

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique Et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
Ministère De L'Enseignement Supérieur Et De la recherche  
Scientifique

Université de Ghardaïa  
Faculté des Sciences Economiques et  
Commerciales et Sciences de Gestion  
Département Sciences de Gestion



جامعة غرداية  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير

عنوان المذكرة:

المحاسبة التحليلية و دورها في مراقبة التسيير و اتخاذ القرارات  
دراسة حالة الشركة صناعة وتسويق أدوات التصنيف و اللوازم  
المدرسية و المكتبية "CLASVIT"

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ليسانس أكاديمي في مسار علوم التسيير  
تخصص إدارة الأعمال

من إعداد الطلبة:

- زعباطي أمير
- لعساكر عمر

تحت إشراف الأستاذ:

عيسى بدّة

السنة الجامعية: 2014/2013

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال الله تعالى:

{يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا  
مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا  
الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ}

(المجادلة الآية: 11)

# الإهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية.

أتقدم بإهداء عملي المتواضع إلى:

أمي الغالية أطل الله عمرك.

أبي العزيز أطل الله عمرك.

جدتي الغالية أطل الله عمرها.

{ رَبِّ ارْحَمْنَاهُمَا كَمَا رَّبَّيَانِي صَغِيرًا }

إلى أخي وأخواتي وكل الأهل والأقارب

إلى كل معلمي وأساتذتي من كان لهم فضل تعليمي

إلى الزملاء والأصدقاء الأعزاء

إلى كل من مدّ يد المساعدة وساهم معنا في تذليل ما واجهتنا

من صعوبات.

زعباطي أمير

# الإهداء

إلى من رباني صغيرا و آزراني كبيرا ...

أبي و أمي أنحني إجلالا و تقديرا لكما

إلى إخوتي و أخواتي

إلى كلّ طالب علم، و إلى كلّ من ساهم في بلوغي هذا المستوى من التعليم.

إلى كلّ هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع قاصدا به وجه الله تعالى و أسأله أن

يتقبله مني، إنه وليّ ذلك و القادر عليه.

لعساكر عمر

# شكر و عرفان

نحمد الله ونشكره الذي هدانا وعلمنا ما لم نكن نعلم ووفقتنا  
ويسر لنا إنجاز هذا العمل المتواضع ونطلي ونسلم على أشرف خلق  
الله وعلى اله ومن إهتدى بهديه إلى يوم الدين.  
فمن باب من لم يشكر الناس لم يشكر الله، وإعترافنا منا بالفضل  
وتقديرنا للجميل، لا يسعنا ونحن ننهي إعداد هذا البحث إلا أن نتوجه  
بجزيل الشكر والإمتنان والتقدير إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل  
من قريب أو من بعيد ونخص بالذكر الأستاذ المشرف  
الأستاذ: عيسى بدة  
لقبوله الإشراف على هذا العمل، وتوجيهاته القيمة وتقديم النصح والإرشاد طيلة  
فترة إعداد الدراسة، فله منا عظيم الشكر والعرفان والوفاء.

عن طلبة البحث

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة احدث طرق المحاسبة التحليلية و نظم التكاليف ، و أثرها في مراقبة التسيير واتخاذ القرارات والمتمثل في نظام التكاليف على أساس النشاط الذي ظهر نتيجة لتوافر مجموعة من الظروف التي مست الصناعة من حيث التطورات التكنولوجية , وإطعاء الوسائل الآلية في أسلوب الإنتاج , وذلك كله من خلال التحديد الدقيق لمفهوم هذا النظام والمقومات الأساسية التي يعتمد عليها, وتحديد جميع الخطوات المتبعة أثناء تطبيق هذا النظام لذلك فقد حاولنا في هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية التالية والمتمثلة في : ما مدى فعالية المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير و اتخاذ القرارات ؟ ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بمحاولة تطبيق هذا النظام على شركة " CLASVIT " لصناعة الأدوات المدرسية و المكتبية وقد أظهرت نتائج الدراسة التي تم تطبيقها على النظام على شركة " CLASVIT " لصناعة الأدوات المدرسية و المكتبية تفتقر إلى وجود نظم تكاليف تساعد في عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها ,وإن معظمها يعتمد الأسعار التنافسية عند عملية التسعير ,دون أخذ أي اعتبار لظروف المؤسسات الأخرى هل هي مشابهة أم مختلفة لظروف المؤسسة .وكما بينت الدراسة أن تكلفة المنتجات تختلف من الطرق التقليدية إلى طريقة التكلفة المستندة للنشاط . هذا يؤدي إلى الاعتماد على النتائج الجديدة لطريقة التكلفة على أساس النشاط في اتخاذ العديد من القرارات الرشيدة.

**الكلمات الدالة :** نظام التكلفة على أساس النشاط , محاسبة التكاليف , سعر التكلفة

## Résumé

Cette étude vise à découvrir les dernières méthodes d'analyse des systèmes comptables et de coût, et leur impact sur le contrôle de gestion et système de prise de décision et l'objectif de la comptabilité par activités, qui est apparu. En raison de la disponibilité d'un ensemble de circonstances qui ont touché l'industrie en termes de développements technologiques, et moyens mécaniques dans la méthode de production, et tout au long de la détermination exacte de la notion de ce système et les composants de base qui en dépendent, et d'identifier toutes les étapes lors de l'application de ce système que nous avons essayé dans cette étude pour répondre la question suivante, à savoir: Quelle est l'efficacité comptabilité analytique en contrôle de gestion et la prise de décision? Pour atteindre cet objectif, le chercheur en essayant de mettre en œuvre ce système sur la société "CLASVIT" pour la fabrication de fournitures et de bureau scolaires ont montré les résultats de l'étude qui a été appliqué au système de l'entreprise "CLASVIT" pour la fabrication de fournitures et de bureau scolaires n'a pas de systèmes coûts aident dans le processus de détermination des prix du produit exact, Bien que la plupart des prix compétitifs dépend du processus de fixation des prix, sans prendre en considération les circonstances d'autres institutions Est-il semblable ou différent de la situation de l'institution. L'étude a aussi démontré que le coût des produits diffère des méthodes traditionnelles de la méthode basée sur l'activité économique. Cela conduit à une dépendance à l'égard des nouveaux résultats dans le procédé de coût sur la base de l'activité dans la fabrication de bonnes décisions .

Mots-clés: le coût du système sur la base de l'activité, la comptabilité analytique, le prix de revient

## قائمة المحتويات

### المقدمة

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية

### تمهيد

#### المبحث الأول: الأدبيات النظرية .

- المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية .
- الفرع الأول : مفاهيم حول المحاسبة التحليلية .
- الفرع الثاني : وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية .
- المطلب الثاني : استعمال المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير .
- المطلب الثالث : دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات .
- المطلب الرابع : نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) .
- الفرع الأول : مفاهيم عامة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) .
- الفرع الثاني : مبادئ و أهداف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) .
- الفرع الثالث : الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة .
- الفرع الرابع : أهمية طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في مراقبة التسيير .
- الفرع الخامس : تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" .

#### المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية .

- المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة .
- المطلب الثاني: النتائج المستخلصة من الدراسات السابقة .
- المطلب الثالث : أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة .

### خلاصة الفصل الأول

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

**المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة .**

المطلب الأول: منهجية الدراسة .

الفرع الأول : أساليب جمع البيانات .

الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة .

الفرع الثالث : أداة الدراسة .

المطلب الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في شركة "CLASVIT" .

الفرع الأول: تقديم الشركة .

الفرع الثاني : تطبيق طريقة حساب التكاليف على أسس الأنشطة "ABC" في شركة "CLASVIT" .

**المبحث الثاني: النتائج و المناقشة.**

المطلب الأول: النتائج المستخلصة من الدراسة.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج المستخلصة .

**خلاصة الفصل الثاني**

**الخاتمة**

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
12	- محتويات بعض الأنشطة	01
14	- أمثلة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها	02
31	- يبين المقابلات التي أجريت في شركة " CLASVIT "	03
32	- يبين عدد الأقسام التابعة لمصلحة المحاسبة في شركة " CLASVIT "	04
37	- يوضح الأنشطة المختلفة بالمؤسسة والتكاليف المقابلة لها	05
38	- يوضح توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات لسنة 2011	06
39	- يوضح كافة المنتجات، وما يقابلها من حجم مؤشرات التكلفة	07
40	- يوضح عملية تحميل تكاليف الأنشطة وحساب تكلفة المؤشرات	08
41	- يوضح كيفية حساب سعر تكلفة المنتجات	09
42	- يوضح أثر نظام ABC في ربح المؤسسة	10
43	- يوضح أثر حساب سعر التكلفة بطريقة ABC	11

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
16	- المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"	01
17	- خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"	02
18	- استعمال المعلومات الناتجة عن طريقة ABC	03
20	- أساليب تحقيق الميزة الاستراتيجية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة	04
34	- الهيكل التنظيمي لشركة "CLASVIT"	05

مقدمة عامة

## مقدمة عامة :

## أ-تمهيد :

كثيرا ما ينظر إلى محاسبة التحليلية من جانبها الضيق على أنها وسيلة لتحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة، ولكن في حقيقة الأمر هي أوسع من ذلك، إذ تعتبر موردا أساسيا للمعلومات التي لا غنى للإدارة عنها في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة.

إن التسيير الجيد للمؤسسات وخاصة الإنتاجية منها في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمال عناصر الإنتاج بكيفية رشيدة، مما ينعكس إيجابا على الاقتصاد في النفقات (التكاليف)، كما أن البيانات المعتمدة تساعد على تحسين كفاءة المسير في اتخاذ القرارات الصائبة.

إن التقدم الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير والبحوث العلمية النظرية والتطبيقية وكذا المعلوماتية افرز معطيات جديدة لواقع الاقتصاد الحالي الذي أتمسم بالضغوطات الشديدة والمستمرة على المؤسسات الاقتصادية من كل الجوانب (الاقتصادية، القانونية، الاجتماعية، الثقافية). جعل مسيري المؤسسات وخاصة الاقتصادية منها يدرسون الإجراءات الكفيلة لاتخاذ القرارات المناسبة، في هذا المحيط المتذبذب وغير المستقر، الذي تعقدت فيه مهمة التقدير والتوقع، ومن هنا أصبح لزاما على مسيري المؤسسات العمل على تطوير أساليب التسيير وتبني أدوات رقابية قادرة على ترقية الأداء وتحسينه مع تصحيح الأخطاء للوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة والمتمثلة عموما في محاولة التموقع في السوق لضمان البقاء في ظل منافسة شديدة وحادة بين المؤسسات، تركزت أساسا على معايير دقيقة وعالية في النوع والكم وحتى الشكل قصد تلبية رغبات المستهلكين، المتزايدة والمتنامية وفق هذا التطور الكبير في جميع مناحي الحياة، كل ذلك ألقى بثقله على المؤسسة مما جعل التفكير في إيجاد أساليب من شأنها حصر كل التعقيدات التي تفرضها المعلومات المقدمة عن هذا المحيط في كل أبعادها. ولن يتأتى ذلك إلا بتوفير مصدر دقيق للمعلومات تشخص فيه الظروف الداخلية والخارجية للمؤسسة.

إن محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث نتيجة انفتاحها على أساليب التحليل العلمي أصبحت إحدى الآليات التي تمكن المؤسسة من توفير البيانات اللازمة لأصحاب القرار في إدارة العمليات عن طريق تحليل ومراقبة الأعباء بكيفية مفصلة ودقيقة.

**ب- الإطار العام للإشكالية:** في ظل العولمة التي مست جميع المجالات وخاصة الميدان الاقتصادي أصبح من الضروري على المؤسسات الاقتصادية مسايرة هذا التطور في مجال المحاسبة حتى تتمكن من إنتاج معلومات كاملة عن التكاليف وذات نوعية واضحة وجيدة ومفهومة وذات مصداقية، ذلك عن طريق استعمال طريق الحديثة لحساب التكاليف وهي طريق حساب التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، وعلى ضوء ما سبق يمكننا دراسة الإشكالية المطروحة كالتالي:

ما مدى فعالية المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير و اتخاذ القرارات ؟

وانطلاقا من هذا السؤال طرحنا الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هي أهداف نظام المحاسبة التحليلية ؟
- 2- ما مكانة المحاسبة التحليلية في المؤسسة ؟
- 3- ما هي مختلف المراحل التي تتضمنها عملية معالجة أعباء المؤسسة ؟
- 4- ما هو الأساس النظري الذي تعتمد عليه عملية تحليل التكاليف و حسابها؟

**ت-الفرضيات :**

للإجابة على التساؤلات قمنا بعرض الفرضيات التالية وهي :

- المحاسبة التحليلية هي أداة لمراقبة التسيير و اتخاذ القرار .
  - إن اعتماد المحاسبة التحليلية بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة
  - اتخاذ القرارات الرشيدة من طرف المسيرين لا يكون إلا عن طريق معطيات المحاسبة التحليلية .
- فعالية تطبيق المحاسبة التحليلية بالمؤسسة تتوقف على مدى توافر المعلومات الكافية و الكفيلة بوضع نظام المحاسبة التحليلية .

**ث -أسباب اختيار الموضوع:**

من أهم الدوافع التي أدت بنا إلى اختيار هذا الموضوع ما يلي :

- الوضعية الصعبة التي تعيشها أغلب المؤسسات الصناعية .
- تخلي بعض المؤسسات الصناعية عن استعمال المحاسبة التحليلية .
- محاولة تحديد الإطار العلمي للمحاسبة التحليلية كوظيفة داخل المؤسسة .
- إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من المحاسبة التحليلية في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية إتخاذ القرارات بصفة خاصة .

### ج - أهداف الدراسة:

- من خلال هذه الدراسة يمكننا أن نحقق الأهداف التالية:
- التعرف على المحاسبة التحليلية و أهم أهدافها و وظائفها.
  - استعمال المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير و اتخاذ القرارات .
  - 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.

### ح - حدود الدراسة :

أ/ الحدود المكانية :تمت هذه الدراسة في مؤسسة :

- شركة صناعة وتسويق أدوات التصنيف و أدوات المدرسية و المكتبية " Clasvit " .

ب/ الحدود الزمنية:

تمت الدراسة التطبيقية في المؤسسة و تم إسقاط الجانب النظري عليهما حيث استعملنا المعلومات المحاسبة التحليلية الخاصة بسنة، 2012 .

### خ - منهجية البحث والأدوات المستخدمة

المنهج المستخدم:

اعتمدنا في دارستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي فاعتمدنا على المنهج المتكامل وذلك بإسقاط ا لدراسة النظرية على الدراسة التطبيقية.

الأدوات المستخدمة:

اعتمدنا في دارستنا التطبيقية في المؤسسة على أسلوب المقابلة.

### د - مرجعية الدراسة

اعتمدنا في مرجعية الدراسة على الكتب والمجلات والنشرات المتعلقة بموضوع الدراسة بالإضافة إلى القوانين والمراسيم والتشريعات ورسائل الماجستير والدكتوراه؛ وبشكل رئيسي اعتمدنا على النشرات والسجلات والمستندات والوثائق المحاسبية التحليلية الخاصة بالمؤسسة وإجراء مقابلات شخصية مع الموظفين الذين يرتبط عملهم بموضوع الدراسة.

#### ذ- صعوبة الدراسة:

- سرية معلومات خاصة بالمحاسبة التحليلية في الشركة .

-عدم وجود تسهيلات من الجامعة لإبراز الدراسة التطبيقية.

-صعوبة تطبيق المنهجية المعتمدة طريقة IMRD .

-عدم كفاية الوقت الممنوح لنا لإنجاز هذا البحث.

#### ر -هيكل البحث

قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين:

الفصل الأول المحاسبة التحليلية و دورها في مراقبة التسيير و اتخاذ القرارات مقسم بمبحثين المبحث الأول الأسس النظرية قسمناه لثلاثة مطالب أما المبحث الثاني فيتعلق بالدراسات السابقة وعلاقتها بالدراسة الحالية وقمنا بتقسيمه لثلاثة مطالب أما الفصل الثاني فيتعلق بالجانب التطبيقي الخاص بطريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في شركة "Clasvit" وتناولناه في مبحثين :

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة.

المبحث الثاني: فيتعلق بالنتائج والمناقشة المستخلصة من الدراسة التطبيقية.

# الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

## الفصل الأول : الأدبيات النظرية و التطبيقية

## تمهيد:

أصبحت المحاسبة التحليلية أمرا ضروريا لأي وحدة اقتصادية، وتساعد بما توفره من معلومات داخلية تفصيلية على تأكيد قدرة الوحدة الاقتصادية على المنافسة في بيئة الأعمال المعاصرة وهذا بسبب التطور الكبير الذي شهدته مختلف النشاطات الاقتصادية . حيث تعتبر المحاسبة التحليلية فرعا من فروع علوم التسيير ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي، حيث تكون مهمتها تجميع وتحليل وإبراز ومعرفة التكلفة ولكي يمكن تطبيق إجراءات المحاسبة التحليلية، يتوجب على المسير الإلمام الكافي بالمواضيع المالية والاقتصادية في التنظيم، و في هذا الإطار يعد أسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة و الأدوات الهامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب، إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة و تفصيلية تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية و ذلك بحساب التكاليف المختلفة، و حساب النتائج المحققة على مستوى كل منتج و كل قسم، هذا ما جعلها تكتسب مكانة أكبر و أوسع في الدول المتقدمة، حتى أنها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير.

**المبحث الأول: الأدبيات النظرية :****المطلب الأول : ماهية المحاسبة التحليلية :**

تختص المحاسبة التحليلية بتحليل وتسجيل وتقرير البيانات المتعلقة بالتكاليف، حيث تعتبر أداة من أدوات الإدارة تعمل على توفير البيانات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة أو اتخاذ بعض القرارات أو المفاضلة بين البدائل وخاصة ما يتعلق منها باختيار المنتجات أو العمليات أو الوظائف، وبالتالي فهي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج وإجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها.

**الفرع الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية:**

**أولاً : نشأة وتطور المحاسبة التحليلية :** يمكن تقسيم فترة ظهور المحاسبة التحليلية إلى <sup>1</sup> :

**أ - المحاسبة التحليلية التقليدية :** في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية. أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

**ب - المحاسبة التحليلية المعاصرة :** المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بدأت بعد 1945، تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها.

تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي.

**ثانيا : تعريف المحاسبة التحليلية :** يمكن إبراز بعض التعاريف فيما يلي :

**التعريف: 01** تعرف المحاسبة التحليلية بأنها "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 7 - 8 .

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، (ج 2)، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص 8 .

**التعريف 02 :** "هي عبارة عن منهج يستند على قواعد علمية وفنية تساعد في اختيار الوسائل والأدوات الموجهة لمسيرة تكاليف الأداء وعلى امتداد فترات الاستغلال أو الإنتاج المتعاقبة"<sup>1</sup>.

**التعريف 03 :** "تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة العامة، وتكمن مهمتها في تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتوجات أو الخدمات وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة بنشاط المؤسسة"<sup>2</sup>.

**الفرع الثاني : وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية :**

**أولاً : وظائف المحاسبة التحليلية :**

مع مطلع هذا القرن أسند الباحث "Clark. J. M" عشر وظائف للمحاسبة التحليلية، تتمثل في<sup>3</sup> :

- المساعدة على تحديد أسعار البيع.
- المساعدة في تحديد الحد الأدنى لتخفيض الأسعار.
- تحديد ما هي المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح و التي تخلق خسارة.
- مراقبة المخزونات.
- تحديد قيمة المخزونات.
- اختبار فعالية مختلف المسارات.
- اختبار فعالية مختلف الدوائر.
- الكشف عن الضياع، التبذير و الاختلاسات.
- ضمان الترابط مع الحسابات المالية.

**ثانياً: أهداف المحاسبة التحليلية :**

فإن المحاسبة التحليلية تقوم بالوظائف التالية حسب "C. Caujet"<sup>4</sup> :

-تحليل النتائج و إظهار لمختلف العناصر المكونة لها، هذا ما يسهل عملية مراقبة المردودية، كما أنها تمد الإدارة بمجموعة من العناصر التي تدخل ضمن تسيير المؤسسة.

<sup>1</sup> عبد الجليل بوداح ، مدخل إلى المحاسبة التحليلية ، الطبعة الثانية ، مكتبة إقرأ، الجزائر، 2009 ، ص 15 .

<sup>2</sup> عبد الكريم بوعقوب ، مرجع سبق ذكره ، ص8 .

<sup>3</sup> درحون هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار ، أطروحة دكتوراه ، جامعة يوسف بن خدة ، الجزائر، 2005/2004 ، ص 118 .

<sup>4</sup> مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2005 / 2006 ، ص 38 .

- تكمل المحاسبة العامة من خلال تقديمها لتقديم بعض عناصر الأصول مثل (مخزونات المنتجات المصنعة).  
 - تقديم المعلومات الخاصة لإعداد التقديرات المتعلقة بتكاليف الإنتاج، و كذلك تمكن من تحليل ودراسة مختلف التكاليف و ذلك بتحديد الانحرافات المحققة خلال دورة الاستغلال وكذا تقييم المخزونات التي تظهر خلال عملية الإنتاج.

و إلى وقت قريب كانت الأهداف الموكلة للمحاسبة التحليلية تنصب في دراسة التكاليف، و النظر في كيفية التحكم فيها، و بالتالي اتخاذ القرارات الهادفة لخدمة الأهداف المسطرة، إلا أنه مع التطور الهائل التي شهدته نظريات التسيير الحديث، و ظهور طرق و أساليب جديدة، تغير الهدف من استعمالها لينتقل من مجرد دراسة لتدنية التكاليف إلى محاولة البحث عن الملائمة (Pertinence) الممكنة بين التكاليف و المنافع التي تنشأ عنها .

### المطلب الثاني: استعمال المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير:

لكي تتم الاستفادة من المحاسبة التحليلية ينبغي معرفة استعمالات كل طريقة وكيفية الانتفاع منها في مراقبة التسيير وأهم طرق في حساب التكاليف هي<sup>1</sup>:

#### 1- طريقة التكاليف الحقيقية:

الهدف منها هو معرفة تكلفة العائد الإجمالي والناتج المختلفة للمنتجات والخدمات المباعة من طرف المؤسسة.

#### 2- طريقة التحميل العقلاني:

- تسمح بتحديد التكلفة بطريقة عقلانية.

- تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب.

- تفيد في استخراج أرباح وحسائر تغيير الفعالية انطلاقا من استعمال معدل التحميل العقلاني.

#### 3- طريقة التكاليف المتغيرة:

تظهر واضحة لظهور إنجاز نشاطات المؤسسة من حيث الأهداف المسطرة وهي طريقة جيدة لتحضير العمال والمصلحة التجارية وتأخذ بعين الاعتبار المتغيرات في مستوى النشاط على الربح.

<sup>1</sup> عزوز نجاة ، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات ،مذكرة ليسانس ،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2004 / 2005 ،

**4- طريقة التكلفة النموذجية:**

تسمح بتقييم إمكانيات المؤسسة وكذلك بحساب الفروقات من التكاليف النموذجية والحقيقية لمختلف عناصر التكلفة ثم تحديد المسؤوليات على أسباب التي أدت إلى حدوث هذه الفروقات.

**المطلب الثالث : دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات:**

تسعى محاسبة التكاليف إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف، ولقد كان أول هذه الأهداف هو تحديد تكلفة الإنتاج، إلا أنه ومع تطور الأنشطة الاقتصادية تعددت الحاجات والاستخدامات التي من أجلها تطلب بيانات التكاليف. الأمر الذي كان لزاما معه أن تتطور المحاسبة التحليلية لتصبح شريك الإدارة للقيام بوظيفتي التخطيط والرقابة حيث تمد الإدارة بالأدوات المحاسبية اللازمة لأداء الموظفين السالفتين وقد بلور النظام المحاسبي الموحد دور المحاسبة التحليلية كما يلي<sup>1</sup>:

أ - إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج وذلك بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية.

ب - توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام وغير التام أو تحت التنفيذ خلال دورة الاستغلال، وذلك بغرض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال ومردودية المؤسسة.

ج - توفير معلومات المحاسبة بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.

د - المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات.

و يتضح أن مخرجات نظام المحاسبة التحليلية يتسم بالدقة والموضوعية و السرعة مما جعلها تعكس السلوك الحقيقي للتكاليف بالمؤسسة إذ يساعدها على تشخيص وضعيتها من خلال معرفتها لمواطن القوة والضعف، كما يساعد من خلال مراقبتها للتسيير عن طريق حساب التكاليف. ومقارنة ما هو مقدر بما هو حقيقي وتحديد الانحرافات وتصحيحها والعمل على اتخاذ القرارات السريعة والملائمة لتحقيق ضمان استمرارية المؤسسة وتحقيقها لنسب معتبرة من الأرباح .

**المطلب الرابع : نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :**

تتجه المؤسسات الحديثة إلى استعمال أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة بدلا من استعمال أنظمة التكاليف التقليدية، وسبب هذا التوجه هو وجود المزايا العديدة المتوفرة فيها، ومع تزايد الوضع التنافسي في السوق بالشكل

<sup>1</sup> ل.حضاري صالح، تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، 2007، ص

الذي جعل المؤسسة تبحث عن الاستغلال الأمثل للمواد المتاحة، وكذلك التنوع في المنتجات داخل السوق واختلاف نوعيات العملاء، والاعتماد على استخدام نظم إنتاجية حديثة بالشكل الذي أدى إلى زيادة المبالغ المستثمرة في وسائل الإنتاج.

ولقد كان لهذه الآثار والتغيرات التي حدثت في نظم الإنتاج والتصنيع تأثيرا كبيرا على الأساليب المحاسبية المطبقة الخاصة بالقياس وتقييم الأداء في المراكز المختلفة، ولهذا ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الصناعية يقتضي توفر الشروط التالية<sup>1</sup>:

- أن المنافع المستوحاة من استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة تفوق التكاليف المتعلقة به.
- أن المؤسسة تستطيع تقسيم عملياتها إلى أنشطة مختلفة وواضحة.
- أن المؤسسة لديها التقنية العالية لتجميع المعلومات والتكاليف عن كل نشاط من الأنشطة بالدقة المتناهية.
- أنه لا يوجد ثقة بمعلومات التكاليف الناتجة عن النظام التقليدي.
- أنه لا يوجد محرك للتكلفة في كل نشاط من الأنشطة.
- كما يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتخصيص التكاليف عن طريق مجموعة منطقية ومنظمة من الإجراءات هي<sup>2</sup>:

-تحديد الأنشطة التي تنفذها المؤسسة.

-تحديد تكلفة تنفيذ هذه الأنشطة التطبيقية وعمليات المؤسسة.

-تحديد ما تحتاجه المخرجات من كل نشاط.

**الفرع الأول: مفاهيم عامة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :**

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على بعض الأكاديميين من أمثال "روبن كوبر" و"روبرت كابلان"، حين أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة العملية لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، وفي هذا الوقت تمكن "روبن كوبر" من تطوير نظام جديد ويقوم مفهوم هذا النظام الحديث للتكاليف، يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على فكرة أن

<sup>1</sup> أيمن الشنطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2006، ص 112 .

<sup>2</sup> ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر، 2006، ص 31 .

المنتجات تحتاج إلى مؤسسات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد، كما يحقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي<sup>1</sup>.

### مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":

**التعريف الأول:** إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الأرباح<sup>2</sup>.

**التعريف الثاني:** يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها<sup>3</sup>.

**التعريف الثالث:** يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه تلك الأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة، وأن المنتجات هي التي تستهلك تلك الأنشطة، كما يركز هذا النظام على الأنشطة الهامة فقط والتي يعتمد عليها في التصنيع من أجل تنميتها وتحسينها، والتخلي عن الأنشطة التي لا تعطي قيمة<sup>4</sup>.

من خلال هذه التعاريف نحاول أن نستخلص تعريفاً لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، والذي هو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة.

<sup>1</sup> أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط1، 2006، ص 70.

<sup>2</sup> هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 21 - 22.

<sup>3</sup> زينب محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 394.

<sup>4</sup> Ayse Pinar GURSES, An Activity- Based Costing and Theory of Constraints Model for Product- Mix Decisions, Thesis submitted to the Faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Science in Industrial and Systems Engineering, Blacksburg, Virginia, June 1999, P 8.

الفرع الثاني: مبادئ و أهداف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

أولاً: مبادئ طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

تعتمد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على 5 مبادئ أساسية:

**1-تحديد الأنشطة :** يعرف النشاط على أنه "مجموعة المهام المتجانسة التي يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص أو آلة أو مجموعة من الآلات"<sup>1</sup>.

تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإمام الجيد بكل النشاطات حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل النشاطات والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والنشاطات الأخرى وذلك يكون من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها واستبعاد النشاطات عديمة القيمة أو التي تؤثر سلباً على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كمياً.

**2تحديد تكلفة الأنشطة :** تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبني بها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة ويعتبر ذلك تبويماً للتكلفة طبقاً لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة<sup>2</sup>.

**3-مسببات الأنشطة :** يستعمل مبدأ مسبب النشاط في مكان وحدة العمل المعروفة ، ويمكن تعريفه بأنه "وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات ، وبالتالي فهو مقياس كمي"<sup>3</sup>.

**4-تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات :** في هذه المرحلة نقوم بتحديد سعر التكلفة وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي نقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة<sup>4</sup>.

**5-تخصيص الموارد :** إن الشعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هو أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع

<sup>1</sup> Patrick Piget : **comptabilité analytique**, édition Economica, 3ème édition., 2001,p56.

<sup>2</sup> هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000 ، ص 28 .

<sup>3</sup> أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006 ، ص 79 .

<sup>4</sup> هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره ، ص 32 .

الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطوق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة<sup>1</sup>.

ثانيا: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":

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

- 1- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- 2- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
- 3- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- 4- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
- 5- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.
- 6- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة<sup>2</sup>.
- 7- تتيح أفضل تشخيص لأصل التكاليف، مع اتجاه واقعي للاستهلاك، إذ يتعلق الأمر بتعريف كلمة تدفق الموارد من خلال مختلف الأنشطة و المنتجات في المؤسسة وذلك بالطريقة الأقرب من الواقع.
- 8- إدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنظمة الآلية للإنتاج.
- 9- الربط بين التكاليف والنشاطات ومراكز المسؤولية من وجهة نظر إدارة الأداء الداخلي<sup>3</sup>.

الفرع الثالث: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

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

<sup>1</sup> حاج قويدر فورين، نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية بجامعة الشلف، الجزائر، ص 17 .

<sup>2</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص164

<sup>3</sup> Emmanuelle Cargnello CHARLES et autre, Comptabilité de gestion, Presses universitaires de Grenoble, France, 2000, P38.

ويختلف تصميم النظام الواجب وضعه للتكاليف من مؤسسة لأخرى تبعاً لاختلاف حجم النشاط والظروف المحيطة بكل مؤسسة، وعادة ما يتوقف تصميم النظام على ثلاثة عوامل يجب الإلمام بها وهي:

- حجم المؤسسة والتنظيم الإداري لها.
  - أعباء إدارة التكاليف ونوع البيانات المطلوبة في المؤسسة.
  - طبيعة العمليات الصناعية (طبيعة عمليات الإنتاج) ونوع المنتجات تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي<sup>1</sup>:
  - تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المخرجات وتكلفة هذه الأنشطة ومراكزها.
  - تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.
  - تحديد معدل التكلفة لكل نشاط.
  - تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات)<sup>2</sup>
- أولاً: تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها :

### 1- تحديد الأنشطة :

- إن الأنشطة هي كل ما يقوم به أفراد المؤسسة يومياً، إذ يعد الدعم الطبيعي لتسيير أداؤها، كما أن للنشاط أبعاد نصب اهتمامنا حولها وهي التكلفة، النوعية، الأجل، الحجم، وإن تحديد الأنشطة يسمح ب<sup>3</sup>:
- تحسين تحديد سعر التكلفة.
  - تسهيل الاختيار بين الاستمرار في النشاط أو تحويله للغير.
  - تسهيل تنفيذ الاستراتيجية.
  - تطوير سياسة تحسينية تسمح بإلغاء الأنشطة عديمة القيمة.
  - تسهيل تحقيق تسيير الجودة الشاملة.
  - إدماج مقاييس للأداء المالي والتشغيلي.
  - تسيير العلاقات المتداخلة بين الأنشطة.

<sup>1</sup> محمد شفيق حسين طنب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 51 .

<sup>2</sup> هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 25

<sup>3</sup> هاشم أحمد عطية: مرجع سابق ، مرجع سبق ذكره، ص 25 .

- يتكون النشاط من مهمة خاصة أو مجموعة المهام المتجانسة للاستجابة لقوانين السلوك الاقتصادي (التكاليف والأداء) بطريقة صحيحة ومتناسقة<sup>1</sup>.

### الجدول رقم 01 : محتويات بعض الأنشطة

المحتوى	طبيعة النشاط
تخطيط الأعمال التجارية، تحميل الحسابات، مراقبة الورشات الإنتاج	إدارة الإنتاج
نشاط التخزين، التوزيع، المناولة و التعبئة	تدفق المواد اللوجستية
تعريف الأنشطة، تصميم و تطوير و إنتاج المنتج و صيانة الوصف التقني	تطوير وصيانة المنتجات
التخطيط و التصنيع	تطوير و صيانة العملية الصناعية
تنفيذ أنشطة وإجراءات الرصد و نظم مراقبة الجودة	إدارة الجودة

Source : Gérard MELYON & Philippe RAIMBOURG, comptabilité analytique, édition Bréal, Paris, P 263.

يبين لنا هذا الجدول طبيعة بعض الأنشطة ومحتوى كل نشاط، فمثلا نشاط الإنتاج وتدفق المواد يخص مختلف الأنشطة المتعلقة بالإنتاج كنشاط تصميم المنتجات، نشاط الفحص، نشاط التعبئة، نشاط الشحن، نشاط التخزين، نشاط مراقبة الورشات، والتي تستند إلى مسببات مثل كمية الإنتاج، الأوامر الهندسية، عدد مرات الفحص، عدد مرات التعبئة، عدد مرات الشحن، عدد مرات التخزين، عدد مرات المراقبة، ونجد أيضا نشاط التطوير ونشاط صيانة المنتجات ونشاط صيانة العملية الصناعية ونشاط إدارة الجودة، والتي تستند إلى مسببات مثل عدد مرات الفحص التقني، عدد عمال الأمن الصناعي، عدد عمال الصيانة، عدد مرات الفحص ومراقبة الجودة.

2- قياس تكلفة كل نشاط : بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة<sup>2</sup>. وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص

<sup>1</sup> عصام فهد العريد، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2003، ص 256.

<sup>2</sup> أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 190.

العلاقة السببية بين استخدام الموارد والمخرجات لكل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجة من النشاط<sup>1</sup>.

**3- تحديد مراكز النشاط:** يرتبط مفهوم مركز التحليل بفكرة تجزئة (تفتيت) المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية إلى مجموعة من الأنشطة المتعددة المكملة لبعضها البعض والتي تسعى في إطار التعامل إلى تحقيق الأهداف المرسومة، ومن وجهة نظر تكاليف، فإن مركز التحليل هو عبارة عن مركز تجميع فعلي للتكاليف المحققة ضمن نشاط معين. كما يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز. إن مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج والذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط (استلام)<sup>2</sup>.

إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية، وإن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة، فقد يسجل النظام تكلفة المنتج كلية مثلا 50 دج، أو أن يتم تجزئتها 30 دج لنشاط التصنيع و 20 دج لنشاط الاستلام، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل<sup>3</sup>.

### ثانيا: مسببات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة :

يقوم مديرو العمليات ومحللو التكلفة بتحديد الأنشطة الرئيسية ومسببات التكلفة وإجمالي التكلفة لكل نشاط على مستوى الإنتاج أو مستوى دقة الإنتاج، والأسلوب الأساسي لتقييم مسبب التكلفة، ويطبق في حالة نظم التكلفة على أساس النشاط، وهذه النظم تشمل عددا كبيرا من مسببات التكلفة، وتركز على العلاقات في المدى الطويل بين مسبب التكلفة والتكلفة، ويركز المدى الطويل على الوسائل التي تكون فيها التكاليف هي المتغيرات، وتعطي علاقة أقوى للسبب والتأثير فيها بين مسبب التكلفة والتكلفة المتعلقة بها، وهكذا سوف يشمل قاعدة البيانات عن تقدير لمعدلات مسببات التكلفة والتي تشمل بيانات تغطي فترة زمنية طويلة، فإذا كانت الفترة الزمنية المستخدمة لقياس السبب ذات تأثير قصير، تكون العلاقة بين المتغيرات في مسبب التكلفة والتغيرات في التكلفة ضعيفة، وذلك لأنه قد تم أخذ عدة أنواع تكاليف كوحدة واحدة، وبالتالي فهي ثابتة في المدى القصير، بينما يختلف مستوى النشاط<sup>4</sup>

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 28 .

<sup>2</sup> أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 256 .

<sup>3</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق، ص 171 .

<sup>4</sup> ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر، 2006، ص 209 - 210 .

الجدول رقم 02 : أمثلة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها.

مستوى النشاط	مركز النشاط	مسببات التكلفة	التكاليف الممكن تحويلها
وحدة المنتج .	الأنشطة المرتبطة بالآلات مثل : التقطيع الصيانة و الأنشطة المرتبطة بالعمل المنظمة المزايما .	ساعات الآلات . ساعات العمل . عدد وحدات . المخرجات .	تكاليف القوة المحركة . تكاليف الصيانة . تكاليف العمل . جهات صناعية . الاستهلاك نتيجة الاستخدام العادي للآلات و المعدات . استهلاك معدات الصيانة .
دفعات الإنتاج (الأوامر) .	إعداد أوامر الشراء . إعداد أوامر الإنتاج . تهيئة معدات للعمل . مناولة المواد .	عدد الأوامر المصدرة . عدد مرات استلام المواد . عدد أوامر الإنتاج . كمية المواد المناولة . عدد مرات التوقف . ساعات التوقف .	تكاليف إمساك السجلات . المهمات المستخدمة . تكاليف توقف العمل . تكلفة العمل في مناولة المواد . استهلاك الأدوات المكتبية . معدات مناولة المواد .
المنتج .	فحص الجودة . اختيار المنتج . إدارة مخزون الأجزاء . تصميم المنتج . التشغيل الخاص (عمل والآلات).	عدد مرات الفحص . ساعات زمن الفحص . عدد الاختبارات . ساعات زمن الاختبارات . عدد أنواع الأجزاء . ساعات زمن التشغيل . ساعات زمن التصميم . عدد أوامر التغيير الهندسي .	تكاليف رقابة الجودة . تكاليف معدات الاختبار . تكاليف إدارة الأجزاء . تكاليف الاحتفاظ بالأجزاء . تكاليف هندسة المنتج . تكاليف التصميم . استهلاك الآلات و المعدات المتخصصة
التسهيلات	المصنع بصفة عامة . أشغال المباني . إدارة الأفراد و التدريب .	ساعات عمل الآلات . ساعات العمل . عدد العمال . عدد ساعات التدريب .	مرتبات إدارة المصنع . استهلاك المباني . العوائد و التأمين . تكاليف إدارة الأفراد . تسهيلات الخدمات الطبية .

المصدر : كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، الدار الجامعية للطبع

والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1999 ، ص 360 ص 361.

من خلال هذا الجدول تم تقسيم مستوى النشاط إلى أربعة مستويات، حيث نجد في المستوى الأول نشاط وحدة المنتج المتعلق بمراكز الأنشطة المرتبطة بالآلات والعمل، وتم استخراج مختلف التكاليف المرتبطة به وتوزيعها على المنتجات وفق مسيبيات كساعات الآلات، ساعات يد عاملة، عدد وحدات المخرجات.

ثم نجد في المستوى الثاني نشاط دفعات الإنتاج (الأوامر) المرتبط بمراكز الأنشطة المتعلقة بإعداد الأوامر والتهيئة والمناولة، وتم استخراج التكاليف المرتبطة به وتوزيعها على المنتجات وفق مسيبيات مثل: عدد الأوامر المصدرة، عدد مرات الاستلام، عدد مرات التوقف، كمية المواد المناولة، عدد أوامر الإنتاج، ساعات التوقف.

ثم نجد في المستوى الثالث نشاط المنتج المرتبط بمراكز الأنشطة المتعلقة بفحص الجودة واختبار وتصميم المنتج وإدارة مخزون الأجزاء وعمل الآلات، وتم استخراج التكاليف المرتبطة به وتوزيعها على المنتجات وفق مسيبيات مثل: عدد مرات الفحص، زمن الفحص، عدد الاختبارات، زمن الاختبارات، عدد أنواع الأجزاء، زمن التشغيل، زمن التصميم، عدد أوامر التغيير الهندسي.

ثم نجد في المستوى الرابع نشاط التسهيلات المتعلق بمراكز الأنشطة المرتبطة بالمصنع بصفة عامة وأشغال المباني وإدارة الأفراد والتدريب، وتم استخراج التكاليف المرتبطة به وتوزيعها على المنتجات وفق مسيبيات مثل: ساعات عمل الآلات، ساعات العمل، عدد العمال، عدد ساعات التدريب.

### ثالثا: تحديد معدل التكلفة لكل نشاط:

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسيبيات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة) حسب المعادلة التالية<sup>1</sup>:

$$\text{معدل تحميل التكاليف غير المباشرة} = \frac{\text{مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة}}{\text{الحجم المقدر لأساس التحميل}}$$

### ربعا: تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات :

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج.

<sup>1</sup> أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 80 .

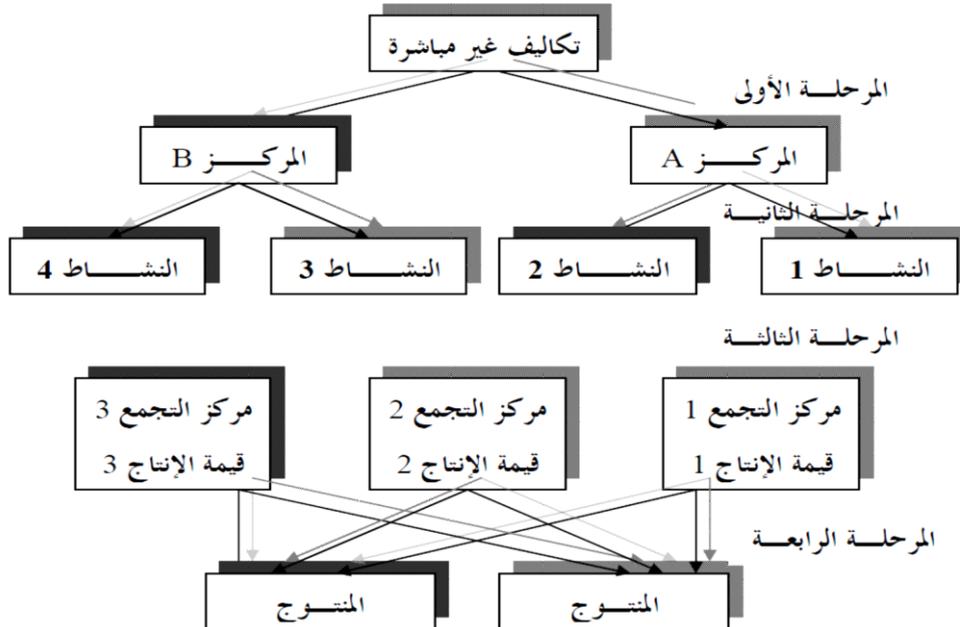
ويتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكتها، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظم التكاليف التقليدية، كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" يجمع المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده، أما في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة وغير دقيقة<sup>1</sup>.

يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع فيضو حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع<sup>2</sup>.

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

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

### الشكل رقم 01: المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"



La source : Thierry Cuyaubère et Jacque MULLER, Contrôle de Gestion, groupe revue Fiduciaire, Epreuve n°

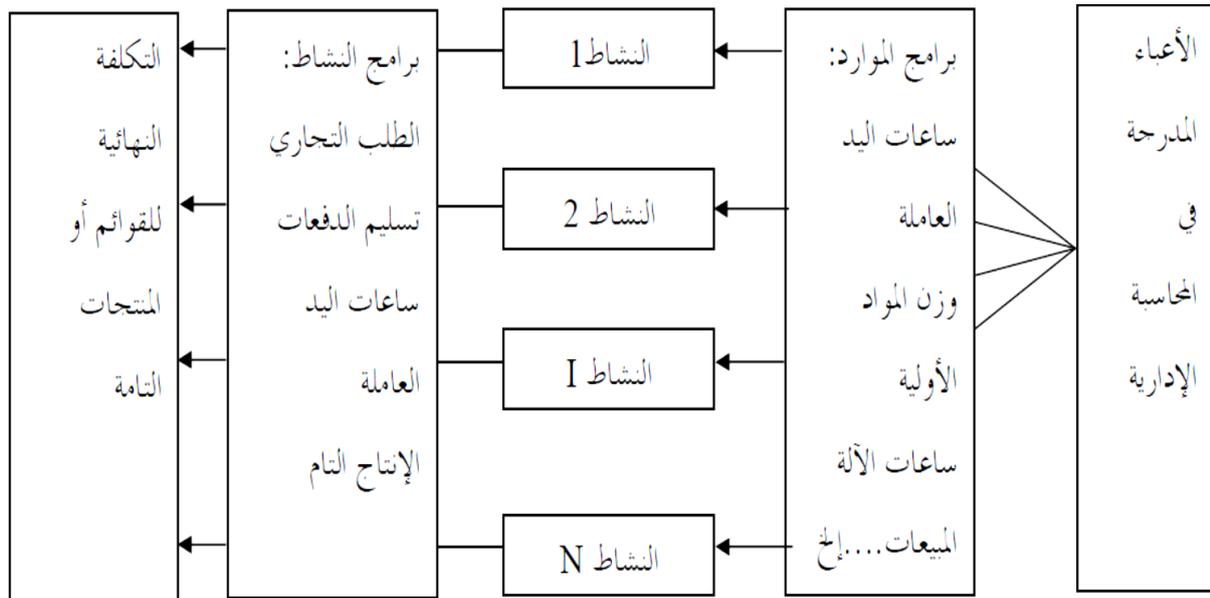
7, DECF, Paris, 6e édition, 2002, P 165.

<sup>1</sup> أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 80.

<sup>2</sup> هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 33.

من خلال هذا الشكل تظهر لنا الخطوات التي يمر بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة من أجل تطبيقه، حيث يتم تحديد التكاليف غير المباشرة الخاصة بالأنشطة ومراكز الأنشطة وتحديد التكلفة الخاصة بكل نشاط، ثم يتم تجميع الأنشطة في مراكز التجميع والتي بدورها تضم نشاط أو عدة أنشطة، ثم تحميلها على المنتجات وفق مسببات التكلفة لكل نشاط.

## الشكل رقم 02 : خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"



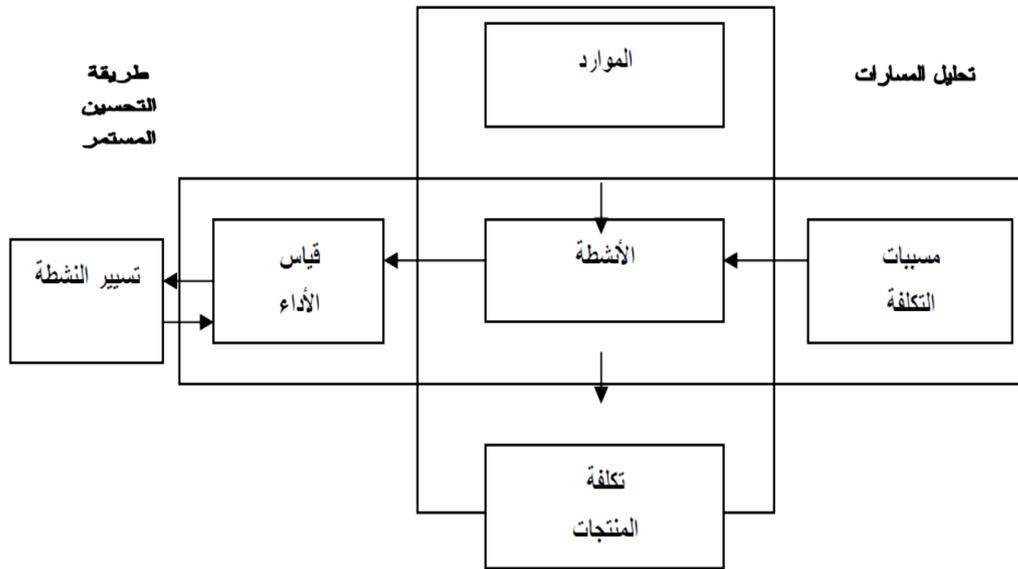
**La source:** Emmanuelle Cargnello CHARLES et autres, Comptabilité Analytique de gestion, Presses universitaires de Grenoble, France, 2000, P 218.

من خلال هذا الشكل تتضح لنا الخطوات التي يتم من خلالها إعداد نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتي تبدأ بتحديد الأنشطة ومختلف تكاليفها والمراكز المتعلقة بها، وإسقاط هذه التكاليف على المنتجات وفق مسببات كالطلب التجاري، تسليم الدفعات وغيرها، ليتم في الأخير الحصول على تكلفة المنتج.

الفرع الرابع : أهمية طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في مراقبة التسيير :

لقد أظهرت هذه الطريقة إمكانيات هائلة في الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا عالية في التسيير ، التصنيع ، حيث توفر نموذج للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد في مهام التخطيط و الرقابة وكذا إتخاذ القرارات خاصة تلك التي تخص التشكيلة الإنتاجية و تسعير المنتجات . وفي هذا الصدد فإنها توفر فوائد عديدة لخدمة المسير و ممارسة الرقابة ، و هذا لأنها<sup>1</sup> :

- توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر مختلف الأنشطة و أهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة .
  - تمنح جودة أكبر فيما يخص النمذجة ، على اعتبار أن النموذج المحاسبي و فقها ، محدد بصفة أدق . هذا يعني أن عدد المتغيرات المفسرة للاستهلاك ترتفع ، العلاقات الداخلية تأخذ بعين الاعتبار بصفة أكبر ، و بالتالي فإن مخاطر الدعم بين المنتوجات تقل .
  - في إطار تقسيم الأنشطة ، نجد أن الطريقة يمكن أن توفر تخطيط جيد و مفصل لعنل المؤسسة ، فيما يتعلق بطريق العمل ، و أسباب التكاليف من البداية و حتى بعد بيع المنتجات .
- الشكل رقم:03 : استعمال المعلومات الناتجة عن طريقة ABC :



La source : C. LESAGE, Traitement de l'information imparfaite et analyse de coûts, application au modèle cout-volume profit, 1999, pp 52 – 53

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق، ص 187 .

### الفرع الخامس: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" :

لقد لقي نظام التكاليف على أساس الأنشطة تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين وستؤدي الدراسات في هذا المجال إلى العديد من التطورات في ميدان تحديد مسببات التكلفة، والأنشطة التي تقوم بها الإدارات المختلفة للمؤسسة، مما يؤدي في النهاية إلى رد كل تكلفة إلى النشاط الذي استخدمها وما يلي ذلك من تبعات في تحديد تكلفة المنتجات على أساس الأنشطة التي استهلكتها، وتقييم الأداء وترشيد التكاليف<sup>1</sup>. ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتدرس النشاطات الهامة في المؤسسة، ويعتمد التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على التفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية، وعلى الرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام، كما أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعكس العلاقة السببية لتغطية التكاليف غير المباشرة، والمشكلة هو صعوبة تحديد مسببات التكلفة<sup>2</sup>. إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" لا يأتي عن التحليل المحاسبي الذي تقترحه المؤسسة، والذي بدوره يعتبر ثقيلًا مثل الطرق التي تقوم على الوحدات المباعية، بل تأتي من المفهوم الذي ينص على أن المؤسسة عبارة عن مسار مستمر مع علاقات الزبائن، الموردين، نهايته هو تقديم أحسن خدمة للزبون<sup>3</sup>.

### أولا : مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" :

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعد ضرورة لكونه يضمن تحقيق المزايا التالية:

- 1- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي .
- 2- استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة<sup>4</sup>.
- 3- استفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات.

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 42 .

<sup>2</sup> Laurent RAVIGNON, Activity Based Costing – Activity Based Management, ABC Enterprise et ABC pme, Alphacen, France, 2008, P 03.

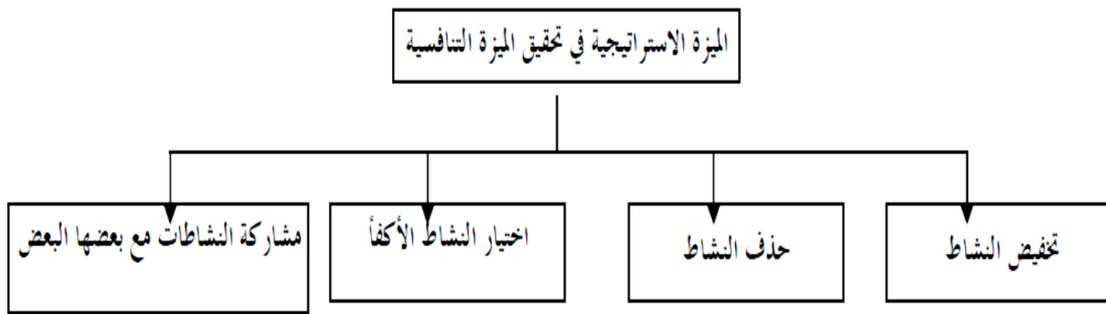
<sup>3</sup> Alan Van BOCKSTAEL, Le Contrôle de Gestion, édition d'Organisation, Paris, 1998, P 207.

<sup>4</sup> أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 212 .

4- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تحمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة.

5- يساهم استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة استراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل المؤسسة أقل تكلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه، ولتحقيق هذه الميزة الاستراتيجية لابد من إتباع أربعة أساليب وهي موضحة في الشكل التالي<sup>1</sup> :

الشكل رقم 04 : أساليب تحقيق الميزة الاستراتيجية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر :إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع،عمان، الأردن، 2007 ، ص183 .

6- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي :النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية .

ثانيا :الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" :

بالرغم من كل الجوانب المشرقة التي يفرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أنه هناك من أشار إلى بعض محددات النظام والمتمثلة في:

1- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام<sup>2</sup>.

2- إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة

<sup>1</sup> 1-إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق، ص181 .

<sup>2</sup> 2-إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق، ص187 .

نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاهتلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك<sup>1</sup>.

3- إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلا ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها .

4- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة .

5- من الواضح أن هناك بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد .

6- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا لا يوجد، مما أدى إلى الحصول على معلومات غير صحيحة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص213 .

<sup>2</sup> Michel GERVAIS, Contrôle de Gestion, édition Economica, 5e édition, Paris, 2007, P134.

## المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

في هذا المبحث نذكر بالدراسات السابقة المتعلقة بالتنظيم المحاسبي.

## المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة :

1) سالمى ياسين ، الطرق الحديث لحساب التكاليف و اتخاذ القرارات في المؤسسة ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر3 ، سنة 2010 ، وتهدف هذه الدراسة إلى توضيح الطرق الحديث المستعملة في المحاسبة التحليلية، وعالج من خلالها الإشكالية التالية:

ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسعى المؤسسات الاقتصادية جاهدة لتطبيقها مما يساعدها على رفع مردوديتها وتحسين قراراتها؟ ومن خلال هاته الإشكالية تم عرض الفرضيات التالية:- تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة من أجل اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الاقتصادية،- الطرق التقليدية لحساب التكاليف أداة هامة لتحديد النتيجة والتي يتم على أساسها التحليل لوضعية المؤسسة الاقتصادية ومحاولة توجيهها نحو الأحسن ، - الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف تساعد على توفير معلومات حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في عملية اتخاذ القرارات الإدارية ، - رغم توفر الأنظمة المحاسبية السليمة لدى المؤسسات الاقتصادية هناك صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف فيها ، ولاختبار هذه الفرضيات قام الباحث و بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بإجراء دراسة تطبيقية في مؤسسة نفطال بليدة ، فرع غاز البترول المميع (GPL) .

2) مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر3 ، سنة 2006 ، وتهدف هذه الدراسة إلى توضيح نظام محاسبة التحليلية و دورها المهم في مراقبة التسيير ، وعالج من خلالها الإشكالية التالية: ما أهمية المحاسبة التحليلية كنظام وكأداة في مراقبة تسيير المؤسسة و بالتالي في تقويم أدائها؟ ، ومن أجل دراسة إشكالية الموضوع ، انطلقت من بعض الفرضيات و المتمثلة في :- ظهور المحاسبة التحليلية كان وليد الحاجة لمعرفة التكاليف ، و الذي ام يكن الهدف من المحاسبة العامة ،- اعتماد نظام المحاسبة التحليلية ليس هدفا في حد ذاته ، و لكنه أساس لاكتشاف الأخطاء وتحديد المسؤوليات ، مراقبة التسيير قائمة على مجموعة من الركائز ، حيث تمثل المحاسبة التحليلية أهمها باعتبارها قاعدة تزود المسير بالمعلومات الضرورية لتحليل النتائج و اتخاذ القرارات ، - إن التحديات المعاصرة تفرض على المؤسسة الجزائرية وجود نظام محاسبة تحليلية ، يسمح بمعرفة تكاليف المنتجات و العمل على إكسابها ميزة أكثر تنافسية سعرا و جودة ، اعتمدت الدراسة على النهج الوصفي التحليلي من اجل إيضاح و محاولة الإجابة بقدر

الإمكان على الإشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية و محاولة إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع و ذلك في مؤسسة نפטال .

(3) - تيجاني جهيدة ، المحاسبة التحليلية و دورها في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية ، المركز الجامعي يحي فارس المدية ، سنة 2008 ، و تهدف هذه الدراسة على تبين دور المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية ، و من هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية: ما هو الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في مؤسسة اقتصادية ؟ و من هذا المنطلق يمكن طرح مجموعة من الفرضيات : - للمحاسبة التحليلية أهمية بالغة في تفعيل نشاط المؤسسة .- تلعب المحاسبة التحليلية دور فعال في عملية المراجعة الداخلية ؟ - ظهور المحاسبة التحليلية كان وليد الحاجة لمعرفة التكاليف ، و الذي لم يكن الهدف من المحاسبة العامة ،- اعتماد نظام المحاسبة التحليلية ليس هدفا في حد ذاته ، لقد اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على التنسيق و الإدماج بين النظري و التطبيقي من خلال دراستنا لحالة مجمع صيدال فرع أنتيبوتيكال بالمدية.

(4) عزوز نجاة ، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات ، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية فرع المالية ، جامعة الجزائر 3 ، سنة 2005 ، وقد عالجت المذكرة بالإشكالية التالي : ما هو دور المحاسبة التحليلية في دراسة المردودية و ما مدى نجاعتها في اتخاذ قرارات التسيير؟، بناء على الإشكالية طرح بعض الفرضيات و هي :- المحاسبة التحليلية هي أداة لمراقبة التسيير و اتخاذ القرار، - مراقبة التسيير داخل المؤسسة تعتمد على المحاسبة التحليلية ،- دراسة المردودية لا يكون إلا بمعطيات المحاسبة التحليلية ،- اتخاذ القرارات الرشيدة من طرف المسيرين لا يكون إلا عن طريق معطيات المحاسبة التحليلية ،

و استعملت ثلاثة مناهج و هي : - المنهج الوصفي كون الموضوع اقتصادي قمنا على أساسه بوصف الجانب النظري ،- المنهج التحليلي قمنا على أساسه بدراسة الجانب التطبيقي ، - المنهج الاستنتاجي من خلال الوصول إلى بعض الملاحظات و الاقتراحات انطلاقا من النتائج المتحصل عليها .

(5) درحون هلال ، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، فرع نقود ومالية ، جامعة يوسف بن خدة ، الجزائر، سنة 2005 ، بناءً على هذا فإن الإشكالية التي سعى الباحث إلى بلورتها يمكن حصرها في طرح السؤال التالي: كيف يمكن لنظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار؟ وكيف يجب أن تتأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تسيير أحسن في ظل التحولات الجارية في الاقتصاد الوطني باستخدام أدوات التسيير؟ ، و لحل ومناقشة هذه الإشكالية، وضع عدد من الفرضيات وهي :

- لا يمكن أن تنجح مؤسسة اقتصادية في وضع نظام محاسبة تحليلية إذا كان تنظيمها لا يعتمد على طرق علمية متعارف عليها في هذا المجال.

- يعتبر نظام المحاسبة التحليلية أداة مكملة لأدوات التسيير الأخرى، لكن يمكن أن يتمتع باستقلالية من حيث التنظيم ويكون مفيد أكثر في هذه الحالة، - يمكن اعتبار المحاسبة العامة نظام معلومات أساسي في المؤسسة الاقتصادية، إلا أن فعاليته تزداد أكثر إذا ما قورنت نتائجه بتلك الذي ينتجها نظام المحاسبة التحليلية بالتالي فهو مكملا له، بالإضافة إلى نتائج أدوات التسيير الأخرى، - قد تختلف طرق حساب التكاليف من قطاع لآخر، إلا أن مبادئ تصميم نظام المحاسبة التحليلية تبقى موحدة لكل القطاعات .

- لا ينتظر أن تطول مدة حياة نظام المحاسبة التحليلية إلا إذا كان معدا بطريقة تسمح له بالتكيف مع كل التغيرات التي تفرض على محيط المؤسسة الاقتصادية، - من مزايا نظام المحاسبة التحليلية أنه قابل للنمذجة في كل ما يتعلق بالأساليب التي يستعملها لإنتاج معلومات تنفيذ المسير في اتخاذ القرار، - إن المتطلع لواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية يتحقق أنها تكاد تخلو من مجموع أدوات التسيير، خاصة منها أداة المحاسبة التحليلية، اعتمدت هذه دراسة هذه عل المنهج التاريخي، لسرد أصول المحاسبة التحليلية منذ ظهورها إلى أن توصلت إلى أحدث الطرق المكتشفة في هذا المجال، ثم اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف بمفهوم المحاسبة التحليلية كنظام وأداة تساعد المسيرين على اتخاذ القرار، مع محاولة دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية .

### المطلب الثاني: النتائج المستخلصة من الدراسات السابقة :

#### 1) النتائج المستخلصة من دراسة سالمى ياسين نوردها كما يلي:

-تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف، بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير وتقييم الأداء.

-إن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية، فهناك مؤسسات تطبق طريقة التكاليف الكلية، وأخرى تطبق طريقة التكاليف المتغيرة، وأخرى تطبق التكاليف المعيارية وإعداد الموازنات وتحليل الانحرافات، وهناك مؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي بدوره يساعد على إعطاء نتائج بصورة دقيقة.

- بالرغم من الانتشار الواسع الذي عرفته طريقة التكاليف الكلية إلا أنها واجهت الكثير من الصعوبات منذ العقود الأخيرة من القرن الماضي، وأصبح يطلق عليها النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف.

-إن التكاليف غير المباشرة هي المحور الأساسي في محاسبة التكاليف نظرا لصعوبة تتبعها إلى المنتجات أو مواضع التكلفة بشكل عام.

-إن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية، لكن التوجه لبعض المؤسسات نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإهمال الطرق الأخرى رغم أهميتها مثل نظام التكاليف المستهدفة، نظام أسعار التنازل، واللدان لهما دور كبير في تخفيض التكاليف بالنسبة للمؤسسة.

(2) أما فيما يتعلق بنتائج دراسة مرابطي نوال فهي كما يلي :

- مراقبة التسيير باعتبارها مسارا ، فهي تنصب في التأكيد بأن أداء المؤسسة يمتاز بالفعالية ،الكفاءة و الملائمة في تحقيقها لأهداف الأساسية.

- إن المحاسبة التحليلية نظام واجب الاعتماد ، وذلك من خلال نظام يتماشى و نشاط المؤسسة ، تنظيمها و حجمها ، مع العلم أن هذا التصميم في حد ذاته مهمة صعبة و معقدة وتكلف باهضا.

- إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعية و المتعارف عليها لحساب التكاليف و تحليلها و كذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير و متخذي القرار ، والتي تشمل الطرق الجزئية و الكلية ، كلاسيكية كانت أم حديثة.

(3) النتائج التي استنتجتها تيجاني جهيدة من خلال دراستها ما يلي:

1- أن المحاسبة التحليلية تلعب دورا هاما يظهر من خلال تحليل التكاليف و معالجتها بعد جمع مختلف البيانات و المعلومات الدقيقة و تساعد هذه الأخيرة وظيفة المراجعة الداخلية في أداء مهامها و كذا المساعدة في اتخاذ القرارات السليمة و الهادفة.

2- يجب توفر عدة شروط ضرورية حتى تكون المحاسبة التحليلية المطبقة في المؤسسة ذات فعالية في التسيير واتخاذ القرارات الصائبة.

3- المحاسبة التحليلية بشكل عام هي تقنية تشمل مجموعة من المبادئ و الأسس تطبيق المحاسبة التحليلية يساعد على التقليل من التكاليف عن طريق معرفة العنصر الذي يشكل نسبة كبيرة من سعر التكلفة و محاولة تقليلها.

4- لا يمكن الاستغناء عن المحاسبة التحليلية كونها تستعمل في مراقبة الإنتاج و اتخاذ القرارات، و المرجعة الداخلية لمختلف الوظائف.

5- أساس تحديد التكاليف و سعر التكلفة هو دراسة عناصر التكاليف من كل جانب، بداية من تحديد التكلفة إلى غاية صرفه.

4) من خلال دراسة التي قامت بها عزوز نجاة و زميلاتها تمكنوا من معرفة التقنية المعمول بها وهي طريقة التكاليف المتغيرة كون أنها تعالج أوجه القصور في نظرية التكاليف الإجمالية نظرا لأن التفرقة بين عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة تخفف من مشكلة التحميل التي تخضع لها التكاليف الإجمالية.

واستخلصوا أن النشاط الاستغلالي الداخلي للمؤسسة لا يحقق أية مردودية وأن رقم الأعمال الخاص بالنقل لا يغطي التكاليف الإجمالية وبالتالي الهامش على التكلفة المتغيرة ونتيجة الاستغلال يحققان عجزا ولقد أبرزنا أهم الأسباب التي جعلت الخط الجوي الجزائر - تلمسان - الجزائر يحقق مردودية سالبة وبما أن المحاسبة التحليلية تعتبر تقنية أو أداة لمراقبة إعطاء بعض الحلول التي يمكن أن تكون بمثابة قرارات يتخذها المسيرين من أجل تحسين مردودية الخط الجوي وهذه الحلول مقترحة من خلال النتائج المحصل عليها لسنة 2003.

- بما أن التكاليف الثابتة كانت لها النسبة الأكبر والسبب الرئيسي التي جعلت النتيجة سالبة وهذا كله راجع إلى قيمة الإهلاكات فلو زدنا في مدة الإهلاكات مثلا 20 سنة بدلا من 10 سنوات فإن قيمة الإهلاكات تنقص وبالتالي التخفيض من قيمة التكاليف الثابتة ومن ثم الحصول على نتائج إيجابية.

- العمل على زيادة تقليص عدد الرحلات الداخلية لتخفيض الخسارة أو على الأقل برمجة رحلات أسبوعية لا تقل مداخيلها عن نقطة التعادل أي تساوي كل من معامل التغطية الحقيقي والتوازي وبالتالي يمكنها تحقيق منفعة عامة وفك العزلة دون أن تتحمل خسارة.

- إنشاء فروع للصيانة والتصليح والفندق وهذا التخفيض تكاليف الصيانة والفندق لأن المؤسسة ستسدها بالعملة الصعبة.

5) لقد توصل درحون هلال من خلال الدراسة التي قام بها إلى النتائج التالية:

- أن التنظيم هو أساس نجاح أي مؤسسة اقتصادية وأن الوظائف التي تحتويها لا يمكن أن تعطي معلومات مفيدة، إلا إذا اعتمدت هي الأخرى على هذا التنظيم. كما أنه يجب على المؤسسة أن تهتم بالجانب الإنساني أكثر من الجانب الإنتاجي، باعتبار أن العامل هو الأساس لضمان بقاء المؤسسة وأن رأيه في أي تعديل يخص تنظيم المؤسسة لا بد أن يؤخذ بعين الاعتبار حتى يشعر بالمسؤولية تجاه ما ساهم فيه هو شخصيا في الإعداد والتطبيق. كما أن نظام المحاسبة باعتبارها نواة نظام معلومات المؤسسة، يحتاج هو أيضا إلى الاعتماد على التنظيم الذي تتمتع به المؤسسة حتى لا يكون هناك تعارض بين معلوماته والأهداف المنتظرة منه.

- لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة. فكل نظام فرعي له دوره في تحسين التسيير، لكن أهمية نظام المحاسبة التحليلية تكمن في أنه يذهب إلى أعماق التحاليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى. لذلك، لا يمكن له أن يستغني عن الآليات الأخرى مثل المحاسبة العامة، المراقبة الموازنة، المراجعة... بل أنه يعتبر مكملاً لها.

- يعتبر نظام المحاسبة المالية(العامة) من أهم مصادر المعلومات في المؤسسة، وذلك بحكم المكانة التي يحتلها داخل هذا النظام. فكل الوظائف التي تتضمنها المؤسسة مرغمة بإرسال معلوماتها إلى المحاسبة المالية، سواء المتعلقة بالإنتاج، الموارد البشرية، المخزونات، التسويق، المشتريات... ويتنظر من المحاسبة المالية أن تترجم كل المعلومات التي ترسل إليها إلى لغة أرقام توضع في قوائم مالية، يتم استغلالها داخل وخارج المؤسسة.

- كغيره من الأنظمة، يحتاج نظام المحاسبة التحليلية إلى أن يبنى على أسس تسمح بتحقيق مبادئه الأساسية المتمثلة في المدخلات، المعالجة والمخرجات، كما تسمح له بالتأقلم مع كل التحولات التي قد تفرض على المؤسسة كالمنافسة، التطور التكنولوجي، الإستراتيجية، مسارات العمل، أنواع الأنشطة...، كما يحتاج هذا النظام إلى مساهمة الجميع في تأسيسه، وإلى القدرة على التعديل كل ما دعت الضرورة إلى ذلك، وإلى المرونة في الاستغلال وبساطة طريقة التشغيل. وقد رأينا أن إدخال الإعلام الآلي إلى المؤسسات سهل طرق العمل وسمح بربح الوقت والثقة في المعلومات المحصل عليها، وقد ظهرت في السنوات الأخيرة أنظمة معلومات تحتوي على كل الوظائف الموجودة في المؤسسة والتي يطلق عليها "الأنظمة المدججة".

### المطلب الثالث: أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

بالإضافة إلى ما ورد في أهمية الدراسات السابقة فان الدراسة المقترحة تتميز عن الدراسات السابقة فيما يلي:

- اعتمدت هذه الدراسات على الطرق التقليدية في حساب تكاليف المحاسبة التحليلية، أما دراستنا اعتمدت على طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

- حسب علم الباحث إن الدراسات السابقة درست بشكل وصفي أما دراستنا هذه فدرست بتطبيق دراسة حالة(دراسة تطبيقية).

-الدراسات السابقة التي درست التنظيم المحاسبي في جامعتنا درست بالطريقة القديمة أما دراستنا هذه الدراسة الأولى بتطبيق (imrad).

## خلاصة الفصل الأول:

يتضح من هذا الفصل والذي تناول بالتحليل من خلال مبحثين النقاط الأساسية حول دور وأهمية نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، حيث عالج المبحث الأول ماهية المحاسبة التحليلية، ثم عالج استعمال المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير و دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ، ومن خلال العرض السابق يتضح أن نظام المحاسبة التحليلية يعتبر وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات التي تؤثر على القرارات التي يتخذها مسيرو المؤسسات ويساهم أيضا في تحديد مختلف التكاليف ومراقبة التسيير ودراسة المردودية وذلك من خلال مجموعة من الطرق التي تساهم في تسيير التكاليف من خلال استعمال الطرق الحديثة المتمثلة في طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، أما المبحث الثاني فقد تناول فيه أهم الدراسات السابقة و أهم النتائج المستخلصة منها و مقارنتها بالدراسة الحالية.

إن تطبيق هذا النظام داخل المؤسسات ليس بالأمر السهل لأنه يتطلب مؤهلات تساعد على تثبيته ويتطلب تكاليف مرتفعة وهذا ما أدى بأغلب المؤسسات الجزائرية إلى عدم تطبيقه.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

## الفصل الثاني : دراسة ميدانية

## 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 شركة " CLASVIT " لمعرفة أثر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على قرارات داخل هذه المؤسسة.

### المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة :

في هذا المبحث اعتمدنا على أسلوب المقابلة كأداة الدراسة لمعرفة الطريقة التي يتم بها استعمال حساب التكاليف على أساس الأنشطة " ABC" في شركة تصنيع و تسويق اللوازم المكتبية و المدرسية " CLASVIT " .

#### المطلب الأول: منهجية الدراسة :

#### الفرع الأول: أساليب جمع البيانات

تشمل منهجية الدراسة تحديد مصدر وأساليب جمع البيانات التي تم استخدامها خلال مرحلة إنجاز الدراسة بالإضافة إلى تحديد مجتمع عينة الدراسة ويمكن تبيان ذلك كما يلي:

مصادر جمع البيانات: لقد تم الاعتماد خلال الدراسة على مصدرين رئيسين لجمع البيانات بغرض تحقيق أهداف الدراسة هما :

أولاً المصادر الثانوية وتمثل هذه المصادر بالكتب، والمجلات، والنشرات، المتعلقة و بالموضوع بالإضافة إلى القوانين والتشريعات والمراسيم المتعلقة بالموضوع بالإضافة إلى القوانين، والتشريعات، والمراسيم، بالإضافة إلى رسائل ماجستير والدكتوراه.

ثانياً المصادر الأولية وتمثلت في إجراء مقابلات مع العديد من الموظفين ( المدرء، ورؤساء أقسام )، والذين يرتبط عملهم بموضوع الدراسة حيث تم إجراء العديد من المقابلات الشخصية أثناء فترة الدراسة التطبيقية، سواء مع المسير أو مصالح المحاسبة أو المصالح الانتاج التابعة لها والجدول التالي بين المقابلات الشخصية.

الجدول رقم 03: يبين المقابلات التي أجريت في شركة " CLASVIT " :

عدد الساعات	عدد الأيام	البيان
8	4	مقبلة مع رئيس مصلحة المحاسبة
2	1	مقابلة مع رئيس مصلحة الإنتاج
6	3	مقابلة مع المسير

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المقابلات.

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن كل المقابلات التي أجريت في الشركة من اجل الوصول إلى هدف الدراسة (دور المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير واتخاذ القرارات ) .

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.

### 1) مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من شركة تصنيع و تسويق اللوازم المكتبية و المدرسية " CLASVIT " لتطبيق الدراسة عليهما وذلك لأسباب كثيرة أهمها:

- كون الشركة تعتمد على النشاط الصناعي .
- الشركة متفهمة للموضوع بحكم خبرتها في المجال .
- امتلاكها العديد من الأقسام المساعدة للمحاسبة التحليلية .
- توفر البيانات والمعلومات والوثائق اللازمة في مجال التخصص .

### 2) عينة الدراسة:

تم تطبيق دراسة التطبيقية في مجتمع الدارسة على من شركة تصنيع و تسويق اللوازم المكتبية و المدرسية " CLASVIT " وقد تم اختيار قسم المحاسبة والمالية و قسم الانتاج لمعالجة الموضوع :

الجدول رقم 04 : يبين عدد الأقسام التابعة لمصلحة المحاسبة في شركة " CLASVIT " :

البيان	القسم
قسم المحاسبة	2
قسم الخزينة	1
قسم الفوترة	1

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مصلحة المحاسبة.

نلاحظ من الجدول أعلاه الأقسام التي تم الاعتماد عليها في عملية المحاسبة التحليلية في الشركة .

### الفرع الثالث: أداة الدراسة.

لقد تم إتباع أسلوب المقابلة في الدراسة التطبيقية في الشركة وبعد السبب الرئيسي للحصول على المعلومات ولإيجاد دور المحاسبة التحليلية داخل الشركة.

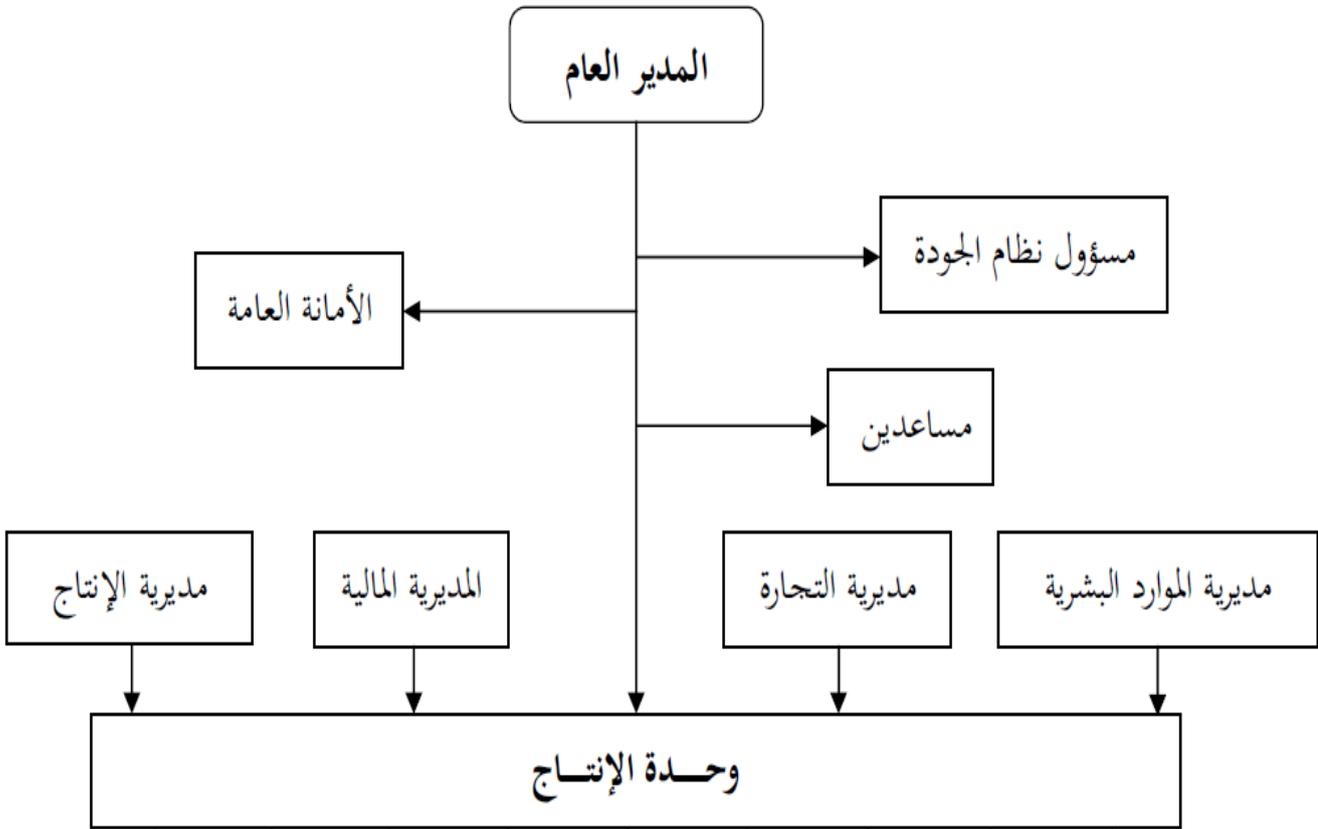
**المطلب الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في شركة "CLASVIT":**

#### الفرع الأول: تقديم الشركة :

ظهرت شركة ذات المسؤولية المحدودة «CLASVIT» لصناعة وتسويق أدوات التصنيف اللوازم المدرسية والمكتبية منذ 42 سنة أي في سنة 1972 في الجزائر العاصمة في المنطقة الصناعية واد السمار .و ذلك لنقص اللوازم الخاصة بالمكاتب و الأرشيف بالسوق الجزائرية . و في سنة 2006 تم تطوير الشركة و دخلت ميدان استيراد اللوازم الخاصة بالمكاتب و الأدوات المدرسية بكل أنواعها . وتمثيل العلامات العالمية التالية في الجزائر PELIKANE , OLFA, DEMO , LB ومن أهم المشاريع المستقبلية هو أن الشركة سوف تقوم بتوسيع نشاطها وذلك بزيادة أنواع المنتجات المدرسية و بأسعار جيدة و ذلك سنة 2014 في إنشاء منتجات جديد بعلامة GOSS ، بصفة عامة تتمثل نشاطات هذه المؤسسة فيما يلي:

- توفير اللوازم المدرسية .
- صناعة لوازم الأرشيف .
- المساهمة في تطور النظام المالي بصفة خاصة و الاقتصاد بصفة عامة.
- التحسين المستمر لنوعية المنتجات المقدمة للزبائن, خاصة الاستعمال التكنولوجيات الجديدة للمعلومات و ذلك لتسهيل المعلومات
- الكفاءة و الفعالية في تسيير .
- إمكانية الرفع و التحكم في التوازن المالي.

الشكل رقم 05 : الهيكل التنظيمي لشركة "CLASVIT" :



المصدر : مصلحة الإدارة والمستخدمين

### الفرع الثاني : تطبيق طريقة حساب التكاليف على أسس الأنشطة " ABC " في شركة "CLASVIT"

رأينا في الفرع السابق ، التعرف العام بالشركة، النشاط الاقتصادي لهذه المؤسسة، ومن ثم قمنا بدراسة الهيكل التنظيمي ، 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:

- Boite à archives unie Réf :01040
- Boite à archives en polypropylène dos Réf :01810
- Chemise à rabats dos 25 Réf:04810

#### أولا: 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 الشركة بالنسبة للمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية، وعملية التقييم هذه ستساعدنا في عملية جمع المعلومات اللازمة عن مختلف التكاليف، من أجل محاولة تطبيق نظام ABC .

**1- بالنسبة للمحاسبة العامة:** تعتمد الشركة في تسجيل العمليات على قوائمها المالية وفقا للمخطط المالي الجديد.

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

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

بالنسبة لإيرادات الشركة تتوزع في نوعين: إيرادات الاستغلال وإيرادات خارج نشاط الاستغلال.

تمثل إيرادات الاستغلال في الأرباح المتأتية من مبيعات .

أما بالنسبة للإيرادات خارج الاستغلال فتمثل في مبيعات الخاصة بعملية خارج نشاط الاستغلال .

**عمليات الجرد:** بالنسبة لعملية الجرد فإن الشركة 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.

**2- بالنسبة لنظام المحاسبة التحليلية:** يفترض أن أي مؤسسة تتبنى النظام المحاسبي المدمج أو النظام المحاسبي المستقل، فالمدمج يعني أن الشركة تخصص نفس الدفاتر لكل من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية، أما المستقل فإن المؤسسة تخصص لكل من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية دفاتر خاصة .

**3- عملية التسعير:** تعتمد المؤسسة في تسعير منتجاتها على طريقتين:

**أ- تقدير التكاليف:** تقوم الشركة بتقدير التكاليف المباشرة منها وغير المباشرة التي يمكن أن يستهلكها نشاط الشركة 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.

**ب- الاعتماد على مدخل السوق:** وهنا تقوم الشركة 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. والجدير بالذكر أن الشركة قامت بإنجاز نسبة كبيرة من مشروع نظام محاسبة تحليلية بطريقة الأقسام المتجانسة.

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

يمكن أن تتبع 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 05 : يوضح الأنشطة المختلفة بالمؤسسة والتكاليف المقابلة لها:

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

**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 الشركة ، 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 الشركة، 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 06 : يوضح توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات لسنة 2011 بالدينار الجزائري:

المنتجات			التكاليف المباشرة
Chemise à rabats dos 25 Réf:04810	Boite à archives en polypropylène dos Réf :01810	Boite à archives unie Réf :01040	
10267000	41 78000	55 02000	مواد و لوازم أولية مستهلكة
15 37000	5 29000	16 80000	ساعات عمل مباشرة
65000	14000	4 12000	ضرائب و رسوم مباشرة
24 5300	12 6100	2716500	الاهتلاكات
/	300,00	30,00	مصاريف مالية
12114300 دج	4877100 دج	10313500 دج	إجمالي المصاريف المباشرة
70853	244293	447756	عدد الوحدات المنتجة
171,00 دج	20,00 دج	23,00 دج	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 المنتجات، و كذلك تم توضيح عدد الوحدات المنتجة و بالتالي معرفة التكلفة المباشرة لكل وحدة، و ذلك من خلال قسمة إجمالي التكاليف المباشرة لكل منتج على عدد

الوحدات المنتجة منه. ويبين الجدول أن تكلفة الوحدة من منتج Boite à archives unie ، Boite à archives en polypropylène dos 25 ، Chemise à rabats dos 25 .

الجدول رقم 07 : يوضح كافة المنتجات، وما يقابلها من حجم مؤشرات التكلفة:

حجم المؤشرات المستهلكة				المنتج
أوامر البيع	كمية منتجة	ساعات عمل الآلة	إعداد الطلبات	
95	447756	28	11	Boite à archives unie
30	244293	86	6	Boite à archives en polypropylène dos
325	70835	288	36	Chemise à rabats dos 25
450	762902	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 08 : يوضح عملية تحميل تكاليف الأنشطة وحساب تكلفة المؤشرات للمنتج :

النشاط	طبيعة مؤشر التكلفة	حجم التكاليف غير المباشرة	حجم مؤشر التكلفة	تكلفة المؤشر
شراء و مناولة المواد الأولية	إعداد طلبية الشراء	649250	52	12485.57
صيانة وتشغيل الآلات	ساعة عمل الآلة	4964700	402	12350
تخزين	وحدة منتجة	915461	762902	1.20
بيع و التسليم	أوامر البيع	1692000	450	3760

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

**التعليق:** يوضح الجدول أعلاه مجموع الأنشطة داخل الشركة ، 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 09 : يوضح كيفية حساب سعر تكلفة المنتجات :

المنتجات			تكاليف الأنشطة
Chemise à rabats dos 25	Boite à archives en polypropylène dos	Boite à archives unie	
441000 دج	73500 دج	134750 دج	الشراء المواد
3556800 دج	1062100 دج	345800 دج	تشغيل الآلات
85002 دج	2 93152 دج	5 37307 دج	تعبئة و تخزين
1222000 دج	112800 دج	357200 دج	بيع و تسليم
5304802 دج	1541552 دج	1375057 دج	إجمالي تكاليف الأنشطة
12114300 دج	4877100 دج	10313500 دج	إجمالي التكاليف المباشرة
17419102 دج	6418652 دج	11688557 دج	إجمالي التكاليف
70 835	244 293	447 756	عدد الوحدات المنتجة
245,91 دج	26,27 دج	26,10 دج	تكلفة الوحدة المنتجة

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.

تحديد السعر و هامش الربح من خلال تطبيق نظام ABC :

من خلال النتائج التي توصلنا إليها من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والتي تتمثل في

سعر التكلفة للوحدة لكل من **Boite à archives unie** ، و **Boite à archives en polypropylène dos**

و **Chemise à rabats dos 25** ، ومن خلال مقارنة هذه النتائج

بالأسعار المعتمدة في الشركة يمكن أن نوضح أثر تطبيق نظام في التكاليف على أساس الأنشطة ABC يمكن أن

نوضح أثر تطبيق نظام في قرارات التسعير وبالتالي في الربح الكلي للمؤسسة :

الجدول رقم 10 : يوضح أثر نظام ABC في ربح المؤسسة :

المنتجات			البيان
Chemise à rabats dos 25	Boite à archives en polypropylène dos	Boite à archives unie	
450,00 دج	45,00 دج	60,00 دج	سعر المنتج
245,91 دج	26,27 دج	26,10 دج	تكلفة الوحدة (ت, ط, ABC )
204,09 دج	18,73 دج	33,9 دج	هامش الربح

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

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 التغيير 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 التغيير في السعر بالنسبة للتغيير في الكمية.

ويمكن أن نلخص ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم 11 : يوضح أثر حساب سعر التكلفة بطريقة ABC :

رقم الأعمال	الكمية	السعر
زيادة في الربح الكلي	زيادة ب $k+1$	انخفاض ب $k$
نقص في الربح الكلي	زيادة ب $k-1$	انخفاض ب $k$
ثبات	زيادة ب $k$	انخفاض ب $k$

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

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

### المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

بعد دراسة تطبيق طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة في شركة "CLASVIT" يليها عملية استخلاص النتائج.

#### المطلب الأول: النتائج المستخلصة من الدراسة

من خلال إجراء الدراسة التطبيقية في شركة "CLASVIT" حول المحاسبة التحليلية و دورها في مراقبة التسيير و اتخاذ القرارات تبين لنا عدة نتائج نذكر منها:

- تقديم التحليل الدقيق حيث تقوم بحساب التكاليف و تحليلها التحكم فيها.
- تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة و تقييم المخزونات الاستثمارات و بالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة .
- وسيلة لاكتشاف الحقائق ذات الصلة بالقرارات الإدارية .
- تساعد في إعداد التقارير المختلفة و إجراء المقارنة التي تعبر عن أداء المؤسسة في اتخاذ قراراتها.
- توفير معلومات حسابية يمكن اعتمادها في المستقبل.
- استعمال المحاسبة التحليلية في مختلف فروع و هيئات المؤسسة الاقتصادية و الخدمية من أجل ضمان السير الحسن و عدم ارتكاب الأخطاء و اكتشافها مبكرا من أجل تصحيحها.
- الاعتماد على المحاسبة التحليلية كوسيلة أو ركيزة لاتخاذ مختلف القرارات من أجل اختيار البديل الأمثل لحل المشكلة و بأقل تكلفة و بأسرع وقت .
- ضمان السير الحسن و المراقبة المستمرة للمدخلات و المخرجات داخل كل مؤسسة لضبط الأخطاء المعتمدة و غير المعتمدة.
- إن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية، فهناك مؤسسات تطبق طريقة التكاليف الكلية، وأخرى تطبق طريقة التكاليف المتغيرة، وأخرى تطبق التكاليف المعيارية وإعداد الموازنات وتحليل الانحرافات، وهناك مؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي بدوره يساعد على إعطاء نتائج بصورة دقيقة.
- إن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية، لكن التوجه لبعض المؤسسات نحو تطبيق نظام التكاليف

- على أساس الأنشطة وإهمال الطرق الأخرى رغم أهميتها مثل نظام التكاليف المستهدفة، نظام أسعار التنازل، واللدان لهما دور كبير في تخفيض التكاليف بالنسبة للمؤسسة.
- يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أحد التطورات المهمة في محاسبة التكاليف، ظهر في الثمانينات من القرن الماضي في المؤسسات الأمريكية في القطاع الصناعي، وبعدها إلى القطاعات الخدمية.
- يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد الأنشطة مباشرة، وإنما تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد، لذا يتعين عند حساب تكلفة المنتجات المرور أولاً عبر الأنشطة.
- الفرق الظاهر بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية هو المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة وكيفية التوزيع .
- يسمح نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" بتوفير معلومات من وجهتين وهما: الوجهة العمودية هي وجهة حساب التكاليف، والوجهة الأفقية وهي وجهة تسيير الأنشطة.
- يسمح نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ببناء نظام لتسيير التكاليف على الأنشطة، حيث يمكن هذا الأخير من تسيير التكاليف انطلاقاً من مسببات الأنشطة، وإعادة هندسة هذه الأخيرة لغرض تخفيض التكاليف.

### المطلب الثاني: مناقشة النتائج المستخلصة :

- 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.
- يمكن تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط في شركة "CLASVIT"
- نظام المحاسبة التحليلية يعاني من مجموعة من المشاكل و العوائق التي تؤثر على مصداقية التي يقدمها ، تمثل في :
- \* أخطاء في التسجيلات التحليلية ، ناتجة أساساً و في غالب الأحيان عن نقص التواصل و تنسيق الجهود بين الهياكل العملية و مديرية المالية و المحاسبية .
- \* عدم وعي بعض المسيرين الذين لا يولون أهمية لهذه الأداة ، أو يتجاهلونها عن قصد لاعتبارات شخصية.
- \* بعض دفاتر التسجيلات الخاصة ببعض الفترات غير مقفلة ، هذا ما يسبب خلط في المعلومات و تجريدتها من الدقة و هذا ما يؤدي إلى فقد مصداقية بعض النتائج .

\* قوائم حساب أسعار التكلفة غير مستغلة لصالح المؤسسة ، لا من طرف المسيرين و لا المالىين و لا تفحص حتى من طرف مجلس مديرية المؤسسة ، باستثناء بعض المديرات التي تقدم طلبات للمديرية لتزويدها ببعض المعلومات التي تحتاجها في إطار أداء مهامها ، وهذا يعكس عدم اهتمام كبير .

- إن نجاح نظام المحاسبة التحليلية يتحقق بتحقيق الأهداف المرجوة من إقامته ، فهي :

\* العمل على مواكبة المستجدات ، وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقويم الأداء و مراقبة التسيير ، و ذلك بتوعية الأفراد و تحسيسهم بأهميتها من خلال تكوينهم في هذا المجال ، حتى يكون التطبيق في الميدان صحيحا .

\* ضرورة توعية أفراد المؤسسة ، بضرورة المحاسبة التحليلية كأداة و تشجيعهم على التعاون و تنسيق الجهود و احترام كل التعليمات التي تملئها الإدارة من خلال دورات توعية و تكوين ، تحسينا لرصيدهم في هذا المجال و تجسيده في الميدان .

\* تفعيل دور الأفراد من خلال تحفيزهم ليس ماديا فحسب ، بل معنويا على وجه الخصوص ، لما له من اثر مباشر أو غير مباشر على أداء الأفراد في القيام بمهامهم . هذا التحفيز يكون من خلال فرص الإدلاء بآرائهم و إشراكهم في اتخاذ القرارات و تحسيسهم بمدى أهمية أداءهم على مستقبل المؤسسة و تطورها .

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

\* منح أولوية التسيير لأهل الاختصاص و الاهتمام بالإطارات الجدد ، وفتح المجال أمامهم لتجسيد معارفهم و تطويرها ، وذلك ضمن إعطاء نفس جديد لمؤسساتنا .

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

## خلاصة الفصل :

لقد تم التطرق في هذا الفصل من هذه الدراسة إلى دراسة الحالة من خلال إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي و تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في الشركة " CLASVIT " و قد تطرقنا إلى كيفية تطبيق نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة و توصلنا إلى مجموعة من النتائج و المعلومات التي تمت مناقشتها منها :

- 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.
- يمكن تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط في شركة "CLASVIT"
- نظام المحاسبة التحليلية يعاني من مجموعة من المشاكل و العوائق التي تؤثر على مصداقية التي يقدمها ، تمثل في :
  - \* أخطاء في التسجيلات التحليلية ، ناتجة أساسا و في غالب الأحيان عن نقص التواصل و تنسيق الجهود بين الهياكل العملية و مديرية المالية و المحاسبية .
  - \* عدم وعي بعض المسيرين الذين لا يولون أهمية لهذه الأداة ، أو يتجاهلونها عن قصد لاعتبارات شخصية .

## الخاتمة :

يعتبر تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة بهدف حساب التكاليف والتكاليف النهائية للمنتوجات، طلبيات، أنشطة. أحد الأهداف الأساسية لنظام التكاليف بصفة خاصة و نظام المحاسبة التحليلية بصفة عامة بهدف استعمالها في أغراض التسيير المختلفة، كالتسعير، الرقابة، اتخاذ القرارات و ترشيد التسيير داخل المؤسسة. و للوصول إلى هذه الأهداف نستعمل طرق متعددة، منها الكلية التي تعتمد على تحميل المنتوجات بكافة الأعباء. و منها الجزئية التي تعتمد على تحميل المنتوجات بجزء فقط من تلك الأعباء. و منها الحديثة التي تقوم على فكرة تخصيص التكاليف على الأنشطة ثم على المنتوجات و أطلق عليها اسم محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC).

و يتم اختيار الطريقة المناسبة لحساب التكاليف من قبل المؤسسة على عدة عوامل أهمها، الغرض من اختيار الطريقة و دقة الطريقة نفسها. كما يمكن للمؤسسة أن تعتمد على أكثر من طريقة في حساب التكاليف و التكاليف النهائية حتى تتمكن من الاستفادة من إيجابيات تلك الطرق و الوصول بذلك إلى عامل الدقة في النتائج المتحصل عليها.

لقد أصبحت المؤسسة مجبرة على أن تنتج بتكلفة نهائية تسمح لها بتحقيق هامش موجب، و ذلك لإيجاد مكانة لمنتجاتها في السوق كهدف أول. و لتحقيق ربح كهدف اقتصادي أساسي و الوصول إلى ضمان نموها و استمرارها في النشاط كهدف ثاني. تحقيق هذه الأهداف يبقى مشروطا بمدى قدرة تحكم المؤسسة في تكاليفها بناء على قاعدة معلومات صلبة توفرها إحدى تقنيات مراقبة التسيير و طرق الرقابة و التي تسمى المحاسبة التحليلية. حيث تمكننا هذه الأخيرة من: تتبع سلوك التكاليف، مراقبة المردودية، تحديد المسؤوليات سواء كانت تنفيذية أو إدارية .

## نتائج اختبار الفرضيات

من أجل اختبار مدى صحة الفرضيات المقترحة في مقدمة هذا البحث قمنا بإجراء مقابلة في مختلف المصالح التابعة للشركة .

- صحة الفرضية الأولى التي تفرض أنه المحاسبة التحليلية هي أداة لمراقبة التسيير و اتخاذ القرار.
- صحة الفرضية الثانية التي تفترض أن إن اعتماد المحاسبة التحليلية بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة.

- عدم التأكد من صحة الفرضية الثالثة التي نصت على أن اتخاذ القرارات الرشيدة من طرف المسيرين لا يكون إلا عن طريق معطيات المحاسبة التحليلية .

#### نتائج البحث :

- لا بد من وجود نظام عام للمعلومات داخل المؤسسة و الذي يتكون بدوره من أنظمة أو نظم تحتية أو فرعية، تعمل ككل متبادل أو متفاعل لبناء نظام فعال للمعلومات.
- يتجسد نظام المحاسبة التحليلية من خلال نظام المعلومات المتكامل للمحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية على اعتبار الأولى قاعدة معطيات الثانية.
- إن تطبيق نظام المحاسبة التحليلية يعني وضع نظام للتكاليف يتماشى و طبيعة نشاط المؤسسة و خصائصها، كما يختلف هذا النظام من مؤسسة إلى أخرى .
- تكمن فعالية نظام المحاسبة التحليلية في التحكم في عناصر التكاليف بالمؤسسة، و غيابها التام يعني بالضرورة فقدان السيطرة و التحكم في هذا العنصر الهام.

#### التوصيات :

- من خلال ما سبق يمكن اقتراح جملة من التوصيات إلى المؤسسات الاقتصادية:
- في إطار انفتاح الاقتصاد الجزائري على اقتصاد السوق الدولي، سيدفع بالضرورة المسيرين إلى تبني نظام المحاسبة التحليلية بشكل يجعلها في نفس مستوى المحاسبة العامة. ما يعني بذل جهد أكبر لاستعمال الإمكانيات اللازمة قصد تعميم و تطبيق تقنيات التسيير و الرقابة.
- التطبيق الفعلي لنظام المحاسبة التحليلية و ذلك من خلال تحديد التكاليف و التكاليف النهائية، و محاولة تقليص التكاليف إلى أدنى حد ممكن، دون التأثير على نوعية المنتجات و التي من خاصة و أن الجزائر على أبواب الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (WTO) أهم نتائجها، تحرير المبادلات التجارية.
- تعميم أنظمة الإعلام الآلي على جميع وظائف المؤسسة لأجل ضمان المتابعة المرحلية لنشاط المؤسسة، لاسيما في محيط معقد، مضطرب و غير أكيد. و الاستعانة بمكاتب الدراسات الخارجية عند الضرورة. و بموازاة ذلك العمل على تأهيل مستوى المسيرين بما يسمح و التحكم في هذه التقنيات.
- محاولة تجسيد نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) الاستفادة من مزاياه و العمل جنباً إلى جنب مع أنظمة حساب التكاليف الأخرى.

### آفاق البحث :

نقترح لمن أراد الدراسة في هذا مجال المواضيع الآتية:

- إعادة دراسة هذا الموضوع بنفس العنوان لكن مع التوسع في الدراسة التطبيقية.
- دراسة أثر نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) على مهنة المحاسبة.
- دراسة أثر نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) على مخرجات النظام في المؤسسات غير هادفة للربح.

## المراجع

بالعربية :

أولاً : الكتب :

- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط1، 2006، ص 70.
- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 79 .
- أيمن الشنطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2006، ص 112 .
- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002 ، ص 190 .
- أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001 ، ص 256 .
- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007 ، ص 164.
- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 7 - 8 .
- ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر، 2006 ، ص 31 .
- ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر، 2006، ص 209 - 210 .
- زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005 ، ص 394 .
- عبد الجليل بوداح ، مدخل إلى المحاسبة التحليلية ، الطبعة الثانية ، مكتبة إقرأ، الجزائر، 2009 ، ص 15 .
- عصام فهد العرييد، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2003، ص 256 .
- كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1999 ، ص 360 ص 361.

- محمد شفيق حسين طيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998 ،ص 51 .

- ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ،(ج 2) ، الطبعة الثانية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر، 1994 ، ص 8 .

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

- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000 ، ص 28.

ثانيا : الأطروحات و الرسائل:

- حاج قويدر ثورين، نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية بجامعة الشلف، الجزائر، ص 17 .

- درحمون هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار ، أطروحة دكتوراه ، جامعة يوسف بن خدة ، الجزائر ، 2005/2004 ، ص 118 .

- عزوز نجاة ، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات ، مذكرة ليسانس ، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2004 / 2005 ، ص 46 .

- لخضاري صالح ، تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة ، 2007 ، ص 34

- مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2005 / 2006 ، ص 38

- Ayse Pinar GURSES, An Activity- Based Costing and Theory of Constraints Model for Product- Mix Decisions, Thesis submitted to the Faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Science in Industrial and Syste Engineering, Blacksburg, Virginia, June 1999, P 8.
- Alan Van BOCKSTAEL, Le Contrôle de Gestion, édition d'Organisation, Paris, 1998, P 207.
- C. LESAGE, Traitement de l'information imparfaite et analyse de coûts, application au modèle cout-volume – profit, 1999, pp 52 – 53.
- Emmanuelle Cargnello CHARLES et autre, Comptabilité de gestion, Presses universitaires de Grenoble, France, 2000, P38
- Gérard MELYON & Philippe RAIMBOURG, comptabilité analytique, édition Bréal, Paris, P 263.
- Laurent RAVIGNON, Activity Based Costing – Activity Based Management, ABC Enterprise et ABC pme, Alphacen, France, 2008, P 03.
- Michel GERVAIS, Contrôle de Gestion, édition Economica, 5e édition, Paris, 2007, P134.
- Patrick Piget : comptabilité analytique, édition Economica, 3ème édition., 2001,p56.
- Thierry Cuyaubère et Jacque MULLER, Contrôle de Gestion, groupe revue Fiduciaire, Epreuve n° 7, DECF, Paris, 6e édition, 2002, P 165.

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
V	الشكر
VI	الملخص
VIII	قائمة المحتويات
X	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال
أ. ب. ج. د	المقدمة
<b>الفصل الأول : الأدبيات النظرية و التطبيقية</b>	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية .
03	المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية .
03	الفرع الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية .
04	الفرع الثاني: وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية .
05	المطلب الثاني: استعمال المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير .
06	المطلب الثالث : دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات .
06	المطلب الرابع : نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) .
07	الفرع الأول: مفاهيم عامة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) .
09	الفرع الثاني : مبادئ و أهداف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) .
10	الفرع الثالث : الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة .
18	الفرع الرابع : أهمية طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في مراقبة التسيير .
19	الفرع الخامس : تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" .
22	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
22	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة .
24	المطلب الثاني: النتائج المستخلصة من الدراسات السابقة .
27	المطلب الثالث: أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة .
28	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>	

30	تمهيد
31	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة .
31	المطلب الأول: منهجية الدراسة .
31	الفرع الأول: أساليب جمع البيانات.
32	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة والأداة المتبعة.
33	الفرع الثالث : أداة الدراسة .
33	المطلب الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في شركة "CLASVIT" .
33	الفرع الأول: تقديم الشركة .
34	الفرع الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في شركة "CLASVIT"
44	المبحث الثاني: النتائج و المناقشة.
44	المطلب الأول: النتائج المستخلصة من الدراسة.
45	المطلب الثاني: مناقشة النتائج المستخلصة .
47	خلاصة الفصل الثاني
48	الخاتمة
51	المراجع
54	الفهرس