



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

أثر تطبيق نظام التكلفة المبني على
أساس الأنشطة في تعظيم الربحية
دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية
تخصص: فحص محاسبي

إشراف الأستاذة الدكتورة

زعرور نعيمة

إعداد الطالبة:

أمال غزال

رقم التسجيل:/2015
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2014-2015

E

لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا^ج لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ^ط رَبَّنَا لَا
تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا^ج رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إِيصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ^ط عَلَى
الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا^ج رَبَّنَا وَلَا تُحَمِّلْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ^ط وَاعْفُ عَنَّا وَاعْفِرْ لَنَا
وَأَرْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ ﴿٢٨٦﴾

الشكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين

والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن اهتدى بهداه إلى يوم الدين
أمابعد:

نشكر الله العلي القدير الذي يسر لي اتمام هذا العمل المتواضع فلك الحمد حتي ترضى
ولك الحمد بعد الرضى.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الدكتورة زعرور نعيمة لما قدمته من نصائح وتوجيهات
وإرشادات.

كما أشكر كل عمال وعاملات مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.

وأشكر جميع الأساتذة الذين تعاقبوا على تدريسنا.

وفي الأخير أشكر كل من ساعدني في اتمام هذا العمل من قريب أو بعيد

لكم منا جميعا فائق التقدير والاحترام.

اهداء

إلى كل من نطق بكلمة التوحيد لسانه وصدقها قلبه.

إلى كل من صلى على خير البرية محمد عليه الصلاة والسلام.

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما

إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلهما

إلى والديّ العزيزين أدامهما الله لي.

إلى سندي في هذه الحياة ورياحين الدنيا وعطرها اخواتي.

إلى نور البيت وضيائه إياد.

إلى من ضاقت السطور من ذكرهم فوسعهم قلبي صديقاتي خاصة لبنى.

إلى من أحببناهم بإخلاص وبادلونا نفس الشعور.

إلى كل هؤلاء اهدي ثمرة جهدي المتواضع.

المخلص:

جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على أثر نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) والذي يعد من الأنظمة الحديثة في معالجة التكاليف، وقد هدفت هذه الدراسة أساسا إلى محاولة تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) ومعرفة أثره على ربحية المؤسسة الاقتصادية.

وبغية تحقيق هذه الأهداف اعتمدنا على أسلوب دراسة حالة تم تطبيقها في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة وهذا بإستخدام كل من الملاحظة والمقابلة.

ولقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- الطريقة المستخدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة لا تعطي دقة في قياس تكلفة المنتجات.
- تطبيق نظام ABC يوفر معلومات مالية وغير مالية تساعد على اتخاذ القرارات وهذا مايساهم في تعظيم الربحية.
- نجاح تطبيق نظام ABC يحتاج إلى وجود فريق عمل ذو خبرة عالية ومعرفة واسعة بالأنشطة.
- تطبيق نظام ABC في المؤسسة محل الدراسة أثبت أثره من خلال تخفيض التكاليف بشكل أنسب وتقديم معدل ربحية أدق للمنتجات مما ساهم في تعظيم ربحيتها.

الكلمات المفتاحية: التكلفة، الربحية، نظام ABC، تعظيم الربحية.

Résumé:

Cette étude était de mettre en évidence sur l'impact d'un système de coût fondé sur la base des activités (ABC) afin de maximiser la rentabilité qui est l'un des systèmes modernes dans le traitement des coûts, cette étude vise principalement à essayer d'appliquer en fonction du système des coûts qui est fondé sur la base d'activité (ABC) et comment savoir son effet sur la rentabilité économique.

Pour l'application sur un cas choisi ce dernier est appliqué dans LES MILLS DE ZIBAN EL KANTARA en utilisant l'observation et la comparaison, et on obtient de cette étude un ensemble de résultats, on cite les plus importants:

- La méthode utilisée par l'entreprise au lieu d'étude ne donne pas la précision dans les mesures des coûts des produits.
- L'application du système (ABC) fournit des informations financières et non financières qui aident à prendre la décision, celle-ci contribue à maximiser la rentabilité.
- Le succès du système d'application (ABC) nécessite l'existence d'une équipe très expérimentée et une connaissance professionnelle.
- L'application à la place de l'institution de l'étude a prouvé son impact grâce à la réduction des coûts plus appropriés et à la fourniture de produits plus précis, aidant à maximiser la rentabilité.

Mots-clés : coût, rentabilité, système ABC, maximiser la rentabilité.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
	البسمة
	شكر وعرفان
	اهداء
I	الملخص بالعربية
II	الملخص بالفرنسية
VI - III	فهرس المحتويات
VIII - VII	قائمة الجداول
X - IX	قائمة الأشكال
أ - هـ	المقدمة
الفصل الأول: مدخل لنظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC)	
2	تمهيد
10-3	المبحث الأول: مدخل لنظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC
3	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
6-4	المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها
10-7	المطلب الثالث: مجالات محاسبة التكاليف
27-10	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC)
13-10	المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة
23-14	المطلب الثاني: شروط ومبادئ نظام ABC
25-24	المطلب الثالث: الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام التكلفة المبني على أساس
28-26	المبحث الثالث: خطوات تطبيق نظام ABC وتقييمه
29-26	المطلب الأول: خطوات تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة
31-29	المطلب الثاني: مزايا وعيوب نظام ABC
33-31	المطلب الثالث: مقارنة بين نظام ABC والأنظمة التقليدية

34	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: أثر نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تعظيم الربحية	
36	تمهيد
47-37	المبحث الأول: ماهية الربحية
44-37	المطلب الأول: مفهوم الربحية
45-44	المطلب الثاني: مؤشرات قياس الربحية
47-45	المطلب الثالث: معايير الربحية
52-48	المبحث الثاني: العلاقة بين نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة والربحية
55-48	المطلب الأول: أثر نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تحليل العلاقة التكلفة - حجم النشاط - الربحية
52-51	المطلب الثاني: علاقة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة بالربحية
53	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة لتعظيم الربحية بمؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة -	
55	تمهيد
70-56	المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة مطاحن الزيبان بالقنطرة
57-56	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان
64-58	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان
70-64	المطلب الثالث: مراحل الإنتاج وتشكيلة منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان
88-70	المبحث الثاني: طبيعة نظام التكاليف وتطبيق نظام ABC بالمؤسسة محل الدراسة
72-71	المطلب الأول: نظام التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة
78-73	المطلب الثاني: خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة
88-79	المطلب الثالث: محاولة تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة
89	خلاصة الفصل الثالث

93-91	الخاتمة
98-95	قائمة المراجع

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
21	أمثلة على مسببات التكلفة	01
31	أهم أوجه المقارنة بين نظام ABC والأنظمة التقليدية	02
68	تشكيلة منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان	03
73-71	مختلف الأعباء بالمؤسسة مطاحن الزيبان	04
75	تكلفة المواد الأولية لإنتاج 1 قنطار من السميد الممتاز	05
77	تحديد مختلف أنشطة مؤسسة مطاحن الزيبان	06
78	العلاقة السببية بين الأنشطة والمنتجات	07
79	عملية تجميع الأنشطة بالمراكز المشتركة	08
80	تجميع الأنشطة بالمراكز واستهلاكات كل نشاط للموارد	09
82	تحديد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط ومراكز الأنشطة	10
83	حجوم مسببات التكلفة على خط إنتاج السميد 25 كغ	11
83	تكلفة مسببات كل المراكز التكلفة لمنتوج السميد	12
84	تحديد سعر التكلفة الكيلوغرام من منتوج السميد حسب نظام ABC	13
84	جدول يبين المقارنة بين طريقة حساب التكلفة بمؤسسة مطاحن الزيبان ونظام ABC	14

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
6	وظائف محاسبة التكاليف	01
9	العلاقة بين محاسبة التكاليف وبين مختلف مستويات الإدارة	02
12	المبدأ الأساسي لنظام ABC	03
16	نموذج النشاط في مؤسسة	04
18	سلسلة القيمة لـ Porter	05
22	الإطار العام للعمليات	06
27	خطوات تطبيق نظام ABC	07
41	تحديد نقطة التعادل	08
48	علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط	09
62	الهيكل التنطيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة	10
67	مراحل العملية الإنتاجية للمؤسسة مطاحن الزيبان	11

المقدمة

تعتبر محاسبة التكاليف من العلوم الاجتماعية بصفة عامة والعلوم المحاسبية بصفة خاصة، وقد برزت أهميتها وضرورتها منذ بداية الثورة الصناعية، مع ما لازمها من تعقد الأعمال وتضخمها واتساع حجم المؤسسات وانتشارها، حيث أصبح من الصعب على المؤسسة التحكم بكل مهامها، إذ لم يعد الهدف الأساسي للمحاسبة قاصراً على تسجيل العمليات المالية للمؤسسة، بل تعدى ذلك ليصبح أداة لقياس عمليات المؤسسة وربحياتها، هذا ما دفع أغلب المختصين في المحاسبة للبحث عن طرق وأساليب وأنظمة محاسبية تكون أكثر دقة في تحديد وتقييم تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات أو الخدمات لتعظيم أرباحها.

كما تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيق هدف وجودها والذي يتمثل في الربحية، قصد مواصلة نشاطها والحصول على الأرباح وتعظيمها، وتستطيع هذه المؤسسات تحقيق هذا الهدف عن طريق تحكمها في أنشطتها بحيث تعطي أفضل منتج وبأقل سعر، هذا عندما تتوفر معلومات عن تكاليف منتجاتها وأنشطتها تكون محددة بشكل دقيق، ولتحقيق هذا الهدف تم التوصل إلى نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة.

يعد نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) نظاماً حديثاً مكملاً لنظام التقليدي، إذ يعمل على تخفيض التكاليف غير المباشرة وتحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات، ويساعد المؤسسة على تحكم وتقييم التكاليف من خلال دراسة وتحليل الأنشطة التي تتطلب تكاليف إضافية لتحقيق قيمة مضافة والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتوجه الاهتمام بتلك الأنشطة التي تحقق هذه القيمة وبالتالي تعظيم الربحية. ولدراسة هذا الموضوع والتطرق لبعض جوانبه، وللقيام بالتحاليل الضرورية التي تسمح بتحقيق الهدف من الدراسة، وتبين أثر تطبيق نظام ABC في تعظيم الربحية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.

1- إشكالية الدراسة: سنحاول الإجابة على الإشكالية التالية:

ما هو أثر تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تعظيم الربحية؟

ومن أجل معالجة أدق وأكثر تفصيلاً لهذه الإشكالية، نجيب على الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة؟
- هل يعالج نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة مشكل تخصيص التكاليف غير المباشرة؟
- هل سيؤدي تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة إلى تعظيم ربحية مؤسسة مطاحن الزيبان

القنطرة؟

2- الفرضيات:

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

- يعتبر نظام ABC أكثر دقة في تحديد وتقييم التكاليف مما كانت عليه الأنظمة المحاسبية التقليدية.
- يؤثر نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة على ربحية المؤسسة.
- تطبيق نظام ABC سيؤدي إلى تعظيم ربحية مؤسسة مطاحن الزيبان.

3- أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في:

- معرفة العلاقة التي تربط نظام ABC بربحية المؤسسة.
- محاولة تطبيق نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.
- معرفة المكاسب التي يحققها نظام ABC.

4- أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في:

- كون الأنظمة التقليدية للتكاليف لا تعطي دقة في قياس وتحميل التكاليف، قمنا بتطرق لهذا الموضوع.
- قد تفيد هذه الدراسة بعض الدارسين والمهتمين بهذه الدراسة.
- ابراز الأثر الهام الذي يلعبه نظام ABC في تعظيم ربحية مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.

5- أسباب اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب دعت لإختيارنا لهذا الموضوع من أهم هذه الأسباب مايلي:

- التخصص والميل الشخصي لهذا الموضوع.
- قابلية الموضوع للبحث والسعي إلى توسيع الرصيد المعرفي في مجال محاسبة التكاليف.
- الأهمية الكبيرة التي تؤديها محاسبة التكاليف في تحديد النتائج وتحليلها.

6- المنهج المتبع في الدراسة:

من خلال دراستنا للموضوع استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي بغية الإلمام والإحاطة بالجانب النظري. أما الجانب التطبيقي فقد اتبعنا دراسة حالة حيث قمنا بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي واستعنا بالمقابلة والملاحظة بغية جمع المعلومات والمعطيات من أجل معرفة النتائج ومناقشتها لإثبات أو نفي الفرضيات.

7- المصادر المستخدمة:

تمثلت في الجانب النظري في مجموعة من الكتب والمقالات والرسائل الجامعية، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على دراسة ميدانية في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بالإعتماد على المقابلة وملاحظة مجموعة من الوثائق وتحليلها.

8- صعوبات الدراسة:

خلال اعدادنا لهذه الدراسة واجهتنا جملة من الصعوبات منها:

- اعتماد المؤسسة على أنظمة تقليدية لمحاسبة التكاليف، أدى إلى صعوبة تطبيق الدراسة التطبيقية.

- ضيق وقت التريص، أدى إلى عدم الحصول على قدر كافي من المعلومات.

9- الدراسات السابقة:

تطرقت العديد من الدراسات لنظام ABC وأجمعت على ضرورة تطبيقه لما له من أهمية، ومن البحوث والدراسات الجامعية التي اعتمدنا عليها لإنجاز هذا الدراسة نذكر ما يلي:

1- دراسة أميرابراهيم المسحال، (2005)، بعنوان تصور مقترح لتطبيق نظام ABC في المؤسسات الصناعية الفلسطينية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف الشامل لهذا النوع من أنظمة إدارة التكاليف وخطوات تطبيقه، وأعتمد الباحث في دراسته على المنتج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فأعتمد على المقابلات مع بعض المدراء الماليين في أقسام المؤسسات الصناعية الفلسطينية.

ومن نتائج هذه الدراسة أن المؤسسات الفلسطينية تفتقر إلى وجود نظم تكاليف تساعد على عملية التسعير وأن معظمها تعتمد الأسعار التنافسية.

2- دراسة حسام الدين بشير الزطمة، (2006)، بعنوان نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقاً لنظام

تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة.

هدفت هذه الدراسة إلى تطبيق نموذج جديد لحساب تكاليف الإنشاءات في قطاع غزة كبديل عن الأنظمة التقليدية المعمول بها، وأعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، ودراسة حالة في قطاع غزة.

ومن بين نتائج الدراسة أن تطبيق نظام ABC يؤدي إلى معرفة أفضل في تسعير، وقدرة أكبر على تقدير التكاليف.

3- دراسة ماهر موسي مرغام، (2007)، بعنوان مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف

الأنشطة في المؤسسات الصناعية في قطاع غزة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توفير مقومات تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في المؤسسات الصناعية العاملة في غزة، وأعتمد الباحث في دراسته على استبانة وزعت على مجتمع الدراسة المكون من 51 مؤسسة صناعية.

وقد بينت نتائج الدراسة أن المقومات الأساسية لتطبيق نظام ABC متوفرة لدى المؤسسات المقترحة، وأن هذا النظام يقدم بيانات أكثر دقة تساعد في مجال التخطيط والرقابة وتخاذ القرارات.

4- دراسة أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، (2008)، بعنوان أثر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس

الأنشطة على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة غزة.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تعظيم الربحية حيث تم تحقيق هذا الهدف من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، ومدى توفر البنية الأساسية والامكانيات اللازمة لتطبيق نظام ABC، وأعتمد الباحث على استبانة في دراسته.

ومن بين نتائج الدراسة أن أنظمة التكاليف هي الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي لدى هذه المستشفيات، كما تم التوصل إلى أن نظام ABC يساهم في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية بشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية.

5- دراسة عمر محمد هديب، (2009)، بعنوان نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في

المؤسسات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس -

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى المؤسسات الصناعية في الأردن، وذلك من خلال تطوير نموذج مقترح للقياس وبيان تطبيق هذا النظام وتحسين الأداء المالي لهذه المؤسسات، وأعتمد الباحث في دراسته على المسح الشامل للمجتمع الاحصائي للدراسة والمتمثل في كافة المؤسسات الصناعية العاملة في الأردن، وأعتمد أيضًا على أسلوب المقابلات الشخصية لجمع المعلومات.

ومن بين نتائج الدراسة وجود علاقة ايجابية بين تطبيق نظام ABC وتحسن الأداء المالي.

10 - هيكل الدراسة:

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة إرتأينا أن نقسم الدراسة إلى ثلاث فصول، فصلين نظري وفصل تطبيقي كما يلي:

الفصل الأول: بعنوان مدخل لنظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) قسم إلى:

المبحث الأول ماهية محاسبة التكاليف، المبحث الثاني مفاهيم أساسية حول نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة، أما المبحث الثالث تطرقنا فيه إلى خطوات تطبيق نظام ABC وتقييمه.

الفصل الثاني: بعنوان أثر نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تعظيم الربحية قسم إلى:

المبحث الأول ماهية الربحية، المبحث الثاني العلاقة بين نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة والربحية.

الفصل الثالث: بعنوان تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة لتعظيم الربحية بمؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - قسم إلى:

المبحث الأول نظرة عامة حول مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، المبحث الثاني طبيعة نظام التكاليف وتطبيق نظام ABC بالمؤسسة محل الدراسة.

وفي النهاية حاولنا تقديم مجموعة من التوصيات التي من شأنها تعظيم ربحية المؤسسة.

الفصل الأول

مدخل لنظام التكلفة المبنية

على أساس الأنشطة (ABC)

تمهيد:

تطورت المحاسبة مع تطور الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية، وظهرت الحاجة إلى معلومات مصمم بشكل دقيق ومضبوط لإتخاذ القرارات الصحيحة من أجل تقديمها للأطراف الأخرى ذات العلاقة، ومع زيادة المنافسة في الأسواق ظهرت الحاجة إلى أساليب محاسبية جديدة لتحديد تكلفة الوحدات المنتجة وبالتالي تحديد الأسعار وهي ما يطلق عليها محاسبة التكاليف.

تعد محاسبة التكاليف من أهم فروع المحاسبة، هذه الأخيرة تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة. وقد ظهرت مشكلات حول تحديد تكلفة المنتجات وضبط الوحدة الواحدة، خاصة في حالة تنوعها واختلافها. لكن مع تطور أساليب وطرق بالإضافة إلى محاولات استخدام أسس أكثر ملائمة من الأنظمة التقليدية. تم التوصل إلى نظام يمكننا من خلاله تحديد تكلفة الوحدة الواحدة بدقة وهو نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC).

وعليه سيتم من خلال هذا الفصل التطرق إلى محاسبة التكاليف ونظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث: يتضمن المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف. أما المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC). والمبحث الثالث: خطوات تطبيق نظام ABC وتقييمه.

المبحث الأول: مدخل لنظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC

تعمل محاسبة التكاليف كأحد الفروع المحاسبية المستحدثة لخدمة المؤسسات، ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى مفهوم محاسبة التكاليف، أهدافها ووظائفها والعلاقة بين محاسبة التكاليف بالمستويات الإدارية.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

تهتم محاسبة التكاليف في تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها بين مراكز النشاط المختلفة في المؤسسة وتحليلها وعرضها ليس فقط بهدف تحديد تكلفة المنتجات النهائية وإنما أيضا بهدف الرقابة على التكاليف.

ولقد أعطيت تعاريف متعددة للمحاسبة التكاليف ومن أهمها نذكر:

محاسبة التكاليف هي " ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استنادا إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات المناسبة".¹

وهي كذلك " نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات".²

✓ وعليه فإنه مهما كثرت وتنوعت التعريفات فإن أغلبها تؤكد أن:

- محاسبة التكاليف علم تحكمه مجموعة من النظريات والمبادئ والأساليب والنظم والإجراءات والقواعد المتخصصة.

- لهذا العلم موضوع محدد يبحث فيه ويختص بمتابعته وتتمثل في عناصر الإنفاق والتكاليف.

- إنها وسيلة لتحقيق غايات وأهداف محددة.

المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها

¹ أحمد نور، السيد ديبان، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الهدى للمطبوعات، الجزائر، 1988، ص31.

² محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1999، ص21.

تتعدد أهداف ووظائف محاسبة التكاليف بتعدد الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، ويمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف فيما يلي:

أولاً: أهداف محاسبة التكاليف

تتمثل أهداف محاسبة التكاليف فيما يلي:

1- تحديد تكلفة الإنتاج الخاصة لوحددة معينة (قياس التكلفة):

إن تحديد التكلفة يساعد المؤسسة على اتخاذ القرار الملائم فهو يساعد في تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف في إعداد قائمة الدخل وتحديد قيمة المخزون من السلع التامة الصنع وتحت التشغيل.¹

2- الرقابة على التكاليف:

ويقصد بها التحقق من حسن سير العمل وفقاً للأهداف والبرامج المحددة مقدماً وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعية، ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها ومعرفة عناصر القوة والضعف في المؤسسة والمحافظة على مواردها وحمايتها من ضياع والإسراف ورفع كفاءتها بشكل عام واتخاذ الإجراءات الصحيحة ومن أنواعها نجد:²

أ- الرقابة المانعة: أي قدرتها على تفادي الوقوع في الخطأ وضمان الالتزام بحدود التكاليف المحددة سلفاً وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها.

ب- الرقابة الصحيحة: وتتم بعد الانتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة.

3- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات:

محاسبة التكاليف تقوم بإعداد التقارير التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة فهي تقدم تقارير عن الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات في مراحل الإنتاج المختلفة أو تقارير عن الطاقة الضائعة غير المستغلة، حيث تقوم الإدارة بدراسة هذه التقارير واتخاذ القرارات الإدارية اللازمة ولكي يكون القرار رشيداً فإنه من الضروري أن يكون البديل المختار هو أفضل من حيث الربحية.³

4- المساهمة في إعداد الموازنات التقديرية:

¹ عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص17.

² حسام الدين بشير الزطمة، نظام لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل

شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، غزة، 2006، ص25.

³ عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، المرجع نفسه، ص17.

محاسبة التكاليف توفر البيانات اللازمة بهدف إعداد الميزانيات التقديرية وهي ميزانيات تحتوي على معلومات مالية ومحاسبية يتوقع حصولها في المستقبل، وتعتمد على تحليل سلوك التكاليف بالاعتماد على البيانات التاريخية وتوقعات التي يمكن حدوثها، وتستخدم هذه الميزانيات كوسيلة إجرائية لتحقيق الأهداف وتستخدم للمقارنة والتقييم.¹

5- المساعدة في وضع سياسات التسعير:

تقدم محاسبة التكاليف بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلعة المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج وتحقيق ربح معين يتحدد تبعاً للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة ودخول أسواق جديدة.²

ثانياً: وظائف محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف نذكر أهمها:

1- الوظيفة التسجيلية: تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات) تتم عملية التسجيل في السجلات والدفاتر.

2- الوظيفة التحليلية: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليف لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث المتعلقة بالتكاليف، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.³

3- الوظيفة الرقابية: تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً وتحديد الانحرافات.

4- الوظيفة الإخبارية: القيام بصياغة نتائج العملية (أثناء التسجيل والتحليل والرقابة) في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الإدارة بما حدث من وقائع في تكاليف وتفسر لها تفسيراً علمياً مدلول هذه الوقائع.

5- الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق.⁴

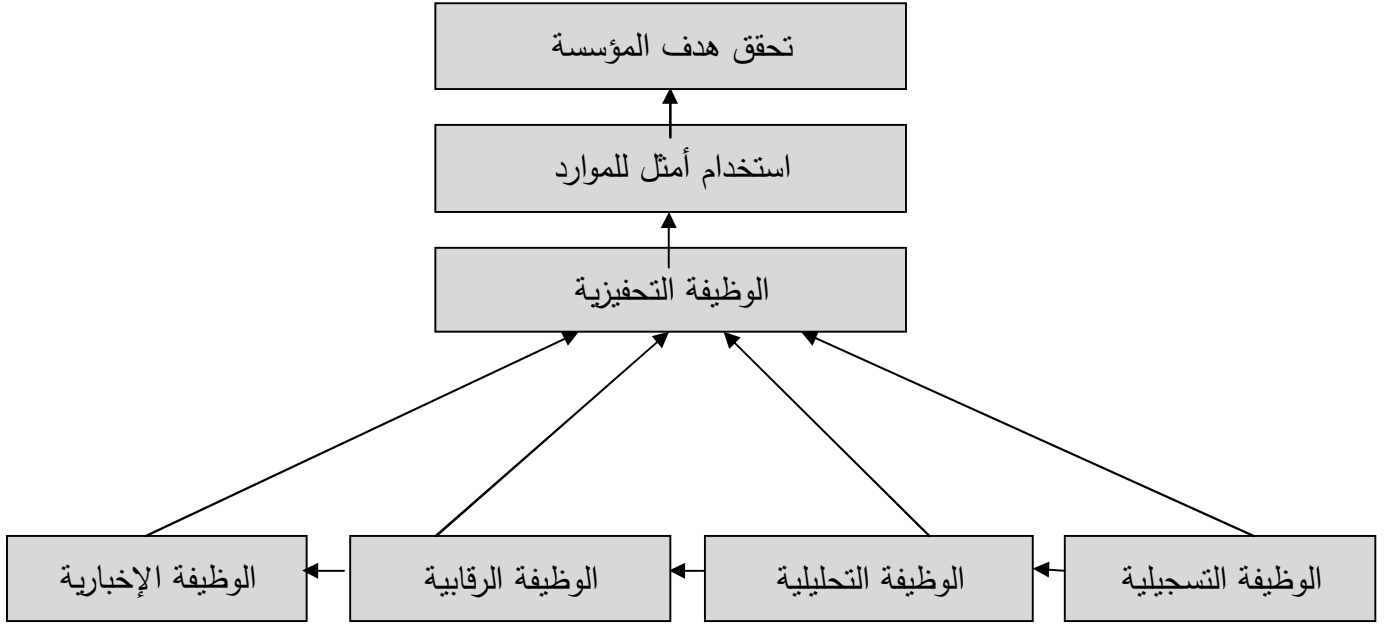
الشكل رقم 01: وظائف محاسبة التكاليف

¹ نائل عدس، نضال عدس، محاسبة التكاليف، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 20-21.

² عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 18.

³ صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 10-11.

⁴ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 25.



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 24.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن وظائف محاسبة التكاليف مرتبط مع بعضها البعض وكل وظيفة تعتمد على الوظيفة التي سبقتها، ولكن الهدف الأساسي لكل هذه الوظائف هو الإستخدام الأمثل للموارد لتحقيق هدف المؤسسة.

المطلب الثالث: مجالات تطبيق محاسبة التكاليف وعلاقتها بالمستويات الإدارية

من المعلوم أن محاسبة التكاليف تقدم البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون بشكل تحليلي وتفصيلي لكن هذه البيانات تكون كاملة من خلال العلاقة الموجودة بين محاسبة التكاليف ومستويات الإدارة الأخرى، وهذا ماسوف نتطرق له في هذا المطلب.

أولاً: مجالات تطبيق محاسبة التكاليف:

تتمثل مجالات تطبيق محاسبة التكاليف في عدة شروط نذكر أهمها:¹

1- التنظيم الذي يتمثل في هيكل المحاسبة داخل المؤسسة إذ يجب أن يكون هذا التنظيم صحيح ومنسق حتى يكون من الممكن تحديد التدفقات اللازمة للوصول إلى الأهداف المسطرة ومن شروط نجاحه أيضا يجب أن يكون التنظيم محكم في إدارة المؤسسة وتحديد كل مراكز المسؤوليات.

2- وجود نظام للمعلوماتية حيث هذا العامل يعتبر من أهم عوامل نجاح محاسبة التكاليف في عصرنا الحالي ذلك أن وسائل الإعلام الآلي واستعمالاتها في المؤسسات من شأنها أن تسهل العمليات.

ثانياً: العلاقة بين محاسبة التكاليف ومستويات الإدارة:

إن إدارة محاسبة التكاليف ضرورية لباقي الإدارات، كما أن باقي الإدارات في المؤسسة تسهل عمل إدارة محاسبة التكاليف، هذه العلاقة بين إدارة محاسبة التكاليف والإدارات الأخرى تتلخص كما يلي:²

1. علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة المشتريات:

تحصل إدارة التكاليف من المشتريات على نسخ من أوامر التوريد التي أرسلت إلى الموردين، كما أنها تمدها ببيانات عن كمية المخزون والحد الأقصى والحد الأدنى له.

2. علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة المبيعات:

تحصل إدارة التكاليف من إدارة المبيعات على أوامر العملاء المطلوب تشغيلها، وعن أسعار التوريد المتفق عليها، كما أنها تمد إدارة المبيعات ببيانات عن تكاليف هذه الأوامر لتحديد سعر البيع.

3. علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة المخازن:

تمسك إدارة التكاليف حسابات المخازن، وأسعار هذه المواد المبينة في فواتير البيع، إلى جانب أن نظرية تطبيق الجرد المستمر يلزم إدارة التكاليف من التحقق دورياً من رصيد المخازن بصفة مستمرة.

4. علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة الحسابات:

¹ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، لساحة المركزية، الجزائر، 1998، ص 07.

² صالح عبد الله الرزاق، عطا الله وراد خليل، مرجع سابق، ص 11-12.

تمد إدارة الحسابات إدارة التكاليف بالفواتير التي تصل من الموردين حتى يمكن استخدامها في اثبات الكميات الواردة وتسعير الأصناف المنصرفة للتشغيل، إلى جانب مستندات صرف الأجور للعمل والمستندات الأخرى الخاصة بدفع اية مصروفات أو نفقات لتسجيلها وتحليلها.

5. علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة الإنتاج:

تحصل إدارة التكاليف من إدارة الإنتاج على كمية الإنتاج المحددة لكل قسم أو مرحلة، كما أن إدارة التكاليف تمد إدارة الإنتاج ببيانات عن كمية الإنتاج وفروق اختلافها عن الكمية للإنتاج في بداية الفترة.

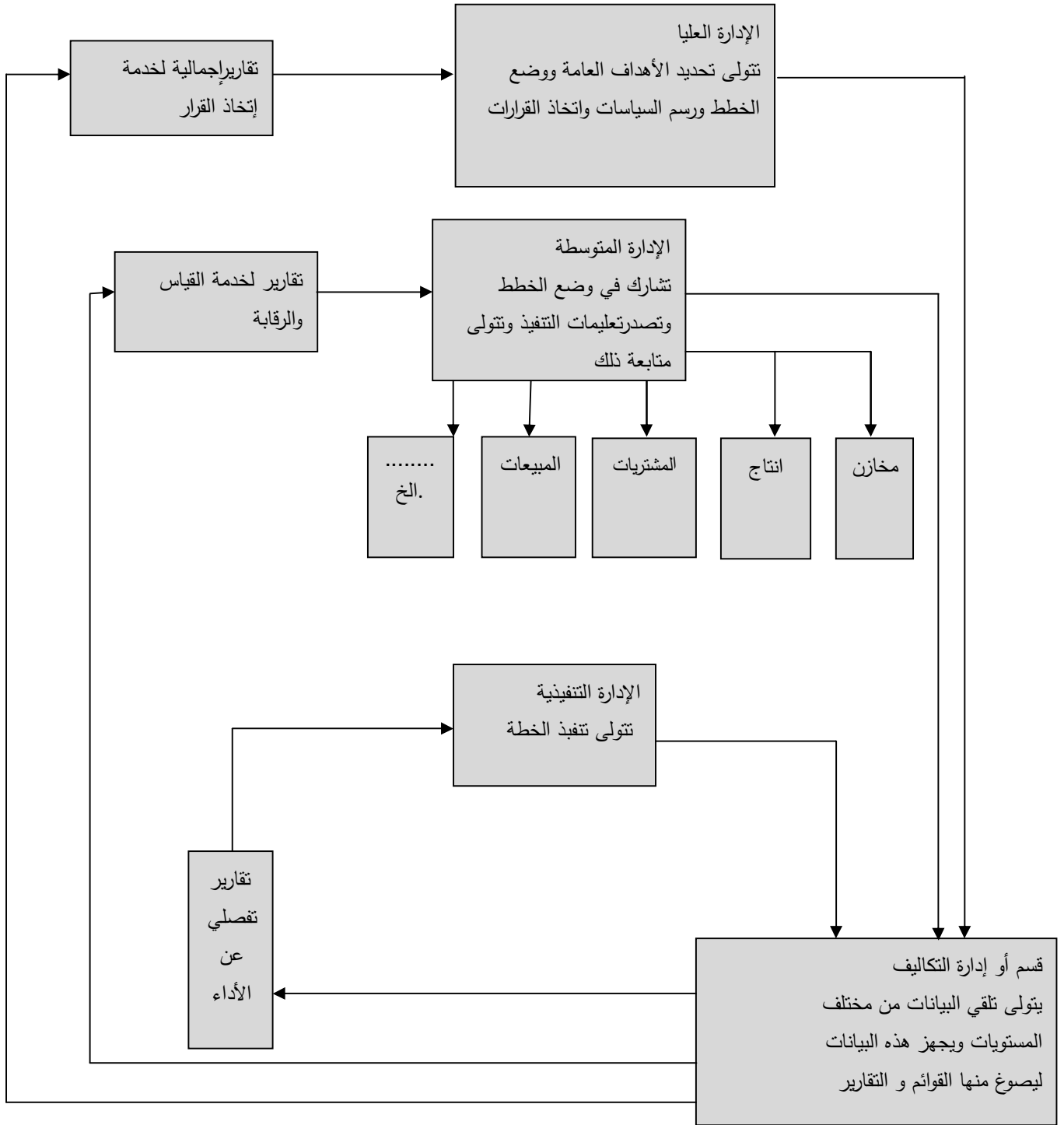
6. علاقة إدارة محاسبة التكاليف بالإدارة العامة:

تقدم إدارة التكاليف للإدارة العامة تقارير التكاليف، مثل قوائم التكاليف وتقارير الكفاية الإنتاجية، حتى تقف الإدارة على أوجه الكفاية أو الإسراف، وتعمل على إصدار القرارات التي تعالج هذه الحالات.¹

ومنه نستنتج أن محاسبة التكاليف مصدر هام من المعلومات التي تعتمد عليها الإدارة في مختلف مستوياتها للقيام بوظائفها المختلفة، فتقوم على إمداد الإدارة العليا بما يلزمها لغرض التخطيط وترشيد القرارات والإدارة الوسطى بما يلزم عملية القياس والرقابة والإدارة الدنيا بما يسمح لها بالحكم على كفاءة الأداء.

الشكل رقم 02: العلاقة بين محاسبة التكاليف وبين مختلف مستويات الإدارة

¹ صالح عبد الله الرزاق، عطا الله وراد خليل، مرجع سابق، ص12.



المصدر: صالح الله الرزق، عطا الله وراد خليل، مرجع سابق ص 13.

من خلال الشكل السابق يتضح لنا أن محاسبة التكاليف لها علاقة بجميع مستويات الإدارة وهي مرتبطة مع بعضها البعض بمجموعة من السياسات والإجراءات المحاسبية، بدءاً من الإدارة العليا وصولاً إلى الإدارة التنفيذية.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC

يعد نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) نظاماً لقياس تكلفة المؤسسة بالطريقة التي تؤمن دقة في تحليل المنتج بما يخصه من تكاليف وإلزام أكثر بمفهوم هذا نظام تم تطرق في مقدمة هذا المبحث إلى نشأته وتعريفه بإضافة خصائصه وأسباب التي أدت إلى التحول إليه ومقوماته.

المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC)

إن نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ظهر نتيجة القصور والانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية وسنوضح هذا من خلال نشأة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في هذا المطلب بالإضافة إلى مفهومه والأسباب التي أدت إلى التحول إليه.

أولاً: نشأة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة

لقد أدت الانتقادات الموجهة للطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف إلى خلق تحديات حقيقية للمحاسبة الإدارية هذه التحديات ارتبطت بشكل أو بآخر بإيجاد حل أكبر مشكلة تتمثل في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات لذلك اتجهت عدة دراسات للبحث عن بديل للأنظمة التقليدية.

بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية في عقد الستينات وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية أمثال **1955 Bekett** و **1963 Shubik**¹.

وفي نفس الفترة انطلقت الولايات المتحدة عدة دراسات وأبحاث من أهمها التجربة الرائدة لشركة (Généralélectric) في سنة 1963 والتي بحثت فيها عن أفضل طريقة للتحكم في التكاليف غير المباشرة إذ اقترح كل من: **Robert Kaplan** و **Robin Cooper** ضرورة إحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب التكاليف وبهذا نجد أن هذه الدراسة انصبحت على تحليل تكاليف الأنشطة ومسببات هذه الأنشطة².

وفي سنة 1986 أعلن المجمع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر (CAM.I) الذي أنشأ في سنة 1972 بتكساس عن برنامج جديد سمي بنظام تسيير التكاليف (CMS) الذي يعتبر حصيلة جهود كثيرة ومتواصلة لأكبر الخبراء المحاسبين والمراجعين

¹ إسماعيل جباري، معالم سعاد، محاسبة التكاليف، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 96.

² أحمد صالح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 70.

وفي سنة 1987 استطاع الباحثان **Kaplan و Cooper** أن يقدموا نظاماً جديداً لتوزيع التكاليف غير المباشرة أصبح يعرف فيما بعد بنظام التكاليف المرتكز على الأنشطة (ABC) هذا النظام الذي طور بالموازنة مع متطلبات السوق كان في البداية يمثل نمودجا أحادي البعد بمعنى كان موجها لحساب سعر تكلفة أكثر دقة فحسب، ولكن هذا النموذج سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين حيث أظهر نجاحه في تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى حول العمليات.¹

ونظرا لما يتصف به هذا النظام من مزايا مقارنة مع الأنظمة التقليدية ولا سيما في مجال توفير البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية فإنه لاقى قبولا من الأكاديميين ومن الإداريين على حد سواء خاصة في الشركات الكبرى في أمريكا وأوروبا.

ثانياً: مفهوم نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC

أعطيت عدة تعاريف لنظام ABC نذكر أهمها فيما يلي:

نظام ABC هو " نظام لتوزيع التكاليف يعتمد على فكرة الربط بين المواد المستخرجة والأنشطة التي تستخدم فيها هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي لتحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها".²

وهو كذلك نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين:

حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أخواض التكلفة والتي تشمل الأنشطة، ثم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها.³

وهو يعتبر " نظام لقياس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد، ويستند هذا النظام على العلاقة السببية التي تربط بين مسببات التكلفة والأنشطة".⁴

✓ ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريفه (نظام ABC) بأنه: أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة وذلك تمهيداً لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة.

¹ إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 97.

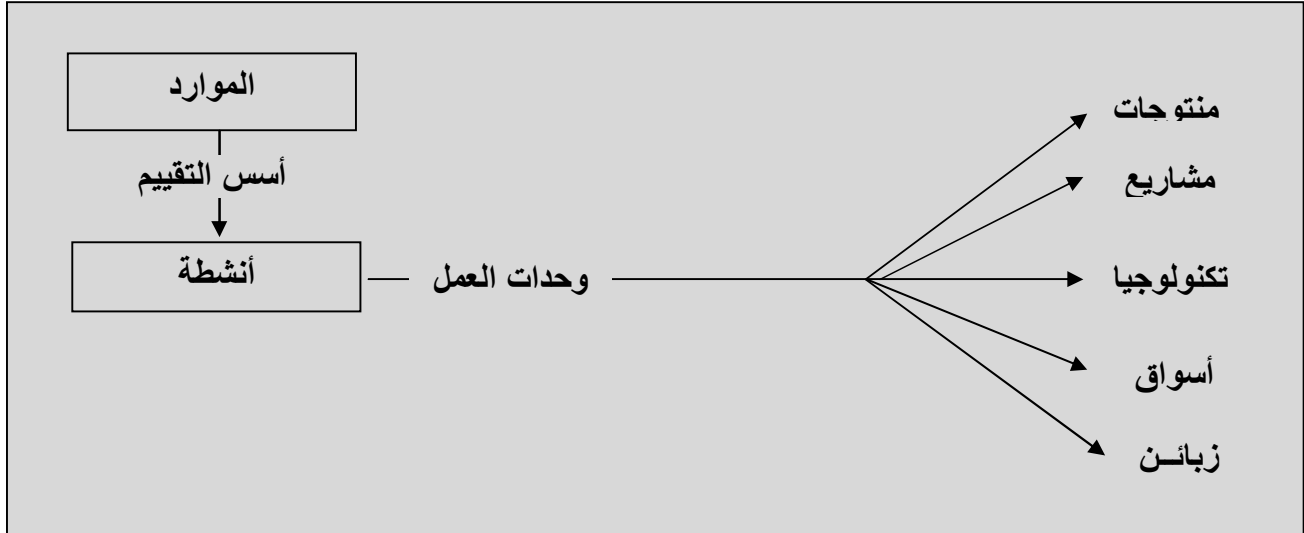
² محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص 269 - 270.

³ Dards Sidney :Managérial accounting introduction to concept, Mahous and USCS.5thedition. SBScoleaye publishing 1994.p132.

⁴ Craffmand. Talbot, John, **Activity-Based Costing in a Service Organisation**, CMA Magazine, 1991, p 15.

وعليه فإن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة الموارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات.

الشكل رقم 03: المبدأ الأساسي لنظام ABC



المصدر: إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 99.

من خلال الشكل السابق يتضح لنا أن نظام ABC يعتمد على فكرة الربط بين الموارد المستخرجة والأنشطة التي تستخدم فيها هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي.

ثالثاً: الأسباب التي أدت إلى التحول لنظام ABC

من الأسباب التي أدت إلى التحول إلى نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) نذكر أهمها:

- 1- التطور الصناعي واستخدام التكنولوجيا أدى إلى تغيير هيكل التكاليف.
- 2- زيادة التكاليف الصناعية المباشرة وانخفاض الحاد في تكلفة الأجر المباشرة نتيجة تعدد المنتجات، هذا تطلب ظهور وظائف جديدة للإنتاج مثل إعادة هندسة العمليات الإنتاجية، والأبحاث والتطوير وكذلك التدريب المستمر، والذي أدى بدوره إلى زيادة التكاليف غير المباشرة عن 50% من إجمالي التكاليف بينما انخفضت الأجر المباشرة إلى 5-10%¹.
- 3- انتقادات الموجهة للنظام التقليدي خاصة في توزيع التكاليف وعدم القدرة على تحديدها بشكل صحيح بالإضافة إلى عدم القدرة على تحقيق الرقابة عليها.

¹ أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2005، ص 53.

4- نظام (ABC) يوفر بيانات أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية ومن ضمنها التسعير اختيار مزيج الإنتاج والزيائن الأمثل، تحسين مقياس الأداء، ترشيد تكاليف الإنتاج والأمر الذي سيؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.¹

5- زاد اهتمام الباحثين والكتاب بنظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) باعتباره يمثل تطور ملموس لتوزيع التكاليف غير المباشرة وطريقة للتحديد الدقيق والسليم للمنتجات والخدمات.²

6- زيادة حدة المنافسة: لاشك في أن مايشهده العالم الآن من حرية في التجارة الدولية وانفتاح في الأسواق وخاصة بعد اتفاقية التجارة العالمية وظهور التكتلات الاقتصادية قد ساهم إلى حد كبير في زيادة درجة المنافسة التي تواجهها المؤسسات أمام المنتجات الأجنبية، لذلك على المؤسسات العمل على ترشيد استخداماتها لمواردها المتاحة لكي تكون أكثر ربحية بدلاً من تخفيض الأسعار.

ويمكن زيادة الأرباح من خلال الاختفاظ بنفس المخرجات مع استخدام حجم أقل من الموارد التي تستهلكها الأنشطة التي تنتج هذه المخرجات، أو من خلال زيادة مستوى المخرجات بنفس الحجم حالياً من الموارد، ولن يتحقق هذا الهدف إلا في وجود نظام يربط الأداء أنشطة معينة وبين طلب هذه الأنشطة على موارد المؤسسة، ويحقق نظام ABC هذا الهدف.³

وعليه نجد أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ظهر امتداد لنظام التكاليف القائمة كنظام متطور من أجل مقابلة أوجه القصور في نظم التكاليف القائمة من حيث تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة كما أن نظام التكلفة على أساس النشاط لايعتبر غاية في حد ذاته وإنما هو وسيلة للحصول على معلومات تستخدم في أهداف التحسين المستمر.

المطلب الثاني: شروط ومبادئ نظام ABC

¹ ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مقال منشور في مجلة الجامعية الإسلامية، المجلد 15، العدد الثاني، عزة، 2007، ص 39-40.

² أمير إبراهيم المسحال، مرجع سابق، ص 53.

³ نجلاء محمد أمين بخاري، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة، السعودية 2002، ص 58.

لتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة يجب توفر مجموعة من الشروط، وهذا ماسوف نتطرق إليه بالإضافة إلى المبادئ الأساسية لهذا النظام (ABC) في هذا المطلب كما يلي:

أولاً: الشروط المدعمة لتطبيق لنظام ABC

إن تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة هو عملية معقدة وشاملة تتطلب خبرة وتستنفذ الكثير من موارد المؤسسة لذلك على المؤسسة التأكد مسبقاً من المنافع المتوقعة أن تكون أكبر من تكاليف تطبيق هذا النظام، وفيما يلي أهم الشروط المدعمة لتطبيق هذا النظام (ABC):¹

- 1- تعدد المنتجات وتنوع نماذجها مع اختلاف في أحجام انتاجها، مما يجعل العملية الإنتاجية معقدة.
- 2- زيادة الأنشطة المساندة كالتصميم الهندسي للمنتج وتصميم العمليات الإنتاجية وبرمجة الإنتاج والمعالجة الآلية للبيانات بالإستخدام المكثف للحاسوب وزيادة أهمية المحاسبة نتيجة نمو حاجات الإدارة إلى معلومات دقيقة وتحليلية.
- 3- مسألة التخصص الدقيق للتكاليف المساندة مهمة وجوهرية في ترشيد قرارات المؤسسة.
- 4- تزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة باستخدام الإنسان الآلي الأمر الذي يخلق طاقة إنتاجية كبيرة ويرفع نسبة التكاليف الثابتة في الهيكل تكلفة المؤسسة.
- 5- زيادة حدة المنافسة محلياً وعالمياً بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو إستراتيجية لإستمرار والمحافظة على الحصة في السوق.
- 6- قصر العمر الإنتاجي للمنتج، مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة بإستمرار وبما ينسجم وتوقعات الزبائن و الحاليين والمحتملين.²
- 7- الزيادة في التكاليف غير المباشرة والمرتبطة بمخرجات الإنتاج.
- 8- عدم القدرة على تفسير نسبة الربح المتأتية من بعض المنتجات.³

ثانياً: مبادئ التكلفة المبني على أساس الأنشطة

¹ إيهاب نظمي، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف، داروائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 309 - 310.

² إيهاب نظمي، مرجع سابق، ص 310.

³ أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تعظيم الربحية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في

المحاسبة، كلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008، ص 50.

إن نظام محاسبة التكلفة المبني على أساس الأنشطة يقوم على بعض المفاهيم التي تعتبر من مبادئه وهي ثلاث مفاهيم تتمثل فيما يلي:

1- النشاط:

يعد مفهوم النشاط جوهر نظام ABC فحسب هذه النظام يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة معرفة وموضحة.¹

النشاط هو " مجموعة الأنشطة تكون في مستويين، المستوى الأول الأنشطة الرئيسية التي تؤدي داخل القسم وفي العادة لايزيد عدد هذه الأنشطة على اثني عشر نشاطاً في كل قسم، أما المستوى الثاني فيختص بالأنشطة التفصيلية التي تتكون منها الأنشطة الرئيسية، والتي تتعلق بمختلف المنتجات".

وهو أيضا " مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة، ونظراً لتعددتها ينبغي القيام بإعادة تصنيفها إلى مجموعات متجانسة حتى يمكن استخدام مسبب تكلفة واحدة بالنسبة لها". كما يعرف بأنه " عمل أو مجهود أو مهمة أو عملية يتم القيام بها وتستغرق وقتاً معيناً، وهو يتطلب بعض الموارد".²

✓ ومن كل هذه التعاريف يمكن أن نستنتج تعريف شامل لنشاط كما يلي:

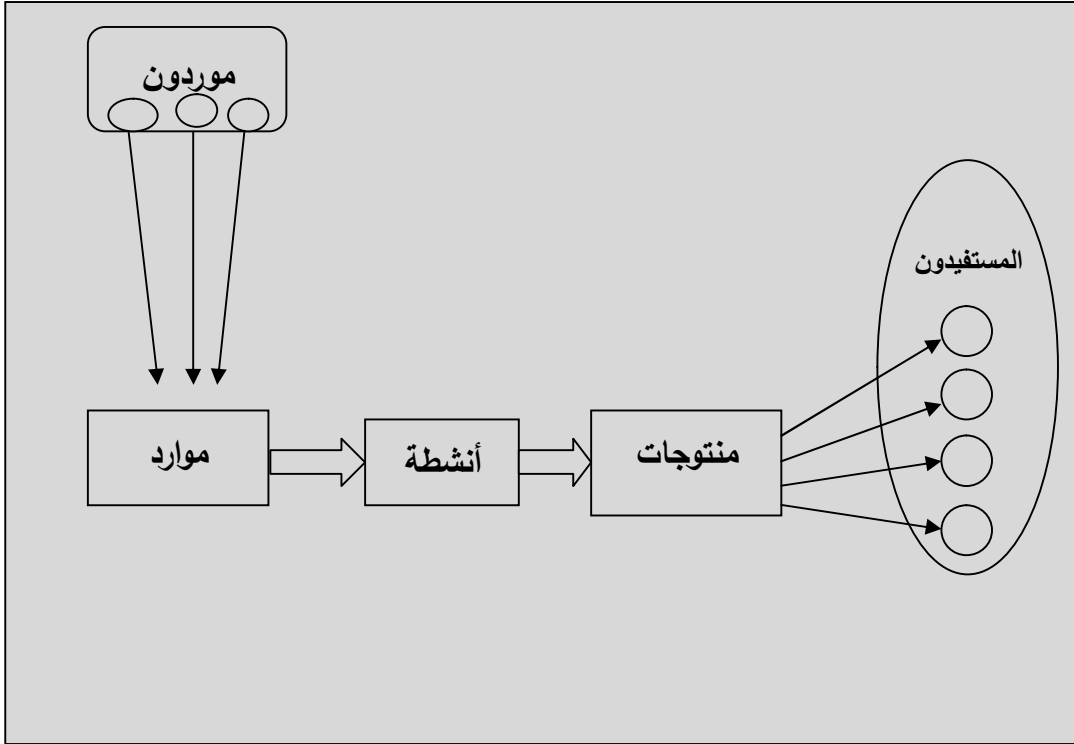
النشاط هو كل ما يمكن وصفه بأفعال في حياة المؤسسة... وهو مجموعة من المهام الأساسية:

- المنجزة من طرف فرد أو فريق، تستلم معرفة أو مهارة خاصة.
 - المتجانسة من وجهة نظر سلوك الإداء.
 - تسمح بتقديم مخرجات محددة بدقة وتمييزة سواء كانت مادية أو غير مادية.
 - المنجزة من أجل زيون أو عدة زيائن.
 - المنطلقة من مجموعة من الموارد (ساعات اليد العاملة، ساعات عمل الآلات، طاقة...).
- والشكل التالي يبين نموذج النشاط في المؤسسة.

الشكل رقم 04: نموذج النشاط في مؤسسة

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص355.

² هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية "محاسبة التكاليف المحاسبية الإدارية"، دار الجامعة لطبع نشر توزيع الإسكندرية، 2000، ص320.



المصدر: إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، مرجع سابق، ص 105.

من خلال الشكل السابق يتضح لنا أن النشاط عبارة عن مجموعة من المواد مثل ساعات اليد العاملة، ساعات عمل الآلات... تستلزم هذه الأنشطة مهارة خاصة تكنولوجيا... تسمح بتقديم مخرجات محددة بدقة وتمييزة سواء كانت مادية أو غير مادية.

خصائص النشاط:

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص أن الأنشطة تتميز بالخصائص التالية:

- 1- النشاط يتكون من مهمة خاصة أو مجموعة المهام المتجانسة اللاستجابة لقوانين السلوك الاقتصادي بطريقة صحيحة ومتناسقة.
- 2- يحدد النشاط مهارة فردية أو جماعية تسمح بتحقيق ناتج إجمالي مشترك ووحيد.
- 3- تهدف الأنشطة إلى تحويل المدخلات (مادية، معلوماتية) إلى مخرجات ذات قيمة مضافة.¹

تصنيف الأنشطة:¹

¹ إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، مرجع سابق، ص 106.

لقد صنف كل من P.Lorino و M.Porter و Cooper et Kaplan الأنشطة حسب عدة معايير إلى عدة فئات مهمة نستعرضها كما يلي:

أولاً: تصنيف P.Lorino:

يصنف Lorino الأنشطة حسب أسس نذكر منها:

1- التصنيف حسب طبيعة الأنشطة: وتضم

- أنشطة التصور.

- أنشطة الإيجار.

- أنشطة الصيانة.

2- التصنيف حسب التخصيص لأغراض التكلفة:

- وتضم أنشطة أولية وأنشطة ثانوية

ثانياً: تصنيف M.Porter:

قدم Porter تصنيفاً آخر للأنشطة إذ قسم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المترابطة والمتناسقة والتي تسعى في مجموعها لتقديم قيمة للزبون، وهذا من خلال ما سماه بسلسلة القيمة، حيث قسم الأنشطة التي تتألف منها هذه السلسلة إلى فئتين رئيسيتين هما:

1- الأنشطة الرئيسية:

وهي تمتلك الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بإنشاء القيمة في المنتج بالنسبة للزبون، وقد قام Porter بتصنيفها إلى خمس أنشطة تتمثل في الإمداد الداخلي للإنتاج، الإمداد الخارجي، التسويق والبيع والخدمات ما بعد البيع.

2- الأنشطة الداعمة:

تعمل هذه الأنشطة على دعم الأنشطة الرئيسية، وبدونها لا يمكن للأنشطة الرئيسية إتمام أعمالها، كما ينبغي وتتمثل في تسيير الموارد البشرية وبنية المؤسسة...

ويوضح الشكل التالي الأنشطة حسب سلسلة القيمة لـ Porter.

الشكل 05: سلسلة القيمة لـ Porter



المصدر: نعيمة يحيوي، مرجع سابق، ص 04.

من خلال الشكل نلاحظ بأن الأنشطة مترابطة مع بعضها، فالأنشطة الرئيسية والتي تتمثل في الإمداد الداخلي أي الإستقبال، مراقبة...، الإنتاج ويتمثل في كل الأنشطة المرتبطة بتحويل المدخلات إلى مخرجات، الإمداد الخارجي أي تخزين المنتج النهائي، نقله..، التسويق والبيع، خدمات ما بعد وهي الخدمات التي يتطلبها المنتج من تركيب وصيانة...

أما الأنشطة الداعمة تتمثل في التموين، التطوير التكنولوجي وهي مجموعة الأنشطة التي تعمل على تحسين المنتج، تسيير الموارد البشرية وأخيرًا بنية المؤسسة تتمثل في مختلف الوظائف الإدارية. وجميع هذه الأنشطة تسعى لتقديم قيمة للزبون.

ثالثًا: تصنيف Cooper et Kaplan¹:

¹ إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 110 - 111.

يعد كل من Cooper et Kaplan من أبرز رواد نظام ABC في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد قدما تصنيفا آخر للأنشطة يختلف كليا عن تلك التي سبقت وذلك بالإعتماد على معايير المستوى التسلسلي أو الطبقي للأنشطة، ووفقا لهذا المعيار تصنف الأنشطة إلى فئات رئيسية هي:

1- أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة.

2- أنشطة على مستوى الدفعة.

3- أنشطة على مستوى نوعية المنتجات.

4- أنشطة على مستوى المصنع.

وسوف نتطرق لهذه الأنشطة بالتفصيل في مايلي:

1- أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة:

وهي الأنشطة التي يرتبط حدوثها بإنتاج وحدة منتج معينة بمعنى أن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تكون متناسبة طرديا مع الوحدات المنتجة ومن أمثلة هذه الأنشطة نذكر: تفكيك تركيب الأجهزة ... إلخ.

2- أنشطة على مستوى الدفعة:

وهي الأنشطة التي تم أداءها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج وبالتالي فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تتناسب طرديا مع عدد الدفعات أو المجموعات المنتجة من كل منتج ومن أمثلة هذه الأنشطة: إعداد الآلات، عمليات الأمر بالشراء، عمليات الأمر بالإنتاج... إلخ.

3- أنشطة على مستوى نوعية المنتجات:

وهي الأنشطة التي تم القيام بها لدعم العمليات الخاصة بكل نوع من أنواع المنتجات على حدة ولهذا فإن الموارد المستهلكة من طرف هذه الأنشطة تكون تابعة لدرجة تعقيد المنتج أو درجة تعقيد عمليات التصنيع وهنا يمكن أن تكون تكاليف هذه الأنشطة في هذا المستوى مختلفة عن تكاليف منتج آخر عند نفس المستوى وذلك بسبب اختلاف مسارات العملية أو التشغيل بالنسبة لكل منتج ومن أمثلة هذه الأنشطة نجد رقابة الجودة، اختبارات المنتج، تصميم المنتج... إلخ.

4- أنشطة على مستوى المصنع:

وهي تلك الأنشطة التي تم القيام بها لدعم عمليات المؤسسة ككل، لكونها تخدم التنظيم ككل ولا يمكن ربطها بالمنتجات وحدها ولهذا فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة لا يمكن تتبعها لأغراض تكلفة محددة ومن أمثلة هذه الأنشطة نجد الإعلان عن المؤسسة، الإدارة العامة، الإنارة، الحراسة... إلخ.

2- مسببات التكلفة:

إن نجاح نظام ABC يركز أساساً على تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط بشكل دقيق حيث تتم عملية تتبع تكلفة الموارد المستهلكة بالأنشطة المنجزة بالمؤسسة من خلال استخدام هذه المسببات والتي تستخدم أيضاً في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عاملاً مرتبطاً بالنشاط وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة.

أولاً: تعريف مسبب التكلفة:

يعرف مسبب التكلفة كما يلي:

" وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط".¹

وهو كذلك " العامل الذي يترتب على وجوده حدوث تكلفة".²

يعتبر مسبب التكلفة " جزءاً من عملية التحليل في نظام ABC، باعتباره العامل المسبب ومن ثم يعتبر مهمة في مجال إدارة الأداء".³

✓ انطلاقاً مما سبق من التعاريف يمكن أن نستخلص أن مسبب التكلفة هو مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجمع تكلفة، وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط.

أنواع مسببات التكلفة: ¹

¹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص 323.

² سالم عبد الله حمس، نظام التكلفة الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية، مقال منشور في مجلة العلوم الإسلامية، العدد الأول المجلد 15، فلسطين، 2007، ص 222.

³ أحمد صالح عطية، مرجع سابق، ص 80.

نظراً لتعدد الروابط والعلاقات بين الأنشطة والمنتجات، فإنه يمكن استخدام العديد من مسببات التكلفة إلا أنه بصفة عامة يمكن تقسيم مسببات التكلفة إلى نوعين أساسيين حسب (Cooper et Kaplan):

النوع الأول: مسببات خاصة بالعمليات:

وترتكز هذه النوعية من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال فإن أنشطة تشغيل آلات الإنتاج وتشغيل أمر الشراء والصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

النوع الثاني: مسببات خاصة بالفترة الزمنية:

تهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف دعم النشاط المطلوب تأدية باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي، ومن أمثلة مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية نجد ساعات العمل المباشر، ساعات الفحص، ساعات تهيئة آلات التشغيل، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم 01: أمثلة على مسببات التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
المكتبة	عدد الكتب/ المراجع
رقابة الجودة	عدد مرات الفحص

المصدر: من إعداد الطالبة

¹ سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد الأول، المجلد الخامس عشر فلسطين، 2007، ص 224.

يبين لنا هذا الجدول بعض الأنشطة ومسبب التكلفة لهذه الأنشطة فمثلا نشاط صيانة الآلات مسبب التكلفة لهذا النشاط هو عدد مرات الصيانة، وهكذا بنسبة للأنشطة الأخرى.

3- العمليات:

أعطيت عدة تعاريف لعمليات سنذكر أهمها فيما يلي:¹

تعريف بأنها " مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات منتظمة لتعطي منتج مادي أو غير مادي".

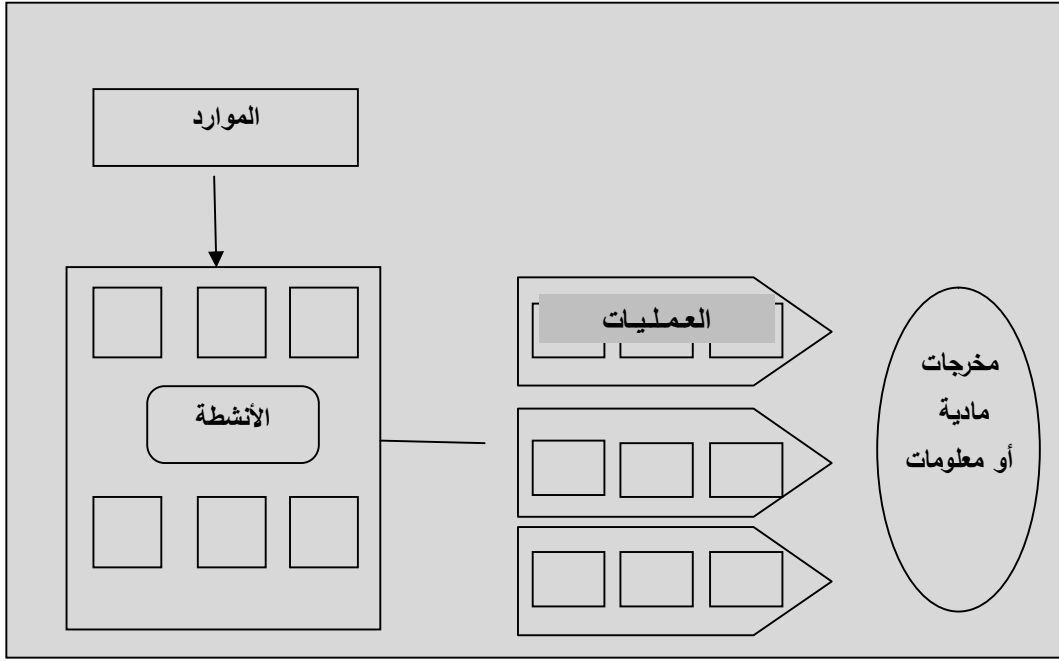
وهي كذلك " مجموعة من الأنشطة لها علاقة مشتركة وهدف محدد بدقة يمكن أن يرتبط بعمل داخلي أو خارجي".

وتعرف أيضا بأنها " مجموعة من الأنشطة المتحدة من أجل تقديم منتج يحمل قيمة لعمل داخلي أو خارجي".
 ✓ ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن العملية هي توليفة من الأنشطة المتسلسلة والمترابطة مع بعضها بتدفقات من المعلومات الهادفة إلى تقديم منتج محدد يحمل قيمة لزبون داخلي أو خارجي ويمكن إعتبار كل من التصنيع، تطوير منتج جديد، الإمداد، أمثلة عن العمليات العديدة التي يمكن أن توجد في المؤسسة .

و الشكل التالي يوضح كيفية الانتقال من الأنشطة إلى العمليات في المؤسسة.

الشكل 06: الإطار العام للعمليات

¹ إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، مرجع سابق، ص 117.



المصدر: إسماعيل حجازي، معايم سعاد، مرجع سابق، ص 118.

من خلال الشكل يتبين لنا أن الموارد ترتبط بالأنشطة وهذه الأخيرة ترتبط مع بعضها البعض بالعمليات من خلال هذه العلاقة المنتظمة والمترابطة مع بعضها بتدفقات من المعلومات تعطي منتج مادي أو غير مادي.

المطلب الثالث: الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة

إن المميزات التي يقدمها نظام التكلفة المبني على الأنشطة والمتمثلة في عدالة وتحميل التكاليف غير المباشرة على المخرجات سواء كانت منتجات أو خدمات وما يترتب عليها من الحصول على بيانات تكلفة دقيقة صالحة لإتخاذ القرارات الإدارية تتطلب ضرورة توفير مجموعة من فروض، وفي حالة عدم توفرها مجموعة خاصة ما يتعلق منها بفروض اقتصادية تطبيق نظام ABC، يكون من الأفضل الاعتماد على الأنظمة التقليدية في قياس التكاليف، ويمكن تصنيف الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في ثلاث مجموعات كما يلي:

أولاً: فروض تتعلق بطبيعة المؤسسة:¹

¹ صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007، ص 35.

وهي الفروض التي يمكن من خلالها التحقق من أن نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة يتناسب وطبيعة المؤسسة والظروف المحيطة بها وتمثل هذه الفروض فيما يلي:

1- التنوع والتباين في تشكيلة منتجات المؤسسة:

وهي الحالة التي يكون لدى المؤسسة مخرجات تختلف فيما بينها من حيث نسبة استهلاكها للموارد نتيجة لاختلافها في الطلب وعندها يكون من المجدي تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

2- تعقد وتشابك العمليات والأنشطة الإنتاجية:

وفي هذه الحالة تتداخل عناصر التكاليف فيما بين هذه العمليات والأنشطة الإنتاجية مما يجعل الأنظمة التقليدية للتكلفة قاصرة على تحديد نصيب كل نشاط أو عملية من عناصر التكاليف تمهيداً لاحتساب تكلفة الوحدة المنتجة.

ثانياً: فروض تتعلق بإجراءات تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة:¹

وهي الفروض المتعلقة بتأمين سلامة ودقة الإجراءات تطبيق نظام ABC ومن بين هذه الفروض مايلي:

1- تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة:

يجب العمل على تحديد العدد المناسب لمجموعات التكاليف بحيث لا يكون عددها أكبر من اللازم مما يؤدي إلى انخفاض دقة المخرجات من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية.

2- إمكانية تحديد المسبب أو المحرك الرئيسي للتكلفة:

وذلك لأن تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة يساعد على إستخراج معدلات سليمة لتحميل تكلفة الأنشطة بحيث يمكن الإعتماد عليها في القياس السليم لتكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة

3- تضمن مجمع التكلفة لبنود تكلفة الأنشطة المتجانسة:

بمعني أن عناصر التكلفة المكونة أو الداخلة في مجمع معين تتأثر بواسطة مسبب واحد فقط، وذلك بسبب أن تكاليف الأنشطة المكونة للمجمع ترتبط فيما بينها بمعامل قوى بحيث أن التغير في نشاط معين (زيادة نقصان) يقابله تغير مماثل في النشاط أو الأنشطة الأخرى التي تدخل تكلفتها في نفس المجمع الأصلي.

4- الاتساق بين مفردات التكلفة المكونة لمجمع التكلفة:

¹ حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق المحاسبية التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص

محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص03.

يعني هذا الفرض أن جميع بنود عناصر التكاليف المكونة في مجموعات لتكلفة المجمع يجب أن تغيير بنفس المقدار وبنفس الإتجاه مع التغير في مستوي النشاط.

ثالثاً: فروض عامة تتعلق بإقتصديات تطبيق نظام ABC:¹

وهي الفروض التي تهدف إلى التحقيق من أن العائد من تطبيق النظام ABC يفوق التكلفة أو الجهد المستغرق في تنفيذ إجراءاته، وتتضمن هذه المجموعة فرض اقتصادية النظام وفروض الأهمية النسبية:

1- فرض اقتصادية نظام ABC:

نظراً لأن نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ليس هدفاً في حد ذاته وإنما يهدف إلى توفير بيانات التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات أو لأغراض الرقابة على التكاليف، ويبين الضرورة الملائمة بين العائد من دقة مخرجات النظام وبين تكلفة الحصول على هذه المخرجات بدرجة الدقة المطلوبة.

2- فرض الأهمية النسبية:

ففي نظام ABC يقصد بالأهمية النسبية إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة يتضمن مجموعة من عناصر التكلفة التي تتميز بصغر الحجم النسبي للتكلفة النشاط وصعوبة، حيث يتم تخصيص تكلفة هذا الوعاء العام على الوحدات المنتجة طبقاً لأساس أو معدل تحميل (ساعات عمل) وذلك من بين مجموعة مسببات أو محركات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا الوعاء.

المبحث الثالث: خطوات تطبيق نظام ABC وتقييمه

¹ أمير إبراهيم المسحال، مرجع سابق، ص 55.

إن نظام ABC يعتمد على خطوات أساسية لتحميل التكاليف غير المباشرة إلى المنتجات أو الخدمات النهائية ولهذا النظام أيضاً مزايا وعيوب، ولإلمام أكثر بالموضوع سوف نتطرق له في المطالب التالية.

المطلب الأول: خطوات تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة:

اختلف المختصون في عدد المراحل التي يتم بها تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة، إلا أنه في الغالب تحدد في أربع مراحل تتمثل فيما يلي:

المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة المستهلكة للموارد:

ويتم تحديد الأنشطة من خلال دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية العمليات الإنتاجية، فتحديد الأنشطة بدقة يساعد على ربط التكاليف بهذه الأنشطة واعتبارها أخواض أو مراكز كلفة إن مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة يعتمد على قرار المؤسسة ومستوى المعلومات المطلوبة بهدف الحصول على أعلى منفعة ممكنة بأقل كلفة لازمة إلى حد ممكن، ولكن إغائه قد يكون مستحيلاً.¹

المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط:²

بعد إعداد خرائط التدقيق وتحديد الأنشطة الرئيسية التي تسبق أو ترافق عملية الإنتاج، يلجأ مصمم نظام ABC إلى خطوة ثانية وجد مهمة تتمثل في تحديد وفهم مسببات تكلفة لكل نشاط رئيسي مذكور حيث أن مسببات حدوث التكلفة التي تمثل بدورها عوامل متغيرة تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية وقوية ويمثل معظمها بمقياس كمية يسهل ربطها بتكلفة الموارد المباشرة، ساعات عمل الآلات، عدد مرات تخضير الآلات... الخ.

وعموماً تحدد مسببات التكلفة في ضوء قرارين رئيسيين هما:

القرار الأول: تحديد عدد المسببات التي يحتاج إليها النظام ككل.

القرار الثاني: تحديد نوع المسببات.

المرحلة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة:³

¹ نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، مرجع، ص 274.

² إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 133 - 134.

³ إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 135 - 136.

غالباً ما تنتج عن عملية تحديد الأنشطة كم هائل ومتنوع من الأنشطة ونظراً لعدم الجدوي الاقتصادية لإستخدام عدد كبير من الأنشطة نتيجة لحاجة المؤسسة إلى التقارير عن تكلفة بشكل مستقل وكذا صعوبة تحديد العلاقة بين مختلف الأنشطة والوحدات المنتجة وتعتها، يلجأ مصمم النظام ABC إلى تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد وتقوم عملية تجميع الأنشطة على فرضيتين أساسيتين هما:

▪ تجانس الأنشطة داخل كل مركز نشاط أو حوض تكلفة.

▪ التناسب الطردي للتكاليف في كل مركز مع مستوى النشاط.

ويقصد بالفرض الأول المتعلق بالتجانس أن التكاليف في كل مركز نشاط هي نتيجة نشاط واحد أو عدة أنشطة لها علاقة ارتباطية مرتفعة ويحدث التجانس التام عندما يكون معامل الإلتباط تام والذي يعني أن التغيرات النسبية في الأنشطة داخل المركز تكون متساوية.

أما الفرض الثاني والمتعلق بالتناسب فهو يعني أن كل التكاليف في مركز النشاط يجب أن تتغير بالتناسب من التغيرات في مستوى النشاط.

المرحلة الرابعة: تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات:¹

يتم في هذه الخطوة تحديد سعر التكلفة بالإعتماد على خطوتين هما:

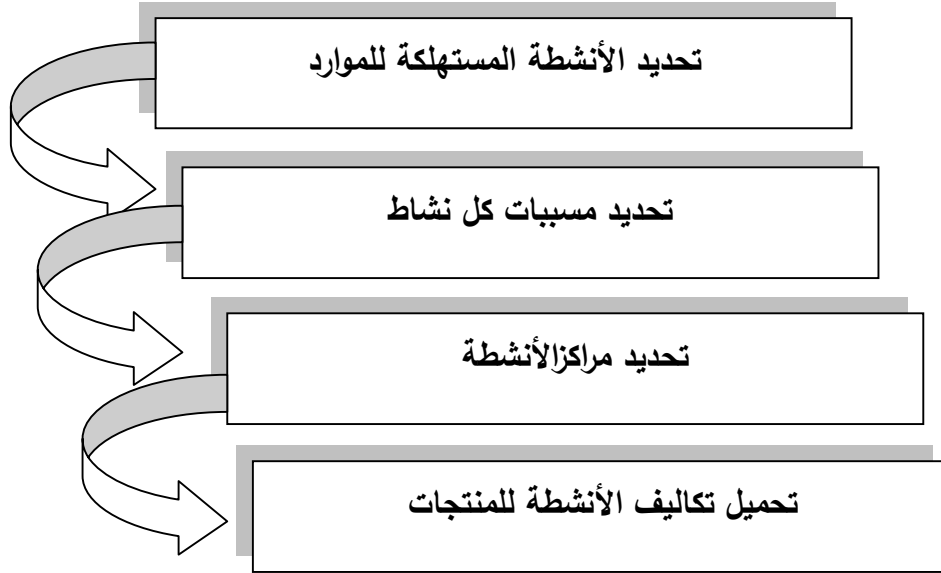
- توزيع التكاليف على مجموعات الأنشطة المحددة مسبقاً.
- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات وذلك على أساس استهلاك المنتج للأنشطة فعليا عن طريق حساب تكلفة مسببات التكاليف لكل مجمع أنشطة، ويحسب سعر التكلفة بتحميل التكاليف المباشرة على وحدات المنتج تضاف إليها التكلفة الوجودية لمسببات التكلفة بتعتبرها تمثل مجموع التكاليف غير المباشرة المحملة على وحدات المنتج.

$$\text{سعر التكلفة الوجودي} = \text{التكاليف المباشرة للوحدة} + \text{مجموع التكاليف الوجودية لمسببات التكلفة}$$

$$\text{التكلفة الوجودية لمسبب التكلفة} = \text{مجموع التكاليف مراكز الأنشطة} \div \text{حجم مسببات كل مركز النشاط}$$

¹ عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وعلاقته بالأداء المالي، مذكرة مقدمة انيل شهادة الدكتوراء في العلوم المالية والمصرفية تخصص محاسبة، الأردن، 2009، ص 70-71.

الشكل 07: خطوات تطبيق نظام ABC



المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل السابق يوضح الخطوات التي يتبعها نظام ABC لتطبيقه، حيث يتم تحديد الأنشطة المستهلكة للموارد ويتم ذلك من خلال تحديد الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها واحصاء كافة الأنشطة، ثم تحديد مسببات كل الأنشطة التي تم تحديدها، ثم تحديد مراكز الأنشطة من خلال تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الإقتصادي في مركز تجميع واحد، وفي الأخير يتم تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات وذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف الغير مباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، أي أنه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيفها حتى تصبح تامة الصنع.

المطلب الثاني: مزايا وعيوب نظام ABC

يعد نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة على أساس نظام لقياس تكلفة المنتج بالطريقة التي تؤمن دقة في تحميل المنتج بما يخصه من تكاليف، غير أن هذا النظام تعرض لجملة من الإنتقادات وهذا ما سوف نتطرق له في هذا المطلب ذلك من خلال التطرق إلى مزايا وعيوب هذا النظام.

أولاً: مزايا تطبيق نظام ABC

يعمل نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها

الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة من خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا نذكر أهمها:¹

1. يوفر نظام ABC معلومات عن الأنشطة والموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة ، تؤدي هذه المعلومات إلى

تحسين عمليات العمل بواسطة توفير معلومات أفضل للمساعدة في تحديد أي الأنشطة تتطلب عملاً أكثر .

2. أنه القياس الأكثر دقة لكلف الوحدة وقد يساعد المديرين مثلاً في تثبيت أسعار البيع وفي تقييم كل خط

إنتاجي .

3. يستفاد من نظام ABC في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية وهناك تنوع في

المنتجات .

4. التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بالأنظمة التقليدية، حيث يعد نظام ABC أفضل نظام

لتعظيم الربحية من خلال تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي

لا تضيف قيمة للمنتج أو للخدمة .

5. يساعد في ترشيد القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات هذا يؤدي إلى المساهمة في

اتخاذ القرارات تسعير المنتجات بشكل أفضل للوصول إلى مستوى الربح المنشود.²

6. نظام ABC يزيد في تحديد التكلفة على أساس النشاط من خلال عدد مجتمعات التكاليف والتي تجمع

فيها التكاليف الإضافية، فبدلاً من تجميع التكاليف الإضافية كلها في مجمع واحد للمؤسسة كلها، أو تجميع

في عدو مجتمعات، ونتيجة لذلك تنشأ عدة مجتمعات وفقاً لعدد الأنشطة المحركة للتكلفة التي يمكن

تحديدها.³

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص182.

² حسن ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، داروائل للنشر، الأردن، 2000، ص21.

³ أريك نورين، ري أنتس جاريسون، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص237.

7. يصنف نظام ABC الأنشطة حسب القيمة المضافة مما يتيح الفرصة للمؤسسة لدراسة تكاليف الأنشطة بعمق ويجعلها قادرة على التحليل الملائم ومحاولة استبعاد الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لاتضيف قيمة، وكذلك دراسة امكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.¹
8. يعمل نظام ABC على تحسين الإدارة وذلك من خلال التركيز على الوقت، الكلفة، النوعية، والعلاقة بين الأداء ونظام ABC.²

ثانياً: عيوب تطبيق نظام ABC

- بالرغم من المزايا التي يحققها نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة إلا أنه تعرض للعديد من الإنتقادات بسبب ما يواجهه المسيرين عند تطبيقه، ومن بين هذه العيوب نذكر ما يلي:³
1. إن نظام البيانات التي يقدمها نظام ABC تعد ملائمة فقط إذا كانت التكاليف يمكن تجمعها بأنشطة متجانسة وأن الافتراض قد لا يصح دائماً لا سيما عندما يتم توجيه تكلفة نشاطين أو أكثر غير مترابطين بصورة كبيرة، وكذلك يتطلب بيانات تشغيلية كبيرة، تكنولوجيا عالية واستخدام رموز تسهل تجمع هذه المعلومات.
 2. لايساهم نظام ABC في توضيح العلاقة بين الأنشطة ورضا المستهلك، حيث هذا الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيسي والعامل المشترك بجميع المؤسسات الهادفة للربحية.
 3. على الرغم من أن هذا النظام ABC هو نظام لتخصيص التكلفة إلا أنه تبقى هناك بعض التكاليف التي لا يتم تخصيصها إلى أي من الأنشطة والتي تجمع عند مستوى التسهيلات وفي آخر الأمر يتم اختيار أساس معين لتوزيع هذه التكاليف.
 4. يعتبر تحديد أنشطة المؤسسة بدقة ووضوح من أهم التحديات التي تواجه نظام ABC في ظل الإجراءات المعقدة وصعوبة الوصول إلى المعلومات والحاجة إلى اقتناع الإدارة بأهمية ومنافع النظام.⁴
 5. تكلفة تطبيق نظام ABC مرتفعة جداً، وكذلك صعوبة اختيار وتحديد مسببات التكلفة.⁵

¹ حلس سلم، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد1، غزة، ص211.

² إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص182.

³ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 187-188.

⁴ سامي مجدي، مدى فعالية نظام تكاليف الأنشطة ABC كنظام لمعلومات التكاليف، مجلة البحوث التجارية، المجلد 22، العدد 2، ص373.

⁵ أشرف غرمي مسعود أبو العلى، مرجع سابق، ص32.

6. إن نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ما هو إلا تطوير لطريقة التكاليف المتعارف عليها (الأنظمة التقليدية) التي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب- النتيجة مع اجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.¹

المطلب الثالث: مقارنة بين نظام ABC و الأنظمة التقليدية

يختلف نظام التكلفة على أساس النشاط عن الأنظمة التقليدية بالتركيز أساساً على الأنشطة ويؤدي نظام التكلفة على أساس النشاط بالفعل إلى مجتمعات تكلفة غير المباشرة أكثر تجانسا من الأنظمة التقليدية واستخدام محركات تكلفة أكثر كأساس تخصيص.

وفيمابلى أهم نقاط المقارنة بين نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة وبين الأنظمة التقليدية للتكاليف.

¹ عيادي عبد القادر، نوي الحاج، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة و الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، الجزائر، ص11.

جدول رقم 02: أهم أوجه المقارنة بين نظام ABC و الأنظمة التقليدية

أوجه المقارنة	نظام ABC	الأنظمة التقليدية
هدف النظام ومستوي الاهتمام	- تحليل العمليات - الأداء الشامل للمؤسسة - الأنشطة والعمليات	- مراقبة التكاليف - الأداء المحلى للأقسام - أسعار تكلفة المنتجات
التركيز على	- البحث عن مسببات التكاليف	- مقدار التكاليف
أسس تخصيص التكاليف غير مباشر	- أسس التخصيص غالبا ما تكون مسببات التكلفة	- احتمال أن تكون أسس التخصيص مسببات التكلفة قليل
طبيعة الأسس	- غالبا ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة(غير مالية) مثل: عدد أجزاء المنتج، عدد ساعات اختيار المنتج.	- غالبا ماتكون أسس التخصيص ذات طبيعة مالية مثل تكاليف العمالة المباشرة تكاليف المواد المباشرة
عدد مجموعات التكاليف غير المباشرة	- استخدام العديد من المجموعات المتجانسة	- استخدام مجموعة واحدة أو قليل من المجموعات للقسم أو المؤسسة ككل
معايير المقارنة	- مقارنة مع أفضل أداء خارجي(مؤسسة خارجية)	- معيار مسبق
هدف القياس	- التحسين المستمر	- تصحيح الإنحراف - احترام المعايير
أنواع المعلومات التي يوفرها النظام	- معلومات مالية أكثر دقة - معلومات غير مالية حول العمليات و الأنشطة	- معلومات مالية
بعد النظام	- أبعاد متعددة - نظام إستراتيجي - موجه نحو إرضاء العملاء	- بعد وحيد ومحدود - غير موجه لإرضاء العملاء

المصدر: إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة، ص 144-145 .

✓ من خلال هذا الجدول يتبين لنا أن نظرة نظام ABC تختلف عن نظرة الأنظمة التقليدية، فنظام ABC يركز على الأسباب الحقيقية للتكاليف أي مسببات التكلفة من خلال إيجاد علاقة كاملة بين الموارد والأنشطة والتكاليف، وبذلك يتم تحليل العمليات التي تعرف على أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض وبالتالي تعطي نتائج أكثر تجانساً لأوعية التكاليف غير المباشرة، في حين نجد الأنظمة التقليدية تركز على حساب تكلفة الواحد المنتجة أو خدمة، توفر معلومات مالية وتفترض أن تكلفة العمل المباشرة تشكل جزءاً كبيراً من المنتج الإجمالي.

خلاصة الفصل الأول:

لقد استطعنا في هذا الفصل أن نتطرق لأهم النقاط المتعلقة بنظام ABC هو طريقة تهدف إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف وذلك من خلال التركيز على النشاط كقطب أساسي في تحليل التكلفة هذا القطب الذي يلعب حلقة الوصل بين التكاليف وبين أغراض التكلفة يقود إلى أن المبدأ الأساسي لنظام ABC هو أن المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر لا يستهلك موارد وإنما يستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد.

وعلى ضوء ما تقدم أيضا نجد أن نظام ABC لم يعد نظام التكاليف فحسب بل تجاوز ذلك ليكون واحدا من أهم النظم المعلوماتية لتزويد المؤسسة بنوعين من المعلومات، معلومات مالية ومعلومات حول العمليات، ذلك لأنه يعتمد على مجموعة من الخطوات التي توفر معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة، من خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا التي يتصف بها نظام ABC عن الأنظمة التقليدية.

وبالرغم من وجود المزايا المختلفة لنظام ABC التي سبق ذكرها إلا أنه يبقى له حدوده المتعلقة بعوائق تطبيقه والمتمثلة أساسا في صعوبة تحديد مسببات التكاليف لبعض الأنشطة وكذا تكاليف تشغيله التي تستنفد الكثير من الوقت والجهد والمال ل سيما في المؤسسات الكبيرة.

الفصل الثاني

أثر نظام التكلفة المبنية على

أساس الأنشطة في تعظيم

الربحية

تمهيد:

إن لكل مؤسسة غايات أساسية تسعى إلى تجسيدها ولذلك تستعمل كل الطرق والوسائل المتاحة أمامها للوصول إلى مبتغها، ولعل الربحية من الأهداف الأساسية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها.

وتعتبر الربحية غاية يتطلع إليها المساهمين ومؤشر يهتم به الدائنون، وهي عبارة على العلاقة بين الأرباح التي تحققها المؤسسة والاستثمارات التي ساهمت في تحقيق هذه الأرباح، وبغية قياس هذه الربحية استخدمت عدة مؤشرات سنحاول من خلال هذا الفصل التعرض لها، بالإضافة إلى ماهية الربحية ومحاولة ربط هذه الأخيرة بنظام ABC.

وللإلمام بأهم جوانب هذا الفصل تم تقسيمه إلى مبحثين: يتضمن المبحث الأول: ماهية الربحية.

المبحث الثاني: العلاقة بين نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة والربحية.

المبحث الأول: ماهية الربحية

تعد الربحية من الأهداف الأساسية التي تسعى أي مؤسسة لتحقيقها وفي سبيل ذلك تبذل طاقاتها الممكنة وتجدد كافة امكانياتها ووسائلها المتاحة، بغرض الوصول إلى النتائج المرجوة التي تجسدها هذه الغاية وبيعية قياس هذه الربحية تستخدم عدة مؤشرات لقياسها.

سنحاول من خلال هذا المبحث التركيز على نقاط أساسية وهي مفهوم الربحية، قياسها عن طريق تحليل التعادل، ومؤشراتها.

المطلب الأول: مفهوم الربحية

يعتبر مفهوم الربحية من المفاهيم الأكثر تعقيداً، نظراً لإختلاف وجهات نظر الباحثين والمستعملين لهذا المصطلح في اعطاء وتحديد مفهوم دقيق وواضح لها، وفيما يلي أهم التعاريف والصيغ المعبرة على الربحية وقياسها عن طريق نقطة التعادل.

أولاً: تعريف الربحية

هناك العديد من التعاريف المتعلقة بالربحية فهي عبارة عن:

" الإختبار النهائي لنشاط الأعمال والذي يعكس مدى حيوية خط المنتجات، والقدرة على تحقيق المستويات أعلى من الأداء التنافسي في الإنتاج والمبيعات".¹

تعرف أيضاً بأنها " مفهوم واسع وله مجالات عديدة، وأن قياسها يعتبر مسألة دقيقة، وهذا القياس لا يكون ذا دلالة إلا إذا نسب إلى فترة مرجعية معينة، كما أنها مفهوم يطبق على كل عمل اقتصادي تستعمل فيه الإمكانيات المادية والبشرية والمالية، ويعبر عنها بالعلاقة ما بين النتائج والإمكانيات المستعملة".²

¹ عيد الرحمان ثابت، إدريس جمال محمد المرسي، الإدارة الاستراتيجية، دار الجامعة، الإسكندرية، 2006، ص128.

² Pierre Gonso, La gestion financière de L'entreprise, Dunod ebtrise, 7^{eme} édition, 1985, p 203.

وهي كذلك " عبارة عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها المؤسسة والإستثمارات التي ساهمت في تحقيق هذه الأرباح، والربحية تعتبر هدفًا للمؤسسة ومقياسًا للحكم على كفاءتها على مستوى الوحدة الكلية أو الوحدات الجزئية، وتقاس الربحية اما من خلال العلاقة بين الأرباح والمبيعات، واما من خلال العلاقة بين الأرباح والإستثمارات التي ساهمت في تحقيقها".¹

✓ ومما سبق نستخلص أن الربحية هدف أساسي لجميع المؤسسات وأمر ضروري لبقائها واستمرارها وتعتبر عن مقدار الأرباح التي تحققها المؤسسة مقابل كل وحدة واحدة من إجمالي رقم الأعمال.

ثانياً: الصيغة المعبرة على الربحية

انطلاقاً مما سبق يمكن أن نعبر على الربحية بشكل عام كما يلي:

ربحية مؤسسة خلال فترة زمنية معينة = النتائج المحققة خلال تلك الفترة ÷ الوسائل المستخدمة خلال تلك الفترة

وتختلف صيغ المعبرة على الربحية باختلاف الربحية الموارد قياسها، ومن أهم الصيغ المعبرة على الربحية نذكر ما يلي:²

1. **ربحية المبيعات:** تقوم بتحديد الإيرادات التي تتحصل عليها المؤسسة من عمليات بيع المنتجات وتكمن أهميتها في تقييم أداء المؤسسة.

ربحية المبيعات = قيمة الربح ÷ رأس مال المستثمر

2. **ربحية الأصول الثابتة:** والتي يجب أن تأخذ بقيمتها الإجمالية (أي قبل طرح الإهلاكات المتراكمة) لتعكس التكلفة الفعلية للأصول وبالتالي يجب إضافة الاهتلاك السنوي إلى الأرباح الصافية، وتقاس هذه نسبة ربحية استثمارات المؤسسة سواء القصيرة أو الطويلة الأجل.

¹ باسل جبر حسن أبوزعيتر، العوامل المؤثرة على ربحية المصاريف التجارية، مذكرة مقدمة لنيل الماجستير، المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، غزة 2006، ص83.

² رانية غضان، مرجع سابق، ص37.

$$\text{ربحية الأصول الثابتة} = \text{قيمة الأرباح} \div \text{قيمة الأصول الثابتة}$$

3. **الربحية الإقتصادية:** يعبر عن الربحية الإقتصادية بالعلاقة ما بين نتيجة الإستغلال، والوسائل المستخدمة في نفس الفترة.¹

$$\text{الربحية الإقتصادية} = (\text{إجمالي فائض الإستغلال} \div \text{مجموع الأصول أو الخصوم}) \times 100$$

حيث إجمالي فائض الإستغلال يتميز بأهمية بالغة في المؤسسة، وهو يعبر على الفرق بين الإيرادات المحصلة أو التي ستحصل في الأجل القريب والأعباء المسددة أو التي ستدفع في الأجل القريب، أي يقيس الثروة المالية المحققة عن طريق النشاط الأساسي للمؤسسة، ويتم حساب إجمالي فائض الإستغلال "EBE" انطلاقاً من القيمة المضافة.

$$\text{اجمالي فائض الإستغلال} = \text{القيمة المضافة للإستغلال} - \text{مصاريف المستخدمين} - \text{الضرائب ورسوم والمدفوعات المماثلة}$$

4. **الربحية المالية:** الربحية المالية للمؤسسة هي عبارة عن المحصلة المعبرة عنها بالعلاقة ما بين النتيجة الصافية ورؤوس الأموال المملوكة أو الخاصة، التي استثمرت في المؤسسة، ويعبر عنها كمايلي:²

$$\text{الربحية المالية} = (\text{النتيجة الصافية} \div \text{رؤوس الأموال الخاصة}) \times 100$$

¹ خالص صافي صالح، من أجل رقابة تسيير ذات فعالية في المؤسسات الإقتصادية العمومية، مجلة المدربة الوطنية للإدارة، المجلد 10، العدد 02 الجزائر، 2000، ص 148.

² S. Ballada et J.C. coille, **Outils et mécanismes de gestion financière**, maxima la ment de mesuil, edition Paris1993, p 253.

5. الربحية التجارية: يتم احتساب الربحية التجارية للمؤسسة من خلال ايجاد العلاقة ما بين النتائج التي تحققها المؤسسة ورقم الأعمال، ويعبر عنها بعلاقة كما يلي:

$$\text{الربحية التجارية} = (\text{إجمالي فائض الإستغلال "EBE"} \div \text{رقم الأعمال}) \times 100$$

ومما سبق يمكن القول بأنه مهما تعددت مفاهيم الربحية واختلفت الصيغة المعبرة عليها، يعود بشكل أساسي إلى وجهات نظر المحاسبين والاقتصاديين.

ثالثاً: قياس الربحية عن طريق تحليل التعادل

إن نقطة التعادل يطلق عليها عدة تسميات منها نقطة التوازن، النقطة الحرجة، النقطة المتيتة وعتبة الربحية. ومنه فتحليل نقطة التعادل من قبل المؤسسة يعتبر من الوسائل المستخدمة في إدارة التكاليف والسيطرة عليها وإيجاد العلاقة ما بين حجم الإنتاج المحقق والمبايع وتكلفة وأسعار البيع والإيرادات المحققة .

ولتحليل نقطة التعادل هناك فرضيات تقليدية تقوم عليها وهي: ¹

- التكاليف الثابتة لا تتغير خلال فترة التحليل.
- التكاليف المتغيرة مرتبطة بحجم النشاط.
- ما ينتج يتم بيعه.
- المؤسسة تنتج منتج واحد وتبيعه.
- سعر البيع ثابت خلال فترة الدراسة.

وبهذا فإن نتيجة الإستغلال "R" تساوي إلى الفرق بين سعر البيع "P" الوحدة المنتجة وتكلفتها المتغيرة "CVu" بدلالة عدد الوحدات المباعة أو مستوى النشاط "Q"، نطرح بعد ذلك كل التكاليف الثابتة "CF"

وتكتب بالعلاقة التالية:

$$R_{ex} = (P - C V_u) Q - C F$$

¹ خالص صافي صالح، الإنتاجية وتأثيرها على الربحية في المؤسسة الصناعية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراء، تخصص محاسبة وجباية، الجزائر 2000، ص 81.

- R: تمثل نتيجة الاستغلال
- P: سعر بيع الوحدة المنتجة.
- CV_u : التكلفة المتغيرة للوحدة المنتجة.
- Q: حجم النشاط.
- CF: إجمالي التكاليف الثابتة.

وبعبارة أخرى تمثل نتيجة الإستغلال ذلك الفرق بين رقم الأعمال "CA" والتكاليف الكلية "CT"

والفرق بين الهامش على التكاليف المتغيرة "M" وإجمالي التكاليف الثابتة "CF".

وتكتب بالعلاقة التالية:¹

$$\begin{aligned} \text{Rex} &= \text{C A} - \text{C T} \\ &\text{أو} \\ \text{Rex} &= \text{M} - \text{C F} \end{aligned}$$

بحيث:

- CA: يمثل رقم الأعمال، ويساوي $CA = P \cdot Q$.
- CT: تمثل التكاليف الكلية للمؤسسة.

وتساوي مجموع التكاليف المتغيرة $(CV_u \cdot Q)$ + مجموع التكاليف الثابتة

$$\text{C T} = (\text{C V}_u \cdot \text{Q}) + \text{C F} \quad \text{أي}$$

- M: تمثل الهامش على التكاليف المتغيرة وتساوي

$$M = CA - (CV_u \cdot Q)$$

$$M = (P \cdot Q) - (CV_u \cdot Q)$$

$$M = (P - CV_u) Q$$

¹ خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص 82.

$$M = (U) CA$$

بحيث: (U) = تمثل معدل الهامش على التكاليف المتغيرة

$$u = \frac{M}{CA}$$

ومنه نحدد نقطة التعادل:

$$CA_0 = \frac{CF}{U}$$

- CA_0 : نقطة التعادل.

- CF: التكاليف الثابتة.

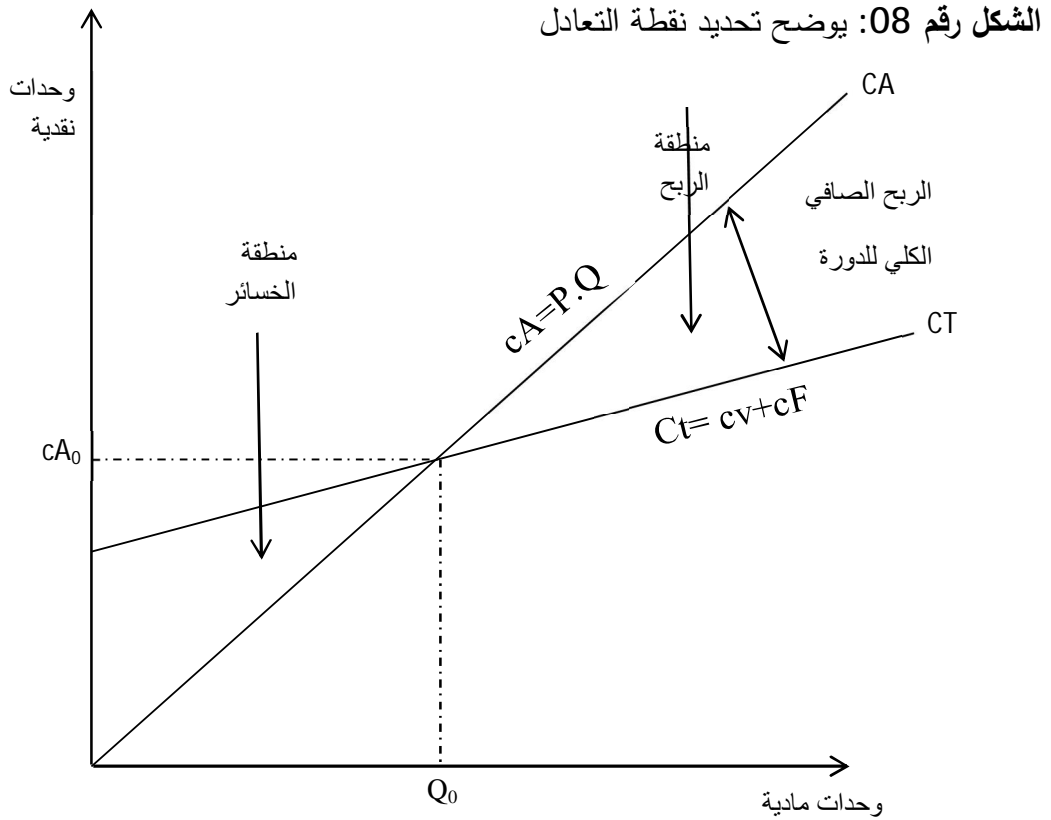
- U: معدل الهامش على التكاليف المتغيرة.

ويتم بلوغ نقطة التعادل بيانياً عندما يتقاطع خط الإيرادات (رقم الأعمال) مع خط التكاليف الكلية، عند حجم نشاط (Q_0) الذي يشمل عدد الوحدات التي يجب إنتاجها وبيعها.

بحيث: عند نقطة التعادل $CA - CT = 0$ ، $R=0$

عند هذا الحجم Q_0 تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح.

كما هو موضح في الشكل التالي:



المصدر: Bernard Calasse, La rentabilité de l'entreprisem, Analyse, prévision, et contrôle, 3ème édition, Paris 1982 P7.

Q_0 : نقطة التعادل التي يتساوى رقم الأعمال مع التكاليف الكلية وتبدأ عندها المؤسسة في تحصيل الأرباح

ومما سبق من التحليل السابق لنقطة التعادل نجد أن العوامل التي تؤثر على ربحية المؤسسة هي كمايلي:

- الكمية المنتجة والمباعة: فكلما ارتفعت هذه الكمية، ارتفعت ربحية المؤسسة
- سعر البيع: فكلما ارتفع هذا السعر ارتفعت ربحية المؤسسة.
- التكاليف المتغيرة للوحدة المنتجة والمباعة: فكلما ارتفعت أثرت سلبيا على ربحية المؤسسة والعكس صحيح.
- التكاليف الثابتة: فكلما ارتفعت هذه التكاليف انخفضت ربحية المؤسسة والعكس صحيح.

ومما سبق نستنتج أن ربحية المؤسسة الاقتصادية تتناسب طرديا مع الكمية المنتجة والمباعة وأسعار البيع وعكسيا مع التكاليف المتغيرة للوحدة المنتجة والمباعة والتكاليف الثابتة، لذلك يجب على المؤسسة من أجل تعظيم ربحيتها، اختيار النظام المناسب للإستغلال الأمثل لمواردها.

✓ يعد تحليل التعادل من الأساليب المهمة في المؤسسة لأنه يفيدنا فيما يلي:¹

1. التخطيط: إذ يعتبر تحليل التعادل أسلوب مهمة في مجال التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية وهذا من خلال:
 - تحديد كمية المبيعات والإنتاج ودراسة العلاقة بينهما مع التكاليف والأرباح.
 - تخطيط الأرباح عند مختلف المستويات من الإنتاج والبيع، وتحديد المبيعات التي تحقق أعلى ربحية.
 - دراسة التأثيرات الناجمة عن إضافة خطوط إنتاج جديدة أو إزالة أخرى، واتخاذ القرارات المناسب اتجاه ذلك.
2. الرقابة والتقييم: تتم عملية الرقابة استناداً إلى تحليل التعادل وهذا من خلال:
 - مقارنة المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في نفس المجال، لدراسة أثر تغير التكاليف والأسعار عليها.
 - تقييم أداء جزء من المؤسسات التي تحتوي على المشاريع الضخمة والتي تحتوي على عدد من الوحدات الإنتاجية المختلفة عن بعضها في نوع المنتج والظروف التشغيل.

المطلب الثاني: مؤشرات قياس الربحية

نظراً لأن ربحية المؤسسة تتأثر بعدد كبير من السياسات المختلفة تستخدم عدة مؤشرات لقياس الربحية ومن أهمها نذكر:²

1. مؤشر ربحية المبيعات:

يتكون بسط هذا المؤشر من صافي الربح بعد الضريبة، أما مقامه فيتكون من المبيعات، ويقاس هذا المؤشر كنسبة مئوية ربحية الدينار الواحد المباع على شكل بضاعة لهذا فإن ارتفاعها يدل على كفاءة إدارة المؤسسة الأعمال في تحقيق الأرباح الناتجة عن تخفيض التكلفة وتسويق السلع والخدمات.

2. مؤشر ربحية الموجودات:

يتكون بسط هذا المؤشر من صافي الربح بعد الضريبة، أما مقامه فيتكون من مجموع الموجودات الكلية، ويقاس هذا المؤشر كنسبة مئوية لربحية الدينار الواحد المستخدم في الموجودات الكلية لهذا فإن ارتفاعه يدل على كفاءة إدارة المؤسسة في تحقيق الأرباح الناتجة عن الاستثمارات الكلية.

نعبر عن هذا المؤشر بعلاقة التالية:³

$$\text{مؤشر ربحية الموجودات} = \text{صافي الربح بعد الضريبة} \div \text{صافي الموجودات الكلية}$$

¹ خالو

² حمزة السريحي، إبراهيم الجرراوي، الإدارة المالية الحديثة، دارصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1996، ص 82.

³ هيثم محمد الزعبي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر للطباعة و النشر و التوزيع، عمان - الأردن، 2000، ص 244.

3. مؤشر العائد على حق الملكية:¹

يحسب هذا المعدل بقسمة صافي الربح على حق الملكية بما أن حق الملكية عرضة للتغيير من سنة لأخرى خصوصاً، الإحتياطات، لذا فإنه يفضل متوسط حق الملكية لكي يكون أكثر دقة و تعبيراً عن الواقع، ويستخرج هذا المعدل بالطريقة التالية.

$$\text{مؤشر العائد على حق الملكية} = \text{صافي الربح} \div \text{حق الملكية}$$

المطلب الثالث: معايير الربحية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أهم معايير الربحية كما يلي:

1. معيار القوة الإيرادية: يقصد بها قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من العمل الأساسي الذي تقوم به وتستند القوة الإيرادية إلى نظرية صافي الربح الناتج عن العمليات التشغيلية المالية، بمعنى أنها تقيس قدرتها على توليد الربح التشغيلي، فهي تعتمد على قدرة الأصول على توليد المبيعات أي انتاجية الأصول.²

ونعبر عن القوة الإيرادية بمعادلة التالية:³

$$\text{القوة الإيرادية} = \text{صافي ربح العمليات} \div \text{مجموع الأصول المشتركة في العمليات}$$

¹ محمد سعيد عبد العادي، الإدارة المالية، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان - الاردن، 2007، ص 170.

² عبد القادر مراد، عبد اللطيف مصيطفي، أثر استراتيجيات البحث والتطوير على الربحية المؤسسة الاقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، غرداية - الجزائر، 2013، ص 35 - 36.

³ منير غبراهيم هندي، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، المكتب العربي الحديث، مصر، ط 07، 2006، ص 99 - 100.

ويقصد بصافي ربح العمليات: المبيعات مطروحاً منها كافة التكاليف اللازمة هذه المبيعات، بمعنى آخر يقتضي حساب صافي ربح العمليات عدم الأخذ في الحسبان عناصر الإيرادات والمصروفات التي لا تتعلق بالعمليات العادية للمشروع ومن أمثلتها أرباح استثمارات في أوراق مالية، وإيرادات أصول مؤجرة للغير وفوائد القروض، و الضريبة المستحقة أما بالنسبة للأصول المشتركة في العمليات فيقصد بها جميع الأصول عدا الأصول المؤجرة للغير، والعاطلة والأصول التي تمثل استثمارات فرعية لا ترتبط بالعمليات كإستثمار في الأوراق المالية.

وبعبارة أخرى يمكن القول أن القوة الإيرادية محصلة عنصرين رئيسيين هما:

- قدرة الأصول على توليد المبيعات وهو ما يمكن أن يعبر عنه بـ " دوران الأصول "
- دوران الأصول: معدل يقيس قدرة إدارة المؤسسة على استخدام الأصول، وفقاً لعدد مرات دوران رأس المال المتستثمر في عمليات المؤسسة.
- قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من المبيعات وهو ما يمكن أن يعبر عنه بـ " هامش ربح العمليات "
- من المعادلة نلاحظ أن تقدير القوة الإيرادية للمؤسسة يركز على المبيعات الصافية والربح التشغيلي قبل دفع الفوائد والضرائب من جهة وصافي الأصول العاملة التشغيلية من جهة أخرى.

عناصر احتساب القوة الإيرادية: لاحتساب القوة الإيرادية نحتاج إلى العناصر التالية:¹

- **المبيعات:** ويقصد بها صافي المبيعات بعد طرح أي مردودات للمبيعات وأي خصم مسموح به.
- **صافي الأصول العاملة:** وتعني جميع الأصول، أي الموجودات التي تستخدم في عمليات المؤسسة لتحقيق الإيراد العادي للعمليات وذلك بعد طرح مخصصات الديون المشكوك فيها والإستهلاك وأية مخططات أخرى، هذا ويجب استبعاد أية أصول لم تساهم في تحقيق الربح كالأصول المؤجرة وكذلك الإستثمارات.
- **صافي ربح العمليات:** ويقصد به ذلك الربح الذي يتحقق من نشاط المؤسسة الرئيسي بإستعمال أصولها العاملة، دون أن يشمل أية إيرادات أو مصروفات لا تتعلق بالعمليات العادية للمؤسسة.
- 2. **معيار العائد على رأس المال المستثمر:** يعرف على أنه سعر الفائدة الذي يساوي بين القيمة المالية للتدفقات النقدية التي تحققها المؤسسة وبين التكاليف التي يتطلبها المشروع المقترح، وهو يقيس قدرة المؤسسة على تحقيق العائد لمعرفة الربح وبقي اهتماماً من قبل القائمين على إدارة المشروع لمعرفة مدى نجاح وكفاءة الإنجاز على ضوء المنافسة الحادة للمشاريع الأخرى.

¹ ماهر الخزاعي، إدارة الاسيولة والربحية، رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد، قسم ادارة الأعمال، دمشق، 2009، ص13.

ونعبر على هذا المعيار بمعادلة التالية:

$$\text{العائد على الإستثمار} = \text{صافي الربح} \div \text{الإستثمارات}$$

إن هذا المعيار يختلف عن القوة الإيرادية ذلك أن هذه الأخيرة تعتمد على نظرية الربح التشغيلي بينما يعتمد العائد على الإستثمار على نظرية الربح الشامل أي أن الربح المستعمل في حساب القوة الإيرادية هو الربح التشغيلي قبل الفوائد والضرائب، والأصول العاملة فقط، ومن الطبيعي أن لا تتطابق القوة الإيرادية مع العائد على الإستثمار لمؤسسة ما في نفس الفترة.¹

المبحث الثاني : العلاقة بين نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة والربحية

بعد التطرق لنظام ABC وتعرف عليه من جوانبه المختلفة، والذي يقوم على فكرة أن المنتجات لا تستهلك مباشرة الموارد وإنما تستهلك أنشطة، وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات، وكذا تطرقنا إلى ماهية الربحية، وهذه الأخيرة تعبر عن مقدار الأرباح التي تحققها المؤسسة مقابل كل وحدة واحدة من إجمالي رقم الأعمال.

¹ عبد القادر مراد، مرجع سابق، ص 36.

وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى العلاقة القائمة بين نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) من خلال دراسة أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحليل علاقة التكلفة، حجم النشاط الربحية، ثم اعطاء بعض النقاط التي تبين أو توضح علاقة نظام ABC والربحية.

المطلب الأول: أثر نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحليل العلاقة التكلفة - حجم النشاط - الربحية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أهم المجالات التي يؤثر فيها نظام ABC في تحليل العلاقة التكلفة حجم النشاط، الربحية على النحو الآتي:

1. اتخاذ القرارات:

إن نظام ABC يعد ملائمًا للقرار على المد المتوسط أو البعيد كون.

- إن عمل نظام ABC يتطلب ربط التكاليف باغراضها المختلفة بشكل صحيح، مما يعطي لصانع القرار صورة واضحة من التكاليف لبدائل القرار المتاحة.
- تعد التكاليف الثابتة حسب المفهوم التقليدي غير ملائمة لأنها غير تفاضلية، أي أنها لا تتغير من بديل لآخر، أما حسب نظام ABC فإن الأنشطة هي التي تستهلك التكاليف، وإن هذه الأنشطة قد تتغير من بديل لآخر، لذا فإن تكاليف هذه الأنشطة قد تعد تكاليف تفاضلية.

2. تحليل الربحية والمزيج المنتج:

إن نظام ABC يركز على تحليل التكاليف المرتبطة بالأنشطة والتي تؤدي إلى تكوين المنتج من أجل توفير معلومات أفضل عن تحليل الربحية، أي أنه سوف يوفر قاعدة معلومات أفضل في اتخاذ مثل هذه القرارات. وإن تحديد ربحية المنتجات يمكن المؤسسة من اتخاذ القرارات الخاصة بإختيار مزيج المنتجات التي تحقق أفضل ربحية، والإستغناء عن المنتجات التي تحقق خسائر أو أرباح غير اقتصادية، كذلك الإحاطة بجميع الظروف المحيطة بطبيعة أعمال المؤسسة والمحددات التي قد تتحكم أو تؤثر في صنع القرارات. إذ أن المؤسسات تمتلك كثير من الموارد، ومختلف المنتجات مما يستوجب الإستخدم الأمثل لها، والاعتماد على بديل متعددة لإستخدام الطاقة، وكذلك الإعتماد على هوامش المساهمة لتحديد مزيج المنتجات المناسب.

- وعليه نجد أن الشيء الجوهرى لنظام ABC هو استخدام الأنشطة ومسببات التكلفة الغيرالمرتبطة بالحجم لاحتساب تلك التكاليف، وهذا يعني صحة ربط الأنشطة بأهداف التكلفة النهائية (المنتجات أو المستهلكون) مما يوفر الدقة والعدالة في احتساب تلك التكاليف.¹

3. التسعير:

إن تسعير المنتجات له أهمية كبيرة لما له من تأثير في ربحية المؤسسة للأجلين الطويل والقصير معاً وتأثيره أيضاً في استمرار المؤسسة على نشاطها وتطويره، وذلك لأن استراتيجية المواجهة بين المؤسسات سواء كانت ذات طبيعة متشابهة أو مختلفة في الأسواق المحلية والدولية هي في التركيز والسيطرة على التكاليف بالدرجة الأولى لغرض تخفيض السعر فضلاً عن تحسين النوعية من الوسائل والطرق لتلبية حاجات الزبائن.

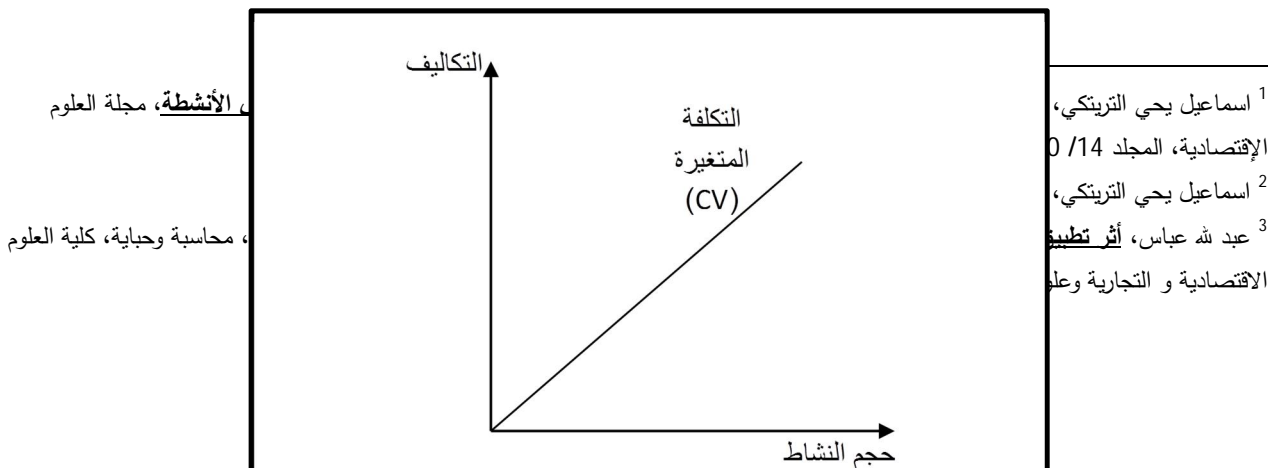
- وعليه فإن اتخاذ قرارات التسعير لا تعتمد فقط على اعتبارات التكلفة، بل يمتد ليشمل الأحوال المحيطة بسوق المنتج مثل طبيعة المنتجات المنافسة وطبيعة المنافسين وغيرها.²

ومما يلاحظ هناك أكثر من مدخل في تسعير المنتجات إلا أن أكثرها تريباً وتأثيراً بنظام ABC هي المداخل التي تعتمد على التكاليف كأساس في التسعير ومن هذه الطرق نجد:³

1. مدخل التكلفة المتغيرة:

وهي التكاليف التي يتغير مجموعها طردياً مع حجم النشاط، فمثلاً إذا تغير حجم النشاط بـ 10% فإن قيمة التكاليف تتغير بـ 10%، وبالتالي التكلفة المتغيرة للوحدة تكون ثابتة، تمثل دالة التكاليف المتغيرة كما في الشكل التالي.

الشكل 01: علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط



المصدر: عبد الله عباس، مرجع سابق، ص 12.

مدخل التكلفة الكلية:

وهي من الطرق الأكثر شيوعاً واستخداماً في الواقع العلمي، لسهولة احتساب التكلفة وضمان تحقيق الأرباح بمقدار الهوامش المضافة، ووفقاً لهذه المدخل يتم حساب النتيجة التحليلية للمؤسسة كمايلي:

- تخصيص التكاليف غير المباشرة على تكاليف أقسام المؤسسة.
 - إعادة توزيع التكاليف غير المباشرة للأقسام الخدمية على الأقسام الرئيسية.
 - تحديد معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة لكل منتج ولكل قسم انتاجي.
 - إضافة المصاريف المباشرة المحملة لكل منتج، للمصاريف الغير مباشرة الخاصة به.
- كل هذا يهدف إلى تحقيق عدالة في نصيب التكاليف لكل قسم من الأقسام المؤسسة، مما يمكن المؤسسة من معرفة تكاليف كل قسم والتحكم فيها.

2. مدخل العائد على رأس المال المستهدف:¹

من خلال هذا المدخل ترغب الإدارة أحياناً في تخفيض عائداً مستهدفاً 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 هذا النوع من القرارات من خلال ما يوفره هذا من مخرجات ذات تفصيل ودقة نسبية، أكبر مقارنة مع الأنظمة التقليدية.

¹ اسماعيل يحي التريتيكي، فريد كاظم عبد الغني الشخيلي، مرجع سابق، ص 266.

المطلب الثاني: علاقة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة بالربحية

من خلال ماسبق سوف نحاول في هذا المطلب التطرق إلى أهم النقاط التي تربط نظام التكلفة على أساس الأنشطة مع الربحية فيمايلي:¹

- يسمح نظام ABC بتحليل الأنشطة وبالتالي الحصول على معلومات حول الأنشطة التي لها ربحية بالنسبة للمؤسسة والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمؤسسة، هذه المعلومات التي يتخذها النظام تسهل عملية تحديد بدائل تخفيض التكلفة، مثل إعادة تصميم الأنشطة، أو القرارات الحرجة، وإعادة تصميم أداء نشاط له معيار مالي بتخفيض التكلفة وتحقيق هذا الأخير يعني الاستغلال الأمثل للموارد، كما أن التخلي على الأنشطة التي لا تضيف قيمة تساهم في تخفيض التكاليف، والغرض من هذا هو إضافة قيمة وتعظيم ربحية المؤسسة.
- المبدأ الأساس لنظام ABC هو قياس تكلفة الموارد المستخدمة لأداء أنشطة المؤسسة وربط تكلفة الأنشطة بالمنتجات (منتجات، خدمات مشاريع...) هذا التدفق من الموارد إلى الأنشطة إلى مخرجات يعني الاستغلال الأمثل للموارد، أي تحقيق كفاءة التخصيص للموارد وهذا يعني تعظيم ربحية المؤسسة.
- يساهم نظام ABC في تحقيق ميزة تنافسية من خلال التكاليف، وتحقيقا (الميزة التنافسية) يتم بمستوي ربحية مقبولة، لكي يكون لها مركز في السوق المحلي والدولي، خاصة وأن معدل ربحية ملائم يساهم في نمو وتوسع المؤسسة.
- يعتمد نظام ABC على المعلومات تلعب دوراً مهماً في تحديد سعر البيع من خلال تحليل المردودية وتحليل هذه الأخيرة يسمح بتحديد ربحية الفترة بالإضافة إلى ذلك إن هذا التحليل يسمح بإعادة توجيه جهود التسويق نحو المنتجات الأكثر ربحية.
- فعالية الدور الرقابي لنظام ABC مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة طالما أنه يأخذ بعين الاعتبار التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية الأمر الذي يزيد من امكانية ايجاد انحرافات، كل هذا يسمح بشكل أواخر في زيادة ربحية المؤسسة.
- نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة يمكننا من تجاوز الكثير من الصعوبات التي تعجز الأنظمة التقليدية عن ايجاد حل لها في ظل المتغيرات الراهنة وتزايد حدة المنافسة مما يعني أنه يكون له مساهمة فعالة في بناء وتحسين المزايا التنافسية للمؤسسة في مجال تخفيض التكاليف وتحسين الجودة والأداء وبالتالي ارضاء

¹ من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات سابقة الذكر.

العملاء والمحافظة على ولائهم كل هذا له أثر على تعظيم ربحية المؤسسة، يَأثر نظام ABC بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، حيث يراهن هذا النظام على أن هناك كثيرًا من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.

إن هذا التأثير له أثر على ربحية المؤسسة لأنه يسمح بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال ما تم ذكره.

- إن الاعتماد على الأنظمة التقليدية يعطي معلومات مضللة للربحية، كذلك وفي ظل المنافسة القائمة بين المؤسسات فإنه يستوجب عليها أن تكون قادرة على تحديد ربحها وتكاليفها ومعرفة مسببات هذه التكاليف مما يدعي إلى وجود نظام للتكاليف يلبي هذه الإحتياجات لتعظيم أرباحها.

وعليه نجد أن الاعتماد على نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) يساهم في تخفيض تكاليف المنتجات، ويوفر إمكانية تسعيرها بالأسعار المقبولة من طرف المستهلك، وهذا يعني زيادة الطلب عليها إذن فالعلاقة عكسية بين حجم الطلب وأسعار المنتجات، وهذه الأسعار لها علاقة طردية مع تكاليف المنتجات فهي تنخفض بإنخفاض التكاليف ومنه نجد أن نظام ABC يساهم في تخفيض التكاليف بشكل يؤدي إلى تعظيم ربحية المؤسسة.¹

خلاصة الفصل الثاني:

يتضح من مضمون الفصل أن الربحية مفهوم واسع ومتعدد، ولكن مهما تعددت الصيغ المعبرة عنها إلا أنها تبقى مؤشرًا لقياس فعالية نشاط المؤسسة وهدف أساسي لها.

ولقد قمنا في هذا الفصل بدراسة تحليل التعادل فستتجنا أن ربحية المؤسسة الاقتصادية تتناسب طردياً مع الكمية المنتجة والمباعة وأسعار البيع، وعكسياً مع التكاليف المتغيرة للوحدة المنتجة والمباعة والتكاليف الثابتة، لذلك يجب على المؤسسة من أجل تعظيم ربحيتها، اختيار النظام المناسب للإستغلال الأمثل لمواردها.

كما تم إبراز أثر نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تحليل العلاقة التكاليف على أساس الأنشطة في تحليل العلاقة التكلفة- حجم النشاط- الربحية ولإبراز هذا الأثر تم التطرق إلى كل من اتخاذ القرارات تحليل الربحية ومزيج المنتج...، بإعتبارها عناصر مؤثرة على مستوى الربحية.

¹ من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات سابق الذكر.

الفصل الثالث

تطبيق نظام التكلفة المبنية

على أساس الأنشطة لتعظيم

ربحية مؤسسة مطاحن الزيبان

القنطرة

تمهيد:

بعد تعرضنا للجانب النظري من خلال اعطاء نظرة حول ماهية نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة وتحديد المتطلبات الأساسية التي يعمل بها هذا النظام (ABC) بالإضافة إلى ماهية الربحية ودراسة العلاقة بين نظام ABC وتعظيم الربحية، يجدر بنا اسقاط ما جاء في الجانب النظري على احدى المؤسسات من أجل الإجابة على الإشكالية التي سبق طرحها.

سقط اختيارنا على مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة وذلك لما تحضي به هذه المؤسسة كما تعتبر محاسبة التكاليف أداة أساسية في هذه المؤسسة، حيث تسعى من خلالها إلى محاولة تخفيض التكاليف وتعظيم أرباحها.

وقد تم تقسيم الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: طبيعة نظام التكاليف وتطبيق نظام ABC بالمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة- بسكرة -

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على مؤسسة مطاحن الزيبان وذلك من خلال تعريفها أهدافها وهيكلها في المطالب التالية:

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان

مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة مؤسسة عمومية اقتصادية على شكل شركة مساهمة ذات رأس مال يقدر بـ 235.000.000 دج، وتم رفع رأس المال في 2007 إلى 896.260.000 دج، تابعة للشركة الأم الرياض سطيف (مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها)، وهي من بين 8 مؤسسات تابعة لها تتوزع في شرق وسط وجنوب التراب الوطني، والمؤسسة تتمتع بالاستقلالية في إدارة شؤونها ونشاطها والشركة الأم تعتبر كوسيط بين شركة تسيير (SGP) وبين مؤسسة مطاحن الزيبان وتعود لها القرارات المركزية والحساسة.

1- طبيعة النشاط: تقوم المؤسسة بإنتاج وتسويق السميد والفريضة ومشتقاتها.

2- الموقع: تقع في الجنوب الشرقي لمدينة القنطرة على الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين القنطرة وولاية بسكرة وهي تبعد عن الولاية بـ 55 كلم.

3- المساحة: تقدر مساحتها الإجمالية بـ 315647 م² وهي تنقسم إلى قطعتين:

✓ القطعة الأولى: مساحتها 530000 م² خاصة بالمطاحن والإدارة ومنها 11158 م² مبنية والباقي غير مبني.

✓ القطعة الثانية: تقدر مساحتها 15642 م² تتكون من السكنات الوظيفية.

4- طاقة الإنتاج:

✓ 1500 قنطار في اليوم من القمح اللين.

✓ 5900 قنطار في اليوم من القمح الصلب.

5- سعة التخزين:

✓ 39000 قنطار من المنتج النهائي.

✓ 125000 قنطار من القمح.

6- احتياجات المؤسسة من الماء:

✓ 3000 لتر من الماء يوميا.

✓ أما الكهرباء فتستهلك حسب عمل الآلات.

7- الطاقة التشغيلية: يقدر عدد عمال الوحدة حاليا بـ 146 عامل.

أ- أهداف المؤسسة:

إن المؤسسة أمام منافسة قوية من المنتجات الوطنية الخاصة والعمومية وحتى الأجنبية وحتى يتسنى لها جذب المستهلك لطلب منتجاتها سطرت مجموعة من الأهداف التي تحاول تحقيقها وتتمثل أساسا في:

- الوصول إلى أكبر مستهلك من المتعاملين الاقتصاديين للفت انتباههم وجلب اهتمامهم لعلامتها التجارية في النوعية أولا ودائما.

- تغطية رغبات المستهلكين والأسر الصغيرة والمجموعات المحلية عموما وذلك لن يتأتى إلا بتضافر كل الجهود لإدماج المؤسسة التابعة - الرياض سطيف مطاحن الزيبان- في محيطها الاجتماعي وثمين مفهوم الخدمة المؤداة إلى الزبون وذلك تحت شعار ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون بكم ومعكم.

ب- سياسة المؤسسة:

إن القدرات الإنتاجية والوضعية المالية المربحة للمؤسسة التابعة الرياض سطيف هما عاملان مشجعان على انتعاش السياسة التجارية وتتمثل سياسات المؤسسة في:

- توضيح الشفافية للممارسات والخدمات التجارية مع الشركاء (الزبائن، المساهمين، والمحيط...).

- ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون والتكفل النظامي لكل الشكاوي.

- تكوين وتحسيس مجموعة العمال.

- الاتصال في الداخل لتفاعل كل العمال، وفي الخارج لضمان جودة الخدمة والمنتوج.

- التحديث وصيانة طاقة الإنتاج.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

يتمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان في ما يلي:

1- مسير المؤسسة:

- يعد المسؤول الأول عن كل رؤساء الهياكل والمصالح ويشرف على تسيير المؤسسة من كل النواحي بالإضافة إلى أنه:
- يمثل المؤسسة خارجيا (الناطق الرسمي للمؤسسة).
- يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات (مجلس المديرية العامة).
- يترأس مجلس الإدارة.
- رئيس لجنة حفظ الصحة والأمن.

2- أمانة مسير المؤسسة:

تعد أمانة مسير المؤسسة همزة الوصل بين مسير المؤسسة وباقي مصالح المؤسسة من مهامها:

- استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر.
- استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك الفاكس.
- كتابة المراسلات وتوزيعها على مخلف المصالح.
- تحرير اجتماعات مجلس الإدارة.
- استقبال الضيوف (زبائن، الإدارة العامة للرياض، الزوار...).
- توصيل تعليمات مسير المؤسسة لمختلف رؤساء المصالح.

3- هيئة إعادة الهيكلة، دراسة السوق والاتصال:

- دراسة إعادة الهيكلة للمؤسسة.
- دراسة السوق.
- تنظيم المشاركة في المعارض الاقتصادية، الإشهار.
- تمثيل المؤسسة من ناحية الإعلام.

4- المستشار القانوني:

يتلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة القانونية لمختلف المصالح، أما مهامه فتتمثل في:

- التكفل بقضايا المؤسسة محل نزاع سواء مع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين (أغلب المنازعات التجارية مع مجموع الزبائن الذين ترتب في ذمتهم ديون تجارية غير مسددة).
- متابعة ملفات الصكوك بدون رصيد أمام القسم الجزئي على مستوى مختلف الجهات القضائية المختصة.
- متابعة إجراءات التنفيذ الجبري على العقارات المرهونة بمعية المحضرين القانونيين قصد تحصيل الديون المترتبة في ذمة المدين الراهن.
- متابعة ملفات التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار بمعية مؤسسة التأمين CAAT
- وكالة بسكرة- وتحصيل جميع التعويضات في هذا الشأن.

هذا فضلا عن العمل الإداري الاعتيادي على مستوى المؤسسة ويتمثل في:

- أ- تحرير المراسلات الإدارية الداخلية والخارجية.
 - ب- تمثيل المؤسسة كعضو في اللجان المختلفة كلجنة حفظ الصحة والأمن، لجنة التأديب، لجنة الصفقاتلجنة تحديد ومراجعة السعر، لجنة إثبات ملفات الزبائن.
 - ت- تمثيل المؤسسة أمام الجهات القضائية المختصة بموجب تفويض من المديرية العامة.
- 5- مصلحة الإعلام الآلي:

تم إدماج الإعلام الآلي في المؤسسة من أجل تسهيل التعاملات بين جميع المصالح والتسريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج السريعة والموثقة مقارنة بالعملية اليدوية من المهام:

- برمجة وصيانة أجهزة الكمبيوتر بالمؤسسة.
- ادراة شبكة الإعلام الآلي.
- مراقبة البرامج وتطبيقها بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة على مختلف البرامج.

6- مصلحة النظافة والأمن:

تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المؤسسة بمختلف أنواعه ونظافتها، وتنقسم الى فرعين:

- فرع الأمن: يشرف عليه رئيس فرع مسؤول رؤساء أفواج يشرفون على مجموعة من أعوان الأمن.
- فرع النظافة: يوجد تحت إمرة رئيس الفرع مجموعة من العمال والعاملات المسؤولين عن:
 - ✓ التنظيف الدوري.

✓ مراقبة مستوى مخزون المياه وتعقيمه.

7- مصلحة مراقبة التسيير وإعادة التقييم:

تعد من أهم المصالح، كون أن هذه المصلحة مسؤولة عن مراقبة التسيير داخل المؤسسة، من أهم مهامها:

- إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة: يتم إعدادها بإتباع خطوط التوجيه التي تقدمها المديرية العامة، وتشمل كل من الميزانية التقديرية للتموين، تسيير المخزون، الإنتاج، المبيعات، الاتصالات، الموارد البشرية تقوم كل مصلحة بإعداد الميزانية الخاصة بها فمثلا مصلحة المبيعات تقوم بإعداد الميزانية التقديرية.
- إعداد التقارير الثلاثية والسادسية: تمثل تراكم نتائج الأشهر السابقة.
- إعداد التقرير السنوي للتسيير: وهو تقرير مفصل عن نشاط المؤسسة خلال السنة
- تقديم إحصائية ثلاثية للديوان الوطني للإحصائيات ردا على مراسلاتهم.

8- مصلحة الاحتساب:

تعد وظيفة الاحتساب وظيفة مستقلة، وهي تقييم مراقبة العمليات على مستوى مصالح المؤسسة، وهدف المراقبة في هذا المجال تقدير وتقييم مختلف المراقبات الأخرى أي متابعة أعضاء المؤسسة في أداء مسؤولياتهم، وفي الاحتساب الداخلي يقدم التحليلات، التقييمات، التوصيات، الآراء والمعلومات التي تخص الوظائف التي تمت فيها عملية الاحتساب.

✓ مراحل مهمة المحتسب:

1. المرحلة الأولى: بعدما تتم المصادقة على البرنامج السنوي تبدأ مهمة المحتسب بالاعتماد على الرسالة الموجهة من طرف المديرية العامة للانطلاق في تجسيد مهامه على المصلحة التي سيتم احتسابها بالتوازي تتلقى المصلحة المستقبلية رسالة من المديرية العامة تعلمها باليوم الذي ستبدأ فيه العملية.
2. مرحلة الدراسة والتحضير: يقوم المحتسب بجمع الوثائق المراجع والمناهج وهذا لتكوين مصادر رسمية للاعتماد عليها لتحضير القيام بمهمة.
3. مرحلة تحضير: تتم فيها تحضير الوسائل المادية وتحديد تاريخ إجراء المهمة مع المصلحة المعنية.
4. مرحلة التنفيذ: يعتمد المحتسب في هذه المرحلة على الخبرة المكتسبة وتقنيات الاتصال مع الأفراد من أجل الإجابة على الإشكاليات المطروحة والمحددة عنده مسبقاً، فمثلاً عند الاتصال مع الأفراد يركز على الاستماع أكثر من توجيهه للحوار ويعتمد كذلك في الحوار على الأسلوب القمعي كأن يطرح أسئلة عامة ويترك الأفراد يجيبون بحرية، ثم يطرح مركزه جزئياً وهكذا حتى يحصل على الإجابات الحقيقية للأسئلة المحددة، كما يمكن للمحتسب الاستعانة بالمختصين للاستشارة.
5. إعداد تقرير الاحتساب: يأخذ شكل من مؤسسة إلى أخرى ولكن يشتركون في عناصر التالية:
اسم المحتسب، رقم الرسالة، تاريخ المهمة، عدد التوصيات، المرسل إليهم التقرير، اسم رئيس المصلحة.
بالإضافة إلى: مقدمة، أهداف المهمة، تطورات المهمة، التوصيات.
6. مرحلة المتابعة: أي متابعة هل تم تطبيق التوصيات.
- 9- مصلحة الاستغلال:

تعد مصلحة الاستغلال مصلحة تقنية بحتة نظراً للمصالح المكونة لها، أساس هذه مصلحة الإنتاج، ومهمتها تحويل القمح إلى مادة منتهية، لذا تعد مصلحة الإنتاج أهم مصلحة أما باقي المصالح فهي مصالح دعم من أجل تحقيق أهداف المصلحة، وهذه المصالح هي مصلحة تسيير المخزون، مصلحة التموين، المخبز، مصلحة الصيانة.

- 10 - المصلحة التقنية التجارية: وتشمل كل من:

- أ - مصلحة المبيعات : تعد هذه المصلحة هي المتعامل المباشر مع الزبائن, يدرج تحت مهامها رئيس للمصلحة وتكمن مهامه في:
- تقصي السوق.
 - الإشهار للمنتوج.
 - إرضاء الزبائن.
 - متابعة نوعية المنتجات.
 - استقبال ملفات الزبائن الجدد, التي تتكون من :
 - ✓ السجل التجاري.
 - ✓ رقم القيد الجبائي.
 - مركز الفاتورة : تكمن مهامه في:
 - ✓ إعداد وصل رفع المنتج بعد استلام طلب الشراء من الزبائن.
 - ✓ إعداد الفاتورة.
 - ✓ متابعة أرصدة الزبائن.
 - ✓ تقييم يومية المبيعات مرفقة بنسخ من الفواتير وتسديدات الزبائن لمصلحة المحاسبة والمالية.
- ب - مصلحة النقل والوسائل العامة: تنقسم هذه المصلحة إلى فرعين يشرف عليهما رئيس المصلحة وهما فرع النقل، وفرع الوسائل العامة.
- 11 - مصلحة الموارد البشرية: وتشمل
- رئيس المصلحة: وهو المسؤول الأول في المصلحة.
 - فرع تسيير الموارد البشرية: إعداد, تسجيل وترتيب كل الوثائق الواردة من مختلف المصالح.
 - مراسل اجتماعي: ويقصد به
 - ✓ إنشاء ترقيم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي.
 - ✓ دفع ملفات المرض, حوادث العمل لدى صندوق الضمان الاجتماعي.
 - ✓ استرجاع مصاريف الأدوية من صندوق الضمان الاجتماعي.
- ج - فرع الأجور: ويضم

- تطبيق العقود الجماعية لإعداد الأجور .
- جمع المعلومات لحساب الأجور (مقدمة من فرع تسيير الموارد البشرية).
- إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات.

12- مصلحة المحاسبة والمالية:

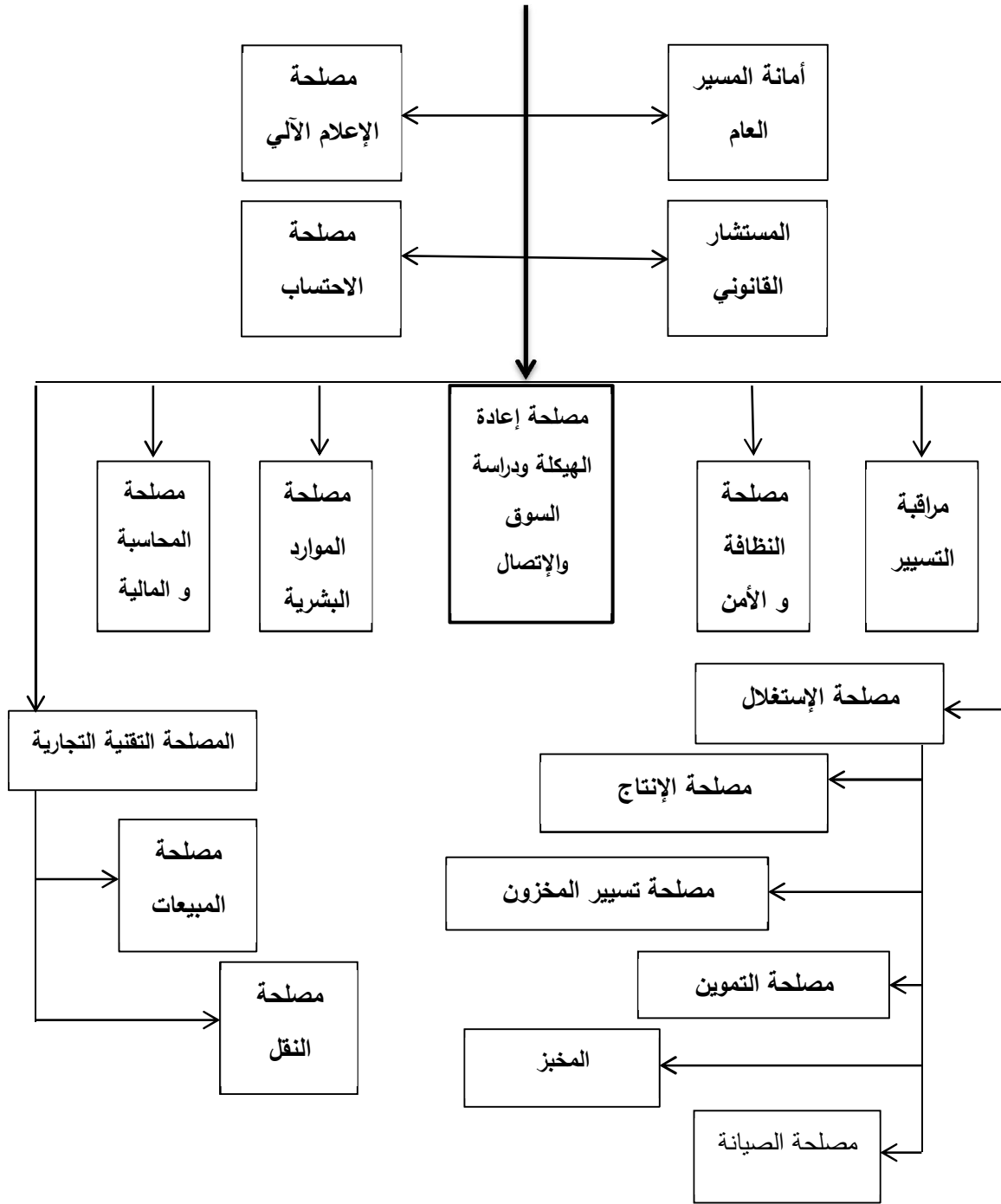
المحاسبة تقنية متعارف عليها تجرى بواسطتها رصد ومسايرة التدفقات المختلفة المتوجهة لنشاط المؤسسة, مهما كانت طبيعتها.

وتتمثل تقنية المحاسبة في مجموعة من الإجراءات والطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط المؤسسة, ومدى تأثيره على هيكله أموالها أو ذمتها المالية خلال مدة معينة والتي هي السنة المالية, وعليه فيمكن القول أن المحاسبة عبارة عن أداة لكشف وتصوير المركز المالي للمؤسسة وتحديد نتائج نشاطها من حين لآخر لا سيما بين دورة مالية وأخرى, فهي بصورة أشمل, نظام متكامل لتنظيم ومسايرة التدفقات المتوجهة لحركة الأموال أو التزامات المؤسسة, عبر نشاطاتها أو حتى أنشطتها سواء مع نفسها (التصرف في التقنية, الإنتاج أو التشغيل...), أو مع بقية المتعاملين الاقتصاديين (زبائن, موردين, مصارف, مصالح جبائية...).

و الشكل التالي بين الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.

الشكل رقم 10: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

مسير المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات المؤسسة لسنة 2013.

المطلب الثالث: مراحل الإنتاج وتشكيلة منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان

تسيير عملية انتاج منتج (سميد، فرينة...) في مؤسسة مطاحن الزيبان مجموعة من المراحل مختلفة عوامل الإنتاج (مواد أولية، مواد بشرية، الآلات ومعدات...)، من أجل انتاج تشكيلة من المنتجات، وهذا ماسوف نتطرق له في هذا المطلب.

أولاً: المهام التي تتبعها المؤسسة للوصول إلى المنتج

تتكون مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة من مطحنتين، يشرف على كل واحدة رئيس مطحنة وتتمثل مهامه في:

1. متابعة المادة الأولية (النوعية، الكمية...).

2. متابعة اليد العاملة (توفر الكفاءة المهنية...).

3. متابعة مراحل الإنتاج.

4. متابعة الوسائل المسخرة للعمل.

5. متابعة محيط العمل.

هنا في الجانب الميداني، أما فيما يخص الجانب الإداري، يقوم مسير المطحنة بـ:

1. تحديد كمية المادة الأولية المطحونة.

2. تحديد كمية المواد المستخرجة.

3. تحديد نسبة الاستخراج ومقارنتها بالمقاييس المعمول بها.

أما مهام كل من:

- مسير مطحني: مسؤول عن متابعة سير المطحنة مع مراعاة النوعية.

- مسير وردية: يشرف على متابعة المطحنة.

- مسير الدرفيل: مسؤول عن آلات الطحن.

- مسير التنظيف: مسؤول عن تسيير آلات التنظيف.

ثانياً: أهم مصالح تسيير المنتج: تتمثل في

1. **مصلحة التموين:** تهتم هذه المصلحة بجلب المادة الأولية المتمثلة في القمح الصلب واللين، بالإضافة إلى

شراء بقية الأشياء كقطع الغيار، أدوات مكتب... وتتكون هذه المصلحة من:

- فرع المشتريات: يتكون من رئيس فرع ومصفي وهو الذي يقوم بعمليات الشراء، وتتم عملية الشراء على

النحو التالي: طلب تموين، طلب الشراء، عملية الشراء، استلام المواد.

- فرع تغيير الحبوب: يتكون من معير الحبوب، تكمن مهمته في تعيير المادة الأولية (قمح صلب، قمح لين)

قبل ان تتم عملية الشراء، فهو الذي يقدم الإذن بشراء المادة الأولية من عددها.

2. **مصلحة تسيير المخزون:** وتتكون من:

▪ فرع الاستقبال: وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة الأولية، يتكون من رئيس فرع يشرف على مسيري

الصومعات الذين بدورهم يشرفون على أعوان رفع المنتج.

يتم فيه استقبال القمح بنوعية وتحديد الكمية المستقلة وذلك باستعمال الجسر الوزان، ووضع القمح في

الصومعات.

الكمية المستقبلية = وزن الشاحنة مملوءة - وزن الشاحنة فارغة

تتبع هذه المصلحة في طريقة طلب القمح طريقة الكمية الثابتة والمدة الزمنية المتغيرة، فهي بذلك غير مطالبة

بتحديد الكمية الاقتصادية، لأن الكمية تتغير بحسب التوقع (الميزانية التقديرية للمشتريات التي حددت سابقا)

بالإضافة إلى كمية المخزون المتبقية، أما المدة الزمنية فهي محددة مسبقا بـ 10 أيام للطلبية.

▪ فرع تسيير المخزون: وهذا الفرع مخصص لتسيير مخزن قطع الغيار ومخزن الأكياس، يشرف على كل

مخزن أمين مخزن، وهو موجود تحت مسؤولية رئيس الفرع، وتتمثل مهام هذا الفرع في:

- بعد استقبال طلب التموين من مختلف المصالح وإذا توفر المخزون يتم تقديم المخزون وتسجيل ذلك.

- حالة عدم توفر المخزون يتم اعداد طلب الشراء وتقديمه الى مصالح التموين.

- وعند استلام المخزون بعد شراؤه، يتم التأكد من مطابقة المخزون مع الطلب المقدم، ثم يتم تسجيله وإعطاءه

رقم تسجيل خاص في بطاقة متابعة المخزون، ثم بعد ذلك يتم ترتيبه.

- متابعة المخزون تسجيل أي دخول أو خروج في بطاقة متابعة المخزون.

- تقديم شهريا مجموع المدخلات والمخرجات لمختلف المخزونات وتقديمها لمصلحة المحاسبة والمالية.

▪ فرع الإرسال: وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة المنتهية، يتكون من رئيس فرع يشرف أعوان رفع المنتج، وتكمن مهامه في:

- تحديد كمية المواد المنتهية التي نقلت من المطاحن إلى المخازن.
- التأشير على وصل رفع المنتج وتسجيل الكمية، ثم الطلب من الأعوان رفع المنتج في وسائل النقل.
- تقديم شهريا مجموع المخرجات لمختلف المنتجات.

3. مصلحة الصيانة: الهدف الرئيسي لهذه المصلحة هو تأمين الخدمات لضمان السير الحسن للآلات المستخدمة في عملية الإنتاج.

يتلقى مسير المصلحة طلب التدخل من مختلف مصالح خاصة عند حدوث عطب متعلق بالآلات، مع تحديد نوع العطب (ميكانيكي، كهربائي....)، بعد ذلك يقوم بتوزيع المهام على مشرف أعمال ميكانيكي و مشرف أعمال كهربائي اللذان يقومان بدورهما بتوزيع المهام على الكهربائيين والميكانيكيين، أو يأمر بتدخل اللحامين إن تطلب الأمر.

أما مسؤول الورشة فهو المسؤول عن كل الآلات الموجودة في الورشة، كما انه يشرف على عمال المصلحة عند غياب الرئيس، علما أن تدخل الأعوان يكون فرديا أو جماعيا عند الضرورة.

المخبر: يشرف مسير المصلحة على مجموعة من الأعوان الذين يقومون بإجراء اختبارات وتحليل المادة الأولية والمنتجات تامة الصنع من بين هذه الاختبارات:

لتحديد الوزن مقارنة مع الحجم من أجل الاتفاق على السعر المناسب للقمح.

الرطوبة: وهي قياس نسبة الماء في القمح وهذا من أجل تحديد نسبة الماء التي يجب إضافتها قبل عملية الطحن.

نسبة الرماد: يجري هذا الاختبار على كل من السميد والفريئة من اجل تحديد كمية الرماد.

نسبة الغلوتين: من أجل تحديد نسبة العلك في كل من السميد والفريئة وهل هي مناسبة أم يجب تعديلها.

نسبة الاستخراج: من أجل استخراج كميات السميد الممتاز والعادي وتحديد نسبهما.

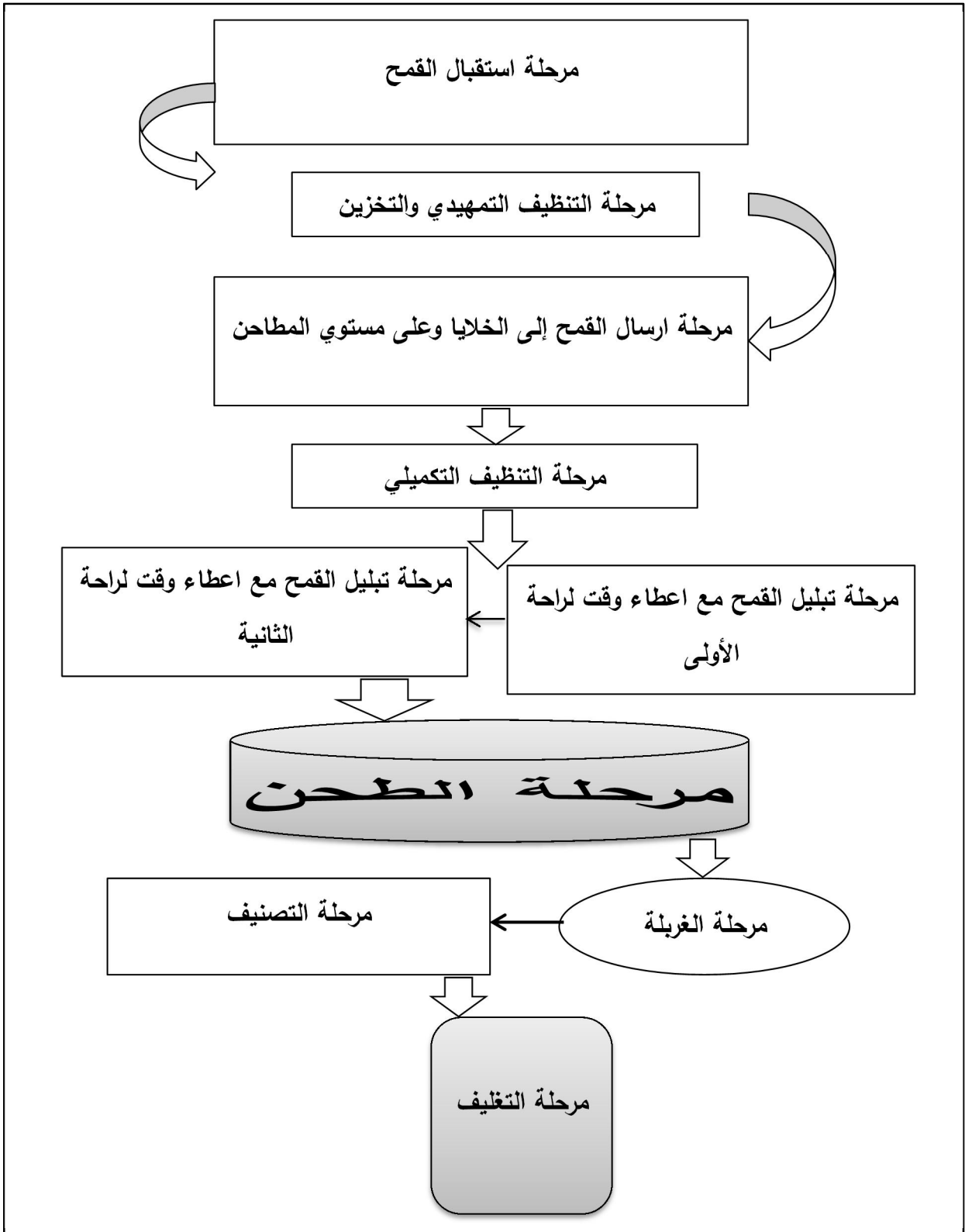
نسبة الحموضة: يجري هذا الاختبار على المنتجات تامة الصنع التي بقيت فترة في المخازن هل يمكن بيعها أم لا.

نسبة نشاط α ميلاز: هذا الاختبار يجري على الفرينة هل هو يناسب الخباز أو يجب تغيير النسبة.

ثالثا: مراحل العملية الإنتاجية

تمر العملية الإنتاجية بمجموعة من المراحل نذكرها كما يلي:

- 1- مرحلة استقبال القمح: يتم فيها استقبال القمح على مستوى المخازن.
 - 2- مرحلة التنظيف التمهيدي والتخزين: يتم فيها التخلص من الأوساخ الكبيرة والشوائب الكبيرة تم تخزينها في الخلايا.
 - 3- مرحلة ارسال القمح إلى خلايا على مستوى المطاحن: يتم فيها إرسال القمح إلى خلايا التخزين الموجودة في المطاحن.
 - 4- مرحلة التنظيف التكميلي: في هذه المرحلة تنتقل كميات القمح بواسطة مضخات هوائية إلى نوع ثان من أجهزة التنظيف التي تعتمد على الاهتزاز ولها ميل محدد للسطح الذي فوقه كميات القمح ، حيث يتم تدحرج حبيبات القمح إلى الأسفل، وتجمع في مجاري التخزين، أما باقي الشوائب المتبقية من عملية التنظيف الأولي فإنها ترسل إلى الأعلى إلى سلة الأوساخ.
 - 5- مرحلة تبليل القمح مع إعطائه وقت الراحة الأولى: في هذه المرحلة يتم إضافة كميات محددة من الماء لبلوغ نسبة محددة من الرطوبة من أجل فصل القشرة عن اللب لتسهيل عملية.
 - 6- مرحلة تبليل القمح مع إعطائه وقت الراحة الثانية: من أجل امتصاص القمح لكميات الماء المضافة فإنه يتطلب وقت لذلك ، بالإضافة إلى رفع درجات الرطوبة إلى المستوى المرغوب ، و تختلف فترة الانتظار حسب نوعية القمح.
 - 7- مرحلة الطحن: يتم استخدام آلات تسمى الدرافيل وتتم عملية الطحن عدة مرات حتى الحصول على النوعية المطلوبة.
 - 8- مرحلة الغربلة: يتم فيها فصل السميد الدقيق والنخالة باستعمال آلات تسمى Plan sichteur.
 - 9- مرحلة التصنيف: تصنف المواد الناتجة لعدة أنواع بالنسبة للمسدة والمدققة.
 - 10- مرحلة التغليف: يتم وضع المنتج في أكياس خاصة مختلفة المقاييس والسعات.
- والشكل التالي يوضح مراحل العملية الإنتاجية في مؤسسة مطاحن الزيبان.
- الشكل رقم 11: مراحل العملية الإنتاجية للمؤسسة مطاحن الزيبان:



المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات من مصلحة الإنتاج بالمؤسسة 2013.

رابعاً: تشكيلة منتجات المؤسسة:

تنتج مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة تشكيلة واسعة من المنتجات، تضم كل واحدة منها على عدة أصناف مختلفة الأصناف والأحجام، لكي تستجيب لشريحة واسعة من الزبائن، ويمكن توضيح تشكيلة منتجات المؤسسة من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم 03: تشكيلة منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان

المنتج	النوع	سعة الكيس
السميد	ممتاز	10-25 كغ
	عادي	25 كغ
	خشن	25 كغ
الفرينة	ممتاز	5 كغ
	عادي	25-50 كغ
	ثانوي	25 كغ
النخالة	حمراء	40-100 كغ
	بيضاء	40-100 كغ
	مكعبة	40-100 كغ

المصدر: من اعداد الطالبة بناءً على وثائق المؤسسة 2013.

المبحث الثاني: طبيعة نظام التكاليف وتطبيق نظام ABC بالمؤسسة محل الدراسة

تتحمل المؤسسة مجموعة من التكاليف بهدف تسيير ومزاولة نشاطها الذي أنشأه من أجله، ومن

أجل الإلمام أكثر بالموضوع سوف نتطرق في المبحث إلى التكاليف التي تتحملها المؤسسة محل الدراسة ومختلف خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة.

المطلب الأول: نظام التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة

تمثل محاسبة التكاليف ركنا أساسًا بالمؤسسة محل الدراسة، فهي تتشكل من جميع الأعباء المتعلقة بصنع منتج (سميد، الفرينة...)، فهي عبارة عن مفهوم داخلي في المؤسسة، ومن خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى نظام التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة.

أولاً: تحديد تكلفة المواد الأولية

هذا النوع من التكاليف له أهمية بالغة في تحديد التكلفة النهائية وسعر بيع المنتج، ومن أجل تحديد تكلفة المواد يعتمد المحاسب في البداية على وثيقة تسمى بطاقة المواد الأولية حيث تبين هذه الأخيرة كمية ونوعية المواد الضرورية لإنتاج عادة ماتكون 1500 قنطاري اليوم من القمح اللين، و 5900 قنطاري اليوم من القمح الصلب، بعدها يتم الإتصال بمصلحة المشتريات من أجل الحصول على تكلفة الوحدة من كل مادة والتي تضم ثمن الشراء ومصاريف الشراء، وفي هذا الصدد نشير إلى أن المؤسسة محل الدراسة تستخدم طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (GMP) في تقييم مخزونها.

وتعتبر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بسيطة وسهلة الإستعمال، وقد اعتمدت كطريقة لتقييم المخزونات وهي تأخذ بعين الإعتبار قيم الإدخالات والتي نحصل عليها بضرب سعر الوحدة المدخلة في عدد كمياتها وتجمع بعدها هذه القيم وتقسم على إجمالي الكميات لنستخرج في الأخير قيمة المخزون.

كما تضم المادة الأولية الأكياس والخيط والبطاقات، وكل من هذه المواد تقوم المؤسسة بشرائها.

ثانياً: أجور المستخدمين : وهو الأجر القاعدي ومختلف التعويضات والعلاوات الممنوحة للعمال مقابل الجهد المبذول.

ثالثاً: الخدمات: وتشمل مجموعة من المصاريف تتمثل فيمالي:

1- مصاريف الإيجار: وتتمثل في مختلف المصاريف التي تتحملها المؤسسة في كراء محلات البيع منتجها وما يترتب عليها من كهرباء، ماء...شاحنات نقل.

2- الخدمات الأخرى: وتتعلق بـ مصاريف نقل القمح، مصاريف الإتصالات، مصاريف الإعلان وغيرها.

رابعاً: الضرائب والرسوم الغير مسترجعة: يسجل فيها الضرائب والرسوم المفروضة على رقم الأعمال وغير قابلة للاسترجاع عند الإستحقاق.

خامساً: المصاريف المختلفة وتشمل:

1- التأمينات: ويقصد بها مختلف المصاريف التي تتحملها المؤسسة لتأمين موجوداتها كالألات والمعدات ووسائل الإنتاج... الخ.

2- المصاريف الأخرى المختلفة: وتتمثل في جميع المصاريف التي تتحملها المؤسسة والناجمة عن التعويضات والغرامات... الخ.

3- مخصصات الإهلاكات والمؤونات: أي التكاليف المتوقع حدوثها في دورة أو دورات المقبلة، وقيمة الإهلاكات المتعلقة بنتجات التي تمتلكها المؤسسة وتستخدمها بإضافة إلى قيمة المؤونات والمخصصات التي يتم تحويلها.

ونشير إلى أن المؤسسة تطبق طريقة الإهلاك الثابت، وعليه فإن قسط الإهلاك ثابت ومتساوي من دورة إلى أخرى. ويحسب بالعلاقة التالية

$$\text{الطريقة (01)} \quad \text{قسط الإهلاك} = \text{تكلفة الشراء} \times \text{المعامل} \times \text{المدة}$$

$$\text{الطريقة (02)} \quad \text{قسط الإهلاك} = \text{تكلفة الشراء} \div \text{العمر الإنتاجي (المدة)}$$

المطلب الثاني: خطوات حساب التكلفة محل الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى الخطوات المتبعة في المؤسسة محل الدراسة لحساب تكلفة المنتوجات، مع أن المؤسسة لا تستعمل أي الطريقة من الطرق حساب التكلفة وفق محاسبة التكاليف، وعلية سيم احتساب التكلفة من خلال البيانات المقدمة، ويمكن تلخيص خطوات حساب التكلفة وفق الخطوات التالية:

- يتم تقسيم الأعباء المحاسبية العامة إلى أعباء ثابتة ومتغيرة.
 - تحديد تكلفة انتاج القنطار الواحد من المنتج بنوعيه.
 - تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج.
 - تحديد سعر التكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء الثابتة والمتغيرة.
- وفيما يلي حساب سعر التكلفة عبر الخطوات المذكورة في المؤسسة محل الدراسة لسنة 2013.

أولاً: تقسيم الأعباء المتغيرة والثابتة.

والجدول التالي يوضح مختلف الأعباء التي تتحملها المؤسسة بالنسبة لسميد

الجدول رقم 04: مختلف الأعباء بالمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة (الوحدة دج)

الأعباء المتغيرة			
رقم الحساب	التعيين	المبالغ	التكلفة الوحدوية قنطار السميد
6021200	الوقود والزيوت	169027.17	0.59
602216	الطاقة الكهربائية	209253.55	0.73
6022022	لوازم	208170.52	0.73
6022124	قطع عيار	232202.28	0.82
6022128	قطع عيار لمعدات النقل	203381.83	0.71
6022552	ملابس	213713.55	0.75

1.02	289819.16	خردوات	6022446
1.51	430670.66	لوازم مكتب	6022554
74.80	21300568.73	مواد التغليف	6026750
1.45	413225.58	الماء	607300
0.69	196880.26	الحراسة والأمن	611000
4.58	1303709.01	التأمين الأخرى	6169000
7.02	1999722.59	صيانة واصلاحات أخرى	6159000
0.02	7890.96	الوثائق العامة	6181000
2.02	574787.43	تكاليف التدريب	6220100
1.13	321972.04	التحليلات المختبرية	6222800
0.06	17174.86	اعلان	623100
3.03	862736.03	نفقات السفر	6251100
2.07	588060.35	نفقات السكن	6257000
0.02	5775.00	طوابع البريد	6261000
1.05	297995.69	مصاريف الاتصالات	6261100
37.99	10815277.71	أجور المستخدمين	6310000
3.92	1113009.55	التعويض عن الضرر	6310230
1.48	420532.71	تكاليف أخرى	6311000
0.41	115874.04	الضرائب والرسوم الغير مسترجعة من رقم الأعمال	6451600
0.45	129181.52	أعباء استثنائية	6579000
74.15	21115895.25	أعباء أخرى	6579100

مجموع الأعباء المتغيرة		872081165.5	221.2
الأعباء الثابتة			
رقم الحساب	التعيين	المبالغ	التكلفة الوحديّة قطار
			السميد
6169000	مصاريف التأمين	1842433.77	4.34
6810230	مخصصات الإهلاك، المؤنات وخسائر القيمة	36963401.54	129.80
مجموع الأعباء الثابتة		38805835.31	134.14

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد ملحق رقم 01-04.

يبين الجدول الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة والتكلفة الوحديّة لكل من السميد والفرينة، حيث تم حساب التكلفة الوحديّة لكل من السميد والفرينة كمايلي:

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

علمًا أن الكمية المنتجة الإجمالية بالقنطار لكل من السميد والفرينة تقدر بـ 284767.52 لسنة 2013.

وعليه نجد أن التكلفة الوحديّة للقمح الصلب المشتري تقدر بـ

$$169027.17 = 284767.52 \div 0.59$$

وبنفس الطريقة يتم حساب باقي العناصر

▪ تحديد تكلفة منتج السميد الممتاز

يتم في هذه المرحلة تحديد تكلفة انتاج السميد الممتاز، ويتم بتحديد الكميات المنتجة الإجمالية لمنتجات السميد، وكذلك تحديد تكلفة شراء القمح الصلب المستخدم.

$$\text{تكلفة شراء القمح الصلب المستخدم} = \text{الكمية المنتجة} \times \text{ثمن شراء القنطار}$$

وعليه نجد أن:

$$\text{تكلفة شراء} = 284767.52 \times 2280 = 649269945.6 \text{ دج}$$

بعد هذه العملية يتم تحديد المنتجات الفرعية والمتمثلة في القمح اللين والنخالة من خلال المعادلة التالية:

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

وعليه نجد:

$$\text{ثمن بيع السمولات} = 38576.75 \times 1308.40 = 50473819.7 \text{ دج}$$

$$\text{ثمن بيع النخالة} = 30114.40 \times 1265.55 = 38111278.92 \text{ دج}$$

$$\text{تكلفة انتاج القنطار الواحد من السميد الممتاز} = (\text{تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك} - \text{مبيعات المنتجات الفرعية}) \div \text{الكميات المنتجة من السيد الممتاز}$$

ومن خلال البيانات المتحصل عليها نجد:

$$\text{تكلفة انتاج القنطار الواحد من السميد الممتاز} =$$

$$(649269945.6 - 50473819.7 - 38111278.92) \div 194262.56 = 2886.22 \text{ دج.}$$

▪ تحديد سعر تكلفة منتج السميد الممتاز

بعد الإنتهاء من تحديد تكلفة القنطار الواحد من السميد الممتاز تأليها مباشرة مرحلة وضع المنتجات في الأكياس هذه المرحلة تتم على جميع المنتجات، تختلف فقط في كميات المستعملة في التعبئة وحجم الأكياس والخيط، فيمايلي التوضيح بالنسبة لسميد الممتاز:

لإنتاج قنطار واحد من السميد الممتاز 25 كغ نحتاج إلى:

- واحد قنطار من الدقيق الممتاز.
- أربعة أكياس من حجم 25 كغ حيث يقدر مبلغ الكيس الواحد بـ 12.61 دج
- 2.4 غرام من الخيط حيث يخصص 0.6 غ لكل كيس.
- أربعة بطاقات للقنطار الواحد.

ونوضح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 05: تكلفة المواد الأولية لإنتاج 1 قنطار من السميد الممتاز (الوحدة دج)

كيس 25 كغ				
الوحدة	التعيين	الكمية	تكلفة شراء	تكلفة القنطار
قنطار	السميد الممتاز	01	2886.22	2886.22
كيس	الكيس	04	12.61	50.44
غرام	الخيط 0.6غ/كغ	2.4	232.52	1
البطاقة	البطاقات	04	0.25	1
المجموع		/	/	2938.66

المصدر: من اعداد الطالبة بناءً على معلومات ملحق رقم 05.

وبعد تحديد تكلفة المواد الأولية لإنتاج 1 قنطار من السميد الممتاز، يمكن تحديد سعر التكلفة لـ 25 كغ

من خلال العلاقة التالية:

$$\text{سعر تكلفة منتج السميد الممتاز} = \text{تكلفة إنتاج إنتاج 25 كغ} + \text{مجموع التكاليف الودوية المتغيرة} \\ + \text{مجموع التكاليف الودوية الثابتة}$$

وعليه نجد:

$$\text{سعر تكلفة منتج السميد الممتاز} = 2886.22 + 221.2 + 134.14$$

$$= 3241.56 \text{ دج}$$

$$\text{الهامش} = \text{سعر بيع القنطار الواحد} - \text{سعر تكلفة منتج السميد الممتاز}$$

وعليه نجد:

$$\text{الهامش} = 3400 - 3241.56 = 158.44 \text{ دج}$$

النسبة المئوية تفدر:

$$\text{الهامش \%} = \text{الهامش} \div \text{سعر تكلفة منتج السميد الممتاز}$$

$$\text{الهامش \%} = 158.44 \div 3241.56 = 4.89 \%$$

المطلب الثالث: محاولة تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وذلك تماشاً مع ما تم دراسته في الجانب النظري من خطوات منتهجة في تطبيقها، ويمكن ايضاح هذه الخطوات فيمايلي:

- الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة المستهلكة للموارد.
- الخطوة الثانية: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.
- الخطوة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة.
- الخطوة الرابعة: تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات.

وعليه سيتم تطبيق هذه الخطوات في المؤسسة محل الدراسة كمايلي:

1. الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة المستهلكة للموارد

نظرًا لتعدد الأنشطة في الواقع العملي فضلًا عن تعقدها سنحاول اختيار بعض الأنشطة ليتم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ويجب أن يتوفر في النشاط الذي يؤخذ بعين الاعتبار الخصائص المذكور سابقًا، ويمكن ايضاح هذه الأنشطة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 06: تحديد مختلف أنشطة مؤسسة مطاحن الزيبان

المراكز	الأنشطة
الإدارة العامة	عمليات التخطيط، التنفيذ، التنسيق و المراقبة، الإشراف على أقسام المؤسسة.
الصيانة	يتم فيها فحص الآلات والمعدات
تسيير الإنتاج	إصدار أمر إنتاج خط السميد، أو الفرينة، متابعة ورشات العمل، التغليف
الموارد البشرية	إدارة المستخدمين
إدارة الجودة	مراقبة الجودة والنوعية، تطوير المنتجات
المحاسبة والمالية	العمليات المحاسبية والاجور
التمويل	شراء القح بنوعيه، وتسيير المخزون

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.

2. الخطوة الثانية: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

في هذه الخطوة يتم تحديد مسببات التكلفة، أي التي تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية وقوية ويمثل معظمها بمقياس كمية يسهل ربطها، ونوضح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 07: العلاقة السببية بين الأنشطة والمنتجات

النشاط	مسبب التكلفة
التموين	عدد طلبيات الموردين
الصيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
التغليف	عدد الأكياس
إصدار أمر إنتاج خط سميد	كغ منتج
العمليات المحاسبية والأجور	عدد العمليات المنجزة
إدارة المستخدمين	عدد المستخدمين
الجودة	كغ منتج

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن هناك من الأنشطة التي لها نفس مسببات تكلفة مثل إصدار أمر إنتاج خط سميد و الجودة.

3. الخطوة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة

يتم في هذه المرحلة تجميع الأنشطة المختلفة في مراكز تجميع واحد، ويجب أن يكون هناك تجانس بين هذه الأنشطة ومتناسبة طرديًا، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم 08: عملية تجميع الأنشطة بالمراكز المشتركة

مركز الأنشطة	مركز طلبيات	مركز المستخدمين	مركز الأكياس	مركز العمليات	مركز كغ منتج
نشاط التموين	x				
إدارة المستخدمين		x			
التغليف			x		
الصيانة				x	
العمليات المحاسبية والأجور				x	
الجودة					x
إدارة المبيعات	x				
اصدار أمر إنتاج خط سميد					x

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات مؤسسة مطاحن الزيبان لسنة 2013.

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك مجموعة من الأنشطة المشتركة في مسبب التكلفة إذ نجد:

- عدد الطلبيات تشترك في مسبب التكلفة في كل من نشاط التموين وإدارة المبيعات.
- عدد العمليات تشترك في مسبب التكلفة في كل من نشاط المحاسبة والأجور، الصيانة.
- كغ منتج يشترك في مسبب التكلفة في كل من الجودة، اصدار أمر إنتاج خط سميد.
- أما فيما يتعلق ب عدد المستخدمين وعدد الأكياس لهم مسبب تكلفة لنشاط واحد يتمثل في إدارة المستخدمين و التغليف عل الترتيب.

وعليه سوف نوضح في الجدول التالي خطوة تجميع الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة كمايلي:

الجدول رقم 09: تجميع الأنشطة بالمراكز واستهلاكات كل نشاط للموارد (الوحدة دج)

مركز الأنشطة	مركز الأنشطة	مركز الأنشطة	مركز الأنشطة	مركز الأنشطة	مركز الأنشطة
مركز كغ منتج	مركز العمليات	مركز الأكياس	مركز المستخدمين	مركز طلبات	مركز الأنشطة
				1775657.23	نشاط التموين
			2314211.66		إدارة المستخدمين
		1201687.4	14591899.91		التغليف
	1999722.59				الصيانة
	12352140.2				العمليات المحاسبية والأجور
1235645.32					الجودة
				23458.06	إدارة المبيعات
32587412					إصدار إنتاج خط سميد
33823057.32	1564165.36	1201687.4	18905834.16	201025.29	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات المؤسسة لسنة 2013.

4. الخطوة الرابعة: تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات

نقوم في هذه المرحلة بحساب سعر التكلفة للمنتج السميد وفق نظام ABC، وبحسب سعر التكلفة بتحميل التكاليف المباشرة على وحدات المنتج تضاف إليها التكلفة الوجودية لمسببات التكلفة.

أولاً: تحديد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط وحجم مسبب لكل مركز

نقسم حجوم مسببات التكلفة إلى:

- **مركز الطلبيات** وتشمل نشاط التموين ويقدر حجم مسبب التكلفة بـ 90 وهذا العدد بتقريب تحصل عليه من المؤسسة.
- أما فيما يتعلق بنشاط المبيعات حجم مسبب التكلفة يتضمن 27 طلبية لإنتاج السميد و23 طلبية لإنتاج الفرينة و 33 طلبية عل النخالة، علماً أن عدد طلبيات النخالة تفوق السميد، لذلك لجأت المؤسسة على سياسة بيع مقدار من النخالة بشرط أن يشتري الزبون مقدار من السميد.
- **مراكز المستخدمين** وتشمل إدارة المستخدمين هذه الإدارة تتضمن 122 عامل موزعون على مطحنتين واحدة لإنتاج السميد والآخرى لإنتاج الفرينة.
- نشاط التغليف نجد شخصان على مطحنتين.
- **مركز الأكياس** ويتضمن 955 كيس لفئة 25 كغ من السميد الممتاز.
- **مركز العمليات** وتشمل الصيانة 20 عملية صيانة.
- **العمليات المحاسبية و الأجور** 136 عملية تتعلق بخط إنتاج السميد والفرينة.
- **مركز كغ منتج** ويتضمن نشاط الجودة ويقدر مسبب التكلفة بإصدار أمر إنتاج خط سميد يقدر بـ 284767.52 كغ.
- وكذلك الجودة تتضمن 284767.52 كغ من إنتاج السميد، وكذا الفرينة 491241.92 كغ

يمكن توضيح ماسبق في الجدول التالي:

الجدول رقم 10 : تحديد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط ومراكز الأنشطة

مراكز الأنشطة	حجم مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة لكل مركز
مركز الطلبيات - التمويل - المبيعات	90 83	173
مركز المستخدمين - إدارة المستخدمين	122	122
مركز الأكياس - التغليف	955	955
مركز العمليات - الصيانة - العمليات المحاسبية والأجور	20 136	156
مركز كغ منتج - الجودة - اصدر أمر خط غنتاج سميد	284767.52 284767.52	569535

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات المؤسسة لسنة 2013.

وفي الجدول التالي يوضح تقسيم حجوم مسببات التكلفة على خط إنتاج السميد 25 كغ

الجدول رقم 11 : حجوم مسببات التكلفة على خط إنتاج السميد 25 كغ

مراكز التكلفة	حجم مسبب التكلفة لإنتاج سميد 25 كغ
مركز الطلبيات	27
مركز المستخدمين	10
مركز الأكياس	95
مركز العمليات	122
مركز كغ منتج	284767.52

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات المؤسسة لسنة 2013.

جدول رقم 12 : تكلفة مسببات كل المراكز التكلفة لمنتج السميد

المواد	مركز الطلبيات	مركز المستخدمين	مركز الأكياس	مركز العمليات	مركز كغ منتج
201025.29	18905834.16	1201687.4	1564165.36	33823057.32	
عدد الطلبيات	عدد المستخدمين	عدد الأكياس	عدد العمليات	عدد كغ المنتج	
173	122	955	165	284767.52	
تكلفة مسبب المركز	1161.99	154965.85	1258.312	9479.97	1188.12

المصدر: من اعداد الطالبة بإعتماد على معلومات المؤسسة لسنة 2013.

ثانياً: تحديد سعر تكلفة الكيلوغرام الواحد من منتج السميد حسب نظام ABC.

يحسب سعر التكلفة الوجدوي بالعلاقة التالية.

سعر التكلفة الوجدوي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الوجدوية لمسببات التكلفة

والجدول التالي يوضح سعر تكلفة للمنتج السميد الممتاز

الجدول رقم 13: تحديد سعر التكلفة الكيلوغرام من منتج السميد حسب نظام ABC

البيان	خط السميد الممتاز
التكاليف المباشرة	52043115.65
- مركز الطلبيات 27×1161.99	31373.73
- مركز المستخدمين 10×154965.85	1549658.5
- مركز الأكياس 95×1258.31	114733.4
- مركز العمليات 122×9479.97	1156556.34
- مركزغ منتج 284767.52×1188.12	338337985.9
مجموع التكاليف الغير مباشرة	341190307.9
التكاليف الإجمالية	393233423.5
عدد الوحدات	284767.52
سعر التكلفة	1380.90

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على البيانات المقدمة لسنة 2013.

والجدول التالي بين مقارنة بين سعر التكلفة منتج السميد الممتاز 25 كغ حسب طريقة المطبقة في المؤسسة ونظام ABC.

الجدول رقم 14 : جدول بين المقارنة بين سعر التكلفة بالمؤسسة ونظام ABC

البيان	سعر التكلفة حسب النظام التقليدي	سعر التكلفة حسب نظام ABC
خط السميد	3241.56	1380.90
الإنخاف %	% -57.40	% -57.40
الهامش	158.44	2019.1

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على البيانات المقدمة لسنة 2013.

$$\text{الإنحراف} = [(\text{سعر التكلفة حسب نظام ABC} - \text{سعر التكلفة حسب الطريقة المطبقة بالمؤسسة}) \times 100] \div \text{سعر التكلفة حسب الطريقة المطبقة بالمؤسسة}$$

$$\text{الإنحراف} = -57.40\%$$

الهامش = سعر بيع القنطار الواحد - سعر تكلفة منتج السميد الممتاز

$$\text{الهامش} = 1380.90 - 3400 = 2019.1$$

تحليل النتائج: بعد عرض نموذج التكاليف للمؤسسة محل الدراسة، وعرض نظام ABC، نقوم الآن بتحليل النتائج السابقة:

- نلاحظ من الجدول رقم 00 وجود فروق معتبرة بين نتائج نظام ABC والطريقة المطبقة في المؤسسة، ويعود هذا الاختلاف إلى التكاليف الغير مباشرة واختلاف أسس تحميلها.
 - وبالإعتماد على الجدول رقم 00 نلاحظ أن سعر التكلفة المتحصل عليه من تطبيق نظام ABC أقل من سعر التكلفة بالطريقة التي تتبعها المؤسسة، إذ قدر سعر التكلفة من خلال تطبيق نظام ABC بـ 1380.90 دج لكغ في حين نجد سعر التكلفة بالطريقة التي تتبعها المؤسسة قدرت بـ 3241.56 دج لكغ نلاحظ أن هناك انخفاض في سعر التكلفة بحوالي 1860.66 كغ وهو ما يعكس الإنحراف الذي يقدر بـ 57.40% وهو انخفاض معتبر. وهو يفسر أن نظام ABC يؤثر على ربحية المؤسسة، من خلال الإستغلال الأمثل للموارد وتجميع التكاليف على أساس مسببات التكلفة في مجموعات، وكل مجمع يتضمن نشاط أو عدد من الأنشطة حسب المسبب الذي يتوافق معه.
 - نظام ABC يساهم في تخفيض التكاليف من خلال ارتفاع هامش الربح إذ قدر بـ 2019.1 دج، في حين هامش الربح حسب نظام المؤسسة قدر بـ 158.44 دج أي الفرق يساوي 1860.66 دج، وبالتالي نقول أن نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة يؤثر في ربحية المؤسسة.
- وبعد تفسير النتائج المتوصل إليها في الدراسة التطبيقية يمكن أن نستخلص مايلي:

- نلاحظ أن نظام ABC يمكن من التتبع الدقيق للتكاليف مقارنة بالطريقة المطبقة في المؤسسة، كما يبحث عن العلاقة السببية بين الأنشطة ومسبباتها.

- نظام ABC يمكن من توفير معلومات واضحة، من خلال أسلوب التحليل الذي يعتمد عليه، إذ ساهم في تقديم معدلا الربحية الحقيقي لمنتجات المؤسسة، هذا من خلال تخصيص التكاليف الغير مباشرة، وبالتالي يؤثر علي تعزيز الربحية.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال ما تم معالجته في هذا الفصل التطبيقي، تبين لنا أن مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة مؤسسة أمام منافسة قوية من المنتجات الوطنية الخاصة والعمومية وحتى الأجنبية، لذا تحاول بقدر الإمكان المحافظة على مكانتها بكل الوسائل.

وكنتيجة لهذه الدراسة تمكنا من الإجابة عن الإشكالية المطروحة سابقا واثبات فرضيات الدراسة وذلك من خلال تحليل نظام التكاليف المطبق بالمؤسسة ومحاولة تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة إذ توصلنا إلى أنه توجد إمكانية لتطبيق نظام ABC بالمؤسسة محل الدراسة وذلك من خلال تتبع الخطوات وتحليل الأنشطة وإدخال بعض التقنيات والتدريب عليها، هذا يؤدي إلى تخفيض التكاليف وبالتالي تعظيم ربحيتها.

وكخلاصة لما سبق يمكن القول أن تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة من قبل المؤسسة مطاحن الزيبان له تأثير على السياسات الإنتاجية والربحية في تخفيض التكاليف وإظهار الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لاتضيف مقارنة بالنظام الذي تتبعه المؤسسة وكل هذا سيؤدي إلى تعظيم أرباحها.

الخلاصة

تمحور موضوع بحثنا حول دراسة أثر نظام التكلفة المبني على أساس في تعظيم الربحية وإمكانية تطبيقها في مؤسسة اقتصادية، حيث تم ابراز المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف.

وقد تم التركيز بصفة أساسية على نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) والذي يعد من الأنظمة الحديثة التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة، ولقد تبين لنا أن هذا النظام يختلف في تأثيره على الأنظمة التقليدية متجاوزاً بذلك الكثير من نقائصها وعيوبها معتمداً هذا النظام (ABC) على النشاط كقطب أساسي في تحليل التكاليف هذا القطب الذي يلعب حلقة الوصل بين التكاليف وبين أغراض التكلفة ساهم بشكل كبير في خلق قيمة وتعظيم الربحية.

وانطلاقاً من اسقاط هذا الموضوع على مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بإضافة لما تم دراسة في الجانب النظري، نستخلص جملة من النتائج التي من خلالها يتم الإجابة على إشكالية بحثنا المطروحة وتؤكد صحة فرضيات الدراسة، ونقدم بعض التوصيات التي نعتقد أنها هامة في تغيير واقع المؤسسة وتحقق أهدافها.

1- اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: يعتبر نظام ABC أكثر دقة في تحديد وتقييم التكاليف مما كانت عليه الأنظمة المحاسبية التقليدية.

يتضح من خلال ماسبق أن الفرضية الأولى تحققت وذلك من خلال الفرق الواضح في الفلسفة وآلية عمل نظام ABC والأنظمة التقليدية، فنظام ABC يعتبر نظاماً متكاملًا يسمح بتوفير معلومات مالية وغير مالية بشكل دقيق، وذلك بالإعتماد على مسببات التكلفة من خلال ايجاد علاقة كاملة بين الموارد والأنشطة والتكاليف وبذلك يتم تحليل العمليات وبالتالي تعطي نتائج أكثر تجانساً لأوعية التكاليف غير مباشرة، في حين نجد أن الأنشطة التقليدية تركز على حساب تكلفة واحدة للمنتج أو الخدمة، توفر معلومات مالية وتفرض أن العمل المباشر يشكل جزءاً كبيراً من المنتج الاجمالي.

الفرضية الثانية: يؤثر نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة على ربحية المؤسسة.

من خلال تحليل النتائج يمكن قبول هذه الفرضية، بعدما قمنا بإتباع مجموعة من خطوات لحساب التكاليف وفقاً لنظام ABC تبين لنا أن تطبيق نظام ABC يؤثر بشكل فعال على ربحية المؤسسة وهذا ماتم توضيحه في الجانب التطبيقي.

الفرضية الثالثة: تطبيق نظام ABC سيؤدي إلى تعظيم ربحية مؤسسة مطاحن الزيبان

إن تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) أثبت بشكل فعال تأثيره على تعظيم الربحية مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، من خلال اعطاء معدل الربحية الحقيقي لمنتجات المؤسسة محل الدراسة بالمقارنة مع المعدل الذي حققته المؤسسة وفقاً لطريقة التي تطبقها.

2- نتائج الدراسة:

- محاسبة التكاليف مصدر هام من المعلومات التي تعتمد عليها المؤسسة في مختلف مستوياتها.
- نظام ABC لم يعد نظام التكاليف فحسب بل تجاوز ذلك ليكون واحداً من أهم النظم المعلوماتية لتزويد المؤسسة بنوعين من المعلومات، معلومات مالية ومعلومات حول العمليات، فهو نظام دقيقاً لتخصيص التكاليف غير المباشرة.
- الربحية مفهوم واسع ومتعدد، وهذا لإختلاف وجهة نظر المحاسبين والاقتصاديين وربحية المؤسسة الاقتصادية تتناسب طردياً مع الكمية المنتجة والمباعة وأسعار البيع، وعكسياً مع التكاليف المتغيرة للوحدة المنتجة والمباعة والتكاليف الثابتة، لذلك يجب على المؤسسة من أجل تعظيم ربحيتها، اختيار النظام المناسب للإستغلال الأمثل لمواردها.
- استخدمت المؤسسة محل الدراسة لطريقة غير عملية في حساب التكلفة، يؤثر على دقة تكاليفها وبالتالي ربحيتها.
- تبني مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة لنظام ABC سيمكنها من تجاوز الكثير من الصعوبات تمكنها من تعظيم ربحيتها وهذا من خلال التحليل الدقيق لتكاليف، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وهو ما أثبتته الفصل التطبيقي.
- يآثر نظام ABC على تكلفة المنتجات من خلال تحليلات التكلفة- الحجم- الربحية، مما يمكن المؤسسة من اتخاذ القرارات المناسبة، تحليل الربحية والمزيج المنتج والتسعير كل هذا له أثر على تخفيض التكاليف وبالتالي تعظيم ربحية المؤسسة.
- إن تطبيق نظام ABC أثبت فعاليته وقد ساهم في تقديم معدل الربحية الحقيقي لمنتجات المؤسسة محل الدراسة، هذا من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة الحقيقية للمنتجات وبالتالي ساهم على تعظيم الربحية المؤسسة عندما يتم الإعتماد عليه في حساب التكاليف.

3- توصيات الدراسة:

على ضوء ما ذكر من استنتاجات نوصي بمايلي:

- ضرورة الاهتمام أكثر بنظام ABC لأن له فوائد كبيرة في تطبيقه.
- من الأفضل على المؤسسات الإقتصادية تطبيق نظام ABC وهذا لمساعدتهم على التحديد الأمثل لتكاليف وتخفيض تكلفة المنتجات دون تخفيض جودة المنتج.
- المؤسسات التي ترغب في تطبيقه يجب أن يكون لها نظام محاسبي ونظام معلومات يوفر كل ما يحتاجه هذا النظام، وضرورة العمل على توفير الموارد البشرية المؤهلة ومدربة من ذوي الاختصاص بحيث يكونون قادرين على تطبيقه.
- ننصح مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة على تبني نظام ABC لأنه يحقق الكثير من المزايا عن طريق توفيره لمعلومات حول التكاليف وامكانية تحقيق تسيير فعال وكذا تحقيق ربحية وهذا ما أكدته النتائج التحليل في الدراسة الميدانية.

4- الآفاق المستقبلية لدراسة:

- وفي الأخير نقترح بعض المواضيع التي تمثل اشكاليات جديدة بالدراسة في هذا المجال منها:
- محاولة دمج التكلفة المستهدفة بنظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة من خلال تحديد الأسعار المستهدفة للمنتجات وفق نظام ABC.
- دراسة مقارنة بين الأنظمة الحديثة في معالجة التكاليف وتحديد البديل الأفضل للمؤسسات الجزائرية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

الكتب

- 1- أحمد صالح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2006.
- 2- أحمد نور، السيد ديبان، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الهدى للمطبوعات، الجزائر 1988.
- 3- اريك نورين، ري أتش جاريسون، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد دار المريخ للنشر، الرياض، 2000
- 4- إسماعيل حجاري، معالم سعاد، محاسبة التكاليف، دار أسامة للنشر والتوزيع الأردن، 2013.
- 5- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 6- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة" قضايا معاصرة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 7- ايهاب نظمي، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف، داروائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- 8- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، لساحة المركزيةو الجزائر، 1998.
- 9- حسن ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
- 10- حمزة الشريخي، ابراهيم الجزراوي، الإدارة المالية الحديثة، دارصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- 11- صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
- 12- عبد الرحمان ثابت، إدريس جمال محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية، دار الجامعة الإسكندرية، 2006.

- 13- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006.
- 14- ماهر الخزاعي، إدارة الاسيولة والربحية، رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد، قسم ادارة الأعمال، دمشق، 2009.
- 15- محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، 1999.
- 16- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 17- محمد سعيد عبد العادي، الإدارة المالية، دار الحامد للنشر و التوزيع، الاردن، 2007.
- 18- منير غبراهيم هندي، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، المكتب العربي الحديث مصر، ط 07، 2006.
- 19- نائل عدس، نضال عدس، محاسبة التكاليف، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع الأردن، 2010.
- 20- ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية 2008.
- 21- هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية_محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية، الدار الجامعة لطبع نشر توزيع، الإسكندرية، 2000.
- 22- هيثم محمد الزعبي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر للطباعة و النشر و التوزيع الأردن، 2000.

❖ الرسائل الجامعية:

- 1- أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في تعظيم الربحية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.
- 2- امير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2005.

- 3- باسل جبر حسن أبوزعيتر، العوامل المؤثرة على ربحية المصاريف التجارية، مذكرة مقدمة لنيل الماجستير، المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، غزة، 2006.
- 4- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق المحاسبية التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011.
- 5- حسام الدين بشيرالزطمة، نظام لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، 2006.
- 6- خالص صافي صالح، الإنتاجية وتأثيرها على الربحية في المؤسسة الصناعية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراء، الجزائر، 2000.
- 7- صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007.
- 8- عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير، مقدمة انيل شهادة الماجستير، محاسبة وحباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2012.
- 9- عمرمحمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وعلاقته بالأداء المالي، مذكرة مقدمة انيل شهادة الدكتوراء في العلوم المالية والمصرفية تخصص محاسبة، الأردن، 2010.
- 10- نجلاء محمد أمين بخاري، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2002.

❖ المجالات والملتقيات:

- 1- اسماعيل يحيى التريتي، فريال كاظم عبد الغني الشخيلي، تحليل - التكلفة - الحجم - الربح في ظل نظام التكلفة على أساس الأنشطة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 14 / 50 العراق، 2008
- 2- حلس سلم، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد 1، غزة- فلسطين.
- 3- خالص صافي صالح، من أجل رقابة تسيير ذات فعالية في المؤسسات الاقتصادية العمومية، مجلة المدرية الوطنية للإدارة، المجلد 10، العدد 02 الجزائر، 2000.
- 4- سالم عبد الله حمس، نظام التكلفة الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية، مقال منشور في مجلة العلوم الإسلامية، العدد الأول، المجلد 15، فلسطين، 2007.
- 5- سامي مجدي، مدي فعالية نظام تكاليف الأنشطة ABC كنظام لمعلومات التكاليف، مجلة البحوث التجارية، المجلد 22، العدد 2، 2009.
- 6- عبد القادر مراد، عبد اللطيف مصيطفي، أثر استراتيجية البحث والتطوير على الربحية المؤسسة الاقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، الجزائر، 2013.
- 7- عيادي عبد القادر، نوي الحاج، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة و الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية الجزائر.
- 8- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مقال منشور في مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد الثاني، فلسطين، 2007.
- 9- نعيمة يحيوي، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لإكتساب المزايا التنافسية، ورقة عمل مقدمة ضمن الملتقى العلمي الوطني حول الإستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، قسم علوم التسيير جامعة مولاي الطاهر سعيدة، 10-11 نوفمبر 2009.

ثانياً: المرجع باللغة الأجنبية:

- 1- Bernard Calasse, La rentabilité de l'entreprise, Analyse, prévision, et contrôle, 3ème, édition, Paris 1982.

- 2- Dards sidney :Mangerialaccountinegan introduction to concept .
Mahous and USCS5edition. SBScoleayepuplishing 1994.
- 3- Pierre Gonso, La gestion financière de L'entreprise, Dunod ebtrise,
7^{eme} édition, 1985.
Pierre Gonso, La gestion financière de L'entreprise, Dunod ebtrise,
7^{eme} édition, 1985, p 203.
- 4- S. Ballada et J.C. coille, Outils et mécanismes de gestion financière,
maxima la ment de mesuil, edition Paris1993.

الملاحق