



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي ميله

الرقم التسلسلي:

معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

ميدان: علوم اقتصادية، التسيير والتجارة

الشعبة: علوم التسيير

تخصص: ماليه

امكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (A-b-c) في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر

دراسة حالة: مؤسسة الأجر بودودو بميلة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الليسانس ل.م.د في علوم التسيير

تخصص مالية

إشراف الأستاذ:

بوطلاعة محمد

إعداد الطلبة

- بجاوي يعقوب
- بن عزوز حسين
- بن دالي حسين الزبير

السنة الجامعية: 2011 - 2012

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

(قل إعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

صدق الله العظيم

إلى من كلله الله بالهبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل أسمه بكل افتخار .. أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد..

والذي العزيز

إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني.. إلى بسمة الحياة وسر الوجود

إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب
أمي الحبيبة

إلى من بهم أكبر وعليهم أعتد .. إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي..

إلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها..

إلى من عرفت معهم معنى الحياة

إخوتي

إلى الأخوات و الإخوة الدين لم تلهن أمي .. إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينبوع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت ، وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح

والخير

إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم

شكر وتقدير

نتقدم بالشكر الكبير والجزيل إلى من لم يبخل علينا بالنصائح والتوجيهات القيمة الأستاذ الكريم والمحترم الأستاذ بوطلاعة محمد، إلى الأخ المشكور بلعطار نذير ، والي موظفي مؤسسة الأجر بودودو لولاية ميلة وخاصة سمير علي قشي (محاسب رئيسي)، نور الدين عبد العالي (مدير الإدارة والمالية)، حمود منال (امينة صندوق المحاسبة)، خربوش بوجمعة (المدير العام)، والى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد ونسينا ذكره.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	شكر و عرفان
	الاهداء
III-I	فهرس الجداول
IV	فهرس الجداول
V	فهرس الأشكال
أث	المقدمة العامة
	الفصل الأول: مبادئ عامة حول المحاسبة التحليلية
1	مقدمة الفصل
1	المبحث الأول: مدخل الي المحاسبة التحليلية
1	المطلب الأول: ظهور المحاسبة التحليلية
3-2	المطلب الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية
4	المطلب الثالث: أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة
6-5	المطلب الرابع: أهداف المحاسبة التحليلية
7	المبحث الثاني: التكاليف و سعر التكلفة
7	المطلب الأول: نظرة عامة حول التكاليف
7	المطلب الثاني: تعريف التكلفة و سعر التكلفة

16-8	المطلب الثالث: تصنيفات التكاليف
17	المبحث الثالث: الطرق التقليدية لحساب التكاليف
18-17	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية
19-18	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية
20-19	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
21	خاتمة الفصل
	الفصل الثاني: نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC
22	مقدمة الفصل
22	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول نظام محاسبة التكاليف
23-22	المطلب الأول: طبيعة نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة
24	المطلب الثاني: مفهوم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة
31- 24	المطلب الثالث: المفاهيم الرئيسية المستخدمة في نظام ABC
32	المطلب الرابع: الأسباب التي أدت إلى التحول نحو نظام ABC
33	المطلب الخامس: أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة
33	المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC
35-34	المطلب الأول: مزايا ومنافع تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC
36	المطلب الثاني: مقارنة بين ABC والأنظمة التقليدية
39-36	المطلب الثالث: إجراءات تطبيق نظام ABC
41-40	المطلب الرابع: محددات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة
42	خاتمة الفصل

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الأجر بميلة	
43	مقدمة الفصل
43	المبحث الأول: تأسيس المؤسسة وهيكلها التنظيمي
43	المطلب الأول: تقديم المؤسسة
44	المطلب الثاني: إنتاج الوحدة ونشأتها
47-44	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي
48	المبحث الثاني: دراسة ميدانية لشركة صناعة الأجر (بودودو) ميلة
48	المطلب الأول: حساب سعر التكلفة باستخدام طريقة مراكز التحليل
58	المطلب الثاني: إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة
59	خاتمة الفصل
61-60	الخاتمة العامة
63-62	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
4	مقارنة بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية	01
27	البيانات المتعلقة بالشركة	02
28	حساب نسبة استهلاك المنتجين أ ، ب من الأنشطة الإضافية الأربعة	03
37	كيفية حساب جملة تكاليف كل وعاء	04
38	كيفية حساب معدل تكلفة كل وعاء	05
39	التكاليف الإضافية المخصصة من كل وعاء إلى كل منتج.	06
49	الأعباء المصنفة حسب الطبيعة	07
51	جدول التوزيع الأولي	08
54	جدول التوزيع الثانوي	09
55	تخصيص الطين علي المنتجين	10
56	تكلفة إنتاج المنتجين	11
57	سعر التكلفة للإنتاج المباع	12
57	النتيجة التحليلية للمنتجين	13

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	تصنيف التكاليف حسب الوظيفة	01
14	التصنيف حسب علاقة التكلفة بحجم النشاط	02
14	تصنيف التكاليف حسب علاقة التكلفة بوحدة الإنتاج	03
15	التصنيف حسب عمل الزمن	04
29	تصنيف الأنشطة إلى مجموعات متجانسة	05
32	أهداف نظام ABC	06
34	الميزة الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية	07
35	مقارنة بين ABC والأنظمة التقليدية	08

المقدمة:

لقد ترتب علي التطور التكنولوجي و التوجه إلي الآلية في الإنتاج زيادة الحاجة إلي تطوير أنظمة التكاليف، خاصة في ظل ازدياد المنافسة العالمية بعد التطبيق الفعلي للاتفاقية التجارية العالمية و ظهور أسلوب التكتلات الاقتصادية، حيث اتجهت الإدارة العليا للمنشآت إلي اتخاذ العديد من القرارات التي تتطلب معلومات مالية و محاسبية أكثر دقة.

و تعرضت أنظمة التكاليف التقليدية إلي العديد من الانتقادات لقصورها في توفير معلومات هامة لمتخذي القرارات، حيث أن هذه الأنظمة تركز علي إنتاج المعلومات اللازمة للوفاء بمتطلبات المحاسبة المالية، و لا تركز علي تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات التشغيلية و الاستراتيجية، الأمر الذي أدي إلي اتخاذ قرارات خاطئة و مكلفة نتيجة الاعتماد علي معلومات الأنظمة القائمة، بالإضافة إلي أن الأنظمة القائمة كانت مقبولة قبل انتشار الآلية في المنشآت، حيث كانت العمالة المباشرة و المواد المباشرة تشكلان الجزء الأكبر من التكاليف، و لم تكن التكاليف الصناعية غير المباشرة تشكل إلا جزءا ضئيلا من تكاليف الإنتاج الكلية.

أما بعد التطور التكنولوجي و ازدياد الاعتماد علي الآلية في الإنتاج و تقليل دور العنصر البشري، أصبحت العمالة المباشرة تشكل جزءا اقل من تكاليف الإنتاج الكلية، و ازدادت التكاليف الصناعية غير المباشرة بحيث أصبحت تشكل جزءا هاما من تكاليف الإنتاج، و بالتالي أصبح تحميل هذه التكاليف علي المنتجات وفقا للأسس القائمة مثل عدد ساعات العمل المباشرة يؤدي إلي احتساب تكاليف غير دقيقة للمنتجات و ذلك لانعدام السببية بين التكلفة المخصصة و بين الموارد المستخدمة في الإنتاج.

و نتيجة للانتقادات السابقة ظهرت الحاجة نحو التحول إلي مدخل تحديد التكلفة علي أساس النشاط و ذلك من اجل تحسين طرق تخصيص التكلفة حتى يمكن تحديد تكلفة المنتجات و الخدمات بطريقة دقيقة و سليمة و توفير المعلومات المناسبة اللازمة للإغراض الإدارية.

و يقوم مدخل تحديد التكلفة علي أساس النشاط من خلال التحديد للأنشطة باعتبار أن المنتجات النهائية لا تستهلك موارد المنشأة و إنما تستهلك موارد المنشأة و إنما تستهلك أنشطة و إن هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد.

و علي الرغم من اتفاق المحاسبين الممارسين و الاكاديمين و الكتاب علي أهمية الدور الذي يمكن أن يقوم به مدخل تحديد التكلفة علي أساس النشاط في مجال تخصيص و تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة و الذي ظهر من خلال الدراسات و الأبحاث المتعلقة بهذا المدخل، حيث عدت هذه الدراسات

الفوائد و المزايا التي تحققت للمنشآت نتيجة تطبيق هذا المدخل، إلا أن هناك جدل حول أهمية و مدي فاعلية هذا الدور في مجال الاستخدامات الإدارية ، و خصوصا ما يتعلق منها بالقرارات قصيرة الأجل و ما تتطلبه من معلومات حول ظروف التشغيل لتوجيه السعي المتواصل نحو التحسين المستمر لترشيد الأداء.

و مدخل تحديد التكلفة علي أساس النشاط عبارة عن نظام محاسبي يفترض أن الموارد المستهلكة تساوي الموارد المنفقة وإلا انه في الأجل القصير ليس من الضروري أن كل إنفاق يقابله استهلاك ، و بذلك فان فرضية المدخل لا تنطبق في الأجل القصير مما يؤدي استخدامه إلي الحصول علي معلومات غير دقيقة للتكلفة ، كما انه لا يوفر المعلومات الكافية و الملائمة لتوجيه و ترشيد برامج التحسين المستمر ، لذلك كان لابد من تطوير المدخل لتشجيع الادارة علي التحسين المستمر .

و مع تبني الجزائر لمجموعة من الإصلاحات الاقتصادية و المالية و المحاسبية كان لزاما علي المؤسسات الاقتصادية التفاعل مع التغيرات الحديثة في محاسبة التكاليف.

- طرح الإشكالية:

مما سبق يمكن طرح إشكالية البحث التالية:

ما مدي تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لنظام محاسبة التكاليف المبني علي أساس الأنشطة ABC.؟

كما يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

-هل المؤسسات الصناعية تستخدم طرق محاسبة التكاليف التقليدية في حساب أسعار تكلفتها ؟
- ماهي أهم الصعوبات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تطبيق نظام التكاليف المبني علي الأنشطة؟.

-هل تختلف الصعوبات التي تواجهها المؤسسات في تطبيق نظام التكاليف تبعا لنوع المؤسسة ؟

-ماهي أهم مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني علي الأنشطة؟

- فرضيات البحث:

يستند البحث إلي الفرضيات الرئيسية التالية :

-لا تستخدم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نظام التكاليف المبني علي أساس الأنشطة نظرا لعدم توفر مقومات تطبيقه.

- لا تواجه المؤسسات الصناعية صعوبات في تطبيق نظام التكاليف المبني علي أساس الأنشطة.

- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية غير مؤهلة لتطبيق محاسبة التكاليف علي أساس النشاط.

أسباب اختيار موضوع البحث:

من أهم دوافع اختيار هذا الموضوع كون محاسبة التكاليف من صلب تخصصنا، إضافة إلي أن هذا الموضوع واقعي أكثر ما هو نظري، وهذا ما أدى بنا إلي دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية لكي نطور من معرفتنا للموضوع، وهذا ما يساهم إيجابا لتحقيق طموحاتنا المستقبلية و جهة أخرى الوضعية المزرية التي تعيشها اغلب المؤسسات الجزائرية و لعل أهم الأسباب هو تخليها عن استعمال محاسبة التكاليف التي تعد من أهم التقنيات التي تعطينا الصورة الحقيقية و الواضحة عن حالة المؤسسة.

أهمية البحث:

كما تنبع أهمية البحث من الاهتمام المتزايد بنظام التكاليف علي أساس الأنشطة من قبل المؤسسات و لا سيما المؤسسات الصناعية الذي تنعكس تطبيقها علي دقة و درجة التفصيل و الشمولية و التوقيت المناسب لبيانات التكاليف المتعلقة بتلك الخدمات و الاستفادة من مخرجات النظام في اتخاذ قرارات تستند علي بيانات الكلفة و تقييم الأنشطة، إضافة إلي قلة الأبحاث التطبيقية في مجال نظام التكاليف المبني علي أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلي التعرف علي مدي إمكانية تطبيق نظام التكلفة المبني علي أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية في الجزائر و الصعوبات التي قد تواجه تطبيقه و ذلك من خلال التعرف علي :

-مدي إمكانية تطبيق المؤسسات الاقتصادية لأنظمة التكاليف المبني علي أساس الأنشطة في تخصيص و رقابة تكاليفها و الاستفادة منه في ترشيد هذه التكاليف.

-المعوقات الأساسية التي تحول دون تطبيق هذا النظام.

-الوسائل و الخطوات الضرورية لتطبيقه في المؤسسات الصناعية.

منهجية البحث:

كون الموضوع اقتصادي استعملنا منهاجا مناسباً ، و الذي يتمثل في المنهج الوصفي الذي قمنا علي أساسه بوصف الجانب النظري و منهج تحليلي في دراسة الجانب التطبيقي، و أخيراً المنهج الاستنتاجي، و الذي يتمثل في الوصول إلي بعض الملاحظات و الاقتراحات انطلاقاً من النتائج المتحصل عليها.

هيكل البحث:

تم تخصيص ثلاثة فصول لدراسة نظام التكاليف المبني علي أساس الأنشطة.

الفصل الأول: مبادي عامة حول المحاسبة التحليلية

المبحث الأول في المبحث الأول أبرزنا تطور المحاسبة التحليلية و تعريفها و أهدافها و كذلك أوجه الاختلاف بينها و بين المحاسبة العامة.

أما المبحث الثاني و الثالث تناولنا التكاليف و سعر التكلفة و الطرق التقليدية لحساب التكاليف

الفصل الثاني: نظام محاسبة التكاليف المبني علي الأنشطة

قسم هذا الفصل إلي مبحثين حيث تكلمنا في المبحث الأول حول طبيعة النظام و مفهومه كذلك المفاهيم الرئيسية المستخدمة فيه و الأسباب التي أدت إلي التحول إلي هذا النظام و في الأخير أهدافه

أما المبحث الثاني تناولنا محددات النظام و إجراءات تطبيقه و مزاياه و منفعه علي المؤسسات و مقارنة بينه و بين النظام القديم.

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الأجر بميلة

أما الفصل الثالث فقد تم تقسيمه إلي مبحثين تناولنا فيهما دراسة علي مؤسسة الأجر بميلة من خلال إبراز تأسيس المؤسسة و هيكلها التنظيمي و قدرتها الإنتاجية كذلك محاولة حساب سعر التكلفة بالطرق التقليدية .

الفصل الأول: مبادئ عامة حول المحاسبة التحليلية

مقدمة:

إذا كانت المحاسبة العامة أو المالية إلزامية بحكم القانون في أغلبية الدول نظرا لما تهدف إليه من تقديم وثائق موجهة للغير (ميزانية-جدول النتائج) في نهاية كل دورة فان ذلك يبرر تسميتها بالمحاسبة الخارجية حيث أنها لا تعطي في نهاية السنة إلا نتيجة إجمالية و لتكتمل المحاسبة العامة و مواجهة النقائص التي تتميز بها أنشئت المحاسبة التحليلية و التي يطلق عليها المحاسبة الداخلية لأنها موجهة للمسيرين و تلعب دورا أساسيا في اتخاذ القرارات في المؤسسة و دورها الكامل كأداة في يد المسيرين من خلال المعلومات التفصيلية التي تقدمها لهم و التي علي أساسها يمكن اختيار الحلول المثلي.

المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية

يتضمن المبحث الأول التعريف بأداة المحاسبة التحليلية على اعتبار أنها أداة هامة وتختلف في ذات الوقت من حيث الاستعمال من طرف المسير وذلك لأجل الوصول إلى أهداف محددة وواضحة .

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة التحليلية

يمكن تقسيم فترة تطور المحاسبة التحليلية إلى المراحل التالية:

1- المرحلة التقليدية:

في منتصف القرن الثامن عشر وفي أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية من المؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ونظام المحاسبة العامة و دوره في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية ،ومع قصور وعجز المحاسبة العامة على تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسات وخاصة بعد أزمة 1929 وحتى الحرب العالمية الثانية أثرت تأثيرا بالغا علي تطور المحاسبة التحليلية، وقد ترتب عن ذلك حدوث هذا التطور وعدم معرفة المؤسسة للتكاليف و الإيرادات الخاصة بكل منتج .

2- المرحلة المعاصرة:

هي المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بدأت بعد 1945، فمع التقدم الصناعي أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من تحقيق الاستقرار في عملياتها الإنتاجية وجب عليها تخفيض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى

أنواعها : تكاليف تاريخية ، تكاليف اقتصادية ، تكاليف تقديرية (معيارية) ، تكاليف ثابتة ، تكاليف متغيرة ، تكاليف شبه متغيرة ، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مرد وديتها .

المطلب الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية

إن تعداد استخدامات المحاسبة التحليلية أدى إلى تعدد تعار يفها، ويمكن ذكر بعض التعارف:

التعريف الأول :

تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة العامة، وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة وذلك من أجل:

* معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة؛

* تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات وكلفة مراحل الإنتاج المختلفة؛

* البحث عن كل فرع من النشاط على حدي (نتيجة تحليلية)؛

* إمداد إدارة المؤسسة لأسس تقييم بعض عناصر الأصول؛

* تطوير بعض مراكز ميزانية المؤسسة؛

* شرح النتائج وتحليلها و حساب تكاليف المنتجات والخدمات مع مقارنتها مع أسعار بيعها؛

* مقارنة التكاليف الفعلية (الحقيقية) بالتكاليف المعيارية النمطية وتحليل الفروق (الانحرافات)، وإعداد الموازنات التقديرية؛

* السماح للمؤسسة باتخاذ القرارات؛⁽¹⁾

التعريف الثاني :

المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى

(1) بو يعقوب عبد الكريم - المحاسبة التحليلية - ديوان المطبوعات الجامعية-2002 ص ص 7 - 8

مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المرد ودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى الإدارة أو مستوى التنفيذ وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات⁽¹⁾

التعريف الثالث :

تعرف المحاسبة التحليلية كذلك على أنها وسيلة متميزة الهدف من استخدامها عموماً تصنيف وتبويب ومتابعة التكلفة بغرض تقويم أداء نشاط المؤسسة، ولذلك فإن الآليات والأدوات المستخدمة على مستوى المحاسبة التحليلية تختلف عن تلك المستخدمة على مستوى المحاسبة العامة، فإذا كانت هذه الأخيرة تهتم بأداء النشاط المرتبطة بالدورة المحاسبية (المالية)، فإن المحاسبة التحليلية تكون على علاقة بما يسمى بدورة الإنتاج أو الاستغلال، تمتد فترتها من الناحية الزمنية إلى حدود سنة كاملة، ومن ثم، فإن تقويم أداء النشاط يكون من خلال تقويم منتجات أو وظائف المؤسسة وبالتالي إمكانية إعادة النظر في شروط الاستغلال الإنتاجي أو التسييري (التنظيمي).

فالمحاسبة التحليلية أو كما تسمى أيضاً بمحاسبة التكاليف (cost accounting) عبارة عن منهج يستند على قواعد علمية وفنية تساعد في اختيار الوسائل والأدوات الموجهة لمسايرة تكاليف الأداء وعلى امتداد فترات الاستغلال أو الإنتاج المتعاقبة⁽²⁾

من خلال هذه التعاريف يمكن استنتاج أهم خصائص المحاسبة التحليلية

- تهتم بما يقع داخل المؤسسة؛
- أهدافها اقتصادية تسييرية؛
- نظمها وآلياتها مختلفة ومتعددة؛
- دورة شهرية أو قصيرة جداً من أجل للمراقبة المستمرة؛

(1) ناصر دادي عدون – تقنيات مراقبة التسيير – المحاسبة التحليلية – ديوان المطبوعات الجامعية- الطبعة الثانية-2000- ص 8

(2) عبد الجليل بوداح – مدخل إلى المحاسبة التحليلية – جامعة قسنطينة – الجزء الأول –2002- ص 13

المطلب الثالث: أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والتحليلية

أهم الفروق بين النوعين من المحاسبة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1) : مقارنة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

العناصر	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
من ناحية القانون	إجبارية	إختيارية
الأهداف	أهداف مالية	أهداف اقتصادية
التوجه	متوجهة نحو الخارج	متوجهة نحو الداخل
المعالجة	الشمولية والإجمالية	تحليلية مفصلة
المستفيدون	المديرية	المسيرون
التصنيف	حسب الطبيعة	حسب الغاية
المعلومات	دقيقة، رسمية، قاطعة	سريعة ، مقربة
الزمن	الماضي والحاضر	الماضي، الحاضر، المستقبل

المرجع: بويعقوب عبد الكريم-مرجع سبق ذكره -ص11

ومجال تطبيق المحاسبة التحليلية يكون في المؤسسات الصناعية والتجارية والزراعية وقطاع الخدمات كذلك في القطاع العام و الخاص⁽¹⁾

(1) بويعقوب عبد الكريم - مرجع سبق ذكره - ص 11

المطلب الرابع: أهداف المحاسبة التحليلية

يمكن تقسيمها إلى:

1- الأهداف العامة:

يمكن إجمال الأهداف العامة ضمن ثلاثة محاور أساسية:

1-1- تعتبر المحاسبة التحليلية هي الأداة المساعدة في إبلاغ المديرية العامة للمؤسسة بوضعية نشاطها طبقاً للتقارير المحاسبية الداخلية المأخوذة عن مختلف فروع ووحدات النشاط، حيث تسمح هذه العملية بتخطيط الإنتاج ومراقبته مراقبة محاسبية ومالية محكمة.

1-2- توفير المعلومة المحاسبية الضرورية والمعبرة عن تكاليف الأداء بشكل يسمح بمساعدة المسير على اتخاذ القرارات المناسبة لوضعية النشاط المختلفة بداخل المؤسسة.

1-3- تمكين المساهمين على مستوى المؤسسة الإطلاع على أدوات النشاط المتنوعة الممارسة بداخلها، كما قد تكون وسيلة لإبراز أداءات النشاط لأطراف خارجية وخاصة إذا تعلق الأمر بالمؤسسات الاقتصادية العمومية.

2 - الأهداف الخاصة (التفصيلية):

لا يمكن بأي حال حصر جميع الأهداف التفصيلية التي ترمي إليها المحاسبة التحليلية وبصفة نهائية لأنها كثيرة ومتداخلة فيما بينها، لذلك يمكن إيجاز البعض منها على سبيل المثال لا الحصر كما يلي:

1-2- تساعد المحاسبة التحليلية كأداة في تجميع المصاريف وتبويبها ثم تصنيفها وتوزيعها على أهداف تكلفة محددة، عادة ما تنحصر أولى هذه الأهداف فيما يعرف بسعر التكلفة .

2-2- تسمح بإبراز المرجعية الصحيحة والسليمة لأسعار بيع المنتجات والخدمات المعروضة فإذا كان سعر التكلفة يشكل المرجع الأساسي في تحديد سعر البيع، فإن هناك من العوامل التي قد تؤثر على أسعار البيع الحقيقية نتيجة لجملة من الأسباب نحصرها على النحو التالي:

* دور الدولة في تقديم مساعدات معينة لمؤسسة ما أو قطاع معين.

* إن متابعة التكلفة على مدى فترات الاستغلال المتعاقبة تساعد في تقييم وإعادة البعض من عناصر أصول المؤسسة وخاصة فيما يتعلق بالمخزون لارتباطه اللصيق بالعملية الاستغلالية.

- إن من أهداف المحاسبة التحليلية أيضا ما يتعلق بمراقبة شروط الاستغلال الإجمالية على المستوى الداخلي للمؤسسة، بحيث لا يقتصر الأمر عند حدود سعر التكلفة للمنتج أو الخدمة، بل ويمتد ذلك إلى حدود مراقبة مختلف المسؤوليات والوظائف ومراكز النشاط⁽¹⁾

(1) عبد الجليل بوداح - مرجع سبق ذكره - ص ص 24-26

المبحث الثاني: التكاليف وسعر التكلفة

لقد وجد هناك اختلاف في التفرقة بين التكاليف والأعباء بين الاقتصاديين والمحاسبين كما يوجد هناك بعض الخلط بين مفهوم (المصاريف – الأعباء – التكاليف) لذا فمن الضروري قبل الوصول إلى التكاليف وسعر التكلفة يجب ضبط بعض المفاهيم.

المطلب الأول: نظرة عامة حول التكاليف

1 - المصاريف: المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل النقود.

2- الأعباء: العبء يتقابل مع الناتج الذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء : إستهلاك البضائع والمواد اللازمة ومخصصات الاهتلاك.

3- التكاليف: التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين أو منتجات أو مجموعة خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع.⁽¹⁾

المطلب الثاني: تعريف التكلفة وسعر التكلفة

1- تعريف التكلفة: تعددت تعاريف التكلفة، ويمكن ذكر التعاريف شائعة الاستخدام الآتية:

التعريف الأول : هي عبارة عن تضحية معبرا عنها بقيمة نقدية أو ما يعادلها للحصول على الموارد والمنافع الاقتصادية التي تستنفذ في الإنتاج والخدمات والتي تقع بالضرورة في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية.⁽²⁾

التعريف الثاني: التكلفة هي مجموعة الأعباء التي تصرف على منتج معين أو خدمة بحيث تعبر عن بلوغ مرحلة معينة من النشاط الاقتصادي.⁽³⁾

2- تعريف سعر التكلفة: هي مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية.

(1) ناصر دادي عدون – مرجع سبق ذكره – ص ص 13- 14

(2) عبد الجليل بوداح – مرجع سبق ذكره – ص 14

(3) مليكة حفيظ شبايكي – المحاسبة التحليلية – دروس نظرية – مطبوعات جامعة منتوري قسنطينة – 2002 - ص 7

المطلب الثالث: تصنيفات التكاليف

يقصد بتصنيف التكاليف تجميعها حسب معايير معينة في فئات متجانسة لغرض الحصول على بيانات خاصة بالنشاط الاقتصادي، وتوجد عدة معايير لتصنيف التكاليف، وكل تصنيف يهدف إلى تحقيق غرض معين ومن بين أهم المعايير هي:

- التصنيف حسب طبيعة التكلفة؛
- التصنيف حسب الوظيفة؛
- التصنيف حسب علاقة التكاليف بحجم النشاط (الإنتاج أو البيع)؛
- التصنيف حسب علاقة التكلفة بوحدة الإنتاج؛
- التصنيف حسب عامل الزمن؛
- 1- التصنيفات حسب معيار طبيعة التكلفة:

صنف النظام المحاسبي المالي (S C F) التكاليف حسب طبيعتها حيث خصص لها المجموعة السادسة ووضعها في الحسابات الرئيسية التالية:⁽¹⁾

* حساب 60 "مشتريات مستهلكة": وهي جميع ما يتم اقتناؤه بقصد استهلاكه في عملية نشاط الكيان لضمان سيره وفقا لما هو مخطط له ويتفرع هذا الحساب حسب نوع النشاط إلى مايلي:

600 "مشتريات البضاعة المباعة": ويسجل ضمن هذا الحساب قيمة تكاليف البضاعة المباعة بناء على وصل التسليم بخروج البضائع للزبائن.

601 "مواد أولية": ويستعمل هذا الحساب عادة في الكيانات الإنتاجية ويسجل ضمن هذا الحساب جميع المبالغ المتمثلة في تكلفة المواد الداخلة في العملية الإنتاجية.

602 "تموينات أخرى": ويسجل ضمن هذا الحساب تكلفة جميع التموينات المستهلكة خلال الدورة التشغيلية لنشاط الكيان.

(1) الجريدة الرسمية الخاصة بالنظام المحاسبي المالي

- 603 "تغيرات المحزونات" : يسجل ضمن هذا الحساب مبالغ النقص التي يتأثر بها المخزون بسبب يعتبر عادي بالرغم من أنه لم يخرج خروجاً عادياً كالبيع المستهلكة أو المواد الأولية المستهلكة ويتمثل أحياناً في خسارة الوزن بسبب التخزين مثلاً أو عملية خروج السلع نصف المصنعة لإعادة استكمال تصنيعها أو سلع تامة الصنع عند خروجها للبيع فتسجل تكلفة الخروج باعتبارها تغيراً في المخزون.
- 604 "مشتريات الدراسة والخدمات المؤداة" : يسجل ضمن هذا الحساب تكاليف الخدمات والدراسات التي تحملها الكيان خلال عملية النشاط العادي كمصاريف الضمان والتحليل على البضائع المستهلكة.
- 605 "مشتريات العتاد، التجهيزات والأشغال" : ويسجل ضمن هذا الحساب جميع تكاليف شراء العتاد والتجهيزات والأشغال القابلة للاستهلاك خلال الدورة المحاسبية الواحدة.
- 607 "مشتريات غير مخزونة من المواد واللوازم" : كالماء والغاز والكهرباء.
- 608 "مصاريف الشراء الملحقة" : جميع التكاليف المرتبطة بعملية الشراء والتي تكون لاحقة وليست سابقة للشراء فتضاف على أنها تكلفة للشراء.
- 609 "تخفيضات، تنزيلات والحسومات المحصلة على المشتريات" :
- * حساب 61 "الخدمات الخارجية" : ويقصد بها جميع الخدمات التي يستقبلها الكيان من جهة خارجية عنه أي من الغير، كعمال خارجين عن الكيان نفسه وينقسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية على النحو التالي:
- 611 " المناولة العامة"؛
- 613 "إيجارات"؛
- 614 "الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة؛
- 615 "صيانة تصليحات ورعاية"؛
- 616 "أقساط التأمين؛
- 617 "دراسات وبحوث"؛

618 "توثيق ومتفرقات"؛

619 "تخفيضات، تنزيلات والحسومات المحصلة على الخدمات الخارجية"؛

* حساب 62 "خدمات خارجية أخرى" ويقصد بها جميع أعباء الخدمات المقدمة من الغير الخارج عن عمال الكيان ولم يسبق أن ذكرت ضمن الأعباء السابقة ويتفرع هذا الحساب إلى :

621 " عمال خارجون عن المؤسسة"؛

622 " أجور الوسطاء والأتعاب"؛

623 " إشهار، نشر، علاقات عامة"؛

624 " نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين"؛

625 " تنقلات، مهمات، استقبالات"؛

626 " المصاريف البريدية والاتصالات السلوكية واللاسلكية"؛

627 " الخدمات البنكية وما شابهها"؛

628 " الاشتراكات والمتفرقات"؛

629 " تخفيضات، تنزيلات والحسومات المحصلة على الخدمات الخارجية الأخرى"؛

* حساب 63 "أعباء المستخدمين": يقصد به جميع ما يتعلق بأعباء العمال التابعين للكيان من أجور واشتراكات اجتماعية إضافة لأعباء رب العمل من أجور واشتراكات اجتماعية وينقسم هذا الحساب إلى ما يلي:

631 " أجور العاملين" ؛

634 " أجور المستغل فرديا"؛

635 " إشتراكات الهيئات الإجتماعية" ؛

636 " الأعباء الإجتماعية للمستغل فرديا"؛

637 " أعباء إجتماعية أخرى"؛

638 " أعباء العاملين الأخرى "؛

* حساب 64 "الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة": ويقصد به جميع الضرائب والرسوم التي يتحملها الكيان كعبء ضريبي نتيجة ممارسة نشاطه ويتفرع هذا الحساب إلى :

641 " الضرائب والرسوم والدفعات المماثلة على الأجور "؛

642 " الضرائب والرسوم الغير مسترجعة على رقم الأعمال "؛

645 " الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب على النتائج)؛"

* حساب 65 "الأعباء التشغيلية الأخرى": يقصد بها جميع الأعباء التي تصرف خلال عملية النشاط التشغيلي للكيان وتنقسم إلى حسابات فرعية كما يلي:

651 " الإتاوات المترتبة على الإمتيازات، البراءات، الرخص والبرمجيات والقيم المماثلة " ؛

652 " القيم الناقصة الناتجة عن التنازل عن الأصول الثانية غير المالية "؛

653 " أتعاب الحضور "؛

654 " خسائر المديونيات غير المحصلة "؛

655 " قسط النتيجة على العمليات المنجزة بصفة مشتركة؛"

656 " الغرامات والعقوبات ، الإعانات الممنوحة، الهبات والتبرعات؛"

657 " أعباء التسيير الاستثنائية الجارية؛"

658 " أعباء التسيير الجارية الأخرى؛"

* حساب 66 "الأعباء المالية": يقصد بها جميع الأعباء ذات الصبغة المالية التي يتحملها الكيان خلال دورة نشاطه ويضم هذا الحساب حسابات فرعية كما يلي:

661 " أعباء الفوائد؛"

664 " خسائر على المديونيات المرتبطة بالمساهمات؛"

665 "فرق التقييم على الأصول المالية (نواقص القيم)؛"

666 " خسائر الصرف"؛

667 "الخسائر الصافية الناتجة عن تنازلات الأصول المالية"؛

668 " الأعباء المالية الأخرى"ح

* حساب 67 "العناصر الاستثنائية (الأعباء)": يسجل ضمن هذا الحساب جميع الأعباء الاستثنائية غير المتوقعة وخارج عملية الاستغلال كحوادث المرور التي تصيب السيارات والشاحنات بغتة دون سبيل لتخصيص مؤونة فتعتبر عبء إستثنائي على الكيان ويفصح عنه بصفة مستقلة عن القوائم المالية.

* حساب 68 "مخصصات الاستهلاك، المؤونات وخسائر في القيمة": ويقصد بالمخصصات أي توقعات الأعباء من خلال الخسائر التي يمكن أن تصيب الكيان في فترة لاحقة فيتداركها الكيان كعبء لتخفيض النتيجة انطلاقا من مبدأ الحيطة والحذر الذي يوجب تسجيل الأعباء المتوقعة دون الإيرادات وتقسم إلى :

681 " مخصصات الإهلاك، المؤونات وخسائر القيم في الأصول غير الجارية"؛

682 " مخصصات الإهلاك المؤونات وخسائر القيم الثابتة الموضوعة تحت التوكيل"؛

685 " مخصصات الإهلاك، المؤونات وخسائر القيم في الأصول الجارية"؛

686 " المخصصات المالية للاهلاك، المؤونات وخسائر القيم "؛

* حساب 69 " الضرائب على النتائج وما شابهها": يقصد بهذا الحساب جميع الضرائب على النتائج التي يدفعها الكيان أو يلزم بدفعها وتعتبر عبئا لأنها جزء النتيجة الذي يستفيد منه صاحبه وكأن إدارة الضرائب شريك بهذا الجزء فعوض أن تسجل في حساب 655 قسط النتيجة على العمليات المنجزة بصفة مشتركة فإن إدارة الضرائب باعتبارها أحد فروع الدولة وصاحبة سلطة في هذا الأمر فاعتبرت ضرائب على النتائج ليكون لها حسابها الخاص ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:

692 " الضرائب المفروضة المؤجلة أصول"؛

693 " الضرائب المفروضة المؤجلة خصوم"؛

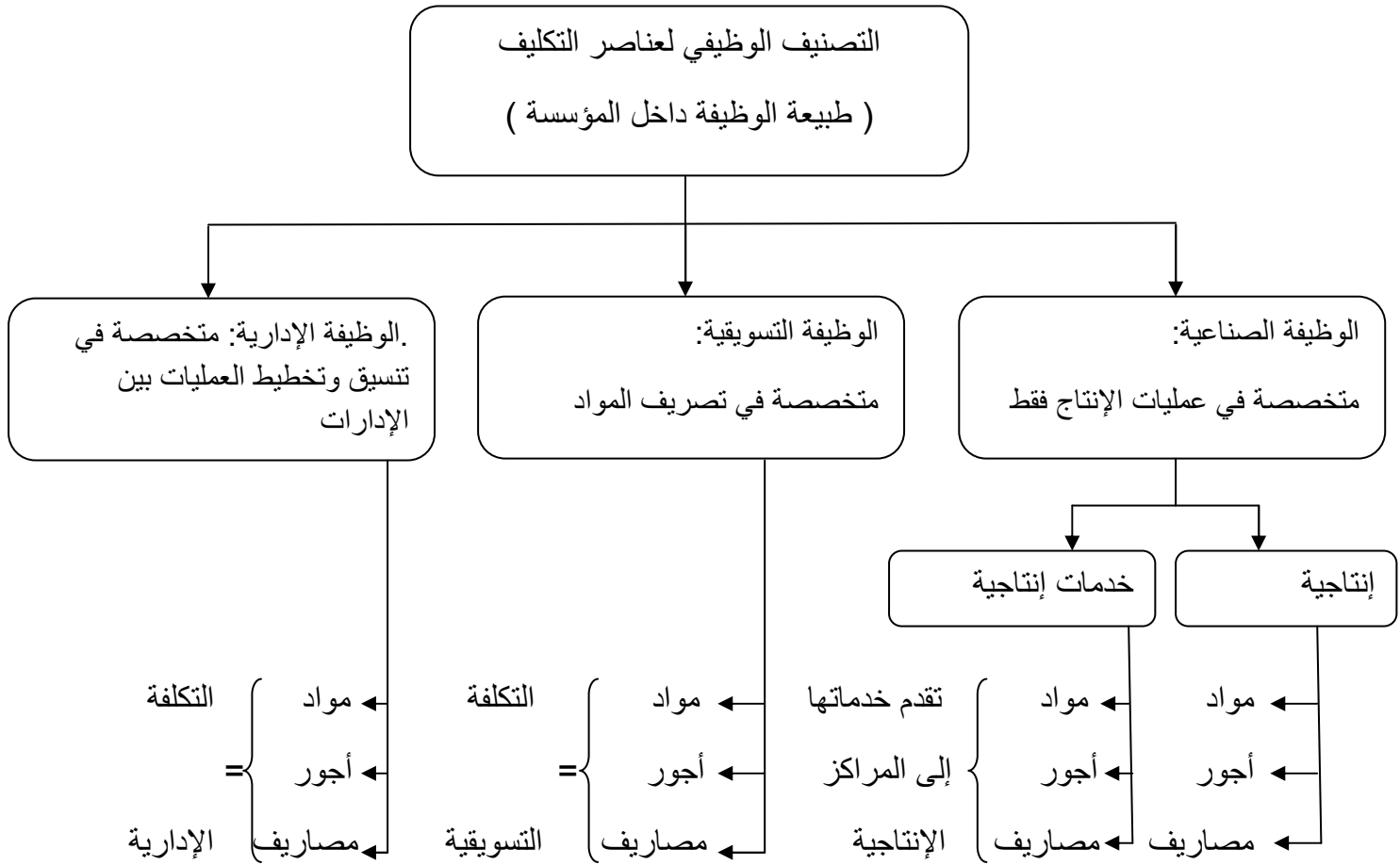
695 " ضرائب على الأرباح المؤسسة نتيجة النشاط العادي"؛

698 " ضرائب أخرى على النتائج"؛

2- التصنيف حسب معيار الوظيفة:

يتم تصنيف التكاليف وفق هذا المعيار حسب طبيعة الوظائف داخل المؤسسة و التي عادة تنقسم إلى الوظيفة الصناعية، الوظيفة التسويقية، والوظيفة الإدارية كما يوضحه الشكل الموالي⁽¹⁾:

الشكل رقم (1) تصنيف التكاليف حسب الوظيفة



المصدر: محمود علي الجبالي وقصي السامرائي-مرجع سبق ذكره ص25

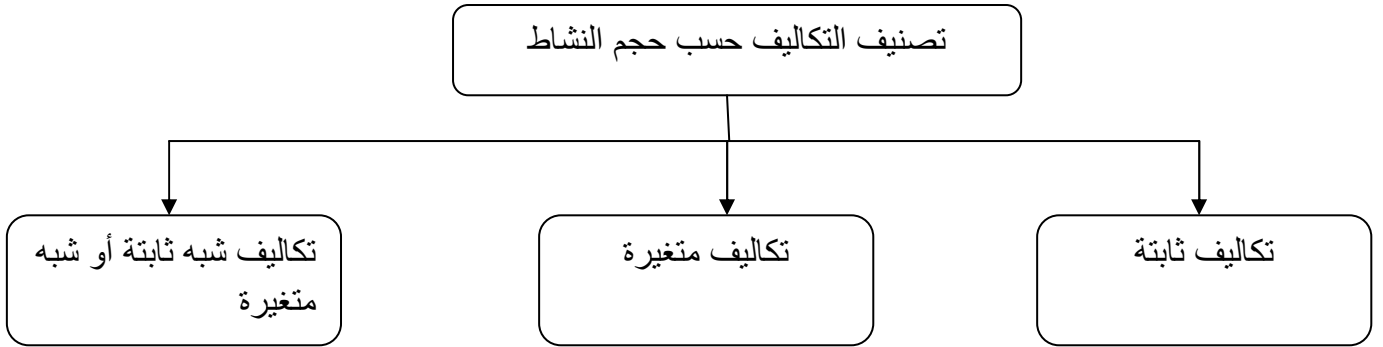
ملاحظة: تختلف تصنيف التكاليف حسب هذا المعيار حسب نشاط المؤسسة وحجمها، كما يفيدنا هذا التصنيف في تحديد مسؤوليات كل وظيفة فيما يخص عنصر التكلفة.

(1) محمود علي الجبالي وقصي السامرائي - محاسبة التكاليف - دار وائل للنشر - عمان - طبعة 1 - 2000 - ص 23-24

3- التصنيف حسب علاقة التكاليف بحجم النشاط:

تسلك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (السلوك مختلف) فهي إما أن تكون ثابتة مع تغيرات حجم النشاط، أو أن تكون متغيرة مع تغيرات الإنتاج، أو أن تكون شبه ثابتة أو شبه متغيرة، كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (2): التصنيف حسب علاقة التكاليف بحجم النشاط



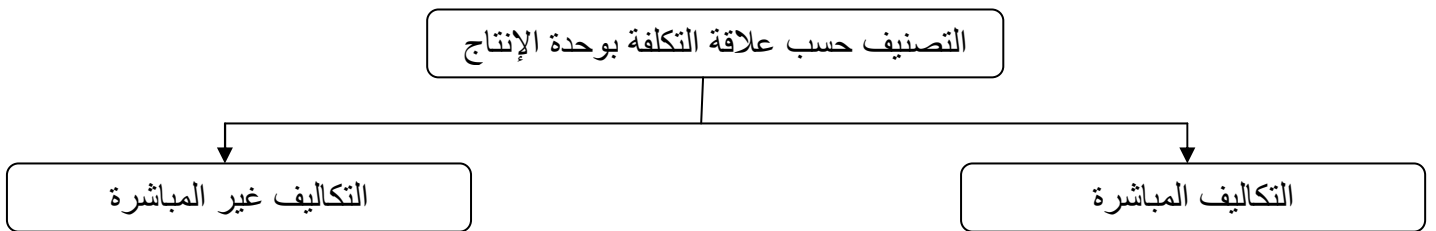
المصدر: من إعداد الطلبة

4- التصنيف حسب علاقة التكلفة بوحدة الإنتاج:

هناك بعض عناصر التكاليف التي لها علاقة مباشرة بالمنتج ويمكن تخصيصها وربطها به بكل سهولة انطلاقاً من الفواتير والمستندات وهناك البعض الآخر الذي لا تربطه علاقة مباشرة بالمنتج ولا تخصص مباشرة لأي منتج بل تخضع لمعالجة وسيطة قصد تحميلها على المنتجات. يتم تصنيف التكاليف وفق هذا المعيار إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

كما هو موضح في الشكل أدناه.

الشكل رقم (3) : تصنيف التكاليف حسب علاقة التكلفة بوحدة الإنتاج.



المصدر : من إعداد الطلبة

4-1- التكاليف المباشرة:

هي التكاليف التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديده وتخصيصها لوحدات إنتاج، حيث أنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها⁽¹⁾ وتتكون التكاليف المباشرة من:

- تكلفة المواد المباشرة.

- تكلفة العمل المباشر.

4-2- التكاليف غير المباشرة:

وهي تلك النفقات التي تنفق من أجل خدمة المصنع أو المشروع كوحدة واحدة ولا يوجد بينها وبين المنتج النهائي ارتباطا مباشرا وتقسم إلى:

- مواد صناعية غير مباشرة.

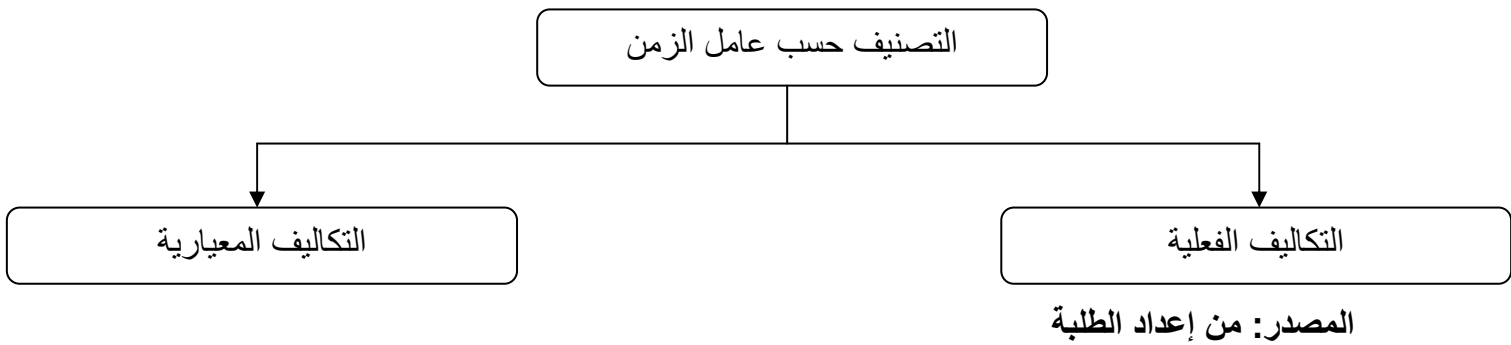
- الأجور غير المباشرة.

- تكاليف صناعية أخرى غير مباشرة.

5- التصنيف حسب عامل الزمن:

تصنف التكاليف حسب عامل الزمن إلى تكاليف تاريخية (فعلية) وتكاليف نمطية (معيارية) كما هو موضح في المخطط أدناه.

الشكل (4): التصنيف حسب عامل الزمن



(1) رضوان محمد العناني - محاسبة التكاليف - دار صفاء للنشر والتوزيع - عمان - الأردن - 2000 - ص 27

5-1- التكاليف التاريخية (الفعلية):

هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات وتعبّر هذه التكاليف عن وقائع حدثت فعلا لها ما يعززها من مستندات وإثباتات و لا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي. (1)

5-2- التكاليف النمطية (المعيارية):

هي تكاليف محددة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج وتقسّم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة و بناء عليها تحدد الفروقات و كذلك المسؤوليات. (2)

(1) رضوان محمد العناني – مرجع سبق ذكره – ص 34

(2) علي رحال - المحاسبة التحليلية (من النظرية إلى التطبيق) – مطبعة قرص – باتنة – 2000- ص 123.

المبحث الثالث: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

هناك العديد من الطرق التقليدية لحساب التكاليف من بين هذه الطرق : طريقة التكاليف الكلية و الجزئية و المعيارية.

المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية (مراكز التحليل)

تعتمد على تحميل وحدات الإنتاج النهائي بجميع عناصر التكاليف التي استخدمت فعلا سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وتقوم هذه النظرية على الأسس التالية:

1- ضرورة أن تتحمل الوحدات المنتجة النهائية بكافة عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو تكاليف غير مباشرة وعليه فإنها الوحدات الإنتاجية تتحمل بتكاليف الوظيفة الإنتاجية والوظيفة التسويقية والوظيفة الإدارية والتمويلية.

2- يتم تصنيف عناصر التكاليف إلى عناصر تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة.

3- ضرورة تحديد المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في أول الفترة وآخر الفترة على أساس التكلفة الكلية.

4- تطبيق مبدأ (مقابلة الإيرادات بالتكاليف) حيث يتم مقابلة التكاليف الكلية للوحدات المباعة بالإيرادات الناتجة عن عملية البيع ويكون الفائض ربحا صافيا عند زيادة الإيرادات عن التكاليف وتكون النتيجة خسارة إذا زادت التكاليف عن إيرادات البيع.

5- في ظل ظروف التشغيل العادية عند نقطة التعادل يفترض أن تتساوى التكاليف الإجمالية مع الإيرادات الناتجة عن بيع المنتجات مع ضرورة عدم انخفاض الإيرادات عن التكاليف.

أما عيوب هذه الطريقة فهي:

1- عدم القدرة على الاعتماد على هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط.

2- عدم ثبات سعر البيع بسبب عدم ثبات ما تتحمله الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة في حالة تذبذب كمية الإنتاج فكما نعلم يزداد ما تتحمله الوحدة من التكاليف الثابتة عند انخفاض الكمية المنتجة.

3- لا يمكن بيان مدى استغلال الطاقة المتاحة وبالتالي عدم معرفة ما هو مستغل وغير مستغل وهذا قد يؤدي إلى هدر في الطاقة وضياعها مع عدم الاهتمام بالرقابة وضبط عمليات التشغيل والإنتاج.⁽¹⁾

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية (المتغيرة)

إن التكلفة المتغيرة هي تكلفة جزئية فعلى عكس طريقة التكلفة الكلية تهدف إلى تحميل مختلف التكاليف بالأعباء المتغيرة فقط قصد تحديد الهوامش الضرورية جدا لعملية التسيير وكذا نقطة التعادل وإعداد سياسة رشيدة للبيع.⁽²⁾

وتقوم هذه الطريقة على عدة مبادئ أهمها:

1- تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية، تكاليف تسويقية وبيعية وتكاليف إدارية وتمويلية.

2- يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى:

1-2- تكاليف ثابتة لا تتغير مع تغير حجم الإنتاج.

2-2- تكاليف متغيرة تتغير تبعاً لتغير حجم الإنتاج فتزداد بزيادة الإنتاج وتقل بانخفاض الإنتاج.

3- يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط بهدف تحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة.

4- تعتبر التكاليف الثابتة زمنية تتحملها قائمة الدخل.

5- بضاعة تحت التشغيل أول وآخر المدة وكذلك البضاعة تامة الصنع أول وآخر المدة يتم تقييمها على أساس التكلفة المتغيرة.

أما الإنتقادات الموجهة لهذه الطريقة فيمكن تلخيصها فيما يلي:

1- يصعب الفصل بين التكاليف المتغيرة حيث أن بعض التكاليف تكون ثابتة ضمن حدود إنتاج معينة ثم تبدأ بالتغير حيث يمكن اعتبار هذا النوع من التكاليف (تكاليف شبه ثابتة)

(1) عبد الناصر نور - محاسبة التكاليف الصناعية - دار المسيرة - عمان - الطبعة الثالثة - 2002 - ص ص 268-269

(2) مليكة حفيظ شبياكي - مرجع سبق ذكره - ص 69

- 2- هناك تكاليف متغيرة ولكنها لا تتغير بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج وتسمى (تكاليف شبه متغيرة)
- 3- حيث أن الوحدة المنتجة تتحمل بنصيبها من التكاليف المتغيرة فقط فإن هذه التكلفة الخاصة بالوحدة لا يمكن أن تعبر عن حقيقة التكلفة الفعلية لها كما أن الوحدة المباعة تتحمل بنصيبها من التكاليف التسويقية والمبيعية ولا تتحمل بأية تكاليف ثابتة رغم أن التكاليف الثابتة يسعى من خلالها المشروع إلى المحافظة على الطاقات والرقابة والإشراف والتوجيه والتخطيط.⁽¹⁾

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية (التقديرية)

- التكلفة التقديرية هي تكلفة محسوبة بغرض تجسيد الحركات الكمية والقيمية في المحاسبة التحليلية للإستغلال وذلك قصد إظهار الانحرافات بين الأعباء الفعلية والأعباء المقدرة.
- كما تسمح التكاليف التقديرية بإعداد مقارنة بين ما كان وبين ما يجب أن يكون.
- ولتطبيق هذه الطريقة ينبغي إتباع المنهج التالي:
- تحديد التكاليف الأولية المقدرة ثم في مستوى أعلى التكاليف المركبة المقدرة.
 - إجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية وذلك قصد تحديد الانحرافات.
 - تحليل الانحرافات للبحث عن أسبابها وعن المسؤوليات في حدوثها.
 - إتخاذ الإجراءات المصححة في الدورات المقبلة.
- ومن الملاحظات التي يجب إبدؤها:

- إن طريقة التكاليف التقديرية تستخدم نفس مراحل التكاليف الفعلية ، أي تكلفة الشراء، الصنع، سعر التكلفة.
- كما أن التكاليف التقديرية تحلل إلى مباشرة وغير مباشرة أو إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة عندما يتعلق الأمر بدراسة تغيرات النشاط والمر دودية ومن مزايا طريقة التكاليف التقديرية:
- السرعة الكبيرة في الحصول على النتائج لأن التكاليف محسوبة مسبقا.

(1) عبد الناصر نور – مرجع سبق ذكره – ص ص 282-283

- إعداد تصميم ومقايسة محسوبة بشكل عقلاني وعلمي.
- تثبيت تكاليف الأهداف والتي تشكل معايير تسمح بإجراء مقارنة مع التكاليف الفعلية قصد حساب الانحرافات.
- تحليل الانحرافات للوقوف على أسبابها قصد ضمان مراقبة التسيير.⁽¹⁾

(1) مليكة حفيظ شبايكي – مرجع سبق ذكره – ص ص 95-97

خاتمة الفصل:

إن الأهمية البالغة التي يمكن إعطاؤها للمحاسبة التحليلية باعتبارها وسيلة تسيير ضرورية ولا يمكن الإستغناء عنها من حيث متابعة النشاط واتخاذ القرار تبقى معرضة إلى الإنتقادات من جوانب متعددة من بينها سوء استعمال الأداة في الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا ما يجعل استعمالها من طرف المسير أن يكون على قدر من الحيطة والحذر على أساس أن استخدام الأداة يجب أن يتوافق وأهداف المؤسسة بشكل واضح والمتعلقة خصوصا بتحديد سعر التكلفة وغيرها من أهداف التكلفة المتعددة.

الفصل الثاني: نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

مقدمة:

تواجه الشركات الصناعية ظروف جديدة ممثلة في اشتداد حدة المنافسة على المستوى العالمي - بالأخص الشركات اليابانية وجنوب شرق آسيا- والتعقد التكنولوجي في بيئة الأعمال عموماً بالإضافة إلى ذوبان الحدود فيما بين الدول وقد ألقى ذلك بظلاله على إدارات الشركات الصناعية كي تعيد النظر في مفاهيم نظم الرقابة على التكاليف وتعيين وسائل الانتاج كي يضمن البقاء على قيد الحياة.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

بما أن هذه الدراسة تتناول نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وأن وجود هذا النظام يتطلب وجود مقومات أساسية لاحتساب وبيان التكاليف لذا نستعرض وقبل الحديث عن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، وبشكل عام تعريف بأنظمة محاسبة التكاليف والأسباب التي أدت الي التحول نحو هذا النظام ، كذلك أهدافها الأساسية.

المطلب الأول: طبيعة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

ظهر نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC بداية من عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين من أمثال روبين كوبرا وروبيرت كابلان حيث أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية، وفي هذا الوقت تمكن روبين كوبرا من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة ثم المنتجات أطلق عليه (ABC) ACTIVITY-BASED-COSTING.

ويقوم مفهوم نظم محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى منظمات "تقوم بأنشطة" تتطلب "تكلفة أو موارد" مما يعني ضرورة تصميم النظم بحيث يتم تخصيص أي تكاليف -لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج- على الأنشطة المتسببة فيها ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط.

يلاحظ أن عملية تخصيص التكاليف الإضافية طبقا لهذا النظام تتم على مرحلتين :

في المرحلة الأولى يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة، وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص على المنتجات وهاتان المرحلتان موجودتان بالفعل في النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف إلا انه في المرحلة

الأولى لا يتم التخصيص على الأنشطة وإنما على مراكز التكاليف. بينما يتم تحميل التكاليف على المنتجات في المرحلة الثانية من كلا النظامين.

غير أن استخدام نظام ABC في عملية تحديد تكاليف المنتجات يحقق مزايا لا تتوافر في حالة استخدام النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف منها على سبيل المثال استخدام عدد كبير من مسببات التكلفة (أو معدلات التحميل) COST DRIVERS بعضها مرتبط بحجم المنتج وبعضها الآخر لا يرتبط به. ويزيد عدد هذه المسببات بكثير عما هو مستخدم في النظام التقليدي مما يسهم في توفير تحديد أكثر دقة للتكاليف الخاصة بالمنتج. ومن ناحية أخرى فإنه بالإضافة لتوفيره بيانات تكاليفية على درجة أكبر من الدقة يوفر نظام ABC معلومات هامة حول أنشطة المنظمة وتكاليفها تساعد الأنظمة الإدارية على اتخاذ قرارات مناسبة بشأن خفض تكاليف بعض تلك الأنشطة، تبسيط وتنميط الأداء في بعضها الآخر، تحقيق فاعلية أكبر في بعضها، أو تلك التي يمكن حذفها... وهكذا.

وقبل الاستطراد في مراحل تطبيق نظام ABC يكون من المفيد التعرف على دلالات بعض المفاهيم والمصطلحات الأساسية المستخدمة فيه وهو ما نتناوله في المطلب الثالث⁽¹⁾

(1) أحمد صلاح عطية – محاسبة تكاليف النشاط ABC – كلية التجارة – جامعة الزقازيق - الطبعة الأولى – 1998 - ص ص 55،

المطلب الثاني: مفهوم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يقوم على فكرة أن تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات يتطلب القيام بالعديد من الأنشطة وإن إنجاز هذه الأنشطة يتطلب شراء أو استخدام الموارد وإن شراء أو استخدام الموارد يسبب حدوث أو تحقق التكاليف فمنطق هذا النظام هو أن الموارد تولد المنتجات، وأن الأنشطة تستهلك الموارد، والمنتجات تتكون بالأنشطة ولذلك فإنه لا بد من تحديد الأنشطة الرئيسية للشركة ثم تعقب أو تخصيص التكاليف إلى هذه الأنشطة على أساس كمية الموارد التي استهلكتها تلك الأنشطة، ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة إلى أهداف الكلفة النهائية المتمثلة بمنتجات الشركة، وعلى أساس نسبة استهلاك كل منتج من الأنشطة⁽¹⁾

المطلب الثالث: المفاهيم الرئيسية المستخدمة في نظام ABC**أولاً: الأنشطة ACTIVITIES**

تعرف الأنشطة طبقاً لمحاسبة تكاليف النشاط ABC بأنها مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنظمة، ومن أساسيات التطبيق في ABC ضرورة تحديد الأنشطة بدقة، ثم تبويبها في مجموعات متجانسة. ويتم تحديد الأنشطة عن طريق عمل قائمة بكافة الأنواع المختلفة للعمل داخل المنظمة مثل المناولة والتعبئة والتغليف والفحص وغيرها، ونظراً لأن تلك القائمة ستحوي المئات من الأنشطة المختلفة لذا يتم إعادة تصنيف تلك الأنشطة إلى مجموعات متجانسة، وهي خطوة هامة لكونها تنطوي على استخدام مرشحات filters تؤدي إلى اختصار عدد الأنشطة والوصول إلى أوعية تكلفة متجانسة.

(1) عمر محمد هديب – نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي –

أطروحة دكتوراة – عمان - 2009

Homogeneous cost pods مما يقلل بدوره من عدد مسببات التكلفة (أو معدلات التحميل) المستخدمة في عمليات التحميل وبالتالي يبسر عملية التطبيق. ويمكن القول بوجود معيارين يمكن استخدامهما كمرشحات لاختصار عدد الأنشطة في مجموعات قليلة من الأنشطة المتجانسة وهما:

- معيار مستوى النشاط بمعنى أنه حتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب أن يؤدي هذا النشاط في نفس المستوى الذي تؤدي فيه باقي الأنشطة المجموعة وهو ما يسهم بالتالي في أن تكون الأنشطة داخل المجموعة مترابطة منطقياً.

- معيار المسبب لتكلفة النشاط: بمعنى أنه حتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب أن يستخدم هذا النشاط نفس مسبب التكلفة (أو معدل التحميل) المستخدم من قبل باقي أنشطة المجموعة.

وفيما يلي نقلنا مزيد من الأضواء على هذين المعيارين:

1- التصنيف طبقاً لمستوى النشاط activity – level – classification

طبقاً لهذا المعيار يتم توبيخ النشاط تحت واحد من المستويات الأربعة التالية:

- مستوى الوحدة.
- مستوى الطلابية أو الدفعة الإنتاجية.
- مستوى المنتج.
- مستوى المصنع.

ويفيد التوبيخ طبقاً لأي من هذه المستويات في تسهيل تحديد تكلفة المنتج باعتبار أن تكاليف الأنشطة المرتبطة بكل مستوى فيها تتعامل مع شريحة من مسببات التكلفة الخاصة بها، وهو ما يتضح عن استقرار تفاصيل المستويات الأربعة فيما يلي:

1-1 الأنشطة على مستوى الوحدة unite – level – activites

هي تلك الأنشطة المؤداة طوال الوقت المنصرم لإنتاج وحدة منتج كما هو الحال في:

- التكاليف الإضافية المرتبطة بأنشطة على مستوى الوحدة مثل الطاقة power وساعات تشغيل الآلات machine hours.

- التكاليف الإضافية المرتبطة بأنشطة على مستوى الوحدة كالمواد المباشرة، والعمالة المباشرة وكما هو واضح هناك علاقة طردية بين تكاليف الأنشطة على مستوى الوحدة وبين عدد الوحدات المنتجة، بمعنى أن تكاليف الأنشطة تتغير مع تغير عدد الوحدات المنتجة.

2-1: الأنشطة على مستوى الطلابية أو الدفعة الإنتاجية batch – level – activities

هي تلك الأنشطة المؤداة طوال الوقت المنصرم لإنتاج طلبية أو دفعة من المنتج ومن أمثلتها إصدار أوامر الشراء، تجهيز وتهيئة الآلات لدفعة الإنتاج، الفحص، جدولة الإنتاج والمناولة والشحن، وكما هو واضح، فإن التكاليف المرتبطة بالأنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية تتغير مع التغير في عدد الدفعات الإنتاجية إلا أنها من ناحية تكون ثابتة فيما يختص بعلاقتها بعدد الوحدات المنتجة داخل كل دفعة إنتاجية.

3-1: الأنشطة على مستوى المنتج: Product – Level – Activities

هي تلك الأنشطة المؤداة كلما كانت هناك حاجة لدعم وخدمة منتجات معينة تقوم المنظمة بإنتاجها بحيث تصبح تلك المنتجات في صورة صالحة للبيع ومن أبرز أمثلة تلك الأنشطة: إدخال تعديلات هندسية، إدخال تطوير على المنتجات، إدخال تحسينات على إجراءات اختبارات جودة المنتج، صيانة المعدات والآلات، وغيرها وتميل هذه الأنشطة وتكاليفها إلى الزيادة مع زيادة عدد المنتجات المختلفة.

4-1: الأنشطة على مستوى المصنع: Facility – Level – Activities

وهي تلك الأنشطة المؤداة بهدف دعم وخدمة العمليات التي تتم على مستوى المصنع ككل، وهي أنشطة تقدم منافع على مستوى المنظمة في مجموعها وليس على مستوى منتج بعينه ومن أمثلتها: إدارة المصانع، برامج خدمة البيئة والأمن.

2- التصنيف طبقاً لمستوى مسبب التكلفة Privev classification

الملاحظ من العرض السابق أنه من بين أربعة مستويات للنشاط، يوجد ثلاثة منها تنطوي على أنشطة يمكن ربطها بالمنتج بصورة أو بأخرى وهي الأنشطة على مستوى الوحدة والدفعة والمنتج ويعني ذلك إمكان قياس الطلب من قبل المنتجات (كل على حدة) على الأنشطة المختلفة، وهو ما يطلق عليه نسبة أو معدل الاستهلاك consumption ratio ويمكن تعريف نسبة الاستهلاك بأنها مقدار ما يستهلكه المنتج من كل نشاط، والمثال التالي يوضح ذلك:

لدينا إحدى الشركات الصناعية تقوم بإنتاج منتج أ و ب من خلال قسمين للإنتاج هما 1 ، 2 وأربعة مراكز خدمية هي تجهيز وتهيئة الآلات؟، الفحص، الطاقة، والمزايا العينية.

يتم تخصيص تكاليف تجهيز وتهيئة الآلات طبقاً لعدد دورات الإنتاج بينما يتم تخصيص تكاليف الفحص طبقاً لعدد ساعات الفحص من قبل كل قسم إنتاجي أما تكاليف الطاقة فيتم تخصيصها حسب

نصيب كل قسم من الطاقة المستخدمة (كيلو وات*ساعة) وتكاليف المزايا العينية حسب نسبة ساعات العمل المباشر المستخدمة.

يوضح الجدول التالي كافة البيانات المتعلقة بالشركة.

الجدول رقم (2) : البيانات المتعلقة بالشركة

عناصر التكاليف	منتج أ	منتج ب	إجمالي
عدد الوحدات المنتجة خلال السنة	20 000	100 000	
التكاليف المباشرة	50 000	250 000	300 000 دج
ساعات العمل المباشرة المستخدمة			
القسم (1)	4 000	76 000	80 000 ساعة
القسم (2)	16 000	24 000	40 000 ساعة
ساعات تشغيل الآلات			
القسم (1)	4 000	16 000	20 000 ساعة
القسم (2)	6 000	34 000	40 000 ساعة
عدد دورات الإنتاج	20	30	50 دورة
عدد ساعات الفحص	800	1 200	2 000 ساعة
التكاليف الإضافية			
تجهيز وتهيئة الآلات			
القسم (1)			44 000 دج
القسم (2)			44 000 دج
الفحص:			
القسم (1)			3 700 دج
القسم (2)			37 000 دج
الطاقة :			
القسم (1)			14 000 دج
القسم (2)			70 000 دج
المزايا العينية:			
القسم (1)			52 000 دج
القسم (2)			26 000 دج

المصدر: أحمد صلاح عطية-مرجع سبق ذكره ص49

من خلال المثال يمكن حساب نسبة استهلاك المنتجين أ، ب من الأنشطة الإضافية الأربعة كمايلي: النحو

الجدول رقم (3): حساب نسبة استهلاك المنتجين أ، ب من الأنشطة الإضافية الأربعة

نسبة الإستهلاك		أساس الإستهلاك	الأنشطة الإضافية
منتج أ	منتج ب		
$\%40 = 100 \times \frac{20}{50}$	$\%60 = 100 \times \frac{30}{50}$	عدد دورات الإنتاج منتج أ: 20 دورة منتج ب: 30 دورة	تجهيز الآلات
$\%40 = 100 \times \frac{800}{2000}$	$\%60 = 100 \times \frac{1200}{2000}$	عدد ساعات الفحص منتج أ: 800 ساعة منتج ب: 1200 ساعة	الفحص
$\%17 = 100 \times \frac{10000}{60000}$	$\%83 = 100 \times \frac{50000}{60000}$	عدد ساعات تشغيل الآلات: منتج أ: 10000 ساعة منتج ب: 50000 ساعة	الطاقة
$\%17 = 100 \times \frac{20000}{120000}$	$\%83 = 100 \times \frac{100000}{120000}$	عدد ساعات العمل المباشر: منتج أ: 20000 ساعة منتج ب: 100000 ساعة	المزايا العينية

المصدر: أحمد صلاح عطية-مرجع سبق ذكره ص60

من الجدول يتضح أن المنتج (أ) يستهلك 40% من المدخلات الخاصة بأنشطة كل من تجهيز الآلات والفحص بينما يستهلك 17% من المدخلات الخاصة بكل من الطاقة والمزايا العينية، معنى ذلك أنه يمكن إعادة تصنيف الأنشطة (داخل المستويات الثلاثة : الوحدة، الدفعة، المنتج) على أساس نسب أو معدلات الإستهلاك أن الأنشطة ذات نفس معدل الإستهلاك ستستخدم نفس مسبب التكلفة لتخصيص تكاليفها لذلك يتم تجميع الأنشطة التي تملك نفس مسبب التكلفة معا داخل مجموعة واحدة وبالتطبيق على الجدول أعلاه فإنه يمكن اختصار الأنشطة الأربعة الواردة فيه إلى مجموعتين فقط: المجموعة الأولى تتضمن نشاط تجهيز الآلات والفحص والمجموعة الثانية تضم كلا من نشاط الطاقة والمزايا العينية، لاحظ أن هذا التجميع النهائي يخلق مجموعتين متجانستين من الأنشطة سواء من حيث المستوى أو مسبب التكلفة فالمجموعة الأولى على سبيل المثال تضم نشاطين فينتميان كلاهما إلى مستوى واحد هو

مستوى الدفعة الإنتاجية كما أن كلا النشاطين يملك نفس عدل الاستهلاك من قبل المنتجين أ و ب وبذلك يمكن القول أن تلك المجموعة متجانسة.

والشكل التالي يلخص مسألة تصنيف الأنشطة إلى مجموعات متجانسة.

الشكل رقم (5): تصنيف الأنشطة إلى مجموعات متجانسة



يلاحظ أن الأنشطة على مستوى المصنع لا تدخل ضمن التويب على مستوى المسببات وذلك يرجع لاستحالة قياس الطلب من قبل المنتجات على الأنشطة، وذلك على مستوى المصنع ككل، يلاحظ في الشكل أيضا أن استخدام مرشحات المسببات في المستويات الثلاثة الأولى ينتج عنه مجموعات أنشطة متجانسة يبلغ عددها مجموعتان لكل مستوى وهذا لا يمنع بالطبع من أن تكون هناك أكثر من مجموعتين في كل مستوى.

ثانيا: أغراض التكلفة costobjects

غرض التكلفة هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة) أو وحدة تنظيمية (قسم، وظيفة...) وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفته تكلفته سواء ان منتجات أو عملاء أو قنوات توزيع أو مجالات وظيفية.

ويتضح من التعريف السابق أن غرض التكلفة قد يكون نهائيا أو متوسطا، غرض التكلفة النهائي End – Cost – Object هو البند النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف ومن أبرز خصائصه أنه " أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المنظمة بعد أن تكبد فيه تكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات" أما غرض التكلفة المتوسطة Intevimcost Object فهو نشاط يتم داخل المنظمة يستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المنظمة ذاتها كما هو الحال في نشاط "إدارة شؤون العاملين".

ثالثا: أوعية التكلفة Cost Pools

لأغراض تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC تعرف أوعية التكلفة بأنها "أقل مستوى من التفعيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف" هذا المستوى قد يتعلق بنشاط واحد أو بمجموعة متجانسة من الأنشطة وفي الحالة الأخيرة يكن القول أو وعاء التكلفة المتجانسة هو محصلة تجميع التكاليف الإضافية بكل مجموعة في الأنشطة المتجانسة وذلك باعتبار أن مجموعات الأنشطة المتجانسة تخلق مراكز تكلفة متجانسة مما يسهل بدوره من عمليات تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية باستخدام مسببات التكلفة المختارة إلا أن مسألة تجميع عناصر التكاليف في أوعية تكلفة متجانسة تثير مشكلة هامة في لعدد الأمثل من الأوعية التي يتعين تكوينها بحيث لا تكون قليلة لدرجة التبسيط المخل بعملية إنتاج أرقام التكلفة بصورة سليمة وكذا لا تكون مبالغا فيها لدرجة إخلالها بمبدأ التكلفة والعائد والحل هو أن يتم تكوين العدد المناسب من أوعية التكلفة المتجانسة الذي يقع بين طرفي النقيضين

السابقين بشرط تماثل العلاقة السببية التي تربط بين عناصر التكاليف التي تشمل عليها وبين أغراض التكلفة النهائية المراد تحميل التكلفة عليها.

وفي الشكل السابق عرضه يمكن اعتبار المجموعات من 1 - 7 بمثابة أوعية التكلفة.

رابعاً: مسببات التكلفة Cost Drivers

يعرف مسبب التكلفة بأنه "مقياس يعكس السبب الجوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة" وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفذة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة في التطبيق العملي، توفر مسببات التكلفة (أو معدلات التحميل بالمعنى المألوف) جزءاً من المعادلة اللازمة لتحويل كمية التكاليف المنفعة أو الواجب إنفاقها.

وحتى يتحقق ذلك، يجب اختيار مسببات التكلفة بحيث تنطوي على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها وبين الأسس المتبعة في عملية التخصيص.

بالإضافة إلى ذلك لا تخفى أهمية دراسة الآثار السلوكية لاختيار مسبب تكلفة معين نتيجة تأثيره المحتمل على سلوك العاملين إذا ما أحسوا أن تقييمهم سيتم بطريقة ما على أساس مسبب التكلفة المختار.

أحياناً يصعب تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهريّة كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة مناسبة وفي هذه الحالة تستخدم مقاييس عملية بديلة في تخصيص التكاليف يطلق عليها "مسببات التكلفة البديلة" Surrogatecost Drivers وهي تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة وعند اختيار مسببات التكلفة يجب مراعاة عامل "تكلفة القياس" بمعنى أنه في ظل نظام ABC تكون هناك فرصة لاستخدام عدد كبير جداً من مسببات التكلفة، لذا فإنه كلما أمكن يتعين مراعاة اختيار تلك المسببات التي تعتمد على معلومات متوافرة بالفعل، حيث أن المعلومات غير المتاحة يمكن إنتاجها، غير أن عملية الإنتاج في هذه الحالة ستزيد من تكاليف نظام المعلومات الخاصة بالمنظمة إن اختيار سبب التكلفة الذي ستخدم معلومات متوافرة بالفعل إنما يخفض من تكاليف القياس إلى حدّها الأدنى.⁽¹⁾

المطلب الرابع: الأسباب التي أدت إلى التحول نحو نظام ABC

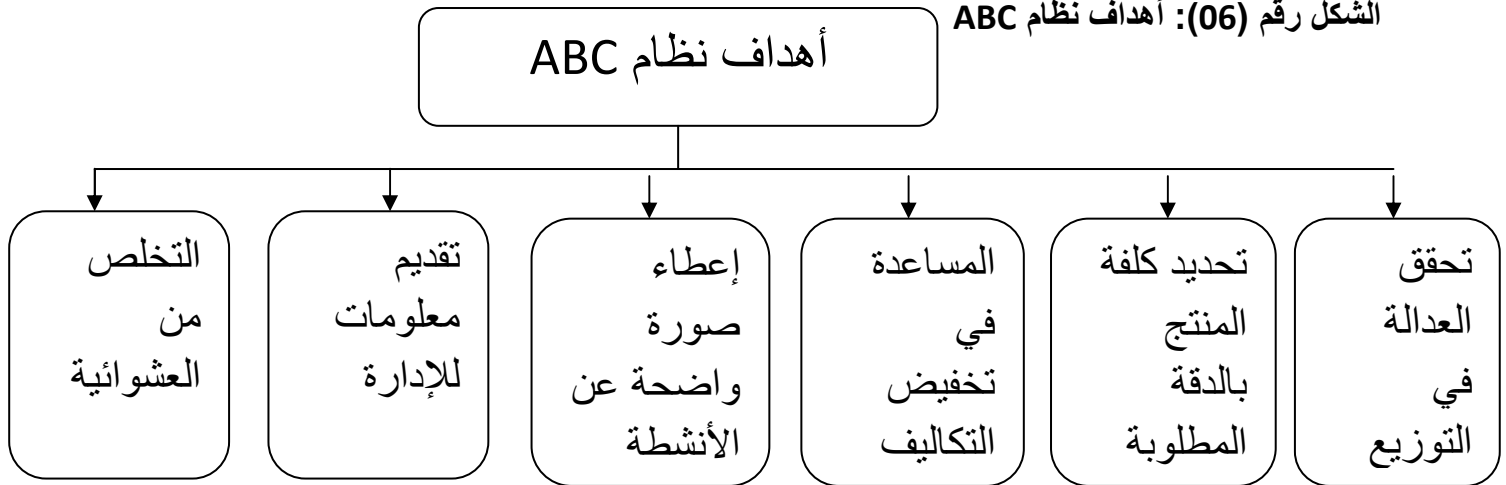
(1) أحمد صلاح عطية - مرجع سبق ذكره - ص ص 48 - 61

هناك مجموعة من الأسباب والعوامل نجملها فيما يلي:

- 1- تطور البيئة الصناعية بشكل نوعي، حيث أصبحت المؤسسات تعتمد بشكل نوعي، حيث أصبحت المؤسسات تعتمد بشكل متزايد على تكنولوجيا إنتاج وتكنولوجيا معلوماتية متطورة تتمثل في العمليات التكنولوجية واستخدام الحواسيب الإلكترونية ليس في تشغيل البيانات فقط وإنما في تصميم وتنظيم العمليات الإنتاجية نفسها وهذا أدى إلى تقليل الوقت اللازم للتوقف وإعادة التشغيل في ظروف تعدد وتنوع أصناف المنتجات.
- 2- وبناء على ما سبق، انخفض حجم العمالة المباشرة وضعفت العلاقة القائمة بين العامل ووحدة الإنتاج وتحولت إلى علامة بين العامل والآلة أو العامل والحاسب الإلكتروني الذي يدير عمليات الإنتاج مما أدى إلى انخفاض أهمية مؤشر ساعات العمل المباشر لإعداد معدلات التحليل للتكاليف الصناعية غير المباشرة
- 3- إن استخدام تكنولوجيا متطورة في الإنتاج أدى في نفس الوقت إلى ازدياد بشكل كبير أهمية الأنشطة الداعمة للإنتاج مما ترتب على ذلك زيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- 4- عدم اتضاح العلاقة السببية بين تكلفة المنتج واستخدامات الموارد أي عدم وضوحها يسبب أثر⁽¹⁾.

المطلب الخامس: أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

الشكل رقم (06): أهداف نظام ABC



المصدر: محمد هديب-مرجع سبق ذكره

⁽¹⁾ أحمد نور-مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية-الدار الجامعية-الإسكندرية-1999-ص149

المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من أحدث التطورات في مجال محاسبة التكاليف، حيث بدأ التوسع في استخدامه منذ عقد الثمانينات من القرن الماضي وطبقته العديد من الشركات في أمريكا وكندا وأوروبا خصوصا في مجالات التصنيع، حيث كتب الكثير في السنوات الأخيرة عن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وتفوقه على أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية من جانب توفير معلومات تكلفه أكثر دقة وصحة، تساعد الإدارة في ترشيد القرارات التشغيلية و الإستراتيجية والمساهمة في تحسين الإنتاج وأداء المنشأة وفي زيادة الربحية.

المطلب الأول: مزايا ومنافع تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

لقد اتسم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بسمه رئيسية مهمة هي أنه نظام إداري فضلا عن كونه نظاما محاسبيا (تكاليفيا) حيث يقدم نوعين من المعلومات، معلومات مالية خاصة بكلفة الأنشطة والمنتجات ومعلومات غير مالية خاصة بكلفة الأنشطة والمنتجات ومعلومات غير مالية خاصة بتلك الأنشطة.

ولعل من أهم نتائج وتأثيرات استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو ما يسمى اليوم بالإدارة على أساس الأنشطة، حيث تستطيع الإدارة استغلال معلومات التكلفة والأنشطة لتحسين الربحية والموازنة على أساس الأنشطة التي تعتبر أداة تخطيطية ورقابية تساعد على تقييم الأداء وتستخدم بيانات النظام، بالإضافة إلى ما أحدثته من تطورات في نظام الإدارة الإستراتيجية وإيجاد نظام الكلفة الإستراتيجية والتحليل الإستراتيجي.

وهناك مجموعة من المنافع التي يقدمها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وهي كالآتي:

- أ- يعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أكثر دقة من الأنظمة التقليدية.
- ب- يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على الفهم والعمل وفق موجهات الكلفة للأنشطة عن طريق التركيز على هذه الموجهات ضمن عمليات المشروع.
- ج- يستفاد من نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية وتنوع المنتجات.
- د- يوفر نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة معلومات عن الأنشطة والموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة.

هـ- يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة القياس الأكثر دقة لكلف الوحدة وقد يساعد المديرين مثلا في تثبيت أسعار البيع وفي تقييم ربحية كل خط إنتاجي.

و- يساهم استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تحقيق ميزة إستراتيجية في قيادة الكلفة ولتحقيق هذه الميزة الإستراتيجية هناك أربع أساليب كما يلي:

و- 1 - تحقيق النشاط من حيث تحقيق الوقت والجهد المطلوب لإنجاز هذا النشاط.

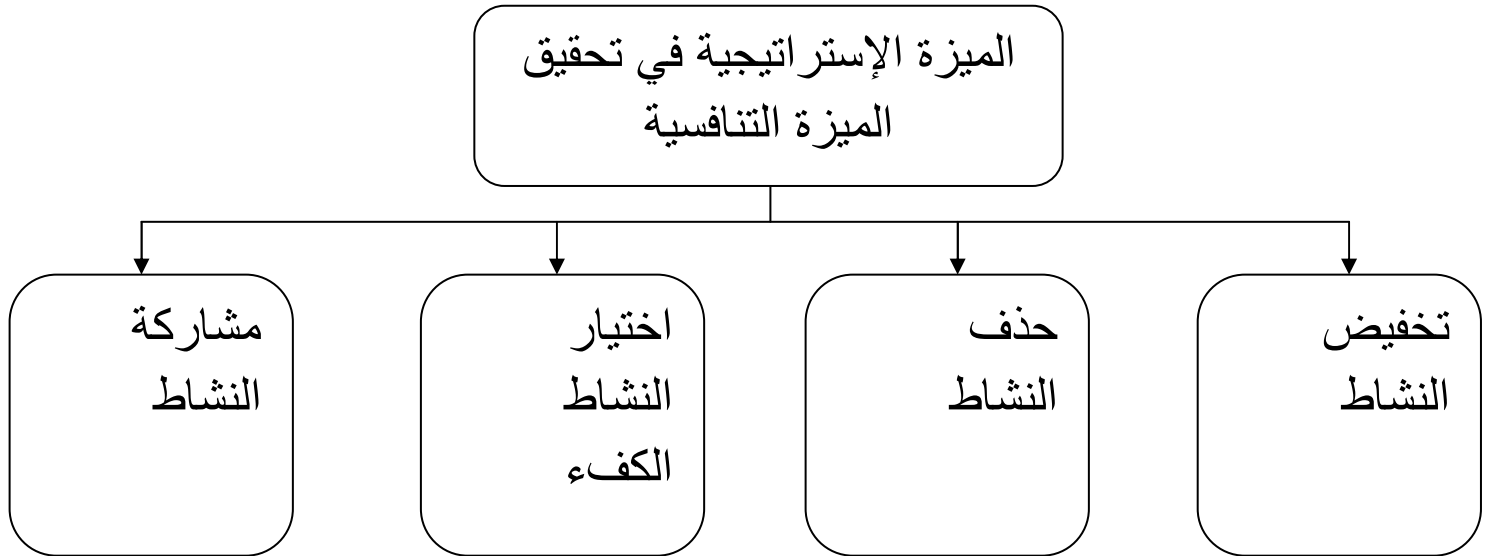
و- 2 - حذف النشاط أي حذفه بشكل تام إذا كان غير فعال وغير ضروري.

و- 3 - اختيار النشاط الكفاء وذلك من خلال البدائل المتوفرة من هذه الأنشطة.

و- 4 - مشاركة النشاط بمعنى إجراء تغييرات تسمح بمشاركة الأنشطة بعضها مع البعض الآخر.

ويمكن إيضاح ذلك بالشكل التالي:

الشكل رقم (7): الميزة الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية



ز- يوفر نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة المعلومات اللازمة لإدارة الأنشطة والذي يحقق مجموعة من الفوائد.⁽¹⁾

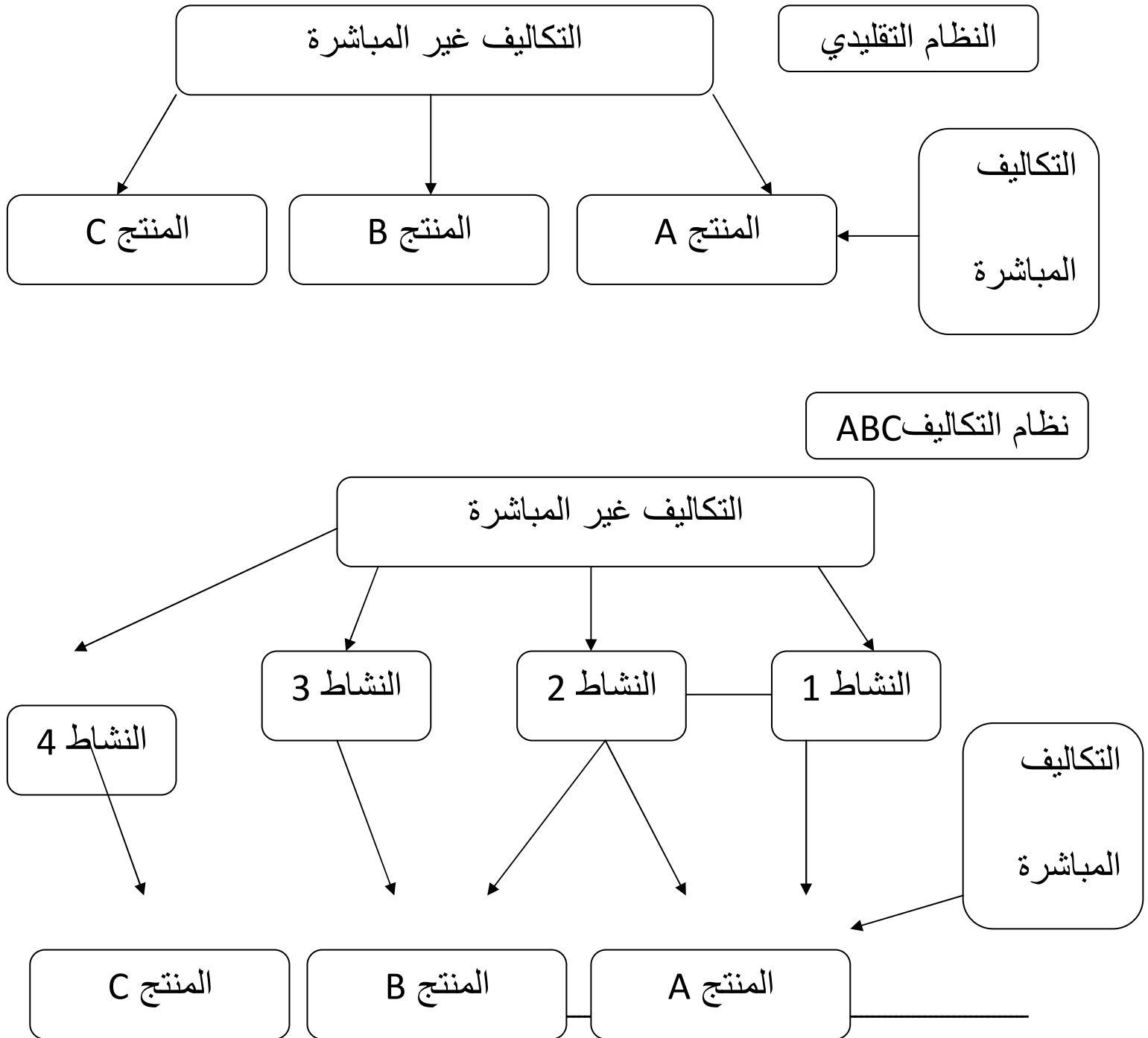
المصدر : محمد هديب-مرجع سبق ذكره

(1) عمر محمد هديب - مرجع سبق ذكره

المطلب الثاني: مقارنة بين ABC والأنظمة التقليدية

يمكن إجراء مقارنة بين النظامين (التقليدي و ABC) من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (8): مقارنة بين ABC والأنظمة التقليدية



المصدر: <http://www.usm-management.com/methode-corps.htm>

المطلب الثالث: إجراءات تطبيق نظام ABC

كما سبق بيانه، يتم تطبيق ABC على مرحلتين أساسيتين حيث يتم في المرحلة الأولى تجميع وتخصيص التكاليف على الأنشطة، وفي المرحلة الثانية يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو أغراض التكلفة النهائية وفيما يلي استعراض لكل المرحلتين:

* المرحلة الأولى: تحديد تكاليف الأنشطة:

في هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة والتكاليف المرتبطة بكل منها ثم يتم توريب كلاهما في مجموعات متجانسة.

يتم تحديد التكاليف الخاصة بكل مجموعة متجانسة عن طريق جمع إجمالي تكاليف الأنشطة الفردية الداخلة في نطاق المجموعة وكما سبق بيانه، يطلق على مجموعة التكاليف الإضافية الخاصة بكل مجموعة متجانسة من الأنشطة اصطلاح "وعاء تكلفة متجانس" لأن الأنشطة الداخلة في كل وعاء تملك نفس معدل الإستهلاك لذا يمكن حساب تكلفة الوحدة لكل وعاء باستخدام مسبب تكلفة واحد يطلق عليه في هذه الحالة "معدل تكلفة الوعاء" والذي بحسابه تكتمل المرحلة الأولى.

وعلى ذلك يمكن القول أن مخرجات المرحلة الأولى تتمثل في الآتي:

أ- تحديد وتوصيف الأنشطة.

ب- تحديد تكاليف كل نشاط.

ج- تجميع الأنشطة المترابطة وتكاليفها في مجموعات متجانسة تسمى أوعية تكلفة.

د- حساب معدل التكاليف الإضافية لكل وعاء.

ويمكن توضيح ما سبق بالرجوع إلى مثالنا السابق.

يوجد أربعة أنشطة إضافية هي:

* تجهيز الآلات.

* الفحص.

* الطاقة.

* المزاي العينية.

النشاطات رقم 1 ورقم 2 مترابطان منطقيا نظرا لكونهما ضروريان طوال فترة إنتاج دفعة أو طلبية من المنتجين أ، ب يضاف إلى ذلك أن كلا النشاطين يستحوذان على نسب استهلاك متماثلة من كلا المنتجين أ، ب وبناء عليه يتم وضع النشاطان في مجموعة واحدة متجانسة تعامل بصفتها وعاء تكلفة متجانسة.

نفس الوضع يذكر بالنسبة للنشاطين 3، 4 بمعنى أنهما نشاطان مترابطان منطقيا على مستوى وحدة المنتج كما يحوزان على نسب استهلاك متماثلة من كلا المنتجين أ، ب ولذلك تم تجميعهما معا في مجموعة متجانسة تعامل بصفتها وعاء تكلفة متجانس.

يتم حساب جملة تكاليف كل وعاء بجمع مفردات تكاليف الأنشطة داخل كل وعاء على النحو المبين فيما يلي:

الجدول رقم (4): كيفية حساب جملة تكاليف كل وعاء

أولاً: وعاء التكلفة على مستوى الدفعة الإنتاجية	
تجهيز الآلات	88 000 دج
الفحص	74 000 دج
إجمالي تكاليف الوعاء	162 000 دج
ثانياً : وعاء التكلفة على مستوى الوحدة:	
الطاقة	84 000 دج
المزايا العينية	78 000 دج
إجمالي تكاليف الوعاء	162 000 دج

المصدر: أحمد صلاح عطية-مرجع سبق ذكره ص67

الخطوة التالية هي حساب معدل التكاليف الإضافية الخاصة بكل وعاء وذلك باستخدام مسبب تكلفة معين. بالنسبة لوعاء التكلفة على مستوى الدفعة الإنتاجية يمكن استخدام عدد دورات الإنتاج أو عدد ساعات الفحص كمسبب للتكلفة (أو معدل تحميل) باعتبار أن اتخاذ أي منهما كمسبب للتكلفة سينتج نفس نسب الإستهلاك.

وبالنسبة لوعاء التكلفة على مستوى الوحدة فيمكن استخدام عدد ساعات تشغيل الآلات أو عدد ساعات العمل المباشر كمسبب للتكلفة.

بفرض اختيارنا لعدد دورات الإنتاج كمسبب لتكلفة الوعاء الأول وساعات تشغيل الآلات كمسبب لتكلفة الوعاء الثاني في هذه الحالة يمكن حساب معدل تكلفة كل وعاء على النحو التالي:

الجدول رقم (5): كيفية حساب معدل تكلفة كل وعاء

<p>وعاء التكلفة على مستوى الدفعة الإنتاجية</p> <p>تكاليف تجهيز الآلات 88 000 دج</p> <p>تكاليف الفحص 74 000 دج</p> <p>إجمالي تكلفة الوعاء 162 000 دج</p> <p>إجمالي عدد دورات الإنتاج 50 دورة</p> <p>§ معدل تكلفة الوعاء = $\frac{162\ 000}{50\ \text{دورة}}$</p> <p>3 240 دج لكل دورة</p>	<p>وعاء التكلفة على مستوى الوحدة</p> <p>تكاليف الطاقة 84 000 دج</p> <p>تكاليف المزايا العينية للعمالة المباشرة 78 000 دج</p> <p>إجمالي تكاليف الوعاء 162 000 دج</p> <p>إجمالي عدد ساعات تشغيل الآلات 60000 ساعة</p> <p>§ معدل تكلفة الوعاء = $\frac{162\ 000}{60000\ \text{ساعة}}$</p> <p>2.7 دج لكل ساعة تشغيل</p>
---	--

المصدر: أحمد صلاح عطية - مرجع سبق ذكره ص 68

المرحلة الثانية: تمديد تكاليف المنتجات.

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء الذي يتم حسابه خلال المرحلة الأولى والذي بواسطته يمكن حساب

التكاليف الإضافية المخصصة من كل وعاء إلى كل منتج على النحو التالي⁽¹⁾

الجدول رقم (6): التكاليف الإضافية المخصصة من كل وعاء إلى كل منتج

المنتج (أ)	
التكاليف الإضافية	وعاء التكلفة على مستوى الدفعة الإنتاجية
3240 دج × 20 دورة إنتاج = 64 800 دج	وعاء التكلفة على مستوى الوحدة
2.7 دج × 10000 ساعة = 27 000 دج	جملة التكاليف الإضافية
91 800 دج	التكاليف المباشرة
50 000 دج	جملة التكاليف الصناعية
141 800 دج	عدد الوحدات المنتجة
20 000 دج للوحدة	§ تكلفة الوحدة
41 800 دج ÷ 20000 وحدة = 7.09 دج	
المنتج (ب)	
التكاليف الإضافية	وعاء التكلفة على مستوى الدفعة الإنتاجية
3240 دج × 30 دورة إنتاج = 97 200 دج	وعاء التكلفة على مستوى الوحدة
2.7 دج × 50000 ساعة = 135 000 دج	جملة التكاليف الإضافية
232 200 دج	التكاليف المباشرة
250 000 دج	جملة التكاليف الصناعية
482 200 دج	عدد الوحدات المنتجة
100 000 دج للوحدة	§ تكلفة الوحدة
482 200 دج ÷ 10000 وحدة = 4.82 دج	

المصدر: أحمد صلاح عطية مرجع سبق ذكره ص 69

المطلب الرابع: محددات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

بالرغم من كل الجوانب المشرقة التي يفرزها استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة إلى أن هناك من أشار إلى بعض محددات النظام المتمثلة فيما يلي:

1- إن العيب الرئيسي لنظام محاسبة المبني على الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهو يعتبر مقارنة مع الأنظمة التقليدية الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل (الكلفة-المنفعة) قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى تطبيقه.

2- إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يشجع تخصيص تكاليف غير مرتبطة بالإنتاج مثل تكاليف البحث والتطوير على المنتجات، لذلك فإن بعض الشركات تستخدم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لأغراض التحليل الداخلي وتستمر باستخدام نظام التكاليف التقليدي الخاص بها لإعداد التقارير الخارجية.

3- على الرغم من أن هذا النظام لتخصيص التكاليف إلا أنه تبقى هناك بعض التكاليف التي لا يتم تخصيصها إلى أي من الأنشطة والتي تجمع عند مستوى التسهيلات وفي آخر الأمر يتم اختيار أساس معين لتوزيع هذه التكاليف.

4- غن البيانات التي يقدمها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة تعد ملائمة فق إذا كانت التكاليف يمكن تجميعها بأنشطة متجانسة وإن هذا الافتراض قد لا يصح دائما لاسيما عندما يتم توجيه تكاليف نشاطين أو أكثر غير مترابطين بصورة كبيرة، فضلا عن أنه يتطلب بيانات تشغيلية كبيرة وتكنولوجيا حاسوب عالية، كذلك استخدام رموز تسهل تجميع هكذا معلومات.

وبالرغم من وجود محددات استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة المشار إليها أعلاه وهي محددات ترافق كل نظام إلا أن المنافع التي تحصل عليها المنشأة في حال استخدامه في المجالات المختلفة تعد أكثر من محدداته، أي أن المنفعة التي تحصل عليها المنشأة حال تطبيقه غالبا ما تكون أكثر من تكلفته وعموما فإن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو نظام ممتاز لتحديد التكاليف ويفضل استخدامه عند توافر الشروط الثلاثة التالية:

الشرط الأول:

أي يعطي نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة نتائج مختلفة ومهمة مقارنة بنظام التكاليف التقليدي.

الشرط الثاني:

أن تكون التكاليف غير المباشرة ذات أهمية كبيرة مقارنة بالتكاليف المباشرة المتمثلة بالمواد والأجور المباشرة.

الشرط الثالث:

أن تكون التكاليف غير المباشرة مهمة بصورة كبيرة باستخدام معلومات التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات⁽¹⁾

1 - عمر محمد هديب - مرجع سبق ذكره.

خاتمة الفصل

يتضح لنا أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة قد نضج نتيجة للتقدم التقني الكبير في أساليب الإنتاج، كذلك نتيجة التشكيك في دقة النتائج التي تقدمها الأنظمة التقليدية لاحتساب تكاليف الإنتاج، إضافة إلى تزايد حاجة إدارات المنشآت الاقتصادية لمعلومات أكثر دقة وتفصيلاً، وتأتي الدقة المتزايدة وفق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لتحديد تكاليف المنتج من خلال تحديد عدد كبير من مجتمعات كلفة النشاط، وتحديد مواصفات موجه التكلفة الملائم لكل نشاط.

وهكذا أصبح ينظر إلى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على أنه الحل الأفضل لجميع المشاكل الناشئة من جراء استخدام الأنظمة التقليدية بات لا يمثل خياراً فحسب لأي منشأة تأمل في المنافسة بل هو أمر مطلوب.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الآجر بميلة

تمثل المؤسسة الخلية الأساسية للنشاط الاقتصادي ويتوقف نجاح هذا النشاط على مدى نجاحها في تحقيق أهدافها، التي تقوم على التسيير الإستراتيجي، خاصة إذا كانت تنشط وسط محيط ديناميكي يفرض عليها وهي مجموعة من القيود تمثل لها العديد من المخاطر كما يمكن أن توفر لها بعض الفرص التي يجب استغلالها وتسخيرها لخدمة الهدف العام للمؤسسة.

ولوصول المؤسسة إلى تحقيق أهدافها المرجوة، وجب عليها تطبيق العديد من الأساليب السياسية وانتهاج الأساليب التي تقوم على التسيير الإستراتيجي، خاصة إذا كانت تنشط وسط محيط ديناميكي يفرض عليها مجموعة سياسات تساعد على بلوغها من خلال محاولته الوصول إلى استخدام الأمثل لموردها المالي تحتاج أي مؤسسة أثناء إنشائها الأموال بهدف شراء الموجودات الثابتة والمتداولة وكذا أثناء نشاطها للوفاء بالالتزامات وللتوسع في أعمالها.

وتتوقف القرارات المتخذة داخل المؤسسة على الوضعية المالية كونها تمثل العمود الفقري وقد تطور مفهومها تطوراً ملحوظاً.

المبحث الأول: تأسيس المؤسسة وهيكلها التنظيمي

تم التطرق في هذا المبحث إلى تقديم المؤسسة وإنتاجها وهيكلها التنظيمي على النحو التالي:

المطلب الأول: تقديم المؤسسة

مؤسسة الآجر تقع بالشمال الشرقي للولاية وتبعد عن وسط المدينة بحوالي 3 كلم، تتربع على مساحة قدرها 60000 م² مقسمة إلى الإدارة ولواحقها، المصنع والورشات الملحقة، والمحجرة التي تعتبر أهم عناصر المؤسسة وتبلغ مساحتها 32 هكتار ذو احتياطي من المادة الأولية يكفي 100 سنة إنتاج وتبعد بحوالي 7 كلم.

مؤسسة الآجر ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحددة تابعة للمجمع الصناعي ومجموعة المواد الحمراء للشرق، الكائن مقرها بباتة، منحدر من إعادة هيكلة المؤسسة الأم والمؤسسة الوطنية لمواد البناء وذلك سنة 1983 تمت إعادة هيكلة المؤسسة قصد تحقيق الضغط على الجزائر العاصمة حتى غاية 01/01/1998 في إطار السياسة الجديدة التي تنتهجها الدولة في الدخول إلى اقتصاد السوق، حيث اعتمدت الدولة أسلوب جديد في تسيير المؤسسات كخلق فروع مستقلة وقد خرجت المؤسسة بوحدات مستقلة حتى 01/01/1999 وقد تم تفرع كل مؤسسة إلى وحدات مستقلة من بينها ميلة.

انطلق بناء مشروع الوحدة بتاريخ جوان 1975 ضمن المخطط الخماسي أُنذاك 1974/1977 من طرف الشركة الإيطالية. " مور ندوا ميبانتي " وقدرت قيمة المشروع بـ : 5,9 مليار سنتيم بداية الإنتاج الفعلي كانت في فيفري 1980 حيث خرجت أول قاطرة من القرن يوم 16/02/1980 أما بالنسبة للتجارب فقد دارت في المدة ما بين 1980/04/19 إلى 10/05/1980.

المطلب الثاني: إنتاج الوحدة ونشأتها.

تقوم المؤسسة بإنتاج الأجر بمختلف أشكاله ومن بين هذه المنتجات:

- أجر ذو 08 أنقاب

- أجر ذو 12 ثقب

- أجر ذو 04 أنقاب

- أجر ذو 06 أنقاب التو أمي، وقد تم الاستغناء عن هذا النوع.

أما فيما يخص الطاقة الإنتاجية للوحدة ونشأتها:

تقدر الطاقة النظرية للإنتاج بـ 120000 طن سنويا.

بالنسبة للآلات المستعملة في الإنتاج فهي مستوردة من الشركة الإيطالية والبلجيكية بالإضافة إلى شركات أخرى محلية.

أما عن عملية التسيير في المؤسسة فيتم إتخاذ القرارات، بالرجوع إلى الشركة الأم التمويل

أما فيما يخص المجال البشري فالمؤسسة تحتوي هذه على طاقات بشرية هامة تعمل في مختلف ملحقات وأقسام هذه المؤسسة وهي كلها المتعددة.

بلغ عدد العمال الإجمالي في المؤسسة هو 113 عامل، يعملون في عدة فروع ويتوزعون كما يلي :

- الإدارة 06 عمال.

- الصيانة 25 عامل.

- الإنتاج 60 عامل.

- المالية 04 عمال.

- التموين 05 عمال.

- التسويق 01 عمال.

- النظافة والأمن 12 عامل.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي

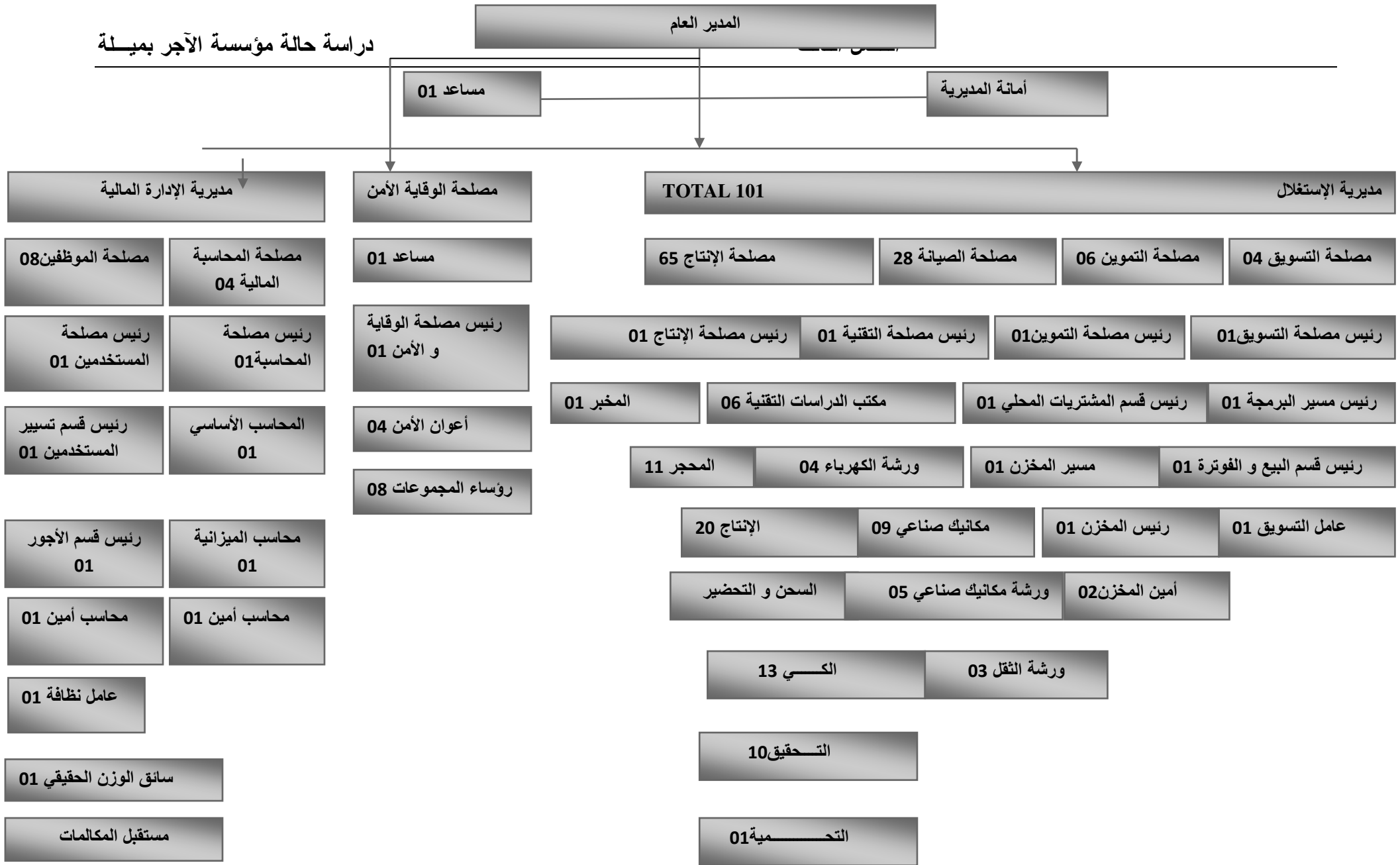
إن الهيكل التنظيمي لأي شركة يعد المرآة العاكسة لها حيث تبرز فيه مختلف المديريات في الدوائر والمصالح وعلاقتها ببعضها البعض ولهذا عمدت المؤسسة SBMB تنظيم وتسيير أعمالها عبر الهيكل التنظيمي الذي بواسطته تراقب وتتابع نشاطها.

تبرز أقسام المؤسسة في الهيكل التنظيمي مختلف مراكز قيادة المؤسسة، وتبين نقاط القوة والضعف لها.

والهيكل التنظيمي يوضح من طرف المديرية العامة وبعد إطلاعنا على مختلف الهياكل الموجودة في

المؤسسة توصلنا إلى أن الهيكل يتكون من المديريات التالية:

دراسة حالة مؤسسة الأجر بميلة



أولاً- المدير العام

هو المسؤول عن تسيير المؤسسة والتنسيق بين مختلف فروعها كما أنه المسؤول المباشر عن الوحدة اتجاه الوحدة المركزية من صلاحياته.

- تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة المركزية للوحدة.

- هو المسؤول المباشر والرئيسي لجميع المصالح الموجودة يترأس مجلسه الإدارة ويصادق على قرارات أعضائه يمثل المؤسسة في الداخل والخارج.

- المصادقة على القوائم والاجتماعات القوائم الختامية والإعلانات والجداول المالية خلال السنة

ثانياً- أمانة المديرية

تشرف على الأمانة ومن مهامها:

- استلام البريد الوارد وتحويله إلى المدير العام.

- استقبال المكالمات الهاتفية والفاكس.

- التحضير لاجتماعات بين المدير والمسؤولية.

ثالثاً- مديرية الإدارة والمالية

وتنقسم إلى:

1- مصلحة المستخدمين :

تلعب دور الوسيط بين الإدارة العامة والعمال، وتختص هذه المصلحة بدراسة الملفات الإدارية وتوفير الظروف الملائمة للعمال، والسهر على راحتهم وذلك بتطوير الموارد داخل الوحدة.

كما تهتم بدفع أجور العمال ويشرف عليها الرئيس وهو المسؤول المباشر لها أمام الإدارة العامة وتتكون من:

- رئيس قسم التسيير.

- فرع الأجور.

- قسم الخدمات الاجتماعية.

2- مصلحة المحاسبة والمالية:

لهذه المصلحة وظائف أساسية تقوم بها، والمتمثلة في تسجيل العمليات المحاسبية وذلك إسناداً إلى الفواتير الصادرة عن كل مصلحة وأهم ما تقوم به إعداد القوائم المحاسبية والجداول المالية.

رابعاً- مديرية الاستغلال:

وتنقسم بدورها إلى:

1- مصلحة الإنتاج:

بميلة

هي المصلحة المكلفة بالعملية الإنتاجية لدى الوحدة، وذلك باستخراج المادة الأولية من المقالع إلى غاية تحويلها إلى مادة قابلة للاستعمال جاهزة للتسويق والبيع يشرف عليها مسؤول الإنتاج، والمكلف بتحقيق البرنامج وفقا لما هو مسطر من طرف الإدارة العامة وإدارة الوحدة الخاصة وكذا وضع تقارير الإنتاج بالكميات الواجب إنتاجها والمدة المحددة للإنتاج.

2- مصلحة الصيانة : يترأسها مؤول يتولى إعداد ملفات الطلب كما أنه مسؤول عن الصيانة في الورشة حيث يقوم بإقرار نوع التعطيل إصلاحه.

3- مصلحة التموين والشراء: يتكفل هذا القسم بشراء البضاعة المتمثلة في قطع الغيار بالدرجة الأولى.

4- مصلحة التسويق: تختص هذه المصلحة في المصلحة في عملية البيع والتوزيع للنماذج المطلوبة من الأجر من قبل العملاء وكالة استثنائية بيع الأجر المهشم والمكسر بسعر معقول نظرا لاستعمال في طرح المساحات والأراضي.

مصلحة الوقاية والأمن: تختص هذه المصلحة في السهر على توفير الأمن للمؤسسة والعمال وحمايتهم من الحوادث الداخلية والخارجية، كما تقوم بمراقبة الوسائل الوقائية للوحدات.

المبحث الثاني : دراسة ميدانية لشركة صناعة الأجر (بودودو) ميلة

بعد دراسة الجانب النظري و تحديد المقومات الأساسية و القواعد التي يقوم عليها و تقديم شرح وافي و بيان خطوات تطبيقه، سنقوم بدراسة ميدانية لشركة الأجر (بودودو) لولاية ميلة.

وسنحاول من خلال هذه الدراسة التطبيقية إجراء محاولة لحساب سعر التكلفة بالطريقة التقليدية و نستخدم طريقة مراكز التحليل ، ثم بعد ذلك ونظرا لصعوبة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لعدم توفر مقومات تطبيقه في المؤسسة سنوصي على فعلة لمكانية تطبيق هذا النظام في المؤسسة.

علما أن هذه المؤسسة لا تستخدم في تسيرها نظام لحساب التكاليف حيث لا تتوفر على مصلحة المحاسبة التحليلية و تحتوي فقط على مصلحة المحاسبة العامة، و التي تحصلنا من خلالها على المعلومات التي سترتكز عليها دراستنا.

كما نشير إلي أننا لم نستطع الحصول على المعلومات الكافية و اللازمة لإجراء دراسة دقيقة ، و ذلك سبب شح المعلومات التي تحصلنا عليها من المؤسسة و نشير كذلك إلي أننا نستخدم المعلومات الخاصة بالسنة المالية الممتدة من 2011 /1/1 إلى 2011/12/ 31.

المطلب الأول: حساب سعر التكلفة باستخدام طريقة مراكز التحليل

إن حساب سعر التكلفة بهذا الأسلوب يمر عبر عدة مراحل يمكن تلخيصها في كالاتي

1-الانتقال من المحتسبة العامة إلي المحاسبة التحليلية:

من خلال حساب النتائج المتوفرة لدينا نجد أن جميع الأعباء، المصنفة حسب طبيعتها تنتقل إلي تكاليف المحاسبة التحليلية.

و الجدول الموالي يلخص تلك الأعباء:

الجدول رقم(07): الأعباء المصنفة حسب الطبيعة

بميلة

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
601	المواد الأولية	17838128 دج
602	تموينات أخرى و استهلاكات أخرى	22659382 دج
615	صيانة و إصلاحات و رعاية	2221320 دج
616	أقساط التأمينات	918675 دج
622	أجور الوسطاء و الأتعاب	1166321 دج
623	إشهار	6830 دج
625	انتقالات و استقبالات	789204 دج
62	خدمات أخرى	510388 دج
63	أعباء المستخدمين	58567947 دج
64	ضرائب و رسوم و مدفوعات مماثلة	2486634 دج
65	خدمات عملياتية أخرى	131274 دج
68	مخصصات الاهتلاكات	25830563 دج

2-تقسيم التكاليف إلى مباشرة و غير مباشرة:

من خلال الجدول السابق يتبين أن التكلفة المباشرة الوحيدة هي المواد الأولية و المقدره
:17838128دج مع العلم أن هذه المواد في هذه المؤسسة تتمثل في الطين في حين باقي التكاليف تعتبر
غير مباشرة بصفة كلية.

3-تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من المراكز (ثانوية و رئيسيه):

من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة حاولنا تقسيمها إلى 04 مراكز رئيسية و 04 مراكز ثانوية،حيث
راعينا أن يكون التقسيم عقلائي بحيث لا يكون عدد المراكز كبيرا جدا حتي تتعقد عملية توزيع الأعباء، و
لا يكون قليلا حتى لا يؤدي ذلك إلى نقص و عجز في التحليل.

و بناء علي ذلك كانت المراكز كمايلي:

_ المراكز الرئيسية: 1-التموين،2-التحضير،3-التصنيع،4-التسويق.

_ المراكز الثانوية:1-المستخدمين،2-الإدارة و المالية،3-الوقاية و الأمن،4-الصيانة.

4-إجراء التوزيع الأولي:

حيث من خلال هذا التوزيع يتم توزيع التكاليف غير مباشرة و التي كانت مصنفة حسب طبيعتها و
إعادة توزيعها حسب المراكز الثانوية و الرئيسية ، و لإجراء توزيع منطقي و قريب من الدقة و تم
الاعتماد علي معايير التوزيع الآتية:

_ التموينات و الاستهلاكات الاخري:يتم توزيعها علي أساس و ثائق محصل عليها من مصلحة التموينات
(تخص المدخلات و المخرجات).

_ الحسابات 61و62 (خدمات خارجية و خدمات خارجية أخرى)و فروعها تتم توزيعها علي أساس جدول
الخدمات.

_ أعباء المستخدمين :تتم توزيعها علي أساس الأجر الشهرية لمستخدمي كل مركز.

_ الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة:تتم توزيعها بين المراكز تبعا لعدد العمال.

_ خدمات عملياتية أخرى و مخصصات الاهتلاكات :تتم توزيعها بناء علي و ثائق محاسبية.

و بناءا علي المعطيات المتوفرة قمنا بإعداد جدول التوزيع الأولي حسب الجدول الموالي:

المراكز الرئيسية				المراكز الثانوية				المبالغ الإجمالية	أسماء الحسابات أو أرقام الحسابات
التسويق	التصنيع	التحضير	التموين	الصيانة	الوقاية و الأمن	الإدارة و المالية	المستخدمين		
						10%	10%	1961756	602
								1961751.6	

جدول رقم (08): جدول التوزيع الأولي

ملاحظة: إن إعادة توزيع الأعباء حسب المراكز بصفة عشوائية، وإنما تتم باستخدام مؤشرات و مفاتيح توزيع، ثم جمعها من إدارة المؤسسة، ورغم عدم دقتها الكبيرة إلا أنها مقبولة.

5-إجراء التوزيع الثانوي:

5-1مفاتيح توزيع أعباء المراكز الثانوية:

نظرا لصعوبة إيجاد مفاتيح توزيع الخدمات المتبادلة بين المراكز الثانوية، سنتغاضى عنها، بمعنى أننا نستعمل طريقة التوزيع التنازلي لحل مسألة توزيع أعباء المراكز الثانوية وبحيث سنقوم مباشرة بتفريغ كل المراكز الثانوية في المراكز الرئيسية و ذلك بالاعتماد علي مفاتيح التوزيع الآتية :

1-المستخدمين: يتم التوزيع حسب عدد العمال الموجودين في كل مركز.

2-الإدارة و المالية : يتم التوزيع حسب عدد العمال الموجودين في كل قسم.

3-الوقاية و الأمن : يتم التوزيع بالتساوي بين جميع المراكز.

4-الصيانة: يتم التوزيع بالتساوي بين مركزي الإنتاج (التحضير والتصنيع).

5-2وحدات العمل بالمراكز الرئيسية:

و تختص المراكز بعد التوزيع الثانوي وهي:

-التموين: 1دج استهلاكات.

-التحضير: مواد مستهلكة مباشرة (طين) بالطن.

-التصنيع: الإنتاج بالوحدة الواحدة من الأجر.

5-3بيانات أخرى مساعدة لإعداد جدول التوزيع الثانوي:

أ-عدد العمال في كل مركز:

عدد العمال	المراكز
9	المستخدمين
18	الإدارة و المالية
7	الوقاية و الأمن
40	الصيانة
10	التموين
11	التحضير
31	التصنيع
3	التسويق
130	المجموع

و ما يمكن ملاحظته علي المعايير المعتمدة لإجراء التوزيع الثانوي هو اعتمادنا علي معيار عدد العمال ، و كذا التقسيم العشوائي، و يعود السبب لنقص المعلومات حيث كان من الأفضل :

-توزيع مصاريف الدارة و المالية حسب قيمة الاستثمار لكل مركز رئيسي بدلا من عدد العمال .

-مصاريف الصيانة وفقا لطبيعة النشاط مثل عدد التدخلات لإصلاح الآلات مثلا.

ب-النتاج النهائي المحقق:

المنتج 08 أثقاب:35812.

المنتج 12ثقب:64858.

ج-الإنتاج المباع:كل ما تم إنتاجه تم بيعه.

و بعد تجميع التكاليف في جدول التوزيع، و الذي تحصلنا من خلاله علي التوزيع الأولي يتم توزيع تكاليف المراكز المساعدة علي المراكز الرئيسية ، وذلك بواسطة مفاتيح التوزيع السابقة الذكر و يمكن توضيح التوزيع الثانوي بالجدول التالي:

دول رقم(09):جدول التوزيع الثانوي.

المراكز الرئيسية				المراكز الثانوية				المبالغ	البيان
التسويق	التصنيع	التحضير	التموين	الصيانة	الوقاية و الأمن	الإدارة و المالية	المستخدمين		

6- حساب سعر التكلفة:

6-1- حساب تكلفة المواد الأولية المستعملة:

تتمثل تكاليف الإنتاج في الطين، ومن المتعارف عليه فإن: تكلفة شراء المواد المستهلكة = تكلفة شراء الوحدة * عدد الوحدات المستهلكة.

و: تكلفة الشراء = ثمن الشراء + أعباء الشراء.

لكن في شركة الأجر بوحدة ميلة نجد أن تكاليف شراء المواد تتمثل أساسا في الأعباء فقط، حيث تعتبر تكلفة الشراء هي أعباء الحصول على المادة الأولية المتمثلة في الطين والتي تحصل عليها من المحجر الخاص بها، ويمكن تخصيص الطين على المنتجين كما يلي:

جدول رقم (10): تخصيص الطين على المنتجين.

الاجر 12 ثقب		الاجر 08 أثقاب	
تكلفة المواد المستهلكة	البيان	تكلفة المواد المستهلكة	البيان
16767831.2	الطين	1070296.8	الطين

ملاحظة: المواد الأولية المستهلكة تم تخصيصها كما يلي :

40% للمنتج (الاجر 08 أثقاب).

60% للمنتج (الاجر 12 ثقب) .

6-2 حساب تكلفة إنتاج المنتجين

جدول رقم (11): تكلفة إنتاج المنتجين

الأجر 12 ثقب			الأجر 08 ثقاب			البيان
M.T	P.V	Q	M.T	P.V	Q	
16767831.2			1070296.8			التكاليف المباشرة: -تكلفة شراء المواد الأولية(الطين) المستهلكة
201212139.744	0.12	1676783 1.2	128435.616	0.12	1070296.8	التكاليف الغير مباشرة: التموين
503034.36	0.3	1676783 1.2	321089.04	0.3	1070296.8	التحضير
29607677	456.5	64858	16348178	456.5	35812	التصنيع
48890682.3	753.8 1	64858	17867999.46	498.93	35812	تكلفة الإنتاج

الوحدة 1 دج

3-6 حساب سعر التكلفة للإنتاج المباع.

جدول رقم (12): سعر التكلفة للإنتاج المباع .

الأجر 12 ثقب			الأجر 08 أنقاب			البيان
M.T	P.V	Q	M.T	P.V	Q	
48890682.3	753.81	64858	17867999.46	498.93	35812	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
8450997.4	130.3	64858	4666303.6	130.3	35812	تكاليف التسويق غير مباشرة
57341679.7	884.11	64858	22534303.06	629.23	35812	سعر التكلفة

الوحدة 1 دج

4-6 حساب النتيجة التحليلية للمنتجين.

جدول رقم (13): النتيجة التحليلية للمنتجين

الوحدة 1 دج

الأجر 12 ثقب	الأجر 08 أنقاب	البيان
234703477.9	379934104.5	رقم الأعمال
57341679.7	22534303.06	سعر التكلفة
177361798.2	357399801.4	النتيجة التحليلية

المطلب الثاني: إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة

إن غياب مقومات تطبيق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة، جعلنا نقوم بحساب سعر التكلفة في هذه المؤسسة بطريقة مراكز التحليل، و محاولة إعطاء توصيات لمسيري المؤسسة من أجل التفكير في إيجاد سبل لتطوير أنظمتها التكاليفية حيث تعتبر طريقة ABC

هي تطوير لطريقة مراكز التحليل مع مراعاة بعض النظم التسييرية الاخرى، ك تطوير سلسلة القيمة المؤسسة وكذلك تفتيش العملية الإنتاجية في المؤسسة من خلال إعادة النظر في هيكلها التنظيمي، وهنا يدخل مفهوم تسييري آخر و هو إعادة هندسة عمليات المؤسسة.

و قد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلي أن المؤسسة محل الدراسة أن هذه المؤسسة و بانمطتها التسييرية المالية لا يمكنها بأي حال من الأحوال تطبيق نظام ABC لحساب تكاليفها و التسيير.

خاتمة الفصل:

في نهاية هذا الفصل التطبيقي يمكن الخروج بمجموعة من النتائج أهمها:

- غياب مصلحة لمحاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة ،وهو ما يعتبر عيب تسييري كبير في مؤسسة،حيث تكتفي المؤسسة بحساب الأعباء حسب طبيعتها من خلال حساب النتائج الموجهة أصلا لإغراض ضريبية وجبائية.
- عدم قدرة المؤسسة علي مسايرة التطورات التسييرية في عالم الأعمال،مما جعلها تعتمد علي أنماط تسييرية جد تقليدية.
- عدم توفر المؤسسة علي نظام معلومات يسمح بمراقبة أداء عملياتها و يساعد في اتخاذ القرارات.
- لذلك نوصي مسييري المؤسسة بجملة من التوصيات أهمها:
- المسرة في خلق مصلحة للتكاليف بجانبها التسييري و المحاسبي للتحكم في تكاليفها.
- إعادة هيكلة هيكلها التنظيمي و تحديثه لمسايرة التطورات الحاصلة في البيئة الاقتصادية الوطنية و العالمية.

في نهاية عملنا البحثي هذا و توصلنا إلي مجموعة من النتائج و التوصيات يمكن تلخيصها كمايلي:

_النتائج:

1-إن تطبيق نظام التكاليف الأنشطة يؤدي إلي معرفة أفضل في تسعيرة المنتجات و قدرة اكبر علي التكلفة و تحديث بيانات الأسعار،و أن هناك حاجة إلي مثل هذا النظام الذي يتفادى المشاكل الناجمة عن تطبيق نظام التكاليف التقليدي ،و يكون قادرا علي قياس التكاليف بالشكل الذي يعطي تقديرا دقيقا لكل منتج ،و حجم المنتجات الذي استنفذ في إنتاجه و أن نظام تكاليف الأنشطة يعتبر أساسا ملائما لتسعير المنتجات عن طريق توفير ما يوفره هذا النظام من معلومات و أرقام دقيقة لتخصيص التكاليف غير مباشرة علي المنتجات و أن هذا النظام لديه من المقومات التي تمكن من إعداد التقديرات ،و القدرة علي تحليل عناصر التكلفة و سلوكها مع تغيرات حجوم الإنتاج و هذا بدوره يؤكد الفرضية الأولى بان تطبيق النظام يحقق نتائج ايجابية تنعكس علي دقة تسعير المنتجات.

2- هذه الدراسة تشير إلي أن استخدام النظام التقليدي كطريقة وحيدة للتسعير و تقدير التكلفة يمكن أن يؤدي إلي معلومات مضللة عن ربحية المنتجات ، و انه يمكن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كمنهج إداري أفضل وحيث القدرة علي تحليل تكاليف المنتجات و بحيث يحدد هذا النظام ما تتطلبه كل وحدة من البنود من التكاليف غير مباشرة.

3-إن منهج ABC هو منهج حديث نسبيا لتخصيص ،و هذا المنهج يقدم ليس فقط أساسا لدقة اكبر في تسعيرة المنتجات ،و لكن يقدم أيضا طريقة و فرصة للرقابة علي الأسعار بالرقابة علي النشاطات التي تسبب هذه المنتجات و أن جوهر نظام ABC أن النشاطات و ليس المنتجات هي التي تسبب التكلفة و أن المنتجات هي التي تستهلك هذه النشاطات و يجب أن يكون هذا النموذج بسيط و لكن يجب أن يمكننا من توفير معلومات و بيانات تفصيلية عند الحاجة إليها،و أن يكون النموذج سهل الاستخدام ، و ان ظهور نظام التكاليف حسب الأنشطة جاء كمحاولة جادة نحو تخصيص التكاليف غير المباشرة و كتجسيد واضح و تعميق لاستخدام معيار(السبب و النتيجة) ، كما يساعد هذا النظام علي تحديد تكلفة المنتجات بدرجة اكبر دقة و العدالة و زيادة كفاءة أداء الأنشطة و الرقابة عليها و اتخاذ القرارات الرشيدة و الصحيحة خاصة فيما يتعلق بتغير كميات البنود و حدوث أوامر تغييريه .حيث سيكون هذا النظام أداة ناجحة في يد المسؤولين و المدراء للتقرير و التركيز علي الأنواع المختلفة من الأنشطة التي تؤديها مؤسساتهم فيقرون الأنشطة التي تحقق الأرباح و يستبعدون الاخري التي هي غير ذي فائدة تذكر.

4-إن تطبيق هذا النظام يتطلب تغيير الهيكل التنظيمي و قبول من العاملين و الاستثمار في البرمجيات و الآليات لجمع البيانات اللازمة لجمع البيانات اللازمة و ما شابه.

5- علي الرغم من إن نظام ABC قد طبق بنجاح في العديد من الشركات الكبرى فان ضمان نجاحه ليس مضمونا في فترة قصيرة من الوقت ، و أن هناك قد تكون صعوبة في التحول من النظام الحالي الي نظام ABC و هذه الصعوبة يمكن أن تقل تدريجيا.

6-إن تطبيق نظام ABC في المؤسسات الجزائرية يعتبر نظام جديد و هذا النظام سوف يعزز و يطور الرقابة علي الأنشطة، و قد ركز تطبيق نظام ABC و القي الضوء في هذه الدراسة علي اثر و أهمية الأنشطة المساندة علي أسعار المنتجات ، و هذا سوف يكون دافعا لمدرء الشركات علي التركيز علي الأنواع المختلفة من النشاطات التي تؤديها مؤسساتهم لإدارة هذه الأنشطة بشكل كفاء.

_التوصيات:

1-ضرورة قيام المؤسسات الجزائرية بتطبيق نموذج لتسعير المنتجات يستند إلي نظام تكاليف الأنشطة وفق الأسس التالية:

1-1تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتجات.

1-2تحديد التكاليف غير المباشرة لكل نشاط علي حدة.

1-3تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط و معدل التحميل .

1-4تحميل تكاليف النشطة علي المبني.

2-إيجاد نظام حاسوبي لتسهيل تطبيق هذا المنهج الإبداعي ليسهل تطبيقه عند أي مستوي إداري،و العمل علي إدخال المعالجة الآلية و الالكترونية للبيانات و المعلومات و لاستغلال إمكانيات و قدرات الحاسب الآلي عند تشغيل نظام التكاليف حسب الأنشطة نظرا لاعتماده علي كم هائل من التسويات الرياضية التي قد يصعب أحيانا انجازها يدويا

الكتب:

- 1_ احمد صلاح عطية-محاسبة التكاليف النشاط-كلية التجارة-جامعة الزقازيق-الطبعة الأولى-1998
- 2_ احمد نور-مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية-الدار الجامعية-الإسكندرية- 1999
- 3_ بوعقوب عبد الكريم-المحاسبة التحليلية-ديوان المطبوعات الجامعية-2002
- 4_ رضوان الغناتي-محاسبة التكاليف-دار صفاء للنشر والتوزيع-عمان-الطبعة الأولى-2000
- 5_ عبد الجليل بوداح-مدخل إلي المحاسبة التحليلية-جامعة قسنطينة-الطبعة الأولى-2002
- 6_ عبد الناصر نور -محاسبة التكاليف الصناعية-دار المسيرة-عمان-الطبعة الثالثة-2002
- 7_ علي رحال -المحاسبة التحليلية (من النظرية إلي التطبيق) -مطبعة قرص-باتنة-2000
- 8_ محمود علي الجبالي و قصي السامرائي-محاسبة التكاليف-دار وائل للنشر-عمان-الطبعة الأولى-
2000
- 10_ مليكة حفيظ شبايكي-المحاسبة التحليلية-دروس نظرية-مطبوعات جامعة منتوري قسنطينة-2002
- 11_ ناصر دادي عدون-تقنيات مراقبة التسيير-محاسبة تحليلية-الجزء الثاني-2000 .

المذكرات:

1- عمر محمد هديب-نظام محاسبة التكاليف المبني علي الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي-أطروحة دكتوراة-عمان-2009

المواقع الالكترونية:

<http://www.usm-management.com/methode-corps.htm>-1