

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة ابن خلدون - تيارت -

ميدان: علوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

شعبة: علوم مالية و محاسبة

تخصص: محاسبة و جباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

قسم: علوم مالية و محاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة:

- شادلي شيماء

- برايك سهام فاطمة الزهراء

تحت عنوان:

محاسبة التسيير و فعاليتها في تدنية التكاليف

دراسة حالة وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا

أستاذ التعليم العالي -جامعة ابن خلدون تيارت

أ.عبد الرحيم ليلي

مشرفا و مقررا

أستاذ مساعد أ -جامعة ابن خلدون تيارت

أ.بومدين فتيحة

مناقشا

أستاذ محاضر ب -جامعة ابن خلدون تيارت

أ.شبلوي إبراهيم

السنة الجامعية :

2024/2023

الله اعلم
بالحق

شكر و عرفان

أول شكر لله سبحانه و تعالى على ماأسبغه علينا من نعم، و على تيسير السبيل، فله الحمد و الشكر في كل وقت و حين.

خالص الشكر إلى كل من بذل جهدا لإخراج هذا العمل بالصورة المطلوبة.

و نخص بالذكر الأستاذة المشرفة **بومدين فتيحة** التي لم تبخل علينا في تقديم النصح و التوجيهات و الآراء التي كانت عوناً لنا في إنجاز هذه المذكرة. الأستاذة لجنة المناقشة لتفضلهم بالمشاركة في لجنة الحكم.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر لجميع **مؤسسة غاز المميع بتيارت** و نختص بالذكر **عميار فيصل** على تعاونهم و حسن إستقبالهم و إعطائهم أحسن صورة للمؤسسة. نتوجه بالشكر للأستاذة العلوم الإقتصادية، التجارية، و علوم التسيير الذين رافقونا في مسيرتنا الجامعية.

مع كل الشكر و التقدير لجميع من ساعدونا في الحصول على البيانات اللازمة لإتمام هذا العمل، شكراً كذلك لكل من علمنا حرفاً، كلمة، مقياساً.

الإهداء

- الحمد لله حبا و شكرا و إمتنانا على البدء و الختام.
لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها أن تكون لم يكن الحلم قريبا ولا الطريق مخفوا بالتسهيلات لكنني فعلتها فالحمد لله الذي يسر البداية و بلغنا النهايات بفضله و كرمه.
بكل حب و مشاعر أهدي ثمرة نجاحي و تخرجي إلى من قال فيهم الله تعالى:
" و قضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا"
- إلى من زين إسمي بأجمل الألقاب من دعمني بلا حدود و أعطاني بلا مقابل إلى من علمني أن النجاح يأتي إلا بالصبر و الإسرار، داعمي الأول و سندي و قوتي و ملاذي بعد الله (أي).
- إلى من جعل الله جنة تحت أقدامها، و احتضني قلبها قبل يديها و سهلت الشدائد بدعائها، سر قوتي و نجاحي ومصباح دربي (أي).
- إلى ضلعي الثابت و أمان أيامي إلى ملهمي نجاحي إلى من شددت عضدي بهم (إخوتي).
- إلى عمي (برايك العمري)، و روح الفقيه خالي (عبد الرحمان حماني) رحمه الله، و لكل من كان عوننا و سندا في هذا الطريق.
- لرفقاء السنين و أصحاب الشدائد و الأزمات.
أهديكم هذا الإنجاز و ثمرة نجاحي الذي لطلما تمنيتته ها أنا اليوم أتممت أول ثمراته راجية من الله تعالى أن ينفعني بما علمني و أن يعلمني ما أجهل و يجعله حجة لي لا علي.

سهام

الإهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

" قُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَ الْمُؤْمِنُونَ "

فالحمد لله الذي يسر البدايات و بلغنا النهايات و حقق لنا الغايات

أهدي هذا النجاح إلى نفسي أولاً

من قال "أنا لها" نالها. و أنا لها، إن أبت رُغماً عنها أتيتُ بها.

إلى قوتي بعد الله و قرّة عيني إلى من كانت دعواتها الصادقة سر نجاحي

"أمي"

إلى داعمي الأول و سندي في الحياة إلى الذي لم ييخل بما يملك سبيل نجاحي

"أبي"

إلى من قاسموني حلو الحياة و مرها إلى الكتف الذي أستند عليه دائماً

"إخوتي"

إلى كل من ذكرهم القلب و لم يذكرهم القلم إلى كل العائلة و الأصدقاء و الأحباب

شيماء

الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	الشكر
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة المختصرات و الرموز
	قائمة الملاحق
أ - ج	مقدمة
الفصل الأول : الإطار النظري لمحاسبة التسيير و تدنية التكاليف	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التسيير
8	المطلب الأول: تطور التاريخي لمحاسبة التسيير
9	المطلب الثاني: تعريف محاسبة التسيير
10	المطلب الثالث: وظائف و دور محاسبة التسيير
11	المبحث الثاني: ماهية التكاليف و طرق حسابها
11	المطلب الأول: تعريف تكلفة و سعر التكلفة
12	المطلب الثاني: تصنيفات التكاليف.
14	المطلب الثالث: طرق حساب تكاليف تقليدية و حديثة
24	المبحث الثالث: عرض نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
24	المطلب الأول: مفهوم التكلفة وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
26	المطلب الثاني: مراحل عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
29	المطلب الثالث: مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC و الأنظمة التقليدية.
31	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة نفطال	
33	تمهيد
34	المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن مؤسسة "نفطال"
34	المطلب الأول: تقديم المؤسسة نفطال (وحدة تيارت)
36	المطلب الثاني: مؤسسة نفطال (وحدة تيارت)
37	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لوحدة نفطال " تيارت"

41	المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف في وحدة نفضال بتيارت
41	المطلب الأول: الطريقة المتبعة في تسجيل التكاليف بالمؤسسة.
43	المطلب الثاني: تطور التكاليف في المؤسسة لسنة 2022/2023
55	المطلب الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالزمن (ABCTD) في مؤسسة نفضال وحدة تيارت
64	خلاصة الفصل
66	خاتمة
70	المراجع
73	الملاحق
	الملخص

الرقم	الجدول	رقم صفحة
1-1	مراحل التطور التاريخي لمحاسبة التسيير	8
2-1	حساب النتيجة التحليلية وفق الطريقة المتغيرة	17
3-1	مقارنة بين نظام ABC و الأنظمة التقليدية	29
1-2	قدرة إستيعاب المستودع المناوب من قارورة B13	37
2-2	جدول الأعباء و التكاليف الخاصة بالمؤسسة	44
3-2	رقم الأعمال المحقق لكل منتج خلال سنة 2022 و 2023	46
4-2	المشتريات المستهلكة خلال سنتي 2023/2022	47
5-2	جدول تكاليف سير غاز	48
6-2	هامش ربح الغير لمختلف المنتوجات لسنتي 2023/2022	49
7-2	هامش ربح التسيير المباشر لمختلف المنتوجات	50
8-2	إجمالي هامش الربح لسنة 2023/2022	50
9-2	النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة 2023/2022	51
10-2	جدول الربح الوحدوي لسنة 2023/2022	52
11-2	التكاليف الوحدوية	53
12-2	النتيجة التحليلية الوحدوية	54
13-2	محتويات قسم الإنتاج	55
14-2	الوقت اللازم لإنتاج الوحدات بالمؤسسة	57
15-2	الكميات الفعلية المنتجة خلال سنة 2023	58
16-2	التكاليف غير المباشرة بقسم التخزين	60

قائمة الجداول

60	التكاليف الصناعية غير المباشرة لقسم التعبئة	17-2
61	حساب معدلات تكلفة الطاقة لكل قسم	18-2
61	مراحل إنتاج و الزمن المستغرق لكل مرحلة	19-2

الرقم	الشكل	الصفحة
1-1	الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة	26
2-1	مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة	28
1-2	الهيكل التنظيمي لوحدة نفعال	38

قائمة الاختصارات والرموز

قائمة الاختصارات:

الاختصار	المعنى بالعربية	المعنى بالفرنسية
GPL	الغاز البترول المميع	Le gaz pétrole liquéfié
BTS	وصل تحويل المخزون	Bon de transfert de stock
ABC	نظام التكلفة على أساس الأنشطة	Méthode de gestion par activités
ABM	أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة	Management à base d'activités
TD ABC	أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة موجهة بالزمن	Méthode d'activité basée sur le temps

قائمة الرموز:

الرمز	المعنى
B13	قارورة غاز البيتان حجم 13 كلغ
B06	قارورة غاز البيتان حجم 06 كلغ
B03	قارورة غاز البيتان حجم 03 كلغ
P11	قارورة غاز البروبان حجم 11 كلغ
P35	قارورة غاز البروبان حجم 35 كلغ
BR010	وصل دخول المخزون
BR032	وصل التموين
ز	زمن المقدر لتصنيع المنتج
م	معدل تكلفة الطاقة

قائمة الملاحق

الرقم	الملحق	الصفحة
01	حالة التكاليف لسنة 2022	73
02	حالة التكاليف لسنة 2023	74

المقدمة

تحاول كل مؤسسة إقتصادية جاهدة لتحقيق أفضل النتائج للوصول إلى أهدافها وضمن بقائها على الرغم من وجود عدت مؤسسات منافسة لها، هذا ما جعلها تنتهج قواعد وأساليب جديدة تمكنها من مواكبة التطور الزاهن وتكون به قادرة على تسيير مواردها وبالتالي يمكنها إتخاذ القرار مناسب في الوقت المناسب.

تعتبر محاسبة التسيير وسيلة ضرورية في تسيير إدارة المؤسسة في مجال التخطيط، الرقابة و إتخاذ القرار إضافة إلى تحكم في تكاليف الإنتاج الخاصة بها، هذه العملية قد تكون صعبة التطبيق و العمل بها، وتكمن صعوبة ذلك في التحكم في استعمال عناصر الإنتاج بكيفية رشيدة و كذا التبادلات الواسعة التي تتم بين أقسامها و ورشاتها، بحيث تسعى كل مؤسسة إلى تصحيح الأخطاء و تبني أدوات تسيير جديدة قادرة على تحسين الأداء و التحكم في الأنشطة لتحقيق أفضل منتج بسعر منخفض و بأقل تكلفة، إلا أن المؤسسات سوف تكون أمام تحديات كثيرة و كبيرة جدا و مطلوب منها في هذه الظروف إتخاذ قرارات صعبة و رسم سياسات تحقق أهدافها وتمكنها من المحافظة على مكانتها وإستمرارها في السوق، حيث أصبحت المعلومات التي تقدمها الأنظمة التقليدية للتكاليف مضللة و لا تتسم بالصحة و الدقة ولهذا السبب برزت الحاجة المتنامية لوجود أنظمة تستطيع مسايرة هذه التغيرات و تلبية الإحتياجات المتعددة للإدارة، و يعد نظام التكلفة على الأساس الأنشطة ABC من الأنظمة المتقدمة الذي طور لهذا الغرض، ولقد لقي نظام ABC تأييدا كبيرا من الأكاديميين و الإداريين رغم صعوبة تطبيقه و ذلك لمواجهة التحديات الزاهنة من تغيير في نظم التصنيع و تعقيد العمليات الإنتاجية، و تعتبر المؤسسات الجزائرية ولا سيما الصناعية غير بعيدة عن هذه التطورات التكنولوجية و الإقتصادية.

الإشكالية

تتمحور إشكالية دراسة حول:

_ ما مدى فعالية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تدنية التكاليف بوحدة الغاز المميع GPL - تيارت - ؟

للإجابة على هذه الإشكالية نطرح بعض الأسئلة الفرعية:

_ هل نجد مقومات وآليات عمل خاصة بنظام التكاليف على الأساس الأنشطة ABC تميزه عن غيره من الأنظمة؟

_ هل تتوفر المؤسسة محل الدراسة على متطلبات و إمكانيات تساعدها على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة؟

_ هل لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC فعالية في تدنية التكاليف داخل وحدة الغاز المميع بتيارت؟

فرضيات البحث:

- من أجل الإجابة على التساؤلات الفرعية قمنا بصياغة فرضيات تالية:
- _ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC له مقومات و آليات عمل خاصة به تميزه عن الأنظمة الأخرى.
 - _ تتوفر المؤسسة محل الدراسة على متطلبات وإمكانيات تساعدها على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.
 - _ لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC فعالية في تدنية التكاليف داخل وحدة الغاز المميع بتيارت.

أهداف البحث:

- يقوم هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي كالاتي:
- _ تعريف بمحاسبة التسيير وتطورها التاريخي.
 - _ توضيح البعض من أساليب محاسبة التسيير التقليدية و الحديثة.
 - _ إبراز دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف.
 - _ تحديد العلاقة الموجودة بين أسلوب محاسبة تكاليف على أساس أنشطة و تدنية التكاليف.
 - _ محاولة تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في وحدة الغاز المميع GPL - تيارت.

أهمية البحث:

- تقوم هذه الدراسة على إعطاء مفهوم شامل لمحاسبة التسيير وكذا تعريف التكلفة وطرق حسابها بإضافة عرض نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التسيير.
- لمحاسبة التسيير أهمية كبيرة في توفير البيانات والمعلومات و التي من شأنها مساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرار الصحيح بناء على المعلومات دقيقة و واضحة.
- تكمن أهمية هذا البحث في كون نظام محاسبة تكاليف على أساس أنشطة من الأنظمة الحديثة لمحاسبة التسيير الذي يساهم استخدامه في إعطاء معلومات محاسبية أكثر دقة ووضوح من شأنها المساهمة في تخفيض تكاليف إنتاج المؤسسة وكذا رفع الكفاءة الإنتاجية الخاصة بها.

أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار للموضوع بناء على أسباب ذاتية و أسباب موضوعية:

_ أنه يدخل في صلب التخصص الأكاديمي.

_ الميول الشخصي لمواضيع المحاسبة التحليلية.

- تبيان أهمية محاسبة التسيير خاصة الطرق الحديثة و ما تحويه من ايجابيات للمؤسسة الاقتصادية.

- أهمية التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.

حدود الدراسة :

شملت الدراسة حدود زمانية و مكانية و تتمثل فيما يلي :

_ حدود زمانية: امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين 2023/2022.

_ حدود مكانية: تمت الدراسة الميدانية في مؤسسة نفضال وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

منهج الدراسة :

إن موضوع دراستنا يتمحور حول تدنية التكاليف في المؤسسة الاقتصادية باستخدام تكاليف على أساس الأنشطة لذا اعتمدنا في دراستنا على منهج الوصفي فيما يخص الجزء النظري لأجل جمع حقائق و بيانات و عناصر البحث، و ذلك بالاعتماد على مجموعة من الكتب و بحوث و مجلات علمية لها علاقة بموضوع البحث.

أما في ما يخص الجانب التطبيقي اعتمدنا على المنهج التحليلي من أجل تبويب و تحليل النتائج المتطرق إليها في الجانب النظري و كذا المؤسسة محل الدراسة .

الدراسات السابقة :

حيث اعتمدنا في هذا البحث على دراسات السابقة متنوعة تمثل بعضها فيما يلي:

- بورنيسة مريم، محاسبة التسيير و دورها في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية "دراسة ميدانية"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، و علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2020. هدفت هذه الدراسة إلى اختيار عينة من المؤسسات الاقتصادية الكبرى لاختبار مساهمة محاسبة التسيير في تشخيص و قياس الأداء المالي و دراسة فعاليتها و كفاءتها بعد إلزامية تطبيقها، و توصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة التسيير و إلزاميتها ساهم بكثير في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المختارة من خلال تشخيص مواقع الخلل و تصحيحها و السعي وراء تقليل سعر تكلفتها.

- فتحة بوحود، همزة هرباحي، ياسمينة سالم، تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) بالتطبيق على ملبنة التل مزلق بولاية سطيف، مجلة اقتصاديات الأعمال و التجارة، المجلد: 05/ العدد: 01، جامعة سطيف، 2020. هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور محاسبة التكاليف على الأنشطة في تحسين كفاءة مراقبة التسيير، و تحديد مزايا تطبيق محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في مجال مراقبة التسيير داخل المؤسسة، بحيث توصلت هذه الدراسة إلى نتائج مختلفة عن طريق المؤسسة في حساب التكاليف، كما تأكدوا من دور تكاليف على أساس الأنشطة في تحسين كفاءة مراقبة التسيير من خلال دوره في تخفيض التكاليف و مساعدة على اتخاذ القرار.

- نعيمة مخلوفي، أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على عدالة و دقة بيانات التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 10، العدد 1، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2023. تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC على تخصيص التكاليف غير المباشرة و احتساب تكلفة المنتج صورة دقيقة في المؤسسات الصناعية، و اعتمدت الدراسة على المنهج الوصف و المقارنة، و من أهم النتائج المتوصل إليها هي أن نظام الأنشطة يساعد في قياس التكاليف بكل دقة أي يساعد في ترشيد إدارة التكلفة أنه يوفر معلومات تمكن من الفهم الجيد للتكاليف ثم السيطرة عليها.

الدراسات السابقة التي تم التطرق إليها تحدثت عن أسلوب ABC كأسلوب يساعد في تحسين كفاءة مراقبة التسيير و كذا تطبيقه على التكاليف غير المباشرة لمعرفة أثره في حساب هذه التكاليف إذا كان بصورة دقيقة أو لا، فيما لم يتم تناول علاقته تخفيض التكاليف الإنتاج و هذا ما سوف نحاول التطرق إليه في دراستنا.

صعوبات الدراسة :

أي بحث لا يخلو من الصعوبات يصادفها الباحث و هي:

- اعتبار أصحاب المؤسسة أن محاسبة التسيير تعد من الأسرار الواجب عدم الإدلاء بها.

- اعتماد المؤسسة على برمجيات لمحاسبة التكاليف مما شكل عائق أمامنا في تطبيق دراستنا بالمؤسسة.

هيكل الدراسة:

بغية الإجابة على الإشكالية و على الأسئلة الفرعية تم تقسيم الدراسة إلى فصلين أساسيين:

الفصل الأول حيث خصص الفصل الأول للإطار النظري لمحاسبة التسيير و تدنية التكاليف، و الذي قسم بدوره إلى ثلاثة مباحث حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى عموميات حول محاسبة التسيير، أما المبحث الثاني

خصص إلى ماهية التكاليف و طرق حسابها، و أما المبحث الثالث تناولنا فيه عرض نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

الفصل الثاني: سنعرض في الفصل الثاني تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة نفضال كدراسة ميدانية، حيث اشتمل على مبحثين، فتضمن المبحث الأول بطاقة تعريفية عن مؤسسة نفضال، أما المبحث الثاني فخصص إلى واقع محاسبة التكاليف في مؤسسة نفضال بتيارت.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمحاسبة التسيير
و تدنية التكاليف

تمهيد

إن كبر حجم المؤسسات و التطورات المستمرة في بيئة الأعمال من جهة و تزايد حدة المنافسة من جهة أخرى أدى بالمؤسسة إلى زيادة الوعي و الاهتمام بتحديد أهداف إستراتيجية على المدى الطويل، و تخلي على الأساليب التقليدية مثل الموازنات التقديرية، و تبني أساليب و مناهج معاصرة لمحاسبة التسيير مثل التكلفة المستهدفة و نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC تساعد على التحكم في إنتاجها و تخلص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج و التي تساعد على خفض تكاليف و ضبط الأنشطة.

لذا سوف نتطرق في هذا الفصل إلى إعطاء مفهوم شامل حول محاسبة التسيير من حيث تطورها تاريخي و تعريفها وكذا وظائفها و دورها و انطلاقا مما سبق قسمنا الفصل الأول إلى:

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التسيير

المبحث الثاني: ماهية التكاليف و طرق حسابها

المبحث الثالث: عرض نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التسيير

تعتبر محاسبة التسيير نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية، بحيث تقوم بتجميع و تلخيص المعلومات و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج تمكن مسير المؤسسة من اتخاذ أفضل قرار لتوجيه المنشأة و تحقيق الأهداف المسطرة و بأقل تكلفة.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى تطور محاسبة التسيير و مفهومها و أهم وظائفها بإضافة إلى دورها.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التسيير

يمكن تلخيص أهم مراحل التطور التاريخي لمحاسبة التسيير في الجدول الآتي:

الجدول رقم (1-1):مراحل التطور التاريخي لمحاسبة التسيير

الفترة	تطور مفهوم محاسبة التسيير	الأحداث
1900	الظهور على شكل تشريع مالي	الاهتمام الناحية المالية
1933-1920	العمل على ضمان حقوق المؤسسة و المتعاملين معها نتيجة أزمة 1933-1920	-معالجة آثار الإفلاس -إعادة تنظيم المشاريع -الاهتمام سيولة النقدية -القوانين و العادات الخاصة الأسواق المالية
1945-1935	دراسة ربحية المؤسسة	-توفر الضمانات المالية لتنظيم هياكل تمويلها -تعظم الأرباح و قيمة الأسهم
1959-1946	الاستخدام النماذج الرياضية و التحليل القوائم المالية	-دراسة الهياكل المالية و الإجراء التحليلات المالية الموجودة المؤسسة -الاهتمام بالأنشطة المؤسسة
1970-1960	الظهور تقنية المستخدم كالتخطيط و الرقابة كوسيلة لمساعدة الإدارة للنهوض مهامها	دراسة القرارات التمويل الاستثماري
1980-1970	تطور المحاسبة التكاليف واستخدامها بكل الميادين	-دراسة القرارات التمويل الاستثماري -الاهتمام بالتخطيط للاستثمار طويلة الأجل
1990-1980	التطور الواسع في المجال الاقتصادي	-دراسة تكلفة رأس المال

التقني والتكنولوجي	-تنوع الحضية المالية	
2000-1990	-صناعة المعلومات خدمة للقرارات الإدارية -ظهور النظم المعلومات المحاسبية	تطوير الأنشطة المحاسبية كإطار معبر لاستخدام البيانات المحاسبية و الإدارية لرسم السياسة الاستثمارية
بعد 2000	-توحيد الجهود بين كم من أكاديميين و الممارسين في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية.	-ظهور أساليب حديثة،jit، نظام abc، سلسلة القيمة، إدارة الجودة الشاملة، إعادة هندسة العمليات.

المصدر: يوحنا عبد آل آدم: صالح رزق، المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار حامد، عمان، 2006، ص- ص 10-13.

المطلب الثاني: تعريف محاسبة التسيير

لا يمكن حصر محاسبة التسيير في تعريف واحد مختصر يحيط بكل جوانبها إلا أننا سوف نتطرق إلى تعريفها من خلال التعريفات التالية:

-عرف المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة سنة 1990 على أنها: "طريقة لمعالجة المعطيات التي تهدف بطريقة عامة إلى تسهيل عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة."¹

- عرفت محاسبة التسيير كالتالي " محاسبة التسيير هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة المصادر الأخرى، و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة."²

- عرفها كابن Kaplan أيضا بأنها: "محاسبة التسيير هي النظام الذي يقوم جمع وتصنيف و تلخيص و تحليل و إيصال المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات."³

ومن هذه التعريفات يمكننا القول بأن محاسبة التسيير هي أداة لعرض المعلومات المحاسبية و تحليلها و تفسيرها و هذا لمساعدة إدارة المؤسسة على توفير معلومات تمكنها من اتخاذ قرارات لتعظيم ربحها و تقييم أدائها.

¹ كردوسي محمد، دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد و التنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 02، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2020، ص163.

² ناصر دادي عدون، تقنيات محاسبة التسيير: محاسبة تحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 08.

³ ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية و تكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص04.

المطلب الثالث: وظائف و دور محاسبة التسيير

سننظر في هذا المطلب الى كل من وظائف محاسبة التسيير و دورها، وذلك على النحو التالي:

أولاً: وظائف محاسبة التسيير

تتمثل الوظائف التي تقوم بها محاسبة التسيير و التي تساعد المؤسسة و متمثلة في التخطيط، التنظيم، الرقابة، التوجيه (القيادة). و يمكننا توضيحها كما يلي:¹

1- التخطيط: هو عملية وضع الأهداف من أجل تحقيقها خلال مدة معينة في المستقبل ، وضع سياسات و قواعد لاتخاذ القرارات.

2- التنظيم: يشمل إقامة التنظيم الرسمي و تحديد سلطات و صلاحيات كل الأفراد المسؤولين، كما يشمل التعامل مع أي تنظيمات غير رسمية تنشأ عفويًا و التأكد من كونها تساند التنظيم الرسمي و تخدمه.

3- الرقابة: هي متابعة كل ما يتقرر لتأكد من تنفيذ ما تم الإلتزام به، و وضع الأنظمة الرقابية لتسهيل هذه المتابعة بما في ذلك تحديد الأدوات و المواعيد و طرق الرقابة.

4- التوجيه: يشمل بالتوجيه كل ما يتعلق بالقيادة لتأثير على العاملين و تحفيزهم و خلق الولاء لديهم و التأكد من تنفيذهم ما هو المطلوب منهم و ما هو لمصلحة المؤسسة.

ثانياً: دور محاسبة التسيير

لمحاسبة التسيير دور هام في إدارة المؤسسة و ذلك من خلال:²

- وضع معدلات تقديرية نحو الأنشطة و العمليات الموجهة لتحقيق الأهداف المرتقبة؛

- وضع معدلات الأداء التي تكتشف الإنحرافات حالة وقوعها و إبلاغ الإدارة عنها؛

- إنجاز تقارير الأداء التي تعطي دورة واضحة متكاملة عن المنشأة ككل بما فيها وحدات الإنتاج و الأقسام بالإضافة إلى الإدارات عن مدى الإلتزام بتنفيذ الخطط الموضوعية؛

- الإهتمام بالعنصر البشري و خلق روح التعاون بين المدراء و العمال من أجل تحفيزهم للوصول لأهداف المخطط لها، و يظهر هذا الأمر عنه القيام بالميزانيات التقديرية حيث يشارك في إنجازها كل من المدراء و رؤساء الأقسام و حتى يشعر العامل بمكانته داخل مجال عمله.

¹ إسماعيل يحي الكويتي و آخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار حامد، عمان، الأردن، 2007، ص 24.

² كردوسي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 164.

المبحث الثاني: ماهية التكاليف و طرق حسابها

المطلب الأول: تعريف تكلفة و سعر التكلفة

أولاً: تعريف التكلفة:

هناك تباين واختلاف كبير بين الإقتصاديين و المحاسبين حول مفهوم التكاليف, حيث يوجد هناك بعض الخلط بين المفاهيم (المصاريف، الأعباء، التكاليف) لهذا إرتأينا قبل التطرق إلى دراسة و تحليل التكاليف و سعر التكلفة أن نوضح الفرق بين هذه المفاهيم الثلاثة.

- التكاليف: هي مجموعة الأعباء متعلقة بمرحلة معينة أو منتج المادي معين، أو مجموعة المنتجات أو خدمة أو مجموعة خدمات متعددة في مرحلة معينة قبل مرحلة نهائية أي قبل وصولها إلى البيع.¹

- المصاريف: يعرف على أنه الإنفاق الذي لا يقابله دخول المادي مثل مصاريف العاملين، مصاريف النقل، المخصصات... الخ. و يعرف المصروف أيضا على أنه: " عملية خروج حقيقي بقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج نقود، و المصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على نقود".²

- الخسارة: "هي تضحية إقتصادية أيضا يعبر عنها بقيم نقدية لا تقابلها أي منفعة إقتصادية".³

و عليه فإن التكلفة تعبر عن قيمة مجموع المواد أو الموارد التي تشتريها المؤسسة مثل السلع و الخدمات، أو الأعباء التي تدخل في عملية الإنتاج وصولا إلى مرحلة البيع.

ثانياً: سعر التكلفة

يعرف أنه: "مفهوم إقتصادي معبر عن حجم المصاريف المنفعة منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع، لكل منتج عدة تكاليف كتكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع، و لكن له سعر تكلفة واحد".⁴

"يعبر سعر التكلفة على إنتهاء عمليتي الإنتاج و البيع من منتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المواد الأولية و المواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج و بيعه".⁵

¹ سارة عزازية، المحاسبة التحليلية - الأصول العلمية و العملية - ط1، ألفا للوثائق، عمان، الأردن، 2020، ص 32.

² بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية - دروس و تمارين، دار الهدى للنشر و التوزيع، الجزائر، 2012، ص 09.

³ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار حامد، ط1، عمان، الأردن، 2006، ص 23.

⁴ هاشمي الطيب، المحاسبة التحليلية دروس مدعمة أمثلة، تمارين محلولة، و تمارين للحل، ألفا للوثائق، ط1، عمان، الأردن، 2021، ص 29.

⁵ رحال علي، سعر التكلفة و المحاسبة و التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 38.

و يمكن حساب سعر التكلفة في المؤسسة حسب النشاط كما يلي:¹

- مؤسسة تجارية: سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع (المباشرة + غير المباشرة)
- تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة + غير المباشرة)
- مؤسسة صناعية = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع (المباشرة + غير المباشرة)
- تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج (المباشرة + غير المباشرة)
- مؤسسة خدمية: سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم خدمة.

المطلب الثاني: تصنيفات التكاليف

يمكن تصنيف التكاليف إلى عدة تصنيفات نذكر من بينها:

أولاً: تصنيف عناصر التكاليف حسب طبيعتها: في هذا التصنيف تنقسم التكاليف إلى:²

- 1- **تكلفة المواد:** "تشتمل على كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسة لغرض الحصول على مواد و تجهيزات و المستلزمات المادية اللازمة و الضرورية لتوفير الشروط التي تمكن المؤسسة من ممارسة نشاطها الذي من أجله تم إنشائها.
- 2- **تكلفة العنصر البشري:** " إن تكلفة العمل هو العنصر الثاني اللازم لكي تمكن للمؤسسة من ممارسة نشاطها، و يعبر عن هذه التكلفة بالأجور و الرواتب التي تدفع للعاملين و الموظفين في المؤسسة".
- 3- **تكلفة المستلزمات الأخرى:** " و يمثل هذا العنصر المبالغ التي تتحملها المؤسسة للحصول على المستلزمات الضرورية الأخرى من غير المواد التي تمارس المؤسسة نشاطها".

ثانياً: تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج: تقسم عناصر التكاليف في هذا التصنيف إلى تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة.³

- 1- **التكاليف المباشرة:** " تشتمل التكاليف المباشرة على جميع النفقات التي تصرف خصيصاً من أجل وحدة المنتج النهائي، أي أن عناصر التكاليف المباشرة يمكن تخصيصها بأكملها لمنتج معينو التي يمكن ربطها بصورة مباشرة و بسهولة بوحدة المنتج النهائي، مثال النسيج في صناعة الملابس الخشب في صناعة الأثاث، أجور عمال الإنتاج...الخ".

¹ رفيق يوسف، مطبوعة بعنوان: محاسبة التسيير محاضرات مدعمة بأمثلة، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، شعبة العلوم المالية والمحاسبة، جامعة العربي التبسي- تبسة، الجزائر، 2021/2020، ص 08.

² خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 88.

³ رفيق يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 10.

2- التكاليف غير المباشرة: " تمثل التكاليف غير المباشرة النفقات و المصاريف التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدات المنتج النهائي، أي أنها عبارة عن التكاليف التي لا تصرف من أجل وحدة إنتاج معينة، لكن من أجل مركز معين أو مجموعة من مراكز المشروع ككل، مثال الزيوت الشحوم، قطع الغيار، أجور المشرفين...الخ."

ثالثا: تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط : تجزأ عناصر التكاليف على حسب علاقة العنصر بحجم النشاط إلى ثلاث عناصر و هي:

1- التكاليف المتغيرة: " هي التكاليف التي لها علاقة طرديا مع التغير في حجم النشاط فزيادة حجم إنتاج يؤدي إلى زيادة قيمة عناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة، و زيادة حجم المبيعات يؤدي إلى زيادة قيمة عناصر التكاليف البيع المتغيرة."

2- التكاليف الثابتة: "هي التكاليف التي تبقى دون تغير في مجموعها بصرف النظر عن التغير في حجم النشاط، وإن كان نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير باتجاه عكسي للتغير في حجم نشاط."

3- التكاليف شبه المتغيرة: "وهي التكاليف التي بها جزء متغير و جزء ثابت، فهي تتغير جزئيا مع تغير مستوى النشاط، و يبقى عدد كبير من بنود تلك التكاليف ثابت حتى مستوى معين من النشاط، ثم يتغير بعد ذلك بالزيادة مع زيادة مستوى نشاط، مثال فاتورة الهاتف جزء ثابت (رسوم الاشتراك) و جزء متغير (رسوم المكالمات)."¹

رابعا: تصنيف التكاليف حسب الوظيفة: أن الغرض الأساسي من هذا التصنيف هو جمع تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (تموين، إنتاج، تسويق)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، اجر)، و يمكننا أن نميز في هذا التصنيف ما يلي:²

1- تكاليف الشراء (التموين): و هي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، و تشمل سعر الشراء و الأعباء الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمين، الرسوم الجمركية).

2- تكاليف التصنيع (الإنتاج): تشمل مجموعة التكاليف الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى مخازن البيع)، و تشمل تكلفة شراء المواد الأولية و اللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة و غير المباشرة.

¹ رفيق يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 50.

3- تكاليف التوزيع: و هي مجموعة التكاليف المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، و تشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع و المصاريف الخارجية كالنقل، الإشهار و خدمات ما بعد البيع... الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية).

خامسا: تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن: تبويب التكاليف على هذا الأساس إلى تكاليف تاريخية، تكاليف متوقعة و تكاليف معيارية.

1- تكاليف تاريخية: هي تكاليف يتم تحميلها بعد وقوعها مثل التكاليف التي تتوفر عند انتهاء مرحلة ما من الإنتاج، و تتميز هاته التكاليف بالموضوعية و إمكانية التحقق منها بمقارنتها مع العمليات الجارية.

2- التكاليف المتوقعة: هي تكاليف مقدرة قبل حدوث عملية الإنتاج للمنتجات، وهي أقل ملاءمة من المعيارية.

3- التكاليف المعيارية: و تتضمن تحديد مسبق لكل عنصر التكلفة و كل منتج، بالإضافة لإمكانية توظيفها في استخراج الانحرافات مع التكاليف الفعلية، من ثم تحديد أسباب هاته الانحرافات.

سادسا: تصنيف التكاليف حسب المرحلة: تصنف التكاليف حسب المرحلة إلى تكاليف شراء، تكاليف إنتاج و تكاليف توزيع.

1- تكاليف الشراء: و تشمل على كل المصاريف التي تبذلها المؤسسة و المرتبطة لعمليات شراء البضاعة، أو المواد الأولية، التغليفات، تموينات أخرى إلى غاية إدخال هاته المشتريات للمخازن.

2- تكاليف الإنتاج: تتضمن هاته المرحلة كل التكاليف التي تساهم في تحويل المواد الأولية الخام إلى منتجات منتهية، وسطية، جارية.

3- تكاليف التوزيع: و تبدأ هاته المرحلة عند إنتهاء مرحلة الإنتاج حتى وصول إلى المنتجات إلى الزبائن و تتضمن التغليف، تخفيضات على منتج معين، التسليم، خدمات ما بعد البيع، الفوترة، دراسة السوق... الخ.¹

المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف تقليدية و حديثة

هناك عدة طرق لقياس التكلفة، و كل واحدة من هذه الطرق لها أساسها و طريقتها في حساب التكاليف و نذكر منها:

¹ سارة عزابيزة، المحاسبة التحليلية - الأصول العلمية و العملية - ، مرجع سبق ذكره، ص-ص 34-35.

أولاً: طريقة التكلفة الكلية:

1- مفهوم طريقة التكلفة الكلية:

تسمى طريقة التكلفة الكلية أيضاً "طريقة مراكز التحليل" أو "الأقسام المتجانسة". و يقصد بطريقة التكلفة الكلية الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة، حيث تفترض هذه الطريقة أن وحدات الإنتاج تحمل بكافة تكاليف الإنتاج المباشرة (المواد و العمل) و غير المباشرة (الإضافية) سواء كانت متغيرة أو ثابتة، كما يحمل الجزء المباع من هذا الإنتاج (الوحدات المباعة) بكافة تكاليف البيع المباشرة و غير المباشرة سواء كانت التكاليف ثابتة أو متغيرة، أي أن التكلفة الكلية التي تحمل لمنتج معين، وفقاً لهذه النظرية، هي كافة التكاليف التي تتكبدها المؤسسة لإنتاج و بيع هذا المنتج.¹

2- أسس طريقة التكلفة الكلية:

تبنى هذه الطريقة على مجموعة من الأسس التالية:²

- تهتم هذه الطريقة بإحصاء و حصر جميع عناصر التكاليف الفعلية خلال فترة زمنية محددة، غير مراعية في ذلك طبيعة التكاليف من حيث التغير أو الثبات؛
- بعد حصر جميع التكاليف يتم التمييز بينها من حيث كونها مباشرة أو غير مباشرة؛
- يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على أقسام المؤسسة، من مساعدة و أساسية كتوزيع أولي، تليه مرحلة ثانية توزيع أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الأساسية، و من ثم تحميل أعباء الأقسام الأساسية على مختلف التكاليف.

3- حساب النتيجة التحليلية وفق الطريقة الكلية:

تحسب التكلفة الكلية من خلال مجموعة من المراحل نلخصها في الشكل التالي:³

المرحلة الأولى: حساب تكلفة الشراء

¹ دويدي خديجة هاجر، محاضرات في مراقبة التسيير، موجهة لطلبة- الليسانس- سنة ثالثة، تخصص: مالية ومحاسبة، قسم

علوم المالية و المحاسبة، جامعة أمجد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2019/2020، ص 40.

² بلكرشة رابح، مطبوعة في المحاسبة التحليلية، محاضرات خاصة بالسنة الثانية ماستر محاسبة و جباية معمقة، مقياس محاسبة تحليلية معمقة، جامعة ابن خلدون -تيارت-، 2016/2015، ص 11.

³ بوربيسة مريم، محاسبة التسيير و دورها في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية" دراسة ميدانية"، أطروحة

دكتوراه في شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير جامعة أمجد بوقرة-

بومرداس-، الجزائر، 2019/ 2020، ص 18.

تكاليف الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة وغير المباشرة)

المرحلة الثانية: حساب تكلفة المنتجات

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة + مصاريف الإنتاج المختلفة (مباشرة و غير مباشرة)

المرحلة الثالثة: حساب سعر التكلفة

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع (مباشرة و غير مباشرة)

المرحلة الرابعة: حساب النتيجة التحليلية

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة:

1- مفهوم الطريقة التكلفة المتغيرة:

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على التمييز بين التكاليف الثابتة و المتغيرة، و تسمى الطريقة بهذا الاسم كونه يتم من خلالها تحميل وحدات الإنتاج بكافة تكاليف الإنتاج المتغيرة فقط، حيث يعتمد استخدام هذه الطريقة على فصل جميع التكاليف الإنتاج إلى جزئها الثابت و المتغير. و يحمل المنتج بالتكاليف التي تتأثر بالكمية المنتجة (التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة) بينما التكاليف التي لا تتغير (بالرغم من تغير حجم الإنتاج) فلا تعتبر تكاليف المنتج، و ذلك لأن هذه التكاليف لا تتعلق بالمنتجات المنتجة و إنما تم إنفاقها للمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمشروع و جعله في حالة جاهزة للإنتاج¹.

2- أسس طريقة التكاليف المتغيرة:

تقوم هذه الطريقة على الأسس التالية:²

- إحصاء و حصر مختلف التكاليف؛
- فصل التكاليف المتغيرة عن التكاليف الثابتة؛
- توزيع الأعباء المتغيرة غير المباشرة على أقسام المؤسسة و استخراج وحدة القياس لها؛
- إلحاق الأعباء المتغيرة المباشرة و تحميل الأعباء المتغيرة غير المباشرة على مختلف التكاليف؛

¹ديويدي خديجة هاجر، مرجع سبق ذكره ص 42.

² بلكرشة رايح، مرجع سبق ذكره، ص 34.

- تقييم المخزونات على أساس التكاليف المتغيرة فقط؛

3- حساب النتيجة التحليلية وفق طريقة التكاليف المتغيرة:

قبل التطرق إلى كيفية حساب التكلفة المتغيرة، سنحاول تعريف بعض المصطلحات ذات العلاقة بأسلوب التكلفة المتغيرة على النحو التالي:¹

- الأعباء المتغيرة: هي تلك التي تتغير حسب حجم الإنتاج مثل (اليد العاملة المباشرة).

- الأعباء الثابتة: هي تلك التي لا تتغير مهما تغير حجم الإنتاج و يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة.

وتحسب التكلفة المتغيرة كما يلي:

الجدول رقم (1-2): حساب النتيجة التحليلية وفق التكلفة المتغيرة.

رقم الأعمال (CA)
(-) التكلفة المتغيرة (CV)
= هامش التكلفة المتغيرة MCV
(-) التكاليف الثابتة
= النتيجة

ثالثاً: طريقة التكلفة المستهدفة:

1- مفهوم التكلفة المستهدفة:

التكلفة المستهدفة ليست مجرد تقنية لحساب التكاليف، و إنما نظام للإدارة الإستراتيجية للتكاليف ينطلق من دراسة السوق لتحديد السعر التنافسي و خصائص المنتج التي ترضي العملاء، ثم يحدد التكلفة بطرح هامش الربح الذي تحدده الإستراتيجية العامة للمؤسسة من هذا السعر التنافسي، ليتم العمل على بلوغ هذه التكلفة بالتركيز على تصميم المنتج و تضافر جهود الأشخاص من مختلف الأقسام لتخفيض التكلفة على كامل دورة الحياة المنتج مع ضمان جودته.²

¹ بورنيسة مريم، مرجع سبق ذكره، ص 21.

² راضية عطوي، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف- دراسة حالة: تخفيض تكلفة صنوبر من نوع PRIMA لشركة BCR (SANAIK)، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 15، جامعة البليدة2، الجزائر، 2016، ص 109.

2- مبادئ التكلفة المستهدفة:

هناك مجموعة من المبادئ لنظام التكلفة المستهدفة نذكرها فيما يلي:¹

- السعر يؤدي إلى التكلفة: حسب هذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة أي تحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، و ذلك بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي. وفق المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

- التركيز على العميل: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة و الوقت و التي تأخذ بالعين في قرارات المنتج.
- التركيز على تصميم المنتج: تعد هندسة التصميم عنصر رئيسي في التكلفة المستهدفة إذ يجب تصميم المنتج وفق حدود التكلفة المستهدفة.
- التركيز على مرحلة التصميم: و ذلك بفحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة كما يجب أن تصميم المنتجات وفق تكلفة مستهدفة.
- دورة حياة التكاليف: عند تحديد التكلفة المستهدفة يجب أخذ جميع ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بعين الاعتبار.
- فرق متداخلة المهام: يتطلب تصنيع منتج في حدود التكلفة المستهدفة باستخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات كالمختصين في بحوث التسويق و البيع و هندسة التصميم.
- الإستناد إلى مفهوم سلسلة القيمة: يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على إشراك ممثلين لكافة مراحل سلسلة القيمة مثل الموردين و الوكلاء و القائمين بخدمات ما بعد البيع في نظام التكلفة المستهدفة و يهدف ذلك إلي بث مفاهيم و جهود خفض التكلفة خلال مراحل سلسلة القيمة من خلال تنمية و تطوير روح التعاون بين كل أعضاء المؤسسات المرتبطة بالمنتج.

3- طرق تقدير التكلفة المستهدفة:

تختلف طريقة تقدير التكلفة المستهدفة حسب طبيعة كل مؤسسة ومنتجها، ويمكن ذكر هذه الطرق فيما يلي:²

¹ عوادي عبد القادر، شيخ عبد القادر، العيفة رحيمة، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية دراسة ميدانية مركب الملح الوطاية- بسكرة-، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 04، العدد 02، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2019، ص 75.

² اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 14(1)، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر، 2018، ص 234.

- طريقة الإضافة (الجمع): في هذه الطريقة تقدر التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون أو نشاط على حده، بعد ذلك يتم تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبقا للوظائف التي ينتظر أن يؤديها، انطلاقا من مستوى التكلفة الحالي ثم محاولة استغلال كل وسيلة ممكنة لتخفيض هذا المستوى.
- طريقة الخصم (الطرح): في هذه الطريقة تحدد التكلفة المستهدفة اعتمادا على معدل الربح المستهدف و سعر البيع المستهدف، حيث:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

تعد هذه الطريقة الأكثر استخداما حيث تطبق في أكثر من 85 % من الشركات اليابانية و يعزى ذلك على أنها:

- تعكس كل العوامل الداخلية و الخارجية التي يمكن أن تؤثر على الأداء و عليه على التكلفة، و على السعر المستهدف الذي يقبل العميل بدفعه و على الربح الذي ينتظره المسيرون و المساهمون.
- تعتبر مدخلا من المداخل الحديثة في إدارة التكلفة على اعتبار أنها نظاما مفتوحا.

- طريقة تخفيض معدل التكلفة: يمكن تقدير التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام، " و عليه يمكن تطبيق هذه الطريقة على المنتجات قائمة يراد تطويرها، أو في حال إنتاج منتجات جديدة بشكل كبير تكون معادلة التكلفة المستهدفة على النحو التالي:¹

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{تكلفة الحالية} - (\text{معدل التخفيض} \times \text{التكلفة الفعلية})$$

رابعا: أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM

¹ زعرور نعيمة، كردودي سهام، أحمد ضيف، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الإقتصادية و الإدارية، جامعة عباس لغرور خنشلة، الجزائر، العدد 01، 2017، ص 399.

1- تعريف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM: لقد حضي أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة بتعريفات عديدة نذكر منها:¹

- يعرف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة بأنه "نظام يركز على إدارة الأنشطة كطريق لتحسين القيمة المقدمة لزبون و زيادة الربح المحقق من زيادة هذه القيمة، كما تعد تنظر الإدارة إلى التكلفة على أساس الأنشطة بأنها مصدرها الأساسي للمعلومات."

- كما يعرف نظام التسيير على أساس الأنشطة بأنه "تكامل للمحاسبة على أساس النشاط مع مفاهيم أخرى كإدارة الجودة الشاملة و التكلفة المستهدفة و ذلك بغرض الوصول إلى نظام تسييري يسعى إلى التفوق في مجال تخفيض التكلفة، التحسين المستمر و رفع الإنتاجية."

و من خلال التعريفات السابقة يمكننا القول بأن أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة هو نظام يجمع بين نظام التكاليف على الأنشطة و إدارة الجودة الشاملة و التكلفة المستهدفة و ذك لتطوير قيمة المنتجات و تعزيز التنافسية و الربحية للمؤسسة.

2- مراحل تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة: يمر أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة بعدة مراحل وهي التالي:²

- التخطيط: يتم التركيز في هذه المرحلة على التعريف بغاية و أهداف و توقعات كل مرحلة من مراحل تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة الكامل، حيث يتم تضمين المسؤوليات، المصادر المطلوبة لإنهاء كل مرحلة من مراحل التطبيق و تحديد طرق جمع البيانات التي سيتم إعمالها.

- تحليل الأنشطة: يتم تحليل الأنشطة و تصنيفها، و كذا عمليات المؤسسة و تحديد المخرجات و مقاييس المخرجات، القيام بتحليلات القيمة المضافة، تعريف موجبات الكلف، و تحليل لأداء الأنشطة.

- تحميل التكاليف على الأنشطة، المنتجات و الخدمات: تحليل الأنشطة يمنح قاعدة معلومات لبناء نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث يتم في هذه المرحلة تحميل المنتجات و/أو الخدمات بتكاليفها المقدرة، و

¹إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM¹ تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية- جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير - جامعة بسكرة، الجزائر، العدد 28/27، 2012، ص 107.

²سارة عزابرية، ياسمينه عامرة، وئام ملاح، نظام الإدارة على أساس الأنشطة كمدخل حديث تمييز المؤسسة الجزائرية- دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات، مجلة النمهل الاقتصادي، المجلد 02، العدد 01، جامعة العربي التبسي - الجزائر، جوان 2019، ص 99.

ذاك تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي يعتبر أهم مرحلة في تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة.

- **حفظ النتائج:** يتم توثيق نتائج العملية السابقة، حيث تعتبر مرحلة لحفظ كجسر رابط بين التخطيط و تشغيل نظام الإدارة على أساس الأنشطة، فمن المهم تسجيل النتائج و أهم المشاكل المرتبطة بتحليلات الأنشطة مما يدعم عملية التعلم، الإتصال و تقييم التقدم و تعديل الخطة المفصلة لتطبيق.

- **جمع و تحليل البيانات:** جمع البيانات له أهمية كبيرة لفهم قاعدة المعارف الموجودة بالمؤسسة، فالمعلومات حول استهلاك المصادر عن طريق الأنشطة تحتاج إلى جمعها و تحليلها، فالتوصيات و النتائج و تحديد الخطوات المقبلة خلال مرحلة الحفظ تتطلب حجم كبير من البيانات و المعلومات، فالتأكد من أن المؤسسة تستطيع تطبيق كامل لنظام الإدارة على أساس الأنشطة يرتبط مقدار كفاءة المعلومات التي لديها.

- **تطوير نظام لتقرير:** لحصول على المنافع الكلية لنظامي التكاليف و الإدارة على أساس الأنشطة لابد من تطوير نظام كفاء و فعال جمع و التقرير عن البيانات، فعملية جمع البيانات متواصلة مهمة حتى تكون ذات منفعة لعملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية و التشغيلية.

- **تحقيق التكامل:** تكامل نظام الإدارة على أساس الأنشطة مع تطبيقات الإدارة مهم لتحقيق المنافع الكلية منه: فالقيمة الفعلية لنظام الإدارة على أساس الأنشطة مصدرها المعلومات التي تدعم جهود التطوير، و عملية اتخاذ القرار، و يتم التكامل بين نظام الإدارة على أساس الأنشطة و أنظمة الإدارة أخرى حين تم تبنيه من قبل الأفراد في المؤسسة و اعتبارها كطريقة أفضل لتنفيذ الأعمال و اتخاذ القرارات.

3- علاقة نظام الإدارة على أساس الأنشطة مع نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يعد نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM الإطار الذي يعمل من خلاله نظام ABC، بحيث يشكلان نظام متكامل، إذ يعتبر نظام ABC أداة رئيسية مراقبة التسيير في نظام ABM، باعتباره مصدرا للمعلومات في الوقت نفسه يوفر نظام ABM الإطار الملائم و المرن لتطبيق نظام ABC. يركز نظام ABM على فكرة أن نظام ABC يوفر المعلومات الملائمة المتعلقة بأنشطة سلسلة القيمة (التصميم، التموين، الإنتاج، التوزيع...) هذه المعلومات تعتبر قاعدة بالنسبة لنظام ABM من أجل تحسين عملية التسيير.¹

تمثل الأنشطة المحور الأساسي الذي يقوم عليه كل من النظامين ABC و ABM حيث أن مخرجات المرحلة الأولى من نظام ABC المتمثلة في تكلفة الأنشطة تمثل مدخلات نظام ABM، إن تحليل الأنشطة في نظام ABC يهدف إلى تقديم بيانات عن المنتج أو المراحل الإنتاجية، بهدف تحديد تكلفة المنتج، أما في نظام ABM فإن التحليل يهدف إلى تحسين أداء هذه الأنشطة من خلال البحث عن المسببات الأصلية لحدوثها،

¹L.Langlois- bounnier c- bringer.m « countrôle de gestion» Berti édition-2008.

و دراستها من اجل تقسيمها بواسطة مؤشرات تقييم الأداء المالية و غير المالية. يقوم نظام ABC على تحليل الوضع القائم، إذ يقدم بيانات تمكن من تعدي هذا الوضع من خلال نظام ABM.

يرتكز كل من نظامين ABM و ABC على تحديد قياس و مراقبة العوامل المنشئة للتكاليف مما يساهم في تنفيذ إستراتيجية رفع القيمة.

خامسا: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالزمن TD ABC

1- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالزمن TD ABC : حظي أسلوب TD ABC بتعدت تعريفات نوجزها فيما يلي:

- عرف كل من كابلان و أندرسون نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالزمن على أنه: " نسخة بديلة لمعالجة القصور الذي واجهه أسلوب ABC بإدماجه مع أسلوب الزمن الأمثل للتكلفة لإعطاء نظرة شاملة حول الموارد المستغلة باستخدام الوقت المستخدم لتخصيص هذه الموارد على المنتجات كموجه أساسي".¹

- و يعرف أيضا انه: " نظام يقوم على أساس نظام التكلفة على أساس الأنشطة التقليدي لكن مع تخفيض تكاليف التصنيف و سرعة البناء و التنفيذ و السهولة في عملية التحديث و يعتمد على محركات التكلفة الزمنية فيساعد على تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لتدفق الموارد".²

و عليه فإن نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالزمن TD ABC جاء كبديل عن نظام التكاليف على أساس النشطة ABC، حيث يعتبر أقل تكلفة و أكثر كفاءة و أسهل استخداما، بالإضافة على انه يستطيع حساب و استخراج الطاقة الإنتاجية غير المستغلة.

2- خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالزمن TD ABC:

يطبق نظام TD ABC من خلال إتباع مجموعة من الخطوات و تتمثل فيما يلي:³

- تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تنفذ التكلفة؛

¹ قاسم حدة، جرد نور الدين، مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت "TDABC" في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة في القسم التجاري لمؤسسة اتصالات الجزائر وكالة الجلفة-، مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، جامعة زيان عاشور بالجلفة (الجزائر)، 2022.

² غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسعير، الموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة

التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013- 2014 ص 32.

³ نبو مجيد، بن الدين أحمد، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (ABC-TD) للرقابة على التكاليف في القطاع المصرفي، دراسة تطبيقية لبنك التنمية المحلية BDL، وكالة أدرار، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد السادس، العدد 01، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2020.

- تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد؛
 - تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة من الموارد (ساعات العمل المتاحة)؛
 - حساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة و ذلك بقسمة إجمالي تكاليف الموارد على حجم الطاقة العملية؛
 - تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من الأحداث النشاط بناءا على مسببات الوقت باستخدام معدلات الوقت؛
 - حساب التكلفة الكلية لموضوع القياس (الهدف)، و ذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب؛
- 3-أوجه الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالزمن TD ABC ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

بما أن نظام TD ABC ظهر بسبب الانتقادات و العيوب التي واجهت نظام ABC، العناصر التالية ستحدد أوجه الاختلاف بين النظامين:¹

- موجبات الكلف هي العوامل المؤثرة في تخصيص التكاليف في نظام "ABC" بينما يعتمد نظام " TD ABC التكاليف على موجبات الوقت.
- يوفر لنا نظام TD-ABC الكشف عن الطاقة غير المستغلة و الاستفادة منها مقارنة بنظام ABC.
- يتميز نظام ABC بالتكلفة المرتفعة و الجهد في تطبيقه عكس نظام TD-ABC الذي يعتبر الأقل تكلفة و أكثر سهولة عند تطبيقه.
- يعتبر نظام TD-ABC أكثر مرونة للمتغيرات و الأسهل للتعديل باستخدام معدل الوقت عكس نظام ABC الذي يحتاج إلى تعديل في النظام ككل.
- يعتبر نظام TD-ABC الأسهل و الأكثر وضوحا لاعتماده على معدلات الوقت عكس نظيره ABC الذي يعتمد على عدد كبير من مسببات التكلفة.

¹ سوداني زكرياء، تومي إبراهيم، قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC)-دراسة تطبيقية بمؤسسة مطاحن الجنوب "Gmsud" ببلدية أوماش- ولاية بسكرة، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، الجزائر، 2023، ص 677.

المبحث الثالث: عرض نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

جاء الانتقادات الموجهة لطرق التقليدية في حساب التكاليف غير المباشرة و الذي نتج عنه عدم حساب تكلفة المنتج بصورة واضحة، و بسبب هذا النقص فرض الواقع و التطور الحاصل في بيئة الأعمال تبني بديل جديد. ظهر أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC كدراسة جديدة لمعالجة التكاليف و هذا بهدف تحكم أكثر في تكاليف و حساب تكلفة المنتج بصورة دقيقة في المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لدينا عدة تعاريف حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة نذكر منها:

_ عرفه HORNGREN على أساس أنه " طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة، و يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة الرئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض الأخرى مثل السلع و خدمات و العملاء.¹

- أما حسب KAPLEN و COOPER فعرفاه على أنه " يعد بمثابة أداة إستراتيجية تساعدها في الحصول على تكلفة أكثر دقة و معلومات عن ربحية العمليات و المنتجات و الخدمات و عملاء الشركة، مما يساهم في إتخاذ العديد من القرارات المهمة، و منها قرارات التسعير و التسويق و تصميم المنتج أو الخدمة، و قرارات توظيف الموردین.²

كما عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه: طريقة تعود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بالموارد على الأنشطة التي إستفادت منها و من ثم يتم تخفيض تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.³

من هنا يتطلب الإشارة إلى بعض المفاهيم المرتبطة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة و هي:

¹ إسماعيل حجازي، معالم سعد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، ط1، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص98.

² إبراهيم سليمان النمس، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة (دراسة ميدانية على مستشفيات الحكومية العاملة في غزة)، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، 2013، غزة-فلسطين، ص 44.

³ إسماعيل حجازي، معالم سعد، مرجع سبق ذكره، ص 99.

- مفهوم الأنشطة : الأنشطة هي سبب في حدوث التكلفة فإنها تمثل مجموعة العمليات أو الإجراءات أو الأفعال في دورة الإنتاج التي تقوم بإستهلاك الموارد أو عناصر التكاليف بغرض إنتاج المخرجات النهائية المتمثلة في وحدات التكلفة أو وحدات الإنتاج.¹

- مسببات التكلفة : مسبب التكلفة يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، و ينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة، وهو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة.²

- مجتمعات التكلفة : يمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنه تجميع و توزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام، و يستخدم في إعداد معدل التحميل مجتمعات أو أوعية التكلفة تتمثل في مراكز لتجميع التكاليف الخاصة بنشاط أو أكثر سواء كان رئيسي أو فرعي لتحميلها على المنتجات النهائية ، بإستخدام محركات التكلفة المناسبة.

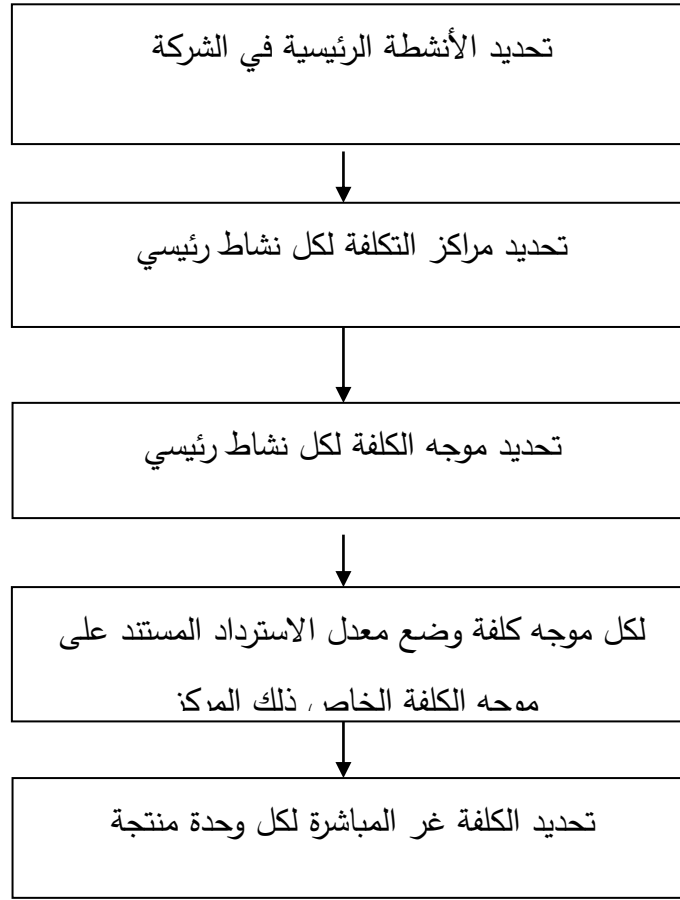
يتميز هذا المدخل بزيادة عدد مجتمعات التكلفة المرتبطة بزيادة عدد الأنشطة المسببة للتكاليف، بخلاف نظام التكاليف التقليدي الذي يجمع التكاليف في مجموعة واحدة فقط في حال الاستخدام معدل واحد للتحميل. يمكن تلخيص الأركان الأساسية لنظام التكاليف على الأساس الأنشطة كالتالي:³

¹ محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي و الحديث)، الطبعة الأولى، دار اليازوري، عمان،الأردن، 2011، ص 298.

² محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 271-272.

³ حسين يحي، مطبوعة بيداغوجية: محاسبة التسيير الإستراتيجية، موجهة طلبة السنة الأولى ماستر محاسبة و جباية معمقة، جامعة ابن خلدون-تيارت-، 2021-2022، ص-ص 45-4.

الشكل رقم (1-1): الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة



المصدر: عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص114.

المطلب الثاني: مراحل عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نقوم بإتباع الخطوات الأساسية التالية:

المرحلة الأولى: مرحلة تحديد الأنشطة :

تعد مرحلة تحديد الأنشطة بداية تطبيق نظام ABC، حيث يتم دراسة المؤسسة و التعرف على طبيعة العمل في كل قسم و كيفية سير العملية الإنتاجية فيها، فمن خلال هذه العملية يتم التعرف على الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين.¹ و من ثم تصنف الأنشطة إلى مجموعتين الأولى تضم الأنشطة التي تصنف قيمة مثل نشاط

¹رفيق يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 100.

إستلام المواد الخام التي لا يمكن بدونها القيام بعملية الإنتاج، أما مجموعة الثانية تضم الأنشطة التي لا تضيف قيمة حيث أن هذه الأنشطة يمكن تخفيض تكلفتها دون تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك.¹

المرحلة الثانية: تخصيص تكاليف الأنشطة

يتم فيها تحديد موجبات الكلف (العلاقة السببية بين التكاليف غير المباشرة و النشاط)، و تمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع كل نوع من الأنواع التكاليف التشغيلية على الأنشطة المنشأة المختلفة. تتضمن تكاليف الأنشطة جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذه الأنشطة حيث تكون هذه العوامل الإنتاجية من أفراد، آلات، نظم الحاسب الآلي. موارد أخرى يمكن إستخدامها و تتبعها و تحديد هذه التكاليف تمر بثلاثة مراحل انطلاقاً من تحديد العلاقة بين الأنشطة و تكاليف المواد و ذلك من خلال فحص العلاقة السببية بين إستخدام الموارد و المخرجات لكل نشاط و المحور الرئيسي لتحديد العلاقة بين الأنشطة و تكاليف المواد لكل مخرجات من نشاط.²

المرحلة الثالثة: تحديد مسببات تكلفة لكل نشاط

مسبب أو محدد التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجود حدوث التكلفة، و يمثل السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط، و تحليل مسببات التكلفة هو التحليل الذي يتناول تحديد سبب حدوث التكاليف مع مراعاة أن مسبب التكلفة يحدث قبل النشاط ذاته.³

النشاط	مسبب التكلفة
- تشغيل الآلات	- ساعة عمل الآلة
- الصيانة	- عدد مرات صيانة الآلة
- طلب المواد	- عدد أوامر الشراء

المصدر: أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 192

المرحلة الرابعة : توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية و ذلك بإستعمال معدل تكلفة كل وعاء والذي تمكن بواسطة حساب مقدار الموارد التكاليف المستهلكة بواسطة كل

¹ حسين يحي، مرجع سابق، ص-ص 45-46.

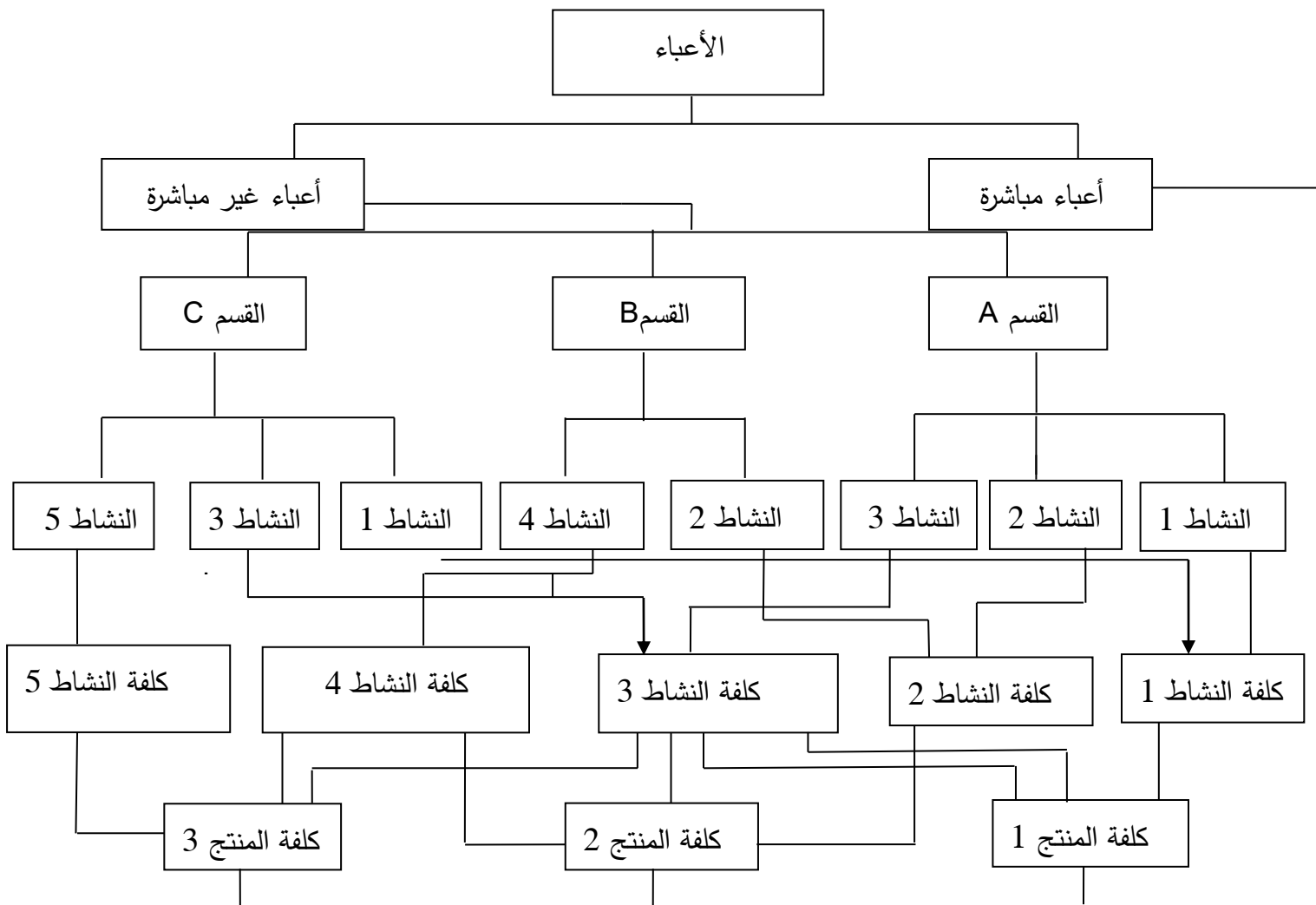
² حسين يحي، مرجع سابق، ص 46.

³ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 192.

منتج، و يتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي إستهلكتها و تخصص التكاليف على المنتجات بضرب تكلفة المسبب للتكلفة في مقدار العامل المسبب للتكلفة المستخدم في المنتج.¹

- نصيب المنتج من تكليف النشاط = تكلفة العامل المسبب لتكلفة كل نشاط × حجم العامل المسبب للتكلفة المستخدم في المنتج.
- تكلفة العامل المسبب للتكلفة كل نشاط = تكلفة النشاط / حجم العوامل المسببة للتكلفة
- = مج التكاليف غير المباشرة المقدرة / حجم المقدر لمسببات التكلفة.

الشكل رقم(1-2): مراحل تطبيق نظام التكاليف على الأساس الأنشطة



المصدر: رفيق يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 101.

¹رفيق يوسف، مرجع سابق، ص 101.

المطلب الثالث: مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC و الأنظمة التقليدية

انطلاقا من هذه النقطة نستعرض أهم الاختلافات بين الأنظمة التقليدية و نظام التكاليف على أساس الأنشطة و التي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-3): مقارنة بين نظام ABC و الأنظمة التقليدية.

1. أوجه المقارنة	الأنظمة التقليدية	نظام ABC
هدف النظام و مستوى الإهتمام	- مراقبة التكاليف - الأداء المحلى للأقسام - أسعار تكلفة المنتجات	- تحليل العمليات - الأداء الشامل للمؤسسة - الأنشطة و العمليات
التركيز على	مقدار التكاليف	- البحث عن مسببات التكاليف
أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة	- احتمال أن تكون أسس التخصيص مسببات التكلفة قليل	- أسس التخصيص غالبا ما تكون مسببات التكلفة
طبيعة الأسس	- غالبا ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة مالية مثل تكاليف العمالة المباشرة، - تكاليف المواد غير المباشرة .	- غالبا ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة (غير مالية) مثل : عدد أجزاء المنتج، عدد ساعات اختيار المنتج
عدد مجموعات التكاليف غير المباشرة	- إستخدام مجموعة واحدة أو عدد قليل من المجموعات للقسم أو المصنع ككل	- إستخدام العديد من المجموعات المتجانسة
درجة التجانس	ضعيفة بسبب : - عدم الإهتمام بعلاقات السبب - النتيجة بين أسس تحميل التكاليف غير المباشرة و مجموعات التكاليف	قوية بسبب : - التركيز على علاقات السبب - النتيجة بين أسس تحميل التكاليف غير المباشرة و مجموعات التكاليف

معايير المقارنة	معيار مسبق	مقارنة مع أفضل أداء خارجي (مؤسسة خارجية) أو ما يعرف ب: BENCHMARKING
هدف القياس	- تصحيح الإنحراف - احترام المعايير	التحسين المستمر للتكاليف (KAIZEN COSTING)
أنواع المعلومات التي يوفرها النظام	- معلومات مالية	- معلومات مالية أكثر دقة - معلومات غير مالية حول العمليات و الأنشطة
بعد النظام	- بعد وحيد و محدود - غير موجه لإرضاء العملاء	- أبعاد متعددة - نظام إستراتيجي - موجه نحو إرضاء العملاء

المصدر: إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص-ص 144-145.

خلاصة الفصل:

بعد تطرقنا إلى محاسبة التسيير بشكل عام و محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بشكل خاص، بحيث يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة من الطرق الحديثة التي يجب على المؤسسات الإنتاجية تطبيقها و هذا راجع إلى الدور الكبير الذي يلعبه في إعطاء معلومات دقيقة و واضحة في حساب التكاليف، وقد جاء لتغطية نقائص الأنظمة السابقة التي أصبحت عاجزة عن تقديم معلومات كافية من أجل تأدية مهامهم، كما تطرقنا إلى مقارنة نظام التكاليف على أساس الأنشطة مع الأنظمة التقليدية الأخرى.

يقوم هذا النظام على توفير رؤية واضحة و مفصلة حول الأنشطة المؤسسة و تكلفة النشاط بدلا من تسجيل التكلفة حسب كل نوع أو حسب الوظائف، بحيث تعتبر الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وأن المنتج يستهلك تلك الأنشطة من خلال مسببات التكلفة وهذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل الثاني.

الفصل الثاني:

تطبيق نظام التكاليف على

أساس الأنشطة ABC في

وحدة الغاز المميع GPL

-تيارت-.

تمهيد:

في إطار ما تطرقنا إليه سابقا سنحاول إسقاط الجانب النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على وحدة الغاز المميع GPL-تيارت- ، والتي تختص في توزيع و تسويق مختلف المواد البترولية على المستوى الوطني، تسعى هذه المؤسسة كغيرها من المؤسسات إلى ضمان بقائها و استمراريتها و تبحث بدورها عن سبل جديدة تساعد في تحقيق أهدافها و التي هي بالدرجة الأولى تعظيم الأرباح تحت قيد تدنية التكاليف. وعليه سنقوم بتطبيق الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة في حساب تكاليفها و هي طريقة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالزمن (TD ABC) كأحدى طرق نظام ABC في حساب مختلف تكاليف الإنتاج بالمؤسسة.

و بعدها سنتم المفاضلة بين نتائج الطريقتين عن طريق حساب النتيجة التحليلية لكل منهما و المقارنة بينهما.

تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين و هما:

المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن مؤسسة نפטال.

المبحث الثاني: تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن مؤسسة "نפטال"

من خلال هذا المبحث سنتعرض لتقديم مؤسسة "نפטال" بكل جوانبها، بالإضافة إلى نظرة عامة حول مقاطعة "نפטال" تيارت.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة "نפטال"

أولاً: لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم نفطال بالشرقية.

تعد مؤسسة نفطال مؤسسة وطنية على قدر كبير من الأهمية تختص بتوزيع و تسويق مختلف المواد البترولية على المستوى الوطني برأس مال يقدر ب 16 000 000 000 00 دج، وهي تابعة لمجمع "سوناطراك" المحتكر لسوق المحروقات بالجزائر، و يرجع أصل تسمية كلمة نفطال NAFTAL إلى كلمتين و هما "نفظ" وهو لفظ عالمي للتعبير عن البترول و"ال" وهم أول حرفين للجزائر باللغة الفرنسية ومنه فإن تسمية المؤسسة تعني "نفظ الجزائر" أي NAFTAL.

تم إنشاء هذه المؤسسة عن طريق المرسوم 101/80 الصادر في 1980/04/06م حيث دخلت ميدان النشاط بصفة عملية في 1982/10/10م و كانت أول الأمر مكلفة بتكرير و توزيع المواد البترولية، ولكن ضرورة العمل بسبب زيادة نشاط القطاع و ضخامة مهام المؤسسة جعلت الفصل بين العمليين أمراً ضروريا ليتم ذلك سنة 1978م، حيث تفرغت مؤسسة "نفتاك" لعملية التكرار في حين إتجهت "نפטال" للتوزيع و التسويق، بحيث لها حالياً على المستوى الوطني:

67 مركز و مستودع للتوزيع بالنسبة للمحروقات و الزيوت والمطاط.

44 مركز تعبئة قارورات الغاز.

16 وحدة تصنيع الزفت.

53 مستودع للتمويل بالوقود للنقل الجوي و البحري.

59 مستودع تخزين و توزيع الغاز.

1576 محطة خدمات لتوزيع المحروقات منها 901 محطة للخواص.

3250 شاحنة للتوزيع و 175رافعات القارورات.

14550 نقطة بيع لقارورات الغاز.

380 دام من الأنابيب لنقل الغاز.

كما يتم توزيع 80% من الإستهلاك الوطني للمواد البترولية عن طريق محطات الخدمات.

ثانيا: مصالح المؤسسة ضمن الهيكل التنظيمي

نجد في قمة الهيكل للمؤسسة نفعال المدير العام الذي يعتبر عنصر هام و جوهري نظرا لتمتعه بأوسع الصلاحيات وإتخاذ القرارات في جميع ظروف الشركة كما يمكن التفريق بين:

- الإدارة العامة: ممثلة بالمدير العام و هي جهة المكلفة بالسياسات و الإجراءات العامة داخل المؤسسة بالإضافة إلى التنسيق و الإنسجام بين مختلف الوحدات و القيادة و التسيير.

الهيكل الوظيفية: و تتمثل فيما يلي

الإدارة التنفيذية: حيث تقوم بالمهام التالية:

تحديد السياسات و الإستراتيجيات

توقع التغيرات و الإستراتيجيات .

ضمان التسيير الإستراتيجي.

ضمان الإنسجام و التنسيق بين المجموعة.

الإدارة المركزية: هي راکز الخبرة لأنشطة التسويقية, البحث, التطوير, التدقيق, إضافة إلى الأمن في المجال الصناعي.

- الإدارات المساعدة: تعمل جاهدة على مساعدة الإدارات المركزية السابقة على التسيير الأمثل لمؤسسة نفعال.

ثالثا: مهام و أهداف مؤسسة نفعال

1. تخزين و توزيع المادة البترولية عبر كامل التراب الوطني.
2. السهر على الشروع في تطبيق الأعمال التي تهدف لإستعمال العقلاني للمواد الطاقوية.
3. تطوير العلاقات التجارية بين الوحدات.
4. ضمان صيانة التجهيزات و المنشآت و معدات النقل التابعة لممتلكاتها.
5. الترقية و المشاركة و السهر على تطبيق الضوابط و المعايير.
6. تطبيق القرارات الحكومية قصد التطوير تخزين الإستراتيجية.
7. تحقيق هامش الربح من خلال تعظيم الأرباح بواسطة تدنية التكاليف إلى أدنى حد ممكن.

المطلب الثاني: تقديم مؤسسة نפטال (وحدة تيارت)

تفرعت وحدة تيارت من المؤسسة الوطنية لتكرير و توزيع المنتجات البترولية Enterprise (ERDP) Nationale de Raffinage et de Distribution des Produits Pétroliers

بتاريخ 1986/06/05 و بدأت أشغالها في 1984/10/15م و بما أن الولاية تتميز بشتاء بارد، تنخفض درجات الحرارة فيها ابتداء من شهر أكتوبر إلى شهر أبريل تقريبا و صيف حار و جاف فإن رقم أعمالها يختلف إختلافا كبيرا بالنسبة للفصلين فيزيد في فصل الشتاء و ينخفض في فصل الصيف.

أولا: موقعها الجغرافي

تقع وحدة نפטال في المنطقة الصناعية زعرورة جنوب شرق ولاية تيارت على بعد 50 كلم إذا تقدر مساحتها 08 هكتار، 4000 متر منها مبنية وهي مساحة شاسعة تتلاءم مع كبر المؤسسة و تنوع نشاطها و يعتبر هذا الموقع إستراتيجيا نظرا لطبيعة المنتوجات الخطرة على السكان و البيئة، حيث بلغ عدد عمالها 400 عامل في الفترة الأخيرة، وهي تحتوي على مركزين: الأول متعدد المنتوجات و الثاني مركز الملاء.

1. مركز متعدد المنتوجات CM:

هنا المركز يهتم بكل أنواع الزيوت التي يحتاجها الزبائن، ولهذا المركز يهتم بإفراغ الشاحنات المحملة بأنواع الزيوت ESSENCE -GAZOIL-PITROL-SUPER القادمة من وحدة الإنتاج أرزيو في خزانات كبيرة قدرها 35م³ و عندها 14 صهريج أي خزان و يحوي هذا المركز على مخزين هما:

أ. المخزون الأول : يتم فيه تخزين الغاز المنتج من طرف الوحدة تيارت و تبلغ سعته حوالي 7000 طن شهريا.

ب. المخزون الثاني: يختص بتخزين العجلات المطاطية و التي يتم إستلامها من وحدة وهران بالحفظ و كلها مستوردة.

2. مركز الملاء: "Centre Enfetter"

في هذا المركز تتم عملية تعبئة قارورات الغاز بكل أحجامها مع العلم أن "B" هو غاز البوتان و "P" هو غاز البروبان. يتم إفراغ الشاحنات القائمة من وحدة أرزيو في خزانات، حيث أن غاز البوتان يفرغ في خزانات دائرية الشكل سعتها حوالي 2م³، و غاز البروبان يفرغ في خزائين أسطوانيين الشكل أفقيين ثم يتم ضخه عن طريق الأنابيب إلى مركز التعبئة ليتم ملؤه في قارورات.

ثانياً: شبكات التوزيع

أ- بالنسبة للوقود: يوجد 42 محطة خدمية مستغلة عبر الولاية بقدرات إستيعاب مختلفة منها 24 محطة ذات قدرة إستيعاب كبيرة، 08 محطات ذات قدرة إستيعاب صغيرة، و توجد 03 فقط تتضمن توزيع مادة سير غاز، كما توجد 12 محطة خدمية قيد التنفيذ.

ب- بالنسبة لغاز البترول المميع "GPL": حتى يلبي مركز الملء كل الإحتياجات و يغطي كامل التراب الوطني تم تشكيل 03 مستودعات مناوبة لتوزيع قارورات الغاز من نوع B13 كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول (1-2): قدرة إستيعاب المستودع المناوب من قارورة B13

عدد القارورات من B13	المستودع المناوب
25000	فرنجة
20000	السوقر
25000	أفلو
25000	قصر الشلالة

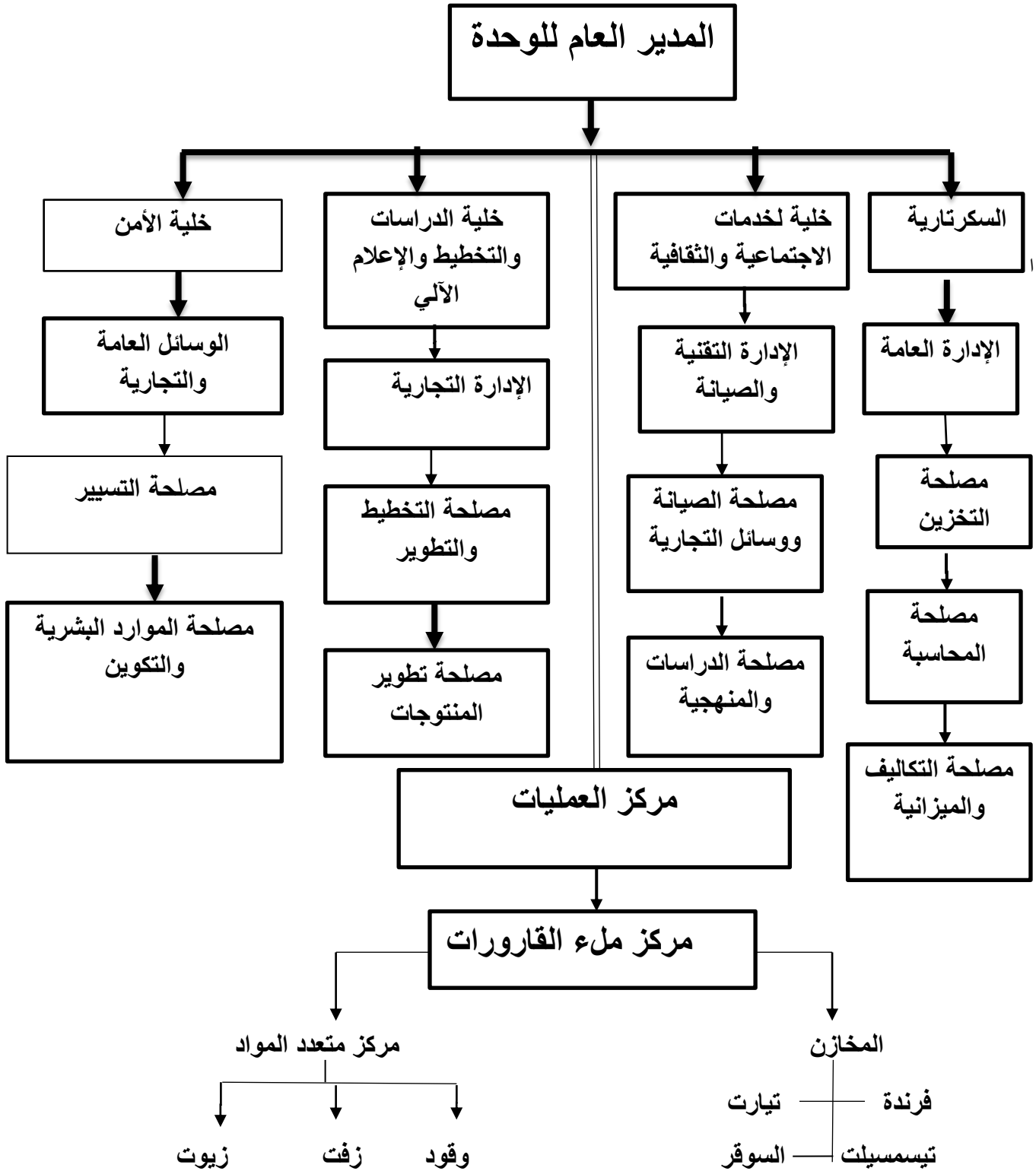
المصدر: بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة الإنتاج.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لوحدة نفضال "تيارت"

أولاً: الهيكل التنظيمي

إن المؤسسة عبارة عن نظام مركب ناتج عن تنسيق بين مختلف الإمكانيات المساهمة في النشاط ولكون المؤسسة مسيرة بشكل فعال يجب أن تكون وحداتها أو مصالحها منظمة و مرتبة حسب الوظائف.

الشكل رقم (1-2): الهيكل التنظيمي لوحدة نفضال



المصدر: وحدة الغاز المميع بتيارت

ثانيا: شرح و تفصيل الهيكل التنظيمي

أ- مجموعة الدعم:

المدير العام، السكرتارية، خلية الأمن ، مصلحة الخدمات الإجتماعية.

و هناك مديريات تنقسم كالتالي:

- 1- **مديرية الموارد البشرية:** مكلفة ببلورة و متابعة المؤسسة الداخلية و تنظيم كل ما يتعلق بالمستخدمين و تلبية إحتياجاتهم.
- 2- **المديرية التجارية:** مكلفة بسياسة التطوير و الترويج التجاري لمنتجات المؤسسة وكذا صيانة و إستثمار مراكز و شبكات البيع.
- 3- **المديرية التقنية و الصيانة:** مكلفة بعمليات الصيانة لكل معدات المؤسسة و تسيير و إستغلال العتاد و التجهيزات الموقرة للمؤسسة.

ب- مجموعة القاعدية أو مراكز العمليات

1- مركز الملء.

2- مراكز متعددة المواد.

و يتشكل أيضا من 3 أقسام مساعدة على السير الحسن لنشاطها و تتمثل في:

- 1- **مصلحة المحاسبة:** ومن مهام هذه المصلحة نذكر: إجراء عمليات المحاسبية اليومية لمراكز التخزين و للمراكز المتعددة المنتجات بتيارت،فرندة، و مراكز الملء بوحدة تيارت و مستودعات المناوبة بالسوقر و قصر الشلالة.

- محاسبة السندات الخزينة لمراكز التخزين.

- محاسبة المحطات العمومية المتواجدة في كل من تيارت ، السوقر، عين الذهب، قصر الشلالة، حمادية، واد ليلي ومحطة عين الحديد.

- تقديم الضرائب و الرسوم الواجبة مع العلم أنه أضيف رسم جديد على الموارد البترولية.

- متابعة معالجة لسلسة الوثائق المختلفة.

- محاسبة المشتريات، المقبوضات الخاصة بالمبيعات، إفراغ المخازن و حساب الهامش.

- حساب المصاريف النقل و التعبئة.

2- مصلحة الخزينة: ومن مهامها

- وضع الفواتير للمنتوجات المباعة على مستوى المستودعات و المحطات مع إحترامها الأسلوب الدفع اليومي.
- وضع الفواتير للمنتوجات المباعة على مستوى المستودعات و المحطات مع إحترامها الأسلوب الدفع اليومي.
- مع العلم أن المداخل تستعمل لتغطية مصاريف مؤسسة نفضال كدفع أجور العمال و شراء المواد مثل الأوراق السجلات.

- مصلحة التكاليف و الميزانيات: وهي معالجة كل التكاليف أو المصاريف التي تحققت خلال العمليات التي قامت بها المؤسسة وكل الميزانيات التي سجلت في عمليات التحليل المالي.

ج- قسم المستخدمين و وسائل العمل: تتكون بدورها من ثلاث مصالح

1. مصلحة التسيير
2. مصلحة الموارد البشرية و التموين
3. مصلحة الوسائل العامة

د- السكرتارية: و من مهامها نذكر مايلي:

- تنظيم مواعيد المدير, الرد على الهاتف و ضبط المواعيد
- إستعمال الفاكس لإرسال المراسلات الوثائق
- تسجيل الرسائل عند وصولها و كذلك عند البحث بواسطة السجل الصادر و الوارد لإثبات أن الوثيقة وصلت.

هـ- قسم التجارة: يتكون من ثلاث مصالح

- 1- مصلحة البرمجة - التمويل - التوزيع
- 2- مصلحة المبيعات
- 3- مصلحة شبكة التوزيع

ثالثا: منتوجات المؤسسة وحدة نفضال بتيارت

أصبحت المؤسسة تختص بتوزيع المواد البترولية المختلفة من خلال إنتاج غاز البترول المميع إضافة إلى توزيعها للمواد كالتالي:

GPL- و يسمى غاز البترول المميع وهو عبارة عن مزيج بين غاز البوتان و غاز البروبان.

B13-: قارورة غاز البيتان حجم القارورة يتسع ل13 كلغ

B06-: قارورة غاز البيتان حجم القارورة يتسع ل06 كلغ

B 03 - : قارورة غاز البيتان حجم القارورة يتسع ل03 كلغ

P11-: قارورة غاز البروبان حجم القارورة يتسع ل11 كلغ

P35 - : قارورة غاز البروبان حجم القارورة يتسع ل 35 كلغ

-مواد الأخرى ثانوية خاصة بإستعمال الغاز مثل صهاريج الغاز، ساعات القارورات.

المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف في وحدة نفضال بتيارت

لقد اختلفت و تعددت التكاليف في مؤسسة نفضال، وذلك بإعتبارها من أهم المؤسسات الإقتصادية في الوطن، وعليه فهي تتبنى نظام محاسبي فعال و متطور خاص بالتكاليف سواء من ناحية التسجيل المحاسبي أو عرضها للتكاليف وذلك من خلال إعتماها على نظام إعلام ألي متطور و سريع.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في تسجيل التكاليف بالمؤسسة

قبل التطرق إلى كيفية تسجيل التكاليف، وعرض البرمجيات التي تعمل فيما بينها عن طريقة شبكة عنكبوتية بين مختلف مصالح قسم المحاسبة، سنتعرف على ما يلي:

أولاً: ترميز مراكز التعبئة و المستودعات التخزين

تتميز المؤسسة نفضال بإستخدامها للرموز و أرقام الحسابات الخاصة بكل رمز و هي:

- منطقة تيارت رمزها "CE141" وهو مركز التعبئة و رقم حسابها 717.

- منطقة تيسمسيلت رمزها "MCE381" وهو ملحق مركز تعميم المواد البترولية والتخزين والتوزيع ورقم حسابها 718.

- منطقة فرنده رمزها "DR 145" مستودع للتخزين والتوزيع المواد البترولية رقم حسابها 780.

- منطقة آفلو رمزها "DR 035" مستودع لتخزين وتوزيع المواد البترولية رقم حسابها 779.

- منطقة الشلالة رمزها "DR 142" مستودع لتخزين وتوزيع المواد البترولية رقم حسابها 787.

ثانيا: رموز الوثائق المستعملة في المؤسسة

BR 010: وصل دخول المخزون.

BR 032: وصل التموين.

BTS: وصل تحول المخزون.

BMI: وصل تحرك المخزون.

ثالثا: البرمجيات المستخدمة في المؤسسة

1- برنامج "Naftcom" نفضال للتسويق: يعتبر بمثابة اليومية المحاسبية للمؤسسة حيث تسجل فيه مختلف

العمليات اليومية بما فيها الخاصة بالتكاليف ويكون التسجيل فيه من خلال إدراج البيانات التي تعتمد على الترميز التالي:

عند بيع 4414 قارورة غاز البوتان B03 بمبلغ 196984.84 دج لزبون معين، يقوم محرر الفاتورة بتحرير وصل خروج المنتج وتقييده في البرنامج مثل ذلك: BR 031 (وهو وصل خروج المخزون) وأيضا إدراج رمز المنتج B03، بالإضافة إلى إدراج رقم الزبون الذي يكون مسجل في سجلات الزبائن (حتى يدرج اسم الزبون في البرنامج يجب عليه تقديم ملف لمصلحة المستخدمين).

2- برنامج "Naftcompta" نفضال للمحاسبة: يقوم هذا البرنامج بتسجيل العمليات المحاسبية من خلال معطيات البرنامج نفضال للتسويق ويمكن الاطلاع على جميع العمليات المسجلة محاسبيا وأيضا تصحيح الأخطاء التي قد تحدث.

3- برنامج "Agregacom": يهتم هذا البرنامج بتجميع المعلومات المسجلة في برنامج نفضال للتسويق، وذلك من خلال مراقبة التسجيلات وتصحيحها إذا كانت تتضمن أخطاء وعند الانتهاء من المراقبة وكذا التصحيح تجمع التسجيلات وترسل إلى برنامج آخر خاص بالتكاليف يسمى "Win canal".

4- برنامج "Win canal": وهو خاص بمحاسبة التكاليف يتكون من ثلاث أجزاء وهي:

1-4 مصدر معطيات محاسبة التكاليف

1-1-4 مدخلات نظام محاسبة التكاليف (مصدر المعطيات المحاسبية):

- مدخلات نظام المحاسبة العامة؛

- المعلومات الخاصة بمجمعات التسيير من أجل:

تحميل الأعباء غير مباشرة الوظيفية على العناصر المكونة للتكاليف؛

تحديد مؤشرات التكاليف الخاصة بأنشطة المؤسسة؛

4-1-2 المعالجة: تتم من خلال تنظيم توزيع الأعباء غير المباشرة على تكاليف الأنشطة والمنتجات.

4-1-3 المخرجات: دفتر الأستاذ وميزان المراجعة التحليلي، وهي وثائق تفيد في:

تحليل وتسجيل المعلومات المحاسبية؛

إعداد التكاليف لمختلف مستويات النشاط وفق الحسابات التحليلية؛

4-1-4 الكشوف الخاصة بالنتائج التحليلية والتكاليف: وتشمل مايلي:

التموين، التموين الداخلي بين الوحدات وداخل أقسام الوحدة نفسها، التحويل، التوريد، التخزين.

النتائج التحليلية حسب مراكز المسؤولية، حسب النشاط، وحسب خط المنتجات.

المطلب الثاني: تطور التكاليف في المؤسسة لسنتي 2023/2022

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى كيفية حساب مختلف التكاليف الخاصة بالمؤسسة وصولاً إلى النتيجة التحليلية الإجمالية لسنتين.

أولاً: الأعباء و التكاليف الخاصة بالمؤسسة

يتم عرض في الجدول الموالي مختلف الأعباء و التكاليف و المتمثلة في حسابات المجموعة رقم 06 و هي:

الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

جدول رقم (2-2): الأعباء والتكاليف الخاصة بالمؤسسة ون: دج

رقم الحساب	البيان	المبالغ 2022	المبالغ 2023
60	المشتريات المستهلكة	632,541,650.93	701,232,726.30
62/61	خدمات خارجية و يماثلها	22,965,245.49	224,806,923.07
63	أعباء المستخدمين	609,572,186.46	655,822,164.55
64	الضرائب والرسوم المماثلة	12,573,013.22	12,295,848.49
65	الأعباء العملياتية أخرى	19,534.83	355,767.37
66	الأعباء المالية	/	/
68	مخصصات الإهلاكات و المؤونات والخسائر	178,230,057.79	171,308,094.48

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على وثائق المؤسسة (الملحق 1-2).

و سوف نشرح حسابات الصنف 06 و التي تخص أعباء المؤسسة:

ح/60 المشتريات المستهلكة: و هي المشتريات من السلع و المواد المستعملة في الإنتاج.

ح/61 المواد الأولية: تتمثل المادة الأولية في البوتان و البروبان الخامين.

ح/62 خدمات خارجية: تتمثل في الإيجارات التي تقوم بها المؤسسة و أقساط التأمين و الصيانة و الإصلاحات التي تقوم بها المؤسسة للعتاد و التجهيزات.

ح/63 أعباء المستخدمين: تتمثل في مختلف الأجور التي تحصل عليها العمال و إشتراكات الهيآت الإجتماعية و أعباء العاملين الأخرى.

ح/64 الضرائب و الرسوم: و هي مختلف الضرائب التي تتحملها المؤسسة مثل الضريبة على رقم الأعمال و الرسم على القيمة المضافة.

الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

ح/65 الأعباء العملية الأخرى: تتمثل في العقوبات التي تتحملها المؤسسة و الغرامات المفروضة من طرف مصلحة الضرائب.

ح/66 الأعباء المالية: هي الأعباء المالية التي تدفعها المؤسسة كأعباء الفوائد و خسائر الصرف.

ح/68 مخصصات الإهلاك و خسائر القيمة: هي مصاريف تتحملها المؤسسة نتيجة إهلاك الأصول التي تملكها المؤسسة و مخصصات خسائر القيمة.

نلاحظ من جلال الجدول أن الأعباء و التكاليف الخاصة بالمؤسسة زادت في سنة 2023 مقارنة بسنة 2022 في حين مخصصات الإهلاك و خسائر القيمة انخفضت مقارنة بالعام الماضي.

ثانيا: عرض تحليلي لجدول التكاليف و النتيجة التحليلية للمؤسسة خلال سنتي 2023/2022:

كما هو موضح بالجدول التالية:

الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

الجدول رقم (2-3): رقم الأعمال المحقق لكل منتج خلال سنة 2022-2023 ون: دج

2023			2022			البيان
رقم الأعمال	سعر الوحدة / دج	الكمية المباعة	رقم الأعمال	سعر الوحدة / دج	الكمية المباعة	
29 002 629.83	5 514.100 0	3297.59	25 567 321.88	5514.101 8	2917.46	البروبان
236 409 476.1 3	6 866.841 0	427.694 3	431 441364.57	6706.219 8	30396.72	سير غاز
56 295.44	98.9375	569.00	99 828.99	109.1908	558.00	B06
258 555.58	64.3173	4020.00	183 585.08	48.7208	2199.00	B03
319 715 543.3 4	135.2989	2 363 031.0 0	102 025 632.1 7	124.6635	136869.00	1 B13
1 007 537.47	214.7351	4 692.00	1 278 174.15	155.97	4608.00	P11
5 022 693.52	373.49	13 448.00	5 867 527.90	373.49	9348.00	P35
1 048 794,72	/	/	900 841.76	/	/	مواد أخرى

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على وثائق المؤسسة (الملحق 1-2).

1- رقم الأعمال: يتضمن هذا الجدول رقم الأعمال أي المبيعات المحققة لمختلف المواد التي تسوقها نفضال و الذي ضم المبيعات المبينة في الجدول أعلاه، حيث أن الكميات المباعة لغاز البوتان و البروبان تقاس بالمتر المكعب (م³)، و أما البوتان و البروبان المعبأ يقاس بعدد القارورات. من خلال الجدول نلاحظ أن رقم الأعمال المحقق لمختل المنتوجات لسنة 2023 اكبر مقارنة برقم الأعمال لسنة 2022، وذلك بسبب زيادة الكميات المباعة خلال السنة لجميع المنتجات.

الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

الجدول رقم(2-4) : المشتريات المستهلكة خلال السنتين 2023/2022. ون:دج

المشتريات المستهلكة 2023	المشتريات المستهلكة 2022	البيان
5 882 900.51	8 989 818.61	البروبان
76 308 650.65	139 261 373.42	سير غاز
7 278.24	12 906.54	60B
25 026.59	20 570.28	B03
67 726 870.07	22 676 195.20	B13
144 607.44	252 569.90	P11
1 318 845.36	1 540 679.70	P35
502 478.75	499 483.02	المواد الأخرى

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة (الملحق 1-2).

أما من خلال جدول أعلاه نلاحظ أن المشتريات المستهلكة لجميع المنتجات لسنة 2023 كانت مرتفعة على غرار السنة الماضية، في حين انخفضت قيمة المشتريات المتعلقة ب B06 للعام 2023.

الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

الجدول رقم (2-5): جدول تكاليف سير غاز ون:دج

البيان	سير غاز 2022	سير غاز 2023
مصاريف التموين	/	/
مصاريف الإمدادات	/	/
مصاريف التخزين	/	/
مصاريف الملاحة البحرية	/	/
المخرجات الخامة	167 377 611.71	87 214 102.18
مصاريف التعبئة	/	/
تكاليف التوزيع	83 409 446.27	45 547 524.37
مصاريف المديرية	67 728 775.15	29 615 933.62
مصاريف الوحدات	26 089 101.17	14 027 632.08
مصاريف المقر	39 149 392.01	18 143 471.64
مجموع التكاليف	383 754 326.32	194 548 663.89

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

يحسب مجموع التكاليف سير غاز على النحو التالي:

1- مجموع التكاليف الإجمالية = (مصاريف التموين + مصاريف الإمدادات + مصاريف التخزين + مصاريف الملاحة البحرية + المخرجات الخامة + مصاريف التعبئة + مصاريف المديرية + مصاريف الوحدات + مصاريف المقر).

حيث أن مجموع التكاليف لسير غاز لسنة 2023 أقل من مجموع تكاليف لسنة 2022 بفارق يعادل 189 205 662.43 دج.

الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

. جدول رقم (2-6): هامش ربح الغير لمختلف المنتجات لسنة 2023/2022. ون: دج

2023			2022			البيان
هامش ربح للغير (2-1)	المشتريات المستهلكة (2)	رقم الأعمال (1)	هامش ربح للغير (2-1)	المشتريات المستهلكة (2)	رقم الأعمال (1)	
23 119 749.32	5 882 900.51	29 002 629.83	35 241 211.56	8 989 818.61	25 567 321. 88	غاز البروبان
160 100 825.4 8	76 308 650.6 5	236 409 476.1 3	292 179 991.1 5	139 261 373.4 2	431 441364.57	سير غاز
49 017.2	7 278.24	56 295.44	86 922.45	12 906.54	99 828.99	B06
233 528,99	25 026.59	258 555,58	163 014.80	20 570.28	183 585.08	B03
251 988 673.2 7	67 726 870.0 7	319 715 543.3 4	79 349 436.97	22 676 195.20	102 025 632 .17	B13
862 930,03	144 607.44	1 007 537.47	1 025 604.25	252 569.90	1 278 174.1 5	P11
3 704 208.16	1 318 845.36	5 022 693.52	4 326 848.20	1 540 679.70	5 867 527.9 0	P35
546 315.97	502 478.75	1 048 794,72	401 348.74	499 483.02	900 841.76	مواد أخرى

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

2- هامش ربح الغير: هو هامش ربح الخواص و يتضمن هامش ربح الموزعين لمواد نفضال و يحسب بالعلاقة التالية:

هامش ربح الغير = رقم الأعمال - المشتريات المستهلكة

الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

جدول رقم (2-7): هامش ربح التسيير المباشر لمختلف المنتجات ون:دج

البيان	هامش ربح التسيير المباشر 2022	هامش ربح التسيير المباشر 2023
غاز البروبان	00	00
سير غاز	139 374 305.04	73 524 440.97
B06	00	8 555.40
B03	33 393.74	49 948.36
B13	14 939 811.08	43 055 107.93
P11	00	00
P35	00	00
مواد أخرى	00	00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

3- هامش ربح التسيير المباشر: هو هامش الربح الذي تتحصل عليه مؤسسة نفضال جراء بيع منتجاتها إلى محطات الخدمات المتواجدة في الولاية و يحسب وفق نسب و شروط معينة تحددها المؤسسة.

جدول رقم (2-8): إجمالي هامش الربح لسنة 2023/2022. ون:دج

البيان	2022			2023		
	هامش ربح الغير (1)	هامش ربح التسيير المباشر (2)	هامش الربح الإجمالي (2+1)	هامش ربح الغير (1)	هامش ربح التسيير المباشر (2)	هامش الربح الإجمالي (2+1)
غاز البروبان	35 241 211.56	00	35 241 211.56	23 119 749.32	00	23 141 444.13
سير غاز	292 179 991.15	139 374 305.04	432 130 848.12	160 100 825.48	73 524 440.97	234 709 801.90
B06	86 922.45	00	86 949.80	49 017.2	8 555.40	57 681.31
B03	163 014.80	33 393.74	196 429.13	233 528,99	49 948.36	283 610.73
B13	79 349 436.97	14 939 811.08	94 303 870.14	251 988 673.27	43 055 107.93	295 355 627.22
P11	1 025 604.25	00	1 025 935.22	862 930,03	00	863 163.55
P35	4 326 848.20	00	4 328 965.13	3 704 208.16	00	3 706 143.25
مواد أخرى	401 348.74	00	401 358.74	546 315.97	00	546 315.97

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

و بعد حساب كل من هامش ربح التسيير المباشر و هامش ربح الغير يتم حساب الهامش الإجمالي وفق العلاقة التالية:

$$\text{إجمالي هامش الربح} = \text{هامش ربح الغير} + \text{هامش ربح التسيير المباشر}$$

نلاحظ أن إجمالي هامش الربح لسنة 2023 فيما يتعلق بغاز البروبان وسير غاز و B06 و P11 قد انخفضت مقارنة بسنة 2022، و أما B03 و B13 و P35 فقد ارتفع الهامش الإجمالي و بالنسبة للمواد الأخرى المواد الأخرى بقيت ثابتة و ذلك راجع إلى أن الكمية المنتجة خلال السنتين لم تتغير.

جدول رقم (2-9): النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة 2023/2022. ون:دج

2023			2022			البيان
النتيجة التحليلية الإجمالية	مجموع التكاليف الإجمالية	هامش الإجمالي	النتيجة التحليلية الإجمالية	مجموع التكاليف الإجمالية	هامش الإجمالي	
-2014627.20	25156071.33	23141444.13	-4732529.27	39984036.91	35 241 211.56	غاز البروبان
40161138.01	194548663.89	234709801.90	48376521.80	383754326.32	432130848.12	سير غاز
-191189.97	248871.28	57 681.31	-336423.00	423372.80	86 949.80	B06
-999142.30	1282753.03	283610.73	-705 766.28	902 195.41	196 429.13	B03
-222131502.69	517487129.91	29535 627.22	-11136507.25	105440377.39	94303 870.14	B13
189157.14	674 006.40	863163.55	-164577.68	1190512.90	1 025 935.22	P11
-2448203.42	6154 346.67	3706143.25	-1895175.86	6224140.99	4 328 965.13	P35
546315 .97	00	546 315.97	401 358.74	00	4 013 58.74	مواد أخرى

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

4- النتيجة التحليلية الإجمالية: تحسب وفق العلاقة التالية

$$\text{النتيجة التحليلية الإجمالية} = \text{مجموع الأرباح} - \text{مجموع التكاليف}$$

نلاحظ أنه يوجد منتج واحد فقط في سنة 2022 حقق ربح و هو سير غاز، و باقي المنتجات حققت خسارة.

أما في سنة 2023 انخفضت أرباح سير غاز ب قيمة 8 215 383.79 دج، و حقق منتج p11 ربحا.

الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

جدول رقم (2-10): جدول الربح الوحدوي لسنة 2023/2022. ون:دج

2023			2022			البيان
الربح الوحدوي	الكمية المباعة	هامش الربح الإجمالي	الربح الوحدوي	الكمية المباعة	هامش الربح الإجمالي	
7 017.68			6 995.55		35 241 211.56	غاز
	3297.59	23141444.13		5 039.14		بروبان
6 817.47			6 795.04		432130848.12	سير
	427.694 3	234709801.90		63 595.08		غاز
101.37	569.00	57 681.31	103.88	837.00	86 949.80	B06
70.55	4020.00	283610.73	59.27	3 314.00	196 429.13	B03
124.99	2 363 031.00	29535 627.22	118.60	795 164.00	94303 870.14	B13
183.96	4 692.00	863163.55	125.19	8 195.00	1025935.22	P11
275.59	13 448.00	3706143.25	275.55	15 710.00	4328965.13	P35
00	/	546 315.97	00	/	401358.74	مواد أخرى

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

5- هامش الربح الوحدوي: هو عبارة عن هامش الربح المحقق لكل وحدة منتجة و يحسب بالعلاقة التالية

$$\text{هامش الربح الوحدوي} = \text{هامش الربح الإجمالي} / \text{الكميات المباعة}$$

نلاحظ أن هناك تغير ليس بالفارق الكبير بين السنتين، حيث ارتفع هامش الربح الوحدوي لسنة 2023 لغاز P11 بهامش يقدر ب58.77دج كأكبر نتيجة وحدوية وأما باقي المنتجات فحدث تغير طفيف فقط.

الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

جدول رقم (2-11): التكاليف الوحودية. ون:دج

2023			2022			البيان
التكاليف الوحودية	الكميات المباعة	مجموع التكاليف الإجمالية	التكاليف الوحودية	الكميات المباعة	مجموع التكاليف الإجمالية	
7 628.62	3297.59	25156071.33	7 709.46	5 039.14	39984036.91	غاز بروبان
5 650,94	427.694 3	194548663.89	5 652.24	63 595.08	383754326.32	سير غاز
437.38	569.00	248871.28	427.88	837.00	423372.80	B06
319.09	4020.00	1282753.03	220.07	3 314.00	902 195.41	B03
218.99	2 363 031.00	517487129.91	166.20	795 164.00	105440377.39	B13
143,65	4 692.00	674 006.40	149.45	8 195.00	1190512.90	P11
457.64	13 448.00	6154 346.67	391.25	15 710.00	6224140.99	P35
/	/	/	/	00	00	مواد أخرى

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

6- التكاليف الوحودية: هي الأعباء و التكاليف الناتجة عن وحدة واحدة من المنتج و يحسب كما يلي

$$\text{التكاليف الوحودية} = \frac{\text{الأعباء الإجمالية}}{\text{الكميات المباعة}}$$

من خلال المقارنة بين التكاليف الوحودية لسنتين تبين أن غاز البروبان و سير الغاز في سنة 2022 كانت التكلفة الوحودية للمنتجين اكبر من التكلفة الوحودية لسنة 2023، بحيث انخفض غاز البروبان بقيمة 80.84دج، أما سير غاز انخفض بقيمة 1.3دج، و هذا راجع زيادة الكميات المباعة خلال سنة 2023. في حين ارتفعت التكلفة الوحودية لباقي المنتجات، إذن كلما زادت الكميات المباعة كلما انخفضت تكاليف الإنتاج.

الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

ون: دج

جدول رقم (2-12): النتيجة التحليلية الوحدوية

2023			2022			البيان
النتيجة التحليلية الوحدوية	الكمية المباعة	النتيجة التحليلية إجمالية	النتيجة التحليلية الوحدوية	الكمية المباعة	نتيجة تحليلية إجمالية	
-610.94	3297.59	2014627.20 -	-725.87	2917.46	-2117684.59	غازبروبان
1 166.54	427.694 3	40161138.01	1 136.13	30396.72	34534527.43	سير غاز
-336.01	569.00	-191189.97	-317.82	558.00	-180 522.77	B06
-248.54	4020.00	-999142.30	-161.72	2199.00	-355 633.13	B03
-94.00	2 363 031.00	222131502.69	-44.36	136,869.00 1	50429174.88	B13
40.31	4 692.00	189157.14	-24.27	4608.00	-111 815.97	P11
182.05-	13 448.00	-2448203.42	-115.70	9348.00	-1081591.29	P35
00	/	546315 .97	00	/	585 502.12	مواد أخرى

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

7- النتيجة التحليلية الوحدوية: هي النتيجة التحليلية للوحدة الواحدة، و تحسب وفق العلة التالية:

$$\text{النتيجة التحليلية الوحدوية} = \frac{\text{النتيجة التحليلية الإجمالية}}{\text{الكميات المباعة}}$$

من خلال الجدول نلاحظ أن أكبر نتيجة تحليلية وحدوية في سنة 2022 لسير غاز بقيمة 1136.13 دج أما باقي المنتجات فكانت النتيجة الوحدوية سالبة، أما في سنة 2023 ارتفعت نتيجة وحدوية لسير غاز بقيمة 1166.54 دج كأكثر نتيجة وحدوية و أيضا ارتفعت نتيجة P11 لتصبح موجبة بقيمة 40.21 دج و أما بقية المنتجات الأخرى بقيت سالبة.

الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

المطلب الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالزمن (ABCTD) في مؤسسة نفضال وحدة تيارت

بعدما قمنا بإعطاء بطاقة تعريفية عن المؤسسة أيضا على طريقة المعتمدة في حساب التكاليف و كذا النتيجة التحليلية الإجمالية و الوحدوية، سنحاول في هذا المطلب تطبيق الطريقة المتبعة في المؤسسة والتي هي طريقة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالزمن (TD ABC) على قسم الإنتاج و هذا من أجل الكشف عن الطاقة الإنتاجية وتأثيرها على النتيجة.

أولا: استخدام نظام TD ABC في المؤسسة.

1- محتويات قسم الإنتاج بالمؤسسة:

يظهر الجدول التالي محتويات قسم الإنتاج التابع للمؤسسة من نسبة الاستهلاك السنوي للمعدات و المواد و العمالة إضافة إلى المصاريف المباشرة و غير المباشرة المتعلقة بهذا القسم.

الجدول رقم(2-13): محتويات قسم الإنتاج

البيان	المبلغ الإجمالي	نسبة الاستهلاك السنوي	المبلغ المستهلك سنويا
تهيئة المياه	943.720	10%	94.372
قارورة البوتان B13	113 919.718	60%	68 351.8308
معدات نقل	805 330.560	15%	120 799.584
مصاريف الكهرباء و المياه	5 360.318	100%	5 360.318
مصاريف الوقود	119.860	100%	119.860
أجور غير مباشرة	20.960	100%	20.960

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة الإنتاج.

2- الخطوات المتبعة في تطبيق نظام TD ABC.

من خلال الجانب النظري في الفصل الأول قمنا بإتباع الخطوات التالية:

- تحديد التكاليف السنوية الخاصة بقسم الإنتاج، ذلك من أجل تجميع تكاليف الموارد المتجانسة المتواجدة ضمن هذا القسم و هي:

- تكاليف الإهلاك معدات و آلات (94.372+68 351.8308+ 120 799.584)

- مصاريف صناعية أخرى (5 360.318+119.860)

- مصاريف الأجور غير المباشرة (20.960)

و بالتالي تقدر إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة ب 194 746.92 دج.

• تقدير الطاقة النظرية للقسم الإنتاجي:

عند اخذ المعلومات الخاصة بقسم الإنتاج خصوص الوقت المستغرق اليوم تبين ما يلي:

أن عدد ساعات العمل في اليوم هو تسع ساعات، و عدد أيام الدوام في الأسبوع ستة أيام عمل من السبت إلى الخميس، و إن عدد الأسابيع في السنة هو اثنا و خمسون أسبوعا و عليه فان عدد ساعات العمل في السنة تقدر كالتالي:

$$2808 = 52 \times 6 \times 9 \text{ ساعة عمل في السنة.}$$

و هي ساعة عمل نظرية خلال السنة، و عدد الدقائق النظرية في السنة يقدر ب:

$$168\ 480 = 60 \times 2808 \text{ دقيقة عمل نظرية لقسم الإنتاج خلال السنة.}$$

• تقدير الطاقة العملية للقسم الإنتاجي:

يتم تقدير الطاقة العملية لقسم الإنتاج و ذلك باستبعاد أوقات الراحة، الصيانة و الأوقات المستقطعة) و هو 30 يكون بعد خروج مجموعة العمل الأولى و دخول المجموعة الثانية)، و بناءا على تقدير المدير التنفيذي للإنتاج تقدر الطاقة العملية لقسم بنسبة %90 من الطاقة النظرية للقسم و عليه الطاقة العملية للقسم تحسب كما يلي:

$$151\ 632 = 0.9 \times 168\ 480$$

ثانيا: حساب معدل تكلفة لقسم الإنتاج

بعد وصولنا إلى تكلفة الطاقة العملية لقسم الإنتاج، سنواصل الخطوات المتبقية من تطبيق للوصول الى معادلة الوقت.

1- معدل التكلفة:

من خلال تقسيم إجمالي تكاليف القسم على الطاقة العملية للقسم الإنتاجي نستخرج ما يلي:

معدل تكلفة الطاقة للقسم:

الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

$$1.422 = 151632/215,685.96 \text{ دج/للدقيقة.}$$

2- تقدير الوقت اللازم لإنتاج كل وحدة :

قبل التطرق إلى الجدول الخاص بالوقت اللازم لإنتاج الوحدات بالقسم الإنتاجي فقد تم الاعتماد على المعلومات مقدمة من طرف مصلحة الإنتاج و المتعلقة بالوقت و ذلك من خلال ما يلي:

إنتاج 20000 لتر من سير الغاز يستغرق الوقت 30 دقيقة، أي 0.0015 دقيقة/لتر

لإنتاج 220 قارورة غاز B03 تستغرق 15 دقيقة، أي 0.06 دقيقة للقارورة.

لإنتاج 430 قارورة غاز B06 تستغرق 20 دقيقة، و منه 0.04 دقيقة للقارورة.

لإنتاج 360 قارورة غاز B13 تستغرق 25 دقيقة، ما يعادل 0.06 دقيقة للقارورة.

لإنتاج 200 قارورة غاز P11 تستغرق 10 دقائق، أي 0.05 دقيقة للقارورة.

لإنتاج 200 قارورة غاز P35 تستغرق مدة 15 دقيقة، و بالتالي 0.07 دقيقة للقارورة.

أما وفق طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالزمن (TD ABC) يجب أخذ الوقت لكل منتج على حدى كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(2-14): الوقت اللازم لإنتاج وحدة واحدة من المنتجات المؤسسة.

الرمز	اسم المنتج	الوقت المقدر بالدقائق
م 1	سير غاز	0.0015
م 2	B06	0.06
م 3	B03	0.04
م 4	B13	0.06
م 5	P11	0.05
م 6	P35	0.07

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على رئيس مصلحة الإنتاج.

تم احتساب الوقت لكل وحدة واحدة بقسمة الوقت الإجمالي لإنتاج مجموعة من الوحدات مثل: غاز B13 يستغرق 25 دقيقة / 360 = 0.06 دقيقة للقارورة.

و بنفس الطريقة يحسب الوقت لباقي المنتجات المؤسسة.

3- إعداد معادلة الوقت:

قبل إعداد معادلة الوقت يجب أولاً التعريف بالوقت الأساسي في المعادلة، حيث يعتبر هذا الأخير وقت تحضير القسم الإنتاجي عند بداية كل يوم عمل، و بالاعتماد على مصلحة الإنتاج فقد قدر الوقت الأساسي لليوم هو 296 يوم، حيث تعتبر هذه المدة هي عدد أيام العملية للإنتاج، ليصبح الوقت الأساسي اللازم إدراجه في معادلة الوقت هو: $296 \times 10 = 2960$ دقيقة.

لتصبح معادلة الوقت كالتالي:

وقت عمل القسم = الوقت الأساسي + (عدد الوحدات المنتجة من المنتج الأول * الوقت المستغرق لوحدة المنتج الأول) + (عدد الوحدات المنتجة من المنتج الثاني * الوقت المستغرق لوحدة المنتج الثاني)... الخ منتج.

و يمكن عرض الوحدات المنتجة فعلياً لسنة 2023 في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-15): الكميات الفعلية المنتجة خلال سنة 2023.

الرمز	المنتج	الكمية المنتجة فعلياً
م1	سير غاز	427.694 3
م2	B06	569.00
م3	B03	4020.00
م4	B13	2 363 031.00
م5	P11	4 692.00
م6	P35	13 448.00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على رئيس مصلحة الإنتاج.

إذن تصبح معادلة الوقت كالتالي:

$$+2960 + (0.0015 \times 34,427.69) + (0.06 \times 569) + (0.04 \times 4020) + (0.06 \times 2,363,031) + (0.07 \times 13,448) + (0.05 \times 4692)$$

$$= 2960 + 51.641535 + 34.14 + 160.8 + 141,781.86 + 234.6 + 941.36$$

$$= 146,164.40 \text{ دقيقة عمل خلال السنة.}$$

و منه يحسب إجمالي التكاليف الواجب استهلاكها ضمن قسم الإنتاج يساوي:

$$= \text{الوقت المستهلك في القسم} \times \text{معدل تكلفة الطاقة للقسم}$$

$$207,845.77 = 1.422 \times 146,164.40 \text{ دج.}$$

ثالثا: الطاقة الإنتاجية غير المستغلة في قسم الإنتاج

من مزايا نظام (TD ABC) انه يمكن الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة، و هذا ما سوف نتطرق إليه.

1- طريقة حساب الطاقة الإنتاجية غير المستغلة:

من خلال مقارنة إجمالي التكاليف الفعلية المستهلكة في قسم الإنتاج مع إجمالي التكاليف الواجب استهلاكها عند عدد الوحدات المنتجة الفعلية للقسم و عليه فان الطاقة الإنتاجية غير المستغلة تحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{تكاليف الطاقة الإنتاجية غير المستغلة} = \text{إجمالي التكاليف الفعلية المستهلكة} - \text{إجمالي التكاليف الواجب استهلاكها}$$

$$\text{إذن } 13,098.85 = 194,746.92 - 207,845.77 \text{ دج.}$$

هذا المبلغ يمثل تكاليف الطاقة الإنتاجية غير المستغلة.

أما الطاقة غير المستغلة على صعيد الوقت فيتم حسابها من خلال طرح وقت عمل القسم السنوي على الطاقة العملية للقسم.

$$151632 - 146164.40 = 5,467.6 \text{ دقيقة}$$

رابعا: حساب تكلفة الإنتاج لغاز B13 بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة (TD ABC)

بعدما تم الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة بالمؤسسة، سنحاول حساب التكلفة الإنتاج لغاز B13.

1B13- أقسام الخط الإنتاجي الخاصة بإنتاج

يمر إنتاج هذا المنتج بقسمين متواجدين عبر هذا الخط وهما:

1-1. قسم التخزين: ويتم تخزين المادة الأولية البوتان في خزان دائري الشكل في قسم التخزين، ثم بعد ذلك

يتم البدء في عملية إنتاج الغاز بعد مروره بأنابيب التوصيل وصولا إلى قسم التعبئة، و الجدول التالي

يبين التكاليف الصناعية غير المباشرة الخاصة بالقسم:

الجدول رقم (2-16): التكاليف غير المباشرة بقسم التخزين

التكلفة السنوية	البيان
366.542.6	تكلفة إهلاك آلات القسم
451.509.49	حصته من مصاريف الكهرباء
46.716.16	حصته من مصاريف المياه
539.911.03	مصاريف غير مباشرة
1.404.679.2	إجمالي ت.ص.غ.م بالقسم

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مصلحة الإنتاج.

بينما بلغت أجور العمال المباشرة: 49. 755 668 د.ج.

2-1. قسم التعبئة: يتم في هذا القسم تعبئة القارورة الغاز ضمن مروره بمراحل على مستوى الآلات المختصة في ذلك، و الجدول التالي يبين تكاليف السنوية للقسم:

الجدول رقم (2-17) : التكاليف الصناعية غير المباشرة لقسم التعبئة

التكاليف السنوية	البيان
1466170.40	تكلفة إهلاك آلات قسم التعبئة
1806037.97	حصته من مصاريف الكهرباء
186864.64	حصته من مصاريف المياه
916503	مصاريف غير المباشرة
4375575.9	إجمالي المصاريف الصناعية غير المباشرة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مصلحة الإنتاج.

أما الأعباء المباشرة للقسم تتمثل في أجور العمال المباشرة و بلغت 222 712.35 د.ج.

2- حساب معدل تكلفة الطاقة العملية للقسم

يتم حساب الطاقة العملية للقسم و ذلك بقسمة إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة على الطاقة العملية خاصة بها، و أيضا نفس الطريقة تطبق على الأجور المباشرة، و الجدول التالي يظهر هذا:

الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

الجدول رقم(2-18): حساب معدلات تكلفة الطاقة لكل قسم

الوحدة التطبيقية	الرمز	إجمالي التكاليف	الطاقة العملية بالدقيقة	رمز معدل التكلفة	معدل تكلفة الطاقة دج/د
قسم التخزين	ق1	1404679.2	151632	م1	9.26
	ع1	4 755 668 .49	151632	م2	31.36
قسم التعبئة	ق2	4375575.9	151632	م3	28.85
	ع2	9 222 712.35	151632	م4	60.82

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معلومات من رئيس قسم الإنتاج.

بحيث أن:

ق1: التكاليف الصناعية غير المباشرة لقسم التخزين.

ق2: التكاليف الصناعية غير المباشرة لقسم التعبئة.

ع1: الأجور المباشرة لقسم التخزين.

ع2: الأجور المباشرة لقسم التعبئة.

حيث أن الطاقة العملية لكل قسم هي نفسها بالنسبة لكل الأقسام و أيضا هي نفسها الطاقة العملية للقسم الإنتاجي السابق و قدرت: 151.632 دقيقة

كما خصصنا رموز خاصة بكل قسم لتسهيل تطبيقها في المعادلات الوقتية

بعد استخراج معدل التكلفة، يتم إعداد جدول مراحل إنتاج B13

جدول رقم (2-19) مراحل إنتاج B13 و الزمن المستغرق لكل مرحلة.

المرحلة	الرمز	الزمن المقدر لإنتاج بالدقيقة
قسم التخزين	ز1	0.01
قسم التعبئة	ز2	0.05

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معلومات عمال القسم.

و تكون معادلة التكلفة الوقتية للتكاليف الصناعية غير المباشرة لمنتج B13 وفقا لنظام (TD ABC) كمايلي:

$$= (3م \times 2ز) + (1م \times 1ز)$$

بحيث:

ز: هو زمن المقدر لتصنيع المنتج

م: هو معدل تكلفة الطاقة

$$(28.85 \times 0.05) + (9.29 \times 0.01)$$

$$1.53 = 1.44 + 0.09 \text{ دج.}$$

تكلفة صناعية غير مباشرة وفق نظام تكاليف على أساس الأنشطة (TD ABC)

أما الأجر المباشرة، فيتم توزيعها اعتمادا على المحركات الوقتية لكل من قسم التخزين، و قسم التعبئة، وفقا للجدول (2-18) و تحسب كما يلي:

$$\text{الأجر المباشرة للوحدة الواحدة لغاز B13} = (2 \times 1 \text{ م}) + (4 \times 2 \text{ م})$$

$$(60.82 \times 0.05) + (31.36 \times 0.01) =$$

$$3.35 = 3.04 + 0.31 \text{ دج}$$

وهي الأجر المباشرة وفق نظام (TD ABC).

فتكون إجمالي تكلفة وحدة B13 وفق نظام (TD ABC) كالتالي:

$$\text{تكلفة المواد المباشرة} + \text{تكلفة الأجر المباشرة} + \text{التكاليف الصناعية غير المباشرة} =$$

حيث يتم حساب التكلفة المواد المباشرة ب:

$$\text{تكلفة المواد المباشرة للوحدة} = \text{التكاليف الكلية للوحدة} - \text{تكاليف المواد غير المباشرة للوحدة} .$$

$$147.89 - 39.69 = 108.2 \text{ دج للوحدة.}$$

ومنه إجمالي تكلفة وحدة غاز B13 وفق نظام (TD ABC)

$$108.2 + 3.35 + 1.53 = 113.08 \text{ دج للوحدة.}$$

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي قمنا بها تبين لنا ما يلي:

- اتضح أنه هناك طاقة إنتاجية غير مستغلة في قسم الإنتاج بالنسبة للتكاليف قدرت ب 13,098.85 دج بنسبة 6.30% من إجمالي تكاليف الإنتاج البالغة 207,845.77 دج.

الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع GPL-تيارت-

- أما الطاقة الإنتاجية غير المستغلة على صعيد الوقت بلغت قيمتها 5467.6 دقيقة من أصل 151632 دقيقة.

- بلغت التكلفة الوحديّة لإنتاج غاز B13 وفق الطريقة المطبقة في المؤسسة 218.99 دج، بسعر بيع 343.98 دج بهامش ربح 124.99 دج للوحدة.

- أما التكلفة الوحديّة لإنتاج غاز B13 حسب نظام TD ABC قدرت بـ 113.08 دج، بسعر بيع 343.98 دج بهامش ربح 230.9 دج للوحدة.

و عليه فإن نظام TD ABC أحدث فرق في نظام تكاليف بالمؤسسة بفارق 105.91 دج .

من خلال ما تم التوصل إليه خلال حساب تكلفة الإنتاج لمنتج B13 وفق نظام (TD ABC) و نظام التكاليف بالمؤسسة، فإن نظام (TD ABC) هو أفضل في تحديد التكلفة و تخفيضها و هذا ما تم فعلا الوصول إليه.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة نفطال وحدة الغاز المميع GPL بتيارت، و التي تهدف إلى تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالزمن على تكاليف المؤسسة ، اتضح لنا أن المؤسسة تعتمد على برمجيات معلوماتية متطورة تقوم بتسجيل و توثيق مختلف العمليات من عملية شراء المنتج الخام إلى غاية بيعه كما تسجل فيه أيضا مختلف التكاليف من تموين، إنتاج وتوزيع. بتطبيق طريقة TD ABC على قسم الإنتاج لاحظنا انخفاض تكاليف الإنتاج عن طريقة التكاليف الكلية، كما تسمح هذه الطريقة بتوفير معلومات هامة حول تحديد الطاقة الإنتاجية غير المستغلة بالنسبة للتكاليف و الوقت و هذا ما يساعد المؤسسة على تخفيض تكاليفها و زيادة الوعي لديها فيما يخص تسيير و ترشيد التكاليف، و بالتالي فإن هذه الطريقة توفر معلومات ذات جودة و مصداقية و ملائمة لمراقبة تكاليف المؤسسة و تدنيته.

الخاتمة

تبقى محاسبة التسيير من الأدوات المهمة المستخدمة داخل المؤسسات، كونها عامل يساعد المؤسسة في صناعة القرار و تخفيض التكاليف كما تساعد في زيادة قدرتها التنافسية. و عليه تطرقنا في الفصل الأول إلى مفاهيم عامة حول محاسبة التسيير من تعريف و كذا دورها في المؤسسة الاقتصادية بالإضافة إلى أساليب و طرق محاسبة التسيير لقياس التكاليف، و شمل أيضا بعض المفاهيم المتعلقة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة. و من هذا المنطلق يتضح لنا مدى حاجة المؤسسات إلى محاسبة التسيير لترشيد التكاليف كونها تنشط في بيئة تتغير فيها المستجدات المالية و الاقتصادية باستمرار، لذا أصبح من الضروري التخلي عن الأساليب التقليدية التي لم تعد مسايرة للوضع الراهن و تبني أساليب جديدة مثل نظام ABC والتكلفة المستهدفة.

تناولت دراستنا إحدى هذه الأساليب الحديثة التي تسعى إلى تخفيض التكاليف و هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الذي يركز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بالموارد على الأنشطة التي استفادت منها و من ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة. أما في الفصل الثاني عرضنا واقع التكاليف في المؤسسة مع إمكانية تطبيق نظام TD ABC فيها.

إختبار صحة الفرضيات:

الفرضية الأولى: يتميز نظام محاسبة التسيير المبني على أساس الأنشطة عن غيره من الأنظمة الأخرى كونه يقوم على توزيع التكاليف على الأنشطة ثم تخصيصها على المنتجات، و هذا ما يساعد المؤسسة على توفير معلومات دقيقة عن التكاليف غير المباشرة التي لم تكن موجودة في الأنظمة الأخرى، و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: تتوفر وحدة الغاز المميع بتيارات على إمكانيات تساعد في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وهذا راجع الى أنها تعتبر واحدة من أكبر المؤسسات الوطنية، التي تعمل ببرمجيات وأنظمة جديدة و محدثة، بإضافة الى خبرة و كفاءة عمالها، و عليه فإن الفرضية الثانية صحيحة.

الفرضية الثالثة: إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في وحدة الغاز المميع بتيارات أبدى فعاليته في تدنية تكاليف المؤسسة وذلك من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات وكشف الطاقة الإنتاجية غير المستغلة، وبإستبعادها في حساب التكلفة النهائية للمنتج تكون المؤسسة قد خفضت تكاليفها، و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

النتائج المتوصل إليها:

- يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة أكثر عدالة في توزيع التكاليف بين المنتجات بحيث يقوم بتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتج لوحده.

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف وهذا ما تحتاجه كل المؤسسة أي كلما قلت التكاليف زادت الأرباح.
- تقوم " وحدة الغاز المميع بتيارت" بتسجيل جميع العمليات اليومية التي تقوم بها في برنامج معلوماتي خاص بها يسمح لها بتقدير جميع تكاليفها إضافة إلى حساب النتيجة السنوية بكل دقة وتفصيل هو نظام متكامل لا مجال للخطأ فيه.
- تعتمد وحدة الغاز المميع بتيارت على إحدى طرق محاسبة التسيير الحديثة و التي تتمثل في نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالزمن في تدنية تكاليف الإنتاج الخاصة بها.
- يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالزمن قادر على الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة وكذا تخفيض تكاليف الإنتاج في وقت قصير و دون جهد.

التوصيات:

على ضوء هذه النتائج المتوصل إليها يمكن وضع مجموعة من التوصيات الموضحة كالتالي:

- ضرورة تبني وحدة الغاز المميع GPL بتيارت أساليب حديثة لمحاسبة التسيير من أجل حل مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة هذا يساعدها أكثر على قياس تكاليفها بدقة.
- القيام بدورات تكوينية لصالح عمال المؤسسة في شتى مجالات نشاط المؤسسة حتى تتمكن من مواكبة التطور المستمر خاصة الذين ينشطون في مجال المحاسبة.
- العمل على التطوير المتواصل لبرمجيات المحاسبة المعمول بها في مؤسسة نفضال - وحدة الغاز المميع بتيارت.
- ضرورة استخدام الطاقة غير المستغلة في القسم الإنتاجي التي تساعد المؤسسة على زيادة الإنتاج و تخفيض التكاليف.

آفاق الدراسة:

إن الدراسة في هذا الموضوع فتحت لنا المجال لاقتراح بعض المواضيع و هي:

- مساهمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في اتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية.
- استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

– الكتب:

1. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002.
2. إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، ط1، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2013.
3. إسماعيل يحيى الكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار حامد، عمان، الأردن، 2006.
4. إسماعيل يحيى الكويتي و آخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار حامد، عمان، الأردن، 2007.
5. بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية دروس و تمارين، دار الهدى، الجزائر، 2012.
6. خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
7. رحال علي، سعر التكلفة و المحاسبة و التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
8. سارة عزابيزية، المحاسبة التحليلية – أصول العلمية و العملية – ط01، ألفا للوثائق، عمان، الأردن، 2020.
9. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
10. محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي و الحديث)، الطبعة الأولى، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2011.
11. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
12. ناصر دادي عدون، تقنيات محاسبة التسيير: محاسبة تحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
13. ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية و تكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2004.
14. هاشمي الطيب، المحاسبة التحليلية، ألفا للوثائق، ط01، عمان، الأردن، 2021.
15. يوحنا عبد آل آدم، صالح رزق، المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار حامد، عمان، 2006.

– الأطروحات و المذكرات:

1. إبراهيم سليمان النمى، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة (دراسة ميدانية على مستشفيات الحكومية العاملة في غزة)، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، 2013، غزة-فلسطين.

2. بورنيسة مريم، محاسبة التسيير و دورها في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية" دراسة ميدانية"، أطروحة دكتوراه في شعبة علوم التسيير، جامعة أمجد بوقرة-بومرداس-، الجزائر، 2019/2020.
3. غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسعير، الموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013_ 2014.

- المجلات الدورية

1. إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ¹ABM تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية- جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير- جامعة بسكرة، الجزائر، العدد 28/27، 2012.
2. اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 14، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018.
3. راضية عطوي، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف- دراسة حالة: تخفيض تكلفة صنوبر من نوع PRIMA لشركة BCR SANAIK (، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 15، جامعة البليدة2، الجزائر، 2016.
4. زعرور نعيمة، كردودي سهام، أحمد ضيف، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد 01، جامعة عباس لغرور- خنشلة، الجزائر، 2017.
5. سارة عزابيزة، ياسمينه عامرة، وئام ملاح، نظام الإدارة على أساس الأنشطة كمدخل حديث تمييز المؤسسة الجزائرية- دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 02، العدد 01، جامعة العربي التبسي - الجزائر، جوان 2019.
6. سوداني زكرياء، تومي إبراهيم، قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC)-دراسة تطبيقية بمؤسسة مطاحن الجنوب "Gmsud" ببلدية أوماش- ولاية بسكرة، الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، الجزائر، 2023.
7. عوادي عبد القادر، شيخ عبد القادر، العيفة رحيمة، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية دراسة ميدانية مركب الملح الوطاية- بسكرة-الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 04، العدد 02، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2019.
8. قاسم حدة، جرد نور الدين، مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت "TDABC" في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة في القسم التجاري لمؤسسة اتصالات الجزائر

- وكالة الجلفة-، مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، جامعة زيان عاشور بالجلفة (الجزائر)، 2022.
9. كردوسي محمد، دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد و التنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 02، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2020.
10. نبو مجيد، بن الدين أحمد، إستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) للرقابة على التكاليف في القطاع المصرفي، دراسة تطبيقية لبنك التنمية المحلية BDL، وكالة أدرار، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد السادس، العدد 01، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2020.

- مطبوعات:

1. بلكرشة رابح، مطبوعة في المحاسبة التحليلية، محاضرات خاصة بالسنة الثانية ماستر محاسبة و جباية معمقة، جامعة ابن خلدون -تيارت-، 2016/2015.
2. حسين يحي، مطبوعة بيداغوجية: محاسبة التسيير الإستراتيجية، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر محاسبة و جباية معمقة، 2021-2022.
3. رفيق يوسف، مطبوعة بعنوان: محاسبة التسيير محاضرات مدعمة بأمثلة، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، شعبة العلوم المالية والمحاسبة، جامعة العربي التبسي - تبسة، 2021/2020.
4. دويدي خديجة هاجر، محاضرات في مراقبة التسيير، موجهة لطلبة: - الليسانس - سنة الثالثة، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2019/2020.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1-L.Langlois- bounnier c- bringer.m « countrôle de gestion» Berti édition- 2008.

قائمة الملاحق

Doc :01											
COUTS ET RESULTAT (UM:VRAC DA/TM, COND DA/UNITE)											
31/12/2022											
CRG:	717	CENTRE EMPLISSEUR TIARET									
C0	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11
ELEMENTS	BUTANE VRA	PROPANE VRAC	GPL/C	B06	B03	B13	PROMO	P11	P35	AUTRE	TOTAL
CHIFFRE D'AFFAIRE	0	27 786 299,56	431 441 364,57	99 828,99	183 585,08	102 025 632,17	-	1 278 174,15	5 867 527,90	900 841,76	569 583 254,18
PREST/TRANSPORT	0	16 444 730,61	-	-	-	-	-	-	-	-	16 444 730,61
ACHAT CONSOMME	0	8 989 818,61	139 261 373,42	12 906,54	20 570,28	22 676 195,20	-	252 569,90	1 540 679,70	499 483,02	173 253 596,67
MARGE TIERS	0	35 241 211,56	292 179 991,15	86 922,45	163 014,80	79 349 436,97	-	1 025 604,25	4 326 848,20	401 358,74	412 774 388,12
MARGE GD	0	-	139 374 305,04	-	33 393,74	14 939 811,08	-	-	-	-	154 347 509,86
MARGES BRUTE	0	35 241 211,56	431 554 296,19	86 922,45	196 408,54	94 289 248,05	-	1 025 604,25	4 326 848,20	401 358,74	567 121 897,98
COULAGE ET EXCEDENT	0	10 296,08	576 551,93	27,35	20,59	14 622,09	-	330,97	2 116,93	-	603 965,94
MARGE NETTE	0	35 251 507,64	432 130 848,12	86 949,80	196 429,13	94 303 870,14	-	1 025 935,22	4 328 965,13	401 358,74	567 725 863,92
FRAIS D'APROV	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
FRAIS RAVITAILLEMENT	0	14 133 684,43	-	-	6 954,14	112 125,90	-	2 848,37	1 172,12	-	14 256 784,97
FRAIS STOCKAGE	0	697 706,26	-	394 983,38	833 802,82	25 681 978,42	-	589 581,19	2 565 347,55	-	30 763 399,61
QUOTE-PART CABOTAGE	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
SORTIE VRAC P/PRODUCTION	0	-	167 377 611,71	9 702,48	18 879,50	19 919 670,50	-	263 748,38	1 616 378,51	-	189 205 991,09
FRAIS EMPLISSAGE	0	-	-	6 154,19	11 975,09	12 634 862,46	-	109 814,21	672 994,94	-	13 435 800,90
FRAIS DISTRIBUTION	0	14 616 608,54	83 409 446,27	2 032,54	9 796,70	25 478 429,35	-	36 041,79	218 598,35	-	123 770 953,54
CHARGES IND DISTRICT	0	5 366 681,11	67 728 775,15	5 348,43	10 588,23	11 009 048,18	-	96 004,45	585 590,39	-	84 802 035,94
CHARGES IND BRANCHE	0	2 067 243,74	26 089 101,17	2 060,21	4 078,58	4 240 681,62	-	36 980,88	225 569,22	-	32 665 715,43
CHARGES IND SIEGE	0	3 102 112,83	39 149 392,01	3 091,56	6 120,34	6 363 580,94	-	55 493,63	338 489,92	-	49 018 281,24
TOTAL CHARGES	0	39 984 036,91	383 754 326,32	423 372,80	902 195,41	105 440 377,39	-	1 190 512,90	6 224 140,99	-	537 918 962,72
RESULTAT ANALYTIQUE	0	- 4 732 529,27	48 376 521,80	- 336 423,00	- 705 766,28	- 11 136 507,25	-	- 164 577,68	- 1 895 175,86	401 358,74	29 806 901,20
QUANTITE VENDUE (UM: VRAC TM ,	0	5 039,14	63 595,08	837,00	3 314,00	795 164,00	-	8 195,00	15 710,00	-	79 626,31
MARGES BRUTE	0	6 993,50	6 785,97	103,85	59,27	118,58	-	125,15	275,42	-	-
COULAGE ET EXCEDENT	0	2,04	9,07	0,03	0,01	0,02	-	0,04	0,13	-	-
MARGE NETTE	0	6 995,55	6 795,04	103,88	59,27	118,60	-	125,19	275,55	-	-
FRAIS D'APROV	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
FRAIS RAVITAILLEMENT	0	2 804,78	-	-	2,10	0,14	-	0,35	0,07	-	-
FRAIS STOCKAGE	0	138,46	-	471,90	251,60	32,30	-	71,94	163,29	-	-
QUOTE-PART CABOTAGE	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
COUT SORTIE VRAC	0	-	2 631,93	11,59	5,70	25,05	-	32,18	102,89	-	-
FRAIS EMPLISSAGE	0	-	-	7,35	3,61	15,89	-	13,40	42,84	-	-
FRAIS DISTRIBUTION	0	2 900,62	1 311,57	2,43	2,96	32,04	-	4,40	13,91	-	-
CHARGE IND DISTRICT	0	1 065,00	1 065,00	6,39	3,20	13,85	-	11,72	37,28	-	-
CHARGE IND BRANCHE	0	410,24	410,24	2,46	1,23	5,33	-	4,51	14,36	-	-
CHARGE IND SIEGE	0	615,60	615,60	3,69	1,85	8,00	-	6,77	21,55	-	-
TOTAL CHARGE	0	7 934,70	6 034,34	505,82	272,24	132,60	-	145,27	396,19	-	-
RESULTAT ANALYTIQUE UNITAIRE (U	0	-939,1549	760,6959935	-401,9390732	-212,965082	-14,00529608	0	-20,08269463	-120,6350005	0	0

Doc :01											
COUTS ET RESULTAT (UM:VRAC DA/TM, COND DA/UNITE)											
31/12/2023											
CRG:	GCE	CE ET MCE									
C0	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11
ELEMENTS	BUTANE V	PROPANE VRAC	GPL/C	B06	B03	B13	PROMO	P11	P35	AUTRE	TOTAL
CHIFFRE D'AFFAIRE	-	18 183 241,09	236 409 476,13	56 295,44	258 555,58	319 715 543,34	-	1 007 537,47	5 022 693,52	1 048 794,72	581 702 137,29
PREST/TRANSPORT	-	10 819 408,74	-	-	-	-	-	-	-	-	10 819 408,74
ACHAT CONSOMME	-	5 882 900,51	76 308 650,65	7 278,24	25 026,59	67 736 870,07	-	144 607,44	1 318 845,36	502 478,75	151 926 657,61
MARGE TIERS	-	23 119 749,32	160 100 825,48	49 017,20	233 528,99	251 978 673,27	-	862 930,03	3 703 848,16	546 315,97	440 594 888,42
MARGE GD	-	-	73 524 440,97	8 555,40	49 948,36	43 055 107,93	-	-	-	-	116 638 052,66
MARGES BRUTE	-	23 119 749,32	233 625 266,45	57 572,60	283 477,35	295 033 781,20	-	862 930,03	3 703 848,16	546 315,97	557 232 941,08
COULAGE ET EXCEDENT	-	21 694,81	1 084 535,45	108,71	133,38	321 846,02	-	233,52	2 295,09	-	1 430 846,97
MARGE NETTE	-	23 141 444,13	234 709 801,90	57 681,31	283 610,73	295 355 627,22	-	863 163,55	3 706 143,25	546 315,97	558 663 788,05
FRAIS D'APROV	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
FRAIS RAVITAILLEMENT	-	9 011 338,83	-	1 118,55	513 169,81	184 350 492,10	-	221 239,66	1 641 250,19	-	195 738 609,14
FRAIS STOCKAGE	-	521 784,49	-	215 673,01	674 007,98	39 079 499,16	-	140 660,14	1 636 221,09	-	42 267 845,86
QUOTE-PART CABOTAGE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
SORTIE VRAC P/PRODUCTI	-	-	87 214 102,18	11 882,21	23 195,02	64 025 636,64	-	102 611,70	1 008 507,14	-	152 385 934,90
FRAIS EMBLISSAGE	-	-	-	6 837,03	13 648,59	33 411 255,08	-	49 299,75	484 536,87	-	33 965 577,32
FRAIS DISTRIBUTION	-	9 704 795,61	45 547 524,37	5 286,14	28 290,06	110 676 722,80	-	48 684,49	388 011,28	-	166 399 314,74
CHARGES IND DISTRICT	-	2 836 705,18	29 615 933,62	3 870,21	14 591,34	41 194 687,68	-	53 449,60	477 319,25	-	74 196 556,87
CHARGES IND BRANCHE	-	1 343 609,73	14 027 632,08	1 833,13	6 911,21	19 511 926,58	-	25 316,48	226 082,99	-	35 143 312,20
CHARGES IND SIEGE	-	1 737 837,50	18 143 471,64	2 370,99	8 939,02	25 236 909,87	-	32 744,58	292 417,87	-	45 454 691,47
TOTAL CHARGES	-	25 156 071,33	194 548 663,89	248 871,28	1 282 753,03	517 487 129,91	-	674 006,40	6 154 346,67	-	745 551 842,50
RESULTAT ANALYTIQUE	-	- 2 014 627,20	40 161 138,01	- 191 189,97	- 999 142,30	- 222 131 502,69	-	189 157,14	- 2 448 203,42	546 315,97	- 186 888 054,45
QUANTITE VENDUE (UM: V	-	3 297,59	34 427,69	569,00	4 020,00	2 363 031,00	-	4 692,00	13 448,00	-	68 982,45
MARGES BRUTE	-	7 011,10	6 785,97	101,18	70,52	124,85	-	183,92	275,42	-	-
COULAGE ET EXCEDENT	-	6,58	31,50	0,19	0,03	0,14	-	0,05	0,17	-	-
MARGE NETTE	-	7 017,68	6 817,47	101,37	70,55	124,99	-	183,96	275,59	-	-
FRAIS D'APROV	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
FRAIS RAVITAILLEMENT	-	2 732,70	-	1,97	127,65	78,01	-	47,15	122,04	-	-
FRAIS STOCKAGE	-	158,23	-	379,04	167,66	16,54	-	29,98	121,67	-	-
QUOTE-PART CABOTAGE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
COUT SORTIE VRAC	-	-	2 533,25	20,88	5,77	27,09	-	21,87	74,99	-	-
FRAIS EMBLISSAGE	-	-	-	12,02	3,40	14,14	-	10,51	36,03	-	-
FRAIS DISTRIBUTION	-	2 943,00	1 322,99	9,29	7,04	46,84	-	10,38	28,85	-	-
CHARGE IND DISTRICT	-	860,24	860,24	6,80	3,63	17,43	-	11,39	35,49	-	-
CHARGE IND BRANCHE	-	407,45	407,45	3,22	1,72	8,26	-	5,40	16,81	-	-
CHARGE IND SIEGE	-	527,00	527,00	4,17	2,22	10,68	-	6,98	21,74	-	-
TOTAL CHARGE	-	7 628,62	5 650,94	437,38	319,09	218,99	-	143,65	457,64	-	-
RESULTAT ANALYTIQUE UM	0	-610,9392605	1166,535949	-336,0104917	-248,5428613	-94,00278824	0	40,31482195	-182,04963	0	0

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالزمن (TDABC) المطبقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال تحديد فعاليتها في ترشيد التكاليف باعتبارها أحد أهم أنظمة محاسبة التسيير الحديثة التي تساهم في تحديد وحساب تكاليف المؤسسة بطريقة واضحة ودقيقة، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات، تم الاعتماد على المنهج الوصفي للجانب النظري والمنهج التحليلي لدراسة حالة أحد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (وحدة الغاز المميع - تيارت).

حيث أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالزمن (TDABC) في المؤسسة المستهدفة ساهم في تخصيص التكاليف غير المباشرة وكشف الطاقة الإنتاجية غير المستغلة والمقدرة بنسبة 6.30% من إجمالي تكاليف الإنتاج، وباستبعادها في حساب التكلفة النهائية للمنتج تكون المؤسسة قد خفضت تكاليفها.

الكلمات المفتاحية:

طريقة التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالزمن، محاسبة التسيير، تخفيض التكاليف.

Abstract:

This study aims to evaluate the Time-Driven Activities-Based Costing (TDABC) method which is applied in the Algerian economic institutions through determining its effectiveness in rationalizing costs as it is one of the most important modern management accounting systems that contribute to identifying and calculating the organization's costs in a clear and accurate way. Therefore, in order to achieve the objectives of this study and test the hypotheses. It has been relied on the descriptive approach in the theoretical aspect and the analytical approach in the case of one of the Algerian economic institutions (Liquefied Gas Unit - Tiaret).

The results of this study showed that applying the Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) method in the target institution contributed to the allocation of indirect costs. Besides, it could detect the unutilized production capacity, which is estimated at 6.30% of the total production costs. However, by excluding this latter in calculating the final cost of the product that can lead to reduce the institutions' cost.

Keywords:

Time-Driven Activity-Based Costing, Management Accounting, cost reduction