلية
- تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة على مستوى مؤسسة صناعية جزائرية للتعرف على دوره في تحسين الميزة التنافسية

و لهذا قمنا بدراسة حالة مؤسسة جزائرية كبرى و هي شركة كوندور وحدة المكيفات الهوائية و المدفآت

حدود الدراسة:

- تمت الدراسة النظرية حول المحاسبة كنظام معلومات والتركيز على نظام محاسبة التكاليف خصوصا نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة
- القيام بالدراسة الميدانية في وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت الواقعة في المنطقة الصناعية ببرج بوعريريج ونظرا لضيق الوقت المخصص للدراسة الميدانية سوف تقتصر الدراسة على ثلاث ورشات إنتاجية

• ورشة تشكيل الحديد والطلاء

• ورشة المحول والمكثف الحراري

• ورشة التجميع النهائي

منهج البحث والأدوات المستخدمة:

بقصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية الرئيسية واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة حاولنا استخدم مزيج من المناهج ففي الجانب النظري من البحث استخدمنا المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، أما في الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج التجريبي. فيما يخص الوسائل والأدوات المستخدمة فإننا قد استعنا بمجموعة من الكتب العربية والأجنبية

المتخصصة في مجال أنظمة المعلومات ومحاسبة التكاليف، بالإضافة إلى استخدام مقالات وأبحاث ودراسات عربية وأجنبية محكمة ومتخصصة في مجال محاسبة التكاليف.

تقسيمات البحث:

الفصل الأول:

تحت عنوان **مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف** خصص هذا الفصل من الدراسة إلى التعرف على الاطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف ككل، وتناولنا في الجزء الثاني نظام المحاسبة على أساس الأنشطة، ثم تطرقنا إلى كيفية تصميم نظام المحاسبة المبني على أساس الأنشطة وفي الأخير تطرقنا إلى بعض الدراسات السابقة.

الفصل الثاني:

خصص هذا الفصل إلى دراسة ميدانية لوحدته المكيفات الهوائية، فقد تناولنا المؤسسة محل الدراسة من مختلف جوانبها بالإضافة إلى اقتراح نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتطبيقه في المؤسسة ودراسة نتائجه ومن ثم مقارنته بالطريقة التقليدية المستعملة.

صعوبات البحث:

- ضيق المدة الزمنية المخصصة للدراسة الميدانية
- قلة المراجع العربية المتخصصة في هذا المجال وقلة المراجع الحديثة، بالإضافة إلى أن أغلبية المراجع المتوفرة والمتخصصة في هذا المجال باللغات الأجنبية.
- عدم توفر الرؤية المحاسبية لدى فريق العمل على مستوى محل الدراسة.

الفصل الأول

مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف

تمهيد:

إن التقدم السريع الذي لحق بظروف الصناعة من حيث اللجوء إلى النظم الإنتاجية الحديثة والاعتماد على الوسائل الآلية وتطور تكنولوجيا الإنتاج، أدى إلى زيادة المنافسة وتزايد الحاجة إلى معلومات ملائمة تتماشى مع مواصفات هذا المحيط، لاسيما المتعلقة بالتكاليف لما لها من دور كبير في توجيه المسيرين لترشيدهم في اتخاذ قراراتهم الإستراتيجية والتشغيلية. وقد جاءت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة كاستجابة للتغيرات التي حدثت وللبحث عن طرق بديلة لتحديد وتوزيع التكاليف بشكل دقيق وملائم والاستغلال الأمثل للموارد لتقديم منتجات ذات جودة وبتكلفة معقولة، ومن أهم هذه الطرق نظام المحاسبة المبني على أساس الأنشطة، ومن خلال ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف

المبحث الثاني: نظام المحاسبة على أساس الأنشطة

المبحث الثالث: تصميم النظام المبني على أساس الأنشطة

المبحث الرابع: دراسات سابقة

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف

إن ظهور ما يسمى بمحاسبة التكاليف، كان نتيجة للضرورة التي فرضت على المؤسسات الصناعية والتجارية والخدمية، في ظل تعدد وتنوع عناصر التكاليف والتطور الذي شهده عالم الأعمال. حيث تكمن أهميتها في جمع، عرض وتحليل الأنشطة، مما يساعد على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، و بالتالي يساهم في التحديد الدقيق للتكاليف.

المطلب الأول: تعريف وأنواع محاسبة نظم التكاليف

الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف: يمكن تقديم التعاريف التالية:

أولاً: تعريف التكلفة: حسب المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982م " تمثل قيمة الأعباء المتعلقة بعنصر محدد في المخطط المحاسبي"¹.

ثانياً: تعريف محاسبة التكاليف:

محاسبة التكاليف أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العلمية ويطبقها محاسب التكاليف في سبيل تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف من مواد وعمالة وخدمات مع ربطها بمراكز التكلفة وبوحدات المنتجات أو الخدمات. وذلك بهدف قياس التكاليف بالإضافة إلى الرقابة عليها.² كما عرفت محاسبة التكاليف على أنها نظام معالجة بيانات التكاليف المتحصل عليها من نظام المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، ويسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنه يسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى الإدارة كما يعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.³

¹AbdelahBoughaba, *Comptabilité Analytique d'exploitations*, Berti édition, Alger, 1999,p :05

²علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، بدون سنة النشر، ص208.

³مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2011، ص19.

التعريف الثالث:

هي نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية، يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها. ويتم استخدام هذه التكلفة في تقويم الإنتاج والمخزون في نهاية الفترة لإمكان إعداد القوائم المالية. وكذلك تركز محاسبة التكاليف على إنتاج المعلومات المالية وغير المالية التي تمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات وتقييم أداء.⁴

الفرع الثاني: أنواع نظم التكاليف:

تعددت أنواع نظم التكاليف المحاسبية وفق عدة معايير وسنتطرق هنا إلى ثلاث نظم أساسية:
أولاً: نظام التكاليف الكلية:

طريقة التكاليف الكلية هي طريقة قديمة جداً، بما أننا نجد لها في أمثلة تعود إلى بداية القرن التاسع عشر، ويتم وفق هذا النظام إلى توزيع أولي وثانوي للتكاليف غير المباشرة بحيث تتحمل الوظائف الرئيسية هذه الأعباء وفق معدلات التكاليف المباشرة تضاف إلى التكاليف الكلية بينما تخضع التكاليف غير المباشرة إلى توزيع أولي وتوزيع ثانوي ثم تضاف إلى التكاليف الكلية.

ثانياً: نظام التكاليف المعيارية:

يعتمد هذا النظام أساساً على وضع وتحديد التكاليف المعيارية سابقاً وتحميلها للمنتجات و الخدمات وفق معدلات ومقادير معيارية، وتهتم بوضع معايير كمقاس للأنشطة وحجم الإنتاج في المنشأة في المستقبل وما يقابلها من تكاليف للوصول إلى ذلك المستوى وبعد ذلك إجراء مقارنة بين التكاليف المعيارية التي وضعت مسبقاً والتكاليف الحقيقية التي تحملتها المنشأة فعلاً بعد تنفيذ الفعلي، وتوضع معايير لجميع عناصر التكلفة وتسمح هذه الطريقة للتخطيط المستقبلي والرقابة على التكاليف والسعي إلى تخفيضها وتساهم بشكل فعال في اتخاذ القرارات السديدة والحصول على معلومات على التكاليف بهدف التحكم فيها ولمعرفتها.

⁴ زينبات محمد محرم، محمد رشيد الجمال، شحاتة السيد شحاتة، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية-الإسكندرية-2005، ص10

نستخلص ثلاث أنواع من التكاليف المعيارية:

1- **تكاليف مقربة:** وهي تكاليف تأخذ من فترة زمنية ماضية تحسب على التكاليف الحقيقية لفترة أو عدة فترات.

2- **تكاليف موازنة:** وهي تكاليف معيارية أدخلت في الموازنة التقديرية.

3- **تكاليف معيارية محضه:** هي تكاليف معيارية قبلية من أجل تسعير الحركات بالكميات والقيمة في المحاسبة التحليلية..

ثالثاً: نظام التكاليف الهامشية:

هو نظام يهتم بالتغيرات في التكلفة الإجمالية الناجمة عن تغير في الإنتاج، تدرس تغيرات الأعباء التي تنتج عن تقلبات النشاط وتحديد انعكاسات هذه التغيرات على رقم الأعمال وعلى النتيجة الإجمالية.⁵

المطلب الثاني: مقومات وأهداف نظم التكاليف

الفرع الأول: أهداف نظام محاسبة التكاليف:

إن الهدف الأساسي لأي نظام هو تقديم المعلومات الجيدة بخصائصها المختلفة لصناع القرار في المنشأة، وكذلك هو الحال في نظام محاسبة التكاليف، إلا أنه يمكن أن نجمل أهم الأهداف الرئيسية لإنشاء نظام محاسبة التكاليف فيما يلي:⁶

1- تسمح بتحديد مختلف التكاليف، سعر التكلفة، سعر البيع...

2- تقدم عناصر أو قواعد الإثبات لبعض عناصر الأصول مثل تقييم المخزون.

3- مراقبة عملية الاستغلال الداخلي (مراقبة الميزانية).

4- قياس درجات و مستويات المردودية.

⁵ بونجاح جقيقة، بربارة نورة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في المؤسسات الخدمائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير وقسم علوم التجارة، جامعة أحمد درارية، أدرار، 2017/2018، ص ص (07-08).

⁶ عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردن، وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس -، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص 19.

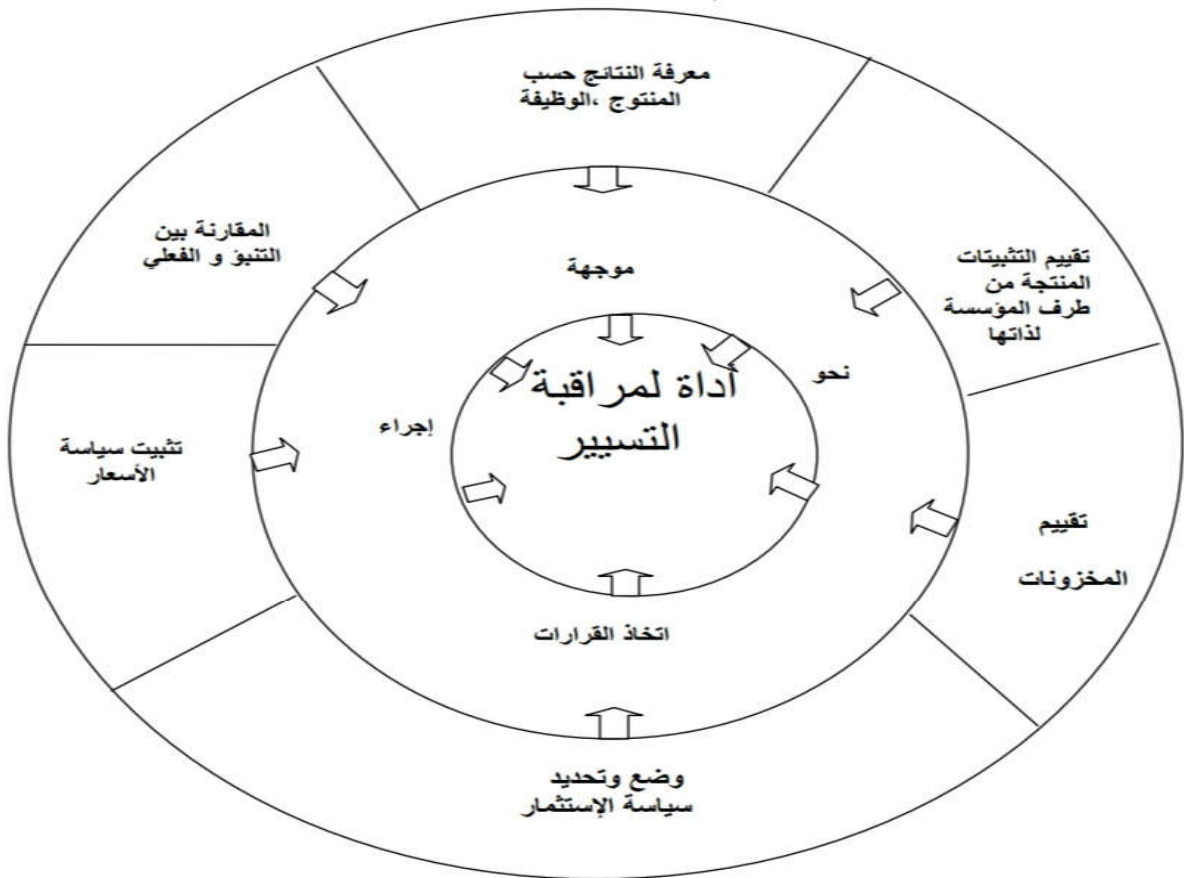
5- ضبط ورقابة عناصر التكاليف.

6- مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج التقديرية و تحليل الانحرافات.

7- إعداد التقارير لمختلف المستويات الإدارية.

باختصار لا نبالغ إن قلنا بان محاسبة التكاليف بالنسبة للمسير هي أداة لا يمكن الاستغناء عنها من أجل أن يكون قادر على تحديد المسؤوليات ويمكن أن نلخص هذه الأهداف في الشكل التالي:⁷

الشكل رقم (01): أهداف محاسبة التكاليف



المصدر: عطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير وقسم علوم التجارة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص12.

⁷ عطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 11-12.

الفرع الثاني: مقومات نظام محاسبة التكاليف:

يتفق الكثير على وجود عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها أي نظام للتكاليف يمكن أن يؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة، ويمكن تلخيص هذه المقومات بما يلي:

أولاً: وجود هيكل تنظيمي واضح: تحدد فيه اتجاهات انسياب السلطة و المسؤولية لجميع أفراد التنظيم في المنشأة، نزولاً من الإدارة العليا حتى أصغر وحدة إنتاجية، اختصاصاتهم وأنشطتهم الوظيفية والإنتاجية بشكل واضح وسليم.

ثانياً: توصيف واضح لمراكز النشاط (التكاليف): وهذا هو المقوم الأساسي لأي نظام تكاليف، حيث يتم تقسيم الوحدة الإنتاجية إلى مراكز نشاط (أو مراكز تكلفة) بحيث يتميز كل مركز تكلفة تميزاً وظيفياً عن غيره من المراكز، ومركز التكلفة هو الوسيط المناسب لحصر وتحميل عناصر التكاليف المباشرة وغير مباشرة لوحدة المنتج النهائي في المنشأة، لأغراض الرقابة على التكاليف والمقارنة وتقويم الأداء. وفي ضوء تقسيم الوظيفي السالف الذكر، يمكن إعداد دليل لمراكز التكلفة، توضح فيه مسؤولية كل مركز عن إنفاق عناصر التكلفة المختلفة، وفقاً لإمكانية تبويبها إلى عناصر تكاليف يمكن رقبته و أخرى لا يمكن رقبته.

ثالثاً: توصيف واضح لوحدة التكلفة: باعتبارها وحدة المنتج النهائي فيها، وتأخذ شكل وحدة منتج أو مجموعة من المنتجات المتجانسة، سواء كانت سلعة أو خدمات، ويعبر عنها في الغالب، بالحجم أو الطول أو الوزن أو العدد.

رابعاً: وضع دليل لعناصر التكاليف في المنشأة: وهذا الأساس لا يقل أهمية و ضرورة عن غيره من الأسس والأركان اللازمة لتصميم أي نظام للتكاليف في أية منشأة صناعية كانت أم غير صناعية. وهذا يعني حصر عناصر تكاليف النشاط الثلاثة (المواد والأجور والمصروفات الأخرى) في مجموعات رئيسية و فرعية، مع إعطاء كل مجموعة أو بند منها رمزا أو رقما خاصا به، ويتفرع من هذا رموز وأرقام فرعية أخرى داخل مجموعة واحدة.

خامساً: تحديد مجموعة مستنديه و دفترية سليمة: حيث أن تصميم المستندات ومجموعاتها الدفترية ودورها من المقومات الأساسية لأي نظام سليم للتكاليف، باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف، لغرض تسجيلها و تبويبها والرقابة عليها. ولا شك في أن

لكل عنصر من عناصر التكلفة الثلاثة دورة مستنديه خاصة به، يتم من خلالها حصر تكلفة كل عنصر منها، تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة، التي استفادت منها، ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج هذه الوحدات.

سادسا: فترة التكلفة: وهي الفترة التي يتحدد في نهايتها موعد إقفال الحسابات بصورة دورية، تمهيدا لإعداد حسابات وقوائم التكاليف، ويتوقف اختيار فترة التكاليف على عدة عوامل، أهمها: موسمية الإنتاج، وطرق الاستغلال، والسنة الضريبية، وموعد توزيع الأرباح، وأخيرا تكلفة العمل الذي يتطلب إقفال الحسابات وتجميعها لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية.⁸

المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لنظم محاسبة التكاليف التقليدية

وجه لأنظمة محاسبة التقليدية عدة انتقادات ومن أهمها:

- ركزت الطرق التقليدية على توفير بيانات لغرض تقييم المخزون لأغراض إعداد التقارير المالية، عجزت عن توفير بيانات إضافية لخدمة الإدارة ومساعدتها في صنع القرارات التشغيلية والإستراتيجية.
- عدم إمكانية حساب تكلفة المنتج إلا بعد إنهاء الفترة التكاليف والاهتمام بالنتائج المالية الإجمالية دون الاهتمام بالأنشطة الفعلية التي كانت المسبب في هذه النتائج مما يترتب عليه عدم تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة.
- تؤدي طرق تخصيص التقليدية إلى عدم دقة بيانات تكلفة المنتج نظرا لعدم وجود علاقة سببية تكلفة المنتج وبين ما استخدمه من الموارد بالمنشأة، بمعنى عدم وجود علاقة بين التكاليف الموجودة بمجمع التكلفة وبين الأساس المستخدم في تخصيص تلك التكاليف إلى الهدف النهائي للتكلفة، وهذا يقلل من فعالية محاسبة التكاليف كأداة رئيسية لقياس تكلفة المنتج.
- تركز الأنظمة التقليدية للتكاليف على مقاييس الأداء على مستوى الأقسام للوصول إلى أداء أقل من مثالي على مستوى المنشأة ككل.
- لا يمكن تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال نظم التكاليف التقليدية لذا يصعب وضع وتطبيق برامج التحسين المستمر.

⁸ عمر محمد هديب، مرجع سبق ذكره، ص ص (21-22).

- عدم الوصول إلى بيانات دقيقة، فالعمل بالأنظمة التقليدية لا يساعد في توصيل إلى بيانات دقيقة عن كلفة المنتج أو الخدمة المقدمة ولا يساعد في أحكام عملية الرقابة وبالتالي لا يساعد المنشأة في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة خاصة في حالة وجود العديد من السلع أو الخدمات التي تتعامل بها المنشأة.
- أن النظم التقليدية لا توزع بصفة دقيقة ولا بطريقة عادلة التكاليف غير المباشرة بحيث قد يتحمل منتج ما أو خدمة ما أكثر مما يساهم فيه فهو نظام لا يخرج القيم الدقيقة التي يستوجب على كل منتج تحملها بل توزع بقسمة مجمل التكاليف على عدد الوحدات المنتجة.⁹

⁹ (مجلة جامعة بابل/ العلوم الإنسانية/ المجلد 22/ العدد 4، 2004 نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية) ومتاح على الخط (library.iugaza.edu.ps/thesis/117533.pdf).

المبحث الثاني: نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC

يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة من أبرز التطورات التي نالت استخداما واسعا عند ظهوره في السنوات الأخيرة، كما أتى بتغييرات جذرية للأنظمة التقليدية، حيث توفر هذه الطريقة أساس أكثر عدالة لتوزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة، فهي تعمل على تحليل الأنشطة، مما يساعد على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، ويساهم في التحديد الدقيق للتكاليف.

المطلب الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط

عرفت محاسبة الأنشطة أو ما يسمى بطريقة (ABC) إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأمريكية والأوروبية في سنوات الثمانينات خاصة بعد صدور كتاب (R.KLAPLAN/T.JOHNSON) سنة (1987) الذي ذكر فيه حدود المحاسبة التقليدية وعرض فيه إطار تصوري جديد هو المحاسبة على أساس الأنشطة، ويرجع أساس هذه المحاسبة إلى المنظمة الدولية (CAM.I) التي يساهم فيها أكبر المكاتب الأمريكية المختصة في ميدان المراجعة والتنظيم حيث توصلت سنة (1986) إلى إنشاء نظام تسيير جديد مؤسس على التكاليف يدعى برنامج (CMS) الذي انبثقت منها لمحاسبة على أساس الأنشطة، إلا أن التجارب في استعمال طريقة (ABC) ترجع إلى سنوات الستينات أين اجتمعت الأشغال النظرية الجامعية والتطبيقات العملية التي شرعت فيها شركة (GENERAL ELECTRIC) وكانت تلك أو لتجربة للتحكم في المصاريف العامة (الأعباء غير المباشرة) على أساس الأنشطة التي حققتها هذه الشركة سنة (1963).¹⁰

كما عرّف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على أنه طريقة لمعالجة التكاليف، حيث يقوم بتوزيع التكاليف على أنشطة المؤسسة ومن ثم تحميلها للمنتجات، وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن

¹⁰ درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2005، غ منشورة، ص 273.

* (ABC): Activity- Based Costing.

** (CAM.I): Computer Aided Manufacturing-International.

*** (CMS): Cost Management System.

الفصل الأول: مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف

الوحدات المنتجة تستهلك الأنشطة.¹¹ وعرف كذلك نظام التكاليف على أساس النشاط بأنه " يقيس تكلفة وأداء الأنشطة على أغراض التكلفة بالاعتماد على استخداماتها وبسبب العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة". أي أنه يقوم على فكرة أن توفير المنتجات أو الخدمات يحتاج إلى مؤسسات وأن هذه المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها اقتصادية ولها تكلفة.

وعليه ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو من بين أحدث الأنظمة للمحاسبة الإدارية الحديثة وهو يقوم على:

- تقييم قدرة المؤسسة على أداء الأنشطة من خلال تحديد و قياس مواردها؛
- تحليل الأنشطة وتصنيفها ما بين أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة؛
- تحديد تكلفة مختلف الأنشطة وكذلك تكلفة الطاقة غير المستغلة.¹²

الفرع الأول: خصائص نظام محاسبة التكاليف ABC:

من أهم خصائص محاسبة التكاليف ما يلي:

- أنه يلائم النظام طبيعة عمل المشروع وحاجته وتقسيمه الإداري.
- الاقتصاد بالنفقات بحيث تتناسب تكلفة الفوائد الموجودة.
- أنه يشتمل على وسائل الأحكام والرقابة على عناصر التكاليف.
- أنه يتميز بالسهولة والوضوح حتى يمكن فهمه وتنفيذه في كل المستويات الإدارية والتنفيذية.
- أنه يشتمل على التنسيق المتكامل بين القائمين على تنفيذه.
- يشتمل على المقومات التي تمكن من إعداد التقديرات اللازمة والمعايير المستخدمة لدراسة المشاريع.

¹¹ محمد الخطيب نمر، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة المؤسسات الجزائرية، العدد 04، ديسمبر 2013، ص70.

¹² مشاش نادية، ملتقى وطني حول: أهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، ص07 على الموقع: (docx / مشاش-نادية.2017/06/3/wp-content/uploads/sites/3/2017/06/Univ-blida2.dz/eco/)

الفرع الثاني: أهداف النظام ABC:

يمكن حصر أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الـ ABC في الأهداف التالية:

- التوزيع العادل لتكاليف على المنتجات؛
- تحديد الأنشطة ذات أعلى تكاليف؛
- عدم تحميل المنتج تكاليف لم تساهم في إنتاجه؛
- توزيع التكاليف على الأنشطة فق معايير أكثر دقة ومرونة.
- تخفيض التكاليف بالاستغناء للأنشطة التي لا تضيف قيمة.¹³

المطلب الثاني: مبادئ و افتراضات نظام ABC

الفرع الأول: مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

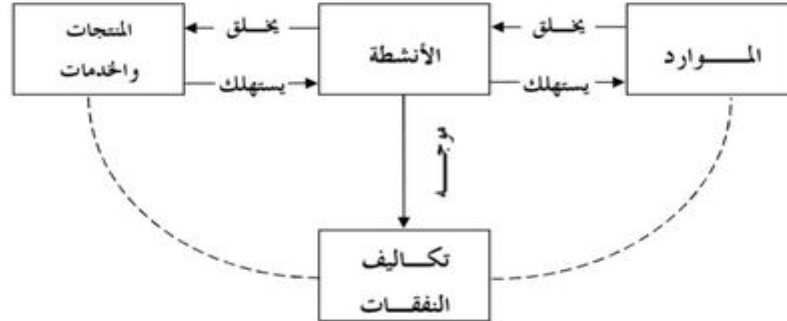
يركز نظام ABC على مبدئين أساسيين وهما:

أولاً: أن الأنشطة تستهلك الموارد: حيث يتم تدفق التكاليف من الموارد إلى الأنشطة، وبالتالي لا يتم استهلاك هذه الموارد من وقت وعمل ومواد خام إلا إذا أردنا إنجاز نشاط من الأنشطة؛
ثانياً: أن المنتجات أو الخدمات أو الزبائن تستهلك الأنشطة: فإنجاز النشاط يعتمد على طلب منتج معين أو فئة معينة من العملاء، والذي يؤدي بدوره إلى إنجاز النشاط وبالتالي حدوث التكلفة، وهو ما يسمى بعلاقة السبب والنتيجة، فالسبب منتج أو خدمة معينة أو عمل معين أما النتيجة فهي تكلفة الطلب على النشاط.

والشكل أدناه يوضح العملية:

¹³إلهام محيريق، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة، دراسة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي، جامعة الوادي، 2001، ص32. على الموقع: (www.univ-eloued.dz/images/mimoir/file/M.E-025-1.pdf)

الشكل رقم (02): المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص96

الفرع الثاني: افتراضات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

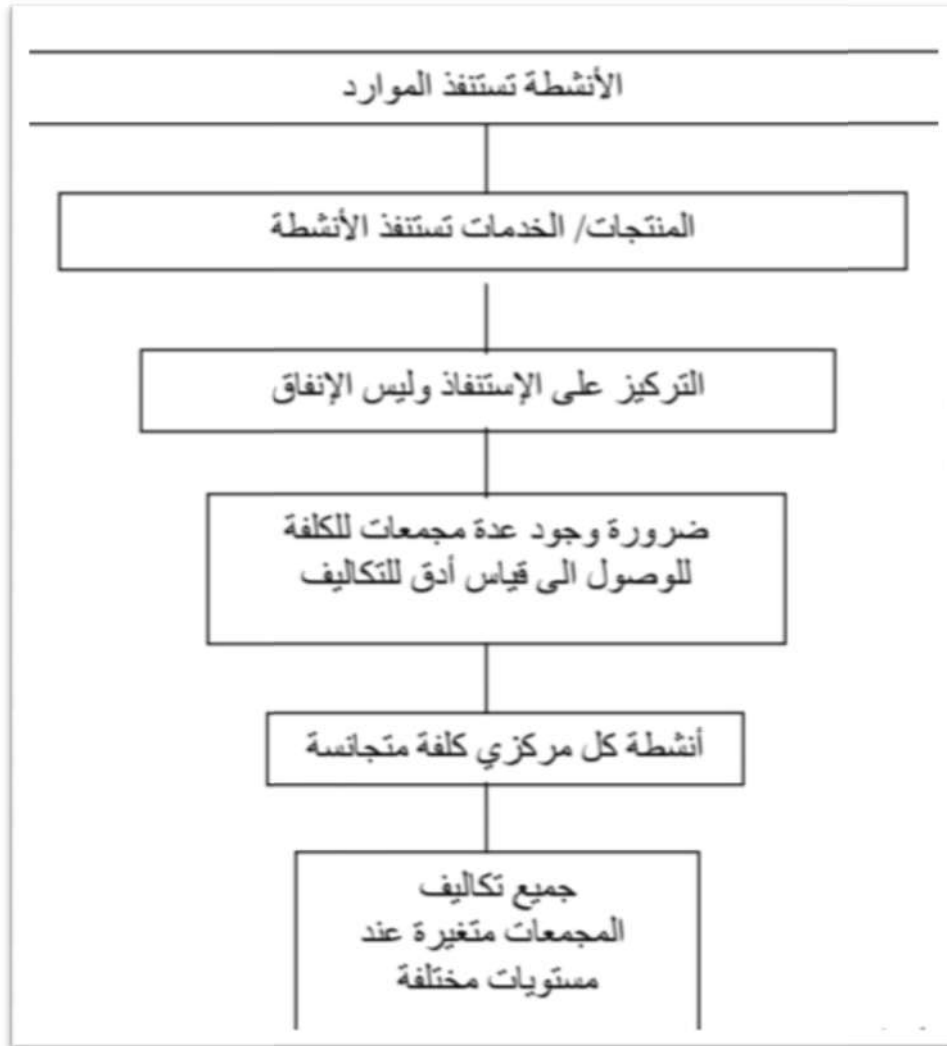
يقوم نظام محاسبة التكاليف على مجموعة من الافتراضات والتي تمثلت في:

- أن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف
- أن الأنشطة تستنفذ الموارد.
- إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو نموذج استهلاك وليس إنفاق، حيث أن مضمون هذا الافتراض قد يكون الأكثر أهمية، ولكي تنخفض التكاليف يجب أن يكون هناك تغير في الإنفاق، وإن هذا النظام لا يقيس الإنفاق وإنما يقيس الاستهلاك.
- توجد العديد من مسببات استهلاك الموارد وتوجد العديد من الأنشطة التي يمكن تحديد قياسها، بحيث أنه يمكن تحديد العديد من مجتمعات الكلفة (COST POOL) بدلا من مجمع كلفة واحدة.
- إن أنشطة مجتمعات كل مركز تكلفة تكون متجانسة، أي بمعنى أن كل مجمع كلفة يمثل نشاط واحد فقط أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة.

الفصل الأول: مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف

- إن جميع التكاليف في كل مجمع كلفة تكون متغيرة (متناسبة تماما مع النشاط)، وإن التكاليف التي توصف بأنها ثابتة في النظم التقليدية تتمثل في كلفة أنشطة التسهيلات¹⁴. ويمكن إيضاح ما تقدم بالشكل التالي:

الشكل رقم (03): الافتراضات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر: عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردن، وعلاقته بالأداء المالي، رسالة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص45.

¹⁴ عمر محمد هديب، مرجع سبق ذكره، ص44.

المطلب الثالث: مراحل تحديد تكلفة النشاط

تتمثل خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

أولاً: تجميع الأعمال في صورة أنشطة: حيث تدرج الأنشطة المتشابهة ضمن نشاط واحد، ويستخدم لها مسبب تكلفة واحد بهدف تتبع تكلفة هذا النشاط إلى المنتجات أو الخدمات.

ثانياً: قياس تكلفة كل نشاط: وذلك بعد القيام بتجميع الأعمال في صورة أنشطة، ثم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة.

ثالثاً: تحديد مراكز الأنشطة: حيث يمثل مركز النشاط ذلك الجزء من العملية الإنتاجية والذي يؤدي عملاً متكرراً لأداء وظيفة معينة، وفي هذا يتم تحديد تكاليف مركز النشاط بصورة مستقلة، سواء تم الاعتماد على دفاتر الأستاذ العام أو الدراسات الهندسية أو تقديرات التكلفة كمصادر للمعلومات، وبصفة عامة يتأثر تحديد مراكز الأنشطة بعدة عوامل منها: مكان وجود الآلات والمعدات، ومراكز المسؤولية، ومقدار تكلفة المنتج، ودرجة تعقيد عمليات المنشأة ومستوى التشغيل الآلي فيها.

رابعاً: اختيار مسببات التكلفة للمستوى الأول: يقصد بمسببات المستوى الأول تلك التي تستخدم لتخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي سبق تحديدها.

خامساً: اختيار مسببات التكلفة للمستوى الثاني: يقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات التي استهلكت هذه الأنشطة. كما يتضح أن اختيار مسببات التكلفة للمستوى الثاني يحدد مستوى درجة دقة تكلفة المنتجات أو الخدمات الظاهر بالتقرير.¹⁵

¹⁵ خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي (دراسة تطبيقية على قسمي الدم و التخثر والميكروبيولوجي)، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، غ منشورة، ص ص(75-75).

المبحث الثالث: تصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

المطلب الأول: مقومات محاسبة نظام التكاليف ABC و متطلبات تطبيقه

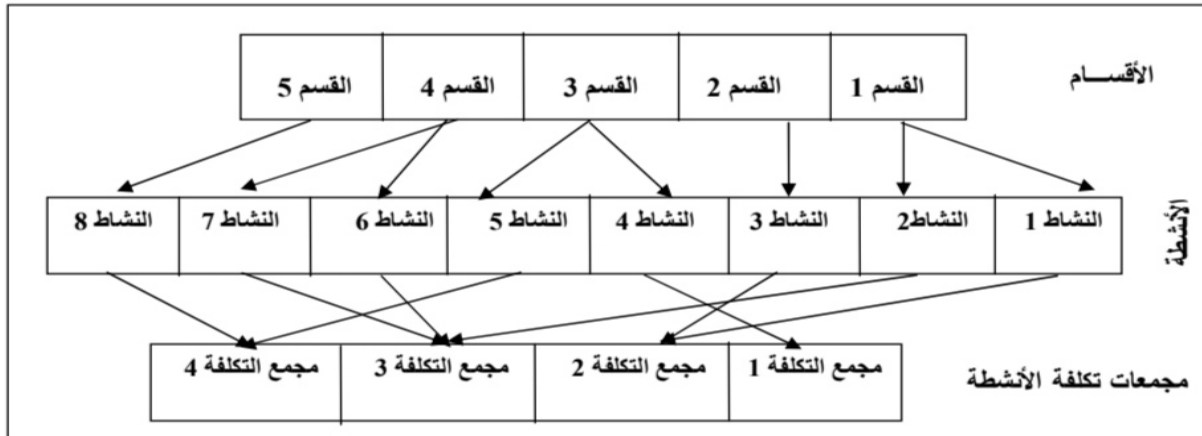
الفرع الأول: مقومات نظام حساب التكلفة على أساس الأنشطة ABC:

يقوم نظام (ABC) على جملة من المقومات والمتمثلة في:

أولاً: الأنشطة: حيث يعتبر النشاط البؤرة التي يركز عليها هذا النظام إذ ينضم إلى المؤسسة على أنها مجموعة متتالية من الأنشطة التي تهدف إلى تقديم خدمات ذات قيمة أفضل إلى العملاء والغرض من كل نشاط زيادة قيمة المنتج بالنسبة للعميل حيث يتكون النشاط من مجموعة من العمليات والإجراءات التي يتشكل فيما بينهما جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة ."

ثانياً: مجمع تكلفة النشاط (مركز النشاط): أي إعادة تصنيف الأنشطة وتوزيعها إلى مجوعات صغيرة ليسهل التعامل معها وتحديد العلاقة بينهما ووحدة الخدمة، ويتم التوزيع على أساس وحدات متجانسة داخل المجموعة.¹⁶ و يظهر تجميع الأنشطة في مجوعات التكلفة في الشكل التالي:

الشكل رقم(04): تجميع الأنشطة في مجوعات تكلفة النشاط



المصدر: سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011، ص59.

¹⁶ إلهام محيريق، مرجع سبق ذكره، ص 20.

ثالثاً: وحدة التكلفة: هي "وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها وتعتبر في نفس الوقت الشيء المراد معرفة تكلفته".

رابعاً: مسبب التكلفة: يقصد بمسببات التكلفة أو محدد التكلفة السبب الجوهري الذي أدى إلى خلق أو تكوين تكلفة، ويعتبر العامل المؤثر في حدوث التكلفة فكل تغير في مسبب التكلفة يؤدي إلى تغير في التكلفة، فهو يشرح كيفية استهلاك المنتجات للأنشطة ويعد بمثابة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات، كما يمثل مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط، ويتوقف نجاح نظام (ABC) على مدى الدقة في تحديد مسببات التكاليف لكل نشاط لأن الصفة المميزة لهذا النظام عن غيره من الأنظمة هي مستوى الدقة المتميز الذي تتصف به معلومات و مخرجات النظام.

ويقوم مفهوم مسببات التكاليف على الفروض التالية:

- المؤسسة تقوم بنشاط ما يمكن وصفه وتحديد نوعيته وقياسه.
- التضحية المالية التي يتطلبها النشاط (تكلفة النشاط) يمكن قياسها.
- مخرجات النشاط تكون قابلة للقياس.
- مخرجات النشاط تمثل العنصر المتحكم في حدوث تكلفة النشاط، فزيادة أو تخفيض حجم مخرجات النشاط (المسبب) تؤدي إلى زيادة أو تخفيض مدخلات النشاط (تكلفة العوامل المطلوبة للنشاط).
- خامساً: الموارد: هي عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة، إذ تمثل الموارد مدخلات الأنشطة الضرورية لأدائها، ومن الصعوبة تحليل وإدارة الأنشطة بدون التعرف على الموارد المستخدمة كما يصعب تحديد تكلفة النشاط دون التعرف على تكلفة المدخلات من الموارد.¹⁷

الفرع الثاني: متطلبات تطبيق نظام (ABC)

يمكن جمع المتطلبات التي تدعم تطبيق هذا النظام في:

- زيادة حدة المنافسة.
- تزايد استخدام الأنشطة المساندة في المؤسسة مثل صيانة الأجهزة وغيرها.
- ارتفاع نسبة المصاريف غير المباشرة لدى المؤسسة.

¹⁷ سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011، ص ص(59-60-61).

- صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات (الخدمات).
- قيام المؤسسة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات (الخدمات) وتعقد العمليات الإنتاجية، وهي الحالة التي يكون لدى المؤسسة مخارج تختلف فيما بينها من حيث نسبة استهلاكها للموارد نتيجة لاختلافها في الطلب على الأنشطة، بالإضافة إلى تداخل عناصر التكاليف فيما بين العمليات والأنشطة الإنتاجية ما يشكل صعوبة في تحديد نصيب كل نشاط أو عملية من عناصر التكاليف تمهيدا لاحتساب تكلفة الوحدة المنتجة (الخدمة).¹⁸

المطلب الثاني: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

لقد طور نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لمواجهة المشكلات الناجمة عن تطبيق أنظمة التكاليف التقليدية في المنشآت الصناعية التي تتميز بالاستخدام المكثف لتكنولوجيا الإنتاج. ولقد انتقدت الأسس التي تقوم عليها محاسبة التكاليف التقليدية وغير الملائمة لطبيعة التطورات في نظم التصنيع المتطورة. وأوضح (Cooper و Kaplan عام 1988) أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة وصدر حوله أولى المقالات في نفس العام، ثم صدرت مقالات أخرى، أظهرت أن تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة يمر بمرحلتين أساسيتين هما:

المرحلة الأولى: احتساب التكاليف الصناعية غير المباشرة المتعلقة في الأنشطة. إذ يتم في هذه المرحلة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة، وذلك بتحديد الأنشطة التي يتطلبها إنتاج المنتج أولاً ومن ثم تحديد تكلفة كل نشاط.

المرحلة الثانية: توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات باستخدام محرك تكلفة كل نشاط. ويتم اختيار محرك تكلفة ملائم لكل نشاط بحيث يعكس علاقة قوية بين التغيير في تكلفة النشاط والتغيير في مستوى المحرك.¹⁹

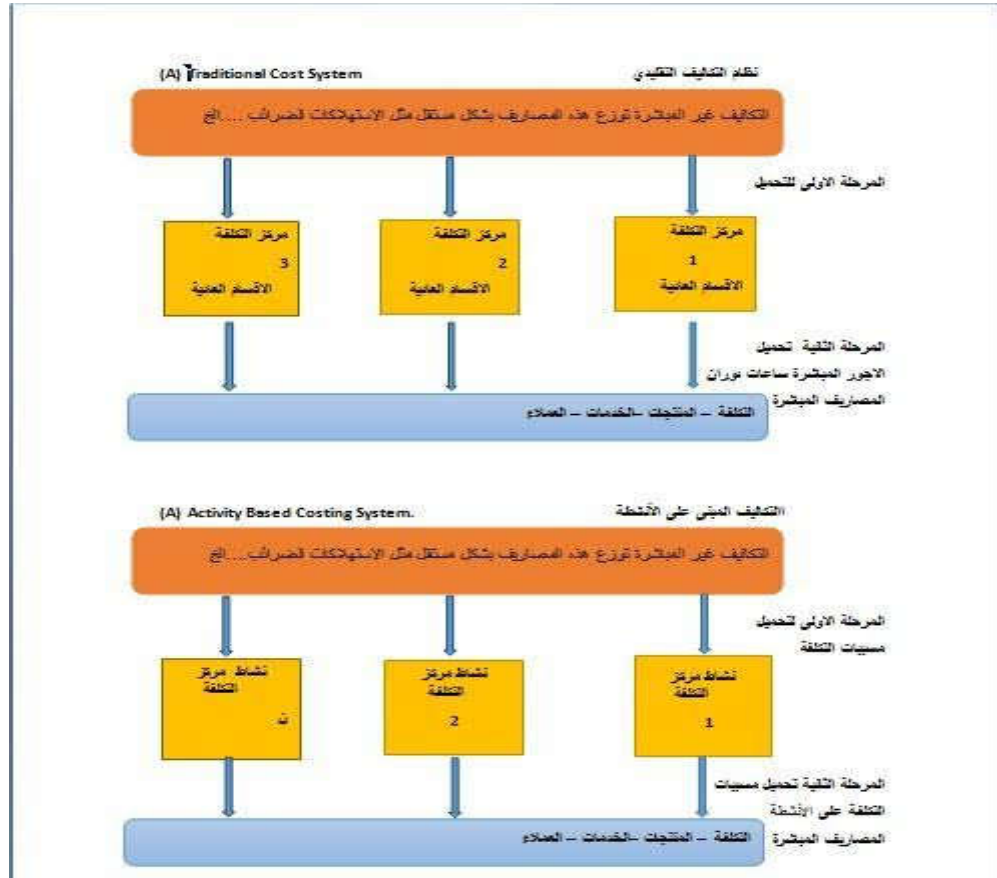
¹⁸ ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد (15)، العدد الثاني، 2007، ص 698.

¹⁹ إسماعيل محمد صالح البدر، أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تعزيز ربحية شركات صناعات الأغذية الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، عمان، حزيران-2017، ص ص (15-16).

الفصل الأول: مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف

ويمكن توضيح الآلية المتبعة في تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالرسم البياني التالي:

الشكل رقم (05): مراحل تطبيق نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر: إسماعيل محمد صالح البدر، أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تعزيز ربحية شركات صناعات الأغذية الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، عمان، حزيران-2017، ص 17

المطلب الثالث: مزايا وانتقادات استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة

الفرع الأول: مزايا استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة

تتمثل مزايا نظام التكاليف في:

1- إحداث تغيير في نماذج وهياكل ربحية خطوط الإنتاج لتحقيق درجة أدق في مجال تخصيص الموارد بين الأنشطة.

- 2- تحقيق درجة مرتفعة من الدقة والرقابة على تكلفة استخدام الموارد من خلال ربط هذه التكاليف بالأنشطة الخاصة أو مقارنتها بالعائد من استخدامها داخل النشاط.
- 3- تدعيم موقف الرقابة وبياناتها من خلال استخدام مسبب التكلفة، والذي يعتبر مقياس حجم النشاط وأداة لقياس أداء النشاط والرقابة عليه.
- 4- يسمح بدراسة أدق لسلوك التكلفة من خلال تفسير التغير في معدلات مسبب التكلفة بكل نشاط خلال فترة زمنية معينة، مما يساعد في إعداد الموازنة بعدة بدائل.
- 5- يساعد إعداد الموازنة التقديرية على أساس نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تطوير نظم المعلومات الإدارية والتكليفية وإحلالها محل الشكل التقليدي لتقارير المسؤولية.
- 6- تطوير نظم التكاليف التقليدية طبقاً لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يمكن من استخدام الحاسبات الآلية وقواعد البيانات والمصفوفات المتحركة مما يدعم فعالية القرار الإداري في اختياراته، وتخصيص الموارد بين الأنشطة لتعظيم المنفعة.
- 7- يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأخرى لا تضيف قيمة، مما يساعد على استبعاد أو تخفيض حجم الأنشطة الأخيرة خاصة في ظل نظم تقنية مثل إدارة الوقت.
- 8- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هذه الكفاية في الأداء، وقد تستخدم مسببات التكاليف كأدوات لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط من خلال زيادة أعداد أو أحجام هذه المسببات مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة.²⁰
- 9- تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلاً للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام أو على أساس المؤسسة كوحدة. توفر أرقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج تفيد قرارات التسويق والتسعير والمنتجات التي يجب الحد منها وتساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط.²¹

²⁰ محمد محمود يوسف، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية محاسبة التكاليف، المجلد الأول، مؤسسة الكتب العربية للنشر الإلكتروني، 2006، ص ص (114-115).

²¹ هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 32.

الفرع الثاني: الانتقادات (العيوب) الموجهة إلى طريقة التكاليف المبني على الأنشطة:

كأي نظام وجه لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عدة انتقادات ومن أهمها ما يلي:

- أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما هو إلا تطور لنظام التكاليف القديم أو التقليدي الذي يبحث في علاقة النتيجة مع السبب مع إدخال تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.
- إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختبار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر الهين ولا السهل بل يحتاج إلى تكاليف ووقت كبير ودراسة دقيقة.
- عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج إلى وعي تكاليفي ودراية كافية من قبل المحاسب وهذا ما ينقص مستخدمي النظام التقليدي.
- صعوبة التطبيق في المؤسسات الخدمائية ولهذا صعوبة الحصول على البيانات.
- أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يحتاج إلى جهد كبير وتكاليف مرتفعة وإضاعة للوقت وهو ما يجعله صعب التطبيق والعزوف عنه من قبل بعض الشركات.²²

²² أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، دار الجامعية الإسكندرية، 2007، ص (242-243).

المبحث الرابع: الدراسات السابقة

قام العديد من الباحثين بالعديد من الدراسات في ميدان محاسبة التكاليف وفي هذا المبحث سوف نوجز عدد منها.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

1- دراسة "عمر محمد هديب"، تحت عنوان "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردن، وعلاقته بالأداء المالي- التطبيق ونموذج مقترح للقياس"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن، كما تهدف إلى تصميم نموذج لقياس مدى استخدام النظام و بيان علاقة درجة تطبيقه بتحسين الأداء المالي للشركات الصناعية في الأردن. واستخلص الباحث من هذه الدراسة وجود علاقة إيجابية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتحسين الأداء المالي في بعض المؤسسات الصناعية الأردنية أما البعض الآخر وعلى الرغم من وعيه حول منافع التطبيق وما يعود على الشركات من نتائج إيجابية إلا انه لم يعطي أي اهتمام حول النظام.

2- دراسة (النجار، 2007)، بعنوان: "تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القطاع الصناعي الأردني".

تهدف هذه الدراسة على تطبيق نظام الABC في المصانع، وبناء نماذج لثلاثة مصانع أردنية أخرى وهي (الشركة العربية لصناعة المواسير، وشركة مصانع الزيوت النباتية، وشركة الاتحاد للصناعات المتطورة)، وتوصل الباحث إلى عدد من النتائج أبرزها:

- توفر المبررات والمقومات التي تستدعي تطبيق الABC في المصانع الأردنية وبدرجة موافقة تصل إلى ما نسبته 82.6 من عينة المستجيبين.
- التقدم التكنولوجي وتنوع المنتجات وتعدد المزيج السلعي.
- المنافسة الشديدة داخليا وخارجيا وتعدد الأنشطة المساندة.
- توافر نظم محاسبية في المصانع الأردنية.

- تطبيق إل ABC في المصانع الأردنية محدود جدا وإذا طبق يطبق بشكل جزئي.
 - 3- دراسة "حمدية سعاد"، تحت عنوان " جامعة محمد خيضر بسكرة مذكرة ماجستير تخصص محاسبة بعنوان استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، دراسة حالة لصحة الجوارية (قسم الأشعة)". بسكرة، 2010-2011
- تهدف هذه الدراسة على البحث عن كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد التكلفة الخدمات الصحية.

واستخلصت الباحثة النتائج التالية:

- ازدياد أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية بسبب ازدياد الإنفاق على القطاع الصحي والذي يعود بشكل أساسي إلى زيادة الطلب على الخدمات الصحية.
 - من بين الطرق التي ترمي إلى التحديد الدقيق للتكلفة ومعالجة مشكلة حوصلة عن الدراسات السابقة ركزت هذه الدراسات على إظهار أن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أساسا ملائما لاتخاذ قرارات إدارية رشيدة، وتحديد التكاليف بشكل دقيق.
 - 4- دراسة "بونجاح ججيقة، بربارة نورة"، تحت عنوان "استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في المؤسسات الخدمائية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير وقسم علوم التجارة، جامعة أحمد درارية، أدرار، 2017-2018.
- تهدف هذه الدراسة إلى توضيح كيفية تطبيق وصياغة نموذج لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الفندقية لولاية أدرار، وإعطاء لمحة عن نظم التكاليف والأنظمة التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف، كما أنها قامت بتحليل وتقديم نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC.
- وتوصلت إلى النتائج المتمثلة في:

- يعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أساسا ملائما لاتخاذ قرارات إدارية رشيدة.
 - يبين نظام محاسبة التكاليف الطاقة الغير مستعملة.
- 5- دراسة (krishnan ;2006) بعنوان: **An Application Of Activity Based Costing in Higher Learning Institution :A Local case Study**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق محاسبة تكاليف الأنشطة في منشآت التعليم العال، وقد بينت نتائج الدراسة ما يلي:

- أن اقتصاد معظم دول العلم في الوقت الحاضر أصبح يعتمد على المنشآت الخدمية مثل خدمات التأمين، والخدمات المالية، وخدمات القطاع الصحي، والقطاع التعليمي، وان بعض المنشآت في هذه القطاعات قد عانت من الإفلاس بسبب عدم مقدرتها على السيطرة على تكاليفها.
- أن استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يؤدي إلى إيجاد مقومات أفضل لاتخاذ أفضل القرارات في المنشآت الخدمية.
- أن نظام محاسبة التكاليف يوفر أساسا لفرص خفض التكاليف واستبعاد أية أنشطة لا تؤدي إلى زيادة القيمة المضافة للسلعة مما يؤدي إلى التوفير في الموارد المتاحة.
- أنه وبتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يتم توفير أساس دقيق لتحديد واحتساب الكلفة الحقيقية للمنتج وأنه من الضروري لتطبيق هذا النظام بشكل فعال إيجاد موظفين مختصين بمحاسبة التكاليف وذلك لتحديد الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة وبالتالي استبعادها دون التأثير على المخرجات النهائية.

6- دراسة (Heather and Al-Rifai ;2004) بعنوان: -An Application of Activity Based Costing in the Air Conditioner Manufacturing Industry"

هدفت هذه الدراسة إلى إثبات نجاح نظام ال ABC عند تطبيقه في مصنع لمكيفات الهواء، وقد أجريت هذه الدراسة في أحد المصانع الأمريكية، إذ أشار الباحثان إلى أن هذه الدراسة لا تعد تطبيقا عمليا بل هي مقترح لحث المصانع على تطبيقه وأفضليته على الطريقة التقليدية، ويفضل تطبيقه أولا في مجموعة من أقسام الإنتاج ثم يعمم على جميع أقسام الإنتاج ليكتمل منفعة تطبيقه، وقد اتبع الباحثان المنهج الاستقرائي باستخدام الأسلوب الإحصائي من الدراسات المتعددة بهذا المجال التي دلت على أن نظام ABC ساعد الشركات على مواجهة المنافسة السعرية في السوق باتخاذ القرارات المناسبة في التسعير لكل من المنتجات، لذلك فإن الربط بين التكلفة الإضافية و المنتج عن طريق الأنشطة التي تربط بين الموارد و بين المنتج بشكل مباشر أصبح أمرا ضروريا.

الفصل الأول: مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف

وخلصت هذه الدراسة إلى أن مسببات التكلفة في نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) تعطي نتائج أدق من أسس التوزيع التقليدية وذلك بسبب وجود مركز تكلفة مخصص لكل نشاط بعكس الأنظمة التقليدية التي تعتمد على مركز واحد.

المطلب الثاني: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

رغم تعدد الدراسات والأدبيات التي تبحث في موضوع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقه في العديد من المجالات إلا أنها ركزت على القطاع الصناعي أكثر من القطاع الخدمي، وبالرغم من الاختلاف بين هذه الدراسات إلا أنها أجمعت على شيء واحد أن النظم التقليدية هي مكمل لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

ومن أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات الأخرى مايلي:

الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
هدفت إلى التعرف على سمات ومزايا نظام (ABC)، وإمكانية تقييم ربحية الشركات وتعظيمها، وكذلك مدى فعالية هذا النظام كنظام للمعلومات التكلفة.	هدفت إلى التعرف على أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في المنشأة الصناعية Condor
اعتماد الدراسات في الجانب التطبيقي على الاستبيان الذي يقوم على التحليل الإحصائي للنتائج و عرضها	الاعتماد على أسلوب دراسة حالة من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة
أجريت في بيئات مختلفة شملت دولا عربية مثل الأردن و غربية مثل أمريكا	تم إجراؤها في دولة الجزائر و تحديدا في المنشأة الصناعية condor

خلاصة

بعد عرضنا لهذا الفصل يمكن القول أن هذه الدراسة تهدف إلى محاولة التعرف على الإطار العلمي لاستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط و دوره في مواجهة التطورات الحديثة في القطاع الصناعي، فنظام الـ ABC يقوم بتحليل الأنشطة في المؤسسة و محاولة ربطها بمسبباتها واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للمنتج، فهو يساهم في تحقيق الرقابة على التكاليف و التحكم فيها و توفير معلومات دقيقة وتفصيلية عنها تساهم في ترشيد اتخاذ القرارات، الرقابة و تقييم الأداء، حيث يركز هذا النظام على الأنشطة كمحور أساسي يقوم عليه و يبحث بشكل واسع في العلاقة السببية وهذا ما جعله من أهم أساليب إدارة التكلفة إذ يساهم في تحقيق ميزة تنافسية لشركة الصناعية من خلال مساعدتها على الاستغلال الأمثل لمواردها وتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد

في ظل التوجه نحو تخفيض التكاليف وتحسين التسيير من خلال محاربة الإسراف في استهلاك لموارد والوقت، وتزايد الاهتمام بأنظمة محاسبة التكاليف التي أصبحت من أهم مصادر المعلومات التي يتم على أساسها اتخاذ الكثير من القرارات التي يمكن أن تغير من إستراتيجية المؤسسة مما يؤثر على حاضرها ومستقبلها. بالرغم من الأهمية التي تكمن وراء تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات وخاصة الأنظمة الحديثة منها، إلا أن هذه الأنظمة تبقى محدودة التطبيق في المؤسسات الجزائرية وذلك لعدة أسباب يمكن أن يكون أهمها عدم إلزامية القانون لها بالإضافة إلى عدم المعرفة الواسعة في هذا المجال عند أغلبية إطارات المؤسسات.

فبعد استعراض نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ومراحل تطبيقه، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على مؤسسة اقتصادية وطنية ، ولقد وقع اختيارنا على شركة كوندور الكرتونيكس وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت حيث سنبداً الدراسة بالتعرف على المؤسسة وبالإضافة إلى دراسة هيكلها التنظيمي واستعراض النظام المستخدم لمعالجة التكاليف على مستوى هذه المؤسسة وبعدها محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

ومن خلال ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث:

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة.

المبحث الثاني: طريقة التكاليف التقليدية المستعملة في وحدة المكيفات الهوائية.

المبحث الثالث: إنشاء وتصميم نظام التكلفة على أساس النشاط في الوحدة الإنتاجية.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة

تعد شركة كوندور من الشركات الجزائرية الرائدة في مجال الإنتاج الأدوات الكهرومنزلية حيث سنقدم من خلال هذا المبحث لمحة تاريخية لنشأة وتطور هذه المؤسسة بالإضافة إلى الأنشطة والمجالات التي تنشط بها.

المطلب الأول: لمحة تاريخية للمؤسسة الأم

أولاً: تقديم مؤسسة كوندور

مؤسسة كوندور "CONDOR" أو باسمها التجاري عنتر للتجارة "ANTER TRADE"، مؤسسة اقتصادية خاصة كبيرة الحجم تختص بإنتاج وتسويق الأجهزة الإلكترونية والكهرومنزلية، تنتمي إلى مجموعة بن حمادي "GROUPE BEN HAMADI" شكلها القانوني أصبح في جوان 2002 هو "SPA" مؤسسة خاصة ذات الأسهم.

تنشط المؤسسة وفقاً لأحكام القانون التجاري، حيث تحصلت على السجل التجاري في أبريل 2002، وبدأ نشاطها الفعلي في فيفري 2003، يتواجد مقرها التجاري بالمنطقة الصناعية ببرج بوعريريج، تتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ: 80104 م² وهي بملكية كاملة للمؤسسة، يبلغ عدد عمالها أكثر من 4012 عامل موزعين على الوحدات والمصالح حسب التخصص. مؤسسة كوندور هي إحدى المؤسسات المكونة لمجموعة بن حمادي التي تحتوي على عدة وحدات هي:

- مؤسسة "ARGILOR" وهي وحدة لإنتاج القمح الصلب ومشتقاته.
- مؤسسة "POLYBEN" وهي وحدة لإنتاج الأكياس البلاستيكية.
- مؤسسة "GEMAC" وهي وحدة لإنتاج البلاط ومواد البناء.
- مؤسسة "TRAVAUX COUVIA" وهي وحدة المشاريع البناء العملاق.
- مؤسسة "GEPATTE" وهي وحدة إنتاج العجائن.
- مؤسسة "HODNA METAL" لإنتاج الصفائح.

أما بالنسبة لاسم كوندور فيعتبر العلامة المسجلة للمؤسسة، حيث تم تسجيلها بهذا الاسم لدى الديوان الوطني لحماية المؤلفات ولابتكارات في 30 أبريل 2003.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

وكلمة كوندور تعني طائر من أكبر الطيور في العالم يعيش في أمريكا الجنوبية، وشعار المؤسسة هو "الحياة... ابتكار " INNOVATION IS LIFE" واللون المميز للشركة هو اللون الأزرق.

وشهدت مؤسسة كوندور عدة مراحل حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن، وأولى المراحل هي مرحلة الشراء للبيع أي شراء المنتج وإعادة بيعه، أما المرحلة الثانية هي مرحلة شراء المنتج مفككا كلياً ومن ثم إعادة تركيبه مما خفض من سعر منتجاتها في السوق، والمرحلة الثالثة والجوهرية هي مرحلة الإنتاج في هذه المرحلة استفادت المؤسسة من المراحل السابقة فأصبحت تتحكم في تقنيات التركيب، فحددت المكونات التي يمكن شرائها محلياً أو إنتاجها ذاتياً، وبدأت في الإنتاج المحلي.

تحصلت المؤسسة في جانفي 2007 على شهادة الإيزو 9001 نسخة 2000 " VERSION2000 ISO 9001"، لنشاطها والتسويق وخدمات ما بعد البيع للأجهزة الإلكترونية والكهرومنزلية.

ثانياً: لمحة جغرافية:

يتواجد مقرها الرئيسي بالمنطقة الصناعية ببرج بوعريبرج تتوزع فيها حسب الملحق رقم (02) يقدر رأس مالها ب : 4277.000.000 دج، تقدر مساحتها الإجمالية بـ 89700م² منها 37178م² تعمل على ترقية وتطوير نشاطها القاعدية والمتمثلة أساساً في تركيب وتصنيع المنتجات الكهرومنزلية والإلكترونية وهذا بموجب المرسوم الوزاري رقم 74/200 المؤرخ في 2000/04/02 المحدد للصناعة و الإنتاج من خلال الاستفادة من النظم الجمركية بالجزائر في إطار التركيب وهي (CKD، SDK) منتج المؤسسة متنوع مثل أجهزة التلفاز و الاستقبال الرقمي ،الثلاجات ، أجهزة الكمبيوتر الألواح الشمسية ، المكيفات الهوائية ، آلات الطبخ...إلخ.

تحتوي شركة كوندور الإلكترونيكس على عدة مديريات مساعدة والمتمثلة في:

- مديرية الموارد البشرية
- مديرية التجارية
- مديرية المحاسبة والمالية
- مديرية التسويق
- مديرية الإعلام الآلي
- مديريات الجهوية

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

وكذلك تحتوي الشركة على عدة وحدات منتجة وهي كالتالي:

- وحدة الثلجات
- وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت
- وحدة المنتجات البيضاء
- وحدة المنتجات السمراء
- وحدة الألواح الشمسية
- وحدة البلاستيك والبوليستران
- وحدة الغسالات

المطلب الثاني: التعريف بوحدة محل الدراسة

أولاً: التعريف بالوحدة:

وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت تعتبر من أهم وأكبر وحدات الشركة ككل من خلال الطاقات الإنتاجية وعدد المستخدمين وكذلك لرقم الأعمال المحقق.

أنشئت المؤسسة خلال سنة 2009 لتقوم وكانت تحت اسم وحدة المكيفات والمواد البيضاء إلى غاية سنة 2011 لتتحول إلى وحدة المكيفات الهوائية والغسالات حتى سنة 2018 لتتخصص فقط بصناعة المكيفات الهوائية بجميع أنواعها والمدفآت.

ومن المنتجات التي سيتم دراستها في الفترة المحددة كالتالي:

- KS12-EX240-I مكيف هوائي 12BTU وحدة داخلية.
- KS12-EX240-O مكيف هوائي 12 BTU وحدة خارجية.
- KS18-EX240-I مكيف هوائي 18BTU وحدة داخلية.
- KS18-EX240-O مكيف هوائي 18BTU وحدة خارجية.
- CS12-AL54T3-I مكيف هوائي 12BTU وحدة داخلية.
- CS12-AL54T3-O مكيف هوائي 12BTU وحدة خارجية.
- CS18-AL54T3-I مكيف هوائي 18BTU وحدة داخلية.
- CS18-AL54T3-O مكيف هوائي 18BTU وحدة داخلية

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

وللحصول على وحدة تامة نقوم بدمج وحدة خارجية ووحدة داخلية مثال: KS12-EX240-I و KS12-EX240-O.

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

يعتمد تقسيم العمل في وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت في الترتيب السلمي والإداري لدوائر ومصالح وفق للمسؤوليات ومهام كل الدوائر حيث يتمثل هذا الهيكل كما هو موضح في الشكل:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

الشكل رقم (6): يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق المؤسسة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

- **مدير الوحدة:** وهو عبارة عن الرأس المدبر للمؤسسة وهو أداة الربط والتنسيق بين المصالح من أجل تحقيق هدف واستراتيجيات المؤسسة.
- **أمانة المديرية:** تعتبر من الوظائف الإدارية المساعدة في ترتيب وتنظيم المواعيد كذلك استقبال وإرسال الرسائل.
- **مصلحة الإدارة والوسائل العامة:** تتولى تسيير الموارد البشرية والمادية، فمن جهة تسهر على تسيير الموارد البشرية وما يتبعها من توظيف وتكوين وتسيير للشؤون الاجتماعية. بالإضافة إلى تسيير الموارد الوظيفية، ومن جهة أخرى تقوم أيضا بوضع القوانين والتعليمات التنظيمية داخل المؤسسة والتي من شأنها تنظيم العمل في المؤسسة. كما تعمل على متابعة المسائل القانونية وتهيئة العقود ومراجعتها.
- **مصلحة المحاسبة:** تقوم هذه المصلحة بمتابعة وتسجيل جميع العمليات التي تحدث على مختلف مستويات المؤسسة، فقسم المالية يقوم بمتابعة فواتير العملة الأجنبية بالإضافة إلى الأمور المالية المختلفة، ويقوم قسم المحاسبة العامة بتسجيل العمليات التي تتم على مستوى مختلف مديريات وأقسام ومصالح المؤسسة بالإضافة إلى تتبع الاستثمارات والخزينة والمشتريات والبيع، ويقوم قسم الجباية والتحصيل بإعداد القوائم الموجهة إلى مصلحة الضرائب، متابعة تحصيل الشيكات والتسديدات من مختلف الزبائن، ويقوم قسم المحاسبة التحليلية بتحليل وحساب سعر تكلفة المنتجات وتتبع التكاليف في المؤسسة.
- **مصلحة المشتريات:** تهتم هذه المصلحة بعملية شراء كل ما يتعلق باحتياجات المؤسسة ومن مواد أولية وتموينات أخرى للقيام بالعملية الإنتاجية.
- **قسم تسيير المخزونات:** وهذا القسم يلعب دورا مهما في المؤسسة حيث:
 - **فرع المواد الأولية:** يقوم هذا القسم باستقبال مجمل المشتريات و ذلك بإفراغها من الحاويات و حسابها و تخزينها و ذلك من أجل إعادة إخراجها إلى مصلحة الإنتاج وفقا للأوامر الإنتاج المقررة.
 - **فرع المنتجات النهائية:** يقوم باستقبال المنتجات النهائية من مصلحة الإنتاج وحسابها و تخزينها ثم لإخراجها للبيع وذلك وفق للفواتير المقدمة.
- **قسم الصيانة:** وهو القسم المسؤول عن صيانة الآلات والمعدات المتوفرة في المؤسسة والتي تستعملها للعمليات الإنتاجية.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

- **قسم الجودة:** يقوم بهذا القسم بالسهر على تطبيق معايير الجودة والسلامة للمستهلك حيث تكمن طبيعة هذا القسم في التدخلات الرقابية التي يقوم بها في مصلحة تسيير المخزونات ومصحة الإنتاج ومراقبة التالف من المواد الأولية والمنتجات النهائية.
- **قسم الأمن الصناعي:** يسهر على الحفاظ على سلامة الموظفين بالقيام بالعمليات التحسيسية وتوفير مستلزمات الأمن (الأحذية، القفازات).
- **قسم المناهج:** يقوم بتحديد منهجيات العمل وذلك بتحديد عدد العمال اللازم لإجراء العملية الإنتاجية وكذلك الوقت والكيفية.
- **قسم البحث والتطوير:** يسهر على دراسة المنتجات وإعداد شجرة المنتج كذلك يقوم بتطوير على المنتجات ورفع للنسب الإدماجية.
- **مصحة الإنتاج:** وهذا القسم يتكون من عدة ورشات وهي:
 - **ورشة تشكيل الحديد والطلاء:** يحدث يقوم هذه الورشة بإنتاج المنتجات النصف النهائية وذلك بقيامها بتقطيع الصفائح الحديدية وتشكيلها حسب كل منتج ثم إرسالها من أجل عملية الطلاء.
 - **ورشة المحول الحراري:** تقو هذه الورشة بإنتاج المنتجات النصف النهائية وذلك بقيامها بتقطيع الألمنيوم والنحاس وتحويلهما.
 - **ورشة التجميع النهائي:** تقوم بتجميع مختلف المنتجات النصف النهائية والمواد الأولية إلى منتجات نهائية يتسنى لها بيعها.

ثالثا: المنهج الإنتاجي المتبع في المؤسسة:

عند قيام المؤسسة بشراء المواد الأولية من طرف المورد يقوم هذا الأخير بإرسالها إلى ميناء الجزائر ومنه يتم استقبال هذه المواد في المؤسسة من طرف قسم تسيير المخزونات فرع المواد الأولية حيث يقومون بحسابها و تصنيفها ثم إرسال المواد الأولية من الحديد والطلاء إلى ورشة تشكيل الحديد والطلاء لتقوم بإنتاج منتج نصف مصنع وإرساله إلى ورشة التجميع النهائي، و تقوم بإرسال المواد الأولية النحاس والألمنيوم إلى ورشة المحول والمكثف الحراري لتقوم بإنتاج منتج نصف مصنع وإرساله إلى ورشة التجميع النهائي، وأخيرا إرسال باقي المواد الأولية إلى ورشة التجميع النهائي.

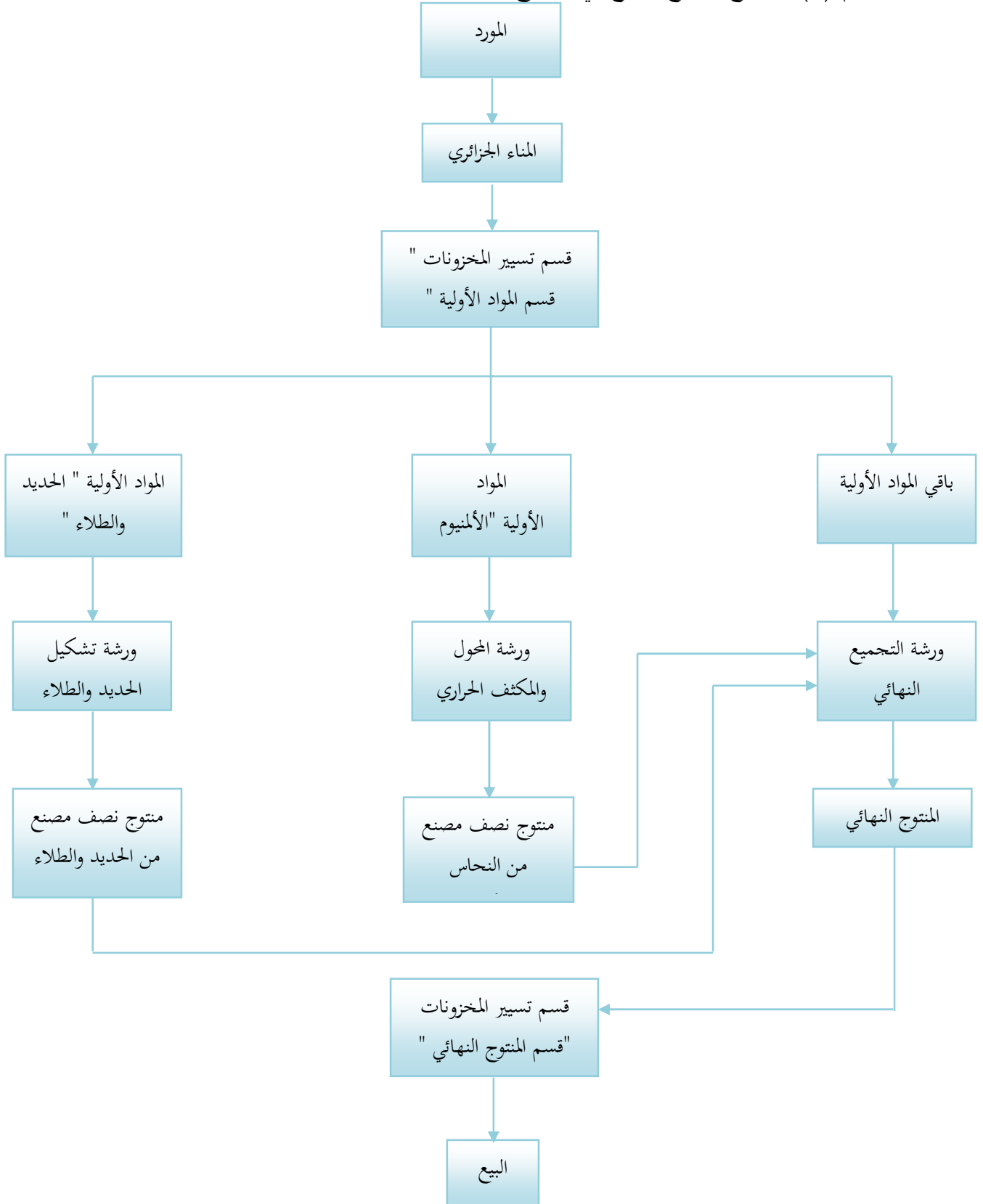
الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

تقوم هذه الأخيرة بتجميع المنتجات النصف مصنعة مع باقي المواد الأولية بإنتاج منتجات نهائية و إرسالها إلى قسم تسيير المخزونات فرع المنتجات النهائية حتي يقومون باستقبالها وحسابها وتصنيفها لكي يتسنى للمؤسسة بيعها.

والشكل التالي يوضح منهجية العمل في المؤسسة:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

الشكل رقم (7): يوضح المنهج المتبع في الإنتاج



المصدر: من إعداد الطلبة وفق معلومات الشركة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

المبحث الثاني: طريقة التكاليف التقليدية المستعملة في وحدة المكيفات الهوائية.

تختلف طرق حساب التكاليف من مؤسسة إلى أخرى حسب المعطيات المتاحة في ميدان الدراسة، وفي الحالة المدروسة في وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت سوف نقوم بعرض كيفية حساب التكاليف الكلية فيها وفقا لطريقة المستعملة في المؤسسة.

المطلب الأول: تكاليف الشراء

تعتمد المؤسسة في مجمل مشترياتها على المشتريات الخارجية (الإستيراد) حيث في شهر جويلية 2021 كانت المشتريات الفترة كما يلي:

الجدول رقم (1): يوضح تكلفة الشراء

المنتج	الكمية	من الشراء \$	سعر الصرف	من الشراء بالدينار	تكلفة النقل	تكلفة الجركة	تكاليف أخرى	تكلفة الشراء
KS12-EX240-I	10 000,00	46,70	133,53	6 236,03	476,71	1 080,22	166,82	7 959,79
KS12-EX240-O	10 000,00	108,97	133,53	14 550,74	1 112,32	2 520,51	389,25	18 572,83
KS12-EX240-I	5 000,00	42,07	133,27	5 606,44	621,02	986,98	100,78	7 315,22
KS12-EX240-O	5 000,00	98,15	133,27	13 081,70	1 449,08	2 303,01	235,14	17 068,94
KS18-EX240-I	5 000,00	58,39	133,27	7 782,41	862,07	1 370,08	139,89	10 154,46
KS18-EX240-O	5 000,00	136,25	133,27	18 158,96	2 011,46	3 196,80	326,41	23 693,65
CS12-AL54T3-I	15 000,00	44,46	134,54	5 981,60	631,07	937,70	76,62	7 626,99
CS12-AL54T3-O	15 000,00	103,73	134,54	13 957,07	1 472,50	2 187,96	178,78	17 796,32
CS12-AL54T3-I	15 000,00	43,52	133,96	5 829,71	631,07	928,12	60,34	7 449,24
CS12-AL54T3-O	15 000,00	101,45	133,96	13 602,65	1 472,50	2 165,61	140,79	17 381,51
CS18-AL54T3-I	6 598,00	62,67	134,81	8 448,67	716,27	1 343,06	87,44	10 595,46
CS18-AL54T3-O	6 598,00	146,22	134,81	19 713,57	1 671,31	3 133,82	204,04	24 722,75

المصدر: من إعداد الطلبة وفق معلومات المؤسسة

من خلال الجدول السابق تمكنا من تحديد تكلفة الشراء لمجمل المواد المشتراة من اجل عملية الإنتاج، ولكن يجب التطرق لشرح الجدول كالتالي:

- **المنتج:** المشتري وذلك حسب الرمز داخل الشركة.
- **الكمية:** والتي تعبر عن الكمية المقنتاة.
- **ثمن الشراء:** هو المبلغ شراء المواد بالعملة الصعبة (الدولار الأمريكي).
- **سعر الصرف:** والذي يبين ماذا يساوي الدينار الجزائري بالدولار الأمريكي عند القيام بتلك العملية.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

- ثمن الشراء بالدينار: وهو حاصل ضرب ثمن الشراء العملة الصعبة في سعر الصرف.

$$\text{مثال: } 6\,236,03 = 46,7 \times 133,53$$

- **تكلفة النقل البحري:** وهي تكلفة نقل الحاويات من ميناء المورد إلى ميناء المستورد.

- **الرسوم الجمركية:** وهي الرسوم المفروضة من طرف الجمارك حسب نوعية المشتريات و هي حاصل ضرب نسبة الضريبة الجمركية في (ثمن الشراء مضافا إليه تكلفة النقل).

- **تكاليف أخرى:** و هي مجموع التكاليف الإضافية المتكونة من مصاريف التخزين، مصاريف الشحن و التفريغ، مصاريف مركز العبور، مصاريف الحراسة، مصاريف النقل البري...الخ.

تستعمل المؤسسة طريقة الجرد الدوري وتستعمل طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة ليتسنى لها إعادة إخراجها إلى مصلحة الإنتاج من أجل إنتاجها كمايلي:

التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة: (قيمة المخزون لأول مدة + تكلفة المدخلات) / كمية المخزون لأول مدة + كمية المدخلات

$$7744,93 = 15000 / ((7315,22 \times 5000) + (7959,79 \times 10000)) = \text{KS12-EX240-I}$$

$$18071,53 = 15000 / ((5000 \times 17068,94) + (10000 \times 18572,83)) = \text{KS12-EX240-O}$$

$$7538,115 = 30000 / ((7449,24 \times 15000) + (15000 \times 7626,99)) = \text{CS12-AL54T3-I}$$

$$17588,9 = 30000 / ((15000 \times 17381,51) + (15000 \times 17796,32)) = \text{CS12-AL54T3-O}$$

المطلب الثاني: مصاريف المؤسسة

تحتوي المؤسسة حسب تقيمتها للتكاليف على ثلاثة أنواع من التكاليف وهي مصاريف المستخدمين،

الاهتلاكات، والمصاريف الأخرى والتي سنتطرق إليها في هذا المطلب

أولاً: مصاريف المستخدمين:

تمثل مصاريف المستخدمين أو الأجور والرواتب في المؤسسة نسبة كبيرة من تكلفة الإنتاج حيث

تقوم المؤسسة بمعالجتها كما يلي:

- تحديد كتلة أجور لكل قسم من أقسام المؤسسة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

- تعيين طبيعة كل قسم (مباشرة وغير مباشرة)
- توزيع الأجر غير مباشرة على الأقسام المباشرة

الجدول رقم (2): يمثل الرواتب والأجور لشهر جويلية 2021

القسم	عدد العمال	الأجور والرواتب	طبيعة القسم
قسم الإدارة	40,00	3 450 736,07	غير مباشرة
قسم تسيير المخازن	35,00	2 143 253,89	غير مباشرة
قسم البحث والتطوير	3,00	425 199,82	غير مباشرة
قسم الجودة	22,00	1 984 671,10	غير مباشرة
قسم المناهج	4,00	474 040,11	غير مباشرة
قسم الصيانة	28,00	2 752 965,76	غير مباشرة
قسم الأمن الصناعي	4,00	463 232,22	غير مباشرة
ورشة تشكيل الحديد والطلاء	40,00	2 372 809,45	مباشرة
ورشة المحول والمكثف الحراري	39,00	2 882 451,20	مباشرة
ورشة التجميع النهائي	236,00	12 890 461,77	مباشرة
المجموع	451,00	16 949 359,62	

المصدر: من وثائق المؤسسة

من خلال الجدول نقوم بجمع كتلة الأجور وفقا لطبيعة القسم (رواتب وأجور مباشرة وغير مباشرة) كما يلي:

الجدول رقم (3): يمثل توزيع الأجور حسب الطبيعة

القسم	عدد العمال	الأجور و الرواتب	الطبيعة
مجموع الأقسام الغير مباشرة	136,00	11 694 098,97	غير المباشرة
ورشة تشكيل الحديد والطلاء	40,00	2 372 809,45	مباشرة
ورشة المحول والمكثف الحراري	39,00	2 882 451,20	مباشرة
ورشة التجميع النهائي	236,00	12 890 461,77	مباشرة
المجموع	451,00	29 839 821,39	

المصدر: من إعداد الطلبة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

بعد تعين طبيعة الأقسام تقوم بتوزيع الأجور الغير مباشرة على الأقسام المباشرة وذلك ب حساب نسب للأقسام المباشرة أي كم يمثل القسم الواحد من مجموع الأقسام المباشرة وبعدها نقوم بضرب تلك النسب في مجموع الأجور الغير مباشرة كما يلي:

الجدول رقم (4): يوضح توزيع الأجور الغير مباشرة

القسم	الأجور والراتب	النسب	وزيع الأجور غير مباشرة
ورشة تشكيل الحديد والطلاء	2 372 809,45	13,08%	1 529 168,58
ورشة المحول والمكثف الحراري	2 882 451,20	15,89%	1 857 609,68
ورشة التجميع النهائي	12 890 461,77	71,04%	8 307 320,71
المجموع	18 145 722,42	100,00%	11 694 098,97

المصدر: من إعداد الطلبة

- ورشة تشكيل الحديد والطلاء: $13\% = (2\ 372\ 809,45 / 18\ 145\ 722,42)$

و منه $1\ 529\ 168,58 = 13\% \times 11\ 694\ 098,97$

- ورشة المحول والمكثف الحراري: $16\% = (2\ 882\ 451,20 / 18\ 145\ 722,42)$

و منه $1\ 857\ 609,68 = 16\% \times 11\ 694\ 098,97$

- ورشة التجميع النهائي: $71\% = (12\ 890\ 461,77 / 18\ 145\ 722,42)$

و منه $8\ 307\ 320,71 = 71\% \times 11\ 694\ 098,97$

ثانيا: الاهتلاكات

تمثل الاهتلاكات في المؤسسة قيد الدراسة نسبة كبيرة من تكلفة الإنتاج حيث تتكون من اهتلاكات مباشرة وهي عبارة عن الآلات والمعدات التي تنتمي إلى ورشات الإنتاج أما الاهتلاكات الغير مباشرة وهي الآلات والمعدات التي تكون في المؤسسة ككل.

حيث تقوم المؤسسة بمعالجتها كما يلي:

- تحديد قيمة الاهتلاكات لكل قسم من أقسام المؤسسة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

- تعيين طبيعة اهتلاك كل قسم من الأقسام المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة)
- توزيع الاهتلاكات الغير مباشرة على الورشات المباشرة

كانت المعطيات الخاصة بالاهتلاكات كالتالي:

الجدول رقم (5): يوضح اهتلاك الشهري للمؤسسة

القسم	الاهتلاك الشهري	طبيعة الاهتلاك
قسم الإدارة	1 251 423,69	غير مباشر
قسم الصيانة	525 951,15	غير مباشر
قسم تسيير المخزونات	430 537,38	غير مباشر
قسم البحث و التطوير	74 694,56	غير مباشر
قسم الجودة	100 516,67	غير مباشر
قسم المناهج	102 100,00	غير مباشر
قسم الأمن الصناعي	104 728,69	غير مباشر
ورشة تشكيل الحديد	2 910 852,21	مباشر
ورشة المحول والمكثف الحراري	2 063 429,27	مباشر
ورشة التجميع النهائي	4 514 132,77	مباشر
المجموع	12 078 366,39	

المصدر: من وثائق المؤسسة

من خلال الجدول نقوم بجمع الاهتلاكات حسب طبيعتها (اهتلاكات مباشرة وغير مباشرة) كما يلي:

الجدول رقم (6): يوضح الاهتلاك حسب الطبيعة

القسم	الاهتلاكات	الطبيعة
مجموع الأقسام الغير مباشرة	2 589 952,14	غير المباشرة
ورشة تشكيل الحديد والطلاء	2 910 852,21	مباشرة
ورشة المحول والمكثف الحراري	2 063 429,27	مباشرة
ورشة التجميع النهائي	4 514 132,77	مباشرة
المجموع	12 078 366,39	

المصدر: من اعداد الطلبة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

بعد تعيين طبيعة الأقسام تقوم بتوزيع الاهتلاكات الغير مباشرة على الورشات المباشرة وذلك بحساب نسب للورشات المباشرة أي كم تمثل الورشة الواحدة من مجموع الاهتلاكات المباشرة وبعدها نقوم بضرب تلك النسب في مجموع الاهتلاكات الغير مباشرة كما يلي:

الجدول رقم (7): يوضح توزيع الاهتلاك الغير مباشر

القسم	الاهتلاكات	النسب	توزيع الأهتلاكات غير مباشرة
ورشة تشكيل الحديد والطلاء	2 910 852,21	30,68%	794 544,56
ورشة المحول والمكثف الحراري	2 063 429,27	21,75%	563 232,48
ورشة التجميع النهائي	4 514 132,77	47,58%	1 232 175,11
المجموع	9 488 414,25	100%	2 589 952,14

المصدر: من إعداد الطلبة

- ورشة تشكيل الحديد والطلاء: $30,68\% = (9\ 488\ 414,25 / 2\ 910\ 852,21)$

و منه $794\ 544,56 = 30,68\% \times 2\ 589\ 952,56$

- ورشة المحول والمكثف الحراري: $21,75\% = (9\ 488\ 414,25 / 2\ 063\ 429,27)$

و منه $563\ 232,48 = 21,75\% \times 2\ 589\ 952,56$

- ورشة التجميع النهائي: $47,58\% = (9\ 488\ 414,25 / 4\ 514\ 132,77)$

و منه $1\ 232\ 175,111 = 47,58\% \times 2\ 589\ 952,56$

ثالثا: المصاريف الأخرى:

تتكون مجمل المصاريف الأخرى من المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات، تموينات الأخرى المستهلكة، الصيانة والتصليلات، والرعاية، التقاويل العام، الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال، الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات، التقاويل العام، الإيجارات، مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية التي تتوزع على الأقسام المباشرة و الأقسام الغير مباشرة حيث سنقوم بتوزيع المصاريف الخاصة بالأقسام الغير مباشرة على ثلاث ورشات كالتالي:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

الجدول رقم (8): يوضح المصاريف الأخرى

القسم	المصاريف	عدد الورشات	المصاريف
الإدارة	2 085 794,92	3,00	695 264,97
تسيير المخزونات	4 208 043,40	3,00	1 402 681,13
الصيانة	525 308,27	3,00	175 102,76
ورشة تشكيل الحديد والطلاء	29 837,50	1,00	29 837,50
ورشة المحول والمكثف الحراري	37 654,13	1,00	37 654,13
ورشة التجميع النهائي	126 373,37	1,00	126 373,37
الجموع	7 013 011,59		

المصدر: من وثائق المؤسسة

وبعد قيام بتوزيع المصاريف يقوم بإنشاء جدول لها على حسب الورشات الإنتاجية:

الجدول رقم (9): يوضح المصاريف الأخرى موزعة حسب الورشات

المصاريف	لورشات
2 399 422,23	ورشة تشكيل الحديد والطلاء
2 310 702,99	ورشة المحول والمكثف الحراري
2 399 422,23	ورشة التجميع النهائي
7 109 547,45	الجموع

المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثالث: حساب تكاليف الإنتاج حسب الطريقة المتبعة

بعد الحصول على جميع التكاليف الخاصة بالمؤسسة سنتطرق في هذا المطلب إلى تبين كيفية

حساب تكلفة المنتجات وذلك وفقا لثلاث مراحل عبر ثلاث ورشات.

كانت لدينا المعطيات التالية الخاصة بإنتاج الفترة محل الدراسة حسب كل ورشة من ورشات المؤسسة

كمايلي:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

الجدول رقم (10): يمثل كميات إنتاج الفترة

المنتج	ورشة التجميع النهائي	ورشة المحول الحراري	ورشة تشكيل الحديد
CS12-AL54T3-I	11 662,00	11 971,00	-
CS12-AL54T3-O	7 974,00	7 456,00	7 456,00
CS18-AL54T3-I	1 371,00	1 712,00	-
CS18-AL54T3-O	1 394,00	1 252,00	1 252,00
KS12-EX240-I	1 700,00	1 306,00	-
KS12-EX240-O	672,00	596,00	700,00
KS18-EX240-I	654,00	291,00	-
KS18-EX240-O	675,00	720,00	720,00
المجموع	26 102,00	25 304,00	10 128,00

المصدر: من وثائق المؤسسة

سنقوم بحساب تكلفة الإنتاج من خلال المعطيات في المقدمة سابقا حيث يجب البدء بالورشتين "ورشة تشكيل وطلاء الحديد وورشة المحول الحراري" وذلك من أجل إرسالها إلى ورشة التجميع النهائي من أجل تجميعها مع باقي العناصر للحصول على منتج نهائي من أجل حساب التكلفة سوف نقوم بإتباع منجبة المتبعة في المؤسسة كما يلي:

أولاً: ورشة التشكيل الحديد:

الجدول رقم (11): يمثل حساب التكلفة في ورشة تشكيل الحديد والطلاء

المنتج	الكمية	تكلفة الشراء	المعامل	بد عاملة مباشرة	بد عاملة غير مباشرة	المصاريف الأخرى	اهلاك المباشر	اهلاك غير مباشر	تكلفة الإنتاج
CS12-AL54T3-O	7 456,00	1 280,54	67,10%	213,53	137,61	207,24	261,95	71,50	891,82
CS18-AL54T3-O	1 252,00	1 935,35	17,03%	322,72	207,98	313,21	395,90	108,06	1 347,86
KS12-EX240-O	700,00	1 277,53	6,28%	213,03	137,29	206,75	261,33	71,33	889,73
KS18-EX240-O	720,00	1 895,53	9,59%	316,08	203,70	306,76	387,75	105,84	1 320,13
المجموع	10 128,00	14 229 817,04	100,00%	2 372 809,45	1 529 168,57	2 302 886,36	2 910 852,21	794 544,56	9 910 261,16

المصدر: من إعداد الطلبة

وحيث:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

- المنتج: هو المنتج الذي تم إنتاجه
- الكمية: عدد الوحدات المنتجة في ورشة تشكيل وطلاء الحديد
- تكلفة الشراء: مجموع المشتريات الخاصة بالمواد واللوازم (الحديد والطلاء)
- المعامل: عبارة عن نسب من اجل توزيع التكاليف الخاصة بالأجور المباشرة والغير مباشرة وكذلك المصاريف الأخرى حيث يتم حسابه على أساس
(عدد الوحدات المنتجة * تكلفة الشراء) / مجموع تكاليف الشراء
 $67,10\% = 14\ 229\ 817,04 / 7456 \times 1280,54$
- اليد العاملة المباشرة: وهي كتلة الأجور الخاصة بورشة تشكيل الحديد والطلاء موزعة على مجموع المنتجات وفق الطريقة التالية:
(المعامل * كتلة الأجور المباشرة) // عدد الوحدات المنتجة
 $213,53 = 7465 / 67,10\% \times 2\ 372\ 809,45$
- يد العاملة الغير مباشرة: وهي كتلة الأجور الغير مباشرة الموزعة على الورشات الإنتاجية والتي توزع على مجموع المنتجات
(المعامل * كتلة الأجور غير المباشرة) // عدد الوحدات المنتجة
 $137,61 = 7464 / 67,10\% \times 1\ 529\ 168,57$
- المصاريف الأخرى: مجمل المصاريف الخاصة بالورشة التي توزع على مجموع المنتجات
(المعامل * مجمل المصاريف) // عدد الوحدات المنتجة
 $207,24 = 7464 / 67,10\% \times 2\ 302\ 886,36$
- الاهتلاكات المباشرة: مجموع اهتلاكات الورشة التي توزع على المنتجات
(المعامل * مجمل الاهتلاكات المباشرة) // عدد الوحدات المنتجة
 $261,95 = 7464 / 67,10\% \times 2\ 190\ 852,21$
- الاهتلاكات الغير مباشرة: هي تلك الاهتلاكات الموزعة سابقا على الورشات الإنتاجية لتوزيعها على المنتجات كما يلي:
(المعامل * الاهتلاكات الغير المباشرة) // عدد الوحدات المنتجة
 $71,50 = 7464 / 67,10\% \times 794\ 544,56$

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

- تكلفة الإنتاج: هي مجموع التكاليف (الأجور المباشرة والغير مباشرة، المصاريف الأخرى، الاهتلاكات المباشرة والغير مباشرة)

ثانيا: ورشة المحول الحراري:

الجدول رقم (12): يمثل حساب التكلفة في ورشة المحول والمكثف الحراري

المنتج	الكمية	تكلفة الشراء	المعامل	بد عاملة مباشرة	بد عاملة غير مباشرة	المصاريف الأخرى	هتلاك المباشر	هتلاك غير مباشر	تكلفة الإنتاج
CS12-AL54T3-I	11 971,00	1 684,47	25,13%	60,51	39,00	48,51	43,32	11,82	203,17
CS18-AL54T3-I	1 712,00	3 651,12	7,79%	131,16	84,53	105,15	93,90	25,63	440,37
KS12-EX240-I	1 306,00	2 174,18	3,54%	78,11	50,34	62,61	55,91	15,26	262,23
KS18-EX240-I	291,00	3 737,50	1,36%	134,27	86,53	107,63	96,12	26,24	450,78
CS12-AL54T3-O	7 456,00	4 495,23	41,77%	161,49	104,07	129,46	115,60	31,55	542,17
CS18-AL54T3-O	1 252,00	6 221,21	9,71%	223,49	144,03	179,16	159,99	43,67	750,35
KS12-EX240-O	596,00	5 787,98	4,30%	207,93	134,00	166,69	148,85	40,63	698,09
KS18-EX240-O	720,00	7 137,50	6,40%	256,41	165,24	205,55	183,55	50,10	860,86
المجموع	25 304,00	80 236 625,27		2 882 451,20	1 857 609,67	2 310 702,99	2 063 429,27	563 232,48	9 677 425,61

المصدر: من إعداد الطلبة

وحيث:

- المنتج: هو المنتج الذي تم إنتاجه
- الكمية: عدد الوحدات المنتجة في ورشة المحول الحراري
- تكلفة الشراء: مجموع المشتريات الخاصة بالمواد واللوازم (الألمنيوم والنحاس)
- المعامل: عبارة عن نسب من اجل توزيع التكاليف الخاصة بالأجور المباشرة والغير مباشرة وكذلك المصاريف الأخرى حيث يتم حسابه على أساس
(عدد الوحدات المنتجة * تكلفة الشراء) / مجموع تكاليف الشراء
 $25,13\% = 2780\ 236\ 625, / 11971 \times 1684,47$
- اليد العاملة المباشرة: وهي كتلة الأجور الخاصة بورشة المحول الحراري موزعة على مجموع المنتجات وفق الطريقة التالية:
(المعامل * كتلة الأجور المباشرة) / عدد الوحدات المنتجة
 $60,51 = 11971 / 25,13\% \times 2\ 882\ 451,20$

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

- يد العاملة الغير مباشرة: وهي كتلة الأجرور الغير مباشرة الموزعة على الورشات الإنتاجية والتي توزع على مجموع المنتجات

(المعامل * كتلة الأجرور غير المباشرة) // عدد الوحدات المنتجة

$$39,00 = 11971 / 25,13\% \times 1\ 875\ 609,67$$

- المصاريف الأخرى: مجمل المصاريف الخاصة بالورشة التي توزع على مجموع المنتجات

(المعامل * مجمل المصاريف) // عدد الوحدات المنتجة

$$48,51 = 11971 / 25,13\% \times 2\ 310\ 702,99$$

- الاهتلاكات المباشرة: مجموع اهتلاكات الورشة التي توزع على المنتجات

(المعامل * الاهتلاكات المباشرة) // عدد الوحدات المنتجة

$$43,32 = 11971 / 25,13\% \times 2\ 063\ 429,27$$

- الاهتلاكات الغير مباشرة: هي تلك الاهتلاكات الموزعة سابقا على الورشات الإنتاجية لتوزيعها على المنتجات كما يلي:

(المعامل * الاهتلاكات الغير المباشرة) // عدد الوحدات المنتجة

$$11,82 = 11971 / 25,13\% \times 563\ 232,48$$

- تكلفة الإنتاج: هي مجموع التكاليف (الأجرور المباشرة والغير مباشرة، المصاريف الأخرى، الاهتلاكات المباشرة والغير مباشرة).

ثالثا: ورشة التجميع النهائي:

في هذه المرحلة تقوم المؤسسة بدمج جميع المواد واللوازم وكذلك المنتجات النصف مصنعة في

ورشة التجميع النهائي

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

الجدول رقم (13): يمثل حساب التكلفة في ورشة التجميع

المنتج	الكمية	تكلفة الشراء	المعامل	يد عاملة مباشرة	يد عاملة غير مباشرة	المصاريف الأخرى	اهلاك المباشر	اهلاك غير مباشر	تكلفة الإنتاج
KS12-EX240-O	672,00	18 071,53	3,74%	716,55	461,79	133,38	671,41	68,49	2 051,63
CS12-AL54T3-O	7 974,00	17 588,92	43,14%	697,42	449,45	129,82	653,48	66,66	1 996,84
KS12-EX240-I	1 700,00	7 744,93	4,05%	307,09	197,91	57,16	287,75	29,35	879,27
CS12-AL54T3-I	11 662,00	7 538,12	27,04%	298,89	192,62	55,64	280,06	28,57	855,79
KS18-EX240-O	675,00	23 693,64	4,92%	939,48	605,45	174,87	880,29	89,80	2 689,89
CS18-AL54T3-O	1 394,00	24 722,74	10,60%	980,28	631,75	182,47	918,52	93,70	2 806,72
CS18-AL54T3-I	1 371,00	10 595,46	4,47%	420,12	270,75	78,20	393,65	40,16	1 202,88
KS18-EX240-I	654,00	10 154,45	2,04%	402,63	259,48	74,95	377,27	38,49	1 152,81
المجموع	26 102,00	325 098 054,93	100,00%	12 890 461,77	8 307 320,69	2 399 422,23	12 078 366,39	1 232 175,11	36 907 746,19

المصدر: من إعداد الطلبة

وحيث:

- المنتج: هو المنتج الذي تم تجميعه في الورشة
- الكمية: عدد الوحدات المنتجة في ورشة التجميع
- تكلفة الشراء: مجموع المشتريات الخاصة بالمواد واللوازم
- المعامل: عبارة عن نسب من اجل توزيع التكاليف الخاصة بالأجور المباشرة وغير مباشرة وكذلك المصاريف الأخرى حيث يتم حسابه على أساس
(عدد الوحدات المنتجة * تكلفة الشراء) / مجموع تكاليف الشراء
 $3,74\% = 325\ 098\ 054,93 / 672 \times 18071,53$
- اليد العاملة المباشرة: وهي كتلة الأجور الخاصة بورشة المحول الحراري موزعة على مجموع المنتجات وفق الطريقة التالية:
(المعامل * كتلة الأجور المباشرة) // عدد الوحدات المنتجة
 $716,55 = 672 / 3,74\% \times 12\ 890\ 461,77$
- يد العاملة الغير مباشرة: وهي كتلة الأجور الغير مباشرة الموزعة على الورشات الإنتاجية والتي توزع على مجموع المنتجات
(المعامل * كتلة الأجور غير المباشرة) // عدد الوحدات المنتجة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

$$461,79 = 672 / 3,74\% \times 8 \quad 307 \quad 320,69$$

- المصاريف الأخرى: مجمل المصاريف الخاصة بالورشة التي توزع على مجموع المنتجات

(المعامل * مجمل المصاريف) / عدد الوحدات المنتجة

$$133,38 = 672 / 3,74\% \times 2 \quad 399 \quad 422,23$$

- الاهتلاكات المباشرة: مجموع اهتلاكات الورشة التي توزع على المنتجات

(المعامل * الاهتلاكات المباشرة) / عدد الوحدات المنتجة

$$671,41 = 672 / 3,74\% \times 12 \quad 078 \quad 366,39$$

- الاهتلاكات الغير مباشرة: هي تلك الاهتلاكات الموزعة سابقا على الورشات الإنتاجية لتوزيعها

على المنتجات كما يلي:

- (المعامل * الاهتلاكات الغير المباشرة) / عدد الوحدات المنتجة

$$68,49 = 672 / 3,74\% \times 1 \quad 232 \quad 175,11$$

- تكلفة الإنتاج: هي مجموع التكاليف (الأجور المباشرة والغير مباشرة، المصاريف الأخرى،

الاهتلاكات المباشرة والغير مباشرة)

وبعدما تم حساب تكلفة إنتاج في كل ورشة من ورشات المؤسسة نقوم بجمع التكاليف للحصول على

التكلفة النهائية:

الجدول رقم (14): يوضح التكلفة النهائية

المنتج	تكلفة الشراء	ورشة التجميع	ورشة المحول	ورشة الحديد	المجموع
CS12-AL54T3-I	7 538,12	855,79	203,17	-	8 597,07
CS12-AL54T3-O	17 588,92	1 996,84	542,17	891,82	21 019,75
CS18-AL54T3-I	10 595,46	1 202,88	440,37	-	12 238,71
CS18-AL54T3-O	24 722,75	2 806,72	750,35	1 347,86	29 627,68
KS12-EX240-I	7 744,93	879,27	262,23	-	8 886,43
KS12-EX240-O	18 071,53	2 051,63	698,09	889,73	21 710,98
KS18-EX240-I	10 154,46	1 152,81	450,78	-	11 758,06
KS18-EX240-O	23 693,65	2 689,89	860,86	1 320,13	28 564,53

المصدر: من إعداد الطلبة

المبحث الثالث: إنشاء وتصميم نظام التكلفة على أساس النشاط في الوحدة الإنتاجية

بعد توفر بعض المؤشرات والمقومات والتي ستساعد على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، نشرع في وضع إجراءات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة الإنتاجية، وتتمثل هذه الإجراءات في خمس مراحل هي:

قبل البدء في مراحل إنشاء نظام التكلفة على أساس النشاط قمنا بتحديد فترة للدراسة الممتدة من تاريخ 2021/07/01 إلى غاية 2021/07/31 حيث سيتم دراسة نفس المنتجات السابقة:

المطلب الأول: تحليل وتحديد تكلفة الأنشطة:

من أجل تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة يتم التطرق في هذا المطلب إلى المرحلتين الأولى والثانية وهي تحديد الأنشطة في المؤسسة و تكلفة كل نشاط.

أولاً: تحديد وتحليل الأنشطة

تعتبر المؤسسة الإنتاجية لصناعة المكيفات الهوائية والمدفآت متعددة الأنشطة منها أنشطة إنتاج والأنشطة الإدارية، وطبيعة كل نشاط تختلف على الآخر، وسوف نقوم بتحليل وإحصاء الأنشطة في كل قسم وذلك بالشكل التالي:

قسم الإدارة: وهو بدوره ينقسم إلى عدة مصالح:

مصحة الموارد البشرية: تقوم هذه المصلحة بالنشاط الرئيسي التالي:

- تسيير الموارد البشرية و المصالح العامة

مصحة المحاسبة: تقوم هذه المصلحة بالنشاط الرئيسي التالي:

- الأعمال المحاسبية

مصحة المشتريات: تقوم هذه المصلحة بالنشاط الرئيسي التالي:

- تقديم طلبيات الشراء

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

قسم تسيير المخزونات: وبدور ينقسم إلى مصلحتين

- مصلحة المواد الأولية : تقوم بالعمليات التالية:

استلام وتفريغ المواد الأولية

حساب وإخراج المواد الأولية

- مصلحة المنتجات النهائية: تقوم بالعمليات التالية:

استلام وتفريغ المنتجات النهائية

حساب و شحن المنتجات النهائية

قسم الصيانة: تقوم هذا القسم بالنشاط الرئيسي التالي:

- صيانة الآلات والمعدات

قسم الإنتاج: يتكون هذا القسم من ثلاث ورشات

- ورشة الحديد والطلاء: تقوم هذه الورشة بالنشاط الرئيسي التالي:

تقطيع وتشكيل وطلاء الصفائح الحديدية

- ورشة المكثف والمحول الحراري: تقوم هذه الورشة بالنشاط الرئيسي التالي:

صناعة المحولات والمكثفات الحرارية

- ورشة التجميع النهائي: تقوم هذه الورشة بالنشاط الرئيسي التالي:

تجميع وتركيب المنتجات النهائية

قسم المناهج والدراسات: يقوم هذا القسم بالعمليات التالية:

- دراسة المنتج والوقت

- منهجة الطريقة الإنتاجية

قسم البحث و التطوير: يقوم هذا القسم بالنشاط الرئيسي التالي:

- إجراء البحوث العلمية لتطير المنتجات

قسم الجودة: يقوم هذا القسم بالعمليات التالية:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

- مراقبة جودة المواد واللوازم عند الشراء
- مراقبة جودة المنتجات النهائية عند الإنتاج والبيع

قسم الأمن الصناعي: يقوم هذا القسم بالنشاط الرئيسي التالي

- توفير معدات وأدوات السلامة

يعتبر نشاط الإنتاج من الأنشطة الرئيسية وتعتبر تكاليفها كلها تكاليف مباشرة بالنسبة للمنتجات.

لقد تم تقسيم المؤسسة الإنتاجية إلى 17 نشاط موزعون على 08 أقسام.

ثانيا: تحديد تكلفة الأنشطة

يتم تحديد تكاليف الأنشطة المذكورة سابقا من خلال بطاقة التكاليف التفصيلية لكل قسم وذلك من خلال تتبع هذه التكاليف حسب كل نشاط، وتتكون عناصر التكاليف من ثلاثة عناصر أساسية هي:

1- الإهلاكات:

تعتمد اهلاكات من خلال الحصول على كل اهلاكات الآلات والمعدات والتجهيزات المكتبية اللازمة للعمل، وبحسب حسب طريقة الاهلاك الثابت مقسمة على كل قسم من أقسام الشركة، في الدراسة المقدمة حاولنا ربط هذه التكاليف بكل نشاط من خلال وثيقة تفصيلية لتكاليف كل قسم.

الجدول رقم (15): يمثل اهلاكات الشهرية للمؤسسة

القسم	الهلاك الشهري
قسم الإدارة	1 251 423,69
قسم الصيانة	525 951,15
قسم تسيير المخزونات	430 537,38
قسم البحث و التطوير	74 694,56
قسم الجودة	100 516,67
قسم المناهج	102 100,00
قسم الأمن الصناعي	104 728,69
ورشة تشكيل الحديد والطلاء	2 910 852,21
ورشة المحول والمكثف الحراري	2 063 429,27
ورشة التجميع النهائي	4 514 132,77
المجموع	12 078 366,39

المصدر: من وثائق المؤسسة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

2- الأجر والرواتب:

تعتبر الأجر والرواتب من أكثر التكاليف دقة في الحساب حيث تعتمد المؤسسة طريقة الكترونية في تحديد دخول وخروج الموظفين، ويحتوي هذا البند على أجر ورواتب المستخدمين، ويعتبر أغلبها سهلاً لتتبع إلى الأنشطة وذلك باستخدام كشوف الأجر المستخرج من مصلحة تسيير الموارد البشرية، ودراسة طبيعة كل نشاط ومعرفة من يقوم به بشكل دقيق.

حيث كانت أجر شهر جويلية كالتالي:

الجدول رقم (16): يمثل الأجر والرواتب الشهرية للمؤسسة

القسم	عدد العمال	الأجر والرواتب
قسم الإدارة	40	3 450 736,07
قسم تسيير المخازن	35	2 143 253,89
قسم البحث والتطوير	3	425 199,82
قسم الجودة	22	1 984 671,10
قسم المناهج	4	474 040,11
قسم الصيانة	28	2 752 965,76
قسم الأمن الصناعي	4	463 232,22
ورشة تشكيل الحديد والطلاء	40	2 372 809,45
ورشة المحول والمكثف الحراري	39	2 882 451,20
ورشة التجميع النهائي	236	12 890 461,77
المجموع	451	29 839 821,39

المصدر: من وثائق المؤسسة

3- مصاريف أخرى

تحتوي هذه المصاريف على كل التكاليف الأخرى بدون مصاريف الإهلاكات والأجر والرواتب، وتحتوي على سبيل المثال: مصاريف الهاتف، تموينات مستهلكة، المصاريف الخاصة بصيانة، مصاريف الخدمات ما بعد البيع، مصاريف الكراء معدات النقل... الخ.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

الجدول رقم (17): يمثل المصاريف الأخرى للمؤسسة

المصاريف	القسم
2 085 794,92	قسم الإدارة
4 208 043,40	قسم تسيير المخازن
525 308,27	قسم الصيانة
29 837,50	ورشة تشكيل الحديد و الطلاء
37 654,13	ورشة المحول والمكثف الحراري
126 373,37	ورشة التجميع النهائي
7 013 011,59	المجموع

المصدر: من وثائق المؤسسة

من خلال المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة قمنا بإنشاء جدول يضم جميع المصاريف ليتمكننا من معرفة المصاريف الكاملة لكل قسم:

الجدول رقم (18): تكاليف الأقسام

المجموع	المصاريف الأخرى	الرواتب والأجور	مصاريف الاهتلاك	القسم
6 787 954,68	2 085 794,92	3 450 736,07	1 251 423,69	قسم الإدارة
3 804 225,18	525 308,27	2 752 965,76	525 951,15	قسم الصيانة
6 781 834,67	4 208 043,40	2 143 253,89	430 537,38	قسم تسيير المخازن
2 085 187,77	-	1 984 671,10	100 516,67	قسم الجودة
499 894,38	-	425 199,82	74 694,56	قسم البحث والتطوير
576 140,11	-	474 040,11	102 100,00	قسم المناهج
567 960,91	-	463 232,22	104 728,69	قسم الأمن الصناعي
5 313 499,16	29 837,50	2 372 809,45	2 910 852,21	ورشة تشكيل الحديد و
4 983 534,60	37 654,13	2 882 451,20	2 063 429,27	ورشة المحول الحراري
17 530 967,91	126 373,37	12 890 461,77	4 514 132,77	ورشة التجميع النهائي
48 931 199,37	7 013 011,59	29 839 821,39	12 078 366,39	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة

ومن خلال هذا الجدول الخاص بمصاريف جميع الأقسام سنقوم بتقسيم هذه المصاريف على الأنشطة التابعة لكل قسم من أقسام المؤسسة حسب معطيات مصلحة المحاسبة الخاصة بالمؤسسة كما يلي:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

الجدول رقم (19): يوضح تكاليف الأنشطة

القسم	مجموع المصاريف	الأنشطة	تكلفة النشاط
قسم الإدارة	6 787 954,68	تسيير الموارد البشرية و المصالح العامة	5 905 520,57
		الأعمال المحاسبية	203 638,64
		تقديم طلبيات الشراء	678 795,47
قسم تسيير المخازن	6 781 834,67	استلام وتفرغ المواد الأولية	4 069 100,80
		حساب وإخراج المواد الأولية	949 456,85
		استلام وتفرغ المنتجات النهائية	949 456,85
		حساب وشحن المنتجات النهائية	813 820,16
قسم الصيانة	3 804 225,18	صيانة الآلات والمعدات	3 804 225,18
قسم الجودة	2 085 187,77	مراقبة جودة المواد واللوازم عند الشراء	125 111,27
		مراقبة جودة المنتجات النهائية عند الإنتاج	1 960 076,50
قسم البحث والتطوير	499 894,38	إجراء البحوث العلمية لتطوير المنتجات	499 894,38
قسم المناهج	576 140,11	دارسة المنتج والوقت	288 070,06
		منهجة الطريقة الإنتاجية	288 070,06
قسم الأمن الصناعي	567 960,91	توفير معدات وأدوات السلامة	567 960,91
ورشة تشكيل الحديد و الطلاء	5 313 499,16	تقطيع وتشكيل وطلاء الصفائح الحديدية	5 313 499,16
ورشة المحول والمكثف الحراري	4 983 534,60	صناعة المحولات الحرارية	4 983 534,60
ورشة التجميع النهائي	17 530 967,91	تجميع وتركيب المنتجات النهائية	17 530 967,91
المجموع	48 931 199,37		48 931 199,37

المصدر: من وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: المسببات وتحديد تكاليفها

بعد تحديد المرحلتين الأوليتين في تصميم التكلفة على أساس النشاط سننظر في هذا المطلب إلى

استكمال المرحلتين الثالثة والرابعة

أولاً: اختيار مسببات التكلفة

في هذه المرحلة تقوم بإنشاء مصفوفة الارتباط بين الأنشطة و مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط،

وتكون هذه المسببات على شكل ساعات عمل، عدد الطلبيات، ... الخ

تم تعيين مسببات التكلفة بدقة من خلال التواصل مع مسؤولي الأقسام في المؤسسة و فهم طبيعة عمل كل نشاط.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

الجدول رقم (20): يوضح مسببات التكلفة

الأنشطة	ساعات عمل	عدد الوحدات المشتراة	عدد الوحدات المنتجة	عدد الوحدات المباعة	عدد الحاويات المستقدمة
سير الموارد البشرية والمصالح العامة	X				
الأعمال المحاسبية	X				
تقديم طلبيات الشراء		X			
استلام وتفرغ المواد الأولية		X			
حساب وإخراج المواد الأولية			X		
استلام وتفرغ المنتجات النهائية			X		
حساب وشحن المنتجات النهائية				X	
صيانة الآلات والمعدات	X				
مراقبة جودة المواد واللوازم عند الشراء					X
مراقبة جودة المنتجات النهائية عند الإنتاج	X				
جاء البحوث العلمية لتطوير المنتجات		X			
دارسة المنتج والوقت		X			
منهجة الطريقة الإنتاجية		X			
توفير معدات وأدوات السلامة	X				
قطيع وتشكيل وطلاء الصفائح الحديدية		X			
صناعة المكثفات و المحولات الحرارية		X			
تجميع وتركيب المنتجات النهائية		X			

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مسؤولي المؤسسة

بعد إنشاء مصفوفة الارتباط بين الأنشطة و المسببات نقوم بتحديد عدد المسببات و الذي اعتمد من

خلال فهم طبيعة أو الهدف الأساسي من كل نشاط كمايلي:

الجدول رقم (21): يوضح عدد مسببات التكلفة لكل منتج

KS18-EX240-I	KS18-EX240-O	KS12-EX240-I	KS12-EX240-O	CS18-AL54T3-I	CS18-AL54T3-O	CS12-AL54T3-I	CS12-AL54T3-O	عدد مسببات التكلفة	نسب التكلفة	الأنشطة
10,50	37,35	27,50	21,50	32,50	58,40	107,25	78,25	373,25	ساعات عمل	سير الموارد البشرية والوسائل العامة
10,50	37,35	27,50	21,50	32,50	58,40	107,25	78,25	373,25	ساعات عمل	الأعمال المحاسبية
5 000,00	5 000,00	15 000,00	15 000,00	6 598,00	6 598,00	30 000,00	30 000,00	113 196,00	عدد الوحدات المشتراة	تقديم طلبيات الشراء
5 000,00	5 000,00	15 000,00	15 000,00	6 598,00	6 598,00	30 000,00	30 000,00	113 196,00	عدد الوحدات المشتراة	استلام وتفرغ المواد الأولية
654,00	675,00	1 700,00	672,00	1 371,00	1 394,00	11 662,00	7 974,00	26 102,00	عدد الوحدات المنتجة	حساب وإخراج المواد الأولية
654,00	675,00	1 700,00	672,00	1 371,00	1 394,00	11 662,00	7 974,00	26 102,00	عدد الوحدات المنتجة	استلام وتفرغ المنتجات النهائية
1 303,00	1 232,00	3 624,00	3 632,00	1 038,00	1 056,00	6 097,00	6 135,00	24 117,00	عدد الوحدات المباعة	حساب وشحن المنتجات النهائية
10,50	37,35	27,50	21,50	32,50	58,40	107,25	78,25	373,25	ساعات عمل	صيانة الآلات والمعدات
1,50	3,50	3,30	7,70	1,80	4,20	6,30	14,70	43,00	عدد الحاويات المستقدمة	مراقبة جودة المواد واللوازم عند الشراء
654,00	675,00	1 700,00	672,00	1 371,00	1 394,00	11 662,00	7 974,00	26 102,00	عدد الوحدات المنتجة	مراقبة جودة المنتجات النهائية عند الإنتاج
654,00	675,00	1 700,00	672,00	1 371,00	1 394,00	11 662,00	7 974,00	26 102,00	عدد الوحدات المنتجة	جاء البحوث العلمية لتطوير المنتجات
654,00	675,00	1 700,00	672,00	1 371,00	1 394,00	11 662,00	7 974,00	26 102,00	عدد الوحدات المنتجة	دارسة المنتج والوقت
654,00	675,00	1 700,00	672,00	1 371,00	1 394,00	11 662,00	7 974,00	26 102,00	عدد الوحدات المنتجة	منهجة الطريقة الإنتاجية
10,50	37,35	27,50	21,50	32,50	58,40	107,25	78,25	373,25	ساعات عمل	توفير معدات وأدوات السلامة
-	720,00	-	700,00	-	1 252,00	-	7 456,00	10 128,00	عدد الوحدات المنتجة	قطيع و تشكيل وطلاء الصفائح الحديدية
291,00	720,00	1 306,00	596,00	1 712,00	1 252,00	11 971,00	7 456,00	25 304,00	عدد الوحدات المنتجة	صناعة المكثفات و المحولات الحرارية
654,00	675,00	1 700,00	672,00	1 371,00	1 394,00	11 662,00	7 974,00	26 102,00	عدد الوحدات المنتجة	تجميع وتركيب المنتجات النهائية

المصدر: من إعداد الطلبة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

ثانيا: تحديد مراكز النشاط

في هذه المرحلة و بعد تحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة وكذلك بعد تحديد مسببات التكلفة و إعدادها الخاصة بالأنشطة المذكورة يجب تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المسببات المذكورة و ذلك وفقا للعلاقة التالية:

تكلفة الوحدة الواحدة من المسببات = مجموع تكاليف النشاط / عدد مسببات التكلفة

من اجل التوزيع عدد المسببات على مجمل المواد المنتجة تقوم بإنشاء جدول أولي لتوزيع المسببات على مختلف المواد المنتجة وفق نسب كمايلي:

الجدول رقم (22): يوضح نسب المسببات لكل منتج

الأنشطة	مسبب التكلفة	عدد مسببات التكلفة	KS18-EX240-I	KS18-EX240-O	KS12-EX240-I	KS12-EX240-O	CS18-AL54T3-I	CS18-AL54T3-O	CS12-AL54T3-I	CS12-AL54T3-O
سير الموارد البشرية والوسائل العامة	ساعات عمل	373,25	2,81%	10,01%	7,37%	5,76%	8,71%	15,65%	28,73%	20,96%
الأعمال المحاسبية	ساعات عمل	373,25	2,81%	10,01%	7,37%	5,76%	8,71%	15,65%	28,73%	20,96%
تقديم طلبيات الشراء	عدد الوحدات المشتراة	113 196,00	4,42%	4,42%	13,25%	13,25%	5,83%	5,83%	26,50%	26,50%
استلام وتفريغ المواد الأولية	عدد الوحدات المشتراة	113 196,00	4,42%	4,42%	13,25%	13,25%	5,83%	5,83%	26,50%	26,50%
حساب وإخراج المواد الأولية	عدد الوحدات المنتجة	26 102,00	2,51%	2,59%	6,51%	2,57%	5,25%	5,34%	44,68%	30,55%
استلام وتفريغ المنتجات النهائية	عدد الوحدات المنتجة	26 102,00	2,51%	2,59%	6,51%	2,57%	5,25%	5,34%	44,68%	30,55%
حساب وشنح المنتجات النهائية	عدد الوحدات المعالجة	24 117,00	5,40%	5,11%	15,03%	15,06%	4,30%	4,38%	25,28%	25,44%
صيانة الآلات والمعدات	ساعات عمل	373,25	2,81%	10,01%	7,37%	5,76%	8,71%	15,65%	28,73%	20,96%
مراقبة جودة المواد والوازم عند الشراء	عدد الحاويات المستعمدة	43,00	3,49%	8,14%	7,67%	17,91%	4,19%	9,77%	14,65%	34,19%
مراقبة جودة المنتجات النهائية عند الإنتاج	عدد الوحدات المنتجة	26 102,00	2,51%	2,59%	6,51%	2,57%	5,25%	5,34%	44,68%	30,55%
جراء البحث العلمية لتطوير المنتجات	عدد الوحدات المنتجة	26 102,00	2,51%	2,59%	6,51%	2,57%	5,25%	5,34%	44,68%	30,55%
مراسة المنتج والوقت	عدد الوحدات المنتجة	26 102,00	2,51%	2,59%	6,51%	2,57%	5,25%	5,34%	44,68%	30,55%
منهجة الطريقة الإنتاجية	عدد الوحدات المنتجة	26 102,00	2,51%	2,59%	6,51%	2,57%	5,25%	5,34%	44,68%	30,55%
توفير معدات وأدوات السلامة	ساعات عمل	373,25	2,81%	10,01%	7,37%	5,76%	8,71%	15,65%	28,73%	20,96%
قطع وتشكيل وطلاء الصفائح الحديدية	عدد الوحدات المنتجة	10 128,00	0,00%	7,11%	0,00%	6,91%	0,00%	12,36%	0,00%	73,62%
صناعة المكثفات والمحولات الحرارية	عدد الوحدات المنتجة	25 304,00	1,15%	2,85%	5,16%	2,36%	6,77%	4,95%	47,31%	29,47%
تجميع وتركيب المنتجات النهائية	عدد الوحدات المنتجة	26 102,00	2,51%	2,59%	6,51%	2,57%	5,25%	5,34%	44,68%	30,55%

المصدر: من إعداد الطلبة

وبعد التوزيع الأولي نقوم بتوزيع تكلفة النشاطات لكل منتج حسب النسب في الجدول رقم (22) ثم القيام بتوزيع الثاني وهو توزيع تكلفة الأنشطة على مسببات التكلفة لكل نشاط على كل المنتوجات محل الدراسة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

الجدول رقم (23): يوضح توزيع التكاليف على المنتجات

الأنشطة	تكلفة النشاط	عدد مسببات التكلفة	CS12-AL54T3-O	CS12-AL54T3-I	CS18-AL54T3-O	CS18-AL54T3-I	KS12-EX240-O	KS12-EX240-I	KS18-EX240-O	KS18-EX240-I
سير الموارد البشرية والوسائل العامة	5 905 520,57	373,25	1 238 062,92	1 696 897,74	923 998,40	514 211,44	340 170,64	435 101,98	590 947,60	166 129,85
الاعمال المحاسبية	203 638,64	373,25	42 691,82	58 513,72	31 862,01	17 731,43	11 730,02	15 003,52	20 377,50	5 728,62
تقديم طلبات الشراء	678 795,47	113 196,00	179 899,15	179 899,15	39 565,82	39 565,82	89 949,57	89 949,57	29 983,19	29 983,19
استلام وتفرغ المواد الأولية	4 069 100,82	113 196,00	1 078 421,72	1 078 421,72	237 180,88	237 180,88	539 210,86	539 210,86	179 736,95	179 736,95
حساب وإخراج المواد الأولية	949 456,85	26 102,00	290 053,21	424 203,73	50 706,57	49 869,95	24 443,91	61 837,28	24 553,04	23 789,16
استلام وتفرغ المنتجات النهائية	949 456,85	26 102,00	251 631,73	251 631,73	55 342,21	55 342,21	125 815,87	125 815,87	41 938,62	41 938,62
حساب و شحن المنتجات النهائية	813 820,15	24 117,00	207 023,54	205 741,24	35 634,37	35 026,97	122 560,63	122 290,68	41 573,43	43 969,30
صيانة الآلات والمعدات	3 304 225,18	373,25	692 714,32	949 439,12	516 990,62	287 708,82	190 330,45	243 445,93	330 643,83	92 952,08
رعاية جودة المواد واللوازم عند الشراء	125 111,27	43,00	42 770,60	18 330,26	12 220,17	5 237,22	22 403,65	9 601,56	10 183,48	4 364,35
رعاية جودة المنتجات النهائية عند الانتاج	1 960 076,50	26 102,00	598 791,28	875 734,13	104 679,59	102 952,45	50 462,47	127 658,04	50 687,75	49 110,80
إجراء البحوث العلمية لتطوير المنتجات	499 894,38	26 102,00	152 714,65	223 345,65	26 697,29	26 256,81	12 869,86	32 557,68	12 927,31	12 525,13
دراسة المنتج والوقت	263 070,06	26 102,00	80 366,28	117 535,94	14 049,48	13 817,68	6 772,78	17 133,52	6 803,01	6 591,37
منهجية الطريقة الانتاجية	263 070,06	26 102,00	80 366,28	117 535,94	14 049,48	13 817,68	6 772,78	17 133,52	6 803,01	6 591,37
توفير معدات واوان السلامة	517 960,91	373,25	108 587,92	148 831,37	81 041,97	45 100,41	29 835,66	38 161,89	51 830,78	14 570,90
تطبيع و تشكيل و طلاء الصفائح الحديدية	5 313 499,16	10 128,00	3 911 675,53	-	656 842,51	-	367 244,22	-	377 736,91	-
صناعة المكثفات والمحولات الحرارية	4 983 534,60	25 304,00	1 468 433,21	2 357 646,72	246 577,04	337 172,43	117 380,12	257 212,15	141 801,49	57 311,44
تجميع وتركيب المنتجات النهائية	17 530 967,91	26 102,00	5 355 602,56	7 832 585,54	936 256,58	920 809,02	451 337,46	1 141 776,32	453 352,36	439 248,07
المجموع	48 331 199,37		15 779 806,72	16 536 293,67	3 983 695,01	2 701 801,21	2 509 290,95	3 273 890,35	2 371 880,28	1 174 541,19

المصدر: من إعداد الطلبة

من خلال هذا الجدول تم توزيع مجمل التكاليف الأنشطة على مجموع المواد المنتجة في المؤسسة

و تم هذا الحساب على سبيل المثال كما يلي:

تكلفة النشاط x النسبة

$$1\ 238\ 062,92 = 5\ 905\ 520,57 \times 20,96\%$$

المطلب الثالث: حساب تكلفة وفق طريقة الأنشطة على أساس التكلفة

ومن خلاله سنتطرق لحساب تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من جميع المنتجات المنتجة حيث سننشئ

جدول يحتوي على كل الأنشطة مع تكلفة كل نشاط ومسببات التكلفة الودوي للمنتجات كما يلي:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

الجدول رقم (24): يوضح تكلفة المنتجات

CS18-AL54T3-O			CS12-AL54T3-I			CS12-AL54T3-O			البيان
التكلفة	عدد المسببات	تكلفة النشاطات	التكلفة	عدد المسببات	تكلفة النشاطات	التكلفة	عدد المسببات	تكلفة النشاطات	المصاريف الغير المباشرة
237,04	58,40	923 998,40	71,80	107,25	1 696 897,74	54,10	78,25	1 238 062,92	سيرير الموارد البشرية والوسائل العامة
8,17	58,40	31 862,01	2,48	107,25	58 513,72	1,87	78,25	42 691,82	الاعمال المحاسبية
6,00	6 598,00	39 565,82	6,00	30 000,00	179 899,15	6,00	30 000,00	179 899,15	تقديم طلبيات الشراء
35,95	6 598,00	237 180,88	35,95	30 000,00	1 078 421,72	35,95	30 000,00	1 078 421,72	استلام وتفريغ المواد الأولية
36,37	1 394,00	50 706,57	36,37	11 662,00	424 203,73	36,37	7 974,00	290 053,21	حساب واخراج المواد الأولية
39,70	1 394,00	55 342,21	21,58	11 662,00	251 631,73	31,56	7 974,00	251 631,73	استلام وتفريغ المنتجات النهائية
33,74	1 056,00	35 634,37	33,74	6 097,00	205 741,24	33,74	6 135,00	207 023,54	حساب وشحن المنتجات النهائية
132,63	58,40	516 990,62	40,17	107,25	949 439,12	30,27	78,25	692 714,32	صيانة الآلات والمعدات
7,78	4,20	12 220,17	3,85	6,30	18 330,26	20,96	14,70	42 770,60	رأفة جودة المواد واللوازم عند الشراء
75,09	1 394,00	104 679,59	75,09	11 662,00	875 734,13	75,09	7 974,00	598 791,28	مراقبة جودة المنتجات النهائية عند الانتاج
19,15	1 394,00	26 697,29	19,15	11 662,00	223 345,65	19,15	7 974,00	152 714,65	جراء البحت العلمية لتطوير المنتجات
10,08	1 394,00	14 049,48	10,08	11 662,00	117 535,94	10,08	7 974,00	80 366,28	دراسة المنتج والوقت
10,08	1 394,00	14 049,48	10,08	11 662,00	117 535,94	10,08	7 974,00	80 366,28	منهجة الطريقة الانتاجية
20,79	58,40	81 041,97	6,30	107,25	148 831,37	4,74	78,25	108 587,92	توفير معدات وادوات السلامة
524,63	1 252,00	656 842,51	-	-	-	524,63	7 456,00	3 911 675,53	قطع و تشكيل وطلاء الصفائح الحديدية
196,95	1 252,00	246 577,04	196,95	11 971,00	2 357 646,72	196,95	7 456,00	1 468 433,21	صناعة المكثفات والمحولات الحرارية
671,63	1 394,00	936 256,58	671,63	11 662,00	7 832 585,54	671,63	7 974,00	5 355 602,56	تجميع وتركيب المنتجات النهائية
2 065,80			1 241,22			1 763,17			تكلفة الإنتاج (مجموع تكاليف)
24 722,75			7 538,12			17 588,92			تكلفة الشراء المواد الأولية
26 788,55			8 779,34			19 352,08			تكلفة المنتج = تكلفة الإنتاج + تكلفة الشراء

المصدر: من إعداد الطلبة

الجدول رقم (25): يوضح تكلفة المنتجات تكميلي 1

KS12-EX240-I			KS12-EX240-O			CS18-AL54T3-I			البيان
التكلفة	عدد المسببات	تكلفة النشاطات	التكلفة	عدد المسببات	تكلفة النشاطات	التكلفة	عدد المسببات	تكلفة النشاطات	المصاريف الغير المباشرة
144,74	27,50	435 101,98	172,85	21,50	340 170,64	166,79	32,50	514 211,44	سيرير الموارد البشرية والوسائل العامة
4,99	27,50	15 003,52	5,96	21,50	11 730,02	5,75	32,50	17 731,43	الاعمال المحاسبية
6,00	15 000,00	89 949,57	6,00	15 000,00	89 949,57	6,00	6 598,00	39 565,82	تقديم طلبيات الشراء
35,95	15 000,00	539 210,86	35,95	15 000,00	539 210,86	35,95	6 598,00	237 180,88	استلام وتفريغ المواد الأولية
36,37	1 700,00	61 837,28	36,37	672,00	24 443,91	36,37	1 371,00	49 869,95	حساب واخراج المواد الأولية
74,01	1 700,00	125 815,87	187,23	672,00	125 815,87	40,37	1 371,00	55 342,21	استلام وتفريغ المنتجات النهائية
33,74	3 624,00	122 290,68	33,74	3 632,00	122 560,63	33,74	1 038,00	35 026,97	حساب وشحن المنتجات النهائية
80,99	27,50	243 445,93	96,71	21,50	190 330,45	93,32	32,50	287 708,82	صيانة الآلات والمعدات
2,11	3,30	9 601,56	11,50	7,70	22 403,65	1,43	1,80	5 237,22	رأفة جودة المواد واللوازم عند الشراء
75,09	1 700,00	127 658,04	75,09	672,00	50 462,47	75,09	1 371,00	102 952,45	مراقبة جودة المنتجات النهائية عند الانتاج
19,15	1 700,00	32 557,68	19,15	672,00	12 869,86	19,15	1 371,00	26 256,81	جراء البحت العلمية لتطوير المنتجات
10,08	1 700,00	17 133,52	10,08	672,00	6 772,78	10,08	1 371,00	13 817,68	دراسة المنتج والوقت
10,08	1 700,00	17 133,52	10,08	672,00	6 772,78	10,08	1 371,00	13 817,68	منهجة الطريقة الانتاجية
12,70	27,50	38 161,89	15,16	21,50	29 835,66	14,63	32,50	45 100,41	توفير معدات وادوات السلامة
-	-	-	524,63	700,00	367 244,22	-	-	-	قطع و تشكيل وطلاء الصفائح الحديدية
196,95	1 306,00	257 212,15	196,95	596,00	117 380,12	196,95	1 712,00	337 172,43	صناعة المكثفات والمحولات الحرارية
671,63	1 700,00	1 141 776,32	671,63	672,00	451 337,46	671,63	1 371,00	920 809,02	تجميع وتركيب المنتجات النهائية
1 414,58			2 109,09			1 417,33			تكلفة الإنتاج (مجموع تكاليف)
7 744,93			18 071,53			10 595,46			تكلفة الشراء المواد الأولية
9 159,52			20 180,62			12 012,79			تكلفة المنتج = تكلفة الإنتاج + تكلفة الشراء

المصدر: من إعداد الطلبة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

الجدول رقم (26): يوضح تكلفة المنتجات تكميلي 2

KS18-EX240-I			KS18-EX240-O			البيان
التكلفة	عدد المسببات	تكلفة النشاطات	التكلفة	عدد المسببات	تكلفة النشاطات	المصاريف الغير المباشرة
175,80	10,50	166 129,85	279,41	37,35	590 947,60	تسيير الموارد البشرية والوسائل العامة
6,06	10,50	5 728,62	9,63	37,35	20 377,50	الاعمال المحاسبية
6,00	5 000,00	29 983,19	6,00	5 000,00	29 983,19	تقديم طلبيات الشراء
35,95	5 000,00	179 736,95	35,95	5 000,00	179 736,95	استلام وتفريغ المواد الاولية
36,37	654,00	23 789,16	36,37	675,00	24 553,04	حساب واخراج المواد الاولية
64,13	654,00	41 938,62	62,13	675,00	41 938,62	استلام وتفريغ المنتجات النهائية
33,74	1 303,00	43 969,30	33,74	1 232,00	41 573,43	حساب و شحن المنتجات النهائية
98,36	10,50	92 952,08	156,33	37,35	330 643,83	صيانة الالات والمعدات
1,31	1,50	4 364,35	7,13	3,50	10 183,48	رقابة جودة المواد واللوازم عند الشراء
75,09	654,00	49 110,80	75,09	675,00	50 687,75	مراقبة جودة المنتجات النهائية عند الانتاج
19,15	654,00	12 525,13	19,15	675,00	12 927,31	جراة البحوث العلمية لتطوير المنتجات
10,08	654,00	6 591,37	10,08	675,00	6 803,01	دراسة المنتج والوقت
10,08	654,00	6 591,37	10,08	675,00	6 803,01	منهجة الطريقة الانتاجية
15,42	10,50	14 570,90	24,51	37,35	51 830,78	توفير معدات وادوات السلامة
-	-	-	524,63	720,00	377 736,91	قطيع و تشكيل وطلاء الصفائح الحديدية
196,95	291,00	57 311,44	196,95	720,00	141 801,49	صناعة المكثفات والمحولات الحرارية
671,63	654,00	439 248,07	671,63	675,00	453 352,36	تجميع وتركيب المنتجات النهائية
1 456,12			2 158,82			تكلفة الانتاج (مجموع تكاليف)
10 154,46			23 693,65			تكلفة الشراء المواد الاولية
11 610,58			25 852,47			تكلفة المنتج = تكلفة الانتاج + تكلفة الشراء

المصدر: من إعداد الطلبة

من خلال الجداول الثلاثة التي تبين تكلفة المنتج الوحدوي وكانت طريقة الحساب كمايلي:

تأخذ على سبيل المثال المنتج CS12-AL54T3-O :

1- التكاليف الغير مباشرة:

- تسيير الموارد البشرية والوسائل العامة:

عدد الساعات / كمية الإنتاج (في الورشات الثلاث) (01)

تكلفة النشاط / عدد الساعات (02)

ثم ضرب (01) x (02)

$$0,003 = 78,25 / (7465 + 7465 + 7974)$$

$$15 832,006 = 1 238 062,92 / 78,2$$

$$54,10 = 15 832,006 \times 0,003$$

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

- الأعمال المحاسبية:

عدد الساعات / كمية الإنتاج (في الورشات الثلاث) (01)

تكلفة النشاط / عدد الساعات (02)

ثم ضرب (01) x (02)

$$0,003 = 78,25 / (7465 + 7465 + 7974)$$

$$545,93 = 42\ 691,81 / 78,2$$

$$1,87 = 42\ 691,81 \times 0,003$$

- تقديم طلبيات الشراء: تكلفة النشاط / عدد المسببات

$$6 = 179\ 899,15 \times 30\ 000$$

- استلام وتفريغ المواد الأولية: تكلفة النشاط / عدد المسببات

$$35,95 = 30\ 000 / 1\ 078\ 421,72$$

- حساب وإخراج المواد الأولية: تكلفة النشاط / عدد المسببات

$$36,37 = 7974 / 290\ 053,31$$

- استلام وتفريغ المنتجات النهائية: تكلفة النشاط / عدد المسببات

$$31,56 = 7974 / 251\ 631,73$$

- حساب وشحن المنتجات النهائية: تكلفة النشاط / عدد المسببات

$$33,74 = 6135 / 207\ 023,54$$

- صيانة الآلات و المعدات:

عدد الساعات / كمية الإنتاج (في الورشات الثلاث) (01)

تكلفة النشاط / عدد الساعات (02)

ثم ضرب (01) x (02)

$$0,003 = 78,25 / (7465 + 7465 + 7974)$$

$$8\ 852,60 = 78,25 / 692\ 714,32$$

$$30,27 = 8\ 852,60 \times 0,003$$

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

- مراقبة جودة المواد واللوازم عند الشراء: تكلفة النشاط x (عدد المسببات / عدد الوحدات المشتراة)

$$20,96 = (30000 / 14,5) 42 770,60x$$

- مراقبة جودة المنتجات النهائية عند الإنتاج: تكلفة النشاط / عدد المسببات

$$75,09 = 7974 / 598 791,28$$

- إجراء البحوث العلمية لتطوير المنتجات: تكلفة النشاط / عدد المسببات

$$19,15 = 7974 / 152 714,65$$

- دراسة المنتج والوقت: تكلفة النشاط / عدد المسببات

$$10,08 = 7974 / 80 366,28$$

- منهجية الطريقة الإنتاجية: تكلفة النشاط / عدد المسببات

$$10,08 = 7974 / 80 366,28$$

- توفير معدات وأدوات السلامة:

عدد الساعات / كمية الإنتاج (في الورشات الثلاث) (01)

تكلفة النشاط / عدد الساعات (02)

ثم ضرب (01) x (02)

$$0,003 = 78,25 / (7465+7465+7974)$$

$$1 387,70 = 78,25 / 108 587,92$$

$$4,74 = 1 387,70x0,003$$

2- التكاليف المباشرة:

- تقطيع وتشكيل وطلاء الصفائح الحديدية: تكلفة النشاط / عدد المسببات

$$524,63 = 7456 / 3 911 675,53$$

- صناعة المكثفات والمحولات الحرارية: تكلفة النشاط / عدد المسببات

$$196,95 = 7456 / 1 468 433,21$$

- تجميع وتركيب المنتجات النهائية: تكلفة النشاط / عدد المسببات

$$671,63 = 7974 / 5 355 602,56$$

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

بعد معرفة تكلفة المسبب الواحد في كل منتج من منتجات نقوم بجمعها لمعرفة تكلفة المنتج الواحد ثم نضيف إليه تكلفة الشراء المواد الأولية

في الأخير سوف نقدم مقارنة بين تكلفة المنتجات بالطريقة التقليدية المستعملة في المؤسسة و طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

الجدول رقم (27): يوضح الفرق بين الطريقتين

المنتج	تكلفة المنتج وفق التكلفة على أساس النشاط	تكلفة المنتج بالطريقة التقليدية	الفرق
KS18-EX240-I	11 610,58	11 758,06	- 147,48
KS18-EX240-O	25 852,47	28 564,53	-2 712,06
KS12-EX240-I	9 159,52	8 886,43	273,09
KS12-EX240-O	20 180,62	21 710,98	-1 530,36
CS18-AL54T3-I	12 012,79	12 238,71	- 225,92
CS18-AL54T3-O	26 788,55	29 627,68	-2 839,14
CS12-AL54T3-I	8 779,34	8 597,07	182,27
CS12-AL54T3-O	19 352,08	21 019,75	-1 667,66

المصدر: من إعداد الطلبة

يرجع هذا الانخفاض، إلى عدم الدقة التي تختار بها مسببات التكاليف، هذا ما يؤدي في اغلب الأحيان بتحميل المنتجات لتكاليف غير مباشرة بزيادة عن ما هو مقرر وذلك لان عدد الوحدات التي توزع على أساسها ليست دقيقة.

من الملاحظ انه يوجد الكثير من الأنشطة تشترك في مسببات التكاليف وذلك يرجع لان هذه التكاليف مشتركة بين كل الخطوط الإنتاجية ومراكز التكاليف، ولكن تختلف درجة الاستفادة منها حسب حجم وطبيعة العمل على مستوى كل منتج.

من الملاحظ من الجدول هناك فرق بين النتيجة وفق الطريقة التقليدية و طريقة التكلفة على أساس الأنشطة حيث يوضح انخفاض وزيادة تكلفة المنتجات وذلك راجع إلى تحميل الحقيقي للتكاليف على سبيل المثال نأخذ المنتج

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت

KS18-EX240-O نجد أن تكلفة إنتاج قد انخفضت بقيمة قدرها 2 712,06 ويرجع هذا الانخفاض إلى طريقة التكلفة على أساس النشاط تعبر بالضبط على النشاط على المنتج على عكس المنتج KS12-EX240-I زادة تكلفته بقيمة 273,06 وهو أيضا يرجع إلى حجم النشاط.

خلاصة

بعد عرضنا لهذا الفصل والذي تطرقنا من خلاله لدراسة جوانب نظام معالجة التكاليف على مستوى مؤسسة الإنتاجية لصناعة المكيفات الهوائية والمدفآت "كوندور"، ومحاولة إسقاط الجانب النظري عليها بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ووضع بعض القواعد والإجراءات المساعدة على خلق أرضية مناسبة لتطبيق هذا النظام لتخطي مشاكل التطبيق.

تعتبر مؤسسة الإنتاجية لصناعة المكيفات الهوائية والمدفآت "كوندور"، من المؤسسات الجزائرية التي اهتمت بنظام معالجة التكاليف وتبنت تطبيقه، ولكن تبقى الطريقة التي اعتمدها المؤسسة "طريقة التكاليف الكلية" تعاني من بعض النقائص التي من الممكن أن تؤدي إلى نقص المردود المتوقع من تطبيقها ومن قيمة المهمة الاستشارية الموكلة للقسم ككل، وذلك للدور الكبير الذي يقدمه هذا القسم في توفير معلومات كفوية تحليلية لمتخذي القرارات على المستوى الإداري الأعلى.

تتوفر مؤسسة الإنتاجية لصناعة المكيفات الهوائية والمدفآت "كوندور"، على الإمكانيات البشرية والمادية لتطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ولكن يبقى إيمان الإدارة العليا صاحبة القرار به وبمخرجاته، ويتوقف هذا الإيمان على مدى احتياج هذه الإدارة للمعلومات وما هي الموارد المادية والمالية المستعدة لتوفيرها من أجل الحصول عليها.

عند تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كان من الطبيعي أن تواجهنا بعض المشاكل، وذلك لاختلاف الطبيعة والفلسفة المطبقة في هذا النظام مع الهيكل التنظيمي ونظام معالجة التكاليف المطبق في المؤسسة، لذا تم وضع بعض القواعد والإجراءات التي يمكنها حل جزء كبير من هذه المشاكل بالإضافة إلى تهيئة أرضية مناسبة لتطبيق هذا النظام.

خاتمة

الخاتمة

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على نظام يعتبر من ابرز النظم الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسة ألا وهو نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وتبين لنا من أن الفلسفة التي جاء بها هذا النظام وآلية عمله مكنته من تلافي نقائص وتدارك عجز الأنظمة الكفوية التقليدية على مواكبة تغيرات وتطورات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة. إن الهدف والدافع الرئيسي من إجراء هذه الدراسة هو إنشاء وتصميم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتوضيح ركائزه، بالإضافة إلى مدى توفر المؤسسات الجزائرية على المتطلبات الفنية والتنظيمية لتطبيقه واستخدامه، وذلك من خلال معالجة الإشكالية المطروحة والتي كان فحواها.

كيف يتم إنشاء نظام للمحاسبة على أساس الأنشطة للتحكم في تكاليف المؤسسة الصناعية الجزائرية؟

للإجابة عن هذه الإشكالية والأسئلة المتفرعة عنها، قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين، حيث خصص فصل الأول للدراسة النظرية والفصل الثاني للدراسة الميدانية في وحدة المكيفات الهوائية شركة كوندور، وبعد استكمال الدراسة في الجانب النظري والجانب الميداني توصلنا لعدد من النتائج والتوصيات، كما فتحت لنا هذه الدراسة آفاقا جديدة يمكن أن تكون مواضيع لأبحاث ودراسات مستقبلية

أولاً: نتائج الدراسة

- تتكون المؤسسة من مجموعة أنظمة فرعية تتفاعل فيما بينها من خلال علاقات متبادلة وفي إطار تنسيق عام في نطاق محدد من اجل تحقيق أهداف المؤسسة
- تحث أنظمة المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسة مكانة هامة، بحيث أصبحت من أهم الموارد التي تعتمد عليها المؤسسة في تحقيق النجاح والتميز، لما توفره من معلومات تترجم بها مختلف أحداث ووظائف المؤسسة.
- لقد تنامي اهتمام الإدارة بالمعلومات التي تساعد في التسيير والتخطيط وإحكام الرقابة والمتابعة، خاصة المعلومات الكفوية لما لها من فائدة كبيرة، حيث تستخدم في التسيير وفي تقدير تكاليف المنتجات والخدمات بما يسمح بتحديد ربحيتها بالإضافة إلى مساعدة المؤسسة على تفعيل وظائفها المختلفة من مراقبة توجيه ومتابعة، ناهيك عن ترشيد استخدام الموارد والطاقات المتاحة.

- يتضح عجز الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف في الطرق التي تستخدمها والتي تتميز بالعشوائية وعدم الدقة والصحة، هذا ما انعكس على القرارات المتخذة على أساس مخرجات هذه الأنظمة من المعلومات.

يتضح مما سبق أن الفرضية الأولى تحققت وذلك لان أنظمة محاسبة التكاليف وجدت أساس لخدمة الإدارة بتوفيرها لمعلومات تساعد الإدارة على تسيير تكاليفها ومتابعتها مما يسمح بتحديد ربحية منتجاتها واستخدامها بالشكل الذي يسمح برسم ووضع سياسات تسعيرية سليمة، بالإضافة إلى مساعدة الإدارة على أداء وظائفها المختلفة من تخطيط، متابعة، توجيه، ورقابة بالرغم من هذه الأهمية فان الأنظمة الكفوية وضعت لتتماشى مع محيط وظروف معينة، فالتغير في هذه الظروف من الناحية الاقتصادية أو التكنولوجية جعل من الأنظمة التقليدية غير فعالة وعاجزة عن أداء وظائفها خاصة في توفير معلومات دقيقة وسيلمه في الوقت المناسب.

- تسعى وحدة المكيفات الهوائية لتعزيز أدواتها وإمكانياتها وتفعيل عملها بالشكل الذي يحقق لها الاستغلال الأمثل لمواردها وتحقيق أهدافها.

- يعتبر قسم محاسبة التكاليف من الأقسام حديثة النشأة، حيث أنشئ بموجب توصية من الإدارة العامة.

- فهيكل المؤسسة مقسم إلى مجموعة من الأقسام والمصالح ما جعلها تطبق طريقة الأقسام المتجانسة في معالجة التكاليف، إلا أن هذه الطريقة بالرغم من تماشيها والهيكل التنظيمي للمؤسسة تبقى غير دقيقة في تخصيص التكاليف وتوزيعها خاصة غير المباشرة منها.

- عدم التنسيق بين وحدات المؤسسة وأقسامها مع قسم محاسبة التكاليف حيث لا يوجد اتصال مباشر مع هذا القسم وباقي مراكز التكاليف وهذا راجع لتبعية قسم محاسبة التكاليف للمديرية المركزية المالية والمحاسبية، هذا ما جعل من عملية تحديد واستخدام وحدات توزيع التكاليف تخضع لاعتبارات عشوائية وافتراضية

يتضح مما سبق أن الفرضية الثانية تحققت وذلك من خلال توفر وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت لبعض المقومات المساعدة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ولكن هذه المقومات تبقى مساعدة على خلق محيط مناسب لتطبيق هذا النظام، ولكن هذه العملية تتطلب عوامل فنية

وتنظيمية تفتقر لها المؤسسات الجزائرية وبالخصوص المؤسسة محل الدراسة وهنا نقول ان الفرضية الرابعة لم تتوفر في المؤسسة

- في ظل هذه التغيرات سارعت المؤسسات لإيجاد بديل يوفر لها احتياجاتها المتغيرة من المعلومات بدقة عالية وفي الوقت المناسب وبالصورة التي تخدمها، هذا ما دفعها لتوفير الإمكانيات اللازمة لدعم الباحثين في هذا المجال من اجل سرعة إيجاد بديل جيد

- يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نقطة تحول في مجال محاسبة التكاليف، فظهوره في فترة الثمانينات من القرن الماضي والتي تزامنت مع فقدان الثقة في الأنظمة التقليدية، بالإضافة إلى فلسفته وآلية عمله التي تعتبر جديدة ومختلفة عن مبادئ التنظيم المعتمدة منذ زمن، جعل منه نظام إداري تسييري وليس نظام كلفوي فقط.

- تعتمد فلسفة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على أن المنتجات والخدمات لا تستهلك الموارد مباشرة بل تسهل الأنشطة اللازمة لانجازها، وان الأنشطة عند القيام بها تستهلك الموارد، وبالتالي فان استهلاك المنتجات للموارد لا بد أن يمر على الأنشطة.

- غيرت هذه الفلسفة النظرة التقليدية للمؤسسة على أنها دوائر تنظيمية إلى كونها سلسلة من الأنشطة تهدف إلى خلق قيمة مضافة للمنتجات والخدمات.

- الاعتماد على السبب في حدوث التكلفة أو في استهلاك الموارد جعل من عملية ربطها في غاية الدقة والوضوح. فالاعتماد على العلاقة السببية ما بين استهلاك الأنشطة للموارد والعلاقة بين استهلاك المنتجات والخدمات للأنشطة وضح بصورة دقيقة مدى استفادة كل منتج أو خدمة من لموارد المستهلكة.

- يتفق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مع الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف المباشرة وذلك لسهولة ووضوح علاقتها بالمنتجات، أما بالنسبة للتكاليف غير مباشرة فانه يختلف معها وذلك لاعتماده السببية كأساس لتحميل هذه التكاليف على المنتجات والخدمات.

- يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نظاما متكاملًا لتسيير وليس فقط كأداة أو وسيلة لمعالجة التكاليف، وذلك لشموله على مكونات النظام في مدخلاته تتمثل في بيانات مالية وبيانات غير مالية تسمح بعد معالجتها بالحصول على معلومات تخص كل من حساب وتتبع التكاليف بالإضافة إلى تقييم الأنشطة عن طريق دراسة مسببات حدوث الاستهلاك أو التكاليف، هذا ما يوضح الدور

التحليلي لهذا النظام من خلال تحليله ودراسته للأنشطة وتقييمها على أساس مدى قدرتها على إضافة قيمة أم لا

يتضح مما سبق أن الفرضية الثانية تحققت وذلك من خلال الفرق الواضح في الفلسفة وآلية العمل بين نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية، هذا ما جعله يتلافى العشوائية التي سادت طرق عمل الأنظمة التقليدية وأثرت على مخرجاتها من المعلومات

التوصيات:

من خلال الدراسة واستنادا على النتائج المتحصل عليها سابقا، فقد تمت التوصية بما يلي:

- من الضروري على المؤسسات الجزائرية إعادة النظر في أنظمة معالجة التكاليف التي تستخدمها إن وجدت، مع دراسة إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستقبل بما يسمح بتوفير معلومات تحقق القدرة على اتخاذ قرارات حكيمة.
- على المؤسسات الجزائرية الالتزام بمواكبة التطورات الحاصلة في مجال تسيير التكاليف وتطبيق النظم الكفوية الحديثة لأهميتها في تحسين التسيير وترشيد القرارات.
- أوصي وحدة المكيفات الهوائية والمدفآت في حالة قرارها تبني نظام مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة انه يجب عليها توفير مقومات فنية من تكوين موظفين في آلية عمل هذا النظام وإجراءات تطبيقه وتسييره، بالإضافة إلى الإمكانيات التنظيمية وذلك لاحتياجه معلومات وبيانات تفصيلية عن كل الأنشطة التي تقوم بها.

آفاق الدراسة:

- دراسة مقارنة بين الأنظمة الحديثة في معالجة التكاليف وتحديد البديل الأفضل للمؤسسات الجزائرية.
- وضع نموذج لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في ظل النظام المحاسبي والمالي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1-المراجع باللغة العربية

أولاً: قائمة الكتب:

- علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، بدون سنة النشر.
- زينبات محمد محرم، محمد رشيد الجمال، شحاتة السيد شحاتة، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية-الإسكندرية-2005.
- محمد محمود يوسف، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية محاسبة التكاليف، المجلد الأول، مؤسسة الكتب العربية للنشر الالكتروني، 2006.
- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، دار الجامعية الإسكندرية، 2007.

ثانياً: أطروحات الدكتوراه

- عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردن، وعلاقته بالأداء المالي "التطبيق ونموذج مقترح للقياس"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009.
- د. رحمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005/2004.

ثالثاً: رسائل الماجستير والماستر

- مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2011.
- بونجاح ججيفة، بريارة نورة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في المؤسسات الخدمائية، رسالة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير وقسم علوم التجارة، جامعة أحمد درارية، أدرار، 2018/2017.
- عطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
- إلهام محيريق، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، دراسة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي، جامعة الوادي، 2001.
- أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.
- خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي (دراسة تطبيقية على قسمي الدم و التخثر والميكروبيولوجي)، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

- سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011.
- إسماعيل محمد صالح البدر، أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تعزيز ربحية شركات صناعات الأغذية الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، عمان، حزيران - 2017.

رابعاً: المجلات:

- مجلة جامعة بابل/ العلوم الإنسانية/ المجلد 22/ العدد 4، 2004 نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية).
- محمد الخطيب نمر، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة المؤسسات الجزائرية، العدد 04، ديسمبر 2013.
- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد (15)، العدد الثاني، 2007.

خامساً: الملتقيات

- مشاش نادية، ملتقى وطني حول: أهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة
2- المراجع باللغة الأجنبية:

- Abdelah Boughaba, *Comptabilité Analytique d'exploitations*, Berté édition, Alger, 1999

- **Krishnan, An Application Of Activity Based Costing in Higher Learning Institution :A Local case Study,2006**
- **Heather and Al-Rifai, Application of Activity-Based Costing in the Air Conditioner".Manufacturing Industry, 2004**

قائمة الملاحق

Salaire	12 890 461,77	8 307 320,69	2 399 422,23	4 514 132,77	1 232 175,11
Cumul	12 890 461,77	8 307 320,69	2 399 422,23	4 514 132,77	1 232 175,11
Ecart	-	-	-	-	-

Ligne	Code Article	Qté Produite	HEUR DE TRAVAIL	Coeff	SAL DIRECT	Salaire Ind	Frais Généraux	Amort Ind	Amort indirect	Charges de Prod	Cout d'achat
Atelier Assemblage Climatiseur	KS12-EX240-O	672	6,50	4%	728,83	469,70	135,66	166,02	45,32	1 545,52	18 572,83
Atelier Assemblage Climatiseur	CS12-AL54T3-O	7 974	95,75	43%	698,35	450,06	129,99	206,10	56,26	1 540,76	17 796,32
Atelier Assemblage Climatiseur	KS12-EX240-I	1 700	16,00	4%	312,35	201,30	58,14	161,54	44,09	777,43	7 959,79
Atelier Assemblage Climatiseur	CS12-AL54T3-I	11 662	95,25	27%	299,29	192,88	55,71	140,19	38,27	726,34	7 626,99
Atelier Assemblage Climatiseur	KS18-EX240-O	675	7,35	5%	929,77	599,20	173,07	186,90	51,02	1 939,95	23 693,65
Atelier Assemblage Climatiseur	CS18-AL54T3-O	1 394	18,40	10%	970,16	625,22	180,58	226,55	61,84	2 064,36	24 722,75
Atelier Assemblage Climatiseur	CS18-AL54T3-I	1 371	16,00	4%	415,78	267,95	77,39	200,31	54,68	1 016,11	10 595,46
Atelier Assemblage Climatiseur	KS18-EX240-I	654	7,75	2%	398,48	256,80	74,17	203,40	55,52	988,36	10 154,46
Total		26 102,00	263,00	1,00	12 890 461,77	8 307 320,69	2 399 422,23	4 514 132,77	1 232 175,11	1 324,86	328 490 500,91

Salaire	2 882 451,20	1 857 609,67	2 310 702,99	2 063 429,27	563 232,48
Cumul	2 882 451,20	1 857 609,67	2 310 702,99	2 063 429,27	563 232,48
Ecart	-	-	-	-	-

Ligne	Code Article	Division	Type	Qté Produite	HEUR DE TRAVAIL	Coeff	SAL DIRECT	Salaire Ind	Frais Généraux	Amort Ind	Amort indirect	Charges de Prod	Cout d'achat
Atelier Echangeur de Chaleur	CS12-AL54T3-I	DA02	PF	11 971	104,25	25%	60,51	39,00	48,51	66,55	18,17	232,74	1 684,47
Atelier Echangeur de Chaleur	CS18-AL54T3-I	DA02	PF	1 712	16,50	8%	131,16	84,53	105,15	73,66	20,11	414,60	3 651,12
Atelier Echangeur de Chaleur	KS12-EX240-I	DA02	PF	1 306	11,50	4%	78,11	50,34	62,61	67,29	18,37	276,72	2 174,18
Atelier Echangeur de Chaleur	KS18-EX240-I	DA02	PF	291	2,75	1%	134,27	86,53	107,63	72,22	19,71	420,37	3 737,50
Atelier Echangeur de Chaleur	CS12-AL54T3-O	DA02	PF	7 456	92,50	42%	161,49	104,07	129,46	94,81	25,88	515,71	4 495,23
Atelier Echangeur de Chaleur	CS18-AL54T3-O	DA02	PF	1 252	20,00	10%	223,49	144,03	179,16	122,08	33,32	702,09	6 221,21
Atelier Echangeur de Chaleur	KS12-EX240-O	DA02	PF	596	7,50	4%	207,93	134,00	166,69	96,17	26,25	631,04	5 787,98
Atelier Echangeur de Chaleur	KS18-EX240-O	DA02	PF	720	15,00	6%	256,41	165,24	205,55	159,22	43,46	829,88	7 137,50
Total				25 304,00	270,00	1,00	2 882 451,20	1 857 609,67	2 310 702,99	2 063 429,27	563 232,48	502,89	80 236 625,27

Salaire	2 372 809,45	1 529 168,57	2 302 886,36	2 910 852,21	794 544,56
Cumul	2 372 809,45	1 529 168,57	2 302 886,36	2 910 852,21	794 544,56
Ecart	-	-	-	-	-

Ligne	Code Article	Division	Type	Qté Produite	HEUR DE TRAVAIL	Coeff	SAL DIRECT	Salaire Ind	Frais Généraux	Amort Ind	Amort indirect	Charges de Prod	Cout d'achat
Atelier Tôle et peinture	CS12-AL54T3-O	DA02	PF	7 456	92,50	65%	207,23	133,55	201,12	267,50	73,02	882,42	1 280,54
Atelier Tôle et peinture	CS18-AL54T3-O	DA02	PF	1 252	20,00	17%	313,20	201,84	303,97	344,44	94,02	1 257,46	1 935,35
Atelier Tôle et peinture	KS12-EX240-O	DA02	PF	700	7,50	9%	306,75	197,69	297,71	231,02	63,06	1 096,23	1 895,53
Atelier Tôle et peinture	KS18-EX240-O	DA02	PF	720	15,00	9%	306,75	197,69	297,71	449,21	122,61	1 373,97	1 895,53
Total				10 128,00	135,00	1,00	2 372 809,45	1 529 168,57	2 302 886,36	2 910 852,21	794 544,56	1 152,52	14 662 417,04