

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية
وعلوم التسيير

: علوم المالية والمحاسبة

: محاسبة وتدقيق



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية
وعلوم التسيير

: علوم المالية والمحاسبة

: 2018/035

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالبين: عادل مانع

: يوسف قروش

تحت عنوان

ارنة بين ط لتقليدية والحديثة لمحاسبة

اليف وتطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية

دراسة ميدانية بالمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية بولاية المسيلة - EATIT -

قشت علنا بتاريخ: 21 جوان 2018

:

رئيسا

محمد بوضياف بالمسيلة

() : حسان بوبعاية

ولقب

محمد بوضياف بالمسيلة

() : محمد العربي غزي

محمد بوضياف بالمسيلة

() : أحمد فضيل فكار

السنة الجامعية: 2018/2017



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر و عرفان

{ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ
عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ }

شكر الله بداية و حمده على توفيقه
إيا هذا العمل.

"

"

والشكر موصول أيضا إلى جميع الأساتذة
الذين منهم .

ونشكر جميع كل من ساهم من قريب أو
بعيد ف

انجاز هذه المذكرة .

التوفيق .



إهداء

هدي هذا العمل

الوالدين الكريمين " " " "

الإخوة والأخوات والأهل والأقارب وكل

جميع الأصدقاء والزملاء في الدراسة تخصص
محاسبة تدقيق.

جميع الأساتذة لكلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير.

كل موظفي وعمال المؤسسة الجزائرية
للأنسجة الصناعية والتقنية بالمسيلة.

: غزي محمد العربي ورئيس
مصلحة المحاسبة التحليلية
: حمد جريو.

فروش يوسف



مقدمة عامة



مقدمة :

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

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

وهذا ما يظهر ضرورة استخدام محاسبة التكاليف والتي تعتبر كأداة للتسيير بحيث تهتم بتحديد مختلف التكاليف وتوفير البيانات التفصيلية للإدارة و ذلك لمساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة لضمان الاستمرار والتطور الذي تسعى إليه كل المؤسسات والذي يعتبر من أهم أهدافها.

الإشكالية :

وباعتبار أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعاني من عدة مشاكل ، أهمها عدم تحديد الدقيق للتكاليف والتحكم فيها ، يمكن صيغة الإشكالية الرئيسية للدراسة حول السؤال الجوهرى كمايلي :

هل الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف أداة ملائمة وفعالة في تحديد مختلف التكاليف للمنتجات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟



لتوضيح الإشكالية الرئيسية للموضوع نطرح بعض الأسئلة الفرعية :

- 1- هل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطبق طرق محاسبة التكاليف في تحديد تكاليف منتجاتها ؟
- 2- هل تعتبر طرق التكاليف التقليدية أساساً ملائماً لتقييم دقيق لتكلفة المنتجات في المؤسسات الصناعية الجزائرية من خلال المؤسسة محل الدراسة ؟
- 3- هل أن تطبيق طريقة "محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)" ، يسمح بتحديد التكاليف تحديداً دقيقاً والتحكم فيها، في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال المؤسسة محل الدراسة ؟

الفرضيات :

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

(أ) - الفرضية الرئيسية :

- يعتبر تطبيق طرق محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضرورة من ضروريات الوقت الحالي .

(ب) - الفرضيات الفرعية:

1. هناك صعوبات تحول دون تطبيق الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف .
2. اعتماد المؤسسات الجزائرية الاقتصادية على طرق التكاليف التقليدية يؤثر على دقة تحديد تكاليف المنتجات لاعتباره أداة قاصرة على تحميل التكاليف غير المباشرة في الوقت الحالي .
3. تطبيق طريقة "محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)" من طرف المؤسسة الاقتصادية الجزائرية يمكنها من تحديد تكاليفها تحديداً دقيقاً وتحقيق أهدافها كتخفيض التكاليف ومواجهة المنافسين.



أهداف البحث :

بالإضافة للإجابة على التساؤل الأساسي في إشكالية البحث، واختيار صحة الفرضيات المتبناة، فإن هذه الدراسة تهدف إلى :

- محاولة الإجابة على التساؤلات المطروحة والتأكد من الفرضيات المقدمة؛
- محاولة إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية؛
- التعرف على واقع طرق التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومدى الاهتمام بها وتطويرها؛
- إبراز قصور طرق التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة؛
- معرفة ما أضافته الطرق الحديثة مقارنة بالطرق التقليدية؛
- المساهمة في إثراء المكتبة بمرجع علمي باللغة الوطنية الرسمية في هذا المجال؛

أهمية البحث :

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

كما أن محاسبة التكاليف تعتبر في وقتنا الحالي ضرورية ومهمة في تحقيق أداء المؤسسة وتسهيل عمل المديرين، وتمكن المحاسبة التحليلية من مساعدة كل من له سلطة اتخاذ القرار على تقييم وتحليل الموارد الاقتصادية مقارنة بالأهداف التي يربو بلوغها.

حدود الدراسة :

تمت الدراسة النظرية حول محاسبة التكاليف وطرق التكاليف التقليدية وطرق التكاليف الحديثة والمقارنة بينهما، أما الدراسة الميدانية فقد تمت في "المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية بولاية المسيلة"، ونظراً لضيق الوقت المخصص للدراسة الميدانية سوف تقتصر الدراسة على ثلاث أنواع من المنتجات فقط وهي :

- غطاء شاحنة مدنية (1.5/2.10/4.25).
- قماش مطلي 700 غ/م (1/1.52/م 13).
- خيمة ذات 22 مكان (2.66/4.60/11.11).



وفيما يخص دورة الدراسة تم اختيار الدورة المحاسبية لسنة 2017 نظراً لأن المؤسسة تقوم بحساب النتيجة التحليلية سنوياً فيما كانت من قبل تحسب بالسداسي .

منهج البحث والأدوات المستخدمة :

ولإجابة على إشكالية البحث واثبات صحة الفرضيات أو عدم صحتها اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي عبر كامل فصول الجانب النظري وذلك بهدف الفهم والتعمق في العناصر المكونة للموضوع، حيث تطرقنا في هذا الجانب إلى محاولة إظهار أهمية المحاسبة التحليلية وأهدافها وأهم الطرق المحاسبية، وبعدها فصلنا في منهجية العمل بطرق التكاليف التقليدية وطرق التكاليف الحديثة، وأخيراً تطرقنا إلى مقارنة بين بعض طرق التكاليف التقليدية وطرق التكاليف الحديثة.

وقد استعملنا منهج دراسة حالة فيما يتعلق بالجزء المتعلق بدراسة الحالة وذلك من خلال محاولتنا إسقاط نموذج مقترح " لطريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت" (TDABC) على "المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية بالمسيلة" ، وذلك بعدما تطرقنا إلى الطريقة المتبعة في المؤسسة والمقارنة بينهما .

مبررات اختيار الموضوع :

تم اختيار هذا الموضوع بناءً على عدة أسباب منها:

- ✚ إختصاصنا في مجال المحاسبة والذي كان السبب الرئيسي في اختيار هذا الموضوع .
- ✚ قلة الدراسات حول موضوع المقارنة بين طرق محاسبة التكاليف التقليدية وطرق محاسبة التكاليف الحديثة .
- ✚ رغبة الطالبين في توسيع معلوماتهما حول طرق التكاليف التقليدية وطرق التكاليف الحديثة ، خاصة مع ظهور طرق حديثة النشأة .
- ✚ محاولة إثراء المكتبة الجامعية .
- ✚ فتح الآفاق المستقبلية لمن أراد مواصلة البحث في هذا الموضوع .
- ✚ قابلية الموضوع للبحث وذلك نظراً لأهميته .



الدراسات السابقة :

الدراسات السابقة في هذا الموضوع (المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية والحديثة) تكاد تكون منعدمة في حدود معرفتنا ونذكر منها:

01- دراسة محمد هيثم الدبس (2014) الموسومة بـ: " نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) كأساس لاتخاذ القرارات الادارية الرشيدة "، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، البحث عبارة عن دراسة هدفت هذه الدراسة إلى عرض نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بكافة جوانبه ، وأظهرت نتائج التطبيق دور نظام في إحداث فرق جوهري في عملية قياس التكاليف وتوزيعها للوحدات المنتجة ، وقدرته على رفع مستوى الرقابة لدى إدارة المنشأة من خلال كشفه عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة وقياس قيمتها ، إضافة لإمكانية اعتماد البيانات الصادرة عن نظام في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة .

02- دراسة صديق ادم محمد أبكر (2014) الموسومة بـ" الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، (دراسة ميدانية على عينة من مصانع السكر في السودان) ، البحث عبارة عن رسالة مقدمة للاستيفاء الكلي لمتطلبات درجة الدكتوراه في الفلسفة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، هدفت الدراسة إلى مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض تكاليف الإنتاج في قطاع صناعة السكر بالسودان وبيان أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في رقابة وتخفيض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية لقطاع صناعة السكر بالسودان ودراسة مدى إمكانية تطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد في قطاع صناعة السكر بالسودان وأثر ذلك على تخفيض التكلفة.

03- دراسة احمد حابي (2011) الموسومة بـ: "دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية"، دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة- والبحث عبارة عن شهادة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، توصل الباحث في دراسته أن تكلفة المنتجات طبقا لطريقة التكلفة على أساس الأنشطة تختلف عما هي عليه بالطرق التقليدية المتبعة ، وهذا بدوره يؤدي إلى إعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط الرئيسية على وحدات التكلفة.



04- دراسة سعاد حمادية (2011) الموسومة بـ " استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية " ، دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية قسم الأشعة(بسكر) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ، جامعة محمد لخضر ، البحث عبارة عن دراسة تهدف بصورة أساسية إلى البحث في كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية وهذا بالمؤسسة الصحية العمومية وإظهار الفروقات الناتجة عن تطبيق هذا النظام ، واستخلصت في الأخير إلى أنه يمكن استخدام نظام (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بتكييف خطوات تطبيقه مع طبيعة النشاط بالمؤسسة الصحية ومراعاة خصوصية الخدمات المقدمة، وهذا ما يعتبر إجابة عن الإشكالية المعتمدة.

05-دراسة محمد خطيب نمر (2006) الموسومة بـ " اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار" ، دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري بورقلة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح بورقلة ، البحث عبارة عن دراسة تهدف إلى تناول المحاسبة التحليلية بشكل عام وأهميتها في تحسين أداء المؤسسات، وتوصلت إلى أن غياب محاسبة التسيير في المؤسسة الجزائرية، يعود إلى عدة اعتبارات ، لذلك فإن دراسة وتحليل التكاليف كان أمر عديم الجدوى، ويضاف إلى ما سبق طبيعة تفكير الميسيرين المتولد عن تلك الفترة لم يساهم في إبراز أهمية محاسبة التسيير كأداة ضرورية وحتمية لتسيير المؤسسة.

صعوبات الدراسة:

يمكن تلخيص أهم الصعوبات التي تلقينها في النقاط التالية:

✚ صعوبة إيجاد مؤسسة مستقبلية لإجراء دراسة الحالة، نظراً لعدم استعمال محاسبة التكاليف بشكل عام في المؤسسات الجزائرية؛

✚ قلة المعلومات المتوفرة في المؤسسة محل الدراسة حول التكاليف غير المباشرة بصفة عامة ومسببات التكلفة بشكل خاص؛

✚ عند إجرائنا لعملية المقارنة بين الطريقة المتبعة في المؤسسة محل الدراسة وطريقة التكلفة على أساس النشاط (TDABC) وجدنا فرق في التكاليف غير المباشرة والتكاليف المباشرة المستعملة بطريقة المؤسسة والتي تؤثر على التكاليف النهائية للمنتجات وتخفف من ربحية المؤسسة، فقمنا بتوزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الرئيسية ذات مسبب التكلفة



الواحد وبعدها قمنا بمحاولة تقديم تصور لتطبيق طريقة " التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت" (TDABC) لإجراء المقارنة بينهما؛

✚ كثرة الأقسام والمصالح بالمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية بولاية المسيلة مما صعب علينا تحديد الأنشطة الرئيسية وتوزيع التكاليف غير المباشرة؛
✚ قصر المدة التي خصصت للدراسة الميدانية؛

تقسيمات البحث:

الدراسة تشتمل على فصلين فصل نظري و الآخر تطبيقي ، فيما يخص الفصل الأول والذي جاء تحت عنوان: " الطرق التقليدية الحديثة لمحاسبة التكاليف "، حيث خصص المبحث الأول كمدخل إلى محاسبة التكاليف، والمبحث الثاني طرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، والمبحث الثالث لطرق محاسبة التكاليف الحديثة، أما المبحث الرابع فخصص للمقارنة بين طرق محاسبة التكاليف التقليدية والطرق الحديثة.

أما الفصل الثاني جاء بعنوان : دراسة ميدانية "بالمؤسسة الجزائرية الصناعية للأنسجة الصناعية والتقنية بولاية المسيلة" حيث تعرضنا لتقديم المؤسسة، ثم إلى الطريقة المطبقة في حساب تكاليفها، ومن ثم محاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط لموجه بالوقت" (TDABC) ، ومقارنة نتائجها مع نتائج الطريقة المطبقة في المؤسسة محل الدراسة.

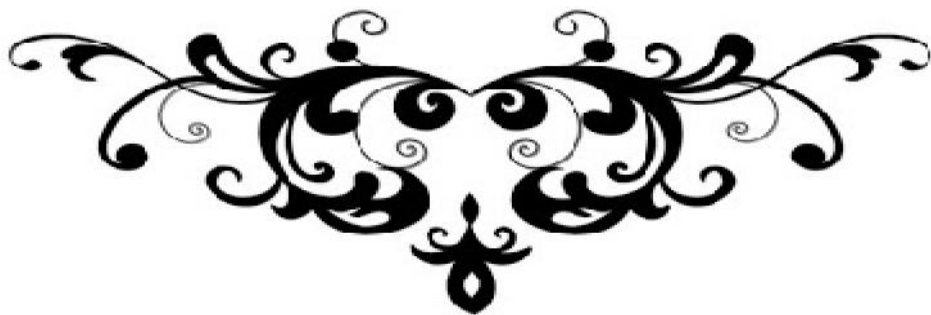




الفصل الأول :

الطرق التقليدية والحديثة

لمحاسبة التكاليف



تمهيد :

تعتمد طرق محاسبة التكاليف على أسس علمية وفعلية لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن التكاليف و كيفية تحديدها والرقابة عليها وترشيد القرارات للوصول بالمؤسسة إلى أقصى كفاية ممكنة، فقد تنوعت وتعددت هذه الطرق واتخذت أشكالاً مختلفة، ولكنها لا تتخذ نفس الدقة في تحديد التكاليف، وتعتبر دقة التكاليف عنصراً هاماً في قياس مدى نجاح طرق التكاليف في إمداد متخذي القرار بمعلومات تتصف بالصدق والموضوعية.

فمن هذا المنطلق سوف نعرض مختلف طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف الحديثة وإجراء عملية مقارنة بينهما، وذلك من خلال مايلي:

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

المبحث الأول : مدخل إلى محاسبة التكاليف

أصبحت محاسبة التكاليف أمرا ضروريا وحيويا لاستقرار المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة، وتهتم هذه المحاسبة بقياس التكلفة بما يخدم أغراضا معينة تساعد مسيري المؤسسة في أداء مختلف الوظائف التسييرية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة.

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

- مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف؛
- تحليل وحساب التكاليف في المؤسسة ؛
- إبراز العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية؛

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

الفرع الأول : تعريف محاسبة التكاليف

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

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

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

¹ - دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، دارالبعث ، قسنطينة ، الجزائر ، 1988 ، ص8.

² - A, rappin, et j poly, **comptabilite analytique d exploitation** dunod,paris,france,1996;p10.

"تعد محاسبة التكاليف أداة عملية لتحقيق غايات وأهداف محددة، وأهميتها تكمن في كونها تعتبر نظاماً منهجياً متكاملاً قادراً على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية و التي تتسم بالصحة والدقة والملاءمة والتوقيت المناسب وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها المختلفة بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية".¹

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

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

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

"محاسبة التكاليف أداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العلمية ويطبقها محاسب التكاليف في سبيل تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف من مواد وعمالة وخدمات مع ربطها بمراكز مختلفة بوحدات المنتجات أو الخدمات ، وذلك بهدف قياس التكاليف بالإضافة إلى الرقابة عليها".⁵

¹ - معاليم سعاد، دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية ، مذكرة غير منشورة مقدمة لنيل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير فرع تسيير المؤسسات الصناعية ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2005 ، ص09.

² - جمعة احمد خليل وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع،الأردن، 1999، ص04.

³ - جمعة الربيعي كمال حسن، سعدوني مهدي الساقي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2008، ص16.

⁴ - Alisahraoui , **comptabilite de gestion** ,berti edition ,alger ,2004, p9.

⁵ - علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ، بدون سنة نشر ، ص208.

"هي نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية ، يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية ، وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي قدمها ، ويتم استخدام هذه التكلفة في تقويم الإنتاج والمخزون في نهاية الفترة لإمكان إعداد القوائم المالية ، وكذلك تركز محاسبة التكاليف على إنتاج المعلومات المالية وغير المالية التي تمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات وتقييم أداء"¹.

"هي أحد فروع المحاسبة وهي كأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية ، تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل ، كما يقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية"².

من التعاريف السابقة يمكن القول أن محاسبة التكاليف هي أداة لمعالجة المعلومات وفق مبادئ وقواعد محاسبية للوصول إلى تحديد سعر التكلفة الكلية ، كما تعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات .

الفرع الثاني : تطور محاسبة التكاليف

من المعلوم أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقارب قرنين من الزمن، غير انه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجه الصناعي ، فقد تسأل أحد أشهر الكتاب في ميدان التكاليف في إنجلترا سنة (1899)³.

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر ،كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات حجم صغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع في التسجيل، لكن هذا النظام أصبح عاجزا عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة (1929)، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم

¹ - جمعة الربيعي كمال حسن ، سعدوني مهدي الساقي ، مرجع سابق ، ص17.

² - زينات محمد محرم ،محمد رشيد الجمال ، شحاته السيد ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2005 ، ص10.

³ - عبد الحي مرعي وعبد الله عبد العظيم هلال ،مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص08.

معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج ، وفي المرحلة الثانية لمحاسبة التكاليف التي بدأت بعد 1945 ، حيث تقدمت الصناعة مما أدى إلى اشتداد المنافسة بين المنتجين ، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها (تكاليف تاريخية ، تكاليف اقتصادية ، تكاليف تقديرية ، تكاليف معيارية ، تكاليف ثابتة ، تكاليف متغيرة وتكاليف شبه متغيرة) لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها¹.

ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مكملة للأنظمة التقليدية ، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى بنظام "التكاليف على أساس الأنشطة"، وهذه الدراسة ترجع إلى التجارب في استعمال هذه الطريقة منذ بداية الستينيات من القرن الماضي سنة (1963) إلى أن وصلت دراسة سنة (1987)، ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبق هذا النظام، كما أن هناك أنظمة حديثة ظهرت أيضا وتم استعمالها مثل نظام "الإدارة على أساس الأنشطة"، نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الموعد بالضبط، نظام أسعار التحويل (التنازل) ونظام إدارة الجودة الشاملة².

الفرع الثالث : أهداف ومزايا محاسبة التكاليف

أولا : أهداف محاسبة التكاليف

من النتائج التي تهدف إلي تحقيقها محاسبة التكاليف مايلي³ :

- بحسابها للتكاليف وسعر التكلفة تسهل وتساعد على :
- ✓ تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضا في عملية تحديد النتائج؛
- ✓ تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة؛
- ✓ مراقبة التكاليف بعد تحليلها ، وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرتها؛
- دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك هناك :

¹ - يعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص ص 7-8.

² - ياسين سالمى ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة الجزائر ، 2010 ، ص 34.

³ - ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1999 ، ص 09.

- ✓ تسجيل التكاليف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات)؛
- ✓ مراقبة التكاليف وتخفيضها ، التموين ، الإنتاج والتوزيع ؛
- ✓ تسمح بقياس النتائج التحليلية؛
- ✓ تساهم في وضع الميزانيات التقديرية

ثانيا : مزايا محاسبة التكاليف

تكن مزايا محاسبة التكاليف في النقاط المتعددة التالية:¹

- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات ؛
- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة ؛
- تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات؛
- مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام أو جور وأعباء صناعية؛
- تحيد أسباب الربح والخسارة فقي المؤسسة؛
- تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة؛
- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع؛

¹ - فلاح سلامة المطارنة غسان ، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003 ، ص55.

المطلب الثاني : تحليل وحساب التكاليف في المؤسسة .

يتناول هذا المطلب ثلاث فروع تتمثل في كل من مفهوم التكلفة وكذلك سعر التكلفة والعناصر المكونة له ، وأخيرا تصنيف التكاليف .

الفرع الأول : مفهوم التكلفة

إن مفهوم التكلفة أو التكاليف يعتمد في الحقيقة على الغاية والهدف من استخدام البيانات المحاسبية من قبل الإدارة¹ ، كما تعرف "التكلفة عادة بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة ، قابلة للقياس المالي النقدي - لأغراض المحاسبة المالية - لتحقيق هدف معين أو غرض معين وهو الأمر الذي يعني انه بانقضاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها".

ونظرا لأهمية مفهوم التكلفة فانه يمكن تناول الأركان الرئيسية لمفهوم التكلفة على النحو التالي :

➤ **التضحية** : بما أن التكلفة الفعلية تعتبر عبئا يتحمله الشخص أو المؤسسة فلا شك أن الشعور المصاحب لتحمل التكلفة غالبا ما يكون عدم الارتياح وبناءً عليه اعتبرت التكلفة تضحية .

➤ **مبلغ نقدي** : الاعتراف بالتضحية لابد أن تكون ممثلة بصورة مبلغ نقدي معين فإذا ما سلمنا بهذه القناعة فانه بالاستنتاج العكسي فان التعبير عن التضحية بأي شئ خلاف الوحدات النقدية سوف ينفي عنها صفة التكلفة .

➤ **تحقيق المنفعة** : لا تعتبر أي تضحية نقدية تكلفة ما لم تتحقق من ورائها منفعة وبذلك يمكن تمييز الفرق بين التكلفة والخسارة إذ أن التضحية النقدية التي لا يترتب عليها أي منفعة تعتبر بمثابة خسارة² .

بشكل عام يمكن تعريف التكلفة على أنها التضحية بموارد المؤسسة للحصول على غرض معين، وتشير التكلفة إلى سعر شراء البضاعة أو سعر الحصول على الخدمة المستهلكة في أنشطة المنشأة المختلفة .

¹ - عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، إثراء للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2008 ، ص13.

² - محمد سامي راضي ، محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، طنطا مصر ، 2003 ، ص18.

- **المصرف** : هي الكلفة المستنفذة خلال الفترة المالية والتي يقابلها إيراد خلال نفس تلك الفترة وهي أيضا تتفق من اجل الحصول على المنفعة .
- **الخسارة** : وهي تضحية اقتصادية يعبر عنها بقيم نقدية لكن لا تقابلها أي منفعة اقتصادية والواجب دراسة مسبباتها من اجل عدم تكرارها ¹.
- **النفقة** : تُعرف النفقة بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي أو الحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر الشركة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تقع حدوده في المستقبل مثال ذلك الدفعات المقدمة لاقتناء آلات ومعدات من الداخل أو الخارج لم تصل بعد ².

الفرع الثاني : التكلفة النهائية والعناصر المكونة للتكاليف .

أولا : مفهوم التكلفة النهائية: يمكن تقديم التعاريف التالية :

" التكلفة النهائية هي مجموعة التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، وتحسب فيها تكاليف البيع وبمعنى آخر، فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به" ³.

" تعبر التكلفة النهائية على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه" ⁴.

ومن خلال التعريفين السابقين نلخص إلى أن سعر التكلفة أو التكلفة النهائية لسعة أو خدمة ماهي عبارة عن جمع جميع التكاليف إبتداء من انطلاق عملية انجازها إلى غاية صرفها، وبديل سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع، وبالتالي انتهاء الدورة الاستغلالية .

¹ - إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية ، دار حامد للنشر ، الطبعة الأولى ، مصر ، 2010 ، ص23.

² - عطية عبد الحي مرعي ، التكلفة الالكترونية لأغراض القياس والتخطيط والرقابة ، دار الفتح ، الاسكندرية ، مصر ، 2008 ، ص27.

³ - ناصر دادي عدوان ، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق ، ص 22.

⁴ - علي رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999، ص38.

ثانيا : حساب التكلفة النهائية

بمعزل عن كل ما يتعلق بتسجيلات المحاسبة العامة المتوافقة مع المبادئ المحاسبية، تقوم المحاسبة التكاليف وعن طريق عمليات حسابية خالية من التعقيد بحساب سعر التكلفة بمنتج ما وفقا لمراحل النشاط وطبيعته، حيث يختلف تحديد سعر التكلفة حسب المؤسسة، فالمؤسسة التجارية التي يتمثل نشاطها في عملية بيع السلع المشتراة دون إدخال أي تغيير عليها مقابل فائض قيمة يمثل مبلغ أو نسبة هامش ربح، ففي مثل هذه المؤسسات يعبر عن سعر التكلفة بالعلاقة :

أما المؤسسات الصناعية التي يبدأ نشاطها عند شراء المواد الأولية لغرض التصنيع ثم القيام بمختلف العمليات الإنتاجية للحصول على منتج تام ، نصف مصنع ، لتصل في الأخير إلى مرحلة تصريف منتجاتها للحصول على فائض التكلفة النهائية من سعر البيع وهذا ما يحقق ربح المؤسسة، ومنه فإن التكلفة النهائية في المؤسسة لصناعية تضم تكلفة شراء المواد المستعملة ، تكلفة إنتاج المنتجات المباعة ، بالإضافة إلى مصاريف توزيع المبيعات ويحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{التكلفة النهائية} = \text{تكلفة شراء الوحدات المباعة} + \text{المصاريف العامة}$$

$$\text{التكلفة النهائية} = \text{تكلفة صنع الإنتاج المباع} + \text{مصاريف التوزيع}$$

ومما سبق نستطيع القول أن سعر التكلفة هو مفهوم اقتصادي ، معبر عن مجموعة المصاريف المنفقة بدء من عملية الشراء منتهية بعملية البيع ، وترتب هذه المصاريف وفقا لمراحل النشاط لتكون في كل مرحلة تكلفة معينة ، ومنه نستنتج أن للمنتج عدة تكاليف غير أن له سعر تكلفة واحد¹.

¹ - محمد الخطيب نمر ، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار ، دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع دراسات اقتصادية ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح بورقلة ، غير منشورة ، الجزائر ، 2006 ، ص 10.

وهناك أعباء محسوبة في المحاسبة التكاليف لمبالغ مختلفة عن المحاسبة العامة نجد منها : الفروق على المواد المستهلكة ، الفروق على مخصصات الإهلاك ، الفروق على مخصصات المؤونات ، العناصر الإضافية.

ثالثا : العناصر المكونة للتكاليف

ومن بين الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة ، هناك جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية ، وهي ما تسمى بالأعباء المعتبرة ، أما الجزء الباقي فهو لا يؤخذ بعين الاعتبار ويسمى بالأعباء غير المعتبرة ، وهناك أعباء أخرى تضاف إلى الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة .

➤ **الأعباء المعتبرة :** الأعباء المعتبرة هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز ، وهي تعبر عن أعباء المحاسبة التحليلية ، وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة ، لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة العناصر الإضافية ويطرح منها الأعباء غير المعتبرة أي:¹

أعباء محاسبة التكاليف = أعباء المحاسبة المالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة

➤ **العناصر الإضافية :** وهي أعباء ذات صفة نظرية (وهمية) ، وبهذا المعنى فهي غير مسجلة في المحاسبة العامة وتسمى إضافية لأنها ليست ضمن أعباء المحاسبة العامة ، لا تدخل في تقييم عناصر الأصول بالميزانية .

¹- p.barnager,p.moutan , **comptabilité de gestion** ,Édition hachette livre, paris ,1997,p14.

الفرع الثالث : تصنيف التكاليف

يمكن تصنيف التكاليف إلى العديد من الأسس وذلك طبقا لطبيعة التكاليف وعلاقتها بحجم الإنتاج أو طبقا لتأثيرها في عملية التخطيط واتخاذ القرارات أو طبقا لمدى خضوعها للرقابة الإدارية أو طبقا لوظائف المؤسسة.

الجدول رقم (01): تصنيف التكاليف

أنواع التكاليف التي يتضمنها التبويب	أساس التبويب
<ul style="list-style-type: none"> • مواد • أجور • التكاليف المباشرة الأخرى • التكاليف غير المباشرة 	طبيعة عنصر التكلفة
<ul style="list-style-type: none"> • تكاليف صناعية • تكاليف بيعية • تكاليف إدارية 	من الناحية الوظيفية
<ul style="list-style-type: none"> • التكلفة الكلية • تكلفة الوحدة 	من ناحية وحدة القياس
<ul style="list-style-type: none"> • تكلفة غير مستنفذة • تكلفة مستنفذة 	من ناحية تبويب التكلفة في القوائم المالية
<ul style="list-style-type: none"> • تكلفة مباشرة • تكلفة غير مباشرة 	تبعا لإمكانية تتبعها (تخصيصها)
<ul style="list-style-type: none"> • تكاليف متغيرة • تكاليف ثابتة • تكاليف مختلطة • تكاليف تدريجية 	تبعا لإمكانية تغيرها مع حجم الإنتاج أو مستوى النشاط
<ul style="list-style-type: none"> • تكلفة تاريخية • تكلفة الإحلال والاستبدال • تكلفة تقديرية 	وقت حدوث التكلفة

<ul style="list-style-type: none"> • تكاليف العمليات الجارية • تكاليف العمليات الرأسمالية 	<p>تبعاً لعلاقتها بالفترة</p>
<ul style="list-style-type: none"> • تكلفة الإنتاج • تكلفة الفترة 	<p>من ناحية توقيت تحميلها على الإيراد</p>
<ul style="list-style-type: none"> • تكاليف على أساس المسؤولية • التكاليف التفاضلية والتكاليف الغارقة • التكاليف المضافة • التكاليف الممكن تجنبها • التكاليف النقدية • تكلفة الفرصة البديلة • التكاليف الضمنية 	<p>أثر التكلفة على اتخاذ القرارات</p>
<ul style="list-style-type: none"> • لأغراض قياس تكلفة الإنتاج • لأغراض تخطيط وجدولة مدخلات ومخرجات العمليات الانتاجية المختلفة • لأغراض فرض الرقابة 	<p>طبقاً للهدف المرجو تحقيقه من قياسها</p>

المصدر: محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، طنطا، مصر، 2003، ص42.

المطلب الثالث : العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

تعنتي المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية وإيصالها إلى عدة جهات في شكل تقارير مالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية) ، ويتم إعداد هذه التقارير الدورية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.¹

يمكننا أن نبين العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية من خلال تحديد أوجه التشابه وأوجه الاختلاف .

الفرع الأول : أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

الجدول رقم (02): أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

أوجه التشابه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
-كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية، ويتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.	تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون والباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية ، وهذا يساعدها على إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمؤسسة .	تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات والمركز المالي
-كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الخاصة بالإيرادات والنفقات .	تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي، مثال : تبين محاسبة التكاليف الإيرادات والنفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة والأقسام والفروع وأصناف السلع ووحدات الإنتاج .	تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل ، مثال : الإيرادات والنفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية .

المصدر : المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، مرجع سابق ، ص03

من خلال هذا الجدول نستخلص أن لمحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية ، حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات

¹ - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، محاسبة التكاليف ، الادرة العامة لتطوير المناهج ، المملكة العربية السعودية ، د س ن ، ص 03.

والمخزون بشكل تحليلي وتفصيلي في نهاية الفترة المحاسبية إلى المحاسبة المالية ، أما المحاسبة المالية فتقدم البيانات بشكل إجمالي تمهيداً لتصوير الحسابات والمركز المالي .

الفرع الثاني : أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية .

الجدول رقم (03): أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

أوجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
مستخدمو التقارير المالية .	- أطراف داخلية في المؤسسة . - جميع المستويات الإدارية في المؤسسة .	أطراف خارجية في المؤسسة وتشمل : ملاك المؤسسة ، الدائنون ، المستثمرون والجهات الحكومية
التقارير	تعتبر تقاريرها اختيارية وتبعا لنشاط المؤسسة وحاجة الإدارة إليها ، ويحكم كمية المعلومات في التقرير التكلفة والمنفعة .	تعتبر تقاريرها إلزامية على جميع المؤسسات الاقتصادية ، ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط والتعليمات .
معايير إعداد التقارير	لا يتم اعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها ، وإنما وفقا للأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تعتمد على هذه التقارير .	يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها .
المعلومات التاريخية والمستقبلية	تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل ، فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل ، حتى يمكن اتخاذ القرارات ، ولذلك فهي اقل درجة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي .	تهتم بالبيانات التاريخية (الفعلية) عن عمليات حدثت فعلا ، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات .
كمية البيانات والمعلومات	تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بأنها تفصيلية ولجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المؤسسة ، وقد تعرض بعض تلك البيانات والمعلومات بالقيمة والكمية معا .	تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمول ، وإنها تعرض نتائج المؤسسة ككل بصورة إجمالية وبالقيمة فقط .

المصدر : المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، مرجع سابق ، ص04.

من خلال هذا الجدول نستنتج أن أوجه الاختلاف قائمة أساسا على التقارير المعدة من طرف المؤسسة ، والأشخاص المعنيين بهذه التقارير، وكذلك المعايير التي تم الاعتماد عليها في إعداد التقارير ، ونوع وكمية المعلومات التي تم إعدادها وفق محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.¹

¹ - معاليم سعاد ، مرجع سابق ، ص 83.

المبحث الثاني : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

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

المطلب الأول : طريقة الأقسام المتجانسة .

تعتبر طريقة الأقسام المتجانسة إحدى طرق محاسبة التكاليف الكلية أكثرها انتشارا واستعمالا ، وسنتطرق في هذا المطلب إلى نشأة طريقة الأقسام المتجانسة والخطوات المتبعة فيها لحساب التكاليف.

الفرع الأول : نشأة طريقة الأقسام المتجانسة .

أولا : نشأة طريقة الأقسام المتجانسة .

أوجدت طريقة الأقسام المتجانسة في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية ، وبالضبط سنة (1928) ، بفضل العقيد الفرنسي (RIMAILINO) الذي كان ينتمي إلى منظمة تسمى باللجنة العامة للتنظيم العلمي للعمل (C.E.G.O.S)، ثم تطورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية من طرف اللجنة الوطنية للتنظيم الفرنسية ، حيث تم المصادقة عليها سنة (1948) من طرف لجنة التطبيق بالبرلمان الفرنسي ، وبالمخطط المحاسبي العام (1947)، ثم سنة (1957) اعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة¹.

إذ تسمح طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد سعر التكلفة لكل منتج ، وبتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بطريقة غير عشوائية وأكثر دقة من الطرق التي سبقتها .

¹ - علي رحال ، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق ، مطبعة عمار قرفي ، باتنة ، الجزائر ، دون تاريخ نشر ، ص27.

ثانيا : مفهوم القسم المتجانس

يمكن تقديم التعاريف التالية :

تعريف 01 : عرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه " نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما ، ثم تُحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مئوية"¹.

تعريف 02: حسب المخطط المحاسبي العام الفرنسي 1982 "القسم هو تقسيم فرعي لمركز العمل عندما يتطلب البحث عن دقة حساب تكاليف المنتج ، بحيث تحميل تكلفة مركز العمل هذا ، تتم بواسطة العديد من وحدات العمل وليس بوحدة واحدة فقط"².

تعريف 03 : "القسم المتجانس هو قسم ذو نظام محاسبي ، أين ترتب مسبقا لتحميلها إلى حسابات التكاليف أو سعر التكلفة ، عناصر التكاليف التي لا تحول مباشرة إلى هذه الحسابات"³.

من خلال التعريفات الواردة لمفهوم قسم (المركز) التكلفة نلخص بأن القسم المتجانس من الناحية الاقتصادية عبارة عن مجموعة الموارد والإمكانات المادية ، والبشرية التي تعمل بتجانس من أجل تحقيق هدف مشترك ، أما من الناحية المحاسبية بأنه مجموعة الأعباء التي تجمع في النهاية وتحمل إلى وحدات القياس للحصول على تكلفة الوحدة ، وخاصة في تحليل التكاليف غير المباشرة .

الفرع الثاني : الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة

بعد الانتهاء من مرحلة تقسيم المؤسسة إلى أقسام (مراكز التحليل) وتحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية وذلك حسب علاقتها بالنشاط الرئيسي للمؤسسة ، ثم بعد هذا تأتي مرحلة أو عملية معالجة وتحليل التكاليف غير المباشرة ، وهذا ما يسمى بالتوزيع الأولي.

¹ - ناصر دادي عدون ، تقنيات التسيير الحديثة ، مرجع سبق ذكره ، ص36.

² - Khouatra.d.lexrat.compilite de gestion. Ellipses.paris.1996.p24.

³ - بوعلام بوشاشي ، المنير في المحاسبة التحليلية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2002،ص17.

أولا : التوزيع الأولي

من خلاله يتم توزيع التكاليف غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها (المجموعة السادسة من النظام المحاسبي المالي) إلى أعباء حسب الوظيفة ، وهذا التوزيع يكون انطلاقا من مفاتيح التوزيع أو نسب مئوية ، ونميز في التوزيع الأولي مرحلتين :

1- تخصيص الأعباء غير المباشرة : يمكن تصنيف الأعباء غير المباشرة إلى قسمين :

✓ أعباء غير مباشرة للمنتج يتم تخصيصها مباشرة لهذا المنتج دون اللجوء إلى أي مؤشر .

✓ أعباء غير مباشرة للمراكز أو الأقسام ، ولكن هناك وسيلة تسمح بتخصيص هذه الأعباء.¹

2- مفاتيح التوزيع الأولي : مفتاح التوزيع الأولي يعرف كنسبة مئوية ثابتة تطبق على

الأعباء لتحديد نصيب مركز ما من هذه الأعباء ، ويعتبر مفتاح التوزيع الأولي وسيلة

التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام ، لأن توزيع هذه

الأعباء يركز أساسا حول الاداءات القابلة للقياس المقدمة من الأقسام ومفتاح التوزيع

يستعان به إذا كانت الخدمات المقدمة غير قابلة للقياس.²

بعد الانتهاء من المرحلتين السابقتين ، مرحلة تخصيص الأعباء غير المباشرة ، وتوزيع

الأعباء غير المباشرة بواسطة مفاتيح التوزيع نحصل على جدول التوزيع الأولي .

3- جدول التوزيع الأولي : وهو عبارة عن جدول يحتوي على أعمدة بعدد الأقسام

المتجانسة ، الرئيسية والثانوية ، وعدد أسطر بعدد الأعباء غير المباشرة المستخرجة .

ثانيا : التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة .

بعد الحصول على الأعباء الإجمالية للأقسام الثانوية ، نأتي إلى عملية التوزيع الثانوي

للأعباء غير المباشرة والتي نقصد بها تحويل أعباء الأقسام الثانوية إلى الأقسام الأساسية للحصول

على أعباء للأقسام الأساسية ويكون هذا وفق مفاتيح التوزيع الثانوي الذي يشترط فيها أن تمثل

نسبة الخدمة المقدمة لكل قسم .

¹ - Vizzavona.pratique de gestion Analyse previsionnelle. Tome2.beriti
edition.alger.1991.p09.

² - علي رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص30.

ويبرر وجود التوزيع الثانوي نتيجة الخدمات التي تقدمها الأقسام الثانوية إلى بقية الأقسام سواء ثانوية كانت أم رئيسية ، ولهذا فإن كل قسم رئيسي يتحمل أعباء الأقسام الثانوية ، وذلك تناسيباً مع حجم الخدمات المنتفع بها .

1- تعريف التوزيع الثانوي : هو توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية ، ويتم تحمل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة لأخرى ، والهدف من التوزيع الثانوي هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الأساسية حتى يتم تحميلها على المنتجات ، ويتخذ التوزيع الثانوي أشكال عديدة من بينها :

2- التوزيع الإجمالي : وهو تجميع أعباء الأقسام الثانوية ثم توزيعها على الأقسام الأساسية .

3- التوزيع الانفرادي : وهو توزيع أعباء كل قسم ثانوي على حدى على الأقسام الأساسية .

4- التوزيع التنازلي : وتقوم هذه الطريقة على توزيع أعباء المراكز الثانوية على المراكز الأساسية في اتجاه واحد باستعمال مفاتيح التوزيع الثانوي دون المراعاة فيه لتبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية ، أي يكون هذا التنازل بصورة متدرجة أي يتم توزيع أعباء المركز الثانوي الأول على الأقسام الموالية ، ثم يتم توزيع مجموع أعباء القسم الثانوي الثاني على باقي الأقسام وهكذا بشرط دون الرجوع إلى الوراء ، حتى يتم توزيع كل أعباء الأقسام الفرعية على الأقسام الأساسية ليصبح مجموع أعباء الأقسام الثانوية معدوماً¹ .

5- التوزيع المتبادل : وهو التوزيع الذي يؤخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين الأقسام ، حيث لا يتم توزيع أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الأساسية إلا بعد تحديد قيم الخدمات المتبادلة.

ومن خلال التوزيع التبادلي يتضح لنا أنه قد نصادف تبادل للخدمات بين الأقسام ، أي بمعنى انه يمكن إيجاد قسم يقدم خدمة ويتلقى أخرى في نفس الوقت ، ولذلك يتوجب الأمر تحديد قيم الخدمات المتبادلة أولاً ثم بعدها مباشرة عملية التوزيع الثانوي ، أما في حالة عدم وجود أي تبادل للخدمات ، هنا تتم عملية التوزيع الثانوي بشكل عادي كما نشير إلى أن عملية تبادل الخدمات لا تقتصر على الأقسام المساعدة فقط بل تتعداه إلى الأقسام الرئيسية ، عادة ما نجد قسمين أساسيين أو أكثر يستفيدون من خدمات بعضهم البعض ، ويتم حساب قيمة الخدمات المتبادلة بطريقة المصفوفات ، كذلك مثل ما هو الحال في الأقسام الثانوية .

¹ - احمد نور ، في مبادئ المحاسبة المالية ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1996 ، ص 98.

الفرع الثالث : وحدات العمل

يتمثل دور وحدة العمل في تحميل أعباء لمراكز الرئيسية إلى المنتجات ، ويتم تحديدها عندما تتم معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل.

أولا : مفهوم وحدة العمل

تعددت مفاهيم وحدة العمل وذلك حسب المراحل التي مر بها الدور الذي أوكل إليها حسب المخطط المحاسبي العام الفرنسي: إن وحدة العمل عبارة عن وسيلة يمكن بواسطتها قياس إجمالي أعباء المراكز مع تحديد التكلفة التي تتحملها المنتجات.¹

"وحدة العمل هي وحدة مشتركة تسمح بقياس مجموع تكاليف قسم معين ، وكذلك النصيب الذي يُحْمَل منها على سعر تكلفة المنتجات".

"هي عبارة عن الوحدة التي يُمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتجات أو الطلبات".

وإنطلاقا من هذه التعريفات يمكن الخروج بمايلي:²

- إجمالي الخدمات المقدمة من قبل مراكز التحليل يتم قياسها وفق وحدة عمل؛
- الأعباء المحملة إلى المنتجات يتم تحديدها وفق وحدات العمل؛
- تسمح وحدة العمل بمتابعة تطور التكاليف في الأقسام؛

وعليه ضرورة تحميل أعباء قسم معين إلى سعر تكلفة أي منتج بصفة عقلانية ، يتطلب منا مسبقا تحديد وحدات عمل متجانسة ، والإجراء الهام في مجال توظيف وحدات العمل يكمن في اختيار وحدة العمل الأكثر ملائمة لنشاط القسم ، هذا العمل ليس سهلا نظريا لتعدد الوحدات المادية والمعنوية المستخدمة في الأقسام وكذلك طبيعة العلاقة الموجودة بين الوحدات فيما بينها وبين نشاط القسم ، وتتمثل صعوبة هذا الإجراء في صعوبة تحديد علاقة الارتباط بين هذه الوحدات وأعباء هذه الأقسام .

¹ - محمد سعيد أوكيل ، تقنيات المحاسبة التحليلية ، دار الأفاق ، الجزائر ، دون تاريخ نشر ، ص110.

² - محمد سعيد أوكيل ، مرجع نفسه، ص116.

ثانيا : معايير اختيار وحدة العمل

لا بد من توفر عدة معايير عند اختيارنا لوحدة العمل

1- مميزات وحدة العمل

- **ميزة الثبات:** وهذا يعني أن وحدة العمل تبقى طبيعتها ثابتة دون تغيير.
- **ميزة التكرار:** يجب أن تكون هذه الوحدة المستخرجة هي نفسها في المرة اللاحقة ، ويجب أن يكون عدد هذه الوحدات بقدر كافي.

2- معايير الاختيار: إن إختيار وحدات العمل يتم وفق مواصفات أهمها :

- أن تكون معبرة عن نشاط القسم وعن المعنى الكمي للخدمات المؤداة؛
- أن تسمح بمتابعة نشاط المركز ، ويجب أن تكون أداة لتحميل الأعباء إلى المنتجات أو الطلبيات؛
- يجب أن تتوفر على ميزة وخاصية نشاط المركز، أن تكون إحدى وسائل الاتصال بين المسؤولين على مختلف المسؤوليات، أن تكون بسيطة وان تكون سهلة الاستعمال في حالة العمل وفق نظام الطلبيات؛
- أن توضح مدى الارتباط القائم بين إجمالي التكاليف والأداءات المقدمة.

ثالثا : أنواع وحدات العمل

يوجد نوعين من وحدات العمل وهما :¹

1- **وحدة العمل الحقيقية :** وهي التي تعبر عن طبيعة الأداء المقدم من المراكز مثلا : ساعة عمل آلة، ساعة يد عاملة، وحدة مشتراة، وحدة مستهلكة، وحدة مخزنة .

بحيث أن ساعة عمل الآلة ترتبط بوقت تشغيل الآلات المستعملة في صنع هذه المنتجات أو الطلبيات، أما ساعة عمل يد عاملة ترتبط بوقت العمل الذي يستغرقه العامل في صنع المنتجات، وأما وحدة مستهلكة ترتبط بالاستهلاكات المقدمة من كل مركز (عدد، وزن، حجم ، مساحة).

¹ - MICHELGERVAIS. CONTROLE DE GESTION ET PLANIFICATION D ENTREPRISE. EDITION . ECONOMICA.19879.P41.

2- وحدة العمل النقدية : وهي عبارة عن تعبير نقدي عن طبيعة نشاط المركز ، وغالبا ما نختار هذه الوحدة على مستوى قسم التوزيع وقسم التموين أحيانا.

رابعا : أصناف وحدات العمل الأكثر استعمالا

➤ في مراكز التحليل الخاصة بالتموين : الوحدة النقدية كالدينار للوحدة المشتراة ، الكمية المشتراة والمعبر عنها بالأوزان ، الحجم ، الأطوال .

➤ في مراكز التحليل الخاصة بالإنتاج : ساعة عمل آلة ، ساعة عمل يد عاملة ، كمية المنتوجات المعبر عنها بالوزن ، الطول،...الخ.

➤ في مراكز التحليل الخاصة بالتوزيع : الوحدة النقدية الدينار للوحدة المباعة ، الكمية المباعة من المنتجات،... الخ.

المطلب الثاني : طرق التكاليف الجزئية

تكون التكلفة جزئية عندما يُحْمَلُ فقط جزء من الأعباء إلى منتج أو خدمة ما، لذلك هناك عدة نماذج تحليل لا تأخذ في عين الاعتبار إلا بعض عناصر التكاليف ملائمة لحساب التكاليف الجزئية ، حيث أن هذا التحليل موجه لخارج المؤسسة ويهدف إلى الإجابة على الأسئلة المساعدة على إتخاذ القرارات إتجاه السوق .

يمكن تصنيف هذه النماذج إلى أربعة ، منها ما يعتمد على التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة ، ومنها ما يعتمد على التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة ومنها أيضا من يعتمد على التمييزين معا .

الفرع الأول : طريقة التكاليف المستغلة (التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة).

أولا : تعريف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

"هي طريقة لحساب سعر التكلفة ، تقوم على تقسيم الاعباء إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة " ¹.

¹ طوابيبيبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع التخطيط والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2003، ص102.

من هذا التعريف نستنتج أن التحميل العقلاني هو العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط ، أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي ، والفرق يُضاف أو يُطرح من النتيجة .

ثانيا : مبدأ الطريقة

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

- فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف؛
- تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة كمايلي :

معامل التحميل العقلاني = النشاط الفعلي (الحقيقي) / النشاط العادي

- حساب التكاليف الثابتة المحملة عقليا

التكاليف الثابتة المحملة عقليا = التكاليف الثابتة الفعلية x معامل التحميل العقلاني

- حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقليا، وهذا الفرق يمثل:¹

- إذا كانت التكاليف الفعلية أكبر من المحملة عقليا يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط).

- إذا كانت التكاليف الفعلية أصغر من المحملة عقليا يسمى فائض النشاط (ريح زيادة الفعالية).

¹ - طوابيية أحمد، مرجع سابق ، ص 104.

ثالثا : تقييم طريقة التحميل العقلاني

1- مزايا طريقة التحميل العقلاني

- يسمح سعر التكلفة في ظل هذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنة في الزمن في نفس المؤسسة ومع مؤسسات أخرى؛
- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية؛
- تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة؛
- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة؛
- يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف ، وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة وتحت التشغيل تحملت عند تقييمها بنصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة .
- تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط لاستخدام تكلفة البطالة أو الربح الفعالية؛

2- عيوب طريقة التحميل العقلاني¹

- من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة؛
- حتى وان أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجا المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف؛
- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح؛
- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وكذلك طرح مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة؛
- لا تقييم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني؛

¹ غريب جبر جبر، غنام، تطور طرق التكاليف التقليدية في ظل الاقتصاد الراهن، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية والذي يعقد في عمان، الأردن، 2005/27/4، ص5، 28.

- الانعكاسات السلبية على تحميل التكاليف وتحديد الأسعار الناجمة عن تحديد النشاط العادي؛

الفرع الثاني : طريقة التكاليف المتغيرة

نظرا لما وجه من انتقادات إلى طريقتي التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المباشرة ، ظهرت هذه الطريقة لمعالجة هذه الانتقادات ، وتعد أكثر ملامة من حيث استغلالها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة ، وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة

أولا : مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة

طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح مرتكزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح، بحيث تقوم هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط، واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج، وذلك لاعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج فهي ثابتة وموجودة سواء حدث الإنتاج أو لم يحدث فهي تعالج بتحميلها في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح والخسائر.

إن فكرة فصل التكاليف الثابتة من المتغيرة واعتماد هذه الأخيرة يفيد في التحليل واتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلقة بالنشاط ومراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليله.

ثانيا : المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المتغيرة

- تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكرها كمايلي:¹
- الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة؛
- لا يُحمل سعر تكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة؛
- التكاليف الثابتة للإنتاج ، الإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة، يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها؛
- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة؛

¹ - قدام سليمان، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن وليد، دمشق، سوريا، 1978 ، ص 153.

ثالثا : تقييم طريقة التكاليف المتغيرة

1- إيجابيات الطريقة

- تسمح بتحديد عتبة المردودية ، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه لخسارة؛
- هذه الطريقة تناسب أكثر المؤسسات التي تعمل بنظام الطلبات ، لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج؛
- إذا كان هامش الربح معروفا فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها؛

2- سلبيات الطريقة¹

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

الفرع الثالث : طريقة التكاليف المباشرة

عند إتباع هذه الطريقة يتم تحميل الوحدات المنتجة النهائية بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط حيث يتم استبعاد التكاليف غير المباشرة من التحميل على وحدات الإنتاج والمبيعات على اعتبار أن التكاليف المباشرة هي التي أنفقت على الوحدات المنتجة كما يتم تحميلها بمصاريف

¹ - قدام سليمان، مرجع سابق ، 159.

البيع والتوزيع المباشرة والتي نشأت بسبب هذه الوحدات، وحيث أن هذه النظرية تقوم على اعتبار التكاليف المباشرة ومن خصائص هذه النظرية :

- يُسهل تحديد تكلفة الوحدات، حيث أنها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط؛
- تحليل عناصر التكاليف على أساس وظائف المشروع، إنتاجية وتسويقية وإدارية وتمويلية؛
- عند تحديد قيمة مخزون أول وآخر المدة للمنتجات التامة الصنع أو المنتجات قيد التنفيذ أول وآخر المدة بتكلفتها المباشرة؛
- مجمل الربح في هذه الطريقة هو الفرق بين ثمن بيع الوحدات المنتجة وبين تكلفتها المباشرة؛
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة، فلا تتأثر بزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج ؛

ثانيا : الانتقادات الموجهة للطريقة .

- التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة لا يمكن التعبير عنها على أنها تكلفة فعلية للوحدة بسبب إهمال العناصر غير المباشرة في الإنتاج والتي تستبعد ويتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر؛
- عند تحديد قيمة المخزون التام أو غير التام يجري على أساس التكلفة المباشرة وهذا يؤدي إلى تخفيض القيمة الحقيقية لذلك المخزون وتحميل ذلك على حساب الأرباح والخسائر باعتباره عبئا للفترة وهذا يؤدي إلى تخفيض الأرباح؛
- لا يعتمد على هذه الطريقة لتقديم البيانات الفعلية الصحيحة للإدارة وبالتالي لا يمكن التخطيط السليم واتخاذ قرارات صائبة .

ثالثا : مضمون مدخل التكاليف المباشرة والأسس التي يقوم عليها

يقوم مدخل التكاليف المباشرة على ثلاثة أسس رئيسية هي :

- دراسة العلاقة بين عناصر التكلفة المختلفة وحجم الإنتاج؛
- التفرقة بين التكلفة العناصر التي تتغير في مقدارها بالتغيرات في حجم الإنتاج، والتكلفة التي لا ترتبط في مقدارها بما يطرأ من تقلبات على حجم الإنتاج ، واعتبار المجموعة الأولى بمثابة عناصر تكلفة متغيرة واعتبار الثانية بمثابة عناصر التكلفة الثابتة؛

➤ اعتبار عناصر التكلفة المتغيرة من مكونات الإنتاج يجب أن تتحمل وحدة منتج بنصيبها منها واعتبار عناصر التكلفة ثابتة من أعباء الفترة المحاسبية ولا يستدعي الأمر تحميل المنتجات بأي حصة منها؛

الفرع الرابع : طريقة التكاليف الهامشية .

يرجع أول استخدام لمفهوم التكلفة إلى قانون التفاضلي والذي كان مستغلا من طرف الاقتصاديين، ثم من طرف المحاسبين ، نظرا لما يمكن أن يعود به بالفائدة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج الإضافي، من جهة أخرى يمكن اعتبار التكاليف الهامشية، تكاليف اقتصادية حيث أنها لا تظهر في القوائم المالية وإنما تحسب من أجل توضيح القرارات التي يجب أن تتخذ على أساس التفكير الهامشي ، وإن كان هذا المفهوم لا يشكل طريقة لحساب التكاليف بالمعنى الشامل ، إلا أن استعماله يسمح باقتراح تفكير لدراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير للتكلفة الهامشية .

أولا : تعريف التكلفة الهامشية

***التعريف الأول:** هو تعريف كلاسيكي ينسب إلى الاقتصاديين والذي مفاده أن التكلفة الهامشية هي الفرق بين مجموع الأعباء العادية الضرورية لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لنفس الإنتاج مضافا إليه أو منقوص منه وحدة منتجة.¹

***التعريف الثاني:** هو واسع، حيث أن مفهوم الوحدة الإضافية يبدو ضيقا لتطبيقه على الحقائق الملموسة للمؤسسة، خاصة بالنسبة لتلك التي تعتمد على الصنع المتماثل المعياري، لذلك يجب إستبداله بمفهوم ملائم يتعلق بتكلفة سلسلة إضافية ، وهذا بدون تغيير طريقة الحساب الخاصة بالوحدة الواحدة ، تحتوي التكلفة الهامشية دائما على أعباء المتغيرة مباشرة أو غير مباشرة ، وقد تتضمن التكلفة الهامشية أيضا أعباء ثابتة إذا كان من الضروري تعديل هيكل المؤسسة ، وعادة ما تكون هذه الأعباء مرتبطة مباشرة بزيادة الإنتاج.

¹ - طوابيبيبة أحمد ، مرجع سابق ، ص 24.

ثانيا : حدود استعمال التكلفة الهامشية

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي ، نادرا ما يستعمل في المؤسسات؛
- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف بدقة دالتها الإنتاجية نزولا لان المعطيات ليست دائما ثابتة؛
- يصعب من الناحية التطبيقية التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية، إلى درجة انه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان؛

ثالثا: مزايا وعيوب طريقة التكاليف الهامشية

1- مزايا طريقة التكاليف الهامشية : لهذه الطريقة عدة مزايا وهي كالآتي

- ✓ لهذه الطريقة أهمية كبيرة في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برامج الإنتاج والمبيعات؛
- ✓ فرصة التعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك للجوء إلى المناولة ؛
- ✓ قبول الطلبات وترتيب الزبائن حسب طلبياتهم؛
- ✓ تحديد الحجم الأمثل الذي يسمح بالحصول على أكبر نتيجة؛

2- عيوب طريقة التكاليف الهامشية : كما توجد لطريقة التكاليف الهامشية مزايا توجد أيضا عيوب وهي:

- ✓ التكلفة الهامشية تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة وذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشمل على التكلفة المتغيرة والثابتة ؛
- ✓ الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة؛

المطلب الثالث : طريقة التكاليف المعيارية

نتيجة للانتقادات التي وجهت لطرق التكاليف الفعلية وخصوصا في عملية التسيير ، ظهرت طريقة لمعالجة هذا القصور سُميت بطريقة "التكاليف المعيارية" وقد أطلق عليها العديد من المسميات ، فقد تسمى بالتكاليف النمطية أو التكاليف المحددة مقدما أو التكاليف المخططة أو التكاليف الأمامية، إلى جانب العديد من المسميات الأخرى وإن كانت في كل الأحوال لا تخرج عن كونها خطة للتكاليف يفترض السعي للوصول إليها.

الفرع الأول : تعريف طريقة التكاليف المعيارية

يمكن تعريفها "بأنها ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية الموارد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مر الزمن، وبالتالي فإنه يفترض أن رقم التكلفة الذي يتحدد يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل.¹

يمكن تعريفها بأنها "تكلفة محددة مقدما وفق أسس علمية وتنبؤات دقيقة، وذلك بوضع معايير نمطية بالكمية والقيمة لعناصر التكاليف فهي تعبر عن برنامج دقيق يستهدف من طرف المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية مستقبلا، في حدود سياسة معينة، لذلك تمثل التكلفة المعيارية الأساس الذي يركز عليه الأداء من حيث عناصر التكلفة، فيتم بناء عليه تقويم التكلفة الفعلية ومقارنتها بالمعيارية لإيجاد الفرق بينهما تتوجبا للبرنامج المستهدف".

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

¹ ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004، ص11.

الفرع الثاني : مكونات طريقة التكاليف المعيارية والمبادئ التي تقوم عليها .

أولا : مكونات طريقة التكاليف المعيارية

تتكون هذه الطريقة من العناصر التالية :

✓ **المعيار** : هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من :

✓ المواد الأولية اللازمة لمنتج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية، السعر، الجودة؛

✓ اليد العاملة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ، ومعدل الأجور؛

✓ الأعباء اللازمة لمنتج معين، بحيث يصبح نموذجا لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توافر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة؛

✓ **معايير الأداء** : تعبر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات وخصائص المخرجات.

✓ **التكلفة المعيارية** : هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الانجاز تساوي التكلفة المعيارية لوحدة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور والمدخلات الأخرى الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية على أساس معايير التكلفة المحددة مسبقا .

يمكن أن تأخذ التكلفة المعيارية لوحدة المنتج المعادلة التالية:¹

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{معياري عيني (الكمية أو الوقت } \times \text{ معيار مالي (السعر)}$$

وقد عرف معهد محاسبي التكاليف بلندن التكلفة المعيارية أو كما سماها التكلفة المحددة مقدما في نشرة المصطلحات عام 1996"بأنها تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس المواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة".

¹ -أبو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر- الطبعة الثالثة، 2004، ص227.

ثانيا : المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المعيارية

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

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

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

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

الفرع الثالث : أهداف التكاليف المعيارية .

هناك مجموعة من الأهداف والمهام التي تسعى إلى تحقيقها طريقة التكاليف المعيارية نوجزها فيمايلي:¹

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

2-المساعدة في فرض الرقابة: من خلال مقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة ودراسة أسباب حدوثها ومن ثم إخبار الإدارة العليا بذلك.

¹ - محمد تسيير الرجيبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2008، ص 200.

3- المساعدة في تسعير المنتجات والخدمات مقدما: من خلال تحديد كلفتها المعيارية حيث أن السعر يمثل التكلفة زائد هامش الربح وخاصة في المؤسسات التي يعتمد إنتاجها على نظام الأوامر الإنتاجية والتي تتصف بأن التصريف يسبق الإنتاج.

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

إن التكاليف المعيارية من خلال المهام أعلاه ستعتبر محفزاً كبيراً لأقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي وكفاء، وهذا يعتبر من احد عوامل تحقيق المؤسسة لأهدافها الأساسية.

الفرع الرابع : تقييم طريقة التكاليف المعيارية

بالرغم من الايجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أنها لم تخل من النقص والسلبات ، فسنقوم في هذا الفرع بعرض كلا منهما على حدى.

1- ايجابيات الطريقة : إن من بين المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية مايلي:¹

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

¹ - محمد تسيير الرجيبي، مرجع سابق ، ص198.

2-سلبيات الطريقة : على الرغم من الايجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أنها لها بعض السلبيات نوجزها فيمايلي:¹

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

¹ - محمد تسيير الرجيبي ، مرجع سابق ، ص 199.

المبحث الثالث : الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف

يتمثل الهدف الأول لأي نظام تكاليف في توفير المعلومات التي تمكن من قياس أو تحديد تكلفة ما، وذلك لتمكين المديرين من اتخاذ القرارات الرشيدة، وستناول في هذا المبحث طرق محاسبة التكاليف الحديثة مع ذكر مزايا وعيوب كل طريقة .

يتمحور المبحث الثاني على ثلاث مطالب معنونة كمايلي :

- المطلب الأول : طريقة التكاليف على أساس النشاط (ABC).
- المطلب الثاني : طريقة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC).
- المطلب الثالث : طريقة التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول : طريقة التكاليف على أساس النشاط (ABC)

الفرع الأول : تعريف طريقة (ABC)

طريقة (ABC) هي اختصار لـ : (Activity Based Cost) وهي عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تتفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استعمالها واستغلالها ¹.

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

عرفها (Davidson) بأنها : "طريقة أو نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على مجتمعات التكاليف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة ، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لانجازها ²."

¹ - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية-الإسكندرية- الطبعة الأولى، 2006، ص80.

² - إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ص163.

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

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

"هي طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية، والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدة، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف".³

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

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

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

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

² - عبد الصمد نجوى، دور نظام (ABC) في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، 29-30 أكتوبر ،2002، ص61.

³ -درويش مصطفى الجخلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الأداء المالي دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقاً لأسلوب (ABC)، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص23.

*تعريف الأنشطة : "هي عبارة عن مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة، فهي التي تعبر عن الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين".¹

2- أغراض التكلفة : غرض التكلفة، هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء أكانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة)، أو وحدة تنظيمية (قسم أو وظيفة... الخ)، وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته، سواء أكانت منتجات، أو عملاء، أو قنوات توزيع، أو مجالات وظيفية.²

3- أوعية أو مجتمعات التكلفة : أوعية يتم تجميع تكلفة الأنشطة فيها، بحيث يُخصص لكل مجموعة من التكاليف المتجانسة وعاء خاص بها، ويحتوي كل وعاء على مجموعة من عناصر التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأعمال أو الأنشطة الفرعية المتجانسة، وشرط تجميع الأنشطة المتجانسة ضروري لإنجاح عملية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.³

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

الفرع الثالث : مبدأ طريقة (ABC) ومراحل تطبيقها

يوجد مبدئين أساسيين لطريقة التكلفة على أساس النشاط وهما :

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

¹ - حسن ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص190.

² - صلاح عطية أحمد، مرجع سابق ، ص70.

³ - موسى درغام ماهر، وإبراهيم شقفة، خليل، حساب تكلفة الخدمات العلاجية وفقا نظام تكاليف الأنشطة في مستشفيات غزة الأوروبي الحكومي (دراسة تطبيقية على قسم الميكروبي ولوجي)، مجلة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد1، 2008، ص120.

كما أن طريقة معالجة التكاليف غير المباشرة المجمعة في مراكز التحليل تمر بأربعة مراحل وهي:¹

- كل التكاليف المتعلقة بنفس النشاط تجمع في نفس حساب النشاط؛
- يجب البحث عن العوامل المفسرة لتغير التكاليف بالنسبة لكل نشاط أو ما يعرف بلأنها تعبر عن السببية ؛
- كل النشاطات التي لها نفس "مفسر التكلفة" تجمع في نفس مركز التجميع ،الانتقال من المرحلة الثانية إلى المرحلة الثالثة لا يتم إلا بتقاطع النشاطات مع مفسرات التكلفة وتسمى أيضا مسببات التكلفة؛
- مجموع تكاليف مركز التجميع تقسيم عدد مفسرات التكلفة المتعلقة بالمركز نفسه يعطي لنا التكلفة الوجدوية ؛
- تكلفة المنتج هي مجموع قيمة استهلاكات المنتج من التكاليف المباشرة ومن مفسرات القادمة من مراكز التجميع والضرورية لإنتاج المنتج؛

الشكل رقم (01) : الإطار العام لطريقة (ABC)



المصدر: أحمد محمد نور، شحاتة السيد، محاسبة التكاليف في بيئة التصنيع المعاصرة،الدار الجامعية،2004، ص129.

¹ - صلاح عطية أحمد، مرجع سابق ، ص43.

الفرع الرابع : تقييم طريقة حساب التكاليف على أساس النشاط (ABC)

أولا : مزايا طريقة (ABC).

هناك مجموعة من المنافع التي تحققها هاته الطريقة وهي:¹

- تساعد هذه الطريقة على الفهم والتعرف على موجهات التكلفة للأنشطة عن طريق التركيز على هذه الموجهات ضمن عمليات المشروع؛
- توفر هذه الطريقة معلومات عن الأنشطة والموارد المطلوبة لانجاز هذه الأنشطة ، مما تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين عمليات العمل بواسطة توفير معلومات أفضل للمساعدة في تحديد الأنشطة تتطلب عملا أكثر؛
- تمثل طريقة القياس الأكثر دقة لتكلفة واحدة وقد تساعد المديرين مثلا بتثبيت أسعار البيع وفي تقييم ربحية كل خط إنتاجي؛
- تشجع هذه الطريقة الشركات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة ويمكن أن تهمل في العملية التشغيلية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة؛
- يساهم استخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة إستراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل المؤسسة اقل تكلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه؛

ثانيا : عيوب طريقة (ABC) وصعوبة تطبيقها

رغم المزايا والمنافع التي تتمتع بها طريقة هناك عدة عيوب وصعوبات تحول دون تطبيقها:²

- إن العيب الرئيسي لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) هو ارتفاع تكاليف تطبيقها، فهذه الطريقة تكون مكلفة للتطوير والصيانة أكثر من محاسبة التكاليف، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى الطريقة؛
- لقد طبقت هذه الطريقة في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة ، وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة لا تقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة؛
- إن استعمال طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لا تقضي تماما على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة ، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة

¹ - أحمد محمد نور، شحاتة السيد، محاسبة التكاليف في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، 2004، ص130.

² - أحمد محمد نور، شحاتة السيد، مرجع سابق ، ص132.

المتعلق ببعض الأنشطة ، مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة التوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة ، كاهتلاك مباني المصنع ، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك؛

- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب أن يكون نظام المعلومات ذو جودة عالية وهذا لا يوجد ، مما أدى إلى الحصول على معلومات غير صحيحة ؛
- إن كفاءة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة وذلك ليس سهلا ، ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها؛
- من الواضح أن هناك بعض المشاكل العلمية ما زالت دون حل ، مثل اختيار مسببات التكلفة ، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد؛

وبالرغم من وجود محددات استخدام النظام المشار إليه أعلاه وهي محددات ترافق كل نظام إلا أن المنافع التي تحصل عليها الشركة في حال استخدامه في المجالات المختلفة تعد أكثر من محدداته أي أن المنفعة التي تحصل عليها المؤسسة يجب أن تكون أكثر من التكلفة .

المطلب الثاني : طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)

الفرع الأول : تعريف طريقة (TDABC)

"طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) هي طريقة بديلة ناشئة للتكلفة تعالج معظم المشاكل وأوجه القصور في طريقة (ABC)، حيث تشير معظم الدراسات إلى أن ظهور طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) أدى إلى التغلب على العيوب والانتقادات الموجهة لطريقة (ABC) وتعتبر هذه الطريقة أقل تكلفة وأكثر سرعة في التطبيق العملي ، وأسهل في الاستخدام ، كما تساعد في تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لإمداد الموارد".¹

¹ - الرشايدي طارق ، إدارة التكلفة: منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي (TDABC) ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ، 2012، ص303.

كم أكد معظم الباحثين أن السبب الرئيسي لنشأة هذه الطريقة يعود إلى عدول الكثير من الشركات عن نظام "التكلفة على أساس النشاط" بسبب المشاكل الناجمة عن تطبيقها وترتكز هذه الطريقة على مرحلتين هما:¹

- **المرحلة الأولى:** وهي تحديد القدرة الفعلية للموارد وتكلفة كل منها ، كأساس لحساب التكلفة تجنباً للمبالغات في التكلفة نتيجة تحميل الطاقة غير المستغلة.

- **المرحلة الثانية:** تقدير الزمن اللازم لتأدية كل نشاط ، أي أن طريقة (TDABC) تعتمد على تقدير الوقت المطلوب لكل عملية أو حدث من عمليات النشاط بناء على الخصائص المتعددة للنشاط (مسببات التكلفة) ، حيث يتطلب هذا النظام تحديد معدل تكلفة الوحدة من الموارد المتاحة ، وتحديد الوقت المطلوب لأداء النشاط من خلال معادلات الوقت.

"تعرف طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بأنها طريقة تعتمد مبدأ السحب، حيث يبدأ بتقدير عاملين أساسيين وهما"²:

- عدد وحدات الوقت اللازمة لانجاز نشاط
- تكلفة الوحدة من الوقت

ثم تحسب تكلفة المنتج اعتماداً على هذين العاملين .

كما تعرف على أنها طريقة لتحميل أهداف التكلفة بحصتها من تكاليف الموارد المتاحة للمؤسسة، بناء على الطاقة العملية لهذه الموارد، واعتماداً على نسبة استهلاك أهداف التكلفة للزمن.

¹ - علي فايع محمد آل حسن ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على الربح، دراسة تطبيقية على الشركات السعودية ، مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية ، جامعة الملك خالد ، السعودية ، 2013 ، العدد 01 ، ص152.

² - إسماعيل أبو غين، هيثم، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013، ص35.

الفرع الثاني: خطوات تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)

تتمثل خطوات تطبيق طريقة في ست (06) خطوات كمايلي ¹:

- تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تنفذ التكلفة ثم تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد؛
- تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعة الموارد (ساعات العمل المتاحة)؛
- حساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة وذلك بقسمة إجمالي تكاليف لموارد على حجم الطاقة العملية؛
- تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من أحداث النشاط بناء على مسببات الوقت باستخدام معادلات الوقت؛
- حساب التكلفة الكلية لموضوع القياس (الهدف) ، وذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب؛

الفرع الثالث : مزايا طريقة (TDABC)

تتمثل مزايا طريقة (TDABC) فمالي :

- ❖ تعتبر طريقة ذات منهجية واضحة وبسيطة وسهلة الاستخدام ، فهي لاحتياج إلى دراسة أكاديمية مفصلة لفهم آلية عملها وتطبيقها ، ولا إلى أشخاص ذوي مهارة عالية في عملية توزيع التكاليف ²؛
- ❖ تنتبأ طريقة بالموارد اللازمة ، سامحة بذلك للمؤسسة بموازنة الطاقة اللازمة للتعامل مع الطلب المقدر على الموارد وحجم الإنتاج المخطط ضمن الخطط الإستراتيجية؛
- ❖ تؤمن الطريقة فرص كثيرة لتصميم نظام تكلفة في البيئات ذات الأنشطة المعقدة ، مثل المؤسسات اللوجستية وشركات توزيع والمستشفيات ، والمؤسسات الخدمية ، إذ تعتبر المحاسبة القائمة على طريقة دقيقة بالنسبة لهذه المؤسسات ذات البنية المعقدة (حيث التنوع في العمليات التشغيلية)، وذلك من خلال استخدام المعادلات الوقتية التي تعكس بدقة الوقت الداخل في العمليات الجزئية (تفصيل العمليات)؛

¹ - إسماعيل أبو غين هيثم ، مرجع سابق ، ص 37.

² -Gervais M., Levant Y.& Ducrocq C., 2010,"Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): An Initial Appraisal through a Longitudinal Case Study", JAMAR Journal, Vol.8,No 2 , p2.

- ❖ تتماشى الطريقة مع نظرية القيود، نظرا لاعتمادها على قياس استهلاك الوقت الداخلي ضمن المؤسسات؛
- ❖ تقدم الطريقة قياسا دقيقا للتكلفة الاستراتيجية وللربحية، وحيث أنها تركز على استخدام الموارد فإن المعلومات المجمعة من قبلها يمكن إستخدامها لأهداف التخطيط، واعداد موازنة من نوع جديد قائمة على تحليل الموارد، حيث يربط بين الخطط الإستراتيجية للمستويات العليا وبين موازنة الموارد في الأقسام الخدمية والتشغيلية، وتعتبر في نفس الوقت أداة جيدة لتصميم إستراتيجية منافسة جديدة لا تقتصر على سلسلة التوريد فحسب، بل تمتد إلى وسائل تحديد ربحية العملاء والأسواق الجديدة المحتملة ؛
- ❖ تشرح الطريقة بسهولة ووضوح آلية عمل التكاليف، فتعطي صورة جلية لإدارة المؤسسة عن التكاليف من خلال إظهار الجهد اللازم لكل منتج، وزبون...، وإظهار الروابط بين التكاليف والأنشطة، ومخرجاتها وخصوصا عند استخدام التكلفة كأساس للتسعير؛
- ❖ تحترم الطريقة التفاعل بين محركات الوقت، وتكشف العمليات التي لا تضيف قيمة من خلال تتبع التكاليف وإحداث التغيير في الإنتاج؛
- ❖ تدخل الأنشطة غير المعيارية في حساب التكلفة عن طريق المعادلات الوقتية، وتمنح القدرة على التحكم بدقة بالتكاليف والربحية الناتجة عنها على صعيد الأبعاد كافة (المنتج ، الزبون ،... الخ) ،من خلال حساب التكاليف عند أدنى المستويات، مما يسهل عملية تحليل سلوك تلك التكاليف ، والية الربحية الخاصة بها ؛¹
- ❖ تعطي الطريقة تمثيلا أكثر دقة عن الطاقة من خلال التعبير عنها بوحدات من الزمن، وتسلط الضوء على طاقة الموارد غير المستغلة، وتعمل على حساب تكاليف الطاقة الزائدة بدقة وعزلها عن تكاليف أهداف التكلفة بهدف إدارة تلك الطاقة، فهي تخصص فقط تكاليف الوقت أو الجهد الذي تم إيفافه على المخرجات، ولا يوزع تكلفة الطاقة غير المستغلة (الزائدة) ، بل يتم التقرير عنها بشكل صريح وواضح الأهداف الإدارية؛
- ❖ تتكامل الطريقة بشكل جيد مع البيانات المتاحة من أنظمة إدارة موارد المشروع، وإدارة علاقات الزبائن، وهذا يجعل الطريقة أكثر ديناميكية وائل اعتمادا على الأشخاص؛

¹ - محمد هيثم الدبس ، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) كأساس لاتخاذ لقرارات الإدارية الرشيدة ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل رسالة ماجستير في المحاسبة ، قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، سوريا ، 2014 ، ص 74.

❖ يمكن تطوير الطريقة شهريا لتغطية أحداث العمليات التشغيلية، فهي تستطيع بسهولة احتواء تغيرات الطلب المؤقتة التي تنشأ نتيجة أنواع جديدة أو تقبلات العمليات، من خلال تقديرات وقت بسيطة للأنشطة الجديدة، ولا يتطلب إعادة هيكلة الطريقة بأكملها ، وتزداد سهولة تحديث وصيانة هذه الطريقة بمساعدة الأنظمة ؛

الفرع الرابع : عيوب طريقة (TDABC)

كحال جميع طرق قياس التكاليف فقد تعرضت الطريقة لبعض الانتقادات من قبل الباحثين وان كانت وتيرة هذه الانتقادات اقل مما تعرضت له الطرق السابقة ونذكر من عيوبها مايلي¹:

❖ إن الحاجة لمعلومات تفصيلية عند التطبيق الأولي للطريقة تمثل مشكلة ، مما يتطلب تسجيل بيانات تفصيلية كثيرة عند تطبيق طريقة لأول مرة ، ويجعل التأسيس مكلفا نوعا ما ومستهلكا للوقت، فيتطلب أحيانا تصنيف الأنشطة، وتقدير الوقت اللازم لها، وتحديد محركات تكلفة الوقت الخاصة بها، أياما وأحيانا أسابيع ، إذ تعتمد ذلك على مدى التعقيد في المؤسسة؛

❖ تعمل الطريقة على تجميع الموارد بنوعيتها القابل للتوجيه بالوقت وغير القابل لذلك ضمن مجموعات واحدة، وقد يولد تنوع هذه الموارد واختلافها عدم دقة في تحديد التكاليف، وتتعاظم هذه المشكلة في حال كانت تكاليف المورد غير الموجهة بالوقت كبيرة؛

❖ تعالج الطريقة جميع التكاليف التشغيلية على أنها متغيرة، وتهمل الطبيعة الثابتة (القسم الثابت) للمصاريف المخصصة، والحاجة لتوزيع تلك التكاليف على إجمالي الوقت المتاح؛

❖ يُعاب على عملية التقدير للوقت المعتمدة من قبل الطريقة أنها تبنى على حكم شخصي؛

❖ يحوف عملية التقدير الكثير من التحفظ، فالخلل في دقيقة واحدة في الوقت المقدر والمضروب بآلاف العمليات، يمكن أن يؤدي إلى انحرافات كبيرة في النتائج ، لاسيما إذا كانت التقديرات اعتباطية إلى حد كبير، مما يولد معلومات غير دقيقة عن تكاليف المنتج والربحية؛

¹ - محمد هيثم الدبس ، مرجع سابق ، ص 76.

- ❖ ليس من الضروري أن تكون عملية قياس الوقت سهلة، وإنما يعترضها بعض المشاكل وخصوصا في الأنشطة الخدمية، حيث تتصف هذه الأنشطة بالتقلب وعدم الانتظام؛
- ❖ تعتبر الطريقة غير ملائمة لأعمال التفكير الإبداعي؛
- ❖ يدعي البعض أن الطريقة لا تمثل طريقة جديدة، وإنما هي عبارة فقط عن تطوير وتعديلات لطريقة (ABC).

المطلب الثالث : طريقة التكلفة المستهدفة

تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبيا، وبالرغم من ذلك فإنها تؤثر تأثيرا كبيرا على ربحية المؤسسات والأعمال التجارية، كما أنها لا تتطلب جيش من المتخصصين والمهنيين، و حتى تتطلب تطبيقات برامج واسعة النطاق ، ولكنها في الغالب عبارة عن حس منضبط ومنطقي يترجم الإجراءات والعمليات الحالية للمؤسسة.

الفرع الأول : التطور التاريخي طريقة التكلفة المستهدفة

لقد بدا ظهور هذه الطريقة أولا في اليابان خلال عام (1960) حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذه الطريقة بالفعل ، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجه تلك الصناعة.

حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة ، ثم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية ، وقد ظهر "هندسة أسلوب القيمة" في شركة (جنرال اليكتريك) الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية ، وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج منتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة ، وأسفرت التجارب العلمية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فعالية عالية ، ويتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه ، ثم تطور الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفعالية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى.

واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جدا من الصناعات التجميعية اليابانية تستخدم هذه الطريقة ، مثل صناعة السيارات ، الالكترونيات ، الأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة ، ونجد أن معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل "تويوتا" ، "نيسان" ، "سوني" ، وشركة كانون تستخدم هذا الأسلوب ، كما أن أنشطة تحديد التكاليف مرتبطة ارتباطا مباشرا بتطوير

المنتجات لجديدة وهو الشئ الذي تعتبره الشركات سراً وهذه السرية قد تكون سببا في إخفاء الأثر الحقيقي لطريقة تحديد التكاليف المستهدفة.

الفرع الثاني : مفهوم وخصائص التكلفة المستهدفة

أولا : مفهوم التكلفة المستهدفة

هناك العديد من التعاريف التي وردت في سياق هذا المفهوم ، وفيما يلي بعضا منها :

"التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف".¹

وتعرف أيضا "بأنها طريقة لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الحياتية القصيرة نسبيا ، وأنها طريقة التكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج ، أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج".²

في حين يرى (cooper) أن التكلفة المستهدفة "عبارة عن طريقة محددة لتحديد التكلفة التي من خلالها يجب إنتاج المنتج المقترح مع جودة وأداء وظيفي محدد وذلك لتوليد الربح المطلوب".

كما عرفت أيضا "بأنها نشاط يهدف لخفض التكلفة على مدى دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على الجودة ومتطلبات العميل الأخرى من خلال تفحص كل الأفكار الممكنة لخفض التكلفة في مراحل تخطيط المنتج والبحوث والتطوير".³

¹ - ثناء علي القباني ، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 ، ص475.

² - ثناء علي القباني ، مرجع سابق ، ص456.

³ - أقاسم عمر ، الإمداد الشامل مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة ابوبكر بلقايد ، تلمسان ، 2010 ، ص286.

ثانيا : خصائص التكلفة المستهدفة

تتميز طريقة التكلفة المستهدفة بعدة خصائص¹:

- ✓ إن المشروعات المتعددة المنتجات وذات الطاقة الإنتاجية الصغيرة ، أكثر استفادة بأسلوب التكلفة المستهدفة من المؤسسات متعددة المنتجات ذات الطاقة الإنتاجية الكبيرة؛
- ✓ إن من أهم خصائص التكلفة المستهدفة على الإطلاق أنها تهدف إلى تخفيض التكاليف؛
- ✓ انها ليست أسلوب ادري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي؛
- ✓ إن تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة يحتاج إلى تضافر جهود جميع الإدارات داخل المؤسسة؛
- ✓ تطبق طريقة التكلفة المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم وهي بالطبع تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مراحل الإنتاج؛

ثالثا : أهداف طريقة التكلفة المستهدفة

يمكن تلخيص أهداف طريقة التكلفة المستهدفة كمايلي²:

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛
- تحديد هامش الربح الذي يرغب فيه المؤسسة قبل طرح المنتج في السوق ؛
- إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تراعي احتياجات العميل؛
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل؛
- خفض تكليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المرغوب؛
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع؛

¹ - سيد عطا لله السيد ، المفاهيم المحاسبية الحديثة دار الرياسة ، الطبعة الأولى، مصر، 2009، ص273.

² - سيد عطا لله السيد ، مرجع نفسه، ص 274.

الفرع الثالث : طرق قياس التكلفة المستهدفة ومراحل تطبيقها

أولا : طرق قياس التكلفة المستهدفة

يتم قياس التكلفة المستهدفة طبقا للعديد من الطرق التي تختلف بحسب فلسفة إدارة المؤسسة وثقافتها التنظيمية ورسالتها وأهدافها وخطتها الإستراتيجية ومدى إختلاف وتنوع المنتجات ودرجة تعقيد مكونات المنتجات ومستوى التقنية المتبع ونظم الإنتاج المستخدمة ولعل الشائع من هذه الطرق مايلي :

- **طريقة الإضافة :** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك بإضافة ما يحتجه كل مكون من مكونات المنتج طبقا لتحليل مكوناته وأجزائه ووظائفه وفي إطار ما يرغبه ويرتضيه المستهلكين وبمراعاة ما تضيفه المؤسسات المنافسة لمكونات أو أجزاء منتجاتها المتشابهة .
- **طريقة الخفض:** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك بتخفيض ما قد يترتب على إجراء التعديلات الجوهرية في تصميم المنتج من التكلفة الحالية لمراعاة فلسفة المؤسسة في برامج التحسين والتطوير المستمر وبرامج الابتكار والإبداع الفلسفي.
- **طريقة العامل المتحكم (السعر):** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك بخصم الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وذلك طبقا للمعادلة التالية :

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

- **طريقة فجوة التكلفة ،** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الجارية وذلك طبقا للمعادلة التالية:¹

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الجارية} + \text{فجوة التكلفة}$$

- **طريقة إعادة النظر في معايرة التكلفة:** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك بتحديد معايير التكلفة لتصل إلى مستوى التكاليف المسموح بها ، وعلى ذلك يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا للمعادلة التالية:

¹ - محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري، الطبعة الأولى، مصر، 2011، ص349.

التكلفة المستهدفة = التكاليف المعيارية بعد هندسة قيمتها

- طريقة الحدين الأدنى والأعلى ، حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك في المدى الذي يقع بين الحد الأدنى (التكلفة المسموح بها) والحد الأقصى (التكلفة المتوقعة للتصميم)، ويمكن بذلك تقدير التكلفة المستهدفة طبقا للمعادلة التالية :

التكلفة المستهدفة = المدى بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح بها

ثانيا : مراحل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة

مما سبق يمكن تلخيص مراحل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة كما يلي :

*المرحلة الأولى : تحديد سعر البيع المستهدف ، وهو السعر الذي يكون العملاء على استعداد لسداده مقابل الحصول على المنتج .

*المرحلة الثانية : خصم هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف ، للوصول إلى التكلفة المستهدفة .

*المرحلة الثالثة: تقدير التكلفة الفعلية للمنتج .

*المرحلة الرابعة: في حالة تجاوز التكلفة الفعلية للتكلفة المستهدفة، يتم دراسة الطرق المختلفة لتخفيض التكلفة الفعلية بحيث تصبح مساوية للتكلفة المستهدفة.¹

¹ - رشيد الجمال ، أيمن شتيوي ، المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة ، المكتب الجامعي الحديث ، 2010 ، ص283.

المبحث الرابع: المقارنة بين طرق محاسبة التكاليف التقليدية والطرق الحديثة.

يتضمن هذا المبحث ثلاث مطالب، للمقارنة بين طرق محاسبة التكاليف التقليدية وطرق محاسبة التكاليف الحديثة وهي معنونة كمايلي:

- المطلب الأول: المقارنة بين طرق محاسبة التكاليف التقليدية وطريقة (ABC).
- المطلب الثاني: المقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC).
- المطلب الثالث: المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: المقارنة بين طرق محاسبة التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)

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

الفرع الأول: عرض معايير الحكم على الطرق بصفة عامة

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

- 1- **معيار التخطيط:** يجب على طريقة التكاليف المستخدمة أن توفر المعلومات اللازمة المطلوبة لإعداد خطة للعمليات المبرمجة.¹
- 2- **الرقابة:** يجب على طريقة التكاليف أن تكون قادرة على توفير المعلومات اللازمة لمتابعة الخطة وتقييم وحدات أداء الوحدات المختلفة.²
- 3- **التسعير:** يجب أن توفر طريقة التكاليف المعلومات اللازمة للحكم على كفاءة الأسعار الموجودة وتخطيط الأسعار المستقبلية.³

¹ - نور أحمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 140.

² - نور، أحمد، وعبيد، حسين، والسيد شحاته، مبادئ المحاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 135.

³ - نور احمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، مرجع سبق ذكره، ص 14.

4- **تكلفة الطريقة:** يجب أن تكون طريقة التكاليف ملائمة من ناحية النفقات المتعلقة بإنشائها وإدارتها ومنتفة مع احتياجات المؤسسة.¹

الفرع الثاني: طرق التكاليف التقليدية

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

أولاً: طريقة التكاليف الكلية

1- معيار التخطيط: تعتبر هذه الطريقة من أضعف طرق التكاليف بالنسبة لأغراض التخطيط، فالمعلومات المتعلقة بالتكلفة الكلية للوحدة قد لا تساعد على التنبؤ بالتكاليف والأرباح المستقبلية، وذلك بسبب اختلاف ظروف الإنتاج من فترة إلى أخرى، هذا فضلاً عن الاختلافات في حجم الإنتاج بين الفترات المختلفة.

ويلاحظ أن توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتجات المختلفة يتم بطريقة تحكيمية، هذا فضلاً عن أن معظم عناصرها لا تتأثر بالتغيرات في أحجام الإنتاج، فإن قيام المؤسسة بتخفيض إنتاج منتج معين يؤدي إلى زيادة نصيب الوحدة من المنتجات الأخرى، ولاشك أن تأثير ذلك على الأرباح قد يؤدي إلى اتخاذ بعض القرارات الخاطئة.

2- الرقابة: في ظل غياب المعايير أو أنماط التكاليف فإنه يمكن فقط الحكم على كفاءة التشغيل عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة، ولا شك أن هذا يتطلب مجهوداً ووقتها كبيرين دون أن تؤدي إلى كشف جميع الحقائق المتصلة بكفاءة التشغيل.

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

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

¹ - نور احمد ، وعبيد حسين ، والسيد شحاته ، مرجع سابق ، ص 135.

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

4- **تكلفة الطريقة:**¹ تعتبر طريقة التكاليف الكلية عملية بسيطة نسبيا، وينحصر المجهود الأساسي في هذه الطريقة في إختيار المعايير المناسبة التي تستخدم لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، ولكن قد يتطلب تحليل التكاليف بعض المجهودات الإضافية، هذا بالإضافة إلى أن هذه الطريقة تزداد تعقيدا كلما تعددت المنتجات، ويحدث في اغلب الأحيان أن يتأخر إعداد الحسابات الختامية بسبب التأخر في إعداد المعلومات التكاليفية.

ثانيا: طرق التكاليف الجزئية

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

1- **معيار التخطيط:** من الممكن تخطيط التكاليف المستقبلية وكذلك الأرباح المتوقعة في ظل هذه الطرق، حيث يمكن التنبؤ بالتكاليف المستقبلية والتغيرات المحتملة في كل من أسعار المواد الخام، والأجور والمرتبات وأحجام المبيعات.

لكن نجد أنه من بين نقاط الضعف الخاصة بهذه الطرق وبالخصوص طريقة التكاليف المباشرة هو أن معلوماتها تكون مضللة لاتخاذ القرارات نتيجة عدم احتوائها على كافة التكاليف.

2- **الرقابة:** يمكن تحقيق رقابة فعالة في ظل استخدام طريقتي التكاليف المتغيرة والطاقة المستغلة، بينما يصعب ذلك على طريقة التكاليف المباشرة لأنها تهمل التكاليف غير المباشرة.

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

4- **تكلفة الطرق:** تتطلب طرق التكاليف الجزئية حداً أدنى من الموظفين لأجل القيام بهذه الطرق، فطريقة التكاليف المتغيرة أكثر عدا من طريقة التكاليف المباشرة، وطريقة التحميل

¹ - نور احمد ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية ، مرجع سابق ، ص16.

العقلاني للتكاليف تستلزم عدداً أكثر منهما، وبالتالي يمكن القول أن تكلفة الطرق الجزئية تكون مرتفعة نسبياً مقارنة بطريقة التكلفة الكلية.¹

ثالثاً: طريقة التكاليف المعيارية

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

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

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

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

3- معيار التسعير: يمكن أن تستخدم هذه الطريقة كأساس سليم للتسعير بشرط أن تعكس المعايير كفاءة التشغيل، وأن تكون واقعية يمكن تنفيذها، وأن تأخذ في الاعتبار التغيرات المتوقعة في أحجام إنتاج وتشكيلة المبيعات.

ويلاحظ أن نقطة الضعف الرئيسية في هذه الطريقة التكاليفية بالنسبة للتسعير هي أن التكاليف الصناعية غير المباشرة يتم تحميلها بطريقة تحكيمية في غالب الأحيان مما قد يؤثر على بعض القرارات.

¹ - نور احمد ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية ، مرجع سابق ، ص 19.

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

الفرع الثالث: طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)

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

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

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

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

1 - زينات محمد محرم ، مرجع سابق ، ص394.

2 - صلاح عطية أحمد، مرجع سابق ، ص10.

3 - حسن ظاهر أحمد، مرجع سابق ، ص21.

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

المطلب الثاني: المقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة على أساس النشاط

(ABC)

الجدول رقم (04): المقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة (ABC)

طريقة التكاليف على أساس النشاط	طريقة الأقسام المتجانسة
1- المنتج يستهلك الأنشطة التي تستهلك الموارد	المنتج يستهلك الموارد
2- تجمع تكاليف الأنشطة داخل مراكز التجميع (ليس هناك معنى لتقسيم المراكز إلى الثانوية والرئيسية).	توزع التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل (مع أهمية الفصل بين الثانوية والرئيسية)
3- يقول (Kaplan.R) "ليست التكاليف هي الثابتة لكن التسيير وليس هناك ثابت إلا التكاليف المتغيرة، وليس هناك تغير إلا التكاليف الثابتة"، وهذا متغير على المدى الطويل وان التكاليف التي تطبق عليها (ABC) هي التكاليف غير المباشرة.	ترتكز على الفصل بين التكاليف الكلية المباشرة والتكاليف غير المباشرة.
4- تحسب تكاليف مواضيع التكلفة على أساس النشاط	تحسب سعر التكلفة الإجمالي للمنتج
5- تقدم معلومات للرقابة حيث تحدد النشاطات ذات القيمة المضافة الموجبة من النشاطات ذات القيمة المضافة السلبية	تقدم معلومات للرقابة تتمثل في ربح الوحدة الواحدة من المنتجات
6- يمكن استعمالها لإتخاذ القرارات طويلة الأجل	تفيد خاصة في عملية تقييم المخزونات

المصدر: مولاي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 88.

¹ - يحي التكريتي إسماعيل وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 187.

المطلب الثالث: المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكلفة المستهدفة

للمقارنة بين طرق محاسبة التكاليف التقليدية وطريقة التكلفة المستهدفة يجب الأخذ بعين

الاعتبار 18 معيارا للمقارنة والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم(05): المقارنة بين طرق محاسبة التكاليف التقليدية وطريقة التكلفة المستهدفة

طريقة التكلفة المستهدفة	طرق التكاليف التقليدية	معايير المقارنة
السعر	التكلفة	1- العامل المتحكم
السعر - الربح = التكلفة	التكلفة + الربح = السعر	2- معادلة القياس
الهندسة المتزامنة	الهندسة المتتالية	3- أسلوب التصميم
حديثة	تقليدية	4- البيئة الصناعية
قصيرة	طويلة	5- دورة حياة المنتج
عالية	بسيطة	6- التكنولوجيا
شديدة وحادة	ضعيفة	7- المنافسة
متكاملة قبل وبعد وأثناء الإنتاج	داخلية أثناء الإنتاج	8- سلسلة القيمة
الاهتمام بالسوق التنافسي	إهمال اعتبارات السوق	9- تخطيط التكلفة
خفض التكلفة في مرحلة التصميم	خفض الضياع والفاقد في مرحلة التصنيع	10- مراحل خفض التكلفة
التغذية ممتدة قبل حدوث التكلفة	التغذية العكسية بعد حدوث التكلفة	11- أسلوب التغذية
تؤثر على 80% من إجمالي التكاليف	تؤثر 20% من إجمالي التكاليف	12- القرارات الصحيحة
تراعي عند محاولة تخفيض التكلفة	لا تراعي عند محاولة تخفيض التكلفة	13- رغبات المستهلك
إدارة التكلفة من المنظور الاستراتيجي	قياس ورقابة التكلفة وترشيد القرارات في مرحلة التشغيل	14- الهدف
فريق أعضاء سلسلة القيمة المتكاملة	محاسب التكاليف	15- فريق العمل
رئيسية وأساسية	ثانوية وهامشية	16- العلاقة بالموردين والعملاء
القيمة، تحليل تكاليف الوظائف، جداول التكلفة، تحليل العوامل	تحليل التعادل، التحليل التفاضلي للتكلفة، مراكز التكلفة	17- الأدوات المساعدة

المحركة للتكلفة.		
مدخل سلسلة القيمة الذي يركز على مجموعة الأنشطة المحققة للقيمة داخل وخارج المنظمة (Value (Chin	مدخل القيمة المضافة الذي يركز على مقابلة القيمة المحصلة من المستهلكين بالقيمة المدفوعة للموردين (Value Added)	18- مداخل القيمة

المصدر: محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري، الطبعة الأولى، مصر، 2001، ص347.

خلاصة الفصل :

إن محاسبة التكاليف هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة ، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال، تعد محاسبة التكاليف أداة عملية لتحقيق غايات وأهداف محددة، وأهميتها تكمن في كونها تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية و التي تتسم بالصحة والدقة والملاءمة والتوقيت المناسب وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها المختلفة بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية.

تمثلت طرق محاسبة التكاليف التقليدية في طريقة الاقسام المتجانس، وطريقة التكاليفالجزئية، وطريقة التكاليف المعيارية ، فيما تمثلت طرق محاسبة التكاليف الحديثة في طريقة التكلفة على اساس النشاط وطريقة التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت ، وطريقة التكلفة المستهدفة .



الفصل الثاني :

دراسة ميدانية للمؤسسة

الجزائرية للأنسجة الصناعية

والتقنية بالمسيلة - EATIT -



تمهيد :

بعد الانتهاء من الجانب النظري كان لا بد من إجراء دراسة ميدانية هدفها تطبيق الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف على الواقع العملي، فقد وقع اختيارنا على "المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية بولاية المسيلة"، بحيث تعتبر محاسبة التكاليف أداة أساسية في هذه المؤسسة .

تتضمن هذه الدراسة إجراء مقارنة الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة محل الدراسة لحساب التكاليف و المتمثل في طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) وبين الطريقة المستحدثة (TDABC) لتخصيص التكاليف خاصة التكاليف غير المباشرة، لذا قمنا بمحاولة تطبيق نموذج مقترح لطريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) لإجراء هذه المقارنة .

قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث بحيث خصصنا المبحث الأول للتعريف بالمؤسسة موضوع الدراسة، أما المبحث الثاني فقمنا بحساب النتيجة التحليلية الإجمالية بطريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) ، في حين يضم المبحث الثالث تخصيص التكاليف غير المباشرة على مختلف الأنشطة وحساب النتيجة الإجمالية بطريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وفي الأخير المقارنة بينهما.

المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة .

يتضمن هذا المبحث نبذة عن المؤسسة موضوع الدراسة بحيث تطرقنا في المطلب الأول إلى تقديم موقع المؤسسة ونظام العمل بها ، وخصصنا المطلب الثاني لتقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، والمطلب الثالث لتقديم بعض منتجات المؤسسة.

المطلب الأول : موقع المؤسسة ونظام العمل بها

يتضمن المطلب الأول ثلاث فروع ، حيث الفرع الأول يتناول فكرة إنشاء المؤسسة دراسة حالة ، والفرع الثاني يتضمن موقع المؤسسة ونظام العمل بها ، وأخيرا الفرع الثالث الذي يتكلم مكانة المؤسسة على الساحة الوطنية .

الفرع الأول : فكرة إنشاء المؤسسة¹

إن فكرة إنشاء المؤسسة الأقمشة الصناعية جاء نتيجة إستراتيجية متبعة من طرف الحكومة قصد إنعاش الاقتصاد الوطني وذلك بعد سنوات عديدة من الاستقلال بسبب الأوضاع الاقتصادية التي عاشتها البلاد ، وتعود أول خطوة اتبعتها الحكومة هي انجاز هذه المؤسسة سنة (1970) حيث تم دراسة الخطوات ، الخطوات المتعلقة بالمواد النسيجية لإنتاج (4500) طن سنويا أي ما يعادل (15500500) متر طولي من القماش منها 5 ملايين متر طولي موجهة إلى قسم التفصيل وكان هذا من طرف وزير الصناعة والطاقة .

ولقد تم تسجيله في برنامج خاص بالنسبة لولاية سطيف في (1971) ولكن بعد التقسيم الإداري الجديد 1975/1974 الذي نتج عنه ميلاد ولاية المسيلة حيث تم إنشاء هذا المشروع بولاية المسيلة الذي سجل بعقد مؤرخ في 1975/11/13 وتبلغ مساحته الكلية حوالي 329800 متر مربع منها 65561 متر مربع مغطاة ، وقد بدأت الأشغال بتاريخ 1977/04/11 وانتهت سنة (1979) وفي 1980/12/01 تم لدخول الفعلي في الإنتاج وتعمل هذه المؤسسة في ظل نظام عمل متواصل وبعد إجراء إعادة الهيكلة سنة (2004) إنبتقت ما يسمى ب (EATIT).

¹ - بناء على معلومات مستقاة من مديرية الإدارة والوسائل .

الفرع الثاني : موقع المؤسسة ونظام العمل بالمركب

تقع مؤسسة (EATIT) في المنطقة الصناعية بولاية المسيلة في الجهة الجنوبية لولاية يحدّها شمالا المؤسسة الوطنية للبناء ومن الجهة الشرقية سونطراك ومن الجهة الجنوبية المؤسسة الوطنية للحديد والاسمنت ومن الجهة الغربية حي 106 مسكن .

ويتم نظام العمل بالمركب كمايلي :

- الورشة الأولى من الساعة 5:00 صباحا إلى 13:00 زوالا .
 - الورشة الثانية من الساعة 13:00 زوالا إلى 21:00 مساء .
- أما بالنسبة لقسم التفصيل والخياطة يبدأ من 08:00 إلى غاية 16:00 مساء .

الفرع الثالث : مكانتها على الساحة الوطنية

إن مركب (EATIT) الحالي أحد فروع المؤسسة الوطنية للأنسجة الصناعية، والتي كانت تحتل المرتبة (32) في ترتيب المؤسسات الصناعية للأنسجة وبعد جانفي (1998) انقسمت المؤسسة الصناعية إلى عدة وحدات مستقلة أو هذه الهيكلة جاءت لتنظيم وتهيئة المؤسسات لنظام الاقتصادي الجديد، بحيث كانت استقلالية وحدات هذه المؤسسة كما يلي :

- المؤسسة العمومية للأقمشة الجزائرية (EATIT) بالمسيلة.
- المؤسسة العمومية للأقمشة (MEDIFIL) الواقعة ببوqاعة.
- المؤسسة العمومية للأقمشة الجزائرية لصناعة الأنسجة المتنوعة (ALF.ADITEX) بسيدي عيش ببجاية.

وإضافة إلى أن هناك وحدات أخرى ذات مسؤولية محدودة عمومية وهي :

- وحدة التفصيل بخروبة .
 - وحدة نسيج ببجاية .
 - وحدة الخياطة بقسنطينة .
 - وحدة النسيج بباتنة .
 - وحدة النسيج بتلمسان .
- وكل هذه الوحدات تحت إشراف المؤسسة (EATIT) التي تحت وصاية وزارة الدفاع .

تعتبر مؤسسة (EATIT) أكبر هذه المؤسسات حيث أنها تحتل المراتب الأولى على مستوى الإفريقي حيث أنها تتكفل بما يحتاجه القطاع العسكري من ألبسة وخيم في كل التراب للعملاء (أشخاص عاديين ، مؤسسات أخرى مثل الحماية المدنية ...).

وفيما يخص التمويل بالموارد الأولية، فهي تستورد 99% من تلك المواد وتتكون هذه المواد من القطن الطبيعي بنسبة 80% بحيث تتم عملية الاستيراد في كل من اسبانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، البرازيل، بالإضافة إلى المواد الكيماوية، والتي تستورد من الدول الأوروبية خاصة اسبانيا ومواد التلوين التي تستعمل في العمليات الإنتاجية من سويسرا .

ويكتسي نشاط المؤسسة طابع إنتاجي تسويقي، حيث أنها تقوم بالإنتاج حسب الطلب وهي تعتبر المورد بالنسبة للعديد من المؤسسات الوطنية الصغيرة، ووحدات الخياطة والخواص ولذلك فهي تحظى بمكانة وطنية كبيرة، أما التصدير نحو خارج الوطن فهي لم تجري إلا تجريبيتين:

✓ التجربة الأولى كانت سنة (1988) نحو روسيا .

✓ التجربة الثانية بتاريخ 1990/11/13 نحو بلغاريا بقيمة (83879) دولار وذلك لشركة

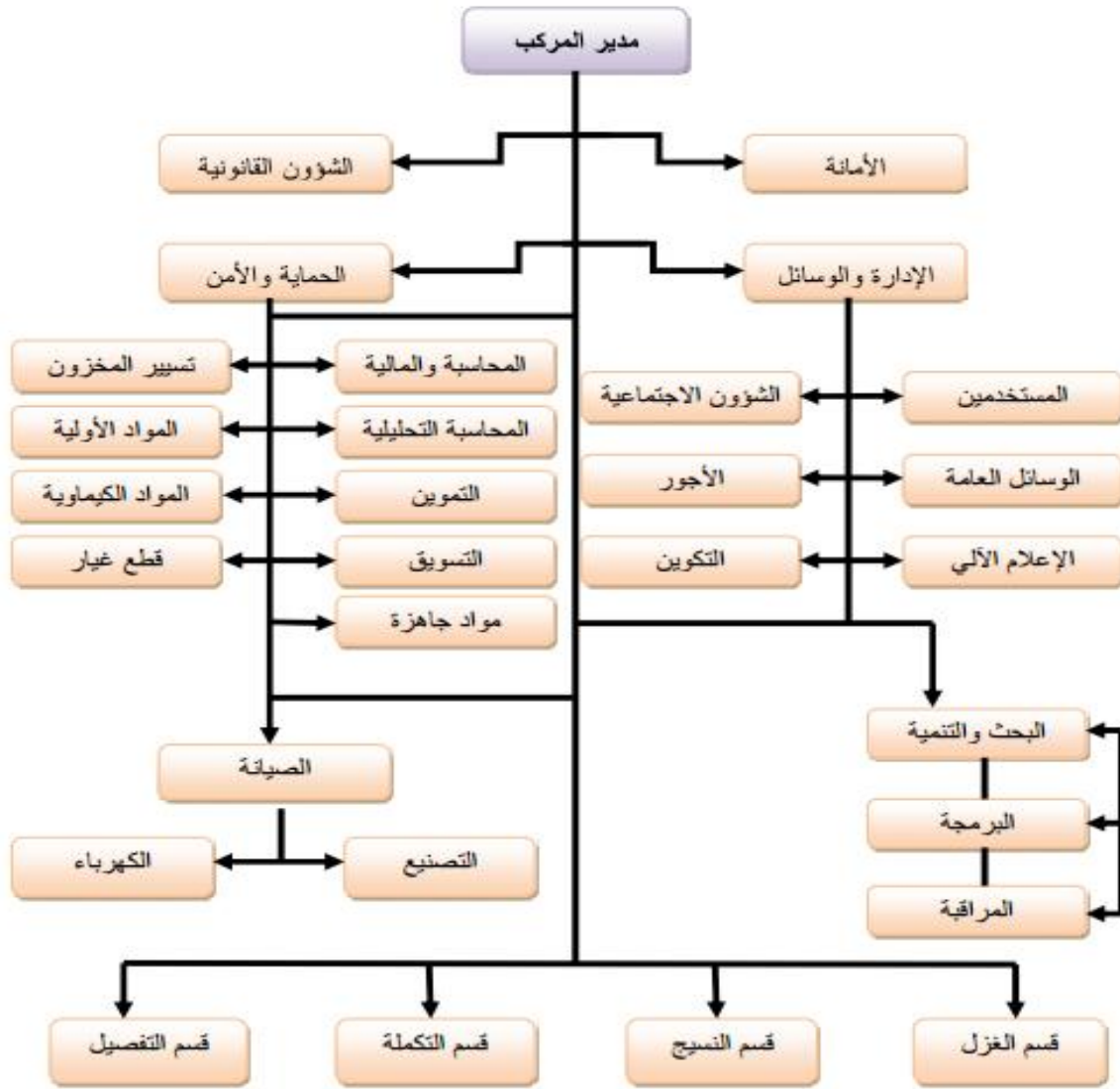
(INDUSTIAL IMPORT. SOFIA).

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة (EATIT).

الفرع الأول : الهيكل التنظيمي للمؤسسة¹ :

تتمثل المهمة الرئيسية لمؤسسة في إنتاج الأقمشة الصناعية والتقنية ذات الهدف الاقتصادي، هذا الهدف يترجم تطبيق كل سنة باستعمال وسائل مادية ومالية وبشرية .

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



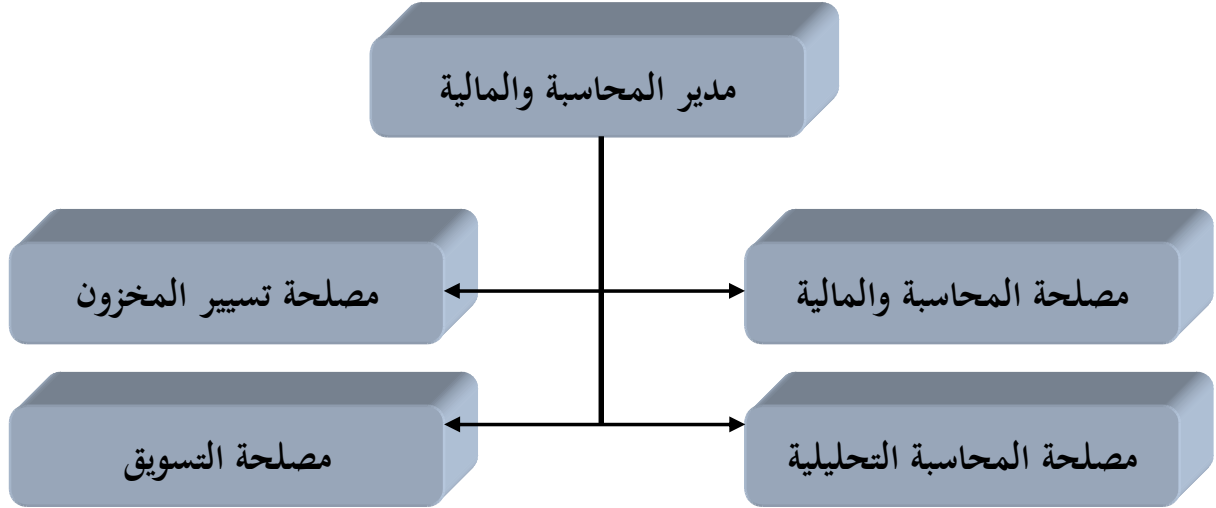
المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

من خلال الهيكل الموضح بالشكل رقم (02) يتضح لنا أن المؤسسة تضم عددا هائلا من المديرية الفرعية وذلك راجع إلى ضخامة قاعدتها الصناعية.

¹ - بناء على معلومات مستقاة من مديرية الإدارة والوسائل.

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمديرية لمحاسبة والمالية



المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

الفرع الثالث : شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة¹:

1- مديرية الإدارة والوسائل :

يهدف هذا القسم إلى الرقي والازدهار للمؤسسة وبالتالي تكوين رفاهية العمال وأهم المصالح الإدارية .

دائرة المستخدمين والتكوين:

يشغل بدائرة المستخدمين والتكوين 14 عامل منها 04 عمال متعاقدين وهي تهتم بكل ما يتعلق بشؤون العمال من الناحية الإدارية كالتعيين والمواظبة على الحضور والغياب وتكوين العمال مهنيا لرفع مستواهم المهني.

دائرة الشؤون الاجتماعية:

¹ - بناء على معلومات مستقاة من مديرية الإدارة والوسائل.

يشغل بدائرة الشؤون الاجتماعية 14 عامل منها 01 عامل متعاقد وهي تهتم بالإشراف على كافة البرامج الثقافية والرياضية والاجتماعية التي تهتم العمال.

☑ دائرة الوسائل العامة : تهتم بكل ما يتعلق بوسائل المؤسسة.

☑ دائرة الإعلام الآلي: وتعتبر من أهم المصالح في المؤسسة على الإطلاق نظرا لاهتمامها بمعالجة وحفظ وتخزين المعلومات ، وكذا الاهتمام بأجهزة الإعلام الآلي.

☑ دائرة الأجور: وهي مكلفة بالتسيير وأجور العمال أي مصلحة لتسيير المستخدمين.

2- مديرية البحث والتنمية: وهي من بين المديريات المهمة بالمؤسسة بحيث تضم المصالح التالية:

☑ دائرة مراقبة الجودة : ودورها الرقابة على المخرجات لتحديد رتبته وكيفية تصنيفها (صنف أول ، صنف ثاني ...) على مستوى جميع الأقسام.

☑ دائرة البرمجة : ودورها التنسيق بين الأقسام فعند كل طلبية يبعث المدير سند الطلب إلى مصلحة البرمجة لإنتاجها.

3- مديرية المحاسبة والمالية:

يشغل بمديرية المالية والمحاسبة 11 عامل منها 01 عامل متعاقد وهي تهتم بمراقبة المركز المالي للمؤسسة والقيام بمراقبة الميزانيات وتشمل على المصالح الأساسية التالية:

☑ دائرة المحاسبة العامة : وتضم ثلاث مصالح وهم على التوالي:

• مصلحة محاسبة المواد.

• مصلحة المحاسبة العامة.

• مصلحة المحاسبة التحليلية.

☑ دائرة تسيير المخزونات: وتشمل على:

• مخزونات المواد الجاهزة : ويحتوي هذا المخزن على المواد التامة الصنع الموجهة للبيع.

• مصلحة تسيير المخزونات: وتشمل على المخازن التالية:

- مخزون القطن.

- مخزون قطاع الغيار.

- مخزن المواد الأولية.

- مخزون المواد الكيماوية.

4- دائرة التموين التسويق :

يشتغل بدائرة التموين والتسويق 07 عمال منهم 02 عامل متعاقد.

☑ **مصلحة التموين:** وتهتم بتحضير المناقصات الدولية لتموين المؤسسة بالمواد الأولية مثل

: القطن الطبيعي ، والقطن الصناعي والمواد الكيماوية و مواد التلوين وذلك بنسبة 99 % من الاحتياجات التي تأتي من الخارج.

☑ **مصلحة التسويق:** تقوم هذه الأخيرة بتسويق المنتج إلى الأسواق الوطنية وتصدير بعض الأنواع إلى الأسواق الدولية.

5- دائرة الصيانة:

يشتغل بدائرة الصيانة 91 عامل منها 41 عامل متعاقد في إطار العقود المدعمة، ويختص هذا القسم في مراقبة والصيانة المستمرة للآلات من الناحية الميكانيكية والكهربائية.

6- النظام التقني للمؤسسة¹:

☑ **قسم الغزل:**

يشتغل بقسم الغزل 167 عامل منها 41 عامل متعاقد في إطار العقود المدعمة مجموع المغازل (29376) مغزل ويتم فيه غزل الصوف وتحويله إلى خيوط من مختلف الأحجام والأنواع ويمر القطن في هذا القسم بعدة مراحل مرتبطة ببعضها البعض وهي كالتالي:

- مرحلة الخلط
- مرحلة التسريح
- مرحلة السحب والبرم
- مرحلة الغزل النهائي
- مرحلة التمشيط
- مرحلة التجميع
- عملية التدوير

¹ - بناء على معلومات مستقاة من مصلحة المحاسبة التحليلية .

ليمر إلى المعاينة من طرف إطارات المخبر واختيار جودة الخيط ليكون منتج نهائي لصنع القسم الغزل.

☑ قسم النسيج :

يعتبر الخيط المحلي والمستورد، المادة الأولية الأساسية التي تستعمل في النسيج مختلف الأقمشة، ويشغل بقسم النسيج 161 عامل منها 62 عامل متعاقد 39 في إطار العقود المدعمة ويتمثل اختصاص هذا القسم في نسيج الأقمشة المختلفة ابتداء من مختلف الخيوط التي تم صنعها عبر مراحل مختلفة:

- مرحلة التسدية
- مرحلة التنشئة
- مرحلة الفحص

وفي هذا القسم أيضا إنتاج عدة أنواع من المنتجات وعددها 16 نوع وهذه المنتجات هي:

✚ **ANP 500**: ينتج بعرض 154 سم ويستعمل في صناعته الخيط 20 طولاً وعرضاً، يفنل بثلاثة خيوط معاً بكثافة 21 طولاً و11 عرضاً وباستعمال الآلة ذات 160 ضربة / في الدقيقة.

✚ **ART 700**: ينتج بعرض 152 سم ويستعمل في صناعته الخيط 20 طولاً، يفنل بخيطين معاً 12 عرضاً بكثافة 28 طولاً و10.5 عرضاً باستعمال الآلة ذات 160 ضربة / في الدقيقة.

✚ **35 YN**: ينتج بعرض 152 سم وستعمل في صناعته الخيط 20 طولاً و17 عرضاً بكثافة 28 طولاً و11 عرضاً باستعمال الآلة ذات 180 ضربة / في الدقيقة.

✚ **3 PIS**: ينتج بعرض 152 سم وستعمل في صناعته الخيط 20 طولاً والخيط 17 عرضاً بكثافة 28 طولاً و11 عرضاً باستعمال الآلة ذات 160 ضربة / في الدقيقة

✚ **1 PTT**: ينتج بعرض 152 سم وستعمل في صناعته الخيط 20 طولاً و12 عرضاً بكثافة 28 طولاً و8 عرضاً باستعمال الآلة ذات 160 ضربة / في الدقيقة .

✚ **ART 6**: ينتج بعرض 154 سم ويستعمل في صناعته الخيط 34 طولاً وعرضاً بكثافة 24 طولاً و22 عرضاً وباستعمال الآلة ذات 200 ضربة / في الدقيقة .

- ART 9** : ينتج بعرض 156 سم ويستعمل في صناعته الخيط 20 طولاً وعرضاً بكثافة 12 طولاً و10 عرضاً وباستعمال الآلة ذات 200 ضربة / في الدقيقة
- METIS** : ينتج بعرض 160 سم ويستعمل في صناعته الخيط 34 طولاً و12 عرضاً بكثافة 24 طولاً و10 عرضاً وباستعمال الآلة ذات 200 ضربة / في الدقيقة .
- 6 BIS** : ينتج بعرض 157 سم ويستعمل في صناعته الخيط 24 طولاً وعرضاً بكثافة 24 طولاً و22 عرضاً وباستعمال الآلة ذات 200 ضربة / في الدقيقة.
- 19 BIS** : ينتج بعرض 154 سم ويستعمل في صناعته الخيط 28 طولاً وعرضاً بكثافة 24 طولاً و24 عرضاً وباستعمال الآلة ذات 200 ضربة / في الدقيقة.
- CRETONNE** : ينتج بعرض 160 سم ويستعمل في صناعته الخيط 28 طولاً وعرضاً بكثافة 24 طولاً و18 عرضاً وباستعمال الآلة ذات 200 ضربة / في الدقيقة .
- D DUT** : ينتج بعرض 156 سم ويستعمل في صناعته الخيط 34 طولاً وعرضاً بكثافة 15 طولاً وعرضاً وباستعمال الآلة ذات 200 ضربة / في الدقيقة .
- 13 BIS** : ينتج بعرض 166 سم ويستعمل في صناعته الخيط 5 طولاً و470 عرضاً بكثافة 20 طولاً وعرضاً وباستعمال الآلة ذات 180 ضربة / في الدقيقة.
- FIL 15/14** : ينتج بعرض 170 سم ويستعمل في صناعته الخيط 940 طولاً وعرضاً بكثافة 08 طولاً وعرضاً وباستعمال الآلة ذات 180 ضربة / في الدقيقة.
- 17 ART** : ينتج بعرض 166 سم ويستعمل في صناعته الخيط 280 طولاً وعرضاً بكثافة 14.5 طولاً و14 عرضاً وباستعمال الآلة ذات 120 ضربة / في الدقيقة.
- 22 ART** : ينتج بعرض 122 سم ويستعمل في صناعته الخيط 34 طولاً وعرضاً بكثافة 28 طولاً و14.5 عرضاً وباستعمال الآلة ذات 180 ضربة / في الدقيقة.
- ☑ قسم التكملة:

يشغل بقسم التكملة 63 عامل متعاقد 22 في إطار العقود المدعمة، يختص هذا القسم في صباغة الأقمشة، ويستخدم هذا القسم عدة الآلات لصباغة الأقمشة ذات الطاقة الإنتاجية العالية، وتمر عبر هذه المراحل:

- الصباغة :
- التثبيت والأكسدة بالنسبة لأنواع معينة من الصبغة .
- الغسل .

أما بالنسبة لمجموعات الصباغة المستعملة فنذكر منها :

- الصباغات المباشرة .
- الصباغات الكبريتية .
- المواد الملونة.

وبعد عملية التبييض والصباغة تأتي عملية التجهيز.

• **عملية التجهيز:** وهي عملية النهائية التي ترمي إلى تحسين مظهر الأقمشة وتتم عملية التجهيز النهائي في المراحل التالية :

- ✓ الصقل
- ✓ الكسترة
- ✓ الفحص
- ✓ التطبيق

☑ **قسم الخياطة والتفصيل¹:**

يشغل بقسم التفصيل والخياطة 89 عامل منها 10 عامل متعاقد 29 في إطار العقود المدعمة بهذا القسم يتم تفصيل وخياطة 30% من القسم المنتج والمعالج والباقي يسوق على حاله ويتم تصنيع الخيم بجميع أنواعها (خيم الحماية المدنية، خيم الجماعية ، خيم التخيم، خيم كبيرة، تستخدم للتخزين) وكذلك صناعة الأغذية المختلفة للشاحنات والسيارات وكذلك صناعة جميع وسائل التخيم والمتمثلة في الشميسات وآسرة وافرشه التخيم والحقائب الظهرية والحقائب المختلفة وألبسة العمل والحماية المختلفة والسائير المتنوعة بجميع الأحجام والأنواع من القطن الطبيعي والاصطناعي وينقسم إلى: الرسم،التقطيع، التلجيم، الخياطة.

إن مؤسسة (EATIT) تشغل حاليا 694 عامل وذلك حسب إحصائيات دائرة المستخدمين إلى غاية نهاية شهر سبتمبر 2011 ، منهم 624 عامل دائمون، 70 عامل متعاقدون.

والجدول رقم (06) التالي يبين عدد عمال كل من الأقسام الأربعة المذكورة مع عدد الآلات

لكل قسم:

¹ - بناء على معلومات مستقاة من مصلحة المحاسبة المالية .

الجدول رقم(06) : عدد العمال في الأقسام الإنتاجية

المجموع	قسم الخياطة والتفصيل	قسم التكملة	قسم النسيج	قسم الغزل	
480	89	63	161	167	عدد العمال

المصدر : مصلحة المحاسبة التحليلية

(أنظر الملحق رقم 01)

المطلب الثالث : عرض بعض أنواع منتجات هذه المؤسسة

الفرع الأول : الخيط¹

بعد مرور القطن بأربعة مراحل (البشم، القردشة، غزل، الخيط البرم) أي قسم الغزل تحصل المؤسسة على سبعة 07 أنواع من الخيوط وهي : (17/3، 20/25، 24/1، 28/1، 34/1، 12/1، 14/1)، أما المستوردة فهي كمايلي: (280 ، 940 DTEX، 470 DTEX، 235DTEX). (DTEX).

الفرع الثاني : القماش

بعد الحصول على المدة الأولية وهي الخيط بالنسبة لقسم النسيج فيقوم بتحويله إلى أنواع عدة من القماش والجدول التالية تبين الأقمشة :

الجدول رقم(07) : منتج الأقمشة الثقيلة

الوزن غ/م ²	العلاج	المادة	العرض	التعيين
605	غير قابل للفساد والتعفن، غير منفذ للوسائل	قطن 100%	150	قماش قائم ثقيل رقم 1
520	غير منفذ للوسائل	قطن 100%	150	قماش قائم نصف ثقيل رقم 2
445	غير منفذ للوسائل	قطن 100%	147.5	قماش خفيف رقم 3

¹ - بناء على معلومات مستقاة من مصلحة المحاسبة التحليلية.

ميدانية للمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية - EATIT :

175	غير منفذ للوسائل	بوليشار 100%	143	قماش التشريح رقم 8
695	غير منفذ للوسائل	بوليشار 100%	135.6	قماش للتشريح رقم 12

المصدر : مصلحة المحاسبة التحليلية

الجدول رقم (08): منتج الأقمشة الخفيفة

الوزن غ/م ²	العلاج	المادة	العرض	التعيين
385	غير منفذ للوسائل	قطن 100%	122.6	قماش مطلي رقم 04
305	غير منفذ للوسائل	قطن 100%	149	قماش خيم
130	غير منفذ للوسائل	بولياميد	150	قماش شراع رقم 14
240	غير منفذ للوسائل	قطن 100%	155	قماش أحذية رقم 09
205	غير منفذ للوسائل	بولياميد	151	قماش شراع رقم 15
265.5	غير منفذ للوسائل	اكريليك	135	قماش ستائري رقم 22
175.5	غير منفذ للوسائل	قطن 100%	151	نسيج قطني رقيق
220	غير منفذ للوسائل	قطن 100%	145	قماش الحاشية
150	غير منفذ للوسائل	قطن 100%	150	قماش قطني رقيق
150	غير منفذ للوسائل	قطن 100%	162	قماش غطاء الأسرة

المصدر : مصلحة المحاسبة التحليلية .

الجدول رقم (09) : منتج الأقمشة المطلية ومقرونة

الوزن غ/م ²	العلاج	المادة	العرض	التعيين
255	مطلي	بولياميد بلاستيك	161	قماش قائم مطلي رقم 17
525	-	-	161	قماش قائم مطلي خفيف رقم 18
462	-	-	160	قماش قائم مطلي خفيف رقم 19
455	-	-	164	قماش مطلي خفيف رقم 19 مكرر
830	-	قطن بولياميد	151	9/8
730	-	-	155	13/8
850	غير منفذ للوسائل	قطن	150	9/1

ميدانية للمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية - EATIT :

730	-	قطن بولياميد	150	9/15
970	-	قطن بوليستار	150	9/21

المصدر : مصلحة المحاسبة التحليلية

ومن بين المنتجات التامة الصنع التي تنتجها المؤسسة حسب الطلب¹ :

✚ مستلزمات المخيمات : حاشية الخيم كبيرة الحجم وصغيرة الحجم

✚ خيم متوسطة : خيم الحماية المدنية موجهة لضحايا الزلازل ، وخيم خاصة بالفلاحة

✚ ألبسة عمل : عمال نظافة ، ألبسة خاصة بالمطر ، ألبسة رجال الأمن

✚ محافظ خاصة : رجال البريد والمواصلات ، رجال البحرية ومؤسسات أخرى .

¹ - بناء على معلومات مستقاة من مصلحة التسويق .

المبحث الثاني : دراسة الطريقة المحاسبية للتكاليف المطبقة في المؤسسة

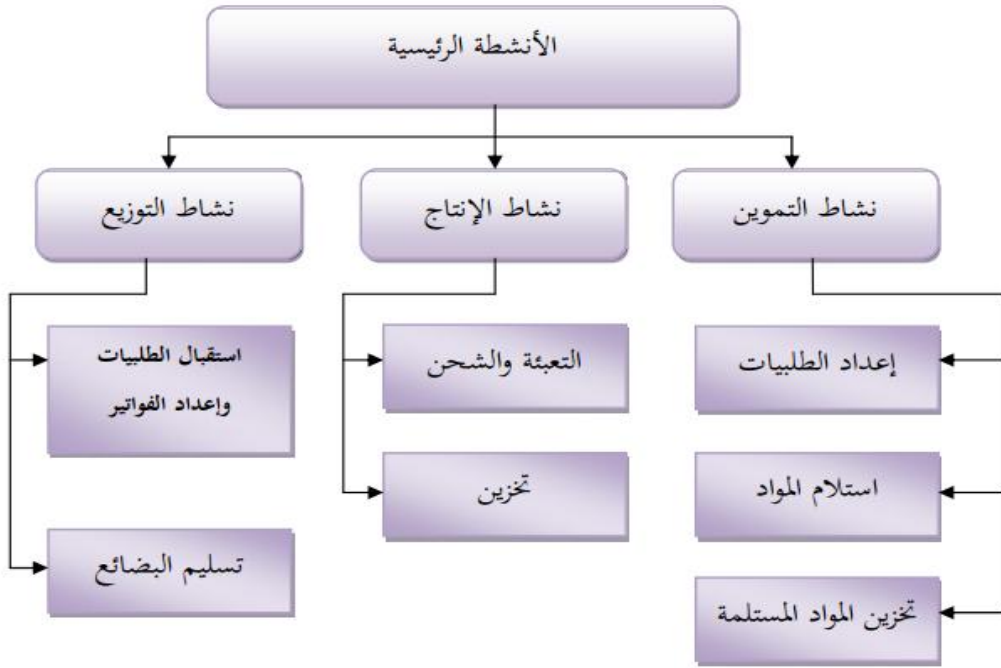
لدراسة الطريقة المطبقة في المؤسسة محل الدراسة شرعنا أولا في تحديد الأنشطة الرئيسية مراكز التكلفة بحيث يتم التجميع على أساس الأنشطة المتشابهة أو ذات مسبب تكلفة واحد لتسهيل تتبع التكلفة، ومنه يتم تحديد النشاط الرئيسي ومركز تكلفته ومسبب التكلفة له، فالمؤسسة الصناعية للأنسجة الصناعية التقنية بولاية المسيلة مؤسسة كبيرة وتحتوي على عدة أقسام يصعب تحديدها كأنشطة رئيسية (الإدارة، الصيانة، التخزين، التسويق، الخياطة والتفصيل ، التبييض، الصباغة ، التحضير، التوزيع، مراقبة المنتج، الغزل، التكملة) وعليه قمنا بتجميع كل الأنشطة المتشابهة ذات مسبب التكلفة الواحدة.

المطلب الأول: تحديد الأنشطة والعوامل المسببة لتكلفة كل نشاط

الفرع الأول: تحديد الأنشطة

لتحديد الأنشطة الرئيسية قمنا بتجميع الأنشطة المتشابهة إلى ثلاث أنشطة رئيسية، تتمثل في نشاط التموين ونشاط الإنتاج ونشاط التوزيع، وتحديد مركز التكلفة لكل نشاط على حدة، حيث تتمثل الأنشطة الفرعية لنشاط التموين في إعداد الطلبيات واستلام المواد وتخزين المواد المستلمة، فيما تتمثل الأنشطة الفرعية لنشاط الإنتاج في التعبئة والشحن والتخزين، ومركز التكلفة لنشاط التوزيع يتمثل في استقبال الطلبيات وإعداد الفواتير وتسليم البضائع والشكل رقم (04) يوضح ذلك.

الشكل رقم (04): يوضح الأنشطة الرئيسية ومراكز التكلفة



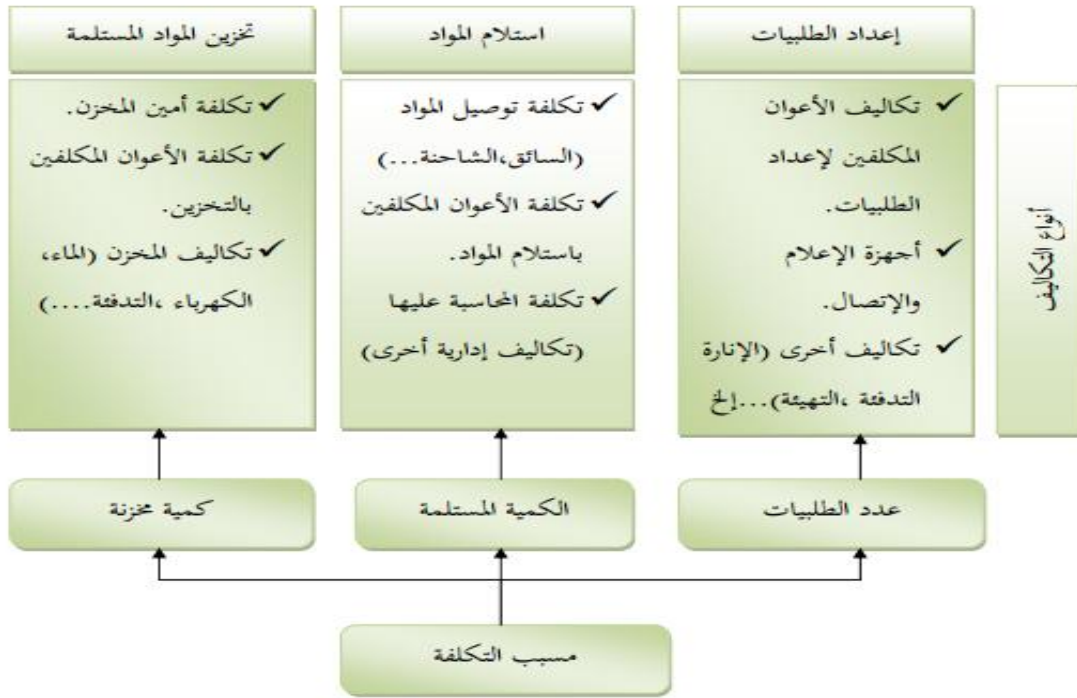
المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الفرع الثاني: تحديد العوامل المسببة لتكلفة كل نشاط

لتحديد العوامل المسببة لتكلفة كل نشاط، قمنا بتحديد أنواع التكاليف لكل مركز تكلفة ومسبب تكلفته.

أولا: تحديد العوامل المسببة لتكاليف نشاط التموين

الشكل رقم (05): يوضح أنشطة مركز التموين ومسبباتها



المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

ثانيا: تحديد العوامل المسببة لتكاليف نشاط الإنتاج

الشكل رقم (06): يوضح أنشطة مركز الإنتاج ومسبباتها



المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

ثالثا: تحديد العوامل المسببة لتكاليف نشاط التوزيع

الشكل رقم (07): يوضح أنشطة مركز التوزيع ومسبباتها



المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الفرع الثالث: تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط

من خلال الشكل رقم (02)، (03)، (04) يتضح أنه لكل مركز تكلفة رئيسي مجموعة أنشطة ولكل نشاط مسبب للتكلفة وهذا ما نلخصه في الجدول رقم (01).

الجدول رقم (10): يوضح الأنشطة الرئيسية ومسببات التكلفة

مسبب التكلفة	الأنشطة الفرعية	الأنشطة الرئيسية
عدد الطلبيات	إعداد الطلبيات	التموين
الكمية المستلمة	استلام المواد	
الكمية المخزنة	تخزين المواد المستلمة	
الكمية المنتجة	التعبئة والشحن	الإنتاج
الكمية المخزنة	تخزين المواد	
عدد الفواتير والطلبات	استقبال الطلبيات وإعداد الفواتير	التوزيع
الكمية المباعة	تسليم البضائع	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

أولا: نشاط التموين

تتمثل تكاليف نشاط التموين في تكاليف نشاط إعداد الطلبيات (تكاليف الأعوان المكلفين لإعداد الطلبيات، أجهزة الإعلام والاتصال، تكاليف أخرى) ومسبب التكلفة عدد الطلبيات، بينما تتمثل تكاليف نشاط استلام المواد في (تكلفة توصيل المواد، تكلفة الأعوان المكلفين باستلام المواد، تكلفة المحاسبة عليها) ومسبب التكلفة الكمية المستلمة، وتكاليف نشاط تخزين المواد المستلمة تتمثل في (تكلفة أمين المخزن، تكلفة الأعوان المكلفين بالتخزين، تكاليف المخزن) ومسبب التكلفة الكمية المخزنة، والشكل رقم (05) يوضح ذلك.

ثانيا: نشاط الإنتاج

تتمثل تكاليف نشاط الإنتاج في تكاليف نشاط التعبئة والشحن (تكاليف الأعوان المكلفين بالتعبئة والشحن، تكاليف الإدارة، تكاليف النقل، تكاليف أخرى) ومسبب التكلفة الكمية المستلمة، بينما تتمثل تكاليف نشاط تخزين المواد في (تكلفة أمين المخزن، تكلفة الأعوان المكلفين بالتخزين، تكاليف المخزن) ومسبب التكلفة الكمية المخزنة، والشكل رقم (06) يوضح ذلك.

ثالثا: نشاط التوزيع

تتمثل تكاليف نشاط التوزيع في تكاليف نشاط استقبال الطلبات وإعداد الفواتير (تكاليف الأعوان المكلفين باستقبال الطلبات وإعداد الفواتير) ومسبب التكلفة الكمية المستلمة، بينما تتمثل تكاليف نشاط تسليم البضائع في (تكلفة نقل البضائع، تكلفة الأعوان المكلفين بتسليم البضائع، تكاليف أخرى) ومسبب التكلفة الكمية المخزنة، والشكل رقم (07) يوضح ذلك.

المطلب الثاني: التعريف بالمنتجات محل الدراسة

ولكثره منتجات المؤسسة الصناعية قمنا باختيار بعض المنتجات التي تمثل أكثر من 70% من منتجات المؤسسة والتي تتمثل في ثلاث منتجات رئيسية وهي:

- قماش مطلي 700 غ/م² (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)
- خيمة ذات 22 مكان (TENTE MOY 22 PLS)
- غطاء الشاحنة المدنية (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)

الفرع الأول: التعريف بالمنتج (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)

يتكون القماش (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I) من خيوط 3/14 عمودي وخيوط 3/14 أفقي، حيث يمر كل من الخيطيين على مرحلة التسدية التي تقوم بها الآلات ثم مرحلة التنشئة، ثم مرحلة الفحص، ثم مرحلة النسيج التي تعطينا قماش 700 غ للمتر المربع، حيث يبلغ معدل إنتاج الآلات 1,70 متر مربع للدقيقة، وبعد ذلك تمر إلى قسم التكملة لتبييض القماش ، ومن ثم مرحلة الصباغة بالمواد الكيماوية، ويتميز القماش 700 غ للمتر المربع بثلاث خصائص وهي أنه غير مسرب للسوائل، وغير قابل للتلف ومضاد للحريق، ينقل القماش بعد صباغته من قسم التكملة إلى المخزن حيث يباع 70% من القماش المنتج و30% من القماش تحول إلى ورشة الخياطة والتفصيل كمواد منتج نصف مصنع (انظر الملحق رقم 02).

الفرع الثاني: التعريف بالمنتج (TENTE MOY 22 PLS)

خيمة (TENTE MOY 22 PLS) ذات 22 مكان بطول 11,11 م وعرض 4,60 م وارتفاع 2,66 م فهي مصنوعة من قماش 700 غ/م² وكذلك خيط ART 17 وبعض الملاحق (أزرار من نوع حطب، وأزرا حديدية، ناموسية، عيون الأزرار، شريط سفيفة، خيط الخياطة 4/17 ، حبل Q6، أزرار الزيتون) ، بعد تحويل قماش 700 غ/م² من المخزن إلى ورشة الخياطة والتفصيل

دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية - EATIT

تخصص حوالي 20% من قماش المخصص لورشة الخياطة والتفصيل للصناعة الخيام وهي عديدة ومتنوعة وخيمة 22 مكان هي أكثر الخيم إنتاجاً ومبيحاً وطلباً وعليه تخصص ورشة الخياطة والتفصيل 20% من القماش 700 غ/م² المخزن، يفصل القماش حسب مخطط الخيمة المطلوب من الزبون، ويقوم العمال بخياطته وتركيب الخيمة بالمواصفات المطلوبة، كما يستغرق في تفصيلها وخياطتها 15 ساعة يد عمل وبذلك تصبح الخيمة جاهزة وبخصائص القماش مضادة للتلوث وغير نافذة للسوائل ومضادة للحريق (انظر الملحق رقم 03).

الفرع الثالث: التعريف بالمنتج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)

يبلغ طول غطاء الشاحنة المدنية (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66) 4,25 م ويعرض 2,10 م وارتفاع 1,50م، يتميز هذا الغطاء بأنه غير مسرب للسوائل ومضاد للتلوث والحريق، مصنوع من قماش 700 غ/م² وملاحق إضافية (حزام، خيط Q6 ، أزرار 1028، برشام 11 م، خيوط الخياطة) ، تخصص ورشة الخياطة والتفصيل 20% من القماش المخزن لصناعة الأغطية منها غطاء الشاحنة المدنية (SNVI K66) بمدة 05 ساعة يد عاملة (انظر الملحق رقم 04).

المطلب الثالث: دراسة الطريقة المطبقة في المؤسسة محل الدراسة

الفرع الأول: حساب تكلفة المنتج (ARTICLE 700 GRS TEINT 3)

أولاً: توزيع التكاليف غير المباشرة

الجدول رقم (11): توزيع تكلفة التموين غير المباشرة للمنتج (ARTICLE 700 GRS TEINT 3)

تكلفة التموين الغير المباشرة للمنتج (ARTICLE 700 GRS TEINT 3)			
البيان	نشاط إعداد الطلبيات	نشاط استلام المواد	نشاط تخزين المواد المستلمة
أعباء النقل	-	546.044,29	-
اعباء مشتركة (الأمن، الإدارة)	2.953.902,70	182.014,77	-
أعباء حظيرة معدات الصناعية	-	364.029,53	-
أعباء المخازن	-	-	1.116.655.00
مجموع التكاليف	2.953.902,70	1.092.088.59	1.116.655.00
مسبب التكلفة	عدد الطلبيات	الكمية المستلمة	كمية مخزنة

دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية - EATIT

عدد المسببات	314.915 طلبية	223.331 وحدة	223.331 وحدة
تكلفة مسبب التكلفة	09,38 دج	04,89 دج	05,00 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الجدول رقم (12): توزيع تكلفة الإنتاج غير المباشرة لمنتوج 31 ARTICLE 700 GRS TEINT

تكلفة الإنتاج غير المباشرة لمنتوج 31 ARTICLE 700 GRS TEINT		
البيان	نشاط التعبئة	نشاط التخزين
مصاريف مشتركة (الأمن، الإدارة)	9.283.248,00	7.081.055,28
مجموع التكاليف	9.283.248,00	7.081.055,28
مسبب التكلفة	كمية منتجة	كمية مخزنة
عدد المسببات	515.736 وحدة	515.736 وحدة
تكلفة المسبب	18,00 دج	13,73 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الجدول رقم (13): توزيع تكلفة التوزيع غير المباشرة للمنتوج (31 ARTICLE 700 GRS TEINT)

تكلفة التوزيع غير المباشرة لمنتوج (31 ARTICLE 700 GRS TEINT)		
البيان	نشاط استقبال الطلبات وإعداد الفواتير	نشاط تسليم البضاعة
أعباء مشتركة (الأمن، الإدارة)	2.169.764,35	200.759,50
أعباء حظيرة الآلات الصناعية	-	401.516,00
أعباء النقل	-	1.003.791,00
مجموع التكاليف	2.169.764,35	1.606.066,50
مسبب التكلفة	عدد الفواتير والطلبات	كمية مباعة
عدد المسببات	314.915 طلبية	314.915 وحدة
تكلفة مسبب التكلفة	06,89 دج	05,10 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

ثانيا :حساب تكلفة التموين والإنتاج

الجدول رقم (14): حساب تكلفة التموين للمنتوج (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)

تكلفة التموين للمنتوج (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)			
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيان
683,36	683,36	01	ثمن الشراء
45,00	45,00	01	الأجور المباشرة
09,38	-	-	تكلفة إعداد الطلبيات
04,89	-	-	تكلفة استلام المواد
05,00	-	-	أعباء المواد المستلمة
747,63	747,63	01	تكلفة الشراء الإجمالية

المصدر :من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الجدول رقم (15): حساب تكلفة الإنتاج للمنتوج (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)

تكلفة الإنتاج للمنتوج (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)			
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيان
747,63	747,63	01	تكلفة المواد المستعملة
115,00	-	-	الأجور المباشرة
18,00	-	-	مصاريف التعبئة
13,73	-	-	مصاريف التخزين
دج 894,36	894,36	01	تكلفة الإنتاج الإجمالية

المصدر :من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

ثالثا :حساب التكلفة النهائية والنتيجة التحليلية

الجدول رقم (16): حساب التكلفة النهائية للمنتوج (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)

التكلفة النهائية للمنتوج (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)			
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي (للوحدة)	الكمية	البيان
894,36	894,36	01	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
40,00	40,00	01	الأجور المباشرة

دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية - EATIT

06,89	-	-	أعباء استقبال الطلبات والفواتير
05,10	-	-	أعباء تسليم البضاعة
946,35 دج	946,35	01	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الجدول رقم (17): حساب النتيجة الإجمالية للمنتوج (ARTICLE 700 GRS TEINT 31)

النتيجة الإجمالية للمنتوج (ARTICLE 700 GRS TEINT 31)			
البيان	الكمية	السعر الوحدوي	السعر الإجمالي
رقم الأعمال	01	1230,25	1230,25 دج
سعر التكلفة	01	946,35	946,35 دج
النتيجة الإجمالية	01	283,90	283,90 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

من خلال الجداول السابقة نلاحظ أن سعر التكلفة من متر مربع من قماش 700 غ/م² تقدر بـ 946,35 دج ، منها 881,36 دج تكلفة المواد الأولية المستعملة في إنتاج القماش، ومنها 200 دج الأجور المباشرة و 62,99 دج تكاليف غير مباشرة ، أي نسبة التكاليف غير المباشرة من التكاليف الكلية تبلغ 07% مع هامش ربح يقدر بـ 30% من سعر التكلفة ، أي الربح المحقق من بيع واحد متر مربع من قماش 700 غ/م² يقدر بـ 283,90 دج ، وقد قامت المؤسسة بإنتاج (515736) متر مربع من القماش خلال سنة (2017) ، بيعت منها 70% أي (314915) متر مربع، وهذا يعني تحقيق ربح سنوي يقدر بـ 89.404.368,50 دج .

946,35 دج : يمثل هذا المبلغ سعر التكلفة.

881,36 دج : يمثل هذا المبلغ تكلفة المواد الأولية المستعملة في إنتاج المنتوج.

200,00 دج : يتمثل هذا المبلغ في الأجور المباشرة (اليد العاملة).

62,99 دج : يتمثل هذا المبلغ في التكاليف غير المباشرة للمنتوج عبر مختلف مراحل إنتاجه بداية بنشاط التموين ثم نشاط الإنتاج وأخيرا نشاط التوزيع.

30 % : تمثل نسبة هامش الربح من التكلفة النهائية.

الفرع الثاني: حساب تكلفة المنتج (TENTE MOY 22 PLS)

أولا: توزيع التكاليف غير المباشرة

جدول رقم (18): تكلفة التموين الغير المباشرة للمنتج (TENTE MOY 22 PLS)

تكلفة التموين غير المباشرة لمنتج (TENTE MOY 22 PLS)			
البيان	نشاط إعداد الطلبات	نشاط استلام المواد	نشاط تخزين المواد المستلمة
أعباء النقل	323.546,86	1.593.611,11	1.905.441,26
أعباء مشتركة (الأمن، الإدارة)	161.773,43	796.805,55	952.720,63
أعباء حظيرة المعدات الصناعية*	80.886,71	398.402,78	476.360,31
أعباء المخازن	80.886,15	398.402,77	476.360,32
مجموع التكاليف	465.093,72	2.877.822,22	2.929.801,42
مسبب لتكلفة	عدد الطلبات	الكمية المستلمة	الكمية مخزنة
عدد المسببات	364 طلبية	3094 وحدة	3094 وحدة
تكلفة مسبب التكلفة	1.277,73 دج	930,13 دج	946,93 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

جدول رقم (19): تكلفة الإنتاج الغير المباشرة للمنتج (TENTE MOY 22 PLS)

تكلفة الإنتاج غير المباشرة للمنتج (TENTE MOY 22 PLS)		
البيان	التعبئة	التخزين
أعباء مشتركة (الأمن، الإدارة)	987.845,04	765.211,72
مجموع التكاليف	987.845,04	765.211,72
مسبب لتكلفة	كمية منتجة	كمية مخزنة
عدد المسببات	364 وحدة	364 وحدة
تكلفة مسبب التكلفة	2.713,86	2.102,23

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

* - مصاريف حظيرة معدات الصناعية تشمل على أعباء المخصصة للاهتلاكات وأعباء الآلات والمعدات.

جدول رقم (20): تكلفة التوزيع غير المباشرة للمنتج (TENTE MOY 22 PLS)

تكلفة التوزيع الغير المباشرة للمنتج (TENTE MOY 22 PLS)		
البيان	نشاط استقبال الطلبات وإعداد الفواتير	نشاط تسليم البضاعة
أعباء مشتركة (الأمن، الإدارة)	232.348,17	43.911,60
أعباء حضيرة الآلات الصناعية	154.922,78	219.558,00
أعباء النقل	154.922,78	87.823,20
مجموع التكاليف	387.306,92	351.292,76
مسبب لتكلفة	عدد الفواتير والطلبات	كمية مبيعة
عدد المسببات	364 طلبية	364 وحدة
تكلفة مسبب التكلفة	1064,03 دج	965,09 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

ثانيا: حساب تكلفة التمويل والإنتاج

جدول رقم (21): حساب تكلفة التمويل للمنتج (TENTE MOY 22 PLS)

تكلفة التمويل للمنتج (TENTE MOY 22 PLS)			
البيان	الكمية	السعر الوحدوي	السعر الإجمالي
ثمن المواد المستعملة	85 متر	946,35	80.439,75
الأجور المباشرة	01	2.750,00	2.750,00
تكلفة إعداد الطلبات (المواد)	-	-	1.777,73
تكلفة استلام المواد	-	-	1.030,13
أعباء المواد المستلمة	-	-	1.046,93
تكلفة الشراء الإجمالية	01	86.544,54	86.544,54 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الجدول رقم (22): حساب تكلفة الإنتاج للمنتوج (TENTE MOY 22 PLS)

تكلفة الإنتاج للمنتوج (TENTE MOY 22 PLS)			
البيان	الكمية	السعر الوحدوي	السعر الإجمالي
تكلفة الشراء الإجمالية	-	-	86.344,54
تكلفة الإنتاج	-	-	9.343,25
الأجور المباشرة	-	-	6.500,00
أعباء التعبئة	-	-	3.213,86
أعباء التخزين	-	-	2.502,23
تكلفة الإنتاج الإجمالية	01	108.103,88	108.103,88 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

ثالثا: حساب التكلفة النهائية والنتيجة التحليلية

الجدول رقم (23): حساب التكلفة النهائية لمنتوج (TENTE MOY 22 PLS)

التكلفة النهائية لمنتوج (TENTE MOY 22 PLS)			
البيان	الكمية	السعر الوحدوي	السعر الإجمالي
تكلفة إنتاج المنتجات المباعة	-	-	108.103,88
الأجور المباشرة	-	-	1.750,00
أعباء استقبال الطلبات والفواتير	-	-	1.364,03
أعباء تسليم البضاعة	-	-	1.065,09
سعر التكلفة	01	112.283,00	112.283,00

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

جدول رقم (24): حساب النتيجة الإجمالية للمنتوج (TENTE MOY 22 PLS)

النتيجة الإجمالية للمنتوج (TENTE MOY 22 PLS)			
البيان	الكمية	السعر الوحدوي	السعر الإجمالي
رقم الأعمال	01	145.967,90	145.967,90 دج
سعر التكلفة	01	112.283,00	112.283,00 دج
النتيجة الإجمالية	01	33.234,90	33.234,90 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية - EATIT

من خلال الجداول السابقة نلاحظ أن سعر التكلفة للخيمة الواحدة ذات 22 مكان تقدر بـ 112.283,00 دج لانجازها، حيث تستهلك 85 متر مربع من قماش 700 غ/م² بقيمة 80.439,75 دج وتكلفة الإنتاج تقدر بـ 9.343,25 دج، والأجور المباشرة 12.000,00 دج وتكاليف غير مباشرة بمبلغ 10.500,00 دج، أي نسبة التكاليف غير المباشرة من التكاليف الكلية تقدر بـ 09,35% ، وهامش ربح يقدر بـ 33.234,90 دج ، علما أن الكمية المباعة (364) خيمة أي بربح سنوي يقدر بـ 12.097.503,60 دج.

112.283,00 دج : هذا المبلغ يمثل التكلفة النهائية.

80.439,75 دج : هذا المبلغ يمثل تكلفة المواد الأولية المستعملة في الإنتاج.

9.343,25 دج : يتمثل هذا المبلغ في تكلفة إنتاج المنتج خلال مروره بنشاط الإنتاج .

12.000,00 دج: يتمثل هذا المبلغ في الأجور المباشرة (اليد العاملة).

10.500,00 دج: يمثل هذا المبلغ التكاليف غير المباشرة للمنتج عبر مختلف مراحل إنتاجه بداية بنشاط التموين ثم نشاط الإنتاج وأخيرا نشاط التوزيع.

30 % : تمثل نسبة هامش الربح من التكلفة النهائية.

الفرع الثالث :حساب تكلفة المنتج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)

أولا :توزيع التكاليف الغير المباشرة

الجدول رقم (25): تكلفة التموين غير المباشرة للمنتج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)

تكلفة التموين الغير المباشرة لمنتج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)			
البيان	نشاط إعداد الطلبيات	نشاط استلام المواد	نشاط تخزين المواد المستلمة
أعباء النقل	103.245,66	290.458,02	96.993,44
أعباء مشتركة (الأمن، الإدارة)	154.868,49	96.819,34	193.986,88
أعباء حظيرة المعدات الصناعية	103.245,66	193.638,68	193.986,88
أعباء المخازن	51.622,83	193.638,68	290.980,32
مجموع التكاليف	412.982,64	774.554,70	775.947,45
مسبب التكلفة	عدد الطلبيات	الكمية المستلمة	كمية مخزنة

دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية - EATIT

عدد المسببات	938 طلبية	3.095 وحدة	3.095 وحدة
تكلفة مسبب التكلفة	440.28 دج	250.26 دج	250.71 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الجدول رقم (26): تكلفة الانتاج غير المباشرة للمنتوج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)

تكلفة الإنتاج غير المباشرة لمنتوج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)		
البيان	نشاط التعبئة	نشاط التخزين
أعباء مشتركة (الأمن، الإدارة)	760.164,58	591.052,56
مجموع التكاليف	760.164,58	591.052,56
مسبب التكلفة	الكمية المنتجة	الكمية المخزنة
عدد المسببات	938 وحدة	938 وحدة
تكلفة مسبب التكلفة	810,41 دج	630,12 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الجدول رقم (27): تكلفة التوزيع غير المباشرة للمنتوج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)

تكلفة التوزيع الغير المباشرة للمنتوج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)		
البيان	نشاط استقبال الطلبيات وإعداد الفواتير	نشاط تسليم البضاعة
أعباء مشتركة (الأمن، الإدارة)	155.163,96	40.706,08
أعباء حظيرة الآلات الصناعية	103.442,64	40.706,08
أعباء النقل	51.721,32	162.824,32
مجموع التكاليف	310.327,92	244.236,44
مسبب لتكلفة	عدد الفواتير والطلبات	كمية مباعه
عدد المسببات	938 وحدة	938 وحدة
تكلفة مسبب التكلفة	330,84 دج	260,38 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

ثانيا :حساب تكلفة التموين والإنتاج

الجدول رقم (28): حساب تكلفة التموين للمنتوج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)

تكلفة التموين للمنتوج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)			
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيان
31.229,55	946,35	33 متر	ثمن الشراء
675,00	675,00	01	الأجور المباشرة
440,28	-	-	تكلفة إعداد الطلبات
250,26	-	-	تكلفة استلام المواد
250,71	-	-	أعباء المواد المستلمة
32.845,80 دج	32.845,80	01	تكلفة الشراء الإجمالية

المصدر :من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الجدول رقم (29): حساب تكلفة الإنتاج للمنتوج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)

تكلفة الإنتاج للمنتوج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)			
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيان
32.845,80 دج	32.845,80	01	تكلفة الشراء الإجمالية
4234,53 دج	4234,53	01	تكلفة الإنتاج
1.200,00 دج	1.200,00	01	الأجور المباشرة
810,41 دج	-	-	أعباء التعبئة
630,12 دج	-	-	أعباء التخزين
39.720,86 دج	39.720,86	01	تكلفة الإنتاج الإجمالية

المصدر :من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

ثالثا :حساب التكلفة النهائية والنتيجة التحليلية

الجدول رقم (30): حساب التكلفة النهائية للمنتوج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)

التكلفة النهائية للمنتوج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)			
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيان
39.720,86	39.720,86	01	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
525,00	525,00	01	الأجور المباشرة

دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية - EATIT

أعباء استقبال الطلبات والفواتير	-	-	330,84
أعباء تسليم البضاعة	-	-	260,38
سعر التكلفة	40.837,08	01	40.837,08 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الجدول رقم (31): حساب النتيجة الإجمالية للمنتوج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)

النتيجة الإجمالية للمنتوج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)			
البيان	الكمية	السعر الوحدوي	السعر الإجمالي
رقم الأعمال	01	53.088,20	53.088,20 دج
سعر التكلفة	01	40.837,08	40.837,08 دج
النتيجة الإجمالية	01	12.251,12	12.251,12 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

من خلال الجداول السابقة نلاحظ أن سعر التكلفة لغطاء الشاحنة الواحدة يقدر بـ 40.837,08 دج لانجازه، حيث يستهلك 33 متر مربع من قماش 700 غ/م² بقيمة 31.229,55 دج ، وتكلفة الإنتاج تقدر بـ 4234,53 دج ، والأجور المباشرة تقدر بـ 2.400,00 دج وتكاليف غير مباشرة بمبلغ 3.000,00 دج، أي نسبة التكاليف غير المباشرة من التكاليف الكلية تقدر بـ 07,34 % ، وهامش ربح يقدر بـ 12.251,12 دج ، علما أن الكمية المباعة (938) غطاء شاحنة أي بربح سنوي يقدر بـ 1.149.155.056,00 دج.

40.837,08 دج : هذا المبلغ يمثل التكلفة النهائية.

31.229,55 دج : هذا المبلغ يمثل تكلفة المواد الأولية المستعملة في الإنتاج.

4234,53 دج: يمثل هذا المبلغ تكلفة إنتاج المنتوج خلال مروره بنشاط الإنتاج .

2.400,00 دج: يتمثل هذا المبلغ في الأجور المباشرة (اليد العاملة).

3.000,00 دج : يمثل هذا المبلغ التكاليف غير المباشرة للمنتوج عبر مختلف مراحل إنتاجه بداية بنشاط التموين ثم نشاط الإنتاج وأخيرا نشاط التوزيع.

30 % : تمثل نسبة هامش الربح من التكلفة النهائية.

المبحث الثالث : نموذج مقترح لتطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) ومقارنتها مع الطريقة المطبقة في المؤسسة.

سنحاول من خلال هذا المبحث تصور نموذج مقترح لتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، وذلك تماشيا مع ما تم دراسته في الجانب النظري من خطوات منتهجة في تطبيقها باعتمادها على مسبب التكلفة وهو الوقت، علما أن المؤسسة دراسة حالة كانت تعتمد على طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) في حساب تكاليفها.

المطلب الأول: نموذج مقترح لتطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC).

الفرع الأول: تقدير الطاقة العملية للأنشطة الرئيسية .

تم اعتماد الطاقة الزمنية لجميع الأنشطة الرئيسية في المؤسسة كأفضل نوع من أنواع الطاقة لأجل حساب معدل التكلفة لتلك الوحدات، ومن الجدير بالذكر أن مستويات الطاقة النظرية والعملية هي واحدة لجميع الأقسام والخطوط الإنتاجية.

أولا : تقدير الطاقة النظرية للأنشطة الرئيسية

عدد ساعات العمل في اليوم ثماني ساعات، وعدد أيام الدوام في الأسبوع خمسة أيام دوام ، وعدد الأسابيع في السنة هو اثنان وخمسون أسبوعا، وعليه فإن ساعات العمل النظرية في السنة يساوي إلى $2080 = 52 \times 5 \times 8$ ساعة عمل نظرية.

ثانيا : تقدير الطاقة العملية للأنشطة الرئيسية

بعد استبعاد أوقات الراحة، والصيانة، والأوقات المستقطعة الأخرى من الطاقة النظرية، فقد قدر رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية الطاقة العملية لكل نشاط رئيسي بـ: (1950) ساعة أي 117000 دقيقة ، والطاقة العملية المستبعدة تقدر بـ: (130) ساعة وهذا يعني استبعاد 7800 دقيقة .

الفرع الثاني : حساب تكلفة المنتجات الثلاث لمحل الدراسة وفق طريقة (TDABC)

يتم حساب معدل تكلفة الطاقة للأنشطة الرئيسية من خلال تقسيم إجمالي التكاليف غير المباشرة لهذا النشاط على الطاقة العملية الخاصة به.

وبالنسبة للأجور المباشرة تم تخصيص حصة كل منتج بآلية مماثلة، من خلال تقسيم الأجور المباشرة لكل نشاط رئيسي على طاقته العملية وإحتساب معدل تكلفة الزمن من الأجور المباشرة.

أولاً: حساب تكلفة المنتج (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I) وفق طريقة (TDABC).

منتج قماش 700 غ/م² يتطلب مواد أولية بتكلفة 683,36 دج ، وأجور مباشرة تقدر بـ 200 دج، وتكاليف غير مباشرة تقدر بـ 62,99 دج وهذا وفق الطريقة المطبقة في المؤسسة (ABC)، وبالتالي يصبح سعر التكلفة يساوي 946,35 دج وتحقيق هامش ربح يساوي 283,90 دج وقد باعت المؤسسة (361016) متر مربع خلال سنة 2017، وهذا ما جعلها تحقق هامش ربح سنوي يقدر بـ 102494247,48 دج ونتيجة لذلك فإن المنتج يعتبر مربح من وجهة نظر القياس الحالية بهامش ربح يقدر بـ 30 % من سعر التكلفة .

الجدول رقم (32) : يوضح معدل التكاليف و تكلفة الطاقة الإنتاجية للمنتج

(ART700 GRS TEINT 3I)

معدل تكلفة الطاقة دج/دقيقة	الطاقة العملية بالدقيقة	إجمالي التكاليف بالدينار الجزائري	الترميز	نوع التكاليف	الأنشطة الرئيسية
242.44	117000	28365480	T1	الأجور المباشرة	التموين
44.12	117000	5162646.29	1X	التكاليف غير المباشرة	
418.76	117000	48994920	T2	الأجور المباشرة	الإنتاج
139.86	117000	16364303.28	X2	التكاليف غير المباشرة	
220.40	117000	25786800	T3	الأجور المباشرة	التوزيع
32.27	117000	3775830.85	X3	التكاليف غير المباشرة	

المصدر : من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية - EATIT :

يمر هذا المنتج خلال عملية إنتاجه بعدة مراحل متتالية ويظهر الجدول رقم (33) هذه المراحل مع الزمن المقدر لإنتاج الوحدة الواحدة من هذا المنتج في كل مرحلة .

الجدول رقم (33) : يوضح مراحل إنتاج المنتج (ART700 GRS TEINT 3I)

الوحدة الزمنية بالدقيقة	الرمز	الأنشطة الرئيسية
0.1182 دقيقة	A1	التموين
0.3260 دقيقة	A2	الإنتاج
0.1440 دقيقة	A3	التوزيع

المصدر : من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

وتكون معادلة التكلفة الوقتية للتكاليف غير المباشرة للمنتج وفقا لطريقة (TDABC)

$$= (A1 * X1) + (A2 * X2) + (A3 * X3) ، بحيث:$$

A : الزمن المقدر لتصنيع المنتج في النشاط الرئيسي.

X : معدل تكلفة الطاقة للنشاط الرئيسي.

$$= (0.1182 * 44.12) + (0.3260 * 139.86) + (0.1440 * 32.27)$$

$$= (5.21) + (45.59) + (4.64)$$

$$= 55.45 \text{ دج}$$

أما الأجور المباشرة فتم توزيعها اعتماداً على المحركات الوقتية لكل نشاط رئيسي ، المشار إليه في الجدول رقم (33) ، بحيث تحسب الأجور المباشرة لوحدة المنتج كمايلي:

$$= (A1 * T1) + (A2 * T2) + (A3 * T3) ، بحيث:$$

T : معدل تكلفة الأجور في النشاط الرئيسي

$$= (0.1182 * 242.44) + (0.3260 * 418.76) + (0.1440 * 220.40)$$

$$= (28.65) + (136.51) + (25.12)$$

$$= 190.29 \text{ دج لكل وحدة}$$

فتكون إجمالي تكلفة وحدة المنتج (ART700 GRS TEINT 3I) وفق طريقة (TDABC)

= تكلفة المواد المباشرة + تكلفة الأجور المباشرة + التكاليف غير المباشرة

= 683.36 دج + 55.45 دج + 190.29 دج

= 929.11 دج

ومنه نستنتج أن سعر التكلفة للقماش 700 غ/م² وفق طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) هو 929.11 دج .

مقارنة بسعر تكلفة هذا المنتج وفق طريقة المتبعة من طرف المؤسسة (ABC) نجد سعر التكلفة يساوي 946.35 دج ، أي أن طريقة (TDABC) أدت إلى الحصول على سعر تكلفة أقل.

ثانيا: حساب تكلفة المنتج (TENTE MOY 22 PLS) وفق طريقة (TDABC).

منتج الخيمة ذات (22 مكان) تستهلك 85 متر من قماش 700 غ/م² بتكلفة بلغت 80439.75 دج ومواد أخرى بقيمة 9343.25 دج وهذا يعني أن تكلفة المواد الأولية المستعملة يبلغ 89783 دج والأجور المباشرة بقيمة 11000 دج و"تكاليف غير مباشرة" بقيمة 9000 دج، وهذا يعني أن سعر التكلفة للخيمة الواحدة يساوي 110783.90 دج، وقد باعت المؤسسة (364) خيمة خلال سنة 2017، وهذا يعني أنها قد حققت هامش ربح يقدر بـ : 33234.90 دج للخيمة الواحدة ، وربح سنوي يقدر بـ : 12097503.60 دج بنسبة هامش ربح يقدر بـ 30 %.

الجدول رقم (34) : يوضح معدل التكاليف و تكلفة الطاقة الإنتاجية للمنتج

(TENTE MOY 22 PLS)

معدل تكلفة الطاقة دج/دقيقة	الطاقة العملية بالدقيقة	إجمالي التكاليف بالدينار الجزائري	الترميز	نوع التكاليف	الأنشطة الرئيسية
08.55	117000	1001000	T1	الأجور المباشرة	التموين
53.61	117000	6272717.36	X1	التكاليف غير المباشرة	
20.22	117000	2366000	T2	الأجور المباشرة	الإنتاج
14.98	117000	1753056.76	X2	التكاليف غير المباشرة	

دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية - EATIT :

05.44	117000	637000	T3	الأجور المباشرة	التوزيع
06.31	117000	738599.68	X3	التكاليف غير المباشرة	

المصدر : من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

يمر هذا المنتج خلال عملية إنتاجه بعدة مراحل متتالية ويظهر الجدول رقم (35) هذه المراحل مع الزمن المقدر لإنتاج الوحدة الواحدة من هذا المنتج في كل مرحلة.

الجدول رقم (35) : يوضح مراحل إنتاج المنتج (TENTE MOY 22 PLS)

الوحدة الزمنية بالدقيقة	الرمز	الأنشطة الرئيسية
195 دقيقة	A1	التموين
540 دقيقة	A2	الإنتاج
165 دقيقة	A3	التوزيع

المصدر : من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

وتكون معادلة التكلفة الوقتية للتكاليف غير المباشرة للمنتج وفقا لطريقة (TDABC)

$$= (A1 * X1) + (A2 * X2) + (A3 * X3), \text{ بحيث:}$$

A : لزمان المقدر لتصنيع المنتج في النشاط الرئيسي.

X : معدل تكلفة الطاقة للنشاط الرئيسي.

$$= (195 * 53.61) + (540 * 14.98) + (165 * 06.31)$$

$$= 10453.95 \text{ دج} + 8089.20 \text{ دج} + 1041.15 \text{ دج}$$

$$= 19584.30 \text{ دج لكل وحدة منتجة.}$$

أما الأجور المباشرة، فتم توزيعها اعتمادا على المحركات الوقتية لكل نشاط رئيسي بحيث تحسب الأجور المباشرة لوحدة المنتج كمايلي:

$$= (A1 * T1) + (A2 * T2) + (A3 * T3), \text{ بحيث:}$$

T: معدل تكلفة الأجور في النشاط الرئيسي.

$$= (195 * 08.55) + (540 * 20.22) + (165 * 05.44)$$

$$= 1667.25 \text{ دج} + 10918.80 \text{ دج} + 897.60 \text{ دج}$$

$$= 13483.65 \text{ دج لكل وحدة منتجة.}$$

فتكون إجمالي تكلفة وحدة المنتج (TENTE MOY 22 PLS) وفق طريقة (TDABC)

$$= \text{تكلفة المواد المستعملة} + \text{تكلفة الأجور المباشرة} + \text{التكاليف غير المباشرة}$$

$$= 89783.00 \text{ دج} + 19584.30 \text{ دج} + 13483.65 \text{ دج}$$

122850.96 دج

هذا يعني أن سعر التكلفة لمنتج الخيمة ذات 22 مكان وفق طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يساوي : 122850.958 دج.

مقارنة بسعر تكلفة هذا المنتج وفق طريقة المتبعة من طرف المؤسسة (ABC) نجد سعر التكلفة يساوي 122850.96 دج ، أي أن طريقة (TDABC) أدت إلى الحصول على سعر تكلفة أكبر.

ثالثا: حساب تكلفة المنتج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66) وفق طريقة (TDABC).

غطاء شاحنة المدنية من نوع (SNVI K66) يستهلك 33 متر من قماش 700 غ/م² بقيمة 31229.55 دج ومواد أخرى بقيمة 4234.53 دج أي تكلفة المواد المستعملة تبلغ 35464.08 دج، والأجور المباشرة تبلغ 2400 دج وتكاليف غير مباشرة بمبلغ 3000 دج ، ويبلغ سعر التكلفة لغطاء الشاحنة وفق الطريقة المطبقة من طرف المؤسسة 40837.08 دج ، وقد باعت لمؤسسة (938) غطاء شاحنة خلال سنة 2017، وقد حققت هامش ربح للغطاء الواحد يقدر بـ 12251.12 دج وهامش ربح سنوي بمبلغ : 11491550.56 دج، والجدول رقم (36) يوضح معدل التكاليف وتكلفة الطاقة الإنتاجية لمنتج غطاء الشاحنة المدنية.

دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية - EATIT :

الجدول رقم (36) : يوضح معدل التكاليف و تكلفة الطاقة الإنتاجية للمنتج

(BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)

معدل تكلفة الطاقة دج/دقيقة	الطاقة العملية بالدقيقة	إجمالي التكاليف بالدينار الجزائري	الترميز	نوع التكاليف	الأنشطة الرئيسية
05.41	117000	633150	T1	الأجور المباشرة	التموين
16.78	117000	1963484.79	1X	التكاليف غير المباشرة	
09.62	117000	1125600	T2	الأجور المباشرة	الإنتاج
11.54	117000	1351217.14	X2	التكاليف غير المباشرة	
04.21	117000	492450	T3	الأجور المباشرة	التوزيع
04.74	117000	554564.36	X3	التكاليف غير المباشرة	

المصدر : من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

يمر هذا المنتج خلال عملية إنتاجه بعدة مراحل متتالية ويظهر الجدول رقم (37) هذه المراحل مع الزمن المقدر لإنتاج الوحدة الواحدة من هذا المنتج في كل مرحلة.

الجدول رقم (37) : يوضح مراحل إنتاج المنتج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)

الوحدة الزمنية في الدقيقة	الرمز	الأنشطة الرئيسية
75 دقيقة	A1	التموين
120 دقيقة	A2	الإنتاج
45 دقيقة	A3	التوزيع

المصدر : من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

وتكون معادلة التكلفة الوقتية للتكاليف غير المباشرة للمنتج وفقا لطريقة (TDABC)

$$= (A1 * X1) + (A2 * X2) + (A3 * X3), \text{ بحيث:}$$

A : الزمن المقدر لتصنيع المنتج في النشاط الرئيسي.

X : معدل تكلفة الطاقة للنشاط الرئيسي.

$$(45*04.74)+(120*11.54)+(75*16.78) =$$

$$1258.50 \text{ دج} + 1384.80 \text{ دج} + 213.30 \text{ دج} =$$

$$= 2856.60 \text{ دج لكل وحدة منتجة .}$$

أما الأجر المباشر فتم توزيعها اعتماداً على المحركات الوقتية لكل نشاط رئيسي، بحيث تحسب الأجر المباشر لوحدة المنتج كمايلي:

$$\text{الأجر المباشر لوحدة المنتج} = (A1*T1) + (A2*T2) + (A3*T3) ، \text{ بحيث:}$$

T: معدل تكلفة الأجر في النشاط الرئيسي.

$$(45*04.21)+(120*09.62)+(75*05.41) =$$

$$405.75 \text{ دج} + 1154.40 \text{ دج} + 189.45 \text{ دج} =$$

$$= 1749.60 \text{ دج .}$$

فتكون إجمالي التكلفة للمنتج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66) وفق طريقة (TDABC) كمايلي :

$$= \text{تكلفة المواد المستعملة} + \text{تكلفة الأجر المباشر} + \text{التكاليف غير المباشرة}$$

$$= 35464.08 \text{ دج} + 2856.60 \text{ دج} + 1749.60 \text{ دج}$$

$$= 400070.28 \text{ دج}$$

هذا يعني أن سعر التكلفة المنتج وفق طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) تساوي 400070.28 دج للوحدة .

مقارنة بسعر تكلفة هذا المنتج وفق طريقة المتبعة من طرف المؤسسة (ABC) نجد سعر التكلفة يساوي 400070.28 دج ، أي أن طريقة (TDABC) أدت إلى الحصول على سعر تكلفة أقل.

المطلب الثاني : المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)

بعد محاولة إسقاط طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت على المنتجات محل الدراسة، يمكن إجراء مقارنة بينها وبين الطريقة المتبعة في المؤسسة، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

الفرع الأول : المقارنة بين لطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت للمنتوج: (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)

الجدول رقم (38): المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة (TDABC) للمنتوج

(ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)

البيان	الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة	طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)	الفرق
تكلفة المواد المستعملة	683.36	683.36	0.00
الأجور المباشرة	200.00	190.30	9.70
التكاليف غير المباشرة	62.99	55.46	7.23
التكلفة النهائية	946.35	929.12	17.23
سعر البيع	1230.26	1230.26	0.00
هامش الربح	283.91	301.14	-17.23
نسبة هامش الربح المحقق	%30	%32.39	%32.39

المصدر : من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ من الجدول رقم(38) أن التكلفة النهائية تتخفض بمقدار 17.23 دج بتطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) مقارنة بالطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة (ABC) ، ويرجع هذا الانخفاض إلى انخفاض التكاليف الغير المباشرة بمقدار 7.53 دج ، وإنخفاض الأجور المباشرة بمقدار 9.70 دج، وينعكس هذا الانخفاض على سعر البيع والأرباح المتأتية من هذا المنتوج وتحقيق هامش ربح إضافي يقدر ب 17.23 دج للمتر المربع الواحد وذلك

دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية - EATIT :

بتطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، وارتفاع نسبة هامش الربح المحقق بعدما كانت تقدر بـ 30% إلى 32.39% بزيادة هامش الربح المحقق بنسبة 02.39%

الفرع الثاني: المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت للمنتوج: (TENTE MOY 22 PLS)

الجدول رقم (39) : المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة (TDABC) للمنتوج

(TENTE MOY 22 PLS)

البيان	الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة	طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)	الفرق
تكلفة المواد المستعملة	89783.00	89783.00	0.00
الأجور المباشرة	12000.00	13483.65	(-1483.65)
التكاليف غير المباشرة	9000.00	19584.30	(-10584.30)
التكلفة النهائية	110783.00	122850.96	(-12067.96)
سعر البيع	144017.90	144017.90	0.00
هامش الربح	33234.90	21166.94	12067.96
نسبة هامش الربح المحقق	30%	17.22	- 12.78%

المصدر : من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ من الجدول رقم(39) أن التكلفة النهائية أرتفعت بمقدار 12067.96 دج بتطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) مقارنة بالطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة (ABC)، ويرجع هذا الارتفاع إلى ارتفاع التكاليف غير المباشرة بمقدار 10584.30 دج ، وارتفاع الأجور المباشرة بمقدار 1483.65 دج ، و ينعكس هذا الارتفاع على سعر البيع والأرباح المتأتية من هذا المنتج، وانخفاض هامش الربح بمقدار 12067.96 دج للخيمة الواحدة ، وذلك بتطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، وانخفاض معدل هامش الربح المحقق بعدما كان 30% إلى 17.22% بنقصان معدل هامش الربح المحقق بنسبة 12.78%.

الفرع الثالث : المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت للمنتوج: (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)

الجدول رقم (40) : المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة (TDABC) للمنتوج

(BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)

البيان	الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة	طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)	الفرق
تكلفة المواد المستعملة	35464.08	35464.08	0.00
الأجور المباشرة	2400.00	1749.60	650.40
التكاليف غير المباشرة	3000.00	2856.60	143.40
التكلفة النهائية	40837.08	40070.28	766.80
سعر البيع	53088.20	53088.20	0.00
هامش الربح	12251.12	13017.92	(766.80 -)
نسبة هامش الربح المحقق	30%	32.48%	02.48%

المصدر : من إعداد الطالبين بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ من الجدول رقم(40) أن التكلفة النهائية انخفضت بمقدار 766.80 دج بتطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) مقارنة بالطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة (ABC) ، ويرجع هذا الانخفاض إلى انخفاض التكاليف غير المباشرة بمقدار 143.40 دج ، وانخفاض الأجور المباشرة بمقدار 650.40 دج ، و ينعكس هذا الانخفاض على سعر البيع والأرباح المتأتية من هذا المنتج وتحقيق هامش ربح إضافي يقدر بـ 766.80 دج للغطاء الواحد وذلك بتطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) ، وارتفاع معدل هامش الربح المحقق بعدما كان 30% إلى 32.48% بزيادة معدل هامش الربح المحقق بنسبة 02.48%.

خلاصة الفصل :

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في "المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية بالمسيلة" والتي تطرقنا فيها إلى تقديم عام للمؤسسة، بعرض نشأتها وتعريفها وأهدافها وسياساتها وإطارها التنظيمي .

وكذلك تعرضنا إلى دراسة الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة في تحديد التكلفة النهائية لمنتجاتها، من خلال دراستنا لثلاثة منتجات معينة، وما لاحظناه من خلال دراستنا لهذه الطريقة أنها عملية وتتطلب الكثير من الوقت وذلك لكثرة الأقسام والأنشطة وإهمالها لبعض التكاليف .

في الأخير حاولنا تطبيق "طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)" كطريقة بديلة مقترحة، وكما تم عرضه سابقا لاحظنا أن التكاليف غير المباشرة التي تتحملها المؤسسة تكاليف عالية جداً مقارنة بالتكاليف المباشرة ، مما استوجب علينا محاولة تحديد التكاليف الحقيقية لتكون دراسة أكثر واقعية ، فعندما قمنا بالمقارنة بين الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة (ABC) وطريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، اتضح جليا أن طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط لموجه بالوقت (TDABC) هي أكثر عملية وواقعية خاصة بالنسبة للمنتجات التي تمت دراستها، وعلى المؤسسة دراسة المنتج الثاني (TENTE MOY 22 PLS) من حيث ارتفاع تكاليفه غير المباشرة مما يؤثر على ربحية المؤسسة خاصة على المنتجات الأخرى .

كان بالإمكان (نيتنا) إجراء مقارنة بين الطريقة المستعملة وطريقة التكلفة المستهدفة كأحد الطرق الحديثة في حساب التكاليف ، ونظرا لكون أن المؤسسة تستخدم طريقة (ABC)، إكتفينا فقط بمقارنتها مع النسخة المستحدثة لهاته الطريقة (TDABC)، لذلك حال دون ذلك معوق (حجم البحث).



خاتمة عامة



الخاتمة العامة:

تمحور موضوع بحثنا حول دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق التكاليف الحديثة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، حيث تم إبراز أهم المفاهيم المتعلقة بحاسبة التكاليف وأنظمتها والطرق المستخدمة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية وتخفيضها .

وقد تم التركيز بصفة أساسية على المفاضلة بين طرق محاسبة التكاليف التقليدية وطرق محاسبة التكاليف الحديثة من حيث التحديد السليم للتكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات، وقد قمنا بإسقاط هذه الدراسة النظرية على واقع المؤسسات الصناعية الجزائرية، من خلال "المؤسسة الجزائرية للصناعة الأنسجة الصناعية والتقنية بالمسيلة"، والتي رأيناها مستوفية لشروط دراستنا وبعد أن قمنا بإنجاز هاته الدراسة نحاول الإجابة على الفرضيات المطروحة، واستخلاص أهم النتائج المتوصل إليها وتقديم التوصيات اللازمة.

أولا : اختبار الفرضيات

بعد دراستنا هذا الموضوع من الناحية النظرية ومحاولة تقديم تصور (مقترح) محاسبة التكاليف على أساس النشاط لموجه بالوقت " (TDABC) في "المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية بالمسيلة"، يمكننا الإجابة على الفرضيات المطروحة كالآتي:

- ❖ من خلال دراستنا للمؤسسة محل الدراسة استنتجنا أن هاته تفنقر إلى وجود طرق تكاليف تساعدنا على عملية التسعير وهذا ما يثبت أن الفرضية الرئيسية محققة .
- ❖ إن تطبيق طرق "محاسبة التكاليف التقليدية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" ، تبقى عاجزة عن تخصيص التكاليف غير المباشرة، لاعتمادها على التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج، والتي لا يمكن الاعتماد عليها كطريقة مناسبة لاتخاذ قرارات إدارية سليمة تفيد في عملية التسعير، مما يعكس بالسلب على ديمومة المؤسسة ، وهذا ما يثبت على أن الفرضيتين الأولى والثانية محقتين .
- ❖ إن تطبيق طريقة "محاسبة التكاليف على أساس النشاط لموجه بالوقت" (TDABC) بالمؤسسة محل الدراسة يمكنها من الحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة ، ويمكنها من اتخاذ قرارات أفضل في ظل المنافسة ، وقد بينت الدراسة أن تطبيق هذه الطريقة قد ساهم بشكل جيد في توزيع التكاليف غير المباشرة بعدالة وتحديد التكاليف النهائية بدقة مقارنة بالطريقة المطبقة ، وهذا ما يجيبنا عن السؤال الفرعي الثالث .

ثانيا : نتائج لدراسة :

من خلال إنجازنا لهاته الدراسة توصلنا إلى مجموعة من النتائج نوجزها كمايلي:

رغم وجود طريقة لتحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات إلا انه ما يعاب على المؤسسة أنها تقوم بحساب التكاليف غير مباشرة بصفة تقديرية ، وذلك بأخذ نسبة معينة من التكاليف الكلية ، وتتكيف هذه النسبة مع الأسعار المنافسة في السوق ، فاعتماد هذه الطريقة يعتبر مقياسا غير علمي وبالتالي ينتج عنه التوصل لحساب تكاليف منتجات غير حقيقية.

رغم أن المؤسسة مقسمة إلى مجموعة من الأقسام والمصالح إلا أنها لا تتبع طريقة الأقسام المتجانسة، والتي تفيدها في حصر كافة التكاليف وإرجاعها إلى مصادرها ليتم في الأخير تحميلها على مختلف المنتجات في المؤسسة.

رغم وجود طريقة متبعة لتحديد التكاليف النهائية لمنتجات المؤسسة، إلا انه يوجد طرق أخرى أكثر دقة وعملية في تحديد النتائج النهائية وزيادة ربحية المؤسسة.

ثالثا : أفاق الدراسة

بعد تناولنا لهذا لموضوع بشقيه النظري والتطبيقي ، فانه يمكن القول أنه فتح لنا مجالا واسعا للبحث في بعض المسائل المتعلقة بحاسبة التكاليف ، وخصوصا موضوع طريقة "محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت"، والذي أضحي اهتمام الكثير من الدارسين لما لها من أهمية في تقديم معلومات تكاليفية أكثر دقة من الطرق الأخرى، والتي يكون لها أثر كبير على استمرارية المؤسسة وبقائها في خضم هذه المنافسة الحادة، وعليه يمكن عرض بعض التساؤلات التي يمكن أن تؤسس لدراسات مستقبلية كالآتي:

- ما مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- ما مدى تطابق طريقة "محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت" (TDABC) مع متطلبات حوكمة الشركات؟
- آثار تبني "محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت" (TDABC) على قرارات التسعير في المؤسسة .
- تصور مقترح لتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) على المؤسسات الصناعية الجزائرية .



قائمة المصادر

والمراجع



قائمة المصادر والمراجع

أولا : المصادر والمراجع باللغة العربية

ا. الكتب

- أبو يعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، ط3 ، 2004.
- أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ط1 ، 2006.
- أحمد محمد نور ، شحاته السيد ، محاسبة التكاليف في بيئة التصنيع المعاصرة ، الدار الجامعية ، 2004.
- أحمد نور ، في مبادئ المحاسبة المالية ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1996 .
- إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية ، دار حامد للنشر ، الطبعة الأولى ، 2010 .
- إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.
- أقاسم عمر ، الإمداد الشامل مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة ابوبكر بلقايد ، تلمسان ، 2010.
- بوعلام بوشاشي ، المنير في المحاسبة التحليلية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2002.
- ثناء علي القباني ، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006.
- جمعة احمد خليل وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع ،الأردن، 1999.
- جمعة الربيعي كمال حسن ، سعدوني مهدي الساقى ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ،2008.
- حسن ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002 .
- دادي عدون ناصر ، المحاسبة التحليلية ، دار المحمدية ، الجزائر ، 1999.
- دادي عدون ناصر ، تقنيات مراقبة التسيير ،دارالبعث ،قسنطينة ، الجزائر ، 1988 .

- رشيد الجمال ، أيمن شتيوي ، المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة ، المكتب الجامعي الحديث ، 2010 .
- زينات محمد محرم ، ورشيد الجمال محمد، والسيد شحاته ،أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر،2005.
- سيد عطا الله السيد ، المفاهيم المحاسبية الحديثة دار الراهية ، الطبعة الأولى ، 2009.
- صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر،2006 .
- عبد الحي مرعي وعبد الله عبد العظيم هلال ، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ،2006.
- عطية عبد الحي مرعي ، التكلفة الالكترونية لأغراض القياس والتخطيط والرقابة ، دار الفتح ، الاسكندرية ، مصر ، 2008 .
- علي رحال ، المحاسبة التحليلية من النظرية الى التطبيق ، مطبعة عمار قرفي ، باتنة ، الجزائر ، دون تاريخ نشر.
- علي رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999.
- علي عبد العليم عبد الحميد ، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ، بدون سنة نشر .
- عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ،إثراء للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،2008 .
- فلاح سلمة المطارنة غسان ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2003 .
- قداح سليمان ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مطبعة خالد بن وليد ، دمشق ، سوريا ، 1978.
- محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري، الطبعة الأولى ،مصر، 2001 .
- محمد تسيير الرجبي ، محاسبة التكاليف ، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، مصر ، 2008 .
- محمد سامي راضي ، محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، طنطا مصر ، 2003 .

- محمد سعيد أوكيل ، تقنيات المحاسبة التحليلية ، دار الأفاق ، الجزائر ، دون تاريخ نشر .
- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، محاسبة التكاليف ، الادرة العامة لتطوير المناهج ، المملكة العربية السعودية ، د س ن .
- نور أحمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999 .
- نور أحمد، وعبيد، حسين، والسيد شحاته ، مبادئ المحاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007 .
- يحي التكريتي إسماعيل وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- يعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

II. الأطروحات والمذكرات:

- إسماعيل أبو غبن، هيثم، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013 .
- بوشندوقة خديجة ، محاولة تطبيق (abc) في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ،غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم التسيير ، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية ، جامعة آكلي محند اولحاج ، البويرة ، الجزائر ، 2013/2012.
- درويش مصطفى الجذلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الأداء المالي دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب ، (ABC) مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
- ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير غير منشورة ، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004.
- سالمى ياسين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة الجزائر ، 2010.

- شيباني حنان ، أهمية مراقبة التسيير المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس ،كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة البويرة ، 2012/2011 .
- طوايبي احمد ، المحاسبة التحليلية كأداة التخطيط ومراقبة الإنتاج ، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع التخطيط والتنمية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2003.
- محمد الخطيب نمر ، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار ،دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية ،فرع دراسات اقتصادية ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ،جامعة قاصدي مرباح بورقلة ، غير منشورة ، الجزائر ، 2006 .
- محمد هيثم الدبس ، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) كأساس لاتخاذ لقرارات الإدارية الرشيدة ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل رسالة ماجستير في المحاسبة ، قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، سوريا ، 2014 .
- مسكين الحاج ، تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، رسالة ماجستير في العلوم التجارية ، 2011 .
- معالم سعاد ، دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة دراسة حلة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية ، مذكرة غير منشورة مقدمة لنيل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير فرع تسيير المؤسسات الصناعية ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2005 .

III. المجالات والملتقيات العلمية

- طارق الرشايدي ، إدارة التكلفة: منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي (TDABC) ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 03، 2012 .
- علي فايع محمد آل حسن ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على الربح، دراسة تطبيقية على الشركات السعودية ، مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية ،جامعة الملك خالد ، السعودية ، العدد 01 ، 2003 .
- غريب جبر جبر، غنام، تطور طرق التكاليف التقليدية في ظل الاقتصاد الراهن، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية والذي يعقد في عمان، الأردن ، 2005/05/27.

- موسى درغام ماهر، وإبراهيم شقفة، خليل، حساب تكلفة الخدمات العلاجية وفقا نظام تكاليف الأنشطة في مستشفيات غزة الأوروبي الحكومي (دراسة تطبيقية على قسم الميكروبي ولوجي)، مجلة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد 1، 2008.

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

ثانيا : المصادر والمراجع باللغة الفرنسية

- A, rappin, et j poly, **comptabilité analytique d exploitation** dunod,paris,france,1996;p10.
- Gervais M., Levant Y.& Ducrocq C., 2010,"**Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): An Initial Appraisal through a Longitudinal Case Study**", JAMAR Journal, Vol.8,No 2 , p2.
- Khouatra.d.lexrat.compilite de gestion. Ellipses.paris.1996.p24.
- Michel. M, **Cost Accounting**, Mac Graw-Hill Book Company, N.Y, USA, 1997, P236
- MICHELGERVAIS.**CONTROLE DE GESTION ET PLANIFICATION D ENTREPRISE**. EDITION .ECONOMICA.19879.P41.
- p.barnager,p.moutan , **comptabilité de gestion** ,Édition hachette livre, paris ,1997,p14.
- Ali sahraoui , comptabilité de gestion ,berti edition ,alger ,2004, p9.
- Vizzavona.pratique de gestion. Analyse prévisionnelle. Tome2.berti edition.alger.1991.p09.



الملاحق



الملحق رقم (01)

ملحق رقم (01)

EN REPRÉSENTATION DES INTERETES INDUSTRIELS ET TECHNIQUES

UNION ALGERIENNE DES INDUSTRIES CHIMIQUES ET PETROLIÈRES
 U.I.C.P.
 100, AVENUE
 GAZAL BOULEVARD 01000 00030A
 13P 62 Zone Industrielle BP 26 23000 Algérie 02,
 Tel: 215 (0) 35 25 48 65, 213 (0) 35 48 06 - Fax: 213 (0) 35 36 46 61

AU : 30-05-2016

EFFECTIF PAR STRUCTURES

STRUCTURE	C.D.I.		TOTAL
	H	F	
1	35	0	35
2	40	6	46
3	23	1	24
4	16	1	17
5	13	10	23
6	44	2	46
7	5	2	7
8	35	0	35
9	5	3	8
10	4	2	6
11	7	3	10
12	7	4	11
13	15	1	16
14	15	1	16
15	4	1	5
TOTAL	308	30	338

STRUCTURE	C.S.D.		TOTAL
	H	F	
1	104	2	106
2	64	0	64
3	23	0	23
4	15	0	15
5	12	0	12
6	33	3	36
7	4	1	5
8	28	0	28
9	0	0	0
10	1	1	2
11	1	1	2
12	4	1	5
13	14	0	14
14	10	3	13
15	1	2	3
TOTAL	314	7	321

STRUCTURE	C.T.A.		TOTAL
	H	F	
1	16	0	16
2	10	1	11
3	1	0	1
4	1	3	4
5	5	5	10
6	2	0	2
7	0	1	1
8	0	0	0
9	0	0	0
10	0	0	0
11	7	0	7
12	1	0	1
13	2	0	2
14	0	0	0
15	0	0	0
TOTAL	48	9	57

STRUCTURE	TOTAL		
	H	F	
1	157	0	157
2	122	1	123
3	49	0	49
4	33	4	37
5	51	10	61
6	84	2	86
7	33	1	34
8	61	1	62
9	13	0	13
10	6	0	6
11	18	0	18
12	17	0	17
13	32	0	32
14	29	0	29
15	0	0	0
TOTAL	690	16	706

EFFECTIF		TOTAL	
HOMME	272	HOMME	40
FEMME	38	FEMME	03
TOTAL	310	TOTAL	43


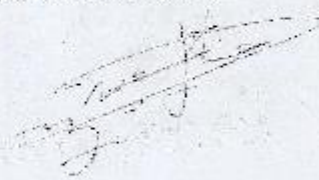
EFFECTIF		TOTAL	
HOMME	313	HOMME	40
FEMME	21	FEMME	03
TOTAL	334	TOTAL	43

EFFECTIF		TOTAL	
HOMME	313	HOMME	40
FEMME	21	FEMME	03
TOTAL	334	TOTAL	43

الملحق رقم (02)

QUALITE		
PP 8.2.4.5	PROCEDURE DE CONTROLE DE QUALITE	
25/05/2017		
Fiche technique du tissu de rive		
Article : 700 Dorsale Fasci (1,51 ml) N° d'ordre : 01 تقرير حول تسييج ختم		
CARACTERISTIQUES	UNITE	VALUES
Numero métrique du fil de chaîne طول حيط الورد	ML/GRS	45 17 فيل
Numero métrique du fil de trame طول حيط الورد	ML/GRS	140 17 فيل
Densité en chaîne ثقل الورد الساملة	FILS/CM	30
Densité en trame ثقل حبكة السيج	FILS/CM	25
Empilage	CM	150
Laize du tissu	CM	151
Numero du peigne نومك السيج	Dents/10CM	475
Poids en moupe carré وزن م	GRS/M ²	630g
Poids en mètre linéaire وزن م خط	GRS/M	1041
Consumation en chaîne avec déchet (5%) استهلاك الورد مع خردة (5%)	GRS/L	120 30
Consumation en trame avec déchet (5%) استهلاك حبكة السيج مع خردة (5%)	GRS/ML	36 100
Retrait en chaîne	%	10 30
Retrait en trame	%	10 30
Nombre du fil sur l'encoupié عدد اغيرة الكسوة	FIL	30
Type du tissu	Sauteur 1347 2463 نوع السيج	

CID Centre de la Qualité

الملحق رقم (03)

المؤسسة الجزائرية للتصنيع الاجتماعي والتقني "مراج أ ص ت" ش.م.ب.
ENTREPRISE ALGERIENNE DES TEXTILES INDUSTRIELS ET TECHNIQUE
"EPE- EATIT" - S.A
Capital social: 5 000 000 000 DA
COMPLEXE TEXTILES INDUSTRIELLES DE M'SILA
BP 52 zone industrielle M'sila 28000 Algérie (DZ)
Tel : 213(0)35 55 19 13 - 213 (0) 35 55 15 50 - fax : 213(0) 35 55 01 20

DEVISION CONFECTION

M'sila le 03/09/2017

EICHE DE CONSOMMATION

TENTE MOY 22 PLS (11.11X4.60X2.66) 700 g TEINT 31 S/ D.TOTT

ART 700 GRS TEINT 31	= 85ml
ART 17 PVC END TEINT	= 18ml
TOILE GRILLAGE	= 01ml
FERMETURE CFS	=03,80 m
CURSEUR CFS	= 02 ps
TRESSE	= 16m
OLIVE	= 08 ps
SANGLE 20mm	= 20m
ANNEAU B 35	=14 ps
CEULET 1028	= 70ps
CORDE Ø 5	= 25m
FIL ACOUDRE 17/4	= 300 g
L.FABRICATION	=35 heures

العمل

تدبير
مستقرة
العمل

حزام

حلقات

أزرار

خيط
خيش

خيط
التصنيع

م.ع. التصنيع

MO 9615.17
N.P.
110788.00

S /DIRECTEUR CONFECTION

Signature and stamp of the Director of Confection.

م.ع. التصنيع

الملحق رقم (04)

المؤسسة الجزائرية للأنصجة الصناعية والتقنية "مرج أ ص ت - ش ذ أ"
ENTREPRISE ALGERIENNE DES TEXTILES INDUSTRIELS ET TECHNIQUE
-EPE- EATIT - SPA

Capital social: 5 000 000 000 DA

COMPLEXE TOILES INDUSTRIELLE DE M'SILA

BP 52 zone Industrielle M'sila 28000 Algérie (DZ)

Tel : 213(0)35 55 10 15 - 213 (0) 35 55 15 50 - fax : 213(0) 35 55 04 20

DIVISION CONFECTION

M'sila le : 27/02/2017

02/03/2017

تقرير استهلاك
FICHE DE CONSOMMATION

BACHE CIVIL CAMION SNVI K 66

(4.25 X 2.10 X 1.50)

ART 700 GRS SABLE = 33 ml

BOUCLE ET PASSANT = 10 ps 3,14

CORDE Ø 6 = 32 ml 6,77

CEILLET 1028 = 32 ps 4,10

RIVET 11 M = 50 PS 22,10

FIL À COUDRE = 400 GRS 0,85

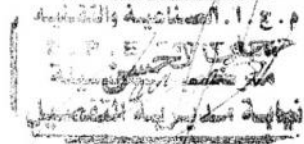
T. FABRICATION = 9 heure 10,10

875 346

30.484
30 484

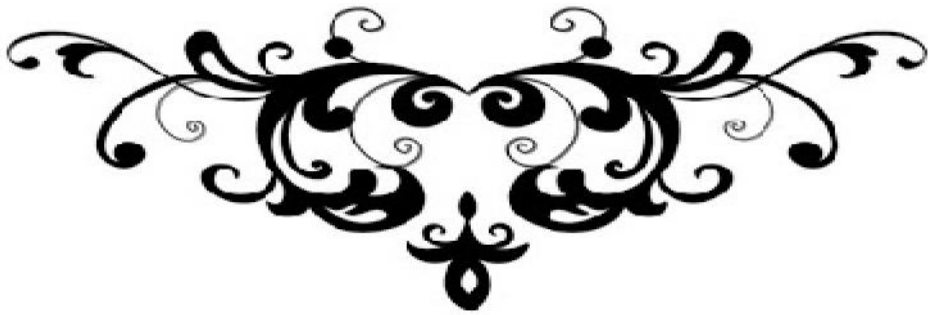
3609
360

S / DIRECTEUR CONFECTION





فهرس المحتويات



رقم صفحة	فهرس
	شكر و عرفان
	الإهداء
أ-ح	المقدمة
الفصل الأول : الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف	
01	تمهيد
02	المبحث الأول : مدخل إلى محاسبة التكاليف
02	المطلب الأول : مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف
02	الفرع الأول : تعريف محاسبة التكاليف
05	الفرع الثاني : تطور محاسبة التكاليف
06	الفرع الثالث : أهداف و مزايا محاسبة التكاليف
08	المطلب الثاني : تحليل وحساب التكاليف في المؤسسة
08	الفرع الأول : مفهوم التكلفة
09	الفرع الثاني : سعر التكلفة و العناصر المكونة للتكاليف
12	الفرع الثالث : تصنيف التكاليف
14	المطلب الثالث : العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية
14	الفرع الأول : أوجه التشابه بين المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف
15	الفرع الثاني : أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف
17	المبحث الثاني : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف
17	المطلب الأول : طريقة الأقسام المتجانسة
17	الفرع الأول : نشأة طريقة الأقسام المتجانسة
18	الفرع الثاني : الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة
21	الفرع الثالث : وحدات العمل
23	المطلب الثاني : طرق التكاليف الجزئية
23	الفرع الأول : طريقة التكاليف المستغلة
26	الفرع الثاني : طريقة التكاليف المتغيرة
27	الفرع الثالث : طريقة التكاليف المباشرة و غير المباشرة
29	الفرع الرابع : طريقة التكاليف الهامشية
31	المطلب الثالث : طريقة التكاليف المعيارية
31	الفرع الأول : تعريف طريقة التكاليف المعيارية
32	الفرع الثاني : مكونات طريقة التكاليف المعيارية و المبادئ التي تقوم عليها

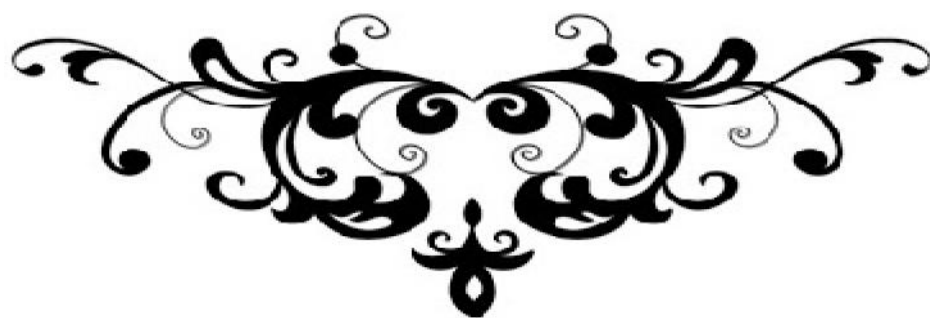
33	الفرع الثالث : أهداف التكاليف المعيارية
34	الفرع الرابع : تقييم طريقة التكاليف المعيارية
36	المبحث الثالث : الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف
36	المطلب الأول : طريقة التكاليف على أساس النشاط (ABC)
36	الفرع الأول : تعريف طريقة التكاليف على أساس النشاط(ABC)
37	الفرع الثاني : المفاهيم الأساسية المتعلقة بطريقة التكاليف على أساس النشاط (ABC)
38	الفرع الثالث : مبدأ طريقة التكاليف على أساس النشاط (ABC) و مراحل تطبيقها
40	الفرع الرابع : تقييم طريقة التكاليف على أساس النشاط (ABC)
41	المطلب الثاني : طريقة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)
41	الفرع الأول : تعريف طريقة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت(TDABC)
43	الفرع الثاني : خطوات تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت(TDABC)
43	الفرع الثالث : مزايا طريقة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)
45	الفرع الرابع : عيوب طريقة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)
46	المطلب الثالث : طريقة التكلفة المستهدفة
46	الفرع الأول : التطور التاريخي لطريقة التكلفة المستهدفة
47	الفرع الثاني : مفهوم و خصائص طريقة التكلفة المستهدفة
49	الفرع الثالث : طرق قياس التكلفة المستهدفة
51	المبحث الرابع : المقارنة بين طرق محاسبة التكاليف التقليدية والطرق الحديثة.
51	المطلب الأول : المقارنة بين طرق محاسبة التكاليف التقليدية وطريقة (ABC).
51	الفرع الأول : عرض معايير الحكم على الطرق بصفة عامة
52	الفرع الثاني : طرق التكاليف التقليدية
55	الفرع الثالث : طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)
56	المطلب الثاني : المقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC).
57	المطلب الثالث : المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكلفة المستهدفة.
الفصل الأول:دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية و التقنية – EATIT	
62	تمهيد
62	المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة .
62	المطلب الأول : موقع المؤسسة ونظام العمل بها
63	الفرع الأول : فكرة إنشاء المؤسسة
63	الفرع الثاني : موقع المؤسسة و نظام العمل بالمركب

63	الفرع الثالث : مكانتها على الساحة الوطنية
65	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة (EATIT)
65	الفرع الأول : الهيكل التنظيمي للمؤسسة (EATIT)
66	الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة و المالية
66	الفرع الثالث : شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة (EATIT)
72	المطلب الثالث : عرض بعض منتجات المؤسسة
72	الفرع الأول : الخيط
72	الفرع الثاني : قماش
75	المبحث الثاني : دراسة الطريقة المحاسبية للتكاليف المطبقة في المؤسسة
76	المطلب الأول :تحديد الأنشطة والعوامل المسببة لتكلفة كل نشاط
76	الفرع الأول : تحديد الأنشطة
77	الفرع الثاني : تحديد العوامل المسببة لكل نشاط
79	الفرع الثالث : تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط
80	المطلب الثاني :التعريف بمنتجات محل الدراسة
80	الفرع الأول : التعريف للمنتوج ARTICLE 700 GRS TEINT 3I
80	الفرع الثاني : التعريف للمنتوج (TENTE MOY 22 PLS)
81	الفرع الثالث : التعريف للمنتوج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)
81	المطلب الثالث :دراسة الطريقة المطبقة في مؤسسة دراسة حالة
81	الفرع الأول : حساب تكلفة المنتوج : (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)
85	الفرع الثاني : حساب تكلفة المنتوج : (TENTE MOY 22 PLS)
88	الفرع الثالث : حساب تكلفة المنتوج : (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)
92	المبحث الثالث : محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ومقارنتها مع الطريقة المطبقة في المؤسسة.
92	المطلب الأول : محاولة تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) .
92	الفرع الأول : تقدير الطاقة العملية للأنشطة الرئيسية
93	الفرع الثاني : حساب تكلفة المنتجات الثالث لمحل الدراسة وفق طريقة (TDABC)
100	المطلب الثاني : المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)
100	الفرع الأول : المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة و طريقة (TDABC) المنتوج : (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)

101	الفرع الثاني : : المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة و طريقة (TDABC) المنتج : (TENTE MOY 22 PLS)
102	الفرع الثالث : المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة و طريقة (TDABC) المنتج (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66):
103	خلاصة الفصل
104	الخاتمة
107	قائمة المراجع
-	الملاحق
-	فهرس المحتويات
-	فهرس الجداول
-	قائمة الأشكال
-	الملخص



فهرس الجداول



فهرس الجداول

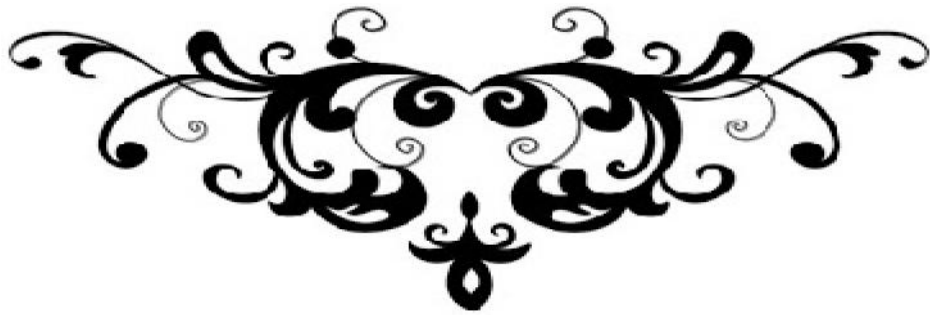
الصفحة	العنوان	رقم الجدول
	جداول الفصل الأول	
12	تصنيف التكاليف	01
14	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	02
15	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	03
56	المقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة و طريقة (ABC)	04
57	المقارنة بين طرق محاسبة التكاليف التقليدية وطريقة التكلفة المستهدفة	05
	جداول الفصل الثاني	
72	عدد العمال في الانقسام الانتاجية	06
72	منتوج الأقمشة الثقيلة	07
73	منتوج الأقمشة الخفيفة	08
73	منتوج الأقمشة المطلية والمقرونة	09
79	الأنشطة الرئيسية ومسببات التكلفة	10
81	تكلفة التمويين غير المباشرة للمنتوج : (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)	11
82	تكلفة الإنتاج غير المباشرة للمنتوج : (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)	12
82	تكلفة التوزيع غير المباشرة للمنتوج : (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)	13
83	حساب تكلفة التمويين للمنتوج : (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)	14
83	حساب تكلفة الإنتاج للمنتوج (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)124	15
83	حساب سعر التكلفة للمنتوج : (S TEINT 3I1ARTICLE 700 GR)	16
84	حساب النتيجة التحليلية للمنتوج : (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)	17
85	تكلفة التمويين غير المباشرة للمنتوج : (TENTE MOY 22 PLS)	18
85	تكلفة الانتاج غير المباشرة للمنتوج : (TENTE MOY 22 PLS)	19
86	تكلفة التوزيع غير المباشرة للمنتوج :	20

	(TENTE MOY 22 PLS)	
86	حساب تكلفة التمويل للمنتوج : (TENTE MOY 22 PLS)	21
87	حساب تكلفة الانتاج للمنتوج : (TENTE MOY 22 PLS)	22
87	حساب سعر التكلفة للمنتوج : (TENTE MOY 22 PLS)	23
87	حساب النتيجة التحليلية للمنتوج : (TENTE MOY 22 PLS)	24
88	تكلفة التمويل غير المباشرة : (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)	25
89	تكلفة الانتاج غير المباشرة : (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)	26
89	تكلفة التوزيع غير المباشرة : (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)	27
90	حساب تكلفة التمويل للمنتوج : (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)	28
90	حساب تكلفة الانتاج للمنتوج : (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)	29
90	حساب سعر التكلفة للمنتوج : (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)	30
91	حساب النتيجة التحليلية للمنتوج : (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)	31
93	معدل التكاليف وتكلفة الطاقة الإنتاجية للمنتوج (ARTICLE 700 GRS) (TEINT 3I)	32
94	مراحل إنتاج للمنتوج : (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)	33
95	معدل التكاليف وتكلفة الطاقة الإنتاجية للمنتوج : (TENTE MOY 22 PLS)	34
96	مراحل إنتاج للمنتوج : (TENTE MOY 22 PLS)	35
98	معدل التكاليف وتكلفة الطاقة الإنتاجية للمنتوج:	36

	98(BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)	
98	مراحل إنتاج للمنتوج : (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)	37
100	المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة (TDABC) للمنتوج : (ARTICLE 700 GRS TEINT 3I)	38
101	المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة (TDABC) للمنتوج : (TENTE MOY 22 PLS)	39
102	المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة (TDABC) للمنتوج : (BACHE CIVIL CAMION SNVI K66)	40



قائمة الأشكال



فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
39	الإطار العام لطريقة (ABC)	01
65	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	02
66	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية	03
76	الأنشطة الرئيسية ومراكز التكلفة	04
77	أنشطة مركز التموين ومسبباتها	05
77	أنشطة مركز الإنتاج ومسبباتها	06
78	أنشطة مركز التوزيع ومسبباتها	07



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



ملخص:

جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على طريقة "التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت" (TDABC)، والتي تُعدّ من الطرق الحديثة في معالجة التكاليف. وقد هدفت هذه الدراسة أساساً إلى محاولة تصميم نموذج للتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) ومعرفة أثرها على ربحية المؤسسة الاقتصادية، من خلال استخدامنا لمؤشر صافي هامش الربح.

وبغية تحقيق هذه الأهداف اعتمدنا على أسلوب "دراسة الحالة" من أجل تصميم نموذج المؤسسة الصناعية للأنسجة الصناعية والتقنية بالمسيلة (EATIT) وهذا باستخدام كل من الملاحظة والمقابلة وتحليل المعطيات.

وقد خلصنا إلى أن الطريقة المتبعة في المؤسسة لا تأخذ كل التكاليف غير المباشرة، وأن تطبيق طريقة "التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت" (TDABC) ينتج عنه تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط الموجه بالوقت بدقة مما يسهل تتبعها، وأن الاقتراح بتطبيقها في المؤسسة محل الدراسة (كبدل) أثبت فعاليته من خلال تخصيص التكاليف بشكل أفضل وتقديم معدل ربحية أدق للمنتجات مما يساهم في تحسين ربحية المؤسسة .

الكلمات المفتاحية: طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، الربحية، التكاليف غير المباشرة، هامش صافي الربح، الطرق الحديثة.

Résumé :

Cette étude a été conçue pour mettre en évidence «la méthode de coût basée sur l'activité pilotée par le temps (TDABC), qui est l'une des méthodes modernes de traitement des coûts, dont l'objectif principal était de tenter de concevoir un modèle de coût basé sur l'activité axée sur le temps (TDABC) et de connaître leur impact sur la rentabilité de l'entreprise économique, grâce à notre utilisation de l'indice de marge bénéficiaire nette.

Afin d'atteindre ces objectifs, nous nous sommes appuyés sur la méthode «d'étude de cas» pour concevoir le modèle de l'entreprise (EATIT) à l'aide de l'observations, l'entretiens et de l'analyses de données.

Nous avons conclu que la méthode utilisée dans l'entreprise ne prend pas en considération tous les coûts indirects et l'application de la méthode des coûts basés sur l'activité pilotée par le temps (TDABC) entraîne la répartition des coûts indirects sur la base de l'activité axée sur le temps avec exactitude ce qui permet de suivre facilement ces coûts. Et la proposition d'appliquer cette méthode dans l'entreprise en question (comme alternative) s'est avérée efficace par une meilleure répartition des coûts et d'atteindre un taux de rentabilité plus précis pour les produits, contribuant ainsi à l'amélioration de la rentabilité de l'entreprise.

Mots-clés: méthode des coûts basée sur l'activité pilotée par le temps, rentabilité, coûts indirects, marge bénéficiaire nette, méthodes modernes.

ملخص:

جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على طريقة "التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت" (TDABC)، والتي تُعدّ من الطرق الحديثة في معالجة التكاليف. وقد هدفت هذه الدراسة أساساً إلى محاولة تصميم نموذج للتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) ومعرفة أثرها على ربحية المؤسسة الاقتصادية، من خلال استخدامنا لمؤشر صافي هامش الربح.

وبغية تحقيق هذه الأهداف اعتمدنا على أسلوب "دراسة الحالة" من أجل تصميم نموذج المؤسسة الصناعية للأنسجة الصناعية والتقنية بالمسيلة (EATIT) وهذا باستخدام كل من الملاحظة والمقابلة وتحليل المعطيات.

وقد خلصنا إلى أن الطريقة المتبعة في المؤسسة لا تأخذ كل التكاليف غير المباشرة، وأن تطبيق طريقة "التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت" (TDABC) ينتج عنه تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط الموجه بالوقت بدقة مما يسهل تتبعها، وأن الاقتراح بتطبيقها في المؤسسة محل الدراسة (كبدل) أثبت فعاليته من خلال تخصيص التكاليف بشكل أفضل وتقديم معدل ربحية أدق للمنتجات مما يساهم في تحسين ربحية المؤسسة .

الكلمات المفتاحية: طريقة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، الربحية، التكاليف غير المباشرة، هامش صافي الربح، الطرق الحديثة.

Résumé :

Cette étude a été conçue pour mettre en évidence «la méthode de coût basée sur l'activité pilotée par le temps (TDABC), qui est l'une des méthodes modernes de traitement des coûts, dont l'objectif principal était de tenter de concevoir un modèle de coût basé sur l'activité axée sur le temps (TDABC) et de connaître leur impact sur la rentabilité de l'entreprise économique, grâce à notre utilisation de l'indice de marge bénéficiaire nette.

Afin d'atteindre ces objectifs, nous nous sommes appuyés sur la méthode «d'étude de cas» pour concevoir le modèle de l'entreprise (EATIT) à l'aide de l'observations, l'entretiens et de l'analyses de données.

Nous avons conclu que la méthode utilisée dans l'entreprise ne prend pas en considération tous les coûts indirects et l'application de la méthode des coûts basés sur l'activité pilotée par le temps (TDABC) entraîne la répartition des coûts indirects sur la base de l'activité axée sur le temps avec exactitude ce qui permet de suivre facilement ces coûts. Et la proposition d'appliquer cette méthode dans l'entreprise en question (comme alternative) s'est avérée efficace par une meilleure répartition des coûts et d'atteindre un taux de rentabilité plus précis pour les produits, contribuant ainsi à l'amélioration de la rentabilité de l'entreprise.

Mots-clés: méthode des coûts basée sur l'activité pilotée par le temps, rentabilité, coûts indirects, marge bénéficiaire nette, méthodes modernes.