

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

في العلوم المالية والمحاسبة تخصص مالية مؤسسة

من إعداد الطالبة :صونية بوزيد

بعنوان:

نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة ABC وأثره على ربحية المؤسسة
دراسة حالة مؤسسة الأنابيب ALFAPIPE

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ : 2016/05/24

أمام اللجنة المكوّنة من السّادة:

- الدكتور: سليمان بلعور.....(جامعة غرداية) رئيسا.
الدكتور:عبد اللطيف مصيطفى(جامعة غرداية) مشرفا ومقررا.
الدكتور:مصطفى بن نوي.....(جامعة غرداية) ممتحنا.
الأستاذ :أحمد علماوى(جامعة غرداية) ممتحنا.
الأستاذ : خلف الله بن يوسف.....(جامعة غرداية) مساعد.

السّنة الجامعية : 2015 – 2016

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

في العلوم التجارية تخصص مالية مؤسسة

من إعداد الطالبة: صونية بوزيد

بعضوان:

نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC وأثره على ربحية المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة الأنايب ALFAPIPE

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ : 2016/05/24

أمام اللجنة المكوّنة من السادة:

- الدكتور: سليمان بلعور..... (جامعة غرداية) رئيسا.
الدكتور: عبد اللطيف مصيطفى (جامعة غرداية) مشرفا ومقررا.
الدكتور: مصطفى بن نوي..... (جامعة غرداية) ممتحنا.
الأستاذ: أحمد علماوي..... (جامعة غرداية) ممتحنا.
الأستاذ : خلف الله بن يوسف..... (جامعة غرداية) مساعد.

السنة الجامعية : 2015 – 2016

الإهداء

أهدى هذا العمل إلى من استوصى الله بيهما خيرا وكانوا مثال
التحدى والمثابرة ومصدر دعمى المادى والمعنوى إلى من عجزت
جميع الكلمات عن وصفهما الى الوالدين الكريمين اطال الله في
عمرهما

إلى رفاق دربي وسندى في هذه الحياة والذين بوجدهم اكتسب القوة
والمحبة اشقائي والى كل العائلة

إلى اعز أصدقائي الذين كانوا لي خير رفاق في دربي هذا وكانوا
معى على طريق النجاح والخير سارة، إيمان، عائشة، حسين،
سفيان عياشي

والى كل الذين كانوا دعما وسندا وكل من ساعدنى في عملى هذا من
قريب أو بعيد



شكر وتقدير

اللهم أعني على شكرك وذكرك وحسن عبادتك

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وآله وصحبه.

أشكر الله العلي على توفيقه في هذا العمل وسخر لي عباده من يعينني على انجازه، وأخص منهم بالذكر الأستاذ المشرف الدكتور مصيطفى عبد اللطيف الذي اعطى من وقته لدراستنا ولم يبخل علي بتوجيهاته، وقد كان لكل ما قدمه ابلغ الأثر في هذه الدراسة فله جزيل الشكر والعرفان وجعل الله عمله في موازين حسناته، وأتقدم بشكر إلى الأستاذ الفاضل خلف الله بن يوسف على دعمه وعلى ما قدمه لي من معلومات وتوجيهات، والشكر موصول إلى عمال مؤسسة ALFA PIPE من العامل البسيط إلى المدير وأخص بالذكر رئيس مصلحة المالية والمحاسبة السيد أولاد سعد جمال على مزودنا به من بيانات ضرورية للدراسة وتعاونهم، كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة جزاهم الله، ولا ننسى أن اقدم الشكر إلى كل أساتذة علوم اقتصادية والتسيير وعلوم التجارية وبالأخص قسم المالية والمحاسبة.

وشكر خاص الى الوالدين الكريمين



ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC، وذلك من خلال تطبيق هذا النظام في مؤسسة اقتصادية ومعرفة أثر ذلك على ربحية هذه المؤسسة من خلال استخدام مؤشر صافي الربح؛ ومن اجل تحقيق هذه الأهداف قمنا بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في مؤسسة ALFA PIPE -غارداية-، واعتمدنا على أسلوب دراسة الحالة وهذا باستخدام المقابلة وجمع البيانات اللازمة وتحليلها باستخدام برنامج EXCEL2007؛

وقد توصلنا في الدراسة إلى العديد من النتائج أكدت على أن الاختيار الانسب للمؤسسة من منظور تحسين ادائها وتحسين ربحيتها هو في اتباع نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC باعتباره بديلا قويا لطريقة الأقسام المتجانسة ويقدم حلا أفضل لمشكلة تخصيص التكاليف فهو يعطى بيانات واضحة فيما يخص تكلفة المنتجات مما يساعد الإدارة في عملية صنع القرارات.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، ربحية المؤسسة، التكاليف غير المباشرة.

Abstract

The aims of this study is to identify the Activity based costing (ABC), thus through the application of this system in the economic company, and to know influence of the profits of the company, using the net profit margin indicator.

In order to know its impact on the profits of this company, we have done this Activity based costing (ABC) in ALFA PIPE company in (GHARDAIA) and we based the case of this study by using an interview and gathering necessary data and their analysis by using the program of excel 2007

Our findings have shown that the best choice for the prosperity of company is to use the Activity based costing (ABC), which is considered powerful alternative for the homogenous chasses and arrives the best solution for the cost and which provides the clear data about the cost of products that help the adman's taking the right decisions.

Key words: Activity based costing (ABC), profit of a company, indirect costs.

قائمة المحتويات

	الإهداء
	شكر وتقدير
I	ملخص الدراسة
II	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: مدخل عام حول نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC
06	المطلب الأول: الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC
16	المطلب الثاني: ماهية ربحية المؤسسة
19	المطلب الثالث: العلاقة بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC وربحية المؤسسة
20	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
20	المطلب الأول: دراسات سابقة عربية
25	المطلب الثاني: دراسات سابقة أجنبية
26	المطلب الثالث: الاختلاف بين الدراسة الحالية وما يميزها عن الدراسات السابقة
28	خلاصة الفصل

	الفصل الثاني: دراسة واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في مؤسسة - ALFA -PIPE
30	تمهيد
31	المبحث الأول: عرض منهجية الدراسة والأدوات المستعملة
31	المطلب الأول: منهجية الدراسة
35	المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في جمع البيانات
36	المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج الدراسة
36	المطلب الأول: عرض نظام التكاليف المعتمد في المؤسسة محل الدراسة
46	المطلب الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في المؤسسة محل الدراسة
69	المطلب الثالث: تفسير النتائج واختبار الفرضيات
75	خلاصة الفصل
77	الخاتمة
81	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
36	توزيع الأعباء غير المباشرة	01
38	توزيع الأعباء غير المباشرة وفق طريقة الأقسام المتجانسة	02
39	تكلفة شراء المواد الأولية وفق طريقة الأقسام المتجانسة	03
42	تكلفة الإنتاج وفق طريقة الأقسام المتجانسة	04
44	سعر التكلفة وفق طريقة الأقسام المتجانسة	05
45	حساب النتيجة التحليلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة	06
46	حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق طريقة الأقسام المتجانسة	07
47	تحديد الأنشطة داخل المؤسسة	08
48	مسيبات تكلفة وحجم كل مسبب تكلفة	09
49	تكاليف الوحدة لمسيبات التكاليف وفق نظام ABC	10
51	تكاليف الوحدة لمسيبات التكاليف وفق نظام ABC	11
52	الحجم الضروري من مسيبات التكلفة لكل نشاط	12
53	حساب مجموع التكاليف غير المباشرة المخصص لكل منتج وفق ABC	13
54	تكلفة شراء المواد الأولية وفق نظام ABC في الورشة الأولى	14
55	تكلفة شراء المواد الأولية وفق نظام ABC في الورشة الثانية	15
56	تكلفة شراء المواد الأولية وفق نظام ABC في الورشة الثالثة	16
57	تكلفة شراء المواد الأولية وفق نظام ABC في الورشة الرابعة	17
58	تكلفة الإنتاج وفق نظام ABC في الورشة الأولى	18

60	تكلفة الإنتاج وفق نظام ABC في الورشة الثانية	19
61	تكلفة الإنتاج وفق نظام ABC في الورشة الثالثة	20
63	تكلفة الإنتاج وفق نظام ABC في الورشة الرابعة	21
64	حساب سعر التكلفة وفق نظام ABC	22
65	حساب النتيجة التحليلية وفق نظام ABC	23
66	حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق نظام ABC	24
66	سعر التكلفة للوحدة لكل منتج وفق طريقة الأقسام المتجانسة ونظام ABC	25
67	عرض النتيجة التحليلية لكل منتج وفق طريقة الأقسام المتجانسة ونظام ABC	26
68	حساب معدل الربحية لكل منتج وفق طريقة الأقسام المتجانسة	27
69	حساب معدل الربحية لكل منتج وفق نظام ABC	28
70	تفسير نتائج المنتج 42	29
71	تفسير نتائج المنتج 48	30

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة	10
02	أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة	11

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملاحق
01	الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة
02	مجموع التوزيع الأولى التكاليف غير المباشرة لكل فرع لسنة 2014
03	نسب توزيع التكاليف غير المباشرة
04	فواتير

تعتبر المحاسبة التحليلية باختلاف طرقها، أداة ضرورية للمؤسسات الاقتصادية لتحديد احتياجاتها الداخلية في التسيير، إذ تساعد على تحديد انحرافات التكاليف، وتحليل أسبابها والعمل على ترشيدها قراراتها.

كما أن التطور الكبير في المجال الصناعي والتقني أدى إلى تغيير في سلوك التكاليف على المدى الطويل والقصر معاً فأصبحت النظم التقليدية غير قادرة على توفير معلومات موضوعية ومختلفة لمتخذي القرارات مما تطلب إجراء تعديل في الأساليب المعتمدة في القياس باعتبار أن عملية القياس أحد الأهداف المهمة لمحاسبة التكاليف والتي من خلالها يتم تحقيق بقية الأهداف بصورة سليمة وأهمها دعم عملية اتخاذ القرارات وحتى تكون عملية اتخاذ القرار سليمة يجب أن تكون المعلومة التي يبني عليها القرار أكثر موضوعية وسلامة وهذا لا يأتي إلا من خلال قياس التكاليف، وإن اعتماد الأسلوب الأكثر موضوعية في القياس يعد ضرورياً للمحافظة على قيمة أنظمة محاسبة التكاليف كنظم للمعلومات.

ونظراً لتلك الاحتياجات المتزايدة لكمية ونوعية معلومات التكاليف جاء نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) كأداة حديثة من أدوات المحاسبة الإدارية، والذي تم استخدامه للتغلب على القصور في نظم التكلفة التقليدية وهو نظام يعمل على تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكاليف من خلال اعتبار الأنشطة هي التي تسبب التكاليف بدلاً من الاعتماد على حجم الانتاج لتخصيص التكاليف، كما يعمل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على زيادة فعالية الرقابة على الموارد المتاحة عن طريق التركيز على الأنشطة كأساس للرقابة والمحاسبة بدلاً من التركيز على التكاليف ذاتها، وذلك على اعتبار أن الأنشطة هي التي تستنفذ موارد المؤسسة وتسبب حدوث التكلفة بمعنى التركيز على السبب وليس النتيجة .

الإشكالية :

من خلال ما تقدم تكمن إشكالية البحث في:

ما هي انعكاسات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على ربحية مؤسسة أنابيب ؟

لتوضيح الإشكالية الرئيسية للموضوع لا بد من طرح بعض التساؤلات الفرعية:

1. ما أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة؟
2. ما هي متطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في المؤسسة ؟
3. هل سينعكس تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة إيجابياً على ربحية مؤسسة أنابيب ؟

الفرضيات:

تدفع بنا هذه التساؤلات إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها أو

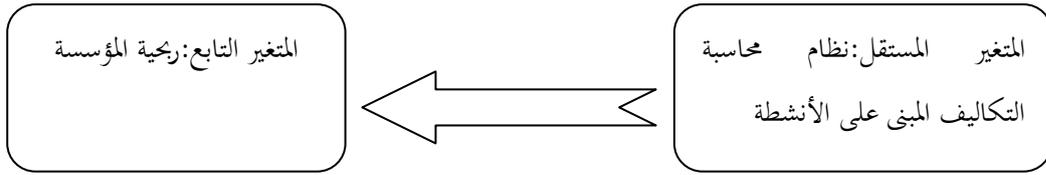
نفیها، والتي تأتي على النحو التالي:

1- يؤدي تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC إلى تزويد الإدارة بالمعلومات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات .

2- تتوفر لدى غالبية المؤسسات البنية اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

3- يساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف وتعظيم ربحية مؤسسة أنابيب.

متغيرات الدراسة



مبررات اختيار الموضوع

هناك اسباب عديدة وراء اختيار الموضوع

- الاهتمام بمجال المحاسبة بحكم التخصص.
- اهمية وقيمة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ومحاولة الاستفادة منه مستقبلا.
- توسيع الرصيد المعرفي في جانب نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

أهمية الدراسة

تتحلى أهمية موضوع البحث في دراسة ربحية منتجات المؤسسة الاقتصادية التي تتأثر بتغير طريقة حساب التكاليف، إذ تعتبر إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC ذات أهمية كبيرة باعتباره أداة تسيير داخلية في المؤسسة الاقتصادية، والذي يؤدي إلى التعبير عن الربحية بأكثر دقة.

أهداف البحث

تهدف الدراسة إلى :

- توضيح مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط ABC وربحية المؤسسة وإبراز أهم أبعادها.
- التعرف على مدى انتشار تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وأثر تطبيقه على ربحية المؤسسة .
- قياس مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.
- اخذ نظرة حول تطلعات المؤسسات الجزائرية لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

حدود البحث:

1. الحدود المكانية: تتعلق الحدود المكانية في مؤسسة صناعة الأنابيب -غارداية- ALFAPIPE
2. الحدود الزمنية: أما الحدود الزمنية تتعلق بدراسة التكاليف داخل مؤسسة اقتصادية خلال سنة 2014، حيث تم تركيز على هذه السنة قصد الحصول على نتائج أحدث.

منهجية البحث والأدوات المستخدمة

من أجل الوصول الى النتائج والإجابة على الأسئلة المطروحة، تم الاعتماد على (المنهج الوصفي) في الجانب النظري وباعتبار أن هذا المنهج ملائم في هذا الجانب والمتعلق بنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وبرمجية المؤسسة، واستخلاص أهم الدراسات السابقة ذات صلة بالموضوع وهذا للتمكن من دعم الجانب النظري من الدراسة، وفيما يخص ما يلائم الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على أسلوب (دراسة الحالة) لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مؤسسة ALFAPIPE -غارداية- وهذا بإستخدام المقابلة وبرنامج EXCEL 2007

صعوبات البحث:

تتلخص صعوبات البحث في ما يلي:

- عدم اطلاع الميسيرين في المؤسسة محل الدراسة على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC
- قلة الكتب الخاصة بالموضوع وعدم توفر مراجع حديثة.

تقسيمات الدراسة:

تم إعداد هذا البحث وفق ما تتطلبه منهجية إعداد البحوث في هذا المجال، حيث ابتدأ هذا البحث بمقدمة عامة وهي مدخل لموضوع البحث، وتم تقسيم البحث إلى فصلين أولهما يهتم بالجانب النظري وثانيهما يهتم بالجانب التطبيقي، وخاتمة عامة وفي الأخير خلصنا إلى مجموعة من المقترحات.

أولاً: الجانب النظري لقد تناولنا فيه الأسس النظرية لموضوع البحث إذ قسم إلى قسمين، حيث تطرقنا في القسم الأول للأسس النظرية لكل من نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وبرمجية المؤسسة، أما القسم الثاني فقد اهتم بإعطاء خلاصة حول الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، بدءاً بالدراسات السابقة العربية ثم الدراسات الأجنبية ومن ثم تعليق عام حول هذه الدراسات.

ثانياً: الجانب التطبيقي فقد تطرقنا فيه إلى الدراسة التطبيقية التي سنحاول من خلالها تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC لمعرفة أثره على ربحية المؤسسة.

تمهيد

تعتمد طرق محاسبة التكاليف على أسس علمية لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن التكاليف وكيفية تحديدها والرقابة عليها للوصول بالمؤسسة الى أقصى كفاية ممكنة، فقدت تنوعت وتعددت هذه الطرق واتخذت أشكالاً مختلفة، ولكنها لا تتخذ نفس الدقة في تحديد التكاليف، حيث تعتبر دقة التكاليف عنصراً هاماً في قياس مدى نجاح طرق التكاليف في امداد متخذي القرار بمعلومات تتصف بالصدق والموضوعية، ولعل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC يعتبر النظام الملائم لهذا، وهو ما دفعنا للبحث عن المساهمة التي يقدمها عند تطبيقه.

وسنقوم من خلال هذا الفصل التعرف على نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، وعلى ربحية المؤسسة، ثم التطرق إلى بعض الدراسات السابقة والتعليق عليها، وأخيراً خلاصة الفصل.

المبحث الأول: مدخل عام حول نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

تهدف من خلال هذا المبحث للتطرق إلى الأسس النظرية الخاصة بنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC* وريحية المؤسسة.

المطلب الأول: الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

أولاً: مفهوم وأهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

1. مفهوم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

نتطرق فيما يلي إلى تعريف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ولكن قبل ذلك سنحاول التعرف على بعض المفاهيم الأساسية.¹

✓ النشاط :

يعرف Michel Gervais النشاط على انه مهمة محددة أو مجموعة من المهام التي لها طبيعة مكتملة، حيث تسمح هذه الطبيعة بإضافة قيمة لإعداد منتج معين.²

كما يمثل النشاط نقطة ارتكاز الأساسية في ظل نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، ويعرف بأنه حدث أو إجراء يؤدي إلى عمل ما أو مجموعة من الأحداث أو الإجراءات التي تتكامل معاً لأداء عمل معين.

✓ مركز النشاط :

هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها.

✓ المورد :

هو عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة ويمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة والمنتجات.

✓ مسبب التكلفة :

هو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة، أو أي عمل أو متغير يؤثر بشكل سببي على التكاليف في فترة زمنية معينة (بمعنى وجود علاقة سببية).³

¹ أسماء درويش، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC أهميته في مراقبة التسيير في المستشفيات، دراسة مقارنة للقطاع العام والخاص بتقترت، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية، جامعة ورقلة، 2011، ص 42

*(ABC): Activity- Based Costing

² Michel Gervais, *contrôle de gestion*, 7^{ème} édition, Éditions Economica, Paris-France, 2000, P171

³ أسماء درويش، مرجع سبق ذكره، ص 42

✓ تعريف النظام:

مصطلح النظام هو مصطلح شائع الاستخدام في الحياة اليومية فهو يتردد كثير لدى الناس مهما كان موقعهم في المجتمع ومهما كانت مهامهم.

يعرف النظام على أنه مجموعة من العناصر والأجزاء المرتبطة التي تعمل بتنسيق وتفاعل تام، تحكمها علاقات والية عمل معينة في نطاق محدد، لتحقيق غايات مشتركة وهدف عام بواسطة قبول المدخلات ومعالجتها من خلال إجراء تحويلي منظم للمدخلات بهدف إنتاج المخرجات مع التغذية الراجعة والرقابة وتسمى هذه العملية ديناميكية النظام.¹

ويعرف أيضا على أنه مجموعة من المكونات المرتبطة ببعضها البعض والتي تخدم غرض مشترك ويمكن أن يحتوي النظام على مجموعة من الأدوات والآلات والإجراءات والمستخدمين.²

✓ تعريف محاسبة التكاليف:

المحاسبة: تعرف على أنها علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها وتسجيلها من واقع مستندات مثبتة لها ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكاليف الحصول عليها، ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة.³

وتعرف أيضا على أنها علم تحكمه مفاهيم وفروض ومبادئ وأهداف ووظائف ومعايير يتم الاسترشاد بها في تحقيق الإبداع الفني لتطبيق مراحل الدورة المحاسبية عن طريق تحليل المعاملات وقياس الأحداث الاقتصادية والاجتماعية ويتم ذلك تجسيدا في مراحل النظام المحاسبي، من إدخال البيانات وتشغيلها واستخلاص نتائجها على شكل معلومات محاسبية تضاع في قوائم مالية لكي تقدم إلى مستخدميها من أجل التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.⁴

التكاليف: تعرف التكاليف على أنها قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل.⁵

1 ثابت عبد الرحمن ادريس، نظم المعلومات الادارية في المنظمات المعاصرة، دار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية مصر 2005م، ص 21

2 سيد عطا الله سيد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراجية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009م، ص 9

3 زهير إبراهيم الحدرب - لؤي وديان، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار البلدية ناشرون وموزعون، عمان، 2010م، ص 13 - 14

4 أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل

شهادة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ديسمبر 2010 م، ص 32

5 محمود علي الجبالي - قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص 9

نظام محاسبة التكاليف: تعرف على أنه مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة من جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء.¹

كما تعرف أنها تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، فهي ذلك النشاط الذي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية، وتشغيلها طبقاً لقواعد ومفاهيم معينة لغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء سلعة أو خدمة.²

كما يقصد بها مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبقاً لمنهج منطقي، ويشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب، وتقوم على قواعد عملية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العملية من ناحية أخرى.³

ومنه يعرف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

- ✓ يعرف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بأنه ذلك النظام الذي يقوم أولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.
- ✓ كما يعرف على أنه أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع التكلفة غير المباشرة، إذ يتم تجميعها في مجموعات للتكلفة، من ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية بناء على موجهات التكلفة.⁴
- ✓ ويعرفه Cooper Robin* بأنه عبارة عن نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى، حيث يتم تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة أولاً، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن ذلك بحسب الاستفادة منها.⁵
- ✓ كما يعرف على أنه تكتيك محاسبي يسمح للمنشأة بتحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات وذلك بناء على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجاز هذه الخدمات. كما أن نظام

1 محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل لنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان - الأردن، 2004 م، ص 5

2 سعاد حميدة، استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، بسكرة، 2010 م/2011 م، ص ص 23 - 24

3 سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراجحي للنشر والتوزيع، عمان، 2009 م، ص 217

4 خولة وقيس، محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وأثره على قياس ربحية المؤسسة الاقتصادية، مركز الزيت بنفطال - تقرت،

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2013 م، ص 5

* استاذ في المحاسبة بجامعة Harvard للأعمال

5 أمين بن سعد، مرجع سبق ذكره، ص 95

التكاليف على الأنشطة هو عبارة عن طريقة لحساب التكاليف التي يتم توزيعها على أنشطة المنشأة، ومن ثم تحميلها للمنتجات أو الخدمات بناءً على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة، ويعتمد هذا الأسلوب على تحليل أنشطة المنشأة المختلفة للحصول على البيانات اللازمة اعتماداً على سلوك تكاليف هذه الأنشطة، وتحديد العوامل التي توجه هذه التكاليف وبالتالي إدارة تكاليف أنشطة المنشأة بفاعلية.¹

✓ ويعرفه Jan Emblemsvåg على أنه وسيلة من وسائل محاسبة التكاليف، فهو نظام يعتمد على تمييز النشاطات التي تسبب التكاليف ويخصص تلك التكاليف إلى هذه الأنشطة وبعد ذلك يخصص تكلفة النشاط إلى المنتجات أو خدمات أو زبائن أو لأغراض تكلفة أخرى وفقاً لاستهلاكها تلك الأنشطة.²

✓ ويعرف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC بأنه طريقة لتعيين التكاليف غير مباشرة على المنتجات والخدمات، وتفترض هذه الطريقة أن معظم التكاليف غير المباشرة لها علاقة مع الأنشطة وتبين الموجهات لهذه الأنشطة، حيث أن هذه الطريقة تعد بداية لتخصيص هذه التكاليف على الأنشطة ثم على المنتجات بقدر استفادة المنتجات من هذه الأنشطة.³

ومن الوظائف الرئيسية لهذا النظام:⁴

- تحديد وقياس موارد المؤسسة وتقييم قدرتها على أداء الأنشطة المختلفة؛
- تحليل الأنشطة التي تم أداءها بالفعل؛
- تصنيف الأنشطة ما بين أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة؛
- تحديد تكلفة الأنشطة المختلفة وكذلك تكلفة الطاقة غير المستغلة.

ومما سبق يمكن تعريف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على أنه ذلك النظام الذي يقوم على تحميل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجموعات التكلفة ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة وذلك للوصول إلى كلفة أكثر دقة للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة، كما يقوم هذا النظام على افتراض أن الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي

1 فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الترابط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف المبني على الأنشطة في تطوير أداء

المصاريف الفلسطينية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، 2009م، ص 24-25

2 ماهر موسى درعام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة

الإسلامية، غزة - فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، جوان 2007، ص 689

3 م.م. سالم خليل خالد العنزي، المقارنة بين تحديد الأسعار على وفق نظام ABC وبين الطرق التقليدية، مجلة العراق للعلوم الإدارية، العدد

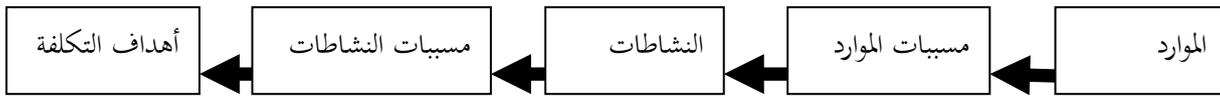
الخامس والعشرون، ص 8

4 عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص 283

تسبب التكاليف وأن المنتجات أو الخدمات تحدث التكاليف من خلال الأنشطة التي تحتاج الى عمليات تصميم وتصنيع وتسويق وغيرها من العمليات الأخرى حتى تظهر المنتجات أو الخدمات بشكلها النهائي.

حيث نستخلص إلى أن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تقوم على الشعاع القائل بأن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة، وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (1): مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة ABC



المصدر: عثمان بوحروش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية جامعة سكيكدة، 2008، ص 100

1. أهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC:

لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أهمية بالغة فهو يلعب دورا محوريا في تحديد تكلفة المنتجات وتحسين مستوى أداء الأنشطة والعمليات وخفض التكلفة، كما يساهم في التغلب على مشاكل النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف، وهذا من خلال ما يحققه من مزايا عديدة تمكن من الوصول إلى نتائج أفضل.

كما يعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أداة إستراتيجية هامة في تطوير أداء المنشأة من خلال:¹

➤ الحصول على فهم عميق لآلية عمل المؤسسة واقتصادياتها؛

➤ استخدام هذا الفهم في وضع ممارسات إدارية فعالة؛

➤ تحسين الخدمات المقدمة.

وتعود أهمية هذا النظام الى:

➤ تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لانجازها، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار

استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة؛

1 عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف لمبنى على الأنشطة في شركة الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي-التطبيق ونموذج

مقترح للقياس، أطروحة الدكتوراه في العلوم المالية والمصرفية، غير منشورة، عمان -الأردن، 2009، ص 49

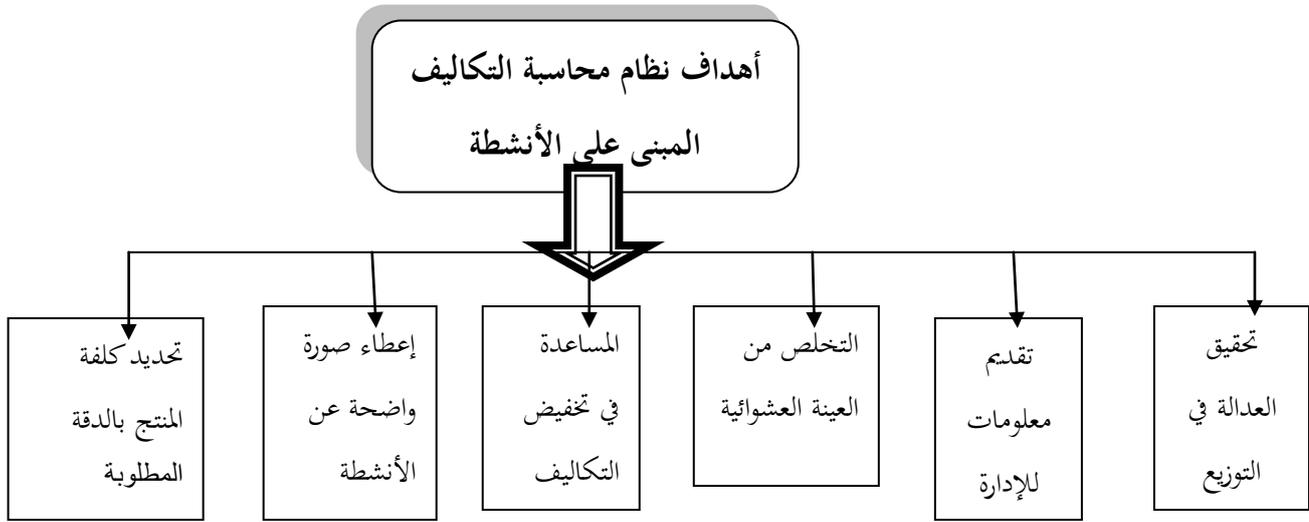
➤ قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة، وهذا ما يساعد على اتخاذ قرارات أفضل تتعلق بالإنتاج والأنشطة.¹

ثانياً: أهداف ومزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

1. أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

تلخص أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشكل التالي

الشكل رقم(2): أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر: عمر محمد هديب، مرجع سبق ذكره، ص 46

التعليق : من الشكل اعلاه يتبين أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC يسعى الى تحقيق جملة من الأهداف كتطبيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة، ويعمل على تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما، كما يسعى الى التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة، كما يقدم صورة واضحة ودقيقة لإدارة المنشأة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حده، يساعد ادارة المنشأة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف من تلك التي لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي العمل على تخفيض تكاليف، كما يهدف الى تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

كما أن نظام ABC عمل على حل المشاكل التي تتعلق بتخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على مراكز التوزيع وقياس وتسعير جميع الموارد المستخدمة في الأنشطة الداعمة لإنتاج وتحميل التكاليف غير المباشرة في كل

¹ خولة وقيس، مرجع سبق ذكره، ص 7

مركز إنتاجي على وحدات إنتاج، كذلك عمل على تحسين خدمات العملاء وتحقيق إرضاء المستهلك وتفعيل خدمة ما بعد البيع، إضافة إلى ذلك فقد بين (Druny 1989) على أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يعتبر نظاما شاملا ومتكاملا لأنه يعمل على توضيح ماهية عمل المؤسسة وتقسيمها إلى أنشطة وتوزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي تستهلك الموارد بعد تحديدها على أساس مجتمعات التكاليف، وتكوين مصدر تكلفة مستقل لكل نشاط رئيسي مستقل أو لمجموعة من الأنشطة، كذلك تحديد مسببات الاستهلاك لكل نشاط للموارد وإعداد معدل تحميل لجميع تكلفة كل نشاط من الأنشطة المتماثلة، وتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات عن طريق مسبب تكلفة Cost Driver لجميع تكلفة كل نشاط.¹

2. مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

- يعمل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC على توريد معلومات تتصف بالدقة عن كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة، ومن خلال دقة هذه المعلومات يمكن تلخيص أهم المزايا نذكر منها:²
- فعالية الدور الرقابي للنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، الأمر الذي يزيد من إمكانية أي انحرافات؛
 - التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام محاسبة التكاليف التقليدي حيث أن أفضل الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة؛
 - الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطور التي تخص فترات مالية التالية على تكاليف الفترة الحالية وهو الأمر الذي في الكثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التقليدي؛
 - يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المولد بين القيام بالأنشطة وكما يقدم أسلوبا مختلفا لتخفيض التكاليف؛
 - يوفر نظام ABC مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة كما يساعد هذا النظام من إعداد الموازنات على الأنشطة ABC باعتباره أداة تخطيطية وإدارة رقابية في تقييم الأداء؛
 - التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام الأنشطة هي أكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي؛

1 عمر محمد هديب، مرجع سبق ذكره، ص 46-47

2 ماهر موسى درعام، مرجع سبق ذكره، ص 692

- دقة أكبر في قياس موجهات تكلفة النشاط، والذي يساعد المدراء في تحسين المنتج، وقيمة العمليات، وتصميم القرارات، ورقابة أفضل للتكلفة؛¹
- يعمل نظام ABC على زيادة النظرة الايجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، حيث أنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما يمتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق؛²
- يسمح تحليل الأنشطة (ويسمى أيضا مدخل تحليل العمليات) في نظام (ABC) بتقسيم الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة لا يمكن الاستغناء عنها، وأنشطة لا تضيف قيمة يمكن الاستغناء عنها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن، وهذا تطور جديد وجوهري يساعد الإدارة في تحسين الأداء ويتكامل مع خطة تخفيض التكاليف.³

ثالثا: خطوات وتطور نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

1. خطوات نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

يمكن إبراز هذه الخطوات في النقاط التالية:

- أ. تحديد الأنشطة (تخصيص الموارد على الأنشطة): ويتم في هذه الخطوة حصر أوجه النشاط الرئيسية، ويتم هذا الحصر سواء كمراكز فردية أو مجموعة، وهو ما يستدعى تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الأساسية، وكل نشاط منه يصف جانبا مما تؤديه المؤسسة من عمليات؛ حيث يعرف النشاط بأنه كل ما تبذله المؤسسة ويستغرق وقتا من أجل مخرجات التشغيل، والوظيفة الأساسية للنشاط هي تحويل الموارد (مواد أولية / عمالة / تكنولوجيا) إلى مخرجات (منتجات / خدمات).⁴
- ب. تحديد تكلفة الأنشطة: وتحدد تكلفة الأنشطة كما يلي:

تكلفة النشاط هي مجموعة تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كنشاط خلال فترة

1 أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة تدخل ضمن

متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، سبتمبر 2005، ص 67

2 اشرف عزمي مسعود أبوغلى، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008م، ص 33-34

3 حسام الدين بشير الرطمة، نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الانشاءات في قطاع غزة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في ادارة الأعمال، الجامعة الاسلامية، غزة، 2006، غير منشورة، ص 61

4 سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية، مقال بمجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، 2007، ص 219

معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياس هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.

ج. استخلاص مسببات التكلفة:

بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضيع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فان مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة، من خلال هذي الخطوة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقا من أن التكاليف غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتنوع المنتجات وتعقد العمليات.¹

د. تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:

بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيرا مرحلة تحديد سعر التكلفة وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة، حيث نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة، ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج، ومنه يحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{الأعباء المباشرة} + \text{تكلفة استهلاك مختلف الأنشطة (الأعباء غير مباشرة)}$$

1 خولة وقيس، مرجع سبق ذكره، ص 8

2. تطور نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC:

أثيرت العديد من الآراء حول بداية مفهوم تخصيص التكاليف غير المباشرة المبني على الأنشطة حيث أشار العديد إلى ذلك بقوله "بدأت الدراسات والبحوث العلمية في تكريس هذا المفهوم منذ العقد الثامن من القرن العشرين في الاتحاد السوفيتي" (سابقاً)، ومن خلال تركيزهم على أهمية تحليل النشاط الاقتصادي بناءً على استخدام الطرق والأنظمة المحاسبية ورقابة العمليات بأسلوب تحليلي ل يتم قياس كفاءة الأداء لكافة الأنشطة لكن هذا الأمر لم يكشف عنه بشكل واسع إلا بعد انهيار الاتحاد السوفيتي مما فسح المجال واسع لنقل العديد من أمهات الكتب السوفيتية إلى اللغة الإنجليزية وأعقب ذلك دراسات ساهم بها الكثير من الباحثين الألمان لمناقشة هذا النظام وقدم العديد من الباحثين الأمريكيين دراسات ساهمت بشكل فعال في مناقشة هذا الموضوع ومنهم بعض الباحثين مثل، Shubik 1962, Dopuch 1981, Louderbak 1976 لكن تلك الدراسات لم تكن كافية من الناحية النظرية وغير مستوفية الشروط المناسبة للتطبيق ... وفي مرحلة لاحقة تقدم أحد الباحثين Zimmerman 1979 بدراسة تبرز أهميتها نحو التركيز على ضغط وتخفيض التكاليف الناجمة عن انفصال الملكية عن الإدارة من خلال تطبيق مفهوم الوحدة المحاسبية وما ينجم عن تكاليف الوكالة، وعلى ضوء تلك الدراسة بدأ التفصيل العلمي لوضع أسس نظرية لطرق أكثر عدالة وموضوعية في تخصيص وتحميل تكلفة الخدمة، وأخيراً ومنذ عام 1987 أنجزت العديد من الدراسات ومجال تطبيقاتها في الشركات الأمريكية وذلك بدأ بالدراسة التي تقدم بها كوبر وكابلن إضافة إلى الدراسة التي ساهم بها كل من تيرني ودوكلاس وهور نجون وآخرين.¹

ولقد مر تكوين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بثلاث مراحل هي:

المرحلة الأولى: إدارة النشاط:

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، وهدفت إدارة النشاط إلى تحقيق:

1. اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة، مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري؛
2. تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة ABC

1 محمد علي أحمد السيدية - منى سالم حسين المرعي، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنشطة التقليدية،

مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، العراق، ص ص 111-112

جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن لكل التكاليف تم تقليصها وتقليلها من خلال:

1. تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة؛

2. تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

المرحلة الثالثة: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

ويقوم هذا النظام على تخصيص التكاليف الإضافية بشكل أكثر دقة عن طريق تقسيم الأنشطة المختلفة إلى مستويات متعددة (مستوى الوحدة والدفعة والمنتج والمنشأة) ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على عناصر التكلفة باستخدام مسببات التكلفة التي ترتبط بعلاقة سببية مع عناصر التكلفة وبالتالي يتم تجنب النتائج المضللة التي كان يسببها النظام التقليدي.¹

المطلب الثاني: ماهية ربحية المؤسسة

نتطرق فيما يلي إلى تعريف الربحية، ثم إلى الفرق بينها وبين الربح

أولاً: تعريف الربحية

تعرف الربحية على أنها العلاقة بين النتائج التي تحققها المؤسسة ورقم الأعمال الخاص بها، حيث يعتبر رقم الأعمال في هذه الحالة المتغير المعبر عن نشاط المؤسسة.

ثانياً: الفرق بين الربح والربحية

يجب الإشارة إلى التفرقة بين الربح والربحية كما يلي

من الناحية الاقتصادية: يعبر الربح عن مقدار التغير في القيمة الصافية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة.

من الناحية المحاسبية: فهو يعبر عن الفرق بين الدخل المحقق من قبل وحدة اقتصادية خلال فترة زمنية معينة، والمصروفات التي تكبدتها هذه الوحدة خلال هذه الفترة لتحقيق هذا الدخل.

ومنه الربح هو عبارة عن الفرق ما بين الإيرادات وأعباء إنتاج سلعة معينة، بينما تعبر الربحية عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها المؤسسة ورقم الأعمال.²

كما تعرف الربحية عند بيير كونسو هي مفهوم واسع وله مجالات عديدة، وأن قياسها يعتبر مسألة دقيقة وهذا القياس لا يكون ذا دلالة إلا إذا نسب إلى فترة مرجعية معينة، وهي مفهوم يطبق على كل عمل اقتصادي

1 فاطمة رشدي سويلم عوض، مرجع سبق ذكره، ص ص 27-28

2 قيس وخولة، مرجع سبق ذكره، ص3

تستعمل فيه الإمكانيات المادية والبشرية والمالية، ويعبر عنها بالعلاقة بين النتيجة والإمكانيات المستعملة وتعتبر القياس النقدي للفعالية.¹

ومن وجهة نظر ازرا سولمان فان الربحية هي مفهوم تشغيلي بمعنى أن الربحية تتحقق عندما تكون النتائج الاقتصادية المتحصل عليها أكبر من العناصر المستخدمين.

كما عرفت الربحية على أنها التجسيد الفعلي للنتائج المحققة من طرف المؤسسة والتي تتم جهات متعددة وفئات مختلفة (الملاك المساهمين، المقرضين، الموردن، العمال... الخ) وهذا ما جعل مفهومها أكثر نسبية يتحدد ويرتبط بالأهداف التي تسعى إلى تحقيقها كل جهة من هذه الجهات ومن خلال هذا التعريف نلاحظ تعدد معاني النتائج والوسائل المستخدمة.

وفي هذا السياق يضيف كاييه A.CAPIES بأن الربحية تشير إلى كفاءة وسيلة ما في تحقيق نتيجة معينة، فإذا نسبت الربحية إلى أصول المؤسسة فان الربحية هنا ربحية اقتصادية، وإما إذا كانت الربحية تنسب إلى رأس المال الخاص التملك فان الربحية هنا ربحية مالية، وإما إذا نسبت إلى رقم الأعمال فالربحية ربحية تجارية، ولغرض توضيح مفاهيم الربحية يجب تحليل مكونات هذه العلاقة والتحديد الدقيق لما تعنيه النتائج وما تعنيه الوسائل المستخدمة.

وعلى ضوء ما سبق وبصفة عامة يمكن القول بأن الربحية تعبر عن العلاقة القائمة ما بين النتائج المحققة والوسائل المستخدمة لتحقيقها خلال فترة زمنية معينة فهي بمثابة المعيار أو المقياس للكفاءة السببية الناتجة عن مدى تحقيق النتائج من خلال استغلال الوسائل استغلالاً أمثلاً.²

وتحدد الصيغة العامة للربحية وفق المعادلة التالية:

$$\text{الربحية} = \frac{\text{النتائج}}{\text{الوسائل المستخدمة}} * 100\%$$

ثالثاً: مؤشرات الربحية

1. هامش صافي الربح (معدل الربحية الإجمالية) Net Profit Margin

هناك من يطلق عليه بمعدل الربحية الإجمالية، يتم حساب مؤشر هامش صافي الربح بقسمة صافي نتيجة السنة المالية على رقم الأعمال، وتمثل هذه النسبة العائد المتولد على المبيعات وتبين قدرة المؤسسة على تحقيق ربح نتيجة

1 عبد اللطيف مصيطفى - عبد القادر مراد، أثر إستراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة اقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد

04، ديسمبر 2013، ص34

2 نفس المرجع، ص35

للمبيعات، كما توضح هذه النسبة المدى الذي يمكن أن ينخفض به صافي الربح المتولد (النتيجة الصافية) قبل أن تتعرض المؤسسة لخسارة فعلية، يمكن أن يتحول صافي نتيجة السنة المالية إلى قيمة سالبة.

ويحسب هامش صافي الربح بالعلاقة التالية :

$$\text{مؤشر هامش صافي الربح} = (\text{صافي النتيجة السنة المالية} / \text{رقم الأعمال}) * 100$$

هذا يعني أن هامش صافي الربح هو النسبة من قيمة رقم الأعمال التي يمكن أن تنخفض بها الأرباح دون أن تتعرض المؤسسة للخسارة.¹

2. هامش مجمل الربح Gross Profit Margin

هو أحد النسب الأكثر أهمية لقياس الربحية ويتم حساب هامش مجمل الربح بقسمة مجمل الربح على المبيعات، حيث أن كل من البسط والمقام النسبة يتضمن رقم المبيعات صراحة أو مضمنا، فإن أى تغير في المعدل لابد وأن يكون مصدره تكلفة المبيعات أى تكلفة البضاعة المباعة.

ويحسب هامش مجمل الربح بالعلاقة التالية:²

$$\text{هامش مجمل الربح} = (\text{مجمل الربح} / \text{المبيعات}) * 100$$

3. العائد على الموجودات/الإستثمار Return On Assets/Investment

يقيس هذا المعدل الفعالية الكلية للشركة في تحقيق الربح من خلال الإستثمارات والموجودات لديها، وكلما زاد هذا المعدل كلما كانت الربحية أكبر، وهذا المعدل مؤشر على الربحية الكلية للشركة ذات الرأسمال المتوفر من خلال الأسهم والديون الرأسمالية والمستثمرون حريصون على النظر إلى هذا المعدل لأنه يعطي صورة واضحة عن ربحية الشركة.

وفي مايلي معادلة حساب العائد على الإستثمار:³

1 قيس وخولة، مرجع سبق ذكره، ص 4

2 منير إبراهيم هندی، حوكمة الشركات مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء، دار المعرفة الجامعية، 2011، ص 192

3 <http://www.gulfbase.com/ar/InvestmentTutorial/SubSectionid,21.54,02/03/2016>

العائد على الاستثمار = (صافي الربح / إجمالي الموجودات) * 100

المطلب الثالث: العلاقة بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وربحية المؤسسة

تسعى المؤسسات إلى تحقيق هدف وجودها والذي يتمثل في تحقيق الربح، لذا ينبغي عليها أن تنتهج خطة إدارية جديدة لتحقيق هدفها، وبعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC طريقة حديثة إذ يعمل على تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات، وعليه يسعى نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC إلى تخصيص هذه التكاليف وتحميلها لكل منتج بدقة وهذا حسب ما يحتاجه وهذا يساهم في تحسين ربحية المؤسسة، كما أنه يقدم حلاً أفضل لمشكلة تخصيص التكاليف فهو يعطي البيانات الواضحة فيما يخص تكلفة المنتجات، كما يعمل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC بتتبع مسار التكاليف وإعطاء نتائج أدق، وهذا يساهم في تقديم معدل ربحية الملائم والحقيقي للمنتجات؛ ومنه فإن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف وهذا ما يؤدي إلى تعظيم الربحية.

المبحث الثاني: الدراسات التطبيقية

يهتم هذا المبحث بالدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، وقد تم التنوع فيها من بحوث علمية ومقالات ودراسات عربية وأخرى أجنبية، ويضم هذا المبحث ثلاثة أقسام تناول القسم الأول الدراسات العربية، والقسم الثاني الدراسات الأجنبية، أما فيما يخص القسم الثالث فهو يتناول الاختلاف بين الدراسة الحالية وما يميزها عن الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات العربية

تم مراجعة خمس دراسات سابقة عربية والمتمثلة فيما يلي:

1. دراسة أشرف عزمى مسعود أبو مغلى أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة

ABC على تعظيم الربحية 2008

هدفت الدراسة الى تبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية، كدراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة عمان، حيث تم تحقيق هذا الهدف من خلال التعريف على مدى مساهمة نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، ومدى توفر البيئة الأساسية والامكانيات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ABC في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لقياس تكلفة الخدمات الصحية، وكذلك فيما اذا كان هناك معوقات لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ABC في هذه المستشفيات

وأهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة أنه نتيجة للتطور في قطاع الخدمات الصحية، وأهمية هذا القطاع سواء من الناحية الانسانية أو الاقتصادية، فانه لابد لهذه المستشفيات من الحفاظ على عنصر المنافسة وذلك لتقديم خدمات الرعاية الصحية بأسعار ملائمة لتعزيز قدرتها على ادارة ايراداتها والاستمرار بتقديم هذه الخدمات، وان أنظمة التكاليف هي من الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي لدى هذه المستشفيات، وذلك لدورها بتزويد الادارة وصانعي القرار بالمعلومات المالية وغير المالية لتمكنها من اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وان التنوع والتداخل في مزيج الخدمات الصحية المقدمة من قبل هذه المستشفيات أظهر قصور أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة التطورات الحالية في قطاع المستشفيات، كذلك وجد أن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ABC يساهم بتخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي الى تعظيم الربحية، كذلك توجد معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة عمان اتطبيق نظام ABC وانه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في المستشفيات الخاصة العاملة محافظة العاصمة عمان وبين نوعية الملكية.

وبناء على نتائج الدراسة وضع الباحث توصيات بضرورة العمل على تأهيل وتدريب القائمين على ادارة هذا المستشفيات على القيام بالمهام الادارية والمالية بشكل أفضل ذلك لتمكينهم من قراءة وفهم البيانات المالية بشكل

دقيق وسليم مما تساعدهم على اتخاذ القرارات بشكل أكثر فاعلية وسرعة، وضرورة العمل على اقناع إدارات المستشفيات وصانعي القرار بجدوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وأثره على تحسين آلية استخدام الموارد المتاحة، مع تدريب العاملين في المستشفيات على المفاهيم الأساسية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، كما اوصى بضرورة القيام بإجراءات أخرى مماثلة على قطاع الخدمات بشكل خاص وذلك نظرا لارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة فيها وذلك لمساعدتهم على فهم العلاقة السببية بين التكاليف وتأدية الخدمة النهائية للحفاظ على الموارد المتاحة بقدر الامكان.

2. دراسة سعاد حمديّة استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية 2010 - 2011

وكانت اشكالية الدراسة كما يلي كيف يتم استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية؟

هدفت الدراسة بصورة أساسية الى البحث في كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية وهذا بالمؤسسة الصحية العمومية وإظهار الفروقات الناتجة عن تطبيق هذا النظام.

وخلصت الدراسة الى نتائج محددة منها ازدياد أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية بسبب ازدياد الانفاق على القطاع الصحي والذي يعود بشكل أساسي الى زيادة الطلب على الخدمات الصحية، كما أن نظام ABC من بين الطرق التي ترمي الى التحديد الدقيق للتكلفة ومعالجة مشكلة تخصيص المصاريف غير المباشرة، يقوم نظام ABC على فكرة أساسية وهي أن المنتجات (الخدمات) هي التي تستهلك أنشطة المؤسسة وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك مواردها وهذا على عكس الطرق التقليدية التي تقوم على فكرة أن المنتجات (الخدمات) هي التي تقوم باستهلاك الموارد، يقوم نظام ABC بالبحث في العلاقة السببية لاستهلاك الموارد من قبل الأنشطة وفيما بين الأنشطة والمنتجات (الخدمات)، يقوم نظام ABC باستخدام عدة أسس (التعدد في المسببات) عند تخصيص المصاريف غير المباشرة، تتميز الخدمات الصحية بجملة من الخصائص تصعب تحديد تكلفتها، تحديد مسببات التكلفة يعد بمثابة العمود الفقري لنظام ABC، وعدم التتبع الدقيق للمصاريف غير المباشرة، عم الاخذ في الاعتبار العلاقة التبادلية فيما بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة، وما لوحظ في المؤسسة أن جدول توزيع المصاريف غير المباشرة تدمج فيه المصاريف المباشرة وغير المباشرة.

ولقد اوصى الباحث بتطبيق برامج تكوينية ابتداء من الإدارة العليا إلى غاية العاملين حول أهمية ودور نظام ABC وآلية تطبيقه حتى يتحقق نجاحه، العمل على توفير الإطار البشري المؤهل والقادر على تطبيق نظام ABC، التخطيط لعملية التطبيق لنظام ABC بشكل جيد بالاستعانة بخبراء ومستشارين ومتخصصين لديهم الدراية والخبرة الكافية في مجال تطبيقه، تكييف نظام المعلومات المحاسبي بحيث يساعد على توفير المعلومات اللازمة

لتطبيقه، تفعيل دور محاسبة التكاليف في المؤسسة والاستناد عليها في ترشيد استخدام الموارد، التحكم في التكاليف، الرقابة، تقييم الأداء، إعادة النظر في الطريقة الحالية لحساب التكلفة، إدخال المحاسبة المالية والتي تلعب دور التكامل مع محاسبة التكاليف من خلال المعلومات التي توفرها، الاهتمام بتكوين العاملين بقسم التكاليف بما يمكنهم من معرفة وتطبيق طرق التسيير الحديثة ورفع كفاءة وفعالية أدائهم.

3. دراسة فاطمة رشدي سويلم عوض تأثير الترابط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن BSC ونظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في تطور أداء المصاريف الفلسطينية 2009

وقد صاغة الاشكالية التالية: كيف يمكن استخدام المساهمات الفردية لأدوات دعم القرار والمتمثلة في ABC و BSC من خلال جمع بينهما في شكل مدخلات متكاملة لصياغة وإدارة استراتيجيات منشآت الأعمال؟

هدفت هذه الدراسة الى تبيان أثر الربط والتكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومقياس الأداء المتوازن BSC على تطوير أداء المصارف الفلسطينية ولقد تضمنت الدراسة مدخلاً نظرياً للتعرف على النظامين المذكورين وكيفية الربط بينهما، أما الجانب التطبيقي فقد تم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة باستخدام نموذج (Cooper Two-Stages Activity Based Costing System) على بنك فلسطين، ووضع مقترح لمقياس الأداء المتوازن لبنك فلسطين.

وخلصت الدراسة إلى نتائج متعددة أهمها، إن استخدام المعلومات المالية والتشغيلية لمخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومقياس الأداء المتوازن BSC يشير الى وجود تكامل فعلي يبين النظامين المذكورين بحيث يوجه نظر الإدارة ويساعدها في حل المشاكل المتعلقة بتسعير الخدمات و إعادة تصميم إجراءات العمل للخدمات الحالية و تطوير إستراتيجية تقديم الخدمة وتحسين أنشطة تأديتهما، إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أكثر ملائمة لمعالجة وتخصيص التكاليف غير المباشرة، ويؤدي إلى الحصول على بيانات أكثر دقة عن التكلفة، إن نظام التكاليف التقليدي المستخدم في البنك يعطي نتائج غير دقيقة لتكاليف الخدمات المصرفية مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة، قدرة نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تخفيض التكاليف دون المساس بالجودة وذلك بإعادة هندسة العمليات نتيجة لتحليل الأنشطة من خلال دمج بعض الأنشطة مع بعضها أو حتى إلغاء بعض الأنشطة عديمة الفائدة باعتبارها خطوة أساسية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC مما ينعكس باستخدام أمثل وسليم للموارد المادية والبشرية لتحقيق أهدافها التشغيلية.

وقد أوصت الدراسة، ضرورة تطوير أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المصارف الفلسطينية لتوفير البيانات اللازمة لدعم القدرة التنافسية للمصارف في بيئة الأعمال الحديثة، ضرورة إجراء المزيد من الدراسات التطبيقية

حول تكامل مقياس الأداء المتوازن BSC وأدوات المحاسبة الإدارية الحديثة وتأثير ذلك على الأداء، إقامة دورات متخصصة في مجالات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وبشكل مركز على الأنشطة المصرفية لرفع كفاية الأفراد العاملين في هذا المجال والاستفادة من إمكانية تطبيق الأنظمة المعاصرة على الأنشطة المصرفية.

4. دراسة أمين بن سعيد نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء 2010

وطرحت الدراسة الاشكالية التالية ماهي متطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في المؤسسات الجزائرية؟

هدفت هذه الدراسة الى استعراض الأنظمة الحديثة مثل نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة وتوضيح مدى قدرة هذا النظام على توفير معلومات دقيقة وسليمة لتكون قاعدة صحيحة للقرارات المتخذة، ومحاولة وضع بيئة سليمة لتطبيق هذا النظام وعرفة أثره على المؤسسة محل الدراسة.

وقد توصل الباحث في دراسته الى العديد من النتائج منها ان المؤسسة تتكون من مجموعة أنظمة فرعية تتفاعل فيها بينها من خلال علاقات متبادلة وفي اطار تنسيق عام في نطاق محدد من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، تنامي اهتمام الإدارة بالمعلومات التي تساعدها في التسيير والتخطيط وإحكام الرقابة والمتابعة، خاصة المعلومات الكلفوية لما لها من فائدة كبيرة، حيث تستخدم في التسيير وفي تقدير تكاليف المنتجات بما يسمح بتحديد ربحيتها بالإضافة إلى مساعدة المؤسسة على تفعيل وظائفها المختلفة من مراقبة توجيه ومتابعة، وجود عجز في الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف في الطرق التي تستخدمها والتي تتميز بالعشوائية وعدم الدقة والصحة، هذا ما انعكس على القرارات المتخذة على أساس مخرجات هذه الأنظمة من المعلومات، الاعتماد على السبب في حدوث التكلفة أو في استهلاك الموارد جعل من عملية ربطها في غاية الدقة والوضوح، فالاعتماد على العلاقة السببية ما بين استهلاك الأنشطة للموارد والعلاقة بين استهلاك المنتجات والخدمات للأنشطة وضح بصورة دقيقة مدى استفادة كل منتج او الخدمة من موارد المستهلكة، يتفق نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة مع الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف المباشرة وذلك لسهولة ووضوح علاقتها بالمنتجات، أما بالنسبة للتكاليف غير مباشرة فانه يختلف معها وذلك لاعتماده السببية كأساس لتحميل هذه التكاليف على المنتجات والخدمات، يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة كمدخل متكامل وشامل وكأداة مساعدة على التسيير من خلال مهارته للإسراف في الاستهلاك وترشيد استخدام الموارد بكيفية تحقق إضافة قيمة حقيقية للمنتجات والخدمات ما يحقق للمؤسسة ميزات تنافسية ويرفع من درجة ثقة العملاء فيها.

وأخيرا اوصى الباحث أنه من الضروري على المؤسسات الجزائرية إعادة النظر في أنظمة معالجة التكاليف التي تستخدمها إن وجدت، مع دراسة إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستقبل بما يسمح بتوفير معلومات تحقق القدرة على اتخاذ قرارات حكيمة، وعلى المؤسسات الجزائرية الالتزام بمواكبة التطورات الحاصلة في مجال تسيير التكاليف وتطبيق النظم الكفوية الحديثة لأهميتها في تحسين التسيير وترشيد القرارات، الاهتمام بأنظمة محاسبة التكاليف خاصة الحديثة منها وما لها من فائدة يمكن أن ترجع على المؤسسة بأرباح وعائدات كبيرة، كما أوصى المؤسسة الوطنية الري في حالة قرارها تبني نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة التي يجب عليها توفير مقومات فنية من تكوين الموظفين في آلية عمل هذا النظام وإجراءات تطبيقه وتسييره، بالإضافة الى لإمكانيات التنظيمية وذلك لاحتياجه معلومات وبيانات تفصيلية عن كل الأنشطة التي تقوم بها، وأوصى الهيئات التعليمية والتكوينية الاهتمام بالأنظمة الحديثة في مجال معالجة التكاليف، من خلال اجراء المزيد من الدراسات والبحوث حول هذه الأنظمة وأثر تطبيقها على المؤسسات الجزائرية بصفة خاصة وعلى الاقتصاد الوطني بصفة عامة.

5. دراسة حابي أحمد دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية 2011

وجاءت اشكالية الدراسة كما يلي هل طرق التكاليف التقليدية أداة ملائمة وفعالة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات في المؤسسات الصناعية الجزائرية أم يجب على هذه الأخيرة التوجه نحو طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الوقت الراهن؟

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على واقع طرق التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية ومدى الاهتمام بها وتطويرها وابرار قصور طرق التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة، وكيفية توزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC.

وقد توصل الباحث في دراسته الى نتائج منها رغم وجود طريقة لتحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات إلا أنه ما يعاب على المؤسسة أنها تستعمل تكاليف غير مباشرة تقديرية، وذلك بأخذ نسبة معينة من التكاليف المباشرة، وتكيف هذه النسبة مع الأسعار المنافسة في السوق، فاعتماد هذه الطريقة يعتبر مقياسا غير علمي وبالتالي يشكل تكاليف منتجات غير حقيقية، أن المؤسسة مقسمة إلى مجموعة من الأقسام والمصالح إلا انها لا تتبع طريقة الأقسام المتجانسة، والتي تفيدها في حصر كافة التكاليف وإرجاعها إلى مصادرها ليتم في الأخير تحميلها على مختلف المنتجات في المؤسسة، تستبعد المؤسسة تكاليف العمال والآلات لمدة شهر ونصف باعتبارها عطلة سنوية، وهذا كان سابقا، أما حاليا فهي تعمل طيلة السنة كاملة ولا زالت المؤسسة تستبعد تكاليف تلك العطلة وهذا ما يعتبر خطأ وتحريفا لأرقام التكاليف.

وفي الاخير قدم الباحث التوصيات التالية أن المؤسسات الصناعية الجزائرية باتباع أحد طرق تحديد التكاليف، وهذا يعود عليها بمجموعة من الفوائد، ويجب على مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بسكرة بإعادة النظر في طريقة تحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات وبالأخص التكاليف غير المباشر، الاهتمام بتطبيق طريق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وعلى وجه الخصوص التي تجد نفسها متعثرة في سوق المنافسة الذي بدأ يتسع وينمو بشكل متسارع لأن هذا الطريقة تساعد في إعادة هيكلة تكاليف منتجاتها واحتساب تكلفة كل منها بشكل دقيق ما يساعدها على اختيار القرار المناسب لتحديد أسعار هذه المنتجات بما يتلاءم وكلفتها وحجم الطلب عليها.

المطلب الثاني: الدراسات الاجنبية

تم مراجعة دراستين فيما يلي:

1. Nikhil Chandra SHIL and Alok Kumar PRAAMANIK

MANUFACTURING COMPANIES IN BANGLADECH 2012

هدفت هذه الدراسة الى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في قطاعات الصناعات التحويلية في الشركات بنغلاديش وخاصة المنسوجات والملابس وعمما إذا كان يوفر هذا النظام سيطرة أفضل على التكاليف بالمقارنة مع نظام التكاليف التقليدي، وقد اعتمد الباحث في دراسته على الاستانة في جمع البيانات الأساسية وقام بتوزيعه على الموظفين وإدارة الشركة واعتمد على 25 شركات للتصنيع في بنغلاديش. وتوصل الباحث في دراسته الى نتائج منها ان إدارة المحاسبة في قطاع الصناعات التحويلية المدرجة يكشف عن حالة استخدام تقنية متطورة مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة في بنغلاديش ليست مرضية، وان العديد من المكاتب لا تزال تمارس التقنيات اليدوية كالمحاسب وكبار المديرين، كما انها لا تعتمد على التقنيات والتكنولوجيا الجديدة، وعدم وضوح نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC مما يصبح من الصعب في الكثير من الحالات تنفيذ هذا النظام، وآخر مشكلة في بنغلاديش عدم استخدام البرمجيات / الأدوات في عمليات مختلفة.

وقد اوصى الباحث بأنه يتعين على الشركات في بنغلاديش استخدام التقنيات المطورة حديثا، ويمكن تعزيز وممارسة متوازنة من هذه التقنيات بغض النظر عن القطاعات، ووضع دورات تكوينية تعرف بنظام ABC.

2. Wen –Hsien Tsai and Thomas W. Lin INTEGRATING ACTIVITY –

BASED COSTING AND ENVIRONMENTAL COST

ACCOUNTING SYSTEMS 2010

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح نهج فعال لدمج كل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC واللجنة الاقتصادية لأفريقيا الأنظمة. وتستخدم عملية تحليل دراسة حالة مقارنة النظام المحاسبي التقليدي ونظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لتخصيص التكاليف البيئية .

وكانت نتائج الدراسة كما يلي إن النظام المحاسبي التقليدي غير دقيقة مقارنة مع نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC الذي هو أكثر عملية ومناسبة لتخصيص التكاليف، كما ساهم نظام ABC المديرين على فهم كيفية تخصيص التكاليف البيئية لكل منتج بشكل أكثر دقة من خلال برامج تشغيل التكلفة المناسبة، كما أن نظام ABC يعتبر تقنية يمكن أن توفر وسيلة لتحديد الأنشطة واضحة من حيث التكلفة وتوزيع التكاليف على المنتجات الفردية على أساس أكثر عدلا، تحتاج الشركات إلى دمج الآثار البيئية والتكاليف في المنتج وتقدير التكاليف والتسعير من خلال دمج أنظمة ABC واللجنة الاقتصادية لأفريقيا مع تنفيذ نظام ABC.

وقد أوصت الدراسة بأن يقوم مدير الشركة بإنشاء نظام اللجنة الاقتصادية لأفريقيا وتخصيص التكاليف البيئية من خلال نظام ABC إلى المنتجات والخدمات والزبائن لتحقيق التنافسية.

المطلب الثالث: الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

نلاحظ من خلال استعراض الدراسات السابقة بأن هناك تنوع في القطاعات التي تناولتها تلك الدراسات ما بين القطاع الصناعي والمصرفي والقطاع الخدماتي، كما أن بعض الدراسات تشير إلى أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC لم يلق القبول العملي الكافي وهذا رغم التأييد العلمي المتزايد لتطبيقه، ولكن لم تكشف هذه الدراسات عن الأسباب الحقيقية التي أدت إلى عدم الانتشار الواسع في تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC، كما أكدت بعض الدراسات إلى أن تطبيق نظام ABC لا يقتصر فقط على الدول المتقدمة ولكنه بالإمكان الاستفادة منه وبشكل كبير في المجتمعات النامية، والذي سيساهم في درجة تقدمها وترشيد قراراتها وتخفيض تكاليفها وزيادة في فرص نموها، بالإضافة إلى أن بعض الدراسات كما تم الإشارة إليها قد ركزت على المنشآت الصناعية الكبرى.

أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

تتفق وتختلف دراساتنا عن الدراسات السابقة في عدة الأمور نذكر منها

أوجه الاتفاق

- 1) توضيح مفهوم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC وخطوات تطبيقه؛
- 2) مدى حاجة الإدارة إلى معلومات دقيقة؛

(3) أهمية البيانات التي يقدمها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC لمتخذي القرارات في المؤسسة؛

(4) سعي المؤسسات إلى تحقيق أقصى ربح بتقليل التكاليف.

أوجه الاختلاف

(1) ركزت بعض الدراسات السابقة في جمع البيانات الأولية عن مجتمع الدراسة على أسلوب جمع البيانات عن طريق الاستبانة في حين أن الدراسة الحالية ركزت على دراسة حالة الشركة الاقتصادية للأنابيب ناقلة

للغاز ALFAPIPE ؛

(2) ركزت الدراسة الحالية على محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC ومعرف أثر ذلك على ربحية المؤسسة.

خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل الأسس النظرية لكل من نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC والربحية، حيث تطرقنا لمفهوم نظام ABC وكل ما يتعلق به من مفاهيم، وكذا لمفهوم الربحية والفرق بينها وبين الربح ومؤشرات قياسها، ولمعرفة أكثر عن موضوع البحث ركزنا في القسم الثاني من الفصل على مجموعة من الدراسات السابقة حول الموضوع التي هدفت الى دراسة نظام ABC

مقدمة الفصل

من خلال ما تم التطرق اليه في الفصل الأول للأسس النظرية، وكذا إلى مجموعة من الدراسات التطبيقية السابقة، والتي لها صلة بالموضوع، سنحاول في هذا الفصل والمتمثل في الدراسة التطبيقية، تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على المؤسسة محل الدراسة، ومن خلال نتائجه نحاول قياس مؤشر هامش صافي الربحية لمعرفة مساهمة تطبيق هذا النظام في المؤسسة وأثره على ربحيتها.

المبحث الأول: عرض منهجية الدراسة والأدوات المستعملة

سنقوم في هذا المبحث بتوضيح الطريقة المتبعة في الدراسة الميدانية التي قمنا بها، وتحديد المنهج والأدوات المستخدمة فيها، وكذلك متغيرات الدراسة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

للإجابة على اشكالية البحث واستخلاص النتائج قمنا بالدراسة الميدانية وذلك من خلال إسقاط الجانب النظري للدراسة على إحدى المؤسسات الاقتصادية، لذلك سننطلق إلى عرض طريقة إجراء هذه الدراسة الميدانية من خلال المنهج المتبع للدراسة، وتقديم عينة الدراسة وكذا متغيرات الدراسة.

أولاً: تقديم المؤسسة محل الدراسة

لقد تم إسقاط الجانب النظري من الدراسة على مؤسسة ALFA PIPE - غرداية - باعتبارها أحد المؤسسات الاقتصادية ذات الأهمية البالغة من الجانب الاقتصادي.

التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

أنشأت مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية سنة 1974 برأس مال قدره (7.000.000.000 دج) وقد قامت الشركة الألمانية HOCH بانجاز هذا المشروع (بكافة هياكله) بالمنطقة الصناعية بنورة والتي تبعد 10 كلم عن وسط الولاية وتتربع على مساحة 230000م² بالإضافة الى انها تضم عدد يقدر بـ 969 عامل.

وانطلق النشاط الفعلي بالمؤسسة سنة 1977 حيث قامت الشركة الألمانية بمساعدة المؤسسة محل الدراسة لمدة 10 سنوات ومرت الشركة بعدة تغييرات الى حد الآن أهمها:

- في 05 نوفمبر 1983 تمت إعادة هيكلة الوحدة وذلك طبقا للقرار الصادر في الجريدة الرسمية رقم 46 يوم 1983/11/13
- في سنة 1986 تم إنشاء ورشة التغليف بالزفت في إطار توسيع نشاطها
- في سنة : 1989 تم تقسيمها إلى وحدتين هما:
 - وحدة الأنابيب والخدمات القاعدية (TSI) والتي كانت تضم حوالي 390 عامل
 - وحدة الخدمات المختلفة (IPD) والتي كانت تضم حوالي 350 عامل
- وفي سنة 1991 تم ضم الوحدتين السابقتين بعد فشلهما وأعيدت وحدة الأنابيب الحلزونية TUBES SPIRAL
- في سنة 1992 إنشاء ورشة جديدة للتغليف الخارجي للأنابيب بمادة البوليثيلان وذلك من أجل التطوير والتحسين في جودة المنتجات

- في 15 أكتوبر 2000 وبعد إعادة الهيكلة للمجموعة أصبحت الوحدة عبارة عن مؤسسة اقتصادية عمومية تحمل اسم مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز PIPE GAZ مستقلة ماليا وإداريا تابعة لمجمع الأنابيب ANABIB GROUP
- في 20 جانفي 2001 تحصلت مؤسسة الأنابيب على شهادة الجودة العالمية ISO 9001 وعلى شهادة المعهد الأمريكي البترولي APIQ 1.
- في 15 أوت 2003 تم تجديد هذه الشهادة من طرف الهيئة المختصة بعد إعطاء ملاحظات على ما يجب تغييره في المؤسسة للمحافظة على هذه الشهادة وقامت بمراقبة مدى دقة المؤسسة في الالتزام بهذه الملاحظات بعد سنتين عند تجديد الشهادة في المرة الثانية
- في سنة 2006 فكرت المؤسسة PIPE GAZ في مشروع الشراكة مع مؤسسة أنابيب غاز بالرغاية ALFA TUS لزيادة رأس مالها
- في جانفي 2007 تم دمج المؤسستين وأصبحت تحمل اسم الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE

ثانيا: مهام المؤسسة:

- صناعة الأنابيب الخاصة بنقل البترول والغاز
- بيع منتجات الأنابيب إلى بعض المؤسسات الخاصة
- بيع مشتقات وبقايا الحديد إلى المؤسسات الخاصة

ثالثا: دراسة الهيكل التنظيمي:

تتجلى أهمية الهيكل التنظيمي للمؤسسة في تحديد مختلف المسؤوليات وكذا توزيع المهام وهذا من أجل المساعدة على الرقابة والتنظيم من جهة و التسيير الحسن لمختلف العمليات والأنشطة من جهة أخرى، بالإضافة الى محاولة التنسيق بين مختلف الوظائف لبلوغ الأهداف، وسنحاول من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز ALFA PIPE (انظر الملحق رقم 1).

التطرق لمختلف المديرات والدوائر و المصالح المكونة لها الموضحة على النحو التالي:

الرئيس المدير العام:

وهو أعلى سلطة في المؤسسة، المسؤول عن إستراتيجياتها العامة، يعمل على التنسيق بين جميع المديرات لتحقيق الأهداف العامة، يصدر الأوامر ويتخذ القرارات اللازمة وهو الواصل بين المؤسسة ومجموعة أنابيب التابعة لها إداريا.

❖ مساعد و المدير العام:

1. مساعد المدير العام للأمن :

وهو الشخص المختص بتوفير الأمن الداخلي اللازم للمؤسسة وعمالها، يسهر على تطبيق قواعد الأمن، مسؤول على التعرف على أي دخيل للمؤسسة، له جميع الوسائل التي تمكنه من ذلك، مع تفويض من قبل الإدارة العامة باتخاذ القرارات الخاصة بمجال عمله وله فريق عمل تابع له يساعده على القيام بهذه الوظائف.

2. مساعد المدير العام لمراقبة الجودة :

وهو الذي يسهر على تطبيق كل المواصفات العالمية للجودة على جميع الأعمال التي تقام بها المؤسسة، بمراقبة مدى تطبيق المديرية المختلفة للتعليمات الواجب إتباعها للقيام بعملها، والحرص على أن يكون مقرات العمل مؤهلة للقيام بذلك العمل.

3. مساعد المدير العام لمراقبة التسيير :

وهو المسؤول عن مراقبة المديرية المختلفة في المؤسسة ومدى احترامها لتحقيق أهدافها وتتبع الانحرافات أثناء حدوثها للتقليل من الأخطار التي يمكن أن تنتج عنها، خاصة المحاسبة العامة والمالية.

4. مساعد المدير العام القانوني :

وهو الذي من اختصاصه جميع المعاملات القانونية المتعلقة بالمؤسسة كالعقود المبرمة مع المؤسسات الأخرى، الإنشاءات الجديدة، مختص بحل المنازعات و القضايا المرفوعة في المحكمة سواء مع المؤسسات الأخرى أو مع المؤسسة و موظفيها.

5. مساعد المدير العام للمراجعة :

المديرية:

1. المديرية الفنية: ولها دور مهم يتمثل في:

- تحديد مواصفات المواد الأولية وقطع الغيار.
- تعمل على تصليح الأعطاب على مستوى الآلات أو وسائل النقل.
- تقوم بإنتاج بعض أنواع قطع الغيار الخاصة بالطلبات المقدمة للمؤسسة ، كما أنها مسؤولة عن جميع عمليات الرقابة لضمان جودة منتجات المؤسسة تشمل دائرة الإنتاج والتغليف دائرة الصيانة دائرة رقابة النوعية مصلحة البرمجة

2. مديرية الموارد البشرية: تهتم هذه المديرية بمختلف الشؤون العاملين خاصة الإدارية و الاجتماعية منها

حيث تقوم بالسهر و الإشراف على مختلف عمليات التوظيف و التكوين التأهل و التحفيز الترقية وتوزيع الأجور و المكافآت و العطل الوضعية الاجتماعية اتجاه الضمان الاجتماعي كما تقوم بإعداد

التقارير التي تتعلق بتطور عدد العمال و معدل دوراتهم و الغيابات و... الخ. و تحصر أيضا على ربط العمل بالمؤسسة أكثر فأكثر و ذلك على أساس المعلومات المحصلة من مختلف المديريات الأخرى يلخص هذا كله ضمن مهمة كل دائرة من دوائر المديريات التالية :

❖ **دائرة المستخدمين:** حيث تسهر على كل ما يرتبط بالمستخدمين و المشاكل و النزاعات التي تواجههم كما تقول بالإعداد و التخطيط للسياسات المتعلقة بالأفراد و تنميتهم و الإشراف على تنفيذها بالتنسيق مع دوائر الأخرى.

❖ **دائرة التسيير:** تسهر على السير الحسن للعمل في المؤسسة و ذلك بتسيير كل ما يتعلق بالعمال من خلال العمل على راحتهم و الحفاظ على أمنهم و حقوقهم.

❖ **دائرة الاعلام الالي:** تتكفل بمختلف العمليات المرتبطة بالجانب الإداري للعاملين من جداول و وثائق إدارية و ما شابه.

3. **مديرية التموين:** تعتبر هذه المديرية بمثابة الوسيط بين المؤسسة و المورد حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير سواء كان محليا أو أجنبيا لتوريد، ما تحتاج إليه (مواد أولية، مواد ولوازم، قطع الغيار... الخ) و ذلك بعد إعداد برامج التموين و تحديد الاحتياجات العامة و المختلفة للمؤسسة كما تعمل على التسيير الحسن لعمليات الاستيراد و كل ما يتعلق بها إضافة الى حرصها على التسيير الأمثل للمخزونات و تضم هذه المديرية:

❖ **دائرة الشراء :** تهتم بشراء كل المواد التي تحتاج إليها المؤسسة بناء على طلب مركز التخزين أو أي جهة من الجهات الأخرى الممثلة في إحدى المديريات و الملفات أو البرامج الخاصة بالمشتريات.

4. **مديرية المالية :** تعد من المديريات الرئيسية و ذلك لان عملها حساس نوعا ما إذا ما قورن بباقي المديريات الأخرى، إذ تهتم بمختلف العمليات المالية، و المحاسبية حسب طبيعتها، و ذلك من خلال تحليل مختلف الحسابات و مراقبة جميع التصريحات المالية، كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر والتسجيلات المحاسبية، إضافة الى القيام بإعداد مختلف الميزانيات و مراقبتها، و هذا كله بهدف تحديد الوضعية أو الحالة المالية للمؤسسة و متابعة سير النشاط فيها و تضم هذه المديرية الدوائر التالية:

❖ **دائرة المحاسبة العامة:** تقوم هذه الدائرة بتسجيل العمليات المحاسبية (شراء و بيع) التي تقوم بها المؤسسة في إطار ممارسة نشاطها و من ثم مراقبتها

❖ **دائرة الخزينة :** تقوم هذه الدائرة بالتكفل بكل ما يهم المصالح المالية للمؤسسة و نعمل على حفظ التوازن المالي لها

5. **المديرية التجارية:** و تعتبر بمثابة الوسيط بين المؤسسة و الزبون، حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير على الصفقات التي تريد إبرامها معه فيما يخص الطلبات، السعر و الوقت..... الخ ذلك بعد

الإطلاع على العرض المقدم من طرفه و دراسته، كما تعمل على تلبية أكبر عدد ممكن من الطلبات، إضافة إلى الاهتمام بكل ما يتعلق بعمليات البيع و التسويق المرتبطة بالمنتج و هذا بالتنسيق مع مختلف المديرية الأخرى، تضم دائرتين هما:

- دائرة التجارة : تشرف على العمليات المتعلقة بمتابعة عمليات البيع الخاصة بالمنتج من بداية التعاقد وحتى خروجه من المؤسسة.
- دائرة التسويق: تعد الأساس في عمليات التعاقد وإعداد الصفقات، إذ إن عملها يتركز على عرض وإشهار وترويج المنتج لتلقي الطلبات من الزبائن، ومن ثم العمل على دراستها لتحديد بنود الاتفاق كالمدة والسعر، المواصفات المطلوبة، هذا في حالة ما إذا تم هذا الأخير فعلا، إضافة إلى هذا فإن مهمتها الرئيسية تتمثل في القيام بمختلف عمليات التسويق والتعاقد مع الزبائن حتى يصل المنتج النهائي إليهم بالمواصفات المطلوبة.

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:

أولا :المقابلة

لقد تم الاعتماد في أغلب الحالات على أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد مجتمع الدراسة، والمتمثلين في رئيس المركز وكذا رؤساء الفروع في المؤسسة وبالأخص 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، والمعمول بها على مستوى مديرية " ALFA PIPE " ، مع العلم أن المؤسسة محل الدراسة توفر معلومات حول التكاليف في كل سنة لحساب سعر التكلفة للمنتجات وكذا النتيجة التحليلية، ومن جهة أخرى توفير المعلومات التي تخص تحديد الأنشطة في المؤسسة، تكلفتها ومسببات التكلفة وعددها حتى تتمكن من تطبيق " نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC".¹

ثانيا :برنامج Excel 2007

تم استخدام هذا البرنامج لمعالجة المعطيات المتحصل عليها خلال دراسة البحث، لإتمام نموذج للطريقة المعمول بها والتي تخص المؤسسة محل الدراسة، وكذا تم استخدام هذا البرنامج في تصميم نموذج لنظام ABC حساب سعر التكلفة، النتيجة التحليلية لكل منتج والنتيجة التحليلية الإجمالية.

¹ مقابلة مباشرة مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة، في الفترة الممتد من 2016/04/13 إلى 2016/04/26

المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج الدراسة

نقوم في هذا المبحث بعرض كل النتائج التي سنتوصل إليها بعد عرض النظام المتبع في المؤسسة محل الدراسة وتصميم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC، وبعد ذلك نقوم بتفسيرها.

المطلب الأول: عرض نظام التكاليف في المؤسسة

إن هيكل التكاليف في المؤسسة متنوعة، منها تكاليف مباشرة بالإنتاج وأخرى غير مباشرة، حيث يتم تحضير المعلومات اللازمة عن التكاليف في السنة على مستوى المركز (المؤسسة محل الدراسة)، وتشرف مديرية ALFA PIPE على حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، وانطلاقاً من المعلومات التحضيرية المتوفرة لدى فرع المحاسبة والمالية تم ضبط النظام الخاص بالمركز، والتي سيتم عرضها في ما يلي:

في ما يلي نسب توزيع التكاليف غير المباشرة على الفروع الرئيسية، حيث تم الاعتماد على التكاليف الموضحة في الملحق رقم 02، والتي تتضح في مجموع التوزيع الأولي حسب طريقة الأقسام المتجانسة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(01): توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام الرئيسية وفق الطريقة الأقسام المتجانسة

الوحدة: دج

الأقسام الرئيسية						الأقسام الثانوية			
التوزيع	الورشة 4	الورشة 3	الورشة 2	الورشة 1	التموين	النقل	الصيانة	الادارة	البيان
22036076.11	71917222.87	71096299.01	99993279.20	1285287 49.97	12479227. 50	115416 09.22	12762428. 40	103666 29.84	مجموع التوزيع
1138971.66	1138971.66	1138971.66	2277943.32	3986400. 82	683383.00	455588 .66	569485.83	113897 16.62	الادارة
10	10	10	20	35	6	4	5	100	نسبة التوزيع
1066553.14	666595.71	1999787.13	933234.00	5999361. 40	666595.71	133319 1.42	13331914. 23	102308 6.78	الصيانة
8	5	15	7	45	5	10	100	5	نسبة التوزيع

5998675.19	-	-	-	-	7331714.1 2	133303 89.31	-	-	النقل
45	-	-	-	-	55	100	-	-	نسبة التوزيع
30240276.09	73722790.25	74235057.81	103204456.52	1385145 12.19	21160920. 33	-	0	0	مجموع التوزيع الثانوي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 02

ومن الملاحظ من الجدول فقد يتبين توزيع التكاليف غير المباشرة من خلال نسب المثوية، وهي النسب المعتمدة من طرف المؤسسة، وقد تم الاعتماد على مفاتيح التوزيع (طبيعة وحدة القياس) للأقسام الرئيسية بالمؤسسة كما يلي:

- قسم التموين : توافقه كمية الوحدات المشتراة خلال سنة 2014
- الورشة 1: توافقه عدد الوحدات المنتجة خلال سنة 2014
- الورشة 2 : توافقه عدد الوحدات المنتجة خلال سنة 2014
- الورشة 3 : توافقه عدد الوحدات المنتجة خلال سنة 2014
- الورشة 4: توافقه عدد الوحدات المنتجة خلال سنة 2014

وفيما يلي جدول لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحديد التكلفة غير المباشرة للوحدة لكل قسم:

جدول رقم (02): توزيع الأعباء غير المباشرة وفق الطريقة الأقسام المتجانسة

الوحدة: دج

الأقسام الرئيسية						الأقسام الثانوية			
التوزيع	الورشة 4	الورشة 3	الورشة 2	الورشة 1	التموين	النقل	الصيانة	الادارة	البيان
22036076.11	719172 22.87	71096299. 01	99993279. 20	128528 749.97	12479227. 50	115416 09.22	12762428. 40	103666 29.84	مجموع التوزيع
1138971.66	113897 1.66	1138971.6 6	2277943.3 2	398640 0.82	683383.00	455588 .66	569485.83	113897 16.62	الادارة
10	10	10	20	35	6	4	5	100	نسبة التوزيع
1066553.14	666595 .71	1999787.1 3	933234.00	599936 1.40	666595.71	133319 1.42	13331914. 23	102308 6.78	الصيانة
8	5	15	7	45	5	10	100	5	نسبة التوزيع
5998675.19	-	-	-	-	7331714.1 2	133303 89.31	-	-	النقل
45	-	-	-	-	55	100	-	-	نسبة التوزيع
30240276.09	737227 90.25	74235057. 81	103204456 .52	138514 512.19	21160920. 33	-	0	0	مجموع التوزيع الثانوي
عمل	ساعة	عدد الوحدات	عدد الوحدات	عدد الوحدات	كمية الوحدات	-	-	-	طبيعة

وحدة القياس				المنتجة	المنتجة	المشتراة			
عدد وحدات القياس	33056.94	36778.66	38169.20	52024.87	61308.71	76321.30	-	-	-
تكلفة الوحدة الواحدة	914.79	2004.50	1944.89	1983.75	2259.30	277.26			

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 01

نلاحظ أنه تم توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية كما هو موضح في الجدول السابق، وقد تم تحديد التكلفة غير المباشرة لكل طن من المادة المشتراة، 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 في كل ورشة من الورشات، وفي ما يلي جدول تكلفة الشراء:

الجدول رقم (03): تكلفة شراء المواد الأولية لكل ورشة وفق الطريقة الأقسام المتجانسة

المبالغ	البيان		
	الكمية	السعر	
	المصاريف المباشرة		الورشة 1 التلحيم
	المادة الأولية المشتراة طن		
22779459.94	163410.76	139.40	
38688995.40	117239.38	330.00	
	مصاريف النقل		
826284.82	1760.30	469.40	
	مصاريف مختلفة		

481045.81	1024.81	469.40	
		مصاريف غير مباشرة	
130146.32	277.26	469.40	
62905932.29		المجموع	
469.40		عدد الوحدات المشتراة	
134013.49		تكلفة الشراء للوحدة	
		المصاريف المباشرة	الورشة 2 المراقبة
		تكلفة المواد المشتراة بالوحدة	
1034944.00	25.12	41200.00	
12372100.00	155.00	79820.00	
		مصاريف النقل	
6425.10	1760.30	3.65	
		مصاريف أخرى	
3740.56	1024.81	3.65	
		المصاريف غير مباشرة	
1012.00	277.26	3.65	
13418221.65		المجموع	
3.65		عدد الوحدات المشتراة	
3676225.11		تكلفة الشراء للوحدة	
		المصاريف المباشرة	
		تكلفة المواد المشتراة طن	
195881742.4	155022.47	1263.57	

29959135.21	244704.20	122.43	الورشة 3 التغليف الخارجي
2504982.99	94527.66	26.5	
1188751.76	208552.94	5.70	
		مصاريف النقل	
2496457.46	1760.30	1418.20	
		مصاريف مختلفة	
1453385.54	1024.81	1418.20	
		المصاريف غير المباشرة	
393210.13	277.26	1418.20	
233877665.5		المجموع	
1418.2		عدد الوحدات المنتجة	
164911.62		تكلفة الشراء للوحدة	
		المصاريف المباشرة	
		تكلفة المواد المشتراة طن	
20082499.64	343231.92	58.51	
26728158.93	344746.02	77.53	
2497579.19	94248.27	26.5	
1188751.76	208552.94	5.70	
		مصاريف النقل	
225740.87	1760.30	128.24	
		مصاريف مختلفة	
172414.03	1024.81	168.24	

	المصاريف غير المباشرة	
46646.22	277.26	168.24
50941790.64	المجموع	
168.24	عدد الوحدات المنتجة	
302792.38	تكلفة الشراء للوحدة	

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم 2، والملحق رقم 3 و4

التحليل

من الجدول أعلاه أن تكلفة شراء المواد الأولية في الورشات الأربعة قدرت على التوالي: الورشة 4 بأعلى تكلفة شراء والتي قدرت بـ 302792.38 دج، وتليها الورشة 3 بـ 164911.62 دج، وبعدها تكلفة شراء للورشة 1 التي قدرت بـ 134013.49 دج، وأخيرا الورشة 2 بأقل تكلفة شراء قدرت بـ 110.87 دج وبعد اتمام تكلفة الشراء يتم استعمال هذه المواد في انتاج منتجين، وهنا تتحمل المؤسسة تكاليف مباشرة للإنتاج وأخرى غير مباشرة، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04): تكلفة الانتاج وفق الطريقة الأقسام المتجانسة

البيان	انبوب قطره 42	انبوب قطره 48
الورشة 1		
قيمة الحديد الصافي للانتاج	1723215243.46	1812310491.99
تكلفة شراء المواد الأولية للورشة 1	30660351.40	32245580.89
التكاليف المباشرة	215522748.46	226697453.55
التكاليف غير المباشرة	64811492.55	68162435.54
المجموع الكلي للورشة 1	2034209835.87	2139415961.98
عدد الوحدات المنتجة	73172.77	81702.92
تكلفة انتاج الوحدة	27800.09	26185.31

1400809464.71	2345379452.65	التكاليف المباشرة1	الورشة 2
6878180.42	6540041.23	تكلفة شراء المواد الأولية للورشة2	
200431374.16	190577939.46	التكاليف المباشرة2	
52902604.41	50301852.11	التكاليف غير المباشرة	
1661021623.71	2592799617.92	المجموع الكلي للورشة2	
53496.01	84364.65	عدد الوحدات المنتجة	
31049.01	30733.25	تكلفة انتاج الوحدة	
1157713094.36	1965674083.4	التكاليف المباشرة	الورشة 3
119885634.58	113991920.20	تكلفة شراء المواد الأولية للورشة3	
151274995.09	143838143.99	التكاليف المباشرة2	
38052890.63	36182167.17	التكاليف غير المباشرة	
1466926614.67	2259686021.90	المجموع الكلي للورشة3	
37286.11	63959.20	عدد الوحدات المنتجة	
39342.44	35330.12	تكلفة انتاج الوحدة	
1413484955.28	2177363851.79	التكاليف المباشرة	الورشة 4
26148797.67	24863292.99	تكلفة شراء المواد الأولية للورشة4	
136043796.01	129355728.01	التكاليف المباشرة2	
37790302.28	35932487.97	التكاليف غير المباشرة	

1539588482.94	2367515035.22	المجموع الكلي للورشة 4	
35927.74	61629.11	عدد الوحدات المنتجة	
42852.36	38415.53	تكلفة انتاج الوحدة	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

التحليل

من الجدول اعلاه أنه تم تحميل للمنتجات المصاريف المباشرة اللازمة والمصاريف غير المباشرة، حيث ظهرت تكلفة الانتاج للوحدة على التوالي : انبوب قطر 42 بأعلى تكلفة انتاج التي قدرت بـ 27800.50 دج مقارنة مع أنبوب قطر 48 والذي كانت قيمته 26185.31 دج وهذا في الورشة 1، أما في الورشة 2 فقد كانت اعلى تكلفة انتاج للأنبوب قطر 48 الذي كانت قيمته 31049.01 دج وانخفضت تكلفة انتاج انبوب قطر 42 الى 30733.25 دج، ليقى انبوب قطر 48 اعلى تكلفة انتاج في الورشة 3 والورشة 4 حيث قدرت على التوالي بـ 39342.44 دج و 42852.36 دج اما الانبوب قطر 42 فقد قدرت على التوالي بـ 35330.12 دج للورشة 3 و 38415.53 دج في الورشة 4

بعد العملية الانتاجية وحساب تكلفة الانتاج للوحدة، يتم حساب سعر التكلفة لكل منتج من خلال استخدام الكمية المباعة حيث:

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

الجدول رقم (05): سعر التكلفة لكل منتج وفق الطريقة الأقسام المتجانسة

البيان	سعر التكلفة لكل منتج وفق الطريقة الأقسام المتجانسة	
	الكمية	السعر
أنبوب قطر 48	35927.74	42852.36
أنبوب قطر 42	61629.11	38415.53
المجموع الكلي للورشة 4	2367515035.22	1539588482.94

		مصاريف غير مباشرة قسم التوزيع	
	19529417.76	338.47	57699.11
10710262.99		355.85	30097.69
1550298745	2387044453	سعر التكلفة	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجداول السابقة

يتضح من الجدول أنا أنبوب قطر 42 بسعر تكلفة أعلى قدر ب: 2387044453 دج، أما انبوب قطر 48 ظهر بسعر تكلفة قدره 1550298745 دج

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

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

وفيما يلي جدول يوضح حساب النتيجة التحليلية لكل منتج:

الجدول رقم (06): حساب النتيجة التحليلية لكل منتج وفق الطريقة الأقسام المتجانسة

البيان	انبوب قطر 42	انبوب قطر 48
رقم الاعمال		القيمة
الكمية		السعر
57699.11	3012477935.21	52210.13
30097.69		57520.88
سعر التكلفة	2387044453	1550298745
النتيجة التحليلية	625433482	180946661

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE والجدول السابق رقم (05)

من الجدول اعلاه أن انبوب قطر 42 وانبوب قطر 48 ظهرت نتيجتهما موجبة وقدما ربحا للمؤسسة الا ان الانبوب قطر 42 قيمته أكبر من انبوب قطر 48 ونتيجة الانبوبين على التوالي: 625433482 دج، 180946661 دج

بعد ما تم حساب النتيجة التحليلية لكل منتج، يلي هذا الحساب النتيجة التحليلية الاجمالية وفق الطريقة المعتمد في المؤسسة، وفيما يلي حساب النتيجة الاجمالية للمؤسسة:

الجدول رقم (07): حساب النتيجة التحليلية الاجمالية وفق الطريقة الأقسام المتجانسة

المبالغ (دج)	البيان
806380143	النتيجة التحليلية
19709311.70	مبيعات أخرى
826089454.7	النتيجة التحليلية الاجمالية

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

حسب الجدول السابق نلاحظ أن المؤسسة في حالة ربح حيث ظهرت نتيجتها التحليلية الاجمالية بقيمة 826089454.7 دج، وأن للمؤسسة مبيعات أخرى تمثل ايرادات بالإضافة الى النتيجة التحليلية للمنتجين؛ وبعد ما تم ضبط النموذج المعتمد للمؤسسة محل الدراسة، سنحاول تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

المطلب الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في المؤسسة محل الدراسة

أولا: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

بعد عرض نموذج نظام التكاليف وفق الطريقة المعتمدة في المؤسسة محل الدراسة، سنقوم في ما يلي محاولة تطبيق نظام ABC في المؤسسة محل الدراسة، وهذا من خلال تتبع خطوات تصميمه داخل المؤسسة وهي كما يلي

1. تحديد وتحليل الأنشطة
2. تحديد تكلفة كل نشاط
3. تحديد مسببات التكلفة
4. تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات

بعد تحديد خطوات تطبيق نظام ABC سنحاول تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة

1. تحديد وتحليل الأنشطة:

في هذه الخطوة ينبغي تقسيم المؤسسة الى أنشطة، ونظرا لاعتماد المؤسسة على الهيكلة حسب الأقسام، تم الوقوف عند كل المهام التي يقوم بها كل قسم، حتى يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة، وكان تقسيم المعتمد الموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): تحديد الأنشطة داخل المؤسسة

الأقسام	الأنشطة
الإدارة	نشاط الإدارة
	نشاط المالية
الصيانة	صيانة المعدات
النقل	نقل العمال
التمويل	الشراء والتمويل
	تسيير المخازن
	نقل الموارد والمنتجات
الإنتاج	أوامر بدأ الإنتاج
	تشغيل الآلات
التوزيع	اعداد فواتير البيع
	المراقبة النوعية
	نشاط نقل المنتج

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مؤسسة ALFAPIPE

وفق الجدول (08) يتبين أنه تم تقسيم المؤسسة الى عدة أنشطة، وقد تم تحديد 12 نشاط، بحسب النشاطات التي تقوم بها المؤسسة في جميع أقسامها، سواء الثانوية أو الرئيسية

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

2. تحديد تكلفة كل نشاط

يتم في هذه الخطوة تحديد تكلفة كل نشاط انطلاقاً من التكلفة الاجمالية لكل نشاط والنسب التقريبية، ثم تقريب تكلفة كل نشاط بنسبة من التكلفة الاجمالية.

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{التكلفة الاجمالية للنشاط} * \text{نسبة المخصصة للنشاط}$$

التطبيق العددي: نأخذ كمثال حساب تكلفة الأنشطة التي يقوم بها قسم التموين:

تكلفة نشاط الشراء والتموين = $12479227.50 * 20\%$ = 2495845.5 (دج)

تكلفة نشاط تسيير المخازن = $12479227.50 * 50\%$ = 6239613.75 (دج)

تكلفة نشاط نقل الموارد والمنتجات = $12479227.50 * 30\%$ = 3743768.25 (دج)

وفيما يلي جدول يوضح النسب المعتمدة لتحديد تكلفة كل أنشطة الاقسام في المؤسسة محل الدراسة:

الجدول رقم (09): تحديد تكلفة الأنشطة

الأقسام	النشاطات	التكلفة الاجمالية	النسب %	تكلفة النشاطات
الادارة	نشاط الادارة	10366629.84	70	7256640.89
	نشاط المالية		30	3109988.95
الصيانة	صيانة المعدات	12762428.40	100	12762428.40
النقل	نقل العمال	11541609.22	100	11541609.22
التموين	الشراء والتموين	12479227.50	20	2495845.5
	تسيير المخازن		50	6239613.75
	نقل الموارد والمنتجات		30	3743768.25

18576775.5	50	37153551	أوامر بدأ الانتاج	الانتاج
18576775.5	50		تشغيل الآلات	
2203607.61	10	22036076.11	اعداد فواتير البيع	التوزيع
8814430.44	40		المراقبة النوعية	
11018038.06	50		نشاط نقل المنتج	
106339522.1		106339522.1		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

نلاحظ من الجدول اعلاه، أنه تم تحديد تكلفة كل نشاط انطلاقا من التكلفة الاجمالية التي كانت محددة وفق الطريقة المعمول بها في المؤسسة

وبعد اتمام الخطوة الثانية وتحديد تكلفة كل نشاط، يلي ذلك تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط والتي نوضحها في الخطوة الموالية:

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 قسم، والتأكد من كل معلومة من مصدرها داخل المؤسسة، فقد تم وضع لكل نشاط مسبب وهذا حسب ما يتوافق معه، وقد تم تحديد حجم كل مسبب من أجل حساب التكلفة الوحودية، وفيما يلي توضيح لذلك:

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

النشاطات	مسببات التكلفة	حجم المسببات
نشاط الادارة	ساعات عمل مباشره	2920
نشاط المالية	ساعات عمل مباشره	2504
صيانة المعدات	ساعات الفحص	376
نقل العمال	عدد المستخدمين	46

4029	عدد أوامر الشراء	الشراء والتمويل
16	عدد الطلبات	تسيير المخازن
188281.44	طن من المنتجات	نقل الموارد والمنتجات
365	عدد أوامر الإنتاج	أوامر بدأ الإنتاج
8760	ساعات عمل مباشرة	تشغيل الآلات
31	عدد الفواتير	اعداد فواتير البيع
1095	ساعات الفحص	المراقبة النوعية
5840	ساعات عمل مباشرة	نشاط نقل المنتج

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

وفق الجدول اعلاه نلاحظ أنه تم تحديد مسببات التكلفة لكل الأنشطة، حيث كل مسبب للتكلفة يوافق نشاط من نشاطات المؤسسة ويتم تحديد حجم كل مسبب وبعد تحديد مسببات التكلفة لكل الأنشطة وحجم هذه المسببات، يتم حساب التكلفة الوحدية للمسبب انطلاقا من تكلفة كل نشاط وحجم مسبب التكلفة الموافق له حيث:

التكلفة الوحدية للمسبب = تكلفة النشاط / عدد مسببات التكلفة لهذا النشاط

التطبيق العددي: نأخذ كمثال نشاط أوامر بدأ الإنتاج

$$533803.85 = 365 / 194838408.38 = \text{التكلفة الوحدية لنشاط أوامر بدأ الإنتاج}$$

وهذا ما سنوضحه في الجدول أدناه:

الجدول رقم (11): تكاليف الوحدة لمسيبات التكاليف وفق نظام محاسبة التكاليف المبني على

الأنشطة ABC

الوحدة: دج

الأقسام	النشاطات	التكلفة الاجمالية	النسب	تكلفة النشاطات	مسيبات التكلفة	حجم المسيبات	تكلفه وحدة المسيب
الادارة	نشاط الادارة	10366629.84	70	7256640.89	ساعات عمل مباشره	2920	2485.15
	نشاط المالية		30	3109988.95	ساعات عمل مباشره	2504	1242.01
الصيانة	صيانة المعدات	12762428.40	100	127624	ساعات الفحص	376	33942.63
				28.40			
النقل	نقل العمال	11541609.22	100	11541609.22	عدد المستخدمين	46	250904.55
التموين	الشراء والتموين	12479227.50	20	2495845.5	عدد أوامر الشراء	4029	619.47
	تسيير المخازن		50	6239613.75	عدد الطلبيات	16	389975.86
	نقل الموارد والمنتجات		30	3743768.25	طن من المنتجات	188281.44	19.88
الانتاج	أوامر بدأ الانتاج	37153551	50	18576775.5	عدد أوامر الإنتاج	365	50895.28
	تشغيل الآلات		50	18576775.5	ساعات عمل مباشره	8760	2120.64
التوزيع	اعداد فواتير البيع	22036076.11	10	2203607.61	عدد الفواتير	31	71084.12
	المراقبة النوعية		40	8814430.44	ساعات الفحص	1095	8049.71
	نشاط نقل المنتج		50	11018038.06	ساعات عمل مباشره	5840	1886.65
المجموع		106339522.1		106339522.1			

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

نلاحظ من الجدول رقم (11) تحديد التكلفة الوحودية للمسيب، حيث ظهرت النشاطات الرئيسية في المؤسسة بتكلفة الوحودية للمسيب، بينما النشاطات الثانوية لا تتحمل اي تكلفة

وبعد تحديد مسببات التكلفة لكل الأنشطة نقوم بتحديد عدد المسببات لكل منتج، وهذا انطلاقاً من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة، ولقد اعتمدنا على نسب تقريبية لتحديد ما يحتاجه كل منتج من حجم مسببات التكلفة الاجمالي ونظر إلى أننا المؤسسة لاننتاج منتجاتها تقوم بادخالها في 4 ورشات، وكان توزيع النسب كما يلي:

الحجم الاجمالي من مسببات التكلفة لكل نشاط الانتاج المنتجين تمثل 100%

وفي ما يلي توضيح لحجم مسببات التكلفة الضروري لكل منتج:

الجدول رقم (12): الحجم الضروري من مسببات التكلفة لكل نشاط

انبوب قطر 48"				انبوب قطر 42"				حجم مسببات التكلفة	مسببات التكلفة لكل نشاط
الورشة 4	الورشة 3	الورشة 2	الورشة 1	الورشة 4	الورشة 3	الورشة 2	الورشة 1		
222	222	315	521	362	362	473	443	2920	ساعات عمل مباشرة
190	190	270	446	311	311	406	380	2504	ساعات عمل مباشرة
28	28	41	67	47	47	61	57	376	ساعات الفحص
3	3	5	8	6	6	8	7	46	عدد المستخدمين
306	306	435	718	500	500	653	611	4029	عدد أوامر الشراء
1	1	2	3	2	2	3	2	16	عدد الطلبات
13975.8 9	14504. 3	20809.9 5	33106.7 1	22802.7 7	23664. 9	31214.9 2	28202.0 0	188281.4 4	طن من نتجات
28	28	39	65	46	46	58	55	365	عدد أوامر الإنتاج
663	663	942	1554	1081	1081	1412	1324	8760	ساعات عمل مباشرة
2	2	3	6	4	4	5	5	31	اعداد فواتير البيع
83	83	118	195	136	136	178	166	1095	المراقبة النوعية
292	292	415	684	476	476	622	583	3840	نشاط نقل المنتج

15793.8	16322.	23394.9	37370.7	25773.7	26635.	35093.9	31835		المجموع
9	3	5	1	7	9	2			

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

من الجدول نلاحظ الحجم الضروي من مسببات التكلفة لكل منتج وقد تم توزيع حجم هذه المسببات بنفس النسب التقريبية التي توافق مع ما يحتاجه كل منتج في المؤسسة بعد تحديد التكلفة الوحودية لكل نشاط والحجم الضروي من المسببات الخاصة بكل منتج يتم حساب المصاريف غير المباشرة لكل نشاط ومن ثم حساب التكلفة غير المباشرة لكل منتج حيث أن

التكلفة غير المباشرة = عدد مسببات التكلفة * التكلفة الوحودية للمسبب

وفيما يلي جدول يوضح حساب التكاليف غير المباشرة لكل منتج

الجدول رقم (13): حساب مجموع التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل منتج وفق نظام ABC

انبوب قطر 48				انبوب قطر 42				تكلفة وحدة المسبب	الأنشطة
الورشة 4	الورشة 3	الورشة 2	الورشة 1	الورشة 4	الورشة 3	الورشة 2	الورشة 1		
551703.3	551703.3	782822.25	1294763.15	899624.3	899624.3	1175475.9	1100921.4	2485.15	نشاط الادارة
235981.9	235981.9	335342.7	553936.46	386265.11	386265.11	504256.06	471963.8	1242.01	نشاط المالية
950393.64	950393.64	1391647.8	227306.21	1595303.6	1595303.6	1934729.9	12762428.	33942.6	صيانة المعدات
752713.65	752713.65	1254522.7	2007236.4	1505427.3	1505427.3	2007236.4	1756331.8	250904.55	نقل العمال
18557.82	18557.82	269469.45	444779.46	309735	309735	404513.91	378496.17	619.47	الشراء والتموين
389975.86	389975.86	779951.72	1169927.58	779951.72	779951.72	1169927.5	779951.72	389975.86	تسيير المحازن
277840.69	288345.48	413701.81	658161.39	453319.07	470458.21	620552.61	560655.76	19.88	نقل الموارد

									والنتجات
1425067.84	1425067.84	1984915.92	3308193.28	2341182.88	2341182.88	2951926.24	2799240.48	50895.28	أوامر بدأ الانتاج
1405984.32	1405984.32	1997642.88	3295474.56	2292411.84	2292411.84	2994343.68	2807727.36	2120.64	تشغيل الآلات
142168.24	142168.24	213252.36	426504.72	284336.48	284336.48	355420.6	355420.6	71084.12	اعداد فواتير البيع
668125.93	668125.93	949865.78	1569693.45	1094760.56	1094760.56	1432848.38	1336251.86	8049.71	المراقبة النوعية
550901.8	550901.8	782959.75	1290468.6	898045.4	898045.4	1173496.3	1099916.95	1886.65	نشاط نقل المنتج
7369414.99	7379919.78	11156095.12	16241445.18	12840363.27	12857502.41	16724727.62	26209306.72	-	المجموع
35927.74				61629.11				عدد الوحدات المنتجة	
1173.10				1113.63				التكلفة غير المباشرة للوحدة	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

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 انبوب قطر 48 يتحمل الوحدة المنتجة منه حجم كبير من التكاليف غير المباشرة، أما انبوب قطر 42 تتحمل الوحدة المنتجة منه تكاليف غير مباشرة بقيمة أقل

وبعد تحديد كل ما سبق من الحجم الضروري من المسببات الخاص بكل منتج، وكذا إجمالي تكاليفه غير المباشرة، نقوم بحساب تكلفة شراء المادة الأولية وفق نظام ABC لكل ورشة انتاج انطلاقا من التكلفة غير المباشرة للوحدة، والتي نوضحه فيما يلي:

الجدول رقم (14): تكلفه شراء المواد الأولية وفق نظام ABC في الورشة 01

البيان	الكمية	السعر	المبالغ -دج-
المواد الأولية للشراء			
المادة 1	139.4	163410.76	22779459.94

38688995.40	117239.38	330.00	المادة 2
826284.82	1760.30	469.40	مصاريف النقل
481045.81	1024.81	469.4	مصاريف مختلفه
62775785.97			مجموع التكاليف المباشره
823275.63	619.47	1329	الشراء والتموين
1949879.3	389975.86	5	تسيير المخزون
1218817.15	19.88	61308.71	نقل المواد والمنتجات
3991972.09			مجموع التكاليف غ المباشره
			قسم التموين
66767758.05			مجموع التكاليف
469.40			كمية المادة الأولية المشتراة (طن)
142240.64			تكلفة الشراء للوحدة

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

الجدول رقم (15): تكلفه شراء المواد الأوليه وفق نظام ABC في الورشة 02

البيان	الكميه	السعر	المبالغ -دج-
المواد الاوليّه للشراء			
المادة 1	41200.00	25.12	1034944.00
المادة 2	79820	155.00	12372100.00
مصاريف النقل	3.65	1760.30	6425.10
مصاريف مختلفه	3.65	1024.81	3740.56
مجموع التكاليف المباشره			13417209.66
الشراء والتموين	1088	619.47	673983.36

1949879.3	389975.86	5	تسيير المخزون
1034254.42	19.88	52024.87	نقل المواد والمنتجات
3658117.08			مجموع التكاليف غ المباشره قسم التموين
17075326.74			مجموع التكاليف
3.65			كمية المادة الأولية المشتراة (طن)
4678171.71			تكلفة الشراء للوحدة

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

الجدول رقم (16): تكلفة شراء المواد الأولية وفق نظام ABC في الورشة 03

المبالغ -دج-	السعر	الكميه	البيان
			المواد الاوليّه للشراء
195881742.40	155022.47	1263.57	المادة 1
29959135.21	244704.20	122.43	المادة 2
2504982.99	94527.66	26.5	المادة 3
1188751.76	208552.94	5.70	المادة 4
2496457.46	1760.30	1418.20	مصاريف النقل
1453385.54	1024.81	1418.20	مصاريف مختلفه
230979472.37			مجموع التكاليف المباشره
499292.82	619.47	806	الشراء والتموين
1169927.58	389975.86	3	تسيير المخزون
758803.70	19.88	38169.2	نقل المواد والمنتجات
2428024.10			مجموع التكاليف غ المباشره

			قسم التموين
233407496.4			مجموع التكاليف
1418.20			كمية المادة الأولية المشتراة (طن)
164580.10			تكلفة الشراء للوحدة

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

الجدول رقم (17): تكلفه شراء المواد الأولية وفق نظام ABC في الورشة 04

المبالغ -دج-	السعر	الكمية	البيان
			المواد الاولي للشراء
20082499.64	343231.92	58.51	المادة 1
26728158.93	344746.02	77.53	المادة 2
2497579.19	94527.66	26.5	المادة 3
1188751.76	208552.94	5.70	المادة 4
225740.87	1760.30	128.24	مصاريف النقل
172414.03	1024.81	128.24	مصاريف مختلفه
50895144.42			مجموع التكاليف المباشره
499292.82	619.47	806	الشراء والتموين
1169927.58	389975.86	3	تسيير المخزون
731159.76	19.88	36778.66	نقل المواد والمنتجات
2400380.16			مجموع التكاليف غ المباشره
			قسم التموين
53295524.58			مجموع التكاليف
128.24			كمية المادة الأولية المشتراة (طن)

415592.05		تكلفة الشراء للوحدة
-----------	--	---------------------

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

نلاحظ من الجداول رقم (14) و (15) و (16) والجدول رقم (17) أنا تكلفة شراء المادة الأولية في كل ورشة قدرت على التوالي ب: الورشة 1 قدرت 142240.64 دج، أما الورشة 2 فكانت 4678171.71 دج والورشة 3 قدرت ب 164580.10 دج أما فيما يخص الورشة 4 فقدرت تكلفة شراءها 415592.05 دج، وأن المواد الأولية تتحمل نشاطات التمويل كمصاريف غير مباشرة، وبعد القيام بحساب تكلفة شراء المواد الأولية اللازمة للإنتاج، وكذا تحديد تكلفة الشراء للوحدة لكل ورشة، تقوم المؤسسة باستخدام كمية من المواد الأولية المشتراة في كل ورشة في إنتاج منتجين، وهذا حسب ما يحتاجه كل منتج لإنتاجه ولقد تم الاعتماد على نسب التوزيع كل من المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة لإيجاد التكلفة الإجمالية لإنتاج كل منتج، ومن ثم تحديد تكلفة الإنتاج للوحدة، وفيما يلي توضيح لتكلفة إنتاج كل من المنتجين:

الجدول رقم (18): تكلفة الإنتاج وفق نظام ABC في الورشة 1

النسب	البيان	المنتج 42	المنتج 48
	المصاريف الاولية المستعمله		
	تكلفه الحديد	1723215243.46	1812310491.99
48.74	228.78	33895367.61	148157.04
51.86	240.62		35649546.96
	ت 1	211706916.13	214024047.34
	مجموع التكاليف المباشره	1968817527.20	2061984086.32
	الشراء والتمويل	378496.17	611*619.47
			444779.46
	تسيير المخازن	779951.72	2*389975.86

1169927.58		3*389975.86		
	560655.76	28202*19.88	نقل الموارد والمنتجات	
858161.39		33106.71*19.88		
	2799240.4	55*50895.28	أوامر بدأ الإنتاج	
3308193.2		65*50895.28		
	2807409.6	1324*2120.64	تشغيل الآلات	
3295474.56		1554*2120.64		
	355420.6	5*71084.12	اعداد فواتير البيع	
426504.72		6*71084.12		
	1336251.86	166*8049.71	المراقبة النوعية	
1569693.45		195*8049.71		
	1099916.95	583*1886.65	نشاط نقل المنتج	
1290468.6		684*1886.65		
12363202.96	10117343.59		مجموع التكاليف غير المباشرة	
2074347289	1978934871		مجموع التكاليف	
81702.92	73172.77		عدد الوحدات المنتجة	
25388.90	27044.69		تكلفه الوحدة	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

انطلاقا من الجدول رقم (18) نلاحظ أن المنتجين في الورشة 1 تحملت مصاريف نشاطات الاستغلال وأن المنتج 42 بأعلى تكلفة إنتاج للوحدة وتقدر بقيمة 27044.69 دج، أما المنتج 48 فقد بلغت تكلفة الإنتاج للوحدة منه بـ 25388.90 دج

الجدول رقم (19): تكلفة الانتاج وفق نظام ABC في الورشة 2

المنتج 48	المنتج 42	البيان		النسب
		المصاريف الاولي المستعمله		
1400809605.61	2345344862.82	التكلفه المنقوله ورشه 1		
	9568221.57	5375405.38	1.78	48.74
10052008.06		5375405.38	1.87	51.86
203311552.62	195805104.71	مصاريف عمال	ت 1	
1614173166.29	2550718189.10	مجموع التكاليف المباشره		
	404513.91	653*619.47	الشراء والتموين	
269469.45		435*619.47		
	1169927.58	3*389975.86	تسيير المخازن	
779951.72		2*389975.86		
	620552.61	31214.92*19.88	نقل الموارد والمنتجات	
413701.81		20809.95*19.88		
	2951926.24	58*50895.28	أوامر بدأ الانتاج	
1984915.92		39*50895.28		
	2994343.68	1412*2120.64	تشغيل الآلات	
1997642.88		942*2120.64		
	5420.6	5*71084.12	اعداد فواتير البيع	
213252.36		3*71084.12		

	1432848.38	178*8049.71	المراقبة النوعية
949865.78		118*8049.71	
	1173496.3	622*1886.65	نشاط نقل المنتج
782959.75		415*1886.65	
7391759.67	8092129.3	مجموع التكاليف غير المباشرة	
1621564926	2558810318	مجموع التكاليف	
53496.01	84364.65	عدد الوحدات المنتجة	
30311.89	30330.36	تكلفه الوحدة	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

من الجدول اعلاه نلاحظ ان المنتجين في الورشة 2 تحملت نفس المصاريف التي تحملتها في الورشة 1 ولكن هنا نلاحظ أن المنتج 42 يحقق اعلى تكلفة انتاج للوحدة حيث قدرت بـ 30330.36 دج، أما المنتج 48 فقد قدرت تكلفة انتاج للوحدة منه بـ 30311.89 دج، ومنه نرى أن المنتج 48 قد تحمل مصاريف اضافية

الجدول رقم (20): تكلفة الانتاج وفق نظام ABC في الورشة 3

المنتج 48	المنتج 42	البيان		النسب
		المصاريف الاولى المستعمله		
1157696802.25	1965674083.40	التكلفه المنقوله ورشه 2		
	114585992.02	165771.15	691.23	48.74
120510652.92		165771.15	726.97	51.86
155751144.04	125186330.34	مصاريف عمال	ت 1	
1433958599.21	2205446405.76	مجموع التكاليف المباشرة		

	309735	500*619.47	الشراء والتمويل	
189557.82		306*619.47		
	779951.72	2*389975.86	تسيير المخازن	
389975.86		1*389975.86		-
	470458.21	23664.9*19.88	نقل الموارد والمنتجات	
288345.48		14504.3*19.88		
	2341182.88	46*50895.28	أوامر بدأ الانتاج	
1425067.84		28*50895.28		
	2292411.84	1081*2120.64	تشغيل الآلات	
1405984.32		663*2120.64		
	4336048	4*71084.12	اعداد فواتير البيع	
2168.24		2*71084.12		
	1094760.56	136*8049.71	المراقبة النوعية	
6688125.93		83*8049.71		
	898045.4	476*1886.65	نشاط نقل المنتج	
550901.8		292*1886.65		
10940127.29	12522593.61		مجموع التكاليف غير المباشرة	
1444898726	233068999.3		مجموع التكاليف	
37286.11	63959.20		عدد الوحدات المنتجة	
38751.66	3644.03		تكلفه الوحدة	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

وفق الجدول اعلاه يتبين لنا انا المنتجين تحمل مصاريف نشاطات الاستغلال وأن اعلى تكلفة انتاج للوحدة كانت للمنتوج 48 حيث قدر بقيمة 38751.66دج، اما المنتوج 42 فقد قدرت قيمة تكلفة انتاج للوحدة منه بـ 3644.03دج

الجدول رقم (21): تكلفة الانتاج وفق نظام ABC في الورشة 4

النسب	البيان	المنتوج 42	المنتوج 48
	المصاريف الاولية المستعمله		
	التكلفه المنقوله ورشه 2	2187962887.79	1413484955.29
48.74	82.01	26793363.05	326708.48
51.86	86.23		326708.48
	ت 1	110072589.31	64981286.72
	مجموع التكاليف المباشره	2324828840.15	1506638314.87
	الشراء والتموين	309735	500*619.47
			189557.82
	تسيير المخازن	779951.72	2*389975.86
			389975.86
	نقل الموارد والمنتجات	453319.07	22802.77*19.88
			277840.69
	أوامر بدأ الانتاج	2341182.88	46*50895.28
			1425067.84
	تشغيل الآلات	2298773.76	1081*2120.64

1405984.32		663*2120.64		
	284336.84	4*71084.12	اعداد فواتير البيع	
142168.24		2*71084.12		
	1094760.56	136*8049.71	المراقبة النوعية	
668125.93		83*8049.71		
	898045.4	476*1886.65	نشاط نقل المنتج	
550901.8		292*1886.65		
5049622.5	8460105.23		مجموع التكاليف غير المباشرة	
1511687937	2333288945		مجموع التكاليف	
35927.74	61629.11		عدد الوحدات المنتجة	
42075.79	37860.18		تكلفه الوحدة	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

حسب الجدول رقم (21) والذي يعبر عن تكلفة الانتاج في الورشة 4 انه تم تحميل مصاريف نشاطات الاستغلال لكل منتج، وانه قدرت اعلى قيمة من تكلفة انتاج للوحدة قدرت بـ 42075.79 دج وهذه القيمة كانت للمنتج 48، أما في ما يخص المنتج 42 فقد بلغت تكلفة انتاج للوحده منه 37860.18 دج، انطلاقا من الجداول السابقة على التوالي 18، 19، 20، 21، أن المنتج 42 يأخذ اعلى تكلفة انتاج للوحدة وهذا في الورشة 1 المبينة في الجدول رقم (18)، أما في الورشة 2 والورشة 3 والورشة 4 فقد انعكس الأمر وأصبحت اعلى تكلفة انتاج للوحدة للمنتج 48 وهذا لتحمله مصاريف اضافية.

4. تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:

نقوم في هذه الخطوة بحساب سعر التكلفة لكل منتج وفق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC كما وضحنا سابقا بحساب سعر التكلفة، ونقوم بحسابه وفق هذا النظام كالتالي:

الجدول رقم(22): حساب سعر التكلفة لكل منتج وفق نظام ABC

البيان	الكمية	السعر	انبوب قطر 42	انبوب قطر 48
تكلفة الانتاج المباع	61629.11	38415.53	2367515035.22	
	35927.74	42852.36		1539588482.94
مجموع التكاليف المباشرة			2367515035.22	1539588482.94
اعداد فواتير البيع	18	71084.12	1279514.16	
	13	71084.12		924094.73
المراقبة النوعية	616	8049.71	4958621.36	
	419	8049.71		3372828.49
نشاط نقل المنتج	2157	1886.65	4069504.05	
	1683	1886.65		317497.95
مجموع التكاليف غير المباشرة قسم التوزيع			10307639.57	4614421.17
سعر التكلفة			2377822675	1544202903

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

من الجدول رقم (22) نلاحظ أن المنتجات تحملت المصاريف غير المباشرة لنشاطات التوزيع، حيث بلغ سعر التكلفة لأنبوب قطر 42: 2377822675 دج والذي يظهر بأعلى سعر تكلفة، بينما انبوب قطر 48 بلغ بسعر تكلفة قدر بـ : 1544202903 دج

وبعد حساب سعر التكلفة، نقوم بحساب النتيجة التحليلية لكل منتج وهذا انطلاقا من سعر التكلفة المحدد سابقا ورقم الأعمال، بنفس الطريقة المذكورة سابقا في النظام المعتمد في المؤسسة محل الدراسة، ومن هنا يمكننا حساب النتيجة التحليلية لكل منتج وهو ما يتضح فيما يلي:

جدول رقم (23): حساب النتيجة التحليلية لكل منتج وفق ABC

البيان	الكمية	السعر	انبوب قطر 42	انبوب قطر 48
رقم الاعمال	57699.11	52210.13	3012477935.21	
	30097.69	57520.88		1731245406.27
سعر التكلفة			2377822675	1544202903
النتيجة التحليلية			634655260	187042503

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

وفق الجدول اعلاه نلاحظ أن النتائج التحليلية لكل منتج ربح حيث ظهر انبوب قطر 42 بأكثر نتيجة تحليلية تساوي 634655260 دج، ونتيجة التحليلية للأنبوب قطر 48 قدرت بـ 187042503 دج، عند الانتهاء من حساب النتيجة التحليلية لكل منتج، يمكننا حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC وهذا انطلاقاً من النتيجة التحليلية لكل منتج والمبيعات الأخرى التي تمثل إيراد للمؤسسة، وبالتالي تصبح لدينا النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة كالتالي:

الجدول رقم (24): حساب النتيجة التحليلية الاجمالية لكل منتج وفق ABC

البيان	المبالغ (دج)
النتيجة التحليلية للمنتجين	821697763
مبيعات أخرى	197093117.08
النتيجة التحليلية الاجمالية	1018790880

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة ALFAPIPE

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ أن النتيجة التحليلية الإجمالية أظهرت ربحاً، هذا حسب نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC وتساوي 1018790880 دج

ثانياً: عرض قيمة الوحدة لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة 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 (25): سعر التكلفة للوحدة لكل منتج وفق طريقة الأقسام المتجانسة ونظام ABC

المنتجات		
البيان	انبوب قطر 42	انبوب قطر 48
سعر التكلفة للوحدة وفق الأقسام المتجانسة	38732.42	43150.47
سعر التكلفة وفق نظام ABC	38582.78	42980.80
التكاليف الإضافية بعد تطبيق نظام ABC	149.64	169.67

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على حساب سعر التكلفة لكل منتج وفق طريقتين

نلاحظ من الجدول السابق أن الوحدة المنتجة من الأنبوب قطر 42 والأنبوب قطر 48 كان يتحملان تكاليف اضافية إذ قدرت على التوالي بـ 149.64 دج، 169.67 دج، أما بتطبيق نظام ABC فقد أظهر لنا أن الوحدة المنتجة من كل منتج تتحمل 38582.78 دج بالنسبة للأنبوب قطر 42 و 42980.80 دج للأنبوب قطر 48

ثالثاً: عرض النتيجة التحليلية لكل منتج وفق طريق الأقسام المتجانسة ونظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC:

بعد عرض نموذج التكاليف الحالي للمؤسسة محل الدراسة، والذي يتمثل في طريقة الأقسام المتجانسة، وعرض تطبيق لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) الموافق للمؤسسة، نقوم الآن بعرض النتيجة التحليلية للمنتجات الخاصة بكليهما، والموضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (26): عرض نتائج تطبيق طريقة الاقسام المتجانسة ونظام ABC

المنتجات			
البيان	انبوب قطر 42	انبوب قطر 48	المجموع
طريقة الأقسام المتجانسة	625433482	180946661	806380143
نظام ABC	634655260	187042503	821697763

الفرق	-9221778	-6095842	-15317620
الانحراف	-	-	-

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجداول السابقة

نلاحظ من الجدول أعلاه أن النتيجة التحليلية للمنتجات تغيرت بالنسبة للمنتجين وفق الطريقتين، حيث عبر المنتجين على ربح في كلا الطريقتين سواء كانت طريقة الاقسام المتجانسة أو نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

ثالثا: قياس مؤشر الربحية بالاعتماد على مؤشر صافي الربح لكل منتج

بعد عرض النتائج التحليلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة ونظام ABC نقوم بقياس معدل الربحية حيث ركزنا على حسابه كونه مناسب للدراسة، هذا من خلال حساب معدل الربحية لكل منتج على حدى وفق الطريقتين من أجل معرفة أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على ربحية مركز مؤسسة ALFA PIPE - غارداية- وهذا انطلاقا من العلاقة التي يحسب بها المؤشر المذكور كما يلي:

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

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

الجدول رقم (27): حساب معدل الربحية لكل منتج وفق طريقة الأقسام المتجانسة

البيان	المنتجات		النتيجة التحليلية الاجمالية
	انبوب قطر 42	انبوب قطر 48	
النتيجة التحليلية لكل منتج	625433482	180946661	806380143
رقم الأعمال الإجمالي	4743723341.48	4743723341.48	4743723341.48
معدل الربحية %	%13.18	%3.81	%16.99

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الدراسة

الجدول رقم(28): حساب معدل الربحية لكل منتج وفق نظام (ABC)

البيان	المنتجات		النتيجة التحليلية الاجمالية
	انوب قطر 42	انوب قطر 48	
النتيجة التحليلية لكل منتج	634655260	187042503	821697763
رقم الاعمال الاجمالي	4743723341.48	4743723341.48	4743723341.48
معدل الربحية %	%13.37	%3.94	%17.31

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الدراسة

نلاحظ من الجدولين السابقين أن معدل الربحية الإجمالي يقدر بنسبة 16.99% بالنسبة لطريقة الأقسام المتجانسة، اما وفق نظام ABC فقد قدرت النسبة بـ 17.31% هذا يعني أن الفرق ليس كبيرا بينهما، أما معدل الربحية للمنتوج الواحد تتغير بنسبة قليلة بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، فمعدل الربحية لأنبوب قطر 42 وفق طريقة الاقسام المتجانسة بلغت 13.18% أما وفق نظام ABC فقد قدرت بـ 13.37%، وفيما يخص انوب قطر 48 فقد قدرت 3.81% وفق طريقة الأقسام المتجانسة، و 3.94% وفق نظام ABC فالفرق ليس كبير بين الطريقتين

المطلب الثالث: تفسير نتائج واختبار الفرضيات من خلال الدراسة

أولاً: تفسير النتائج

سنحاول في هذا المطلب تقديم تفسيرات لأهم نتائج الدراسة التطبيقية، واستخلاص أهم الاستنتاجات والتي من خلالها تم معالجة إشكالية البحث، وتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة انطلاقاً مما تم توصلنا إليه، واختبار مدى صحة الفرضيات المقترحة للجانب التطبيقي فيما يلي:

بعد ما تمكنا من تطبيق نظام ABC في المؤسسة محل الدراسة تحصلنا على النتائج التالية:

1. بالنسبة للمنتوج 42:

الجدول رقم (29): يوضح تفسير النتائج للمنتوج 42

الفرق بين الطريقتين	نظام ABC	طريقة الأقسام المتجانسة	
755.4	27044.69	27800.09	الورشة 1
402.89	30330.36	30733.25	الورشة 2
31686.09	3644.03	35330.12	الورشة 3
555.35	37860.18	38415.53	الورشة 4
-9221778	634655260	625433482	النتيجة التحليلية

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على النتائج السابقة

من الجدول اعلاه نلاحظ أن المنتوج في الورشة 1 محمل بتكاليف اضافية في طريقة الأقسام المتجانسة اذ قدر الفرق بين الطريقتين بـ 755.4 دج، وكذلك في الورشات الأخرى فهي تتحمل تكاليف اضافية وهذا يفسر عدم دقة الطريقة الأقسام المتجانسة في توزيع التكاليف غير المباشرة أدى به إلى تحميل حجم من تكاليف كان من الواجب أن يتحمله منتج أخرى، وما يؤكد أن نظام ABC خصص لهذا المنتوج القدر الكافي من التكاليف، وعمل على تتبع هذه التكاليف.

وحسب الجدول رقم (25) فإن الوحدة الواحدة من هذا المنتوج خصص لها الحجم اللازم من التكاليف غير المباشرة عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC وقد قدر حجم هذه التكاليف 149.64 دج، بينما اختفى جزء من هذه التكاليف في طريقة الأقسام المتجانسة وهذا ما يفسر أن نظام ABC خصص التكاليف اللازمة لهذا المنتوج وتتبع مسار هذه التكاليف يظهر أن هناك حجم من التكاليف غير المباشرة يتحمله هذا المنتوج بعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC بينما طريقة الأقسام المتجانسة تعاني قصورا وهذا كان عاملا في غياب هذا الحجم من التكاليف، كما تظهر النتيجة التحليلية لهذا المنتوج ربحا، حيث قدرت في طريقة الأقسام المتجانسة 625433482 دج أما في نظام ABC فقد بلغت 634655260 دج، مما يفسر أن المنتوج تأثر بتطبيق نظام ABC فقد قدر حجم التكاليف الاضافية لهذا المنتوج بـ 9221778 دج، وقد ظهر معدل الربحية في طريقة الأقسام المتجانسة

لهذا المنتج 13.18% حسب الجدول رقم (27)، أما بالنسبة لنظام ABC فقد كانت 13.37% وفق الجدول رقم (28)، إذ أن الفارق بين المعدلين كان ضعيفا جدا فقد قدر ب 0.19%.

2. بالنسبة للمنتج 48:

الجدول رقم (30): يوضح تفسير النتائج للمنتج 48

الفرق	ABC	طريقة الأقسام المتجانسة	
796.41	25388.90	26185.31	الورشة 1
737.12	30311.89	31049.01	الورشة 2
590.78	38751.66	39342.44	الورشة 3
776.57	42075.79	42852.36	الورشة 4
-6095842	187042503	180946661	النتيجة التحليلية

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على النتائج السابقة

من الجدول اعلاه تظهر الوحدة الواحدة المنتجة من هذا المنتج 48 كانت تتحمل حجم تكاليف اضافية في طريقة الاقسام المتجانسة وكان الفرق بين الطريقتين على التوالي الورشة 1 قدرت ب 796.41 دج والورشة 2 بلغت 737.12 دج أما الورشة 3 والورشة 4 فقد بلغا 590.78 دج، و776.57 دج، ويفسر هذا أن نظام ABC يخصص للمنتج الحجم من التكاليف اللازم على عكس طريقة الاقسام المتجانسة.

انطلاقا من الجدول رقم (25) نلاحظ أن الوحدة الواحدة للمنتج خصص لها الحجم اللازم من التكاليف غير المباشرة حيث قدر حجم هذه التكاليف 169.67 دج، وهذا عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في المؤسسة محل الدراسة، بينما جزء من هذه التكاليف اختفى في طريقة الأقسام المتجانسة وهذا مايفسر أن نظام ABC خصص التكاليف اللازمة للمنتج، وبمراقبة مسار هذه التكاليف يظهر أن هناك حجما من التكاليف غير المباشرة أصبح يتحمله هذا المنتج وهذا بعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC، بينما القصور الذي تعانيه طريقة الأقسام المتجانسة كان العامل في غياب هذا الحجم من التكاليف، واعتمادا على الجدول السابق رقم (30) نلاحظ أن النتيجة التحليلية للمنتج تظهر ربحا في كلا الطريقتين، وحسب الجدول رقم (27) فإن معدل ربحية المنتج وفق طريقة الأقسام المتجانسة قد بلغت 3.81%، وحسب الجدول رقم (28) فقد قدر معدل ربحية المنتج وفق نظام محاسبة

التكاليف المبني على الأنشطة ABC 3.94%، من هنا نلاحظ ان معدل الربحية ارتفع بنسبة 0.13% بعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC ويعود سبب هذا الارتفاع الى تخصيص الحجم الحقيقي لهذا المنتج من التكاليف.

بعد تفسير النتائج المتوصل إليها في الدراسة التطبيقية، يمكننا استخلاص الاستنتاجات التالية:

- أن طريقة الأقسام المتجانسة تعد من الطرق التقليدية التي تظل في توزيع التكاليف غير المباشرة للمنتجات، حيث تخصص التكاليف غير المباشرة على أساس معيار واحد مما يؤدي إلى إهمال جانب كبير من تصنيفات تلك التكاليف، وعليه فإن من الأفضل اعتماد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لتسهيل تتبع مسار التكاليف وإعطاء نتائج أدق؛
- يشكل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC بديلا قويا لطريقة الأقسام المتجانسة ويقدم حلا أفضل لمشكلة تخصيص التكاليف وبشكل يقود إلى تجاوز عيوب طريقة الأقسام المتجانسة، فهو يعطى بيانات واضحة فيما يخص تكلفة المنتجات مما يساعد الإدارة في عملية صنع القرارات؛
- أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC يمكن المؤسسة من فهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسببات التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل مما كان في طريقة الأقسام المتجانسة، وأنه من تطبيق نظام ABC ينتج عنه تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة بدقة، والتي تمكن من تتبعها للمنتج بسهولة؛
- إن تطبيق نظام ABC ساهم في تقديم معدل الربحية الحقيقي لمنتجات المؤسسة محل الدراسة، وهذا من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة على للمنتجات، وبالتالي يساهم في تحسين ربحية المؤسسة عند الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في حساب التكاليف؛
- إن طريقة الأقسام المتجانسة لا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجات في خلال الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات، وهذا على عكس نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC.
- بعد محاولتنا تفسير النتائج المتوصل إليها من الدراسة التطبيقية، وإبراز الاستنتاجات نحاول فيما يلي تقديم تقييم لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC من بعض النواحي، وهذا اطلاقا من النموذج المتحصل عليه من خلال الدراسة التطبيقية:
- يتم تجميع جميع التكاليف في مركز واحد وهذا وفق طريقة الأقسام المتجانسة، أما في نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC يتم تجميع التكاليف على أساس مسببات التكلفة في مجموعات، وكل مجمع يضم النشاط أو الأنشطة حسب المسبب الذي يتوافق معه؛

- في نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة انطلاقاً من مجتمعات التكلفة وهذا ما يتوافق مع مسببات التكلفة، أما في طريقة الأقسام المتجانسة تعتمد في تخصيصها للتكاليف غير المباشرة على أساس معيار واحد فقط؛
- من المزايا التي يتمتع بها نظام ABC المتمثلة في سهولة تتبع التكاليف وإعطاء المعلومات أكثر دقة وشفافية، يتم ترشيد عملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، بينما غموض مسار تتبع التكاليف في طريقة الأقسام المتجانسة يؤدي إلى تحميل المنتج بتكاليف أكثر أو أقل ومنه تظليل عملية اتخاذ القرار؛
- إن تكلفة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC تكون عالية، ويرجع ذلك لتعدد المنتجات وتعدد نشاطات المؤسسات، بينما في طريقة الأقسام المتجانسة تكون منخفضة ولكن تتوافق مع المؤسسات الصغيرة.

ثانياً : اختبار الفرضيات

في الأخير من خلال النتائج سابقة الذكر نلخص إلى اختبار صحة فرضيات البحث التي تخص الجانب التطبيقي والتي جاءت كما يلي:

الفرضية الأولى:

يؤدي تطبيق نظام ABC إلى تزويد الإدارة بالمعلومات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات ما يثبت صحة ذلك هو ظهور النتيجة التحليلية ربح مما يفسر دقة المعلومات المالية المقدمة للنظام أدت إلى معلومات دقيقة، على عكس ما كانت تقدمه طريقة الأقسام المتجانسة التي كانت تحمل المنتجات تكاليف وبالتالي أثبت تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC وبفضل دقة المعلومات التي يزود بها إدارة المؤسسة أنه يساعدها إلى اتخاذ القرارات اللازمة، وكذلك يعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC نظاماً ملائماً لاتخاذ القرارات المالية التي تفيد في عملية التسعير المعتمدة، وهذا عن طريق ما يوفره نظام ABC من معلومات ذات تكلفة دقيقة لكل منتج، وهذا على عكس طريقة الأقسام المتجانسة، ومنه الفرضية التي تقول أن تطبيق نظام ABC يؤدي إلى تزويد لإدارة بالمعلومات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات صحيحة.

الفرضية الثانية:

تتوفر المؤسسة محل الدراسة البنية اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC من خلال ما تظهره النتائج التي توصلنا إليها في هذه الدراسة ومحاولتنا لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في المؤسسة محل الدراسة توصلنا إلى أنه يمكن تطبيق هذا النظام في المؤسسة وهذا

لتوفر البنية اللازمة وإمكانيات لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قياس التكاليف مما يؤدي إلى تعظيم الربحية وهذا من خلال معدل الربحية الذي تم تحقيقه، إذ أن التغيرات في تخفيض تكلفة المنتجات بشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية ناتج عن التغير في البنية الأساسية والإمكانيات اللازمة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC ، ويرغم من ذلك يبقى هناك ضعف وعدم الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من قبل اغلبية المؤسسات الاقتصادية رغم وجود منافع حول تطبيقه وما يعود على المؤسسة بنتائج إيجابية في حالة تطبيقه، وعليه الفرضية التي افترضت انه تتوفر لدى المؤسسة محل الدراسة البنية اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC صحيحة.

الفرضية الثالثة:

يساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف وتعظيم ربحية مؤسسة أنابيب

إن تفسير هذه الفرضية يعود إلى ما توصلنا اليه من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في مؤسسة ALFAPIPE حيث ستمكن هذه المؤسسة من فرض المنافسة فيما بين المؤسسات التي تكون عاملة في نفس القطاع إلى ارتفاع مقدار إيراداتها، كما أنه وبتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة فإن المؤسسة سوف تتمكن من تجنب العقبات التي تواجهها في عملية التحديد الدقيق لنصيب كل منتج من الأعباء الإضافية، ويساعد نظام ABC في تحديد أسعار المنتجات بشكل أفضل، ومنه فإن نظام ABC يساهم في تمكن المؤسسة من تخفيض تكاليف بشكل يؤدي إلى تعظيم ربحيتها وقد أكد ذلك في تطبيقنا لهذا النظام في المؤسسة محل الدراسة، ومنه قد تم إثبات الفرضية بأن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC يساهم في تخفيض التكاليف وتعظيم الربحية

خلاصة الفصل

هدفت الدراسة التطبيقية إلى محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC من أجل التعرف عن أثر تطبيق هذا النظام على ربحية مؤسسة الأنابيب - غارداية - ALFAPIPE، وذلك باستخدام الادوات والمتمثلة أساسا في المقابلة المباشرة، وبرنامج EXCEL 2007.

ويمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلنا إليها كما يلي:

- إن طريقة الأقسام المتجانسة تعد من الطرق التقليدية التي تعاني قصورا في توزيع التكاليف غير المباشرة للمنتجات؛
- أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC يشكل بديلا قويا لطريقة الأقسام المتجانسة ويقدم حلا أفضل لمشكلة تخصيص التكاليف فهو يعطى بيانات واضحة فيما يخص تكلفة المنتجات مما يساعد الإدارة في عملية صنع القرارات؛
- أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC يمكن المؤسسة من فهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسببات التكاليف غير المباشرة، وأنه من تطبيق نظام ABC ينتج عنه تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة بشكل أدق، والتي تمكن من تتبعها للمنتج بسهولة؛
- إن تطبيق نظام ABC ساهم في تقديم معدل الربحية الحقيقي لمنتجات المؤسسة محل الدراسة، وهذا من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة على للمنتجات، وبالتالي يساهم في تحسين ربحية المؤسسة عند الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في حساب التكاليف.

لقد سعت هذه الدراسة الى الفاء الضوء على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC ودراسة أثره على ربحية المؤسسة، حيث تعتمد طرق محاسبة التكاليف على أسس علمية لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن التكاليف وكيفية تحديدها والرقابة عليها للوصول بالمؤسسة الى أقصى كفاية ممكنة، فقدت تنوعت وتعددت هذه الطرق واتخذت أشكالاً مختلفة، ولكنها لا تتخذ نفس الدقة في تحديد التكاليف، حيث تعتبر دقة التكاليف عنصراً هاماً في قياس مدى نجاح طرق التكاليف في امداد متخذي القرار بمعلومات تتصف بالصدق والموضوعية.

وتسعى المؤسسات إلى تحقيق هدف وجودها والذي يتمثل في تحقيق الربح، لذا ينبغي عليها أن تنتهج خطة إدارية جديدة لتحقيق هدفها، وبعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC طريقة حديثة إذ يعمل على تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات، وعليه يسعى نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC الى تخصيص هذه التكاليف وتحميلها لكل منتج بدقة وهذا حسب ما يحتاجه وهذا يساهم في تحسين ربحية المؤسسة، كما أنه يقدم حلاً أفضل لمشكلة تخصيص التكاليف فهو يعطي البيانات الواضحة فيما يخص تكلفة المنتجات، كما يعمل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تتبع مسار التكاليف وإعطاء نتائج أدق، وهذا يساهم في تقديم معدل الربحية الملائم والحقيقي للمنتجات؛ ومنه فان تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC يساهم في تخفيض التكاليف وهذا ما يؤدي إلى تعظيم الربحية.

وقد قمنا بدراسة ميدانية لمؤسسة أنابيب وحاولنا بحث أثر تطبيق هاته الطريقة على ربحيتها، وقصد الاجابة على إشكالية البحث والأسئلة الفرعية واختبار الفرضيات قدمنا البحث في فصلين، ومن خلال هذه الخاتمة سنعرض نتائج الدراسة وتوصيات ومن ثم تقديم آفاه كما يلي:

أولاً: نتائج الدراسة واختيار الفرضيات

1. الجانب النظري:

من خلال ما تم عرضه في الجانب النظري خلصنا إلى التعرف على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC وأهميته، وخطوات تطبيقه، وآلية عمله فيما يلي:

- **نظام ABC:** هو عبارة عن نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ومن ثم تحميلها على المنتجات، وهذا من خلال تخصيص الموارد على الأنشطة ثم تخصيص تكلفتها وفق معدل استفادتها من الأنشطة.

- **خطوات تطبيق نظام ABC:**

من خلال ما تناوله سابقا نستخلص خطوات تطبيق نظام ABC في ما يلي:

- ✓ تحديد الأنشطة داخل المؤسسة
- ✓ تحديد تكلفة كل نشاط
- ✓ استخلاص مسببات التكلفة
- ✓ تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات؛

وعليه من خلال ما تم تناوله في الجانب النظري من الدراسة تم الاجابة على التساؤلات الفرعية

2. الجانب التطبيقي:

بعد دراستنا لهذا البحث توصلنا من الدراسة التطبيقية إلى ما يلي:

- أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC يشكل بديلا قويا لطريقة الأقسام المتجانسة ويقدم حلا أفضل لمشكلة تخصيص التكاليف فهو يعطى بيانات واضحة فيما يخص تكلفة المنتجات مما يساعد الإدارة في عملية صنع القرارات.
- أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC يمكن المؤسسة من فهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسببات التكاليف غير المباشرة، وأنه من تطبيق نظام ABC ينتج عنه تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة بشكل أدقة، والتي تمكن من تتبعها للمنتج بسهولة.
- إن تطبيق نظام ABC ساهم في تقديم معدل الربحية الحقيقي لمنتجات المؤسسة محل الدراسة، وهذا من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة على للمنتجات، وبالتالي يساهم في تحسين ربحية المؤسسة عند الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في حساب التكاليف.
- إن طريقة الأقسام المتجانسة تعد من الطرق التقليدية التي تعاني قصورا في توزيع التكاليف غير المباشرة للمنتجات.
- أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC يمكن المؤسسة من فهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسببات التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل مما كان في طريقة الأقسام المتجانسة، وأنه من تطبيق نظام ABC ينتج عنه تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة بدقة، والتي تمكن من تتبعها للمنتج بسهولة.

وعليه فإن من خلال النتائج المتوصل إليها بعد دراستنا التطبيقية فقد تم اختبار الفرضيات حيث تم أثبات صحة الفرضية الأولى والتي افترضنا فيها أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC يؤدي إلى تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وأما فيما يخص الفرضية الثانية تحقق من صحتها والتي جاء فيها ما يلي يتوفر لدى المؤسسة محل الدراسة البنية اللازمة لتطبيق نظام محاسبة

التكاليف المبني على الأنشطة ABC، وقد تم إثبات صحة الفرضية الثالثة التي افترضنا فيها: يساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف وتعظيم ربحية مؤسسة أنابيب.

ثانيا: التوصيات

- من خلال الدراسة التي قمنا بها سنقدم بعض التوصيات تفيد المؤسسات في تحقيق أهدافها ونذكر منها:
1. يجب على المؤسسات أن تحدث أنظمتها المحاسبية وخاصة ذلك الجزء المتعلق ببيانات التكاليف، وذلك لأن ترشيد القرارات الادارية تأتي من تغذيته بالمعلومات الملائمة في الوقت المناسب.
 2. محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC واستخدامه كبديل للطرق التقليدية.
 3. انتهاج خطة إدارية هادفة من خلال استخدام أحدث طرق حساب التكاليف، لتسيير تكاليفها وترشيد قراراتها.
 4. على الهيئات التعليمية والتكوينية الاهتمام بالأنظمة الحديثة في مجال معالجة التكاليف، وهذا من خلال اجراء المزيد من الدراسات حول نظام ABC وأثر تطبيقه على المؤسسات بصفة خاصة وعلى الاقتصاد الوطني بصفة عامة.

ثالثا: آفاق الدراسة

عاجلت هذه الدراسة إشكالية " ما أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في مؤسسة أنابيب وما انعكاسه على ربحيتها "، وقد حولنا الإجابة على الاشكالية المطروحة من خلال تطبيق نظام ABC وقد تبين من خلال الدراسة انه عند تطبيق هذا النظام يؤدي الى تحسين ربحية المؤسسة.

إضافة إلى ما سبق سوف نقترح بعض آفاق الدراسة والتي نذكرها في ما يلي:

- محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في القطاع الخاص؛
- دور نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في تحسين جودة القرارات؛
- نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC وإدارة الأنشطة ودورها في عملية الرقابة وتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. زهير إبراهيم الحدرب – لؤي وديان، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار البلدية ناشرون وموزعون، عمان، 2010.
2. سيد عطا الله سيد، نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
3. سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار اليازة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
4. عبد الحفي عبد الحفي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002.
5. عبد الرحمن ادريس، نظم المعلومات الادارية في المنظمات المعاصرة، دار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية مصر 2005.
6. محمود علي الجبالي – قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
7. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل لنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان –الأردن، 2004.
8. منير إبراهيم هندی، حوكمة الشركات مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء، دار المعرفة الجامعية، 2011.

الأطروحات والمذكرات:

9. أسماء درويش ، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC أهميته في مراقبة التسيير في المستشفيات، دراسة مقارنة للقطاع العام والخاص بتقرت، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية، جامعة ورقلة، 2011.
10. أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ديسمبر 2010.

11. أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، سبتمبر 2005.
12. اشرف عزمي مسعود أبو مغلبي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة **ABC** على تعظيم الربحية، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة عمان، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008م.
13. حسام الدين بشير الزطمة، نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الانشاءات في قطاع غزة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في ادارة الأعمال، الجامعة الاسلامية، غزة، 2006.
14. حولة وقيس، محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وأثره على قياس ربحية المؤسسة الاقتصادية، مركز الزيت بنفطال - تقرت، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2013م.
15. سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، بسكرة، 2010 م/ 2011 م.
16. فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الترابط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف المبني على الأنشطة في تطوير أداء المصاريف الفلسطينية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، 2009م.
17. عثمان بوحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية جامعة سكيكدة، 2008.
18. عمر محمد هديب، محاسبة التكاليف لمبني على الأنشطة في شركة الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة الدكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، 2009م.

الملتقيات والمجلات:

19. سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية، مقال بمجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، 2007

20. عبد اللطيف مصيطفى- عبد القادر مراد، أثر إستراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة اقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، ديسمبر 2013.
21. ماهر موسي درعام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة - فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، جوان 2007.
22. محمد على أحمد السيدية -منى سالم حسين المرعي، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنشطة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، العراق.
23. م.م سالم خليل خالد العنزي، المقارنة بين تحديد الأسعار على وفق نظام ABC وبين الطرق التقليدية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد الخامس والعشرون.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

24. Michel Gervais, **contrôle de gestion**, 7^{eme} édition, Éditions Economica, Paris-France, 2000.
25. <http://www.gulfbase.com/ar/InvestmentTutorial/SubSectionid>, 21.54, 02/03/2016