

الجمهورية الجزائرية ايمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université de M'SILA

Faculté des Sciences Économiques,

Commerciales et des Sciences de Gestion

Département : Sciences de Gestion



جامعة محمد بوضياف - المسيلة  
Université Mohamed Bouafia - M'sila

امعة المسية

كلية العلوم قصادية والتارية ولوم السير

قسم : لوم السير

## العنوان

# دور أساليب المحاسبة التحليلية الحديثة في تطوير الأداء المالي

- دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية و التقنية بالمسيلة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في علوم التسيير

تخصص: مراقبة التسيير

إشراف الأستاذ:

عادل نقموش

إعداد الطالبة:

● أمال بغدادي

لجنة المناقشة

الصفة

الرتبة

أعضاء اللجنة

.....

1- عادل نقموش

.....

.....

2.....

.....

.....

3.....

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكر و عرفان

الحمد لله الذي وهبنا الصبر وحسن التدبير، والشكر سبحانه الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع، وما توفيقنا إلا بالله عليه توكلنا وعليه فليتوكل المتوكلون .

أقدم الشكر الجزيل إلى صاحب الفضل الكبير الأستاذ المشرف "نقموش عادل"

ونشكره على مساهمته الفعالة وجهده الكبير في توجيه لي حتى تمكنت من إتمام هذا العمل .

كما أوجه الشكر إلى أساتذة قسم علوم التسيير الأفاضل لما منحوه من جهد ووقت وتوجيهات وإرشادات ودعم لإنجاز هذا البحث .

كما أوجه الشكر والتقدير إلى أساتذة أعضاء اللجنة المناقشة وأشكرهم على تفضلهم بقبول الاشتراك في مناقشة هذا البحث المتواضع وتقييمه .

وأوجه بجزيل الشكر إلى كل عمال مؤسسة الأنسجة الصناعية والتقنية بالمسيلة للمعلومات المقدمة وحسن المعاملة . وخاصة "بن ناصر

أحمد" و"جريو أحمد" و"محشوش جازية"

كما أشكر جميع من ساهم سواء من بعيد أو من قريب في الإعانة لإعداد هذا العمل المتواضع .

بارك الله فيكم جميعاً

## أمال

# اهداء

بسم الله الرحمن الرحيم  
{قُلْ عَمَلَكُمْ وَاَنْتُمْ وَاَلْتُمْ وَمُؤْنِ}  
صدق الله العظيم

إلهي لا تطيب الميل إلا شكري ولا يطيب انهار إلى بطاعتك .. ولا تطيب المحظات إلا بذرك  
.. ولا تطيب

آخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك .. لا  
إلى من بلغ الرسا ودى أمانة .. ونصح أمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين ..  
سيد محمد صلى الله عليه وسلم  
إلى من نذرتي بيوع حانها  
هدى ثمرة دي وملاصة عملي إلى نبع الحنان وهبة الرحان التي رمني في بحر أمان  
إلى عز ما في الوجود قرة عيني وسب وجودي  
**في حفظك الله وطال في عمرك**

إلى رائد في الحياة اي ضل لتريتي وسعادي وتعلمي لبلوغ سمي المراتب ، إلى اي  
كان لي قدوة وملائي في الحياة ، إلى اي لمنني الصبر والمثارة .

**إلى في حفظك الله وطال في عمرك**

إلى من كانوا وما زالوا فخري وسندي ومبع فر إخواني "زهير ، هيثم ،  
سامة ، مروان"

إلى خطيبي صرو

إلى أمي الثانية فطيمة وبي الثاني أحمد وشه وزهرة وزوا وإيمان وزيان وزوا

وولادها حمادة وإيناس وكل أاء النوي بلواضح.

إلى أخوالي وزواتهم والاتي اصة "سعيدة، فائزة، لمياء ، وعماي وعماتي"

واصة عمي "مصطفى"

إلى كل صديقاتي.

إلى كل طلبة ماستر مراقبة ال سبير دفعة 2014\_2015

# أمس

## تمهيد:

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى الأدوات التسييرية والرقابية التي جاءت لتغطي النقص الذي أبدته المحاسبة العامة في التحليل كونها تقدم صورة شاملة للنتائج المحققة في المؤسسة ولذلك فالمحاسبة التحليلية أداة لتفسير النشاط وعناصره خاصة وأن التسيير الاقتصادي و المالي يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الإقتصادي ومعرفة مدى التقدم التكنولوجي لأنه ينجم عنه أهداف وعلاقات جديدة للمحاسبة التحليلية تجعل لها ميزة تختلف عن المحاسبة الأخرى فالمحاسبة التحليلية لم تعد الأداة الحاسبة للتكاليف فقط بل تعدى تطبيقها إلى كل ما يتعلق بالتسيير الشامل لنشاطات المؤسسة فبقدر تطور طرق المحاسبة وتعدد ما وجدت المؤسسة ضالتها في هذه الأداة بجانب تقنيات أخرى لتنظيم الإنتاج في المؤسسة في ظل توسيع ونمو المؤسسات وتعدد العمليات وتجدد أساليب المنافسة التي فرضها تعدد المتعاملين ، من متطلبات المستهلكين ، هذه الظروف كلها تتطلب وجود أساليب حديثة وفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة ..

وعلى هذا فقد تناولت في هذا الفصل عموميات عن المحاسبة التحليلية وأحاول بيان تعريفها، نشأتها وتطورها عبر التاريخ إضافة إلى بيان أهدافها ووظائفها وكذا علاقتها بالمحاسبة العامة ودراسة طرق وأساليب المحاسبة التحليلية التقليدية وبيان مزاياها و عيوبها وأخيرا سوف أتناول الطرق الحديثة ومالها من أهمية في تطوير المؤسسة.

## المبحث الأول: عموميات عن المحاسبة التحليلية

رغم مرور أكثر من قرن على ظهور المحاسبة التحليلية إلا أن التعارف لا يختلف في الجوهر و إن اختلفت في الشكل ، وهناك من العلماء من يعرف المحاسبة التحليلية من الأهداف المنظرة منها لذلك يصعب تعريفها بسبب تعدد الأهداف و الاختلاف في استعمال المعلومات التي توفرها .

المطلب الأول: تعريف ونشأة وتطور المحاسبة التحليلية عبر التاريخ.

أولاً: تعريف المحاسبة التحليلية.

**التعريف (1) :** تعرف المحاسبة التحليلية بأنها تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومن مصادر أخرى ، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المر دودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة<sup>1</sup>.

**التعريف (2) :** المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص وتحميل الأعباء للمنتجات بهدف إدماج النفقات في التكاليف<sup>2</sup>.

**التعريف (3) :** محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية ، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، تقنيات مراقبة التسيير ، ج1، دار المجددية العامة ، ط1، الجزائر، 1999، ص8.

2-J.Trahand et B.Morad،E.C.charles.(2000).comptabilite de gestion :cont ,activité, repation, edition presses, universitaires de grenobles,p10.

<sup>3</sup> - رحال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص1.

**التعريف (4) :** محاسبة التكاليف هي تجميع و تخصيص و تحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية وللتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية و لاتخاذ القرارات الخاصة.<sup>1</sup>

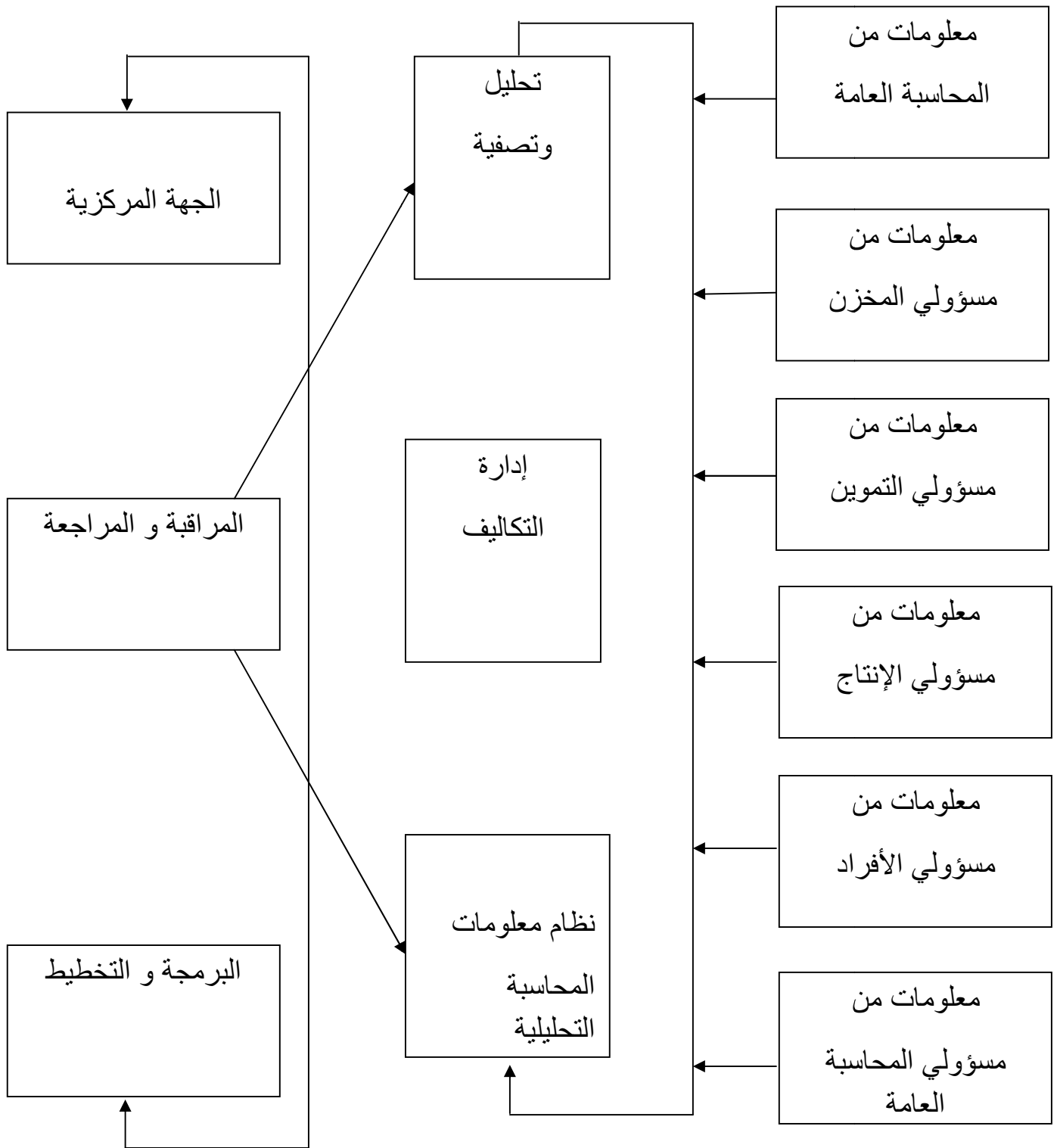
**التعريف (5) :** هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير و تجميع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و البيعية.<sup>2</sup>

من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن المحاسبة التحليلية فرع من فروع المحاسبة تعالج المعلومات التي تحصل عليها من المحاسبة العامة ، و تقوم بتحليلها و تفسيرها و إعادة تبويبها لقياس تكلفة النشاط و مراقبة و دراسة المردودية و تحديد فعالية المؤسسة ، و يمكن تلخيص ذلك من خلال الشكل التالي :

<sup>1</sup> - محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت ، لبنان ، 1990، ص13.

<sup>2</sup> - محمد خليل ، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار النهضة العربية، بيروت ، لبنان ، 1997، ص23.

الشكل رقم (1-1): مخطط مصادر معلومات المحاسبة التحليلية



المصدر : عبد الكريم بويقوب ، المحاسبة التحليلية ، دار الشهاب ، الجزائر ، ط1 بدون

سنة نشر ، ص 27.

ثانياً: نشأة المحاسبة التحليلية.

إن التغيرات الكبيرة الحاصلة عالمياً واقتصادياً أدت إلى تغيرات أكبر في كل الميادين العلوم والفنون على حد سواء وكذا بالنسبة للمحاسبة فالتطورات الحاصلة على مستوى المؤسسات الاقتصادية وتوسع حجم نشاطها وتعقدته أوجب تقديم العمل المحاسبي، للوصول إلى معلومات أكثر دقة وتخصص.

فالتحول الذي عرفه العالم بعد الثورة الصناعية في كيفية الإنتاج من الطريقة اليدوية إلى الطريقة الصناعية أو جب ظهور نظام محاسبي أو فرع محاسبي جديد يمكن من معرفة تكلفة الإنتاج لوضع الأسعار ، هذا الفرع هو فرع المحاسبة التحليلية، واقتصرت بداية المحاسبة التحليلية على مقولات عن بعض مجالات العمل و تكلفتها داخل المشروع في القرن الرابع عشر في إيطاليا<sup>(1)</sup>.

وعموماً ازدهار الإنتاج الصناعي وازدياد حدة المنافسة قرب نهاية القرن التاسع عشر قد دفع إلى الاهتمام المكثف لمشاكل الإنتاج الصناعي داخل المنشأة و تطوير إجراءات وتظم المحاسبة التحليلية ، وأول من فصل محاسبة المصانع المحاسبة التحليلية عن المحاسبة التجارية (المحاسبة العامة) هو جان h. jung لعام 1786<sup>(2)</sup>

إن وظيفة محاسبة المصانع حسب ما وضعه جانج هي "تحديد تكلفة البضاعة لمصنع وتحديد كم يجب أن يكون سعر البيع عندما يرغب المصنع في تحقيق منفعة من عمله".

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان ، التطور الفكر المحاسبة ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، ط2، الأردن ، 2005، ص 13.

<sup>2</sup> نفس المرجع و الصفحة.

لقد بقي الاهتمام بالتكاليف في النصف الأول من القرن التاسع عشر ينصب في خدمة سياسات لمصنع الآلات<sup>(1)</sup> ، وضح فيه علاقة سلوك التكاليف بتغير مستويات الشغل ، وكان هذا الكتاب أهم عرض عملي متكامل لأسلوب حساب التكاليف ، كما يظهر لأول مرة عام 1899م، التفكير في التكاليف الحدية لدى العالم الألماني "سما لنوباخ SILMALENBACHE" الذي قسم التكاليف الثابتة و المتغيرة وأوضح المراجع بالتركيز على معالجة و تطوير الأساليب الحسابية لمشكلات تكلفية متفرقة.

**ثالثا: التطور التاريخي للمحاسبة التحليلية عبر التاريخ :**

مرت الحاسبة التحليلية في تطورها بمراحل و هي:<sup>(2)</sup>

**المرحلة الأولى :** من المعلوم أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب من قرنين من الزمان ، غير انه يمكن القول إن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية و احتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجية الصناعي ، فقد كتب احد أشهر الكتاب في ميدان التكاليف في إنجلترا سنة 1989 EGSMITH مدى منفعة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه رغم عدم توافرها عملا .

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات حجم صغير و السوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية و نظام المحاسبة العامة هو المتبع في التسجيل لكن هذا النظام أصبح عاجزا عن تلبية احتياجات و متطلبات المؤسسة و خاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج .

**المرحلة الثانية :** و في المرحلة الثانية لمحاسبة التكاليف التي بدأت بعد و اشتداد المنافسة بين المنتجين و لكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها و يجب عليها ان تخفض من تكاليف إلى حد الأدنى و الحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان ، المرجع السابق ، ص33.

<sup>2</sup> سالمى ياسين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر ، 2009-2010، ص ص 33-34

بشئ أنواعها : تكاليف تاريخية ، تكاليف اقتصادية ، تكاليف تقديرية، تكاليف معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة وشبه متغيرة لاستخدامها لإعداد الميزانيات المرنة و معرفة عتبة مرد وديتها

**المرحلة الثالثة:** ومع زيادة التطور و التشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة للمحاسبة التكاليف للأنظمة التقليدية وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى بـ: نظام التكاليف على أساس الأشعة ABC و هذه الدراسة ترجع إلى أن وصلت إلى دراسة COPOER AND KAPLAM 1987. ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبق هذا النظام ، كما أن هناك أنظمة حديثة أخرى ظهرت أيضا وتم استعمالها مثل نظام الإدارة على أساسها الأنشطة ، نظام التكلفة المستهدفة ، نظام الإنتاج في الموعد بالضبط ، نظام أسعار التحويل (التنازل) ، ونظام إدارة الجودة الشاملة.

المطلب الثاني : أهداف و وظائف المحاسبة التحليلية .

أولا : أهداف المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية عدة أهداف باعتبار محاسبة موجهة لتسيير المنظمات بمختلف

أشكالها عامة و المؤسسات الاقتصادية خاصة ويمكن حصر أهم أهدافها فيما يلي<sup>1</sup> :

(I) - تحديد التكاليف ، سعر التكلفة وسعر البيع : وذلك حتى يمكن للمؤسسة مسايرة متغيرات السوق وتجنب العوامل المؤدية إلى الخسائر وذلك بـ :

1- تحديد قيمة المخزن عن طريق الجرد الدائم للمخزن .

2- تحديد التكاليف ومراقبتها وفق إحدى الاختبارات و الحاجات إلى ذلك وقف مواضيع

التكلفة

تحديد سعر تكلفة المنتوجات أو الخدمات المقدمة لغرض الإطلاع على مكوناتها مقارنة بمنافسيها في السوق .

(II) - تقرير المردودية و اتخاذ القرارات التسييرية : إذ أن المحاسبة التحليلية تدرس المردودية على مستويات مختلفة (المنتجات ، الأقسام ، الاستثمار ... ) على ضوء النتائج المحاسبية في هذه الجوانب تتخذ المؤسسات القرارات المناسبة مثل الزيادة في الإنتاج لسعة أكثر مردودية أو أكثر تحقيقا لبعض أهدافها أو التخفيض منه لغرض التخفيض من الخسائر مثلا أو توقيف هذا النوع من الإنتاج تماما ، وكل هذه القرارات وغيرها من الإجراءات تصب في تحسين مردودية الهياكل و الموارد وبالتالي أداء العملية التسييرية أو الإدارية بشكل أكفأ .

(III) - مراقبة ظروف النشاط الداخلية وتحليل الانحرافات : باعتبار أن المحاسبة التحليلية هي التي تسمح بتحديد مختلف التكاليف في كل مستويات النشاط وكذا تحديد سعر التكلفة و النتيجة التحليلية للنشاط وبالتالي تكون المراقبة ضمنية و مراقبة الظروف الداخلية

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، و آخرون ، دراسة الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة ، ط1 ، دار المحمدية العامة للنشر ، الجزائر ، 2008 ، ص ص 38 - 40 .

للاستعمال تعتمد على المقارنة على التكاليف الحقيقية و التكاليف المعيارية و التي وصفها مسبقا كمقياس أو مرجع لمتابعة وتقسيم مستويات النشاط و الأداء في مختلف أقسام المؤسسة ومناصب المسؤوليات ضمن الطرق الخاصة لتحليل التكاليف التي سوف نراها فيما بعد .

(IV) - **تحديد قيمة المخزونات :** عن طريق تقدير الإخراجات واعتمادا على قيمة الإدخالات يتم تحديد تكاليف ما يتم استعماله كمدخلات في المنتجات وفي نفس الوقت يتم تقييم مبالغ للعناصر التي تبقى لدى المؤسسة من مخزونات و إستثمارات التي يتم إنجازها فيها

**ثانيا : وظائف المحاسبة التحليلية .**

للمحاسبة التحليلية دور بارز في المنظمة التسييرية للمؤسسة فهي تعد جهاز توليد المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية للإستخدامات الآنية و المستقبلية وكي تحقق المحاسبة التحليلية أهدافها فإنها ترتبط بمجموعة من الوظائف و المهام التالية :<sup>1</sup>

(I) - **قياس تكلفة الإنتاج :** تعد هذه المهمة المنطق الذي أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية في المنشآت الصناعية بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة ، وتخصص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد و استغراقه من وقت .

(II) - **ضبط ورقابة عناصر التكاليف :** يساعد استخدام المحاسبة التحليلية على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول و استخدام المواد و اللوازم ومتابعة نشاط العمال وتحديد الأعباء غير المباشرة ، حسب مستويات الطاقة الإنتاجية و استفادة كل منتج من الخدمات و اللوازم المشتركة ، ذلك يؤدي الى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير و الإسراف في المواد ومتابعة تنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال و التحكم في الأعباء غير المباشرة.

المطلب الثالث : العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة وميزات المقارنة بينهما.

أولا : العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة .

تعد المحاسبة العامة بنكا للمعلومات و أهم مصادر المحاسبة التحليلية ولكن يلاحظ إختلاف في معالجة التكاليف و الإيرادات بين النوعين ، إضافة إلى الفروقات في المدة الزمنية المستخدمة ، فالمحاسبة التحليلية تتخذ من الشهر عادة أو الثلاثي كفترات التحليل ونادرا إذ تتخذ السداسي أو السنة كمقياس للتحليل وهذا مالا تراه في المحاسبة العامة ، إن المحاسبة التحليلية تفيد القائمين على الإدارة المنشأة فقط دون غيرهم بالقياس مع المحاسبة العامة ، تتصف المحاسبة العامة بالشمولية وهذا خلاف لأهداف المحاسبة التحليلية التي تسعى لمعرفة جزئيات التكاليف وتحديد المسؤولية فمثلا أجور العمال بالنسبة للمحاسبة العامة تسجل المبالغ الإجمالية لكن المحاسبة التحليلية تسعى لمعرفة أجور كل قسم من أقسام المؤسسة إضافة إلى المعرفة الدقيقة للأجور المباشرة وغير المباشرة الثابتة منها و المتغيرة .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - بوشاشي بوعلام ، المنير في المحاسبة التحليلية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، ط4 ، 1997 ،

ثانيا :مميزات المقارنة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة .

تظهر علاقتها بالمحاسبة العامة من خلال مميزات المقارنة التالية :

الجدول (1-1): أوجه الشبه و الاختلاف بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة

<p>هناك علاقة وطيدة بينهما حيث كل واحدة منهما تعتمد على الأخرى في أمور متعددة منها :</p> <p>- تقويم المحاسبة التحليلية بإعانة المحاسبة العامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف .</p> <p>- تعتبر مكملة للمحاسبة العامة حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية</p> <p>- كلاهما تحدد فترة زمنية للقياس</p> <p>- تعد البيانات المتعلقة بالموجودات و المطالب تمهيدا لإعداد الميزانية الخاصة</p>			أوجه الشبه
المعايير	المحاسبة تحليلية	المحاسبة عامة	أوجه الاختلاف
دورة الإنتاج	شهرية ثلاثية	سنوية	
البعد	ليس لها حدود	لها حدود	
محاسبيا	تهتم بالقيمة و الكمية	تهتم بالقيمة فقط	
نظرة المؤسسة	تفصيلية	إجمالية	
الأهداف	اقتصادية : إستخراج مختلف التكاليف و يبعد التكلفة	مالية : تحديد نتيجة مالية للمؤسسة و إعداد جداول حساب النتائج	
الغاية	تسييرية	قانونية	
التوجيه	نحو الداخل	نحو الخارج	
المستفيدين	المسيرون : أي الإدارة الداخلية للمشروع	أصحاب المشروع : الدائنون المتفوضون العاملون بالمشروع أي المديرين	
طرق القواعد	مرنة وقابلة للتعديل	صارمة مقياسية ونموذجية	

المصدر : من إعداد الطالبة

هذا الجدول بالاعتماد على المراجع التالية :

1- محمود على الجبائي ، قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، 2000 ، ص 12.

2- عبد الحكيم كراجه ، محاسبة التكاليف ، دار الأمل للنشر و التوزيع ، ط1 ، 2001 ، ص 15.

3- مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة ماجستير ، كلية الجزائر ، 2005/2006، ص 25.

المبحث الثاني : الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية .

المطلب الأول : الطرق الإجمالية (الكلية)

تشكل تقنية التكاليف الكلية طريقة حساب التكاليف الأكثر قدما من خلال اعتمادها على أسلوب الأقسام المتجانسة و الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة) في حساب سعر التكلفة ، حيث أنها تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين هما:

- بعدها الحسابي التاريخي : أي المتعلقة بفترة ماضية .

- اتساع مجال تطبيقها و الذي يتضمن كل التكاليف المستخدمة في جميع مراحل إنتاج وتوزيع المنتجات

1- **تعريف التكاليف الكلية** : تعرف التكلفة الكلية للمنتج ماعلى أنها مجموع التكاليف الخاصة أو المباشرة التي يتحملها في العملية الإنتاجية ، إضافة إلى جزء من التكاليف غير المباشرة .<sup>1</sup>

2- **أهداف طريقة التكلفة الكلية وأهميتها** :

2-1- **أهداف الطريقة** : تكمن أهداف طريقة التكلفة الكلية فيما يلي :<sup>2</sup>

- إن الهدف الأول من هذه الطريقة هو البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإنتاج .
- كما تهدف هذه الطريقة أيضا إلى البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار .

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون و آخرون ، مرجع سابق ، ص 44.

<sup>2</sup> درحمون هلال ، المحاسبة التحليلية ، نظام معلومات للتسيير و مساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإقتصاد، جامعة الجزائر ، 2004 / 2005 ، ص ص 11-12.

- أما الهدف الثالث لطريقة التكاليف الكلية فهو الإستجابة للضغوطات الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين .

2-2- أهمية الطريقة : للطريقة أهمية بالغة حيث تساعد في إعداد مختلف الحسابات الخاصة بتكلفة البضاعة ، وتحديد الأرباح و الخسائر الصافية ومقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات ، كما تساعد في تحديد سياسات التسعير الطويلة المدى كما تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به ، إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية أو غيرها<sup>1</sup>.

### 3- الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية :

تعتمد طريقة التكاليف الكلية في تحليلها على مجموعة من الأسس و المبادئ وتطلق من إدراج كافة الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة وذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (مراكز تحليل) ثم التمييز بين الأعباء المباشرة و غير مباشرة بحيث يتم تخصيص الأعباء المباشرة إلى مختلف المنتجات أو الطلبيات بينما يتم توزيع الأعباء غير مباشرة على مختلف مراكز التحليل وفق عمليات حسابية ثم توزع على المنتجات وفق وحدات العمل ليتم تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة و النتيجة التحليلية لمختلف المنتجات.

### 3-1- تحديد الأعباء المباشرة و الأعباء غير مباشرة :

وفق طريقة التكلفة الكلية تتكون تكلفة أي منتج صناعي من نوعين من الأعباء :  
3-1-1- الأعباء المباشرة : وهي الأعباء التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدات الإنتاج ، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة ، حيث أنها عناصر و أعباء مباشرة صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>-مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مرجع سابق، ص 116 .

<sup>2</sup>- رضوان محمد العناني ، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 27.

وتتكون الأعباء المباشرة من المواد المستعملة في الإنتاج ، وتنقسم بدورها الى المواد الأولية و المواد الاستهلاكية و أيضا من اليد العاملة<sup>1</sup>.

3-1-2- الأعباء الغير مباشرة : وتعتبر هذه التكاليف هامة وضرورية لإتمام عمليات التصنيع و التسويق و الإدارة ، إلا أنه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة ، بل قد يستفيد منها أكثر من نوع من المنتجات ، ومع هذا فإن هذه التكاليف تعد جزء من تكلفة السلعة ، ويتم تحميلها على الوحدات المنتجة وفقا لوحدة القياس ، وتشتمل الأعباء الصناعية غير المباشرة مثل : الزيوت و القوى المحركة ، وتشمل أيضا التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى مثل : إيجار المباني ، الكهرباء و الماء..... الخ

### 3-2- الأقسام المتجانسة :

تقسم المؤسسة لعدة أقسام متجانسة و التي تعد مراكز تكلفة و بالتالي مراكز مسؤولية ، الأمر الذي يؤدي الى تسهيل عملية حساب التكاليف و الرقابة عليها :

3-2-1- تعريف القسم التجانس : يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجميع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقاما ، ثم تعمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية<sup>2</sup>.

3-2-2- تصنيف الأقسام المتجانسة : يتم تصنيف الأقسام المتجانسة حسب مدى تجانس الأداءات و الخدمات المقدمة من الأقسام وطبيعة هذه الأقسام ، ويسمح لنا هذا المعيار بإيجاد نوعين من الأقسام<sup>3</sup>:

أ- الأقسام الأساسية : وتسمى بالأقسام الرئيسية أو الفعلية ، وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس ، وتتمثل أساسا في:

<sup>1</sup>- ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ،مرجع سابق ،ص33

<sup>2</sup>-بوشاشي بوعلام ،مرجع سابق، ص17.

<sup>3</sup>- رحال على ،المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق ،مطبعة عمار قرفي ،باتنة ،الجزائر،دون سنة نشر ،ص27.

-قسم التموين : ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء و التخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة عبر المؤسسة، ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات : عدد الوحدات المنتجة ، عدد ساعات العمل المباشرة .

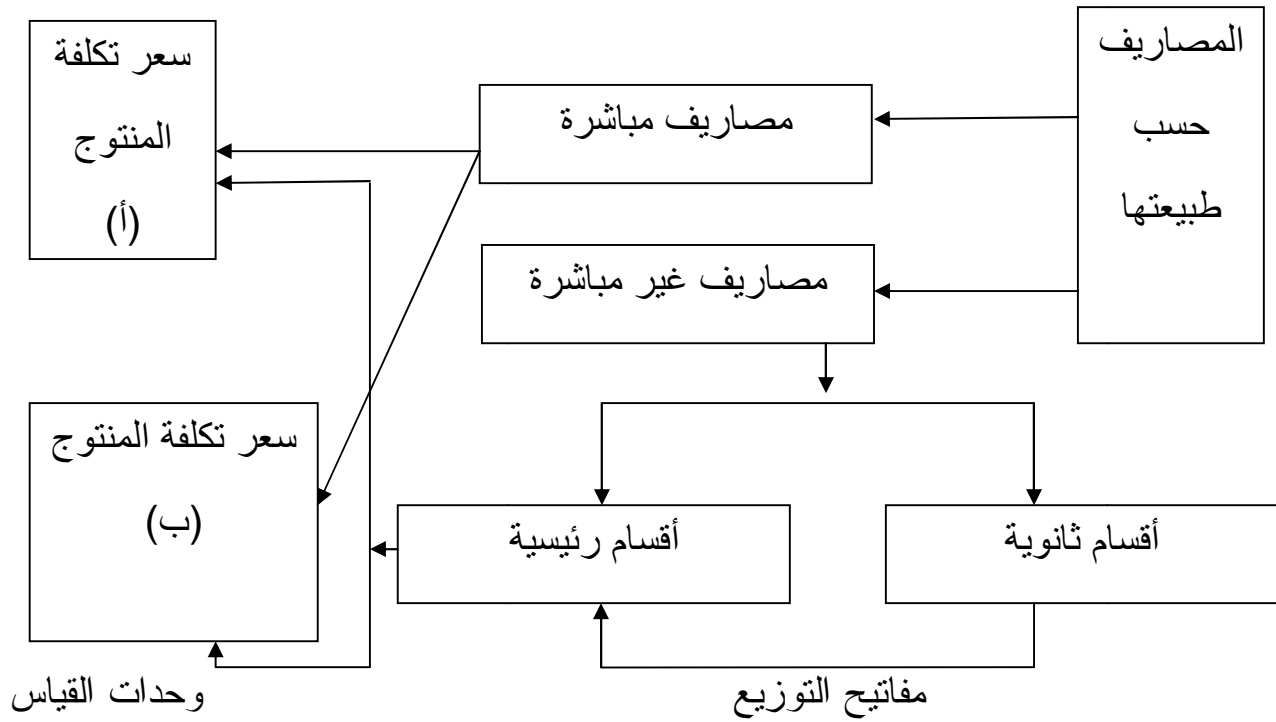
-قسم التوزيع : النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع ، ويقاس نشاطه برقم الأعمال .

ب-الأقسام الثانوية : وتسمى بالأقسام المساعدة وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه وتكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية ، ونذكر منها مايلي : قسم الإدارة ، قسم الصيانة ، قسم المحاسبة و المالية ... الخ

### 3-3- تحديد وحدات العمل ومفاتيح التوزيع :

يتمثل دور وحدة العمل في تحميل أعباء المراكز الرئيسية إلى المنتجات ، ويتم تحديدها عندما تتم معالجة الأعباء غير مباشرة في مراكز التحليل .  
فيما يلي مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة :

الشكل رقم (1-2) : طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر : علي رحال ، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق ، ص 51.

#### 4-تقييم طريقة التكلفة الكلية :

تعتبر هذه الطريقة من أول الطرق في مجال المحاسبة التحليلية وقد أدت دورا بارزا في النشاط الإقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها ، بحيث زاد الإهتمام بها و العمل على تطويرها ، وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في وضع قاعدة أساسية لبناء نظام معلومات محاسبي قابل للتطوير إستفادت منه بعض الطرق المحاسبية الأخرى .

4-1- مزايا و عيوب طريقة التكلفة الكلية :

الجدول التالي يظهر مزايا و عيوب هذه الطريقة :

الجدول رقم (1-2) : مزايا و عيوب طريقة التكلفة الكلية

مزايا طريقة التكلفة الكلية	عيوب طريقة التكلفة الكلية
<p>- واسعة الإستعمال خاصة في المؤسسات الإنتاجية</p> <p>- تسمح هذه الطريقة بتقييم المخزونات وحتى الإستثمارات التي تنجزها المؤسسة لنفسها</p> <p>- يمكن من قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف و أسعار التكلفة</p> <p>- تسمح بمراقبة تطور التكاليف في مختلف الأقسام</p> <p>- تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل</p> <p>- تحديد تكاليف المؤسسة فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات وتقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية</p> <p>- تساعد على إتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج كتمييز المنتجات الأكثر ربحية و الأقل تكلفة</p> <p>- تحديد سعر التكلفة حسب مراحل العملية الإنتاجية : شراء ، إنتاج ، توزيع .</p>	<p>تعرضت هذه الطريقة لعدة إنتقادات أدت بمفكري و خبراء المحاسبة إلى العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة و الإهتمام بتطوير طرق أخرى وفيما يلي أهم عيوبها :</p> <p>- هي طريقة طويلة الحسابات في توزيع و تحميل الأعباء غير المباشرة و لا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد إنتهاء دورة الإستغلال.</p> <p>- صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة</p> <p>- صعوبة تقييم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع إستراتيجية بعدد المنتجات.</p> <p>- عدم جدوى الإعتماد على هذه الطريقة لتحديد سعر البيع وخاصة في الأجل القصير.</p> <p>- كثرة الحسابات (توزيع أولي، توزيع ثانوي، مفاتيح التوزيع ... الخ وهي تعتمد على التقريب وخاصة عند التوزيع و التحميل).</p> <p>- تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة و لا تعتبر تكلفة.</p>

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على المراجع التالية :

1- درحمون هلال ، مرجع سابق ، ص 208.

2- ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 57 .

3- كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقى ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار إثراء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008 ،

ص 74 .

**المطلب الثاني: الطرق الجزئية للتكاليف**

توجد عدة طرق جزئية تعتمد على الفصل بين الأعباء الثابتة و المتغيرة و المباشرة و غير المباشرة بدقة ثابتة في تحليل تلك الأعباء مع إعتماها على إيجاد الهوامش كنتائج إجمالية أو جزئية و إن إعتما هذه الطرق أو تركيزها على نوع معين من الأعباء في التحليل لا يعني إهمالها للأنواع الأخرى من الأعباء و إنما تتم معالجتها في مرحلة ثابتة وهذا لخصائص ومبادئ هذه الطريقة ، وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف نذكر منها :

- طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة .
- طريقة التكلفة المتغيرة .
- طريقة التكلفة الهامشية .

**أولا : طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة :**

ظهرت طريقة التحميل العقلاني التي وضعت أسلوبا لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية بهدف القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة و الوصول إلى تكلفة وحدوية ثابتة

**1- تعريف طريقة التحميل العقلاني:**

يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا كمستوى عادي ، أما بالنسبة لكل مرحلة (الإنتاج ، التوزيع أو أي مرحلة أخرى) ، تبلغ الأعباء الثابتة المدمجة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل <sup>1</sup>.

**2- مبدأ طريقة التحميل العقلاني :**

1- بوخرز عمر ، مبادئ المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، بدون سنة نشر ، ص 79.

2- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 166 .

3- علي رحال ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 64 .

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله إلى المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة ، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلايا لضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاي ، و الناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة .<sup>2</sup>

2-1- حساب معامل التحميل العقلاي :

يحسب معامل التحميل العقلاي من خلال العلاقة التالية:<sup>3</sup>

$$\text{معامل التحميل العقلاي} = \frac{\text{المستوى الحقيقي للنشاط الإقتصادي}}{\text{المستوى العادي للنشاط الإقتصادي}}$$

3- تقييم طريقة التحميل العقلاي للتكاليف الثابتة :

تعتبر طريقة التحميل العقلاي للأعباء الثابتة من أحسن الطرق التي تساعد المسيرين على إتخاذ القرارات، خاصة على المدى البعيد والجدول التالي يوضح أهم مزايا ونقائص هذه الطريقة :

الجدول رقم (1-3) : مزايا و عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة .	- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد حجم النشاط العادي لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف و بالتالي على تحديد السعر .
- إستقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغيير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الاعباء الثابتة بشكل إجمالي	- حتى و إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الانتاج بإستخدام أسس عملية .
- تسمح هذه الطريقة بتقييم جميع تغيرات النشاط بإستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعالية .	- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج. و البيع وتخطيط الأرباح .
- تقدم معلومات هامة للمسؤولين من أجل إتخاذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم إستغلال كامل للطاقة المتاحة	- يتطلب هذه الطريقة اللجوء الة حسابات جد معقدة على مستوى التوزيع و التحميل للأعباء .
- تعتبر الخطوات الأولى نحو التكاليف ..... و التسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط داخل المؤسسة و الذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها	- تطرح مشكلة الجرد الدائم وتقييم المخزونات في نهاية دورة الإستغلال و أثرها على النتيجة .
- تسمح بمشاركة كل مسؤول لإتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة	
- تحديد أسعار بيع لفترة طويلة بحيث لا بد على المؤسسة أن تكون قادرة على تغطية كل أعباءها	

المصدر : من إعداد الطالبة .

بالإعتماد على المراجع التالية :

- 1- ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص ص 132-133.
- 2- دحمون هلال ، مرجع سابق ، ص 216.
- 3- صالح الزرق و عطاءه خليل بن و راد ، محاسبة التكاليف ، دار زهران ، 1999 ، ص 143.

### ثانيا : طريقة التكلفة المتغيرة

هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير ، وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا وقد أنتقلت في الخمسينيات إلى أوربا بالضبط إلى إنجلترا ثم إلى فرنسا<sup>1</sup>.

#### 1- مفهوم طريقة التكلفة المتغيرة :

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة ، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة و الثابتة ، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي العناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج ، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج ، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند إستخراج النتيجة الصافية .

#### 2- مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة:

إن المبادئ التي تقوم على هذه الطريقة هي كالاتي<sup>2</sup>:

- تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط .
- هذه الأعباء هي أعباء متغيرة ، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج .
- الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالا من أجل تحديد النتيجة.
- إذن يتم إستبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحودية ، بعبارة أخرى التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحودية .
- طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف ، النتائج ، عقبة المرדودية بسهولة

#### 3- طرق حساب التكلفة المتغيرة :

<sup>1</sup>- ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ،مرجع سابق ،ص136.

<sup>2</sup>- درحمون هلال،مرجع سابق ، ص220

لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة و النتيجة التحليلية وفق مبادئ التكلفة المتغيرة يمكننا التمييز بين طريقتين:

### 3-1-1- طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة :

يطلق على طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة مصطلح *consting direct* وهو مصطلح أمريكي الأصل ، وتعتمد على الفصل التام بين كل من التكاليف الثابتة و المتغيرة إنطلاقاً من علاقتهما بالنشاط .<sup>1</sup>

### 3-1-1-1- مبدأ الطريقة :

حسب مبدأ الطريقة فإن الفرق بين سعر البيع و التكاليف الجزئية لا يؤدي الى حساب نتيجة (ربح أو خسارة) ، مادام جزء من الأعباء لم يدرج في الحساب و بالتالي فهذا الفرق بين رقم الأعمال و التكاليف المتغيرة يسمح بالحصول على هامش على التكلفة المتغيرة ، ولحساب النتيجة لابد من طرح الأعباء الثابتة من هذا الهامش .

### 3-1-2- تخصيص الأعباء المتغيرة :

تتضمن الأعباء المتغيرة حسب هذه الطريقة مايلي:<sup>2</sup>

- (أ) - الأعباء المتغيرة المباشرة : و التي تخص إستهلاك المواد ، اليد العاملة المباشرة و الطاقة . هذه الأعباء يتم تخصيصها لتكاليف المنتجات المختلفة بدون أي صعوبة.
- (ب) - الأعباء المتغيرة غير المباشرة : هذه الأعباء تستهلك في مختلف الأقسام ويتم تحصيلها مروراً بمراكز التحليل مثل مصاريف الإضاءة ، مصاريف الوقود و الصناعة ... الخ .

### 3-1-3- حساب النتيجة التحليلية :

يتم حساب النتيجة التحليلية وفق الجدول التالي :

جدول رقم (1-4): حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة :

<sup>1</sup> - ناصر دادي عدون واخرون ،دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة ،مرجع سابق،ص50.

<sup>2</sup> - ناصر دادي عدون ،المحاسبة التحليلية ،مرجع سابق ،ص139.

الرقم	البيان	المبلغ	النسبة
01	رقم الأعمال CA	xxxxxxx	100 %
02	( - ) التكلفة المتغيرة CV	(xxx)	
03	= الهامش على التكلفة المتغيرة MCV	xxx	
04	( - ) التكلفة الثابتة CF	(xx)	
05	= النتيجة R	x	

المصدر: عبدالكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص180.

3-1-4- تقييم طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة :

و الجدول التالي يوضح الجوانب الإيجابية و السلبية للطريقة :

جدول رقم (1-5): الجوانب الإيجابية و السلبية لطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة :

الجوانب السلبية للطريقة	الجوانب الإيجابية للطريقة
<p>- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة.</p> <p>- لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التغيير طويلة الأجل لأن السعر يجب أن يغطي إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل.</p> <p>- استبعاد التكاليف الثابتة مما يجعل قيمة المخزونات لا تعبر عن تكلفتها الحقيقية.</p> <p>- تغير التكاليف أحيانا حسب حجم الإنتاج و أحيانا حسب حجم المبيعات في حين لا يكون التناسب بين الإنتاج و المبيعات إلا في المدى الطويل.</p>	<p>- أنها تقوم على أساس الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة وفق منهجية دقيقة تسمح لنا بحساب عتبة المردودية.</p> <p>- تمد المسيرين بمعلومات ضرورية مفيدة وموثوقة نسبيا للتسيير تساعدهم على فهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج و إعداد الموازنات لاستخدامها في تقييم الأداء على المدى القصير.</p> <p>- تمكن هذه الطريقة من إزالة صعوبات التوزيع ثم التحميل ، كما سهل عملية حساب التكلفة.</p> <p>- تسمح هذه الطريقة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة</p> <p>-تسمح الطريقة هذه بإظهار العلاقة بين حجم التكلفة و الربح.</p> <p>- تسمح بترتيب ، وبكل سهولة ، المنتجات حسب قدرتها على امتصاص الأعباء الثابتة.</p>

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على المراجع التالية:

1\_ ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ،ص139 .

2\_ درحمون هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات لتسيير ، مرجع سابق ،ص229.

3\_ ناصر دادي عدون ، التحليل المالي ، دار المحمدية ، الجزائر ،1988،ص116 .

### 3-2- طريقة التكلفة المتغيرة المطورة :

هذه الطريقة هي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية و التكاليف المتغيرة البسيطة وتسمح بحساب مساهمة كل منتج في تغطية مجموع الأعباء الثابتة غير مباشرة ، وذلك بإدماج التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهامش على التكلفة المتغيرة<sup>1</sup>.

### 3-2-1- مبدأ الطريقة : تسمح هذه الطريقة الجديدة بتحسين وتدقيق الحسابات أكثر ،

مما يجعلها مكتملة للطريقة الأولى ، ويعتمد تطبيق هذه الطريقة على مايلي<sup>2</sup>:

#### (أ) - التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة :

يتم فصل الأعباء المتغيرة و الثابتة إلى أعباء مباشرة وغير مباشرة كمايلي :

• **الأعباء المتغيرة المباشرة** : وهي الأعباء المرتبطة بحجم النشاط ويتم تخصيصها بشكل مباشر إلى كل منتج مثل : المواد الأولية و اللوازم المستهلكة ... الخ .

• **الأعباء المتغيرة غير المباشرة** : وهي الأعباء التي تتغير حسب مستوى النشاط وهي تنفق على النشاط الإنتاجي الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة .

• **الأعباء الثابتة المباشرة** : وهي مستقلة عن مستوى النشاط وفي نفس الوقت بالإمكان تخصيصها مباشرة لتكاليف المنتجات ، مثل : اليد العاملة المباشرة عندما تكون أجورهم شهرية ( دون الأخذ في الاعتبار الساعات الإضافية ) ، أو إهلاك الآلات المخصصة لإنتاج منتج واحد .

• **الأعباء الثابتة غير المباشرة** : وهي أعباء مستقلة عن مستوى النشاط وتنفق في آن واحد على مختلف المنتجات و الأقسام ، وتشمل كل المصاريف العامة الإدارية وجزء هام من المصاريف وكذلك تكاليف العملية الإنتاجية (مصاريف الدراسات و البحث ... )

1- هادفي خالد ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة : مجموعة من المؤسسات الاقتصادية) ، بسكرة ، الجزائر ، رسالة ماجستير منشورة ، جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2013/2012 ، ص 61-60.

2- هادفي خالد ، مرجع نفسه، ص62-63.

ومصاريف التموينات ، هذا النوع من التكاليف يمثل الجزء الهام من مجموع أعباء المؤسسة وهو في تزايد مستمر .

الجدول رقم (1- 6): تصنيف الأعباء المباشرة وغير المباشرة .

الأعباء	الأعباء المباشرة	الأعباء غير المباشرة
الأعباء المتغيرة للعمليات	الأعباء المباشرة المتغيرة مثل : المواد المباشرة - الأجور المباشرة.	الأعباء غير المباشرة مثل : (الطاقة) ، المواد الملحقة التابعة للإستهلاك على الآلات.
الأعباء الثابتة (تهيئات ، بنايات )	الأعباء المباشرة الثابتة مثل : إهتلاك مباشر - نفقات ثابتة مباشرة	الأعباء غير المباشرة الثابتة مثل: مصاريف الصيانة - الأجور غير المباشرة

المصدر : هادفي خالد ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير ، مذكرة ماجيستير ، مرجع سابق،ص61.

4- تقييم طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة :

و الجدول رقم (1- 7) : يوضح مزايا و عيوب هذه الطريقة :

مزايا الطريقة	عيوب الطريقة
- تسمح طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة بتحديد عتبات الربحية حسب كل مركز مسؤولية .	- هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة وغير المباشرة .
- توفير طريقة التكاليف المتطورة عناصر جيدة لتقويم يسير المسؤولين	- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة ، و الأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة
- طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة مفيدة لاتخاذ قرار الإبقاء أو التخلي عن منتج إذا كانت مساهمته في تغطية الأعباء الثابتة المشتركة إيجابية .	- لا توفر معلومات مفيدة لتحديد الأسعار

المصدر : من إعداد الطالبة

بالاعتماد على المراجع التالية :

1\_ هادفي خالد ، مرجع سابق ، ص 62-63.

2\_ درحمون هلال ، مرجع سابق ، ص 235-236.

ثالثا : التكلفة الحدية الهامشية

(1) - مفهوم طريقة التكلفة الهامشية :

هي قيمة التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة واحدة من وحدات الإنتاج .

كما يمكن تعريف التكلفة الهامشية في المدى القصير للمؤسسة بأنها التكلفة الإضافية أو التفاضلية التي عليها تغيير الإنتاج بوحدة واحدة إضافية من المخرجات <sup>1</sup>.

(2) - مكونات التكلفة الهامشية :

تتحمل المؤسسة للحصول على كمية معينة من الإنتاج عدة تكاليف منها تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة ، تكاليف شبه متغيرة التي تساهم في تحديد التكلفة الحدية ، ولهذا فإن التكلفة الوحيدة الهامشية قد تشمل التكاليف المتغيرة فقط ، وهذا عند ثبات التكاليف الثابتة التكلفة الحدية الهامشية : هي الفرق بين تكلفة إنتاج (التكاليف الإجمالية) عند حجم معين من الوحدات المنتجة وتكلفة الإنتاج الإجمالي عند (الحجم-1) من الوحدات <sup>2</sup>.

(3) - التحليل الرياضي للتكلفة الهامشية :

إن التكلفة الهامشية هي مشتقة لدالة التكاليف الإجمالية ، بإعتبار أن تغير التكلفة الذي يصاحب تغير حجم الإنتاج بوحدة واحدة يمكن التعبير عنه بالمشتقة الأولى للتكلفة الإجمالية.

(4) - أنواع التكلفة الحدية الهامشية : وتتمثل أنواعها فيما يلي <sup>3</sup>:

(أ) - التكلفة الحدية الإجمالية وهي المقابلة لسعر التكلفة .

(ب) - التكلفة الحدية للإنتاج وهي المقابلة لكلفة الإنتاج (كلفة الوحدة المنتجة المباعة الإضافية)

1-ناصر دادي عدون و آخرون، مرجع سابق ، ص ص 55-57 .

2- اصردادي عدون و آخرون، مرجع نفسه ، ص58.

3- بوشاشي بوعلام ، المنير في المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص156 .

ج) - التكلفة الحدية للتوزيع وهي المقابلة لكلفة التوزيع ( كلفة الوحدة المنتجة المباعة الإضافية)

(5) - تقييم طريقة التكلفة الهامشية :

الجدول رقم (1-8): تقييم طريقة التكلفة الهامشية

مزايا طريقة التكلفة الهامشية	عيوب طريقة التكلفة الهامشية
- عند استعمال هذه الطريقة يمكن للمؤسسة أن تستفيد منها في اتخاذ الإجراءات المناسبة خاصة فيما يخص الإنتاج بالطلبية عند وصول إقتراح طلبية إضافية.	بالرغم من الإيجابيات المذكورة إلا أن هذه الطريقة لها سلبيات منها :
- يمكن بفضلها تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية.	- أنها تخلط المفاهيم بين التكاليف المتغيرة و الهامشية.
- الوقوف على الأسعار التفاضلية ، أي البيع بأسعار غير عالية.	- أنها تجد صعوبة في حساب التكاليف الإجمالية الثابتة والمتغيرة.

المصدر : ناصر دادي عدون و آخرون ، مرجع سابق ص 57.

المطلب الثالث : طريقة التكاليف المعيارية

(1) - تعريف التكاليف المعيارية :

هي تكاليف محددة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج وتنقسم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة : المباشرة وتخص مصاريف المادة الأولية و اليد العاملة ، غير المباشرة وتخص كل المصاريف الأخرى التي تنقسم بدورها إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمية و القيمة للمادة الأولية ، اليد العاملة و المصاريف غير المباشرة ، إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع.<sup>1</sup>

(2) - أنواع التكاليف المعيارية : ونجد هناك أنواع كثيرة من التكاليف المعيارية منها :<sup>2</sup>

1 - علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 86.

2 - ناصر دادي عدون و آخرون ، مرجع سابق ، ص 60.

1-2- التكلفة النموذجية النظرية: تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط.

2-2- التكلفة المحددة انطلاقاً من تكلفة تنافسية: تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق ولكنها لا تحدد دائماً مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه وخاصة في حالة سعر المنافسة في السوق .

2-3- التكلفة النموذجية العادية: تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج و التوزيع في المؤسسة، و هي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة.

3- أهمية التكاليف المعيارية: تتمثل أهمية التكاليف المعيارية في ما يلي<sup>1</sup>:

-تستخدم لتمكين الإدارة من الرقابة على عناصر التكاليف لأن التكاليف المعيارية تمكن المنشأة من وجود مقاييس خاصة في الإنفاق الفعلي عليها و مقارنتها بالمعيارية لتحديد الانحرافات.

-تستخدم في تقييم الأداء و السيطرة و اتخاذ القرارات الإدارية.

-القياس: نقيس معيارياً كلفة المنتج.

-التقييم: الفرق بين المعياري و الفعلي.

4- فوائد التكاليف المعيارية:

تحقق محاسبة التكاليف المعيارية الفوائد التالية:<sup>2</sup>

-وضع مستويات قياسية للعمليات و الوسائل الإنتاجية.

-تأثيرها الإيجابي لطريقة تنظيم و إدارة العمليات الاقتصادية و التنظيم التكنولوجي للعمل.

-تضمن الحصول على المعلومات الفعالة حول الانحرافات بين التكاليف الفعلية و المعيارية.

1- فيصل جميل السعيدة ، المحاسبة الإدارية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، ط 1 ، 2007 ، ص 81 - 82 .

2- إسماعيل يحي التكريتي و آخرون ، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة ، دار العامة للنشر و التوزيع ، عمان ، ط 1 ، 2007 ، ص ص

- تسمح بإنجاز رقابة مستمرة على تكاليف الإنتاج.
- إيجاد وسيلة لقياس أوجه الكفاءة الإنتاجية مما لا يتوافر في أي طريقة أخرى.
- السرعة في الحصول على بيانات التكاليف للأغراض المختلفة.
- تسهل للإدارة إجراءات العمل و تحضير مستلزمات كل عملية في ضوء المواصفات المعيارية المحددة.

- مزايا و عيوب الطريقة:

تكمن مزايا و عيوب طريقة التكاليف المعيارية في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-9) مزايا و عيوب الطريقة

المزايا	العيوب
<p>-تطبيق هذه الطريقة يعتبر قاعدة و امتداد للطرق السابقة</p> <p>- العمل على تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات و تحديد المسؤوليات.</p> <p>-إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج و القيام بتحليل الظروف الخاصة به و بالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.</p> <p>-إمداد الإدارة بنقارير دورية عن الوضعية و مستوى الأداء و الانحرافات المسجلة و من ثم إمكانية اتخاذ القرارات المناسبة.</p> <p>-المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة و المتابعة و التطوير و التغيير و هذا ما يؤدي إلى ضبط العمليات و تحسين الأداء.</p> <p>-الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها و هذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف و مراقبة سير النظام الإنتاجي و تطوير الإنتاجية و العمل على ملاحظة أي إنحراف رصد كل المؤشرات و تقديمها للمصالح المعنية بالإجراءات المناسبة.</p>	<p>-الاعتماد على معايير غير دقيقة بسبب خلل في سير النظام و عدم فعالية بسبب الحصول على معلومات غير دقيقة و تسجيل انحرافات غير مضبوطة و بالتالي تكون مصدر لمعلومات و تحليلات مضللة و اتخاذ قرارات غير صائبة.</p> <p>- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع الإنتاج النمطي و بعض الأنشطة الخدمية .</p> <p>- صعوبة التدخل بالتعديل إلا في نهاية الفترة عند حدوث تغيرات في مستويات التشغيل</p> <p>- مراجعة المعايير يمكن أن يتم دون أن تقضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث إستثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير و تعديل المعايير المعتمدة</p>

المصدر : من إعداد الطالبة :بالاعتماد على المراجع التالية :

1-ناصر دادي عدون ،تقنيات مراقبة التسير :محاسبة تحليلية ،مرجع سابق ،ص163.

المبحث الثالث: طرق المحاسبة التحليلية الحديثة نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)

المطلب الأول: لمحة تاريخية على ظهور نظام ABC وأهم المفاهيم التي أخذها :

يرجع الظهور الأول لنظام التكلفة حسب الأنشطة لعام 1987 بمقال نشر في صحيفة مدرسة الإدارة التابعة لجامعة هارفارد، قسم المحاسبة والإدارة بعنوان "كيف تقوم محاسبة التكاليف بالتوزيع المنظم للتكاليف المنتجات" كانت دراسة ميدانية للكاتبين كوبر وكابلن، ثم تتالت بعده بعدت مقالات ودراسات الحالة ، وكان قيد التجربة العملية من خلال بعض الشركات الجزئية ، ثم تلاه نعي رسمي لنظام المحاسبة التقليدية في مؤتمر المعهد المحاسبي والإدارة (INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS) الذي عقد لمناسبة الذكرى السنوية الـ 75 في نيويورك ، حيث قال البروفيسور رجون شانك من جامعة دار تموت "المحاسبة التحليلية في أحسن الأحوال غير مجدية ، وفي أسوأ الأحوال معطلة ومضللة ، جاء هذا الإعلان في عام 1994 الذي تم فيه توثيق أول نجاح في تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة في شركات التي تشملها المسح كانت تستخدم نظام التكلفة على النشاط كأداة تحليلية رغم عدم تطبيقها للنظام الكامل.<sup>1</sup>

أولاً: مراحل تطور نظام التكلفة على أساس النشاط : لقد مر نظام طريقة التكلفة على أساس النشاط حتى وصلت إلي ما هي عليه اليوم بثلاثة مراحل نذكرها كما يلي<sup>2</sup> :

1- علا أسامة الشعراوي ، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، كلية الإقتصاد جامعة دمشق ، 2010 ، ص ص 107-108.

2- حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية (دراسة حالة الشركة الوطنية للكوابل الكهربائية-بسكرة)، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2010، 03/2011، ص ص 63-64.

## 1: المرحلة الأولى: إدارة التكلفة.

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

أ- اكتشاف و استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة ، مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري.

ب- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

## 2: المرحلة الثانية : محاسبة تكاليف الأنشطة.

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

أ- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة

ب- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

## المرحلة الثالثة: نظام التكاليف على أساس الأنشطة .

وهي تلك الطريقة التي تهتم بتحليل التكلفة ولكنها تعد الأفضل في تحليل وتقدير

التكاليف لأهداف خاصة:

## ثانيا: مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة: activitybased costing

التعريف 1: منهج يقيس تكلفة أداء ،الأنشطة والموارد و وحدات التكلفة ويتم تخصيص الأنشطة على وحدات التكلفة.<sup>1</sup>

التعريف 2: هو نظام يركز على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد ،ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي.<sup>2</sup>

التعريف 3: هو نظام يقوم على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى منظمات "تقوم بأنشطة " تتطلب "تكلفة أو موارد" مما يعني تصميم النظم بحيث يتم تخصيص أي تكاليف لا يمكن

<sup>1</sup> - منير سالم واخرون ،مجلة علمية تصدرها الجمعية العربية لتكاليف ،العدد الثالث ،1996،ص5

<sup>2</sup> -ناصر دادي عدون ،عبد الله قويدر الواحد ،تقنيات مراقبة التسيير،مرجع سابق ،ص140.

تخصيصها مباشرة للمنتج على الأنشطة المتسببة فيها، ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط.<sup>1</sup>

ثالثاً: أهم المصطلحات المستخدمة في نظام التكلفة على أساس النشاط - الهدف - الأهمية والخصائص

/: المصطلحات المستخدمة في نظام التكلفة على أساس النشاط .

هناك بعض المفاهيم الأساسية يجب أن نشرحها ونميزها ونحددها قبل الخوض في عرض ودراسة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وذلك لما تعتريه من أهمية في تكوين هذا النظام.

(1) النشاط :

أ - التعريف :

يمكن تعريف النشاط على أنه مجموعة المهام الأساسية منفذة من قبل فرد أو مجموعة يمكن أن توفر سلسلة من المنتجات باستخدام مجموعة من الموارد .

**النشاط: Activity:** هو حدث أو مهمة أو وحدة عمل ذات هدف محدد .بنظرة جد مميزة وشاملة إعتبر "p.LORINO"النشاط كنظام وعرفه على هذا الأساس بأنه مجموعة مهام أولية تتميز بالعناصر التالية:

- منفذة من قبل شخص أو مجموعة.
- استعمال مهارات ذات نوعية متخصصة.
- متجانسين تماماً في وجهة النظر اتجاه تصريف التكلفة و الأداء.
- تزودنا بالمخرجات مثل ( كفاءة و أهلية الموردين ... الخ ).
- تقديم خدمات و منتجات إلى الزبائن سواء داخليين أو خارجيين.

<sup>1</sup>- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، ط 1، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006، ص

- ابتداء من سلسلة العناصر التي تدخل في إنتاج السلعة أو الخدمة مثل ( العمل ، الآلات، معلومات )

يدل هذا التعريف أن "Lorino" وسع مفهوم النشاط و أعطاه بعد أكبر ، حيث اعتبره كنظام فرعي يعمل على إدخال عناصر معينة ومعالجتها من قبل مجموعة أشخاص يتمتعون بمميزات ومهارات خاصة لتقييم مخرجات محددة<sup>1</sup>.

يعرف بوتر النشاط على أنه مجموعة من الأهداف التي تشمل إلى:- الحصول ميزة تنافسية .

- فهم تطور سلوك التكاليف .

- معرفة مصادر التنوع الموجودة

كما يضيف أن الأنشطة هي التي تخلق الميزة التنافسية ، إذ يساهم كل نشاط في خلق أو تخصيص القيمة ، ويتجسد تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة فيما عرف في نموذج سلسلة القيمة<sup>2</sup>.

**ب- تصنيفات الأنشطة :**

وتقسم الأنشطة التي تتألف منها سلسلة القيمة إلى فئتين رئيسيتين وهما الأنشطة الرئيسية و الأنشطة الفرعية

**1-الأنشطة الأولية أو الرئيسية :**

• **الإمداد الداخلي :** وهي أنشطة مرتبطة باستلام وتخزين وتوصيل المدخلات اللازمة للمنتج وتشمل مناولة المواد و المخازن و الرقابة على المخزون ، و المراجعات على الموردين .

<sup>1</sup>-أمين بن سعيد ،نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء ،(دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري )،رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق قسم العلوم التجارية كلية الاقتصاد وعلوم التسيير جامعة الجزائر 03 ،2010/2009،ص 85-86

<sup>2</sup>-لخضاري صالح،إشكالية تطبيق نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسة (دراسة حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق أطرو سكيكدة)،رسالة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007، ص 122 .

• **عمليات التشغيل (الإنتاج):** وهي الأنشطة المرتبطة بتحويل المدخلات إلى منتجات في الشكل النهائي .

• **الإمداد الخارجي :** وهي الأنشطة المرتبطة بالتجميع و التخزين و التوزيع المادي للمنتج إلى العملاء ، وتشمل تخزين المنتجات التامة ، ومناولة المواد، تنفيذ و جدولة الطلبات

• **التسويق و البيع :** هي أنشطة مرتبطة بتزويد الوسائل يمكن من خلالها للعميل أن يشتري المنتج وتحفيزه على الشراء ، وتشمل الإعلان ، و الترويج ورجال البيع ... الخ.

• **الخدمات :** وهي كل الأنشطة المرتبطة بتقديم الخدمة لتدعيم أو المحافظة على قيمة المنتج وتشمل خدمات التركيب الضرورية التي يتطلبها المنتج الجديد من تركيب ، صيانة تكوين ، إرشادات وغيرها بالإصلاح ، التدريب ، قطع الغيار و الأجزاء وتعديل المنتج.

2- **الأنشطة الثانوية أو المدعمة :** وتتمثل هذه الأنشطة فيما يلي:<sup>1</sup>

• **تسيير الموارد البشرية :** تمثل الأنشطة الضرورية لضمان اختيار المزيح الصحيح من الأفراد المهرة لأداء كل ما يتعلق بأنشطة سلسلة القيمة بشكل فعال ، وتشمل التدريب التكوين و التحفيز المناسب و نظام التعويض و المكافآت .

• **التطوير التكنولوجي :** وهي أنشطة تتعلق بتصميم المنتج وكذلك تحسين طريقة أداء الأنشطة المختلفة في كل سلسلة القيمة ، وتشمل المعرفة الفنية ، و الإجراءات امن المدخلات التكنولوجية المطلوبة لكل نشاط من سلسلة القيمة

• **إدارة المشتريات التموين :** وهي أنشطة تتعلق بالحصول على المدخلات المطلوبة شراءها سواء كانت مواد أولية أو الخدمات أو الآلات ، وبذلك يتغلغل هذا النشاط عبر سلسلة القيمة ككل لأنها تدعم كل نشاط في ما يلزمه شراء المواد الآلات

<sup>1</sup> -هاللي الوليد، الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية و دورها في خلق القيمة (دراسة حالة الشركة الجزائرية للهاتف النقال موبيليس)،مذكرة ماجستير،فرع الاستراتيجية، قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة المسيلة، 2009/2008،ص 77.

سلسلة القيمة هي مجموعة من الأنشطة المترابطة تستخدم الإنتاج وتقديم المنتجات و الخدمات ، بحيث يحتل هذا النموذج طريقة منهجية تستخدمها المؤسسات لتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة و الأنشطة التي لا تضيف قيمة فالأنشطة التي لا تضيف قيمة تضيف تكاليف وهذا ما يتطلب إزالتها أو على الأقل الحد منها ، وبذلك نلقي أو نخفض تكاليفها ، أما الأنشطة التي تضيف قيمة فيبقى على الإدارة دعمها و إعادة تقييمها إداريا للتأكد من استمرارها في إضافة القيمة للمنتجات و الخدمات ، وفي هذه الحالة تكون قد ساهمت في زيادة القيمة وتخفيض التكاليف هذا ما يمكن المؤسسة من تحقيق ميزات تنافسية<sup>1</sup>.

• تصنيف "Cooper" : يرى كوبر أن هناك أربع تبويات رئيسية لتصنيف الأنشطة كما حددها:<sup>2</sup>

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

• **أنشطة على مستوى الدفعة**: تتضمن الأنشطة و العمليات التي تتعلق بدفعة إنتاجية أو خدمات ولكن ليست متعلقة بوحدة واحدة منتجة، فإعداد وتهيئة الآلات و المعدات على سبيل المثال يتطلب عند البدء في عملية إنتاج جديدة.

• **أنشطة على مستوى الإنتاج**: هي الأنشطة المساندة لعملية إنتاجية لمختلف أنواع المنتجات، أي الأنشطة التي تدعم المنتج عمليات الإنتاج وبيع المنتج بشكل منفرد.

• **أنشطة على مستوى المؤسسة**: هي الأنشطة المطلوبة و اللازمة لضمان المحافظة على المصنع و المساعدة للبيئة الإدارية التي تجعل من عمليات الإنتاج ممكنة.

2- المسارات :

<sup>1</sup>- كربالي بغداد، تنافسية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية ، الملحق الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة ، البليدة، 22 ماي 2002، ص 8

<sup>2</sup>- أمين بن سعيد، رسالة ماجستير ، مرجع سبق ذكره، ص ص 88\_89.

أ- **التعريف:** يعرف المسار أو ما يصطلح عليه "Processus" على أنه مزيج من الأنشطة توجد بينهم رابط لتلبية هدف مشترك يتمثل في المساهمة في إنتاج سلع أو خدمات وتسليمها في النهاية إلى العملاء .

ب- **أنواع المسارات :** هناك مسارين ، مسارات رئيسية ومسارات داعمة<sup>1</sup>:

- **المسارات الرئيسية :** هي التي تقود مباشرة إلى الزبون على سبيل المثال مسار محددات للطلبات، التوزيع ، إعداد الفواتير ، التحصيل ... الخ .
- **المسارات الداعمة :** هي التي تساعد من جهة وبطريقة مباشرة أعمال المسارات الرئيسية على سبيل المثال اختيار موظفين جدد ... الخ .

3- **أغراض (أهداف) التكلفة :** غرض التكلفة ، هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها ، سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة) ، أو وحدة تنظيمية ( قسم ، وظيفة ... الخ) ، وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته ، سواء كان منتجات أو عملاء ، أو قنوات توزيع ويتضح من التعريف السابق أن غرض التكلفة قد يكون نهائياً أو متوسط ، فعرض التكلفة النهائي هو منتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف من أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المنظمة بعد أن تكبد فيه تكاليف يتم مقابلتها عادة بالإيرادات .

أما غرض التكلفة المتوسط فهو نشاط يتم داخل المنظمة وتستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المنظمة ذاتها ، كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين

4- **أوعية (مجمعات) التكلفة :** لأغراض تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ، تعرف أوعية التكاليف بأنها أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف هذا المستوى قد يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متجانسة من الأنشطة وفي الحالة الأخيرة يمكن القول أن وعاء التكلفة متجانس هو محصلة تجميع التكاليف الإضافية بكل مجموعة من الأنشطة وذلك باعتبار أن مجموعات الأنشطة المتجانسة تختلف مراكز تكلفة متجانسة

<sup>1</sup> - أمين بن سعيد ،مرجع سابق، ص ص 89\_90.

مما يسهل بدوره من عمليات تخصيص التكاليف على أغراض ، النهائية باستخدام مسببات التكلفة المختارة ، إلا أن مسألة تجميع عناصر التكاليف في أوعية تكلفة متجانسة تثير مشكلة هامة هي العدد الأمثل من الأوعية التي يتعين تكوينها بحيث لا تكون قليلة لدرجة التبسيط المخل بعملية إنتاج أرقام التكلفة بصورة سليمة ، وكذا لا تكون مبالغاً فيها لدرجة إخلالها بمبدأ التكلفة و العائد، و الحل هو أن يتم تكوين العدد المناسب من أوعية التكلفة المتجانسة الذي يقع بين طرفين النقيض السابقين بشرط تماثل العلاقة السببية التي تربط بين عناصر التكاليف التي تشتمل عليها، وبين أغراض التكلفة النهائية المراد تحميل التكلفة عليها.<sup>1</sup>

5-الموارد : هي كل العناصر التي يتم استغلالها من أجل القيام بإنتاج و البيع و المتعلقة بالأعباء

6-مسببات (مركات) التكلفة : هي وسائل الربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من المنتجات و الخدمات وتقي العناصر التي نشأت بسببها الأعباء ويمكن أن يعبر عنها بمسببات الموارد ومسببات النشاطات.

<sup>1</sup>- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، مرجع سابق، ص ص 78\_79.

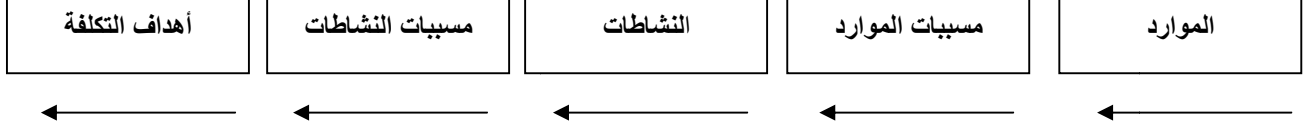
وفيما يلي يمكن إضافة جدول يوضح أمثلة عن أنواع الأنشطة  
الجدول رقم (1-10) : أمثلة عن المولدات (المسببات)

أنواع الأنشطة	أنواع المسببات
أنشطة على مستوى الوحدات المنتجة	ساعات عمل الآلات ساعات العمل البشري، عدد وحدات المخرجات،
أنشطة على مستوى الدفعة	عدد مرات الأوامر المنفذة، وزن المتناولة، عدد مرات إعداد الآلات، عدد ساعات إعداد الآلات.
أنشطة على مستوى نوعية المنتجات	عدد مرات الفحص، عدد ساعات الفحص، عدد الاختبارات، عدد ساعات الاختبارات، عدد أنواع القطع، عدد ساعات التصميم، عدد أوامر التغيير الهندسي.
أنشطة على مستوى المصنع	تحديد بطريقة كيفية: مرتبات إدارة المصنع، الضرائب العقارية و التأمينات تكاليف إدارة الأفراد، تكاليف تدريب العاملين.

**المصدر :** ري إتش جارسون إديك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة محمد عصام الدين زايد دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2008 ، ص ص 229 - 230  
بتصرف.

7- مسببات الموارد: هي مفاتيح تسمح بتوزيع الموارد المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة.<sup>1</sup>

الشكل رقم (1-3): مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: ناصر دادي عدون و عبد الله قويدر الواحد، مرجع سابق، ص 142  
المطلب الثاني: أهداف وخصائص و مراحل تطبيق نظام ABC واستخداماته.

أولاً: أهداف نظام ABC

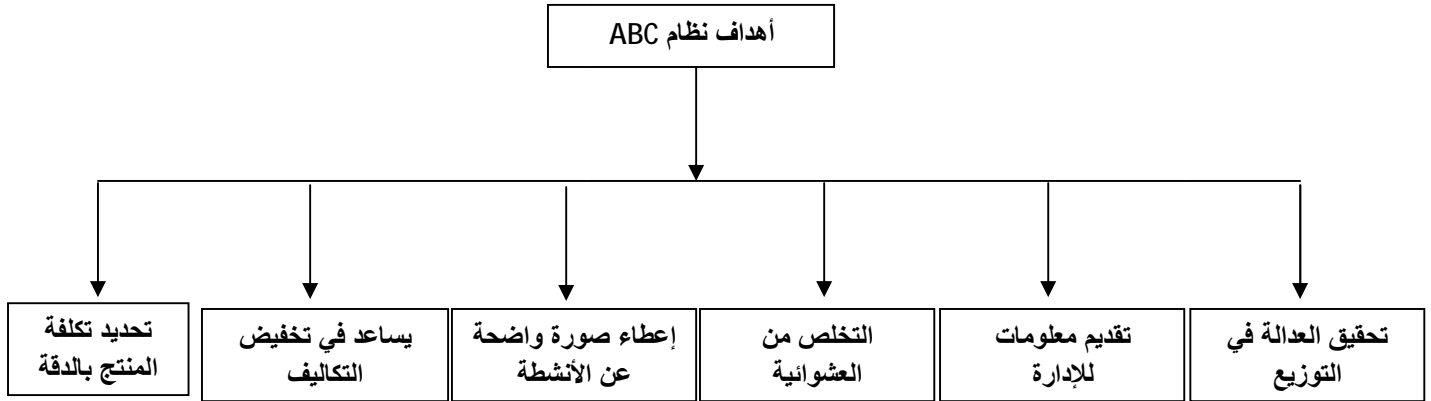
يهدف نظام التكلفة على أساس النشاط إلى:<sup>2</sup>

- 1- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة .
  - 2- تقديم معلومات مفيدة لإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف قسم ما.
  - 3- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة .
  - 4- يساعد إدارة المنشأة في إعطاءها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدا.
  - 5- يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج و العمل على تقليل أو تخفيض التكاليف مثل ذلك الأنشطة
  - 6- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.
- ويمكن أيضا إيضاح أهداف نظام ABC بالشكل التالي :

<sup>1</sup>-ناصر دادي عدون و عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية،مرجع سبق ذكره، ص ص 142-143.

<sup>2</sup>-إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المقدمة، قضايا معاصرة، دار حامد، الأردن، ط 1، 2007، ص 164.

## الشكل رقم ( 1-4): أهداف نظام ABC



**المصدر :** إسماعيل التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة ، المرجع السابق،ص 165 .

**ثانيا : خصائص نظام ABC :**

يتمتع نظام التكلفة على أساس الأنشطة بالخصائص التالية :<sup>1</sup>

- 1- يساعد في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض الكلفة بدقة ووضوح .
- 2- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء ، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض الكلفة ويساعد نظام ABC على تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها
- 3- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات و التي تتمثل بالأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه النظم التقليدية
- 4- يساهم نظام ABC في زيادة كفاءة أداء الأنشطة و اتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة
- 5- يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها .

<sup>1</sup>-حمزوي بدر ، دور تحليل التكلفة على أساس النشاط في تحديد سعر المنتجات (دراسة حالة ملينة الأوراس باتنة)، رسالة ماستر، تخصص تدقيق محاسب ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013/2012 ، ص 41.

## ثالثا : مراحل تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة

تتطلب محاسبة التكاليف الأنشطة أن يقوم المحاسبون بإتباع أربع مراحل<sup>1</sup>:

## (1) - تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد:

وتعيين التكاليف لهذه الأنشطة على سبيل المثال : شراء المواد يعتبر نشاطا .

وتحتاج هذه الخطوات إلى فهم جيد للأنشطة اللازمة للمنتج، ويجب اختيار الأنشطة التي تكون ذات أكبر أثر على التكاليف، ويمكن استخدام عامل واحد لكل نشاط ، ثم تحديد معدلين أحدهما للتكاليف الثابتة و الآخر للتكاليف المتغيرة

أمثلة للعوامل المسببة للتكاليف CD :

- ساعات الآلات
- طلبات الصيانة
- ساعات العمل أو تكلفة العمل
- عدد العملاء الذين تم خدمتهم
- وقت الحاسب الآلي .

## (2) - تحديد العامل أو العوامل المسببة للتكاليف Cost drivers :

وعلى سبيل المثال: بالنسبة لنشاط شراء المواد، فإن العامل المسبب للتكلفة يمكن أن يكون عدد الأوامر ويمكن أن يكون لكل نشاط أكثر من عامل من عوامل المسببة للتكاليف، ويمكن تطبيق ثلاثة معايير لاختيار العوامل المسببة للتكاليف

أ- **علاقات سببية** : يتم اختيار العامل الذي يسبب التكلفة . وهذا اختيار مالي، ولكن صعوبة ترجع إلى عدم إمكانية تطبيقه في التكاليف المباشرة، حيث لا توجد علاقات سببية واضحة بينهما وبين موضوع التكلفة.

ب- **المنافع التي يمكن الحصول عليها**: يتم اختيار المعامل المسبب للتكلفة بحيث تخصص التكاليف بنسبة المنافع التي يتم الحصول عليها .

<sup>1</sup>-كمال خليفة أبوزيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الاسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، ط 1، 2007، ص ص 365-367.

ج- اختيار الأساس الملائم و المعقول: على سبيل المثال، إذا كانت تكاليف ثمانية أنشطة قد تم توزيعها، فإن تكاليف النشاط التاسع يمكن أن توزع على أساس نصيب المنتجات من تكاليف الأنشطة الثمانية الأولى.

(3) - تحديد معدل تكلفة لكل وحدة من العامل المسبب للتكاليف :

(4) - تخصيص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل

رابعا : استخدامات نظام التكلفة على أساس النشاط

يلعب نظام التكلفة على أساس النشاط دورا هاما ورئيسيا في العديد من المجالات نذكر منها ما يلي :<sup>1</sup>

(1) - **تخصيص التكاليف (Cost allocation)** : نتيجة التغيرات الكبيرة في بيئة الأعمال الحديثة و استخدام الأنظمة بشكل كبير في العملية الإنتاجية أو تقدم الخدمة ، في كل هذا يعد خام لإدارة المؤسسة لتبني نظام تكاليف حديث لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتج أو الخدمة ، بشكل أكثر دقة حيث أن أحد عوامل تحقق التميز للمؤسسة هو تخصيص التكاليف بما يحقق العدالة و الدقة في حساب تكلفة المنتج أو الخدمة

(2) - **تسعير المنتج أو الخدمة ( Pricing Product Service )**: يلعب نظام ABC دورا رئيسيا في قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة ومن ثم تسعير المنتج أو الخدمة بالسعر التنافسي .

(3) - **يساعد في اتخاذ القرارات (Assisting in DeirsionMaking)**: إن نظام

ABC يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية و الإستراتيجية .

<sup>1</sup>-ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية ، مجلة العلوم الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلة الخامسة عشر، العدد الثاني، 2007، ص 567.

(4) - **تخفيض التكلفة (Cost Reduction)** : يساعد نظام (ABC) في إمكانية تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بتقديم الخدمة ، التوقيت أو الجودة ويمكن تخفيض التكلفة من خلال تحليل و استبعاد الأنشطة التي لا تصنف قيمة للمنتج أو الخدمة

(5) - **قياس الأداء و تحسينه** : يوفر نظام ABC معلومات متنوعة مالية وغير مالية تعد بمثابة مقياس للأداء بما يساعد على تحسين توجيه ودفع الأفراد و الأنشطة و إحكام الرقابة عليها ومن ثم تسييرها لكفاءة بما يحقق أهداف المؤسسة ، حيث تعتبر عملية تحسين الأداء بمثابة العمود الفقري لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.<sup>1</sup>

**المطلب الثالث : مزايا و عيوب نظام ABC و أهم ما يميزه عن الأنظمة التقليدية**

**أولا : مزايا نظام التكلفة على أساس النشاط** : وتتمثل مزايا هذا النظام فيما يلي :<sup>2</sup>

- يعمل نظام ABC على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة. ومن خلال هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا التي تتميز بهذا النظام عن غيره من الأنظمة التقليدية.

- فعالية الدور لنظام ABC مقارنة بنظام التكاليف التقليدي بتخصيص التكاليف غير المباشرة ، وطالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية ، الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أي انحرافات.

- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي ، حيث أن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة التي تضيف قيمة .

- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الجهد و الوقت .

- محاربة الضياع وتحسين إدارة العمليات بأفضل قياس الأداء، تحليل هامش المساهمة

الحدي للمنتجات ... الخ

<sup>1</sup>- أمين بن سعيد ، مرجع سابق ، ص ص 99-100.

<sup>2</sup>- محمد عبد الله أبو رحمة ، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (A B C) في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، 2008، ص ص 40-41 ،

ثانيا : عيوب نظام التكلفة على أساس النشاط :

هناك بعض المحددات و القيود التي تظهر عند تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط أهمها ما يلي<sup>1</sup>:

- أن نظام ABC يتطلب التحديد السليم للأنشطة ، بجانب توافر مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء (مسببات التكلفة) لكل نشاط سواء من حيث عدد هذه المسببات أو نوعها
- تعتبر المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات داخلية تعتمد على شبكة الأعمال التي يتوقع حدوثها بين الأنشطة، لذلك يجب أن تستخدم هذه المعلومات مع بعض الحذر عند الاستعانة بها في مجال القرارات الإستراتيجية المستقبلية
- من الواضح أن هناك بعض المشاكل العملية مازالت دون حل ، مثل اختيار التكلفة ، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال التكاليف و اتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد .

<sup>1</sup> - هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص 44.

ثالثاً : أهم الفروقات بين النظم التقليدية ونظام ABC

يمكن تحديد أهم الفروقات من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (1-11) : الفروقات بين النظم التقليدية ونظام ABC

وجه الاختلاف	النظام التقليدي	نظام ABC
مجمع التكلفة	يتم تجميع التكاليف في مجتمعات تكلفة أو مراكز تكلفة وتكون التكاليف المجمع في المركز الواحد غير متجانسة ولا تعود إلى عامل واحد.	يتم تجميع التكاليف في مجتمعات تكلفة على أساس مسببات التكلفة حيث يحتوي كل مجمع على تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس الموجه أو مسبب التكلفة
تخصيص التكلفة غير المباشرة	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس حجم الإنتاج أو على أساس العمل المباشر أو على أساس ساعات دوران الآلات	يتم تخصيص التكاليف على المخرجات من واقع مجتمعات تكلفة الأنشطة بالاستخدام أساس يتناسب مع مسببات التكلفة .
موضع التكلفة	يتم تركيز جميع التكاليف على عنصر واحد وهو وحدة المنتج أو الخدمة .	يتعدد موضع التكلفة فقد يكون مخرجات العمليات ، الدفعات ، أو الخطوط الإنتاج ، أو التكاليف المتعلقة بالعملاء،... الخ
دعم عملية اتخاذ القرارات	قد تتسبب هذه الطريقة في تحميل التكاليف على المنتجات بالزيادة أو النقصان بالتالي فإنه لا يكون هناك ثقة في المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام وبالتالي فإن هذا النظام لا يدعم ترشيد اتخاذ القرارات .	تساعد بشكل أفضل في ترشيد القرارات الإدارية بسبب وفرة وجود ودقة وشفافية المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات لنظام .
تكلفة التطبيق	منخفضة وبالتالي هي مناسبة أكثر للمنظمات الصغيرة والتي تتصف بمزيج بسيط للمنتجات	مرتفعة ولكن هناك ما يبرر هذه التكلفة خاصة بالنسبة للمنظمات الكبيرة التي تتعدى منتجاتها والتي تعتمد على أنظمة في إنتاجها.

المصدر : أشرف عزمي مسعود أبو مغلي ، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على

تعظيم الربحية (دراسة تطبيقية على مستشفيات الخاصة محافظة العاصمة )، عمان ، رسالة ماجستير منشورة

، جامعة الشرق الأوسط ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، ص 34.

## خلاصة:

لقد تطورت المحاسبة التحليلية واتسع مجال تطبيقها بعدما كانت تقتصر على الوسط الصناعي الذي ظهرت به أول الأمر ، وكان هذا التطور أمرا لا بد منه بسبب التفاعل الحاصل بين عدة ميادين وتخصصات ، فاستفادت منه المحاسبة التحليلية نظرا لامتيازها بالمرونة وقابلية التطور التي فرضت التغيرات المتواصلة عبر عدة مراحل من خلال القرون الثلاثة الماضية .

نتيجة لتلك المتطلبات و الخصائص التي تمتاز بها المحاسبة التحليلية فقد ظهرت عدة طرق تتدرج ضمن إطارين شاملين "إطار التكاليف التاريخية" و إطار التكاليف المعيارية، ومن هاته الطرق ما يعالج التكاليف وفق المبدأ الإجمالي ، ومنها ما يعتمد المبدأ الجزئي ومع التطور الكامل في تنظيم المؤسسة حجما ونشاطا ظهرت طرق و أساليب جديدة كبديل حديث للطرق الأخرى لامتيازها بدقة و إمكانية توافقها مع نظام التسيير المطبق في المؤسسة الذي يفترض أن يكون نظام التسيير على أساس الأنشطة ABC الأمر الذي يساعد المؤسسة على تطور أدائها المالي و الوصول إلى أعلى درجات الكفاءة و الفعالية عند تطبيقات في إطار التكاليف والمعيارية.

## تمهيد :

يعد مفهوم الأداء عموماً و الأداء المالي خصوصاً من أكثر المفاهيم الإدارية سعة وشمولاً إذ ينطوي على العديد من المواضيع الجوهرية المتعلقة بنجاح أو فشل أي شركة لأنه يرتبط بجوانب مهمة ومسيرة حياة الشركات على اختلاف أنواعها، لذا فإن الأداء ليس بمفهوم جديد على ساحة الأدبيات الإدارية و الدراسات المحاسبية لارتباط الوظيفة بهيكل الرقابة، ولقد سعت الشركات قديماً وحديثاً إلى تحقيق أهدافها المتمثلة بالكفاءة و الفعالية التي تمت صياغتها لديمومة الشركات و استمراريتها في ظل ظروف وتحديات حرجة للغاية كازدياد حدة المنافسة و استخدام تقنية المعلومات و الاتصالات فضلاً عن البحث عن أساليب جديدة و معاصرة تتسجم و التطورات الحاصلة على مستوى البيئة الخارجية .

سنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية :

- المبحث الأول: عموميات عن الأداء.
- المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي.
- المبحث الثالث: علاقة نظام ABC بالأداء المالي

### المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء

إن مواجهة مختلف التغيرات و التحديات في بيئة المنظمات، يتطلب من المنظمات مواكبة هذه التغيرات وتحسين نتائجها من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها أي المستر و الدائم لأدائها بهدف البقاء و الاستمرارية من خلال التكيف مع مختلف العوامل المؤثرة في أدائها .

### المطلب الأول: أولاً: مفهوم الأداء

على الرغم من كثرة البحوث و الدراسات المتتوالفة للأداء إلا أنه لم يتم التوصل إلى إجماع أو اتفاق حول مفهوم محدد للأداء يعد الأداء مفهومًا جوهريًا وهامًا بالنسبة لمنظمات يشكل عام، ويعتبر البعد الأكثر أهمية الذي يتمحور حوله وجود المنظمة من عدمه.

إن الاختلاف حول مفهوم الأداء ينبع من اختلاف المعايير و المقاييس التي تعتمد في دراسة الأداء وقياسه، وعلى الرغم من هذا الاختلاف فإن أغلب الباحثين يعبرون عن الأداء من خلال النجاح الذي تحققه المنظمة في تحقيق أهدافها.<sup>1</sup>

وهناك من عرفه بأنه " النتائج لأنشطة وفعالية المنظمة حسب ( wheelen et hunger) في حين عرف على النتائج التي ترغب المنظمة فيها و السعي إلى تحقيقها (wright et al) هذا ويضاف على أن الأداء نتيجة بين الجهد و الإمكانيات و أداء الدور المطلوب تمثيله .

ومن جهة نظر أخرى يعرف الأداء أنه " نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها عن العمليات و المنتجات " فهو يعبر عن المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها.<sup>2</sup> وهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف و الوسائل اللازمة لتحقيقها أي أنه يربط

<sup>1</sup> - وائل محمد صبحي إدريس ، طاهر محسن الغالبي أساسيات الأداء و بطاقة الأداء المتوازن دار وائل ، عمان ، 2009 ، ص ص 38-39 .

<sup>2</sup> - علاء فرحات طالب ، الحكمة المؤسسية و الأداء المالي الإستراتيجي ، دار صفاء ، عمان ، 2011 ، ص 64-

بين أوجه النشاط و الأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها.<sup>1</sup> كما عرف بأنه انعكاس للطريقة التي تم فيها استخدام المنشأة لمواردها البشرية و المادية و بالشكل الذي يجعلها قادرة على تحقيق أهدافها.<sup>2</sup>

فحسب khemkhen وضح مفهوم الأداء كما يلي : أداء مركز مسؤولية (ورشة، وحدة، مؤسسة ..... الخ ) ويعني الفعالية الإنتاجية، حيث يحقق هذا المركز الأهداف التي سبق و أن سطرها.

ويلاحظ هنا أن الكاتب يقتصر على الجانب الاقتصادي ( الفعالية الإنتاجية)، و غرض النظر عن الجوانب أو أبعاد أخرى، والتي لا يمكن إهمالها و أصبحت عنصرا هاما في تحديد مفهومها الأداء الشامل للمؤسسات .<sup>3</sup>

**تعريف آخر :** يقصد بالأداء إعطاء الأبعاد العاملة لشيء ما، إما على مستوى التسيير فيعني إنجاز العمل المطلوب، أو القيام بمهمة وتنفيذها على الوجه المطلوب لهذا فهو في الغالب سيحي على العنصر البشري في العملية الإنتاجية (بمعناها الواسع) باعتبارها أحد عناصر مدخلاتها.<sup>4</sup> و الشكل الموالي يوضح ذلك :

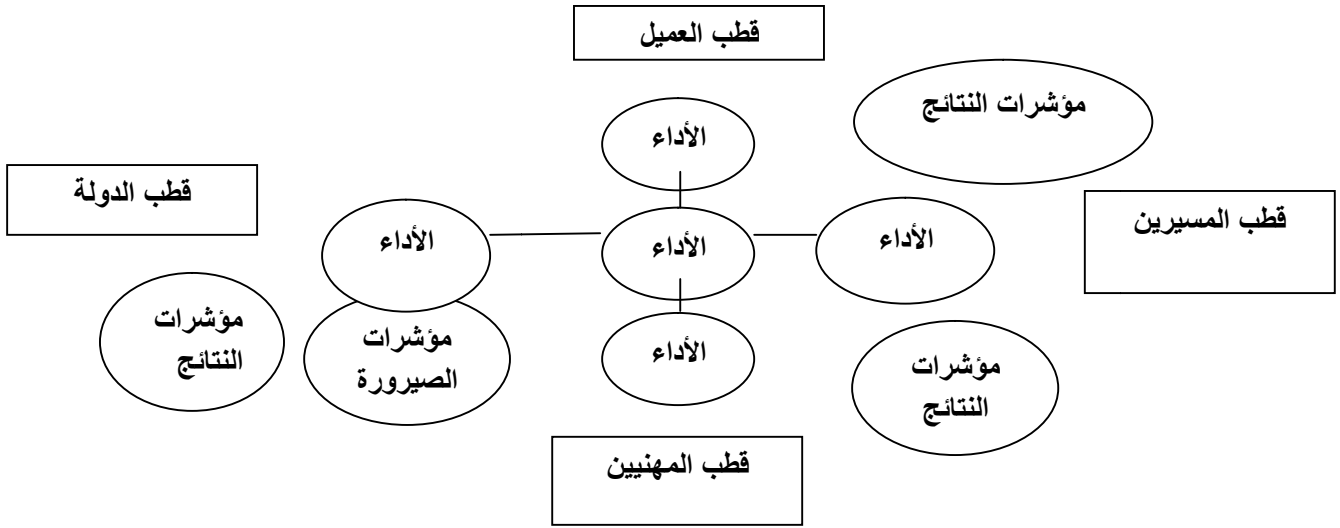
<sup>1</sup> - عايدة الخطاب ، التخطيط الإستراتيجي ، دار الفكر العربي القاهرة ، مصر ، 1988 ، ص 35.

<sup>2</sup> - فلاح حسن عداي الحسيني ، إدارة البنوك : مدخل كمي و إستراتيجي معاصر ، دار وائل للنشر ، الأردن ، ط3 ، 2006 ص 221

<sup>3</sup> -ناصر دادي عدون ، عبد الله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سابق ، ص12.

<sup>4</sup> -صالح خالص،تقييم كفاءة الأداء في القطاع المصرفي ،ملتقى المنظومة المصرفية الجزائرية و التحولات ، الواقع و التحديات ، المعهد الوطني للتجارة 2008،ص389.

الشكل ( 2-5 ) : الأداء مفهوم متعدد الأبعاد .



**المصدر :** عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية - قياسي وتقييم، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير قيم علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2002/2001، ص 15.

**القطب الأول :** يتعلق بالعميل الذي يعرض على المؤسسة تقديم أفضل ما يمكن أن توفر من السلع و الخدمات من أجل إرضائهم وكسب ثقتهم.

**القطب الثاني :** يتمثل في المسيرين الذين يلقي على عاتقهم مسؤولية تحقيق النتائج الجيدة بأفضل استخدام للموارد المتاحة وهذا يضمن استمرارية المؤسسة

**القطب الثالث :** فيتمثل في المهنيين أو الموظفين، فهم بحاجة إلى استمرارية العمل بدل التوقيف و الجو الملائم للقيام بمخلف مهامهم

**القطب الرابع:** فهو الدولة التي تريد من المؤسسات مثلا تحقيق نتائج جيدة لرفع حصيلة الضرائب، المساهمة في الدخل القومي وغيرها و الأداء الكلي هو مجموع الأداءات الأربع.<sup>1</sup>

من التعريفات السابقة الذكر يمكن إعطاء تعريف شامل للأداء :

هو قدرة المنظمة على تنظيم و استغلال مواردها المتاحة بغرض تحقيق أهدافها على مختلف المستويات القصيرة، المتوسطة، و الطويلة، ومدى كفاءة و فعالية المؤسسة في تحقيق أهدافها المسطرة .

**ثانيا : أهمية الأداء**

يمكن تلخيص أهمية الأداء في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- (1) يعتبر أداة توجيه بالنسبة للمنظمة من أجل تحقيق أهدافها .
  - (2) يعتبر أداة لمعرفة حالة المنظمة .
  - (3) يستعمل كأداة لمعرفة الاختلال الواقع عند تحقيق الأهداف .
- كما أن للأداء خصائص يمتاز بها و التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:
- يعتبر القاسم المشترك لجميع الجهود التي تبذلها الإدارة و العاملين.

<sup>1</sup> - عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، مرجع سابق، ص16-17.

<sup>2</sup> - الصالح بلاسكة،قابلية تطبيق الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ،قسم علوم التسيير ،تخصص ادارة استراتيجية ،جامعة فرحات عباس،سطيف،2011/2012،ص ص 3-4.

• يساعد على ترجمة النتائج.

• يعتبر أداة لقياس نتائج المنظمة و حساب الخسائر أو الفوائض.

### المطلب الثاني : أنواع الأداء

بعدما تم التعرض إلى مفهوم الأداء، تنتقل إلى عرض أنواع الأداء في المؤسسة،

وتحديد أنواع الأداء بغرض اختيار معايير التقسيم، هذه الأخيرة يمكن تحديدها في أربعة

أشكال : هي معايير المصدر، الشمولية، المعيار الوظيفي، معيار الطبيعة كما يلي: <sup>1</sup>

1- حسب معيار المصدر : وفقا لهذا المعيار، يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين :

الأداء الذاتي أو الداخلي و الأداء الخارجي.

1-1- الأداء الداخلي : كذلك يطلق عليه اسم أداة الوحدة . ينتج مما تملكه المؤسسة من

الموارد فهو ينتج أساسا من التوليفة التالية :

- الأداء البشري : وهو أداء أفراد المنظمة الذين يمكن اعتبارهم موارد إستراتيجي قادر

على صنع الكمية وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهارتهم .

- الأداء التقني : ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال

- الأداء المالي : ويمكن في فعالية تعبئة و استخدام الوسائل المتاحة

فالأداء الداخلي هو أداء متأتي من مواردها الضرورية لسير نشاط من موارد بشرية،

موارد مالية، و موارد مادية.

1-2- الأداء الخارجي : هو الادعاء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط

الخارجي لمؤسسة، فالمؤسسة لا تسبب في إحدائه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده

ويظهر في النتائج الجيدة التي تحصل عليها المؤسسة، كارتفاع رقم الأعمال، القيمة

المضافة وهذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها .

<sup>1</sup> - عبد المليك مزهودة: الأداء بين الكفاءة و الفعالية: مفهوم و تقييم مجلة العلوم الإنسانية، كلية العلوم الإقتصادية و التسيير، جامعة بسكرة، العدد الأول، 2001، ص 89 .

2- حسب معايير الشمولية : حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المنظمة الى أداء كلي أو أداء جزئي

1-2- الأداء الكلي : يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة أو الأنظمة التحتية في تكوينها دون أفراد، فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة.  
2-2- الأداء الجزئي : على خلاف الأداء الكلي فإن الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة . فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهداف الخاصة به، لا أهداف المنظمة الأخرى .

وبتحقيق مجموع أداة الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة.

3- حسب المعيار الوظيفي : يرتبط هذا المعيار بشدة التنظيم لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف و النشاطات التي تمارسها المؤسسة .  
ينقسم الأداء حسب الوظائف المسندة و للمؤسسة يمكن حصرها في الوظائف الخمسة : المالية، الإنتاج، الأفراد، التسويق، و التموين .

3-1- أداء الوظيفة المالية : يتمثل في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة فالأداء المالي يتحدد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها وتحقيق معدل مردودية جيدة وتكاليف منخفضة .

3-2- أداء وظيفة الأفراد : تمكن أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة في قدرتها على تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو تحقيق أهداف المؤسسة، فضمن استخراج مواد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد وكذلك وجود المؤسسة و إستمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعية وسلوك الأفراد وهو ما يوجب توظيف الأكفاء وذوي المهارات العالية وتسييرهم فالأ . وتحقيق فعالية الموارد البشرية لا تكون إلا بتوظيف الشخص المناسب في المكان المناسب و في الوقت المناسب.

3-3- الأداء الإنتاجي : يتحقق الأداء للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية المقارنة بمثيلاتها أو بالنسبة للقطاع الذي تنتمي إليه بجودة عالية وتكاليف منخفضة تسمح بمزاومة المنافسين

3-4- أداء وظيفة التمويل : يتمثل أداءها في تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين، و الحصول على المواد بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية و الحصول على آجال تسديد الممنوحة للعملاء وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين

3-5- أداء وظيفة التسويق : يتمثل في القدرة على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة، هذا الأداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق، كالحصة السوقية، إرضاء العملاء، السمعة .

#### 4- حسب معيار الطبيعة :

تبعاً لهذا المعيار من خلاله تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف إن، أهداف اجتماعية، أهداف تكنولوجية، أهداف سياسية .... ويمكن تصنيف الأداء إلى أداء اقتصادي، أداء اجتماعي، أداء تكنولوجي، أداء سياسي كما يلي:<sup>1</sup>

4-1- الأداء الاقتصادي : يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية بلوغها ويتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها (الإنتاج، الربح، القيمة المضافة، رقم الأعمال، حصة السوق، المردودية.....) و تربية استخدام مواردها (رأس مال، الموارد الأولية، التكنولوجيا)

4-2- الأداء الاجتماعي : في حقيقة الأمر الأهداف الاجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك قيوداً أو شرط فرصها عليها أفراد المؤسسة أولاً، و أفراد المجتمع الخارجي ثانياً وتحقيق هذه الأهداف يجب أن يتزامن مع تحقيق الأهداف الأخرى وخاصة منها الاقتصادية.

<sup>1</sup> - عبد الملوك مزهودة :مرجع سابق،ص89-90 .

3-4- الأداء التكنولوجي : يكون للمؤسسة أداء تكنولوجيا عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط أهداف تكنولوجية كالسيطرة على المجال التكنولوجي، وفي أغلب الأحيان تكون ( الأهداف التكنولوجية التي ترسمها المؤسسة أهدافا إستراتيجية نظرا لأهمية التكنولوجيا).

4-4- الأداء السياسي : يتجسد الأداء السياسي في بلوغ المؤسسة أهدافها السياسية، ويمكن لمؤسسة أن تتحصل على مزايا من خلال تحقيق أهدافها السياسية التي تعتبر كوسائل لتحقيق أهدافها الأخرى .

بعد استعراض معظم معايير تصنيف الأداء نشير إلى أن مختلف أنواع الأداء غير متنافية المفهوم، وقد نجد الأداء الاقتصادي الذي صنف حسب معيار الطبيعي قد يضم الأداء المالي وكذلك نفس المعنى ينطبق على أنواع الأخرى).

#### المطلب الثالث : العوامل المؤثرة على الأداء :

تعددت أساليب الباحثين الاقتصاديين عند تصنيفهم للعوامل المؤثرة في الأداء ويمكن تصنيف هذه الأخيرة إلى عوامل داخلية وعوامل خارجية وهي:

#### الفرع الأول : العوامل الداخلية :

يمكن تصنيف هذه العوامل إلى:

أ) عوامل بشرية: يتعلق بأسلوب الفرد في العمل داخل المؤسسة ومدى توظيفه لقدراته الفكرية والجسمية في أداء عملية مقابل إشباع إحدى رغباته

ب) عوامل تقنية: يمكن تصنيفها إلى مجموعتين:

- مجموعة تظم خصائص و استخدام الموارد الأولية، فسواء استخدمت الموارد الأولية وعدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة يؤثر على الأداء في الوحدات الإنتاجية

- ومجموعة أخرى تتعلق بأساليب استخدام الأجهزة التقنية وطبيعة هذه الأجهزة

ج) عوامل تنظيمية : يبرز أثرها في ضعف التسيير أي عدم وجود أفراد أخصائيين في مجال الإدارة حيث يرى "رويار ريجي موريرو" أن الهيكل التنظيمي هو أحد الوسائل التي

تجسد التنظيم المعتمد في الوحدة الإنتاجية و الذي يعمل في تنظيم وتنسيق عمل الأفراد مع بعضهم البعض بكفاءة .

#### الفرع الثاني : العوامل الخارجية :

وتتمثل في التطور التكنولوجي الظروف الاقتصادية، العادات، المحيط السياسي و القانوني.

فالمحيط الاقتصادي في الدولة المتخلفة مثلا لا يحفز الأفراد ذوي الكفاءات و الخيرات على العمل، كما أن اختيار المسيرين لا يخضع للاعتبارات الكفاءة و المهارة بل اختبارات شخصية. كذلك علاقات القرابة و المصاهرة و العلاقات العائلية التي تسيطر على تنظيم و إدارة الأعمال و اتخاذ القرارات مما يؤدي إلى كبح طموح الأفراد ذوي المهارات العالية. هذا من جهة ومن جهة أخرى يرى فريق من خبراء المتاجرة أن قلة استخراج تقنيات دراسة السوق وقلة المتخصصين، و عدم مسايرة تقنيات السوق المستخدمة مع تقلبات ظروف العرض و الطلب وضعف الهياكل الاقتصادية المساعدة كالتخزين، النقل، وسوء استغلال الثروات الاقتصادية، أمور تؤثر سلبا على الأداء، الكلي في المؤسسة الاقتصادية.

### المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي

يعني الأداء المالي في الشركات و المؤسسات بكافة أنواعها باهتمام كبير و متزايد من قبل الباحثين و الدارسين و الإداريين، لأن الأداء المالي الأمثل هو السبيل الوحيد من أجل البقاء و الاستمرارية، وهو من المقومات الرئيسية للشركات حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة و الموثوق بها. يتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الأداء المالي و أساليب تباين مفاهيمه، أهميته و أهدافه و العوامل المؤثرة فيه .

**المطلب الأول : مفهوم الأداء المالي و أسباب تباين مفاهيمه.**

#### أولاً : مفهوم الأداء المالي

اتفق معظم الباحثين و الدارسين على أن الأداء المالي يعتمد كمفهوم على عملية التحليل المالي . و التي تعتبر من الأساليب التي يمكن استخدامها من أجل تحديد نقاط القوة و الضعف للمؤسسة . و تستخدم النسب المالية بصورة رئيسية في هذا التحليل من أجل مقارنة الأداء الماضي بالأداء الحالي و معرفة الاختلاف بينهما، فالأداء المالي الجيد يعظم قيمة المؤسسة.<sup>1</sup>

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف . و يعتبر الأداء المالي عن أداء الشركات، حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، و يساهم في إتاحة الموارد المالية و تزويد الشركة بغرض استثمارية في ميادين الأداء المختلفة، و التي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح و تحقيق أهدافهم.<sup>2</sup>

و مما سبق فإن الأداء المالي هو:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> -فلاح حسن الحسني ، مؤيد عبد الرحمان :إدارة البنوك كمدخل كمي و استراتيجي معاصر ،دار وائل ،عمان، ص222 .

<sup>2</sup> -محمد محمود الخطيب : الأداء المالي و أثره على عوائد أسهم الشركات ،دار الحامد ، عمان ، 2009 ، ص 45.

<sup>3</sup> -دادن عبد الغني : قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسة الاقتصادية ، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير ، جامعة ورقلة ، العدد 2006/04 ، الجزائر، ص 41.

- أداة للتعرف على الوضع المالي في الشركة في لحظة معينة .
- أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها اتجاه الشركات الناجحة .
- أداة لتحفيز العاملين و الإدارة في الشركة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج أفضل . وتدارك الثغرات و المشاكل التي قد تظهر في مسيرة الشركة.

### ثانيا : أسباب تباين مفاهيم الأداء المالي

- يعود السبب في تباين وتحديد مفهوم الأداء المالي إلى أسباب رئيسية منها: <sup>1</sup>.
- اختلاف رؤى الباحثين حول تحديد مفهوم الوظيفة المالية .
- تطور النظرية الكلاسيكية إلى نظرية مالية معاصرة .
- تطور المؤشرات المحاسبية إلى مؤشرات مالية و اقتصادية

### المطلب الثاني: أهمية و أهداف الأداء المالي .

#### أولاً: أهمية الأداء المالي

تتبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه: يهدف إلى تقويم أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات لتحديد جوانب القوة و الضعف و الاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين وتتبع أهميته الأداء المالي أيضا في عملية متابعة أعمال الشركات ونفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أداءها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح و المطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها و اقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الإستخدامات العامة لشركات و استثماراتها وفقا للأهداف العامة لشركات و المساهمة في اتخاذ القرارات السلمية للحفاظ على الاستمرارية و البقاء و المنافسة.

وبشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على تقييم ربحية الشركة، سيولة الشركة، تطور النشاط المديونية، تطور التوزيعات، تطور حجم

<sup>1</sup> - ددان عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص ص 41 -

الشركة، لذلك يتم تحديد المؤشرات التي توفر للشركة أدوات وطرق تحليل الأداء المالي، حيث أن الغرض من تقسيم الربحية وتحسينها هو تعظيم قيمة الشركة، و الغرض من تقييم السيولة هو تحسين قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها، أم الغرض من تقسيم النشاط هو معرفة كيفية توزيع الشركة لمصادرهما المالية و استثماراتها، و الغرض من تقسيم الرفع المالي لمعرفة مدى اعتماد الشركة على التمويل الخارجي . أما الغرض من تقسيم حجم الشركة فهو يزودها بمجموعة من الميزات ذات أبعاد اقتصادية بالإضافة إلى تحسين القدرة الكلية للشركات.

### ثانيا : أهداف الأداء المالي :

يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها في أهداف عديدة ومنها: <sup>1</sup>

(1)- **التوازن المالي** : وهو هدف تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة المالية وهو يمثل في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت و الأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به، و عبر الفترة المالية . يستوجب ذلك التعامل بين المدفوعات و المتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرهما .  
ومنه فإن رأس المال الثابت و المتمثل في الاستثمارات يجب أن تمول عن طريق الأموال الدائمة . رأس المال مضاف إليه الديون الطويلة الأجل و المتوسطة وهذا يضمن عدم اللجوء إلى جزء منه إلى سيولة لمواجهة مختلف الالتزامات، وتحقيق تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة، يستوجب التعادل بين المقبوضات و المدفوعات، مما سبق يظهر أن التوازن المالي يساهم في توفير السيولة و السير المالي للمؤسسة، وتمكين أهمية بلوغ هدف التوازن المالي في :

- تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة .

- ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير.

<sup>1</sup>-السعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر ، الرياض، السعودية ، 2000 ، ص

- تخفيض الخطر الذي تواجهه المؤسسة.<sup>1</sup>

(2) - **نمو المؤسسة:** يعتبر نمو المؤسسة عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها ولهذا فإن قرارات النمو تتميز بأنها قرارات إستراتيجية، فالنمو وظيفة إستراتيجية جد هامة للمؤسسة الاقتصادية وهي ظاهرة تعكس مدى نجاح و نجاح إستراتيجياتها المتعلقة بجانب التطور، التوسع، البقاء، الاستمرارية، وبذلك يمكن اعتبار النمو وظيفة إستراتيجية تشكلها السياسات المحددة لحجم الاستثمارات، سياسات توزيع الأرباح وهيكل سياسات التمويل وتحديد غابات النمو في إنماء الطاقات الكلية المتاحة للمؤسسة.

(3) - **الربحية و المردودية:** تمثل الربحية نتائج عدد كبير من السياسات و القرارات وتعنين مدى كفاءة وفعالية إدارة الشركة في توليد الأرباح.<sup>2</sup>

(4) - **السيولة وتوازن الهيكل المالي:** تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة لأجل، أي قدرتها على تحويل الأصول المتداولة بالمخزونات والقيم القابلة للتحقيق إلى أموال متاحة بسرعة، فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات .  
ويقيس هذا المتغير قدرة أصول الشركة المتداولة على تغطية الخصوم المتداولة.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

تتلخص العوامل المؤثرة على الأداء المالي في ما يلي:<sup>3</sup>

1\_ **الهيكل التنظيمي:** هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات و أعمالها، ففيه تحدد أساليب الاتصالات و الصلاحيات و المسؤوليات و أساليب تبادل الأنشطة و المعلومات، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي الكثافة الإدارية و هي الوظائف الإدارية في الشركات و التمايز الرأسي هو عدد المستويات الإدارية أما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي نتجت عن تقسيم العمل و الانتشار الجغرافي من عدد

<sup>1</sup> -محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص 36.

<sup>2</sup> -محمد محمود الخطيب، مرجع نفسه، ص 36.

<sup>3</sup> -المرجع نفسه، ص 48.

الفروع و الموظفين و يؤثر الهيكل التنظيمي على أداء الشركات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال و النشاطات التي ينبغي القيام بها و من ثم تخصيص المواد لها بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأوامر للأفراد في الشركات و المساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل للإدارة اتخاذ القرارات بأكثر فعالية.

**2\_ المناخ التنظيمي:** و هو وضوح التنظيم و كيفية اتخاذ القرار و أسلوب الإدارة و توجيه الأداء و تنمية العنصر البشري و يقصد بوضوح إدراك العاملين مهام الشركة و أهدافها و عملياتها و أنشطتها مع ارتباطها بالأداء، و أما اتخاذ القرار و أخذه بطريقة عقلانية و تقييمها لاتخاذها. و أسلوب إدارة في تشجيع العاملين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء . حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة ايجابية و كفاءته من الناحيتين الإدارية و المالية. و إعطاء معلومات لمتخذي القرار لرسم صورة الأداء و التعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء في تصرفهم في أموال الشركة .

**3\_ التكنولوجيا:** هي عبارة عن الأساليب و المهارات و الطرق المعتمدة في الشركة لتحقيق الأهداف المنشودة التي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات (كالتكنولوجيا، الإنتاج حسب الطلب، و تكون وفقا للمواصفات المطلوبة، تكنولوجيا الإنتاج المستمر، تكنولوجيا الدفعات الكبيرة) و على الشركات تحديد نوع تكنولوجيا المناسبة للطبيعة.

أعمالها و المنسجمة مع أهدافها و ذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه الشركات. و التي لابد لهذه الشركات من التكيف معها و استيعابها و تعديل أدائها و تطويره بهدف الموائمة بين التقنية و الأداء. و تعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية و خفض التكاليف و المخاطرة و التنويع بالإضافة إلى زيادة الأرباح و الحصة السوقية.

**4\_ الحجم:** يقصد بالحجم تصنيف الشركات إلى شركات متوسطة أو كبيرة الحجم. حيث يوجد عدة مقاييس بحجم الشركات منها: إجمالي الموجودات أو الودائع، إجمالي المبيعات أو إجمالي القيمة الدفترية.

و يعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للشركات سلبا فقد يشكل عائقا لأداء الشركات حيث بزيادة الحجم فإن عملية إدارة الشركة تصبح أكثر تعقيدا. و منه يصبح أدائها أقل فعالية و إيجابا من حيث أنه كلما زاد حجم الشركة ازداد عدد المحللين الماليين المهتمين بالشركة، و أن سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم الشركات، فقد أجريت دراسات حول علاقة حجم بأداء الشركات و بينت أن العلاقة بين الحجم و الأداء علاقة طردية.

### المبحث الثالث: علاقة نظام ABC بالأداء المالي

#### المطلب الأول: تحديد معايير ومؤشرات الأداء المالي:

لا يمكن أن تقوم قائمة للتقييم الجيد للأداء إلا إذا تمكن المسيريون من اختيار المعايير و المؤشرات الجيدة، واختيار المؤشرات و المعايير لا يتم بأسلوب عشوائي، بل ينبع من المصلحة أو مركز المسؤولية المراد تقييم أداءها.

ومن أجل اجتناب الاختيار العشوائي للمؤشرات و المعايير حاول الباحثون وضع طرق علمية تسمح بتحديد المعايير و المؤشرات التي تعكس الأداء الفعلي للمؤسسة والطريقة التي يركز عليها في أغلب المرات تتمثل في إتباع ثلاث مراحل أساسية:<sup>1</sup>

#### المرحلة الأولى: تحديد الأهداف و المهام الأساسية.

المرحلة الثانية: تحديد عوامل النجاح التي يركز عليها المسؤولين من أجل بلوغ الأهداف المرسومة، ويمكن اعتبار هذه العوامل بمثابة الوسائل الفعالة لانجاز الأهداف.

المرحلة الثالثة: البحث عن المؤشرات التي تسمح بضبط أو بمراقبة عوامل النجاح والأهداف المالية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها هي بصفة عامة التوازن المالي، المردودية، السيولة و اليسر المالي، إنشاء القيمة، هذه الأهداف هي معايير تقييم الأداء المالي، فالتقييم يستند إلى معيار التوازن، و معيار السيولة و اليسر المالي، و معيار المردودية، و معيار إنشاء القيمة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - عادل عشي، مرجع سابق، ص ص 37،38.

بالإضافة إلى هذه الأهداف التي تسعى المؤسسة والمراكز المسؤولة، تقوم المؤسسة أيضا بممارسة مجموعة من الأنشطة المالية كتوفير المال اللازم و بأفضل تكلفة، والذي يمكن اعتباره أهم نشاط مالي تقوم به. لذلك فالمؤسسة بحاجة إلى معيار للحكم على هذا النشاط. في حقيقة الأمر لا يمكن تحديد هذا المعيار لأن مؤشراتته توزع بين التوازن المالي والسيولة واليسر المالي، فدراسة هذين الأخيرين تعني دراسة تحكم المؤسسة في التمويل، بتعبير آخر فإن دراسة التوازن المالي والسيولة واليسر المالي يعني ضمنا دراسة نشاط التمويل، ويتجلى هذا بوضوح في جداول التمويل التي ستدرس في معيار التوازن المالي.

لكي تستطيع المؤسسة تحقيق الاستمرارية في نشاطها يجب أن تكون متوازنة ماليا، ويتمثل عامل النجاح الذي تركز عليه لتحقيق هذا الهدف هو تمويل الاستخدامات طويلة الأجل بموارد دائمة، وتحقيق فائض موجب بين ما تتحصل عليه من نقد وما تدفعه نقدا. المؤشرات التي تسمح بمتابعة ومراقبة العامل السابق هي عموما: رأس المال العامل، احتياج رأس المال العامل، الخزينة.

إن هدف السيولة واليسر المالي من الأهداف التي يجب على المؤسسة الاقتصادية أن تولي له الأهمية الكافية، لان المساس بهذا الهدف يؤدي بالمؤسسة إلى سحب الثقة منها أو الإفلاس. ولبلوغ هذا الهدف لابد للمؤسسة كعامل نجاح أن تحقق مستوى كاف من السيولة لمواجهة الالتزامات القصيرة وتوليد تدفقات نقدية معتبرة لمواجهة الالتزامات طويلة الأجل.

والمؤشرات التي يمكن الارتكاز عليها لمعرفة ما إذا تحكمت المؤسسة في هذا العامل هي تلك التي تعتمد في حسابها على المقارنة بين الأصول السائلة باعتبارها هي المصدر الأساسي والأول للسيولة والالتزامات قصيرة الأجل والمقارنة أيضا بين التدفقات النقدية والالتزامات طويلة الأجل.

إن هدف المردودية الذي يناط دائماً بالوظيفة المالية هو في حقيقة الأمر هدف المؤسسة ككل، فتحقيق هذا الهدف لا يتم إلا بتضافر جهود جميع الوظائف. وعامل نجاح المؤسسة لتحقيق هذا الهدف هو التخصيص الأمثل للموارد المتاحة.

المؤشرات التي تمكن من قياس المردودية هي تلك التي تقارن بين النتيجة والوسائل المستخدمة في ذلك، فالمؤسسة التي استطاعت أن تحسن نتيجتها مع بقاء الوسائل المستخدمة على حالها دون زيادة نقول عنها أنها حسنت مردوديتها.

يعتبر هدف إنشاء القيمة من الأهداف المالية الأساسية والحديثة، وهو هدف للمؤسسة ككل، وتعود مسؤولية تحقيقه إلى المسيرين بالدرجة الأولى. وخاصة أولئك الذين ينتمون إلى الوظيفة المالية لأنهم مطالبون بتحقيق عائد جيد من وراء الأموال المستثمرة.

وعامل نجاح المؤسسة لتحقيق هذا الهدف هو التسيير الجيد لمواردها. عموماً يمكن الاعتماد على مؤشري القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة لتحديد المؤسسة القادرة على إنشاء القيمة.<sup>1</sup>

**المطلب الثاني: الارتباط بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والأداء المالي.**

إن أحدث الدراسات أثبتت درجة ارتباط عالية بين تطور المالي وتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث أن المقالات الحديثة المنشورة في مجلة Harvard Business Review وغير المقصورة على الخدمات المالية شهدت وفر في التكاليف بحيث أصبحت تكاليف 10 أنشطة تفي تكاليف 20 نشاط وذلك تحقق بعد تطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة .

بالإضافة إلى الدراسات التي أثبتت أن هذا الأسلوب يساهم في تدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال تخفيض التكاليف وبالتالي يستطيع أن ينافس كافة الشركات في السوق المحلية والعالمية، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على حصة المؤسسة السوقية وبالتالي

<sup>1</sup>- عادل عشي، مرجع سابق، ص 39.

زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف والذي يؤثر مباشرة على زيادة الأرباح المحققة، وهذا بدوره يزيد الثقة بالمؤسسة وترتفع أسعار أسهمها في السوق وذلك للنمو المستمر في الأرباح والذي يتحقق بفضل تطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة.

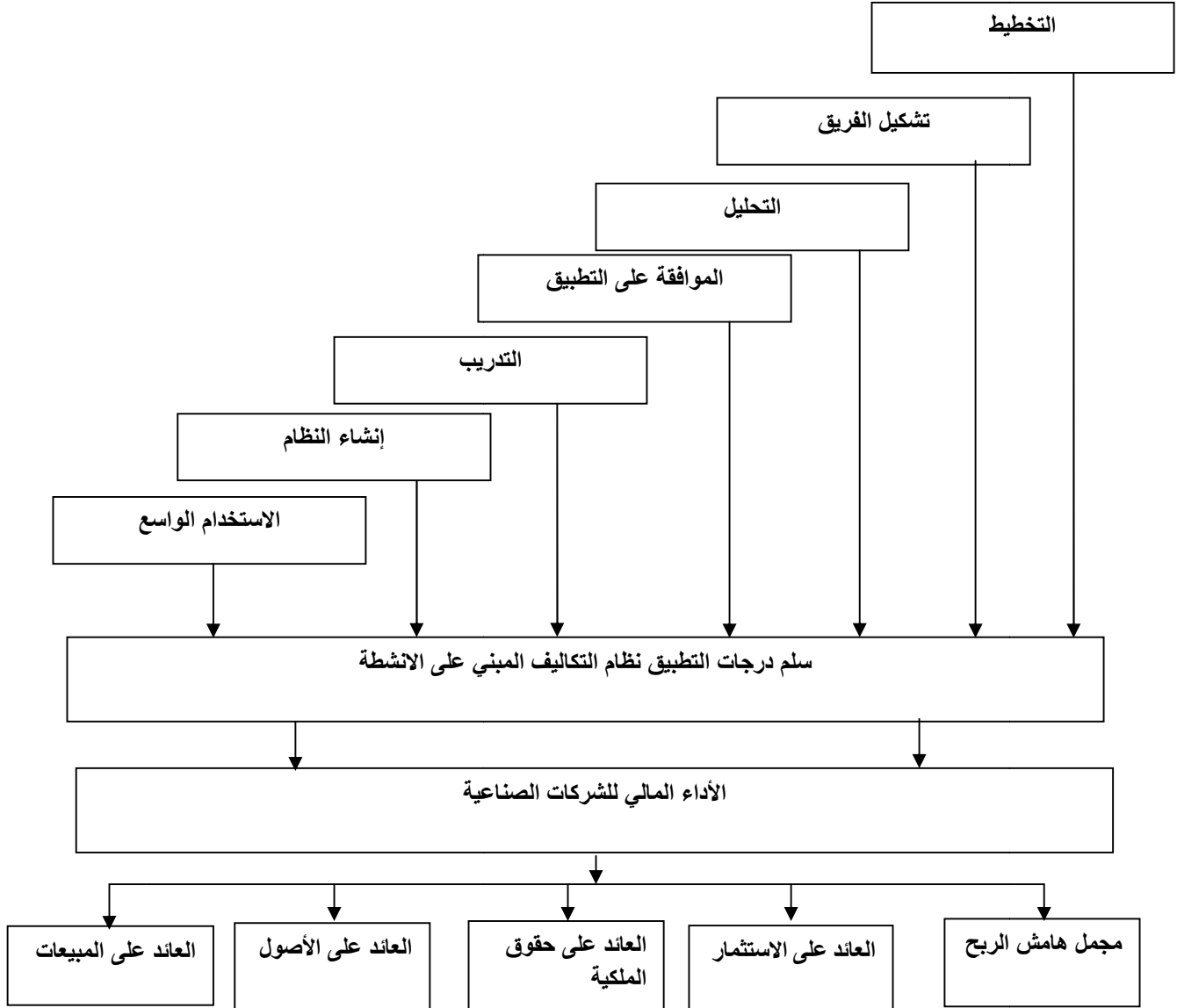
كما ويوفر أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة معلومات دقيقة أكثر تفصيلا عن التكلفة الأمر الذي يزيد من دقة المؤشرات والمقاييس والنسب المالية التي تساعد كثيرا في الوقوف على الوضعية المالية للمؤسسة سبل تطوير الأداء .

إن اتخاذ القرارات الإدارية السليمة هي التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والتي تتصف بالندرة، أما القرارات غير السليمة فهي التي تؤدي إلى هدر الموارد وسوء استخدامها، لأجل ذلك فإن تطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة وبما يوفره من معلومات دقيقة عن التكاليف يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات إدارية سليمة الأمر الذي ينعكس على حسن استغلال الموارد المتاحة والذي يعتبر خطوة على طريق تطور الأداء المالي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>-درويش مصطفى الجذلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي (دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب ABC)، غزة، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، ص37.

شكل رقم (2-6)

نموذج قياس درجة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وعلاقتها بتطوير الأداء المالي للشركات.



المصدر : عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركة الصناعية في الأردن وعلاقتها بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص104.

خلاصة الفصل :

إن نجاح أو فشل أي منظمة يتوقف على مدى قدرتها على تحقيق أهدافها وغايتها، وهذا يتطلب وضع إستراتيجية معينة والسعي نحو تحقيقها في ظل التغيرات المختلفة المحيطة بالمنظمة والوسيلة الوحيدة أمام المنظمة لمتابعة تنفيذ إستراتيجيتها تكمن في قيامها بعملية الرقابة الإستراتيجية .

فالأداء يعبر عن قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها طويلة الأجل ومدى قدرتها على استغلال مواردها نحو تحقيق الأهداف المرغوبة فالأداء هو المرآة التي تعكس وضع المنظمة من مختلف جوانبها وتتسعى كل الأطراف إلى تعزيز الأداء الأمثل .

وعلى اعتبار أن الأداء المالي من الموضوعات التي نالت اهتماما كبيرا من قبل الإداريين، فمع تزايد حدة المنافسة وجب على المؤسسات الاقتصادية التركيز على الرفع من مستوى أدائها المالي والحرص على تقييمه باستمرار وذلك بالاعتماد على أحدث أساليب المحاسبة التحليلية والمتمثلة في نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة .

## تمهيد:

توصلنا من خلال الدراسة النظرية إلى أن أنظمة التكاليف التقليدية التي لم تعد تواكب التطورات التي تعرفها بيئة الأعمال المعاصرة سواء من حيث مساعدة المؤسسات على الاستجابة للمتطلبات المفروضة عليها والناجمة أساسا عن تعقيد أنشطتها وتداخل وظائفها و مستوياتها الإدارية المختلفة وكذا تعقد و تعدد منتجاتها أو من حيث الحساب الدقيق لتكاليف المنتجات و الخدمات التي تعمل هذه المؤسسة على تقديمها لزيائنها الذين أصبح همهم الوحيد هو البحث عن منتجات و خدمات ذات جودة مقبولة وسعر مدروس ونظرا للتشوهات التي تحدثها الأنظمة الكفوية التقليدية على بيانات التكلفة فمؤسسة EATIT تبحث عن وسيلة أو أسلوب جديد لتخفيض تكاليفها وتطوير أدائها المالي ونجد نظام التكاليف المبني على الأنشطة كمدخل معاصر يعمل على تجاوز هذه المخاطر ويرفع من كفاءتها ويطور أدائها المالي وذلك بضرورة التوجه نحو هذا النظام الجديد وفي قيامنا لهذه الدراسة اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي وسنتناول في هذا الفصل المباحث التالية :

- تقديم المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية EATIT
- عرض نظام التكاليف المعتمد في المؤسسة
- محاولة تطبيق نظام ABC في المؤسسة ومقارنته مع النظام التقليدي ودوره في تطوير الأداء المالي

**المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة**

إن فكرة إنشاء مؤسسة الأقمشة الصناعية جاءت 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 المتعلقة بالمواد النسيجية لإنتاج 4500 طن سنويا أي ما يعادل 15.5000.5000 متر طولي من القماش منها 05 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 11 - 04 - 1977 وانتهت سنة 1979 وفي 1980/12/01 تم الدخول الفعلي في الإنتاج وتعمل هذه المؤسسة في ظل نظام عمل متواصل، وبعد إجراء إعادة الهيكلة انبثقت ما يسمى بـ EATIT:

**المطلب الأول: موقع المؤسسة ونظام العمل بها ومكانتها على الساحة الوطنية.**

**الفرع الأول: موقع المؤسسة.**

تقع مؤسسة في المنطقة الصناعي لولاية المسيلة في الجهة الجنوبية للولاية يحدها شمالا المؤسسة الوطنية للبناء ومن الجهة الشرقية سوناطراك ومن الجهة الجنوبية المؤسسة الوطنية للحديد والاسمنت ومن الجهة الغربية 160 مسكن

**الفرع الثاني: نظام العمل بالمركب.**

• الورشة الأولى من الساعة 05:00 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 الحالي كان أحد فروع المؤسسة الوطنية للأنسجة الصناعية، والتي كانت تحتل المرتبة 32 في ترتيب مؤسسات صناعات الأنسجة، وبعد جانفي 1998 انقسمت المؤسسة الصناعية إلى عدة وحدات مستقلة وهذه الهيكلية جاءت لتنظيم وتهيأت المؤسسات للنظام الاقتصادي الجديد، بحيث كانت استقلالية وحدات هذه المؤسسة كمايلي:

- المؤسسة العمومية للأقمشة الجزائرية EATIT بالمسيلة.
- المؤسسة العمومية للأقمشة MEDIFIL الواقعة ببوقاعة.
- المؤسسة العمومية للأقمشة الجزائرية لصناعة الأنسجة المتنوعة ALF.
- ADTEX بسيدي عيش بجاية.

وإضافة إلى أن هناك وحدات أخرى ذات مسؤولية ممدودة وهي:

- وحدة التفصيل بخروبة
- وحدة نسيج بجاية.
- وحدة الخياطة بقسنطينة.
- وحدة النسيج بباتنة.
- وحدة النسيج بتلمسان.

وكل هذه الوحدات تحت إشراف المؤسسة EATIT التي تحت وصاية بوزارة الدفاع. تعتبر مؤسسة EATIT أكبر هذه المؤسسات حيث أنها تحتل المرتبة الأولى على المستوى الإفريقي حيث أنها تتكفل بما يحتاجه القطاع العسكري من ألبسة وخيم في كل التراب للعملاء (أشخاص عاديين - مؤسسات أخرى مثل الحماية المدنية ...).

وفيما يخص بالتموين بالمواد الأولية، فهي تستورد 99% 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 تستوردها من الدول الأوروبية خاصة اسبانيا و مواد التلوين التي تستعمل في العمليات الإنتاجية من سويسرا. ويكتسي نشاط المؤسسة طابع 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 أم في التصدير خارج الوطن قلم تجري إلا تجربتين:

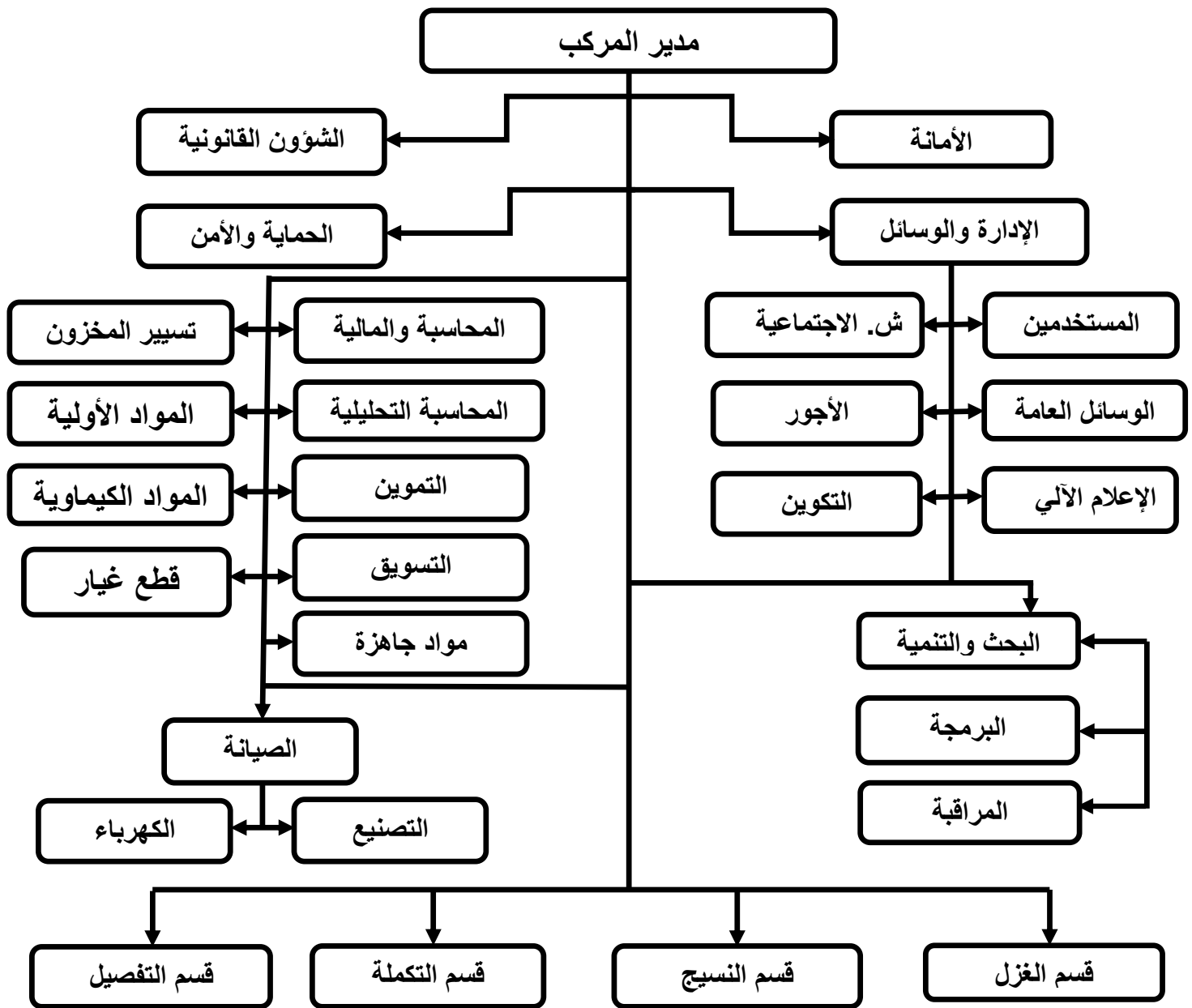
- التجربة الأولى كانت سنة 1998 نحو روسيا.
- التجربة الثانية بتاريخ 1990/11/13 نحو بلغاريا بقيمة 83879 دولار وذلك لشركة INDUSTRIAL IMPORT. SOFIA

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة EATIT

الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

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

الشكل رقم (3-7) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة.



المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

من خلال الهيكل الموضح السابق يتضح لنا أن المؤسسة تضم لنا أن المؤسسة تضم عددا هائلا من المديریات الفرعية وذلك راجع إلى ضخامة قاعدتها الصناعية، و فيمايلي سنتطرق إلى شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

#### 1- مديرية الإدارة والوسائل:

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

#### - مصلحة المستخدمين والتكوين: D.P.E

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.

#### - مصلحة الشؤون الاجتماعية: D.A.S.C

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

#### - مصلحة الوسائل العامة: تهتم بكل ما يتعلق بوسائل المؤسسة.

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

- مصلحة الأجور: وهي مكلفة بالتنسيق وأجور العمال أي مصلحة لتسيير المستخدمين فكل شهر يبعث مسؤول مصلحة يبعث كشف التقسيط الخاص بالعمال.

#### 2- مديرية البحث والتنمية:

وهي من بين المديریات المهمة بالمؤسسة بحيث تضم المصالح التالية:

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

- مصلحة البرمجة: ودورها التنسيق بيني الأقسام فعند كل طلبية يبعث المدير سند الطلب إلى مصلحة البرمجة لإنتاجها.

## 3- لمديرية المحاسبية والمالية: F.C.D

يشغل بديرية المالية والمحاسبية: 11 عامل منها 01 عامل متعاقدين وهي تهتم بمراقبة المركز المالي للمؤسسة والقيام بمراقبة الميزانيات وتشمل على المصالح الأساسية التالية:

- مصلحة المحاسبة العامة: وتضم ثلاث مصالح وهم على التوالي:

- مصلحة محاسبة المواد.
- مصلحة المحاسبة العامة.
- مصلحة المحاسبة التحليلية.

- مصلحة تسيير المخزونات: وتشمل على:

- مخزونات المواد الجاهزة:

ويحتوي هذا المخزن على المواد التامة الصنع الموجهة للبيع

ن مصلحة تسيير المخزونات: وتشمل على المخازن التالية:

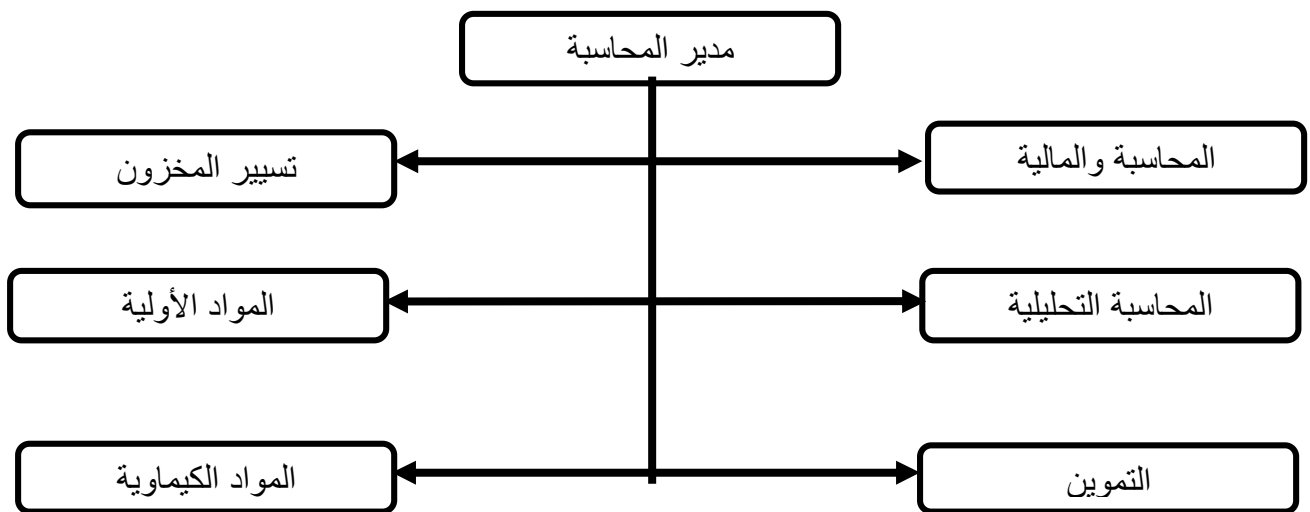
ن مخزن القطن.

ن مخزن قطاع الغيار.

ن مخزن المواد الأولية.

ن مخزن المواد الكيماوية.

الشكل رقم (3-8): الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية:



المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

## 4- مصلحة التموين : D.A.C

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- قسم الصيانة D/S MAINTENANCE

يشتغل بقسم الصيانة: 91 عامل منها 15 عامل متعاقد، 14 في إطار العقود المدعمة.

يختص هذا القسم في مراقبة والصيانة المستمرة للآلات من الناحية الميكانيكية والكهربائية.

## 6- النظام التقني للمؤسسة:

## - قسم الغزل D/S FILATURE

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 ببعض وهي كالتالي:

- مرحلة الخلط

- مرحلة التسريح

- مرحلة السحب والبرم

- مرحلة الغزل النهائي.

- مرحلة التمشيط

- مرحلة التجميع

- عملية التدوير

ليمر إلى المعاينة من طرف إطارات المخبر واختبار جودة الخيط ليكون منتج منهي الصنع لقسم الغزل.

## قسم النسيج S/D TISSAGE

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:

(500) ANP: ينتج بعرض 154 سم ويستعمل في صناعة الخيط 20<sub>cc</sub> طولا وعرضا يفتل بثلاثة خيوط معا بكثافة 21 طولا و 11 عرضا وباستعمال الآلة ذات 160 ضربة/في الدقيقة.

(700) ART: ينتج بعرض 152 سم ويستعمل في صناعة الخيط 20<sub>cc</sub> طولا، يفتل بخيطين معا 12<sub>cc</sub> عرضا بكثافة 28 طولا و 10.5 عرضا باستعمال الآلة ذات 160 ضربة/دقيقة.

35 YN: ينتج بعرض 152 سم ويستعمل في صناعة الخيط 20<sub>cc</sub> طولا والخيط 17<sub>cc</sub> عرضا بكثافة 28 طولا و 11 عرضا باستعمال الآلة ذات 180 ضربة/دقيقة.

3PIS: ينتج بعرض 152 سم ويستعمل في صناعة الخيط 20<sub>cc</sub> طولا والخيط 17<sub>cc</sub> بكثافة 28 طولا و 11 عرضا باستعمال الآلة ذات 160 ضربة/دقيقة.

1PTT: ينتج بعرض 152 سم ويستعمل في صناعة الخيط 20<sub>cc</sub> طولا والخيط 12<sub>cc</sub> عرضا بكثافة 28 طولا و 08 عرضا باستعمال الآلة ذات 160 ضربة/دقيقة.

6 ART: ينتج بعرض 154 سم ويستعمل في صناعة الخيط 34<sub>cc</sub> طولا وعرضا بكثافة 24 طولا و 22 عرضا باستعمال الآلة ذات 200 ضربة/دقيقة.

ART9: ينتج بعرض 156 سم ويستعمل في صناعة الخيط 20<sub>cc</sub> طولا وعرضا بكثافة 12 طولا و 10 عرضا باستعمال الآلة ذات 200 ضربة/دقيقة.

METIS: ينتج بعرض 157 سم ويستعمل في صناعة الخيط 24<sub>cc</sub> طولا وعرضا بكثافة 24 طولا و 22 عرضا باستعمال الآلة ذات 200 ضربة/دقيقة.

19PIS: ينتج بغرض 154 سم ويستعمل في صناعة الخيط 20<sub>CC</sub> طولاً وعرضاً بكثافة 24 طولاً و 24 عرضاً باستعمال الآلة ذات 200 ضربة/الدقيقة.

CRETONNE: ينتج بغرض 160 سم ويستعمل في صناعة الخيط 28<sub>CC</sub> طولاً وعرضاً بكثافة 24 طولاً و 18 عرضاً باستعمال الآلة ذات 200 ضربة/الدقيقة.

D DUT: ينتج بغرض 166 سم ويستعمل في صناعة الخيط DT 235 طولاً وعرضاً بكثافة 20 طولاً وعرضاً باستعمال الآلة ذات 180 ضربة/الدقيقة.

13 BIS: ينتج بغرض 166 سم ويستعمل في صناعة الخيط DT 235 طولاً و 470 DETES عرضاً بكثافة 20 طولاً وعرضاً باستعمال الآلة ذات 180 ضربة/الدقيقة.

FILL15/14: ينتج بغرض 170 سم ويستعمل في صناعة الخيط DT 940 طولاً وعرضاً بكثافة 14.5 طولاً و 14 عرضاً وباستعمال الآلة ذات 120 ضربة/الدقيقة.

22 ART: ينتج بغرض 122 سم ويستعمل في صناعة الخيط AGR 34 طولاً وعرضاً بكثافة 28 طولاً و 14 عرضاً وباستعمال الآلة ذات 180 ضربة/الدقيقة.

قسم التكملة: D/S FINISSAGE

يشتغل بقسم التكملة 63 عامل متعاقد 22 في إطار العقود المدعمة يختص هذا القسم في صباغة الأقمشة، ويستخدم هذا القسم عدة آلات لصباغة الأقمشة ذات الطاقة الإنتاجية العالية، وتمر عبر عدة مراحل

- الصباغة:

- التثبيت والأكسدة بالنسبة لأنواع معينة من الأصبغة.
- الغسل.

أما بالنسبة لمجموعات الصباغة المستعملة فنذكر منها:

- الصباغات المباشرة
- الصباغات الكبريتية
- المواد الملونة

وبعد عملية التبييض والصباغة تأتي عملية التجهيز.

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

- الصقل
- الكسترة
- الفحص
- التطبيق
- الكبس

#### - قسم الخياطة والتفصيل: D/S CONFECTION

يشتغل بقسم التفصيل والخياطة: 89 عامل منها 10 متعاقد، 29 في إطار العقود المدعمة بهذا القسم يتم تفصيل وخياطة 30% من القسم المنتج والمعالج والباقي يسوق على حالة ويتم تصنيع الخيم بجميع أنواعها (خيم الحماية المدنية، خيم الجماعية، خيم التخييم، خيم كبيرة تستخدم للتخزين) وكذلك صناعة الأغطية المختلفة للشاحنات والسيارات وكذلك صناعة جميع وسائل التخييم والتمثلة والشمسيات وأسرّة وأفرشه التخييم والحقائب الظهرية والحقائب المختلفة وألبسة العمل والحماية المختلفة والستائر المتنوعة بجميع الأحجام والأنواع من القطن الطبيعي والاصطناعي.

وينقسم إلى:

- الرسم
- التقطيع
- التلحيم
- 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 التالي يبين عدد عمال كل من الأقسام الأربعة المذكورة مع عدد الآلات لكل قسم:

الجدول رقم (3-12): عدد العمل في الأقسام الإنتاجية

المجموع	قسم الخياطة والتفصيل	قسم التكملة	قسم النسيج	قسم الغزل	
480	89	63	161	167	عدد العمال
29751	70	5	300	19376	عدد الآلات

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

والباقى 214 موزع على الأمن وعمال آخرين

المطلب الثالث: عرض بعض أنواع منتجات هذه المؤسسة:

1- الخيط: بعد مرور القطن بأربعة مراحل (البشم، القردشة، غزل الخيط، البرم) أي قسم الغزل تحصل المؤسسة على سبعة (07) أنواع من الخيوط وهم (34/1، 28/1، 24/1، 20/25، 17/3، 12/1، 14/1).

أما المستوردة فهي كالتالي: (235 DTEX، 470 DETX، 940 DTEX، 280 DTEX)

2- القماش: بعد الحصول على المادة الأولية وهي الخيط بالنسبة لقسم النسيج فيقوم بتحويله إلى أنواع عدة من القماش والجداول التالية تبين الأقمشة.

الجدول رقم (3-13): منتج الأقمشة الثقيلة

الوزن غ/م <sup>2</sup>	العلاج	المادة	العرض	التعيين
605.5	غير قابل لفساد والتعفن غير منفذ للوسائل	قطن 100%	150	قماش قائم ثقيل رقم 1
520.0	غير منفذ للوسائل	قطن 100%	150	قماش قائم نصف ثقيل رقم 2
445.0	غير منفذ للوسائل	قطن 100%	147.5	قماش قائم خفيف رقم 3
175.0	غير منفذ للوسائل	قطن بوليشار 100%	143	قماش للتشريح رقم 8
695.0	غير منفذ للوسائل	قطن بوليشار 100%	135.6	قماش للتشريح رقم 12

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

## الجدول رقم (3-14): منتج الأقمشة الخفيفة

الوزن غ/م <sup>2</sup>	العلاج	المادة	العرض	التعيين
385	غير منفذ للوسائل	قطن 100%	122.6	قماش مطاطي 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 أحذية رقم 15
265.5	غير منفذ للوسائل	أكريليك	135	قماش ستاتري 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

## جدول رقم (3-15): منتج الأقمشة المطلية ومقرونة

الوزن غ/م <sup>2</sup>	العلاج	المادة	العرض	التعيين
255	مطاطي	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 قائم مطلي خفيف رقم 19 مكرر
830	-	قطن بولياميد	151	9/8
730	-	-	155	13/8
850	غير منفذ للسائل	قطن	150	9/1
730	-	قطن بولياميد	150	9/15
970	-	قطن بوليستر	150	9/21

## المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

ومن بين المنتجات التامة الصنع التي تنتجها المؤسسة حسب الطلب:

- مستلزمات المخيمات: حاشية الخيم الكبيرة الحجم وصغيرة الحجم... إلخ
- خيم متوسطة: خيم الحماية المدينة موجهة لضحايا الزلازل، وخيم خاصة بالفلاحة
- ألبسة عمل: عمال نظافة، ألبسة خاصة بالمطر، ألبسة رجال الأمن... إلخ
- محافظة خاصة: رجال البريد والمواصلات، رجال البحرية ومؤسسات أخرى.

**المبحث الثاني: دراسة الطريقة المتبعة لتحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية و سعر بيع المنتجات في المؤسسة.**

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة الطريقة المتبعة في المؤسسة محل الدراسة وذلك بأخذ ثلاثة منتجات من منتجاتها، و هذا لتمكيننا من عملية المقارنة لتحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع، بحيث سنتطرق إلى التعريف بالمنتجات كمطلب أول، وعرض الخطوات المتبعة في المؤسسة لتحديد التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتوج كمطلب ثاني، وتحديد التكاليف النهائية وسعر بيع المنتجات محل الدراسة كمطلب ثالث.

#### **المطلب الأول: تقديم المنتجات محل الدراسة**

سنقوم في هذا المطلب بتقديم المنتجات محل الدراسة، وذلك من خلال التعريف بالمنتجات وبرموزها والمواد المستعملة، وكذلك المراحل التي يمر بها للمنتوج عند عملية صنعه.

#### **الفرع الأول: التعريف بالمنتوج Artice700Grstente3i**

ينتج بعرض 152م ويستعمل في صناعته الخيط 20cc طول، يفتل بخيطين معا 12cc عرضا بكثافة 28 طولاً و 10.5 عرضاً باستعمال الآلة ذات 160ضربة /الدقيقة

#### **الفرع الثاني: التعريف بالمنتوج Article17Puc**

ينتج بعرض 166سم ويستعمل في صناعته الخيط DTEX 280 طولاً و عرضاً بكثافة 14,5. طولاً و 14 عرضاً وباستعمال الآلة ذات 120ضربة/الدقيقة

#### **الفرع الثالث: التعريف بالمنتوج ART19BIS**

ينتج بعرض 1,54م ويستعمل في صناعته الخيط 28CCDTEX طولاً و عرضاً بكثافة 24 طولاً و 24 عرضاً باستعمال الآلة 200ضربة/الدقيقة.

#### **الفرع الرابع: عرض المراحل التي تمر بها المنتجات عند إنتاجها**

يمر المنتوج عند عملية إنتاجه بمجموعة من المراحل قد تتشابه وتختلف هذه المراحل حسب نوعية المنتجات ولكن على العموم تمر منتجاتنا محل الدراسة بالمراحل التالية نذكرها كما يلي:

1. **مرحلة الغزل:** ويتم فيه غزل القطن وتحويله إلى خيط من مختلف الأحجام ثم يمر

إلى قسم المعاينة وهو المخبر لاختبار جودة الخيط

2. **مرحلة النسيج:** يعتبر فيه الخيط هو المادة الأولية ويستعمل في نسيج مختلف

الأقمشة.

3. **مرحلة التكملة** : يختص هذا القسم في صباغة الأقمشة ويستخدم هذا القسم عدة آلات لصباغة الأقمشة ذات الطاقة العالية
4. **مرحلة التفصيل والخياطة** : ويتم تفصيل وخياطة 30 % من القسم المنتج والمعالج والباقي يسوق على حاله.

#### الفرع الخامس: استعمال المواد لإنتاج المنتجات

من أجل إنتاج هذه المنتجات يتم استعمال مادتين أساسيتين والمتمثلتين في :

U القطن لصناعة الخيط بمختلف الأحجام..

U المواد الكيميائية التي تستعمل لصباغة القماش حسب نوع المنتج.

**المطلب الثاني: آليات تحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات في المؤسسة .**

تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بتحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع لمختلف منتجاتها بإتباع طريقة التكاليف الكلية ،فهي بذلك تقوم بتحميل كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة على كل المنتجات وفيما يلي نقوم بعرض الخطوات التي تنتهجها المؤسسة في تحديد التكاليف النهائية وسعر البيع

- **تحديد التكاليف المباشرة للمنتج**
- **تحديد التكاليف غير المباشرة للمنتج.**

**الفرع الأول: تحديد التكاليف المباشرة للمنتج**

**أولا : تحديد تكلفة المواد الأولية**

يحض هذا الصنف من التكاليف بأهمية بالغة في تحديد التكلفة النهائية وسعر بيع منتج معين في المؤسسة ،ومن أجل تحديد تكلفة هذه المواد يعتمد المحاسب في البداية على وثيقة تسمى بطاقة المواد الأولية حيث تبين هذه الأخيرة كمية ونوعية المواد الضرورية لإنتاج المنتج بعدها يتم الاتصال بمصلحة المشتريات من أجل الحصول على تكلفة الوحدة من كل مادة لأن المؤسسة لديها فاتورة تضم المواد الأولية

**ثانيا:تكلفة اليد العاملة**

تتمثل في تلك التكاليف المتعلقة باليد العاملة المباشرة القائمة على العملية الإنتاجية وبالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فهي تتمثل في مصاريف المستخدمين.

**ثالثاً: تكاليف الاهتلاك**

يتمثل هذا الصنف في التكاليف المتعلقة باهتلاك الآلات التي تساهم بشكل مباشر في العملية الإنتاجية لمنتوج معين وتعطي مباشرة في البطاقة الفنية للمنتوج.

**الفرع الثاني: تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة**

بعد عملية تحديد التكاليف المباشرة (تكاليف المواد الأولية ، تكاليف اليد العاملة ، تكاليف الاهتلاك والخدمات والتكاليف أو المصاريف الأخرى) تأتي الخطوة الثانية من عملية تحديد التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتوجات في المؤسسة وهي تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة .

من خلال المعلومات التي أفادنا بها رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية بين أن المؤسسة EATIT تعتمد في عملية تحميل التكاليف غير المباشرة للمنتوجات على تحديد نسبة معينة من مجموع التكاليف المباشرة التي تم حسابها في الخطوة الأولى إذ أن هذه النسبة يتم الاتفاق عليها من طرف مجلس لجنة يتكون أساساً من مدير المؤسسة ورؤساء المديریات الأخرى اعتماداً على بيانات السنة الماضية والمتعلقة بالتكلفة المباشرة لمنتوج معين .

بهذا فان هذه النسبة يتم تحديدها من سنة إلى أخرى و يجدر الإشارة هنا إلى أنه أقصى نسبة يتم تحديدها للتكاليف غير المباشرة هي 35% فهذه الشركة حددت نسبة 25%.

**المطلب الثالث: تحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر بيع المنتوجات محل الدراسة**

سنقوم في هذا المطلب بتحديد التكاليف النهائية وسعر بيع المنتوجات محل الدراسة وذلك بتطبيق الخطوات التي تتبعها المؤسسة السالفة الذكر .

**الفرع الأول: تحديد التكاليف النهائية للمنتوج :ART700**

أولاً: تحديد كافة التكاليف المباشرة للمنتوج .

**1) تكلفة المواد الأولية:**

يتم تحديد هذه التكلفة بالاعتماد على بطاقة المواد الأولية والتي تبين لنا أن الكمية اللازمة من المواد الضرورية لإنتاج 1000 متر من المنتوج والتي يبينها الجدول التالي:

جدول رقم (3-16): تكلفة المواد الأولية المستعملة في إنتاج 1000 متر من ART700 (المبالغ بالدينار الجزائري)

الإجمالي Totale DA	Natures des charges	N° de compte
32698	المواد الأولية (01)	ح/61
8000	المواد الكيماوية (02)	ح/61
40698		المجموع

**المصدر:** من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 02 من خلال الجدول رقم (3-16) يتضح لنا أن التكلفة الإجمالية للمواد المستعملة في العملية الإنتاجية هي 40698 دج لكل 1000 متر من هذا المنتج .

### (2) تكلفة اليد العاملة :

على حسب معطيات المؤسسة تدخل ضمن مصاريف المستخدمين ويتمثل في المبلغ 2500 دج أي الأجرة اللازمة لإنتاج المنتج ART700 إن اختلاف الأجور الساعية بين العمال يمكن إرجاعه لعدة أسباب مستوى العامل، الخبرة، العلاوات الإضافية، عامل الخبرة وعموماً أن إنتاج 1000 متر المنتج ART700 يستلزم 2500 دج

### (3) تكاليف الإهلاك:

تدخل تكاليف الإهلاك ضمن التكاليف المباشرة للمنتج ويظهر ذلك في الملحق رقم 2 .

بصفة مباشرة بمبلغ 309 دج بالنسبة للمنتج ART700 بعد تحديد كل من تكاليف المواد الأولية و اليد العاملة وتكاليف الإهلاك بعد جمعهم تعطينا التكاليف المباشرة ونبينها كما يلي في الجدول الموالي:

جدول رقم(3-17) :التكاليف المباشرة في إنتاج 1000متر من المنتج (ART700) المبالغ المالية بالدينار الجزائري

البيان	المبالغ
المواد الأولية	40698
تكلفة الاهتلاك	309
اليد العاملة	2500
خدمات	1500
مصاريف أخرى	93
المجموع	45100 دج

**المصدر:** من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية والملحق رقم 02. من خلال هذا الجدول رقم (3-17) تظهر قيمة التكاليف المباشرة لكل 1000 متر من المنتج بمبلغ 45099 دج.

**ثانيا:** تحديد النسبة المئوية من التكاليف المباشرة كتكاليف غير مباشرة تم تحميلها للمنتجات .

كما تم شرحه سابقا سنقوم بتحديد التكاليف غير المباشرة بضرب نسبة 25% من التكاليف المباشرة  $DA=1900+11274,75=45099 \times 0,25$  .

فمن هنا يمكن القول أن التكاليف غير المباشرة لكل 1000متر من هذا منتج هي 11583,75 دج بإضافة الضرائب المدونة في الملحق رقم 02.

**ثالثا:** تحديد التكلفة النهائية وسعر البيع للمنتج

بعد ما تم تحديد كل من التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة لهذا المنتج تأتي الخطوة التالية وهي تحديد التكلفة النهائية وسعر بيع المنتج إذ يتم وضع كل القيم السابقة للصنف التكاليف في بطاقة سعر التكلفة.

جدول رقم (3-18) : بطاقة التكاليف النهائية للمنتوج ART700  
وبالنسبة لكل 1000 متر منتجة.

التكلفة	اسم المادة	البيان
32698	المادة الأولية(01) القطن	ح/61
8000	المادة الأولية(02)الصبغة	ح/61
40698		تكلفة المواد الأولية
2500		تكلفة اليد العاملة
309		تكلفة الاهتلاك
1500		خدمات
93		مصاريف أخرى
45100		التكاليف المباشرة
13174,75		التكاليف غ المباشرة
58274,75		التكاليف النهائية الإجمالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية والملحق رقم 02 .  
يظهر من خلال الجدول (3-18) أن التكاليف النهائية لكل 1000 متر منتج من  
هذا المنتج هي 56682,75 دج.

الفرع الثاني: تحديد التكاليف النهائية للمنتوج (ART17)BiS

أولاً: تحديد كافة التكاليف المباشرة للمنتوج ART17

## 1- تكلفة المواد الأولية

جدول رقم:(3-19 ) تكلفة المواد الأولية المستعملة في إنتاج 1000 متر من المنتج ART17PUc

التكلفة	Nature des charges	رقم الحساب
20098	المواد الأولية	ح/61
5000	المواد الكيماوية	ح/61
25098		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية والملحق 03. من خلال الجدول رقم ( 19 ) يتبين لنا أن مجموع الكميات من المواد التي تدخل في تصنيع هذا النوع من المنتج هو 25098 دج

جدول رقم ( 3-20 ) : التكاليف المباشرة في إنتاج 1000 متر من المنتج ART17

المبالغ	البيان
25098	المواد الأولية
309	تكلفة الإهلاكات
2500	تكلفة اليد العاملة
1500	خدمات
93	مصاريف أخرى
29500 دج	مجموع التكاليف المباشرة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية والملحق 03. من خلال الجدول رقم (20) تظهر قيمة التكاليف المباشرة لكل 1000 متر من المنتج بمبلغ 29500 دج

ثانياً: تحديد النسبة المئوية من التكاليف المباشرة كتكاليف غير مباشرة للمنتج ART17

$$0,25 \times 29500 = 7375 + 1900 = 11175$$

فمن هنا يمكن القول إن التكاليف غير المباشرة لكل 1000 متر من المنتج ART17 هي 11175 دج.

## ثالثاً: تحديد التكلفة النهائية وسعر البيع للمنتوج ART17

بعد ما تم تحديد كل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة لهذا المنتج تأتي الخطوة الثانية وهي تحديد التكلفة النهائية وسعر البيع للمنتوج إذ يتم وضع كل القيم السابقة للصنف التكاليف في بطاقة سعر التكلفة.

جدول رقم: (3-21) بطاقة التكاليف النهائية للمنتوج ART17 بالنسبة ل 1000 متر  
منتجة

التكلفة	اسم المادة	البيان
20098	المادة الأولية(01)	
5000	المادة الكيماوية(02)	
25098		تكلفة المواد الأولية
2500		تكلفة اليد العاملة
309		الاهتلاكات
1500		خدمات
93		مصاريف أخرى
29500		التكاليف المباشرة
11175		التكاليف غير المباشرة
40675		التكاليف النهائية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية و الملحق 03.

يظهر من خلال الجدول (21) أن التكاليف النهائية لكل 1000 متر منتج من هذا المنتج

: 40675 دج

## الفرع الثالث: تحديد التكاليف والتكاليف النهائية للمنتوج ART19BIS

أولاً: تحديد كافة التكاليف المباشرة:

جدول رقم (3-22): تكلفة المواد الأولية المستعملة في إنتاج 1000 متر من المنتج ART19Bis

رقم الحساب	Nature des charges	التكلفة
ح/61	المواد الأولية	100,33
ح/61	المواد الكيماوية	13010
المجموع		23043

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية والملحق 04 من خلال الجدول رقم (22) يتبين لنا أن مجموع الكميات من المواد التي تدخل في تصنيع هذا النوع من المنتج هو 23043 دج.

جدول رقم (3-23): التكاليف المباشرة في إنتاج 1000 متر من المنتج ART19Bis

البيان	المبالغ
المواد الأولية	23043
تكلفة الاهتلاكات	1144
تكلفة اليد العاملة	3240
الخدمات	655
مصاريف أخرى	54
مجموع التكاليف المباشرة	28136

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 4. من خلال الجدول رقم (23) تظهر قيمة التكاليف المباشرة لكل 1000 متر من المنتج بمبلغ 28136 دج

ثانياً: تحديد نسبة المئوية من التكاليف المباشرة كتكاليف غير مباشرة للمنتوج ART19

$$9933 = 2899 + 7034 = 0.25 \times 28136 \text{ دج}$$

الفرع الثالث: تحديد سعر البيع للمنتوجات: ART 700 ، ART 17 ، ART 19

1 - بالنسبة للمنتوج ART 700:

جدول رقم ( 3-24 ) يوضح إجمالي التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتوج ART 700

البيان	تكلفة الوحدة	الوحدات المبيعات*	التكلفة الإجمالية	النسبة المئوية <sup>†</sup>
التكاليف المباشرة	45100	470.00	21154230	79.4%
تكلفة المواد الأولية	40698	470.00	19128060	71.8%
تكلفة اليد العاملة	2500	470.00	1175000	5.55%
خدمات	1500	470.00	705000	3.33%
مصاريف أخرى	93	470.00	43710	0.20%
التكاليف غير مباشرة	13174.75	470.00	5444362.5	25.73%
التكاليف النهائية	58274.75	470.00	26640892.5	100%
هامش الربح 20%	11654.95	470.00	5328178.5	20%
سعر البيع	69929.7	470.00	31969071	120%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (06)

يتضح من خلال الجدول رقم (24) أن قيمة التكاليف النهائية المنتجة والمباعة تقدر بـ 26640892.5 وأن التكاليف الغالبة فيها هي التكاليف المباشرة والتي تقدر بنسبة 79.4% ويرجع ارتفاع هذه النسبة لارتفاع تكاليف الموارد الأولية المستعملة والتي نسبته 71.8% وأن المؤسسة قد حققت هامش ربح يقدر بـ 5328178.5 دج وسعر بيع بمبلغ 31969071 دج

\* أنظر الملحق رقم 06.

† تمثل النسبة من إجمالي التكاليف النهائية

## 2- بالنسبة للمنتوج ART 17:

## جدول رقم ( 3-25 ) يوضح إجمالي التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتوج ART 17

النسبة المئوية* †	التكلفة الإجمالية	الوحدا ت* المبيعات	تكلفة الوحدة	البيان
72.52%	9263000	314.00	29500	التكاليف المباشرة
61.70%	7880772	314.00	25098	تكلفة المواد الأولية
6.14%	97026	314.00	2500	تكلفة اليد العاملة
3.7%	471000	314.00	309	خدمات
0.22%	29202	314.00	93	مصاريف أخرى
27.5%	3508950	314.00	11175	التكاليف غير مباشرة
100%	12771950	314.00	40675	التكاليف النهائية
20%	2554390	314.00	8135	هامش الربح 20%
120%	15326340	314.00	48810	سعر البيع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية

يتضح من خلال الجدول رقم (25) أن قيمة التكاليف النهائية المنتجة والمباعة تقدر بـ 12771950 دج وأن التكاليف الغالبة فيها هي التكاليف المباشرة والتي تقدر بنسبة 72.52% ويرجع ارتفاع هذه النسبة لارتفاع تكاليف الموارد الأولية المستعملة والتي نسبته 61.70% وأن المؤسسة قد حققت هامش ربح يقدر بـ 2554390 دج وسعر بيع بمبلغ 15326340 دج

\* أنظر الملحق رقم 06.

† تمثل النسبة من إجمالي التكاليف النهائية

## 3- بالنسبة للمنتوج ART 19 BIS:

جدول رقم ( 3-26 ) يوضح إجمالي التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتوج ART 19 BIS

النسبة المئوية**	التكلفة الإجمالية	الوحدات المبيعات*	تكلفة الوحدة	البيان
73.9%	8750296	311.00	28136	التكاليف المباشرة
60.52%	7166373	311.00	23043	تكلفة المواد الأولية
8.51%	1007640	311.00	3240	تكلفة اليد العاملة
3.005%	355784	311.00	655	خدمات
0.14%	16794	311.00	54	مصاريف أخرى
26.09%	3089163	311.00	9933	التكاليف غير مباشرة
100%	11839459	311.00	38069	التكاليف النهائية
20%	2367891.8	311.00	7613.8	هامش الربح 20%
120%	14207350.8	311.00	45682.8	سعر البيع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية

يتضح من خلال الجدول رقم (26) أن قيمة التكاليف النهائية المنتجة والمباعة تقدر بـ 11839459 دج وأن التكاليف الغالب فيها هي التكاليف المباشرة والتي تقدر بنسبة 73.9% ويرجع ارتفاع النسبة لإرتفاع تكاليف المواد الأولية المستعملة، والتي تقدر بنسبة 60.52% وأن المؤسسة قد حققت هامش ربح يقدر بـ 2367891.8 دج وسعر بيع بمبلغ 14207350.8 دج

إن من خلال دراستنا للطريقة المتبعة في المؤسسة للمنتجات الثلاث محل الدراسة لاحظنا أن المؤسسة لا تستعمل طريقة علمية ودقيقة في تحديد التكاليف النهائية وسعر البيع، وهذا نظرا لعدم تحميل التكاليف غير المباشرة الحقيقية، فهي تستعمل نسبة غير واقعية وهذه النسبة يتحكم فيها من خلال سعر السوق، تتخفف بانخفاضه وترتفع بارتفاعه وكذلك لم تستبعد الأعباء غير المعتبرة.

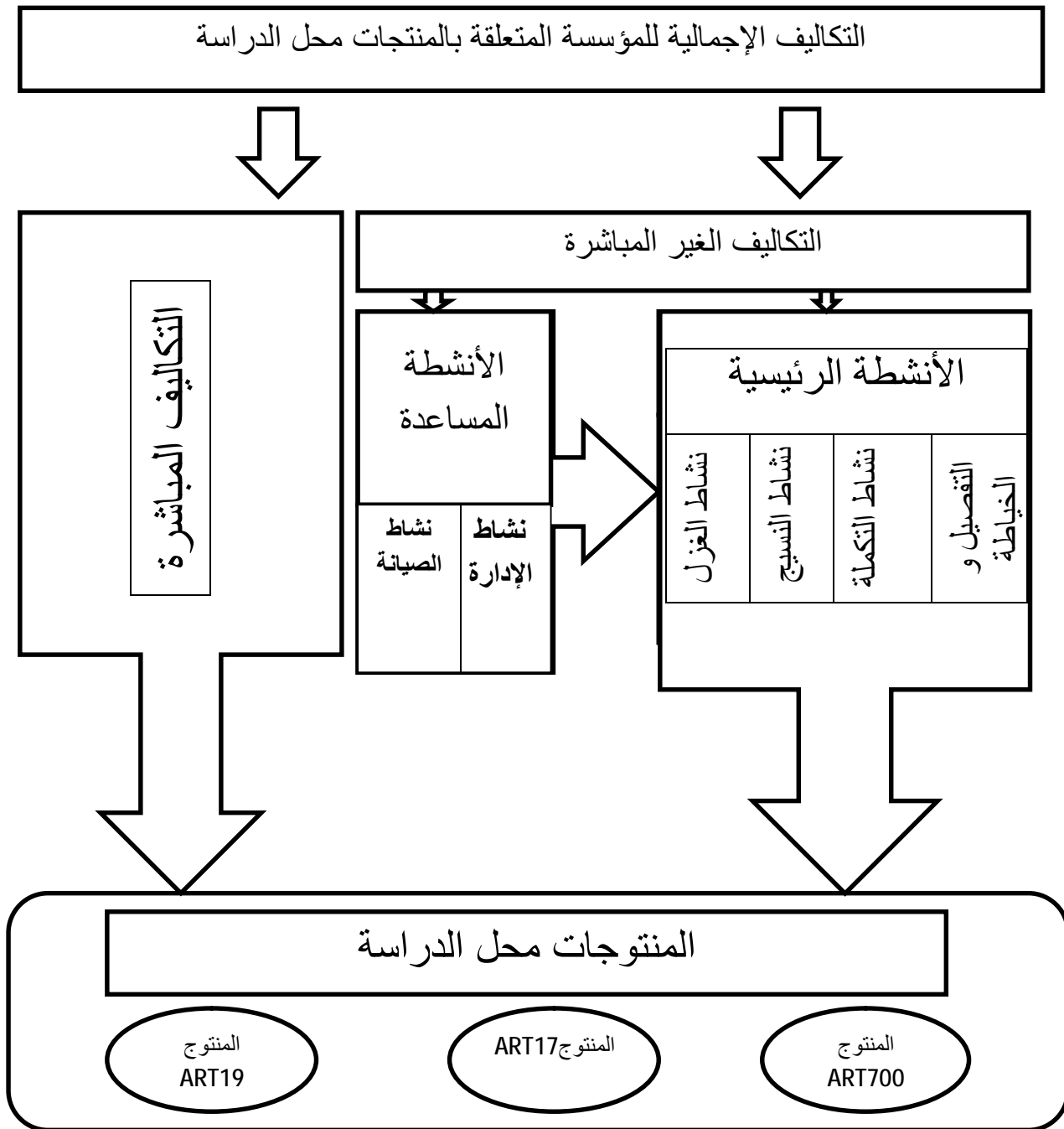
\* أنظر الملحق رقم 05.

\*\* تمثل النسبة من إجمالي التكاليف النهائية

المبحث الثالث : محاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومع طريقة المؤسسة مقارنتها.

سنحاول من خلال هذا المبحث تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وذلك تماشياً مع ما تم دراسته في الجانب النظري من خطوات منهجية في تطبيقها، ويمكن إيضاح هذه الآليات التي سنتهجها في تطبيق هذه الطريقة من خلال المخطط التالي:

الشكل (3-9) آليات تحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتجات محل الدراسة.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة.

**المطلب الأول: تحديد أنشطة مؤسسة صناعات الأقمشة**  
**المطلب الأول : تحديد أنشطة مؤسسة صناعات الأقمشة .**

نظرا لتعدد الأنشطة في الواقع العملي فضلا عن تعقدها سنحاول اختيار بعض الأنشطة ل يتم تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ومن ثم تحديد المسببات التي تستخدم في تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات، ويمكن إيضاح هذه الأنشطة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (3-27): تحديد أنشطة مؤسسة صناعة الأقمشة بالمسيلة

النشاط	مهام النشاط	المواد المستخدمة
الأنشطة المساعدة	الإدارة	يتم فيها عملية التخطيط والتنفيذ والتنسيق والمراقبة والإشراف بين الوظائف في المؤسسة.
	الصيانة	يتم فيه فحص آلات ومعدات الإنتاج دوريا مرة كل أسبوع من أجل الصيانة والمحافظة على الآلات.
الأنشطة الأساسية	الغزل	يتم فيه غزل القطن وتحويله إلى خيوط من مختلف الأحجام.
	النسيج	يعتبر فيه الخيط هو المادة الأولية ويستعمل في نسيج مختلف الأقمشة.
	التكملة	يختص هذا القسم في صياغة الأقمشة ويستخدم هذا القسم عدة آلات لصباغة الأقمشة.
	التفصيل والخياطة	ويتم فيه تفصيل وخياطة من القسم المنتج والمعالج والباقي يسوق على حاله 30%

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة.

## المطلب الثاني : تحديد تكاليف الأنشطة

كما رأينا في الجانب النظري أن تكاليف الأنشطة هي عبارة عن جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذه الأنشطة، فمن أجل تحديد هذه التكاليف وما يستلزم كل نشاط منها يجب تحديد مسبب التكاليف لكل نشاط تتمثل هذه التكاليف في التكاليف غير المباشرة، وكما رأينا سابقا أن مشكل المؤسسة تتخذ نسبة إعتباطية من التكاليف المباشرة ولو اتخذنا هذه التكاليف لأخلت بدراستنا فمن أجل أن تكون دراستنا مرتكز على بيانات علمية سنحاول استخراج التكاليف غير المباشرة الحقيقية.

## الفرع الأول : تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة

أولاً: تحديد التكاليف الاجمالية غير المباشرة للمؤسسة نسبتها من التكاليف المباشرة

## 1- تحديد التكاليف الاجمالية غير المباشرة للمؤسسة

الجدول رقم (3-28): تحديد التكاليف الاجمالية غير المباشرة للمؤسسة .

البيان	المبالغ	النسبة
أعباء المؤسسة الاجمالية *	1133584134.22	100%
الأعباء غير المعتبرة الاجمالية**	10369713.74	0.91%
التكاليف المباشرة الاجمالية	1111724211.92	98.07%
التكاليف غير المباشرة	11490208.56	1.01%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 07.

تم تحديد التكاليف غير المباشرة بطرح الأعباء غير المعتبرة والتكاليف المباشرة ويمكن ايضاحها كمايلي:

$$\text{التكاليف غير المباشرة} = 1133584134.22 - (1111724211.92 + 10369713.74) = 11490208.56 \text{ دج .}$$

فمن خلال الجدول (28): يتضح أن التكاليف المباشرة حظيت بنسبة عالية من إجمالي التكاليف والتي تقدر 98.07، بينما تحصلت التكاليف غير المباشرة و الأعباء غير المعتبرة على نسبة منخفضة تقدر بـ 1.01% و 0.91% على التوالي.

\* أنظر الملحق 07.

\*\* أنظر الملحق 07.

2- تحديد نسبة التكاليف غير المباشرة من التكاليف المباشرة .

نسبة التكاليف غير المباشرة = التكاليف غير المباشرة الاجمالية / تكاليف المباشرة الاجمالي  $100X\%$

نسبة التكاليف غير المباشرة =

$$\%1.034 = \%100 \times 1111724211.92 / 11.490.208.56$$

**ثانياً :** تحديد التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالمنتجات محل الدراسة يتم تحديد التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالمنتجات محل الدراسة لضرب التكاليف المباشرة\* ، في نسبة التكاليف غير المباشرة. وقبل تحديدها يجب تحديد التكاليف المباشرة و التي سنحددها من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (3-29): تحديد التكاليف المباشرة المتعلقة بالمنتجات محل الدراسة .

البيان			المنتجات
			ART700
المواد الأولية	115000.00	478177.000	527562.00
اليد العاملة*	57657.6	222103.64	214490.87
التكاليف المباشرة الإجمالية	1557657.6	700280.64	742052.87
التكاليف غير المباشرة	38785.67	174369.87	10471164
المجموع التكاليف المباشرة	2999991.11		

المصدر: من إعداد الطالبة على معلومات من مصلحة المحاسبة التحليلية .

يتضح من خلال الجدول ( 29 ) أن المنتج ART 19 يستهلك تكاليف مباشرة

كبيرة مقارنة بباقي المنتجين. لأنه من نوع الوزن الثقيل.

بعد تحليل التكاليف المباشرة يمكن تحديد التكاليف غير المباشرة والتي كما تم إيضاحها سابقاً.

\*تم الحصول على تكلفة اليد العاملة من طرف مصلحة المستخدمين.

التكاليف غير المباشرة = 0.01034x2999991.11 = 31.019.90808 دج

الفرع الثاني: توزيع تكاليف غير مباشرة على الأنشطة .

جدول رقم (3-30): توزيع عدد العمال على الأنشطة .

الأنشطة	العدد
الإدارة	38
الصيانة	91
الغزل	167
النسيج	161
التكملة	63
التفصيل والخياطة	89
المجموع	609

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المستخدمين .

جدول رقم (3-31): توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة .

الأنشطة		التكاليف غير المباشرة				
اسم النشاط	تكلفة النشاط	العدد	تكلفة الوحدة	العدد	المسبب*	القيمة
الإدارة	1935.34	38	50.93	609 عاملا و مستخدما	عدد العمال و المستخدمين	31019.91808
الصيانة	4634.63	91				
الغزل	8505.31	167				
النسيج	8199.73	161				
التكملة	3208.59	63				
التفصيل والخياطة	4532.77	89				
المجموع		609				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة.

\* تم اختيار هذا المسبب بعد الدراسة الجماعية بين الطالب ورئيس مصلحة للمحاسبة التحليلية

الفرع الثالث: توزيع تكاليف الأنشطة المساعدة على الأنشطة الأساسية سنقوم في هذا الفرع بتوزيع الأنشطة المساعدة على الأنشطة الأساسية من خلال الجدولين المواليين:  
جدول رقم (3-32): توزيع تكاليف أنشطة الإدارة على الأنشطة الأساسية .

أنشطة الإدارة		الأنشطة الأساسية		
		اسم النشاط	التكلفة	% النسبة
التكلفة	المسبب*			
1935.34	استخدام نسب مئوية نظرا لتشابك الأعمال وصعوبة استخراج مسبب التكلفة وتم تقدير هذه النسب بالتعاون مع رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية.	الغزل	580.602	30%
		النسيج	483.835	25%
		التكلمة	677.369	35%
		التفصيل والخياطة	193.534	10%
المجموع			1935.34	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية .

\* تم اختيار المسبب بعد الاستقصاء مع رئيس مصلحة المستخدمين .

جدول رقم (3-33): توزيع تكاليف أنشطة الصيانة على الأنشطة الأساسية.

أنشطة الصيانة				الأنشطة الأساسية		
التكلفة	المسبب**	العدد	تكلفة الوحدة	العدد	التكلفة	اسم النشاط
4634.63	مرات الفحص خلال الشهر	15 مرة فحص خلال الشهر	308.975	4	1235.9	الغزل
				5	1544.875	النسيج
				4	1235.9	التكملة
				2	617.95	التفصيل والخياطة
المجموع				15	4634.63	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

يتضح من خلال الجدول رقم (33) أن نشاط النسيج خصص له مبلغ مرتفع من نشاط الصيانة بينما قد خصص مبلغ 617.95 لنشاط التفصيل و الخياطة أما نشاطي الغزل و التكملة فقد خصصت لهما مبالغ متساوية.

بعد توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الرئيسية والمساعدة وكذلك توزيع الأنشطة المساعدة على الأنشطة 'نقوم بتحديد تكاليف الأنشطة النهائية من خلال الجدول الموالي:  
جدول رقم (3-34): تحديد تكاليف الأنشطة الأساسية بعد توزيع التكاليف غير المباشرة و الأنشطة المساعدة.

الأنشطة	التكاليف غير المباشرة للنشاط	تحميل تكاليف أنشطة الإدارة	تحميل تكاليف أنشطة الصيانة	المجموع
الغزل	8505.31	580.602	1235.9	10321.812
النسيج	8199.73	483.835	1544.875	10228.44
التكملة	3208.59	677.369	1235.9	5121.859
التفصيل والخياطة	4532.77	193.534	617.95	5344.254
المجموع	24446.4	1935.34	4634.625	31016.365

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة .

\*-تم اختيار المسبب بعد الاستقصاء مع رئيس مصلحة الصيانة.

يتضح من خلال الجدول رقم(34): أن نشاطي الغزل والنسيج خصصت لهما مبالغ مرتفعة ،بينما قد خصصت مبالغ متقاربة بين الأنشطة الأخرى.  
المطلب الثالث : توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وتحديد تكاليفهم النهائية وأسعار بيعهم .

الفرع الأول : توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات .

جدول رقم(3-35): توزيع ساعات العمل على نشاطي الغزل و التكملة.

المنتجات	نشاط الغزل	نشاط التكملة
<b>المنتوج Art700</b>		
<b>1.24*470.00</b>	<b>582.8</b>	
<b>0.254*470.00</b>	/	<b>119.38</b>
<b>المنتوج Art17</b>		
<b>0.337*314.00</b>	<b>105.818</b>	
<b>0.176*314.00</b>	/	<b>55.264</b>
<b>المنتوج Art19</b>		
<b>0.192*311.00</b>		<b>59.712</b>
<b>المجموع</b>	<b>688.618</b>	<b>234.356</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة ومصحة المستخدمين .

## جدول رقم (3-36) : توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات

40725 0327.2	38870519 0.4	860769.78	/	9937440	التكاليف	ART19	المنتجات
	204	59.712	/	67	العدد		
31137 01.49	1905417.6	1441.53.55	915810.34	148320	التكاليف	ART17	
	1030	55.264	105.818	60	العدد		
15584. 953	1849.92	2.608.453	8654.58	2472	التكاليف	ART700	
	656	119.38	582.8	40	العدد		
المجموع	2.82	21.85	14.85	61.80	التكلفة الوحيدة		
	1890	234.356	688.618	167	عدد المسببات		
	عدد وحدات المفصلة	ساعات العمل	ساعات العمل	عدد العمال	المسبب النهائي*		
31016. 365	5344.254	5121.859	10228.44	10321.8 12	تكلفة النشاط		
	التفصيل و الخياطة	التكملة	النسيج	الغزل	النشاط		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة

الفرع الثاني: تحديد التكاليف النهائية والسعر بيعه بعد عملية توزيع التكاليف الأنشطة على المنتجات تأتي الخطوة الأخيرة والتي سنقوم فيها بتحديد التكاليف النهائية للمنتوج وسعر بيعه كل على حدى من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (3-37): تحديد التكاليف النهائية وسعر بيع المنتجات .

المنتجات			البيان
Art19	Art17	Art700	
1557657.6	700280.64	742052.87	التكاليف المباشرة
407250327.2	3113701.49	15584.953	التكاليف غير المباشرة
408807984.8	3813982.13	757637.823	التكاليف النهائية
81761596.96	762796.43	151527.56	هامش الربح (20%)
490569581.8	4576778.56	909165.38	سعر البيع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة .

\* - تم إختيار المسببات بعد الجولة التي قمنا بها في ورشات العمل.

نلاحظ أن المنتج Art19 ذو تكلفة نهائية مرتفعة عن باقي المنتجين الآخرين  
المطلب الرابع: : المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف  
على أساس الأنشطة ودورها في تطوير الأداء المالي للمؤسسة

بعد محاولة إسقاط طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على المنتجات محل  
الدراسة يمكن إجراء عملية مقارنة بينهما وفي الطريقة المتبعة في المؤسسة، ولكن من أجل  
جعل مقارنة واقعية يجب إضافة جزء من التكاليف غير المباشرة واستبعاد الأعباء غير  
المعتبرة، والتي تم إهمالها من طرف الطريقة التي انتهجتها المؤسسة وهذا كما أوضحناه سابقاً.  
أولاً: المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة  
للمنتج ART 700 .

نحاول إيضاح تكاليف المنتج ART 700 المحسوبة بطريقة المؤسسة بعد إجراء  
التعديلات اللازمة إضافة الجزء المستبعد من التكاليف غير المباشرة واستبعاد جزء الأعباء غير  
المعتبرة الذي تم إهماله من طرف المؤسسة وبين طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة  
وهذا من خلال الجدولين التاليين:

جدول رقم (3-38): تعديلات طريقة المؤسسة بإضافة تكاليف غير مباشرة واستبعاد

العناصر الإضافية لتكاليف المنتج ART 700 .

المبالغ	البيان
21154230	التكاليف المباشرة
19128060	تكلفة المواد الأولية
1175000	تكلفة اليد العاملة
145230	تكلفة الامتلاك
705000	خدمات
43710	مصاريف أخرى
72445.3018	التكاليف المباشرة الغير معدلة
21226675.3	التكاليف النهائية
4245335.06	هامش الربح 20%
25472010.36	سعر البيع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

مع العلم أن التكاليف الغير المباشرة المعدلة تساوي التكاليف المباشرة المواد الإضافية الأولية مضافا إليها اليد العاملة مضروبة في نسبة التكاليف غير المباشرة مطروحا منها تكلفة الاهتلاكات (ثم طرحها لأنه تم دمجها في التكاليف المباشرة بطريقة المؤسسة) ويمكن تحديدها كما يلي:

$$\text{التكاليف غير المباشرة المعدلة} = [0.01034 \times (43710 + 705000 + 1175000 + 19128060)] - 72445.3018 = 145230 \text{ دج}$$

يتضح من خلال الجدول رقم 38 أن التكاليف غير مباشرة المعدلة ترتفع بمبلغ 5371917.198 دج وهذا راجع لأن المؤسسة أهملت جزءا من التكاليف غير مباشرة ولم تستبعد الأعباء الإضافية.

جدول رقم (3-39): المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتوج ART700 (المبالغ بالدينار الجزائري).

البيان	الطريقة المتبعة في المؤسسة	طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	الفرق*
التكاليف المباشرة	21154230	742052.87	20412177.13
تكلفة المواد الأولية	19128060		
تكلفة اليد العاملة	1175000		
تكلفة الاهتلاك	145230		
خدمات	705000		
مصاريف أخرى	43710		
تكلفة غير مباشرة	72445.3018	15584.953	56860.3488
التكاليف النهائية	21226675.3	757637.823	20469037.48
هامش الربح 20%	4245335.06	151527.56	4093807.5
سعر البيع	25472010.36	909165.38	24562844.98

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

\*-تم تحديد الفرق من خلال طرح ناتج طريقة محاسب التكاليف على أساس الأنشطة من ناتج الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة.

ثانياً: المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتوج ART17 .

بنفس طريقة المنتوج الأول حسب الجدول الموالي :

جدول رقم (3-40): تعديلات طريقة المؤسسة بإضافة التكاليف غير المباشرة واستبعاد

العناصر الإضافية لتكاليف المنتوج ART 17.

المبالغ	البيان
9263000	التكاليف المباشرة
7880772	تكلفة المواد الأولية
785000	تكلفة اليد العاملة
97026	تكلفة الامتلاك
471000	خدمات
29202	مصاريف أخرى
2249.82	التكاليف المباشرة الغير معدلة
9265249.82	التكاليف النهائية
1853049.96	هامش الربح 20%
11118299.78	سعر البيع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

مع العلم أن التكاليف غير المباشرة المعدلة تساوي التكاليف المباشرة. المواد الأولية مضافا إليها اليد العاملة مضروبة في نسبة التكاليف غير المباشرة مطروحا منها تكلفة الإهلاكات (ثم طرحها لأنه تم دمجها في التكاليف المباشرة بطريقة المؤسسة) ويمكن تحديد كما يلي:

التكاليف غير مباشرة

$$\text{المعدلة} = [0.01034 \times (29202 + 471000 + 785000 + 7880772)] -$$

$$97026 = 2249.82 \text{ دج}$$

يتضح من خلال الجدول رقم 40 أن التكاليف غير المباشرة المعدلة ترتفع بمبلغ 3506700 دج وهذا راجع لأن المؤسسة أهملت جزءا من التكاليف غير مباشرة ولم تستبعد الأعباء الإضافية .

**جدول رقم (3-41):** المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتوج ART17 المبالغ بالدينار الجزائري.

البيان	الطريقة المتبعة في المؤسسة	طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	الفرق
التكاليف المباشرة	9263000	700280.64	8562719.36
تكلفة المواد الأولية	7880772		
تكلفة اليد العاملة	785000		
تكلفة الامتلاك	97026		
خدمات	471000		
مصاريف أخرى	29202		
تكلفة غير مباشرة	2249.82	3113701.49	3111451.67
التكاليف النهائية	9265249.82	3813982.13	5451267.69
هامش الربح 20%	1853049.96	762796.43	1090253.53
سعر البيع	11118299.78	4576778.56	6541521.22

**المصدر:** من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

ما يلاحظ في الجدول رقم 41 أن التكاليف النهائية للمنتوج ART17 مرتفعة بتطبيق النظام التقليدي مقارنة بنظام التكلفة على أساس النشاط الذي تنخفض فيه التكاليف النهائية ويرجع هذا الانخفاض إلى انخفاض التكاليف غير المباشرة ، ما ينعكس هذا الانخفاض على سعر البيع والأرباح المتأتية من هذا المنتج .

ثالثًا: المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتوج ART19 .

نحاول إيضاح تكاليف المنتوج ART19 المحسوبة بطريقة المؤسسة بعد إجراء التعديلات اللازمة إضافة الجزء المستبعد من التكاليف غير المباشرة واستبعاد جزء الأعباء غير المعتبرة الذي تم إهماله من طرف المؤسسة وبين طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وهذا من خلال الجدولين التاليين:

جدول رقم ( 3-41): تعديلات طريقة المؤسسة بإضافة تكاليف غير مباشرة واستبعاد العناصر الإضافية لتكاليف المنتوج ART19 .

المبالغ	البيان
8750296	التكاليف المباشرة
7166373	تكلفة المواد الأولية
1007640	تكلفة اليد العاملة
355784	تكلفة الامتلاك
203705	خدمات
16794	مصاريف أخرى
268984.74	التكاليف المباشرة الغير معدلة
9019280.74	التكاليف النهائية
1803856.15	هامش الربح 20%
10823136.89	سعر البيع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

مع العلم أن التكاليف غير المباشرة المعدلة تساوي التكاليف المباشرة. المواد الأولية مضافا إليها اليد العاملة مضروبة في نسبة التكاليف غير المباشرة مطروحا منها تكلفة الاهتلاكات (ثم طرحها لأنه تم دمجها في التكاليف المباشرة بطريقة المؤسسة) ويمكن تحديد كما يلي:

التكاليف الغير مباشرة المعدلة =  $[0.01034 \times (16794 + 203705 + 1007640 + 7166373)] - 268984.74 = 355784$  د.ج.

جدول رقم (3-42): المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتوج ART19 . المبالغ بالدينار الجزائري

البيان	الطريقة المتبعة في المؤسسة	طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	الفرق
التكاليف المباشرة	8750296	1557657.6	7192638.4
تكلفة المواد الأولية	7166373		
تكلفة اليد العاملة	1007640		
تكلفة الامتلاك	355784		
خدمات	203705		
مصاريف أخرى	16794		
تكلفة غير مباشرة	268984.74	407250327.2	(406981342.5)
التكاليف النهائية	9019280.74	408807984.8	(399788704.1)
هامش الربح 20%	1803856.15	81761596.96	(79957740.81)
سعر البيع	10823136.89	490569581.8	(479746444.9)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

من الملاحظ من جداول المقارنة للمنتجات الثلاثة بين النظام التقليدي والنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أن التكاليف النهائية للمنتجات في النظام التقليدي مرتفعة مقارنة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي تتخفص فيه التكاليف النهائية للمنتجات مما يؤدي بالمؤسسة عند تخفيض تكاليفها إلى تحقيق الأرباح وهذا يؤدي إلى ترشيد قراراتها، وتخفيض تكاليفها وبالتالي تطوير وتحسين أدائها المالي .

**خلاصة الفصل:**

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة صناعات الأقمشة بالمسيلة فيها إلى المؤسسة بغرض نشأتها وتعريفها وموقعها ومكانتها على الساحة الوطنية وإطارها التنظيمي .

وكذلك تعرضنا إلى دراسة الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة في تمديد التكلفة النهائية لمنتجاتها، من خلال دراستنا لثلاثة منتجات كعين، وما لاحظناه من خلال دراستنا لهذه الطريقة أنها غير علمية وأن تمديدها لتكلفة نهائية تمديد غير عقلائي نظرا لكونها تأخذ نسبة من التكاليف المباشرة معتبرينها كتكلفة غير مباشرة، وهذه النسبة مأخوذة بطريقة اعتباطية، وكذلك تعتبر المؤسسة جزاء من التكاليف غير المباشرة والمتمثل في تكلفة الاهتلاكات كتكاليف مباشرة.

وفي الأخير حاولنا تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، كما عرضه سابقا أن التكاليف الغير مباشرة التي تستعملها المؤسسة تكاليف غير حقيقية، مما استوجب علينا تمديد تكاليف حقيقة لتكون دراسة أكثر واقعية، فعندما قمنا بالمقارنة بين الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وجدنا أنفسنا أنه من غير المنطقي المقارنة بين الطريقتين قمنا بعملية تعديل لتكاليف غير مباشرة لطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة.

# خاتمة عامة

## خاتمة عامة

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على نظام يعتبر من أبرز النظم الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسة ألا وهو نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتبين لنا أن الفلسفة التي جاء بها هذا النظام وآلية عمله مكنته من تلافي نقائص وتدارك عجز الأنظمة الكفوية التقليدية على مواكبة تغيرات وتطورات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

إن الهدف والدافع الرئيسي من إجراء هذه الدراسة هو توضيح آلية عمل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتوضيح دوره في تطوير الأداء المالي للمؤسسة أساس الأنشطة والتوضيح ، بالإضافة إلى المؤسسات الجزائرية على المتطلبات الفنية والتنظيرية لتطبيقه واستخدامه وذلك من خلال معالجة الإشكالية المطروحة وكان فحواها:

هل لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط أثر على تطوير الأداء المالي .-

وللإجابة على هذه الإشكالية والأسئلة الفرعية عنها، قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول حيث خصص فصلين للدراسة النظرية والفصل الثالث للدراسة الميدانية في المؤسسة الجزائرية للأقمشة الصناعية والتقنية، وبعد استكمال الدراسة في الجانب النظري والجانب الميداني توصلنا لعدد من النتائج والتوصيات، كما فتحت لنا هذه الدراسة آفاقا جديدة يمكن أن تكون مواضيع لأبحاث ودراسات مستقبلية :

### أولا: اختبار الفرضيات :

- يوجد هناك اختلاف في تحديد نتيجة نشاط المؤسسة وهذا راجع لاختلاف طريقة حساب التكاليف بين نظام التكلفة على أساس النشاط والطرق التقليدية .
- يساهم إتباع طريقة نظام التكلفة على أساس النشاط لحساب التكاليف على تطوير وتحسين الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية للأقمشة الصناعية والتقنية .

### ثانيا: نتائج الدراسة

- تقوم المؤسسة بحساب التكاليف بالاعتماد على الأنظمة التقليدية وذلك في قسم المحاسبة والمالية.

- التغيرات الحاصلة على مستوى المحيط الاقتصادي العالمي وتسارع التطور التكنولوجي غير من اهتمامات واحتياجات الإدارة للمعلومات، مما جعل الأنظمة التقليدية المستخدمة في توفير المعلومات تعجز عن مسايرة هذه الاحتياجات.

- يتضح عجز الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف في طرق التي يستخدمها والتي تتميز بالعشوائية وعدم الدقة والصحة هذا ما انعكس على أدائها المالي.

- صعوبة المقارنة بين الأنظمة التقليدية ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلا من خلال عملية التعديل للتكاليف غير المباشرة.

- يتضح من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أنه يعتبر أكثر عدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة ودقة في تحديد التكاليف النهائية المنتجات وبالتالي يحقق ربحية أكثر ويساعد المؤسسة على تطوير أدائها المالي .

### ثالثا: التوصيات:

في ضوء المراجعة النظرية للدراسة واستنادا على النتائج المتوصل إليها سابقا فقد تمت التوصية بما يلي:

- من الضروري على المؤسسات الجزائرية إعادة النظر في أنظمة معالجة التكاليف التي تستخدمها مع دراسة إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستقبل بما يسمح بتوفير معلومات تحقق القدرة على اتخاذ قرارات حكيمة وتطوير أدائها المالي.

- أوصي إدارة المؤسسة الجزائرية للأقمشة الصناعية بالاهتمام بأنظمة محاسبة التكاليف خاصة الحديثة منها وما لها من فائدة يمكن أن ترجع على المؤسسة بأرباح وعائدات كبيرة، فنتائج هذه الأنظمة يمكن أن تغير من نظرة المؤسسة إلى عدم قدرة منتجاتها للمنافسة خاصة في مجال الأسعار وذلك للتقارير الدقيقة التي توفرها حول تكلفة إنتاج.

- أوصي المؤسسات غير المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بضرورة القيام بالعمل الجاد لإزالة كافة الصعوبات التي تحول دون تطبيقه، وذلك عن طريق استقطاب الكفاءات العلمية ذات الخبرة الواسعة في هذا المجال.

#### رابعاً: آفاق الدراسة

- دراسة مقارنة بين الأنظمة الحديثة والتقليدية في معالجة التكاليف وتحديد البديل الأفضل للمؤسسة الجزائرية.

- الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة الإستراتيجية.

- وضع نموذج لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في ظل النظام المحاسبي المالي.

قائمة الجداول :

الصفحة	العنوان	رقم الجداول
17	أوجه الشبه و الاختلاف بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة	01
23	مزايا و عيوب طريقة التكلفة الكلية	02
26	مزايا و عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	03
29	حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة	04
30	الجوانب الإيجابية و السلبية لطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة	05
30	تصنيف الأعباء المباشرة و غير المباشرة	06
33	يوضح مزايا و عيوب هذه الطريقة	07
35	تقييم طريقة التكلفة الهامشية	08
38	مزايا و عيوب الطريقة	09
47	أمثلة عن المولدات (المسببات)	10
54	الفروقات بين النظم التقليدية ونظام ABC	11
90	عدد العمل في الأقسام الإنتاجية	12
90	منتوج الأقمشة الثقيلة	13
91	منتوج الأقمشة الخفيفة	14
92	منتوج الأقمشة المطلية ومقرونة	15
96	تكلفة المواد الأولية المستعملة في إنتاج 1000 متر من ART700 (المبالغ بالدينار الجزائري	16
97	التكاليف المباشرة في إنتاج 1000 متر من المنتج (ART700) المبالغ المالية بالدينار الجزائري	17
98	بطاقة التكاليف النهائية للمنتوج ART700 وبالنسبة لكل 1000 متر منتجة.	18
99	التكاليف المباشرة في إنتاج 1000 متر من المنتج ART17	19
99	التكاليف المباشرة في إنتاج 1000 متر من المنتج ART17	20

100	بطاقة التكاليف النهائية للمنتوج ART17 بالنسبة ل 1000 متر منتجة	21
101	تكلفة المواد الأولية المستعملة في إنتاج 1000متر من المنتوج ART19Bis	22
101	التكاليف المباشرة في إنتاج 1000 متر من المنتوج ART19Bis	23
102	يوضح إجمالي التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتوج ART 700	24
103	يوضح إجمالي التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتوج ART 17	25
104	يوضح إجمالي التكاليف النهائية وسعر البيع للمنتوج ART 19 BIS	26
106	تحديد أنشطة مؤسسة صناعة الأقمشة بالمسيلة	27
107	تحديد التكاليف الاجمالية غير المباشرة للمؤسسة .	28
108	تحديد التكاليف المباشرة المتعلقة بالمنتجات محل الدراسة	29
109	توزيع عدد العمال على الأنشطة .	30
109	توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة .	31
110	توزيع تكاليف أنشطة الإدارة على الأنشطة الأساسية .	32
111	توزيع تكاليف أنشطة الصيانة على الأنشطة الأساسية.	33
111	تحديد تكاليف الأنشطة الأساسية بعد توزيع التكاليف غير المباشرة والأنشطة المساعدة	34
112	توزيع ساعات العمل على نشاطي النسيج و التكملة.	35
113	توزيع تكاليف الأنشطة على المنتوجات	36
113	تحديد التكاليف النهائية وسعر بيع المنتوجات .	37
114	تعديلات طريقة المؤسسة بإضافة تكاليف غير مباشرة واستبعاد العناصر الإضافية لتكاليف المنتوج ART 700	38
115	المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتوج ART700 (المبالغ بالدينار الجزائري).	39
116	تعديلات طريقة المؤسسة بإضافة التكاليف غير المباشرة واستبعاد العناصر الإضافية لتكاليف المنتوج ART 17.	40
117	المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على	41

	أساس الأنشطة للمنتوج ART17 المبالغ بالدينار الجزائري.	
118	تعديلات طريقة المؤسسة بإضافة تكاليف غير مباشرة واستبعاد العناصر الإضافية لتكاليف المنتوج ART19 .	42
119	المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتوج ART19 . المبالغ بالدينار الجزائري	43

قائمة الأشكال :

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
10	مخطط مصادر معلومات المحاسبة التحليلية	01
22	طريقة الأقسام المتجانسة	02
48	مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة	03
49	أهداف نظام ABC	04
60	الأداء مفهوم متعدد الأبعاد .	05
76	نموذج قياس درجة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة وعلاقتها بتطوير الأداء المالي للشركات	06
83	الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	07
85	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية	08
105	آليات تحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتوجات محل الدراسة	09

## مقدمة عامة:

تعتبر المحاسبة التحليلية باختلاف طرقها التقليدية كانت أوحديثة، أداة ضرورية للمؤسسة الاقتصادية لتحديد احتياجاتها الداخلية في التسيير إذ تساعد على تحديد انحرافات التكاليف ، تحليل اسبابها والعمل على ترشيد قراراتها .

كما تسعى المؤسسة الاقتصادية الى تحقيق هدف وجودها والذي يتمثل في تحقيق الربح؛ قصد مواصلة نشاطها من جهة ، والتوسع والنمو في قطاع نشاطها من جهة اخرى ، فينبغي على المؤسسة انتهاج خطة ادارية جيدة لتحقيق اهدافها ، اذ تعتبر المحاسبة التحليلية تقنية ضمن هذه الخطة ، وتستعمل لحساب تكلفة الانتاج ، سعر التكلفة وتحديد السعر النهائي للمنتج .

ويعد نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC) طريقة حديثة ضمن المحاسبة التحليلية اذ يعمل على تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات عليه يسعى نظام (ABC) الى تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميلها لكل منتج بدقة حسب ما يحتاجه بهدف الحصول على النتيجة التحليلية لكل منتج اكثر دقة ، بحيث يمكنه معرفة مصدر الربح أو الخسارة المعبر عنها في الطرق التقليدية ومحاولة تحليلها قصد تحقيق اكبر ربح ممكن وبالتالي تحسين ربحية المؤسسة وتطوير أدائها المالي و منه يمكن طرح إشكالية البحث الرئيسية والمتمثلة :

- هل لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC أثر على تطوير الأداء

المالي في المؤسسة الجزائرية لأنسجة الصناعية والتقنية؟

وللإجابة على السؤال الرئيسي للبحث تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- هل يختلف أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط و الطرق التقليدية على تحديد نتيجة نشاط المؤسسات ؟

- هل يساهم نظام التكلفة على أساس النشاط ABC على تطوير الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية لأنسجة الصناعية والتقنية ؟

وللإجابة على الأسئلة السابقة نقترح الفرضيات التالية وسنحاول اختبارها من خلال البحث

- هناك اختلاف في تحديد نتيجة نشاط المؤسسات وهذا راجع لاختلاف طريقة حساب التكاليف بين نظام التكلفة على أساس النشاط ABC والطرق التقليدية
- يساهم إتباع طريقة نظام التكلفة على أساس النشاط لحساب التكاليف على تطوير وتحسين الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية للأقمشة الصناعية والتقنية .

#### - أهمية البحث

- تتبع أهمية البحث في كونه أصبح موضع اهتمام جميع المؤسسات العامة والخاصة على حد سواء وأيضا كونه تبحث في أهم أنظمة التكاليف المعاصرة ، الذي قد يساهم استخدامها من قبل المؤسسات، فيرفع كفاءتها الإنتاجية وزيادة قدرتها التنافسية من خلال البيانات تكون التكلفة أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة مما ينتج لهذه المؤسسة من القدرة على استحوادها على الحصص السوقية ، من خلال كسب أكبر عدد من الزبائن ولأطول مدة ممكنة باعتبار أن التوجه نحو الزبون من خلال إنشاء قيمة له وأصبحت المنهجية المفضلة لدى المؤسسات الناجحة ، كما تكمن أهمية البحث في حدائته وقلة المهتمين والدارسين له وكذا قيمته العلمية وعلاقته بالتحويلات التي تشهدها بيئة التصنيع المعاصرة الناتجة عن الانفتاح الذي يشهدها الاقتصاد الحر ، مما يستوجب البحث عن بدائل تستجيب لهذه التحويلات اذ أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) له أهمية كبيرة باعتباره أداة تسيير داخلية في المؤسسة الاقتصادية والذي يؤدي الى التعبير الأدق للأداء المالي .

#### أهداف البحث

نهدف من خلال هذا البحث إلى:

- 1- إبراز مختلف الأنظمة التي تتسم بها المحاسبة التحليلية من أنظمة تقليدية وأنظمة معاصرة (حديثة).

2- التأكيد على القصور الذي تتسم به أنظمة التكاليف التقليدية وذلك من خلال إجراء دراسة تقييمية للنظام الذي تتبعه مؤسسة صناعات الأقمشة وكذا معرفة مدى إسهام نظام (ABC) في تطوير الاداء المالي للمؤسسة عند اتباعه.

3- تزويد المكتبة بمرجع علمي باللغة العربية .

4- ابراز دور مدخل التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تطوير الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بمفهومها المعاصر من خلال ما يوفره من معلومات تساعد الإدارة في صنع واتخاذ قرارات بأفضل ما يمكن ، مما يساهم بشكل فعال في تحسين تنافسية المؤسسة في مجال التكاليف وفي المجالات الأخرى .

5- محاولة تسليط الضوء على فكرة ضرورية وهي التوجه نحو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كحتمية تفرضها المتغيرات البيئية المعاصرة.

**منهج الدراسة:**

في هذه الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من خلال عرض شامل لكل المفاهيم والنظريات المتعلقة بلموضوع كما استخدمنا منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي والتي جاءت في شكل دراسة تحليلية أو تجريبية.

**الدراسات السابقة:**

قد اعتمدنا في بحثنا هذا على العديد من المذكرات منها :

1-حابي احمد بعنوان على دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،حيث توصل الباحث أنه على الرغم من وجود طريقة لتحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات إلا أنه ما يعاب على المؤسسة أنها تستعمل تكاليف غير مباشرة تقديرية ،وهي مقياس غير علمي وبالتالي الاهتمام بتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الجزائرية لأنها تساعد في إعادة هيكلة تكاليف منتجاتها واحتساب تكلفة كل منها بشكل دقيق .

2- عمر محمد هديب بعنوان نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، رسالة مقدمة للحصول على شهادة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة الأردن حيث توصل الباحث ضرورة فحص إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستقبل والإبقاء على فكرة استخدامه دائماً في أذهان إدارات الشركات الصناعية في الأردن.

3- أشرف عزمي مسعود أبو مغلي 2008 بعنوان أثر التطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على مستشفيات العاصمة عمان البحث عبارة عن رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا الأردن ، حيث توصل الباحث في دراسة إلى قصور طرق التكاليف التقليدية على مواكبتها التطورات الحالية في القطاع محل الدراسة بالإضافة إلى أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساهم في تخفيض التكلفة بشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية.

4- بالإضافة إلى اعتمادنا على العديد من المذكرات الخاصة بالأداء و الأداء المالي في مؤسسة اقتصادية

#### صعوبات اعداد الدراسة :

ككل عمل فكري أكاديمي يواجه مجموعة من المصاعب وهو ما أصاب دراستنا حيث واجهتنا صعوبات عدة نذكر منها وجود اختلاف في استخدام بعض المفاهيم المتعلقة بالموضوع في العديد من المراجع كذلك نقص المراجع باللغة العربية مما كلفنا جهداً ووقتها في اقتناء المراجع بالإضافة إلى صعوبة دراسة الحالة.

#### أدوات الدراسة ومصادر البيانات

تتمثل أدوات الدراسة المتبعة في انجاز هذا البحث ومصادر البيانات المتضمنة فيه مايلي

1- الاعتماد على المكتبة الجامعية وكذا مكتبات الجامعات الأخرى ومكتبة المعهد

2- الاستفادة من الفضاءات التي تتيحها الشبكة العنكبوتية .

## خطوات البحث

بناء على طرح الإشكالية وأهداف الموضوع قسمنا البحث إلى ثلاثة فصول وفقا

للمحتوى التالي :

**الفصل الاول :** ويتضمن تقديم للمحاسبة التحليلية عبر التاريخ و أهدافها ووظائفها وعلاقتها بالمحاسبة العامة والتحدث عن الأساليب التقليدية لها وصولا الى أنظمة التكاليف الحديثة وتقديم أهم الفروقات بين الأنظمة التقليدية والأنظمة الحديثة .

**الفصل الثاني :** يتضمن عموميات عن الأداء ، مفهومه وأنواعه وكذلك العوامل المؤثرة فيه بالإضافة إلى الأداء المالي وأسباب تباين مفاهيمه ، وأهميته وأهدافه وأيضا أهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي وأخيرا الارتباط بين التكاليف المبني على أساس الأنشطة والأداء المالي .

**الفصل الثالث :** يتضمن دراسة ميدانية داخل المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية ويشتمل الفصل على ثلاثة مباحث:

التعريف بالمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية و دراسة النظام المتبع داخل المؤسسة ومحاولة تطبيق نظام(ABC) داخل المؤسسة والمقارنة بينه وبين النظام التقليدي ودوره في تطوير الأداء المالي لمؤسسة صناعة الأقمشة EATIT.

## قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع:

### أولاً - المراجع باللغة العربية:

- 1- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 2- إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المقدمة، قضايا معاصرة، دار حامد، الأردن، ط 1، 2007 .
- 3- إسماعيل يحي التكريتي و آخرون ، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة ، دار العامة للنشر و التوزيع ، عمان ، ط 1 ، 2007 .
- 4- بوخراز عمر ، مبادئ المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، بدون سنة نشر .
- 5- بوشاشي بوعلام ، المنير في المحاسبة التحليلية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ،الجزائر ، ط4 ، 1997 .
- 6- رحال على ،المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق ،مطبعة عمار قرفي ،باتنة ،الجزائر،دون سنة نشر.
- 7- رحال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1992.
- 8- رضوان حلوة حنان ، التطور الفكر المحاسبة ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، ط2، الأردن ، 2005.
- 9- رضوان محمد العناني ،محاسبة التكاليف،دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان، الأردن ، 2000 .
- 10-السعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي لمنظمات الأعمال ،دار المريخ للنشر ، الرياض، السعودية ، 2000.
- 11-عايدة الخطاب ، التخطيط الإستراتيجي ، دارالفكر العربي القاهرة ، مصر ،.1988
- 12-علاء فرحات طالب ، الحكمة المؤسسية و الأداء المالي الإستراتيجي ، دار صفاء ، عمان ، 2011.

- 13-فلاح حسن الحسني ، مؤيد عبد الرحمان :إدارة البنوك كمدخل كمي و استراتيجي معاصر ،دار وائل ،عمان.
- 14-فلاح حسن عداي الحسيني ، إدارة البنوك : مدخل كمي و إستراتيجي معاصر ، دار وائل للنشر ، الأردن ، ط3 ، 2006 .
- 15-فيصل جميل السعايدة ، المحاسبة الإدارية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، ط 1 ، 2007.
- 16-كمال خليفة أبوزيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الاسكندرية، الكتب الجامعي الحديث، ط 1 ، 2007.
- 17-محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت ، لبنان ، 1990
- 18-محمد خليل ،التكاليف في الوحدات الصناعية، دار النهضة العربية، بيروت ، لبنان، 1997.
- 19-محمد محمود الخطيب : الأداء المالي و أثره على عوائد أسهم الشركات ،دار الحامد ، عمان ، 2009 .
- 20- ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، تقنيات مراقبة التسيير ، ج1، دار المجدية العامة ، ط1، الجزائر ، 1999.
- 21-ناصر دادي عدون ، و آخرون ، دراسة الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة ، ط1 ، دار المحمدية العامة للنشر ، الجزائر ، 2008 .
- هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، القاهرة، 2000.
- 22-وائل محمد صبحي إدريس ، طاهر محسن الغالبي أساسيات الأداء و بطاقة الأداء المتوازن دار وائل ، عمان ، 2009.
- ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية.

*1-J.Trahand et B.Morad,E.C.charles.(2000),comptabilite de gestion : cont ,activité, repation, edition presses, universitaires de grenobles.*

### ثالثا- المذكرات و الأطروحات:

23- أمين بن سعيد ،نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء ،(دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري )،رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق قسم العلوم التجارية كلية الاقتصاد وعلوم التسيير جامعة الجزائر 03 ،2010/2009.

24-حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية (دراسة حالة الشركة الوطنية للكوابل الكهربائية-بسكرة)،رسالة ماجستير،قسم العلوم التجارية،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر 2010،2011/03.

25-حمزاوي بدر ، دور تحليل التكلفة على أساس النشاط في تحديد سعر المنتجات (دراسة حالة ملبنة الأوراس باتنة)، رسالة ماستر، تخصص تدقيق محاسب ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013/2012

26-درحمن هلال ، المحاسبة التحليلية ، نظام معلومات للتسيير و مساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإقتصاد، جامعة الجزائر ، 2004 / 2005

27-درويش مصطفى الجخلب ،دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي(دراسة تطبيقية حول اعداد موازنة الجامعة الاسلامية وفقا لأسلوب ABC ،غزة،

رسالة ماجستير منشورة ،الجامعة الاسلامية غزة ،كلية التجارة

28-سالمي ياسين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر ، 2010-2009.

29-الصالح بلاسكة،قابلية تطبيق الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ،قسم علوم التسيير ،تخصص ادارة استراتيجية ،جامعة فرحات عباس،سطيف،2012/2011.

30-علا أسامة الشعراوي ، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، كلية الإقتصاد جامعة دمشق ، 2010.

31-لخضاري صالح،إشكالية تطبيق نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسة (دراسة حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق أطرو سكيكدة)،رسالة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007.

32-محمد عبد الله أبو رحمة ، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (A B C) في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، 2008.

33-هادفي خالد ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة : مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ) ، بسكرة ، الجزائر ، رسالة ماجستير منشورة ، جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2013/2012 .

34-هلالي الوليد، الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية و دورها في خلق القيمة (دراسة حالة الشركة الجزائرية للهاتف النقال موبيليس)،مذكرة ماجستير،فرع الاستراتيجية، قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة المسيلة، 2009/2008.

#### رابعا - المجالات و المنتقيات.

35-دادن عبد الغني : قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسة الاقتصادية ، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير ، جامعة ورقلة ، العدد 2006/04 ، الجزائر.

36-صالح خالص،تقييم كفاءة الأداء في القطاع المصرفي ،ملتقى المنظومة المصرفية الجزائرية و التحولات ، الواقع و التحديات ، المعهد الوطني للتجارة .

عبد المليك مزهودة:الأداء بين الكفاءة و الفعالية: مفهوم و تقييم مجلة العلوم الإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة بسكرة، العدد الأول،2001.

37-كربالي بغداد، تنافسية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية ، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة ، البليدة، 22 ماي 2002.

38-ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية ، مجلة العلوم الإسلامية ( سلسلة الدراسات الإنسانية)المجلة الخامسة عشر، العدد الثاني، 2007.

40- منير سالم واخرون ،مجلة علمية تصدرها الجمعية العربية لتكاليف ،العدد الثالث  
.1996،

قائمة المختصرات

العنوان	الإختصار
Activity Based Costing	ABC
ENTREPRISE ALGERIENNE DES TEXTILES INDUSTRIELS ET TECHNIQUE	EATIT

## فهرس الموضوعات

كلمة شكر و عرفان

ملخص الدراسة

قائمة المختصرات

قائمة الجداول و الأشكال

مقدمة

### الفصل الأول: تقديم المحاسبة التحليلية.

07 تمهيد .

08 المبحث الأول : عموميات عن المحاسبة التحليلية

08 المطلب الأول : تعريف و نشأة و تطور المحاسبة التحليلية عبر التاريخ.

14 المطلب الثاني : أهداف و وظائف المحاسبة التحليلية.

16 المطلب الثالث : العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة و مميزات المقارنة بينهما.

18 المبحث الثاني : الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية .

18 لمطلب الأول : الطرق الإجمالية (الكلية)

24 المطلب الثاني:الطرق الجزئية للتكاليف

35 المطلب الثالث : طريقة التكاليف المعيارية

39 المبحث الثالث:طرق المحاسبة التحليلية الحديثة نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)

39 المطلب الأول: أولا:لمحة تاريخية على ظهور نظام ABC وأهم المفاهيم التي أخذها.

48 المطلب الثاني : أهداف وخصائص و مراحل تطبيق نظام ABC و استخداماته.

52 المطلب الثالث : مزايا و عيوب نظام ABC و أهم ما يميزه عن الأنظمة التقليدية

55 خلاصة.

## الفصل الثاني: علاقة نظام ABC بالأداء المالي

57	تمهيد .
58	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء
58	المطلب الأول: مفهوم الأداء
62	المطلب الثاني : أنواع الأداء
65	المطلب الثالث : العوامل المؤثرة على الأداء
66	المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي
67	المطلب الأول : مفهوم الأداء المالي و أسباب تباين مفاهيمه.
68	المطلب الثاني: أهمية و أهداف الأداء المالي
70	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي
72	المبحث الثالث: علاقة نظام ABC بالأداء المالي
72	المطلب الأول:تحديد معايير ومؤشرات الأداء المالي
74	المطلب الثاني:الارتباط بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والأداء المالي.
77	خلاصة.

## الفصل الثالث:دراسة حالة لمؤسسة EATIT

79	تمهيد:
80	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة
80	المطلب الأول: موقع المؤسسة ونظام العمل بها ومكانتها على الساحة الوطنية.
89	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة EATIT
90	المطلب الثالث: عرض بعض أنواع منتجات هذه المؤسسة:
93	المبحث الثاني:دراسة الطريقة المتبعة لتحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية و سعر بيع المنتوجات في المؤسسة.
93	المطلب الأول:تقديم المنتجات محل الدراسة
94	المطلب الثاني:آليات تحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر بيع المنتوجات في المؤسسة.
95	المطلب الثالث :تحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر بيع المنتوجات محل الدراسة
105	المبحث الثالث : محاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومع طريقة المؤسسة مقارنتها.

106	المطلب الأول: تحديد أنشطة مؤسسة صناعات الأقمشة
107	المطلب الثاني : تحديد تكاليف الأنشطة
112	المطلب الثالث : توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وتحديد تكاليفهم النهائية وأسعار.
114	المطلب الرابع: المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في تطوير الأداء المالي للمؤسسة.
120	خلاصة
122	خاتمة عامة
	قائمة المصادر و المراجع
	الملاحق

## ملخص الدراسة :

جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على نظام التكلفة على أساس النشاط ABC والذي يعد من الطرق الحديثة في معالجة التكاليف، وقد هدفت هذه الدراسة أساساً إلى دراسة النظام المتبع في المؤسسة الجزائرية للأقمشة الصناعية والتقنية ومحاولة تطبيق نظام ABC في المؤسسة والمقارنة بينه وبين النظام المتبع من طرف المؤسسة ومعرفة دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على تطوير الأداء المالي للمؤسسة .

وبغية تحقيق هذه الأهداف اعتمدنا على أسلوب دراسة الحالة من أجل تطبيق هذا النظام وهذا باستخدام كل من الملاحظة والمقابلة .

وقد توصلنا إلى أنه من غير المنطقي المقارنة بين الطريقتين فقمنا بعملية تعديل للتكاليف غير المباشرة للطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة، وفي عملية المقارنة كانت محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أكثر عدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة ودقة في تحديد التكاليف النهائية للمنتجات وبالتالي تحقيق ربحية أكثر ومنه تؤدي إلى تحسين وتطوير الأداء المالي للمؤسسة .

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة التحليلية، مدخل التكاليف على أساس الأنشطة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة، محاسبة التكاليف، تكلفة الأداء، الأداء المالي .

### Summary

This study came to highlight the activity-based costing system, ABC, which is one of the modern methods of treatment costs, and has the aim of this study is to examine the system of organization of industrial and technical fabrics and try to apply the system of ABC and the comparison with the system used by the enterprise and the role of cost accounting system based on the development of the enterprise's financial performance.

In order to achieve these goals we adopted a case study for the application of this system is that using both observation and interview.

We find that illogical comparison between the two methods, we have modified the indirect costs of way used by the institution, and in the comparison process cost accounting were based on more equitable distribution of indirect costs and accuracy in determining the final cost of the products and thus achieve profitability and to improve the financial performance of the organization.

**Keywords:** accounting, activity-based cost input, activity-based costing, cost-based method, activity, cost accounting, cost performance, financial performance.