



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجبلاي بونعامة خميس مليانة

كلية الاقتصادية والتجارية علوم التسيير.

قسم علوم مالية ومحاسبة.



دور المحاسبة التحليلية في تحسين أداء المؤسسة

دراسة حالة ملبنة عريب ولاية عين الدفلى

2019-2017

مذكرة لنيل شهادة الماستر

تخصص: محاسبة وتدقيق

بإشراف الدكتور:

د/ مختاري بلنوار

إعداد الطالبين:

- معامري عبد القادر

- أمبارك أسامة

السنة الجامعية: 2020/2019

شكر و عرفان

في البداية نشكر المولى عز وجل اولاً و آخراً فهو سبحانه الموفق و له الشكر كله واليه يرجع الامر كله و مصداقاً لحديث رسول الله صلى الله عليه وسلم في مثل هذه اللحظات " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " و يتوقف اليراع ليفكر قبل أن يخط الحروف ليجمعها في كلمات تتبعثر الاحرف و عبثاً أن يحاول تجميعها في سطور سطورا كثيرة تمر في الخيال و لا يبقى لنا في نهاية المطاف الا قليلاً من الذكريات وصور تجمعنا برفاق كانوا الى جانبنا فواجب علينا شكرهم ووداعهم و نحن نخطو خطوتنا الأولى في غمار الحياة ونخص بالجزيل الشكر و العرفان الى كل من أشعل شمعة في دروب علمنا و الى كل من وقف على المنابر العلم و اعطى من حصيلة فكره لينير دربنا و الى الاساتذة الكرام في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير خاصة الاساتذة المتخصصين في شعبة المالية والمحاسبة بالشكر الجزيل الى الدكتور **مختاري بنوار** الذي تفضل بإشراف على البحث فجزاه الله عنا كل خير فله منا كل التقدير و الاحترام.

الإهداء

يشرفني أن أهدي عملي هذا إلى:

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما.

إلى إخوتي وأخواتي كل باسمه.

إلى كل من وقف بجانبني وساعدني في إنجاز هذا العمل من

قريب أو بعيد.

عبد القادر

الاهداء

يشرفني أن أهدي عملي هذا إلى:

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما.

إلى إخوتي وأخواتي كل باسمه.

إلى كل من وقف بجانبني وساعدني في إنجاز هذا العمل من

قريب أو بعيد.

أسامة

ملخص البحث:

تهدف الدراسة على محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع التطبيقي في المؤسسة الجزائرية باعتبار ان هذه الأخيرة بمثابة الركيزة الأساسية في الاقتصاد الوطني، فهي تعمل على تلبية رغبات الأفراد، بالإضافة إلى أنها تلعب دورا كبيرا في تنمية الاقتصاد الوطني، هذا من الجانب الاقتصادي، أما من الجانب الاجتماعي فدورها يتمثل فيما توفره من فرص عمل وتقديم السلع والخدمات للمستهلك وتزداد أهمية المؤسسة الاقتصادية وبالذات الإنتاجية اليوم بسبب العولمة بشكل أوسع من السابق في نشاطها، وتختلف هذه الأهمية من مؤسسة على أخرى حسب طبيعة النشاط الممارس وحسب الأهداف المرجوة، وهذا ما أجبرها على الدخول في منافسة قوية لإثبات مكانتها في السوق خاصة مع المؤسسات التي تعمل في نفس النشاط، مما يجعلها دائما تبحث عن الحلول لفرض تميزها ولعل الحل الذي يتوافق مع هذا الوضع هو استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لمعالجة البيانات وتحليلها والتحكم في التكاليف وترشيدها وبالتالي تقديم منتجات متميزة من أجل استدامة مستقبلها.

Résumé

The study aims to try to drop the theoretical side on the applied reality in the Algerian institution, considering that the latter is the main pillar in the national economy, as it works to meet the desires of individuals, in addition to that it plays a major role in the development of the national economy, this is from the economic side. Its social role is represented in the job opportunities it provides and the provision of goods and services to the consumer. The importance of the economic institution, in particular productivity, is increasing today because of globalization more widely than before in its activity, This importance differs from one institution to another according to the nature of the activity practiced and according to the desired goal, and this is what forced it to enter into a strong competition to prove its position in the market, especially with institutions that work in the same activity, which makes it always looking for solutions to impose its distinction and perhaps the solution that corresponds to this The situation is to use analytical accounting as a tool to process and analyze data, control and rationalize costs and thus provide distinct products for the sake of sustainability of its future.

الفهرس

الصفحة	العنوان
	شكر و عرفان
	إهداء
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أب-ج	مقدمة
	الفصل الأول: الجزء النظري للمحاسبة التحليلية
6	تمهيد
7	المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية
7	المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
14	المطلب الثاني: دور المحاسبة التحليلية وعلاقته بالمحاسبة العامة
14	أولاً: دور المحاسبة التحليلية
14	ثانياً: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة
16	المطلب الثالث: النظام العام للمحاسبة تحليلية
16	أولاً: شروط السير الجيد لنظام المحاسبة التحليلية
17	ثانياً: مجال تطبيق النظام وشروط نجاح المحاسبة التحليلية
17	ثالثاً: مراحل النظام العام للمحاسبة التحليلية
19	المبحث الثاني: التكاليف وسعر التكلفة
19	المطلب الأول: تعاريف التكاليف وسعر التكلفة
19	أولاً: تعاريف
20	المطلب الثاني: تصنيف التكاليف
22	المطلب الثالث: تحديد أعباء المحاسبة التحليلية
23	المطلب الرابع: مكونات التكاليف وسعر التكلفة
26	المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف

26	المطلب الأول: مفاهيم عامة عن طرق حساب التكاليف.....
26	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الكلية الكلاسيكية.....
26	أولا: الطرق الإجمالية (الكلية).....
27	المطلب الثالث : طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
27	أولا: عرض طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.....
31	ثانيا : أهداف وأهمية نظام ABC.....
32	ثالثا : الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة.....
37	رابعا : أبعاد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.....
38	خامسا : حدود نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC.....
39	سادسا: مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة.....
41	سابعا :عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة.....
41	المبحث الرابع: الدراسات السابقة
41	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
41	الفرع الأول: الدراسة الأولى.....
42	الفرع الثاني: الدراسة الثانية.....
43	الفرع الثالث : الدراسة الثالثة.....
43	الفرع الرابع: الدراسة الرابعة.....
44	المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف.....
44	الفرع الأول: الدراسة الأولى.....
44	الفرع الثاني: الدراسة الثانية.....
44	الفرع الثالث: الدراسة الثالثة.....
44	الفرع الرابع: الدراسة الرابعة.....
45	خلاصة.....
	الفصل الثاني:
47	تمهيد.....
48	المبحث الأول : تقديم ملبنة عريب

48	المطلب الأول : التطور التاريخي للملينة.....
49	المطلب الثاني: شرح أهم أقسام المؤسسة محل الدراسة.....
55	المبحث الثاني: دراسة تكاليف بعض منتجات المؤسسة.....
55	تمهيد.....
55	المطلب الأول: الطريقة الحقيقية في ملينة عريب.....
56	المطلب الثاني: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة.....
59	المبحث الثالث.....
59	المطلب الأول: حساب منتج الحليب المبستر.....
61	المطلب الثاني: حساب النتيجة التحليلية.....
62	خلاصة.....
64	خاتمة.....

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان
15	الجدول رقم 01:
16	الجدول رقم 02:
19	الجدول رقم 03:
21	الجدول رقم 04:
33	الجدول رقم 05: بعض محتويات الأنشطة.....
35-34	الجدول رقم 06: أمثلة عن مراكز الأنشطة و مسببات التكلفة و التكاليف الممكن تحويلها.....
58-57	الجدول رقم 07: تحديد تكلفة الإنتاج لتحلية الشوكولا.....
58	الجدول رقم 08: حساب سعر التكلفة.....
61	الجدول رقم 09: حساب النتيجة التحليلية.....
60-59	الجدول رقم 10: تكلفة الإنتاج.....
60	الجدول رقم 11: سعر التكلفة.....

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان
10	1-مخطط مصادر معلومات المحاسبة التحليلية.....
18	2-مخطط مراحل حساب التكاليف (منتوج واحد) - مؤسسة تجارية.....
18	3-مخطط مراحل حساب التكاليف -مؤسسة صناعية -.....
20	4- الشكل رقم 04.....
20	5- الشكل رقم 05.....
26	6-تحديد أعباء المحاسبة التحليلية.....
30	7-مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة.....
30	8-مبدأ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....
34	9-المستويات الرئيسية في تحديد موجهاً تكلفة الأنشطة.....
37	10- تصنيفات الأنشطة.....
54	11- الهيكل التنظيمي لمؤسسة لمبنة عريب.....

مقدمة

مقدمة:

إن المكانة الاقتصادية لأي دولة تتعزز بمجموع مؤسساتها داخل الاقتصاد الوطني ومرهونة بمدى كفاءتها ومساهمتها في التنمية الاقتصادية، وفي خلق قيمة مضافة على الصعيد الاقتصادي وكذا بقدرتها على المنافسة وفرض وجودها في محيط يتسم بعدم الاستقرار والتغير المستمر، بالخصوص في الوقت الحاضر هناك أوضاع عالمية جديدة فرضتها القوى المهيمنة على الاقتصاد العالمي من خلال الظاهرة التي باتت امراً حتمياً لا مفر منه خاصة على دول النامية.

كل هذه المستجدات تفرض عليها القيام بإصلاحات عديدة على مستوى نشاطها الاقتصادي، وتبني أساليب متطورة وحديثة تتماشى مع المقاييس المعمول بها على المستوى الدولي في ظل اقتصاد السوق. هذه الإصلاحات يجب أن تطبق بالدرجة الأولى على المؤسسة باعتبارها عصب النشاط الاقتصادي من جهة وطرفاً فعالاً في العملية الإنتاجية وتحقيق المردودية من جهة ثانية، هذه المردودية لن تتحقق إلا إذا اعتمدت المؤسسة الاقتصادية العمل بمعايير الجودة العالمية في الإنتاج، وانتهاج أساليب تسيير فعالة ترفع من مستوى أدائها وتأهلها للمنافسة الداخلية والخارجية. وعليه فإن نجاح المؤسسة مرتبط بضرورة توفرها على نظام معلومات شامل ومتكامل، ذلك أنه يعد عنصراً هاماً في التسيير الجيد تعتمد عليه للحصول على معلومات سريعة وملائمة لتحليلها، معالجتها، صياغتها واستغلالها من خلال تصحيح الانحرافات التي قد تحدث خلال دورة الاستغلال، ومن ثم اختيار الحلول المناسبة التي تتماشى مع المشكل المطروح.

بناءً على ذلك يعد نظام المحاسبة التحليلية جزءاً هاماً من نظام المعلومات التي يحتاج إليها المسير للتحكم في تسيير مؤسسته ومراقبتها واكتشاف الأخطاء المسجلة وتصحيحها، باعتبار المحاسبة تهتم بالجانب الاقتصادي للمؤسسة من الناحية المالية.

وتختلف أشكال المحاسبة وفق المجال الذي تطبق فيه، بحيث يمكن التفرقة بين مجموعة من

المحاسبات منها:

المحاسبة العمومية، المحاسبة الوطنية، المحاسبة العامة، محاسبة الشركات والمحاسبة التحليلية. وفي هذا الإطار يعد أسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة والأدوات الهامة لحسن تسيير المؤسسة وتحسين أدائها، إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة ومفصلة تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية وذلك من خلال حساب التكاليف المختلفة، ومن ثم التعرف على النتائج المحققة على مستوى كل منتج وكل قسم أو مركز مسؤولية، هذا ما جعلها تكتسب مكانة أكبر وأوسع في الدول المتقدمة، حتى أنها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير.

ان غياب استعمال المحاسبة التحليلية كان من أهم أسباب ضعف مؤسساتنا، لذا وجب على مسيرينا إعادة النظر في أساليب تسييرهم والتفكير في إقامة هذا النظام الاستراتيجي، خاصة بعد

دق ناقوس الخطر في المؤسسات الجزائرية ودخولها في رهانات الحفاظ على بقائها في ظل العولمة والمنافسة الشديدة وكذا بوادر انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة مستقبلا.

وانطلاقا مما سبق يمكن بلورة هذه الاشكالية:

✓ **كيف تساهم المحاسبة التحليلية في تحسين أداء المؤسسة؟**

يندرج عن هذه الاشكالية الأسئلة الفرعية والمتمثلة في:

- ما المقصود بالمحاسبة التحليلية؟
- هل وجود المحاسبة التحليلية ضروري في المؤسسات الاقتصادية؟
- ما هو واقع تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة عريب؟

➤ **الفرضيات:**

1. المحاسبة التحليلية هي أداة ضرورية لتحسين أداء المؤسسة وجود المحاسبة التحليلية ضروري في جميع المؤسسات الاقتصادية
2. مؤسسة عريب تعتمد بدرجة عالية على المحاسبة التحليلية مبررات اختيار الموضوع الدور الفعال الذي تمتاز به المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات

➤ **اهمية الموضوع:**

بنسبة المؤسسات الجزائرية على وجه الخصوص بحكم التخصص محاسبة وتدقيق توجهنا إلى دراسة هذا الموضوع

➤ **اهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة إلى التعرف على تقنيات المحاسبة التحليلية محاولة تبيان تأثير المحاسبة التحليلية ودورها في تحسين أداء المؤسسة

➤ **حدود الدراسة:**

الحدود المكانية اقتصر المجال الذي اخترناه القيام بالدراسة الميدانية على ملبنة عريب لإنتاج الحليب

الحدود الزمانية بغية الإحاطة بإشكالية البحث والوصول إلى حقائق ونتائج اخترنا فترة زمنية تقدر ب 3 اشهر.

➤ **منهج البحث:**

للإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي بغية تقديم ركائز هذا الموضوع وصياغة الجانب النظري كما اعتمدنا في الدراسة الميدانية على المنهج التجريبي لتحليل مختلف التكاليف للوصول إلى النتيجة التحليلية.

➤ صعوبات الدراسة:

لقد واجهنا صعوبات ومشاكل عديدة أثناء إعداد هذه الدراسة سواء تعلق الأمر بالجانب النظري من نقص مراجع وذلك ناتج عن إجراءات الحجر الصحي وغلق المكتبات والفضاءات التعليمية تشعب موضوع الدراسة وعدم قدرتنا على حصر المعلومات المتعلقة به.

الفصل الأول:

الجزء النظري للمحاسبة التحليلية

تمهيد:

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

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

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية

رغم مرور أكثر من قرن على ظهور المحاسبة التحليلية إلا أن التعارف لا تختلف في الجوهر وإن اختلف في الشكل، وهناك من العلماء من يعرف المحاسبة التحليلية من الأهداف المنتظرة منها لذلك يصعب تعريفها بسبب تعدد الأهداف والاختلاف في استعمال المعلومات التي توفرها

المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

➤ أولاً: نشأة المحاسبة التحليلية¹

الفرع الأول: نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها لقد نشأت المحاسبة التحليلية بعد المحاسبة المالية بما يقرب القرنين غير أنه يمكن القول إن ظهور المحاسبة التحليلية كان مواكبا للثورة الصناعية نتيجة ازدياد حاجات المؤسسة وأصحابها إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي. ففي منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المنتج الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في التسجيلات المحاسبية وأصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الذائفة لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج. وفي الفترة الممتدة ما بين 1600-1800 ظهرت كتابات في محاسبة التكاليف في إنجلترا ثم انتشرت في الدول الأخرى، وهذه الكتابات هي كتاب "جون كولنز" الذي شرح فيه الاختلاف بين حسابات المصانع وحسابات التجارة.

وكتاب "روجر نورت" الذي اهتم فيه بطريقة محاسبة كل نشاط على حدة مع ملخص أسبوعي عن الأعمال التي تمت.

كما كتب E. Smith سنة 1899 أنه أصبح من الضروري معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه قبل تنفيذه نتيجة انتشار الصناعات الضخمة مثل مؤسسات الحديد... الخ ولقد وصف solmons نموذج نظام محاسبة التكاليف الصناعية الذي ساد خلال الفترة الممتدة من 1875-1900 أنه اعتمد على رؤساء العمال في حسابات الجهد المبذول والمواد المستعملة في مراحل الإنتاج، حيث كان الهدف من هذا هو الوصول إلى تكلفة الحجم الأمثل للإنتاج.

وبعد 1945 تقدمت الصناعة في السنوات الأخيرة 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،

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات مراقبة التسيير، ج1، دار المجدية العامة، ط1، الجزائر، 1999،

تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عينة مردوديتها.

➤ ثانيا: تعاريف

التعريف الأول : تعرف المحاسبة التحليلية بأنها تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومن مصادر أخرى ، وتحليلها من أدل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة¹.

التعريف الثاني : المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص وتحميل الأعباء للمنتجات بهدف إدماج النفقات في التكاليف².

التعريف الثالثة : محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية ، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية ، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي³.

التعريف الرابعة : محاسبة التكاليف هي تجميع وتخصيص وتحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية وللتنظيم الداخلي ولرقابة العمليات الجارية والاتخاذ القرارات الخاصة⁴.

التعريف الخامس : هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية البيعية⁵.

➤ ثالثا: مكانة المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة ضرورية لتوضيح المسار وتسيير سبل التسيير في المؤسسة فتظهر مكانتها جليا في المؤسسات التي ترغب في معرفة مدى صحتها في مواجهة المخاطر التي يمكن أن تصيبها.

فالمحاسبة التحليلية ضرورية في المؤسسات لأن النتائج العامة تخفي أشياء كثيرة لا يمكن للمسير أن يتعرف عليها إلا بالتوغل والتعمق في التحليل كما تساعد المسير في اتخاذ بعض القرارات التي يمكن أن تكون نقطة تحول في نشاط المؤسسة لأن التحكم في التكاليف يسمح ب:

- إمكانية قياس هامش الربح على إجمالي الإنتاج .

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص8.

² J. Trahand et B. Morad, E.C. charles (2000), comptabilite de gestion : cont, activité, reparation ; edition presses, universitairesse de grenobles ; p10.

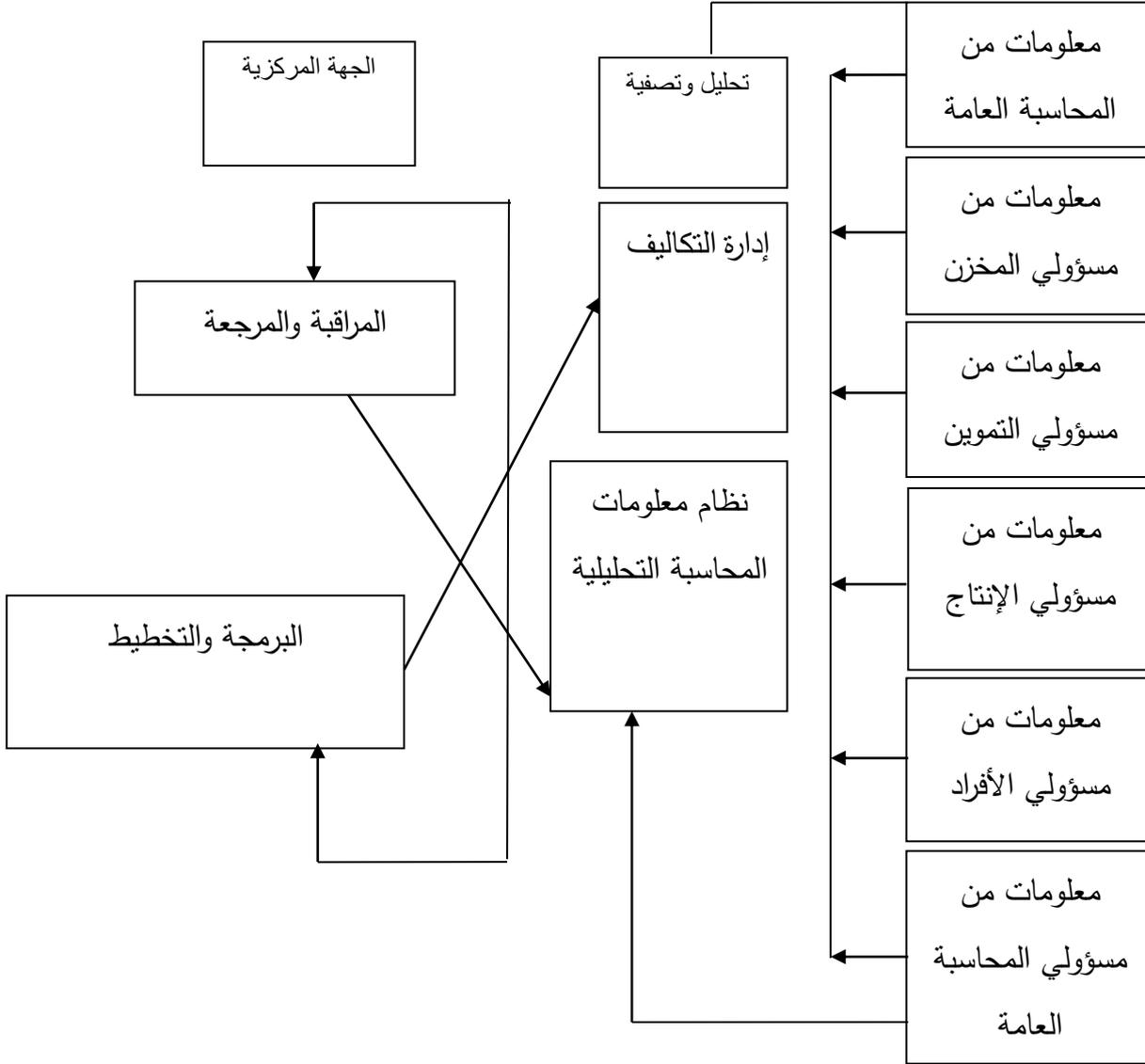
³ رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص1.

⁴ محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990، ص13.

⁵ محمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1997، ص23.

- معرفة العوامل المؤثرة في أقسام الإنتاج .
 - وضع التقديرات والحلول لتخفيف من هذه العوامل المؤثرة كما تؤدي دراسة المردودية إلى اتخاذ قرارات هامة مثل معرفة المنتجات التي يجب مواصلة إنتاجها أو أي الوحدات التي تتطلب تطوير في الإنتاج أو معرفة أي الطلبات وأيتها تقبل.
- توفر المحاسبة التحليلية معلومات داخلية أي تأتي من بيئة المؤسسة الداخلية وهي معلومات هامة تعتمد عليها المؤسسة في التسيير والإدارة حيث تستند إلى عدة مصادر من المعلومات التي تمكنها من أداء دورها وتحقيق أهدافه¹.
- من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن المحاسبة التحليلية فرع من فروع المحاسبة تعالج المعلومات التي تحصل عليها من المحاسبة العامة، وتقوم بتحليلها وتفسيرها وإعادة تبويبها لقياس تكلفة النشاط ومراقبة ودراسة المردودية وتحديد فعالية المؤسسة، ويمكن تلخيص ذلك من خلال الشكل التالي:

¹ رجال علي، مرجع سبق ذكره، ص22



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

المصدر: عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، دار الشهاب، الجزائر، ط1، بدون سنة نشر، ص27.

➤ رابعا: مقومات ووظائف المحاسبة التحليلية

سنقوم في هذا المطلب بعرض مقومات ووظائف ومزايا محاسبة التحليلية

• مقومات محاسبة التحليلية:

إن هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها أي نظام محاسبة تحليلية أي يقوم وظائفه بكفاءة أمام الإدارة، وهي كالتالي:
تحديد دليل التكاليف

يعتبر دليل التكاليف توفير لكل حساب أوكل بند أو رقما متعلق به , ويمثل دليل التكاليف في الشركات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات , (مراكز التكلفة , وحدات النشاط , وعناصر التكاليف) , ويقصد المحاسبون عادة من استخدامهم لمصطلح دليل التكاليف عدة أدلة وليس دليلا واحدا , ومن هذه الأدلة¹

• دليل المراكز: يحدد الدليل المراكز الإجمالية والمراكز العامة والمساعدة لها وتبويبها رقميا مما يسهل عليه تحديد التكلفة وتحميل التكاليف غير المباشرة والرقابة على تكاليف المركز .

• دليل الوحدات: بموجب دليل الوحدات يتم تبويب المنتجات الرئيسية والفرعية وأجزائها تبويبا رقميا، الأمر الذي يسهل توجيه التكاليف نحوها وبالتالي تسهل استخراج التكلفة المتعلقة بالمنتجات .

• دليل العناصر يحدد هذا الدليل عناصر التكاليف الثلاثة (المواد والأجور والمصروفات الأخرى) في مجموعات رئيسية وفرعية، مع إعطاء كل مجموعة أو بند منها رمزا أو رقما خاصا به، وينتج عن هذا رموز وأرقام فرعية أخرى داخل مجموعة واحدة.

تحديد فترة التكلفة: من المبادئ المحاسبية الأكثر شيوعا مبدأ الدورية، أي وجود فترة زمنية ثابتة لقياس نتيجة أعمال المؤسسة وعادة ما يكون هذا بالنسبة للمحاسبة المالية، وكذلك الحال بالنسبة لمحاسبة التكاليف يجب تحديد فترة زمنية والتي تعتبر من المقومات الأساسية في محاسبة التكاليف.

في هذه الفترة يتم فيها حصر التكاليف على أساسها وتوزيعها على مراكز التكلفة المختلفة لقياس تكلفة

الإنتاج خاصة لأن فترات احتساب عناصر التكاليف مختلفة. تتجلى فترة التكاليف على عوامل عدة أهمها: موسمية الإنتاج، وطرق الاستغلال، والسنة الضريبية، وموعد توزيع الأرباح، وأخيرا تكلفة العمل الذي يتطلب إقفال الحسابات وتجميعها لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية.

- تقارير التكاليف إن نظام المحاسبة التحليلية يتكون من ثلاثة أركان رئيسية وهي المدخلات والمعالجة، التشغيل، المخرجات ويتم تجهيز مخرجات نظام المحاسبة التحليلية من خلال تقارير تقدم لإدارة المؤسسة:

✓ تقارير (قوائم القياس التكاليف الفعلية) : تتم عملية إعداد هذه التقارير من المستندات أو

دفاتر

التكاليف في مجال نظرية تحميل التكاليف المتبعة.

¹ حابي أحمد، 'دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الماجستير في العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص 06.

✓ تقارير رقابية: تسعى هذه التقارير إلى توفير البيانات التي تتعلق بالأداء المخطط والأداء الفعلي وأنواع الانحرافات المختلفة وتحليلها إلى أسباب لكي تتمكن الإدارة اتخاذ الإجراءات المصححة.

✓ تقارير ترشيد اتخاذ القرار : يتمثل الهدف الرئيسي لهذه التقارير إلى توفير البيانات التي تقوم بمساعدة الإدارة بمفاضلة بين البدائل و اتخاذ القرارات المناسبة.¹

✓ وظائف محاسبة التحليلية: إن لمحاسبة التحليلية العديد من الوظائف والتي بتحقيقها تساهم في مساعدة إدارات المنشآت على تحقيق أهدافها المطلوبة لتحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المنشأة على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي

- الوظيفة التسجيلية: حسب الطريقة المعتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية في عملية التسجيل , سواء كان على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول السجلات الحالية خاصة محاسبة التكاليف.²

- الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتربت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف، وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة حرية الإنتاج.

- الوظيفة الرقابية: وتقوم بها المؤسسة من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات، والتي إما أن تكون انحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أقل من المعايير المحددة أو أن تكون الانحرافات غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة، وهنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات وأخبار الإدارة من أجل الحد من هذه الانحرافات.

- الوظيفة الإخبارية: هذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة الرقابية فبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية، وليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية.

- الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التحليلية، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع الأقسام المنشأة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز

¹ المرجع نفسه، ص 07.

² حابي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 24

المعايير المحددة في عملية الإنفاق. ونتيجة لذلك تتحفز أقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفو واقتصادي وهذا بفعل يساعد إدارة المنشأة إلى تحقيق هدفها المرسوم.

➤ خامسا: موضوع المحاسبة التحليلية

إن موضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة هو دراسة التكاليف بكل أنواعها أي معالجتها، استخراجها، تحديدها ومنه حسب تعريفها بأنها كيفية مراجعة المعلومات المحاسبية والاقتصادية، فإن موضوعها الأساسي هو الوضوح والسماح للمؤسسات عن طريقها معالجة ما يلي:

أ. معرفة وتحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها "تكاليف السلع والخدمات"؛

ب. تقييم مردودية أسعار البيع؛

ت. يسمح التحليل الجيد للتكاليف بالوصول إلى بعض المعلومات: التكلفة الحدية، عتبة المردودية، التي توضح درجة النشاط التي يجب أن تأخذها؛ ث. تطور المراقبة الداخلية للنشاط. ومنه نجد أن المحاسبة التحليلية تظهر لنا عن طريق هذا الموضوع بأنها محاسبة تسيير ووسيلة لاتخاذ القرارات وخاصة في التخطيط للمدى القصير، وبالتالي فإنها تعطي للمؤسسة القدرة على:

- معرفة تكاليف منتجاتها.
- توضيح القرارات التي يجب أخذها.
- مراقبة التكاليف التي تسيير نشاط المؤسسة.¹

➤ سادسا: أهمية المحاسبة التحليلية

يعتبر نظام المحاسبة التحليلية وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية الاقتصادية والقانونية التي تؤثر على الذمة

المالية للفرد والمؤسسة، وهي أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير و تحديد التكاليف ودراستها².

وكان الهدف من دراستنا، محاولة إبراز أهمية هذه الأداة ودورها باعتبارها نظاما للمعلومات في مراقبة التسيير، وهذا من خلال كل الطرق التي تتميز بها

منه حسب تعريفها بانها كيفية لمعالجة المعلومات المحاسبية والاقتصادية، فإن موضعها الأساسي هو الوضع والسماح للمؤسسات عن طريق معالجة جيدة ما يلي:

- معرفة وتحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها "تكاليف السلع والخدمات"
- تقييم مردودية أسعار البيع.

¹ فرقاني نصيرة، طهراوي يمينة، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير (تخصص مالية)، جامعة المدينة، 2009-2008، ص17.

² صالح الرزق، عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهدان للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 1997، ص 14

- يسمح التحليل الجيد للتكاليف بالوصول إلى بعض المعلومات التكلفة الحدية عتبة المر دودية التي توضح درجة النشاط التي يجب أن تأخذه.
- تطور المراقبة الداخلية للنشاط.

ومنه نجد إن المحاسبة التحليلية تظهر لنا عن طريق هذا الموضوع بأنها محاسبة تسيير ووسيلة لاتخاذ القرارات وخاصة في التخطيط للمدى القصير وبالتالي فان فائدة المحاسبة التحليلية هي إعطاء القدرة للمؤسسة علي:

- معرفة تكاليف منتوجاتها.
- توضيح القرارات التي يجب أخذها.
- مراقبة التكاليف التي تسيير نشاط المؤسسة.

المطلب الثاني: دور المحاسبة التحليلية وعلاقته بالمحاسبة العامة

أولاً: دور المحاسبة التحليلية

يتمثل دور المحاسبة التحليلية فيما يلي:

- أ. تحليل النتيجة وتفسيرها مع توضيح الأسباب التي أدت إلى هذه النتيجة المعينة؛ ب. تصحيح الوضع واتخاذ القرارات اللازمة في حالة نتيجة سلبية أو تشجيع الوضع في الحالة العكسية داخل المؤسسة لمعرفة مستوى مصاريف كل قسم في سعر التكلفة وخاصة الرئيسية منه كالتسويق، الإنتاج والتموين على مستوى كل طلبية؛ ت. مراقبة مستوى المصاريف و المبيعات وبالتالي تطورات النتيجة بواسطة التحليل الاقتصادي؛ ث. إعطاء قاعدة حسابية لتحديد سعر البيع للمنتجات مع الأخذ بعين الاعتبار معطيات المنافسة؛ ج. المساعدة على إعداد و تقييم المخزون وتحديد الكميات المنتجة و المباعة و المتبقية لكل منتج و نفس الأمر بالنسبة للمواد المستعملة؛ ح. المساعدة على ضبط كمية المواد ومنع الإسراف أثناء استخدامها في العمليات الإنتاجية؛ خ. تقييم أداء المشرفين على مختلف المراكز والوحدات ومدى قدرتهم على تنفيذ الخطة المرسومة؛ د. تساعد أيضا على إعداد الحسابات الختامية عن فترات دورية قصيرة نتيجة السهولة في الحصول على المعلومات اللازمة.¹

ثانياً: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة.

تظهر علاقتها بالمحاسبة العامة من خلال عملية المقارنة التالية:

¹ محمد حفري، معاذ بني مامي وناصر هجري، مصلحة المحاسبة التحليلية كهيئة استشارية في اتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس العلوم التجارية، جامعة المدية، 2008-2009، ص54-55.

الجدول رقم 01:

<p>هناك علاقة وطيدة بينهما حيث كل واحدة منهما تعتمد على الأخرى في أمور متعددة نذكر منها:</p> <p>- تقوم المحاسبة التحليلية بإعانة المحاسبة العامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف.</p> <p>- تعتبر مكملة للمحاسبة العامة حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية.</p> <p>- تظهر حسابات المحاسبة العامة نتيجة رقم الأعمال المؤسسة بصفة إجمالية والمحاسبة التحليلية تقدم هذه البيانات بصفة تحليلية.</p> <p>- تعد البيانات المتعلقة بالموجودات والمطالب تمهيدا لإعداد الميزانية الختامية¹.</p> <p>كلاهما تحدد فترة زمنية للقياس².</p>			أوجه الشبه
معايير	محاسبة تحليلية	محاسبة عامة	أوجه الاختلاف
دورة الإنتاج	شهرية -ثلاثية	سنوية	
البعد	ليس لها حدود	لها حدود	
محاسبيا	تم بالقيمة والكمية	تتم بالقيمة فقط	
نظرة المؤسسة	تفصيلية	إجمالية	
الأهداف	اقتصادية ، استخراج مختلف التكاليف وسعر التكلفة	مالية : تحديد نتيجة المالية للمؤسسة وإعداد جدول حساب النتائج .	
التوجيه	نحو الداخل	نحو الخارج	
المستفيدين	المسيرون : أي الإدارة الداخلية للمشروع	أصحاب المشروع ، الدائنون ، المتفاوضون العاملون بالمشروع أي المديرية	
طرق القواعد	مرنة وقابلة للتعديل	صارمة ، مقياسية ونموذجية	

1 محمود علي الجبائي، قصي السامرات -محاسبة التكاليف- دار وائل للنشر والتوزيع عمان 2000-ص 12.

2 بد الحليم كراجه -محاسبة التكاليف- دار الأمل للنشر والتوزيع الطبعة الأولى 2001 - ص 15.

الجدول رقم 02:

<p>-التأكد من معطيات المحاسبة المالية يتم من خلال بيانات المحاسبة التحليلية. -كلاهما تسير على مبدأ تحديد الفترة الزمنية. -كلاهما تطبقان القيد المزدوج و مبدأ الجرد. -بيانات المحاسبة التحليلية تستخدمها المحاسبة المالية في حساب النتيجة والميزانية الختامية.</p>	<p>أوجه الشبه</p>
<p>محاسبة تحليلية .</p>	<p>محاسبة مالية -تاريخية. -لا تخدم الإدارة. -المحاسب المالي يهتم بكافة العمليات التي تنشأ بين المشروع والغير. -تستخدم قائمة النتائج لتحديد التكاليف المستعملة. -الربح أو الخسارة. -تركيز على حركة الخصوم</p>
<p>-تتم بالحاضر والمستقبل. -تخدم الإدارة. -يهتم المحاسب بدراسة المشروع وتحديد التكاليف المستعملة. -تستخدم قائمة التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة. -تركيز على حركة الأصول .</p>	<p>أوجه الاختلاف</p>

المطلب الثالث: النظام العام للمحاسبة التحليلية

أولاً: شروط السير الجيد لنظام المحاسبة التحليلية.

- تتطلب المحاسبة التحليلية أثناء العمل لها وإدخالها كأداة لتسيير بشكل عام النقاط التالية :
- أن توضع المواد في المخازن وتوفر شروط تخزينها وإسناد سير المخزن لأمين المخزن.
 - وجود وثائق محاسبية تسجل فيها كل حركات المواد بانتظام.
 - مراقبة وفحص كل الموجودات دورياً في المخزن.
 - صرف الأعباء بدقة على العمليات الإنتاجية والعمل على تخفيضها قدر الإمكان.
 - مراقبة اليد العاملة اعتماداً على التنقيط اليومي وتوزيعها على مختلف المنتجات أو المتطلبات .
 - إضافة إلى إلزامية توفير مجموعة من المعلومات خاصة المتعلقة بخروج ودخول السلع والمنتجات التامة أو نصف مصنعة وفي مراحل عملياتها الإنتاجية وتوزيع الأجور وكذا تنظيم جيد ولا يمكن تحقيق وبناء تنظيم علمي يلائم هيكل المؤسسة ونشاطها ما لم تصلنا كل المعلومات التي تخص نفسها.

ثانياً: مجال تطبيق النظام وشروط نجاح المحاسبة التحليلية.

إن كل عملية أو نشاط اقتصادي يستوجب تدفقات مالية لتحقيقه وهذه التدفقات المالية ما هي إلا عبارة عن مصاريف والتي في مجملها تشمل تكلفة عملية الإنتاج مهما كان نوعها، سواء كانت خدمة أو منتج وبالتالي فإنها تستوجب الدخول تحت نظام محاسبة التكاليف. حتى يمكن دراسة وتحليل هذه التكاليف ومحاسبة التكاليف تبعاً لأنواع النشاط فإنها تبوب إلى : محاسبة التكاليف الزراعية.

- محاسبة التكاليف الصناعية.
- محاسبة تكاليف الخدمات.
- محاسبة تكاليف البنوك وشركات التأمين.
- محاسبة تكاليف الوزارات والمصالح الحكومية.

وحتى يمكن هذا النظام أن يؤدي مهمته يجب أن تتوفر عدة شروط لنجاحه من أهمها نذكر : التنظيم الذي يتمثل في هيكل المحاسبة داخل المؤسسة إذ يجب أن يكون هذا التنظيم صحيح ومنسق حتى يكون من الممكن تحديد التدفقات اللازمة الوصول إلى الأهداف المسطرة وكذلك من شروط النجاح يجب أن يكون التنظيم محكم في إدارة المؤسسة وتحديد كل مراكز المسؤوليات.

- وجود نظام للمعلوماتية حيث أن هذا العامل يعتبر كذلك من أهم عوامل نجاح المحاسبة التحليلية في عصرنا الحالي بحيث أن وسائل الإعلام الآلي واستعمالها في المؤسسات شأنها أن تسهل على نظام المحاسبة التحليلية العملية الموكلة لها وذلك في اتخاذ قرارات بسرعة.

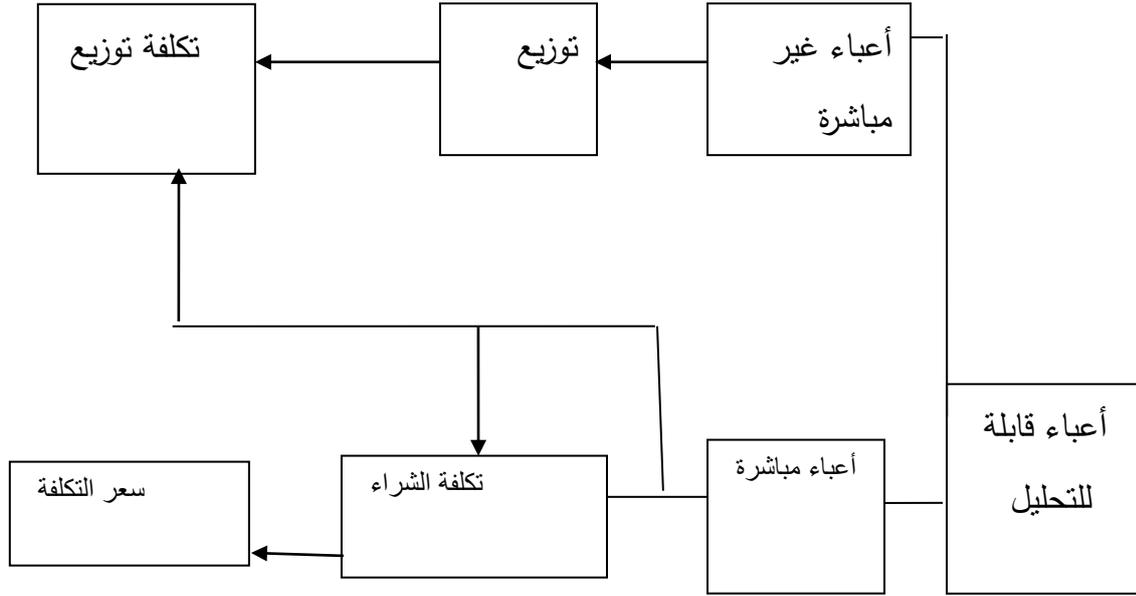
ثالثاً: مراحل النظام العام للمحاسبة التحليلية.

يمكن تجسيد المراحل المختلفة لهذا النظام في شكل تخطيطي لمعرفة مراحل حساب التكاليف وأساليب تطبيقها ولهذا نميز بين حالتين:

1- حالة منتج واحد.

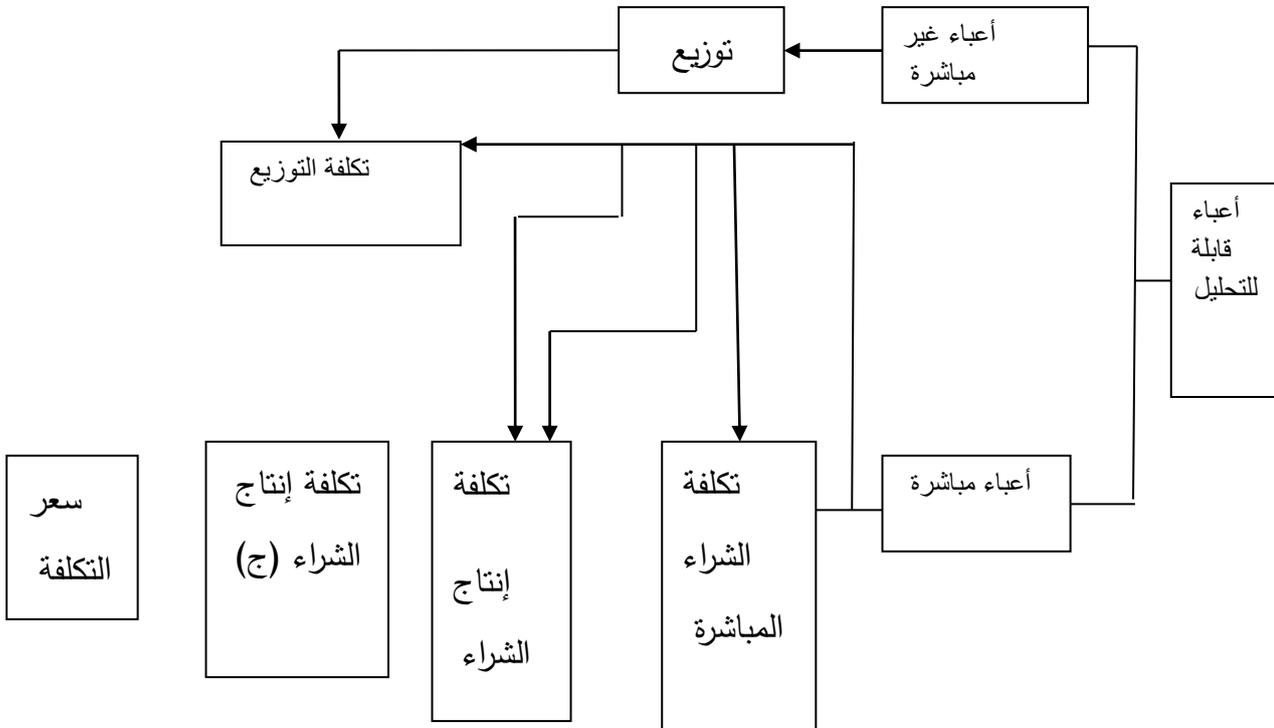
1-1- حالة مؤسسة تجارية:

في حالة شراء منتج واحد وبيعه دون تحويل ولمعرفة سعر تكلفة هذه البضاعة المبيعة وبالتالي لا توجد تكلفة إنتاج ويبين هذا القول بالمخطط التالي:



الشكل رقم (02): مخطط مراحل حساب التكاليف (منتج واحد) - مؤسسة تجارية
1-2- حالة مؤسسة صناعية:

في حالة شراء مواد أولية (م) لإعادة تحويلها للحصول على منتج واحد (ج) من أجل البيع
والمخطط التالي يبين لنا:



الشكل رقم (03): مخطط مراحل حساب التكاليف - مؤسسة صناعية -

2- حالة إنتاج متعدد:

حالة إنتاج نوعين من المنتجات (أ) و(ب) باستعمال المادة الأولية (م) لإنتاج المنتج (م) والمادتين (م) و (س) لإنتاج المنتج (ب) والرسم يوضح ذلك.

المبحث الثاني: التكاليف وسعر التكلفة

إن دراسة وتحليل كل التكاليف الخاصة بالعملية الإنتاجية يؤدي بالمؤسسة إلى تحديد سعر البيع المعقول لمنتجاتها لهذا أردنا في هذا المبحث توضيح مفهوم التكاليف وسعر التكلفة مع الإشارة إلى مكونات وتصنيف عناصر التكاليف ولكن قبل الوصول إلى التكاليف وسعر التكلفة يجب إلقاء نظرة على العناصر التالية: المصاريف، الأعباء، التكاليف . . . الخ

المطلب الأول: تعاريف التكاليف وسعر التكلفة

أولاً: تعاريف

1- المصاريف:

المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود.

2- العبء:

العبء يتقابل مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء استهلاك البضائع، المواد، واللوازم، مخصصات الإهلاك... الخ.

الجدول رقم (03):

مصاريف	الأعباء
-مادي	-تجريدي.
-نتيجة لا تتعلق بدورة الاستغلال.	-نتيجة تتعلق بدورة الاستغلال.
-سهلة الحساب	-ليست سهلة .

3- التكاليف:

تعريف التكلفة عما أورده المخطط المحاسبي الوطني هو: التكلفة هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حساب يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة أو حساب يتعلق بسلعة أو توريد الخدمة وللتكاليف أنواع هي:

حسب المرحلة:

تكاليف الشراء، تكاليف الإنتاج، تكاليف التوزيع.

حسب حقل النشاط:

التقسيم حسب الوظائف أو حسب أقسام المسؤوليات أو طلبيات.

حسب محتواها:

كاملة أو جزئية.

حسب الزمن:

فعلية، تقديرية.

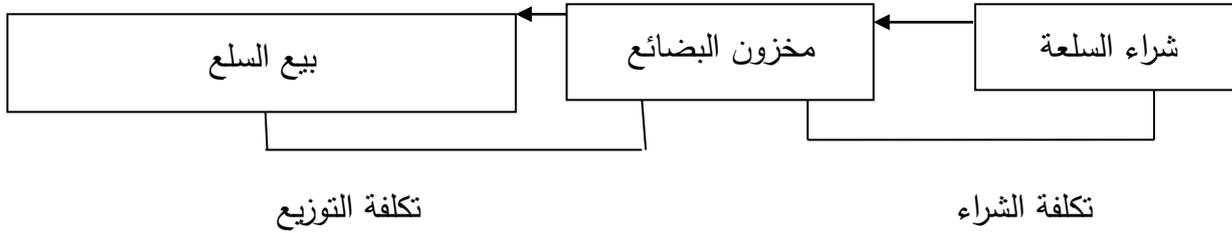
4- **سعر التكلفة:** هي عبارة عن تكلفة إنتاج المنتجات المباعة مضافا إليه مصاريف فهي إذن تعتبر عن انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي حيث يضم كل المصاريف من شراء مواد أولية إلى حين إعداد المنتج وبيعه، ويمكن حساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة حسب النشاط كما يلي:

أ- مؤسسة تجارية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء [المباشرة + غير المباشرة].

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع [المباشرة غير المباشرة].

الشكل رقم 04

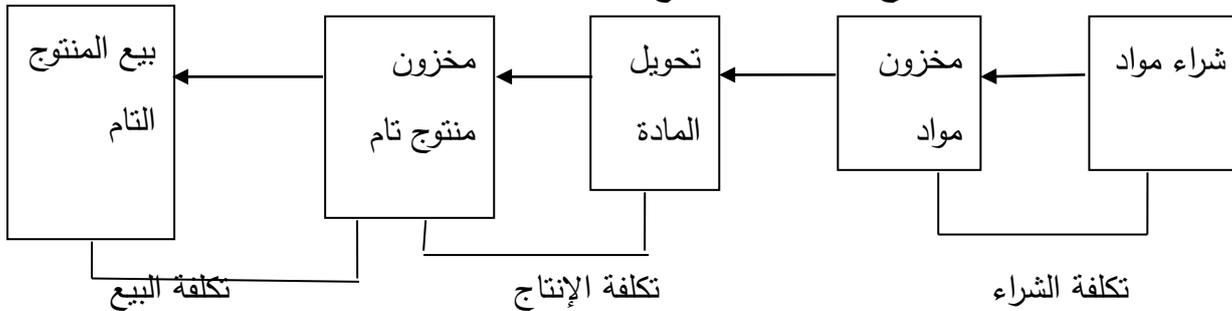


ب- مؤسسة صناعية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء [المباشرة + غير المباشرة].

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج [المباشرة + غير المباشرة].

سعر تكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع [المباشرة + غير المباشرة].



الشكل رقم 05

ج- مؤسسة خدمية:

سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدمة

المطلب الثاني: تصنيف التكاليف

يعرف التصنيف بصورة عامة عملية تجميع حقائق متشابهة تحت عناوين عامة تجمع صفات وخصائص متشابهة فالتصنيف إذن هو تجميع التكاليف وفقا لها من خصائص معينة ولتحقيق أغراض معينة حيث تساعد في تحديد تكلفة المنتجات النهائية للوحدة الاقتصادية ويمكن تصنيفها حسب 4 معايير وهي مبنية في الجدول التالي:

تصنيف التكاليف		
تتعلق بعملية الشراء والتخزين مثل : شراء مواد أولية	تكلفة تموين	حسب الوظيفة
تتعلق بعملية الإنتاج مثل أدوات ومعدات الإنتاج ،أجور عمال نظافة	تكلفة التصنيع	
تتعلق بعملية نقل المنتجات إلى نقاط البيع مثل : التوزيع ، الإعلان ... الخ .	تكلفة تسويق	
كل النفقات التي تتعلق بسير الإدارة مثل مرتبات الموظفين ، مصاريف القضائية .	تكلفة إدارة عامة	
كل ما يتعلق بإنتاج نوع معين دون سواء مثل أبحاث عملية ، ورسوم هندسة .	تكاليف مباشرة	حسب التأثير على المنتج
كل ما يتعلق بإنتاج أكثر من منتج في آن واحد مثل مصاريف الكهرباء	تكاليف غير مباشرة	
هي التي تجري في عملية الإنتاج مثل شركة سونلغاز "إنتاج الكهرباء"	قسم الإنتاج	حسب الأقسام
هو الذي لا يقوم مباشرة بأعمال الإنتاج مثل خطوط الجوية الجزائرية .	قسم الخدمات	
هي كل ما يضحى به نتيجة رفض الاستعمالات البديلة للموارد	تكلفة الفرصة البديلة	حسب أغراض البرمجة واتخاذ القرارات
هي الفرق في التكلفة الكلية على مستوى معين من الإنتاج والتكلفة الكلية للإنتاج عند مستوى آخر .	تكاليف تفاضلية	
هي تكلفة تحسب ضمن التكلفة الفعلية .	تكاليف ضمنية	
هي مقارنة ما يجب أن يكون وما هو كائن	تكاليف معيارية	
مثل : أقساط خاصة بالإهلاك ، الضرائب على العقارات ، والتي تتغير بتغير حجم النشاط مثل المواد الأولية .	ثابتة متغيرة	حسب حجم النشاط

المطلب الثالث: تحديد أعباء المحاسبة التحليلية

إن المحاسبة العامة تتحمل جميع المصاريف المسجلة في القسم 6 من المخطط المحاسبي كما في ذلك المصاريف التي تدخل ضمن عملية التشغيل العادي (ح/69 مصاريف خارج الاستغلال) إلا أن المحاسبة التحليلية قد تختلف أعباءها عن أعباء المحاسبة العامة حيث أن هذه الأخيرة تتحمل الأعباء المعتبرة فعلا من العناصر الضرورية للإنتاج وفي ظروف عادية ويمكن التعرف على الأعباء التي تكون ضمن أو خارج أعباء المحاسبة التحليلية.

1- أعباء معتبرة:

وتمثل جميع الأعباء التي تدخل ضمن، عملية الاستغلال العادي وبذلك تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة.

2- أعباء غير معتبرة:

وتمثل جميع الأعباء التي لا تدخل ضمن مكونات عملية الاستغلال العادي وبالتالي لا تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة ويمكن تصنيف هذه المصاريف كما يلي:

أعباء لا توجد في صنف 6	أعباء توجد في صنف 6	أعباء تدخل ضمن نشاط ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط
<p>-مصاريف مسجلة مباشرة في أحد حسابات الأصول.</p> <p>-خسائر أو مصاريف يمكن اعتبارها خسائر والتي تتعلق مباشرة بحساب النتائج.</p>	<p>-الرسوم التي تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة مثل الرسم الإجمالي على الأعمال والرسوم التعويضية.</p> <p>-أعباء لا تدخل ضمن النشاط اليومي مثل استهلاكات المصاريف الإعدادية .</p>	<p>-المؤونات الاستثنائية.</p> <p>-مؤونة قضية معينة.</p> <p>-مصاريف إعداد اللافتات.</p> <p>-المنح غير عادية .</p>

3- عناصر إضافية:

وهي الأعباء الوهمية ذات الصفة النظرية وسميت بالعناصر الإضافية لأنها لا تدخل في تكاليف المحاسبة العامة وتدخل في تكاليف المحاسبة التحليلية نوعين من الأعباء.

الدفع النظري:

وهو التعويض بنسبة متفق عليها من رأسمال المؤسسة الخاصة.

التعويض لعمل المستعمل:

هي أجرة صاحب المشروع بالنسبة للمؤسسة التي لا يتقاض فيها المستعمل أجرا معيناً.

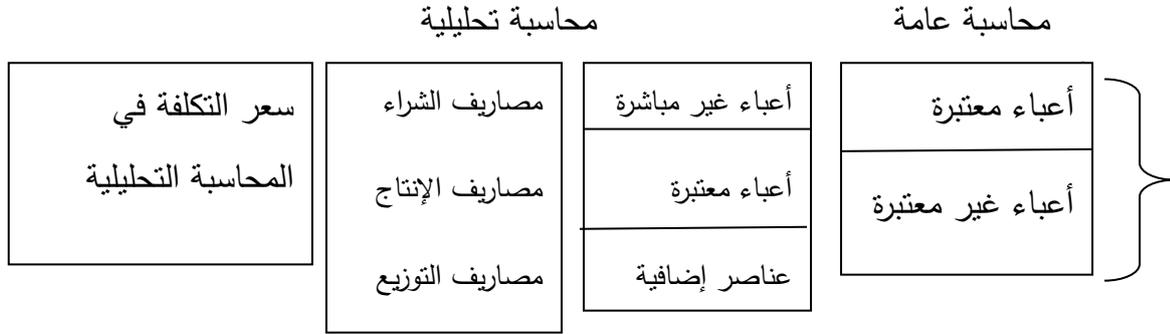
ملاحظة:

لكي يكون التوازن بين المحاسبين في النتيجة يجب الأخذ بعين الاعتبار العناصر السابقة حيث العلاقة التالية:¹

أعباء المحاسبة التحليلية = مصاريف الشراء + مصاريف الإنتاج + مصاريف التوزيع

نتيجة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة التحليلية - عناصر إضافية + أعباء غير معتبرة

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة - أعباء غير معتبرة + عناصر إضافية



المطلب الرابع: مكونات التكاليف وسعر التكلفة:²

بغرض حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وفق مبادئ المحاسبة التحليلية، يجب إخضاع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة إلى بعض التغييرات للحصول على تكاليف مبررة اقتصادياً، وعليه يمكن التمييز بين ثلاث مكونات التكاليف وسعر التكلفة وهي:

1. الأعباء المعتبرة: وهي الأعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة وتنقسم بدورها إلى قسمين:

أ. أعباء محتواة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة العامة: ويتعلق الأمر هنا بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة... الخ.

¹ Henri Cullmann, La Comptabilité Analytique, Edition Bouchene, Alger, 1993, P32.

² إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 36. 2 يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2006، ص 68

ب. أعباء محتواة في التكاليف بمبلغ يختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة العامة: أي تسجل بقيم أكبر أو أصغر من قيم هذه الأخيرة، وتتضمن ما يلي:

- فرق الإدماج على المواد الأهداف اقتصادية وللتمكن من اتخاذ بعض القرارات التقديرية، يمكن لصاحب المؤسسة أن يستعمل تكلفة استبداليه، بمعنى استعمال طريقة لإخراج المواد، تختلف عن تلك المستعملة في المحاسبة العامة، مما يؤدي حتما إلى ظهور فروقات في قيمة هذه المواد.
- أعباء الاستخدام: وتسمى أيضا بالاهتلاك التقني أو الاهتلاك الاقتصادي، التي تعوض مخصصات الاهتلاكات المسجلة في المحاسبة العامة (الاهتلاك الجبائي)، ويتم حسابها على أساس القيمة الحالية للاستثمار (وليس القيمة التاريخية وكذلك على أساس مدة حياته المحتملة، فمجرد استعمال طريقتين مختلفتين في تقييم الاستثمارات، تظهر فروقات إما أن تكون موجبة أو سالبة مقارنة بالمحاسبة التحليلية.

فإذا كان قسط الاهتلاك المحسوب على أساس طريقة المحاسبة التحليلية أكبر من ذلك الذي تم حسابه بطريقة المحاسبة العامة، فسوف تدمج قيمة كلية ويعتبر الفرق بين المحاسبتين كأعباء إضافية، وأما إذا كان القسط أصغر فإن الفرق بين المحاسبتين سيمثل أعباء غير معتبرة في المحاسبة التحليلية.

- الأعباء الموزعة على عدة سنوات والمؤونات: "قد تظهر فروقات في قيمة الأعباء الموزعة على عدة سنوات أو في قيمة المؤونات نتيجة تسجيلها في المحاسبة العامة، اعتمادا على إجراءات قانونية أو جبائية أو وفق معايير اقتصادية محددة من طرف المؤسسة (كحالة ارتفاع أسعار المواد الأولية، أو تقلبات أسعار الصرف أو حتى تكوين مؤونات للخسائر المحتملة)".

2. الأعباء غير المعتبرة: إذا كانت أغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف،

فالبعض منها على العكس لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية، وتسمى هذه الأخيرة بالأعباء غير القابلة للتحميل، ويتعلق الأمر أساسا بالحالات التالية:

أ. الأعباء الاستثنائية: مثل: إطفاء المصاريف الإعدادية، الاهتلاكات الاستثنائية الخاصة بالأراضي وشهرة المحل، المؤونات بكل أنواعها.

ب. الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي: وهي أعباء ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة و يمكن اعتبارها كإهتلاكات و أعباء لم تساهم في إنتاجية المؤسسة مثل: أفساط التأمين على الحياة لصاحب العمل.¹

¹ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 144.

3. الأعباء (العناصر الإضافية):

هي عبارة عن أعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، وتدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات، مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت إستراتيجيتها التمويلية، وتصنف هذه الأعباء إلى صنفين":

أ. الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة: في المؤسسة الخاصة فإن عملية الإدارة يقوم بها صاحب المؤسسة ويتقاضى مقابل يتمثل في نتيجة المؤسسة، أي الربح الصافي، وبهذا فإن أجره أو مقابل عمله لا يمثل عبئاً في المحاسبة العامة، بالمقابل في المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجوراً تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فلكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضاً مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين الاعتبار أجره صاحب المؤسسة.

ب. مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص: إن المؤسسات عند استخدامها لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد وتحسب وتسجل ضمن أعباء المحاسبة العامة، ولكن استعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك يتم إضافة أعباء اقتصادية تمثل مكافأة الأموال الخاصة، تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به في البنوك ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه المكافأة المالية لعمل المستغل أو فائدة رأس المال لا تسجل في المحاسبة العامة، بما أنها أعباء وهمية وليست حقيقية.

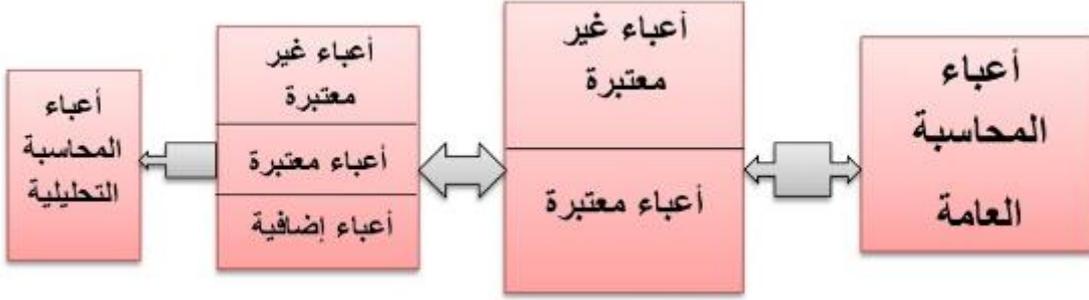
وسواء تعلق الأمر بالعناصر الإضافية والتي لا يظهر لها أي أثر محاسبي في المحاسبة العامة، أو الأعباء غير المعتمدة والتي لا تظهر في المحاسبة التحليلية، فإن قرار أخذها أو عدم أخذها بعين الاعتبار في حساب التكاليف يعود للمؤسسة فقط، ويعتبر هذا بمثابة قرار التسيير.

يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالانتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية:

أعباء المحاسبة التحليلية (الأعباء المحملة) = أعباء المحاسبة العامة + الأعباء الإضافية - الأعباء غير المعتمدة

وكاستنتاج لما سبق يمكن التعبير عن المعادلة السابقة بالشكل التالي:

الشكل رقم (06): تحديد أعباء المحاسبة التحليلية



المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، الجزء الأول، ص 21.

المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف

المطلب الأول: مفاهيم عامة عن طرق حساب التكاليف

1- الطرق الإجمالية (الكلية).

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

- بعدها الحسابي التاريخي: أي المتعلقة بفترة ماضية.

- اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن كل التكاليف المستخدمة في جميع مراحل إنتاج توزيع المنتجات.

1- تعريف التكاليف الكلية: تعرف التكلفة الكلية للمنتج ما على أنها مجموع التكاليف الخاصة أو المباشرة التي يتحملها في العملية الإنتاجية، إضافة إلى جزء من التكاليف غير المباشرة.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الكلية الكلاسيكية

• أولا: الطرق الإجمالية (الكلية)

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

- بعدها الحسابي التاريخي: أي المتعلقة بفترة ماضية.

- اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن كل التكاليف المستخدمة في جميع مراحل إنتاج وتوزيع المنتجات.

1-تعريف التكاليف الكلية.

2- أهداف طريقة التكلفة الكلية وأهميتها:

-أهداف الطريقة : تمكن أهداف طريقة التكلفة الكلية فما يلي ¹:

-إن الهدف الأول من هذه الطريقة هو البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة لإنتاج.

-كما تهدف هذه الطريقة أيضا إلى البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار.

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

-أهمية الطريقة : للطريقة أهمية بالغة حيث تساعد في إعداد مختلف الحسابات الخاصة بتكلفة البضاعة ، وتحديد سياسات التسعير الطويلة المدى كما تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول بها ، إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية أو غيرها ².

3- الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية:

تعتمد طريقة التكاليف الكلية في تحليلها على مجموعة من الأسس والمبادئ وتتطلب من إدراج كافة الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة وذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (مراكز تحليل) ثم التمييز بين الأعباء المباشرة وغير مباشرة بحيث يتم تخصيص الأعباء المباشرة إلى مختلف مراكز التحليل وفق عمليات حسابية ثم توزع على المنتجات وفق وحدات العمل ليتم تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية لمختلف المنتجات.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن من أهم الأسباب اللجوء إلى طريقة التكلفة على أساس الأنشطة هي الأخطاء والعيوب التي مست الطرق التقليدية فأدت إلى صرف العمل بتلك الطرق نسبيا، وتتمثل طريقة التكلفة على أساس الأنشطة من أبرز التطورات والأحداث التي نالت اهتمام الباحثين في السنوات الأخيرة.

أولا: عرض طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة من الأنظمة الحديثة والتي ظهرت في الآونة الأخيرة ففي هذا المطلب سوف نتطرق إليها كالتالي:

- أسباب ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

¹ رحمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، 2005/2004، ص ص11-12.

² مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص116.

سعى الكثير من الباحثين في أواخر القرن الماضي، إلى البحث عن أساليب متطورة بديلة عن الطريقة التقليدية لتخصيص التكاليف الصنع غير المباشرة التقليدية التي تعتمد على استعمال أساس واحد للتحميل يربط فقط بمستوى النشاط أو الإنتاج. لذلك تم إيجاد طريقة تحديد التكلفة على أساس الأنشطة ABC بدلا من الطريقة التقليدية التي تعتمد على مركز التكاليف (الأقسام) كمجمعات التكلفة. إذ أن الطريقة الجديدة تؤدي إلى تخصيص دقيق لتكاليف الصنع غير المباشرة مما يوفر المعلومات اللازمة للإدارة لغرض اتخاذ القرارات السليمة. إن التغيير في طبيعة البيئة التي تعيشها منظمات الأعمال في الوقت الحاضر أدى إلى ظهور افتراضات جديدة حصتها في السوق نوعية منتجاتها وعدد زبائن المتعاملين معها لإنجاح المنافسة أفرزت ظهور اتجاهات حديثة في نظم القياس المحاسبي وبشكل خاص في نظم المحاسبة التكاليف حيث جاءت تلك التوجهات بهدف بناء نظام أكثر تفاعلا في ترشيد قرارات الأطراف المستخدمة لها. بدأ استخدام نظام ABC من قبل R,kooper,R Kaphan في الولايات المتحدة ثم انتشر استخدامه في الكثير من الدول منها بريطانيا، وأوروبا.

إن الشركات التي طبقت هذا النظام أجمعت بأنه يساهم في تخفيض التكلفة وتحسين الإنتاجية والأهم من هذا كله التأثير على قرارات التسعير. يتسم نظام ABC انه نظام إداريا ومحاسبيا في آن واحد أي انه يقدم نوعين من المعلومات المالية (خاصة بتكلفة الأنشطة والمنتجات) وغير مالية خاصة بتلك الأنشطة.¹

- مراحل تطور طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

لقد مرت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم بثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: إدارة النشاط

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

- ❖ اكتشاف والبحث في الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة، مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري.
- ❖ تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، وذلك عن طريق تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

¹- قاسم محمد عبد الله جامعة القادسية، " أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الشركات الصناعية العراقية"، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، ص 158.

المرحلة الثانية: تقليص التكاليف

تمثلت هذه المرحلة في تقليل التكاليف عن طريق:

❖ تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.

❖ تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة.

المرحلة الثالثة: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

هي تلك الطريقة التي تهتم بتحليل التكلفة فهي تعتبر الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف

لأهداف خاصة.¹

- مفاهيم حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة

جاء مدخل نظام التكلفة على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية²، التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج و أساليب التسيير الحديثة، حيث عمل هذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها، وأصبحت المعلومة أكثر دقة ويمكنها أن تؤثر على القرارات التي يتخذها مصممي المنتجات وتعد محاسبة الأنشطة³ أو ما تسمى بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC، من الأنظمة المتقدمة الذي طور لهذا الغرض، ومن هنا نتطرق لمجموعة من المفاهيم:

التعريف الأول: عرفه **Cooper and Kaplan** نظام **ABC** بأنه يعد بمثابة أداة إستراتيجية

للمؤسسة تساعدها في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومصداقية و معلومات عن ربحية العمليات، و المنتجات، و الخدمات، وعملاء المؤسسة، مما يساعد في اتخاذ العديد من القرارات المهمة، ومنها قرارات التسعير، و تصميم المنتج أو الخدمة، وقرارات توظيف الموارد⁴.

التعريف الثاني: إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC هو أحد التطورات الحديثة في

أساليب المحاسبة الإدارية برز كأداة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال. وهو نظام يسعى إلى توفير مستوى مميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف

¹ - حابي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 63 و 64.

² - Hamid Bachir Bendaoud, La comptabilité par activité (méthode ABC), Ressources scientifiques du CREG, France, 2013.

³ - Simon Alcouffe, Veronique Malleret. LES FONDAMENTS CONCEPTUELS DE L'ABC " A LA FRANCAISE ". Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002.

⁴ - السعيد بخولة "دور تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في إعداد موازنات وتقييم الأداء المالي"، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح وقلّة، الجزائر، 2012\2013، ص 05.

الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة

الأرباح¹.

التعريف الثالث: يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وعبرة عن نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن تم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا².

ومن هنا نستخلص أن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تتمحور حول الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات، وبهذا عملت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أساس أكثر دقة ومن هنا نستخلص الشكل التالي:

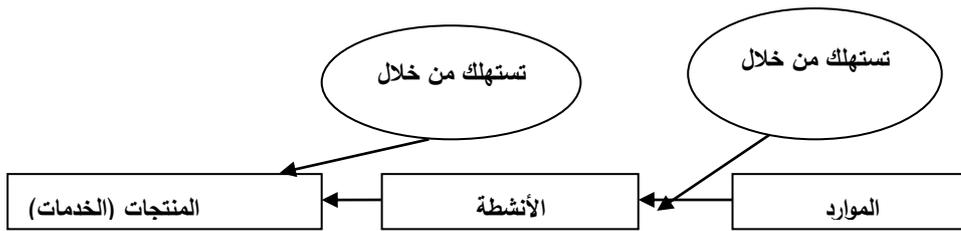
الشكل رقم (07): مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: عثمان بوحوش تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية مذكرة ماجستير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة سكيكدة 2008، ص 100.

ويعتبر المبدأ الأساسي لهذا النظام: أن الأنشطة تستهلك التكاليف والمنتجات (الخدمات) تستهلك الأنشطة، ويتمثل في الشكل التالي:

الشكل رقم (08): مبدأ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، ميلود تومي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010\2011، ص 52.

¹ - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر 2000، ص، ص 21 و 22.

² - ماهر سوسد رغام، "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسكندرية غزة فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2007.

ثانيا: أهداف وأهمية نظام ABC

_ أهداف نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC:

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- ✓ تقييم المعلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد الأسباب التي أدت إلى ارتفاع التكاليف.

- ✓ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- ✓ يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.

- ✓ يعمل على مساعدة إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.

- ✓ تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.¹

- ✓ البحث المستمر والضروري على توفير وتحسين إنتاجية الأنشطة غير مباشرة وبأخص خدمات دعم الإنتاج.²

_ أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

لقد أثبتت هذه الطريقة نجاحا باهرا وقدرات هائلة حيث لها أهمية كبيرة في مهام التخطيط والرقابة وكذلك اتخاذ القرارات، خاصة تلك التي تخص التشكيلية الإنتاجية وتسعير المنتجات والخدمات، وفي هذا الصدد نتعرض إلى إبراز هذه الأهمية كالتالي:

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل موارد داخل كل نشاط، من أجل ضمان خطة أو موازنة معينة .

- توفر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة ، وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج و الأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم المنتج أو خدمة جديدة ، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق و التوزيع و قرارات تقديم المنتج أو خدمة جديدة ، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق و التوزيع وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة ، إعادة تصميم عمليات المؤسسة عن طريق إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة، وإعادة تصميم المنتج النهائي.³

¹ - هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص، ص70 و71.

² - بن ربيع حنيفة، " نظام محاسبة التسيير وفعالية في تقليص التكاليف"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص90

³ - حابي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص71.

➤ النظام يسمح للإدارة بمعرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية، إجراء تعديل في تصميم المنتج

➤ يسمح بقياس تكلفة المنتج بشكل أكثر 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.

ثالثاً: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

أثناء تصميم نظام تكاليف يجب أن تتوفر الطاقة والإمكانيات حتى يتمكن من أداء أدواره مع مختلف الإدارات بأيسر الأساليب وأقل تكلفة.

ويختلف تصميم النظام الواجب وضعه للتكاليف من مؤسسة لأخرى تبعاً لاختلاف حجم النشاط والظروف المحيطة بكل مؤسسة وعادة ما يتوقف تصميم النظام على ثلاث عوامل:

- التنظيم الإداري للمؤسسة وحجمها.
 - البيانات المطلوبة في المؤسسة، وأعباء إدارة التكاليف.
 - طبيعة العمليات الصناعية (طبيعة عمليات الإنتاج) ونوع المنتجات.
- تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:
- تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المخرجات وتكلفتها.
 - تعيين مسببات التكلفة لكل نشاط.
 - تحديد معدل التكلفة لكل نشاط.
 - تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات) ¹.

1-1- تحديد الأنشطة وتكلفتها

1-1 تعريف الأنشطة:

التعريف الأول: يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو الوظائف أو وحدات العمل بهدف معين، ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية، ونشاط الدهان ومن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة. ²

¹ - سالمى ياسين، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في مؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر. 2009\2010، ص 102. الاقتصادية"،

² - أحمد حسن ظاهر، "المحاسبة الإدارية"، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2002 ص 190.

التعريف الثاني: تعرف الأنشطة طبقاً لمحاسبة تكاليف النشاط ABC بأنها مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل يتم القيام به داخل المؤسسة.¹

التعريف الثالث: النشاط هو مجموعة من المهام الأساسية التي تقوم باستعمال عدد من الموارد، الوقت، عملاء آلات، معلومات تسمح بالحصول على نتيجة معينة (فاتورة، طلبية المراسلة، أو كسب الزبون الداخلي أو خارجي) ومن أمثلة عن الأنشطة، استلام سلعة، إعداد فاتورة.²

التعريف الرابع: الأنشطة Activités تعرف أنها وحدات عمل منجزة من قبل موارد المنظمة، فهي تعتبر سلسلة من المهام المصممة التي تقوم بإضافة قيمة للمنتجات وتؤدي لإنجاز العمل.³

الجدول رقم (05): بعض محتويات الأنشطة

المحتوى	طبيعة النشاط
تخطيط الأعمال التجارية، تحميل الحسابات، مراقبة الورشات، ومراقبة الإنتاج	إدارة الإنتاج
نشاط التخزين، التوزيع، المناولة والتعبئة	تدفق المواد اللوجستية
تعريف الأنشطة، تصميم وتطوير وإنتاج المنتج وصيانة الوصف التقني	تحديث وصيانة المنتجات
التخطيط، التصنيع	تطوير وصيانة العملية الصناعية
تنفيذ أنشطة وإجراءات الرصد ونظم مراقبة الجودة	إدارة الجودة

المصدر: سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 104.

1-2. تحديد تكلفة كل نشاط : بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل نشاط التكاليف خلال فترة معينة.⁴

-مسيبات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

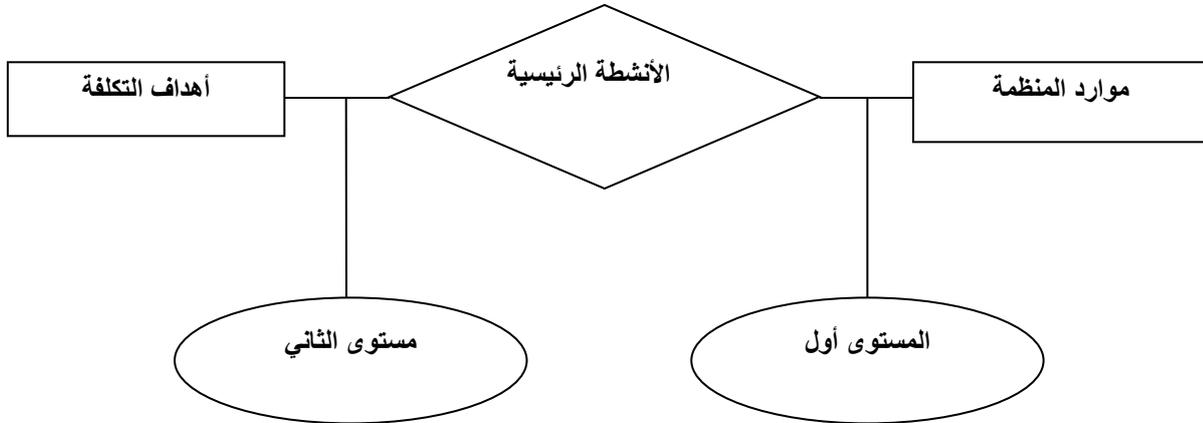
¹ - صلاح عطية أحمد، "محاسبة تكاليف ال نشاط ABC للاستخدامات الإدارية" الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2006 ص 78.

² -XAVIER BOUIN FRANCOIS & XAVHER SUNON ; les nouveau visage du control du gestion ;dunod ;PARIS ;124.

³ - هلا أسامة الشعراني، "أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية"، مذكرة الاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010 ص 109

⁴ -، سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 104.

التعريف الأول: هو وحدة قياس المستوى وكمية النشاط المنجز، وهو عامل متغير يؤثر على تكاليف ويرتبط معها بعلاقة (سبب _ نتيجة) قوية وواضحة، أي التغير في هذا المسبب يؤدي إلى التغير في إجمالي التكاليف المتعلقة بهدف التكلفة.



الشكل رقم (09): المستويات الرئيسية في تحديد موجبات تكلفة الأنشطة

المصدر: عماد يوسف أحمد الشيخ، عبد الكريم مصطفى محمود الجودة، تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة على إحدى الشركات البلاستيكية الأردنية، المجلد العاشر، العدد الأول، عمان الأردن، 2007، ص13.

من خلال الجدول نلاحظ وجود مستويين لاختيار مسببات التكلفة حيث يتم في هذا المستوى تحديد مسببات التكلفة الملائمة لتخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الرئيسية، وفي المستوى الثاني يعبر موجه التكلفة عن مدى استهلاك المنتج المعين للموارد المستنفدة في الأنشطة.

الجدول (06): أمثلة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها

مستوى النشاط	مركز النشاط	مسببات التكلفة	التكاليف الممكن تحويلها
وحدة المنتج	الأنشطة المرتبطة بالآلات مثل: التقطيع الصيانة والأنشطة المرتبطة بالعمل المتضمنة المزاي	ساعات الآلات ساعات العمل عدد الوحدات المخرجات	تكاليف القوة المحركة، تكاليف صيانة العمل، جهات صناعية الاستهلاك نتيجة الاستخدام العادي للآلات والمعدات، استهلاك معدات الصيانة
دفعات الإنتاج (الأوامر)	إعداد أوامر الشراء إعداد أوامر الإنتاج تهيئة معدات للعمل مناولة المواد	عدد الأوامر المصدرة عدد مرات استلام المواد عدد أوامر الإنتاج	تكاليف امسك السجلات المهمات المستخدمة تكاليف توقف العمل تكلفة العمل في مناولة

المواد	كمية المواد		
استهلاك الأدوات المكتبية	عدد مرات المناولة		
معدات مناولة المواد	ساعات التوقف		
	التوقف		
	عدد مرات الفحص.		
	ساعات زمن الفحص.		
تكاليف رقابة الجودة.	عدد الاختيارات.	فحص الجودة.	المنتج
تكاليف معدات الاختبار.	ساعات الزمن.	اختيار المنتج.	
تكاليف إدارة الأجزاء.	الاختبارات.	إدارة المخزون.	
تكاليف الاحتفاظ بالأجزاء.	عدد أنواع الأجزاء.	الأجزاء.	
تكاليف هندسة المنتج.	الأجزاء.	تصميم المنتج.	
تكاليف التصميم.	ساعات زمن التشغيل	التشغيل الخاص(عمل والآلات)	
استهلاك الآلات و المعدات المختصة	ساعات زمن التصميم.		
	عدد أوامر التغيير الهندسي.		
	ساعات عمل الآلات.	المصنع بصفة عامة.	
	ساعات العمل.	أشغال المباني.	
	عدد العمال.	إدارة الأفراد و	
	عدد ساعات التدريب	التدريب.	
مرتبات إدارة المصنع.			المرافق
استهلاك المباني.			
العوائد والتأمين.			
تكاليف إدارة الأفراد.			
تسهيلات الخدمات الطبية			

المصدر: سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص، 107,106.

- تحديد معدل التكلفة لكل نشاط

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدره لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة) حسب المعادلة التالية:

معدل تحميل تكاليف غير مباشرة = $\frac{\text{مجموع التكاليف الغير المباشرة المقدرة}}{\text{الحجم المقدر لأساس الحمل}}$

الحجم المقدر لأساس الحمل

- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

في هذه المرحلة يتم استخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج.

ويتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكتها ويتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ومن ثم التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها إلى وحدة تامة الصنع.

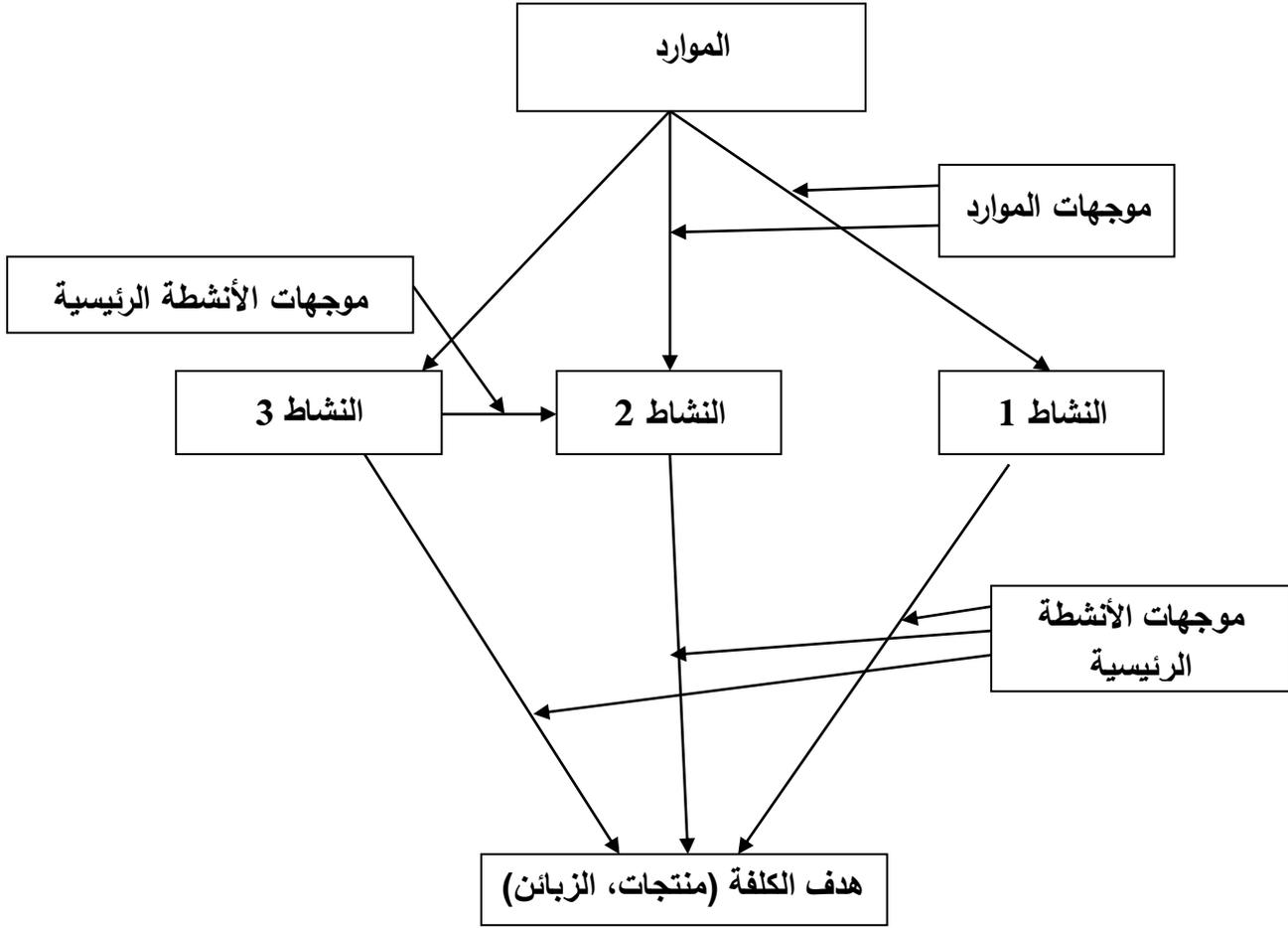
وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب تكلفة أمر الشراء في عدة أوامر الشراء.

يمكننا تلخيص خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال الشكلين

التاليين:¹

¹ - ياسين سامي، مرجع سبق ذكره، ص 108 و 109.

الشكل رقم (10): تصنيفات الأنشطة



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، نفس مرجع السابق، 173.

رابعاً: أبعاد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تطور نظام التكاليف المبني على الأنشطة ليشمل أبعاداً وأغراضاً أكثر من مجرد تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة.

وينطوي هذا النظام على بعدين أساسيين وهما بعد تخصيص التكلفة والذي يتضمن معلومات عن تكلفة الموارد والأنشطة والمنتجات والعملاء، وبعد العمليات الذي يتضمن معلومات تفصيلية سواء كانت مالية أو غير مالية عن كل نشاط من الأنشطة وعن سبب أداء كل نشاط وكيف ثم أدائه، حيث تساعد هذه المعلومات إدارة المؤسسة في تفسير وتحسين أداء النشاط.

بعد تخصيص التكاليف

يتم تضمين كل التكاليف المتعلقة بالأنشطة إلى تكلفة المنتج، وأنها تقريبا قابلة للتجزئة أو قابلة للانفصال، لذلك فإنه يمكن تقسيمها إلى أجزاء ونسبتها إلى منتجات فردية أو مجموعة منتجات أو خدمات مقدمة ويمكن القول إن المنتجات أو الخدمات المقدمة تستهلك الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والأنشطة تستهلك الموارد ولما كان نظام التكاليف المبني على الأنشطة يركز على

محاولة ربط التكاليف بالمنتجات أو الخدمات بأسلوب يقلل بقدر الإمكان من بنود التكاليف غير المباشرة فإن هذا يحقق هدفين أساسيين هما:

✓ عدالة ودقة قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات.

✓ القضاء أو تخفيض مشاكل تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات، خاصة وأن غالبية التكاليف في المنشأة الخدمية تعتبر تكاليف ثابتة وغير مباشرة وفقا لمفهوم نظم التكاليف التقليدية.

بعد العمليات

إن مسببات التكاليف تفيد في توفير المعلومات المتعلقة بأداء وتكاليف كل نشاط من أنشطة المؤسسة، ويمكن استخدام هذه المعلومات لأغراض تخفيض التكاليف من خلال الخطوات والإجراءات التالية:

- ❖ التركيز على الأنشطة المستهلكة لأكثر قدر من الموارد أي تسبب حدوث أكبر للتكلفة.
- ❖ تحليل فعالية هذه الأنشطة لتعيين ما تضيف قيمة للمستفيدين الداخليين أو الخارج.
- ❖ تحديد مدى إمكانية تقليل أو إلغاء هذه الأنشطة من عدمه، ودراسة الآثار المترتبة عنه.
- ❖ إذا ثبت من الدراسة عدم إمكانية إلغاء هذه الأنشطة فإنه يجب دراسة الطرق والأساليب التي تجعلها أكثر دقة وكفاءة.¹

خامسا: حدود نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

تطرقنا مما سبق إلى مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة، باعتبار أنه يوفر معلومات أفضل عن تكلفة المنتج مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات أفضل، إلا أن هناك بعض المحددات والقيود التي تظهر عند تطبيق هذا النظام أهمها:

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

¹ - بن مزوزقة إبراهيم، مرجع سبق ذكره 29.

• إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC هو تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب - النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مركز الأنشطة.

• يستبعد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة التحليل، مثل التسويق والإعلان، وخدمة ما بعد البيع، والبحث والتطوير، ولذلك على هذا النظام تعديل التحليل لكي يتضمن مثل هذه التكاليف حتى يمكن التوصل إلى التكلفة الكلية للمنتج ويتوقف ذلك أساسا على قاعدة التكلفة والمنفعة.

• إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها

إن تطبيق نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC يتطلب تكلفة مرتفعة و جهدا كبيرا وهذا ما يجعل العديد من المنشأة الصناعية تتردد في استخدامه¹.

سادسا: مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يمكن القول إنه أصبح من الضروري استخدام هذا النظام لكونه يضمن تحقيق المزايا التالية:

➤ يسمح نظام "ABC" بإظهار صورة أكثر وضوح عن المؤسسة من الجانب الوظيفي، حيث أنه يركز، على تقييم المؤسسة إلى مجموعة الأنشطة، سواء كانت رئيسية أو داعمة لهذا التقسيم يمثل نمطا للتنظيم.

يمكن من الوقوف عند المناطق التي تكون فيها المعلومات غير متاحة، مما يسمح بتعديل وإقصاء بعض الأنشطة التي تعتبر مصدرا لحدوث التكاليف بدون تحقيق منفعة، أي الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

➤ يمكن نظام (ABC) من قياس التكاليف وتحديد الهوامش حسب المنتج أو حسب كل نشاط، هذا النظام يقدم تشخيصا دقيقا لسياسة المنتجات والأنشطة الخاصة بها كما أن سعر التكلفة هو أكثر دقة من الأساليب الأخرى لأنه يتم توزيع التكاليف على أساس موجه التكلفة وليس الحجم.

➤ يعمل نظام (ABC) على إيجاد أسلوب لتشخيص التكاليف غير المباشرة والتي تزايدت نسبتها في كثير من المؤسسات الصناعية، وذلك بربط الأنشطة والموارد المستهلكة لإنجازها وفق علاقة السبب والنتيجة، مما يسمح بتحديد أدق لتكاليف المنتجات ومعلومات أكثر تفصيلا حول الأنشطة اللازمة للإنتاج.

¹ - بن مزوزقة إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 33.

➤ يستخدم نظام (ABC) العديد من موجهات التكلفة لتوزيع التكاليف والتي ترتبط ارتباطاً قوياً بحدوث التكاليف مما يساعد على تجاوز مشكل تخصيص المنتجات بسيطة وعالية الحجم بتكاليف أكبر من المنتجات المعقدة ومتدنية الحجم.

يقدم نظام (ABC) دقة أكبر فيما يخص التحكم والرقابة على التكاليف، والذي يساعد على التنبؤ بالمتغيرات في الطلب على الأنشطة المستهلكة للموارد نتيجة التغيرات في حجم وتركيب المنتجات.

➤ يسمح نظام (ABC) بالتعرف على أماكن الخلل، من خلال تشخيص الدقيق (استهلاك كبير لبعض الأنشطة من بعض أهداف التكلفة، تكلفة مرتفعة لبعض الأنشطة) تحديد مناطق سوء النشاط والذي يمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تساعد على التسيير (التسيير على أساس الأنشطة ABM).

➤ يوفر نظام (ABC) مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية المتمثلة في الوقت والجودة، من خلال مؤشرات غير مالية لقياس موجهات التكلفة، مما يساعد على إعداد الموازنة المبنية على أساس أنشطة ABM.

➤ نظام (ABC) نظاماً إدارياً فضلاً عن كونه نظاماً محاسبياً يمكن من معرفة تكلفة المنتجات بدقة، ويساهم في قياس الأداء بفعالية من خلال إدارة التكلفة التي تسمح بتحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف، وإلغاء الأنشطة غير المضيئة للقيمة (التسيير على أساس الأنشطة).

➤ يقوم نظام (ABC) على مبدأ علاقة السبب بين المنتجات واستهلاك الموارد والتي تسمح بتحديد سعر التكلفة الملائم، كما يعتبر أداة مساعدة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بتسيير محفظة المنتجات والمساهمة في قرارات التسعير.¹

➤ يؤدي استخدام طرق مختلفة لتوزيع التكاليف إلى تقديم التقديرات مختلفة عن تكاليف المنتج.

تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة معلومات أكثر عن تكاليف المنتج، ولكنها تتطلب نظاماً دفترياً أكبر تفصيلاً، ويجب أن نقارن التكلفة بالمنفعة التي يحققها استخدام هذا النظام.²

¹ - سنوسي مرني صنديد جلول، مرجع سبق ذكره، ص 64.

² - الهام محيريك، "متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة"، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير إبراهيم وصيف غدير إبراهيم، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي 2013/2014.

سابعاً: عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة

على الرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمتمثلة في توفير المعلومات تتصف بالدقة والمصدقية وتساعد الإدارة في اتخاذ قرارات مناسبة وصائبة، ومع كل هذا تعرض نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى بعض الانتقادات:

- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام.
- إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقتضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلاً قد تكون هناك صعوبة في توزيع التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظراً لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة.¹
- عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج إلى وعي تكاليفي ودراية كافية من قبل المحاسبين وهذا ما ينقص مستخدمي نظام التكاليف التقليدي.
- صعوبة النسبية في تطبيق نظام ABC في المنشأة الخدمية وذلك بسبب مشكلتين: أولهما الصعوبة الكبيرة في الحصول على البيانات في المنشأة الخدمية أما الثانية فتتمثل في أن نسبة كبيرة من التكاليف في الصناعات.

المبحث الرابع: الدراسات السابقة

خلال دراستنا لموضوع البحث تم الاطلاع على بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بالمحاسبة التحليلية أو تتعلق بالأعباء والمصاريف في المؤسسة الاقتصادية والتي تم إعدادها في إطار إعداد أطروحات الدكتوراه أو رسائل تخرج ماجستير، وفيما يلي أهم هذه الدراسات.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

الفرع الأول: الدراسة الأولى

- درجمون هلال، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية بعنوان: "المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، فرع: نفود ومالية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر -2004-2005.

حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول إمكانية نظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار، وكيف يجب ان تتأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تسيير أحسن في ظل التحولات الجارية في الإقتصاد الوطني باستخدام أدوات التسيير. حيث هدفت الدراسة إلى توفير مرجع إضافي يمكن أن يستفيد منه الطلبة الذين يرغبون في الإتجاه نحو

¹- محمد أمين شنه، "دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة" مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم تجارية، كلية علوم اقتصادية، 2013/2014 ص58.

هذا التخصص، الإطلاع على الطرق الجديدة في ميدان المحاسبة التحليلية والكشف عن الهدف منها في تحسين التسيير واتخاذ القرار وكذا إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف ونقاط القوة ويساعدهم على إتخاذ القرار، وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف، تم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج التاريخي، لسرد أصول المحاسبة التحليلية كما تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف بمفهوم المحاسبة التحليلية كنظام وأداة تساعد المسيرين على إتخاذ القرار.

حيث توصل الباحث من خلال الدراسة إلى أن التنظيم هو أساس نجاح أي مؤسسة اقتصادية وأن الوظائف التي تحتويها لا يمكن أن تعطي معلومات مفيدة إلا إذا إعتمدت هي الأخرى على هذا التنظيم، كما توصل كنتيجة الواقع المؤسسة الإقتصادية الجزائرية أنها مازالت تجهل فائدة نظام المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار.

الفرع الثاني: الدراسة الثانية

• مرابطي نوال، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير بعنوان: "أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير"، فرع: التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2005-2006.

حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول أهمية المحاسبة التحليلية كنظام وأداة في مراقبة تسيير المؤسسة وبالتالي في تقويم أدائها، حيث هدفت الدراسة إلى إبراز ضرورة وحتمية وجود تبني هذا النوع من المحاسبة رغم عدم إلزاميته من الناحية القانونية وتبيان دور نظام المحاسبة عامة والتحليلية خاصة وعلاقتها بالمعلومات المالية التي تحصل عليها من المحاسبة العامة من أجل مساعدة المسير لمتابعة مسار المؤسسة، ومراقبة التسيير كنظام ففقال وضروري، وقد تمت معالجة الموضوع وفق المنهج الوصفي التحليلي، كما إعتمدت من جهة ثانية على دراسة حالة مؤسسة نפטال - و محاولة إسقاط الجانب النظري على أرضية الواقع .

حيث توصلت الطالبة إلى جملة من النتائج أهمها أن المحاسبة التحليلية نظام واجب الإعتماد وذلك من خلال نظام يتماشى ونشاط المؤسسة، كما أن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعية والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها، وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار والتي تشمل الطرق الجزئية والكلية، كلاسيكية كانت أم حديثة.

أما على المستوى التطبيقي فلاحظت أن مؤسسة نפטال قامت بتصميم نظام محاسبة تحليلية رغم نشاطها المتميز بالتعقيد، غير أنه غير مستغل كما يجب ولا يحظى بالاهتمام اللازم.

الفرع الثالث: الدراسة الثالثة

- سالمى ياسين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية بعنوان: " الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، فرع: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.

حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسعى المؤسسات الاقتصادية جاهدة لتطبيقها مما يساعدها على رفع مردوديتها وتحسين قراراتها. حيث هدف الباحث من خلال الدراسة إلى تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج والمساهمة في تحسين أدوات مراقبة التسيير، تم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج التاريخي لمحاسبة التكاليف ومدى تطورها، ثم إعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي في سرد مختلف طرق محاسبة التكاليف، ثم إعتمدت على المنهج التطبيقي فيما يخص المؤسسة موضوع الدراسة.

حيث توصل الباحث من خلال الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها أن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية، فهناك مؤسسات تطبق طريقة التكاليف الكلية، وأخرى تطبق طريقة التكاليف المتغيرة، وأخرى تطبق التكاليف المعيارية واعداد الموازنات وتحليل الانحرافات، وهناك مؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي بدوره يساعد على إعطاء نتائج بصورة دقيقة، رغم توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة ورغم تطورها، إلا أن المؤسسات لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق الأنظمة الحديثة، وذا راجع إلى نقص التأطير والتكاليف الباهظة التي يتكلفها النظام من أجل تصميمه، تمتلك مؤسسة نפטال نظام معلومات حول المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف، لكنها مازالت تطبق طريقة التكاليف الكلية وذلك لنقص المطرين في هذا المجال.

الفرع الرابع: الدراسة الرابعة

- حابي أحمد، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير بعنوان: "دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.

حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول إذا ما كانت طرق التكاليف التقليدية أداة ملائمة وفعالة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات في المؤسسات الصناعية الجزائرية أم يجب على هذه الأخيرة التوجه نحو طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الوقت الراهن، حيث هدف الباحث من خلال الدراسة إلى التعرف على واقع طرق التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية ومدى الاهتمام بها وتطويرها وإبراز كيفية توزيعها، تم الاعتماد في هذه الدراسة

على المنهج الوصفي التحليلي وهذا في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج التجريبي وذلك بدراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية ببسكرة. وفي الأخير توصل الباحث إلى أن المؤسسة ورغم أنها مقسمة إلى مجموعة من الأقسام والمصالح إلا أنها لا تتبع طريقة الأقسام المتجانسة كما أنها تستبعد تكاليف العمال والآلات لمدة شهر ونصف باعتبارها عطلة سنوية.

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف

• الفرع الأول: الدراسة الأولى

تتشابه الدراستان من حيث الشكل ومن حيث المنهج المتبع في البحث ألا وهو المنهج الوصفي التحليلي هذا بالنسبة للجانب النظري لكن تختلف الدراستان في المنهج المتبع للجانب التطبيقي، حيث اختلفت الدراستان من حيث طرح الإشكالية حيث تطرق الطالب إلى إمكانية نظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار وكيف يجب أن تتأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تسيير أحسن في ظل التحولات الجارية في الاقتصاد الوطني باستخدام أدوات التسيير بينما تمحورت دراستنا حول دور المحاسبة التحليلية في ترشيد الأعباء والمصاريف لدى المؤسسة الاقتصادية.

• الفرع الثاني: الدراسة الثانية

بالنسبة لهذه الدراسة فقد كانت أوجه الشبه في المنهج بالنسبة للجانب النظري إلا أنها اختلفت في المضمون حيث تطرقنا في هذه الدراسة إلى أهمية المحاسبة التحليلية كنظام وأداة في مراقبة تسيير المؤسسة وبالتالي في تقييم أداءها، على عكس دراستنا والتي تناولت دور المحاسبة التحليلية في ترشيد الأعباء والمصاريف.

• الفرع الثالث: الدراسة الثالثة

كانت أوجه الشبه بين الدراستين من حيث الشكل والمنهج المتبع للدراسة وأيضا من حيث القطاع الذي تمت فيه الدراسة وهو القطاع التجاري، ويكمن الاختلاف في أن هذه الدراسة ركزت على الطرق الحديثة لحساب التكاليف.

• الفرع الرابع: الدراسة الرابعة

كانت أوجه التشابه بين الدراستين من حيث المنهج المتبع لدراسة الجانب النظري إلا أنهما اختلفتا في المضمون حيث ركزت دراستنا على المحاسبة التحليلية ودورها في ترشيد الأعباء والمصاريف إلا أن الدراسة الأخرى ركزت على حول ما إذا كانت طرق التكاليف التقليدية أداة ملائمة وفعالة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية.

خلاصة

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

الفصل الثاني

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري الى المتغيرين الرئيسيين لهذه الدراسة والمتمثلين في الثقافة التنظيمية كمتغير مستقل وادارة الجودة الشاملة كمتغير تابع، يأتي هذا الفصل التطبيقي لتوضيح هذه الدراسة وايضا لاختبار الفرضيات الموضوعية لتحديد دور الثقافة التنظيمية في تطبيق ادارة الجودة الشاملة والخروج بنتائج تجيب عن الاشكالية الموضوعية لهذه الدراسة على مستوى ملبنة عريب.

المبحث الأول: تقديم ملبنة عريب

المطلب الأول: التطور التاريخي للملبنة

التطور التاريخي للمؤسسة الام: الديوان الجهوي للحليب ومشتقاته كان فيما مضى عبارة عن مؤسسة صغيرة وقام بإنشائها المستعمر الفرنسي، وكانت تسمى آنذاك، وتعني التعاونية الجزائرية للحليب وكان موقعها بئر خادم بالجزائر العاصمة، التي تركها الاستعمار الفرنسي باسم تقوم بتوزيع حليب البقر في قارورات من الزجاج، وبما ان انتاجها كان ضعيفا بدأ الديوان الوطني للتجارة يقوم باسترداد الحليب من السوق الاوروبية المشترك آنذاك، الا ان هذا لم يلبي حاجيات السكان المتزايدة على الحليب.

ولهذا تم انشاء الديوان الوطني للحليب ومشتقاته بمرسوم رئاسي رقم 69-23 نوفمبر 1969، وهي مؤسسة اقتصادية تابعة للقطاع العام تحت وصاية وزارة الفلاحة. وكان يبلغ عدد عمالها آنذاك 450 عامل عمدت الى عدة استثمارات لتوسيع الانتاجية، فقامت ببناء وحدات انتاجية للتخلص من العجز الوطني لإنتاج الحليب.

ثم في سنة 1987 انشأت وحدة عريب حيث تم انجاز المصنع وبدأ نشاطه خلال ماي 1989 بعدما تم تأسيسه من طرف المجموعة القانونية الايطالية وتم ابرام الصفقات في 1985/12/24 وقدرت رخصة البرنامج ب 150000.00 دج، وكان يبلغ عدد عمال الوحدة آنذاك 300 عامل، وقد تم اختيار الوحدة بالمنطقة نظرا للمساحة الشاسعة، حيث تتربع على مساحة تقرب 11 هكتار اضافة الى وجود عدد لباس به من مربي ابقار الحليب، كما ان بلدية عريب تقع على الخط الوطني رقم 04 وتبعد عن مقر الولاية ب 11 كلم، وقد تحصلت الوحدة على استقلالها بتاريخ 1989/10/21.

وابتداء من تاريخ جويلية 1997 اصبحت Orlac تسمى بالمجمع الصناعي للحليب Plait وقد اختارت الوحدة تسمية نفسها بملبنة عريب وهي الان شركة ذات أسهم spa لها راس مال يقدر ب 200.000.000 دج عدد عمالها حاليا 293 عامل، وهي تتمتع باستقلالية التسيير، في سعر مختلف منتجاتها، ماعدا سعر الحليب.

أهداف مؤسسة عريب

بعد تنفيذ الاصلاحات الاقتصادية الجديدة، تحولت هذه الوحدة من موزع خصوصي الى مستقل، بمعنى انها تستطيع توزيع اي منتج توزعه من قبل، وتستطيع اضافة منتجات جديدة، فالمؤسسة تسعى من خلال نشاطها التوزيعي الى تحقيق الاهداف التالية:

- ❖ انشاء مخزون امان وتدعيم السوق بالمواد التي توزعها.
- ❖ اعداد برنامج التموين على ضوء احتياجات الزبائن.
- ❖ توسيع تشكيلة المنتجات الموزعة وبالتالي التعامل مع موردين وزبائن جدد.

- ❖ تحقيق أقصى حد ممكن من الأرباح، أي مضاعفة رقم الأعمال.
 - ❖ السهر على مراقبة الجودة وتركيب منتجاتها بالفحص المخبري للحفاظ على سلامة الزبائن.
 - ❖ العمل على إنشاء هيئات جديدة لتعزيز وتوسيع شبكة التوزيع والاتصال.
 - ❖ وحدة عريب للحليب ومشتقاته كباقي المؤسسات الأخرى، دخلت في مرحلة اقتصاد السوق، حيث أصبحت مؤسسة ذات أسهم بالعقد الموثق بتاريخ 1997/07/11 والمسماة حاليا "ملبنة عريب" براس مال قدره 200.000.000 دج، وشرعت في طرح راس مالها في 1997/09/21.
- يتكون مجتمع الدراسة من جميع عمال الملبنة والبالغ عددهم 197 سنة 2014.

المطلب الثاني: شرح أهم أقسام المؤسسة محل الدراسة

فيما يلي نقوم بتوضيح مهام الدوائر والمصالح المكونة لملبنة عريب:

1- المدير العام: و يقوم بالمهام التالية:

- إدارة الوحدة: له مسؤولية على كل المجرىات النشاط اليومي للوحدة والمديريات الفرعية؛
- التكفل بتنفيذ التوجيهات السياسية و التنموية للوحدة (التموين - إنتاج - توزيع) ؛
- مسؤولية مدنية على كل نشاطات الوحدة، و أخطار التسيير و مسؤولية جبائية؛
- الإشراف على الهيئات و المصالح والأقسام في الوحدة من أجل المتابعة المستمرة لنشاط الوحدة وظروف

العمل؛

- الاطلاع على الحالة المالية و المحاسبية للوحدة و مختلف المعلومات الضرورية للتسيير من أجل اتخاذ القرارات؛

- إبرام صفقات مع الموردين و الزبائن تحت شكل عقود تجارية؛
- عقد اجتماعات دورية ما بين مختلف المديريات الفرعية آنذاك للوحدة، و ذلك للتنسيق فيما بينها؛

- إمضاء كل المستندات، الوثائق و التقارير بغية إرسالها إلى المديرية العامة أو المتعاملين.

- مديرية المراقبة الداخلية: و تضم أربع مكاتب رئيسية و هي:

1- مديرية الرقابة و الأمن؛

2- مكتب مراقبة التسيير؛

3- مكتب أمانة المدير؛

4- مكتب المنازعات و الشؤون القانونية.

وسنقوم بتلخيص مهام هذه المكاتب فيما يلي:

- تنشيط و تنسيق أعمال المراقبين بالتسيير الأمثل لأدوات الإعلام الآلي؛

- المراقبة اليومية لحالات الإنتاج و المبيعات و السهر على احترام الأسعار المطبقة و المختلفة؛
- المراقبة اليومية للاستهلاكات, و هذا فيما يخص المواد الأولية و مواد التعبئة؛
- تقييم النتائج و اقتراح إجراءات تصحيحية؛
- فحص تواجد إيصالات Bons التحويل اليومي للمنتجات المصنعة لمصلحة التوزيع؛
- المراقبة اليومية لوضعية المخزونات, و مراقبة الشحن؛
- متابعة هيكل الأسعار التكلفة و تحليل وضعية خزينة الوحدة؛
- مراقبة وضعية الزبائن و ديون الوحدة, و تحليل جدول حسابات النتائج؛
- مراقبة الأصول و الاستهلاكات قطع الغيار للحضيرة المتقلة Par Roulant؛
- مراقبة الجرد و الفحص؛
- حسن ملك سجلات التنظيمات, و احترام إجراءات التسيير؛
- مراقبة درجة فعالية التحقيقات لهياكل الوحدة, و منح المردودية الإجمالية؛
- المشاركة في كل الأعمال التحليلية أو الملاحظات بإنجاز جدول المراقبة Tableau de Bord.

3- المديرية الفرعية لمالية و المحاسبية: و تضم أربع مصالح و هي على التوالي:

- 1- مصلحة المحاسبة العامة؛
 - 2- مصلحة المحاسبة التحليلية؛
 - 3- مصلحة الميزانية؛
 - 4- مصلحة التغطية.
- وتقوم هذه المديرية بعدة وظائف بمساعدة هذه المصالح، ومن بين هذه المهام نذكر:
- مطابقة الوثائق المحاسبية من مصاريف وإيرادات؛
 - مسك سجلات البنوك و الخزينة و تأمين الحسابات؛
 - السهر على تحقق الموازنات، كما أنه تصدر و تتابع الصكوك و دفعها لأجل قبضها؛
 - السهر على دفع الديون و القروض، و تغطية الزبائن؛
 - متابعة ملفات المنازعات (الزبائن التجارية) ؛
 - الحرص على أملاك المؤسسة و متابعة العقود (الاستثمارات) ؛
 - العمل على استهلاك المواد في وقتها و المعرفة الحقيقية لسير الوحدة؛
 - السهر على تحقيق الاستثمارات؛
 - السهر على التصريحات الضريبية و مراجعة الحسابات؛
 - الحفاظ على تنسيق أعمال الميزانية (المحاسبة و المالية) ؛

- السهر على المراقبة الدورية على الخزينة؛
- تحديد تكاليف الإنتاج و تطبيق يلم أسعار البيع و المخطط المحاسبي.
- 4- المديرية الفرعية للإدارة العامة:** و تشرف على ثلاث مصالح و هي:
 - 1- مصلحة تسيير المستخدمين؛
 - 2- مصلحة الأجور و الإعانات الاجتماعية؛
 - 3- مصلحة الوسائل العامة.
- وتقوم هذه المديرية بالمهام التالية:
 - السهر على احترام حسن السلوك العام, و الإجراءات الخاصة به؛
 - المساهمة في وقاية أو تصفية الصراعات الجماعية أو الفردية؛
 - المشاركة في إنجاز محتوى البرامج التعليمية لرفع مستوى المستخدمين؛
 - إنجاز مخططات التدريب و التريصات و تنفيذها, كما تتكفل بالمتابعة المالية لهم بالتعاون مع المديرية الفرعية للمحاسبة والمالية؛
 - إنجاز مخططات التشغيل حسب حاجيات الوحدة, و تنفيذها بعد المصادقة عليها من قبل المديرية العامة؛
 - إنجاز مشاريع المخططات التكوينية و الإلتقان ، و تسيير السلك المهني للوحدة, بدلالة السياسة العامة و التنمية للمؤسسة فيما يخص الموارد البشرية وتسييرها من أجل الخدمات الاجتماعية.
- 5- المديرية الفرعية للإنتاج:** وتشرف على الأقسام التالية:
 - 1- قسم إنتاج الحليب؛
 - 2- قسم إنتاج مشتقات الحليب؛
 - 3- قسم إنتاج قشدة مثلجة؛
 - 4- قسمة جمع و تدعيم الحليب.
- وأسندت لهذه المديرية المهام التالية:
 - تنفيذ السياسة الإنتاجية للمؤسسة و تساهم في شراء المواد الأولية؛
 - الإشراف و تنسيق نشاطات هذه الوظيفة, و تحرير تقارير النشاط؛
 - تحضير برامج الإنتاج و استهلاك المواد؛
 - إيجاد سبل الاستهلاك المعياري للمواد الولية و مركبات مواد التعبئة؛
 - السهر على النظافة و الأمن و الآداب داخل الورشات الصناعية؛

- تساهم في إعداد البحوث فيما يخص المنتجات الجديدة بالأخذ في الحسبان الملاحظات المخبرية.

6- المديرية الفرعية لمراقبة الجودة: و تضم كل من المصالح التالي:

1- مصلحة التنظيم والتطهير؛

2- المصلحة البيكتولوجية؛

3- المصلحة الفيزيولوجية؛

هذه المديرية تقوم بالمهام التالية:

- السهر على تنفيذ سياسة المؤسسة وهذا من جانب النظافة و مراقبة الجودة؛

- السهر على احترام إجراءات المراقبة بالعينات و تحليلها، و كذا تحسينها؛

- تحديد حاجيات المخبر فيما يخص المنتجات و التجهيزات؛

- السهر على احترام مقاييس الاستهلاك، و احترام قانون الجودة الصحية للمركبات و تمييز

المنتج؛

- الاستغلال و المراقبة و المصادقة على نتائج تحليل و التخلص من المواد الفاسدة؛

- إظهار للمسؤولين نتائج التحليل مع الملاحظات و التوجيهات الضرورية.

7- مديرية الصيانة: و تضم كل من المصالح التالية:

1- مصلحة الطرق؛

2- مصلحة التدخل؛

3- مصلحة المعدات و الآلات الجديدة؛

4- مصلحة المنافع؛

5- مصلحة الصيانة و التجهيزات.

ولهذه المديرية المهام التالية:

- تحديد سياسة الصيانة و ميزانية الصيانة السنوية و احترام معايير الأمن؛

- إنجاز البرامج و ميزانية الصيانة السنوية و احترام معايير الأمن؛

- المشاركة في إنجاز مخطط التكوين، و تشغيل المستخدمين في مصالحها؛

- التكفل بتنسيق مصالحها مع المصالح الأخرى؛

- المشاركة في أخذ القرار فيما يخص الصرف على التشغيل Reforme و الإنتاج و النقل.

8- المديرية التجارية: و تضم مديريتين فرعيتين، مديرية البيع و مديرية الشراء، و لكل منهما

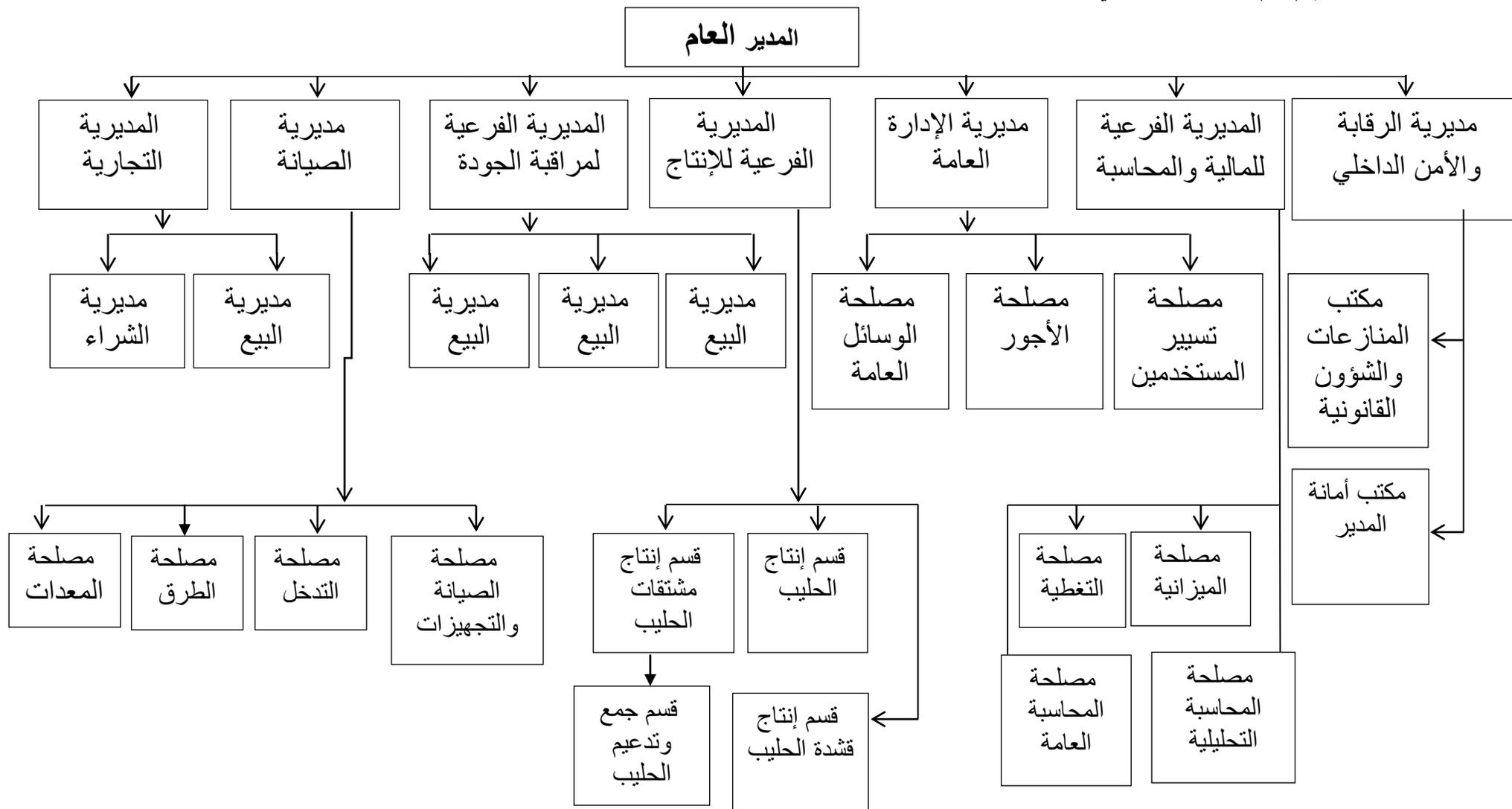
مجموعة من المصالح تقوم بالإشراف عليها، كما هي مبنية في الشكل السابق، و يتمثل دورها في

ما يلي:

- تشارك في إنجاز الميزانية التقديرية السنوية؛

- عقد الصفقات التجارية مع الموردين, مراعية في ذلك الجودة و السعر؛
- القيام بالتقديرات بدلالة مختلف الورشات الإنتاجية و المخزون الموجود؛
- تشارك في إنجاز برامج التوزيع المحلي؛
- تحديد منافع البيع و القيام بعملية الفحص و المراقبة من ناحية الجودة و الكمية، و هذا قبل شحن المبيعات؛
- بعث الفحوصات و إعلانات المناقضة المتعلقة بالحاجيات على المستوى الوطني و الخارجي؛
- القيام بالبحوث التسويقية مثل "القيام بعملية الاستقصاء و زيادة المعارض الخاصة بالمواد الأولية (الغلاف مثلا).

الشكل رقم (11): الهيكل التنظيمي لمؤسسة لمبنة عريب.



المبحث الثاني: دراسة تكاليف بعض منتجات المؤسسة

تمهيد:

من خلال هذا المبحث، سيكون هدف الدراسة، محاولة إسقاط الجانب التطبيقي على الواقع، من خلال دراسة تجربة المؤسسة "ملبنة عريب" في تصميم نظام محاسبة تحليلية، بعد أن لمست أهمية هذه الأداة لمراقبة التكاليف التي تعد جزءا من مراقبة التسيير، خاصة في ظل العولمة التي تحكمها المنافسة، حيث تعمل المؤسسة كغيرها من المؤسسات (التي تسعى إلى حفظ وجودها وتحقيق الأهداف التي ترغب للوصول إليها، والتي هي بالدرجة الأولى تعظيم أرباحها تحت قيد تدنية التكاليف)، ملزمة بتقديم الأفضل وبأسعار منافسة، خاصة وأنها تعرض منتجات استراتيجية على مستوى الأسواق الداخلية وحتى الخارجية.

وهذا كله لا يتم إلا بدراسة التكاليف من كل جوانبها، على اعتبار أنها تساهم وتساعد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تدخل في إطار سياسة التسعير للمؤسسة، على اعتبار أن نشاطها ينصب في تسويق منتجات الحليب بكل أنواعه.

المطلب الأول: الطريقة الحقيقية في ملبنة عريب

تعريف سعر التكلفة الحقيقي:

إن سعر التكلفة لمنتج أو خدمة معينة يتمثل في مجموع التكاليف التي يتكفلها حتى يصل إلى مرحلة نهائية حتى تسليمها إلى المشتري.

معناه أن سعر التكلفة في مؤسسة يشمل كل الأعباء العادية للاستغلال، والمتعلقة بالمنتجات المنتجة والمباعة، وهذه التكاليف هي:

- محسوبة بعد الإنتاج الفعلي، أي بعد معرفة كل الأعباء.
- محسوبة على أساس الأعباء الفعلية للاستغلال.
- تشمل كل المصاريف العادية أو المحملة المحددة على أساس:
 - تحليل استهلاكات المواد؛
 - تحليل مصاريف المستخدمين؛
 - توزيع الأعباء.

وعند حساب سعر التكلفة الحقيقي، علينا الفصل بنوعين من التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

حساب الأعباء المباشرة في التكاليف:

• الأعباء المباشرة:

هي الأعباء التي تتعلق بتكلفة أو بسعر تكلفة معينة، وبالتالي فهي محسوبة ضمن هذه التكلفة أو سعر التكلفة دون طرح أي إشكال في الحساب، أي تسجل مباشرة وكلية في حساب هذه التكلفة أو سعر التكلفة وتشمل هذه الأعباء:

1. المواد المستعملة في الإنتاج: وهي توزع أساسا إلى نوعين:

أ. مواد أولية:

ب. مواد استهلاكية:

2. اليد العاملة المباشرة:

3. الخدمات الصناعية المباشرة:

• العباء غير المباشرة أو المشتركة وتحميلها:

(1) الأعباء غير المباشرة:

هي الأعباء التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في تكلفة أو سعر تكلفة معينة لأنها تتعلق بمجموعة معينة من المنتجات أو الوظائف أو الأقسام، أو تتعلق بمجموع نشاط المؤسسة الإجمالي، وعملية حساب هذه الأعباء في التكاليف تتسم بالصعوبة.

ينبغي على المؤسسة أن تسجل هذه الأعباء حسب مراحلها وشموليتها وهناك بعض الأعباء التي تشمل أقساما ووظائف تقدم خدمات لمجموع المؤسسة، أي تكون شاملة لنشاط المؤسسة وبالتالي يصعب تحديد اتجاهها مثل مصاريف الإدارة والمالية، كما توجد مصاريف غير مباشرة أخرى تكون غالبا موزعة حسب مراحل نشاط المؤسسة مثل مصاريف الشراء غير المباشرة، مصاريف الإنتاج، مصاريف التوزيع، وكل منها يحمل تكلفة معينة من سعر التكلفة حسب المرحلة الخاصة به (تكلفة الشراء تتحمل مصاريف الشراء غير المباشرة وهكذا...).

(2) تحميل الأعباء غير المباشرة:

إن عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على التكاليف والمنتجات تخضع لعدة عمليات، من ترتيب وفرز وحسابات وسيطية.

المطلب الثاني: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة

1- حساب تكلفة الشراء:

هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة عند ممارستها لوظيفة التموين حيث أنها تتضمن جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء مباشرة وغير مباشرة}$$

الفصل الثاني:

ملاحظة: في مؤسسة ملبنة عريب لا يتم حساب تكلفة الشراء لأنها تعتبر ثمن الشراء هو نفسه تكلفة الشراء.

2- حساب تكلفة الإنتاج:

هي التكلفة التي تتحملها المؤسسة أثناء أدائها لوظيفة الإنتاج وتتضمن هذه التكلفة جميع التكاليف المباشرة والغير مباشرة، وتحدد بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة} + \text{مصاريف الإنتاج مباشرة والغير مباشرة}$$

الجدول رقم 07: تحديد تكلفة الإنتاج لتحلية الشوكولا لسنة 2017-2019

الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	البيان
98895.9	1217	81.26	- تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة:
9	13	1500	سكر
195000	618	201.86	ملح
124746.	2498	24.04	مواد التغليف 1
50	41	654.60	مواد التغليف 2
60046.8	14	1054.91	مواد التغليف 3
6	260	208.39	معطرات
26511.3	31	1118.76	نشاء
0	202	405.99	جيلاتين
14241.2	599	409.09	كاكاو
3	759	280.28	بودرة حليب خالية من الدسم
54180.5			26%
8			بودرة حليب خالية من الدسم
34122.3			0%
3			- الأعباء المباشرة:
82009.9			مصاريف اليد العاملة
8			مختلف الاستهلاكات (ماء كهرباء...)
245044.			مصاريف أخرى
22			

الفصل الثاني:

212731.19			- الأعباء الغير مباشرة: الضرائب الاهتلاكات المباشرة الاهتلاكات غير مباشرة
3938.26			
3652.09			
8332.15			
3427.47			
5183.50			
9170.81			
		986429.46	تكلفة الإنتاج الإجمالية
		125399	عدد الوحدات المنتجة
		7.78	تكلفة إنتاج الوحدة

3- سعر التكلفة:

هي تلك التكلفة التي تعبر عما تحملته المؤسسة أثناء أدائها لوظيفة البيع، أي أنها تعبر عن تكلفة المنتج المباع مضاف إليه مصاريف التوزيع الغير مباشرة.

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج المباع} + \text{مصاريف التوزيع المباشرة والغير مباشرة.}$$

ملاحظة: مؤسسة ملبنة عريب لا تتحمل مصاريف التوزيع حيث تقوم بتحمل مصاريف الرسم على القيمة المضافة في سعر التكلفة.

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج المباع} + 0.19 \text{ تكلفة الإنتاج المباع.}$$

الجدول رقم 08: حساب سعر التكلفة لسنة 2017-2019

البيان	سعر الوحدة	عدد الوحدات	الإجمالية
تكلفة الإنتاج المباع	7.87	125399	894629.46
الرسم على القيمة المضافة			187421.60
سعر التكلفة	9.36	125399	1173851.06

المصدر: معلومات من المؤسسة

4- النتيجة التحليلية:

الجدول رقم 09: حساب النتيجة التحليلية لسنة 2017-2019.

المبالغ الإجمالية	الكمية	سعر الوحدوي	البيان
1657774	125399	13.22	رقم الأعمال
1173734.64	125399	9.36	(سعر التكلفة)
484040.14	125399	3.86	النتيجة التحليلية

المصدر: معلومات من المؤسسة

خلاصة البحث:

من خلال دراستنا التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة ملبنة عريب والتي تعتبر جد مهمة لأنه من خلالها استخلصنا بعض المعلومات المفيدة من بينها أن استعمال المحاسبة التحليلية ليس فقط في تكلفة الوحدة المنتجة وإنما تمكنا من مراقبة كم أطوار التكاليف مع مراقبة سعر التكلفة واستخراج النتيجة التحليلية الإجمالية.

المبحث الثالث:

المطلب الأول: حساب منتج الحليب المبستر

الطريقة التي تتبعها المؤسسة لحساب تكاليفها هي الطريقة الحقيقية والمتمثلة في الآتي:

أ- حساب تكلفة إنتاج الحليب المبستر:

بعد القيام بعملية الشراء للمواد الأولية تدخل المؤسسة في المرحلة الثانية وهي الإنتاج، وذلك عن طريق تحويل المواد الأولية الى منتجات نهائية قابلة للاستهلاك، وتتضمن مجموعة التكاليف التي تتحملها المنتجات. وعليه يمكننا تعريف الإنتاج بناء على المعطيات المصرح بها كما يلي:

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج غير المباشرة

الجدول رقم (10): تكلفة الإنتاج لسنة 2017-2019

المبالغ	الكمية	البيان
8496000.00	266000	المواد الاولية المستعملة
658440.00	29500	حليب البقرة
3489720.40	21324	حليب كامل الدسم
62102761.01	258097	قشدة طازجة
2174.36	18	مواد التعبئة
342715556.57	2176333	شريط لاصق
		مسحوق حليب 0 % مادة دسمة

428076105.22	2718550	مسحوق الحليب 26 % مادة دسمة
		مصاريف الإنتاج المباشرة
24482218.37	-	مصاريف متنوعة
128770598.54	-	مصاريف المستخدمين
5823263.87	-	إهتلاكات ومؤونات مباشرة
		مصاريف الإنتاج غير المباشرة
11571711.20	-	خدمات
-	-	ضرائب ورسوم
26946430.28	-	إهتلاكات و مؤونات غير مباشرة
1043634980	-	المجموع
-	47924000	عدد الوحدات
21.78	-	تكلفة الوحدة الواحدة

ب- حساب سعر التكلفة

ت- الجدول التالي يوضح سعر التكلفة:

الجدول رقم (11): سعر التكلفة لسنة 2017-2019

المبالغ	البيان
1043634980	تكلفة الإنتاج المباع
-	مصاريف التوزيع مباشرة
-	مصاريف التوزيع غير مباشرة
1043634980	سعر التكلفة

بناء على تصريحات المسؤول في مصلحة المحاسبة التحليلية في الملبنة والمتمثلة في أن مصاريف التوزيع لا يتم تحملها من طرف المؤسسة وانما يتحملها العميل ولهذا فإنها تساوي الصفر وعليه فإن سعر التكلفة يساوي تكلفة الإنتاج.

المطلب الثالث: حساب النتيجة التحليلية لسنة 2017-2019

المبالغ	البيان
1198100000	رقم الاعمال
1043634980	سعر التكلفة
154465020	النتيجة التحليلية

المصدر : معلومات من المؤسسة

خلاصة:

من خلال دراستنا لموضوع المحاسبة التحليلية في شقها التطبيقي قد حاولنا تبيان طرق حساب التكاليف (تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة، نتيجة المحاسبة التحليلية) وتقديم اقتراحات للمؤسسة لدخول عالم المنافسة وتحسين أدائها.

خاتمة

خاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع المحاسبة التحليلية كأداة تحسين أداء المؤسسة تبين لنا مدى مساهمة هذه التقنية في تقييم المؤسسة ككل والمحافظة على استمراريتها وتوليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الحقيقة للمؤسسة وخاصة أن المؤسسات العمومية تواجه المنافسة في ظل اقتصاد السوق وهو المطالبة بزيادة الكفاءة والفعالية في التسيير لضمان بقائها.

تطلعنا من خلال دراستنا هذه إلى الطريقة التحليلية المتبعة في التكاليف في ملبنة عريب ومعالجتها بعد جمع البيانات من مختلف مصالح المؤسسة لأن صحة ودقة المعلومات المحاسبية تساعد مراقبة التسيير في أداء وظيفتها كما تساعد على اتخاذ القرارات السليمة والصحيحة كما أن وظيفة مراقبة التسيير تعتبر بمثابة بنك للمعلومات بحيث تعمل على توفير المعلومات التي تحتاج إليها.

من ثم تظهر أهمية استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير إذ تسمح لمتخذي القرار باتخاذ قرارات سليمة ومنطقية من أجل تسيير المؤسسات التي يعملون بها بأكثر فاعلية.

➤ نتائج البحث:

إن فصلين دراستنا شكلت لدينا الإجابة حول الإشكالية الرئيسية وتساؤلاتها الفرعية ولقد توصلنا من خلال ذلك إلى النتائج التالية:

- تشكل المحاسبة التحليلية القاعدة الرئيسية لتسيير المؤسسة نتيجة لما توفره من معلومات وطرق منتجة.

- إن مجموعة الطرق والتقنيات التي تحتوي المحاسبة التحليلية هي الطرق التقليدية والمعاصرة فقد حسرنا دراستنا في طرق التكلفة الحقيقية.

- إن المحاسبة التحليلية كفيلة بالإجابة على الانشغالات المتعلقة بدقة المعلومات وسرعة تحديد إجمالي التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة الإجمالية مهما كان حجمها.

➤ التوصيات:

- ضرورة توعية أفراد المؤسسة، بضرورة المحاسبة التحليلية كأداة وتشجيعهم على التعاون وتنسيق الجهود واحترام كل التعليمات التي تمليها الإدارة من خلال دورات توعية وتكوين، تحسبنا لرصيدهم العلمي في هذا المجال وتجسيده في الميدان.

- إن فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، تتوقف على فعالية أدواته والتي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها، لذا يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها دقيقة، سريعة، ملائمة وفي الوقت المناسب.

- يجب على المؤسسة التوجه للطرق الحديثة لحساب التكاليف، والتي تسمح بإنتاج المعلومة بصفة سريعة، لتكون في خدمة المسير ومتخذي القرار في الوقت المناسب لحاجاتهم إليها.

➤ الاقتراحات:

- انطلاقاً من النتائج المتوصل إليها، يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات والمتمثلة في:
- نقترح على الملبنة أن تعتمد على الدعم الحكومي لأنه يحفز المؤسسة على زيادة حدة التنافس مع بعض المؤسسات الأخرى العاملة في نفس النشاط بالإضافة إلى ذلك فهو يضمن تغطية بعض الاحتياجات كحليب البقرة ومسحوق الحليب بشقيه 0% و 26%.
 - الاهتمام بتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية، وعلى وجه الخصوص تلك التي تجد نفسها متعثرة في سوق المنافسة الذي بدأ ينمو ويتسع بشكل متسارع.

المراجع

قائمة المراجع:

1. أحمد حسن ظاهر، « المحاسبة الإدارية» دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2002.
2. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 36. 2 يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2006.
3. بن ربيع حنيفة، " نظام محاسبة التسيير وفعالية في تقليص التكاليف"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص90.
4. حابي أحمد، "دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الماجستير في العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
5. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
6. رحمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، 2005/2004.
7. سالم ياسين، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في مؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر. 2010\2009، ص 102. الاقتصادية"،
8. السعيد بخولة " دور تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس ال أنشطة ABC في إعداد موازنات وتقييم الأداء المالي"، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح وقلّة، الجزائر، 2013\2012.
9. صالح الرزق، عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهدان للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 1997.
10. صلاح عطية أحمد، " محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية "الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2006.
11. فرقاني نصيرة، طهراوي يمينة، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير (تخصص مالية)، جامعة المدية، 2009-2008.

12. قاسم محمد عبد الله جامعة القادسية، " أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الشركات الصناعية عراقية"، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة.
13. ماهر سودس رغام، "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسكندرية غزة فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2007.
14. محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990.
15. محمد أمين شنه، "دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة" مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم تجارية، كلية علوم اقتصادية، 2013\2014.
16. محمد حفري، معاذ بني مامي وناصر هجري، مصلحة المحاسبة التحليلية كهيئة استشارية في اتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس العلوم التجارية، جامعة المدينة، 2008-2009.
17. محمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1997.
18. محمود علي الجبائي، قصي السامرات -محاسبة التكاليف- دار وائل للنشر والتوزيع عمان 2000.
19. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات مراقبة التسيير، ج1، دار المجدية العامة، ط1، الجزائر، 1999.
20. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر 2000.
21. الهام محيريك، "متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة"، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير إبراهيم وصيف غدير إبراهيم، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي 2013\2014.
22. هلا أسامة الشعراني، "أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية"، مذكرة الاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق ، 2010.

1. J. Trahand et B. Morad, E.C. Charles (2000), comptabilité de gestion : coût, activité, répartition ; édition presses, universitaires de Grenoble .
2. Henri Cullmann, La Comptabilité Analytique, Edition Bouchene, Alger, 1993.
3. Hamid Bachir Bendaoud, La comptabilité par activité (méthode ABC), Ressources scientifiques du CREG, France, 2013.
4. Simon Alcouffe, Veronique Malleret. LES FONDAMENTS CONCEPTUELS DE L'ABC " A LA FRANÇAISE ". Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002.
5. XAVIER BOUIN FRANCOIS & XAVIER SUNON ; les nouveaux visages du contrôle de la gestion ; d'undo ; PARIS