



جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم مالية ومحاسبة ، تخصص: مالية مؤسسة

بعنوان :

**الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في  
تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية  
مؤسسة نفضال مركز الزيت - تقرت - نموذجاً فترة 2023**

من إعداد الطالبتين: فاطمة الزهراء نقودي & نرجس خرفي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 10 جوان 2024

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ.د/ قريشي صالح (أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ.د/ بخالد عائشة (أستاذ محاضر "أ" - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

أ.د/ خمقاني عبد الهادي (أستاذ - محاضر جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023





جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم مالية ومحاسبة، تخصص: مالية مؤسسة

بعنوان:

**الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في  
تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية  
مؤسسة نفضال مركز الزيت - تقرت - نموذجاً فترة 2023**

من إعداد الطالبتين: فاطمة الزهراء نقودي & نرجس خرفي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 10 جوان 2024

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ.د/ قريشي صالح (أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ.د/ بخالد عائشة (أستاذ محاضر "أ" - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

أ.د/ خمقاني عبد الهادي (أستاذ - محاضر جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

# إهداء

من قال أنا لها "نالها"

لم تكن الرحلة قصيرة و لا ينبغي أن تكون لم يكن الحلم قريبا ولا الطريق كان مخفوفاً بالتسهيلات لكني فعلتها ونلتها الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا، الذي بفضلله ها أنا اليوم انظر إلى حلم طال انتظاره وقد أصبح واقعا افتخر به أهدي هذا النجاح لنفسي الطموحة أولا، و لنفسي العظيمة القوية التي تحملت كل العثرات وأكملت رغم الصعوبات ابتدأت بطموح وانتهت بنجاح.

إلى من كلله الله بالهبة والوقار .... إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من احمل اسمه بكل افتخار أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطفها بعد طول انتظار

- أبي العزيز حفظه الله-

إلى ملاكي في الحياة وقرّة عيني واعز ما أملك غاليتي وجنة قلبي التي سهرت وكانت معي في كل حالاتي وظروفي وتحملت كل لحظة ألم مرت بها و ساندتني عند ضعفي يكفي أن تعرفي أن لكي ابنة تنتظر فرصة واحدة لتقديم لكي الروح والقلب والعين هدية لما قدمته ... لطالما عاهدتك بالنجاح

ها أنا اليوم أتممت وعدي وأهديته إليك

- أُمِّي الغالية حفظها الله-

إلى ضلع الثابت و أمانني أيامي إلى من شددت عضدي بهم فكانوا لي ينابيع أرتوي منها إلى خيرة أيامي وصفوتها إلى قرّة عيني  
- إخواني و أختي الغاليين-

وأحب أن اختم الإهداء إلى أصحاب الفضل العظيم صديقات الرحلة والنجاح إلى من وقفوا بجاني كلما أوشكت أن أتعثر-  
صديقاتي-

نرجس

# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

أما بعد أهدي ثمرة نجاحي وتخرجي

إلى الذي زين اسمي بأجمل الألقاب، ومن دعمني بلا حدود وأعطاني بلا مقابل ومن علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم

والمعرفة الرجل العظيم الذي شجعني للوصول إلى طموحاتي سندي ورفيق دربي أبي الحبيب حفظه الله وأطال في عمره

إلى من جعل الجنة تحت أقدامها، رمز الحنان إلى من كانت دعواتها الصادقة سر نجاحي أمي الغالية مهما وصفتك وخدمتك

لن ابلغ حقلك عسى أن ارسم على وجهك الفرحة والسرور أطال الله في عمرك حبيبة قلبي إلى من هم سندي وقوتي في الحياة

إخوتي وأخواتي الذين كانوا عوناً لي سندي في السراء والضراء حفظهم الله، وإلى أساندي وأحبتي وصديقاتي، وكل من دعمني

في مشواري.....

إلى كل من جمعني معهم القدر ذكره قلبي ونسيه قلبي.....

مع خالص شكري واحترامي وتقديري.....

فاطمة الزهراء

## شكر وعرافان

الحمد لله على ما من علينا من علم متواضع وألهمنا قوة الصبر والتحمل لإعداد هذا الموضوع، وبعونك اللهم  
وجزيل رحمتك تم ختامه، فلك كل الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك ومجديك يا أرحم  
الراحمين.

ومصادقا لقوله صلى الله عليه وسلم: من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن أسدى إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم  
تستطيعوا فادعوا له صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم.

بذلك نتقدم بجزيل الشكر والعرافان إلى الأستاذة المشرفة **بخالد عائشة** على كل نصائحها وإرشاداتها خلال إعداد  
هذه المذكرة، فجزاها الله عنا كل خير.

كما نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ الفاضل **قريشي محمد الجموعي** سدد الله خطاه والشكر موصول  
إلى عمال "مؤسسة نفضال مركز الزيت - تقرت -" وأخص بذكر السيد **نوي مولود** على ما زدنا به من بيانات  
ضرورية للدراسة.

كما نتقدم بجزيل الشكر والعرافان إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على قراءتهم للمذكرة وقبولهم مناقشتها  
ونجدد الشكر لكل الأساتذة خلال المراحل التعليمية المختلفة راجين من الله أن يبلغهم الجنة ويرزقهم من فضله  
وينزلهم مراتب الأنبياء

شكرا لكل من سيقراً هذه المذكرة بنية الإفادة والاستفادة منها.

\* شكراً بكل معنى كلمة شكر \*

## الملخص:

الهدف من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بالتطبيق على مؤسسة نפטال مركز الزيت -تقرت-، وبغية تحقيق الهدف اعتمدنا على أسلوب دراسة حالة من اجل محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ومعرفة دوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية والذي يعد من الطرق الحديثة في معالجة التكاليف، وهذا باستخدام كل من الملاحظة والمقابلة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي : هناك ارتباط كبير بين الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة، وان تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ينتج عنه تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة بدقة مما يسهل تتبعها، وأن تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة أثبتت فعاليته من خلال تخصيص التكاليف بشكل انطباق وتقديم معدل ربحية أدق للمنتجات، وإعطاء رؤية واضحة لمردودية المؤسسة، مما ساهم في تحسين ربحيتها مما يؤدي إلى تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، تكاليف غير مباشرة، مؤسسة اقتصادية، الأداء المالي.

## Abstract :

The aim of this study is to shed light on the role of modern cost accounting methods in improving the financial performance of the an economic institution by applying it to an institution NAFTAL-Touggourt-, Center Oil Corporation. In order to achieve the goal, we relied on the case study method in order to try to achieve the goal ,we relied on a case study method in orderto try to design a modei for the ABC activity-based costing system in an organization NAFTAL-Touggourt- , which is One of the modern methods of dealing with costs is using both observation and interview.

This study reached a set of results, the most important of which are the following :There is a great connection between modern methods of cost accounting and improving the financial performance of the institution , and the application of the (ABC) cost system results in the allocation of indirect costs based on activities accurately, which makes it easy to track them. Its application in the institution under study has proven its effectiveness through allocating costs more appropriately, providing a more accurate profitability rate for products, and giving a clear vision of the organization's profitability, which contributed to improving its profitability, which leads to improving the organization's financial performance.

**Keywords:** cost accounting, Activity based costing (ABC) system, Indirect costs, economic institution, financial performance.

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
III	الإهداء.....
V	شكر وعرفان.....
VI	الملخص.....
VII	قائمة المحتويات.....
IX	قائمة الجداول.....
XI	قائمة الأشكال.....
XII	قائمة الملاحق.....
أ-هـ	المقدمة.....
<b>01</b>	<b>الفصل الأول: الجانب النظري للدراسة.....</b>
02	تمهيد.....
<b>03</b>	<b>المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف والاتجاهات الحديثة لها، الأداء المالي ....</b>
03	المطلب الأول: الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف.....
11	المطلب الثاني: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.....
20	المطلب الثالث: مفاهيم حول الأداء المالي، ودور الطرق الحديثة لحساب التكاليف في تحسين الأداء المالي
<b>29</b>	<b>المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع.....</b>
30	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة العربية.....
33	المطلب الثاني: عرض الدراسات السابقة الأجنبية.....
36	المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة و جوانب الاستفادة منها.....
38	خلاصة الفصل.....

39	الفصل الثاني: الجانب التطبيقي للدراسة.....
40	تمهيد.....
41	المبحث الأول: عرض منهجية و الأدوات المستخدمة في الدراسة.....
41	المطلب الأول: منهجية الدراسة (عينة و متغيرات الدراسة).....
44	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات و معالجتها.....
45	المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية.....
45	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة التطبيقية.....
74	المطلب الثاني: تفسير نتائج الدراسة التطبيقية.....
76	خلاصة الفصل.....
77	الخاتمة.....
81	المراجع.....
86	الملاحق.....
92	الفهرس.....

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	الفروق بين محاسبة مالية ومحاسبة التكاليف ومحاسبة الإدارية	(1.1)
16	مقارنة بين نظام ABC والنظم التقليدية	(2.1)
46	نسب توزيع الأعباء غير المباشرة	(1.2)
47	توزيع الأعباء غير المباشرة وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	(2.2)
48	تكلفة شراء المادة الأولية وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	(3.2)
50	تكلفة الإنتاج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	(4.2)
51	سعر التكلفة وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	(5.2)
52	النتيجة التحليلية لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	(6.2)
52	النتيجة التحليلية الإجمالية وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	(7.2)
54	تحديد الأنشطة داخل المؤسسة	(8.2)
56	تحديد تكلفة الأنشطة	(9.2)
57	تحديد مسببات التكلفة وحجم كل مسبب للتكلفة	(10.2)
60-59	تكاليف الوحدة لمسببات التكاليف وفق "نظام (ABC)"	(11.2)
62	الحجم الضروري من مسببات التكاليف لكل نشاط	(12.2)
64-63	مجموع التكاليف غير المباشرة لكل منتج وفق "نظام (ABC)"	(13.2)
65	تكلفة شراء المادة الأولية وفق "نظام (ABC)"	(14.2)
67-66	تكلفة الإنتاج وفق "نظام (ABC)"	(15.2)
68	سعر التكلفة وفق "نظام (ABC)"	(16.2)
69	النتيجة التحليلية لكل منتج وفق "نظام (ABC)"	(17.2)
70	النتيجة الإجمالية وفق "نظام (ABC)"	(18.2)
70	سعر التكلفة للوحدة لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و "نظام (ABC)"	(19.2)
71	عرض النتيجة التحليلية لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و "نظام (ABC)"	(20.2)
72	حساب النتيجة الصافية لمؤسسة نפטال مركز الزيت - تقرت -	(21.2)

73	مؤشرات الأداء المالي لمؤسسة نفعال مركز الزيت - تقرت -	(22.2)
74	حساب معدل الربحية لكل منتج " وفق طريقة الأقسام المتجانسة "	(23.2)
74	حساب معدل الربحية لكل منتج " وفق نظام ABC "	(24.2)

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
08	أهداف محاسبة التكاليف	(1.1)
13	أهداف نظام ABC	(2.1)
14	مزايا استخدام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC	(3.1)
15	منهجية نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)	(4.1)
17	طريقة نظام التكلفة المستهدفة	(5.1)
24	مؤشرات الأداء المالي	(6.1)
43	الهيكل التنظيمي لمركز الزيت نفضال- تقرت-	(1.2)

## قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
87	الميزانية التحليلية لسنة 2023	01
90	حساب النتائج لسنة 2023	02
91	الميزانية المالية لسنة 2023	03

---

# المقدمة

---

أولاً: توطئة :

شهدت المؤسسات الاقتصادية في شتى المجالات بشكل عام والمجال الصناعي بشكل خاص العديد من التطورات المتسارعة مما أدى إلى زيادة حدة المنافسة فيما بينهما، وفي إطار مسيرتها لتلك التطورات أصبحت تبحث عن طرق وأنظمة محاسبية تكون أكثر دقة لتسيير نشاطها، تساعد على تحقيق الكفاءة في أساليب الإنتاج من خلال التحكم الجيد في التكاليف والعمل على تخفيضها إلى أقصى حد ممكن وبأعلى جودة ومن ثم تحديد أسعار المنتجات في ظل تنوع وتعقد أصنافها.

تعتبر محاسبة التكاليف من بين فروع المحاسبة التي عرفت تطوراً ملحوظاً في الوقت الحاضر نتيجة التغير والتطور الذي حدث في بيئة الأعمال بحيث أصبح التركيز على الرؤية الاستراتيجية لإدارة التكاليف لا مهرب منها وذلك بهدف الوصول إلى ميزة تنافسية على المدى البعيد وحيث أن نجاح كل مؤسسة يعتمد إلى حد كبير على ما تقدمه محاسبة التكاليف من معلومات مناسبة وملائمة ودقيقة في الوقت المناسب كان لزاماً عليها البحث عن وسائل وأساليب حديثة لمحاسبة التكاليف حتى تتمكن من الاستغلال الأمثل لمواردها لتحسين أدائها الاقتصادي بشكل عام وأدائها المالي بشكل خاص، وكثيراً ما ينظر إلى محاسبة التكاليف من جانبها الضيق على أنها وسيلة لتحديد مختلف التكاليف، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة، ولكن في حقيقة الأمر هي أوسع من ذلك، إذ تعتبر مورداً أساسياً للمعلومات التي لا غنى للإدارة عنها في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة.

ومع زيادة التطور في الأنظمة الإنتاجية وظهور تقنيات حديثة في التصنيع أدى ذلك إلى ظهور أنظمة حديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، ونظام التكلفة المستهدفة، وغيرها، حيث ساعدت هذه الأنظمة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وتحديد التكلفة الدقيقة للمنتجات.

ثانياً: طرح الإشكالية:

تتبلور معالم الإشكالية الأساسية على النحو التالي :

" ما مدى مساهمة الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي في مؤسسة نפטال مركز الزفت -

تقرت-؟

لكي نحيط بكل جوانب موضوع البحث قسمنا الإشكالية إلى تساؤلات فرعية مصاغة كالتالي:

- 1- هل هناك صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة في مؤسسة نפטال مركز الزيت -تقرت- ؟
- 2- هل يتحسن الأداء المالي ممثلا بالمردودية (الاقتصادية، المالية، التجارية) بعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بمؤسسة نפטال مركز الزيت -تقرت- ؟
- 3- هل يختلف اثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تحسين الأداء المالي ممثلا بمؤشر الربحية بمؤسسة نפטال مركز الزيت -تقرت- ؟

### ثالثا: فرضيات الدراسة:

- للإجابة على هذه التساؤلات اعتمدنا جملة من الفرضيات المقترحة والتي سنحاول اختبار صحتها من خطتها من خلال البحث :
- 1- هناك بعض الصعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف في مؤسسة نפטال مركز الزيت -تقرت-؛
  - 2- يتحسن الأداء المالي ممثلا بالمردودية (الاقتصادية، المالية، التجارية) بعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بمؤسسة نפטال مركز الزيت -تقرت- ؛
  - 3- يختلف اثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تحسين الأداء المالي ممثلا بمؤشر الربحية بمؤسسة نפטال مركز الزيت -تقرت- .

### رابعا: مبررات اختيار الدراسة:

لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع بمحض الصدفة، وإنما كان نتيجة عدة اعتبارات موضوعية وذاتية، حيث تتمثل فيما يلي :

#### أ- موضوعية:

- الاهتمام بمجال المحاسبة التحليلية؛
- محاولة إظهار أهمية تبنى أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة في المؤسسة الاقتصادية.

#### ب- ذاتية:

- الميل الشخصي للمواضيع ذات صلة بمالية المؤسسة، بالإضافة إلى توافق الموضوع مع التخصص المتبع؛
- الميل الشخصي إلى التقنيات الكمية وخاصة المالية في ميدان تسيير المؤسسات.

### خامسا: أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي :

- ضبط المفاهيم المتعلقة بحاسبة التكاليف والأنظمة الحديثة لحاسبة التكاليف والأداء المالي للمؤسسة وإبراز أهم أبعادها؛
- محاولة إبراز الدور الذي تلعبه أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؛
- محاولة تطبيق نظام من الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف في مؤسسة نפטال مركز الزيت -تقرت- في تفعيل دورها في تحسين الأداء المالي.

### سادسا: أهمية الدراسة:

تكمن أهمية موضوع البحث في دراسة الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف إذ أنها توفر البيانات التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة والتقييم كما أنها تساعد في ترشيد القرارات المبنية على المعلومات الدقيقة، وأهمية الأداء المالي الذي يعد من المواضيع التي تلقى اهتماما كبيرا في ظل التحولات الاقتصادية والأزمات المالية المتكررة في العالم.

### سابعا: حدود الدراسة:

- أ- الحدود المكانية: تتمثل في منطقة نشاط مركز الزيت نפטال-تقرت- (محل الدراسة) والتي "تقع بالمنطقة الصناعية طريق تقرت بسكرة"، أما فيما يخص طبيعة نشاط المؤسسة فتصنف ضمن قطاع الإنتاج وتسويق منتج الزيت بأنواعه، وهي مؤسسة تابعة "للقطاع العام".
- ب- الحدود الزمنية: تتعلق بدراسة التكاليف داخل مؤسسة اقتصادية خلال "سنة 2023"، حيث تم التركيز على السنة قصد الحصول على نتائج أحدث، وكانت المدة سنة واحدة وهو ما يناسب دراستنا حاليا.

ثامنا: منهج الدراسة:

نظرا لطبيعة موضوع الدراسة وللإجابة على الإشكالات المطروح واختبار صحة الفرضيات، تم الاعتماد على "المنهج الوصفي" الملائم للجانب النظري المتعلق بالأسس النظرية لحاسبة التكاليف والأنظمة الحديثة لها وكذا الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وعرض لأهم الدراسات التي تناولت الموضوع من أجل تدعيم الأسس النظرية، ذلك من خلال الاطلاع على الكتب والأطروحات والرسائل والمقالات العلمية ذات الصلة بالموضوع، أما ما يلائم الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على "أسلوب دراسة الحالة" لمحاولة تطبيق نظام من الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف "نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)" بمركز الزفت نפטال -تقرت-، وهذا باستخدام برنامج (Excel 2007).

تاسعا: مرجعية الدراسة:

تم الاعتماد على الكتب ومذكرات ماستر ودكتوراه ومقالات والمقابلات مع الموظفين الذي يرتبط عملهم بموضوع الدراسة وذلك عن طريق المناقشة وطرح أسئلة مختلفة وتم بشكل كبير الاطلاع على الوثائق المحاسبية للمؤسسة.

عاشرا: صعوبات الدراسة:

- صعوبة تلقي البيانات والمعلومات اللازمة التي تتعلق بموضوع الدراسة؛
- صعوبة تحديد التكاليف الخاصة بكل نشاط؛
- صعوبة التواصل مع بعض الخبراء المحاسبين وعدم تعاون البعض الآخر.

حادي عشر: هيكل الدراسة:

بغية الإلمام ببحوث الموضوع بدأنا البحث بمقدمة تم من خلالها طرح الإشكالية الرئيسية ومجموعة من الفرضيات. وقمنا بتقسيم البحث إلى فصلين : فصل نظري وفصل تطبيقي :

**الفصل الأول:** متعلق بالجانب النظري للدراسة ، وقد تم تقسيمه إلى مبحثين، يتناول المبحث الأول الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف والاتجاهات الحديثة لها والأداء المالي للمؤسسة.

أما المبحث الثاني فقد اهتم بإعطاء خلاصة حول الدراسات السابقة ذات صلة بالموضوع، بدءاً بالدراسات السابقة العربية ثم الدراسات السابقة الأجنبية.

**الفصل الثاني:** خاص بالجانب التطبيقي للدراسة ويكمن في دراسة تطبيقية حول دور تطبيق نظام من الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف (نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)) في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وهو بدوره ينقسم إلى مبحثين، المبحث الأول تم فيه عرض لمنهجية الدراسة والأدوات المستخدمة، أما المبحث الثاني عبارة عن عرض وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية.

وفي الأخير من خلال الخاتمة نستعرض أهم النتائج التي توصلنا إليها لنصل لطرح بعض المقترحات والتوصيات، ثم آفاق الدراسة.

---

# الفصل الأول

## الجانب النظري للدراسة

---

تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير وتحدد التكاليف وحسابها وبعد أن أصبح التحكم في التكاليف صعب ويستوجب التخفيض دائما بالتالي استوجب استخدام أدوات عملية لمراقبتها وإظهار أسبابها.

لقد أدى التطور التقني السريع في العصر الحديث، بالإضافة إلى تعقد العمليات الصناعية، وزيادة حجم المؤسسات، وتعدد المنتجات لكل منها، إلى التغييرات هائلة في مزيج مستلزمات الإنتاج والعوامل الإنتاجية، وتركيبية الأنشطة الأرضية لإنتاج سلعة أو خدمة معينة، كما أن ظهور بعض الأنشطة الحديثة التي تستخدم في تخفيض نسبة التكاليف، ومن بين هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي نال الاهتمام الكبير من الباحثين والكتاب في مجال الإدارة، ويعود هذا الاهتمام إلى فلسفة النظام الموحد في حد ذاته كمنهجية في قياس سعر التكلفة ومتابعة أداء الأنشطة وما أضفاه من قيم لنظم التكاليف التقليدية، مما يعني أن تطبيقه يؤدي إلى تحسين الأداء المالي في المؤسسة، كما أن هناك أنظمة أخرى ساهمت في تخفيض التكاليف كنظام التكلفة المستهدفة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة والتي بدورها تضمن للمؤسسة الارتقاء إلى تلبية مستلزمات البيئة الصناعية الجديدة. وسنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث الأساسية التالية :

**المبحث الأول:** الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف والاتجاهات الحديثة لها، الأداء المالي؛

**المبحث الثاني:** الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع.

## المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لحاسبة التكاليف و الاتجاهات الحديثة لها و الأداء المالي

ظهرت محاسبة التكاليف كأحد فروع علم المحاسبة وأصبح لها أهداف واضحة، ويمكن هدفها الأساسي في دراسة وحساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي، وقد لعبت محاسبة التكاليف دورا هاما وحيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية.

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى أهم الأسس المتعلقة بمحاسبة التكاليف والاتجاهات الحديثة لها ودورها في تحسين الأداء المالي.

### المطلب الأول : الأسس النظرية لحاسبة التكاليف

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع سنحاول تلخيص أهم عناصر محاسبة التكاليف في هذا المطلب.

#### الفرع الأول :نشأة وتطور محاسبة التكاليف

##### أولا : النشأة

نشأة محاسبة التكاليف نتيجة تفاعل عوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية أدت إلى ظهور الحاجة إلى معلومات تساعد على معرفة النشاط الإنتاجي للمنشأة خلال فترة معينة. ويمكن القول إن محاسبة التكاليف كانت موجودة منذ عصر الفرعنة، حيث كانوا يتبعون أنظمة وإجراءات خاصة للنشاط الزراعي والمعماري. كما دلت عليه قصة سيدنا يوسف عليه السلام على ذلك.

وكانت البدايات لوعي محاسبي وتكاليفي في القرن الرابع عشر في إيطاليا. وكما أن العديد من المبادئ والمفاهيم والأساليب الفنية التي تقوم عليها محاسبة التكاليف في صورتها الحالية قد جرى تطبيقها في القرن السادس عشر في إطار ما كان يسمى آنذاك "المحاسبة الصناعية"، كما أن طرق بدائية لتحديد التكلفة قد جرى استخدامها في القرن السادس عشر في بعض مشروعات التعدين في أوروبا، وأن السجلات المالية لهذه المشروعات قد تضمنت بعض المفاهيم المعاصرة للتكاليف كالتكلفة الأولية وتكلفة الإنتاج.<sup>1</sup>

##### ثانيا : التطور

نجد أن هذه الإشارات التي تدلل على قدم استخدام مفاهيم التكاليف لم تقدم أي تفصيلات عن مدى تطور أو عن تاريخ محاسبة التكاليف، ومن ثم يمكن تقسيم مسيرة تطور محاسبة التكاليف إلى مراحل على كما يأتي :

#### المرحلة الأولى : الرابع عشر من القرن إلى القرن السادس عشر :

<sup>1</sup> عبد السلام محمد مهدي عينا، محاسبة التكاليف، الطبعة الخامسة، دار الكتب، صنعاء، 2018، ص 3.

في هذه الفترة زاد النشاط التجاري، وظهرت الدول الأوروبية، وظهر أيضاً استخدام محاسبة التكاليف في صورة بدائية، وكانت من نتائجها ما يأتي:

- ظهور سجلات التكاليف؛
- ظهور نظام أوامر التشغيل، ونظرية الجرد المستمر؛
- تحليل النفقات والمصروفات.

المرحلة الثانية : من القرن السابع عشر إلى القرن التاسع عشر :

في هذه المرحلة تطور استخدام محاسبة التكاليف بشكل أكثر تقدماً، فاستخدمت سجلات منتظمة لحسابات التكاليف. وأيضاً استخدمت نظرية القيد المزدوج.

كما ساهمت الثورة الصناعية التي حدثت خلال هذه الفترة، بتقدم فني كبير أدى بدوره إلى :

- إنشاء المصانع الضخمة؛
- زيادة استخدام عوامل الإنتاج؛
- تطبيق نظام الإنتاج الكبير؛
- تطوير للوحدات الإنتاجية.

كما وُضِعَ لمحاسبة التكاليف في هذه الفترة كثيراً من القواعد والأسس والنظم والإجراءات العلمية، وكان من نتائجها ما يأتي :

- صدور كتاب (تكلفة الصنع في الولايات الأمريكية) سنة 1889م.
- صدور كتاب (حسابات المصنع) سنة 1893م.
- صدور كتاب (التكاليف في الإنتاج المستمر) سنة 1895م.

المرحلة الثالثة : من القرن العشرين إلى يومنا هذا :

مع بداية القرن العشرين تطورت محاسبة التكاليف بشكل ملحوظ، وكان من نتائجها :

- ظهور نظرية مراكز التكاليف التي اهتمت بتحميل التكاليف غي المباشرة على مراكز الإنتاج؛
- ظهور نظرية التكاليف المتغيرة لمعالجة مشكلة التكاليف الثابتة، وأساليب تحميلها؛
- ظهور نظرية التكاليف المستغلة التي تعالج مشكلة الطاقة الإنتاجية؛
- تطور وظيفة محاسبة التكاليف من مفهوم تجميع البيانات، وتخصيصها وتوزيعها بين المنتجات فقط، إلى إضافة دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والأرباح والاستخدامات الإدارية لبيانات التكاليف والتكاليف المعيارية.

ويمكن القول إن نشأة وتطور محاسبة التكاليف عندما ضعفت المحاسبة المالية عن مواجهة متطلبات الإدارة فيما يأتي :

- 1- عناصر الإنتاج المستخدمة في كل مركز من مراكز التكلفة وربطها بمركز التكلفة؛
  - 2- تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة، والعوائد المحققة من كل سلعة؛
  - 3- تكاليف مجموعات عمليات سلسلة القيمة المتعلقة ببيع وتوزيع المنتجات؛
  - 4- معلومات عن زيادة التكاليف المرتبطة بزيادة حجم الإنتاج؛
  - 5- تسعير الوحدة الواحدة المنتجة اعتمادا على تكلفة العناصر الداخلة في إنتاجه<sup>1</sup>.
- من خلال ما سبق ذكره نستنتج أن من العوامل الرئيسية التي أدت لظهور محاسبة التكاليف هي :
- 1- الثورة الصناعية في أواخر القرن الثامن عشر وبداية القرن التاسع عشر؛
  - 2- ازدياد حاجيات الإدارة وعجز المحاسبة المالية على تلبية متطلباتها<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني : تعريف محاسبة التكاليف

تعددت تعاريف محاسبة التكاليف من قبل علماء المحاسبة لاختلاف زاوية نظر كل منهم إليها، ولكنها في مضمونها متشابهة.

فتعرف بأنها مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات تكاليف وتحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم مختلف المعلومات الضرورية للإدارة؛ لأغراض التسيير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء<sup>3</sup> ."

كما ورد تعريف آخر أن محاسبة التكاليف هي تجميع وتخصيص وتحليل بيانات تكاليف الإنتاج أو النشاط من أجل توفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية، والتخطيط الداخلي ورقابة العمليات الجارية واتخاذ القرارات الخاصة<sup>4</sup>. ويعرف معهد محاسبي التكاليف بلندن محاسبة التكاليف بأنها : "عملية المحاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة"<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 5.

<sup>2</sup> داحو خير الدين، أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في إدارة وتخصيص التكاليف في المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة شركة سوناطراك"، أطروحة دكتوراه غ م، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2021-2022 : ص 29.

<sup>3</sup> عبد السلام محمد مهدي عينا، مرجع سبق ذكره، ص 6.

<sup>4</sup> درويش عمار، محاسبة الأنشطة كبديل استراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غ م، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجليلي ليايس، سيدي بلعباس، 2015-2016، ص 30.

<sup>5</sup> عماد زودة، نظام محاسبة التكاليف مقترح لحساب تكلفة الإنتاج المؤسسة صناعية حالة الشركة الأوراسية للبسكويت (باتنة-الجزائر)، مجلة الاقتصاد الصناعي (خزانك)، جامعة الحاج لخضر باتنة1، الجزائر، المجلد12، العدد01، 06-04-2022، ص 591.

تعريف شامل نجد أنها نظام محاسبي يعمل على توفير المعلومات بهدف تحديد التكلفة وتسعيها، وأيضاً يساعد الإدارة في التخطيط والرقابة على التكاليف، كما لهذا النظام دور هام في مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث : وظائف وأهداف محاسبة التكاليف

#### أولاً : وظائف محاسبة التكاليف

تمارس محاسبة التكاليف عدد من الوظائف التي تساعد إدارة المنشأة في تحقيق أهدافها، ويمكن ذكر هذه الوظائف على النحو الآتي :

#### 1- الوظيفة التسجيلية :

تسجيل كل ما يُنفق من عناصر التكاليف (موارد، أجور، خدمات). فهي تقوم بعملية الإثبات الفعلي أو التاريخي للأحداث ذات الطابع التكاليفي، والتي نستخرجها من الوثائق والمستندات التكاليفية.

#### 2- الوظيفة التحليلية :

تحليل كل عنصر من عناصر التكاليف، وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز التكلفة المستفيد منها، بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

وأيضاً تقوم بعكس التعامل مع البيانات ومعلومات التكاليف لاستخلاص النتائج، وتفسير الأحداث التكاليفية، كما تتولى فحص ومتابعة عنصر من عناصر الإنفاق، وتحديد طبيعة ونوع الاستخدام، ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات<sup>2</sup>.

#### 3- الوظيفة الرقابية :

وتعبير من الوظائف المهمة الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات بأنواعها...، ودراسة أسباب هذه الانحرافات.

#### 4- الوظيفة الإخبارية :

<sup>1</sup> مراوي رشيدة، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر-بسكرة، الجزائر، المجلد 17، العدد 01، 10-06-2023، ص 670.

<sup>2</sup> عبد السلام محمد مهدي عينا، مرجع سبق ذكره، ص 11.

وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة بعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح الانحرافات ودعم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية<sup>1</sup>.

#### 5- الوظيفة التحفيزية :

تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، وهي تمثل عامل دفع لأقسام المنشأة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق لذلك ستتحفز أقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ وبالتالي تحقيق أهداف المنشأة<sup>2</sup>.

#### ثانيا : أهداف محاسبة التكاليف

تتمثل أهداف محاسبة التكاليف في الآتي :

#### ✓ قياس تكلفة وحدة النشاط :

إن قياس تكلفة وحدة النشاط. سلعة كانت أم خدمة. تعتبر الغرض الرئيسي لمحاسبة التكاليف، فالتكلفة تعتبر نواة نظام محاسبة التكاليف.

إن قياس تكلفة وحدة النشاط يتطلب إتباع الخطوات الآتية :

1- تحديد مواصفات وحدة النشاط المتخذة أساساً لقياس التكلفة؛

2- تتبع خط سير وحدة النشاط، وتحديد المراحل الإنتاجية ومراكز التكاليف التي تمر بها وحدة النشاط هذه؛

3- تجميع البيانات الفعلية المتعلقة بالنشاط من مستلزمات سلعية وعمل خدمات؛

4- تحليل عناصر تكاليف النشاط وتحميلها على وحدات النشاط سواء كانت تامة أو تحت التشغيل.

بتحديد تكلفة وحدة النشاط تفر محاسبة التكاليف معلومات تساعد في قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي بصورة أفضل، إضافة إلى مساعدة الإدارة في أداء وظائفها.

#### ✓ مساعدة الإدارة في التخطيط :

<sup>1</sup>مراوي رشيدة، مرجع سبق ذكره، ص 671.

<sup>2</sup>حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف دراسة حالة "مؤسسة نفضال GPL"، مذكرة ماجستير غ م، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، 2012-2013، ص 21.

يعرف التخطيط بأنه تحديد الأهداف، والتنبؤ بالنتائج المحتمل تحقيقها في ظل بدائل تحقيق هذه الأهداف، واتخاذ القرار اللازم للحصول على هذه النتائج، حيث تساهم محاسبة التكاليف في التخطيط بتوفيرها للبيانات التي تصور اتجاه عناصر التكاليف في الفترات المستقبلية وسلوكها مع تطورات طاقات الإنتاج وحاجات السوق، مستخدمة في ذلك أدواتها من تحليل نوعي وتحليل وظيفي وتحليل حدي وتحليل تعادل ومعايرة وتكاليف معيارية.

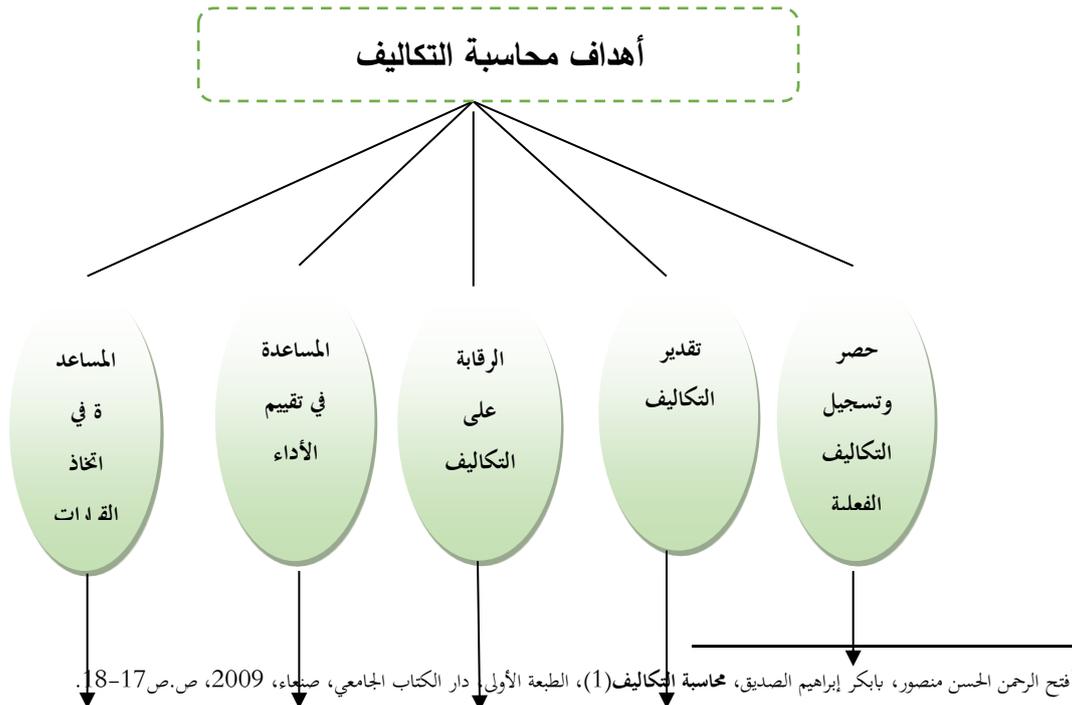
#### ✓ مساعدة الإدارة في الرقابة وتقييم الأداء :

تعرف الرقابة بأنها عملية مقارنة الفعاليات بالخطط، كما تعني مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المقررة مسبقاً، أما تقييم الأداء فهو بناء واستخدام عدة مقاييس كمية لعوامل مختلفة غالباً ما تكون لها علاقة ببعضها؛ كالتكلفة والزمن، والنوعية، ورضا العميل (الزبون)، والتي يمكن استخدامها لتحديد كفاءة وفاعلية الأداء ومدى تحقيق الأهداف المرسومة، إن الرقابة وتقييم الأداء وجهان لعملة واحدة فلا جدوى للرقابة دون تقييم أداء ولا يمكن تقييم الأداء دونما رقابة، وتساهم محاسبة التكاليف بما توفره من بيانات فعلية وبما وفرته من بيانات تخطيطية في تقييم الأداء.

#### ✓ مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات :

يعتبر اتخاذ القرارات هو الوجه الأهم للوظيفة الإدارية وعملية اتخاذ القرارات تقوم على المفاضلة بين البدائل المختلفة لتنفيذ القرار، والمفاضلة بين البدائل تعتمد على المعلومات، ومحاسبة التكاليف تعتبر من أهم النظم التي يمكن أن توفر معلومات كمية تساعد في اتخاذ القرارات، والتي منها قرارات التسعير والصنع أم الشراء والامتلاك أم الاستئجار وغيرها<sup>1</sup>.

#### الشكل رقم (1.1): أهداف محاسبة التكاليف



للأغراض الداخلية

لأغراض  
اعداد القوائم

المصدر: قدة نصر الدين، تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية-دراسة حالة مجمع سوناطراك-اجيب-، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2008، ص15.

الفرع الرابع : علاقة محاسبة التكاليف بفروع المحاسبات الأخرى، وطرق التقليدية لحساب التكاليف

أولا : علاقة محاسبة التكاليف بفروع المحاسبات الأخرى :

### 1- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية :

نشأة محاسبة التكاليف نتيجة عجز المحاسبة المالية في مواكبة التطور الذي حدث بعد الثروة الصناعية وما صاحبه من ضرورة وجود محاسبة متخصصة تواكب هذا التطور. وأن المبادئ التي تقوم عليها محاسبة التكاليف تعد امتداداً للمبادئ التي تقوم عليها المحاسبة المالية، وبالتالي فإن هنالك علاقة قوية بينهما إضاحها كما يلي :

- أ- تظهر المحاسبة المالية بيانات إجمالية عن الإيرادات والمصروفات في الحسابات الختامية في نهاية السنة، وتقوم محاسبة التكاليف بتقديم ما يؤيدها من بيانات تحليلية وتفصيلية عن عناصر تلك الإيرادات والمصروفات.
- ب- تستخدم بيانات محاسبة التكاليف في بعض الأحيان في تحقيق الضبط والرقابة على بيانات المحاسبة المالية مثل البيانات المتعلقة بالأجور.
- ت- تحتاج المحاسبة المالية إلى بعض البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف عند تحديد نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي في نهاية السنة، مثل تكلفة المخزون السلعي سواء مخزون المواد أو مخزون الإنتاج غير التام أو مخزون الإنتاج التام.
- ث- تحتاج محاسبة التكاليف إلى بعض البيانات التي توفرها المحاسبة المالية عند قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، مثل شراء المواد الخام، وأجور العاملين، وشراء الأصول الثابتة لحساب الاستهلاكات.

### 2- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية :

تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في عملية إعداد التقارير المالية باعتبار أن تكلفة المنتج تمثل عنصراً أساسياً من العناصر اللازمة لتحديد الدخل والمركز المالي للمنشأة وتعنى محاسبة التكاليف بشكل رئيسي بتجميع وتحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة. وتهدف محاسبة التكاليف بشكل أشمل إلى تزويد الإدارة بالمعلومات المالية المختلفة التي تعين الإدارة في عمليتي التخطيط والرقابة.

وتظهر العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بوضوح عند قيام المنشأة باتخاذ قرار لمواجهة مشكلة معينة، حيث تبدأ المنشأة بتحديد المشكلة محل البحث وتحديد أبعادها والهدف الذي ترغب الإدارة في تحقيقه ثم التعرف على البدائل المتاحة التي يمكن الاعتماد عليها لحل المشكلة مع تحديد نتائج اختيار كل بديل منها بحسب تكلفته والعائد المتوقع منه، وأخيراً تقييم هذه البدائل واختيار أفضلها وأنسبها للمنشأة، وهذا هو القرار الذي ساعدت في الوصول إليه البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف<sup>1</sup>.

جدول رقم (1.1) : يوضح الفروق بين محاسبة مالية ومحاسبة التكاليف ومحاسبة الإدارية

محاسبة التكاليف ومحاسبة الإدارية	محاسبة المالية	محاسبة المالية
تستخدم من قبل أطراف داخلية مثل المديرين والموظفين.	تستخدم من قبل أطراف خارجية مثل المستثمرين والدائنين والمنظمين.	منظور المستخدم
تقارير داخلية مختلفة، مثل الموازنات وتقييمات الأداء وتقارير التكلفة.	البيانات المالية المصنفة المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.	أنواع التقارير
ذاتية/شخصية، ملائمة، موجهة نحو المستقبل.	موضوعية و موثوقة وتاريخية.	طبيعة المعلومات
معدة حسب الحاجة، ربما يومياً أو حتى في الوقت الفعلي والاني.	تعد بشكل دوري (شهري، ربع سنوي، سنوي).	تكرار التقارير
المعلومات المبلغ عنها على مستوى صنع القرار (حسب المنتج أو المنطقة أو الزبون أو قطاع أعمال آخر).	يتم الإبلاغ عن المعلومات الخاصة بالشركة ككل.	مستوى التفصيل

**Source** :Mohammed Sameer Deherieb Al Robaiy, **ADVANCED COST ACCOUNTING**, FirstEdition, Dar Alalamia for printing & Publishing, Iraq, 2022,P 04.

ثانيا : الطرق التقليدية لحساب التكاليف

<sup>1</sup> كعب المحاسبة قسم إدارة الأعمال المعهد التكنولوجي العالي بمدينة العاشر من رمضان، محاسبة التكاليف المملكة العربية السعودية المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، <http://edarahti.weebly.com/-160315781576.html> ،2024-03-12

بما أن هذه الدراسة تهدف إلى البحث في استخدام أنظمة -طرق- حساب التكاليف الحديثة مقارنة مع أنظمة-طرق- محاسبة التكاليف التقليدية، لذا يرى الباحث ضرورة عرض هذه الطرق.

إن الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف أصبحت عاجزة عن رقابة العمليات وقياس تكلفة الإنتاج للأسباب التالية :

- تجميع الانحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتجات؛
- التركيز على النتائج الإجمالية المالية، وليس على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج؛
- اعتماد الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم مثل ساعات العمل المباشرة كقاعدة لاسترداد التكاليف غير المباشرة واختلاف الحجم الإنتاجية وتنوع درجة التعقيد في تصنيع المنتجات<sup>1</sup>.

يمكن الاصطلاح على النموذج التقليدي لحساب التكاليف على أنه نموذج "كمي" يعتمد على الحجم (volumétrie)، وذلك لارتكازه على متغير مُفسر وحيد لقياس تكاليف نشاط المؤسسة غالباً ما يكون حجم المنتجات المنتجة والمباعة، وإذا لم تكن هناك صعوبة في إيجاد علاقة بين التكاليف المباشرة والمتغيرة مع عدد الوحدات فإن الإشكالية تطرح أثناء تحميل التكاليف غير المباشرة خاصة المتعلقة بالإدارة لهذه الوحدات. كما يتصف بـ "الجمود" لأن التسيير المحاسبي التقليدي يأخذ بعين الاعتبار التكلفة التاريخية في القياس ولا يتماشى والتغير في الوقائع الاقتصادية وتأثيرها على حياة المؤسسة. وعليه يمكن تلخيص أهم الانتقادات الموجهة لنظم التكاليف التقليدية في ثلاث نقاط مهمة :

- مشكل عدم عدالة توزيع الأعباء غير المباشرة؛
  - عدم القدرة على تحديد الأسباب الحقيقية للتكاليف؛
  - نقص فعاليتها في توفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات<sup>2</sup>.
- وبناءً على ما تقدم فإنه يمكن القول أن الأنظمة التقليدية لم تعد ملائمة لمتطلبات المنشأة وأهدافها، ولهذا ظهرت الحاجة إلى وجود أنظمة بديلة بحيث نستطيع مواكبة التطورات الحديثة في مجال الإنتاج والتسويق على ضوء التنافس الدولي بين الشركات<sup>3</sup>.

### المطلب الثاني : الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف

#### الفرع الأول : نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة ABC هو أحد الأساليب المحاسبية الحديثة التي ظهرت نتيجة البيئة الصناعية الحديثة وزيادة المنافسة وتعدد الإنتاج ففي عام 1987 قدم كل من Cooper & Kaplan نظاماً جديداً لتوزيع التكاليف غير

<sup>1</sup> حسين يحي، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الصناعية حالة مؤسسة الجزائرية للسباكة، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة ابن خلدون تيارت، الجزائر، المجلد 22، العدد 01، 15-06-2022، ص 268.

<sup>2</sup> درويش عمار، مرجع سبق ذكره، ص. ص 57-58.

<sup>3</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة " قضايا معاصرة"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن- عمان، 2007، ص 158.

المباشرة سميها نظام التكاليف المبني على الأنشطة ActivityBasedCosting System فشاع هذا النظام حتى أصبح سائدا في اغلب بلدان العالم<sup>1</sup>.

### أولا : تعريف نظام تكاليف على أساس الأنشطة

لقد تعددت تعاريف نظام ABC حيث عرف بأنه هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجموعات للتكلفة (Cost pools)، ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة لموجهات كلف Cost driver مبنية على العلاقة السببية. وهناك من عرفه على انه "ذلك النظام الذي يركز على تقسيم المؤسسة إلى عدد من الأنشطة الفرعية واعتبارها موقع الكلفة الأساس، أو بمعنى آخر هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في (مراكز التكلفة) ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات مبنية على العلاقة السببية<sup>2</sup>.

ووفقا لـ Villarmois & Tondeur، يمكن تعريف المحاسبة على أساس النشاط ABC بأنها طريقة لحساب التكلفة تدعو إلى التشكيك في النهج القائم على التكاليف الكاملة من خلال الأخذ في الاعتبار فكرة الأنشطة التي تسمح بتوفير المعلومات ذات صلة فيما يتعلق بالتكلفة إدارة الشركة<sup>3</sup>.

ومما سبق يمكن استخلاص التعريف التالي : نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على انه ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة في مجموعات الكلفة ل يتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات الكلفة وذلك للوصول إلى كلفة أكثر دقة للمنتج النهائي، ويقوم هذا النظام على افتراض أن الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكاليف وان المنتجات أو الخدمات تحدث التكاليف من خلال الأنشطة التي تحتاج إلى عمليات تصميم وتصنيع وتسويق حتى تظهر المنتجات أو الخدمات بالشكل النهائي المطلوب<sup>4</sup>.

### ثانيا : أهداف نظام ABC

إن نظام ABC يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية :

<sup>1</sup> بن موفقي علي، قاسم حادة، مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر-وكالة الجلفة-، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد 06، العدد 02، 31-12-2023، ص 193.

<sup>2</sup> عبد الله قويدر الواحد، أحمد مصنوعة، تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الجزائرية "حالة مؤسسة تسويق وتوزيع المواد البترولية نفضال"، مجلة العلوم التجارية، جامعة حسنية بن بوعلي الشلف، الجزائر، المجلد 20، العدد 01، 30-12-2021، ص 241.

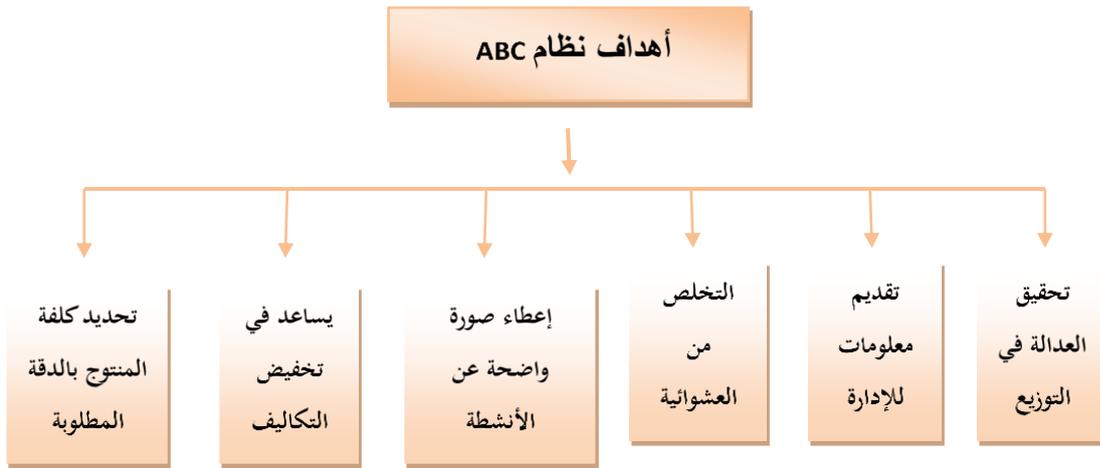
<sup>3</sup> Azzouz ELHAMMA, La comptabilité paractivités au Maroc: Une étude empirique utilisant la théorie de la contingence, Université Mohammed V-Agdal Rabat, Maroc, Revue du chercheur N°\_08/2010, P 40.

<sup>4</sup> عبد الله قويدر الواحد، أحمد مصنوعة، مرجع سبق ذكره، ص 241.

- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- ✓ تقديم معلومات مقيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛
- ✓ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- ✓ يساعد إدارة المنشأة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- ✓ يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة؛
- ✓ تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

ويمكن إيضاح أهداف النظام بالشكل التالي<sup>1</sup> :

### الشكل رقم (2.1): أهداف نظام ABC



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة " قضايا معاصرة"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن- عمان، 2007،

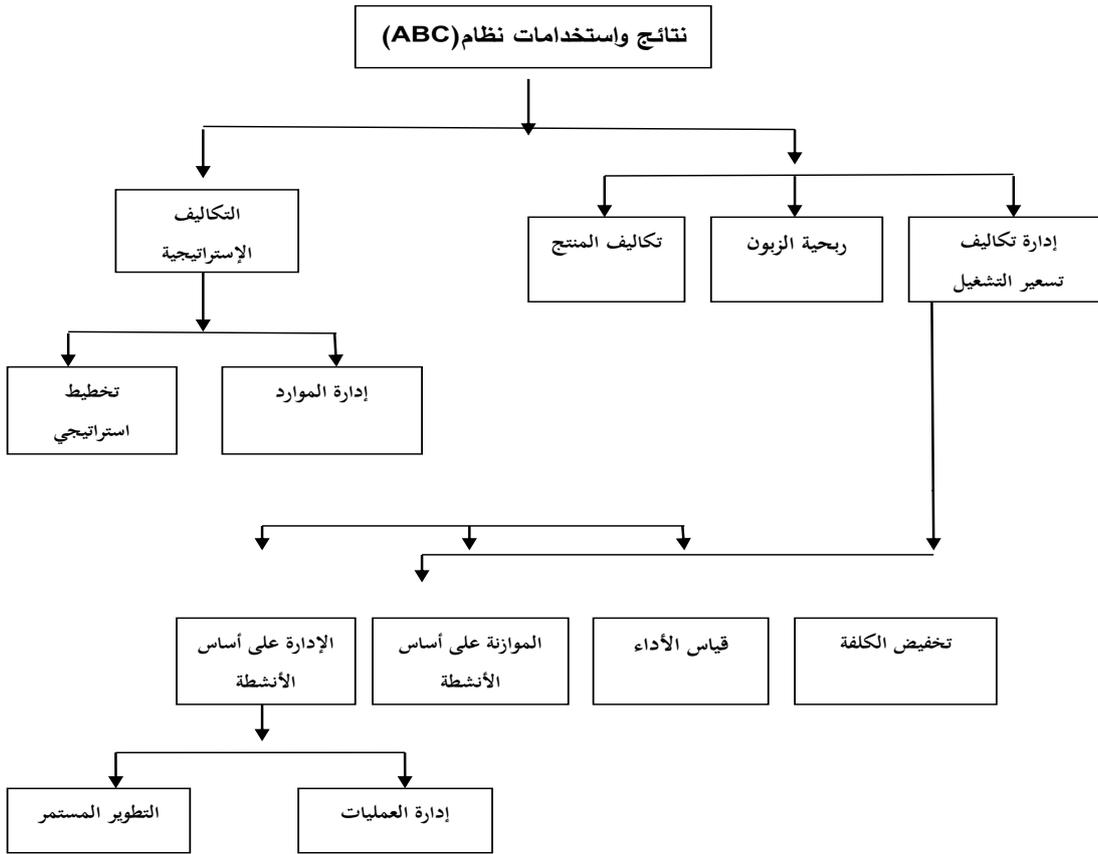
ص 164.

ثالثاً : مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

الشكل التالي يلخص أهم مزايا وفوائد استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة :

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 164.

الشكل رقم (3.1): مزايا استخدام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر: عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقتها بالأداء

المالي-التطبيق ونموذج مقترح للقياس- ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية الأكاديمية العربية للعلوم المالية

والمصرفية، عمان-الأردن، 2009، ص 51.

#### رابعا : خطوات تطبيق نظام ABC

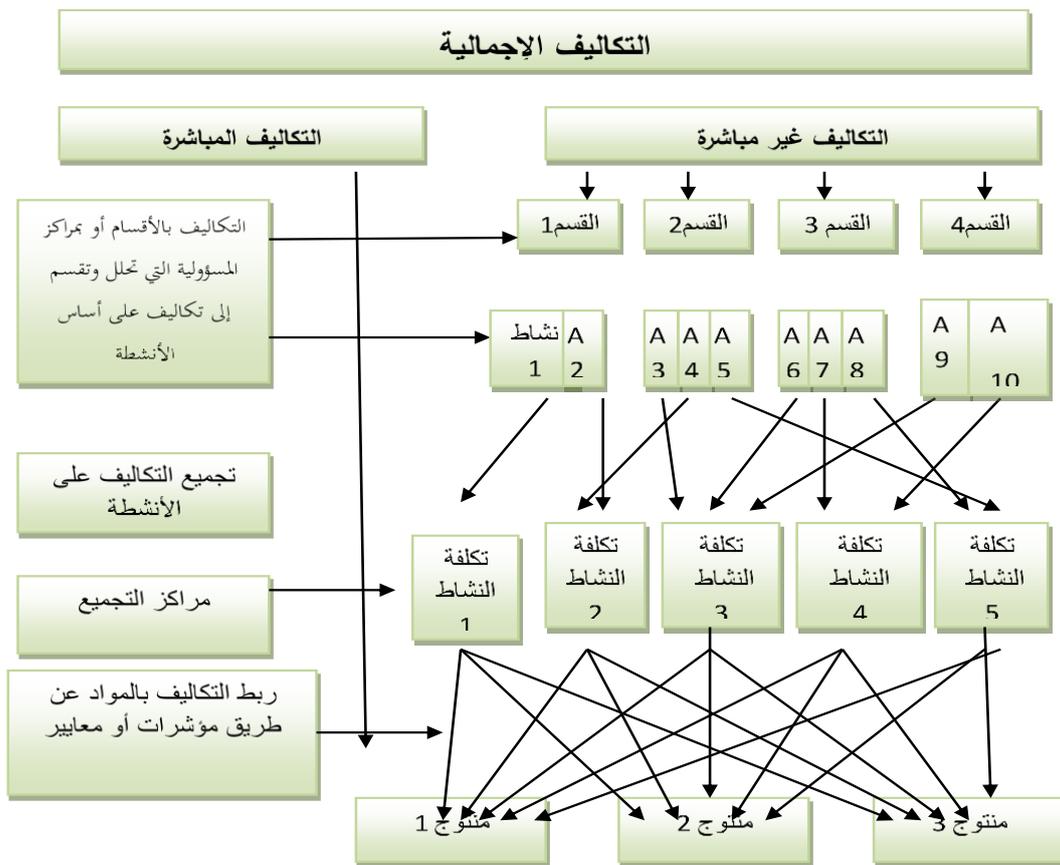
هناك 5 خطوات لأسلوب ABC تتمثل فيما يلي :

- 1- **تجميع الأنشطة** : تعتبر الخطوة الأولى عند طريقة ABC بمثابة التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وبسبب تعدد الأعمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط على المنتجات.
- 2- **تحديد تكلفة النشاط** : بعد تجميع الأنشطة بالمؤسسة يتم تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة النشاط.
- 3- **تحديد مراكز الأنشطة** : يقصد بمركز النشاط المكان الذي تقوم فيه العملية الإنتاجية بتأدية عمل معين لتحقيق وظائف المؤسسة وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

- 4- اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة.
- 5- اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة : ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات أي أنه يتم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط ثم بعد ذلك يتم توزيع تكلفة كل نشاط على المنتجات المستفيدة منه مباشرة وحسب درجة استفادة كل منتج من هذا النشاط<sup>1</sup>.

وفي ما يلي شكل يوضح منهجية عمل التكلفة على أساس النشاط (ABC)

الشكل رقم (4.1): يوضح منهجية نظام التكلفة على أساس النشاط(ABC)



**Source :** LAGGOUNE Karima, OURABAH Nawel, **La comptabilité de gestion : Essai de la mise en place de la méthode ABC**, Mémoire de fin de cycle, Université Abderrahmane MIRA, Bejaia, 2019, P 38.

<sup>1</sup> بن موفقي علي، قاسم حادة، مرجع سبق ذكره، ص 294.

خامسا : مقارنة بين نظام ABC والنظم التقليدية

جدول رقم (2.1) : مقارنة بين نظام ABC والنظم التقليدية

نظام ABC	الأنظمة التقليدية
✓ يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	✓ يقدم معلومات كلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.
✓ التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف الكلفة الأساس.	✓ التركيز على المنتجات واعتبارها هدف الكلفة (cost objective).
✓ يستخدم مؤشر كلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة كلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل الموجه لكلف ذلك النشاط.	✓ يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع الكلف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.
✓ تتعدد استخدام مجموعات الكلف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط.	✓ استخدام مجمع واحد للكلف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات المنشأة.
✓ تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع الكلف غير المباشرة وفي تحميل هذه الكلف هي نفسها العامل الموجه (ذات احتمال عالي).	✓ قد تكون أسس التوزيع والتحميل هي نفسها العامل الموجه (احتمال ضعيف).
✓ في الغالب لا يستند العامل الموجه إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.	✓ تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل كلفة العمل المباشرة أو كلفة المواد المباشرة.
✓ تحدد كلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببناءه.	✓ تحدد كلفة المنتج بقسمة مجموع الكلف على كمية الإنتاج.
✓ يتم التشغيل بالحاسبات المتقدمة جدا.	✓ يمكن أن يكون التشغيل يدوياً أو بالحاسبات.

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص.166-167.

## الفرع الثاني : نظام التكلفة المستهدفة TC

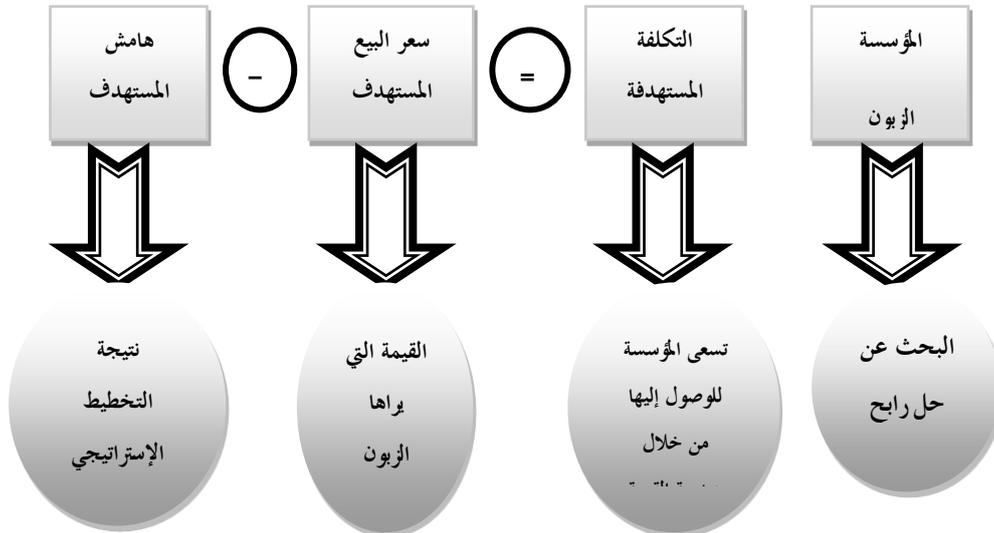
### أولاً : مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة TC

عرفت بأنها أسلوب أو نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق القيام بإجراء الدراسة للسوق، وتحديد السعر ومعرفة رغبات العميل للوصول إلى ما يرضيه فضلاً عن إدارة التكلفة خلال مرحلة التخطيط والتصميم والتطوير للمنتج أي تمارس من خلال دورة حياة المنتج<sup>1</sup>.

يتم تعريف التكلفة المستهدفة على أنها معدل الربح المتوقع ل السلع أو الخدمات التي من شأنها توفير مستوى التكلفة المحدد بأنه، محتمل، ويظهر فهما موجهاً نحو المستهلك وتعتبر توفير ميزة تنافسية، ولأن التكاليف تعتمد على مبدأ الإدارة سابقا وصفها بأنها طريقة التكلفة المستهدفة<sup>2</sup>.

### ثانياً : منهج طريقة نظام التكلفة المستهدفة

الشكل رقم (5.1): منهج طريقة نظام التكلفة المستهدفة



<sup>1</sup> عبد الرحيم محجوب احمد محمد، هارون آدم عيسى خميس، يحي مقدم أحمد مارن & ياسر تاج السر محمد سند، دور الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية دراسة ميدانية على شركة دال للصناعات الغذائية(كوكاكولا)، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، السودان، المجلد18، العدد29، 03-06-2022، ص 487.

<sup>2</sup>Hamid Ozyurek, MetinYalmaz, Application of Costing System in the Small and Medium Sized Enterprises(SME) in Turkey, **International Journal of Economics and Management Engineering**, Vol 9, N0 :1,2015, P 391.

المصدر: داحو خير الدين، مرجع سبق ذكره، ص 106.

### ثالثاً : أهداف التكلفة المستهدفة

تتمثل أهداف التكلفة المستهدفة في :

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية؛
- تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق؛
- إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تعني باحتياجات العمل؛
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل؛
- تخفيض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع؛
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع<sup>1</sup>.

### رابعاً : خطوات أسلوب التكلفة المستهدفة

تتمثل فيما يلي :

- 1- التخطيط الاستراتيجي والعلمي: في هذه الخطوة يتم تحديد التقديرات طويلة المدى التي تبين أهداف ومردودية كل منتج من مصلحة التخطيط المركزية في المؤسسة وينجز هذا المخطط من طرف مكتب الدراسات لإدارة الإنتاج.
- 2- مخطط الدراسة للمنتجات الجديدة: كل مشروع جديد أو كل تعديل في المنتج الحالي هو موضوع دراسة خاصة بإشراف من رئيس المشروع، في نفس الوقت تقوم المصلحة المركزية لمراقبة التسيير بتقدير التكاليف والتأكد من تحقيق الأهداف المسطرة ومن ثم حساب مردودية المشاريع على طول حياة المنتجات ثم يتم اختيار مشاريع المنتجات المرهبة.
- 3- مخطط الأساس لمنتج جديد: بعد اختيار المنتجات من الخطوة السابقة تصبح موضوع دراسة معمقة أكثر بحيث تحدد الخصائص الأساسية لتعيين التكلفة المستهدفة ويقوم رئيس المشروع بإحصاء القطع وأوقات التصنيع المهمة وبذلك يتم تحديد التكلفة المستهدفة التي يقع بين التكلفة المقدرة والمقبولة كما هو موضح في العلاقة التالية :

**التكلفة المقبولة > التكلفة المستهدفة > التكلفة المقدره**

- 4- تصميم المنتج: يضع مكتب الدراسات نموذجاً عن المنتج على أساس التكلفة المستهدفة وتحديث تغييرات وتعديلات تعتبر ضرورية للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

<sup>1</sup> أحمد يوسف نولود إسماعيل، دور أساليب محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة سنار، السودان، المجلد 10، العدد 02، 2023-12-31، ص 130.

5- مخطط الإنتاج : بعد تحديد خصائص المنتج الجديد أو المعدل يتم المرور إلى خطوة الإنتاج، وبعد مرور أشهر من عملية الإنتاج تتم المتابعة والتأكد مما إذا تم الوصول للتكلفة المستهدفة المرغوبة أم لا<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث : نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

#### أولا : تعريف نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

عرف Dierks & Cokins (ABM) بأنها "نظام يركز على إدارة الأنشطة ضمن العمليات التجارية كطريق للتحسين المستمر لكل من القيمة التي يتلقاها العميل والأرباح المكتسبة في توفير تلك القيمة". ومن هذا التعريف، تهدف ABM مباشرة إلى هدفين أساسيين، الهدف الأول هو تحسين القيمة التي يتلقاها العملاء والهدف الثاني هو تحسين الأرباح من خلال توفير هذه القيمة. ويتم الوصول إلى هذه الأهداف من خلال التركيز على إدارة الأنشطة<sup>2</sup>.

يعتبر نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM من أهم مداخل إدارة التكلفة والذي يركز على "كيفية التغيير، وتحسين الاستفادة من التكلفة. فهو نظام يهدف أساسا إلى تحسين الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة لإنجاز الأنشطة والمهام الضرورية لتصنيع المنتجات وتقديم الخدمات"<sup>3</sup>.

#### ثانيا : أهمية نظام الإدارة على أساس الأنشطة

تبرز أهمية نظام الإدارة على أساس الأنشطة في العملية الإدارية في :

- تخفيض التكاليف؛
- اتخاذ القرارات؛
- تحليل ربحية الزبائن؛
- ترشيد تنظيم المؤسسة؛
- التشخيص الجيد لمسببات التكاليف؛
- المساهمة في تحسين أداء المؤسسة<sup>4</sup>.

#### ثالثا : مراحل تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

<sup>1</sup> ابن موفقي علي، قاسم حادة، مرجع سبق ذكره، ص.ص195-196.

<sup>2</sup>Ibrahim Abd El Mageed Ali El Kelety, **Towards a conceptual framework for strategic cost management-The concept, objectives, and instruments-**, Dissertation Doctor rerum politicarum, CHEMNITZ UNIVERSITY OF TECHNOLOGY, 2006, P 349.

<sup>3</sup>دحو خير الدين، مرجع سبق ذكره، ص 103.

<sup>4</sup>إسماعيل حجازي، سعاد معالي، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، الجزائر، العدد28/27، 2012، ص. ص 109-108.

من أجل تحقيق أهداف نظام ABM، هناك ثلاث خطوات أو مكونات: تحليل النشاط، وتحليل محرك التكلفة، وتحليل الأداء. وتتكون ABM من عنصرين أساسيين. فهي تحدد الأنشطة التي يتم تنفيذها في المنظمة، وتحدد تكلفتها وأدائها من حيث الوقت والجودة. وينتج عن العنصرين الأساسيين ثلاثة مكونات أو خطوات: تحليل النشاط لتحديد فرص التحسين، وتحليل محرك التكلفة لتحديد العوامل التي تشكل الأسباب الجذرية لتكاليف النشاط، وتحليل قياس الأداء، والغرض منه هو تحديد الأداء ومناسبه<sup>1</sup>. وفيما يلي سوف نقوم بشرح المراحل من أجل تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة بحيث يجب المرور بالمراحل التالية :

1- تحليل الأنشطة: يهدف تحليل الأنشطة إلى قياس الأداء التشغيلي لها من خلال معرفة السبب الذي قامت من أجله وبأي طريقة سيتم القيام بها بغية تصنيفها إلى أنشطة مضيئة للقيمة التي يجب العمل على تخفيض تكاليفها وتميزها بمواصفات خاصة تضمن جاذبية المنتجات، وتحديد الأنشطة الغير مضيئة للقيمة والتي يجب العمل على إقصائها أو تخفيضها إلى حد ممكن.

2- دراسة العوامل المسببة : التي يتم من خلالها تحديد الأنشطة الأقل أهمية، وكذا الأنشطة غير المؤداة بطريقة جيدة، من خلال معرفة العوامل المسببة لهذه الأنشطة والتي تمكن من الوقوف عند نقاط التشغيل.

3- قياس أداء الأنشطة : تقييم أداء كل نشاط بطريقة تعكس مدى مساهمة كل نشاط في تحقيق إستراتيجية المؤسسة.

4- تخفيض التكاليف : إن تقييم أداء الأنشطة يدفع إلى التحسين المستمر لها للسعي نحو تطوير أدائها، وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك<sup>2</sup>.

المطلب الثالث : مفاهيم عامة حول الأداء المالي، ودور الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي

## الفرع الأول : ماهية الأداء المالي

أولا : مفهوم الأداء المالي :

لقد تعددت تعاريف الأداء المالي بتعدد واختلاف الباحثين والكتاب حيث يوجد العديد من تعاريف له وفيما يلي عرض لبعض تلك التعريف الدقيقة :

<sup>1</sup>Ibrahim Abd El Mageed Ali El Kelety, Op. Cit., P.349-350

<sup>2</sup>دحو خير الدين، مرجع سبق ذكره، ص.103-104.

يعرف محمد محمود الخطيب الأداء المالي على أنه المفهوم الضيق لأداء المؤسسات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء المؤسسة حيث أنه هو الداعم الأساسي للأنشطة المختلفة التي تمارسها المؤسسة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص استثمارية مختلفة<sup>1</sup>.

ويعرف الأداء المالي كذلك على أنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومواجهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج الجداول الملحقه، ولكن لا جدوى من ذلك إن لم يأخذ الظرف الاقتصادي والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة النشطة في الدراسة، وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء يتم بمعاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة ومعدل النمو والأرباح<sup>2</sup>.

ويشير أيضا إلى تعظيم النتائج من خلال تحسين المردودية، ويتحقق ذلك بتدنية التكاليف وتعظيم الإيرادات بصفة مستمرة تمتد إلى المدى المتوسط والطويل، بغية تحقيق كل من التراكم في الثروة والاستقرار في مستوى الأداء<sup>3</sup>.

كما يعرف الأداء المالي "بمدى قدرة المؤسسة على الاستغلال لمواردها ومصادرها في استخدامات تحليل عملية وعلمية في بناء المؤشرات"<sup>4</sup>.

مما سبق يمكننا القول بأن الأداء المالي هو أداة تعطي صورة واضحة على وضع المؤسسة المالي ومنه فانه وسيلة تمكن المؤسسة الاقتصادية من نجاح في تحقيق أهدافها المسطرة وذلك بالاستخدام الأمثل لوسائل المالية المتاحة في المؤسسة.

ثانيا : أهمية الأداء المالي :

<sup>1</sup> محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 45.

<sup>2</sup> عبد الغني دادن، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكات المالية حالة بورصتي الجزائر وباريس"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص 36.

<sup>3</sup> إلياس بن ساسي، يوسف فريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية) : دروس وتطبيقات، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 60.

<sup>4</sup> عبد الغني دادن، محمد الأمين كعاسي، الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المالي المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 09/08 مارس، 2005، ص 304.

تنبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى تقويم أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات من لهم مصالح مالية في الشركة لتحديد جوانب القوة والضعف في الشركة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد قرارات المالية للمستخدمين.

وتنبع أهمية الأداء المالي أيضا وبشكل خاص في متابعة أعمال الشركات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح عملية والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للشركات واستثماراتها وفقا للأهداف العامة للشركات والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة.<sup>1</sup>

### ثالثا : أهداف الأداء المالي :

يمكن حصر الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة إلى تحقيقها في أهداف عديدة نذكر منها : التوازن المالي، نمو النشاط، الربحية والمردودية، السيولة توازن الهيكل المالي.

#### 1. التوازن المالي :

هو هدف مالي تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة المالي. ويمثل التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية، يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها. ومنه يتضح أن رأس المال الثابت والمتمثل عادة في الاستثمارات يجب أن تمويل عن طريق الأموال الدائمة رأس المال الخاص مضافا إليه الديون الطويلة ومتوسطة الأجل -وهذا يضمن عدم اللجوء إلى تحويل جزء منه إلى سيولة لمواجهة مختلف الالتزامات وتحقيق تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة، يستوجب التعادل بين المقبوضات والمدفوعات.<sup>2</sup>

مما سبق يظهر أن التوازن المالي يساهم في توفير السيولة واليسر المالي للمؤسسة، وتكمن أهمية بلوغ هدف التوازن المالي في النقاط التالية :

✓ تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة؛

<sup>1</sup> محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 46-47.

<sup>2</sup> السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص247.

- ✓ ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير وتدعيم اليسر المالي؛
- ✓ الاستقلال المالي للمؤسسة اتجاه الغير.

## 2. نمو المؤسسة :

يعتبر نمو المؤسسة عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها ولهذا فإن قرارات النمو تتميز بأنها قرارات إستراتيجية، فالنمو وظيفة إستراتيجية جد هامة للمؤسسة الاقتصادية وهي ظاهرة تعكس مدى نجاح ونجاعة إستراتيجيتها المتعلقة بجانب التطور التوسع، البقاء الاستمرار، وبذلك يمكن اعتبار النمو وظيفية إستراتيجية تشكلها السياسات المحددة لحجم الاستثمارات سياسات توزيع الأرباح، وهيكل سياسات التمويل وتحديد غايات النمو في إنماء الطاقات الكلية المتاحة للمؤسسة<sup>1</sup>.

## 3. الربحية والمردودية :

تمثل الربحية نتائج عدد كبير من السياسات والقرارات وتقيس مدى كفاءة وفعالية إدارة الشركة في توليد الأرباح، وتمثلت نسب الربحية بالدراسة من خلال العائد على حقوق الملكية (الأرباح الصافية مقسومة على حقوق الملكية) ويقاس هذا المتغير النسبة التي يحصل عليها المساهمون مقابل رأس المال المستثمر في الشركة، ويتوقع أن تكون العلاقة بين العائد على حقوق الملكية وعوائد السهم علاقة موجبة.

## 4. السيولة :

تقيس السيولة، بالنسبة للمؤسسة قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة، أو بتعبير آخر تعني قدرتها على التحويل بسرعة الأصول المتداولة المخزونات والقيم القابلة التحقيق إلى أموال متاحة، فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات.

## 5. توازن الهيكل المالي :

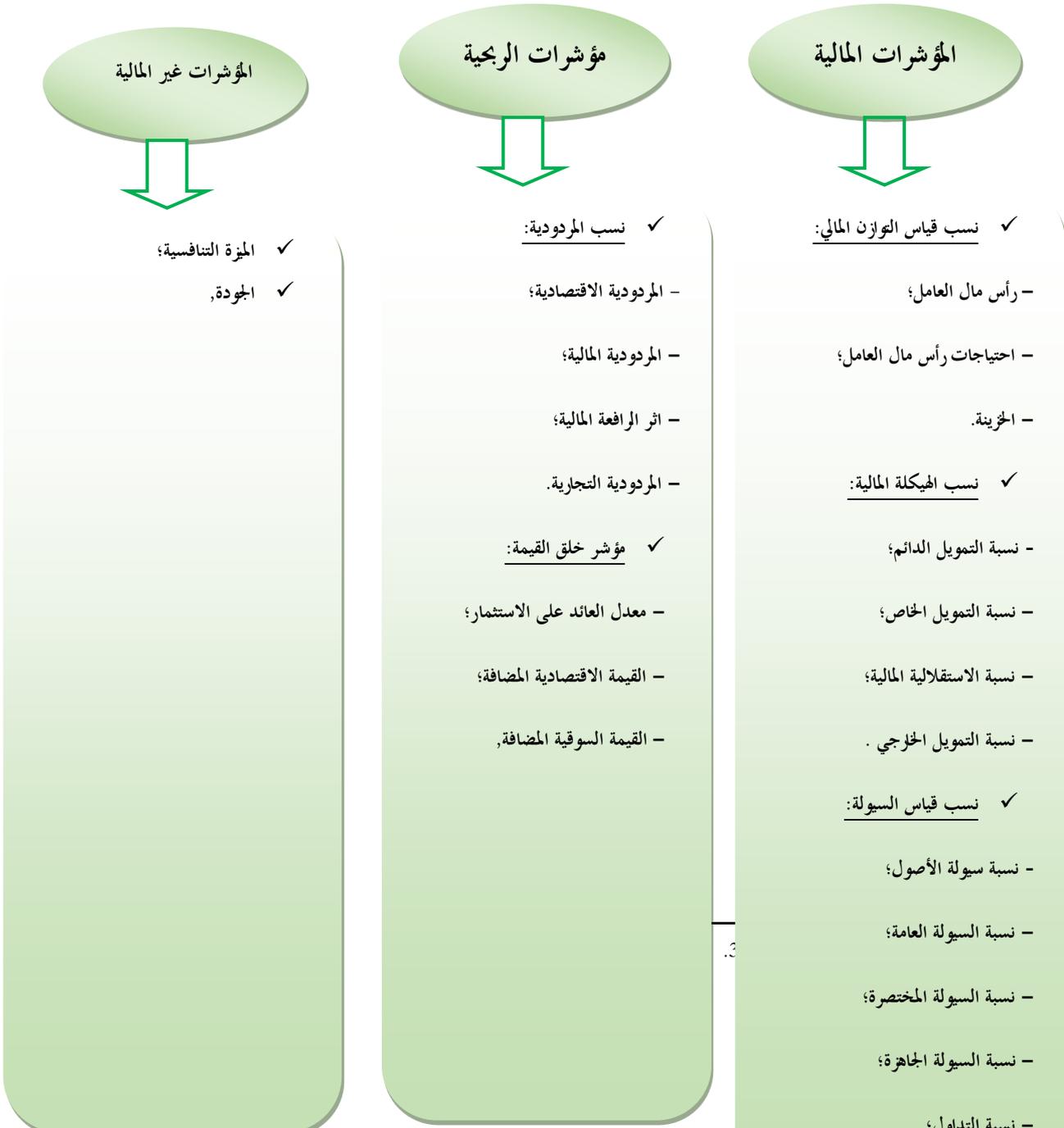
<sup>1</sup> بلال شيخي وآخرون، مراقبة الأداء المالي لشركات المساهمة من خلال تطبيق قواعد الحوكمة على الأنظمة المالية والمحاسبية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الخامس حول: دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المحاسبة الإسلامية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، يومي 07-08 ديسمبر 2014، ص 04.

يعني أن الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات الثابتة والأصول المتداولة تغطي الموارد قصيرة الأجل وذلك من أجل ضمان حقوق المقرضين وعدم وقوع المؤسسة في حالة عسر مالي. أي أن التكلفة المالية تلعب دوراً مهماً في التخصيص الأمثل للموارد المالية<sup>1</sup>.

#### رابعاً : مؤشرات تحسين الأداء المالي

يمثل الاعتماد على المؤشرات من انجح الأساليب المستخدمة في عملة قياس الأداء المالي ويتم ذلك سواء من خلال قياس أدائها خلال فترة معينة ومقارنته مع مؤشرات المؤسسات المنافسة أو من خلال مقارنة الأداء المالي للمؤسسة خلال فترات زمنية متتالية بهدف تحديد وتقييم الاتجاهات العامة فيها. ويمكن تقديم شرح موجز لأهم مؤشرات تحسين الأداء المالي من خلال الشكل التالي:

#### الشكل رقم (6.1): مؤشرات الأداء المالي



**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على: بن موفقي علي، قاسم حادة، مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة الجلفة- ، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2023.

#### خامسا: العوامل المؤثرة في الأداء المالي :

يخضع الأداء المالي لتأثير العديد من العوامل، منها ماهو طبيعي ذو طبيعة داخلية يمكن للمسير أن يتحكم فيها لزيادة آثار الإيجابية وتخفيض آثارها السلبية، ومنها وعلى خلاف هذا المدخل لتحديد العوامل المؤثرة على الأداء، اتجه اغلب الباحثين نحو تصنيفها وفق لمعايير مختلفة إلى مجموعات متجانسة واعتمد أكثرهم على مصدر العوامل فقسموها إلى عوامل خارجية وأخرى داخلية.

1. **العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء المالي :** تتمثل العوامل الخارجية في مجموعة المتغيرات والقيود التي تخرج على نطاق التحكم، وبالتالي فان أثرها قد تكون في شكل فرص يسمح استغلالها بتحسين الأداء، وقد يكون فطرا يؤثر سلبا على أداء المؤسسة مما يستدعي ضرورة التكيف معها لتحقيق آثارها، خاصة إذا تميزت بعدم الثبات والتعقيد، وتنقسم هذه العوامل إلى عوامل اقتصادية، اجتماعية، وثقافية، تكنولوجية، سياسية، قانونية تتفاوت في درجة تأثيرها على أداء المؤسسة.
2. **العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء المالي :** تتمثل العوامل الداخلية في مختلف التغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية التي تؤثر على أدائها، ويمكن للمسير أن يتحكم فيها ويحدث تغيرات داخلية والتي تؤثر على أدائها، ويمكن للمسير أن يتحكم فيها ويحدث تغيرات تسمح بزيادة آثارها الإيجابية أو التقليل من آثارها السلبية، تتميز هذه العوامل بكثرتها وبالتالي صعوبة حصرها، التدخل فيها، التفاوت من حيث درجة تأثيرها والتحكم فيها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> حميدة بكوش، الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحسين أداء المؤسسة "دراسة حالة مؤسسة الكهرباء والغاز (SONELGAZ)", مذكرة ماستر غ م، جامعة أم البواقي، 2015-2016، ص 45.

## الفرع الثاني : تقييم وتحسين الأداء المالي

أولا : تقييم الأداء المالي :

## (1) مفهوم تقييم الأداء المالي :

تقييم الأداء المالي هو التأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة والتحقق من تنفيذ الأهداف المخططة، وقد برزت الحاجة إلى تقييم الأداء المالي نتيجة التقدم التكنولوجي وما تبع ذلك من الرغبة في قياس الكفاية الإنتاجية والإدارية للمشروع، ويتضمن قياس الأداء المالي نتائج التخطيط وذلك يستدعي فرص رقابة على أوجه النشاط المختلفة التي باشرها المشروع ومقارنتها بالأنماط الموضوعية من قبل أو إظهار الانحرافات وتحليل أسبابها والعمل على تنفيذها مستقبلا<sup>1</sup>.

## (2) أهمية تقييم الأداء المالي :

بما أن تقييم الأداء المالي يقدم تشخيصا للمشاكل التي تواجه المؤسسة والحكم على كفاءتها في قيامها بأعمالها لذلك فله أهمية بالغة، يمكن إبرازها في النقاط التالية :

- تمكين المؤسسة من الاستغلال الأمثل لمواردها؛
- يساعد المؤسسة على التحقق من القيام بوظائفها بأفضل كفاءة ممكنة؛
- اكتشاف الانحرافات لكل نشاط من أنشطة المؤسسة حيث يساعد ذلك على ممارسة الوظيفة الرقابية واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمنع تكرارها؛
- تحديد المراكز الإدارية المسؤولة عن الانحرافات؛
- يساعد على خلق نوع من المنافسة بين الإدارات والأقسام وبالتالي تحسين أداء المؤسسة ككل؛
- تحديد السبل لتطور المؤسسة بالقضاء على نقاط ضعفها؛
- المساعدة في اتخاذ القرارات ولاسيما الإستراتيجية منها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي - لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالمثل - ، الطبعة الثانية، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2011، ص 89.

<sup>2</sup> بوراس غانية، استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية "دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية أم البواقي"، مذكرة ماستر، جامعة أم البواقي، 2014-2015، ص 67.

ثانيا : تحسين الأداء المالي :

## (1) مفهوم تحسين الأداء المالي :

يعرف تحسين الأداء بأنه : "عملية إدارية تركز على المخرجات الكلية للمؤسسة من خلال تنفيذ جهود مسمرة لضبط وتحسين العمليات والبحث عن الأخطاء التي قد تقع أثناء العمل لتقليل الفجوة بين الأداء الحالي والنتائج المرغوب فيها"<sup>1</sup>.

إن تحسين الأداء المالي هو استخدام الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاج العمليات وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا التي توظف رأس المال بطريقة المثلى. وفي تعريف آخر : "أن تحسين الأداء المالي يعتبر من أهداف تقييم الأداء المالي حيث يصل إلى معدل الأداء المستهدف أو المتوقع"<sup>2</sup>.

## (2) شروط نجاح عملية التحسين :

ويتطلب نجاح عملية التحسين المستمر توفر الشروط التالية :

- أ- **الوقت** : سوء يخصص التصميم، التنفيذ والمراقبة، حيث تسمح إدارة الجودة الشاملة من خفض أوقات التصميم، إعداد الآلات، دراسة الطلايبات، دراسة شكاوى الزبائن، الحصول على المعلومات، وغير ذلك من وظائف المؤسسة.
- ب- **المستوى التكنولوجي** : ترتبط عملية التحسين المستمر بشكل كبير بتحسين المستوى التكنولوجي للمؤسسة من خلال متابعة الإبداعات والاختراعات وكذا نظم التصميم والإنتاج الحديثة ومحاوله اقتنائها ويمكن ذلك من خلال تحفيز الطاقات البشرية وحثها على التفكير والإبداع.
- ت- **قاعدة البيانات ونظام المعلومات** : ضرورة تواجد قاعدة البيانات ونظام المعلومات فعال داخل المؤسسة يسمح باتخاذ القرارات في أوانها على ضوء المستجدات التي تطرأ على المحيط وتنطوي عملية تحسين الأداء المستمر فيما يلي :
  - تنميط وتوثيق الإجراءات؛
  - تعيين فرق لتحديد العمليات التي تحتاج إلى تحسين؛
  - استخدام طرق التحليل وأدوات حل المشاكل؛
  - استخدام دائرة خطط- طبق فحوص- نفذ التحسين؛

<sup>1</sup> بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017، ص 48.

<sup>2</sup> هيملة بكوش، مرجع سبق ذكره، ص 51.

– توثيق إجراءات التحسين<sup>1</sup>.

الفرع الثالث : دور الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي

أولا : دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة(ABC) في تحسين الأداء المالي :

ويعتبر دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة(ABC) فتمائلي :

✓ في مجال تحسين أداء وظائف التسيير :

إن فعالية نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بالتكامل مع نظام (ABM) يعكس بالإيجاب على تحسين أداء وظائف المؤسسة (التنظيم، التوجيه، الرقابة، التخطيط) وتدعيم الوضع الاستراتيجي لها في ظل بيئة الأعمال المعاصرة.

فقد وفر أيضا آلية لإدارة التكاليف خاصة في مجال الرقابة، وذلك من خلال مساعدته على تحديد مسببات التكاليف التي لم تكن معروفة سابقا، وكذلك إلى إمكانية فهم أفضل لماهية نظام(ABC) مما يجعل مديري الإنتاج يتعلمون كيفية إدارتها، فقط أعطى نظام الأعمال التي يؤديها العاملون في الشركة، والفهم الأفضل للتكاليف الحقيقية وكذلك الفرص المتاحة لتخفيض تلك التكاليف.

✓ في مجال تخفيض التكاليف :

نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يأخذ بعدا واسعا من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها، إلى انه يتجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية، لأنه يوفر معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكاليف ومسبباتها مما يمكن من المفهوم الجيد للتكاليف ومن ثم السيطرة عليها.

ويظهر تخفيض التكاليف في :

أ- إلغاء الأنشطة غير الضرورية وهي النقطة الأكثر أهمية في هذا المجال إذ انه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول

إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى منتجاتها وحذفها.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 53.

ب- تقليص الجهد والوقت المطلوبين، إلى قيام بالنشاط(الفعالية)<sup>1</sup>.

ثانيا : دور التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي :

تتم التكاليف المستهدفة بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم متبعة في ذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج، وهي بذلك تتفادى حدوث الارتفاع في التكاليف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع من المواد الخام وعمالة و أجور و مساحة وغير ذلك، ومن خلال إتباع جميع الوسائل الممكنة لتخفيض التكاليف بعد تحديد التكلفة، كما أن التكاليف المستهدفة تضع أسلوب الرقابة المناسبة الذي يمكنها دائما من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له، هذا بالإضافة إلى أنها تعتمد بشكل كبير على العلاقة الوثيقة وتعاون مع الموردين من اجل تخفيض التكاليف. وذلك يجعل الموردين جزء لا يتجزأ من الشركة أو المشروع وتحملهم مسؤولية تحقيق الجودة والإمداد في الوقت المناسب وكذلك في عمليات الاختراع وتقليل العيوب وتحسين في الخطط الإنتاجية<sup>2</sup>.

ثالثا : دور نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في تحسين الأداء المالي :

إن الهدف المرجو من كل الابتكارات التسييرية هو التحسين المستمر وبشكل مباشر وغير مباشر للأداء المالي أو العملي للمؤسسات، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة كأحد الابتكارات التسييرية يعد العمود الفقري لعملية تحسين الأداء بالمؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها للمسيرين.

ومن وجهة نظر المهنيين في مجال محاسبة الأنشطة فان نظام الإدارة على أساس الأنشطة يسمح :

- بتخفيض اللا دقة في توجيه التكاليف وتحسين الأداء وذلك عن طريق تحديد الأنشطة الغير التي ليس لها قيمة مضافة وإزالتها؛
- يعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة العمود الفقري لعملية تحسين الأداء بالمؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها للمسيرين؛
- تحسين الاستخدام للموارد المتاحة وذلك بتوضيح الاختيارات المتعلقة بالمناولة من الباطن والوصول إلى التنظيم الفعال للمهارات.

<sup>1</sup> فاجة محمد البراء، بن مادي وداد، محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وأثره على تعظيم ربحية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2022-2023، ص 5.

<sup>2</sup> حميلة بكوش، مرجع سبق ذكره، ص 81.

إن مساهمة نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحسين الأداء يمكن أن تتناولها على مستويين مستوى الأداء المالي والأداء الغير مالي<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني : الدراسات السابقة حول الموضوع

قصد الإحاطة أكثر بالموضوع، فيما يلي عرض لبعض أهم الدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع وقد حاولنا التنوع فيها من بحوث علمية ومقالات، اللغة وكذلك المنطقة الجغرافية، وقمنا بتلخيصها و الأخذ منها بعض النقاط المهمة.

#### المطلب الأول : عرض الدراسات باللغة العربية

سنتناول في هذا المطلب أهم الدراسات العربية التي عالجت موضوع بحثنا وهي كالتالي :

أولا : دراسة عمر محمد هديب (2009)

بعنوان : نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي -التطبيق ونموذج مقترح للقياس-

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن، وذلك من خلال تطوير نموذج مقترح للقياس، وبيان العلاقات بين تطبيق هذا النظام وتحسين الأداء المالي لهذه الشركة. ولتحقيق أهداف الدراسة، قام الباحث بتصميم نموذج لقياس مدى استخدام نظام (ABC) لدى الشركات الصناعية في الأردن، و بيان علاقة درجة تطبيقه بتحسين الأداء المالي لها. حيث تم استخدام أسلوب المسح الشامل للمجتمع الإحصائي لدراسة المتمثلة بكافة الشركات الصناعية العاملة في الأردن وصولاً إلى الشركات المطبقة لهذا النظام، كما اعتمد الباحث أسلوب المقابلات الشخصية مع المديرين الماليين ونوعين من المناهج الإحصائية، المنهج الوصفي لبيان ووصف ملامح تركيبة مجتمع الدراسة، والمنهج الإحصائي التحليلي من خلال استخدام أسلوب التحليل الملائم لطبيعة الدراسة.

<sup>1</sup>إسماعيل حجازي، سعاد معليم، مرجع سبق ذكره، ص 109.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة : إلى أن عدد الشركات التي اعتمدت تطبيق النظام فعلا (05) شركات فقط، أما المؤسسات التي شرعت في تطبيقه لم تتجاوز (16) شركة، كما أظهرت الدراسة وجود علاقات إيجابية بين تطبيق نظام (ABC) والأداء المالي لشركتين فقط من بين خمس شركات التي تطبقه أي ما نسبته (40%) ، أما الثلاث شركات الأخرى أي بمعدل (60%) لم تظهر وجود هذه العلاقات، مما أدى الباحث أن يخلص لنتيجة مفادها أن ليس هناك علاقة واضحة بين قيام الشركات الأردنية بتطبيق نظام (ABC) وتحسين أدائها المالي<sup>1</sup>.

### ثانيا : دراسة درويش عمار (2016)

بعنوان : محاسبة الأنشطة كبديل استراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف والتحكم فيها، ومعرفة مدى توفر المقومات الأساسية لنجاح تطبيقه بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث توصل الباحث إلى أن كل المؤسسات المختارة لم تطبق نظام التكلفة على أساس الأنشطة سوى مؤسسة واحدة كانت لها نية تطبيقه، وان اختيار النظام المناسب لا بد أن يتمشى مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ولضمان نجاح هذا النظام ينبغي أن تسود ثقافة التحكم في التكاليف لدى المستخدمين، وان هذا النظام وضع من اجل الوصول إلى الأهداف العامة المسطرة بالمؤسسة، ويمكن تطبيق النظام من اجل توفير بيانات أكثر دقة حول الأنشطة الممكن التأثير فيها لتخفيض التكاليف وزيادة قيمة المنتج<sup>2</sup>.

### ثالثا : دراسة الفضيل محمد الصديق (2018)

بعنوان : المقارنة بين الأدوات التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية وأثرها على أداء المؤسسة الاقتصادية.

<sup>1</sup> عمر محمد هديب، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> درويش عمار، مرجع سبق ذكره.

تهدف هذه الدراسة إلى المقارنة بين الأدوات التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية وقياس مدى تأثير هذه الأدوات على تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، كما تهدف أيضا إلى ضرورة اعتماد هذه الأنظمة والبحث عن الأسباب التي تحول دور تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية والقيام بعملية التحليل والتشخيص والتقييم لمختلف الأدوات لاستخراج الفروقات بينها و الوقوف على أحسن أداة من هذه الأدوات، مع ضرورة ربط الرقابة والتكلفة وتحسين الأداء ضمن هذه الدراسة. وقد تم الاعتماد في دراسة هذا الموضوع على المنهج التاريخي، وبعدها على المنهج الوصفي، ثم على المنهج الإحصائي. وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تبني الأنظمة الحديثة للمحاسبة الإدارية لأنها تحقق العديد من المزايا من ناحية المعلومات وتحسين الأداء وذلك بإشراك جميع المستويات الإدارية في المؤسسة عند تطبيق هذه الأنظمة، لتسهيل عملية التحليل والتقييم واتخاذ القرار<sup>1</sup>.

رابعا : دراسة عبد الله قويدر الواحد، احمد مصنوعة (2021)

مقال بعنوان : تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الجزائرية - حالة مؤسسة تسويق وتوزيع المواد البترولية نفظال-

هدفت هذه الدراسة إلى التطرق إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC، والذي يقوم على فلسفة جديدة لمعالجة التكاليف غير المباشرة، وهذا ما جعل بعض المؤسسات الوطنية كمؤسسة نافطال تسعى إلى تبني هذا المدخل في ضبط وتوجيه تكاليفها. حيث ومنذ 2001 عملت المؤسسة على تطوير طرق محاسبة التكاليف وصولا إلى طريقة محاسبة التكاليف على الأنشطة ABC، وهذا بهدف التحكم أكثر في التكاليف، ووضع خريطة تكلفة من خلال أنشطتها وسلسلة منتجاتها. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة انه يمكن اعتبار نظام ABC نظاما يمثل قاعدة فعالة للتخطيط والإدارة وتخفيض التكلفة، وذلك من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتلك الأنشطة التي لا تجعل المنتج يلبي رغبات المستهلكين ما يدفع إلى رفع الأداء وتحسينه<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> الفضيل محمد الصديق، المقارنة بين الأدوات التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية وأثرها على أداء المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة-، مذكرة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017-2018.

<sup>2</sup> عبد الله قويدر الواحد، احمد مصنوعة، مرجع سبق ذكره.

خامسا : دراسة مراوي رشيدة (2021)

مقال بعنوان : استخدام الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية.

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على كيفية استخدام الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية بيسكو فروي -بسكرة- ، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وعلى أداة دراسة الحالة لمحاولة إسقاط الجانب النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة على الواقع الميداني للمؤسسة محل الدراسة، وقد خلصت الدراسة من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تم إرضاء الزبون وذلك بتصميم منتج بخصائص تتلائم مع احتياجاته (الجودة العالية، التكلفة الأقل)، ويقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على تحديد تكاليف التي تميز المؤسسة على نظيراتها في القطاع، ويساهم في تحسين تنافسية المؤسسة ، وتحديد التكلفة النهائية بأكثر دقة وتفصيل<sup>1</sup>.

سادسا : دراسة بن موقفي علي، قاسم حدة (2023)

مقال بعنوان : مساهمة الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر-وكالة الجلفة-

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مساهمة الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بتطبيق على مؤسسة اتصالات الجزائر وحدة الجلفة، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها : هناك ارتباط كبير بين الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة وذلك بالاستغلال الأمثل للموارد وتعديل الأنشطة التي لا تضيف قيمة، استخدام نظامي ABM & ABC في مؤسسة اتصالات الجزائر أعطى رؤية أكثر وضوح حول مردودية المؤسسة<sup>2</sup>.

المطلب الثاني : عرض الدراسات باللغة الأجنبية

أولا : دراسة (2002) Marinus J. Bouwman & Douglass Cagwin

<sup>1</sup> مراوي رشيدة، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> دراسة بن موقفي علي، قاسم حدة، مرجع سبق ذكره.

## The association between activity-based costing and improvement in financial performance.

تناول الباحثان في هذه الدراسة العلاقة بين الأداء المالي وتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، وأين كان التحسين، فبينت الدراسة انه هناك ارتباط إيجابي بين تطبيق النظام وتحسين الأداء المالي المتعلق بالعائد على الاستثمار، وهذه تكون تحت شروط تتمثل في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط مع نظام إدارة الجودة الشاملة<sup>1</sup>.

ثانيا : دراسة (2006) Hanen MOLLA

### La diffusion de la méthode ABC en Tunisie

حاولت الباحثة من خلال هذه الدراسة البحث في العوامل المساعدة على انتشار تطبيق نظام (ABC) بالمؤسسات التونسية، وذلك من خلال توزيع استبيان على (80) مؤسسة تنشط بالبيئة التونسية. وقد توصلت الباحثة إلى معدل تطبيق النظام من طرف عينة البحث قدر ب (24%)، كما اختبرت العلاقة بين قرار تطبيق نظام (ABC) والعوامل التنظيمية للمؤسسات إلى أن أهما سجلت عدم وجود علاقة واضحة بين هذه العوامل وإقبال المؤسسات التونسية على تطبيق النظام، وعزت لجوء هذه المؤسسات لتطبيق نظام (ABC) إلى النصائح المقدمة من طرف مكاتب الخبرة المحاسبية، وطلب بل إصرار الشريك الأجنبي خاصة بالمؤسسات المتعددة الجنسيات على تطبيق هذا النظام، بحيث عدد المؤسسات التي أجابت بأن تطبيق نظام (ABC) كان بهدف مواجهة المنافسة لم يتجاوز (4) مؤسسات. وعليه يبقى معدل تطبيق النظام بالمؤسسات التونسية منخفضا كبقية الدول، ترجع الباحثة ذلك إلى أن مجلس الإدارة بهذه المؤسسات هو الذي يوصى بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة بسبب عدم معرفة مبادئ ومزايا نظام (ABC)<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>Marinus J. Bouwman, Douglass Cagwin, The association between activity-based costing and improvement in financial performance, **Management Accounting Research**, U.S.A, Volume13, Issue 01, March 2002.

<sup>2</sup>Hanen MOLLA, La diffusion de la méthode ABC en Tunisie, **Article publié dans la revue : comptabilité, contrôle, audit et institution(s), Tunisie**, 2006.

ثالثا : دراسة (2008) Ahmed Fath-Allah RAHMOUNI

### La mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises : caractéristiques et facteurs d'adoption et succès.

هدفت هذه الدراسة للإجابة عن التساؤل الرئيسي الذي كثيرا ما أُلح على طرحه الكثير من الباحثين، ألا وهو التناقض الصارخ بين المنافع التي يمكن أن يحققها نظام (ABC)، ومعدل تطبيقه الذي ظل منخفضا بمعظم دول العالم خاصة الأوروبية والأسبوية التي تشهد تطورا في بيئتها الاقتصادية، باستثناء الدول الناطقة بالغة الإنجليزية والولايات المتحدة الأمريكية التي كان بها معدل انتشار لا بأس به. قام الباحث باختبار مدى توفر العوامل المساعدة على انتشار وتعميم تطبيق نظام (ABC) بالمؤسسات الاقتصادية الفرنسية، وذلك من خلال بناء نموذجين اعتنى إحداهما باختبار توفر العوامل المفسرة لقرار اختيار تبني نظام (ABC)، أما الثاني فاهتم بنجاح تطبيقه ميدانيا ومعرفة العوامل التي تحول دون ذلك. اعتمد الباحث من أجل الوصول إلى النتائج المرغوبة على استبيان قام بتوزيعه على عينة من المؤسسات بلغ عددها (66) مؤسسة، بحيث توصل إلى أن الأهداف المنتظرة من نظام التكاليف و أهمية عدم دقة المعلومات الناتجة عن نظم التكاليف التقليدية تعتبر من العوامل الرئيسية التي تدفع بالمؤسسات نحو تبني نظام (ABC). وبعد تطبيق نظام (ABC) فإن التكوين يعتبر عنصر جد مهم لنجاح تشغيل النظام وتحقيق أهدافه،

وذلك من أجل التحكم الجيد للأفراد في تسييره. لم يبين الباحث الأسباب الرئيسية التي أدت بالمؤسسات إلى الإحجام على تطبيق نظام (ABC)، بل التخلي عن تطبيقه في بعض الأحيان، كما لم يركز بصفة أساسية عن الأبعاد الاستراتيجية بتطبيق نظام (ABC)

1.

رابعا : دراسة (2015) SAHEL Fateh

### Rôle du système intègre de gestion des couts dans la mesure de la performance de l'entreprise et la prise de décision CasPratique : Hôtel Sheraton Club Des Pins.

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار دور نظام إدارة التكاليف المتكاملة في قياس الأداء واتخاذ القرار من خلال التطرق لمختلف أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة من بطاقة الأداء المتوازن، التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن استخدام أدوات المحاسبة الإدارية تمكن المؤسسة الاقتصادية من التحكم في تكاليفها وتخفيضها، غير أن هذا كله

<sup>1</sup>Ahmed Fath-Allah RAHMOUNI, La mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises : caractéristiques et facteurs d'adoption et succès, These pour l' obtention du Doctorat en sciences, UNIVERSITE DU SUD TOULON-VAR, 2008.

مرتبط بالمشاركة الفعالة للموظفين على جميع مستويات الهرم التنظيمي التي تلعب دورا رئيسيا في تحقيق أهداف نظام التكاليف المتكامل<sup>1</sup>.

خامسا : دراسة (2020) Maha Faisal Alsayegh

### Activity Based Costing around the World : Adoption, Implementation, Outcomes and Criticism.

تسلط هذه المقالة الضوء على مدى تبني نظام ABC في الدول المتقدمة النامية ومحاولة فهم مدى انتشارها بطريقة متسارعة من بداية الثمانينيات حيث تعتبر الفكرة الرئيسية ل ABC هي اكتساب ميزة تنافسية وجعل تكلفة المنتج أكثر دقة وخلص هذا المقال إلى مايلي :

بعض معدلات التبني حول العالم :

- الولايات المتحدة الأمريكية : تطور نسبة التبني من 11% في سنة 1993 إلى 25% في سنة 1995.
- بريطانيا : تطور نسبة التبني من 6% في سنة 1901 إلى 25% في سنة 2002.
- الكاميرون : في سنة 2010 بلغت نسبة التطور 9,3%.
- تونس : في سنة 2007 بلغت نسبة التطور 23,75%.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها المقال تعتقد ABC أن المنتج يستهلك الأنشطة و الأنشطة تستهلك التكاليف وهذا خلافا لنظام الأقسام المتجانسة حيث أن المنتجات تستهلك التكلفة. وان هناك مجهودات حثيثة مبذولة في الانتقال من الأقسام المتجانسة إلى ABC في مختلف دول العالم بسبب متفاوت في ما بينها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> SAHEL Fateh, **Rôle du système intègre de gestion des couts dansKa la mesure de la performance de l'entreprise et la prise de décision CasPratique : Hôtel Sheraton Club Des Pins**, Thèse de Doctorat, UNIVERSITE M' HAMEM BOUGARA, BOUMERDES, 2015.

<sup>2</sup>Maha Faisal Alsayegh, Activity Based Costing around the World : Adoption, Implementation, Outcomes and Criticism, **Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies**, King Abdulaziz University, Jeddah-Saudi Arabia, Volume 06, Issue 01, March2020.

المطلب الثالث : المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة وجوانب الاستفادة منها

الفرع الأول : المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

\* من خلال الدراسات السابقة سواء العربية أو الأجنبية نلاحظ على أنها أجمعت على دراسة نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ودرسته لتطوير من الطرق التقليدية وحساب التكاليف، وان جميع الدراسات اعتمدت على المنهج الوصفي.

\* اختلفت الدراسات من حيث استخدام المنهج الإحصائي من خلال تصميم استبيان لعينة البحث، وقد تم استخدام أكثر من مؤسسة واحدة، وقد توصلت هذه الدراسات إلى الأهداف المرجوة منها، فقد ألفت الضوء على الأساليب الحديثة ككل لمحاسبة التكاليف وبتحديد نظام التكلفة على أساس النشاط(ABC) من خلال تصميم نموذج له بمؤسسة اقتصادية واحدة ومعرفة دوره في تحسين الأداء.

\* و فيما يخص عينة الدراسة فاختلقت من دراسة إلى أخرى سواء من حيث الحجم، النوع، القطاع، المنطقة الجغرافية، وذلك باختلاف الفترة و المصدر.

الفرع الثاني : جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة

إن العرض السابق للدراسات سواء العربية أو الأجنبية يبين أن موضوع الأساليب الحديثة لحساب التكاليف وخاصة نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) شغل حيزا واسع الأهمية من طرف الباحثين، وعلى الرغم من ذلك تبقى الدراسة التطبيقية خاصة العربية والمحلية محدودة إلى حد ما.

وتجدر الإشارة إلى أن الدراسة الحالية استفادت من الدراسات السابقة في عدة جوانب نذكر منها :

- وضع الإطار العام للجانب النظري لهذه الدراسة؛
- الاستفادة من المصادر والمراجع الواردة فيها؛
- المساعدة في تحديد إشكالية البحث لهذه الدراسة؛
- توفير الوقت والجهد.

## خلاصة الفصل

تناول الجزء الأول من هذا الفصل الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف والأداء المالي، حيث تطرقنا لمفهوم محاسبة التكاليف و نشأتها وتطورها ووظائفها وأهدافها وكذلك علاقتها بالمحاسبات الأخرى و الطرق التقليدية لحساب التكاليف، وكذا مفاهيم الأداء المالي و الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وكل ما يتعلق بها من مفاهيم وخطوات ودورها في تحسين الأداء المالي، ولمعرفة أكثر عن الموضوع البحث ركزنا في الجزء الثاني من الفصل على مجموعة من الدراسات السابقة حول الموضوع، والتي هدفت إلى دراسة الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف بشكل عام و نظام (ABC) خاصة، وقد استخلصنا الاستنتاجات التالية :

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد.
- لقد ظهرت أنظمة حديثة أخرى كنظام التكلفة المستهدفة الذي يعتبر نظاما متكاملًا للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح، نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) يركز على إدارة مختلف الأنشطة باعتباره الطريق إلى تحسين القيمة التي تلقاها العملاء، وكذلك تحليل النشاط وقياس الأداء المالي، حيث يستمد هذا النظام المعلومات الرئيسية من نظام (ABC) ، غير أن هناك اختلافات جوهرية بينهما إلا أن هذه الاختلافات لا يعني عدم الترابط بين النظامين.
- يشكل الأداء المالي محورا أساسيا وفعالاً للنمو والاستمرارية، وآلية تمكن المؤسسة من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة قصد تحقيق أهداف المؤسسة؛ ويمثل الأداء المالي جملة من المقاييس والمؤشرات المالية ذات الصلة العددية المستخدمة لقياس النتائج والأهداف الرئيسية.

ومن خلال ذلك سوف نحاول في الفصل الثاني من الدراسة، تطبيق ما تم استخلاصه وإبراز دور نظام التكلفة على

أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية .

---

## الفصل الثاني

الجانب التطبيقي للدراسة

دور نظام (ABC) في تحسين الأداء المالي

لمركز الزيت نفضال - تقرت -

---

**تمهيد :**

بالرغم من الأهمية التي تمكن وراء تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات وخاصة الأنظمة الحديثة منها، إلا أن هذه الأنظمة تبقى محدودة التطبيق في المؤسسات الجزئية وذلك لعدة أسباب يمكن أن تكون أهمها عدم إلزامية القانون لها بالإضافة إلى عدم المعرفة الواسعة في هذا المجال عند أغلبية إدارات المؤسسة.

بعدها تطرقنا في الفصل الأول إلى الأدبيات النظرية لمحاسبة التكاليف والأنظمة (الطرق) الحديثة لها والتي هي نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ونظام التكلفة المستهدفة، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة، ومراحل تطبيقها، والأداء المالي، تم من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على مؤسسة اقتصادية، وذلك بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وفي هذا الصدد تم اختيار مؤسسة نفضال مركز الزيت -تقرت- ومن هنا جاء تقسيم الفصل إلى مبحثين رئيسية وهي :

**المبحث الأول :** عرض منهجية الأدوات المستخدمة في الدراسة.

**المبحث الثاني :** عرض وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية.

## المبحث الأول : عرض منهجية وأدوات المستخدمة في الدراسة

يستهدف هذا المبحث عرض المنهجية التي اتبعت في الدراسة الميدانية، فتضمنت عينة الدراسة و تقديم متغيرات الدراسة، وتحديد المنهج و الأدوات المستخدمة فيها.

## المطلب الأول : منهجية الدراسة (عينة الدراسة و متغيرات الدراسة)

## الفرع الأول : تقديم عينة الدراسة

لقد تم إسقاط الجانب النظري من الدراسة على مؤسسة نفضال مركز الزيت- بتقرت- باعتبارها أحد المؤسسات الاقتصادية ذات الأهمية البالغة في الجانب الاقتصادي، كون أن مؤسسة نفضال تهتم بحاسبة التكاليف لكن على مستوى مديرية الزيت نفضال بعد تجميع المعلومات تخص 15 مركز متوزعة عبر 14 ولاية.

## أولا : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

نفطال شركة ذات أسهم برأس مال قدره 15.650.000.000,00 دج تسهر على تجارة وتوزيع المواد البترولية والمتمثلة في وحدتين أساسيتين هما :

- الوحدة الوطنية لتوزيع الغاز المميع؛
  - الوحدة الوطنية لتوزيع - الوقود، الزيوت، العجلات المطاطية، الزيت- .
- تفرعت هذه الأخيرة سنة 2000، إلى مركزين هما :

- مركز توزيع الوقود، الزيوت، العجلات المطاطية؛
- مركز الزيت.

ومن أجل التقرب من الزيوت وتغطية السوق الوطنية قامت مديرية الزيت نفضال بإنشاء 15 مركز زيت تتوزع على 14 ولاية من بينها مركز الزيت بنفضال- تقرت- .

يقع مركز الزيت نפטال تقرت في المنطقة الصناعية بتقرت طريق بسكرة (الطريق الوطني رقم 3)، يحده شمالا شركة حفر الآبار جبالي ويحده جنوبا محطة التزويد بالوقود نפטال رقم 3035 ويحده غربا مصنع استخراج وتحويل الحديد، يتربع على مساحة كلية تقدر بـ 10683 متر مربع، تقدر المساحة المبنية منها 2600 متر مربع، كما انه المسافة بين محل الدراسة و اقرب كتلة سكنية تقدر بحوالي واحد كلم.

### ثانيا : مهام مركز الزيت نפטال - تقرت-

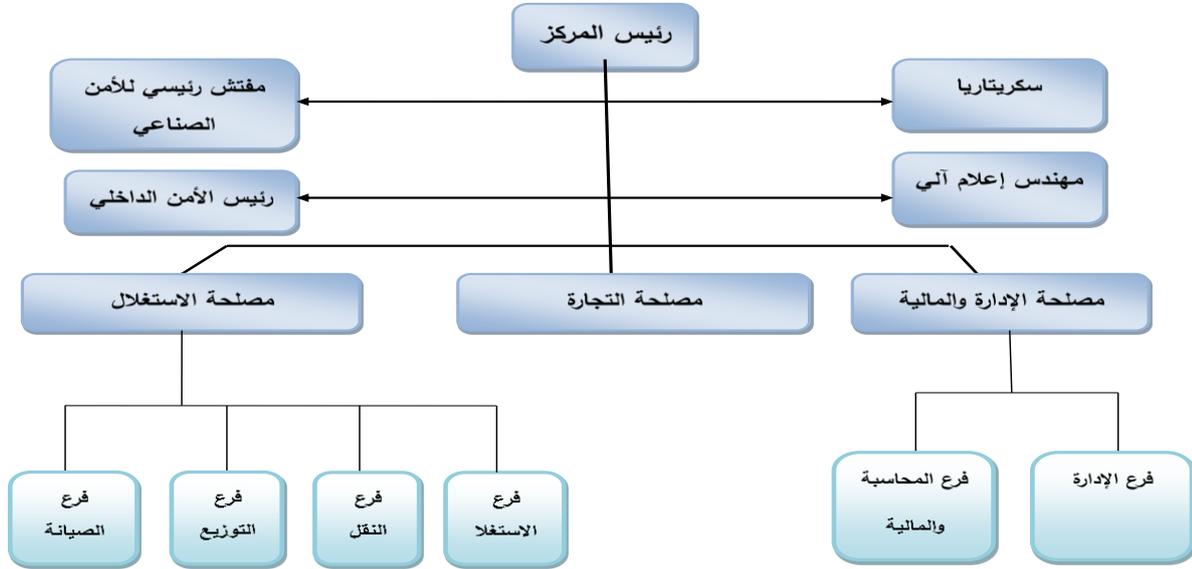
- نقل الزيت الخام بالشاحنات بعد تكريره من مركزي تصفية البترول المتواجدين في كل من سكيكدة، وهران، أو من المراكز الساحلية الأخرى المتواجدة في كل من الجزائر العاصمة، بجاية، عنابة، مستغانم، أو من المراكز الداخلية المتواجدة في كل من سطيف (العلمة)، أم البواقي، باتنة، غرداية، عين الدفلى، عين الصفراء، عين صالح، تمنراست.
- تخزين الزيت الخام وتحويله إلى زفت مميح؛
- بيع الزيت المحمول.

### ثالثا : أهم منتجات مركز الزيت نפטال-تقرت-

- الزيت الخام BTM PUR (40/50) : ويستعمل في تزييت وترميم الطرقات والمطارات؛
- الزيت المميح 0/1CUT-BACK : يستعمل في تبليل الأراضي قبل وضع الطبقات الزيتية لإتمام تعبيد الطرقات؛
- CUT-BACK (150/250) و CUT-BACK (400/600) : يتم خلطه مع الحصى ليستعمل كطبقة نهائية لتعبيد الطرقات.

رابعا : عرض ودراسة الهيكل التنظيمي لمركز الزيت نفضال - تقرت-

الشكل رقم (1.2) : الهيكل التنظيمي لمركز الزيت نفضال- تقرت-



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

فقد عملت المديرية على وضع طرق للتنظيم والتسيير الحسن لمختلف النشاطات وهذا بوضع هيكل تنظيمي لتوضيح العلاقات الرسمية المصرح بها بين العمال وكذا إعطاء الصورة الدقيقة لتقسيمات العمل ومهام العمال وإصدار مختلف القرارات حسب الأوضاع داخل المركز وكذلك تحديد المسؤوليات؛

فجاء الهيكل التنظيمي للمركز كما هو مبين في الشكل حيث يحتوي على :

- 1- **مصلحة الإدارة والمالية:** هي مصلحة إدارية بجنه يرئسها رئيس مصلحة حيث تهتم بتسيير المركز من الناحية المالية والإدارية تساهم بدرجة كبيرة في تحقيق الأهداف ومعالجة المشاكل المتعلقة بحركة الأموال وهي تنقسم إلى فرعين : فرع الإدارة، فرع المحاسبة والمالية؛
- 2- **مصلحة التجارة:** هي مصلحة يشرف عليها رئيس يعمل على التنسيق والمتابعة لتسيير الوحدات الإنتاجية وذلك بمساعدة؛
- 3- **مصلحة الاستغلال:** تحت إشراف رئيس المصلحة وهي بدورها تنقسم إلى ثلاثة فروع كما هو مبين في الشكل.
  - أ- **فرع الاستغلال:** دوره الرئيسي في عملية استغلال منتج الزيت وتفريغه في شاحنات أو في أكياس مخصصة؛
  - ب- **فرع التوزيع:** يختص وبشكل أساسي بتوزيع المنتجات؛

ت- فرع النقل : يملك المركز حظيرة من الشاحنات من الوزن الثقيل وذلك لتنفيذ عملية نقل الزيت، وكذا سيارة خاصة لنقل عمال المركز لتسهيل ممارسة نشاطهم؛  
ومن ملاحظة الهيكل التنظيمي المبين سابقا، نجد رئيس المركز هو من يقوم بالإشراف على كل المصالح، حيث يعتلي قمة الهرم التنظيمي في المؤسسة، ويوجهها إلى تحقيق أهدافها، ويعمل على التنسيق مع مختلف مراكز الزيت بنفضال.

### الفرع الثاني: متغيرات الدراسة

تتضمن هذه الدراسة والمتمثلة في : "الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"، على متغيرين احدهما تابع وآخر مستقل، يتمثل المتغير التابع في أداء المؤسسة، والمتغير المستقل فيتمثل في الأساليب الحديثة لحساب التكلفة و نختص في هذه الدراسة نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC).

### المطلب الثاني : الأدوات المستعملة في جمع البيانات ومعالجتها

بعد اختيار مجتمع الدراسة يتم تحديد أدوات البحث المستعملة في جمع البيانات ومعالجتها، ومن بين هذه الأدوات :

### الفرع الأول : المقابلة

لقد تم الاعتماد في أغلب الحالات على أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد مجتمع الدراسة، والمتمثلين في رئيس المركز وكذا رؤساء الفروع في المؤسسة و بالأخص رئيس فرع المحاسبة والمالية وهذا بغرض الحصول على البيانات بشكل أدق، حتى يتسنى لنا تحديد النتائج بشكل واضح، فمن جهة المعلومات اللازمة لإتمام الطريقة التقليدية المتمثلة في "طريقة الأقسام المتجانسة"، و المعمول بها على مستوى "مديرية الزيت نفضال"، مع العلم أن المؤسسة محل الدراسة توفر معلومات حول التكاليف في كل سنة ويتم إرسالها " لمديرية الزيت بنفضال" ليتم حساب سعر التكلفة للمنتجات وكذا النتيجة التحليلية، ومن جهة أخرى توفير المعلومات التي تخص تحديد الأنشطة في المؤسسة تكلفتها ومسببات التكلفة و عددها حتى تتمكن من تطبيق "نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>مولود نوي، لسعد بن صغير، محاسب رئيسي بمصلحة المحاسبة والمالية، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، مؤسسة نفضال مركز الزيت تقرت، في الفترة الممتدة من 2024/03/18 إلى 2024/04/07، (مقابلة شخصية).

## الفرع الثاني : الملاحظة

استخدمنا أسلوب الملاحظة كذلك، إلى جانب المقابلات الشخصية، وذلك من خلال الزيارات التي قمنا بها داخل المؤسسة محل الدراسة.

## الفرع الثالث : الوثائق

اعتمدنا كذلك على تحليل كل الوثائق اللازمة المعطاة من طرف المؤسسة من اجل استخراج المعطيات والبيانات الضرورية التي تفيد الدراسة التطبيقية.

## الفرع الرابع : برنامج 2007Excel

تم استخدام هذا البرنامج لمعالجة المعطيات المتحصل عليها خلال دراسة البحث، لإتمام الطريقة المعمول بها والتي تخص المؤسسة محل الدراسة، وكذا تم استخدام هذا البرنامج في تطبيق نظام (ABC)، حساب سعر التكلفة، النتيجة التحليلية لكل منتج و النتيجة التحليلية الإجمالية.

## المبحث الثاني : عرض وتفسير نتائج الدراسة

نقوم في هذا المبحث بعرض كل النتائج المتوصل إليها، سواء نتائج نظام التكاليف للمؤسسة محل الدراسة، وكذلك نتائج تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، وبعد ذلك نقوم بتفسيرها، حيث اهتم المطلب الأول بعرض لنتائج الدراسة، أما المطلب الثاني فقد اهتم بتفسير النتائج المتوصل إليها.

## المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

بعد تناول الهيكل التنظيمي ودرسته فيما سبق، تم تحديد مجال الدراسة على جميع فروع المؤسسة والمتمثلة في : فرع الإدارة ومالية، المصلحة التجارية، فرع النقل، فرع الاستغلال، وفرع التوزيع .

الفرع الأول : عرض نظام التكاليف في المؤسسة (طريقة الأقسام المتجانسة )

إن هيكل التكاليف في المؤسسة متنوعة، منها تكاليف مباشرة بالإنتاج وأخرى غير مباشرة، حيث يتم تحضير المعلومات اللازمة عن التكاليف في السنة على مستوى لمركز (المؤسسة محل الدراسة )، وتشرف "مديرية الزيت نפטال" على حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، كما تعتمد المديرية على تطبيق طريقة "الأقسام المتجانسة" في معالجة تكاليفها، وانطلاقاً من المعلومات التحضيرية المتوفرة لدى فرع المحاسبة والمالية تم ضبط نموذج طريقة "الأقسام المتجانسة" الخاص بالمركز، والتي سيتم عرضها في ما يلي :

- المادة الأولية والمتمثلة في الزيت الخام :BTM BUR 40/50؛
- المنتج (1) : CUT-BACK 01؛
- المنتج (2) : CUT-BACK 150/250 ؛
- المنتج (3) : CUT-BACK 400/600 .

فيما يلي توزيع التكاليف غير المباشرة على الفروع الرئيسية، حيث تم الاعتماد على التكاليف الموضحة في الملحق 01، ومعلومات المؤسسة، والتي تتضح في مجموع التوزيع الأولي كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (1-2): يوضح نسب توزيع الأعباء غير المباشرة على الفروع الرئيسية وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

الوحدة : دج

البيان	الفروع الثانوية		الفروع الرئيسية	
	الإدارة	المصلحة التجارية	النقل	الاستغلال
مجموع التوزيع	93,051,691.45	2,761,238	2,008,775.3	1,532,989.21
الإدارة	- 93,051,691.45	4,652,584.57	46,525,845.73	23,262,922.86
نسبة التوزيع	100%	5%	50%	25%
المصلحة التجارية		- 7,413,822.57	1,112,073.39	5,931,058.06
نسبة التوزيع	0%	100%	15%	80%
مجموع التوزيع الثانوي	0	0	49,646,694.41	30,726,970.13
				547,000
				18,610,338.29
				20%
				370,691.13
				5%
				19,528,029.42

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 01.

ومن الملاحظ من الجدول فقد يتبين توزيع التكاليف غير المباشرة من خلال نسب مئوية، وهي النسب المتعمدة من طرف المؤسسة، حسب معلومات المؤسسة، وقد تم الاعتماد على مفاتيح (طبيعة وحدة القياس) للفروع الرئيسية بالمؤسسة كما يلي :

- فرع الاستغلال : توافقه كمية المادة الأولية الواردة خلال السنة؛
- فرع النقل : توافقه عدد الوحدات المنتجة خلال السنة؛
- فرع التوزيع : توافقه ساعة عمل مباشرة.

أما عن عدد وحدات القياس، فقد تم تحديدها من الملحق 01، وفيما يلي جدول لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحديد التكلفة غير المباشرة للوحدة لكل فرع :

الجدول رقم (2-2) : يوضح توزيع الأعباء غير المباشرة وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

الوحدة : دج

الفروع الرئيسية		الفروع الثانوية			البيان
التوزيع	الاستغلال	النقل	المصلحة التجارية	الإدارة والمالية	
547,000	1,532,989.21	2,008,775.3	2,761,238	93,051,691.45	مجموع التوزيع
18,610,338.29	23,262,922.86	46,525,845.73	4,652,584.57	- 93,051,691.45	الإدارة
20%	25%	50%	5%	100%	نسبة التوزيع
370,691.13	5,931,058.06	1,112,073.39	- 7,413,822.57		المصلحة التجارية
5%	80%	15%	100%	0%	نسبة التوزيع
19,528,029.42	30,726,970.13	49,646,694.41	0	0	مجموع التوزيع الثانوية
ساعة عمل مباشرة	عدد الوحدات المنتجة	كمية المادة الأولية الواردة	0	0	طبيعة وحدة القياس
720	12,628.52	20,666.84	0	0	عدد وحدات القياس
27,122.26	2,433.14	2,402.24	0	0	تكلفة الوحدة الواحدة

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 01.

نلاحظ أنه تم توزيع الأعباء غير المباشرة من الفروع الثانوية إلى الفروع الرئيسية كما هو موضح في ما سبق وقد تم تحديد التكلفة غير المباشرة لكل طن من المادة الأولية الواردة، والتكلفة غير المباشرة لكل وحدة منتجة، وكذا التكلفة غير المباشرة لكل ساعة عمل مباشرة من التوزيع، ويتم فيما يلي توضيح لحساب تكلفة شراء المادة الأولية، باعتبار أن المؤسسة تقوم بنقل المادة الأولية والمتمثلة في الزيت الخام من أحد المركبين أو من المراكز الساحلية، وبالتالي تتحمل المؤسسة تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة عند الشراء، وفي ما يلي جدول تكلفة الشراء :

الجدول رقم (2-3) يوضح تكلفة شراء المادة الأولية BTM PUR 40/50 وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

المبالغ (دج)	البيان	
	السعر	الكمية
	المصاريف المباشرة	
	المادة الأولية المشتراة PUM PUR 50/40 (طن)	
928 147 784,4	44 910	20 666,84
	مصاريف النقل المباشرة - مازوت الشاحنات - (م3)	
1 343 135	15 700	85,55
3 240 900	15 600	207,75
652 900	فواتير الخواص لنقل المادة الأولية	
	المصاريف غير المباشرة - فرع النقل -	
49 646 694,41	2 402,24	20 666,84
<b>983 031 413,81</b>	<b>المجموع</b>	
<b>20 666,84</b>	<b>عدد الوحدات المشتراة</b>	
<b>47 565,64</b>	<b>تكلفة الشراء للوحدة</b>	

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 01.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن تكلفة شراء المادة الأولية قدرت ب : 64, 47561 ، قد تم تحميل كل المصاريف غير المباشرة الخاصة بفرع النقل لتكلفة شراء المادة الأولية؛

وبعد إتمام تكلفة الشراء، يتم استعمال المادة الأولية المشتراة في إنتاج 3 منتجات، وهنا تتحمل المؤسسة تكاليف مباشرة للإنتاج وأخرى غير مباشرة والخاصة بفرع الاستغلال، والذي بدوره مسؤول عن عملية الإنتاج؛

وقد تم الاعتماد على نسب لتوزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على المنتجات الثلاثة، وهذا حسب كل ما تحتاجه كل منتج، ويتضح كيفية التوزيع موضحة في المثال التالي :

مثال : يوضح كيفية توزيع المادة الأولية على المنتجات :

تمثل الكمية، 10650,95 (طن) هي الكمية المادة الأولية المستعملة في الإنتاج خلال السنة بحيث :

CUT-BACK 01	%10	}	10650,95 (طن) تمثل %100
CUT-BACK 150/250	%1		
CUT-BACK 400/600	%89		

التطبيق العددي :

CUT-BACK 01	(طن) 1054,99	}	10650,95 (طن) %100
CUT-BACK 150/250	(طن) 99,47		
CUT-BACK 400/600	(طن) 9345,11		

وبنفس الطريقة من خلال نسب التوزيع تم تحميل التكاليف لكل منتج، واعتماد على عدد الوحدات المنتجة الموضحة،

نقوم بحساب تكلفة إنتاج المنتجات الثلاثة، والموضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (2-4) : يوضح تكلفة الإنتاج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

النسب	البيان		cut-back 01	cut-back 150/250	cut-back 400/600
	المصاريف المباشرة				
	المادة الأولية المستعملة				
10%	1,065.10	47,565.64	50,661,925.34		
1%	106.51	47,565.64		5,066,192.53	
89%	9,479.35	47,565.64			450,891,135.49
	وقود الطائرات-كبروزان-				
50%	39.95	21,208	847,259.6		
7%	3.5	21,208		74,228	
43%	232.7	21,208			4,935,101.6
	مصاريف الكهرباء المباشرة للإنتاج				
14%	16,230.97	3.14	50,965.25		
1%	1,165.64	3.14		3,660.11	
85%	98,494.5	3.14			309,272.73
	مصاريف المازوت المباشرة للإنتاج				
14%	38.15	9,008.5	343,674.28		
1%	2.75	9,008.6		24,773.65	
85%	231.39	9,008.6			2,084,499.95
	ساعة عمل مباشرة				
14%	2,903	330.61	959,760.83		
1%	207	330.61		68,436.27	
85%	17,626	330.61			5,827,331.86
	المصاريف غير المباشرة - فرع الاستغلال-				
14%	1,767.99	2,397.64	4,239,005.67		
1%	126.29	2,397.64		302,786.1	
85%	10,734.24	2,397.64			25,736,820.14
	المجموع		<b>57,102,591.0</b>	<b>5,540,076.68</b>	<b>489,784,161.78</b>
	عدد وحدات المنتجة		1,755.17	120.16	10,753.19
	تكلفة الإنتاج للوحدة		<b>32,533.94</b>	<b>43,931.45</b>	<b>45,547.8</b>

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

نلاحظ من الجدول السابق أنه تم تحميل للمنتجات المصاريف المباشرة اللازمة والمصاريف غير المباشرة الخاصة بفرع الاستغلال، حيث ظهرت تكلفة الإنتاج للوحدة على التوالي : المنتج cut-back 400/600 بأعلى تكلفة إنتاج والتي تقدر بـ 45547,8:دج، ويليه بتكلفة إنتاج عالية المنتج cut-back 150/250 وقدرت بـ : 43931,45:دج، وأخيرا المنتج cut-back 01 أقل تكلفة إنتاج قدرت بـ : 32533,94:دج، بعد العملية الإنتاجية، وحساب تكلفة الإنتاج للوحدة، يتم حساب سعر التكلفة لكل منتج، من خلال استخدام الكمية المباعة الموضحة في الملحق رقم 01، حيث :

$$\text{سعر التكلفة} = \text{المصاريف المباشرة} + \text{المصاريف غير المباشرة}$$

نقوم بحساب تكلفة الإنتاج المباع، ومن ثم نقوم بحساب سعر التكلفة و الذي نوضحه فيما يلي :

الجدول رقم (2-5) : يوضح سعر التكلفة لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

cut-back 400/600	cut-back 150/250	cut-back 01	البيان		النسب
			السعر (دج)	الكمية (طن)	
			تكلفة الإنتاج المباع		
		34,214,318.00	32,533.94	1,051.65	
	3,773,711.56		43,931.45	85.9	
323,878,107.89			45,547.80	7,110.73	
			مصاريف غير مباشرة - فرع التوزيع-		
		2,733,924.12	27,122.26	100.8	14%
	16,598,825		27,122.26	612	1%
195,280.29			27,122.26	7.2	85%
<b>324,073,388.19</b>	<b>20,372,536.56</b>	<b>36,948,242.12</b>	سعر التكلفة		

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول السابقة.

يتضح من الجدول (2-5) أنه تم تحميل المصاريف غير مباشرة الخاصة بفرع الصيانة للمنتج، وكذا تحميل المصاريف المباشرة، حيث ظهر المنتج cut - back 400/600 بسعر تكلفة أعلى قدر بـ : 324073388,19:دج، المنتج cut - bac 01 بسعر تكلفة قدر بـ : 36498242,12:دج، أما المنتج cut-back 150/250 فقد ظهر بسعر تكلفة قدر بـ : 20559315,80:دج؛

بعد تحميل كل المصاريف غير المباشرة للمنتجات، وحساب سعر التكلفة، يتم حساب النتيجة التحليلية لكل منتج، من خلال رقم الأعمال الموضح في الملحق رقم 01 ويتم حساب النتيجة التحليلية من خلال العلاقة التالية :

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

وفيما يلي جدول حساب النتيجة التحليلية لكل منتج :

الجدول رقم (2-6) : يوضح حساب النتيجة التحليلية لكل منتج وفق : " وفق طريقة الأقسام المتجانسة"

cut-back400/600	cut-back150/250	cut-back 01	البيان	
			رقم الأعمال	
		59,377,021.35	56,460.82	1,051.65
	5,161,901.08		60,091.98	85.9
439,651,742.82			61,829.34	7,110.73
324,073,388.19	20,559,315.80	36,948,242.12	سعر التكلفة	
<b>115,578,354.63</b>	<b>-15397414.72</b>	<b>22,428,779.23</b>	النتيجة التحليلية	

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 01.

نلاحظ من الجدول السابق أن المنتجين cut-back 01 و cut-back400/600 ظهرت نتيجتهما موجبة وقدمتا ربح للمؤسسة، ونتيجة المنتجين على التوالي : 115578354,63 دج ، 22428779,23 دج، بينما ظهر المنتج cut-back 150/250 بنتيجة سالبة وقدمت خسارة للمؤسسة بنتيجة : 15397414,72- دج؛

وبعدما تم حساب النتيجة التحليلية لكل منتج، يلي هذا حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق طريقة "الأقسام المتجانسة"، من خلال ضم الحسابات الاستثنائية إلى النتيجة التحليلية للمنتجات، حيث تمثل الحسابات الاستثنائية الفرق بين الإيرادات الاستثنائية والتكاليف الاستثنائية، وفيما يلي حساب النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة :

الجدول (2-7) : يوضح حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

المبالغ (دج)	البيان
122,609,719.14	النتيجة التحليلية
10,171,840	الحسابات الاستثنائية
248,986,451.14	مبيعات أخرى
<b>381,768,010.28</b>	النتيجة التحليلية الإجمالية

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 01، المعلومات المؤسسة.

الجدول السابق نلاحظ أن المؤسسة في حالة ربح حيث ظهرت نتيجتها التحليلية الإجمالية بقيمة 381768010,28 دج، وأن للمؤسسة حسابات استثنائية ومبيعات أخرى تمثل إيرادات بالإضافة إلى النتيجة التحليلية لمنتجات الثلاثة؛ وبعد ما تم ضبط نموذج طريقة الأقسام المتجانسة للمؤسسة محل الدراسة، سنحاول تصميم نموذج لنظام التكلفة على أساس النشاط، وفيما يلي ذلك.

### الفرع الثاني: تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في المؤسسة محل الدراسة

بعد عرض نموذج نظام التكاليف وفق طريقة المعتمدة من طرف المديرية التابعة لها المؤسسة مل الدراسة، والمتمثلة في "طريقة الأقسام المتجانسة"، سنقوم في ما يلي بتصميم نموذج للمؤسسة خاص بنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، وهذا من خلال تتبع خطوات تصميمه داخل المؤسسة :

#### 1- تحديد وتحليل الأنشطة:

في هذه الخطوة ينبغي تقسيم المؤسسة محل الدراسة إلى الأنشطة، ونظرا لاعتماد المؤسسة على التنظيم الهيكلي حسب الأقسام، تم الوقوف عند كل المهام التي يقوم بها كل فرع، حتى يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة، وكان التقسيم المعتمد الموضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (2-8) : يوضح تحديد الأنشطة داخل المؤسسة

الأنشطة	الفروع	
نشاط الإدارة	الإدارة والمالية	
نشاط المالية والمحاسبة		
نشاط إعداد اليوميات المحاسبية	المصلحة التجارية	
نشاط الربط ما بين المصالح التجارية لمراكز الزيت		
نشاط إعداد التقرير العشري والشهري للمبيعات، والديون		
نشاط مراقبة تسيير الديون SGC		
نشاط الأمر بشحن السلع		
نشاط إعداد الحصيلة السنوية للمبيعات الفعلية		
نشاط تموين المراكز بالمادة الأولية	النقل	
نشاط متابعة وتسيير عمال النقل		
نشاط مراقبة حركة المخزون الداخلية	الاستغلال	
نشاط متابعة عملية التصنيع		
نشاط مراقبة شهادات ضمان معايير السلعة		
نشاط مراقبة حضور عمال وحدة الاستغلال		
نشاط الصريح اليومي لحالة المخزون للمديرية العامة		
نشاط الربط ما بين مراكز الزيت		
نشاط الربط ما بين فرع الاستغلال وفرع الإدارة		
نشاط الربط ما بين الاستغلال والمصلحة التجارية		
نشاط مراقبة جودة المنتج		التوزيع
نشاط تهيئة المنتج للنقل		
نشاط نقل المنتج للزبون		

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

وفق الجدول (2-8) يتبين أنه تم تقسيم المؤسسة إلى عدة الأنشطة، وقد تم تحديد 21 نشاط، بحسب النشاطات التي تقوم بها المؤسسة في جميع فروعها، سواء الرئيسية كانت والثانوية؛

بعد إتمام الخطوة الأولى التي تم فيها تحديد الأنشطة داخل المؤسسة، يتم مباشرة إتباع الخطوة الثانية، والمتمثلة في تحديد تكلفة كل نشاط.

## 2- تحديد تكلفة كل نشاط :

يتم في هذه الخطوة تحديد تكلفة كل نشاط، انطلاقاً من التكلفة الإجمالية لكل فرع والنسب التقريبية، تم تقريب تكلفة كل نشاط بنسبة من التكلفة الإجمالية، وفيما يلي مثال عن حساب تكلفة الأنشطة :

مثال : حساب تكلفة الأنشطة التي تقوم بها فرع النقل :

نشاط تموين المركز بالمادة الأولية ويمثل 90% من التكلفة الإجمالية.	}	يقوم فرع النقل بنشاط
نشاط متابعة وتسيير عمال النقل ويمثل 10% من التكلفة الإجمالية.		

فمن خلال هذه النسب يمكن حساب تكلفة كل نشاط كما يلي :

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{التكلفة الإجمالية للقسم} \times \text{نسبة المخصصة للنشاط}$$

### التطبيق العددي :

تكلفة نشاط تموين المركز بالمادة الأولية =  $49646694,4 \times 90\% = 44682024,49$  (دج)

تكلفة نشاط متابعة وتسيير عمال النقل =  $49646694,41 \times 10\% = 4964669,4$  دج

وفي ما يلي جدول يوضح النسب المعتمدة لتحديد تكلفة كل أنشطة الفروع في المؤسسة محل الدراسة :

الجدول رقم (2-9) : يوضح تحديد تكلفة الأنشطة

الفروع	النشاطات	التكلفة الإجمالية	النسب	تكلفة النشاطات		
الإدارة والمالية	نشاط الإدارة	0	60%	0		
	نشاط المالية والمحاسبة		40%	0		
المصلحة التجارية	نشاط إعداد اليوميات المحاسبية	0	20%	0		
	نشاط الربط ما بين المصالح التجارية لمراكز الزيت		20%	0		
	نشاط إعداد التقارير العشري والشهري للمبيعات والديون		10%	0		
	نشاط مراقبة تسير الديون		15%	0		
	نشاط الأمر بشحن السلع		10%	0		
	نشاط إعداد الحصيلة السنوية للمبيعات الفعلية		25%	0		
	النقل		نشاط تموين مراكز بالمادة الأولية	49,646,694.41	90%	44,682,024.97
نشاط متابعة وتسير عمال النقل		10%	4,964,669.44			
الاستغلال	نشاط مراقبة حركة المخزون الداخلية	30,726,970.13	13%	3,994,506.12		
	نشاط متابعة عملية التصنيع		12%	3,687,236.42		
	نشاط مراقبة شهادات ضمان معايير السلعة		5%	1,536,348.51		
	نشاط مراقبة حضور عمال وحدة الاستغلال		23%	7,067,203.13		
	نشاط التصريح اليومي لحالة المخزون للمديرية العامة		20%	6,145,394.03		
	نشاط الربط ما بين مراكز الزيت		5%	1,536,348.51		
	نشاط الربط ما بين فرع الاستغلال وفرع الإدارة		10%	3,072,697.01		
	نشاط الربط ما بين فرع الاستغلال والمصلحة التجارية		12%	3,687,236.42		
	التوزيع		نشاط مراقبة جودة المنتوجات	19,528,029.42	20%	3,905,605.88
			نشاط تهيئة المنتوج للنقل		30%	5,858,408.83
نشاط نقل المنتوج للزبون		50%	9,764,014.71			
المجموع		99,901,693.96		99,901,693.96		

**المصدر** : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة .

نلاحظ من خلال أعلاه، أنه تم تحديد تكلفة كل نشاط انطلاقاً من التكلفة الإجمالية التي كانت محددة وفق الطريقة المعمول بها في المؤسسة؛

وبعد إتمام الخطوة الثانية، وتحديد تكلفة كل نشاط، يلي ذلك تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط والتي نوضحها في الخطوة التالية.

3- تحديد مسببات التكلفة :

في هذه الخطوة يتم تحديد مسببات التكلفة لكل الأنشطة، وتعد أهم خطوة لارتباطها بالنتائج مستقبلا فقد تم الاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف رئيس كل فرع، والتأكيد التام من كل معلومة من مصدرها داخل المؤسسة، فقد تم وضع لكل نشاط مسبب وهذا حسب ما يتوافق معه، وتحديد حجم كل مسبب من أجل حساب تكلفته الوحديوية، وفيما يلي توضيح لذلك

الجدول رقم (2-10) : يوضح مسببات التكلفة وحجم كل مسبب للتكلفة

حجم المسببات	مسببات التكلفة	الأنشطة
81100	ساعة عمل مباشرة	نشاط الإدارة
54068	ساعة عمل مباشرة	نشاط المالية والمحاسبة
365	عدد أيام العمل	نشاط إعداد اليوميات المحاسبية
48	عدد مرات إعداد تقارير الربط	نشاط الربط ما بين المصالح التجارية لمراكز الزيت
48	عدد مرات إعداد التقارير	نشاط إعداد التقرير العشري والشهري للمبيعات، والديون
11	عدد الزبائن ذات التسديد لأجل	نشاط مراقبة تسيير الديون SGC
988	عدد طلبات الشحن	نشاط الأمر بشحن السلع
19	عدد الزبائن	نشاط إعداد الحصيلة السنوية للمبيعات الفعلية
20,666.84	كمية المادة الأولية الخام الواردة	نشاط تموين المركز بالمادة الأولية
13	عدد عمال فرع النقل	نشاط متابعة وتسيير عمال النقل
252	عدد مرات القياس الفيزيائي للمخزون	نشاط مراقبة حركة المخزون الداخلية
305	عدد مرات استعمال وثيقة الـ BMI	نشاط متابعة عملية التصنيع
1242	عدد شهادات ضمان معايير السلعة	نشاط مراقبة شهادات ضمان معايير السلعة
265	عدد أيام العمل: العادية والمناوبة	نشاط مراقبة حضور عمال وحدة الاستغلال
265	عدد التصريحات	نشاط التصريح اليومي لحالة المخزون للمديرية العامة
52	عدد مرات الربط بين المراكز	نشاط الربط ما بين مراكز الزيت
252	عدد أيام العمل العادية	نشاط الربط ما بين فرع الاستغلال وفرع الإدارة
988	عدد طلبات شحن السلعة	نشاط الربط ما بين فرع الاستغلال والمصلحة التجارية
450	عدد مرات المراقبة	نشاط مراقبة جودة المنتجات
175	ساعة عمل مباشرة	نشاط تهيئة المنتج للنقل
545	ساعة عمل مباشرة	نشاط نقل المنتج للزبون

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة .

وفق الجدول أعلاه نلاحظ أنه تم تحديد مسببات التكلفة لكل الأنشطة، حيث كل مسبب للتكلفة يوافق نشاط من نشاطات المؤسسة، وتم تحديد حجم كل مسبب؛

وبعد تحديد مسببات التكلفة لكل الأنشطة وحجم هذه المسببات، يتم حساب التكلفة الوحيدة للمسبب انطلاقاً من تكلفة كل نشاط وحجم كل مسبب التكلفة الموافق له حيث :

$$\text{التكلفة الوحيدة للمسبب} = \text{تكلفة النشاط} / \text{عدد مسببات التكلفة لهذا النشاط}$$

التطبيق العددي : نأخذ كمثال نشاط تهيئة المنتج للنقل :

$$\text{التكلفة الوحيدة لنشاط تهيئة المنتج للنقل} = 175/5858408,83 = 33476,62$$

وهذا ما سنوضحه في الجدول أدناه :

الجدول رقم (2-11) : يوضح تكاليف الوحدة لمسببات التكاليف وفق " نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC).

الوحدة : دج

الأقسام	النشاطات	التكلفة الإجمالية	النسب	تكلفة النشاطات	مكونات التكلفة	حجم الخ ركات	تكلفة وحدة الخ ركات
الإدارة والمالية	نشاط الإدارة	0	60%	0	ساعة عمل مباشرة	81100	0
	نشاط المالية والمحاسبة		40%	0	ساعة عمل مباشرة	54068	0
المصلحة التجارية	نشاط إعداد اليوميات المحاسبية	0	20%	0	عدد أيام العمل	365	0
	نشاط الربط ما بين المصالح التجارية لمراكز الزيت		20%	0	عدد مرات إعداد تقارير الربط	48	0
	نشاط إعداد التقرير العشري والشهري للمبيعات والديون		10%	0	عدد مرات إعداد التقارير	48	0
	نشاط مراقبة تسيير الديون		15%	0	عدد الزيارات ذات التسديد لأجل	11	0
	نشاط الأمر بشحن السلع		10%	0	عدد طلبات الشحن	988	0
	نشاط إعداد الحصيلة السنوية للمبيعات الفعلية		25%	0	عدد الزيارات	19	0
	نشاط تموين المركز بالمادة الأولية		49,646,694.41	90%	44,682,024.97	كمية المادة الخام الواردة	20,666.84
نشاط متابعة وتسيير عمال النقل	10%	4,964,669.44		عدد عمال فرع النقل	13	381,897.65	

يتبع ما بعده

يتبع ما قبله

15 851,21	252	عدد مرات القياس الفيزيائي للمخزون	3 994 506,12	13%	30 726 970,13	نشاط مراقبة حركة المخزون الداخلية	الاستغلال
12 089,30	305	عدد مرات استعمال وثيقة الـ BMI	3 687 236,42	12%		نشاط متابعة عملية التصنيع	
1 237	1242	عدد شهادات ضمان معايير السلعة	1 536 348,51	5%		نشاط مراقبة شهادات ضمان معايير السلعة	
26 668,69	265	عدد أيام العمل: العادية والمناوبة	7 067 203,13	23%		نشاط مراقبة حضور عمال وحدة الاستغلال	
23 190,17	265	عدد التصريحات	6 145 394,03	20%		نشاط التصريح اليومي لحالة المخزون للمديرية العامة	
29 545,16	52	عدد مرات الربط بين المراكز	1 536 348,51	5%		نشاط الربط ما بين مراكز الزيت	
12 193,24	252	عدد أيام العمل العادية	3 072 697,01	10%		نشاط الربط ما بين فرع الاستغلال وفرع الإدارة	
3 732,02	988	عدد طلبات شحن السلعة	3 687 236,42	12%		نشاط الربط ما بين فرع الاستغلال والمصلحة التجارية	
8 679,12	450	عدد مرات المراقبة	3 905 605,88	20%		19 528 029,42	
33 476,62	175	ساعة عمل مباشرة	5 858 408,83	30%	نشاط تهيئة المنتج للنقل		
17 915,62	545	ساعة عمل مباشرة	9 764 014,71	50%	نشاط نقل المنتج للزبون		
			<b>99901693,96</b>		<b>99901693,96</b>	المجموع	

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

نلاحظ من الجدول رقم (2-11) تحديد التكلفة الوحودية للمسبب، حيث ظهرت النشاطات الرئيسية في المؤسسة بتكلفة

الوحودية للمسبب، بينما النشاطات الثانوية فلا تتحمل أي تكلفة؛

بعد تحديد مسببات التكلفة لكل الأنشطة، نقوم بتحديد عدد المسببات لكل منتج، وهذا انطلاقاً من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة ، ولقد تم الاعتماد على نسب تقريبية لتحديد ما تحتاجه كل منتج من حجم مسببات التكلفة الإجمالي ، وكان توزيع النسب كالتالي:

CUT-BACK 01 ↓ 14%

CUT-BACK 150/250 ↓ 100% تمثل 10% الحجم الإجمالي من مسببات التكلفة لكل نشاط

CUT-BACK 400/600 ↓ 85%

وفي ما يلي توضيح لحجم مسببات التكلفة الضرورية لكل منتج:

الجدول رقم (2-12) : يوضح الحجم الضروري من مسببات التكلفة لكل منتج.

الحجم الضروري من المسببات لكل منتج			حجم مسببات التكلفة الاجمالي	مسببات التكلفة لكل نشاط
Cut-back 400/600	Cut-back 150/250	Cut-back 01		
68935	811	11354	81100	ساعة عمل مباشرة
45957.8	540.68	7569.52	54068	ساعة عمل مباشرة
310.25	3.65	51.1	365	عدد أيام العمل
40.8	0.48	6.72	48	عدد مرات إعداد تقارير الربط
40.8	0.48	6.72	48	عدد مرات إعداد التقارير
9.35	0.11	1.54	11	عدد الزبائن ذات التسديد لأجل
839.8	9.88	138.32	988	عدد طلبات الشحن
16.15	0.19	2.66	19	عدد الزبائن
17566.81	206.67	2893.36	20666.84	كمية المادة الخام الواردة
11.05	0.13	1.82	13	عدد عمال فرع النقل
214.2	2.52	35.28	252	عدد مرات القياس الفيزيائي للمخزون
259.25	3.05	42.7	305	عدد مرات استعمال وثيقة ال <b>BMI</b>
1055.7	12.42	173.88	1242	عدد شهادات ضمان معايير
225.25	2.65	37.1	265	عدد أيام العمل: العادية والمناوية
225.25	2.65	37.1	265	عدد التصاريح
44.2	0.52	7.28	52	عدد مرات الربط بين المراكز
214.2	2.52	35.28	252	عدد أيام العمل العادية
839.8	9.88	138.32	988	عدد طلبات شحن السلعة
382.5	4.5	63	450	عدد مرات المراقبة
148.75	1.75	24.5	175	ساعة عمل مباشرة
463.25	5.45	76.3	545	ساعة عمل مباشرة
<b>137800.16</b>	<b>1621.18</b>	<b>22696.50</b>	<b>162117.84</b>	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

يبين الجدول رقم (2-12) الحجم الضروري من مسببات التكلفة لكل منتج وقد تم توزيع حجم هذه المسببات بنفس النسب التقريبية التي توافق مع ما تحتاجه كل منتج في المؤسسة ؛

بعد تحديد التكلفة الوحيدة لكل نشاط، والحجم الضروري من مسببات التكلفة الخاص بكل منتج ، يتم حساب المصاريف غير المباشرة لكل نشاط ومن ثم حساب التكلفة غير المباشرة لكل منتج ، حيث :

$$\text{التكلفة غير المباشرة} = \text{عدد مسببات التكلفة} \times \text{تكلفة الوحدة للمسبب}$$

وفيما يلي توضيح لحساب التكاليف غير المباشرة لكل منتج.

الجدول رقم (2-13): يوضح حساب مجموع التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل منتج وفق "نظام التكلفة على أساس

النشاط (ABC)"

الجموع للتأكد	المصاريف غير المباشرة المخصصة			الحجم الضروري من المسببات			تكلفة وحدة المسبب	الأنشطة
	Cut-back 400/600	Cut-back 150/250	Cut-back 01	Cut-back back	Cut-back 150/250	Cut-back 01		
0	0	0	0	68935	811	11354	0	الإدارة
0	0	0	0	45957.8	540.68	7569.52	0	المالية والحاسبة
0	0	0	0	310.25	3.65	51.1	0	إعداد اليوميات الحاسوبية
0	0	0	0	40.8	0.48	6.72	0	الربط ما بين المراكز التجارية لمراكز الزيت
0	0	0	0	40.8	0.48	6.72	0	إعداد التقرير العشري والشهري للمبيعات والديون
0	0	0	0	9.35	0.11	1.54	0	مراقبة تسير الديون
0	0	0	0	839.8	9.88	138.32	0	الأمر بشحن السلع
0	0	0	0	16.15	0.19	2.66	0	إعداد الحصيلة السنوية للمبيعات الفعلية

يتبع ما بعده

يتبع ما قبله

44682024.97	37979744.92	446804.81	6255475.24	17566.81	206.67	2893.36	2,162.02	تأمين المركز بالمادة الأولية
4964669.45	4219969.03	49646.69	695053.72	11.05	0.13	1.82	381,897.65	متابعة وتسيير عمال النقل
3994504.92	3395329.18	39945.05	559230.69	214.2	2.52	35.28	15,851.21	مراقبة حركة المخزون الداخلية
3687236.5	3134151.03	36872.37	516213.11	259.25	3.05	42.7	12,089.30	متابعة عملية التصنيع
1536354	1305900.90	15363.54	215089.56	1055.7	12.42	173.88	1,237	مراقبة شهادات ضمان معايير السلعة
7067202.85	6007122.42	70672.03	989408.40	225.25	2.65	37.1	26,668.69	مراقبة حضور عمال وحدة الاستغلال
6145395.05	5223585.79	61453.95	860355.31	225.25	2.65	37.1	23,190.17	التصريح اليومي لحالة المخزون للمديرية العامة
1536348.32	1305896.07	15363.48	215088.76	44.2	0.52	7.28	29,545.16	الربط ما بين مراكز الزيت
3072696.48	2611792.01	30726.96	430177.51	214.2	2.52	35.28	12,193.24	الربط ما بين فرع الاستغلال والإدارة
3687235.76	3134150.40	36872.36	516213.01	839.8	9.88	138.32	3,732.02	الربط ما بين فرع الاستغلال والمصلحة التجارية
3905604	3319763.40	39056.04	546784.56	382.5	4.5	63	8,679.12	مراقبة جودة المنتجات
5858408.50	4979647.23	58584.09	820177.19	148.75	1.75	24.5	33,476.62	تحمية المنتج للنقل
9764012.90	8299410.97	97640.13	1366961.81	463.25	5.45	76.3	17,915.62	نقل المنتج للزبون
<b>99901693.70</b>	<b>84916463.3</b>	<b>999001.50</b>	<b>13986228.9</b>					<b>المجموع</b>
	10753.19	120.16	1755.17	عدد الوحدات المنتجة				
	<b>7896.86</b>	<b>8313.93</b>	<b>7968.59</b>	التكلفة غير المباشرة للوحدة				

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة .

وفق الجدول السابق نجد أن النشاطات الرئيسية تتحمل تكاليف غير مباشرة، بينما النشاطات الثانوية فلا تتحمل ذلك، وقد تم تحديد التكلفة غير المباشرة للوحدة وفق عدد الوحدات المنتجة من كل منتج، ويتبين أن المنتج cut-back 150/250 تتحمل الوحدة المنتجة من حجم كبير من التكاليف غير مباشرة، أما المنتجين الباقين تتحمل الوحدة المنتجة منهما تكاليف غير مباشرة بقيم متقاربة؛

وبعد تحديد كل ما سبق من الحجم الضرورية من المسببات الخاص بكل منتج، وكذا إجمالي تكاليفه غير المباشرة، نقوم بحساب تكلفة شراء المادة الأولية وفق "نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)" انطلاقاً من التكلفة غير المباشرة للوحدة، والتي توضحه فيما يلي:

الجدول رقم (2-14) : يوضح تكلفة شراء المادة الأولية (BTM PUR 40/50) وفق "نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)"

البيان	الكمية	السعر	المبالغ (دج)
المادة الأولية المشتراة	20666.84	44,910	928,147,784.40
تكاليف المازوت المباشرة للنقل	85.55	15,700	1,343,135
تكاليف المازوت المباشرة للنقل	207.75	15,600	3,240,900
فواتير الخواص لنقل المادة الأولية			652,900
<b>مجموع التكاليف المباشرة</b>			<b>933,384,719.40</b>
نشاط تموين المركز بالمادة الأولية	20,666.84	2,162.02	44,682,024.97
نشاط متابعة وتسيير عمال النقل	13	381,897.65	4,964,669.45
<b>مجموع التكاليف غير المباشرة - فرع النقل-</b>			<b>49,646,694.42</b>
<b>مجموع التكاليف</b>			<b>983,031,413.82</b>
كمية المادة الأولية المشتراة			20,666.84
<b>تكلفة الشراء للوحدة</b>			<b>47,565.64</b>

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة .

نلاحظ من الجدول أعلاه أن تكلفة شراء المادة الأولية BTM PUR 40/50 قدرت بقيمة 47565,64 دج، وأن

المادة الأولية تتحمل مصاريف نشاطات النقل كمصاريف غير مباشرة عند الشراء؛

وبعد القيام بحساب تكلفة شراء المادة الأولية اللازمة للإنتاج، وكذا تحديد التكلفة الشراء للوحدة، تقوم المؤسسة باستخدام

كمية من المادة الأولية المشتراة في إنتاج ثلاثة منتجات ، وهذا حسب ما تحتاجه كل منتج لإنتاجه، ولقد تم الاعتماد على نسب

مئوية لتوزيع كل من المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة لإيجاد التكلفة الإجمالية لإنتاج كل منتج، ومن ثم تحديد تكلفة الإنتاج

للوحة، وفيما يلي توضيح لتكلفة إنتاج كل من المنتجات.

الجدول رقم (2-15) : يوضح تكلفة الإنتاج وفق " نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)"

النسب	البيان	الكمية	السعر (دج)	Cut-back 01	Cut-back 150/250	Cut-back 400/600
10%	المادة الأولية المستعملة	1,065.10	47,565.64	50,661,925.34		
1%		106.51	47,565.64		5,066,192.53	
89%		9,479.35	47,565.64			450,891,135.49
50%	وقود الطائرات (كبروزان)	39.95	21,208.00	847,259.60		
7%		3.5	21,208.00		74,228.00	
43%		232.7	21,208.00			4,935,101.60
14%	تكاليف الكهرباء المباشرة للإنتاج	16230.97	3.14	50,965.25		
1%		1165.64	3.14		3,660.11	
85%		98494.5	3.14			309,272.73
14%	تكاليف المازوت المباشرة للإنتاج	38.15	9,008.50	343,674.28		
1%		2.75	9,008.50		24,733.65	
85%		231.39	9,008.50			2,084,476.82
14%	اليد العاملة المباشرة	2903	330.61	959,760.83		
1%		207	330.61		68,436.27	
85%		17626	330.61			5,827,331.86
	مجموع التكاليف المباشرة			52,863,585.29	5,237,250.56	464,047,318.50
14%	مراقبة حركة المخزون الداخلية	35.28	15,851.21	559,230.69		
1%		2.52	15,851.21		39,945.05	
85%		214.2	15,851.21			3,395,329.18

يتبع ما بعده

يتبع ما قبله

		516,213.11	12,089.30	42.7	متابعة عملية التصنيع	14%
	36,872.37		12,089.30	3.05		1%
3,134,151.03			12,089.30	259.25		85%
		215,089.56	1,237	173.88	مراقبة شهادات ضمان معايير السلعة	14%
	15,363.54		1,237	12.42		1%
1,305,900.90			1,237	1055.7		85%
		989,408.40	26,668.69	37.1	مراقبة حضور عمال وحدة الاستغلال	14%
	70,672.03		26,668.69	2.65		1%
6,007,122.42			26,668.69	225.25		85%
		860,355.31	23,190.17	37.1	التصريح اليومي لحالة المخزون للمديرية العامة	14%
	61,453.95		23,190.17	2.65		1%
5,223,585.79			23,190.17	225.25		85%
		215,088.76	29,545.16	7.28	الربط ما بين مراكز الزيت	14%
	15,363.48		29,545.16	0.52		1%
1,305,896.07			29,545.16	44.2		85%
		430,177.51	12,193.24	35.28	الربط ما بين فرع الاستغلال وفرع الإدارة	14%
	30,726.96		12,193.24	2.52		1%
2,611,792.01			12,193.24	214.2		85%
		516,213.01	3,732.02	138.32	الربط ما بين فرع الاستغلال والمصلحة التجارية	14%
	36,872.36		3,732.02	9.88		1%
3,134,150.40			3,732.02	839.8		85%
26117927.8	307269.7388	4,301,776.34			مجموع التكاليف غير مباشرة -فرع الاستغلال-	
490,165,246.29	5,544,520.30	57,165,361.63			مجموع التكاليف	
10,753.19	120.16	1,755.17			عدد الوحدات المنتجة	
45,547.80	46,105.83	32,533.94			تكلفة الوحدة المنتجة	

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول السابقة.

انطلاقاً من الجدول رقم (2-15) نلاحظ أن المنتجات الثلاثة تحملت مصاريف نشاطات الاستغلال وأن المنتج cut-back 400/600 بأعلى تكلفة إنتاج للوحدة وتقدر بقيمة 45547,80 دج، أما المنتج cut-back 01 قدرت تكلفته إنتاج الوحدة منه بـ: 32533,49 دج، و المنتج cut-back 150/250 بلغت تكلفته الإنتاج للوحدة منه بـ: 43931.55 دج؛

واعتماداً على تكلفة الإنتاج للوحدة، والكمية المباعة من كل منتج والموضحة في الملحق رقم 03، والنسب مئوية لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، تأتي الخطوة الأخيرة من تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، والمتمثلة في:

#### 4- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات :

نقوم في هذه الخطوة بحساب سعر التكلفة لكل منتج وفق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) كما وضعنا سابقاً كيفية حساب سعر التكلفة، نقوم بحسابه وفق هذا النظام كالتالي :

الجدول رقم (2-16) : يوضح حساب سعر التكلفة لكل منتج وفق "نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)"

النسب	البيان	الكمية	السعر (دج)	Cut-back 01	Cut-back 150/250	Cut-back 400/600
	تكلفة الإنتاج المباع	1,051.65	32,533.94	34,214,318.00		
		85.9	46,105.83		3,960,490.80	
		7,110.73	45,547.80			323,878,107.89
	مجموع التكاليف المباشرة			<b>34,214,318.00</b>	<b>3,960,490.80</b>	<b>323,878,107.89</b>
14%	مراقبة جودة المنتجات	63	8,679.12	546,784.56		
1%		4.5	8,679.12		39,056.04	
85%		382.5	8,679.12			3,319,763.40
14%	تهيئة المنتج للنقل	24.5	33,476.62	820,177.19		
1%		1.75	33,476.62		58,584.09	
85%		148.75	33,476.62			4,979,647.23
14%	نقل المنتج للزبون	76.3	17,915.62	1,366,961.81		
1%		5.45	17,915.62		97,640.13	
85%		463.25	17,915.62			8,299,410.97
	مجموع التكاليف غير المباشرة - فرع التوزيع -			<b>2733928.56</b>	<b>195,280.25</b>	<b>16,598,821.59</b>
	سعر التكلفة			<b>36,948,246.56</b>	<b>4,155,771.05</b>	<b>340,476,929.48</b>

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول السابقة .

نلاحظ من الجدول رقم (2-16) أن المنتجات تحملت المصاريف غير المباشرة لنشاطات التوزيع، حيث بلغ سعر التكلفة المنتج cut-back 400/600 340476929,48 دج والذي يظهر بأعلى سعر تكلفة، بينما المنتج cut-back 150/250 بلغ بسعر تكلفة قدر ب : 4155771,05 دج، و المنتج cut-back 01 بأقل سعر تكلفة وقدر ب : 36948264,56 دج؛

بعد حساب سعر التكلفة، نقوم بحساب النتيجة التحليلية لكل منتج وهذا انطلاقاً من سعر التكلفة المحدد سابقاً ورقم الأعمال الموضح فيما يلي :

الجدول رقم (2-17) : يوضح حساب النتيجة التحليلية لكل منتج وفق : "نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)"

البيان	الكمية	السعر	Cut-back 01	Cut-back 150/250	Cut-back 400/600
رقم الأعمال	1,051.65	56,460.82	59,377,021.35		
	85.9	60,091.98		5,161,901.08	
	7,110.73	61,829.34			439,651,742.82
سعر التكلفة			36,948,246.56	4,155,771.05	340,476,929.48
النتيجة التحليلية			<b>22,428,774.79</b>	<b>1,006,130.03</b>	<b>99,174,813.34</b>

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 02 .

وفق الجدول السابق نلاحظ أن النتائج التحليلية لكل المنتجات ربح، حيث ظهر المنتج cut-back 400/600 بأكبر نتيجة تحليلية تساوي 99174813,34 دج، ويليه المنتج cut-back 01 بنتيجة تحليلية تساوي 22428774,79 دج ثم المنتج cut-back 150/250 بأقل نتيجة تحليلية وتساوي 1006130,03 دج؛

وبعد حساب النتيجة التحليلية لكل منتج، يمكننا حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، انطلاقاً من نتيجة كل منتج التحليلية والمبيعات الأخرى التي تمثل إيراد للمؤسسة وكذا إيرادات استثنائية والموضحة في الملحق رقم 02، وبالتالي تصبح لدينا النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة كالتالي :

الجدول رقم (2-18) : يوضح حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق : "نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)"

المبالغ (دج)	البيان
122,609,719.14	النتيجة التحليلية للمنتجات
248,986,451.14	مبيعات أخرى
10,171,840	إيرادات استثنائية
<b>381,768,010.28</b>	<b>النتيجة التحليلية الإجمالية</b>

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 02 .

نلاحظ من الجدول أعلاه أن نتيجة المؤسسة ظهرت ربح ، هذا حسب نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وتساوي 381768010,28 دج .

الفرع الثالث : عرض قيمة تكلفة الوحدة لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و"طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC)" :

نقوم بحساب تكلفة الوحدة لكل منتج وفق الطريقتين انطلاقاً من سعر التكلفة وعدد الوحدات المباعة من كل منتج، وفيما يلي توضيح لذلك :

الجدول رقم (2-19) : يوضح سعر التكلفة للوحدة لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" ونظام (ABC)

المنتجات			البيان
Cut-back 400/600	Cut-back 150/250	Cut-back 01	
45,575.26	239,340.11	35,133.59	سعر التكلفة للوحدة وفق طريقة الأقسام المتجانسة
47,882.13	48,379.17	35,133.60	سعر التكلفة للوحدة لنظام (ABC)
-2306.87	190,960.94	-0.01	التكاليف الإضافية بعد تطبيق طريقة (ABC)

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على حساب سعر التكلفة لكل منتج وفق الطريقتين.

نلاحظ من الجدول السابق أن الوحدة المنتجة من المنتج cut-back 150/250 كانت تتحمل قبل تكاليف إضافية إذ قدرت ب : 190960,94 دج، أما بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط فقد أظهر لنا أن الوحدة المنتجة من هذا المنتج تتحمل فقط 48379,17 دج، في حين نلاحظ أن الوحدة المنتجة من المنتج cut-back 400/600 غابت عنه ما قدره

2306,87 دج من التكاليف، إذ بين لنا نظام التكلفة على أساس النشاط أن الوحدة الواحدة من هذا المنتج ينبغي أن تتحمل ما قدره 47882,13 دج، أما المنتج cut-back 01 فقد تحملت نفس القدر من التكاليف في الطريقتين ما عدى اختلاف ضعيف كان غائب في طريقة الأقسام المتجانسة والذي قدر ب0,01 دج .

الفرع الرابع: عرض النتيجة التحليلية لكل منتج وفق طريقة " الأقسام المتجانسة " و "نظام التكلفة على النشاط (ABC)"

بعد عرض نموذج التكاليف الحالي للمؤسسة محل الدراسة، والذي يتمثل في طريقة " الأقسام المتجانسة "، وعرض نموذج المصمم " لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)" الموافق للمؤسسة، نقوم الآن بعرض النتيجة التحليلية الجزئية للمنتجات الخاصة بكليهما، والموضحة في الجدول أدناه :

الجدول رقم (2-20) : يوضح عرض نتائج تطبيق " طريقة الأقسام المتجانسة " و "نظام التكلفة على أساس النشاط(ABC)"

المجموع	المنتجات			البيان
	Cut-back 400/600	Cut-back 150/250	Cut-back 01	
122609719.14	115578354.6	-15397414.72	22428779.23	طريقة الأقسام المتجانسة
122609719.14	99174813.34	1006130.03	22428774.79	نظام (ABC)
0.00	16403541.29	-16403544.75	4.44	الفرق
	+	-	+	الانحراف

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول السابقة.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن النتيجة التحليلية للمنتجات تغيرت بالنسبة للمنتج الواحد وفق الطريقتين، حيث عبر المنتجات الثلاثة على ربح في "نظام التكلفة على أساس النشاط"، بينما في "طريقة الأقسام المتجانسة" فقد كان أحد المنتجات يعبر عن خسارة.

الفرع الخامس: تفعيل استخدام طرق محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة

بعد عرض النتائج التحليلية للمنتجات وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و"نظام ABC" نقوم بتطبيق طرق محاسبة التكاليف ومحاولة تبيان اثر تطبيقها في تحسين الأداء المالي من خلال مختلف مؤشرات، واختيار هذه الطرق لم يأت بمحض الصدفة بل كانت نتيجة لعدة اعتبارات منها:

- حاولنا مسح جميع أنواع طرق محاسبة التكاليف فأخذنا طريقة التقليدية "الأقسام المتجانسة" وطريقة حديثة "نظام ABC"
- إن هذه الطرق المختارة تؤثر بشكل ملموس في جميع مؤشرات الأداء المالي، خاصة التي تم تطرق إليها في الجانب النظري.

أولاً: حساب النتيجة الصافية لمؤسسة نפטال مركز الزيت-تقرت-

الجدول رقم(2-21): حساب النتيجة الصافية لمؤسسة نפטال مركز الزيت-تقرت-

البيان	رقم الأعمال	مجموع التكاليف	النتيجة الصافية
الطريقة التقليدية	504,190,665.25	381,580,946.11	122,609,719.14
طريقة (ABC)	504,190,665.25	381,571,981.09	122,618,684.16

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات الجداول السابقة.

ثانياً: حساب مؤشرات الأداء المالي لمؤسسة نפטال مركز الزيت -تقرت-

1/ المردودية (الاقتصادية، المالية، التجارية):

الجدول رقم (2-22): مؤشرات الأداء المالي لمؤسسة نפטال مركز الزيت -تقرت-

البيان	العلاقة	الطريقة التقليدية	طريقة (ABC)	الفارق
المردودية الاقتصادية	نتيجة الإستغلال بعد الضريبة / الاصول الاقتصادية×100	60.35%	60.42%	0.07
المردودية التجارية	النتيجة الصافية / رقم الأعمال×100	24.32%	24.35%	0.03
المردودية المالية	النتيجة الصافية / الاموال الخاصة×100	100%	102.03%	2.03

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق 3 والنتائج السابقة.

من خلال الجدول يتضح أن:

ارتفع نسبة مؤشر المردودية الاقتصادية بتطبيق طريقة (ABC) بالمقارنة مع طريقة التقليدية "الأقسام المتجانسة" من 60.35% إلى 60.42% في سنة 2023 تدل على أن رؤوس الأموال المستثمر في المؤسسة أعطت مردود ايجابيا، (ارتفاع مردودية رؤوس أموال المستثمر في المؤسسة).

أما بالنسبة لمؤشر المردودية المالية ارتفع من 100% إلى 102.03% وهذا الارتفاع كان بسبب انخفاض قيمة الأموال الخاصة مقارنة بارتفاع قيمة الديون طويلة وقصيرة الأجل.

كما أن نسبة مؤشر المردودية التجارية ارتفع من 24.32% إلى 24.35% وهذا الارتفاع كان بسبب النتيجة الصافية نتيجة لانخفاض التكاليف.

## 2/ مؤشر هامش صافي الربح (معدل الربحية)

بالاعتماد على العلاقة التالية نقوم بحساب هامش صافي الربح "معدل الربحية" لكل منتج من المنتجات الثلاثة وهذا ما سنوضحه في الجدولين التاليين:

$$\text{مؤشر هامش صافي الربح} = (\text{صافي نتيجة السنة المالية} / \text{رقم الأعمال}) \times 100\%$$

الجدول رقم (2-23): يوضح حساب معدل الربحية لكل منتج " وفق طريقة الأقسام المتجانسة"

البيان	Cut-back 01	Cut-back 150/250	Cut-back 400/600	النتيجة التحليلية الاجمالية
النتيجة التحليلية لكل منتج	22428779.23	-15397414.72	115578354.6	122609719.14
رقم الاعمال الأجمالي	504190665.3	504190665.3	504190665.3	504190665.3
معدل الربحية	4%	-3%	23%	24%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الدراسة.

الجدول رقم (2-24): يوضح حساب معدل الربحية لكل منتج وفق "نظام ABC"

البيان	Cut-back 01	Cut-back 150/250	Cut-back 400/600	النتيجة التحليلية الاجمالية
النتيجة التحليلية لكل منتج	22428774.79	1006130.03	99174813.34	122618684.16
رقم الاعمال الأجمالي	504190665.3	504190665.3	504190665.3	504190665.3
معدل الربحية	4%	1%	19%	24%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الدراسة.

نلاحظ من خلال الجدولين السابقين أن معدل الربحية الإجمالي يقدر بنسبة 24%، أما معدل الربحية للمنتج الواحد تتغير بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، باستثناء معدل الربحية للمنتج Cut-back 01 فقد ثبت بنسبة 4%، أما المنتجين الباقين فهماك تغير واضح لمعدل الربحية بحيث كان يساوي نسبة 3% للمنتج Cut-back 150/250 وفق طريقة الأقسام المتجانسة، ونسبته 1% وفق نظام ABC، ووفق هذا الأخير معدل الربحية نسبته 19% للمنتج Cut-back 400/600 بينما وفق طريقة الأقسام المتجانسة كان معدل الربحية له بنسبة 23%.

المطلب الثاني: تفسير نتائج الدراسة التطبيقية

سنحاول في هذا المطلب تقديم تفسيرات لأهم النتائج الدراسة التطبيقية، والتي من خلالها تم معالجة إشكالية البحث، وتقديم تقييم لنموذج (ABC) انطلاقاً مما توصلنا إليه.

من خلال ما سبق تقوم مؤسسة نفضال مركز الزيت بإنتاج 3 منتجات :

1. بالنسبة للمنتج BACK-CUT 01

انطلاقاً من الجدول رقم ( 2- 19) تظهر الوحدة المنتجة من هذا المنتج تتحمل نفس الحجم من التكاليف في الطريقتين، باستثناء فارق ضعيف من التكاليف كان غائباً في طريقة الأقسام المتجانسة، و يفسر هذا بأن كل من الطريقتين تخصص لهذا المنتج نفس الحجم من التكاليف، وهذا ما أدى إلى ظهور نتيجته التحليلية ربح وبنفس القدر وتحقيق انحراف موجب وهو ما يوضحه الجدول رقم ( 2- 20)، مما يفسر بعدم تأثر هذا المنتج بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، كل هذا يؤدي إلى ثبوت معدل الربحية.

## 2. بالنسبة للمنتج BACK-CUT 250/150:

كان هذا المنتج محمل بتكاليف إضافية، إذ تحملت الوحدة الواحدة منه 190960.94 دج، وهو ما كانت توضحه طريقة الأقسام المتجانسة، بينما أوضحت نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) أن الوحدة الواحدة منه يلزمها 48379.17 دج وهذا انطلاقاً من الجدول رقم ( 2- 19)، إذ يفسر بأن عدم دقة طريقة الأقسام المتجانسة في توزيع التكاليف غير المباشرة أدى به إلى تحمل حجم من التكاليف كان من الواجب أن يتحمله منتج آخر، وما يؤكد أن نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) خصصت لهذا المنتج القدر الكافي من التكاليف، وعملت على تتبع التكاليف المباشرة و غير المباشرة بدقة؛ وانطلاقاً من الجدول رقم ( 2- 20) فإن المنتج يظهر بنتيجة تحليلية "خسارة" وهذا وفق طريقة الأقسام المتجانسة، نتيجة لتحملها لحجم الإضافي من التكاليف غير المباشرة، أما نظام (ABC) فأظهر هذا المنتج بنتيجة تحليلية ربح، وانطلاقاً من نتائج هذا المنتج وفق الطريقتين فإن الخسارة التي كان يقدمها وفق طريقة الأقسام المتجانسة ينتج عنها معدل ربحية سالب (الانحراف سالب) أما الربح الذي قدمه المنتج عند تطبيق نظام (ABC) نتج عنه معدل ربحية موجب، ويعود السبب في ارتفاع معدل الربحية هو تخصيص الحجم الحقيقي لهذا المنتج من التكاليف، وتخصيص الحجم الإضافي للمنتجات الأخرى كل هذا بعد تطبيق نظام (ABC).

## 3. بالنسبة للمنتج BACK-CUT 600/400:

حسب الجدول رقم ( 2- 19) فإن الوحدة الواحدة من هذا المنتج خصص لها الحجم اللازم من التكاليف غير المباشرة عند تطبيق نظام (ABC)، بينما غاب جزء من هذه التكاليف في طريقة الأقسام المتجانسة و ما يفسر هذا هو أن نظام (ABC) خصص التكاليف اللازمة لهذا المنتج، ويتتبع مسار التكاليف يظهر أن هناك حجم من التكاليف غير المباشرة أصبح يتحمله هذا المنتج بعد تطبيق نظام (ABC)، بينما القصور الذي تعاناه طريقة الأقسام المتجانسة كان العامل في غياب هذا الحجم من التكاليف.

ومما سبق طرحه نلاحظ أن تطبيق نظام (ABC) تكون نتائجه ايجابية وهذا ما يعود بالنفع على المسيرين والمساهمين على حد سواء والربح على المؤسسة، وهذا ما يدل على تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

## خلاصة الفصل

هدفت الدراسة التطبيقية أساسا إلى إبراز دور نظام (ABC) في تحسين الأداء المالي لمركز الزيت بنفضال-تقرت- ، وذلك باستخدام مجموعة من الأدوات والمتمثلة أساسا في : المقابلة، الملاحظة، وبرنامج Excel 2007 . ويمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلنا إليها كما يلي :

- أن طريقة الأقسام المتجانسة تعد أحد الطرق التقليدية المضللة لتوزيع التكاليف غير المباشرة للمنتجات؛
- أن نظام (ABC) يمكن المؤسسة من فهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسببات التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل مما كان في طريقة الأقسام المتجانسة، وأنه ينتج عن تطبيق نظام (ABC) تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة بشكل أوضح يمكن من تتبعها بسهولة؛
- الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف تؤثر تأثير إيجابي على مختلف مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة؛
- استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة نفضال مركز الزيت-تقرت- أعطى رؤية أكثر وضوحا حول مردودية وربحية المؤسسة.

---

الخاتمة

---

خاتمة :

في ظل التطور الذي شهدته محاسبة التكاليف عرفت مراحل عديدة، إذ كانت في بداياتها تعرف بالمحاسبة الصناعية نظرا لارتباطها بهذا المجال، ثم أصبحت فيما بعد تعرف بالمحاسبة التحليلية للاستغلال، لتصبح في وقتنا الحالي محاسبة التسيير، وكان هذا التطور حاصل التفاعل بين عدة ميادين وتخصصات التي استفادت منها محاسبة التكاليف التي تمتاز بالمرونة وقابليتها للتطور الذي فرضته التغيرات المتواصلة عبر عدة مراحل من الزمن خلال القرون الثلاثة الماضية.

ورغم التطور الحاصل من حيث كبر حجم المؤسسات أثر على تركيبة وهيكله التكاليف، فأصبحت الأعباء غير المباشرة تشكل نسبة كبيرة من التكاليف وإذا تطلب البحث عن طرق أكثر ملائمة، فظهرت الطرق الحديثة لحساب التكاليف والمتمثلة في طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كبديل حديث الطرق التقليدية فهي تمتاز بإمكانية توافقها مع نظام التسيير المطبق في المؤسسة بالإضافة إلى طرق حديثة أخرى كنظام التكلفة المستهدفة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM والتي غرضها تخفيض التكاليف وبالتالي زيادة مردودية المؤسسة ومن تحسين الأداء الاقتصادي لها.

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا إلقاء الضوء على " نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC"، ودراسة دوره عند تطبيقه على "الأداء المالي" لمؤسسة نفضال مركز الزيت-تقوت، وهذا من خلال تطبيق نموذج له.

و للإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين رئيسيين، ومن خلال هذه الخاتمة سنعرض اختبار للفرضيات، التوصيات والمقترحات كما فتحت لنا هذه الدراسة آفاقا جديدة يمكن أن تكون مواضيع لأبحاث ودراسات مستقبلية.

نتائج البحث واختبار فرضياته :

## أولا : الجانب النظري

- بالرغم من الانتقادات التي شهدتها الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف وظهور أنظمة جديدة أكثر دقة إلا أن المؤسسات مازالت تستخدم الطرق التقليدية خاصة طريقة الأقسام المتجانسة؛
- يعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة أحد التطورات المهمة، التي شهدتها محاسبة التكاليف في الثمانينات من القرن الماضي؛

- يشكل الأداء المالي محورا أساسيا وفعالا للنمو والاستمرارية، وآلية تمكن المؤسسة من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة قصد تحقيق أهداف المؤسسة؛
- يمثل الأداء المالي جملة من المقاييس والمؤشرات المالية ذات الصلة العديدة المستخدمة لقياس النتائج والأهداف الرئيسية؛
- تخفيض التكلفة باستخدام الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف له اثر على تحسين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة؛
- تقوم أدوات محاسبة التكاليف بالتأثير الايجابي على مختلف مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فبعضها يساهم في عملية التقييم كالتحليل المالي والبعض الآخر يساهم في التحسين الفعلي لمؤشرات الأداء المالي كاستخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

#### ثانيا : الجانب التطبيقي

- من خلال عرضنا للطريقة المعمول بها فان مؤسسة نفطال مركز الزيت مثلها مثل المؤسسات الجزائرية فإنها تعتمد في معالجة تكاليفها على الطريقة التقليدية أو ما يسمى بطريقة الأقسام المتجانسة، وتتميز هذه الطريقة بالعشوائية وعدم تحميل التكاليف بشكل دقيق لان النسب المعتمدة عليها في التوزيع تنقصها الدقة، ومن خلال النتائج المتوصل إليها في الدراسة التطبيقية أثبتنا صحة الفرضية الأولى التي افترضنا فيها انه " هناك بعض الصعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف في مؤسسة نفطال مركز الزيت-تقرت-، وذلك لما واجهنا من صعوبة في تحديد مسببات التكلفة وعددها، وكيفية تخصيصها للمنتجات والخدمات.
- وكذلك توصلنا من خلال الدراسة التطبيقية أن استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة نفطال مركز الزيت أعطى رؤية أكثر وضوحا حول مردودية المؤسسة التي تعتبر من أهم المؤشرات في تقييم الأداء المالي، ومن خلال هذا ثبت صحة الفرضية الثانية التي افترضنا فيها انه " يتحسن الأداء المالي ممثلا بالمردودية (الاقتصادية، المالية، التجارية) بعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بمؤسسة نفطال مركز الزيت -تقرت-
- ومن خلال نتائج الدراسة التطبيقية توصلنا إلى أن تطبيق نظام (ABC) اثبت فعاليته، إذ ساهم في إعطاء معدل الربحية الحقيقي لمنتجات المؤسسة محل الدراسة والتي تعتبر هذه الأخيرة من أهم مؤشرات الأكثر استخداما في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية، هذا من خلال تخصيص التكاليف غير مباشرة الحقيقية للمنتجات، وبالتالي يساهم في تحسين ربحية المؤسسة عندما يتم الاعتماد عليه في حساب التكاليف، ومنه ربحية المؤسسة ككل وبالتالي تحسين أدائها المالي. و من خلال هذا تم إثبات صحة الفرضية الثالثة، التي افترضنا فيها انه

" يختلف اثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) على تحسين الأداء المالي ممثلا بمؤشر الربحية  
بمؤسسة نפטال مركز الزيت -تقرت- .

### المقترحات و التوصيات:

من خلال الدراسة التي قمنا بها نقدم بعض المقترحات والتوصيات التي نراها ضرورية و تنفيذ المؤسسات الاقتصادية ونكرها فيما يلي :

- على المؤسسات الاقتصادية الاهتمام بحاسبة التكاليف، وإنشاء مصلحة خاصة بذلك من اجل التركيز عليها بصفة مباشرة؛
- تحسين وتطوير نظم محاسبة التكاليف لتتماشى مع التطور الحاصل في نظم التسيير الحديثة؛
- ضرورة التخلي عن الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف وتطبيق أحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وذلك للأهمية التي تدرها على المؤسسة خاصة في تخفيض التكاليف وتحسين الأداء المالي.

### آفاق الدراسة

- محاولة تطبيق نظام (ABC) في القطاع الخاص وتحليل النتائج المترتبة عنه؛
- اثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات التسعير؛
- دراسة وتقييم معوقات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاقتصادية.

---

# قائمة المصادر والمراجع

---

### قائمة المصادر والمراجع

أولاً : المراجع باللغة العربية

الكتب :

1. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة- ، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن - عمان، 2007.
2. إلياس بن ساسي، يوسف فريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية) : دروس وتطبيقات، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
3. حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي - لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل - ، الطبعة الثانية، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2011.
4. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000.
5. عبد السلام محمد مهدي عيناء، محاسبة التكاليف 1 ، الطبعة الخامسة، بدار الكتب بصنعاء، 2023.
6. فتح الرحمن الحسن المنصور، بابكر إبراهيم، محاسبة التكاليف، الطبع الأولى، دار الكتاب الجامعي، السودان، 2012.
7. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

الأطروحات والمذكرات :

1. بكوش حميدة، الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة أم البواقي، 2015-2016.
2. بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017.
3. بوراس غانية، استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة أم البواقي، 2014-2015.
4. حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة الطاهر مولاي، سعيده، 2012-2013.

5. داحو خير الدين، أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في إدارة وتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2021-2022.
6. درويش عمار، محاسبة الأنشطة كبديل استراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجيلالي ليايس، سيدي بلعباس، 2015-2016.
7. عبد الغني دادن، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكات المالية حالة بورصتي الجزائر وباريس"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.
8. عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردن وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه، عمان-الأردن، 2009.
9. قاجة محمد البراء، بن مادي وداد، محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وأثره على تعظيم ربحية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2022-2023.
10. قدة نصر الدين، تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية، مذكرة متطلبات ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017-2018.

### المقالات :

1. أحمد يوسف مولود إسماعيل، دور أساليب محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة سنار، السودان، 2023.
2. إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على الأنشطة ABM تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 28/27، 2012.
3. بن موقفي علي، قاسم حدة، مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، المجلد 06، العدد 02، 2023.
4. حسين يحي، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الصناعية، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة ابن خلدون تيارت، الجزائر، المجلد 22، العدد 01، 2022.
5. زودة عماد، نظام محاسبة التكاليف مقترح لحساب تكلفة الإنتاج لمؤسسة صناعية، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، المجلد 12، العدد 01، 2022.
6. عبد الرحيم محجوب احمد محمد، هارون آدم عيسى خميس، يحي مقدم أحمد مارن & ياسر تاج السر محمد سند، دور الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، السودان، المجلد 18، العدد، العدد 29، 2022.

## قائمة المصادر والمراجع

7. عبد الله قويدر الواحد، أحمد مصنوعة، تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الجزائرية، *مجلة العلوم التجارية*، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، المجلد المجلد20، العدد01، 2021.
8. مراوي رشيدة، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، *مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية*، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، المجلد17، العدد01، 2023.

### المؤتمرات والملتقيات :

1. بلال شيخي وآخرون، مراقبة الأداء المالي لشركات المساهمة من خلال تطبيق قواعد الحوكمة على الأنظمة المالية والحاسبية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الخامس حول: دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير الحاسبية الدولية ومعايير الحاسبة الإسلامية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، يومي 07-08 ديسمبر 2014.
2. عبد الغني دادن، محمد الأمين كعاسي، الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المالي المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 09/08 مارس، 2005.

### المقابلات الشفوية :

1. مقابلة مع السيد لسعد بن صغير، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية بمؤسسة نפטال مركز الزيت تقرت.
2. مقابلة مع السيد مولود النوي، محاسب رئيسي بمصلحة المحاسبة والمالية بمؤسسة نפטال مركز الزيت تقرت.

### الوثائق :

1. وثائق معطاة من قبل مؤسسة نפטال مركز الزيت تقرت.

### مواقع إلكترونية :

1. كتب المحاسبة قسم إدارة الأعمال بالمعهد التكنولوجي العالي بمدينة العاشر من رمضان

[http //edarahti.weebly.com/-160315781576-15751604160515811575158715761577.html](http://edarahti.weebly.com/-160315781576-15751604160515811575158715761577.html).

1. Ahmed Fath-Allah RAHMOUNI, **La mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises :caractéristiques et facteurs d'adoption et succès**, These pour l' obtention du Doctorat en sciences, UNIVERSITE DU SUD TOULON-VAR, 2008.
2. Azzouz ELHAMMA, La comptabilité paractivités au Maroc :Une étude empirique utilisant la théoie de la contingence, Université Mohammed V-Agdal Rabat, Maroc, Revue du chercheur N°\_08/2010.
3. Hamid Ozyurek, Metin Yalmaz, Application of Costing System in the Small and Medium Sized Enterprises(SME) in Turkey,**International Journal of Economics and Management Engineering**, Vol 9, N0 :1,2015.
4. Hanen MOLLA, La diffusion de la méthode ABC en Tunisie, **Article publie dans la revue : comptabilité, contrôle, audit et institution(s), Tunisie**, 2006.
5. LAGGOUNE Karima, OURABAH Nawel, **La comptabilité de gestion : Essai de la mise en place de la méthode ABC**, Mémoire de fin de cycle, Université Abderrahmane MIRA, Bejaia, 2019.
6. Maha Faisal Alsayegh, Activity Based Costing around the World : Adoption, Implementation, Outcomes and Criticism, **Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies**, King Abdulaziz University, Jeddah-Saudi Arabia, Volume 06, Issue 01, March2020.
7. Marinus J. Bouwman, Douglass Cagwin, The association between activity-based costing and improvement in financial performance, **Management Accounting Research**, U.S.A, Volume13, Issue 01, March 2002.
8. Mohammed Sameer Deherieb Al Robaaiy, **ADVANCED COST ACCOUNTING**, First Edition, Dar Alalamia for printing & Publishing, Iraq, 2022.
9. SAHEL Fateh, **Rôle du système intègre de gestion des couts dansKa la mesure de la performance de l'entreprise et la prise de décision CasPratique : Hôtel Sheraton Club Des Pins**, Thèse de Doctorat, UNIVERSITE M° HAMEM BOUGARA, BOUMERDES, 2015.

---

الملاحق

---

الملحق 01: الميزانية التحليلية لسنة 2023

JP NAFIAT		Balance Analytique détaillée										Page 36/
Unité : 853 DIRECTION BITUMES		Période 13/2023										
Compte P.C.N : 70602, Transports divers <i>دفع متنوعة</i>												
STR	Compte	Compte Analytique	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde			
		Intitulé	Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S		
389	181000	COMPTE D'ATTENTE CENTRE BITUM	-	D	-	-	-	-	36 863 385.00	-	36 863 385.00 C	
											36 863 385.00 C	
Compte P.C.N : 72411300, Variation stock cut back 0/1 <i>تحقق من تغير المخزون 0/1</i>												
STR	Compte	Compte Analytique	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde			
		Intitulé	Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S		
389	181001	CHARGES ET PRODUITS NON INCORP	-	D	-	-	-	-	126 464 319.09	-	126 464 319.09 C	
389	181747	MARGE CUT BACK 01 CENTRE BITU	-	D	-	-	135 041 205.91	-	501 225 732.96	-	135 041 205.91 D	
											8 576 886.82 D	
Compte P.C.N : 72411302, Variation stock cut back 400/600 <i>تغيير المخزون 400/600</i>												
STR	Compte	Compte Analytique	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde			
		Intitulé	Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S		
389	181001	CHARGES ET PRODUITS NON INCORP	-	D	-	-	-	445 505 399.35	445 505 399.35	-	445 505 399.35 C	
389	181040	TECHNIQUE ET MAINTENANCE CENT	-	D	335 899.71	-	-	-	335 899.71	-	335 899.71 D	
389	181749	MARGE CUT BACK 400/600 CENTRE	-	D	-	-	501 225 732.96	-	501 225 732.96	-	501 225 732.96 D	
											56 056 233.32 D	
Compte P.C.N : 72411310, Variation stock emulsion repondage "60%-65%-69%" <i>زيادة وزن مخزون مستحلب</i>												
STR	Compte	Compte Analytique	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde			
		Intitulé	Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S		
389	181040	TECHNIQUE ET MAINTENANCE CENT	-	D	59 319.00	-	-	-	59 319.00	-	59 319.00 D	
389	181751	MARGE EMULSION REP 65% CENTRE	-	D	-	-	18 652 023.39	-	18 652 023.39	-	18 652 023.39 D	
											18 711 342.39 D	

JP NAFIAT		Balance Analytique détaillée										Page 36/
Unité : 853 DIRECTION BITUMES		Période 13/2023										
Compte P.C.N : 70011300, Bitume pur 40/50 <i>بتوم 40/50</i>												
STR	Compte	Compte Analytique	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde			
		Intitulé	Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S		
389	181741	MARGE BTM PUR 40/50 CENTRE BI	-	D	-	-	-	-	1 492 071 582.00	-	1 492 071 582.00 C	
											1 492 071 582.00 C	
Compte P.C.N : 70111300, Cut buck 0/1 <i>القطع 0/1</i>												
STR	Compte	Compte Analytique	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde			
		Intitulé	Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S		
389	181747	MARGE CUT BACK 01 CENTRE BITU	-	D	-	-	-	-	203 443 533.10	-	203 443 533.10 C	
											203 443 533.10 C	
Compte P.C.N : 70111302, Cut buck 400/600 <i>القطع 400/600</i>												
STR	Compte	Compte Analytique	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde			
		Intitulé	Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S		
389	181749	MARGE CUT BACK 400/600 CENTRE	-	D	-	-	-	-	793 787 885.30	-	793 787 885.30 C	
											793 787 885.30 C	
Compte P.C.N : 70111310, Emulsion repondage "60%-65%-69%" <i>مستحلب إعادة الجوزي</i>												
STR	Compte	Compte Analytique	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde			
		Intitulé	Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S		
389	181751	MARGE EMULSION REP 65% CENTRE	-	D	-	-	-	-	31 649 587.20	-	31 649 587.20 C	
											31 649 587.20 C	
Compte P.C.N : 70111311, Emulsion enrobage "60%-65%-69%" <i>مستحلب القاشق 65% مركز</i>												
STR	Compte	Compte Analytique	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde			
		Intitulé	Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S		
389	181754	MARGE EMULSION ENR 65% CENTRE	-	D	-	-	-	-	5 464 558.43	-	5 464 558.43 C	
											5 464 558.43 C	

**JP NAFLAL**  
Unité : 853 DIRECTION BITUMES

### Balance Analytique détaillée

Page 349

Période 13/2023

Compte P.C.N : 62511, Indemn.frais de missions algerie *تعويضات المبعوثين الى الجزائر*

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde	
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S
389	181020	SUPERVISION ET ADMINISTRATION X	-	D	1 803 820.00	-	570 123.00	-	2 373 943.00	D
389	181040	TECHNIQUE ET MAINTENANCE CENT	-	D	-	-	62 100.00	-	62 100.00	D
389	181042	SECURITE ET INTERVENTION CENT	-	D	-	-	146 400.00	-	146 400.00	D
389	181080	PARC AUTO (FUNCTIONNEL) CENT	-	D	-	-	15 600.00	-	15 600.00	D
389	181081	PARC MATERIEL ROULANT (EXPLOIT)	-	D	-	-	46 650.00	-	46 650.00	D
389	181085	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS CENT	-	D	-	-	5 676 650.00	-	5 676 650.00	D
389	181400	STOCKAGE & DESTOCKAGE BTM CENT	-	D	-	-	74 250.00	-	74 250.00	D
<b>8 395 593.00 D</b>										

Compte P.C.N : 6260, Telephone *الهاتف*

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde	
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S
389	181020	SUPERVISION ET ADMINISTRATION X	-	D	-	-	16 894.02	-	16 894.02	D
389	181040	TECHNIQUE ET MAINTENANCE CENT	-	D	-	-	3 820.40	-	3 820.40	D
<b>20 714.42 D</b>										

Compte P.C.N : 6265, Abonnement GPS *اشترك*

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde	
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S
389	181000	COMPTE D'ATTENTE CENTRE BITUM	-	D	277 246.51	-	-	-	277 246.51	D
389	181040	TECHNIQUE ET MAINTENANCE CENT	-	D	752 282.14	-	1 049 438.53	-	1 801 720.67	D
<b>2 078 967.18 D</b>										

Compte P.C.N : 6271, Commissions diverses *عمولات متنوعة*

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde	
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S

Nafl-Compta V 2.46.50 Extrait le : 24/03/2024 13:58:31

**JP NAFLAL**  
Unité : 853 DIRECTION BITUMES

### Balance Analytique détaillée

Page 349

Période 13/2023

Compte P.C.N : 62511, Indemn.frais de missions algerie *تعويضات المبعوثين الى الجزائر*

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde	
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S
389	181020	SUPERVISION ET ADMINISTRATION X	-	D	1 803 820.00	-	570 123.00	-	2 373 943.00	D
389	181040	TECHNIQUE ET MAINTENANCE CENT	-	D	-	-	62 100.00	-	62 100.00	D
389	181042	SECURITE ET INTERVENTION CENT	-	D	-	-	146 400.00	-	146 400.00	D
389	181080	PARC AUTO (FUNCTIONNEL) CENT	-	D	-	-	15 600.00	-	15 600.00	D
389	181081	PARC MATERIEL ROULANT (EXPLOIT)	-	D	-	-	46 650.00	-	46 650.00	D
389	181085	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS CENT	-	D	-	-	5 676 650.00	-	5 676 650.00	D
389	181400	STOCKAGE & DESTOCKAGE BTM CENT	-	D	-	-	74 250.00	-	74 250.00	D
<b>8 395 593.00 D</b>										

Compte P.C.N : 6260, Telephone *الهاتف*

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde	
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S
389	181020	SUPERVISION ET ADMINISTRATION X	-	D	-	-	16 894.02	-	16 894.02	D
389	181040	TECHNIQUE ET MAINTENANCE CENT	-	D	-	-	3 820.40	-	3 820.40	D
<b>20 714.42 D</b>										

Compte P.C.N : 6265, Abonnement GPS *اشترك*

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde	
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S
389	181000	COMPTE D'ATTENTE CENTRE BITUM	-	D	277 246.51	-	-	-	277 246.51	D
389	181040	TECHNIQUE ET MAINTENANCE CENT	-	D	752 282.14	-	1 049 438.53	-	1 801 720.67	D
<b>2 078 967.18 D</b>										

Compte P.C.N : 6271, Commissions diverses *عمولات متنوعة*

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde	
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S

Nafl-Compta V 2.46.50 Extrait le : 24/03/2024 13:58:31

Page 346

**Balance Analytique détaillée**  
Unité : 853 DIRECTION BITUMES  
Période 13/2023

Compte P.C.N : 62500, Indemnités kilométriques

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde	
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S
389	181020	SUPERVISION ET ADMINISTRATION X	-	D	-	-	98 202.00	-	-	98 202.00 D
389	181021	SURETE INTERNE CENTRE BITUMES	-	D	-	-	3 300.00	-	-	3 300.00 D
389	181042	SECURITE ET INTERVENTION CENT	-	D	-	-	30 192.00	-	-	30 192.00 D
389	181081	PARC MATERIEL ROULANT (EXPLOIT	-	D	-	-	11 880.00	-	-	11 880.00 D
389	181085	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS CENT	-	D	-	-	55 440.00	-	-	55 440.00 D
389	181400	STOCKAGE & DESTOCKAGE BTM CENT	-	D	-	-	35 772.00	-	-	35 772.00 D
<b>234 786.00 D</b>										

Compte P.C.N : 62501, Frais de transports s/missions

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde	
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S
389	181020	SUPERVISION ET ADMINISTRATION X	-	D	-	-	603 822.00	-	-	603 822.00 D
389	181040	TECHNIQUE ET MAINTENANCE CENT	-	D	-	-	4 000.00	-	-	4 000.00 D
<b>607 822.00 D</b>										

Compte P.C.N : 62510, Indemn. forf. restau./frais hotel

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde	
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S
389	181000	COMPTE D'ATTENTE CENTRE BITUM	-	D	-	-	29 717.99	-	-	29 717.99 D
389	181020	SUPERVISION ET ADMINISTRATION X	-	D	-	-	2 569 612.56	-	-	2 569 612.56 D
389	181040	TECHNIQUE ET MAINTENANCE CENT	-	D	-	-	1 269 726.03	-	-	1 269 726.03 D
389	181042	SECURITE ET INTERVENTION CENT	-	D	-	-	39 200.00	-	-	39 200.00 D
<b>3 908 256.58 D</b>										

Editer le : 24/03/2024 13:08:31

Nafsi\_Compta V 2.46.50

Page 347

**Balance Analytique détaillée**  
Unité : 853 DIRECTION BITUMES  
Période 13/2023

Compte P.C.N : 6235, Cadeaux (fest. 08 mars depart retraite)

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde	
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S
389	181020	SUPERVISION ET ADMINISTRATION	-	D	-	-	45 000.00	-	-	45 000.00 D
<b>45 000.00 D</b>										

Compte P.C.N : 624010, Transport ravitaillement (tiers)

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde	
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S
389	181000	COMPTE D'ATTENTE CENTRE BITUM	-	D	4 476 080.56	-	44 064.00	-	-	4 520 144.56 D
389	181020	SUPERVISION ET ADMINISTRATION	-	D	-	-	1 410 980.72	-	-	1 410 980.72 D
389	181040	TECHNIQUE ET MAINTENANCE CENT	-	D	-	-	52 195 175.12	-	-	52 195 175.12 D
<b>58 126 300.40 D</b>										

Compte P.C.N : 624030, Transport ravitaillement (agefal)

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde	
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S
389	181000	COMPTE D'ATTENTE CENTRE BITUM	-	D	-321 619.76	-	-	-	-	321 619.76 C
389	181040	TECHNIQUE ET MAINTENANCE CENT	-	D	-	-	1 361 324.76	-	-	1 361 324.76 D
<b>1 039 705.00 D</b>										

Compte P.C.N : 62432, Location autocars

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde	
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Solde	S
389	181000	COMPTE D'ATTENTE CENTRE BITUM	-	D	44 064.00	-	-	-	-	44 064.00 D
389	181020	SUPERVISION ET ADMINISTRATION	-	D	-	-	341 329.00	-	-	341 329.00 D
389	181040	TECHNIQUE ET MAINTENANCE CENT	-	D	-	-	144 064.00	-	-	144 064.00 D
<b>529 457.00 D</b>										

Editer le : 24/03/2024 13:08:31

Nafsi\_Compta V 2.46.50

**Balance Analytique détaillée** Page 34

Unité : 853 DIRECTION BITUMES Période 13/2023

Compte P.C.N : 6235, Cadeaux (fest. 08 mars depart retraite) الهدايا

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	
389	181020	SUPERVISION ET ADMINISTRATION	-	D	-	-	45 000,00	-	45 000,00 D
<b>45 000,00 D</b>									

Compte P.C.N : 624010, Transport ravitaillement (tiers)

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	
389	181000	COMPTE D'ATTENTE CENTRE BITUM	-	D	4 476 080,56	-	44 064,00	-	4 520 144,56 D
389	181020	SUPERVISION ET ADMINISTRATION	-	D	-	-	1 410 980,72	-	1 410 980,72 D
389	181040	TECHNIQUE ET MAINTENANCE CENT	-	D	-	-	52 195 175,12	-	52 195 175,12 D
<b>58 126 300,40 D</b>									

Compte P.C.N : 624030, Transport ravitaillement (agefal)

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	
389	181000	COMPTE D'ATTENTE CENTRE BITUM	-	D	-321 619,76	-	-	-	321 619,76 D
389	181040	TECHNIQUE ET MAINTENANCE CENT	-	D	-	-	1 361 324,76	-	1 361 324,76 D
<b>1 039 705,00 D</b>									

Compte P.C.N : 62432, Location autocars

STR	Compte	Compte Analytique Intitulé	Solde à Nouveau		Mouvement du Mois		Mois Antérieurs		Solde
			Solde	S	Débit	Crédit	Débit	Crédit	
389	181000	COMPTE D'ATTENTE CENTRE BITUM	-	D	44 064,00	-	-	-	44 064,00 D
389	181020	SUPERVISION ET ADMINISTRATION	-	D	-	-	341 329,00	-	341 329,00 D
389	181040	TECHNIQUE ET MAINTENANCE CENT	-	D	-	-	144 064,00	-	144 064,00 D
<b>529 457,00 D</b>									

Ecrire le : 24/03/2024 1

Naft-Compta V 2.46.50

الملحق 02: جدول حساب النتائج لسنة 2023

**TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS STRUCTURE** Page 11

Unité : 853 DIRECTION BITUMES ( Par Nature ) Au 31 Décembre 2023

Unité : 389 CENTRE BITUMES TOUGGOURT

Compte	LIBELLE	Note	Exercice N			Exercice N - 1		
			Externe	Interne	Total	Externe	Interne	Total
70	Ventes et produits annexes		2 563 280 531,03		2 563 280 531,03	3 022 973 604,86		3 022 973 604,86
72	Variation stocks produits finis et en cours		-87 036 417,12		-87 036 417,12	70 091 858,16		70 091 858,16
73	Production immobilisée							
74	Subvention d'exploitation							
<b>1- PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>			<b>2 476 244 113,91</b>		<b>2 476 244 113,91</b>	<b>3 093 065 463,02</b>		<b>3 093 065 463,02</b>
60	Achats consommés		1 550 018 658,20		1 550 018 658,20	2 146 336 749,15		2 146 336 749,15
61/62	Services extérieurs et autres consommations		94 795 227,87	930 637,51	95 725 865,38	95 546 530,96	480 592,77	96 027 123,73
<b>2- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE</b>			<b>1 644 813 886,07</b>	<b>930 637,51</b>	<b>1 645 744 523,58</b>	<b>2 241 883 280,11</b>	<b>480 592,77</b>	<b>2 242 363 872,88</b>
<b>3- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)</b>			<b>831 430 227,84</b>	<b>-930 637,51</b>	<b>830 499 590,33</b>	<b>851 182 182,91</b>	<b>-480 592,77</b>	<b>850 701 590,14</b>
63	Charges de personnel		152 733 223,57		152 733 223,57	124 458 314,20		124 458 314,20
64	Impôts, taxes et versements assimilés		27 248 274,80		27 248 274,80	33 365 239,33		33 365 239,33
<b>4- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>			<b>651 448 729,47</b>	<b>-930 637,51</b>	<b>650 518 091,96</b>	<b>693 358 629,38</b>	<b>-480 592,77</b>	<b>692 878 036,61</b>
75	Autres produits opérationnels		6 312 112,58		6 312 112,58	2 468 671,44		2 468 671,44
65	Autres charges opérationnelles		0,57		0,57	1,07		1,07
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes		12 513 594,65		12 513 594,65	138 309 238,15		138 309 238,15
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions		85 663 572,78		85 663 572,78			
<b>5- RESULTAT OPERATIONNEL</b>			<b>730 910 819,61</b>	<b>-930 637,51</b>	<b>729 980 182,10</b>	<b>557 518 061,60</b>	<b>-480 592,77</b>	<b>557 037 468,83</b>
76	Produits financiers							
66	Charges financières							
<b>6- RESULTAT FINANCIER</b>								
<b>7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (5+6)</b>			<b>730 910 819,61</b>	<b>-930 637,51</b>	<b>729 980 182,10</b>	<b>557 518 061,60</b>	<b>-480 592,77</b>	<b>557 037 468,83</b>
695/698	Impôts exigibles sur résultats ordinaires							
692/693	Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires							
<b>8- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>			<b>730 910 819,61</b>	<b>-930 637,51</b>	<b>729 980 182,10</b>	<b>557 518 061,60</b>	<b>-480 592,77</b>	<b>557 037 468,83</b>

Ecrire le : 07/04/2024 11

Naft-Compta V 2.16.52



---

# الفهرس

---

الفهرس

III	الإهداء.....
V	شكر وعرفان.....
VI	الملخص.....
VII	قائمة المحتويات.....
IX	قائمة الجداول.....
XI	قائمة الأشكال.....
XII	قائمة الملاحق.....
أ-هـ	المقدمة.....

**01 الفصل الأول: الجانب النظري للدراسة.....**

02	تمهيد.....
----	------------

**03 المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف والاتجاهات الحديثة لها، الأداء المالي.....**

03	المطلب الأول: الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف.....
03	الفرع الأول: نشأة وتطور محاسبة التكاليف.....
05	الفرع الثاني: تعريف محاسبة التكاليف.....
06	الفرع الثالث: وظائف وأهداف محاسبة التكاليف.....
09	الفرع الرابع: علاقة محاسبة التكاليف بفروع المحاسبات الأخرى، والطرق التقليدية لحساب التكاليف.....
11	المطلب الثاني: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.....
11	الفرع الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.....
17	الفرع الثاني: نظام التكلفة المستهدفة.....
19	الفرع الثالث: نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM.....
20	المطلب الثالث: مفاهيم حول الأداء المالي، ودور الطرق الحديثة لحساب التكاليف في تحسين الأداء المالي.....
20	الفرع الأول: ماهية الأداء المالي.....

25	.....الفرع الثاني: تقييم وتحسين الأداء المالي
27	.....الفرع الثالث: دور الطرق الحديثة في تحسين الأداء المالي

## 29 .....المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع

30	.....المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة العربية
33	.....المطلب الثاني: عرض الدراسات السابقة الأجنبية
36	.....المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة و جوانب الاستفادة منها
36	.....الفرع الأول: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
37	.....الفرع الثاني: جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة
38	.....خلاصة الفصل

## 39 .....الفصل الثاني: الجانب التطبيقي للدراسة

40	.....تمهيد
----	------------

## 41 .....المبحث الأول: عرض منهجية و الأدوات المستخدمة في الدراسة

41	.....المطلب الأول: منهجية الدراسة(عينة و متغيرات الدراسة)
41	.....الفرع الأول: تقديم عينة الدراسة
44	.....الفرع الثاني: متغيرات الدراسة
44	.....المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات و معالجتها
44	.....الفرع الأول: المقابلة
45	.....الفرع الثاني: الملاحظة
45	.....الفرع الثالث: الوثائق
45	.....الفرع الرابع: برنامج Excel2007

## 45 .....المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية

45	.....المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
46	.....الفرع الأول: عرض نظام التكاليف في المؤسسة محل الدراسة
53	.....الفرع الثاني: تصميم نموذج لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في المؤسسة محل الدراسة
70	.....الفرع الثالث: عرض قيمة تكلفة الوحدة لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و "نظام (ABC)"

71	الفرع الرابع: عرض النتيجة التحليلية لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و"نظام (ABC)".....
72	الفرع الخامس: تفعيل استخدام طرق محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.....
74	المطلب الثاني: تفسير نتائج الدراسة التطبيقية.....
76	خلاصة الفصل.....
77	الخاتمة.....
81	المراجع.....
86	الملاحق.....
92	الفهرس.....