



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي- الجزائر
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: علوم التجارية



الموضوع

دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار
بالمؤسسة الإقتصادية
دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش _ بسكرة

منكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التجارية

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

دبابش محمد نجيب

إعداد الطالبة:

دبابش نريمان

رقم التسجيل:2018
تاريخ الإيداع

السنة الجامعية: 2017-2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرهان

الحمد لله كثيرا طيبا مباركا، كما يبتغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، وسعة عمله
وكرم عرشه الذي قدرني على اتمام هذا العمل المتواضع ونتمنى من الله عزوجل أن
أكون وفقت في هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر والجزيل والإمتنان والتقدير إلى أستاذنا ومؤطرنا الأستاذ المحترم
دبابش محمد نجيب الذي تفضل بقبوله الإشراف على هذا العمل المتواضع والذي لم
يبخل علينا بعمله وتوجيهنا وكان مثالا طيبا للبدل والعطاء.

كما أتقدم بالشكر إلى كل مسؤولي وموظفي مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب
بأوماش - بسكرة اللذين لم يبخلوا عن مساعدتنا وعلى رأسهم مدير المؤسسة الذي
تقبل قيامي بالدراسة واستقبلني بكل رحاب صدر
إلى كل من ساعدني في إتمام هذه المذكرة وقدم يد العون لي من معلومات
وتوجيهات ونصائح...

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي ثمرة جهدي إلى أعلى ما في الوجود

إلى من أسقتني الحب و الحنان حتى ارتوت عروقي

إلى أملي .. إلى ضيائي.. إلى بلسم الشفاء .. إلى رفيقة الدرب و حبيبة الروح .. أمي الغالية.

إلى من ألهمني الصبر والمثابرة و حب النجاح...

إلى الكنز الذي لا يفنى....أبي العزيز.

إلى النجوم التي تضيئ سمائي...

أخي وأختي

إلى من شاركوني مشواري الدراسي و أمضيت معهم أجمل الأوقات و اللحظات...

إلى الذين أحببتهم وأحبوني ... صديقاتي .

إلى زميلاتي وزملائي في الدراسة وكل الأساتذة الكرام

وإلى كل من قدم لي يد المساعدة من قريب أو بعيد

إلى من وسعهم قلبي ولم يذكرهم قلمي

نريمان

المُلخَص

يهدف موضوع دراستنا إلى محاولة التعرف على أسلوب من أساليب التسيير الحديثة ألا وهو نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حيث جاء هذا النظام لتقديم معلومات تفصيلية دقيقة وملائمة يتم من خلالها تخصيص التكاليف وتحديد مسببات التكلفة ، بهدف تخفيض التكاليف وترشيد القرارات فهو يعتبر من الأدوات الهامة التي يعتمد عليها في إتخاذ القرار داخل المؤسسة ، كما له دور في تحليل سلسلة القيمة لمعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة وبذلك تساعد المؤسسة على تخفيض تكاليفها و رفع مردوديتها.

وعليه قمنا من خلال هذه الدراسة على التركيز على مفهوم نظام (ABC) وخصائصه و أهدافه ومبادئه ، كما ركزنا على فروض ومقومات تصميمه وعلى مجالات ومراحل تطبيقه ، وكذلك أهم مميزاته و عيوبه. بالإضافة إلى التعرف على عملية إتخاذ القرار وأنواعها وأساليبها ، وأيضاً الدور الذي يلعبه نظام (ABC) في إتخاذ القرار بالمؤسسة ، ومحاولة إسقاط هذه المفاهيم عملياً على الواقع الميداني لوحدة الدقيق والفريضة بالمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش _ بسكرة خلال السنة المالية 2015، 2016.

الكلمات المفتاحية : نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، إتخاذ القرار ، تحليل سلسلة القيمة

Abstract :

The objective of this study is to attempt to identify a modern method of management, ABC, which provides detailed and accurate information, through which costs are allocated and cost factors determined.

In order to reduce costs and rationalize decisions, it is an important tool for decision making within the organization. It also plays a role in value chain analysis to identify

المخلص

activities that add value and do not add value, thus helping the organization to increase its profitability.

In this study, we focused on the ABC concept, its characteristics, objectives and principles. We also focused on the hypotheses and elements of its design and on the areas and stages of its application, as well as its main advantages and disadvantages, in addition to identifying the decision making process, types and methods,) In taking the decision of the institution, and try to drop these concepts in practice on the field reality of the unit of flour and the facility in the institution GMsud – Biskra during the fiscal year 2015, 2016.

Key words: cost-based accounting system, decision making, value chain analysis

فهرس

المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
	البسمة
	شكر وعران
	اهاء
	الملص بالعربية
	الملص بالفرنسية
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ - خ	المقدمة
الفصل الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
3	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
5	المطلب الثاني: خصائص محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
6	المطلب الثالث: أهداف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
7	المطلب الرابع: مبادئ محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
15	المبحث الثاني : أبعاد المحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
15	المطلب الأول: مجالات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
17	المطلب الثاني: الفروض و المقومات التي يقوم عليها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
23	المطلب الثالث : مراحل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
28	المطلب الرابع:المزايا والعيوب التي يحققها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
32	خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لعملية إتخاذ القرار	
34	تمهيد
35	المبحث الأول: ماهية إتخاذ القرار
35	المطلب الأول: مفهوم إتخاذ القرار
36	المطلب الثاني: خصائص عملية إتخاذ القرار
37	المطلب الثالث: أنواع القرارات
43	المبحث الثاني: طبيعة عملية إتخاذ القرار
43	المطلب الأول: خطوات إتخاذ القرار
48	المطلب الثاني: أساليب إتخاذ القرار
50	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرار
53	المبحث الثالث: إستخدامات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرارات
53	المطلب الأول: المقومات الأساسية لإنتاج المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات
55	المطلب الثاني: دور التكاليف في زيادة الكفاءة الإدارية
57	المطلب الثالث: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وعلاقته في ترشيد عملية إتخاذ القرارات.
58	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: إستخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار بالمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش _ بسكرة _	
60	تمهيد
61	المبحث الأول: نظرة عامة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
61	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
63	المطلب الثاني: أهمية وأهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
64	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
68	المطلب الرابع: تقديم وحدة إنتاج الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
75	المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة

فهرس المح تويات

75	المطلب الأول: واقع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة
82	المطلب الثاني: واقع إتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة
83	المبحث الثالث : إتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة بالإعتماد على محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
83	المطلب الأول : المساهمة لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بوحدة الدقيق والفرينة
105	المطلب الثاني : دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة
117	خلاصة الفصل الثالث
119	الخاتمة
123	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة

الأشكال

والجداول

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
13	الإطار العام للعمليات	01
14	المبادئ الأساسية لمحاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة	02
27	مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة	03
65	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	04
72	مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	05
106	سلسلة القيمة لوحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	06

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أمثلة عن مسببات التكلفة	11
02	أمثلة عن مراكز الأنشطة والتكاليف الممكن تتبعها	26
03	تصنيف العمال حسب المديرية لدى وحدة الدقيق والفريضة	74
04	تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفريضة	74
05	جدول الأعباء المتغيرة لسنة 2015	76
06	جدول الأعباء الثابتة لسنة 2016	77
07	تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز لسنة 2015	78
08	سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ لسنة 2015	79
09	عدد الوحدات المنتجة خلال سنة 2016	80
10	جدول الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة لسنة 2016	80
11	تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز لسنة 2016	80
12	سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز 25 كغ لسنة 2016	81
13	التكاليف المباشرة لمنتج الدقيق لسنة 2015	83
14	تحديد الأنشطة و التكاليف المتعلقة به السنة 2015	85
15	تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط لسنة 2015	86
16	مصفوفة الأنشطة و مسببات التكلفة	88
17	تجميعا لأنشطة بمراكز التكلفة	90
18	أحجام مسببات و مراكز التكلفة	91
19	تحديد تكلفة مسببات المراكز	93
20	حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خط إنتاج الدقيق لسنة 2015	94
21	حساب إجمالي التكاليف المباشرة و غير المباشرة لسنة 2015	95
22	حساب سعر التكلفة و فقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة	96
23	تحديد التكاليف المباشرة لمنتج الدقيق لسنة 2016	96
24	تحديد الأنشطة و التكاليف المتعلقة بها لسنة 2016	97
25	تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط لسنة 2016	98
26	مصفوفة الأنشطة ومسببات التكلفة	99
27	تجميعا لأنشطة بمراكز التكلفة	101

قائمة الجداول

102	تحديد تكلفة مسببات المراكز	28
103	حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خط إنتاج الدقيق لسنة 2016	29
104	حساب إجمالي لتكاليف المباشرة و غير المباشرة لسنة 2016	30
104	لسنة 2016 حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة	31
108	إجمالي التكاليف الأنشطة الغير مضيقة للقيمة ونسبها بوحدة الدقيق و الفرينة	32
109	تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة بها لسنة 2015	33
110	تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط لسنة 2015	34
111	مصفوفة الأنشطة و مسببات التكلفة	35
112	تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة	36
112	أحجام مسببات ومراكز التكلفة	37
114	تحديد تكلفة مسببات المراكز	38
115	حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خط إنتاج الدقيق لسنة 2015	39
115	حساب إجمالي التكاليف المباشرة و غير المباشرة لسنة 2015	40
116	حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساسا لأنشطة لسنة 2015	41

مقدمة

مقدمة

في ظل التطور والتقدم التكنولوجي الحاصل وتنوع المنتجات في المؤسسات الاقتصادية ، نجمت عن هذه التحولات الحاصلة أساليب تسيير جديدة متبعة من قبل إدارة المؤسسة والتي بدورها أدت إلى ظهور الحاجة لزيادة التخصصات الإدارية ، نتيجة لتزايد التكاليف وانخفاض الأرباح وإشتداد المنافسة المحلية والعالمية وهذا مادفع بالمؤسسات الاقتصادية للبحث عن طرق لتسهيل عملياتها وجمع بيانات أكثر دقة لأغراض إتخاذ القرارات بهدف تحقيق مردودية عالية ، مما يتطلب ضرورة تحقيق التنسيق والتنظيم والرقابة الفعالة إذ أن نجاح أي مؤسسة يرتبط ارتباطا وثيقا بمدى فعالية التنسيق بين الموارد المختلفة، وهذا ماينعكس أثره بالتالي على مدى سلامة ورشد القرارات التي يتم إتخاذها .

كما تسعى المؤسسات الاقتصادية أيضا إلى إختيار الموارد الضرورية التي تعتبر المهمة الأساسية لكل مؤسسة والتي تساعد على الإستمرارية وتخفيض التكاليف وتحقيق هدف وجودها والذي يتمثل في الربحية وهذا يكون بالإستخدام الصحيح للموارد المتاحة قصد مواصلة نشاطها والحصول على نتائج دقيقة ومقنعة يتم إتخاذ القرار على أساسها ، ولهذا تقوم المؤسسات بتقديم أفضل ما لديهم من منتجات وخدمات عالية الجودة بأقل قدر ممكن من التكاليف، الأمر الذي يتطلب إستخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بإعتبارها أحد الأدوات الهامة في الإدارة والتي تستخدم بشكل رئيسي لتحسين الكفاءة التشغيلية من خلال تقديم معلومات تفصيلية ملائمة لإحتياجات الإدارة .

فمحاسبة التكاليف تلعب دورا مهما وفعالا في التخطيط وتحسين الكفاءة الإدارية وتقييم النتائج والرقابة وكذا معرفة نقاط القوة والضعف للمؤسسة بغرض مساعدة المسؤولين في عملية إتخاذ القرارات ويساعد أيضا تحديد التكلفة على أساس النشاط على التركيز مباشرة على تكلفة الوحدة وتوفير كل المعلومات الدقيقة والشاملة للإدارة والتي تمنحها القدرة على إتخاذ القرارات السليمة.

إشكالية البحث:

ما هو دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار بالمؤسسة الإقتصادية؟

ولإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هو محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؟
2. هل تقدم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المعلومات اللازمة لإتخاذ القرار؟
3. هل تساعد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار لدى المؤسسة محل الدراسة؟
4. هل تعتمد المؤسسة محل الدراسة على مخرجات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في عملية إتخاذ القرار؟

الفرضيات:

على ضوء ما سبق ومن أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة يمكننا صياغة الفرضيات التالية بهدف طرحها للمناقشة واختبار صحتها وهي كما يلي:

1. محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة جاءت من أجل تجميع وتخصيص التكاليف؛
2. يتم إستخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في التسيير لدعم الثقة في إتخاذ القرارات؛
3. إن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تسمح لنا بتوفير المعلومات اللازمة من أجل إتخاذ القرار الأمثل داخل المؤسسة؛
4. تعتمد المؤسسة محل الدراسة على مخرجات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في عملية إتخاذ القرار.

أهمية البحث:

1. الإلمام بكافة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسات الإقتصادية ؛
2. إبراز الدور الذي يلعبه محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ؛
3. توفير المعلومات الدقيقة لإدارة المؤسسة ؛
4. يلعب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة دورا فعالا في مجال الرقابة على عناصر التكاليف من خلال الرقابة على مستوى الأنشطة.

أهداف البحث :

نسعى من خلال قيامنا بهذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف والتي يمكن تلخيصها كمايلي:

1. إعطاء نظرة شاملة عن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ؛
2. معرفة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إذا كان يساعد في إتخاذ القرار ؛
3. القدرة على تتبع نشاط المؤسسة ؛
4. مساهمة في تخطيط وتقييم النتائج والرقابة .

أسباب إختيار الموضوع :

1. الأهمية الكبيرة التي تؤديها محاسبة التكاليف في تحديد النتائج وتحليلها ؛
2. إمكانية البحث في هذا الموضوع والقدرة على الوصول إلى المراجع اللازمة ؛
3. تطور أساليب التسيير في إدارة المؤسسة ؛
4. نظرا لأن الموضوع له صلة بمجال تخصصنا يمكن لنا الإستفادة منه وذلك بزيادة رصيدنا المعرفي.

المنهج المتبع:

من خلال دراستنا للموضوع تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي بغية الإلمام والإحاطة بالجانب النظري ، أما الجانب التطبيقي فسننتبع دراسة حالة حيث سنقوم بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

الدراسات السابقة :

من بين البحوث والدراسات الجامعية التي إعتدنا عليها في إنجاز بحثنا هذا نذكر :

- سالم عبد الله حلس " تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات " تهدف هذه الدراسة لإستخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية ، وتوفير المعلومات اللازمة في ترشيد القرارات الإدارية ، 2007.

ومن بين نتائج الدراسة :

_ إمكانية التغلب على المشكلات المرتبطة باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة .

- ماهر موسى درغام " مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة " ، 2007 ، دراسة ميدانية .

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق تكاليف الأنشطة في بيئة الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة وقد بينت نتائج الدراسة أن المقومات الأساسية متواجدة لدى الشركات الصناعية ، وخلصت الدراسة إلى تبني لأنه يقدم بيانات دقيقة تساعد في مجال التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات المناسبة .

- غصاب رانية " استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة ، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية " ، 2014/2013 ، دراسة ميدانية .
تهدف هذه الدراسة إلى استخدام الذي من شأنه تخفيض التكاليف بتتبع وتحليل سلسلة القيمة مما يستلزم ترشيد قراراتها .

ومن بين نتائج هذه الدراسة:

_ توفر بيانات ومعلومات محاسبي سليم يسمح بتوفير المعلومات اللازمة لتطبيق التكلفة على أساس الأنشطة من أجل إتخاذ القرار الصحيح ؛

_ تبني المؤسسة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة سيمكنها من تجاوز الكثير من الصعوبات التي تعجز الأنظمة التقليدية عن حلها في ظل التغيرات الراهنة مما يؤكد مساهمته الفعالة في تخفيض تكاليف المؤسسة .

- مرغني بالقاسم " المعلومات في إتخاذ القرار " ، 2014/2013 ، دراسة ميدانية .

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على عملية إتخاذ القرار وأنواعها والمحددات التي من خلالها تتم هذه العملية وإبراز المشاكل و المعوقات التي تعيق هذه العملية.

ومن بين نتائج هذه الدراسة :

_ عملية إتخاذ القرار هي محور وأساس العملية الإدارية ، فعملية إتخاذ القرار هي الهدف الأساسي الذي تهدف إليه المؤسسات إلى تحقيقه من خلال العمليات الإدارية المختلفة ، وهو الوصول إلى إتخاذ القرار المناسب لتطوير المؤسسة أو إلى حل مشكلة ما تواجهها المؤسسة وتتخذ هذه العملية عدة مراحل ووسائل .

الملاحظ من خلال الدراسات السابقة والمتعلقة بحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أنها قدتم دراستها من خلال دورها في تخفيض التكاليف وتحقيق المزايا التنافسية وكذا مقومات تطبيقها بينما جاءت دراستنا هذه لتبرز الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار من خلال المعلومات التي تقدمها.

هيكل البحث :

للإجابة على الأسئلة المطروحة في إشكالية البحث ، فإن بحثنا هذا مقسم إلى ثلاث فصول ، فصلين نظريين وفصل تطبيقي ، حيث تضمن الفصل الأول المعنون بمدخل ل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة جاء فيه مبحثين ، أولهما ماهية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تطرقنا إلى مفهومه ، خصائصه ، أهدافه ومبادئه كما تم إستعراض في المبحث الثاني أبعاد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة جاء فيه مجالات ، الفروض والمقومات ، مراحلها ، مزياءه وعيوبه .

أما الفصل الثاني والذي جاء بعنوان الإطار المفاهيمي لإتخاذ القرار تطرقنا فيه إلى ثلاثة مباحث ، أولهما ماهية إتخاذ القرار حيث تم التطرق فيه إلى مفهومه وخصائصه وأنواعه ، وفي المبحث الثاني إلى تم إستعراض طبيعة عملية إتخاذ القرار التي جاء فيها خطواته ،أساليبه والعوامل المؤثرة فيه ، ثم بعدها في المبحث الثالث بين لنا إستخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي جاء فيه المقومات الأساسية لإنتاج المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات ، دور التكاليف في زيادة الكفاءة الإدارية و محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد القرارات .

والفصل الثالث والذي جاء بعنوان إستخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار بالمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش _يسكرة من نشأتها وهيكلها التنظيمي وأهميتها وأهدافها الإقتصادية ،

مقدمة

ثم تطرقنا إلى وحدة الدقيق والفرينة محل الدراسة ، بعدها تناولنا واقع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وواقع إتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة ،

أما في المبحث الثالث تطرقنا إلى المساهمة لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بوحدة الدقيق والفرينة ، ودور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة .

الخاتمة : وتضمنت إختبار الفرضيات ومجموع النتائج المتحصل عليها من خلال هذا البحث والتي تجسد في مجملها إجابة مختصرة عن الإشكالية المعتمدة .

الفصل الأول

مدخل لمحااسبة

التكاليف على أساس

الأنشطة

تمهيد:

تعد المحاسبة من أهم نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسة، حيث نشأت لتلبية احتياجات المؤسسة ومعرفة نتائج أنشطتها ومع تطور الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية وزيادة المنافسة في الأسواق، دفع المؤسسات إلى الاهتمام بدراسة محاسبة التكاليف التي هي فرع من فروع المحاسبة، والبحث عن أساليب محاسبية جديدة لتخصيص وتجميع التكاليف، ومن هذه الأساليب المحاسبية نجد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي يسعى إلى توفير المعلومات وضمان وصولها إلى من يستخدمها في الوقت المناسب وعلى أحسن وجه والاستفادة منها بما يخدم أهداف المؤسسة .

وعليه سيتم من خلال هذا الفصل التطرق إلى مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

ثم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين

يتضمن المبحث الأول : ماهية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

أما المبحث الثاني : أبعاد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يعتبر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وسيلة تخدم الإدارة ، الغاية منها تزويد الإدارة بمعلومات دقيقة حول تكاليف الإنتاج و الخدمات حيث يمكن استخدامها لتسهيل التخطيط ، التنظيم و الرقابة .

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) .

قبل التطرق ل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نتطرق إلى مفهوم التكاليف و المحاسبة التكاليف حيث أن مصطلح التكاليف في مفهومه العام" هي تضحية مادية إختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل، أو بمعنى أخلا إستفاد الموارد الإقتصادية المتاحة إختياريا بهدف الحصول على موارد أخرى في الحاضر أو المستقبل".⁽¹⁾

و تعرف محاسبة التكاليف عموما بأنها :

" نشاط أو محاسبي يشير إلى طرق تجميع و قياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة المدخلات الأنشطة سواء كانت إنتاجية أو خدمية و تشغيلها طبقا لقواعد و مفاهيم محددة ، و ذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة ، و سواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي ، و ذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات".⁽²⁾

ومن التعريف السابق يمكن استخلاص النقاط التالية :

1- أن محاسبة التكاليف هي نشاط يقوم بتجميع وقياس تكلفة مدخلات الأنشطة لتحديد تكلفة المخرجات؛

2- أن محاسبة التكاليف تقوم بتحديد تكلفتها في مراحلها المختلفة سواء كانت في شكلها الوسيط أو

النهائي ؛

¹ -عبد المقصود محمد ديبان ، ناصر نور الدين عبد اللطيف،"في مبادئ محاسبة التكاليف"،الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2003، ص 59.

² -محمد سامي راضي،"مبادئ محاسبة التكاليف"،الدار الجامعية الإسكندرية، 2006،ص19.

3- أن محاسبة التكاليف تخدم إدارة المؤسسة في إتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء من خلال مخرجاتها التي هي عبارة عن تقارير ومعلومات وبيانات.

* بينما مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة :

"على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى منظمات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد ، مما يعني ضرورة تصميم النظم حيث يتم تخصيص تكاليف لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج ،على الأنشطة المتسببة فيها ، ومن ثم يسهل تخصيص التكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة ممن ذلك النشاط.(1)

* كما تم تعريفه : "يقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد و من ثم فهي المسببة للتكلفة و ليست المنتجات و أن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة و بالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، و يفيد هذا ال إدارة المؤسسة في مجال التخطيط و التحليل حسب الأنشطة و الذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها و تحسينها ".(2)

ومنه نستنتج من التعاريف السابقة :

" أن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على مجموعة من المبادئ والأسس و القواعد العلمية بهدف مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات اللازمة عن طريق تجميع و تبويب و تحليل و قياس البيانات المحاسبية و تخصيص و توزيع التكاليف الخاصة بتكلفة المدخلات و تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت خدمية أو إنتاجية بغرض استخدامها في التخطيط و الرقابة لدى المؤسسات " .

¹- أحمد صلاح عطية، "محاسبة التكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص70.
²- زينبات محمد محرم وآخرون، "أصول محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص394.

المطلب الثاني : خصائص محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة :

هناك عدة خصائص نذكر منها :⁽¹⁾

- 1_ يساعد في تعيين الفرصة المتاحة أمام المؤسسة لتخفيض التكاليف بدقة و وضوح ، حيث يبين المراحل و العمليات التي يمر بها المنتج أو الخدمة و الأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل ، وأن تخفيض تكلفة أو إيقاف الأنشطة الزائدة و إلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض التكلفة الإجمالية ، و يعتبر ذلك هدف و سببه وجود هذا الأسلوب و خصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية ؛
- 2_ يعتبر أداة فعالة في تقسيم الأداة ، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة و بمساعدة هذا الأسلوب يتم تحديد الأنشطة و المشرف على كل نشاط منها ؛
- 3_ يساعد في زيادة تكلفة أداء الأنشطة و اتخاذ المؤسسة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة ؛
- 4_ يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية ، و تحسينها ، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم هذا الأسلوب ؛
- 5_ يقوم على التحليل الدقيق؛ المستمر والشامل للأنشطة التي تمارسها المؤسسة وبشكل معمق ؛
- 6_ يمكن من السيطرة والتحكم في التكاليف ، حيث أن تجميع التكاليف ضمن مراكز أنشطة متجانسة ، يسهل ويرفع من كفاءة عملية السيطرة والتحكم فيها؛⁽²⁾
- 7_ يتلائم مع كل قطاعات النشاط، وقد أثبتت مكانته خاصة في القطاعات الصناعية ، التي تتميز باستخدامها للتكنولوجيا الحديثة في التصنيع والتسيير.⁽³⁾

¹- زعرور نعيمة، "محاسبة التكاليف في المؤسسات العامة"، دار جليس الزمان لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص ص177، 178.

²- عماد يوسف الشيخ، "محاسبة التكاليف"، إثراء لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص ص 113-114.

³- صلاح محمدي عدس ، "إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية " ، رسالة ماجستير تخصص محاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة 2007، ص 23.

المطلب الثالث : أهداف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة :

يسعى محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلى جملة من الأهداف نذكر منها :

1_ تحديد التكلفة الفعلية للسلع المنتجة أو الخدمة المؤداة :

حيث تختص بتجميع البيانات الفعلية للأنشطة وتسجيل و تحليل هذه البيانات بشكل يسمح بتحديد تكلفة مخرجات هذه الأنشطة مثل الوحدة المنتجة في نشاط إنتاجي أو وحدة الخدمة المؤداة في نشاط خدمي (تكلفة الطالب الجامعي ، تكلفة التأمين الصحي للمشارك ، تكلفة نقل الراكب في وسائل النقل المختلفة بدرجاتها المتعددة... الخ) .

ولا شك أن الهدف غاية في الأهمية حيث يتم استخدام هذه التكلفة الفعلية في حساب تكلفة البضاعة المباعة و كذلك تكلفة المخزون السلعي آخر الفترة ، فضلا عن استخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة و التي من أهمها قرارات التسيير .

2_ توفير معلومات و إعداد القوائم المالية المرحلية و السنوية :

كما سبق القول تساعد محاسبة التكاليف في إعداد القوائم المالية سواء المرحلية الربع و النصف السنوية أو السنوية و ذلك عن طريق حساب تكلفة البضاعة المباعة و تقويم المخزون السلعي في نهاية الفترة و التي تعتبر عناصر أساسية في هذه القوائم سواء في إظهار ربح الفترة من ناحية أو المركز المالي لها من ناحية أخرى⁽¹⁾.

3_ الرقابة على التكاليف و تخفيض التكاليف :

تعتبر الرقابة على التكاليف من أهم أغراض المحاسبة التكاليف ، و نقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاية في استخدام المواد و العمالة و الآلات و غيرها من عوامل الإنتاج المستخدمة ، وعن طريق قيام إدارة التكاليف بإمداد إدارة المنشأة ببيانات تفصيلية عن أوجه النشاط المختلفة فيها لتعمل على خفض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق اتخاذ القرارات بتغيير مادة أولية معينة أو تغيير في شكل السلعة و تصميمها

¹ - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 21.

و مراقبة أداء العمال و التقليل من الوقت الضائع أو المنتجات التالفة أو استبدال الآلات لزيادة كفاءتها الإنتاجية و غيره .

و تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة المحاسبية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة ، و ذلك لتعرف على اتجاه التكاليف و إدراك التغيرات التي تطرأ على التكلفة الإجمالية و تكلفة العناصر المكونة لها من فترة إلى أخرى، و لكن من مقارنة نتائج الفترة الحالية بما هو مخطط و مقرر إن تكون عليه تلك النتائج في بداية الفترة أكثر فعالية من مقارنة نتائج الفترة الحالية بنتائج فترة أو فترات سابقة لأن الفترات السابقة قد لا تخلو من الإسراف و عدم الكفاءة .

4_ دور بيانات التكاليف في ترشيد القرارات :

تقوم محاسبة التكاليف بإعداد التقارير التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة أو تقارير عن الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات في مراحل الإنتاج المختلفة أو تقارير عن الطاقة الضائعة غير المشغلة و غيرها من التقارير، ليتم اتخاذ القرارات ، و لكي يكون القرار رشيدا فإنه من الضروري أن يكون البديل المختار هو أفضل البدائل التي تعمل على تحقيق أهداف المنشأة بتكلفة اقتصادية.⁽¹⁾

المطلب الرابع 04: مبادئ محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة :

يقوم التكاليف حسب الأنشطة على ثلاث مبادئ أساسية هي : ⁽²⁾

الفرع الأول : النشاط : يعرف النشاط على أنه:

" مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنظمة "

و قد عرف جارسون ونورين النشاط فهو " أي حدث أو معاملة تعتبر موجه أو محرك للتكلفة و هو العامل

السببي لحدوث التكلفة" . ⁽³⁾

¹ - نائل عدس، نضال الخلف، "محاسبة التكاليف، مدخل حديث"، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص ص18، 19.

² - غضاب رانية، "استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير، والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية"، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د) في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، 2013/2014، ص 15.

³ - رغد هاشم جاسم "مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)" مجلة كلية التربية، العدد الرابع، المجلد الأول، قسم المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2011، ص 185.

وتصنف الأنشطة التي يتم تحديدها في المؤسسة إلى أربع مجموعات رئيسية على النحو التالي :

1- أنشطة على مستوى الوحدة .

2- أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج.

3- أنشطة على مستوى نوعية المنتجات.

4- أنشطة على مستوى المصنع .

و التي سوف نتناولها بالتفصيل في الآتي :

1- أنشطة على مستوى الوحدة : تمثل الأنشطة التي تتغير بتغير عدد الوحدات و التي يتم أدائها من أجل

وحدة من منتج معين و عدد الأنشطة مستوى الوحدة المؤداة متناسب مع الإنتاج و الحجم المبيعات ، و يقابل

هذه الأنشطة تكاليف على مستوى وحدات المخرجات مثل : تكاليف العمليات الإنتاجية ، تكاليف الطاقة و

إهلاك الآلات.

2- أنشطة على مستوى دفع الإنتاج : وهي الأنشطة المرتبطة بمجموعة وحدات من المنتجات و الخدمات

بدلا من الوحدات الفردية يتم أدائها لكل دفعة إنتاجية و ذلك بغض النظر على عدد الوحدات في الدفعة أو عدد

الأجزاء (مكونات) المنتج أو كمية المواد في طلبية الشراء أو عدد المنتجات المشحونة للزبائن .⁽¹⁾

3- أنشطة على مستوى نوعية المنتجات :

وهي الأنشطة التي تم القيام بها لدعم العمليات الخاصة بكل نوع من أنواع المنتجات على حدة و لهذا فإن

الموارد المستهلكة من طرف هذه الأنشطة تكون تابعة لدرجة تعقيد المنتج أو درجة تعقيد عمليات التصنيع ،

وهنا يمكن أن تكون تكاليف هذه الأنشطة في المستوى مختلفة عن تكاليف منتج آخر عند نفس المستوى وذلك

بسبب اختلاف مسارات العملية أو التشغيل بالنسبة لكل منتج و من أمثلة هذه الأنشطة نجد رقابة الجودة،

اختبارات المنتج إدارة مخزون القطع ، تصميم المنتج... الخ

¹ - غضاب رانية، مرجع سابق، ص 17.

4- أنشطة على مستوى المصنع :

وهي تلك الأنشطة التي تم القيام بها لدعم عمليات المؤسسة ككل ، لكونها تخدم التنظيم ككل و لا يمكن ربطها بالمنتجات و حدها و لهذا فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة لا يمكن تتبعها لأغراض تكلفة محددة و من أمثلة هذه الأنشطة ، الإعلان عن المؤسسة ، الإدارة العامة ، الإنارة ، الحراسة إلخ.⁽¹⁾

الفرع الثاني : مسببات التكلفة :

1_تعريفها:

مسبب أو محدد التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة ، وتكون على مرحلتين : (2)

للمرحلة أولى :

في دورة تحميل التكاليف و الخاصة بتخصيص الموارد على الأنشطة و هي تمثل مسببات لإستخدام الموارد بواسطة مراكز النشاط و من أمثلها : عدد أوامر التشغيل ، عدد الفاحصين ، عدد الكيلوات المستهلكة .

أما المرحلة الثانية :

في دورة تحميل التكاليف ، و هي التي تستخدم في تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات ، و يمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الأساسي في تكوين مجتمعات التكلفة ، حيث يكون لها مجمع تكاليف مسبب واحد للتكلفة .

وقد تواجه عملية اختيار مسبب التكلفة لكل نشاط بعض الصعوبات التي قد تتطلب استخدام المقاييس

الإحصائية لتحديد أفضل مسبب للتكلفة يمكن استخدامه للتعبير عن سلوك التكاليف بكل نشاط ، و إذا ت

تجميع مجموعة غير متجانسة من الأنشطة في مجمع التكلفة ، فإن ذلك يؤدي إلى صعوبة استخدام مسبب

تكلفة وحيد لها ، مما يسبب قصورا في تحميل غير المباشرة على المنتجات.⁽³⁾

¹-اسماعيل حجازي، معالم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، دار أسامة لنشر، والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص111.

²- غضاب رانية، مرجع سابق، ص20.

³- سالم عبد الله حلس، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لتكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد 15، العدد الأول، فلسطين،

2007، ص ص 222،223.

2_أنواع مسببات التكلفة :

يمكن تقسيم مسببات التكلفة إلى نوعين أساسيين هما (1):

النوع الأول : مسببات خاصة بالعمليات :

و يركز هذا النوع من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد ، وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط و على سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل آلات الإنتاج و تشغيل أمر الشراء والصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي و تستغرق نفس الوقت و الجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

النوع الثاني : مسببات خاصة بالفترة الزمنية :

وتهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين و تستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب باختلاف نوعية و كمية المنتج النهائي و من مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية : ساعات العمل المباشرة ، ساعات الفحص ، ساعات تهيئة آلات التشغيل

¹ - غضاب رانية، نفس المرجع، ص 21.

جدول رقم 01: أمثلة عن مسببات التكاليف.

أنواع الأنشطة	أنواع المسببات
أنشطة على مستوى الوحدات المنتجة.	<ul style="list-style-type: none"> - ساعات همل الآلات. - ساعات العمل البشري. - عدد وحدات المخرجات.
أنشطة على مستوى الدفعة .	<ul style="list-style-type: none"> - عدد الأوامر المنفذة. - ون المواد المتناولة. - عدد مرات إعداد الآلات. - عدد ساعات إعداد الآلات.
أنشطة على مستوى نوعية المنتجات.	<ul style="list-style-type: none"> - عدد مرات الفحص. - عدد ساعات الفحص. - عدد الإختبارات. - عدد ساعات الإختبارات. - عدد أنواع القطع . - عدد ساعات التصميم. - عدد أوامر التغيير الهندسي.
أنشطة على مستوى المصنع.	<ul style="list-style-type: none"> تمدد بطريقة كيفية: - مرتبات إدارة المصنع. - الضرائب العقارية والتأمينات. - تكاليف إدارة الأفراد. - تكاليف تدريب العاملين.

مصدر: اسماعيل حجازي، معاليم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، دار أسامة لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 116.

الفرع الثالث : العمليات :

إن مصطلح العملية في الأصل هو كلمة لاتينية تعني تتابع أحداث ما خلال فترة من الزمن.

أما في مجال الإدارة فقد أعطيت لها تعاريف عديدة نذكر منها :

تعريف p.lorino الذي يرى : (أن العملية هي مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات والمنتظمة لتعطي منتج مادي أو غير مادي محدد و هام) .

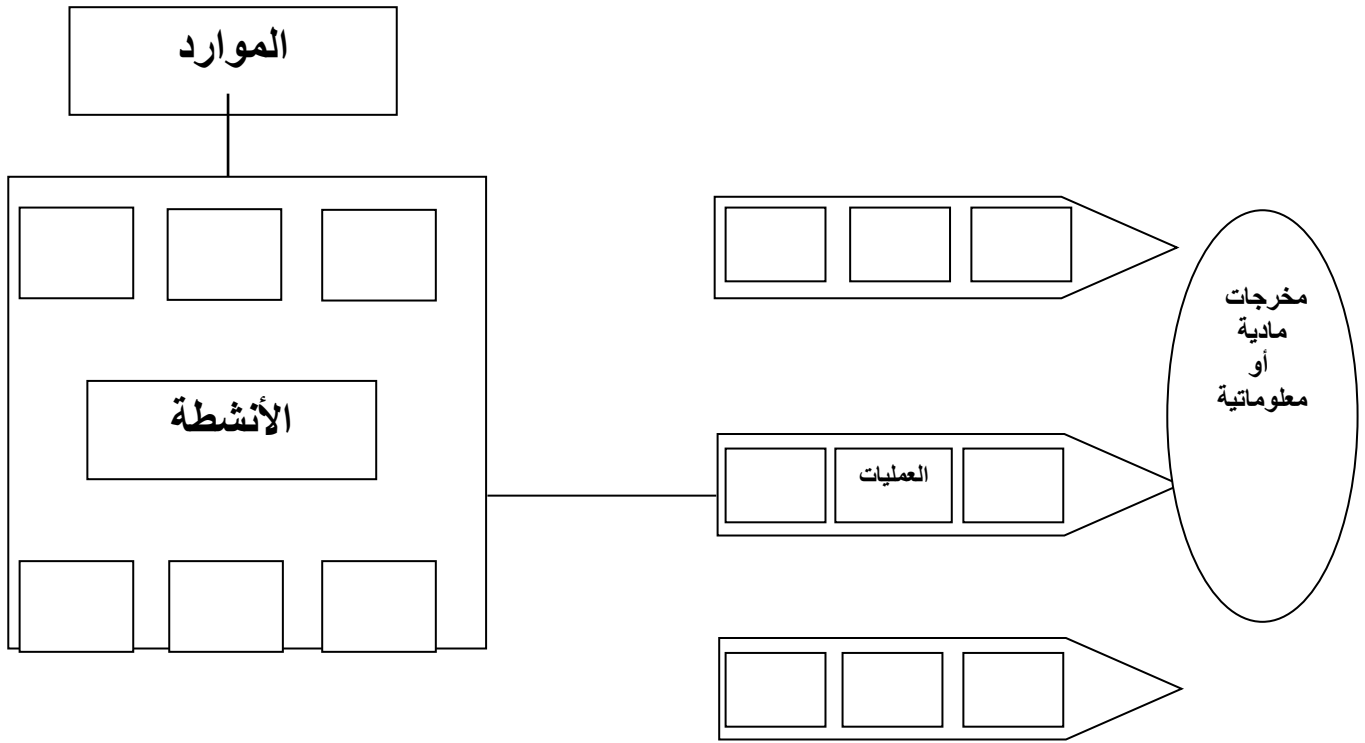
أما Biosrert فيعتبر العملية (أنها مجموعة من الأنشطة لها علاقة مشتركة و هدف محدد بدقة يمكن أن يرتبط بعميل داخلي أو خارجي).

و يرى كل من (Erechler et Grobot) أن : (العملية هي مجموعة من الأنشطة المتحدة و المتعاونة من أجل تقديم منتج يحمل قيمة لعميل داخلي أو خارجي).

و من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن العملية هي توليفة من الأنشطة المتسلسلة و المرتبطة مع بعضها بتدفقات من المعلومات و الهادفة إلى تقديم منتج محدد (سلعة أو خدمة)"يحمل قيمة لزبون داخلي أو خارجي، و يمكن اعتبار كل من التصنيع ، تطوير منتج جديد ،الإمداد، أمثلة عن العمليات العديدة التي يمكن أن توجد في المؤسسة ،و الشكل التالي يوضح كيفية الإنتقال من الأنشطة إلى العمليات في المؤسسة.⁽¹⁾

¹ - اسماعيل حجازي، معالم سعد، المرجع سابق، ص 117،118.

الشكل رقم 01: الإطار العام للعمليات.

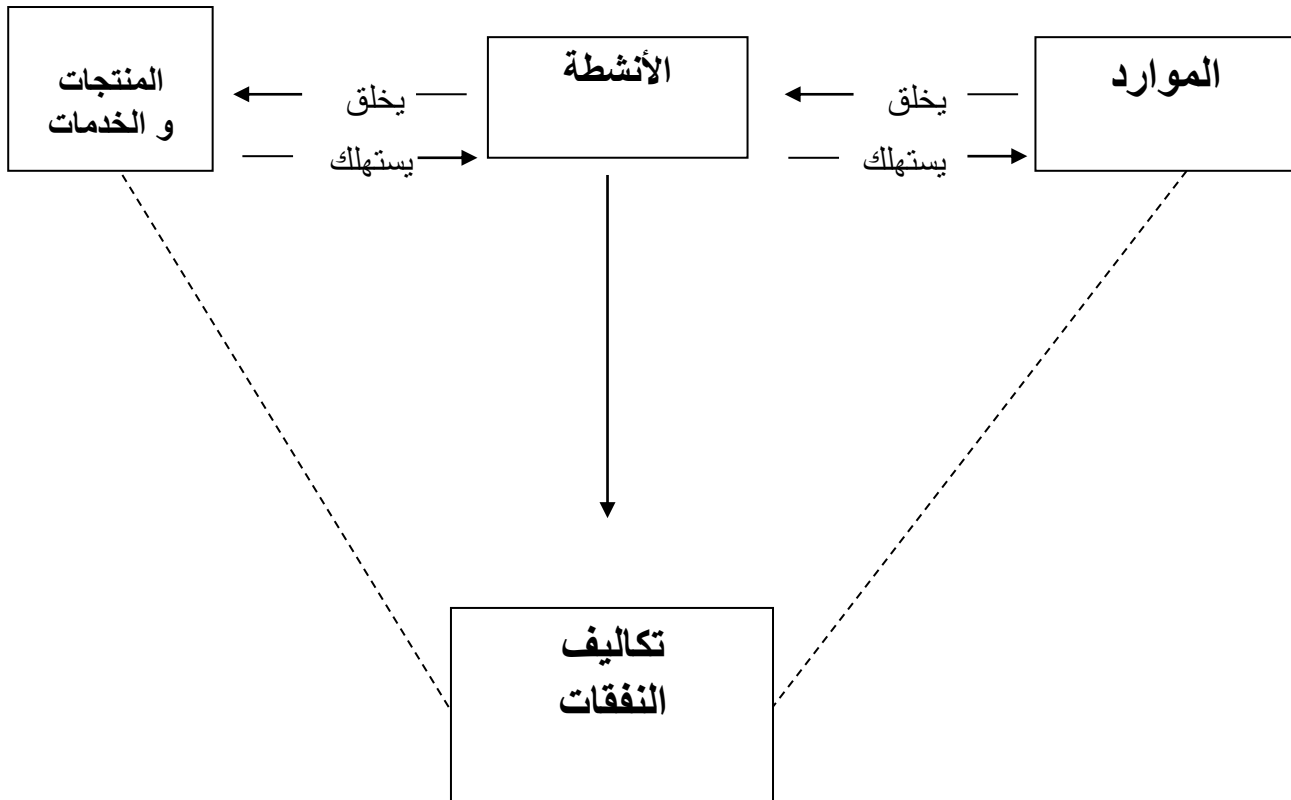


مصدر : إسماعيل حجازي، معالم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 118.

و الشكل الموالي يوضح لنا أن الموارد تنتج أنشطة وهذه الأنشطة ترتبط مع بعضها البعض بالعمليات المترابطة من المعلومات المنتظمة لتعطي مخرجات مادية أو معلوماتية.

والشكل الموالي يوضح مبادئ محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

الشكل 02 رقم : المبادئ الأساسية لمحاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.



المصدر : أمين بن سعيد، " محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء"، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص 96.

من الشكل التالي يتبين لنا أن الموارد تخلق أنشطة بمعنى أنه يتطلب وجود موارد لوجود أنشطة وهذه الأخيرة تقوم بأعمال لخلق مخرجات التي هي عبارة عن منتجات وخدمات ،أما المنتجات والخدمات فهي تستهلك أنشطة وهذه الأخيرة تستهلك موارد للقيام بها ، ووسيلة الربط بين هذه العمليات هي مسببات التكلفة (التكاليف).

المبحث الثاني : أبعاد المحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

تعتمد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مجالات يسمح لها بتطبيقها و يعتمد على فروض و مقومات تساعده في تحقيق الأهداف المرجوة منه ، كما يمر على مراحل عملية لحساب التكاليف وفقاً له ، وله مزايا و عيوب تم توجيهها له .

المطلب الأول : مجالات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة :

يتم تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مختلف المجالات والتي سنتطرق إليها فيما يلي:

الفرع الأول: تطبيقها في القطاع الصناعي:

إن أول تطبيق لكان في المؤسسات الصناعية وكان من أهم العوامل التي أدت إلى إقبال المؤسسات

الصناعية على تطبيق هذا ال هي: (١)

- التوسع المتزايد في الخطوط الإنتاجية ؛
- تقلص دورة حياة المنتجات ؛
- تزايد أهمية التكاليف غير المباشرة في هيكل تكاليف المنتجات ؛
- الأثر غير المرغوب لمفاتيح التوزيع على تكاليف المنتجات ؛
- صعوبة تحديد سعر البيع مناسب ؛
- ضرورة تخفيض التكاليف لمواجهة المنافسة ؛
- ضرورة قياس الإضافات وتكاليف سياسة الجودة ؛
- إنتباه مسؤولي مصالح الأنشطة الداعمة إلى ضرورة مراقبة النفقات في كل مستوى ؛
- الحاجة إلى رقابة أفضل على التكاليف المتعلقة بالمرحلة التي تسبق الإنتاج.

¹-اسماعيل حجازي ، معالم سعاد، مرجع سابق، ص ص 120-121.

الفرع الثاني : تطبيقها في القطاع الخدمي:

إن انفتاح كل القطاعات على المنافسة العالمية، أدى إلى دخول مؤسسات جديدة قادرة على عرض نفس الخدمة، بسعر أقل ونوعية جيدة وفي آجال مضبوطة، كما عمل على تحويل شروط المنافسة وتغيير قواعد اللعبة، مما أجبر المؤسسات الخدمية على ضرورة التحكم في تكاليفها، والتعرف بدقة على أسعار تكلفتها، فكان تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في هذا القطاع الأداة الأكثر لتخفيض التكاليف، مع تحسين نوعية الخدمات المقدمة، ومن أهم العوامل التي أدت إلى تطبيق هذا ال في القطاع الخدمي هي:

- زيادة حدة المنافسة.
- تزايد استخدام الأنشطة المساندة في المؤسسة.(¹)
- ارتفاع نسبة المصاريف غير المباشرة لدى المؤسسة.
- صعوبة تحديد كلفة بعض المنتجات (الخدمات) .
- قيام المؤسسة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات (الخدمات) .(²)

¹ - جولي مابرلي، "تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية"، ترجمة: أحمد محمد زامل، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، مملكة العربية السعودية، 2004 ، ص122..

² - ماهر موسى درغام، "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، غزة، العدد الثاني، المجلد 15 ، 2007 ، ص 698.

المطلب الثاني : الفروض و المقومات التي يقوم عليها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

الفرع الأول : الفروض الأساسية التي يقوم عليها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

إن المميزات التي يقدمها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة خاصة فيما يتعلق بعدالة تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بحيث يتم الإقتراب إلى التكلفة الدقيقة نسبياً لكل منتج بغرض اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة و هذا ما يتطلب ضرورة توافر مجموعة من الفروض أو المتطلبات ، ففي حالة توافر هذه الفروض يحقق محاسبة التكاليف على أساس أنشطة القياس السليم للتكلفة ، و قد تم تصنيف الفروض الأساسية إلى ثلاث مجموعات هي : (1)

1_ فروض تتعلق بطبيعة المنشأة :

أ- التنوع أو التباين في تشكيلة المنتجات المنشأة :

من مزايا هذا الأسلوب هو مواجهة الأسلوب التقليدي عن التكلفة عندها تنتوع تشكيلة المنتجات أما في حالة إنتاج منتج واحد فليس من المجدي إتباع الأنشطة ، بل سيكون في صالح المنشأة الاستعانة بالأسلوب التقليدي.

ب_ تعقد و تشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية :

إن ارتفاع بنود التكلفة الإضافية أو غير المباشرة و النتائج عن تعقد و تشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية قد يقدم مبرراً مقبولاً و منطقياً لتطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لأغراض القياس السليم النسبي لتكلفة الوحدة المنتجة .

¹ - أمير إبراهيم المسحال، " تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية"، قدمه هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم محاسبة التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2005، ص 54، 55.

2_ فروض تتعلق بإجراءات تطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة .

أ_ تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة .

يعتبر تحديد العدد المناسب لأوعية التكاليف أحد المقومات الأساسية لنجاح مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط .

ب_ إمكانية تمديد المسبب أو المحرك الرئيسي للتكلفة :

و تظهر أهميته في أنها الأساس الذي يتم من خلاله تحميل الوحدات المنتجة بتتصبيها من التكلفة الخاصة بكل نشاط .

ج_ تضمين وعاء التكلفة لبنود تكلفة الأنشطة المتجانسة :

و يقصد بها تجميع بنود التكلفة التي يحركها مسبب واحد فقط في وعاء واحد ، و من ثم يتم إيجاد معدل تحميل واحد لتحميل عناصر التكلفة الأنشطة المتجانسة في طبيعتها و مسبباتها .

د_ الاتساق بين مفردات التكلفة المكونات لوعاء التكلفة .

هـ_ تغيير بنود عناصر التكلفة بنفس مقدار التغير في مستوى النشاط .

3_ فروض عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة :

أ- فرض اقتصادية مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط .

ب_ فرض الأهمية النسبية .

ففي إطار محاسبة تكلفة النشاط يقصد بالأهمية النسبية إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة يتضمن مجموعة من العناصر التكلفة التي تتميز بصغر حجم النسبي للتكلفة النشاط و صعوبة إيجاد مسبب أو محرك تكلفة لهذا النشاط ، بحيث يتم تخصيص تكلفة هذا الوعاء العام على الوحدات المنتجة طبقاً لأنسب الأساس أو معدل

تحميل (ساعات عمل ، ساعات دوران) ، و ذلك من بين مجموعة مسببات أو محركات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا الوعاء .

الفرع الثاني : مقومات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يعتمد تصميم التكاليف على مقومات أساسية تكفل له ، القدرة على تحقيق الأهداف المرجوة منه ، و تتمثل هذه المقومات بالآتي : (1)

1_ دليل التكاليف :

يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل حساب أو كل بند رقما خاصا به ، ويمثل دليل التكاليف في الشركات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات، و مراكز التكلفة ، و وحدات النشاط ، و عناصر التكاليف . و يقصد المحاسبون عادة من استخدامهم لمصطلح دليل التكاليف عدة أدلة و ليس دليلا واحدا تمثل " أساس حركة التكاليف " ، و أدلة التكاليف هي :

أ - دليل المراكز :

ويحدد الدليل المراكز الإجمالية و المراكز العامة و المساعدة لها و تبويبها رقميا مما يسهل عليه تحديد التكلفة و تحميل التكاليف غير المباشرة و الرقابة على تكاليف المركز .

ب- دليل الوحدات :

بموجب دليل الوحدات يتم تبويب المنتجات الرئيسية و الفرعية و أجزاءها بتبويب رقميا، الأمر الذي يسهل توجيه التكاليف نحوها و بالتالي تسهل استخراج التكلفة المتعلقة بالمنتجات.

ج- دليل العناصر :

و يحدد هذا الدليل عناصر التكاليف من عمالة و مواد و خدمات مع التعبير عنها رقميا .

¹ - شادي صبحي أبو شنب، "دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة"، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص ص 38، 39.

و هناك عدة طرق مستخدمة في عملية ترميز و ترقيم الوحدات و العناصر مثل طريقة المجموعات و الكتل الرقمية و الأرقام العشرية .

حيث تستخدم في الغالب طريقة المجموعات في إعداد دليل الحسابات ، في حين تستخدم الطرق الأخرى و خاصة طريقة الكتل الرقمية في إعداد دليل الوحدات و العناصر و يرى الباحث أن التوسع في استخدام الحاسوب و البرامج المحاسبية المحسوبة أزم محاسبي التكاليف بضرورة ترقيم الوحدات و العناصر و الحسابات و إدخال الدليل على الحاسوب ، حيث يعتبر الترقيم عنصر أساسي لاستخدام البرامج المحسوبة.

2_ المجموعة المستندية :

تعتبر المستندات عنصر هاماً من عناصر التكاليف ، وتنقسم المستندات إلى : (1)

أ_ المستندات الخارجية :

و هي المتعلقة بإقتناء العناصر اللازمة لأداء النشاط ، و هي التي ترد إلى إدارة التكاليف من موردي المواد و المهمات أو الخاصة بالمصاريف النقدية الأخرى كالإيجار و التأمين و المياه و الإضاءة .

ب _ المستندات الداخلية :

و هي مجموعة المستندات الداخلية التنظيمية التي يستخدمها المشروع في ضبط النشاط داخل الإدارات و الأقسام المختلفة ، و تتكون من مجموعة أدونات صرف المواد و المهمات و بطاقات أجور و بطاقات الوقت و إشعارات تسليم سلع تامة للمخازن و غيرها .

وعلى مضمم التكاليف إن يحدد لكل مستند خط سير أو دورة مستندية يمر بها .

و هذه الدورة تحدد تسلسل و خطوات إنتقال المستند و تحركه داخل المنشأة و الأشخاص المسؤولين عن إنشاء بيانات المستند حتى يتم تسجيله بالدفاتر و السجلات ثم حفظه بالملفات.

¹ - . نائل عدس، نضال الخلف، نفس المرجع، ص 24.

3_ المجموعة الدفترية :

يقصد بالمجموعة الدفترية مجموعة السجلات و الدفاتر التحليلية التي تحتفظ بها المنشأة و تستطيع من خلال استخدامها القيام بالوظائف المختلفة الملقاة على عاتق محاسب التكاليف ، و تعتبر الدفاتر الحلقة الوسيطة بين المستندات التي تنقل البيانات و بين التقارير التي تقدم من المعلومات ما يفسر مدلول الأحداث التي وقعت خلال فترة زمنية محددة .

و بالتالي فإنه يتم استخدام الدفاتر في تسجيل و تحليل و تبويب و تصنيف كافة عناصر التكاليف المستقاة من المستندات بغرض تحديد علاقة هذه العناصر بوحدات النشاط النهائي.

و يختلف تصميم الدفاتر التي يمكن استخدامها لتجميع تكلفة المنتج أو تكلفة مراكز النشاط باختلاف الطريقة التي تجمع منها بيانات التكاليف و فيما إذا كانت هذه الطريقة تستخدم مجموعة دفترية واحدة لأغراض المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف أو يتم تصميم مجموعتين دفتريتين إحداهما ل المحاسبة المالية و الأخرى ل محاسبة التكاليف .

و حديثا و نظرا لتوسع أعمال الشركات ، و للتغلب على كثرة عدد المعاملات الاقتصادية انتقلت الشركات إلى استخدام أجهزة الكمبيوتر في إعداد المعلومات من خلال البرامج المحسوبة .⁽¹⁾

¹- شادي صبحي أبو شنب، نفس المرجع ، ص ص 39، 40.

4_ فترة التكلفة:

وهي الفترة التي يتحدد في نهايتها موعد إقفال الحسابات بصورة دورية، تمهيدا لإعداد حسابات وقوائم التكاليف، ويتوقف اختيار فترة التكاليف على عدة عوامل، أهمها: موسمية الإنتاج، وطرق الإستغلال والسنة الضريبية وموعد توزيع الأرباح، وأخيرا تكلفة العمل الذي يتطلبه إقفال الحسابات وتجميعها لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية.⁽¹⁾

5_ أساس قياس التكلفة:

من أهم مقومات التكاليف هو أساس قياس التكلفة، حيث تتعدد الأسس وتختلف فيما بينها بخصوص عناصر التكاليف التي تعترف بها لتحديد تكلفة النشاط هذا الإختلاف سوف يجعل هناك تباين في رقم التكلفة، وعلى مصمم التكاليف تحديد أساس قياس التكلفة ونوضح الأسس كالآتي:

أ_ أسس أو نظرية التكاليف الكلية (الإجمالية)، وهو أن النشاط يتحمل بجميع عناصر التكاليف وفق لمبدأ التحميل الشامل.

ب_ أساس أو نظرية التكاليف المباشرة: حيث ينظر إلى التكاليف المباشرة على أنها مسؤولية النشاط الذي يعتبر مسؤولا عنها، أما العناصر غير المباشرة فتعتبر عبئ يحمل على حساب الأرباح والخسائر للمشروع.⁽²⁾

¹ - عمر محمد هديب، " نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي ، التطبيق ونموذج مقترح للقياس" أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية ، عمان،الأردن، 2009، ص ص 22،23.

² - نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سابق، ص 26.

المطلب الثالث: مراحل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة :

تمر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على العديد من المراحل التي يمكن تلخيصها على النحو التالي:

المرحلة الأولى: تحديد وتبويب الأنشطة:

المرحلة الأولى لتصميم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو حصر وتبويب الأنشطة التي تؤدي في المجالات الإنتاجية والتسويقية والإدارية اللازمة لإنجاز المهام الخاصة بالمنشأة وتحديد الموارد اللازمة لأداء كل نشاط مع تصنيف هذه الأنشطة إلى أنشطة مضيئة للقيمة مع الأخذ في الاعتبار أنه كلما زاد عدد الأنشطة كلما ازدادت درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج مما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة تنفيذ ال (1).

المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة:

تستهدف المرحلة الثانية تحديد مسببات تكلفة كل نشاط من الأنشطة الرئيسية وذلك على اعتبار أن تكاليف الأنشطة يفترض أن سلوك التكلفة يرتبط بمسببات التكلفة وبالتالي فإن تخصيص التكاليف الإضافية على المنتجات المختلفة سوف يتطلب ضرورة فهم سلوك التكلفة جيدا حتى يمكن تحديد المسبب الملائم لتلك التكلفة ومن أمثلة مسببات التكلفة المستخدمة في تكاليف الأنشطة مايلي: (2)

1- دورات الإنتاج كمسبب لتكلفة جدولة الإنتاج وتكلفة إعداد الآلات وتجهيزها للتشغيل وبالتالي فإن

تخصيص تكلفة الجدولة الإنتاج وإعداد الآلات سوف يتطلب معرفة دورات الإنتاج؛

2- أوامر الإستلام كمسبب لتكلفة الإستلام وبالتالي فلا بد من معرفة عدد أوامر الإستلام لتخصيص التكلفة

الخاصة بإستلام المواد الخام على الأصناف المختلفة؛

¹ - ناصر أحمد سند، " الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة منصور، 2012، ص 27 .

² - بديع الدين ريشو، "إدارة التكاليف" دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع الإسكندرية، 2010، ص ص 194، 195.

3- ساعات عمل الآلات كمسبب لتكلفة القوى المحركة وذلك على اعتبار أن ساعات عمل الآلات هي التي تسبب استهلاك القوى المحركة وبالتالي فإن تخصيص التكلفة المشار إليها يتطلب تحديد عدد ساعات عمل الآلات ؛

4- كذلك فإن ساعات عمل الآلات قد تستخدم كمسبب لبعض التكاليف الأخرى المرتبطة بالآلات مثل: الإهلاك أو الإيجار؛

المرحلة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة:⁽¹⁾

غالبا ما تنتج عن عملية تحديد الأنشطة كم هائل ومتنوع من الأنشطة، ونظرا لعدم الجدوى الاقتصادية لاستخدام عدد كبير من الأنشطة نتيجة لحاجة الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل وكذا صعوبة تحديد العلاقة بين مختلف الأنشطة والوحدات المنتجة وتعقدها، يلجأ مصمم ال إلى تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد حيث يكون لها نفس المسبب . ويمكن تعريف مركز النشاط على أنه: " جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل"، مثل تجميع الأعمال المتعلقة: بتمديد سرعة الآلة، إدخال وحدات الإنتاج إليها، إحضار الأدوات اللازمة.

للتشغيل وتركيبها، إجراء اختبار أولي لوحدات الإنتاج في نشاط واحد هو تجهيز الآلة، وتقوم عملية تجميع الأنشطة على فرضين أساسيين هما:

- تجانس الأنشطة داخل كل مركز نشاط أو حوض تكلفة .
- التناسب الطردي للتكاليف في كل مركز مع مستوى النشاط.

¹-اسماعيل حجازي ، معالم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، دار أسامة لنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 2012، ص135.

المرحلة الرابعة: تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة:

ففي هذه المرحلة لتخصيص الموارد على مراكز الأنشطة والتي تتميز بالتعدد مقارنة مع مراكز التكلفة المستخدمة في طريقة مراكز التجليل، يتم تعيين التكاليف مباشرة للمراكز، وفي حالة عدم الإمكانية فإنه يتم استخدام مسببات التكلفة من المستوى الأول والخاصة بهذه المرحلة، وهناك من يطلق على مسببات التكلفة الخاصة بهذه المرحلة بمسببات الموارد والتي تشبه مفاتيح التوزيع.

ولقد عرفت C.MEDOZA مسببات الموارد أنها (مفاتيح التوزيع تستخدم لتقييم الموارد على الأنشطة وهي

تستعمل لتسيير التكاليف).⁽¹⁾

¹ - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 135، 136.

جدول 02 رقم: أمثلة عن مراكز الأنشطة والتكاليف الممكن تتبعها:

أنواع المراكز	التكاليف الممكن تتبعها
مراكز على مستوى الوحدات المنتجة	<ul style="list-style-type: none"> - تكاليف القوى المحركة - تكاليف الصيانة - تكاليف العمل - تجهيزات المصنع - اهتلاكات الآلات والمعدات - اهتلاك آلات الصيانة
مراكز على مستوى الدفعة	<ul style="list-style-type: none"> - تكاليف الأعمال المكتبية - التجهيزات المهتلكة - تكاليف إعداد الآلات - تكاليف مناولة المواد - اهتلاكات الأدوات المكتبية وأجهزة مناولة المواد والآلات
مراكز على مستوى المنتج	<ul style="list-style-type: none"> - تكاليف رقابة النوعية - تكاليف تجهيزات الإختبار - تكاليف إدارة القطع - تكاليف تخزين المواد - تكاليف هندسة المنتج - تكاليف التصميم - اهتلاكات الآلات والمعدات المتخصصة
مراكز على مستوى الدعم العام	<ul style="list-style-type: none"> - مرتبات غدارة المصنع - اهتلاك المصنع - الضرائب العقارية والتأمينات - تكاليف إدارة الأفراد - تكاليف ترقية العاملين

مصدر: إسماعيل حجازي، معالميم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 137.

ويمكن أن نجد في بعض المراكز نوعين من الأنشطة وهي الأنشطة الأولية والأنشطة الثانوية، في هذه الحالة يجب أن تحمل تكاليف الأنشطة الثانوية إلى أنشطة أولية وإلى تعد بمثابة أغراض تكلفة لها، وذلك طبعاً باستخدام مسببات الموارد.

الشكل 03 رقم : مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة.



المصدر: عثمان بودحوش، "تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية"، مذكرة ماجستير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية جامعة سكيكدة، 2008، ص 100.

الشكل الموالي يوضح لنا المدخلات التي هي عبارة عن موارد فتمر على عمليات التي من أجلها تم جلب الموارد لخلق أنشطة وهذه الأخيرة تمر أيضاً على عمليات خاصة بها لتحقيق أهداف التكلفة.

المطلب 04: المزايا والعيوب التي يحققها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة**الفرع 01: المزايا التي يحققها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة**

يعمل التكاليف على أساس الأنشطة على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة، ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا التي تميز هذا ال عن غيره من الأنظمة وهي: (1)

- 1- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وعموما فإننا نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن الأنشطة أكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن التكاليف التقليدي؛
- 2- التحسن في رقابة التكاليف غير المباشرة فمعرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي على تمديد المسؤولية عن تلك التكاليف وبالتالي إخضاعها إلى رقابة أكثر فاعلية بسبب معرفة الجهة المسؤولة عنها؛
- 3- اتخاذ قرارات إدارية أفضل، فالتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي إلى المساهمة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات على نحو أفضل، للتواصل إلى مستوى الربح المنشود. هذا بالإضافة إلى أن المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتجات تساعد على اتخاذ القرارات الإدارية بالتوفيق عن إنتاج منتج معين، أو التوسع في إنتاجه، أو المقارنة بين تصنيع جزء أساسي من منتج معين، أو شرائه من الخارج ؛

1- أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، "المحاسبة الإدارية"، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، جامعة القدس المفتوحة، الطبعة الثانية، القاهرة، 2016، ص 211.

4- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية، وهو لأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل التكاليف التقليدي ؛

5- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقف والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية ، واختيار الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية ، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة، كما يقدم أسلوبا مختلفا لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، حيث أن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، حيث أن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها؛

6- توفر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والجودة ؛

7- إن تحليل الانحرافات حسب ، والذي يعتمد أساسا على منطق مؤدات أن المنتجات تستهلك أنشطة، وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، إنما يعتمد في ذلك علاقة حقيقية، تم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة ؛

8- من أهم نتائج استخدام وتطبيق في الشركات العالمية ما يعرف بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي، وإدارة الموارد. (1)

1- ماهر موسى درغام، "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد الثاني، المجلد الخامس عشر، 2007، قسم المحاسبة، كلية التجارة ، غزة، ص 692.

فرع 02: العيوب الموجهة ل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة :

على الرغم من المزايا التي يتمتع بها وكذا تطبيقه فهو لا يخلو من العيوب والانتقادات الموجهة له بالإضافة إلى العديد من المحددات التي تواجه تطبيقه ومن هذه العيوب نذكر مايلي:⁽¹⁾

1- التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة للمنشأة، فتحديد الأنشطة الرئيسية للمنشأة والتعرف إلى محركات التكلفة المتعلقة بهذه الأنشطة وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتج من منتجات كل ذلك يتطلب تكاليف عالية يجب مقارنتها بالمزايا، فإذا كانت التكاليف العالية لاستعمال الأنشطة تفوق المزايا المتوفرة ، فإنه يجب التخلي عندئذ عن تطبيق الأنشطة؛

2- إن استعمال التكاليف المبني على الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة، مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة، كإهلاك مباني أو التأمين على مباني؛

3- إن مجموعات التكلفة المتجانسة تساهم لحد بعيد في تبسيط الحسابات وال بشكل عام، غير أن هذه المجموعات ، يمكن أن تضم أنشطة تنتمي إلى عمليات ومراكز مسؤولية مختلفة مما يؤدي إلى عدم قدرة مسبب التكلفة الذي تم تعيينه لها على التتبع الدقيق للموارد المستهلكة ؛

4- تطبيقه مكلف ومعقد يتطلب عوامل سلوكية لنجاحه وإبراز نهايته حيث هناك صعوبة في تحديد الأنشطة واختيار المسببات ونجاحه مرتبط بقول المستخدمين لل، فبعض الأفراد يقاومون ال على أنه تهديد لإستقلالهم ؛

5- هو تحسين لطريقة التكلفة الكلية ويجهل القيود ولا يفرق بين اختناقات (عق الزجاجة) الموارد مع الطاقات الزائدة فإذا كانت للمؤسسة قيود طاغوية داخلية والطلب على منتجاتها كبيرا جدا بالمقارنة مع الطاقة الإنتاجية لا يأخذ هذا القيد بعين الإعتبار؛

¹- أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، نفس المرجع، ص 212.

- 6- يرى أن العلاقة بين الأنشطة واستهلاك الموارد خطية مطلقة وأكيدة، وهذا يعني أن الأنشطة الإضافية تخلف تكاليف إضافية بينما مستويات النشاط المنخفضة تؤدي إلى تخفيض التكاليف وهذا من غير الممكن عمليا وليس من واقع التكاليف وبالتالي فالعلاقة غير خطية؛⁽¹⁾
- 7- لا يمكن تطبيق ال إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج وجميع الأنشطة المنظمة؛⁽²⁾
- 8- إن تطبيق قد يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليه كمبدأ الحيطة والحذر، ومبدأ القابلية للتحقق، وبالتالي يجب على أي شركة تطبيق أن تصمم ين الأول للإستخدام الداخلي، والثاني للإستخدام الخارجي، وهذا مكلف جدا.⁽³⁾

¹ - غضاب رانية، مرجع سابق، ص 31

² - أمير إبراهيم المسحال، مرجع سابق، ص 69.

³ - ماهر موسى درغام، مرجع سابق، ص 695.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا الفصل تطرقنا فيه لأهم النقاط المتعلقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، حيث تم التعرف عليه على أنه طريقة لتصميم يتم من خلاله تجميع وتخصيص التكاليف وتوزيعها، فالمبدأ الأساسي لقيام هو أن أي غرض تكلفة لا يستهلك الموارد وإنما يستهلك أنشطة وهذه الأخيرة هي التي تتطلب وجود موارد .

إن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من الأنظمة المعلوماتية وذلك لإعتماده على مجموعة من الفروض والمقومات ومراحل لتطبيقه لتوفير معلومات صحيحة ودقيقة في المؤسسة ، كما أن له مجموعة من المزايا يتحقق من خلالها الإستغلال الأمثل للموارد بكفاءة وفعالية ، وفي المقابل هناك عيوب وانتقادات موجهة تعيق تطبيقه .

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي

لعملية إتخاذ القرار

تمهيد:

تشكل المؤسسة مركز لإتخاذ مجموعة من القرارات الإقتصادية والمالية، بإعتبار أن عملية إتخاذ القرارات من الإجراءات التنظيمية ذات الأهمية الكبيرة ،لإرتباطها بالعديد من الأوضاع والظروف بالمؤسسة مما أدى إلى تنوعها ، حيث تعتبر جوهر النشاط في المؤسسات ونقطة إنطلاق جميع الأنشطة و الوسيلة الوحيدة لحل المشاكل التي تواجهها فحيثما كانت هناك مشكلة إستدعت قرار لحلها ولهذا تميزت عملية إتخاذ القرار بالدقة والسرعة وذلك استنادا إلى توفير معلومات حديثة ، دقيقة ومناسبة تيسر له إتخاذ القرارات الكفأة وبالتالي زيادة من فعالية أداء المؤسسة.

وعليه سيتم من خلال هذا الفصل التطرق إلى الإطار المفاهيمي لعملية إتخاذ القرار .

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث

يتضمن المبحث الأول: ماهية إتخاذ القرار .

و المبحث الثاني: طبيعة عملية إتخاذ القرار .

أما المبحث الثالث : إستخدامات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرارات.

المبحث الأول : ماهية إتخاذ القرار

تعتبر عملية إتخاذ القرار أهم نشاط تقوم به المؤسسة ، فارتبطت عملية إتخاذ القرار بالعديد من الظروف والأوضاع ، فهي مجال مفتوح لمعالجة المشكلات وحلها بشتى أنواعها.

المطلب الأول: مفهوم إتخاذ القرار

قبل التطرق لمفهوم إتخاذ القرار نتطرق أولاً لمفهوم القرار لغة هو " ماقرّ أي ثبت عليه الرأي من الحكم في المسألة ".⁽¹⁾

القرار إصطلاحاً: " هو عبارة عن اختيار من بين بدائل معينة وقد يكون الإختيار دائماً بين الخطأ والصواب أو بين الأبيض والأسود، وإذا لزم الترجيح وتغليب الاصوب والأفضل أو الأقل ضرراً.

ويعرف القرار بأنه: " رأي أو موقف أو أمر تم إختياره من بين بدائل عدة كانت متاحة أمامه بهدف تحقيق غاية ما أو حل مشكلة معينة".

ويرى البعض أن القرار في أبسط حالاته وسيلة تنشيط استجابة سبق تشكيلها وهي في وضع استعداد لدى ظهور موقف يتطلب تلك الإستجابة كذلك فإنه في أقصى حالات التعقيد يصبح القرار وسيلة لتحديد معالم استجابة تلقى قبولاً عاماً حيث لا استجابة قائمة من قبل .⁽²⁾

أما مفهوم إتخاذ القرار فهو: "عملية أو أسلوب الإختيار الرشيد بين البدائل المتاحة لتحقيق هدف معين".⁽³⁾

ويرى هاريسون: " أن إتخاذ القرار هو لحظة اختيار بديل معين بعد تقييم بدائل مختلفة على أساس توقعات معينة لمتخذ القرار ".

¹- ماهر صالح الجبوري، "القرار الإداري"، دار اليازوري، عمان، الأردن ، 2012، ص 11.
²- سيد صابر تعلق، " نظم ودعم إتخاذ القرارات الإدارية"، دار الفكر ناشرون وموزعون ، عمان ، الاردن، 2011، ص 34.
³- عبد الله إبراهيم الفقي، "نظم المعلومات المحسوبة ودعم إتخاذ القرار"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2012 ص 96.

بينما يرى هيربرت سايمون: "أن إتخاذ القرارات هو قلب الإدارة وأن مفاهيم نظرية الإدارة يجب أن تستمد من منظمة وسيكولوجية الإختيار الإنساني".

كما تقوم عملية إتخاذ القرار أساسا "على وجود بديلين أو أكثر، وأن المفاضلة بين هذه البدائل لإختيار أفضلها يتطلب ضرورة توفر مجموعة من المعايير الموضوعية التي يعتمد عليها متخذ القرار لإجراء هذه المفاضلة والإختيار، كما تتطلب عملية إتخاذ القرار دقيقا للمعلومات لتوفير قاعدة أساسية يمكن في ضوءها إتخاذ القرار، كما تعتبر عملية إتخاذ القرار سلسلة متصلة من القرارات، فالقرارات الأصلية تحتاج إلى سلسلة متصلة من القرارات الفرعية السابقة و اللاحقة". (1)

المطلب الثاني: خصائص عملية إتخاذ القرار

هناك عدة خصائص تتميز بها عملية إتخاذ القرار تتمثل هذه فيما يلي: (2)

- 1_ أن عملية إتخاذ القرار تتصف بالواقعية ،حيث أنها تقبل الوصول إلى الحد المعقول وليس الحد الأدنى ؛
- 2_ أنها عملية إتخاذ القرار تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوكيات الشخص الذي يقوم باتخاذ القرار أو الأشخاص الذين يقومون بإتخاذهم ؛
- 3_ أن عملية إتخاذ القرار لا يبد أن تكون امتداد من الحاضر إلى المستقبل لأن معظم القرارات الإدارية بالمنظمات هي إمتداد واستمرار الماضي ؛
- 4_ أن عملية إتخاذ القرار هي عامة ، وهذا يعني أنها تشمل معظم المنظمات على إختلاف تخصصاتها ، حيث تشمل المناصب الإدارية في المنظمات ؛

¹ - فتحي أحمد ذياب عواد، " إدارة الأعمال الحديثة "، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 2013، ص 98.

² - أحمد عبد الهادي بشير ، " دور المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الإدارية "، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة فلسطين، 200، ص 76.

5_ أن عملية القرار تتأثر بالعوامل البيئية المحيطة بها ؛

6_ أنها عملية تشمل عدة نشاطات ، ولذلك ربما قد توظف في بعض الأحيان بالقصد في نشاطات أخرى ؛

7_ تتصف عملية إتخاذ القرار بالإستمرارية ، أي أنها تمر من مرحلة إلى مرحلة وباستمرار .

المطلب الثاني:أنواع القرارات

تتعدد أنواع القرارات التي يتخذها المديرون، ويمكن تصنيف أنواع هذه القرارات إلى عدة مجموعات على النحو

التالي: (1)

1. أنواع القرارات وفقا لوضائف الإدارة ؛

2. أنواع القرارات وفقا لوظائف المنظمة ؛

3. أنواع القرارات وفقا للشكل ؛

4. أنواع القرارات وفقا لدرجة عدم اليقين ؛

5. أنواع القرارات وفقا لنوعية متخذها؛

6. أنواع القرارات وفقا للناحية القانونية ؛

ويمكن توضيح هذه الأنواع من القرارات فيما يلي :

¹ - فتحي أحمد ذياب عواد ، مرجع سابق، ص 100.

1_أنواع القرارات وفقا لوظائف الإدارة :

ترتبط هذه القرارات بالوظائف الإدارية التي يمارسها المديرون بحيث يمكن التمييز بين الأنواع التالية من

القرارات: (1)

أ.القرارات الخاصة بوظيفة التخطيط: تتعدد أنواع القرارات الخاصة بعمليات التخطيط ومن أهمها القرارات الخاصة بعمليات التخطيط ومن أهمها القرارات الخاصة بالأهداف والسياسات والقواعد والإجراءات والبرامج الزمنية اللازمة لسير العمل وغير ذلك من القرارات التخطيطية .

ب. القرارات الخاصة بوظيفة التنظيم : مثل القرارات الخاصة بتحديد شكل الهيكل التنظيمي وطرق وأسس التنظيم المختلفة، وبيان نوع الأنماط السائدة في هذا الهيكل ،وغير ذلك من القرارات التنظيمية .

ج. القرارات الخاصة بوظيفة التوجيه : مثل القرارات الخاصة بإرشاد المرؤوسين في تنفيذ الأعمال الموكلة إليهم، وتحديد أنواع وشكل الإتصالات ووسائلها المختلفة وتحديد أنواع وشكل الإتصالات ووسائلها المختلفة وتحديد كيفية رفع الروح المعنوية عند المرؤوسين، وغير ذلك من القرارات الخاصة بوظيفة التوجيه.

د. القرارات الخاصة بوظيفة الرقابة : مثل القرارات الخاصة بتحديد المعايير أو المقاييس الرقابية، وقياس النتائج أو تصحيح الإنحرافات، وكذلك تحديد أدوات الرقابة وأساليبها المختلفة، وغير ذلك من القرارات الرقابية.

¹- فتحي أحمد ذياب عواد، مرجع سابق ، ص 100.

2_أنواع القرارات وفقا لوظائف المنظمة :

وتنقسم هذه القرارات إلى أربع مجموعات حسب وظائف المنظمة وهي : (1)

أ . **قرارات تتعلق بوظيفة الإنتاج** : وتختص مثل هذه القرارات بموقع المصنع، وأنواع الآلات والتصميم الداخلي للمصنع، وخزينة الإنتاج ،ومصادر الحصول على المواد الخام، وطرق دفع الأجور للعمال.

ب. **قرارات تتعلق بوظيفة التسويق** : وتخص نوع السلعة التي تباع به السلعة، ووسائل الإعلان والدعاية والترويج، والمبالغ الواجب صرفها في وسائل الإعلان والترويج ،وأسس وضع المرئيات والأجور والمكافأة وقرارات تتعلق بشكل العبوة والتصميم للمنتجات ونوع الأبحاث المتعلقة في التسويق الواجب القيام بها ووسائل النقل والتخزين وخدمات البيع الواجب تقديمها للمستهلكين.

ج. **قرارات تتعلق بالإدارة المالية** : وتخص حجم رأس المال اللازم، ورأس المال الثابت ورأس المال العامل، وطريقة التمويل والأرباح المطلوب اكتسابها، وكيفية توزيع الأرباح، وعدد ونوع السجلات والدفاتر الحسابية وإمكانية الاندماج في مشاريع ، وكيفية التصفية .

د. **قرارات تتعلق بالموارد البشرية** :وتخص مصادر الحصول على الموظفين والعمال وطرق الاختيار وإجراءات التعيين وبرامج تعريف المستخدمين بالمنظمة وكيفية تدريب الموظفين والعمال وطرق الاختيار واجراءات التعيين وكيفية تدريب الموظفين والعمال وكيفية معالجة الشكاوي والإضرابات والتأخير والغيابات وحالات الفصل من الخدمة.

¹ - سيد صابر تغلب ، مرجع سابق ، ص ص 52_53.

3_أنواع القرارات وفقا لشكل :

من حيث الشكل يمكن التمييز بين الأنواع التالية من القرارات :

أ. القرارات التنظيمية والقرارات الشخصية: (1)

القرارات التنظيمية : وهي تلك القرارات التي يتخذها المدير بصفته عضوا في التنظيم وينعكس هذا القرار الذي يتخذه المدير بصفته عضوا في التنظيم وينعكس هذا القرار على المنظمة وعلى نشاطها وذلك مثل قراره بتعيين موظف معين في المنظمة.

القرارات الشخصية : هي تلك القرارات التي يتخذها المدير بصفته الشخصية وليس بإعتباره عضوا في المنظمة كقراره تخصيص يوم من كل أسبوع يقضيه مع أسرته بعيدا عن العمل .

ب. القرارات الإستراتيجية والقرارات الروتينية:

القرارات الإستراتيجية : وهي قرارات تتصل بمشكلات استراتيجية وذات أبعاد متعددة، وعلى جانب كبير من العمق والتعقيد، وهذه النوعية من القرارات تتطلب البحث المتعمق والدراسة المتأنية والمستفيضة والمتخصصة التي تتناول جميع الفروض والإحتمالات وتناقشها. (2)

القرارات الروتينية : وهي القرارات الخاصة بالمواقف اليومية المتكررة الحدوث ويكون تأثيرها محدود الأثر في مدى فترة زمنية قصيرة وتتميز بكثرة تفصيلاتها. (3)

1 - فتحي أحمد ذياب عواد ، مرجع سابق، ص102.

2- عبد اللاه ابراهيم الفقي ، مرجع سابق، ص 122.

3- سيد صابر تعلق ، مرجع سابق ، ص 47.

ج. القرارات المخططة والقرارات غير المخططة:

القرارات المخططة: وهي القرارات التي تصدر بناء على برنامج معين، وفي ظروف اعتيادية تتوافر فيها جميع المعلومات المطلوبة وتكون نتائجها مضمونة ومؤكدة، وتصبح إجراءات روتينية معينة متفق على تنفيذها بالنسبة لكل قرار.

القرارات غير المخططة: عكس النوع السابق فهي لا تتم وفقا لبرنامج أو إجراءات محددة ، ولكنها تتخذ لتواجه موقف جديد مثل تعديل تشكيلة المنتجات أو تغيير موقع المنظمة.

د.القرارات الصريحة والقرارات الضمنية :

القرارات الصريحة: القرارات التي يفصح فيها المدير عن رأيه في موقف معين بالموافقة أو عدمها .

القرارات الضمنية : القرارات التي لم يفصح بها المدير عن رأيه وإنما تشتق من قوله الموافقة أو عدمها.(1)

هـ. القرارات المكتوبة والقرارات الشفوية :

القرارات المكتوبة:تصدر القرارات الأولى في صورة مكتوبة.

القرارات الشفوية : يعتمد هذا النوع من القرارات على كلمة المنطوقة وليس الكلمة المكتوبة .(2)

¹ - سيد صابر تغلب، مرجع سابق ، ص 52.

² -فتحي احمد ذياب عواد، مرجع سابق ، ص 103.

³ -عبد اللاه ابراهيم الفقي، مرجع سابق ، ص 124.

4_أنواع القرارات وفقا لدرجة عدم اليقين :

فبالنسبة لبعض القرارات تكون البيانات المؤسسة عليها متاحة ودقيقة وكاملة، والنتائج المتوقعة منها مضمونة ومؤكدة، وبعض القرارات الأخرى يتوافر عنها بيانات اجتماعية ومن ثم فإن نتائجها ليست مؤكدة، وتتخذ قراراتها في إطار من المخاطرة بإمكان الحصول على النتائج المرجوة أو عدم الحصول عليها. (3)

5_أنواع القرارات وفقا لنوعية متخذها :

القرارات الجماعية: وهي القرارات الديمقراطية التي تكون ثمرة الجهد والمشاركة الجماعية من قبل المدير وبعض العاملين بعد دراسة مشكلات حيوية تحتاج في حلها إلى التفاهم والمناقشة وتبادل الرأي ومثل هذه القرارات تعتبر دعائم هامة في الإدارة العلمية وتؤدي إلى تماسك المنظمة.

القرارات الفردية : وهي القرارات التي ينفرد بها المدير دون أن يشارك المعنيين بموضوع القرار، وتتجسد هذه القرارات قوتها من الحق القانوني وفقا لتوزيع الصلاحيات والتدرج الهرمي في المنظمة. (1)

6_أنواع القرارات وفقا للناحية القانونية :

توجد العديد من أنواع القرارات وفقا للخصائص القانونية فمن حيث تركيبية القرار فهناك القرار البسيط والقرار المركب، كما أنه من حيث الإلتزام فقد تكون القرارات واجبة الطاعة ملزمة، كما قد توجد قرارات أخرى ليس لها صفة الإلتزام بل تأخذ شكل نصائح وتوجيهات من حيث القابلية للإلغاء فهناك من القرارات ما يمكن إلغائها أو معارضتها. (2)

¹ - سيد صابر تغلب ، مرجع سابق ، ص 51.

² - فتحي أحمد ذياب عواد ، مرجع سابق ، ص 104.

المبحث الثاني: طبيعة عملية إتخاذ القرار.

تمر عملية إتخاذ القرار بعدة خطوات وذلك بهدف الوصول إلى قرارات سليمة مع وجود عدة أساليب

لتطوير عملية إتخاذ القرار كما تتأثر بعوامل مختلفة تزيد من رشادة القرارات.

المطلب الأول: خطوات إتخاذ القرار.

يتم توضيح الخطوات الأساسية لعملية إتخاذ القرار، حيث هذه العملية تتم وفق مايلي:

الخطوة الأولى: تحديد الهدف أو المشكلة.

في كثير من المنظمات الإقتصادية يصعب على المدير الإجابة على سؤال يبدو في غاية السذاجة بادئ الأمر، ألا وهو ماهو الهدف الأساسي من عملنا؟ ونجد الكثير من المنظمات التي نجحت في الإجابة على هذه الأسئلة قد نجحت وتوسعت أعمالها وازدادت وكفائتها والعكس صحيح. وقد قيل أن الهدف الصحيح هو نصف القرار، وتعتبر مرحلة تحديد الهدف من أصعب وأشق المراحل، لأن فيها الكثير من الإبداع والنظرة الواسعة والبعيدة المدى والتنبؤ الصائب، وهناك ثلاثة أسباب تستوجب تحديد الهدف لكل قرار وهي:

- لتركيز الإهتمام وتسليط الضوء على المشكلة الحقيقية ؛
- للتأكد من إتفاق كل ذوي العلاقة بخصوصه ؛
- لتحديد النتائج التي يراد تحقيقها كنتيجة للقرار كميًا إذا كان ذلك ممكنا، فلكل قرار هدف وعليه الجهد الذي يبذل في هذه المرحلة لن يضيع أبدا، بل سيوفر جهودا أخرى في المراحل اللاحقة .⁽¹⁾

¹ - جمال الدين لعويسات، "الإدارة وعملية إتخاذ القرار"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر ، 2005، ص30.

الخطوة الثانية : جمع المعلومات وتحليلها

إن المصادر التي يمكن الحصول منها على البيانات والمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات تتعدد وفقا لطبيعة حجم ونوع المشكلة كأن تكون مصادر رسمية مثل : (السجلات الرسمية ، التقارير المكتوبة ، القوانين ، الأنظمة ، اللوائح ، التعليمات ، الخطابات الرسمية من جهات مختصة كمراكز المعلومات أو دوائر الإحصاءات والتوصيات ، اللجان، الإستفسارات... وغيرها) ، أو مصادر غير الرسمية مثل : الإتصالات الشخصية مع ممن يعينهم القرار فيتأثروا أو يأتثروا فيه أو الإتصال الغير الرسمي مع الرؤساء والمرؤوسين والزملاء .⁽¹⁾

تتعلق هذه الخطوة بتحديد قدر مناسب من البيانات والمعلومات وذلك على إعتبار أن إتخاذ القرار بشأن موقف أو مشكلة ما يتطلب ضرورة تجميع البيانات والمعلومات والحقائق عن الحالة المعروضة وما يرتبط بها من ملاحظات ، ويلاحظ في هذا الصدد أن البيانات تختلف من مشكلة الاخرى ، الأمر الذي يتطلب ضرورة توفير البيانات الملائمة لكل مشكلة على حدة.

ولا بد من مراجعة البيانات والمعلومات التي تم تجميعها ثم يجب أيضا تهذيبها للتأكد من عدم وجود تعارض بينها والتأكد أيضا من إرتباطها بالمشكلة ، ثم بعد ذلك تستخلص منها النتائج التي تدل عليها .

ويتم جمع المعلومات حيال المشكلة معينة من خلال مقابلة الموظفين أو عن طريق الأوراق والسجلات أو عن طريق تقييم استبيان حيال الموضوع المراد بحثه وتوجيه أسئلة معينة لمعرفة آراء حيال عمل المشكلة .

وفي هذه المرحلة يجب أن يأخذ في عين الإعتبار عند جمع المعلومات والبيانات عنصران هما التكلفة بحيث لا تكون تكاليف جمع المعلومات والبيانات كبيرة جدا وأيضا الوقت المتاح لإتخاذ القرار يجب أن يتخذ في الوقت المناسبة.⁽²⁾

¹- مرغني بالقاسم ، " نظام المعلومات في إتخاذ القرار" ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في قسم علوم التسيير ، تخصص نظم المعلومات ومراقبة التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقة 2013/2014 ، ص ص 49_50 .
²- فتحي أحمد ذياب ، مرجع سابق ، ص 106 .

الخطوة الثالثة: إيجاد البدائل وتقييمها (1).

ليس هناك حل أو بديل واحد لحل المشكلة المراد إتخاذ القرار بشأنها وإلا فلا داعي لعملية إتخاذ القرارات، وبعد تحديد الهدف أو المشكلة وتحليل كامل المعلومات عنها، يتم إيجاد البدائل لحلها وهناك عدة طرق لإيجاد البدائل منها: (2)

- دراسة البيانات والمعلومات المتاحة للقائم بالتحليل ؛
- مشاركة المرؤوسين وتقديم مقترحاتهم بشأن المشكلة؛
- استخدام أسلوب العصف الذهني للحصول على أكبر قدر من الأفكار من مجموعة أفراد المؤسسة في وقت قصير وذلك من خلال عرض المشكلة عليهم ومطالبتهم بأن يبدو بأفكارهم لحل المشكلة ؛
- اللجوء على متخصص إذا عجز القائم على التحليل عن التوصل إلى حلول خلاقة لحل المشكلة.

¹ - جمال الدين لعويسات ، مرجع سابق ، ص 31.

² - الطيب الوافي، " دور وأهمية نظام المعلومات في إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عباس فرحات، سطيف 2011/2012، ص94.

الخطوة الرابعة: إختيار البديل المناسب .

تتم في هذه المرحلة تقييم البدائل التي تم الحصول عليها ويمكن هنا الإستفادة من التعديلات الضرورية عليها لكي يتسنى إختيار الأفضل منها وهذه التعديلات ربما تجعل إمكانية تنفيذ البديل الذي سيتم إختياره ممكناً.⁽¹⁾

ويتطلب من الإدارة دراسة الجوانب المختلفة لكل بديل وكذا العوامل المختلفة التي تأثر في إختياره، حيث يطرح الإختيار بين البديلين أي ال اليدوي و الحاسوبي لمعالجة المعلومات في المؤسسة ضرورة تحديد أثر الأخذ ببديل دون الأخر على عمليات وأهداف المؤسسة باختيارها هذا البديل.⁽²⁾

وفي هذه المرحلة يتم:⁽³⁾

- مراجع الهدف ومطابقته مع البديل الذي يتم إختياره والتأكد من أن هذا البديل سيحقق الهدف المطلوب .
- يتم التأكد من أن هذا البديل لا يحتوي على أخطاء.

¹ - مرغني بالقاسم ، مرجع سابق ، ص51.

² - الطيب الوافي ، مرجع سابق ، ص 95.

³ - جمال الدين لعويسات ، مرجع سابق ، ص 32.

الخطوة الخامسة: تنفيذ القرار

الخطوة الأخيرة في عملية إتخاذ القرارات، هي تنفيذ القرارات ومراقبتها ، لكي يتم التأكد من أن القرار سيحقق الأهداف الموضوعة له، وهناك عدة عوامل لابد من مراعتها في هذا المجال هي:

- توقيت القرار توقيتا ملائما لكي يحقق الهدف المنشود.
- تحديد التنظيم الملائم لتنفيذ القرار.⁽¹⁾
- إقتناع العاملين بأهمية تنفيذ الحل.
- توفر الموارد الكافية لتنفيذه .
- واقعية الحل ودقته.
- إختيار الوقت والمكان المناسبين للتنفيذ.⁽²⁾

¹ - جمال الدين لعويسات ، مرجع سابق ، ص32.

² - مرغني بالقاسم ، مرجع سابق ، ص 53.

المطلب الثاني: أساليب إتخاذ القرار

توجد العديد من الأساليب التي تستخدم في إتخاذ القرارات، يتمثل أهمها فيما يلي: (1)

1. أسلوب الحكم الشخصي:

إن معيار في إتخاذ القرار من وجهة نظر الحكم الشخصي للمدير هو نظر المدير للأمور وتقديره والتي تبني عادة على أسس شخصية غير موضوعية، وتتطلق من التكوين النفسي، والأفضلية، والتأثر بمجريات الأحداث، والمدير عند إتخاذه للقرارات في هذه الحالة إنما يستمد من خلفيات ومعلوماته السابقة وقد لا تكون كل القرارات التي يتخذها المدير باستخدام هذا الأسلوب من طبيعة واحدة، ولكن قد يلاحظ وجود نمط معين أو صفة مشتركة لكل القرارات التي يتخذها المدير من هذا النوع .

ويعتبر هذا الأسلوب في إتخاذ القرارات من الأساليب الجدلية نظرا لأنه أسلوب غير علمي قياسا بالأساليب الأخرى وخاصة الأساليب الكمية ولعل دواعي استخدام هذا الأسلوب هو طبيعة واختلاف المشاكل والمواقف التي يتعرض لها المدير، ولهذا الأسلوب مزايا ومساوئ يمكن تلخيصها على النحو التالي:

المزايا: تشمل:

- الوصول إلى قرار في أقصر وقت ممكن .
- فعاليته في إتخاذ القرارات ذات التأثير المحدود.
- استغلال المقدرة الشخصية وبعد النظر والقدرة على التصرف التي يتصف بها بعض المديرين.

العيوب:

- قد يثبت القرار بعد تطبيقه عكس ما هو مطلوب.
- قد لا تتوفر الوسائل اللازمة لتطبيق القرار.

¹ - جمال الدين لعويسات ، مرجع سابق، ص 74.

2. أسلوب مراجعة القوائم:

يتم إستخدام هذا الأسلوب من خلال إعداد قائمة تشتمل على عدد كبير من العوامل المؤثرة على نتائج القرار بحيث يكون معظمها إيجابيا حتى يتم اختيار بديل منها، ويصلح هذا الأسلوب عندما يتوفر أمام متخذ القرار بديلين فقط أحدهما إيجابي والآخر سلبي، وكمثال لذلك فإنه عند إقتلاع طائرة ما من إحدى المطارات، يجب على طاقم هذه الطائرة ما من إحدى المطارات، يجب على طاقم هذه الطائرة أن يتفحص قائمة كبيرة خاصة بالأشياء والمواد التي يجب توافرها أو التأكد من سلامتها قبل إتخاذ القرار بإقلاع الطائرة أو عدم إقلاعها.

3. أسلوب الوصف

ويتم طبقا لهذا الأسلوب وصف العلاقات والحقائق القائمة بين العوامل المتعلقة بمشكلة ما، حيث يتم تحديد مميزات وعيوب العناصر المكونة لكل عامل من هذه العوامل، ثم يتم تحديد أهميتها النسبية من خلال ترجيحها بأوزان معينة، وفي ضوء ذلك يتخذ المدير قراره النهائي.

4. أسلوب المنهج الكمي

ويطلق على هذا الأسلوب أيضا الأسلوب المعياري وهو يتضمن إستخدام النماذج والأساليب الكمية في إتخاذ القرارات، وتوجد العديد من النماذج الكمية التي يمكن استخدامها في إتخاذ القرارات، حيث اتفقت معظم البحوث والدراسات والكلديات العلمية في هذا الصدد على وجود درجات الثلاثة التالية:

أ_التأكد: تتوفر في هذه الحالة البيانات والمعلومات الكاملة بحيث يمكن قياس العائد المترتب على كل منها وذلك فيما يتعلق بالطاقة أو التكاليف أو المطلوب بما يجعل اتخاذ القرار عملية واضحة ومحددة ومحسوبة تماما .

ب_ عدم التأكد : تأتي هذه الحالة على عكس الحالة الأولى تماما حيث لا تتوفر أية بيانات أو معلومات أمام متخذي القرارات، وقد يقصد بذلك أنه من غير ممكن معرفة الإحتمالات المختلفة لما سوف يتم حدوثه. (1)

ج_ المخاطرة : تتميز هذه المرحلة بتوفر معلومات جزئية بالنسبة لما يمكن أن يحدث للقرار المتخذ، أي إنها معلومات غير كافية لكنها تسمح لمتخذي القرار بمعرفة المستقبل على وجه الإحتمال، وتلعب قدرة متخذي القرار على تقدير الإحتمالات دورا أساسيا في فعاليات القرارات المتخذة. (2)

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرار.

تتأثر عملية إتخاذ القرار بمجموعة من العوامل قد تقلل أو تزيد من درجة رشادة القرار وسلامته من أهمها: (3)

1_ المدير متخذ القرار: أن شخصية المدير وعواطفه وقيمة وتاريخه في العمل، ونوع الأعمال التي سبق أن مارسها، ومستواه العلمي وقدرة على تحمل المسؤولية ومركزه الإجتماعي والمالي واتجاهاته وحالته النفسية ، وكلها عوامل تؤثر في فعالية القرار والذي يتخذه.

2_ مساعدوا ومستشاروا المدير: يمكن تأثير مساعدي المدير ومستشاريه من خلال أسلوب تفكيرهم وطرق عرضهم وتناولهم للموضوعات ولذلك لابد للمدير أن يختار مساعديه بدقة، والمستحسن أن يختارهم من ذوي ميول واختصاصات متباينة حتى يخلق جوا مواتيا للأفكار البديعة .

1 - فتحي أحمد ذياب، مرجع سابق، ص ص 119_120.
 2- سليمان سفيان، مجيد الشرع، "المحاسبة الإدارية إتخاذ قرارات ورقابة"، دار الشروق لنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2002، ص43.
 3- بوشارب خالد، "دور نموذج البرمجة الخطية متعددة الأهداف في إتخاذ القرار الإنتاجي"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير قسم الأساليب الكمية في التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص ص 12_13.

3_المرووسين: لا يمكن النظر للمرووسين على أنهم أدوات تنفيذ فقط ،بل كأفراد لهم رغبات ودوافع ومعارف ومهارات والخبرات وقدرة على التعلم وحل المشكلات ،بل من الممكن أن يساهموا بأراءهم ووجهات نظرهم في إيجاد الحلول التي يختار من بينها المدير البديل الأفضل.

4_كمية ونوعية المعلومات المتوفرة: تعتبر المعلومات من بين العناصر المهمة في زيادة فعالية القرار، فكلما كانت المعلومات منظمة وسهلة وواضحة وشاملة ودقيقة، ويمكن الحصول عليها في الوقت المناسب،كلما سهل وسرع عملية اتخاذ القرار وتنفيذه وبالتالي تعزيز فرص نجاحه وتحقيقه لأهدافه .

5_القوانين والأنظمة:⁽¹⁾ غالبا ما تجد الإدارة العليا نفسها مقيدة بمجموعة قوانين وأنظمة على مستوى الحكومات أو على مستوى المحيط الذي تعمل فيه، مما قد يعيق من العديد من استراتيجياتها وسياساتها ويحرمها من المجموعة من البدائل قد تكون المثلى في غياب تلك القوانين أما الإدارات الوسطى والدنيا فإن متخذ القرار فيها يجد نفسه مقيدا بمجموعة أنظمة ولوائح بحكم المركز أو المنصب الذي يشغله في الهيكل التنظيمي،بحيث تعتبر قراراته جزء من السياسة العامة للمؤسسة ، لذا فهو مضطر لأخذ العديد من العوامل في الحسبان كالإعتمادات المالية المخصصة له، والقوانين والأعراف السارية المفعول .

¹ - إسماعيل مناصرية،"دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من عملية إتخاذ القرارات"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ،قسم العلوم التجارية، تخصص إدارة الأعمال ، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير و العلوم الإقتصادية ،جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، 2004/2003، ص21.

_عوامل الأخرى: وتتمثل كالآتي :

- أ_درجة وضوح العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام داخل المؤسسة.
- ب_درجة المركزية وحجم المؤسسة.
- ج_درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة.
- د_مدى توفر المواد المالية والبشرية والفنية للمؤسسة.
- هـ_القرارات التي تصدر من مستويات إدارية أخرى .
- و_الظروف الإقتصادية والسياسية والمالية السائدة في المجتمع والتطورات التكنولوجية .

المبحث الثالث : إستخدامات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرارات.

سنحاول من خلال المبحث، التطرق إلى العلاقة التي تربط محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في إتخاذ القرارات مع الإعتماد على تجميع وإختيار المعلومات والبيانات اللازمة.

المطلب الأول :المقومات الأساسية لإنتاج المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات.

يحكم إنتاج المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات قواعد وضوابط أساسية ومقومات ضرورية يمكن توضيحها فيمايلي :⁽¹⁾

1_ كفاءة وحسن إختيار المدخلات من البيانات:

حيث تعتبر عملية تجميع واختيار البيانات اللازمة لإنتاج معلومات سليمة للمرحلة الأولى في هذا المجال، فمن ناحية تمثل البيانات المادة الخام اللازمة لإنتاج المعلومات، ومن ناحية أخرى تعتمد هذه المعلومات في جودتها وفعاليتها و موضوعيتها و دقتها على جودة وفاعلية وموضوعية ودقة البيانات المستخدمة في إنتاجها، وعلى ذلك فإن البيانات الجيدة تعطي معلومات جيدة والبيانات الرديئة تعطي معلومات رديئة وضارة لكل من يعتمد عليها .

وبصفة عامة، تتحقق الكفاءة والفاعلية بالنسبة للبيانات المطلوبة إذا تميزت هذه البيانات بالدقة والموضوعية والملائمة الكمية والزمنية، وأن تكون إقتصادية غير مكلفة، خالية من التناقض أو التعارض، ولتحقيق ذلك ينبغي مراعاة النواحي التالية:

أ_ دقة إختيار البيانات :

حيث يتطلب الأمر مراعاة الحكمة والدقة والتروي عند إختيار نوعية البيانات المطلوبة دون زيادة أو نقص، فضلا عن حسن إختيار مصادر هذه البيانات الداخلية أو الخارجية على السواء بحيث يتوافر فيها الصدق والدقة

وأن تكون مصادر موثوقة بها وغير مكلفة .

ب_ رقابة المدخلات من البيانات :

تهدف هذه الرقابة إلى تأكيد صحة ودقة وشمولية البيانات المستخدمة في المعلومات المحاسبية ، وكذلك التأكد من سلامة تحويل هذه البيانات، وعدم فقدانها أو الإضافة إليها أو حذف جزء منها أو عمل أي تعديلات غير مرغوب فيها .

2_ تدعيم أساليب الرقابة على عمليات معالجة البيانات :

تهدف مرحلة تشغيل البيانات إلى إستقبال البيانات من مصادرها المختلفة كمدخلات، ومعالجتها يدويا أو أليا أو إلكترونيا لتحويلها إلى معلومات كمخرجات، ولأهمية هذه المرحلة في إنتاج المعلومات ينبغي وضع خطواتها تحت المراقبة الدقيقة والمتابعة المستمرة لضمان صيانة المعلومات المنتجة وحمايتها من التحريف أو التلاعب بتوظيفها لتحقيق أهداف معينة في غير صالح المنشأة.

وتهدف أساليب الرقابة على عمليات معالجة البيانات طبقا للتطبيقات المحددة، بمعنى معالجة كافة العمليات التي لم يصرح بها.

3_ تدعيم أساليب الرقابة على المخرجات :

تهدف إلى تأكيد دقة مخرجات عمليات معالجة البيانات مثل: قوائم الحسابات أو التقارير، كما تهتم هذه الأساليب بعملية معالجة البيانات نفسها ونقلها إلى إحدى وسائل التخزين كالشرائط والإسطوانات أو تحويلها لتكون في صورة تقارير مطبوعة.¹

¹ - هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، "دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية"،الدار الجامعية طبع نشر توزيع، 2000، صص 182_183.

المطلب الثاني: دور التكاليف في زيادة الكفاءة الإدارية.

تعمل أو تساعد محاسبة التكاليف على زيادة أو الإحتفاظ بالأرباح التي تحققها المؤسسة سواء بطريق مباشر أو غير مباشر، ويتحقق هذا الهدف عن طريق مد الإدارة ببيانات سليمة ودقيقة، وفي الوقت المناسب، تساعد في الرقابة على التكاليف وزيادة الكفاءة ويمكن تلخيص الأسباب التي تدعو إلى ضرورة قيام المؤسسة بإنشاء لمحاسبة التكاليف يساعد على زيادة كفاءة العمليات فيمايلي:⁽¹⁾

1_ تحديد تكاليف المواد والأجور والمصاريف الصناعية المرتبطة بأمر إنتاج معين أو بقسم من

الأقسام أو مرحلة إنتاجية معينة والتي تتحملها المؤسسة عند القيام بالعملية الإنتاجية وذلك

لأغراض تقرير التكاليف ومراقبتها ويشتمل هذا على جميع الأعمال الروتينية والكتابية المطلوبة

لتحقيق هذا الهدف .

2_ بعد تحديد التكاليف بهذه الصورة يمكن الإدارة المشروع دراستها وتحليلها وذلك بقصد العمل

على تخفيضها كلما كان ذلك ممكنا، وقد يكون هذا التخفيض ممكنا عن طريق بعض القرارات

الإدارية المتعلقة بإستخدام مادة أولية جديدة مثلا أو تغيير تصميم السلعة حتى يكون من الممكن

تخفيض تكلفة المواد والأجور المباشرة، تخفيض الوقت الضائع إلى أدنى حد ممكن أو تخفيض

الأجور الإضافية، إستخدام آلات جديدة أكثر كفاءة، مراجعة الإجراءات المتعلقة بشراء واستخدام

المواد الأولية .

3_ تستخدم التكاليف المحددة سلفا كأساس لتقييم مدى ملائمة أسعار البيع، والمعروف أن أسعار

البيع تتأثر بعوامل عديدة منها المنافسة، والطلب والعرض، وعن طريق التكاليف يمكن تحديد

¹ - أحمد نور، "مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية"، دار الهدى للطبوعات، الإسكندرية، ص ص 33_34.

تكلفة الوحدة المنتجة في الوقت المناسب وبناء عليه يمكن تعديل الأسعار في الوقت المناسب وبدون تأخير، وذلك إذا كانت العوامل الخارجية الأخرى تسمح بإجراء هذا التغيير (المنافسة والتدخل الحكومي و العرض والطلب)، بالإضافة إلى ذلك فإن الدراسة المقارنة لتكاليف إنتاج سلعة معينة خلال مدة طويلة من الزمن .

المطلب الثالث: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وعلاقته في ترشيد عملية إتخاذ القرارات.

تقوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على تخصيص الموارد على الأنشطة وذلك من خلال حصر
 اوجه النشاط الرئيسية الامر الذي يتطلب تقسيم المنشأة الى مجموعة من الأنشطة الرئيسية، بحيث ان كل نشاط
 يصف جانبا مما تؤديه المنشأة من عمليات ، ويتم بعد ذلك تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات من وحدات
 النشاط سواء كانت سلع او خدمات بأستخدام مسببات التكلفة . ويجب معرفة مسببات التكلفة بهدف ضبط
 ورقابة التكاليف لكونها تساعد على تحميل التكاليف بشكل سليم.

ان من شأن ذلك التحميل تقسيم النشاط بشكل مفصل الى عدد من الأجزاء وكل جزء يتم تحميله بالتكاليف
 الخاصة به، وهذا الامر يؤدي الى تحديد مسؤولية كل جزء من النشاط عن التكاليف التي تحملها والايادات
 التي حققها، وبالتالي يؤدي ذلك الى المساعدة في عملية اتخاذ القرارات وذلك لأن عملية اتخاذ القرارات تحتاج
 بالدرجة الاولى الى معرفة مقدار التكاليف المحملة والايادات المتحققة لكل نشاط .

وترتبط عملية اتخاذ القرارات الادارية المتعلقة بنشاط المنشأة بتقارير التكاليف ، لكون تقارير التكاليف تشمل
 على دراسة للنتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية وكذلك عرض للنتائج المتوقعة اذا ما اتخذت قرارات بديلة، وهذا
 يتحقق من خلال توفير البيانات اللازمة لكل مستوى اداري بشكل شامل وفي التوقيت المناسبة .

وهكذا نستطيع القول ان من شأن تخصيص التكاليف لكل نشاط على حدة ومعرفة مقدار التكاليف المتحققة من
 ذلك النشاط المساعدة في تقييم ذلك النشاط بشكل عادل وموضوعي وبالتالي المساعدة في ترشيد عملية اتخاذ
 القرارات. (1)

¹ - زينب جبار يوسف ، هيفاء عبد الغني عودة ، " أهمية نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية" ، مجلة جامعة بابل،
 العلوم الإنسانية ، العدد4، المجلد22، بصرة ، 2014 ، ص 939.

خلاصة الفصل الثاني:

يعتبر إتخاذ القرار ذا أهمية بالغة بالنسبة للمسيرين داخل المؤسسات فهو يعكس قوة المسير ومدى كفاءته ، و حتى تقوم المؤسسة بإتخاذ القرارات يجب أن يتوفر لديها معلومات دقيقة و واضحة ،وهناك العديد من القرارات تم التمييز فيما بينها لمساعدة المؤسسات بإتخاذ القرار فيما يتعلق بنشاطها لتحقيق أهدافها ، كما تمر عملية إتخاذ القرار بعدة مراحل وأساليب لتطبيقه و تؤثر فيه العديد من العوامل فهو يتطلب لنجاحه معلومات وذكاء ووقت ، وتلعب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة دورا في زيادة الكفاءة الإدارية و ترشيد القرارات وذلك من تخصيص الموارد على الأنشطة وتحديد تكاليفها و معرفة مسببات التكلفة ودراستها و أخذ القرار بشأنها بتخفيضها أو إستبدالها إذا كانت غير مضيعة لنشاط ، فمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تساعد في رقابة البيانات ومعالجة التكاليف .

الفصل الثالث

إستخدام محاسبة التكاليف

على

أساس الأنشطة في إتخاذ القرار

بالمؤسسة المطاحن الكبرى

للجنوب بأوماش _ بسكرة

تمهيد:

بعدها تعرضنا في الفصلين السابقين على الجانب النظري من خلال إعطاء نظرة حول محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتحديد المراحل التي تمر بها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، كما قمنا بإعطاء نظرة عن ماهية عملية إتخاذ القرار ودراسة العلاقة بين إستخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد عملية إتخاذ القرار .

سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط ماجاء في الجانبين النظريين على إحدى المؤسسات ، ألا وهي مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud وحدة الدقيق والفريشة بأوماش _ بسكرة من خلال حصولنا على المعلومات وتزويدنا بمختلف البيانات اللازمة لهذه المؤسسة ، والتي تساعدنا في تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وكيفية القيام بعملية إتخاذ القرارات المناسبة، عن طريق تطبيق منهج دراسة حالة ميدانية .

وقد تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كمايلي :

المبحث الأول : نظرة عامة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش _ بسكرة.

المبحث الثاني : واقع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش _ بسكرة .

المبحث الثالث : إتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة بالإعتماد على محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

المبحث الأول: نظرة عامة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وذلك من خلال تعريفها ونشأتها وأهدافها وطبيعة نشاطها وهيكلها.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

سننتظر في هذا المطلب إلى تعريف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب .

تقديم المؤسسة : مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي مؤسسة خاصة، أنشئت في إطار الشراكة بين مستثمر وطني ومجموعة الغرير الإماراتية المختصة في الصناعات الفلاحية والغذائية ، وقد تأسست في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) برأس مال قدره 135 مليون دينار جزائري ، تقع بمنطقة النشاطات بلدية أوماش التابعة لدائرة أورلال ولاية بسكرة، تشتهر هذه البلدية بالنشاطات بلدية أوماش التابعة لدائرة أورلال ولاية بسكرة ، تشتهر هذه البلدية بالنشاطات الصناعية كما يقطعها الطريق الوطني رقم: 03 الواصل بين شمال الجزائر وجنوبها الشرقي، ويقطعها خط السكة الحديدية الرابط بين الشمال والجنوب الشرقي وبمحذاة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب توجد تعاونية الخضر و الحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية: القمح بنوعية "اللين و الصلب"، ولقد تم إقامة المشروع بلدية أوماش لعدة إعتبرات أهمها الجبائية، حيث أن المؤسسة استفادت من الإعفاءات الضريبية المنصوص عنها في المرسوم التشريعي رقم (12-93) ، كون منطقة أوماش مصنفة ضمن المناطق الخاصة .

وفي 4 جوان 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركة ذات أسهم (SPA)، وتم رفع رأس مالها الإجماعي إلى 300 مليون دينار جزائري .

تتربع المؤسسة على مساحة تبلغ 54225 م² ، منها 4920 م² مغطاة موزعة على كل من وحدة الدقيق و الفرينة بمساحة تقدر 2850 م² ووحدة الكسكسي ب 2070 م² .

وتتضمن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أربع وحدات بكل من أوماش وجيجل :

1_ منطقة أوماش توجد بها :

_وحدة إنتاج الدقيق والفرينة وهي الوحدة الرئيسية والتي ستكون موضوع الدراسة الميدانية

_ وحدة إنتاج الكسكسي بنوعية المتوسط والرقيق .

2_ جيجل توجد بها :

_ وحدة الإستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام والتي بميناء جن جن بجيجل، وقد ركزت نشاطها

على استيراد القمح بنوعية "اللين و الصلب" بالدرجة الأولى بغية:

• تمويل احتياجات وحدة الدقيق والفرينة .

• تمويل السوق الجزائري.

_ وحدة صوامع تخزين الحبوب وهي طور الإنجاز تقع بميناء "جن جن" بولاية جيجل، ويقدر الإستثمار الإجمالي

لهذا المشروع ب: 2 مليار دينار جزائري، ويعتبر هذا المشروع أكبر مخزن للحبوب بإفريقيا من ناحية المساحة

ومن ناحية الطاقة التخزينية، فمساحته تقدر ب 9.6 هكتار حصلت عليها المؤسسة بموجب إتفاقية بينها وبين

إدارة ميناء "جن جن"، أما الطاقة التخزينية لهذه الوحدة المكونة من 18 صومعة تقدر ب: 160 ألف طن، مع

مساحة مغطاة لتخزين كمية قدرها 25 ألف طن ، ولقد برمجت توسعة هذا المشروع كمرحلة ثانية لإنجاز 09

صوامع أخرى بطاقة تخزين تبلغ: 80 ألف طن، ومساحة مغطاة للتخزين ب 25 ألف طن.

مرت عملية إنجاز مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بعدة مراحل إلى أن تم الدخول الفعلي في مرحلة الإنتاج ، حيث بدأت وحدة الإستيراد والتصدير العمل في سنة 2000 ، بإستيراد القمح بنوعية وبيعه في السوق الوطنية وإستغلال وقت الإنجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعد في تمويل عملية إنجاز الوحدات الأخرى ، أما بداية الأشغال بوحدة الدقيق والفرينة كانت في شهر أكتوبر من عام 2000 ونهاية الأشغال في جويلية 2002 ، أما الإنتاج الفعلي لمنتج الفرينة والدقيق كان في شهر مارس من سنة 2003 كإنتلاق فعلي ومستمر .

أما في ما يتعلق بوحدة الكسكسي فقد كانت بداية الأشغال في شهر سبتمبر لعام 2001 وانتهت في ديسمبر 2002 ودخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

الفرع الأول: أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

تعتبر المؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة على أساس أنها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات طابع استهلاكي واسع ، وتوجه هذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس به المنتجات الأخرى ، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة وعموما فأهمية المؤسسة يمكن أن تتجسد من خلال :

- 1- منتجات أساسية وضرورية للمستهلك.
- 2- تغطي جزءا كبيرا من حاجيات السوق .
- 3- توفيرها مناصب شغل و امتصاص جزء من البطالة.
- 4- الموقع الجغرافي الإستراتيجي مما يمكنها من الإتصال بمناطق أخرى .

الفرع الثاني : أهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب .

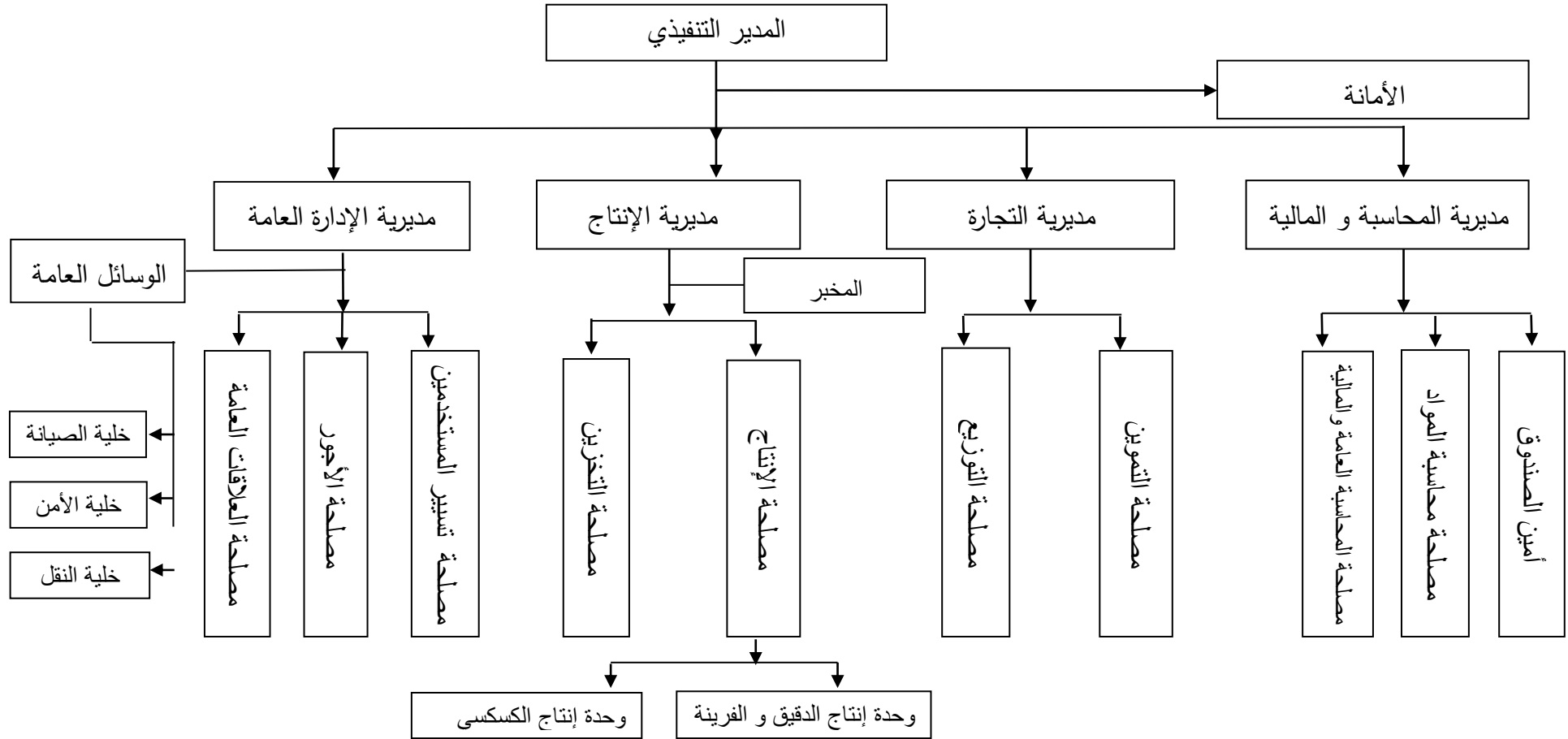
بعد أن شعرت المؤسسة بخطر المحيط الذي تنشط فيه ولكي تستطيع تحقيق ميزة تنافسية خاصة بها وجذب أكبر قدر ممكن من الزبائن، سطرت مجموعة من الأهداف في الأجلين الطويل والقصير مع التركيز على جانب المنافسة والزيون ومن بين هذه الأهداف :

- 1- العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية (الدقيق ، الفرينة ، الكسكس).
- 2- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق .
- 3- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة.
- 4- ضمان موقع الريادة في مجال نشاطها .
- 5- توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل .
- 6- تخفيض تكاليف الإنتاج بالإستفادة من إقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

تقسم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب إلى عدة مديريات ومصالح من أجل التسيير الحسن وتسهيل عمليات الرقابة، ويوضح الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة بين مكونات المؤسسة حسب السلم الهرمي للسلطة كما يلي :

الشكل رقم 04 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.



المصدر: مديرية الإدارة العامة

وتظهر مهام هذا التنظيم في مايلي :

أولا : المدير التنفيذي

مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا وتقنيا، واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة كذلك العمل على تنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

ثانيا : الأمانة العامة

مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد واستقبال العملاء والزوار واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح ، وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح .

ثالثا : مديرية الإدارية العامة

تحرص على تطبيق القوانين وضبطها وتدرج تحتها المصالح التالية :

1_ مصلحة الوسائل العامة : تعمل على تموين مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد ومعدات...الخ) وتقوم بالمهام التالية :

- الصيانة : تعمل على صيانة الالات ووسائل النقل وجميع التجهيزات الخاصة بالمؤسسة ،وهي تقوم بعملية الصيانة بنوعيتها الوقائية والعلاجية من خلال :

• الصيانة الميكانيكية .

• الصيانة الكهربائية .

- خلية الأمن : تحرص على أمن المؤسسة ، وتقوم بتسجيل دخول وخروج الشاحنات وحمولتها فارغة ومعبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل الشراء .

- خلية النقل : تحرص على تأمين واستقبال الطلبات الخاصة بالشراء وكذلك إيصال العينات الممنوحة لزيائن وكذلك نقل عمال المؤسسة .

2_ مصلحة تسيير المستخدمين : هذه المصلحة مختصة بتسيير شؤون العمال من بداية العمل إلى نهاية العقد وكذا توظيف وتصنيف العمال حسب الخبرة ، ومراقبة العمال من حيث الغياب .

3_ مصلحة الأجور : تقوم بإعداد الأجور، وإعداد التصريحات الخاصة بالضمان الإجتماعي

4_ مصلحة العلاقات العامة : تقوم بجميع أنواع الأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل : صندوق الضمان الإجتماعي ، مركز السجل التجاري...الخ.

رابعا: مديرية الإنتاج : تشرف على الإنتاج من حيث الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للمنتجات كما تقوم ب:

1- التعريف بسياسة المنتج.

2- تحديد أهداف المؤسسة على مدى الطويل والعمل على تقليص وقت التسليم وكلفة الإنتاج

3- المشاركة في تحديد خصائص المادة الأولية والمنتج النهائي .

4- العمل على إنتاج منتج مميز وفقا ل النوعية.

5- تنظيم تجهيزات الإنتاج والنوعية.

6- تخفيض التكاليف التشغيلية للوظيفة التقنية.

7- تشكيل برامج التكوين بالتنسيق مع مسؤول الإدارة العامة.

ويندرج تحت مديرية الإنتاج المصالح التالية: المخبر، مصلحة الإنتاج، مصلحة التخزين.

خامسا: مديرية المحاسبة و المالية : تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة، وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها: مصلحة المحاسبة العامة والمالية، مصلحة محاسبة المواد، أمين الصندوق.

المطلب الرابع: تقديم وحدة إنتاج الدقيق والفريضة بمؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب.

التعريف بالجانب الإنتاجي :

تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من أكبر المطاحن الخاصة في الجنوب الشرقي حيث تناظر طاقتها الإنتاجية فرع الرياض "سطيف".

تمتلك المؤسسة تجهيزات إنتاج "مطحنة" عصرية مواكبة للتكنولوجيا، فهي من مؤسسة (BULLHER) السويسرية ذات العلامة التجارية العالمية حيث تمتلك أجود وأحدث أنواع تكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، تقدر الطاقة الإنتاجية النظرية لمطحنة الدقيق ب: 220طن/يوم، أما الطاقة النظرية لمطحنة الفريضة فهي 330طن/يوم.

ويظهر الهيكل التنظيمي لهذه الوحدة من خلال المصالح التالية :

1_ مصلحة الإنتاج : وتشرف على السير الحسن للعملية الإنتاجية ، من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج ، والمحافظة على مستوى الجودة ، وتقوم هذه المصلحة بالمهام التالية :

1. إستقبال المواد الأولية ؛

2. خلط القمح وتصفيته من الشوائب وتحضيره للطحن ؛

3. وزن القمح المصفى لمعرفة وزن الفضلات المصفاة ؛

4. إستقبال الأكياس ؛

5. تخزين وتصريف المنتج ؛

6. تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة .

ويقوم مسؤول الإنتاج بمتابعة كل مراحل عملية الإنتاج ، حتى الوصول إلى المنتج النهائي الذي يرسل عينة منه إلى المختبر لمراقبة النوعية ، مع العلم أن مصلحة تتبع تسيير الإنتاج بالحاسب الالي (GPAO) .

2_ المخبر: وتتمثل مهامه في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعية) ، وكذا المنتج النهائي وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى إستقرار النوعية ، حيث أن للمختبر مطحنة صغيرة تجريبية ، تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من قبل الموردين ، من أجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي وهذا لغرض :

1. احترام مواصفات مراقبة الجودة ، ومتابعة المادة الأولية عند وصولها ؛

2. إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين النوعية ؛

3. إمكانية التخزين .

3_ مصلحة التخزين : وتتمثل مهامها في تخزين المنتجات نصف المصنعة في الصوامع ، والمنتجات النهائية في الأماكن المخصصة لها.

4_ مصلحة التجارة : وتعمل على التنسيق بين مصلحة التجارة ومصلحة الإنتاج ، حيث يتم إرسال المخزونات

لهذه المصلحة وتوزيعها حسب الأولوية ، كون أن الطلب أكبر من الإنتاج ، وتقوم هذه المصلحة بدراسة

الطلبات وترتيبها حسب الأولوية أين يتم وضعها في دفتر الطلبات ،والذي يتضمن تاريخ الطلبية ، حجم

المعاملات بالنسبة للزبون ، حجم الحقوق ، وذلك لتحقيق التوازن بين حجم الطلبيات وكمية المخزون ،

والإشراف على عمليات تسجيل البيع ومتابعة حقوق الوحدة الخاصة بكل زبون هذا من ناحية ، ومتابعة الفوترة

ليتم بعدها إرسال الفواتير إلى مصلحة المحاسبة من ناحية أخرى ، حيث تقوم هذه الأخيرة بتقديم تصريح شهري

إلى مصلحة الضرائب ، كما تقوم أيضا باستقبال الزبائن وتحديد نوعية الزبون ، ثم تطلب منه إحضار ملف

خاص يتضمن

_ نسخة من بطاقة الرقم الجبائي ؛

_ نسخة من بطاقة التعريف ؛

_ وصل طلبية فارغ مختوم عليه ؛

_ وصل استقبال ؛

_ نسخة من شهادة الميلاد ؛

_ تصريح شرفي ؛

_ نسخة مستخرجة من السجل التجاري .

كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفات التجارية ، وكذا تحقيق الطلبيات ، والبحث عن أسواق جديدة

وزبائن جدد ، والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات .

5_ مصلحة التموين والتوزيع : وتقوم هذه المصلحة بعدة مهام ، حيث تبدأ مهامها من مصلحة التجارة التي

ترسل المعلومات اللازمة الخاصة بالزبائن ، وإرسال وصلات البيع إلى مصلحة المحاسبة والمالية ، ومن مهامها

كذلك إعداد التقرير اليومي الذي توضح فيه عملية خروج البضاعة ، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج ، كما أن لهذه

المصلحة علاقة بمصلحة التعبئة والتغليف ، حيث تصدر إليهم الأمر بإرسال البضائع بعد تعبئتها ، ومن بين

الوصلات المستعملة في هذه المصلحة .

_ وصل الدفع : وهو وثيقة تثبت إيداع المبلغ ، وتسلم من أمين الصندوق.

_ وصل التسديد : وهي وثيقة تثبت قيمة المبلغ المسدد ، وتسلم من قبل مصلحة التجارة .

_ وصل الإستلام : وهو وثيقة تثبت عملية إستلام البضاعة .

_ وصل الخروج : وهو وثيقة تسمح بخروج البضاعة من المؤسسة .

_ كشف العملاء : وهي وثيقة تملأ الزبائن الدائمين فقط ، وتثبت فيها كمية البضاعة المأخوذة ودفعاتهم النقدية.

6_ مصلحة المحاسبة العامة والمالية : وتقوم بمايلي :

_ التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية (لعمليات وحدة الدقيق والفرينة). _ متابعة جميع المهام الخاصة بوحدة

الدقيق والفرينة .

_ مراقبة فواتير الشراء : وتحرير الصكوك من أجل تسديد ديون الموردين .

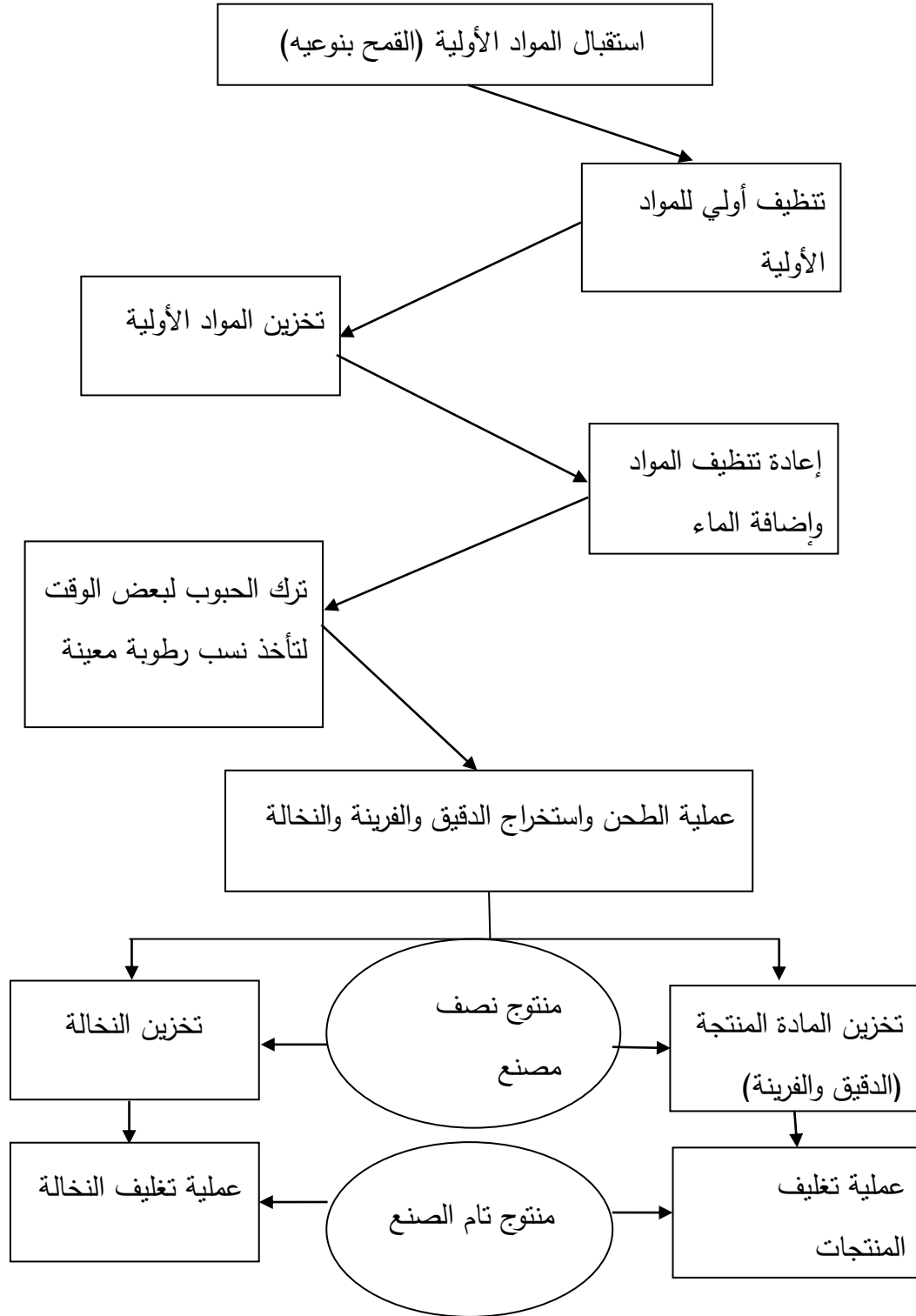
7_ أمين الصندوق : ويقوم بتسديد مصاريف وأعباء الوحدة ، وكذلك تسديد أجور العمال وقبض المداخل

النقدية للوحدة .

8_ مصلحة محاسبة المواد : وتتكفل بالمتابعة اليومية لحركة المواد ، وإنشاء كشف المبيعات والمشتريات .

ويمكن توضيح مراحل الإنتاج بوحدة الدقيق والفرينة من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 05 : مراحل إنتاج الدقيق و الفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد بالإعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة الإنتاج

التعريف بالجانب التنظيمي :

تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من المؤسسات المتوسطة الخاصة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح، وهذا من أجل السير الحسن للمؤسسة وتسهيل عمليات الرقابة، تعتبر وحدة الدقيق والفريزة الوحدة الرئيسية في المؤسسة.

والهيكل التنظيمي للمؤسسة يعبر بشكل رئيسي عن المصالح ومديريات هذه الوحدة حيث تشترك باقي الوحدات مع هذه الوحدة في أغلب المديريات والمصالح، كما يقدر عمال المؤسسة ب 187 عاملا موزعة على مختلف وظائف الوحدة والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول رقم 03 حيث يبين عدد العمال ومستوى العمال حسب كل مديرية، و يظهر الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة فيما بينها والهيكل التنظيمي الموضح في الشكل يبين هذه العلاقات حسب السلم الهرمي للسلطة.

والهيكل التنظيمي للمؤسسة يعبر بشكل رئيسي عن المصالح ومديريات هذه الوحدة حيث تشترك باقي الوحدات مع هذه الوحدة في أغلب المديريات والمصالح، كما يقدر عمال المؤسسة ب 187 عاملا موزعة على مختلف وظائف الوحدة والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول رقم 03 حيث يبين عدد العمال ومستوى العمال حسب كل مديرية، و يظهر الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية، والعلاقات المختلفة فيما بينها والهيكل التنظيمي الموضح في الشكل يبين هذه العلاقات حسب السلم الهرمي للسلطة.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

بأوماش - بسكرة -

جدول رقم 03: تصنيف العمال حسب المديرية لدى وحدة الدقيق والفرينة

المجموع	الوسائل العامة	المالية و المحاسبة	التجارة	الإنتاج	الإدارة العامة	مكتب العلاقات البنكية والخارجية	الأمانة	نائب المسير	المسير	المديريات / مستوى العمال
31	5	9	3	4	4	2	2	1	1	إطار
18	10	/	/	8	/	/	/	/	/	فني (تقني)
138	30	/	22	86	/	/	/	/	/	أعوان منفذين
187	45	9	25	98	4	2	2	1	1	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المديرية الإدارة العامة بالوحدة الدقيق والفرينة

الجدول رقم 04 : تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفرينة.

سعة الكيس	النوع	المنتج
50/25 كغ	عادية "الخبز"	الفرينة
50/25/10/05/02/01 كغ	ممتازة	
25 كغ	خشن	الدقيق
25 كغ	عادي درجة ثانية	
25/10/ 05 كغ	ممتاز	
25/10 كغ	رفيع	
25 كغ	سمولات	
100/50 كغ		النخالة

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق من مصلحة محاسبة المواد.

المبحث الثاني : واقع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إتخاذ القرار بالوحدة محل

الدراسة.

سنقوم في هذا المبحث بإسقاط الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة من خلال البيانات والمعلومات المتحصل عليها من طرف المؤسسة ، وكيفية إتخاذ القرارات المناسبة في المؤسسة.

المطلب الأول : واقع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالوحدة محل الدراسة

تتم محاسبة التكاليف في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بعناية في قسم المحاسبة على رغم من عدم تخصيص قسم خاص بها، فالطريقة المتبعة من قبل المؤسسة في تحديد التكاليف هي طريقة التكلفة الكلية في تحديد سعر تكلفة منتجاتها ، سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى المصادر التي يتم على أساسها توفير المعلومات التي تسمح بحساب التكاليف بالوحدة وتوضيح مختلف عناصرها .

وإن هذه الوثائق تبين لنا أن عملية تحديد سعر التكلفة ، يمر بعدة المراحل داخل الوحدة ، وذلك انطلاقا من عملية تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وأخرى ثابتة ، مروراً بتحديد تكلفة القطار الواحد من المنتج بنوعيه (دقيق والفرينة)

وعليه سنقوم بإختيار منتج واحد وهو الدقيق الممتاز 25 كغ لتحديد سعر تكلفته خلال سنتين 2015 و 2016.

الجدول رقم 05: جدول الأعباء المتغيرة لسنة 2015 .

الأعباء المتغيرة		
المنتج		
رقم		كمية_ قنطار
001	الدقيق	149520.08
002	الفرينة	269396.62
	المجموع	418916.70

رقم الحساب	البيان	المبالغ	سعر وحدوي/القنطار
			الدقيق
601014	الماء	630401.77	1.50
601120	محسن الفرينة	4388400.00	0.00
602101	الكهرباء المستهلكة	8904704.50	21.26
602104	قطع الغيار	13358144.62	31.89
602211	خردوات	885209.71	2.11
602220	مستلزمات مكتب	596894.78	1.42
602230	الوقود	1769846.00	4.22
602250	ملابس العمال	309648.00	0.74
602290	مواد وأدوات مختلفة	938293.55	2.24
615	صيانة وإصلاحات	1224727.98	2.92
622	ألعاب	2541200.00	6.07
623	دعاية وإشهار	344699.85	0.82
624	نقل السلع	860102.26	2.05
625	تنقلات ،مهمات، وإستقبالات	4205066.42	10.04
626	مصاريف البريد والهاتف	2268605.55	5.42
627	الخدمات البنكية	81635.34	0.19

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

بأوماش - بسكرة -

2.35	984024.82	الإشتراكات والمستجدات	628
176.75	74041695.36	أجور المستخدمين	631
9.47	3969073.60	ضرائب ورسوم غير مسترجعة	642
3.08	1289366.43	ضرائب ورسوم أخرى	645
0.00	81.78	الأعباء الإستثنائية	657
284.55	123591822.63		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة والمالية ج

جدول رقم 06: جدول الأعباء الثابتة لسنة 2015

الأعباء الثابتة			
رقم الحساب	البيان	المبالغ	سعر الوحدوي/ القنطار الدقيق
616	مصاريف التأمين	3904600.38	9.32
681	مخصصات الإهلاكات،المؤونات وخسائر القيمة	12886230.75	30.76
	المجموع	16790831.13	40.08

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة والمالية

يتبين لنا من خلال تحليل الجدول، أنه تم حساب التكلفة من خلال تقسيم حسابات الأعباء إلى متغيرة و ثابتة،

ثم حساب التكلفة المتغيرة والثابتة للوحدة الواحدة لكل عنصر، وتم إجراء عملية الجمع من أجل تحديد التكلفة

الوحدوية الإجمالية، حيث يتم حساب التكاليف الوحدوية لهذه الأعباء كما يلي:

التكلفة الوحدوية للعبء = المبلغ الإجمالي لعبء / عدد الوحدات المنتجة

ثانيا: تحديد تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز لسنة 2015

ويتم حسابها وفق الجدول التالي :

جدول رقم 07: تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز لسنة 2015

الطبيعة	الإنتاج/ القنطار	تكلفة الوحدة/ المشتريات	مبلغ/الشراء
تكلفة شراء القمح الصلب ss(1)	10012.80	2724.67	27281593.12
ثمن بيع السمولات sssf (2)	987.06	1300.00	1283172.80
ثمن بيع النخالة son (3)	3968.77	1401.87	5563696.80
تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز (1)-(2)-(3)	14968.64	14968.624	34128462.72

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة والمالية

يوضح الجدول كيفية حساب القنطار الواحد من الدقيق الممتاز لسنة 2015 بالإعتماد على تكلفة شراء القمح

الصلب و ثمن بيع السمولات و ثمن بيع النخالة .

و تتم وفقا للعلاقة التالية :

تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز = (تكلفة شراء القمح الصلب - ثمن بيع السمولات - ثمن بيع

النخالة) / تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز

ومنه نقوم بتحديد تكلفة مختلفة أطراف المعادلة :

تكلفة شراء القمح الصلب = الكمية المنتجة x ثمن شراء الوحدة/ للقنطار

$$27281593.12 = 2724.6 \times 10012.80$$

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

بأوماش - بسكرة -

1283172.80= 1300.00 x 987.06 ثمن بيع السمولات

5563696.80= 1401.87 x 3968.77 ثمن بيع النخالة

ومنه تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز = (27281593.12 -1283172.80

2280.00=14968.624/(5563696.80

ثالثا: تحديد سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز

سنقوم بدراسة تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ وفق الجدول التالي :

الجدول رقم 08: سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ لسنة 2015

الوحدة	التعيين	الكمية	تكلفة شراء الوحدة دج	تكلفة القنطار الواحد دج
قنطار	الدقيق الممتاز	1	2724.67	2724.67
كيس	الكيس	4	29.05	116.20
غرام	الخيطة 0.6 غ/كيس	2.4	383.11	0.92
بطاقة	البطاقات	4	0.35	1.40
تكلفة إنتاج 1 قنطار دقيق ممتاز 25 كغ (1)				
التكلفة المتغيرة CV (2)				
التكلفة الثابتة CF (3)				
سعر تكلفة منتج 25 كغ من الدقيق الممتاز (1)+(2)+(3)=(4)				
سعر بيع القنطار الواحد (5)				
الهامش = سعر بيع القنطار الواحد - سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز (4)-(5)				
الهامش % = الهامش / سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز				
10.49%				

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة والمالية

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
بأوماش - بسكرة -

بالنسبة للأعباء المتغيرة والثابتة لسنة 2016 سنقوم بالإختصار ووضع المجموع الكلي لمنتوج الدقيق لأنها نفس الأعباء المحملة لسنة 2015.

جدول رقم 09 : عدد الوحدات المنتجة خلال سنة 2016

الكمية الإجمالية	409991.62
------------------	-----------

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة والمالية

جدول رقم 10: جدول الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة لسنة 2016

الأعباء المتغيرة			
مجموع الأعباء المتغيرة	43874693.12	مجموع التكاليف الدقيق الوحدوية (دج)/قنطار	102.28
الأعباء الثابتة			
مجموع الأعباء الثابتة	121225361.41	مجموع التكاليف الدقيق الوحدوية(دج)/قنطار	295.68

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة والمالية

ثانيا: تحديد تكلفة منتج الدقيق الممتاز : ويتم توضيحها وفق الجدول التالي:

جدول رقم 11 : تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز لسنة 2016

المبلغ /شراء	تكلفة الوحدة/المشتريات	الإنتاج /القنطار	الطبيعة
11390709.36	2695.45	4225.90	تكلفة شراء القمح الصلب ss (1)
820424.80	1300.00	631.10	ثمن بيع السمولات sssf (2)
1815444.08	1401.87	1295.02	ثمن بيع النخالة son (3)
14026578.74	2280.00	6152.008	تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز (1)-(2)-(3)

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة والمالية

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
بأوماش - بسكرة -

ثالثا : تحديد سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز

يمكن حسابها كمايلي :

جدول رقم 12: سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز 25 كغ لسنة 2016

الوحدة	التعيين	الكمية	تكلفة شراء الوحدة دج	تكلفة القنطار الواحد دج
قنطار	الدقيق الممتاز	1	2695.45	2695.45
كيس	الكيس	4	29.29	117.16
غرام	الخيطة 0.6غ/كيس	2.4	383.69	0.92
بطاقة	البطاقات	4	0.35	1.40
تكلفة إنتاج 1 قنطار دقيق ممتاز 25 كغ (1)				
التكلفة المتغيرة CV (2)				
التكلفة الثابتة CF (3)				
سعر تكلفة منتج 25 كغ من الدقيق الممتاز (1)+(2)+(3)=(4)				
سعر بيع القنطار الواحد (5)				
الهامش = سعر بيع القنطار الواحد - سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز (4)-(5)				
الهامش % = الهامش / سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز				

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة والمالية

المطلب الثاني: واقع إتخاذ القرار بالوحدة محل الدراسة.

تتم عملية إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بوحدة الدقيق والفريئة من طرف صاحب العمل أو المدير ، حيث أن القرارات المتخذة في الوحدة محل الدراسة في أغلب الأحيان تكون قرارات روتينية يتم أخذها بشكل يومي ودائم ، وهناك قرارات يتم أخذها بعد إجتماع رؤساء الأقسام والقيام بدراسات لتوصل إلى قرار سليم ومناسب يخدم مصالح المؤسسة .

إن الأدوات المستخدمة لإتخاذ القرارات في المؤسسة هي الموازنات وهي خطة أو برنامج للعمل لتنبؤ بأنشطة المؤسسة والأحداث الإقتصادية المستقبلية وتحديد الإنحرافات وتحليلها لأخذ القرار بشأنها ، بهدف تحقيق أفضل النتائج .

يتم إعداد تقرير مسبق يقوم به مسؤول بذلك بإعتماد على أساس الحقائق يقدمه إلى المدير من خلالها يتم أخذ القرارات المناسبة ويعتبرها كمعيار رقابي يعكس مدى كفاءتها وفعاليتها في تنفيذ الموازنة .

الموازنات التي تقوم المؤسسة بإعدادها :

1. الموازنة التقديرية للإنتاج : يتمثل النشاط الأساسي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بإنتاج وتوزيع

القمح الصلب واللين حيث تقوم المؤسسة بإنتاج الدقيق والفريئة ، حيث تقوم وحدة الدقيق والفريئة بتقدير منتجاتها وذلك حسب إحتياجات الزبائن أي تقوم بالإنتاج حسب الطلب .

2. الموازنة التقديرية للمبيعات : بما أن وحدة الدقيق و الفريئة تتبنى نمط الإنتاج حسب الطلب فهي تحدد

مبيعاتها بناء على تقدير الطلبات المحتمل الحصول عليها خلال الأشهر القادمة.

تسعى المؤسسة إلى تكثيف جهودها من أجل إتخاذ القرارات الصحيحة والملائمة.

المبحث الثالث: إتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة بالإعتماد على محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

سنقوم في هذا المبحث بتطبيق مراحل عمل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من خلال المعلومات المقدمة من طرف الوحدة محل الدراسة

المطلب الأول: المساهمة لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بوحدة الدقيق والفريضة

سنقوم بتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ويتم ذلك عن طريق إسقاط الخطوات المذكورة في الجانب النظري.

المرحلة الأولى: تحديد التكاليف المباشرة للوحدة

يتم تحديد التكاليف المباشرة لوحدة الدقيق والفريضة بالمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بهدف تحميلها على أغراض التكلفة .

الجدول رقم 13: التكاليف المباشرة لمنتوج الدقيق لسنة 2015

رقم الحساب	البيان	المبلغ
601150	القمح الصلب	34128462.72
602611	أغلفة وأكياس	4343558.324
602612	الخيوط	34369.58271
602613	البطاقة	52332.028
	المجموع	38558722.65

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

المرحلة الثانية: تحديد الأنشطة

في هذه المرحلة يتم التعرف على مختلف الأنشطة داخل الوحدة، ومن ثم سنقوم بتخصيص التكلفة وتحديد

مسبباتها، وعليه سنقوم بتقسيم الأنشطة إلى ثلاث أصناف :

- أنشطة التمويل : والتي تقسم إلى :
 - _ نشاط إعداد الطلبيات.
 - _ نشاط شراء القمح الصلب واللين.
- أنشطة الإنتاج : وتقسم إلى :
 - _ نشاط إصدار أمر إنتاج خط الدقيق.
 - _ نشاط إصدار أمر إنتاج خط الفرينة.
 - _ نشاط تصميم المنتجات.
 - _ نشاط الفحص مراقبة الجودة والنوعية.
 - _ نشاط صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة قطع الغيار.
- أنشطة التوزيع : وتقسم إلى :
 - _ نشاط توزيع المنتجات .
 - _ نشاط استقبال الطلبيات الزبائن .
 - _ نشاط العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير .
- أنشطة الوقاية والأمن: وتقسم إلى:
 - _ ألبسة العمال.

_ الصيدليات.

_ مصاريف عمل الحراسة والأمن.

• أنشطة نقل العمال : وفيها :

_ مصاريف إيجار حافلتين لنقل العمال.

بعد القيام بعملية تحديد الأنشطة سنقوم بتحديد تكلفة كل نشاط ، اعتمادا على بعض معلومات المؤسسة المقدمة

من طرف مسؤولي الوحدة والمتعلقة بالمحاسبة العامة ، يتم إعداد هذا الجدول.

الجدول رقم 14 : تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة بها لسنة 2015

مركز النشاط	الرمز	الأنشطة	الرقم	التكلفة
التموين	A10	إعداد الطلبات شراء القمح الصلب واللين	A01	1621638.36
			A02	12213041.12
الإنتاج	A20	إصدار أمر خط إنتاج الدقيق إصدار أمر خط إنتاج الفريضة تصميم المنتجات الفحص لمراقبة الجودة والنوعية صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع	A03	24581425.30
			A04	20092422.02
			A05	564729.08
			A06	653891.05
			A07	10185933.20
التوزيع	A30	توزيع المنتجات استقبال طلبات الزبائن العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير	A08	50210715.50
			A09	10127019.04
			A10	10131839.09
الوقاية والأمن		ألبسة العمال	A11	380656.36

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

بأوماش - بسكرة -

24848.93	A12	الصيدليات	A40	
5964297.14	A13	مصاريف عمل الحراسة والأمن		
4722150	A14	مصاريف إيجار حافلتين لنقل العمال	A50	نقل العمال
151474606.19				المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

المرحلة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة

في هذه المرحلة سنقوم بتحديد مسببات تكلفة كل نشاط من الأنشطة الرئيسية بمعنى التعرف على السبب

الذي أدى إلى نشوء التكلفة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 15 : تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط لسنة 2015

التكلفة	مسبب التكلفة	الأنشطة	الرقم	مركز النشاط
1621638.36	عدد الطلبيات	إعداد الطلبيات	A01	التموين
12213041.12	عدد طلبيات الموردين	شراء القمح الصلب واللين	A02	
24581425.30	عدد الأوامر	إصدار أمر خط إنتاج الدقيق	A03	الإنتاج
20092422.02	عدد الأوامر	إصدار أمر خط إنتاج الفريضة	A04	
564729.08	عدد الأكياس	تصميم المنتجات	A05	
653891.05	عدد ساعات الفحص	الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	A06	
10185933.20	عدد عمليات الصيانة	صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع	A07	
50210715.5	عدد طلبيات الزبائن	توزيع المنتجات	A08	التوزيع
10127019.04	عدد طلبيات الزبائن	استقبال طلبيات الزبائن	A09	
10131839.09	عدد العمليات المنجزة	العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير	A10	
380656.36	عدد العمال	ألبيسة العمال	A11	الوقاية والأمن

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

بأوماش - بسكرة -

24848.93	عدد الصيدليات	الصيدليات	A12	
5964297.14	ساعات العمل	مصاريف عمل الحراسة والأمن	A13	
4722150	عدد المركبات	مصاريف إيجار حافلتين لنقل العمال	A14	نقل العمال
151474606.19				المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

نلاحظ من الجدول السابق ، أن هناك نشاط واحد له العديد من مسببات التكلفة المشتركة ، حيث تم تحديدها بالإستعانة بمختلف رؤساء الأقسام لكل نشاط لوحدة الدقيق والفرينة .

المرحلة الرابعة: تجميع التكاليف بمراكز التكلفة

من خلال الجدول السابق ، نلاحظ أنه هناك مجموعة من الأنشطة لها العديد من مسببات التكلفة المشتركة ولهذا سيتم في هذه المرحلة تجميع الأنشطة المختلفة بمراكز التكلفة بواسطة مصفوفة الإرتباط بين الأنشطة ومسببات التكلفة من خلال الجدولين التاليين:

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
بأوماش - بسكرة -

الجدول رقم 16: مصفوفة الأنشطة ومسببات التكلفة

النشاط	إعداد الطلبيات	شراء القمح الصلب واللين	أمر إنتاج خط الدقيق	أمر إنتاج خط الفريئة	تصميم المنتجات	الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	صيانة الآلات ومختلف المعدات	توزيع المنتجات الزبائن	استقبال طلبيات وإعداد الفواتير	العمليات المحاسبية وإعداد الفواتير	ألبسة العمال	الصيدليات	مصاريف الأمن والحراسة	مصاريف نقل العمال
عدد الطلبيات	X	X						X	X					
عدد الأوامر			X	X										
عدد الأكياس					X									
عدد ساعات الفحص						X								
عدد عمليات الصيانة							X							
عدد العمليات										X				

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
بأوماش - بسكرة -

														المنجزة
			X											عدد العمال
		X												عدد الصيديات
	X													ساعات العمل
X														عدد المركبات

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
بأوماش - بسكرة -

الجدول رقم 17 : تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة

تكاليف مراكز التكلفة	الأنشطة المجمعة	مراكز التكلفة	مسيبات التكلفة
74172414.02	A02،A01 A09،A08	إعداد الطلبيات شراء القمح الصلب واللين توزيع المنتجات استقبال طلبيات الزبائن	عدد الطلبيات
44673847.32	A04 ، A03	إصدار أمر إنتاج خط الدقيق إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	عدد الأوامر
564729.08	A05	تصميم المنتجات	عدد الأكياس
653891.05	A06	الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	عدد ساعات الفحص
10185933.20	A07	صيانة الآلات ومختلف المعدات وأدوات القطع	عدد عمليات الصيانة
10131839.09	A10	العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير	عدد العمليات المنجزة
380656.36	A11	ألبسة العمال	عدد العمال
24848.93	A12	الصيدليات	عدد الصيدليات
5964297.14	A13	مصاريف عمل الحراسة والأمن	ساعات العمل
4722150	A14	مصاريف إيجار حافلتين لنقل العمال	عدد المركبات
151474606.19		المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مصفوفة الأنشطة ومسيبات التكلفة

بالإعتماد على الجدول السابق ، سنقوم بحساب حجم مسيبات التكلفة لكل مركز وذلك حسب الجدول التالي :

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

بأوماش - بسكرة -

الجدول رقم 18: أحجام مسيبيات ومراكز التكلفة

مراكز التكلفة	رقم النشاط	الأنشطة المجمعة	نوع مسيبي التكلفة	حجم مسيبي التكلفة لكل نشاط	حجم مسيبي كل مركز
_ إعداد الطلبيات	A01	_ إعداد الطلبيات	عدد الطلبيات	1621638.36	74172414.02
_ شراء القمح الصلب واللين	A02	_ نشاط شراء القمح		12213041.12	
_ توزيع المنتجات	A08	_ نشاط التوزيع		50210715.50	
_ استقبال طلبيات الزبائن	A09	_ نشاط الخدمة		10127019.04	
_ إصدار أمر خط الدقيق	A03	_ نشاط إنتاج الدقيق	عدد الأوامر	24581425.30	44673847.32
_ إصدار أمر خط الفرينة	A04	_ نشاط إنتاج الفرينة		20092422.02	
_ تصميم المنتجات	A05	_ نشاط التصميم	عدد الأكياس	564729.08	564729.08
_ الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	A06	_ نشاط الفحص	عدد مرات الفحص	653891.05	653891.05

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

بأوماش - بسكرة -

10185933.20	10185933.20	عدد عمليات الصيانة	_نشاط الصيانة	A07	_صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع
10131839.09	10131839.09	عدد العمليات المنجزة	_ نشاط إعداد الفواتير	A10	_العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير
380656.36	380656.36	عدد العمال	_نشاط الوقاية والأمن	A11	ألبسة العمال
24848.93	24848.93	عدد الصيدليات	نشاط الوقاية	A12	الصيدليات
5964297.14	5964297.14	عدد ساعات العمل	نشاط الأمن	A13	مصاريف عمل الحراسة والأمن
4722150	4722150	عدد المركبات	نشاط نقل العمال	A14	مصاريف إيجار حافلتين لنقل العمال

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

المرحلة الخامسة: تحميل تكاليف الأنشطة

في هذه المرحلة يتم تحميل التكاليف الأنشطة على منتجات ، عن طريق حساب تكلفة مسبب كل مركز و

حساب سعر التكلفة بتحميل التكاليف المباشرة على وحدات الانتاج مضافا إليها التكلفة الوجودية لمسببات التكلفة

والتي تمثل مجموع التكاليف غير المباشرة المحملة على وحدات الإنتاج ، وتحسب وفق العلاقة التالي:

التكلفة الوجودية لمسبب التكلفة = مجموع تكاليف مراكز التكلفة / حجم مسببات كل مركز تكلفة

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
بأوماش - بسكرة -

وعليه يتم تطبيقها كما يلي:

$$\text{التكلفة الوحديية لمسببات التكلفة} = 151474606.19 / 74172414.02 = 2.04$$

وهكذا يتم حساب باقي التكاليف الوحديية كالاتي :

الجدول رقم 19: تحديد تكلفة مسببات المراكز

المراكز	التكلفة الكلية للمركز	نوع مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة	تكلفة مسبب كل مركز
إعداد الطلبيات شراء القمح الصلب واللين توزيع المنتجات استقبال طلبيات الزيائن	1621638.36 12213041.12 50210715.50 10127019.04	عدد الطلبيات	74226642.02	2.04
إصدار أمر إنتاج خط الدقيق إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	24581425.30 20092422.02	عدد الأوامر	44673847.32	3.39
تصميم المنتجات	564729.08	عدد الأكياس	564729.08	268.23
الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	653891.05	عدد مرات الفحص	653891.05	231.65
صيانة الألات ومختلف المعدات وإدارة القطع	10185933.20	عدد عمليات الصيانة	10185933.20	14.87
العمليات المحاسبية والأجور	10131839.09	عدد العمليات المنجزة	10131839.09	14.95
ألبيسة العمال	380656.36	عدد العمال	380656.36	397.93

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

بأوماش - بسكرة -

6095.82	24848.93	عدد الصيدليات	24848.93	الصيدليات
25.40	5964297.14	عدد ساعات العمل	5964297.14	مصاريف عمل الحراسة والأمن
32.07	4722150	عدد المركبات	4722150	مصاريف إيجار حافلتين لنقل العمال

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

ومنه سنقوم بحساب حجم مسببات كل مركز بالنسبة لخط إنتاج الدقيق، وذلك بضرب حجم مسبب التكلفة لكل مركز في حجم مسببات خط الدقيق، وحسب المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، فإن طاقة إنتاج خط الفريزة يمثل 59 % وخط الدقيق يمثل 41 %، وعليه سنقوم بحساب خط الدقيق فقط لإختيارنا منتج الدقيق الممتاز 25 كغ .

الجدول رقم 20 : حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خط إنتاج الدقيق لسنة 2015

المراكز	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الدقيق 41%	حجم مسبب كل مركز
عدد الطلبيات	30410689.7482	74172414.02
عدد الأوامر	18316277.4012	44673847.32
عدد الأكياس	231538.9228	564279.08
عدد مرات الفحص	268095.3305	653891.05
عدد عمليات الصيانة	4176232.612	10185933.20
عدد العمليات المنجزة	4154054.0269	10131839.09
عدد العمال	156069.1076	380656.36
عدد الصيدليات	10188.0613	24848.93
عدد ساعات العمل	2445361.8274	5964297.14
عدد المركبات	1936081.5	4722150

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات المتاحة

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
بأوماش - بسكرة -

سعر التكلفة الوحدوي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الوحدوية لمسببات التكلفة

الجدول رقم 21: حساب إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة لسنة 2015

خط إنتاج الدقيق			البيان
تكلفة المركز	تكلفة مسبب كل مركز	حجم مسببات المراكز	
38558722.65			إجمالي التكاليف المباشرة
62037807.09	2.04	30410689.7482	عدد الطلبيات
62092180.39	3.39	18316277.4012	عدد الأوامر
62105685.26	268.23	231538.9228	عدد الأكياس
62104283.31	231.65	268095.3305	عدد مرات الفحص
62100578.94	14.87	4176232.612	عدد عمليات الصيانة
62103107.70	14.95	4154054.0269	عدد العمليات المنجزة
62104579.98	397.93	156069.1076	عدد العمال
62104587.83	6095.82	10188.0613	عدد الصيدليات
62112190.42	25.40	2445361.8274	عدد ساعات العمل
62090133.705	32.07	1936081.5	عدد المركبات
683055713.57			إجمالي التكاليف الغير مباشرة

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
بأوماش - بسكرة -

وبما أن المؤسسة تنتج 149520.08 وحدة من الدقيق ، نستنتج الجدول التالي :

الجدول رقم 22 : حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة لسنة 2015

التكاليف الإجمالية	عدد الوحدات المنتجة	سعر التكلفة
721614436.22	149520.08	4826.20

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

الجدول رقم 23: تحديد التكاليف المباشرة لمنتج الدقيق لسنة 2016

رقم الحساب	البيان	المبلغ
601150	القمح الصلب	14026578.24
602611	أغلفة وأكياس	1301345.98
602612	الخيط	13282.93
602613	البطاقة	18095.105
المجموع		15359302.255

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

الجدول رقم 24: تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة بها لسنة 2016

التكلفة	الرمز	الأنشطة	الرقم	مركز النشاط
3127670.44	A01	- إعداد الطلبات	A10	التموين
37736523.51	A02	- شراء القمح الصلب واللين		
25266166.87	A03	- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق	A20	الإنتاج
20988070.05	A04	- إصدار أمر إنتاج خط الفرينة		
1151237.39	A05	- تصميم المنتجات		
1414637.26	A06	- الفحص والمراقبة		
8743500.99	A07	- صيانة الآلات والمعدات		
15318411.80	A08	- استقبال طلبات الزبائن	A30	التوزيع
4995874.23	A09	- توزيع المنتجات		
4365433.23	A10	- إعداد الفواتير		
31656.36	A11	- ألبسة العمال	A40	الأمن والوقاية
2477340.93	A12	- الصيدليات		
8737183.14	A13	- مصاريف عمل الحراسة والأمن		
4482150	A14	- مصاريف إيجار حافلتين لنقل العمال	A50	نقل العمال
138885856.69			المجموع	

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

المرحلة الرابعة : تحديد مسببات التكلفة

الجدول رقم 25 : تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط لسنة 2016

مركز النشاط	الرقم	الأنشطة	مسبب التكلفة	التكلفة
التموين	A01	عدد الطلبيات	عدد الطلبيات	3127670,44
	A02	شراء القمح الصلب واللين	عدد الطلبيات	37736523.51
الإنتاج	A03	إصدار أمر إنتاج خط الدقيق	عدد الأوامر	25266166.87
	A04	إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	عدد الأوامر	20988070.05
	A05	تصميم المنتجات	عدد الأكياس	1151237.39
	A06	الفحص والمراقبة	عدد مرات الفحص	1414637.26
	A07	صيانة الآلات والمعدات	عدد عمليات الصيانة	8743500.99
	A08	استقبال طلبيات الزبائن	عدد الطلبيات	15318411.80
التوزيع	A09	توزيع المنتجات	عدد الطلبيات	4995874.23
	A10	اعداد الفواتير	عدد العمليات المنجزة	4365433.23
الوقاية والأمن	A11	ألبسة العمال	عدد العمال	31656.36
	A12	الصيدليات	عدد الصيدليات	2477340.93
	A13	مصاريف عمل الحراسة والأمن	ساعات العمل	8737183.14
نقل العمال	A14	مصاريف إيجار حافلتين لنقل العمال	عدد المركبات	4482150
المجموع				138885856.69

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
بأوماش - بسكرة -

الجدول رقم 26: مصفوفة الأنشطة ومسببات التكلفة

النشاط	إعداد الطلبيات	شراء القمح الصلب واللين	أمر إنتاج خط الدقيق	أمر إنتاج خط الفرينة	تصميم المنتجات	الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	صيانة الآلات ومختلف المعدات	توزيع المنتجات	استقبال طلبيات الزبائن والفواتير	العمليات المحاسبية و إعداد الفواتير	ألبسة العمال	الصيدليات	مصاريف الأمن والحراسة	مصاريف نقل العمال
عدد الطلبيات	X	X						X	X					
عدد الأوامر			X	X										
عدد الأكياس					X									
عدد ساعات الفحص						X								
عدد عمليات الصيانة							X							
عدد العمليات المنجزة									X					
عدد العمال										X				
عدد الصيدليات												X		

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
بأوماش - بسكرة -

	x													ساعات العمل
x														عدد المركبات

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

وعليه فإن الأنشطة ومختلف التكاليف المتعلقة بها ، تجمع بمراكز التكلفة كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم 27: تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة

تكاليف مراكز التكلفة	الأنشطة المجمعة	مراكز التكلفة	مسيبات التكلفة
61228479.98	A02،A01 A09،A08	إعداد الطلبيات شراء القمح الصلب واللين توزيع المنتجات استقبال طلبيات الزبائن	عدد الطلبيات
46254236.92	A04 ، A03	إصدار أمر إنتاج خط الدقيق إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	عدد الأوامر
1151237.39	A05	تصميم المنتجات	عدد الأكياس
1414637.26	A06	الفحص لمراقبة الجودة والتنوعية	عدد ساعات الفحص
8743500.99	A07	صيانة الآلات ومختلف المعدات وأدوات القطع	عدد عمليات الصيانة
4365433.23	A10	العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير	عدد العمليات المنجزة
31656.36	A11	ألبسة العمال	عدد العمال
2477340.93	A12	الصيدليات	عدد الصيدليات
8737183.14	A13	مصاريف عمل الحراسة والأمن	ساعات العمل
4482150	A14	مصاريف إيجار حافلتين لنقل العمال	عدد المركبات
138885856.69	المجموع		

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

المرحلة الخامسة: تحميل تكاليف الأنشطة

التكلفة الوحديية لمسبب التكلفة = $138885856.69 / 61178479.88 = 2.27$

وعليه يتم حساب باقي التكاليف الوحديية لمسببات التكلفة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 28 : تحديد تكلفة مسببات المراكز

المراكز	التكلفة الكلية للمركز	نوع المسبب التكلفة	حجم التكلفة	مسبب تكلفة	مسبب كل مركز
- إعداد الطلبيات - شراء القمح الصلب واللين - توزيع المنتجات - استقبال طلبيات الزبائن	3127670.44 37736523.51 15318411.08 4995874.23	عدد الطلبيات	61178479.88	2.27	
- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق - إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	25266166.87 20988070.05	عدد الأوامر	46254236.92	3.002	
- تصميم المنتجات	1151237.39	عدد الأكياس	1151237.39	120.64	
- الفحص والمراقبة	1414637.26	عدد مرات الفحص	1414637.26	98.17	
- صيانة الآلات والمعدات	8743500.99	عدد عمليات الصيانة	8743500.99	15.88	
- إعداد الفواتير	4365433.23	عدد العمليات	4365433.23	31.81	

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

بأوماش - بسكرة -

المنجزة				
ألبسة العمال	31656.36	31656.36	4387.29	نشاط الوقاية والأمن
الصيدليات	2477340.93	2477340.93	56.06	نشاط الوقاية
مصاريف عمل الحراسة والأمن	8737183.14	8737183.14	15.89	نشاط الأمن
مصاريف إيجار حافلتين لنقل العمال	4482150	4482150	30.99	نشاط نقل العمال

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

ومنه سنقوم بحساب حجم مسببات كل مركز بالنسبة لخط إنتاج الدقيق الذي هو 41%.

الجدول رقم 29 : حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خط إنتاج الدقيق لسنة 2016

المراكز	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الدقيق 41%	حجم مسببات كل مركز
عدد الطلبيات	25083176.7508	61178479.88
عدد الأوامر	18964237.1372	46254236.92
عدد الأكياس	472007.3299	1151237.39
عدد ساعات الفحص	580001.2766	1414637.26
عدد عمليات الصيانة	3584835.4059	8743500.99
عدد العمليات المنجزة	1789827.6243	4365433.23
عدد العمال	12979.1076	31656.36
عدد الصيدليات	1015709.7813	2477340.93
عدد ساعات العمل	3582245.0874	8737183.14
عدد المركبات	1837681.5	4482150

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
بأوماش - بسكرة -

سعر التكلفة الوحدوي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الوحدوية لمسببات التكلفة

الجدول رقم 30: حساب إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة لسنة 2016

خط إنتاج الدقيق			البيان
تكلفة المركز	تكلفة مسبب كل مركز	حجم مسببات المراكز	
15359302.255			إجمالي التكاليف المباشرة
56938811.22	2.27	25083176.7508	عدد الطلبيات
56930639.89	3.002	18964237.1372	عدد الأوامر
56942964.27	120.64	472007.3299	عدد الأكياس
56938725.32	98.17	580001.2766	عدد مرات الفحص
56927186.25	15.88	3584835.4059	عدد عمليات الصيانة
56934416.72	31.81	1789827.6243	عدد العمليات المنجزة
56943108.98	4387.29	12979.1076	عدد العمال
56940690.34	56.06	1015709.7813	عدد الصيدليات
56921874.44	15.89	3582245.0874	عدد ساعات العمل
56949749.69	30.99	1837681.5	عدد المركبات
569368167.12			إجمالي التكاليف الغير مباشرة

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

وبما أن المؤسسة تنتج 134025.44 وحدة من الدقيق ، نستنتج الجدول التالي :

الجدول رقم 31: حساب سعر التكلفة وفقا ل التكلفة على أساس الأنشطة لسنة 2016

سعر التكلفة	عدد الوحدات المنتجة	التكاليف الإجمالية
4362.80	134025.44	584727469.38

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

المطلب الثاني : دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة

إن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ليس مجرد تقنية لحساب وتقدير التكلفة وإنما هو لتسيير

الإستراتيجي للتكاليف والأرباح وإتخاذ القرارات

فالقرارات التي تتم في المؤسسة تتم في المدى القصير ويقصد بها المفاضلة والإختيار بين عدة بدائل إذ أنه إذا كان للمؤسسة إمكانية إختيار النشاط الذي يضيف قيمة للمنتج بالتالي يحقق أكبر عائد وبتكلفة أقل ، لهذا يجب معرفة تكلفة كل نشاط على حدى كما يتم معرفة مسبب كل تكلفة لهذه الأنشطة .

فبالأنشطة التي لا تضيف قيمة يتم الإستغناء عنها أو إستبدالها لإنتاج منتج يحقق عوائد ، أما الأنشطة التي تضيف قيمة فيجب الإستمرار عليها من أجل زيادة ربحية المنتج .

بعد أن يتم تحديد النشاط الذي لا يضيف قيمة للمنتج ، يجب تخفيض تكلفته أو تعويضه بنشاط آخر ذا تكلفة منخفضة ، كما يمكن إلغاء الأنشطة غير ضرورية أو ذات التكلفة العالية ، ولذلك يتم إستخدام سلسلة القيمة لتعرف على الأنشطة المضيئة للقيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة .

مكونات سلسلة القيمة للوحدة محل الدراسة

الشكل رقم 06: سلسلة القيمة لوحدة الدقيق والفريضة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

يتضح لنا من خلال الشكل مايلي:

الأنشطة الرئيسية وتشمل :

عملية التموين : ترتبط عملية التموين بكافة الأنشطة المتعلقة بالحصول على المادة الأولية ، وتتضمن الأنشطة

التالية :

_ إعداد الطلبات : يتعلق هذا النشاط بإرسال الطلبات إلى الموردين .

_ الشراء القمح الصلب واللين : يتم شراء المواد الأولية وكل المواد المتعلقة بعملية إنتاج الدقيق والفريضة .

عملية الإنتاج: تنطلق هذه العملية عند دخول المواد الأولية للإنتاج وتنتهي عند إتمام عملية إنتاجها ، وتتضمن

الأنشطة التالية :

-
- _ إصدار أمر إنتاج خط الدقيق : يتم إصدار الأمر بإنتاج الدقيق حسب الطلب .
- _ إصدار أمر إنتاج خط الفرينة: يتم إصدار الأمر بإنتاج الفرينة حسب الطلب .
- _ تصميم المنتجات : يتم فيها إعداد الأكياس والقيام بتغليف .
- _ الفحص ومراقبة الجودة والنوعية :يتم إجراء إختبار لتأكد من نوعية القمح إذا كان ذا جودة أم لا.
- _ صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة قطع الغيار : تتعلق بكافة عمليات الصيانة التي تقوم بها المؤسسة .
- عملية التوزيع : تتضمن الأنشطة التالية :
- _ توزيع المنتجات : تتعلق بتوزيع المنتج إلى الزبائن.
- _ إستقبال الطلبيات الزبائن : تتعلق باستقبال طلبيات الزبائن .
- _ العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير : تتعلق بإعداد الفواتير وتسجيل العمليات المحاسبية .
- الأنشطة الثانوية : وهي الأنشطة الغير الضرورية والتي يمكن إستبدالها أو الإستغناء عنها وتتضمن الأنشطة التالية:
- الوقاية والأمن : تهدف إلى حماية المؤسسة .
- نقل العمال: توفير النقل للعمال بالمؤسسة.

بالإعتماد على المعلومات المقدمة من قبل مهندس الإنتاج بالوحدة محل الدراسة و بعد تحليل أنشطة سلسلة القيمة إتضح لدينا أن هناك أنشطة رئيسية وأنشطة ثانوية بمعنى أن هناك أنشطة مضيضة للقيمة وأنشطة غير مضيضة للقيمة .

نقوم بحساب نسبة تكاليف الأنشطة غير مضيضة للقيمة بالإعتماد على إجمالي التكاليف الكلية بالمؤسسة وفقا للعلاقة التالية :

$$\text{إجمالي التكاليف الكلية للوحدة} = \text{إجمالي التكاليف المباشرة} + \text{إجمالي التكاليف غير المباشرة}$$

$$584727469.38 = 569368167.12 + 15359302.255 = \text{إجمالي التكاليف الكلية للوحدة}$$

والجدول الموالي يوضح تكاليف الأنشطة غير مضيضة للقيمة ونسبتها في المؤسسة .

الجدول رقم 32 : إجمالي التكاليف الأنشطة الغير مضيضة للقيمة ونسبها بوحدة الدقيق والفريضة

تكاليف الأنشطة الغير المضيضة للقيمة			الرمز	العملية
من التكاليف الكلية %	التكاليف	مصدر التكلفة		
0.06509979	380656.36	ألبسة العمال	A11	عملية الوقاية والأمن
0.00424966	24848.93	الصيدليات	A12	
0.01020013	5964297.14	مصاريف عمل الحراسة والأمن	A13	
0.00807581	4722150	مصاريف إيجار حافلتين لنقل العمال	A14	عملية نقل العمال
0.01896943	11091952.43			المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على البيانات المقدمة من طرف المؤسسة

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

بأوماش - بسكرة -

من خلال الجدول نلاحظ أن تكلفة الأنشطة غير مضيفة للقيمة تمثل نسبة 1.90 % من إجمالي التكاليف الكلية وتعتبر هذه النسبة هامشية يمكن الإستغناء عنها ، ولهذا نقوم بحساب سعر التكلفة بعد الإستغناء عن الأنشطة الثانوية ، وبما أن نفس الأنشطة لسنة 2015 وسنة 2016 ، نقوم بحساب سعر التكلفة لسنة 2015.

الجدول رقم 33 : تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة بها لسنة 2015

التكلفة	الرمز	الأنشطة	الرقم	مركز النشاط
1621638.36	A01	إعداد الطلبيات	A10	التموين
12213041.12	A02	شراء القمح الصلب واللين		
24581425.30	A03	إصدار أمر إنتاج خط الدقيق	A20	الإنتاج
20092422.02	A04	إصدار أمر إنتاج خط الفريينة		
564729.08	A05	تصميم المنتجات		
653891.05	A06	الفحص لمراقبة الجودة والتنوعية		
10185933.20	A07	صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع		
50210715.50	A08	توزيع المنتجات	A30	التوزيع
10127019.04	A09	استقبال طلبيات الزبائن		
10131839.09	A10	العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير		
140382653.76		المجموع		

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

بأوماش - بسكرة -

الجدول رقم 34 : تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط لسنة 2015

مركز النشاط	الرقم	الأنشطة	مسبب التكلفة	التكلفة
التموين	A01	إعداد الطلبات	عدد الطلبات	1621638.36
	A02	شراء القمح الصلب واللين	عدد طلبات الموردين	12213041.12
الإنتاج	A03	إصدار أمر خط إنتاج الدقيق	عدد الأوامر	24581425.30
	A04	إصدار أمر خط إنتاج الفريسة	عدد الأوامر	20092422.02
	A05	تصميم المنتجات	عدد الأكياس	564729.08
	A06	الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	عدد ساعات الفحص	653891.05
	A07	صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع	عدد عمليات الصيانة	10185933.20
التوزيع	A08	توزيع المنتجات	عدد طلبات الزبائن	50210715.50
	A09	استقبال طلبات الزبائن	عدد طلبات الزبائن	10127019.04
	A10	العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير	عدد العمليات المنجزة	10131839.09
المجموع				140382653.76

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

بأوماش - بسكرة -

الجدول رقم 35: مصفوفة الأنشطة ومسببات التكلفة

النشاط	إعداد الطلبيات	شراء القمح الصلب واللين	إصدار أمر إنتاج خط الدقيق	إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	تصميم المنتجات	الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	صيانة الآلات ومختلف المعدات	توزيع المنتجات	استقبال طلبيات الزبائن	العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير
عدد الطلبيات	X	X						X	X	
عدد الأوامر			X	X						
عدد الأكياس					X					
عدد ساعات الفحص						X				
عدد عمليات الصيانة							X			
عدد العمليات المنجزة										X

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
بأوماش - بسكرة -

الجدول رقم 36 : تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة

تكاليف مراكز التكلفة	الأنشطة المجمعة	مراكز التكلفة	مسببات التكلفة
74172414.02	A02،A01 A09،A08	إعداد الطلبيات شراء القمح الصلب واللين توزيع المنتجات استقبال طلبيات الزبائن	عدد الطلبيات
44673847.32	A04 ، A03	إصدار أمر إنتاج خط الدقيق إصدار أمر إنتاج خط الفريضة	عدد الأوامر
564729.08	A05	تصميم المنتجات	عدد الأكياس
653891.05	A06	الفحص لمراقبة الجودة والتنوعية	عدد ساعات الفحص
10185933.20	A07	صيانة الآلات ومختلف المعدات	عدد عمليات الصيانة
10131839.09	A10	العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير	عدد العمليات المنجزة
140382653.76	المجموع		

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مصفوفة الأنشطة ومسببات التكلفة

الجدول رقم 37 : أحجام مسببات ومراكز التكلفة

مراكز التكلفة	رقم النشاط	الأنشطة المجمعة	نوع مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	حجم مسبب كل مركز
74172414.02		إعداد الطلبيات	عدد الطلبيات	1621638.36	74172414.02
	A01	الطلبيات		12213041.12	
	A02	نشاط شراء القمح الصلب واللين		50210715.50	
	A08	نشاط التوزيع			
	A09	نشاط الخدمة		10127019.04	

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

بأوماش - بسكرة -

					طلبات الزبائن
44673847.32	24581425.30	عدد الأوامر	_ نشاط إنتاج الدقيق	A03	_ إصدار أمر خط الدقيق
	20092422.02		_ نشاط إنتاج الفرينة	A04	_ إصدار أمر خط الفرينة
504729.08	564729.08	عدد الأكياس	_ نشاط التصميم	A05	_ تصميم المنتجات
543891.05	653891.05	عدد مرات الفحص	_ نشاط الفحص	A06	_ الفحص لمراقبة الجودة والنوعية
10185933.20	10185933.20	عدد عمليات الصيانة	_ نشاط الصيانة	A07	_ صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع
10131839.09	10131839.09	عدد العمليات المنجزة	_ نشاط إعداد الفواتير	A10	_ العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
بأوماش - بسكرة -

الجدول رقم 38: تحديد تكلفة مسببات المراكز

المراكز	التكلفة الكلية للمركز	نوع مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة	تكلفة مسبب كل مركز
_ إعداد الطلبيات _ شراء القمح الصلب واللين _ توزيع المنتجات _ استقبال طلبيات الزيائن	1621638.36 12213041.12 50210715.50 10127019.04	عدد الطلبيات	74172414.02	1.89
_ إصدار أمر إنتاج خط الدقيق _ إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	24581425.30 20092422.02	عدد الأوامر	44673847.32	3.14
_ تصميم المنتجات	564729.08	عدد الأكياس	564729.08	248.58
_ الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	653891.05	عدد مرات الفحص	653891.05	214.68
_ صيانة الأدوات ومختلف المعدات وإدارة القطع	10185933.20	عدد عمليات الصيانة	10185933.20	13.78
_ العمليات المحاسبية والأجور	10131839.09	عدد العمليات المنجزة	10131839.09	13.85

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
بأوماش - بسكرة -

الجدول رقم 39 : حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خط إنتاج الدقيق لسنة 2015

المراكز	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الدقيق 41%	حجم مسبب كل مركز
عدد الطلبيات	30410689.7482	74172414.02
عدد الأوامر	18316277.4012	44673847.32
عدد الأكياس	231538.9228	564729.08
عدد ساعات الفحص	268095.3305	653891.05
عدد عمليات الصيانة	4176232.612	10185933.20
عدد العمليات المنجزة	4154054.0269	10131839.09

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

الجدول رقم 40: حساب إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة لسنة 2015

خط إنتاج الدقيق			البيان
تكلفة المركز	تكلفة مسبب كل مركز	حجم مسببات المراكز	
38558722.65			إجمالي التكاليف المباشرة
57476203.62	1.89	30410689.7482	عدد الطلبيات
57513111.039	3.14	18316277.4012	عدد الأوامر
57555945.42	248.58	231538.9228	عدد الأكياس
57554705.55	214.68	268095.3305	عدد مرات الفحص
57548485.39	13.78	4176232.612	عدد عمليات الصيانة
57533648.27	13.85	4154054.0269	عدد العمليات المنجزة
345182099.289			إجمالي التكاليف الغير مباشرة

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

الجدول رقم 41 : حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة لسنة 2015

التكاليف الإجمالية	عدد الوحدات المنتجة	سعر التكلفة
383740821.94	149520.08	2566.48

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على بيانات المؤسسة

وعليه أن سعر التكلفة تغير بعد إلغاء الأنشطة الغير مضيعة للقيمة حيث كان 4826.20 وأصبح 2566.48.

فمن خلال هذه الدراسة التطبيقية تمكنا من إثبات أنه يمكن إستخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتحليل سلسلة القيمة لتخفيض تكلفة المنتج وعليه يجب الرقابة على التكلفة لتحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة ، بوضع أنظمة رقابية على عمليات وأنشطة المؤسسة بهدف تحسين الأداء، بإتباع أساليب وتقنيات عملية فعالة لتخفيض التكاليف المؤسسة من خلال دراسة العوامل المؤثرة في التكلفة ، وعليه فإن تخفيض التكلفة لا يكون بإتخاذ قرارات عشوائية بخفض مستوى الإنفاق ، لكن بدراسة إمكانية التخفيض ومدى تأثيره على تكلفة الأداء الأنشطة من ناحية ، وفعالية تطبيقه من ناحية أخرى .

وتسعى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب إلى تحقيق إستراتيجية التكلفة أقل ، ويساهم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق هدف خفض التكلفة من خلال التغيير في هيكل الأنشطة بتحسين طرق تنفيذها ومن ثم إعادة تخصيص الموارد على الأنشطة المضيعة للقيمة على حساب تلك الأنشطة غير مضيعة للقيمة .

خلاصة الفصل :

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة وحدة الدقيق والفريضة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ، حيث تم التطرق إلى نظرة عن المؤسسة من حيث نشأتها وتطورها ، كما تطرقنا إلى واقع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإتخاذ القرار في مؤسسة محل الدراسة ، كما تم تجسيد الجانب النظري على الواقع العملي لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي من شأنه يقوم بتخصيص التكاليف و معرفة مسببات التكلفة الخاصة بها كما له دور في إتخاذ القرار الصائب في ظل تغيرات الموجودة في بيئة العمل .

خاتمة

خاتمة

من خلال ماتم التطرق اليه سابقا تعتبر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف في المؤسسات الإقتصادية لكونه يساهم في تحقيق أهدافها وذلة عن طريق تخصيص التكاليف وتحديد مسببات التكلفة وحساب مختلف أحجامها ، للحصول على معلومات دقيقة وتفصيلية تساعد المؤسسة بإتخاذ القرارات المناسبة لرفع مردوديتها .

وعليه حاولنا في هذه الدراسة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ومقارنة الجانب النظري بنتائج العمل الميداني ، حيث توصلنا إلى جملة من النتائج تتمثل في :

نتائج الدراسة النظرية :

1- أن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أداة تقوم بتحديد وتجميع وقياس تكلفة مدخلات الأنشطة لتحديد تكلفة مخرجاتها التي هي عبارة عن تقارير وبيانات تخدم إدارة المؤسسة ؛

2- أن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على مبدأ أن المنتجات تستهلك أنشطة وأن هذه الأخيرة تستهلك موارد ؛

3- تقوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على توفير المعلومات والبيانات التي تساعد في عملية إتخاذ القرارات ؛

4- تعد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من الأنظمة التي تساعد المؤسسة في التحكم في تكاليفها ؛

5- تقوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالتحليل الدقيق والشامل والمعمق وتوفير المعلومات في الوقت المناسب ؛

6- أن عملية إتخاذ القرار تقوم على فكرة المفاضلة بين البدائل وإختيار أفضلها ليتم إتخاذ القرارات بصورة صحيحة ؛

7- تساعد محاسبة التكاليف على زيادة الكفاءة الإدارية وترشيد القرارات في المؤسسة .

خاتمة

نتائج الدراسة التطبيقية :

- 1- عدم وجود قسم خاص بحاسبة التكاليف ؛
- 2- عدم معرفة مسؤولي الوحدة بحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ؛
- 3- في محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يتم تجميع التكاليف في مراكز الأنشطة والتي يراعي فيها التجانس بين الأنشطة المجمعة بحيث يحتوي كل مجمع على تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس مسبب التكلفة ؛
- 4- يتم الإعتماد على محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من خلال مخرجات المؤسسة لإتخاذ القرارات المناسبة ؛
- 5- يمكن لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أن يحدد الأنشطة الغير المضيفة للقيمة و التي يمكن إلغائها لعدم ضرورة وجودها .

إختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى " محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة جاءت من أجل تجميع وتخصيص التكاليف" تطرقنا في الفصل الأول إلى مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حيث أن هذا ال يقوم على مبادئ وهي تجميع وتبويب وتخصيص التكاليف فهو حلقة الوصل بين الموارد والأنشطة .

الفرضية الثانية "يتم إستخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في التسيير لدعم الثقة في إتخاذ القرارات " .

من خلال الفصل الثاني تبين لنا كيفية عمل الإدارة في تسيير الأنشطة والتكاليف من خلال الرقابة على التكاليف والتحكم فيها لزيادة الكفاءة الإدارية وتخفيض التكاليف مما يساعد في تعزيز وترشيد القرارات .

خاتمة

الفرضية الثالثة " إن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يسمح لنا بتوفير المعلومات اللازمة من أجل إتخاذ القرار الأمثل داخل المؤسسة ."

إن يعتبر قاعدة بيانات يمكننا من الحصول على معلومات دقيقة مما يتيح لنا تحديد مسببات التكلفة وأحجامها وسعر تكلفتها كما يقوم بتتبع الأنشطة التي تستهلك الموارد من أجل معرفة تكاليف الأنشطة التي يتم تحميلها على المنتجات وبعد التوصل إلى كل هذه المعلومات يتم أخذ القرارات المناسبة بشأنها.

الفرضية الرابعة " تعتمد المؤسسة محل الدراسة على مخرجات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في عملية إتخاذ القرار "

هذه الفرضية غير صحيحة وذلك أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بوحدة الدقيق والفرينة تعتمد فيه على الطريقة الكلية لحساب التكاليفها .

التوصيات :

- 1- ضرورة إنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف ؛
- 2- يجب على المؤسسات تبني محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لما يحققه من معلومات وبيانات دقيقة تساعد في إتخاذ القرارات السليمة ؛
- 3- محاولة إعداد برمجيات لتسهيل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات؛
- 4- ضرورة القيام بدورات تكوينية لتكوين الإطار المؤهلة في مجال محاسبة التكاليف .

أفاق البحث :

- 1- أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين مرودية المؤسسة ؛
- 2- الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وإتخاذ القرار بالمؤسسة.

قائمة المراجع

الكتب :

- 1_ أحمد صلاح عطية، محاسبة التكاليف النشاط (ABC) للإستخدامات الإدارية،الدار الجامعية ،الإسكندرية ، 2006.
- 2_ أحمد ظاهر، محمد أبو نصار ، المحاسبة الإدارية ، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، جامعة القدس المفتوحة ، الطبعة الثانية ، القاهرة ، 2016.
- 3_ أحمد نور ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية ، دار الهدى للمطبوعات ، الإسكندرية.
- 4_ إسماعيل حجازي ، معاليم سعاد ،محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة لنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2012.
- 5_ بديع الدين ريشو ، إدارة التكاليف ، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ،الإسكندرية ، 2010.
- 6_ جولي مابرلي ، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية ، ترجمة: أحمد محمد زامل ، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض ، مملكة العربية السعودية ، 2004.
- 7_ جمال الدين لعويسات ، الإدارة وعملية إتخاذ القرار ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2005.
- 8_ زينبات محمد محرم وأخرون ، أصول محاسبة التكاليف ،الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2005.
- 9_ زعرور نعيمة ، محاسبة التكاليف في المؤسسات العامة ، دار جليس الزمان لنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2016.
- 10_ سليمان سفيان ، مجيد الشرع ، المحاسبة الإدارية إتخاذ قرارات ورقابة ، دار الشروق لنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 2002.
- 11_ سيد صابر تعلب ، نظم و دعم إتخاذ القرارات الإدارية ، دار الفكر ناشرون وموزعون، عمان، الأردن ، 2011.

قائمة المراجع

- 12_ عبد المقصود محمد ديبان ، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، في مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2003.
- 13_ عبد اللاه إبراهيم الفقي ، نظم المعلومات المحسوبة ودعم إتخاذ القرار ، دار الثقافة لنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2012.
- 14_ عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، إثراء لنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008.
- 15_ فتحي أحمد زياب عواد ، إدارة الأعمال الحديثة ، دار صفاء لنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2013.
- 16_ ماهر صالح جبوري، القرار الإداري ، دار اليازوري ، عمان ، الأردن ، 2012.
- 17_ محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006.
- 18_ نائل عدس ، نضال الخلف ، محاسبة التكاليف مدخل حديث ، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 2003.
- 19_ هاشم أحمد عطية ، محمد عبد ربه محمد ، دراسات في المحاسبة المالية ، محاسبة التكاليف ، المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية ، طبع نشر توزيع ، 2000.

الرسائل والمذكرات

- 1_ أمير إبراهيم المسحال ، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية ،قدمة هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، قسم محاسبة التمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2005.
- 2_ أحمد عبد الهادي بشير ، دور المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الإدارية ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غزة ، فلسطين ، 2006.

قائمة المراجع

- 3_إسماعيل مناصرية ، دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من عملية إتخاذ القرارات ، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ، قسم العلوم التجارية ، تخصص إدارة الأعمال ، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير والعلوم الإقتصادية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2004/2003.
- 4_يوشارب خالد ، دور نموذج البرمجة الخطية متعددة الأهداف في إتخاذ القرار الإنتاجي ، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ، قسم الأساليب الكمية في التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2014/2013.
- 5_شادي صبحي أبو شنب ، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2008.
- 6_صلاح محمدي عدس ، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية ، رسالة ماجستير ، تخصص المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة 2007.
- 7_الطيب الوافي ، دور وأهمية نظام المعلومات في إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، قسم العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عباس فرحات ، سطيف ، 2012/2011.
- 8_عمر محمد هديب ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي ، التطبيق ونموذج مقترح للقياس ، اطروحة دكتوراه ، قسم المحاسبة ، كلية العلوم المالية والمصرفية ، عمان ، الأردن ، 2009.
- 9_غضاب رانية ، إستخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة ، التسيير ، التسعير ، والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الإقتصادية ، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د) في العلوم التجارية ، تخصص تدقيق محاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، 2014/2013.

قائمة المراجع

10_مرغني بالقاسم ، نظام المعلومات في إتخاذ القرار ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في قسم علوم التسيير ، تخصص نظم المعلومات ومراقبة التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة ، 2014/2013.

11_ناصر أحمد سند ، الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة ، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، 2012.

المجالات :

1_رغد هاشم جاسم ، مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ، مجلة كلية التربية ، العدد 4، المجلد 1 ، قسم المحاسبة ، كلية الإدارة و الاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، 2011.

2_زينب جبار يوسف ، هيفاء عبد الغني عودة ، أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية ، مجلة جامعة بابل ، العلوم الإنسانية ، العدد 4 ، المجلد 22 ، بصرة ، 2014.

3_سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات ، مجلة الجامعة الإسلامية ، العدد 1 ، المجلد 15، فلسطين ، 2007.

4_ماهر موسى درغام ، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، مجلة الجامعة الإسلامية ، سلسلة العلوم الإنسانية ، العدد 2 ، المجلد 15، غزة ، 2007.

قائمة

الملاحق

ملحق رقم 01: جدول التكاليف وحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لسنة المالية 2015

Charges Variables

Production		
N°	Désignation	Qtité Qtx
001	Semoules	149 520,08
002	Farine	269 396,62
Totaux		418 916,70

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qtx	
			Semoules	Farines
601014	Eaux	630 401,77	1,50	1,50
601120	Correcteur De Farine GMS	4 388 400,00	(UK)	10,48
602101	Energie Electrique	8 904 704,50	21,26	21,26
602104	Pièces de rechange	13 358 144,62	31,89	31,89
602211	Quincaillerie & Ferronnerie	885 209,71	2,11	2,11
602220	Fournitures de bureaux+F-Informatique	596 894,78	1,42	1,42
602230	Carburant	1 769 846,32	4,22	4,22
602250	Habillement du Personnel	309 648,00	0,74	0,74
602290	Mat. Fournitures Divers	938 293,55	2,24	2,24
615	Entret. Réparât. Maintenance	1 224 727,98	2,92	2,92
622	Rémunérât. Interm. Honoraire	2 541 200,00	6,07	6,07
623	Publicité et publication	344 699,85	0,82	0,82
624	Transports de biens	860 102,26	2,05	2,05
625	Déplacements, missions, réceptions	4 205 066,42	10,04	10,04
626	Frais postaux et de télécom	2 268 605,55	5,42	5,42
627	Services Bancaires	81 635,34	0,19	0,19
628	Cotisations et divers	984 024,82	2,35	2,35
631	Rémunération du personnel	74 041 695,36	176,75	176,75
642	Impôts, taxes non récup. C.A	3 969 073,60	9,47	9,47
645	Autres impôts et taxes	1 289 366,43	3,08	3,08
657	Charges exceptionnelles	81,78	0,00	0,00
S/Total		123 591 822,63	284,55	295,03

ملحق رقم 02: جدول التكاليف الثابتة لوحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لسنة المالية

2015

616	Primes d'assurances	3 904 600,38	9,32	9,32
681	Dot. Amort. prov. et pertes de valeur	12 886 230,75	30,76	30,76
S/Total		16 790 831,13	40,08	40,08
			324,63	335,11

ملحق رقم 03 : جداول تكلفة مشتريات منتج الدقيق بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لسنة المالية 2015

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
66,89%	SS	10 012,80	2 724,67	27 281 593,12
6,59%	SSSF	987,06	1 300,00	1 283 172,80
0,00%	02 Cat	0,00	0,00	0,00
26,51%	Son	3 968,77	1 401,87	5 563 696,80
Totaux		14 968,624	2 280,00	34 128 462,72

Production Sac 25 kgs				
Qtz	Semoule	1	2 724,67	2 724,67
Sac	Sac	4	29,29	116,16
Kg	Fil en 0,6 grs/sac	2,4	383,69	0,92
U	Etiquette	4	0,35	1,40
	Total	1		2 843,19

C.V 284.55

C.F 40.08

Coût de Revient	3 167.82
Prix Ventes Qtz	3 500,00
Marge	332.18
Marge %	10.49%

ملحق رقم 04 : جدول تكاليف بوحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لسنة المالية 2016

Charges Variables

Production		
N°	Désignation	Qtité_Qtz
001	Semoules	134 025,44
002	Farine	275 966,18
	Totaux	409 991,62

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qtz	
			Semoules	Farines
601014	Eaux Blé	677 490,18	1,65	1,65
601120	Correcteur De Farine GMS	1 942 528,26	0,00	4,74
602101	Energie Electrique	10 264 594,84	25,04	25,04
602104	Pièces de rechange	1 489 500,41	3,63	3,63
602211	Quincaillerie & Ferronnerie	2 765 446,66	6,75	6,75
602220	Fournitures de bureaux+F-Informatique	309 921,28	0,76	0,76
602230	Carburant	1 896 821,19	4,63	4,63
602250	Habillement du Personnel	33 440,00	0,08	0,08
602290	Mat. Fournitures Divers	1 589 041,82	3,88	3,88
615	Entret. Réparât. Maintenance	3 083 001,23	7,52	7,52
622	Rémunérât. Interm. Honoraire	7 168 878,40	17,49	17,49
624	Transports de biens	910 470,90	2,22	2,22
625	Déplacements, missions, réceptions	4 606 135,89	11,23	11,23
626	Frais postaux et de télécom	2 728 383,80	6,65	6,65
627	Services Bancaires	72 465,78	0,18	0,18
628	Cotisations et divers	1 416 351,03	3,45	3,45
642	Impôts, taxes non récup. C.A	2 623 588,00	6,40	6,40
645	Autres impôts et taxes	282 330,09	0,69	0,69

657	Charges exceptionnelles	14 303,36	0,03	0,03
	S/Total	43 874 693,12	102,28	107,01

ملحق رقم 05: جدول التكاليف الثابتة بوحدة الدقيق والفرينة بالمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لسنة المالية

2016

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qtz	
			Semoules	Farines
616	Primes d'assurances	4 062 833,19	9,91	30,31
623	Publicité et publication	33 586 940,89	81,92	121,71
631	Rémunération du personnel	68 114 781,47	166,14	166,14
681	Dot. Amort, prov. et pertes de valeur	15 460 805,86	37,71	37,71
	S/Total	121 225 361,41	295,68	355,87
			397,95	462,88

ملحق رقم 06 : جداول تكلفة مشتريات منتج الدقيق بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لسنة المالية 2016

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
68,69%	SS	4 225,90	2 695,45	11 390 709,36
10,26%	SSSF	631,10	1 300,00	820 424,80
0,00%	02 Cat	0,00	0,00	0,00
21,05%	Son	1 295,02	1 401,87	1 815 444,08
	Totaux	6 152,008	2 280,00	14 026 578,24

Production Sac 25 kgs				
Qtz	Semoule	1	2 695,45	2 695,45
Sac	Sac	4	29,29	117,16
Kg	Fil en 0,6 grs/sac	2,4	383,69	0,92
U	Etiquette	4	0,35	1,40
	Total	1		2 814,94

CV 102,28

C.F 295,68

Coût de Revient	3 212,89
Prix Ventes Qtz	3 500,00
Marge	287,11
Marge %	8,94%