

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة*
* سعيدة *



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر.

شعبة: العلوم الاقتصادية.

تخصص: محاسبة وجباية.

بعنوان:

**إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في
المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (حالة ولاية سعيدة).**

تحت إشراف الأستاذة:

➤ قدوري هودة سلطان

إعداد الطالبان:

❖ دلة جمال

❖ بن رحو سيدي علال

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ: محرز عبد القادر رئيسا

الأستاذة: قدوري هودة سلطان مشرفا و مقررا

الأستاذة: نزعي فاطيمة عضوا

السنة الجامعية: 2014 - 2015

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة*
* سعيدة *



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر.

شعبة: العلوم الاقتصادية.

تخصص: محاسبة وجباية.

بعنوان:

إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (حالة ولاية سعيدة).

تحت إشراف الأستاذة:

➤ قدوري هودة سلطان

إعداد الطالبان:

❖ دلة جمال

❖ بن رحو سيدي علال

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ: محرز عبد القادر رئيسا

الأستاذة: قدوري هودة سلطان مشرفا و مقررا

الأستاذة: نزعي فاطيمة عضوا

السنة الجامعية: 2014 - 2015

شكر وتقدير:

إعترافا بالفضل وتقديرا للجميل لا يسعنا بعد انتهاء من هذا البحث إلا أن نتوجه بجزيل الشكر إلى:

لله الشكر أولا وأخيرا ومنه التوفيق والنجاح أن أمدنا بالإرادة لإنجاز هذا العمل المتواضع.

بعد شكر الله نتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير والعرفان للأستاذة الفاضلة "قدوري هودة سلطان" على قبولها الإشراف على هذا العمل وعلى كل ما أسهمت به من توجيهات ونصائح من خلال متابعتها لهذا العمل مع تمنياتنا لها كل التوفيق والنجاح في مسيرتها العلمية والعملية.

كما نتوجه بالشكر للسادة الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على تكريمهم قبول وتحمل عناء قراءة وتمحيص ومناقشة هذه المذكرة.

كما نشكر كل أساتذتنا الأجلاء الذين تلقينا عنهم مبادئ البحث العلمي عبر كامل مشوارنا الدراسي الجامعي والذين ساهموا في تأطيرنا وإضافة الكثير إلى رصيدنا العلمي والمعرفي.

كما نشكر الطالب محصر أمين الذي ساعدنا في إتمام الجانب التطبيقي.

كما لا يفوتنا التوجه بالشكر إلى كل مسؤولي ومسيري المؤسسات الاقتصادية التي تعاونت معنا في ما يخص إجراء الجانب التطبيقي من هذا البحث.

الإهداء

إلى الوالدين الكرمين أطال الله في عمرهما

إلى أخي وأختي

إلى خطيبي العزيزة

إلى جميع الأقارب والأصدقاء

إلى جميع الزملاء الذين تشاركت معهم مشواري التعليمي

إلى من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

أهدي هذا الجهد المتواضع.

دلة جمال

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى التي حوتني بعطفها إلى التي ضحت ولازالت تضحي من اجلنا إلى رمز الصمود إلى من

الحنان ومنبع الدفء

أمي الحنونة أطل الله في عمرها.

إلى رمز الوفاء إلى الذي علمني أن النجاح لا يكون نجاحا

إلا إذا كان بأعلى الدرجات إلى الذي لم يتوانى في تعليمي ولي نعمتي

أبي العزيز أطل الله في عمره.

إلى الذي تقاسمت معهم حلو العيش ومره إخوتي وأخواتي

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى كل الأصدقاء والصديقات كل باسمه الخاص

إلى جميع طلبة الماستر تخصص محاسبية وجباية .

بن رحو سيدي علال

الملخص:

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وذلك بالتطرق لمختلف الجوانب النظرية المتعلقة بأنظمة التكاليف، وأهم العوامل التي أدت إلى ظهور نظام ABC كأحد أهم التطورات الحاصلة في أنظمة التكاليف.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة تطبيقية على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية سعيدة لمعرفة ما إذا كانت تتوفر على المقومات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره نظام محاسبي حديث.

أظهرت نتائج الدراسة أن المؤسسات الاقتصادية في الولاية لا زالت بعيدة عن مفهوم هذا النظام وإمكانية تطبيقه.

الكلمات المفتاحية: أنظمة تكاليف، تكاليف غير مباشرة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

Résumé:

cette étude était de faire la lumière sur la possibilité de la mise en œuvre de la comptabilité par activités au sein des entreprises économiques algériennes.

En abordant les différents aspects théoriques des systèmes de coûts, les facteurs les plus importants qui ont conduit à l'apparence du système **ABC** comme l'un des développements les plus importants aux systèmes des coûts.

Afin d'atteindre les objectifs de l'étude, une étude empirique a été menée sur un ensemble des entreprises économiques situent dans la wilaya de Saida, pour voir s'ils ont les conditions de base pour la mise en œuvre de la comptabilité par activités.

Les résultats de l'étude a montré que les entreprises économiques étudiées ont encore loin de la notion de ce système et a la possibilité de son application.

Mots clés: Systèmes de coûts, Les coûts indirects, Le système des couts basé sur les activités (la comptabilité par activité).

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
.I	شكر وتقدير
.II	الإهداء
.IV	الملخص
.V	قائمة المحتويات
.VII	قائمة الجداول
.IX	قائمة الأشكال البيانية
أ - هـ	المقدمة العامة
	الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
4	تمهيد
5	المبحث الأول: عموميات حول أنظمة التكاليف.
5	المطلب الأول: مفهوم و أهداف أنظمة التكاليف.
8	المطلب الثاني: الأنظمة التقليدية للتكاليف.
19	المطلب الثالث: قصور الأنظمة التقليدية للتكاليف.
22	المبحث الثاني: مدخل لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) .
22	المطلب الأول: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ودوافع ظهوره.
34	المطلب الثاني: أهداف و أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
36	المطلب الثالث: المقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) و الأنظمة التقليدية للتكاليف.
39	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: مقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
41	تمهيد

42	المبحث الأول: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
42	المطلب الأول: خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
51	المطلب الثاني: استخدامات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
54	المطلب الثالث: متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC .
55	المبحث الثاني: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
55	المطلب الأول: مزايا و عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
59	المطلب الثاني: محددات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
60	المطلب الثالث: أبعاد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
65	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: الإطار التطبيقي في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (حالة ولاية سعيدة).
67	تمهيد
68	المبحث الأول: منهجية الدراسة (عرض نموذج الدراسة، الأداة المستعملة في التحليل، الأساليب الإحصائية المستعملة).
82	المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.
86	المبحث الثالث: مناقشة نتائج الدراسة.
88	خلاصة الفصل
90	الخاتمة العامة
94	قائمة المصادر والمراجع
100	الملاحق

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
12	عناصر التكاليف المتغيرة.	1-1
28	مسببات التكلفة حسب مستوى النشاط ونوعه.	2-1
36	نقاط الاختلاف بين المنهج التقليدي للتكاليف ونظام ABC.	3-1
48	العلاقة الموجودة بين الأنشطة ومسببات التكاليف.	4-2
69	المؤهل العلمي لمفردات العينة.	5-3
70	التخصص العلمي لمفردات العينة.	6-3
71	المسمى الوظيفي لمفردات العينة.	7-3
72	سنوات الخبرة في مجال المحاسبة لأفراد العينة.	8-3
73	الدورات التدريبية في مجال أنظمة التكاليف التي حضرها أفراد العينة.	9-3
74	معامل ألفا كرومباخ لمفردات العينة.	10-3
75	المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الأول (دعم الإدارة العليا) المقدمة من طرف أفراد العينة.	11-3
76	المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الثاني (تنوع المنتجات وتعقد العملية الإنتاجية) المقدمة من طرف أفراد العينة.	12-3
77	المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الثالث (وجود أنظمة معلومات تدعم تطبيق نظام ABC) المقدمة من طرف أفراد العينة.	13-3
78	المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الرابع (توفر المؤهلات العلمية والمهنية لتطبيق نظام ABC) المقدمة من طرف أفراد العينة.	14-3
79	المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الخامس (معوقات تطبيق نظام ABC) المقدمة من طرف أفراد العينة.	15-3
80	معامل الارتباط بين المحاور.	16-3
82	المتوسط والانحراف المعياري لكل محور.	17-3
83	اختبار فرضية المحور الأول.	18-3

83	اختبار فرضية المحور الثاني.	19-3
84	اختبار فرضية المحور الثالث.	20-3
85	اختبار فرضية المحور الرابع.	21-3
85	اختبار فرضية المحور الخامس.	22-3

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
24	تصنيف الأنشطة حسب القيمة.	1-1
26	المسارات والأنشطة.	2-1
30	مخطط استهلاك الموارد والأنشطة.	3-1
31	وجهتي نظر تدفق المعلومات في نموذج ABC.	4-1
32	الإفتراضات التي يقوم عليها نظام ABC.	5-1
35	أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC.	6-1
43	العلاقة بين أنشطة المؤسسة.	7-2
44	تحليل وظائف المنشأة إلى أقسام وأنشطة.	8-2
47	تصنيف مسببات الأنشطة.	9-2
49	ملخص خطوات تطبيق نظام (ABC)	10-2
50	المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.	11-2
53	استخدامات المعلومات حسب نظام (ABC).	12-2
62	التداخل بين نظامي ABC و ABM.	13-2
69	المؤهل العلمي لمفردات العينة.	14-3
70	التخصص العلمي لمفردات العينة.	15-3
71	المسمى الوظيفي لمفردات العينة.	16-3
72	سنوات الخبرة في مجال المحاسبة لأفراد العينة.	17-3
73	الدورات التدريبية في مجال أنظمة التكاليف التي حضرها أفراد العينة.	18-3
75	المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الأول (دعم الإدارة العليا) المقدمة من طرف أفراد العينة.	19-3
76	المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الثاني (تنوع المنتجات وتعدد العملية الإنتاجية) المقدمة من طرف أفراد العينة.	20-3

77	المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الثالث (وجود أنظمة معلومات تدعم تطبيق نظام ABC) المقدمة من طرف أفراد العينة.	21-3
79	المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الرابع (توفر المؤهلات العلمية والمهنية لتطبيق نظام ABC) المقدمة من طرف أفراد العينة.	22-3
80	المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الخامس (معوقات تطبيق نظام ABC) المقدمة من طرف أفراد العينة.	23-3

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

تكتسي أنظمة محاسبة التكاليف أهمية بالغة في التحكم في التكاليف وتحسين فعالية التسيير، و تنبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف ودراسة هيكلها وسلوكها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل، وإنّ الهدف الأساسي والأولي لأي مؤسسة كانت هو الحصول على الأرباح وتعظيمها، فبدون تحقيق هذا الهدف فإنّها لن تستطيع البقاء طويلاً، وتستطيع هذه المؤسسات تحقيق هدفها عن طريق تحكمها في أنشطتها بحيث تعطي أفضل منتج وبأقل سعر، فعندما تكون المعلومات عن تكاليف المنتجات والأنشطة داخل المؤسسة محددة بشكل دقيق فإنّها توفر للمسيرين قاعدة صحيحة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض هذه التكاليف والتحكم فيها ومن ثم تستطيع المنافسة في السوق مع مثيلاتها من المؤسسات الأخرى، لذا أصبح من الضروري البحث عن بدائل أخرى لتعظيم ربحيتها وضمان إستمراريتها غير أن البديل التقليدي والمعروف هو رفع الأسعار قد لا يضمن إستمراريتها والخروج من المنافسة بسبب عدم الحفاظ على عملائها، ولعل من أهم البدائل السعي وراء تخفيض تكلفة المنتج أو الخدمة وذلك بفرض الرقابة والسيطرة على تكاليف تقديم الخدمة أو المنتج سواء بالبحث عن مدخلات بديلة بأسعار أقل أو ترشيد استخدام الموارد المتاحة وخفض التكاليف غير المباشرة ودون التأثير على جودة المخرجات النهائية.

بما أن أنظمة التكاليف التقليدية تعتمد على توزيع التكاليف الإجمالية على أسس قد تكون غير مدروسة أو عشوائية مما يؤدي على تحميل المنتج النهائي بتكاليف غير مبررة أو مرتبطة به سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر، هنا يرى العديد من المفكرين والباحثين في مجال المحاسبة أنه لا بد من وجود نظام جديد للتكاليف يوفر طريقة ملائمة لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً عن تكلفة المنتج وحجم الموارد التي استنفذت في إنتاجه، مع إمكانية الحصول على المعلومات لمقابلة احتياجات الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة. ونظراً لتلك الاحتياجات المتزايدة لكمية ونوعية معلومات التكاليف تعرضت أنظمة التكاليف التقليدية إلى العديد من الانتقادات لقصورها في توفير معلومات هامة لمتخذي القرارات ظهر ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك من أجل تحسين طرق تخفيض التكلفة وتحسين الأداء.

يمكن لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مساعدة المؤسسة في تقليل التكاليف من خلال دراسة وتحليل الأنشطة التي تتطلب تكاليف إضافية لتحقيق قيمة مضافة والتخلص من الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة وتوجيه الاهتمام والتركيز بتلك التي تدير هذه القيمة وبالتالي تعظيم الربحية بأقل التكاليف، حيث يركز نظام **ABC** (Activity Based Costing) على العلاقة السببية بين الموارد والأنشطة ومنتجات

المؤسسة وذلك من خلال فكرة أن القيام بالأنشطة يستهلك موارد وأن إنتاج المنتجات والخدمات يستهلك أنشطة، وقد لاقى هذا النظام قبول و ترحيب كبير من المؤسسات وذلك نظرا لتنوعية وجودة المعلومات التي يقدمها.

إشكالية الدراسة:

جعلت التطورات الحديثة في النظم الإنتاجية وبيئة التصنيع الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف غير فعالة، وذلك بتغيير هيكل التكلفة بسبب استخدام التقنية العالية في الإنتاج والنظم الإنتاجية الأكثر تعقيدا، ونظراً لصعوبة تحديد التكاليف المحتملة والمحقة بدقة وتضاعف التكاليف غير مباشرة مقارنةً بمجموع التكاليف بسبب تطور وزيادة المنتجات والخدمات و تعقد عملية إنتاجها، ومع اشتداد حدة المنافسة بين المؤسسات كان لا بد من وجود نظام يساهم في ضمان استمرارية المؤسسة وتعظيم أرباحها من جهة، ومحافظتها على مكانتها في السوق وعلى عملائها من جهة أخرى، الأمر الذي تطلب منها البحث على أنظمة تكاليف حديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة، فهو نظام يساعد على عقلنة استخدام الموارد المتاحة والتحكم في التكاليف مع الحفاظ على المستوى المميز للمنتجات أو الخدمات، ويساعد أيضاً على زيادة كفاءة أداء المؤسسات.

من خلال هذه الرؤية يُمكن صياغة إشكالية البحث التالية:

هل يُمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

وما هي أهم الصعوبات التي تحول عمليا دون تطبيقه ؟

الأسئلة الفرعية:

- هل تُزود أنظمة التكاليف التقليدية معلومات دقيقة عن التكاليف ؟
- هل تتوفر المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ؟
- هل هناك صعوبات تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟

فرضيات الدراسة:

من خلال هذه التساؤلات سنقدم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة نحاول إثبات صحتها أو نفيها:

1. لا تتوفر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

2. في الواقع هناك صعوبات تحول دون تطبيق النظام في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

مبررات اختيار موضوع الدراسة:

تم اختيار هذا الموضوع بناء على عدة أسباب منها ثلاثة أسباب جوهرية هي:

1. اختصاصنا في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع.

2. قلة الدراسات حول موضوع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بصفة عامة، وموضوع

توفر المقومات التي تمكن المؤسسة من تطبيق هذا النظام، ومقارنته بالنظام التقليدي بصفة خاصة.

3. رغبتنا في توسيع معلوماتنا حول طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

ABC، وأوجه المفاضلة بينهم.

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة كونها تُبرز طرق أنظمة التكاليف، من خلال دراسة الأنظمة التقليدية والحديثة (نظام التكاليف

على أساس الأنشطة)، والمقارنة بينها وما تُقدمه للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من دقة في تحديد تكاليف منتجاتها

والتخطيط الجيد ومن ثم مراقبة الأداء، وتوفير معلومات تكون أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة.

أهداف الدراسة:

تتبع أهداف الدراسة من خلال محاولة الوصول إلى:

1. إبراز قصور طرق التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة.

2. معرفة أهم المفاهيم الخاصة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

3. التعرف على إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمقومات اللازمة لذلك.

محددات الدراسة:

تمت الدراسة النظرية حول أنظمة التكاليف التقليدية ثم مفاهيم ومقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، أما الدراسة الميدانية فقد تمت في مجموعة من المؤسسات الصناعية بولاية سعيدة وذلك في الفترة الممتدة من شهر أفريل إلى شهر ماي.

منهجية الدراسة :

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على الأسئلة المطروحة واختبار فرضياته، اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري إلى جانب منهج دراسة حالة مع استعمال برنامج SPSS لتحليل البيانات، ومن أدوات البحث التي تم الاستعانة بها: الكتب والمراجع بلغتين العربية والفرنسية ومذكرات ماجستير والدكتوراه والمقالات العلمية في الجانب النظري أما فيما يخص الجانب التطبيقي اعتمدنا على المقابلة الشخصية إضافة إلى استمارة الاستبيان في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية.

الدراسات السابقة:

1. عبد الكريم نصر والكخن رشيد، "إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية، دراسة تطبيقية ميدانية:

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف النظري بكافة جوانب مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة وإلى رصد درجة وطبيعة استجابة الشركات الصناعية الفلسطينية لتحديات المرحلة الجديدة، كما هدفت أيضا إلى تحديد ما إذا كانت هذه التغيرات المستحدثة قد هيأت الظروف في هذه الشركات لتطبيق النظام.

2. دراسة محمد الخطيب نمر وهواري سويسي، 2013، بعنوان: "محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سيرير بورقلة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد الرابع.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" على قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر، ومن خلال هذه الدراسة تبين أنه بإمكان القائمين على هذا القطاع تطبيق النظام ولاستفادة منه والتعرف على الأنشطة ذات القيمة والأنشطة المستهلكة للتكاليف، وهذا ما يمكنها من تخفيض تكاليفها والابتعاد عن عشوائية الإنفاق، دون المساس بجودة الخدمات المقدمة.

هيكل الدراسة :

محاولة للإجابة على تساؤلات الموضوع و سعياً نحو تأكيد صحة الفرضيات من عدمها تم صياغة موضوع البحث في ثلاثة فصول، فصلين نظريين و فصل ثالث تطبيقي.

حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى محاسبة التكاليف بين الطرق التقليدية و النظام الحديث (ABC) وتم التعرف في هذا الفصل على مفهوم أنظمة التكاليف التقليدية وأهدافها وأيضاً بعض أنواعها إضافة إلى قصورها، وكذلك التعرف على النظام الحديث لمحاسبة التكاليف (ABC) مفهومه، أهدافه وأهميته إضافة إلى مقارنته مع الأنظمة التقليدية.

أما في يخص الفصل الثاني فقد تطرقنا إلى مقومات تطبيق نظام (ABC)، فقد ذكرنا في المبحث الأول خطوات تصميم النظام واستخداماته ومتطلبات تطبيقه وفي المبحث الثاني تم تقييم النظام ومحدداته مع ذكر أبعاده (الإدارة على أساس الأنشطة والموازنة على أساس الأنشطة).

أما الفصل الثالث فيتضمن دراسة تطبيقية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية سعيدة لدراسة مدى درابتهم بهذا النظام ومدى إمكانية تطبيقه، وكذا الصعوبات التي تعيق ذلك.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لنظام

التكاليف على أساس

الأنشطة (ABC).

تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، ومع التطور الصناعي وزيادة حدة المنافسة وسعي إدارة المؤسسات إلى تقليل وضبط التكاليف، أدى ذلك إلى الاهتمام بفرع محاسبة التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالمعلومات والبيانات المختلفة لتخطيط ورقابة التكاليف وليتسنى لها أخذ مجموعة من القرارات المتعلقة بعمليات الإنتاج وعمليات التسعير مثلاً.

حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين خصصنا المبحث الأول لدراسة عموميات حول أنظمة التكاليف، من خلال الخوض في أنظمة التكاليف بإبراز مفهومها وأهدافها، ومعرفة بعض الأنظمة التقليدية لمعالجة التكاليف، أما في المبحث الثاني سنحاول التطرق إلى الطريقة الحديثة المتبعة في تحديد التكاليف والمتمثلة في طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (Activity Based Costing (ABC).

المبحث الأول: عموميات حول أنظمة التكاليف.

تعتبر محاسبة التكاليف إحدى أهم التقنيات المستخدمة في مجال الإدارة و التسيير، هذا باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات و المعلومات الداخلية التي تساعد المسير في اتخاذ القرارات بشكل يخدم أهداف و مصالح المؤسسة، كما تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة و تقويم الأداء ، كما تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم وأساسي في تحليل مختلف التكاليف و تحديد سعر التكلفة للمنتجات، و لهذا فهي تمثل القاعدة الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في تحديد أسعار بيع المنتجات في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف أنظمة التكاليف.

1) مفهوم أنظمة التكاليف:

إن مصطلح التكاليف يشير إلى مجموع النفقات المدفوعة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة يتوقع منها إيراد أو منفعة إما نتيجة بيعها أو استعمالها، وإذا لم يتحقق الإيراد فإن النفقات المدفوعة تعتبر خسارة للمشروع.¹

1.1) تعريف نظام التكاليف:

ليس هناك تعريف محدد لأنظمة التكاليف، فقد أعطيت تعاريف مختلفة باختلاف المفكرين الاقتصاديين، وسنعرض مجموعة من التعاريف:

1. تعرف نظم التكاليف على أنها نوع من أنواع المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات.²

ومن القرارات التي يمكن لنظام التكاليف المساعدة على اتخاذها ما يلي:

- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرارية فيه.
- الخيار بين شراء الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج أو تصنيعها.
- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة.
- البيع في الأسواق المحلية أو البيع في الأسواق الخارجية.

¹عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2011، الصفحة 13.

²عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سبق ذكره، الصفحة 14.

- وضع سياسات التسعير الخاصة بالمنتجات والخدمات.

2. ويعرف أيضا نظام محاسبة التكاليف على أنه "طرق وأساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركاتها في ضوء مجموعة من القواعد والمبادئ المتعارف عليها للتسجيل والتبويب والتحليل والتحميل... بهدف تقديم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد الإدارة على تحقيق أهداف القياس والرقابة اتخاذ القرارات"¹.

3. يعرف نظام محاسبة التكاليف على أنه "مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها بهدف حساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء"².

4. "هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد على تتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من العالمة"³.

إن محاسبة التكاليف أربع استخدامات كبيرة ومميزة هي:

- تحديد سعر المبيعات.

- إعطاء عناصر تسمح باتخاذ القرار.

- تجهيز قسم مراقبة التسيير بالمعلومات.

- التسعير الجيد للخدمات.⁴

(2) أهداف أنظمة التكاليف:

يجب أن لا ننظر لمحاسبة التكاليف من المنظور الضيق، على أنها أداة لحساب و دراسة التكاليف والتكلفة النهائية، فهي أوسع وأشمل من ذلك، بحيث تمد الإدارة بكل المعلومات اللازمة لنشاط ما، وهذا قصد متابعة والتعرف على نقاط القوة والعمل على ديمومتها والحد أو القضاء على نقاط الضعف، فإن كل ذلك يمكن أنظمة التكاليف من تحقيق الأهداف التالية:

¹ أحمد حلمي جمعة، خليل عطا الله والطراونة خالد، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، الصفحة 4.

² الربيعي كمال حسن جمعة والساقي سعدوني مهدي، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 16.

³ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، الصفحة 23.

⁴ François Engel et Frédéric Kleitz, **Cours de comptabilité analytiques**, Mines Paris, Tech, Paris, 2005, page 10.

(2) 1. الرقابة على عناصر التكلفة:

تعتبر الرقابة على عناصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاكاة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وعملية الرقابة على عناصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بها بهدف مراقبتها والسيطرة عليها.¹

(2) 2. قياس تكاليف الأداء:

قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج وتكاليف المراحل والأقسام والمراكز وأصناف المنتجات ووحداتها.²

(2) 3. مساعدة الإدارة على التخطيط:

تحتاج عملية تخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة، وتوفر أنظمة التكاليف هذه التقديرات للتكاليف من خلال ما يعرف باسم الموازنات التقديرية.³ فالمعروف أن الموازنات التقديرية التي تعتبر أحد أدوات التخطيط الرئيسية، تتضمن بالإضافة إلى الإيرادات المقدرة للفترة القادمة، التكاليف التي يُتوقع إنفاقها في عملية التصنيع والعمليات التشغيلية لدى المنشأة، بالتالي لا بد من تقدير التكاليف والمصاريف المختلفة بشكل دقيق لتعكس الموازنة التقديرية الخطط الموضوعية من قبل الإدارة بشكل دقيق.

(2) 4. مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات:

تقوم أنظمة التكاليف بإعداد التقارير التي تساعد إدارة المشروع على اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة فهي تقدم تقارير عن الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات في مراحل الإنتاج المختلفة أو تقارير عن الطاقة الضائعة غير مستغلة حيث تقوم الإدارة بدراسة هذه التقارير واتخاذ القرارات الإدارية اللازمة، فقد تكون

¹ فلاح سلامة المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، الصفحة 17.

² المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، المملكة العربية السعودية، الصفحة 09.

³ حسين علي حسين أحمد، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدر الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2003، الصفحة 09.

هناك تقارير تبين أن سلعة ما تحقق خسارة أو أن أسواقاً ما ليست ذات جدوى مما يحفز الإدارة في المشروع الصناعي على اتخاذ القرار الذي يتلافى ووقوع الخسارة أو التقليل منها.¹

(2) 5. المساهمة في تسعير المنتجات:

يُمكن لأنظمة التكاليف المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المؤسسة والخدمات التي تقدمها بحيث تُعطي على الأقل تكلفتها، وفي بعض الأحيان تُقدم البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتخفيض أسعار البيع إذا ما دعت الضرورة إلى ذلك بهدف زيادة المبيعات وتحسين الأرباح.²

(2) 6. التكاليف لغايات المحاسبة المالية:

من المجالات الهامة التي يتم فيها استخدام المعلومات التي تقدمها أنظمة التكاليف هو مجال المحاسبة المالية، فعند إعداد القوائم المالية لا بد من تحديد تكلفة المخزون من الإنتاج تحت التشغيل وتكلفة مخزون البضاعة تامة الصنع، كما لا بد من تحديد التكاليف الصناعية للبضاعة المباعة، ومن هنا يأتي دور أنظمة التكاليف في تحديد التكاليف الصناعية للبضاعة المصنعة والمباعة و المخزون السلعي.³

المطلب الثاني: الأنظمة التقليدية للتكاليف.

عرفت هذه الطرق أساليب صاحبت التطور الصناعي والذي تطلب إحداث تغييرات في الطرق وتطويرها حتى تنسجم مع أساليب تسيير وتنظيم الإنتاج المتبعة في إطار التوسع الإنتاجي الذي شهدته الوحدات الإنتاجية خلال بداية القرن الماضي، ويمكن أن تتم عملية حساب التكاليف وسعر تكلفة المنتجات بعدة طرق سنذكر منها: طريقة التكاليف الكلية، طرق التكاليف الجزئية (التكاليف المتغيرة، التحميل العقلاني، طريقة التكاليف المباشرة وغير مباشرة)، بالإضافة لطريقة التكاليف المعيارية.

I. طريقة التكاليف الكلية:

I-1. مفهوم طريقة التكاليف الكلية:

¹عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سبق ذكره، الصفحة 19.

²محمد حسين أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، الصفحة 05.

³محمد حسين أبو نصار، مرجع سبق ذكره، الصفحة 05-06.

هي جميع عناصر التكاليف التي ينفقها المشروع في سبيل إنتاج السلع سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة، أو تعتبر مجموع عناصر التكاليف المختلفة التي حُمِلت فعلا على الإنتاج.

I-2. الأسس التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية:

تقوم هذه النظرية على الأسس التالية:¹

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

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

3. ضرورة تحديد المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في أول الفترة وآخر الفترة.

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

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

I-3. عيوب طريقة التكاليف الكلية:

أما عيوب هذه الطريقة فهي:

1. عدم القدرة على الاعتماد على هذه النظرية في تزويد الإدارات بالبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط.

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

¹عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2011، الصفحة 268.

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

I-4. تبويب عناصر التكاليف حسب هذه الطريقة:

يكون تبويب عناصر التكاليف في هذه النظرية كالتالي:

1. التكاليف المباشرة هي المواد المستخدمة أو المتاحة للاستخدام وتكلفة العمل المباشر وتكلفة الخدمات المباشرة.

2. التكاليف غير مباشرة هي التكاليف غير المرتبطة بالإنتاج مثل:

✓ تكلفة المواد غير المباشرة (وقود، إضاءة ...).

✓ تكلفة العمل غير المباشر (رواتب المدراء والمشرفين ...) .

✓ تكلفة الخدمات غير المباشرة (تأمين المصنع، الحراسة، الإيجار ...).

3. تكاليف البيع والتوزيع مثل: إيجار المعارض، الدعاية والإعلان وتعتبر تكاليف تسويقية.

4. التكاليف الإدارية وهي التي تتعلق بالإدارات المختلفة ويستفيد منها المشروع بشكل كامل.

II. طريقة التكاليف الجزئية:

تعتمد هذه الطريقة على التسجيل الجزئي للتكاليف، وبذلك فإن التكاليف تحمل تبعاً لارتباطها بمستوى النشاط، وبمعنى آخر فإن النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف، في حين يحمل الجزء الباقي إلى النتيجة، وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف سنذكر منها:

➤ طريقة التكلفة المتغيرة.

➤ طريقة التحميل العقلاني.

➤ طريقة التكاليف المباشرة وغير مباشرة.

II-1. طريقة التكلفة المتغيرة:

¹عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق ذكره، الصفحة 269.

هي طريقة تعتمد أساساً على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وي طرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش على التكلفة المتغيرة، وت طرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة، والهدف من هذه الطريقة هو غرض اقتصادي وتحليلي.¹

II-1.1 مبادئ تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة:

إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة هي كالتالي:²

1. تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعاً لتغير حجم النشاط.
2. يتم توزيع الأعباء المتغيرة على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.
3. الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة.
4. يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحودية، بعبارة أخرى التكاليف الثابتة ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحودية.
5. طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعطاء تقديرات حساب التكاليف، النتائج وعتبة المردودية بسهولة.

II-2.1 تقييم طريقة التكاليف المتغيرة:

أولاً: إيجابيات الطريقة:

1. تسمح بتحديد عتبة المردودية، وبالتالي إتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه لخسارة.
2. هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبات، لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج.
3. إذا كان هامش الربح معروفاً فإنّ التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها.

¹ سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة (دراسة حالة: مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، الصفحة 67.

² هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، الصفحة 58.

ثانياً: سليات الطريقة:

1. لم تدخل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فمزال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة.
2. ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجةً للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات، فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة تعتبر في المؤسسة إما متغيرة أو ثابتة تماماً لحجم النشاط، ولذلك يكون عليه دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة من الزمن، وحين يصل التبويب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة التبويب.
3. إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون آخر فترة من المنتجات مقيماً بالتكلفة المتغيرة فقط.

II-3.1- عناصر التكاليف المتغيرة:

- ✓ التكاليف المباشرة: هي مواد مباشرة+ الأجور المباشرة+ المصاريف الصناعية المباشرة.
- ✓ التكاليف غير المباشرة: يكون جزء منها متغيراً والآخر يكون ثابتاً.¹

والجدول التالي يوضح عناصر التكاليف المتغيرة:

الجدول رقم: 1-1. عناصر التكاليف المتغيرة.

الأعباء	الأعباء المباشرة	الأعباء غير المباشرة
الأعباء المتغيرة للعمليات	الأعباء المتغيرة مثل: المواد المباشرة، الأجور المباشرة	الأعباء غير مباشرة المتغيرة مثل: الطاقة، المواد الملحقة التابعة للاستهلاك على الآلات.
الأعباء الثابتة (تهيئات، بنايات)	الأعباء الثابتة المباشرة مثل: إهلاك مباشر، نفقات ثابتة مباشرة.	الأعباء غير مباشرة: مصاريف الصيانة، الأجور غير مباشرة.

Source : Abdelkrim TOUDJINE , L'analyse des coûts dans l'entreprise, édition

NRA, ALGER, 2005, page 41.

¹عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2011، الصفحة 283.

II-2. طريقة التحميل العقلاني:

II-1.2 تعريف طريقة التحميل العقلاني:

1. "هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة".¹

2. "التحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية وواقعية، وذلك بتغيير مستوى الفعالية، حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة، حيث نجد أنه من غير العقلاني أن يتحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط، أي مستوى الفعالية".²

من هذين التعريفين نستنتج أن التحميل العقلاني هو العملية التي تتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا بالمقارنة مع مستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يُطرح من النتيجة.

II-2.2 مبادئ طريقة التحميل العقلاني:

يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفق ما يلي:³

1. فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف.

2. تحديد معامل التحميل العقلاني.

معامل التحميل العقلاني = النشاط الفعلي ÷ النشاط العادي.

3. حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلاانيا.

التكاليف الثابتة المحملة عقلاانيا = التكاليف الثابتة فعليا × معامل التحميل العقلاني.

¹رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الصفحة 59.

² A. RAPIN et J. POLY, **la comptabilité analytique de l'exploitation**, édition DUNOD, 2^oème édition, Paris, 1996, page 135.

³ ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004، الصفحة 71.

4. حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلاً، هذا الفرق يمثل:
- إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة عقلاً تسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط).
 - إذا كانت الفعلية أصغر من المحملة عقلاً تسمى ربح زيادة الفعالية (فائض النشاط).

II-3.2- تقييم طريقة التحميل العقلائي:

أولاً: المزايا:

تتميز هذه الطريقة ببعض الخصائص منها:¹

1. تساعد الإدارة على ممارسة رقابة فعالة على مستوى استغلال الطاقة الإنتاجية والبيعية، إذ أنها تنبه الإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة لاستغلال الجزء غير المستغل من الطاقة الإنتاجية والطاقة البيعية.
2. استبعاد التكاليف الثابتة غير المستغلة التي تمثل تكلفة الجزء غير مستغل من الطاقة الإنتاجية والطاقة البيعية، ليكون هذا الجزء من التكاليف الثابتة لا يعتبر من تكاليف الإنتاج أو البيع، بل هو خسارة تقيد على حساب الأرباح والخسائر.

ثانياً: العيوب:

يؤخذ على هذه الطريقة بعض النقاط نذكر منها:²

1. لا تتماشى هذه النظرية مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف وذلك لأنها تحمل مخزون آخر المدة بجزء من التكاليف الثابتة المحسوبة بسبب استغلاله للطاقة.
2. اختلاف مراحل الإنتاج والقدرة الإنتاجية للآلات واختلاف منتجات هذه الآلات يؤدي إلى صعوبة تحديد الطاقة المستغلة بشكل دقيق وواقعي.
3. صعوبة تحديد الطاقة البيعية المستغلة مما يؤدي للجوء إلى عملية التقدير في توزيع التكاليف التسويقية على الوحدات المباعة.
4. عدم تماشي هذه النظرية مع مبدأ تغطية التكاليف بالكامل لغايات التسعير.

II-3- طريقة التكاليف المباشرة وغير مباشرة:

¹الريعي كمال حسن جمعة وآخرون، مرجع سبق ذكره، الصفحة 87.

²فلاح سلامة المطارنة غسان، مرجع سبق ذكره، الصفحة 85.

II-1.3 التكاليف المباشرة :

تقضي طريقة التكاليف المباشرة بإدماج الموارد المستهلكة ضمن القطاعات التحليلية الناتجة عنها والمتعلقة بها بدون غموض، وتعتمد بالمقابل على نظام معلومات قادر على تحديد اتجاه الأعباء المدججة المتضمنة في محاسبة التكاليف.¹

II-1.3.1 خصائص طريقة التكاليف المباشرة:

تمتاز هذه الطريقة بعدد من الخصائص رغم ندرة استخدامها واعتراض المحاسبين على فكرتها بحل المشكلة، منها:

1. سهولة حساب تكلفة وحدة المنتج، وذلك أنها تعتمد على فكرة المتوسط الحسابي.
2. تقوم هذه الطريقة على تقييم المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام بثمن التكلفة المباشرة أول وآخر الفترة.
3. تكلفة الوحدة في ظل هذه الطريقة لا تتأثر باختلاف مستويات الإنتاج، وتبقى ثابتة مع بقاء عوامل الإنتاج كما هي عليه والكفاءة الإنتاجية كما هي عليه.
4. تسهل هذه الطريقة عملية معالجة التكاليف غير المباشرة الإنتاجية والتسويقية والإدارية والتمويلية بتحميلها إلى حساب الأرباح والخسائر دون مشقة من المحاسب.²

II-1.3.2 تقييم طريقة التكاليف المباشرة :

سوف نقوم بعرض مزايا هذه الطريقة وعيوبها وفقاً لما يلي:³
أولاً: المزايا:

1. تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج.
2. تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظراً لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة.
3. تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

ثانياً: العيوب:

¹ Alain BOUTAT & Jean Marc CAPRARO, **Comptabilité Analytique de Gestion**, presses polytechniques, Universitaires Romandes, 2e édition, Lausanne, France, 2008, P170.

² غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003 ، الصفحة 85.

³ كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقني، مرجع سبق ذكره، الصفحة 79-80.

1. لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكلفة صحيحة، وذلك لأنها تُحمل عناصر التكاليف غير المباشرة (خاصة المتغيرة منها).
2. إنّ استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط.
3. إنّ تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض تكلفته الحقيقية، وهذا ينعكس على رفع الأرباح المحققة.
4. إنّ هذه الطريقة تفشل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وذلك لأنها تستبعد جزء من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج.

II-3-2 التكاليف غير المباشرة: ¹

نجد اليوم في الواقع أن التكاليف غير المباشرة هي النسبة الغالبة من مجموعة التكاليف، وبالتالي فإن أثرها على مردودية المنتجات يكون كبيراً.

II-3.2.1 مبادئ طريقة التكاليف غير المباشرة :

على عكس طريقة التكاليف المباشرة فإن هذه الطريقة تعتمد على التكاليف غير المباشرة في تحليلها للتكاليف ومقارنتها بمردودية المنتجات، وهذه المنتجات تُلاءم المنتجات التي تشكل تكاليفها غير المباشرة نسبة كبيرة من مجموع التكاليف، وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة كطريقة التكاليف الكلية، إلا أن الاهتمام يتركز على التكاليف غير المباشرة، ثم يتم تحميل تلك التكاليف على المنتجات بناء على ما تم استهلاكه لصالح كل منتج وفق وحدات عمل يتم على أساسها حساب التكلفة غير المباشرة لكل منتج، ومن هنا تبدأ دراسة المنتجات من حيث استهلاكها للموارد وقدرتها على تحقيق هوامش مرتفعة، والعمل على تغطية كل التكاليف المباشرة الخاصة بكل منتج.

II-3.2.2 تقييم طريقة التكاليف غير المباشرة :

سوف نقوم باستعراض مزايا وعيوب هذه الطريقة:

أولاً: المزايا:

¹ ياسين سالمي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 75-77.

تظهر أهمية هذه الطريقة من حيث مجال استعمالها وتطبيقها وموضوع تركيزها على التكاليف غير المباشرة التي تشكل في وقتنا الراهن نسبة كبيرة جداً من مجموع التكاليف نظراً لتعدد الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة والفروع التابعة لها، وخاصة في مجال تطبيق أنظمة الإنتاج المرنة التي تعتمد على إنتاج منتجات متعددة مختلفة الأنماط وقليلة الكمية حسب طلبات السوق، وتستعمل تجهيزات ذات تكنولوجيا عالية وحجم كبير من الإستثمارات وعدة خدمات ووظائف مساعدة، كما أن تطبيق هذه الطريقة يصلح للتحليل والحصول على معلومات ومؤشرات تساعد على فهم الوضعية جيداً واتخاذ القرارات فيما يخص الإنتاج والأسعار.

ثانياً: العيوب:

1. صعوبة تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتج.
2. صعوبة الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
3. التكلفة ليست حقيقية لأنها تُحمل التكاليف المباشرة وهذا ما يؤدي إلى انخفاض التكلفة.

III. طريقة التكلفة المعيارية:

تسمح طريقة التكاليف المعيارية بحساب التكاليف على أساس معطيات تقديرية مستقبلية مع إمكانية المراقبة البعدية لهذه التكاليف، من خلال حساب الإنحرافات بين التكاليف الحقيقية والتكاليف التقديرية بهدف القيام بالتعديلات اللازمة وتصحيح الإنحرافات، وبالتالي توفير معلومات مهمة تساعد المسير على إتخاذ قرارات التسيير.

III-1 تعريف التكاليف المعيارية:

1. "التكاليف المعيارية هي أرقام التكاليف التي تحدد مقدماً لتُعبّر تعبيراً مالياً عن برنامج سيتم تنفيذه مستقبلاً في حدود سياسة معينة يُتفق عليها، وتمثل التكاليف الإقتصادية التي يجب أن تحدث، ويلزم المؤسسة أن تعمل جاهدة لتنفيذها أو بحث أسباب الإنحرافات عنها".¹
2. "التكاليف المعيارية هي التكاليف المحددة مقدماً على أساس علمي في ظروف معينة والتي تُتخذ أساساً لقياس وضبط التكاليف الفعلية".¹

¹ محمد رضوان العنابي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، الصفحة 22.

3. يُمكن تعريفها بأنها تكلفة محددة مقدماً وفق أسس علمية وتنبؤات دقيقة، وذلك بوضع معايير نمطية بالكمية والقيمة لعنصر التكاليف فهي تعبر عن برنامج دقيق يستهدف من طرف المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية مستقبلاً، في وجود سياسة معينة، لذلك تمثل التكلفة المعيارية الأساس الذي يركز عليه الأداء من حيث عنصر التكلفة، فيتم بناءً عليه تقويم التكلفة الفعلية ومقارنتها بالمعيارية لإيجاد الفرق فيما بينهما تنوياً للبرنامج المستهدف.²

III-2- مبادئ طريقة التكاليف المعيارية:

ترتكز هذه الطريقة على مبادئ وأسس رئيسية تعبر عن مُنطلقاتها ومنهجها للوصول إلى الأهداف المرجوة، وهذه الأسس تعتبر مبادئ عامة بغض النظر عن الطريقة المتبعة أو نوع التكاليف المعيارية المعتمدة وسنورد ذلك فيما يلي:

1. العمل على وضع مستويات معيارية مسبقاً بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من مواد حسب دراسة تقنية أو معايير محددة من جهات أخرى.
2. العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية)، وحساب الإنحرافات، مع إبراز أسباب ومصادر المسؤولية.
3. العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة.³

III-3- تقييم طريقة التكاليف المعيارية:

أولاً: المزايا:

من المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية ما يلي:⁴

1. العمل على تحسين شروط الإستغلال وذلك من خلال تحليل الإنحرافات وتحديد المسؤوليات.

¹ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، الصفحة 227.

² طرطار أحمد، الترشيد الإقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، الصفحة 99.

³ طوايبي أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2003، الصفحة 123.

⁴ Gérard MELYON, Comptabilité analytique, 2^eème édition, Bréal, Paris, 2001, page 207.

2. إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.
3. تزويد الإدارة بتقارير دورية عم وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات، وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة.
4. الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية، والعمل على ملاحظة أي انحراف، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة.

ثانياً: العيوب:

إنّ لهذه الطريقة عدة عيوب وهي ملخصة كالتالي:

1. إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.
2. بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغييرات التي تقتضي ذلك.
3. مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.¹

المطلب الثالث: قصور الأنظمة التقليدية للتكاليف.

خلال الثمانيات من القرن المنصرم بدأت تظهر و تنتشر جوانب ضعف وقصور أنظمة التكاليف التقليدية بشكل واسع، وهي أنظمة تم تصميمها للعمل في ظل نوع خاص من بيئة القرار ونوع خاص من التكنولوجيا، حيث كانت تتسم معظم الشركات بمحدودية الإنتاج، وكان العمل المباشر والمواد المباشرة يشكلان التكاليف الأساسية للإنتاج آنذاك، لكن تضخم حجم المنشآت وتنوع منتجاتها وتزايد اعتمادها على الآلات أدى إلى تزايد التكاليف غير المباشرة انخفاض تكاليف العمل المباشر، وفضلاً عن ذلك فإن المنافسة خلال العقدين الأخيرين من القرن

¹هاشم أحمد عطية ومحمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، الصفحة 350.

المنصرم جعلت إتخاذ القرارات بإعتماد معلومات تكلفة غير دقيقة أمراً في غاية الخطورة، إذ أصبحت دقة المعلومات تلعب دوراً حاسماً في المنافسة.¹

وسنعرض بصفة عامة أوجه القصور والإختلالات لطرق التكاليف التقليدية وهي كما يلي:

(1) القصور على تلبية متطلبات الإدارة:

أصبحت أنظمة التكاليف التقليدية غير قادرة على تلبية حاجة الكوادر الإدارية والفنية بالمعلومات التي تساعد على التخطيط والتوجيه والرقابة، بحيث صُممت هذه الطرق بشكل غير جيد لتوفير تلك المعلومات، فقصورها على تلبية متطلبات الإدارة من المعلومات الأساسية يُمكن أن تخدم كل جهود الأفراد لتحقيق النجاح ويؤدي ذلك إلى منع التقدم.

(2) قصورها في عدم الانسجام مع تنوع المنتجات وتطور نظم الإنتاج:

أدى تنوع المنتجات وزيادة الإختلافات فيما بينها من حيث الحجم والمواصفات ودرجة التعقيد في عملية التصنيع إلى اختلاف أنواع الأنشطة ومستوى الجهود المطلوب لخدمة وإنتاج هذه المنتجات، بمعنى التركيز على العلاقات السببية بين التكاليف وبين الأنشطة الرئيسية المطلوبة لتصنيع المنتج، فإتباع طرق التكاليف التقليدية في ظل هذه الإختلافات سيؤدي مما لا شك فيه إلى تحديد غير دقيق لتكاليف المنتجات.²

(3) قصورها في عدم الانسجام مع تغير هيكل التكاليف:

تواجه المؤسسات في الوقت الحاضر وخصوصاً التي تتصف عملياتها الصناعية بالكثافة الآلية والتجهيزات بالزيادة غير عادية في التكاليف الصناعية غير مباشرة وما تحدته هذه الزيادة من أثر على الأرباح وعلى الموقف التنافسي للشركة، مما يدعو القول بأن أنظمة التكاليف التقليدية لم تعد قادرة على مسايرة تقنيات التصنيع الحديثة فقد صُممت طرق التكاليف التقليدية على أساس أن تكاليف المنتجات تتكون أساساً من المواد المباشرة والأجور

¹ ميمم مالك راضي ومجبل داوي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في إتخاذ القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الحفاجي، النجف، العراق، تاريخ النشر 14-03-2011، الصفحة 4-5.

² غريب جبر غنام، تطور طرق التكاليف التقليدية في ظل الاقتصاد الراهن، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، 28-04-2005، الصفحة 43.

المباشرة مما يُعطي نتائج غير دقيقة لبنود التكاليف التي ستظهر في تقارير طرق التكاليف التقليدية، حيث أنه لم يعد العمل المباشر هو المكون الرئيسي لتكلفة التصنيع وبالتالي لا يُعتبر الأساس الملائم للتحميل في الوقت الحاضر.¹

(4) اختلافات طرائق التخصيص التقليدية:

طرائق التخصيص التقليدية تُؤدي إلى عدم دقة وتشويه بيانات تكلفة المنتج نظراً لعدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما استخدمته من المواد بالمؤسسة، بمعنى أنه لا توجد علاقة بين التكاليف الموجودة بمجمع التكلفة وبين الأساس المستخدم في تخصيص تلك التكاليف، أي عدم وجود علاقة بين السبب والأثر.²

(5) التبسيط المفرط لنماذج الطرق التقليدية للتكاليف:

تظهر الطرق التقليدية للتكاليف تبسيطاً مفرطاً في تطبيقها، إذ أنّ معظم هذه التبسيطات لم تعد مقبولة حالياً فالتوجه المركز للطرق التقليدية نحو توفير المعلومات المالية جعل من نماذجها أدوات حسابية بحتة لا يمكنها أن تزود بالمؤشرات الكافية لتوجيه تفكير المسيرين في محيط معقد ومتقلب، هذا من جهة ومن جهة ثانية، فإن الطرق التقليدية تستعمل علاقات مبسطة في توزيع التكاليف يتم فيها تجاهل تعقيدات الأنشطة الإنتاجية الحديثة وينجم عن ذلك وبشكل كبير تشويه تكلفة المنتج وخاصة في المؤسسات متعددة المنتجات.

(6) تظليل القرارات الإدارية:

هناك إجماع بأن نظم التكاليف التقليدية تؤدي إلى تشويهات في جدية بيانات التكلفة، وتزداد تلك التشويهات كلما ازدادت أهمية التكاليف غير المباشرة في المؤسسة، وهذا ما يقود بدوره إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة إلى هدر وضياح وسوء توزيع الموارد الاقتصادية المتاحة.

(7) عدم الانسجام مع المنافسة:

في ظل اشتداد حدة المنافسة وتعقد التكنولوجيا في بيئة التصنيع، بالإضافة إلى ذوبان الحدود في ما بين الدول في ظروف الإيصالات واتفاقيات التجارة العالمية، ألقى ذلك بظلاله على إدارات المؤسسات الصناعية كي تعيد النظر في مفاهيم نظم التكاليف والرقابة عليها وتحسين وسائل الإنتاج من أجل البقاء في سوق المنافسة.¹

¹ غريب جبر جبر غنام، مرجع سبق ذكره، الصفحة 43.

² إبراهيم عبد الله شقفة خليل، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي (دراسة تطبيقية في قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجيا)، مذكرة غير منشورة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، الصفحة 49.

المبحث الثاني: مدخل لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) .

جاء مدخل نظام التكاليف على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج و أساليب التسيير الحديثة، حيث عمل هذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها وأصبحت المعلومة أكثر دقة ويمكنها أن تؤثر على عملية اتخاذ القرارات.

المطلب الأول: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ودوافع ظهوره.

نتيجة للانفتاح الاقتصادي وازدياد المنافسة بين الشركات وتعدد الأصناف التي تنتجها الشركة الواحدة لتلبية رغبات الزبائن، ظهر واضحاً لدى العديد من إدارات الشركات قصور أنظمة التكاليف التقليدية عن تلبية إحتياجات تلك الإدارات ببيانات تكاليف دقيقة وصحيحة. فرغم أن أنظمة التكاليف التقليدية ما زالت تستخدم لدى العديد من الشركات ورغم أن تلك التكاليف تلي متطلبات المحاسبة المالية والمتمثلة في إعداد القوائم المالية لخدمة الأطراف الخارجية، إلا أنها تعاني من ضعف واضح في عملية احتساب التكلفة وخصوصاً عند وجود العديد من المنتجات والأصناف التي تنتجها الشركة، ونتيجة لما سبق ظهر في العقود الأخيرة نظام حديث للتكاليف هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة.²

I. مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).**I-1 مفاهيم أساسية حول النظام:**

هناك بعض المفاهيم الأساسية يجب أن نذكرها ونميزها ونحددها قبل الخوض في دراسة وعرض نظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك لأهميتها في تكوين النظام.

أولاً: النشاط.

● **تعريف النشاط:** يُعبر النشاط عن مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة

الاقتصادية وهو يُعتبر نقطة الارتكاز في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة.³

¹صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، الصفحة 57.

²محمد حسين أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، الصفحة 190.

³ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، الصفحة 354.

بنظرة جد مميزة ودقيقة وشاملة اعتبر "Philippe Lorino" النشاط كنظام وعرفه على هذا الأساس بأنه "مجموعة مهام أولية تتميز بالعناصر التالية:

- منفذة من قبل شخص أو مجموعة.
- استعمال مهارات ذات نوعية متخصصة.
- متجانسين تماماً مع وجهة النظر تجاه تصرف التكلفة والأداء.
- تزود بالمنتجات مثل (كفاءة وأهلية الموردين...).
- تقدم خدمات ومنتجات إلى الزبائن سواءً داخلياً أو خارجياً.
- ابتداء من سلة العناصر التي تدخل في إنتاج السلعة أو الخدمة مثل (العمل، الآلات، معلومات...)¹.

يدل هذا التعريف أن "Lorino" وسع مفهوم النشاط وأعطاه بُعداً أكبراً، حيث اعتبره كنظام فرعي يعمل على إدخال عناصر معينة ومعالجتها من قبل مجموعة أشخاص يتمتعون بميزات ومهارات خاصة لتقديم مخرجات محددة.

• تصنيفات الأنشطة:

لقد تعددت وجهات النظر فيما يخص تصنيف الأنشطة، وذلك باختلاف معايير التصنيف لدى كل مفكر واختلاف نظريته بالنسبة للآخرين، هذا يدل على أنه لا يوجد اتفاق حول تصنيفات معينة، سنذكر تصنيف "Cooper".

- تصنيف "Cooper":

يرى "Cooper" أن هناك أربع تبويات رئيسية لتصنيف الأنشطة كما حددها هي:²

أ. أنشطة على مستوى الوحدة:

تمثل العمل المنجز لكل وحدة منتجة أو خدمة مقدمة، أي كل الموارد التي يتم استخدامها على الأنشطة التي أنجزت لكل وحدة، عند هذا المستوى يتم أخذ حجم الإنتاج الفعلي خلال العملية بعين الاعتبار.

¹ Philippe Lorino, **Méthode et pratique de la performance- le pilotage par les processus et les compétence-**, 3^e édition, Édition de l'organisation, Paris, 2003, page 23.

² جارسون ري أتش وإريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2002، الصفحة 228.

ب. أنشطة على مستوى الدفعة:

تتضمن الأنشطة والعمليات التي تتعلق بدفعة إنتاجية أو خدمات ولكن ليست متعلقة بوحدة واحدة منتجة، فإعداد وتهيئة الآلات والمعدات على سبيل المثال تتطلب البدء في عملية إنتاج دفعة جديدة.

ج. أنشطة على مستوى الإنتاج:

هي أنشطة لمساندة عملية إنتاج مختلف أنواع المنتجات، أي الأنشطة التي تدعم عمليات الإنتاج وبيع المنتج بشكل منفرد.

د. أنشطة على مستوى المؤسسة:

هي الأنشطة المطلوبة واللازمة لضمان المحافظة على المصنع والمساعدة للبنية الإدارية التي تجعل من عمليات الإنتاج ممكنة.

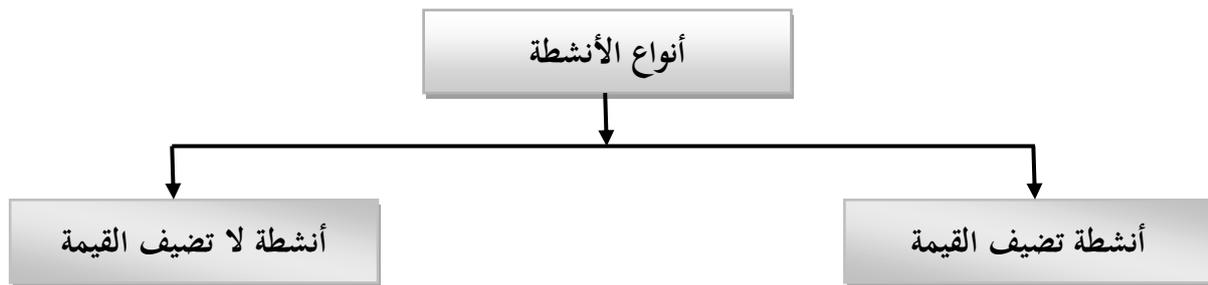
ويمكن تصنيف الأنشطة من حيث القيمة التي تطبقها إلى:

✓ أنشطة تضيف القيمة.

✓ أنشطة لا تضيف القيمة.

كما هي موضحة في الشكل التالي:¹

الشكل رقم: 1-1 يوضح تصنيف الأنشطة حسب القيمة.



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الثانية، 2008، الصفحة 162.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الثانية، 2008، الصفحة 162.

فبالنسبة للأنشطة التي تضيف القيمة: فهي الأنشطة التي إذا قدمت فإنها ستؤثر على الإنتاج سواء في الأمد البعيد مثال ذلك نشاط العرض واختيار النوعية.

أما بالنسبة للأنشطة التي لا تضيف قيمة: فهي الأنشطة التي إذا تم حذفها فإنها لا تؤثر على خدمة الإنتاج وبالتالي تساعد على تحقيق التكاليف .

ومن هذا التبويب يمكن أن نتبين بأن النشاط هو مجموعة العمليات المتجانسة ذات الهدف المشترك.

و هناك من يصنف الأنشطة إلى نوعين أيضا:

- ✓ الأنشطة المباشرة: وهي جميع الأنشطة المباشرة في العملية الإنتاجية والمتمثلة بأنشطة العمليات الإنتاجية.
- ✓ الأنشطة غير المباشرة: هي جميع الأنشطة التي تُخدم العمليات الإنتاجية وليس لها ارتباط واضح في بناء المنتج التام.¹

ثانياً: المسارات.

يُعرف المسار أو ما يصطلح عليه "Processus" على أنه "مزيج من الأنشطة يوجد بينهم رابط لتلبية هدف مشترك يتمثل في المساهمة في إنتاج سلع أو خدمات وتسليمها في النهاية إلى العملاء.

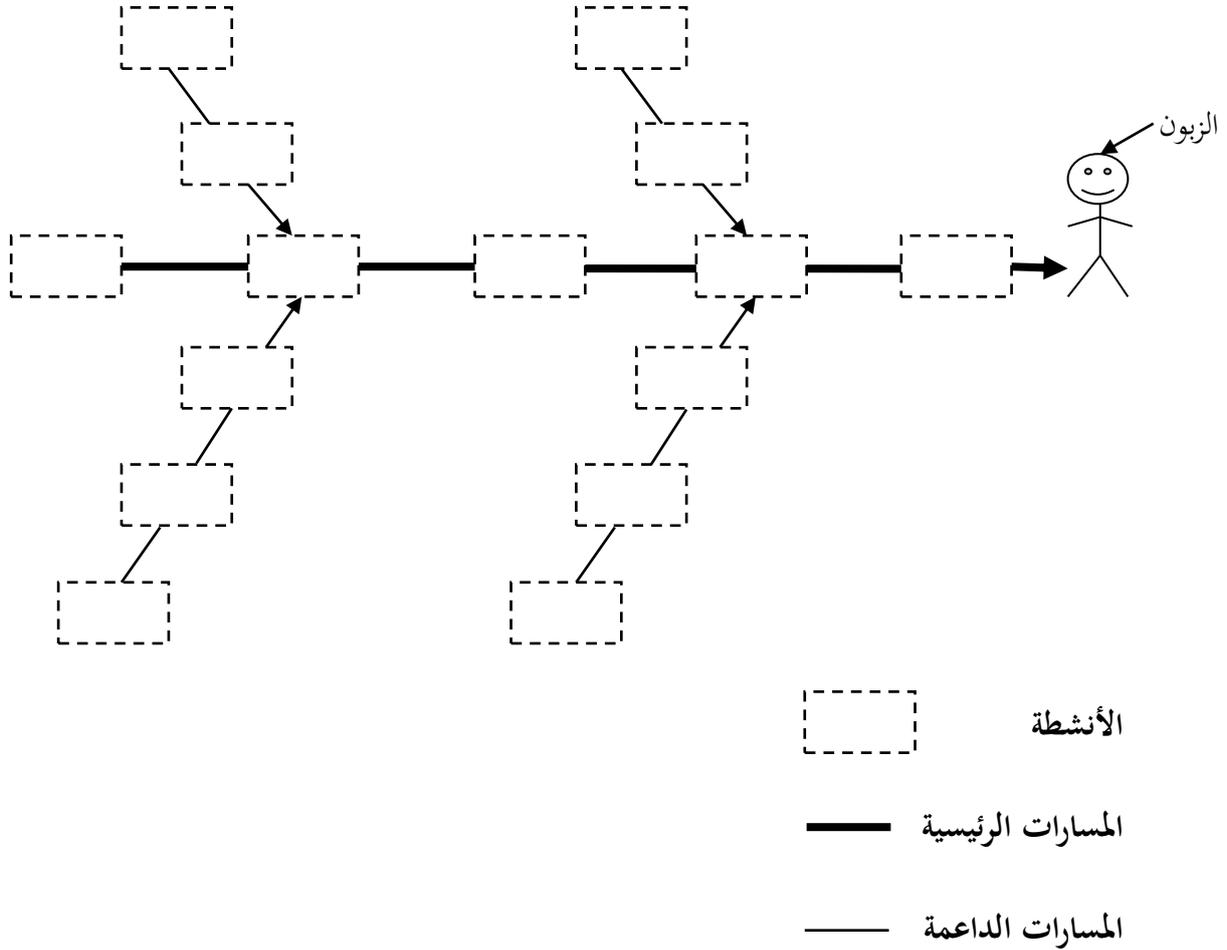
على سبيل المثال، عملية الشراء تتضمن الأنشطة التالية:

- اختيار الموردين.
- الأمر بالشراء.
- استلام البضائع.
- تخزين البضائع".

يُمكن تلخيص الأنشطة والمسارات في الشكل التالي:

¹إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 163.

الشكل رقم 1-2: المسارات والأنشطة.



المصدر: Hélène Löning et Al, Op.Cit, page 56.

يتضح من الشكل رقم (1-2) انه يوجد نوعين من المسارات وذلك حسب ما يلي:¹

- **المسارات الرئيسية:** هي التي تقود مباشرة إلى الزبون النهائي على سبيل المثال: مسار محدد للطلبات،

التوزيع، إعداد الفواتير، التحصيل... الخ.

- **المسارات الداعمة:** هي التي تساعد من جهة وبطريقة مباشرة أعمال المسارات الرئيسية على سبيل

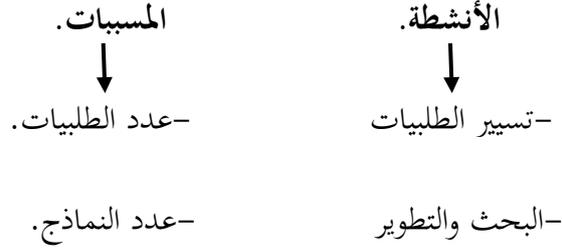
المثال: مسار اختيار موظفين جدد... الخ.

¹ Hélène Löning et Al, **le contrôle de gestion**, 2^o édition, éditon DONOD, Paris, France, 2003, page 55.

ثالثاً: مسبب التكلفة.

يُمثل المقياس الذي يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة.¹

فمسبب التكلفة يسمح بتخصيص تكلفة النشاط إلى هدف التكلفة.



هذا يدل وجود علاقة ترابط بين مسبب التكلفة والقيام بالنشاط، بالإضافة إلى أنه يُعتبر الرابط بين التكاليف المحققة على مستوى النشاط والمنتجات أو الخدمات هذا ما يجعل اختياره صعب ويخضع لعوامل معينة.

رابعاً: هدف التكلفة.

يُعرف غرض التكلفة على أنه "وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواءً كانت وحدة منتج أو خدمة، أو وحدة تنظيمية مثلاً قسم أو وظيفة... الخ، باختصار فهو يُعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته".²

خامساً: مركز التجميع.

مركز التجميع يتم فيه جمع الأنشطة التي لها نفس مسببات التكلفة، هذا ما يسمح لنا بحساب التكاليف من خلال مسبباتها، وعلى سبيل المثال أنشطة الفوترة، التوزيع... الخ، يمكن أن يكون لهذه الأنشطة نفس المسبب للتكلفة مثل عدد طلبات الزبائن.

بناءً على ما سبق يمكن توضيح بعض مسببات التكلفة حسب نوع ومستوى النشاط في الجدول التالي بالاعتماد على تصنيف «Cooper»:

¹ محمد سامي راضي، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، الصفحة 273.

² أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، الصفحة 78.

الجدول رقم: 1-2 مسببات التكلفة حسب مستوى النشاط ونوعه.¹

النشاط الرئيسي	للنشاط الممثل النشاط الرئيسي	مسببات التكلفة	أمثلة على نوع التكاليف
1-أنشطة على مستوى الوحدة	-الفحص للوحدة الواحدة -العمل المباشر -قوى محركة لتشغيل الآلات	-كمية الإنتاج - ساعات العمل المباشر -ساعات اشتغال الآلات	-تكاليف الصيانة -تكاليف الوقود -اهتلاك الآلات والمعدات
2-أنشطة على مستوى الدفعة	-إعداد الآلات والمعدات -طلبات لشراء -عملية مناولة المواد -جدول العملية الإنتاجية	-وقت التهيئة -عدد أوامر الشراء -عدد مرات المناولة -عدد مرات دورة الإنتاج	-تكاليف الأعمال المكتبية في المخازن -اهتلاك الأثاث والمعدات الخاصة -تكفله عمال التوزيع
3-أنشطة على مستوى الإنتاج	-تصميم المنتجات -الدائرة الهندسية -مراقبة النوعية	-كمية الإنتاج -الأوامر الهندسية -عدد مرات الفحص	-تكاليف السيطرة ومراقبة النوعية -تكاليف أقسام هندسة الإنتاج -تكاليف الفحص والاختبار
4-أنشطة على مستوى المؤسسة	-الإدارة -شؤون الأفراد -المحاسبة -التدفئة والتبريد -الإنارة	-المساحة -عدد العاملين	-الأجور والمرتببات -اهتلاك المباني المصانع -تكاليف الدورات التدريبية للعاملين

المصدر: الشيخ يوسف عماد، مرجع سبق ذكره، الصفحة 117.

¹الشيخ يوسف عماد، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008.

I-2- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

لقد قُدمت العديد من التعاريف لنظام التكاليف على أساس الأنشطة تتمحور حول الأنشطة باعتبارها عنصر أساسي يرتكز عليه وفيما يلي نذكر بعض التعريفات التي وردت حول هذا الموضوع:

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

تعريف 2: "يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تُعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها".²

تعريف 3: وقد عرفها Hilton 2002: "نظام ABC (Activity Based Costing) هو نظام لتوزيع التكاليف غير مباشرة على المنتجات بناءً على تحليل الأنشطة باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية والتي ينجم عنها خدمات مشتركة، وتجميع تكاليف كل نشاط على حدة، وتُحمل على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكلفة".³

تعريف 4: وقد عرف Horngren "نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بأنه ذلك النظام الذي يصحح أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية واعتبارها موقع التكلفة الأساسي.

¹التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة -، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، الصفحة 163.

²محمد محرم زينات وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، الصفحة 394.

³قدوري هودة سلطان، التحكم في التكاليف من خلال تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة سيدي بلعباس، 2011-2012، الصفحة 99-100.

نستنتج من التعاريف السابقة، أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على شعار بأن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة، ومن خلال الشكل التالي سنوضح الرؤية عن استهلاك الموارد والأنشطة وفقاً لنظام ABC :

الشكل رقم: 1-3 مخطط استهلاك الموارد والأنشطة.



المصدر: عيادي عبد القادر، نوي الحاج، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، الملتقى الدولي الرابع جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، 2010، الصفحة 07.

ويشتمل نموذج Activity Based Costing (ABC) من ناحية تدفق المعلومات إلى وجهتي نظر هما وجهة نظر التكلفة ووجهة نظر العملية.

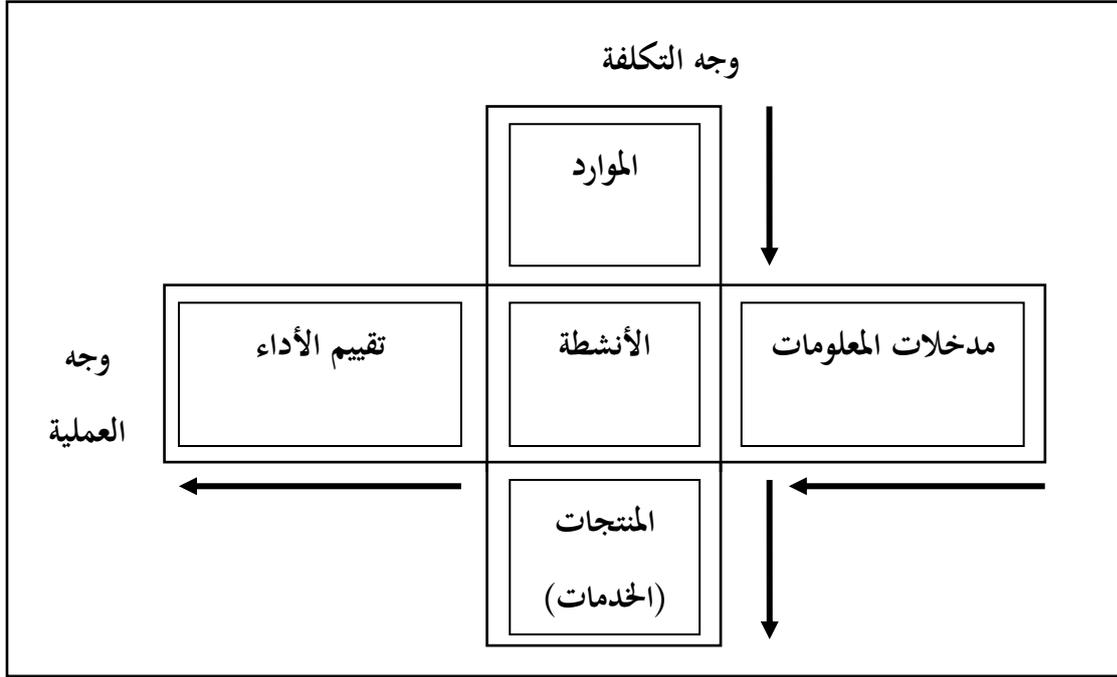
✓ **وجهة نظر التكلفة:** يتم توضيح مسار التكلفة أولاً، ثم تخصص هذه التكلفة باستخدام موجهات التكلفة إلى الأنشطة، وأخيراً التكاليف تخصص إلى أغراض التكلفة، الهدف الرئيسي من هذه العملية هو تحديد التكاليف والأنشطة وأغراض التكلفة.

✓ **وجهة نظر العملية:** خطوات هذه الواجهة تشمل اكتشاف وتحديد موجهات تكلفة الأنشطة، واستخدام المعلومات لغرض قياس الأداء.¹

والعلاقة بين هاتين الوجيهتين موضحة في الشكل التالي:

¹ فيصل زماط حسن سليم، التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة (نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، العراق، تاريخ النشر 17-02-2007، الصفحة 30.

الشكل رقم: 1-4 وجهتي نظر تدفق المعلومات في نموذج ABC.



المصدر: فيصل زماط حسن سليم، مرجع سبق ذكره، الصفحة 30.

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على مجموعة من الافتراضات هي:¹

- ✓ إقتناء المواد يسبب حدوث التكاليف.
- ✓ أن الأنشطة تستهلك المواد.
- ✓ نظام ABC هو نموذج استهلاك وليس إنفاق.
- ✓ توجد العديد من مسببات استهلاك الموارد وتوجد العديد من الأنشطة التي يمكن تحديدها وقياسها بحيث أنه يمكن تحديد العديد من مجموعات التكلفة بدلاً من مجمع تكلفة واحد.
- ✓ إن أنشطة مجموعات كل مركز تكلفة تكون متجانسة، بمعنى أن كل مجمع تكلفة يُمثل نشاط واحد فقط أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة.
- ✓ جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة (متناسبة تماماً مع النشاط)، وإن التكاليف التي توصف بأنها ثابتة في النظم التقليدية تتمثل في تكلفة أنشطة التسهيلات.

¹عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، التطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009، الصفحة 44.

وُمكن إيضاح ما تقدم بالشكل التالي:¹

الشكل رقم 1-5: الافتراضات التي يقوم عليها نظام ABC.



المصدر: عمر محمد هديب، مرجع سابق ذكره، الصفحة 45.

II. دوافع ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

إن الاستخدام الواسع لعملية تخصيص تكاليف استخدام الموارد على أغراض التكلفة مثل الوظائف، المنتجات، الخدمات، والحاجة لتقديم قياس أفضل لتكليف المواد غير المباشرة المستخدمة لأغراض التكلفة المختلفة، أدى إلى

¹عمر محمد هديب، مرجع سابق ذكره، الصفحة 45.

ظهور تداعيات لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وإدخال تحسينات على أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، وذلك نظراً للفوائد التي يُمكن تحقيقها للإدارة خاصة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، من هنا يُمكننا القول أن أهم تداعيات ودوافع ظهور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هي كما يلي:¹

(1) زيادة تنوع المنتجات:

وذلك لمقابلة متطلبات العملاء المختلفة الأمر الذي أدى إلى تحرك سوق المنتجات والخدمات من كونه سوق بائع إلى أن أصبح سوق مستهلك وأصبحت أسعار البيع محددة ومفروضة على منشآت الأعمال مما تطلب وجود نظرة تنافسية للتكاليف، إضافة إلى تحقيق ما يلي:

- جودة المنتج من حيث التصميم.
- جودة المنتج من حيث قدرته على أداء وظائفه.
- تفعيل خدمة ما بعد البيع وإرضاء المستهلك.
- التوقيت المناسب في الإنتاج والبيع.

(2) ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة:

نظراً لتقدم العمليات والاستخدام الواسع للتكنولوجيا الأمر الذي أدى إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة وانخفاض التكاليف المباشرة للإنتاج مقارنة مع الوضع السابق، كما أن انخفاض حجم العمالة وارتفاع درجة التقنية العالية للمعدات والآلات، أدى إلى زيادة أهمية الأنشطة الداعمة للإنتاج وبالتالي زيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة.

(3) تقدم تكنولوجيا المعلومات:

حيث أن أنظمة التكاليف تتطلب جمع وتحليل بيانات التكاليف بشكلٍ دقيق وصولاً إلى أدق التفاصيل بغية الحصول على معلومات كلفوية أكثر فعالية، كذلك استحداث العديد من المتغيرات البيئية والتنظيمية والسلوكية التي يصعب التعبير عنها أو قياس تأثيرها على البيانات المحاسبية وبيانات التكاليف، حيث أن استخدام الحواسيب الإلكترونية في تشغيل البيانات جعل عملية تركيب مخرجات متعددة من البيانات

¹عمر محمد هديب، مرجع سابق ذكره، الصفحة 34.

التحليلية لاتخاذ القرارات الإدارية ممكنة واقتصادية، ولم تعد البيانات مختصرة على إعداد قوائم التكاليف إعداد حسابات النتائج وقائمة المركز المالي فقط، بل المهبوط للتفاصيل والدقة في إعداد التقارير ولأغراض متعددة.

(4) المنافسة في أسواق المنتجات:

حيث أصبحت أسواق المنتجات أكثر تنافسية من السابق وبذلك فإن المدراء بحاجة إلى معلومات دقيقة حول بيانات التكاليف لمساعدتهم على اتخاذ قرارات إستراتيجية مهمة مثل قرارات التسعير واختيار المنتجات ودراسة أوضاع الزبائن.

(5) تعقد العملية الصناعية وتنوعها مما جعل تتبع تكاليف العمليات في الأقسام أمراً بالغ الصعوبة.

(6) نمو وزيادة التكاليف غير المباشرة بشكل سريع.¹

(7) زيادة التنوع في الخدمة وانخفاض التكاليف المباشرة.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

(1) أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق الأهداف التالية:²

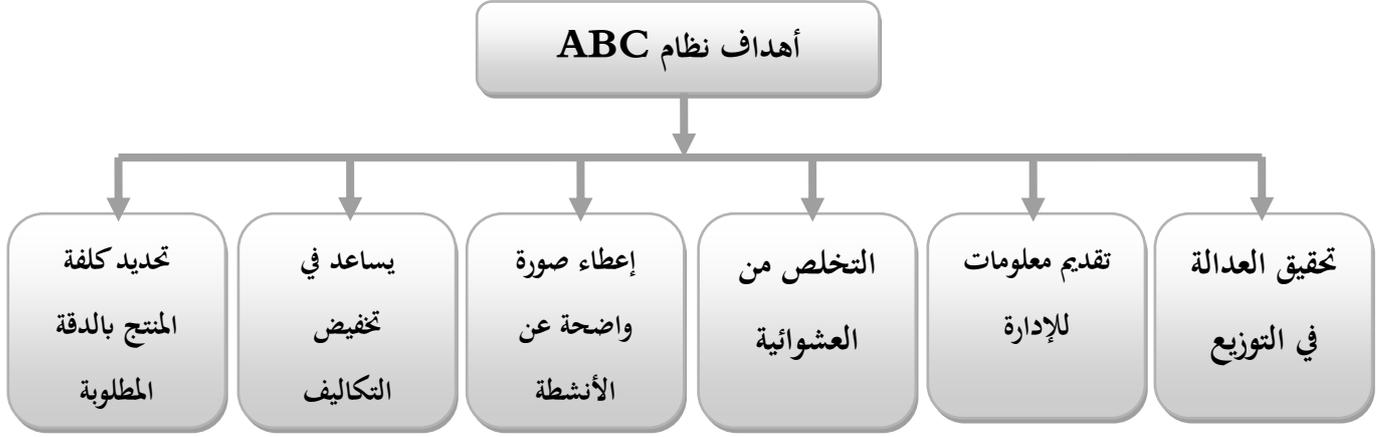
1. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير مباشرة بين المنتجات المختلفة.
2. تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
3. التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير مباشرة بين المنتجات المختلفة.
4. تقديم صورة واضحة ودقيقة لإدارة المنشأة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
5. مساعدة إدارة المنشأة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تُضيف قيمة من تلك التي لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي العمل على تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة.
6. تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

¹التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، الصفحة 181.

²التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة -، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، الصفحة 164.

ويمكن إيضاح أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالشكل التالي:

الشكل رقم 1-6: أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC.



المصدر: التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة -، الصفحة 165.

(2) أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

"يمكن اعتبار نظام (ABC) Activity Based Costing بمثابة وسيلة ملائمة تساعد على فهم أفضل مبررات حدوث التكلفة، حيث أنه يتعرف على سبب التكلفة الإضافية ثم يقوم بتتبع التكلفة إلى خدمات وفقاً للأنشطة التي استفادت منها".¹

وتتمثل أهمية نظام ABC في النقاط التالية:

1. تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
2. قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تُعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.
3. يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج وأنشطته المختلفة مثل:

¹ناصر نور الدين عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكاليف - تطبيقات في مجالات الصناعية ومقاولات وخدمات، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2003، الصفحة

- ✓ تحديد مستويات الإنتاج.
 - ✓ قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.
 - ✓ إعادة تصميم المنتج النهائي.
 - ✓ قرارات تقديم منتج أو سلعة جديدة.
 - ✓ اختيار قنوات التسويق والتوزيع.
4. يُتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة إتخاذ قرارات معينة مثل:
- ✓ إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية.
 - ✓ إجراء تعديل في تصميم المنتج.
 - ✓ إتباع أساليب تكنولوجية حديثة.
 - ✓ تغيير نسبة التشكيل البيعي.¹

المطلب الثالث: المقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والأنظمة التقليدية.

يُمكن لنا المقارنة بين كل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظم محاسبة التكاليف التقليدية من خلال الجدول الآتي الذي يبين أهم الفروقات والاختلافات بين هذه الأنظمة:²

الجدول رقم 1-3: نقاط الاختلاف بين المنهج التقليدي للتكاليف ونظام ABC.

نقاط الاختلاف	نظام التكاليف المبني على الأنشطة	نظام التكاليف التقليدي
من حيث مجمع التكلفة	يتم تجميع التكاليف في مجمعات التكلفة على أساس مسببات التكلفة بحيث يحتوي كل مجمع على تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس موجه أو مسبب التكلفة.	يتم تجميع التكاليف في مجمعات التكلفة أو مراكز التكلفة وتكون التكاليف المجمعة في المركز الواحد غير متجانس ولا تعود إلى عامل واحد.
من حيث موضع التكلفة	يتعدد موضع التكلفة فقد يكون مخارجات العمليات، الدفعات، أو خطوط الإنتاج، أو التكاليف المتعلقة بالعملاء،... الخ.	ويتم تركيز جميع التكاليف في عنصر واحد وهو وحدة المنتج أو الخدمة في هذا النظام.

¹هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، الصفحة 24.

²أشرف عزمي أبو مسعود، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على تعظيم الربحية، الصفحة 42، خليل إبراهيم عبد الله الشقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، الصفحة 90.

<p>فهي منخفضة وبالتالي هي مناسبة أكثر للمنظمات الصغيرة والتي تتصف بمزيج بسيط للمنتجات.</p>	<p>بالرغم من أنها مرتفعة ولكن هناك ما يبرر هذه التكلفة خاصة بالنسبة للمنظمات الكبيرة والتي تعتمد على تعدد منتجاتها التكاليف غير المباشرة في إنتاجها.</p>	<p>من حيث تكلفة التطبيق</p>
<p>قد تتسبب هذه الطريقة في تحميل التكاليف على المنتجات بالزيادة أو النقصان، بالتالي فإنه لا يكون هناك ثقة في المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام وبالتالي فإن هذا النظام لا يدعم ترشيد اتخاذ القرارات.</p>	<p>تساعد بشكل أفضل في ترشيد القرارات الإدارية بسبب وفرة وجودة ودقة وشفافية المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام.</p>	<p>من حيث دعم عملية اتخاذ القرارات</p>
<p>أسلوب التحليل البسيط والمباشر للتكاليف وليس للأنشطة.</p>	<p>أسلوب التحليل الدقيق والشامل والمستمر للأنشطة التي تمارسها المؤسسة وبشكل معمق ومفصل.</p>	<p>من حيث أسلوب التحليل</p>
<p>يقوم بتحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات باستخدام أساس تحميل واحد وهو حجم الإنتاج مثل (عدد الوحدات المنتجة أو المبيعة، ساعات العمل المباشر).</p>	<p>يقوم بتحميل التكاليف الموجودة في مسببات التكلفة على المنتجات أو الخدمات التي تستخدم الأنشطة الخاصة بتلك التكاليف عن طريق استخدام أساس تحميل يتوافق مع مسبب التكلفة الخاص بالنشاط.</p>	<p>من حيث أساس التحميل</p>

<p>جميع تكاليف المؤسسة يكون مصدرها الرئيسي حجم الإنتاج أو عدد الخدمات المقدمة، بمعنى العلاقة بين التكلفة والإنتاج مباشرة.</p>	<p>ليست جميع تكاليف المؤسسة مصدرها أو مسيبتها الرئيسي الوحدات المنتجة، بمعنى أن العلاقة السببية بين التكلفة والوحدات المنتجة قد تكون غير مباشرة ويحدد هذا النظام أربعة مستويات لمسببات التكلفة وهي:</p> <p>1- تكلفة الوحدة المنتجة.</p> <p>2- تكلفة مجموعة من الوحدات المنتجة.</p> <p>3- تكلفة الوحدات المساندة.</p> <p>4- التكاليف الإدارية والعمومية.</p>	<p>التسلسل الهرمي للتكاليف</p>
<p>تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف وبالتالي الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة.</p>	<p>بسبب تجميع التكاليف ضمن مجموعات تكلفة متجانسة فإن عملية السيطرة على التكاليف في هذا النظام سهلة وعالية الكفاءة.</p>	<p>من حيث السيطرة على التكاليف</p>
<p>يتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقويم المخزون، وبالتالي عدم توفير معلومات لخدمة أغراض الإدارة.</p>	<p>هناك هدفين أساسيين يتم السعي إليهما من خلال نظام التكاليف المبني على الأنشطة وهما:</p> <p>1- تصميم هيكل تكاليفي.</p> <p>2- التأكد من القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة.</p>	<p>من حيث هدف النظام</p>

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على المصادر التالية.

أشرف عزمي أبو مسعود، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على تعظيم الربحية، الصفحة 42.
 خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، الصفحة

خلاصة الفصل:

يعتبر نقص تكاليف التشغيل وبساطة إجراءات عمل الأنظمة التقليدية المستخدمة في معالجة التكاليف خاصة غير المباشرة منها أهم مميزات هذه الأنظمة، فهذه التكاليف تعتبر عامة بطبيعتها ولا يمكن ربطها بمنتج معين لأنها تتضمن عناصر مشتركة في أكثر من نشاط، ونظرا للعيوب التي ظهرت على أنظمة التكاليف التقليدية فقد ظهرت طرق جديدة تعمل على تقدير التكاليف وتطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة ومن ثم دعم اتخاذ القرارات الإدارية، التي كان من بينها نظام جديد يختلف كلياً على ما سبقه في ما يخص الفلسفة وطريقة العمل وأيضاً دقة وجودة مخرجاته من معلومات، أطلق عليه اسم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة **ABC** Activity Based Costing ، تتسم مخرجات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة من المعلومات بالدقة والوضوح، هذا ما جعله نظاماً إدارياً تسييري وليس نظاماً كلفوياً فقط، فالإدارة أصبحت تعتمد على هذا النظام في اتخاذ القرارات الإستراتيجية التي من شأنها تحديد مستقبل المؤسسة.

الفصل الثاني:

مقومات تطبيق نظام
التكاليف على أساس
الأنشطة (ABC).

تمهيد:

لقد أدى التطور التقني السريع في العصر الحديث، بالإضافة إلى تعقد العمليات الصناعية، وزيادة حجم المؤسسات، وتعدد منتجاتها، إلى تغيرات هائلة في مزيج مستلزمات الإنتاج والعوامل الإنتاجية، وتركيبية الأنشطة اللازمة لإنتاج سلعة أو خدمة معينة، كما أدى ذلك إلى ظهور بعض الأنظمة الحديثة التي تستخدم في تخفيض نسبة التكاليف، ومن بين تلك الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي نال اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال الإدارة، ويعود هذا الاهتمام إلى فلسفة النظام الموحد في حد ذاته كمنهجية في قياس سعر التكلفة ومتابعة أداء الأنشطة وما أضافه من قيم لنظم التكاليف التقليدية، مما يعني أن تطبيقه يؤدي إلى تحسين الأداء في المؤسسة ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية، والتي بدورها تضمن للمؤسسة الارتقاء إلى تلبية مستلزمات البيئة الصناعية الجديدة التي من سماتها المنافسة الحادة.

ينقسم هذا الفصل إلى مبحثين، حيث سنخصص المبحث الأول لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، أما المبحث الثاني فنخصصه لتقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الأول: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

لقد لقي نظام التكاليف على أساس الأنشطة تأييداً كبيراً من الأكاديميين والممارسين وستؤدي الدراسات في هذا المجال إلى العديد من التطورات في ميدان تحديد مسببات التكلفة، والأنشطة التي تقوم بها الإدارات المختلفة للمؤسسة، مما يؤدي في النهاية إلى رد كل تكلفة إلى النشاط الذي استخدمها وما يلي ذلك من تبعات في تحديد تكلفة المنتجات على أساس الأنشطة التي استهلكتها، وتقييم الأداء وترشيد التكاليف، ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتدرس النشاطات الهامة في المؤسسة، ويعتمد التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على التفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية.¹

المطلب الأول: خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

نظام التكاليف على أساس الأنشطة إطار متكامل وشامل، وتشتمل عملية تصميمه على الخطوات الأربعة التي نوجزها على النحو الآتي:

I. المرحلة الأولى: تجميع الأعمال في شكل أنشطة (تحديد الأنشطة):

تعتبر هذه الخطوة هي البداية الفعلية لتصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة، بحيث يقوم محاسب التكاليف بتجميع كل عدد من الأعمال المتشابهة ضمن نشاط واحد واستخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة هذا النشاط إلى المنتجات أو الخدمات²، حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل النشاطات والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة خاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والنشاطات الأخرى وذلك يكون من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها واستبعاد النشاطات عديمة القيمة أو التي تؤثر سلباً على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كمياً، كما يمكن جمع باقي الأنشطة إذا كان لها نفس المسبب للتكلفة. ويُعد الأساس في عملية التجميع هذه هو إمكانية تتبع تكلفة هذا النشاط المفترض على الوحدات المنتجة أو الخدمة، وبصفة عامة كلما زاد عدد الأعمال المجمعة في نشاط واحد انخفضت القدرة على تفسير العلاقة السببية بين تكاليف النشاط والوحدات

¹فهد العرييد عصام، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003، الصفحة 208.

²زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، الصفحة 396.

المنتجة، لذا يجب على مصممي نظام التكاليف اختيار عدد المسببات الأمثل الذي يحقق درجة عالية من الدقة، ولا يؤدي إلى ارتفاع تكاليف القياس بشكل كبير¹.

وبصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع رئيسية، وهي كالآتي:

✓ **أنشطة المدخلات:** هي تلك الأنشطة المرتبطة بالإعداد والتهيئة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، مثل:

نشاط البحث والتطوير، ونشاط تصميم المنتج أو الخدمة، ونشاط توظيف وتدريب الموظفين، ونشاط شراء الأجهزة والمعدات واستلامها، ونشاط شراء المواد الأولية، وغيرها.

✓ **أنشطة العمليات:** هي تلك الأنشطة المرتبطة بعملية تصنيع المنتجات أو تقديم الخدمات، مثل:

تشغيل الأجهزة الصناعية المستخدمة في تصنيع المنتج أو الخدمة، نشاط تخزين الإنتاج تحت التشغيل، وفحص الأجزاء المنجزة.

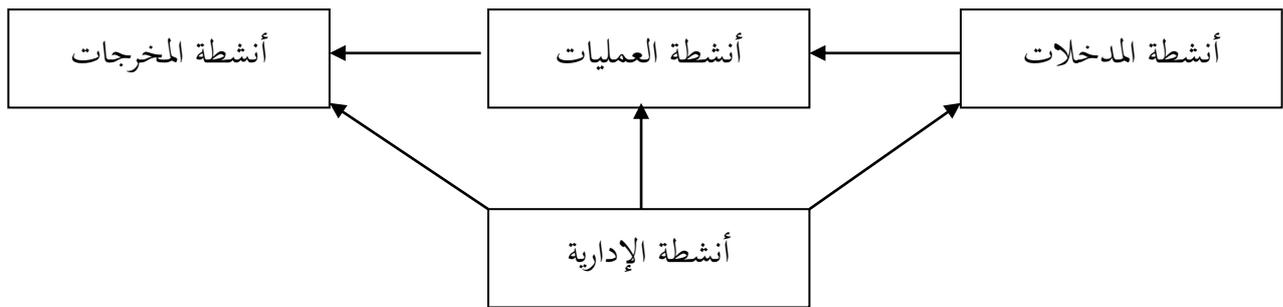
✓ **أنشطة المخرجات:** وهي تلك الأنشطة المرتبطة بالتعامل مع العملاء، مثل: نشاط بيع المنتجات أو تقديم

الخدمات، ونشاط الخدمات ما بعد البيع، ونشاط شحن البضاعة.

✓ **أنشطة إدارية:** وهي تلك الأنشطة التي تسخر لدعم الأنشطة الثلاثة السابقة، مثل: نشاط خدمات

المحاسبة، ونشاط شؤون الموظفين، ونشاط الخدمات القانونية، ونشاط الخدمات الإدارية العامة.

الشكل رقم: 2-7 العلاقة بين أنشطة المؤسسة.

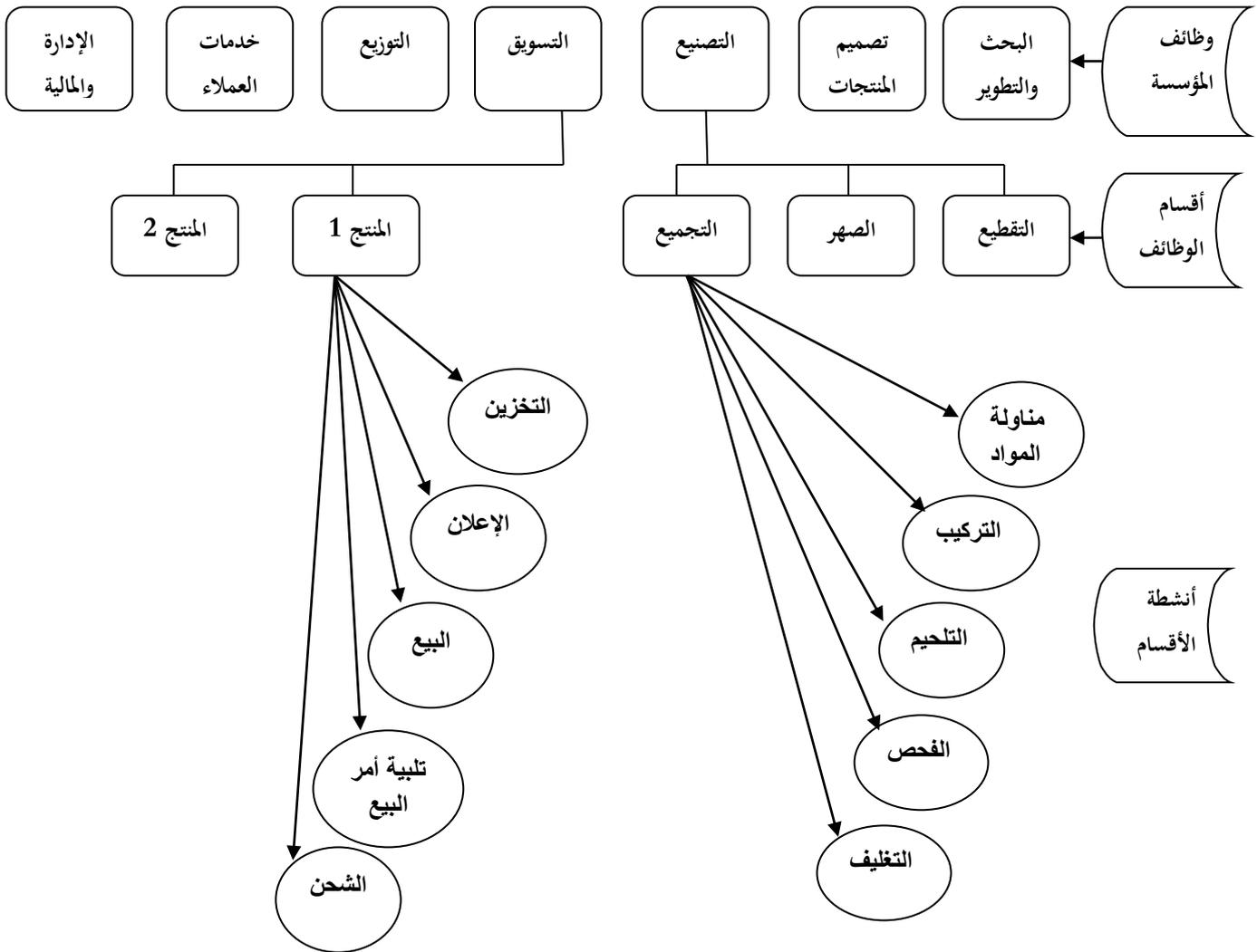


المصدر: ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره، الصفحة 701.

¹ ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، العدد الثاني، 2007، الصفحة 699.

وتبدأ عملية التحليل من تحديد الوظائف الرئيسية للمؤسسة ثم تحديد الأقسام التنظيمية اللازمة لتحقيق هدف كل وظيفة، والشكل أدناه يوضح ثلاث مستويات الأول للوظائف، والثاني للأقسام وقد تخصص في تحليل وظيفتي التصنيع والمبيعات، والمستوى الثالث الذي تخصص في تحليل الأنشطة لقسم التجميع (من وظيفة التصنيع) وقسم المنتج (1) من وظيفة التسويق كمثال للتوضيح:¹

الشكل رقم: 2-8 تحليل وظائف المؤسسة إلى أقسام وأنشطة.



المصدر: التكريتي إسماعيل يحي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 170.

¹التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف المتقدمة-قضايا معاصرة-، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2008، الصفحة 169 .

II. المرحلة الثانية: تحديد مراكز النشاط.

بعد تصنيف الأنشطة يتم تقسيمها إلى مراكز الأنشطة، وذلك حسب التصنيف حيث أن دمج الأنشطة في مراكز الأنشطة يتوقف على قدر الاختلاف بين منتجات المؤسسة، فإذا كان مستوى الاختلاف بين المنتجات منخفضا يكون إدماج هذه الأنشطة بسهولة، أما في حالة إذا كان الاختلاف كبير قلت إمكانية دمج الأنشطة وزادت الحاجة إلى عدد كبير من مراكز النشاط وذلك للتحديد الدقيق للتكاليف.¹

III. المرحلة الثالثة: اختيار مسببات التكاليف.

تعمل المؤسسة على تعظيم المنفعة المتوقعة من تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة حيث تتمثل هذه المنفعة في مستوى الدقة الذي تتميز به مخرجات هذا النظام، وهذا المستوى المتميز من الدقة يتوقف تحقيقه في حقيقة الأمر على كفاءة تحديد مسببات التكلفة.²

إن طبيعة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة تتمثل في تخصيص التكاليف على مرحلتين: فالمرحلة الأولى على الأنشطة والمرحلة الثانية على المنتجات لذا يتوجب استعراض مسببات التكلفة للمرحلتين كما يلي:³

✓ مسببات التكلفة للمرحلة الأولى:

يتم في هذه المرحلة تتبع تكاليف المدخلات إلى مجموعات التكلفة في كل مركز نشاط وكل مجموعة تمثل النشاط أو الأنشطة المنجزة في ذلك المركز حيث تحدد المبالغ الخاصة بكل مركز نشاط حسب مسببات التكلفة المستعملة وذلك في حالة عدم القدرة على تتبع التكاليف مباشرة، وكلما كان مسبب التكلفة ملائما كلما أمكن تسجيل تكلفة الأنشطة بدقة أكبر.

✓ مسببات التكلفة للمرحلة الثانية:

تعد مسببات التكلفة في المرحلة الثانية من أهم العوامل التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، إذ أن نوع هذه المسببات وعددها يحدد مدى الدقة في تسجيل تكلفة المنتج، إن قرار اختيار مسببات

¹ ماهر موسى درغام، مرجع سابق ذكره، الصفحة 702.

² هاشم أحمد عطية ومحمود محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، الصفحة 324.

³ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة-، مرجع سبق ذكره، الصفحة 171-172.

التكاليف للمرحلة الثانية يعد من أهم القرارات الخاصة بتصميم النظام والأكثر تأثيراً، ويتم تحديد مسببات التكلفة في ضوء قرارين هما:

القرار الأول: تحديد عدد مسببات التكلفة الممكن استخدامها.

يعتمد نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تعدد مسببات التكلفة غير المرتبطة بالحجم وذلك بهدف تحقيق تكلفة منتج دقيقة، إن هذه المسببات قد يكون عددها كبيراً نسبياً فمنها ما هو مستقل ومنها ما هو مرتبط مع غيره بحيث يحقق استعماله أعلى منفعة وبأقل تكاليف ممكنة، وفي هذا المجال هناك عدد من العوامل التي تؤثر على العدد المطلوب من مسببات التكلفة وهذه العوامل هي:¹

1- مستوى الدقة المرغوب في المخرجات حيث كلما كان مستوى الدقة المطلوب مرتفعاً تطلب هذا الزيادة في مسببات التكلفة، ولكن هذه الزيادة تكون جنباً إلى جنب مع ارتفاع تكاليف تشغيل النظام، فهناك علاقة طردية بين درجة الدقة التي تتطلبها المؤسسة وعدد مسببات التكلفة.

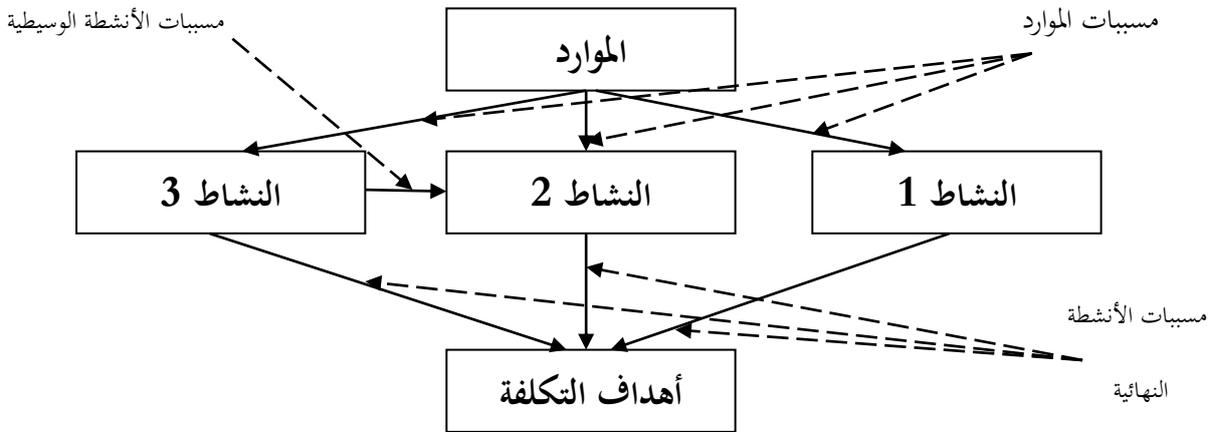
2- للمزج الإنتاجي دور هام في تحديد عدد مسببات التكلفة، فكلما زاد تنوع المنتجات التي تنتجها المؤسسة كلما تطلب الأمر زيادة عدد مسببات التكلفة لكي تعكس اختلاف استهلاك كل منتج للأنشطة المختلفة.

3- نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل، حيث توجد بعض الأنشطة التي تمثل تكلفتها نسبة صغيرة من التكاليف ككل بالمقارنة بنسبة تكاليف الأنشطة الأخرى بالنسبة لإجمالي التكاليف، فكلما زادت التكلفة النسبية لنشاط معين كلما زاد عدد مسببات التكلفة المطلوبة وذلك لتحقيق مستوى أفضل للدقة المرغوب تحقيقها بالإضافة إلى تحقيق تجانس المهام المؤداة داخل هذا النشاط.

4- تكلفة تجميع بيانات مسببات التكاليف أي تكلفة قياس مسببات التكاليف حيث توجد علاقة طردية كلما زاد عدد مسببات التكاليف المطلوبة كلما ارتفعت تكلفة القياس لنظام التكاليف.

¹هاشم احمد عطية وآخرون، مرجع سبق ذكره، الصفحة 326.

الشكل رقم: 2-9 تصنيف مسببات الأنشطة.



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 173.

حسب الشكل رقم (9.2) تصنف مسببات الأنشطة إلى قسمين مسببات الأنشطة الوسيطة ومسببات الأنشطة النهائية التي تستخدم في تحقيق الأنشطة إلى هدف التكلفة من منتجات أو خدمات أو زبائن.¹

القرار الثاني: تحديد مسببات التكلفة الواجب استخدامها.

بعد تحديد العدد المطلوب من مسببات التكلفة يتم اختيار المسببات المناسبة بالاعتماد على العوامل التالية:

- 1- تكلفة قياس مسببات التكلفة حيث كلما كانت أقل كلما زادت احتمالية اختيار مسبب التكلفة.
- 2- ارتباط مسبب التكلفة المختار مع الاستهلاك الفعلي للنشاط حيث كلما كان الارتباط عاليا كلما زادت احتمالية وجوب استخدام مسبب التكلفة.
- 3- التأثير السلوكي لاستخدام موجه التكلفة حيث أنه كلما كان التأثير السلوكي من استخدام مسبب التكلفة مرغوبا فيه كلما زاد اختيار مسبب التكلفة. يمكن لمصمم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة أن يختار نوع من الأنواع الثلاثة التالية لمسببات التكلفة:²

(1) **مسببات العمليات:** تستخدم لحساب تكرار الأنشطة كعدد مرات تجهيز الآلات... الخ، وهي من مسببات التكلفة الأقل تكلفة فيما بين الأنواع الثلاثة ولكنها في نفس الوقت الأقل دقة فيها.

¹ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق ذكره، الصفحة 173.

² عمر هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته الأداء المالي، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان-الأردن، 2009، الصفحة 64.

ب) **مسببات الفترة:** يستخدم لبيان كمية الوقت المطلوب لتحضير النشاط، وهذا النوع من مسببات التكلفة يجب أن يستخدم عند وجود تباين واضح في كمية الوقت المطلوب من وقت لآخر، وذلك مثل بعض الآلات تتطلب وقت (10 إلى 15) دقيقة لتجهيزها، بينما تتطلب الآلات الأخرى أكثر من هذا الوقت، ويعتبر هذا النوع وسطي الدقة والتكلفة.

ت) **مسببات الكثافة:** يستخدم للتحميل المباشر على المواد المستخدمة في كل مرة لتحضير النشاط، إن بعض المنتجات تتميز بدرجة كبيرة من التعقيد والتي لا يكون فيها عامل الزمن العامل الوحيد المطلوب، وبالطبع فإن هذا النوع من المسببات يعتبر الأكثر تكلفة ودقة.

ويوضح الجدول التالي علاقة الارتباط الموجودة بين الأنشطة ومسببات التكاليف¹:

الجدول رقم: 2-4 العلاقة الموجودة بين الأنشطة ومسببات التكاليف.

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

المصدر: حسين عبيد، أحمد محمد نور: مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الصفحة 347.

ونلاحظ من خلال الجدول (2-4) بعض الأمثلة لمسببات التكلفة لبعض الأنشطة وتحدد عن طريق معرفة العلاقة بين النشاط والتكلفة التي يسببها فمثلا نشاط تشغيل الآلة فتكلفتها تحدد عن طريق عدد الساعات التي إشتغلتها هذه الآلة، وبالتالي فإن مسبب التكلفة لهذا النشاط هو عدد ساعات تشغيل الآلة.

¹ حسين عبيد، أحمد محمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الصفحة 347.

IV. المرحلة الرابعة: تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات.

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج، ويتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكها، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ونظم التكاليف التقليدية، كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحمل المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده، أما في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع.¹

وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء.

ويوضح الشكل التالي خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

الشكل رقم: 2-10 ملخص خطوات تطبيق نظام (ABC):

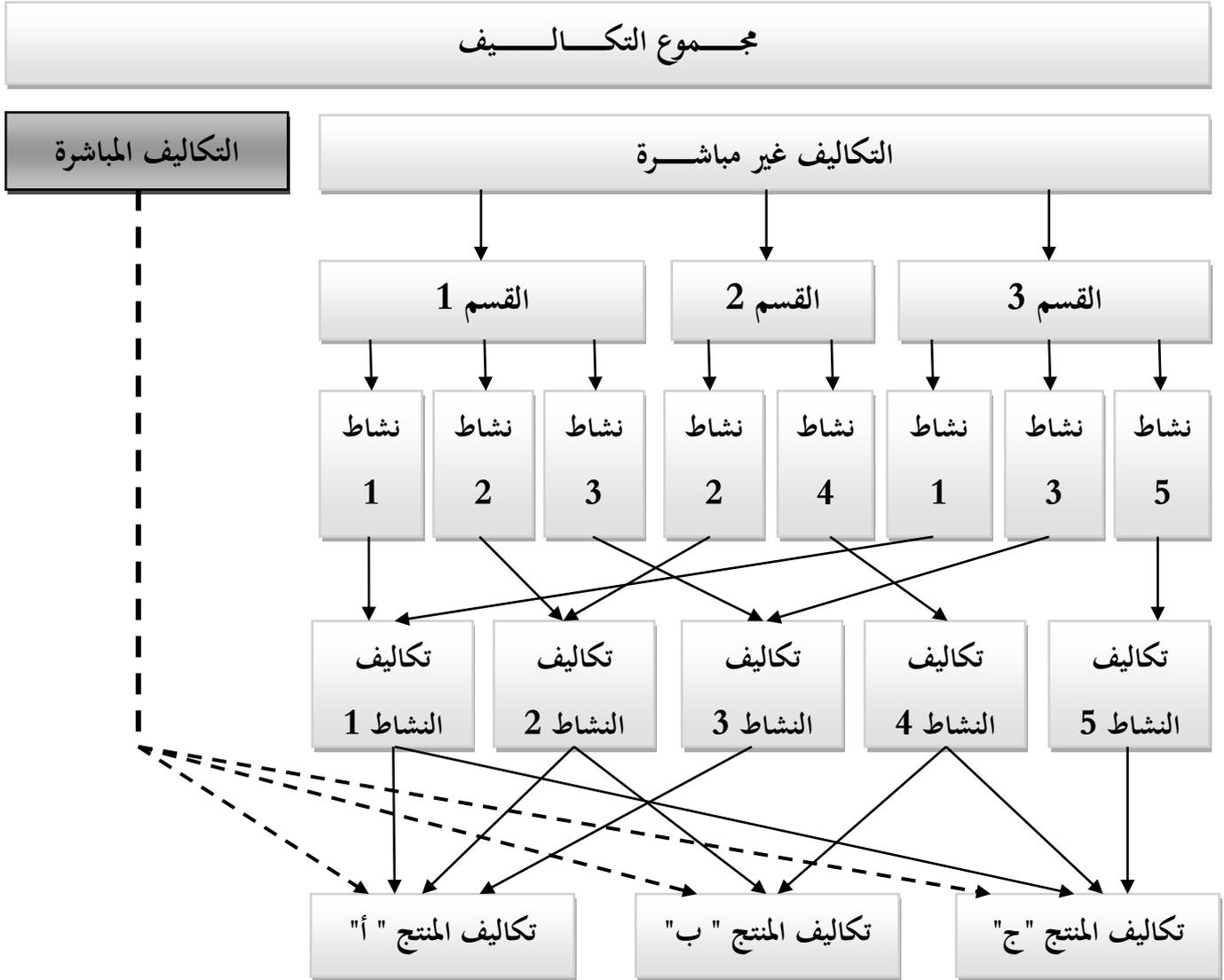


المصدر: حسين عبيد، أحمد محمد نور، مرجع سبق ذكره، الصفحة 349.

¹هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، الصفحة 330.

كما أن الشكل التالي يوضح بشكل تفصيلي كيفية تحميل التكاليف على المنتجات داخل المؤسسة باستعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

الشكل رقم: 2-11 المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.¹



المصدر: أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، الصفحة 98.

يوضح الشكل رقم (2-11) هذه العملية ببساطة طريقة عمل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ويوضح الجانب العملي للمراحل السابقة الذكر، فهو نظام يهتم بتحميل التكاليف غير المباشرة على

¹أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، الصفحة 98.

المنتجات بصورة دقيقة، فالأقسام أو مراكز المسؤولية في المؤسسة هي عبارة عن مجموعة أنشطة تستهلك هذه الأخيرة الموارد مما يخلق تكاليف ومن ثم فإن عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات تستلزم القيام بعدد معين من الأنشطة مما يخلق استهلاك لهذه الأنشطة وتكاليفها.¹

المطلب الثاني: استخدامات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

يلعب نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة دورا هاما ورئيسيا في العديد من المجالات وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها والتي تتسم بالدقة والصحة لذلك تخطى استخدامه كنظام لمعالجة التكاليف ليشمل العديد من المجالات الأخرى نذكر منها:²

1- تخصيص التكاليف: إن أحد عوامل تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة هو دقة تخصيص التكاليف بما يحقق العدالة والدقة في حساب تكلفة المنتجات والخدمات، فالتغير في بيئة الأعمال واعتماد المؤسسات على تقنيات تصنيع متقدمة زاد من عوامل التحفيز التي تدفع الإدارة إلى تبني نظام حديث مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة الذي يساعد على تحقيق الميزات التنافسية.

2- تسعير المنتجات أو الخدمات: إن الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قياس تكلفة المنتجات والخدمات بشكل دقيق ومضبوط، يساعده على توفير معلومات دقيقة والتي بدورها تساعد الإدارة في وضع سياسات تسعيرية تنافسية.

3- اتخاذ القرارات: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والإستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج، مؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء، وتحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة.

4- التأثير على الموقف السلوكي للأفراد: فقد استخدمت إحدى المؤسسات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة للفت الانتباه إلى عدد من الأجزاء أو قطع لتخفيض الأنشطة الخاصة بالهندسة ورقابة المواد، ويتم تخصيص التكاليف الإضافية غير المباشرة للمنتجات على أساس عدد هذه القطع أو المكونات، فهذه المؤسسة

¹أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء "دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010، الصفحة 98.

²ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره، الصفحة 695-697.

استخدمت عدد القطع كمقياس للنشاط ومسبب للتكلفة فيما يتعلق بأنشطة الشراء، التخزين، الاستعلام، صيانة قاعدة البيانات، هذا ما جعل مهندس التصميم يحاول عند التقييم أن يستخدم عدد قليلا من المكونات هذا ما أدى إلى تعديل تكلفة وحدة المنتج.

5- تخفيض التكلفة: نستنتج مما سبق وبالرغم من أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مكلف لكنه يعمل على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع انتقاء الأنشطة الأقل تكلفة في حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي الغرض نفسه، مما ساعد على خفض التكاليف بشكل ملموس دون المساس بتقديم المنتجات والخدمات أو جودتها، بالإضافة إلى تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وذلك من خلال إعادة هيكلة تنفيذ هذا النشاط أو تدريب العمال أو بأي طريقة كانت.

6- تطوير الموازنة: تستخدم الموازنات كأساس لتقييم الأداء ووسيلة للتخطيط والرقابية لتحقيق الأهداف المستقبلية، لهذا فان إعدادها يتطلب توفر معلومات أكثر دقة ومصداقية وهذا ما يوفره نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، بالإضافة إلى تعدد الأنشطة التي تعد الموازنة لها من جهة، واستنادها إلى مسببات التكلفة كأساس تبني عليه الموازنة من جهة أخرى.

7- تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة: إن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يزود الإدارة بمعلومات حول مسببات التكاليف هذا ما يساعدها على اتخاذ قرارات أفضل فيما يخص تصميم وتقديم المنتجات والخدمات الجديدة ورسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كالربحية والتسعير وإضافة أو إزالة خطوط إنتاج أو نقاط تسويق بعيدة.

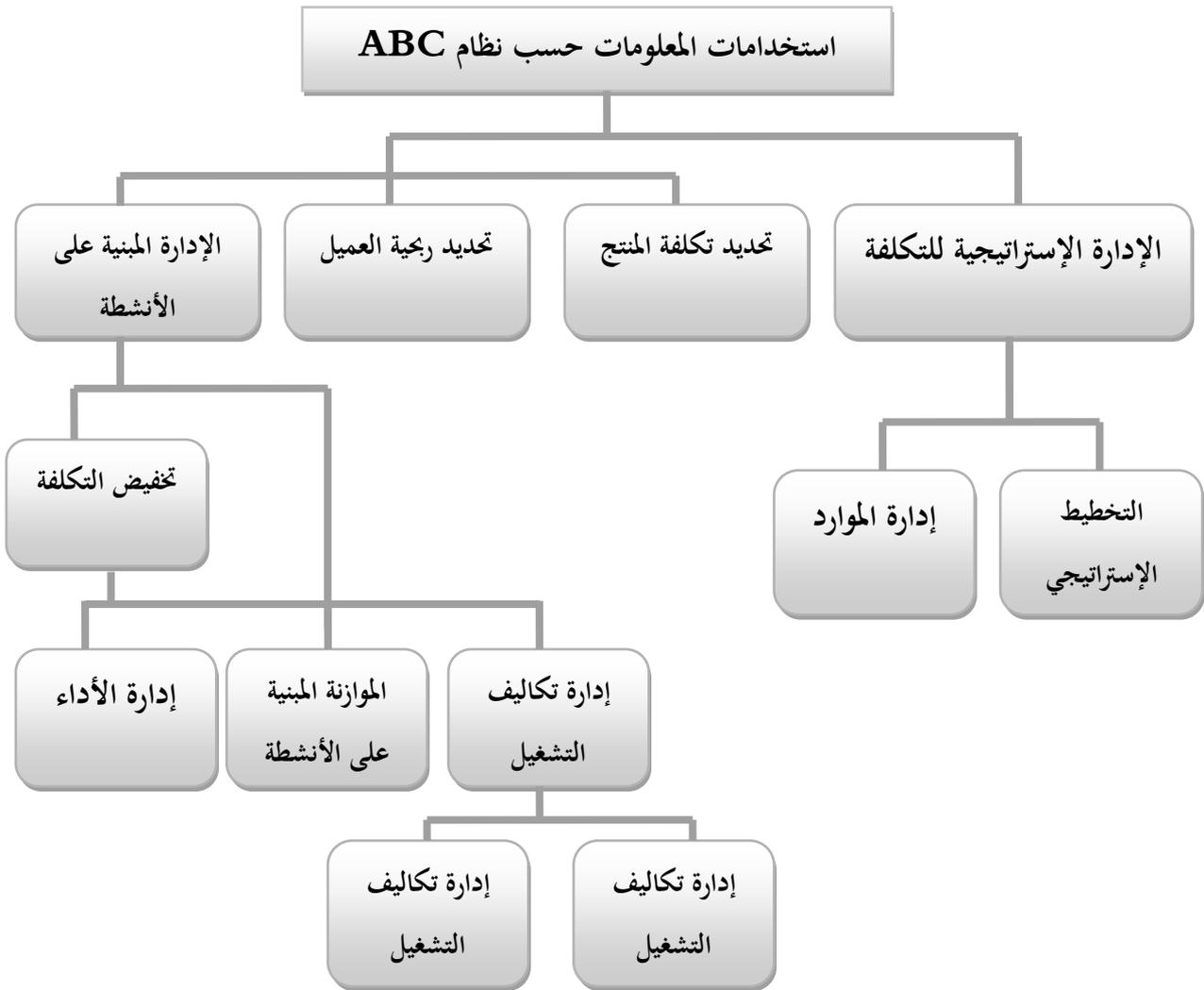
8- تحليل ربحية العميل: كون أن المؤسسة تعتبر العميل هدف التكلفة الأول بالنسبة لها، فان نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساعد على دقة تخصيص تكاليف التسويق والبيع والتوزيع على العملاء وخطوط التوزيع وبالتالي يمكن الإدارة من تحليل ربحيته مما يخلق تفهم أكثر لها، هذا ما يساعد على تسطير سياسات تعظيم الأرباح.

9- قياس الأداء وتحسينه: يوفر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة معلومات متنوعة مالية وغير مالية تعد بمثابة مقاييس للأداء بما يساعد على تحسين توجيه ودفع الأفراد والأنشطة وإحكام الرقابة عليها ومن ثم تسيرها بكفاءة بما يحقق أهداف المؤسسة، حيث تعتبر عملية تحسين الأداء بمثابة العمود الفقري لنظام محاسبة

التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالإضافة إلى أنه يساعد المؤسسة في تفهم أكثر احتياجات العملاء، في نفس السياق يستخدم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتدعيم موقف الرقابة وبياناتها من خلال استخدام مسبب التكلفة، والذي يعتبر مقياساً لحجم النشاط وأداة لقياس أداء النشاط والرقابة عليه، بناءً عليه فإن جميع مجالات استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة تهدف إلى تحسين التسيير والعمل على رفع أداء وظائف التسيير في المؤسسة.

وُمكن تلخيص أهم استخدامات المعلومات حسب نظام (ABC) في الشكل التالي:¹

الشكل رقم: 2-12 استخدامات المعلومات حسب نظام (ABC).



المصدر: ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره، الصفحة 697.

¹ ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره، الصفحة 697.

المطلب الثالث : متطلبات تطبيق نظام ABC.

إنّ تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو عملية معقدة وشاملة تستنفذ موارد المؤسسة وتتطلب توفر الخبرات المؤهلة لتطبيقه، وتُعتبر المقومات التالية مُشجعة لتطبيق نظام "ABC" :

1. اعتقاد الإدارة بأن أنظمة التكاليف التقليدية والسائدة لديها والتي تستند على تكاليف العمل المباشر في حساب معدلات التحميل تشوه تكلفة المنتج.

2. قيام المؤسسة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات أو الخدمات وتعقد العمليات الإنتاجية.

3. اختلاف أحجام وكميات الإنتاج للسلع المنتجة مع اشتداد حدة المنافسة في السوق التي تعمل فيه المؤسسة.

4. التغيير في البيئة الصناعية الحديثة من حيث تزايد استخدام أنظمة التصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج مما أدى إلى تخفيض تكلفة العمل المباشر من مجموع تكلفة المنتج من (40%) إلى (10%) و ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع تكلفة المنتج (25%) إلى (50%).

5. يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج أو الخدمة، وهي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج أو خدمة على حدة.

6. تزايد استخدام الأنشطة المساندة في المؤسسة كالتصميم الهندسي، والإدارة، والبرمجة، والتسويق، والمحاسبة، وغيرها.

7. تزايد استخدام العناصر المشتركة والتي تستخدم في صناعة أكثر من منتج أو خدمة، بالنسبة لمجموع العناصر المكونة للمنتج أو الخدمة.

8. توفر أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية بشكل سهل وميسور و بأقل التكاليف من أجل تحديد و قياس العلاقة بين التكلفة و مسبباتها.

9. صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات أو الخدمات، ومن ثم صعوبة تفسير ربحية بعض المنتجات المنخفضة منها أو المرتفعة.¹

يضيف " Cooper Robin " إلى ما سبق، أنه من الضروري وجود نظام معلومات محاسبي يمكنه توفير بيانات تفصيلية تساعد على تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها.

¹ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره، الصفحة 697-698.

إن هذه المؤشرات ليس بالضرورة أن تكون موجودة جميعها في آن واحد ولكن وجود بعضها أو عدد قليل منها يكفي للفت نظر الإدارة القائمة في المؤسسة لدراسة نظام التكاليف المعتمد وتحديد مدى الحاجة إلى استبداله بنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة والذي لا يعتمد عليه فقط لتحديد التكلفة الفعلية للمنتجات وتقديم معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الإدارية المهمة.

يبقى السبب الأهم الذي يقع وراء اقتناع إدارة المؤسسة ويدفعها إلى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو مدى احتياجها لمخرجات هذا النظام ومدى قدرتها على توفير الدعم المادي والتقني لتطبيق هذا النظام مع إيمانها الكامل بأنه أفضل نظام يوفر لها احتياجاتها من المعلومات¹.

المبحث الثاني: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

إنّ لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة عدة مزايا حيث انه عمل على القضاء على أهم العراقيل التي عانت منها أنظمة التكاليف التقليدية، إلا أنه لم يسلم هو الأخير فقد تعرض إلى مجموعة من الانتقادات نتيجة لعيوب هذا النظام، والتي عملت على تطوير هذا النظام من خلال أنظمة جديدة مساعدة له مثل نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

المطلب الأول: مزايا وعيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

I. المزايا والمنافع نظام (ABC):

1.1. المزايا:

إنّ استخدام نظام ABC يُعد ضرورة لكونه يضمن تحقيق المزايا التالية:

يقوم هذا النظام على فرض أساسي، وهو أن المنتجات تستهلك أنشطة والأنشطة تستهلك موارد ولذلك فإن:

1. التركيز على الأنشطة والأحداث التي تسبب استهلاك الموارد يُمكن أن يؤدي إلى التوجيه في إدارة تكاليف المؤسسة.

2. التقسيم إلى أنشطة يُفيد في توضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة الموجودة في الإدارات المختلفة وفي مقارنة أنشطة وتكاليف إدارة معينة مع الإدارات الأخرى.

¹ Cooper Robin, Kaplan S. Robert, **The Design Of Cost Management Systems: Text And Readings**, Editions Prentice Hall, New Jersey, 1991.P196.

3. تحليل الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة لا تضيف قيمة للمؤسسة يساعد على تخفيض حجم الموارد المخصصة للأنشطة الأخيرة بالشكل الذي يؤدي إلى تخفيض الاستهلاك من موارد المؤسسة وبالتالي تخفيض التكاليف.¹
4. يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير ضرورية، واختيار خطة ذات تكلفة منخفضة.
5. تخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، حيث أن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي معرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة.
6. يوفر نظام ABC مجموعة من مقاييس الأداء غير مالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والجودة كما يساعد هذا النظام في إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة "ABB"، باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقويم الأداء.
7. يعمل نظام ABC على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، حيث أنه يقتصر فهمه وتشغيله على المحاسبين فقط، وإن ما امتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.
8. إن تحليل الانحرافات حسب نظام "ABC"، المنتجات تستهلك الأنشطة، وإن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، إنما يعتمد في ذلك علاقة حقيقية يتم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة، أما في نظام التكاليف التقليدي فيظل تحليل الانحرافات يفشل في تقديم معلومات مطمئنة حول أداء عناصر التكاليف.²

2.I. المنافع:

ويوجد منافع في تطبيق نظام "ABC" نذكر منها:

¹هاشم أحمد عطية، وآخرون، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، مرجع سابق ذكره، الصفحة 42-43.

²ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، العدد الثاني، 2007، الصفحة 694.

1) التحديد السليم للتكلفة:

تحديد أدق لتكلفة المنتجات نتيجة إمكانية تخصيص التكاليف غير مباشرة بين أغراض التكلفة المختلفة في ضوء وجود علاقة السبب والنتيجة ووضوحها، وأيضاً في ضوء إمكانية التعرف على سلوك التكاليف ودراستها من خلال تحليلات التكلفة، الحجم، الربح بما يمكن الإدارة من إتمام عملية الرقابة على تلك التكاليف من خلال التحكم في الأنشطة المسببة لها.¹

وبشكل عام نستطيع القول أن التكاليف الناتجة في طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي أكثر في تكاليف المنتجات الناتجة عن طرق التكاليف التقليدية.²

2) المساعدة في تخفيض التكاليف:

يمكن تحقيق الربحية عن طريق تخفيض التكاليف من خلال تخفيض الطلب على استخدام الموارد مع التخلص من الجزء من الموارد الذي تم توفيره أو توزيعه على استخدامات أخرى تحقق زيادة في الإيرادات، ويمكن تحقيق هذه الوفرة من الموارد من خلال إما تخفيض عدد مرات أداء الأنشطة أو زيادة كفاءة أداء الأنشطة.

3) تحسين الرقابة على التكاليف غير مباشرة:

فمعرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير مباشرة يؤدي إلى تحديد تلك التكاليف وبالتالي إخضاعها إلى رقابة أكثر فعالية بسبب معرفة الجهة المسؤولة عنها.³

4) ترشيد القرارات الإدارية:

التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي إلى المساهمة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات بشكل أفضل للوصول إلى مستوى الربح المنشود، هذا بالإضافة إلى أن المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتجات تساعد في إيجاد القرارات الإدارية بالتوقف عن إنتاج معين أو شرائه من الخارج.⁴

¹ صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط "ABC" للاستخدامات الإدارية، مرجع سابق ذكره، الصفحة 10.

² حسين ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر - الجامعة الأردنية - الطبعة الأولى، 2004، الصفحة 212.

³ حسين ظاهر أحمد، مرجع سبق ذكره، الصفحة 212.

⁴ حسين ظاهر أحمد، مرجع سبق ذكره، الصفحة 212.

II. عيوب نظام "ABC" (الانتقادات):

1. عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج إلى وعي تكاليفي ودراية كافية من قبل المحاسبين وهذا ما ينقص مستخدمي نظام التكاليف التقليدي.
2. الصعوبة النسبية في تطبيق نظام "ABC" في المؤسسات الخدمية وذلك بسبب مشكلتين:
 - أولهما: الصعوبة الكبيرة في الحصول على البيانات في المنشآت الخدمية
 - الثانية: فتتمثل في أن نسبة كبيرة من التكاليف في الصناعات الخدمية تميل إلى أن تكون تكاليف أنشطة على مستوى التسهيلات التي لا يمكن تتبعها على أي من الخدمات التي تُقدمها المؤسسة.¹
3. يستبعد نظام "ABC" بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل، مثل: التسويق والإعلان، وخدمة ما بعد البيع، والبحوث والتطوير، هندسة الإنتاج، لذلك يجب على هذا النظام تعديل التحليل لكي يتضمن مثل هذه التكاليف حتى يُمكن التوصل إلى التكلفة الكلية للمنتج ويتوقف ذلك أساساً على قاعدة التكلفة والمنفعة.
4. إن كفاءة استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة تعتمد بالأساس على الاختيار السليم لمسببات التكلفة وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسببات تكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.²
5. إن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ما هي إلا تطوير لطرق التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير مباشرة على علاقة السبب والنتيجة مع إجراء تفصيل أكثر لمراكز الأنشطة.
6. إن تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة قد تتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ القابلية للتحقيق وبالتالي يجب على المؤسسة التي تطبق طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة أن تحتفظ بنظامين الأول للاستخدام الداخلي والثاني للاستخدام الخارجي (تقارير مالية)، وهذا مكلف جداً.³

¹ خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط في المستشفى الأوروبي، مرجع سابق ذكره، الصفحة 70.

² زينبات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، مرجع سابق ذكره، الصفحة 408.

³ محمد أبو محسن أحمد، مرجع سبق ذكره، الصفحة 53.

7. تركز طريقة (ABC) على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل، بينما تحتاج المؤسسات أيضا إلى

اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.¹

المطلب الثاني: محددات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

بالإضافة إلى الصعوبات المرتبطة بتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، من حيث تحديد الأنشطة ومدى تجانس الأعمال المكونة لكل منها، وكذلك تحديد نوعية وعدد مسببات التكلفة، فإن تطبيق هذه الطريقة قد تعترضه بعض المشكلات الأخرى، ويمكن حصر هذه المحددات والمشاكل في النقاط التالية:

1) مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير مباشرة:

قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظراً لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة المختلفة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة التوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كإهلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع أو الضريبة السنوية المدفوعة على مباني المصنع وما شابه ذلك.²

2) مشكلة ملائمة بيانات طريقة "ABC" لخدمة القرارات:

نظراً لأن المدى الزمني الذي تغطيه طريقة التكاليف على أساس الأنشطة يمتد ليعطي الأجل الطويل، لذلك فقد يتطلب الأمر أن تكون البيانات تعتمد عليها كمدخلات أو تنتجها كمخرجات هي خليط من البيانات التاريخية الفعلية والبيانات التقديرية، وتواجه الإدارة مشكلة الحصول على البيانات الملائمة لقرار نهائي في ظل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة مما يستدعي اختيار البيانات التي تغطي نوعية ومدى القرار سواءً من البيانات التقليدية أم من بيانات طريقة التكاليف على أساس الأنشطة.³

3) مشكلة تعقد العمليات واستنزاف الوقت والجهد والمال:

¹عزمي مسعود أبو مغالي، أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة على تعظيم الربحية، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008، الصفحة 35.

²حسين ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر - الجامعة الأردنية - الطبعة الأولى، 2004، الصفحة 213.

³حلس عبد الله سالم، نظام تكاليف الأنشطة كأداة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد 15، العدد الأول، 2008، الصفحة 225.

إن تطبيق طريقة "ABC" عملية معقدة وشاملة وبالتالي تستنفذ الكثير من الوقت والجهد والمال لتشغيل هذا النظام ولاسيما في المؤسسات الكبيرة التي تُنتج آلاف المنتجات وكلما أرادت المؤسسة الوصول إلى مستوى أعلى من الدقة في تحليل الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة كانت عملية التشغيل مكلفة أكثر.¹

(4) مشكلة اختيار مسبب التكلفة لكل نشاط:

تظهر هذه المشكلة عند تجميع مجموعة من الأعمال الفرعية التي قد لا تكون غير متجانسة، مما يستدعي ضرورة استخدام الأساس المناسب لتوزيع الأنشطة المجمعة لهذه الأعمال ومن تم تحميلها على المنتجات وإلا تم ذلك بأسلوب تقديري أو حكمي.²

(5) مشكلة الأنشطة وارتباطها بقيمة المنتج:

تتسم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة باشتغالها على جميع أوجه نشاط المؤسسة، ولكن عند تجميع أعمال متجانسة في مجتمعات النشاط قد ينتج أن هناك نوعية من الأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج وهذه النوعية يجب حصرها واستبعاد تكاليفها من التحميل على المنتجات واعتبارها أعباء عامة، مثل تكلفة ووقت الانتظار وتكلفة إعادة التشغيل.³

المطلب الثالث: أبعاد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

لقد أدى ظهور تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلى ظهور مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالإدارة والإنتاج والموازنات التي تُعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير، فبالنسبة للإدارة نجد ما يسمى بالإدارة على أساس الأنشطة "ABM" Activity Based Management ، أما بالنسبة للإنتاج فظهور ما يسمى بأنظمة الإنتاج الحديثة مثل نظام المخزون الصفري... وبالنسبة للموازنات نجد ما يسمى بالموازنة على أساس الأنشطة "ABB" Activity Based Budgeting .

I. الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" :

¹ معاليم سعاد، دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، رسالة ماجستير غير منشورة، فرع تسيير المؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2005، الصفحة 105.

² حلس عبد الله سالم، مرجع سبق ذكره، الصفحة 226.

³ حلس عبد الله سالم، مرجع سبق ذكره، الصفحة 226.

1.I. تعريف الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" :

- يُعرف أسلوب "ABM" على أنه استخدام معلومات نظام التكلفة على أساس الأنشطة لأغراض إتخاذ القرارات الإدارية التي تحقق رضا الزبون وتحسن الربحية، والذي يمكن أن يتضمن أيضا قرارات التسعير ومزيج الإنتاج وتخفيض التكاليف وقرارات تحسين العمليات وتصميم المنتج.¹

- ويُعرف نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" على أنه عبارة عن أحد الأنظمة الإدارية الحديثة، ويقوم على استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لمساعدة الإدارة في مهامها المختلفة كالتخطيط، وإعداد الموازنة على أساس الأنشطة، واتخاذ القرارات الإدارية بأنواعها المختلفة، وأهمها قرارات تسعير المنتجات.²

- يُعد نظام "ABM" شكل جديد للقيادة أو الإدارة يساعد المؤسسة على الإجابات التالية: ما هو المنتج؟ ما هي تشكيلة المنتجات؟ من هم الزبائن؟ هل نستمر أم لا؟ ما هي النشاطات؟ ما هي الأقسام التي تركز عليها المؤسسة جهودها لتحسين وتقليص التكاليف؟³

2. I. أهداف نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM":

إن استخدام نظام "ABM" Activity Based Management يأخذ دور شمولي وفعال في تخطيط ورقابة التكلفة من خلال الأهداف التي يُحققها والتي يُمكن تحديدها كالاتي:⁴

1. قياس تكلفة الموارد المستهلكة في أداء أنشطة المنشأة.
2. تحديد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهي تكاليف الأنشطة يمكن أن تُحذف من دون التأثير على جودة المنتج والأداء والقيمة المستخدمة.
3. تحديد كفاءة وفعالية جميع الأنشطة المنجزة في المنشأة.
4. تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة والتي يمكن أن تُحسن الأداء المستقبلي للمنشأة.

¹ Claud Alazard, Sabine sépari, Contrôle de gestion, 5^e édition, Dunod, Paris, 2001, page 623

² عبد الحكيم مصطفى، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية (دراسة ميدانية)، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية-العلوم الإنسانية-، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المجلد العاشر، العدد الأول، عمان، الأردن، 2007، الصفحة 21.

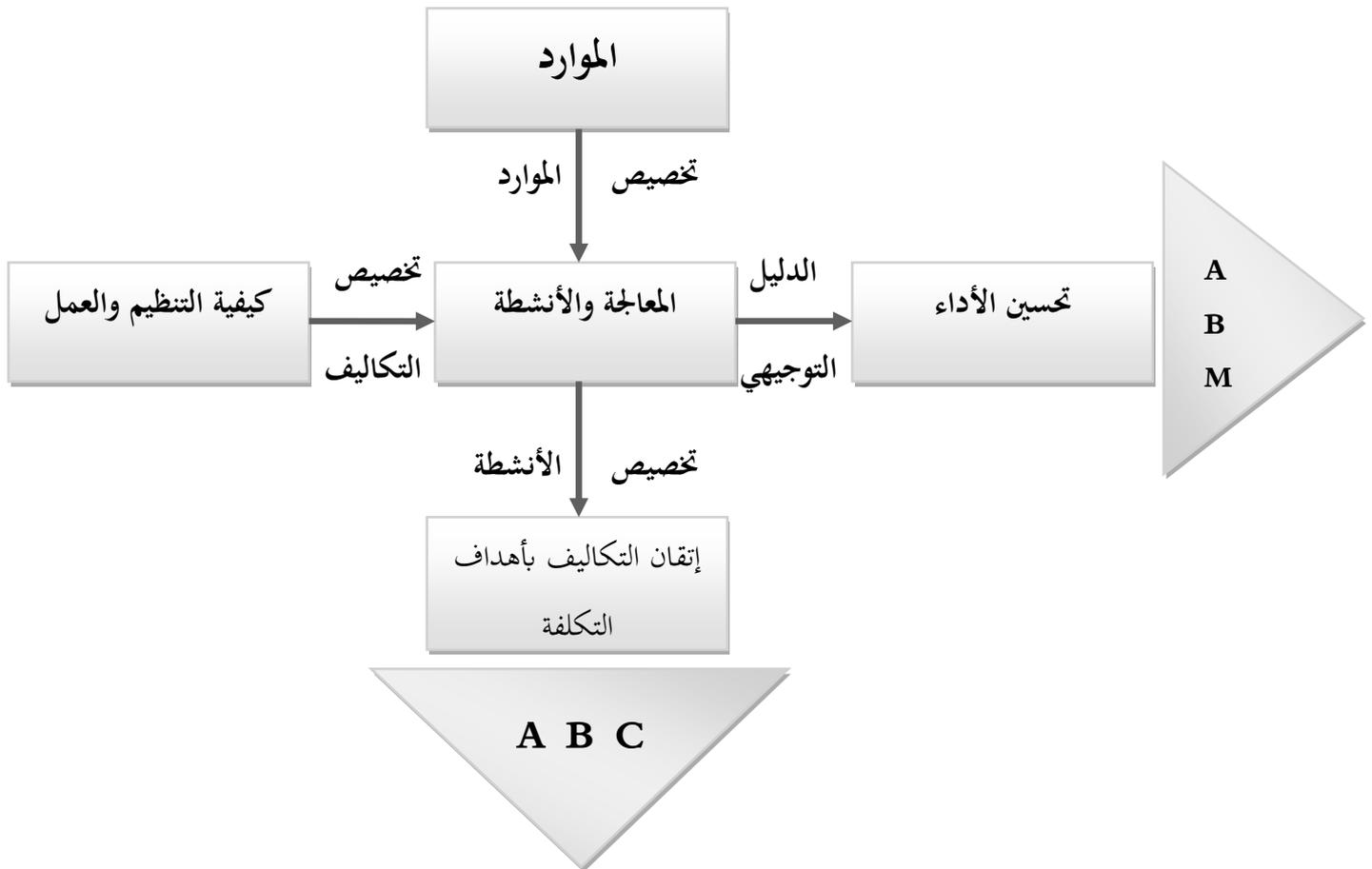
³ حرمل سليمة، نظام التكاليف ودوره في ضمان فعالية التسعير، جامعة سيدي بلعباس، 2011-2012، الصفحة 78.

⁴ علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" في تحديد فرص تخفيض التكلفة (دراسة حالة في معمل الألبان الموصل)، كلية الإدارة والاقتصاد، تنمية الراقدين، العدد 98، المجلد 32، الموصل، العراق، تاريخ قبول النشر 19-02-2009، الصفحة 232.

3.I. العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ونظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM":

يرتبط نظام "ABM" Activity Based Management بنظام "ABC" Activity Based Costing. إرتباطاً وثيقاً مع أن لكل منهما هدفه الخاص، فنظام "ABC" يركز على الأنشطة بهدف قياس تكلفة المنتج أو الخدمة، أما نظام "ABM" يركز على الأنشطة بهدف إدارتها وتحسين كفاءتها، كما أن نظام "ABC" يُوفر المعلومات المتعلقة بتكاليف الأنشطة التي تتكون منها المنشأة للقيام بوظائفها، بينما نظام "ABM" يستخدم هذه المعلومات بطرائق مختلفة في سبيل تحسين قيمة المؤسسة في السوق وتحسين الربحية.¹

الشكل رقم 2-13: التداخل بين نظامي ABC و ABM.



المصدر: ياسين سالمى، مرجع سبق ذكره، الصفحة 130.

¹علي حازم يونس البامور، مرجع سبق ذكره، الصفحة 232.

II. الموازنة على أساس الأنشطة "ABB" :

II.1. تعريف الموازنة على أساس الأنشطة "ABB" :

- يمكن تعريف الموازنة بأنها " ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المشروع لفترة مستقبلية في صورة شاملة و منسقة، ويوافق عليها المسؤولون المنفذون ويرتبطون بها وتتخذ هدفاً يتم على أساسه متابعه نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها وتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاية القصوى".¹

" تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها خلال فترة مقبلة ، وحتى تقوم الإدارة بواجباتها فإن عليها تنفيذ وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وتنظيم وإشراف واتخاذ القرارات الإدارية كفاءة".²

II.2. أهداف الموازنة على أساس الأنشطة "ABB" :

هناك ثلاث أهداف رئيسية لنظام "ABB":³

1. التخطيط:

تستخدم الموازنة كأداة للتخطيط حيث تعمل على تحديد الاستراتيجيات والأهداف للمؤسسة وترتب أولويات هذه الأهداف وبلورة هذه الأهداف والتعبير عنها بأساليب كمية ومالية كما تستخدم للتنبؤ بالأحداث المستقبلية واختيار ما يخص فترة الموازنة .

2. الرقابة:

تستخدم الموازنة كأداة للرقابة للتأكد من أهداف المؤسسة التي تم وضعها، يتم تنفيذها ومن ثم المقارنة بين الأنشطة الفعلية والأنشطة التي تم التخطيط لها مسبقاً وما ينتج عن ذلك من تقارير توضح الانحرافات وأسبابها من خلال إجراء التحليلات اللازمة للوقوف على أبعادها والبحث على الحلول اللازمة لها.

¹ محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توافر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة "ABB" في بلديات قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، بحث مقدم استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، الصفحة 15.

² حلس عبد الله سالم، مرجع سابق ذكره، الصفحة 135.

³ محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع سابق ذكره، الصفحة 17.

3. التنسيق:

تستخدم الموازنة كأداة لتحقيق التكامل والانسجام بين الأقسام والإدارات والدوائر المكونة للمؤسسة ويتم بلورة هذه الأنشطة وصياغتها في إطار خطة واحدة، والتنسيق له فائدة أساسية تتمثل في توحيد الجهد والوقت والكلفة نحو أهداف موحدة.

II.3. علاقة الموازنة على أساس الأنشطة "ABB" بنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":

يسير أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة عكس اتجاه نظام "ABC" والذي يقوم على مبدأ الربط كمرحلة أولى بين الأنشطة والموارد المستخدمة من قبل هذه الأنشطة، ثم الربط في المرحلة الثانية بين تكاليف الأنشطة وأهداف التكلفة (وحدات منتجة، عملاء، مشروع...) وذلك بهدف الوصول إلى مستوى الدقة في حساب التكاليف.

الموازنة على أساس الأنشطة "ABB" والتي تعني خطة مالية تنطلق من تحديد موازنة المبيعات المتعلقة بكل منتج، ليتم بعدها تحديد كل الأنشطة اللازمة لتحقيق هذه الموازنة، ومن ثم تقدير الموارد اللازمة لأداء هذه الأنشطة من تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة.

يستخدم نظام "ABC" كوسيلة لتجهيز الموازنة على أساس الأنشطة "Activity Based Budgeting" باعتبار هذه الأخيرة تركز على الأنشطة والتي يُمكن تحديد تكاليفها بشكل أكثر دقة من خلال نظام "ABC".

وفي الأخير يمكن القول أن التطور الحقيقي لا يكمن في وضع خطوات جديدة فقط، إنما كيف يُمكن خلق ثقافة التعاون والتحسين المستمر الذي يضمن تطبيق هذه الأدوات، لأنه لازال من الصعب على المؤسسات التخلص من الثقافة التaylorية السائدة منذ عشرات السنين.¹

¹قدوري هودة سلطان، "التحكم في التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مرجع سابق ذكره، الصفحة 143.

خلاصة الفصل:

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية وقد ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية، والتأثير على زيادة الأرباح كما يعتبر نظام "ABC" حلقة وصل بين التكاليف (الموارد) وبين أغراض التكلفة يقود المبدأ الأساسي له هو أن المنتجات أو أهداف التكلفة لا تستهلك موارد إنما تستهلك الأنشطة وهذه الأنشطة بدورها تستهلك موارد .

فنظام "ABC" كغيره من الأنظمة السابقة له عدة إيجابيات كما له سلبيات الأمر الذي أدى إلى ضرورة تطوير هذا النظام من خلال بروز أنظمة جديدة وحديثة مكتملة له وهذا على غرار نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM"، ونظام الموازنة على أساس الأنشطة "ABB" .

**الفصل الثالث: الإطار
التطبيقي في مجموعة من
المؤسسات الاقتصادية
(حالة ولاية سعيدة).**

تمهيد:

بعد التطرق إلى المفاهيم النظرية للموضوع في الفصلين السابقين سيسعى هذا الفصل إلى إسقاط الجانب النظري للموضوع بدراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية (الصناعية)، وذلك باستخدام بعض الأدوات التحليلية والأساليب الإحصائية متمثلة في استمارة استبيان وزع على العينة قيد الدراسة وتم استعمال برنامج (spss) لإجراء التحليل الإحصائية حيث سيقوم هذا الفصل بالتطرق للمفاهيم التالية:

1. تقديم بعينة الدراسة.
2. اختبار الفرضيات المبنية في إشكالية الموضوع.
3. مناقشة النتائج المتوصل إليها.

المبحث الأول: منهجية الدراسة.**(1) عرض نموذج الدراسة :**

تمت هذه الدراسة بتقديم مفردات العينة المتكونة من مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الصناعي، حيث تم إجراء مسح شامل للمؤسسات الصناعية في ولاية سعيدة، إذ قمنا بتوزيع 16 استمارة استبيان وتم استرجاعها كلها أي بنسبة استرجاع 100% كلها صالحة للتحليل.

(2) الأداة المستعملة في التحليل:

تمت الاستعانة ببرنامج (SPSS) لغرض تبويب وجمع وتحليل البيانات المستقصات من الاستبيانات الموزعة، وذلك لقدرة البرنامج في التعامل مع نوعية هذه البيانات وكفاءته في إجرائه وقيامه بالتحليل الإحصائية المناسبة.

(3) الأساليب الإحصائية المستعملة:

خلال قيامنا بالدراسة تمت الاستعانة بعدة أساليب إحصائية منها نموذج الإحصاء الوصفي، وتم التأكد من صدق وثبات مفردات العينة باستخدام معامل ألفا كرومباخ، وأيضا معامل الارتباط لتوضيح درجة الارتباط بين محاور الاستبيان، وكذا اختبار فرضيات الدراسة بمعامل الاختبار المعلمي (T).

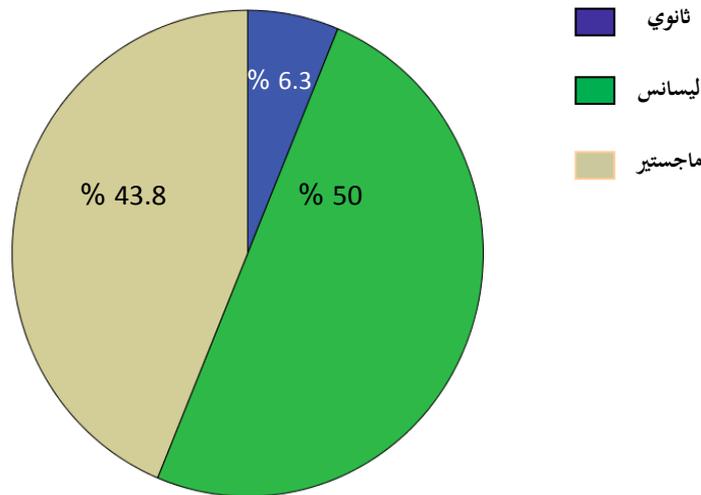
I. استعراض المعلومات الخاصة بمفردات عينة الدراسة:

الجدول رقم: 3-5 المؤهل العلمي لمفردات العينة.

العناصر	التكرار	النسبة المئوية	النسبة الصالحة	النسبة التراكمية
ثانوي	1	6,3	6,3	6,3
ليسانس	8	50	50	56,3
ماجستير	7	43,8	43,8	100
المجموع	16	100	100	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل رقم: 3-14 المؤهل العلمي لمفردات العينة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق:

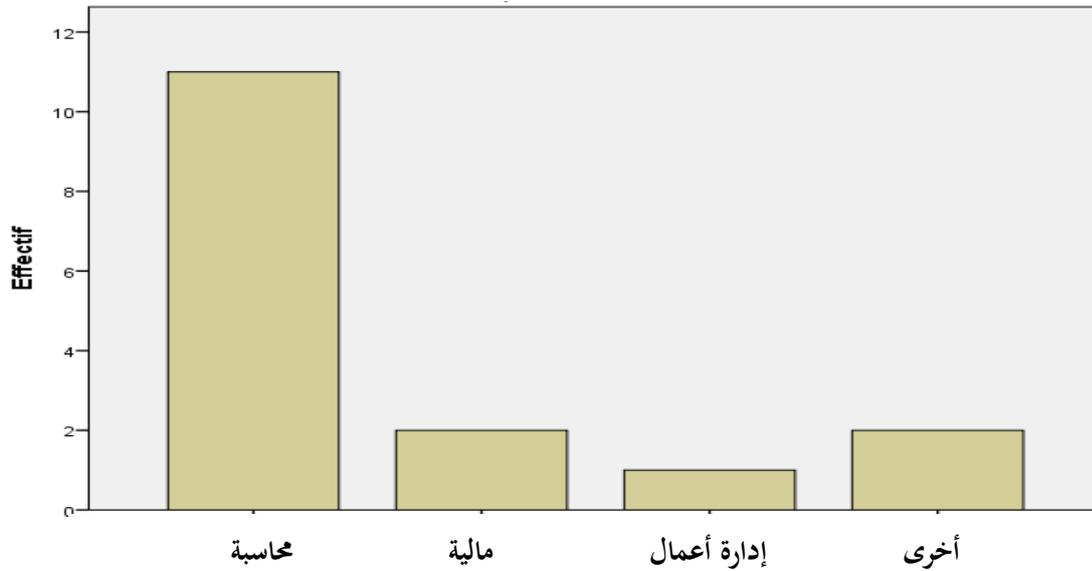
نلاحظ من الجدول رقم (3-5) والشكل رقم (3-14) أنه من عينة مكونة من 16 مفردة هناك نسبة 6.3% ذات مستوى ثانوي، ونسبة 50% حاصلة على شهادة ليسانس ونسبة 43.8% حاصلة على شهادة الماجستير، وأنه لا يوجد في العينة مؤهل علمي بدرجة دكتوراه.

الجدول رقم: 3-6 التخصيص العلمي لمفردات العينة.

العناصر	التكرار	النسبة المئوية	النسبة الصالحة	النسبة التراكمية
محاسبة	11	68,8	68,8	68,8
مالية	2	12,5	12,5	81,3
إدارة الأعمال	1	6,3	6,3	87,5
أخرى	2	12,5	12,5	100
المجموع	16	100	100	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل رقم: 3-15 التخصيص العلمي لمفردات العينة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق:

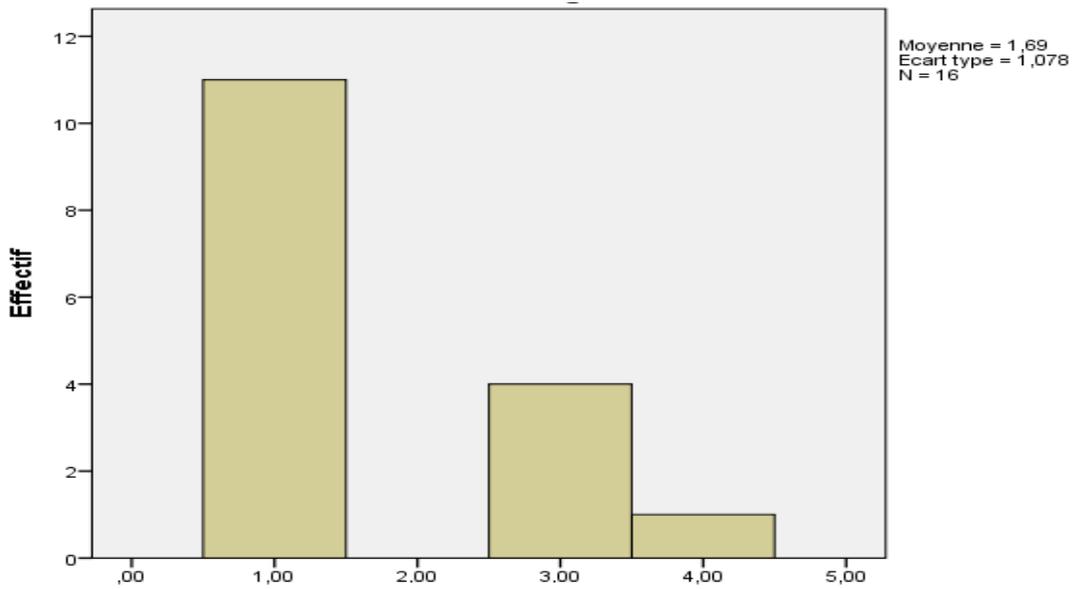
نلاحظ من الجدول رقم (3-6) والشكل (3-15) أنه من أفراد العينة هناك نسبة 68.8% تخصصها العلمي محاسبة، ونسبة 12.5% تخصص مالية، ونسبة 6.3% تخصص إدارة أعمال، ونسبة 12.5% من تخصص آخر.

الجدول رقم: 3-7 المسمى الوظيفي لمفردات العينة.

العناصر	التكرار	النسبة المئوية	النسبة الصالحة	النسبة التراكمية
محاسب	11	68,8	68,8	68,8
رئيس قسم	4	25	25	93,8
أخرى	1	6,3	6,3	100
المجموع	100	100	100	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل رقم: 3-16 المسمى الوظيفي لمفردات العينة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق:

نلاحظ من الجدول رقم (3-7) والشكل رقم (3-16) أنّ نسبة 68.8% من أفراد العينة يشغلون وظيفة محاسب، ونسبة 25% وظيفتهم رئيس قسم، ونسبة 6.3% عبارة عن وظيفة أخرى (إطار مسير).

الجدول رقم: 3-8 سنوات الخبرة في مجال المحاسبة لأفراد العينة.

العناصر	التكرار	النسبة المئوية	النسبة الصالحة	النسبة التراكمية
من 1 سنة إلى 5 سنوات	4	25	25	25
من 6 سنوات إلى 10 سنوات	6	37,5	37,5	37,5
من 11 سنة إلى 15 سنة	1	6,3	6,3	6,3
أكثر من 15 سنة	5	31,3	31,3	100
المجموع	16	100	100	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الجدول رقم: 3-17 سنوات الخبرة في مجال المحاسبة لأفراد العينة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

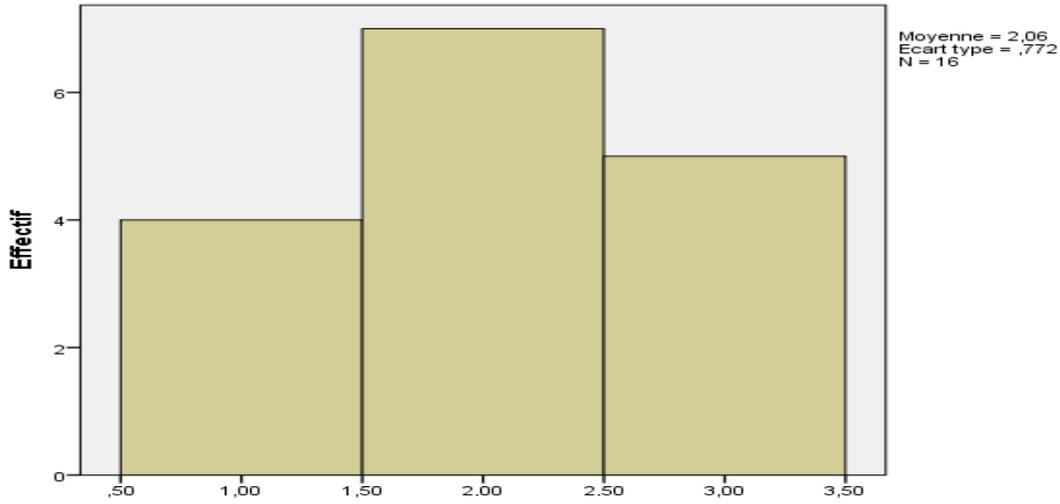
التعليق: نلاحظ من الجدول رقم (3-8) والشكل رقم (3-17) أن ما نسبة 37.5 % من أفراد العينة خبرتهم في مجال المحاسبة ما بين 6 إلى 10 سنوات، ونسبة 31.3 % خبرتهم أكثر من 15 سنة، ونسبة 25 % خبرتهم ما بين 1 إلى 5 سنوات، والنسبة الباقية أي 6.3 % خبرتهم في مجال المحاسبة بين 11 إلى 15 سنة.

الجدول رقم: 3-9 الدورات التدريبية في مجال أنظمة التكاليف التي حضرها أفراد العينة.

العناصر	التكرار	النسبة المئوية	النسبة الصالحة	النسبة التراكمية
لا يوجد	4	25	25	25
أقل من 4 دورات	7	43.8	43.8	68.8
أكثر من 4 دورات	5	31.3	31.3	100
المجموع	100	100	100	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل رقم: 3-18 الدورات التدريبية في مجال أنظمة التكاليف التي حضرها أفراد العينة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق:

نلاحظ من الجدول رقم (3-9) والشكل (3-18) أن نسبة 43.8 % من أفراد العينة قد حضروا أقل من 4 دورات تدريبية في مجال أنظمة التكاليف، ونسبة 31.3 % قد حضروا أكثر من 4 دورات تدريبية، والنسبة الباقية 25 % لم يحضروا أي دورة تدريبية في مجال أنظمة التكاليف.

II. اختبار ألفا كرومباخ لصدق وثبات أداة جمع البيانات:

الجدول رقم: 3-10 معامل ألفا كرومباخ لمفردات العينة.

عدد العناصر	معامل ألفا كرومباخ
33	0,724

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق:

نلاحظ من الجدول رقم (3-10) أن قيمة معامل ألفا كرومباخ أكبر من (0,6) وهو معامل مقبول، وهذا يعني أنه لو أعيد توزيع الاستبيان على نفس العينة وتحت نفس الظروف سنحصل على نفس النتائج.

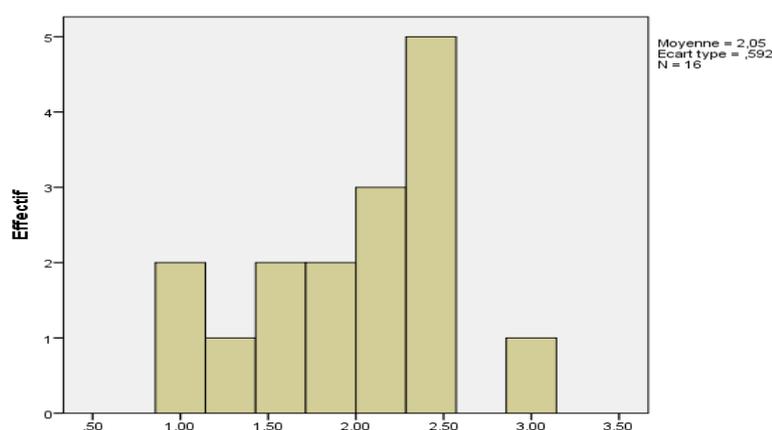
III. استعراض أجوبة مفردات عينة الدراسة:

الجدول رقم: 3-11 المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الأول (دعم الإدارة العليا) المقدمة من طرف أفراد العينة.

الإجابات الصالحة	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط	I. دعم الإدارة العليا
16	7	0,793200	1,3125	1
16	6	0,629150	1,4375	2
16	5	0,629150	1,5625	3
16	2	1,43614	2,0625	4
16	4	1,43614	2,0375	5
16	1	1,50555	3,3934	6
16	3	1,28938	2,0625	7

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل رقم: 3-19 المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الأول (دعم الإدارة العليا) المقدمة من طرف أفراد العينة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق:

نلاحظ من الجدول رقم (3-11) والشكل رقم (3-19) أن الإجابة على السؤال السادس (6) قد لاقت عدم الموافقة من طرف أفراد العينة بدرجة غير موافق بمتوسط قدره 3.39 وانحراف معياري قدره 1.50 ومنه نستنتج

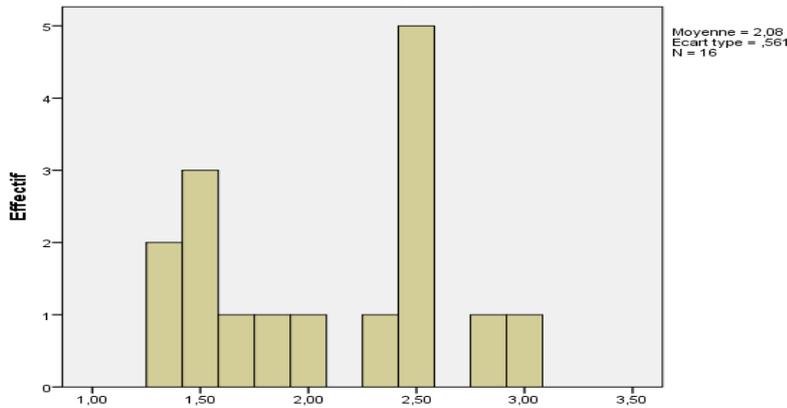
أن إدارات المؤسسات ليست مقتنعة بجدوى تطبيق نظام ABC، والإجابة على السؤال الأول (1) لاقت تأييداً بدرجة موافق بمتوسط قدره 1.31 وانحراف معياري 0.79 أي أن الإدارة العليا في المؤسسات ترى أن نظام التكاليف المطبق لديها يقدم لها المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

الجدول رقم: 3-12 المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الثاني (تنوع المنتجات وتعقد العمليات الإنتاجية) المقدمة من طرف أفراد العينة.

II. تنوع المنتجات وتعقد العمليات الإنتاجية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الإجابات الصالحة
8	1,6250	0,806230	6	16
9	1,8750	0,885060	5	16
10	2,6875	1,30224	1	16
11	2,1250	1,25831	3	16
12	2,1875	1,60078	2	16
13	2,0000	1,15470	4	16

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل رقم: 3-20 المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الثاني (تنوع المنتجات وتعقد العمليات الإنتاجية) المقدمة من طرف أفراد العينة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق:

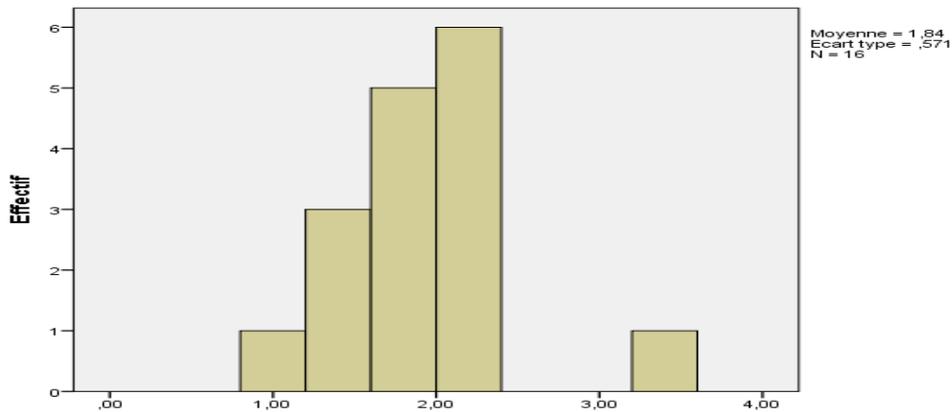
نلاحظ من الجدول (3-12) والشكل رقم (3-20) أن الإجابة على السؤال العاشر (10) لاقت عدم الموافقة بدرجة غير موافق بمتوسط قدره 2.68 وانحراف معياري قدره 1.30 نستنتج أن عمليات إنتاج المنتجات ليست متطورة ومعقدة، والإجابة على السؤال الثامن (8) لاقت تأييداً بدرجة موافق بشدة بمتوسط قدره 1.62 وانحراف معياري قدره 0.80 يعني أن المؤسسات لديها اختلاف في منتجاتها من حيث الحجم.

الجدول رقم: 3-13 المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الثالث (وجود أنظمة معلومات تدعم تطبيق نظام ABC) المقدمة من طرف أفراد العينة.

III. وجود أنظمة معلومات تدعم تطبيق نظام ABC	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الإجابات الصالحة
14	2,1875	1,47054	2	16
15	1,5000	1,03280	5	16
16	1,5625	0,629150	4	16
17	1,7500	0,774600	3	16
18	2,9875	1,22304	1	16

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل رقم: 3-21 المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الثالث (وجود أنظمة معلومات تدعم تطبيق نظام ABC) المقدمة من طرف أفراد العينة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق:

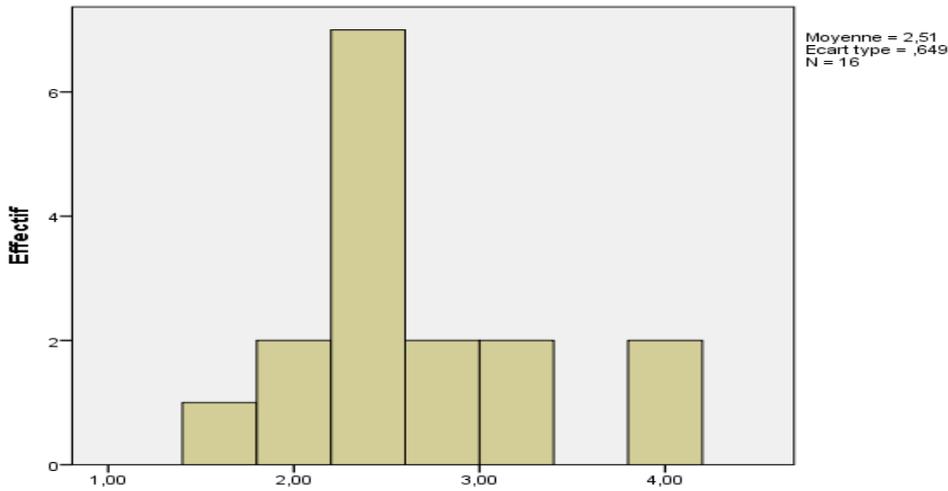
نلاحظ من الجدول رقم (3-13) والشكل رقم (3-21) أن الإجابة على السؤال (18) وجدت عدم الموافقة من طرف مفردات العينة بدرجة غير موافق بمتوسط قدره 2.98 وانحراف معياري قدره 0.77 نستنتج أنه لا تتوفر في السوق البرمجيات الحديثة اللازمة في تشغيل نظام ABC، والإجابة على السؤال (15) وجدت تأييد بدرجة موافق بمتوسط قدره 1.50 وانحراف معياري قدره 1.03 يعني ذلك توفر المؤسسات على أنظمة محاسبية مرنة تسهل في تطبيق نظام ABC.

الجدول رقم: 3-14 المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الرابع (توفر المؤهلات العلمية والمهنية لتطبيق نظام ABC) المقدمة من طرف أفراد العينة.

الإجابات الصالحة	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط	توفر المؤهلات العلمية والمهنية لتطبيق نظام ABC
16	5	0,403110	1,1875	19
16	3	1,62788	2,6250	20
16	1	1,45917	3,5625	21
16	2	1,13835	3,3125	22
16	4	1,20416	1,8750	23

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل رقم: 3-22 المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الرابع (توفر المؤهلات العلمية والمهنية لتطبيق نظام ABC) المقدمة من طرف أفراد العينة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

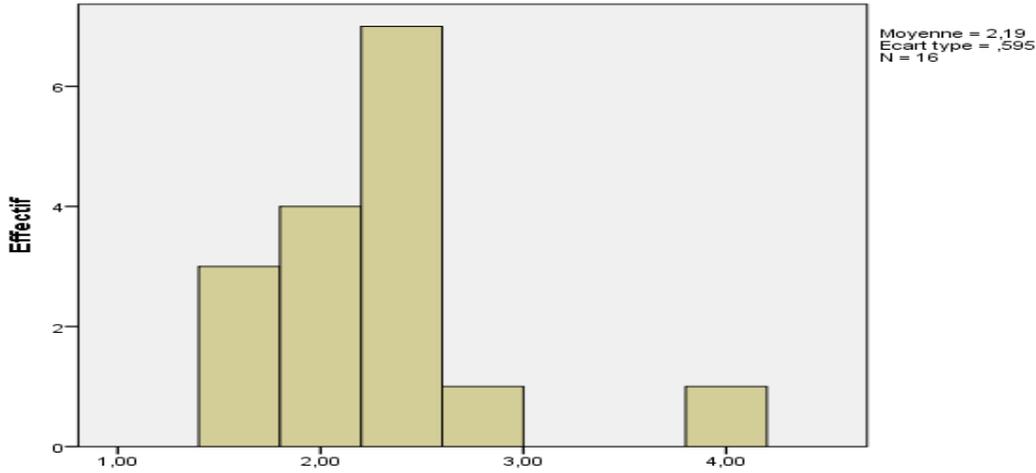
التعليق: نلاحظ من الجدول رقم (3-14) والشكل (3-22) أن الإجابة على (Q21) وجدت عدم الموافقة من طرف مفردات العينة بدرجة غير موافق بمتوسط قدره 3.56 وانحراف معياري قدره 1.45 نستنتج أن المحاسبون لم يقوموا بتكوينات و تدريبات حول نظام ABC وكيفية تطبيقه، والإجابة على (Q19) وجدت تأييداً بدرجة موافق بمتوسط قدره 1.18 وانحراف معياري قدره 0.40 يعني ذلك أن المؤسسات تتوفر على مؤهلات علمية ومهنية خيرة بالأنظمة المحاسبية الحديثة.

الجدول رقم: 3-15 المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الخامس (معوقات تطبيق نظام ABC) المقدمة من طرف أفراد العينة.

الإجابات الصالحة	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط	V. معوقات تطبيق نظام ABC
16	4	1,06458	1,7500	24
16	2	1,36015	2,6250	25
16	5	1,02470	1,3750	26
16	1	1,32759	3,1875	27
16	3	1,26491	2,0000	28

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل رقم: 3-23 المتوسط والانحراف المعياري للأجوبة على أسئلة المحور الخامس (معوقات تطبيق نظام ABC) المقدمة من طرف أفراد العينة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق: نلاحظ من الجدول رقم (3-15) والشكل (3-23) أن الإجابة على السؤال (27) لاقت عدم الموافقة من طرف مفردات العينة بدرجة غير موافق بمتوسط قدره 3.18 وانحراف معياري قدره 1.32، نستنتج أن المؤسسات لا تتوفر على الموارد المالية والبشرية اللازمة لتصميم وتطبيق نظام ABC، والإجابة على السؤال (26) وجدت تأييداً بدرجة موافق بمتوسط قدره 1.37 وانحراف معياري قدره 1.02، يعني ذلك عدم توفر العدد الكافي من موظفي التكاليف القادرين على تشغيل النظام بكفاءة وفعالية في المؤسسات.

الجدول رقم: 3-16 معامل الارتباط بين المحاور.

V. معوقات تطبيق النظام	IV. توفر المؤهلات	III. وجود أنظمة معلومات	II. تنوع وتعقد المنتجات	I. دعم الإدارة العليا	
0,1860	0,2110	-0,3890	0,4590		المحور I.
0,6950	0,4300	-0,308		0,4590	المحور II.
-0,0930	-0,5080		-0,308	-0,3890	المحور III.
0,0450		-0,5080	0,4300	0,2110	المحور IV.
	0,0450	-0,0930	0,6950	0,1860	المحور V.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق:

من خلال الجدول رقم (3-16) نستنتج:

1. معامل الارتباط بين المحور الخامس معوقات تطبيق نظام ABC، والمحور الأول دعم الإدارة العليا يساوي 0,186 هو أقل من متوسط الارتباط 0,05 يعني أنه ارتباط ضعيف وموجب والعلاقة بينهما طردية، لأن دعم الإدارة العليا هو أحد مقومات النظام وتعتبر المسؤولة عن اتخاذ قرار العمل بالنظام وتطبيقه.
2. معامل الارتباط بين المحور الخامس معوقات تطبيق نظام ABC، والمحور الثاني تنوع المنتجات وتعدد العمليات الإنتاجية يساوي 0,695 هو أكبر من متوسط الارتباط 0,05 يعني أنه ارتباط قوي وموجب والعلاقة بينهما طردية، أي أن المؤسسات التي ليست لها منتجات متنوعة وعملياتها الإنتاجية على درجة من التعقد لا جدوى لها من تطبيق هذا النظام.
3. درجة الارتباط بين المحور الخامس معوقات تطبيق نظام ABC، والمحور الثالث وجود أنظمة معلومات تدعم تطبيق نظام ABC سالبة وقوية جدا لأنها مساوية لـ -0,093 ومنه فإن العلاقة بينهما عكسية، أي عدم وجود أنظمة معلومات تدعم تطبيق نظام ABC هي من معوقات تطبيقه في المؤسسات.
4. معامل الارتباط بين المحور الخامس معوقات تطبيق نظام ABC، والمحور الرابع توفر المؤهلات العلمية والمهنية لتطبيق نظام ABC يساوي 0,868 هو أكبر من متوسط الارتباط 0,05 منه درجة الارتباط هي موجبة وقوية جدا والعلاقة بينهما طردية، أي في حالة توفر المؤسسات على المؤهلات الخبيرة بالنظام فإنه لن تكون هناك صعوبات تحول دون تطبيقه.

وسيتم توضيح المتوسطات والانحراف المعياري لكل محور من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم: 3-17 المتوسط والانحراف المعياري لكل محور.

X. معوقات تطبيق النظام	IX. توفر المؤهلات	VIII. وجود أنظمة معلومات	VII. تنوع وتعقد المنتجات	VI. دعم الإدارة العليا	
2,1875	2,5125	1,8375	2,0833	2,0536	المتوسط
0,59540	0,64897	0,57140	0,56108	0,59218	الانحراف المعياري
2	1	5	3	4	الترتيب
16	16	16	16	16	الإجابات الصالحة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق:

نلاحظ من الجدول رقم (3-17) أن أفراد العينة غير موافقين على المحور الرابع (توفر المؤهلات العلمية والمهنية لتطبيق نظام ABC) بمتوسط قدره 2.51 وانحراف معياري قدره 0.64، وأنهم موافقين على المحور الثالث (وجود أنظمة معلومات تدعم تطبيق نظام ABC) بمتوسط قدره 1.83 وانحراف معياري قدره 0.57.

المبحث الثاني: إختبار الفرضيات.

سنحاول في هذا المبحث اختبار فرضيات الدراسة باستعمال معامل الاختبار المعلمي (t)، حيث تم اختبار فرضيات كل محور من أسئلة الاستبيان وذلك لتسهيل التأكد من صحة أو نفي فرضيات الدراسة الرئيسية.

1. فرضية المحور الأول: دعم الإدارة العليا لتطبيق نظام ABC.

H0: لا تتوفر المؤسسات الاقتصادية على دعم الإدارة العليا لتطبيق نظام ABC.

H1: تتوفر المؤسسات الاقتصادية على دعم الإدارة العليا لتطبيق نظام ABC.

الجدول رقم: 3-18 اختبار فرضية المحور الأول.

قيمة الاختبار = 3						I. دعم الإدارة العليا
مجال الثقة 95%		متوسط الفرق	مستوى المعنوية sig	درجة الحرية ddl	الاختبار المعلمي t	
أقصى	أدنى					
2,3691	1,7380	2,05357	0,075	15	13,871	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق:

نلاحظ من الجدول رقم (3-18) أن مستوى المعنوية (sig) أكبر من 0.05 يعني تحقق الفرضية الأولى H0 ورفض الفرضية الثانية H1، أي أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تتوفر على دعم الإدارة العليا لتطبيق النظام.

2. فرضية المحور الثاني: تنوع المنتجات وتعقد العمليات الإنتاجية.

H0: لا يعتبر تنوع المنتجات وتعقد العمليات الإنتاجية من مقومات لتطبيق نظام ABC.

H1: يعتبر تنوع المنتجات وتعقد العمليات الإنتاجية من مقومات لتطبيق نظام ABC.

الجدول رقم: 3-19 اختبار فرضية المحور الثاني.

قيمة الاختبار = 3						II. تنوع وتعقد المنتجات
مجال الثقة 95%		متوسط الفرق	مستوى المعنوية sig	درجة الحرية ddl	الاختبار المعلمي t	
أقصى	أدنى					
-0,6177	-1,2156	-0,91667	0,000	15	-6,535	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق:

نلاحظ من الجدول رقم (3-19) أن مستوى المعنوية (sig) أصغر من 0.05 بالتالي نقبل الفرضية الثانية H1 و نرفض الفرضية الأولى H0 ، يعني أن تنوع المنتجات وتعدد العمليات الإنتاجية في المؤسسات تعتبر من مقومات تطبيق نظام ABC.

3. فرضية المحور الثالث: وجود أنظمة معلومات تدعم تطبيق نظام ABC.

H0: لا يوجد أنظمة معلومات تدعم تطبيق نظام ABC.

H1: يوجد أنظمة معلومات تدعم تطبيق نظام ABC.

الجدول رقم: 3-20 اختبار فرضية المحور الثالث.

قيمة الاختبار = 3						III. وجود أنظمة معلومات
مجال الثقة 95%		متوسط الفرق	مستوى المعنوية sig	درجة الحرية ddl	الاختبار المعلمي t	
أقصى	أدنى					
-0,8580	-1,4670	-1,16250	0,000	15	-8,138	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق:

نلاحظ من الجدول رقم (3-20) أن مستوى المعنوية (sig) أصغر من 0.05 يعني ذلك قبول الفرضية الثانية H1 ورفض الفرضية الأولى H0، أي أن المؤسسات يوجد لديها أنظمة معلومات تدعم تطبيق نظام ABC.

4. فرضية المحور الرابع: توفر المؤهلات العلمية والمهنية لتطبيق نظام ABC.

H0: لا تتوفر في المؤسسات المؤهلات العلمية والمهنية لتطبيق نظام ABC.

H1: تتوفر في المؤسسات المؤهلات العلمية والمهنية لتطبيق نظام ABC.

الجدول رقم: 3-21 اختبار فرضية المحور الرابع.

قيمة الاختبار = 3						I. توفر المؤهلات
مجال الثقة 95%		متوسط الفرق	مستوى المعنوية sig	درجة الحرية ddl	الاختبار المعلمي t	
أقصى	أدنى					
-0,1417	-0,8333	-0,48750	0,065	15	-3,005	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق:

نلاحظ من الجدول رقم (3-21) أن مستوى المعنوية (sig) أكبر من 0.05 إذن يتم قبول الفرضية الأولى H0 ورفض الفرضية الثانية H1، معناه أن المؤسسات لا تتوفر على المؤهلات العلمية والمهنية لتطبيق النظام.

5. فرضية المحور الخامس: معوقات تطبيق نظام ABC.

H0: في الواقع هناك صعوبات تحول دون تطبيق النظام في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

H1: في الواقع ليست هناك صعوبات تحول دون تطبيق النظام في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الجدول رقم: 3-22 اختبار فرضية المحور الخامس.

قيمة الاختبار = 3						I. معوقات تطبيق ABC
مجال الثقة 95%		متوسط الفرق	مستوى المعنوية sig	درجة الحرية ddl	الاختبار المعلمي t	
أقصى	أدنى					
-0,4952	-1,1298	-0,81250	0,085	15	-5,459	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق:

نلاحظ من الجدول رقم (3-22) أن مستوى المعنوية أكبر من 0.05، فيتم قبول الفرضية الأولى H_0 ورفض الفرضية الثانية H_1 ، معنى ذلك أنه في الواقع هناك صعوبات تحول دون تطبيق النظام في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المبحث الثالث: مناقشة النتائج.

سيتم في هذا المبحث مناقشة النتائج المتوصل إليها بعد تحليل مفردات عينة الدراسة بدقة، واختبار صحة الفرضيات التي تم صياغتها مسبقا.

1) بالنسبة للمحور الأول: دعم الإدارة العليا.

أظهرت الفرضيات المختبرة أن الفرضية الصحيحة هي عدم توفر المؤسسات الاقتصادية على دعم الإدارة العليا لتطبيق نظام ABC، وذلك راجع إلى اعتبار النظام حديث وغير معروف بشكل جيد للإدارة، بحيث لا يوجد دعم وتشجيع لتطبيقه، وعدم استعدادها لتحمل التكاليف الناتجة عن استخدام النظام والعمل به.

2) بالنسبة للمحور الثاني: تنوع المنتجات وتعقد العمليات الإنتاجية.

بعد اختبار الفرضيات اتضح أن الفرضية الصحيحة هي أن تنوع المنتجات وتعقد العمليات الإنتاجية تعتبر من مقومات لتطبيق نظام ABC، حيث تبين لنا أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تختلف منتجاتها من حيث الحجم والنوع وتعقد العمليات الإنتاجية وارتفاع التكاليف غير مباشرة وعدم القدرة على توجيهها نحو مسباتها بشكل دقيق، كل هذه العوامل جعلت تبني تطبيق نظام ABC ضروري للمؤسسات الاقتصادية.

3) بالنسبة للمحور الثالث: وجود أنظمة معلومات تدعم تطبيق نظام ABC.

بينت نتيجة اختبار الفرضيات قبول فرضية وجود أنظمة معلومات تدعم تطبيق نظام ABC في المؤسسات الاقتصادية وذلك راجع إلى اعتمادها على الحاسوب والبرمجيات الحديثة والمعالجة الآلية للبيانات وتوفرها على أنظمة محاسبية تسهل تطبيق النظام فكل هذه المؤشرات تعتبر إيجابية لتطبيق النظام.

4) بالنسبة للمحور الرابع: توفر المؤهلات العلمية والمهنية التطبيق نظام ABC.

أظهرت الفرضيات المختبرة أن الفرضية الصحيحة هي لا تتوفر في المؤسسات المؤهلات العلمية والمهنية لتطبيق نظام ABC، وهذا راجع لعدم توفر المؤسسات الاقتصادية على المحاسبين المؤهلين والذين يتمتعون بالكفاءة والقدرة على تصميم وتطبيق نظام ABC، بسبب معرفتهم المحدودة بالنظام وآليات عمله وهذا يدل على عدم القيام بدورات تكوينية و تدريبية أو حتى معرفة النظام وأخذ نظرة شاملة عنه لأن المؤسسات الاقتصادية تعتمد بشكل مطلق على النظام التقليدي لتحديد التكاليف، كل هذا لا يساعد على تبني نظام ABC.

5) بالنسبة للمحور الخامس: معوقات تطبيق نظام ABC.

يعتبر نظام ABC من الأنظمة الشاملة في تحديد التكاليف وتقليصها إلى أدنى ما يمكن، إلا أن هنالك معوقات تحول إلى تطبيقه والعمل به، تتمثل في عدم دعم الإدارة العليا وكذا تكلفته المرتفعة جدا وتطلب تنفيذه جهدا ووقتا كبيرا وعدم توفر المؤسسات على الموارد البشرية من الخبراء والمتخصصين لتصميم النظام بكفاءة وفاعلية، كما أن استخدام خبراء من خارج المؤسسة مكلف، وهو ما أثبتته دراستنا بتحقيق فرضية في الواقع هناك صعوبات تحول دون تطبيق النظام في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

في الختام وبعد القيام بهذه الدراسة يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يُعتبر من الأنظمة الحديثة غير معروفة بشكل جيد لإدارات المؤسسات الاقتصادية على الرغم من الإيجابيات والفوائد التي تنجم عن تطبيقه والعمل به، إذ أنه يعمل على السيطرة على مختلف التكاليف داخل المؤسسة ويُحاول تقليصها، كما أنه يساهم في زيادة وتنمية العملية الإنتاجية بكفاءة وفاعلية، ويعمل أيضا على تحسين الأداء وترقيته، إلا أنه يواجه مجموعة من الصعوبات والمعوقات التي وقفت في وجه تطبيقه، وهذا راجع إلى عدم الوعي بجدوى وضرورة التحول للعمل بهذا النظام وتحمل تكلفة وعناء تصميمه وقلة الخبراء القادرين على تنفيذه.

خلاصة الفصل:

بين الفصل التطبيقي الدراسة التطبيقية التي أجريت على عينة الدراسة المكونة من المؤسسات الصناعية التي تم استقصاء الموضوع على مستواها، وقد أظهر هذا الفصل أن معظم تلك المؤسسات لا تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة أو بالأحرى ليست لديها دراية عن النظام ولا يوجد استعداد لدى إدارتها لتبني هذا النظام في الوقت الراهن، ومن خلال هذه الاستنتاجات تبين لنا أن هذا ما تم الإشارة إليه في فرضيات الدراسة.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

بعد العجز الذي واجهته أنظمة التكاليف التقليدية في ظل التغيرات التي حصلت في بيئة الأعمال والتقدم التكنولوجي في معلومات التكاليف، ومع تطور وتعقد العمليات الإنتاجية من حيث تزايد استخدام أنظمة التصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج، وزيادة حدة المنافسة في السوق كان لا بد من توفر نظام حديث يُواكب كل هذه التغيرات الحاصلة، حيث أدت كل هذه العوامل إلى بروز نظام حديث لمعالجة التكاليف هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، حيث جاء هذا النظام بفلسفة جديدة تتماشى مع التطورات الحديثة المحيطة بالمؤسسة، بمعنى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يُقدم معلومات تكاليفية أكثر دقة ووضوح مما يساهم في مساعدة متخذي القرار باتخاذ قراراتهم بالشكل الصحيح وفي الوقت المناسب.

وقد جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على هذا النظام من خلال التعرف عليه وإبراز مقومات وآليات تطبيقه، ومعرفة مدى إمكانية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (حالة ولاية سعيدة) على تطبيقه، وأظهرت الدراسة غياب نظام التكاليف على أساس الأنشطة من واقع المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وأن نسبة كبيرة من مسئولي هذه المؤسسات ليس لديهم المعلومات الكافية المتعلقة بأسس النظام وطريقة عمله، فضلا عن عدم إدراك دوره وأهميته، حيث قمنا بتجزئة الفرضية الرئيسية الأولى إلى فرضيات فرعية وذلك لتسهيل اختبارها وإثبات صحتها أو نفيها، لنخلص في الأخير إلى جملة من النتائج التي تمكنا من خلالها إثبات صحة فرضيات الدراسة والإجابة على إشكالية البحث المطروحة وهي وجود مجموعة من الصعوبات تحول دون إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة حاليا في الميدان على مستوى المؤسسات الاقتصادية بولاية سعيدة بسبب عدم توفر المقومات اللازمة لتبني النظام، ووجود مجموعة من المحددات التي أعاققت التوجه لتنفيذ واستعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة، على أمل أن يحظى هذا النظام بالاهتمام في المستقبل من مختلف الأطراف من أجل تطبيقه.

استنتاجات الدراسة:

ومن خلال إجراء هذا البحث نستنتج مايلي:

1. إن مختلف المؤسسات الاقتصادية في ولاية سعيدة تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية.
2. إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة من الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف غير معروفة بشكل جيد لدى المؤسسات.

3. يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية.
4. يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أساسا ملائما للتحديد الدقيق وتقييم التكلفة الحقيقية للمنتجات.
5. لا تتوفر المؤسسات محل الدراسة على المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
6. هناك في الواقع صعوبات عملية تعيق تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، تتلخص أساسا بعدم الإقتناع بمدى أهمية مخرجات هذا النظام، وكذا التكلفة المرتفعة لتطبيقه، بالإضافة إلى عدم توفر الكفاءات العلمية المؤهلة لتنفيذه.

التوصيات :

من خلال النتائج المذكورة يمكن اقتراح بعض التوصيات وهي:

1. من الضروري على المؤسسات الاقتصادية إعادة النظر في أنظمة معالجة التكاليف التي تستخدمها، مع دراسة إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستقبل بما يسمح بتوفير معلومات تحقق القدرة على اتخاذ قرارات حكيمة.
2. على المؤسسات الجزائرية الالتزام بمواكبة التطورات الحاصلة في مجال تسيير التكاليف وتطبيق أنظمة التكاليف الحديثة لأهميتها في تحسين التسيير وترشيد القرارات.
3. ضرورة إشراك جميع المستويات الإدارية في المؤسسة عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبالتالي تسهيل مهمة التحليل الدقيق للأنشطة فيها، هذا بالإضافة إلى أن ذلك يؤدي إلى زيادة فعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" حيث أنه يُمكن المسير من تخفيض التكاليف.

آفاق الدراسة:

بعد تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، فإنه يمكن القول أنه فتح لنا مجالا واسعا للبحث، وعليه يمكن عرض بعض التساؤلات لدراسات مستقبلية نذكرها كالآتي:

1. مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
2. تصور مقترح لتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
3. وضع نموذج لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في ظل النظام المحاسبي والمالي.

قائمة المصادر
والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

1. المراجع باللغة العربية:

1.1. الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، خليل عطا الله والطراونة خالد، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
2. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
3. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الثانية، 2008.
4. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
5. التكريتي إسماعيل يحيى، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة -، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
6. حسين ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر - الجامعة الأردنية - الطبعة الأولى، 2004.
7. حسين علي حسين أحمد، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدر الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
8. الربيعي كمال حسن جمعة والساقي سعدوني مهدي، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
9. الشيخ يوسف عماد، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008.
10. صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
11. طرطار أحمد، الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
12. عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2011.

قائمة المصادر والمراجع

13. فلاح سلامة المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
14. فهد العرييد عصام، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003.
15. محمد حسين أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
16. محمد رضوان العنابي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
17. محمد سامي راضي، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
18. محمد محرم زينات وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
19. ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
20. ناصر نور الدين عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكاليف - تطبيقات في مجالات الصناعية ومقاولات وخدمات، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
21. هاشم أحمد عطية ومحمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- I.2. المذكرات:**
22. إبراهيم عبد الله شقفة خليل، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي (دراسة تطبيقية في قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجيا)، مذكرة غير منشورة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
23. أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء "دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010.
24. حرملة سليمة، نظام التكاليف ودوره في ضمان فعالية التسيير، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة سيدي بلعباس، 2011-2012.
25. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004.

قائمة المصادر والمراجع

26. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة (دراسة حالة: مؤسسة نفضال فرع GPL البليدة)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2009.
27. طويبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2003.
28. عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008.
29. عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، التطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009.
30. قدوري هودة سلطان، التحكم في التكاليف من خلال تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة سيدي بلعباس، 2011-2012.
31. ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، العدد الثاني، 2007.
32. محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توافر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة "ABB" في بلديات قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، بحث مقدم استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2008.
33. هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012.
- 3.I. المقالات والمجلات العلمية والمؤتمرات:

قائمة المصادر والمراجع

34. حلس عبد الله سالم، نظام تكاليف الأنشطة كأداة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد 15، العدد الأول، 2008.
35. د. عبد الحكيم مصطفى، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية (دراسة ميدانية)، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية-العلوم الإنسانية-، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المجلد العاشر، العدد الأول، عمان، الأردن، 2007.
36. علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" في تحديد فرص تخفيض التكلفة (دراسة حالة في معمل الألبان الموصل)، كلية الإدارة والاقتصاد، تنمية الرافدين، العدد 98، المجلد 32، الموصل، العراق، تاريخ قبول النشر 19-02-2009.
37. عيادي عبد القادر، نوي الحاج، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، الملتقى الدولي الرابع جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2010.
38. غريب جبر غنام، تطور طرق التكاليف التقليدية في ظل الاقتصاد الراهن، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، 28-04-2005.
39. فيصل زماط حسن سليم، التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة (نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، العراق، تاريخ النشر 17-02-2007.
40. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، المملكة العربية السعودية.
41. ميثم مالك راضي ومجبل داوي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في إتخاذ القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية في معمل منلجات الخفاجي، النجف، العراق، تاريخ النشر 14-03-2011.

II. المراجع باللغة الفرنسية:

42. A. RAPIN et J. POLY, *la comptabilité analytique de l'exploitation*, édition DUNOD, 2^{ème} édition, Paris, 1996.

43. Abdelkrim TOUDJINE , **L'analyse des coûts dans l'entreprise**, édition NRA, ALGER, 2005
44. Alain BOUTAT & Jean Marc CAPRARO, **Comptabilité Analytique de Gestion**, presses polytechniques, Universitaires Romandes, 2e édition, Lausanne, France, 2008.
45. Claud Alazard, Sabine sépari, **Contrôle de gestion**, 5° édition, Dunod, Paris, 2001.
46. Cooper Robin, Kaplan S. Robert, **The Design Of Cost Management Systems: Text And Readings**, Editions Prentice Hall, New Jersey, 1991.
47. François Engel et Frédéric Kleitz, **Cours de comptabilité analytiques**, Mines Paris, Tech, Paris, 2005.
48. Gérard MELYON, **Comptabilité analytique**, 2°ème édition, Bréal, Paris, 2001.
49. Hélène Löning et Al, **le contrôle de gestion**, 2° édition, éditon DONOD, Paris, France, 2003.

الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر - سعيّدة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

استمارة الاستبيان.

السيد (ة) الفاضل (ة):

إن الاستبيان الذي بين أيديكم يُشكل جزء من دراسة بعنوان "إمكانية تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"-حالة ولاية سعيّدة-، تم إعدادها استكمالاً للحصول على شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وجباية.

ونظراً لدرائتكم العلمية وخبرتكم المهنية نطمح إلى تعاونكم لإثراء هذا البحث من خلال التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة بكل دقة وموضوعية بما يُمكننا من الحصول على البيانات الضرورية لتحقيق أهداف البحث، علماً أن إجاباتكم ستعامل بكل سرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شكراً لحسن تعاونكم.

الباحثان:

- دلّة جمال.
- بن رحو سيدي علال

❖ الأسئلة:

القسم الأول: معلومات عامة.

يرجى التكرم بوضع إشارة (x) أمام الإجابة المناسبة.

1. المؤهل العلمي:

ثانوي ليسانس

ماجستير دكتوراه

أخرى (حدد)

2. التخصص العلمي:

محاسبة مالية

إدارة أعمال

أخرى (حدد)

3. المسمى الوظيفي:

محاسب مدير مالي

رئيس قسم

أخرى (حدد)

4. سنوات الخبرة في مجال المحاسبة:

من 1 سنة إلى 5 سنوات من 6 سنوات إلى 10 سنوات

من 11 سنة إلى 15 سنة 15 سنة فأكثر

5. الدورات التدريبية التي حضرتها في مجال أنظمة التكاليف:

لا يوجد أقل من 4 دورات

أكثر من 4 دورات

اقسم الثاني: أسئلة الدراسة.

يرجى التكرم بوضع إشارة (x) أمام الإجابة التي تمثل رأيكم وفتاعتكم الشخصية.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
I. دعم الإدارة العليا						
1	ترى الإدارة العليا أن نظام التكاليف المتبع يُقدم لها المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات					
2	يُعتبر نظام ABC من أنظمة التكاليف الحديثة غير معروفة بشكل جيد لإدارة المؤسسة					
3	الإدارة العليا هي صاحبة القرار الأول والأخير في تطبيق نظام ABC					
4	لا يوجد دعم وتشجيع من قبل الإدارة العليا بأهمية تطبيق نظام ABC					
5	لا يوجد استعداد لدى الإدارة العليا على الإنفاق في سبيل الحصول على معدات حديثة تساعد على تطبيق نظام ABC					
6	إدارة المؤسسة ليست مقتنعة بجدوى تطبيق نظام ABC					
7	ترغب إدارة المؤسسة في تحمل تكاليف تطبيق نظام ABC					

الرقم	اليــــــــــــــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
II. تنوع المنتجات وتعقد العمليات الإنتاجية						
8	تختلف منتجات المؤسسة من حيث حجمها مما يتطلب تطبيق نظام ABC					
9	تختلف منتجات المؤسسة من حيث النوع، مما يتطلب تطبيق نظام ABC					
10	تعقد وتطور عمليات إنتاج المنتجات في المؤسسة					
11	زيادة التكاليف غير المباشرة وعدم القدرة على توجيهها نحو مسبباتها بشكل دقيق					
12	تزايد استخدام التكنولوجيا الحديثة في العملية الإنتاجية					
13	عجز نظام التكاليف التقليدي عن تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة المنتجات بشكل دقيق					
III. وجود أنظمة معلومات تدعم تطبيق نظام ABC						
14	المعلومات المستمدة من نظام التكاليف المطبق حالياً على درجة من التفصيل والدقة بحيث يساعد على استخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة					
15	تتوفر المؤسسة على أنظمة محاسبية تتميز بالمرونة مما يسهل تطبيق نظام ABC					
16	المؤسسة تعتمد بشكل رئيسي على الحاسوب والمعالجة الآلية للبيانات					
17	تتوفر في المؤسسة لديكم المعدات التقنية (أجهزة الحاسوب، شبكات، أدوات الاتصال)، اللازمة لتطبيق نظام ABC					
18	تتوفر في السوق البرمجيات الحديثة اللازمة لاستخدامها في تشغيل نظام ABC					

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
IV. تتوفر المؤهلات العلمية والمهنية لتطبيق نظام ABC						
19	تتوفر لدى المؤسسة المؤهلات العلمية والمهنية الخبيرة بالأنظمة المحاسبية الحديثة					
20	لا يوجد محاسبون مؤهلون في المؤسسة لتصميم نظام ABC					
21	قام المحاسبون بدورات تكوينية وتدريبية حول نظام ABC وكيفية تطبيقه					
22	المسؤولون في قسم إدارة التكاليف ليسوا أكفاء لتطبيق نظام ABC					
23	يتمتع المسؤولون على التكاليف بالمهارة والكفاءة اللازمين لتطبيق نظام ABC					
V. معوقات تطبيق نظام ABC						
24	يتطلب تطبيق نظام ABC تكلفة مرتفعة جداً وجهداً كبيراً					
25	تكلفة إنشاء وتطبيق نظام ABC تفوق النتائج المتوقعة منه					
26	عدم توفر العدد الكافي من موظفي التكاليف القادرين على تشغيل النظام بكفاءة وفاعلية من العقبات التي تحول دون استخدام نظام ABC في المؤسسة					
27	لا تتوفر المؤسسة على الموارد البشرية والمالية اللازمة لتصميم وتطبيق ABC					
28	تكلفة استخدام خبراء نظام ABC من خارج المؤسسة عالية جداً					