

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم العلوم المالية و المحاسبة

العنوان

دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة  
(ABC) في المؤسسات الجزائرية  
دراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة

تخصص : محاسبة و جباية معمقة

تحت إشراف الأستاذة :

أ. حميمش نرجس

إعداد الطلبة:

- ساحلي أمينة
- زيغة روميضاء

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	الأستاذ: زعرات فريد
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل	الأستاذة: حميمش نرجس
مناقشا	جامعة جيجل	الأستاذ: بولعسل محمد

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## الشكر

بسم الله الرحمن الرحيم

قبل كل شيء نشكر الله عز وجل الذي أنار درب العلم وأعاننا على ما فيه ومنحنا القدرة على التفكير والقيام بهذا العمل ونحمده حمدا كثيرا على توفيقه لنا في إتمام هذا العمل المتواضع.

كما نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذة المشرفة "حميمش نرجس" لما بذلته معنا من وقت وجهد من خلال تقديم النصائح والتوجيهات راجين من الله عز وجل أن يجعلها في ميزان حسناتها. كما نشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة جزاهم الله خيرا.

أمانة و روميساء

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿واعملوا فسيرى اهلل عملكم ورسوله والمؤمنون﴾

صدق الله العظيم

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين

"سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم "

إلى من كلله الله بالهبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار

" أبي الغالي "

إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني إلى بسمه الحياة وسر الوجود إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي

" أمي الحبيبة "

إلى من قاسموني حلو الحياة ومرها تحت السقف الواحد حفظهم الله ورعاهم

" أخي وأختي "

إلى الصديقة العزيزة التي شاركتني هذا العمل " روميساء " حفظها الله

إلى كل من علمني حرفا

أمينة

## الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿واعملوا فسيروا اهل عملكم ورسوله والمؤمنون﴾

صدق الله العظيم

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور  
العالمين

"سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى  
من أحمل اسمه بكل افتخار

"أبي الغالي"

إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني إلى بسملة الحياة وسر الوجود  
إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي

"أمي الحبيبة"

إلى من قاسموني حلو الحياة ومرها تحت السقف الواحد حفظهم الله  
ورعاهم

"أخي وأخواتي"

إلى الصديقة العزيزة التي شاركتني هذا العمل "أمينة" حفظها الله  
إلى كل من علمني حرفا

روميساء

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	تحديد تكلفة المواد المستخدمة	10
02	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	22
03	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	23
04	مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية	28
05	تقييم طريقة التكلفة الهامشية	33
06	المقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأنظمة التكاليف التقليدية	61
07	تحديد أنواع التكاليف المباشرة التي يمكن تحميلها إلى الخدمات المباشرة	79
08	التكاليف المباشرة وغير المباشرة	80
09	جدول التوزيع الأولي	81
10	التوزيع الثانوي	82
11	أقسام وأنشطة مؤسسة اتصالات الجزائر - فرع جيجل -	84
12	يوضح كيفية حساب تكلفة الأنشطة	85
13	عدد مسببات التكلفة لكل من الهاتف والانترنت	86
14	التكلفة الوحودية للنشاط	88
15	حساب مجموع التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل من الهاتف و الانترنت	89
16	تحديد الفرق بين النتيجة في النظامين	91

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
11	عناصر التكاليف	(1-1)
19	وظائف محاسبة التكاليف	(2-1)
27	حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة	(3-1)
44	مفهوم التكلفة	(1-2)
45	أهداف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	(2-2)
46	المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة	(3-2)

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	البسمة
-	شكر وعرهان
-	إهداء
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
-	فهرس المحتويات
أ	مقدمة عامة
<b>الفصل الأول: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف</b>	
08	تمهيد الفصل
09	المبحث الأول: ماهية التكاليف
09	المطلب الأول: مفهوم التكلفة
10	المطلب الثاني: عناصر التكاليف
12	المطلب الثالث: تصنيفات (تبويات) عناصر التكاليف
15	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف
16	المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف
19	المطلب الثاني: وظائف ومقومات محاسبة التكاليف
22	المطلب الثالث: المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبات الأخرى
25	المبحث الثالث: طرق محاسبة التكاليف التقليدية
25	المطلب الأول: طرق التكاليف الكلية
29	المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية
33	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
35	المطلب الرابع: أوجه قصور وإختلالات طرق التكاليف التقليدية
37	خلاصة الفصل

## فهرس المحتويات

الفصل الثاني: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	
39	تمهيد الفصل
40	المبحث الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC
40	المطلب الأول: أسباب نشأة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC والعوامل التي أدت إلى ظهوره
43	المطلب الثاني: مفهوم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC
46	المطلب الثالث: المبادئ والافتراضات التي يقوم عليها نظام ABC
48	المبحث الثاني: آليات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC
49	المطلب الأول: المؤشرات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC
49	المطلب الثاني: مقومات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC
54	المطلب الثالث: استخدامات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC وخطوات تطبيقه
57	المبحث الثالث: تقييم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC ومقارنته بالأنظمة التقليدية للتكاليف
58	المطلب الأول: مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC
59	المطلب الثاني: الصعوبات والانتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC
61	المطلب الثالث: المقارنة بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC وأنظمة التكاليف التقليدية
64	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-	
66	تمهيد الفصل
67	المبحث الأول: تقديم عام لشركة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-
67	المطلب الأول: التعريف بالمديرية العملية لاتصالات الجزائر- فرع جيجل-
69	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية العملية لاتصالات الجزائر- فرع جيجل-
74	المطلب الثالث: مهام وأهداف المديرية العملية لاتصالات الجزائر- فرع جيجل-

## فهرس المحتويات

76	المطلب الرابع: البنية المعلوماتية للمديرية العملية لاتصالات الجزائر- فرع جيجل-
79	المبحث الثاني: دراسة الطريقة المتبعة في حساب التكاليف في المؤسسة
79	المطلب الأول: تحديد أنواع التكاليف
80	المطلب الثاني: تحديد أساس تحميل التكاليف للأقسام والأنشطة
82	المطلب الثالث: تطبيق الطريقة التقليدية (طريقة الأقسام المتجانسة)
84	المبحث الثالث: محاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنتها مع طريقة المؤسسة
84	المطلب الأول: تحديد أنشطة مؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-
85	المطلب الثاني: تحديد تكاليف الأنشطة
90	المطلب الثالث: حساب النتيجة التحليلية لطريقة التكاليف المبنية على الأنشطة والمقارنة بين النظامين
92	خلاصة الفصل
94	خاتمة عامة
99	قائمة المراجع
101	الملاحق
111	الملخص

# مقدمة عامة

## مقدمة عامة

### مقدمة عامة:

في ظل التغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال الحديثة وألقت بظلالها على المؤسسات الاقتصادية، خاصة من خلال التقدم التكنولوجي والتطورات الحاصلة في مجال المعلوماتية؛ أدى هذا إلى تعدد وتشعب التكاليف، وإختلاف طريقة ومدى ارتباطها بالمنتج النهائي للمؤسسة، وهو ما أدى بالمؤسسات الاقتصادية للاهتمام بحاسبة التكاليف باعتبارها أحد الفروع المحاسبية المستحدثة لخدمة إدارة المؤسسات.

وقد برزت محاسبة التكاليف كعلم جديد في مجال البحث العلمي في أعقاب الثورة الصناعية الحديثة، وقد جاءت محاسبة التكاليف بهدف تلبية احتياجات الإدارة الحديثة؛ وذلك من خلال الاهتمام بتجميع وتسجيل وتبويب التكاليف. وتلعب هذه المحاسبة دورا مهما وحيويا لاستقرار المؤسسة وقدرتها على المنافسة كونها توفر البيانات والمعلومات المختلفة مما يساعد إدارة المؤسسات على التخطيط والتنفيذ والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة.

وقد بدأت محاسبة التكاليف من خلال الطرق التقليدية التي تختلف باختلاف مبادئها وقواعدها، ولكن مع زيادة حجم النشاط وتطوره أصبحت هذه الأنظمة لا تتلاءم مع بيئة الأعمال الحديثة، فتعرضت هذه الطرق للكثير من الانتقادات بسبب قصورها في توفير معلومات تكلفة صحيحة، مما أدى إلى ظهور أفكار جديدة غيرت من الفلسفة المتبعة في هذه الأنظمة، ومن بين هذه الأفكار ما قدمه كوبر وكابلان وهو نظام جديد والذي يطلق عليه نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، والذي يعتبر أداة حديثة من أدوات المحاسبة الإدارية.

ويعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC أكثر دقة في حساب التكاليف وذلك من خلال توفيره لقاعدة بيانات متنوعة، ولذلك أصبحت المؤسسات الحديثة تستعمل هذا النظام بدلا من استعمال أنظمة التكاليف التقليدية.

### 1- الإشكالية:

من خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى ملائمة وفعالية كل من طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تحديد مختلف التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر؟

## مقدمة عامة

### الأسئلة الفرعية:

ولتوضيح الإشكالية الرئيسية نطرح بعض التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- كيف يمكن أن يساهم تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة اتصالات الجزائر إلى اتخاذ قرارات رشيدة؟
- هل تعتبر طريقة محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC بديلا لطرق التكاليف التقليدية؟

### 2-الفرضيات:

وللإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى:** المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم بتطبيق طرق محاسبة التكاليف التقليدية لأنها تعتبر أداة فعالة في المؤسسة، لكن مع التطور الحاصل في بيئة الأعمال الحديثة أصبحت هذه الطرق لا تخدم إدارة المؤسسة.

**الفرضية الثانية:** إن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC قد يؤدي إلى الوصول إلى معلومات أكثر دقة وبالتالي اتخاذ قرارات رشيدة.

**الفرضية الثالثة:** نعم تعتبر محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC بديلا لطرق التكاليف التقليدية.

### 3-أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في كونها تبحث في طرق محاسبة التكاليف سواء التقليدية أو الحديثة والمقارنة بينها واختيار الطريقة المثلى في حساب التكاليف؛ وذلك من خلال المعلومات التي تقدمها كل طريقة والتي يجب أن تتسم بالدقة من أجل الوصول إلى اتخاذ قرارات رشيدة.

### 4-أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى الوصول إلى أهداف أهمها ما يلي:

- عرض أهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف؛
- التعرف بشكل تفصيلي على نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة من خلال استعراض النظام من جميع جوانبه، وإمكانية تطبيقه في المؤسسات الجزائرية؛

## مقدمة عامة

- المقارنة بين الأنظمة التقليدية ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتبيان أهم الفروقات بينهما؛
- التعرف على أهم المشاكل والصعوبات التي تواجه تصميم وتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية.

### 5- المنهج والأدوات المستخدمة:

بهدف الإلمام بكل جوانب الموضوع، اعتمدنا على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وذلك للإجابة على الإشكالية الرئيسية للبحث واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة وهذا في ما يخص الجانب النظري، أما في ما يخص الجانب التطبيقي اعتمدنا على أسلوب المحاكاة كمحاولة إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع.

وفي ما يخص الوسائل والأدوات المستخدمة فقد اعتمدنا على تحليل الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة، وإجراء حسابات التكلفة على الميزانية والملاحق محل الدراسة، كما استعنا على مجموعة من الكتب العربية والأجنبية المتخصصة في مجال محاسبة التكاليف، بالإضافة إلى استخدام المقالات والأطروحات ورسائل الماجستير، كما اعتمدنا على شبكة الانترنت وبعض الدراسات المتخصصة في هذا المجال كوسائل مدعمة للدراسة في الجانب النظري.

### 6- أسباب اختيار الموضوع:

هو امتياز الموضوع بجملة من الأسباب ندرجها كما يلي:

-ذاتية: وتتمثل في تخصصنا الدراسي في مجال المحاسبة، إضافة إلى سعينا إلى توسيع رصيدنا المعرفي في مجال محاسبة التكاليف.

-موضوعية: تعود لأهمية الموضوع وقلة الدراسات المقدمة في هذا الموضوع والمتعلقة بالمقارنة بين الأنظمة التقليدية والحديثة للتكاليف، وكذلك محاولة إثراء المكتبة الجامعية بهذا النوع من المواضيع.

### 7- الدراسات السابقة:

إن الدراسات السابقة بموضوع المقارنة بين الأنظمة التقليدية والحديثة للتكاليف تكاد تكون منعدمة في حدود معرفتنا لذلك سنقوم بالاعتماد على بعض الدراسات المتعلقة بمحاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة والتي شملت على أساسيات المقارنة بين النظامين نذكر منها:

## مقدمة عامة

✓ دراسة خليل إبراهيم عبد الله شققة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي (دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي)، 2007:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أهمية التكاليف غير المباشرة، ودورها في حساب تكلفة الخدمة العلاجية في ظل تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي وعلى الخصوص في قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي.

وخلصت الدراسة إلى نتائج متعددة أهمها:

- نجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يحتاج إلى وجود فريق عمل ذو خبرة عالية ومعرفة واسعة بالأنشطة التي تمارس في الأقسام العلاجية للمستشفى؛
- قدرة نظام التكاليف المبني على الأنشطة على توفير معلومات تكاليفية أكثر دقة عن الخدمات الطبية المقدمة؛
- الاستفادة من المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مجالات التخطيط والرقابة وترشيد القرارات الإدارية.

✓ دراسة أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، 2009:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، وخاصة في ظل التغيرات الحديثة على المستوى العالمي نتيجة العولمة التي زادت من حدة المنافسة في القطاعات المختلفة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى نتائج متعددة أهمها:

- إن البنوك الفلسطينية العاملة في قطاع غزة لديها من أنظمة المعلومات والخبرات الداخلية التي تمكنها من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وهذا يعد من المؤشرات الجيدة على وجود البنية التحتية للتطبيق؛
- إن البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة يتوفر لديها الإدراك الجيد، بأن نجاحها يتطلب العمل بشكل حثيث وجدي، لتعزيز الأداء المالي من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؛
- إن تدفق المعلومات المالية التشغيلية لأنظمة التكاليف على أساس الأنشطة تعد قاعدة بيانات لأهداف التطوير والتحسين المستمرين للخدمات.

## مقدمة عامة

✓ دراسة حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، 2011:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع طرق التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية ومدى الاهتمام بها وتطويرها، وتم دراسة مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف أما دراسة الأنظمة الحديثة فقد تم الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على وجه الخصوص.

وقد توصل الباحث في دراسته إلى نتائج متعددة أهمها:

- المؤسسات الصناعية الجزائرية تستعمل في حساب تكاليفها على الطرق التقليدية والتي تعتمد على تكاليف غير مباشرة تقديرية، مما يؤدي إلى تكاليف منتجات غير حقيقية،
- تطبيق طرق التكاليف التقليدية في المؤسسة محل الدراسة تعتبر قاهرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، أما تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في هذه المؤسسة يمكنها من الحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة وبالتالي اتخاذ قرارات رشيدة.

✓ دراسة غزيل فتيحة وغوتي أمينة، دراسة مقارنة بين الأنظمة التقليدية للتكاليف ونظام التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقه على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، 2016:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور وأهمية طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بطرق التكاليف التقليدية في تحديد وقياس التكاليف بكل دقة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها:

- الفرق بين الأساليب التقليدية والحديثة ABC، في حساب التكلفة في طريقة توزيع التكاليف غير المباشرة؛
- المؤسسة محل الدراسة تعتمد على طرق التكاليف التقليدية في تحديد وقياس التكاليف النهائية والتي لا تتوفر على قياسات دقيقة؛
- إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة.

### 8- صعوبات الدراسة:

عند قيامنا بإعداد هذه الدراسة واجهتنا جملة من الصعوبات نذكر منها:

- قلة المراجع المعتمدة في الدراسة النظرية والمتعلقة بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC؛

## مقدمة عامة

- اعتماد المؤسسات على أنظمة تقليدية لمحاسبة التكاليف مما أدى إلى صعوبة الدراسة التطبيقية؛
- صعوبة الحصول على المعلومات الضرورية التي تخص الجانب الميداني من مسؤولي ومسيري المؤسسة بحجة أن المعلومات المطلوبة والمتعلقة بالتكاليف سرية ولا يمكن اطلاع الغير عليها.

### 9- خطة الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإمام بكل جوانب الموضوع تم اعتماد منهجية تعتمد على تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي.

حيث تناولنا في الفصل الأول نظام محاسبة التكاليف، والذي قسمناه إلى ثلاث مباحث، حيث خصصنا المبحث الأول لماهية التكاليف، في حين خصصنا المبحث الثاني لمفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف، أما المبحث الثالث فتم تخصيصه لطرق محاسبة التكاليف التقليدية.

أما الفصل الثاني فتطرقنا فيه إلى الإطار النظري لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وقد قسمناه بدوره إلى ثلاث مباحث، حيث خصصنا المبحث الأول لدراسة ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، في حين خصصنا المبحث الثاني لمعرفة آليات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أما المبحث الثالث تم تخصيصه لتقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنته بالأنظمة التقليدية للتكاليف.

أما في الفصل الثالث فتطرقنا إلى دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-، حيث قسمناه إلى ثلاث مباحث، خصصنا أولها لتقديم عام لشركة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-، في حين خصصنا المبحث الثاني لدراسة الطريقة المتبعة في حساب التكاليف في المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثالث فتم تخصيصه لمحاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنتها مع الطريقة المتبعة في المؤسسة محل الدراسة.

## **الفصل الأول: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف**

**المبحث الأول: ماهية التكاليف**

**المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف**

**المبحث الثالث: طرق محاسبة التكاليف التقليدية**

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

### تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة المالية التي ظهرت نتيجة التطور في أساليب وطرق المحاسبة وتكيفها بصورة تلبي احتياجات الإدارة إلى البيانات التفصيلية لاستخدام عوامل الإنتاج؛ وتعد هذه المحاسبة واحدة من العلوم المحاسبية الحديثة نسبيًا والتي تساعد الوحدات الاقتصادية في جميع المجالات، وقد برزت أهميتها وضرورتها منذ بداية الثورة الصناعية.

وتلعب محاسبة التكاليف دورًا هامًا وحيويًا في الحياة الاقتصادية باعتبارها تشكل قاعدة أساسية لإنتاج البيانات كما تساعد إدارة المؤسسات في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة، كما أنها تعد تقنية لمعالجة التكاليف في المؤسسة وذلك من خلال تحديد تكاليف المنتجات بصورة مفصلة.

وسوف نقوم في هذا الفصل بالتطرق إلى نظام محاسبة التكاليف وذلك وفق ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية التكاليف

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف

المبحث الثالث: طرق التكاليف التقليدية

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

### المبحث الأول: ماهية التكاليف

تعتبر التكلفة عن قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة، وعليه فإن عناصر التكلفة تعد من المعلومات الضرورية في التسيير، كما أن محاسبة التكاليف تساهم في تحقيق هدف الربح من خلال استخدامها بشكل أمثل.

### المطلب الأول: مفهوم التكلفة

لقد عرف مفهوم التكلفة تطوراً مستمراً مع تطور احتياجات المحاسبين والاقتصاديين، وأصبح معنى التكلفة يعطي معنى عاماً يختلف باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه، وسنستعرض فيما يلي بعض تعاريف التكلفة:

التعريف 1: " التكلفة تعبر عن مقدار التضحية التي تتكبدها المنشأة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة اقتصادية "؛<sup>1</sup>

التعريف 2: " التكلفة عبارة عن مورد يتم التضحية به أو يتم إنفاقه للحصول على هدف محدد، وفي المعتاد يتم قياسه على أنه مبلغ نقدي يجب سداؤه للحصول على السلع والخدمات"؛<sup>2</sup>

التعريف 3: " التكلفة هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل، أو هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختيارياً بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل"؛<sup>3</sup>

التعريف 4: " التكلفة هي قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل"؛<sup>4</sup>

ويمكن تعريف التكلفة بالتعريف الشامل التالي: " هي أية تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية، يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية، في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية، يتحتم أن لا تقل قيمتها وقت إتمام التضحية في سبيلها عن قيمة التضحية " .<sup>5</sup>

من خلال التعاريف السابقة تعرف التكلفة على أنها مقدار يتم اتقاؤه أو التضحية به من أجل الحصول على منافع حالية أو مستقبلية، وتتميز بالخصائص التالية:

<sup>1</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف (قياس وتحليل)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ط2، ص34.

<sup>2</sup> ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص24.

<sup>3</sup> محمد عبد المقصود، الأصول العلمية في محاسبة التكاليف (وعلاقتها ببحوث العمليات والإحصاء الاقتصادي والإدارة)، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص51.

<sup>4</sup> محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص9.

<sup>5</sup> عبد الحي عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف- لأغراض قياس تكلفة الإنتاج-، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1997، ص14.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

- التكلفة عبارة عن تضحية؛
- التكلفة عبارة عن مورد يتم إنفاقه للحصول على هدف محدد؛
- التكلفة هي تضحية اختيارية مادية أو معنوية.

### المطلب الثاني: عناصر التكاليف

تتمثل عناصر التكاليف في مجموعة من التكاليف والتي يمكن أن نقسمها كما يلي:<sup>1</sup>

### الفرع الأول: تكاليف التصنيع (تكاليف المنتج):

توجد التكاليف في كل أنواع المنظمات سواء التي تهدف إلى الربح أو التي لا تهدف إلى الربح، الخدمية أو التجارية أو الصناعية، وتتكون عناصر إنتاج أي منتج من العناصر التالية:

**أولاً: المواد المباشرة :** وتشمل تكاليف المواد التي تدخل مباشرة في تكوين الوحدات المنتجة ويمكن تتبعها بتكاليف بسيطة.

ويمكن تحديد تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج كما يوضحه الجدول التالي :

### الجدول رقم (1-1): تحديد تكلفة المواد المستخدمة

***	تكلفة مخزون أول المدة
*** (+)	تكلفة المشتريات
**** (=)	تكلفة المواد المتاحة للاستخدام
*** (-)	تكلفة مخزون آخر المدة
**** (=)	تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج

المصدر: خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص:47.

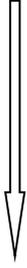
**ثانياً: العمل المباشر:** ويتمثل في تكلفة العمل الذي استخدم مباشرة في تحويل المواد الأولية إلى منتج نهائي، وبعبارة أخرى هي تكلفة العمل التي يمكن تتبعها ونسبتها مباشرة على الوحدات المنتجة، ويمكن القول أن تكلفة العمل المباشر تتغير بتغير الوحدات المنتجة حيث تجمع بين هذين المتغيرين علاقة طردية مباشرة ويطلق على تكلفة العمل المباشر عند دمجها مع المواد المباشرة بالتكلفة الأولية.

**ثالثاً: التكلفة الصناعية الغير مباشرة (تكاليف التصنيع الإضافية):** وتمثل العنصر الثالث لتكلفة المنتج، وتشتمل على جميع تكاليف التصنيع باستثناء المواد المباشرة والأجور المباشرة؛ فهي تشتمل على تكلفة المواد

<sup>1</sup> خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 46-49.



## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

تكاليف تسويق	+	تكاليف إدارية	=	تكاليف تجارية
وتشمل:		وتشمل:		=
رواتب البيع		رواتب الإدارة		
عمولات البيع		إيجار الإدارة		
إعلانات		المحاسبة		
عينات		التكاليف القانونية		
نقل للخارج		هاتف		
				التكلفة الكلية

المصدر: خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص:49.

### المطلب الثالث : تصنيفات (تبويات) عناصر التكاليف

إن المقصود بتبويب عناصر التكاليف هو تصنيفها إلى عناصرها الأساسية، ولكل تبويب من تبويات هذه العناصر أهمية خاصة بالنسبة لإدارة المؤسسة، وتبويب عناصر التكلفة وفق عدة أسس أهمها:

#### الفرع الأول : التبويب الأساسي (الطبيعي)

ويمكن تقسيم هذا التبويب إلى 3 عناصر أساسية والتي تتمثل فيما يلي :

**أولاً : عنصر تكلفة المواد (أو المستلزمات السلعية):** وهي ما ينفق من هذا العنصر من مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع في مؤسسة ما وتكون مادة خام في مؤسسة ثانية، كما أنها تشمل كل المواد من حيث الأهمية النسبية، وتعتبر أهم عناصر التكاليف؛ حيث تمثل 50% من تكلفة الإنتاج لذا يستوجب الاهتمام به وفرض الرقابة الفعالة عليه.<sup>1</sup>

**ثانياً : عنصر تكلفة العمل:** ويقصد بتكلفة العمل كل ما تتحمله المؤسسة في سبيل الاستفادة من القوة البشرية المتاحة لديها، سواء كانت في شكل نقدي أو مزايا عينية أو تأمينات اجتماعية، والحال كذلك مع تكلفة العمل؛ حيث يتم تبويبها إلى نوعين هما: تكلفة العمل المباشرة والتي تتمثل في أجور عمال الإنتاج، وتكلفة العمل الغير مباشرة والتي تتمثل في أجور ورواتب مراكز الخدمات المختلفة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف (بين النظرية والتطبيق)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 33.  
<sup>2</sup>مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص73.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

ثالثا : عنصر تكلفة المصروفات: وهي الخدمات اللازمة لإتمام عملية الصنع أو عملية الإنتاج، وتشمل الخدمات على كافة المصاريف التي تنفق داخل الوظيفة الصناعية أو الوظيفة الإدارية أو الوظيفة التسويقية أو مجموعها، ويطلق على مجموع النفقات بعنصر الخدمات.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : التبويب الوظيفي

إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف الوحدة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية) وذلك من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية، وتتمثل الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة في:

**أولا : الوظيفة الصناعية :** وهي التي تختص بالعمليات الإنتاجية أي تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي؛ وفي هذه الوظيفة يوجد نوعان من مراكز التكلفة وهما المراكز الإنتاجية المتخصصة بالعمليات الإنتاجية والمراكز التقنية المتخصصة بالعمليات التقنية؛

**ثانيا : الوظيفة التسويقية :** وتهدف هذه الوظيفة إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية.<sup>2</sup>

**ثالثا : المصاريف الإدارية:** وتشتمل على كل المصاريف التي تتحملها المؤسسة في سبيل توجيه ورقابة وقيادة الشركة ككل، وغالبا ما يدخل بعض من هذه المصاريف ضمن التكاليف الصناعية والتسويقية مثل: مرتبات المشرفين في المصنع، ومرتب مدير المبيعات.<sup>3</sup>

### الفرع الثالث : التبويب حسب علاقة التكاليف بوحدة المنتج

يتم تقسيم عناصر التكاليف وفق هذا التبويب إلى عنصرين أساسيين وهما :

**أولا : التكاليف المباشرة :** وهي تلك التكاليف التي يمكن تحديدها وتتبعها ونسبتها مباشرة إلى ذلك المنتج بطريقة اقتصادية<sup>4</sup>، وهي بدورها تتكون من العناصر التالية :

**1-المواد المباشرة:** وهي المواد التي يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات المنتج وذلك لأنها من المكونات الرئيسية للوحدات المنتجة؛

**2-الأجور المباشرة:** وهي أجور العمال الذين يقومون بتصنيع المنتج مباشرة ويعملون على خطوط الإنتاج.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سبق ذكره، ص22.

<sup>2</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص ص 34-35.

<sup>3</sup> أحمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص13.

<sup>4</sup> خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، مرجع سبق ذكره، ص50.

<sup>5</sup> غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ط1، ص28.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

**3-المصروفات الصناعية المباشرة:** وهي بقية المصروفات التي تصرف مباشرة على العملية الإنتاجية باستثناء المواد والأجور المباشرة.<sup>1</sup>

**ثانيا : التكاليف الغير مباشرة:** وهي التكاليف التي لا تخص هدف تكلفة معين، أو بمعنى آخر هي التكاليف التي تنتج أو يمكن نسبتها إلى هدفي تكلفة أو أكثر<sup>2</sup>، ويمكن تقسيمها إلى العناصر التالية:

**1-المواد الغير مباشرة:** وتشمل هذه المجموعة المواد التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات الإنتاج؛

**2-الأجور الغير مباشرة:** وتشمل هذه المجموعة أجور العمال الذين لا يعملون بصورة مباشرة على الوحدات المنتجة.<sup>3</sup>

**3-المصروفات الغير مباشرة:** وهي بقية عناصر التكاليف الغير مباشرة باستثناء المواد والأجور الغير مباشرة؛ وينطبق عليها نفس مواصفات المواد والأجور الغير مباشرة.<sup>4</sup>

### الفرع الرابع : التبويب حسب علاقة التكاليف بحجم النشاط

لقد لاحظ المحاسبون أن تحديد تكلفة المنتج على أساس التكاليف الإجمالية يصبح غير دقيق وذلك عند تغير حجم النشاط، وهذا ما يؤثر على اتخاذ القرارات اللازمة، وفي إطار هذا التقسيم يتم تبويب التكاليف وفقا لعلاقتها بحجم النشاط إلى ما يلي :

**أولا : التكاليف المتغيرة:** وتشمل عناصر التكاليف التي تتغير كليا مع التغير في حجم النشاط، سواء كان إنتاج أو مبيعات بنفس نسبة التغير وذلك بالزيادة أو بالنقصان.<sup>5</sup>

**ثانيا : التكاليف الثابتة:** وهي التكاليف التي لا تغير تغير النشاط أي اهتمام، بمعنى أنها تبقى في مجموعها كما هي ثابتة دون تغير بغض النظر عن التغير في مستوى النشاط لكن في حدود معينة بالطبع، ومثال ذلك : الإيجار واستهلاك الآلات والمباني والمرتببات...<sup>6</sup>

**ثالثا : التكاليف المختلطة:** وهي عناصر التكاليف التي تتضمن جزءا ثابتا وأخر متغيرا، ومن أمثلة ذلك تكاليف الصيانة والتي تمثل الجزء الثابت منها مرتبات العاملين بقسم الصيانة وغيرها من التكاليف الثابتة، أما الجزء المتغير فيرتبط بعملية الصيانة التي تتم على ماكينات الإنتاج؛ حيث يلاحظ أن هذه التكلفة تزداد مع زيادة الإنتاج ولكن ليست بنفس النسبة.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص37.

<sup>2</sup> خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، مرجع سبق ذكره، ص50.

<sup>3</sup> "محمد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، الأردن، 2007، ص38.

<sup>4</sup> إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص37.

<sup>5</sup> فتح الرحمن الحسن منصور، بابر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2009، ص43.

<sup>6</sup> ليتراي هينجر، سيرج ماتولتس، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، الرياض، 1988، ص138.

<sup>7</sup> فتح الرحمن الحسن منصور، بابر إبراهيم الصديق، مرجع سابق الذكر، ص47.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

### الفرع الخامس : تبويب عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات

هناك بعض عناصر التكاليف المرتبطة باتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة، وهذه القرارات تعتمد على بعض البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف وهذا ما سنوضحه في هذا التبويب كما يلي:

**أولاً : التكلفة الغارقة:** وهي تكلفة العناصر التي يتم اقتناؤها وتبقى ثابتة بغض النظر عن البديل الذي سيتبع؛

**ثانياً : التكاليف التفاضلية:** هي مقدار التغير في مجموع التكاليف الناتج عن تغير حجم الإنتاج؛<sup>1</sup>

**ثالثاً : تكلفة الفرصة البديلة:** وهي التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول، ولا يتم تسجيل الخسائر في السجلات المحاسبية.<sup>2</sup>

### الفرع السادس : تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة

وفقاً لهذا التبويب فإن عناصر التكاليف يمكن تقسيمها كما يلي:

**أولاً : التكاليف الخاضعة للرقابة:** وهي تلك التكاليف التي يمكن التحكم بها من حيث تحقيقها وتحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل أحد المسؤولين في المؤسسة، وذلك ضمن مستوى إداري معين وخلال فترة زمنية معينة، ومن أمثلتها: التكاليف الثابتة؛<sup>3</sup>

**ثانياً : التكاليف الغير خاضعة للرقابة:** وهي التكاليف التي لا يمكن للمستوى الإداري أن يؤثر عليها أو من الصعب التحكم بها من قبل الإدارة.<sup>4</sup>

### المبحث الثاني : مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف

لقد ظهرت محاسبة التكاليف كأحد الفروع المحاسبية المستحدثة لخدمة إدارة المؤسسات، فنظام التكاليف لا يعتبر هدفاً في حد ذاته ولكنه وسيلة لتحقيق أهداف الإدارة العلمية في مجالات التخطيط والتنفيذ والرقابة. كما أن تطبيق محاسبة التكاليف أصبح أمراً ضرورياً وحيوياً لاستقرار المؤسسات الاقتصادية وضمان قدرتها على المنافسة.

<sup>1</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف (قياس وتحليل)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ط1، صص 56-57.  
<sup>2</sup> ياسين سالم، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة -دراسة حالة مؤسسة نفضال-، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص 28.  
<sup>3</sup> سهام مازوزي، نادية بن زيادي، أثر محاسبة التكاليف على اتخاذ القرار، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور مولاي الطاهر-سعيدة-، الجزائر، 2016، ص 14.  
<sup>4</sup> فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007، ط1، ص 116.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

### المطلب الأول : ماهية محاسبة التكاليف

سننتظر في هذا المطلب لتوضيح ماهية محاسبة التكاليف من خلال التطرق لتطور هذه المحاسبة وكذا مختلف المفاهيم المرتبطة بها.

### الفرع الأول : نشأة وتطور محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقارب القرنين من الزمن، غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي، فقد كتب أحد أشهر كتاب التكاليف في إنجلترا سنة 1899 (E.J.Smith) عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه رغم عدم توافرها عملاً.<sup>1</sup>

وفي منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، وكانت الأسواق هي المرشد للقرارات الاقتصادية ونظام المحاسبة العامة هو المتبع في التسجيل، ولكن هذا النظام أصبح عاجزاً عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج؛

وفي المرحلة الثانية التي بدأت سنة 1945 أي بعد التقدم الصناعي الذي أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، وذلك لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها؛

ومع زيادة التطور في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مكملة للأنظمة التقليدية، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى << بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC >>، كما أن هناك أنظمة حديثة أخرى ظهرت أيضاً وتم استعمالها مثل: نظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني : مفهوم محاسبة التكاليف

سننتظر في هذا الفرع إلى مفهوم محاسبة التكاليف وذلك من خلال التعريف والأهمية وكذا أهم أهداف هذه المحاسبة:

<sup>1</sup> عبد الحي عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص8.  
<sup>2</sup> ياسين سالمي، مرجع سبق ذكره، ص ص20-21.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

### أولاً : تعريف محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف تعتبر أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة، وقد تعددت تعاريف هذه المحاسبة ونذكر أهمها كما يلي :

التعريف 1: "هي ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استناداً إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة"<sup>1</sup>؛

التعريف 2: "محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية، وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوماً بعد يوم"<sup>2</sup>؛

التعريف 3: "محاسبة التكاليف هي مجموعة الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة النشاط المتعددة المتعلقة بصنعه وبيعه إلى جانب تخطيط وقياس كفاية التنفيذ"<sup>3</sup>؛

وكتعريف شامل لمحاسبة التكاليف : " فهي تعبر عن المبادئ والأساليب والنظم التي تطبقها المؤسسة لتخطيط ومراقبة الموارد المضحى بها وهي تهدف أساساً إلى قياس وتحديد ثمن تكلفة الإنتاج أو بيع كل سلعة أو خدمة على حدى خلال كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو البيع، ومد إدارة المشروعات بتلك البيانات في الوقت الذي تحتاج فيه، لمساعدتها في أداء وظيفتها الرقابية واتخاذ القرارات "<sup>4</sup>.

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن محاسبة التكاليف تتميز بما يلي :

- ✓ هي علم يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص التكاليف وتوزيعها؛
- ✓ تساعد على تقديم المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة؛
- ✓ تعتبر أداة ضرورية لحل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع؛
- ✓ تساعد المؤسسة على أداء وظيفتها الرقابية.

<sup>1</sup> نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص14.

<sup>2</sup> صالح عبد الله رزق، عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص8.

<sup>3</sup> بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ط5، صص 9-10.

<sup>4</sup> صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف (الإطار النظري والعلمي)، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص30.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

### ثانيا : أهمية محاسبة التكاليف

يمثل نظام محاسبة التكاليف وسيلة هامة في المؤسسة من خلالها يمكن قياس وتحليل المنتجات، وذلك بالاعتماد على مجموعة من المبادئ والأسس التي تحكم محاسبة التكاليف، ومن ذلك يمكن تلخيص أهميتها كما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ قياس تكاليف المنتج (سلعة أو خدمة)؛ حيث يساعد نظام التكاليف على توفير بيانات تفصيلية عن أنشطة الوحدة الاقتصادية المختلفة، كما تساعد في معرفة النتائج النهائية للوحدة الاقتصادية ومقدار ما تحققه من ربح أو خسارة؛
- ✓ المساعدة في تحليل البيانات الإجمالية التي تقدمها المحاسبة المالية؛
- ✓ المساعدة على ضبط التكاليف وراقبتها؛ فهو أداة لتحقيق الرقابة الداخلية من خلال تحديد مراكز المسؤولية.

### ثالثا: أهداف محاسبة التكاليف

لقد تعددت أهداف محاسبة التعاريف حسب وجهة نظر كل باحث، وسنحاول أن نتطرق إلى أهم هذه الأهداف فيما يلي<sup>2</sup>:

- 1- **قياس تكاليف الأداء**: الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف، وذلك عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر؛
- 2- **الرقابة على عناصر التكاليف**: تعتبر الرقابة على عنصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاءة والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج. وتتطلب عملية الرقابة على عنصر التكاليف وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها.
- 3- **اتخاذ القرارات**: تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ تلك القرارات، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي :

- تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح؛
- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به؛
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛

<sup>1</sup>فيحاء عبد الله يعقوب، إمتثال رشيد بجاي، تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة (abc) لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءات قرارات التسعير (بحث تطبيقي في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، بغداد، المجلد الثاني عشر، الفصل الرابع، العدد 41، 2017، ص4.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص17-18.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة؛
- التوسع في خط إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد؛
- البيع للأسواق المحلية أو البيع للأسواق الخارجية.

4- إعداد الكشوف المالية: تهدف محاسبة التكاليف إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضاعة المباعة، والتي تعتبر العناصر الرئيسية لإعداد حساب الإنتاج وحساب المتاجرة، وتستخدم بيانات التكاليف في تقويم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التصنيع.

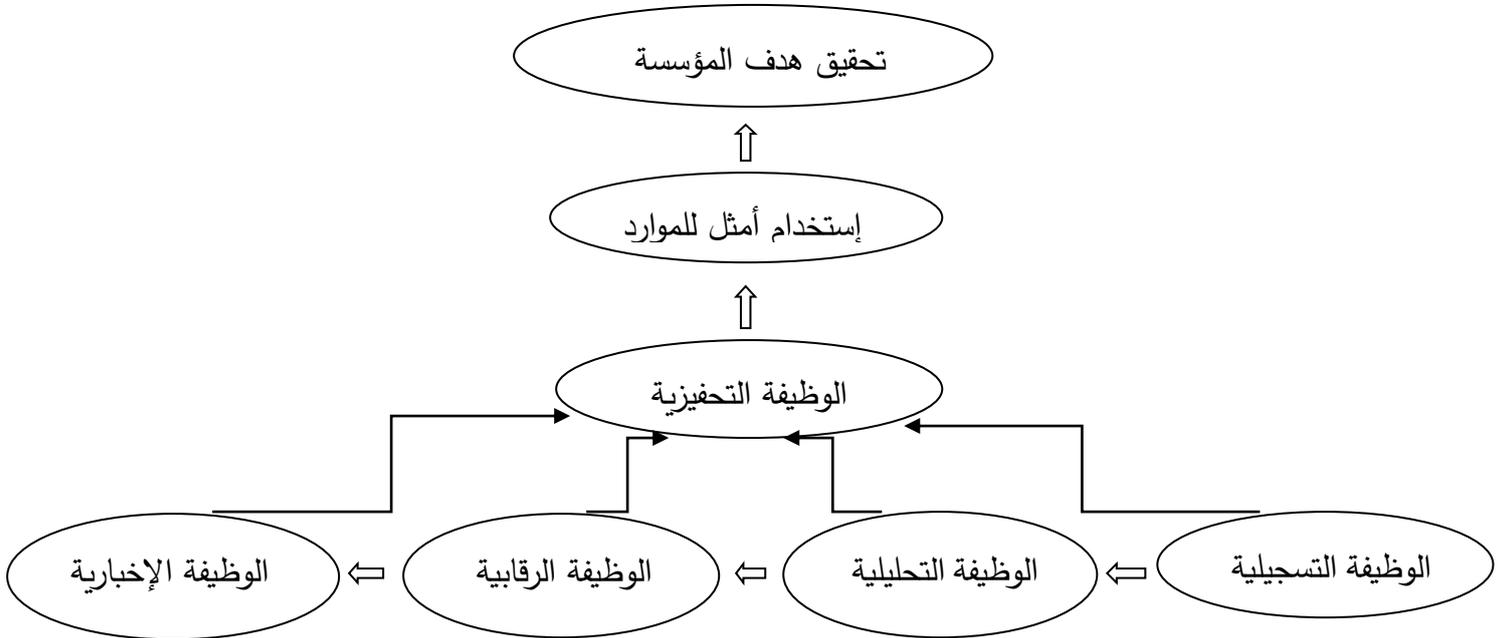
### المطلب الثاني : وظائف ومقومات محاسبة التكاليف

إن لمحاسبة التكاليف وظائف ومقومات يمكن تلخيصها كالآتي :

#### الفرع الأول : وظائف محاسبة التكاليف:

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي تساعد بتحقيقها إدارة المؤسسات على تحقيق أهدافها المرسومة. ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل الآتي :

#### الشكل رقم (1-2) : وظائف محاسبة التكاليف.



المصدر :إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص:24.

ويمكن توضيح هذه الوظائف كما يلي :

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

- 1- **الوظيفة التسجيلية** : وتتمثل في الإثبات الفعلي أو التاريخي للأحداث ذات الطابع التكاليفي والتي نستخرجها من الوثائق والمستندات، وتتم عملية الإثبات في السجلات والدفاتر التكاليفية؛
- 2- **الوظيفة التحليلية** : وهي تعكس التعامل مع المعلومات والبيانات التكاليفية لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكاليفية؛ فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.<sup>1</sup>
- 3- **الوظيفة الرقابية** : وتعتبر الوظيفة الأساسية الأخرى التي تقوم بها محاسبة التكاليف، وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا وتحديد الانحرافات من أجل الحد منها؛
- 4- **الوظيفة الإخبارية** : وترتبط بالوظيفة الرقابية حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ثم ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية؛
- 5- **الوظيفة التحفيزية** : إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، وبهذا ونتيجة ذلك سنتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ واقتصادي مما سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق هدفها المرسوم.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني : مقومات محاسبة التكاليف

تتمثل مقومات محاسبة التكاليف في العناصر التالية :

- 1- **وحدة التكلفة** : وهي وحدة قياس قد تتمثل بكمية منتج أو خدمة أو وقت إنجاز، والتي بالإمكان تخصيص النفقات إليها بسهولة ولا يستلزم أن تكون وحدة التكلفة مطابقة لوحدة الإنتاج؛
- 2- **وحدة الإنتاج** : هي وحدة القياس التي تستخدم للتعبير عن المنتج النهائي سواء كان سلعة أو خدمة؛
- 3- **الفترة التكاليفية** : وهي الفترة الزمنية التي تقفل في نهايتها حسابات التكاليف ونستخلص منها النتائج والتقارير الكفوية، وينبغي أن تعطى على الأقل الفترة الزمنية لدورة إنتاج كاملة؛
- 4- **عنصر التكاليف** : هو أحد أنواع الاستخدامات التي تتكون منها تكلفة المنتج كالرواتب والأجور والمستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية وغيرها، سواء كانت نقدية أو غير نقدية؛

<sup>1</sup>صالح عبد الله رزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، مرجع سبق ذكره، ص10.

<sup>2</sup>إسماعيل يحيى الكريتي، مرجع سبق ذكره، ص25.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

5- **مراكز التكاليف:** هو دائرة أداء نشاط اقتصادي متجانس ويحتوي على مجموعة متماثلة من عوامل الإنتاج وينتج عنه منتج أو خدمة متميزة قابلة للقياس، وينبغي أن يكون المركز ممثلاً لوحدة مسؤولة محددة طبقاً للهيكل التنظيمي في الوحدة الاقتصادية؛

6- **الإطار العام لدليل مراكز التكاليف:** دليل مراكز التكاليف هو دليل رقمي للتعرف وتحديد مراكز النشاط في الوحدة الاقتصادية، وذلك من خلال تبويبها في مجاميع ذات طبيعة واحدة ومن ثم تحليلها بشكل يتلاءم مع الطبيعة الفنية والهندسية والمحاسبية والكفوية.<sup>1</sup>

7- **الدورة المستندية:** تعتبر المستندات عنصراً هاماً من عناصر نظام التكاليف، وتنقسم المستندات إلى:

أ- **المستندات الخارجية:** وهي تلك المستندات المتعلقة باقتناء العناصر اللازمة لأداء النشاط، وهي التي ترد إلى إدارة التكاليف من موردي المواد والمهمات، أو الخاصة بالمصاريف النقدية الأخرى كالإيجار والتأمين، والمياه، والإضاءة، والقوى المحركة...

ب- **المستندات الداخلية:** وهي مجموعة المستندات التنظيمية الداخلية التي يستخدمها المشروع في ضبط النشاط داخل الإدارات والأقسام المختلفة، وهي تتكون من مجموعة أدونات صرف المواد والمهمات وبطاقات الأجور، وبطاقات الوقت، وإشعارات تسليم سلع تامة للمخازن وغيرها؛

8- **المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية:** تتلخص في تحديد تكلفة المنتجات واستخدام البيانات المحاسبية في ترشيدها القرارات الإدارية، ويمكن تقسيم سجلات التكاليف إلى 3 مستويات كما يلي:

أ- **المستوى الأول:** وهو سجل تحليلي نوعي لكل عنصر من عناصر التكاليف، حيث يتمثل في التحليلات المطلوبة لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف؛

ب- **المستوى الثاني:** ويتمثل في تحليل عناصر التكاليف على أساس مراكز المسؤولية المنتشرة داخل المشروع سواء كانت إنتاجية أو خدمية أو تسويقية، ويهدف هذا المستوى إلى معالجة البيانات؛ حيث يتم فيه تجميع البيانات التحليلية الظاهرة للوصول إلى تحديد تكلفة كل نشاط معين من عناصر التكاليف على حدى؛

ت- **المستوى الثالث:** ويتمثل في إعادة تسجيل البيانات المحاسبية السابقة على أساس من الإجماليات لتكلفة النشاط والإيراد المحقق من المشروع ككل؛ أي أن هذا المستوى ما هو إلا مراقبة لسلامة تسجيل البيانات على المستويين السابقين؛

9- **التقارير والملخصات والكشوف:** تعتبر التقارير والكشوف الوعاء الذي يحمل نتائج العمل، وعلى مصمم نظام التكاليف أن يحدد أولاً الهدف من النظام حتى يتم تحديد التقارير المطلوبة التي تحمل البيانات المطلوبة؛

<sup>1</sup>فيحاء عبد الله يعقوب، امتثال رشيد بجاي، مرجع سبق ذكره، ص ص4-5.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

**10- أساس قياس التكلفة :** يعد أساس التكلفة من أهم مقومات نظام التكاليف، حيث تعد الأسس وتختلف فيما بينها بخصوص عناصر التكاليف التي تعترف بها لتحديد تكلفة النشاط، وهذا الاختلاف سوف يؤدي إلى تباين في رقم التكلفة، وعلى مصمم نظام التكاليف تحديد أساس قياس التكلفة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبات الأخرى

تتميز محاسبة التكاليف عن المحاسبات الأخرى في عدة نقاط سنوضحها فيما يلي:

#### الفرع الأول :علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

تعنى المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية وإيصالها إلى الجهات المستفيدة في شكل تقارير مالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية)، ويتم إعداد هذه التقارير الدورية وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها، في حين أن محاسبة التكاليف في المقابل تعنى بإمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات المالية اللازمة التي تعينها في اتخاذ القرارات الروتينية والطارئة المختلفة.<sup>2</sup>

ويمكن تلخيص أوجه التشابه والاختلاف كما يلي :

#### الجدول رقم (1-2): أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

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

<sup>1</sup> نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف(مدخل حديث)، جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 27-29.  
<sup>2</sup> المملكة العربية، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، محاسبة التكاليف، بدون سنة، ص3.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

المصدر : المملكة العربية السعودية، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، محاسبة التكاليف، بدون سنة، ص3.

الجدول رقم (1-3): أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

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

المصدر: المملكة العربية السعودية، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، محاسبة التكاليف، بدون سنة، ص3.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

### الفرع الثاني : علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية

لقد كان الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة كالتسعير، قياس هامش الربح، تقييم المخزون وغيرها، وتطورت هذه الأهداف لتشمل قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات والبيانات الملائمة والمفيدة للإدارة للمساعدة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية، وهو نفس الهدف الذي ترمي إليه المحاسبة الإدارية وهو توفير البيانات والمعلومات الملائمة والمفيدة له؛

وبالرغم من تشابه الأهداف إلا أن المحاسبة الإدارية تهتم بظروف وأحداث مستقبلية قد تمتد إلى المدى المتوسط والبعيد، بينما تجمع محاسبة التكاليف أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحققه، مما يمكن من استخدامها في التنبؤ بالمستقبل القريب.<sup>1</sup>

كما ينحصر نطاق محاسبة التكاليف في البيانات والمعلومات التكاليفية وينصب على عناصر التكاليف مباشرة، ولا تمتد محاسبة التكاليف خارج هذا النطاق مطلقاً، أما نطاق المحاسبة الإدارية فيمتد ليشمل جميع مجالات النشاط ويشمل جميع العمليات؛ فهو يشمل نطاق المحاسبة الإدارية إلى -جانبا عناصر التكاليف- كل من الإيرادات والأرباح، والتدفقات النقدية، والتكوين الرأسمالي، وحقوق الملكية، وحقوق الغير، ومصادر الأموال واستخداماتها.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث : علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الضريبية

تستورد بعض المشروعات الصناعية مواد خام من الخارج وتستخدمها في عمليات الإنتاج وتدفع عليها الرسوم والضرائب المفروضة؛ حيث تضاف هذه الضرائب إلى تكلفة البضاعة، كما أن الضريبة المستحقة على الرواتب والأجور التي تخص العاملين في المصنع يجب احتسابها كتكاليف، كما أن على المقدر الضريبي أن يراجع قوائم تكلفة المواد للتأكد من الإعفاءات التي يتمتع بها قسم التكاليف ومطابقتها مع القانون الضريبي؛

### الفرع الرابع : علاقة محاسبة التكاليف بتدقيق الحسابات

إن علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات مستمدة من الترابط الفوري والصلة القائمة المستمرة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية؛ حيث يقوم مدقق الحسابات بمراجعة كافة البيانات والمعلومات التفصيلية المتعلقة بمحاسبة التكاليف من أجل التأكد من أن المحاسبة تعبر عن النتيجة الحقيقية لأعمال المشروع الصناعي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص22.

<sup>2</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، حنان رضوان حلوة، المحاسبة الإدارية-مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء-، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص29.

<sup>3</sup> عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002، ص20.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

### الفرع الخامس : علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الحكومية

يقوم الإنفاق الحكومي بتقديم الخدمات المختلفة للمواطنين من تعليم، وصحة، ومواصلات، وغيرها، وفي المقابل تتحمل نفقات كبيرة. وعليه يجب استخدام محاسبة التكاليف من أجل معرفة مستوى نتائج تلك النفقات، ومقارنتها بما يعود على المواطنين من منافع وخدمات.<sup>1</sup>

### المبحث الثالث : طرق محاسبة التكاليف التقليدية

تشكل الطرق التقليدية القاعدة الأساسية نظرا لاعتمادها على القواعد المبدئية لنظام المعلومات المحاسبية، ولذلك سوف نتطرق في هذا المبحث إلى توضيح مختلف هذه الطرق.

#### المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية

تشكل تقنية التكاليف الكلية طريقة حساب التكاليف الأكثر قدما، وهي تعتمد على أسلوب الأقسام المتجانسة، والذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة (مباشرة أو غير مباشرة) في حساب سعر التكلفة.

#### الفرع الأول : مفهوم طريقة التكاليف الكلية

إن طريقة التكاليف الكلية تعتمد أساسا على تصنيف التكاليف إلى صنفين : التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، وهذا التقسيم مهم بالنسبة لهذه الطريقة.

#### أولا : تعريف طريقة التكاليف الكلية

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

يعرف الدليل المحاسبي الوطني القسم المتجانس بأنه : " نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف و أسعار التكلفة مقدما ، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعدة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف، و القسم المتجانس هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة و سائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك "<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص20.

<sup>2</sup> نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير -حالة مؤسسة نفضال-، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006، ص112.

<sup>3</sup> عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ط3، ص 93 .

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

### ثانيا : أهداف طريقة التكاليف الكلية

تهدف طريقة التكاليف الكلية إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية هي:<sup>1</sup>

- ✓ البحث عن الحساب بطريقة فعالة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج؛
- ✓ البحث عن صيغة للتقييم 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؛
- ✓ الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية ، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين .

### الفرع الثاني : مبادئ طريقة التكاليف الكلية

تعتمد طريقة التكاليف الكلية على عدة أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

- أولا : تحديد الأقسام:** تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها اعتمادا على الهيكل التنظيمي للمؤسسة وهذا ليتسنى تقسيمها بشكل يناسب العمل المحاسبي، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر و تحميل الأعباء غير المباشرة.
- ثانيا : تحديد مفاتيح التوزيع:** يتم تحديد مفاتيح التوزيع حسب طبيعة الأعباء و علاقتها بالأقسام، ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع، نجد تكلفة الإنتاج، قيمة التموين، قيمة الآلات، المساحة، عدد العمال.

- ثالثا : تحديد وحدة العمل:** إن تحديد وحدة العمل خطوة أساسية في عملية توزيع الأعباء غير المباشرة إلا أنه عند التطبيق يواجه المحاسب مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن (القياس بصفة عامة)، لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة لتكون كوحدة قياس مشتركة ، وقد تختلف من قسم لآخر.

### الفرع الثالث : خطوات طريقة الأقسام المتجانسة

تقوم طريقة الأقسام المتجانسة على مجموعة الخطوات تتمثل في:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> هلال درحمن، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص194.

<sup>2</sup> عثمان بودجوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة-، الجزائر، 2008، ص49.

<sup>3</sup> أحمد طويبيبة، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003، ص100-101.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

1-التوزيع الأولي: يتم من خلال إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة، من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها، وذلك عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية و المساعدة)؛

2-التوزيع الثانوي: هدف هذه المرحلة هو تحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات، وبالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية.

وعند القيام بالتوزيع تكون أمام وضعيتين: وضعية عدم وجود تبادل بين الأقسام فنطبق طريقة التوزيع التنازلي أو وجود تبادل بين الأقسام وفي هذه الوضعية نطبق طريقة التوزيع المتبادل.

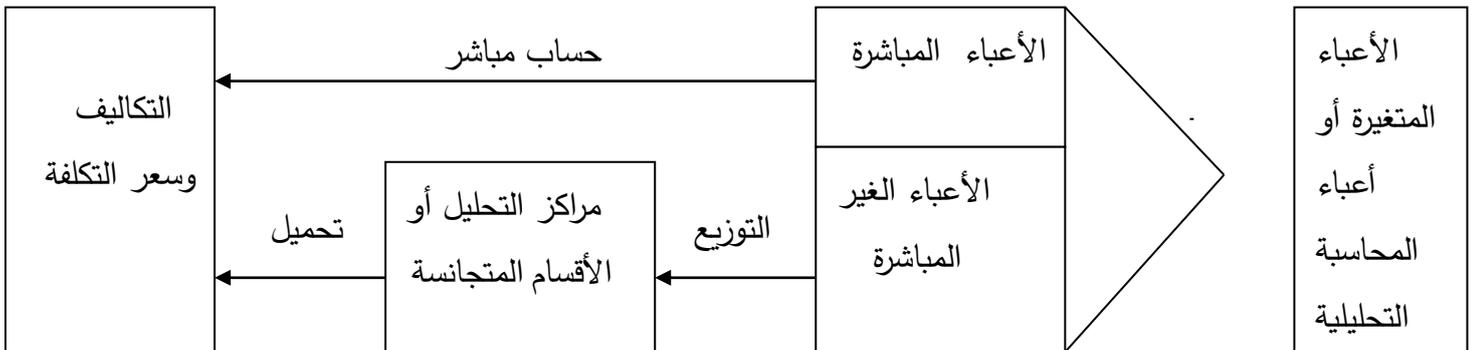
✓ التوزيع التنازلي : يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيباً تنازلياً ثم توزيع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة و الرئيسية، و تستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كلياً على الأقسام الرئيسية.

✓ التوزيع المتبادل : تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة و تستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة ، وتتطلب تسوية هذا التبادل بين الأقسام المساعدة ، ويلجأ أحيانا إلى المعادلات و المصفوفات و برامج المعلوماتية لإيجاد قيم التبادلات.

3-تحديد تكلفة وحدة العمل : بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية و تحديد كمية أو عدد وحدات العمل المشار إليها سالفاً يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به. و مم ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج .

يمكن استعراض ذلك في هذا الشكل الموالي :

الشكل رقم (1-3) : حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة



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

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

### الفرع الرابع: تقييم طريقة التكاليف الكلية

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

#### الجدول رقم (1-4): مزايا و عيوب طريقة التكاليف الكلية

المزايا	العيوب
<p>لهذه الطريقة مجموعة من الإيجابيات نذكر منها :</p> <p>✓ تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية ؛</p> <p>✓ دراسة تطور أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛</p> <p>✓ القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛</p> <p>✓ إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل مؤسسة لها أنشطة متعددة و تحديد نقاط القوة و الضعف في ظل المنافسة و هذا بهدف تسطير خيارات إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار...).</p>	<p>تعرضت هذه الطريقة لعدة انتقادات أدت بمفكري و خبراء المحاسبة إلى العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة و الاهتمام بتطوير طرق أخرى وفيما يلي أهم عيوبها :</p> <p>✓ قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل و إلى التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالأقسام المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، أي عدم وجود رابطة قوية دقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتى و إن كان يراعى هذا الجانب عند تحديد معايير التحميل و اختيار وحدات العمل المناسبة ؛</p> <p>✓ لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط و بالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإيجابية و ما يقابلها من المستوى المستغل وغير المستغل.</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على :

-بلال بوناب، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2014، ص41.

-عثمان بودجوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2008، ص49.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

### المطلب الثاني : طرق التكاليف الجزئية

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

### الفرع الأول : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

تعتمد طريقة التحميل العقلاني على مبدأ التمييز بين الأعباء المباشرة و الغير مباشرة من جهة، وعلى مستوى الأعباء غير المباشرة، بين الأعباء المتغيرة و الأعباء الثابتة.

### أولاً : تعريف طريقة التحميل العقلاني

تعرف على أنها : " طريقة لحساب سعر التكلفة تقوم على تقسيم المصاريف إلى ثابتة و متغيرة ، ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة " <sup>1</sup>.

### ثانياً : مبدأ طريقة التحميل العقلاني

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة و تحميله إلى منتجات، بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلياً بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني، و الناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة، ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط. ويهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط ، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وذلك بفصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف، وتحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وفق المعادلة التالية:

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

حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلياً = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل العقلاني.

<sup>1</sup> علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 59.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

يتم بعدها حساب وتحليل الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية و التكاليف الثابتة المحملة عقلائيا، أي إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة عقلائيا يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط)، إذا كانت الفعلية أقل من المحملة عقلائيا يسمى فائض النشاط (ربح زيادة الفعلية).<sup>1</sup>

### ثالثا: تقييم طريقة التحميل العقلائي للتكاليف الثابتة

تعتبر طريقة التحميل العقلائي للأعباء الثابتة من أحسن الطرق التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات، خاصة على المدى البعيد. وفي ما يلي أهم مزايا و عيوب هذه الطريقة:<sup>2</sup>

#### 1-مزايا طريقة التحميل العقلائي للتكاليف الثابتة : تتمثل مزايا هذه الطريقة في :

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

#### 2- عيوب طريقة التحميل العقلائي للتكاليف الثابتة : تتمثل عيوب طريقة التحميل العقلائي للتكاليف الثابتة فيما يلي :

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

### الفرع الثاني : طريقة التكاليف المتغيرة

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

<sup>1</sup> بلال بوناب، مرجع سبق ذكره، ص 43.  
<sup>2</sup> ياسين سامي، مرجع سبق ذكره، ص 66.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

### أولاً : تعريف طريقة التكاليف المتغيرة

هي طريقة تعتمد أساساً على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة، و حساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، و يطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، و يطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة، و الهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو غرض اقتصادي وتحليلي.<sup>1</sup>

### ثانياً : مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة

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

- ✓ تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعاً لتغير حجم النشاط، وهذه الأعباء هي أعباء متغيرة يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج؛
- ✓ الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات و لكن يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة، و بالتالي يتم استبعاد التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوجدوية، بعبارة أخرى تعتبر أن التكاليف الثابتة ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوجدوية؛
- ✓ طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، الناتج و عتبة المردودية بسهولة.

### ثالثاً : تقييم طريقة التكاليف المتغيرة

سوف نقوم باستعراض مزايا و عيوب هذه الطريقة وفقاً لما يلي:<sup>3</sup>

1- مزايا طريقة التكلفة المتغيرة : من مميزات هذه الطريقة ما يلي :

- ✓ تساعد على تحديد أسعار البيع للسلع المنتجة ؛
- ✓ تعمل على تخطيط الأرباح والوصول إلى الحجم الاقتصادي عن طريق الربط بين التكاليف و حجم الإنتاج و الأرباح.

2- عيوب طريقة التكلفة المتغيرة : من عيوب هذه الطريقة ما يلي :

<sup>1</sup> ناصر دادى عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص ص135-136.

<sup>2</sup> بلال بوناب، مرجع سبق ذكره، ص 45.

<sup>3</sup> محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سبق ذكره، ص 149.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

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

### الفرع الثالث : طريقة التكلفة الهامشية :

هذه الطريقة استعملت قديما لدى الاقتصاديين الرأسماليين، و كانت نظرية هؤلاء تدعو المنتج إلى رفع كمية إنتاجه إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها، أي عدم تحقيق أي ربح أو خسارة في بيع هذه الوحدة الأخيرة، وعند هذا الحجم يجب توقيف الإنتاج أي عدم رفعه أكثر أو تجاوزها.

### أولا : تعريف التكلفة الهامشية

تعرف التكلفة الهامشية بأنها التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج ، و بمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر انخفاض كمية الإنتاج بوحدة واحدة.<sup>1</sup>

كما يمكن تعريفها على أنها تمثل الفرق بين مجموع الأعباء لإنتاج معين و مجموع الأعباء الضرورية لهذا الإنتاج مضافا إليه أو منخفضا منه وحدة واحدة أو عدة وحدات معينة.<sup>2</sup>

### ثانيا : أنواع التكلفة الهامشية

نلاحظ أن المنتجات المباعة قد تكون سلعا مادية أو خدمات ، وهذه المنتجات قد تستلزم عدة عناصر من التكاليف ، مثل تكلفة الإنتاج ، تكلفة التوزيع أو مجموعهما وهو سعر التكلفة ، فيمكن إذن أن يكون هناك ثلاثة أنواع من التكلفة الهامشية هي:<sup>3</sup>

- ✓ التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية و التي غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة و تكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل؛
- ✓ تكلفة إنتاج هامشية وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي يستلزم إنتاج وحدة إضافية؛
- ✓ تكلفة توزيع هامشية وهي تمثل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية و غالبا تكون في المؤسسات التجارية.

<sup>1</sup>بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 195.

<sup>2</sup>Patric piget , *comptabilité analytique*, édition economica , paris , 2002 , 4<sup>ème</sup> édition , p 113.

<sup>3</sup>ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 180 .

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

### ثالثا : تقييم طريقة التكلفة الهامشية

كغيرها من طرق المحاسبة التحليلية للتكلفة الهامشية مزايا و عيوب نوضحها وفق الجدول التالي:

#### الجدول رقم (1-5): تقييم طريقة التكلفة الهامشية

المزايا	العيوب
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية؛</li> <li>✓ تساهم في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج و المبيعات ؛</li> <li>✓ توفر فرصة للتعامل مع أطراف أخرى لإنتاج و توفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك؛</li> <li>✓ تغيد في قبول أو رفض طلبيات الزبائن و ترتيبهم حسب طلبياتهم؛</li> <li>✓ تمكن من تحديد أسعار بيع مختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة و حسب علاقتها مع الزبائن.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي نظري، نادرا ما يستعمل في المؤسسات الاقتصادية؛</li> <li>✓ التذبذب و عدم الدقة في حساب التكلفة الهامشية لأنها تشمل أحيانا التكاليف المتغيرة فقط عند مجال معين من مستويات الإنتاج، وتشمل أحيانا أخرى الأعباء المتغيرة و الثابتة عند انتقال إلى مجال إنتاجي آخر؛</li> <li>✓ الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية و التكلفة المتوسطة؛</li> <li>✓ يصعب من الناحية التطبيقية التميز بين التكلفة المتغيرة و التكلفة الهامشية إلى درجة أنه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان.</li> </ul>

المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على :

-خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2013، ص65.

#### المطلب الثالث : طريقة التكاليف المعيارية

إن الطرق التي تمت دراستها سابقا سواء الإجمالية أو الجزئية تخضع في حسابها للتكاليف إلى المبدأ التاريخي للأحداث المحاسبية، لذلك يطلق عليها اسم طرق التكاليف التاريخية، أو التكاليف الملاحظة

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

(الحقيقية)، هذه الطرق يمكن تطبيقها ضمن نوع آخر من الطريقة التي تخضع لمبادئ خاصة (معايير الموازنات) تسمى بطريقة التكلفة الكلية.

### الفرع الأول : مفهوم طريقة التكاليف المعيارية

إن المؤسسة تسعى لاستخدام عدة طرق لتحقيق المراقبة و التسيير الأمثل لبناء المؤسسة، و بالتالي قياس مختلف عناصر التكلفة و سعر التكلفة، مما يؤدي إلى تحديد جميع التكاليف و سعر التكلفة مسبقا و مقارنتها بالتكاليف و سعر التكلفة الحقيقية .

### أولا : تعريف التكلفة المعيارية

يمكن تعريفها بأنها: " التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي في ظروف معينة و التي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية " <sup>1</sup>.

### ثانيا : أنواع التكاليف المعيارية

ونجد هناك عدة أنواع كثيرة من التكاليف المعيارية منها <sup>2</sup>:

**1- التكلفة النموذجية النظرية :** تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة، فهي تمثل الحالة المثالية للنشاط؛

**2- التكلفة النموذجية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية:** تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، و لكن لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه، وخاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق؛

**3- التكلفة النموذجية التاريخية:** تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيم الحالية؛

**4- التكلفة النموذجية العادية:** تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج و التوزيع في المؤسسة وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة.

### ثالثا : أهداف التكاليف المعيارية

تتمثل أهداف التكاليف المعيارية فيما يلي <sup>3</sup>:

<sup>1</sup> عبد الكريم بويغوب، مرجع سبق ذكره ، ص 227.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 162.

<sup>3</sup> أحمد حسن الظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ط2، ص ص 120-121.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

- ✓ الرقابة على التكاليف و تقييم الأداء؛
- ✓ إعداد الموازنات التخطيطية؛
- ✓ تحديد أسعار المنتجات؛
- ✓ دراسة المشاريع و العروض الجديدة.

### الفرع الثاني : تقييم طريقة التكاليف المعيارية

نقوم باستعراض مزايا هذه الطريقة و عيوبها وفقا لما يلي:<sup>1</sup>

**أولا : مزايا طريقة التكاليف المعيارية:** تورد أهم مزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية في كونها:

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

**ثانيا : عيوب طريقة التكاليف المعيارية:** إن لهذه الطريقة عيوب وهي ملخصة كالآتي:

- ✓ إن وضع معيار و إن تم على أساس صحيح فإنها لا تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق؛
- ✓ بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية و تبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك؛
- ✓ مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك، نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير و تعديل المعايير المعتمدة؛
- ✓ المعلومات غير دقيقة و تسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

### المطلب الرابع : أوجه قصور و إختلالات طرق التكاليف التقليدية

واجهت طرق التكاليف التقليدية انتقادات شديدة و ذلك بالإجماع من طرف الأكاديميين و المهنيين نظرا لعدم مواكبة هذه الأخيرة للبيئة الحديثة، و سنبرز أهم هذه القصور و الإختلالات كما يلي :

- ✓ إن الطرائق التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة و قفت عاجزة عن تبرير أسباب زيادة الكثير من التكاليف غير المباشرة بالإضافة إلى توفرها بيانات غير دقيقة ناتجة عن اعتمادها على أسس توزيع تعتمد فقط على الحجم ، مثل : ساعات العمل ، ساعات تشغيل الآلات و حجم الإنتاج و هذا الأساس

<sup>1</sup> ياسين سامي، مرجع سبق ذكره، ص:86.

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحااسبة التكاليف

- في التحميل لا يعتمد على وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتجات و ما تستهلكه تكلفتها من الموارد ، وهذا أدى إلى تحميل المنتجات من الموارد؛
- ✓ افتقار المدراء إلى وسيلة مناسبة للتعرف على مسببات التكلفة ، ومن ثم صعوبة الوقوف على خطوط الإنتاج الأكثر ربحية ، بالإضافة إلى اعتمادها على الحكم الشخصي؛
- ✓ الطرائق التقليدية تعتمد على أساس واحد في إعداد معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة ، وهو ساعات العمل أو ساعات تشغيل الآلات ، لتوزيع التكاليف غير المباشرة رغم تعدد الأنشطة و مسببات التكلفة ، وهذا يؤثر على قرارات الإدارة ؛
- ✓ إن الطرائق التقليدية تركز كثيرا على توفير بيانات مالية بغرض تقويم المخزون و تحديد تكلفة المبيعات وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ، بينما تعجز هذه الطرائق عن تزويد الإدارة بالمعلومات لاتخاذ كثير من القرارات التشغيلية و الإستراتيجية و هذا بدوره يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة و مكلفة ؛
- ✓ يعد نظام التكاليف التقليدي قاصرا في توفير المعلومات التكاليفية اللازمة للإدارة لتخصيص طاقتها الإنتاجية على المنتجات ، نظرا لعدم كفاية المعلومات الدقيقة على الربحية النسبية للمنتجات.<sup>1</sup>
- ✓ طرائق التخصيص التقليدية تؤدي إلى عدم دقة و تشويه بيانات تكلفة المنتج نظرا لعدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج و بين ما استقدمته من الموارد بالمنشأة ، بمعنى أنه لا توجد علاقة بين التكاليف الموجودة بمجمع التكلفة و بين الأساس المستخدم في تخصيص تلك التكاليف ، أي عدم وجود علاقة بين السبب و الأثر؛
- ✓ يتجاهل نظام التكاليف التقليدي تعقيدات الأنشطة الحديثة و يعتمد على علاقات مبسطة في تخصيص التكاليف غير المباشرة ، فهو لا يظهر العلاقات الداخلية بين الأنشطة في الأقسام المختلفة ، و الذي ينتج عنه غالبا استخدام الخبرة الشخصية أو الرأي الشخصي في تقدير بعض البيانات مما يؤدي إلى عدم الثقة بتلك البيانات ، و بالتالي بيانات محاسبية أقل دقة؛
- ✓ لا توفر المعلومات الملائمة في الوقت المناسب ، مما يؤثر سلبا على عملية التغذية العكسية التي تساعد في اتخاذ القرارات و ترشيدها .<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي (دراسة تطبيقية على قسمي الدم و التخثر و الميكرو بيولوجي )، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية، فلسطين، ص47-49.

<sup>2</sup> منال دودية، أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات دعم الموقف التنافسي (دراسة ميدانية)، مذكرة منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015، ص: 57 .

## الفصل الأول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

---

### خلاصة الفصل الأول

تعتبر محاسبة التكاليف تقنية كمية تحليلية ظهرت كضرورة محاسبية في مجال حساب التكاليف وتحديد التكلفة النهائية، وتكتسي أهمية بالغة للتقليل من التكاليف وتحسين فعالية التسيير.

وتتحكم المؤسسة في تكاليفها من خلال محاسبة التكاليف باعتبارها عنصرا أساسيا يمكنها الإعتماد عليه لأنه يعتبر أداة من الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات المثلى وتحقيق الهدف الأساسي الذي تسعى إليه أغلب المؤسسات لا سيما الخاصة منها وهو الربح، إلى جانب تحقيق أهدافها الإنسانية، وهذا من خلال ما توفره من معلومات تكاليفية مفصلة تمكنها من وضع الخطط والموازنات بالإضافة إلى تحقيق الرقابة وتقييم الأداء.

## الفصل الثاني: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

المبحث الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس

الأنشطة ABC

المبحث الثاني: آليات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس

الأنشطة ABC

المبحث الثالث: تقييم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس

الأنشطة ABC ومقارنته بالأنظمة التقليدية للتكاليف

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تمهيد :

إن نظام التكاليف التقليدي يعاني من مشكلات متعددة وذلك بسبب التطور المتصاعد نتيجة العولمة وما صاحبها من تطور تكنولوجي وتقني، حيث أصبح نظام التكاليف التقليدي لا يتماشى مع تلك التطورات مما أدى إلى ظهور أنظمة حديثة للتكاليف منها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC؛ الذي بدأ التوسع في استخدامه منذ عقد الثمانينيات من القرن الماضي، حيث لاقى إهتماما كبيرا في الأوساط المحاسبية والإدارية على حد سواء.

ويعد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC من الأنظمة المعاصرة في مجال الكتابات المحاسبية بصفة عامة، والمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف بصفة خاصة، حيث جاء هذا النظام لمعالجة مشاكل النظم التقليدية، وذلك من خلال توفير معلومات للتكلفة أكثر دقة تساعد الإدارة في ترشيد القرارات التشغيلية والإستراتيجية، كما تساهم في تحسين الإنتاج وزيادة الربحية.

وعليه سنقوم في هذا الفصل بالتطرق إلى نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC وذلك من خلال ثلاث مباحث كما يلي :

المبحث الأول : ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛

المبحث الثاني : آليات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛

المبحث الثالث : تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنته بالأنظمة التقليدية للتكاليف.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

### المبحث الأول : ماهية نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

شهد العالم في الآونة الأخيرة ثورة كبيرة في نظم التكاليف فلم تعد نظم التكاليف التقليدية مسايرة لتلك الثورة مما أدى إلى ظهور نظم حديثة ومتطورة، ومن هذه الأنظمة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وسنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية هذا النظام.

#### المطلب الأول : نشأة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC والعوامل التي أدت إلى ظهوره

سنتطرق في هذا المطلب إلى نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة وكذلك العوامل التي أدت إلى ظهوره.

#### الفرع الأول : أسباب نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة

بعد الثورة الكبيرة في وسائل وسياسات نظم الإنتاج التي شهدتها العالم، وبعد عجز النظم المحاسبية التقليدية في مسايرة هذه الثورة، برز نظام جديد في محاسبة التكاليف على أساس النشاط، وفيما يلي بيان لأسباب هذا النظام:<sup>1</sup>

- ✓ التطورات التكنولوجية الحديثة وظهور الحاجة إلى تحقيق أهداف التطور المستمر والاهتمام بالتكلفة للحفاظ على مستوى معين من الجودة، والعمل على إشباع رغبات المستهلك، والتحول في منظور القيمة من منظور الكم إلى منظور الكيف والنوعية؛
- ✓ ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة وعلى وجه الخصوص التكاليف الثابتة في الكثير من الصناعات وانخفاض نسبة التكاليف المباشرة، وهذا راجع لزيادة الاعتماد على الآلات واستخدام تقنيات الإنتاج الحديثة في الكثير من الصناعات، مما جعل استخدام معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة التقليدية وفي مقدمتها العمل المباشر كأساس لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات أكثر عمومية وإجمالية، نظرا لأنها تغطي أنواعا عديدة من عناصر التكاليف مختلفة النوعية والسلوك، فاستخدام العمل المباشر الذي أصبح عاملا صغيرا في الإنتاج أدى إلى تشويه تكاليف المنتج بصورة كبيرة؛
- ✓ من أهم الأسباب التي أدت إلى تحول التكاليف غير المباشرة من المدخل القائم على تقسيم المؤسسة من مراكز للتكلفة إلى نظام المحاسبة عن التكاليف على أساس الأنشطة هو شكوى مستخدمي المعلومات التكاليفية ومتخذي القرار من عدم ملائمة المعلومة المستخدمة من نظم محاسبة التكاليف التقليدية، نظرا لعدم العدالة في توزيع التكاليف الغير مباشرة على وحدات التكلفة المراد قياسها.

<sup>1</sup> ناصر أحمد محمد سند، الإطار المنطقي لمحاسبة التكاليف النشاط في ظل بنية الأعمال الحديثة، رسالة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم والتجارة، جامعة بنها، مصر، 2012، ص23.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

### الفرع الثاني : نشأة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة<sup>1</sup>

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كان نتيجة جهود العديد من المؤسسات والباحثين وذلك بغية تحسين نوعية معلومات محاسبة التكاليف، فقد تتبع « T Johnson » أصول هذا النظام إلى أوائل الستينيات من القرن السابق، حيث كونت المؤسسة الأمريكية « General Electric » فريق من الباحثين والمراقبين لتطوير نموذج تحليل التكلفة أساسه النشاط لتحسين نوعية معلوماتها على التكاليف غير المباشرة والسيطرة عليها، حيث يعتقد « T Johnson » أن النظام الموضوع آنذاك مستند على مفاهيم مشابهة لمفاهيم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة المستخدمة حالياً. لقد بين « T Johnson » أن فريق المحاسبين في المؤسسة استخدموا تعبير النشاط لوصف وتحليل العمل الذي يسبب التكاليف.

في الحقيقة فقد كانت هناك مبادرات في هذا السياق منذ عدة سنوات؛ حيث كان الأكاديميون الألمان مثل: « Kilger » قد إقترحوا أسس لتخصيص التكاليف غير المباشرة في الأقسام المساعدة ويعتقد بعض هؤلاء الأكاديميون الألمان أنها المبادرة الأولى لتوضيح موجهاً التكلفة.

لكن المبادرة الرسمية تلك التي تبناها « CAM-I » سنة 1986، حيث وضع هذا الإتحاد مشروع لتحسين تقنيات محاسبة التكاليف، كون فريق لهذا العمل يتكون من Robert Kaplan و Robin cooper وتم تعيين مديراً للمشروع « James Brinson » ، وتوالت بعد ذلك عدة محاولات من جهات عديدة لتحسين نوعية وتقنيات محاسبة التكاليف.

وعلى الرغم من أن أفكار نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يمكن أن ترجع لعدة عقود، فإن الشعبية الحالية والتشكيل المعاصر ظهر منذ استعماله وتطويره في بعض المؤسسات الصناعية والخدمية في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا. ويعود الفضل الكبير إلى كل من « Robin cooper و Robert Kaplan » اللذان قاما لأول مرة بتطبيق عملي لنظام تعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى المنتجات والخدمات ووصفاه بالتخصيص في مؤسسة « Union Pacific Juhn Deer » وذلك في منتصف الثمانينيات.

بعد ذلك قام هذان الباحثان بنشر عدة مقالات في العديد من وسائل الإعلام وبشكل ملفت للنظر واتبعا عدة طرق للتقليل من ردة الفعل الراضة لهذا المشروع حيث اتبعا أسلوب تميز بإعطاء بعض العناوين الحماسية والمقنعة التي تثير الفضول لدى المهتمين بقراءة هذه الأفكار والاهتمام بها، مثل : **نظام تكلفة واحد لا يكفي وقياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح.**

<sup>1</sup> أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص ص 93-94.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

بعد ذلك كان أول ظهور لهذا النظام في الكتب العلمية من قبل Robert Kaplan سنة 1987، حيث قام بنشر كتاب يسلط الضوء على حدود المحاسبة واعترف بالتناقض والتعسف في قواعد التوزيع التقليدية وتم وضع نهج جديد لحساب التكاليف يسمى بنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

وقد كان هذا النظام الجديد في ذلك الوقت ترياق للعشوائية في خفض التكاليف التي سادت أواخر الثمانينيات وبداية التسعينيات حيث أصبح تخفيض التكاليف هاجس المؤسسات في محاولة منها لتصبح أكثر قدرة على المنافسة.

منذ أن ظهرت فكرة هذا النظام وتطورت في الولايات المتحدة الأمريكية في العقد الأخير أصبح نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يتمتع بشعبية كبيرة ليست فقط في الولايات المتحدة الأمريكية بل امتد إلى البلدان المتطورة الأخرى مثل : كندا، أوروبا، أستراليا، اليابان... إلخ، هذا كان واضحا في عدد الورشات والمؤتمرات التي نظمت في هذه البلدان حول هذا النظام، ولقد أثبتت دراسة قام بها كل من Mitchell و Innes عام 1995 إلى أن 20% من مؤسسات إنجلترا تبنت هذا النظام.

ولقد مر تكوين نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC حتى يصبح على شكله الحالي بثلاث مراحل هي:<sup>1</sup>

### 1- المرحلة الأولى : إدارة النشاط (AM) Activity Management

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

- ✓ اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة، مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري؛
- ✓ تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الإستجابة لطلبات العملاء.

### 2- المرحلة الثانية : محاسبة تكاليف الأنشطة (ACA) Activity Cost Accounting

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

- ✓ تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة؛
- ✓ تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

### 3- المرحلة الثالثة : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) Activity-Based Costing

هو ذلك النظام الذي يهتم بتحليل التكلفة ولكنه يعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة.

<sup>1</sup> ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة-فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، جوان 2007، ص ص689-690.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

### المطلب الثاني : مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC

سنقوم في هذا المطلب إلى التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

#### الفرع الأول : تعريف نظام التكاليف على أساس النشاط ABC

لقد تعددت التعاريف المقدمة لنظام التكاليف على أساس النشاط، فلا نجد تعريفا واحدا متقفا عليه بين المحاسبين وذلك لحدثة هذا الموضوع. وسنحاول أن نتطرق إلى أهم هذه التعاريف كما يلي:

- يعرف الإتحاد الدولي لشركات التصنيع المتقدم (CAM) نظام ABC بأنه منهج يقيس تكلفة أداء الأنشطة والموارد وأهداف التكلفة، ويوزع تكلفة الموارد على الأنشطة، ويوزع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة بالإعتماد على استخدامها ويميز العلاقات السببية لمسببات التكلفة للأنشطة.<sup>1</sup>

- يعرف Blocher (ABC) بأنه المنهج الذي يقوم بتخصيص التكاليف إلى أهداف التكلفة بناء على الأنشطة التي تسهم في إنجاز هدف التكلفة ويرى أن منتجات الوحدة الاقتصادية هي نتيجة للأنشطة التي تستهلك موارد، وأن نظام ABC يوضح العلاقة المباشرة بين الموارد، موجهاً التكلفة، الأنشطة، أهداف التكلفة عن طريق تخصيص التكاليف إلى الأنشطة و ثم تخصيص الأنشطة إلى أهداف التكلفة.<sup>2</sup>

- كما عرفه Horngren بأنه النظام الذي يقوم بتنقيح نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية، ويحسب هذا النظام كلف هذه الأنشطة ومن ثم يخصص كلف هذه الأنشطة لأهداف الكلفة مثل: المنتجات، الخدمات والزيائن. أما Davidson فقد عرفه على أنه نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجموعات الكلف و التي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها.<sup>3</sup>

- ويعرف Raffiche نظام ABC على أنه نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي والذي يتعقب أنشطة المنشأة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج. وعرف P.Mevelle محاسبة الأنشطة أو نظام ABC بأنه مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أو المنظمات أكثر منه نظام لحساب التكاليف؛ هذه النمذجة يمكن أن تستعمل أيضا لبناء أدوات حساب سعر التكلفة، القيادة أو التحكم في قياس الأداء للتنسيق فضلا عن استعمالها في الخيارات الإستثمارية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ط2، ص163.

<sup>2</sup> إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص ص98-99.

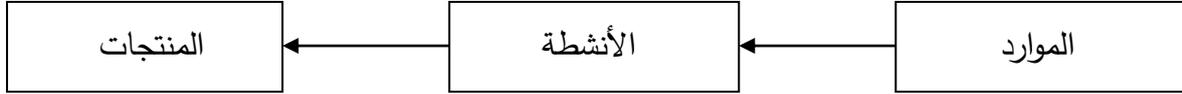
<sup>3</sup> محمد هيثم الدبس، "رفع القدرة التنافسية للمنشأة من خلال الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة باستخدام نظام "TDABC"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، دمشق-سوريا، المجلد 37، العدد الأول، 2015، ص432.

<sup>4</sup> أحمد عبد الرضا ضرغام، "مدخلي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس الأنشطة-دراسة مقارنة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 92، 2016، ص520.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

ويمكن توضيح مفهوم التكلفة على أساس النشاط بالشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): مفهوم التكلفة



المصدر: Salen E.A ;Mazhars ;"The benefits of the application of activity based costing system field study on manufacturing companeis operating in alhabad city-india"; Iors journal of business and managment ; vol 16(nov.2014) ; p :41.

### الفرع الثاني : أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن لنظام التكاليف على أساس الأنشطة أهمية كبيرة على تكلفة المنتجات وتحديدها بأكثر دقة، ويمكن إبراز هذه الأهمية من خلال كون هذا النظام يساعد في:<sup>1</sup>

- ✓ تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة؛
- ✓ قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة؛ عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات، باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة؛
- ✓ يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات أكثر دقة وموضوعية حول التكاليف تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة، مثل: قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع، وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة أو إعادة تصميم عمليات المؤسسات وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة وإعادة تصميم المنتج النهائي؛
- ✓ يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة، مثل: ادخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج النهائي.

<sup>1</sup> محمد الصديق فوزيل، "نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، الجزائر، المجلد 7، العدد 13، جوان 2018، ص270.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

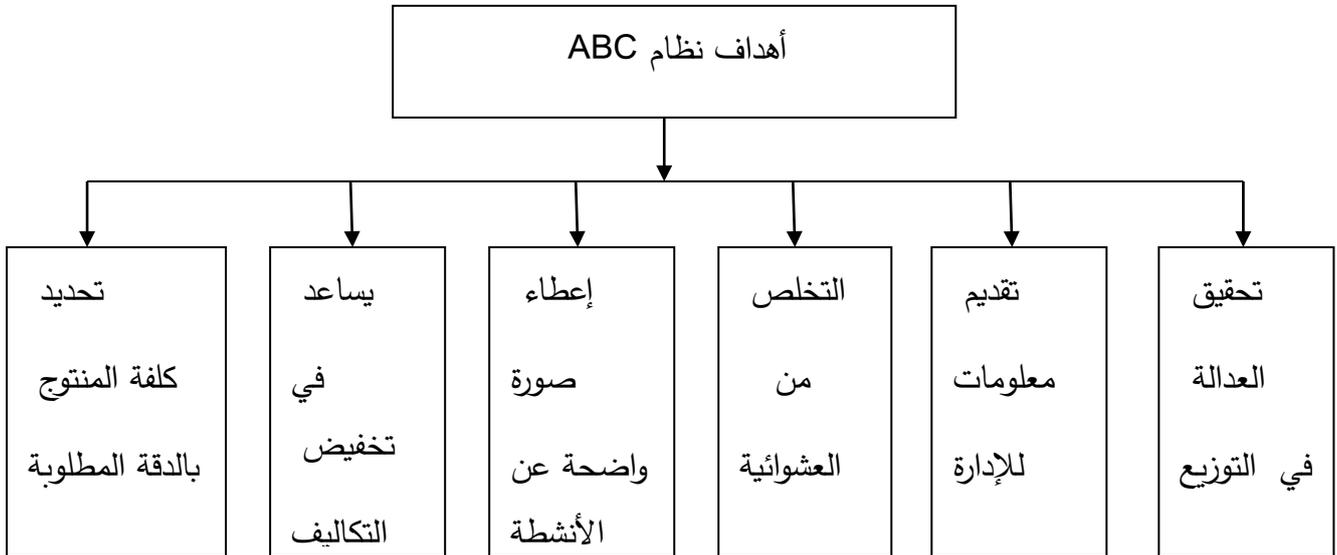
### الفرع الثالث : أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يسعى نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>1</sup>

- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- ✓ تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قسم ما؛
- ✓ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- ✓ تقديم صورة واضحة ودقيقة لإدارة المؤسسة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى؛
- ✓ مساعدة إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف من تلك التي لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي العمل على تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة؛
- ✓ تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

ويمكن إيضاح أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بالشكل التالي:

#### الشكل رقم (2-2): أهداف نظام ABC



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ط2، ص 165.

<sup>1</sup> عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقتها بالأداء المالي-تطبيق نموذج مقترح للقياس-، أطروحة منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان-الأردن، 2009، ص46.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

### المطلب الثالث : المبادئ والافتراضات التي يقوم عليها نظام ABC

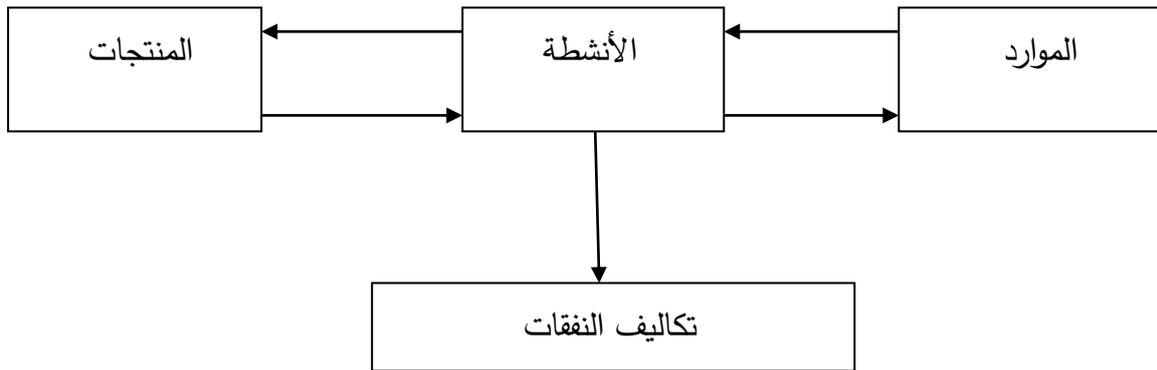
سنقوم في هذا المطلب بالتطرق إلى أهم المبادئ والافتراضات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

### الفرع الأول : مبادئ طريقة ABC

يعتمد نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على مبدئين أساسيين هما:<sup>1</sup>

- ✓ المنتجات تستهلك الأنشطة؛
  - ✓ الأنشطة (من غير المنتجات) تستهلك الموارد.
- ويمكن توضيح هذين المبدئين في الشكل التالي :

الشكل رقم(2-3): المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة



**المصدر:** أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص96.

حيث يقوم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على فكرة أن عملية تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات والخدمات تتطلب العديد من الأنشطة وأن القيام بهذه الأنشطة يتسبب باستهلاك الموارد، فالتكاليف تتحقق بعملية شراء هذه السلع واستخدامها، فمنطق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو أن الموارد تولد المنتجات وذلك حسب العلاقة التي تؤكد أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Louis Dubrulle ; Didier Jourdain ;comptabilite Analytique de gestion ;paris ; 2003 ; 4<sup>ème</sup> édition ; p367 .

<sup>2</sup> أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، ص ص96-97.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

### الفرع الثاني : الافتراضات التي يقوم عليها نظام ABC

يمكن القول أن نجاح النظام في المؤسسة وكذلك الحصول على بيانات تكلفة دقيقة وصالحة لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة منوط بتوفر مجموعة من الفروض والتي في حال عدم توفرها من الأفضل استخدام نظام التكاليف التقليدي. ومنه يمكن تقسيم هذه الفروض إلى ثلاث مجموعات كالتالي:

#### أولاً : فروض تتعلق بطبيعة المؤسسة

والتي يمكن ذكرها كما يلي:<sup>1</sup>

**1-التنوع أو التباين في تشكيلة منتجات المؤسسة:** من مزايا هذا الأسلوب هو مواجهة الأسلوب التقليدي عن التكلفة عندما تتنوع تشكيلة المنتجات، أما في حالة إنتاج منتج واحد فليس من المجدي إتباع نظام الأنشطة بل سيكون في صالح المؤسسة الاستعانة بالأسلوب التقليدي؛

**2-تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية :** إن ارتفاع بنود التكلفة الإضافية أو غير المباشرة والناج عن تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية قد يقدم مبرراً مقبولاً ومنطقياً لتطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لأغراض القياس السليم نسبياً لتكلفة الوحدة المنتجة.

#### ثانياً : فروض تتعلق بإجراءات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

وهي الفروض المتعلقة بتأمين سلامة ودقة إجراءات تطبيق النظام ومن بين هذه الفروض ما يلي:<sup>2</sup>

**1-تحديد العدد المناسب لمجمعات التكاليف:** يجب العمل على تحديد العمل المناسب لمجمعات التكاليف بحيث لا يكون عددها أكثر من اللازم مما يؤدي إلى تكلفة تطبيق النظام، وبنفس الوقت لا يكون عددها أقل من اللازم مما يؤدي إلى انخفاض دقة مخرجات النظام من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية؛

**2-إمكانية تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة:** وذلك لأن تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة يساعد على استخراج معدلات سليمة لتحميل تكلفة الأنشطة بحيث يمكن الاعتماد عليها في القياس السليم لتكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة؛

<sup>1</sup> أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين، 2005، ص54.

<sup>2</sup> صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الجامعات الفلسطينية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين، 2007، ص ص35-36.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

3-تضمنين مجمع التكلفة لبنود تكلفة الأنشطة المنتجة: بمعنى أن عناصر التكلفة المكونة أو الداخلة في مجمع معين تتأثر بواسطة مسبب واحد فقط. وذلك بسبب أن تكاليف الأنشطة المكونة للمجمع ترتبط فيما بينها بمعامل ارتباط قوي بحيث أن التغيير في نشاط معين (زيادة أو نقصان) يقابله تغير مماثل في النشاط أو الأنشطة الأخرى التي تدخل تكلفتها في نفس المجمع الأصلي للتكلفة؛

4-الاتساق بين عناصر التكلفة المكونة لمجمع التكلفة: يعني هذا الفرض أن جميع بنود عناصر التكاليف المكونة في مجموعها لتكلفة المجمع يجب أن تتغير بنفس المقدار وبنفس الاتجاه مع التغيير في مستوى النشاط.

### ثالثا : فروض عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق نظام ABC

وهي الفروض التي تهدف إلى التحقق من أن العائد من تطبيق النظام يفوق التكلفة أو الجهد المستغرق في تنفيذ إجراءات أو خطوات النظام. وتتضمن هذه المجموعة فرض إقتصادية النظام وفرض الأهمية النسبية:

1-فرض اقتصادية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: نظرا لأن نظام التكاليف المبني على الأنشطة ليس هدفا بحد ذاته وإنما يهدف إلى توفير بيانات التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات أو لأغراض محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف. تبين ضرورة الموازنة بين العائد من دقة مخرجات النظام وبين تكلفة الحصول على هذه المخرجات بدرجة الدقة المطلوبة.<sup>1</sup>

2-فرض الأهمية النسبية: في إطار محاسبة تكلفة النشاط يقصد بالأهمية النسبية إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة يتضمن مجموعة من عناصر التكلفة التي تتميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط وصعوبة إيجاد مسبب أو محرك تكلفة لهذا النشاط، بحيث يتم تخصيص تكلفة هذا الوعاء العام على الوحدات المنتجة طبقا لأنسب أساس أو معدل تحميل (ساعات عمل، ساعات دوران) وذلك من بين مجموعة مسببات أو محركات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا الوعاء.<sup>2</sup>

### المبحث الثاني : آليات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

قبل معرفة وشرح الخطوات المتبعة أثناء تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط داخل المؤسسة يجب معرفة المقومات الأساسية لهذا النظام والتطرق إلى توضيح أهم المؤشرات التي يقوم عليها.

<sup>1</sup> صلاح مجدي عدس، مرجع سبق ذكره، ص36.

<sup>2</sup> أمير إبراهيم المسحال، مرجع سبق ذكره، ص55.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

### المطلب الأول : المؤشرات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

هناك مجموعة من المؤشرات التي من الممكن أن تجذب انتباه الإدارة إلى ماضيها لتصميم وتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة. ومن هذه المؤشرات ما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ التنوع والاختلاف فيما بين منتجات الشركة؛
- ✓ زيادة التكاليف غير المباشرة ضمن هيكل التكاليف؛
- ✓ انخفاض نسبة العمل المباشر إلى إجمالي التكاليف نتيجة التطور التكنولوجي واعتماد الشركة على الآليات والمعدات ذات الطبيعة العالية؛
- ✓ زيادة مبيعات الشركة مع انخفاض أرباح الشركة؛
- ✓ إن المنتجات المعقدة والتي من الصعوبة تصنيفها يتم التحرير عنها بكونها ذات ربحية عالية بالرغم من أنها لا تباع بأسعار عالية؛
- ✓ إن مدراء الإنتاج لا يتقنون أو يعتقدون بصحة تكاليف المنتجات والتي يتم التقرير عنها من قبل حسابات الشركة؛
- ✓ أن بعض المنتجات التي يتم التقرير عنها بأنها ذات هامش ربح عالي لا تباع من قبل المنافسين؛
- ✓ إن مدراء التسويق لا يعتمدون على تكاليف المنتجات المقرر عنها من قبل قسم الحسابات عند اتخاذهم قرارات التسعير نتيجة عدم ثقتهم بصحة ودقة تلك التكاليف.

### المطلب الثاني : مقومات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

تتمثل أهم العناصر التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كما يلي:

#### الفرع الأول : الموارد

هي المكونات الاقتصادية التي استخدامها في العمليات التشغيلية للقيام بالأنشطة المطلوبة للإنتاج والتوزيع.<sup>2</sup> أو هي عبارة عن العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط وتعتبر مصدر التكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، فهي تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص 186-187.

<sup>2</sup> أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2013، ص 64.

<sup>3</sup> محمد البشير إبراهيم أحمد، "أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف-دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية-"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 4، العدد 1، 2019، ص 98.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

### الفرع الثاني : الأنشطة

يقصد بالنشاط مجموعة العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة.<sup>1</sup>

كما يمكن تعريف الأنشطة على أنها تلك العمليات المجمعّة والمرتبطة ببعضها البعض من أجل تحقيق هدف معين ألا وهو تجميع المنتج النهائي.<sup>2</sup>

ويمكن تقسيم الأنشطة المؤدّاة داخل المؤسسة لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة إلى خمس مجموعات رئيسية وهي:

#### أولاً : الأنشطة المرتبطة بوحدة المنتج Unit Level Activities

وهي الأنشطة التي يتم أدائها عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين، وبالتالي فهي تختلف باختلاف أنواع وأعداد الوحدات المنتجة، وتكاليف هذه الأنشطة تتضمن: المواد المباشرة، الأجر المباشرة وبعض التكاليف الأخرى التي يمكن تتبعها لوحدة المنتج؛

#### ثانياً : أنشطة ترتبط بالدفعة الإنتاجية Batch Level Activities

وهي الأنشطة التي يتم أدائها لكل دفعة إنتاجية، وذلك بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة، ومن أمثلتها تهيئة وتجهيز الآلات وطلب شراء مجموعة الأجزاء، وبالتالي فإن تكلفة أداء تلك الأنشطة لا ترتبط بعدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة إنتاجية.

وبناء على ذلك فإن مسببات التكاليف الخاصة تلك النوعية من الأنشطة قد تكون عدد أوامر الإنتاج أو عدد مرات التخصيص، وذلك لتسهيل عملية تخصيص تكاليف تلك الأنشطة على المنتجات الخاصة؛

#### ثالثاً : أنشطة ترتبط بالخط الإنتاجي Product Sustaining Activities

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

<sup>1</sup> أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص71-72.  
<sup>2</sup> محمد الصديق فوزيل، مرجع سبق ذكره، ص271.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

وبالتالي فإن تكلفة تلك النوعية من الأنشطة يتم تحميلها على الإنتاج باستخدام مسببات تكلفة تتوافق مع خصائص المنتج نفسه، وذلك مثل عدد المكونات التي يحتويها المنتج، أو عدد أوامر التغييرات الهندسية اللازمة للمنتج؛

### رابعا : أنشطة ترتبط بعملية الشركة ككل Facility Sustaining Activities

وهي الأنشطة التي يتم أدائها لدعم عمليات المؤسسة بصورة كلية وتتعلق بالإمداد بالخدمات الإنتاجية والإدارية المختلفة، وهي أنشطة تتسبب في حدوث تكلفة ترتكز على إنتاج منتجات أو أداء خدمات معينة وذلك بشكل منفصل تماما في حجم الإنتاج ومن أمثلة هذه النوعية من الأنشطة ما يتعلق بأنشطة الشؤون المالية والإدارية، والعلاقات العامة والنظافة والأمن.<sup>1</sup>

### خامسا : الأنشطة المرتبطة بالعميل Customer Level Activities

وهي تلك الأنشطة المرتبطة بعملاء محددین وتشمل أنشطة مثل: طلبات المبيعات وأبحاث سوق العميل والدعم الفني العام غير المرتبط بمنتج محدد.

مثلا: أحد العملاء طلب 100 قميص يحمل شعار شركته فهذا يحتاج إلى تصميم قالب خاص بالعميل، أو عمليات تجميل الأنف تختلف من شخص إلى آخر.<sup>2</sup>

كما يمكن تصنيف الأنشطة حسب وجهة نظر العملاء أو الزبائن إلى صنفين كالاتي:<sup>3</sup>

**1- الأنشطة المضيفة للقيمة:** هي الأنشطة التي تضيف خصائص أو قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك، وهذه الخصائص يقدرها المستهلك (سواء داخلي أو خارجي)، ويكون المستهلك مستعدا لأن يدفع ثمنها لها. ومعنى أنها مضيفة للقيمة أنه لا يمكن إلغاء هذه الأنشطة بدون أن يؤدي ذلك إلى تقليل الكمية أو الجودة التي يحتاجها المستهلك أو المؤسسة؛

**2- الأنشطة الغير مضيفة للقيمة:** كل الأنشطة الأخرى تعتبر غير مضيفة للقيمة، بمعنى أنها لا تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك. لكن ذلك لا يعني أنها أنشطة غير ضرورية، فمثلا: التدريب يعتبر نشاط غير مضياف للقيمة لكن ذلك لا يعني أنه نشاط غير ضروري، لأنه بدون تدريب لن تتمكن المؤسسة من إنتاج منتج معين بجودة عالية بشكل مستمر، وبالتالي فإن التدريب نشاط غير مضياف للقيمة لكنه ضروري.

<sup>1</sup> سالم عبد الله حلس، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، الجامعة الإسلامية، غزة-فلسطين، المجلد 15، العدد 1، 2007، صص 220-221.

<sup>2</sup> ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره، ص 703.

<sup>3</sup> صلاح الدين عبد المنعم وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2003، ص 330.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

### الفرع الثالث : مسببات التكلفة

إن نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة يرتكز على تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط بشكل دقيق؛ حيث تتم عملية تتبع تكلفة الموارد المستهلكة بالأنشطة المنجزة بالمؤسسة من خلال استخدام هذه المسببات والتي تستخدم أيضا في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج؛

ويعرف مسبب التكلفة أنه العامل الذي يقود أو يوجه تكاليف النشاط المتعلقة بغرض تكلفة معين نحو سلوك معين وضمن مدى ملائم وخلال فترة معينة. ويعد مصطلح مسبب التكلفة جوهر الإضافات التي جاءت بها طريقة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في مجال تحسين حساب التكاليف وتحسين الأداء.<sup>1</sup>

ويمكن تبويب مسببات التكلفة إلى:

**أولا : مسببات خاصة بالعمليات:** وهي المسببات التي تركز على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، وهي تستخدم إذا كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل الآلات للإنتاج وتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بغض النظر عن طبيعة المنتج النهائي؛

**ثانيا : مسببات خاصة بالفترة الزمنية:** وهي مسببات تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لتأدية منتج معين، وتستخدم في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته لاختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي، ومن أمثلة مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية ساعات العمل المباشر، ساعات الفحص، ساعات تهيئة الآلة للتشغيل.<sup>2</sup>

**ثالثا : مسببات الاستعمال الفعلي:** ويستخدم هذا النوع من المسببات في حالة وجود منتجات أو خدمات تحتاج إلى تهيئة خاصة، ومعدات خاصة، أو مراقبين ذوي جودة أو عمليات خاصة تختلف عن منتجات أو خدمات أخرى تمر بنفس النشاط بعامل غير عامل الوقت، فالمسببات الزمنية لا تعطي تخصيصا دقيقا للتكاليف غير المباشرة في هذه الحالة، ويتصف هذا النوع من المسببات بالدقة ولكنها الأكثر تكلفة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> سعاد معاليم، إسماعيل حجازي، "مساهمة في بناء نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC (منظور تنظيمي) في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل-فرع بسكرة"، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة عباس لغرور خنشلة، الجزائر، المجلد 1، العدد 2، ديسمبر 2017، ص 139.

<sup>2</sup> سالم عبد الله حلس، مرجع سبق ذكره، ص 223-224.

<sup>3</sup> خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين، 2007، ص 86.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

### الفرع الرابع : أغراض التكلفة

غرض التكلفة هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة منتج أو خدمة، أو وحدة تنظيمية مثلا (قسم أو وظيفة...إلخ) وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته سواء كان منتجات، أو عملاء، أو قنوات توزيع، أو مجالات توظيفية.<sup>1</sup>

ويمكن أن يكون غرض التكلفة على صنفين هما:<sup>2</sup>

**أولا : غرض التكلفة النهائي:** هو المنتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف. ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المؤسسة بعد أن تحمل فيه تكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات؛

**ثانيا : غرض التكلفة المتوسط:** فهو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها، كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون الموظفين...إلخ.

### الفرع الخامس : أوعية التكلفة

لأغراض تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC تعرف أوعية التكلفة بأنها " أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف"، هذا المستوى قد يتعلق بنشاط واحد، أو بمجموعة متجانسة من الأنشطة، وفي الحالة الأخيرة يمكن القول أن وعاء التكلفة المتجانس هو محصلة تجميع التكاليف الإضافية بكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة، وذلك باعتبار أن مجموعات الأنشطة المتجانسة تخلق مراكز تكلفة متجانسة، مما يسهل بدوره من عمليات تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية باستخدام مسببات التكلفة المختارة، إلا أم مسألة تجميع عناصر التكاليف في أوعية تكلفة متجانسة تثير مشكلة هامة من حيث العدد الأمثل من الأوعية التي يتعين تكوينها بحيث لا تكون قليلة لدرجة التبسيط المخل بعملية الإنتاج أرقام التكلفة والعائد؛

ويكمن الحل هو أن يتم تكوين العدد المناسب من أوعية التكلفة المتجانسة الذي يقع بين طرفي النقيضين السابقين، بشرط تماثل العلاقة السببية التي تربط بين عناصر التكاليف التي تشمل عليها، وبين أغراض التكلفة النهائية المراد تحميل التكلفة عليها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أحمد صلاح عطية، مرجع سبق ذكره، ص78.

<sup>2</sup> أحمد صلاح عطية، مرجع سابق الذكر، ص78.

<sup>3</sup> أحمد صلاح عطية، مرجع سابق الذكر، ص79.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

**المطلب الثالث : استخدامات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC وخطوات تطبيقه**

سنقوم في هذا المطلب بالتطرق إلى أهم الاستخدامات التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وكذلك أهم الخطوات الأساسية في تطبيقه.

**الفرع الأول : استخدامات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC**

إن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC يلعب دورا رئيسيا ومهما في تحقيق أغراض متعددة أهمها:<sup>1</sup>

**أولاً: إدارة التكلفة إستراتيجيا:** من خلال توفير أدوات يمكن أن تقاس بها منافع وتكاليف الاستثمار في منتجات، وأسواق جديدة، أو تقنية جديدة... الخ، بالإضافة إلى توفيره الدعم للإدارة من خلال فهم الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي مساعدتها في تحديد تلك الأنشطة والعمليات، والمنتجات، والعملاء، ووحدات الأعمال التي تضيف قيمة وتلك التي تستنفذ القيمة؛

**ثانياً: تحسين اتخاذ القرارات:** من خلال توفير المعلومات التي تمكن المدراء في المؤسسة من العوامل التي تؤثر على التكلفة في الأجلين القصير والطويل، وبالتالي العمل على تحسين اتخاذ القرارات التكتيكية والإستراتيجية.

**ثالثاً: تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات:** وذلك نتيجة التوسع في تحليل التكلفة القائمة من أجل فحص ودراسة المسببات الرئيسية للتكلفة بالنسبة للمراحل الرئيسية للأعمال، ومن الجدير ذكره أن المعلومات المحددة وفق نظام التكاليف على الأنشطة لتحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات ليست فقط قابلة للتطبيق في السوق الخارجي، بل يمكن تطبيقها أيضا على الخدمات الداخلية، مما يساهم بدور رئيس في تسعير المنتجات أو الخدمات بشكل دقيق نتيجة التخصيص العادل للتكاليف غير المباشرة؛

**رابعاً: تحديد ربحية العميل:** من خلال استخدام معلومات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأساس لتحليل ربحية العملاء، فتكلفة توفير تشكيلة منتجات وخدمات إلى عميل معين أو نوعية معينة من العملاء، تعتمد عادة على المعلومات الخاصة بتكلفة المنتج أو الخدمة؛

**خامساً: إدارة تكاليف التشغيل:** وذلك بالفهم الجيد للأنشطة ومراحل التشغيل داخل المؤسسة، والعمل على إعادة هندسة تنفيذ الأعمال، وذلك بتحسين الجودة من خلال فهم أكبر لاحتياجات العملاء والأنشطة، وذلك بالتخلص من الازدواجية في الأنشطة، واستبعاد الأنشطة غير الضرورية؛

<sup>1</sup> خليل إبراهيم عبد الله شفقة، مرجع سبق ذكره، ص ص 64-65.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

سادسا: تطوير الموازنة: وذلك اعتمادا على توفير معلومات تفصيلية حول تحليل التكلفة والعائد، بالإضافة إلى تخفيض التعقيدات المصاحبة لإعداد الموازنة، خاصة وأنها تستخدم كأساس لتقويم الأداء، ووسيلة رقابية لتحقيق أهدافها المستقبلية؛

سابعا: قياس الأداء: وذلك بتوفير معلومات مالية وغير مالية متنوعة عن طريق قياس ومتابعة ورقابة تكاليف وكفاءة وفعالية الأنشطة التي يتم إنجازها داخل المؤسسة؛

ثامنا: تخفيض التكاليف: من خلال تمكين المؤسسة من فحص الأنشطة التي تتم على مستوى المؤسسة، وتنفيذ تحليل قيمة العمليات، والبحث عن فرص تحسين طرق العمل، وذلك بتحديد الأنشطة المتكررة أو الأنشطة الدخيلة غير الضرورية، وبالتالي معرفة مكان وجود الأنشطة التي قد يتم استبعادها أو التخلص منها.

### الفرع الثاني : خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

توجد أربعة مراحل يجب مراعاتها عند اعتماد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وهي كما يلي:

#### أولا : تحديد وتحليل الأنشطة

وتتوقف عملية تصنيف الأنشطة على الأهداف المتوخاة من تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وبصفة عامة يجب الوصول في تحديد وتحليل الأنشطة التفصيلية إلى المستوى الذي يسمح بربط التشغيل داخل المؤسسة بمستوى اتخاذ القرارات الذي يركز عليه التحليل، فالنسبة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة يتوقع أن يكون تحديد الأنشطة في مستوى مرتفع، ومن أجل خفض التكلفة يعتبر تحديد الأنشطة من الأمور المهمة والحاسمة بالنسبة لعملية التحليل لما يوفر ذلك من بيانات تمكن من دراسة وظائف المؤسسة وتشخيصها بشكل دقيق، ولهذا فإن وضع قاموس يوضح بيانات وخصائص الأنشطة يعد أمرا في غاية الأهمية.<sup>1</sup>

#### ثانيا : تحديد تكلفة الأنشطة

تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط؛

ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة؛

<sup>1</sup> محمد كنفوش، "نظام ABC ودوره في تحسين الأداء واستدامته بالمؤسسة"، مجلة جديد الاقتصاد، الجزائر، المجلد 4، العدد 4، ديسمبر 2009، ص 100.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.<sup>1</sup> ومن أجل تحديد هذه التكاليف تمر بثلاث مراحل كما يلي:<sup>2</sup>

**1-تحديد الأنشطة بين الأنشطة وتكاليف الموارد:** يتم في هذه المرحلة فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس مسبب التكلفة، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد)، لكل وحدة مخرجات من النشاط، والتي تعتبر مرحلة تمهيدية لتحديد مسبب تكاليف الموارد؛

**2-تحديد مسبب تكاليف الموارد:** في هذه المرحلة يتم تحديد مسببات تكاليف الموارد والتي تسمى بمسببات المرحلة الأولى، بحيث يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها مقياس به يتم توزيع تكاليف الموارد على مجموعات الأنشطة التي تستهلك هذه الموارد، فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة تم تخصيصها على الأنشطة؛

**3-تخصيص الموارد على مجموعات الأنشطة:** بعد عملية تحديد مسببات تكاليف الموارد، والتي تعتبر من العمليات المهمة التي تعطي قدرا كبيرا من الدقة والمصدقية لمعلومات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عند تحديدها التحديد السليم، تتم تحديد مقدار كل نشاط من هذه التكاليف.

### ثالثا : تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة، والتي هي عبارة عن العوامل التي تؤدي إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام

<sup>1</sup> محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2006، ص57.

<sup>2</sup> أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة غير منشورة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011، ص80-79.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة ومن خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقاً من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتتنوع المنتجات وتعدد العمليات؛<sup>1</sup>

### رابعا : تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات

بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيراً مرحلة تحديد سعر التكلفة، وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة لنتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي نقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيفها إلى أن تصبح وحدة تامة. ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج، ومنه يحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية:<sup>2</sup>

$$\text{سعر التكلفة} = \text{الأعباء المباشرة} + \text{تكلفة استهلاك مختلف الأنشطة (الأعباء غير المباشرة)}$$

### المبحث الثالث : تقييم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC ومقارنته بالأنظمة

#### التقليدية للتكاليف

من خلال هذا المبحث سنقوم بإجراء تقييم لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، وذلك من خلال إدراج أهم مزايا وصعوبات هذا النظام كما سنحاول إجراء مقارنة بين الأنظمة التقليدية للتكاليف ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وذلك للإلمام بأهم الفروقات وأوجه الاختلاف بين النظامين بالإضافة إلى أوجه التشابه، وذلك لإدراج وتوضيح النظام الذي يساعد أكثر على التحكم في التكاليف بشكل دقيق وكفاء، ولذلك سنقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطالب أساسية.

<sup>1</sup> محمد الخطيب نمر، هواري سويبي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 2، العدد 4، 2013، ص75.  
<sup>2</sup> نفس المرجع السابق.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

### المطلب الأول : مزايا نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

من بين المزايا التي يحققها تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC نذكر ما يلي:

- ✓ يؤدي استخدام طرق مختلفة لتوزيع التكاليف إلى تقديم تقديرات مختلفة عن تكاليف المنتج؛
- ✓ تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلا للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام؛
- ✓ توفر أرقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج تقيّد قرارات التسويق والتسعير في تحديد المنتجات التي يجب الحد منها؛
- ✓ تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط؛
- ✓ تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة معلومات أكثر عن تكاليف المنتج، ولكنها تتطلب نظاما دفتريا أكبر تفصيلا، ويجب أن نقارن التكلفة بالمنفعة التي يحققها استخدام هذا النشاط؛
- ✓ يتطلب إعداد نظام محاسبة تكاليف الأنشطة عمل فريق من المتخصصين في المحاسبة، والإنتاج، والتسويق، والإدارة، وآخرين من غير المحاسبين.<sup>1</sup>
- ✓ فعالية النظام الرقابي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما 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 إن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة؛
- ✓ الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي؛
- ✓ يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة. كما يقدم أسلوبا مختلفا لتخفيض التكاليف هو فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها؛
- ✓ يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس الوقت والجودة. كما يساعد هذا النظام في إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة ABB باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء؛

<sup>1</sup> كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 348-349.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

- ✓ يؤثر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، حيث برهن هذا النظام على أن هناك كثيرا من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات، وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف؛
- ✓ يعمل نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج في مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة، كما يعمل على تقنية روح العمل كفريق، حيث أنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما يمتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق؛
- ✓ إن تحليل الانحرافات حسب نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، والذي يعتمد أساسا على منطق مؤداه أن المخرجات تستهلك الأنشطة، وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، إنما يعتمد في تلك علاقة حقيقية يتم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة، أما في ظل نظام التكاليف التقليدي فإن تحليل الانحرافات يفشل في تقديم معلومات ملائمة حول أداء عناصر التكاليف؛
- ✓ من أهم نتائج استخدام وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات العالمية ما يعرف بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي، وإدارة الموارد.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : الصعوبات والانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

سنقوم في هذا المطلب إلى التطرق إلى أهم الصعوبات التي واجهت طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة وكذلك أهم الانتقادات الموجهة له.

### الفرع الأول: صعوبات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

يتعرض مدخل التكلفة على أساس النشاط لبعض المشكلات التي قد تقلل من أهمية العمل به، ولعل أهم هذه المشكلات هي:

- ✓ صعوبة توافر البيانات الكمية والنوعية والمالية والتكاليفية التي تمثل مدخل لهذا المدخل، وذلك من حيث درجة توافر هذه البيانات وأيضا من حيث تكلفة الحصول عليه؛
- ✓ مقاومة العنصر البشري للتحويل من مدخل التكاليف التقليدية إلى مدخل التكلفة على أساس النشاط نتيجة الخوف من نتائج التغيير، وأيضا نتيجة ضعف الخبرات وانخفاض المهارات؛
- ✓ صعوبة تحليل الأنشطة التي تستهلك الموارد، فضلا عن صعوبة تجميع الأنشطة المتجانسة والمتراصة في مجموعات التكلفة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عزمي مسعود أبو مغلي أشرف، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية ABC، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008، ص 17-19.

<sup>2</sup> محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 309.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

- ✓ إن كفاءة استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة abc تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، فهو ليس بالأمر السهل لأنه يتطلب تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها؛
- ✓ إن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة abc يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامه.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

- على الرغم من مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها من تخطيط ورقابة على التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة ونذكر منها:<sup>2</sup>
- ✓ يركز نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل الأجل، بينما تحتاج الشركات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير؛
  - ✓ لا يساهم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا المستهلك، حيث أن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيس والعامل المشترك لجميع الشركات الهادفة للربح؛
  - ✓ إن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يفترض أن العلاقات بين الموارد الاقتصادية والأنشطة، وبين الأنشطة والمنتجات هي علاقة خطية طردية؛
  - ✓ يستبعد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل، مثل: التسويق، الإعلان، خدمة ما بعد البيع، البحوث والتطوير، هندسة الإنتاج، ولذلك يجب على هذا النظام تعديل التحليل لكي يتضمن مثل هذه التكاليف حتي يتمكن من التوصل إلى التكلفة الكلية للمنتج ويتوقف ذلك أساسا على قاعدة التكلفة والمنفعة؛
  - ✓ إن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة قد يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمبدأ الحيطة والحذر، ومبدأ القابلية للتحقق. وبالتالي يجب على أي منشأة تطبيق نظام ABC أن تصمم نظامين الأول للاستخدام الداخلي، والثاني للاستخدام الخارجي (التقارير المالية)، وهذا مكلف جدا؛

<sup>1</sup> أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص140.  
<sup>2</sup> اشرف عزمي مسعود أبو مغلي، مرجع سبق ذكره، ص ص19-20.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

- ✓ تكلفة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة مرتفعة جدا، وكذلك صعوبة اختيار وتحديد مسببات التكلفة واعتماده كغيره على بيانات تاريخية تعد داخليا؛
- ✓ يتم تعريف الأنشطة في الغالب على مفاهيم عامة، حيث يعد النشاط مجمع تكلفة على مستوى المؤسسة يعكس مجموعة من الأنشطة الفرعية، وهذا لا يوفر معلومات تكلفة مفصلة حول تلك الأنشطة.

### المطلب الثالث : المقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأنظمة التكاليف التقليدية

يتشابه نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة abc مع نظام التكاليف التقليدي في محاسبة كل من المواد المباشرة والأجور المباشرة، في حين يختلفان فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف غير المباشرة. ويمكن تبيان الفروق الجوهرية بين النظامين من خلال الجدول التالي:

#### الجدول رقم (1-2): المقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأنظمة التكاليف التقليدية

البيان	نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة abc	نظام التكاليف التقليدي
أسلوب التحليل	- أسلوب التحليل الدقيق والشامل والمستمر للأنشطة التي تمارسها المؤسسة ويشكل معمق ومفصل.	- أسلوب التحليل البسيط والمباشر للتكاليف وليس للأنشطة.
مجمعات التكلفة	- يعمل على تجميع التكاليف ضمن مجمعات تكلفة، بحيث تكون متجانسة داخليا بالخصائص ولكل مجموعة من هذه المجموعات خاصة بعدد معين من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف عامل واحد فقط.	- يعمل على تجميع التكاليف بشكل إجمالي أو تكاليف كل قسم على حدة ولا يوجد تجانس بالخصائص بين تكاليف هذه المجمعات. لا يمكن تخصيص هذه التكاليف لعدد من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف عدد من العوامل.
مسببات التكلفة	- يستخدم عدة مسببات تكلفة بحيث يكون لكل واحدة من مسببات التكلفة مسبب للتكلفة الخاص بها والتي تحمل التكاليف على أساسه ويمكن في بعض الأحيان أن يستخدم أكثر من مسبب تكلفة لنفس مجمع التكلفة الواحد.	- عادة ما يعتمد على مسبب واحد أو اثنين من مسببات التكلفة لتحميل التكاليف وذلك لافتقاره للعلاقة السببية بين التكلفة والنشاط وبين النشاط والمنتج أو الخدمة.
أساس التحميل	- يقوم بتحميل التكاليف الموجودة في	- يقوم بتحميل التكاليف على المنتجات

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

<p>أو الخدمات باستخدام أساس تحميل واحد وهو حجم الإنتاج مثل: عدد الوحدات المنتجة، ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.</p>	<p>مسببات التكلفة على المنتجات أو الخدمات التي تستخدم الأنشطة الخاصة بتلك التكاليف عن طريق استخدام أساس تحميل يتوافق مع مسبب التكلفة الخاص بالنشاط.</p>	
<p>-جميع التكاليف في المؤسسة يكون مصدرها أو مسببها الرئيسي حجم الإنتاج أو عدد الخدمات المقدمة، أي العلاقة بين التكلفة والإنتاج دائما مباشرة.</p>	<p>-ليست جميع التكاليف في المؤسسة مصدرها أو مسببها الرئيسي الوحدات المنتجة، بمعنى آخر أن العلاقة السببية بين التكلفة والوحدات المنتجة قد تكون غير مباشرة، ويحدد هذا النظام أربعة مستويات لمسببات التكاليف وهي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ تكلفة الوحدة المنتجة؛</li> <li>✓ تكلفة مجموعة من الوحدات المنتجة؛</li> <li>✓ تكلفة المنتجات المساندة؛</li> <li>✓ التكاليف الإدارية والعمومية.</li> </ul>	<p>التسلسل الهرمي للتكاليف</p>
<p>-غير قادرة على توفير معلومات ذات دقة عالية الأمر الذي يؤدي في الغالب إلى حدوث مشكلة التكلفة المبالغ فيها أو التكلفة المنخفضة.</p>	<p>-يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة.</p>	<p>اتخاذ القرار</p>
<p>-تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف وبالتالي الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة.</p>	<p>-بسبب تجميع التكاليف ضمن مجتمعات تكلفة متجانسة فإن عملية السيطرة في هذا النظام سهلة وعالية الكفاءة.</p>	<p>السيطرة على التكاليف</p>
<p>-غير مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه أقل من التكلفة في غالب الأحيان بسبب اعتبارية عملية توزيع التكاليف.</p>	<p>-مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه موجبة ولكن إلى حد معين ومن ثم تصبح التكلفة أعلى من المنفعة.</p>	<p>تكلفة التطبيق والمنفعة</p>
<p>-إن الانحرافات يتم قياسها في ضوء موازنة الإنتاج، ولا يتم التركيز على الطاقة الفعلية، ويتم التعبير عن حجم</p>	<p>-إن حجم الانحرافات والمصادر المتاحة والمستخدمه فيتم التعبير عنها في شكل كمي (عدد أوامر الشراء) وتكلفة الطاقة</p>	<p>التعبير عن الانحرافات والمصادر المتاحة والمستخدمه</p>

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

<p>الانحرافات في شكل مالي، فلا يتم التعبير عن المصادر المتاحة أو المصادر المستخدمة في شكل كمي.</p>	<p>غير المستنفذة ويتم التركيز على الطاقة المستغلة للأنشطة.</p>	
<p>-يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقويم المخزون ولا يوفر معلومات لخدمة أغراض الإدارة.</p>	<p>-إن هناك هدفين أساسيين يتم السعي إليهما من خلال نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هما:          ✓ تصميم هيكل تكاليفي؛          ✓ التأكيد على القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة.</p>	<p>هدف النظام</p>
<p>-أما في نظام التكاليف التقليدي فإن إجراءات التخصيص تتم كما يلي:          ✓ تخصيص عناصر التكاليف المشتركة على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات؛          ✓ يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج حسب الطريقة المتبعة لدى المنشأة أو المؤسسة؛          ✓ يتم تخصيص تكلفة مراكز الإنتاج على وحدات الإنتاج باستخدام معدل تحميل يتم تحديده.</p>	<p>-إجراءات تخصيص التكاليف تتم كما يلي:          ✓ يتم توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي يتم تحديدها؛          ✓ يتم إنشاء مركز تكلفة لكل نشاط أو مجموعة من الأنشطة حسب درجة الاتساق فيما بينها.          ✓ إعداد معدل تحميل لمجمعات التكلفة حسب مسببات استهلاك الأنشطة للموارد؛          ✓ تخصيص تكلفة مجمع التكلفة على وحدات الإنتاج.</p>	<p>مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة</p>

المصدر: أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2009، ص ص 44-45.

## الفصل الثاني : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

### خلاصة الفصل الثاني:

من خلال عرضنا لهذا الفصل المتعلق بنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة استنتجنا بأن استخدام هذه الطريقة أدت إلى تجاوز الكثير من العيوب التي كانت تعاني منها أنظمة التكاليف التقليدية وذلك من خلال قدرتها على تحقيق الرقابة على التكاليف بشكل جيد والتحكم فيها وتوفير معلومات حقيقية وتفصيلية عنها وهذا بناء على مبدئين أساسيين وهما أن المؤسسة تقوم بمجموعة من الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وأيضا المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة.

وبالرغم من المزايا العديدة لهذه الطريقة إلا أنها واجهتها العديد من الصعوبات منها صعوبة توافر البيانات وأيضا مقاومة العنصر البشري للتحويل من طريقة التكاليف التقليدية إلى طريقة التكاليف على أساس الأنشطة كما أن التكاليف المتعلقة بتطبيقها تعتبر كبيرة نظرا لطريقة التكاليف التقليدية.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر

### - فرع جيجل -

المبحث الأول: تقديم عام لشركة اتصالات الجزائر - فرع جيجل -

المبحث الثاني: دراسة الطريقة المتبعة في حساب التكاليف في المؤسسة

المبحث الثالث: محاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس

الأنشطة ومقارنتها مع طريقة المؤسسة

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصلين السابقين للجانب النظري للأنظمة التقليدية للتكاليف ونظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، سنحاول في هذا الفصل بالقيام بدراسة تطبيقية على إحدى المؤسسات الوطنية والمتمثلة في مؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-، وذلك من أجل تحديد وإبراز مدى مطابقة موضوع بحثنا للواقع المعاش داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى تقديم عام لشركة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-، أما المبحث الثاني فسننتظر فيه لدراسة الطريقة المتبعة في حساب التكاليف في المؤسسة محل الدراسة، وفي المبحث الثالث سنقوم بمحاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنتها مع طريقة المؤسسة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

### المبحث الأول: تقديم عام لشركة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

في هذا المبحث سنتطرق إلى تعريف مؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-، وتبيان هيكلها التنظيمي وكذلك ذكر مختلف مهامها وأهدافها.

### المطلب الأول: التعريف بالمديرية العملية اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

في هذا المطلب سنتطرق فيه إلى التعريف بشركة اتصالات الجزائر- فرع جيجل- انطلاقا من موقعها الجغرافي، ثم نشأتها والتعريف بالنشاط الذي تمارسه كما يلي:<sup>1</sup>

### الفرع الأول: الموقع الجغرافي

تقع مؤسسة اتصالات الجزائر لولاية جيجل في بلدية باب السور بشارع الصومام وهي تبعد عن مركز البلدية ب 1 كلم، ويحدها من الشرق مركز الشرطة ومن الغرب وحدات سكنية للخواص، ومن الشمال طريق بلدي، أما من الجنوب محكمة العدل لولاية جيجل.

للمؤسسة بابان رئيسيان يطلان على الطريق البلدي، الأول خاص بالمديرية والثاني خاص بالوكالة التجارية، تبعد المؤسسة عن مدينة سكيكدة 135 كلم، وعن ولاية سطيف 230 كلم.

### الفرع الثاني: نشأة شركة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

نشأت مؤسسة اتصالات الجزائر في إطار إعادة الهيكلة للبريد والمواصلات، وفقا لقانون 03.2000 المؤرخ في 06 أوت 2000م المتضمن القواعد العامة للبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية، وعيا منها بالتحديات التي يفرضها التطور المذهل الحاصل في تكنولوجيا الإعلام والاتصال.

فقد باشرت الدولة منذ 1999م بإصلاحات عميقة في قطاع البريد والمواصلات، وتجسدت هذه الإصلاحات في سن قانون جديد للقطاع في شهر أوت 2000م، الذي جاء لإنهاء احتكار هذه الدولة عن نشاطات البريد والمواصلات والفصل بين نشاطي التنظيم واستغلال تسيير الشبكات، وتطبيقاتها له ثم إنشاء سلطة ضبط مستقلة إداريا وماليا ومتعاملين، أحدهما يتكفل بالنشاطات البريدية والخدمات المالية البريدية متمثلة في مؤسسة بريد الجزائر والثانية متمثلة في اتصالات الجزائر.

وفي إطار فتح سوق الاتصالات للمنافسة تم في شهر جوان 2001م بيع رخصة بالإقامة واستغلال شبكة للهاتف النقال، واستمر تنفيذ برنامج فتح السوق للمنافسة ليشمل فروع أخرى، حيث تم بيع رخص تتعلق بشبكة

<sup>1</sup> وثائق داخلية خاصة بالمؤسسة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل -

الربط المحلي في المناطق الريفية كما شمل أيضا الدارات الدولية في 2003م، الربط المحلي في المناطق الحضرية في 2004م وبالتالي أصبحت سوق اتصالات الجزائر مفتوحة تماما في 2005م وذلك في ظل احترام دقيق لمبدأ الشفافية لقواعد المنافسة، وفي نفس الوقت تم الشروع في برنامج واسع النطاق يرمي إلى تأهيل مستوى المنشآت الأساسية اعتمادا على تدارك التأخر المتراكم.

حملت اتصالات الجزائر على عاتقها مسؤولية تطوير شبكة الاتصالات في الجزائر، وبمقتضى هذا القانون أصبحت اتصالات الجزائر مستقلة في تسييرها عن وزارة البريد والمواصلات، وهذه الأخيرة أوكلت لها مهمة المراقبة لتصبح بعد ذلك مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال عام يقدر ب 20339760000 دج أي حوالي 2.6 مليار دولار وبعد أزيد من عامين وبعد دراسات قامت بها وزارة البريد وتكنولوجيا الإعلام والاتصال وبموجب القرار 2000/03 أصبحت اتصالات الجزائر حقيقة جسدت سنة 2003م.

كان على اتصالات الجزائر الانتظار حتى الفاتح من جانفي سنة 2003م لكي تبدأ الشركة في إتمام مشوارها الذي بدأته منذ الاستقلال حيث أصبحت هذه الأخيرة مستقلة في تسييرها عن وزارة البريد، ومجبرة على إثبات وجودها في عالم فيه المنافسة شرسة والأجدر خاصة مع فتح سوق الاتصالات على المنافسة. فتحت مؤسسة اتصالات الجزائر فروع عدة لها في ولايات الوطن من بينها فرع اتصالات الجزائر بجيجل الكائن مقره بحي الصومام -جيجل- وهكذا تأسست وبدأت نشاطها الفعلي منذ سنة 2003.

### الفرع الثالث: النشاط الذي تقوم به المؤسسة

هي مؤسسة ذات نشاط اقتصادي خدماتي تجاري، تندرج تحت قطاع الخدمات بطابع شركة ذات رأس مال، والوكالة التجارية هي المواجهة الأولى للشركة إذ تختص في تسويق منتجاتها.

اتصالات الجزائر تعمل على استقبال الزبون والنظر في حاجاته وطلباته، عرض المنتج ثم بيعه، وتقوم بخدمات ما بعد البيع، وهي تغطي كافة تراب الولاية بمختلف أنواع خدماتها سواء اتصالات سلكية أو لاسلكية، وهي تصرف خدماتها مع مختلف الأسواق ومنها: موبيليس، وفروع مجموعات اتصالات الجزائر، الوكالة التجارية للاتصالات الفضائية.

### 1- أهم العملاء التي تتعامل معهم الشركة:

- وزارة الخارجية.
- وزارة المجاهدين.
- شركة موبيليس.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

- شركة الكهرباء والغاز.

### 2-الوكالات التابعة للشركة:

- الوكالة التجارية الميلية.

- الوكالة التجارية الطاهير.

- الوكالة التجارية لأولاد عيسى.

- الوكالة التجارية العوانة.

### الفرع الرابع: المكونات البشرية لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

منذ بداية النشاط في شركة اتصالات الجزائر بجيجل، وعدد العمال في تزايد مستمر، وذلك بفعل عمل المؤسسة، واستعمال الآلات الحديثة والمتطورة التي استلزمت الزيادة في اليد العاملة أو المكونات البشرية. وتشمل هذه المكونات مجموعة الأفراد العاملين(العمال، الإطارات، أعوان التحكم، أعوان التنفيذ) في مختلف المصالح والأقسام.

وقد بلغ عددهم حتى سنة 2020:<sup>1</sup>

1- عدد العمال = 276

2- الإطارات = 139

3- أعوان التحكم = 83

4- أعوان التنفيذ = 54

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية العملية لاتصالات الجزائر- فرع جيجل-

من خلال النظرة الأولى للهيكل التنظيمي العام أو الشامل للمديرية العملية لاتصالات الجزائر-صالح فرع جيجل- أو الذي بين كل الأقسام أو المصالح التابعة للإدارة العامة للمؤسسة، نلاحظ أن الهيكل التنظيمي يأخذ شكلا هرميا، وهذا ما يؤكد تشعب وظائف ومهام المؤسسة، إضافة إلى أنه يبين طبيعة التنظيم السائد في هذه المؤسسة إذ نلاحظ أن هناك مركزية في اتخاذ القرارات، والهيكل التنظيمي للمديرية العملية لاتصالات الجزائر- فرع جيجل- حيث سنقوم بشرحه كما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مقابلة مع السيد فاتح قبيوة، رئيس قسم الموارد البشرية في مؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-، بتاريخ 5 مارس 2020، الساعة 14:00.  
<sup>2</sup> وثائق داخلية خاصة بالمؤسسة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

### الفرع الأول: الخلايا:

المديرية العملية لاتصالات الجزائر هي كائن مستقل ماليا، تتشكل هذه المديرية لاتصالات الجزائر - فرع جيجل- من أربع خلايا مرتبطة مباشرة مع المدير ومن هذه الخلايا ما يلي:

#### أولا- النظافة والأمن: من نشاطاتها ما يلي:

- ضمان تطبيق الإجراءات والمعايير فيما يخص النظافة والأمن على مستوى المديرية وبناتها؛
- الأداء والإعداد العملي للإجراءات والقواعد الخاصة بالأمن وضمان تطبيقها في مؤسسات اتصالات الجزائر.

#### ثانيا- الإتصال والعلاقات الخاصة: ومن نشاطاته ما يلي:

- ضمان القيام بإنجاز الاتصال بعد تحديد الأهداف المحققة في المخطط الاتصالي؛
- ضمان نشر المعلومات والترقية من خلال الوسائط الداخلية والخارجية؛
- المشاركة في تحسين صورة العلامة لاتصالات الجزائر.

#### ثالثا- التفتيش: ومن مهامه ما يلي:

- التحقق من أن القواعد والتعليمات المقدمة من طريف المديرية العامة يتم احترامها؛
- التأكد من المطابقة أثناء وضع العتاد؛
- تنفيذ تحقيقات ومراقبة الإختلالات القابلة لتحمل خسارة المؤسسة؛
- تنفيذ تفتيشات مفاجئة للنفقات والمصاريف على مستوى الوكالات التجارية؛
- مراقبة المراكز النقدية.

#### رابعا- خلية تسيير النوعية والجداول الإحصائية: من نشاطاتها ما يلي:

- تعريف وتأسيس مهمات مراقبة العمل من حيث النوعية بعد أداء عملية نشر النوعية والجودة على مستوى المؤسسة؛
- المشاركة في عملية التعريف ببرامج النوعية لاتصالات الجزائر مع فحص الأرباح والكفاءات المحسوسة؛
- تكبير المساحة ومتابعتها بجداول إحصائية تسمح بمراقبة العمليات والأعمال المخصصة لتسيير بنيات المديرية العملية للاتصالات؛

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

الفرع الثاني: الأقسام: تشمل المديرية العملية لاتصالات الجزائر- فرع جيجل- على أربعة أقسام رئيسية وكل قسم ينقسم إلى عدة مصالح تتمثل فيما يلي:

أولا- القسم التقني: يحتوي على ثلاثة مصالح تحت مسؤولية رئيس القسم: شبكة الولوج(التحويل) والحلقة المحلية، مصلحة البنيات التحتية القاعدية، مصلحة(DATA المعلومات plat forme ) لخدمة القيمة المضافة.

### 1-شبكة الولوج والحلقة: من مهامها:

- متابعة تطوير الشبكة والحضرية؛
- متابعة صيانة الشبكة الحضرية؛
- بناء خطوط جديدة للمشاركين؛
- خلق قنوات جديدة؛
- متابعة نوعية الخدمات واستخراج الإزعاجات؛
- تحصي سجلات الاقتراح للكابلات والقنوات؛
- متابعة الإنتاج المحقق من طرف المراكز الثلاث؛

### 2-مصلحة البنيات التحتية القاعدية: من مهامها:

- توجيه ومتابعة المراكز التقنية الأربعة (مركز التضخيم CAH، مركز التحويل المحلي والإرسال CCLT، مركز الطاقة للولاية CWE، مركز صيانة الخطوط CEL)؛
- الاشتراك ما بين المراكز الأربعة، تأسيس حالات الطلب من طرف المديرية العملية؛
- اقتراح شبكات البسط للرسالات، ومتابعة أعمال البسط وصيانة الشبكات.

### 3-مصلحة الشبكة: من مهامها:

- متابعة شبكة الإرسال للبيانات الخاصة باتصالات الجزائر؛
- متابعة مختلف الشبكات للوزارات والمؤسسات؛
- النشر أو عدم النشر، صيانة ورقة ال DSL AM؛
- متابعة وصيانة الوصلات الخاصة للمؤسسات (انترنت .X25.VPN)؛
- تأسيس مختلف الإحصاءات والحالات (وصلات خاصة .ADL...).

ثانيا-القسم التجاري: يحتوي على ثلاث مصالح تكون تحت مسؤولية رئيس Actel مصلحة العلاقة مع الزبون، مصلحة القسم، مصلحة قوة البيع وشبكات الفوترة والتحصيل ما قبل المتابعة القانونية.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

### 1-مصلحة قوة البيع وشبكات Actel: من مهامها:

- متابعة وكالات تجارية (الوكالات التجارية للاتصالات)؛
- دراسة المشاكل الخاصة برقم الأعمال؛
- اقتراح الحل لهذه المشاكل؛
- تقديم هدايا للزبائن؛
- ضمان الدعامة للكيانات التجارية بعد تحسين قوة البيع؛
- تطوير مخطط العمل التجاري، للتعريف بأهداف البيع لكل من الكيان التجاري وضمن متابعة الأهداف المسطرة.

### 2-مصلحة العلاقة مع الزبون: من مهامها:

- السهر على رضا وارتياح الزبائن بانحراف للكيانات التجارية والتقنية؛
- معرفة هل الواجهة التقنو تجارية فعالة بعد توزيع الأهداف التجارية المسطرة؛
- معالجة طعون الزبائن والتدخل ما بين الكيانات التجارية والزبائن في حالة الشكاوي عن عدم الرضا وعدم الموافقة؛

### 3-مصلحة القوة والتحصيل ما قبل المتابعة القانونية: من مهامها:

- ضمان الفوترة، التحصيل والمعالجة بما يرضي الحقوق؛
- تأسيس وصولات الفوترة واتصالها بالمرتبة أو الدرجة؛
- ضمان تحصيل الحقوق المسطرة لرقم الأعمال والخدمة ما قبل المتابعة القانونية مرتبطة بإلحاح بعد ضمان الأهداف المسطرة لرقم الأعمال والخدمة القصوى للزبون والإخلاص له؛

ثالثا-قسم الموارد المالية والوسائل: يحتوي على أربعة مصالح تحت مسؤولية رئيس القسم: مصلحة تسيير التكوين، مصلحة تسيير المستخدم والأجر، مصلحة التسيير اللوجيستكي، تسيير الممتلكات.

### 1-مصلحة تسيير التكوين: من مهامها:

- التنظيم والتسيير لمطابقة احتياجات التكوين؛
- تطوير مخطط التكوين وإخضاعه للعمل؛
- ضمان متابعة الإنفاقات مع تنظيمها وترتيبات التكوين؛
- ضمان وضع نظام للمعلومات RH Access لمدة (Rise a jour) (24h/24h).

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

- ضمان le feedback الخاص بالمشاكل التي تم إبعادها.

### 2-مصلحة تسيير المستخدم والأجور: من مهامها:

- معالجة الأجور؛
- معالجة الغيابات والعطل؛
- تسيير ملفات المتقاعدين؛
- حجز مصاريف المهمات ومصاريف النقل؛
- إدارة نظام المعلومات RH Access.

### 3-مصلحة التسيير اللوجستيكي(الوسائل): من مهامها:

- شراء القطع المنقولة، تجهيزات المكتب والإعلام الآلي، كل هذه المشتريات تودع في مخزن الولاية؛
- تسيير المركبات، برمجة المهمات.
- متابعة الأسواق؛
- ضمان تسيير المخازن وتوزيعها في مستوى الكيانيين التجاري والتقني المرتبطان.

### 4-مصلحة تسيير الممتلكات: من مهامها:

- تسوية الحالات القضائية للموجودات؛
- متابعة تخصيص الاستثمارات لخدمات المستخدمين؛
- تأسيس الجرد المادي السنوي(غير منقولة، منقولة)؛
- متابعة نوعية المخزون المستهلك.

رابعا-قسم المالية، المحاسبة، الشؤون القانونية والتأمينات: يحتوي على أربعة مصالح: مصلحة الميزانية، مصلحة المحاسبة، مصلحة الخزينة، مصلحة الشؤون القانونية والتأمينات.

### 1-مصلحة الميزانية: من مهامها:

- المراقبة والتأكد من سلامة ملفات الأجور؛
- إعداد الميزانية التقديرية وتقديرات شهرية؛
- متابعة معدل تحقيق النفقات الوظيفية والاستثمارات.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

### 2- مصلحة المحاسبة: من مهامها:

- إجراء ضمن المراقبة ملفات الأجور؛
- مراقبة الفواتير الكلية وتسبيقات الموردين؛
- مراقبة يومية الوثائق والتسهيلات القانونية؛
- إعداد الحساب السنوي للوثائق والاستغلال؛
- إبراز التسجيلات المحاسبية عبر نظام.

### 3- مصلحة الخزينة: من مهامها:

- مراقبة ملفات الأجور؛
- مراقبة تنسيق الموردين؛
- إعداد صكوك المؤسسات والموردين؛
- إعداد الحالات التقريبية.

### 4- مصلحة الشؤون القانونية والتأمينات: من مهامها:

- متابعة الشؤون القانونية للمؤسسات أمام تأسيسات كفئة ومحاكم؛
- الإجراء الحسابي للعملية الصعبة بالإضافة إلى حوادث فيما يتعلق بالأموال كعملية سرقة الكابلات بعد التصريح بها إلى CAAT (الضمان الاجتماعي) بغرض تأمينها؛
- متابعة الحقوق بالقرب من الزبائن، وإدارات وتغطية الحقوق؛
- إدارة المنازعات وتأمين الحد المراد مع المحامين.

### المطلب الثالث: مهام وأهداف المديرية العملية لاتصالات الجزائر- فرع جيجل-

#### الفرع الأول: مهام المديرية العملية لاتصالات الجزائر- فرع جيجل-

تقوم المديرية العملية لاتصالات الجزائر بممارسة نشاطها عن طريق استعمال وسائل هامة ومتعددة

تمكنها من:<sup>1</sup>

- تقديم خدمات الاتصالات الهاتفية التي تسمح بانتقال وتبادل الأصوات، الرسائل المكتوبة، البيانات الرقمية، المعلومات السمعية البصرية؛

<sup>1</sup> مقابلة مع السيد فاتح قبيو، رئيس قسم الموارد البشرية في مؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-، بتاريخ 8 مارس 2020، الساعة 9.30.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

- تقوم بتنمية استغلال وتسيير الشبكات العمومية والخاصة للاتصالات؛
- تعمل على تطوير استغلال وتسيير الاتصالات المحلية مع المتعاملين في الشبكة؛
- توفير الإمدادات اللازمة لتحقيق البرامج القصيرة والطويلة الأجل؛
- تعزيز وضمان جودة منتجاتها لتحقيق أهدافها؛
- إنجاز الدراسات التقنية، التكنولوجية، الاقتصادية والمالية لتحقيق أهدافها؛
- تطوير تشغيل وإدارة الشبكات العامة أو مرافق الاتصالات السلكية، اللاسلكية، البيانات الرقمية، المعلومات والرسائل السمعية البصرية؛
- توفير خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية الوطنية والخارجية، وذلك لضمان الإتصال بين المستعملية للشبكة؛
- ربط المناطق المعزولة والمؤسسات المدرسية بالشبكة.

### الفرع الثاني: أهداف المديرية العملية للاتصالات الجزائر- فرع جيجل-

- تقوم المديرية العملية للاتصالات الجزائر- فرع جيجل- بالمهام المذكورة سابقا سعيا منها لتحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها ما يلي:<sup>1</sup>
- الزيادة في عرض الخدمات الهاتفية وتسهيل عمليات المشاركة في مختلف خدمات الاتصال، لأكبر عدد من المستعملين بوجه خاص المناطق الريفية؛
  - الزيادة في جودة ونوعية الخدمات المعروضة والتشكيلات المقدمة وجعلها أكثر منافسة في خدمات الإتصال؛
  - تنمية وتطوير الشبكة الوطنية للاتصالات وفعالية توصيلها بمختلف طرق الإعلام؛
  - زيادة المشاركة كمثل رئيسي في مجال فتح برامج تطوير لمؤسسة الإعلان في الجزائر؛
  - تطوير استغلال الشبكات العمومية الخاصة بالاتصالات؛
  - إدخال التكنولوجيا الحديثة التي تضمن أمن وسلامة الشبكة ونوعية الاتصال من أجل الرضا التام للمستعملين؛

<sup>1</sup> السيد فاتح قبيوة، رئيس قسم الموارد البشرية في مؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-، بتاريخ 8 مارس 2020، الساعة 9.30.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

-مراقبة التطور التكنولوجي الهائل الذي تعرفه سوق الاتصالات؛

-مضاعفة تحسين قيمة شبكة الخدمات المقدمة وجعل خدمات الإرسال أكثر مردودية؛

-سعي المؤسسة في ظل المنافسة القوية إلى ضمان مركزها والمحافظة على سمعتها.

### المطلب الرابع: البنية المعلوماتية للمديرية العملية لاتصالات الجزائر- فرع جيجل-

قامت المؤسسة كأى مؤسسة اقتصادية جزائرية، وفي ظل ما يشهده العالم من تطورات وتغيرات في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال، قامت المديرية العملية لاتصالات الجزائر- فرع جيجل-، بإدخال مجموعة من التكنولوجيات الحديثة، والتي تستخدمها لإنجاز معظم الأعمال والوظائف الخاصة بها ومن بين هذه التكنولوجيات نجد ما يلي:<sup>1</sup>

#### أولاً: المكونات المادية: وتتمثل في:

**1- الحاسوب:** إن أهم ما يتم استخدام كمكون مادي هو الحاسوب، فمعظم المكاتب إن لم نقل الكل تستخدم الحاسوب، فقد أصبح الوسيلة الأكثر تداولاً واستخداماً في جميع المهام تقريباً بشل روتيني ويومي، إن لم نقل أنه لا يمكن الاستغناء عنه، حيث أنه يستخدم في تخزين معظم المعلومات التي تتوفر عليها المديرية.

**2- جهاز الفاكس:** إن استخدام الفاكس في هذه المصلحة (المؤسسة) يسهل الكثير من العمليات داخل هذه المديرية، حيث من خلاله يتم بعث الرسائل والنصوص والوثائق المكتوبة عبر خطوط الهاتف سواء إلى المديرية المركزية لتسيير الموارد البشرية بالجزائر أو إلى مختلف المديريات التي تتعامل معها، ونظراً لسهولة استخدامه فقد وفر الكثير لهذه المصلحة من تقليص الوقت وسرعة أداء بعض المهام وتخفيض التكاليف.

**3- الماسح الضوئي:** يتم استخدام الماسح الضوئي في بعض الملفات الخاصة بالعاملين إلى الحاسوب لتخزينها في ملفات واللجوء إليها وقت الحاجة مثل: ما يخص العامل من ترقية، نقل، قرارات... إلخ.

#### ثانياً: البرامج التطبيقية:

**1- برامج أكسس:** يستخدم هذا البرنامج التطبيقي في إنشاء قواعد البيانات خاصة بالموظفين، وهذه القواعد تحتوي على عدة معلومات تتمثل في: رقم التسجيل الإداري الخاص بالموظفين، وهذه القواعد تحتوي على عدة معلومات تتمثل في: رقم التسجيل الإداري الخاص بالموظف، رقم التسجيل الخاص بالضمان الاجتماعي، إسم

<sup>1</sup> السيد فاتح قبيوغة، رئيس قسم الموارد البشرية في مؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-، بتاريخ 8 مارس 2020، الساعة 10:00.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

ولقب العامل، تاريخ الازدياد، تاريخ التوظيف، الإقامة الإدارية، نوعية العمل(مؤقت أو دائم)، المستوى الدراسي، عدد الأولاد، وقد تضاف معلومات أخرى حسب الحاجة.

ويلجأ الموظف إلى هذه القاعدة في الوقت الذي يريد من أجل الحصول على معلومات خاصة منها، ومن هذه المعلومات ما يلي:

- معلومات خاصة بموظف ما؛
- الأشخاص الذين يشغلون وظيفة ما (عون استقبال)؛
- العمال الذين يشغلون بمنطقة إدارية معينة؛
- العمال الدائمون والعمال الغير دائمون.

وغيرها من المعلومات التي يحتاجها الموظف من مكتب المستخدمين، يستخدم فيما يعرف بحصيلة الشغل الشهرية وهي عبارة عن معطيات أكسس كما أن أكسس تستخرج شهريا في شكل جدول وتضم العدد الإجمالي للعمال، عدد العمال المؤقتين، عدد العمال الدائمين، عدد العمال المحالين على التقاعد، عدد العمال الموظفين الجدد في الشهر المعني، والعمال المحالين على الاستيداع والانتداب، عدد العمال حسب العمر وحسب الجنس، الغيابات المرخصة والغير مرخصة والعطل وكل هذه المعلومات تكون شهرية.

**2-برنامج GATA:** هو نظام الكتروني لمعالجة وكتابة المعلومات، يحتوي على عدة تعليمات تمكن من إعداد وتقديم خدمات للزبائن بسرعة وأمانة وهو نظام خاص بشركة اتصالات الجزائر فقط وفروعها ويسمح للزبون بما يلي:

- الزبون له شباك خاص به على مستوى الوكالة التجارية والتي تتحصل على طلبه وكل المعلومات الخاصة به، وتقوم بتلبية هذا الطلب؛
- إنهاء المصالح، تبادل الملفات والأوراق بين المصالح التقنية للوكالة؛
- السماح للزبائن بالاطلاع على فواتيرهم عن طريق الانترنت.

**3-أكسال EXCEL:** يتم استخدام أكسال في إدارة الموارد البشرية التابعة للمديرية العملية لاتصالات الجزائر- فرع جيجل- في كل العمليات الحسابية الخاصة بالأجور، وهذا لأن أكسال عبارة عن جدول يساعد المصلحة على القيام بوظائفها على أكمل وجه وبالسرية المطلوبة، وهذا ما يجعله من أهم البرامج المستخدمة ضمن هذه الإدارة، يتم عن طريق أكسال حساب عدة مؤشرات مهمة وضرورية لتمام الحصيلة الشهرية التي تقوم بإنجازها مكتبة المستخدمين حيث يتم إدخال مجموعة من المعطيات المستخلصة من قاعدة البيانات إلى أكسس إلى برنامج مكتوب في أكسال هذه الأخير يتم عن طريقه حساب مجموعة من المؤشرات كالتالي:

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

- عدد العمال الإجمالي؛
- عدد العمال المؤقتين؛
- عدد العمال حسب الفئة العمرية؛
- عدد العمال حسب الجنس؛
- عدد العمال المحالين على التقاعد؛
- عدد العمال المسرحين؛
- عدد العمال الجدد.

وغيرها من المعلومات وهذا بالإضافة إلى رسم الهيكل التنظيمي الخاص بالعمال وتجدر الإشارة إلى أن أكسال يستخدم في حساب الأجور وهذا بعد اقتطاع ساعات الغيابات المرخصة والغير مرخصة والعطل المرضية والرسم على القيمة المضافة.

**4- معالج النصوص WORD:** يستعمل في المديرية لكتابة المعاملات الإدارية ومعالجة النصوص خاصة فيما يتعلق بالطلبات وإنجاز التقارير وكتابة طلبات الترقية وتحويل طلبات التوظيف وكل ما هو مرتبط بالمعاملات الإدارية.

### ثالثا: الانترنت:

تعد من بين أهم وسائل المعلومات والاتصال في العصر الحالي، وتتوفر المديرية على هذه التكنولوجيا حيث أن بعض المكاتب تحتوي على جهاز الحاسوب مزود بشبكة الانترنت والتي تستعمل عادة في البحث والتتقيف الإداري، ومن بين أهم الخدمات التي توفرها شبكة الانترنت لرؤساء المصالح هي خدمة البريد الالكتروني وذلك لإرسال الملفات والمعطيات التي تطلب منهم وكذلك استخدام بعض الأوامر والمعلومات.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

### المبحث الثاني: دراسة الطريقة المتبعة في حساب التكاليف في المؤسسة

مؤسسة اتصالات الجزائر بطبيعتها مؤسسة خدمية تجارية وكأي مؤسسة لديها تكاليف، ومن خلال هذا المبحث سنقوم بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة (الطريقة التقليدية).

ونظرا لتعذر قيامنا بالدراسة التطبيقية قمنا بالاعتماد على معطيات الدراسة التي قام بها الباحثان محمد بللو وعبد العزيز جهلان الموسومة تحت عنوان: دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الجزائرية (دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر -المديرية العملية بغرداية-)، وهي مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ليسانس مهني، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2018.

وبالتالي كان هناك تعديل على بعض المعطيات مع الإبقاء على معطيات أخرى، وهو ما أدى إلى إختلاف النتائج المتحصل عليها بين دراستنا والدراسة المذكورة.

#### المطلب الأول: تحديد أنواع التكاليف

إن مؤسسة اتصالات الجزائر كأى مؤسسة لها تكاليف مباشرة وغير مباشرة، ويمكن تصنيف هذه التكاليف في جدول كما يلي:

#### الجدول رقم (3-1): تحديد أنواع التكاليف المباشرة التي يمكن تحميلها إلى الخدمات المباشرة

التكاليف المباشرة	الخدمات
- الاستهلاك من المعدات والمواد. - اقتناء وإصلاح العتاد. - صيانة مصاريف المهمات.	الهاتف الثابت
- اهتلاك من المواد. - إقتناء وإصلاح العتاد. - صيانة مصاريف المهمات.	الانترنت

المصدر: من إعداد الطلبة إعتمادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات شركة إتصالات الجزائر.

نلاحظ أن التكاليف المباشرة هي التكاليف التي يسهل تتبعها وتكون لها علاقة مباشرة مع الخدمة أو المنتج.

أما التكاليف الغير مباشرة هي التي لا يمكن تتبع أثرها في تأدية الخدمات وتتمثل في:

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

- عتاد الإعلام الآلي واللوازم المكتبية؛
- مصاريف الكهرباء والغاز والماء؛
- مصاريف الإدارة العامة؛
- مصاريف الأمن والصيانة؛
- مصاريف التأمين؛
- مصاريف النظافة؛
- الاهتلاكات.

### المطلب الثاني: تحديد أساس تحميل التكاليف للأقسام والأنشطة

لقد قمنا بتحديد تكاليف الأقسام والأنشطة وتتبع سير التكاليف وتحميلها على أساس المساهمة في تأدية النشاط والجدولان التاليان يوضحان تكاليف المساهمة في كل قسم:

### الجدول رقم (3-2) : التكاليف المباشرة وغير المباشرة

رقم الحساب	اسم الحساب	أعباء غير مباشرة/دج	
		الهاتف/دج	الانترنت/دج
ح/60	المشتريات المستهلكة	199 129 020 .45	36215319.01
ح/61	الخدمات الخارجية	241 890 688.96	2700.00
ح/62	الخدمات الخارجية الأخرى	74 198 628 .64	
ح/63	أعباء المستخدمين	488 605 346 .93	
ح/64	ضرائب ورسوم	14 722 598 .85	
ح/65	أعباء عملياتية	16 125 875 .85	
ح/66	أعباء مالية	76 581 .80	
ح/68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	195 853 397 .67	

المصدر: من إعداد الطلبة إعتماذا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات شركة اتصالات الجزائر.

هذا الجدول هو عبارة عن ترحيل للأعباء وتصنيفها حسب طبيعة التكلفة إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة، حيث أن المؤسسة جل أعبائها غير مباشرة ما عدا جزء من المشتريات المستهلكة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

تم تقسيم التكاليف على الأقسام بالشكل الموضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-3) : جدول التوزيع الأولي

الأقسام				
رقم الحساب	القسم التجاري	قسم الموارد المالية والوسائل	القسم التقني	قسم المالية والمحاسبة
ح/60	20 626 410.8	32 587 234 .88	144 243 443	-
ح/61	-	7 472 850	92 983 962,81	-
ح/62	184 604,00	72 565 109 .59	211 976	17 709 209,59
ح/63	1 187 443	2 092 729	1 165 793	2 092 729
ح/64	-	698 123 .5	13 979 475.35	-
ح/65	-	16 125 875 .85	-	-
ح/66	-	-	-	-
ح/68	-	195 853 397 .67	-	-
المجموع	21 998 457.8	327 395 320 .5	252 584 650.16	19 801 938 .59

المصدر: من إعداد الطلبة إعتقادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات شركة اتصالات الجزائر.

نلاحظ أن الجدول هو عبارة عن توزيع أولي للتكاليف الغير مباشرة على مختلف أقسام المؤسسة لتحديد قيمة تكلفة كل قسم.

### المطلب الثالث: تطبيق الطريقة التقليدية (طريقة الأقسام المتجانسة)

طريقة الأقسام المتجانسة هي طريقة تقليدية في معالجة التكاليف، والتي سنقوم بتطبيقها على مؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-، والتي ستكشف لنا عن التكلفة الوحيدة لكل منتج.

### الفرع الأول: إنشاء جدول التوزيع الثانوي

باعتبار عدد الزبائن هي وحدة القياس الأساسية تم إنشاء الجدول الموالي عن طريق إنشاء نسب مئوية بالشكل الموالي:

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

عدد الزبائن هو: 240 120 انطلاقا من معطيات برنامج المؤسسة

- عدد زبائن الهاتف : 96 048 أي 40 %

- عدد زبائن الانترنت : 144 072 أي 60 %

سوف نقوم بتقسيم تكاليف كل قسم حسب وحدة القياس بطريقة متجانسة

### الجدول رقم (3-4): التوزيع الثانوي

الأقسام البيان	القسم التجاري/ دج	قسم الموارد المالية والوسائل/ دج	القسم التقني/ دج	قسم المالية والمحاسبة/ دج	المجموع
مجموع التوزيع الأولي	21 998 457.8	327 395 320.5	252 584 650.16	19 801 938.59	
مصاريف الهاتف 40%	8 799 383.12	130 958 128.2	101 033 860	7 920 775.436	<b>248 712 146.8</b>
مصاريف الانترنت 60%	13 199 074.7	196 437 192.3	151 550 790.1	11 881 163.15	<b>373 068 220.2</b>

المصدر: : من إعداد الطلبة إعتقادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات شركة إتصالات الجزائر .

من خلال الجدول رقم (3-4) نلاحظ أن خدمات الانترنت تتحمل تكاليف أكبر من خدمات الهاتف وقد قمنا بتحديد تكلفة الخدمة عن طريق تقسيم إجمالي المصاريف على كمية الخدمات.

### الفرع الثاني: تحديد رقم الأعمال

إن رقم أعمال الانترنت أكبر من رقم أعمال الهاتف، كون الانترنت وسيلة اتصال حديثة مقارنة الهاتف الثابت، كما أن ظهور الهواتف النقالة وسرعة انتشارها قلل من استخدام الهاتف الثابت، وحصره في بعض البيوت والإدارات.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

-رقم أعمال الهاتف : 19. 204 276 082 دج

-رقم أعمال الانترنت : 63. 542 383 263 دج

الفرع الثالث: النتيجة التحليلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة

يتم حساب النتيجة التحليلية وفق العلاقة التالية:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - (التكاليف المباشرة + التكاليف الغير مباشرة) ± الحسابات الاستثنائية

النتيجة التحليلية للهاتف = 19. 204 276 082 - (2700.00 + 219 479 003) =

-15 205 621.1

=

النتيجة التحليلية للانترنت = 63. 542 383 263 - (36 215 319 .01 + 311 369 445 .4) =

194 798 499 .2

=

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

المبحث الثالث: محاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنتها مع طريقة المؤسسة

سنقوم في هذا المبحث بمحاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنتها مع طريقة المؤسسة والتي تتبع طريقة الأقسام المتجانسة.

**المطلب الأول: تحديد أنشطة مؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-**

انطلاقاً من طريقة الأقسام المتجانسة تمكنا من تحديد أقسام المؤسسة وعليه توجهنا إلى كافة الأقسام من أجل تحديد الأنشطة والتي سنوضحها في الجدول التالي:

**الجدول رقم (3-5) : أقسام وأنشطة مؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-**

الأنشطة	الأقسام
- مصلحة قوة البيع وشبكات - مصلحة العلاقة مع الزبائن	القسم التجاري
- مصلحة تسيير التكوين - مصلحة تسيير المستخدم والأجور - مصلحة التسيير اللوجيستيكي (الوسائل) - مصلحة تسيير الممتلكات	قسم الموارد المالية والوسائل
- شبكة الولوج والحلقة - مصلحة البنيات التحتية القاعدية - مصلحة الشبكة	القسم التقني
- مصلحة الميزانية - مصلحة المحاسبة - مصلحة الخزينة	قسم المالية والمحاسبة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات كل قسم في المؤسسة.

نلاحظ أن كل قسم تختلف عدد أنشطته حسب طبيعة القسم، والتي تم تقسيمها حسب طبيعة الأنشطة وحسب وحدات القياس المتاحة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

### المطلب الثاني: تحديد تكاليف الأنشطة

سنقوم في هذا المطلب بتحديد تكاليف الأنشطة لمؤسسة اتصالات الجزائر كما يلي:

#### الفرع الأول: تحديد تكلفة كل نشاط

قمنا بتحديد نسب تقريبية للأنشطة التي يقوم بها كل قسم، حيث انطلقا من تكلفة القسم تقسم بين أنشطة ذلك القسم، والجدول الموالي يوضح ذلك:

#### الجدول رقم (3-6): يوضح كيفية حساب تكلفة الأنشطة

النسب	الأنشطة	تكلفة القسم/دج	الأقسام
60%	- البيع	21 998 457 .8	القسم التجاري
40%	- العلاقة مع الزبائن		
40%	- تسيير التكوين	327 395 320 .5	قسم الموارد المالية والوسائل
30%	- تسيير المستخدم والأجور		
20%	- التسيير اللوجستيكي		
10%	- تسيير الممتلكات		
40%	- الولوج والحلقة	252 584 650 .16	القسم التقني
40%	- مصلحة البيانات التحتية القاعدية		
20%	- مصلحة الشبكة		
30%	- الميزانية	19 801 938 .59	قسم المالية والمحاسبة
40%	- المحاسبة		
30%	- الخزينة		

المصدر: من إعداد الطلبة إعتقادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات شركة اتصالات الجزائر.

بعد القيام بتحديد الأنشطة، وتحديد نسبة تكلفة كل نشاط، تأتي المرحلة الموالية والمتمثلة في تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.

#### الفرع الثاني: تحديد وحدة القياس وعدد المسببات

في هذه المرحلة نقوم بتجميع عدد المسببات الكلي وتقسيم التكلفة على المنتجين حسب طبيعة النشاط للمنتج، والجدول التالي يوضح ذلك:

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

الجدول رقم (3-7) : عدد مسببات التكلفة لكل من الهاتف والانترنت

الأقسام	مسببات التكلفة (وحدة القياس)	عدد المسببات الكلي	الهاتف	الانترنت
القسم التجاري	عدد الفواتير المحصلة	953	311	642
	عدد الزبائن	215 162	89 262	125 900
قسم الموارد المالية والوسائل	عدد التكوينات	132	48	84
	عدد المستخدمين	204	86	118
	عدد الطلبيات	42	20	22
	جرد المخزون	27	12	15
القسم التقني		134	72	62
	نسبة الزيادة	0.54	0.12	0.42
	عدد تدخلات صيانة الشبكات	652	241	411
قسم المالية والمحاسبة	عدد الدفعات	686	233	453
	عدد المصادقات	686	233	453
	عدد الفواتير	686	233	453

المصدر: من إعداد الطلبة إعتقادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات شركة إتصالات الجزائر.

الجدول يحدد وحدات القياس المحتملة لكل قسم، والتي بدورها سوف تقسم على الأنشطة، فلكل نشاط وحدته الخاصة به.

وسوف نقوم بحساب التكلفة الوجدوية للنشاط وتكلفة المنتجين وذلك بعد تحديدنا للمسببات.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

### الفرع الثالث: حساب التكلفة الوحديّة

التكلفة الوحديّة هي عبارة عن تكلفة الوحدة الغير مباشرة + التكلفة المباشرة، ولحساب التكلفة الغير مباشرة نستعين بوحدات القياس المذكورة في الجدول رقم (3-7) بالطريقة الموضحة في المثال الموالي:  
القسم التجاري:

$$\begin{array}{l} \text{البيع } 60\% = 953/13\ 199\ 074 \cdot 68 = 13\ 850 \cdot 025 \\ \times 21\ 998\ 457 \cdot 8 \\ \text{العلاقة مع الزبون } 40\% = 215\ 162/8\ 799\ 383 \cdot 12 = 40 \cdot 89 \end{array}$$

الجدول الموالي يلخص لنا جميع عمليات حساب تكلفة النشاط والتكلفة الوحديّة بالاعتماد على الطريقة المبينة في المثال السابق والتي سوف تطبق على جميع أقسام المؤسسة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

الجدول رقم (3-8) : التكلفة الوحدوية للنشاط

الأقسام	التكلفة	النشاط	التكلفة	الوحدة	عدد المسببات	تكلفة وحدوية
القسم التجاري	21 998 457 .8	البيع	13 199 074.68	عدد الفواتير المحصلة	953	13 850.025
		العلاقة مع الزبون	8 799 383.12	عدد الزبائن	215 162	40.89
قسم الموارد المالية والوسائل	1327 395 320 .5	تسيير التكوين	130 958 128	عدد التكوينات	132	992 107.03
		تسيير المستخدم والأجور	98 218 596.15	عدد المستخدمين	204	481 463.7
		التسيير اللوجستيكي	65 479 064.1	عدد الطلبات	42	1 559 025.33
		تسيير الممتلكات	32 739 532.05	جرد المخزون	27	1 212 575.2
		الولوج والحلقة	101 033 860		134	753 984.03
القسم التقني	252 584 650 .16	البنيات التحتية القاعدية	101 033 860	نسبة الزيادة	0.54	187 099 740.8
		مصلحة الشبكة	50 516 930.02	عدد تدخلات صيانة الشبكات	652	77 479.95
قسم المالية والمحاسبية	19 801 938 .59	الميزانية	5 940 581.57	عدد الدفعات	686	8 659.73
		المحاسبية	7 920 775.43	عدد المصادقات	686	11 546.3
		الخرينة	5 940 581.57	عدد الفواتير	686	8 659.73

المصدر: من إعداد الطلبة إعتقادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات شركة إتصالات الجزائر.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

بعد تطبيق الطريقة في الجدول السابق على كل الأقسام، توصلنا الى تكلفة كل نشاط، و بعد تقسيمها على وحدات القياس تحصلنا على التكلفة الوحديّة لكل نشاط و التي تعتبر من مخرجات هذا الجدول، و التي بدورها ستمكننا من حساب التكاليف الغير المباشرة لكل من الانترنت و الهاتف كل على حدى.

### الفرع الرابع: حساب التكلفة الاجمالية الغير مباشرة لكل منتج

الجدول الموالي يوضح لنا كمية التكاليف غير المباشرة التي يتحملها كل من خدمات الهاتف والانترنت، وذلك من خلال ضرب التكلفة الوحديّة في الحجم الضروري لكل منتج كما يلي:

### الجدول رقم (3-9) : حساب مجموع التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل من الهاتف و الانترنت

الأقسام	النشاط	الحجم الضروري		التكاليف غير المباشرة	
		الهاتف	الانترنت	الهاتف	الانترنت
القسم التجاري	البيع	311×13 850.025	642×13 850.025	4 307 357.77	8 891 716.05
	العلاقة مع الزبون	89 262×40.89	125 900×40.89	3 649 923.18	5 148 051
قسم الموارد المالية والوسائل	تسيير التكوين	48×992 107.03	84×992 107.03	47 621 137.44	83 336 990.52
	تسيير المستخدم والأجور	86×481 463.7	118×481 463.7	41 405 878.2	56 812 716.6
	التسيير اللوجستيكي	20×1 559 025.33	22×1 559 025.33	31 180 506.6	34 298 557.26
	تسيير الممتلكات	12×1 212 575.2	15×1 212 575.2	14 550 902.4	18 188 628
القسم التقني	الولوج والحلقة	72×753 984.02	62×753 984.02	54 286 849.44	46 747 009.24
	البنيات التحتية القاعدية	0.12×18 709 974.8	0.42×18 709 974.8	2 245 196.9	7 858 189.4
قسم الميزانية	مصلحة الشبكة	241×77 479.95	411×77 479.95	18 672 667.9	31 844 259.4
	الميزانية	233×8 659.73	453×8 659.73	2 017 717.09	3 922 857.69

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

5 230 473.9	2 690 287.9	453×11 546.3	233×11 546.3	المحاسبة	المالية
3 922 857.69	2 017 717.09	453×8 659.73	233×8 659.73	الخبزينة	والمحاسبة
<b>306 202 306.8</b>	<b>224 646 141.9</b>	<b>المجموع</b>			

المصدر: من إعداد الطلبة إعتقادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات شركة إتصالات الجزائر.

من خلال الجدول رقم (3-9) نلاحظ أن مجموع التكاليف غير المباشرة لخدمة الانترنت أكبر من مجموع التكاليف غير المباشرة لخدمة الهاتف، وهذا الأخير يسمح لنا بحساب النتيجة التحليلية لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة لكلا المنتجين.

**المطلب الثالث: حساب النتيجة التحليلية لطريقة التكاليف المبنية على الأنشطة والمقارنة بين النظامين**

سنقوم في هذا المطلب بحساب النتيجة التحليلية لطريقة التكاليف المبنية على الأنشطة، ثم مقارنتها مع الطريقة التقليدية (الأقسام المتجانسة).

**الفرع الأول: حساب النتيجة التحليلية لطريقة التكاليف المبنية على الأنشطة**

من خلال ما سبق سنقوم بحساب النتيجة التحليلية للمؤسسة حسب طريقة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وفق العلاقة التالية:

**النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - (التكاليف المباشرة + التكاليف الغير مباشرة) ± الحسابات الاستثنائية**

النتيجة التحليلية للهاتف = 19. 204 276 082 - (2700.00+ 224 646 141.9)

-20 372 759 .71

=

النتيجة التحليلية للانترنت = 63. 542 383 263 - (36 215 319 .01+ 306 202 306 .8)

199 965 637 .8

=

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

### الفرع الثاني: الفرق بين النتيجة في النظامين

من خلال الجدول التالي سنقوم بحساب الفرق بين النتيجتين في النظامين:

#### الجدول رقم (3-10): تحديد الفرق بين النتيجة في النظامين

الإنحراف	طريقة ABC/دج	الطريقة التقليدية/دج	
-5 167 138.6	-20 372 759.71	-15 205 621.1	الهاتف
5 167 138.6	199 965 637.8	194 798 499.2	الانترنت
	179 592 878.1	179 592 878.1	المجموع

المصدر انطلاقا من النتيجة التحليلية للخدمتين لكل طريقة.

من خلال الجدول نلاحظ وجود انحراف بين الطريقتين والذي يعتبر فشل احدهما في تحليل النتائج.

#### الفرع الثالث: تحليل النتائج

من خلال النتائج المتوصل اليها في المطلبين السابقين و من خلال الجداول السابقة التي تبين تحميل المنتجات من التكاليف غي المباشرة وفقا للطريقتين التقليدية و الأقسام المتجانسة و الحديثة وفقا لنظام التكاليف المبنية على الأنشطة ABC فانه يمكن توضيح ما يلي:

- ✓ في الطريقة التقليدية نلاحظ أن المؤسسة حققت نتيجة تحليلية سالبة بالنسبة للهاتف قدرها 15 205 621.1-، أما فيما يخص الانترنت فقد حققت نتيجة إيجابية قدرها 194 798 499.2، وهو ما يعني تحقيقها لرقم أعمال يفوق التكاليف الخاصة بهذه الخدمة، وهو راجع للانتشار الواسع لخدمة الانترنت واعتماد الزبائن أطيافهم عليها.
- ✓ أما بالنسبة لطريقة ABC نلاحظ أن المؤسسة حققت نتيجة تحليلية سلبية لخدمة الهاتف قدرها 20 372 759.71-، مما يعني أن التكاليف بطريقة ABC أكبر من رقم الأعمال، بينما حققت نتيجة تحليلية موجبة لخدمة الانترنت قيمتها 199 965 637.8، مما يعني أن التكاليف بطريقة ABC أقل من رقم الأعمال المحقق.
- ✓ نلاحظ انه فيه تساوي في الانحراف و يعود هذا التساوي النسبي بين المنتجين الموضح في الجدول (3-10) كون الهاتف البنية التحتية للإنترنت أي أن كمية الإنتاج تقريبا متساوية.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع جيجل-

### خلاصة الفصل

قمنا من خلال هذا الفصل بإلقاء الضوء على مؤسسة اتصالات الجزائر - فرع جيجل -، والذي قمنا فيه بتعريف المؤسسة وتبيان هيكلها التنظيمي، وكذلك ذكر مختلف مهامها وأهدافها والتعرف على البنية المعلوماتية لها.

وكذلك قمنا بالتطرق إلى دراسة الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة في تحديد التكلفة النهائية لمنتجاتها، ولاحظنا أن المؤسسة محل الدراسة تستخدم الطريقة التقليدية (طريقة الأقسام المتجانسة) في حساب تكاليفها، وتعتبر هذه الطريقة غير فعالة في حساب التكاليف لأنها تعتمد على نسب تقديرية وبالتالي فإن نتائجها غير دقيقة ولا تساعد على اتخاذ القرارات الإدارية لصالح المؤسسة.

وفي الأخير قمنا بمحاولة تطبيق طريقة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، والتي تقوم على تتبع التكاليف الغير مباشرة بشكل لائق، وتوصلنا إلى أنه يمكن استخدام هذه الطريقة لأنها تتميز بمخرجات دقيقة وتساعد على اتخاذ القرارات الإدارية.

وفي عملية المقارنة بين النظامين وجدنا أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة أكثر عدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة وأكثر دقة في تحديد التكاليف النهائية لخدمات الهاتف والانترنت.

خاتمة عامة

تمحور موضوع بحثنا حول دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية؛ حيث تضمن هذا البحث دراسة نظرية وتطبيقية لكل من النظامين بإبراز أهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف ومحاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ومختلف الفروقات الموجودة بين النظامين. وقد تبين أن النظام التقليدي يعاني من مشكلات متعددة ومن بينها تشويبه للتكاليف غير المباشرة وعدم تحديدها بدقة، وقد برز نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من أجل تدارك نقائص وعجز أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة تغيرات وتطورات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

وقد كان الدافع والهدف الرئيسي من إجراء هذه الدراسة هو تسليط الضوء على نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، باعتباره نظام حديث لمعالجة التكاليف في المؤسسة، وأنه في حالة تطبيقه يعمل على رفع القدرة التنافسية والكفاءة الإنتاجية للمؤسسات الصناعية والخدماتية على حد سواء.

وقد تم اختيار مؤسسة اتصالات الجزائر - فرع جيجل - من أجل إجراء الدراسة التطبيقية، وإجراء مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، ومعرفة الاختلافات بينهما.

### أولاً : اختبار الفرضيات

بعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحيتين النظرية والتطبيقية تبين لنا:

**الفرضية الأولى:** "المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم بتطبيق طرق محاسبة التكاليف التقليدية لأنها تعتبر أداة فعالة في المؤسسة، لكن مع التطور الحاصل في بيئة الأعمال الحديثة أصبحت هذه الطرق لا تخدم إدارة المؤسسة"، هذه الفرضية صحيحة؛ حيث أن الطرق التقليدية أصبحت غير قادرة على تلبية حاجيات الإدارة للمعلومات وذلك للتطور الحاصل في نظم الإنتاج وكذلك تعقد الأنشطة.

**الفرضية الثانية:** "إن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC قد يؤدي إلى الوصول إلى معلومات أكثر دقة وبالتالي اتخاذ قرارات رشيدة"، هذه الفرضية صحيحة؛ لأن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، يتميز بمخرجات دقيقة مما يؤدي إلى الوصول إلى معلومات تكاليفية أكثر دقة، وهذا ما يمكنها من اتخاذ قرارات رشيدة في ظل المنافسة.

## الخاتمة العامة

الفرضية الثالثة: " تعتبر محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC بديلا لطرق التكاليف التقليدية"، هذه الفرضية صحيحة؛ حيث أن طريقة محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، ظهرت لمعالجة النقائص الموجودة في الطرق التقليدية.

ثانيا : نتائج الدراسة

### 1- نتائج الدراسة النظرية:

من خلال دراستنا النظرية يمكن إبراز أهم النتائج المتوصل إليها كما يلي:

- ✓ تعتبر محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة في المؤسسة، كما يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات، يقوم على تجميع وتبويب وفحص التكاليف من أجل تقديم المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة؛
- ✓ الطرق التقليدية في حساب التكاليف كثيرة فهناك طريقة التكاليف الكلية، طريقة التكاليف المتغيرة والهامشية، وطريقة التكاليف المعيارية، وكل مؤسسة تتبع الطريقة التي تلائمها، بينما هناك مؤسسات بدأت تتوجه لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة الذي يساعد على إعطاء نتائج بصورة دقيقة؛
- ✓ يعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، أكثر موثوقية من نظام التكاليف التقليدي وذلك لتوفره على معلومات دقيقة حول التكاليف وأكثر مصداقية وتساعد في اتخاذ القرارات الإدارية؛
- ✓ تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة، وإنما تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد، وبالتالي فإن استهلاك المنتجات للموارد لا بد أن يمر على الأنشطة؛
- ✓ يساهم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في توفير معلومات بالتوقيت الملائم من أجل مساعدة مسيري المؤسسة لأداء رقابة التسيير بأكثر كفاءة وفعالية؛
- ✓ الفرق الظاهر بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية هو المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة وكيفية التوزيع.

## الخاتمة العامة

### 2- نتائج الدراسة التطبيقية

من خلال دراستنا التطبيقية يمكن إبراز أهم النتائج المتوصل إليها كما يلي:

- ✓ تعتمد مؤسسة اتصالات الجزائر على الطريقة التقليدية (طريقة الأقسام المتجانسة) في حساب التكاليف، وذلك لنقص المعرفة بمحاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لأنها تعتبر طريقة حديثة نسبياً.
- ✓ رغم أن المؤسسة تطبق طريقة الأقسام المتجانسة في معالجة التكاليف، إلا أن هذه الطريقة تبقى غير دقيقة في تخصيص التكاليف وتوزيعها خاصة غير المباشرة منها وذلك لأنها تعتمد على نسب تقديرية.
- ✓ النظام التقليدي الذي تتبعه المؤسسة محل الدراسة والمتمثل في طريقة الأقسام المتجانسة يؤدي إلى رفع حجم التكاليف الغير مباشرة المحملة على المنتج ذات الزبائن الأكثر.
- ✓ المؤسسة محل الدراسة تحتوي على عوامل مساعدة في تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة باعتبارها تؤدي إلى الوصول إلى تكاليف أكثر دقة، مقارنة بالأساليب التقليدية (طريقة الأقسام المتجانسة) لكنها لا تتوفر على الإمكانيات اللازمة لإرسالها.

### 3- التوصيات

من خلال النتائج المذكورة يمكن اقتراح بعض التوصيات وهي:

- ✓ لا بد من الاهتمام بتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالمؤسسات الجزائرية في المستقبل، لما يحقق من مزايا متعددة، من بينها توفير معلومات دقيقة حول التكاليف والتي يمكن أن ترجع على المؤسسة بأرباح وعائدات كبيرة؛
- ✓ العمل على تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بشكل تدريجي بالمؤسسات الجزائرية، حيث لا يشترط التطبيق الشامل مرة واحدة؛
- ✓ ضرورة تكوين الموارد البشرية من أجل الإحاطة بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من أجل تطبيقه بالمؤسسات الجزائرية؛
- ✓ ننصح المؤسسة محل الدراسة بالإهتمام بأنظمة التكاليف، خاصة الحديثة منها والتي تسمح بإنتاج المعلومة بصفة سريعة لتكون في خدمة المسير ومنفذي القرار في الوقت المناسب؛

## الخاتمة العامة

✓ تطبيق برامج تكوينية ابتداء من الإدارة العليا إلى غاية العاملين حول أهمية ودور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وآلية تطبيقه حتى يتحقق نجاحه.

### 4-آفاق الدراسة

في هذا الإطار وبناء على الدراسة التي قمنا بها يمكن أن نطرح مواضيع جديدة بالبحث مستقبلا وهي:

✓ أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية؛

✓ وضع نموذج لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في ظل النظام المحاسبي والمالي.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب:

- 1- "محمد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 2- أحمد حسن الظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ط2.
- 3- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2013.
- 4- أحمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الأردن، 2006.
- 5- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 6- أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المباشرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 7- إسماعيل حجازي، سعاد معالم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 8- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ط2.
- 9- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف (بين النظرية والتطبيق)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 10- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ط5.
- 11- ثناء علي قباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 12- جبرائيل جوزيف كحالة، حنان رضوان حلوة، المحاسبة الإدارية-مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء-، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

## قائمة المراجع

- 13- خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
- 14- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف (قياس وتحليل)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ط2.
- 15- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف (قياس وتحليل)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ط1.
- 16- صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف (الإطار النظري والعلمي)، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
- 17- صالح عبد الله رزق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
- 18- صلاح الدين عبد المنعم وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2003.
- 19- عبد الحي عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
- 20- عبد الحي عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف-لأغراض قياس تكلفة الإنتاج-، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1997.
- 21- عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ط3.
- 22- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002.
- 23- علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 24- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ط1.
- 25- فتح الرحمن حسن المنصور، بابر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2009.

## قائمة المراجع

- 26- فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007، ط1.
- 27- كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- 28- ليتراي هيتجر، سيرج ماتولتش، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، الرياض، 1988.
- 29- محمد العثماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- 30- محمد عبد المقصود، الأصول العلمية في محاسبة التكاليف (وعلاقتها ببحوث العمليات والإحصاء الاقتصادي والإدارة)، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008.
- 31- محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- 32- مؤيد محمد الفضل والآخرين، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 33- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 1999.
- 34- نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف (مدخل حديث)، جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 35- نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013.

### ثانياً: المجلات:

- 1- أحمد عبد الرضا ضرغام، مدخلي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس الأنشطة-دراسة مقارنة-، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، بغداد، المجلد 22، العدد 92، 2016.
- 2- سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، الجامعة الإسلامية، غزة-فلسطين، المجلد 15، العدد الأول، 2007.
- 3- سعاد معاليم، إسماعيل حجازي، مساهمة في بناء نموذج لنظام التكاليف على الأنشطة ABC (منظور تنظيمي) في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل-فرع بسكرة-، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة عباس لغرور-خنشلة-، الجزائر، المجلد الأول، العدد 2، ديسمبر 2017.

## قائمة المراجع

- 4- فيحاء عبد الله يعقوب، امتثال رشيد بجاي، تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءات قرارات التسعير (بحث تطبيقي في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثاني عشر، الفصل الرابع، العدد 41، 2017.
- 5- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة-فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، جوان 2007.
- 6- محمد البشير إبراهيم أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف-دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 4، العدد الأول، 2019.
- 7- محمد الخطيب نمر، هوارى سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد الثاني، العدد 4، 2013.
- 8- محمد الصديق فوضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، الجزائر، المجلد 7، العدد 13، جوان 2018.
- 9- محمد كنفوش، نظام ABC ودوره في تحسين الأداء واستدامته بالمؤسسة، مجلة جديد الاقتصاد، الجزائر، المجلد الرابع، العدد 4، ديسمبر 2009.
- 10- محمد هيثم الدبس، رفع القدرة التنافسية للمنشأة من خلال الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة باستخدام نظام TDABC، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، دمشق-سوريا، المجلد 37، العدد الأول، 2015.
- ثالثا: المذكرات والأطروحات:
- 1- أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011.
- 2- أحمد طوابيية، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003.

## قائمة المراجع

- 3- أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين، 2007.
- 4- أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008.
- 5- أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين، 2005.
- 6- أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.
- 7- بلال بوناب، المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2014.
- 8- خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2013.
- 9- خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي (دراسة تطبيقية على قسيمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي)، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007.
- 10- خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين، 2007.

## قائمة المراجع

- 11-سهام مازوزي، نادية بن زيادي، أثر محاسبة التكاليف على اتخاذ القرار، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور مولاي الطاهر -سعيدة-، الجزائر، 2016.
- 12-صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في الجامعات الفلسطينية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة-، فلسطين، 2007.
- 13-عثمان بودجوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة 1955/8/20-سكيكدة-، الجزائر، 2008.
- 14-عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقتها بالأداء المالي-تطبيق نموذج مقترح للقياس-، أطروحة منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009.
- 15-محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية في تحديد الأسعار، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرياح -ورقلة-، الجزائر، 2006.
- 16-منال دودية، أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات دعم الموقف التنافسي(دراسة ميدانية)، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015.
- 17-ناصر أحمد محمد سند، الإطار المنطقي لمحاسبة تكاليف النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة، رسالة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم والتجارة، جامعة بنها، مصر، 2012.
- 18-نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير-حالة مؤسسة نفضال-، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.

## قائمة المراجع

19- هلال درحمون، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.

20- ياسين سالمى، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة-دراسة حالة مؤسسة نفضال-، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.

### خامسا: المتفرقات:

1- المملكة العربية السعودية، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، محاسبة التكاليف، بدون سنة.

### سادسا: الكتب باللغة الأجنبية:

1-Patrick piget , **comptabilité analytique**, édition economica , paris , 2002, 4<sup>ème</sup> édition.

2-Louis dubralle, didier jourdam, **analitique de gestion**, paris, 2003, 4<sup>ème</sup> édition.

### سابعا: المجالات باللغة الأجنبية:

1-Salen E.A ;Mazhars ;"The benefits of the application of activity based costing system field study on manufacturing companeis operating in alhabad city-india :lors journal of business and managment" ; vol 16(nov.2014).

الملاحق

COMPTE	DESIGNATION DES COMPTES	Cumul Debit	Cumul Credit	Solde Fin Debit	Solde Fin Credit
1150700000	PRODUITS DES EXERCICES ANTERIEURS	-	-	-	-
1210000000	RÉSULTAT DE L'EXERCICE	-	44 102 390,00	-	-
1330000000	IMPOTS DIFFERES ACTIF	396 158,51	396 158,51	-	-
1340000000	IMPOTS DIFFERES PASSIF	27 695,00	27 695,00	-	-
1811001000	DETTES INTER CENTRE COMPTABLE SIÈGE	-	151 706 252,00	-	1 122 130 738,00
1812001000	CRÉANCES INTER CENTRE COMPTABLE SIÈGE	1 376 538 524,89	27 657 281,23	9 907 399 301,05	-
2131110000	BÂTIMENTS INDUSTRIELS	326 521 819,11	342 044 837,69	317 447 281,90	-
2131220000	BÂTIMENTS COMMERCIAUX	-	-	11 872 799,00	-
2131800000	AUTRES BÂTIMENTS	64 972 012,19	3 401 495,50	77 860 996,96	-
2156030000	EQUIPEMENT ET SYSTEMES DE TRANSMISSION	107 574 631,48	95 523 931,33	543 587 878,45	-
2156060000	ENERGIE	65 263 137,11	60 861 504,69	233 193 675,32	-
2156070000	COMMUTATION	230 712 599,13	136 730 580,23	918 588 992,68	-
2156080000	MATERIELS TECHNIQUES DJAWEB	-	-	4 219 425,00	-
2181000000	MATÉRIEL ET OUTILLAGE	2 049 799,72	1 068 970,46	4 350 491,66	-
2182100000	VÉHICULES DE TOURISMES	11 130 735,04	881 965,81	12 710 688,96	-
2182210000	VÉHICULES UTILITAIRES LÉGERS	127 145 902,98	139 323 894,52	61 653 818,96	-
2183100000	MOBILIER DE BUREAU	7 027 424,28	4 229 166,24	17 593 051,50	-
2183200000	MATERIEL DE BUREAU	2 245 759,09	586 132,46	4 913 018,64	-
2183300000	MATERIEL INFORMATIQUE	9 684 184,35	3 821 474,67	26 014 568,95	-
2325101000	CANALISATION EN COURS	203 419 419,99	202 919 419,99	4 000 000,00	-
2325302000	CÂBLES DE DISTRIBUTION EN COURS	-	-	-	-
2325304000	CÂBLES DE BRANCHEMENT EN COURS	40 749 427,15	39 249 427,15	1 500 000,00	-
2325305000	CÂBLES FIBRE OPTIQUE EN COURS	3 768 941,51	3 768 941,51	-	-
2813110000	AMORTISSEMENT BÂTIMENTS INDUSTRIELS	208 324 560,88	214 448 868,46	-	215 577 324,90
2813111000	AMORTISSEMENT BÂTIMENTS INDUSTRIELS LÉGERS	-	-	-	-
3010000000	APPAREILS TÉLÉPHONIQUES	4 472 854,15	3 508 250,88	1 682 152,48	-
3030000000	CARTES	-	86 250,00	-	-
3030100000	CARTES DE RECHARGE ADSL	581 351,61	538 932,64	61 914,96	-
3030200000	CARTE SIM LTE 4G	196 170,00	303 351,39	16 770,00	-
3030300000	CARTE DE RECHARGE LTE 4G	254 066,48	212 884,36	56 078,50	-
3030400000	CARTE DE RECHARGE WIFI	8 027,52	4 068,00	3 959,52	-
3041000000	MODEMS	-	1 268 220,84	-	-
3042000000	MODEMS WIFI ADSL	9 263 435,69	8 205 008,76	3 779 988,44	-
3044000000	MODEM LTE	13 980 521,05	30 882 841,51	11 964 307,83	-
3111000000	FOURNITURES DE COMMUTATION	8 158 850,34	12 735 171,75	15 620 875,87	-
3112000000	FOURNITURES DE TRANSMISSION	5 587 661,40	6 326 854,89	-	-
3113000000	FOURNITURES D'ÉNERGIE	6 384 766,78	5 768 767,68	643 211,64	-

3114000000	CÂBLES DE COMMUTATION	86 897 465,22	113 094 204,30	7 546 672,31	-
3115000000	CÂBLES DE TRANSMISSION	14 073 986,48	22 973 562,89	870 556,28	-
3116000000	PVC GAINES POUR INSTALLATION	-	-	-	-
3118000000	AUTRES FOURNITURES TECHNIQUES	15 340 000,00	17 265 184,36	1 079 507,64	-
3211100000	CARBURANT	2 820 250,00	2 820 250,00	-	-
3211200000	LUBRIFIANT	-	71 740,00	-	-
3211300000	PNEUMATIQUES	1 191 100,00	1 390 550,00	160 500,00	-
3211400000	PRODUITS CHIMIQUES	-	25 127,60	-	-
3211800000	AUTRES MATIÈRES CONSOMMABLES PARC AUTO	-	-	-	-
3221100000	FOURNITURES POUR PARC AUTO	7 800,00	7 800,00	4 203,00	-
3221200000	PIÈCES DE RECHANGES VÉHICULES	1 524 412,51	1 419 692,23	384 060,69	-
3222100000	FOURNITURES DE BUREAU	2 283 319,78	2 217 125,03	494 772,45	-
3222101000	IMPRIMÉS	985 389,65	993 039,66	-	-
3222200000	FOURNITURES INFORMATIQUES	1 771 705,00	1 976 249,75	493 515,93	-
3228010000	FOURNITURES D'ENTRETIEN	0,02	0,02	-	-
3228020000	FOURNITURES USTENSILES DE CUISINES	-	-	-	-
3228030000	PRODUITS ALIMENTAIRES	-	-	-	-
3228040000	HABILLEMENT	1 984 994,71	1 802 086,48	264 808,77	-
3228050000	PETIT OUTILLAGE	4 483 132,49	4 917 661,91	-	-
3228060000	FOURNITURE D'ENTRETIEN D'ELECTRICITE GAZ ET EAU	-	120 273,53	8 000,00	-
3228070000	PRODUITS PHARMACEUTIQUES	-	-	-	-
3228080000	EQUIPEMENT DE TRAVAIL ET SÉCURITÉ	-	-	-	-
3228090000	MATERIAUX DE CONSTRUCTION	700,00	700,00	-	-
3228800000	AUTRES FOURNITURES CONSOMMABLES	969 699,03	480 005,17	1 720 178,48	-
3800000000	ACHATS ALGERIE TELECOM SPA	38 340 449,55	38 340 449,55	-	-
3901000000	PERTE DE VALEUR SUR APPAREILS TÉLÉPHONIQUES	-	-	-	715 600,99
3903000000	PERTE DE VALEUR SUR CARTES	86 250,00	-	-	-
3904000000	PERTE DE VALEUR SUR MODEMS	1 268 220,84	-	-	-
3904200000	PERTE DE VALEUR MODEMS WIFI ADSL	118 904,95	-	-	-
3905000000	PERTE DE VALEUR SUR ANNUAIRES	1 674 628,21	-	-	-
3908000000	PERTE DE VALEUR SUR AUTRES MARCHANDISES	2 700,00	-	-	-
3911100000	PERTE DE VALEUR SUR MATIÈRES ET FOURNITURES	515 698,23	-	-	5 037 388,22
3911300000	PERTE DE VALEUR SUR MATIÈRES ET FOURNITURES	-	-	-	2 000,00
3911400000	PERTE DE VALEUR SUR CÂBLES DE COMMUTATION	1 884 510,27	-	-	986 114,93
3911500000	PERTE DE VALEUR SUR CÂBLES DE TRANSMISSION	-	-	-	-
3911800000	PERTE DE VALEUR SUR AUTRES MATIÈRES ET	-	-	-	291,03
3921120000	PERTE DE VALEUR SUR LUBRIFIANT	71 740,00	-	-	-
3921140000	PERTE DE VALEUR SUR PRODUITS CHIMIQUES	5 699,60	-	-	-

3922110000	PERTE DE VALEUR SUR FOURNITURES POUR PARC	-	-	-	4 203,00
3922120000	PERTE DE VALEUR SUR PIÈCES DE RECHANGES	7,77	-	-	279 332,64
3922210000	PERTE DE VALEUR SUR FOURNITURES DE BUREAU	7 952,84	-	-	3 011,45
3922220000	PERTE DE VALEUR SUR FOURNITURES	8 930,74	-	-	25 199,26
3922804000	PERTE DE VALEUR SUR HABILLEMENT	-	-	-	-
3922805000	PERTE DE VALEUR SUR PETIT OUTILLAGE	170 318,29	-	-	-
3922806000	PERTE DE VALEUR SUR FOURNITURE ELECTRICITE GAZ	69 379,01	-	-	8 000,00
3922808000	PERTE DE VALEUR SUR EQUIPEMENT DE TRAVAIL ET	-	-	-	-
3922880000	PERTE DE VALEUR SUR AUTRES FOURNITURES	-	197 158,98	-	1 345 387,10
4011000000	FOURNISSEURS ACHATS DE BIENS LOCAUX	50 652 020,18	59 026 514,86	-	11 432 614,47
4011200000	FOURNISSEURS ACHATS DE BIENS INTRA GROUPE	-	-	-	-
4012000000	FOURNISSEURS PRESTATIONS DE SERVICES LOCAUX	272 630 734,09	342 871 176,29	-	73 544 471,17
4041100000	FOURNISSEURS ACHATS D'IMMOBILISATIONS	187 889 225,06	270 985 992,96	-	93 642 876,69
4047000000	FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS RETENUES DE	3 793 888,67	19 327 905,53	-	31 910 055,83
4111110000	CLIENTS ORDINAIRES	1 179 103 024,24	#####	437 162 238,00	-
4111200000	CLIENTS KMS	61 521 125,56	61 521 125,56	-	-
4111310000	CLIENTS ETAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES	174 198 574,64	174 198 574,64	-	-
4111320000	CLIENTS GRANDES ENTREPRISES	386 246 596,60	386 246 596,60	-	-
4111330000	CLIENTS MOYENNES ENTREPRISES	22 280 122,86	22 280 122,86	-	-
4111340000	CLIENTS SERVICES PUBLICS CONVENTIONNES	1 129 648,00	1 129 648,00	-	-
4111620000	CLIENTS POSTES EXPLOITATION AT	472 300,00	472 300,00	-	-
4111710000	CLIENTS PERSONELS ATM	455 555,88	455 555,88	-	-
4111720000	CLIENTS PERSONELS AT	3 974 614,28	3 974 614,28	-	-
4111801000	SERVICES PUBLICS	170 130 421,10	170 130 421,10	-	-
4111802000	CABINES	2,98	2,98	-	-
4181110000	FACTURES À ÉTABLIR CLIENTS ORDINAIRES	38 558 782,45	41 773 503,73	35 933 514,02	-
4195010000	AVOIRS CLIENTS ORDINAIRES	8 530 080,69	18 813 794,87	-	10 283 714,18
4451000000	T.V.A. COLLECTÉE	56 755 558,65	58 809 412,34	-	29 816 055,74
4454000000	DROIT DE TIMBRE	3 215 610,72	3 215 610,72	-	-
4456100000	T.V.A SUR IMMOBILISATIONS	37 482 679,45	37 601 628,69	-	-
4456200000	T.V.A SUR AUTRES BIENS ET SERVICES	55 266 523,91	55 096 492,32	251 307,78	-
4458100000	T.V.A À RÉGULARISER	5 491 732,00	5 125 790,49	-	5 125 790,49
4473200000	TAXE SUR L'ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE NON	-	-	-	1 839 860,92
4473300000	TAXE SUR L'ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE ÉXIGIBLE	-	-	-	-
4620000000	CRÉANCES SUR CESSIONS D'IMMOBILISATIONS	1 053 190,00	938 645,00	114 545,00	-
4678801000	RECETTES EN ATTENTE D'IMPUTATION	-	1 933 397,46	-	8 384 173,60
4678801100	ENCAISSEMENT POUR COMPTE DU DEPOSANT NOON	-	2 051,28	-	2 051,28
4678802000	VIREMENTS A TORD DES BUREAUX DE POSTES	63 079 842,02	49 304 118,18	-	6 897 724,91

5112100000	CHEQUES CCP REMIS A L'ENCAISSEMENT PAR ACTEL	20 643 086,55	20 669 093,77	10 774,07	-
5112101000	CHEQUES CCP RECUS A L'ACTEL	16 666 255,24	16 666 255,24	-	-
5112110000	CHEQUES BANCAIRE REMIS A L'ENCAISSEMENT PAR	58 154 781,03	57 105 080,01	1 299 820,59	-
5112111000	CHEQUES BANCAIRE RECUS A L'ACTEL	40 768 135,31	40 759 422,56	8 712,75	-
5121460000	BNA RECETTES DOT GHARDAIA	184 731 194,84	188 164 146,60	289 965,33	-
5122470000	BNA DEPENSES DOT GHARDAIA	68 920 069,00	60 280 695,00	12 271 020,00	-
5123074000	BNA ACTEL EL GUERARA	40 528 769,94	40 135 143,88	946 533,87	-
5123086000	BNA ACTEL GHARDAIA	221 303 758,62	203 902 161,96	25 839 117,81	-
5123176000	BNA ACTEL EL MENIA	2 238,21	2 238,21	-	-
5171232400	CCP DEPENSES DOT GHARDAIA	-	-	-	-
5171300840	CCP ACTEL EL GUERARA	97 707 156,96	97 289 720,17	468 256,05	-
5171300960	CCP ACTEL GHARDAIA	372 866 436,22	372 904 082,02	652 251,07	-
5171301860	CCP ACTEL EL MENIA	92 979 406,76	92 844 209,97	135 286,79	-
5310770000	CAISSE RECETTES ACTEL EL GUERARA	54 652 883,26	54 652 883,26	-	-
5310890000	CAISSE RECETTES ACTEL GHARDAIA	254 262 262,00	254 490 902,15	-	-
5312000000	CAISSE RECETTES ACTEL EL MENIA	70 072 270,58	70 072 270,58	-	-
5411045000	REGIE UOT GHARDAIA	314 460,00	318 460,00	76 730,00	-
5412081000	REGIE ACTEL EL GUERARA	35 906,00	36 846,00	14 104,00	-
5412094000	REGIE ACTEL GHARDAIA	173 119,00	170 800,00	52 658,00	-
5412490000	REGIE ACTEL EL MENIA	284 666,00	267 366,00	30 017,00	-
5811000000	VIREMENTS INTER BANQUES	-	-	-	-
5813000000	VIREMENTS INTER CAISSES	310 000,00	310 000,00	-	-
5815000000	VIREMENTS BANQUES / CAISSES	300 000,00	300 000,00	-	-
5817000000	VIREMENTS CAISSE / CCP	378 500 022,89	378 500 022,89	-	-
5882000000	COMPTE D'APPUREMENT TRÉSORERIE	5 995 455,00	5 995 455,00	-	-
6001000000	APPAREILS TÉLÉPHONIQUES	3 508 250,88	-	3 508 250,88	-
6003000000	CARTES	86 250,00	-	86 250,00	-
6003010000	CARTES DE RECHARGE ADSL	538 932,64	61 914,96	477 017,68	-
6003020000	CARTE SIM LTE 4G	303 351,39	16 770,00	286 581,39	-
6003030000	CARTE DE RECHARGE LTE 4G	206 103,65	50 649,83	155 453,82	-
6003040000	CARTE DE RECHARGE WIFI	4 068,00	3 959,52	108,48	-
6004100000	MODEMS	-	-	-	-
6004200000	MODEMS WIFI ADSL	8 205 008,76	1 737 420,76	6 467 588,00	-
6004400000	MODEM LTE	30 882 841,51	2 251 144,04	28 631 697,47	-
6004500000	ZTE-IP-Set-Top-Box	110 625,61	-	110 625,61	-
6005000000	ANNUAIRES TÉLÉPHONIQUES	1 674 628,21	-	1 674 628,21	-
6006000000	ACHATS POUR COMPTE CLIENTS CORPORATE	727 534,47	-	727 534,47	-
6008000000	AUTRES MARCHANDISES	2 700,00	-	2 700,00	-

6008010000	STOCKS CADEAUX POUR EVENEMENTS	-	-	-	-
6011100000	FOURNITURES DE COMMUTATION	11 316 968,62	-	11 316 968,62	-
6011200000	FOURNITURES DE TRANSMISSION	6 321 214,89	-	6 321 214,89	-
6011300000	FOURNITURES D'ÉNERGIE	4 083 273,13	1 825 280,25	2 257 992,88	-
6011400000	CÂBLES DE COMMUTATION	104 786 565,21	-	104 786 565,21	-
6011500000	CÂBLES DE TRANSMISSION	22 191 693,43	-	22 191 693,43	-
6011600000	PVC GAINES POUR INSTALLATION	-	-	-	-
6011800000	AUTRES FOURNITURES TECHNIQUES	17 265 184,36	-	17 265 184,36	-
6021110000	CARBURANT	2 820 250,00	-	2 820 250,00	-
6021120000	LUBRIFIANT	71 740,00	-	71 740,00	-
6021130000	PNEUMATIQUES	1 390 550,00	-	1 390 550,00	-
6021140000	PRODUITS CHIMIQUES	25 127,60	-	25 127,60	-
6021180000	AUTRES MATIÈRES CONSOMMABLES PARC AUTO	-	-	-	-
6022110000	FOURNITURES POUR PARC AUTO	7 800,00	-	7 800,00	-
6022120000	PIÈCES DE RECHANGES VÉHICULES	1 159 400,00	-	1 159 400,00	-
6022210000	FOURNITURES DE BUREAU	1 876 570,03	-	1 876 570,03	-
6022210100	IMPRIMÉS	709 839,65	-	709 839,65	-
6022220000	FOURNITURES INFORMATIQUES	1 703 449,75	-	1 703 449,75	-
6022810000	FOURNITURES D'ENTRETIEN	-	-	-	-
6022820000	FOURNITURES USTENSILES DE CUISINES	-	-	-	-
6022830000	HABILLEMENT	1 786 486,48	-	1 786 486,48	-
6022840000	PETIT OUTILLAGE	3 518 226,90	-	3 518 226,90	-
6022850000	FOURNITURE D'ENTRETIEN D'ELECTRICITE GAZ ET EAU	-	-	-	-
6022860000	PRODUITS PHARMACEUTIQUES	-	-	-	-
6022870000	EQUIPEMENT DE TRAVAIL ET SÉCURITÉ	-	-	-	-
6022880000	AUTRES FOURNITURES CONSOMMABLES	-	-	-	-
6022890000	MATERIAUX DE CONSTRUCTION	700,00	-	700,00	-
6032000000	VARIATION DES STOCKS DES AUTRES	-	-	-	-
6071100000	ELECTRICITÉ	16 992 788,56	-	16 992 788,56	-
6071200000	GAZ	-	-	-	-
6071300000	EAU	554 110,18	29 804,27	524 305,91	-
6071410000	LUBRIFIANT	300,00	300,00	-	-
6071420000	PNEUMATIQUES	-	-	-	-
6071500000	FOURNITURES DE BUREAU	-	-	-	-
6071510000	FOURNITURES INFORMATIQUE	300,00	300,00	-	-
6072000000	FOURNITURES D'ENTRETIEN ET DE PETIT	-	-	-	-
6078000000	AUTRES MATIÈRES ET FOURNITURES	925,00	925,00	-	-
6110000000	SOUS TRAITANCES	150 850 600,05	9 416 723,90	141 433 876,15	-

6132220000	LOCATION DES BATIMENTS ADMINISTRATIFS	-	-	-	-
6133100000	LOCATIONS MATERIELS ET OUTILLAGES	-	-	-	-
6133200000	LOCATION MATÉRIELS DE TRANSPORT	7 472 850,00	-	7 472 850,00	-
6138000000	AUTRES LOYERS	-	-	-	-
6151213100	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	7 564 663,50	1 870,00	7 562 793,50	-
6151213800	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	332 642,65	-	332 642,65	-
6151215000	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	1 129 000,00	-	1 129 000,00	-
6151215100	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	5 179 176,15	986 410,00	4 192 766,15	-
6151215110	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	39 434 060,46	3 492 941,42	35 941 119,04	-
6151215300	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DU	39 788 899,96	3 977,85	39 784 922,11	-
6151215400	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	-	-	-	-
6151215600	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	-	-	-	-
6151218000	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	501 560,00	-	501 560,00	-
6151218100	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	2 733 001,86	-	2 733 001,86	-
6151218200	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	61 170,00	-	61 170,00	-
6151218300	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	70 013,79	8 086,29	61 927,50	-
6151218400	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	683 060,00	-	683 060,00	-
6158000000	AUTRES ENTRETIENS ET REPARATIONS	-	-	-	-
6163000000	ASSURANCES VEHICULES DE TRANSPORT	-	-	-	-
6222000000	HONORAIRES	431 984,40	94 030,14	337 954,26	-
6224000000	FRAIS D'ACTES ET DE CONTENTIEUX	211 976,00	-	211 976,00	-
6228100000	PRESTATIONS DE GARDIENNAGE	59 467 400,00	4 611 500,00	54 855 900,00	-
6231000000	ANNONCES ET INSERTIONS	-	-	-	-
6233000000	FOIRES ET EXPOSITIONS	-	-	-	-
6234000000	CADEAUX	-	-	-	-
6235000000	ECHANTILLONS, CATALOGUES ET IMPRIMES	49 720,00	-	49 720,00	-
6236000000	PUBLICATIONS	269 768,10	134 884,00	134 884,10	-
6238000000	DIVERS	-	-	-	-
6248000000	AUTRES FRETS ET TRANSPORTS	-	-	-	-
6251000000	DÉPLACEMENTS : FRAIS DE VOYAGE	977 471,59	-	977 471,59	-
6251100000	DÉPLACEMENTS : FRAIS D'HÉBERGEMENT	2 056 649,42	32 685,91	2 023 963,51	-
6251200000	DÉPLACEMENTS : INDEMNITÉ FORFAITAIRE	14 473 275,00	-	14 473 275,00	-
6251300000	DÉPLACEMENTS : FRAIS DE RESTAURATION	180 500,00	-	180 500,00	-
6255000000	RÉCEPTIONS : FRAIS D'HÉBERGEMENT	13 500,00	-	13 500,00	-
6255100000	RÉCEPTIONS : FRAIS DE RESTAURATION	40 500,00	-	40 500,00	-
6261000000	AFFRANCHISSEMENTS ET BOITES POSTALES	-	-	-	-
6262000000	FRAIS DE MANDATS	363 370,80	66 126,00	297 244,80	-
6273000000	FRAIS SUR CHÈQUES, VIREMENTS & EFFETS	569 620,62	-	569 620,62	-

6278000000	AUTRES FRAIS ET COMMISSIONS SUR PRESTATIONS	23 794,92	-	23 794,92	-
6288000000	AUTRES FRAIS DIVERS	8 323,84	-	8 323,84	-
6310200000	TRAITEMENTS ET SALAIRES : PERSONNEL ET	123 778 564,01	-	123 778 564,01	-
6311200000	HEURES SUPPLÉMENTAIRES : PERSONNEL	1 301,13	-	1 301,13	-
6312410000	IEP PERSONNEL CONVENTION SPA /AT	48 064 409,30	-	48 064 409,30	-
6312420000	ICR PERSONNEL CONVENTION SPA /AT	30 803 841,04	-	30 803 841,04	-
6312440000	INDEMNITÉ DE TRAVAIL POSTÉ PERSONNEL	3 727 195,70	-	3 727 195,70	-
6312450000	INDEMNITÉ DE SERVICE PERMANENT PERSONNEL	64 100,05	64 100,05	-	-
6312460000	INDEMNITÉ DE NUISANCE PERSONNEL CONVENTION	929 555,70	-	929 555,70	-
6312490000	INDEMNITÉ DE ZONE PERSONNEL CONVENTION SPA	32 147 296,24	-	32 147 296,24	-
6312510000	INDEMNITÉ D'ASTREINTE PERSONNEL CONVENTION	582 000,00	-	582 000,00	-
6312520000	PRIME DE RESPONSABILITÉ PERSONNEL CONVENTION	8 187 549,86	-	8 187 549,86	-
6312530000	PRIME DE PRODUCTIVITE PERSONNEL CONVENTION	20 095 238,90	20 095 238,90	-	-
6312550000	INDEMNITÉ DE PANIER PERSONNEL CONVENTION SPA	24 935 194,48	-	24 935 194,48	-
6312560000	INDEMNITÉ DE TRANSPORT PERSONNEL CONVENTION	2 902 547,02	-	2 902 547,02	-
6312590000	INDEMNITÉ POUR CONJOINT PERSONNEL	3 015 000,00	-	3 015 000,00	-
6312610000	PRIME DE SCOLARITÉ PERSONNEL CONVENTION SPA	174 800,00	-	174 800,00	-
6312620000	LOG. SUD.	699 033,50	-	699 033,50	-
6312631000	SPÉCIFIQUE SUD	3 286 208,04	-	3 286 208,04	-
6312650000	IDR	35 200,00	-	35 200,00	-
6312660000	IND. DE PERFORMANCE POUR FONCTIONNEL	280 152,00	280 152,00	-	-
6313200000	CONGÉS PAYÉS : PERSONNEL CONVENTION SPA/AT	438 783,48	-	438 783,48	-
6314010000	PRI / PRC	14 206 145,00	14 206 145,00	-	-
6315121000	ALLOCATION DE DÉPART À LA RETRAITE PERSONNEL	113 190 262,68	-	113 190 262,68	-
6315122000	CAPITAL DÉCÈS PERSONNEL CONVENTION SPA/AT	-	-	-	-
6318001000	ECHELON D'AVANCEMENT	16 834 516,49	-	16 834 516,49	-
6318100200	REBOURESSEMENT FRAIS DE CONGE ANNUEL	-	-	-	-
6350200000	COT. ASSURANCE SOCIALES PERSONNEL CONVENTION	67 741 791,07	8 371 189,12	59 370 601,95	-
6370120000	CONTRIBUTION DIRECTE OEUVRES	12 114 262,26	289 725,95	11 824 536,31	-
6370210000	PRÈS SALAIRES DES STAGIAIRES	3 676 980,00	-	3 676 980,00	-
6420000000	TAXES SUR L'ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE	13 979 475,35	-	13 979 475,35	-
6451110000	DROITS D'ENREGISTREMENT SUR ACTES ET MARCHÉS	-	-	-	-
6451120000	DROITS DE TIMBRES	-	-	-	-
6451300000	VIGNETTES AUTOMOBILES	283 000,00	-	283 000,00	-
6451600000	DROITS DE VOIRIES	456 253,50	-	456 253,50	-
6458800000	DROITS, IMPÔTS ET TAXES DIVERS	3 870,00	-	3 870,00	-
6522156070	MOINS-VALUES SUR SORTIE DES ENERGIE	-	-	-	-
6522156800	MOINS-VALUES SUR SORTIE DES MATÉRIEL ET	-	-	-	-

6522183100	MOINS-VALUES SUR SORTIE DES MOBILIER DE	-	-	-	-
6522183200	MOINS-VALUES SUR SORTIE DES MATERIEL DE	-	-	-	-
6522183300	MOINS-VALUES SUR SORTIE DES MATERIEL	-	-	-	-
6522183400	MOINS-VALUES SUR SORTIE DES MATERIEL DE	-	-	-	-
6528218000	MOINS-VALUES SUR SORTIE - AUTRES	16 221 895,79	2 709 433,84	13 512 461,95	-
6570800000	QUOTAS DE CONSOMMATION ACCORDES TLP FIXE	2 448 510,03	-	2 448 510,03	-
6578000000	AUTRES CHARGES EXCEPTIONNELLES	164 903,87	-	164 903,87	-
6680000000	AUTRES CHARGES FINANCIÈRES	76 581,80	-	76 581,80	-
6700000000	ÉLÉMENTS EXTRAORDINAIRES (CHARGES)	-	-	-	-
6812000000	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS DES	2 666,66	1 333,33	1 333,33	-
6812100000	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS DES	201 672 404,52	6 017 499,16	195 654 905,36	-
6853000000	DOTATIONS AUX PROVISIONS ET PERTES DE VALEUR,	197 158,98	-	197 158,98	-
6920000000	IMPOSITION DIFFÉRÉE ACTIF	391 452,50	4 706,01	386 746,49	-
6930000000	IMPOSITION DIFFÉRÉE PASSIF	-	27 695,00	-	27 695,00
7001100000	VENTES TERMINAUX ZTE	-	-	-	-
7001200000	VENTES TERMINAUX HUAWEI	-	10 000,00	-	10 000,00
7001300000	VENTES TERMINAUX WLL	-	854,70	-	854,70
7001500000	VENTES TERMINAUX TLX	-	-	-	-
7002000000	ACCESSOIRES	-	200,00	-	200,00
7003000000	CARTES	-	-	-	-
7003200000	CARTES DE RECHARGE ADSL	4 027 800,00	76 239 000,00	-	72 211 200,00
7003400000	CARTES DE RECHARGE 4G LTE	683 500,00	73 202 500,00	-	72 519 000,00
7003500000	CARTES DE RECHARGE WIFI	-	1 600,00	-	1 600,00
7004200000	MODEM WIFI ADSL	4 273,50	433 333,01	-	429 059,51
7004400000	MODEM LTE	7 500,00	52 500,00	-	45 000,00
7005000000	ANNUAIRES TELEPHONIQUES	-	-	-	-
7008000000	AUTRES MARCHANDISES	-	187 983,00	-	187 983,00
7048010000	REALISATION RESEAUX FO	-	148 887 670,63	-	148 887 670,63
7060100000	ABONNEMENT TLP	5 155,00	79 243 703,61	-	79 238 548,61
7060200000	CONSOMMATION LOCAL TLP	4 359,00	22 284 728,00	-	22 280 369,00
7060201000	CONSOMMATION FIXE APS	-	-	-	-
7060221000	CONSOMMATION MOBILE	-	-	-	-
7060222000	CONSOMMATIONS NATIONALES TLP	701 979,50	30 232 077,76	-	29 530 098,26
7060222100	CONSOMMATIONS NUMÉROS ABRÉGÉS	-	118 810,04	-	118 810,04
7060222200	SERVICES À VALEUR AJOUTÉE	-	48 722,69	-	48 722,69
7060223000	CONS. INTERNATIONALES TLP	-	1 776 339,83	-	1 776 339,83
7060223100	CONS. INTERS PAR OPÉRATEURS	-	-	-	-
7060224000	CONSOMMATIONS VERS MOBILE TLP	212 598,00	9 574 543,32	-	9 361 945,32

7060225000	CONSOMMATIONS INTERNET DJAWEB	-	134,77	-	134,77
7060225100	CONS. INTERNET AUTRE PROVIDER	-	5 736,53	-	5 736,53
7060226000	CONS. SERVICES SATELLITE	-	3 006 975,29	-	3 006 975,29
7060300000	INSTALLATION TLP	134 187,90	4 619 247,35	-	4 485 059,45
7060810000	CESSION TLP	854,70	313 674,90	-	312 820,20
7060820000	TRANSFERT TLP	17 521,35	331 623,60	-	314 102,25
7060841000	SERVICES ABONNEMENT FAWRI ADSL	815 645,79	25 380 393,20	-	24 564 747,41
7060842000	SERVICES ABONNEMENT EASY ADSL	147 649,31	11 382 341,00	-	11 234 691,69
7060843000	SERVICES ABONNEMENT ANIS ADSL	1 927 341,00	134 740 885,00	-	132 813 544,00
7060880000	AUTRES SERVICES TLP	3 286,55	3 988 642,96	-	3 985 356,41
7060888000	DIVERS TLP	-	177 738,50	-	177 738,50
7061100000	ABONNEMENT TELEX	-	118 080,00	-	118 080,00
7061200000	CONSOMMATION TELEX	-	-	-	-
7061800000	AUTRES SERVICES TELEX	-	192 000,00	-	192 000,00
7062110000	ABONNEMENT LS	-	54 248 800,00	-	54 248 800,00
7062310000	RACCORDEMENTS LS	-	15 256,40	-	15 256,40
7062800000	AUTRES SERVICES LS	-	192 000,00	-	192 000,00
7062880000	DIVERS LS	-	19 200,00	-	19 200,00
7063100000	ABONNEMENT DZ PACK	-	1 114 000,00	-	1 114 000,00
7063300000	INSTALLATION DZ PACK	-	38 400,00	-	38 400,00
7063800000	AUTRES SERVICES DZ PACK,MEGA PACK	-	4 000,00	-	4 000,00
7064100000	TÉLÉGRAMME	-	-	-	-
7065100000	FAWRI ADSL	-	7 500,00	-	7 500,00
7065200000	EASY ADSL	-	4 000,00	-	4 000,00
7065300000	ANIS ADSL	-	23 400,00	-	23 400,00
7065410000	PRODUITS ADSL	594 500,00	49 895 000,00	-	49 300 500,00
7065420000	LTE (4G)	86 500,00	22 824 004,59	-	22 737 504,59
7065600000	ADRESSE IP	-	23 000,00	-	23 000,00
7068801000	CARTE LICENCE FIMAKTABATI	-	23 162,37	-	23 162,37
7090501000	RRR ACCORDÉS AUX KIOSQUES MULTI SERVICES	254 581,14	-	254 581,14	-
7090502000	Remise sur appel en local	6 705 105,50	510 850,41	6 194 255,09	-
7090503000	Remise sur appel nationale	1 270 886,77	20 764,15	1 250 122,62	-
7090504000	Remise sur appel mobile	3 990 452,40	-	3 990 452,40	-
7090505000	Remise sur appel à l'international	-	-	-	-
7091000000	DEGREVEMENT SUR LIGNE SUSPENDU	8 929 292,32	-	8 929 292,32	-
7230000000	VARIATION DES EN-COURS DE TRAVAUX POUR LES	-	-	-	-
7321000000	PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MÊME	3 217 713,92	30 411 321,38	-	27 193 607,46
7321001000	PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MÊME	-	-	-	-

7321002000	PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MÊME	-	-	-	-
7321005000	PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MÊME	-	-	-	-
7321006000	PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MÊME DES	-	-	-	-
7522156030	PLUS-VALUES SUR SORTIES DES EQUIPEMENT ET	-	-	-	-
7522156070	PLUS-VALUES SUR SORTIES DES ENERGIE	-	-	-	-
7522182210	PLUS-VALUES SUR SORTIES DES VÉHICULES	-	-	-	-
7522183100	PLUS-VALUES SUR SORTIES DES MOBILIER DE BUREAU	-	-	-	-
7522183200	PLUS-VALUES SUR SORTIES DES MATERIEL DE BUREAU	-	-	-	-
7522183300	PLUS-VALUES SUR SORTIES DES MATERIEL	-	-	-	-
7522183400	PLUS-VALUES SUR SORTIES DES MATERIEL DE	-	-	-	-
7528218000	PLUS VALUES SUR SORTIE - AUTRES	-	1 052 167,86	-	1 052 167,86
7571200000	ASSURANCE	-	4 450 797,41	-	4 450 797,41
7571900000	VENTES DÉCHETS ET REBUTS	-	6 839 574,30	-	6 839 574,30
7572100000	PRODUITS EXEPTIONNELS	-	-	-	-
7574000000	CONTRIBUTION DE L'ETAT DANS LES SALAIRES	-	9 152 090,94	-	9 152 090,94
7588000000	AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE	-	-	-	-
7588001000	VENTES DES CAHIER DE CHARGES	-	1 412 500,00	-	1 412 500,00
7588004000	PENALITES DE RETARD SUR FOURNISSEURS	876 268,00	11 607 234,45	-	10 730 966,45
7588005000	REMBOURSEMENT DES FRAIS JUDICIAIRES	-	30 000,00	-	30 000,00
7702000000	REMBOURSEMENT ASSURANCE	-	-	-	-
7703000000	REMBOURSEMENT DES DEGATS CAUSES PAR DES	-	1 249 840,80	-	1 249 840,80
7812000000	REPRISES SUR PROVISIONS D'EXPLOITATION	-	5 884 940,75	-	5 884 940,75

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى عرض محاسبة التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في مؤسسة إتصالات الجزائر، ولذلك تم طرح الإشكالية والمتمثلة في: ما مدى ملائمة وفعالية كل من طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة ABC في تحديد مختلف التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر، وتهدف هذه الدراسة إلى إبراز إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة ومقارنته بنظام التكاليف التقليدي داخل المؤسسة.

وفي إطار محاولة الإجابة على إشكالية البحث تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري ودراسة حالة في الجانب التطبيقي باستخدام أسلوب المحاكاة.

ومن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى إمكانية تطبيق نظام تكاليف الأنشطة وتحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات سواء في ظل النظام التقليدي أو نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في مؤسسة اتصالات الجزائر.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة التكاليف، طرق محاسبة التكاليف التقليدية، طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة، الأقسام المتجانسة، مسببات التكلفة.

## **Summary :**

This study aims to present the traditional cost accounting and the activity-based cost accounting method. Therefore, the problem was raised which is: How appropriate and effective are both the traditional costing methods and the ABC activity-based cost accounting method in determining the various costs in the Algerian Telecom Corporation. This study aims to highlight the possibility of applying the activities-based costing system and comparing it to the traditional costing system within the organization.

In an attempt to answer the research problem, the descriptive approach was used on the theoretical side and a case study on the applied side using the simulation method.

Through this study, we came to the possibility of applying the activity cost system and determining the real cost of products, whether under the traditional system or the activity-based costing system in Algeria Telecom.

**Keywords:** cost accounting, traditional cost accounting methods, activity based costing method, homogeneous sections, cost drivers.