



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي

كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: محاسبة و جباية

الموضوع:

مقومات تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه
بالوقت (TDABC) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
" دراسة حالة مؤسسة كونلور إلكترونيك "

إعداد الطالبين:

- مريخي عمارة
- صيفي هبة الرحمان

نوقشت من طرف اللجنة المكونة من :

رئيسا	أستاذة محاضرة - ب -	د. حياة براهيمي
مشرفا	أستاذة محاضرة - ب -	د. نسيمة عبد الواحد
ممتحنا	أستاذ محاضر - ب -	د. بوبكر عميروش

السنة الجامعية: 2021-2022



شكر وتقدير



بسم الله الرحمن الرحيم

"... ولئن شكرتم لأزيدنكم..."

نشكر الله عز و جل و نحمده الذي بفضلہ استطعنا انجاز هذا العمل

"..ومن يتوكل على الله فهو حسبه .."

لا يسعني بعد إتمام هذا العمل إلا أن أتوجه بجزيل الشكر والامتنان للأستاذة و المشرفة

الأستاذة التي لم تبخل علينا بالكثير من وقتها و مثلها من النصائح القيمة

كما احبي فيها روح التواضع و المعاملة الجيدة

جزاها الله من كل خير

كما أتقدم بأسمى معاني التقدير و العرفان إلى جميع أساتذتي .

و أخيرا أسدي عبارات العرفان لكل من ساهم سواء من قريب أو من بعيد في اتمام هذا العمل

المتواضع .



إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها وغمرت فينا روح الاجتهاد، إلى نبع الحنان الصافي والصدر
الحنون الوافي " الأم وإن علت "

إلى رمز الكفاح والتضحية والصبر، الذي حبّب إلينا العلم والمعرفة " الأب وإن علا "

إلى جميع أفراد أسرنا الصغيرة والكبيرة كلّ باسمه من رحيق العنبر والآل

إلى كل من تجمعنا بهم رابطة القرابة والصدّاقة والزمالة في النسب والعلم والدين، وشاركونا في

درب حياتنا بجلوها ومرها، إلى كل من وسعهم قلبنا ولم تسعهم مذكرتنا ...

إلى كل من يوقد العقول ويستنهض الهمم من أجل العلم والفكر لا يبغى بها إلا وجه الله ومنفعة

الناس، نهديكم ثمرة هذا العمل المتواضع معطرّ بعربون المودة.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر و التقدير
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول و الأشكال
أ - د	مقدمة
30 - 01	الفصل الأول : الدراسة النظرية لتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
01	المبحث الأول: تقديم تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
02	المطلب الأول: طرق حساب التكاليف التقليدية
11	المطلب الثاني: تقنية التكلفة على أساس النشاط (ABC)
15	المطلب الثالث: تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (ABC-TD)
26	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
26	المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية
28	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغات الأجنبية
29	المطلب الثالث: الفرق بين الدراسة الحالية و الدراسة السابقة
60 - 31	الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية لتقنية (ABC-TD) دراسة حالة مؤسسة كوندور
32	المبحث الأول: التعريف المؤسسة كوندور
32	المطلب الأول: تقديم مؤسسة
34	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة
35	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
37	المبحث الثاني: دراسة حالة مؤسسة كوندور
37	المطلب الأول: حساب التكاليف وفق طريقة المؤسسة
47	المطلب الثاني: حساب التكاليف وفق طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (ABC-TD)
59	المطلب الثالث: المقارنة بين التقنية التي تستخدمها المؤسسة و تقنية (ABC-TD)
62	خاتمة
65	قائمة المراجع
70	قائمة الملاحق
76	الملخص

الجداول و الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم
16	مزايا و عيوب طريقة التكاليف الكلية	01
52	التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة بالنسب	02
53	التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة بالقيم	03
54	التوزيع الثانوي بالنسب	04
55	التوزيع الثانوي بالقيم	05
56	ثمن شراء المواد الأولية	06
57	تكلفة شراء المواد الأولية	07
58	توزيع الأعباء غير مباشرة لقسم الإنتاج	08
59	حساب تكلفة الإنتاج	09
60	حساب سعر التكلفة	10
60	حساب النتيجة التحليلية	11
63	معدلات تحويل تكاليف الطاقة	12
64	تحديد أوقات الأنشطة المرتبطة بعملية الإنتاج	13
65	الوقت الكلي اللازم للإنتاج	14
66	تخصيص تكلفة المشتريات المستهلكة على غرض التكلفة النهائي	15
67	تخصيص تكلفة الخدمات الخارجية على غرض التكلفة النهائي	16
68	تخصيص الخدمات الخارجية الأخرى على غرض التكلفة النهائي	17
69	تخصيص تكلفة أعباء المستخدمين على غرض التكلفة النهائي	18
70	تخصيص تكلفة الضرائب و الرسوم المماثلة على غرض التكلفة النهائي	19
71	تخصيص تكلفة إهلاك و تموينات و خسائر القيمة على غرض التكلفة النهائي	20
72	سعر التكلفة	21
72	حساب النتيجة التحليلية .	22
73	مقارنة بين طريقة المؤسسة و طريقة ABC-TD	23

الصفحة	العنوان	رقم
25	مراحل تطبيق التكاليف بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC	01
36	خطوات تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت	02
50	الهيكل التنظيمي للمؤسسة كوندور	03

مقدمة

في ظل عالم معاصر يتسم نظامه الاقتصادي بالتطور المتسارع في شتى مجالاته الصناعية و التجارية و الخدمية ومع ازدياد حجم المؤسسات الاقتصادية و تعقد هياكلها بما يترافق مع التقدم التقني و التكنولوجي في وسائل الانتاج، برزت محاسبة التكاليف كعلم مستقل له أهميته الكبرى في توفير البيانات التفصيلية و المعلومات الفورية التي تساعد إدارة المؤسسات على التخطيط بأقصى كفاءة ممكنة.

لذا وجدت الإدارات نفسها مضطرة إلى اعتماد أنظمة تكاليف متطورة تلائم بيئة الاعمال الحديثة و توفر لها الكثير من البيانات الدقيقة بغرض اتخاذ القرارات الرشيدة خاصة فيما يتعلق بالسياسات الانتاجية، و تسعير لمنتجات، و تحديد الهيكل الامثل للمزيج السلعي من أجل تحسين الربحية و زيادة القدرة التنافسية في زمن يسوده التغير الرشيد و تمثل فيه المعلومات أكثر الأصول أهمية و أسرعها عرضة للفساد.

وفي ضوء ما تقدم كان لا بد من ظهور نظام جديد لمحاسبة التكاليف يلبي احتياجات الإدارة في الحصول على المعلومات بالكم و النوعية و الدقة و السرعة المطلوبة ، ويعزز قدرتها على الرقابة و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات قادرا في نفس الوقت على التكيف مع التطورات و الظروف الاقتصادية الحاصلة في محيط المنشأة و داخلها دون المساس بجوهر الأهداف التي وجد من أجلها ، الأمر الذي قاد إلى توالي ظهور أنظمة التكاليف بغرض الوصول إلى توزيع أكثر دقة يخدم الأهداف الإدارية حتى تم التوصل إلى نظام التكلفة على أساس النشاط ABC الذي حقق هذه الغاية .

يعتمد هذا النظام ABC على فهم الأنشطة المستهلكة للموارد و تخصيصها على أساس أهداف التكلفة و هذا ما يبدو بسيطا من الناحية النظرية لكنه من الحقيقة يغدو أكثر تعقيدا و تكلفة في ظل تعدد الأنشطة و تعقد الأنظمة ، إضافة إلى الوقت و الجهد اللازمين لتطبيقه .

ورغم تعدد الدراسات حول منافع تطبيق هذا النظام فقد تعرض لانتقادات أهمها كونه مدخلا يستخدم في الأجل الطويل بشكل أكثر ملاءمة منه في الأجل القصير ، فهو يفرض تساوي الاستهلاك مع الانفاق و هذا يعني إهماله لاحتمالية وجود نقاط اختناق في العملية الانتاجية وهو ما يتعارض مع نظرية القيود، أضف إلى ذلك قلة مرونة الأمر الذي يضطر للمؤسسة إلى تحمل تكاليف و جهود تطبيقه مرة أخرى فيما إذا قررت إعادة هيكلة أحد أقسامها الانتاجية .

انعكست العوامل السابقة جميعها سلبا على قدرة الادارة في اتخاذ القرارات المثلى على الصعيدين الاستراتيجي و قصير الأجل عند الاعتماد على هذا النظام مما حث كلا من "كابلان" و "أندرسون" على إبداع تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC بغية الاستفادة من إيجابيات نظام ABC و تلافي سلبياته .

أولا :الإشكالية الرئيسية

بالرغم من مرور عقد من الزمن على ظهور تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وإثبات نجاعته في التحكم في التكاليف لاسيما غير المباشرة منها في الكثير من المؤسسات الاقتصادية من خلال تخصيصها تحديد وقت حدوثها، مما يقدم للمؤسسة الفرصة الثمينة لتخفيض التكاليف و منه زيادة الأرباح و تقوية موقعها التنافسي ، و هذا ما يبرز ضرورة تطوير نظم التكاليف و محاسبة التسيير استجابة للتغيرات التي شهدتها البيئة الاقتصادية ، و من هذا المنطق يمكن طرح الاشكالية التالية :

هل تتوفر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المقومات الأساسية التي تمكنها من تفعيل تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) ؟

ولتبسيط الاشكالية الرئيسية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ما مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لتقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ؟
- هل تعتبر تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) أساسًا ملائما لتحديد التكلفة في المؤسسات الجزائرية ؟

ثانيا :فرضيات الدراسة

للإجابة على التساؤلات المكونة لمشكلة الدراسة ، تم صياغة الفرضيات التالية :

- اعتماد المؤسسات الجزائري على تقنية (TD-ABC) سيمكنها من زيادة دقة قياس تكلفة الانتاج أو الخدمة ، و إحكام عملية الرقابة على التكاليف غير المباشرة بشكل خاص

- إن تطبيق تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC في المؤسسات الجزائرية تعطي معلومات أكثر دقة عن التكلفة ، و بالتالي تعتبر أداة فعالة في المؤسسة الجزائرية تواكب التطور الحاصل في بيئة الأعمال الحديثة

ثالثا : أهمية الدراسة

- تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية تقنية TD-ABC و دورها في تحميل التكاليف غير المباشرة بصورة عادلة على المنتجات لما تشكله هذه التكاليف غير المباشرة من نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة و التي تتسم بشدة المنافسة بين المنتجات المعروضة بالسوق .

رابعا : أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي :

- التعرف على تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) بكافة جوانبها من حيث المفهوم و المقومات و المزايا التي يتمتع بها .
- التعرف على مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC).
- بيان مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في تحسين قيمة المنتج و مقارنته مع مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) .
- محاولة تطبيق تقنية (TD-ABC) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و ذلك من خلال إجراء محاكاة على مستوى مؤسسة كوندور .
- إثراء المكتبة الجامعية بهذا النوع من المواضيع نظرا لأهميتها .

خامسا : أسباب إختيار الموضوع

يرجع إختيار الموضوع للعديد من الأسباب لعل من أهمها :

- حداثة الموضوع و أهميته.
- العمل على تكوين العلمي الجديد و المؤهل و على أمل ممارسة مهنية بصورة سليمة و فعالة .

- الرغبة الشخصية للتعرف أكثر على هذا الموضوع و التوافق مع التخصص الذي ندرسه .

سادسا : منهج الدراسة

على ضوء أهداف البحث و التساؤلات التي نحاول الإجابة عنها، تم على الاعتماد المنهج الوصفي التحليلي المناسب لدراسة وأسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي ، و ذلك من خلال أسلوب المحاكاة لتقنية (TD-ABC) في المؤسسة كوندور .

سابعا : صعوبات الدراسة

واجهتنا مجموعة من الصعوبات أثناء إعداد الدراسة نذكر منها :

- صعوبة الحصول على المعلومات الضرورية التي تخص الجانب التطبيقي من مسؤولي و مسيري المؤسسة بحجة أن المعلومة المطلوبة و المتعلقة بالتكاليف سرية .
- صعوبة الحصر الدقيق لعناصر التكاليف و اختيار مسببات تحملها بغرض تطبيق نظام (TD-ABC) في المؤسسة محل الدراسة .

الفصل الاول:

الدراسة النظرية لتقنية التكلفة على أساس

النشاط الموجه بالوقت TD-ABC

الفصل الاول : الدراسة النظرية لتقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت

تمهيد

أضحى اليوم تحديد التكاليف و حسابها بشكل دقيق و ملائم ، ومن توفير الأساليب الملائمة لتخفيضها حتمية ملحة ، في ظل المنافسة الشرسة التي تشهدها الأسواق التجارية كما تعتبر عملية ضبط التكاليف ذات أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات حيث تمكنها من الحفاظ على مواردها الاقتصادية و تحسين استغلالها ، و نظرا للثغرات التي تعاني منها نظم التكاليف التقليدية ، كان لابد من البحث عن أساليب بديلة و حديثة لتحديد التكاليف و تحميلها ، و لعل أهم التقنيات الحديثة المستخدمة في هذا الاطار هي تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت.

حاولنا في هذا الفصل تناول بعض المفاهيم الاساسية الخاصة بهذه التقنية بشيء من التفصيل و ذلك في مبحثين كما يلي :

المبحث الأول : تقديم تقنية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت .

المبحث الثاني : الدراسات السابقة .

المبحث الأول : تقديم تقنية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت

سنتناول في هذا المبحث دراسة تقنية * (TDABC) ، و ذلك من خلال دراسة المفاهيم و المبادئ الأساسية التي تقوم عليها هذه التقنية ، بالإضافة إلى دراسة كل من الطرق التقليدية و تقنية التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ، وذلك في ثلاث مطالب متمثلة في : (المطلب الأول : الطرق التقليدية ، المطلب الثاني : تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ، المطلب الثالث : تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت) .

المطلب الأول : طرق حساب التكاليف التقليدية

تشكل الطرق التقليدية القاعدة الأساسية نظرا لاعتمادها على القواعد المبدئية لنظام المعلومات المحاسبية ولذلك سوف نتطرق لمختلف هذه الطرق .

أولا : طريقة التكاليف الكلية

تشكل طريقة التكاليف الكلية طريقة حساب التكاليف الأكثر قدما ، و هي تعتمد على أسلوب الأقسام المتجانسة ، و الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة (مباشرة أو غير مباشرة) في حساب سعر التكلفة

1 .

1- تعريف طريقة التكاليف الكلية :

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

* (TDABC) : تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت .

¹ ساهي أمينة ، زيف روميضاء ، " دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طرق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الجزائرية ، مذكر مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص محاسبة و جباية معمقة ، جامعة محمد الصديق بن يحيى ، جيجل 2020/2019 ، ص 28 .

² دوال مرابطي ، "أهمية نظام المحاسبة التحليلي كأداة في مراقبة التسيير" ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية ، جامعة الجزائر ، 2006 ، ص 93 .

2- مبادئ طريقة التكاليف الكلية :

- تعتمد طريقة التكاليف الكلية على عدة أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها و تتمثل فيما يلي¹:
- **تحديد الأقسام** : تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها و عملياتها اعتمادا على الهيكل التنظيمي للمؤسسة وهذا ليتسنى تقسيمها بشكل يناسب العمل المحاسبي ، يتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر و تحميل الأعباء غير المباشرة .
 - **تحديد مفاتيح التوزيع** : يتم تحديد مفاتيح التوزيع حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام ، و من بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد تكلفة الانتاج ، قيمة التموين ، قيمة الآلات المساحة ، عدد العمال .
 - **تحديد وحدة العمل** : إن تحديد وحدة العمل خطوة أساسية في عملية توزيع الأعباء غير المباشرة إلا أنه عند التطبيق يواجه المحاسب مشكلة عدم تجانس الانتاج من حيث الوحدات أو الوزن (القياس بصفة عامة)، لذا يلجأ الى الوحدات المماثلة لتكون كوحدة قياس مشتركة ، و قد تختلف من قسم لآخر .

¹ عثمان بودحوش ، "تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسة الصناعية الجزائرية" ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية ، جامعة 20 اوت 1955- سكيكدة - ، ص ص101، 100 .

3- تقييم طريق التكاليف الكلية

يمكن إظهار مزايا و عيوب طريقة التكاليف الكلية من خلال الجدول الموالي :¹

الجدول رقم (01) : مزايا و عيوب طريقة التكاليف الكلية

المزايا	العيوب
<p>لهذه الطريقة مجموعة من الإيجابيات نذكر منها :</p> <ul style="list-style-type: none"> - تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الانتاجية . - دراسة تطور أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الانتاج و البيع - القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية مما يسمح بمعرف مساهمة كل منها في النتيجة . - إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل مؤسسة لها أنشطة متعددة و تحديد نقاط القوة و الضعف في ظل المنافسة و هذا بهدف تسطير خيارات استراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار ...) 	<p>تعرضت هذه الطريقة لعدة انتقادات أدت بمفكري وخبراء المحاسبة إلى العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة و الاهتمام بتطوير طرق أخرى و فيها يلي أهم عيوبها :</p> <ul style="list-style-type: none"> - قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل و إلى التحميل على أساس عامل خارج الأقسام المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة ، أي عدم وجود رابطة قوية دقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتى و إن كان يراعي هذا الجانب عند تحديد معايير التحميل و اختيار وحدات العمل المناسبة . - لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط بالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الايجابية وما يقابلها من مستوى المستغل و غير المستغل

المصدر : بلال بوناب ، "دور المحاسبة التحليلية ي تحسين الرقابة على الانتاج " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير، جامع محمد خيضر، بسكرة ، الجزائر ، 2014 ص 41 (بتصرف) .

¹ عثمان بودحوش ، "مرجع سابق" ، ص 49 .

ثانيا : طرق التكاليف الجزئية

تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف ، و بذلك فإن التكاليف تحمل تبعا لارتباطها بمستوى النشاط و بمعنى آخر فإن النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف في حين يحمل الجزء المتبقي إلى النتيجة .

1- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :

ظهرت هذه الطريقة من طرف منتسبي التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل سنة 1951 ، حيث تقضي هذه الطريقة التحميل العقلاني على مبدأ التمييز بين الأعباء المباشرة و الغير مباشرة من جهة.

أ- تعريف طريقة التحميل العقلاني :

تعرف على أنها " طريقة لحساب سعر التكلفة تقوم على تقسيم المصاريف إلى ثابتة و متغيرة ، ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع وحدات المنتجة " ¹

ب- مبدأ طريقة التحميل العقلاني :

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة تحميلة إلى منتجات ، بالإضافة إلى الأعباء لمتغيرة ، و منه يتم حساب الأعباء الثابت المحملة عقلايا بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني ، و الناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة و يلاحظ ثبات تكلفة الوحدة و هذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط ، يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغيير حجم النشاط ، بمعنى إزالة أثر تغير حجم لإنتاج في حساب التكلفة وذلك بفصل التكاليف الثابت عن باقي التكاليف و تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ثم بعدها يتم حساب تحليل الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية و التكاليف الثابتة المحملة عقلايا ، أي إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة عقلايا يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط)، إذا كانت الفعلية أقل من المحملة عقلايا يسمى فائض النشاط (ربح زيادة الفعالية) . ²

¹ علي رحال ، "سعر لتكلفة و المحاسبة التحليلية " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 ، ص59 .

² بلال بوناب ، " دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر - بسكرة - الجزائر ، ص43

ج- مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :

تتمثل مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة في :¹

- يسمح سعر التكلفة بهذه الطريقة بالاطلاع على مردودية التقنية و نظام المؤسسة يسمح بمراقب فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة ، و يمكن من المقارنات عبر الزمن في نفس المؤسسة أو مع مؤسسات أخرى.
- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلا لتحديد التكاليف التقديرية .
- تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدد مسؤوليته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة .
- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة .

د- عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :

تتمثل فيما يلي :

- من الصعب قياس النشاط العادي للمؤسسة .
- حتى و إذا أمكن قياس النشاط العادي للمؤسسة فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية ، و لذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف .
- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الانتاج و البيع وتخطيط الأرباح .

2- طريقة التكاليف المتغير :

و تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة ، و هي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة و الثابتة .

أ- تعريف طريقة التكاليف المتغيرة :

و هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة ، و حساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسعير ، و يطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة ، و يطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش

¹ ياسين سالمي "الطرق الحديثة لحساب التكاليف اتخاذ القرارات في المؤسسة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3 2010، ص 66

الفصل الأول : الدراسة النظرية لتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

نحصل على النتيجة و الهدف من استعمال هذه الطريقة ليس لحساب النتيجة في حد ذاتها بل هو الغرض اقتصادي و تحليلي.¹

ب- مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة :

تتمثل مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة فيمل يلي :²

- تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط ، و هذه أعباء متغيرة يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج .
- الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالا من أجل تحديد النتيجة بالتالي يتم استبعاد التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوجدوية بعبارة أخرى تعتبر أن التكاليف الثابتة ليس لها تأثير على المستوى التكاليف الوجدوية .

ج- مزايا طريقة التكاليف المتغيرة :

تتمثل مزايا طريقة التكاليف المتغيرة فيما يلي :

- تساعد على تحديد أسعار البيع للسلع المنتجة .
- تعمل على تخطيط الأرباح و الوصول إلى الحجم لاقتصادي عن طريق الربط بين التكاليف و حجم الانتاج و الأرباح .

د- عيوب طريق التكلفة المتغير :

إن الانتاج لا يستفيد فقط من التكاليف المتغيرة بل يستفيد م التكاليف الثابتة أيضا على اعتبار أن التكلفة الثابتة نشأت من أجل الانتاج ولا يمكن الاستمرار بدونها ، وعليه يجب أن لا تتحمل المنتجات بنصيبها من التكاليف الثابتة و الذي يتناسب مع مدى الاستفادة منها .

3- طريقة التكلفة الهامشية :

هذه الطريقة استعملت قديما لدى الاقتصاديين الرأسماليين ، و كانت نظرية هؤلاء تدعو المنتج إلى رفع كمية انتاجه إلى الحد الذي يتساو فيه التكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها ، أي عدم تحقيق أي ربح أو خسارة في البيع هذه الوحدة الأخيرة ، و عند هذا الحجم يجب توقيف الانتاج أي عدم رفعه أكثر أو تجاوزها .

¹ ناصر دادي عدوان ، " المحاسبة التحليلية " ، دار المحمدية ، الجزائر ، 1999 ، ص ص 135/136

² بلال بوداب ، " مرج سابق " ، ص 45.

الفصل الأول: الدراسة النظرية لتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

أ- تعريف التكلفة الهامشية :

تعرف التكلفة الهامشية بأنها التغير الحاصل في التكلفة الاجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الانتاج ، و بمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية إثر الزيادة في كمية الانتاج بوحدة واحدة ، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر انخفاض كمية الانتاج بوحدة واحدة.¹

ب- مزايا طريقة التكلفة الهامشية² :

تمثل مزايا طريقة التكلفة الهامشية فيما يلي :

- تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية .
- تساهم في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج المبيعات .
- توفر فرصة للتعامل مع أطراف أخرى لإنتاج و توفر ما تحتاجه بدل القيام بذلك .
- تفيد في قبول أو رفض طلبات الزبائن و ترتيبهم حسب طلبياتهم .
- تمكن من تحديد أسعار بيع مختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة و حسب علاقتها مع الزبائن .

ج- عيوب طريقة التكلفة الهامشية :

تمثل عيوب طريقة التكلفة الهامشية فيما يلي :

- التذبذب و عدم الدقة في حساب التكلفة الهامشية لأنها تشمل أحيانا أخرى الأعباء المتغيرة و الثابتة عند انتقال الى مجال إنتاجي آخر .
- الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الاجمالية والتكلفة المتوسطة .
- يصعب من الناحية التطبيقية التمييز بين التكلفة المتغيرة و التكلفة الهامشية إلى درجة أنه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان .
- مفهوم التكلفة الهامشية ه مفهوم اقتصادي نظري ، نادرا مل يستعمل في المؤسسات الاقتصادية .

¹ PatricK piget ، "comptabilite analytique" ، edition eeconomica ، paris ، 4^{eme}edition ، p 113 .

² خالد الهادي ، "دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية" ، " مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر - بسكرة - ، الجزائر ، 2013 ، ص65 .

ثالثا : طريقة التكاليف المعيارية

إن الطرق التي تمت دراستها سابقا سواء الاجمالية أو الجزئية تخضع في حسابها للتكاليف إلى مبدأ التاريخي للأحداث المحاسبية ، لذلك يطلق عليها اسم طرق التكاليف التاريخي أو التكاليف الملاحظة (الحقيقية).

1- تعريف طريقة التكاليف المعيارية

يمكن تعريفها بأنها " التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي في ظروف معينة و التي تتخذ أساسا لقياس و ضبط التكاليف الفعلية".¹

2- مزايا التكاليف المعيارية² :

تتميز هذه الطريقة بما يلي :

- تعمل على تحسين شروط الاستغلال و ذلك من خلال تحليل الانحرافات و تحديد المسؤوليات
- تمكن من تقديم التكاليف لأي حجم من الانتاج و تحليل الانحرافات الخاصة به .
- تزود الادارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة و مستوى أدائها و الانحرافات .
- تسمح بالحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها .

3- عيوب طريقة التكاليف المعيارية :

تتمثل عيوب طريقة التكاليف المعيارية فيما يلي :

- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك ، نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير و تعديل المعايير المعتمدة .
- المعلومات غير دقيقة و تسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة .
- بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية و تبدأ في تطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغييرات التي تقضي ذلك .

¹ عبد الكريم بو يعقوب ، " المحاسبة التحليلية " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2004 ، طبعة 03 ، ص 227.

² ياسين السالمي ، " مرجع سابق " ، ص 86 .

رابعا : أوجه قصور و اختلالات طرق التكاليف التقليدية :

واجهت طرق التكاليف التقليدية انتقادات شديدة وذلك بالإجماع من طرف الأكاديميين و المهنيين نظرا لعدم

مواكبة هذه الأخير للبيئة الحديثة ، و سنبرز أهم أوجه القصور و الاختلالات :¹

- إن الطرق التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة وقفت عاجز عن تبرير أسباب زيادة الكثير من التكاليف غير المباشرة بالإضافة إلى توفرها بيانات غير دقيقة ناتجة عن اعتمادها على أساس توزيع تعتمد فقط على الحجم ، مثل : ساعات العمل ،ساعات تشغيل الآلات و حجم لإنتاج و هذا الأساس في تحميل لا يعتمد على وجود علاقة سببية بين التكلفة المنتجة و ما تستهلكها من موارد ، و هذا ما أدى إلى تحميل منتجات من الموارد .
- افتقار المدراء إلى وسيلة مناسبة للتعرف على مسببات التكلفة ، ومن ثم صعوبة الوقوف على خطوط الانتاج الأكثر ربحية ، بالإضافة إلى اعتماده على الحكم الشخصي .
- لا توف المعلومات الملائمة في الوقت المناسب ، مما يؤدي سلبا على عملية التغذية العكسية التي تساعد في اتخاذ القرارات و ترشيدها .
- يعد نظام لتكاليف التقليدي قاصرا في توفير المعلومات التكاليفية اللازمة للإدارة لتخصيص طاقتها الانتاجية على المنتجات ، نظرا لعدم كفاية المعلمات الدقيقة على الربحية النسبي للمنتجات
- الطرائق التقليدية تعتمد على أساس واحد في إعداد معدلات تكاليف غير مباشرة.
- يتجاهل نظام التكاليف التقليدية تعقيدات الأنشطة الحديثة و يعتمد على علاقات مبسطة في تحميل التكاليف غير المباشرة ، فهو لا يظهر العلاقات الداخلية بين الأنشطة في الأقسام المختلفة .

¹منال دودية " أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرار دعم الموقف التنافسي " ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق سوريا ، 2015 ص 57 .

المطلب الثاني : طريقة التكاليف على أساس النشاط " ABC " *

ظهرت تقنية ABC نتيجة للثغرات الموجودة في الطرق التقليدية عند معالجة التكاليف غير المباشرة ، لذا سنقوم من خلال هذا المطلب بالتعريف بالتقنية .

أولاً: تعريف تقنية التكاليف على أساس النشاط

اختلفت تعددت تعاريف تقنية التكاليف على أساس الأنشطة حسب عدة وجهات النظر نذكر منها:

عرفة " Davidson" التكلفة على أساس النشاط على أنها : " طريقة لحساب التكاليف بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أساس أنشطة المؤسسة و من ثم تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً من ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة " .¹

كما عرفها "Stephen and Howell" بأنها " إجراء ذو خطوتين لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات إذا تكون الخطوة الأولى لتحديد النشاطات الضرورية و توزيع تقنية ABC عليها بالاعتماد على موارد الوحدة التي تستخدمه و يتضمن كل نشاط مجمع التكاليف ثم يتم في الخطوة الثانية توزيع تكاليف الأنشطة على الخط الإنتاجي ."²

كما عرفها "Cooper" بأنها " نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ثم يتم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة حيث يتم تحميلها على الأنشطة أولاً ثم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء حسب الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات " .³

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج الاتي :

* Activity Based Costing.

¹ محمد الخطيب نمر ، سويسي هاري ، " محاول تطبيق نظام التكاليف المبنى على النشاط في قطاع الخدمات " ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، ورقلة ، الجزائر، 2013 ، العدد 04 ، ص 70 .

² جليلية عيدان خليل ، ابتهاج اسماعيل يعقوب ، " مدخل المحاسبة عن التكاليف TD-ABC وإمكانية تطبيقه في البيئة العراقية " ، مجلة جامعة ذي قار ، العراق 2015 ، العدد 4 ، ص 5 .

³ لطيفة بكوش ، " مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية " ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في الاقتصاد التطبيقي و إدارة المنظمات ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2017 ، ص 83 .

الفصل الأول : الدراسة النظرية لتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

- إن تقنية (ABC) تتركز على محورين أساسيين مفادها أن الأنشطة تستهلك الموارد و أن المنتجات تستهلك الأنشطة .
- أساس هذه تقنية و محور اهتمامه هو ربط الأنشطة بالتكاليف، ثم ربط الخدمات و المنتجات بالأنشطة الأمر الذي يميز هذه التقنية بأنها تتيح تتبع التكاليف و تخصيصها و تحديدها بشكل أكثر دقة ، أي بمعنى آخر توزيع التكاليف غير المباشرة بشكل منطقي و عادل .
- هذه التقنية تركز على مسببات التكلفة على اعتبار أن الأنشطة هي التي تتسبب في التكلفة وأن المنتجات تتسبب في الأنشطة ، و تتحمل بالتكلفة بقدر احتياجها من تلك الأنشطة .
- و من خلال ما سبق يتضح أن تقنية (ABC) : " هي أسلوب استراتيجي لتخصيص التكاليف و توزيعها يساهم بشكل فعال في تزويد المؤسسة بالمعلومات أكثر دقة ، تزيد من قدرة المنشأة على التخطيط وكذا الرقابة و رسم السياسة التشغيلية و الإنتاجية و الاستراتيجية من خلال التخصيص الجيد للتكلفة ، كما يخفض التكاليف من خلال تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المتسببة بها ، و تم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات و الخدمات المتسببة بها و بالتالي التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة .

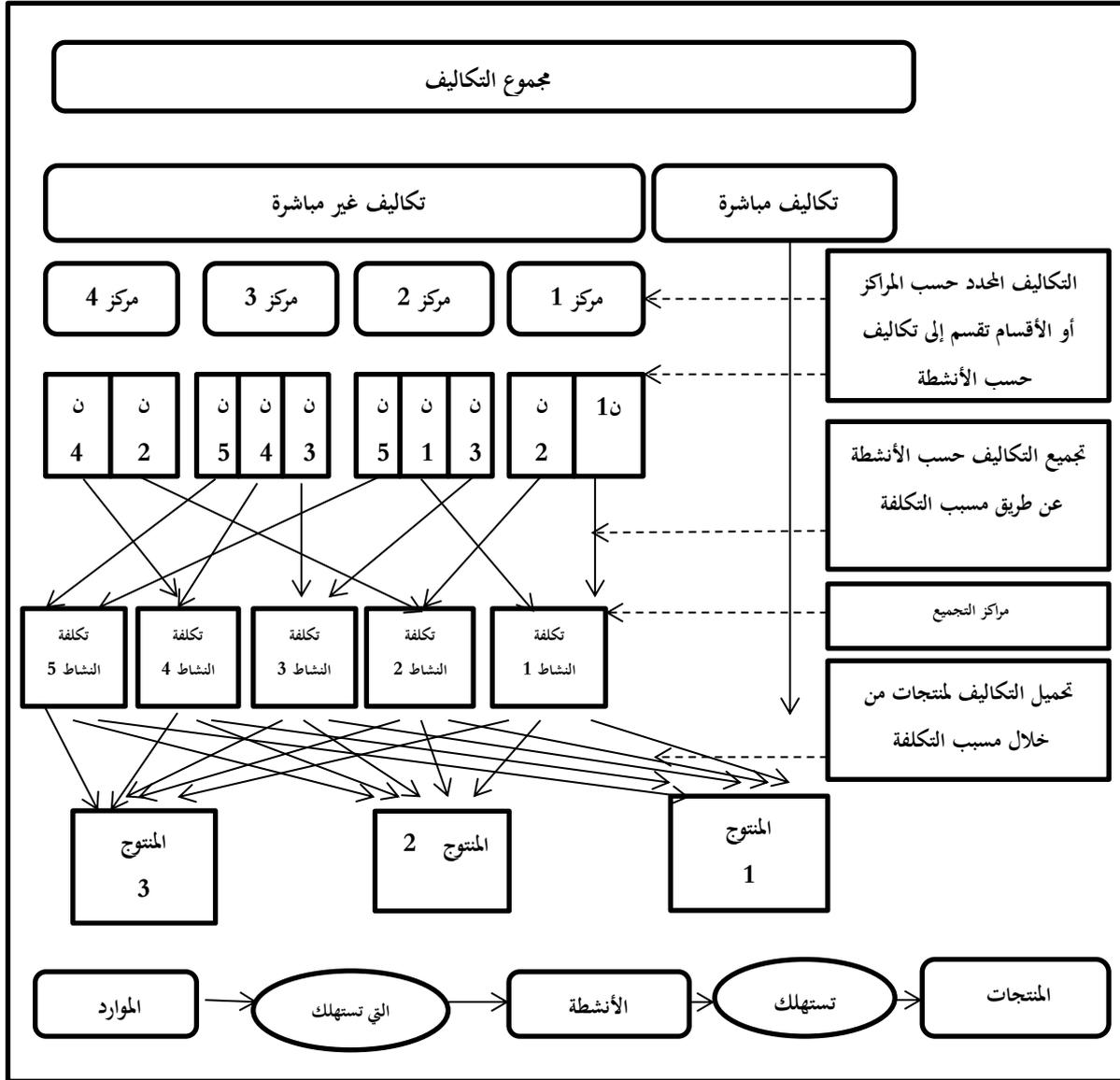
ثانيا : مراحل تطبيق تقنية التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

أوضح (Cooper and Kaplan) أن هناك أربعة مراحل لإنشاء تقنية (ABC) و هي :¹

- تحديد النشاطات الرئيسية في المؤسسة .
 - تحديد العوامل " محركات التكلفة " التي تؤثر بشكل كبير في تكلفة النشاط و التحديد المباشر لكيفية طلب النشاط للتكلفة .
 - إنشاء وعاء تكلفة لكل نشاط .
 - تتبع التكاليف طبقاً للنشاطات ، حسب كيفية طلب الأنشطة لتلك التكاليف .
- و الشكل الموالي يوضح مراحل تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط (ABC) :

¹ هيثم محمد عقل إسمايل أبو غين ، "نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC و أثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين" ، مذكره ماجستير في العلوم الادارية ، تخصص محاسبة ، جامعة الأزهر ، غزة ، ص 47.

الشكل رقم (01) : مراحل تطبيق التكاليف بطريقة (ABC) :



المصدر : عبد الواحد نسيم، " أثر التسيير الاستراتيجي للتكاليف على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية "، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية جامعة المسيلة ، 2020 ، ص 122 .

ثالثا : الانتقادات الموجهة لتقنية ABC

على الرغم من التطور الذي أحدثته تقنية التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) و النجاح الذي حققه في الفترة التي ظهرت فيها ، فإنه يواجه مشاكل و صعوبات ظهرت من خلال التطبيق و الممارسات العلمية للمنهج تتمثل في نواحي عديدة أهمها :¹

- لا يقضي إستعمال تقنية التكاليف على أساس الأنشطة على مشكلة التحميل العشوائي للتكاليف غير المباشرة .
 - تتطلب عملية تحديث تقنية ال (ABC) إعادة تحليل الأنشطة و إعادة تحديد كمية الوقت المستنفذة للأنشطة التي تسبب التكلفة غير المناسبة و غير صحيحة و النتائج في الوقت غير المناسب .
 - فشل تقنية التكلفة على أساس الأنشطة في التعامل مع الأنشطة المتعددة و مع العمليات التشغيلية المعقدة ، كما يعد استمراره مكلفا في الوقت و الجهد .
 - صعوبة تحديد محركات التكلفة و وحدات التكلفة ، و النقص في الموارد الخاصة بعملية التطبيق .
 - تقنية التكاليف على أساس النشاط مكلفة للغاية في التنفيذ و الصيانة .
 - البيانات التي تقدمها تعد ملائمة فقط إذا كانت التكاليف يمكن تجميعها بأنشطة متجانسة و أن هذا الافتراض قد لا يصح دائما .
 - رغم أن هدف هذه التقنية تحقيق العدالة في تخصيص التكاليف و تفادي العشوائية ، إلا أنه تبقى هناك بعض التكاليف لا يتم تخصيصها إلى أي نشاط ، و تجمع عند مستوى التسهيلات ليتم توزيعها على أساس معين .
 - للحصول معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب توفر نظام معلومات ذو جودة عالية، و هذا لا يوجد مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير صحيحة .
- و كل هذه الانتقادات الموجهة لتقنية (ABC) أدت إلى ظهور تقنية حديثة و المتمثلة في (TD-ABC) و هي محل دراستنا في المطلب الموالي .

¹ هشام محمد عقل إسماعيل أبو غين ، مرجع سابق ، ص 48 .

المطلب الثالث : تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC)

إن تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت تم التوصل إليها مؤخرًا و خلال العقد الماضي من قبل " Anderson and Kaplan " و ذلك لمعالجة المشاكل في تطبيق التكلفة على أساس النشاط (ABC) بسبب متطلبات إدارة الوحدات الاقتصادية، لكي تكون قادرة على مواجهة المنافس السوية الشديدة ، و الحصول على منتجات ذات جودة عالية و بتكلفة منخفضة، و عليه سيتم استعراض بعض المفاهيم و التعاريف و مختلف الجوانب المتعلقة بتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت .

أولاً : مفهوم تقنية التكلفة عللا أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC)

لقد تعددت تعاريف تقنية (TD-ABC) و من أهمها :

يرى "الشعراني" أن تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت بأنه " مدخل قائم على أسس مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) ، و لكن مع وجود اختلاف في تخفيض تكاليف التنفيذ و تركيز على موجهاً التكلفة الزمني "1.

أما "Thomson and Gurowka" فقد عرفها على أنها " مدخل مكمل لمدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) و لكن باختلاف بسيط و هو أن مدخل (ABC) يقوم بقياس تكلفة المنتجات بطاقتها المستغلة و غير المستغلة بينما مدخل (TD-ABC) يتم بقياس تكلفة المنتجات بطاقتها المستغلة فقط ، أما غير المستغلة فإنها تحمل على كشف الدخل " 2.

وحسب "الرشيدي" فإن تقنية (TD-ABC) هي "أسلوب بديل ناشئ للتكلفة يعالج معظم المشاكل و أوجه القصور في النظام التقليدي ، إذ أن ظهور تقنية الزمن الأمثل للتكلفة المتكامل مع أسلوب التكلفة على أساس النشاط أدى إلى التغلب على العيوب و الانتقادات الموجه لأسلوب التكلفة على أساس النشاط التقليدي حيث تعتبر تقنية (TD-ABC) أن تحميل التكلفة يكون على أساس القدرة الفعلية لإمداد الموارد "3.

¹ الشعراني ، "مرجع سابق" ، ص 49 .

² محمد عباس الشمري ،علي محمد حسن الكيشوان ، " مدخل توظيف التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC في تحسيت قيمة المنتج دراسة مقارنة بين مدخل ABC و مدخل TD-ABC "، مجلة الادارة و الاقتصاد ،جامعة كربلاء ،العراق ، 2018، المجلد 7، العدد 28 ص 113 .

³ حاتم كريم كاظم ، " استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) " ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الادارية جامعة الكوفة ،العراق العدد 32 ، 2015 ، ص 271 .

الفصل الأول : الدراسة النظرية لتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن تقنية التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت يعتبر من الأنظمة الحديثة التي تم تبنيها من قبل الإدارات ، من أجل تجاوز نقاط ضعف تقنية التكلفة على أساس الأنشطة و تعزيز إيجابياته ، و هو نظام يعتمد على الوقت حيث أن الدقيقة الواحدة مهمة جداً في هذا النظام ، كما أنه أرخص و أبسط و أسرع للاستخدام ، فهو يزيل القيود الناجمة عن ال (ABC) التقليدية.

ثانيا : مكونات تقنية TD-ABC

تتكون تقنية التكاليف على أساس الأنظمة الموجهة بالوقت (TD-ABC) من مفاهيم الأنشطة و مسببات التكلفة و الوقت ، و معدلات الوقت ، و فيما يلي عرض لهذه المفاهيم بشيء من التفاصيل :¹

1- الأنشطة :

أ-تعريف الأنشطة:

تعتبر الأنشطة نقطة التركيز في تقنية (TD-ABC) وقد عرفه البعض النشاط بأنه الحدث الذي يتسبب في استهلاك الموارد العامة في المؤسسة ، و عموماً يمكن تقسيم الأنشطة المؤدية لإنتاج منتج أو تقديم خدمة طبقاً لخاصية التسلسل الهرمي للأنشطة ، حيث تعتبر الأساس في التغلب على العيوب الموجودة في الطرق التقليدية .²

ب-تصنيفات الأنشطة :

و يمكن تقسيم الأنشطة المقامة داخل المؤسسة لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة إلى خمس مجموعات رئيسية و هي :³

¹ - امال جلولي ، امينة موساوي ، " استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الخدمية (TD-ABC) الموجهة بالوقت " مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، جامعة أحمد دراية ، أدرار ، ص ص14-15 2019 .

² نازيمان محمود فضل عبد الجواد ، " استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت و أثره على كفاءة راس المال المعرفي لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين " ، مذكرة ماجستير ، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية ، غزة ، جامعة الأزهر ، 2016 ص 22 .

³ أحمد صالح عطية ، " محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية " ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2006 ، ص ص71/72 .

الفصل الأول : الدراسة النظرية لتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

– الأنشطة المرتبطة بوحدة المنتج :

هي الأنشطة التي يتم أدائها عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين ، و بالتالي فهي تختلف باختلاف أنواع و أعداد الوحدات المنتجة ، و تكاليف هذه الأنشطة تتضمن : مواد مباشرة ، الأجور المباشرة و بعض التكاليف الأخرى التي يمكن تتبعها لوحدة المنتج .

– أنشطة ترتبط بالدفعة الإنتاجية :

هي الأنشطة التي يتم أدائها لكل دفعة إنتاجية ، وذلك بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة ، ومن أمثلتها تهيئة و تجهيز الآلات و طلب شراء مجموعة الأجزاء ، و بالتالي فإن تكلفة أداء تلك الأنشطة لا ترتبط بعدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة إنتاجية .

– أنشطة الخط الإنتاجي :

هي نوعية من الأنشطة التي يتم أدائها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم مجموعات مخلفة من المنتجات وبالتالي فهي أنشطة تفيد منتجات منتج واحد ، و من أمثلة هذه النوعية : نشاط تغيير مواصفات منتج معين نشاط إعداد اختبارات خاصة لجودة أحد المنتجات .

– أنشطة ترتبط بعملية المؤسسة ككل :

و هي الأنشطة التي يتم أدائها لدعم عمليات مؤسسة بصورة كلية و تتعلق بالإمداد بالخدمات الإنتاجية و الإدارية المختلفة ، و هي أنشطة تتسبب في حدوث تكلفة تتركز على إنتاج منتجات أو أداء خدمات معينة ذلك بشكل منفصل تماما في حجم الإنتاج و من أمثلة هذه النوعية من الأنشطة ما يتعلق بأنشطة الشؤون المالية و الإدارية ، و العلاقات العامة و النظافة و الأمن .

– الأنشطة المرتبطة بالعميل :

هي تلك الأنشطة المرتبطة بعملاء محددین و تشتمل أنشطة مثل : المبيعات و أبحاث سوق العمل و الدعم الفني العام غير المرتبط بمنتج محدد .

2- مسببات و محركات التكلفة :

عرف "Kaplan" محرك التكلفة بأنه ذلك المتغير الذي يسبب التكلفة ، أما "Horngren" فيرون أن محرك التكلفة هو العامل الرئيسي المتسبب في زيادة أو نقصان في التكلفة حسب استخدامه .

و حسب "Neumann" فإن مسبب التكلفة هو أداة الربط الأولى لتقنية التكلفة على أساس النشاط وذلك للربط بين الموارد المستهلكة و الأنشطة¹.

و يمكن تبويب مسببات التكلفة إلى :

أ- مسببات خاصة بالعمليات :

و هي المسببات التي تركز على عدد مرات تأدية النشا الواحد ، و هي تستخدم إذا كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط ، و على سبيل المثال فإن أنشطة جدلة تشغيل الآلات للإنتاج و تشغيل أمر الشراء و صيانة جزء معين من الآلة يمكن أن يؤدي و تستغرق نفس الوقت و الجهد بغض النظر عن طبيعة المنتج النهائي .

ب- مسببات خاصة بالفترة الزمنية :

هي مسببات تهتم بالفترة الزمنية التي تستغرقها النشاط اللازم لتأدية منتج معين وتستخدم في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته لاختلاف نوعي و كمية المنتج النهائي ، من أمثلته : ساعات العمل المباشرة ساعات الفحص ، ساعات تهيئة الآلات لتشغيل .

ج- مسببات الاستعمال الفعلي :

يستعمل هذا النوع من المسببات في حالة وجود منتجات أو خدمات تحتاج إلى تهيئة خاصة ، أو مراقبين ذوي جودة أو عمليات خاصة تختلف عن المنتجات أو الخدمات أخرى تمر بنفس النشاط بعامل غير عامل الوقت ، فالمسببات الزمنية لا تعطي تخصصا دقيقا للتكاليف غير المباشر في هذه الحالة و يتصف هذا المنتج من المسببات بالدقة و لكنها الأكثر تكلفة .

¹ ناريمان محمود فضل عبد الجواد ، " مرجع سابق " ، ص 22 .

3- معدلات الوقت :

تعتبر معدلات الوقت Time Equations إحدى خطوات تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ، حيث تستخدم معدلات الوقت لتعبير عن الوقت في إنجاز النشاط أو الحدث باستخدام مسببات الوقت ، و هي عبارة عن التمثيل الجبري المستخدم للتنبؤ بالوقت اللازم لمعالجة النشاط أو الحدث وفق أوامر محددة تتوافق و سمات النشاط .¹

و تكون الصيغة العامة لمعادلة الوقت كالتالي :²

$$T_{jk} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_n X_n$$

حيث أن :

T_{jk} = الوقت المطلوب لإنجاز الحدث K في النشاط j .

β_0 = المقدار الثابت من وقت النشاط j المستقبل لخصائص الحدث K .

β_1 = الوقت المستهلك أو المستنفذ لوحدة من مسبب الوقت الأول .

X_1 = مسبب الوقت للنشاط الأول ، X_2 = مسبب الوقت للنشاط الثاني ، X_n = مسبب الوقت للنشاط n

n = عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط j .

و يتم حساب تكلفة النشاط كالتالي :

تكلفة النشاط = الوقت المطلوب للنشاط X تكلفة كل وحدة وقت .

الوقت المطلوب للنشاط = الوقت المطلوب للحدث K من أحداث النشاط

¹ مرتضى إبراهيم مكي التميمي ، نصيف جاسم محمد علي جبوري ، "تصنيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعي خدمات القطاع الفندقي " ، مجلة الكلي الاسلامي جامعة -النجف -الاشرف ، المجلد 40 ر العدد 01 ، 2016 ، ص 101 .

² أبو مجيد ، بن الدين احمد ، "استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت للرقابة على التكاليف في القطاع المصرفي " ، مجلة البشائر الاقتصادية ، جامعة طاهري محمد ، بشار ، الجزائر ، المجلد السادس ، العدد 01 ، 2020 ، ص 236 .

الفصل الأول: الدراسة النظرية لتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

تكلفة الحدث K للنشاط j هي $T_{jk} \times C_i$

T_{jk} = الوقت المستنفذ للعملية (K) في النشاط j .

C_i = وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد (i).

ويتم تجميع كل التكاليف الأنشطة للوصول إلى التكلفة الكلية لهدف التكلفة (العميل الخدمة المنتج).

التكلفة الكلية لهدف التكلفة تساوي :

$$\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^i T_{jk} C_i$$

حيث أن :

C_i = وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد (i).

T_{jk} = الوقت المستنفذ للعملية (K) في النشاط j .

n = عدد مجتمعات الموارد ، m = عدد الأنشطة ، i = عدد أوقات النشاط المستهلكة .

تستطيع تقنية (TD-ABC) من خلال معدلات الوقت احتواء التنوع في الطلب على الوقت لأنواع مختلفة من المعاملات ، فهي لا تقوم بتبسيط الافتراضات بان كل أنشطة المعاملات تنجز بنفس المقدار من الوقت إلا أنه يتيح إمكانية عمل تقديرات متباينة لوحدة النشاط (الوقت) على أساس مواصفات الطلب أو النشاط مقارنة مع الدخل التقليدي الذي يتطلب التوسع في عدد الأنشطة لاحتواء التعقيد و الزيادة في عمليات التصنيع

ثالثا : أهمية تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)

تقدم تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) العديد من الفوائد للمؤسسات

نذكر منها :¹

- تتكامل تقنية (TD-ABC) بشكل جيد مع البيانات المتاحة من تخطيط موارد المؤسسة (ERB) و أنظمة إدارة علاقات العملاء و هذا يجعل النظام أكثر ديناميكية و أقل اعتمادا على الأشخاص .
- تتنبأ تقنية (TD-ABC) بالموارد اللازمة، سماحا بذلك للمؤسسة بموازنة الطاقة الامة للتعامل مع الطلب المقدر على المارد حجم الانتاج المخطط ضمن الخطط الاستراتيجية .
- تحترم تقنية (TD-ABC) التفاعل بين مسبب الوقت، ويكتشف العمليات التي لا تضيف قيمة خلال تتبع التكاليف و إحداث التغيير في الانتاج .
- تعطي تقنية (TD-ABC) مثيرا أكثر دقة عن الطاقة من خلال التعبير عليها من وحدات من الزمن.
- تدخل الأنشطة الغير معيارية في حساب التكلفة عن طريق معدلات الوقت ، و يمنح القدرة على التحكم بدق بالتكاليف الربحية .
- تقنية (TD-ABC) أسهل في الصيانة التحديث ، بمساعدة أنظمة تخطيط موارد المؤسسات اليوم يمكن للموردين بسهولة تحديث معدلات تكلفة السلعة و تقدير وقت إنتاج الوحدة مع تغيير ظروف التشغيل .
- تقييم حسابات دقيق لتعقيدات المعاملات التجارية بالاستخدام معدلات الوقت ، والتي تعكس بدقة أكبر الوقت الذي ينطوي عليه عملية معينة ، و بالتالي إزالة الحاجة إلى تتبع أنشطة متعددة لحساب التكاليف المختلفة المرتبطة بنشاط واحد .

¹ - سهام لدغم شيكوش ، " دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية " مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر ، إدارة أعمال ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2020 ، ص ص 31/30

رابعاً : خطوات تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

يتم التطبيق العملي لتقنية (TD-ABC) من خلال إتباع سلسلة من الخطوات تؤدي إلى تحقيق عوامله و تتمثل هذه الخطوات فيما يلي :¹

1- تحديد معدل تكلفة الطاقة لكل مجموعة موارد :

- تحديد مجموعة الموارد التي تنجز الأنشطة .
- حصر تكاليف كل مجموعة من الموارد ، و يتم الحصول على تكاليف هذه المجموعات عادة من ميزان المراجعة لدى المؤسسة .
- تقدير الطاقة العملية لكل مجموعة موارد ،(غالبا الطاقة الزمنية العملية حساب معدلات تكلفة الطاقة لكل مجموعة موارد على حدة) .

2- تقديرات الوقت اللازم للمتغيرات المطلوبة في الأنشطة الجارية (معدلات الوقت) :

- تحليل العمليات ضمن الأقسام إلى الأنشطة .
- تحديد العوامل التي تؤثر على مدة الوقت للنشاط بشك ملائم (مسبب الوقت) ، وعندما لا تكون الأنشطة متجانسة و تحتوي على مهام (متغيرات) مختلفة ، فإن كل منها يمثل المسبب الخاص به .
- إعداد معادلة الوقت التي تعبر عن اعتماد الوقت الجاري للنشاط على جميع العوامل و قيمة تلك العوامل يكون إجمال الوقت المستهلك هو أوقات جميع المهام (المتغيرات) ضمن النشاط .

3- حساب إجمالي تكاليف الموارد المطلوبة من قبل أهداف التكلفة :

من خلال ضرب معدلات التكلفة لكل مجموعة موارد بإجمالي الطاقة المستهلكة(الوقت المستهلك) من قبل أهداف التكلفة عند مرورها بمتغيرات العمليات الجارية .في حين يرى " Kaplan & Anderson" بأن خطوات تطبيق طريقة (TD-ABC) .

تتمثل فيما يلي:

¹ - سهام لدغم شيكوش ، " مرجع سابق " ، ص ص 35-36 .

الفصل الأول: الدراسة النظرية لتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

أ. تقدير تكلفة وحدة الطاقة المتوفرة : تتم عن طريق تقدير الطاقة الإنتاجية، و تحديد الموارد، ففي دائرة الزبائن مثلا، و تتم تحديد الموارد الآتية :

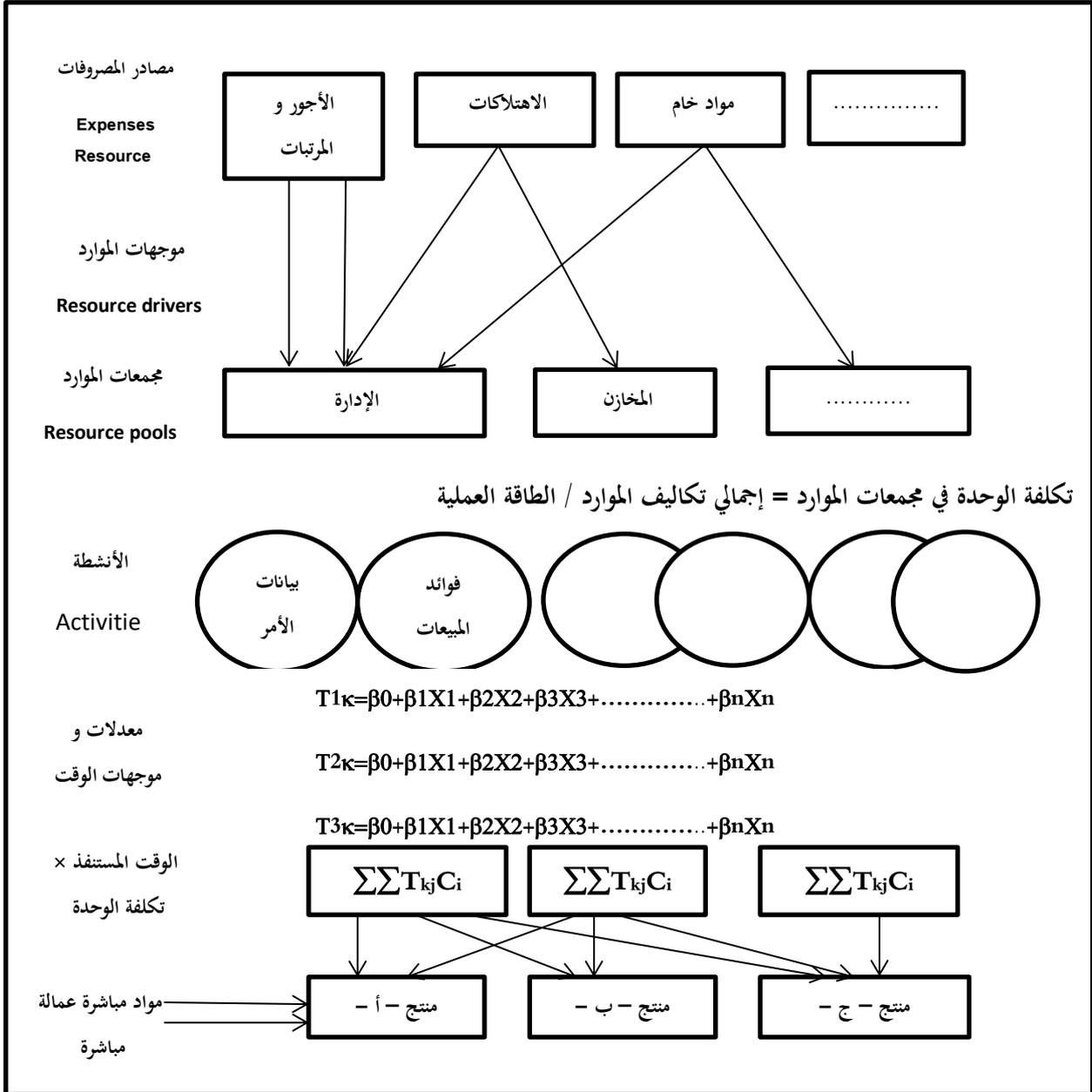
- مشرف موظفي الاستقبال .
- الموارد المساعدة التي يحتاجونها لأداء مهامهم (الحواسيب ، الاتصالات ، و الأثاث)
- الموارد المطلوبة من أقسام الأخرى (تكنولوجيا المعلومات ، و الموارد البشرية) .

ب. ثم تقدير المحلل الطاقة العلمية للموارد المتاحة : (عادة تقدر بين 80% ، 85% من الطاقة النظرية) فإن كان عامل أو آلة يستطيع العمل نظريا لمدة (40) ساعة في الأسبوع فإن الطاقة العملية تكون (32) ساعة في الأسبوع ، مما يسمح بمعدل (20%) من الوقت للعامل لإنجاز أمور شخصية مثل : الاستراحات، وصول المغادرة ، بالنسبة إلى الآلات يسمح بنسبة (20%) من وقت الإصلاح و الصيانة .

و الشكل الموالي يوضح خطوات تطبيق تقنية التكلفة على أساس الوقت :

الفصل الأول: الدراسة النظرية لتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

الشكل (02): خطوات تطبيق أسلوب التخصيص التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت :



المصدر: سهام لدغم شيكوش ، " دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية " ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، إدارة أعمال ، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2020 ، ص ص 35 ، 36.

الفصل الأول: الدراسة النظرية لتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

خامسا : مقومات تطبيق تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت

تحتاج تقنية التكاليف على أساس الأنشطة لنجاح تطبيقها ما يلي: ³¹

1- حددت دراسة "Kapaln and Anderson" اعتباران أساسين يلزم توفرهما لضمان نجاح تطبيق النظام وهما :

- تحديد الوقت الدقيق المطلوب لتنفيذ المعاملة أو النشاط .

- التحديد الدقيق لمقدار توفير طاقة الموارد لكل عملية في المؤسسة .

2- يضيف " Coners and von der Hardt " أنه و لتنفيذ تقنية (TD-ABC) بنجاح واستخدام المعلومات الناتجة منه بفعالية ، فمن الضروري تكامله مع نظم تزويد البيانات التشغيلي الاخرى نظم تخطيط موارد المؤسسة "ERP" و نظام إدارة علاقات الزبائن "CRP" حيث أن تطبيق تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في المؤسسات التي تملك نظم معلومات متكاملة و مخزون بيانات و ربما تواجه مشاكل في تطبيق التقنية حيث لا تكون التقنية فعالة .

³¹ -أمال جلولي، أمينة موساوي، "مرجع سابق"، ص 18 .

الفصل الأول : الدراسة النظرية لتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

سنتناول في هذا المبحث أهم الدراسات التي تناولت هذا الموضوع بالإضافة إلى مقارنتها و مناقشتها بالدراسة الحالية .

المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية

من بين الدراسات التي تناولت تقنية (TD-ABC) من خلال اطلاقنا على مختلف البحوث ما يلي :

1- دراسة بن عواق العربي ،قدوري عمار(2019) بعنوان : "مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت في تحسين أداء المؤسسة و دعم موقفها التنافسي دراسة حالة فندق و مطعم الربيع بسطيف" المدرسة العليا للتجارة القليعة ، مجلة وحدة البحث في تنمية الوارد البشرية ، العدد 11 2019 .

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة دقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في تحسين أداء المؤسسة ، بحيث اعتمدت منهج دراسة حالة لفندق الربيع بسطيف .

توصلت هذه الدراسة إلى أن تقنية (TD-ABC) استطاعت تقديم قياس دقيق لتخصيص تكاليف المؤسسة خاصة غير المباشرة وتوضيح مفهوم الطاقة غير المستغلة التي تعطي رؤية استراتيجية لمسار التكلفة و تحسين إدارتها .

2-دراسة عمار زريقي (2018) بعنوان "دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف على الأنشطة الموجهة بالوقت و تكاليف الأنشطة الكلاسيكية -دراسة حالة اتصالات الجزائر بئر العاثر"، جامعة تبسة ، مجلة الدراسات المتقدمة في المالية و المحاسبة ، العدد ، 2 ، 2018 .

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الفوائد التي يمكن جنيها طريقة (TD-ABC) مقارنة بطريقة (ABC) ضمن سياق الأنشطة الرشيقة ، تم اعتماد منهج دراسة حالة اتصالات الجزائر بئر عاثر .

حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن (ABC) نظام معقد ومكلف ، وأن طريقة (TD-ABC) هي تقنية لها القدرة على التزويد و بصورة سريعة ومستمرة و بأقل التكاليف على المعطيات الدقيقة والقابلة للاستعمال .

الفصل الأول: الدراسة النظرية لتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

3- دراسة علي محمد حسن محمد الكيشوان (2018) بعنوان : "توظيف مدخل التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) في تحسين قيمة المنتج دراسة حالة في معمل الصادق لخياطة الدشاشة في النجف الاشرف" ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، قسم المحاسبة ، جامعة كربلاء 2018 .

هدفت هذه الدراسة إلى عرض نظري لكلا من (ABC) و (TD-ABC) وتطبيقهما في المعمل وإظهار دوريهما في تحسين قيمة المنتج ، تم اعتماد منهج دراسة حالة لمعمل الصادق لخياطة الدشاشة في النجف الاشرف .

حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك قصور في (ABC) عند اعتماده في المعمل في قياس تكلفة المنتج والتي ظهرت غير حقيقية مما أظهرت النتائج أن نظام (TD-ABC) أكثر ملائمة لتحميله التكاليف المستغلة للمنتج مما يساعد على قياس تكلفة المنتج بطريقة تنافسية تساعد الوحدة الاقتصادية على المحافظة على الربائن .

4- دراسة علي فايع محمد آل حسن (2017) بعنوان: "نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) وأثره على الربح -دراسة تطبيقية على الشركات السعودية" ، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الادارية ، جامعة الملك خالد ، السعودية ، 2017.

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى تطبيق الشركات السعودية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) واثار ذلك في تخفيض التكاليف ، اعتمدت دراسة استبانة على مجموعة من المؤسسات بلغ عددها 170 مؤسسة موزعة على 15 قطاع .

من بين النتائج المتوصل لها وجود اثر لنموذج الانحدار لتطبيق الشركات السعودية لهذا النظام في تخفيض التكاليف بالشركات السعودية ،بالإضافة إلى أن إجمالي ما يؤثر به تطبيق الشركات لنظام (TD-ABC) في تخفيض التكاليف بالشركات السعودية من عوامل بلغت 68,6% وان ما تبقى من الأثر والذي يبلغ 31,4% يعزوه الباحث الى عوامل ومتغيرات خارج نطاق الدراسة .

هناك العديد من الدراسات الأجنبية التي تناولت تقنية (TD-ABC) نذكر منها :

1- دراسة Terungwa (2012) بعنوان " the cost –based technology is based on temporal activity TD-ABC and the management of business " on actors studying in Nigeria jornal of contemporary management submitted .

تهدف هذه الدراسة الى إمكانية تطبيق مدخل (TD-ABC) في شركات الخدمات مثل الفنادق وتحليل لربحية الزبائن المتفاوتة ، تم استعمال منهج دراسة حالة في نيجيريا ،

توصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق مدخل (TD-ABC) يعطي بيانات أكثر دقة عن التكلفة واستطاع زيادة ربحية الزبائن لذلك فهو تغيير بصرف النظر عن حقيقة انه كان أداة تكلفة أفضل في تحقيق النتائج من استخدام طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) , تطبيق مدخل (TD-ABC) أعطى نموذج أفضل لتحليل تكلفة العمليات وكان الاستنتاج بأن مديري وحدات الفنادق يمكنهم الإفادة من معدلات الوقت في مدخل (TD-ABC) لحساب الوقت اللازم للأنشطة التي تشارك في تقديم الخدمة .

2- دراسة Szychata (2010) بعنوان: Time Driven Activity Based Costing in service industriel "social suences , socialiniai mokslai ,nr 1

هدفت هذه الدراسة الى تحليل دور مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الوحدات الخدمية واستعراض مدخل تقنية (TD-ABC) الذي صمم لقياس التكلفة بطريقة أسهل و تخصيصها ، تم استعمال منهج دراسة حالة في بولندا .

بحيث توصلت هذه الدراسة الى أن مدخل (ABC) المستخدم في الوحدات الخدمية يزود بمعلومات عن تكاليف الأنشطة و الخدمات ، ويستخدم لتحديد ربحية الزبائن ، تطبيق مدخل (ABC) يستهلك وقت و تكلفة مما يسبب أحيانا العزوف عنه ، اثبتت الدراسة أن الهدف من تطبيق مدخل (TD-ABC) هو تقليل الروتين و المحددات التي ترافق تطبيق (ABC) .

3- دراسة Kaplan,R & Anderson , A (2007) بعنوان Time-Driven Based Costing : simpler and more powerful path to " "Activity – higher profits .

هدفت الدراسة الى بيان ميزة استخدام الوقت في قياس تكلفة المنتج أثناء التطبيق على شركات واخذ حالات عملية منها ،تغطي مختلف الأنشطة الصناعية و الخدمية و الإدارية في الولايات المتحدة الأمريكية

توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات التي كانت من أهمها : أن تطبيق أسلوب (TD-ABC) يوفر المعلومات عن التكلفة لحساب الطاقة العملية للموارد التي تؤدي الى النشاط و تكاليف الوحدة و كمية الوقت المطلوب لتنفيذ كل نشاط حسب محركات التكلفة حتى تتمكن الشركة من إدارة تكاليفها و تحقيق ربحية أكبر و بالتالي يوفر الرؤية الواضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية وهذا ما عجزت عنه تقنية (ABC) .

المطلب الثالث : الفرق بين الدراسات الحالية و السابقة

ان من عرض الدراسات السابقة لوحظ وجود تشابه واختلاف في الدراسات السابقة التي عرضت تقنية (TD-ABC) والدراسة الحالية .

أوجه التشابه :

تشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في طرح الجانب النظري لتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ، حيث تم عرض المفهوم و المقومات و التركيز على خطوات التطبيق .

أوجه الاختلاف :

تم تطبيق تقنية (TD-ABC) في المجال الخدمي والصحي و هذا بالنسبة للدراسات السابقة ، في حين سنحاول في دراستنا تطبيق هذه التقنية في القطاع الصناعي .

الفصل الأول: الدراسة النظرية لتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

خلاصة :

تم التطرق في هذا الفصل إلى أبرز الجوانب الأساسية بالموضوع بدءاً من المطلب الأول الذي تم فيه إدراج إطار عام حول طرق حساب التكاليف التقليدية المتمثلة في: "طريقة التكاليف الكلية التي تعتمد على أسلوب الأقسام المتجانسة والتي تأخذ جميع تكاليف المؤسسة في حساب سعر التكلفة ، ثم طريقة التكاليف الجزئية و التي تعتمد على التحميل الجزئي للتكاليف وتنقسم إلى (طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ، طريقة التكاليف المتغيرة طريقة التكلفة الهامشية) و أخيراً طريقة التكاليف المعيارية و هي التي تكون محددة مقدماً على أساس علمي في ظروف معينة" مع تقديم أهم الانتقادات الموجهة للطرق التقليدية .

أما في المطلب الثاني تم التطرق إلى تقنية التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بدأً من أهم التعاريف ثم مراحل التطبيق ، إلى أهم الانتقادات الموجهة لهذه التقنية و التي أدت إلى ظهور تقنية جديدة والمتمثلة في (TD-ABC) .

في المطلب الثالث تم التطرق بكل الجوانب المتعلقة بتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) و التي عالجت الضعف و لقصور التي عانت منه تقنية (ABC) ، فتم لتطرق إلى أهم التعاريف لهذه التقنية ثم المكونات الأساسية و المتمثلة في (الأنشطة ، مسببات التكلفة ، معدلات الوقت) ثم أهمية تطبيق هذه التقنية و خطوات تطبيقها و أهم مقوماتها ، حيث سوف يتم إسقاط هذه الجوانب النظرية على الواقع الميداني لمؤسسة كوندور .

الفصل الثاني :

دراسة حالة " مؤسسة كوندور "

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

تمهيد

سنقوم في هذا الفصل بإجراء دراسة ميدانية لمؤسسة كوندور (وحدة إنتاج البلاستيك) للوقوف على مختلف مراحل تطبيق نظام التكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت بالمؤسسة و لتحقيق ذلك تتم تقسيم الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : تعريف المؤسسة كوندور

المبحث الثاني : تطبيق تقنية التكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت بالمؤسسة كوندور.

المبحث الأول : تعريف مؤسسة كوندور

سنتناول في هذا المبحث ثلاث مطالب متمثلة في (المطلب الأول: تقديم مؤسسة كوندور ، المطلب الثاني: أهداف المؤسسة كوندور ، المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة كوندور) و ذلك من أجل إعطاء صورة واضحة عن المؤسسة .

المطلب الأول :تقديم مؤسسة كوندور

1-تعريف المؤسسة :

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

تنشط المؤسسة وفقا لأحكام القانون التجاري، حيث تحصلت على السجل التجاري في أفريل 2002، وبدأ نشاطها الفعلي في فيفري 2003، يتواجد مقرها التجاري بالمنطقة الصناعية ببرج بوعريريج، تربع على مساحة إجمالية تقدر ب: 80104 م² وهي بملكية كاملة للمؤسسة، يبلغ عدد عمالها أكثر من 3473 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

2- نشاط المؤسسة

تعمل المؤسسة على ترقية وتطوير نشاطاتها القاعدية و المتمثلة أساسا في تركيب و تصنيع المنتجات الالكترونية، وهذا بموجب قوانين المرسوم الوزاري رقم 74/2000 المؤرخ في 2 أفريل 2000¹، المحدد للصناعات والإنتاج من خلال الاستفادة من النظم الجمركية بالجزائر في إطار التركيب وهي CKR² و SKD³، حيث تستعمل الشركة تكنولوجيا متطورة جدا في مجال صناعتها، وهي تستعد للحصول على شهادة الجودة إيشاد ISO 9001Ver.2002، وتسويق منتجات الشركة بالسوق الجزائرية و بتشكيلة متنوعة من أجهزة التلفاز و أجهزة الاستقبال الرقمي و أجهزة كهرو منزلية " ثلاجات و مكيفات هوائية " و قارئ الأقراص، و تحتل شركة كوندور بتشكيلة جهاز التلفاز مرتبة في عداد الشركات الرائدة على مستوى السوق الوطنية، وتنتظر نتائج جيدة للتصدير، ويساعدها في ذلك امتلاكها لموظفين مناسبين وذو مؤهلات عالية، وكذا تكنولوجيا متطورة وفائقة الجودة، كما تستورد الشركة بعض المنتجات التامة الصنع كأوعية الهوائيات المقعرة ومجففات الشعر ورؤوس الاستقطاب الهوائي..... إلخ .

ولديها وحدات داخلية تهتم بمساعدة ورشات الإنتاج، وهما وحدة إنتاج البلاستيك الذي يستعمل في صناعة الإطار الأمامي والخلفي للتلفاز، و بعض مكونات جهاز المكيف الهوائي، ووحدة إنتاج البولسترين الذي يستعمل في تغليف المنتج و حمايته .

* : الجريدة الرسمية :العدد 19 ، بتاريخ 2000/04/05.

** :CKD: أي إعادة تركيب المنتج بالكامل بالجزائر مما يسمح للشركة بدفع 5 فقط كحقوق جمركية .

*** :SKD :إعادة تركيب نصف المنتج بالجزائر مما يسمح للشركة بدفع حقوق الجمركية.

المطلب الثاني : أهداف المؤسسة

تطمح شركة كوندور للصناعات الالكترونية والأجهزة الكهرو منزلية بشكل كبير زيادة طاقتها الإنتاجية و توسيع نشاطاتها، وذلك بكل من وحدات الإنتاجية التابعة لها ،ويمكن عرض هذه الآفاق على مستوى الوحدات الإنتاجية كالتالي :⁴

1- وحدات إنتاج التلفاز

تتطلع الشركة إلى وصول طاقتها الإنتاجية في جهاز التلفاز إلى أعلى مستوى وتمثل هذه الآفاق كالتالي :

- إنتاج 250000 تلفاز في السنة ذو حجم 55 سم .
- إنتاج 120000 تلفاز في السنة ذو حجم 37 سم .
- إنتاج 10000 تلفاز في السنة ذو الحجم 74 سم .

2- وحدة إنتاج أجهزة الاستقبال الرقمي

ترغب الشركة إلى وصول طاقتها الإنتاجية في أجهزة الاستقبال الرقمي إلى 260000 جهاز في السنة .

3- وحد إنتاج المواد البيضاء

تشتمل وحدة إنتاج المواد البيضاء في شركة كوندور على إنتاج المكيفات الهوائية و الثلاجات، الشركة جاهدة إلى وصول طاقتها الإنتاجية في هذين المنتجين على التوالي:

- إنتاج 40000 مكيف هوائي في السنة.
- إنتاج 150000 ثلاجة في السنة.

4- وحدة إنتاج البلاستيك

تسعى الشركة من خلال هذه الوحدة إلى إنتاج 700000 قطعة بلاستيك في السنة .

⁴ مصلحة المالية و المحاسبة ، " كوندور " .

5- وحدة إنتاج البولسترين

تعمل الشركة إلى وصول الطاقة الإنتاجية لهذه الوحدة إلى 2000000 قطعة من أجل مواكبة عمل الوحدات الأخرى.

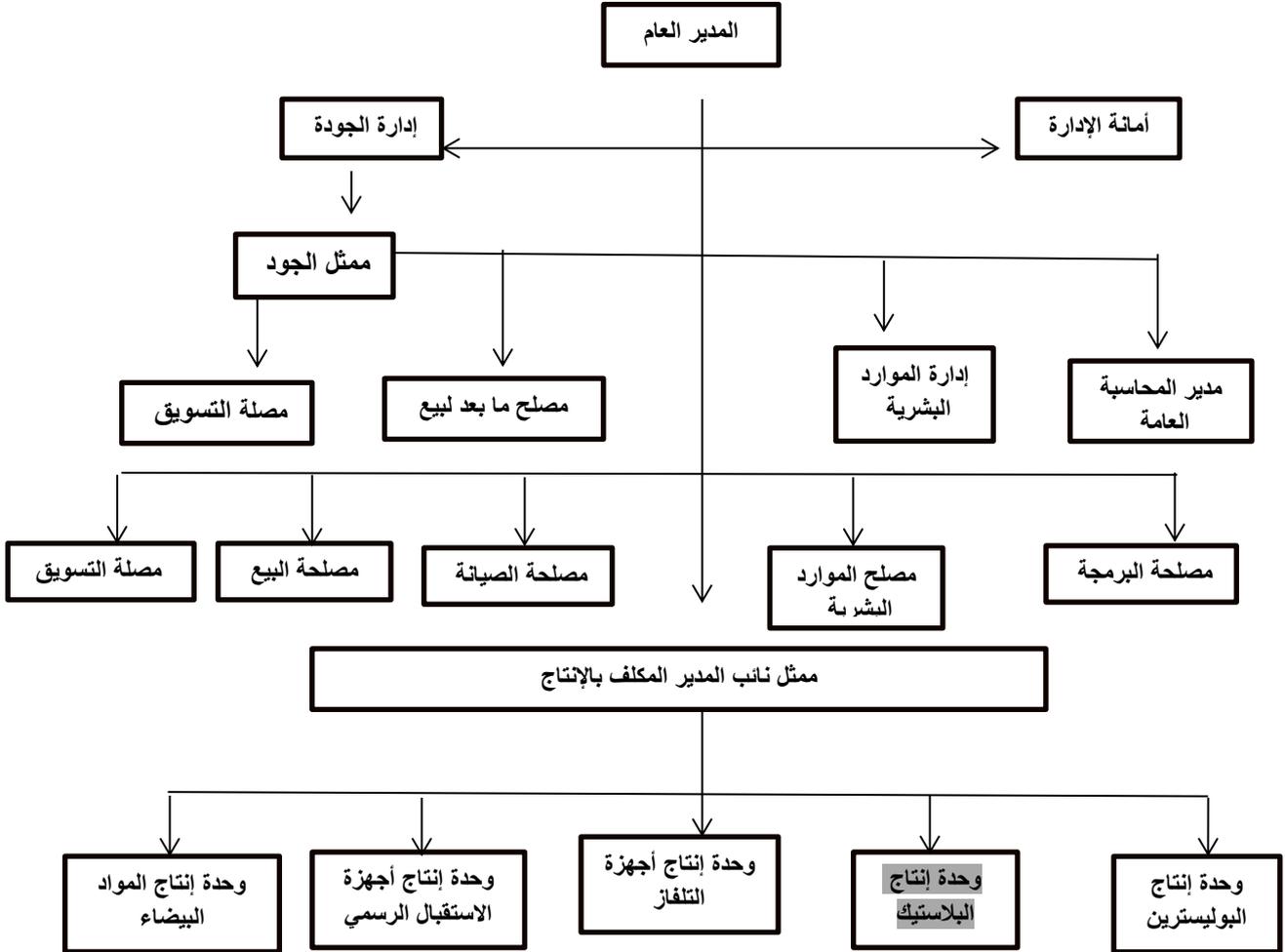
هذا وتسعى الشركة إلى تحقيق بعض الأهداف منها:

- رفع عدد العمال قبل نهاية عام 2020 .
- محاولة الوصول إلى التكامل في صناعة منتجاتها بنسبة 80%.
- إحداث وحدة جديدة لتكيب أجهزة الإعلام الآلي .
- الدخول إلى الأسواق العالمية خاصة الأوروبية بتشكيلة متنوعة من المنتجات .

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة كوندور

الهيكل التنظيمي لشركة كوندور مكون من مجموعة من الوظائف، والتي تندرج تحتها مجموعة من المصالح تكون في مجموعها كيانا تنظيميا متكاملًا ، كما هو مبين في الشكل الموالي :

الشكل (03) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة كوندور



المصدر : مصلحة المالية و المحاسبة ، " كوندور " .

المبحث الثاني : المبحث الثاني : تطبيق تقنية (TDABC) في المؤسسة كوندور

سنحاول من خلال هذا المبحث ، أن نقوم بتطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في مؤسسة كوندور وحدة إنتاج البلاستيك ، و استخراج الفوارق الموجودة بين الطريقة التي تستعملها المؤسسة و تقنية (TDABC) ، وذلك من خلال تطبيق مراحل هذه التقنية وفقا لما جاء في الجانب النظري .

المطلب الأول : حساب التكاليف وفق طريقة المؤسسة

إن المؤسسة محل الدراسة(وحدة إنتاج البلاستيك) تطبق طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة) في تحديد سعر تكلفة منتجاتها وعليه سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى المصادر التي على أساسها يتم توفير معلومات تسمح لنا بحساب التكاليف بالوحدة ، ثم حساب التكلفة على أساس الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة .

أولا : تحديد مراكز التكلفة

تقسم وحدة إنتاج البلاستيك إلى مراكز رئيسية و مراكز ثانوية و كما يلي :

1- المراكز الرئيسية : تتمثل في :

- مركز التموين : يتم في هذا المركز شراء و تخزين مواد الاولية .
- مركز الإنتاج : يتم في هذا المركز إنتاج تصنيع البلاستيك و البوليسترين و استهلاك المواد الأولية .
- مركز التوزيع : يتم في هذا المركز توزيع المنتجات .

2- المراكز الثانوية : تتمثل في :

- مركز الادارة : تضم الإدارة العامة للمؤسسة و الإدارة المالية و المحاسب و إدارة المارد البشرية .
- مركز الصيانة : و يضم الوسائل العامة و النظافة ، الأمن إلخ .

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

ثانيا : توزيع الأعباء غير المباشرة

بعد عملية توزيع الأقسام تأتي المرحلة الثانية و التي يتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل باستعمال النسب المفتاحية الموضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (02) : توزيع الأعباء غير المباشرة بالنسب المفتاحية

مجموع النسب	التوزيع الأولي حسب النسب					
	التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة	الحساب / المراكز
100%	5%	66%	15%	10%	4%	60/المشتريات المستهلكة
100%	11.62%	36.92%	4.24%	29.81%	17.41%	61/الخدمات الخارجية
100%	13.18%	27.9%	9%	8%	41.92%	62/الخدمات الخارجية الأخرى
100%	1.36%	70%	1.64%	15%	12%	63/أعباء المستخدمين
100%	0.5%	99.16%	0.18%	-	0.16%	64/الضرائب و الرسوم المماثلة
100%	8%	84.96%	4%	1.27%	1.77%	68/مخصصات الاهتلاك والتمويلات وخسائر القيمة

المصدر : معلومات مقدمة من قسم المحاسبة .

للإشارة فإن هذه النسب المفتاحية تقريبية فقط تم تحديدها استنادا لخبرة المحاسب .

توجه و توزع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة و المنتجات من خلال نسب التوزيع بالاعتماد على

الملحق رقم (01) تم التوصل إلى الجدول التالي :

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

الجدول رقم (03): توزيع الأولي بالقيم

توزيع الأولي						رقم حساب
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة	المبالغ	ب
90608.93	1196037.98	271826.81	181217.87	72487.15*	1812178.76	ح/ 60
62423.057	198335.567	22777.432	160140.392	93527.146	537203.596	ح/ 61
6751.692	14292.277	4610.412	4098.144	21474.274	51226.80	ح/ 62
181058.005	9319162.02	218334.65	1996963.29	1597570.63	13313088.6	ح/ 63
12673.955	2513498.805	4562.623	—	4055.666	2534791.05	ح/ 64
1128672.29	11986499.78	564336.14	179176.72	249718.74	14108403.7	ح/ 68
1482187.92	25049826.43	578548.06	2521596.41	2038833.60	32656892.51	=

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (01) و الجدول رقم (02).

$$* (72487.15 = 4\% \times 1812178.76)$$

بعد التوزيع الأولي يأتي التوزيع الثانوي الذي يتم فيه تحديد نصيب كل قسم من أعباء الأقسام الثانوية (الإدارة والصيانة) بالاستعانة بمعلومات من مصلحة المحاسبة ، فقد عبر على التكاليف الغير مباشرة بنسب مئوية وهي نسب معتمدة من طرف المؤسسة، كما يلي:

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

الجدول رقم (04): التوزيع الثانوي بالنسب

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		العناصر
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة	
1482187.92	25049826.43	578548.06	2521596.41	2038833.60	التوزيع الأولي
10%	75%	5%	10%	100%	الإدارة
10%	80%	6%	100%	4%	الصيانة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة والجدول رقم (03) .

للإشارة فإن هذه النسب المفتاحية تقريبية فقط تم تحديدها استنادا لخبرة المحاسب .

من أجل إيجاد المبالغ نتبع الخطوات التالية :

نرمز للإدارة بالرمز (X) و نرمز للصيانة بالرمز (Y) و عليه نجد :

$$X=2038833.60+0.04Y.....(01)$$

$$Y=2521596.41+0.1X.....(02)$$

نعوض المعادلة 01 في 02 نجد:

$$X=2038833.60+0.04(2521596.41+0.1X)$$

$$X=2038833.60+100863.85+(0.004X)$$

$$X=2148290.61$$

$$Y=2521596.41+0.1(2148290.61)$$

$$Y=2736425.47$$

و منه يتم إعداد جدول التوزيع الثانوي بالقيم ، كما يلي :

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

الجدول رقم(05) : التوزيع الثانوي بالقيم

الأقسام الثانوية			الأقسام الثانوية		العناصر
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة	
1482187.92	25049826.43	578548.06	2521596.41	2038833.60	مجموع التوزيع الأولي
214829.06	1611217.96	107414.53	* 214829.06	2148290.61	الإدارة
273642.55	2189140.38	164185.53	2736425.47	♣ 109457.02	الصيانة
1970659.53	28850184.77	850148.12	00	00	المجموع
وحدة مبيعة	وحدة منتجة	طن	—	—	طبيعة وحدة القياس
32000	32000	22965			عدد وحدات القياس
61.58	901.57	♠ 37.01			تكلفة وحدة القياس

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (04) .

حيث أن :

$$* (214829.06 = 10\% \times 2148290.61)$$

$$♣ (109457.02 = 4\% \times 2736425.47)$$

$$♠ (37.01 = 22965 / 850148.12)$$

ثالثا : تحليل التكاليف

يقصد بتحليل التكاليف حساب مختلف التكاليف المتمثلة في تكلفة الشراء و الإنتاج وسعر التكلفة وفقا لما

يلي :

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

1- تكلفة الشراء : هي سعر الشراء الناتج عن اتفاق الأطراف عند تاريخ إجراء المعاملات مضافا إليه الحقوق الجمركية و الرسوم غير مسترجعة و مصاريف النقل إلخ ، و تحسب وفق العلاقة التالية :

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء المباشرة و غير مباشرة}$$

أ : ثمن شراء المواد الأولية :

تشتري المؤسسة مجموعة من المواد الأولية و اللوازم للقيام بعمليات إنتاج المنتج و المتمثل في الهياكل البلاستيكية ، حيث يحسب ثمن الشراء وفق العلاقة التالية :

$$\text{ثمن الشراء} = \text{كمية المواد الأولية} \times \text{سعر شراء الوحدة}$$

كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (06) : ثمن شراء المواد الأولية

MP	Qts produit	Prix DA	DD
MP1	10622	12343.24	131109895
MP2	12343	12343.24	152352611
TOTAL	22965	12343.24	283462507

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (03).

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

ب: حساب تكلفة الشراء

الجدول التالي يبين طريقة حساب تكلفة شراء المواد الأولية اللازم ، علما أن ثمن الشراء تتضمن مصاريف الشراء المباشرة .

الجدول رقم (07) : تكلفة شراء المواد الأولية

المبلغ	السعر	الكمية	البيان
283462507	12343.24	22965	ثمن الشراء
-	-	-	مصاريف مباشرة
850148.12	37.02	22965	مصاريف غير مباشرة
284312655.1 *	12380.26	22965	تكلف الشراء

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدولين (05) و (06) .

$$* (284312655.1 = 850148.12 + 283462507) .$$

2- تكلفة الإنتاج

تكلفة الإنتاج هي التكلفة المتحصل عليها بعد عملية التحويل للحصول على المنتج أو الخدمة ، و تحسب بالعلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية و اللوازم المستعملة + أعباء الإنتاج المباشرة و غير المباشرة

يمر المنتج بأربع عمليات وهي : الكيل ، التدوير ، القوالب ، الفحص و التخزين .

أ: توزيع الأعباء غير المباشرة

استنادا على خبرة المحاسب توزع الأعباء غير المباشرة في المؤسسة على شكل نسب المفتاحية ، كما يلي :

الكيل : 40% ، التدوير : 30% ، القوالب : 20% ، الفحص و التخزين : 10% .

عدد ساعات العمل في اليوم : 7.30 (سبع ساعات و نصف) ، تكلفة الساعة الواحدة

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

هي : 199.35 دج (تم تحديدها تقريبا) .

عدد ساعات العمل : 140.25، عدد الوحدات المنتجة : 32000 .

والجدول الموالي يلخص ذلك :

الجدول رقم (08) : توزيع الأعباء غير مباشرة لقسم الإنتاج

قسم الإنتاج				
الفحص	القولبة	التدوير	الكيل	البيان
2885018.47	5770036.95	8655055.43	*11540073.91	مجموع التوزيع الثانوي
عدد الوحدات المنتجة			ساعات عمل مباشرة	طبيعة وحدت القياس
32000	32000	32000	140.25	عدد وحدات القياس
90.16	180.31	270.47	♠ 82282.17	تكلفة وحدات القياس

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (05) و معلومات من مصلحة المحاسبة .

$$* (11540073.91 = 40\% \times 28850184.77)$$

$$\spadesuit (82285.17 = 140.25 / 11539920.47)$$

ب: حساب أعباء الإنتاج المباشرة

و ذلك من خلال (تكلفة شراء المواد الأولية + مصاريف الإنتاج المباشرة + مصاريف الإنتاج غير المباشرة)

كما هو مبين في الجدول التالي :

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

الجدول رقم (09) : حساب تكلفة الإنتاج

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
284312671.3	12380.26	22965	تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة
27958.83	199.35	140.25	*مصاريف الإنتاج المباشرة *مصاريف الإنتاج غير المباشرة
11540073.91	82282.17	140.25	الكييل
8655055.43	270.47	32000	التدوير
5770036.95	180.31	32000	القبولة
2885018.47	90.16	32000	الفحص و التخزين
313190814.9	9787.21	32000	المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدولين (07) و (08).

ج- حساب التكلفة الوسطية المرجحة للمنتج

تحسب بالعلاقة التالية :

التكلفة الوسطية المرجحة للمنتج = (مخزون أول مدة + الإدخالات) بالقيمة / (مخزون أول مدة + الإدخالات) بالكمية

بما أنه لا يوجد مخزون أول مدة فإن التكلفة الوسطية المرجحة هي : 10628.95

- حساب سعر التكلفة : هو التكلفة الكلية التي يحملها منتج أو خدمة منذ الشروع في إنجازها إلى غاية بيعه و تسليمه ، و يحسب بالعلاقة التالية :

سعر التكلفة = تكلفة المنتجات المباعة + أعباء مباشرة و غير مباشرة للتوزيع

كما هو مبين في الجدول التالي :

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

الجدول رقم (10) : حساب سعر التكلفة

المبلغ الإجمالي	السعر	الكمية	البيان
313190814.9	9787.21	32000	تكلفة إنتاج المنتجات المبيعة
-	-	-	مصاريف التوزيع المباشرة
1970659.53	61.58	32000	مصاريف التوزيع غير المباشرة
315161474.4	9848.79	32000	سعر التكلفة

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدولين (09) و (05) .

3- حساب النتيجة التحليلية :

و هي مجموع النتائج المحققة من كل منتج من المنتجات المبيعة ، و تحسب بالعلاقة التالية :

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

كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (11) : حساب النتيجة التحليلية

المبلغ الإجمالي	سعر الوحدة	الكمية	البيان
598176000	*18693	32000	رقم الأعمال
315161474.4	9848.79	32000	سعر التكلفة
283014525.6	2022.03	32000	النتيجة التحليلية

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدولين (10) و معلومات مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة.

* سعر الوحدة بالنسبة لرقم الأعمال مقترحة من طرف المحاسب ، و ذلك لسرية المعلومات .

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

يظهر لنا من خلال الجدول أن النتيجة التحليلية كانت موجبة بمبلغ : 283014525.6 دج و هذا ما يدل

على أن المؤسسة حققت أرباح .

المطلب الثاني : حساب التكاليف وفق طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت :

في هذا المطلب سنحاول معالجة البيانات السابقة الخاصة بشهر نوفمبر لسنة 2021 وفق تقنية التكاليف

على أساس النشاط الموجه بالوقت .

أولا : تحديد مراحل الإنتاج

لوحة إنتاج البلاستيك ثلاث خطوط إنتاج ، تختلف فيها المنتجات حسب الطلب و الحاجة لها ، لأن هذه الوحدة تغذي المؤسسة الأم بالمواد الأولية المتمثلة في هياكل بلاستيكية للثلاجات و غيرها من المنتجات التي تقوم مؤسسة كوندور بإنتاجها ، أيضا تقوم بتزويد المؤسسات الأخرى بمنتجات حسب الطلب .

يتم إنتاج في الخطوط الإنتاجية الثلاث بنفس الطريقة وفق أربعة خطوات :

- الكيل : و هي عملية تحضير المواد الأولية (حبيبات بلاستيكية) و وضعها في الآلات
- التدوير : تتم في هذه المرحلة تسخين الحبيبات البلاستيكية للوصول إلى درجة السيالان
- القولية : هنا يتم بثق المادة السائلة داخل قوالب للحصول على المنتج المطلوب.
- مرحلة تبريد المنتج: من أجل الحصول على المواصفات المطلوبة .
- فحص المنتج : يقوم مختص بفحص المنتج بواسطة حواسه مرفوقا بأجهزة تساعد على التأكد من مواصفات و جودة المنتج ، "حيث إذا كان المنتج غير صالح يتم إعادة تحويله إلى مواد أولية " .

ثانيا : حساب تكلفة وحدة الوقت Cz

يتم حساب تكلفة وحدة الوقت كما يلي :

- عدد ساعات العمل في اليوم 7.5 ساعات .

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

- عدد أيام الدوام 22 يوم في شهر نوفمبر 2021 .

- عدد ساعات في شهر نوفمبر : $22 \times 7.5 = 165$ ساعة .

- عدد الدقائق النظرية : $165 \times 60 = 9900$ دقيقة .

- الطاقة العملية : حددتها الإدارة ب 85% ، (أي أن 15% طاقة غير مستغلة) ، و منه نجد :

* ساعات العمل العملية في شهر نوفمبر :

$$165 \text{ ساعة} \times 85\% = 140.25 \text{ ساعة}$$

* دقائق العمل العملية في شهر نوفمبر :

$$9900 \text{ دقيقة} \times 85\% = 8415 \text{ دقيقة}$$

* الطاقة العملية للأفراد :

$$8415 \times 372 \text{ (عامل)} = 3130380 \text{ (دقيقة)}$$

* الطاقة العملية للآلات :

$$8415 \times 3 = 25245 \text{ (دقيقة)} ، \text{ لأن الوحدة تملك 3 خطوط إنتاجية .}$$

ثالثا : حساب معدلات تحميل تكاليف الطاقة على أساس الوقت

يتم حساب معدلات التحميل وفقا لما يلي (موجه التكلفة / كمية موجه التكلفة) ، كما هو موضح في

الجدول التالي :

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

الجدول رقم (12) : معدلات تحويل تكاليف الطاقة

البيان	المبالغ	موجه تكلفة المورد	كمية موجه التكلفة (دقيقة)	معدل تكلفة المورد (دج/دقيقة)
60/المشترتات المستهلكة	1812178.76	ساعات عمل	3130380	* 0.57
61/الخدمات الخارجية	537203.596	ساعات عمل الآلات	25245	21.28
62/الخدمات الخارجية الأخرى	51226.80	ساعات عمل	3130380	0.01
63/أعباء المستخدمين	13313088.6	ساعات عمل	3130380	4.25
64/الضرائب و الرسوم المماثلة	2534791.05	ساعات عمل	3130380	7.19
68/مخصصات الاهتلاك والتموينات وخصائر القيمة	14108403.7	ساعات عمل الآلات	25245	558.85

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (01) .

$$* (0.57 = 3130380 / 1812178.76)$$

رابعا : تحديد احتياجات المنتجات من طاقة الموارد

تم تحديد احتياجات المنتجات من طاقة الموارد و الأوقات اللازمة لإنتاجها من واقع عمليات التصنيع ، عن طريق الملاحظة المباشرة و الاستفسار من العمال و مهندس الإنتاج وفيما يلي جدول يوضح احتياجات المنتجات الوقت المطلوب لكل نشاط على أساس معادلات الوقت ، كما هو موضح في الجدول التالي :

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

الجدول رقم (13) : تحديد أوقات الأنشطة المرتبطة بعملية الإنتاج

وحدة الوقت (دقيقة) " Tjk"	مستوى النشاط		الأنشطة الفرعية " j "
	الآلات	العمال	
1 دقيقة		×	تحضير المواد الأولية للآلات
2 دقائق	×		تسخين حبيبات البلاستيكية للوصول إلى درجة السيلاان
3 دقائق	×		بثق المادة السائلة داخل قالب للحصول على المنتج المطلوب
2 دقائق	×		تبريد المنتج داخل جهاز تبريد للحصول على مواصفات المطلوبة
1 دقيقة		×	فحص المنتج
9 دقيقة	-	-	المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على الزيارة الميدانية.

ومنه يتم حساب الوقت الكلي وفق علاقة (إجمالي الوقت × الإنتاج الإجمالي) ، بحيث أن إجمالي الوقت

يساوي $X_n=(\sum T_{jk})$ ، و الإنتاج الإجمالي : 32000 ، كما يبينه الجدول التالي :

الجدول رقم (14) : الوقت الكلي اللازم للإنتاج

الوقت الكلي اللازم	إجمالي وحدة الوقت $X_n=(\sum T_{jk})$	الأنشطة الفرعية " j "
* 32000	01	تحضير المواد الأولية للآلات
64000	02	تسخين حبيبات البلاستيكية للوصول إلى درجة السيالان
96000	03	بثق المادة السائلة داخل قالب للحصول على المنتج المطلوب
64000	02	تبريد المنتج داخل جهاز تبريد للحصول على مواصفات المطلوبة
32000	1	فحص المنتج

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على ما سبق .

$$* (32000 = 1 \times 32000) .$$

خامسا : تخصيص الموارد على أغراض التكلفة

و يتم ذلك من خلال تشكيل معدلات الوقت ، بالاستعانة بمعدلات الوقت الخاصة بمحرك الوقت :

$$T_{jk}=\beta_0+\beta_1X_1+\beta_2X_2+\beta_3X_3+\dots+\beta_nX_n$$

وكانت النتائج كما تبينه الجداول الموالية :

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

1- تخصيص تكلفة المشتريات المستهلكة :

ويتم حسابه من خلال (الوقت الكلي × معدل التحميل) ، بالنسبة للمشتريات المستهلكة تحمل بمعدل (0.57) كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (15) : تخصيص تكلفة المشتريات المستهلكة على غرض التكلفة النهائي

مخصص تكلفة المشتريات المستهلكة على غرض التكلفة	الوقت الكلي اللازم	الأنشطة الفرعية " j "
* 18240	32000	تحضير المواد الأولية للآلات
36480	64000	تسخين حبيبات البلاستيكية للوصول إلى درجة السيالان
54720	96000	بثق المادة السائلة داخل قالب للحصول على المنتج المطلوب
36480	64000	تبريد المنتج داخل جهاز تبريد للحصول على مواصفات المطلوبة
18240	32000	فحص المنتج
164160		المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (12).

$$* (18240 = 0.57 \times 32000)$$

2- تخصيص تكلفة الخدمات الخارجية :

و يتم ذلك عن خلال (الوقت الكلي × معدل التحميل) ، بالنسبة للخدمات الخارجية تحمل بمعدل (21.28) ، كما هو مبين في الجدول التالي :

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

الجدول رقم (16) : تخصيص الخدمات الخارجية على غرض التكلفة النهائي

مخصص الخدمات لخارجية على غرض التكلفة	الوقت الكلي اللازم	الأنشطة الفرعية "j"
680960	32000	تحضير المواد الأولية للآلات
1361920	64000	تسخين حبيبات البلاستيكية للوصول إلى درجة السيالان
2042880	96000	بثق المادة السائلة داخل قالب للحصول على المنتج المطلوب
1361920	64000	تبريد المنتج داخل جهاز تبريد للحصول على مواصفات المطلوبة
680960	32000	فحص المنتج
6128640	المجموع	

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (12).

3- تخصيص تكلفة الخدمات الخارجية الأخرى:

و يتم ذلك عن خلال (الوقت الكلي × معدل التحميل) ، بالنسبة لتكلفة الخدمات الخارجية الأخرى

تحمل بمعدل (0.01) ، كما هو مبين في الجدول التالي :

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

الجدول رقم (17) : تخصيص الخدمات الخارجية الأخرى على غرض التكلفة النهائي

مخصص الخدمات الخارجية الأخرى على غرض التكلفة	الوقت الكلي اللازم	الأنشطة الفرعية "j"
320	32000	تحضير المواد الأولية للآلات
640	64000	تسخين حبيبات البلاستيكية للوصول إلى درجة السيالان
960	96000	بثق المادة السائلة داخل قالب للحصول على المنتج المطلوب
640	64000	تبريد المنتج داخل جهاز تبريد للحصول على مواصفات المطلوبة
320	32000	فحص المنتج
2700		المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (12).

4- تخصيص تكلفة أعباء المستخدمين :

و يتم ذلك عن خلال (الوقت الكلي × معدل التحميل) ، بالنسبة لأعباء المستخدمين تحمل بمعدل

(4.25) ، كما هو مبين في الجدول التالي :

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

الجدول رقم (18) : تخصيص تكلفة أعباء المستخدمين على غرض التكلفة النهائي

مخصص تكلفة أعباء المستخدمين على غرض التكلفة	الوقت الكلي اللازم	الأنشطة الفرعية "j"
136000	32000	تحضير المواد الأولية للآلات
272000	64000	تسخين حبيبات البلاستيكية للوصول إلى درجة السيالان
408000	96000	بثق المادة السائلة داخل قالب للحصول على المنتج المطلوب
272000	64000	تبريد المنتج داخل جهاز تبريد للحصول على مواصفات المطلوبة
136000	32000	فحص المنتج
1224000		المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (12).

5- تخصيص تكلفة الضرائب و الرسوم المماثلة:

و يتم ذلك عن خلال (الوقت الكلي × معدل التحميل) ، بالنسبة للضرائب و الرسوم المماثلة تحمل بمعدل

(7.19) ، كما هو مبين في الجدول التالي :

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

الجدول رقم (19) : تخصيص تكلفة الضرائب و الرسوم المماثلة على غرض التكلفة النهائي

و	مخصص تكلفة الضرائب و الرسوم المماثلة على غرض التكلفة	الوقت الكلي اللازم	الأنشطة الفرعية "j"
	230080	32000	تحضير المواد الأولية للآلات
	460160	64000	تسخين حبيبات البلاستيكية للوصول إلى درجة السيالان
	690240	96000	بثق المادة السائلة داخل قالب للحصول على المنتج المطلوب
	460160	64000	تبريد المنتج داخل جهاز تبريد للحصول على مواصفات المطلوبة
	230080	32000	فحص المنتج
	2340720		المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (12).

6- مخصصات الإهلاك و تموينات و خسائر القيمة :

و يتم ذلك عن خلال (الوقت الكلي × معدل التحميل) ، بالنسبة لمخصصات الإهلاك و تموينات

و خسائر القيمة تحمل بمعدل (558.85) ، كما هو مبين في الجدول التالي :

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

الجدول رقم (20) : مخصصات الإهلاك و تموينات و خسائر القيمة على غرض التكلفة النهائي

مخصص تكلفة مخصصات الإهلاك و تموينات و خسائر القيمة على غرض التكلفة	الوقت الكلي اللازم	الأنشطة الفرعية " j "
17883200	32000	تحضير المواد الأولية للآلات
35766400	64000	تسخين حبيبات البلاستيكية للوصول إلى درجة السيلاان
53649600	96000	بثق المادة السائلة داخل قالب للحصول على المنتج المطلوب
35766400	64000	تبريد المنتج داخل جهاز تبريد للحصول على مواصفات المطلوبة
17883200	32000	فحص المنتج
160948800		المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (12).

اعتمادا ل الجداول رقم (15 ، 16 ، 17 ، 18 ، 19 ، 20) نجمع تكاليف كل نشاط لتحصل على

معادلة الوقت :

$$T_{jk} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_n X_n$$

$$T_{jk} = 164160 + 6128640 + 2700 + 1224000 + 2340720 + 160948800 =$$

170809020 دج

و من المعادلة نجد سعر التكلفة ، كما هو مبين في الجدول الموالي :

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

الجدول رقم (21) : سعر التكلفة

المنتجات	التكلفة	الكمية	تكلفة الوحدة
هيكل بلاستيكي	170809020	32000	*5337.78

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على معادلة الوقت .

$$* (5337.78 = 32000 / 170826300) .$$

- حساب النتيجة التحليلية

و هي مجموع النتائج المحققة من كل منتج من المنتجات المباعة و تحسب بالعلاقة التالية :

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

كما هو مبين في الجدول الموالي :

الجدول رقم (22) : حساب النتيجة التحليلية

البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ الإجمالي
رقم الأعمال	32000	18693	598176000
سعر التكلفة	32000	5337.78	170809020
النتيجة التحليلية	32000	13354.76	427366980

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (10) و معلومات مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة.

يظهر لنا من خلال الجدول أن النتيجة التحليلية كانت موجبة بمبلغ : 427366980 دج

و هذا ما يدل على أن المؤسسة حققت أرباح .

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة " كوندور "

المطلب الثالث : المقارنة بين طريقة المؤسسة و طريقة TDABC

بالاعتماد على الجدولين رقم (11 ، 22) نقارن بين طريقة المؤسسة و تقنية التكلفة على أساس النشاط

الموجه بالوقت TDABC ، كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (23) : مقارنة بين طريقة المؤسسة و طريقة TDABC

البيان	طريقة المؤسسة	تقنية ABC-TD	الفرق
التكاليف الكلية	315161474.4	170809020	-144352454.4 *
النتيجة التحليلية	283014525.6	427366980	+144352454.4

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (22) و(11).

$$* (-144352454.4 = 315161474.4 - 170809020)$$

إن تطبيق تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC ساهم في تخفيض سعر التكلفة و رفع من النتيجة التحليلية ، مقارنة مع طريقة التكاليف الكلية المطبقة بالمؤسسة .

ساهمت تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بتخفيض التكاليف الكلية التي كانت 315161474.4 دج إلى 170809020 دج ، بالإضافة إلى رفع النتيجة التحليلية من 283014525.6 دج إلى 427366980 دج .

حيث أنه :

تقوم تقنية TDABC بالتحديد الدقيق و المفصل للأنشطة الفرعية التي تدخل في كل نشاط تقوم به المؤسسة ، و بالتالي معرفة الأنشطة التي تستنزف أوقات إضافية ولا تضيف قيمة ، و أيضا التكاليف الناجمة عنها لذا تستطيع المؤسسة استغلال ذلك الوقت أحسن استغلال و هذا ما يحسن أداء المؤسسة .

و منه يتم استنتاج فعالية هذه التقنية حيث تعتبر أداة فعالة تعمل على الرقابة على التكاليف و منه تخفيضها من خلال اكتشاف النقائص التي تؤدي إلى تضخيم التكاليف وحذف الأنشطة التي لا تضيف القيمة ، مما يؤدي إلى ترشيد القرارات و بالتالي تحسين أداء المؤسسة .

خلاصة :

من خلال الدراسة التطبيقية حوّلنا تطبيق تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت على وحدة إنتاج لبلاستيك التابعة لمؤسسة كوندور ، من خلال إعطاء صورة واضحة عن مختلف تكاليف وحدة إنتاج البلاستيك بطريقة المؤسسة ، ثم طبقنا طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت من خلال تحديد الوقت اللازم لإنتاج كل منتج ، ثم توزيع تكاليف هذه الوحدة على المنتجات حسب موجهات الوقت .

توصلنا من خلال تطبيق تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت إلى :

- يؤدي استخدام تقنية TDABC إلى تحقيق مستوى أكبر من الدقة في تحديد التكاليف من خلال اعتماده على الوقت كمحرك للتكلفة ، مما يعطي معلومات صحيحة و بالتالي تأخذ قرارات رشيدة .
- تخفيض هذه التقنية التكاليف من خلال اكتشاف النقائص التي تؤدي إلى تضخيم التكاليف وحذف الأنشطة التي لا تضيف القيمة .

خاتمة

نتيجة للتطورات المختلفة التي شهدتها البيئة الصناعية و حدة المنافسة بين المؤسسات خاصة بعد التطور التكنولوجي الحاصل ، زادت حاجة المؤسسة لتوفير بيانات تكاليف دقيقة ، و بعد عجز أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية و تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، خاصة في توزيع و تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات ، برزت تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ، باعتباره نظاما حديثا يمكنه حل أكبر عائق يواجه المؤسسات الصناعية حاليا هو تحديد دقة التكاليف .

وبغية الإلمام بجوانب هذه الدراسة قمنا إعطاء نظرة شاملة عن هذه التقنية و التعريف به لمعرفة دورها في تحقيق دقة التكاليف في المؤسسة الصناعية الجزائرية ، بحث تم اختيار وحدة إنتاج البلاستيك التابعة لشركة كوندور لإسقاط الجانب النظري عليها .

أولا : اختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى :

تتصف تقنية ABC-TD بسهولة التطبيق و المرونة و هذا يسمح للمؤسسات الجزائرية بتطبيقها ، و منه يمكن إثبات صحة الفرضية الأولى و التي مفادها " اعتماد المؤسسات الجزائرية على نظام (TD-ABC) سيمكنها من زيادة دقة قياس تكلفة الانتاج او الخدمة و إحكام عملية الرقابة على التكاليف غير المباشرة بشكل خاص " .

- الفرضية الثانية :

تمكن تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت من تحديد التكاليف بدقة مما يسمح للمؤسسة بالحفاظ على مواردها ، و بالتالي نقبل الفرضية التي تقول " إن تطبيق تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC في المؤسسات الجزائرية تعطي معلومات أكثر دقة عن التكلفة " .

ثانيا : نتائج الدراسة

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

- لمحاسبة التكاليف أهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و خاصة الصناعية منها بسبب التعقيد في العملية الانتاجية ، و هو الذي يؤثر بشكل كبير على صحة تحديد و تحميل التكاليف على المنتجات خاصة التكاليف غير المباشرة.
- تقنية ABC-TD من بين أهم الأنظمة الحديثة التي جاءت لتعالج مشكلة تحديد دقة التكاليف خاصة بعد الانتقادات التي واجهتها تقنية ABC .
- تقوم تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت على فكرة أساسية و هي محركات التكلفة الوقتية لربط بين الموارد و أهداف التكلفة مباشرة .
- تتمثل الاضافة التي جاءت بها تقنية ABC-TD تقدير وحدة الزمن .

من خلال الدراسة التطبيقية توصلنا إلى :

- استخدام تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت يخفض التكاليف و يرفع من النتيجة التحليلية للمؤسسة ، كما هو الحال في المؤسسة محل التطبيق .
- أظهرت نتائج هذه الدراسة أن تقنية ABC-TD تكشف عن الطاقة المستغلة و الطاقة غير المستغلة .
- من خلال تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في المؤسسة لاحظنا أن هذه التقنية تتنبأ بتكاليف الموارد اللازمة لإنتاج المتوقع من خلال الربط بين الطلب على الموارد و معدلات تحميل الطاقة .

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولا :باللغة العربية:

1- الكتب :

- علي رحال ، "سعر لتكلفة و المحاسبة التحليلية " ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، 1999.
- ناصر دادي عدوان ، " المحاسبة التحليلية " ، دار المحمدية ، الجزائر ، 1999 .
- عبد الكريم بو يعقوب ، " المحاسبة التحليلية " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2004 ، طبعة 03 .
- أحمد صالح عطية ، " محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية " ، الدار الجامعية الاسكندرية ، 2006 .

2- المجلات :

- محمد الخطيب نمر ، سويسي هاري ، " محمول تطبيق نظام التكاليف المبني عل النشاط في قطاع الخدمات " مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، ورقلة ، الجزائر، 2013 العدد 04.

- جلييلة عيدان حليل ، ابتهاج اسماعيل يعقوب ، " مدخل المحاسبة عن التكاليف TD-ABC وإمكانية تطبيقه في البيئة العراقية " ، مجلة جامعة ذي قار ، العراق ، 2015 العدد4.

- 3- محمد عباس الشمري ، علي محمد حسن الكيشوان ، " مدخل توظيف التكلفة عل أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC في تحسيت قيمة المنتج دراسة مقارنة بين مدخل ABC و مدخل TD-ABC " ، مجلة الادارة و الاقتصاد ، جامعة كربلاء ، العراق 2018 ، المجلد 7 ، العدد 28.

- حاتم كريم كاظم ، " استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشا الموجه بالوقت TD-ABC " ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الادارية جامعة الكوفة ، العراق ، العدد 32 2015.

- مرتضى إبراهيم مكي التميمي ، نصيف جاسم محمد علي لجبوري ، "تضيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعي خدمات القطاع الفندققي " ، مجلة الكلي الاسلامي جامعة -النجف - الاشرف ، المجلد 40 ر العدد 01 ، 2016.

- أبو مجيد ، بن الدين احمد ، "استخدام نظام التكاليف عل أساس الأنشطة الموج بالوقت للرقابة على التكاليف في القطاع المصرفي " ، مجلة البشائر الاقتصادية ، جامعة طاهري محمد ،بشار ، الجزائر ، المجلد السادس العدد01 ، 2020.

- بن عواق العربي ، قدوري عمار " مساهمة نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت في تحسين اداء المؤسسة ودعم موقفها التنافسي " مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية 11العدد، 1جوان 2020.

- عمار زريقي " دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف على الانشطة الموجهة بالوقت وتكاليف الانشطة الكلاسيكية " ، جامعة تبسة العدد2، 2018.

- علي فايع محمد ال حسن " نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت واثره على الربح " ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبة والادارية ، جامعة الملك خالد ، السعودية 2017.

3- الأطروحات و الرسائل :

- عبد الواحد نسيمه، " أثر التسيير الاستراتيجي للتكاليف على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية " دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية جامعة المسيلة 2020 .

دوال مرابطي ،"أهمية نظام المحاسبة التحليلي كأداة في مراقبة التسيير " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 2006.

- عثمان بودحوش ،"تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسة الصناعية الجزائرية " مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية ، جامعة 20اوت 1955- سكيكدة-

- بلال بوناب ، "دور المحاسبة التحليلية ي تحسين الرقابة على الانتاج " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير، جامع محمد خيضر، بسكرة ، الجزائر ، 2014

- ياسين ساملي ، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف اتخاذ القرارات في المؤسسة " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3 ، 2010.

- خالد الهادي ، " دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية جامعة محمد خيضر - بسكرة - الجزائر ، 2013.
- منال دودية ، " أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرار دعم الموقف التنافسي " مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة ، كلية الاقتصاد جامعة دمشق ، سوريا ، 2015.
- لطيفة بكوش ، " مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أطروحة دكتوراه في الاقتصاد التطبيقي و إدارة المنظمات ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2017.
- هيثم محمد عقل إسماعيل أبو غبن ، " نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC و أثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين مذكرة ماجستير في العلوم الادارية ، تخصص محاسبة جامعة الأزهر ، غزة.
- ناريمان محمود فضل عبد الجواد ، " استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت و أثره على كفاءة راس المال المعرفي لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين " ، مذكرة ماجستير كلية الاقتصاد و العلوم الادارية ، غزة ، جامعة الأزهر ، 2016.
- علي محمد حسن محمد الكشوان ، " توظيف مدخل التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في تحسين قيمة المنتج " ، رسالة ماجستير : جامعة كربلاء ، قسم المحاسبة 2018.

4-المذكرات :

- ساحي أمينة ، زيغ روميضاء ، " دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طرق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الجزائرية " ، مذكر لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية تخصص محاسبة و جباية معمقة ، جامعة محمد الصديق بن يحي ، جيجل 2020/2019
- امال جلولي ، امينة موساوي ، " استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الخدمية TD-ABC الموجهة بالوقت "مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير جامعة أحمد دراية ، أدرار 2019.

- سهام لدغم شيكوش ، " دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية " ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر ، إدارة أعمال ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2020.

ثانيا : مراجع باللغة الأجنبية :

1- Patrick piget ، " **comptabilite analytique** " ، edition ecconomica paris 4^{eme}edition ، p 113 .

الملاحق

ملخص تكاليف الوحدة

المصلحة	الحساب	البيان	المبالغ
الإدارة	60211200	التموينات الأخرى	117,742.80
الإدارة	60700200	استهلاكات الغير مخزنة	1,291,535.74
الإدارة	61302180	الإيجارات	315,360.00
الإدارة	61508000	الصيانة و التصليلات	12,813.06
الإدارة	62602000	مصاريق البريد والاتصالات	51,226.80
الإدارة	63101000	الرواتب و الأجر	2,126,060.38
الجودة ورشة انتاج البلاستيك 1	68111000	الاهتلاكات	68,000.66
الجودة ورشة انتاج البلاستيك 2	60211200	التموينات الأخرى	9,168.38
الجودة ورشة انتاج البلاستيك 2	63101000	الرواتب و الأجر	606,570.97
الجودة ورشة انتاج البولستران	63101000	الرواتب و الأجر	270,126.22
صيانة ورشة انتاج البلاستيك 1	60211200	التموينات الأخرى	118,607.18
صيانة ورشة انتاج البلاستيك 1	61508000	الصيانة و التصليلات	31,872.00
صيانة ورشة انتاج البلاستيك 1	63101000	الرواتب و الأجر	1,408,497.88
صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	61502150	الصيانة و التصليلات	30,400.00
صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	61508000	الصيانة و التصليلات	32,860.00
صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	63101000	الرواتب و الأجر	1,563,685.81
صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	68111000	الاهتلاكات	720.00
صيانة ورشة انتاج البولستران	61508000	الصيانة و التصليلات	115,515.00
صيانة ورشة انتاج البولستران	63101000	الرواتب و الأجر	804,942.68
ورشة انتاج البلاستيك 1	63101000	الرواتب و الأجر	2,624,556.87
ورشة انتاج البلاستيك 1	68111000	الاهتلاكات	5,008,609.04
ورشة انتاج البلاستيك 2	60211200	التموينات الأخرى	276,124.66
ورشة انتاج البلاستيك 2	63101000	الرواتب و الأجر	2,280,818.70
ورشة انتاج البلاستيك 2	68111000	الاهتلاكات	872,106.24
ورشة انتاج البولستران	63101000	الرواتب و الأجر	1,627,829.10
ورشة انتاج البولستران	68111000	الاهتلاكات	8,158,967.73

Nature comptable	المصالح	Somme de Val./dev.état
63101000	ورشة انتاج البولستران	578,048.90
63101000	ورشة انتاج البولستران	424,182.61
63101000	ورشة انتاج البولستران	137,015.69
63101000	ورشة انتاج البولستران	145,044.30
63101000	ورشة انتاج البولستران	326,377.61
63101000	ورشة انتاج البولستران	17,160.00
68111000	ورشة انتاج البولستران	8,158,967.73
60211200	1 صيانة ورشة انتاج البلاستيك	2,664.00
60211200	1 صيانة ورشة انتاج البلاستيك	
60211200	1 صيانة ورشة انتاج البلاستيك	110,758.51
60211200	1 صيانة ورشة انتاج البلاستيك	2,546.75
60211200	1 صيانة ورشة انتاج البلاستيك	840.66
60211200	1 صيانة ورشة انتاج البلاستيك	0.80
60211200	1 صيانة ورشة انتاج البلاستيك	1,796.46
61508000	1 صيانة ورشة انتاج البلاستيك	31,872.00
63101000	1 صيانة ورشة انتاج البلاستيك	705,250.78
63101000	1 صيانة ورشة انتاج البلاستيك	16,836.97
63101000	1 صيانة ورشة انتاج البلاستيك	87,130.77
63101000	1 صيانة ورشة انتاج البلاستيك	167,569.87
63101000	1 صيانة ورشة انتاج البلاستيك	139,538.18
63101000	1 صيانة ورشة انتاج البلاستيك	283,371.30
63101000	1 صيانة ورشة انتاج البلاستيك	8,800.00
68111000	1 صيانة ورشة انتاج البلاستيك	1,407,322.06
60211200	1 الجودة ورشة انتاج البلاستيك	6,112.25
63101000	1 الجودة ورشة انتاج البلاستيك	432,692.10
63101000	1 الجودة ورشة انتاج البلاستيك	58,499.30
63101000	1 الجودة ورشة انتاج البلاستيك	106,739.50
63101000	1 الجودة ورشة انتاج البلاستيك	94,796.46
63101000	1 الجودة ورشة انتاج البلاستيك	168,135.79
63101000	1 الجودة ورشة انتاج البلاستيك	5,720.00
68111000	1 الجودة ورشة انتاج البلاستيك	68,000.66
60211200	التمويل	125,442.49
63101000	التمويل	1,352,647.13

63101000	التمويل	4,356.91
63101000	التمويل	215,361.47
63101000	التمويل	348,600.03
63101000	التمويل	208,050.06
63101000	التمويل	532,912.20
63101000	التمويل	25,960.00
68111000	التمويل	3,346.34
60211200	الإدارة	2,872.81
60211200	الإدارة	1,132.40
60211200	الإدارة	17,600.00
60211200	الإدارة	45,287.93
60211200	الإدارة	4,004.72
60211200	الإدارة	12,795.35
60211200	الإدارة	4,605.04
60211200	الإدارة	29,444.55
60700200	الإدارة	1,291,535.74
61302180	الإدارة	315,360.00
61508000	الإدارة	12,813.06
62602000	الإدارة	51,226.80
63101000	الإدارة	1,091,095.77
63101000	الإدارة	19,914.49
63101000	الإدارة	144,445.94
63101000	الإدارة	301,019.34
63101000	الإدارة	148,885.24
63101000	الإدارة	403,539.60
63101000	الإدارة	17,160.00
63801000	الإدارة	295,680.00
68111000	الإدارة	1,982,278.26
63101000	مصلحة المناهج	287,604.98
63101000	مصلحة المناهج	14,453.00
63101000	مصلحة المناهج	76,551.17
63101000	مصلحة المناهج	63,320.11
63101000	مصلحة المناهج	113,445.61
63101000	مصلحة المناهج	2,640.00
60211200	الامن والسلامة	83,802.40
60211200	الامن والسلامة	251,763.12
63101000	الامن والسلامة	143,266.47

63101000	الامن والسلامة	35,688.97
63101000	الامن والسلامة	35,690.30
63101000	الامن والسلامة	29,426.30
63101000	الامن والسلامة	60,708.97
63101000	الامن والسلامة	1,760.00
60211200	صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	13,200.00
60211200	صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	392.00
61502150	صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	30,400.00
61508000	صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	32,860.00
63101000	صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	758,999.83
63101000	صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	8,793.04
63101000	صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	125,949.65
63101000	صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	184,059.10
63101000	صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	187,580.04
63101000	صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	287,304.15
63101000	صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	11,000.00
68111000	صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	720.00
60211200	ورشة انتاج البلاستيك 1	6,621.90
60211200	ورشة انتاج البلاستيك 1	86,745.32
63101000	ورشة انتاج البلاستيك 1	1,276,033.33
63101000	ورشة انتاج البلاستيك 1	227,953.69
63101000	ورشة انتاج البلاستيك 1	306,506.70
63101000	ورشة انتاج البلاستيك 1	256,638.10
63101000	ورشة انتاج البلاستيك 1	522,036.73
63101000	ورشة انتاج البلاستيك 1	5,908.33
63101000	ورشة انتاج البلاستيك 1	29,480.00
68111000	ورشة انتاج البلاستيك 1	5,008,609.04
60211200	ورشة انتاج البلاستيك 2	88,900.19
60211200	ورشة انتاج البلاستيك 2	187,224.46
63101000	ورشة انتاج البلاستيك 2	987,211.87
63101000	ورشة انتاج البلاستيك 2	321,017.18
63101000	ورشة انتاج البلاستيك 2	248,736.12
63101000	ورشة انتاج البلاستيك 2	242,022.68
63101000	ورشة انتاج البلاستيك 2	455,870.85
63101000	ورشة انتاج البلاستيك 2	25,960.00
68111000	ورشة انتاج البلاستيك 2	872,106.24
61508000	صيانة ورشة انتاج البولستران	115,515.00

63101000	صيانة ورشة انتاج البولستران	364,894.18
63101000	صيانة ورشة انتاج البولستران	114,454.71
63101000	صيانة ورشة انتاج البولستران	85,620.37
63101000	صيانة ورشة انتاج البولستران	70,197.32
63101000	صيانة ورشة انتاج البولستران	163,396.10
63101000	صيانة ورشة انتاج البولستران	6,380.00
60211200	الجودة ورشة انتاج البلاستيك 2	9,168.38
63101000	الجودة ورشة انتاج البلاستيك 2	291,611.20
63101000	الجودة ورشة انتاج البلاستيك 2	53,921.51
63101000	الجودة ورشة انتاج البلاستيك 2	74,438.72
63101000	الجودة ورشة انتاج البلاستيك 2	70,473.12
63101000	الجودة ورشة انتاج البلاستيك 2	111,726.42
63101000	الجودة ورشة انتاج البلاستيك 2	4,400.00
63101000	الجودة ورشة انتاج البولستران	119,952.07
63101000	الجودة ورشة انتاج البولستران	43,957.59
63101000	الجودة ورشة انتاج البولستران	28,097.48
63101000	الجودة ورشة انتاج البولستران	21,477.14
63101000	الجودة ورشة انتاج البولستران	54,881.93
63101000	الجودة ورشة انتاج البولستران	1,760.00

COMMERCIAL INVOICE NO 53 N102021			
MP	Qts produit	Prix DA	DD
P1	10622	12343.24	131109895
P2	12343	12343.24	152352611
TOTAL	22965	12343.24	283462507

عدد العمال	
المصلحة	عدد العمال
الإدارة	52
الامن والسلامة	4
التموين	57
الجودة ورشة انتاج البلاستيك 1	12
الجودة ورشة انتاج البلاستيك 2	9
الجودة ورشة انتاج البولستران	4
صيانة ورشة انتاج البلاستيك 1	20
صيانة ورشة انتاج البلاستيك 2	25
صيانة ورشة انتاج البولستران	15
مصلحة المناهج	5
ورشة انتاج البلاستيك 1	64
ورشة انتاج البلاستيك 2	64
ورشة انتاج البولستران	41
Total	372

المخلص

تتطور طرق محاسبة التكاليف مع مرور الوقت حيث لها أهمية بالغة في التحكم بالتكاليف و تحسين فعالية التسيير و منه إتخاذ أفضل القرارات ، و تنبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف و دراسة هيكلتها بغرض تسييرها بشكل أفضل ، ومن بين هذه الطرق الحديثة في محاسبة التكاليف تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الوجيهة بالوقت ABC-TD التي يمكن أن تساهم في تحسين تنافسية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نظرا لدورها الكبير في تحسين تسيير التكاليف و تخفيضها ، و تحقق جودة عالية في وقت أقل .

تناولت هذه الدراسات إضافة إلى الجوانب النظرية لتقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت طريقة تطبيقها في المؤسسة " كوندور "وحدة إنتاج البلاستيك برج بوعريريج ،وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية بالمؤسسة و حساب التكاليف .

توصلت هذه الدراسة إلى أن تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت ABC-TD تساعد في تخفيض التكلفة من خلال تحديد الطاقة الانتاجية الغير مستغلة و إستبعاد تكلفتها ، كما يؤدي إلى تحقيق مستوى أكبر من الدقة في تحديد التكاليف من خلال اعتماده على الوقت كمحرك للتكلفة ، مما يعطي معلومات صحيحة و بالتالي تأخذ قرارات رشيدة ، و كل هذا يؤدي إلى زيادة تنافسية المؤسسة .

الكلمات المفتاحية: تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الوجيهة بالوقت ABC-TD ، معدلات الوقت الطاقة الغير مستغلة ، الميزة التنافسية .

Cost accounting methods are constantly developing whereas they represent a significant importance in controlling costs and improving the management effectiveness thence making the best decision and their importance stems precisely from the accurate defining of costs and will analyzing it . One of the latest mat in cost accounting is : "Time-driven activity based costing " which we strongly believe that it is so substantial to the Algerian firms regarding its huge role in improving the costs management and minimizing it , beside achieving a higher quality in less time.

In addition to the theoretical aspects of analytical accounting . this research deals with the method of its application in the Condor foundation " Injection " in Bordj Bou Arreridj , through a field study in the institution and cost calculation.

This study concluded that the costing technique based on time-oriented activities TD-ABC helps in reducing the cost by determining the untapped production capacity and excluding its cost. it also leads to a greater level of accuracy in determining costs by reliance on time as a cost driver , which gives correct information and thus makes rational decisions , and all this leads to an increase in the competitiveness of the enterprise .

Keywords : costing technique based on time oriented activities , time rates unused energy , Competitive advantage.

