



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



العنوان

دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في
تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية
-دراسة حالة مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط بالطاهير -

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر مهني في علوم التسيير
تخصص : التسيير المالي للمؤسسات

إشراف الدكتور:

عمران بوريب

إعداد الطالبتين:

- شيماء بن صابرة.

- ميساء بوفنشوشة.

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة جيجل	د/مرغيت عبد الحميد
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	د/ عمران بوريب
مناقشا	جامعة جيجل	د/بوحبيبة إلهام



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



العنوان

دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

-دراسة حالة مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط بالطاهير -

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر مهني في علوم التسيير

تخصص : التسيير المالي للمؤسسات

إشراف الدكتور:

د/ عمران بوريب

إعداد الطالبتين:

- شيماء بن صابرة .

- ميساء بوفنشوشة .

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة جيجل	
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	الأستاذ د: عمران بوريب
مناقشا	جامعة جيجل	

السنة الجامعية: 2022-2023

شكر وتقدير



بسم الله الرحمن الرحيم

مع آخر لمسات هذا البحث، كان إلزاماً أن نتوجه بالحمد والشكر لله سبحانه وتعالى له الفضل والمنة على توفيقه لنا في انجاز هذا العمل فإن أصبنا من عنده وان أخطأنا فمن أنفسنا ومن الشيطان. فالحمد لله حمداً كثيراً.

وننتقدم بالشكر إلى كل من أشعل شمعة في دروب عملنا، والى كل من وقف على المنابر وأعطى من حصيلة فكره لينير دربنا

كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى الدكتور "عمران بوريب" الذي تفضل بإشرافه على هذا البحث فجزاه الله عنا كل خير وله منا كل التقدير والاحترام وجعل الله جهده في ميزان حسناته.

إهداء

إلى صاحب الوجه الطيب والسيرة العطرة ؛

إلى الذي لا يبخل علي طيلة حياته ؛ الذي كان له

الفضل الأكبر لبلوغي التعليم العالي ؛

إلى أبي العزيز حفظه الله وأطال في عمره ؛

إلى من وضع المولى - سبحانه وتعالى -

الجنة تحت قدميها ووقرها في كتابه إلى رمز الحب بلسم

الشفاء صاحبة القلب الطيب أمي ؛

إلى من اعتمد عليهم في كل كبيرة وصغيرة ؛ إلى من بهم الكبر

وبوجودهم اكتسب القوة والثقة ؛

إلى منابع الأموال - إخوتي - وليد - أسامة - عيسى - سمير ؛

إلى أختي العزيزة التي اعتبرها نعمة من الله - نهاد ؛

إلى الكتكوتة الصغيرة - جنان -

أهدي لهم ثمرة جهدي

مهسا

إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى
وأهله ومن وفى.

أهدي ثمرة مشواري الدراسي الطويل إلى محز الناس
وأكرمهم على قلبي.

إلى روح جدي الطاهرة رحمة الله عليه واسكنه فسيح جنانه.

إلى الوالدين الكريمين اللذان كانا عوناً لي بدعواتهم وأطال الله في
عمرهما وأدامهما فوق رؤوسنا والي إخوتي الأعماء.

إلى كل من قدم لي يد العون من قريب ومن بعيد، إلى الأشخاص الذين
أحمل لهم المحبة والتقدير.

شيماء

باللغة العربية:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تخفيض تكاليف الإنتاج في مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط، ومن أجل تحقيق هذا الهدف قمنا في الجانب النظري بعرض نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC كطريقة حديثة جاء لحل مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات بأسلوب أكثر دقة، أما في الجانب التطبيقي فقد قمنا بمحاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC ومقارنة النتائج المتوصل إليها بإتباع هذه الطريقة مع النتائج المتوصل إليها بإتباع طريقة المحاسبة العامة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تساعد فعلا على تخفيض تكاليف الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، مسيبات التكلفة.

summary

This study aimed to demonstrate the role of the cost accounting system based on activities (ABC) in reducing production costs in the Ayachi Saeed Tile Production Corporation .

In order to achieve this goal, we presented, on the theoretical side, the activity-based costing system (ABC) as a modern method that came to solve the problem of allocating indirect costs to products in a more accurate manner. As for the practical side, we have tried to apply the cost accounting system based on activities (ABC) and compare the results obtained by following this method with the results obtained by following the general accounting method. This study concluded that the activity-based cost accounting method actually helps to reduce production costs in the institution under study.

Keywords: cost accounting, cost accounting system based on ABC activities, cost causes.

الصفحة	المحتويات
	الشكر والتقدير
I	ملخص الدراسة
II	فهرس المحتويات
IV	فهرس الجداول
V	فهرس الأشكال
VI	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
3	المطلب الأول: محاسبة التكاليف
8	المطلب الثاني: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
12	المطلب الثالث: كيفية مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف
16	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
16	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
21	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
26	خلاصة
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
28	تمهيد
29	المبحث الأول: تقديم مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط
29	المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة
30	المطلب الثاني: وظائف مؤسسة عياشي سعيد
30	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
34	المبحث الثاني: محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة محل الدراسة
34	المطلب الأول: حساب التكاليف المباشرة للمنتجات

37	المبحث الثالث: مراحل حساب تكلفة المنتجات وفقا لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
37	المطلب الأول: تحديد أنشطة المؤسسة محل الدراسة
38	المطلب الثاني: مرحلتي تخصيص الأعباء غير المباشرة للأنشطة وتحديد مولد التكلفة لكل نشاط
42	المطلب الثالث: مرحلة تجميع الأنشطة وحساب تكلفة الوحدة للمولد
44	المطلب الرابع: حساب تكلفة المنتجات
53	خلاصة
55	الخاتمة
58	قائمة المراجع
63	الملاحق

فهرس الأشكال

والجداول

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
31	الهيكل التنظيمي لمؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط	(01)

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
14	أمثلة عن مراكز الأنشطة والتكاليف الممكن تتبعها	(01)
34	حساب تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة خلال شهر مارس 2021	(02)
36	حساب تكلفة اليد العاملة المباشرة في المؤسسة	(03)
39	تخصيص الأعباء الغير مباشرة للأنشطة وتحديد مولد التكلفة لكل نشاط	(04)
42	تجميع الأنشطة وحساب تكلفة الوحدة للمولد	(05)
44	حساب تكلفة المنتجات	(06)
48	الأنشطة التي تم ضمها	(07)
48	الأنشطة الملغاة	(08)
48	انخفاض تكلفة الوحدة للمولد بالنسبة لمولد مواد أولية مستهلكة و مولد الكمية المنتجة	(09)
49	تكلفة إنتاج المنتجات بعد الانخفاض المسجل في تكلفة الوحدة لمولد مواد أولية مستهلكة و مولد الكمية المنتجة	(10)
51	التغيرات في تكلفة الإنتاج	(11)

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
62	تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة خلال شهر مارس 2021	(01)
63	الأعباء غير المباشرة للأنشطة	(02)
64	حجم نشاط مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط شهر مارس 2021	(03)
65	مفاتيح توزيع الأعباء غير المباشرة للأنشطة	(04)

المقدمة

تعيش المؤسسات الاقتصادية في الوقت الحالي العديد من التحديات المرتبطة بالتكيف مع التطورات والتحولات العميقة والسريعة خاصة في الجانب المالي والمحاسبي، ومع تزايد حدة المنافسة ودرجة المخاطر وعدم التأكد أصبح لزاما عليها إعادة النظر في صياغة أهدافها واستراتيجياتها للمحافظة على بقائها واستمراريتها لممارسة نشاطها وكسب رضا عملائها من خلال تقديمها لمنتجات ذات جودة عالية وبتكاليف منخفضة وبالصفات المرغوب فيها لذلك استوجب على المحاسبة بكل فروعها استحداث نظام لمحاسبة التكاليف قصد تنديتها تكاليفها.

تعتبر محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث إحدى الآليات التي تمكن المؤسسة من توفير البيانات اللازمة المتعلقة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها بين مراكز النشاط المختلفة في المؤسسة وتحليلها وعرضها ليس فقط لتحديد تكلفة المنتجات النهائية وإنما للرقابة على التكاليف ومساعدة الإدارة في رسم السياسات الإنتاجية والتسويقية والاختيار بين البدائل المتاحة لحل مختلف المشاكل الإدارية.

وقد أدت التغيرات في البيئة الصناعية والإدارية إلى عدم رضا المسيرين على المعلومات التي يقدمها نظام محاسبة التكاليف التقليدي لذلك عكفت جهود الخبراء للبحث عن طرق جديدة لحساب التكاليف، وفي سنة 1987 استطاع الباحثان Cooper و Kaplan أن يقدموا نظاما جديدا لتوزيع التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يعتبر هذا الأخير من المداخل الحديثة التي تحدد طبيعة التكاليف حسب أنشطتها خاصة من خلال التفرقة بين أنواع التكاليف وتخصيصها حسب نوعها والتركيز على غير المباشرة مما تسمح لها بتخفيض التكاليف، ألا وهو الهدف الأسمى.

الإشكالية

ومن هنا تتبلور الإشكالية المراد الإجابة عليها وتوضيحها والتي تتمثل في التساؤل الرئيسي التالي:

كيف يساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف

في مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط؟

ومن خلال هذه الإشكالية وللإجابة عليها، يمكن التطرق إلى التساؤلات الفرعية التي تشكل الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع من بينها:

- ما المقصود بمحاسبة التكاليف؟ وما هي مقوماتها؟

- ما هو نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC؟ وكيف يتم تنفيذه؟
- كيف يتم تخصيص التكلفة وفق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC؟
- كيف يؤثر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC على مؤسسة عياشي سعيد؟

فرضيات الدراسة

وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- هناك اهتمام كبير من طرف مسيري مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط بنظام المحاسبة التحليلية.
- هناك إدراك من طرف مسيري مؤسسات عياشي سعيد لإنتاج البلاط لأهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC.
- يساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في تدنية التكاليف بشكل كبير في مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط.

أهداف الدراسة

- استظهار نظام محاسبة التكاليف وأهم مقوماتها.
- تحديد مفهوم محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتوضيح كيفية تنفيذه.
- محاولة توضيح آلية تخصيص التكاليف وفق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.
- توضيح أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة فيما يلي:

- تفعيل نظام ABC في المؤسسة الاقتصادية كأداة حديثة تعالج قصور الأنظمة التقليدية.
- حاجة المؤسسات الاقتصادية لنظام قياس دقيق يعمل على استبعاد الأنشطة التي لا تعطي قيمة مضافة للمؤسسة.
- إبراز كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة عن طريق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

أسباب اختيار الموضوع

- الرغبة في معالجة هذا الموضوع.
- الميول الشخصي.
- حداثة الموضوع.
- الضعف الذي تعانيه المؤسسات الجزائرية في نظم التكاليف.
- الأهمية التي تكتسبها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف.

حدود الدراسة

اقتصرت دراستنا من خلال:

- **الحدود المكانية:** تم إعداد الدراسة في مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط أولاد صالح الطاهير جيجل.
- **الحدود الزمنية:** أجريت هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة من شهر أبريل حتى شهر جوان 2023.

المنهج المستخدم في الدراسة

قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار أفضل الفرضيات، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الفصل الأول كونه المنهج الملائم لموضوع الدراسة، ثم اعتمدنا المنهج الاستقرائي من خلال أسلوب دراسة الحالة.

هيكل الدراسة

من أجل الدراسة الشاملة لهذا الموضوع والإجابة على مختلف التساؤلات المشار إليها سابقا، قسمنا هذا البحث إلى فصلين وذلك كالآتي:

تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري والدراسات السابقة المتعلقة بمحاسبة التكاليف ونظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة حيث قسمنا هذا الفصل المبحثين: تطرقنا في المبحث الأول إلى مدخل لمحاسبة التكاليف ومحاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ومختلف العناصر المتعلقة به، أما المبحث الثاني فقد قمنا بالإحاطة ببعض الدراسات السابقة التي تناولت نفس موضوع دراستنا.

وفي الفصل الثاني والذي يمثل الجانب التطبيقي للموضوع، فقد وقع اختيارنا على مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط الواقع في المنطقة الصناعية -أولاد صالح- ، ويشمل هذا الفصل على ثلاث مباحث خصصنا أولهما لتقديم المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني والثالث فقد تم فيهما محاولة تطبيق نظام ABC في المؤسسة وحساب تكلفة إنتاج المنتجات وفق هذا النظام.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للدراسة

تمهيد

إن محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث ونتيجة لانفتاحها على أساليب التحليل العلمي، أصبحت إحدى الآليات التي تمكن المؤسسة من توفير البيانات اللازمة لأصحاب القرار في إدارة العمليات عن طريق تحليل ومراقبة الأعباء بكيفية منفصلة ودقيقة.

وفي ظل هذه العمليات، ولتشخيص أدق أصبح من الضروري على المؤسسات البحث عن طرق وأساليب حديثة لحساب التكاليف تعالج النقص الحاصل في محاسبة التكاليف التقليدية ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة مكملًا لنظام التكاليف التقليدي، من خلال تحليل الأنشطة التي تتطلب التكاليف. إضافة لتحقيق قيمة مضافة والاستغناء عن الأنشطة التي لا تحقق القيمة، علاوة لما له من مزايا، سنقوم في هذا الفصل بتقسيمه إلى مبحثين:

المبحث الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تعتبر محاسبة التكاليف واحدة من العلوم المحاسبية التي تساعد المؤسسة على تطبيق المبادئ والأسس المحاسبية من خلال مجموعة من العمليات، ونتيجة للتطور الحاصل في جميع المجالات ظهر نقص في محاسبة التكاليف دفع المسيرين إلى البحث عن وسيلة أو تقنية أخرى توضح الاستغلال الأمثل للموارد، ومحاولة تخفيض التكاليف قدر المستطاع قصد تخفيض الأسعار وكل هذا أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

المطلب الأول: محاسبة التكاليف

أصبحت محاسبة التكاليف أمر ضروري لدى أي مؤسسة كونها توفر معلومات داخلية تفصيلية في المؤسسة بما يساعدها على قياس مختلف التكاليف ومنه تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف نظاماً منهجياً متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع اقتصادي للقيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات.¹

كما تم تعريف محاسبة التكاليف من قبل باحثين كما يلي:²

عرف **Maher** محاسبة التكاليف على أنها حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس وتسجيل والتبليغ عن المعلومات الكفوية.

أما **السيدية**، فقد عرفها بأنها وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفاعلية.

أما **Horngren**، فقد عرفها بأنها المحاسبة الإدارية مضافاً لها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية.

¹ صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعلمي، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص 29.

² إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 23.

من خلال التعارف السابقة يمكن استخلاص المعنى الواسع لمحاسبة التكاليف المتمثل في كونه مجموعة المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي تهتم بتحديد وقياس وتحليل عناصر التكاليف وترتيبها في قوائم وتقارير توضح تكلفة السلعة والمنتجات أو الخدمات وذلك لمساعدة الإدارة في اتخاذ مختلف القرارات الإستراتيجية.

ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف

تتمثل أهداف محاسبة التكاليف فيما يلي:¹

– توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.

– المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات من مستوى الوحدة الاقتصادية إلى المستوى القومي.

– المساعدة في اقتراح الخطط ومعايير ومعدلات الأداء، النظر في التقارير الدورية التي تقدم عن سير العمل، وضع أسس تكاليف الإنتاج موحدة لمختلف الأنشطة في المؤسسات التابعة لمؤسسة قابضة معينة، ومتابعة سير العمل في الوحدة الاقتصادية.

– تسجيل عمليات المشروع بطريقة منتظمة ودقيقة يمكن من خلالها استخراج التكاليف التفصيلية والجمالية لأي وحدة أو مرحلة أو خدمة أو قسم.

– مراقبة المصروفات جملة وتفصيلاً وذلك بغية الإشراف على مجالات الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والإدارية للمؤسسة ورفع وتحسين كفاءتها الإنتاجية.

– الكشف عن العمليات الربحية والعمليات الخاسرة تمهيداً للاستغناء عن العمليات الأخيرة وتحسين وسائل إنتاجها.

– الكشف عن نواحي الإهمال والإسراف والتلاعب في استخدام الموارد الإنتاجية.

ثالثاً: مقومات نظام التكاليف

يعتمد تصميم نظام التكاليف على مقومات أساسية تكفل له القدرة على تحقيق الأهداف الموجودة منه

¹ محمد عبد الفتاح العشاوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص ص 35،36.

وتتمثل هذه المقومات كالآتي:¹

1. دليل وحدات الإنتاج أو التكلفة: تتمثل في تحديد نوع المنتجات النهائية التي ينوي إنجازها والتحديد مهم لأنه يمهد عملية وضع الدليل لوحدة المنتجات أو الخدمات النهائية، حيث يتطلب اتخاذ الخطوات الرئيسية التالية:

- حصر المنتجات النهائية التي تنوي المؤسسة إنتاجها.
- تقسيم المنتجات النهائية إلى مجموعات بحيث تتكون كل مجموعة من عدد البنود المتشابهة العامة في النواحي العامة، حيث تقسم كل مجموعة داخليا حسب الاختلافات الرئيسية بين بنود المجموعة الواحدة.
2. دليل مراكز التكاليف: من الضروري تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية صغيرة تسمى "مراكز التكاليف"، بحيث تكون كل وحدة إدارية تحت مسؤولية شخص معين حتى يمكن الرقابة على التكاليف على أساس سليم، ومن الشروط الواجب توفرها في مراكز التكاليف نذكر:

- أن يشغل مركز التكلفة مساحة محددة من المصنع حتى يتسنى الإشراف على نشاطه.
- استخدام المساحة كأساس لتوزيع المصاريف الصناعية غير المباشرة المتعلقة بها.
- أن يحدد العمال العاملين بالمركز حتى يسهل تحديد أجورهم و تحليلها.
- أن يعين مشرف مسؤول على نشاط المركز ويعتبر الرئيس المباشر لمجموعة العمال الموجودين.
- أن يحدد كل مركز مجموعة الآلات التي تستخدم في تنفيذ عملية صناعية.
3. دليل عناصر التكاليف: عند قيام المؤسسة بإنتاج منتج أو أداء خدمة تتحمل نفقات كثيرة. ولذلك من الضروري وضع دليل لعناصر التكاليف، ويمكن تقسيم عناصر التكاليف إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:

- أ. **عناصر تكلفة المواد:** يتمثل في تكلفة المواد المستخدمة في نشاط الوحدة الاقتصادية.
- ب. **عناصر تكلفة العمالة:** ويتمثل في الأجور والمرتبات المدفوعة للعاملين.
- ت. **عناصر تكلفة الخدمات الأخرى:** يتمثل في بنود المصروفات الأخرى.
- 4. الدورة المستندية:** تعتبر المستندات عنصرا هاما من عناصر نظام التكاليف وتقسم إلى:
 - أ. **مستندات خارجية:** وهي المتعلقة باقتناء العناصر اللازمة لأداء النشاط.

¹ نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، الطبعة الأولى، جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص ص 25-

ب. مستندات داخلية: هي مجموعة المستندات التنظيمية الداخلية التي يستخدمها المشروع في ضبط النشاط داخل الإدارات والأقسام المختلفة.

5. المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية: إن تصميم المجموعات الدفترية والسجلات تتلخص في تحليل تكلفة المنتجات واستخدام البيانات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية. ويمكن تصميم سجلات التكاليف إلى ثلاث مستويات:

أ. المستوى الأول: هو تسجيل تحليل نوعي لكل عنصر من عناصر التكاليف حيث يتمثل في السجلات المطلوبة لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف ويطلق عليه ب " التحليل النوعي للعناصر".

ب. المستوى الثاني: يتمثل في تحليل عناصر التكاليف على أساس مراكز المسؤولية المنتشرة داخل المشروع.

ت. المستوى الثالث: يتمثل في إعادة تسجيل البيانات السابقة على أساس إجماليات لتكلفة نشاط والإيراد المحقق من المشروع ككل.

6. التقارير والملخصات والكشوف: تعتبر التقارير والكشوف + الوعاء الذي يسجل تتابع العمل وعلى مصمم نظام التكاليف إن يحدد أولاً الهدف من النظام حتى يتم تحديد التقارير المطلوبة التي تحمل البيانات

المطلوبة وتقوم التقارير المحاسبية على تحقيق ما يلي:

- رسم السياسات ووضع الخطط المتعلقة بأوجه النشاط (إنتاج، تسويق، تمويل) في المشروع.
- اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بأوجه النشاط وذلك عن طريق توفير احتياجات المستويات الإدارية المتعددة من البيانات.

- الرقابة وتقسيم الأداء عن طريق توفير البيانات للتعرف على الوفرات والإشراف وتحديد المسؤولية واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

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

- أساس أو نظرية التكاليف الكلية.
- أساس أو نظرية التكاليف المباشرة.

- أساس أو نظرية التكاليف المتغيرة.
- أساس أو نظرية التكاليف المتعلقة.

رابعاً: التكلفة وطرق حسابها

تعبر التكلفة عن قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة وعليه وجب على المؤسسة التحكم في تكاليفها وتحليلها ومراقبتها وذلك لما لها أهمية في تحقيق أقصى ربح ممكن.

1. مفهوم التكاليف:

هي مجموعة الأعباء والمصاريف المحسوبة خلال فترة زمنية معينة، والمرتبطة بوظيفة ما أو مجموعة وظائف أو بمنتج وذلك قبل المرحلة النهائية أي مرحلة البيع.¹

2. طرق قياس التكلفة:

هناك عدة طرق لقياس التكاليف نذكر منها:²

- أ. طريقة التكاليف الكلية: تقوم هذه الطريقة على تحميل جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة أو المتغيرة على الوحدات المنتجة بغض النظر عن حجم الإنتاج أو حجم المبيعات.
- ب. طريق التكاليف المباشرة: تقوم على تحميل وحدات الإنتاج للتكاليف المباشرة فقط واستبعاد التكاليف غير المباشرة باعتبارها تكاليف زمنية يتحملها حساب الإرباح والخسائر.
- ت. طريقة التكاليف المتغيرة: تقوم على مبدأ تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة فقط، أما التكاليف الثابتة فيجري تحميلها على حساب الأرباح والخسائر.
- ث. طريقة التكاليف المستغلة: تقوم على تحميل كافة التكاليف المتغيرة على الإنتاج والمبيعات بالإضافة إلى جزء من التكاليف الثابتة على أن يتحدد ذلك الجزء في ضوء استغلال طاقة المشروع، حيث يزداد هذا الجزء بزيادة نسبة الاستغلال وينخفض بانخفاض نسبة الاستغلال.

المطلب الثاني: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

كل نظام يخترع من أجل تكملة النقص الذي حدث في النظام الذي قبله، ونظراً للنقص الذي ظهر في نظام محاسبة التكاليف ظهرت طرق حديثة لمعالجة تلك النقائص ومن بين هذه الطرق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

¹ بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 11.

² نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سبق ذكره، ص ص 26، 27.

أولاً: الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف

بعد تدارك النقص في الأنظمة التقليدية سعى الباحثون في المجال إلى ابتكار أنظمة جديدة تعالج تلك النقصان.

1. **نظام الإنتاج في الوقت:** يعتبر التوجه نحو فلسفة الوقت المحدد من المداخل المتكاملة لتقنيات الإنتاج الحديثة إذ يعمل على تخفيض المخزون بجميع أنواعه إن لم يكن التخلص منه كلياً وهذا ما يحقق وفورات مالية هائلة في تكاليف الحصول عليه وتخزينه ومناولته وكذا وفورات عينية متمثلة في المكان المخصص لتخزينها، إذ لوحظ أن الشركات التي طبقت طريقة الإنتاج بالوقت استطاعت أن توفر أكثر من 50% من مساحة المصنع التي كانت مخصصة للتخزين.¹

2. **نظام التكلفة المستهدفة:** تعتبر التكلفة المستهدفة أحد أدوات إدارة التكلفة التي تهدف إلى حفظ بعض عناصر التكاليف واستبعاد عناصر التكاليف الأخرى في رحلة التشغيل الرئيسية، وذلك بما يضمن تخطيط التكاليف لإدارة الأنشطة.²

3. **نظام الإدارة بالأنشطة:** يعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة بمثابة الإطار الذي يعمل من خلاله نظام التكاليف على أساس الأنشطة، بحيث يشكلان نظاماً متكاملًا لسير المؤسسة مبنيًا على أسس واحدة، حيث نظام ABC الأداة الرئيسية والفعالة لمراقبة التسيير في نظام ABM، من حيث اعتباره مصدرًا رئيسيًا للمعلومات واستخدامها للتقنيات المختلفة التي تساعد على اتخاذ القرارات وبرمجة العمليات وإعداد الموازنات.³

ثانياً: محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

تسعى الكثير من المؤسسات إلى تحسين نظامها المحاسبي عن طريق تبني نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كمدخل جديد لتوزيع التكاليف قصد المساهمة في توفير معلومات أكثر دقة.

1. تعريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC طريقة أو مدخلا لتطوير أو تحسين قيام التكلفة المحسوبة ويعتبر هذا النظام بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف عن طريق توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف.

¹ إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 89.

² محمد العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 330.

³ أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2013، ص 73.

عرف **Horngren** نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة **ABC** أنه طريقة ومدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية كما انه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى كالسلع، الخدمات، العملاء... الخ.¹

أما **Raffish** فقد عرف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة **ABC** على أنه نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي الذي يتعقب أنشطة المؤسسة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج.²

من التعريفين السابقين يمكن القول أن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة **ABC** هو نظام معلوماتي وطريقة تهدف إلى تحسين تخصيص التكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة.

2. أهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة **ABC**:

وتكمن أهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة فيما يلي:³

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
- يوفر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** معلومات تكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات.
- يتيح هذا النظام لإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة.

3. مرتكزات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة **ABC**

يعتمد نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة **ABC** على مفاهيم رئيسية:⁴

- أ. **مركز النشاط Activity center**: هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها؛

¹ إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، نظام التكاليف على أساس الأنشطة عوامل التنبؤ ونجاح التطبيق، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2018، ص ص 26-28.

² المرجع السابق، ص 28.

³ هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 24.

⁴ زكريا دموم، وليد مرغني، الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة **ABC** في المؤسسات العمومية الصحية، دراسة ميدانية، ورقة بحثية لفعاليات الملتقى الدولي حول الصحة والأنشطة الصحية في الدول النامية، الواقع والتطلعات، من تنظيم المعهد العالي للدراسات التطبيقية في الإنسانيات بتوزر، جامعة قفصه، تونس، 2020، ص 05.

- ب. **مجمع التكاليف Pool cost**: هو عبارة عن تجميع لعناصر التكاليف التي تشترك في مسبب تكلفة واحدة، حيث يكون هناك سبب واحد لحدوث كل عناصر التكاليف المجمع؛
- ج. **الموارد Resource**: هي التكاليف غير المباشرة التي يتم استهلاكها من طرف الأنشطة، يتم تعيين التكاليف المباشرة للمنتجات من خلال التصنيفات، ويتم تخصيص التكاليف غير المباشرة فقط، وتحمل على تكلفة المنتجات من خلال الأنشطة؛
- د. **مسبب التكلفة Driver cost**: هو عامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفدة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة؛
- هـ. **الأنشطة Activityes**: تعرف على أنها مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أداءه داخل المؤسسة الاقتصادية، ومن أساسيات التطبيق في ABC ضرورة تحديد الأنشطة بدقة ثم تبويبها في مجموعات متجانسة، حيث يمكن أن تكون على مستوى وحدة الإنتاج، الطلبية، المصنع... الخ؛

4. تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يتم تقييم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة من خلال عرض مختلف مزاياه والانتقادات الموجبة له.

- أ. **المزايا**: يتميز نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بمجموعة من المزايا منها:¹
- تخفيض التكاليف من خلال تقييم الأنشطة المختلفة بحيث يتم استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي.
 - يساعد النظام الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
 - فعالية الدور الرقابي للنظام ABC بحيث يأخذ في الحسابات التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج، الأمر الذي يزيد من إمكانية عدم وجود انحرافات.
- ب. **الانتقادات**: على الرغم من المزايا التي يتمتع بها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC إلا أنه تعرض إلى مجموعة من الانتقادات منها:²
- يركز نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على القرارات الإستراتيجية في المدى الطويل، بينما تحتاج المؤسسة إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في المدى القصير.

¹ زكريا دمدوم، وليد مرغني، المرجع السابق، ص8.

² المرجع السابق، ص08.

– يستبعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل مثل التسويق والإعلان وخدمات ما بعد البيع والبحوث والتطوير وهندسة الإنتاج لذلك يجب تعديله لكي يتضمن مثل هذه التكاليف حتى يتمكن التوصل إلى التكلفة الكلية للمنتج.

المطلب الثالث: كيفية مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف

لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة دور هام في توفير بيانات ومعلومات دقيقة تساعد الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل، فهو يعتبر الفرصة المتاحة والوسيلة الفعالة أمام المؤسسة لتخفيض تكاليف الإنتاج بكل دقة، وبغية فهم أكثر لكيفية مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف سنحاول فهم العلاقة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وكيف يستخدم هذا النظام في تخفيض التكاليف.

أولاً: العلاقة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

كل علم أو نظام يخترع من أجل معالجة القصور والتركيز على نقاط غفل عنها النظام الذي سبقه، ونظراً للانتقادات الموجهة للطرق التقليدية لحساب التكاليف خلق تحديات للمحاسبة الإدارية، وكنتيجة لهذه التحديات تم تقديم نظام جديد لتوزيع التكاليف غير المباشرة يعرف بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حيث تكمن العلاقة بينهما فيما يلي:¹

- يعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة طريقة من طرق محاسبة التكاليف.
- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما هو إلا محاولة لتطوير أو تحسين نظام محاسبة التكاليف بهدف الوصول أو محاولة الوصول إلى أرقام تكلفة أكثر دقة وشمولية.
- يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة محملاً لمحاسبة التكاليف حيث أن هذا الأخير يقوم بتوفير المعلومات والبيانات التي تسند إليها الإدارة في اتخاذ القرارات في حين أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يسعى إلى أن تكون تلك المعلومات والبيانات ذات دقة عالية.
- يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC مكملًا لمحاسبة التكاليف من حيث درجة التجانس فهو يركز على علاقة السبب والنتيجة بين أسس تحميل التكاليف غير المباشر ومجموعات التكاليف، كما يقدم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على أساس الأنشطة لمحاسبة التكاليف معلومات مالية وغير مالية حول العمليات والأنشطة بصورة مفصلة.

¹ إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، مرجع سبق ذكره، ص 61.

ثانياً: كيفية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف

يعمل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف عن طريق المرور عبر المراحل التالية:

1. **المرحلة الأولى:** تحديد الأنشطة ويتم في هذه المرحلة تحديد وتصنيف كل نشاط من خلال إعداد قائمة توضح تفصيلاً ما يقوم به النشاط من أعمال وسلوك التكاليف وأثرها على عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط، كذلك يجب أن توضح هذه القائمة حركة التدفقات بين النشاط والأنشطة الأخرى، تبين مثلاً أن تحليل مراحل العمل أوضحت تدفق معلومات جديدة يصعب ربطها بالنشاط الذي سبق وتم تحديده بالأنشطة التي تدعم عمل المؤسسة ومراحل العمل، ومتطلبات التحليل الوظيفي، وذلك حتى يمكن تطبيق الخطوات الأخرى في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وبالتالي فإنه في هذه المرحلة سيتم انتقاء الأنشطة التي تعمل على تكوين المنتج وبالتالي إلغاء الأنشطة غير المساهمة في عملية الإنتاج، على عكس الطريقة التقليدية فإنها لا تقوم بعملية تحديد الأنشطة أي أنها تقوم بتحميل جميع تكاليف الأنشطة سواء تساهم أو لا تساهم في عملية الإنتاج... الخ.¹

2. **المرحلة الثانية:** تحديد مسببات التكلفة بعد تحديد الأنشطة تتم المرحلة الثانية وهي جد مهمة تتمثل في تحديد وفهم مسببات كل نشاط رئيسي مذكور حيث أن مسببات حدوث التكلفة والتي تمثل بدورها عوامل متغيرة، فتؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية ويمثل معظمها بقياس كمية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاجي معين مثل: تكلفة المواد المباشرة، ساعات عمل الآلات، عدد مرات تحضير الآلات... الخ.²

إن فهم لمسببات التكاليف المتعلقة بكل نشاط يحقق وفورات اقتصادية هامة في الجانب التطبيقي لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ويتجلى هذا بوضوح من خلال إنشاء ما يسمى بمراكز الأنشطة أو أحواض الكلف.

3. **المرحلة الثالثة:** تتبع التكاليف لمراكز التكلفة ففي هذه المرحلة لتخصيص الموارد على مراكز الأنشطة والتي تتميز بالتعدد مقارنة مع مراكز التكلفة المستخدمة في طريقة مراكز التحليل يتم تعيين التكاليف المباشرة للمراكز، وفي حالة عدم الإمكانية فإنه يتم استخدام مسببات التكلفة من المستوى الأول والخاصة

¹ مخلخل زوبنة، تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة اقتصاد المال والإعمال، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 04، 2020، ص ص 126، 127.

² إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، مرجع سبق ذكره، ص 133.

بهذه المرحلة بمسببات الموارد التي تشبه مفاتيح التوزيع ويمكن أن نجد في بعض المراكز نوعين من الأنشطة وهي: الأنشطة الأولية والأنشطة الثانوية، في هذه الحالة يجب أن تحمل تكاليف الأنشطة الأولية إلى الأنشطة الثانوية، والتي تعد بمثابة إغراض تكلفة لها وذلك باستخدام مسببات الموارد¹.
الجدول رقم(01): أمثلة عن مراكز الأنشطة والتكاليف الممكن تتبعها.

أنواع المراكز	التكاليف الممكن تتبعها
مراكز على مستوى الوحدات المنتجة أنشطة مرتبطة بالآلات أنشطة مرتبطة بالعمل	تكاليف القوى المحركة تكاليف الصيانة تكاليف العمل تجهيزات المصنع اهتلاكات الآلات والمعدات اهتلاكات آلات الصيانة
مراكز على مستوى الدفعة عمليات الأمر بالشراء عمليات الأمر بالإنتاج عداد الآلات والمعدات ومناولة المواد	تكاليف الأعمال المكتبية التجهيزات المهتلكة تكاليف إعداد الآلات تكاليف مناولة المواد اهتلاك الأدوات المكتبية وأجهزة مناولة الآلات
مراكز على مستوى المنتج أنشطة فحص الجودة اختبارات المنتج إدارة المخزون لكل أنواعه تصميم المنتج العمليات الخاصة (للمواد والآلات)	تكاليف رقابة النوعية تكاليف تجهيزات الاختبار تكاليف إدارة القطع تكاليف تخزين المواد تكاليف هندسة المنتج تكاليف التصميم اهتلاكات الآلات والمعدات المتخصصة
مراكز على مستوى الدعم العام معدات المصنع العامة تشغيل المصنع إدارة وتدريب الأفراد	مرتبات إدارة المصنع اهتلاك المصنع الضرائب العقارية والتأمينات تكاليف إدارة الأفراد تكاليف تدريب العاملين تكاليف ترقية العاملين

المصدر: إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع،

الأردن، 2012، ص ص137، 138.

¹ مخلخل زويينة، مرجع سبق ذكره، ص127.

4. المرحلة الرابعة: تحميل تكاليف الأنشطة تضم هذه المرحلة تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقا لحاجة كل هذه المنتجات للموارد المستنفدة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب وتستخدم هذا المعدل لتخفيض تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، أي انه يتم تحديد التكلفة وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيفها حتى تصبح وحدة تامة الصنع¹.

¹ مخلخل زوينة، المرجع السابق، ص128.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات موضوع نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نظرا للأهمية التي يحضى بها، إضافة إلى مختلف المزايا التي تحصل عليها المؤسسة مقابل تبنيها له في هذا المبحث سوف يتم عرض أهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى مختلف الدراسات باللغة العربية التي تناولت هذا الموضوع. محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة الجزائر 3، الجزائر، العدد 13، 2018. تهدف هذه الدراسة إلى عرض نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كطريقة جديدة لتتبع التكاليف لأغراض التكلفة؛ وإبراز دور هذا النظام في تخفيض تكاليف المؤسسة وتحسين مردوديتها من خلال الإيجابيات التي أتى بها هذا النظام، إضافة إلى محاولة القيام بتحليل التكاليف من منظور كمي إلى منظور نشاطي، لإعطاء صورة واقعية لتكاليف المؤسسة.

وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج تمثلت في كون نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يقوم على فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة، وإنما تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد، لذا يتعين عند حساب تكلفة المنتجات المرور أولا عبر الأنشطة، تكمن المشكلة في أنظمة التكاليف دائما في محور التكاليف غير المباشرة نظرا لصعوبة تحديد معايير التوزيع المناسبة، حيث أن الفرق الجوهرية بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية هو الكيفية التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة .

اتفقت هذه الدراسة ودراستنا في إبراز نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، فيما اختلف الحيز الزمني والمكاني للدراستين حيث تمت هذه الدراسة سنة 2018.

احمد محمود حسين، علي حسين نوري بني لام، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة لتحديد تكلفة الخدمة المصرفية، مجلة كلية مدينة العلم، جامعة دجلة، المجلد 13، 2020.

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على البيانات الضرورية لاحتساب كلفة الخدمات المصرفية و توفير أداة تمكن العاملين في المصرف من ربط الكلفة بالأساس المسبب لها وتحديد نصيب كل خدمة من الأنشطة المصرفية.

وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج من أبرزها أنه بالرغم من وجود دفاتر وسجلات محاسبية مالية جيدة، إلا أنها غير كافية لتزويد محاسبة التكاليف بمعلومات التي تمثل مدخلات نظام التكاليف، إذ تبين أنه لا توجد تفاصيل دقيقة للمصاريف والإرادات في السجلات المحاسبية، إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكن أن يؤدي إلى الكثير من المنافع منها احتساب وتوزيع التكاليف بشكل أكثر دقة ويوظف هذا الاحتساب في خدمة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة، عدم الاهتمام بتأهيل الموظفين وعدم وجود دورات تدريبية لتطوير الكادر على استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة، وهو شرط مهم لإمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

اتفقت هذه الدراسة ودراستنا في عرض مختلف عناصر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وأيضاً محاولة التعريف الشامل بهذا النوع من أنظمة إدارة التكاليف، ويتمثل الاختلاف هنا من حيث القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة محل الدراسة فقد تمت هذه الدراسة في مؤسسة خدمية أما دراستنا فقد تمت في مؤسسة إنتاجية كما اختلفت في الحدود الزمنية والمكانية فهذه الدراسة تمت سنة 2020. **مخلخل زوينة، تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة اقتصاد المال والإعمال، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 04، 2020.**

وتكمن أهداف هذه الدراسة في توضيح أهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC مقارنة بالنظم التقليدية، وإبراز دوره في تخفيض التكاليف بالإضافة إلى التعرف على المزايا التي يتيحها لتسيير استراتيجي أفضل للتكاليف في المؤسسة.

من خلال النتائج المتوصل إليها من قبل الباحثة تبين أن استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض تكلفة الإنتاج يعتبر نموذجاً متقدماً ودقيقاً لتخصيص التكاليف الغير مباشرة كونه يقوم على فكرة أن المنتجات تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة تستهلك الموارد على عكس الطرق التقليدية فإنها تقوم على فكرة تحميل جميع التكاليف للمنتج لأنه يتم الاعتماد على معدل تحميل واحد.

تم في الدراستين حساب التكاليف غير المباشرة وتقسيمها على الأنشطة داخل المؤسسة محل الدراسة بالإضافة إلى محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة هدف تخفيض تكاليف الإنتاج، وقد اختلفت الدراستين في الحدود المكانية للمؤسستين محل الدراسة وكذا الحدود الزمنية فقدت تمت هذه الدراسة سنة 2020.

حسين يحي، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الصناعية، دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للسباكة، جامعة ابن خلدون تيارت، الجزائر، المجلد 22، العدد 1، 2020.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الصناعية وتبيان ضعف الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف المستخدمة بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

ومن النتائج المتوصل إليها من قبل هذا الباحث كون الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف غير قادرة على إعطاء حقيقة للتكاليف المحملة عن تكلفة المنتج، حيث أنها أحيانا تكون مغلطة وبياناتها غير دقيقة وهذا ما تبين من خلال الدراسة الميدانية التي أظهرت الانحرافات في تحديد سعر تكلفة المنتجين باستخدام النظامين المذكورين، نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل أكثر دقة لأن معالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة بطريقة ABC هي أكثر دقة ومنطقية من المعالجة وفق المدخل التقليدي للتكاليف التي تقوم بتحميل المنتجات البسيطة ذات الحجم الكبير بتكاليف كبيرة وتحميل المنتجات المعقدة ذات الحجم القليل بتكاليف قليلة.

اتفقت هذه الدراسة ودراستنا في محاولة إبراز أهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ومحاولة تطبيقه في مؤسسة صناعية بالإضافة إلى الاتفاق في الهدف، أما من ناحية الاختلاف فقد اختلفت الدراستين فيلا الإشكالية المطروحة وكذا الاختلاف في محل الدراسة.

أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض أنظمة حديثة مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وتوضيح مدى قدرة هذا النظام على توفير معلومات دقيقة وسليمة لتكون قاعدة صحيحة للقرارات المتخذة بالإضافة إلى محاولة وضع بيئة سليمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ومعرفة أثره على المؤسسة محل الدراسة.

وعلى ضوء هذه الدراسة تم التوصل إلى نتائج تكمن في عجز الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف في الطرق التي تستخدمها والتي تتميز بالعشوائية وعدم الدقة هذا ما عكس على القرارات المتخذة على أساس مخرجات هذه الأنظمة من المعلومات وذلك لأن أنظمة محاسبة التكاليف وجدت أساس لخدمة الإدارة بتوفيرها لمعلومات تساعد الإدارة على تسيير تكاليفها ومتابعتها مما يسمح بتحديد ربحية

منتجاتها وخدماتها بالشكل الذي يسمح برسم ووضع سياسات تسعيرية سليمة، بالإضافة إلى مساعدة الإدارة على أداء وظائفها المختلفة من تخطيط، متابعة، توجيه، والرقابة، يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نقطة تحول في مجال محاسبة التكاليف، فظهوره في فترة الثمانينات من القرن الماضي والتي تزامنت مع فقدان الثقة في الأنظمة التقليدية بالإضافة إلى فلسفته وآلية عمله التي تعتبر جديدة ومختلفة عن مبادئ التنظيم المعتمدة منذ زمن، جعل منه نظام إداري تسييري وليس نظام كلفوي فقط إضافة إلى كونه يعتبر نظاما متكاملًا للتسيير وليس فقط أداة أو وسيلة لمعالجة التكاليف، وذلك لشموله على مكونات النظام فمدخلاته تتمثل في بيانات مالية وبيانات غير مالية تسمح بعد معالجتها للحصول على معلومات تخص كل من حساب وتتبع التكاليف.

اتفقت الدراستين من الجانب النظري من خلال توضيح مدى قدرة هذا النظام في توفير معلومات دقيقة تساعد المسيرين على اتخاذ قرارات سليمة، أما الاختلاف فقد تمثل في الإشكالية المطروحة والمؤسسة محل الدراسة وكذا الحيز المكاني الزمني كونها تمت سنة 2010.

أشرف عزمي، مسعود أبو مغلي، اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تعظيم الربحية، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، دراسة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2007.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية ومدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق هذا النظام في المستشفيات الخاصة، كذلك فيما إذا كان هناك معوقات لتطبيق هذا النظام في المستشفيات. توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج تمثلت في كون أنظمة التكاليف من الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي في المستشفيات حيث تقوم بتزويد الإدارة أو صانعي القرار بالمعلومات والبيانات المالية وغير المالية والتي تحتاجها لتقييم أداء عملياتها الإدارية والتشغيلية، أن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساهم في تمكين المستشفيات من تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية في حالة تطبيقه.

اتفقت الدراستين في الهدف من تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وهو تخفيض التكاليف، أما أوجه الاختلاف فتمثلت في الاختلاف في الإشكالية المطروحة والحيز المكاني والزمني فقد تمت هذه الدراسة سنة 2007، بالإضافة إلى القطاع الذي تنتمي إليه المؤسستين محل

الدراسة حيث أن هذه المؤسسة تنتمي إلى القطاع الخدمي في حين أن مؤسستنا تنتمي إلى القطاع الصناعي.

زكريا دمدوم، وليد مرغني، الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات العمومية الصحية، دراسة ميدانية، ورقة بحثية لفعاليات الملتقى الدولي حول الصحة والأنشطة الصحية في الدول النامية، جامعة قفصة، تونس، 2020.

تهدف هذه الورقة البحثية إلى فهم الحاجة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات العمومية الصحية ومحاولة الإلمام بالتأصيل النظري بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC.

خلصت هذه الدراسة إلى أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يوفر رقابة فعالة ومعلومات ذات أهمية دقيقة من خلال تخصيص تكاليف حسب الأنشطة في المستشفى العمومي لكل قسم فرعي على حدة، إن نجاح طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية للصحة يتطلب التحديد الجيد والدقيق للأنشطة الرئيسية ومدى ترابطها ببعضها وتفسير التكاليف المشتركة بين الأنشطة.

اتفقت الدراستين في محاولة استعراض بعض العناصر المتعلقة بنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالإضافة أي اشتراكها في نفس الهدف وهو تدنية التكاليف، أما الاختلاف فتمثل في الإشكالية المطروحة والحدود الزمنية كون الدراسة تمت في سنة 2020، إضافة إلى نوع المؤسسة حيث تمت في مؤسسة خدمية، أما دراستنا فقد تمت في مؤسسة صناعية،

دراسة الحاج مسكين، خليفة يعقوبي، جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومتطلبات تطبيقها في المؤسسة الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 1، 2020.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهمية جودة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومدى توفر المؤسسة محل الدراسة على إمكانية تطبيقه.

وقد خلصت نتائج الدراسة إلى أن أنظمة التكاليف المطبقة حاليا من طرف المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة حسب آراء المستجوبين لا تمكنها من التحكم في تخفيض التكلفة، وأن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على الرغم من أنها تملك الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لكن توجد هناك صعوبات تحول دون تطبيقه.

تتشابه الدراستين من حيث استعراض نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وأهم خطوات تطبيقه ومزاياه المتعددة، أما من حيث الاختلاف فقد اختلفت الدراستين من حيث عدد المؤسسات التي تمت الدراسة حيث اشتملت هذه الدراسة على المعلومات المتعلقة بـ13 مؤسسة اقتصادية أما دراستنا فقد شملت مؤسسة واحدة.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

سوف يتم في هذا المطلب عرض بعض الدراسات باللغة الأجنبية التي تناولت هذا الموضوع.

Goranka knezevic, vule mizdrakrovic, exploratory reserch of Activty based costing method implemenpatation in serbia, ekonomiska istragivanja, vol 23, 2010

خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي توصل إليها هذا الباحث من بينها انه اعتبر المؤسسات الخدمية بشكل عام مرشحة مثالية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة أكثر من المؤسسات الإنتاجية، ومن المتوقع أن يكون معدل تنفيذ ونجاح نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يكون أعلى في المؤسسات التي تقدم الخدمات، فبالرغم من الايجابيات التي يتمتع بها هذا النظام والمزايا التي يقدمها إلا أن معدل تنفيذه صغير نسبياً، حيث يتطلب تنفيذه إحداث تغييرات في الهيكل التنظيمي بالإضافة إلى رغبة الموظفين والمديرين في التغيير لان مقاومة الموظفين اكبر عقبة في التغيير، علاوة على ذلك نظام محاسبة التكاليف يكشف مختلف الأنشطة غير الفعالة التي كانت تخفيها محاسبة التكاليف التقليدية.

اتفقت الدراستين في موضوع الدراسة ألا وهو نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإبراز مختلف المزايا التي تتحصل عليها المؤسسة من خلال تطبيقها لهذا النظام، واختلفت الدراستين من حيث القطاع التي تنشط فيه المؤسسة فهي تنتمي إلى القطاع الخدمي أما دراستنا فتتنتمي إلى القطاع الصناعي، وكذلك من حيث الحيز المكاني والزمني فقد تمت هذه الدراسة سنة 2010.

Hoanga, Pham, Nguyen, factors affecting activity based costing adoption in autonomous public, unv in vitnem, vol 7 issue12, 2020

الهدف الرئيسي من هذه الدراسة يتمثل في التحقيق من العوامل التي تؤثر على اعتماد التكلفة على أساس الأنشطة ABC في الجامعات العامة المستقلة في الفيتنام.

تشير نتائج الدراسة إلى أن اعتماد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC يتأثر بشكل كبير بالتدريب والمنافسة والدعم من كبار المديرين وحجم الجامعة، إذن الأنشطة التدريبية ضرورية جدا للنجاح في تطبيق الابتكارات في المحاسبة.

اتفقت الدراستين في عرض الموضوع من مختلف الجوانب النظرية، فيما اختلفت الدراستين من حيث الجاني التطبيقي حيث اختلف نوع المؤسسة محل الدراسة، اختلاف طرق جمع المعلومات، اختلاف الحيز الزمني للدراسة حيث تمت هذه الدراسة سنة 2020.

Dahlgren· Holmstrom· Nehler: Activity Based Costing diffusion and adoption

تمت هذه الدراسة في السويد عام 1999 على عينة تتكون من 400 شركة تصنيع، تضم أكثر من 50 موظفا بمعدل استجابة 37%.

الهدف منها هو وصف وشرح انتشار وتبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الصناعة السويدية مع مقارنة نتائج هذه الدراسة ونتائج الدراسات في البلدان الأخرى، وقد تم اختيار 27 متغيرا لتحليله ثم تم تقليلها إلى 9 عوامل كانت لها دلالة إحصائية وهي: الحجم، المنافسة، التمايز، جودة النظام، الأتمتة، الأهمية الإستراتيجية للتكلفة، مراقبة الميزانية، تنوع المنتجات وأخيرا المتغيرات المفقودة ذات الصلة.

تظهر نتائج الدراسة أن ثلاثة فقط من العوامل كانت لها دلالة لمساعدة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وهي الحجم، الأهمية الإستراتيجية للتكلفة، مراقبة الميزانية. اتفقت الدراستين في موضوع محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ومحاولة شرحه والأهمية والمزايا التي تحصل عليها المؤسسة عند تبنيه، أما الاختلاف بين الدراستين فقد تمثل في طريقة عرض الموضوع، طرق جمع المعلومات وعرضها، وعدد المؤسسات التي تمت فيها الدراسة، حيث أن دراستنا اشتملت على مؤسسة واحدة أما هذه الدراسة فقد شملت 400 مؤسسة.

Limocinquini· Alessandro marelli· Emilio passetti· Andrea tenucci· the diffusion of Activity Based Costing in italy in the last decade· A research note· 2010

تهدف هذه الدراسة إلى فهم مسار انتشار نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في ايطاليا خلال العقد الماضي، وكذا استخدام الأدلة التجريبية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في ايطاليا تظهر معدل الاعتماد منخفض من قبل المؤسسات بزيادة طفيفة ونمو محدود بين 13% و 28%.

من خلال البحوث التي تم إجرائها من قبل مختلف الباحثين فان نتائجها تؤكد منذ عام 2000 حدوث زيادة وان كانت طفيفة في استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في ايطاليا بقدر ما هو متوقع من خلال الظروف المواتية التي يتم تطويرها مثل: عولمة الأسواق، الجزء المتزايد من التكاليف غير المباشرة على التكاليف الإجمالية ودرجة أعلى من تعقيد المنتج داخل المؤسسات.

تتشابه الدراستين في محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وإبراز الدور الذي يلعبه هذا النظام في تدنية التكاليف، أما الاختلاف فتمثل في الطريقة المستخدمة في دراسة الحالة بالإضافة إلى الهدف مما يؤدي إلى اختلاف في النتائج المتحصل عليها.

Ahmed Fath Allah Rahmoini, 'La mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises: caractéristiques et facteurs d'adaptation et de succès', 2008

تهدف هذه الدراسة إلى تفسير التناقض في بطئ وتيرة تطبيق نظام ABC محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة رغم مزاياه ومختلف التحسينات التي يقدمها في أداء المؤسسة، بالإضافة إلى تحديد أهم العوامل التي تشرح قرار اعتماد هذا النظام ومحددات نجاح تنفيذه. خلصت هذه الدراسة إلى:

- أهمية التكاليف غير المباشرة في التكاليف الإجمالية له تأثير قوي للغاية في قرار تبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC من خلال ثلاث عناصر:

- ✓ وزن التكاليف غير المباشرة.
- ✓ استهلاك الرسوم غير المباشرة يختلف بين المنتجات والخدمات.
- ✓ يختلف استهلاك أغراض التكلفة لموارد الوظائف الداعمة.

اتفقت الدراستين في محاولة إبراز أهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وإظهار مختلف المزايا التي يتفوق بها على نظام محاسبة التكاليف التقليدي، بالإضافة إلى توضيح إيجابياته المتنوعة التي تؤثر على المؤسسة التي تتبناه وأيضا الطريقة التي تم من خلالها جمع المعلومات، أما الاختلاف فيتمثل في الحدود الزمنية حيث تمت هذه الدراسة سنة 2008 والمكانية للدراسة، بالإضافة إلى الطريقة المعتمدة في دراسة الحالة.

Grégory Wegmann, 'The activity based costing method developments: state of the art and case study', University of Burgundy, 2010

تحلل هذه الدراسة تطبيقات المحاسبة الإدارية التي تحاول تحسين طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة حيث تمت دراسة حالة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في خدمات توريد تكنولوجيا المعلومات كأداة لإدارة سلسلة التوريد كما دام مشروع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC لمدة عام واحد مع تقديمه لستة خطوات لتنفيذه تتمثل في:

- في البداية التشخيص والتخطيط وتشكيل فريق المشروع.
- تحديد الأنشطة مع مقابلات مع المديرين.
- حساب تكاليف الأنشطة مع وضع جدول زمني.

- تحديد وتحصيل عوامل النشاط وحساب التكلفة الكاملة.
- حساب الربحية.
- المصادقة والتصحيحات وتحليل النتائج.

اتفقت هذه الدراسة ودراستنا في تناولها لموضوع نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة واعتمادها على تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة، أما الاختلاف فتمثل في طريقة التحليل والمدة الزمنية المستغرقة في الدراسة.

Shannon w، Anderson، A Framework for assessing cost management system changes: the case of activity based costing implementation at general Motors، university of michigan، 1995.

تم تجريب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC من قبل مؤسسة جنرال موتورز من 1986 إلى 1993 تهدف إلى البحث عن العوامل التي تؤثر في نجاح تطبيق هذا النظام وذلك من خلال تحديد مراحل تطبيقه والعوامل المؤثرة في كل مرحلة، ووصف خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في شركة جنرال موتورز بالاعتماد على نموذج كوبر وزمود لتطبيق الابتكار في نظم المعلومات حيث أن هذه المراحل هي:

- المبادرة: تشخيص المؤسسة لوضعيتها قصد إحداث التغيير.
- التبنّي: اختيار حل للمشكلة مثل تبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.
- التكيف: في هذه المرحلة يكون المشروع حظي بموافقة ودعم الإدارة العليا مع حصول أفراد المؤسسة على التكوين.
- القبول: قبول النظام من قبل المؤسسة واستعماله.
- الروتين: يصبح النظام جزء من المؤسسة.
- التسريب: التأثيرات التي سوف تتبع هذا النظام تصبح جزء من ثقافة المؤسسة.
- ومن العوامل المؤثرة في تغيير نظام إدارة التكاليف:
- التغيير يتطلب أهداف طويلة وقصيرة المدى، اتصال جيد، معلومات دقيقة عن التكلفة في الوقت المناسب، مشاركة الموظفين.
- إقناع جميع الأطراف المشاركة في السماح باستثمار نظام تكلفة جديد وعدم كفاية الأنظمة الحالية.
- اتفقت هذه الدراساتين في موضوع الدراسة المتمثل في نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وأهميته في المؤسسات الاقتصادية، أما الاختلاف فتمثل في المدة الزمنية المستغرقة لإتمام

الدراسة حيث دامت هذه الدراسة مدة 7سنوات أما دراستنا فقد استغرقت مدة 3 أشهر، وكذا حجم المؤسسة محل الدراسة ومختلف النتائج المتوصل إليها.

إن معظم الدراسات السابقة تناولت موضوع نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ومدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الصناعية والخدمية، واثر وأهمية البيانات و المعلومات التي يقدمها هذا النظام لمتخذي القرار في المؤسسة، وبالرغم من ذلك فقد اختلفت من حيث الأهداف وطرق معالجة المعلومات، والنتائج المتوصل إليها.

خلاصة:

تبين لنا في هذا الفصل أن محاسبة التكاليف من الطرق الهامة والأساسية لتحقيق أهداف المنظمة نظرا للتطورات المستمرة والمتسارعة في المؤسسة حيث حرص الباحثون على إعادة النظر في أنظمة محاسبة التكاليف والبحث عن طرق جديدة تتماشى والتطورات الحاصلة، ومن بين هذه الطرق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، والذي بدوره يساهم في تحسين الاستغلال الأمثل للموارد بتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها، وكذا إدارة الأنشطة والعمل على حذف تلك التي لا تضيف قيمة لهذه للمؤسسة، مما يساهم في تخفيض التكلفة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد:

من خلال ما تم التطرق إليه في الإطار النظري للدراسة سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة عياشي سعيد وشريكته لإنتاج البلاط كعينة من مؤسسة اقتصادية، وذلك من خلال دراسة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة وإبراز دوره في تخفيض التكاليف. حيث سوف نتطرق إلى تقديم المؤسسة، محاولة تطبيق هذا النظام من حيث حساب مختلف التكاليف المباشرة، وتحديد أنشطة المؤسسة، وصولاً إلى حساب التكلفة النهائية للمنتجات هدف تذبذبية التكاليف.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط

تعتبر شركة عياشي سعيد لإنتاج البلاط من أهم الشركات الإنتاجية التي تساهم في بناء الاقتصاد الوطني، حيث أنها عرفت تغييرات تنظيمية منذ نشأتها، شرع في انجاز المؤسسة منذ سنة 1996، وكانت بداية النشاط بتاريخ 15 أكتوبر 1997، برأس مال يقدر بـ 5000000.00 دج، حيث تتربع على مساحة إجمالية مقدرة بـ 1 هكتار، منها 3200م² بنايات ومنشآت، وقد مرت بعدة مراحل تطويرية، وصولاً ما هي عليه الآن، كما أنها تحتل مراتب متقدمة في قطاع إنتاج البلاط وطنياً، ورائدة محلياً.¹

المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة

قبل التعرف على أهداف المؤسسة، سنقوم أولاً بتعريف المؤسسة.

أولاً: تعريف المؤسسة

مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط هي مؤسسة إنتاجية ذات طابع تجاري، تقع بالمنطقة الصناعية أولاد صالح -بلدية الأمير عبد القادر- دائرة الطاهير، ولاية جيجل، تبعد عن عاصمة الولاية بـ 15 كلم شرقاً، وهي مهيأة ببنية تحتية كاملة، وتوجد وسط هياكل قاعدية أساسية مثل مطار فرحات عباس، ميناء جن جن، خط السكك الحديدية، والطريق الوطني رقم 2.43.

ثانياً: أهداف المؤسسة

يمكن حصر أهداف المؤسسة فيما يلي:³

1. تغطية السوق المحلية والجهوية: حيث تغطي المؤسسة نسبة معتبرة من السوق الجهوية والمعتبرة، إذ اكتسحت منتجاتها جميع الولايات الشرقية كقسنطينة، ميلة...، كما صنعت منتجاتها مكانة في بعض ولايات الوسط كالجزائر، تيزي وزو...، وكذا بعض ولايات الغرب كالشلف، مستغانم... الخ.
2. تلبية الحاجيات المتزايدة في السوق وجمهور المستهلكين: من خلال نماذج جديدة (تشكيلة منتجات جديدة) وكذا منتجات مكملة، مثل إنتاج العارضات.
3. مسايرة التطور التكنولوجي: من خلال التجديد الدوري للعتاد بالشركة، وإدخال الأنظمة الآلية في قطاع الإنتاج.

¹ - وثائق خاصة بالمؤسسة.

² - مقابلة مع السيدة لخلف عبلة، محاسبة لدى مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط، بتاريخ 2023/05/09، الساعة 13:20.

³ - وثائق خاصة بالمؤسسة.

4. المساهمة في التنمية المحلية: من خلال اليد العاملة المشغلة وإبراز صورة جيدة عن الاقتصاد المحلي لولاية جيجل.

المطلب الثاني: وظائف مؤسسة عياشي سعيد

تتمثل الوظائف الرئيسية للمؤسسة في:¹

أولاً: الوظيفة التموينية

وتبدأ هذه الوظيفة من إرسال الطلبات إلى الموردين، ثم متابعتها ومراقبتها لتسليمها لمصلحة التخزين لتبدأ عندها وظيفة التخزين... الخ.

ثانياً: وظيفة الإنتاج

تنتج الشركة نوعين من المنتجات، موجهة لتلبية رغبات جمهور المستهلكين، وهما:

1. البلاط: شرعت في إنتاجه سنة 1997م، والبلاط أكثر رواجاً هو:

- قياس 33X33: موجه لجمهور المستهلكين لتبليط المنازل والعمارات، وهو يحتوي على نماذج مختلفة لتلبية كافة الرغبات من أبرزها: G01-G04-G08-G09-G14-G21-G24... الخ، وكذلك هناك نوع موجه لتبليط الأرصفة بلونين أبيض واحمر في نماذج مختلفة.

- قياس 40X40: هو موجه خاصة لتبليط الأرصفة.

2. المونوكوش: هو بلاط ذو طبقة وحيدة، قياسه 333X333، شرعت الشركة في إنتاجه سنة

2015/2014 موجه إلى جمهور المستهلكين والمقاولين، يحتوي على نماذج ذات ألوان مختلفة لتلبية

أذواق المستهلكين من أبرزها: MC10-MC11-MC12-MC15-MC19-MC21... الخ.

ثالثاً: وظيفة التسويق

تتمثل هذه الوظيفة في جميع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة لتوصيل جميع منتجاتها إلى نقاط

البيع ويقوم بهذه الأنشطة قسم التسويق والاتصال.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

إن لكل مؤسسة هيكل تنظيمي خاص بها، يختلف باختلاف شكل ونوع المؤسسة، حيث أنه يوضح

خطوط السلطة والمسؤولية ومختلف الوحدات والأقسام في المؤسسة، وفي هذا المطلب سنحاول توضيح

الهيكل التنظيمي لمؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط وذلك برسم مخطط المؤسسة، ثم شرح مفصل

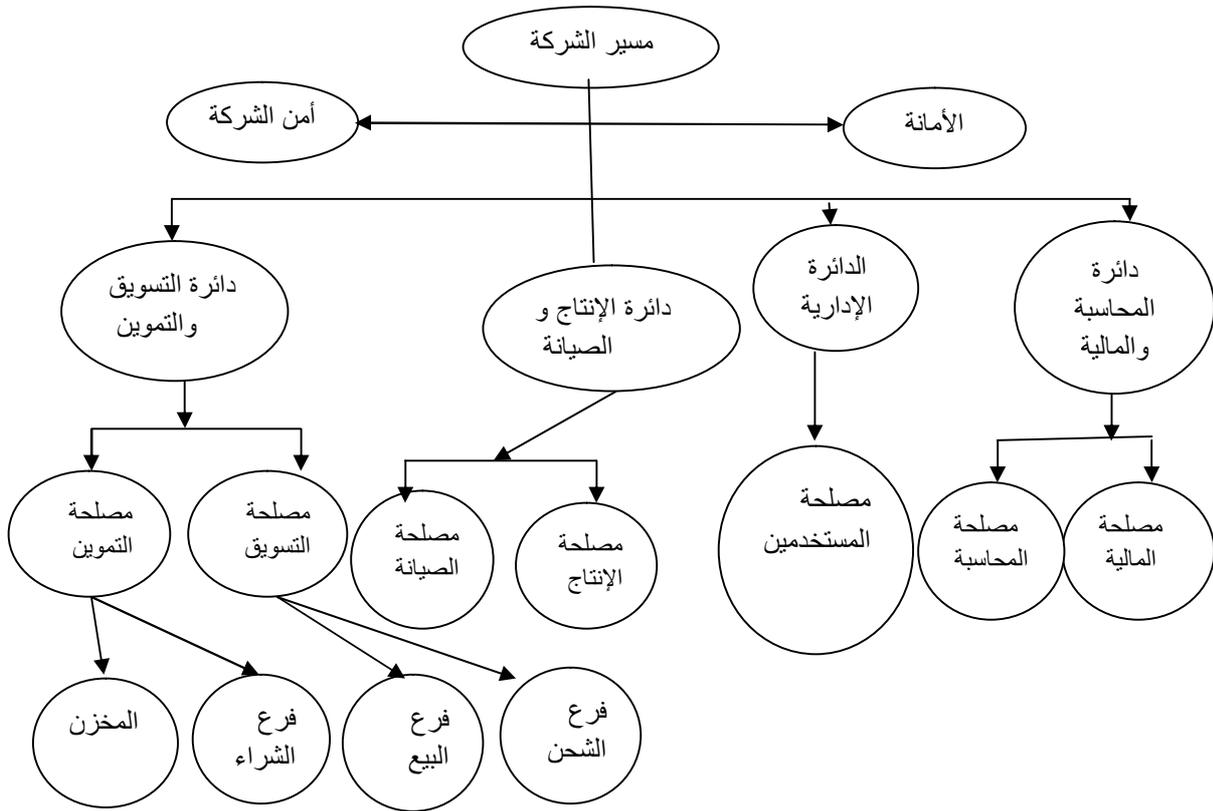
لمختلف الأقسام.

¹ - وثائق خاصة بالمؤسسة.

أولاً: تقديم الهيكل التنظيمي

حتى تحقق المؤسسة أهدافها لابد من هيكل تنظيمية معينة، حيث سيتم تقديم الهيكل التنظيمي لمؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط كالتالي:¹

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط



المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة

ثانياً: شرح الهيكل التنظيمي

سنقوم بإعطاء شرح مفصل لكل قسم من الأقسام المكونة للهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي:²

1. **مسير المؤسسة:** هو المسؤول الأول عن المؤسسة، وتتم أعماله مباشرة مع مسؤولي المصالح المختلفة.

2. **الأمانة:** تتجلى أعمالها في:

- تسجيل المراسلات الصادرة والواردة؛
- تحويل المراسلات والمكالمات للمصالح المختلفة؛

¹ - وثائق خاصة بالمؤسسة.

² - المقابلة مع السيدة لخلف عبلة.

- تبليغ الأوامر الصادرة عن المدير؛
- مراقبة حصيلة تسوية الزبائن.
- 3. امن الشركة: تسهر على امن الشركة.
- 4. دائرة المحاسبة والمالية: وتنقسم إلى:
 - أ. مصلحة المحاسبة: لها مهام تتمثل في:
 - إعداد المحاسبة اليومية؛
 - إعداد الميزانية الجبائية؛
 - المصادقة على القيود المحاسبية؛
 - إعداد الميزانية الشهرية؛
 - القيام بعمليات الجرد.
 - ب. مصلحة المالية: تتمثل مهامها فيما يلي:
 - تحصيل فواتير الزبائن؛
 - دفع فواتير الشراء؛
 - إعداد الميزانية اليومية الخاصة بالمدخلات والمخرجات؛
 - إعداد فواتير البيع؛
 - القيام بالمعاملات البنكية؛
 - متابعة ديون الزبائن.
- 5. الدائرة الإدارية: وتشمل مصلحة المستخدمين تقوم بما يلي:
 - المتابعة الميدانية للعمال؛
 - متابعة الحالة القانونية والمهنية للعمال؛
 - إعداد الأجور؛
 - التصريحات بالمرتبات والأجور.
- 6. دائرة الإنتاج والصيانة: وتنقسم إلى قسمين:
 - أ. قسم الإنتاج: تشرف مباشرة على ورشات الإنتاج، ويشرف على هذه الورشات رئيس مصلحة الإنتاج، حيث يتكفل بعمليات الإنتاج عبر مختلف مراحلها.

ب. قسم الصيانة: يعمل هذا القسم على ضمان المساعدة التقنية لنشاط الإنتاج والصيانة، وإصلاح مختلف العتاد المستخدم في الإنتاج.

7. دائرة التسويق و التمويل: تعتبر الدائرة الأساسية فهي تشرف على كافة عمليات البيع والشراء تتكون من:

أ. مصلحة التسويق: تتمثل مهامها في:

- استقبال الطلبات من الزبائن؛
- إعلام الزبائن؛
- القيام بعمليات البيع والشحن؛
- تسيير مخزون المؤسسة من المنتجات؛
- برمجة الإنتاج اليومي وفق طلبات الزبائن؛
- إعداد الميزانية اليومية بالتنسيق مع مصلحة المالية.

ب. مصلحة التمويل: تتمثل مهامها في:

- شراء المواد الأولية وقطع الغيار...؛
- مراقبة المخزون.

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

نظرا لعدم تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية وذلك من خلال حساب التكاليف التي يتحملها المنتج وفق نظام ABC ومقارنة النتائج المتوصل إليها مع مخرجات المؤسسة باعتماد طريقة التكاليف التقليدية.

المطلب الأول: حساب التكاليف المباشرة للمنتجات

في هذا المطلب حساب مختلف التكاليف المباشرة المتمثلة في تكلفة شراء المواد الأولية وتكلفة اليد العاملة المباشرة وذلك بالاعتماد على مختلف البيانات المتحصل عليها من طرف المؤسسة محل الدراسة بالاعتماد على المقابلة.

أولا: تكلفة المواد الأولية المستهلكة خلال شهر مارس 2021.

يتم حساب تكلفة المواد الأولية المستهلكة كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): حساب تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة خلال شهر مارس 2021.

MC11			MC10			البيان
P.T	P	Q	P.T	P	Q	
50649.5	460.45	110	28547.9	460.45	62	اسمنت ابيض
172705	2657	65	53140	2657	20	حصى
475956	1404	33.9	19656	1404	14	رمال
480	32	15	224	32	7	ماء
699790.5	-	-	101567.9	-	-	المجموع
MC15			MC12			البيان
P.T	P	Q	P.T	P	Q	
36836	460.45	80	45584.55	460.45	99	اسمنت ابيض
108937	2657	41	148792	2657	56	حصى
22885.2	1404	16.3	42120	1404	30	رمال
230.4	32	7.2	316.8	32	9.9	ماء

المجموع	-	-	236813.35	-	-	168888.6
البيان	MC21			MC19		
	P.T	P	Q	P.T	P	Q
اسمنت ابيض	43742.75	460.45	95	31310.6	460.45	68
حصى	132850	2657	50	74396	2657	28
رمال	26114.4	1404	18.6	21340.2	1404	15.2
ماء	265.6	32	8.3	243.2	32	7.6
المجموع	202972.75	-	-	127290.6	-	-

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم: (1) ومصلحة المحاسبة.

من خلال الجداول السابقة نلاحظ أن المنتج MC11 هو المنتج الذي تحمل أكبر تكلفة للمواد الأولية.

ومن خلال المقابلة تبين لنا أن هذا المنتج هو الأكثر جودة وأكثر استهلاكاً للمواد الأولية وبليته على الترتيب MC19-MC15-MC21-MC12 وأخيراً يليهم المنتج MC10 بأقل تكلفة وأقل جودة وأقل استهلاكاً للمواد الأولية.

من خلال الملاحظة تبين لنا أن مادة الاسمنت الأبيض هو المادة الأولية التي تصنع الفارق في الجودة ومنه التكلفة.

كون المنتج MC11 هو الأكثر جودة والأكثر استهلاكاً لمادة الاسمنت الأبيض يليه على الترتيب MC19-MC15-MC21-MC12 وأخيراً MC10 بأقل جودة وأقل استهلاكاً لمادة الاسمنت الأبيض.

ثانياً: حساب تكلفة اليد العاملة المباشرة

تبلغ أجرة ساعة العمل المباشرة في المؤسسة 100 دج للساعة الواحدة وعليه نقوم بحساب ما يلي:

الجدول رقم (03): حساب تكلفة اليد العاملة المباشرة في المؤسسة

MC11			MC10			البيان
P.T	P	Q	P.T	P	Q	
40500	100	405	5500	100	55	تكلفة اليد العملة المباشرة
MC15			MC12			البيان
P.T	P	Q	P.T	P	Q	
8000	100	80	30000	100	300	
MC21			MC19			البيان
P.T	P	Q	P.T	P	Q	
25000	100	250	6000	100	60	تكلفة اليد العاملة المباشرة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم: (3) والمقابلة مع السيدة لخلف عيلة -محاسبة لدى المؤسسة-.

من خلال الجدول (02): نلاحظ أن المنتج MC11 هو الذي تحمل أكبر تكلفة لليد العاملة المباشرة

المقدرة ب 40500دج كونه يحتاج 405 ساعة، ثم تليه المنتجات MC12-MC21-MC15-MC19.

وأخبرهم المنتج MC10 بأقل تكلفة والتي قدرت ب5500دج وأقل ساعة عمل متمثلة ب 55

ساعة.

المبحث الثالث: مراحل حساب تكلفة المنتجات وفقا لنظام محاسبة التكاليف على أساس

الأنشطة ABC

يتم حساب تكلفة المنتجات وفقا لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC انطلاقا من تحديد الأنشطة، تقسيم الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة، بالنسبة للأعباء المباشرة فقد تم حسابها في المبحث الثالث (تكلفة المواد الأولية المستعملة وتكلفة اليد العاملة المباشرة)، أما الأعباء غير المباشرة فهي تحمل للأنشطة وفق عدة مراحل نوجزها كالتالي:

المطلب الأول: تحديد أنشطة المؤسسة محل الدراسة

يمكن تقسيم مؤسسة سعيد لإنتاج البلاط إلى الأنشطة التالية:

أولاً: نشاط الشراء:

- نشاط تحديد احتياجات المؤسسة من المواد الأولية
- نشاط اختيار أفضل الموردين؛
- نشاط تنفيذ الطلبية؛
- نشاط متابعة الطلبة؛
- نشاط نقل المواد الأولية؛
- نشاط التخزين؛
- نشاط المناولة: وهو نشاط تزويد الورشات بالكمية اللازمة من المادة الأولية في الوقت المحدد.

ثانياً: نشاط التصنيع: ويشمل الأنشطة التالية:

- نشاط غسل المواد الأولية؛
- نشاط طحن المواد الأولية؛
- نشاط تعبئة المواد الأولية وخطها؛
- نشاط التشكيل أي وضعها في القوالب؛
- نشاط الوضع في الفرن؛
- نشاط التلميس؛
- نشاط الوضع في لوح التحميل؛
- نشاط التغليف؛
- نشاط القطع الخاص بالعارضات.

ثالثا: نشاط المحاسبة: تعتبر المسؤولة الأولى عن الاستغلال الأمثل للموارد المالية للمؤسسة وتقدير وإعداد الميزانية.

رابعا: نشاط المالية: يشمل كلا من:

- نشاط دفع فواتير الشراء؛
- نشاط إعداد فواتير البيع؛
- نشاط تحصيل فواتير الزبائن؛
- نشاط القيام بالمعاملات البنكية؛
- نشاط متابعة ديون الزبائن.

خامسا: نشاط التوزيع: ويتم فيه إيصال المنتجات للزبائن.

سادسا: نشاط التنظيم العام: والذي يشمل الأنشطة التالية:

- نشاط الصيانة؛
- نشاط الموارد البشرية؛
- نشاط الوقاية والأمن؛
- نشاط الصيانة الوقائية؛
- نشاط النظافة.

المطلب الثاني: مرحلتي تخصيص الأعباء غير المباشرة للأنشطة وتحديد مولد التكلفة لكل نشاط

بعد مرحلة تحديد الأنشطة يتم تخصيص الأعباء الغير مباشرة لمختلف الأنشطة بالنسبة للأعباء

المباشرة فهي تحمل مباشرة للأنشطة المتعلقة بها أما الأعباء غير المباشرة فهي توزع على مراحل:

1. توزع الأعباء غير المباشرة بين مختلف الأنشطة باستخدام مفاتيح توزيع ملائمة مثل: توزيع مصاريف

الكهرباء على مقدار استهلاك كل نشاط.

2. البحث عن مولد التكلفة الذي يكون ملائم لقياس مهام كل نشاط.

3. هاتين المرحلتين موضحتين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: (04): تخصيص الأعباء الغير مباشرة للأنشطة وتحديد مولد التكلفة لكل نشاط

البيان	أعباء مباشرة	مصاريف المستخدمين	اهتلاك المباني	اهتلاك معدات النقل	مصاريف الكهرباء	مصاريف التأمين	المجموع	مولد التكلفة
نشاط تحديد احتياجات المؤسسة من المواد الأولية	3300	24008.84	104424.04	-	13151.25	-	144884.13	مواد أولية مستهلكة
نشاط اختيار أفضل الموردين	3300	24008.84	104424.04	-	13151.25	-	144884.13	مواد أولية مستهلكة
نشاط تنفيذ الطلبية	4200	24008.84	104424.04	-	13151.25	-	145784.13	مواد أولية مستهلكة
نشاط متابعة الطلبية	3300	24008.84	104424.04	-	13151.25	-	144884.13	مواد أولية مستهلكة
نشاط نقل المواد الأولية	14000	192070.78	-	2231575.08	-	21077.64	2458723.5	مواد أولية مستهلكة
نشاط التخزين	6300	48017.68	313272.13	405740.92	26302.50	-	799633.23	مواد أولية مستهلكة
نشاط المناولة	5300	48017.68	104424.04	-	-	-	157741.72	مواد أولية مستهلكة
نشاط غسل المواد الأولية	136676.52	-	92821.37	-	-	7025.88	236523.77	ساعة عمل مباشرة
نشاط طحن المواد الأولية	133976.52	-	92821.37	-	-	7025.88	233823.77	ساعة عمل مباشرة
نشاط تعبئة المواد الأولية و خلطها	161885.36	-	92821.37	-	-	7025.88	261732.61	ساعة عمل مباشرة
نشاط التشكيل و الوضع في القوالب	159485.36	-	92821.37	-	-	7025.88	259332.61	ساعة عمل مباشرة
نشاط الوضع في الفرن	88958.84	-	92821.37	-	-	7025.88	188806.09	ساعة عمل مباشرة
نشاط التمليس	185594.2	-	92821.37	-	-	7025.88	285441.45	ساعة عمل مباشرة
نشاط الوضع في لوح التحميل	88658.84	-	92821.37	-	-	7025.88	188506.09	ساعة عمل مباشرة

ساعة عمل مباشرة	176501.67	7025.88	-	-	92821.37	-	76654.42	نشاط التشغيل
ساعة عمل مباشرة	190301.67	7025.88	-	-	92821.37	-	90454.42	نشاط القطع الخاص بالعارضات
مواد أولية مستهلكة	164584.13	-	13151.25	-	104424.04	24008.84	23000	نشاط المحاسبة
مواد أولية مستهلكة	75732.73	-	2630.25	-	20884.80	48017.68	4200	نشاط دفع فواتير الموردين
مواد أولية مستهلكة	79832.73	-	2630.25	-	20884.80	48017.68	8300	نشاط إعداد فواتير الزبائن
مواد أولية مستهلكة	53723.89	-	2630.25	-	20884.80	24008.84	6200	نشاط تحصيل فواتير الزبائن
مواد أولية مستهلكة	58423.89	-	2630.25	-	20884.80	24008.84	10900	نشاط القيام بالمعاملات البنكية
مواد أولية مستهلكة	259594.35	-	2630.25	202870.46	20884.80	24008.84	9200	نشاط متابعة ديون الزبائن
طلبات الزبائن	984074.81	-	13151.25	811481.84	104424.04	48017.68	7000	نشاط التوزيع
كمية منتجة	44650.41	-	2630.25	-	20884.80	9635.36	11500	نشاط الصيانة
كمية منتجة	511351.29	21077.64	2630.25	405740.92	20884.80	48017.68	13000	نشاط الموارد البشرية
كمية منتجة	105541.57	-	2630.25	-	20884.80	72026.52	10000	نشاط الوقاية و الأمن
كمية منتجة	57023.89	-	2630.25	-	20884.80	24008.84	9500	نشاط الصيانة الوقائية
كمية منتجة	54523.89	-	2630.25	-	20884.80	24008.84	7000	نشاط النظافة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم: (02)، والملحق رقم: (04)

1. الأعباء المباشرة: هي تلك التكاليف التي ترتبط بشكل مباشر في عملية إنتاج المنتجات .

2. **مصاريف المستخدمين:** في الأنشطة المتعلقة بالإنتاج تكون مصاريف المستخدمين عبارة عن أعباء مباشرة لارتباطها المباشر بعملية الإنتاج، ويتم توزيعهم حسب عدد العمال في كل نشاط، أما في الأنشطة الأخرى فهي تعتبر مصاريف غير مباشرة لعدم ارتباطها المباشر بعملية الإنتاج. بالنسبة لنشاط التغليف ونشاط القطع الخاص بالعارضات يتم من طرف نفس العامل (مصاريف المستخدمين لعامل واحد تقسم على النشاطين).
3. **اهتلاك المباني:** إجمالي اهتلاك المباني يساوي **2088480.91** دج ويوزع على الأنشطة كل حسب النسبة التي يتسبب فيها النشاط لاهتلاك المباني، بالنسبة لنشاط نقل المواد الأولية فإنه لا يتسبب في اهتلاك المباني لعدم ارتباطه بها.
4. **اهتلاك معدات النقل:** معظم أنشطة المؤسسة ليس لها علاقة باهتلاك معدات النقل باستثناء:
 - **نشاط نقل المواد الأولية:** يساهم بنسبة 55% حيث تستعمل معدات النقل لنقل المواد الأولية وبالتالي تتسبب في اهتلاكها.
 - **نشاط المناولة:** يساهم هو الآخر في اهتلاك معدات النقل بنسبة 10% وذلك عن طريق نقل ومناولة المواد الأولية من المخازن إلى المصنع.
 - **نشاط متابعة ديون الزبائن:** يتم فيه اهتلاك ما نسبته 5% من معدات النقل حيث يتم فيه التنقل من المؤسسة إلى الزبائن لمتابعة ديونهم.
 - **نشاط التوزيع:** يساهم بنسبة 20% عن طريق نقل السلع من المؤسسة للزبائن.
 - **نشاط الموارد البشرية:** يتم فيه الاهتلاك بنسبة 10% ويتم ذلك من خلال معدات النقل التي تنقل العمال.
5. **مصاريف الكهرباء:** بالنسبة لنشاط نقل المواد الأولية، ونشاط المناولة لا يتسببان في استهلاك الكهرباء، أما الأنشطة الأخرى فهي تستهلك الكهرباء بنسب متفاوتة غير أن الأنشطة المرتبطة بالتصنيع تكون نسبة استهلاكها أكبر مقارنة بالأنشطة الأخرى فهي تستهلك ما نسبته 60% وذلك لارتباطها بعملية الإنتاج وهنا مصاريف الكهرباء تكون عبارة عن أعباء مباشرة، أما الأنشطة الأخرى فمصاريف الكهرباء تدخل ضمن الأعباء الغير مباشرة.
6. **مصاريف التأمين:** تقسم مصاريف التأمين حسب الأنشطة التي تكون فيها درجة المخاطر عالية وهنا في المؤسسة مصاريف التأمين المرتبطة بأنشطة التصنيع أكبر مقارنة بالأنشطة الأخرى وتمثل 60%،

بالإضافة إلى نشاط نقل المواد الأولية ويمثل 20%، وباقي الأنشطة يتم تأمينها من طرف الموارد البشرية بنسبة 20%.

مثال حول كيفية إعداد الجدول:

عدد العمال في المؤسسة هو 59 عامل تم توزيعهم على الأنشطة كما هو موضوع في الملحق رقم: (04).

- أجر الموظف الواحد في السنة هو: 288106.17 دج.

- أجر الموظف خلال الشهر: 288106.17 ÷ 12 = 24008.47 دج شهريا.

- نشاط نقل المواد الأولية 8 عمال لكل عامل 24008.47 أي: 8X 24008.47 = 192070.78 دج مصاريف العمال الثمانية.

- مساهمة نشاط المحاسبة في نسبة اهتلاك المباني = 5% أي

5% X 2088480.91 = 10424.04 دج.

المطلب الثالث: مرحلة تجميع الأنشطة وحساب تكلفة الوحدة للمولد

بعد تحديد مولد التكلفة لكل نشاط وبالاعتماد على الجدول السابق يتم تجميع الأنشطة المتماثلة من حيث مولد تكلفتها وحساب مجموع الأعباء لكل مركز تجميع الأنشطة ومن ثم يتم حساب حجم المولد لكل مركز تجميع، وبعدها يتم حساب تكلفة الوحدة للمولد ويتم ذلك وفق العلاقة التالية:

تكلفة الوحدة للمولد = أعباء مركز التجميع ÷ حجم المولد.

الجدول رقم (05): تجميع الأنشطة وحساب تكلفة الوحدة للمولد:

مولد التكلفة	مركز تجميع الأنشطة	تكاليف مركز التجميع	حجم المولد	تكلفة الوحدة للمولد
مواد أولية مستهلكة	نشاط تحديد احتياجات المؤسسة من المواد الأولية	144884.13		
	نشاط اختيار أفضل الموردين	144884.13		
	نشاط تنفيذ الطلبية	145784.13		
	نشاط متابعة الطلبية	144884.13		
	نشاط نقل المواد الأولية	2458723.5		
	نشاط التخزين	799633.23		
	نشاط المناولة	157741.72		
	نشاط المحاسبة	164584.13		

		75732.73	نشاط تسديد فواتير الموردين	
		79832.73	نشاط إعداد فواتير الزبائن	
		53723.89	نشاط تحصيل فواتير الزبائن	
		58423.89	القيام بالمعاملات البنكية	
		259594.35	نشاط متابعة ديون الزبائن	
4655.83	1007	4688426.69	المجموع	
		236523.77	نشاط غسل المواد الأولية	ساعة عمل مباشرة
		233823.77	نشاط طحن المواد الأولية	
		261732.61	نشاط تعبئة المواد الأولية و خلطها	
		259332.61	نشاط التشكيل و الوضع في القوالب	
		188806.09	نشاط الوضع في الفرن	
		285441.45	نشاط التلميس	
		188506.09	نشاط الوضع في لوح التحميل	
		176501.67	نشاط التغليف	
		190301.67	نشاط القطع الخاص بالعارضات	
1757.36	1150	2020969.73	المجموع	
		44650.41	نشاط الصيانة	كمية منتجة
		511351.29	نشاط الموارد البشرية	
		105541.57	نشاط الرقابة و الأمن	
		57023.89	نشاط الصيانة الوقائية	
		54523.89	نشاط النظافة	
34.66	22300	773091.05	المجموع	
		984074.81	نشاط التوزيع	طلبات الزبائن
22885.46	43	984074.81	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم: (03) ومن الجدول رقم: (04).

من خلال الجدول رقم (05): نلاحظ أن تكاليف مركز التجميع لدى مولد مواد أولية مستهلكة والتي تضم 12 نشاط أكبر مقارنة بباقي مراكز التجميع الأخرى ثم تليه مراكز التجميع لمولد ساعات العمل

المباشرة ب 9 أنشطة، ثم مركز التجميع لدى مولد طلبيات الزبائن بنشاط وحيد متمثل في نشاط التوزيع وأخيرا مركز التجميع لمولد الكمية المنتجة والتي تتدرج عنه 5 أنشطة.

تكاليف مركز التجميع لمولد طلبيات الزبائن الذي يضم نشاط واحد وهو نشاط التوزيع كان اكبر من تكاليف مركز التجميع لدى مولد الكمية المنتجة الذي يضم 5 أنشطة، ومنه نستنتج أن حجم تكاليف مركز التجميع لا يقوم على عدد الأنشطة، وإنما يقوم على كبر حجم التكاليف التي تكون في النشاط حيث أن تكاليف التوزيع في المؤسسة اكبر مقارنة بالأنشطة التنظيمية.

نلاحظ أيضا أن تكلفة الوحدة لمولد مواد أولية مستهلكة اكبر من باقي مولدات التكلفة ذلك راجع إلى كبر حجم تكاليفها، وكذلك تكلفة الوحدة لمولد مواد ساعات العمل المباشرة، أما تكلفة الوحدة لمولد الكمية المنتجة فقد كان أصغرهم، ذلك راجع إلى صغر التكاليف التي تقسم على حجم مولد كبير، أما تكلفة الوحدة لمولد طلبيات الزبائن فقد كان الأكبر وذلك بسبب أن تكاليف كبيرة وقسمت على حجم مولد صغير.

المطلب الرابع: حساب تكلفة المنتجات

يتم حساب التكلفة الكلية للمنتجات بجمع التكاليف المباشرة وغير المباشرة، نوضح ذلك في الجدول الموالي:

الجدول رقم(06): حساب تكلفة المنتجات

MC11			MC10			البيان
P.U	P	Q	P.U	P	Q	
699790.5	-	-	101567.9	-	-	تكلفة شراء المواد الأولية
40500	100	405	5500	100	55	تكلفة اليد العاملة المباشرة
1447963.13	4655.83	311	232791.5	4655.83	50	مولد مواد أولية مستهلكة
711730.8	1757.36	405	96654.8	1757.36	55	مولد ساعة عمل مباشرة

190630	34.66	5500	86650	34.66	2500	مولد كمية منتجة
114427.3	22885.46	5	160198.22	22885.46	7	مولد طلبيات الزبائن
3205041.73	582.73	5500	683362.42	273.34	2500	التكلفة الكلية

MC15			MC12			البيان
P.U	P	Q	P.U	P	Q	
168888.6	-	-	236813.35	-	-	تكلفة شراء المواد الأولية
8000	100	80	30000	100	300	تكلفة اليد العامة المباشرة
675095.35	4655.83	145	1052217.58	4655.83	226	مولد مواد أولية مستهلكة
140588.8	1757.36	80	527208	1757.36	300	مولد ساعة عمل مباشرة
103980	34.66	3000	145572	34.66	4200	مولد كمية منتجة
11541.84	22885.46	4	160198.22	22885.46	7	مولد طلبات الزبائن
1108094.5	369.36	3000	2152009.15	512.38	4200	التكلفة الكلية
9						

MC21			MC19			البيان
P.U	P	Q	P.U	P	Q	
202972.7 5	-	-	127290.6	-	-	تكلفة شراء المواد الأولية
25000	100	250	6000	100	60	تكلفة اليد العامة المباشرة
954445.1 5	4655.83	205	325908.1	4655.83	70	مولد مواد أولية مستهلكة
439340	1757.36	250	105441.6	1757.36	60	مولد ساعة عمل مباشرة
142106	34.66	4100	103980	34.66	3000	مولد كمية منتجة
228854.6	22885.46	10	228854.6	22885.46	10	مولد طلبيات الزبائن
1992718. 5	486.02	4100	897474.9	299.15	3000	التكلفة الكلية

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على الجداول رقم: (02)، (03)، (05) و الملحق رقم: (03).

مثال عن كيفية إعداد الجدول:

الأعباء المباشرة المتمثلة في تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة وتكلفة اليد العاملة المباشرة تأخذ

من الجدول رقم: (02) والجدول رقم: (03)، (تم حسابها في المبحث الثاني).

الأعباء غير المباشرة تحمل للمنتجات تناسبا مع استهلاكهم لمولدات التكلفة.

مثال: المنتج MC10

المبلغ الإجمالي لمولد مواد أولية مستهلكة = كمية المواد الأولية المستهلكة (الموجهة للمنتج MC10)

X مولد مواد أولية مستهلكة المقدر ب 4655.83.

يتم حساب جميع التكاليف غير المباشرة بنفس الطريقة.

من خلال الجدول السابق لاحظنا أن المنتج MC11 هو المنتج الذي تحمل أكبر تكلفة والمقدرة ب **3205041.73** دج بتكلفة وحدوية قدرها **582.73** دج ثم تليه المنتجات على الترتيب: - MC21 MC10-MC19- MC12 MC15
ومن هنا نستخلص ما يلي:

التكلفة الوسطية المرجحة الوحدوية لتكلفة إنتاج المنتجات = مجموع التكلفة الوحدوية للمنتجات ÷ عدد المنتجات.

$$6 \div (486.02+299.15+369.36+512.38+582.73+273.34)$$

$$=420.49 \text{ دج.}$$

ومنه تكلفة إنتاج المتر المربع حسب نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة = **420.49** دج.

تكلفة إنتاج المنتجات في المؤسسة محل الدراسة (تتبع الطريقة التقليدية لحساب التكاليف) = **440.80** دج.

هنا نستنتج أن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يعمل على تخفيض التكاليف إذ قدرت قيمة الانخفاض في ب **20.31** دج كمرحلة أولى.

من خلال ما تقدم لنا لاحظنا أن مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط تحتوي على أنشطة غير ضرورية يمكن الاستغناء عنها وأخرى يمكن ضمها في نشاط واحد.

مصلحة التموين: في المؤسسة تحتوي على أنشطة إضافية يمكن ضمها في نشاط واحد كنشاط تحديد احتياجات المؤسسة من المواد الأولية والذي تتحمل المؤسسة تكلفة تقدر ب **144884.13** دج ونشاط اختيار أفضل الموردين بتكلفة **144884.13** دج، يتم ضمها في نشاط يسمى نشاط تحديد احتياجات المؤسسة من المواد الأولية واختيار أفضل الموردين بتكلفة **44884.13** دج.

بالإضافة إلى نشاط تنفيذ الطلبية بتكلفة تقدر ب **145784.13** دج، ونشاط متابعة الطلبية بتكلفة **144884.13** دج يتم ضمها ضمن النشاط واحد يسمى نشاط تنفيذ الطلبية ومتابعتها بتكلفة **145784.13** دج.

هناك نشاط يمكن الاستغناء عنه كنشاط متابعة ديون الزبائن حيث أن هذا النشاط يختص بالتنقل إلى الزبائن لمتابعة ديونهم فتتحمل المؤسسة تكلفة إضافية تقدر ب **259594.35** دج.

مصلحة المالية: تحتوي على نشاطين يمكن ضمهما في نشاط واحد، هما نشاط إعداد فواتير الزبائن بتكلفة تقدر ب **79832.73** دج ونشاط تحصيل فواتير الزبائن بتكلفة تقدر ب **53723.89** دج يتم ضمهما في نشاط واحد يسمى نشاط إعداد فواتير الزبائن وتحصيلها بتكلفة **79832.73** دج.

أما فيما يخص **نشاط التنظيم:** فقد لاحظنا أن هناك نشاطين يمكن دمجهما في نشاط واحد وهما نشاط الصيانة و نشاط الصيانة الوقائية ويتم ذلك كالتالي:

نشاط الصيانة يحتوي 4 عمال بتكلفة **44650.41** دج.

أي تكلفة العامل الواحد $44650.41 \div 4 = 11162.60$ دج.

يمكن التخلي عن عامل بتكلفة **11162.60** دج.

تصبح تكاليف 3 عمال **33487.80** دج.

يضم نشاط الصيانة الوقائية عامل واحد بتكلفة **57023.89** دج.

ومنه يصبح هناك نشاط واحد يسمى بنشاط الصيانة و الصيانة الوقائية بتكلفة $= 33487.80$ دج(نشاط

الصيانة ب 3 عمال) $+ 57023.89$ دج(نشاط الصيانة الوقائية بعامل واحد)

$= 90511.69$ دج.

يتم توضيح ذلك في الجدولين التاليين:

الجدول رقم (07): الأنشطة التي تم ضمها:

تكاليف الأنشطة	الأنشطة بعد التعديل	الأنشطة القديمة
144884.13	نشاط تحديد احتياجات المؤسسة من المواد الأولية و اختيار أفضل الموردين	نشاط تحديد احتياجات المؤسسة من المواد الأولية
		نشاط اختيار أفضل الموردين
145784.13	نشاط تنفيذ الطلبية و متابعتها	نشاط تنفيذ الطلبية
		نشاط متابعة الطلبية
79832.73	نشاط إعداد فواتير الزبائن و تحصيلها	نشاط إعداد فواتير الزبائن
		نشاط تحصيل فواتير الزبائن
90511.69	نشاط الصيانة و الصيانة الوقائية	نشاط الصيانة
		نشاط الصيانة الوقائية

المصدر: من إعداد الطالبتين

الجدول رقم(08): الأنشطة الملغاة

التكلفة	الأنشطة الملغاة
144884.13	اختيار أفضل الموردين
144884.13	نشاط متابعة الطلبة
53723.89	نشاط تحصيل فواتير الزبائن
11162.60	تكاليف نشاط الصيانة يضم عامل واحد
259594.35	نشاط متابعة ديون الزبائن

المصدر: من إعداد الطالبتين

من خلال الجداول تبين لنا أن إلغاء بعض الأنشطة وضم أنشطة بأخرى سيؤدي إلى انخفاض تكلفة الوحدة للمولد كما يلي:

الجدول رقم(09): انخفاض تكلفة الوحدة للمولد بالنسبة لمولد مواد أولية مستهلكة و مولد الكمية المنتجة

البيان	مركز تجميع الأنشطة	تكاليف مركز التجميع	حجم المولد	تكلفة الوحدة للمولد
مواد أولية مستهلكة	نشاط تحديد احتياجات المؤسسة من المواد الأولية و اختيار أفضل الموردين	144884.13		
	نشاط تنفيذ الطلبة ومتابعتها	145784.13		
	نشاط نقل المواد الأولية	2458723.5		
	نشاط التخزين	799633.23		
	نشاط المناولة	157741.72		
	نشاط المحاسبة	164584.13		
	نشاط إعداد فواتير الزبائن و تحصيلها	79832.73		
	نشاط تسديد فواتير الموردين	75732.73		
	القيام بالمعاملات البنكية	58423.89		
	المجموع		4085340.19	1007
مولد كمية منتجة	نشاط الصيانة و الصيانة الوقائية	90511.69		
	نشاط الموارد البشرية	511351.29		
	نشاط الرقابة و الأمن	105541.57		
	نشاط النظافة	54523.89		
	المجموع		761928.44	22300

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم:(07).

من خلال الجدول السابق نلاحظ إن إلغاء بعض الأنشطة و ضم أخرى مع بعضها قد أدى إلى انخفاض تكلفة الوحدة لمولد المواد الأولية المستهلكة من **4655.83** دج إلى **4056.94** دج و انخفاض في تكلفة الوحدة لمولد كمية منتجة من **34.66** دج إلى **34.16** دج وهو الأمر الذي سيؤدي إلى انخفاض في تكلفة إنتاج المنتجات.

ويمكن توضيح اثر انخفاض كلا من تكلفة الوحدة لمولدي مواد أولية مستهلكة و الكمية المنتجة على تكلفة إنتاج المنتجات من خلال الجداول التالية:

الجدول رقم(10): تكلفة إنتاج المنتجات بعد الانخفاض المسجل في تكلفة الوحدة لمولد مواد أولية مستهلكة و مولد الكمية المنتجة

MC11			MC10			البيان
P.U	P	Q	P.U	P	Q	
699790.5		-	101567.9	-	-	تكلفة شراء المواد الأولية
40500	100	405	5500	100	55	تكلفة اليد العاملة المباشرة
1261708.34	4056.94	311	202847	4056.94	50	مولد مواد أولية مستهلكة
711730.8	1757.36	405	96654.8	1757.36	55	مولد ساعة عمل مباشرة
187880	34.16	5500	85400	34.16	2500	مولد كمية منتجة
114427.3	22885.46	5	160198.22	22885.46	7	مولد طلبيات الزبائن
3016036.94	548.37	5500	652167.92	260.86	2500	التكلفة الكلية

MC15			MC12			البيان
P.U	P	Q	P.U	P	Q	
168888.6	-	-	236813.35	-	-	تكلفة شراء المواد الأولية
8000	100	80	30000	100	300	تكلفة اليد العامة المباشرة
588256.3	4056.94	145	916868.44	4056.94	226	مولد مواد أولية مستهلكة
140588.8	1757.36	80	527208	1757.36	300	مولد ساعة عمل مباشرة
102480	34.16	3000	143472	34.16	4200	مولد كمية منتجة
11541.84	22885.46	4	160198.22	22885.46	7	مولد طلبات الزبائن
1019755.54	339.91	3000	2014560.01	479.65	4200	التكلفة الكلية

MC21			MC19			البيان
P.U	P	Q	P.U	P	Q	
202972.75	-	-	127290.6	-	-	تكلفة شراء المواد الأولية
25000	100	250	6000	100	60	تكلفة اليد العامة المباشرة
831672.7	4056.94	205	283985.8	4056.94	70	مولد مواد أولية مستهلكة
439340	1757.36	250	105441.6	1757.36	60	مولد ساعة عمل مباشرة

140056	34.16	4100	102480	34.16	3000	مولد كمية منتجة
228854.6	22885.46	10	228854.6	22885.46	10	مولد طلبيات الزبائن
1867896.05	455.58	4100	854052.6	284.68	3000	التكلفة الكلية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم: (09)

نلاحظ إن الانخفاض المسجل في مولدا التكلفة (مواد أولية، كمية منتجة) أدى إلى الانخفاض في تكلفة إنتاج المنتجات وذلك كالآتي:

الجدول رقم(11): التغيرات في تكلفة الإنتاج

البيان	تكلفة الإنتاج قبل الانخفاض	تكلفة الإنتاج بعد الانخفاض
MC10	273.34	260.86
MC11	582.73	548.37
MC12	512.38	479.65
MC15	369.36	339.91
MC19	299.15	284.68
MC21	486.02	455.58

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم: (06) والجدول رقم: (10)

ومنه التكلفة الوسطية المرجحة لإنتاج المتر المربع الواحد لإنتاج المنتجات الستة = (260.86) + 548.37 + 479.65 + 339.91 + 284.68 + 455.58 ÷ 6 = **394.84 د.ج.**

التكلفة الوسطية المرجحة لإنتاج المتر المربع الواحد للمنتجات هو: **394.84 د.ج.**

إذن كمرحلة ثانية فقد انخفضت تكلفة إنتاج المنتجات من **420.49 د.ج** إلى **394.84 د.ج** أي بمقدار **25.65 د.ج.**

ومنه نستنتج أن:

- الانخفاض في المرحلة الأولى قدر ب: **20.31 د.ج.**

- الانخفاض في المرحلة الثانية قدر ب: **25.65 د.ج.**

مقدار الانخفاض الكلي = (25.65 + 20.31) = **45.96 د.ج.**

وبطريقة أخرى:

تكلفة إنتاج المتر المربع الواحد في المؤسسة هي **440.80 د.ج**، وتكلفة إنتاج المنتج بإتباع نظام **ABC** هي **394.84 د.ج.**

أي هناك انخفاض بقيمة **45.96 د.ج.**

خلاصة:

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط بالطاهير والتي حاولنا من خلالها تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، توصلنا إلى أنه نظام يعمل على تخفيض التكاليف من خلال مجموعة من المراحل، بالإضافة إلى استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمؤسسة كنشاط متابعة ديون الزبائن وكذا ضم مجموعة من الأنشطة في نشاط واحد مثل نشاط تحديد احتياجات المؤسسة من المواد الأولية ونشاط اختيار أفضل الموردين، نشاط تنفيذ الطلبية ونشاط متابعة الطلبية، نشاط إعداد فواتير الزبائن ونشاط تحصيل فواتير الزبائن، نشاط الصيانة ونشاط الصيانة الوقائية مما أدى إلى انخفاض في تكلفة المنتجات.

الخاتمة

إن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC هو احد التطورات الحديثة في نظم محاسبة التكاليف، ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة و المتغيرة في عالم الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب التكلفة، كونه يعمل على تحديد توزيع التكاليف داخل المؤسسة حسب احتياج كل نشاط من هذه الأنشطة.

في هذا السياق سعينا من خلال هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة و إبراز دوره في تخفيض التكاليف داخل مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط وتم التوصل إلى النتائج التالية:

النتائج النظرية

من أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الجانب النظري ما يلي:

- تعتبر محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف المؤسسة، كما تعد نظاما داخليا فرعيا للمعلومات تقوم على تجميع وتبويب وفحص التكاليف من اجل تقديم المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة.
- تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أن المنتجات تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة تستلك الموارد.
- تعمل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على تخفيض تكاليف المؤسسة مقارنة بالطرق التقليدية حيث يكمن الفرق الجوهرى بين محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ومحاسبة التكاليف التقليدية في الكيفية التي يتم من خلالها توزيع التكاليف غير المباشرة.

النتائج التطبيقية

من خلال الدراسة التطبيقية التي أجريناها في مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط تم التوصل إلى النتائج التالية:

- من خلال المعلومات المقدمة لنا من طرف إدارة المؤسسة تبين لنا عدم اهتمام المسيرين بنظام المحاسبة التحليلية وهذا ما ينفي صحة الفرضية الأولى، التي تنص على أن هناك اهتمام كبير من طرف مسيري مؤسسة عياشي سعيد بنظام المحاسبة التحليلية.
- العنصر البشري في المؤسسة غير مؤهل ومدرب على النظم المحاسبية الحديثة، حيث لا يراعي الاهتمام اللازم لتبني تطبيق هذه الأنظمة داخل المؤسسة.
- لا تعتمد إدارة المؤسسة على أسس لتوزيع الأعباء غير المباشرة حيث أن جميع الأعباء تحمل بنفس الطريقة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.
- لا يساهم قسم المحاسبة في المؤسسة في صناعة القرارات.
- بالرغم من توفر كل المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلا أن المؤسسة تتبع الطرق التقليدية لحساب التكاليف وذلك لعدم إدراك مسيري المؤسسة لأهمية تطبيق هذا النظام وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثانية، التي تنص على أن هناك إدراك من طرف مسيري مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط بأهمية نظام محاسبة التكاليف.
- يتم تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية من خلال تحديد مجتمعات تكلفة النشاط، تحديد مسببات التكلفة، تحميل تكاليف الأنشطة والتي تحمل للمنتجات تناسباً مع استهلاكهم لمولدات التكلفة.
- من خلال دراستنا التطبيقية توصلنا إلى أن المؤسسة عند استبعادها للأنشطة التي لا تضيف لها قيمة والتي تعتبر بدورها تكاليف إضافية أدى انخفاض تكلفة إنتاج المنتجات.
- نتائج المؤسسة كانت ايجابية من خلال مقارنة النتائج المتوصل إليها عند إتباع نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة والنتائج المتوصل إليها عند إتباع محاسبة التكاليف التقليدية، حيث انخفضت تكاليف الإنتاج من 440.80 دج إلى 394.84 أي قدرت قيمة الانخفاض بـ 45.96 دج، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة، التي تنص على أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تدنية التكاليف بشكل كبير في مؤسسة عياشي سعيد.

الاقتراحات

- الاهتمام بأنظمة التكاليف الحديثة من خلال إرشاد المسيرين بأهمية المعلومات الناتجة عنها و إدراك دورها.

- إعطاء أهمية لمحاسبة التكاليف عند بداية ونهاية النشاط لأنها تسهل العملية.
- ضرورة تبني نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة كونها تحتوي على المقومات الأساسية لتطبيقه، مع ضرورة توفير المستلزمات و المقومات التي يقوم عليها هذا النظام.
- ضرورة إجراء دورات تكوينية وتعليمية داخل المؤسسة للاهتمام بالأنظمة الحديثة في مجال معالجة التكاليف بما يسمح بتوفير معلومات تحقق القدرة على اتخاذ قرارات رشيدة و حكيمة.
- على المؤسسة إعادة مراجعة مختلف أنشطتها التي لا تقدم قيمة بالإضافة إلى ضم الأنشطة في نشاط واحد لتفادي مختلف التكاليف الإضافية الناتجة عنها.

أفاق الدراسة

- لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى موضوع دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف، ورغم ذلك يبقى هذا الموضوع موضوعا متعدد المداخل يمكن التوسع فيه أكثر من خلال دراسة مواضيع أخرى يمكنها أن تشكل هي بحد ذاتها دراسات مستقلة، ويمكن أن نتفق على بعض التساؤلات التي يمكن أن تكون أفاق مستقبلية لكل باحث في الميدان و تتمثل هذه التساؤلات في:
- أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على رقم الأعمال .
 - واقع تطبيق نظام ABC في المؤسسات الاقتصادية في ظل جائحة كورونا.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب

1. صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعلمي، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.
2. احمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2013.
3. إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
4. إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، نظام التكاليف على أساس الأنشطة عوامل التبني ونجاح التطبيق، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2018.
5. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن، 2006.
6. بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
7. محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.
8. نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، الطبعة الأولى، جهينة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
9. هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص24. علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2013.

ب. المذكرة

1. أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.

2. أشرف عزمي، مسعود أبو مغلي، اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تعظيم الربحية، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، دراسة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2007.

ج. المجالات

1. مخلخل زويينة، تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة اقتصاد المال والإعمال، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 04، 2020.

2. محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة الجزائر3، الجزائر، العدد 13، 2018.

3. احمد محمود حسين، علي حسين نوري بني لام، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة لتحديد تكلفة الخدمة المصرفية، مجلة كلية مدينة العلم، جامعة دجلة، المجلد 13، 2020.

4. حسين يحي، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الصناعية، دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للسباكة، جامعة ابن خلدون تيارت، الجزائر، المجلد 22، العدد1، 2020.

5. دراسة الحاج مسكين، خليفة يعقوبي، جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومتطلبات تطبيقية في المؤسسة الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 1، 2020.

د. الملتقيات

1. زكريا دمدوم، وليد مرغني، الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات العمومية الصحية، دراسة ميدانية، ورقة بحثية لفعاليات الملتقى الدولي حول الصحة والأنشطة الصحية في الدول النامية، الواقع والتطلعات، من تنظيم المعهد العالي للدراسات التطبيقية في الإنسانيات بتوزر، جامعة قفصه، تونس، 2020.

هـ. المقابلات

1- المقابلة مع السيدة: لخلف عبلة، محاسبة لدى المؤسسة، بتاريخ 2023/05/09، الساعة 13:20.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

أ. باللغة الانجليزية

1. Goranka knezevic, vule mizdrakrovic, exploratory reserch of Activity based costing method implemenpatation in serbia, ekonomiska istragivanja, vol 23, 2010.
2. Hoanga, Pham, Nguyen, factors affecting activity based costing adoption in autonomous public, unv in vitnem, vol 7 issue12, 2020 .
3. Dahlgren, Holmstrom, Nehler: Activity Based Costing diffusion and adoption
4. Limocinquini, Alessandro marelli, Emilio passetti, Andrea tenucci, the diffusion of Activity Based Costing in italy in the last decade, A research note, 2010.
5. Grégory wegnann, Theactivity based costing method developments: state of the art and case study, University of Burgundy, 2010.
6. Shannon w, Anderson, A Framework for assessing cost management system changes: the case of activity based costing implementation at general Motors, university of michigan, 1995.

ب. باللغة الفرنسية

1. Ahmed Fath allah rahmoini, La mise en œuvre de la comptabilité par avidités dans les entreprises: caractéristiques et facteurs d'adaption et de suces, 2008.

الملحق رقم (01): تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة خلال شهر مارس 2021.

شركة تضامن عياشي سعيد وشريكته لصناعة البلاط

المنطقة الصناعية - أولاد صالح- الطاهير - جيجل.

الرقم	المادة	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ الإجمالي
1	اسمنت ابيض	514 طن	460.45	236671.3
2	الحصي	260 طن	2657	690820
3	الرمال	128 م ³	1404	179712
4	الماء	32 م ³	32	1760
	المجموع	-	-	1108963.3



الملحق رقم: (02): الأعباء غير المباشرة للأنشطة

المبلغ	البيان
16998264.03	مصاريف المستخدمين
2088480.91	اهتلاك المباني
4057409.24	اهتلاك معدات النقل
657562.53	مصاريف الكهرباء
105388.24	مصاريف التأمين
42011144.68	المجموع



الملحق رقم(03): حجم نشاط مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط شهر مارس 2021

المجموع	MC21	MC19	MC15	MC12	MC11	MC10	
1007 طن	205	70	145	226	311	50	مواد أولية مستهلكة
1150 سا	250	60	80	300	405	55	ساعات عمل مباشرة
22300 م ²	4100	3000	3000	4200	5500	2500	كمية منتجة
43 طلبية	10	10	4	7	5	7	طلبات الزبائن



الملحق رقم (04): مفاتيح توزيع الأعباء غير المباشرة للأنشطة

مصاريف التأمين	مصاريف الكهرباء	اهتلاك معدات النقل	اهتلاك المباني	مصاريف المستخدمين	الأنشطة
-	%2	-	%5	1 عامل	نشاط تحديد احتياجات المؤسسة من المواد الأولية
-	%2	-	%5	1 عامل	نشاط اختيار أفضل الموردين
-	%2	-	%5	1 عامل	نشاط تنفيذ الطلبية
-	%2	-	%5	1 عامل	نشاط متابعة الطلبية
%20	-	%55	-	8 عمال	نشاط نقل المواد الأولية
-	%4	-	%15	2 عمال	نشاط التخزين
-	-	%10	%5	2 عمال	نشاط المناولة
%60	%80	-	%40	3 عمال	نشاط غسل المواد الأولية
		-		3 عمال	نشاط طحن المواد الأولية
		-		4 عمال	نشاط تعبئة المواد الأولية وخلطها
		-		4 عمال	نشاط التشكيل أي وضعها في القوالب
		-		1 عامل	نشاط الوضع في الفرن
		-		5 عمال	نشاط التلميس
		-		1 عامل	نشاط الوضع في لوح التحميل
		-		1 عامل	نشاط التغليف
		-		-	-
-	%2	-	%5	1 عامل	نشاط المحاسبة
-	%0.4	-	%1	2 عمال	نشاط دفع فواتير الشراء
-	%0.4	-	%1	2 عمال	نشاط إعداد فواتير الزبائن
-	%0.4	-	%1	1 عامل	نشاط تحصيل فواتير الزبائن



-	%0.4	-	%1	1 عامل	نشاط القيام بالمعاملات البنكية
-	%0.4	%5	%1	1 عامل	نشاط متابعة ديون الزبائن
-	%2	%20	%5	2 عمال	نشاط التوزيع
-	} %2	-	} %5	4 عمال	نشاط الصيانة
%20		%10		2 عمال	نشاط الموارد البشرية
-		-		3 عمال	نشاط الرقابة والأمن
-		-		1 عامل	نشاط الصيانة الوقائية
-		-		1 عامل	نشاط النظافة

