



جامعة قاصدي مرباح – ورقلة-

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وجباية

بعنوان:

أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC)

على قرارات التسعير

(دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية سنة 2011)

من إعداد الطالب: عبد الله عباس

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2013/01/23

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور	أستاذ محاضرا أ جامعة	أعمر عزوي	رئيسا
الدكتور	أستاذ محاضرا أ جامعة ورقلة	محمد الجموعي قريشي	مشرفا
الدكتور	أستاذ محاضرا أ جامعة ورقلة	عبد الوهاب دادن	مناقشا
الدكتور	أستاذ محاضرا أ جامعة ورقلة	هوارى السويسي	مناقشا

السنة الدراسية: 2011 / 2012

# إهداء

الى أجل وأعظم أم في الدنيا, مي التي كان دعاءها أعظم وأقوى سلاح لي خلال

مسيرتي التعليمية ككل

إلى أبي الذي قدم لي كل اسباب النجاح لأكون الأفضل

إلى أفراد عائلتي صغيرا وكبيرا, الى أقاربي

إلى كل الأصدقاء الى جميع طلبة الماجستير

إلى كل أساتذتي الكرام الى كل طالب علم

”اهدني ثمرة جهدي“

محاسن محمد الله

# شكر

قبل كل شيء وبعد كل شيء الشكر لله الواحد لتوفيقه لي في هذا البحث.  
ولأنه من شكر الله شكر العبد, فلا يسعني الا ان أتقدم بعظيم الشكر والامتنان  
الى الأستاذ المؤطر "قريشي محمد الجموعي" على كل ما قدمه لي من توجيهات ونصائح  
قيمة, واهتمام ومتابعة دقيقة ليحول بحثي من مجرد فكرة الى عمل ملموس.  
كذلك ادين بالشكر لموظفي وعمال المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية وأخص  
بالذكر السيد "حرور علي" على دعمه ومساعدته لي

**محاسن محمد الله**

## ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة احدث نظم التكاليف, والمتمثل في نظام التكاليف على أساس النشاط الذي ظهر نتيجة لتوافر مجموعة من الظروف التي مست الصناعة من حيث التطورات التكنولوجية , واطغاء الوسائل الآلية في أسلوب الانتاج , وذلك كله منخلال التحديد الدقيق لمفهوم هذا النظام والمقومات الاساسية التي يعتمد عليها, وتحديد جميع الخطوات المتبعة أثناء تطبيق هذا النظام لذلك فقد حاولنا في هذه الدراسة الاجابة على الاشكالية التالية والمتمثلة في : ما هو أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط abc على قرارات التسعير داخل المؤسسة ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بمحاولة تطبيق هذا النظام على المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية . وقد اظهرت نتائج الدراسة التي تم تطبيقها على المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية تفتقر الى وجود نظم تكاليف تساعد في عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها, وان معظمها يعتمد الأسعار التنافسية عند عملية التسعير, دون أخذ اي اعتبار لظروف المؤسسات الأخرى هل هي مشابهة ام مختلفة لظروف المؤسسة. وكما بينت الدراسة أن تكلفة المنتجات تختلف من الطرق التقليدية الى طريقة التكلفة المستندة للنشاط . هذا يؤدي الى الاعتماد على النتائج الجديدة لطريقة التكلفة على اساس النشاط في اتخاذ العديد من القرارات الرشيدة وبالخصوص قرارات التسعير .

الكلمات الدالة : نظام التكلفة على اساس النشاط , قرار التسعير , محاسبة التكاليف , سعر التكلفة

## Abstract

the present study aims at casting light on one of the latest costs' systems that is the costs' system on the basis of the activity which appears as a result of a number of circumstances that affect industry through technological developments and the overuse of technological means in the production's style. In fact, this work tries to identify the exact notion of this system and its fundamental pillars and also to find out all the steps that are followed during the application of this system. Thus, the present work attempts to answer the following research question :

-what is the impact of applying the cost system on the basis of the activity on pricing decisions inside the company.

Therefore, to reach this objective, the researcher has tried to apply this system on the national company of industrial gases. The findings of the study after the application have revealed that the target company lacks the costs' systems that can help it in the exact pricing operation of its products and have also revealed that the company relies on the company's circumstances as like its own circumstances or not. Besides, the study has shown that the products' cost following that way of cost based on the new results of that way of cost on the basis of the activity in taking several rational decisions. Especially the pricing decisions.

**KEY – WORDS** : cost system on the basis of the activity . pricing decision. Costs' accounting cost price.

## قائمة المحتويات

III	.....	الإهداء
-----	-------	---------

IV	.....	الشكر
73	..... دراسة حالة المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية .....	الفصل الثالث

V	.....	الملخص
VI	.....	قائمة المحتويات
VII	.....	قائمة الجداول
VIII	.....	قائمة الأشكال
أ	.....	مقدمة
1	.....مدخل لنظام التكلفة وطرق حساب التكاليف	الفصل الأول
2	.....	تمهيد
3	..... مفهوم نظام التكاليف	المبحث الأول
3	..... نشأة وتطور وتعريف نظام التكاليف	المطلب الأول
5	..... أهداف ووظائف نظام التكاليف	المطلب الثاني
6	..... أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والفروع للمحاسبة	المطلب الثالث
10	..... تصنيفات التكاليف	المبحث الثاني
10	..... مفاهيم حول التكلفة وتصنيفاتها	المطلب الأول
11	..... عناصر التكاليف	المطلب الثاني
12	..... تصنيفات التكاليف	المطلب الثالث
16	..... عرض مختلف الطرق التقليدية	المبحث الثالث
16	..... طريقة الأقسام المتجانسة (الطريقة الكلية)	المطلب الأول
22	..... طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة	المطلب الثاني
27	..... طريقة التكاليف المتغيرة	المطلب الثالث
33	.....	خلاصة الفصل

74	.....	تمهيد
75	..... تقديم عام للمؤسسة الاقتصادية ليند غاز	المبحث الأول
75	..... التطور التاريخي للمؤسسة الوطنية للغازات الصناعية	المطلب الأول
77	..... التعريف بالمؤسسة Linde GAS Algérie EX : ENGI-unité ..... d'Ouargla	المطلب الثاني
80	..... المتعاملون الاقتصاديون مع الوحدة	المطلب الثالث
83	..... دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة	المبحث الثاني
83	..... الهيكل التنظيمي للوحدة	المطلب الأول
85	..... الهياكل التنظيمية لمختلف مصالح ومهام الوحدة	المطلب الثاني
91	..... تحليل سير نشاط الاستغلال	المطلب الثالث
101	..... تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة	المبحث الثالث
101	..... تقييم النظام المحاسبي داخل الوحدة	المطلب الأول
103	..... محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على الوحدة	المطلب الثاني
107	..... نتائج تطبيق نظام ABC وقرارات التسعير	المطلب الثالث
116	..... نتائج الدراسة واختبار الفرضيات	المطلب الرابع
117	.....	خاتمة
120	.....	قائمة المراجع

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
7	الفروق بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة	الجدول رقم (1-1)
46	ملخص الأنواع المختلفة من الأنشطة والتكاليف المرتبطة بها	الجدول رقم (1-2)
52	الأنشطة ومقبلها من مؤشرات التكلفة	الجدول رقم (2-2)
60	يوضح أهم الفروق بين نظام ABC والأنظمة التقليدية	الجدول رقم (3-2)
81	تصنيف زبائن الوحدة	الجدول رقم (1-3)
81	تصنيف موردي الوحدة	الجدول رقم (2-3)
94	يوضح الطاقة الإنتاجية لمعدات الأكسجين الغازي	الجدول رقم (3-3)
95	يوضح الطاقة الإنتاجية لمعدات الأزوت الغازي	الجدول رقم (4-3)
96	يوضح الطاقة الإنتاجية لمعدات ثاني أكسيد الكربون CO2	الجدول رقم (5-3)
104	يوضح الأنشطة المختلفة بالشركة والتكاليف المباشرة على المنتجات	الجدول رقم (6-3)
105	يوضح توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات	الجدول رقم (7-3)
106	يوضح كافة المنتجات وما يقابلها من حجم مؤشرات التكلفة	الجدول رقم (8-3)
106	يوضح عملية تحميل تكاليف الأنشطة وحساب تكلفة المؤشرات	الجدول رقم (9-3)
107	يوضح كيفية حساب سعر تكلفة المنتجات	الجدول رقم (10-3)
108	يوضح أثر نظام ABC في ربح المؤسسة	الجدول رقم (11-3)
115	أثر حساب سعر التكلفة بطريقة ABC	الجدول رقم (12-3)

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
9	علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة والإدارية	الشكل رقم (1-1)
12	ملخص جميع عناصر التكلفة	الشكل رقم (2-1)
14	منحنى علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط	الشكل رقم (3-1)
15	منحنى علاقة التكاليف الثابتة علاقة بحجم النشاط	الشكل رقم (4-1)
18	مخطط طريقة التوزيع المباشر لتكاليف الأقسام المساعدة على	الشكل رقم (5-1)
19	يوضح طريقة التوزيع التنازلي بين الأقسام	الشكل رقم (6-1)
19	يوضح التوزيع التبادلي للتكاليف غير المباشرة بين الأقسام	الشكل رقم (7-1)
20	طريقة الأقسام المتجانسة	الشكل رقم (8-1)
28	يوضح كيفية تحديد عتبة المردودية	الشكل رقم (9-1)
29	كيفية حساب النتيجة باستعمال طريقة التكاليف المتغيرة	الشكل رقم (10-1)
41	المبدأ العام لطريقة التكاليف المستندة للنشاط	الشكل رقم (1-2)
55	ملخص خطوات تطبيق نظام ABC	الشكل رقم (2-2)
56	المخطط العام لطريقة التكاليف المستندة للنشاط	الشكل رقم (3-2)
77	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ليند غاز الجزائر	الشكل رقم (1-3)
84	الهيكل التنظيمي للوحدة	الشكل رقم (2-3)
86	يوضح نظام مصلحة الاستغلال	الشكل رقم (3-3)
89	يوضح مصلحة التوزيع	الشكل رقم (4-3)
91	نظام مصلحة المحاسبة والمالية	الشكل رقم (5-3)
93	طلبية الشراء	الشكل رقم (6-3)
95	حركة الطلبية	الشكل رقم (7-3)

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
7	الفروق بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة	الجدول رقم (1-1)
46	ملخص الأنواع المختلفة من الأنشطة والتكاليف المرتبطة بها	الجدول رقم (1-2)
52	الأنشطة ومقبلها من مؤشرات التكلفة	الجدول رقم (2-2)
60	يوضح أهم الفروق بين نظام ABC والأنظمة التقليدية	الجدول رقم (3-2)
81	تصنيف زبائن الوحدة	الجدول رقم (1-3)
81	تصنيف موردي الوحدة	الجدول رقم (2-3)
94	يوضح الطاقة الإنتاجية لمعدات الأكسجين الغازي	الجدول رقم (3-3)
95	يوضح الطاقة الإنتاجية لمعدات الأزوت الغازي	الجدول رقم (4-3)
96	يوضح الطاقة الإنتاجية لمعدات ثاني أكسيد الكربون CO2	الجدول رقم (5-3)
104	يوضح الأنشطة المختلفة بالشركة والتكاليف المباشرة على المنتجات	الجدول رقم (6-3)
105	يوضح توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات	الجدول رقم (7-3)
106	يوضح كافة المنتجات وما يقابلها من حجم مؤشرات التكلفة	الجدول رقم (8-3)
106	يوضح عملية تحميل تكاليف الأنشطة وحساب تكلفة المؤشرات	الجدول رقم (9-3)
107	يوضح كيفية حساب سعر تكلفة المنتجات	الجدول رقم (10-3)
108	يوضح أثر نظام ABC في ربح المؤسسة	الجدول رقم (11-3)
115	أثر حساب سعر التكلفة بطريقة ABC	الجدول رقم (12-3)

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
9	علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة والإدارية	الشكل رقم (1-1)
12	ملخص جميع عناصر التكلفة	الشكل رقم (2-1)
14	منحنى علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط	الشكل رقم (3-1)
15	منحنى علاقة التكاليف الثابتة علاقة بحجم النشاط	الشكل رقم (4-1)
18	مخطط طريقة التوزيع المباشر لتكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية	الشكل رقم (5-1)
19	يوضح طريقة التوزيع التنازلي بين الأقسام	الشكل رقم (6-1)
19	يوضح التوزيع التبادلي للتكاليف غير المباشرة بين الأقسام	الشكل رقم (7-1)
20	طريقة الأقسام المتجانسة	الشكل رقم (8-1)
28	يوضح كيفية تحديد عتبة المردودية	الشكل رقم (9-1)
29	كيفية حساب النتيجة باستعمال طريقة التكاليف المتغيرة	الشكل رقم (10-1)
41	المبدأ العام لطريقة التكاليف المستندة للنشاط	الشكل رقم (1-2)
55	ملخص خطوات تطبيق نظام ABC	الشكل رقم (2-2)
56	المخطط العام لطريقة التكاليف المستندة للنشاط	الشكل رقم (3-2)
77	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ليند غاز الجزائر	الشكل رقم (1-3)
84	الهيكل التنظيمي للوحدة	الشكل رقم (2-3)
86	يوضح نظام مصلحة الاستغلال	الشكل رقم (3-3)
89	يوضح مصلحة التوزيع	الشكل رقم (4-3)
91	نظام مصلحة المحاسبة والمالية	الشكل رقم (5-3)
93	طلبية الشراء	الشكل رقم (6-3)
95	حركة الطلبية	الشكل رقم (7-3)

## 1- تمهيد

نتيجة للتطورات الاقتصادية والصناعية، و ظهور تكنولوجيا إنتاج متطورة أدى ذلك إلى تزايد المنافسة بين مختلف المؤسسات الاقتصادية في العالم حيث أصبحت المنافسة هي الفيصل في بيئة الأعمال، ولذا فإن المؤسسات بشكل عام والمؤسسات الصناعية بشكل خاص تعمل على مواجهة ذلك التطور ومسايرته من خلال مواجهتها من منظور استراتيجي يتمثل في حسن إدارة مؤسساتها بالنظر للبيئة الخارجية (التنافسية) وأيضاً النظر إلى بيئتها الداخلية ومن خلال تحليل عناصر القوة والضعف، وإدارة التكلفة والتي تعتبر احد عناصر المنافسة في البيئة الحديثة من خلال الإنتاج بأقل تكلفة، و بأعلى جودة، وبأسعار منافسة لإرضاء الزبائن، و بهدف دعم إستراتيجيتها التنافسية، ونظراً لكون الأنظمة التقليدية لإدارة التكلفة أصبحت لا تفي بالغرض في ظل هذه البيئة ظهرت عدة أنظمة أو مداخل لإدارة التكلفة منها:

نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

نظام التكاليف المستهدفة.

نظام تكاليف الجودة.

نظام تكاليف التحسين المستمر.

نظام تكاليف دورة حياة المنتج.

و سيتم في هذه الدراسة التطرق لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)\*، والذي ظهر كبديل للأنظمة التقليدية لتخصيص التكاليف الإضافية (غير المباشرة) على وحدات الإنتاج، ومحاولة تطبيقه على المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية، والتي دخلت في شراكة مع شركة ألمانية منذ 2007 وهو ما يؤهلها لأن تكون محل دراسة. ذلك أنها ستأثر بالتكنولوجيا المتطورة حيث يستند إلى تخصيص عناصر التكاليف على مراكز التكلفة أولاً ثم يتم تحميل تكاليف تلك المراكز على المنتج النهائي بناء على حجم المنتج.

\*Activity Based Costing : (ABC)

في حين أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة يقوم على فكرة استخدام الأنشطة كأساس لتتبع التكاليف الإضافية وتحميلها على وحدات المنتج وفقا لعلاقة السبب والأثر. حيث يقوم على اعتبار أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وأن المنتج أو الخدمة يستهلك تلك الأنشطة، وكما يركز على مسببات التكلفة باعتبار أن الأنشطة هي التي تسبب التكلفة وأن المنتجات تسبب التكلفة من خلال الأنشطة التي تحتاجها.

لذا فإن هذا النظام "التكاليف المستندة للنشاط" (ABC) عمل على زيادة دقة تحميل التكاليف على وحدات المنتج أو الخدمة، وهذا بدوره أدى إلى اتخاذ قرارات أفضل في المؤسسات ومن هذه القرارات:

- قرارات التسعير

- قرارات التوقف عن إنتاج منتج أو تقديم خدمة

- قرارات المزيج البيعي

- قرارات إعادة تصميم العمليات وذلك من خلال استحداث أو إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة، وغير ذلك من القرارات.

و تنبع أهمية هذه الدراسة من كون كثير من الشركات الصناعية الجزائرية لازالت تعاني من ضعف في أنظمتها المحاسبية الخاصة بالتكاليف القائمة والتي لا تعطي دقة في القياس عند احتساب تكلفة المنتجات أو لا تعتمد أصلا على نظام تكاليف، وهذا بدوره يؤدي إلى عدم صحة اتخاذ الكثير من القرارات ، والتي من أهمها قرارات التسعير والتي تعتمد كثيرا على التكلفة، بالإضافة إلى القرارات الأخرى.

ولذا فان هذه الدراسة تعد محاولة لاستخدام نظام تكاليف يحسن من عملية القياس ويتمثل في نظام التكلفة على أساس الأنشطة وكون هذا النظام يعطي بيانات أكثر دقة ومصداقية والتي تؤدي إلى زيادة فعالية القرارات في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، فاستخدام هذا النظام في الشركات الصناعية الجزائرية سيمثل خطوة هامة في تحسين دقة القياس للتكلفة وبالتالي اتخاذ قرارات أفضل للتسعير .

## 2- مشكلة الدراسة:

تعتبر البيانات المحاسبية أهم المصادر التي تحتاجها الإدارات في كافة الشركات كقاعدة بيانات تساعد على رفع كفاءتها في اتخاذ القرارات الإدارية المثلى، ونظرا للتطور التكنولوجي وزيادة حدة المنافسة في البيئة الصناعية الحديثة كان لا بد على الشركات الصناعية أن تواكب هذا التطور، من خلال بناء قاعدة بياناتها على درجة كبيرة من المصداقية والدقة كي لا يكون هناك تضليل في البيانات والمعلومات.

وكون الشركات الصناعية المعتمدة على أنظمة التكاليف التقليدية لاحتساب تكلفة المنتجات لازالت تعاني من قصور بسبب عدم الدقة في التخصيص والتوزيع للتكاليف الإضافية على

المنتجات حيث تعتمد في توزيعها على الحجم، وبالتالي كان ذلك يؤدي في كل مرة لعدم الدقة في التخصيص ، لذا كان من الضروري السعي وراء إيجاد نظام تكاليف يتلاءم والبيئة الصناعية الحديثة، والمتمثل في نظام التكلفة على أساس الأنشطة(ABC)، والذي يعد أكثر دقة في احتساب تكلفة المنتجات كونه يقوم على اعتبار أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وأن المنتج أو الخدمة يستهلك تلك الأنشطة.

وكون أن المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لا زالت تطبق أنظمة تكاليف غير واضحة في احتساب تكلفة المنتجات لذا فإن الإشكالية العامة المطروحة في هذه الدراسة هي:

إلى أي مدى يمكن لنظام التكاليف المستندة للنشاط أن يساعد في ترشيد قرارات التسعير داخل المؤسسة الجزائرية؟

وتندرج ضمن هذه الإشكالية الإشكاليات الجزئية التالية :

- هل يعتبر نظام التكلفة على أساس الأنشطة حلا بديلا للأنظمة المحاسبية التقليدية؟
- هل تتوفر المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية على المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة؟
- هل سيؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية إلى اتخاذ قرارات تسعير رشيدة ؟

ولذا فإن مشكلة الدراسة تتلخص في محاولة الإجابة على الأسئلة السابقة وذلك من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية سابقًا ( ليند غاز الجزائر حاليًا) بهدف محاولة البدء بتطوير النظام المحاسبي القائم.

### 3- فرضيات الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على الفرضيات التالية:

الفرض الأول : يعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة حلا بديلا لأنظمة التكاليف المحاسبية التقليدية.

الفرض الثاني: يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة ليند غاز الجزائر (وحدة ورقلة).

الفرض الثالث: أن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة سيؤدي إلى اتخاذ قرارات تسعير رشيدة.

## 4- المنهج العلمي:

المنهج الذي سنعمده هو دراسة حالة ، حيث سنقوم بتطبيق نظام ABC في إحدى المؤسسات الاقتصادية عن طريق جمع البيانات المحاسبية ، ثم معالجتها بطريقة ، تتوافق و نظام التكاليف المستندة للنشاط ومن ثم مقارنتها بالنتائج المحصل عليها عن طريق معالجتها بالطريقة التي تتبعها المؤسسة (الطريقة الحالية) من حيث التسعير الجيد لوحدات الإنتاج

## 5- حدود البحث :

في دراستنا هذه سنقتصر على دراسة الأثر الذي سيحدثه تطبيق نظام ABC في إحدى القرارات التي تتخذها المؤسسة ، وهي قرارات التسعير، هذه الدراسة سنطبقها في مؤسسة ليندز غاز الجزائر وحدة ورقلة وذلك خلال السنة الحالية 2011.

## 6- أهداف البحث :

من خلال هذه الدراسة يمكننا أن نحقق الأهداف التالية :

- تحديد الإطار الفكري و المفاهيم الأساسية التي يبنى عليها نظام التكلفة على أساس الأنشطة. ABC .
- معرفة مدى أهمية استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في البيئة الصناعية الحديثة.
- تحديد وتحليل الخطوات العملية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة.
- معرفة اثر استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة على اتخاذ قرارات التسعير في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة .

## 7- الدراسات السابقة :

سيتم إلقاء نظرة على بعض الدراسات والبحوث التي سبق وان تناولت نظام التكلفة على أساس الأنشطة، حيث تم تناوله من جوانب مختلفة، كما أن هناك بعض الدراسات السابقة تناولت أثر التكلفة على قرارات التسعير ودراسة قرارات التسعير من أوجه مختلفة إما من وجهة نظر اقتصادية أو من وجهة نظر محاسبية وسيتم معرفة أهداف ونتائج تلك الدراسات التي توصل إليها الباحثون ومن هذه الدراسات:

- دراسة أمير إبراهيم المسحال<sup>1</sup>

الموضوع الذي قام بدراسته الباحث هو نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة، من حيث التعريف والشامل لهذا النوع من أنظمة إدارة التكلفة وخطوات تطبيقه، ومدى إمكانية تطبيقه على الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة. للإلمام بهذا الموضوع قام الباحث بدراسة واقع أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية، ومن ثم تطبيق هذا التصور على شركة الشرق الأوسط للصناعات الدوائية ومستحضرات التجميل بقطاع غزة.

- أما الإشكالية التي عالجها هذا الموضوع تمثلت في الإشكاليات الجزئية التالية :

- ما هو أثر تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة على الشركة الفلسطينية للأدوية (قطاع غزة)؟

- اتباع الباحث في هذه الدراسة أسلوباً ينال تقييماً أثر نظام التكاليف المبنية على أنشطة في تحديد

السياسات الإنتاجية وكذلك اتخاذ القرارات الإدارية السليمة وهما :

أ- الأسلوب النظري يعتمد على:

الحصول على المعلومات الثانوية والمتمثلة في الدراسات السابقة والأبحاث والمقالات السابقة والمتعلقة بنظام التكاليف المبنية على أنشطة في الشركات الصناعية.

ب- الأسلوب التطبيقي ويتناول التحليل كالمين:

جمع البيانات الأولية من خلال:

- إجراء مقابلات مع بعض المدراء الماليين ورؤساء أقسام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية،

<sup>1</sup> أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في الشركات الفلسطينية، رسالة الماجستير، الجامعة الإسلامية، جامعة غزة 2005.

وجمعاً للمعلوماً تم إنشاء اتحاد الصناعيين، ووزارة الاقتصاد الوطني والجهاز

- دراسة مسح ميداني لواقع القطاع الصناعي في ظل الظروف الاقتصادية الصعبة

- والتغيرات التقنية، حيث قام الباحث بدراسة واقعاً أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، وبعد عملية المسح تم إجراء

دراسة تطبيقية عملية على شركة الشرق الأوسط للصناعات الدوائية والعاملة في قطاع غزة وهي شركة مساهمة عامة.

أظهرت نتائج الدراسة التي تم تطبيقها أن الشركات الصناعية الفلسطينية تفتقر الوجود نظم

تكاليف تساعد على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها، وأغلبها تعتمد الأسعار التنافسية

عند عملية التسعير، غير آخذة بعين الاعتبار ظروف والشركات الأخرى سواء في نقل المواد الخام أو في تكنولوجيا المستخدمة في عملية التصنيع .

ويمكن القول أن الدراسة التي قام بها الباحث هي شبيهة بدراستنا ، غير أننا في دراستنا سنحاول أن نتصور نظام

ABC في ظل غياب نظام تكاليف تعتمد المؤسسة في حساب تكاليفها . أي محاولة تحليل الأنشطة داخل

الشركة وتطبيق هذا النظام .

- دراسة مجدي صلاح عدس (سبتمبر 2007)<sup>1</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح إطار محاسبي لتطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة (ABC)

في الجامعات الفلسطينية، وتحديد مدى تأثيره على جودة وموضوعية قياس التكاليف، واتخاذ القرارات الإدارية، والرقابة على الموارد المتاحة .

وذلك من خلال الإجابة على الإشكالية التالية :

هل يمكن أن يساهم تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية بالجامعات الفلسطينية؟

اعتمدت منهجية البحث على أسلوبين هما:

أ -

الأسلوب النظري المتعلق بوصف وتحليل مصادر البيانات الثانوية المتمثلة بالدراسات النظرية والتطبيقية لنظام التكاليف المبنية على الأنشطة، و:

شكل خاص على الجامعات وتقييم نتائجها بما يوافق هدف البحث . بالإضافة إلى الكتب المتخصصة في هذا المجال .

ب - (الأسلوب التطبيقي) الميداني (المتعلق بوصف وتحليل نظام الحالى المطبق بالجامعة الإسلامية .

والاعتماد على مصادر البيانات الأولية المتمثلة في إجراء المقابلات الشخصية لعمداء ورؤساء الأقسام الأكاديمية، ومدراء الدوائر المساند

<sup>1</sup> أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في الشركات الفلسطينية ، رسالة الماجستير ، الجامعة الإسلامية، جامعة غزة 2005.

ة، بالإضافة إلى الجمع المعلوماتي المتشعبون الأكاديمية وعمادة التخطيط وعمادة القبول والتسجيل والدائرة المالية ودائرة التدقيق داخلية  
 لجامعة الإسلامية، للمساهمة في التحليل السليم لأنشطة، وتقسيمها على مجموعات التكلفة،  
 واختيار مسببات التكلفة الفعلية. وقد تم الإجابة على أسئلة البحث من خلال إجراء دراسة تطبيقية  
 علمية لبيانات الفعلية للجامعة الإسلامية بغزة.

وقد أظهرت النتائج اختلافات في تكلفة الطالب الفصلية وتكلفة الساعة المعتمدة باختلاف التخصصات العلمية بسبب التفاوت فيما بينها في  
 طلبها لأنشطة، وهو ما يشير إلى الموضوعية في قياس التكاليف، وكذلك في قياس تكلفة الأنشطة المتبادلة بين الكليات والأقسام ودقة نظام  
 (ABC) الأكاديمية، ويجدد مواطن عدم الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة بما يمكن من الاعتماد عليها في  
 اتخاذ القرارات الإدارية السليمة وزيادة فعالية وكفاءة الرقابة.

#### دراسة (Myers, Joan K)<sup>1</sup> -

تناول الباحث في هذه الدراسة موضوع تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط في شركة دفاع إلكتروني تقوم  
 بإنتاج بعض المنتجات التي تساعد في تحليل إشارات الراديو و وسائل الدفاع و الحماية من القرصنة  
 الإلكترونية وقد عالج الباحث الإشكالية التالية  
 هل يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى دقة في قياس و تحميل التكاليف على  
 المنتجات؟

و بهدف الإجابة عن هذه الإشكالية فقد قام الباحث بوضع نموذجين لحساب التكلفة داخل المؤسسة محل  
 الدراسة هما حساب التكلفة بالنظام التقليدي المعتمد داخل المؤسسة و حساب التكلفة بطريقة التكلفة  
 المستندة للنشاط ثم القيام بإجراء بين النتائج المتوصل إليها، و قد خلص صاحب الدراسة إلى مجموعة من  
 النتائج تمثلت في ما يلي :

- هناك تحريف كبير في التكاليف بين النموذجين

- تطبيق نظام التكلفة المستندة للنشاط داخل المؤسسة يؤدي على تحميل دقيق لجميع التكاليف على  
 المنتجات و بشكل عادل، وبالتالي تصحيح الانحرافات الناجمة عن استعمال النظام التقليدي

<sup>1</sup>ASBBS Annual Conference: Las Vegas February 2009

- يجب على هذه المؤسسة الإلكترونية تهيئة خاصة من حيث تطوير نظام المعلومات بشكل يسهل من عملية جمع المعلومات خاصة و إن نظام التكلفة على أساس النشاط يتطلب معلومات أكثر تفصيل، و بالتالي جعل هذا النظام نظام اقتصادي ( تخفيض تكاليف تطبيق هذا النظام )

### دراسة (عبد العال رسالة ماجستير 2006)<sup>1</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح اثر تطوير نظام التكلفة على أساس النشاط في إتخاذ القرارات الإدارية داخل الشركات السعودية و ذلك إنطلاقاً من أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يخدم عملية إتخاذ القرارات في الأجل القصير

و قد حاولت الباحثة الإجابة على الإشكالية التالية :

**هل يمكن تطوير مدخل التكلفة على أساس الأنشطة في الشركات السعودية ؟**

للإجابة على هذه الإشكالية قامت الباحثة باعتماد المنهجين التاليين

**أ- المنهج النظري:** وهنا تم الاعتماد على ما أمكن التوصل إليه من معلومات سواء في المراجع

العربية أو الأجنبية من كتب و مجلات و دراسات سابقة.

**ب- المنهج التطبيقي :** و هنا قامت الباحثة بالاعتماد على قائمة الاستبيان مع الاستعانة بأحد

الأساليب الإحصائية المناسبة التي تحقق الهدف من البحث .

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- قصور وضع نظام التكاليف القائم في الشركات الصناعية السعودية
- العمل على تعظيم دور إدارة التكلفة للوصول إلى إدارة فعالة التكاليف و الحرص على تخفيض التكاليف بشكل يضمن البقاء في السوق التنافسية.
- أهمية تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لتفعيل دوره في الاستخدامات الإدارية و مساعدة الإدارة على إتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> اثر تطوير نظام التكلفة على أساس النشاط في إتخاذ القرارات الإدارية داخل الشركات السعودية 2006 مجلة جامعة الأزهر - غزة سلسلة العلوم

## – دراسة خليل إبراهيم شقفة ( ديسمبر 2007)<sup>1</sup>

تناولت هذه الدراسة كيفية حساب تكلفة الخدمة العلاجية لقسم الميكروبيولوجي و ذلك بدائرة التحاليل الطبية المختبر في مستشفى غزة الأوروبية بالحكم وفق نظام (ABC) و قد حاول الباحث الإجابة على

الإشكاليات التالية

**1- هليؤديتطبيقنظام (ABC) إللتخصيص التكاليفغيرالمباشرةوحسابتكلفةالخدمةالعلاجية في مستشفىغزةالأوروبيشكلاًكثردقة؟**

**2- هليؤديتطبيقنظام (ABC) فيمستشفىغزةالأوروبيلتوفيرمعلومات ماليةوغيرماليةخاصةبالخدماتالعلاجية؟**

**3- هلحسابتكلفةالخدمةالعلاجيةلقسمالميكروبيولوجيووفقالنظام (ABC) في مستشفىغزةالأوروبيساعدفياخذالقراراتالإداريةالسليمة؟**

و للإجابة على هذه الإشكاليات إعتد الباحث على أسلوبين

**أ- الأسلوب النظري :** حيث قام بجمع المعلومات من الكتب و المقالات بهدف إعطاء صورة دقيقة لنظام التكاليف المستندة للنشاط من حيث المبادئ التي يقوم عليها ، عرض طريقة حساب التكلفة عن طريق هذا النظام.

**ب- أسلوب دراسة حالة :** وذلك من خلال التطبيق الفعلي لنظام (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي بهدف تحديد تكلفة الخدمة العلاجية و لتحقيق ذلك قام بجمع كل المعلومات اللازمة من مختلف الأقسام و المصالح و إجراء العديد من المقابلات.

و قد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج هي كالتالي:

**أولاً:** يؤدديتطبيقنظام(ABC) إلى تخصيصالتكاليفغيرالمباشرةوحسابتكلفةالخدمةالعلاجيةبشكلاًكثردقة .

**ثانياً:** تكلفةالخدمةالعلاجيةالمحسوبةلاتساويقيمة المساهمةالتييدفعهاالمريض .

**ثالثاً:** تطبيق نظام (ABC) يوفر معلومات مالية و غير مالية خاصة بالخدمات العلاجية و يساعد في

اتخاذالقراراتالإداريةالسليمة

وبعد عرض بعض الدراسات السابقة وبرغم أن هناك الكثير من الدراسات النظرية والعملية التي تطرقت لنظام التكلفة على أساس النشاط ومن أوجه مختلفة . فإن ما تتميز به هذه الدراسة محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وفقاً لنموذج خاص من خلال دراسة أنشطة الخدمات المساندة وبأخذ الاستفادة المتبادلة بينها

<sup>\*</sup> خليل إبراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقاً لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي (دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي) مجلة جامعة الأزهر – غزة سلسلة العلوم الإنسانية، 2008، المجلد 10 العدد A ، ص 107-150.

وفقا لمعادلات رياضية، ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات ومعرفة اثر ذلك على قرارات التسعير من خلال إيجاد مقارنة بين النظام المطبق ونظام التكلفة على أساس النشاط، وكما أن ما تتميز به هذه الدراسة هو تطبيقه على مصنع اسمنت عملياته. الصناعية تتميز بالتعقيد والتشابك ومن ثم ربط اثر تطبيق هذا النظام على جودة اتخاذ القرارات وخاصة قرارات التسعير.

## 8- تقسيم الدراسة :

سيتم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول ، فصلين نظريين و فصل تطبيقي ، الفصل الأول سنتناول فيه المحاسبة التحليلية من خلال المفهوم و موضوعها المتمثل في التكاليف، إضافة إلى عرض طرق التكاليف ، أما الفصل الثاني سنتناول فيه عرض لطريقة التكاليف المستندة للنشاط من خلال المفهوم و المبادئ و المقومات و المفهوم الجديد المتعلق بالإدارة (الإدارة على أساس الأنشطة) و أخيرا دور طريقة التكاليف على أساس النشاط في ترشيد قرارات التسعير ، أما الفصل الثالث سيتم فيه محاولة تطبيق طريقة ABC في مؤسسة ليند غاز الجزائر (وحدة ورقلة) محل الدراسة ومعرفة مدى تأثيرها في قرارات التسعير.

## تمهيد

تحتوي المؤسسة على مجموعة من أنظمة المعلومات الفرعية، ولعل من أهمها نظام المعلومات المحاسبي، و الذي يعمل على توفير قدر من المعلومات التي يمكن الإفصاح عنها لمجموعة من متخذي القرارات، سواء كانوا من أطراف داخل المؤسسة أو خارجها. و نجد أن المحاسبة تنقسم إلى مجموعة من الفروع تتمثل في المحاسبة الإدارية، و المحاسبة العامة ، غير أننا في هذا الفصل سنهتم بدراسة فرع نظام التكاليف، لما له من أهمية داخل المؤسسة، حيث أنه يمثل مصدر معلومات حول التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل تحويل الموارد إلى وحدات إنتاج قابلة للإستعمال، و من ثم بيعها بهامش ربح مقبول. لذلك سنحاول التطرق إلى مفهوم نظام التكاليف، و أهدافه، و موضوعه و طرق التكاليف المرتبطة به في ثلاث مباحث رئيسية ، و في كل مبحث سنتناول ثلاث مطالب.

المبحث الأول: مفهوم نظام التكاليف

يعتبر فرع نظام التكاليف، أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف أحد أهم فروع المحاسبة . لما له من أهمية كبيرة داخل المؤسسة الاقتصادية ، ذلك أنه يتناول موضوع التكاليف التي تعتبر أهم موضوع بالنسبة للمؤسسة، فالمؤسسة الاقتصادية تسعى دوما لمعرفة التكاليف الحقيقية التي تتحملها منتجاتها ، و رقابة تغيراتها ليتسنى لها اتخاذ مجموعة من القرارات بشأن عمليات التسعير و عمليات الإنتاج .

### المطلب الأول: نشأة وتطور وتعريف المحاسبة التحليلية

1- نشأة و تطور نظام التكاليف: إن المتبع لتاريخ تطور المحاسبة التحليلية، يمكن أن يقسم فترة ظهور نظام التكاليف إلى مرحلتين:<sup>1</sup>

أ- نظام التكاليف التقليدية: لقد تميزت الفترة الممتدة ما بين القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، بالغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، ولقد كانت السوق هي المرشد للقرارات الاقتصادية، حيث كان نظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يقوم بتسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية.

وبعد سنة 1929م أصبحت المحاسبة العامة قصيرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة، وقد ترتب على هذا التطور عدة نتائج منها، عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

ب- نظام التكاليف المعاصرة: لقد بدأت المرحلة الثانية لنظام التكاليف بعد سنة 1945م، أين تقدمت وازدهرت الصناعة، واشتدت المنافسة بين المنتجين، الأمر الذي أدى بالمؤسسات الاقتصادية للتفكير في السبيل الذي يدنى من حجم التكاليف، أي التركيز على موضوع التكاليف، الذي هو الموضوع الذي تدرسه المحاسبة التحليلية.

ويمكن القول أن نظام التكاليف ما هي إلا تطور طبيعي للمحاسبة العامة، ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي.

2- تعريف نظام التكاليف: ليس هناك تعريف محدد لنظام التكاليف، فقد أعطيت تعاريف مختلفة باختلاف

المؤلفين أو المفكرين الاقتصاديين، وسنعرض مجموعة من هذه التعاريف:

**تعريف 1** : لقد عرف أبو يعقوب المحاسبة التحليلية، "على وجه العموم هي فرع متخصص من فروع المحاسبة العامة، وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو

<sup>1</sup> -أ. أبو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، ص08.

الخدمات، إضافة إلى تقديم معلومات دقيقة لإدارة المؤسسة، مع تسجيل كافة البيانات النسبية الخاصة بنشاط المؤسسة<sup>1</sup> وذلك من أجل:

- معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة.
- تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات، وتحديد تكلفتها في كافة مراحل العملية الإنتاجية.
- تزويد إدارة المؤسسة بأسس تقييم بعض عناصر الأصول.
- مقارنة التكاليف الفعلية (بالتكليف المعيارية وتحليل الانحرافات، وإعداد الموازنات التقديرية).
- السماح<sup>2</sup>: دارة المؤسسة باتخاذ مختلف القرارات.

**تعريف 2 :** وقد عرفها الدكتور غسان فلاح المطارنة كما يلي:

"يعني مفهوم المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) تطبيق التكلفة ومبادئ محاسبة التكاليف وتقنياتها ومفاهيمها كعلم وفن ولممارسة السيطرة على عناصر التكاليف الربحية، وتعني تقديم المعلومات المستخرجة من السجلات لاتخاذ القرارات الاقتصادية"<sup>2</sup>.

**تعريف 3 :** كذلك تعرف نظام التكاليف على أنها نوع من أنواع المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات.<sup>3</sup>

ومن القرارات التي يمكن لنظام التكاليف المساعدة على اتخاذ ما يلي:

- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرارية فيه.
- الخيار بين شراء الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج أو تصنيعها.
- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة.
- البيع في الأسواق المحلية أو البيع في الأسواق الخارجية.
- وضع سياسات التسعير الخاصة بالمنتجات والخدمات.

**المطلب الثاني : أهداف نظام التكاليف**

<sup>1</sup> أبو يعقوب عبد الكريم، نظام التكاليف مرجع سبق ذكره، ص 08.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، ط 04، دار وائل للنشر، 2006، ص 12.

<sup>3</sup> عبد الناصر إبراهيم نور، أ.عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، 2002، ص 12.

من المفترض أن تتكفل نظام التكاليف بتوفير البيانات اللازمة للإدارة لأغراض عديدة منها إعداد التقارير والتخطيط والرقابة، وبما أن هذه الأخيرة تستخدم في جميع المؤسسات بمختلف أنواع نشاطاتها، فإن ذلك يمكن نظام التكاليف من تحقيق الأهداف التالية:

**1- إعداد البيانات المالية:** تهدف نظام التكاليف إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة المنتجات المصنعة والبضائع المباعة والتي تعتبر العناصر الرئيسية لإعداد حساب الإنتاج، وحساب مبيعات البضاعة، كما أن بياناتها تستخدم في تقييم مخزون الإنتاج التام والنصف مصنع.<sup>1</sup>

**2- المساهمة في تسعير المنتجات:** يمكن لنظام التكاليف المساهمة في تسعير منتجات المؤسسة والخدمات التي تقدمها، بحيث تغطي على الأقل تكلفتها، وفي بعض الأحيان تقدم البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتخفيض أسعار البيع إذا ما دعت الضرورة إلى ذلك بهدف زيادة المبيعات وزيادة أرباح المؤسسة ككل.<sup>2</sup>

**3- قياس تكاليف الأداء:** إن الهدف الرئيسي لنظام التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر، مما يؤدي لتحقيق الأهداف التالية:<sup>3</sup>

- تحديد تكلفة كل عنصر.

- تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل كل مركز تكلفة.

- تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط.

- تحديد التكلفة الإجمالية (أسعار التكلفة) لتحديد أسعار بيع المنتجات.

**4- الرقابة على عناصر التكاليف:** تعتبر الرقابة على عناصر التكاليف أحد أهم أهداف نظام التكاليف لتحقيق الكفاءة والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج. وعملية القرارات: إلى عناصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها.

وتعتبر الرقابة إحدى الوظائف المهمة في حالة وضع الموازنات، حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمنحطة، فإذا ما حدث انحراف كبير في الموازنة سيتم إبلاغ الإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

<sup>2</sup> محاسبة التكاليف، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، ص 09.

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

5- اتخاذ القرارات : تقوم نظام التكاليف بإعداد التقارير التي تساعد إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة على مختلف المستويات ، فهي تقدم تقارير عن الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات في إحدى مراحل الإنتاج، وهنا تقوم الإدارة بدراسة التقارير واتخاذ القرارات الإدارية اللازمة.<sup>1</sup>

6- مساعدة الإدارة في التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية: تساهم نظام التكاليف في إمداد الإدارة بالبيانات التي تساعد في التخطيط، وإعداد الموازنات التخطيطية لتحقيق أهداف المؤسسة، ويتطلب ذلك التعرف على سلوك عناصر التكاليف اتجاه تقلبات حجم النشاط من إنتاج ومبيعات.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث : أوجه الاختلاف بين نظام التكاليف والفروع المحاسبية

تعتبر نظام التكاليف فرع من فروع المحاسبة، وهي في الحقيقة تختلف عن باقي الفروع الأخرى في مجموعة من النقاط تتعلق بالأهداف و مصادر المعلومات و المستفيد من مخرجات كل فرع من الفروع المحاسبية.

### 1- المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة : بالرغم من أن نظام المحاسبة التحليلية تفرعت من المحاسبة

العامة إلا أن هناك ارتباط وثيقا بينهما، كما أن هناك اختلاف واضح بينهما .

أ- أوجه الاختلاف: يمكن أن نبرز أهم أوجه الاختلاف بين المحاسبيتين في الجدول التالي:

<sup>1</sup> - د.عبد الناصر إبراهيم نور، أ.عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

<sup>2</sup> - محاسبة التكاليف، المرجع السابق، ص 09.

الجدول (1-1) : يوضح اهم الفروق بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية<sup>18</sup>

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، مرجع سبق ذكره ص185

ب- أوجه التشابه : بالرغم من أن هناك اختلاف بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية إلا أن هناك أوجه تشابه

عناصر الاختلاف	المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة
الهدف	- يهدف نظام المحاسبة التحليلية إلى قياس النتيجة بشكل تفصيلي ، أي كل تحديد نتيجة كل قسم أو صف على حدا، أن المحاسبة التحليلية بدور الاستغلال فقط، أن أهداف المحاسبة التحليلية أهداف اقتصادية .	- حيث تهدف المحاسبة العامة إلى قياس النتيجة النهائية (نتيجة الدورة)، فهي تتعدى إلى معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، أي أن أهداف المحاسبة العامة هي أهداف مالية.
المدة الزمنية	- بالنسبة المحاسبة التحليلية فهي عادة ما تحدد نهاية كل شهر، ألا في حالات خاصة فإنها تمتد إلى سنة.	- عادة ما تحدد نتائج المحاسبة العامة بعد انقضاء الدورة المالية (سنة) إلا في حالات نادرة قبل ذلك.
أهم المستفيدين من المعلومات	إن أهم مستفيد من المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية هو: الإدارة، بهدف اتخاذ القرارات الآتية والمستقبلية، أي أن معلومات نظام التكاليف موجهة لأطراف داخلية هي (الإدارة).	يعتبر الرئيسون و المقرضون والمستخدمون وكل من له علاقة بالمؤسسة من الأطراف الخارجية، أهم المستفيدين من المعلومات التي تقدمها المحاسبة العامة، أي أن معلومات المحاسبة العامة موجهة لأطراف خارجية، وداخلية .
اهتمام المحاسبة	- تهتم المحاسبة التحليلية بالحركة الداخلية لعناصر التكاليف في مرحلتين الحصول على العنصر واستخدام العنصر كمرحلة ثانية.	- تهتم المحاسبة المالية بتسجيل العمليات المالية التي تتم بين المؤسسة والأطراف الخارجية (من موردين، ومؤسسات مالية وعملاء).
معالجة التكاليف	- تحمل المحاسبة التحليلية هذه التكاليف على كافة مراكز التكلفة وأنواع السلع المنتجة.	- تقوم المحاسبة العامة بتحميل كافة النفقات و التكاليف على الدورة المالية.

بينهما وعلاقة تربطهما ببعضهما البعض. ويمكن أن نذكر منها ما يلي<sup>1</sup>:

- المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تحققان الرقابة على بعضهما البعض، فالمحاسبة المالية تتناول الأرباح والتكاليف بشكل إجمالي بينما تتناول محاسبة التكاليف بشكل تفصيلي على مستوى الأقسام ومراكز

<sup>1</sup> عبد الناصر إبراهيم نور، أ.عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، مرجع سبق ذكره، ص13

التكلفة، فمثلا تظهر المحاسبة المالية القيم الخاصة بالأجور والمستلزمات السلعية بشكل إجمالي، بينما تظهره محاسبة التكاليف بشكل تفصيلي على مستوى مراكز التكلفة.

- تقوم محاسبة التكاليف بتقديم البيانات المتعلقة بالمنتجات وتكاليف المخزونات إلى المحاسبة المالية، بهدف استعمالها في إعداد الحسابات الختامية. وقائمة المركز المالي للمشروع، ولأن مصادر التسجيل المحاسبي للمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف هي واحدة فإن النتيجة هي متطابقة.
- مصدر المعلومات بالنسبة لنظام التكاليف يتشابه مع مصدر المعلومات في المحاسبة العامة ، فكلاهما يعتمدان على مختلف السجلات المحاسبية للمؤسسة.

### المبحث الثاني : تصنيفات التكاليف

يتفق كل الباحثين في مجالات المحاسبة على أن الموضوع الذي تدرسه نظام التكاليف. هو التكاليف بشكل عام . لذلك ارتأينا في هذا المبحث تسليط الضوء على التكاليف، وذلك بمحاولة عرض جميع المفاهيم الخاصة

بالتكاليف، واختلاف المصطلحات، وعرض مختلف تصنيفات التكاليف، وأهميتها في مجال اتخاذ القرارات داخل المؤسسة .

### المطلب الأول : مفاهيم حول التكلفة و تصنيفاتها

#### 1- تعريف التكلفة:

التكلفة هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية، أي هي استنفاد الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل، في اختيار التضحية و الرغبة في الحصول على المنفعة.<sup>1</sup>

#### 2- تعريف الأعباء:

قد يعتقد البعض أنه لا فرق بين التكاليف والمصاريف، غير أنه في الحقيقة يوجد اختلاف فمفهوم الأعباء هو مرتبط بالمحاسبة أي أنه مصطلح يستعمل عادة في المحاسبة العامة، حيث نجد مثلا أغلبية حسابات الصنف ستة من المخطط المحاسبي الوطني هي عبارة عن أعباء، لذلك يمكن إعطاء تعاريف للأعباء هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات، والموجة لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات.

ومن الناحية الاقتصادية، تعتبر الأعباء مكافئة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات.<sup>2</sup>

#### 2- تعريف الأصل:

عندما تقوم المؤسسة بعملية التضحية، يمكن القول هنا أن المؤسسة قد ملكت أصلا. أي أن المؤسسة أصبحت تمتلك عنصرا ذا قيمة إقتصادية متوقعة. و هنا يظهر هذا الأصل في الميزانية على شكل أصل ثابت أو متداول .

#### 3- المصروف و الخسارة :

عند استخدام المؤسسة للأصل فإنها تفقد قيمة الأصل كليا أو جزئيا . فإذا ما أدى استنفاد الأصل إلى إيراد نقول أن الأصل تحول إلى مصروف . أما إذا لم ينتج عنه أي إيراد فنقول أن الأصل تحول إلى خسارة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع سبق ذكره، ص 29.

<sup>2</sup> رحوم هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد لاتخاذ القرار، أطروحة دكتوراء، كلية العلوم الإقتصادية، الجزائر، 2004، ص 42.

ويمكن أن نوضح العلاقة بين التكلفة و الأصل و المصروف و الخسارة في الشكل التالي:

### المطلب الثاني : عناصر التكاليف

1- تكاليف التصنيع (المنتج) : تتحمل كل المؤسسات باختلاف نشاطاتها ، إنتاجية كانت أو تجارية أو

خدمائية مجموعة من التكاليف الخاصة بالمنتج هذه التكاليف تضم العناصر التالية:<sup>2</sup>

أ- المواد المباشرة: وهي عبارة عن جميع المواد التي تدخل مباشرة في تشكيل المنتج، و يمكن تتبعها بسهولة.

ب- العمل المباشر: و هو عبارة عن قيمة العمل المبذول في صناعة المنتج، وقد يكون العمل يدويا، أو آليا. فبالنسبة للعمل اليدوي يعتبر أجر العامل هو قيمة تكلفة العنصر. أما إذا كان آليا فتعتبر قيمة الطاقة المستهلكة لتشغيل الآلة هي قيمة تكلفة عنصر العمل.

ج- تكاليف الصناعة غير المباشرة: (تكاليف التصنيع الإضافية) وهي عبارة عن جميع المصاريف التي لا يمكن تحميلها لمنتج معين، وعادة ما يصعب تتبعها. ومن أمثلة هذه المصاريف نجد(تكلفة الإضاءة و التدفئة ، وإهلاك تجهيزات الإنتاج... الخ)

2- التكاليف غير الصناعية: وتشمل هذه التكاليف العناصر التالية:

أ- تكاليف التسويق أو الإدارية: تشمل هذه التكاليف جميع ما تتحمله المؤسسة من تكاليف أثناء القيام بإجراءات البيع من إعداد طلبيات و تنفيذ هذه الطلبيات و الاتصال بالعملاء، ونقل المنتجات، ومثال على ذلك تكاليف التسويق و الإعلان ، و شحن البضائع و رواتب رجال البيع.

ب- التكاليف العامة و الإدارية : و هي عبارة عن جميع التكاليف التي تتحملها الإدارة بشكل عام ، ولا يمكن تحميلها إلى تكاليف الإنتاج أو المبيعات ، ومثال على ذلك تكاليف البحث و التطوير، و تكاليف العلاقات العامة.

ويمكن أن نوضح في الشكل التالي العلاقة بين هذه العناصر:

الشكل : (1-2) يوضح ملخص لجميع عناصر التكلفة 22

<sup>1</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، قياس و تحليل، دار وائل، للنشر، جامعة البترا، الطبعة 2، 2009، ص 34

<sup>2</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، قياس و تحليل، مرجع سبق ذكره، ص 38

تكاليف كلية	مواد مباشرة	عمل مباشر	مواد غير مباشرة	عمل غير مباشر
	تكاليف التصنيع		تكاليف التصنيع الإضافية	
	تكاليف التصنيع			
	تكاليف البيع و التسويق		تكاليف إدارية عامة	
	تكاليف غير تصنيعية			

المصدر : من تصور الباحث

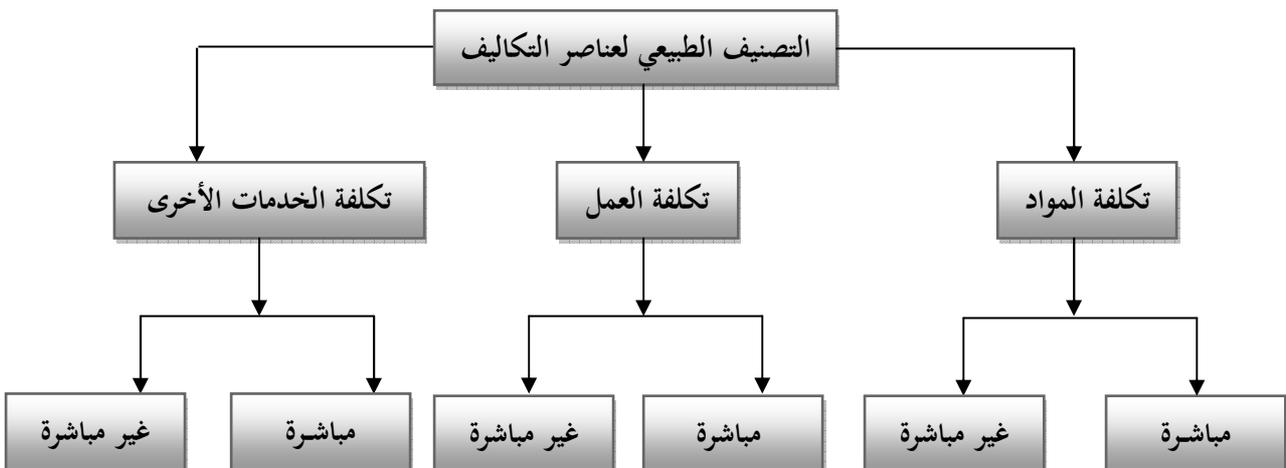
### المطلب الثالث : تصنيفات التكاليف

يمكن تصنيف عناصر التكاليف حسب عدة معايير أو عدة مداخل هي: (التبويب الطبيعي، التبويب الوظيفي، التبويب وفقا لعلاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط).

#### 1- التصنيف حسب الأساس الطبيعي:

يهدف من هذا التصنيف لعناصر التكاليف إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة أي قياس تكلفة المنتج النهائي وهي المواد والعمل والخدمات الأخرى. كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل (1-2): يوضح كيفية تصنيف التكاليف حسب التصنيف الطبيعي



المصدر: محمد تسيير، مبادئ محاسبة التكاليف مرجع سبق ذكره ص 57

## 2- التصنيف حسب الزمن:

حسب هذا التقسيم يمكن أن تقسم التكاليف إلى تكاليف معيارية وتكاليف فعلية.

أ- **التكاليف الفعلية:** تعرف التكاليف الفعلية بأنها التكاليف التي حدثت فعلا في سبيل إنتاج السلع والخدمات التي تقدمها المؤسسات، فهي تعكس الأداء الفعلي بما يحتويه من كفاءة أو عدم كفاءة.<sup>1</sup>

ب- **التكاليف المعيارية:** تعرف التكاليف المعيارية بأنها التكاليف المحددة مسبقا لما يجب أن تكون عليه التكاليف في المستقبل فهي، فهي لم تحدث فعلا ولكن تعكس ما قد يحدث في فترة لاحقة.<sup>2</sup>

## 3- التصنيف حسب وظائف المؤسسة: حسب هذا النوع تقسم التكاليف إلى أربعة أقسام:<sup>3</sup>

- تكاليف الإنتاج.

- تكاليف التوزيع.

- تكاليف الإدارة.

- تكاليف مالية.

## 4- التصنيف حسب سلوك التكاليف:

يقوم هذا التمييز بدراسة تغيير قيمة التكاليف بتغيير حجم نشاط المؤسسة، وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة، وتكاليف مختلطة.<sup>4</sup>

## أ- التكاليف المتغيرة:

تعرف التكاليف المتغيرة بأنها التكاليف التي يتغير مجموعها طرديا مع حجم النشاط، فمثلا إذا تغير حجم النشاط ب: 10% فإن قيمة التكاليف تتغير ب: 10%، وبالتالي التكلفة المتغيرة للوحدة تكون ثابتة، تمثيل دالة التكاليف المتغيرة كما في الشكل التالي:

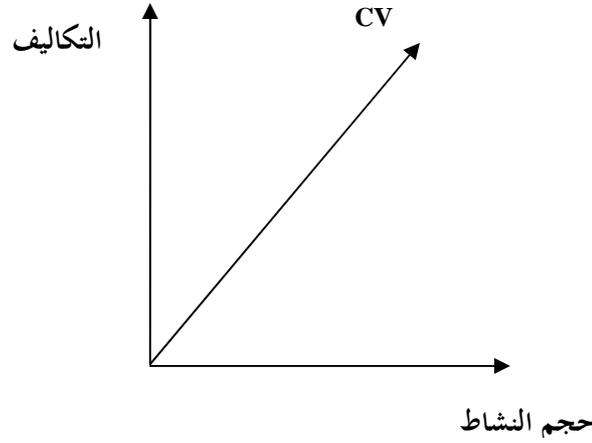
<sup>1</sup> محمد تسيير، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 56.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 56.

<sup>3</sup> - Abdullah Bouahaba, Comptabilité Analytique, Berté Editions, 1998 P10.

<sup>4</sup> محمد تسيير، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل، 2010، ط 04، ص 51.

الشكل: (1-3) يوضح علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط 24

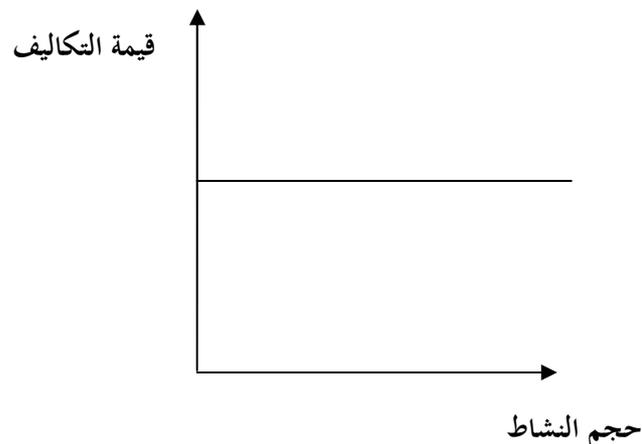


المصدر: من تصور الباحث

ب- التكاليف الثابتة:

تعرف التكاليف الثابتة أنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير في المدى الملائم، أي أنه مهما تغير حجم النشاط بالزيادة أو النقصان فإن هذه التكاليف تبقى ثابتة، ومن هذه التكاليف نجد مثلاً (الإيجار، الرسوم والضرائب السنوية، رواتب الوظائف الإدارية الرئيسية)، وبالنسبة للتكلفة الثابتة للوحدة فإنها تتغير بعلاقة عكسية مع حجم النشاط. ويتم تمثيل دالة التكاليف الثابتة كما في الشكل الآتي:

الشكل: (1-4) يوضح علاقة التكاليف الثابتة بحجم النشاط 25



المصدر: من تصور الباحث

#### 5- التصنيف حسب علاقتها بالإنتاج:

- تصنف التكاليف حسب هذا المعيار إلى نوعين من التكاليف، تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.<sup>1</sup>
- أ- **التكاليف المباشرة:** هي عبارة عن التكاليف التي تدخل مباشرة في إنتاج محدد فحساب هذه التكاليف يتم مباشرة دون حسابات وسطية، فهي تحمل على المنتج مباشرة، مثل: (تكلفة الخشب في صناعة الطاولات).
- ب- **التكاليف غير مباشرة:** هي عبارة عن التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بالإنتاج محدد، ويتم حسابها عن طريق معالجة خاصة، ثم تحمل للمنتجات فيما بعد، ومن أمثلتها: (تكاليف إدارية، إهلاك الآلات).

#### المبحث الثالث : عرض مختلف الطرق التقليدية

رأينا في المبحث السابق أهمية التكاليف التي تعتبر الموضوع الذي يدرس في المحاسبة التحليلية، و الذي يعتبر محل اهتمام من طرف المؤسسة، فمعرفة المؤسسة بكل التكاليف التي تحملتها بدءاً من استخدام الموارد من مواد أولية مباشرة وغير مباشرة، وعمل مباشر وغير مباشر إلى الوصول إلى عملية تسليم البضاعة للمستهلك . يمكنها من تقييم منتجاتها و بالتالي تحديد هامش ربحها . لذلك ظهرت عدة طرق في نظام التكاليف تهدف إلى قياس تكاليف

<sup>1</sup> - Abdullah Bouahaba, Comptabilité Analytique, Berté Editions, 2005 P25.

المنتجات بهدف تقييمها و تحديد سعر البيع المناسب لها. وسنركز في هذا المبحث على طريقة الأقسام المتجانسة التي تعتبر كمنطلق لطريقة التكاليف المستندة للنشاط .

### المطلب الأول: طريقة الأقسام المتجانسة (الطريقة الكلية)

إن طريقة الأقسام المتجانسة أو كما يطلق عليها بمصطلح الكلية، هذه الطريقة تعتمد على مبدأ التفرقة أو تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج ، إلى مصاريف مباشرة يتم تحميلها مباشرة للمنتج، ومصاريف غير مباشرة، يتم معالجتها بشكل خاص، ثم بعد ذلك يتم تحميلها على المنتجات.

### الفرع الأول: مفاهيم عامة حول طريقة الأقسام المتجانسة

**1- تعريف القسم المتجانس:** لقد عرف دليل المحاسبة العامة القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه

عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف<sup>1</sup>

**2- أنواع الأقسام:** هناك نوعين من الأقسام، الأقسام الرئيسية و الأقسام الثانوية تحدد هذه الأقسام انطلاقا

من دراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة ونشاطاتها معتمدة على الهيكل التنظيمي، حيث يتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم، وهذا لكي تسهل عملية تحميل المصاريف، غير المباشرة لكل قسم فتحدد الأقسام كما يلي

**أ- الأقسام الرئيسية:** وتصم الأقسام التي لها علاقات مباشرة بالإنتاج والمواد، وتمثل هذه الأقسام غالبا ب (قسم الإنتاج وقسم الشراء وقسم التوزيع)

**ب- الأقسام الثانوية (الأقسام المساعدة):** هي عبارة عن الأقسام التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية، ونجد من بينها (قسم الصيانة ، الطاقة وقسم الإدارة).

**3- تحديد مفاتيح التوزيع:** يجب على المؤسسة أن تبحث عن مفاتيح توزيع مناسبة، لتوزيع وتحميل

المصاريف غير المباشرة على كافة الأقسام.

حيث يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة الى أخرى، ومن بين هذه المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد تكلفة الإنتاج، قيمة التمويل، كمية التمويل، قيمة الآلات، عدد العمال، المساحة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> -أبو يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 93

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، نظام التكاليف، تقنيات المراقبة التسيير، ج02، دار المحمدية، الجزائر، 1994 ص 39.

الفرع الثاني: عرض طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)

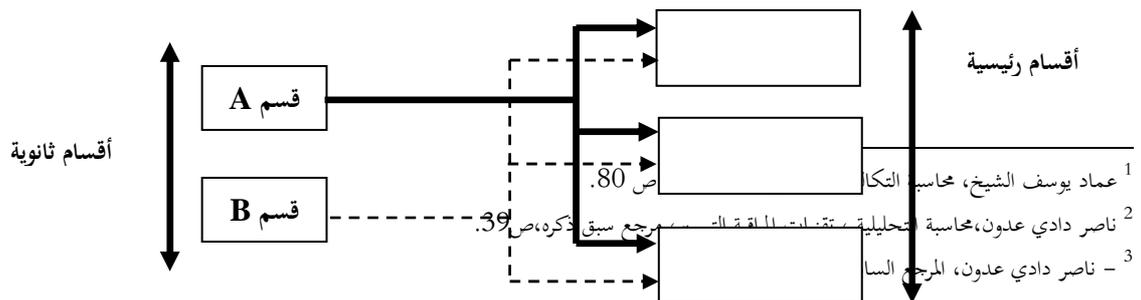
حساب النتيجة التحليلية باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة، يجب على المؤسسة أن تتبع الخطوات التالية:<sup>1</sup>

- 1- تخصيص التكاليف غير المباشرة على كافة أقسام المؤسسة.
  - 2- إعادة توزيع التكاليف غير المباشرة للأقسام الخدمية على الأقسام الرئيسية.
  - 3- تحديد معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة لكل منتج ولكل قسم إنتاجي (رئيسي).
  - 4- إضافة المصاريف المباشرة المحملة لكل منتج، للمصاريف الغير المباشرة الخاصة به.
- بالنسبة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على كافة الأقسام، يتم عن طريق تحديد مفاتيح التوزيع، حيث يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام ويختلف من حالة إلى أخرى ومن بين هذه المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد (تكلفة الإنتاج، كمية التموين، قيمة الآلات، عدد العمال، المساحة).<sup>2</sup>
- كل هذا يهدف إلى تحقيق عدالة في نصيب التكاليف لكل قسم من أقسام المؤسسة.
- بعد هذه المرحلة، يتم توزيع المصاريف غير المباشرة الخاصة بكل قسم مساعد (خدمي) على كافة الأقسام الرئيسية (الإنتاجية)، وهو ما يطلق عليه بعملية التوزيع الثانوي. بالنسبة لتوزيع هذه المصاريف فإنها تتم على ثلاثة طرق هي:<sup>3</sup>

1- التوزيع المباشر لأقسام خدمات الإنتاج:

حسب هذه الطريقة، فإنه يتم توزيع التكاليف غير المباشرة الخاصة بأقسام الخدمات على الأقسام الرئيسية بشكل مباشر، وذلك حسب نوع الخدمات التي يقدمها كل قسم خدمات إلى قسم رئيسي، كما في الشكل التالي:

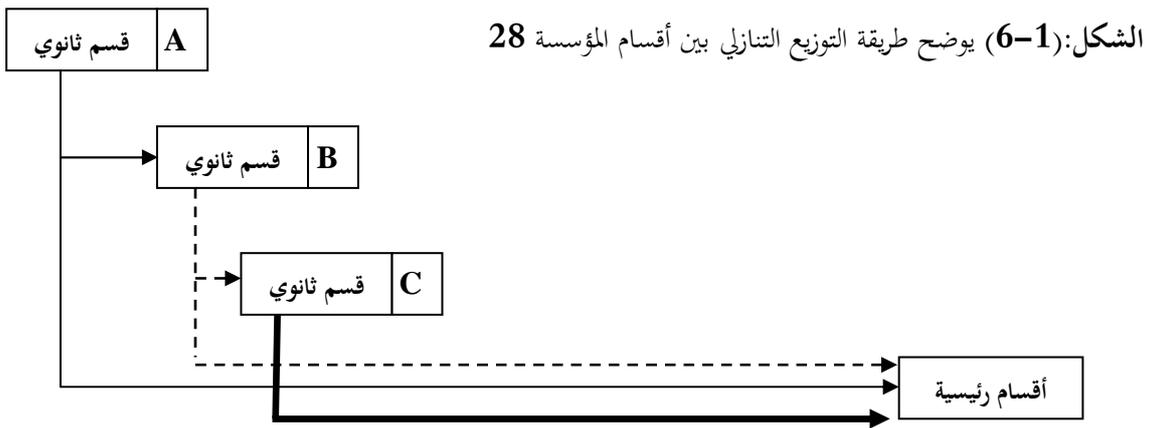
الشكل: (1-5) يوضح طريقة التوزيع المباشر لتكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية. 28



المصدر: ناصر دادى عدون، محاسبة التحليلية ، تقنيات المراقبة التسيير، ج02، دار المحمدية، الجزائر 1994 ص39.

### 2- طريقة التوزيع التنازلي:

وفقا لهذه الطريقة يأخذ في الحسبان استفادة جميع أقسام الرئيسية من خدمات الأقسام المساعدة، ويتم التكاليف غير المباشرة لأقسام خدمات الإنتاج التي تؤدي خدمات لأكبر عدد من أقسام الإنتاج وأقسام خدمات الإنتاج، ثم يليه القسم الثاني، والشكل التالي يوضح توزيع التكاليف حسب هذه الطريقة:

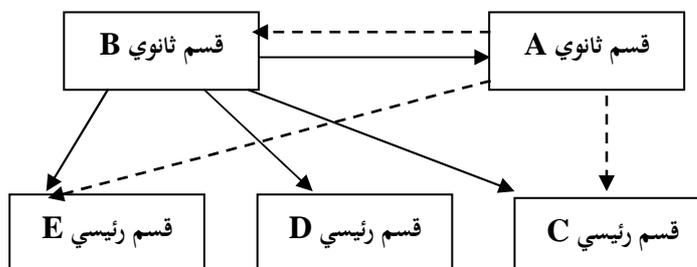


المصدر.: Thierry Cuyaubere Jacques Muller Contrôle de Gestion P126.

### 3- طريقة التوزيع التبادلي:

وفقا لهذه الطريقة فإن كل قسم من أقسام خدمات الإنتاج يقدم خدمات لجميع الأقسام لما فيها الإنتاجية وغير الإنتاجية (الرئيسية والثانوية)، أي أن هناك تبادل في الخدمات بين الأقسام الثانوية (المساعدة)، ويتم التوزيع كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل (1-7) التوزيع التبادلي للتكاليف غير المباشرة لأقسام الرئيسية والخدمات 29



المصدر : من تصور الباحث

بعد عملية التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة بالنسبة لأقسام الخدمات على الأقسام الرئيسية، تقوم بحساب معدلات التحميل للمصاريف لكل قسم من الأقسام الرئيسية وذلك بقسمة التكاليف الإجمالية لكل قسم على عدد وحدات ذلك القسم.

جمالي تكاليف القسم

معدل التكلفة لكل قسم =  $\frac{\text{جمالي تكاليف القسم}}{\text{عدد وحدات القسم}}$  وبالتالي فإن حساب سعر التكلفة يكون كما يلي:

عدد وحدات القسم

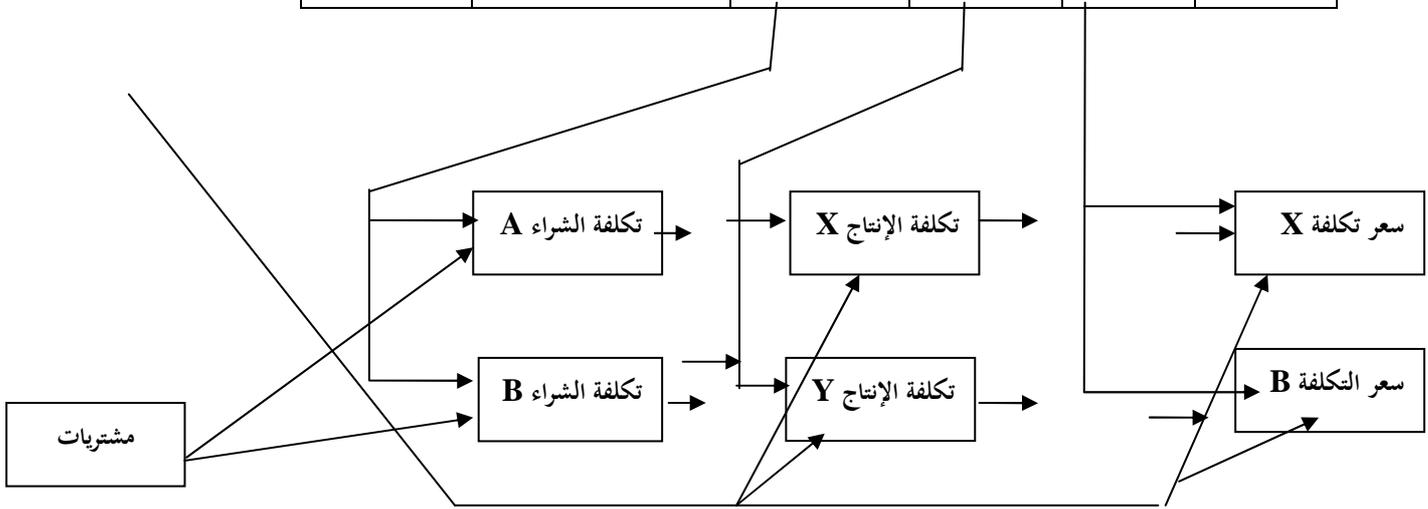
سعر التكلفة = المصاريف المباشرة + المصاريف غير المباشرة المعالجة عن طريق الجدول

النتيجة = سعر البيع - سعر التكلفة

الشكل (1-8): ملخص لطريقة الأقسام المتجانسة لحساب سعر التكلفة 30

تكاليف حسب الطبيعة	أقسام مساعدة		أقسام فرعية			التجميع
	الإدارة		التمويل	الإنتاج	التوزيع	
مصاريف غير مباشرة	×	×	×	×	×	×
	×	×	×	×	×	×
	×					×
مجموع التوزيع الأولي	T <sub>1</sub>	T <sub>2</sub>	T <sub>3</sub>	T <sub>4</sub>	T <sub>5</sub>	T

توزيع مصاريف الأقسام المساعدة على الرئيسية	-T <sub>1</sub>	T <sub>1</sub> (T <sub>2</sub> +t <sub>1</sub> )	×	×	×	×
مجموع التوزيع الثانوي	0	0	°T <sub>3</sub>	°T <sub>4</sub>	°T <sub>5</sub>	T
معدل تكلفة المصاريف غير مباشرة لكل وحدة قياس			كغ	ساعة عمل	100 <sup>E</sup>	من رقم الأعمال



المصدر: Huis Rubrulle Didier Jourdain, Comptabilité Analytique de Gestion, P 76

### الفرع الثالث: تقييم طريقة الأقسام المتجانسة ودورها في اتخاذ القرار

#### 1- تقييم طريقة الأقسام المتجانسة

وكغيرها من الطرق، إن لهذه الطريقة عدة مزايا، كما أنها لا تخلو من بعض العيوب.

أ- المزايا: نذكر من هذه المزايا ما يلي:<sup>1</sup>

- في إطار هذه الطريقة يتم حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز على أساس أن مصادر التكاليف جعلت لغرض يتمثل في تلك المنتجات، وهي تعطينا صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات.

<sup>1</sup> - أحمد طوايبية، نظام التكاليف كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مرجع سبق ذكره، ص 102.

- إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر التكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل وضع سياسات سعرية واتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن تكلفة الكلية للمنتج.
- مطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد النتائج (المحاسبة العامة) استخدامها في المخزون السلعي.
- ب-النقائص:** وكما أن لهذه الطريقة عدة مزايا، فإنها لا تخلو من بعض الانتقادات الموجهة لها، من هذه الانتقادات نذكر ما يلي:
- كون هذه الطريقة يصطلح عليها بالكلفية، أي أن شموليتها وثقل المعالجة الناجمة عنها يجعلانها طريقة جد مكلفة سواء من الناحية البشرية (تكوين، تنفيذ) أو من الناحية التقنية (الخدمات المتبادلة، مفاتيح التوزيع).
- طريقة التكاليف الكلية تقسم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسية وثانوية، مما ينجم عنه جمود تنظيمي للمؤسسة، وبالتالي أي تغير في الهيكل التنظيمي أثناء الدورة، يستلزم إعادة النظر في نظام حساب التكاليف.
- هذه الطريقة لا تأخذ أثر حجم النشاط بعين الاعتبار، بحيث أن التغير في عدد الوحدات المنتجة في حالة تعدد المنتجات، قد يظهر تكاليف نهائية مرتفعة لبعضها على حساب المنتجات الأخرى، دون أن يطرأ أي تغيير على المصاريف غير المباشرة، هذا ما يجعل المؤسسة عاجزة على اتخاذ قرار زيادة تنوع منتجاتها.
- إن التغيرات الحاصلة في البيئة الصناعية للمؤسسات، من الاعتماد على تكنولوجيا معلومات و إنتاج متطورة، جعل من مفاتيح التوزيع الخاصة بطريقة الأقسام المتجانسة لا توفى بالغرض وتؤدي إلى انحرافات في تحميل التكاليف على المنتجات، و بالتالي ضرورة البحث عن مفاتيح جديدة لتوزيع المصاريف غير المباشرة توافق و تتماشى مع التطورات الحاصلة.

### 3- طريقة التكاليف الكلية واتخاذ القرار:

- تمثل مخرجات طريقة الأقسام المتجانسة كمصدر معلومات تستند لها الإدارة لاتخاذ مجموعة من القرارات. ومن أهم القرارات التي يمكن اتخاذها بواسطة التكاليف الكلية ما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بوكساني رشيد، د. أوكيل نسيم، تحليل التكلفة محاسبيا واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، ورقة بحث ص 08.

- أ- قرارات التسعير: تسعى المؤسسة للحصول على أكبر عائد، حيث يساهم السعر في ذلك حيث أن استمرارية المؤسسة وبقائها يعتمد على سياستها التسعيرية، فالسعر لا بد وأن تكون كافياً لتغطية جميع المصاريف (المباشرة وغير المباشرة)، وتحقيق عائد مناسب مقابل استخدام المؤسسة لأموالها.
- ب- قرار الإنتاج: إن الحديث عن قرارات الإنتاج يعني الحديث عن قرارات قصيرة المدى أي استخدام الطاقة المتاحة بأعلى كفاءة وأقل تكلفة ممكنة مستندياً في قراراتنا على سلوك التكاليف خلال الأمن القصير، ومدى الأثر الذي يحدثه القرار على ربحية المؤسسة، ككل في المدى الطويل واتخاذ القرار يعني المفاضلة والاختيار بين عدة بدائل، أين يتم اختيار البديل الذي يحقق أكبر عائد وبأقل تكلفة.

### المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

هذه الطريقة تعتمد أساساً على الفصل بين المصاريف وغير المباشرة، وكذلك التمييز بالنسبة للمصاريف غير المباشرة بين المصاريف المتغيرة والمصاريف الثابتة.

### 1- أهداف الطريقة ومضمونها الاقتصادي:

يرجع الفضل في ظهور الطريقة *Horry Lawrence Cantt*، المهندس التايلوري، الذي عرض هذه الطريقة عام 1915.<sup>1</sup> إن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي طريقة لحساب التكاليف الوحيدة الكلية لمراكز النشاط والمنتجات.

<sup>1</sup> رجمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للسير، مرجع سبق ذكره، ص 211.

إن توزيع العشوائي للمصاريف غير المباشرة ف طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة)، يجعل من هذه الطريقة، طريقة مضللة بإعطاء تكاليف كلية خاطئة وهذا بسبب تعرض التكاليف الوحودية للتغيير في غالب الأحيان نتيجة تغيير النشاط بخلاف طريقة التحميل العقلاني التي تهتم بالتكاليف الثابتة، وذلك يربطها بحجم النشاط.

قبل عرض هذه الطريقة وكيفية حساب النتيجة، يجب أولاً التعرف على المبدأ الذي تقوم عليه هذه الطريقة.

**أ- مبدأ استعمال طريقة التحميل العقلاني:** يقوم هذا المبدأ على الربط بين التكاليف الثابتة بمستوى النشاط الطبيعي، بالتالي فهي تسمح بتخصيص جزء من الأعباء الهيكلية إلى التكاليف، والذي يناسب النشاط الفعلي مقارنة بالنشاط الطبيعي.

**ب- تحديد مستوى النشاط الطبيعي:** يعتبر تحديد المستوى النشاط الطبيعي للنشاط النقطة الأهم في هذه الطريقة، إذ أن المصطلحات التي تعبر عن النشاط الطبيعي قد تختلف من مفهوم لآخر، إلا أن تحديد هذا المستوى رغم اختلافها المفاهيم قد يرجع إلى مجموعتين من العناصر داخلية وخارجية.<sup>1</sup>

#### - العناصر الداخلية:

فهي تشمل كافة المعطيات التقنية، بما فيها طاقة الإنتاج التي تمتلكها المؤسسة المكونة من مجموع وسائل الإنتاج المتاحة للمؤسسة، كذلك القدرات الإنتاجية، إضافة إلى المعطيات الاجتماعية (حيث أن أوقات العمل المدفوعة الأجر في الغالب للمؤسسة)<sup>2</sup>، ومعطيات تنظيمية متمثلة في الصيانة، الإصلاحات.

**- العناصر الخارجية:** التي تأخذ بعين الاعتبار المنافسة التي تتعرض لها المؤسسة، الحالة الظرفية العامة الدولية أو الوطنية، أو الخاصة بقطاع نشاطها من خلال الأخذ بعين الاعتبار كافة العناصر الداخلية والخارجية، نستطيع المؤسسة تحديد معايير النشاط بشكل دقيق، بالرغم من أن هذا صعب نوعاً ما.

#### ج- كيفية حساب النتيجة التحليلية باستخدام طريقة التحميل العقلاني:

إن المبدأ الأساسي الذي تقوم عليه طريقة التحميل العقلاني هو معامل التحميل العقلاني أي يعتبر حساب معامل التحميل العقلاني أو خطوة في هذه الطريقة ويحسب هذا المعدل وفق القانون التالي:<sup>3</sup>

#### النشاط الحقيقي

<sup>1</sup> رجمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للسير، مرجع سبق ذكره، ص 212.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 212.

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

بعد حساب هذا المعدل يمكن الخروج بحالتين:<sup>1</sup>

- **ربح الفعالية:** ومعناه زيادة في نشاط المؤسسة، بعبارة أخرى أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية، هذا سيؤثر على سعر التكلفة بحيث سوف يرتفع أي أن المؤسسة يجب أن تتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية، والفرق بينهما يمثل ربع الفعالية نتيجة لزيادة يضاف إلى النتيجة وبالتالي فهو يؤثر على النتيجة النهائية للمؤسسة.

- **تكلفة البطالة:** ومعناه أن قدرة المؤسسة العادية لم تستغل كاملة وفي هذه الحالة يجب أن يحمل جزء من التكاليف الثابتة على سعر التكلفة.

ويتم حساب النتيجة وفق هذه الطريقة كما يلي:

بنفس طريقة الأقسام المتجانسة، تعالج المصاريف غير المباشرة وتحمل لكل قسم وقت مفاتيح توزيع محددة، إلا أنه بالنسبة لطريقة التحميل العقلاني، يتم احتساب التكاليف الثابتة المحملة فقط والتي تحصل عليها بضرب التكاليف الثابتة غير المباشرة في معامل التحميل لكل قسم، ثم تضاف لها المصاريف غير المباشرة المتغيرة، هذه الخطوة تتم قبل التوزيع الثانوي، بعد ذلك نواصل بنفس خطوات طريقة الأقسام المتجانسة ويكون سعر التكلفة يساوي كما يلي:

سعر التكلفة = المصاريف المباشرة + المصاريف غير المباشرة المحملة (المتغيرة والثابتة المحملة) غير أنه عند حساب النتيجة يجب أن ندرج فروق التحميل.

\*في حالة كان معامل ت ع  $> 1$  أي أن النشاط الفعلي النشاط الطبيعي يعني هذا أن جزء من التكاليف الثابتة فقط حمل للمنتج، وفرق التحميل (التكاليف الثابتة - التكاليف محملة) بعد ويعالج كما يلي:

**النتيجة الإجمالية = سعر البيع - سعر التكلفة - فرق التحميل**

<sup>1</sup> أحمد طوابية، نظام التكاليف كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مرجع سبق ذكره، ص 108.

\* في حالة كان معامل  $T > 1$  أي أن النشاط الفعلي النشاط الطبيعي يعني هذا أن المنتج تحمل التكاليف ثابتة، أما بالنسبة لفرق التحميل (التكاليف الثابتة - التكاليف محملة) بعد ويعالج كما يلي

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{سعر البيع} - \text{سعر التكلفة} + \text{فرق التحميل}$$

وكخلاصة يمكن القول أن الفرق بين التكاليف الكلية وطريقة التحميل العقلاني هو فروقات التحميل أي أن :

$$\text{ن ت بطريقة التكلفة الكلية} = \text{ن ت بطريقة التحميل العقلاني} + \text{ربح الفعالية}$$

## 2- دور طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات:

تعتمد هذه الطريقة بغرض عدم تأثر سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط، التي قد تؤدي إلى بعض القرارات الغير العقلانية نتيجة عدم أخذ مستوى النشاط يتحدد بالتكاليف الثابتة بعين الاعتبار. ففي حالة الأزمة مثلا (تراجع المبيعات).<sup>1</sup>

إذا اعتمدت المؤسسة طريقة الأقسام المتجانسة، فإن التكلفة الثانية للوحدة السوق ترتفع، أما التكلفة المتغيرة للوحدة فتبقى ثابتة، هذا ما يؤدي الى ارتفاع سعر التكلفة للوحدة المنتجة، وهو ما يدفع المؤسسة الى الرفع سعر المنتج لتغطية الخسائر، غير أن هذا القرار سيعمق من مشكلة المؤسسة، لأنه في حالة الرفع من السعر ينخفض الطلب وبالتالي إنخفاض حجم المبيعات.

عند استعمال طريقة التحميل العقلاني تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات التسعير في حدود مسؤولياته، ويتم ذلك عند تحديد حجم النشاط العادي، وبالتالي تحديد مسؤولياتهم على أساس التكاليف المتغيرة فقط، لأن التكاليف الثانية لا يتحكم فيها المسير، وعليه فإن متخذ القرار يجب أن يبحث ويحدد النشاط العادي لقسمة بشكل جيد قبل أن يتخذ القرار بتحديد السعر أو إنتاج المنتج أو التخلي عنه.

## 3- تقييم طريقة التحميل العقلاني

<sup>1</sup> بوكساني رشيد د أوكيل نسيمه تحليل التكلفة محاسبتا واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، ورقة بحث، ص 10

لقد عاجلت هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشتمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التسييرية والمعلومات التي تعلق بأثر مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة، وفي ما يلي تتعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة<sup>1</sup>

أ- المزايا: من مزايا هذه الطريقة نذكر ما يلي:

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره
- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط، وهذا يساعد على البحث في أسباب الفروق واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير المشغلة
- تحقيق عدالة في تحديد التكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة و الأعباء الثابتة المستعملة.
- الجمع إلى حد ما بين المزايا طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة المتغيرة.

ب- النقصان: وكما أن لهذه الطريقة مزايا، فإنها لا تخلو من بعض النقصان وهي

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية و اختلاف قدرات الآلات بالإضافة إلى صعوبة التميز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة
- مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثارها على النتيجة
- فوائد هذه الطريقة أهميتها كبيرة في حدود المؤسسة، أما الأطراف الخارجية فليس لها أهمية.

المطلب الثاني : طريقة التكاليف المتغيرة:

### 1- تعريف الطريقة التكاليف المتغيرة:

هي طريقة تعتمد أساس على الفصل بين التكلفة المتغيرة، وحساب سعر التكلفة يتم فقط بالتكاليف المتغيرة، لإغراض التسيير، ويطرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال تحصل على هامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في إتخاذ القرارات الدورية<sup>2</sup> وظهرت هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية، وتعد أثر ملامة من حيث استعمالها في التحليل و التسيير الاقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة، وتعتمد على مبداء الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واعتماد هذه

<sup>1</sup> طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة لنيل الماجستير، 2002، ص 105.

<sup>2</sup> -مصطفى سالم، مجلة العلوم الإنسانية، السنة الخامسة العدد 35 خريف 2007، نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير ص 10.

الأخيرة في التحليل وإتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلق بفترة النشاط والمراقبة فعالية التسيير من إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليلها .

## 2- أهداف طريقة التكلفة المتغيرة: من أهداف هذه الطريقة يمكن أن نذكر ما يلي:<sup>1</sup>

- تهدف إلى الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة باعتبار أن التكلفة المتغيرة يمكن التحكم فيها ولو نسبيا بحكم اعتمادها على حجم النشاط.

- تهدف إلى التعرف على نسبة التكلفة المتغيرة في النتيجة التحليلية.

- محاولة تخفيض التكلفة والقدرة على التحكم فيها والتقليل منها إلى حد ما.

- المساهمة في التخطيط والرقابة في المدى القصير.

- تساعد على تحديد عتبة المردودية والهامش الأمان.

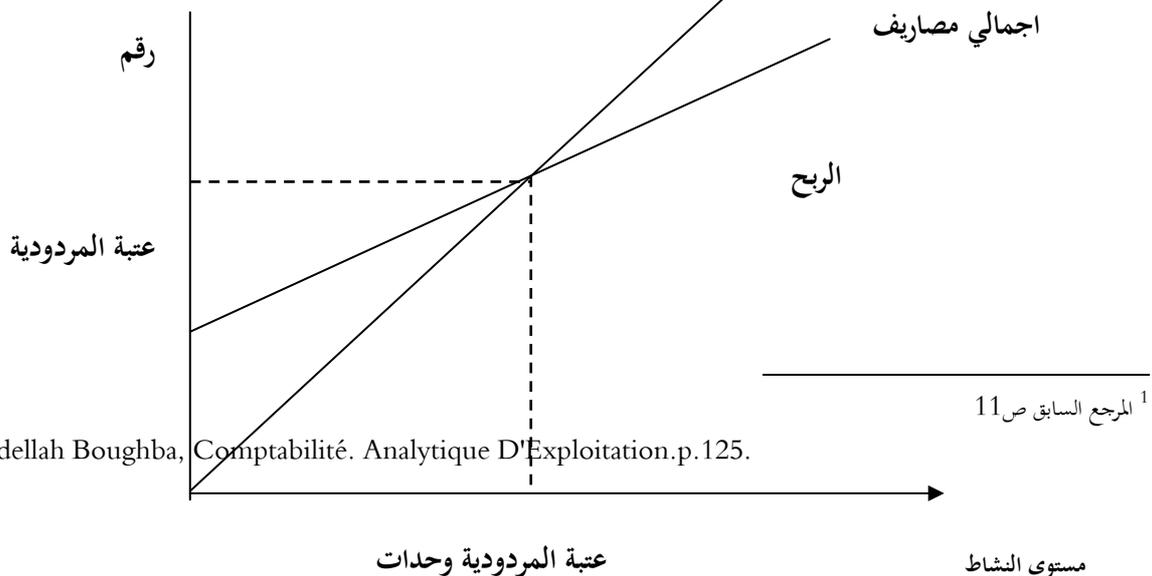
## 3- تعريف عتبة المردودية:

هي عبارة عن مستوى نشاط، عادة ما يعبر عن هذا المستوى برقم الأعمال، الذي تكون عنده النتيجة مساوية للصفر (0)، يمكن أن يعبر عنها كذلك بوحدات كمية و وحدات نقدية بعبارة أخرى هي النقطة التي، منها تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح.<sup>2</sup>

الشكل: (9-1) يوضح كيفية تحديد عتبة المردودية 38

$$CA = Tc$$

$$CA - Tc = 0$$



<sup>1</sup> المرجع السابق ص 11

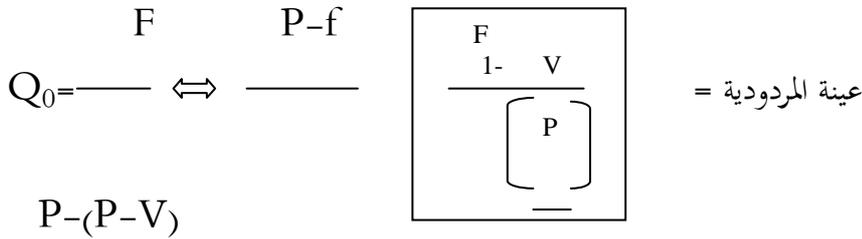
<sup>2</sup> - Abdellah Boughba, Comptabilité. Analytique D'Exploitation, p.125.

المصدر:

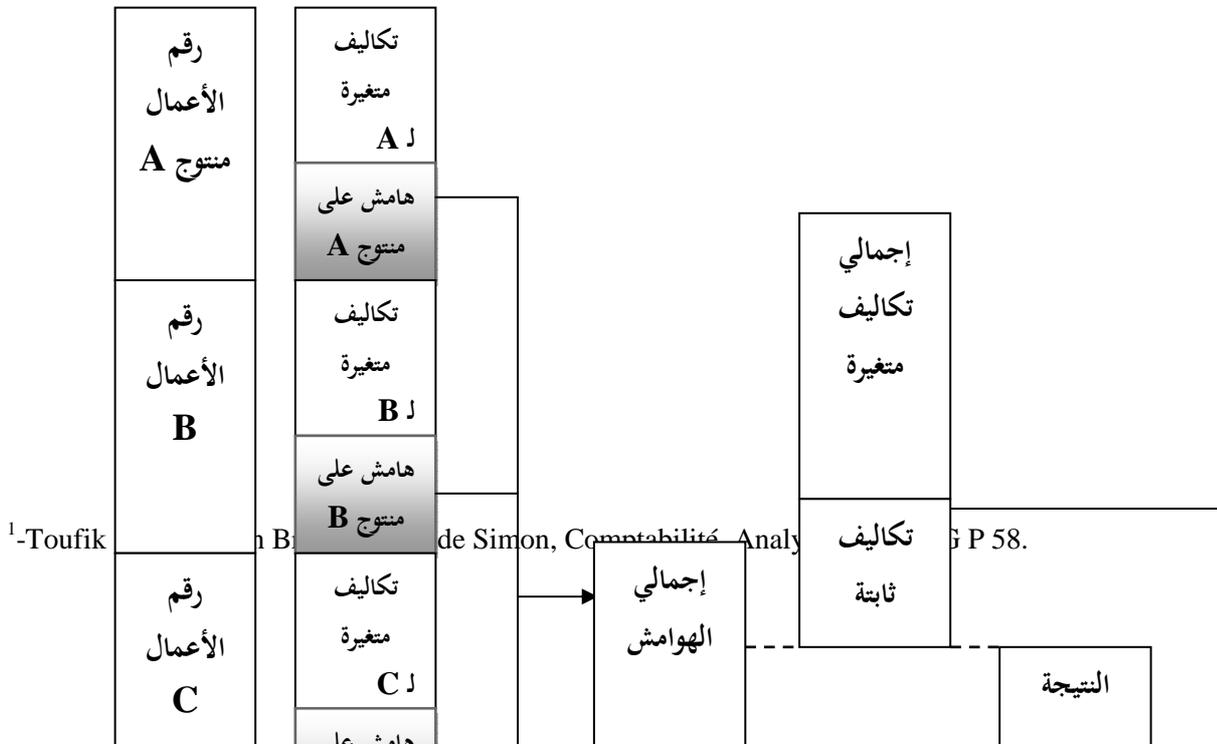
Toufik Saada, Alain Brulaud, Claude Simon, Comptabilité Analytique est C.G P 58.

انطلاقاً من تعريف النقطة المبيّنة (عتبة المرردودية)، يمكن كتابة<sup>1</sup>.

$$R=(P-V)q-f \iff R=0 \iff (P-V)Q-f=0$$



الشكل: (10-1) كيفية حساب النتيجة باستعمال طريقة التكاليف المتغيرة 39



<sup>1</sup>-Toufik Saada, Alain Brulaud, Claude Simon, Comptabilité Analytique est C.G P 58.

المصدر: Thierry Guyaubère. Jacques Muller. Contrôle de gestion :  
Epreuve n f du DECF. La Fayette Pris P136.

نشير هنا إلى أن (عتبة المردودية) يعتمد تحليل التعادل على مجموعة من الافتراضات المهمة في إطار تطوير العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح وهذه الافتراضات يمكن التخلص منها على النحو التالي:<sup>1</sup>

- ثبات التكلفة الثابتة، أي بقائها ضمن مدى معين ثابتة أو أنها تتغير بصورة طفيفة، بحيث يمكن اعتبارها إلى حد ما عناصر غير متغيرة وقد يحصل عندما تتجاوز الإدارة نطاق معين من الإنتاج، أن تتغير هذه التكاليف بقفزة، حيث تبقى خلال مستوى الإنتاج الحالي غير متغيرة، وهي بهذا تسمى أحيانا بالتكاليف المتغيرة بقفزات.

- وجود علاقة خطية ذات نسبة ثابتة بين حجم الإنتاج الكلي والإيرادات ويقتضي هذا ضرورة ثبات سعر بيع الوحدة بغض النظر عن التقلبات في كمية المبيعات .

- لا يوجد هناك تقلبات في أسعار عوامل الإنتاج، ومستوى إنتاجية الفرد خلال فترة التي يراء فيها تحديد نقطة التعادل لها.

وبالرغم من أن هذه الافتراضات لا يمكن حدوثها في الواقع، إلا أن المؤسسات وضعت هذه الفرضيات و اعتمدت عليها من أجل عملية تخطيط الأرباح ومراقبة التسيير .

#### 4- طريقة التكلفة المتغيرة واتخاذ القرار:

إن أهم عنصر أو مؤشر يميز هذه الطريقة هي مؤشر عتبة المردودية، الذي يعتبر الأساس في اتخاذ القرارات التي يمكن أن تساهم بها هذه الطريقة يمكن في استعمالات عتبة المردودية وهذه بعض استعمالات عتبة المردودية:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> -مجلة العلوم الإنسانية، مرجع سبق ذكره ص12.

- تحديد المنتجات ذات المردودية و اتخاذ القرار إما بإنتاجها أولا
- اعتماد هذا المنتج في التقدير عن طريق تحديد النتيجة الموافقة لرقم أعمال معين أو رقم الأعمال الموافقة لنتيجة معينة.
- تستطيع الإدارة بواسطة هذا النموذج معرفة هامش الأمان الذي لا يمكن تجاوزه دون أن تدخل المؤسسة في منطقة الخسارة.
- اتخاذ بعض القرارات الاستثمار أي عند تغير هيكل المؤسسة و الرفع من طاقتها.
- يسمح هذا النموذج في اتخاذ قرار اختيار أسلوب الإنتاج البديل وذلك عن طريق مفاضلة بين إنتاج السلعة يدويا أو ميكانيكيا.
- المساهمة في قرار التغيير.

#### 5- تقييم طريقة التكلفة المتغيرة:

لقد جاءت هذه الطريقة بمدخل جديد من حيث تقييم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة كذاك، كما أنها تحتوي على مؤشر مهم هو عتبة المردودية الذي يساهم بشكل كبير في التخطيط والمراقبة التسيير، أي أن هذه الطريقة تتمتع بعدة مزايا، غير أن هذا لا يعني كذلك أن لهذه الطريقة بعض النقص و الانتقادات موجهة لها.

أ- المزايا: إن لطريقة التكاليف المتغيرة عدة مزايا نذكر منها ما يلي<sup>2</sup>:

- سهولة فهم التكاليف المتغيرة لأن تكلفة الوحدات المنتجة تقتصر على التكاليف الصناعية المتغيرة، وهذه تسهل فهم تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون وتزيد من فعالية الرقابة على عناصر التكاليف الثابتة، حيث أن هذه الأخيرة يتم رقابتها على أساس قيمتها الإجمالية
- عدم التلاعب في الأرباح لأن الأرباح تتوقف على عدة وحدات المباعة، أما في طريقة التكاليف الكلية مثلا فتعتمد الأرباح على عدة وحدات المنتجة والمباعة، ففي طريقة التكاليف الكلية تحمل التكاليف الثابتة على وحدات الإنتاج وهذا قد يؤدي إلى التلاعب في رقم الربح، فمن المعروف أنه إذا زادت وحدة آخر مدة عن أول المدة، يتم تحويل جزء من التكاليف الثابتة إلى الفترة القادمة و بالتالي تزداد أرباح طريقة التكلفة الكلية عن أرباح طريقة التكلفة المتغيرة .

<sup>1</sup> بوكساني رشيد، تحليل التكاليف محاسبيا واتخاذ القرارات المؤسسة مرجع سبق ذكره ص11

<sup>2</sup> محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف دار وائل، 2009 الطبعة الرابعة، ص300

- تحليل علاقة التكلفة وحجم الأرباح، هذا التحليل يعتبر من أهم الأمور في التخطيط الربحية وللقيام بذلك لا بد من فصل التكاليف إلى متغيرة وثابتة وتحديد هامش مساهمة الوحدات، لذلك فإن قائمة الدخل حسب طريقة التكلفة المتغيرة يعتبر نقطة البداية في إجراء هذا التحليل.
- ب- النقائص:** بالرغم من أن لطريقة التكاليف المتغيرة العديد من المزايا إلا أن ذلك لا يعني أنها تخلو من بعض النقائص التي يمكن أن نذكر منها ما يلي:<sup>1</sup>
  - صعوبة تصنيف بعض العناصر. أي هل تعتبر تكاليف ثابتة أو تكاليف متغيرة.
  - كون أن هذه الطريقة تعتمد في تحديد السعر على التكاليف المتغيرة فقط ، وعند ذلك فإنه يمكن أن يكون السعر غير كافي لتغطية التكاليف الثابتة، غير أن أصحاب نظرية التكاليف المتغيرة ردوا على هذا المشكل بأن الطريقة تعتمد في وضع سياستها التسعيرية على اعتبار الحد الأدنى للسعر هو التكلفة المتغيرة للوحدة، وكون أن الهامش يغطي أو لا يغطي قيمة التكاليف الثابتة . فإن ذلك مرتبط بظروف الطلب و العرض في السوق، ولا يوجد مانع في ظل النظرية في وضع أقصى سعر يمكن أن تحدده ظروف السوق.
  - فرض أن التكاليف المتغيرة تتغير بنفس النسبة التي يتغير بها رقم الأعمال. يجعل من هذا الفرض لا يعكس النشاط الطبيعي، أي أنه فرض بعيد عن الواقع.

### خلاصة الفصل الأول

إن الموضوع الذي يدرس في نظام التكاليف المتمثل في تصنيف وقياس ومراقبة التكاليف يجعل لها دورا مهما داخل المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال الأدوار التي تقوم بها المحاسبة التحليلية، من كونها تعتبر مصدر معلومات تستعين به إدارة المؤسسة في اتخاذ مجموعة من القرارات، وذلك من خلال الاستفادة من أدوات نظام التكاليف المتمثلة في مزايا طرق قياس التكاليف الكلية منها و الجزئية في الاستغلال الأمثل للموارد و التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات، و الرقابة على التكاليف، ومساعدة الإدارة في اتخاذ مجموعة من القرارات ، غير أن هذا لا ينفي أن لهذه الطرق بعض العيوب المتمثلة أحيانا في التحميل غير العادل للتكاليف للمنتجات، كذلك كون اعتمادها على فرضيات لا يمكن توفرها في الواقع، فمثلا بالنسبة لطريقة التكاليف المتغيرة تعتبر معدل الهامش على التكاليف المتغيرة ثابت . وهو غير ذلك في الواقع فرقم الأعمال لا يتغير بالضرورة بنفس نسبة تغير التكاليف المتغيرة، كذلك

<sup>1</sup> خليل أبو عواد حشيش، محاسبة التكاليف، دار وائل، 2009 الطبعة الثانية، ص347

كون أن هذه الطرق تعتمد على معلومات افتراضية تقديرية، و بالتالي يمكن أن تؤدي المعلومات المتوصل عليها عن طريق هذه الطرق إلى بعض القرارات المضللة للإدارة .

**تمهيد:**

إن التقدم المتزايد والسريع الذي لحق بظروف الصناعة من حيث اللجوء إلى النظم الإنتاجية الحديثة، وزيادة الاعتماد على الوسائل الآلية، وتطور تكنولوجيا الإنتاج وتعدد رغبات المستهلكين وغيرها من الظواهر، أدى إلى تزايد الوضع التنافسي في السوق بالشكل الذي جعل المؤسسات تبحث عن الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وتوجيهها نحو أفضل الاستثمارات للارتقاء بالربحية، وكذلك اعتماد معظم المؤسسات على استخدام نظم إنتاج حديثة بالشكل الذي أدى إلى زيادة المبالغ المستثمرة في وسائل الإنتاج، وتغير في شكل عمليات الإنتاج وساعد ذلك على تقديم منتجات ذات جودة عالية، وتكلفة معتدلة، غير أن هذا كله جعل من طرق المحاسبة التقليدية لا تتماشى مع البيئة الحديثة التي تنشط فيها المؤسسة، وبالتالي تكييف المحاسبة التحليلية بهذه البيئة الحديثة، وذلك بإيجاد طرق حديثة لقياس التكاليف التي تغيرت بشكل كبير عما كانت عليه في السابق، وذلك انطلاقاً من كون أن المحاسبة بشكل عام هي ترجمة للأحداث الاقتصادية، وبتغير الأحداث تتغير المحاسبة، ولعل من أهم نتائج هذا التحول هو ظهور نظام التكاليف الحديث، وهو ما يعرف بنظام محاسبة التكاليف المستندة للنشاط ABC.

لذلك سنتطرق في هذا الفصل لشرح مفصل لهذا النظام من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC)

المبحث الثاني: نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM)

المبحث الثالث: دور نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC في اتخاذ قرارات التسعير

وستتناول كل مبحث في ثلاث مطالب.

المبحث الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC

لقد زاد اهتمام محاسبو التكاليف في السنوات الأخيرة بمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ( Activity Based Costing) باعتبار أنه يمثل تطورا ملموسا على طريقة التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات، ويركز المؤيدون لهذا المدخل على أن الأنظمة التقليدية لتخصيص التكاليف الإضافية تؤدي إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما استخدمه من موارد، وقد حاولت مجموعة من الدراسات أن تثبت أن الأنظمة التقليدية لا تقتصر مساوئها على مجرد توفير معلومات كافية غير صحيحة تستخدم في اتخاذ قرارات إدارية هامة (كالتسعير وتحديد مزيج المنتجات وتخفيض التكاليف) بل أنها تفشل كذلك في تحقيق رقابة فعالة على نسبة كبيرة من التكاليف غير المباشرة، وهذا يرجع إلى تزايد نسبة التكاليف الثابتة في كثير من الصناعات وانخفاض نسبة التكلفة المباشرة، (لاسيما عنصر العمل المباشر) وذلك بسبب زيادة درجة الآلية واستخدام تقنيات الإنتاج الحديثة في كثير من الصناعات.<sup>1</sup>

**المطلب الأول: نشأة وأسباب ظهور نظام التكاليف المستندة للنشاط وتطوره**

### **1- نشأة نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC):**

لمدة من الزمن ظلت المؤسسات الصناعية تتبع النظام التقليدي للتكاليف في تخصيص التكاليف الإضافية (التكاليف غير المباشرة) بهدف تحديد التكلفة الكلية لمنتجاتها، هذه التكاليف الإضافية التي تعتبر التكاليف الصناعية كجزء منها.

لكن وفي ظل التطورات الصناعية التي شهدتها معظم المؤسسات العالمية، فقد باتت أنظمة التكاليف التقليدية في تخصيص التكاليف لا توفى بالغرض، حيث أصبحت غالبا ما تقدم نتائج مضللة عن التكاليف الكلية الحقيقية للمنتج، وبالتالي اتخاذ قرارات خاطئة في غالب الأحيان.

لذلك بدأ الباحثون بالتفكير في نظام تكاليف يساير الواقع الصناعي الجديد لمعظم المؤسسات.<sup>2</sup>

هذا وقد اعتبر أن تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC قبل، أحسن مثال لتجسيد الحكمة التقليدية للمحاسبة الإدارية والخاصة بتجنب العشوائية أثناء عملية تخصيص التكاليف، وفي هذا النطاق يعتبر "ستويس" هو أول من اقترح استخدام هذا النظام في عام 1971 وبناء على ذلك فقد اعتبر أن من أهم أسباب فشل الأنظمة

<sup>1</sup> عبد المقصود ذيبان، د. صلاح الدين عبد المنعم، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2004، ص 407.

<sup>2</sup> بديع الدين ريسو، إدارة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 185.

التقليدية في أداء مهامها هو كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة، نظرا لما يترتب عن ذلك من نتائج من شأنها أن تفقد النظام تحقيق الأهداف المرجوة منه.<sup>1</sup>

ويعود الفضل في اختراع نظام ABC إلى الأمريكيين Kaplan et Cooper اللذين كشفوا عنه في تقرير في مؤتمر في جوان 1986 بـ: Harvard Businss School، وبالتالي بدأ استخدام نظام ABC كما هو موثقا عام 1987 من قبل Kaplan, R و Kooper, R في الولايات المتحدة ثم انتشر استخدامه في الكثير من الدول منها بريطانيا، أوروبا، كندا، وحتى الاتحاد السوفيتي حيث كانت هناك العديد من الأفكار التي تتفق ومضمون نظام ABC.

ولعل أهم ما تجدر الإشارة إليه هنا بأن الشركات التي طبقت هذا النظام أجمعت بأنه يساهم في تخفيض التكلفة وتحسين الإنتاجية والأهم من هذا كله التأثير على قرارات التسعير وهذا سيؤثر كثيرا على قرارات التنافس التي ستعتمدها الإدارة انطلاقا من التسعير الدقيق لمنتجاتها.

## 2- دوافع التحول إلى نظام التكلفة حسب النشاط:

لقد كانت هناك مجموعة من الأسباب والعوامل هي التي أدت إلى التحول من النظام التقليدي نحو نظام تكاليف الأنشطة ABC نجملها في ما يلي:<sup>2</sup>

- تطور البيئة الصناعية بشكل نوعي، حيث أصبحت الشركات تعتمد بشكل كبير على تكنولوجيا إنتاج، وتكنولوجيا معلومات جد متطورة، ويظهر هذا في ظهور أنظمة إنتاج حديثة.

- الاستخدام الكبير للتكنولوجيا المتطورة، المعلومات، ارتفاع نسبة ما تمثله المصاريف غير المباشرة من التكلفة الكلية للمنتج.

- أوجه القصور في أنظمة التكاليف التقليدية، فقد كان الهدف من هذه الأنظمة هو تزويد المحاسبة العامة بالمعلومات الخاصة بتكاليف المنتجات التامة ونصف المصنعة بصفة إجمالية، وذلك من أجل إعداد جدول حسابات النتائج والميزانية، فقد كان يعتقد أن إعداد التقارير المفصلة عن التكاليف هو أمر مكلف، وحين ظهرت الحواسيب أصبح من السهل تركيب مخرجات تحليلية من شأنها أن تساعد الإدارة في اتخاذ العديد من القرارات، وهذا كله يدخل في إطار الخضوع إلى تعليمات الهيئات المحاسبية والمالية.

<sup>1</sup> أحمد رجب عبد العال، د. فتحي رزق السوافيري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 274.

<sup>2</sup> - يدع الدين ريشو، مرجع سبق ذكره، ص 185.

- أصبح هناك قبول عام بأهمية تحليل ودقة المعلومات، الذي بدا واضحا أن نظام ABC قد نجح في ذلك، بخلاف الأنظمة التقليدية الأخرى التي اتصفت بعدم الدقة في المعلومات.

### 3- مراحل تطور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

لقد مر تكوين نظام "يلي": حتى يصبح على شكله الحالي بثلاث مراحل نوجزها في ما يلي:

أ- **مرحلة إدارة الأنشطة:** لقد ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي وهدفت إدارة النشاط إلى ما يلي:

- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري.

- التركيز الثاني: الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تعيين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

ب- **مرحلة محاسبة تكاليف الأنشطة:** ولقد جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها من خلال:

- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.

- تتبع علاقاتها مع الأنشطة الأخرى.

ج- **مرحلة نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC:** وتمثل هذه المرحلة الشكل المكتمل لنظام التكاليف المستندة للنشاط، أي الشكل الذي هو عليه الآن.

المطلب الثاني: تعريف نظام التكاليف المستندة للنشاط والفروض القائم عليها

### 1- عرض مجموعة من التعاريف لنظام ABC

لقد ذكرت العديد من التعاريف بالنسبة لنظام التكاليف المستندة للنشاط، في العديد من الكتب والمجلات العلمية، ويمكن عرض بعض التعاريف منها وكما يلي:

**تعريف نظام ABC "1":** يمكن تعريف نظام ABC بأنه "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في الشركة، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها الشركة أولاً، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء، وذلك بحسب الاستفادة من هذه الأنشطة".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكاليف الخدمات الجامعية، الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الخامس عشر 15، العدد الثاني 02، ص 179.

**تعريف نظام ABC "2"**: هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة الشركة في (مراكز التكلفة) ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات مبينة على العلاقة السببية.<sup>1</sup>

**تعريف نظام ABC "3"**: يمثل نظام التكاليف المستند إلى الأنشطة محاولة جادة للتوصل إلى تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة والتي تتصف بالدقة والعدالة وذلك من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة كمرحلة أولى، ثم إعادة تخصيص ما تجمع لدى الأنشطة من تكاليف على المنتجات أو الخدمات.<sup>2</sup>

**تعريف نظام ABC "4"**: يعرف الاتحاد الدولي لشركات التصنيع نظام ABC بأنه عبارة عن منهج يقيس تكلفة أداء الأنشطة والموارد وأغراض التكلفة بالاعتماد على استخدامها، ويميز العلاقات السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة.<sup>3</sup>

غير أن المفهوم الذي يتأسس عليه نظام ABC يتمثل في أنه لا يقتصر على أنه نظام مادي لاحتساب التكلفة فقط بل يمتد ليشكل جزء من عملية توليد الأرباح ويمثل طريقة للتأكد من أن الموارد قد استخدمت بشكل فعال لكي تضيف قيمة للمؤسسة، لهذا يجب إدارة وتخطيط التكاليف.

**تعريف "Horngren" "5"**:<sup>4</sup> وقد عرف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بأنه ذلك النظام الذي يصحح أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية واعتبارها موقع التكلفة الأساسي.

يستخدم نظام ABC كلفة الأنشطة كأساس لتخصيص التكاليف على وحدة المنتج النهائي (هدف الكلفة) والمخطط التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (02-01): يوضح المبدأ العام لطريقة ABC



المصدر: من إعداد الباحث

<sup>1</sup> - شرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام ABC على ربحية المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، 2008، ص 24.

<sup>2</sup> - أحمد رجب عبد العال، د. فتحي رزق السوافيري، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة، مرجع سبق ذكره، ص 274.

<sup>3</sup> - علا أسامة الشعراي، أهمية تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصاريف الإسلامية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، 2010، ص 108.

<sup>4</sup> - إسماعيل التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (فضايا معاصرة)، دار الحامد، 2008، ص 162.

يرى البعض أنه على نظام الـ ABC تزويد إدارة الشركة بمعلومات أكثر شمولية لدعم الأنشطة التي يمكن أن تقدم منتجات وخدمات متنوعة لأكبر عدد من العملاء وعليه فقد أصبح نظام ABC يهتم بقياس وتسعير كل الموارد المستخدمة في الأنشطة التي تدعم الإنتاج وتسليم المنتجات أو الخدمات للعملاء وتحديد ربحية الزبون. لذا فإن نظام ABC هو إطار متكامل وشامل يحاول أولاً تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد، ثم تتبع مصدر التكاليف التي ارتبطت بتلك الموارد الخاصة بالأنشطة، بحيث يحصل على إجمالي التكلفة لكل تلك الأنشطة، أما المرحلة اللاحقة، هي تتبع (تخصيص) تكاليف النشاط **Activity Coste** على المنتجات من خلال تحديد موجه التكلفة **Cost Object** لكل نشاط وذلك بحساب معدل تكلفة الموجه واستخدامه كأساس لتحميل تكلفة النشاط على وحدة المنتج.

ويضيف Kaplan أن نظام ABC يساعد على توفير بيانات عن الأنشطة وكذا عمليات المنظمة حيث يمكن الوقوف على تكلفة تصميم الأنشطة، لكافة المنتجات الجديدة والأنشطة الإدارية فهو أحد نظم المعلومات التي تساعد المديرين على ترشيد القرارات بصورة أفضل.

ويرى Kaplan et Cooper أن هناك بعض الانتقادات الموجهة للنظم التقليدية من أهمها:<sup>1</sup>

في ظل نظام التكاليف التقليدي فإن حجم الانحرافات يتم التعبير عنه في شكل مالي، فلا يتم التعبير عن المصادر المتاحة أو المصادر المستخدمة في شكل كمي (غير مالي)، أما في ظل نظام تكاليف النشاط فيتم التعبير عنها في شكل كمي (عدد أوامر الشراء) وتكلفة الطاقة غير المستفيدة. تفتقر التكاليف التقليدية إلى الموضوعية ودقة القياس لتكاليف الغير مباشرة.

يقدم نظام التكاليف التقليدي معلومات مظلمة للإدارة وقد تضيع الفرصة على المؤسسة لتحسين الطريقة التي تخدم بها عملاءها.

إن تخصيص التكاليف الغير مباشرة واختيار أسس التحميل يتم بطريقة غير ممنهجة.

إن نظم التكاليف التقليدية تسعى إلى تحقيق أهداف المحاسبة المالية أكثر من توجيهها إلى تقديم معلومات مفيدة للتنظيمات في عملية اتخاذ القرارات.

غياب العلامة السببية بين طريقة تخصيص التكاليف الغير المباشرة والهدف الأساسي من التخصيص.

<sup>1</sup> - مجدي محمد سامي: مرجع سابق، ص 391.

## 2- الفروض الأساسية التي يقوم عليها مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ABC

إن تبني المؤسسات لنظام التكاليف المستندة للنشاط، يساعدها كثيرا في التحديد الدقيق لأسعار تكلفة مختلف منتجاتها، ويساعدها كذلك في الرقابة على تكاليفها والاستغلال الأمثل لمواردها الأمر الذي يساعد الإدارة العليا للمؤسسة في الاستفادة من هذه المعلومات التي يقدمها هذا النظام في اتخاذ مجموعة من القرارات المتعلقة بمنتج معين أو التحلي عنه أو تسعير المنتج. ولكن يجب على المؤسسة قبل تبني هذا النظام والاستفادة منه معرفة أولا هل أن الظروف الداخلية والخارجية للمؤسسة موافقة للفروض التي يقوم عليها هذا النظام أم لا؟.

لذلك يمكن القول أن نجاح النظام في المؤسسة منوط بتوافر مجموعة من الفروض يمكن تقسيمها إلى ثلاث أقسام:<sup>1</sup>

### أ- فروض تتعلق بطبيعة المؤسسة

التنوع أو التباين في تشكيلة منتجات الشركة: من مزايا هذا الأسلوب التقليدي عن التكلفة عندما تتنوع تشكيلة المنتجات أما في حالة إنتاج منتج واحد فليس من المجدي إتباع نظام تكاليف الأنشطة، بل سيكون في صالح المؤسسة الاستعانة بالأسلوب التقليدي.

تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية: إن ارتفاع بنود التكلفة الإضافية أو غير المباشرة والناجم عن تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية قد يقيم مبررا مقبولا ومنطقيا لتطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لأغراض القياس السليم نسبيا لتكلفة الوحدة المنتجة.

### ب- فروض تتعلق بإجراءات تطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط

تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة: يعتبر تحديد العدد المناسب لأوعية التكاليف أحد المقومات الأساسية لنجاح مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط.

إمكانية تحديد المسبب أو المحرك الرئيسي للتكلفة: وتظهر أهميته في أنه الأساس الذي يتم من خلاله تحميل الوحدات المنتهجة بنصيبها من التكلفة الخاصة بكل نشاط.

تضمين وعاء التكلفة لبنود تكلفة الأنشطة المتجانسة: ويقصد بها بنود التكلفة التي يحركها مسبب واحد فقط في وعاء واحد، ومن ثم يتم إيجاد معدل تحميل واحد لتحميل عناصر تكلفة الأنشطة المتجانسة في طبيعتها ومسبباتها.

<sup>1</sup> - أمير إبراهيم المسحال: تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في الشركات الفلسطينية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2005، ص 54.

- الاتساق بين مفردات التكلفة المكونة لوعاء التكلفة.

- تغير بنود عناصر التكلفة بنفس التغيير في مستوى النشاط.

### ج- فروض عامة تتعلق باقتصايات تطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط

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

### المطلب الثالث: نظام التكاليف المستندة للنشاط (المقومات وخطوات التطبيق)

قبل معرفة وشرح الخطوات المتبعة أثناء تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط داخل المؤسسة، يجب معرفة المقومات الأساسية لهذا النظام ABC.

#### 1- مقومات نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC:

أ- **1 تعريف النشاط عامة:** النشاط هو عبارة عن مهمة أو عدة مهام يقوم بها شخص معين أو أشخاص أو يؤديها آلة، كما أن الأنشطة في نظام ABC تعتبر من أهم محددات النتيجة.<sup>1</sup>

ويعرف النشاط بصفة عامة، بأنه عمل مجهود أو مهمة أو عملية يتم القيام بها وتستغرق وقتاً معيناً، وهو يتطلب تخصيص بعض الموارد.<sup>2</sup>

#### أ- 2 أنواع الإنتاج: ويمكن شرح هذه الأنشطة كما يأتي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - Louis Dubrulle , Didier Jourdan : Comptabilité Analytiki De Gestion. 4 Edition Dundo, Paris, 2003, P 367.

<sup>2</sup> - هاشم أحمد عطية: محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 25.

<sup>3</sup> - نواف فخر، خليل الدليمي: محاسبة التكاليف الصناعية، دار الثقافة، ص 398.

أنشطة وحدات الإنتاج: وهي الأنشطة التي ترتبط بشكل مباشر بتصنيع وحدات الإنتاج وعندما تتوقف هذه الأنشطة.

أنشطة دفعات الإنتاج: وهي الأنشطة التي ترتبط بالبدء في تنفيذ طلبية جديدة أو أمر إنتاجي جديد، مثل أنشطة جدولة الإنتاج، أنشطة فحص الوحدات الأولى من الإنتاج ... الخ.

أنشطة خدمة ومساندة الأنشطة الإنتاجية: وهي الأنشطة المعاونة والمساندة لعدد من المنتجات، فهي أنشطة تساعد على إنتاج المنتجات المختلفة وبيعها بغض النظر عن حجم الإنتاج في كل نوع أو ما يحتويه أمر التشغيل في كل دفعة إنتاج، ومن هذه الأنشطة نجد الأنشطة الخاصة، والنفقات المصاحبة لها لإتمام تطوير في نشاط إنتاجي معين.

يمكن أن نلخص جميع أنواع الأنشطة المؤداة داخل المؤسسة في الجدول التالي:<sup>1</sup>

الجدول (02- 01): يوضح ملخص الأنواع المختلفة من الأنشطة والتكاليف المرتبطة بها

<sup>1</sup> - Louis Dubrulle , Didier Jourdan : Comptabilité Analytiki De Gestion. 4 Edition Dundo, Paris, 2003, P 367.

أنواع الأنشطة	أمثلة على التكاليف المرتبطة بها	نوع الارتباط
أنشطة مرتبطة بوحدة المنتج	- تكاليف الأجور المباشرة - تكاليف المواد - تكاليف التجميع والتركيب - ساعات عمل الآلة	الارتباط يكون طرديا بعدد الوحدات من كل منتج
أنشطة مرتبطة بالدفعة	- تكاليف إعداد وتجهيز الآلات - تكاليف إعداد أوامر الشراء	الارتباط يكون طرديا بعدد الدفعات
أنشطة ترتبط بجميع المنتجات	- تكاليف تصميم وتسويق المنتج - تكاليف وضع المواصفات الفنية للمنتج	الارتباط يكون طرديا بعدد المنتجات
أنشطة ترتبط بجميع المنتجات	- تكاليف الإدارة العامة - تكاليف الخدمات المحاسبية	تعالج هذه التكاليف كتكلفة فترة

**Source:** Louis Dubrulle , Didier Jourdan : Comptabilité Analytiki De Gestion. 4 Edition Dundo, Paris, 2003, P 368.

### 3- مبدأ نظام التكلفة المستندة: يقوم نظام محاسبة التكاليف المستندة للنشاط على مبدأين هما:

- المنتجات تستهلك الأنشطة.

- الأنشطة تستهلك الموارد.

#### ب- مؤشر التكلفة:

**1- مفهوم مؤشر التكلفة:** يمكن أن نعرف مؤشر التكلفة على أنه العامل أو الحدث الذي تسبب في حدوث التكلفة نتيجة استخدام النشاط، وأي تغير في مؤشرات التكلفة يؤدي إلى تغير في مجموع التكاليف المرتبطة بهدف التكلفة.<sup>1</sup>

ويمكن القول أن مؤشرات تكاليف الأنشطة تقوم بربط تكاليف الأنشطة إلى منتجات التكلفة، ومؤشر التكلفة هو مقياس كمي لمخرجات النشاط ويعكس اختيار مؤشر تكلفة النشاط نقطة أساسية بين الدقة وتكلفة القياس.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمد عبد الله محمود: مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2008، ص 51.

<sup>2</sup> - ثناء علي القباني: مدخل إستراتيجي لدراسات متقدمة في التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 47.

ويعرف مؤشر التكلفة كذلك على أنه أي عامل يؤثر في التكلفة، بمعنى أن التغير في محرك التكلفة أو مسببها يترتب عنه التغير في إجمالي التكلفة المرتبطة والمتعلقة بغرض التكلفة، ومحركات التكلفة إما أن تأخذ شكل مقاييس مالية موجودة في نظم المحاسبة أو شكل متغيرات أو مقاييس غير مالية مثل عدد ساعات تدريب الفرد أو عدد الأجزاء أو غير ذلك.<sup>1</sup>

ولا بد أن ننوه إلى عدد من الاعتبارات التي يجب أخذها عند تحديد مسببات التكلفة هذه وهي:

- أن يتلاءم مسبب التكلفة مع طبيعة النشاط الذي يتم تأديته.
  - أن يسهل إخضاع مسبب التكلفة للقياس.
  - أن يسهل وضع مواصفات عامة لمسبب التكلفة.
  - ثبات مسبب التكلفة على الأقل في الأجل القصير لكي يسهل إجراء المقارنات.
- نذكر أن المؤشر:<sup>2</sup>

- يفيد في إدماج تكلفة الأنشطة في تكلفة الإنتاج (الربط).
  - يفيد في تحميل التكاليف على الأنشطة، وإمكانية قياسها.
- تجدر الإشارة إلى أن المؤشر المختار يمكن أن يكون:

- الحجم (عدد الساعات، عدد منتج).
- متعلق بعرض حصص أو مجموعات منتجة.
- متعلق بعدد مرجعيات مكونات منتج.

وكمثال على المؤشرات (عدد نماذج، طلبيات الاستلام، عدد المرجعيات).

**أنواع المؤشرات:** ونظرا لتعدد الروابط والعلاقات بين الأنشطة والمنتجات، فإنه يمكن استخدام العديد من مؤشرات التكلفة، إلا أنه بصفة عامة يمكن تقسيم مؤشرات التكلفة إلى نوعين أساسيين:<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- إبراهيم ميدة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال المسؤولية الاجتماعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني، 2005، ص 299.

<sup>2</sup>- Henri Davas: Comptabilité Analytique est Gestion Budgetaire. Ennadjah, Dely Ibrahim, Alger, 2010, P 77.

<sup>3</sup>- محمد عبد الله محمود: مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2008، ص 52.

• مؤشرات خاصة بالعمليات **"Transaction Cost Drivers"**: وتتركز هذه النوعية من المؤشرات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة ما إذا كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل الآلات للإنتاج وتشغيل أمر وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

• مؤشرات خاصة بالفترة الزمنية **"Duration Cost Drivers"**: وتهتم هذه المؤشرات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي، ومن أمثلة مؤشرات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية ساعات العمل المباشر، ساعات الفحص، ساعات تهيئة الآلة للتشغيل.

## 2- خطوات تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC:

لتطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط داخل المؤسسة، يجب تتبع الخطوات التالية:<sup>1</sup>

- تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المخرجات.

- حصر الموارد التي تستهلكها الأنشطة خلال فترة معينة.

تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط.

تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات.

أ- **تحديد الأنشطة**: تقوم المؤسسة بتحديد كافة الأنشطة عن طريق تعريف وتوصيف كل نشاط من خلال إعداد قائمة توضح تفصيليا ما يقوم به كل نشاط من أعمال، وسلوك التكاليف وأثرها على عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط، وكذلك يجب أن توضح هذه القائمة حركة التدفقات بين كل الأنشطة، وإذا تبين من خلال تحليل مراحل العمل تدفق معلومات جديدة يصعب ربطها بالنشاط السابق، فإنه يجب تحليل هذا النشاط إلى أنشطة فرعية أخرى.

ومن أمثلة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة ما يلي:

(إعداد أوامر الشراء، شراء المواد والأجزاء، فحص المواد المستلمة، نشاط التخزين، مناولة المواد، إعداد وتهيئة الآلات، نشاط الفحص والرقابة على الجودة، إصلاح وصيانة الآلات)

<sup>1</sup> - هاشم أحمد عطية: محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 25.

وقد تكون هناك صعوبة: الأنشطة المؤداة داخل المؤسسات الكبيرة، المر الذي يؤدي إلى تجميع العديد من الأعمال في مجموعة من النشاط (مجمعات التكلفة) مثل تجميع الأعمال المتعلقة بتحديد سرعة الآلة، وسرعة إدخال وحدات الإنتاج إليها، وإحضار الأدوات اللازمة للتشغيل وتركيبها، وإجراء اختبار أولي لوحدات الإنتاج وغيرها من الأعمال المماثلة في نشاط واحد هو تجهيز الآلة.

وهنا نجد فرضيتين أساسيتين هما:<sup>1</sup>

**الفرض الأول:** أن التكاليف في كل مجمع تكلفة هي نتيجة أعمال متجانسة (داخل كل نشاط).

**الفرض الثاني:** أن التكاليف تتناسب طردياً مع النشاط.

ويقصد بالفرض الأول المتعلق بالتجانس، أن التكاليف في كل مجمع تكلفة هي نتيجة نشاط واحد فردي أو مجموعة من الأعمال التي لها علاقة ارتباطية مرتفعة، وعلاقة الارتباط القوية تعني أن التغيرات في مستوى واحد من تلك الأعمال يصاحبه تغيرات نسبية مماثلة في الأعمال الأخرى داخل النشاط الذي يتم تقييمه. أما الفرض الثاني المتعلق بالتناسب، يعني أن كل التكاليف في مجمع التكلفة يجب أن تتغير بالتناسب مع التغيرات في مستوى النشاط.

يتيح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إمكانية تحديد وتعريف الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج وتسليمه للعملاء، وهذا التحديد لا يقطع بأن كل الأنشطة المؤداة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة، لذلك تقوم العديد من المنشآت بتبويب الأنشطة إلى:

- أنشطة ذات قيمة مضافة Value Added-Activités وهي الأنشطة الجوهرية تقوم بها المؤسسة لتحقيق أهدافها الخاصة، والتي تخرج عن نوعين هما:

\* أنشطة تقوم ببعض العمليات الإنتاجية داخل المؤسسة مثل: أنشطة الإنتاج، الفحص، مراقبة الجودة.

\* أنشطة تستمد قيمتها من كونها تقدم خدمات مباشرة للعملاء مثل: أنشطة البيع والتسويق وخدمة العملاء.

- أنشطة لا تضيف قيمة Non- Value Added-Activités وهي الأنشطة غير المؤثرة بالنسبة للمؤسسة.

وعلى ضوء ذلك تقوم المؤسسة بإلغاء بعض الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للمؤسسة، وذلك أثناء إعداد قائمة الأنشطة، وبالتالي تخفيض حجم تكاليف تطبيق نظام ABC.

<sup>1</sup> - هاشم أحمد عطية: محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 27.

**ب- تحديد تكلفة الأنشطة:** تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط.

ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر هذا تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنجزة خلال الفترة، مما يحقق رقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.

ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مؤشر الكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.

**ج- تحديد مؤشر التكلفة لكل نشاط:** مؤشر التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط. ومن أمثلة مؤشرات التكلفة:<sup>1</sup>

**الجدول (02- 02):** يوضح الأنشطة وما يقابلها من مؤشرات تكلفة

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب الموارد	عدد أوامر الشراء

<sup>1</sup> - أحمد محمد نور: مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 349.

عدد مرات توريد المواد	استلام الموارد
عدد مرات أو وقت المناولة	مناولة الموارد
عدد مرات التجهيز	إعداد تجهيز الآلات
ساعات تشغيل الآلات	تشغيل الآلات
عدد مرات الصيانة	صيانة الآلات
عدد مرات الفحص	رقابة الجودة

**المصدر:** حسين عبيد، أحمد محمد نور: مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة

ويتحقق نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال تحديد مؤشرات التكلفة لكل نشاط وبشكل دقيق، حيث تتم عملية تتبع تكلفة استخدام الموارد بالأنشطة المتاحة بالمؤسسة من خلال استخدام هذه المؤشرات، والتي تستخدم أيضا في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مؤشر التكلفة يمثل عاملا مرتبطا بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة.

ومن ناحية أخرى يعمل متخذ القرار داخل المؤسسة على تعظيم المنفعة المتوقعة من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وتتمثل هذه المنفعة في مستوى الدقة المتميز الذي يتصف به النظام في مخرجاته من معلومات، وهذا المستوى المتميز من دقة مخرجات النظام يتوقف تحقيقه في حقيقة الأمر على كفاءة تحديد مؤشرات التكلفة. ويتم تحديد مؤشرات التكلفة على ضوء قرارين:

**القرار الأول:** يتناول تحديد عدد مؤشرات التكلفة التي يحتاج إليها النظام ككل.

**القرار الثاني:** يختص بتحديد نوع مؤشر التكلفة الذي يجب استخدامه بما يحقق انخفاض في تكلفة تطبيق النظام، دون المساس بمستوى الدقة المستهدف لمخرجاته.

ويفضل اختيار مؤشرات التكلفة التي يتوافر فيها ما يلي:

- سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها.
- أن تكون قابلة للقياس.
- أن تتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموع تكاليف النشاط.

وهنا تجدر الإشارة إلى أن هناك أربعة عوامل يجب مراعاتها أثناء عملية اختيار مؤشر التكلفة لكل نشاط هي:<sup>1</sup>

- درجة الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف.

- تنوع الإنتاج.

- نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي التكاليف.

- تكلفة تجميع بيانات مؤشرات التكلفة.

من الواضح أن درجة الدقة في بيانات التكاليف تزداد بازدياد عدد مؤشرات التكلفة، الأمر الذي يزيد من تكلفة نظام ABC، فهناك إذا علاقة طردية بين درجة دقة البيانات المطلوبة من إدارة المؤسسة وعدد التكلفة المستعملة.

**تنوع الإنتاج:** يلعب هذا العامل دورا كبيرا في تحديد عدد مؤشرات التكلفة، فكلما زاد تنوع المنتجات من حيث عدم تجانس الأنشطة التي تستخدمها داخل المؤسسة زادت الحاجة إلى وضع عدد جديد من المؤشرات، وهنا نجد علاقة طردية بين تنوع المنتجات وعدد المؤشرات.

**نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي التكاليف:** وهذا يعني أنه إذا كانت نسبة تكلفة نشاط معين ضئيلة مقارنة بإجمالي تكاليف الأنشطة الأخرى داخل المؤسسة، فإنه لا داعي لوضع مؤشر تكلفة لهذا النشاط، أي أن هناك علاقة طردية بين نسبة تكلفة النشاط بالنسبة لإجمالي تكاليف النشاط، وعدد مؤشرات التكلفة.

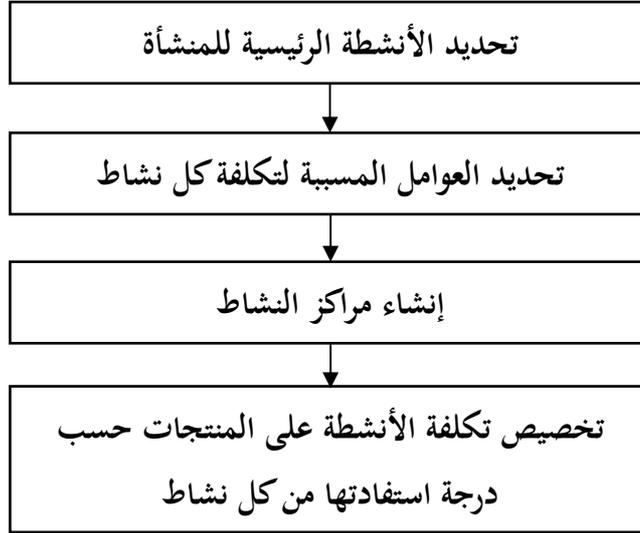
**تكلفة تجميع بيانات مؤشرات التكلفة:** إن حجم تكاليف قياس مؤشرات التكلفة يزداد بزيادة عدد مؤشرات التكلفة، لذلك يجب على المؤسسة أخذ هذا بعين الاعتبار، وذلك بقياس المردودية المنتظرة من وراء استعمال مؤشر التكلفة ومقارنته بتكلفته بتجميع البيانات الخاصة بهذا المؤشر، وعلى ضوء ذلك تقرر المؤسسة ما إذا كانت بحاجة لزيادة عدد المؤشرات أو بالاستغناء عنها، أي أن هناك علاقة عكسية بين عدد ونوع المؤشرات، وتكلفة القياس.

**د- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات:** يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة كما سبق على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكاليف المرتبطة بها، ومن ناحية أخرى فإن المنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك وبالتالي فإن هذه الخطوة تعني تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات على أساس استهلاك كل منتج من الأنشطة، وذلك باستخدام مؤشر تكلفة مناسب.

<sup>1</sup> - هاشم أحمد عطية: محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 30.

ويوضح الشكل التالي الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة ABC:

الشكل (02-02): يوضح ملخص خطوات تطبيق نظام ABC



المصدر: أحمد محمد نور: مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، مرجع سبق ذكره، ص 349.

كما أن الشكل التالي يوضح بشكل تفصيلي كيفية تحميل التكاليف على المنتجات داخل المؤسسة باستعمال الطريقة الحديثة، نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس النشاط.

الشكل رقم (02-03): يوضح المخطط العام لطريقة التكاليف المستندة للنشاط



توزع التكاليف في مراكز المسؤولية. توزع التكاليف عن

المطلب الرابع: نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC (تقييم و مقارنة بالأنظمة التقليدية)

لقد اهتم كثير من الكتاب بدراسة نظام ABC وأبدوا آرائهم فيه بتبيين مزايا هذا النظام ونقائصه، وأهم ما يميزه عن الأنظمة التقليدية.

### 1- مزايا تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC: من بين المزايا نذكر ما يلي:<sup>1</sup>

- يرى (برمسون) أن تطبيق نظام ABC يحدث تحسينا في جودة مختلف القرارات المتخذة في عمليات الشراء والبيع والتنبؤ والتسعير، هذا لأن نظام ABC يعتمد على بيانات تكلفة الوحدة المنتجة والتي تعكس بصدق عمليات الإنتاج الفعلية. وفي هذا المجال فإن جونسون صنف المعلومات المتولدة عن نظام ABC إلى نوعين، معلومات غير مالية (مثل الجودة والمرونة) حيث تشير إلى الكيفية التي تؤدي بها تلك الأنشطة من حيث فاعليتها وإضافة قيمة للعملاء، ومعلومات التكلفة الإستراتيجية والتي تمكن إدارة المؤسسة من قياس الربحية طويلة الأجل.
  - يؤكد (استرينجا ويني) على فعالية الدور الرقابي الذي يؤدي نظام ABC، وذلك لأنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للأنشطة.
  - يؤدي تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة إلى خلق نظرة جديدة لأداء المؤسسة الاقتصادية، أي تحليل الأداء إلى أنشطة ذات قيمة مضافة يجب على المؤسسة أن تهتم بها، وأنشطة لا تضيف قيمة ذات أهمية بالنسبة للمؤسسة، وبالتالي إلغاء الأنشطة التي تستهلك حجم إضافي من الموارد وبالتالي زيادة التكاليف.
  - في ظل نظام ABC يتم تحميل المنتجات بكافة عناصر التكاليف الصناعية والإدارية والعامة، بعكس الحال في نظام التكاليف التقليدي، حيث الفرصة تسمح باستبعاد بعض العناصر لأغراض إعداد التقرير.
- ومن مزايا نظام ABC كذلك نجد:
- فعالية الدور الرقابي لنظام ABC مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية. الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أي انحرافات.
  - التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث أن فضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وإلغاء الأنشطة التي تضيف أي قيمة للمنتج أو الخدمة.

<sup>1</sup> - أحمد رجب عبد العال، د. فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، 2001، ص 292.

- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي.

## 2- أهم الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

على الرغم من ..... العديدة التي يتميز بها نظام محاسبة التكاليف المستندة للنشاط ABC والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى نظام ABC ومن أهمها نجد:<sup>1</sup>

- نظام محاسبة التكاليف المستندة للنشاط ABC ما هو إلا 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.

- إن كفاءة استخدام نظام تكاليف الأنشطة ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمؤشرات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مؤشر لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.

- اعتبار المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC معلومات مقدرة تعتمد على شبكة الأنشطة التي يتوقع حدوثها بين الأنشطة، لذلك يجب أن تستخدم هذه المعلومات مع بعض الحذر عند الاستعانة بها في مجال القرارات الإستراتيجية المستقبلية.

- من الواضح أن هناك بعض المشاكل العملية ما زالت دون حل، مثل اختيار مؤشرات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العملية أن محاولات تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC في مجال التكاليف واتخاذ القرارات لم تكتمل بعد.<sup>2</sup>

3- أهم أوجه الاختلاف بين نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط والأنظمة التقليدية: يمكن أن نلخص

أهم هذه الفروق في الجدول التالي:

الجدول (02- 03): يوضح أهم الفروق بين نظام ABC والأنظمة التقليدية

<sup>1</sup> - أحمد محمد نور: مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، مرجع سبق ذكره، ص 347.

<sup>2</sup> - هاشم أحمد عطية: محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 44.

البيان	نظام التكاليف المستندة للنشاط	الأنظمة التقليدية
المعلومات	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم	يقدم معلومات عن التكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة
الهدف	التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساسي	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة الأساسي
طريقة تحميل التكاليف	يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحدد على مقياس المخرجات لذلك النشاط	يستخدم معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة للمؤسسة، أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي، ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة على أساس التحميل المختار
طبيعة معدل التجميع	في الغالب لا يسند العامل إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت وعدد الأجزاء وكمية الإنتاج	تتضمن أسس التجميع في الغالب متغيرات مالية مثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على مرجع: هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 44.

### المبحث الثاني: نظام الإدارة على أساس النشاط ABM

لقد أدى ظهور وتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلى ظهور مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالإدارة والإنتاج والموازنات التي تعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير، فبالنسبة للإدارة نجد ما يسمى بالإدارة على

أساس الأنشطة ABM، أما بالنسبة للإنتاج فظهور ما يسمى بأنظمة الإنتاج الحديثة مثل نظام المخزون الصفري، ... وبالنسبة للموازنات فنجد ما يسمى بنظام الموازنة على أساس الأنشطة، إلا أننا سنركز في هذا المبحث على الإدارة على أساس النشاط ABM لما لها من علاقة قوية بنظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC، حيث يستمد نظام التسيير على أساس النشاط المعلومات من نتائج تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، ومن ثم يمكن القول أن هناك علاقة تكملية بينهما لذلك سنركز في هذا المبحث على مفهوم الإدارة على أساس النشاط.

### المطلب الأول: تعريف الإدارة المستندة للنشاط وأهدافها

**1- تعريف الإدارة المستندة للنشاط:** يعرف أسلوب ABM على أنه استخدام معلومات نظام التكلفة على أساس النشاط لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية التي تحقق رضى الزبون وتحسين الربحية، والذي يمكن أن يتضمن أيضاً قرارات التسعير ومزيج الإنتاج وتخفيض التكاليف وقرارات تحسين العمليات وتصميم المنتج.<sup>1</sup>

ويعرف نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM على أنه عبارة عن أحد أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة، ويقوم على استخدام مخرجات نظام التكاليف المستندة للنشاط لمساعدة الإدارة في مهامها المختلفة كالخطيط، وإعداد الموازنة التقديرية على أساس الأنشطة، واتخاذ القرارات الإدارية بأنواعها المختلفة، وأهمها قرارات تسعير المنتجات.<sup>2</sup>

يعد التسيير بالأنشطة الإطار الذي تعمل فيه التكاليف المستندة على النشاط، حيث يشكلان نظام متكامل لسير المؤسسة مبني على أسس واحدة وتعد طريقة ABC أداة رئيسية وفعالة لمراقبة التسيير في نظام ABM من حيث اعتبارها مصدر رئيسي للمعلومات واستخدامها لتقنيات مختلفة تساعد على اتخاذ القرارات وإعداد الموازنات. وفي نفس الوقت يوفر نظام الإدارة المستندة على النشاط الجو الملائم والمرن لتطبيق التكاليف المستندة على النشاط.

**2- أهداف الإدارة على أساس النشاط:** يعتبر نظام التكاليف حسب الأنشطة هو الأساس الذي يقوم عليه نظام الإدارة حسب الأنشطة، وذلك لأن نقطة البدء في تطبيق نظام الأنشطة هي تحديد الأنشطة داخل المؤسسة ومسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط وتجميع معلومات التكاليف الخاصة بهذه الأنشطة داخل المؤسسة، ويعتبر التحديد السابق للأنشطة في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط هو الأساس في تنفيذ نظام إدارة التكلفة

<sup>1</sup> - Claude Alazard, Sabine Sépari, Control de Gestion, 5 édition, Dunod, Paris, 2001, P 623.

<sup>2</sup> - د. عبد الحكيم مصطفى، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية (دراسة ميدانية)، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية - العلوم الإنسانية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المجلد العاشر، العدد الأول، عمان، الأردن، ص ص 21-44، 2007.

- وتجميع المعلومات الخاصة بأنشطة المؤسسة واتخاذ القرار على أساس المعلومات التي تنتج من نظام تكلفة الأنشطة عن أنشطة الشركة، وعلى هذا يمكن تحديد أهداف إدارة التكلفة في ظل الأنشطة كما يلي:<sup>1</sup>
- الوفاء باحتياجات عملاء المؤسسة من المنتجات والخدمات المقدمة لهم من الجودة ومستوى الخدمة المناسبة مع عدم المغالاة في الأسعار.
  - زيادة مستويات أرباح المؤسسة عن طريق زيادة الإقبال لدى جمهور المستهلكين على السلع مما يضمن أرباح للمؤسسة والمساهمين.
  - ولتحقيق الأهداف السابقة فإن إدارة التكلفة تعتبر أداة الهدف منها تحقيق التحسين المستمر في جميع أوجه النشاط داخل الشركة، وتتضمن إدارة التكلفة ما يلي:
    - أوجه نقاط الضعف والقوة لدى المؤسسة.
    - أوجه الفرص والتهديدات المتاحة للمؤسسة من البيئة الخارجية، والبحث المستمر عن هذه الفرص ومحاولة تحقيق أقصى استغلال ممكن لها أمام المؤسسة عن طريق تحديد الأنشطة المطلوبة لاستغلال هذه الفرص أمام المؤسسة، وما هي الطريقة التي يمكن بها القيام بهذه الأنشطة وإدارتها، وهكذا فإن إدارة التكلفة على أساس النشاط إنما تزود الإدارة بنظرة إستراتيجية تركز على الإمكانيات الداخلية للمؤسسة ونقاط الضعف والقوة في أنشطة المؤسسة والفرص المتاحة في البيئة الخارجية بما يعني أن تتمكن الإدارة في الحكم على ما إذا كانت الإمكانيات الخاصة بالمؤسسة تتيح لها استغلال الفرص المتاحة في البيئة الخارجية أم يوجد نقاط ضعف لا بد من تقويتها لاستغلال فرص البيئة الخارجية.
    - ضعف لا بد من تقويتها لاستغلال فرص البيئة الخارجية.

### المطلب الثاني: مراحل تصميم نظام الإدارة على أساس النشاط ABM

- إن أول عمل يتطلب القيام به عند وضع نظام الإدارة على أساس النشاط يتمثل في التحليل الهيكلي للمؤسسة ويتم ذلك عبر ثلاث مراحل متتابعة هي:
- المرحلة الأولى:** تحديد السلطات والصلاحيات للطاقت المسير ومختلف العوائق والمشاكل المطلوب التكفل بها (تحليل المسؤوليات، لوحة القيادة...).

<sup>1</sup> - أمير إبراهيم المسحال: تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الفلسطينية، مرجع سبق ذكره، ص 75.

**المرحلة الثانية:** تحديد نشاطات التسيير (دراسة المؤهلات، اختيار النشاطات ومؤشرات التكلفة ...).

**المرحلة الثالثة:** تحديد العمليات الأولية (وصف النشاطات، إعداد مصفوفة النشاطات، الربط بين الهيكل الصناعي والتسييري والمحاسبي).

وهنا نجد أن المرحلة الثانية والثالثة تعدان مراحل مشتركة بين ABC و ABM ويتطلب عند وضع نظام الإدارة على أساس النشاط تعيين فريق مشرف على المشروع يتكون من رئيس أو مدير المؤسسة، مسؤول تنفيذي له دراية بالميدان الصناعي للمؤسسة ومراقب تسيير له دراية جيدة بالإجراءات.

إلا أن بعض الباحثين يرون أن هناك جملة من الخطوات يجب إتباعها بهدف تصميم نظام الإدارة على أساس النشاط ABM، ويمكن استعراض هذه الخطوات كما يلي:<sup>1</sup>

**التعليم والتدريب:** حيث يمثل كل من التدريب والتعليم عاملان أساسيان في نجاح نظام الإدارة على أساس الأنشطة، مع ملاحظة أنه يتم تنفيذ نظام الإدارة على أساس النشاط على مستوى المؤسسة، ولذلك لا بد من تدريب العاملين في المؤسسة للحصول على مزايا النظام.

**تعريف العملية/ النشاط:** حيث أن العملية هي مجموعة من الأنشطة ويجب أن يتم ذلك من الإدارة العليا إلى الإدارة التنفيذية وفي بيئة ورشة العمل، والهدف من هذه الخطوة هو تحديد البناء الخاص ببيانات النشاط، ويكون ذلك بإعداد نموذج بسيط يربط بين المؤسسة والعملية في المؤسسة باستخدام خرائط العملية.

**جمع البيانات/ تحليل الأنشطة:** حيث يتم جمع البيانات والمعلومات عن الأنشطة وأسباب وجودها والموارد التي تستخدمها أو تستهلكها ومن ثم ربط هذه الأنشطة بالهدف من تخفيض التكلفة، وهو الوصول إلى رضا المستهلك، وتحقيق التنافس في السوق.

**تحسين الأداء:** وتشمل هذه الخطوة التخطيط الشامل للتكاليف وإعداد التقارير والأداء، ويجب أن يتم هذا التخطيط في المراحل المبكرة قبل التنفيذ بمساعدة جميع العاملين في المؤسسة.

**التنفيذ:** تعني هذه الخطوة تنفيذ برامج التحسين المستمر من خلال نظام الإدارة على أساس الأنشطة، ويجب قبل التنفيذ تعيين الأفراد الذين يتحملون مسؤولية تنفيذ جميع التغييرات.

<sup>1</sup> - تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير، دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، 2009، ص 98.

إن نظام ABM يسمح بتحسين عوامل التسيير المتعلقة بتخفيض التكاليف، تحديد التوجهات والاختيارات الإستراتيجية بشكل دقيق وتوفير الأدوات والأساليب الجديدة الملائمة للتوقع والمحاكاة وتوفير المعلومات المناسبة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة والموازنات على أساس الأنشطة ABB، فالأولى تسمح بتوجيه الأعباء الغير مباشرة بشكل دقيق على أساس الأنشطة المستهلكة للموارد وفق معايير (مسببات التكلفة) دقيقة ذات ارتباط مباشر، وبالتالي تعمل على تقييم حجم النشاطات الضرورية لإنجاز متطلبات الأهداف عن طريق محددات النشاطات والموارد وبالتالي تحديد حجم الموارد الضرورية لذلك، وعليه هي أداة جيدة للمحاكاة والتخطيط والرقابة ومرجعا مهما لتحديد وتحليل الفروقات وتسمح بالتحديد الفوري للأعمال الواجب القيام بها، وبهذا تشكل ABC، ABM، نظاما تسييريا تكامليا.

### المطلب الثالث: الفرق بين نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC والإدارة المستندة للنشاط ABM

في الحقيقة إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC والإدارة على أساس النشاط ABM تكملان بعضهما البعض حيث تستمد الإدارة على أساس النشاط مدخلاتها من المعلومات المقدمة من طرف طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط، وتستفيد هذه الأخيرة من الإدارة على أساس النشاط في وضع الأنشطة والمؤشرات المرتبطة بها، غير أن هذا لا ينفي وجود فوارق بين ABC و ABM نوجزها في ما يلي:

- يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحديد التكلفة في حين يهدف نظام الأنشطة الإدارية على تغييرها.
- يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تقديم بيانات على المنتجات أو المراحل الإنتاجية، بينما يعمل نظام الأنشطة على تحسينها.
- يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحليل الوضع القائم بينما يركز نظام الأنشطة الإدارية على محاولة تعديلها.
- يركز نظام أساس أنشطة التكلفة على النواحي التشغيلية والتكتيكية بينما يركز نظام الأنشطة الإدارية على النواحي الإستراتيجية.

### المبحث الثالث: دور نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC في اتخاذ قرارات التسعير

رأينا في المبحث الأول من هذا الفصل أن الفكرة الأساسية التي يبنى عليها نظام التكاليف المستندة للنشاط أن المنتجات تستهلك أساس أنشطة وليس موارد اقتصادية، وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد فعلا، وأن الأخذ بهذه الفكرة الأساسية إنما يزيد من دقة عملية قياس تكاليف المنتجات والخدمات من ناحية أولى، وزيادة فعالية عملية الرقابة على عناصر التكاليف من ناحية ثانية، وبالتالي العمل على توفير المعلومات ذات الخصائص المرغوبة لمتخذي القرارات من ناحية ثالثة، ومن هنا يمكن أن نلمس أهمية المعلومات التي ينتجها نظام التكاليف

المستندة للنشاط، في ما يخص عملية اتخاذ قرار التسعير، لذلك سنتناول في هذا المبحث دور معلومات نظام التكاليف المستندة للنشاط في ترشيد قرارات التسعير.

### المطلب الأول: مفاهيم عامة حول السعر والتسعير

**1- تعريف التسعير "1"**:<sup>1</sup> السعر في اللغة مأخوذ من (سعر النار) أي إذا رفعها، لأن السعر يوصف بالارتفاع أما اصطلاحاً فهو تلك القوة الشرائية التي يظهرها المستهلك للحصول على السلعة والخدمة المطلوبة<sup>2</sup> ويعرف كذلك على أنه<sup>3</sup> عبارة عن قيمة الكمية المطلوبة من النقود مقابل قيمة المنتج التي سوف يستفيد منها المشتري.

**2- تعريف التسعير "2"**: تعرف عملية التسعير بأنها قرار تحديد السعر الذي يتخذ من خلال عملية إدارية متكاملة مع مراعاة جملة أمور تتداخل في مفهوم السعر، فالتسعير هو وضع أسعار عالية بما يكفي لتغطية التكاليف والحصول على أرباح وأسعار منخفضة بما يكفي لاجتذاب الزبائن من جانب آخر، والتسعير الأمثل هو إستراتيجية كبيرة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار كل الأهداف التسويقية خلال عملية التسويق.<sup>4</sup>

● هو فن ترجمة القيمة في وقت معين ومكان معين للسلع والخدمات المعروضة التي لها قيمة نقدية وفقاً للعملة المتداولة في المجتمع.

### المطلب الثاني: أهم المؤثرات في قرارات التسعير

يعتمد سعر المنتج أو الخدمة على الطلب والمعروض منه، وهناك ثلاث مؤثرات على الطلب والعرض وهي: العملاء والمنافسون والتكاليف.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - أحمد محمود زامل: سياسات التسعير الحديثة، دار وائل للنشر، 2010، ص 15.

<sup>2</sup> - ساطع سعدي شملخ: العوامل المؤثرة في قرارات تسعير الخدمات في المصارف التجارية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، 2008، ص 46.

<sup>3</sup> - Alfred Zeyl, Preais de Marketing, Ellipses, 2007, P 197.

<sup>4</sup> - ساطع سعدي شملخ: مرجع سبق ذكره، ص 48.

<sup>5</sup> - تشارلز هورنجرن، سريكانت داتار: محاسبة التكاليف، مدخل إداري، الجزء الأول، دار المريخ، 2009، ص 761.

**1/ العملاء:** يؤثر العملاء على السعر من خلال تأثيرهم على الطلب على المنتج أو الخدمة، ويجب أن تفحص الشركات دائما قرارات التسعير من خلال أعين عملائها، فزيادة السعر قد تؤدي بالعملاء لأن يرفضوا منتج الشركة واختيار أحد منافسيها أو منتجا بديلا.

**2/ المنافسون:** لا يعمل رجال الأعمال والمستثمرون في فراغ بل يجب أن تدرك المؤسسات دائما ردود أفعال المنافسون، فمن ناحية نجد أن منتجات المنافسون البديلة أو المثيلة يمكن أن تؤثر على الطلب، وتجرب المؤسسة في هذا المجال على تخفيض أسعارها، ومن الناحية الأخرى فإن المؤسسة بدون منافس يمكن أن تحدد أو تضع أسعارا مرتفعة وعندما يكون هناك منافسون فإن المعرفة عن تكنولوجيا المنافس وطاقته الإنتاجية وسياساته التشغيلية يمكن المؤسسة من تقدير تكاليف منافسيها والتي تعد معلومات مهمة للغاية عند وضع أسعار تنافسية.

ولأن المنافسة اليوم أصبحت عالمية الحدود فإن التكاليف وقرارات التسعير أيضا قد تأثرت بالتقلبات في معدلات تبادل العملة بين الدول المختلفة، فعلى سبيل المثال لو أن الين الياباني هبط مقابل الدولار الأمريكي، فإن المنتجات اليابانية تصبح أرخص بالنسبة للمستهلكين الأمريكيين، وبالتالي أكثر منافسة في الأسواق الأمريكية.

**3/ التكاليف:** تؤثر التكاليف في الأسعار لأنها تؤثر في العرض والاختصاص في تكلفة المنتج مرتبط بالسعر الذي يدفعه العملاء والكمية الكبيرة التي ترغب المؤسسة في عرضها من المنتج والمديرون الذين يحددون بشكل دقيق تكلفة منتجات مؤسساتهم، يحددون الأسعار التي تجعل المنتجات أكثر جاذبية للعملاء، وتعظم دخول تشغيل مؤسساتهم، وعند تحديد التكاليف الملائمة لقرار التسعير يجب أن يأخذ المدير في اعتباره التكاليف الملائمة لقرار التسعير عبر كل وظائف سلسلة القيمة بداية من البحوث والتطوير وحتى خدمة العميل.

هذا وقد أوضحت الاستقصاءات والمسوح الميدانية- المتعلقة بكيفية اتخاذ الإدارة لقرارات التسعير أن هناك وزنا نسبيا مختلفا يمكن أن تعطيه المؤسسات إلى العملاء والمنافسين والتكاليف عند اتخاذها هذه القرارات السعرية، فالمؤسسات التي تبيع منتجات سلعية استهلاكية متشابهة مثل الدقيق، الأرز، فول الصويا في أسواق عالية المنافسة، لا تتحكم في تحديد الأسعار، ويجب أن تقبل السعر المحدد بواسطة قوى السوق، وتساعد معلومات التكلفة الشركة فقط في التقرير عن مستوى المخرجات الذي يعظم دور التشغيل، أما في الأسواق الأقل منافسة مثل المتعلقة بكاميرات التصوير ومكونات أجهزة الاتصال، هذه المنتجات تعتبر متميزة، وكل العوامل المؤثرة الثلاثة تؤثر في أسعارها، فمنفعة العملاء من المنتج والأسعار المحددة للمنتجات المنافسة تؤثر في الطلب وتكاليف الإنتاج والتسليم تؤثر في العرض.

وبالغرم من الدروس العديدة المستفادة من المنافسة إلا أن العامل الرئيسي المؤثر في قرارات التسعير هو استعداد العملاء للدفع وليس التكاليف أو المنافسين.

ويمكن أن نصنف قرارات التسعير على العموم إلى صنفين هما:

**أ- قرارات التسعير قصيرة الأجل:** وهي التي تغطي العديد من الحالات التي تتطلب اتخاذ قرارات سريعة وعاجلة، كما هو الحال عند قبول أمر خاص بسعر منخفض يزيد عن التكلفة المتغيرة للوحدة.

ويعتمد قرار التسعير هنا على وجود أو عدم وجود طاقة فائضة لدى المؤسسة.

**ب- قرارات التسعير الطويلة الأجل:** وهي التي يجب أن تغطي التكاليف الكلية للمؤسسة في الأمد الطويل لتتمكن من الاستمرار في نشاطها وغالبا ما يتم إضافة نسبة معينة أو مبلغ معين على التكاليف الكلية للوصول إلى السعر المستهدف لتأمين الربح المرغوب فيه للمؤسسة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أسس التسعير

توجد أسس عديدة يمكن لمدير التسويق الاعتماد على أحدهما في تحديد أسعار بيع السلع والخدمات وهذه الأسس هي:<sup>2</sup>

- التسعير على أساس التكلفة.

- التسعير على أساس السوق.

- التسعير على أساس المنافسة.

**1- التسعير على أساس التكلفة:** يقوم التسعير على أساس احتساب النفقات كافة التي صرفت على إنتاج السلعة وتسويقها ثم إضافة نسبة ربح معينة، وعليه فإن السعر في هذه الحالة يكون طبقا للمعادلة التالية:

$$\text{سعر البيع} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{تكلفة التسويق} + \text{المصاريف إدارية} + \text{هامش الربح}$$

<sup>1</sup> - سالم عبد الله حلس ، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكاليف الخدمات الجامعية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، يناير 2007، ص 235.

<sup>2</sup> - محمد صالح المؤذن: مبادئ التسويق، جامعة الزرقاء الأهلية، دار الثقافة، 2008، ص 375.

إن تطبيق هذه المعادلة بجمود فيه تجاهل لمقدرة المستهلك الشرائية، كما أنه ليس من الضروري أن يكون ما يدفعه المشتري في سبيل الحصول على السلعة ذا صلة مباشرة بتكاليف صنعها وبيعها، كما تفترض المعادلة أيضا وجوب تحديد عائد مناسب من الربح، في حين أن تحقيق هذا العائد يتوقف على الكمية التي يمكن بيعها من السلعة.

**2- التسعير على أساس سعر السوق:** تقوم بعض المؤسسات بتسعير منتجاتها على أساس البدء بالسعر الذي يمكن قبوله في السوق وذلك حسب المقدرة الشرائية للمستهلكين، ثم يطرح من هذا السعر كل من تكلفة الإنتاج وتكلفة التسويق والمصاريف الإدارية الأخرى ليكون الناتج هو الربح الذي تحصل عليه المؤسسة من بيع كل واحدة، وعليه تكون معادلة السعر على الشكل التالي:

$$\text{السعر} - (\text{تكاليف الإنتاج} + \text{تكاليف التسويق} + \text{المصاريف الإدارية}) = \text{الربح}$$

ومما تمتاز بهذه الطريقة:

- أنها تأخذ المستهلك في المقام الأول عند تحديد أسعار البيع.
- أنها تدفع المنشآت إلى الحد من الإسراف، حتى يمكن تحقيق أقصى ربح ممكن دون استغلال لأي طرف من الأطراف المعنية.

**3- التسعير على أساس المنافسة:** لا جدال في أن المنتج عند تسعيره لسلعه لا يمكنه أن يتغاضى عن وجود المنافسين والأسعار التي يبيعون بها، وهناك عدد من السياسات التي يمكن بها مواجهة أسعار المنافسين، وأولى هذه السياسات هب الاقتداء بأسعار القادة التي تتمثل في أن كثيرا من المنشآت تسترشد في تسعير بضائعها بأسعار قادة السوق الذين يبيعون سلعا منافسة، وهم في ذلك يحدونهم إما مطابقة أو قريبة من أسعار المنافسين. والسياسة الثانية هي البيع بأقل من سعر السوق، ويمكن إتباعها في حالة كون السلع المنتجة غير معروفة في السوق أو إذا كانت جودتها غير عالية.

وقد يعتمد بعض المنتجين إلى البيع بأعلى من سعر السوق فيما إذا كانت له شهرة خاصة في إنتاج صنف معين أو مجموعة من السلع، وفي غالبية الأحوال تتطلب هذه السياسة إعلانا فعالا وجهود بيع ضخمة.

**المطلب الرابع: نظام التكاليف المستندة للنشاط وقرارات التسعير**

تتعدد أساليب المنتجات والخدمات بالنسبة لجميع المؤسسات، حيث يتم التسعير على أساس التكلفة، أو التسعير على أساس الطلب، أو التسعير على أساس المنافسة، ولكل من هذه الأساليب مزاياه وعيوبه ودوره كما رأينا في المطلب السابق، إلا أن التسعير على أساس التكلفة يعتبر أكثر هذه الأساليب قبولاً لأسباب عديدة منها:<sup>1</sup>

- تقليل عوامل عدم التأكد في حالة التسعير على أساس التكلفة عنها في حالة التسعير على أساس الطلب الذي يتطلب تكرار المراجعة للسعر كلما تغير مستوى الطلب.

- أن التسعير على أساس التكلفة سوف ينتج عنه أساليب متقدمة أو متقاربة لكل خدمة، مما يقلل من المنافسة السعرية التي تحدث ارتباكاً للمستفيدين من الخدمة وجميع الأطراف الأخرى.

- أن التسعير على أساس التكلفة يؤدي إلى تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية حتى لا يستغل مقدمو المنتج أو الخدمة حاجة الزبائن عند زيادة حدة الطلب على هذه المنتجات أو الخدمات، كما أنه يؤدي إلى تحقيق عائد مناسب بالنسبة للمنتجين على استثماراتهم.

ونظراً للمزايا السابقة التي يتمتع بها أسلوب التسعير على أساس التكلفة، فقد لقي قبولاً من قبل العديد من المؤسسات بالعديد من الدول المتقدمة.

ويختلف أساس التسعير باختلاف المدى الزمني المرتبط به، فالتسعير في الأجل الطويل يرتبط بعدة عوامل تستهدف تغطية جميع عناصر التكاليف الجارية والرأسمالية، وذلك تطبيقاً لسياسة التغطية الشاملة للتكاليف، في حين أن التسعير في الأجل القصير يرتبط بعوامل أخرى كالمنافسة والعقود المبرمة والتقدم التقني للأصول الرأسمالية.

ومن هنا يمكن القول أن عملية اتخاذ قرارات التسعير وترشيدها متوقف على دقة نظام التكاليف المطبق داخل المؤسسة، وانطلاقاً مما توصلنا إليه في هذه الدراسة من دراستنا لمجموع أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف المستندة للنشاط نجد أن هذا الأخير نظام ABC هو أفضل الأنظمة من حيث دقة المعلومات التي يقدمها حول التكلفة الحقيقية للمنتج أو الخدمة ورقابة التكاليف انطلاقاً مما يستهلكه المنتج من أنشطة وما تستهلكه هذه الأخيرة من تكاليف، هذه المعلومات التي تعتبر كمدخلات للإدارة على أساس النشاط ABM لاستعمالها كأحد المعطيات الأساسية في اتخاذ مجموعة من القرارات والتي من بينها نجد قرار التسعير، إذا فنظام التكاليف المستندة للنشاط والإدارة على أساس النشاط يلعبان دوراً متكاملًا في عملية اتخاذ قرارات التسعير، فالأول يقوم بتحديد

<sup>1</sup> - سالم حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكاليف الخدمات الجامعية، مجلة الجامعة الإسلامية: سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، يناير 2007، ص 235.

سعر التكلفة الحقيقي للمنتج انطلاقاً من العلاقة الموجودة بين الأنشطة والتكاليف، ومسببات التكلفة، أما الثاني فيقوم باستغلال هذه المعلومات في تحديد السعر الأمثل للمنتج والذي يرضي المؤسسة وزبائنهما.

### خلاصة الفصل:

لقد أدى ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط إلى تجاوز كثير من العيوب التي كانت تعاني منها أنظمة التكاليف التقليدية، فقد بني هذا النظام مبدأً أساسياً وهو أن المؤسسة تقوم بمجموعة من الأنشطة، هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، تستهلك هذه الأنشطة من طرف المنتجات، من هذا المنطلق يجب على المؤسسة التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة للمؤسسة والتي لا تضيف أي قيمة للمؤسسة ورقابة هذه الأنشطة ومحاولة تقويم هذه الأنشطة، هذه العمليات تدخل في إطار الإدارة على أساس الأنشطة لتقليل الموارد المستهلكة

من طرفها، وبالتالي التحديد الدقيق للتكاليف التي تحملها كل منتج، ومن ذلك يمكن القول أن ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC أدى إلى ظهور مفهوم الإدارة على أساس النشاط ABM الذي يعتمد على مخرجات نظام في اتخاذ مجموعة من القرارات والتي نجد من أهمها قرارات التسعير، حيث أن التحديد الدقيق لسعر تكلفة المنتج يؤدي إلى التحديد الجيد لسعر المنتج، مع عدم إهمال العوامل الأخرى المؤثرة على قرارات التسعير.

## تمهيد:

لقد تناولنا في الفصل الثاني الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، من حيث المفهوم الحقيقي لهذا النظام، والمقومات الأساسية التي يقوم عليها، وكذلك أهمية النظام في مجال اتخاذ القرارات، والتي نجد من أهمها قرارات التسعير، لذلك سنقوم في الفصل الثالث بمحاولة تطبيق هذا النظام على إحدى المؤسسات الوطنية والمتمثلة في مؤسسة ليند غاز الجزائر (وحدة ورقلة) لمعرفة أثر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على قرارات التسعير داخل هذه المؤسسة.

يتميز نشاط هذه المؤسسة بالطابع الإنتاجي، والمتمثل في تحويل الغازات من الشكل السائل إلى الشكل الغازي مثل (الأكسجين، ثاني أكسيد الكربون، الأزوت...)، إضافة إلى تصنيع الأسيتيلان، وهذا نشاط مؤسسة ليند غاز الجزائر (وحدة ورقلة) يتوافق مع الفرضيات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وقبل محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على هذه الوحدة يجب التطرق أولاً إلى تقديم عام لهذه المؤسسة، وبشكل خاص وحدة ورقلة، ومن ثم دراسة الوحدة بشكل خاص من حيث الهيكل التنظيمي وسير الأنشطة داخل الوحدة، وأخيراً التطرق إلى التقييم العام للنظام المحاسبي (نظام المحاسبة العامة ونظام المحاسبة التحليلية، وموقف الوحدة من الإصلاح المحاسبي) داخل الوحدة، ومن ثم محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عرض الطريقة التي تعتمد عليها المؤسسة في تحديد الأسعار، ثم يتم إجراء مقارنة تحليلية بين الأسعار الموضوعية من طرف الإدارة ومقارنتها بالأسعار المحتملة والتي بنيت على أساس نظام التكاليف المستندة للنشاط، وعلى أساس ما سبق سيتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الاقتصادية ليند غاز.

المبحث الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

المبحث الثالث: تقييم النظام المحاسبي ومحاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة.

## المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الاقتصادية ليند غاز

تمثل صناعة الحديد والصلب الركيزة الأساسية لتنمية وتطوير الاقتصاد الوطني، وتعتبر هذه الصناعة من أهم القطاعات الإستراتيجية التي يعتمد عليها الاقتصاد في الجزائر، باعتبارها صناعة محورية للعديد من القطاعات خاصة القطاع البترولي، ومن بين المؤسسات التي تنشط في هذا المجال مؤسسة ليند غاز الجزائر - وحدة ورقلة - التي انبثقت عن المؤسسة الوطنية للحديد والصلب بعد ما كانت تسمى بالمؤسسة الوطنية لإنتاج وتوزيع الغازات الصناعية (ENGI)، والتي تعد من أولى المؤسسات الجزائرية التي تحصلت على شهادة ISO 9001:2000 وكان ذلك تحديدا بتاريخ: 2004/03/19.

أما بالنسبة للجانب التاريخي فقد شهدت مؤسسة ليند غاز الجزائر بدءا من تأسيسها إلى اليوم عدة تحولات من الناحية التنظيمية ومن حيث الامتداد المكاني للمؤسسة، ويمكن إيجازها كما يلي:<sup>1</sup>

## المطلب الأول: التطور التاريخي للمؤسسة الوطنية للغازات الصناعية

تعتبر مؤسسة ليند غاز الجزائر وحدة ورقلة من أقدم المؤسسات وجودا بالجنوب الشرقي الجزائري، حيث انطلقت في ممارسة نشاطها منذ سنوات الاحتلال الفرنسي للجزائر بالتحديد سنة 1960 تحت اسم مؤسسة الهواء السائل "Air- Liquide" وبحلول سنة 1972 أين تأسست المؤسسة وأصبحت هذه المؤسسة تابعة للمؤسسة الوطنية للحديد والصلب (SNS) واستمرت المؤسسة في مزاوله نشاطها إلى غاية صدور مرسوم رقم 32-82 المؤرخ في 1983/11/01، والذي يقضي بإعادة تنظيم وهيكله المؤسسات الوطنية وبالتحديد المؤسسة الوطنية للحديد والصلب إلى مؤسسات مستقلة ماليا وتنظيميا تحت وصاية وزارة الطاقة والصناعة الكيماوية والبتروكيماوية وهذه المؤسسات هي كالتالي:

- 1- المؤسسة الوطنية لترويج منتجات الحديد والصلب.
- 2- المؤسسة الوطنية لدراسة مشاريع صناعة الحديد والصلب والمعادن وإنجازها.
- 3- المؤسسة الوطنية لإنجاز أشغال الحدادة.
- 4- المؤسسة الوطنية لتحويل المنتجات الطويلة.
- 5- المؤسسة الوطنية للرزم المعدني.

<sup>1</sup> - وثائق مقدمة من طرف مسؤول في قسم المحاسبة.

6- مؤسسة ليند غاز الجزائر.

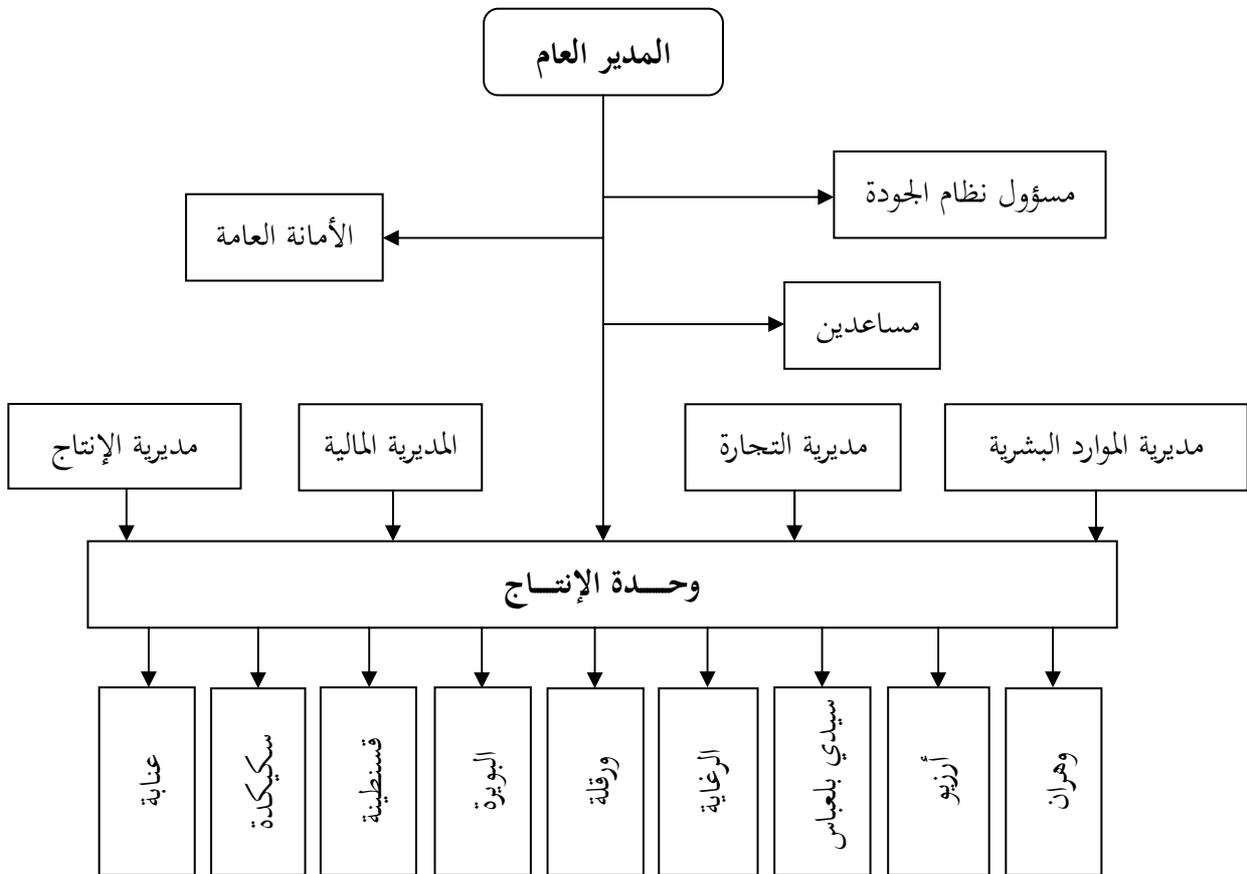
7- المؤسسة الوطنية للاسترجاع بوسط البلاد.

8- المؤسسة الوطنية للاسترجاع بغرب البلاد.

9- المؤسسة الوطنية للاسترجاع بشرق البلاد.

وفي: 11/02/1989 تغيير كل شكلها القانوني ثم تحولت هذه الأخيرة إلى مؤسسة مساهمة "SPA" مستقلة في: 11/02/1989 برأسمال قدر بـ: 30 مليون دينار جزائري، وبعد فتح رأسمال المؤسسة بقرار من الجمعية العامة بتاريخ: 30/06/2007 بعد إعادة هيكلة المجلس الإداري بما يوافق للتوزيع الجديد لرأسمال، إذ ترتب عن ذلك بيع حصة 66% من أسهم مؤسسة "GI" لمؤسسة "Linde A G"، وقد تضاعف رأس مالها ثلاث مرات بالتعاقد في السنوات 1992-1995-1998 من 126 مليون دج، ثم 900 مليون دج، وحاليا يقدر رأسمالها بـ: مليار و خمسة مائة ألف دج.

الشكل رقم (03-01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة ليند غاز الجزائر



المصدر: مصلحة الإدارة والمستخدمين بوحدة

**المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة Linde GAZ Algérie EX: ENGI- unité de Ouargla**

**1- التعريف بالوحدة:** تعد مؤسسة ليند غاز الجزائر -وحدة ورقلة- بعد أن كانت سابقا مؤسسة الغازات الصناعية أحد أقدم المؤسسات على مستوى الجنوب الشرقي للبلاد، حيث انطلقت في ممارسة نشاطها الإنتاجي سنة 1960 حيث تغطي هذه الوحدة منطقة جغرافية تقدر بـ: 1600 كلم<sup>2</sup>، وتعمل على تلبية طلبات ستة ولايات جنوبية هي: غرداية، الوادي، الأغواط، أدرار، إليزي، تمنراست.

تؤمن الوحدة لزبائنها حسب الطلبات المنتجة التالية:

**في الحالة الغازية:** أكسجين، أزوت، أرغون، بروتو أكسيد الأزوت، الهيدروجين، الخلائط.

**في الحالة السائلة:** تقوم الوحدة بتوزيع الهيليوم، الهيدروجين، أول أكسيد الأزوت، ولتغطية هذه الحاجيات تسخر الوحدة إمكانيات بشرية ومادية حيث يبلغ عدد عمالها حاليا 55 عاملا وتستمر الدورة الإنتاجية بالوحدة 24 ساعة، توزع الوحدة الغازات السائلة في صهاريج خاصة، أما الغازات المكثفة المعبئة في قارورات، كما تؤمن الوحدة لزبائنها الملحققات اللازمة لاستعمال منتجاتها.

**2- نشاط الوحدة:** إن المهمة الأساسية لمؤسسة ليند غاز تتمثل في إنتاج وتوزيع الغازات الصناعية قصد تلبية مختلف احتياجات القطاعات الاقتصادية والاجتماعية في المجالات التالية:

- الصناعات البترولية.

- الصناعات الحديدية.

- قطاع الصحة والصناعات الغذائية.

- الصناعات الالكترونية.

حيث تتكفل كل وحدة بتلبية حاجيات منطقة جغرافية معينة، وتغطي وحدة ورقلة مجموع ولايات الجنوب عن طريق توزيع المنتجات على مستوى مقرها بورقلة أو عبر وكلائها المعتمدين في: حاسي مسعود، عين صالح، تقرت، الوادي، غرداية، تمنراست، أدرار، عين أمناس.

كما تنتج وحدة ورقلة سلسلة متنوعة من الغازات الصناعية والتي تدرج ضمن ثلاث حالات:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - رئيس قسم الإنتاج.

أ- الحالة السائلة: الأزوت السائل Azote Liquide، أكسجين سائل Oxygène Liquide، أنيدريد كربونيك Anhydride Carbonique.

ب- الحالة الغازية: أكسجين Oxygène، أزوت Azote، أرجون Argon، أنيدريد كربونيك Anhydride Carbonique، بروتو أكسيد الأزوت Protoxyde D'azote، هيدروجين Hydrogène، مزيج Mélanges.

ج- حالة الذوبان: أستيلان Acétylène، أي يكون مذاب في الماء.

• توزيع الغازات إلى الحالة السائلة: يؤمن بصهاريج مزودة بمبرد (Citerne Cryogénique) بعدها تفرغ في خزانات الزبائن.

• منتجات في حالة ذوبان: تعبأ في قارورات:

- تقوم الوحدة كذلك بتوزيع وبيع المعدات ولواحق استعمالات الغاز الصناعي كمستلزمات التلحيم ومعدات استعمالاته الطبية.

- طاقة الوحدة الحالية للإنتاج مركبة من:

\* ورشة إنتاج الأزوت إلى حالة سائلة.

\* ورشة إنتاج الأستيلان.

\* ورشة تعبئة الأكسجين والأزوت.

\* ورشة تعبئة ثاني أكسيد الكربون (تم فتحها في سنة 1984).

**3- الأهمية الاقتصادية للوحدة:** إن الأهمية الاقتصادية لهذه الوحدة تتمثل في الدور الذي تلعبه على المستوى المحلي أو الوطني أو حتى الدولي وذلك من خلال:

- مساهمتها في تدعيم عدد من القطاعات المهمة في الاقتصاد الوطني كقطاع المحروقات، الصحة، الصناعة والزراعة ... الخ، حيث تقوم بتغطية حوالي 75% من احتياجات السوق الوطنية.

- على الصعيد المحلي فهي تساهم في تشغيل حوالي 55 عاملا مما يعني امتصاص جزء من البطالة الموجودة على مستوى المنطقة، والتشغيل يشمل جميع المستويات: كالمسائقيين، أعوان الأمن الداخلي، المسيرين من ذوي الشهادات، العمال داخل الورشات، المهندسون ... الخ.

- تساهم في تلبية احتياجات الزبائن على مستوى ولايات الجنوب خاصة، وما يزيد من فعالية دورها موقعها الإستراتيجي والقريب من أهم مناطق الحقول البترولية ك: حاسي مسعود، حاسي الرمل، عين أمناس ... الخ، وعلى الصعيد الدولي فقد لعبت دورا فعالا تمثل في نشر السمعة الحسنة على مستوى منتجات الوحدة وخاصة بعد تحصلها على شهادة ISO 9001:2000 مما يعني الجودة العالية لمنتجاتها مما ساعدها على تصدير منتجاتها لكلا من دول: ليبيا وتونس والمغرب.

**4- الأهداف الاقتصادية للوحدة:** تسعى الوحدة من خلال مزاولة نشاطها إلى تحقيق العديد من الأهداف من أهمها ما يلي:

- إيجاد أسواق داخلية وخارجية لتصريف المنتجات وللحصول على المادة الأولية.
- تلبية طلبات العملاء كما ونوعا في الوقت والمكان المناسبين.
- رفع الإنتاج بما يتناسب مع متطلبات السوق ومحاولة توفير مناخ يتلاءم مع استقرار العمال بالوحدة.
- توفير الإمكانيات المادية والمعنوية لسير الوحدة.
- تصدير منتجاتها إلى السوق الوطنية والبحث على أسواق جديدة.
- تدريب وتكوين العمال من أجل اكتسابهم خبرات ومهارات مهنية ومعرفية عن التطورات الحديثة.
- المشاركة في تنمية المشاريع الاقتصادية والوطنية الكبرى، وتغطية الحاجات الوطنية من منتجاتها.
- السعي إلى تخفيض التكاليف إلى أدنى مستوى من أجل الحصول على سعر تنافسي.
- مضاعفة الجهود التسويقية من طرف المؤسسة بغية الرفع من رقم الأعمال وتحسين المردودية.
- الاحتكاك بالمؤسسات الأجنبية من أجل اكتساب الخبرة والتكنولوجيا الجديدة.
- محاولة كسب مستثمرين أجانب من خلال التعريف بمنتجات المؤسسة.
- توفير العملة الصعبة عن طريق بيع منتجاتها لعملاء أجانب، والسعي لخلق مناصب جديدة.

#### المطلب الثالث: المتعاملون الاقتصاديون مع الوحدة

**1- العملاء:** تتعامل المؤسسة ليند غاز الجزائر -وحدة ورقلة- مع العديد من العملاء، إذ تغطي الوحدة منطقة جغرافية في الجنوب بمساحة تصل إلى 1600 كلم<sup>2</sup> وتضم كل من:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - رئيس مصلحة قسم الاستغلال.

ورقلة، حاسي مسعود، الوادي، غرداية، عين صالح، أدرار، عين أمناس، تمنراست، وهذا ما يجعلها تحظى بعدة زبائن ممثلين في شركات وطنية وأخرى أجنبية متواجدة بالوطن يمثلون مختلف القطاعات الاقتصادية والاجتماعية مثل: الصحة، الصناعة، الفلاحة، البحث العلمي، ... الخ، وأيضا يتم تسليم المنتجات الصناعية إلى المستهلكين الصغار في قارورات، أما كبار المستهلكين (استهلاك يفوق 200م<sup>3</sup>) فيتم تزويدهم بصناديق غازية مكونة من عدة قارورات متساوية الأحجام أو في صهاريج بالنسبة للمنتجات السائلة وهذا ضمانا لتغطية حاجياتهم لمدة طويلة، كما تلي الوحدة بعض الاحتياجات للزبائن من خارج الوطن، ويمكن تصنيفهم في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03- 01): تصنيف زبائن الوحدة

شراكة	المؤسسات الأجنبية	المؤسسات الوطنية
BJSP	ARCO	ENAC
SOMARCO	DOWELL	ENTP
	BECHTEL	ENAFOR
	FORASOL	ENICAB
	ANADARKO	ANABIB
	SCHLUMBERGER	SONATRACH

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة التوزيع

**2- الموردون:** يتم تزويد وحدة ورقلة بالمواد الأولية عن طريق المؤسسة الأم التي تقوم باستيرادها من عدة شركات أجنبية ، يتم اختيارها على أساس: المعلومات حول الجودة، السعر، وقت التموين، شروط الدفع، ... الخ، وتقوم المؤسسة الأم بتوزيع المواد المشتراة على الوحدات حسب طلباتها، كما تتعامل وحدة ورقلة مع الوحدات الأخرى، والجدول الموالي يوضح موردي الوحدة.

الجدول رقم (03- 02): تصنيف موردي الوحدة

الدولة	المؤسسة	نوعية المادة
Hollande	Cryoun	Les Citernes
USA	Metll service	F. Cubuoedecuacu
Italie	Vanetti	تجهيزات الإنتاج
Italie	Said machine	Les Pompes
France	Niclincotn	F. Menulerouonte
France	Galex	تجهيزات الإنتاج
France	Air Products	تجهيزات الإنتاج

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مصلحة الإدارة والمستخدمين.

**3- المنافسون:** إن الوحدة تعمل في سوق احتكار القلة<sup>1</sup> إذ كانت تعتبر مؤسسة الغازات الصناعية -وحدة ورقلة- سابقا الرائدة الوحيدة على مستوى الجنوب الشرقي، وبعد دخولها في شراكة مع مجمع ليند غاز الأوروبي وتحولها إلى مؤسسة ليند غاز الجزائر -وحدة ورقلة- وكان ذلك بتاريخ: 2007/07/01، ظهرت بوادر المنافسة وإن كانت محتشمة من طرف بعض المؤسسات الخاصة بحاسي مسعود والبعض الآخر في الشمال الجزائري كمؤسسة زباني لإنتاج غاز CO<sub>2</sub> ومن مؤسسة كوجيس (COGIZ) لإنتاج الأزوت السائل، إلى جانب مؤسسة (HELIOS) المختصة في صناعة الهليوم، وهي مؤسسة ناجمة عن شراكة بين كلا من سونطراك ومؤسسة "Air Liquide" الفرنسية وتجدر الإشارة إلى أن هناك مؤسسات أخرى دخلت السوق الجزائرية بعد الانتقال إلى اقتصاد السوق ومنها المؤسسات الفرنسية التي ترغب في الاستثمار في مجال الغازات باعتباره سوقا هاما للمستهلك الصناعي والنهائي فضلا على أنه قطاع مربح.

**4- الدولة:** للحكومة فرض القوانين وسن التشريعات المتعلقة بنشاط الوحدة خاصة منها: الضرائب، وكذا قوانين الاستيراد والتصدير إذا كانت الوحدة في زمن سابق تصدر منتجاتها للخارج وتحديدًا لكلا من الدول التالية: ليبيا، تونس، المغرب، ثم بعد ذلك أصبح التصدير يتم بناء على أوامر الأم بالعاصمة.

<sup>1</sup> - احتكار القلة: وهو أحد أشكال السوق، حيث يوجد عدد قليل من الباعين لسلعة متجانسة أو متمايزة. (جورج فهمي رزق: شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، الكامل في الاقتصاد الجزئي، ص 108).

**5- التصدير:** تقوم مؤسسة ليند غاز الجزائر -وحدة ورقلة- بتصدير منتجاتها خارج الدولة الجزائرية وتحديدًا لكل من: ليبيا وتونس والمغرب، ومؤخرًا صدرت المؤسسة الأم كل أنواع الغازات لدولة تونس عن طريق وحدة عنابة و CO<sub>2</sub> لدولة المغرب عن طريق وحدة أرزيو.

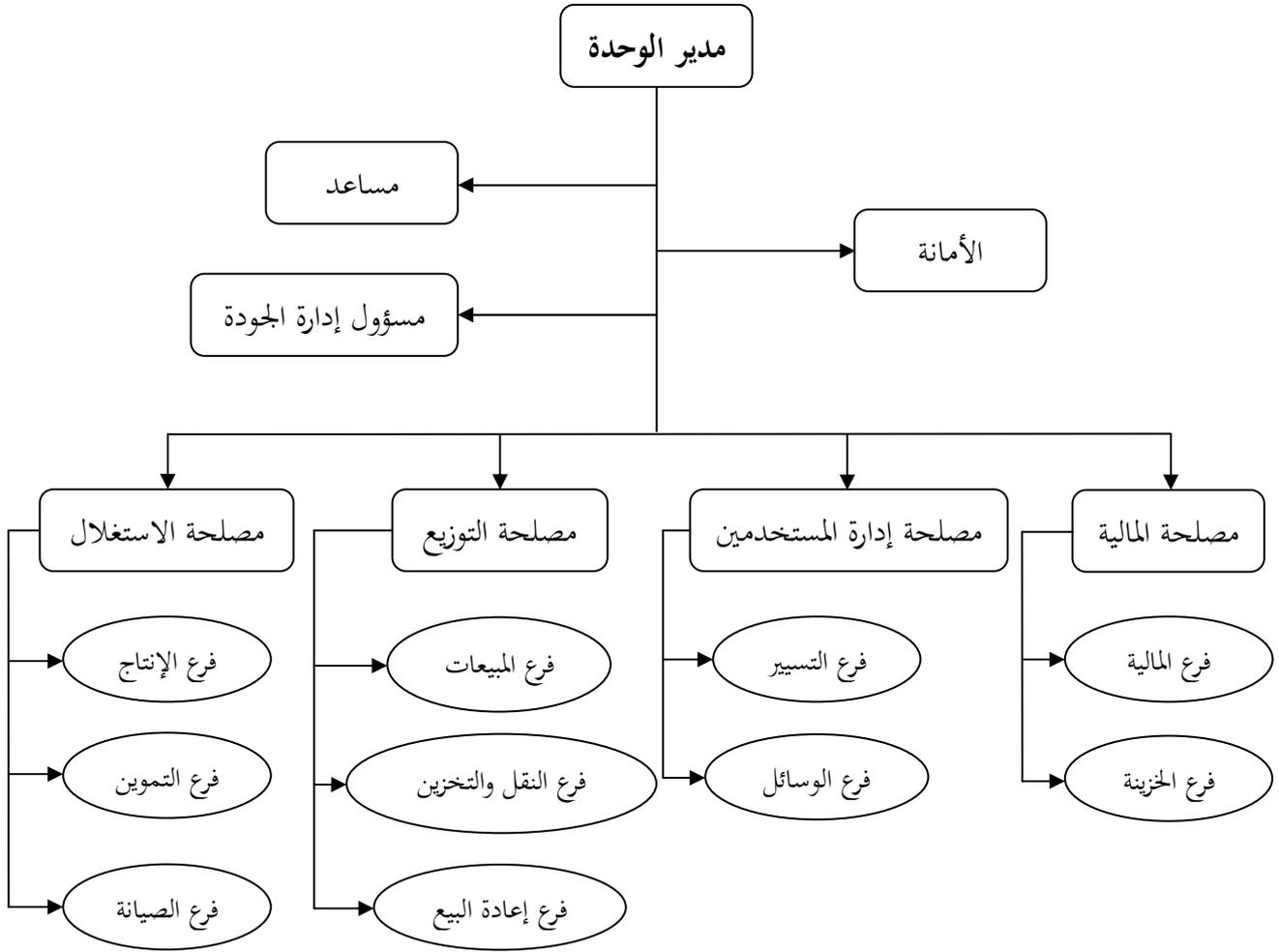
#### المبحث الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يعتبر الهيكل التنظيمي من أهم العناصر داخل أي مؤسسة اقتصادية، وذلك أنه يساعد في فهم سير العمل داخل المؤسسة ككل، وبشكل خاص فإنه يخدمنا في محاولة تطبيق محاسبة نظام التكاليف المستندة للنشاط وذلك أثناء مرحلة تحديد الأنشطة داخل المؤسسة لذلك يجب في الأول التعرف على الهيكل العام للوحدة.

#### المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للوحدة

الهيكل التنظيمي للوحدة هو عبارة عن مجموعة من الهياكل المادية والمالية والبشرية والقانونية هدفه هو تحقيق التنسيق بين مختلف أقسامه من أجل الوصول إلى تحقيق أهداف الوحدة وبالتالي نجاعتها، إذ تهدف إلى تلبية حاجيات مختلف قطاعات الوطن (الصحة، الصناعة، الصناعة الحديدية ... الخ)، يعتمد الهيكل التنظيمي لهذه الوحدة على اللامركزية وتحديد مهام كل مصلحة حسب الكفاءات والقدرات الشخصية والجماعية، كما تعتمد الوحدة البنية الوظيفية المتطورة التي تربط بين المديرية المتخصصة ومختلف المصالح ووحدات الإنتاج مع وجود علاقات تكاملية بين مختلف هذه المصالح، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (03- 02): الهيكل التنظيمي للوحدة



المصدر: وثائق من مصلحة إدارة المستخدمين بمؤسسة ليند غاز الجزائر - وحدة ورقلة -

مدير الوحدة: يعتبر همزة وصل بين الوحدة والمؤسسة الأم إذ يكلف بالقيام بالمهام التالية:<sup>1</sup>

- يعمل على تحقيق الأهداف التي تحددها المديرية العامة داخل الوحدة والتي تخص كلا من: سياسات الإنتاج

وسياسات التوزيع وسياسات الجودة، وبالتالي يقع على عاتقه ما يلي:

السهر على استمرار نشاط الوحدة والدفاع عن مصالحها وتوجيه سياساتها التي تعتبر امتدادا لسياسة المديرية العامة

للمؤسسة الأم، ولهذا يجب عليه القيام داخل الوحدة بما يلي:

\* السعي لزيادة المردودية بشكل مستمر من خلال توفير ظروف عمل مواتية للعمال والموظفين.

<sup>1</sup> - Manuel du Management de la Qualité.

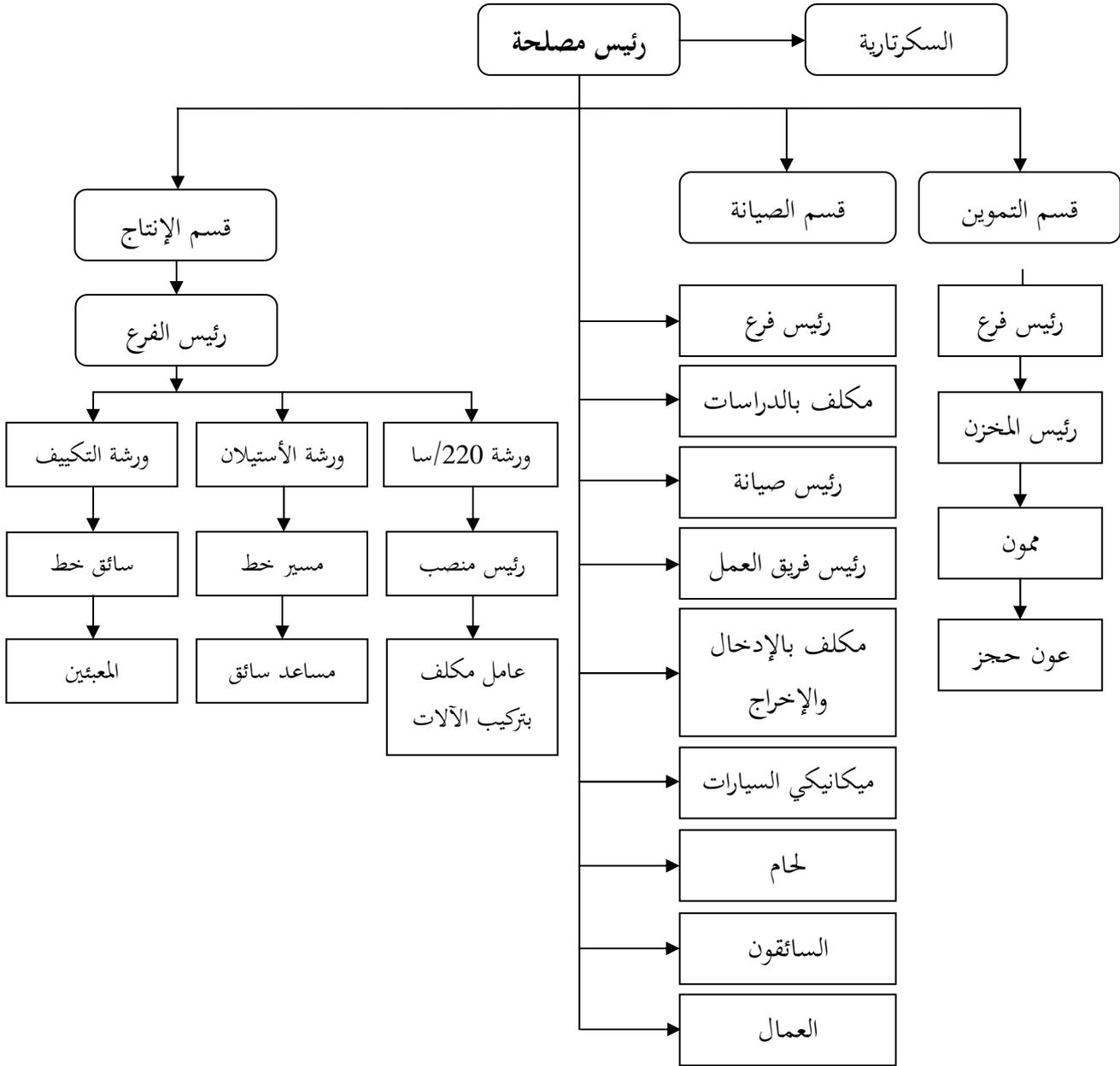
- \* السهر على تلبية حاجات الزبائن من المنتجات بالجودة المطلوبة، واحترام العقود من حيث الكم والكيف ومواعيد التسليم، بالإضافة إلى قيامه بالاجتماعات الدورية.
- \* يضمن متابعة التسيير الجيد للحاجيات الداخلية للوحدة وصلاحيات التخطيط والتكوين في الوحدة.
- \* احترام كل القيود التي يفرضها محيط الوحدة ومنها: احترام القانون والقواعد الجبائية ... الخ.
- \* التأكد من حسن التسيير والتنظيم للوحدة، كما يعمل المسؤول على إعداد وتنفيذ التنظيمات العامة للوحدة كما حددتها المديرية العامة، وهو المسؤول الأول عن إنشاء المسؤوليات والسلطات داخلها.
- \* ضرورة مراعاة توجيهات المديرية العامة فيما يخص وضع برامج تكوينية للعمال بالوحدة.
- \* متابعة سياسة الجودة داخل الوحدة وتوفير كل الوسائل اللازمة لذلك بغية تحقيق الأهداف المسطرة.
- \* يقدم تقرير للرئيس المدير العام حول نظام الجودة بشكل دوري.

#### المطلب الثاني: الهياكل التنظيمية لمختلف مصالح ومهام الوحدة

- 1- مصلحة الاستغلال:** يعتمد الهيكل التنظيمي لهذه المصلحة على التقسيم الوظيفي، من خلال ثلاث أقسام هي:<sup>1</sup>
- التموين والإنتاج، الصيانة بالإضافة إلى الوظائف المساعدة والمتمثلة في كل من: قسم النقل، التقنين ... الخ، تقع تحت سلطة مدير الوحدة وبالتنسيق العملي مع مديرية الإنتاج على مستوى المديرية العامة، يقوم رئيس مصلحة الاستغلال بالمهام الموالية والتي يوضحها الشكل التالي:

<sup>1</sup> - رئيس مصلحة الاستغلال.

الشكل رقم (03-03): يوضح نظام مصلحة الاستغلال



المصدر: وثائق مقدمة من مصلحة إدارة المستخدمين بمؤسسة ليند غاز الجزائر - وحدة ورقلة-

2- قسم التموين: رئيس قسم التموين يعمل تحت سلطة رئيس مصلحة الاستغلال وبالتنسيق العملي مع دائرة

التموين على مستوى المديرية العامة، ويقوم هذا القسم بالمهام التالية:

1/ يلبي حاجيات الوحدة من المواد الأولية واللوازم، والمواد الاستهلاكية بناء على ما هو محدد في الميزانية التقديرية

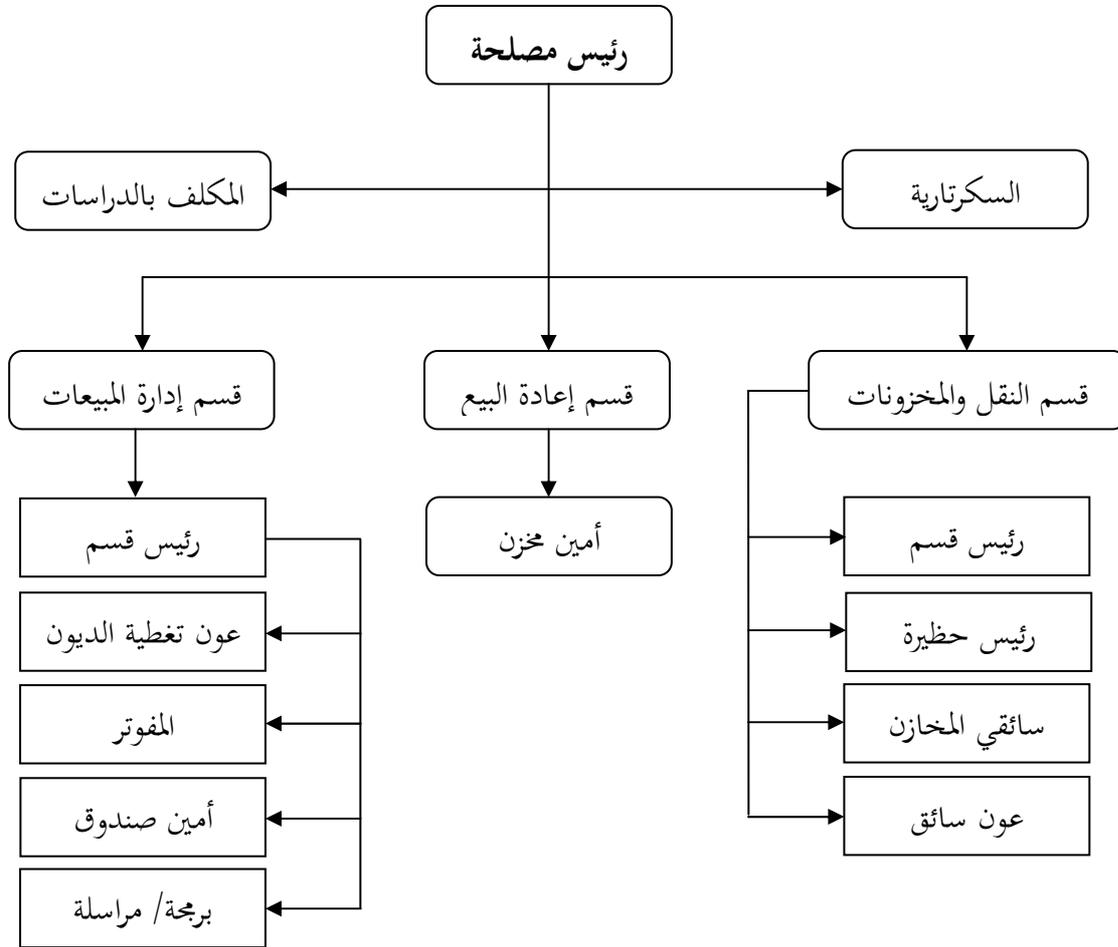
للتموين.

- 2/ يحدد بالتعاون مع مختلف مصالح وأقسام الوحدة حاجات الوحدة من المواد الواجب شرائها.
  - 3/ يقوم بإعداد طلبيات الشراء حسب الخصائص والمميزات المحددة، ويتأكد منها قبل الاستعمال.
  - 4/ يختار ويتابع ويقيم كفاءة المردودين.
  - 5/ يحول كل المعلومات المتعلقة بكفاءة الجودة (العيوب والتحسينات) للجهات المعنية.
  - 6/ يشرف على مشتريات الوحدة ويتحقق منها من حيث الوثائق والكم والنوع.
  - 7/ يحدد طرق تخزين المواد وفقا للشروط الأمنية المعمول بها وتحديد إجراءات الدخول للمخازن.
  - 8/ يسهر على إبرام الصفقات التجارية ويسعى لتلبيتها من طرف المستعمل.
  - 9/ يسهر على تطبيق مقاييس الجودة المطلوبة.
  - 10/ يحدد المستوى الأمثل لمخزون المواد واللوازم المشتراة.
  - 11/ يعلم كل من: رئيس مصلحة الاستغلال عن نشاط القسم وأيضا مصلحة المالية ودائرة التموين على مستوى المديرية العامة بنشاط القسم بواسطة تقارير دورية.
- 3- قسم الإنتاج:** يعمل تحت سلطة رئيس قسم الاستغلال وبالتنسيق العملي مع مديرية الإنتاج للمؤسسة الأم، يقوم رئيس قسم الإنتاج بالمهام التالية:
- 1/ يضمن الإنتاج في الوحدة حسب الشروط المحددة في الميزانية السنوية التقديرية للإنتاج.
  - 2/ يشرف على مراقبة جودة المواد الأولية والمنتجات التامة التابعة لمصلحته.
  - 3/ يساهم في إعداد مخطط الاستثمار الخاص بوسائل الإنتاج التابعة لمصلحته.
  - 4/ يحدد الحاجات اللازمة في حالة تغير طرق الصنع ويساهم في تحديث هذه الطرق.
  - 5/ يسهر على متابعة التطور التكنولوجي لوسائل الإنتاج المستخدمة في مصلحته.
  - 6/ يساهم في اختيار وسائل الإنتاج.
  - 7/ يوفر ويتابع ويستغل كل البيانات الإحصائية المرتبطة بالإنتاج.
  - 8/ بصفته رئيس مصلحة الاستغلال على مستوى الوحدة يعتبر مسؤولا ومنسقا لنشاطات قسم الإنتاج وقسم التموين وقسم الصيانة.
- 4- قسم الصيانة:** يقع تحت سلطة رئيس قسم الاستغلال وبالتنسيق العملي مع مديرية الإنتاج للمؤسسة، يقوم رئيس قسم الصيانة بالمهام التالية:

- 1/ التوجيه والتنشيط والتنسيق ومراقبة نشاطات الورش والصيانة المباشرة لورشات الإنتاج ولواحقها.
  - 2/ تقييم ومتابعة إنجاز البرامج وتدخلات الصيانة في مختلف منشآت الوحدات المخصصة للزبائن.
  - 3/ اقتراح واتخاذ القرارات والتنفيذ وإيجاد الحلول لكل مشاكل الصيانة والتجهيزات ولواحقها.
  - 4/ يشرف شخصيا على عملية الصيانة بعد تحديد العطب، ويحدد مهام العمال التابعين لمصلحته.
  - 5/ السهر على حسن سير وتيرة الإنتاج سواء العادي أو المتعلق بالصيانة.
  - 6/ برمجة مخططات العمل الخاصة بالصيانة لمختلف الورشات والأجهزة.
  - 7/ يطلب قطع الغيار المناسب لحالة العطب وقد يكون ذلك محدد مسبقا (الصيانة الوقائية).
  - 8/ السهر على التأمين الدائم لتيرة العمل وتحسين الجودة والأداء وطرق الصيانة.
  - 9/ المشاركة في إنجاز ميزانية الصيانة وضمان احترافية العمال.
  - 10/ يخبر رئيس مصلحة الاستغلال بنتائج نشاط الصيانة من خلال اللقاءات الدورية وذلك من أجل متابعة الأهداف التي حددت له.
- 5- مصلحة التوزيع:** هيكلها التنظيمي يتم في شكل تقسيم وظيفي، ومسؤول مصلحة التوزيع يعمل تحت وصاية مسؤول الوحدة وبالعلاقة وظيفية مع المديرية التجارية، له مهمة القيام بما يلي:
- إعداد الميزانية التقديرية التجارية بعد دراسة السوق.
  - تطبيق الإستراتيجيات التجارية من طرف المديرية التجارية واحترام أهداف ونتائج وحدة المؤسسة.
  - تنسيق أنشطة الوحدة من: توزيع، النقل، تخزين، إدارة المبيعات.
  - ترقية صورة الوحدة في المحافل الرسمية.
  - مفاهيم التوظيف المتواجدة على مستوى الوحدة.
  - السلطة على معالجة العرض والطلب.
  - ضمان معالجة متطلبات الزبائن.

6- مصلحة التوزيع وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم (03-04): يوضح مصلحة التوزيع



المصدر: وثائق مقدمة من مصلحة إدارة المستخدمين بمؤسسة ليند غاز الجزائر - وحدة ورقلة -

6- مصلحة الإدارة والمستخدمين: تعمل سلطة مدير الوحدة وبالتنسيق العملي مع مديرية الموارد البشرية في

المؤسسة الأم حيث يقوم رئيس مصلحة الإدارة والمستخدمين بالمهام التالية:

1/ البحث عن الكفاءات اللازمة التي تتوافق مع متطلبات الوحدة.

2/ السهر على متابعة ملفات المستخدمين وسير أجورهم.

3/ متابعة خطط التكوين داخل الوحدة، مع ضرورة الأخذ بعين الاعتبار مصالح وأهداف مديرية الموارد البشرية

على مستوى المؤسسة الأم.

4/ يعمل على إيصال المعلومات لأصحابها داخل الوحدة.

7- مصلحة المحاسبة والمالية: هي مصلحة لها علاقة وظيفية بالمديرية المالية وتعمل تحت وصاية مدير الوحدة

ومن مهامها:

1/ مراقبة المعطيات المالية ومحاسب الوحدة.

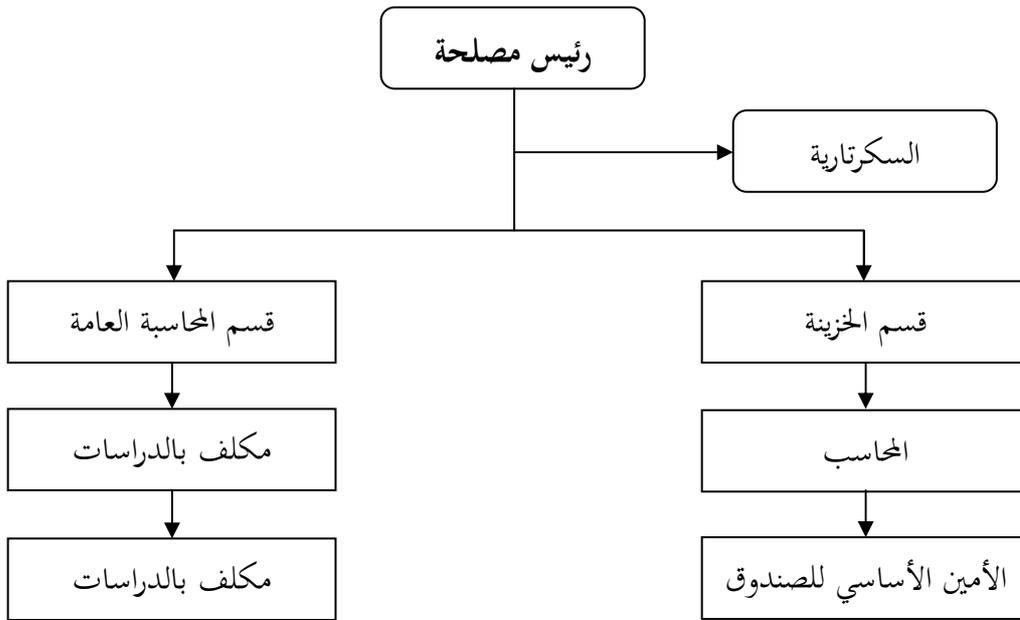
2/ متابعة الميزانية التقديرية للوحدة.

3/ تأمين الخزينة والعلاقات عن طريق الأنظمة المالية.

4/ ضمان المتابعة الإدارية لملف العمال وتسيير الأجور.

والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (03- 05): نظام مصلحة المحاسبة والمالية



المصدر: وثائق مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالوحدة

التعليق: من المخطط أعلاه يتضح أن التكاليف على فرع خاص بالمحاسبة التحليلية، وهذا يعني أننا سنعتمد على بيانات المحاسبة العامة في تحديد التكاليف والمستخرجة من الميزانية، وجدول حسابات النتائج وجدول الاهتلاكات، أي أنه يمكن أن تكون هناك صعوبة في جمع التكاليف بخلاف لو كان هناك قسم أو فرع مكلف بالمحاسبة التحليلية.

## المطلب الثالث: تحليل سير نشاط الاستغلال

إن إنتاج كل من الأكسجين وثنائي أكسيد الكربون والأستيلاين يؤدي إلى تحمل الوحدة لمجموعة من التكاليف بدءاً من عملية شراء المواد الأولية، ثم مروراً بالورشات إلى الوصول إلى مرحلة جاهزية المنتجات للبيع، لذلك سنقوم بتحليل هذه المراحل بشيء من التفصيل ليتسنى لنا تحديد الأنشطة بشكل دقيق أثناء محاولة التطبيق، ومن هنا يجب التطرق إلى هذه المراحل كالتالي:

## الفرع الأول: نشاط قسم التموين

**1- تعريفه:** يعتبر هذا القسم أساسياً في الوحدة باعتباره ممولاً للإنتاج بالمواد الأولية التي يستعملها، إذ يبدأ نشاطه من الطلب على شراء المواد الأولية من العامل الذي يستعملها داخل ورشات الإنتاج، ويتكون قسم التموين من قسمين هما:

أ- شراء إستراتيجي: يهتم هذا القسم بالمواد الأولية التالية:

- كاربور كالسيوم Carbure de Calcium.

- كلورير كالسيوم Chlorure Calcium.

- أسيتون Acétone.

والمواد المستهلكة مثل: قطع غيار الآلات والمعدات الأخرى من طرف المؤسسة الأم بالعاصمة.

ب- شراء ثانوي: يتعامل هذا القسم في المواد التي تشتري وتباع بفائض قيمة مثل: عود التلحيم، جهاز التلحيم، وسائل التبريد ... الخ.

ولقسم التموين عدة لجان منها:

- لجنة لتقييم احتياجات المؤسسة.

- لجنة طلب الاحتياجات (تشتري المواد التي تحتاجها ورشات الإنتاج غير الموجودة داخل الوحدة).

**2- منابع التموين:** يتم الشراء لاحتياجات الوحدة بناءً على طلب الشراء وفق حالتين هما:

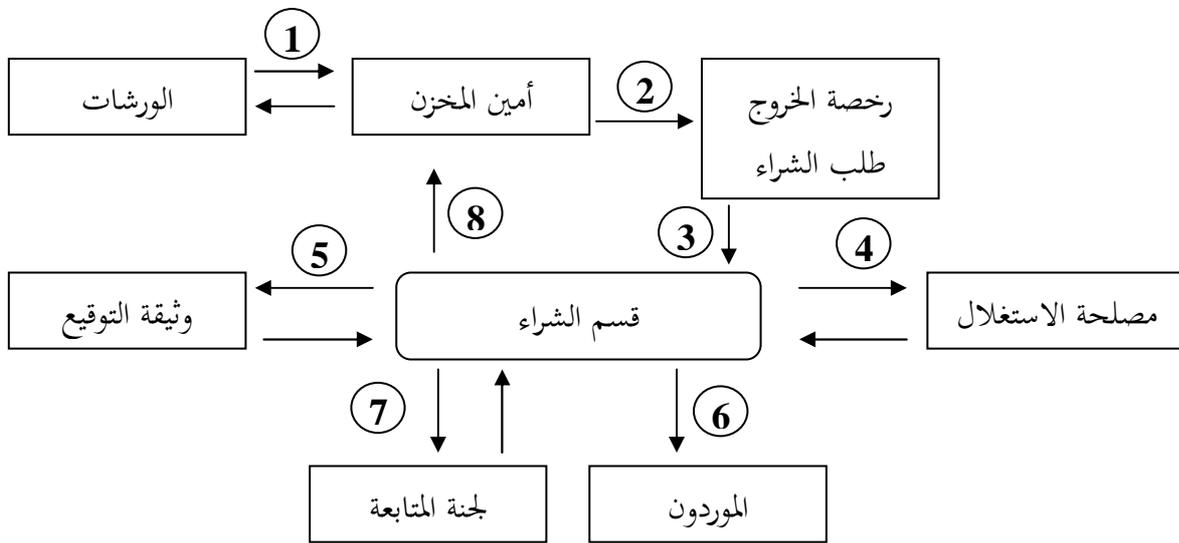
أ- شراء داخلي: يتمثل في شراء قطع الغيار الخاص بالآلات، الشاحنات، بحيث تشتري الوحدة قطع الغيار من السوق الداخلية (المحلية).

ب- شراء خارجي: يتمثل في شراء الوحدة لعتاد الآلات من دولة فرنسا وذلك عن طريق المديرية العامة (المؤسسة الأم) في العاصمة.

3- شروط عملية إتمام الشراء: لكي تتم عملية الشراء يجب على المؤسسة التأكد مما يلي:

- البحث عن المورد الذي يعرض أقل سعر.
  - الجودة: ضرورة توفر الجودة الجيدة في المواد الأولية المشتراة (شهادة المطابقة لكل منتج).
  - المدة: وصول المواد الأولية في الوقت المحدد.
  - الموقع الجغرافي: ربحا لعامل الزمن فإن المؤسسة تضع في أولويات الشراء المورد الأقرب.
- والشكل الموالي يوضح كيف تتم طريقة طلبية الشراء بالنسبة للوحدة:

الشكل رقم (03- 06): طلبية الشراء



المصدر: من إعداد الباحث بناء على المعلومات المقدمة من قسم التموين بالوحدة

إذن يمكن القول أن نشاط قسم التموين يقوم بتأمين المواد الأولية المستهلكة في الإنتاج، لذلك سنقوم بدراسة

قسم الإنتاج، دراسة الورشات التي يضمها ومختلف المنتجات التي ينتجها كما يلي:

الفرع الثاني: نشاط قسم الإنتاج

يعتبر قسم الإنتاج من أهم الأقسام بالوحدة بالنظر للدور الذي يؤديه، إذ ينتج هذا القسم:

- أوكسجين غازي.

- أزوت غازي.

- ثاني أكسيد الكربون.

إذ يتكون هذا القسم حاليا من ورشتين بعد أن كان بها ثلاث ورشات هي:

- ورشة التكييف Conditionnement.

- ورشة الأستيلان (Acétylène) C<sub>2</sub>H<sub>2</sub>.

- ورشة الأزوت السائل 220 لتر/سا Azote Liquide: وتسمى هذه الورشة أيضا بورشة التميع وفصل غازات الهواء، إذ أن هذه الورشة متوقفة على الإنتاج بالوحدة منذ سنة 2004 وإلى غاية يومنا هذا لعدة أسباب منها:

\* ارتفاع سعر التكلفة رغم أن الكميات المنتجة قليلة.

\* فتح ورشة إنتاج في دائرة حاسي مسعود والتي تنتج كميات كبيرة وتكلفة منخفضة.

أولا: ورشة التكييف Conditionnement:

1- تقديم الورشة وطاقة إنتاجها: بدأت عملية التكييف سنة 1976م، وتقدر الطاقة الإنتاجية في هذه الورشة بالكمية المنتجة خلال ساعة واحدة كأقصى حد، وظيفة هذه الورشة تكييف الغاز بأحجام صغيرة، وهذه الغازات هي كالتالي:

- أوكسجين غازي Oxygène Gazeux.

- أزوت غازي Azote Gazeux.

- ثاني أكسيد الكربون CO<sub>2</sub>.

أ- أكسجين غازي Oxygène Médical et Industriel: تتم عملية تكييف الأكسجين الطبي والصناعي في نفس المكان وبنفس المعدات، ولقد تم تجديدها سنة 1996، والجدول الموالي يوضح الطاقة الإنتاجية حسب المنتجات لهذه الورشة.

الجدول رقم (03-03): يوضح الطاقة الإنتاجية لمعدات الأكسجين الغازي

البيان	وحدة القياس	الأكسجين الصناعي	الأكسجين الطبي
عدد خطوط الإنتاج	م <sup>3</sup>	حصتين للأكسجين الصناعي والأكسجين الطبي	
عدد القارورات في الصندوق		20 قارورة لكل خط 10 قارورات	
قدرة المضخة		370 م <sup>3</sup> /سا	370 م <sup>3</sup> /سا
مدة تعبئة القارورة		بالتقريب من 15 إلى 20 دقيقة لكل	بالتقريب من 15 إلى 20 دقيقة لكل
		10 قارورات (لكل خط)	10 قارورات (لكل خط)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مصلحة الاستغلال، قسم الإنتاج

ب- أزوت غازي **Azote Gazeux**: تتم عملية تكييف الأزوت الغازي في نفس المكان وبمعدات مختلفة وفق الطاقة الإنتاجية المبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-04): يوضح الطاقة الإنتاجية لمعدات الأزوت الغازي

البيان	وحدة القياس	الأزوت الغازي
عدد المضخات	م <sup>3</sup>	01
عدد القارورات في الصندوق		10
قدرة المضخة		300 م <sup>3</sup> /سا
مدة تعبئة القارورة		من 01 إلى 20 دقيقة إلى حوالي 02 دقيقة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مصلحة الاستغلال، قسم الإنتاج

ج- ثاني أكسيد الكربون **CO<sub>2</sub>**: تمت عملية تجديد هذه المعدات سنة 1984، والطاقة الإنتاجية بها والمعدات يوضحها الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-05): يوضح الطاقة الإنتاجية لمعدات ثاني أكسيد الكربون **CO<sub>2</sub>**

البيان	وحدة القياس	ثاني أكسيد الكربون
عدد المضخات	كغ	2
عدد القارورات في الصندوق		لكل صندوق توجد قارورة واحدة
قدرة المضخة		400 م <sup>3</sup> /سا
مدة تعبئة القارورة		غير محددة

المصدر: من إعداد الباحث من خلال المعطيات المقدمة من مصلحة الاستغلال، قسم الإنتاج

2- سير العمل في الورشة: عدد العمال هو 05 عمال يعملون مدة 08 ساعات في اليوم، وهذا في حالة نشاط طبيعي إذا كان النشاط استثنائي، كأن تزيد عدد الطلبات فإن العمال يشتغلون أكثر من 08 ساعات.

3- وصف عملية الإنتاج في الورشة: تستلم هذه الورشة المادة الأولية نفسها في الحالة السائلة ثم تقوم بتحويلها كما يلي:

أكسجين سائل ← أكسجين غازي

أزوت سائل ← أزوت غازي

ثاني أكسيد الكربون ← لا يحول بل يعبأ مباشرة في حالته السائلة.

ثانيا: ورشة الأستيلان  $C_2H_2$  (Acétylène)<sup>1</sup>:

**1- تقديم الورشة:** تعتبر هذه الورشة من أقدم الورشات تواجدت في الوحدة إذ كانت تعمل منذ كانت مؤسسة: Air Liquide متواجدة وتم تجديدها سنة 1983، تعد مادة كاربير كالسيوم (فحم الكالسيوم  $CaC_2$ ) هي المادة الأولية المستعملة.

**2- الطاقة الإنتاجية للورشة:** هذه الورشة تعمل بنفس الطريقة التي يتم العمل بها في ورشة التكييف بحيث الكمية تتم خلال ساعة واحدة على أقصى تقدير، كما تعمل العناصر المكونة للورشة بالطاقة التالية:

- Débit du Compresseur 29,2 m<sup>3</sup>/h

- صبيب الضاغط 29,2 م<sup>3</sup>/سا.

- طاقة استيعاب مستودع الغاز 10 ل<sup>3</sup>/سا.

- Capacité du gazomètre 10 m<sup>3</sup>/h

- ثلاثة صناديق يحتوي كل واحد على 20 قارورة (03 Rampes de 20).

- طاقة تخزين كاربير الكالسيوم 80 طن (Capacité du Stockage 80 Tonnes).

- Bouteilles de Carbone de Calcium

**3- نظام العمل في الورشة:** تشغل الورشة خمسة عمال وفق دورتين ولمدة 16 ساعة في اليوم الواحد، بحيث يعمل كل فريق مدة ثماني ساعات في اليوم، ومنه فالورشة تعمل بنظام 2 x 8 ساعة/اليوم لمدة خمسة أيام في الأسبوع.

**4- سير عملية الإنتاج في الورشة:** يتم استخدام المواد التالية في عملية الإنتاج: كاربير الكالسيوم  $CaC_2$

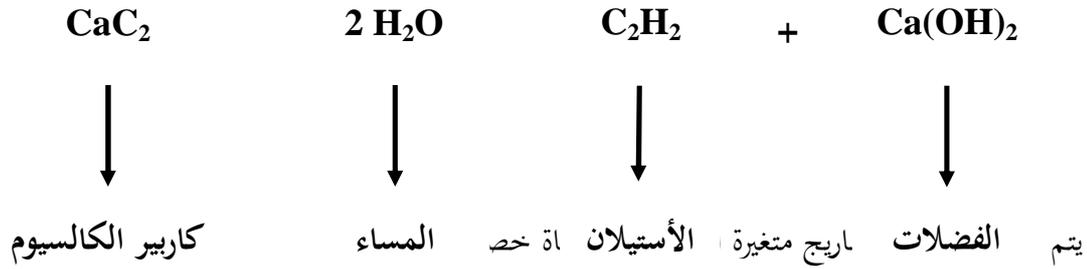
(Carbone de Calcium) الذي يتم وضعه في خزان فيه ماء (Générateur) فينتقل غاز الأستيلان

$C_2H_2$  ويترسب الجير (Chaux) وهو فضلات  $Ca(OH)_2$  ترميها الوحدة، يحول غاز الأستيلان  $C_2H_2$  إلى

مستودع للغاز (Gazomètre) أين يضغط بواسطة الضاغط (Le Compresseur)، ومنه إلى قارورات

خاصة بغاز الأستيلان  $C_2H_2$ ، وبالتالي فإن عملية إنتاج الأستيلان تتم في إنتاجها وفق المعادلة الكيميائية التالية:

<sup>1</sup> - مصلحة الاستغلال: رئيس قسم الإنتاج.



- عدم تحمل الضغط العالي.

- عدم تحمل ارتفاع درجة الحرارة.

ثم يتم تكييفه بواسطة معدات خاصة ثم تعبئته في قوارير مادة مسامية تدعى: مادة الأسيطون ( $\text{CH}_3\text{CH}_3\text{Co}$ ) إلى مادة مذابة.

### الفرع الثالث: نشاط قسم التوزيع

تعتمد الوحدة في تعاملها مع الغير على طريقتين هما:

1- على أساس الإنتاج بالطلبية.

2- على أساس إنتاج السنة الماضية الذي يتم تحديده كل ثلاثي ومن ثم تحديد الوسائل اللازمة للعملية.

### أولاً: سير طلبية البيع

ترسل الطلبيات إلى دائرة التسويق التي تعتبر حلقة الوصل بين الوحدة وزبائنها، وللإشارة فإن الوحدة تتعامل مع زبائن معينين تتوفر فيهم شروط محددة، ويتطلب ذلك ضرورة وضع ملف لكل زبون لدى الوحدة في حافظة خاصة به لتمييزه عن غيره من الزبائن الآخرين وفق شروط متفق عليها، وهذه الطريقة تعتبر مصدر للمعلومات تتمكن من خلالها الوحدة من التعرف على رغبات الزبائن قصد استغلالها في تطوير المنتج وتحسين جودته، كما تتعرف من خلالها على ما يلي:<sup>1</sup>

- الزبون الذي يستهلك كميات كبيرة من المنتج.

- الزبون الذي يستهلك كميات صغيرة من المنتج.

- الزبون الذي توقف عن الطلب ومحاولة التعرف على أسباب ذلك لإزالتها مستقبلاً.

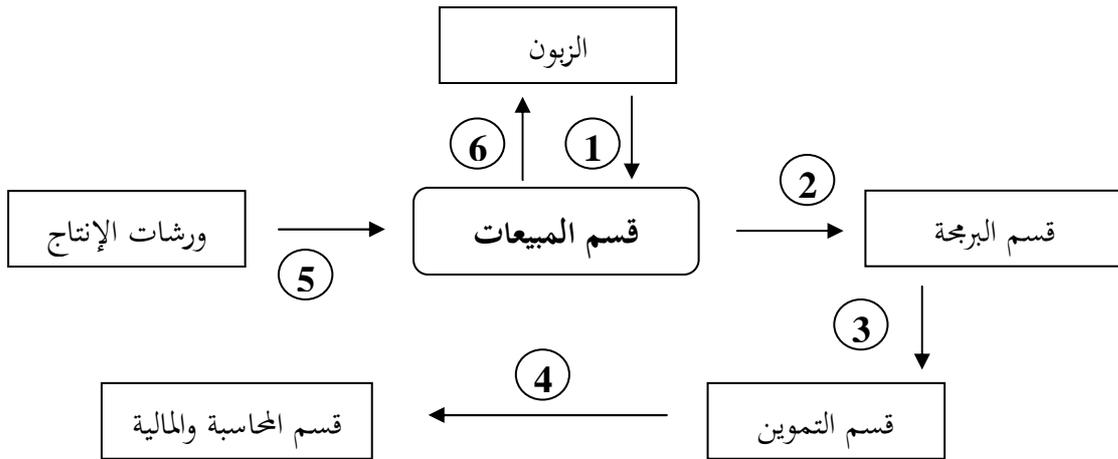
<sup>1</sup> - مسؤول في قسم المبيعات.

- مناقشة الزبون في مدة الطلبية ومحاولة التوصل إلى حل يرضي الطرفين قصد تفادي الضغط في عملية الإنتاج في فترة على حساب أخرى.

ويمكن توضيح مسار (حركة) الطلبية وفق ما يلي:

يقوم الزبون بتقديم طلب بالمنتج الذي يرغب في شرائه من الوحدة إلى قسم المبيعات والتي تقوم بتحويله إلى مصلحة البرمجة لترى ما إذا كان بالإمكان إنتاجها بالكمية وفي الوقت وبالمواصفات المطلوبة وإذا تمت الموافقة تحول الطلبية إلى قسم التموين للنظر إذا كان بالإمكان الإمداد بكمية المواد الأولية اللازمة لإنتاج الطلبية وفي حالة عدم توفر المواد الأولية يتم إبلاغ قسم المحاسبة والمالية لإيجاد المورد المالي اللازم لشراء الكمية المطلوبة من المواد الأولية، ثم يتم بعد ذلك تحويل الطلبية إلى مسؤول الورشة للقيام بإنتاج الكمية المطلوبة، وبدورها بمجرد الانتهاء منها تتصل بقسم المبيعات لإبلاغها بذلك، والشكل التالي يوضح مسار الطلبية.

الشكل رقم (03-07): حركة الطلبية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المبيعات بالوحدة.

إن المتتبع لأهداف الوحدة يجدها توسيعية تسعى إلى محاولة البقاء في السوق، ومنافسة المؤسسات التي تنشط في نفس مجال نشاطها من خلال تحسين جودة منتجاتها، إضافة إلى سعيها للتوسع في نشاطها بغية تحقيق الأهداف المسطرة.

الفرع الرابع: نشاط قسم الصيانة

إن لهذا القسم أهمية كبيرة لما له من علاقة قوية بالأقسام الأخرى، فهو يقدم خدمات لهذه الأقسام فمثلا بالنسبة لقسم التموين، وقسم المبيعات، فهو يساهم في صيانة وسائل النقل التي يعتمد عليها القسمين في نقل المواد من عند المورد، أو نقل المنتجات إلى بعض العملاء إضافة إلى أعمال الصيانة العامة المتعلقة بالطاقة ومختلف تجهيزات المكاتب بالنسبة لباقي الأقسام الأخرى، فهو يقوم بالعديد من المهام منها:

**1- طلب عمل:** تتضمن هذه الوثيقة طلب من قسم الإنتاج بتصليح عطب حاصل في أحد المضخات الموجودة في الورشات.

**2- أمر بالعمل:** فور تلقي وثيقة طلب عمل يقوم عون الصيانة بتصليح العطب الواقع في الآلة التابعة للورشة أو إصلاح الخلل الواقع في التيار الكهربائي ... الخ، ثم خلف وثيقة الصيانة عمل كل الأعمال التي قام بها، وأحيانا يجد أعطاب غير معلن عنها فيما سبق من مسؤول الورشة المعنية والهدف من ذلك يتمثل في تحديد الوقت الذي يقضيه عون الصيانة خلال اليوم في الوحدة، كما تسجل جميع المواد الأولية المستهلكة في عملية الصيانة ومنها: الزيوت بأنواعها وبعض قطع الغيار الموجودة في مخزن المؤسسة.

**3- التقرير الخاص بالصيانة:** يتم في هذا التقرير توضيح كل أعمال الصيانة المنجزة نهاية كل شهر ليرسلها مباشرة إلى الوحدة الأم بالجزائر، ويتضمن هذا التقرير جميع العناصر المستهلكة من قطع غيار خاصة بوسائل النقل أو خاصة بالقارورات (بالنسبة للقارورات فإن عملية الصيانة تتم كل 05 سنوات) أو القطع الخاصة بمختلف المضخات.

### المبحث الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

رأينا في المبحثين السابقين، التعرف العام بالمؤسسة، النشاط الاقتصادي لهذه المؤسسة، ومن ثم قمنا بدراسة الهيكل التنظيمي بشكل تفصيلي، وذلك بدراسة كافة أقسام المؤسسة وسير النشاطات بداخلها، وكذلك التعرف على العلاقة بين هذه الأقسام، كل هذا يعتبر كمرحلة تمهيدية من أجل محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بشكل سليم وبالتالي الحصول على معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتجات المدروسة داخل قسم الإنتاج، وهذه المنتجات هي:

- غاز ثاني أكسيد الكربون.

- غاز الأستييلان.

المطلب الأول: تقييم النظام المحاسبي داخل الوحدة

قبل البدء في محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على ساس النشاط، نشير هنا إلى أهمية إجراء عملية تقييم للنظام المحاسبي داخل الوحدة بالنسبة للمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية، وعملية التقييم هذه ستساعدنا في عملية جمع المعلومات اللازمة عن مختلف التكاليف، من أجل محاولة تطبيق نظام ABC على الوحدة، وسنبداً بأول عنصر وهو المحاسبة العامة.

**1- بالنسبة للمحاسبة العامة:** تعتمد المؤسسة في تسجيل العمليات على المخطط الوطني المحاسبي، حيث يتم تسجيل كافة العمليات وفقاً لهذا المخطط، ونشير هنا إلى أن الوحدة ابتداءً من 2011 أصبحت مطالبة من الوحدة المؤسسة بجميع قوائمها المالية وفقاً للمخطط المالي الجديد.<sup>1</sup>

● تسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة في دفتر اليومية، لترحل بعدها إلى دفتر الأستاذ وفق السير المحاسبي المعروف، غير أن المؤسسة مطالبة بتصريحات شهرية (نهاية كل شهر) تقوم بعملية ترصيد الحسابات وإعطاء الوحدة المركزية صورة عن سير نشاط المؤسسة وهذا يدخل ضمن شكل من أشكال الرقابة، يهدف إلى تصحيح الأخطاء وحل المشاكل قبل تفاقمها.

● بالنسبة للإيرادات والمصاريف، فتجمل جميع الإيرادات في حساب المجموعة السابعة ضمن الجانب الدائن غي حين تسجل جميع المصروفات التي تتحملها المؤسسة في الجانب المدين ضمن المجموعة السادسة، هذه الحسابات تدخل ضمن جدول حسابات النتائج بهدف تحديد نتيجة نشاط المؤسسة.

بالنسبة لإيرادات المؤسسة تتوزع في نوعين: إيرادات الاستغلال وإيرادات خارج نشاط الاستغلال. تتمثل إيرادات الاستغلال في الأرباح المتأتية من: (مبيعات الأكسجين الغازي، ثاني أكسيد الكربون، غاز الأستيلاين، غاز الأزوت، غاز الأرجون).

أما بالنسبة للإيرادات خارج الاستغلال فتتمثل في: (مبيعات الأكسجين السائل، قطع الغيار الخاصة بعملية التلحيم).

**عمليات الجرد:** بالنسبة لعملية الجرد فإن المؤسسة تقوم بعملية الجرد نهاية كل سنة بتجميد النشاط لمدة أسبوعين لإتمام عملية الجرد.

● تقوم المؤسسة بإقفال جميع الحسابات، إلى أن تحسب النتيجة وتعد الميزانية الختامية.

<sup>1</sup> - مسؤول في الإدارة: رئيس قسم المحاسبة.

**2- بالنسبة لنظام المحاسبة التحليلية:** يفترض أن أي مؤسسة تتبنى النظام المحاسبي المدمج أو النظام المحاسبي المستقل، فالدمج يعني أن المؤسسة تخصص نفس الدفاتر لكل من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية، أما المستقل فإن المؤسسة تخصص لكل من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية دفاتر خاصة، غير أن مؤسسة ليند غاز الجزائر لا تتوفر على نظام محاسبة تحليلية أصلا.

**3- عملية التسعير:** تعتمد المؤسسة في تسعير منتجاتها على طريقتين:<sup>1</sup>

**أ- تقدير التكاليف:** تقوم الوحدة الأم بتقدير التكاليف المباشرة منها وغير المباشرة التي يمكن أن يستهلكها نشاط المؤسسة في تلك السنة (هذه التقديرات تكون إما عن طريق خبرات أو عن طريق أخذ سنوات سابقة في هذا التقدير، ثم تقوم بعد ذلك بوضع السعر لكل منتج، ومن ثم تعميمه على كافة الوحدات الأخرى.

**ب- الاعتماد على مدخل السوق:** وهنا تقوم المؤسسة بوضع أسعار لمنتجاتها اعتمادا على الطلب والعرض داخل السوق أو عن طريق بناء الأسعار على حسب أسعار المنافسين، على أن تحقق نسبة من هامش الربح، ثم تعميم السعر على كافة الوحدات.

والجدير بالذكر أن المؤسسة قامت بإنجاز نسبة كبيرة من مشروع نظام محاسبة تحليلية بطريقة الأقسام المتجانسة، وأخذت منتج الأستيلا كمثل في بناء هذا النظام، غير أنه وبعملية سيطرة المؤسسة الألمانية على نسبة 66 من أسهم المؤسسة توقف هذا المشروع وكذلك باستقالة معظم اللذين ساهموا في إنجاز المشروع بالنسبة لوحدة ورقلة.

**المطلب الثاني: عرض محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على الوحدة**

يمكن أن نتبع الخطوات التالية في حساب سعر التكلفة بتطبيق طريقة ABC على النحو التالي:

**1- تحديد الأنشطة ومجمعات التكلفة:** بحسب المبدأ الذي يقوم عليه نظام نشاط التكاليف على أساس النشاط، وهو أن الأنشطة تقوم باستهلاك جميع الموارد، وهذا يسمح لنا بتحديد مجمعات التكلفة أو قيمة التكاليف المحملة لكل نشاط، لذلك يجب تحديد كافة عناصر التكاليف التي يحتويها كل نشاط، والجدول التالي يوضح مختلف الأنشطة وأهم التكاليف المقابلة إليها:

**الجدول رقم (03-06): يوضح الأنشطة المختلفة بالمؤسسة والتكاليف المقابلة لها**

التكاليف غير المباشرة المحملة	النشاط
-------------------------------	--------

<sup>1</sup> - مسؤول في الإدارة: رئيس قسم المحاسبة.

الشراء ومناولة المواد	تكلفة اليد العاملة + تكلفة المواد واللوازم + الإهلاكات (إ. تجهيزات المكتب، إ. القسم، إ. المخزن، إهلاكات تجهيزات النقل) + الخدمات.
تشغيل الآلات	قيمة الكهرباء المستهلكة من طرف الآلات + إهلاك الآلة + مساحة الورشة + تكلفة اليد العاملة.
تخزين القارورات	إهلاك القارورات + إهلاك مساحة المخزن + مواد مستهلكة لصيانة القارورات.
بيع و تسليم القارورات	تكلفة اليد العاملة + تكلفة المواد واللوازم + إهلاكات (إ. تجهيزات المكتب، إ. مساحة القسم، إهلاكات تجهيزات النقل).
صيانة عامة	مواد مستهلكة في وسائل النقل + المواد واللوازم + إهلاكات المبنى + تكلفة اليد العاملة + مواد مستهلكة في السيارات + إهلاكات تجهيزات النقل.
الإدارة	أجور العاملين بالإدارة + تكاليف الإنارة + إهلاكات مبنى الإدارة + الخدمات.

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المقابلة مع مسؤولي كافة الأقسام.

**التعليق:** في هذا الجدول تم التطرق إلى أهم و أول خطوة في تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط ، وهي عملية تحديد كافة الأنشطة داخل المؤسسة ، وبعد عملية دراسة كل الأقسام و متابعة عمليات الشراء والإنتاج و البيع ، تم إلغاء البعض من الأنشطة التي تعتبر ذات قيمة مضافة ضعيفة بالنسبة للمؤسسة ، وتم دمج بعض الأنشطة ذات حجم التكاليف الصغير داخل المؤسسة، وفي الأخير تم تحديد الأنشطة ، وتحديد الموارد التي يستهلكها كل نشاط و التي ستساعدنا في ما بعد في تحديد حجم التكاليف لكل نشاط أي توزيع التكاليف على هذه الأنشطة.

## 2- توزيع إجمالي التكاليف المباشرة على المنتجات لسنة 2011:

قبل عملية توزيع المصاريف غير المباشرة، يجب أولاً أثناء تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط حصر المصاريف المباشرة التي يتحملها كل منتج من المنتجات التي هي محل دراسة، ويمكن الإشارة هنا إلى أن نشاط الصيانة أدمج مع نشاط تشغيل الآلات، وهذا لأن نسبة ما تمثله تكاليف الصيانة هي نسبة ضعيفة، أما بالنسبة للإدارة فقد وزعت المبالغ على الأنشطة على أساس معيار حجم كل منتج، ويمكن تلخيص هذا التوزيع في الجدول التالي:

### الجدول رقم (03-07): يوضح توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات لسنة 2011.

المنتجات			التكاليف المباشرة
غاز الأستييلان	غاز ثاني أكسيد الكربون CO <sub>2</sub>	غاز الأوكسجين O <sub>2</sub>	

102670.00	41780.00	55020.00	مواد ولوازم أولية مستهلكة
15370.00	5290.00	16800.00	ساعات عمل مباشر
650.00	140.00	4120.00	ضرائب ورسوم مباشرة
24530.00	12610.00	54330.00	الاهتلاكات
/	300.00	30.00	مصاريف مالية
دج 143220.00	دج 60120.00	دج 130300.00	إجمالي المصاريف المباشرة
م <sup>3</sup> 70853	م <sup>3</sup> 244293	م <sup>3</sup> 447756	عدد الوحدات المنتجة
دج 202.00	دج 24.60	دج 30.00	التكلفة المباشرة لكل وحدة من المنتج

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مسؤول مصلحة الاستغلال.

التعليق: يبين هذا الجدول جميع التكاليف المباشرة التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات المراد حساب تكاليفها، و هي تمثل أسعار الموارد التي تستهلكها المؤسسة في إنتاج أنواع الغازات المنتجة، كدك تم توضيح عدد الوحدات المنتجة و بالتالي معرفة التكلفة المباشرة لكل وحدة، وذلك من خلال قسمة إجمالي التكاليف المباشرة لكل منتج على عدد الوحدات المنتجة منه. ويبين الجدول أن تكلفة الوحدة من منتج غاز الاسيتيلان هي الأكبر من بين الغازات .

الجدول رقم (03- 08): يوضح كافة المنتجات، وما يقابلها من حجم مؤشرات التكلفة

حجم المؤشرات المستهلكة				المنتج
أوامر البيع	كمية منتجة	ساعات عمل الآلة	إعداد الطلبات	
95	م <sup>3</sup> 447756	86	11	الأكسجين

30	244293 م <sup>3</sup>	28	5	ثاني أكسيد الكربون
325	70835 م <sup>3</sup>	288	36	الأسيتيلان
450	762902 م <sup>3</sup>	402	52	المجموع

المصدر 01: من إعداد الباحث، بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مسؤول مصلحة الاستغلال.

المصدر 02: خبير محاسبي، موظف سابق في المؤسسة، مدة العمل 22 سنة، سنة التقاعد 2010.

3- توزيع إجمالي المصاريف غير المباشرة على الأنشطة:

الجدول رقم (03-09): يوضح عملية تحميل تكاليف الأنشطة وحساب تكلفة المؤشرات

النشاط	طبيعة مؤشر التكلفة	حجم التكاليف غير المباشرة	حجم مؤشر التكلفة	تكلفة المؤشر
شراء ومناولة المواد الأولية	إعداد طلبية الشراء	1689	52	32.5
صيانة وتشغيل الآلات	ساعة عمل الآلة	4968	402	12.35
تخزين القارورات	وحدة منتجة	853	762902	0.0012
بيع وتسليم القارورات	أوامر البيع	1796	450	4

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مسؤول الإنتاج.

التعليق: يوضح الجدول أعلاه مجموع الأنشطة داخل المؤسسة ، و حجم التكاليف المحملة لكل نشاط ، وتعتبر هذه الخطوة ذات أهمية كبيرة في تحديد تكلفة المؤشر، على اعتبار أن المبدأ الذي تقوم عليه طريقة التكلفة على أساس النشاط أن المنتج يستهلك النشاط و أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد ، يتم تحميل المنتجات للتكاليف بحسب حجم مؤشر التكلفة و تكلفة المؤشر، وتعتبر هذه الخطوة من أهم الخطوات المتبعة في تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط .

$$\text{تكلفة المؤشر} = \text{تكلفة النشاط} / \text{حجم}$$

الجدول رقم (03-10): يوضح كيفية حساب سعر تكلفة المنتجات

المنتجات			تكاليف الأنشطة
غاز الأسيتيلان	غاز ثاني أكسيد الكربون CO <sub>2</sub>	غاز الأوكسجين O <sub>2</sub>	

الشراء ومناولة المواد	3575.00 دج	1625.00 دج	1170.00 دج
تشغيل الآلات	10621.00 دج	3458.00 دج	35568.00 دج
تعبئة وتخزين القارورات	5373.07 دج	2931.516 دج	850.02 دج
بيع وتسليم القارورات	3800.00 دج	120.00 دج	13000.00 دج
إجمالي تكاليف الأنشطة	23369.07 دج	9214.51 دج	50588.02 دج
إجمالي التكاليف المباشرة	130300.00 دج	60100.00 دج	193808.02 دج
إجمالي التكاليف	153669.07 دج	69334.51 دج	204338.02 دج
عدد الوحدات المنتجة	447756	244293	70835
تكلفة الوحدة المنتجة	34.30 دج	28.38 دج	273.53 دج

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسة النظرية في كيفية حساب سعر التكلفة بطريقة نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط.

**التعليق:** في الجدول أعلاه تم حساب تكلفة الوحدة من المنتج وذلك من خلال تجميع تكاليف الأنشطة و من ثم إضافة مجموع التكاليف المباشرة ، و هذا كمرحلة أخيرة من تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط.

### المطب الثالث: نتائج تطبيق نظام ABC وقرارات التسعير

من خلال النتائج التي توصلنا إليها من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والتي تتمثل في سعر التكلفة للوحدة لكل من الأكسجين، والأستيلاين وثاني أكسيد الكربون، ومن خلال مقارنة هذه النتائج بالأسعار المعتمدة في المؤسسة يمكن أن نوضح أثر تطبيق نظام ABC في التكاليف على أساس الأنشطة في قرارات التسعير وبالتالي في الربح الكلي للمؤسسة.

### الجدول رقم (03-11): يوضح أثر نظام ABC في ربح المؤسسة

المنتجات			البيان
الأستيلاين	ثاني أكسيد الكربون	الأكسجين	

سعر المنتج	60.00 دج	45.00 دج	450.00 دج
تكلفة الوحدة (ت. ط. ABC)	34.00 دج	28.38 دج	273.50 دج
هامش الربح	26.00 دج	16.62 دج	176.50 دج

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تطبيق النظام والمعلومات المقدمة من مصلحة المبيعات بالوحدة.

التعليق: في ظل هذه النتائج يمكن القول أن للإدارة مجال لوضع أسعار أخرى وذلك من خلال النتائج المتوصل إليها، إذ أنه نلاحظ أن هناك هامش كبير نوعا ما بالنسبة للمنتجات الثلاثة في ظل تطبيق نظام ABC، فمن جملة القرارات التي يمكن اتخاذها مثلا:

**1- التخفيض في الأسعار:** بناء على قانون الطلب والعرض في السوق الذي يعتبر أنه كلما انخفض سعر السلعة يزيد الطلب على هذه السلعة وبالتالي زيادة في حجم المبيعات بالاعتماد على العلاقة التالية:

$$CA = P \times Q$$

غير أن التغير في السعر لا يجب أن يكون أكبر من الزيادة في الكمية، بل يجب أن يكون أقل، وهذا مرتبط بمرونة الطلب السعرية لكل منتج أو سلعة.

في هذه الحالة يمكن أن نقول أن عملية اتخاذ قرار التسعير مرتبطة بعاملين هما:

- هامش الربح الذي يغطي تكاليف المنتج.
  - نسبة التغير في السعر بالنسبة للتغير في الكمية.
- ويمكن أن نلخص ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-12): يوضح أثر حساب سعر التكلفة بطريقة ABC

السر	الكمية	رقم الأعمال
انخفاض ب K	زيادة ب K + 1	زيادة في الربح الكلي

انخفاض ب K	زيادة ب K - 1	نقص في الربح الكلي
انخفاض ب K	زيادة ب K	ثبات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تطبيق النظام والمعلومات المقدمة من مصلحة المبيعات بالوحدة.

التعليق: من الجدول نستنتج أن عملية التخفيض في السعر لا تكون مفتوحة بل هي مقيدة بمجال محدد متعلق بآثر هذا التخفيض على التغير الحادث في الكمية.

#### المطلب الرابع: نتائج الدراسة واختيار الفرضيات

بهدف الإجابة على الإشكالية العامة في هذه الدراسة والمتمثلة في:

إلى أي مدى يمكن لنظام التكاليف المستند للنشاط أن يساعد في ترشيد قرارات التسعير؟

قمنا بوضع ثلاث إشكاليات جزئية يقابلها ثلاث فرضيات والتي تم اختبارها في هذه الدراسة فكانت النتائج كالتالي:

بعد ما تبين صحة الفرضية الأولى من النتائج المتوصل إليها في نتائج الفصل الأول والثاني، حيث تبين أن نظام التكلفة على أساس النشاط يعتبر كحل بديل للأنظمة التقليدية من حيث الدقة في اختيار مفاتيح التوزيع الخاصة بالمصاريف غير المباشرة، ومن حيث الدقة في قياس التكاليف.

لذلك سنحاول في هذا المطلب البحث في اختبار صحة الفرضيات المتبقية انطلاقا من النتائج المتوصل إليها.

● بالنسبة للفرضية الثانية والتي تنص على: (يمكن تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط في مؤسسة ليند غاز الجزائر)، والتي وضعت كإجابة على الإشكالية الجزئية الثانية والمتمثلة في:

هل تتوفر المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية على المقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط؟

وقد تبين صحة الفرضية من خلال دراسة المقومات اللازمة لتطبيق التكلفة على أساس النشاط في الفصل الثاني، وإسقاط ذلك على مؤسسة ليند غاز الجزائر، ومن خلال دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة ودراسة كافة الأنشطة وكيفية سير العمل تبين أن مؤسسة ليند غاز الجزائر تتوفر على الأقل على بعض المقومات التي تؤهلها لتطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط، ومن هذه المقومات نجد مثلا (طبيعة نشاط المؤسسة الصناعي الذي يوافق هذه الطريقة، تعدد في المنتجات وكذلك تحول الشركة بعد استحواذ شركة ليند غاز على أكثر من 60% من

أسهمها، أي الانفتاح على العالم وبالتالي التأثير بكل التطورات الحاصلة في أنظمة التكاليف ABC، كما أن هناك العديد من المعوقات التي أخذها بعين الاعتبار، ومن بينها نجد: غياب نظام التكاليف، ضعف الإطار المحاسبي، غياب أنظمة معلومات متطورة تساهم في إمداد المؤسسة بكافة المعلومات التفصيلية حول الأنشطة. بالنسبة للفرضية الثالثة والتي تنص على: إن تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى اتخاذ قرارات تسعير رشيدة، وقد توصلنا من خلال نتائج البحث الثالث في الفصل التطبيقي إلى صحة هته الفرضية، وذلك من خلال النتائج المتوصل إليها في الفوارق الموجودة في سعر تكلفة المنتجات قبل وبعد تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط، فهذه الفوارق ستعطي حرية أكبر للمؤسسة في التحكم بالسعر من خلال الهامش المتحصل عليه من جراء تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط.

## قائمة المراجع

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية

- الكتب

- 1- أبو يعقوب عبد الكريم المحاسبة التحليلية ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون الجزائر. بدون سنة نشر
- 2- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة عمان الأردن. 2002.
- 3- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2009.
- 4- جبرائيل يوسف كحالة، د. رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية دار الثقافة عمان الأردن. 2002.
- 5- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، قياس وتحليل دار وائل للنشر جامعة البترا الأردن. 2009.
- 6- محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف دار وائل للنشر، عمان، 2010.
- 7- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار الإثراء، 2008.
- 8- عبد المقصود دبيان، د. صلاح الدين عبد المنعم، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية. 2004.
- 9- بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2010.
- 10- أحمد رجب عبد العال، د. فتحي رزق السوافري، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2010.
- 11- إسماعيل التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد، 2008.
- 12- نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الثقافة. العراق، 2008.
- 13- ثناء علي القباني، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 15- أحمد محمود زامل، سياسات التسعير الحديثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2010.
- 16- محمد صالح المؤذن. مبادئ التسويق، جامعة الزرقاء الأهلية، دار الثقافة، عمان، 2008.
- 17- أحمد كلبونة، رأفت سلامة، الأصول المحاسبية و الأسس العلمية في محاسبة التكاليف، دار وائل، جامعة الزرقاء ، الأردن 2011.

- الرسائل و الأطروحات

18- رمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد لاتخاذ القرار، أطروحة دكتورا، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004.

19- أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام ABC على ربحية المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة و المالية ، جامعة غزة، 2008.

20- علا أسامة الشعراي، أهمية تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصاريف الإسلامية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة و المالية ، جامعة غزة، 2010.

21- أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الفلسطينية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2005.

22- محمد عبد الله محمود: مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2008.

23- تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير، دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، 2009.

24- ساطع سعدي شملخ: العوامل المؤثرة في قرارات تسعير الخدمات في المصارف التجارية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، 2008.

25- تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير، دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، 2009.

- المجالات

- 26- مجلة العلوم الاسبانية، السنة الخامسة العدد 35 حريف 2007، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير .
- 27- مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر 15 العدد الثاني.2
- 28- مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني. 2005.
- 29- مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد التاسع، 9، العدد الأول.
- 30- مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد الأول.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية

- 31- Abdellah Boughaba, Comptabilité Analytique d'exploitation, Berti Editions, Alger, 1998.
- 32- Claude Alazard, Sabine sépari, Control de Gestion, 5ed, Dunod éditions, Paris, 2001.
- 33- Henri davas, Comptabilité Analytique est Gestion budgétaire, Berti édition, Alger, 2010.
- 34- Henry Court, Jean Laurion, comptabilité analytique et gestion, tome2, les éditions Foucher, paris, 1981.
- 35- Louis Dubruelle. Didier Jourdain. Comptabilité Analytique de Gestion. 4ed, Dunod éditions Paris, 2003.
- 36- Mohamed Zaatri, comptabilité générale et analyse financière, Berti édition, Alger, 2010.
- 37- Thierry Cuyaubère, Jacques Muller, comptabilité de gestion, 2ed, groupe revue fiduciaire, paris, 2000.
- 38- Toufik Saada, Alain Brulaud, Claude Simon, Comptabilité Analytique est Contrôle de gestion, 3ed, Vuibert édition, paris, 2008.