

جامعة غرداية - الجزائر -



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: علوم الاقتصادية ، علوم التجارية وعلوم التسيير

فرع علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

بعنوان:

## محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ودورها

### في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

"دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة - ورقة - لسنة 2015، 2016، 2017"

تحت إشراف الأستاذ:

محمد عجيلة

والأستاذ المساعد:

أعمر عزاوي

من إعداد الطالبة:

آسيا بقي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/18

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ (عبد الحميد بخاري، أستاذ التعليم العالي)..... رئيسا

الأستاذ/ (محمد عجيلة، أستاذ التعليم العالي)..... مشرفا ومقررا

الأستاذة/ (مريم شرع ، أستاذ محاضر - أ-)..... مناقشا

الأستاذ/ (عبد الروؤف عبادة أستاذ محاضر - ب-)..... مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018



Edited with the trial version of  
Foxit Advanced PDF Editor

To remove this notice, visit:  
[www.foxitsoftware.com/shopping](http://www.foxitsoftware.com/shopping)



جامعة غرداية - الجزائر -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: علوم الاقتصادية ، علوم التجارية وعلوم التسيير

فرع علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

بعنوان:

## محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ودورها

### في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

"دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة - ورقة - لسنة 2015، 2016، 2017"

تحت إشراف الأستاذ:

محمد عجيلة

والأستاذ المساعد:

أعمر عزاوي

من إعداد الطالبة:

آسيا بقي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/18

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ (عبد الحميد بخاري، أستاذ التعليم العالي)..... رئيسا

الأستاذ/ (محمد عجيلة، أستاذ التعليم العالي)..... مشرفا ومقررا

الأستاذة/ (مريم شرع ، أستاذ محاضر - أ-)..... مناقشا

الأستاذ/ (عبد الروؤف عبادة أستاذ محاضر - ب-)..... مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2019

## الإهداء

أهدي هذا العمل

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها أمي التي لا تقدر بثمن.

إلى الذي أستند عليه في هذه الدنيا والذي لن يتكرر أبدا.

إلى من هم لي نجوما تضيء بالسماء اخوتي واخواتي.

كما لا أنسى وسام، فرح، وايناس .

والى رفيقة الدرب وخير الصديقات: باعمر حكيمه.

كما اخذ بالذكريات الصديقات: الزهرة، حاجه ظفراوي، فائزة، كوثر، فضيلة

ليلي، فطيمه.

والى زملائي طلبة الماجستير: تخصص محاسبة.

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة هذا العمل

أسيا

## شكر وتقدير

إن الحمد والشكر لله رب العالمين، حمداً لعباده الشاكرين، حمداً يليق بجلال قدرته ومعظم سلطانه، وأصلي وأسلم على أشرف الخلق والمرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

أوجه عبارات الشكر والتقدير إلى من كان لي الموجه والدليل في هذا العمل الأستاذ الفاضل عجيلة محمد، الذي تولى مهمة الاشراف على هذه الدراسة. كما أتقدم بالشكر إلى الأستاذ عزاوي أحمد، وإلى الأستاذ نمر محمد الخطيب على توجيهاته وكذلك أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة خميس نفيسة على كل ما قدمته من مساعدة.

كما أتقدم بالشكر إلى أستاذة قسم المالية والمحاسبة بجامعة تحريكية.

وإلى عمال جامعة قاصدي مرباح بورقلة على المساعدة المقدمة.

واقدم جزيل الشكر إلى عمال مؤسسة البناء للجنوب الشرقي

وحدة - ورقلة - على المساعدة المقدمة وخص بالذكر

المحاسب: تقال مسعود وبوخالفة هدي .

أسيا



## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار في مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة - ورقلة - وذلك من خلال تسليط الضوء على كيفية تطبيق هذا النظام والذي يعد من الأنظمة الحديثة في معالجة التكاليف، وبغية تحقيق هذه الأهداف تم تطبيق نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة - ورقلة بالاعتماد على منهج دراسة الحالة ، و بالاستعانة بأسلوب المقابلة ، وقد أظهرت نتائج الدراسة التي تم تطبيقها على المؤسسة أن تخصيص تكاليف غير المباشرة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تساعد في تحديد تكلفة المنتج، ومن ثم مساعدة إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات، وكذلك توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين تخصيص الموارد على الأنشطة و قياس تكلفة المنتج، وقد أوصت الدراسة المؤسسة والمؤسسات الجزائرية على ضرورة قيام الإدارة بتدريب الموظفين على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

**الكلمات المفتاحية:** نظام (ABC) ، اتخاذ القرار، تكاليف غير المباشرة، مؤسسات اقتصادية.

### **Abstract:**

This study aims to identify the contribution of cost accounting on the basis of activities in decision-making in the construction institution of the South-East Unit - Ouargla - By highlighting the application of this system, which is one of the modern systems in the treatment of costs, in order to achieve these objectives the application of the model of cost accounting on the basis of activities was on the construction institution of the south-east unit - Depending on the case study methodology, using data collection methods such as the interview.

The results of the study, which were applied in the organization, showed that the allocation of indirect costs in the cost-based accounting method helps to determine the cost of the product and thus help the management of the institution in making decisions, The study recommended a unit for the south-east unit and the Algerian institutions and the need for the administration to train staff on the system of cost accounting on the basis of activities

**Key words** : (ABC) system .Make decision. Indirect costs economic institutions.



## الفهرس

الصفحة	الفهرس
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	الفهرس
VIII	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال البيانية
XI	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
1	الفصل الأول : الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة
2	تمهيد
3	المبحث الأول : الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة
3	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
12	المطلب الثاني: مفهوم عملية اتخاذ القرار
15	المطلب الثالث: ارتباط محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة باتخاذ القرار
16	المبحث الثاني: مراجعة الدراسات السابقة
16	المطلب الأول: الدراسات الوطنية
20	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
24	المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة
29	خلاصة الفصل الأول
30	الفصل الثاني : دراسة تطبيقية على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي - ورقلة-
31	تمهيد
32	المبحث الأول : عرض تعريفي لمؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة -ورقلة-
32	المطلب الأول : تعريف بمؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة- ورقلة-
38	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
33	المطلب الثالث: تقديم لمصلحة المحاسبة والمالية والمتعاملون الاقتصاديون مع الوحدة
35	المبحث الثاني: عرض منهجية الدراسة
35	المطلب الأول: أدوات جمع البيانات
35	المطلب الثاني: تطبيق نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في المؤسسة



52	المطلب الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات
53	المطلب الرابع: تفسير ومناقشة النتائج
55	خلاصة الفصل الثاني
56	الخاتمة
59	قائمة المراجع
63	قائمة الملاحق
68	الفهرس



## قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	الأنشطة وما يقابلها من مسببات التكلفة	10
2-1	مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	24
1-2	موردو وحدة - ورقة-	34
2-2	تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على وحدة الإنتاج والأنشطة الإدارية لسنة 2015	36
3-2	تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة لسنة 2015	37
4-2	مسببات التكاليف للأنشطة لسنة 2015	38
5-2	حجم المسببات حسب كل نشاط لسنة 2015	38
6-2	تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة للنشاط لسنة 2015	39
7-2	عدد مسببات المنتج(س) لسنة 2015	40
8-2	مجموع التكاليف غير المباشرة للمنتج (س) لسنة 2015	40
9-2	مجموع التكاليف حسب النظامين لسنة 2015	41
10-2	المقارنة بين النتائج حسب النظامين لسنة 2015	41
11-2	تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على وحدة الإنتاج والأنشطة الإدارية لسنة 2016	42
12-2	تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة لسنة 2016	42
13-2	مسببات التكاليف للأنشطة لسنة 2016	43
14-2	حجم المسببات حسب كل نشاط لسنة 2016	43
15-2	تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة للنشاط لسنة 2016	44
16-2	عدد مسببات المنتج(س) لسنة 2016	45
17-2	مجموع التكاليف غير المباشرة للمنتج (س) لسنة 2016	45
18-2	مجموع التكاليف حسب النظامين لسنة 2016	46
19-2	المقارنة بين النتائج حسب النظامين لسنة 2016	46
20-2	تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على وحدة الإنتاج والأنشطة الإدارية لسنة 2017	47
21-2	تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة لسنة 2017	47
22-2	مسببات التكاليف للأنشطة لسنة 2017	48
23-2	حجم المسببات حسب كل نشاط لسنة 2017	48
24-2	تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة للنشاط لسنة 2017	49
25-2	عدد مسببات المنتج(س) لسنة 2017	50



50	مجموع التكاليف غير المباشرة للمنتج (س) لسنة 2017	26-2
51	مجموع التكاليف حسب النظامين لسنة 2017	27-2
51	المقارنة بين النتائج حسب النظامين لسنة 2017	28-2



## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
4	تطور هيكل التكاليف بين الماضي والحاضر	1-1
6	طريقة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	2-1
7	بنية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	3-1
11	خطوات تطبيق نظام ABC	4-1
14	خطوات عملية اتخاذ القرار	5-1
33	الهيكل التنظيمي لمؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة- ورقة-	1-2

## قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
64	ملحق رقم (1) جدول حسابات النتائج لسنة 2015	01
65	ملحق رقم (2) جدول حسابات النتائج لسنة 2016	02
66	ملحق رقم (3) جدول حسابات النتائج لسنة 2017	03
67	ملحق رقم (4) قائمة المقابلات التي أجريت في مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-	04



مقدمة

## توطئة:

إن بروز المنافسة كحقيقة واقعة نتيجة للتطورات الاقتصادية والصناعية بين مختلف المؤسسات الاقتصادية في العالم، أصبحت هي الفيصل في نجاح أو فشل هذه المؤسسات. فبات لزاما عليها ضرورة التخلي عن الأساليب المحاسبية التقليدية المعمول بها في الإدارة والتسيير، والتي أصبحت لا تفي بالغرض في ظل البيئة التنافسية، ومع ارتفاع تكاليف غير المباشرة نسبة إلى إجمالي التكاليف أصبح على المؤسسات الاقتصادية التوجه نحو الأساليب المحاسبية الحديثة التي تزودها بمعلومات دقيقة تلبي احتياجاتها، فإدراك المؤسسات لهذه الحقيقة جعلها تسارع إلى تدعيم كل البحوث التي من شأنها تطوير الأساليب والأنظمة المحاسبية والتي من بينها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

فالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بصفة عامة ومؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة - ورقلة - تستخدم أنظمة تكاليف تقليدية لتحديد تكلفة منتجاتها، مما لا يتيح لها إمكانية القياس نظرا لقصور هذا النظام في خدمة الإدارة واتخاذ القرارات بصورة سليمة. ونظرا لأن نظام التكاليف المطبق في المؤسسة يهمل العلاقة السببية في تخصيص التكاليف غير المباشرة، فإن استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمثابة الوسيلة المناسبة لتجنب نواحي القصور تلك. وهذا ما دفعنا إلى طرح السؤال الرئيسي التالي:

**ما مدى مساهمة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار في مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة - ورقلة - لسنة 2015، 2016، 2017 ؟**

للإجابة على هذا السؤال الرئيسي تم تجزئته إلى الأسئلة الفرعية التالية :

1. ما أثر تخصيص التكاليف غير المباشرة على تحديد التكلفة النهائية للمنتج في مؤسسة؟
2. ماهي آليات عمل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ؟
3. إلى أي مدى يمكن أن يقود تخصيص الموارد على الأنشطة إلى ضبط تكلفة المنتج ؟

**فرضيات الدراسة:** للإلمام بالموضوع والإشكالية المطروحة يمكن إعطاء الفرضيات التالية:

1. تخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تساعد في تحديد

تكلفة المنتج؛

2. هناك ارتباط بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و النظام المطبق في المؤسسة؛

3. هناك علاقة بين تخصيص الموارد على الأنشطة وضبط تكلفة المنتج.

**مبررات اختيار الموضوع:** إن المبررات التي دفعتنا لاختيار الموضوع والخوض فيه هي:

- ✓ الميل والرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع؛
- ✓ أهمية ودور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة .

**أهداف الدراسة:** لفهم الموضوع والإلمام به يمكن استعراض الأهداف التالية :

- ✓ عرض كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
- ✓ التعرف على أهم المشكلات التي تواجه عملية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
- ✓ توضيح دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في توفير المعلومات الدقيقة عن تكلفة المنتج.

**أهمية الدراسة:** تبرز أهمية الدراسة من خلال:

المعلومات التكاليفية الدقيقة التي يوفرها هذا النظام عن المنتج واستعمالها في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

**حدود الدراسة :** تمثلت حدود الدراسة في :

**الحدود النظرية:** اهتمت الدراسة في شقها النظري بكل ما يرتبط بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرار.

**الحدود المكانية والزمنية :** تم إجراء دراسة الحالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي - وحدة ورقلة-

وقد تمت الدراسة للدورات المحاسبية لسنة 2015، 2016، 2017.

**منهج الدراسة والأدوات المستخدمة :** بهدف معالجة الموضوع قمنا باستخدام المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري الذي تم استخلاصه من الكتب ، المقالات العلمية والأبحاث الجامعية ... الخ ، أما بالنسبة للجانب التطبيقي اعتمدنا فيه كذلك المنهج الوصفي و أسلوب دراسة الحالة المناسب لإسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري بالإضافة إلى استخدام أداة المقابلة.

**صعوبات الدراسة :** من بين الصعوبات التي واجهتنا ما يلي :

- ✓ عدم فهم أعوان الإدارة للموضوع أدى إلى أخذ الكثير من الوقت في المقابلات التي أجريت ؛
- ✓ صعوبة تحديد الأنشطة الموجودة في المؤسسة وتحديد مسببات كل نشاط والتكلفة الخاصة به.

**هيكل الدراسة:** من أجل معالجة إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها، قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين:

**الفصل الأول:** الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرار حيث

قسمناه إلى مبحثين: الأول خصصناه للإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة و الثاني للدراسات السابقة ومقارنتها مع الدراسة الحالية

**الفصل الثاني :** الجانب التطبيقي للدراسة يحتوي على مبحثين : المبحث الأول يتناول عرض تعريفي

لمؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة - ورقلة - والمبحث الثاني تم فيه عرض الإجراءات المتبعة في الدراسة التطبيقية وعرض نتائج الدراسة التطبيقية ، تحليلها ومناقشتها.

**أنموذج الدراسة:** لخصنا متغيرات الدراسة في الشكل التالي:

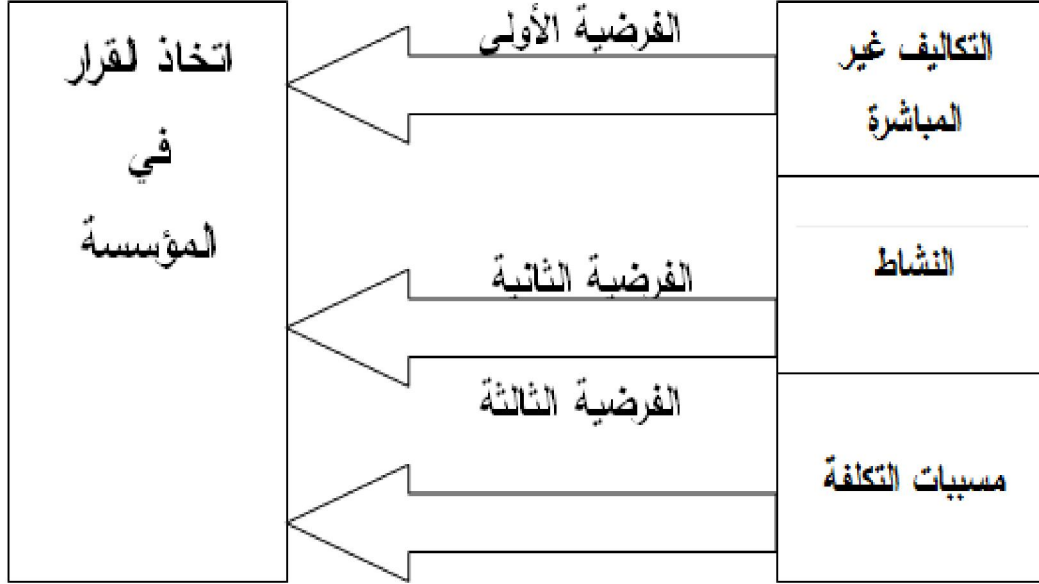
المتغير المستقل: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

المتغير التابع: اتخاذ القرار

## أنموذج الدراسة

المتغير التابع

المتغير المستقل (ABC)



المصدر: من إعداد الطالبة





# الفصل الأول: الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

### تمهيد:

إن التطور التكنولوجي واشتداد المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية أدى إلى ضرورة وجود أنظمة محاسبية حديثة تتلاءم وهذه التطورات الحاصلة، وهذا للتحديد الدقيق للتكاليف التي من شأنها المساعدة في اتخاذ القرارات السليمة، التي تساعد المؤسسات على أن تتحو منحى يجنبها كل المخاطر والمشاكل الاقتصادية. ومن هنا كانت إلزامية ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ليكون بمثابة المرجعية التي يستند عليها في اتخاذ القرارات، وعليه ومن هذا المنطلق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) واتخاذ القرار، حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين.

**المبحث الأول: الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة**

**المبحث الثاني: الدراسات السابقة**

## المبحث الأول: الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة

يقوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة، فهو يقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة، ومن خلال هذا التقسيم للأنشطة كان بوسع الإدارة معرفة التكاليف و الإيرادات التي حققها كل نشاط، وكذا المساعدة في اتخاذ القرارات السليمة التي تسهم بشكل أساسي في تمكين المؤسسة من مواصلة أنشطتها الإدارية بكفاءة وفعالية، ولقد تعددت تسميات هذا النظام كنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.

### المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يعد استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من أحدث التطورات المحاسبية الحاصلة، وقد حظي هذا النظام بتأييد وقبول وهذا في ظل الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف التقليدي وعدم قدرته على توفير المعلومات الصحيحة حول تكلفة الإنتاج، فكان لزاما على الدول تطوير أساليب محاسبة التكاليف، مما جعلهم يقدمون مدخلا جديدا لمعالجة التكاليف غير المباشرة أطلق عليه اسم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).

### أولاً: تعريف ومبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

أ. تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة : عرفه Davidson نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على انه " نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين، إذ يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجموعات الكلف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها".<sup>1</sup>

كما يعرفها The Institute of company Secretaries of India نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على انه نظام تقدير التكاليف يفترض أن الأنشطة هي التي تتحمل التكاليف وتكلفة كل نشاط تتحدد بمقدار استخدامه للموارد المتاحة.<sup>2</sup>

نجد في التعريف الأول والثاني التركيز على التكلفة التي يتحملها كل نشاط دون الإشارة إلى المسبب في هذه التكلفة.

كما يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة على انه "الأسلوب الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجموعات للتكلفة، ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة، بموجب مسببات أو موجّهات مبنية على العلاقة السببية".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار حامد، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007، ص 163.

<sup>2</sup> The Institute of company Secretaries of India, Cost And Management Accounting , Printed at M.P New Delhi , 2014 P190.

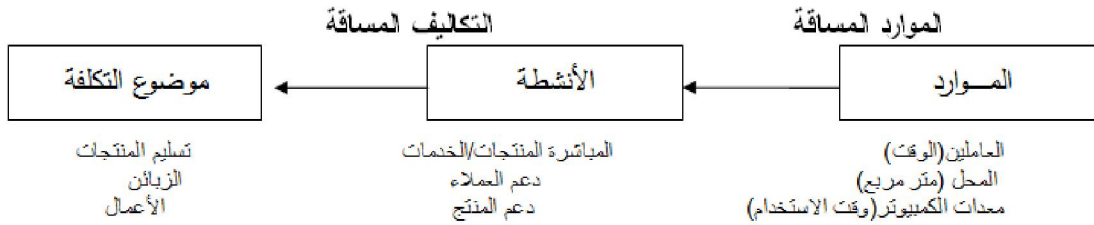
<sup>3</sup> أمل إبراهيم احمد وادي، وآخرون، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 17، المجلد الأول، المملكة العربية السعودية، 2016، ص 93.

## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

نجد التعريف الثالث أكثر شمولية من التعريف الأول و التعريف الثاني من حيث انه ركز على التكلفة التي يتحملها كل نشاط والمخرجات و المتسبب في هذه التكلفة بمعنى إظهار العلاقة السببية.

نستنتج مما سبق أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعرف على انه النظام الذي يقوم على أساس أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة، ومن ثم الربط بين المنتج النهائي وتكاليف الأنشطة، باعتبار العلاقة السببية بين عناصر التكلفة ومسببات التكلفة. وتتمثل طريقة عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشكل الموالي:<sup>1</sup>

الشكل رقم ( 1-2) طريقة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

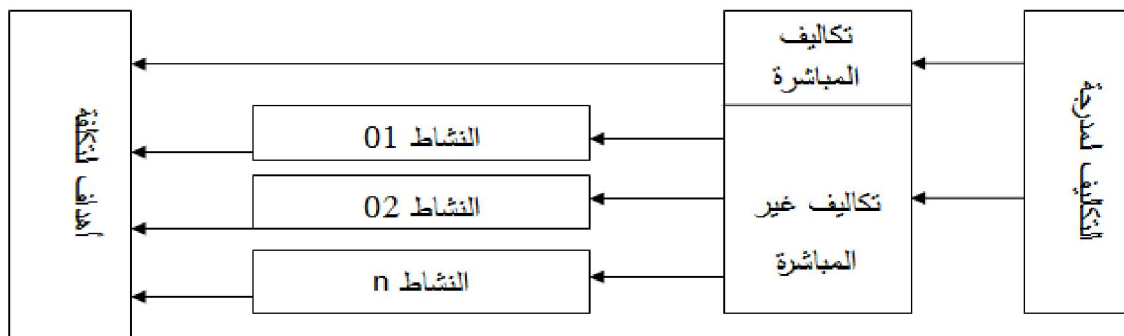


Source: Michel Rouach et Gérard Naulleau, Contrôle de Gestion Bancaire&Direction Financière, P181,2012

- مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة: وتتمثل في ما يلي:<sup>2</sup>
- الأنشطة تستهلك الموارد، وتتبع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط؛
- تستهلك أهداف المؤسسة (المنتجات، الزبائن) الأنشطة.

والشكل الموالي يظهر ذلك:

الشكل رقم ( 1-3 ) بنية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة



Source: Nicolas Berland & Yves de Rongé, Contrôle de gestion, P228, 2013.

<sup>1</sup> Michel Rouach et Gérard Naulleau, Contrôle de Gestion Bancaire&Direction Financière, RB, Paris, 6<sup>e</sup> édition, 2012, P 181.

<sup>2</sup> Nicolas Berland & Yves de Rongé, Contrôle de gestion, Pearson, 2<sup>e</sup> édition, France, 2013, P228

## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

ثانيا: نشأة ومراحل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

أ. نشأة نظام التكاليف المبني على الأنشطة : (ABC) Activity – Based Costing

نتيجة للانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية، فقد أبدى المحاسبون اهتماما كبيرا بضرورة تطوير نظم التكاليف، خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلائم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات . حيث بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينات، وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة أمثال، (BeKett1951& Shubik1963)، وفي نفس الفترة انطلقت في الولايات المتحدة الأمريكية عدة دراسات وأبحاث كان من أهمها، التجربة الرائدة لمؤسسة " General Electric " في سنة 1963 حيث عينت هذه الشركة فريقا من قسم المراقبين لدراسة واقتراح الطرق للسيطرة على النمو المتتابع للتكاليف غير المباشرة، وقد اقترح الفريق طريقة جديدة هي الأنشطة التي سببت تلك التكاليف، غير أن شركة (GE) وإن استخدمت تصنيفات مشابهة لنظام ABC في تتبع التكاليف، إلا أنها لم تستخدم هذه المعلومات في جوانب أخرى مهمة مثل، ربحية المنتجات والزيائن.

وفي سنة 1986 أعلن (The Computer Aided Manufacturing- International)CAMI الذي أنشأ في سنة 1972 بتكساس عن برنامج جديد يسمى CMS (Cost System Management ) الذي يعتبر حصيلة جهود كبيرة ومتواصلة لأكبر الخبراء المحاسبين والمراجعين وكذا الجامعيين والباحثين الذين ضمهم هذا المجمع، بهدف البحث عن أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة لخصائص محيط صناعي ذو تكنولوجيا عالية .

وفي سنة 1987 بدأ ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC على يد الأكاديميين من أمثال روبين كوبر، وروبرت كابلان حين أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة وملائمة الممارسات العلمية لنظام محاسبة التكاليف التقليدية . حيث تمكن روبين كوبر من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة ثم على المنتجات، أطلق عليه Activity- Based Costing (ABC) .

وفي البداية كان النظام يمثل نموذجا أحادي البعد، بمعنى أنه كان نظاما موجهها لحساب سعر التكلفة بأكثر دقة فحسب، لكنه سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين حيث اظهر نجاحه في تزويد الإدارة بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى حول العمليات، ونظرا لما يتصف به هذا النظام من مزايا مقارنة مع الأنظمة التقليدية، ولاسيما في مجال توفير البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية فانه لاقى قبولا من الأكاديميين ومن الإداريين على حد سواء، وبدأ يشيع استخدامه في المؤسسات الصناعية الكبرى، ويعد نشأة نظام التكاليف المبني على الأنشطة نتيجة لعدة عوامل نذكر منها :

✓ سلوك تعدد الوظائف لدى الشركات أصبح أكثر تزايدا من أي وقت مضى، حيث أصبح على المديرين

ضرورة إدراك العلاقة التي تربط بين الأقسام؛

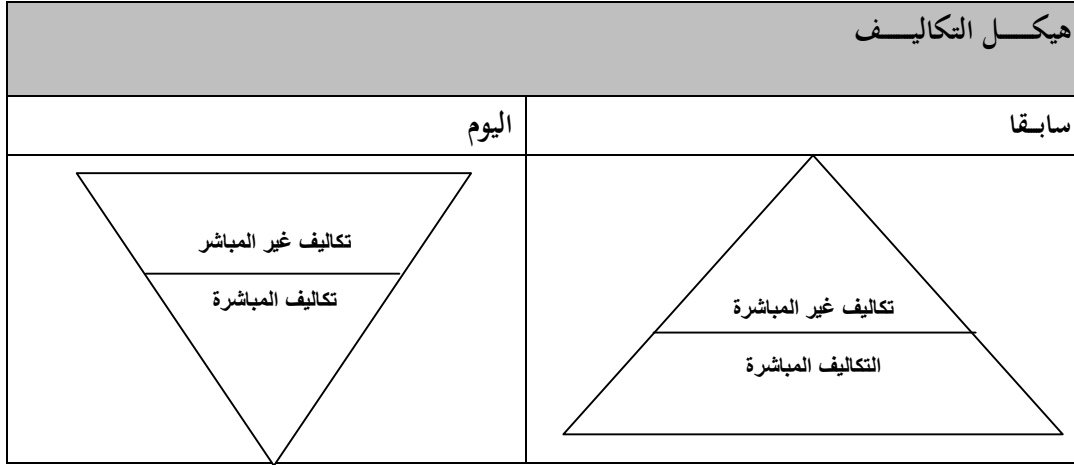
## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

✓ التغيير في هيكل التكلفة للشركات، بمعنى زيادة التكاليف غير المباشرة بشكل كبير مع انخفاض في تكلفة العمالة المباشرة و المواد المباشرة.<sup>1</sup>

فقد غيرت الابتكارات التكنولوجية البيانات الاقتصادية للشركة وعلى وجه الخصوص التخفيض في التكاليف المباشرة و التضخيم في التكاليف غير المباشرة.<sup>2</sup>

وهو ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): تطور هيكل التكاليف بين الماضي والحاضر



Source :Gérard Melyon, Kévin Melyon, Comptabilité analytique, Bréal,5<sup>e</sup>édition Paris,2013,P259.

ب. مراحل تطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) : لقد مر تكوين نظام (ABC) حتى يصبح على شكله الحالي بثلاث مراحل:<sup>3</sup>

- المرحلة الأولى: إدارة النشاط (Activity Management(AM ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة ( Value Chain ) أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، وهدفت إدارة النشاط إلى تحقيق ما يأتي:

✓ اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة، مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري (Just-In-Time, JIT)؛

✓ تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء؛

<sup>1</sup> سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ( ABC ) على مصنع عصير غزة ماجستير محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص ص33- 34.

<sup>2</sup> Gérard Melyon, Kévin Melyon, Comptabilité analytique, Bréal, 5<sup>e</sup> édition, Paris, 2013, P259

<sup>3</sup> ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية ( سلسلة الدراسات الإنسانية )، العدد الثاني، المجلد الخامس عشر، فلسطين، 2007، ص ص689- 690.

## الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

- المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة (ACA) Activity Cost Accounting جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها أو تقليلها (Minimized) من خلال:

✓ تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة؛

✓ تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

- المرحلة الثالثة: نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) Activity-Based Costing هو ذلك النظام الذي يهتم بتحليل التكلفة ولكنه يعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة.

ثالثاً: الفروض التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة و خطوات تطبيقه

أ. الفروض التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة : إن المميزات التي يقدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة خاصة فيما يتعلق بعدالة تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات ومن ثم الاقتراب إلى التكلفة الدقيقة نسبياً لكل منتج وما سيتبع ذلك من القرارات الإدارية الرشيدة، وهذا يتطلب ضرورة توافر مجموعة من الفروض أو المتطلبات . وقد أمكن تصنيف الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ثلاث مجموعات هي:<sup>1</sup>

(1) فروض تتعلق بطبيعة المؤسسة:

✓ التنوع أو التباين في تشكيلة منتجات المؤسسة : من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو مواجهة النظام التقليدي للتكاليف عندما تنتج تشكيلة المنتجات، أما في حالة إنتاج منتج واحد فليس من المجدي إتباع نظام التكاليف على أساس الأنشطة، بل سيكون من صالح المؤسسة الاستعانة بالنظام التقليدي ؛

✓ تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية: إن ارتفاع بنود التكلفة الإضافية أو غير المباشرة والنتائج عن تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية، هو مبرر مقبول ومنطقي لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لغرض القياس السليم نسبياً لتكلفة الوحدة المنتجة.

(2) فروض تتعلق بإجراءات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

✓ تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة: حيث يعتبر العدد المناسب لأوعية التكلفة أحد المقومات الأساسية لنجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛

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

<sup>1</sup>أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية، ماجستير محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص ص 54-55

## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

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

✓ الاتساق بين عناصر التكلفة المكونة لوعاء التكلفة؛

✓ تغيير بنود عناصر التكلفة بنفس مقدار التغيير في مستوى النشاط.

### (3) فروض عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

✓ فرض اقتصادية نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛

✓ فرض الأهمية النسبية : ففي إطار نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يقصد بالأهمية

النسبية إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة، يتضمن مجموعة من عناصر التكلفة التي تتميز بصغر

الحجم النسبي لتكلفة النشاط وصعوبة إيجاد مسبب أو محرك تكلفة لهذا النشاط، بحيث يتم

تخصيص تكلفة هذا الوعاء العام على الوحدات المنتجة طبقاً لأنسب أساس أو معدل تحميل

وذلك من بين مسببات أو محركات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا الوعاء.

ب. خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على

أساس الأنشطة مايلي:<sup>1</sup>

(1) تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المخرجات ؛

(2) حصر الموارد التي تستهلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة (تحديد تكلفة الأنشطة)؛

(3) تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط؛

(4) تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات).

(1) **تحديد الأنشطة:** وفي الحياة العملية يمكن تحديد عدد ضخم من الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين،

إلا أن الدراسات العملية أوضحت أنه كلما زاد عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد وصعوبة العلاقة

بين النشاط ووحدة المنتج، مما يرفع من تكلفة تنفيذ النظام.

لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية

بين المنافع والتكاليف لكل نشاط، ويتم ذلك عن طريق تعريف وتوصيف كل نشاط، من خلال إعداد قائمة

توضح تفصيلاً ما يقوم به النشاط من أعمال، وسلوك التكاليف وأثرها على عملية اتخاذ القرارات المتعلقة

بالنشاط، كذلك يجب أن توضح هذه القائمة حركة التدفقات بين النشاط والأنشطة الأخرى.

<sup>1</sup>هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2000، ص25.



## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

ومن أمثلة الأنشطة التي تقوم بها المنشأة نذكر:<sup>1</sup>

✓ مناولة المواد؛

✓ الفحص ومراقبة الجودة؛

✓ استلام المواد المشتراة.

(2) **تحديد تكلفة الأنشطة:** تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط. ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويب 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 العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.<sup>2</sup>

(3) **تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط:** ويتم في هذه المرحلة التعبير عن الأنشطة بقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم النشاط ومقدار التكلفة، ويطلق على ذلك المقياس مسبب (محرك) التكلفة الذي يؤثر على تكلفة ذلك النشاط.<sup>3</sup>

ومن أمثلة مسببات التكلفة ما يوضحه الجدول التالي:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، دار التعليم الجامعي، رقم الطبعة غير متاح، الإسكندرية، مصر، 2010، ص194.

<sup>2</sup> محمد الخطيب نمر، هواري سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية، دراسة حالة في الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد04، رقم المجلد غير متاح، الجزائر، 2013، ص 70.

<sup>3</sup> سالم يسمينة، بلمهدي رنده، هراجي حمزة، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في تخفيض التكاليف دراسة حالة مؤسسة بسكوييت البرهان مسعودي (ميخور)، العلمة، الجزائر، Global Journal of Economics and Business، العدد 03، المجلد5، تركيا، 2018، ص 451.

<sup>4</sup> عبد الله عباس، اثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير، دراسة حالة في المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية لسنة2011، ماجستير محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص ص 66-67.

# الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

## الجدول رقم (1-1) الأنشطة وما يقابلها من مسببات التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات أو وقت المناولة
إعداد تجهيز الآلات	عدد مرات التجهيز
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات الفحص
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: عبد الله عباس، مرجع سبق ذكره، ص ص 66-67.

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

وفي اختيار مسبب التكلفة لأي مركز نشاط، يجب أن يتأكد محاسبو التكاليف أنها تقيس الاستهلاك الفعلي للنشاط بواسطة المنتجات المختلفة للشركة. وإذا لم توجد درجة ارتباط عالية بين مسبب التكلفة والاستهلاك الفعلي فلن تتاح بيانات تكاليفية دقيقة.<sup>1</sup>

**4) تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات):** يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على انه يتم تخصيص التكاليف على مرحلتين ففي المرحلة الأولى تخصص التكاليف على الأنشطة وفي المرحلة الثانية تخصص تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة النهائية من منتجات وزبائن وخدمات طبقا لمقدار استفادة هذه الأهداف النهائية من تكلفة كل نشاط، وتتم هذه العملية عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب وذلك حسب المعادلة التالية:<sup>2</sup>

$$\text{تكلفة الوحدة من المسبب} = \text{مجموع تكاليف النشاط} / \text{عدد مسببات التكاليف}$$

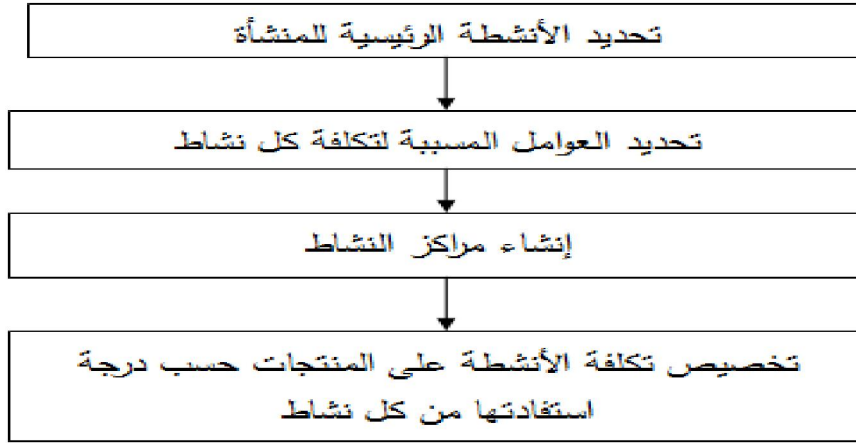
<sup>1</sup> كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي لحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 383.

<sup>2</sup> أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري، ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 الجزائر، 2010، ص 110.

## الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

والشكل التالي يوضح الإطار العام لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC:

الشكل رقم (1-4): خطوات تطبيق نظام ABC



المصدر: زينات محمد محرم، محمد رشيد الجمال، شحاته السيد شحاته، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية،

الإسكندرية، مصر، 2005، ص397.

رابعا: أهداف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: يهدف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

إلى تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها:<sup>1</sup>

أ. التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة، وإضفاء مزيد من الدقة في تحميلها على وحدات النشاط باعتبار أن هذه الوحدات هي التي تخلق الطلب من الأنشطة، وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب على الموارد؛

ب. القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط، وأيضا لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات؛

ت. يساعد النظام المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف؛

ث. تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية، بما يساعد في إجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة؛

ج. ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير، كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية

الحادة حفاظا على حصة المنشأة في السوق، وتدعيم هذه الحصة مستقبلا؛

ح. تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة للقيمة، وذلك كمدخل

لتعظيم قيمة المؤسسة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها.

<sup>1</sup> سعيد محمد فخري أبو وردة، مرجع سبق ذكره، ص 36-37.

## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

### المطلب الثاني:- مفهوم عملية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار إحدى المهام الرئيسية للمؤسسة، فهي عملية تتابعيه وترابطية تعتمد في جوهرها على الاختيار والتفضيل في اختيار البديل المناسب، لأن القرارات هي نقطة الانطلاق لجميع الأنشطة. **أولاً: تعريف عملية اتخاذ القرار:** قبل تعريف عملية اتخاذ القرار نعرض أولاً على تعريف القرار الإداري. يعرف تاننباوم وزميلاه ( Tannenbaum,weschler,and Massarik ) القرار الإداري على انه "الاختيار الحذر والدقيق لأحد البدائل من بين اثنين أو أكثر من مجموعات البدائل السلوكية".<sup>1</sup> تعرف عملية اتخاذ القرار على أنها " الطريقة المنظمة لمواجهة المواقف والمشكلات أثناء العمل عن طريق توفير المعلومات الكافية، وإيجاد البدائل المناسبة، واختيار البديل الأنسب من بينها في سبيل تحقيق الهدف المرغوب، حسب الموقف والظروف".<sup>2</sup> وتعرف كذلك عملية اتخاذ القرار على أنها "اختيار البديل الأمثل من بين عدة بدائل بمعنى انه لو كان هناك بديل واحد للحل فلا داعي لاتخاذ قرار في ذلك".<sup>3</sup> كما عرفت عملية اتخاذ القرار على أنها "عملية إدارية ركزت على اختيار القرار (البديل) الأنسب من عدة بدائل، وذلك على ضوء معايير وأسس موضوعية لتحقيق الأهداف الموضوعية".<sup>4</sup> من خلال هذه التعريفات السابقة الذكر نستنتج أن عملية اتخاذ القرار هي نشاط فكري موضوعي وسلوكي متكون من خطوات متسلسلة بداية من التعرف على المشكلة وتحديدتها وتنتهي باختيار البديل المناسب . فعلمية اتخاذ القرار يمكن تقسيمها إلى قسمين، الأول يتعلق بعملية صنع القرار والثاني يتعلق بعملية إصدار القرار.

**ثانياً: مراحل عملية اتخاذ القرار:** تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل وهي:<sup>5</sup>

- (1) تحديد المشكلة؛
- (2) تحليل المشكلة وتحديد مسيبتها؛
- (3) تحديد البدائل والمفاضلة فيما بينها؛
- (4) اختيار البديل الأفضل؛
- (5) التنفيذ والمتابعة.

<sup>1</sup> نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية (بين النظرية والتطبيق)، دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007، ص 83.

<sup>2</sup> أمل أحمد طعمة، اتخاذ القرار والسلوك القيادي (برنامج تدريبي)، دار ديونو، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2010، ص 15

<sup>3</sup> أحمد عبد الهادي شيبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة في فلسطين، ماجستير محاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2006، ص 67.

<sup>4</sup> فيصل يونس محمد، استراتيجيات اتخاذ القرارات الإدارية (المفاهيم - النظريات - العوامل المؤثرة فيها) ، مجلة البحوث التربوية والنفسية، العدد 36، البلد غير متوفر، 2013، ص 26.

<sup>5</sup> محمد عبد حسين آل فرج الطائي، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية (إدارة تكنولوجيا المعلومات)، دار وائل، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009، ص 274.

## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

- 1) **تحديد المشكلة:** عند تحديد المشكلة يجب التعمق في دراستها لمعرفة جوهر المشكلة الحقيقي وليس الأعراض الظاهرة التي توحى للإدارة على أنها المشكلة الرئيسية، حيث يتطلب ذلك الإجابة على عدة أسئلة مثل : ماهو نوع المشكلة ؟ وما هي النواحي الهامة أو الجوهرية في هذه المشكلة؟ ... ويجب مراعاة تعريفها بدقة لتشخيص المشكلة على أسس علمية وموضوعية ومن ثم اختيار البديل الأفضل وقد يكون هناك عدة مشاكل في المؤسسة إلا أن المهم التوصل إلى المشكلة الأساسية التي أدت إلى توقف الإنتاج مثلا أو انخفاض الأرباح والتي من شأنها التأثير على المؤسسة ككل.<sup>1</sup>
- 2) **تحليل المشكلة:** بعد أن يتعرف الباحث على طبيعة المشكلة ويحددها فإنه يقوم بتحليلها وتجميع البيانات والحقائق والمعلومات المتعلقة بها. إن عملية تحليل المشكلة لاتخاذ قرار بشأنها تتطلب الإلمام بجميع ما يحيط بها من معلومات، وعلى متخذ القرار أن ينتقي المعلومات ذات العلاقة بالمشكلة ويستبعد غيرها من المعلومات.<sup>2</sup>
- 3) **العمل على تحديد البدائل المتاحة لحل المشكلة:** من صفات المشكلة أن تتباين الآراء حولها، فالمشكلة التي ليس لها إلا حلا واحد لا تعد مشكلة في ذاتها بل هي حقيقة واضحة لا بد من التسليم بها وما دام للمشكلة أكثر من حل فإن وجهات النظر بشأنها تتعدد وتتباين قوة وضعفا ويكون لكل منها ما يؤيدها وما يقف ضدها ولمعرفة الحلول البديلة فإن الأمر يحتاج إلى فحص دقيق لمكونات المشكلة، كما يتوقف عدد الحلول البديلة المتخذة ونوعها على عدة عوامل منه وضع المنظمة والسياسات التي تطبقها والفلسفة التي تلتزم بها وإمكاناتها المادية والوقت المتاح أمام متخذ القرار واتجاهات المدير (متخذ القرار) وقدرته على التحكم المنطقي والمبدع مما يساعد على تصنيف البدائل المتوافرة وترقيمتها وذلك من أجل التوصل إلى عدد محدود منها.<sup>3</sup>
- 4) **الاختيار بين البدائل:** وتتم بمقارنة البدائل من حيث المزايا والعيوب ثم اختيار البديل الأفضل والأحسن<sup>4</sup>

<sup>1</sup> بلحاج فتيحة، الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار، المجلة الجزائرية و السياسات الاقتصادية ، العدد 07، الجزائر 2016، ص ص 271-272 - بتصرف.

<sup>2</sup> العياشي عيدوني، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات ضمن متطلبات التنمية المستدامة دراسة استطلاعية على شركة مناجم الحديد والفوسفات الجزائرية، ماجستير إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف1 الجزائر، 2014 ص 39.

<sup>3</sup> علي بن حمد بن سليمان النوشان، ضغوط العمل وأثرها على عملية اتخاذ القرارات ، أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية كلية الدراسات العليا، قسم العلوم الإدارية، ماجستير في العلوم الإدارية الرياض، السعودية، 2003، ص 50 بتصرف.

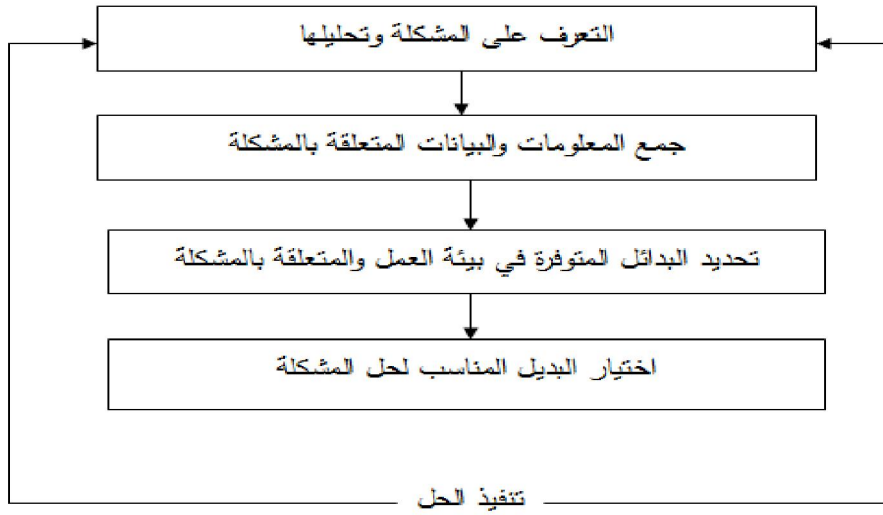
<sup>4</sup> خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، دار كنوز، الطبعة الأولى، عمان ، الأردن، 2006 ، ص 25.

## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

(5) التنفيذ والمتابعة: بعد أن تقرر الإدارة أي البدائل أفضل واتخاذ القرار المناسب يجب إصدار الأوامر بالتنفيذ، وبعد ذلك يتم تجميع المعلومات حول النتائج الفعلية للقرار، لبيان هل كان القرار المتخذ لحل المشكلة مربحا؟ وهل أدى إلى تحقيق أهداف المؤسسة<sup>1</sup>؟

ويمكن توضيح مراحل عملية اتخاذ القرار في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-5): خطوات عملية اتخاذ القرار



المصدر: محمد عبد الفتاح ياغي، اتخاذ القرارات التنظيمية، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010، ص 138.

ثالثاً: أنواع القرار: يقوم المدير من خلال ممارسته للعمل الإداري باتخاذ العديد من القرارات التي تتباين من حيث أثرها وأهميتها والمتغيرات المطلوب دراستها وتتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

- القرارات حسب درجة أهميتها؛
- القرارات التعبوية أو المرحلية (التكتيكية) والقرارات السوقية (الإستراتيجية)؛
- القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة : يقصد بالقرارات المبرمجة تلك التي يتكرر حدوثها واتخاذها يوميا في المنظمة، بحيث لا تستدعي جهدا كبيرا في التفكير بها، نظرا لكونها ذات طابع روتيني، مثل منح الإجازات الاعتيادية أو المرضية، أما القرارات غير المبرمجة فهي تلك القرارات التي تحصل بدون تكرار أو في ظروف غير متشابهة، لذلك تستدعي جهدا معيناً من التفكير، إلى جانب متطلبات الحصول على قدر معين من المعلومات وتحمل المؤسسة كلفا إضافية. ومن هذه القرارات إنشاء مشروع جديد، أو إجراء توسعات، أو طرح منتجات جديدة إلى الأسواق. ولذلك غالبا ما تتعلق القرارات غير المبرمجة بالأبعاد الإستراتيجية للمؤسسة.

<sup>1</sup> خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2005 ص 19 - بتصرف.

<sup>2</sup> خليل محمد حسن الشماع، خضير كاظم حمود، نظرية المنظمة، دار المسيرة، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2007 ص ص 244- 249 - بتصرف.

## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

- القرارات الفردية والقرارات الجماعية؛

- القرارات المنظمة والقرارات الشخصية؛

- القرارات حسب درجة الوثوق من المعلومات التي تستند إليها.

**رابعاً: أهمية اتخاذ القرار:** إن القرار الإداري هو جوهر التنظيم والعملية الإدارية، إذ لا استمرارية للتنظيم دون وجود قرارات تواجه وتحقق أهدافه، لذا حظي مفهوم القرار بأهمية استثنائية في مختلف مجالات الإدارة فهو يسهم بشكل أساسي في تمكين المؤسسة من مواصلة أنشطتها الإدارية بكفاءة وفعالية لما يتضمنه القرار من نظرة إستشرافية مستقبلية، نتيجة التطور العلمي والتكنولوجي الذي مس الحياة الاقتصادية، لذا فالقرار الإداري مهم وأساسي لما يتضمنه من توقعات حول مستقبل المؤسسة وإمكانية استمرارها. فالقرار هو في علاقة ترابطية مع المتغيرات البيئية والتنظيمية الداخلية والخارجية، إذ لا بد من التفكير بطريقة سليمة قبل اتخاذ أي قرار.<sup>1</sup>

### **المطلب الثالث: ارتباط محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة باتخاذ القرار**

من خلال الإطلاع على دراسة (زينب جبار يوسف و هيفاء عبد الغني عودة) بعنوان : أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية ودراسة حالة التي أجريت في شركة الأنوار لصناعة الأثاث لسنة 2011، فقد تبين أن الارتباط بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرار يتجسد من خلال:<sup>2</sup>

- ✓ أن تطبيق نظام (ABC) يساعد على تجميع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة في مواضع الكلفة ليتم توزيعها على السلع والخدمات حسب مقدار الاستفادة استناداً إلى القوائم و المستندات المؤيدة لمقدار التكاليف المنفقة عليها؛
- ✓ توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة من شأنه المساعدة في تحديد المسؤولية لكل جزء من أجزاء التكاليف، وهذا الأمر يساعد على التقويم السليم للأنشطة وسلامة عملية اتخاذ القرارات ؛
- ✓ عملية اتخاذ القرارات تتطلب توفر المعلومات اللازمة والمناسبة والتي تتوفر فيها خاصيتي الملائمة والثقة لكون ذلك من مستلزمات عملية اتخاذ القرار؛
- ✓ يساعد تطبيق نظام(ABC) للمؤسسة على التعرف على مقدار التكاليف المنفقة لكل نشاط وكذلك الربحية المتحققة من كل نشاط فضلاً عن التعرف على الأنشطة التي لم تحقق ربحاً وبالتالي تستطيع المؤسسة اتخاذ القرارات المناسبة باستبعاد النشاط الذي لا يعود بالفائدة عليها.

<sup>1</sup> مصيبح صليحة، العلاقات الإنسانية وفعالية اتخاذ القرار، دراسة ميدانية بالمؤسسة العمومية الإستشفائية نطور عبد الحميد الفل، جامعة محمد خيضر بسكرة، ماجستير تخصص التنظيم والعمل، الجزائر، 2016، ص ص85-86 -بتصرف.

<sup>2</sup> زينب جبار يوسف وهيفاء عبد الغني عودة، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية، دراسة حالة، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، العدد الرابع، رقم المجلد22، العراق، 2014، ص943.

## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

### المبحث الثاني:مراجعة الدراسات السابقة:

سنتطرق في هذا المبحث إلى الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع من قبل، حيث قمنا بتقسيم هذه الدراسات إلى دراسات وطنية أجريت في البيئة الجزائرية و دراسات أجنبية أجريت خارج البيئة الجزائرية بمعنى أن أساس التقسيم هو البيئة.

**المطلب الأول: الدراسات الوطنية:** يشمل هذا المطلب على الدراسات التي كانت في البيئة الجزائرية.  
1. دراسة(سالم يسمينة، بلمهدي رندة، هراجي حمزة،2018) بعنوان:مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف:دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (ميخور) العلمة، الجزائر:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في تخفيض التكاليف للمؤسسة الاقتصادية، وذلك بالاعتماد على منهج دراسة الحالة الذي طبق على مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (ميخور)، وأداة المقابلة مع مختلف رؤساء الأقسام. ومن جملة النتائج المتوصل إليها :

✓ أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC) يحقق الهدف الذي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه وهو تخفيض التكاليف عن طريق تخصيص التكاليف غير المباشرة وإلغاء الأنشطة عديمة القيمة؛

✓ أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC) يوفر معلومات تساعد في تحقيق اتخاذ القرارات التي تعمل على تدعيم جهود تخفيض التكلفة في المؤسسة.

ومن التوصيات التي ذكرت في الدراسة :

✓ ضرورة اهتمام المؤسسات بالأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ومنها نظام (ABC)؛

✓ ضرورة التزام إدارة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (ميخور) باعتماد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لأنه مبني على الأسس العلمية السليمة.

2. دراسة(محمد الخطيب نمر، هواري سويسي،2013) بعنوان:محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC) في قطاع الخدمات الجامعية :دراسة حالة في الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة .

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية، ودوره في إمداد الإدارة بالمعلومات الدقيقة التي تفيد في اتخاذ القرار، وقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة في الإقامة الجامعية 2000سرير بورقلة لشهر جوان 2011. وقد توصلت الدراسة إلى:

✓ أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر معلومات دقيقة للإدارة حول تكاليف الخدمات الاجتماعية الجامعية؛



## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

✓ أن اعتماد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) يمكن من معرفة الأنشطة ذات القيمة والأنشطة عديمة القيمة، وهذا ما يمكن قطاع الخدمات الجامعية من تخفيض تكاليفها دون المساس بجودة الخدمات المقدمة والابتعاد عن العشوائية في الإنفاق.

3. دراسة (عبد الله عباس، 2012) بعنوان: **اثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير: دراسة حالة في المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية لسنة 2011.** هدفت هذه الدراسة إلى إظهار مدى مساعدة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على ترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الجزائرية، وقد تم استخدام منهج دراسة الحالة على مؤسسة ليند غاز الجزائر وحدة ورقلة لسنة 2011. وقد توصلت الدراسة إلى:

✓ أن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة سيؤدي إلى اتخاذ قرارات تسعير رشيدة ؛  
✓ أن مؤسسة ليند غاز الجزائر تتوفر على بعض المقومات التي تؤهلها لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة؛  
✓ أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يعتبر كحل بديل للأنظمة التقليدية، من حيث الدقة في اختيار مفاتيح التوزيع الخاصة بالمصاريف غير المباشرة، ومن حيث الدقة في قياس التكاليف.  
4. دراسة (سعاد حميدة، 2011) بعنوان: **استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية: دراسة حالة في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة)، بسكرة.** هدفت هذه الدراسة إلى إظهار كيفية تحديد تكلفة الخدمة الصحية في ظل استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وقد تم استخدام منهج دراسة الحالة في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة لسنة 2010 . وقد توصلت الدراسة إلى:

✓ أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يمكن المؤسسة العمومية من تحديد تكلفة الخدمة الصحية؛  
✓ أن استخدام المؤسسة الصحية لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من شأنه أن يرفع من فعالية وكفاءة المؤسسة في ممارسة وظائفها المختلفة؛  
✓ أن المؤسسة الصحية تتوفر على العوامل المساعدة في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).

ومن بين التوصيات التي ذكرت في الدراسة:

✓ العمل على توفير الإطار البشري المؤهل والقادر على تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة؛

## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

- ✓ تطبيق برامج تكوينية لفائدة الإدارة العليا و العاملين حول أهمية ودور نظام (ABC) وآلية عمله؛
- ✓ التخطيط لعملية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC) بشكل جيد وذلك بالاستعانة بخبراء ومستشارين ومتخصصين.
- 5. دراسة (حابي أحمد، 2011) بعنوان: دراسة مقارنة بين التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية : دراسة حالة في الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية، بسكرة.
- هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الاختلاف في تحديد التكاليف بين الطرق التقليدية وطريقة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، وذلك بالاعتماد على منهج دراسة الحالة في الشركة الوطنية للكوابل الكهربائية بسكرة لشهر فيفري من سنة 2011.
- وقد توصلت الدراسة إلى:
- ✓ أن اعتماد المؤسسة على طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة بدل من الطرق التقليدية يؤدي إلى اتخاذ قرارات أفضل في ظل المنافسة؛
- ✓ إتباع الطرق التقليدية لا يؤدي إلى قرارات سليمة تساعد في عملية التسعير؛
- ✓ اغلب المؤسسات الصناعية الجزائرية تستعمل الطرق التقليدية، وافتقارها إلى الأساليب العلمية في تحديد التكاليف.
- ومن بين التوصيات التي ذكرت في الدراسة:
- ✓ الاهتمام بتطبيق طريق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية؛
- ✓ ضرورة قيام مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بإعادة النظر في تحديد التكاليف غير المباشرة.
- 6. دراسة (أمين بن سعيد، 2010) بعنوان: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء:دراسة حالة في المؤسسة الوطنية لتهيئة الرأي.
- هدفت هذه الدراسة إلى معرفة متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية، وقد تم استخدام منهج دراسة الحالة في المؤسسة الوطنية لتهيئة الري بالمنطقة الصناعية في الروبية بالجزائر العاصمة.
- وقد توصلت الدراسة إلى:
- ✓ أن المؤسسة الجزائرية تتوفر على بعض المقومات المساعدة على تطبيق نام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ولكن تفتقر إلى العوامل الفنية والتنظيمية.
- ومن بين التوصيات التي ذكرت في الدراسة:
- ✓ على المؤسسات الجزائرية مواكبة التطورات الحاصلة في مجال تسيير التكاليف وتطبيق أنظمة التكاليف الحديثة ؛
- ✓ ضرورة إعادة النظر في أنظمة معالجة التكاليف المستخدمة من طرف المؤسسات الجزائرية ؛

## الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

- ✓ دراسة إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنظمة ؛
- ✓ في حال تبني نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة فانه يجب توفير المقومات الفنية والإمكانات التنظيمية.
- 7. دراسة (سالمي ياسين، 2010) بعنوان: الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة: دراسة حالة في مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية.
- هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور الطرق الحديثة في حساب التكاليف التي تساعد على رفع المردودية وتحسين القرارات، وذلك بالاعتماد على منهج دراسة الحالة.
- وقد توصلت الدراسة إلى:
- ✓ أن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف، مما يساعد الإدارة العليا على اتخاذ القرارات الإدارية؛
- ✓ أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يقوم على فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك الأنشطة وهذه بدورها تستهلك الموارد؛
- ✓ الفرق بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والنظام المطبق في مؤسسة نفضال هو المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة .
- ومن بين التوصيات التي ذكرت في الدراسة:
- ✓ ضرورة تبني المؤسسة لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لأنه يوفر معلومات دقيقة حول التكاليف؛
- ✓ العمل على سن قوانين تلزم المؤسسات على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- 8. دراسة (إسمهان خلفي، 2009) بعنوان: دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات : دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات.
- هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور نظم المعلومات المحاسبية في اتخاذ وترشيد القرار، واعتمد الباحث على منهج دراسة الحالة، كما تم استخدام أداة الاستبيان والمقابلة.
- وقد توصلت الدراسة إلى:
- ✓ أن نظم المعلومات المحاسبية يدعم تنفيذ القرارات ومتابعتها بسبب طبيعته الرقابية؛
- ✓ أن نظم المعلومات المحاسبية يساهم في تحديد المشكلات التي تواجه متخذ القرار .

## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

**المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية:** يشمل هذا المطلب على الدراسات التي كانت خارج البيئة الجزائرية

1. دراسة (رائد محمود عدنان إبراهيم، 2017) بعنوان: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في شركات صناعة الأدوية الأردنية : دراسة حالة في شركة التقدم للصناعات الدوائية. هدفت هذه الدراسة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في شركة التقدم لصناعة الأدوية بالأردن وهذا بين الفترة 2016/01/01 و2016/06/30 واعتمد الباحث على منهج دراسة الحالة وأداة المقابلة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى:

- ✓ أن تخصيص التكاليف غير المباشرة يعطي بيانات واضحة ودقيقة فيما يخص تكلفة المنتجات؛
  - ✓ أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعد حلا بديلا للأنظمة التقليدية فهو يعطي بيانات واضحة ودقيقة فيما يخص تكلفة المنتجات مما يساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات؛
  - ✓ الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يسمح برقابة أفضل على التكلفة وتخفيضها من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- ومن بين التوصيات التي ذكرت في الدراسة:

- ✓حث شركات صناعة الأدوية على تبني وتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة؛
  - ✓ أن تقوم شركات صناعة الأدوية بعقد دورات تدريبية للعاملين على أنظمة محاسبة التكاليف والتنسيق بين الوحدات الإدارية والفنية، لضمان نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
2. دراسة (إسماعيل محمد صالح البدر، 2017) بعنوان: اثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تعزيز ربحية شركات صناعة الأغذية الأردنية: دراسة حالة على شركة حلويات العنبتاوي.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز اثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في شركة حلويات العنبتاوي، وذلك من اجل حساب تكاليف المنتجات بأكثر دقة ومعرفة نسبة هامش الربح لكل منتج، واعتمد الباحث في هذه الدراسة على منهج دراسة الحالة في شركة صناعة حلويات العنبتاوي في المملكة الأردنية الهاشمية بين الفترة 2016/01/01 و2016/12/31. وقد توصلت الدراسة إلى:

- ✓ أن هناك فروق جوهرية في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك بين النظام المعتمد للشركة ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.؛
- ✓ أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يعتبر نظاما دقيقا يعتمد عليه لتعزيز الربحية، واتخاذ القرارات السليمة.

## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

ومن بين التوصيات التي ذكرت في الدراسة:

✓ ضرورة الاقتناع بتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في شركة حلويات العنبتاوي؛

✓ ضرورة القيام بالمزيد من الدراسات التي تتعلق بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وأثره على تعزيز الربحية؛

✓ تنظيم دورات تدريبية لفائدة الموظفين في شركة حلويات العنبتاوي لفهم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

3. دراسة (أمل إبراهيم أحمد وادي وآخرون، 2016) بعنوان: أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية: دراسة حالة في بنك أم درمان الوطني.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية، وقد أجريت الدراسة في بنك أم درمان الوطني، وذلك باستخدام منهج دراسة الحالة، ولقد توصلت الدراسة إلى:

✓ أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد على تخصيص الموارد على الأنشطة، مما يؤدي إلى دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية؛

✓ يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات بخصوص التكاليف، تساعد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية السليمة.

وقد تضمنت الدراسة مجموعة من التوصيات نذكر منها:

✓ تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال المصارف يعمل على التخفيض من التكاليف؛

✓ إقامة دورات تدريبية للتعريف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة، وأهميته في تخصيص التكاليف غير المباشرة.

4. دراسة (سعيد محمد فخري أبو وردة، 2015) بعنوان: تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على مصنع عصير غزة.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تصميم نموذج لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على مصنع عصير غزة ومعرفة تكلفة المنتجات، وذلك من أجل التقليل من حجم الخسائر التي يتعرض لها المصنع، حيث اعتمد الباحث على منهج دراسة الحالة وأداة المقابلة، وقد خلصت الدراسة إلى:

✓ أن استخدام الطرق المحاسبية التقليدية لا تعطي نتائج دقيقة في حساب التكاليف غير المباشرة في حين أن استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) يعطي نتائج دقيقة بالنسبة لتخصيص التكاليف غير المباشرة التي تفيد في اتخاذ القرارات.

## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

ومن التوصيات التي ذكرت في الدراسة:

- ✓ ضرورة التخلي عن الأنظمة المحاسبية التقليدية، وإتباع الأنظمة المحاسبية الحديثة لأنها تعطي معلومات دقيقة للإدارة حول القرارات المتخذة؛
- ✓ ضرورة تدريب المحاسبين على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وهذا لما يقدمه هذا النظام من معلومات دقيقة .

### 5. دراسة (2013, Danish Iqbal Godil, Syed Shbib-ul-Hasan, Yousuf Abid) بعنوان: Application of Activity Based Costing in Textile Company of Pakistan Acase study

هدفت هذه الدراسة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على شركة Textile لصناعة النسيج وهذا لمعرفة الفرق في تكلفة المنتج عند تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وطريقة التكاليف التقليدية المعتمدة من طرف الشركة، ولقد تمت الدراسة على خمس منتجات من إجمالي ما تنتجه الشركة، وقد اعتمد الباحث على منهج دراسة الحالة وأداة المقابلة مع الموظفين في الشركة. وقد توصلت الدراسة إلى:

- ✓ أن هناك اختلاف في تكلفة خمس منتجات مختارة لهذه الدراسة عند تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وطريقة التكاليف التقليدية؛
- ✓ أن اعتماد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يعطي نتائج أفضل وأدق من طريقة التكاليف التقليدية.

ومن التوصيات التي ذكرت في الدراسة:

- ✓ ضرورة تدريب الموظفين في الشركة على كيفية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ؛
- ✓ العمل على محاولة تعميم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في كامل الشركة.

### 6. دراسة (2008, katerina Annaraud, Carola Raab, Jay R.Schrock) بعنوان: The Application of Activity based Costing in a Quick service Restaurant.

هدفت هذه الدراسة إلى استعمال نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) لغرض الكشف عن أكثر عناصر القائمة المقدمة من طرف المطعم التي تحقق ربحية أكثر، وذلك باعتماد منهج دراسة الحالة على مطعم الخدمة السريعة في جنوب الولايات المتحدة الأمريكية، وتم ذلك باختيار عشرة عناصر ذات الأهمية في المطعم . وقد توصلت الدراسة إلى:

- ✓ أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) استطاع إظهار العناصر التي تقدم ربحية أكثر للمطعم التي لم يكن من الممكن التوصل إليها في ظل استعمال طرق التكاليف التقليدية، وهي بخلاف العناصر التي كانت معتمدة من طرف المطعم؛

## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

✓ الاعتماد على طرق التكاليف التقليدية أوقع المطعم في مشكل العمل بهامش ربح سلبي وهذا ما أوضحه تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، والتالي كان من الضرورة التغيير الجذري لعناصر قائمة الطعام المقدمة من طرف المطعم.

ومن التوصيات التي ذكرت في الدراسة:

✓ ضرورة اعتماد المطعم على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) الذي من شأنه أن يظهر العنصر المناسب وضعه في قائمة الطعام المقدمة، والذي قد يكون محور حملة إعلانية للمطعم.

7. دراسة (صلاح مجدي عدس، 2007) بعنوان: إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، دراسة حالة في الجامعة الإسلامية بقطاع غزة.

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح إطار محاسبي لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، وذلك من أجل اتخاذ القرارات الإدارية والرقابة على الموارد المتاحة، ومن أجل هذا اعتمد الباحث على منهج دراسة الحالة وأداة المقابلة، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة:

✓ أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يعد أساسا ملائما لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة، فيما يخص عملية تسعير الساعة المعتمدة؛

✓ أن تنوع الأنشطة وقصور الممارسات المحاسبية وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة من شأنه أن يؤدي إلى ضرورة استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة؛

✓ أن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة تتخلله عدة صعوبات، منها صعوبة تحديد الأنشطة وصعوبة تحديد مسببات التكلفة.

ومن التوصيات التي وردت في الدراسة نذكر:

✓ العمل على تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بشكل تدريجي في الجامعات؛

✓ ضرورة الاستفادة من نظام التكاليف المبني على أساس بالجامعات الفلسطينية في إعداد الموازنات وتقييم الأداء نظرا لقصور النظام المحاسبي المعمول به.

8. دراسة (أمير إبراهيم المسحال، 2005) بعنوان: تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية: دراسة حالة على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة.

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح تصور لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وخطوات تطبيقه حيث اعتمد الباحث على منهج دراسة الحالة وأداة المقابلة في شركة الشرق الأوسط للصناعات الدوائية بقطاع غزة، ومن بين النتائج المتوصل إليها:

✓ أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ قرارات إدارية سليمة تفيد في عملية التسعير؛

## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

✓ أن حساب تكلفة المنتج حسب طريقة التكاليف التقليدية تختلف عن حساب تكلفة المنتج حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛

✓ أن الشركات الصناعية الفلسطينية تفتقر إلى وجود نظام تكاليف يساعدها في عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها.

وقد تضمنت الدراسة مجموعة من التوصيات نذكر منها:

✓ الاهتمام بتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الفلسطينية من شأنه أن يساعد في تخفيض التكاليف الخاصة بالإنتاج، نتيجة لموضوعية إجراءات قياس التكاليف غير المباشرة؛

✓ تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساعد في معرفة الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة.

### المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

سنعرض في هذا المطلب إلى أوجه الشبه والاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة لنسلط الضوء على أهم النقاط التي ينبغي معرفتها من خلال هذه المقارنة.

#### الجدول رقم ( 1-2): مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

صاحب الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
يسمينه سالم، ريدة بلمهدي، حمزة هرياجي، 2018	- تشترك الدراستان في المتغير المستقل (نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC) ومجتمع الدراسة المتمثل في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، ولقد اشتركتا أيضا في المنهج الوصفي ودراسة الحالة وأداة جمع البيانات المتمثلة في المقابلة وكان الهدف هو المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة، وتم التوصل إلى إبراز العلاقة بين المتغيرين.	- تختلف الدراستان في المتغير التابع (تخفيض التكاليف) و الإشكالية المطروحة والتي كانت ماهو دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف المؤسسات الاقتصادية ؟ ولقد هدفت الدراسة إبراز الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف الاقتصادية، وكانت عينة الدراسة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (ميخور) العلة سطيف، وقد احتوت الدراسة على محورين لمعالجة الإشكالية المطروحة.
محمد الخطيب نمر، هواري سويسي، 2013	- تشترك الدراستان في المتغير المستقل (نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC والمنهج الوصفي ودراسة الحالة وكان الهدف هو المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة.	تختلف الدراستان في الإشكالية المطروحة والتي كانت إلى أي مدى يمكن الاعتماد على نظام ABC في تحليل وترشيد تكاليف قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر؟ وكان هدف الدراسة محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، وهو مجتمع الدراسة وعينة الدراسة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة و كانت النتيجة اعتماد نظام ABC في المؤسسات العمومية وتناولت الدراسة كيفية قياس وتحليل تكاليف الخدمات العمومية.



## الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

<p>- تختلف الدراسات في المتغير التابع (قرارات التسعير) والإشكالية المطروحة والتي كانت إلى مدى يمكن لنظام التكاليف المستندة للنشاط أن يساعد في ترشيد قرارات التسعير داخل المؤسسة الجزائرية؟ وكان هدف الدراسة معرفة اثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (abc) على قرارات التسعير وتمثلت عينة الدراسة في مؤسسة ليند غاز الجزائر (وحدة ورقلة)، وقد احتوت الدراسة على ثلاثة فصول للإجابة على الإشكالية المطروحة.</p>	<p>- تشترك الدراسات في المتغير المستقل (نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC) ومجتمع الدراسة والمتمثل في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر ومنهج دراسة الحالة وكان الهدف المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة و تم التوصل إلى إبراز العلاقة بين المتغيرين.</p>	<p>عبد الله عباس 2012</p>
<p>- تختلف الدراسات في المتغير التابع (تحديد التكلفة) والإشكالية المطروحة المتمثلة في كيف يتم استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية؟ وكان هدف الدراسة البحث عن كيفية تحديد تكلفة الخدمات الصحية عن طريق (ABC) وكان مجتمع الدراسة قطاع الصحة في الجزائر وتمثلت عينة الدراسة في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة، وقد احتوت الدراسة على ثلاثة فصول للإجابة على الإشكالية المطروحة.</p>	<p>- تشترك الدراسات في المتغير المستقل (نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC) والمنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة الحالة وكان الهدف المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة ولقد تم التوصل إلى إبراز العلاقة بين المتغيرين.</p>	<p>سعاد حمدية 2011</p>
<p>- تختلف الدراسات في المتغير المستقل (طرق التكاليف التقليدية) والإشكالية المطروحة والتي كانت هل طرق التكاليف التقليدية أداة ملائمة وفعالة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات في المؤسسات الصناعية الجزائرية أم يجب على هذه الأخيرة التوجه نحو طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الوقت الراهن؟ وكان هدف الدراسة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في شركة صناعة الكوابل الكهربائية وتختلفان في المنهج المستخدم في الجانب التطبيقي والمتمثل في المنهج التجريبي، وكانت عينة الدراسة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، وقد احتوت الدراسة على ثلاثة فصول للإجابة على الإشكالية المطروحة</p>	<p>- تشترك الدراسات في المتغير التابع (طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة) ومجتمع الدراسة المتمثل في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والمنهج الوصفي التحليلي وكان الهدف المشترك الرئيسي المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة.</p>	<p>أحمد حابي 2011</p>
<p>- تختلف الدراسات في المتغير التابع ( المساعدة على التسيير وتحسين الأداء) والإشكالية المطروحة والتي كانت ماهي متطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية؟ وكان هدف الدراسة محاولة وضع بيئة سليمة لتطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ومعرفة أثره على المؤسسة</p>	<p>- تشترك الدراسات في المتغير المستقل (نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة) ومجتمع الدراسة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والمنهج الوصفي التحليلي، وكان الهدف المشترك الرئيسي المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة وتم التوصل إلى إبراز العلاقة بين المتغيرين.</p>	<p>أمين بن سعيد 2010</p>

## الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

<p>محل الدراسة وتختلفان في المنهج المستخدم في الجانب التطبيقي المتمثل في المنهج التجريبي وعينة الدراسة المتمثلة في المؤسسة الوطنية لتهيئة الري المنطقة الصناعية الروبية الجزائر العاصمة، وقد احتوت الدراسة على ثلاثة فصول للإجابة على الإشكالية المطروحة.</p>		
<p>- تختلف الدراسات في الإشكالية المطروحة والمتمثلة في ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسعى المؤسسات الاقتصادية جاهدة لتطبيقها مما يساعدها على رفع مردوديتها وتحسين قراراتها؟ والمنهج المستخدم والمتمثل في المنهج التاريخي و كان هدف الدراسة إبراز دور الطرق الحديثة في حساب التكاليف التي تساعد على رفع المردودية وتحسين القرارات وتمثلت عينة الدراسة في مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية، وقد احتوت الدراسة على أربعة فصول للإجابة على الإشكالية المطروحة.</p>	<p>- تشترك الدراسات في المتغير المستقل(نظام التكاليف على أساس الأنشطة ) والمتغير التابع (اتخاذ القرار) ومجتمع الدراسة المتمثل في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، والمنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة الحالة وكان الهدف المشترك الرئيسي المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة</p>	<p>سالمي ياسين 2010</p>
<p>- تختلف الدراسات في المتغير المستقل والإشكالية المطروحة والمتمثلة في كيف يؤثر تطور تكنولوجيا المعلومات على نظم المعلومات كأساليب لاتخاذ القرار في مؤسسة نقاوس للمصبرة؟ والتي كانت عينة للدراسة، وكان هدف الدراسة معرفة دور نظم المعلومات في ترشيد اتخاذ القرار، وقد احتوت الدراسة على ثلاثة فصول للإجابة على الإشكالية المطروحة.</p>	<p>- تشترك الدراسات في المتغير التابع(اتخاذ القرارات) ومنهج دراسة الحالة ومجتمع الدراسة المتمثل في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.</p>	<p>إسمهان خلفي 2009</p>
<p>- تختلف الدراسات في المتغير التابع (تعزيز ربحية) و الإشكالية المطروحة المتمثلة في ما الفروقات الناتجة بين نظام محاسبة التكاليف المطبق حاليا في الشركة ونظام محاسبة التكاليف التقليدي القائم على الأسس العلمية، ونظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تعزيز الربحية وكان هدف الدراسة بيان أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في شركة حلويات العنبتاوي ومجتمع الدراسة المتمثل في شركات صناعة الأغذية الأردنية، وعينة الدراسة المتمثلة في شركة حلويات العنبتاوي، وقد احتوت الدراسة على خمسة فصول للإجابة على الإشكالية المطروحة.</p>	<p>- تشترك الدراسات في المتغير المستقل(محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة) و منهج دراسة الحالة، وكان الهدف المشترك الرئيسي المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة و تم التوصل إلى إبراز العلاقة بين المتغيرين.</p>	<p>إسماعيل محمد صالح البدر 2017</p>
<p>- تختلف الدراسات في الإشكالية المطروحة المتمثلة في ماهي الفروقات بين نظام محاسبة التكاليف المطبق في شركة التقدم للصناعات الدوائية ونظام محاسبة التكاليف</p>	<p>- تشترك الدراسات في المتغير المستقل (نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ومنهج دراسة الحالة وكان الهدف المشترك</p>	<p>رائد محمود عدنان إبراهيم، 2017</p>

## الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

<p>التقليدي وفق الأسس العلمية للنظام ونظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة؟ وكان هدف الدراسة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في شركات صناعة الأدوية بالمملكة الأردنية الهاشمية و التي تمثل مجتمع الدراسة وكانت عينة الدراسة شركة التقدم للصناعات الدوائية، وقد احتوت الدراسة على خمسة فصول للإجابة على الإشكالية المطروحة.</p>	<p>الرئيسي المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة.</p>	
<p>- تختلف الدراسات في المتغير التابع (قياس تكلفة الخدمات المصرفية) والإشكالية المطروحة والمتمثل في هل يفود تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية؟ وكان هدف الدراسة التعرف على أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية وتمثل مجتمع الدراسة في البنوك التجارية بالسودان وكان بنك أم درمان الوطني بالسودان عينة للدراسة، وقد عولجت إشكالية الدراسة من خلال ثلاثة محاور فالمحور الأول فيه مقدمة والدراسات السابقة، والمحور الثاني فيه الإطار النظري، والمحور الثالث فيه الدراسة التطبيقية.</p>	<p>- تشترك الدراسات في المتغير المستقل (أسلوب التكلفة على أساس النشاط و المنهج الوصفي ومنهج دراسة الحالة وكان الهدف المشترك الرئيسي المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة.</p>	<p>أمل إبراهيم أحمد وادي وآخرون 2016</p>
<p>- تختلف الدراسات في الإشكالية المطروحة والمتمثلة في ما مدى مساهمة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تمكين الشركة الفلسطينية للصناعات الغذائية من تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل أكثر دقة؟ وكان هدف الدراسة تصميم نموذج لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ومعرفة أثره على تكلفة المنتجات و تمثل مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية الفلسطينية للصناعات الغذائية وتمثلت عينة الدراسة في مصنع عصير غزة، وقد احتوت الدراسة على خمسة فصول للإجابة على الإشكالية المطروحة.</p>	<p>- تشترك الدراسات في المتغير المستقل (نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC) ومنهج دراسة الحالة وأداة جمع البيانات المتمثلة في المقابلة وكان الهدف المشترك الرئيسي المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة.</p>	<p>سعيد محمد فخري أبو وردة، 2015</p>
<p>- تختلف الدراسات في الهدف المراد الوصول إليه حيث تسعى هذه الدراسة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وإبراز الفرق بين الأنظمة التقليدية ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وكان مجتمع الدراسة شركات النسيج وعينة الدراسة شركة تكستيل (Textile) في باكستان، وتطرقت الدراسة إلى عدة نقاط حول ABC وعرض دراسة الحالة المقامة على شركة تكستيل.</p>	<p>- تشترك الدراسات في المتغير المستقل (نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة) ومنهج دراسة الحالة.</p>	<p>Danish Iqbal Godil, Syed Shabib-ul- Hasan, Yousuf Abid, 2013</p>

## الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

<p>هدفت هذه الدراسة إلى استعمال نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) لغرض الكشف عن أكثر عناصر القائمة المقدمة من طرف المطعم التي تحقق ربحية أكثر وكان مجتمع الدراسة متمثل في مطاعم الخدمة السريعة ومطعم الخدمة السريعة في جنوب الولايات المتحدة الأمريكية كعينة للدراسة، وتطرقت الدراسة إلى عدة نقاط حول ABC وعرض دراسة الحالة المقامة على مطعم الخدمة السريعة.</p>	<p>- تشترك الدراستان في المتغير المستقل(نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة) ومنهج دراسة الحالة.</p>	<p><b>Katerina Annaraud Carola Raab Jay, R Sch- - rock,2008</b></p>
<p>- تختلف الدراستان في الإشكالية المطروحة والمتمثلة في كيف يمكن أن يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية بالجامعات الفلسطينية؟ وكان هدف الدراسة اقتراح إطار محاسبي لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، وذلك من أجل اتخاذ القرارات الإدارية والرقابة على الموارد المتاحة و تمثل مجتمع الدراسة في الجامعات الفلسطينية، والجامعة الإسلامية بقطاع غزة كعينة للدراسة، وقد تضمنت الدراسة أربعة فصول للإجابة على الإشكالية المطروحة.</p>	<p>- تشترك الدراستان في المتغير المستقل(نظام التكاليف المبني على الأنشطة) والمنهج الوصفي ومنهج دراسة الحالة و أداة جمع البيانات المتمثلة في أداة المقابلة وكان الهدف المشترك الرئيسي المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة.</p>	<p><b>صلاح مجدي عس 2007</b></p>
<p>تختلف الدراستان في الإشكالية المطروحة والمتمثلة في هل تواجه الشركات الصناعية الفلسطينية أي معوقات تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة؟ وكان هدف الدراسة التعرف على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وكانت الشركات الصناعية في قطاع غزة مجتمع للدراسة وشركة الشرق الأوسط للصناعات الدوائية كعينة وقد تضمنت الدراسة خمسة فصول للإجابة على الإشكالية المطروحة.</p>	<p>- تشترك الدراستان في المتغير المستقل(نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC) ومنهج دراسة الحالة وأداة المقابلة وكان الهدف المشترك الرئيسي المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة.</p>	<p><b>أمير إبراهيم المسحال،2005</b></p>

المصدر: من إعداد الطالبة

## الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

### خلاصة الفصل الأول:

لقد قمنا في هذا الفصل وفي محاولة منا إلى الإلمام بالجانب النظري لمتغيرات الدراسة بالتطرق في المبحث الأول إلى مفاهيم حول محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وعملية اتخاذ القرار، حيث تم التركيز في هذا المبحث على نشأة ومراحل تطور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وكذا التعريف بهذا النظام والمبادئ والفروض التي يقوم عليها . والمرور في الأخير إلى ذكر الأهداف المنتظرة من تطبيقه، ليتم بعدها التطرق إلى مفهوم عملية اتخاذ القرار والتركيز على التعريف والمراحل، وكذا أنواع القرارات والأهمية الكبيرة لهذه العملية، ويكون ختام هذا المبحث إبراز الارتباط بين متغيرات الدراسة.

أما في المبحث الثاني فقد تطرقنا إلى مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع، حيث كان معيار التقسيم هو البيئة التي أجريت فيها الدراسة، فكانت دراسات وطنية أجريت داخل البيئة الجزائرية ودراسات أجنبية أجريت خارج البيئة الجزائرية، فهذا التقسيم أعطانا رؤية واضحة وجلية للدراسات لأكثر من زاوية، وكذا تجميع أكبر قدر من الأفكار التي اعتمدها في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة. وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الثاني.



# الفصل الثاني: دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة – ورقلة-

## تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بكل من محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرار واستعراض أهم الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع، قمنا بدراسة ميدانية على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة ورقلة وهذا من أجل إسقاط ما تم تناوله في الفصل الأول من مفاهيم وهذا في محاولة منا إلى بناء نموذج لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة ومعرفة أثره على عملية اتخاذ القرار .

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

**المبحث الأول:** عرض تعريفي لمؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة ورقلة-.

**المبحث الثاني:** منهجية الدراسة.

## المبحث الأول : عرض تعريفي لمؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة- ورقلة-

تعد مؤسسة البناء للجنوب الشرقي من المؤسسات الرائدة في مجال الانجاز سواء كانت سكنات أو مباني إدارية، صناعية، أو تجارية، حيث سنعرض في هذا المبحث نشأة وتطور مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة ورقلة بالإضافة إلى استعراض الهيكل التنظيمي للمؤسسة والتعريف بقسم المحاسبة والمالية على أساس انه المنطلق والمرجع لكل المعلومات التي تحتاجها الإدارة .

### المطلب الأول: تعريف بمؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة- ورقلة-

تأسست مؤسسة البناء للجنوب الشرقي ورقلة *Entreprise de Construction pour le Sud Est Ouargla (ECO.S.EST)* بموجب عقد توثيقي بتاريخ 18 ديسمبر 1997 والمسجل بمنقشية التسجيل بالإيجار، وبتاريخ 21 ديسمبر 1997 تأسست المؤسسة برأس مال قدره 100 مليون دينار جزائري، واستهلكت نشاطها في 15 ديسمبر 1998. يتمثل نشاطها الأساسي في انجاز المشاريع بالإضافة إلى نشاط الإنتاج.

تقع المؤسسة في منطقة النشاط حي سكرة شرق ولاية ورقلة وتنتبع على مساحة قدرها 1697.7 متر مربع.<sup>1</sup> ومن أهم المشاريع المنجزة من طرف المؤسسة في ولاية ورقلة نذكر:<sup>2</sup>

- انجاز 750 مسكن بحي بامنديل؛
- انجاز 100 مسكن بالرويسات؛
- انجاز مكتبة بالقطب الجامعي؛3
- انجاز 600 مسكن تهيئة خارجية؛
- انجاز مدرسة للشرطة.

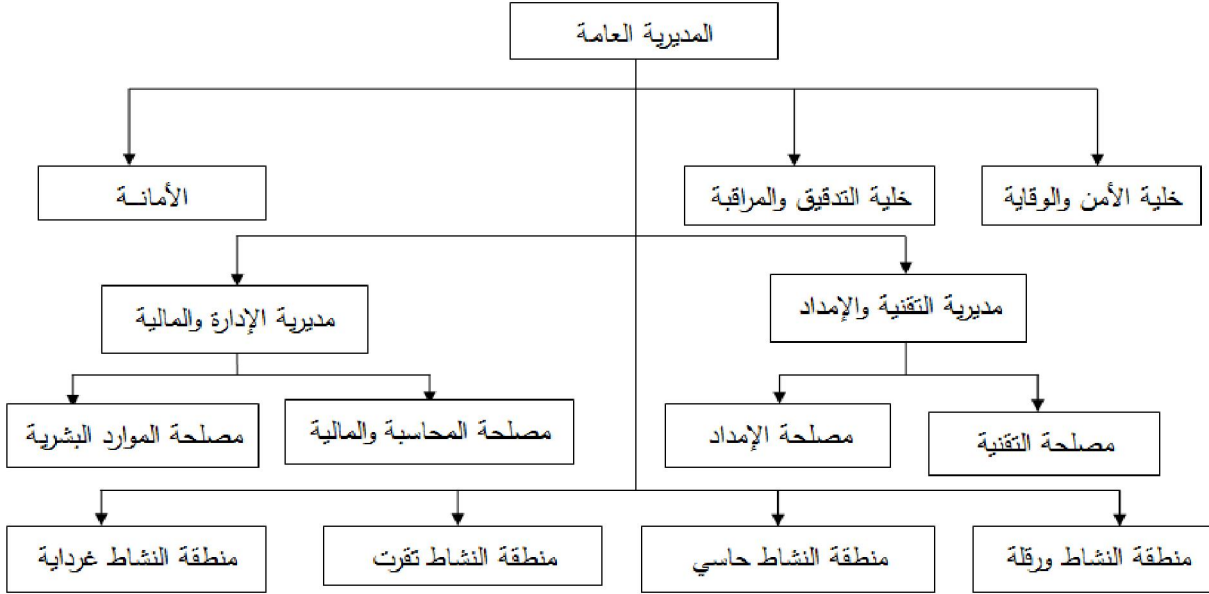
<sup>1</sup>مقابلة مع مسعود تقال رئيس مصلحة المحاسبة والمالية يوم 26/03/2019 على الساعة 9:30.

<sup>2</sup>مقابلة مع خالد قاسمي مهندس مكلف بالفواتير (المصلحة التقنية) يوم 28/03/2019 على الساعة 10:30.



## المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يمكن إبراز الهيكل التنظيمي لمؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة ورقلة في الشكل التالي:  
الشكل رقم (1-2) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة- ورقلة-



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق صادرة عن المؤسسة

## المطلب الثالث: تقديم لمصلحة المحاسبة والمالية والمتعاملون الاقتصاديون مع الوحدة:

### 1) تقديم لمصلحة المحاسبة والمالية:

إن لمصلحة المحاسبة والمالية أهمية كبيرة في المؤسسة كونها هي القائمة على مجريات العمل والقائمة على التنسيق بين جميع المديريات، واستقبال أعمالهم وكذا معرفة المركز المالي للمؤسسة. ومن بين المهام التي تقوم بها هذه المصلحة:<sup>1</sup>

- ✓ التسجيلات المحاسبية؛
- ✓ السهر على مراقبة صحة المعلومات القادمة من طرف مختلف المديريات ؛
- ✓ مراقبة الخزينة المالية للمؤسسة؛
- ✓ تحضير المراسلات التي تكون بين المؤسسة والبنوك ومصالح الضرائب؛
- ✓ العمل على تسوية الإجراءات التي تكون بين المؤسسة والموردون وبين المؤسسة والعملاء.

<sup>1</sup> وثائق مقدمة من طرف مسعود نقال رئيس مصلحة المحاسبة والمالية.

## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-

### الفصل الثاني

#### 2) المتعاملون الاقتصاديون لمؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة - ورقلة -

✓ **الموردون:** تتعامل مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة ورقلة مع العديد من الموردين إذ تغطي الوحدة كل من منطقة النشاط حاسي مسعود، منطقة النشاط تقرت، منطقة النشاط غرداية والجدول التالي يوضح أهم الموردون الذين تتعامل معهم المؤسسة.

#### جدول رقم(2-1) : موردو وحدة - ورقلة -

نوعية المادة	المؤسسة
Ciment	المجمع الصناعي لاسمنت الجزائر جيكا (GICA)
Gravie	مؤسسة قويدري مصباح
Sable	مؤسسة كساب سيلبي

**المصدر:** من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقابلة المجرأة مع مسعود تقال رئيس مصلحة المحاسبة والمالية

✓ **العملاء:** تتعامل مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة ورقلة مع العديد من العملاء من بينهم مؤسسة قبي حسين، مؤسسة هتهات عمران، مكتب المهندسين<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>مقابلة مع مسعود تقال رئيس مصلحة المحاسبة والمالية يوم 2019/03/26 على الساعة 9:30.



## المبحث الثاني: عرض منهجية الدراسة

في هذا المبحث سنعرض الأدوات التي تم الاعتماد عليها في جمع البيانات اللازمة للدراسة وسنحاول تطبيق نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من أجل اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج ومناقشتها.

**المطلب الأول: أدوات جمع البيانات:** قد تم الاعتماد خلال الدراسة على المنهج الوصفي وكذلك الاعتماد على مصدرين رئيسين لجمع البيانات بغرض تحقيق أهداف الدراسة هما:

**(1) المصادر الأولية:** ولأجل تحقيق أهداف الدراسة واستكمالها وتدعيم المصادر الثانوية كان لزاما علينا اللجوء إلى المصادر الأولية، وذلك من خلال وثائق المؤسسة المتمثلة في جدول حسابات النتائج والمقابلة، وتم من خلال هذه المقابلات التي أجريت مع أعوان من مصالح مختلفة طرح العديد من الأسئلة التي كان لها الأثر الكبير في إعطاء توضيحات حول كيفية تجسيد الموضوع على أرض الواقع والملحق رقم (4) يوضح ذلك.

**(2) المصادر الثانوية:** وتمثلت هذه المصادر في الكتب و المقالات المتعلقة بالموضوع، بالإضافة إلى الدراسات النظرية و التطبيقية ذات الصلة، وذلك بغرض جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع.

### المطلب الثاني: تطبيق نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة

يتم تصميم نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة وفق المراحل التالية:

1. تحديد الأنشطة داخل المؤسسة.

2. تحديد تكلفة الأنشطة.

3. تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.

4. تحديد التكاليف غير المباشرة على المنتج.

**(1) تحديد الأنشطة داخل المؤسسة:** تحتوي مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة ورقلة على العديد من

الأنشطة منها أنشطة الإنجاز وأنشطة الإنتاج وكذا الأنشطة الإدارية، وسوف نقوم في هذه الدراسة

بتطبيق هذا النموذج على أنشطة الإنتاج وسوف يكون محور الدراسة منصب على المنتج (س).

أ. وحدة الإنتاج: تقوم هذه الوحدة بالأنشطة التالية:

✓ الإنتاج (Les Parpein) وسوف نرمز لهذا المنتج بالرمز (س) خلال الدراسة؛

✓ التلحيم؛

✓ النجارة؛

✓ تشغيل الآلات؛

✓ التركيب؛

✓ الصيانة.

ب. قسم التقنية: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

✓ الفوترة ؛

✓ متابعة الأشغال.

ت. قسم المحاسبة والمالية: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

✓ تسيير العمليات المحاسبية؛

✓ تسيير العمليات المالية.

ث. قسم الإدارة والمستخدمين: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

✓ تسيير الموارد البشرية؛

✓ تسيير المصالح العامة.

ج. قسم الإمداد: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

✓ الشراء والتموين؛

✓ تسيير المخزون.

تعد تكاليف المؤسسة مقسمة بين أنشطة الإنجاز و أنشطة الإنتاج ولذلك سوف نسلط الضوء على أنشطة الإنتاج فقط، وسوف نقوم باستبعاد أنشطة الإنجاز والأنشطة عديمة القيمة بالنسبة للمنتج وسوف تكون الدراسة على السنوات 2015، 2016، 2017 .

(2) تحديد تكلفة الأنشطة: في هذه المرحلة يتم تحديد تكلفة كل نشاط، وذلك من خلال المعطيات المقدمة من المؤسسة وخبرة المحاسب، وذلك من خلال الخطوات التالية:

✓ الخطوة الأولى هي حصر استهلاك كل قسم من المواد(وحدة الإنتاج و مجموع الأنشطة الإدارية)

الجدول رقم(2-2): تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على وحدة الإنتاج والأنشطة الإدارية لسنة 2015

الوحدة:الدينار الجزائري

الأقسام/الأنشطة	ح/61	ح/62	ح/64	ح/68	المجموع
وحدة الإنتاج	283518603.27	44410096.55	13799757.02	6739643.09	348468099.93
الأنشطة الإدارية	94506201.09	14803365.52	4599919.08	2246547.70	116156033.39

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة والملحق رقم 01

من خلال الجدول رقم (2-2) نلاحظ أن نسبة التكاليف بالنسبة لوحدة الإنتاج تقدر ب 75% من إجمالي التكاليف غير المباشرة في حين أن نسبة التكاليف بالنسبة للأنشطة الإدارية تقدر ب 25% من إجمالي التكاليف غير المباشرة ، حيث أن وحدة الإنتاج تضم النشاط الرئيسي والمتمثل في إنتاج المنتج(س) والأنشطة الإدارية تمثل الأنشطة الثانوية.

✓ الخطوة الموالية هي تحديد استهلاك كل نشاط من المواد، والجدول التالي يوضح ذلك:

## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-

## الفصل الثاني

الجدول رقم(2-3): تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة لسنة 2015

الوحدة:الدينار الجزائري

الأقسام	الأنشطة	تكلفة النشاط
وحدة الإنتاج	إنتاج المنتج (س)	174234049.97
	تشغيل الآلات	29039008.33
	الصيانة	58078016.66
مصلحة التقنية	الفوترة	7259752.08
مصلحة المحاسبة والمالية	تسيير العمليات المحاسبية	10889628.13
	تسيير العمليات المالية	3629876.04
مصلحة الإدارة والمستخدمين	تسيير الموارد البشرية	1814938.02
	تسيير المصالح العامة	12704566.15
مصلحة الإمداد	الشراء والتموين	50818264.61
	تسيير المخزون	7259752.09

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول رقم (2-3) نلاحظ أن نسبة التكاليف بالنسبة لوحدة الإنتاج والمكونة من نشاط إنتاج المنتج (س) ونشاط تشغيل الآلات بالإضافة إلى نشاط الصيانة تقدر بـ 73% من إجمالي تكاليف غير المباشرة، في حين قدرت نسبة التكاليف للمصلحة التقنية والمكونة من نشاط الفوترة بـ 2% من إجمالي التكاليف غير المباشرة، كما قدرت نسبة التكاليف لمصلحة المحاسبة والمالية والمكونة من نشاط تسيير العمليات المحاسبية ونشاط تسيير العمليات المالية بـ 4% من إجمالي تكاليف غير المباشرة، وبلغت نسبة التكاليف لمصلحة الإدارة والمستخدمين والمكونة من نشاط تسيير الموارد البشرية ونشاط تسيير المصالح العامة بـ 4% من إجمالي تكاليف غير المباشرة، وكانت نسبة التكاليف لمصلحة الإمداد والمكونة من نشاط الشراء والتموين وكذا نشاط تسيير المخزون بـ 16% من إجمالي تكاليف غير المباشرة.

**(3) تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط:** بعد الحصول على هيكله الأنشطة وحساب تكاليفها، نحاول اقتراح

مسببات التكلفة لكل نشاط، وهذا من خلال المناقشة مع المحاسب، والجدول التالي يوضح ذلك:



## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-

## الفصل الثاني

الجدول رقم(2-4): مسببات التكاليف للأنشطة لسنة 2015

مساببات التكاليف	الأنشطة
عدد أوامر الإنتاج	إنتاج المنتج (س)
ساعة عمل الآلة	تشغيل الآلات
عدد مرات الصيانة	الصيانة
عدد الفواتير	الفوترة
ساعة عمل مباشر	تسيير العمليات المحاسبية
ساعة عمل مباشر	تسيير العمليات المالية
عدد المستخدمين	تسيير الموارد البشرية
ساعة عمل مباشر	تسيير المصالح العامة
عدد أوامر الشراء	الشراء والتمويل
عدد الطلبات	تسيير المخزون

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

✓ في هذه المرحلة وبعد تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط يتم تحديد عدد المسببات حسب كل نشاط وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(2-5): حجم المسببات حسب كل نشاط لسنة 2015

عدد المسببات	مساببات التكاليف	الأنشطة
6600	عدد أوامر الإنتاج	إنتاج المنتج (س)
9240	ساعة عمل الآلة	تشغيل الآلات
220	عدد مرات الصيانة	الصيانة
240	عدد الفواتير	الفوترة
6720	ساعة عمل مباشر	تسيير العمليات المحاسبية
2880	ساعة عمل مباشر	تسيير العمليات المالية
54	عدد المستخدمين	تسيير الموارد البشرية
9600	ساعة عمل مباشر	تسيير المصالح العامة
240	عدد أوامر الشراء	الشراء والتمويل
1050	عدد الطلبات	تسيير المخزون

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

بعد تحديد عدد المسببات يتم تحديد تكلفة الوحدة الواحدة وهذا حسب العلاقة التالية:

تكلفة الوحدة الواحدة من المسببات = مجموع تكاليف النشاط ( مركز التكلفة) / عدد مسببات التكلفة  
والجدول التالي يوضح تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة للنشاط.

## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-

## الفصل الثاني

الجدول رقم(2-6): تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة للنشاط لسنة 2015

الوحدة:الدينار الجزائري

النشاط	تكلفة النشاط	عدد المسببات	التكلفة الوحديّة للمسبب
إنتاج المنتج (س)	174234049.97	6600	26399.09
تشغيل الآلات	29039008.33	9240	3142.75
الصيانة	58078016.66	220	263990.98
الفوترة	3629876.04	240	15124.48
تسيير العمليات المحاسبية	10889628.13	6720	1620.48
تسيير العمليات المالية	3629876.04	2880	1260.37
تسيير الموارد البشرية	1814938.02	54	33609.96
تسيير المصالح العامة	12704566.15	4800	2646.78
الشراء والتمويل	50818264.61	240	211742.77
تسيير المخزون	7259752.09	1050	6914.05

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول رقم (2-6) نلاحظ أن نسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط إنتاج المنتج (س) تقدر بـ5%، ونسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط تشغيل الآلات تقدر بـ0.55%، وكذلك نسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط الصيانة تقدر بـ47%، كما أن نسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط الفوترة تقدر بـ3%، ونسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط تسيير العمليات المحاسبية تقدر بـ0.28%، ونلاحظ كذلك أن نسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط تسيير العمليات المالية تقدر بـ0.22%، وكانت نسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط تسيير الموارد البشرية تقدر بـ6%، كما أن نسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط تسيير المصالح العامة تقدر بـ0.46%، وأيضا نسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط الشراء والتمويل تقدر بـ37%، وجاءت نسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط تسيير المخزون تقدر بـ1.22%.

✓ بعد تحديد التكلفة الوحديّة لمسبب كل نشاط، نقوم بتحديد عدد المسببات التي استفاد منها المنتج

(س)، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-

## الفصل الثاني

الجدول رقم(2-7): عدد مسببات المنتج(س) لسنة 2015

المنتج (س)	نوع المسبب
6600	عدد أوامر الإنتاج
2310	ساعة عمل الآلة
55	عدد مرات الصيانة
83	عدد الفواتير
3360	ساعة عمل مباشر
1440	ساعة عمل مباشر
12	عدد المستخدمين
2400	ساعة عمل مباشر
120	عدد أوامر الشراء
525	عدد الطلبيات

المصدر: من إعداد طالبة بناء على معطيات المؤسسة

### 4) تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتج:

بعد تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة و تحديد كمية مسببات التكلفة نخرج على حساب التكاليف

غير المباشرة للمنتج (س) وذلك وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكاليف غير المباشرة للمنتج} = \text{عدد المسببات} \times \text{تكلفة الوحدة}$$

والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(2-8): مجموع التكاليف غير المباشرة للمنتج (س) لسنة 2015

الوحدة:الدينار الجزائري

المجموع	تكلفة الوحدة	عدد المسبب	الأنشطة
174233994	26399.09	6600	إنتاج المنتج(س)
7259752.5	3142.75	2310	تشغيل الآلات
1451998.9	263990.98	55	الصيانة
1255332.13	15124.48	83	الفوترة
5444812.8	1620.48	3360	تسيير العمليات المحاسبية
1814932.8	1260.37	1440	تسيير العمليات المالية
403319.52	33609.96	12	تسيير الموارد البشرية
6352583.07	2646.78	2400	تسيير المصالح العامة
25409132.4	211742.77	120	الشراء والتمويل
3629876.25	6914.05	525	تسيير المخزون
227255434.37			المجموع

المصدر: من إعداد طالبة بناء على معطيات المؤسسة





## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة -ورقلة-

## الفصل الثاني

من خلال الجدول رقم (2-8) نلاحظ أن المنتج (س) تحمل تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط إنتاج المنتج (س) بنسبة 76%، وكذلك تحمل ما يعدل نسبة 3% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط تشغيل الآلات، كما أنه تحمل نسبة 0.64% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط الصيانة وكذلك نسبة 0.55% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط الفوترة، وكذلك تحمل نسبة 2% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط تسيير العمليات المحاسبية كما تحمل بنسبة 0.80% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط تسيير العمليات المالية، وتحمل نسبة 0.18% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط تسيير الموارد البشرية، ونسبة 2% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط تسيير المصالح العامة، كما تحمل نسبة 11% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط الشراء والتمويل ونسبة 1% من تكاليف غير المباشرة من نشاط تسيير المخزون.

✓ بعد حساب التكاليف غير المباشرة يتم حساب مجموع التكاليف وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

### الجدول رقم (2-9): مجموع التكاليف حسب النظامين لسنة 2015

الوحدة:الدينار الجزائري

البيان	المجموع
تكاليف المباشرة	41807114.085
تكاليف غير المباشرة	464634133.84
مجموع التكاليف حسب النظام المطبق في المؤسسة	506441247.925
تكاليف المباشرة	41807114.085
تكاليف غير المباشرة	227255434.37
مجموع التكاليف حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	269062548.46

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول رقم (2-9) نلاحظ أن نسبة تكاليف غير المباشرة حسب النظام المطبق في المؤسسة تقدر بـ 67%، في حين نسبة التكاليف غير المباشرة حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تقدر بـ 33%، والجدول أدناه يبين الفرق بين مجموع التكاليف حسب النظام المطبق في مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة - ورقلة - ومجموع التكاليف حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

### الجدول رقم (2-10): المقارنة بين النتائج حسب النظامين لسنة 2015

الوحدة:الدينار الجزائري

البيان	المنتج (س)
تكلفة المنتج حسب النظام المطبق في المؤسسة	506441247.925
تكلفة المنتج حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	269062548.46
الفرق في مجموع التكاليف	237378699.47

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-

## الفصل الثاني

من خلال الجدول رقم (2-10) نلاحظ أن نسبة الانحراف بين النظامين (النظام المطبق في المؤسسة ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة) تقدر بـ 0.87%.

✓ بإتباع نفس المراحل، نقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على سنة 2016.

1- تحديد الأنشطة داخل في المؤسسة: الأنشطة هي نفسها في سنة 2015.

2- تحديد تكلفة الأنشطة: يتم تحديد تكلفة الأنشطة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من المؤسسة وخبرة المحاسب، والجدول (2-11) يوضح ذلك:

الجدول رقم(2-11): تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على وحدة الإنتاج والأنشطة الإدارية لسنة 2016

الوحدة:الدينار الجزائري

المجموع	ح/68	ح/64	ح/62	ح/61	الأقسام/الأنشطة
132596585.6	19812658.59	7656686.37	29100004.27	76027236.37	وحدة الإنتاج
51855548.2	6604219.53	10208915.17	9700001.40	25342412.10	الأنشطة الإدارية

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة والملحق رقم 02

من خلال الجدول رقم (2-11) نلاحظ أن نسبة التكاليف بالنسبة لوحدة الإنتاج تقدر بـ 72% من إجمالي تكاليف غير المباشرة، في حين نسبة التكاليف بالنسبة للأنشطة الإدارية تقدر بـ 28% من إجمالي تكاليف غير المباشرة، والخطوة الموالية هي تحديد استهلاك كل نشاط من المواد، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(2-12): تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة لسنة 2016

الوحدة:الدينار الجزائري

تكلفة النشاط	الأنشطة	الأقسام
66298292.8	إنتاج المنتج (س)	وحدة الإنتاج
11049715.46	تشغيل الآلات	
22099430.93	الصيانة	
3240971.76	الفوترة	مصلحة التقنية
48614657.66	تسيير العمليات المحاسبية	مصلحة المحاسبة والمالية
1620485.88	تسيير العمليات المالية	
810242.94	تسيير الموارد البشرية	مصلحة الإدارة والمستخدمين
5671700.66	تسيير المصالح العامة	
22686802.37	الشراء والتمويل	مصلحة الإمداد
3240971.76	تسيير المخزون	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول رقم (2-12) نلاحظ أن نسبة التكاليف بالنسبة لوحدة الإنتاج والمكونة من نشاط إنتاج المنتج (س) ونشاط تشغيل الآلات بالإضافة إلى نشاط الصيانة تقدر بـ 53% من إجمالي تكاليف غير المباشرة، في حين قدرت نسبة التكاليف للمصلحة التقنية والمكونة من نشاط الفوترة بـ 1.75% من إجمالي



## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-

تكاليف غير المباشرة، كما أن نسبة التكاليف لمصلحة المحاسبة والمالية والمكونة من نشاط تسيير العمليات المحاسبية ونشاط العمليات المالية قدرت بـ 27%، وبلغت نسبة التكاليف لمصلحة الإدارة والمستخدمين والمكونة من نشاط تسيير الموارد البشرية ونشاط تسيير المصالح العامة بـ 3.50% من إجمالي تكاليف غير المباشرة، وكانت نسبة التكاليف لمصلحة الإمداد والمكونة من نشاط الشراء والتمويل وكذا نشاط تسيير المخزون بـ 14% من إجمالي تكاليف غير المباشرة.

3- تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط: يحدد مسبب التكلفة بما يتوافق وكل نشاط كما في الجدول أدناه:-

الجدول رقم(2-13): مسببات التكلفة لكل نشاط لسنة 2016

مساببات التكاليف	الأنشطة
عدد أوامر الإنتاج	إنتاج المنتج (س)
ساعة عمل الآلة	تشغيل الآلات
عدد مرات الصيانة	الصيانة
عدد الفواتير	الفوترة
ساعة عمل مباشر	تسيير العمليات المحاسبية
ساعة عمل مباشر	تسيير العمليات المالية
عدد المستخدمين	تسيير الموارد البشرية
ساعة عمل مباشر	تسيير المصالح العامة
عدد أوامر الشراء	الشراء والتمويل
عدد الطلبيات	تسيير المخزون

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

✓ في هذه المرحلة يتم تحديد عدد المسببات لكل نشاط وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(2-14): عدد المسببات حسب كل نشاط لسنة 2016

عدد المسببات	مساببات التكاليف	الأنشطة
528	عدد أوامر الإنتاج	إنتاج المنتج (س)
1056	ساعة عمل الآلة	تشغيل الآلات
340	عدد مرات الصيانة	الصيانة
60	عدد الفواتير	الفوترة
6720	ساعة عمل مباشر	تسيير العمليات المحاسبية
2880	ساعة عمل مباشر	تسيير العمليات المالية
40	عدد المستخدمين	تسيير الموارد البشرية
4800	ساعة عمل مباشر	تسيير المصالح العامة
96	عدد أوامر الشراء	الشراء والتمويل
720	عدد الطلبيات	تسيير المخزون

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-

## الفصل الثاني

✓ يتم في هذه الخطوة المالية تحديد التكلفة الوحودية لمسبب كل نشاط، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(2-15): تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة للنشاط لسنة 2016

الوحدة:الدينار الجزائري

النشاط	تكلفة النشاط	عدد المسببات	التكلفة الوحودية للمسبب
إنتاج المنتج (س)	66298292.8	528	125564.98
تشغيل الآلات	11049715.46	1056	10463.75
الصيانة	22099430.93	340	64998.36
الفوترة	3240971.76	60	54016.19
تسيير العمليات المحاسبية	48614657.66	6720	7234.32
تسيير العمليات المالية	1620485.88	2880	562.67
تسيير الموارد البشرية	810242.94	40	20256.07
تسيير المصالح العامة	5671700.66	4800	1181.60
الشراء والتمويل	22686802.37	96	236320.85
تسيير المخزون	3240971.76	720	4501.35

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول رقم (2-15) تبين لنا أن نسبة التكلفة الوحودية لمسبب نشاط إنتاج المنتج (س) تقدر بـ23%، ونسبة التكلفة الوحودية لمسبب نشاط تشغيل الآلات تقدر بـ2%، ونسبة التكلفة الوحودية لمسبب نشاط الصيانة تقدر بـ12%، كما أن نسبة التكلفة الوحودية لمسبب نشاط الفوترة تقدر بـ10% ونسبة التكلفة الوحودية لمسبب نشاط تسيير العمليات المحاسبية تقدر بـ1%، و كذلك نسبة التكلفة الوحودية لمسبب نشاط تسيير العمليات المالية تقدر بـ0.11%، ونسبة التكلفة الوحودية لمسبب نشاط تسيير الموارد البشرية تقدر بـ3%، ونسبة التكلفة الوحودية لمسبب نشاط تسيير المصالح العامة تقدر بـ0.23%، كما بلغت نسبة التكلفة الوحودية لمسبب نشاط الشراء والتمويل تقدر بـ45%، وجاءت نسبة التكلفة الوحودية لمسبب نشاط تسيير المخزون تقدر بـ0.86%، والخطوة المالية تتمثل في تحديد عدد المسببات التي استفادة منها المنتج (س)، وهذا حسب الجدول التالي:

## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-

## الفصل الثاني

الجدول رقم(2-16): عدد مسببات المنتج(س) لسنة 2016

نوع المسبب	المنتج (س)
عدد أوامر الإنتاج	528
ساعة عمل الآلة	246
عدد مرات الصيانة	160
عدد الفواتير	18
ساعة عمل مباشر	3360
ساعة عمل مباشر	1440
عدد المستخدمين	40
ساعة عمل مباشر	2400
عدد أوامر الشراء	48
عدد الطلبيات	360

المصدر: من إعداد طالبة بناء على معطيات المؤسسة

#### 4- تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتج: بعد تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة

و تحديد كمية مسببات التكلفة، نخرج على حساب تكاليف غير المباشرة للمنتج(س) كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(2-17): مجموع التكاليف غير المباشرة للمنتج (س) لسنة 2016

الوحدة:الدينار الجزائري

المجموع	تكلفة الوحدة	عدد المسبب	الأنشطة
66298309.44	125564.98	528	إنتاج المنتج(س)
2574082.5	10463.75	246	تشغيل الآلات
10399737.6	64998.36	160	الصيانة
972291.42	54016.19	18	الفوترة
24307315.2	7234.32	3360	تسيير العمليات المحاسبية
810244.8	562.67	1440	تسيير العمليات المالية
810242.8	20256.07	40	تسيير الموارد البشرية
2835840	1181.60	2400	تسيير المصالح العامة
113434400.8	236320.85	48	الشراء والتمويل
1620486	4501.35	360	تسيير المخزون
224062950.56			المجموع

المصدر: من إعداد طالبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول رقم (2-17) نلاحظ أن المنتج (س) تحمل تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط إنتاج المنتج(س) بنسبة 29%، وكذلك تحمل نسبة 1.14% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط تشغيل الآلات، كما أنه تحمل نسبة 4.64% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط الصيانة



## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة -ورقلة-

وكذلك تحمل نسبة 0.43% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط الفوترة، وكذلك كان مقدار تحمله بنسبة 10% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط تسيير العمليات المحاسبية كما تحمل نسبة 0.36% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط تسيير العمليات المالية، ونسبة 0.36% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط تسيير الموارد البشرية وتحمل نسبة 1.26% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط تسيير المصالح العامة، كما تحمل نسبة 50% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط الشراء والتمويل، وتحمل ما نسبته 0.72% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط تسيير المخزون، وبعد حساب التكاليف غير المباشرة يتم حساب مجموع التكاليف وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(2-18): مجموع التكاليف حسب النظامين لسنة 2016

الوحدة:الدينار الجزائري

البيان	المجموع
تكاليف المباشرة	37822433.70
تكاليف غير المباشرة	1376795447.31
مجموع التكاليف حسب النظام المطبق في المؤسسة	1414617881.01
تكاليف المباشرة	37822433.70
تكاليف غير المباشرة	224062950.56
مجموع التكاليف حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	261885384.26

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول رقم (2-18) تبين لنا أن نسبة التكاليف غير المباشرة حسب النظام المطبق في المؤسسة تقدر بـ 86%، في حين نسبة التكاليف غير المباشرة حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تقدر بـ 14%، والجدول أدناه يبين الفرق بين مجموع التكاليف حسب النظام المطبق في مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة - ورقلة - ومجموع التكاليف حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

الجدول رقم(2-19): المقارنة بين النتائج حسب النظامين لسنة 2016

الوحدة:الدينار الجزائري

البيان	المنتج (س)
تكلفة المنتج حسب النظام المطبق في المؤسسة	1414617881.01
تكلفة المنتج حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	261885384.26
الفرق في مجموع التكاليف	1152732496.75

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول رقم (2-19) نلاحظ أن نسبة الانحراف بين النظامين (النظام المطبق في المؤسسة ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة) تقدر بـ 68.75%.

✓ بإتباع نفس المراحل، نقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لسنة 2017.

1- تحديد الأنشطة داخل المؤسسة: الأنشطة هي نفسها في سنة 2015، 2016، 2017.

## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-

## الفصل الثاني

2- تحديد تكلفة الأنشطة: يتم تحديد تكلفة الأنشطة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من المؤسسة وخبرة المحاسب، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(2-20): تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على وحدة الإنتاج والأنشطة الإدارية لسنة 2017

الوحدة:الدينار الجزائري

المجموع	ح/68	ح/64	ح/62	ح/61	الأقسام/الأنشطة
267302549.14	26416878.09	12188153.12	51650448.31	177047069.62	وحدة الإنتاج
89100849.71	8805626.03	4062717.71	17216816.10	59015689.87	الأنشطة الإدارية

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة والملحق رقم03

من خلال الجدول رقم (2-20) نلاحظ أن نسبة التكاليف بالنسبة لوحدة الإنتاج تقدر بـ75% من إجمالي تكاليف غير المباشرة في حين أن نسبة التكاليف بالنسبة للأنشطة الإدارية تقدر بـ25% من إجمالي تكاليف غير المباشرة، حيث أن وحدة الإنتاج تضم النشاط الرئيسي والمتمثل في إنتاج المنتج(س) والأنشطة الإدارية تمثل الأنشطة الثانوية، والخطوة الموالية هي تحديد تكلفة كل نشاط، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(2-21): تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة لسنة 2017

الوحدة:الدينار الجزائري

تكلفة النشاط	الأنشطة	الأقسام
133651274.57	إنتاج المنتج (س)	وحدة الإنتاج
22275212.43	تشغيل الآلات	
44550424	الصيانة	
2784401.55	الفوترة	مصلحة التقنية
8353204.66	تسيير العمليات المحاسبية	مصلحة المحاسبة والمالية
2784401.55	تسيير العمليات المالية	
2784401.55	تسيير الموارد البشرية	مصلحة الإدارة والمستخدمين
19490810.87	تسيير المصالح العامة	
38981621.74	الشراء والتمويل	مصلحة الإمداد
5568803.11	تسيير المخزون	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول رقم (2-21) تبين لنا أن نسبة تكاليف لوحدة الإنتاج والمكونة من نشاط إنتاج المنتج (س) ونشاط تشغيل الآلات بالإضافة إلى نشاط الصيانة تقدر بـ71% من إجمالي تكاليف غير المباشرة، في حين قدرت نسبة التكاليف للمصلحة التقنية والمكونة من نشاط الفوترة بـ1% من إجمالي تكاليف غير المباشرة، كما قدرت نسبة التكاليف لمصلحة المحاسبة والمالية والمكونة من نشاط تسيير العمليات المحاسبية ونشاط العمليات المالية بـ4% من إجمالي تكاليف غير المباشرة، وبلغت نسبة التكاليف لمصلحة الإدارة والمستخدمين والمكونة من نشاط تسيير الموارد البشرية ونشاط تسيير المصالح العامة بـ8%

## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-

## الفصل الثاني

من إجمالي تكاليف غير المباشرة، وكانت نسبة التكاليف لمصلحة الإمداد والمكونة من نشاط الشراء والتمويل و نشاط تسيير المخزون بـ 15% من إجمالي تكاليف غير المباشرة.

3- تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط: يتم تحديد مسبب التكلفة بما يتوافق وكل نشاط والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(2-22): مسببات التكاليف للأنشطة لسنة 2017

الأنشطة	مسببات التكاليف
إنتاج المنتج (س)	عدد أوامر الإنتاج
تشغيل الآلات	ساعة عمل الآلة
الصيانة	عدد مرات الصيانة
الفوترة	عدد الفواتير
تسيير العمليات المحاسبية	ساعة عمل مباشر
تسيير العمليات المالية	ساعة عمل مباشر
تسيير الموارد البشرية	عدد المستخدمين
تسيير المصالح العامة	ساعة عمل مباشر
الشراء والتمويل	عدد أوامر الشراء
تسيير المخزون	عدد الطلبات

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

✓ في هذه المرحلة وبعد تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط يتم تحديد عدد المسببات حسب كل نشاط وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(2-23): حجم المسببات حسب كل نشاط لسنة 2017

الأنشطة	مسببات التكاليف	عدد المسببات
إنتاج المنتج (س)	عدد أوامر الإنتاج	3960
تشغيل الآلات	ساعة عمل الآلة	9240
الصيانة	عدد مرات الصيانة	132
الفوترة	عدد الفواتير	120
تسيير العمليات المحاسبية	ساعة عمل مباشر	6720
تسيير العمليات المالية	ساعة عمل مباشر	2880
تسيير الموارد البشرية	عدد المستخدمين	30
تسيير المصالح العامة	ساعة عمل مباشر	4800
الشراء والتمويل	عدد أوامر الشراء	120
تسيير المخزون	عدد الطلبات	340

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة





## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-

## الفصل الثاني

✓ يتم في هذه الخطوة المالية تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة لكل نشاط، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(2-24): تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة للنشاط لسنة 2017

الوحدة:الدينار الجزائري

النشاط	تكلفة النشاط	عدد المسببات	التكلفة الوحديّة للمسبب
إنتاج المنتج (س)	133651274.57	3960	33750.32
تشغيل الآلات	22275212.43	9240	2410.74
الصيانة	44550424	132	337503.21
الفوترة	2784401.55	120	23203.35
تسيير العمليات المحاسبية	8353204.66	3360	2486.07
تسيير العمليات المالية	2784401.55	2880	966.81
تسيير الموارد البشرية	2784401.55	30	92813.39
تسيير المصالح العامة	19490810.87	4800	4060.59
الشراء والتمويل	38981621.74	120	324846.85
تسيير المخزون	5568803.11	340	16378.83

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول رقم (2-24) تبين لنا أن نسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط إنتاج المنتج (س) تقدر بـ4%، ونسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط تشغيل الآلات تقدر بـ0.28%، وكذلك نسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط الصيانة تقدر بـ40%، كما أن نسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط الفوترة تقدر بـ3% ونسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط تسيير العمليات المحاسبية تقدر بـ0.29%، ونلاحظ كذلك أن نسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط تسيير العمليات المالية تقدر بـ0.11%، وكانت نسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط تسيير الموارد البشرية تقدر بـ11%، كما أن نسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط تسيير المصالح العامة تقدر بـ0.48%، وأيضاً نسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط الشراء والتمويل تقدر بـ39% وجاءت نسبة التكلفة الوحديّة لمسبب نشاط تسيير المخزون تقدر بـ2%، وبعد تحديد التكلفة الوحديّة للمسبب لكل نشاط، نقوم بتحديد عدد المسببات التي استفادة منها المنتج (س)، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-

## الفصل الثاني

الجدول رقم(2-25): عدد مسببات المنتج(س) لسنة 2017

نوع المسبب	المنتج (س)
عدد أوامر الإنتاج	3960
ساعة عمل الآلة	4620
عدد مرات الصيانة	30
عدد الفواتير	75
ساعة عمل مباشر	3360
ساعة عمل مباشر	1440
عدد المستخدمين	15
ساعة عمل مباشر	2400
عدد أوامر الشراء	85
عدد الطلبات	110

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

4- تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتج: بعد تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة وتحديد كمية مسببات التكلفة، نخرج بعدها لمعرفة مدى استفادة المنتج من التكاليف.

الجدول رقم(2-26): مجموع التكاليف غير المباشرة للمنتج (س) لسنة 2017

الوحدة:الدينار الجزائري

الأنشطة	عدد المسبب	تكلفة الوحدة	المجموع
إنتاج المنتج(س)	3960	33750.32	133651267.2
تشغيل الآلات	4620	2410.74	11137618.8
الصيانة	30	337503.21	10125096.3
الفوترة	75	23203.35	130518843.75
تسيير العمليات المحاسبية	3360	2486.07	8353195.2
تسيير العمليات المالية	1440	966.81	1392206.4
تسيير الموارد البشرية	15	92813.39	1392200.85
تسيير المصالح العامة	2400	4060.59	14618124
الشراء والتمويل	85	324846.85	27611982.25
تسيير المخزون	110	16378.83	1801671.3
المجموع			340602206.05

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول رقم (2-26) نلاحظ أن المنتج (س) تحمل تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط إنتاج المنتج(س) بنسبة 39%، وكذلك تحمل نسبة 3% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط تشغيل الآلات، كما أنه تحمل نسبة 3% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط الصيانة وكذلك تحمل



## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة -ورقلة-

نسبة 38% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط الفوترة، وكذلك تحمل نسبة 2.45% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط تسيير العمليات المحاسبية كما تحمل نسبة 0.40% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط تسيير العمليات المالية، وتحمل نسبة 0.40% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط تسيير الموارد البشرية، وكذلك نسبة 4.29% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط تسيير المصالح العامة، كما كانت تحمل نسبة 8.10% من تكاليف غير المباشرة المتأتية من نشاط الشراء والتموين، وكذلك تحمل نسبة 0.52 من تكاليف غير المباشرة % من نشاط تسيير المخزون، وبعد حساب تكاليف غير المباشرة يتم حساب مجموع التكاليف وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(2-27): مجموع التكاليف حسب النظامين لسنة 2017

الوحدة:الدينار الجزائري

البيان	المجموع
تكاليف المباشرة	289746751.91
تكاليف غير المباشرة	356403398.85
مجموع التكاليف حسب النظام المطبق في المؤسسة	646150150.76
تكاليف المباشرة	289746751.91
تكاليف غير المباشرة	340602206.05
مجموع التكاليف حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	630348957.96

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول رقم (2-27) نلاحظ أن نسبة تكاليف غير المباشرة حسب النظام المطبق في المؤسسة تقدر بـ 51%، في حين نسبة تكاليف غير المباشرة حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تقدر بـ 49%، والجدول أدناه يبين الفرق بين مجموع التكاليف حسب النظام المطبق في مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة - ورقلة - ومجموع التكاليف حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

الجدول رقم(2-28): المقارنة بين النتائج حسب النظامين لسنة 2017

الوحدة:الدينار الجزائري

البيان	المنتج (س)
تكلفة المنتج حسب النظام المطبق في المؤسسة	646150150.76
تكلفة المنتج حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	630348957.96
الفرق في مجموع التكاليف	15801192.8

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول رقم (2-28) نلاحظ أن نسبة الانحراف بين النظامين (النظام المطبق في المؤسسة ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة) قدرت بـ 1.23%.



### دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-

**المطلب الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات:** سيتم في هذا المطلب تحليل النتائج التي توصلت إليها الدراسة، وكذا ربطها بالفرضيات.

➤ من خلال الجدول رقم(2-10) نلاحظ أن هناك فرق في إجمالي التكاليف قدر بـ (237378699.47)، ومن خلال الجدول رقم (2-19) نلاحظ أن هناك فرق في إجمالي التكاليف قدر بـ (11527324496.75)، ومن خلال الجدول رقم (2-28) نلاحظ أن هناك فرق في إجمالي التكاليف قدر بـ (15801192.8) وهذا الفرق في إجمالي التكاليف ناتج عن تطبيق النظام المطبق في المؤسسة وعن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ليوضح لنا هذا الفرق مقدار الاختلاف في التكلفة بين النظامين ، والسبب فيه هو كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة ، وبالنظر إلى مجموع التكاليف حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نلاحظ انخفاض كبير في التكاليف وهذا ما يوضحه الجدول رقم (2-9) و الجدول رقم(2-18) والجدول رقم(2-27) مفاده أن مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة - ورقلة - كانت تحمل المنتج (س) تكاليف إضافية. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى القائلة أن " تخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تساعد في تحديد تكلفة المنتج " ، وبالتالي تقديم معلومات تكاليفية تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها.

➤ من خلال الجدول رقم (2-10) نلاحظ أن تكلفة المنتج (س) حسب النظام المطبق في المؤسسة قدرت بـ (506441247.925) وعند تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نلاحظ انخفاض في تكلفة المنتج قدرت بـ (269062548.46)، ومن خلال الجدول رقم (2-19) نلاحظ أن تكلفة المنتج(س) حسب النظام المطبق في المؤسسة قدرت بـ (1414617881.01) وعند تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نلاحظ انخفاض في تكلفة المنتج قدرت بـ (261885384.26)، ومن خلال الجدول رقم (2-28) نلاحظ أن تكلفة المنتج (س) حسب النظام المطبق في المؤسسة قدرت بـ (646150150.76)، وعند تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نلاحظ انخفاض في تكلفة المنتج قدرت بـ (630348957.96) وهذا مفاده أن هناك اختلاف في حساب تكلفة المنتج بين النظامين، وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثانية القائلة أن "هناك ارتباط بين طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والنظام المطبق في المؤسسة "

➤ من خلال الجدول رقم (2-9) نلاحظ أن تكاليف غير المباشرة بحسب النظام المطبق في المؤسسة قدرت بـ (4646634133.84) و قدرت وفق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بـ (227255434.37)، ومن خلال الجدول رقم (2-18) نلاحظ أن تكاليف غير المباشرة وفق النظام المطبق في المؤسسة قدرت بـ(1376795447.31) و قدرت وفق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بـ (224062950.56)، ومن خلال الجدول رقم (2-27)



### دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-

نلاحظ أن تكاليف غير المباشرة وفق النظام المطبق في المؤسسة قدرت ب(356403398.85) وقدرت وفق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ب (340602206.05). وهذا الانخفاض في تكاليف غير المباشرة عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مفاده أن مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة - ورقلة كانت لا تستبعد الأنشطة عديمة القيمة بالنسبة للمنتج (س) وهذا ما أدى إلى ارتفاع التكاليف في حين أن هذه الأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج(س). وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة القائلة أن "هناك علاقة بين تخصيص الموارد على الأنشطة وضبط تكلفة المنتج".

#### المطلب الرابع: تفسير ومناقشة النتائج:

1. تخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تساعد على تحديد تكلفة المنتج: وهذه النتيجة تتفق مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (رائد محمود عدنان إبراهيم، 2017) التي بينت أن تخصيص التكاليف غير المباشرة يعطي بيانات واضحة ودقيقة فيما يخص تكلفة المنتجات وذلك لاعتماده على السببية كأساس لتحميل هذه التكاليف على المنتجات مما يساعد الإدارة في عملية صنع القرارات، وكذلك تتفق نتائج هذه الدراسة مع دراسة (سعيد محمد فخري أبو وردة، 2015) التي توصلت إلى أن تخصيص التكاليف غير المباشرة ينتج عنه معلومات أكثر دقة عن المنتجات يكون لها الأثر الكبير في تحسين الأداء واتخاذ القرار، وكذلك تتفق نتائج هذه الدراسة مع دراسة (أمير إبراهيم المسحال، 2005) التي توصلت إلى أن تكلفة المنتج طبقاً لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تؤدي إلى إعادة تخصيص عناصر التكلفة مما يؤدي ذلك بالضرورة إلى اختلاف تكلفة المنتج حسب هذا النظام عن تكلفة المنتج المحددة حسب النظام المطبق في المؤسسة.

2. ليس هناك ارتباط بين طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و النظام المطبق في المؤسسة: وهذه النتيجة تتفق مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (إسماعيل محمد صالح البدر، 2017) التي بينت أن هناك اختلاف بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و نظام محاسبة التكاليف المعتمد للمؤسسة، ويعود هذا الاختلاف إلى وجود فروق جوهرية في توزيع التكاليف غير المباشرة لكلا النظامين، وكذلك تتفق نتائج هذه الدراسة مع دراسة (رائد محمود عدنان إبراهيم، 2017) التي بينت أن هناك ضعف في نظام التكاليف المطبق في المؤسسة، حيث تؤكد الدراسة على عدم دقة نتائج التكاليف للوحدات المنتجة والمحسوبة بنظام التكاليف المطبق في المؤسسة وهذا لعدم ربط التكلفة بالأنشطة، وهذا ما تم ملاحظته عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي يقدم حلاً أفضل لمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة، فهو يعطي بيانات واضحة ودقيقة بخصوص تكلفة المنتجات تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات، وكذلك تتفق نتائج هذه الدراسة مع دراسة (سالمي ياسين، 2010) التي بينت أن الفرق الظاهر بين نظام محاسبة التكاليف على



## دراسة حالة على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة-ورقلة-

## الفصل الثاني

أساس الأنشطة والنظام المطبق في المؤسسة هو المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة .

3. هناك علاقة بين تخصيص الموارد على الأنشطة وضبط تكلفة المنتج: وهذه النتيجة تتفق مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (محمد الخطيب نمر، هواري سويسي، 2013) والتي بينت أن التعرف على الأنشطة ذات القيمة والأنشطة عديمة القيمة يمكن المؤسسة من تخفيض تكاليفها والابتعاد عن عشوائية الإنفاق، وكذلك تتفق هذه الدراسة مع دراسة (سالم يسمينة، بلمهدي رنده، هراجي حمزة، 2018) التي بينت أن تخفيض التكاليف يكون عن طريق التخصيص الدقيق للموارد وعن طريق إلغاء الأنشطة غير المضيئة للقيمة، وهذا ما يمكن المؤسسة من ترشيد تكاليفها.

## خلاصة الفصل الثاني:

بعد عرضنا لهذا الفصل ومن خلال الدراسة التي قمنا بها على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة - ورقلة- والتي حاولنا من خلالها الإجابة على إشكالية الدراسة والمتمثلة في مدى مساهمة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار في مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة - ورقلة - والتي كانت إسقاط لما تم تناوله في الجانب النظري للدراسة، حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، ففي المبحث الأول تناولنا فيه عرض تعريفي لمؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة -ورقلة - وفي المبحث الثاني تناولنا فيه أدوات جمع البيانات بالإضافة إلى تطبيق نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة وفي الأخير تم التطرق إلى تحليل النتائج المتوصل إليها واختبار الفرضيات وكذا تفسير ومناقشة النتائج.



الختمة



من خلال ماسبق وفي محاولة منا لإلقاء الضوء على محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) جاءت دراستنا لمعرفة مدى مساهمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار في مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة -وقلة- وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى جملة من النتائج نوجزها كما يلي:

❖ تخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تساعد في تحديد تكلفة المنتج؛

❖ ليس هناك ارتباط بين طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و النظام المطبق في المؤسسة؛

❖ هناك علاقة بين تخصيص الموارد على الأنشطة ودقة قياس تكلفة المنتج؛

❖ يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مبدأ أساسي هو أن المنتجات تستهلك الأنشطة وهذه الأنشطة تستهلك الموارد؛

❖ يمكن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مؤسسة البناء للجنوب الشرقي من تحديد تكلفة المنتج بشكل دقيق، ويوفر معلومات من شأنها المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛

❖ من خلال التطبيق والتجسيد العملي لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة اتضح لنا وجود العديد من المشكلات التي لازمت عملية التطبيق كصعوبة الحصول على المعلومات المتعلقة بتنفيذ النظام، والصعوبة في تحديد مسببات التكلفة وكذا تحديد الأنشطة الموجودة في المؤسسة؛

❖ إن توافر الموارد البشرية المؤهلة يعطي مؤشرا ايجابيا نحو إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة البناء للجنوب الشرقي؛

❖ إن دخول تكنولوجيا المعلومات إلى جميع مناحي الحياة أدى إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة من إجمالي تكلفة المنتج، وكذا تنوع الأنشطة في المؤسسة كل هذا يشكل حافزا نحو تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ؛

❖ من المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة البناء للجنوب الشرقي هي عدم إدراك المؤسسة لهذا النظام، وأن تكلفة تطبيقه مجهددة ومكلفة.

**التوصيات :** على ضوء النتائج التي توصلنا إليها نقدم هاته التوصيات نوجزها فيما يلي :

❖ ضرورة تنظيم دورات تدريبية للموظفين من أجل فهم وكيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛

❖ على مؤسسة البناء للجنوب الشرقي العمل على التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة؛

❖ ضرورة الاهتمام بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية لأنه يؤدي إلى دقة وموضوعية قياس تكلفة المخرجات؛

- ❖ العمل على التطبيق التدريجي لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية حيث لا يشترط التطبيق الشامل مرة واحدة؛
  - ❖ ضرورة الاعتماد على مخرجات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة؛
  - ❖ ضرورة وضع قسم في المؤسسة خاص بمحاسبة التكاليف.
- آفاق الدراسة: في الأخير يبقى مجال البحث مفتوح لمثل هذه الدراسات، لهذا نقترح على الباحثين تناول الإشكاليات التالية:
- ❖ دراسة كيفية حساب تكلفة النشاط باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
  - ❖ دراسة تطبيقية لكيفية حساب مسببات التكلفة بالاعتماد على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
  - ❖ أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قياس التكلفة البيئية والاجتماعية للمؤسسة؛
  - ❖ أثر تخصيص التكاليف غير المباشرة على إدارة التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية.



المراجع

## قائمة المراجع

### أولاً : المراجع باللغة العربية :

#### أ. الكتب:

1. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار حامد، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2007.
2. أمل أحمد طعمة، اتخاذ القرار والسلوك القيادي (برنامج تدريبي)، دار ديبونو، الطبعة الثانية عمان الأردن، 2010 .
3. بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، دار التعليم الجامعي، رقم الطبعة غير متاح، الإسكندرية مصر 2010.
4. خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2005.
5. خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، دار كنوز، الطبعة الأولى، عمان، الأردن 2006.
6. خليل محمد حسن الشماع، خضير كاظم حمود، نظرية المنظمة، دار المسيرة، الطبعة الثالثة، عمان الأردن، 2007.
7. زينبات محمد محرم، محمد رشيد الجمال، شحاته السيد شحاته، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية رقم الطبعة غير متاح، الإسكندرية، مصر، 2005.
8. كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2007.
9. محمد عبد الفتاح ياغي، اتخاذ القرارات التنظيمية، دار وائل، الطبعة الأولى عمان الأردن، 2010.
10. محمد عبد حسين آل فرج الطائي المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية (إدارة تكنولوجيا المعلومات) دار وائل، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009.
11. هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، رقم الطبعة غير متاح الإسكندرية، مصر، 2000.

#### ب. البحوث الجامعية:

12. أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية، ماجستير محاسبة وتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين 2005.

13. أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010
14. أحمد عبد الهادي شيبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة في فلسطين، ماجستير محاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، 2006.
15. العياشي عيدوني، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات ضمن متطلبات التنمية المستدامة ماجستير إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف1 الجزائر، 2014.
16. سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على مصنع عصير غزة، ماجستير محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2015.
17. عبد الله عباس، اثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير ماجستير محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر 2012.
18. علي بن حمد بن سليمان النوشان، ضغوط العمل وأثرها على عملية اتخاذ القرارات أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، قسم العلوم الإدارية، ماجستير في العلوم الإدارية، الرياض السعودية 2003 .
19. مصيبح صليحة، العلاقات الإنسانية وفعالية اتخاذ القرار، جامعة محمد خيضر بسكرة، ماجستير تخصص التنظيم والعمل، الجزائر، 2016.

### ت. المقالات:

20. أمل إبراهيم احمد وادي , وآخرون، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد17، المجلد الأول، المملكة العربية السعودية.
21. بلحاج فتيحة، الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار، المجلة الجزائرية و السياسات الاقتصادية، العدد 07، رقم المجلد غير متوفر، الجزائر، 2016.
22. زينب جبار يوسف وهيفاء عبد الغني عودة، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، العدد الرابع، رقم المجلد22، العراق، 2014.

23. سالم يسمينة، بلمهدي رنده، هرياجي حمزة، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في تخفيض التكاليف، Global Journal of Economics and Business، العدد 03، المجلد5، تركيا.
24. فيصل يونس محمد، استراتيجيات اتخاذ القرارات الإدارية (المفاهيم –النظريات- العوامل المؤثرة فيها) مجلة البحوث التربوية والنفسية، العدد36، رقم المجلد غير متوفر، البلد غير متوفر، 2013 .
25. ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية ( سلسلة الدراسات الإنسانية ) العدد الثاني، المجلد الخامس عشرة، فلسطين،2007.
26. محمد الخطيب نمر، هواري سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد04، رقم المجلد غير متاح الجزائر، 2013.

#### a. Livres

- 27.Gérard Melyon, Kévin Melyon, Comptabilité analytique, Bréal, 5e édition, Paris, 2013.
- 28.Michel Rouach et Gérard Naulleau, Contrôle de Gestion Bancaire&Direction Financière, RB, Paris, 6<sup>e</sup> édition, 2012.
- 29.Nicolas Berland & Yves de Rongé, Contrôle de gestion, Pearson, 2<sup>e</sup> édition, France, 2013
- 30.The Institute of company Secretaries of India , Cost And Management Accounting , Printed at M.P New Delhi, 2014.



الملاحق



الملاحق

مأحر رقم (01)

E C O QUARGLA 2015

COMPTE DE RESULTAT 01/01/2015 au 31/12/2015

Code	Libelle	Montant P (N)
70	Ventes et produits annexes	889 932 118,95
71	Variation stocks produits finis et en cours	
72	Production immobilisée	-12 003 096,22
74	Subventions d'exploitation	
	I - Production de l'exercice	877 929 022,73
60	Achats consommés	129 788 456,34
61	Services extérieurs	378 024 804,36
62	AUTRES consommations	59 213 462,07
	II - Consommation de l'exercice	567 026 722,77
	III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	310 902 299,96
63	Chare de personnel	264 419 192,95
64	Impôts et taxe et versement assimilés	18 399 676,63
	IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	28 083 430,38
75	Autres Produits opérationnels	5 240 384,86
65	Autres charges opérationnelles	1 137 990,55
68	Dotations aux amortissements, provisions ET pertes	8 986 190,78
78	Reprise sur pertes de valeur ET provisions	5 643 595,50
	V RESULTAT OPERATIONNEL	28 843 229,41
76	Produits financiers	
66	Charges financières	
	VI RESULTAT FINANCIER	
	VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	28 843 229,41
695	Impôts exigibles sur RESULTATS ordinaires	
692	Impôts différés sur résultats ordinaires	
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORSDINAIRES	888 813 003,09
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	859 969 773,68
	VIII RESULTA DES ACTIVITES ORDINAIRES	28 843 229,41
77	Eléments extraordinaires (Produits) (A préciser)	
67	Eléments extraordinaires (charges)) (A préciser)	
	IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE	
	X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	28 843 229,41
	Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence	
	XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)	
	Dont part des minoritaires (1)	
	Part du Groupe (1)	



الملاحق

ماتة (رقم 02)

ECO S EST QUARGLE 2016

COMPTE DE RESULTAT 01/01/2016 au 31/12/2016

Code	Libelle	Montant Période (N)
70	Ventes et produits annexes	465 316 705,28
71	Variation stocks produits finis et en cours	
72	Production immobilisée	-2 393 373,64
74	Subventions d'exploitation	
	I - Production de l'exercice	462 923 331,64
60	Achats consommés	120 089 734,79
61	Services extérieurs	101 369 648,41
62	AUTRES consommations	38 800 005,61
	II - Consommation de l'exercice	260 259 388,81
	III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	202 663 942,83
63	Chare de personnel	315 084 544,37
64	Impôts et taxe et versement assimilés	10 208 915,17
	IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-122 629 516,71
75	Autres Produits opérationnels	62 181,83
65	Autres charges opérationnelles	
68	Dotations aux amortissements, provisions ET pertes	26 416 878,12
78	Reprise sur pertes de valeur ET provisions	
	V RESULTAT OPERATIONNEL	-148 984 213,00
76	Produits financiers	
66	Charges financières	
	VI RESULTAT FINANCIER	
	VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	-148 984 213,00
695	Impôts exigibles sur RESULTATS ordinaires	
692	Impôts différés sur résultats ordinaires	
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORSDINAIRES	462 985 513,47
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	611 969 726,47
	VIII RESULTA DES ACTIVITES ORDINAIRES	-148 984 213,00
77	Eléments extraordinaires (Produits) (A préciser)	
67	Eléments extraordinaires (charges)) (A préciser)	
	IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE	
	X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-148 984 213,00
	Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence	
	XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)	
	Dont part des minoritaires (1)	
	Part du Groupe (1)	

الملاحق

مذكرة رقم (03)

ECO OGX 2017  
COMPTE DE RESULTAT 01/01/2017 au 31/12/2017

Code	Libelle	Montant P (N)	Montant P ( N - 1 )
70	Ventes et produits annexes	775 102 207,13	
71	Variation stocks produits finis et en cours		
72	Production immobilisée	-24 677 615,19	
74	Subventions d'exploitation		
	I - Production de l'exercice	750 424 591,94	
60	Achats consommés	282 882 751,91	
61	Services extérieurs	236 062 759,49	
62	AUTRES consommations	68 867 264,41	
	II - Consommation de l'exercice	587 812 775,81	
	III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	162 611 816,13	
63	Chargé de personnel	407 590 909,61	
64	Impôts et taxe et versement assimilés	16 250 870,83	
	IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-261 229 964,31	
75	Autres Produits opérationnels	36 534 298,21	
65	Autres charges opérationnelles		
68	Dotations aux amortissements, provisions ET pertes	35 222 504,12	
78	Reprise sur pertes de valeur ET provisions		
	V RESULTAT OPERATIONNEL	-259 918 170,22	
76	Produits financiers		
66	Charges financières		
	VI RESULTAT FINANCIER		
	VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	-259 918 170,22	
695	Impôts exigibles sur RESULTATS ordinaires		
692	Impôts différés sur résultats ordinaires		
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	793 574 153,75	
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 046 877 060,37	
	VIII RESULTA DES ACTIVITES ORDINAIRES	-253 302 906,62	
77	Eléments extraordinaires (Produits) (A préciser)		
67	Eléments extraordinaires (charges)) (A préciser)		
	IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
	X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-253 302 906,62	
	Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence		
	XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		
	Dont part des minoritaires (1)		
	Part du Groupe (1)		



## الملاحق

ملحق رقم (4) قائمة المقابلات التي أجريت في مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة - ورقة -

اليوم	الزمن بالساعة	اسم الموظف	الرتبة	أسئلة المقابلة
2019/03/26	02	مسعود تقال	رئيس مصلحة المحاسبة والمالية	- حول نشأة المؤسسة؟ والإجابة انظر إلى (المطلب الأول من المبحث الأول الفصل الثاني). - المصالح الموجودة في المؤسسة؟ والإجابة انظر إلى (المطلب الثاني من المبحث الأول، الفصل الثاني).
2019/03/27	01	محمد الحبيب جغاب	عون إدارة مكلف بفواتير الشراء (مصلحة الإمداد)	- مصلحة الإمداد والأنشطة الموجودة فيها؟ انظر إلى (المطلب الثاني من المبحث الثاني، الفصل الثاني).
2019/03/28	01	خالد قاسمي	مهندس مكلف بالفواتير (المصلحة التقنية)	- أهم إنجازات المؤسسة؟ انظر إلى (المطلب الأول من المبحث الأول الفصل الثاني). - الأنشطة التي تقوم بها المصلحة؟ انظر إلى (المطلب الثاني من المبحث الثاني، الفصل الثاني).
2019/04/04	01	مسعود تقال	رئيس مصلحة المحاسبة والمالية	- الأنشطة التي تقوم بها المصلحة انظر إلى (المطلب الثاني من المبحث الثاني، الفصل الثاني). - الأنشطة الرئيسية في المؤسسة؟ انظر إلى (المطلب الأول، المبحث الأول، الفصل الثاني).
2019/04/04	01	عمار هرنوف	عون إدارة مكلف بالشؤون الاجتماعية والمستخدمين	- الأنشطة التي تقوم بها المصلحة؟ انظر إلى (المطلب الثاني من المبحث



## الملاحق

الثاني، الفصل الثاني). - الأجر والرواتب لعمال الإدارة وعمال وحدة الإنتاج؟ (الإجابة كانت لحساب التكلفة الأجرية لإيجاد التكاليف المباشرة)	(مصلحة الإدارة والمستخدمين)			
- أنشطة الإنتاج التي تقوم بها الوحدة؟ انظر إلى (المطلب الثاني من المبحث الثاني، الفصل الثاني). - المواد المستهلكة من قبل وحدة الإنتاج؟ (لحساب التكاليف المباشرة)	رئيس المصلحة التقنية	هشام نزار	01	2019/04/09
- تكلفة كل من أنشطة الوحدة والأنشطة الإدارية؟ وهذا بالاستعانة بجدول حسابات النتائج لسنة 2015، 2016، 2017 (انظر الملحق 1، 2، 3).	رئيس مصلحة المحاسبة والمالية	مسعود تقال	02	2019/04/14
- مسببات التكلفة لكل نشاط؟ انظر إلى الجدول (2-5) من المطلب الثاني المبحث الثاني، الفصل الثاني، وهي نفس المسببات في الثلاث سنوات.	رئيس مصلحة المحاسبة والمالية	مسعود تقال	1سا و30د	2019/04/25
- الموردون وعملاء المؤسسة؟ انظر إلى الجدول رقم (2-1) من المطلب الثالث، المبحث الأول، الفصل الثاني.	رئيس مصلحة المحاسبة والمالية	مسعود تقال	1سا	2019/05/02

المصدر: من إعداد الطالبة



Edited with the trial version of  
Foxit Advanced PDF Editor

To remove this notice, visit:  
[www.foxitsoftware.com/shopping](http://www.foxitsoftware.com/shopping)