



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم : العلوم التجارية

## الموضوع

دور نظام محاسبة التكاليف وفق نظام (ABC) في تحسين ربحية المؤسسة  
دراسة حالة - مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- أوماش- بسكرة-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية  
تخصص : تدقيق محاسبي

الأستاذ المشرف :

دبابش محمد نجيب

إعداد الطالب :

شادة أشرف

07/5043855	رقم التسجيل:
2013/05/26	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2012-2013

# اهداء

إلى من كانت جنة مليئة بورود الحب

إلى الإنسانية الغالية الصابرة

إلى من سهرت حتى كبرت ونشأت

إلى أعلى جوهرة في العالم

إلى أمي الحبيبة حفظها الله وأطال في عمرها

إلى رمز العطاء والكفاح والصبر

إلى رمز الحب والمثل الأعلى في الحياة

إلى من زرع في حب العلم

إلى من تعب وضحي بنفسه حتى كبرت

إلى أعلى إنساناً في الدنيا

إلى أعظم الرجال في عيني

إلى والدي العزيز أطال الله في عمره

إلى كل روح أخي وليد رحمه الله

إلى الاخوة والأصدقاء والأحباب

إلى جميع طلبة الماستر تخصص تدقيق محاسبي

# شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين

أتوجه بالشكر الجزيل لكل من ساهم في إنجاز هذا العمل، إلى كل من كان سببا في تعليمي وتوجيهي ومساعدتي

من أعماق قلبي أتقدم بأسمى آيات شكري وأبلغ عبارات تقديري للأستاذ المشرف "دبابش محمد نجيب" لما بذله من جهد، ولم يبخل علي بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته التي كان لها بالغ الأثر في إنجاز هذا العمل، وصبره وحرصه على اتمامه، كما احيي فيه روح التواضع والمعاملة الحسنة فجزاه الله عني كل خير

كما أتقدم ببالغ الشكر والتقدير إلى: الأستاذ "عبد العالي"، والصديق والأخ "أسامة" على كل التسهيلات والمساعدات التي قدموها لي لإتمام هذا العمل

وأشكر جميع موظفي وخاصة موظفي المكتبة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

وفي الأخير لا أملك إلا الدعاء لمن ساندني في اتمام هذا العمل بأن يثيبهم الله بأحسن الجزاء ويجعل عملهم هذا في ميزان حسناتهم إنه سميع الدعاء.

## ملخص

لقد هدفت الدراسة إلى التعرف على نظام التكلفة على أساس الأنشطة باعتباره نظام محاسبة تكاليف حديث جاء ليحل مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات بأسلوب أكثر دقة من أنظمة التكاليف التقليدية، والذي كان لظهوره بعدا كبيرا من حيث تحسين الكثير من القرارات، وقد ركزت هذه الدراسة على دراسة نظام (ABC) من حيث نشأته مفهومه وخصائصه، ومقوماته، بالإضافة إلى التعرف على مراحل وخطوات تصميمه، وكذلك من حيث أهميته ومميزاته وعيوبه، وكذا استخداماته وأيضاً دوره في تحسين ربحية المؤسسة.

كما هدفت الدراسة إلى عرض نظام محاسبة التكاليف المطبق في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - وحدة الدقيق والفريينة- بأوماش- ومعرفة دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة واثره في تحسين ربحية المؤسسة.

وقد تم تحقيق أهداف الدراسة بتقسيمها الى ثلاث فصول، بالإضافة الى مقدمة، التي عرضت اشكالية وأهمية وأهداف الدراسة والدراسات السابقة وفرضيات الدراسة ومنهجيتها، بالإضافة الى الصعوبات وأسباب اختيار الموضوع، ولقد خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها، نظام محاسبة التكاليف هي أداة لتوفير البيانات والمعلومات التي تساعد الإدارة على تبويب وتحديد التكاليف بالمؤسسات، وأن نظام محاسبة التكاليف المطبق بوحدة الدقيق والفريينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش لا يعطي دقة في قياس تكلفة المنتجات مما يؤدي إلى عدم إدارة التكلفة بشكل يتلاءم مع التطور الصناعي العالمي، كما خلصت الى أن هناك إمكانية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بوحدة الدقيق والفريينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش لتوافر عوامل التطبيق لهذا النظام ومنها كبر حجم التكاليف غير المباشرة وتوفر تكنولوجيا إنتاج متطورة وتنوع في الإنتاج.

اضافة الى هذا فان تطبيق نظام ABC بوحدة الدقيق والفريينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش سيؤدي إلى دقة في قياس التكلفة، وتحسين ربحيتها.

### الكلمات المفتاحية:

- محاسبة التكاليف
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة
- الربحية

## فهرس المحتويات

	الاهداء
	الشكر
I	ملخص
V -II	قائمة المحتويات
VII -VI	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
أ- ح	مقدمة
<b>الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة</b>	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف
3	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
4	المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف
6	المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية
8	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)
8	المطلب الأول: نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
9	المطلب الثاني: مفهوم وخصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
11	المطلب الثالث: مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

## فهرس المحتويات

17	المطلب الرابع: أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
18	المبحث الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
18	المطلب الأول: تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
23	المطلب الثاني: استخدامات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
24	المطلب الثالث: أسباب اللجوء إلى نظام التكاليف على أساس النشاط
25	المطلب الرابع : مزايا وعيوب نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC)
27	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية</b>	
29	تمهيد
30	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الربح والربحية
30	المطلب الأول: مدخل للربح
32	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الربح
33	المطلب الثالث: مدخل الى الربحية
36	المطلب الرابع: الفرق بين الربح والربحية
37	المبحث الثاني: العلاقة بين التكلفة، حجم النشاط، الربح
37	المطلب الأول: تحليل التعادل
38	المطلب الثاني: محددات تحليل التعادل و العوامل المحددة لنقطة التعادل

## فهرس المحتويات

39	المطلب الثالث: حساب نقطة التعادل
42	المطلب الرابع: أهمية تحليل التعادل والانتقادات الموجهة إليها
43	المبحث الثالث: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين ربحية المؤسسة
43	المطلب الأول: أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحليل العلاقة التكلفة، حجم النشاط، الربح
45	المطلب الثاني: نظام التكاليف على أساس الأنشطة والربحية
48	المطلب الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين ربحية المؤسسة
49	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-	
51	تمهيد
52	المبحث الأول: لمحة عن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
52	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
53	المطلب الثاني: التعريف بالجانب القانوني والجبايي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
54	المطلب الثالث: أهمية وأهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
55	المبحث الثاني: تقديم وحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب "محل الدراسة"

## فهرس المحتويات

55	المطلب الأول: دراسة الهيكل التنظيمي لوحدة الدقيق والفريفة
63	المطلب الثاني: النشاط الإنتاجي لوحدة الدقيق والفريفة
65	المطلب الثالث: النشاط التسويقي لوحدة الدقيق والفريفة
67	المبحث الثالث: واقع استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية بالمؤسسة محل الدراسة
67	المطلب الأول: دراسة الطريقة المطبقة بالوحدة محل الدراسة
70	المطلب الثاني: حساب التكلفة بالوحدة محل الدراسة
79	المطلب الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالوحدة "محل الدراسة"
90	خلاصة الفصل الثالث
92	خاتمة
95	قائمة المراجع



## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
7	مقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	01
15	مسيبات التكلفة	02
19	بعض الأنشطة الرئيسية لشركة صناعية	03
20	مصفوفة (الأنشطة، مسيبات التكلفة)	04
56	تصنيف العمال حسب المديرية لدى وحدة الدقيق والفريضة بمؤسسة	05
63	تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفريضة لمؤسسة (GMSud)	06
68	منتجات الدقيق	07
71	عدد الوحدات المنتجة في الوحدة خلال شهر نوفمبر 2012	08
71	مختلف الأعباء بالوحدة خلال شهر نوفمبر 2012	09
74	تكلفة انتاج الدقيق الممتاز لشهر نوفمبر 2012	10
75	تكلفة المواد الأولية المستهلكة لإنتاج 1قنطار من الدقيق الممتاز لشهر نوفمبر 2012	11
76	سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز 25 كغ لشهر نوفمبر 2012	12
76	عدد الوحدات المنتجة في الوحدة خلال شهر ديسمبر 2012	13
77	مختلف الأعباء بالوحدة خلال شهر ديسمبر 2012	14
77	تكلفة انتاج الدقيق الممتاز لشهر ديسمبر 2012	15
78	تكلفة الأولية المواد المستهلكة لإنتاج 1قنطار من الدقيق الممتاز لشهر ديسمبر 2012	16
78	سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز 25 كغ لشهر ديسمبر 2012	17
81	العلاقة السببية بين الأنشطة والمنتجات	18
82	تحديد استهلاكات كل نشاط من الموارد لشهر نوفمبر 2012	19
83	تجميع الأنشطة ذات مسبب تكلفة مشترك	20
84	عملية تجميع الأنشطة لشهر نوفمبر 2012	21
85	تحديد مسيبات تكلفة كل نشاط ومركز أنشطة	22
86	تقسيم حجوم مسيبات التكلفة على خط انتاج الدقيق الممتاز فئة 25كغ	23
87	حساب تكلفة مسبب كل مركز خلال شهر نوفمبر 2012	24

87	تحديد سعر تكلفة الكلف الواحد من منتج الدقيق الممتاز حسب نظام التكلفة على اساس الأنشطة ABC خلال شهر نوفمبر 2012	25
88	مقارنة سعر التكلفة الخاصة بمنتج الدقيق الممتاز 25كغ خلال شهر نوفمبر 2012	26
88	مقارنة سعر التكلفة الخاصة بمنتج الدقيق الممتاز 25كغ خلال شهر ديسمبر 2012	27

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
06	أهداف محاسبة التكاليف	01
12	العلاقة بين أنشطة المؤسسة وأنواعها	02
14	تصنيف الأنشطة التي يتم تحديدها بالمؤسسة	03
22	مراحل عمل نظام ABC	04
41	الطريقة البيانية لتحديد نقطة التعادل	05
57	الهيكل التنظيمي لوحدة الدقيق والفريضة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	06
64	مراحل إنتاج الدقيق والفريضة بوحدة الدقيق والفريضة لمؤسسة (GMSud)	07
70	مراحل حساب التكلفة بوحدة الدقيق والفريضة	08

مقدمة

مقدمة

## مقدمة

أدت الثورة الصناعية التي قامت في القرن الثامن عشر إلى انتقال طريقة التصنيع للخامات والمواد من طريقة يدوية إلى طريقة نصف آلية ومن ثم طريقة آلية، وأدى ذلك بدوره إلى تطور صناعي وحضاري كبيرين رافقهما تطور في الفكر المحاسبي، ونتيجة لتطور حاجات الفرد ورغباته دخلت المؤسسات المنتجة مجال المنافسة والصراع على تقاسم الأسواق، فكان تخفيض التكلفة هو القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار، وللخروج من هذه المنافسة بنجاح فقد تطلب ذلك تطوير وسائل الإنتاج وتقسيم العمل ودخول مجال التخصص وتشديد الرقابة على عناصر التكاليف، وأصبحت الإدارة بحاجة إلى معلومات وبيانات داخلية عن سير العمل تتناول التكاليف والأرباح، ولعجز المحاسبة المالية في إمداد الإدارة بالمعلومات وبالبيانات التحليلية والتفصيلية اللازمة ظهرت محاسبة التكاليف كأحد فروع علم المحاسبة وأصبح لها أهداف واضحة كما أصبح لها من الأسس العملية ما يميزها عن غيرها من بقية الفروع.

وتتبع أهمية تقليل التكلفة والتحكم فيها في أن الهدف الأساسي والأولي لأي مؤسسة كانت هي الحصول على الأرباح وتعظيمها وهذا هو هدف أي مؤسسة حتى المؤسسات الغير ربحية، فبدون تحقيق هامش ربحي فإنها لن تستطيع البقاء طويلا.

وتستطيع هذه المؤسسات تحقيق هدفها الأساسي ألا وهو تعظيم الأرباح عن طريق تحكمها في أنشطتها بحيث تعطي أفضل منتج وبأقل سعر أو عندما تقل وتتحكم بتكلفة منتجاتها بحيث تستطيع المنافسة في السوق مع مثيلاتها من المؤسسات.

ويتزايد التطورات التكنولوجية وزيادة حدة المنافسة بين المؤسسات وتحولها من السوق المحلية إلى العمل في السوق العالمية ازدادت التحديات التي تواجهها محاسبة التكاليف ويزداد دورها أهمية، ولذلك حاول القائلون على محاسبة التكاليف بذل جهودهم في التطوير والارتقاء بها إلى المستوى الذي ينبغي أن تكون عليه في مواكبة هذه التطورات .

ويعد ظهور نظام محاسبة التكاليف وفق نظام (ABC) نقلة نوعية في مجال محاسبة التكاليف وربما كان أهم ما قدمه الفكر المحاسبي خلال العقدين الأخيرين من القرن المنصرم، ولم يقتصر تأثير هذا التطور الهام على دقة قياس التكاليف والرقابة عليها وإمداد الإدارة بالمعلومات الدقيقة والمفصلة عن التكاليف والأنشطة فحسب، بل كان له صدها وانعكاساته على تحديث العديد من جوانب العملية الإدارية.

و بغرض الالمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا، سنحاول الاجابة عن الاشكالية التالية :

**\* ما هو دور محاسبة التكاليف وفق نظام الأنشطة (ABC) في تحسين ربحية المؤسسة ؟**

## الأسئلة الفرعية:

ومن خلال هذه الاشكالية يمكن التطرق الى مجموعة من التساؤلات الفرعية التي تشكل تلك الاهتمامات الاخرى المتعلقة بالموضوع من بينها :

- 1- ما المقصود بحاسبة التكاليف؟، وما هي وظائفها ؟
- 2- ما هو نظام التكلفة على اساس الأنشطة، وماهي أهميته؟
- 3- هل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يحسن من ربحية مؤسسة "المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفرينة-؟

## الفرضيات:

للإجابة عن التساؤلات السابقة من أجل الامام بإشكالية الموضوع ننتقل من الفرضيات التالية:

- 1- تعتبر محاسبة التكاليف أداة لتبويب وتحديد التكاليف في المؤسسة؛
- 2- نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) هو نظام يوفر معلومات أكثر دقة مما كانت عليه الأساليب التقليدية؛
- 3- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أداة فعالة لتحسين ربحية منتجات مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

## أهمية البحث:

تتمثل أهمية الدراسة الى التوصل الى دور محاسبة التكاليف وفق نظام الأنشطة (ABC) في تحسين ربحية المؤسسة.

- ابراز الدور الذي يلعبه نظام الأنشطة (ABC) لمحاسبة التكاليف في تخفيض التكاليف داخل المؤسسة وتحسين ربحيتها؛
- ابراز كيفية توزيع التكاليف غير مباشرة عن طريق نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
- ايضاح فوائد نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

## أهداف البحث:

تكمن الأهداف من دراسة هذا الموضوع الى :

- 1- محاولة ابراز أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات؛
- 2- محاولة ابراز دور وفوائد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكلفة؛

3- محاولة تصميم نظام ABC في مؤسسة "المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفريضة-.

## محددات البحث

تمثلت محددات الدراسة فيما يلي:

- **المحددات المكانية:** اقتصرت الدراسة على وحدة الدقيق والفريضة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش - بسكرة - حيث تم الاعتماد على مختلف البيانات المقدمة من مختلف مصالح الوحدة؛
- **المحددات الزمنية:** اجريت هذه الدراسة خلال فترة تربص دامت 27 يوم، وذلك خلال الفترة الممتدة بين من بداية أفريل 2013 الى غاية بداية ماي 2013.

## أسباب اختيار الموضوع:

لم يمكن اختيارنا للموضوع هكذا، بل يعود الى أسباب نذكر من بينها:

- 1- الرغبة في هذا الموضوع والإلمام بجميع جوانبه ، لأهميته خاصة في مجال التخصص العلمي؛
- 2- الميول الشخصي؛
- 3- محاولة إثراء المكتبة الجامعية بمثل هذه الدراسات؛
- 4- الضعف الذي تعانيه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في نظم التكاليف؛
- 5- قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع.

## المنهج المتبع

في دراستنا هذه سنعتمد على:

- 1- المنهج الوصفي للدراسة النظرية بهدف الفهم والتعمق في عناصر المكونة الموضوع؛
- 2- منهج دراسة حالة وذلك بمحاولة لتطبيق ما جاء في الجانب النظري بوحدة الدقيق والفريضة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش- بسكرة.

## الدراسات السابقة

تضمنت العديد من المجالات المحاسبية والتمويلية والاقتصادية والادارية العربية منها والأجنبية منذ مطلع الثمانينيات من العقد الماضي الكثير من الدراسات والبحوث التي تناولت نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وفيما يلي بعض الدراسات المتعلقة بتطبيقات هذا النظام والتي اعتمدنا عليها في اعداد دراستنا:

- 1- صلاح مجدي عدس(2007): تهدف هذه الدراسة الى اقتراح محاسبي لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، وتحديد مدى تأثيره على دقة وموضوعية قياس التكاليف، واتخاذ القرارات الادارية، والرقابة على المواد المتاحة، ولقد خلصت الدراسة الى دقة وموضوعية هذا النظام و هذا من خلال النتائج المتحصل عليها خلال هذه الدراسة.
- 2- ماهر موسى درغام(2007): تهدف الدراسة الى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في بيئة المستشفيات الحكومية الفلسطينية العاملة بقطاع غزة، وقد بينت نتائج الدراسة توفر هذه المقومات، وقد خلصت الدراسة الى أن تبني تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقدم بيانات تكلفة أكثر دقة، وتساعد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة.
- 3- فيصل زماط حسن السليم(2007): توضح هذه الدراسة تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة في قطاع الخدمات، خصوصا في المنظمات الصحية الصغيرة في العراق، حيث تصف هذه الدراسة اجراءات الانتقال من نظام التكاليف التقليدي الى نظام التكاليف على اساس الأنشطة باستخدام أقل ما يمكن من الوقت والتكاليف.
- 4- ميثم مالك راضي، مجبل دواي اسماعيل(2011): هدفت الدراسة الى التعريف بأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في تحديد وقياس تكاليف الوحدات والخدمات المنتجة بكل دقة، وذلك من خلال التوزيع العادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة مما يساعد في اتخاذ القرارات الادارية الناجحة.
- 5- سالم عبد الله حلس(2007): هدفت الدراسة الى استخدام مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الادارية وتحديد أسعار تلك الخدمات في الجامعات على أسس موضوعية ودقيقة. وقد خلصت الدراسة الى امكانية التخلص من المشاكل المرتبطة باستخدام الطرق التقليدية في تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة.
- 6- أمير ابراهيم المسحال(2005): هدفت الدراسة الى التعرف على نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة، من حيث التعريف الشامل لهذا النوع، ولتحقيق أهداف البحث قام الباحث بدراسة تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية (دراسة تطبيقية على شركات الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة)، وبينت الدراسة أن تكلفة المنتجات طبقا لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة تختلف عما هي عليه بالطرق التقليدية المتبعة، وان استخدام مدخل التكلفة على أساس الأنشطة يؤدي لتخفيض التكلفة.
- 7- محمد وفي عباس الشمري(2009): هدفت الدراسة الى اظهار دور مدخل التكلفة على أساس الأنشطة في التحديد الحقيقي للمزيج الانتاجي الأمثل، وقارنته مع المدخل التقليدي.
- 8- رضوان محمد العناتي (2009): هدفت الدراسة الى مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والادارة المبني على الأنشطة



- 9- اسماعيل يحي التكريتي، فريال كاظم عبد الغني الشبخلي (2008): هدفت الدراسة الى تحليل الكلفة- الحجم- الربح في ظل نظام الكلفة على أساس الأنشطة)
- 10- أشرف عزمي مسعود أبو مغلي (2009): هدفت الدراسة الى توضيح اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطه (ABC) على تعظيم الربحية

### صعوبات البحث

لقد واجه الباحث مجموعة من الصعوبات اغلبها في فترة التريص وتمثلت في:

- صعوبة الحصول على البيانات والمعلومات؛
- ضيق وقت التريص، بالتالي عدم الحصول على قدر كبير من المعلومات.

### هيكل البحث

لقد عملنا الى تقسيم موضوعنا هذا الى ثلاث فصول فصلان نظريان وفصل تطبيقي بالإضافة الى المقدمة والخاتمة.

### الفصل الأول: قسم الى ثلاث مباحث:

تناولنا في المبحث الأول مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف حيث تطرقنا الى مفهومها، من خلال المطلب الأول في حين خصصنا أهداف ووظائف وكذلك الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية في المطلبين الثاني والثالث على التوالي. أما المبحث الثاني فتناول نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث بينا نشأة هذا النظام من خلال المطلب الأول، أما المطلب الثاني فقد تناولنا فيه مفهوم وخصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة، في حين خصصنا المطلبين الثالث والرابع في التحدث عن مقومات وأهمية هذا النظام. ثم ننقل الى المبحث الثالث الذي تناول تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث قسم الى أربع مطالب تتناول على التوالي: تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة، استخداماته، وأسباب اللجوء لهذا النظام، ومزايا وعيوب نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

**الفصل الثاني:** قسم الفصل الثاني الى ثلاث مباحث تناولنا من خلالها الربح، والربحية، ودور نظام ABC في تحسين ربحية المؤسسة، حيث تطرقنا في المبحث الأول الى مفاهيم عامة حول الربح والربحية وقسم هذا المبحث الى اربع تتناول على الترتيب: مدخل للربح، العوامل المؤثرة على الربح، مدخل الى الربحية والفرق بين الربح والربحية، في حين خصص المبحث الثاني لدراسة العلاقة بين التكلفة، حجم النشاط في اربع مطالب تتناول تحليل التعادل، محددات تحليل التعادل والعوامل المحددة لنقطة التعادل وحساب نقطة التعادل، أهمية تحليل التعادل والانتقادات الموجهة، اما المبحث الثالث فخصص للربط بين نظام ABC والربحية تحت عنوان

دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين ربحية المؤسسة وتطرقنا من خلاله الى دراسة أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحليل العلاقة التكلفة، حجم النشاط، الربح في المطلب الأول في حين تكلمنا في المطلب الثاني عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة والربحية المطلب الثالث أما المطلب الثالث فبيننا من خلاله دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين ربحية المؤسسة.

**الفصل الثالث:** خصصناه لدراسة الحالة بغية التعرف الى دور محاسبة التكاليف وفق نظام الأنشطة (ABC) في تحسين ربحية المؤسسة، حيث تطرقنا من خلاله إلى التعريف بالمؤسسة، مختلف أنشطتها وتعرفنا على وحدة الدقيق والفرينة وكذا نظام التكاليف المطبق بها، ثم حاولنا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بهذه الوحدة.

وأخيرا الخاتمة التي تشمل أهم النتائج والتوصيات المتوصل اليها من خلال الدراسة وهذا بعد اختبار صحة الفرضيات.

# الفصل الأول:

نظام محاسبة التكاليف على أساس

الأنشطة

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تمهيد :

تلعب محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث نتيجة انفتاحها على أساليب التحليل العلمي، دورا كبيرا في خدمة إدارة المؤسسة الاقتصادية، وعلى هذا الأساس فهي ضرورية بحيث لا يمكن الاستغناء عنها، ويتمثل الهدف الرئيسي لأي نظام تكاليف في توفير المعلومات، والبيانات التي تساعد على قياس وتحديد تكلفة ما، وهذه التكلفة قد تكون مرتبطة بمنتج ما، أو مجموعة من الأنشطة التي تزاولها المؤسسة، ويتم الربط بين موضوع التكاليف (الأمر الذي أقيمت من أجله التكلفة)، وبين التكاليف، وهذا ما يطلق عليه اصطلاح " تحميل التكاليف " وهو الهدف الأساسي من تحليل ودراسة التكلفة، وتختلف الطرق والنظم التي تستخدم في تحليل التكاليف وهذا حسب طبيعة التكاليف والعناصر المشكلة لها.

ومن بين هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وحتى تكون هناك خلفية علمية ملائمة لاستيعاب موضوع محاسبة التكاليف حاولنا من خلال هذا الفصل الى القاء نظرة شاملة حول مفهوم محاسبة التكاليف، وأهدافها ووظائفها، وكذا علاقتها بالمحاسبة المالية، ومن ثم نتعرض الى نظام التكاليف أساس الأنشطة (ABC)، وكيف يتم تصميم هذا النظام، وكذا أهميته واستخداماته.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

### المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث ناتج عن سلسلة تاريخية كبيرة، تميزت بعدة ظروف اجتماعية واقتصادية، وكذا ثقافية أثرت بطريقة مباشرة، وغير مباشرة على تطوير مفهومها وتحسين أدائها لتصبح مواكبة لهذا التقدم الحاصل في شتى مجالات الحياة وخاصة الاقتصادية منها.

#### المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

تعرف محاسبة التكاليف على أنها: " ذلك الفرع من فروع علم المحاسبة الذي يهتم بتقدير وتجميع وتسجيل، وتوزيع، وتحليل، وتفسير البيانات المتعلقة بالتكلفة، وتكون هذه البيانات متعلقة بالمواد، والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة والمتعلقة بإنتاج السلعة أو الخدمة بهدف قياس تكلفة هذه الأنشطة وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الادارية ".<sup>1</sup>

➤ وعرفها البعض الاخر على أنها: " تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال تسجيل، وتحليل وتحديد، وتفسير تكلفة الموارد والأجور، والمصاريف لكل من الوظائف ".<sup>2</sup>

ويمكن استخلاص النقاط التالية: (3)

- ان محاسبة التكاليف هي نشاط يتعلق بتشغيل المعلومات التي تختص بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات.
- أنها تنطبق على كافة الأنشطة سواء انتاجية أو خدمية
- أن محاسبة التكاليف تختص بتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة في مراحلها المختلفة سواء قبل اكتمالها في شكلها النهائي أو بعد اكتمالها.
- ان تشغيل بيانات التكاليف يخضع لمجموعة من القواعد والمفاهيم المحددة، والتي غالبا ما تختلف عن تلك القواعد المتبعة في المحاسبة المالية.
- ان مخرجات نظام محاسبة التكاليف من تقارير ومعلومات تخدم ادارة المؤسسة في اتخاذ كافة القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.....الخ.

(1) رضوان محمد العناتي: محاسبة التكاليف مفاهيم، مبادئ، تطبيقات، دار صفاء، عمان، 2001، ط2، ص15.

(2) صالح عبد الرزاق، عطا الله وراة خليل : محاسبة التكاليف محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، عمان، 1999، ص7.

(3) محمد سامي راضي: مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص19-20.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

### المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف مجموعة من الأهداف والوظائف التي تتمثل فيما يلي:

#### أولاً: أهداف محاسبة التكاليف

تعمل محاسبة التكاليف على تحقيق الأهداف التالية:<sup>(1)</sup>

- 1- **قياس تكلفة الأداء:** ويعني قياس تكلفة الأداء تحديد تكاليف المنتجات عن طريق قياس كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الانتاج، والمراحل، والعمليات، والأنشطة المختلفة في المشروع.
- 2- **قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية:** تهتم محاسبة التكاليف بإعداد القوائم الخاصة بنتائج الأعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع الأنشطة داخل المؤسسة وبصورة تفصيلية.
- 3- **مساعدة الإدارة في التخطيط واعداد الموازنات التخطيطية:** تقدم محاسبة التكاليف للإدارة البيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط، وكذا اعداد الموازنات التخطيطية، وهذا من أجل الوصول الى الأهداف التي ترغب المؤسسة في تحقيقها .
- 4- **مساعدة الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف:** وهذا من خلال استخدام ادارة المؤسسة لقوائم التكاليف، والتقارير الدورية، ويتم من خلالها مقارنة التكاليف الفعلية لحجم النشاط بما يجب أن تكون عليه تلك التكاليف وفقاً للمعايير التي تكون محددة مسبقاً، ومحاولة اكتشاف الانحرافات واقتراح كيفية تجنبها في الفترات المقبلة .
- 5- **مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية:** ان المؤسسة تكون عرضة لمجموعة من المشاكل التي تتطلب معلومات تفصيلية لاتخاذ القرارات المناسبة، ومحاسبة التكاليف تقوم بتزويد الإدارة بتلك البيانات التي توفر البدائل المتاحة لمواجهة هذه المشاكل، كما تقوم أيضاً بالمفاضلة بين هذه الأخيرة، وتقييمها واتخاذ القرارات المناسبة.
- 6- **المساعدة على التسعير:** تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعرية لمنتج معين أو خدمة معينة، وذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج أو الخدمة، حيث يراعى عند تسعير منتج معين تغطية التكاليف، بالإضافة الى نسبة معينة من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية.

<sup>(1)</sup> راجع: عاطف الأخرس وآخرون: **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص16، وعبد الباسط أحمد وآخرون: **محاسبة تكاليف المواد أداة قياس، تخطيط، رقابة**، وزارة التربية، الكويت، 1981، ص22، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني : **محاسبة التكاليف**، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، ص5-6، ومحمد عادل الهامى: **محاسبة التكاليف الفعلية الاسس العلمية والعملية**، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1992، ص17.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

### ثانيا: وظائف محاسبة التكاليف

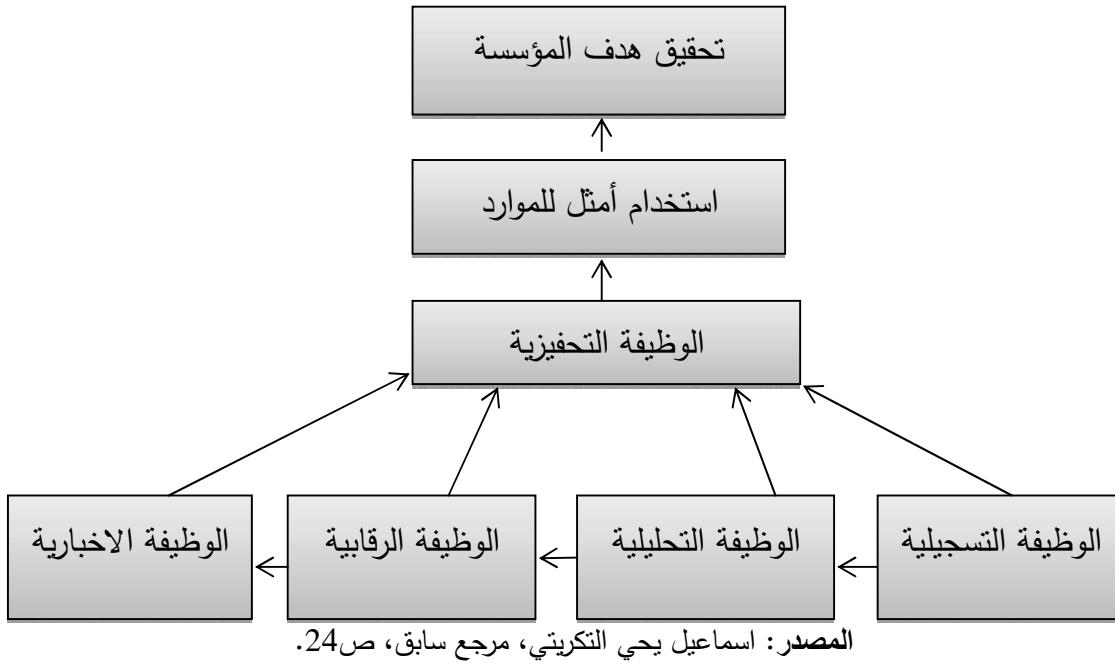
تقوم محاسبة التكاليف بوظائف نذكر منها: (1)

- 1- **الوظيفة التسجيلية:** من خلالها يتم انشاء السجلات التي تخصص لتسجيل مختلف البيانات المتعلقة بمختلف التكاليف، والتسجيل يشمل مجموعة من الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، كتسجيل عمليات استخدام المواد أو استهلاكها.
- 2- **الوظيفة التحليلية:** تختص هذه الوظيفة بتحليل عناصر التكاليف على حدى، وهذا بغرض ربط هذه العناصر بمراكز التكلفة المستفيد منها، بهدف تحديد نصيب كل عنصر من هذه العناصر.
- 3- **الوظيفة الرقابية:** تتميز هذه الوظيفة بتحديد التكاليف الخاضعة للرقابة في وظيفة، ثم مقارنة الفعلية منها بالمعيارية، كذلك تتعرف هذه الوظيفة على الخسائر لحظة وقوعها، بالإضافة لهذا فان الوظيفة الرقابية تحلل الانحرافات التي قد تحدث، وتقوم بتحليل أسبابها بغرض اتخاذ القرارات لمعالجة هذه الانحرافات، وتتم كل من الدراسة والرقابة بمعرفة ادارة الانتاج، وادارة التكاليف.
- 4- **الوظيفة الاخبارية:** ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة الرقابية، حيث وبعد القيام بتحديد الانحرافات في الوظيفة السابقة ودراسة أسبابها، تقدم المعلومات للإدارة العليا كي تتم عملية اتخاذ القرارات المناسبة التي من شأنها أن تخفض من نسبة هذه الانحرافات وعدم تكرارها مرة اخرى، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار الى نهاية السنة المالية .
- 5- **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كف وإقتصادي، هذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.

(1)راجع: عصاف سيد أحمد عاشور: أساسيات محاسبة التكاليف بين الفكر والتطبيق ، مكتبة عين شمس، مصر، 2011، ص17-18، محمود محمود السجاعي: محاسبة التكاليف فى المنظمات الصناعية والصحة تأصيل علمي- تطبيق عملي، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2008، ص23-32 اسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد، الأردن، 2006، ص23، أمين بن سعيد: (نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة كأداة مساعدة للتسيير وتحسين الأداء)(دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري)، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص51-52.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

شكل (1): أهداف محاسبة التكاليف



من خلال الشكل السابق فان محاسبة التكاليف تقوم بمجموعة من الوظائف التي من خلالها ترتقي المؤسسة لتحقيق أهدافها، وترتبط هذه الوظائف ببعضها البعض، بحيث ترتبط كل من الوظيفة التسجيلية التحليلية، الرقابية، الاخبارية، هذه الأخيرة ترتبط مع الوظيفة التحفيزية، وهذا بعد تحقق الوظائف السابقة، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل أمثل واقتصادي، هذا ما يساعد ادارة المؤسسة على تحقيق أهدافها.

### المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

اختلفت الآراء حول طبيعة العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، فقد رأى البعض ان محاسبة التكاليف ما هي في الحقيقة الا جزء من المحاسبة المالية، ومنهم من يرى ان محاسبة التكاليف بدورها قد تؤدي دورا متكاملًا في المشروع يحقق فيه أهداف ووظائف المحاسبة المالية.

وعليه فان الآراء السابقة قد تميزت ببعض التطرف الغير المقبول، فالعلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية هي علاقة تكامل، وكلاهما من الأنظمة الفرعية للمعلومات التي تعتمد عليه الادارة للقيام بمختلف وظائفها.

وقد تميز ظهور محاسبة التكاليف نتيجة القصور الذي تعاني منه المحاسبة المالية في القيام بوظائفها في المشروعات الصناعية بنفس الكفاءة التي كانت تقوم بها من قبل المشروعات التجارية، ويمكن أن نلخص أوجه



## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

قصور المحاسبة المالية على النحو التالي: (1)

- 1- عدم قدرة المحاسبة المالية على تحليل التكاليف، وذلك من خلال ربطها بالنسبة للمنتجات أو المراحل أو العمليات المختلفة؛
- 2- عدم قدرتها في مساعدة الإدارة في القيام بعمليات التخطيط؛
- 3- لا تقدم للإدارة المقاييس التي تسمح بقياس مدى كفاءة التنفيذ داخل المؤسسة؛
- 4- المحاسبة المالية لا تختص بالرقابة على مختلف عناصر التكاليف، فالتالي فهي لا تساعد الإدارة في هذا المجال؛
- 5- عدم قدرتها على مساعدة الإدارة في اتخاذ مختلف القرارات.

كما يمكن توضيح مقارنة بين محاسبة التكاليف، والمحاسبة المالية من خلال الجدول التالي الذي يوضح أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف:

### جدول (1): مقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

أوجه الشبه:

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- محاسبة التكاليف تعتبر مكملية للمحاسبة المالية، من حيث تدعيمها بالمعلومات المفصلة، فعند اعداد الحسابات الختامية تقدم محاسبة التكاليف تكلفة المخزون السلعي وتكلفة الانتاج التام، وقسط اهتلاك الموجودات الثابتة.	1- تعد البيانات الاخرى المتعلقة بالموجودات والمطلوبات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي، أي أن كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية
2- لكل منهما نفس المبادئ، والسياسات، والاجراءات المحاسبية.	2- في الميزانية العمومية تحت فقرة الموجودات المتداولة هناك مخزون سلعي آخر المدة، وهذا الفرع تقوم باحتسابه محاسبة التكاليف.

أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
-----------------	------------------

(1) صاح عبد الرزاق، عطا الله وراذ خليل : مرجع سابق، ص18.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

<p>1- من حيث الهدف : تعتبر أداة لخدمة المستثمر أو صاحب رأس المال.</p>	<p>1- من حيث الهدف: تعتبر كأداة تستخدم لخدمة الإدارة ومتخذي القرارات.</p>
<p>2- من حيث المجال الذي تغطيه كلا منهما: تختص بقياس النتيجة المترتبة من كل أعمال المؤسسة تهتم بقياس نتيجة أعمال المؤسسة كلها كوحدة واحدة، سواء كانت ربح أو خسارة، وهذا خلال فترة زمنية معينة.</p>	<p>2- من حيث المجال الذي تغطيه كلا منهما: الاهتمام بكلفة الوحدة الواحدة، والقيام بفرض الرقابة على عناصر التكاليف، وهذا من أجل تحقيق أقصى كفاية إنتاجية.</p>
<p>3- من حيث الزمن : تعتبر محاسبة تاريخية، لكونها لا تستم سوى بالمعلومات الفعلية عن عمليات حدثت فعلاً، كذلك فهي أكثر دقة لكونها تستخدم المستندات</p>	<p>3- من حيث الزمن : تهتم محاسبة التكاليف بالحاضر والمستقبل، فهي تستعمل المعلومات الفعلية للاستفادة منها للتنبؤ بما قد يحدث في المستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات، وعليه فهي أكثر دقة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي.</p>

المصدر: محمود علي الجبالي، قصي السامرائي: محاسبة التكاليف، دار وائل للطباعة والنشر، طبعة الأولى، عمان، 2000،

ص12

### المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة لمعالجة أوجه القصور في الطرق التقليدية لتخصيص، وتوزيع التكاليف غير المباشرة، وتطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة، ومن ثم دعم اتخاذ القرارات الإدارية.

#### المطلب الأول: نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة \* (ABC)، أحد الأدوات الهامة، الذي يستخدم بشكل أساسي لتحسين الكفاءة التشغيلية للمؤسسة، ويمكن تلخيص نشأته كما يلي: (1)

\* (ABC): Activity-Based Costing.

<sup>1</sup> راجع: غصاب رانيا: (استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين ربحية المؤسسة) (دراسة حالة: - مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud - أوماش - بسكرة)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009 - 2010 ، ص5-6، وفيصل زماط حسن السليم: (التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة) (نموذج مقترح للعيادات الصحية الشعبية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابع والستون، العراق، 2007، ص 26.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

حيث تعود بداية ظهور ملامح هذا النظام عام 1949 عندما قام أحد المفكرين بالدفاع عن مبادئ هذا النظام وأظهر في دراساته أن مجمع تكاليف غير مباشرة يجب أن يكون متجانسا، وأن كل مجمع منها قد يتغير بتغير بعض العمليات، وهذا ما يبين العلاقة السببية بين مجمع التكلفة والأنشطة.

وفي بداية السبعينات، ظهر كفكر كان يسمى آنذاك بإدارة النشاط، وكان استخدامه للتطبيق في المؤسسات اختياريا، وفي الثمانينات جاء مدخل نظام التكلفة على أساس النشاط كفكر ممنهج حيث اجريت مجموعة من الدراسات حول أنظمة التكاليف بمجموعة من المؤسسات الأمريكية، ومن هنا بين الاختلاف والتناقض بين نظم التكاليف التقليدية وبين النظم الحديثة، وهذا حسب احتياجات المؤسسات الحديثة، حيث طور هذا النظام وتغيرت تسميته الى نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وأصبح يهتم بتحليل الأنشطة، والتكاليف المرتبطة بها، مع تتبع تفاعلها مع الأنشطة الأخرى.

في بداية التسعينات، ونتيجة لتطور الأبحاث ظهرت العديد من المساهمات، والمنشورات حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وقد تم تبني نظام ABC بصفة رسمية في مجال الصحة بالمستشفيات والمنظمات الصحية بأمريكا، حيث يقوم على مبدأ وفكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة، والمنتج النهائي.

### المطلب الثاني: مفهوم وخصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

#### أولا : مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

تعددت الآراء والكتابات حول فلسفة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة حيث:

عرف على أنه: " أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع التكلفة غير المباشرة، حيث يمكن تجميعها في مجتمعات للتكلفة، ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية بناء على موجهاً الكلفة".<sup>1</sup>

كما عرف أنه: " نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حده، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة أولا، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء، وذلك بحسب الاستفادة منها".<sup>2</sup>

وعليه فان نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على: (1)

<sup>1</sup> أشرف عزمي مسعود أبو مغلي: (اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية) (دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، 2008، ص 28-29.

<sup>2</sup> ماهر موسى درغام: (مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المستشفيات الحكومية في قطاع غزة) (دراسة ميدانية)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول، 2007، ص 46.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

- تحليل الأنشطة التي ينجم عن تنفيذها خدمات مشتركة، وبالتالي تكاليف غير مباشرة، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حدة وتحميلها للمنتجات أو الخدمات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة؛
- الهدف الأساسي لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو تحديد مسببات التكلفة حتى يسهل ربط التكاليف بالمنتج أو الخدمة؛
- يبنى نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط على أساس الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم أو تستهلك تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء أكان وحدات منتجات أو خدمات، وبالتالي يصبح استخدام الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف أمراً أكثر موضوعية.

### ثانياً: خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يتمتع نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالخصائص التالية: (2)

1. يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة، والغاء تكلفتها سيؤدي الى تخفيض تكلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب ايجاد النظام، وخصوصاً في المؤسسات ذات المنافسة العالية؛
2. يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة، وبمساعدة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض التكلفة وخصوصاً تكلفة وحدة العامل المسبب، فمثلاً يستحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافز اذا استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص (العامل المسبب لتكلفة الفحص)؛
3. يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر الى كيفية استخدام هذه المنتجات - للموارد الاقتصادية كما ونوعاً- والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن ايضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد؛
4. يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على زيادة تكلفة أداء الأنشطة، واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة ؛
5. يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها.

(1) سالم عبد الله حلس: (نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات)، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر، العدد الأول، فلسطين، 2007، ص218.

(2) سالم ياسين: (الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة) (دراسة حالة مؤسسة نطال فرع GPL البلدية)، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2009-2010، ص96-97.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

### المطلب الثالث: مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تتمثل أهم العناصر التي يقوم عليها نظام تكاليف الأنشطة فيما يلي:

#### أولاً: الموارد

- وهي تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط، وهي تعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، فهي تعتبر من عوامل الانتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط. وتتضمن: الموارد، المواد، العنصر البشري(العمل)، التكنولوجيا، التسهيلات أو الخدمات المشتراة من خارج المنظمة مثل الاعلان والخدمات المحاسبية والقانونية.<sup>1</sup>
- كما يمكن تعريفها على أنها: "مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد وتعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط".<sup>2</sup>

#### ثانياً: الأنشطة

- يمكن تعريف النشاط على أنه: " العملية أو الاجراء الذي يسبب انجاز أو تنفيذ العمل داخل المنظمة".<sup>3</sup>
- كما يعرف النشاط على أنه: " وحدة من عمل أو مهمة لها هدف محدد، وتصف وتقيس كيف تساهم موارد الشركة وموظفيها بإنجاز ذلك العمل".<sup>4</sup>

ويمكن تقسيم الأنشطة الى أربعة أنشطة رئيسية:<sup>(5)</sup>

1. **أنشطة المدخلات:** ويقصد بها الأنشطة المرتبطة بالإعداد والتهيئة لإنتاج أو تقديم الخدمة، ومن الأمثلة على هذه الأنشطة نشاط البحث والتطوير، ونشاط تصميم المنتجات أو الخدمات، ونشاط توظيف وتدريب الموظفين.... الخ.
2. **أنشطة العمليات:** ويقصد بها تلك المرتبطة بعملية تصنيع المنتجات أو الخدمات، ومن الأمثلة عليها نشاط تشغيل الأجهزة المستعملة في صناعة المنتجات.
3. **أنشطة المخرجات:** وهي تلك الأنشطة المرتبطة بالتعامل مع العملاء، ومن الأمثلة عليها نشاط بيع المنتجات أو تقديم الخدمات، ونشاط متطلبات العملاء.

<sup>1</sup> سالم عبد الله حلس: مرجع سابق، ص 220.

<sup>2</sup> أحمد صلاح عطية: محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 78.

<sup>3</sup> ماهر موسى درغام، خليل ابراهيم شقفة: (حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي) (دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي)، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الانسانية، المجلد 10، العدد- AI، غزة، 2007، ص 120.

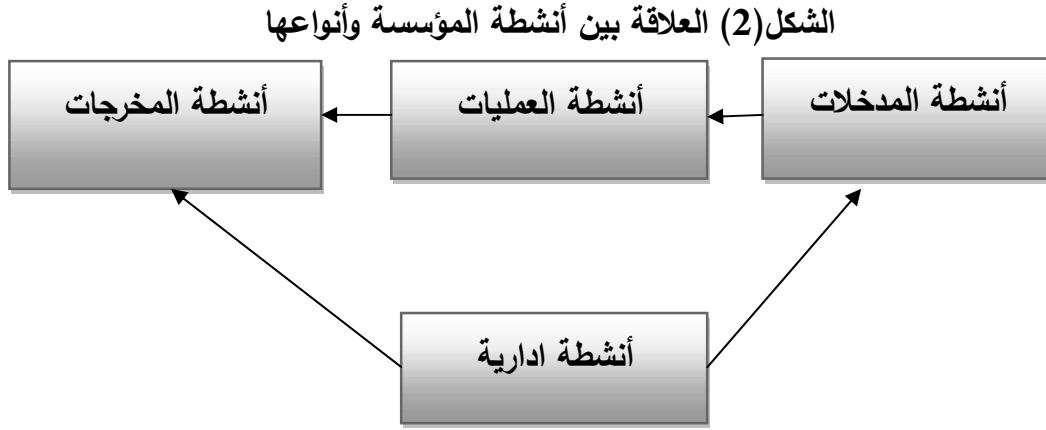
<sup>4</sup> رضوان محمد العناتي: (مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبنى على الأنشطة)، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية، المجلد التاسع، العدد الأول، الأردن، 2009، ص 89.

<sup>(5)</sup> خليل ابراهيم عبد الله شقفة: (نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي) (دراسة تطبيقية في قسمي الدم والتخثر و الميكروبيولوجي)، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2007، ص 78.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

4. أنشطة ادارية: وهي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة الأولى السابق ذكرها، ومن الأمثلة عليها نشاط خدمات المحاسبة، نشاط الخدمات العامة الادارية والقانونية.

و الشكل الموالي يبين العلاقة بين أنشطة المؤسسة كمايلي:



المصدر: خليل ابراهيم عبد الله شقفة: مرجع سابق، ص 79.

من خلال الشكل السابق ترتبط الأنشطة مع بعضها البعض حيث:

ترتبط أنشطة المدخلات بأنشطة العمليات، حيث بعد عمليات التهيئة للقيام بعمليات الانتاج التي تكون مرتبطة بأنشطة المدخلات تأتي عمليات الانتاج والتصنيع التي تخص أنشطة العمليات، لترتبط هذه الأخيرة بأنشطة المخرجات التي تختص بالتعامل مع العملاء في بيع المنتجات التي تمت في المرحلة السابقة.

وأخيرا تدعم الأنشطة السابقة الذكر بواسطة الأنشطة الادارية.

كما يمكن تصنيف الأنشطة من وجهة نظر العميل الى: (1)

1. **الأنشطة المضيئة للقيمة:** وهي تلك الأنشطة التي تزيد من قيمة المنتج من خلال ما أضافته من قيمة على النشاط، حيث أنه اذا استبعد هذا النشاط سيؤدي في النهاية الى تخفيض خدمة المنتج الى العميل مما يؤثر سلبا على المبيعات، فمثلا شراء مواد خام من الأنشطة التي تضيف قيمة لأنه من دون المواد الخام لا يمكن انتاج منتج.

2. **الأنشطة التي لا تضيف قيمة:** وهي كل الأنشطة التي لا تزيد من قيمة النشاط، وبالتالي لا تضيف قيمة للمنتج وغالبا ما تعد تكلفة هذه الأنشطة من الضياع الذي تتحمله المؤسسة نتيجة أداء هذه الأنشطة لذلك لا بد من تخفيض هذه الأنشطة حتى يمكن خفض الكلفة بدون تخفيض طاقة خدمة المنتج الى

(1) امير ابراهيم المسحال: تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية (دراسة تطبيقية على شركات الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2005، ص 51.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

العميل، ومن أمثلتها أنشطة تخزين المواد الخام أو البضاعة التامة فهي لا تضيف قيمة من وجهة نظر العميل، وكذلك أنشطة قسم المحاسبة .

كما تصنف الأنشطة التي يتم تحديدها في المؤسسة إلى أربع مجموعات رئيسية على النحو التالي: (1)

**1- أنشطة على مستوى الوحدة:** تسمى كذلك بالأنشطة التي ترتبط بوحدة المنتج، وهي الأنشطة التي يتم أداؤها من أجل وحدة من منتج معين، أو خدمة مقدمة، وعدد أنشطة مستوى الوحدة المؤداة متناسب مع الإنتاج وحجم المبيعات.

**2- الأنشطة الداعمة للمنتج:** تسمى كذلك بالأنشطة على مستوى المنتج، وهي الأنشطة التي يتم أداؤها من أجل دعم إنتاج كل أنواع المنتجات أو الخدمات، ويتوسع هذا المفهوم إلى خارج المؤسسة ليشمل أنشطة دعم الزبون، التي تسمح للمؤسسة بالبيع إلى كل أصناف الزبائن وهذا النوع من الأنشطة (سواء المتعلق بالزبون أو المنتج) مستقل أو لا يعتمد على الإنتاج وحجم المبيعات، وأنشطة دعم الزبون لا تأخذ بعين الاعتبار الحجم ومزيج الإنتاج أو الخدمات المباعة والمقدمة للزبون.

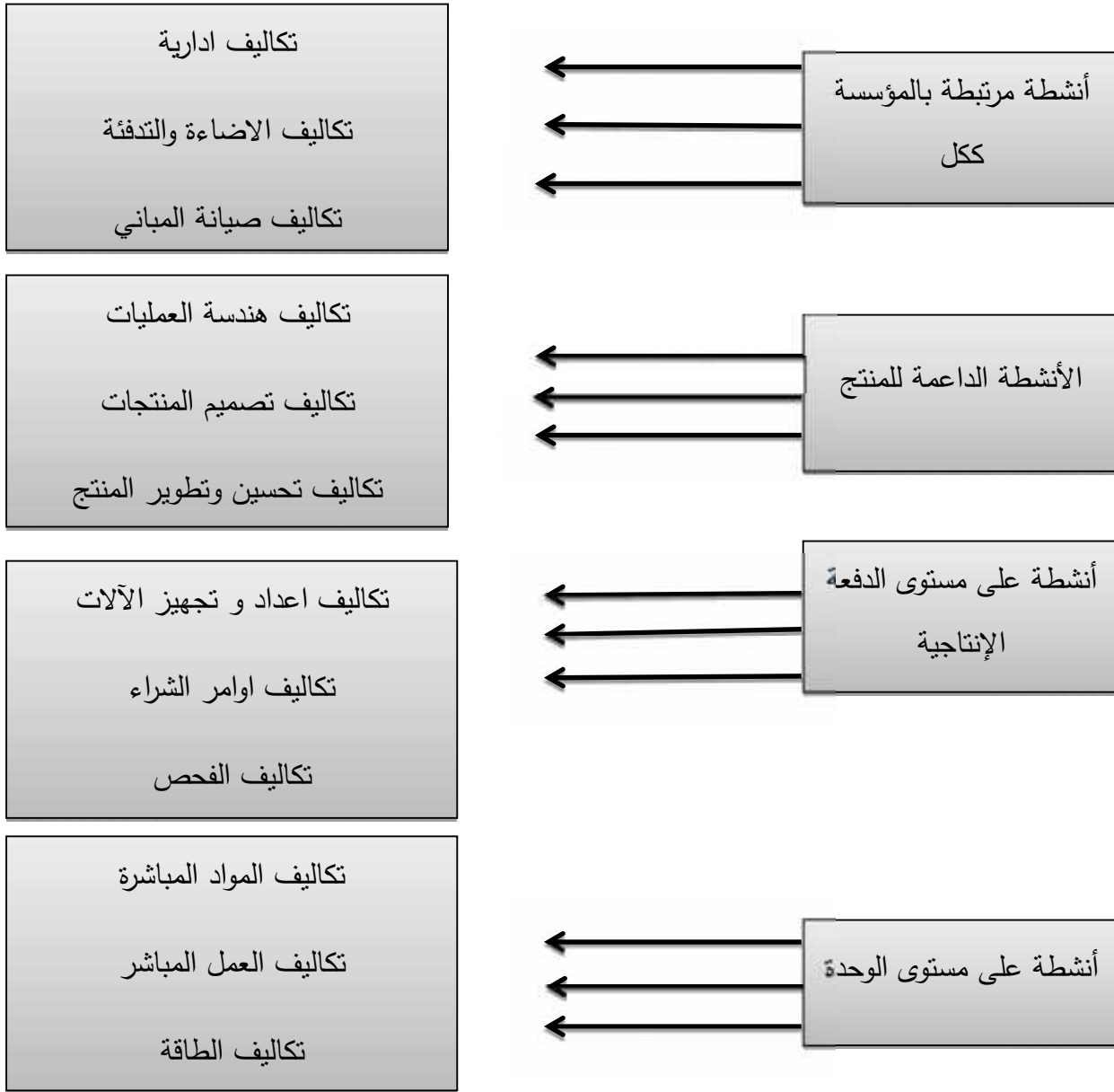
**3- أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية:** وهي أنشطة يتم تأديتها لكل دفعة إنتاجية، وذلك بصرف النظر عن عدد وحدات الإنتاج الخاصة بكل دفعة، ومن الأمثلة عن هذه الأنشطة تهيئة وتجهيز الآلات وبرمجة الإنتاج.

**4- أنشطة مرتبطة بالمؤسسة ككل:** وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم عمليات المؤسسة بصورة كلية، وهي أنشطة عامة ومشتركة توفر البنية التحتية الإدارية التي تجعل من عملية تقديم المنتجات أو الخدمات ممكنة. ومن الأمثلة عليها رواتب إدارة التخطيط، اهتلاك المعدات.... الخ.

(1) راجع: غضاب رانيا: مرجع سابق، ص9، محمود منصور شبل موسى: نظام تكاليف الأنشطة أساسيات وملاح (ABC)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، 2008، ص7، خليل إبراهيم عبد الله شقفة: مرجع سابق، ص80.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

الشكل (3): تصنيف الأنشطة التي يتم تحديدها بالمؤسسة



المصدر: خليل ابراهيم عبد الله شقفة: مرجع سابق، ص82.

من خلال الشكل السابق فانه يظهر لنا أهم الأنشطة التي يتم تحديدها داخل المؤسسة حيث قسمت الى:

أنشطة مرتبطة بالمؤسسة ككل، الأنشطة الداعمة للمنتج، أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية، أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية، الأنشطة الداعمة للمنتج، حيث ترتبط الأنشطة السابقة بالتكاليف الخاصة بها، فمثلا الأنشطة المرتبطة بالمؤسسة ككل ترتبط بالتكاليف الخاصة بها مثل التكاليف الادارية، والتكاليف الأخرى كتكاليف الاضاعة ...



## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

### ثالثاً: المخرجات

تعرف المخرجات على أنها: "وحدة قياس كمي للمنتج أو الخدمة أو الوقت أو مزيج بينهما يتم على أساسها تحديد التكاليف، ويمكن أن تأخذ شكل أمر انتاجي أو دفعة انتاجية أو مجموعة منتج متشابه، وتتخذ وحدة التكلفة أساساً لقياس تكلفة المنتج أو الخدمة قياساً نقدياً".<sup>1</sup>

كما يمكن تعريف المخرجات بأنها: "أي منتج محدد، أو خدمة معينة تتولد من استنفاد الموارد".<sup>2</sup>

### رابعاً: مسببات التكلفة

يعرف مسبب التكلفة على أنه: "أي حدث يتسبب في تغيير على مجموع تكلفة النشاط". أو "أي عامل سببي يزيد في التكاليف الكلية للنشاط".<sup>3</sup>

ومن أمثلة مسببات التكلفة ما يبيئه الجدول التالي:

### جدول (2): مسببات التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات المناولة
إعداد الآلات	عدد مرات الإعداد
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات التفتيش
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء
ترويج المبيعات	الوقت المستنفذ من رجال البيع

المصدر: قورين حاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الشلف، السنة الخامسة، العدد 37، 2008.

<sup>1</sup> صلاح مجدي عدس: ايطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية بالجامعة الإسلامية بقطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 28.

<sup>2</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين: الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة تقويم نظم التكاليف في المنشآت وتحسينها، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية، 2011، ص 51.

<sup>3</sup> ماهر موسى درغام، خليل ابراهيم شقفة: مرجع سابق، ص 120.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

من خلال الجدول السابق يتبين لنا أن هناك علاقة ترابط بين مسببات التكلفة وبين عملية القيام بالنشاط، فمثلا فان اعداد الآلات مثلا يتربط مع عدد مرات اعدادها.

**أنواع مسببات التكلفة:** يمكن تقسيم مسببات التكلفة إلى نوعين أساسيين: (1)

**1- مسببات التكلفة حسب مراحل طبيعتها:** قسمت إلى ثلاث اصناف:

➤ **النوع الأول: مسببات (موجهات) الاجراء:** وتحسب هذه المسببات عدد مرات القيام بالنشاط، كعدد اعداد الآلات.

ويكون هذا النوع من المسببات أقل كلفة، كما يمكن أن تكون أقل دقة أيضا، كونه يفترض نفس المقدار، من الموارد التي تكون مطلوبة في كل وقت ينجز فيه النشاط، وبالتالي فان استخدام هذه المسببات سيؤدي الى تحميل المنتجات أو الخدمات التي تتطلب وقتا أكبر من النشاط بكلفة أقل من اللازم وتحميل المنتجات التي تتطلب وقتا أقل من النشاط بكلفة أكثر من اللازم، ومثل هذه المسببات يمكن استخدامها عندما تكون المخرجات تستخدم نفس المقدار من الأنشطة.

➤ **النوع الثاني: مسببات فترية:** وتمثل مقدار الوقت اللازم للقيام بالنشاط، كساعات اعداد الآلات ويجب استخدام هذا النوع من المسببات عندما يكون هناك اختلافات كبيرة في المقادير المطلوبة من الأنشطة للمنتجات أو الخدمات المختلفة.

➤ **النوع الثالث: مسببات الكثافة (القوة):** وتمثل الحصة المستخدمة من الموارد لكل وقت ينجز فيه النشاط، فالمسببات الفترية تفترض أن كل ساعات اعداد المكنائن أو ساعات النشاط تكون متساوية التكلفة ولكنها لا تعكس المتطلبات الأخرى، كالعمال الماهرين أو المعدات غالية الثمن التي قد تتطلبها بعض الإعدادات ولا يتطلبها البعض الأخر.

**2- مسببات التكلفة حسب مراحل تخصيصها:**

➤ **مسببات المرحلة الأولى:** في هذه المرحلة يتم تتبع تكاليف المدخلات الى مجتمعات تكاليف الأنشطة لتحديد المقدار المرتبط بكل مجمع كلفة نشاط، وهذا بغرض تحقيق الدقة في تسجيل الكلف وتسمى مسببات هذه المرحلة بمسببات الموارد.

➤ **مسببات المرحلة الثانية:** بعد عملية تحديد تكلفة المواد المستهلكة عن طريق كل نشاط، وتتبعها لمجمع تكلفة النشاط باستخدام مسببات الأولى، يتم تخصيص تكاليف الأنشطة لأهداف التكلفة النهائية، بحسب استهلاكها أو طلبها من تلك الأنشطة وذلك باستخدام مسببات التكلفة التي لها علاقة سببية قوية بكلفة النشاط.

(1) ميثم مالك راضي، مجبل دواي اسماعيل: تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية (دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الأشرف) مجلة التقني، العدد 24، العراق، 2011.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

### خامسا: مجتمعات تكلفة النشاط:

ويقصد بمجمع التكلفة: "مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المنظمة والمنتجات النهائية، حيث إن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنظمة من أجل إنجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات".<sup>1</sup>

ويرى (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين) أن: "مجتمعات التكلفة تتعلق بتجميع أنشطة متجانسة تخضع في مجموعها لمسبب تكلفة واحد، وذلك اختصارا لعدد الأنشطة ومسبباتها فمثلا يمكن تجميع أنشطة الصيانة وبرمجة الإنتاج في وعاء تكاليفي واحد باعتبار أن تكاليف هذه الأنشطة ترتبط ارتباطا وثيقا بمسبب تكلفة واحد وهو ساعات عمل الآلات".<sup>2</sup>

### المطلب الرابع: أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

ان لنظام التكاليف على أساس الأنشطة أهمية كبيرة على تكلفة المنتجات، وتحديدتها بأكثر دقة، لذلك سوف نقوم بإبراز هذه الأهمية فيمايلي: (3)

- 1- تحديد الأنشطة والمواد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة؛
- 2- قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة؛
- 3- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة، وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج، والأنشطة المختلفة، مثل قرارات التسعير، وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع، و قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال الغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة، وإعادة تصميم المنتج النهائي؛
- 4- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين، نتيجة لاتخاذ قرارات معينة، مثل ادخال تحسينات على العمليات الانتاجية، واجراء تعديل في تصميم المنتج واتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

<sup>1</sup> سالم عبد الله حلس: مرجع سابق، ص224.

<sup>2</sup> محمد عبد الله محمود أبو رحمة: مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) (دراسة تطبيقية في بلديات قطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص54.

(3) سالم ياسين: مرجع سابق، ص98-99.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

### المبحث الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

ان تصميم أي نظام للتكاليف يعتمد بدرجة أساسية على طبيعة الوظائف والعمليات الانتاجية، بحيث يتلاءم النظام المصمم مع طبيعة تلك العمليات، وبذلك فان أي تغيير فيها لابد وأن يصاحبه تغيير في نظام التكاليف المعتمد.

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

ان تصميم نظام (ABC) يتم من خلال المراحل التالية: (1)

##### المرحلة الأولى: التخطيط

ان أي نظام جديد يراد تطبيقه لابد أن تسبقه مرحلة التخطيط، والاعداد لهذا النظام، حيث تعد مرحلة التخطيط من المراحل المهمة في تحديد مدى نجاح التصميم والتنفيذ لهذا النظام، والأمر ينطبق على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في أي مؤسسة، حيث أن أهمية هذه المرحلة تتركز في اعداد فريق مناسب من أجل اعداد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، كذلك في هذه المرحلة يتم تحديد المشاكل التي قد تواجه المؤسسة عند تطبيق هذا النظام، بالإضافة لهذا يجب تحديد نوع ومستوى المعلومات المطلوبة لأجل القرارات المتعلقة بمعالجة تلك المشاكل، كذلك تطوير أسلوب عملها بما يتلاءم والنظام الجديد، ويجب أن يتكون الفريق من كافة الاقسام في المؤسسة من اداريين، ماليين، وهندسة ونتاج، من أجل التغلب على أي صعوبات تواجه الفريق وفي هذه المرحلة يقوم الفريق المشكل بأعداد دراسة شاملة لكافة المراحل اللاحقة، ووضع نطاق للنظام، واعداد جدول زمني للتطبيق، ودراسة الجدوى من عملية تطبيق النظام... الخ من الاجراءات التي تسبق عملية التخطيط.

##### المرحلة الثانية: تحديد وتصنيف الأنشطة

وفي هذه المرحلة يتم التعرف على مختلف الأنشطة في المؤسسة، والقيام بتحليلها تحليلاً وظيفياً، بحيث يسهل فهمها ومعرفتها وبالتالي ادارتها.

ويمكن تحديد عدد كبير من الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين.

(1) راجع: عمر محمد هديب: نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي- التطبيق ونموذج مقترح للقياس- أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، 2009، ص55-56، وأمير ابراهيم المسحال: مرجع سابق، ص58، وهاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد: المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص322، وغضاب رانيا: مرجع سابق، ص17، ومحمد صلاح: المحاسبة عن تكاليف الأنشطة، www.infotechaccountant.com/phpBB2/index.php، 15:20، 02-2003.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

جدول (3): بعض الأنشطة الرئيسية لشركة صناعية

النشاط	التوصيف
<b>ادارة المواد</b> 1. تشغيل أوامر الشراء 2. اتمام عمليات المفاوضات والتعاقد 3. استلام المواد 4. فحص المواد المستلمة 5. تشغيل ومعالجة حسابات الموردين	- تحديد الكميات المطلوب شراؤها - تحديد توقيت الحصول على المواد - التفاوض مع المورد وتوقيع العقود - تسجيل المواد المستلمة ومراجعة الكميات - تحديد مستوى جودة المواد المستلمة - استكمال المستندات اللازمة واتخاذ اجراءات السداد
<b>ادارة العمليات</b> 1. صيانة و اصلاح الآلات و المعدات 2. الرقابة على الورش 3. صيانة الخدمات والمهمات الانتاجية	- صيانة واصلاح الآلات ومعدات الانتاج القائمة - الاشراف على العمالة الانتاجية وكميات الانتاج - تخطيط المصنع وصيانة التسهيلات الانتاجية
<b>ادارة الانتاج</b> 1. التنبؤ بالمبيعات 2. جدولة الانتاج 3. ادارة ومتابعة الانتاج 4. ادارة المخازن 5. المواد تحت التشغيل	- القيام بأعمال التنبؤ بالمبيعات في الأجل القصير - اعداد جداول الانتاج وفقا لطلبات العملاء - تجميع بيانات الانتاج على مستوى القسم الانتاجي - متابعة المخزون المتاح والتأكد من كفايته - ادارة ومتابعة المواد تحت التشغيل

المصدر: امير ابراهيم المسحال: مرجع سابق، ص58-59.

### المرحلة الثالثة: تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط

يتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وذلك انطلاقاً من علاقة السبب والنتيجة بين تغير مسبب التكلفة وبين احداث التكلفة نتيجة ذلك التغير، وغالبا ما تكون مسببات التكلفة مقاييس كمية عددية، مثل ساعات عمل الآلات، عدد مرات اعداد الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات طلب المواد، عدد ساعات الفحص واختبار الصلاحية أو تطابق المواصفات.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

### المرحلة الرابعة: تحديد تكلفة الأنشطة

يتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد، التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية، هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.

### المرحلة الخامسة: تجميع التكاليف بمراكز الأنشطة

يتم بهذه المرحلة تجميع الأنشطة المختلفة بمراكز الأنشطة الكلية، والتي تضم مجموع الأنشطة المتجانسة حيث يتحقق هذا التجانس من خلال:

- وجود مسبب تكلفة مشترك: ويقصد بها انه مجموعة معينة من الأنشطة تسبب في حدوثها عامل مشترك حيث تشكل هذه الأنشطة المتجانسة عملية قد تتعارض والهيكلة التنظيمي السلمي الوظيفي المعروف تقليديا، وذلك عند تجميع الأنشطة المنتمية إلى وظائف مختلفة بالمؤسسة .
- وحدة عمل مشتركة: يجب تجميع الأنشطة التي تستعمل نفس وحدة العمل لحساب سعر تكلفة المنتج النهائي في مجمع أنشطة مشترك.

وكطريقة أكثر منهجية يفضل استعمال مصفوفة (الأنشطة، مسببات التكلفة) كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول(4): مصفوفة (الأنشطة، مسببات التكلفة)

←	نشاط 5	نشاط 4	نشاط 3	نشاط 2	نشاط 1	الأنشطة
						مسببات التكلفة
		x			x	عدد طلبيات العملاء
						عدد طلبيات الشراء
			x			عدد العمال
	x			x	x	عدد ساعات العمل
		x				عدد سلاسل المنتج
						↓

المصدر: غضاب رانيا: مرجع سابق، ص 17.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

من خلال الجدول السابق يظهر لدينا مجموعة من الأنشطة ومسببات التكلفة، حيث انه يتم تجميع الأنشطة التي تشترك في مسبب تكلفة واحد، وهذا ما يطلق عليه اسم مجمع الأنشطة.

### المرحلة السادسة: تحديد الكلفة الى المنتجات

بعد أن يتم تحديد المنتجات التي تم اختيارها كغرض التكلفة، وتحديد التكاليف المباشرة لها، وحصر التكاليف غير المباشرة، وبيان الأنشطة الرئيسية التي تسببها، واختيار أساس تخصيص ملائم لها، فإنه يتم تخصص هذه التكاليف على كل نشاط استنادا الى ما تستهلكه من موارد المؤسسة من خلال تحديد مسببات التكلفة على مستوى النشاط، حيث يتم تقسيم التكاليف غير المباشرة في كل مجمع تكلفة نشاط على وحدات مسبب التكلفة العائد للنشاط.

بعد ذلك يتم تحديد كلفة المنتج وفقا لما يلي:

➤ حساب المعدل بالوحدة لكل أساس تخصيص تكلفة، لاعتماده كأساس لتخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات، وهنا نحصل على معدل تحميل خاص بمجمع النشاط وتحسب كمايلي:

نصيب المنتج من تكاليف كل نشاط = معدل مجمع النشاط X مجموع ما استهلكه المنتج

➤ تحديد نصيب كل منتج أو أمر تشغيل من مختلف مجمعات التكلفة للأنشطة كما يلي:  
➤ حساب التكاليف غير المباشرة التي تم تخصيصها على المنتجات.

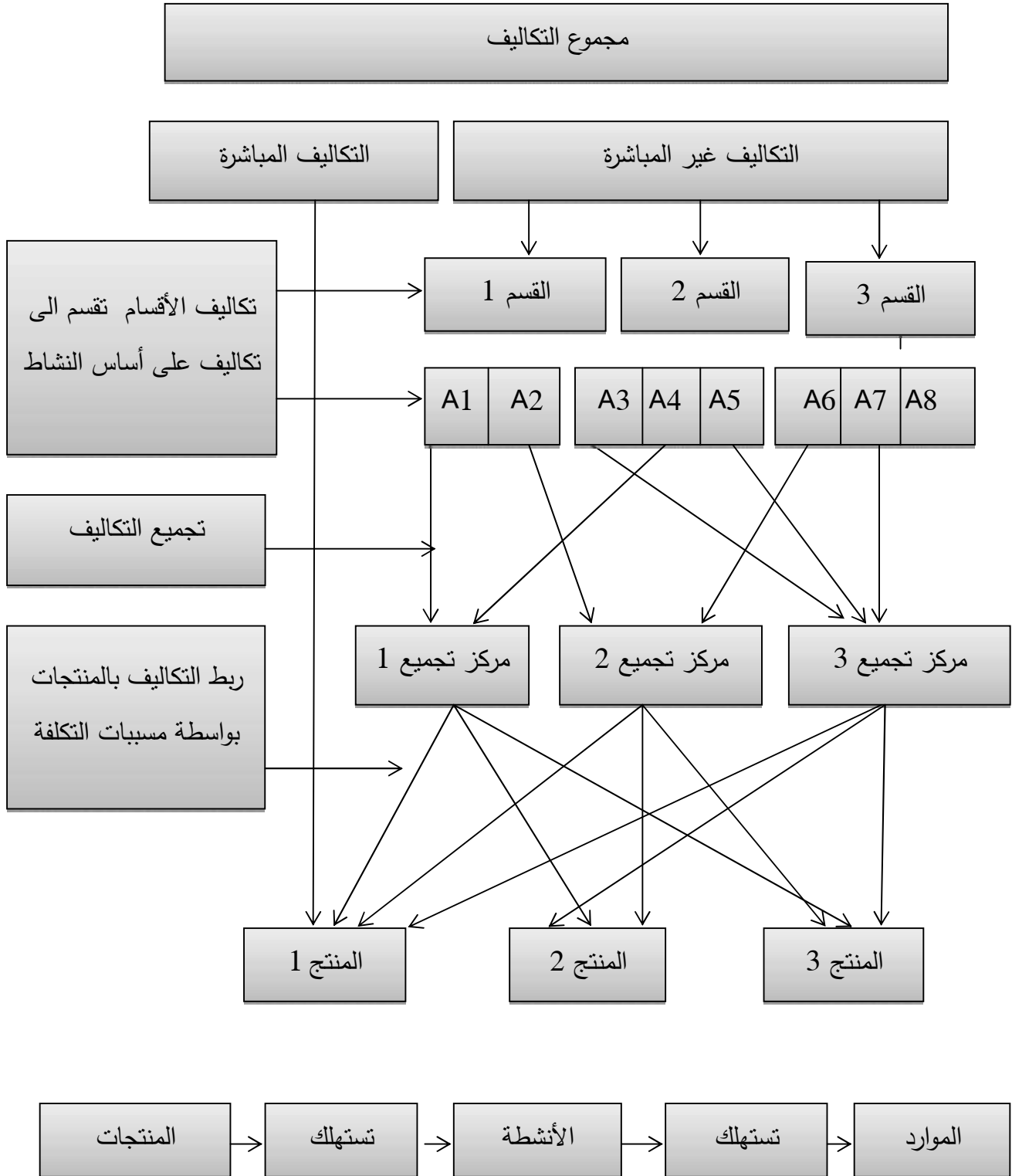
تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة (موجه التكلفة) = اجمالي تكاليف النشاط/اجمالي عدد وحدات  
مسبب الكلفة للنشاط

➤ حساب مجمل التكاليف المنتجات بإضافة كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تم تخصيصها.

سعر التكلفة الودودي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الودودية لمسببات التكلفة

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

شكل (4): مراحل عمل نظام ABC



المصدر: غضاب رانيا: مرجع سابق، ص 19

من خلال الشكل فانه يظهر لنا نوعين من التكاليف، التكاليف المباشرة، والتكاليف غير المباشرة، حيث أن تخصيص التكاليف المباشرة يكون مرتبطا مباشرة بالمنتج.



## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

في حين يختص نظام التكاليف على أساس النشاط بالتكاليف غير المباشرة، حيث يظهر لنا الشكل الخطوات التي يمر بها هذا النظام من أجل تطبيقه، حيث في البداية يتم تحديد التكاليف غير المباشرة التي تخص الأنشطة ومراكز الأنشطة، وكذا تحديد التكلفة الخاصة بنشاط، بعد ذلك يتم تجميع هذه الأنشطة في مراكز التجميع حسب النشاط، والتي بدورها تضم نشاط أو عدة أنشطة، وأخيرا يتم تحميلها على المنتجات وهذا التحميل يكون وفق مسببات التكلفة لكل نشاط.

بالإضافة الى ذلك فان كل من المنتجات والأنشطة ترتبط فيما بينها، من خلال العلاقة (تستهلك) حيث أن المنتجات تستهلك الأنشطة، والأنشطة بدورها تستهلك الموارد.

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

يلعب نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة دورا هاما ورئيسيا في العديد من المجالات، وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها، والتي تتسم بالدقة والصحة لذلك تخطى استخدامه كنظام لمعالجة التكاليف ليشمل العديد من المجالات الأخرى نذكر منها: (1)

1- **تخصيص التكاليف:** ان نظام محاسبة التكاليف على المبني على أساس الأنشطة يساعد على تحقيق الميزات التنافسية للمؤسسة، حيث أن أحد العوامل التي تؤدي الى تحقيق هذه الميزة هو دقة تخصيص التكاليف ، وهذا ما يؤدي لتحقيق العدالة والدقة في حساب تكلفة المنتجات والخدمات.

2- **تسعير المنتجات أو الخدمات:** ان نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يلعب دورا هاما في قياس تكلفة المنتجات والخدمات بشكل دقيق ومضبوط، كما يساعد على توفير معلومات دقيقة تساعد الادارة في وضع سياساتها التسعيرية.

3- **اتخاذ القرارات:** يلعب نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة دورا فعالا، من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة التي تساعد المديرين في عملية اتخاذ القرارات المناسبة، سواء كانت قرارات تنفيذية، ام استراتيجية.

4- **تخفيض التكلفة:** ان تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة قد يكون مكلفا نوعا ما، الا انه يسعى الى استبعاد تلك الأنشطة التي لا تضيف اي قيمة للمؤسسة، كما يعمل على اختيار الأنشطة الأقل تكلفة وهذا خاصة في وجود عدة أنشطة تنافسية تؤدي نفس النشاط، مما يؤدي الي تخفيض التكاليف، بالإضافة الي تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وذلك من خلال اعادة هيكلة تنفيذ هذا النشاط أو تدريب العمال أو بأي طريقة كانت.

5- **تطوير الموازنة:** تستخدم الموازنات كأساس لتقييم الأداء ووسيلة للتخطيط والرقابة لتحقيق الأهداف المستقبلية، لهذا فان اعدادها يتطلب توفر معلومات أكثر دقة ومصادقية وهذا ما يوفره نظام محاسبة التكاليف

<sup>1</sup> أمين بن سعيد: مرجع سابق، ص 99-100.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

على أساس الأنشطة، بالإضافة إلى تعدد الأنشطة التي تعد الموازنة لها من جهة، واستنادها إلى مسببات التكلفة كأساس تبنى عليه الموازنة من جهة أخرى.

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

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

**8- قياس الأداء وتحسينه:** يوفر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات متنوعة مالية وغير مالية، وهذه المعلومات تعد كمقاييس للأداء بما يساعد على تحسين توجيه الأفراد والأنشطة، واحكام الرقابة عليها، ومن ثم تسييرها بكفاءة بما يحقق أهداف المؤسسة، حيث تعتبر عملية تحسين الأداء بمثابة الأساس لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالإضافة إلى أنه يساعد المؤسسة في تفهم أكثر لاحتياجات العملاء، في نفس السياق يستخدم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتدعيم موقف الرقابة و بياناتها من خلال استخدام مسبب التكلفة، والذي يعتبر مقياساً لحجم النشاط و أداة لقياس أداء النشاط و الرقابة عليه.

### المطلب الثالث: أسباب اللجوء إلى نظام التكاليف على أساس النشاط

أسباب اللجوء إلى نظام التكاليف على أساس النشاط أربعة هي: (1)

**1. قصور في الممارسة المحاسبية :** حيث أن محاسبة التكاليف صممت لخدمة المحاسبة المالية في توفير معلومات لتحديد تكلفة الإنتاج التام، والإنتاج المرحل للفترة التالية (المخزون)، حيث لا تتطلب (GAAP)\* وجود علاقة سببية بين التكاليف الصناعية غير المباشرة وبين المنتجات الفردية طالما أن عملية التخصيص تتم بعدالة وبدقة على المستوى التجميعي وبما يفي بمتطلبات إعداد التقارير والقوائم المالية، لكن أن هذا لا يعني عدم دقة تلك النظم التقليدية .

**2. زيادة حدة المنافسة:** زيادة المنافسة تدفع المؤسسات إلى ضرورة إعادة تسعير منتجاته والطرق التقليدية لم توفر هذا الغرض، بل أنها شوهت تكلفة وحدة المنتج مما دفع المؤسسات إلى اتخاذ نوعين من الاجراءات من خلال تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة لزيادة ربحيتها وهما:

(1) محمد محسن عوض مقلد: ترجمة الفصل الرابع التكلفة/الإدارة على أساس النشاط وتداعياتها على إدارة العمليات التشغيلية، رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، 2009-2010، ص5-6.

\* (GAAP): Generally Accepted Accounting Principles. المعايير المحاسبية المتعارف عليها

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

- إعادة تسعير المنتجات بحيث ترفع أسعار المنتجات التي تستهلك أنشطة أكثر وتخفيض من أسعار المنتجات التي لا تستهلك نفس القدر، وهو ما يحققه نظام التكاليف على أساس النشاط من خلال تحليل الأنشطة ومقدار استهلاكها للموارد المتاحة ثم معرفة احتياجات المنتجات من هذه الأنشطة.

- بحث الإدارة عن الطرق التي تقلل بها استهلاك الموارد وهذا من خلال تغيير تشكيلة المنتجات أو تشكيلة العملاء، أو تقليل الموارد المستهلكة لتصنيع التشكيلات الحالية من المنتجات، بمعنى زيادة كفاءة أداء الأنشطة وقد يعنى ذلك إعادة تصميم المنتجات بحيث تشمل على مكونات مشتركة أو تنميط المنتجات حتى أحر مرحلة إنتاجية بمعنى تقليل عمليات التغيير الهندسي في مواصفات المنتجات ، تقليل عمليات إعداد الآلات ، تحسين ترتيب معدات المصنع وقد يعنى تنفيذ برامج التحسين المستمر لتعزيز وزيادة الجودة.

3. التنوع والاختلاف بين المنتجات: إن تنوع المنتجات وزيادة الاختلافات في المواصفات يؤدي

إلى تعقد عمليات التصنيع، هذا ما يؤدي إلى اختلاف الأنشطة من حيث الحجم والجهد ومستوى استهلاك كل منتج من الأنشطة المتاحة، لذا كان لا بد من اللجوء إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي يوجد علاقة سببية بين المنتجات والأنشطة المستهلكة للموارد المتاحة.

### المطلب الرابع : مزايا وعيوب نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC)

#### أولاً: المزايا

يمكن تلخيص مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) فيما يلي: (1)

1- نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يحسن مقاييس الأداء، ويزيد من فعالية في مجال التخطيط واعداد الموازنات التخطيطية، بالإضافة لهذا فإنه يطور نظام المعلومات الخاصة بالتكاليف وكذا المعلومات الادارية مع المساعدة في اتخاذ القرارات بشكل أفضل خصوصا في مجالات التسعير و المزيج السلعي؛

2- يساعد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحليل الأنشطة الى أنشطة تضيف قيمة للمنتج و أخرى لا تضيف قيمة مما يساعد على استبعاد أو تخفيض حجم الأنشطة؛

3- فعالية الدور الرقابي لنظام (ABC) مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة طالما انه يأخذ بعين الاعتبار التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية الأمر الذي يزيد من إمكانية اكتشاف الانحرافات؛

(1) راجع: محمد عبد الله محمود أبو رحمة: مرجع سابق، ص40-41، وماهر موسى درغام، مرجع سابق، ص692-693، ومحمد وفي عباس الشمري: (مدخل الكلفة على أساس الأنشطة و دوره في تحديد المزيج الانتاجي الأمثل) (دراسة مقارنة بين المدخل التقليدي ومدخل الكلفة على اساس الأنشطة) المجلة العراقية للعلوم الادارية، العدد الثالث والعشرون، العراق، 2009، ص25-9.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

- 4- ان تحليل الانحرافات بحسب نظام (ABC)، والذي يعتمد أساسا على المنطق الذي يقول أن المنتجات تستهلك أنشطة، وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، انما يعتمد في ذلك على علاقة حقيقية يتم التعرف من خلالها على مسببات التكلفة؛
- 5- أنه يضمن أن جميع التكاليف تم امتصاصها من قبل المنتجات، وعليه يمكن أن يستعمل تقويم المخزون لأغراض القوائم المالية.

### ثانيا: العيوب

بالرغم من أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمتلك المزايا التي ذكرناها سابقا إلا أنه يوجد بعض العيوب التي يواجهها هذا النظام و نذكر منها: (1)

- 1- ان استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة مما يؤدي الى عدم دقة تكاليف المنتجات؛
- 2- يركز نظام التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) على اتخاذ القرارات في الأجل الطويل بينما تحتاج المؤسسة الى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة، والتخطيط في الاجل القصير؛
- 3- تعقد الاجراءات وصعوبة الوصول الى المعلومات، والحاجة الى اقناع الادارة بأهمية ومنافع النظام، مع بطئ الاستجابة من المديرين العاملين، كما أن تحديد أنشطة المؤسسة بدقة ووضوح يعتبر من أهم التحديات التي تواجه ذلك النظام؛
- 4- تطبيقه مكلف ومعقد يتطلب عدة عوامل لنجاحه وإبراز فعاليته، ونجاحه مرتبط بقبول المستخدمين للنظام، فبعض الأفراد داخل المؤسسة يقاومون النظام على انه تهديد لاستقلالهم؛
- 5- لا يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا المستهلك، حيث أن هذا الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيس والعامل المشترك لجميع المؤسسات الهادفة للربح؛
- 6- يرى نظام ABC أن العلاقة بين الأنشطة واستهلاك الموارد على أنها خطية مطلقة وأكيدة، وهذا لا يعني أن الأنشطة الإضافية تقضي إلى تكاليف إضافية ومستويات النشاط المنخفضة تتضمن تخفيضات في التكلفة لكن هذا من غير الممكن عمليا وليس من واقع التكاليف وبالتالي فالعلاقة غير خطية (طردية).

(1) راجع: أحمد أبو حسن: مدى تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في البنوك الوطنية العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2008/2009، ص53، غضاب رانيا: مرجع سابق، ص24.

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

### خلاصة الفصل الأول

من خلال هذا الفصل يمكن القول أنه نتيجة لتطور حاجات الفرد ورغباته دخلت المؤسسات المنتجة مجال المنافسة والصراع على تقاسم الأسواق، فكان تخفيض التكلفة هو القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار وللخروج من هذه المنافسة بنجاح، وهذا تطلب تطوير وسائل الإنتاج وتقسيم العمل ودخول مجال التخصص وتشديد الرقابة على عناصر التكاليف، حيث أصبحت الإدارة بحاجة إلى معلومات وبيانات داخلية عن سير العمل بحيث تتناول التكاليف.

هذا ما أدى للبحث عن نظم لمحاسبة التكاليف لمواجهة ما يحيط بها، ومن هنا جاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة، إذ يعد من أحد نظم التكاليف الحديثة الهامة ذلك لما يوفره من معلومات، وبيانات دقيقة وواضحة، وهو ما تحتاج إليه الإدارة، إذ يعتبر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ذا أهمية كبيرة في عدة مجالات، كاتخاذ القرارات المختلفة.

## الفصل الثاني:

نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

ودوره في تحسين الربحية

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

### تمهيد:

يعتبر الربح من أفضل مقاييس الأداء التي اعتمدها اقتصاديات السوق أساسا للحكم على كيفية توزيع الموارد المتاحة على أوجه الاستثمار المختلفة، وقد استعانت هذه الاقتصاديات بأدوات التحليل المالي المختلفة للحكم على ربحية المؤسسات وسلامة أوضاعها، لكن أخذ على هذه الأدوات عجزها عن التحديد الدقيق لمواطن ضعف المؤسسات، مما أوجد الحاجة لأدوات أكثر دقة في هذا التحديد، فكان استعمال تحليل التعادل الذي يتميز عن غيره من الأدوات بالبساطة ودقة التعبير، لقيامه على أساس العلاقة القائمة بين قيمة التكاليف وحجم الإنتاج والربح.

ومن خلال هذا الفصل حاولنا أن نتناول كل من الربحية وتحليل التعادل، وكذا استخدامات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين ربحية المؤسسة.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

### المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الربح والربحية

الربحية هدف أساسي لجميع المؤسسات، وأمر ضروري لبقائها واستمرارها، وغاية يتطلع إليها المستثمرون، ومؤشر يهتم به الدائنون عند تعاملهم مع المؤسسة، وهي أيضا أداة هامة لقياس كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الموجودة بحوزتها.

#### المطلب الأول: مدخل للربح

يمكن توضيح مفهوم الربح و أنواعه ونظرياته كآآتي: (1)

**أولاً: مفهوم الربح:** "هو الفرق بين مجمل إيرادات المؤسسة وبين إجمالي تكاليف الإنتاج، ونفقات التوزيع التي تتكبدها المؤسسة في إنتاج منتجاتها من السلع والخدمات وإيصالها إلى الزبائن".

**ثانياً: أنواع الربح:** يختلف الربح بحسب الطريقة التي تقاس بها الإيرادات والتكاليف. ويمكن تصنيف الربح الى:

➤ **الربح الإجمالي:** ويمثل الفرق بين رقم أعمال المؤسسة السنوية وتكاليف المنتجات المباعة من السلع والخدمات وبمعنى آخر إنه الفرق بين سعر المبيعات وتكاليف إنتاجها.

➤ **الربح الصافي:** يعادل الربح الإجمالي مخفّضاً منه بعض النفقات التي تتحملها المؤسسة، مثل مخصصات الاهتلاكات، والاحتياطات المخصصة لمواجهة تدني قيم الموجودات.

➤ **الربح الإضافي:** هو الربح الذي تحصل عليه المؤسسة بسبب عيب في عمل آلية السوق، لأن الربح يتجه نحو الانتفاء عندما تسود المنافسة التامة في السوق بحيث تكون أثمان المبيعات مساوية تماماً للتكاليف التي تشمل عوائد عوامل الإنتاج: أجر العمل، فائدة رأس المال وريوع الأراضي.

#### ثالثاً: نظريات الربح

هناك نظريات متعددة حاولت تفسير الربح الذي يتقاضاه أصحاب المؤسسات مهما كانت طبيعتهم، وكل هذه النظريات تعد الربح الدافع المحرك للنشاط الاقتصادي، بغض النظر عن المنطلق الذي تتبناه هذه النظريات في تفسير الربح.

ومدارس تفسير الربح تنقسم إلى اتجاهين:

➤ **الاتجاه الأول:** يرى أن الربح نتيجة لبيع السلع والمنتجات بأعلى من أسعار تكلفتها، أي أن الربح يتولد في مجال التداول.

(1) مطانيوس حبيب، (الربح)،



## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

➤ **الاتجاه الثاني:** يرى بأن الربح يتشكل أصلاً في مجال الإنتاج.

ويمكن توضيح بعض النظريات التي تناولت الربح كما يلي :

- 1- **الربح لقاء عمل الرأسمالي:** يعد أنصار هذه النظرية أصحاب المشروعات الرأسمالية نوعاً متميزاً من العاملين تكمن وظيفتهم في تنظيم الإنتاج وإدارته وبذلك يكون الربح الذي يحصلون عليه نوعاً من الأجر العالي لقاء عملهم المتميز .
- 2- **الربح تعويض عن المخاطرة:** بحسب هذه النظرية يعد الربح تعويضاً عن المخاطرة الملازمة لأي إنتاج يجري في اقتصاد السوق، إذ يقرر السوق وحده صحة أو خطأ أي اختيار، فإما النجاح والربح وإما الخسارة والإفلاس. وهكذا يكون الربح الذي يجنيه أصحاب المؤسسات تعويضاً مقابل إمكان تعرضهم للخسارة.
- 3- **الربح ثمن التجديد والابتكار:** يرى أصحاب هذه النظرية، أن الربح ليس في الواقع إلا نتيجة تنفيذ تنظيم جديد. وبالتالي فإن المنظم يجب أن يحصل على مكافأة لقاء هذا التجديد. وهكذا يكون الربح بحسب هذه النظرية ثمناً لاحتكار يسيطر عليه وهو الابتكار، والذي يدخله في مجال الإنتاج فتزداد معه إنتاجية العمل ويزداد إنتاج الخبرات المادية.
- 4- **الربح في النظرية الماركسية:** تعيد النظرية الماركسية كل عوامل الإنتاج إلى منشأ واحد وهو العمل، فرأس المال المتجسد في الآلات والأدوات ومواد العمل ليس الإنتاج عملاً سابقاً والأرض والطبيعة لا تعطي أي إنتاج إلا إذا اقترنت بعمل الإنسان وهكذا تتوافق النظرية الماركسية مع النظرية الكلاسيكية في القيمة - العمل - أي أن كل القيم المتولدة في النشاط الاقتصادي تنشأ عن العمل، وبالتالي فكل الدخول المنتأية في المجتمع ناتجة من العمل، وباعتبار أن التحليل الماركسي اعتمد على مبدأ التجريد، معتبراً أن الرأسمال منفصل عن العمل فيكون الربح عبارة عن اقتطاعات من أجور العمال ويمثل استغلالاً للعمال من قبل الرأسماليين. وقد توصل كارل ماركس إلى هذه النتيجة بناء على نظريته في القيمة الزائدة.
- 5- **الربح العادي والربح الاحتكاري:** يرى أصحاب النظرية أنه في حال المنافسة التامة تميل أسعار المنتجات إلى التطابق مع تكاليف إنتاجها، وبالتالي يكون الربح مساوياً للإنتاجية الحدية لرأس المال لأن المنافسة تقود إلى توازن العرض والطلب فيكون السعر مساوياً لتكاليف الإنتاج. أما في حالة الاحتكار، فإن المنتجين يتحكمون بكمية الإنتاج المعروض في السوق بمستوى أقل من الطلب مما يؤدي إلى ارتفاع أسعار البيع إلى أعلى من تكاليف الإنتاج، وهذا يحقق للمنتجين ربحاً إضافياً يسمى بالربح الاحتكاري.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

### المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الربح

يتأثر الربح بعدد من العوامل نذكر منها: (1)

- أن مقدار الربح يرتبط بشكل أساسي بمقدار النتائج والإيرادات الناجمة عن المبيعات أو النشاطات التجارية الأخرى التي تمارسها المؤسسة، فمع زيادة المبيعات، يمكن ان يزداد الربح كما انه يمكن ان يتعرض للانخفاض مع تدني المبيعات ؛
- كما تمارس التكاليف والمصاريف المختلفة أثراً مماثلاً على الربح، حيث أن قلة النفقات والمصاريف على اختلاف أنواعها تساعد على زيادة الربح، بينما ارتفاع المصروفات والنفقات تساهم في تخفيضات مقدار الأرباح ؛
- **الأسعار السائدة وتغيراتها :** ان قيمة المبيعات ترتبط بمستوى الأسعار فعندما تكون أسعار منتجات المؤسسة مرتفعة فإنها تحصل على أرباح أكبر من الحالة التي تكون أسعار منتجاتها منخفضة، ولاشك أن تحقيق سعر مرتفع في السوق يتطلب من المؤسسة أن تسعى إلى تحسين نوعية منتجاتها وتقديم شروط مناسبة للزبائن؛
- **سياسة الاستهلاك التي تتبعها المؤسسة:** إن سياسة الاستهلاك السريع تترافق غالباً باقتطاع مخصصات عالية للاستهلاك وهذا يؤدي إلى ظهور الأرباح بشكل اقل مما لو تم إتباع سياسة الاستهلاك الثابتة ؛
- **معدل الضريبة المفروض على الأرباح :** إن ارتفاع الضريبة تؤدي إلى اقتطاع إقسط أكبر وهذا يؤدي إلى تخفيض صافي الربح المتبقي ؛
- الإعانات والتحويلات التي تتلقاها المؤسسة تساعد على زيادة الأرباح، بينما على العكس من ذلك تتخفف أرباح المؤسسة عندما تلتزم بتقديم بعض الإعانات للغير؛
- الاحتياطات المحجوزة في المؤسسة تؤثر على مقدار القابل للتوزيع ؛
- التطور التقني الذي توصلت إليه المؤسسة حيث أن الآلات الحديثة التي تتوفر في الفترة الحالية تساهم كثيراً في زيادة الإنتاج وتخفيض التكلفة، وتساعد بالتالي على تحقيق عوائد مناسبة وأرباح مجدية؛
- إن للأسلوب والطريقة التي تمارسها الإدارة أثراً كبيراً في تحقيق معدلات مرتفعة من الأرباح فبقدر ما تكون الإدارة جديّة ومعتمدة على تقديرات علمية سليمة لإيراداتها ونفقاتها وبقدر ما تستطيع تخفيض التكلفة الإدارية بقدر ما تتمكن من تحقيق أرباح جيدة، والعكس من ذلك النمط التقليدي للإدارة والذي لا يتوافق مع التطورات الكبيرة التي دخلت دنيا الأعمال، يساهم في تدني الأرباح الممكن تحقيقها.

(1) ماهر الخزاعي: (إدارة السيولة والربحية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، قسم إدارة أعمال، جامعة دمشق، سوريا، 2009، ص 10-11.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

### المطلب الثالث: مدخل للربحية

أولاً: مفهوم الربحية: " الاختبار النهائي لنشاط الأعمال والذي يعكس مدى حيوية خط المنتجات والمقدرة على تحقيق مستويات أعلى من الأداء التنافسي في الإنتاج والمبيعات.<sup>1</sup>

### ثانياً: نسب الربحية

تتناول هذه النسب ربحية المؤسسة وهذه النسب يستخدمها المستثمرون سواء الحاليون أو المتوقعون من أجل تحديد مسار استثماراتهم، ويتم مقارنة عناصر الدخل بالنسبة للمبيعات كنسبة مئوية.

وفي ضوء طبيعة وأهمية عنصر الربح في المؤسسة نستطيع تحديد نسب الربحية كالآتي: (2)

1. العائد على المبيعات: هذه النسبة تقيس مدى الربحية التي تحققت على مبيعات المؤسسة.

العائد على المبيعات = (صافي الربح بعد الضريبة × 100) / صافي المبيعات = %

حيث كلما كانت هذه النسبة مرتفعة، كلما كان معبراً عن أداء جيد للمؤسسة، وإلا إذا كانت النسبة منخفضة فإن ذلك يعبر عن وجود تكاليف زائدة أو أن أسعار البيع كانت غير مرتفعة بالنسبة إلى تكاليفها ومن ثم ينبغي دراسة أو إجراء تحليل عن الأسباب الكامنة وراء ذلك.

2. العائد على إلى مجموع الأصول: تقيس هذا النسبة ربحية المؤسسة إلى إجمالي الاستثمارات في

المؤسسة التي توضع على شكل أصول، كما تقيس قدرة الإدارة على تحقيق العائد على الأموال

المتاحة للمؤسسة مهما كان مصدرها، ويمكن حساب هذه النسبة كالتالي:

العائد على الأصول = (صافي الربح + الفوائد / إجمالي الأصول)

3. نسبة صافي الربح إلى حق الملكية: توضح لنا هذه النسبة معدل العائد الذي تحققه المؤسسة إلى

رأس المال المملوك أي حقوق الملكية، وتستخدم هذه النسبة للتعرف على العائد من الأموال

المستثمرة من مالكي المؤسسة، ويمكن حسابها كالتالي:

صافي الربح = صافي الربح القابل للتوزيع ÷ حق الملكية

<sup>1</sup> ثابت عبد الرحمن إدريس و جمال الدين محمد المرسي: الإدارة الاستراتيجية مفاهيم ونماذج تطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 128.  
<sup>(2)</sup> راجع: علي خلف عبد الله: التحليل المالي واستخداماته للرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم الإدارة، الدنمارك، 2008، ص 27، ودريد كامل آل شيب: مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007، ص 109-110، ووليد ناجي الحياي: الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2005، ص 78-79، ووليد ناجي الحياي: التحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007، ص 149.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

4. نسبة مجمل ربح العمليات: وهذه النسبة تستخدم لمعرفة كفاءة الإدارة في مجال تعاملها مع عناصر تكلفة المبيعات، وذلك من خلال توضيح العلاقة بين سعر المنتج وتكاليفه، وتكون هذه النسبة بالشكل التالي:

$$\text{نسبة مجمل ربح العمليات} = (\text{مجمول ربح العمليات} \div \text{صافي المبيعات}) \times 100$$

$$\text{أو: نسبة مجمل ربح العمليات} = [(\text{صافي المبيعات} - \text{تكلفة المبيعات}) \div \text{صافي المبيعات}] \times 100$$

5. هامش ربح التشغيل (قبل الفوائد والضرائب):

$$\text{هامش ربح التشغيل} = (\text{صافي ربح العمليات قبل الفوائد والضرائب} \div \text{صافي المبيعات}) \times 100$$

تستخدم هذه النسبة كمقياس للتعرف على كفاءة التشغيل، كون الإدارة ليس لها القدرة على السيطرة على الفوائد، أو الإيرادات، أو المصروفات الأخرى، وبالتالي ينبغي إجراء عملية فحص لجميع عناصر المصروفات، ويعد هذا الإجراء ضروري كأحد إجراءات الرقابة وتقويم الأداء.

6. هامش الربح قبل وبعد الضرائب: وهذه النسبة توضح مقدار الأرباح المحققة من كل دينار واحد

من المبيعات الصافية، ويتم حسابها كما يلي:

$$\text{هامش الربح قبل الضرائب} = (\text{الأرباح قبل الضرائب} \div \text{صافي المبيعات}) \times 100$$

$$\text{هامش الربح بعد الضرائب} = (\text{الأرباح بعد الضرائب} \div \text{صافي المبيعات}) \times 100$$

### ثالثاً: معايير الربحية

لقياس الربحية معايير مختلفة أهمها:

1- القوة الإيرادية: يستند هذا المعيار في قياس الربحية إلى العلاقة بين ربح العمليات والموجودات التي

ساهمت في تحقيقه.

تعرف القوة الإيرادية بأنها: "مدى كفاءة وقدرة المؤسسة في توظيف مواردها"<sup>1</sup>.

و يمكن تحديدها كما يلي: (2)

- في حال ما إذا كانت القوة الإيرادية معبرة عن العائد على الموجودات فإنها تحدد بالمعادلة التالية:

<sup>1</sup> عبد الستار الصباح: (المواءمة الاستراتيجية وأثرها في تحديد الموقف الاستراتيجي لمنظمات الأعمال) (دراسة اختبارية في عينة من الشركات الصناعية الأردنية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والعشرون، الأردن، 2009، ص110.

<sup>(2)</sup> أحمد السيد كردى: الإدارة المالية، [http://ahmedkordy.blogspot.com/2012\\_05\\_03\\_archive.html](http://ahmedkordy.blogspot.com/2012_05_03_archive.html) ، تاريخ وضع المقال: الخميس 03 ماي 2012، تاريخ زيارة الموقع 15-03-2013، على الساعة 23:30.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

القوة الإيرادية = هامش ربح التشغيل x معدل دوران الأصول العاملة

- أما إذا كانت معبرة عن العائد على الاستثمار فإنها تحدد بالمعادلة التالية:

القوة الإيرادية = هامش الربح بعد الضريبة x معدل دوران الأصول العاملة

- ويعبر اصطلاح معدل دوران الأصول العاملة، عن مدى قدرة إدارة المؤسسة على استخدام موجوداتها في توليد المبيعات والتي هي في الأساس المصدر الرئيسي للأرباح.
- عناصر القوة الإيرادية:

لاحتساب القوة الإيرادية، نحتاج إلى العناصر التالية: (1)

أ) المبيعات: ويقصد بذلك صافي المبيعات بعد طرح أية مردودات للمبيعات وأي خصم مسموح به.

ب) صافي الأصول العاملة: وتعني جميع الأصول، أي الموجودات التي تستخدم في عمليات المؤسسة لتحقيق الإيراد العادي للعمليات وذلك بعد طرح مخصصات الديون المشكوك فيها والاستهلاكات وأية مخصصات أخرى. هذا ويجب استبعاد أية أصول لم تساهم في تحقيق الربح كأصول المؤجرة وكذلك الاستثمارات.

ج) صافي ربح العمليات: ويقصد به ذلك الربح الذي يتحقق من نشاط المؤسسة الرئيسي باستعمال أصولها العاملة، دون أن يشمل ذلك أية إيرادات أو مصروفات لا تتعلق بالعمليات العادية للمؤسسة.

القوة الإيرادية = صافي ربح العمليات قبل الفائدة والضريبة / صافي الأصول العاملة.

### 2- العائد على الاستثمار :

هناك مفهومان شائعان للعائد على الاستثمار هما: (2)

المفهوم الأول: ويقصد به جميع الأموال المستثمرة في المشروع، أي إجمالي موجوداته، وطبقاً لهذا المفهوم فإن العائد على الاستثمار هو العائد على الموجودات.

المفهوم الثاني: ويقصد به الأموال المستثمرة من قبل أصحاب المشروع، أي حقوق أصحاب، وطبقاً لهذا المفهوم فإن العائد على الاستثمار يعني العائد على حقوق أصحاب المشروع.

يتأثر العائد على الاستثمار بثلاثة متغيرات رئيسية هي: (3)

(1) ماهر الخزاعي: مرجع سابق، ص13.

(2) ماهر الخزاعي: مرجع سابق، ص15.

(3) خضر خلة: (إدارة السيولة والربحية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، قسم إدارة أعمال، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص17.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

➤ **صافي رأس المال المستخدم:** وذلك باستبعاد الاستثمارات الخارجية والأصول الجديدة التي لم تستخدم خلال مدة الحساب .

➤ **صافي المبيعات خلال مدة الحساب:** مع استبعاد الإيرادات التي لا تتصل بالنشاط العادي للمشروع .

➤ **أرباح الاستثمار قبل طرح الفوائد:** وذلك لقياس ريعية الأموال الكاملة المستخدمة، ومن ضمنها الديون التي ساعدت على زيادة العائد على الاستثمار .

هذا ويحسب العائد على الاستثمار وفقاً لما يلي:

$$\text{العائد على الاستثمار} = \frac{\text{(الربح صافي)}}{\text{(الموجودات مجموع صافي)}}$$

### المطلب الرابع: الفرق بين الربح والربحية

يمكن ايضاح الفرق بين الربح والربحية من خلال: (1)

الربح له مفهومان أحدهما محاسبي والآخر اقتصادي، ويعنى المفهوم الاقتصادي للربح نسبة التغيير في القيمة الصافية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة، أما المفهوم المحاسبي للربح فهو يعنى الفرق بين الدخل الذى حققته الوحدة الاقتصادية والمصروفات التي تكبدتها خلال فترة زمنية معينة وينقسم هذا الدخل إلى:

**صافي ربح العمليات:** ويقصد به الفرق بين المبيعات المحققة خلال فترة زمنية، وتكاليف هذه المبيعات، بالإضافة إلى المصروفات الإدارية والعمومية ومصروفات البيع والتوزيع، دون أن يشمل ذلك الفائدة المدفوعة أو الإيرادات والمصروفات الأخرى والضرائب.

**صافي الربح بعد الضريبة:** وهو الربح الشامل أي الربح الناتج عن الفرق بين دخل المؤسسة من جميع المصادر ( المبيعات والإيرادات الأخرى ) والتكاليف مهما كانت (تكاليف المبيعات وأية تكاليف أخرى غير مرتبطة بالعمليات ) وذلك بعد تسديد الضرائب.

أما الربحية فهي هدف المؤسسة الأساسي ومقياس للحكم على كفاءتها على مستوى الوحدة الكلية وهي تعنى العلاقة بين الأرباح التي تحققت المؤسسة والاستثمارات، وهي (قيمة الموجودات أو قيمة حقوق أصحاب المؤسسة) التي ساهمت في تحقيق هذه الأرباح، وتقاس الربحية إما من خلال العلاقة بين الأرباح والمبيعات، وإما من خلال العلاقة بين الأرباح والاستثمارات التي ساهمت في تحقيقها.

(1) أكاديمية فوريو للعلوم الإدارية، ومهارات التسويق وفنون البيع: الفرق بين الربح والربحية،

[http://4youacademy.com/index.php?option=com\\_content&view=article&id=96:the-difference-between-profit-and-profitability&catid=39:fundamentals-of-management&Itemid=96#](http://4youacademy.com/index.php?option=com_content&view=article&id=96:the-difference-between-profit-and-profitability&catid=39:fundamentals-of-management&Itemid=96#)

تاريخ وضع المقال: الأربعاء، 29 سبتمبر

2010، الساعة: 13:08، تاريخ زيارة الموقع: 2013-04-12 على الساعة 16:30.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

### المبحث الثاني: العلاقة بين التكلفة، حجم النشاط، الربح

إن طريقة تحليل التعادل تقوم على تحليل العلاقة القائمة بين الربح و الإيرادات والتكاليف وهي بذلك تعد بمثابة أسلوب من الأساليب المستخدمة لتخطيط الربحية.

#### المطلب الأول: تحليل التعادل

أولاً: تعريف نقطة التعادل: "وهي النقطة التي عندها تتعادل الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية أي لا تكون هناك أرباح أو خسائر".<sup>1</sup>

"هي النقطة التي تتساوي فيها التكاليف الكلية للإنتاج تماماً مع العائد من المبيعات دون أن تحقق أي مكسب أو خسارة".<sup>2</sup>

"وهي ذلك المستوى من نشاط المؤسسة الذي تكون عنده نتيجة عمليات هذه الأخيرة تساوي صفراً أي أنها لا تحقق أرباحاً ولا تتحمل خسائر وتصل المؤسسة إلى تلك النقطة عندما تكون إيراداتها الكلية مساوية لتكاليفها الكلية".<sup>3</sup>

#### ثانياً: استعمالات تحليل التعادل

تعددت استعمالات هذه الأداة نذكر منها: (4)

- تقييم برامج تغيير أساليب الإنتاج خاصة عندما يتطلب الأمر الانتقال إلى تكنولوجيا تتضمن تكاليف ثابتة أعلى وتكاليف متغيرة أقل، أو العكس؛
- تسعير المنتجات، إذ يمكن تحديد سعر المنتج لتحقيق هدف محدد في الربح قبل الفوائد والضرائب، كما يمكن بواسطته تحديد أفضل الأسعار لدخول السوق ؛
- تحديد أجور العمال وزياداتهم من خلال دراسة أثر التغير في التكلفة الناتجة عن هذه الزيادة.
- تحديد هيكل الكلفة بين ثابتة ومتغيرة وأثر التغيرات التي تطرأ عليها؛
- اتخاذ القرارات الخاصة بالتصنيع أو الشراء؛
- اتخاذ القرارات المتعلقة بعقود البيع ؛
- اتخاذ القرارات الخاص بإنتاج أصناف جديدة أو التوقف عن إنتاج بعضها؛

<sup>1</sup> أحمد علي إبراهيم: المحاسبة الإدارية في دعم قرارات البنوك، مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، مصر، 2010، ص69.

<sup>2</sup> حسن رجب السيد: الوسيط في هندسة الإنتاج، دار الراتب الجامعية، بيروت، لبنان، 1984، ص28.

<sup>3</sup> منير شاكر محمد وآخرون: التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص202.

(4) أحمد كردي: تحليل التعادل، <http://kenanaonline.com/users/ahmedkordy/posts/152532>، 09-03-2013، ص21:56.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

- التوسع في حجم العمليات، خاصة عندما يتطلب هذا التوسع زيادة الاستثمار في الموجودات الثابتة، ويكون دور تحليل التعادل هنا هو الحكم على مناسبة هذه الاستثمارات؛
- إعداد قوائم الدخل التقديرية؛
- إعداد كشوفات التدفق النقد

### المطلب الثاني: محددات تحليل التعادل والعوامل المحددة لنقطة التعادل

#### أولاً: محددات تحليل التعادل

يتصف تحليل التعادل بالبساطة، ومع ذلك يقدم معلومات مفيدة عن العلاقة بين التكاليف والحجم والربح ومن أهم هذه المحددات ما يلي:<sup>1</sup>

- قيامه على أساس علاقات خطية، ومثل هذه العلاقات تصلح لفترة زمنية قصيرة، ولكن يمكن التغلب على هذه الصعوبات باستعمال علاقات غير خطية؛
- افتراضه أن الوحدات المنتجة ستباع بنفس السعر بغض النظر عن حجم الإنتاج، علماً بأن الأمر ليس كذلك، ومن الأفضل الأخذ بعين الاعتبار احتمالات تغير الأسعار خاصة في حالة الاضطرار لتخفيض السعر بسبب زيادة المبيعات أو المنافسة، ومثل هذه التغيرات إن حدثت تقلل من أهمية تحليل التعادل؛
- افتراضه قيام علاقة خطية بين التكاليف والحجم، علماً بأن هذا الافتراض قد يصح على المدى القصير، لأن توسعاً جديداً فوق حجم الطاقة الإنتاجية المتاحة قد يتطلب إنفاقاً كبيراً، الأمر الذي يؤدي إلى تغير في علاقات الكلفة والحجم؛
- افتراضه مزيجاً إنتاجياً وبيعياً ثابتاً، وهذا افتراض غير دقيق خاصة في حالة الشركات التي تنتج وتبيع عدة منتجات، لأنها إذا قررت زيادة إنتاج أحد الأصناف وتخفيض إنتاج آخر، فإن هذا يؤدي إلى نشوء نقطة تعادل جديدة؛
- انطلاقة في الاحتساب من نقطة السكون، لذا فإن أي تغير في كلفة المؤسسة أو سعر البيع لديها يتطلبان احتساب نقطة التعادل من جديد، ولذلك فإن هذه الأداة تعتبر مناسبة في حالة الصناعات التي تتصف بالاستقرار أكثر منها في الصناعات التي تتصف بالديناميكية؛
- قيامة على افتراض اقتصار التغير على أحد عناصر المعادلة فقط دون العناصر الأخرى، في حين لا وجود لمثل هذا الافتراض في الواقع.

<sup>1</sup> أحمد كردي: مرجع سابق.



## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

### ثانياً: العوامل المحددة لنقطة التعادل

ان نقطة التعادل لأي مشروع تحدد على أساس العلاقة بين عناصر التكاليف وعناصر الإيرادات.

و تقسم عناصر التكاليف الى عناصر تكاليف ثابتة، وعناصر تكاليف متغيرة ، ويمكن عرض العوامل المحددة لنقطة التعادل كالتالي:<sup>1</sup>

1. الإيرادات الكلية: ويتمثل بالدخل الناتج عن مبيعات المؤسسة.

2. التكاليف: و تقسم الى عناصر تكاليف ثابتة، وعناصر تكاليف متغيرة.

التكاليف الثابتة: هي تكاليف لا تتغير بتغير حجم الانتاج، سواء زيادة او نقصان.

التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي ترتبط بالتغير بحجم الانتاج، و هذا التغير يكون بعلاقة طرية، فهي تزداد بزيادته و العكس.

### المطلب الثالث: حساب نقطة التعادل

هناك ثلاث طرق لاحتساب نقطة التعادل هي:

#### أولاً: طريقة المعادلة

حيث يتم استخدام أساس نقطة التعادل وهو تساوي اجمالي الإيرادات مع اجمالي التكاليف كنقطة انطلاق لمعرفة نقطة التعادل.

ويتم ذلك عن طريق المعادلات التالية: (2)

اجمالي الإيرادات = (عند التعادل)

أ ك = ت ك حيث:

أ ك: تمثل اجمالي الإيرادات

ت ك: تمثل اجمالي التكاليف الكلية

اجمالي الإيرادات = (عدد الوحدات المنتجة × سعر بيع الوحدة)

اجمالي التكاليف الكلية = اجمالي التكاليف الثابتة + اجمالي التكاليف المتغيرة ، وعليه:

<sup>1</sup> خليل محمد خليل عطية: دراسات الجدوى الاقتصادية، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، القاهرة، 2008، ص99.

(2) المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني: مرجع سابق، ص73.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

(عدد الوحدات المنتجة  $\times$  سعر بيع الوحدة) = إجمالي التكاليف الثابتة + إجمالي التكاليف المتغيرة

إجمالي التكاليف المتغيرة = التكاليف المتغيرة للوحدة  $\times$  عدد الوحدات المنتجة

(عدد الوحدات المنتجة  $\times$  سعر بيع الوحدة) = إجمالي التكاليف الثابتة + (التكاليف المتغيرة للوحدة  $\times$  عدد الوحدات المنتجة).

$$(س \times ع) = ت \text{ ث} + (ت \text{ غ} \text{ للوحدة} \times س) \text{ حيث:}$$

س: عدد الوحدات المنتجة

ع: سعر بيع الوحدة

ت ث: إجمالي التكاليف الثابتة

ت غ: التكاليف المتغيرة

كما يمكن حساب قيمة التعادل كما يلي :

قيمة التعادل = حجم التعادل  $\times$  سعر بيع الوحدة

### ثانياً: الطريقة البيانية

يعتبر الرسم البياني من الوسائل التي قد تساعد الإدارة بالبيانات اللازمة عن مقدار التغير في حجم النشاط ومبالغ الإيرادات التي على أساسها يتم تحديد نقطة التعادل و الأرباح أو تجنب الخسائر المتوقعة

و من أجل الامام بهذه الطريقة نتبع الخطوات التالية :<sup>(1)</sup>

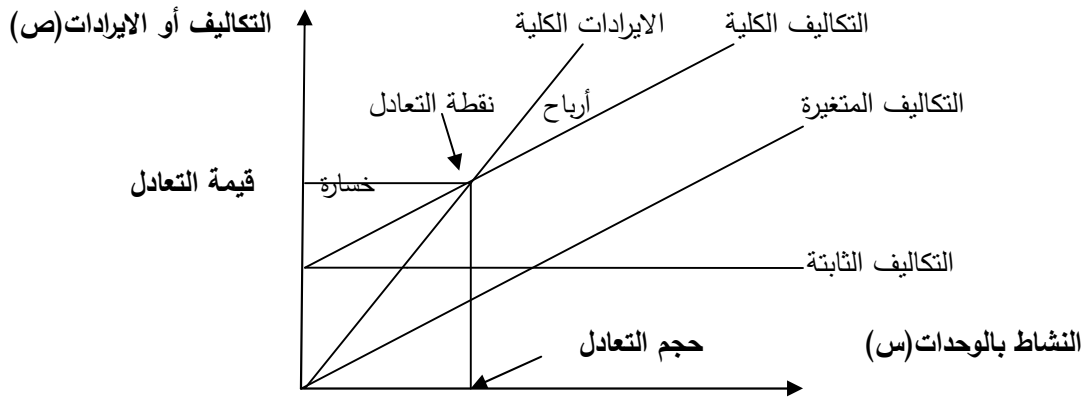
- 1- يتم رسم المحور العمودي الذي يعبر عن مبالغ التكاليف أو الإيرادات (نرمز له بـ ص)، وكذلك المحور الأفقي الذي يمثل مستوى النشاط بالوحدات (نرمز له بـ س)، بحيث يكون متعامداً مع المحور العمودي؛
- 2- رسم خط التكاليف الثابتة بحيث يكون موازياً للمحور الأفقي الذي يمثل مستوى النشاط عند نقطة المبالغ التي تمثل التكاليف الثابتة. ؛
- 3- يرسم خط التكاليف المتغيرة والذي يبدأ من نقطة النقاء خط التكاليف الثابتة بالمحور العمودي (ص) صعوداً إلى الأعلى إلى غاية أن يقابل مبلغ تلك التكاليف على المحور العمودي (ص)؛

<sup>(1)</sup> راجع: سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية ( اتخاذ قرارات ورقابة)، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص 145، والمؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني: مرجع سابق، ص 75.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

4- من ثم يتم رسم خط الإيرادات الكلية والذي يبدأ من نقطة التقاء المحورين العمودي و الأفقي (ص) و(س) صعودا إلى الأعلى وعند التقاء هذا الخط مع خط التكاليف الكلية تكون نقطة التلاقي هي نقطة التعادل حيث يرسم من عندها خطا عموديا ينتهي في نقطة على المحور (س) وعندها يتحدد حجم وحدات التعادل كما أن المبلغ المقابل لنقطة التعادل على المحور (ص) يمثل قيمة وحدات التعادل.

### شكل(5): الطريقة البيانية لتحديد نقطة التعادل



المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني: مرجع سابق، ص76.

من خلال الشكل المقابل:

- تقاطع دالة الإيرادات الكلية مع دالة التكاليف الكلية ينتج عنه نقطة التعادل؛
- ان اسقاط نقطة التعادل على المحور(س) يعبر عن حجم التعادل، في المقابل فان اسقاطها على المحور(ص) يعبر عن قيمة التعادل؛
- اذ قل حجم النشاط عن حجم التعادل، فان هذا يمثل مخاطرة مما يؤدي الى حدوث خسارة؛
- ان الزيادة على حجم التعادل يؤدي الى زيادة الأرباح.

### ثالثا: طريقة هامش المساهمة

يمكن التعبير عن هذه الطريقة كما يلي: (1)

يمكن ايجاد نقطة التعادل انطلاقا من المعادلة الأصلية والمتمثلة في:

اجمالي الإيرادات = اجمالي التكاليف الكلية لكن قبل الشروع في عملية الاحتساب يجب التعرف على هامش المساهمة أو عائد المساهمة أي الفرق بين سعر بيع الوحدة و بين تكلفتها المتغيرة، و هذا الهامش يبدأ بتغطية التكاليف الثابتة تدريجيا حتى يتم تغطيتها بالكامل، وفي هذه الحالة تكون المؤسسة عند نقطة التعادل.

هامش المساهمة للوحدة = سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة

(1) المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني: مرجع سابق، ص74.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

و يمكن استخراج نقطة التعادل كما يلي:

اجمالي الإيرادات = اجمالي التكاليف الكلية

$$(س \times ع) = ت \text{ ث} + (ت \text{ غ للوحدة} \times س)$$

$$(س \times ع) - (ت \text{ غ للوحدة} \times س) = ت \text{ ث}$$

$$س \times (ع - ت \text{ غ للوحدة}) = ت \text{ ث}$$

$$س = ت \text{ ث} / (ع - ت \text{ غ للوحدة})$$

$$س = ت \text{ ث} / \text{هامش المساهمة للوحدة}$$

كما أنه في بعض الحالات يمكننا استخراج قيمة التعادل بعد معرفة نسبة هامش المساهمة، والذي يتمثل في حاصل قسمة هامش المساهمة للوحدة على سعر بيع الوحدة.

نسبة هامش المساهمة = هامش المساهمة للوحدة / سعر بيع الوحدة

ومنه فان قيمة التعادل = ت ث / هامش المساهمة

### المطلب الرابع: أهمية تحليل التعادل والانتقادات الموجهة إليها

#### أولاً: أهمية تحليل التعادل

يعد تحليل التعادل من الأساليب المهمة ويفيد الإدارة في عدة مجالات نذكر منها: <sup>(1)</sup>

#### 1- مجال عملية التخطيط:

يعتبر تحليل التعادل أداة مهمة في مجال التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية وهذا من خلال:

- تحديد كمية المبيعات و الإنتاج و دراسة العلاقة بينهما مع التكاليف والأرباح، وتخطيط المخزون؛
- تخطيط الأرباح عند مختلف المستويات من الإنتاج والبيع، وتحديد المبيعات التي تحقق أعلى ربحية؛
- وضع أحسن سياسة تسعيرية تتناسب مع ظروف المؤسسة والسوق، وهذا عن طريق تحليل التكاليف الى ثابتة ومتغيرة؛
- دراسة التأثيرات الناتجة عن اضافة خطوط انتاج جديدة أو ازالة اخرى، واتخاذ القرار المناسب اتجاه ذلك.

<sup>(1)</sup> ناريمان ابراهيم صباح: واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2008، ص 29-30.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

### 2- مجال الرقابة والتقييم:

تتم عملية الرقابة استنادا الى تحليل التعادل في المجالات التالية:

- في مجال المقارنة بين المؤسسة الاقتصادية التي تعمل في نفس القطاع، لدراسة أثر تغير التكاليف والأسعار عليها؛
- في مجال تقييم أداء أجزاء من المشاريع و ذلك في حالة المشاريع الضخمة والتي تحتوي على عدد من الوحدات الانتاجية المختلفة عن بعضها في نوع المنتج و ظروف التشغيل.

### ثانيا: الانتقادات الموجهة لتحليل التعادل

رغم أهمية نقطة التعادل كأداة للتحليل والرقابة، إلا أنه يواجه مجموعة من الانتقادات في طريقة استخراجها نذكر منها: (1)

- تحليل التعادل يقوم على ثبات عدة عوامل كتكلفة إنتاج الوحدة وسعر بيعها وهذا غير واقعي؛
- انه يقوم على تمثيل العلاقات بخط مستقيم مما يعني أن نسبة الزيادة تكون ثابتة وهذا التصور غير واقعي؛
- انه يقوم على تقدير كمية المبيعات المستقبلية، ومن المعروف أن المبيعات المحتملة يصعب تقديرها؛
- يصعب استخدامه في حالة تعدد المنتجات، إلا اذا تم تحديد خطة بيانية لكل منتج؛
- عند وجود عدة تغيرات متلاحقة في الأسعار، هذا يخلق عائقا في استخدام هذا الأسلوب.

### المبحث الثالث: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين ربحية المؤسسة

من خلال هذا المبحث سوف نحاول التعرف على العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والربحية وكيف يؤثر هذا النظام على ربحية المؤسسة، من خلال:

#### المطلب الأول: أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحليل العلاقة التكلفة، حجم النشاط، الربح

ويمكن أن نتناول أهم المجالات التي يؤثر عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة كما يلي: (2)

#### 1- مجال اتخاذ القرارات: اذ يعد نظام (ABC) ملائما بالنسبة للقرارات التي تكون على الأمد المتوسط أو البعيد، وذلك كون:

(1) راجع: غضاب رانيا، مرجع سابق، ص26، ووليد ناجي الحياي: المدخل في المحاسبة الادارية، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك الدنمارك، 1991، ص 185- 186.

(2) اسماعيل يحي التكريتي، فريال كاظم عبد الغني الشخلي: (تحليل الكلفة- الحجم- الربح في ظل نظام الكلفة على أساس الأنشطة)، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 50/14، العراق، 2008، ص264، 265، 266.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

- ان العديد من التكاليف الثابتة خلال هذه الفترة تعد تكاليف متغيرة، ما عدا التكاليف الملتزم بها، والتكاليف التي تكون ثابتة على المدى البعيد؛
- تتطلب آلية عمل نظام (ABC) ربط التكاليف بمختلف أغراضها وبشكل صحيح، هذا ما يعطي لصانعي القرار صورة واضحة عن التكاليف لبدائل القرار المتاحة؛
- بمنظور المفهوم التقليدي فان التكاليف الثابتة تكون غير ملائمة وهذا لكونها لا تتغير من بديل لآخر (تفاضلية)، اما بالنسبة لنظام (ABC)، فان الأنشطة هي التي تستهلك التكاليف، واعتبار الأنشطة هي التي تتغير من بديل لآخر، لذا فان تكاليف هذه الأنشطة تعد تفاضلية؛

أما بالنسبة فيما يتعلق بالقرارات قصيرة الأجل فان استخدام معلومات نظام (ABC) تعتبر غير ملائمة لمثل هذه القرارات، باعتبار ان التكاليف الثابتة في الأجل القصير تكون غير خاضعة للإجراءات الادارية لذا فهي لا تؤثر على تلك القرارات.

### 2- مجال تحليلات الربحية والمزيج المنتج: ان نظام (ABC) يركز أساسا على تحليل التكاليف التي تكون

مرتبطة بالأنشطة، والتي تؤدي الى تكوين المنتج، وهذا من أجل معلومات أفضل ودقيقة عن تحليل الربحية، أي توفير قاعدة معلومات دقيقة وواضحة من أجل اتخاذ مثل هذا النوع من القرارات، وان تحديد ربحية المنتجات يمكن الادارة من اتخاذ القرارات الخاصة باختيار مزيج المنتجات التي يحقق أفضل ربحية، كذلك الاستغناء عن تلك المنتجات التي تؤدي لوقوع خسائر أو تحقيق أرباح غير اقتصادية، كذلك الاحاطة بجميع الظروف المحيطة بطبيعة أعمال المؤسسة والمحددات التي قد تتحكم أو تؤثر في صنع هذه القرارات، اذ أن المؤسسات تمتلك كثير من الموارد، ومختلف المنتجات مما يستوجب الاستخدام الأمثل لها، والاعتماد على بدائل متعددة لاستخدام الطاقة، وكذلك الاعتماد على هوامش المساهمة لتحديد مزيج المنتجات المناسب.

والواضح في الأمر فان نظام (ABC) يعتبر استخداما للأنشطة ومسببات التكلفة غير المرتبطة بالحجم لاحتساب تلك التكاليف، مما يعني صحة ربط الأنشطة بأهداف التكلفة النهائية (المنتجات أو المستهلكون)، مما يوفر الدقة والعدالة في احتساب تلك التكاليف.

### 3- مجال التسعير: يعتبر تسعير المنتجات ذا أهمية كبيرة لما له من تأثيرات في ربحية المؤسسة للأجلين

الطويل والقصير معاً، وكذا تأثيره في استمرار المؤسسة على نشاطها وتنميته وتطويره، وذلك لأن استراتيجية المواجهة بين المؤسسات سواء كانت ذات طبيعة متشابهة أو مختلفة في الأسواق المحلية والعالمية هي في التركيز والسيطرة على التكاليف بالدرجة الأولى لغرض تخفيض السعر، فضلا عن تحسين النوعية وغيرها من الوسائل والطرق لتلبية حاجات الزبائن.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

وعليه فان اتخاذ قرارات التسعير لا يعتمد فقط على اعتبارات التكلفة، بل يمتد ليشمل الأحوال المحيطة بسوق المنتج، ومما يلاحظ هناك اكثر من مدخل في تسعير المنتجات الا أن أكثرها ارتباطا و تأثيرا بنظام (ABC) هي المداخل التي تعتمد على التكاليف في التسعير ومن بينها:

- **مدخل التكلفة المتغيرة:** الذي يعتمد على تحليل هامش المساهمة؛
- **مدخل الكلفة الكلية:** وحسب هذا المدخل يتم التسعير بإضافة هوامش الربح؛
- **مدخل العائد على رأس المال المستهدف:** من خلال هذا المدخل فان الادارة أحيانا ما ترغب في الحصول أو تحقيق عائد على رأس المال المستثمر، ويدخل في حساب السعر بحسب هذا المدخل، الأصول طويلة الأمد، ورأس المال العامل، ومن خلال تطبيق نظام (ABC) فإنه بالإمكان اتخاذ مثل هذا النوع من القرارات من خلال ما يوفره هذا النظام من مخرجات ذات تفصيل و دقة نسبية.

### المطلب الثاني: نظام التكاليف على أساس الأنشطة والربحية

من خلال دراستنا في الفصل الأول عن استخدامات نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمزايا التي قد يوفرها هذا النظام يمكن أن نقوم بربطها بربحية المؤسسة كما يلي: (1)

1- **تقييم المخزون:** يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أسسا مقبولة، وهذا من اجل تقييم المخزون بغرض إعداد التقارير المالية، والحصول على تقييم دقيق للمخزونات بالمؤسسة (بمعنى عدم تحميل المخزون تكاليف تتعلق بدورات أخرى )، وهذا الأخير يساعد المؤسسة على معرفة نتائجها بدقة ومن ثم معرفة ربحية التقسيمات ( المواقع) وأسس الإنتاج، أي انه من خلال تقييم المخزون والحصول على تكاليفه يسمح للمؤسسة من معرفة إذا كان من صالحها إعادة النظر في مواقع التخزين وأسس النتائج وبالتالي ربحية مواقع التخزين وتقسيماتها وأساليب الإنتاج ومن ثم إعادة النظر في توجيه مواردها وهذا من شأنه يحسن من ربحية المؤسسة.

2- **تسعير المنتجات أو الخدمات:** يوفر نظام التكاليف على اساس الأنشطة معلومات أكثر تفصيلا حول تكلفة المنتج أو الخدمة مما يسهل على المؤسسة تحديد سعر بيع يضمن لها الاستمرار والبقاء، ومعرفة هذا الأخير يسمح من تحديد مرونة الهامش أو المجال الذي يمكن أن ينخفض إليه سعر البيع، فمعرفة التكلفة ومسبباتها في ظل هذا النظام يساعد على معرفة استغلال إمكاناتها ومن ثم تحديد هامش ملائم يسمح لها بالبقاء، وتحديد هذا الأخير يعني تحسين ربحية المؤسسة وبينت الكثير من الدراسات أن

(1) راجع: اليزيد ساحري: أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة (دراسة حالة وحدة الأميانت والاسمنت ببح بوعريج) رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر- باتنة-، 2007/2008، ص73- 82 وغضاب رانيا: مرجع سابق، ص47-48.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

السبب الرئيسي في تبني الشركات لنظام ABC هو دافع التسعير فالسعر الملائم يعني بالضرورة ربحية ملائمة.

**3- قرارات الإنتاج:** نظام التكاليف على أساس الأنشطة يفترض أن التكلفة الكلية هي متغيرة في الأجل الطويل وبالتالي تتخذ كأساس من أجل اتخاذ القرارات حول المواد، وتشكيلة المنتجات، الإنتاج، مكونات (أجزاء) المنتج.... فالتقييم واتخاذ القرارات على أساس التكاليف المتغيرة يساعد المؤسسة على دراسة ربحية موردي المواد وتشكيلة المنتجات ومكوناتها، ومعرفة هل الأنشطة تؤدي أو تنفذ داخل المؤسسة أو يتم إخراجها، وعليه فإن كل هذه القرارات تتم على أساس المقارنة بين التكلفة والربح، وهذه الأخيرة تحسن من ربحية المؤسسة لكونها معيار الاستغلال الأمثل للموارد.

**4- تخفيض التكلفة:** نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر رؤية واضحة ومفصلة حول أنشطة المؤسسة وتكلفة كل نشاط، بدلا من تسجيل التكلفة حسب كل نوع من المدخلات أو حسب الوظائف، هذا ما يقود إلى تحليل يركز على إمكانات تخفيض التكلفة وتحقيق هذا الهدف يعني وجود كفاءة استخدام الموارد مما يحسن من ربحية المؤسسة وهذا من خلال :

### ➤ تحليل القيمة المضافة

يسمح تحليل القيمة المضافة من تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والأنشطة التي لا تضيف قيمة له حسب وجهة نظر الزبون، ومن ثم تحسين ورفع قيمة المنتج أو الخدمة التي لا تضيف قيمة للمؤسسة أو الزبون (بالغاء الأنشطة)، هذا التحليل يسمح بتخفيض التكلفة التي تعني كفاءة استخدام الموارد وتحقيق الكفاءة يعتبر بمثابة قيمة حسب وجهة نظر الزبون.

### ➤ الأساس/الدعم/التحويل

يتم تصنيف الأنشطة حسب الأساس/الدعم/التحويل إلى أنشطة رئيسية وداعمة وتحويلية من أجل تسهيل التحكم في تكاليف الأنشطة وتخفيضها هذا التخفيض في التكلفة يأتي نتيجة الاستغلال الأمثل للموارد مما يؤدي إلى تحسين ربحية المؤسسة.

### ➤ خريطة النشاط

تحديد خريطة النشاط مهم جدا في نظام التكلفة على أساس الأنشطة لمعرفة تدفق العمل حسب المواقع، وتحديد درجة التعقيد والإنتاج المعاد (المتكرر) فتحديدها يسهل على المؤسسة إعادة الهندسة من أجل تخفيض تكلفة الأنشطة مما يساهم في تحسين الربحية بالاستغلال الأمثل للموارد.



## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

### 5- تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة

نظام التكلفة على اساس النشاط له تأثير كبير على مصممي المنتجات الجديدة أو الخدمات باعتبار انه يحدد خصائص المنتج التي تسبب التكلفة، ومن ثم توفير عدة بدائل من اجل اختيار التصميمات التي لها مردودية أكثر بتكلفة مستهدفة.

### 6- قياس الأداء

ينتج نظام التكلفة على أساس الأنشطة تشكيلة من المعلومات الكثيرة والجديدة التي يمكن النظر لها على أنها تساهم في قياس عدة إشكال للأداء : تكلفة النشاط ،حجم مسببات التكلفة، معدلات مسببات التكلفة هذه الأخيرة تساهم في قياس كفاءة وفعالية الأنشطة من ناحية عدد الوحدات المنتجة والاستغلال الأمثل للموارد ودعم برامج إدارة الجودة الشاملة كل هذه المعلومات تساهم بشكل كبير في تحسين ربحية المؤسسة.

### 7- نمذجة التكلفة

في ظل نظم التكاليف التقليدية تصنف التكلفة إلى ثابتة ومتغيره أما في نظام التكلفة على اساس الأنشطة فيصنفها بطريقة أكثر دقة لتحليل التكلفة من أجل النمذجة، بمعنى أن تصنيف نظام ABC للتكلفة أكثر واقعية وبالتالي يستخدم هرمية الأنشطة التي تعكس المستويات المختلفة التي تتغير على النحو التالي:

- **الوحدة:** تتأثر التكلفة بكل وحدة مضافة من الإنتاج؛
- **الدفعة:** أين الدفعة الإضافية مطلوبة لتعديل التكلفة؛
- **الإنتاج:** التكلفة محددة بوجود منتج أو مجموعة من المنتجات؛
- **التسهيل:** تعتمد التكلفة على تموين الطاقة الإنتاجية في شكل مخططات إنتاج.

فهذه النمذجة تسمح للمؤسسة بتحديد استهلاكات كل نشاط من دن أي ضياع، والاستغلال الأمثل للموارد وبالتالي تحسين الربحية .

8- **الموازنة:** تم تطوير نظام الموازنة على أساس النشاط من خلال هيكل أو البنية الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، وكون نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على تفصيل كل أنشطة المؤسسة بطريقة أكثر دقة هذا ما يسهل عملية اعداد الموازنة على أساس النشاط، بالإضافة الى وضع الموازنات النقدية التي تعتمد على احصائيات مسببات التكلفة لتخصيص توزيع الموارد في المستقبل. كل هذا يساعد المؤسسة على استغلال مواردها بطريقة جيدة، مما يؤدي الى تحسين ربحية المؤسسة.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

### المطلب الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين ربحية المؤسسة

ان تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يؤدي الى تحسين ربحية المؤسسة، وذلك من خلال تركيز الجهود حول المنتجات، والزيائن، وقنوات التوزيع و ذلك ب: (1)

- تحسين التوقع الاستراتيجي في السوق، واعادة النظر في سياسات التسعير، ومعرفة كيفية تخفيض السعر من أجل الحصول على ميزة تنافسية ومعرفة الأسباب عن خسارة الزيائن؛
- تغيير شروط الانتاج والتوزيع، وذلك بمعرفة نتائج سياسات تخفيض المنتج والتحكم فيه ورقابة الجودة؛
- اضافة تحسينات للمؤسسة وذلك بتخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وتحسين الخدمات، وتوجيه المؤسسة نحو الزيون، وعليه فان نظام التكلفة على أساس الأنشطة يساعد المؤسسة على تتبع التكلفة ومن ثم قيادة ربحية المنتجات؛
- معرفة أسباب عدم ربحية المنتج، وذلك عن طريق طرح تساؤلات، هل يرجع هذا الى درجة تعقد المنتج، أو لتقسيم الزيائن، أو لارتفاع تكلفة قنوات توزيع؛
- يسمح نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالإجابة على الأسئلة التالية:
  - ما هو مزيج عائلة المنتجات التي لها ربحية أكبر؟.
  - كيف يمكن توجيه الاستراتيجية الصناعية والتجارية؟.
  - كيف أحسن من عملية التسعير؟.
  - كيف أحسن من عمل الموازنة؟.
- ان التطبيقات الأساسية لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة تتعلق ب:
  - تحديد تكلفة المنتجات من السلع والخدمات؛
  - تخفيض التكاليف؛
  - تحسين العمليات.

وكل هذه العناصر تساهم في تحسين ربحية المؤسسة.

<sup>1</sup> اليزيد ساحري: مرجع سابق، ص 87-88.

## الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية

---

### خلاصة الفصل الثاني

لتحقيق ميزة تنافسية تكسب المؤسسة سيطرة في الأسواق كان عليها التميز في جملة من العناصر من جودة المنتج ووقت تقديمه للزبون بالتكلفة المناسبة وعلى هذا وجب عليها التحكم في تكاليفها، ومن هنا فان نظام التكاليف على أساس الأنشطة قد يؤدي الى توفير هذه الميزة، وهذا من خلال التسيير والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لدى المؤسسة، وبما ان نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على أساس الأنشطة فان من شأنه معرفة الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج، والأنشطة التي لا تضيف قيمة، والقيام بإزالة هذه الأخيرة هذا ما يؤدي الى تخفيض التكاليف وبالتالي تحسين ربحية المؤسسة.

## الفصل الثالث:

استخدام نظام التكاليف على أساس

الأنشطة في تحسين الربحية بمؤسسة

المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة -

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

تمهيد:

من خلال هذا الفصل سيتم اسقاط ما تم تناوله من خلال الدراسة النظرية على مؤسسة خاصة وهي - مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفرينة- أوماش- وسنحاول من خلال هذا الفصل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في وحدة الدقيق والفرينة ، وهذا من أجل التحكم أكثر في التكاليف وللإجابة عن السؤال الرئيسي لإشكالية الموضوع.

حيث تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث، يتناول الأول لقاء لمحة عن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تعريفها، أهميتها وأهدافها، فيما يتناول المبحث تقديم لوحدة الدقيق والفرينة حيث خصص المطلب الأول لدراسة الهيكل التنظيمي للوحدة فيما خصصنا المطلب الثاني والثالث على التوالي الجانب الانتاجي والتسويق للوحدة. أما المبحث الثاني فحاولنا من خلاله عرض الطريقة المطبقة بوحدة الدقيق والفرينة لحساب التكاليف، ومن ثم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنة النتائج.

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

#### المبحث الأول: لمحة عن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

من خلال هذا المبحث سنحاول القاء نظرة عامة حول مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، وهذا من خلال اعطاء تعريفها، نشأتها وطبيعة نشاطها.

#### المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

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 ببلدية 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 وبمحاذاة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب توجد تعاونية الخضر والحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية: القمح بنوعيه "اللين والصلب"، ولقد تم إقامة المشروع ببلدية أوماش لعدة اعتبارات 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 الاجتماعي إلى 300 مليون دينار جزائري.

تتربع المؤسسة على مساحة تبلغ: 54225 م<sup>2</sup>، منها 4920 م<sup>2</sup> مغطاة موزعة على كل من وحدة الدقيق والفرينة بمساحة تقدر بـ 2850 م<sup>2</sup> ووحدة الكسكسي بـ 2070 م<sup>2</sup>.

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 بنوعيه المتوسط والرقيق.

#### 2- جيجل توجد بها:

- وحدة الاستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام والتي بميناء جن جن بجيجل، وقد ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه "اللين والصلب" بالدرجة الأولى بغية:
- تموين احتياجات وحدة الدقيق والفرينة؛
- تموين السوق الجزائري.

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

➤ وحدة صوامع تخزين الحبوب وهي في طور الإنجاز تقع بميناء "جن جن" بولاية جيجل، ويقدر الاستثمار الإجمالي لهذا المشروع بـ: 2 مليار دينار جزائري، ويعتبر هذا المشروع أكبر مخزن للحبوب بإفريقيا من ناحية المساحة و من ناحية الطاقة التخزينية، فمساحته تقدر بـ: 9,6 هكتار تحصلت عليها المؤسسة بموجب اتفاقية بينها وبين إدارة ميناء "جن جن"، أما الطاقة التخزينية لهذه الوحدة المكونة من 18 صومعة تقدر بـ: 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 بـ 25 ألف طن.

مرت عملية إنجاز مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بعدة مراحل إلى أن تم الدخول الفعلي في مرحلة الإنتاج ، حيث بدأت وحدة الاستيراد والتصدير العمل في سنة 2000، باستيراد القمح بنوعيه وبيعه في السوق الوطنية واستغلال 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 لمنج الفرينة والدقيق كان في شهر مارس من سنة 2003 كانطلاق 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: التعريف بالجانب القانوني والجبايي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

#### أولاً: الجانب القانوني:

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، والتي بدأت نشاطها على مراحل ابتداء من سنة 1999، هي مؤسسة منظمة ضمن شركات الأموال شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL) برأس مال قدره هـ 135 مليون دينار، و تتمتع وفقاً لأحكام القانون التجاري بالشخصية المعنوية. ولقد تم التحويل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركة ذات أسهم (SPA) حيث تم رفع رأس المال الاجتماعي ليصل إلى 300 مليون دينار، في 04 جوان 2007 .

ويوجد المقر الاجتماعي للمؤسسة بمنطقة النشاطات ببلدية أوماش، دائرة أورلال، ولاية بسكرة ونشاطها هو صناعة الدقيق، الفرينة، الكسكس، ومواد تغذية الأنعام، وتصدير واستيراد مختلف المواد الغذائية.

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

ثانيا: الجانب الجبائي:

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، مؤسسة إنتاجية منظمة قانونيا تحت شركات الأموال شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة، حيث أنها تخضع إلى النظام الحقيقي في تحديد الربح الضريبي، وهذا طالما أن رقم أعمالها في ارتفاع ، لهذا فهي مجبرة علي مسك الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد (09) (10) (11) من القانون التجاري.

ومن الناحية الجبائية فإن المؤسسة تخضع إلي جميع الالتزامات الجبائية والنظام الضريبي المتعلقين بالأشخاص المعنويين، وتتمثل مختلف الضرائب في:

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) على أساس الربح المحقق؛
- الرسم على القيمة المضافة علي جميع عمليات البيع التي تخص الفريضة الممتازة، الكسكس و النخالة وبمعدل 7%.
- الرسم على النشاط التجاري والصناعي (TAIC) على أساس رقم الأعمال المحقق بمعدل 2%؛
- الدفع الجزافي (VF) علي أساس كتلة الأجور، والمعاشات الممنوحة للعمال، والموظفين بالمؤسسة وهذا بالمعدلات 3 %، 2 %، 1 %، 0 % حسب السنوات 2003، 2004، 2005، 2006؛
- الرسم العقاري (TF) علي أساس جميع ممتلكات المؤسسة العقارية سواء كانت مبنية أو غير مبنية.

وقد استفادت المؤسسة من الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم (93-12) حيث استفادت من الامتيازات الضريبية الممنوحة في إطار النظام الخاص، باعتبار أن بلدية أوماش مصنفة ضمن الأنظمة الخاصة، كما استفادت من الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في الأمر رقم (01-03) وهذا فيما يخص الوحدة التي تم إنشائها لتخزين القمح بولاية جيجل، حيث تستفيد من الامتيازات الضريبية الممنوحة في إطار النظام العام من الأمر (01-03).

المطلب الثالث: أهمية وأهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

أولا: 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:

- منتجات أساسية وضرورية للمستهلك؛



## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

- تغطي جزءا كبيرا من حاجيات السوق؛
- توفيرها مناصب شغل وامتصاص جزء من البطالة؛
- الموقع الجغرافي الاستراتيجي مما يمكنها من الاتصال بمناطق أخرى.

#### ثانيا: 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 والزبون ومن بين هذه الأهداف:

العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية (الدقيق، الفرينة، الكسكس)؛

- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق؛
- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة؛
- ضمان موقع الريادة في مجال نشاطها؛
- توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل؛
- تخفيض تكاليف الإنتاج بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية.

#### المبحث الثاني: تقديم وحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب "محل الدراسة"

##### المطلب الأول: دراسة الهيكل التنظيمي لوحدة الدقيق والفرينة

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، وتعتبر وحدة السميد والدقيق الوحدة الرئيسية في المؤسسة.

والهيكل التنظيمي للمؤسسة يعبر بشكل رئيسي عن مصالح ومديريات هذه الوحدة حيث تشترك باقي الوحدات مع هذه الوحدة في أغلب المديريات والمصالح، كما يقدر عمال المؤسسة بـ 187 عاملا موزعة على مختلف وظائف الوحدة والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول رقم (5) 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 رقم (6) يبينان هذه العلاقات حسب السلم الهرمي للسلطة.

الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية  
بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

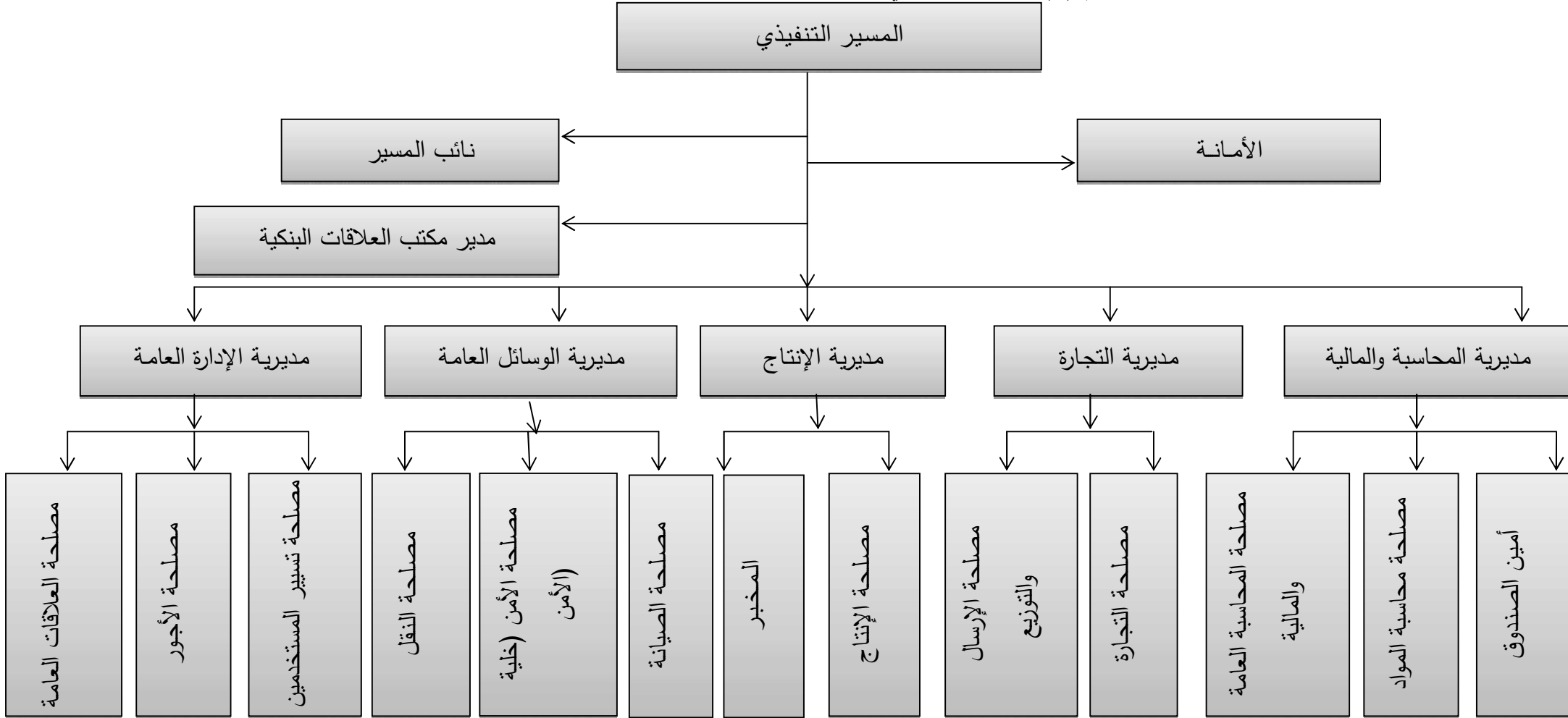
جدول رقم (5): تصنيف العمال حسب المديرية لدى وحدة الدقيق والفرينة

الوحدة: عامل		المديرية	المسير	نائب المسير	الأمانة	مكتب العلاقات البنكية والخارجية	الإدارة العامة	الإنتاج	التجارة	المالية و المحاسبة	الوسائل العامة	المجموع
		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 الطالب بناء على وثائق من مديرية الإدارة العامة بالوحدة الدقيق والفرينة.

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

الشكل رقم (6): الهيكل التنظيمي لوحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: مديرية الإدارة العامة وحدة الدقيق والفرينة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

من خلال الشكل السابق يمكن التعريف بمختلف المصالح والمديريات بالوحدة كما يلي:

#### أولاً: المسير التنفيذي

وهو مكلف بحسن تسيير المؤسسة إدارياً وتقنياً واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة والتنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

#### ثانياً: نائب المسير

يقوم بمساعدة المسير في تسيير المؤسسة انطلاقاً من مكتب في الجزائر العاصمة والإشراف على مكتب العلاقات الخارجية والبنكية بالجزائر وخارجها.

#### ثالثاً: مكتب العلاقات الخارجية والبنكية

وهو مكتب تنسيقي لأعمال المؤسسة مع شركائها الأجانب " مجموعة الغرير للاستثمار بالإمارات العربية المتحدة "، وبين مختلف البنوك الوطنية والخارجية والمرددين الأجانب مقره الجزائر العاصمة.

#### رابعاً: الأمانة العامة

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

#### خامساً: مديرية الإنتاج

تشرف على الإنتاج خصوصاً من ناحية الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج ومراقبة نوعية المنتج. وتندرج تحت هذه المديرية المصالح التالية :

#### 1- المخبر

تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، إذ لدى المخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من طرف الموردين وهذا من أجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي، وهذا من أجل:

- احترام مواصفات مراقبة الجودة، و كذا متابعة المادة الأولية عند وصولها؛
- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة؛
- إمكانية التخزين.

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

كما أن هناك تحاليل أساسية منجزة على مستوى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وهي:

- تحديد نسبة رطوبة القمح وذلك لدراسة إمكانية تخزينه (نسبة امتلاك الماء)؛
  - الوزن النوعي (القمح بنوعيه)؛
  - تحديد نسبة امتصاص الماء وهذا بالنسبة للدقيق؛
  - نسبة المواد المعدنية.؛
  - نسبة الجلوتين؛
  - تحديد نسبة الشوائب من القمح اللين والصلب (تربة، أوساخ، فيروس، تعفن....).
- بعد القيام بالتحاليل التي تستدعيها مواصفات الشراء ترسل المعلومات إلى مدير الإنتاج لاتخاذ القرار بالشراء أو عدمه.
- كذلك يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة مدى مطابقته للمواصفات والمقاييس المعمول بها.

### 2- مصلحة الإنتاج

تشرف على السير الحسن للإنتاج من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج والمحافظة على مستوى الجودة، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- استقبال المادة الأولية؛
- تحضير و تنظيف القمح بنوعيه لطحنه؛
- استقبال الأكياس؛
- تخزين وتصريف المنتج؛
- الصيانة الوقائية والفنية؛
- تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

يتابع مدير الإنتاج كل مراحل الإنتاج، وتستمر مراقبة كل مرحلة مراحل الإنتاج حتى الوصول إلى المرحلة النهائية بحيث يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة النوعية مرة ثانية.

سادسا: مديرية التجارة

وتشمل المصالح التالية:

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

#### 1- مصلحة التجارة

يتم التنسيق بين مصلحة التجارة ومصلحة الإنتاج، حيث يتم إرسال بيانات عن حجم الإنتاج والمخزون من المنتج النهائي لكي يتسنى لمصلحة التجارة القيام بمهامها :

حيث تقوم بتوزيع المنتج حسب الأولوية لأن الطلب يفوق حجم الإنتاج، إذ تقوم المصلحة بدراسة الطلبية وترتيبها حسب الأولوية حيث يوضع في سجل الطلبيات يتضمن تاريخ الطلبية، حجم المعاملات بالنسبة للعميل، حجم الحقوق، وذلك لتحقيق التوازن بين كمية المخزون من المنتج وحجم الطلبيات

وتقوم أيضا باستقبال الزبائن، وكذلك تحديد نوعية الزبون ثم تطلب منه إحضار ملف خاص يتضمن:

- نسخة من بطاقة الرقم الجبائي؛
- نسخة من البطاقة الشخصية أو رخصة السياقة؛
- وصل طلبية فارغ مع الختم؛
- نسخة من شهادة الميلاد؛
- تصريح شرفي؛
- نسخة مستخرجة من السجل التجاري؛
- وصل استقبال.

كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات التجارية وكذا تحديد الطلبيات، والبحث عن أسواق جديدة وزبائن جدد والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات. إذ يشرف رئيس المصلحة على هذه العمليات أما الأعوان فإنهم يشرفون على عمليات البيع ومتابعة حقوق المؤسسة لكل عميل وكذلك تحرير الفواتير والقيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات التي خرجت من المخزن يوميا ثم تقديم تقرير شهري لمصلحة المحاسبة مصحوبا بنسخ عن الفواتير المحررة خلال الشهر.

#### 2- مصلحة الإرسال والتوزيع :

تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة حيث تبدأ المهام من المصلحة التجارية التي ترسل المعلومات اللازمة والخاصة بالعملاء، كما تقوم هذه المصلحة بإرسال وصل البيع إلى مصلحة التجارة للقيام بالعمليات الحسابية، وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقرير يومي والموضح فيه خروج البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لهذه المصلحة علاقة بمصلحة التعبئة والتغليف، حيث يصدر إليهم الأمر بإرسال البضائع بعد تعبئتها، كما يمكن تلخيص مختلف الوصلات المستعملة فيما يلي:

- وثيقة تثبت إيداع المبلغ، تسلم من عند أمين الصندوق (وصل الدفع)؛

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

- وثيقة تثبت قيمة مبلغ التسديد، تسلم من عند مصلحة التجارة (وصل التسديد)؛
- وثيقة تثبت أن هذا العميل باستطاعته استلام البضاعة المسجلة؛
- وثيقة تثبت بأنه استلم البضاعة (وصل الاستلام)؛
- وثيقة تسمح بخروج البضاعة من المؤسسة (وصل الخروج)؛
- وثيقة تملأ للزبائن الدائمين فقط وهي تثبت كم دفع نقودا وكم أخذ بضاعة (كشف العملاء- الفاتورة-).

#### سابعاً: مديرية المحاسبة والمالية

تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع

عنها:

#### 1- مصلحة المحاسبة العامة والمالية :

تقوم بالمهام التالية:

- التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية؛
- إعداد البرامج المالية والميزانيات التقديرية؛
- تسيير جميع العمليات المحاسبية؛
- العمل على تنظيم ومراقبة العمليات المالية والتصريحات الشهرية والسنوية وتتبع أرصدة الحسابات البنكية؛
- تأمين ومراقبة تنفيذ العمليات الخاصة بالخزينة؛
- متابعة المهام الخاصة بالمؤسسة؛
- مراقبة فواتير الشراء وتحرير الصكوك من أجل تسديد ديون الموردين.

#### 2- مصلحة محاسبة المواد:

تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد (دخول وخروج)، وإنشاء كشف المبيعات وجدول الشراء والبيع والحالة التجارية للمبيعات.

#### 3- أمين الصندوق :

يقوم بتسديد مصاريف وأعباء المؤسسة وكذا تسديد أجور العمال و قبض المداخيل النقدية للمؤسسة.

#### ثامناً: مديرية الوسائل العامة:

تعمل هذه المديرية على تمويل مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد، معدات ..)، وكذا مراقبتها باستمرار، واستقبال فواتير الموردين والقيام بالأشغال الخاصة بالمؤسسة، وتندرج تحتها المصالح التالية:

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

#### 1- مصلحة الصيانة :

وتهتم هذه المصلحة بصيانة ومراقبة كل تجهيزات الإنتاج، ووسائل النقل والتجهيزات الخاصة بالمؤسسة.

#### 2- مصلحة الأمن (خلية الأمن):

مهمتها الحرص على الأمن بالنسبة للمؤسسة، وتقوم كذلك بتسجيل دخول وخروج الشاحنات وحمولتها فارغة و معبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل الحمولة المشتراة.

#### 3- مصلحة النقل:

وتقوم هذه المصلحة بتسيير حظيرة المؤسسة وإيصال الطلبات إلى العملاء ونقاط البيع وكذلك نقل عمال المؤسسة.

#### تاسعا: مديرية الإدارة العامة

تحرص هذه المديرية على تطبيق القوانين وضبطها وتدرج تحتها:

#### 1- مصلحة تسيير المستخدمين :

تحرص هذه المصلحة على حفظ ملفات العمال وتطبيق القانون وتراقب كل عمليات الفروع تحت مسؤوليتها، وبالتالي فان هذه المصلحة مختصة بشؤون العمال من ملفات التشغيل والتسريح وكذا عقود التشغيل و مراقبة العمال من حيث الغيابات .

#### 2- مصلحة الأجور:

تحرص هذه المصلحة على إعداد الأجور من حيث تحديدها وحسابها، وإعداد جميع التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

#### 3- مصلحة العلاقات العامة:

وتعمل هذه المصلحة على القيام بجميع الأعمال التي تتعلق بالأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري...إلخ.



## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

#### المطلب الثاني: النشاط الإنتاجي لوحة الدقيق والفرينة

يمكن التعريف بالنشاط الإنتاجي بالوحدة من خلال:

#### 1- تجهيزات الإنتاج:

تعتبر وحدة السميد والدقيق من أكبر المطاحن الخاصة في الجنوب الشرقي حيث تناظر طاقتها الإنتاجية فروع الرياض " سطيف".

تتميز تجهيزات الإنتاج " المطحنة " بالعصرية والحداثة فهي من ماركة عالمية حيث تمتلك أجود وأحدث أنواع تكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، وتقدر طاقة الإنتاج النظرية لمطحنة السميد بـ 220 طن/يوم، أما الطاقة النظرية لمطحنة الدقيق فهي 330 طن/اليوم، مع الإشارة إلى أن الطاقة الحالية النظرية للطحن والتي تقدر بـ 550 طن/يوم قابلة للتوسع إلى 1000 طن/يوم.

#### 2- أنواع المنتجات لوحة الدقيق والفرينة

تعددت تشكيلة المنتجات بوحدة السميد والفرينة، حيث ضمت هذه الأخيرة مجموعة واسعة من المنتجات مختلفة الأنواع والأصناف والأحجام، بحيث تستجيب ومتطلبات الزبائن، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

#### الجدول(6): تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفرينة لمؤسسة (GMSud)

المنتج	النوع	سعة الكيس
الفرينة	عادي	50 /25 كلغ
	ممتازة	50/25 /10 /05 /02 /01 كلغ
الدقيق	خشن	25 كلغ
	عادي درجة ثانية	02 /05 كلغ
	متوسط	02 /05 كلغ
	ممتاز	10 /25 كلغ
	سمولات (SSSF)	25 كلغ
	النخالة	40/100 كلغ

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق من مصلحة محاسبة المواد

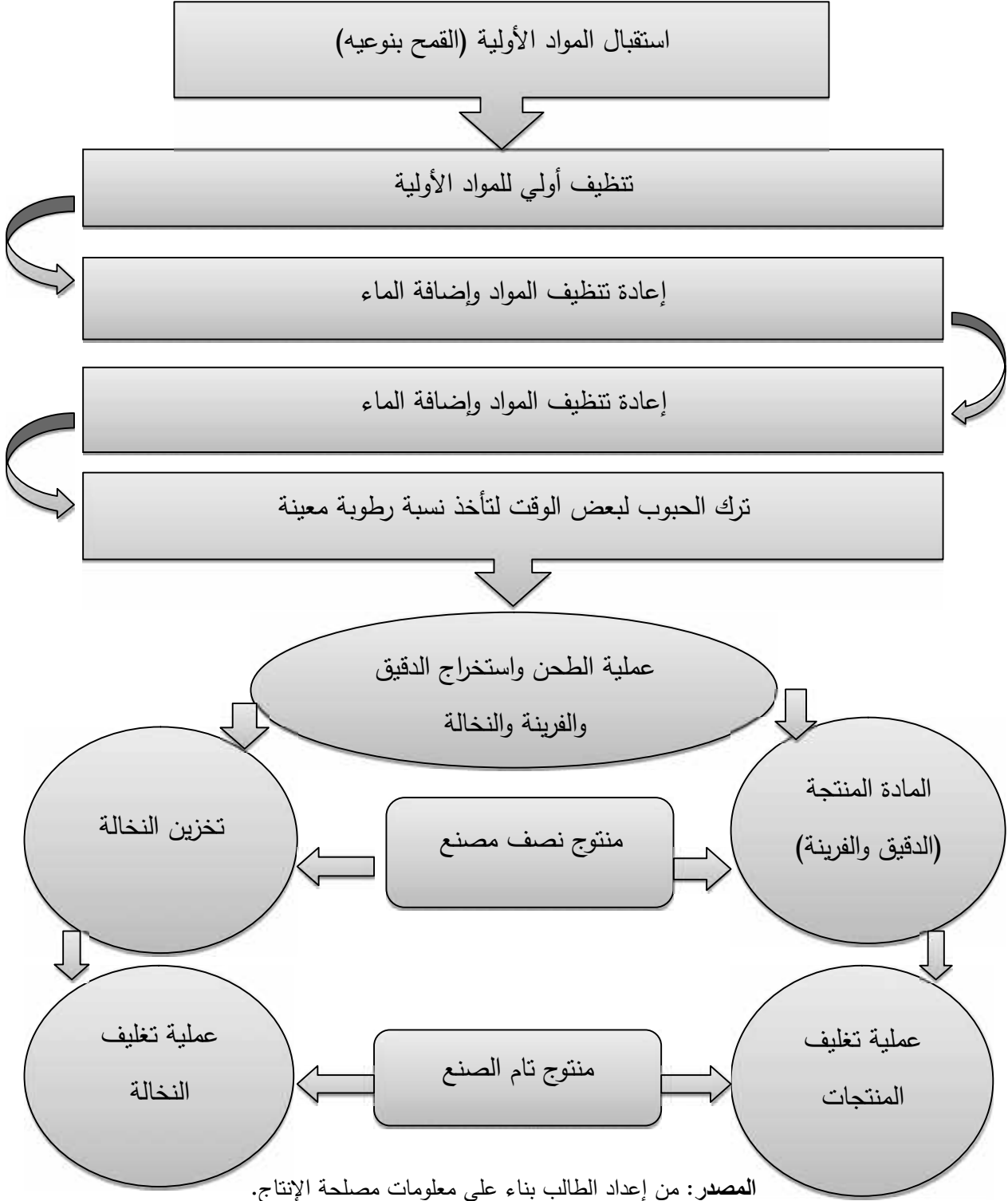
## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

#### 3- مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بوحدة الدقيق والفرينة لمؤسسة

تمر وحدة الدقيق والفرينة لمؤسسة (GMSud) بمجموعة من المراحل أثناء الانتاج، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل (7): مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بوحدة الدقيق والفرينة لمؤسسة



## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

#### المطلب الثالث: النشاط التسويقي لوحدة الدقيق والفرينة

نلاحظ من خلال الهيكل التنظيمي للوحدة غياب مصلحة خاصة بإدارة وظيفة التسويق، لكن تقوم مديرية التجارة ضمناً بكل مهامها وبما أن كل مؤسسة يجب أن تمتلك مزيجاً تسويقياً مناسباً ومتكاملاً يسمح بتحسين أدائها وزيادة حصتها السوقية، ويمكن حصر السياسات التسويقية للوحدة في سياسة المنتج، سياسة السعر، سياسة الترويج، سياسة التوزيع، ولو عجزت الوحدة في أداء أحد هذه السياسات بفعالية فإنها تؤثر سلباً على باقي السياسات وذلك لارتباطها الوثيق فيما بينها:

#### 1- سياسة المنتج

تنتج الوحدة تشكيلتين من المنتجات السميد، الدقيق " الفرينة "، إضافة إلى منتج ثانوي هو النخالة، وكل نوع من هذه المنتجات يضم عدة أنواع أخرى.

وتعتبر نوعية المنتجات من أهم العوامل التي تساهم في تسهيل عملية التوزيع بحيث كلما كانت هذه النوعية جيدة كلما زاد الإقبال على المنتجات والعكس صحيح، لذلك أنشأت الوحدة مخبراً خاصاً يساعدها في المحافظة على مستوى جودة منتجاتها.

أما فيما يخص نوعية التجهيزات فإن وحدة السميد والدقيق تعتبر رائدة في تكنولوجيا الإنتاج مقارنة بمنافسيها، حيث تعتمد على نظام آلي عبر كافة مراحل الإنتاج من لحظة استقبال المادة الأولية (قمح صلب وقمح لين) إلى مرحلة تغليف المنتج النهائي، وقد قامت الوحدة مؤخراً بتجديد التكنولوجيا المستخدمة في تنظيف القمح.

#### 2- سياسة التسعير

يعتبر السعر من أهم عناصر المزيج التسويقي للوحدة، حيث يشكل جزءاً كبيراً من اهتمام العملاء سواء كانوا مستهلكين أو وسطاء، ويتم اتخاذ قرارات تسعير منتجات الوحدة عن طريق حصر تكاليف المواد الأولية وتكاليف الإنتاج، ثم يضاف إليها هامش ربح معين يحدد على أساس التكلفة الإجمالية، وعموماً فإن أسعار الوحدة و منافسيها تعتبر مقاربة إلا أنها أقل الأسعار.

ويشكل السعر أهم العوامل التي تؤثر على توزيع المنتجات، حيث أن كل تغيير يطرأ عليه ينتج عنه تغيير في الكميات المباعة، بمعنى أن هناك علاقة عكسية بين السعر ومبيعات المنتجات، فإذا ارتفع السعر انخفضت الكميات المباعة والعكس صحيح.

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

#### 3- سياسة الترويج

على الرغم من أهمية الترويج ودوره البارز في التعريف بمنتجات الوحدة وتنشيط مبيعاتها، إلا أن الوحدة لم تولي هذا الجانب اهتماما كبيرا، وذلك لأنها لم تعاني من مشاكل في تصريف منتجاتها، وحصتها السوقية في السوق المحلي معتبرة.

وتقتصر وظيفة الترويج في الوحدة على توزيع بعض الطلبات التي تعرض من خلالها مختلف منتجاتها على المتعاملين معها سواء من الوحدة أو من نقاط البيع التابعة لها، إضافة إلى بعض الهدايا الموزعة خلال كل رأس سنة، كذلك تمارس الوحدة الإشهار من خلال العلامة التجارية لها على جميع وسائل النقل التابعة لها، إضافة إلى ذلك تحرص على المشاركة في المعارض، حيث شاركت في معارض وطنية في كل من باتنة، قسنطينة، سطيف ...

#### 4- سياسة التوزيع

يتميز هذا النشاط بالمحدودية والقصور على بعض الوظائف، ولكن مع اشتداد المنافسة في السوق المحلي والوطني أصبح من الضروري تبني سياسة توزيعية فعالة تضمن الاستمرارية والمحافظة على مكانة الوحدة في السوق وسنوضح فيما يلي طرق التوزيع المتبعة من طرف الوحدة ومناطق التوزيع.

#### - طرق التوزيع

تتبع وحدة السميد والدقيق طريقتين لتوزيع منتجاتها هما طريقة التوزيع المباشر إلى العميل وطريقة التوزيع غير المباشر عن طريق الوسطاء.

#### 1- طريقة التوزيع المباشر

حسب هذه الطريقة يكون هناك علاقة مباشرة تربط الوحدة بالعملاء بدون وسيط وفق قناة توزيع قصيرة لإيصال المنتجات، وتتعامل الوحدة بهذه الطريقة مع المؤسسات التابعة للدولة وتجار الجملة والمستهلكين الصناعيين، والمستهلكين النهائيين الذين يشترون منتجاتهم من نقاط البيع التابعة للوحدة.

#### 2- طريقة التوزيع غير المباشر

وفق هذه الطريقة يتم الاستعانة بالوسطاء لتصريف منتجات الوحدة، وهم تجار الجملة وتجار التجزئة، وهؤلاء بدورهم يتعاملون مع المستهلكين النهائيين والمستهلكين الصناعيين وتعتمد الوحدة في توزيع منتجاتها على الطريقتين السابقتين معا.

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

#### - مناطق توزيع المنتجات

تعمل الوحدة جاهدة لتقريب منتجاتها إلى عملائها في مختلف المناطق القريبة منها والبعيدة، حيث تتكفل بتلبية طلبات منطقة بسكرة وما جاورها من خلال البيع في المصنع لتجار الجملة إضافة إلى نقاط البيع التابعة لها والموزعة في عدة تجمعات سكانية، حيث توزع هذه الأخيرة إلى تجار التجزئة والمستهلكين النهائيين.

أما بالنسبة لعملية التوزيع في المناطق الأخرى فإن الوحدة تعتمد على التجار التابعين لتلك المناطق حيث تبيع لهم كميات كبيرة من منتجاتها، وأهم هذه المناطق هي الوادي وتقرت ورقلة إضافة إلى مناطق تواجد الثكنات العسكرية للجيش كتمنراست، والأغواط، ورقلة...

#### - نقاط البيع

في إطار السياسة التوزيعية المتبعة من قبل الوحدة، ومن أجل تقريب منتجاتها إلى السوق وتلبية احتياجات زبائننا سواء الوسيط أو المستهلكين النهائيين قامت الوحدة بافتتاح مجموعة من نقاط البيع في عدة مناطق وتجمعات سكانية داخل محيط ولاية بسكرة والمقدرة بخمسة نقاط موزعة أربعة بمدينة بسكرة إضافة إلى واحدة بطولقة ونقطة بيع خارج الولاية والمتواجدين بباتنة والجزائر العاصمة إلا أنه يجدر الإشارة إلى أن نقطتي البيع الأخيرتين قد أغلقتا نتيجة تدني نتائجها المحققة، وتحقق نقاط البيع مجتمعة حوالي 15 % من رقم أعمال الوحدة.

### المبحث الثالث: واقع استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية بالمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفرينة -

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة، وهذا من خلال تحليل البيانات الخاصة بالوحدة التي تحصلنا عليها من وثائق الوحدة، ومن ثم سنقوم بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في الوحدة محل الدراسة وهذا من خلال اسقاط الجانب النظري.

#### المطلب الأول: دراسة الطريقة المطبقة بالوحدة محل الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب التعرف على مختلف عناصر التكاليف وكذا المصادر التي يتم على أساسها توفير المعلومات التي تسمح لنا بحساب التكاليف، وسنركز على منتج الدقيق من فئة دقيق ممتاز (25كغ) فقط لتوفر المعلومات الخاصة به.

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

### أولاً: منتجات المؤسسة

تقوم المؤسسة بإنتاج تشكيلة متعددة من منتج الدقيق والتي تظهر لنا كمايلي:

#### جدول (7): منتجات الدقيق

المنتج	النوع	سعة الكيس
الدقيق	خشن	25/50 كغ
	عادي درجة ثانية	01/02/05/10/25/50 كغ
	ممتاز	25 كغ
	رفيع	10/25 كغ
	سمولات (SSSF)	25 كغ
النخالة		50/100 كغ

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مصلحة محاسبة المواد

### ثانياً: مصادر التكاليف

وتشمل مختلف العناصر التي تؤدي لإنتاج المنتج النهائي من منتج الدقيق وهي:

- 1- المواد الأولية والمستلزمات الوسيطة ومختلف المواد الاستهلاكية الأخرى: وتتمثل في:
  - القمح الصلب: تستخدم المؤسسة القمح الصلب في إنتاج الدقيق، وتتحصل المؤسسة على القمح اما بالاستيراد من الخارج، أو من الديوان المحلي للحبوب.
  - الأكياس: وتتحصل عليها المؤسسة من مؤسسة الكيس المتواجدة في بسكرة، أو عن طريق موردين آخرين.
  - الخيط: تتحصل عليه المؤسسة من السوق المحلية بالكيلوغرام.
  - البطاقات: تقوم بطباعتها في مطبعة خاصة.
  - المياه المستخدمة في معالجة القمح: يتم الحصول عليها من المنابع الصافية مثل منبع الغزلان، وهذا عن طريق عقود مع مجموعة من الموردين.
  - استهلاكات أخرى: تتمثل في مختلف المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل مواد التنظيف الخردوات، البنزين والمازوت لتشغيل معدات النقل، والكهرباء لتشغيل المطحنة، وكذلك قطع الغيار... الخ.
- 2- أجور المستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي ومختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال مقابل أدائهم لمهامهم.
- 3- الخدمات: وتشمل:

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

**مصاريف الإيجار:** تتمثل في كراء محلات المستغلة كنقاط بيع وما يلزمها من كهرباء وماء، وصيانة...الخ، بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية...الخ.

**صيانة وإصلاحات:** هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا، وهناك أعمال صيانة عند وجود أعطاب، وتتمثل في أعمال ترميم البناءات وتهيئة مختلف تجهيزاتها، وصيانة مختلف معدات وتجهيزات المؤسسة من سيارات، وآلات، ومعدات إنتاج...الخ.

**الخدمات الأخرى:** تتمثل في مصاريف نقل القمح، وخدمات الهاتف والبريد، ومصاريف تحميل السلع ومصاريف المهمة والتنقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من محافظي حسابات ومحامين...الخ، بالإضافة إلى الإشهار الذي تقوم به المؤسسة وغيرها من الخدمات.

**4- الضرائب والرسوم غير المسترجعة:** تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على نقاط بيع المؤسسة فقط لأن المصنع معفى لمدة 10 سنوات، وحقوق الطابع التي تفرض في حالة الشراء نقدا، بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة.

**5- المصاريف المالية:** تتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك وعمولات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات المؤسسة، ومختلف مصاريف المتعلقة بكشف الحساب وتحويل الشيكات وتحويل الأموال بين الحسابات...الخ .

**6- حقوق الاستغلال:** وهي تتمثل في حقوق استغلال البرامج وبراءات الاختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة، وبرنامج الأجور.

**7- المصاريف المختلفة:** تتجسد في:

- **التأمينات:** مصاريف تأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب إنتاج الدقيق والفرينة، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات، الشاحنات التابعة للمؤسسة، مع الإشارة إلى أن مبنى الإدارة المستغل من طرف وحدة الدقيق والفرينة هو تابع لوحدة الكسكس وبالتالي لا يدخل ضمن أقساط تأمين المؤسسة.

- **اقتطاعات أخرى ومنح:** تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة إلى مختلف الجمعيات والنوادي الرياضية والإعانات الأخرى...الخ.

- **المصاريف المختلفة الأخرى:** وتتمثل في مختلف المصاريف الأخرى التي تتحملها المؤسسة والناجمة عن التسبير الجاري، وكذلك مختلف الغرامات، والعقوبات...الخ.

- **مخصصات الاهتلاكات والمؤونات:** وتتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة، وكذلك مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون، والزبائن...الخ.

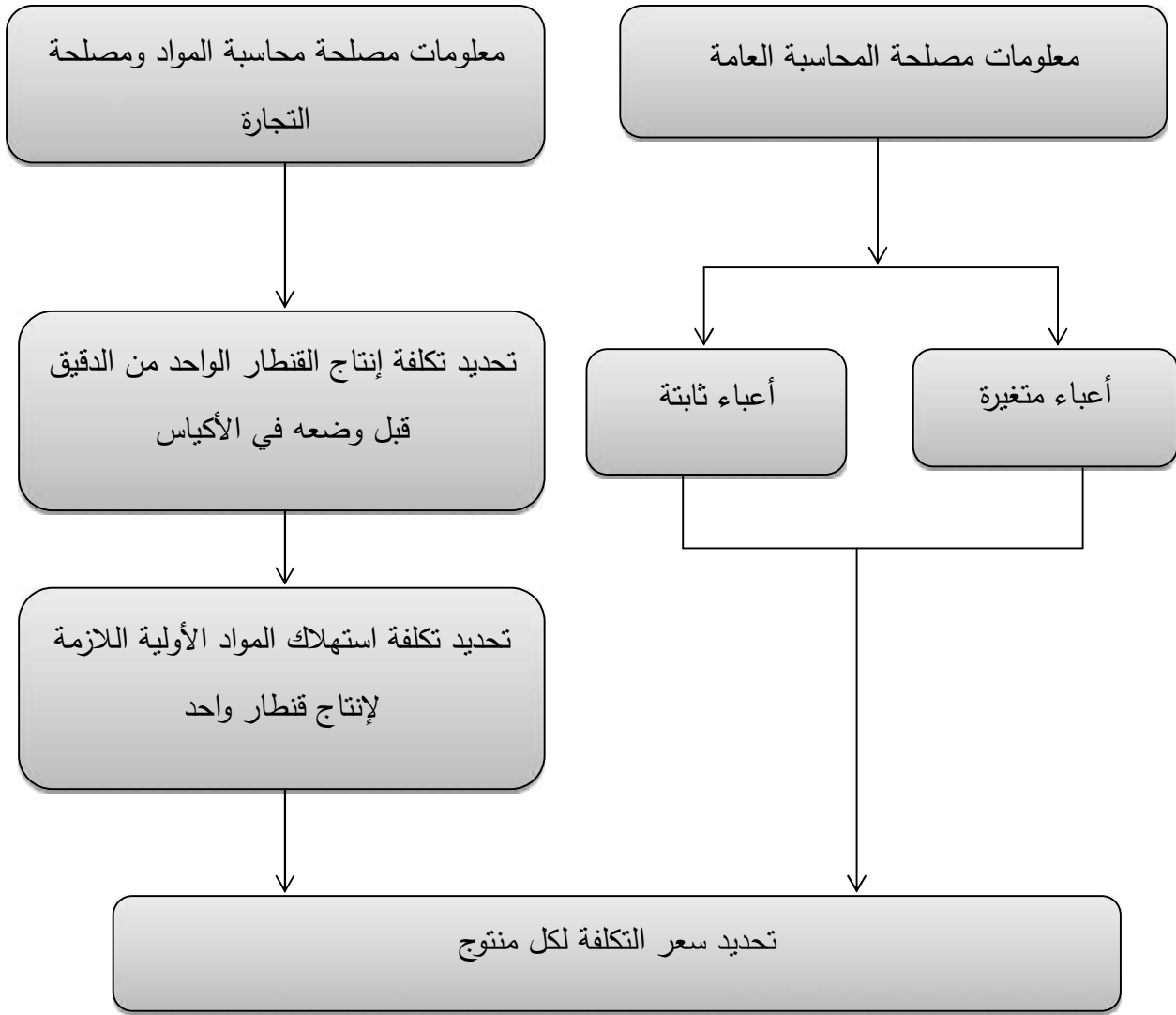
## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

### المطلب الثاني: حساب التكلفة بالوحدة محل الدراسة

ان حساب التكلفة بالوحدة تستمد من المعلومات المقدمة من مختلف المصالح داخل المؤسسة من خلال:

- مصلحة المحاسبة العامة: تقدم حسابات الأعباء (المجموعة 6)؛
- مصلحة محاسبة المواد: توفر معلومات تتعلق باستهلاك المواد الأولية وأسعار الحصول عليها؛
- مصلحة التخزين: تقدم معلومات عن حركة المواد الأولية والمنتجات بالكمية والنوعية؛
- مصلحة التجارة: تقدم معلومات حول الكميات المباعة وأسعار البيع.

### الشكل(8): مراحل حساب التكلفة بوحدة الدقيق والفرينة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة



## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

من خلال الشكل السابق فإن تحديد سعر تكلفة المنتج يمر بمجموعة من المراحل بالاعتماد على مجموعة من البيانات المقدمة من مختلف المصالح داخل الوحدة .

وعليه فإننا سنقوم بحساب سعر تكلفة الدقيق الممتاز (25كغ) من خلال البيانات المقدمة وعلى الطريقة المطبقة داخل الوحدة، وهذا خلال كل من شهر نوفمبر وديسمبر وهذا من خلال:

### 1- بالنسبة لشهر نوفمبر 2012

أولاً: تقسيم الأعباء

جدول(8): عدد الوحدات المنتجة في الوحدة خلال شهر نوفمبر 2012

664789,91	الكمية الاجمالية
-----------	------------------

المصدر: بيانات مصلحة المحاسبة والمالية.

جدول(9): مختلف الأعباء بالوحدة خلال شهر نوفمبر 2012

الأعباء المتغيرة		
التعيين	المبالغ (دج)	التكلفة الوحديية (دج)/ قنطار
الماء	884524,26	1,33
محسن الفرينةGMS	4556250	0,00
طاقة كهربائية	11986409,91	18,03
قطع الغيار	7709507,06	11,60
خردوات	507049,2	0,76
اللوازم المكتبية	581191,19	0,87
الوقود	2123349,35	3,19
ملابس العمال	291690	0,44

**الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية  
بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-**

0,87	580274	مواد ولوازم أخرى
3,85	2558 477,57	الصيانة والتصليلات، والرعاية
5,57	3701070,4	أجور الوسطاء والأتعاب
0,52	348792,32	الإشهار والنشر والعلاقات العامة
3,52	2337470,74	نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين
2,53	1682919,35	التنقلات والمهمات والاستقبالات
3,27	2171602,11	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية
0,16	106901,34	الخدمات المصرفية وما شابهها
4,63	3078102,97	اقتطاعات ومنقرقات
106,44	70758012,31	أجور العاملين
4,77	3171107	الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال
0,41	272656,66	الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج)
0,01	7947,28	أعباء التسيير الجاري الاستثنائية
0,18	117748,73	أعباء التسيير الجاري الأخرى
<b>172,95</b>	<b>119533053,75</b>	<b>مجموع الأعباء المتغيرة</b>
<b>الأعباء الثابتة</b>		
3,74	2484773,83	أقساط التأمين
137,41	91347164,57	المخصصات للإهلاكات، والتموينات، وخسائر القيمة والأصول غير الجارية
<b>141,15</b>	<b>93831938,40</b>	<b>مجموع الأعباء الثابتة</b>

المصدر: بيانات مصلحة المحاسبة والمالية.

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

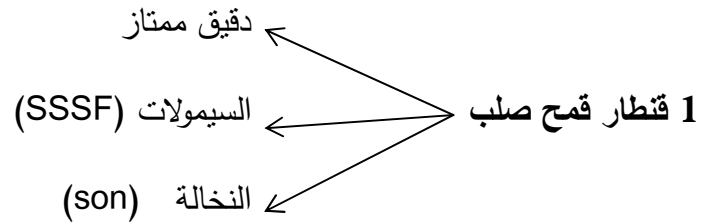
يوضح الجدول الأعباء المتغيرة والثابتة، والتكاليف الوحوية لهذه الأعباء والتي تدخل في إنتاج 1 قنطار من الدقيق .

حيث انه تم حساب التكاليف الوحوية لهذه الأعباء خلال هذه شهر نوفمبر من خلال العلاقة التالية:

$$\frac{\text{المبلغ الإجمالي للعبء}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}} = \text{التكلفة الوحوية للعبء}$$

#### ثانيا: تحديد تكلفة منتج الدقيق الممتاز

في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز، وهذا من خلال تحديد الكميات المنتجة الاجمالية لمنتجات الدقيق، وكذا تحديد تكلفة شراء القمح الصلب المستخدم.



تكلفة شراء القمح الصلب المستخدم = الكمية المنتجة × ثمن شراء القنطار، ومن خلال البيانات المتحصل عليها نجد أن:

$$\text{تكلفة الشراء} = 20028,860 \times 2280 = 45665800 \text{ دج}$$

هذا فيما يخص تكلفة شراء القمح الصلب المستخدمة.

ثم بعد ذلك يتم الانتقال الى حساب ثمن بيع المنتجات الفرعية المتمثلة في السيمولات والنخالة ويتم تحديد ثمن البيع عن طريق المعادلة التالية:

$$\text{ثمن بيع المنتج الفرعي} = \text{الكمية المنتجة} \times \text{سعر البيع المتوقع}$$

ومن خلال البيانات المتحصل عليها نجد:

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

ثمن بيع منتج السيمولات (SSSF) = 1249,32 × 2246,84 = 2807022,15

ثمن بيع النخالة = 1310,79 × 5218,52 = 6840383,83

تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز = (تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك) - (مبيعات منتج السيمولات (SSSF) - مبيعات النخالة) / (الكميات المنتجة من منتج الدقيق الممتاز).

ومن خلال البيانات المتحصل عليها نجد:

تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز = (45665800,80 - 2807022,15 - 6840383,83)

12563,50

تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز = 2866,91

والجدول التالي يبين تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز:

جدول(10): تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز لشهر نوفمبر 2012

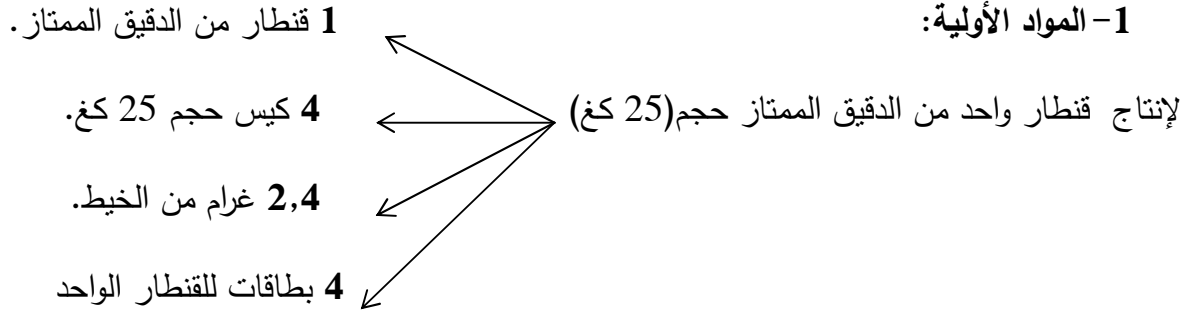
مبلغ / شراء	التكلفة / المشتريات	الإنتاج/القنطار	الطبيعة	الإستخراج
45665800	2280	20028,860	القمح الصلب	
2807022,15	1249,32	2246,84	السيمولات (SSSF)	%11,22
6840383,83	1310,79	5218,52	النخالة (son)	%26,06
<b>36018394,82</b>	<b>2866,91</b>	<b>12563,50</b>	<b>تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز (ss)</b>	<b>%62,73</b>

المصدر: بيانات مصلحة المحاسبة والمالية

ثالثا: تحديد سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز

بعد القيام بحساب تكلفة الإنتاج الخاصة بمنتج الدقيق الممتاز تأتي عملية وضع المنتجات في الأكياس، وهذه العملية متشابهة بنسبة لجميع منتجات، إلا أنها تختلف فقط في الكميات المستعملة في تعبئة الدقيق الممتاز وفي حجم الأكياس والخيط، إلا أننا في هذه الدراسة سنكتفي فقط بمنتج الدقيق الممتاز من حجم 25 كغ والتي تتم عن طريق المراحل التالية:

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-



و لتوضيح ذلك سنعرض البيانات المتحصل عليها من خلال مصلحة المحاسبة والمالية في الجدول الموالي:

جدول(11): تكلفة المواد الأولية المستهلكة لإنتاج 1قنطار من الدقيق الممتاز لشهر نوفمبر 2012

كيس 25 كغ				
الوحدة	التعيين	الكمية	تكلفة شراء الوحدة (دج)	تكلفة القنطار الواحد (دج)
قنطار	الدقيق الممتاز	1	2866,91	2866,91
كيس	الكيس	4	15,29	61,16
غرام	الخيط 0,6غ/كيس	2,4	418,41	1
بطاقة	البطاقات	4	0,25	1
المجموع		/	/	2930,07

المصدر: بيانات مصلحة المحاسبة والمالية

2- اضافة التكاليف الوحديية لكل من التكاليف الثابتة والمتغيرة المحسوبة سابقا والتي تخص انتاج

1 قنطار من منتج الدقيق الممتاز.

و يمكن اظهار المراحل السابقة من خلال الجدول الموالي:

**الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية  
بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-**

**جدول(12): سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز 25 كغ لشهر نوفمبر 2012**

الوحدة	التعيين	الكمية	تكلفة شراء الوحدة (دج)	تكلفة القنطار الواحد (دج)
قنطار	الدقيق الممتاز	1	2866,91	2866,91
كيس	الكيس	4	15,29	61,16
غرام	الخيوط 0,6 غ/كيس	2,4	418,41	1
بطاقة	البطاقات	4	0,25	1
<b>تكلفة انتاج 1 قنطار دقيق ممتاز (25 كغ)</b>				
مجموع التكاليف الودوية المتغيرة				
مجموع التكاليف الودوية الثابتة				
سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز = (تكلفة انتاج 1 قنطار دقيق ممتاز (25 كغ) + مجموع التكاليف الودوية المتغيرة + مجموع التكاليف الودوية الثابتة)				
سعر بيع القنطار الواحد (المتوقع)				
الهامش = سعر بيع القنطار الواحد - سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز				
الهامش بـ % = الهامش / سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز				

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

**2- بالنسبة لشهر ديسمبر 2012**

بالنسبة لشهر ديسمبر فان عملية حساب سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز 25 كغ تمر بنفس المراحل السابقة  
ونتحصل على:

أولاً: تقسيم الأعباء

**جدول(13): عدد الوحدات المنتجة في الوحدة خلال شهر ديسمبر 2012**

723818,43	الكمية الاجمالية
-----------	------------------

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية  
بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

جدول(14): مختلف الأعباء بالوحدة خلال شهر ديسمبر 2012

الأعباء المتغيرة			
178,88	مجموع التكاليف الوحدوية (دج)/قنطار	134638898,70	مجموع الأعباء المتغيرة
الأعباء الثابتة			
142,27	مجموع التكاليف الوحدوية (دج)/قنطار	102975418,35	مجموع الأعباء الثابتة

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

ثانيا: تحديد تكلفة منتج الدقيق الممتاز

يمكن توضيحها خلال الشكل التالي:

جدول(15): تكلفة انتاج الدقيق الممتاز لشهر ديسمبر 2012

مبلغ / شراء	التكلفة / المشتريات	الانتاج/القنطار	الطبيعة	الاستخراج
47748466,80	2280,00	20942,310	القمح الصلب	
2864885,83	1256,81	2279,49	السمولات (SSSF)	%11,22
6542225,15	1309,92	4994,37	النخالة (son)	%26,06
38341355,82	2805,10	13668,45	تكلفة انتاج الدقيق الممتاز	%62,73

المصدر: بيانات مصلحة المحاسبة والمالية

ثالثا: تحديد سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز

يمكن توضيحها كمايلي:

الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية  
بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

جدول(16): تكلفة الأولية المواد المستهلكة لإنتاج 1قنطار من الدقيق الممتاز لشهر ديسمبر 2012

كيس 25 كغ				
الوحدة	التعيين	الكمية	تكلفة شراء الوحدة (دج)	تكلفة القنطار الواحد (دج)
قنطار	الدقيق الممتاز	1	2805,10	2805,10
كيس	الكيس	4	15,29	61,16
غرام	الخيطة 0,6غ/كيس	2,4	418,41	1
بطاقة	البطاقات	4	0,25	1
لمجموع			/	2868,26

المصدر: بيانات مصلحة المحاسبة والمالية

جدول(17): سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز 25 كغ لشهر ديسمبر 2012

الوحدة	التعيين	الكمية	تكلفة شراء الوحدة (دج)	تكلفة القنطار الواحد (دج)
قنطار	الدقيق الممتاز	1	2805,10	2805,10
كيس	الكيس	4	15,29	61,16
غرام	الخيطة 0,6غ/كيس	2,4	418,41	1
بطاقة	البطاقات	4	0,25	1
<b>تكلفة إنتاج 1 قنطار دقيق ممتاز (25 كغ)</b>				
مجموع التكاليف الودوية المتغيرة				
178,88				
مجموع التكاليف الودوية الثابتة				
142,27				
سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز = (تكلفة إنتاج 1 قنطار دقيق ممتاز (25 كغ) + مجموع التكاليف الودوية المتغيرة + مجموع التكاليف الودوية الثابتة)				
3189,41				
سعر بيع القنطار الواحد (المتوقع)				
3400,00				
الهامش = سعر بيع القنطار الواحد - سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز				
210,59				
الهامش ب % = الهامش / سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز				
%6,60				

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية



## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

#### المطلب الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالوحدة "محل الدراسة"

من خلال هذا المطلب سنحاول تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالوحدة "محل الدراسة" وذلك عن طريق اسقاط الجانب النظري حيث تم تقسيم الوحدة الى مجموعة من الأنشطة، وقمنا باتباع المراحل التي يتم من خلالها تصميم وتطبيق هذا النظام.

3- المرحلة الأولى: التخطيط؛

4- المرحلة الثانية: تحديد الأنشطة؛

5- المرحلة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة؛

6- المرحلة الرابعة: تحديد تكلفة الأنشطة؛

7- المرحلة الخامسة: تجميع التكاليف بمراكز الأنشطة؛

8- المرحلة السادسة: تحديد الكلفة الى المنتجات.

#### 1- المرحلة الأولى: التخطيط

تعد مرحلة التخطيط من المراحل المهمة في تحديد مدى نجاح التصميم والتنفيذ لهذا النظام، والأمر ينطبق على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في أي مؤسسة، حيث أن أهمية هذه المرحلة تتركز في اعداد فريق مناسب من أجل اعداد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - وحدة الدقيق والفرينة-، كذلك في هذه المرحلة يتم تحديد المشاكل التي قد تواجه المؤسسة عند تطبيق هذا النظام، بالإضافة لهذا يجب تحديد نوع ومستوى المعلومات المطلوبة لأجل القرارات المتعلقة بمعالجة تلك المشاكل، كذلك تطوير أسلوب عملها بما يتلاءم والنظام الجديد ويجب أن يتكون الفريق من كافة الاقسام في المؤسسة من اداريين، ماليين، وهندسة ونتاج، من أجل التغلب على أي صعوبات تواجه الفريق، وفي هذه المرحلة يقوم الفريق المشكل بأعداد دراسة شاملة لكافة المراحل اللاحقة.

#### 2- المرحلة الثانية: تحديد الأنشطة

في هذه يتم التعرف على مختلف الأنشطة داخل الوحدة، والقيام بتحليلها وظيفيا وهذا لتسهيل فهمها وبالتالي ادارتها، وتقسيم الأنشطة داخل الوحدة سيكون من خلال التقسيم التالي:

➤ قسم الادارة العامة: ويقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

- تسيير المستخدمين؛

- تسيير العلاقات العامة.

➤ قسم الصيانة: ويقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

- الأمن والصيانة؛

- ادارة قطع الغيار.

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

➤ قسم المحاسبة والمالية: يقوم بالأنشطة التالية:

- المحاسبة والمالية والأجور؛
- محاسبة المواد.

➤ قسم التوزيع: يقوم بالأنشطة:

- التوزيع؛
- المناولة.

➤ قسم التموين: يقوم بالأنشطة التالية:

- التموين والشراء؛
- تسيير المخزون.

➤ قسم الجودة: يقوم بالأنشطة التالية:

- ادارة الجودة والنوعية؛
- تطوير المنتجات.

➤ قسم الانتاج: يقوم بالأنشطة التالية:

- إصدار امر انتاج الدقيق؛
- إصدار امر انتاج الفرينة؛
- التغليف.

من خلال الانشطة السابقة قمنا بالاعتماد فقط على الأنشطة التي تضيف قيمة وأهمنا الأنشطة التي لا تضيف

قيمة، (التي تخص متوج دقيق ممتاز فئة 25 كغ ) ووضحناها كمايلي:

- تسيير المستخدمين؛
- الصيانة والأمن؛
- الجودة؛
- المحاسبة والمالية والأجور؛
- التموين ( شراء القمح الصلب واللين)؛
- إصدار امر انتاج الدقيق؛
- التغليف؛
- التوزيع؛
- المناولة.

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

### 3- المرحلة الثالثة: تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط

خلال هذه المرحلة يتم التعرف على الأسباب التي أدت الى احداث التكلفة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي:

جدول(18):العلاقة السببية بين الأنشطة والمنتجات

النشاط	مسبب التكلفة
تسيير المستخدمين	عدد المستخدمين
الصيانة والأمن	عدد عمليات الصيانة والتدخلات
الجودة	كغ منتج
المحاسبة والمالية والأجور	عدد العمليات المنجزة
التموين ( شراء القمح الصلب واللين)	عدد طلبيات الموردين
إصدار امر انتاج الدقيق(دقيق ممتاز)	كغ منتج
التغليف	عدد الأكياس
التوزيع	عدد طلبيات الزبائن
المناولة	عدد طلبيات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد عل وثائق وبيانات وحدة الدقيق والفريضة

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه كل من:

نشاط الجودة، اصدار امر انتاج الدقيق، لها مسبب تكلفة مشترك. بالإضافة الى أن نشاط التوزيع، المناولة التموين هي الأخرى لها مسببات تكلفة مشتركة.

### 4- المرحلة الرابعة: تحديد تكلفة الأنشطة

من خلال هذه المرحلة يتم تحديد تكلفة كل نشاط، وهذا من عن طريق معرفة استهلاكات كل نشاط من الموارد.

ومن خلال الجدول التالي سنوضح استهلاكات كل نشاط من الموارد.

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

جدول(19): تحديد استهلاكات كل نشاط من الموارد لشهر نوفمبر 2012

قسم التوزيع	قسم الانتاج	قسم التموين	قسم المحاسبة والمالية	قسم الجودة	قسم الصيانة	قسم الادارة العامة	
						1995688,80	تسيير المستخدمين
					2336626,42		الصيانة والأمن
				7003403,23			الجودة
			1810142,8				المحاسبة والمالية والأجور
		4845592,2					التموين
	12883828,6						إصدار امر انتاج الدقيق
	6240811,73						التغليف
2224497,31							التوزيع
79574,31							المناولة
2304071,62	19124640,33	4845592,2	1810142,8	7003403,23	2336626,42	1995688,80	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على البيانات الوحدة المتاحة

بعد عملية تحديد استهلاكات كل نشاط من المواد تأتي المرحلة الموالية.

### 5- المرحلة الخامسة: تجميع التكاليف بمراكز الأنشطة

في هذه المرحلة يتم تجميع الأنشطة المختلفة بمراكز الأنشطة الكلية، وهذا عن طريق مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكلفة، ومما يلاحظ في المرحلة السابقة فان هناك مجموعة من الأنشطة تشترك في مسببات التكلفة.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدولين التاليين:

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

جدول(20): تجميع الأنشطة ذات مسبب تكلفة مشترك

الأنشطة									مسببات التكلفة
المناولة	التوزيع	التغليف	إصدار امر انتاج الدقيق	التموين	المحاسبة والمالية والأجور	الجودة	الصيانة والأمن	تسيير المستخدمين	
								X	عدد المستخدمين
					X		X		عدد العمليات
			X			X			كغ منتج
		X							عدد الأكياس
X	X			X					عدد الطلبات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على البيانات المتوفرة

من خلال الشكل السابق نلاحظ وجود عدد مشترك من مسببات التكلفة للأنشطة السابقة حيث أن:

- عدد العمليات مسبب تكلفة لكل من نشاط الصيانة والأمن، نشاط المحاسبة والمالية والأجور.
- كغ منتج مسبب تكلفة لكل من الأنشطة: الجودة، إصدار امر انتاج الدقيق.
- عدد طلبات مسبب تكلفة لكل من الأنشطة: التموين، التوزيع، المناولة.

في حين أن عدد المستخدمين هي مسبب تكلفة لنشاط واحد وهو نشاط تسيير المستخدمين.

كذلك عدد الأكياس هي مسبب تكلفة لنشاط واحد وهو نشاط التغليف.

الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية  
بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

جدول(21): عملية تجميع الأنشطة لشهر نوفمبر 2012

مراكز الأنشطة				مراكز التجميع الأنشطة	
مركز الطلبيات	مركز الأكياس	مركز كغ منتج	مركز العمليات	مركز المستخدمين	
				1995688,80	1. تسيير المستخدمين
			2336626,42		2. الصيانة والأمن
		7003403,23			3. الجودة
			1810142,8		4. المحاسبة والمالية والأجور
4845592,2					5. التمويل
		12883828,6			6. إصدار امر انتاج الدقيق
	6240811,73				7. التغليف
2224497,31					8. التوزيع
79574,31					9. المناولة
7149663,82	6240811,73	19887231,86	4146769,22	1995688,80	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على البيانات المتوفرة

6- المرحلة السادسة: تحديد التكلفة الى المنتجات

في هذه المرحلة يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات التي تم اختيارها، ويخص ذلك منتج الدقيق الممتاز من فئة 25 كغ وذلك على أساس استهلاك المنتج للأنشطة فعليا عن طريق حساب تكلفة مسببات التكاليف لكل مجمع أنشطة، ويحسب سعر التكلفة بتحميل التكاليف المباشرة مباشرة على وحدات المنتج

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

تضاف إليها التكلفة الوجودية لمسببات التكلفة باعتبارها تمثل مجموع التكاليف غير المباشرة المحملة على وحدات المنتج.

#### 1. تحديد التكلفة الوجودية لمسبب التكلفة

التكلفة الوجودية لمسبب التكلفة =  $\frac{\text{مجموع تكاليف مراكز الأنشطة}}{\text{حجم مسببات كل مركز نشاط}}$

ويمكن توضيح حجم كل مسبب من المسببات الأربعة كالآتي:

#### جدول(22): تحديد مسببات تكلفة كل نشاط ومركز أنشطة

مراكز الأنشطة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	حجم مسبب كل مركز
مركز المستخدمين - تسيير المستخدمين	187	187
مركز العمليات - الصيانة والأمن - المحاسبة والمالية والأجور	22 1030	1042
مركز كغ منتج - اصدار أمر انتاج الدقيق الممتاز - الجودة	884825 884825	1769650
مركز الأكياس - التغليف	1400	1400
مركز الطلبيات - التموين - التوزيع - المناولة	90 1300 200	1590

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مختلف بيانات الوحدة

وقسمت حجوم مسببات التكلفة فيما يخص منتج الدقيق الممتاز كمايلي:

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-



و يمكن توضيح ذلك عن طريق الجدول التالي:

جدول(23): تقسيم حجوم مسببات التكلفة على خط انتاج الدقيق الممتاز فئة 25كغ

حجم مسببات التكلفة بالنسبة لإنتاج الدقيق الممتاز	مراكز التكلفة
43	مركز المستخدمين
138	مركز العمليات
1769650	مركز كغ منتج
970	مركز الأكياس
1067	مركز الطلبيات

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على البيانات المتاحة



الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية  
بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

جدول (24): حساب تكلفة مسبب كل مركز خلال شهر نوفمبر 2012

مركز المستخدمين	مركز العمليات	مركز كغ منتج	مركز الأكياس	مركز الطلبيات	
1995688,80	4146769,22	19887231,86	6240811,73	7149663,82	الموارد
عدد المستخدمين	عدد العمليات	كغ منتج	عدد الأكياس	عدد الطلبيات	طبيعة المسبب
187	1042	1769650	1400	1590	عدد المسببات
10672,13	3979,62	11,24	4457,72	4496,64	تكلفة مسبب المركز

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على البيانات المتاحة

سعر التكلفة الودوي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الودوية لمسببات التكلفة

الجدول (25): تحديد سعر تكلفة الكغ الواحد من منتج الدقيق الممتاز حسب نظام التكلفة على اساس الأنشطة ABC خلال شهر نوفمبر 2012

خط الدقيق الممتاز	البيان
52569701,47	التكاليف المباشرة
	التكاليف غير المباشرة:
458901,59	- مركز المستخدمين: $458901,59 = 10672,13 \times 43$
549187,56	- مركز العمليات: $549187,56 = 3979,62 \times 138$
19890866	- مركز كغ منتج: $19890866 = 11,24 \times 1769650$
4323988,4	- مركز الأكياس: $4323988,4 = 4457,72 \times 970$
4797914,88	- مركز الطلبيات: $4797914,88 = 4496,64 \times 1067$
30020858,43	مجموع التكاليف غير المباشرة
74247524,62	التكاليف الإجمالية
2872854	عدد الوحدات
2875 دج	سعر التكلفة (دج/كغ)
28,75 دج	سعر التكلفة (دج/للفنتار)

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على البيانات الوحدة المتاحة

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

المراحل السابقة تبين النتائج لشهر شهر نوفمبر 2012 حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنتها بالنتائج الخاصة بنفس الشهر ولكن بالطريقة المطبقة بالوحدة نجد:

جدول(26): مقارنة سعر التكلفة الخاصة بمنتوج الدقيق الممتاز 25كغ خلال شهر نوفمبر 2012

سعر التكلفة حسب الطريقة المطبقة بالوحدة	سعر التكلفة حسب نظام ABC
3244,17	2875
الانحراف%	-11,03%

المصدر: من إعداد الطالب

الانحراف النسبي تم حسابه عن طريق العلاقة التالية:

(سعر التكلفة حسب نظام ABC - سعر التكلفة حسب الطريقة المطبقة بالوحدة) × 100

سعر التكلفة حسب الطريقة المطبقة بالوحدة

بعد حساب سعر التكلفة حسب نظام ABC، نقوم بحساب هامش الربح:

هامش الربح = سعر البيع - سعر التكلفة حسب نظام ABC.

$$2875 - 3400 =$$

$$= 525 \text{ دج}$$

اما بالنسبة لشهر ديسمبر 2012 فنطبق نفس المراحل السابقة ونفس الطريقة المعتمد بها في شهر نوفمبر تم التوصل الى النتائج التالية:

جدول(27): مقارنة سعر التكلفة الخاصة بمنتوج الدقيق الممتاز 25 كغ خلال شهر ديسمبر 2012

سعر التكلفة حسب الطريقة المطبقة بالوحدة	سعر التكلفة حسب نظام ABC
3189,41	2731,25
الانحراف%	-14,36%

المصدر: من إعداد الطالب

هامش الربح لشهر ديسمبر = 3400 - 2731,25

$$= 668,75$$

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية

### بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

#### تحليل النتائج:

من خلال تحليل نتائج الجدولين السابقين نرى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة أكثر فعالية من الطريقة المطبقة بالوحدة "محل الدراسة"، بمعنى آخر فإن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالوحدة "محل الدراسة" أدى للحصول على نتائج تتمثل في سعر تكلفة أقل من تلك المحسوبة بالطريقة المطبقة بالوحدة أي انخفاض من 3244,17 دج الى 2875 دج، أي انخفاض بـ 369,17 دج هذا فيما يخص شهر نوفمبر 2012، أما فيما يخص شهر ديسمبر 2012 فلاحظنا انخفاض من 3189,41 دج الى 2731,25 دج، أي انخفاض بـ 458,16 دج ، وبالتالي تحقيق انخفاض نسبي يقدر بـ 11,03% و 14,36% خلال الشهرين

نوفمبر، ديسمبر، على التوالي وهو انخفاض مهم، وهذا يعني تحقيق انحراف موجب منطقياً.

بالإضافة الى ان نظام التكاليف على اساس الأنشطة يخفض من قيمة التكلفة، فانه الأخر يساهم في زيادة الربحية من خلال ارتفاع هامش الربح بالمقارنة مع الطريقة المطبقة بالوحدة، حيث انه ارتفع خلال الشهرين بقيمة 525 و 668,75 على التوالي، فالربحية تتحسن بالاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة بالعمل على تحقيق الكفاءة والفعالية في التسيير وقد أثبتت الدراسة التطبيقية الفرضيات النظرية وبالتالي نقول أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة يستخدم كأداة ناجعة وفعالة لتحسين وتعظيم ربحية المؤسسة الاقتصادية.

## الفصل الثالث: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الربحية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

### خلاصة الفصل

تم اسقاط الجانب النظري على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفرينة- أوماش- وذلك من خلال تحليل نظام التكاليف المطبق بالوحدة، ومحاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

و كنتيجة لهذا البحث تم استخلاص انه توجد امكانية لتطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة بالوحدة محل الدراسة، رغم عدم وجود تكنولوجيا كافية بالوحدة، وكذلك تم الاجابة عن سؤال الاشكالية المطروحة سابقا، وكذا تم اثبات الفرضيات النظرية في الجانب التطبيقي وبالتالي يمكننا القول بأن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نظام يوفر قاعدة من المعلومات، بالإضافة الى أن من شأنه تخفيض التكاليف والتحكم أكثر، وبالتالي تحسين ربحيتها.

خاتمة

خاتمة

# خاتمة

من خلال ما تم التطرق اليه سابقا فان نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر من أحد الأنظمة الحديثة التي ساهمت في تحقيق أهم أهداف المؤسسات، والمتمثل في تخفيض التكاليف، ولقد عالج نظام التكاليف على أساس الأنشطة القصور الذي كانت تعاني منه الأنظمة السابقة، وهذا من خلال مواكبته لتغيرات وتطورات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

اضافة الى تخفيض التكاليف فان نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تحسين ربحية المؤسسات، وهذا ما أثبتته دراسة الحالة التي من خلالها حاولنا اسقاط الجانب النظري على الواقع، وهذا لمعرفة دور نظام محاسبة التكاليف وفق نظام (ABC) في تحسين ربحية المؤسسة، وتمكنا من الوصول الى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات، والتساؤلات المطروحة، اضافة الى مجموعة من النتائج والتوصيات المتعلقة بالفصلين النظريين ودراسة الحالة، نذكرها فيما يلي:

## النتائج

### • النتائج النظرية

- 1- أن محاسبة التكاليف هي أداة لتوفير البيانات والمعلومات التي تساعد الإدارة على تبويب وتحديد التكاليف، حيث أن تكاليف المنتجات يسترشد بها في تحديد أسعار بيعها، كما أن تكاليف المنتجات تتأثر بأسعار المواد المستخدمة في إنتاجها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى؛
- 2- أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يوفر الآلية الملائمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات في ظل ظروف البيئة الصناعية الحديثة، هذا ما يوفر معلومات أكثر دقة فيما يخص بيانات التكلفة وما يرتبط بها من قرارات، عكس ما كانت عليه النظم التقليدية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

### • النتائج التطبيقية

- 1- تستخدم المؤسسة طريقة غير علمية في حساب التكاليف، وهذا ما يؤثر في الحصول على دقة التكاليف؛
- 2- عدم وجود ثقافة تغيير أو ثقافة تنظيمية لدى الأفراد في وحدة الدقيق والفريضة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، فبتالي فان نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالوحدة مرهون بوجود ادارة عليا قادرة على التغيير أو بالأحرى على ادخال ثقافة تواكب وتتلاءم مع مبادئ التسيير الحديثة، وذلك من خلال اجراءات التغيير المتعارف عليها، وهذا ما يدفعهم الى استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
- 3- عدم معرفة مسؤولي الوحدة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة؛

- 4- استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعطي بيانات أكثر دقة وموضوعية، تساعد في اتخاذ مختلف القرارات، وفي مختلف المستويات في المؤسسة؛
- 5- تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة يمكنها من تحسين ربحيتها، وهذا من خلال تتبع استهلاكات الموارد من طرف الأنشطة بأكثر دقة، ولقد بينت الدراسة أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ساهم في تخفيض سعر التكلفة الخاص بأحد المنتجات وهو منتج الدقيق الممتاز مقارنة بالطريقة المطبقة بالوحدة محل الدراسة؛
- 6- تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالوحدة يساعد تحديد مسؤوليات الأفراد على مستوى وحدة الدقيق والفريضة، من خلال تحديد الموارد المستهلكة من كل نشاط، فهو أسلوب لتتبع التكاليف بأكثر دقة؛
- 7- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات حيث يتم الربط بين التكلفة والأنشطة المتسببة في حدوثها وبالتالي يتم الكشف عن تكاليف الأنشطة المختلفة مما يؤدي لتحقيق مستوى عال من الاكتمال في المعلومات المتوفرة بين يدي متخذي القرارات، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

#### التوصيات:

انطلاقاً من النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم بعض التوصيات التالية:

- 1- القيام بمجموعة من الدورات التكوينية والتعليمية عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ليسهل تطبيق النظام في المؤسسات الجزائرية؛
- 2- بناء نظام معلوماتي يسهل الارتباط بين مختلف مصالح المؤسسة ؛
- 3- تبني تطبيق نظام (ABC) لأنه يقدم بيانات تخص تكاليف أكثر دقة وتساعد في مجال التخطيط الرقابة، التقدير وكذا اتخاذ القرارات السليمة؛
- 4- اقتراح برنامج يمكن من خلاله تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة، بحيث يمكن لهذا البرنامج أن يساعد في نجاح وتطوير المؤسسة والمنتج.

# قائمة المراجع



# قائمة المراجع

## (1) الكتب

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين: الارشادات الدولية للممارسة الجيدة تقويم نظم التكاليف في المنشآت وتحسينها ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية، 2011.
- 2- أحمد صلاح عطية: محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 3- أحمد علي ابراهيم: المحاسبة الادارية في دعم قرارات البنوك، مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، مصر 2010.
- 4- اسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار حامد، الأردن، 2006.
- 5- ثابت عبد الرحمن إدريس و جمال الدين محمد المرسي: الإدارة الاستراتيجية مفاهيم و نماذج تطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 6- حسن رجب السيد: الوسيط في هندسة الانتاج، دار الراتب الجامعية، بيروت، لبنان، 1984.
- 7- خليل محمد خليل عطية: دراسات الجدوى الاقتصادية، مركز تطوير الدراسات العليا و البحوث، القاهرة، 2008.
- 8- دريد كامل آل شيب: مقدمة في الادارة المالية المعاصرة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007.
- 9- رضوان محمد العناتي: محاسبة التكاليف مفاهيم، مبادئ، تطبيقات، دار صفاء، عمان، 2001، ط2.
- 10- سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية ( اتخاذ قرارات ورقابة)، دار الشروق للنشر والتوزيع الأردن، 2001.
- 11- صالح عبد الرزاق ،عطا الله وراذ خليل : محاسبة التكاليف محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران ، عمان 1999.
- 12- عاطف الأخرس واخرون: محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر و التوزيع، عمان، 2001.
- 13- عبد الباسط أحمد وآخرون: محاسبة تكاليف المواد أداة قياس، تخطيط، رقابة، وزارة التربية، الكويت 1981.
- 14- عصافت سيد أحمد عاشور: أساسيات محاسبة التكاليف بين الفكر والتطبيق ، مكتبة عين شمس، مصر 2011.
- 15- محمد سامي راضي: مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
- 16- محمد عادل الهامى: محاسبة التكاليف الفعلية الاسس العلمية والعملية، مكتبة عين شمس، القاهرة 1992.
- 17- محمود علي الجبالي، قصي السامرائي: محاسبة التكاليف، دار وائل للطباعة والنشر، طبعة الأولى عمان، 2000.

- 18-** محمود محمود السجاعي: محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية تأصيل علمي- تطبيق عملي، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2008.
- 19-** منير شاكر محمد وآخرون: التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، ط2، دار وائل للنشر، الأردن 2005.
- 20-** المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني : محاسبة التكاليف، الادارة العامة لتطوير المناهج المملكة العربية السعودية.
- 21-** هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد: المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2000.
- 22-** وليد ناجي الحياي: الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك 2005.
- 23-** وليد ناجي الحياي: التحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك 2007.
- 24-** وليد ناجي الحياي: المدخل في المحاسبة الادارية، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك الدنمارك، 1991.

## (2) الرسائل الجامعية

- 1-** أحمد أبو حسن: مدى تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في البنوك الوطنية العامة في قطاع غزة رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2009/2008.
- 2-** أشرف عزمي مسعود أبو مغلي: اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطه (ABC) على تعظيم الربحية (دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية والمالية / قسم المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، عمان، 2008.
- 3-** امير ابراهيم المسحال: تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية (دراسة تطبيقية على شركات الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، ، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2005.
- 4-** أمين بن سعيد: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة التسيير وتحسين الأداء(دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري)، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.
- 5-** خضر خلة: ادارة السيولة والربحية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، قسم إدارة أعمال، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
- 6-** خليل ابراهيم عبد الله شقفة: نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي(دراسة تطبيقية في قسمي الدم والتخثر و الميكروبيولوجي)، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2007.

- 7-** سالمى ياسين: الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة (دراسة حالة مؤسسة نפטال فرع GPL البلدية)، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.
- 8-** صلاح مجدي عدس: اطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية بالجامعة الاسلامية بقطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2007.
- 9-** علي خلف عبد الله: التحليل المالي واستخداماته للرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم الإدارة، كوبنهاجن، الدنمارك، 2008.
- 10-** عمر محمد هديب: نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس - أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، 2009.
- 11-** غضاب رانيا: (استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين ربحية المؤسسة) (دراسة حالة: - مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud - أوماش - بسكرة)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009 - 2010.
- 12-** ماهر الخزاعي: ادارة السيولة و الربحية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، قسم إدارة أعمال جامعة دمشق، سوريا، 2009.
- 13-** محمد عبد الله محمود أبو رحمة: مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) (دراسة تطبيقية في بلديات قطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2008.
- 14-** محمد محسن عوض مقلد: ترجمة الفصل الرابع التكلفة / الإدارة على أساس النشاط وتداعياتها على إدارة العمليات التشغيلية، رسالة دكتوراه غير منشورة - محاسبة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، 2009/2010.
- 15-** محمود منصور شبل موسى: نظام تكاليف الأنشطة أساسيات و ملامح (ABC)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، 2008.
- 16-** ناريمان ابراهيم صباح: واقع استخدام أساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2008.

### (3) المقالات والمجلات

- 1-** اسماعيل يحيى التكريتي، فريال كاظم عبد الغني الشبخلي: (تحليل الكلفة - الحجم - الربح في ظل نظام الكلفة على أساس الأنشطة)، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 14/50، العراق، 2008.

- 2-** رضوان محمد العناتي: (مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والادارة المبني على الأنشطة)، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية، المجلد التاسع، العدد الأول، الزرقاء، الأردن، 2009.
- 3-** سالم عبد الله حلس: ( نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات)، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر، العدد الأول، فلسطين، 2007.
- 4-** عبد الستار الصياح: (المواءمة الاستراتيجية وأثرها في تحديد الموقف الاستراتيجي لمنظمات الأعمال)(دراسة اختبارية في عينة من الشركات الصناعية الأردنية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والعشرون، الأردن، 2009، ص110.
- 5-** فيصل زماط حسن السليم: (التكاليف على أساس الأنشطة و تطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة)(نموذج مقترح للعيادات الصحية الشعبية)، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد السابع والستون العراق، 2007.
- 6-** قورين حاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الشلف، السنة الخامسة، العدد 37، 2008.
- 7-** ماهر موسى درغام: (مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المستشفيات الحكومية في قطاع غزة) (دراسة ميدانية)، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول، 2007.
- 8-** ماهر موسى درغام، خليل ابراهيم شقفة: (حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي)(دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي)، مجلة جامعة الأزهر، غزة، سلسلة العلوم الانسانية، المجلد 10، العدد A1.
- 9-** محمد وفي عباس الشمري: (مدخل الكلفة على أساس الأنشطة و دوره في تحديد المزيج الانتاجي الأمثل)(دراسة مقارنة بين المدخل التقليدي و مدخل الكلفة على اساس الأنشطة)، المجلة العراقية للعلوم الادارية، العدد الثالث والعشرون، العراق، 2009.
- 10-** ميثم مالك راضي، مجبل دواي اسماعيل: تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الادارية(دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الأشرف) مجلة التقني، العدد 24 العراق، 2011.

#### (4) مواقع الأنترنت

- 1-** أحمد كردي: تحليل التعادل، <http://kenanaonline.com/users/ahmedkordy/posts/152532>.
- 2-** أكاديمية فوريو للعلوم الادارية، ومهارات التسويق وفنون البيع: الفرق بين الربح والربحية، [http://4youacademy.com/index.php?option=com\\_content&view=article&id=96:the-difference-between-profit-and-profitability&catid=39:fundamentals-of-management&Itemid=96#](http://4youacademy.com/index.php?option=com_content&view=article&id=96:the-difference-between-profit-and-profitability&catid=39:fundamentals-of-management&Itemid=96#).
- 3-** أحمد السيد كردي: الإدارة المالية، [http://ahmedkordy.blogspot.com/2012\\_05\\_03\\_archive.html](http://ahmedkordy.blogspot.com/2012_05_03_archive.html)

4- مطانيوس حبيب، الريح،

[http://www.arabency.com/index.php?module=pnEncyclopedia&func=display\\_term&id=159601&m=1#](http://www.arabency.com/index.php?module=pnEncyclopedia&func=display_term&id=159601&m=1#)

5- محمد صلاح: المحاسبة عن تكاليف الأنشطة،

[www.infotechaccountant.com/phpBB2/index.php](http://www.infotechaccountant.com/phpBB2/index.php)