

جامعة غارداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الليسانس أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير و العلوم التجارية

الشعبة : علوم التجارية

تخصص : مالية ومحاسبة

بعنوان:

دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف  
التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة  
(ABC)

"دراسة حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE"

من إعداد الطلبة:

— الصادق أولاد مسعود غمار

— حنان بريهمات

إشراف الأستاذ :

— الشرع يوسف

السنة الجامعية 2014 / 2015

# شكر و عرفان

نشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل فهو القائل

( لئن شكرتم لأزيدنكم )

ولقول رسول الله عليه الصلاة والسلام

( من لم يشكر الناس لم يشكر الله )

لا يسعنا إلى أن نتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير للأستاذ والمشرف الشرع

يوسف، الذي لم ينخل علينا بالكثير من وقته والنصائح القيمة، وعلى تواضعه

اللامتناهي في المعاملة وقبوله الإشراف على هذه الدراسة.

كما نتقدم بالشكر المسبق لمحاسب شركة الأنابيب جمال أولاد سعيد الذي كان

سببا في نجاح هذا العمل واسأل الله أن يجعله في ميزان حسناته إن شاء الله و

لجميع الأساتذة الجامعة وكافة إطارات شركة الأنابيب على مساعدتهم وتعاونهم معنا

في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

نشكر كل من مد يد العون لنا على انجاز هذا العمل.

# القدرى

إلى اللذاني اقترنت طاعتها بطاعة الرحمان والديا حفظهما الله  
إلى إخوتي وأخواتي إلى رفقاء العمر شمس الدين وعبد المنعم  
والى كل الأقارب بدون استثناء والى جمال أولاد سعيد  
إلى كل الزملاء والأصدقاء أهدي هذا العمل.

# إهداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك وكثير عطائك.

إنه لا يسعني في هذه اللحظات التي لعني لا املك أغلى منها أن اهدي ثمرة هذا

العمل المتواضع إلى:

- الذي يخفق له قلبي باستمرار، ضياء قلبي ونور بصري: محمد صلى الله عليه وسلم".
- اهدي ثمرة جهدي إلى أغلى و اعز الناس أمي و أبي
- إلى أمي الغالية التي غمرتني بحبها و عطفها و حنانها و دعوتها ووقوفها بجانبني طوال هذا المشوار.
- إلى أبي العزيز الذي رباني وأحاطني برعايته وحبه ودعواته فهو نعم الأب أدعو الله أن يحفظ أمي و يطيل في عمرها و أن يرحم أبي و يسكنه فسيح جناتها
- إلى من يقاسمان حزن والدتي أخوتي: أسماء و احمد حفظهما الله و أعانهما على شق مشوار الحياة، أخي الذي أتمنى له زواج سعيد و ألف مبروك
- إلى كل الأهل و الأقارب و اخص بالذكر: فاطمة، زهيرة، رحيل، هاجر، عبد الله، أمين، عبد الرحيم، يوسف، سيد علي، سعيدة
- إلى صديقتي: كوثر، إيمان، آمال، حنان، نورة، شهرة
- إلى كل الأصدقاء و الزملاء في الحرم الجامعي
- إلى كل الذين عرفتهم من قريب أو بعيد
- من فتح هذه الوريقات و تصفحها بعدي
- اشكر كل من ساعدني في هذا العمل و لو بالكلمة الطيبة

## فهرس المحتويات:

الصفحة	التعيين	
I	.....	الإهداء
III	.....	الشكر
V	.....	قائمة الجداول
VI	.....	قائمة الأشكال
أ	.....	قائمة الملاحق
		المقدمة
10	تقديم عام للمؤسسة و الهيكل التنظيمي لها	الفصل الأول
	تمهيد الفصل الأول	
11	تقديم عام للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE	المبحث الأول
11	النشأة التاريخية للمؤسسة	المطلب الأول
12	الأهمية الاقتصادية و الأهداف الإستراتيجية المؤسسة	المطلب الثاني
14	تقديم المصلحة و الهيكل التنظيمي لها	المبحث الثاني
14	تقديم مصلحة المحاسبة	المطلب الأول
15	دراسة و تحليل الهيكل التنظيمي للمصلحة	المطلب الثاني
	خلاصة الفصل الأول	
17	الدراسة التطبيقية	الفصل الثاني
	تمهيد الفصل الثاني	
18	الطرق و الأدوات المستخدمة في الدراسة	المبحث الأول
18	الطريقة المستخدمة	المطلب الأول
18	الأدوات المستخدمة	المطلب الثاني
20	المقارنة بين نظام التقليدي والنظام ABC	المبحث الثاني
20	دراسة نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة "التقليدي" و خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة	المطلب الأول
32	المقارنة بين نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة ونظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة	المطلب الثاني
	خلاصة الفصل الثاني	
39	.....	الخاتمة العامة
42	.....	قائمة المراجع
43	.....	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
22	جدول تخصيص عناصر التكاليف علي الأنشطة	01
23	جدول عدد المسببات حسب كل نشاط	02
24	جدول تكلفة مراكز الأنشطة	03
25	جدول تكلفة الوحدة الواحدة من مسببات التكلفة للأنشطة ومراكز الأنشطة	04
26	جدول عدد المسببات التكلفة المخصصة لكل منتج	05
27	جدول تخصيص عناصر التكاليف على المنتجات	06
28	جدول تكلفة الوحدة المنتجة لكل منتج	07
28	جدول التوزيع الأولي	08
29	جدول التوزيع الثانوي	09
30	جدول تكلفة شراء المادة الأولية	10
31	جدول تكلفة الإنتاج	11
31	جدول سعر التكلفة	12
32	جدول النتيجة التحليلية	13
33	جدول المقارنة بين نظامي التكاليف المطبق في المؤسسة والأنشطة من حيث مجموع التكاليف غير المباشرة	14
34	جدول معدلات التحميل حسب نظامي التكاليف المطبق في المؤسسة والأنشطة	15
35	جدول تكلفة الوحدة المنتجة بالنسبة إلى النظام المطبق في المؤسسة	16
36	جدول تكلفة الوحدة المنتجة بالنسبة إلى نظام تكاليف الأنشطة	17

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنايب الناقلة للغاز	02
15	الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية و المحاسبة	03

## قائمة الاختصارات

الرمز	المصطلح
ABC	Activity based cost system

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
40	جدول حسابات النتائج	01

### مقدمة:

شهد العالم تغيرات كبيرة في بيئة الأعمال نتيجة العولمة والانفتاح وتجلت مظاهر هذا التطور على مستويين العالمي والمحلي وكذا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات على مختلف أنواعها. ما اوجب ضرورة الاهتمام إلى جملة من الوسائل والتقنيات والطرق التي تهدف إلى السيطرة على التكاليف و التحكم فيها، وكيفية إدارتها جاء هذا المصطلح نتيجة الثورة المحاسبية و التقنية من الأنظمة الكلاسيكية التقليدية التي عرفت قصور في أنظمتها ، هذا ما غير في طرق حساب التكاليف فعجزت الأنظمة التقليدية على متابعتها. مما أدى إلى ظهور أنظمة جديدة تعمل لتغطية نقائص الأنظمة التقليدية(الكلاسيكية). أي ما يعرف بنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC والذي يعتبر نظام محاسبي وإداري متطور يهدف إلى تخصيص التكاليف غير مباشرة بشكل دقيق من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء المنتجات وحساب تكلفة كل نشاط ومن ثم ربطه بالمنتجات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق .

### إشكالية البحث:

تتضح معالم الإشكالية والمتمثلة في :

فيم تتمثل أهم الفروقات في طريقة حساب التكاليف التقليدية عن طريقة حساب التكاليف المبنية على أساس الأنشطة و كيف يتم تحديد التكلفة في المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب؟

### التساؤلات الفرعية:

- هل أن نظام الأنشطة يعد حلا بديلا لنظام محاسبة التكاليف المطبق في مؤسسة وحدة صناعة

الأنابيب ALFA PIPE ؟

- ما هي مقومات و خطوات عمل نظام المحاسبة التكاليف المبني على اساس الانشطة في مؤسسة

ALFA PIPE ؟

### فرضيات البحث:

في سبيل الإجابة على الإشكالية بالإمكان طرح الفرضيات التالية:

- تختلف نظام التكلفة على أساس الأنشطة عن النظام المحاسبي التكاليفي المطبق في

مؤسسة صناعة الأنابيب ALFAPIPE .

- تتوفر المؤسسة على بعض المقومات المساعدة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني

على أساس الأنشطة عن طريق تتبع مجموعة من المراحل.

### أسباب اختيارنا لهذا الموضوع:

لعل اختيارنا لهذا الموضوع تعود لجملة من الأسباب أهمها:

- التخصص الذي نحن فيه يفرض علينا دراسة التكاليف.

- نقص الدراسات السابقة من مثل هذه المواضيع .
- غياب هذا النوع من المحاسبة في بعض المؤسسات الوطنية.
- الميول الشخصي لمواضيع المتعلقة بالمحاسبة .

### أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة فيما يلي

- فهم آلية تطبيق نظام التكاليف في المؤسسة محل الدراسة.
- محاولة إبراز الفائدة من تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

### .ABC

- معرفة دور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتوفير المعلومات الدقيقة عن التكلفة.

### حدود الدراسة:

تتم هذه الدراسة بمقارنة بين التكاليف على أساس الأنشطة والطريقة التقليدية.

### الحدود المكانية:

اقتصرت هذه الدراسة في المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE بغرداية.

### المجال الزمني:

تمثلت الفترة الزمنية لهذه الدراسة من أواخر سنة 2012 إلى نهاية سنة 2013.

### منهج الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا هذه المنهج التحريبي الذي يعتبر من أهم المناهج التي يعتمد عليها في تحليل الظواهر الاقتصادية و اختبار فرضياتها.

### صعوبة الدراسة:

أهم الصعوبات التي اعترضت السير الحسن للدراسة تتمثل فيما يلي:

- عدم معرفة المؤسسة بطريقة تحديد التكاليف على أساس الأنشطة .ABC.
- حساسية الموضوع خاصة في الدراسة الميدانية واجهنا صعوبات في جمع المعلومات التفصيلية.

### هيكل البحث:

ارتأينا أن نقسم هذا البحث إلى فصلين تطرقنا في الفصل الأول إلى الجانب النظري المتعلق بالمؤسسة محل الدراسة و المصلحة المتوجه إليها. أما في الفصل الثاني أسقطنا الدراسة النظري على الجانب التطبيقي و ذلك من خلال تحليل التكاليف على أساس الأنشطة و الخروج في الأخير بنتائج و توصيات.

تمهيد:

من اجل تطبيق موضوع البحث قمنا بدراسة حالة المؤسسة ALFA PIPE المتواجدة بغرداية، و ذلك من خلال تقديمها، عرض هيكلها التنظيمي، و في هذا الفصل سأحاول إسقاط الدراسة النظرية على مستوى المؤسسة الأنابيب الحلزونية غرداية التي تم اختيارها كعينة من بين مؤسسات المنطقة و سوف نتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

**المبحث الأول:** تقديم عام لمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية (ALFAPIPE).

**المبحث الثاني:** تقديم عام لمصلحة المالية و المحاسبة و الهيكل التنظيمي لها.

الفصل الأول: تقديم عام للمؤسسة و الهيكل التنظيمي لها

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية **\*ALFA PIPE\***:

تعتبر مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز من أهم المؤسسات بالجنوب الجزائري وذلك لكبر حصتها السوقية وارتفاع رقم أعمالها بالإضافة إلى حساسية النشاط الذي تعمل فيهو المحتكر من طرف الدولة وتعاملاتها مع الخارج، الأمر الذي دفع المؤسسة إلى استغلال كل طاقتها من اجل المحافظة على هذه المكانة ، ولمعرفة الظروف الأخرى التي تعمل من خلالها المؤسسة خصص هذا المبحث وفق ثلاثة مطالب وهي :

المطلب الأول : النشأة التاريخية للمؤسسة

**1- المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب \*ALEA PIPE\***

تمثل صناعة الحديد والصلب الركيزة الأساسية وتحديث الاقتصاد الوطني لما توفره من منتجات مصنعة أو شبه مصنعة ، تستعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية كالزراعة ، النقل ، البناء و في الصناعات الأخرى كالصناعة الميكانيكية و البترولية وزيادة على تامين الثروات الطبيعية وتوفير فرص العمل ، ومن أهم مؤسسات هذه الصناعة نجد المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب **ALFA PIPE** والتي حصلت مؤخرًا على شهادة الجودة المتمثلة في **ISO 9001** وشهادة جودة المنتجات البترولية **API-Q1** بالإضافة إلى السعي للتسجيل في المواصفة **ISO 14001** ، و تسجيلها في مواصفة **ISO 18001** الخاصة بنظام الرعاية الصحية والسلامة .

**2-النشأة التاريخية للمؤسسة :**

تعود نشأة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية **ALFA PIPE** إلى الشركة الوطنية للحديد والصلب **SNS** التي تعتبر أول شركة أسستها الجزائر في ميدان صناعة الحديد والصلب ، ولقد بدأت هذه الشركة نشاطها بعد الاستقلال وأخذت في التوسع خصوصا بعد إعادة تأميم الوحدتين **SOTUABL** و **ALTUMEL** وتمت عملية التأميم بعد إمضاء وثيقة التعاون التقني لثلاثة سنوات من عام 1968 إلى عام 1972 مع مؤسسة **VOLLOVEC** بغرض المساعدة في التسيير التقني ، كما تم إنشاء مركب الحجار الذي يعتبر الركيزة الأساسية لصناعة الحديد والصلب في الجزائر .

و من أهم فروعها نجد:

✓ وحدة أنابيب الغاز - تبسة - **TGT** .

✓ وحدة الصفائح المفتوحة الناقلة للماء - وهران - **TON** .

- ✓ وحدة الأنابيب الصغيرة - الرغاية *PTS*.
- ✓ وحدة الأنابيب الكبيرة - الرغاية - *GTR*
- ✓ وحدة أنابيب و تجهيزات الري - برج بوعريريج - *TMIA*.

المطلب الثاني : الأهمية الاقتصادية و الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

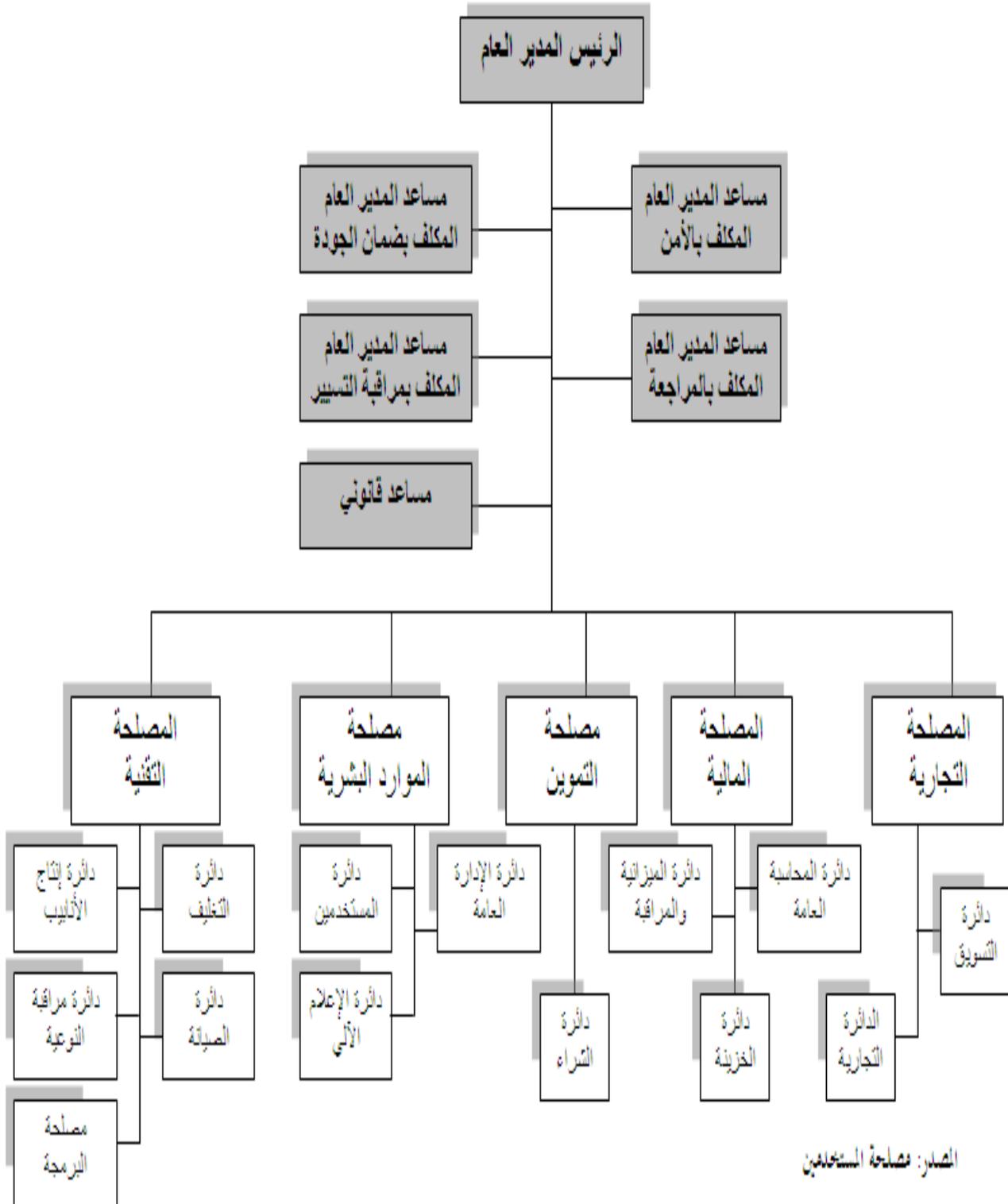
و تتمثل أهميتها في :

- ✓ المساهمة في تدعيم عدد من القطاعات المهمة في الاقتصاد الوطني كقطاع الفلاحة و الري ، و قطاع المحروقات، فهي تتعامل مع كل من سونا طراك و سونلغاز و محاور الرش الخاصة بقطاع الري .....
- الخ، حيث تقوم بتغطية حوالي 60 % من احتياجات السوق الوطنية.
- ✓ على الصعيد الداخلي فهي تساهم في تشغيل حوالي 930 عامل ما يعني امتصاص جزء من البطالة الموجودة على مستوى المنطقة، و التشغيل يشمل جميع المستويات كسائقين و رجال الأمن الداخلي للمؤسسة، و المسيرين، العمال داخل الورشات ، المهندسين ..... الخ
- كما تساهم في فك العزلة عن مناطق الجنوب بصفة عامة و منطقة غرداية بصفة خاصة ، و مما يزيد من فعالية دورها موقعها الاستراتيجي و القريب من أهم مناطق الحقول البترولية كحاسي الرمل و حاسي مسعود و عين أميناس

3- الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنايب النافذة للغاز

الشكل رقم (1)



المبحث الثاني: تقديم المصلحة والهيكل التنظيمي لها

المطلب الأول: تقديم مصلحة المحاسبة

تعريف مصلحة المحاسبة والمالية:

تقوم بالعمليات المالية والمحاسبية وتطبيق اجراءات وأنظمة المحاسبية بتحليل الحسابات ومراقبة مختلف التصريحات من رقم أعمال وضرائب كما تقوم بأعداد مختلف الدفاتر و السجلات المحاسبية بالإضافة إلى ذلك تقوم بمراقبة التسيير والشؤون المالية .

أ- دائر الخزينة والعلاقات البنكية: تهتم بكل ما يتعلق بالمعاملات مع البنوك هي مسؤولة عن المال الموضوع في المؤسسة نقدا ويتمثل ذلك في الصندوق

ب- دائرة المحاسبة العامة: تلعب دورا محوريا ومهما في كل العمليات المحاسبية في المؤسسة تمر علي مصالح هذه الدوائر

ج- الميزانيات والمراقبة: تهتم هذه الدائرة بإعداد الميزانيات التقديرية ومراقبة التسيير في المؤسسة وتنقسم إلى ثلاثة مصالح:

-مراقبة التسيير

-محاسبة المواد

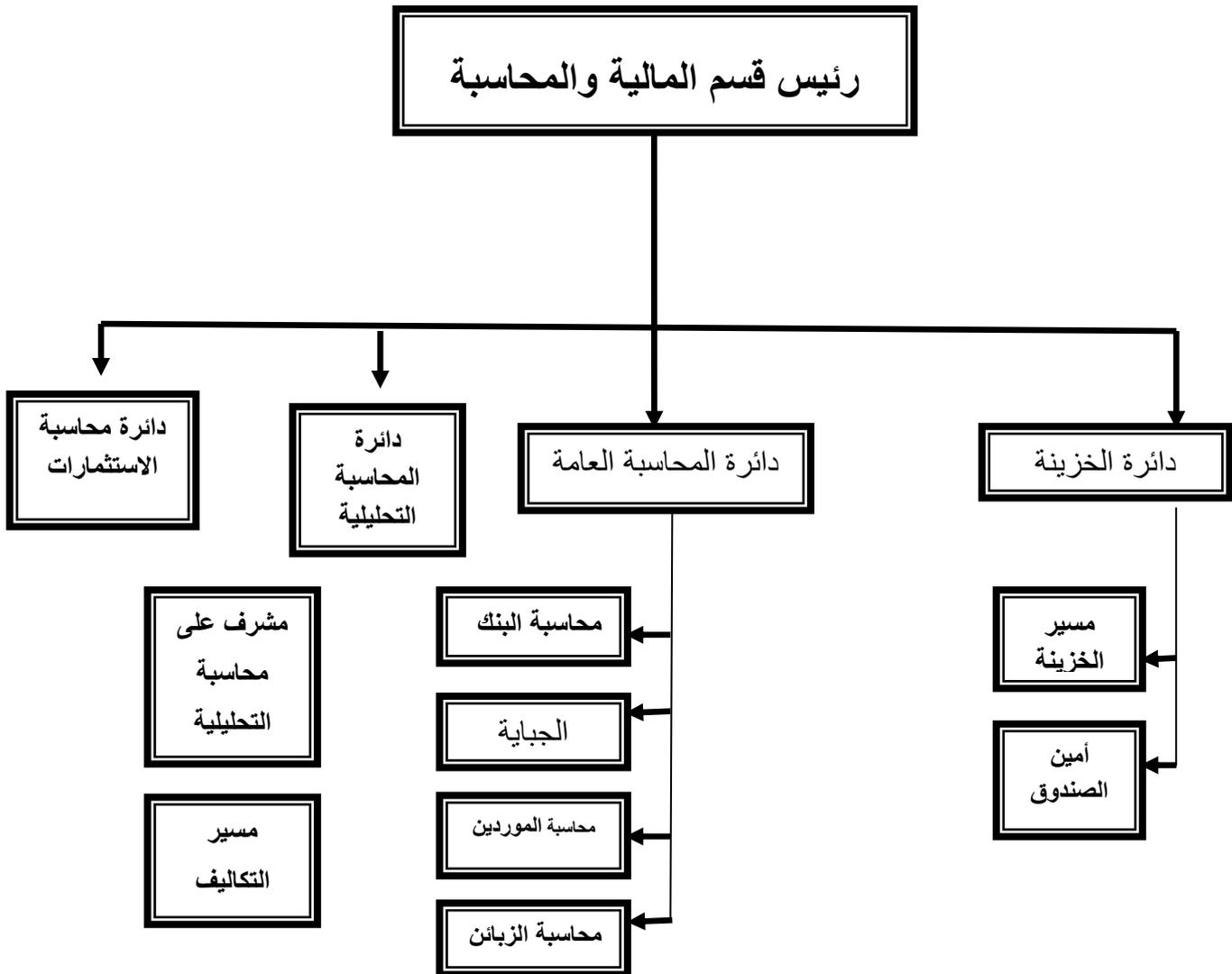
-مراقبة حسابات المستخدمين

المطلب الثاني: دراسة وتحليل الهيكل التنظيمي للمصلحة

تتجلى أهمية الهيكل التنظيمي للمصلحة في تحديد مختلف المسؤوليات وكذا توزيع المهام وهذا من أجل المساعدة على الرقابة والتنظيم من جهة و التسيير الحسن لمختلف العمليات والأنشطة من جهة أخرى ، بالإضافة إلى محاولة التنسيق بين مختلف الوظائف لبلوغ الأهداف ، وسنحاول عرض الهيكل التنظيمي للمصلحة

1-الهيكل التنظيمي المالية و المحاسبة:

الشكل رقم (2) : يوضح الهيكل التنظيم لدائرة المحاسبة والمالية .



## خلاصة:

من خلال الفصل تطرقنا إلى تقسيم عام لمؤسسة صناعة الأنابيب من خلال عرض النشأة التاريخية للمؤسسة و الهيكل التنظيمي لها أيضا ذكر الأهمية الاقتصادية و أهم فروعها أما في المبحث الثاني فقمنا باستعراض المصلحة التي توجهنا إليها و المتمثلة في مصلحة المحاسبة من خلال تعريفها و عرض الهيكل التنظيمي لها.

## تمهيد:

بالرغم من الأهمية التي تكمن وراء تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات و خاصة الأنظمة الحديثة منها، إلا أن هذه الأنظمة تبقى محدودة التطبيق في المؤسسات الجزائرية . سنحاول من خلال هذا الفصل استعراض نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة و مراحل تطبيقه ،على مؤسسة اقتصادية وطنية، و لقد وقع اختيارنا على مؤسسة صناعة الأنايبب بغرداية كنموذج للدراسة الميدانية ،حيث عرفت هذه المؤسسة نقلة نوعية في أعمالها و توسعا كبيرا في مشاريعها.

سنبدأ هذه الدراسة من خلال استعراض النظام المستخدم لمعالجة التكاليف على مستوى المؤسسة و دراسته لاستخراج نقاط ضعفه و بعدها سوف نحاول إيجاد بعض المقومات التي من شأنها مساعدنا على خلق محيط مناسب لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ،ثم نقوم بتطبيق هذا النظام على منتجات المؤسسة ،ثم عرض نتائج هذه الدراسة و مناقشتها .

المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة

- سنقوم في هذا المبحث بتوضيح الطريقة المستخدمة في هذه الدراسة من خلال أسلوب جمع البيانات المعتمد عليه في هذه الدراسة و الأدوات المساعدة في الحسابات و التحليل.

- بعد اختيار مكان الدراسة و تحديد الفترة الزمنية للدراسة، و كذا تحديد طريقة جمع البيانات و المعلومات، حاولت

أن استخدم كل من أسلوب الملاحظة و أسلوب المقابلة الشخصية.

### 1/الملاحظة:

استخدمنا في هذه الدراسة أسلوب الملاحظة قصد تجميع البيانات و ذلك من خلال الزيارات التي قمنا بها في مختلف مصالح المؤسسة محل الدراسة و من خلال الوثائق التي اعتمدت عليها في جمع المعلومات أيضا.

### 2/المقابلة الشخصية:

لقد اعتمدنا في هذه الدراسة على أسلوب المقابلة الشخصية إلى جانب الملاحظة مع في المؤسسة وبالأخص قسم المالية و المحاسبة، وذلك للحصول على معلومات بشكل دقيق، كما ساعدنا أسلوب المقابلة على اخذ صورة واضحة على طريقة سير عمل المؤسسة و قدم لنا فرصة أكبر ل طرح أسئلة ترتبط بإشكالية الدراسة المطروحة من أجل الإجابة عليها و مناقشتها، وقد كانت هذه المقابلة الشخصية أفضل أداة لإتمام إطار هذه الدراسة<sup>1</sup>

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة

- بالنسبة لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

- المرحلة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة.<sup>2</sup>

- تعتبر مؤسسة ALFAPIPE مؤسسة متعددة الأنشطة منها أنشطة الإنتاج وأنشطة الانجاز والأنشطة الإدارية وطبيعة كل نشاط تختلف عن الآخر وسوف نقوم بتحليل وإحصاء الأنشطة في كل قسم وذلك على النحو التالي:

<sup>1</sup> جمال اولاد سعيد، مصلحة المالية و المحاسبة، تحليل التكاليف، المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب بغرداية، 2015/02/15.

<sup>2</sup> احمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2008، ص 190.

- 1- قسم الإدارة: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:
    - \* تسير المصالح العامة، تسير الموارد البشرية
  - 2- قسم الدارسات: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:
    - \* المتابعة التقنية، تسير المخزون، الشراء والتموين
  - 3- قسم العتاد: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:
    - \* نقل العمال والموظفين، صيانة المعدات نقل المواد والسلع، صيانة المعدات
  - 4- قسم الإنتاج: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:
    - \* تشغيل الآلات، أوامر بدء الإنتاج، مراقبة النوعية، إعداد الفواتير
- المرحلة الثانية: تحديد تكلفة كل نشاط
- يتم تحديد تكاليف الأنشطة سالفة الذكر من خلال بطاقة التكاليف التفصيلية لكل قسم وذلك من خلال تتبع هذه التكاليف حسب كل نشاط
- المرحلة الثالثة: اختيار مسببات التكلفة.
- يتم إعداد مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكاليف وهذه العملية تحتاج إلى معرفة دقيقة بالنشاط وما هو المسبب الأقرب والذي يعطي أفضل نتيجة دقيقة
- المرحلة الرابعة: تحديد مراكز النشاط<sup>3</sup>
- قبل البدء بهذه العملية يجب أولاً جمع تكاليف الأنشطة التي لها نفس المسبب وذلك لتسهيل العمل وتجمع كمايلي:
- 1- مراكز الإدارة ونقل المستخدمين: ويضم الأنشطة التالية:
    - تسير الموارد البشرية
    - نقل العمال و الموظفين
  - 2- مراكز الإدارة العامة والمحاسبة: ويضم الأنشطة التالية:
    - تسير المصالح العامة
    - تشغيل الآلات
  - 3- مراكز الصيانة والمراقبة النوعية: ويضم الأنشطة التالية:
    - مراقبة النوعية
    - صيانة المعدات

<sup>3</sup> احمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص

- بعد تحديد تكلفة كل الأنشطة ومراكز الأنشطة وتحديد عدد مسببات التكاليف الخاصة بكل نشاط
- مراكز أنشطة يجب أن نحدد تكلفة الوحدة الواحدة من المسببات والتي تتم حسب العلاقة التالية:
- تكلفة الوحدة الواحدة من المسببات = مجموع التكاليف أو مراكز الأنشطة / عدد مسببات التكاليف
- المرحلة الخامسة: تحديد تكلفة أهداف التكلفة النهائية<sup>4</sup>
- بعد تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من نسب التكلفة بالإضافة إلى تحديد كمية مسببات التكلفة لكل
- منتجات المؤسسة وذلك لتحديد مدى استفادة كل منتج من التكاليف وبعد كل هذه العمليات نستطيع
- حساب تكلفة هذه المنتجات حسب نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

-بالنسبة لنظام التكاليف التقليدي:

-إعداد جدول التوزيع الأولي

-إعداد جدول التوزيع الثانوي: تكلفة وحدة القياس = مجموع التكاليف الغير مباشرة / عدد وحدات القياس<sup>5</sup>

-تحديد تكلفة الشراء المواد الأولية : تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

-حساب تكلفة الإنتاج: تكلفة الإنتاج = التكاليف المباشرة + التكاليف الغير مباشرة

-حساب سعر التكلفة: سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع

-حساب النتيجة التحليلية: النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنة النتائج مع النظام التقليدي

المطلب الأول: خطوات تطبيق ABC و دراسة نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة " التقليدي" في

مؤسسة ALFAPIP

1- ظهور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

في نهاية الثمانينات تطورت هذه الطريقة بعد أعمال البرنامج الأمريكي GAM-1 في بداية 1986, وهذه الأعمال تعتبر نقد للطرق الأمريكية الكلاسيكية التي أثبتت عدم صحتها فيما يتعلق بالجانب الاقتصادي والتنظيمي . و

<sup>4</sup>هاشم احمد عطية, محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2000, ص32.

<sup>5</sup>عماد يوسف شيخ , محاسبة التكاليف , اثناء للنشر و التوزيع, الطبعة الاولى, 2008, ص 79-80.

يعتبر "ستويس" هو أول من اقترح استخدام مثل هذا النظام في عام 1971, و إن كان التطبيق الفعلي له ينسب إلى كل من كوبر و كايلان في عام 1988<sup>6</sup>.

## 2-تعريف نظام تكاليف المبني على أساس الأنشطة: (ABC) Activity based costsystem:

يمكن تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بأنه عبارة عن نظام محاسبي و إداري متطور يهدف إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة, بشكل دقيق و موضوعي بغرض زيادة فعالية نظام التكاليف من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء المنتجات أو الخدمات و حساب تكلفة كل نشاط أو مجمع تكلفة على حدى, و من ثم ربطها بالمنتجات أو الخدمات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق و موضوعي<sup>7</sup>.

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

بعد توفر بعض المؤشرات والمقومات التي ستساعد علي تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني علي أساس النشطة نشرع في وضع إجراءات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني علي أساس الأنشطة في وحدة صناعة الأنابيب وتمثل هذه الاجراءات في خمسة مراحل وهي:

– المرحلة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة

<sup>6</sup>أحمد رجب عبد العاللي, فتحي رزاق السوافيري, مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة, الدار الجامعية للنشر,الإسكندرية,2001,ص 284.

<sup>7</sup>محمد سامي راضي, مبادئ محاسبة التكاليف , الدار الجامعية الابراهيمية , مصر 2003,ص 269.

المرحلة الثانية: تحديد تكلفة كل نشاط

يتم تحديد تكاليف الأنشطة سالفة الذكر من خلال بطاقة التكاليف التفصيلية لكل قسم وذلك من خلال تتبع هذه التكاليف حسب كل نشاط ولتحديد هذه التكاليف نمر بالخطوات التالية:

الجدول رقم: 2.2 تخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة

68	66	65	64	62	المجموع	الأنشطة
247183425.1	28810822.14	326021.64	39221183.6	69422021.37	384963473.94	تسيير المصالح العامة
158903630.5	48018036.9	407527.06	60139148.3	50909482.34	318377825	تسيير الموارد البشرية
				134215908	134215908	تسيير المخزون
	153657718.1		83671858.4		237329576.5	التزاور والتموين
	115243288.6			23140673.79	138383962.4	نقل العمال
	48018036.9	244516.23		46281347.58	94543900.71	صيانة المعدات
35311917.88		81505.41		13884404.27	49277827.56	نقل المواد والمنتجات
	24009018.45	244516.23		37025078.07	61278612.75	تشغيل الآلات
				69422021.37	69422021.37	أوامر بدء الإنتاج
	14405411.07			18512539.03	32917950.1	المراقبة النوعية
	48018036.9	326021.64	78442367.3		126786425.8	إعداد فواتير البيع
441398973.5	480180369	1630108.21	261474557.6	462813475.8	1647497484.12	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة والملحق رقم 1

– المرحلة الثالثة: اختيار مسببات التكلفة.

الجدول رقم 3.2 عدد المسببات حسب كل نشاط

عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد
أوامر الشراء	الطلبات	الفواتير	المستخدمين	طن من المنتجات	ساعات عمل مباشرة	عدد أوامر الإنتاج	ساعات الفحص
					8760		
			42				
	13						
						215	
			42				
							320
				280622			
					8760		
						365	
							320
							130

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

تم الحصول على مسببات التكاليف الموضحة في الجدول من طرف المؤسسة ومصلحة التجارة ومسؤول قسم المحاسبة

المرحلة الرابعة: تحديد مراكز النشاط

قبل البدء بهذه العملية يجب أولاً جمع تكاليف الأنشطة التي لها نفس المسبب وذلك لتسهيل العمل وتجمع كمايلي:

الجدول رقم: 4.2 تكلفة مراكز الأنشطة

التكاليف	الأنشطة ومراكز الأنشطة	التكاليف	الأنشطة
456761787.4	مراكز الإدارة ونقل المستخدمين	318377825	تسيير الموارد البشرية
		138383962.4	نقل العمال
446242086.7	مراكز الإدارة والمحاسبة العامة	384963473.9	تسيير المصالح العامة
		61278612.75	تشغيل الآلات
127461850.8	مراكز الصيانة والمراقبة النوعية	94543900.71	صيانة المعدات
		32917950.1	المراقبة النوعية
134215908	تسيير المخزون	134215908	تسيير المخزون
237329576.5	الشراء والتمويل	237329576.5	الشراء والتمويل
49277827.56	نقل المواد والمنتجات	49277827.56	نقل المواد والمنتجات
69422021.37	أوامر بدء الإنتاج	69422021.37	أوامر بدء الإنتاج
126786425.8	إعداد فواتير البيع	126786425.8	إعداد فواتير البيع
1647497484	المجموع	1647497484	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة من خلال معطيات الجدول رقم 2.2

تكلفة الوحدة الواحدة من المسببات = مجموع التكاليف أو مراكز الأنشطة / عدد مسببات التكاليف

الجدول رقم: 5.2 تكلفة الوحدة الواحدة من المسببات للتكلفة للأنشطة ومراكز الأنشطة

التكلفة الوحيدة للمسبب	عدد المسبب	نوع المسبب	التكاليف	الأنشطة ومراكز الأنشطة
10875280.65	42	عدد المستخدمين	456761787.3	مراكز الإدارة ونقل المستخدمين
50940.87748	8760	ساعات عمل مباشرة	446242086.7	مراكز الإدارة والمحاسبة العامة
199159.1419	640	ساعات فحص	127461850.8	مراكز الصيانة والمراقبة النوعية
10324300.62	13	عدد الطلبيات	134215908	تسيير المخزون
1103858.495	215	عدد أوامر الشراء	237329576.5	الشراء والتمويل
175.6021536	280622	طن منتجات	49277827.56	نقل المواد والمنتجات
190197.3188	365	عدد أوامر الإنتاج	69422021.37	أوامر بدء الإنتاج
975280.1985	130	عدد الفواتير	126786425.8	إعداد فواتير البيع

المصدر: من إعداد الطلبة من خلال معطيات الجدول رقم 3

الجدول رقم: 6.2 عدد المسببات التكلفة المخصصة لكل منتج

أنبوب قطره cm56	أنبوب قطره cm48	أنبوب قطره 42 cm	نوع المسبب
7	25	10	عدد المستخدمين
960	5600	2200	ساعات عمل مباشرة
50	400	190	ساعات فحص
1	10	2	عدد الطلبيات
15	153	47	عدد أوامر الشراء
1500	272622	6500	طن منتجات
10	325	30	عدد أوامر الإنتاج
10	85	35	عدد الفواتير

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

المرحلة الخامسة: تحديد تكلفة أهداف التكلفة النهائية

1- تحديد مدي استفادة كل منتج من التكاليف:

الجدول رقم: 7.2 تخصيص عناصر التكاليف على المنتجات

أنبوب قطره 56 cm	أنبوب قطره 48 cm	أنبوب قطره 42 cm	التكلفة الوحيدة للمسبب	الأنشطة ومراكز الأنشطة
76126964.55	271882016.3	108752806.5	10875280.65	مراكز الإدارة ونقل المستخدمين
48903242.38	285268913.9	112069930.4	50940.87748	مراكز الإدارة والمحاسبة العامة
9957957.095	79663656.76	37840236.96	199159.1419	مراكز الصيانة والمراقبة النوعية
10324300.62	103243006.2	20648601.23	10324300.62	تسيير المخزون
16557877.43	168890349.8	51881349.28	1103858.495	الشراء والتمويل
263403.2305	47873010.33	1141413.999	175.6021536	نقل المواد والمنتجات
1901973.188	61814128.62	5705919.565	190197.3188	أوامر بدء الإنتاج
9752801.985	82898816.87	34134806.95	975280.1985	إعداد فواتير البيع
173788520.5	1101533899	372175064.9	23719192.9	المجموع

2- حساب تكلفة الوحدة المنتجة لكل منتج:

تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة = مجموع التكاليف / الوحدة المنتجة

الجدول رقم: 8.2 تكلفة الوحدة المنتجة لكل منتج

المنتجات	الاستعمالات	يد عاملة مباشرة	تكاليف غير مباشرة	مجموع التكاليف	الوحدات المنتجة	تكلفة الوحدة
أنبوب قطره cm 42	171484264.13	28903211.96	372175064.9	572562541.02	6500	88086.54477
أنبوب قطره cm 48	7561704370	1274504954	1101533899	9937743222	272622	36452.46247
أنبوب قطره cm 56	43209756.37	7282888.34	173788520.5	224281165.2	1500	149520.7768

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات الجدول رقم 7.2

الفرع الثاني:دراسة نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة " التقليدي"

إعداد جدول التوزيع الأولي:

الجدول رقم: 9.2 جدول التوزيع الأولي

الأقسام الرئيسية						الأقسام الثانوية			التكاليف	
التوزيع	الورشة4	الورشة3	الورشة2	الورشة1	التموين	النقل	الصيانة	الإدارة		
130737	600084	577858	555633	488957	784423	522949	261474	10458	261474	64
27.88	10.98	77.24	43.50	42.28	6.73	1.15	5.58	982.3	557.63	
81505.	374598	360090	346234.	304667.	32602.	48903.	32602.	48903.	163010	65
41	87.	91.	99	23	16	25	16	25	8.22	

240090	480180	137811	113322	147415	144054	144054	144054	96036	480180	66
18.45	3.69	765.9	567.08	373.28	11.07	11.07	11.07	07.38	369.99	
220699	617958	108584	935765	164641	882797	882797	220699	66209	441398	68
48.67	5.63	147.4	82.38	817.10	9.47	9.47	48.67	84.60	973.47	
592342	713643	304541	262808	361257	311102	285117	391227	26732	118468	المجموع
00.42	99.16	881.5	727.94	599.89	29.43	84.94	07.48	477.53	4008.31	ع الأولي

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الملحق رقم 01

إعداد جدول التوزيع الثانوي:

تكلفة وحدة القياس = مجموع التكاليف الغير مباشرة / عدد وحدات القياس

الجدول رقم: 10.2 التوزيع الثانوي

الأقسام الرئيسية						الأقسام الثانوية			التكالي
التوزيع	الورشة 4	الورشة 3	الورشة 2	الورشة 1	التموين	النقل	الصيانة	الإدارة	ف
71364399	30454188	262808727	361257599	31110229.	28511784	39122707	26732477	118468400	مج ت الأولي
16.	1.5	94.	89.	43	94.	48.	53.	8.31	
2775556.	2775556.	2775556.4	5551112.8	9714447.5	1665333.	1110222.	1387778.	27755564.3	الإدارة
43	43	3	6	1	86	57	22	1	
3240838.	2025524.	6076572.8	2835734	18229718.	2025524.	4051048.	40510485	1023086.78	الصيانة
86	28	5		56	28	57	70.		

15152875 24.					18520180 84.	33673056 08.			النقل
80403470 94.	76165479 88.	313394010 8.	271195574 8.	389201765 96.	53321268 42.				م ج ت الثانوي
110546.7 1	110175.2 9	109546.71	105291.20	93106.28	32640				ع و ق
727.33	691.31	2860.83	2575.67	4180.19	1633.62				ت و ق

تحميل أعباء الأقسام الأساسية على التكاليف وحساب سعر التكلفة

تحديد تكلفة الشراء المواد الأولية :

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

الجدول رقم: 11.2 تكلفة شراء المادة الأولية

المادة الأولية	البيان
	ثمن الشراء
2406077184	73715.60 x 32640
	المصاريف الشراء المباشرة
42950649.60	1315.89 x 32640
	مصاريف النقل
24450297.60	749.09 x 32640
	مصاريف مختلفة
	التكاليف الغير مباشرة
533212268.42	1633.62 x 32640
	مجموع التكاليف
2526799399.62	

عدد الوحدات	32640
تكلفة الوحدة الواحدة	77414.20

المصدر: من إعداد الطلبة

حساب تكلفة الإنتاج: تكلفة الإنتاج = التكاليف المباشرة + التكاليف الغير مباشرة

الجدول رقم: 12.2 تكلفة الإنتاج

البيان	أنبوب قطره cm42	أنبوب قطره cm48	أنبوب قطره cm56
تكلفة المادة المستعملة	171484264.13	7561704369.57	43209756.37
المصاريف المباشرة	28903211.96	1274504954.08	7282888.34
المصاريف الغير مباشرة	26124518.73	1151976762.62	6582726.96
تكلفة الإنتاج الإجمالية	226511994.82	9988186086.27	57075371.67
عدد الوحدات المنتجة	6500	272600	1500
تكلفة الإنتاج للوحدة واحدة	34848	36637.49	38050.25

ملاحظة: كل الإنتاج تم بيعه نظرا لاعتماد المؤسسة على الإنتاج حسب الطلب

حساب سعر التكلفة:

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع

الجدول رقم: 13.2 سعر التكلفة

البيان	أنبوب قطره cm42	أنبوب قطره cm48	أنبوب قطره cm56
--------	-----------------	-----------------	-----------------

57075371.67	9988186086.27	226511994.82	تكلفة الإنتاج المباع
1076263.44	188346027.04	4271309.52	المصاريف المباشرة
58151635.11	10176532113.31	230783304.34	سعر التكلفة الإجمالي

المصدر: من إعداد الطلبة

حساب النتيجة التحليلية:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

الجدول رقم: 14.2 النتيجة التحليلية

أنبوب قطره cm56	أنبوب قطره cm48	أنبوب قطره cm42	البيان
59125200.03	12796707260.20	238653988.99	رقم الأعمال
58151635.11	10176532113.31	230783304.34	سعر التكلفة
973564.92	2620175150	7870684.6	النتيجة التحليلية
2629019400			المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثاني: مقارنة النتائج الدراسة بين نظام ABC ونظام التقليدي ومناقشتها

يهدف هذا المطلب إلى عرض نتائج الدراسة الميدانية التي تم التواصل إليها ومناقشتها من خلال عرض وتطبيق التصور المقترح

1- نتائج الدراسة:

سوف نقوم في هذا المطلب عرض أهم النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية من خلال عرض أهم الفروقات التي تم التوصل إليها بين النظام المطبق داخل المؤسسة ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة .

-المقارنة من حيث مجموع التكاليف:

الجدول رقم:15.2: المقارنة بين نظامي التكاليف المطبق في المؤسسة والأنشطة من حيث مجموع التكاليف غير المباشرة

المنتجات	الطرق التقليدية	النسبة	ABC	النسبة	الفرق
أنبوب قطر 42 cm	31630996.62	%2.209	371378426.32	%22.5	339747429
أنبوب قطره 48 cm	1392123850.854	%97.25	1101533854.194	%66.8	290589996
أنبوب قطر 56 cm	7944029.254	%0.554	173788519.797	%10.5	165844490
المجموع	1431698876.728	100%	1646700800.343	%100	-

-المقارنة بين نظامي التكاليف التقليدي و الأنشطة من حيث معدل التحميل

الجدول رقم:16.2: معدلات التحميل حسب نظامي التكاليف المطبق في المؤسسة و الأنشطة

نظام التكاليف المطبق في المؤسسة
---------------------------------

الأقسام	التكاليف	طبيعة وحدة القياس	عدد وحدات القياس	تكلفة وحدة القياس
الورشة الأولى	389201765.96	كلغ استعمالات	93106.28	4180.19
الورشة الثانية	271195574.8	ساعات عمل مباشرة	105291.2	2575.67
الورشة الثالثة	313394010.80	/	109546.71	2860.83
الورشة الرابعة	76165479.88	/	110175.29	691.31
نظام تكاليف الأنشطة				
الأنشطة و مراكز الأنشطة	التكاليف	نوع المسبب	عدد المسبب	التكاليف الوحديّة للمسبب
مركز إدارة ونقل المستخدمين	45671787.35	عدد المستخدمين	42	10875280.651
مركز الإدارة والمحاسبة العامة	446242086.69	ساعات عمل مباشرة	8760	50940.877
مركز الصيانة و مراقبة النوعية	127461850.81	ساعات الفحص	640	199159.142
تسيير المخزون	134215907.99	عدد الطلبيات	13	10324300.615
الشراء والتمويل	237329576.52	عدد أوامر الشراء	215	1103858.495
نقل المواد والمنتجات	49277827.56	كلغ منتجات	280622	175.602
أوامر بدء الإنتاج	69422021.37	عدد أوامر الإنتاج	365	190197.319

975280.199	130	عدد الفواتير	126786425.83	إعداد فواتير البيع

المصدر: من إعداد الطلبة

–المقارنة من حيث تكلفة الوحدة للمنتجات باستعمال نظامي التكاليف المطبق داخل المؤسسة و الأنشطة :  
ومن خلال ما سبق يمكن إجراء مقارنة بين تكاليف الوحدة المنتجة للمنتجات باستعمال نظامي التكاليف المطبق داخل المؤسسة والأنشطة كما هو مبين في الجدولين التاليين:

أ- حسب النظام المطبق في المؤسسة:

الجدول رقم: 17.2: تكلفة الوحدة المنتجة بالنسبة إلى النظام المطبق في المؤسسة

النظام التقليدي			البيان
أنبوب قطره cm56	أنبوب قطره cm48	أنبوب قطره cm42	
43209756.37	7561704369.57	171484264.13	الاستعمالات
7282888.34	1274504954.08	28903211.96	التكاليف المباشرة
6582726.96	1151976762.62	26124518.73	التكاليف غير مباشرة
57075371.67	9988186086.27	226511994.82	مجموع التكاليف النظام
1500	272600	6500	عدد الوحدات المنتجة

38050.25	36637.49	348.48	تكلفة الوحدة المنتجة
----------	----------	--------	----------------------

المصدر: من إعداد الطلبة

ب- بحسب نظام تكاليف الأنشطة:

الجدول رقم: 18.2: تكلفة الوحدة المنتجة بالنسبة إلى نظام تكاليف الأنشطة

نظام تكاليف الأنشطة			البيان
أنبوب قطره cm56	أنبوب قطره cm48	أنبوب قطره cm42	
43209756.37	7561704369.57	171484264.13	الاستعمالات
7282888.34	1274504954.08	28903211.96	التكاليف المباشرة
173788519.797	1101533854.194	371378426.352	التكاليف غير المباشرة
224281164.507	9937743177.844	571765442.442	مجموعة تكاليف النظام
1500	272600	6500	عدد الوحدات المنتجة
149520.78	36455.404	87963.984	تكلفة الوحدة المنتجة

المصدر: من إعداد الطلبة

## 2- مناقشة النتائج:

من خلال النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق ومن خلال الجداول السابقة التي تبين تحميل المنتجات من التكاليف غير المباشرة وفق الطريقتين الحالية القائمة بالشركة والحديثة وفق نظام (ABC)

فانه يمكن توضيح مايلي :

- يتضح من الجدول رقم (15.2) أن النظام المطبق داخل المؤسسة لتخصيص التكاليف غير المباشرة يؤدي إلى رفع حجم التكاليف غير المباشرة المحملة على ا لمنتجات ذات حجم الإنتاج المرتفع بينما تحمل المنتجات ذات حجم

الإنتاج المنخفض بتكلفة اقل مما ينبغي ، فنلاحظ مثلا ارتفاع التكاليف غير المباشرة المحملة على أنبوب ذو قطر 48 التي بلغت نسبة 97.235 بحجم إنتاج بلغ 272600 بينما نلاحظ أن انخفاض التكاليف غير المباشرة للأنبوب ذو قطر 56 التي بلغت نسبة 0.554 بحجم إنتاج 1500, وعلى العكس نلاحظ أن نظام تكاليف الأنشطة فهناك عدالة و موثوقية في توزيع التكاليف غير المباشرة , نلاحظ أن أنبوب 48 بلغت نسبة التكاليف غير المباشرة نسبة 66.89 بفارق 29 عن النظام المطبق, وأنبوب 56 بلغت نسبة التكاليف غير المباشرة نسبة 10.55 بفارق نسبة 9.

-من خلال الجدول رقم (15.2) لقد وجدنا في ظل النظام المطبق في المؤسسة انه اعتمد على معدلين للتحميل وهما المواد المستعملة وساعات العمل المباشرة , في حين أن نظام تكاليف الأنشطة فكان هناك مجموعة من معدلات تحميل وفقا للأنشطة ومس بليتها والمتمثلة في عدد المستخدمين , ساعات عمل مباشرة , ساعات الفحص , عدد الدراسات, عدد الطلبيات , عدد أوامر الشراء, كلغ منتجات, عدد أوامر الإنتاج, وعدد الفواتير.

-من الملاحظ انه يوجد الكثير من الأنشطة تشترك في مسببات التكاليف وذلك يرجع لأن هذه التكاليف مشتركة بين كل المنتجات ومراكز التكاليف , ولكن تختلف درجة الاستفادة كل منها حسب حجم وطبيعة العمل على مستوى كل منتج أو مركز تكليف , بالإضافة إلى أن المنتجات محل الدراسة لديهم تقريبا نفس الخصائص من ناحية المادة الأولية المستعملة وعدد الطلبيات وساعات العمل وغيرها من الخصائص

-من خلال الجدولين 17.2 و 18.2 نلاحظ انه بينما كانت تكلفة الوحدة المنتجة من أنبوب 42 أنبوب 56 في ظل النظام المطبق داخل المؤسسة هي على التوالي 34848 , 38050.25 فقد ارتفعت هذه التكلفة في ظل نظام التكاليف الأنشطة والتي كانت على التوالي 149250.78, 87963.98 وهذا يرجع إلى أن الأنشطة التي تتطلبها هذه الوحدات قد ارتفعت بالإضافة إلى ارتفاع حجم التكاليف غير المباشرة المخصصة لهذه المنتجات كما هو موضح في الجدول رقم 15.2 وعلى عكس ذلك نلاحظ أن تكلفة الوحدة المنتجة من أنبوب 48 التي بلغت بـ 36637.49 في ظل النظام المطبق داخل المؤسسة فقد انخفضت بـ 36455.404 ويرجع ذلك إلى أن الأنشطة التي يتطلبها إنتاج الوحدة الواحدة من أنبوب 48 وحجم التكاليف غير المباشرة قد انخفضت , ومنه نقول أن تكلفة الوحدة المنتجة لبعض المنتجات كانت مضخمة وأخرى منخفضة في ظل النظام المطبق داخل المؤسسة, ولكن من خلال نظام تكاليف الأنشطة فانه قلص هذه الفروقات وأعطى نتائج أكثر دقة وموضوعية من النظام المطبق داخل المؤسسة.

## خلاصة الفصل:

بعد عرضنا لهذا الفصل والذي تطرفنا من خلاله لدراسة جوانب نظام معالجة التكاليف على مستوى مؤسسة ALFAPIPE ومحاولة إسقاط الجانب النظري عليها بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ووضع بعض القواعد والإجراءات المساعدة على خلق أرضية مناسبة لتطبيق هذا النظام لتخطي مشاكل التطبيق، توصلنا إلى أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج بعدة طرق سواء التقليدية المطبقة من طرف المؤسسة أو الحديثة المتمثلة في نظام تكاليف الأنشطة لما يتميز به من التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات وتحسين الرقابة على التكاليف غير المباشرة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة كتسعير المنتجات والاستمرار أو التوقف عن إنتاج منتجات معينة، وبعد إسقاط هذه الأخيرة على المؤسسة والتي تعد كبديل حديث للطريقة المطبقة في المؤسسة.

### الخاتمة

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على نظام يعتبر من ابرز النظم الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسات ألا هو نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة , وتبين لنا من أن الفلسفة التي جاء بها هذا النظام وآلية عمله مكنته من تلافي نقائص وتدارك عجز الأنظمة التكلفة على مواكبه تغيرات وتطورات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسات.

إن الهدف والدافع الرئيسي من إجراء هذه الدراسة هو توضيح آلية عمل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتوضيح ركائزه ، بالإضافة إلى مدى توفر المؤسسة على المتطلبات الفنية والتنظيمية لتطبيقه واستخدامه ، ومن اجل التوصل إلى تحديد أوجه الاختلاف والتشابه بين النظام التكاليف المطبق في المؤسسة ونظام تكاليف الأنشطة وذلك من خلال معالجة الإشكالية المطروحة ألا وهي المقارنة بين نظم التكاليف المبني على أساس الأنشطة .

وانطلاقاً من ذلك قمنا بإسقاط الموضوع على مؤسسة صناعة الأنايب بغرداية , لنخلص في الأخير إلى مجموعة من النتائج التي من خلالها يمكن الإجابة على فرضيات البحث ومن تم الإجابة على الإشكالية :

### -نتائج اختبار الفروض :

1. أن أنظمة التكاليف التقليدية تعتبر قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة ، إضافة إلى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج والذي لا يمكن الاعتماد عليه كأسلوب مناسب لاتخاذ قرارات إدارية سليمة تفيد في عملية التسعير ، وبالتالي فان النظام ABC يعتبر أساسا ملائما للتسعير عن طريق ما يوفره من معلومات دقيقة مما يساهم في عملية اتخاذ قرارات إدارية سليمة وأن تكلفة المنتجات طبقا لمدخل التكلفة على أساس النشاط , يؤدي إلى إعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط المساعدة على كل مركز من مراكز النشاط الرئيسية ووحدات التكلفة , وكذلك يؤدي إعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط الرئيسية على وحدات التكلفة , مما يؤدي ذلك بالضرورة إلى اختلاف التكلفة المحددة على أساس الأنشطة لكل منتج من المنتجات عن التكلفة المحددة كما في النظام الحالي للمؤسسة , وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى وهي بأنه يتميز نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بفلسفة جديدة , تتمثل في توزيع التكاليف على الأنشطة ومن تم

## الخاتمة

تخصيصها على المنتجات والخدمات، بحيث يؤدي تطبيقه في المؤسسة إلى توفير معلومات دقيقة فيما يخص التتبع والسيطرة على تكاليف غير المباشرة بشكل دقيق .

2. عملية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط هي عملية منظمة تتم على مجموعة من الخطوات المتتابعة للوصول إلى تطبيق لهذا النظام، ولتحديد تكلفة الوحدة المنتجة لمنتجات المؤسسة ، و هو ما يثبت صحة الفرضية الثانية و هي بأنه تتوفر المؤسسة على بعض المقومات المساعدة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة عن طريق تتبع مجموعة من المراحل.

و منه نقول لأنه يمكن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة و من تم إجراء مقارنة بينه و بين النظام المطبق داخل المؤسسة ، و ممكن الاستفادة من النتائج المتوصل إليها من خلال اتخاذ قرارات سليمة ، والتي تمكن من تقليص التكاليف .

### التوصيات:

1- لا بد من الاهتمام لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مؤسسة ALFAPIPE لأنه يؤدي إلى دقة وموضوعية إجراءات قياس تكلفة المخرجات من وحدات التكاليف ويزيد من قدرة المؤسسة على الاستفادة من مواردها.

2- تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة ALFAPIPE

3- اعتماد طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة لقياس تكلفة المؤسسة

4- اعتماد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كنظام مساعد في الرقابة على التكاليف.

5- الحول التدريجي من نظم التكاليف التقليدية إلى نظم التكاليف الحديثة.

### قائمة المراجع:

1. احمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية .
2. احمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2008.
3. أحمد رجب عبد العالي، فتحي رزاق السوافيري، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2001.
4. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية الابراهيمية ، مصر 2003.
5. محمد سامي راضي، المحاسبة الإدارية التكاليف، الدار الجامعية الإبراهيمية، 2003.
6. هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
7. عماد يوسف شيخ ، محاسبة التكاليف ، اثناء للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، 2008.

## COMPTES DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2013	2012
Ventes et produits annexes		18 756 839 962.16	7 122 888 385.71
Variation stocks produits finis et en cours		-1 820 275 722.67	1 832 876 007.47
Production immobilisée		3 674 047.87	3 350 892.51
Subventions d'exploitation			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>16940238287.36</b>	<b>6 8959115285.69</b>
Achats consommés		-12 677 619 637.65	-7 058 886 317.74
Services extérieurs et autres consommations		-462 813 475.82	-489 823 276.13
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-13 140 433 113.47</b>	<b>-7 548 709 593.87</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>3 799 805 173.89</b>	<b>1 410 405 691.82</b>
Charges de personnel		-1 167 875 580.54	-800 405 931.09
Impôts, taxes et versements assimilés		-261 474 557.63	-101 261 500.27
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>2370455035.72</b>	<b>6 508738260.46</b>
Autres produits opérationnels		7 860 125.82	45 786 953.30
Autres charges opérationnelles		-1 630 108.22	-2 748 270.90
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-441 398 973.47	-415 574 836.36
Reprise sur pertes de valeur et provisions		134 372 563.29	55 253 501.51
<b>V-RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>2069658643.14</b>	<b>6 191455608.01</b>
Produits financiers		659 022.00	1 499 334.69
Charges financières		-480 180 368.99	-294 404 702.20
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-479 521 346.99</b>	<b>-292 905 367.51</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>1 590 137 296.15</b>	<b>-101 449 759.50</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		36 920 625.79	76 938 667.15
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>17 083 129 998.47</b>	<b>9 061 655 075.19</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-15 456 072 076.53</b>	<b>-9 086 166 167.54</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>1 627 057 921.94</b>	<b>-24 511 092.35</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>1 627 057 921.94</b>	<b>-24 511 092.35</b>