



الموضوع

تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات التجارية

دراسة حالة المؤسسة الوطنية للعصير و المصبرات الغذائية وحدة EURLJUGTA -

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الأستاذ(ة):

- عبد الرزاق لعريوي

من إعداد الطالبتين:

- نبيهة بومليط.

- سعاد جعريط.

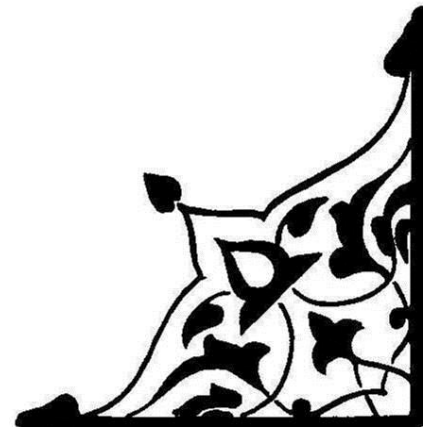
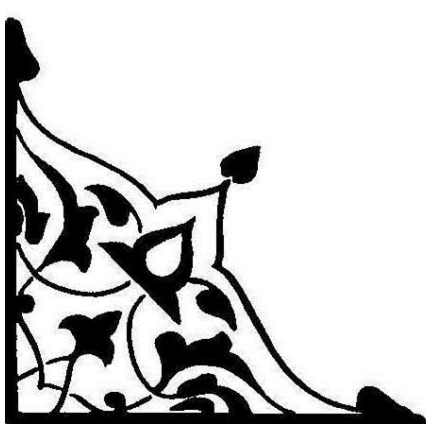
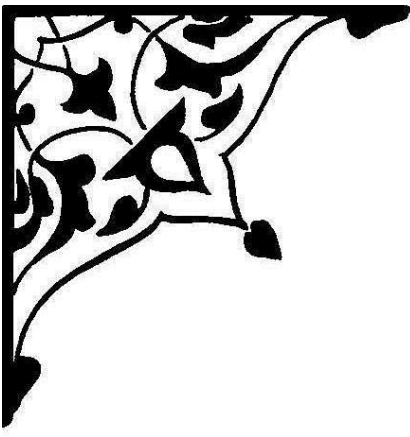
أمام اللجنة المشكلة من:

رئيسا
مشرفا ومقررا
عضوا مناقشا

الرتبة
الرتبة
الرتبة

أ. عبد الحكيم بوالحيلة
أ. عبد الرزاق لعريوي
أ. وردة جاب الخير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر وتقدير

اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل لا يسعنا بعد انتهاء هذا البحث إلا أن نتوجه بجزيل الشكر إلى من رفعنا أيدينا إليه فلم يخيب رجاءنا، إلى الذي سألناه فأجاب دعاءنا إليك يا الله كل الشكر.

نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ **لعريوي عبد الرزاق** المشرف على هذه الرسالة الذي كان لتوجيهاته ونصائحه المفيدة الدور الكبير لأن ترى هذه الرسالة النور.

كما نتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذا البحث وتقييمه.

أيضا نتوجه بالتحية والشكر إلى كافة أساتذة قسم العلوم التجارية

ولا يفوتنا الذكر أن نتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى جميع موظفي المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية وحدة - EURLJUCTA - الذين لم يبخلوا علينا بالمعلومات ونخص بالذكر السيد **سلولة أحسن** على مساعدته القيمة.

وفي الأخير نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا البحث

نبيهة + سعاد

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿واعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون﴾

صدق الله العظيم

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين

"سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

إلى من كلفه الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من

أحمل اسمه بكل افتخار

"أبي الغالي"

إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى

من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي

"أمي الحبيبة"

إلى من تعلقت بها روحي إلى أرق قلب في الوجود "جدتي" أطل الله في عمرها

إلى من كانتا تضيئان لي الطريق وتساندانني في الحياة أختاي العزيزتان

إلى عمود العائلة أخي العزيز حفظه الله ورعاه

إلى كل هؤلاء أحبكم حبا لو مر على أرض قاحلة لتفجرت منها ينابيع المحبة

إلى من عشت معهن أجمل الأيام وتقاسمنا معا متاعب الحياة الجامعية

سعاد + سهام

إلى من رفعوا رايات العلم والتعليم وأخدموا رايات الجهل

والتجهيل أساتذتي الأفاضل

أهدي هذا الجهد المتواضع

إلى كل من قال لا إله إلا الله محمد رسول الله

نبيهة

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿واعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون﴾

صدق الله العظيم

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين

"سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من

أحمل اسمه بكل افتخار

"أبي الغالي"

إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني إلى بسمه الحياة وسر الوجود إلى

من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي

"أمي الحبيبة"

إلى من كانوا يضيؤون لي الطريق ويساندونني في الحياة إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى كل هؤلاء أحبكم حبا لو مر على أرض قاحلة لتفجرت منها ينباع المحبة

إلى من عشت معهن أجمل الأيام وتقاسمنا معا متاعب الحياة الجامعية

نبيهة + سهام

إلى من رفعوا رايات العلم والتعليم وأخمدوا رايات الجهل والتجهيل

أساتذتي الأفاضل

أهدي هذا الجهد المتواضع

إلى كل من قال لا إله إلا الله محمد رسول الله

سعاد

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
أ - د	مقدمة عامة
الفصل الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	
06	تمهيد
07	المبحث الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف
07	المطلب الأول: تطور ومفهوم محاسبة التكاليف
10	المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف
12	المطلب الثالث: تبويب عناصر التكاليف
17	المطلب الرابع: نظريات تحميل التكاليف
25	المبحث الثاني: مدخل لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
25	المطلب الأول: نشأة وتطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة وعوامل تبنيه
27	المطلب الثاني: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأهدافه
35	المطلب الثالث: مبادئ وافترضات نظام التكاليف على أساس الأنشطة
37	المطلب الرابع: استخدامات نظام التكاليف على أساس الأنشطة
39	المبحث الثالث: إرساء وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
39	المطلب الأول: المؤشرات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وشروطه
40	المطلب الثاني: خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
47	المطلب الثالث: مقارنة نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالأنظمة الأخرى
49	المطلب الرابع: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
51	خلاصة
الفصل الثاني: عملية اتخاذ القرارات ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	
53	تمهيد
54	المبحث الأول: مدخل لعملية اتخاذ القرار
54	المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار
56	المطلب الثاني: وظائف وأسس عملية اتخاذ القرار
58	المطلب الثالث: أنواع القرارات
61	المطلب الرابع: خطوات وأساليب عملية اتخاذ القرارات
66	المبحث الثاني: علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرار

67	المطلب الأول: ماهية نظام المعلومات
68	المطلب الثاني: استخدام معلومات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات
72	المطلب الثالث: أنواع القرارات التي تستخدم فيها معلومات محاسبة التكاليف
75	المطلب الرابع: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرارات
80	المبحث الثالث: أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات التجارية
80	المطلب الأول: الإفصاح عن مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة
82	المطلب الثاني: القرارات التي يمكن اتخاذها بالاعتماد على مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة
85	المطلب الثالث: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات
88	خلاصة
الفصل الثالث: تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-	
90	تمهيد
91	المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA -
91	المطلب الأول: ماهية المؤسسة وأهميتها الإقتصادية
92	المطلب الثاني: التنظيم الوظيفي للمؤسسة وهيكلها التنظيمي
96	المطلب الثالث : مجال نشاط المؤسسة وأهدافها
97	المبحث الثاني: عرض طريقة حساب التكاليف في المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-
97	المطلب الأول: توزيع الأعباء المباشرة وغير المباشرة على المنتجات
101	المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة للمنتجات
108	المطلب الثالث: تحديد النتيجة التحليلية واتخاذ القرار في المؤسسة
109	المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية
109	المطلب الأول: تحديد الأنشطة وتكاليفها
115	المطلب الثاني: اختيار موجه الكلفة لكل نشاط
116	المطلب الثالث: توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات
123	المطلب الرابع: المقارنة بين الطريقة المتبعة في المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

130	خلاصة
131	خاتمة عامة
137	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق
	الملخص

قائمة الأشكال

والجداول

قائمة الأشكال والجداول:

1- قائمة الأشكال:

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
35	المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة	1-1
37	نموذج نظام التكاليف على أساس الأنشطة	2-1
42	تحليل وظائف المؤسسة إلى أقسام وأنشطة	3-1
45	تصنيف موجهات التكلفة	4-1
95	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA -	1-3

2- قائمة الجداول:

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
46	العوامل الموجهة لبعض الكلف	1-1
48	مقارنة بين الأسلوب التقليدي لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتج وبين نظام التكاليف على أساس الأنشطة	2-1
97	نسب توزيع التكاليف على المنتجات	1-3
99	توزيع الأعباء المباشرة على المنتجات	2-3
101	توزيع الأعباء غير المباشرة	3-3
103	تكلفة إنتاج منتجي عصير البرتقال وعصير ثلاثي مركز البرتقال	4-3
104	تكلفة إنتاج منتج مربى المشمش	5-3
106	تكلفة إنتاج منتج مربى التين	6-3
107	تكلفة إنتاج منتج صلصة طماطم البييتزا	7-3
108	النتيجة التحليلية لكل منتج	8-3
110	تحديد أنشطة المؤسسة	9-3
111	جدول يبين أساس توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المسببة لنشوتها	10-3
115	تحديد موجه التكلفة لكل نشاط	11-3
115	جدول يوضح كافة المنتجات وما يقابلها من حجم مؤشرات التكلفة	12-3
116	تجميع الأنشطة وتحديد حصة الموجه الواحد من التكلفة	13-3
117	إعادة توزيع بعض التكاليف المباشرة	14-3
118	تكلفة إنتاج منتجي ثلاثي مركز البرتقال وعصير البرتقال حسب طريقة التكلفة على أساس الأنشطة	15-3
119	تكلفة إنتاج مربى المشمش حسب طريقة التكلفة على أساس الأنشطة	16-3
121	تكلفة إنتاج مربى التين حسب طريقة التكلفة على أساس الأنشطة	17-3
122	تكلفة إنتاج طماطم البييتزا حسب طريقة التكلفة على أساس الأنشطة	18-3
123	المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة لمنتوج ثلاثي مركز البرتقال وعصير البرتقال	19-3
124	المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة لمنتوج مربى المشمش	20-3

125	المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة لمنتوج مربى التين	21-3
125	المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة لمنتوج طماطم البيتزا	22-3
126	جدول يوضح التكاليف غير الموزعة من قبل المؤسسة	23-3

مقدمة عامة

تعتبر محاسبة التكاليف أو المحاسبة التحليلية إحدى الوسائل الأساسية التي تساعد إدارة المؤسسة في التخطيط والرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها، حيث تمد الإدارة بالمعلومات والبيانات المساعدة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات إلا أنه وأمام التحديات التي تفرضها تطورات البيئة الإنتاجية وتعدد أساليب الإنتاج واجهت محاسبة التكاليف العديد من الانتقادات فيما يتعلق بمدى ملائمة أساليب وإجراءات نظم التكاليف المتبعة، حيث كانت الأنظمة التقليدية مقبولة وتؤدي الغرض منها، وقد كانت تكاليف اليد العاملة المباشرة والمواد المباشرة تشكلان الجزء الأكبر من التكاليف ولم تكن التكاليف غير المباشرة تشكل إلا جزءاً ضئيلاً من تكاليف الإنتاج الكلية، أما مع انتشار المكننة في المصانع والتطورات التقنية الحديثة فقد طرأ تغيير كبير على هيكل عناصر التكاليف فقد أصبحت تكاليف اليد العاملة المباشرة تشكل جزءاً أقل من تكاليف الإنتاج وزادت التكاليف غير المباشرة، حيث أصبحت تشكل جزءاً هاماً من تكاليف الإنتاج الكلية وبالتالي أصبح تحميل هذه التكاليف على المنتجات وفقاً للأنظمة التقليدية يؤدي إلى احتساب تكاليف غير صحيحة للمنتجات، وبالتالي توفير معلومات غير دقيقة الأمر الذي يؤثر على المؤسسة نتيجة اتخاذ قرارات غير صحيحة.

ونظراً للاحتياجات المتزايدة لكمية ونوعية معلومات التكاليف وأهميتها قام الباحثان كوبر وكابلان بدراسة سنة 1987م تناولت عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات التي من خلالها قدما نظاماً جديداً لمعالجة هذه التكاليف يدعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة، فهو نظام يعمل على حساب بيانات التكاليف بدقة من خلال اعتبار الأنشطة هي التي تسبب التكاليف بدلاً من الاعتماد على حجم الإنتاج لتخصيص التكاليف غير المباشرة، بهدف توفير المعلومات الدقيقة والمفصلة لدعم الإدارة في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها بما يواكب تطورات البيئة الإنتاجية وتعقيدها المتزايدة.

الإشكالية:

بناءً على ما سبق فإن الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال دراستنا يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات التجارية ؟

وبهدف الإجابة على التساؤل الرئيسي لا بد من الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تعتبر محاسبة التكاليف من الأدوات الهامة في اتخاذ القرار داخل المؤسسة؟
- هل يعتبر نظام التكلفة على أساس الأنشطة حلا بديلا لأنظمة التقليدية؟
- هل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر معلومات تساعد في اتخاذ قرارات سليمة في المؤسسة؟

فرضيات الدراسة:

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى:** تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة من أجل اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة.
- الفرضية الثانية:** يعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة حلا بديلا لأنظمة التكاليف التقليدية.
- الفرضية الثالثة:** تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد في توفير معلومات حول التكاليف بمصداقية أكبر وهذا ما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- محاولة الإجابة على التساؤلات المطروحة والتأكد من الفرضيات المقدمة.
- تحديد الإطار الفكري والمفاهيم الأساسية التي يبنى عليها نظام التكلفة على أساس الأنشطة.
- تحديد الخطوات العملية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية وحدة -EURL JUCTA-
- توضيح أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على اتخاذ القرارات في المؤسسة محل الدراسة.

أسباب اختيار الموضوع:

- من بين أهم الأسباب التي كانت أساسا لاختيارنا لهذا الموضوع:
- الرغبة والميول الشخصي لهذا الموضوع لأنه يندرج ضمن التخصص.
- السعي إلى توسيع رصيدنا المعرفي في محاسبة التكاليف.
- محاولة إظهار ضرورة اللجوء إلى هذه التقنية وذلك من خلال إيضاح مدى أهميتها في توفير المعلومات والبيانات الهامة واللازمة في اتخاذ القرارات.
- فتح آفاق البحث لمن أراد التوسع والتعمق ومواصلة البحث في هذا الموضوع.
- محاولة إثراء المكتبة الجامعية.

حدود الدراسة:

يتعين عند تنفيذ أي بحث علمي بطريقة جيدة وضع الحدود التي لا يجوز تجاوزها قصد تحقيق أهداف الدراسة وهذا بالتعرض للحدود الزمانية والمكانية.

أ- الحدود الزمانية:

امتدت دراستنا لهذا الموضوع من 19 جانفي 2015 م إلى غاية 30 ماي من نفس السنة، وقد شملت هذه الفترة انجاز دراسة نظرية وتطبيقية وإجراء مقابلات شخصية مع رؤساء المصالح في الشركة بغرض الحصول على المعلومات اللازمة لمحاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لسنة 2013 م.

ب- الحدود المكانية:

لقد قمنا بإجراء دراستنا في المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA- وذلك لأنها تتوفر على نظام لمحاسبة التكاليف وهي موضوع دراستنا، حيث تعرفنا على الطريقة التي تعتمدها وكذا أهم القرارات التي تتأثر بها.

المنهج المتبع:

للإجابة على إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات من عدمها اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوع البحث، كما اعتمدنا على منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي من خلال اسقاط الجانب النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية، حيث حاولنا تطبيق هذا النظام في المؤسسة كونها بحاجة لنظام أكثر دقة لتحديد تكلفة المنتجات ومعرفة أثر هذا النظام على قرارات المؤسسة.

خطة الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإلمام بكل جوانب الموضوع تم إتباع منهجية تعتمد على تقسيم موضوع الدراسة إلى ثلاثة فصول اثنان منها للجزء النظري والثالث للجزء التطبيقي، حيث تناولنا في الفصل الأول مدخل لمحاسبة التكاليف ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، والذي قسمناه إلى ثلاثة مباحث حيث خصصنا المبحث الأول لدراسة محاسبة التكاليف، في حين خصصنا المبحث الثاني لدراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة، أما المبحث الثالث فتم تخصيصه لإرساء وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة واستكمالاً لذلك تناولنا في الفصل الثاني عملية اتخاذ القرارات ونظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي

بدوره قسمناه إلى ثلاثة مباحث، خصصنا المبحث الأول لدراسة عملية اتخاذ القرار في حين خصصنا المبحث الثاني لعلاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرار أما المبحث الثالث فتم تخصيصه لدراسة أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات، ولمعرفة مدى تطبيق المفاهيم النظرية في الواقع العملي تناولنا في الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA- وقد قسمناه إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول قمنا فيه بتقديم المؤسسة محل الدراسة والمبحث الثاني عرضنا فيه طريقة حساب التكاليف في المؤسسة، أما المبحث الثالث فحاولنا فيه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة.

صعوبات الدراسة:

عند قيامنا بإعداد هذه الدراسة واجهتنا جملة من الصعوبات نذكر منها:

- اعتماد المؤسسة على نظام تقليدي لمحاسبة التكاليف مما أدى إلى صعوبة تطبيق الدراسة.
- عدم فهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة من طرف المسؤولين في المؤسسة.
- ضيق الوقت المخصص لمثل هذه الدراسات وخاصة الدراسة الميدانية، إذ واجهتنا صعوبة كبيرة في جمع المعلومات التفصيلية خاصة مع عدم إطلاع المسؤولين على هذه الطريقة.

الفصل الأول:

مدخل لمحاسبة التكاليف ونظام التكاليف على

أساس الأنشطة -ABC-

تمهيد:

إن اعتماد معظم المؤسسات على استخدام نظم إنتاج حديثة أدى إلى زيادة المبالغ المستثمرة في وسائل الإنتاج وتغيير في عمليات الإنتاج وساعد ذلك على تقديم منتجات ذات جودة عالية وتكلفة معتدلة غير أن هذا كله جعل من طرق محاسبة التكاليف التقليدية لا تتماشى مع البيئة الحديثة التي تنشط فيها المؤسسة ونتيجة لذلك واجهتها عدة انتقادات وخصوصا في مجال تخصيص وتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات.

لهذا ظهر ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة فهو من الأنظمة المعاصرة التي تهدف إلى تخصيص التكاليف لكونه أكثر دقة للمنتج أو للخدمة، يقوم هذا النظام على فلسفة جديدة لمعالجة التكاليف غير المباشرة التي أصبحت تمثل الجزء الأكبر والأهم لبنية التكاليف الإجمالية، وذلك بتوظيف مفاهيم جديدة تساعد على توضيح طريقة تتبع هذه التكاليف والتي تعد غير واضحة المسار لعدم ارتباطها مباشرة بالمنتج أو الخدمة وساعد استخدام هذه المفاهيم على تخطي ثغرات الأنظمة التقليدية.

سننتقل في هذا الفصل إلى مدخل محاسبة التكاليف وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة بصورة مفصلة للإلمام بالطريقة بكيفية جيدة، ولذلك قسمنا الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف.

المبحث الثاني: مدخل لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الثالث: إرساء وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

المبحث الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف

يعتبر فرع نظام التكاليف أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف أحد أهم فروع المحاسبة لما له من أهمية كبيرة داخل المؤسسة الاقتصادية التي تهتم بشكل أساسي بتجميع وتحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة وبالتالي معرفة تكلفة إنتاج كل منتج و تحديد المنتجات التي تحقق ربحا والتي تحقق خسارة.

المطلب الأول: تطور ومفهوم محاسبة التكاليف

أولاً: تطور محاسبة التكاليف⁽¹⁾

في البداية كانت المحاسبة تهتم بعملية تقديم تقارير مالية سنوية لإخلاء مسؤولية الإدارة، والعمل على تزويد الأطراف المهتمة بالمعلومة التي تساعد في اتخاذ القرارات، ومع مرور الزمن وتطور الأنشطة الاقتصادية وخاصة بعد قيام الثورة الصناعية وما ترتب عنها من كبر حجم المشروعات وتنوع الإنتاج واشتداد حدة المنافسة في الأسواق، أصبحت تهتم بتطوير الأسس والأساليب المحاسبية التي تستخدمها في عمليات القياس المحاسبي والمالي، لأن عليها أن تقوم بتحديد تكلفة الوحدات التي تنتجها لمساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وإعداد تقارير مالية عادلة وأطلق على هذا النشاط المحاسبي اسم محاسبة التكاليف وفي نهاية القرن التاسع عشر ظهرت عدة محاولات لزيادة دقة أرقام تكاليف الإنتاج، فتم تقديم عدة طرق لتوزيع التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة ومعالجة تكاليف الطاقة العاطلة، فقد ذكر ألكزنر هاميلتون شيرش (Alikсандare Hamiltone Chireche) عام 1900م بأن معظم الشركات الصناعية حينها كان لديها طرق لتحديد تكاليف المواد والأجور التي تصرف على أوامر الإنتاج وشهد النصف الأول من القرن العشرين عدة محاولات لتطوير أنظمة التكاليف، فظهرت أنظمة التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، وهذه عملت على توسيع نطاق اهتمام محاسبة التكاليف من موضوع تحديد تكلفة الإنتاج إلى الرقابة على التكاليف.

وفي الفترة ما بين 1950م و 1960م اكتشف المحاسبون بأن بيانات التكاليف التي يعدها لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج تستخدم من قبل المديرين في اتخاذ قرارات إدارية مختلفة مثل: التسعير تحديد خطة الإنتاج واستغلال المصادر النادرة، وعندها وجد المحاسبون أنه من الضروري دراسة بعض القرارات الإدارية وتحديد التكاليف المناسبة لها لمساعدة الإدارة في اتخاذ قراراتها، فتم إنشاء نماذج للعديد من هذه القرارات وهذا أدى إلى توسيع اهتمام محاسبة التكاليف من تحديد تكلفة الإنتاج إلى خدمة القرارات الإدارية مما دفع البعض أن يطلق على محاسبة التكاليف اسم "المحاسبة الإدارية".

(1) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص3-5.

وفي سنة 1970م تم تكوين مجلس معايير محاسبة التكاليف في الولايات المتحدة لإصدار معايير لمحاسبة التكاليف بهدف تحقيق التوحيد والتطبيق المنظم لمبادئ محاسبة التكاليف من قبل مقاولي صناعة الأسلحة لاستخدامها من قبل ممثلي الحكومة الفدرالية الأمريكية عند مراجعة حسابات هؤلاء المقاولين، وتم حل هذا المجلس سنة 1980م بعد أن أنجز أهدافه وخلال فترة وجوده أصدر عدة معايير تحكم تحديد وتوزيع التكاليف على المنتجات وأوامر الإنتاج، وأثر هذا على محاسبة التكاليف لأنه قدم حلولاً لبعض المشكلات الصعبة التي كانت تواجهها عملية تحديد تكلفة الإنتاج وخصوصاً توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة.

ثانياً: مفهوم محاسبة التكاليف

قبل البدء في تعريف محاسبة التكاليف لا بد من تعريف بعض المصطلحات المستخدمة في محاسبة التكاليف ألا وهي:

التكلفة: هي المنفعة المستنفذة التي ترتبط بشكل مباشر بالخدمة أو السلعة ولها علاقة مباشرة بالإيراد الذي يتحقق، ومنها تكلفة المواد الخام والعمل المباشر وتكلفة الحصول على الأصول الثابتة وغيرها.⁽¹⁾

المصرف: وهو ذلك الجزء المستنفذ من التكلفة نتيجة قيام المؤسسة بمزاولة نشاطها، وأن هذا النشاط قد تحقق منه منفعة للمؤسسة سواء كانت متمثلة بوحدة إنتاج أو تحقيق إيرادات تفوق قيمة العناصر المستنفذة من التكلفة.⁽²⁾

الخسارة: هي تضحية اقتصادية يعبر عنها بوحدة نقدية ولكن لا تقابلها منفعة فهي أيضاً تكاليف مستنفذة لا تحقق إيراد وبالتالي فإن الإيراد سيكون أقل من التكاليف وبالتالي تمثل خسارة ومن أمثلتها سرقة في أموال المؤسسة، بيع الأصول أو البضاعة التالفة.⁽³⁾

(1) عبد الناصر نور عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 13.

(2) مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 63.

(3) إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007

بعد التعريف بالمصطلحات سنتطرق إلى تعريف محاسبة التكاليف، وهناك عدة تعاريف نذكر منها:
تعريف Maher بأنها: «حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس وتسجيل والتبليغ عن المعلومات الكافية»؛

تعريف Horngren: «هي المحاسبة الإدارية مضاف لها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية»؛
تعريف السيدية: «هي 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».(1)

وتعرف أيضا بأنها: «امتداد للمحاسبة المالية، تمد الإدارة بتكلفة إنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير».(2)

من التعاريف السابقة نستخلص أن: محاسبة التكاليف هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و البيعية والإدارية، وهي أداة هادفة فكل إجراءاتها تهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها الإدارة يوماً بعد يوم.

وتقوم محاسبة التكاليف باستخدام مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة تساعدنا في تحديد تكلفة الإنتاج وهذه الأسس والإجراءات تعمل على تجميع المعلومات وتصنيفها وتلخيصها وتحليلها، والتقرير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.(3)

(1) إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 23.

(2) صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص 7.

(3) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 6.

المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف

أولاً: أهداف محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف ترتبط بمجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:⁽¹⁾

- 1- **تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة:** يعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الغرض الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن المؤسسة من تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة، كما أنها تساعد في معرفة وتحليل سلوك عناصر التكاليف وتساعد أيضا في إعداد قوائم لإظهار نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد المركز المالي لها في نهاية تلك الفترة وتحديد قيمة المخزون من السلع الخام وتحت التشغيل والتامة.
- 2- **الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف:** ويقصد بها تحقيق الكفاية في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج المستخدمة، عن طريق قيام إدارة التكاليف بإمداد إدارة المؤسسة ببيانات تفصيلية عن أوجه النشاط المختلفة فيها لتعمل على خفض التكاليف مع المحافظة على النوعية.
- 3- **دور بيانات التكاليف في تسعير المنتجات أو الخدمات:** تقدم بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلع المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير، بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج مع تحقيق هامش ربح معين يتحدد تبعا للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة ودخول أسواق جديدة.
- 4- **دور بيانات التكاليف في ترشيد القرارات:** تقوم محاسبة التكاليف بإعداد التقارير التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي وقوع الخسائر أو التقليل منها.
- 5- **دور بيانات التكاليف في التخطيط:** تعتبر الموازنات التقديرية خطة عينية ومالية ونقدية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة مقبلة حيث تبين أهداف الإيرادات وحدود التكاليف المتوقعة.

(1) نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف، ط1، دار جهيبة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص19.

ثانيا: وظائف محاسبة التكاليف

ترتبط محاسبة التكاليف بالقيام بمجموعة من الوظائف والمهام التالية:⁽¹⁾

1- قياس تكلفة الإنتاج والنشاط: يعتبر بمثابة المهمة الأولى التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها فحاجة المحاسبة المالية لقياس تكلفة الإنتاج التام وتحت التشغيل في المؤسسات الصناعية لأغراض قياس نتيجة أعمال هذه المؤسسات لذلك فإن سجلات محاسبة التكاليف تصمم بطريقة تسمح بقياس تكلفة الإنتاج وذلك على أساس من التتبع المتتالي لتكلفة الصنع في مراحل وأقسام الإنتاج المتتالية والتي يجب أن يمر المنتج النهائي بها ويتم الاستعانة بتكلفة الإنتاج في تقييم الإنتاج التام وتحت التشغيل في نهاية الفترة بالإضافة إلى بناء سياسات التسعير المناسبة للمنتجات التي تنتجها الوحدة الاقتصادية.

2- ضبط ورقابة عناصر التكاليف: تهدف محاسبة التكاليف إلى ترشيد استخدام الوحدة الاقتصادية لموارد الإنتاج المتاحة لها، وهي بذلك تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج ممكن بأقل التضحيات الممكنة بهذه الموارد وفي سبيل قياس تكلفة الإنتاج والرقابة على النشاطات اللازمة لتحقيق هذا الإنتاج.

3- الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية: لا تقتصر مهام الإنتاج على الأقسام والإدارات التي تساهم مباشرة في خلق المنتج ولكنها تمتد أيضا لتشمل أقسام وإدارات تقدم التسهيلات اللازمة لخلق المنتج وإن كانت لا تساهم مباشرة في خلقه فأقسام الصيانة وإدارة المخازن وإدارة جدولة الإنتاج تحقق خدمات تستعين بها الأقسام الإنتاجية في الإنتاج وتعتبر التكاليف التي تتحقق في الأقسام والإدارات المساعدة بمثابة تكاليف لتقديم هذه الخدمات ويتم ردها بصورة أو بأخرى إلى تكلفة المنتج.

4- مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية وتحليل الانحرافات: تتحقق وظيفة الرقابة من خلال مقارنة الأداء المحدد مقدما أو المخطط بالأداء الفعلي، لذلك فإن من مهام محاسبة التكاليف اتخاذ الإجراءات والطرق والوسائل التي تكفل إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطة والبيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي ومقارنة كل منهما بالآخر وتحليل الانحرافات الناتجة مسندة إلى أسبابها.

5- إعداد التقارير للمستويات الإدارية المختلفة: تعتمد وظائف الإدارة من تخطيط ورقابة ومتابعة وتوجيه على المعلومات، وتعتبر محاسبة التكاليف هي العلم الذي ينتج هذه المعلومات وحتى تصل تلك المعلومات إلى المهتمين بها لا بد من توافر نظام للاتصال بين مستويات الهيكل الإداري مع بعضها

(1) السيد عبد المقصود محمد ذبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003

البعض، لذلك فإن من مهام محاسبة التكاليف إعداد التقارير المناسبة وتوجيهها إلى المستويات الإدارية المختلفة في الوقت المناسب.

6- توفير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة: تهدف محاسبة التكاليف إلى توفير المعلومات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرارات وحتى تتحقق عملية اتخاذ القرارات فإنها تتطلب المقارنة بين العديد من البدائل المتاحة والممكنة والمفاضلة بين هذه البدائل واختيار أفضلها تحقيقاً لأهداف الإدارة ولكي تتم عملية المقارنة بين هذه البدائل والمفاضلة بينها فإن إدارة المؤسسة تكون في حاجة إلى بيانات ومعلومات عن كل بديل سواء من حيث التكاليف المرتبطة بهذا البديل أو العائدات المتوقعة منه.

المطلب الثالث: تبويب عناصر التكاليف

تبويب عناصر التكاليف عادة بعدة طرق كل طريقة من هذه الطرق ذات أهمية لنوع معين من التحليل فالتبويب هو تجميع منهجي للعناصر المتشابهة وفقاً لخصائصها المشتركة، وذلك ما يؤدي إلى تسهيل القياس المالي اللازم لخدمة الأغراض المختلفة وتوجد عدة طرق متبعة لتبويب عناصر التكاليف سنستعرض أكثرها استخداماً.

أولاً: تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعتها

تتكون عناصر التكاليف وفق هذا التبويب من:⁽¹⁾

1- تكلفة المواد: أو ما يسمى بالمستلزمات السلعية ويتمثل هذا العنصر بكل ما ينفق من مواد خام أو منتجات نصف مصنعة أو تامة الصنع من مؤسسات معينة تكون مادة خام في مؤسسة ثانية، كما أنها تتمثل بكل المواد التي تدخل في العمليات التصنيعية أو التسويقية وكذلك ما ينفق في العمليات الإدارية وعنصر تكلفة المواد يمثل أكثر من 50% من تكلفة الإنتاج لذا يستوجب إجراء رقابة فعالة على هذا العنصر من أجل أن يكون استخدامه بشكل اقتصادي كفاء.

2- تكلفة العمل (الأجور): هو العنصر الثاني من عناصر التكاليف من حيث الأهمية النسبية وهذا العنصر أساسي في تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي ويتمثل بكل ما يدفع للعاملين من أجر لقاء الجهد المبذول سواء كان هذا الجهد عضلي أو جهد فكري، وفق هذا التبويب فهو يشمل جميع الأجور التي تدفع لجميع العاملين سواء كانوا في المجال الصناعي (الإنتاجي) أو التسويقي أو الإداري.

(1) إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص ص 66 - 67.

3- تكلفة المصروفات: وهي بقية التكاليف التي تتحملها المؤسسة باستثناء عنصري المواد والأجور وهي تتمثل بتكلفة الخدمات الإنتاجية وخدمات إدارة التسويق وخدمات الإدارة مثل مصاريف صيانة الآلات والمعدات وإيجار معارض البيع ومصاريف الإعلان إضافة إلى مصاريف الإدارة الأخرى.

ثانياً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوظائف المشروع

من المعروف أن أي منتج يتكون من عناصر أساسية في التكلفة هي: (1)

تكلفة المواد، تكلفة العمل المباشر (الأجور المباشرة)، التكاليف غير المباشرة .

وفي حال تقسيم التكاليف على أساس الوظائف الرئيسية في المشروع فإنها ستكون:

1- وظيفة الإنتاج (تكاليف الإنتاج): وتشمل جميع التكاليف التي تخص المواد والعمل والخدمات التي يتم إنفاقها على السلعة في مراحل الإنتاج.

قد تكون المواد المستخدمة مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع، وقد تكون مواد مباشرة وغير مباشرة، أما تكاليف العمل فهي أجور مباشرة وقد تكون مصاريف صناعية غير مباشرة تتعلق بعمليات الإنتاج.

2- وظيفة التسويق (تكاليف التسويق): وتشمل:

- تكاليف المواد المستخدمة في عملية التسويق مثل المطبوعات والتغليف والتعبئة.

- رواتب وأجور العاملين في التسويق ومنها عمولات وكلاء البيع والتوزيع والنقل.

- المصاريف الأخرى التي تحتاجها عملية التسويق مثل مصاريف الاتصال والبيع والإنارة.

3- الوظيفة الإدارية (التكاليف الإدارية): وهي المصاريف التي تتمثل في رواتب الإدارة المالية

ومصاريفها وإدارة الشؤون القانونية وإدارة الأفراد بما يخص عملية الإنتاج وهي:

- المواد المستخدمة في المطبوعات والصيانة ومواد النظافة.

- رواتب العاملين في الإدارة وأجورهم.

- المصاريف الإدارية الأخرى مثل إهلاك الأثاث والتأمين على الإدارات ومصاريف المكالمات الإدارية.

(1) عبد الناصر نور عليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص ص 25- 26.

ثالثاً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج (وحدة النشاط):

يعرف هدف التكاليف بأنه أي نشاط يتم قياسه، فإذا كان النشاط الذي يتم قياسه هو تحديد تكلفة وحدة المنتج فإن هدف التكاليف هو تحديد تكلفة الوحدات المنتجة لذلك فإن صفة المباشرة تشير إلى علاقة التكلفة بوحدة المنتج إذا كان النشاط الذي يتم قياسه هو تكلفة تشغيل أحد الأقسام الإنتاجية وبهذا تكون التكاليف غير مباشرة هي التكاليف التي يصعب تتبعها بسهولة إلى أهداف التكلفة إما لأنها تخص أكثر من هدف أو لأنها عامة، ويتم تبويب عناصر التكاليف في ثلاث مجموعات هي: (1)

1- **المواد المباشرة:** وتشمل المواد التي يسهل تتبعها وتخصيصها على وحدات المنتجات لأنها تعتبر من المكونات المادية للوحدات التي يتم إنتاجها ويمكن تحديد الكمية التي استخدمتها كل وحدة منها وبالتالي يمكن تخصيص تكاليفها على وحدات المنتج مثل الأخشاب، القماش، والإسفننج في صناعة الأثاث.

2- **الأجور المباشرة:** وهي أجور العمال الذين يعملون بصورة مباشرة على وحدات الإنتاج، مثل أجور العمال الذين يقومون بتشغيل آلات التفصيل، التشطيب في صناعة الأثاث.

3- **التكاليف الصناعية غير المباشرة (الأعباء الصناعية الإضافية):** تضم هذه المجموعة كل عناصر التكاليف الصناعية ما عدا المواد المباشرة والأجور المباشرة وتنقسم إلى ثلاث مجموعات هي:

- **المواد غير المباشرة:** وتشمل المواد التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات الإنتاج مثل: مواد الصيانة وقطع الغيار وكذلك تشمل المواد المباشرة ضئيلة القيمة التي لا تبرر اعتبارها مواد مباشرة.
- **الأجور غير المباشرة:** وتشمل أجور العمال الذين لا يعملون بصورة مباشرة على الوحدات المنتجة مثل: أجور المشرفين والمهندسين وأجور عمال المناولة.
- **المصروفات الأخرى:** وتشمل المصروفات الصناعية التي تتحملها المؤسسة في سبيل القيام بمهمتها الصناعية وتشمل على سبيل المثال: مصروفات الكهرباء، الهاتف، الضرائب، الإيجارات، الاهتلاك حيث تشمل على التكاليف الخاصة بوظيفة الإنتاج ولا تحتوي على أي من مصروفات التسويق والإدارية.

(1) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2008

رابعا: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (حجم الإنتاج):

إن احتساب تكلفة المنتج بشكل إجمالي يتأثر بحالات تغير حجم الإنتاج والمبيعات، وإذا لم يؤخذ أثر هذا التغير بالاعتبار فإن ذلك قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات تبدو ظاهريا صحيحة ومناسبة ولكنها في الحقيقة تفتقر إلى الدقة والموضوعية لأن تكلفة الإجمالية تتأثر في الواقع بحجم النشاط ومن ذلك يمكننا القول أن كافة عناصر التكاليف تنقسم إلى ثلاثة عناصر أساسية هي: (1)

1- التكاليف المتغيرة: وهي عناصر التكاليف كافة التي تتأثر بتغير حجم النشاط في أي قسم من أقسام المشروع ويترتب هذا الارتباط بين هذه النفقات وحجم النشاط في المشروع وجود علاقة طردية بينهما تتغير النفقات بنسبة تغير حجم النشاط وبالاتجاه نفسه، أي أن هذه النفقات تتعدم تمام عند توقف النشاط وترتفع بارتفاعه وتتنخفض بانخفاضه وتتميز بما يلي:

- تخضع للرقابة المباشرة للمستويات التنفيذية للمشروع.

- تتأثر التكاليف المتغيرة بالتغير في حجم النشاط فترتفع بارتفاعه وتتنخفض بانخفاضه وتتعدم تماما بتوقفه.

- تتميز التكاليف المتغيرة بالتغير في المجموع والثبات بالنسبة للوحدة.

2- التكاليف الثابتة: وهي المصاريف والأعباء التي لا تتأثر بتغير حجم النشاط في المشروع وإنما ترتبط بفترة زمنية معينة وبطاقة إنتاجية معينة وتتميز بأنها:

- تنشأ التكاليف الثابتة نتيجة القرارات الإدارية العليا في المشروع وتخضع لرقابتها.

- تتميز التكاليف الثابتة بالثبات في المجموع والتغير في الوحدة.

- لا تتأثر التكاليف الثابتة بتغير حجم النشاط.

- تنقسم التكاليف الثابتة إلى تكاليف ملزمة وغير ملزمة.

• **تكاليف ثابتة ملزمة:** وهي التكاليف التي لا يمكن التخلص منها بسهولة وبسرعة مثل: اهتلاك المباني اهتلاك الآلات، فهي تكاليف طاقة لا يمكن التخلص منها بسهولة في الأجل القصير.

• **تكاليف ثابتة غير ملزمة:** وهي التكاليف التي يمكن للإدارة التخلص منها بشكل أسرع وأسهل نسبيا مثل مرتبات الإدارة، تكاليف البحوث والتطوير.

(1) صالح الرزق، عطا الله خليل واردة، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص ص 49 - 50.

3- التكاليف المختلطة: وهي التي تحمل بين طياتها صفات كل من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة مثل تكاليف الكهرباء والصيانة والعمل غير المباشرة بمعنى أنها تتضمن قدرا ثابتا وآخر متغيرا .

خامسا: تبويب عناصر التكاليف من وجهة نظر الرقابة

يهدف هذا التبويب إلى إخضاع عناصر التكاليف إلى الرقابة خلال عمليات الإنتاج حيث يتم مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية أو مقارنة الأداء الفعلي مع المعايير الموضوعة سلفا لهذه التكاليف والتعرف على الانحرافات في العمل، والعمل على تصحيح هذه الانحرافات في الوقت الملائم وتنقسم إلى: (1)

1- التكاليف القابلة للرقابة: وهي عناصر التكلفة الخاضعة لرقابة مدير مركز المسؤولية ويستطيع أن يؤثر عليها بقراراته ويكون مسؤولا عن الانحراف الذي يحدث في عناصر التكاليف ويشمل هذا النوع جميع عناصر التكاليف المتغيرة.

2- التكاليف غير القابلة للرقابة: وهي التكاليف التي لا يستطيع المدير المسؤول أن يؤثر عليها فهي غير قابلة للرقابة عند المستوى الإداري الذي يوجد فيه المدير ولكن يستطيع مدير آخر في مستوى إداري أعلى أن يؤثر عليها بقراراته لذلك فإن هذا النوع من التكاليف يرتبط بشكل كبير بالمستوى الإداري الذي يتمتع به مدير المركز.

سادسا: تبويب عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات: وتتمثل في: (2)

1- التكاليف التفاضلية: وهي التكاليف المتوقعة مستقبلا وتتميز بكونها مستقبلية وتفاضلية لاختلافها من بديل لآخر، وتطبق فقط في حال وجود بدائل مختلفة للاختيار وهي الفرق بين مجموع تكاليف بديلين عند اختيار أحدهما دون الآخر مثل مجموع التكلفة الكلية لإنتاج سلعة معينة أو التوقف على إنتاج تلك السلعة يكون الفرق هو التكلفة التفاضلية عند اختيار أحد البديلين واستبعاد الآخر وهو التغير في إجمالي التكاليف والتي تصاحب التغير في حجم النشاط أو الانتقال بين بديل وآخر.

2- تكلفة الفرصة البديلة: وتمثل المنفعة أو الفائدة التي يتم التضحية بها نتيجة رفض بديل معين واختيار بديل آخر لاستخدام الموارد المتاحة من مواد خام وعمل وإمكانيات مختلفة، كما يعبر عن الفرصة البديلة بأنها أقصى منفعة كان يمكن الحصول عليها لو تم اختيار أحسن ثاني بديل.

(1) مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 94.

(2) نائل عدس، نضال خلف، مرجع سبق ذكره، ص 57.

3- التكلفة الغارقة: وهي التكاليف عن القرارات الماضية وأصبحت تمثل جزء من هيكل تكاليف المشروع لا يمكن تغييره أو استرداده عن طريق اتخاذ قرار مستقبلي أي هي التكاليف التي لا تتغير باختلاف القرار ولهذا يمكن تجاهل هذا النوع من التكاليف عند اتخاذ القرار، مثل التكاليف المستثمرة في شراء أصول جديدة، ولا يمكن استرداد هذه التكلفة إلا باستخدام الأصل طيلة عمره الإنتاجي حيث يسترد من تلك القيمة سنويا مبلغ هو عبارة عن قسط الاهتلاك السنوي وتعتبر قيمة الأصل الثابت الدفترية بعد استبعاد الخردة هي التكلفة المستغرقة لذلك الأصل.

4- التكاليف الاستبدالية: وهي التكلفة الحالية لاستبدال أو إحلال أصل مكان آخر وعرفت على أنها هي سعر السوق الذي يدفع حاليا أو مستقبلا لشراء أصل من الأصول لإضافته لطاقة المشروع أو بإحلاله محل أصل آخر وتطبق التكلفة الاستبدالية عند تقييم الأصول المتداولة، إعداد الموازنات الاستثمارية للتحسينات واستبدال الأصول.

المطلب الرابع: نظريات تحميل التكاليف

جاءت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة انتقادا لمبدأ تحميل التكاليف غير المباشرة والثابتة في طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة المباشرة والمتغيرة والتحميل العقلاني، كما جاءت أيضا كرد على طريقة التكلفة المستهدفة لذلك لم نتطرق إلى مختلف الطرق.

أولا: طريقة الأقسام المتجانسة (الكلية)

في هذه الطريقة تقسم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف منها ما يكون مشترك لمجموعة المؤسسة ومنها ما يكون مشترك بين بعض النشاطات ومنها ما يكون متعلق بنشاط معين واحد، وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصل بوظيفة معينة في المؤسسة.⁽¹⁾

يعرف دليل المحاسبة العامة القسم المتجانس أنه: «نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف».⁽²⁾

(1) ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 36.

(2) يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ط5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 93.

والقسم المتجانس هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك يمكن قياس نشاطها بنفس الوحدة نسميها "وحدة العمل".⁽¹⁾

1- مراحل طريقة الأقسام المتجانسة: تمر هذه الطريقة بالمراحل التالية:

- تسجيل الأعباء غير المباشرة: يجب إعادة ترتيب الأعباء غير المباشرة في الحسابات حسب الوظائف: أعباء الشراء، أعباء الإنتاج، أعباء التوزيع، ... الخ، ولا تتم هذه العملية إلا بتحليل مجموع الحسابات التي تشمل الأعباء حسب طبيعتها ثم يتم الفصل بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة.⁽²⁾
- إعداد جدول التوزيع للأعباء غير المباشرة (التوزيع الأولي): يحدد المصاريف التي تعود لكل قسم في المرحلة الأولى ويمكن تخصيص الأعباء غير المباشرة إلى قسم معين؛ وتقسّم الأقسام المتجانسة إلى نوعين:⁽³⁾

- الأقسام الثانوية: وتسمى بالمساعدة مهمة هذه الأقسام تكمن في مساعدة الأقسام الرئيسية على تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن ما يرام من هذه الأقسام الإدارة، الصيانة، ... الخ.
- الأقسام الرئيسية: أقسام أنشأت من أجلها المؤسسة وتتمثل غالبا في أقسام التموين، الإنتاج والتوزيع... الخ.

- تحديد وحدة القياس: تسمى كذلك بوحدات العمل وتعرف بأنها مؤشر يعكس نشاط القسم مثل ساعات العمل، رقم الأعمال، الكميات المستعملة من المواد الأولية، الوحدات المنتجة... الخ، إن تعدد وحدات القياس لقسم رئيسي واحد يتم الفصل فيه بحساب معامل الارتباط واختبار الوحدة التي يكون معاملها أقرب إلى الواحد الصحيح.⁽⁴⁾

- التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة بين الأقسام المساعدة والأقسام الرئيسية: هو توزيع المصاريف الغير مباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية وتحميل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من الأقسام الفرعية المساعدة، وتستخدم المؤسسة طرقا متعددة لتوزيع مصاريف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية منها:

(1) المرجع السابق.

(2) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 37.

(3) رحال علي، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قرفي، الجزائر، بدون سنة نشر، ص 26.

(4) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 39.

- **الطريقة المباشرة:** تقوم على التوزيع الإجمالي للمصاريف الغير مباشرة التابعة للأقسام الفرعية وفق أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسية وهناك توزيع إجمالي وانفرادي.
- **طريقة التوزيع التنازلي:** تقوم هذه الطريقة على توزيع المصاريف الغير مباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد ولا تراعي تبادل الخدمات بين الأقسام الفرعية الأخرى.
- **طريقة التوزيع التبادلي:** تقوم هذه الطريقة على مبدأ تبادل الخدمات والمنافع فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الفرعية الأخرى وقد يقدم هذا القسم بالمقابل خدمات لتلك الأقسام ولتحديد مقدار الخدمات التي يقدمها كل قسم للآخر يمكن إتباع إحدى الطريقتين إما الطريقة الجبرية أو طريقة التكلفة النظرية.⁽¹⁾

• **تحميل الأعباء غير المباشرة على التكاليف بواسطة وحدة العمل:** يجب حساب تكلفة كل قسم بقسمة أعباء القسم على عدد الوحدات وبضرب تكلفة وحدة القياس في عدد الوحدات التي يستفيد منها المنتج أو الطلبية، فنحصل على الجزء الذي يجب أن يتحمله هذا المنتج أو الطلبية من أعباء القسم.⁽²⁾

2- **تقييم طريقة الأقسام المتجانسة:** تعتبر هذه الطريقة لحساب التكاليف من أحسن الطرق لإدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة النهائي ولكن لا تحسب هذه الأعباء كاملة إلا عند انتهاء الدورة الاستغلالية فيجب الانتظار إذن حتى نهاية الفترة المعنية، لذا توجه إليها بعض الانتقادات منها:

- تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة بينما غالبا ما يطلب مسيري المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتها من أجل اتخاذ القرارات فما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.

- تعتمد هذه الطريقة على طريقة حسابية تقريبية فيما يخص التوزيع والتحميل وهاتين النقطتين تفسران نجاح طريقة التكاليف المتغيرة.

- بالإضافة إلى أنها لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظرا لثبات التكاليف الثابتة من شهر لآخر فهي تؤثر على سعر التكلفة وبالتالي على الأرباح عند تغير حجم النشاط وهذه الملاحظة تؤخذ بعين الاعتبار في طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.⁽³⁾

(1) يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 103.

(2) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 50.

(3) المرجع السابق، ص 57.

ثانيا: طريقة التكاليف المباشرة:

تعتبر هذه الطريقة محاولة لمعالجة الانتقادات الموجهة لنظرية التكاليف الإجمالية، فقد نادى أنصار هذه النظرية بالتخلص من التكاليف غير المباشرة وعدم تحميلها على وحدات الإنتاج والمبيعات وإنما تحمل على حساب الأرباح والخسائر على أنها تكاليف زمنية، وفقا لهذه الطريقة يتم تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف الصناعية المباشرة فقط وذلك استنادا إلى أن هذه التكاليف أنفقت من أجل هذا الإنتاج ويحمل الإنتاج المباع بالتكاليف التسويقية المباشرة فقط.⁽¹⁾

1- مزايا طريقة التكاليف المباشرة : تمتاز هذه النظرية بعدد من المميزات رغم ندرة استخدامها واعتراض المحاسبين على فكرتها لحل المشكلة:⁽²⁾

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

2- الانتقادات الموجهة لهذه النظرية:⁽³⁾

- عدم تحميل مخزون آخر المدة التام وتحت التشغيل بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تخفيض الأرباح وتذبذب تكلفة المبيعات نتيجة التغير في المخزون.
- يؤدي استبعاد التكاليف غير المباشرة إلى إضعاف الرقابة عليها ولا تخدم الإدارة في اتخاذ قراراتها وتسعير المنتجات على الأمد القصير.
- إن استبعاد التكاليف غير المباشرة كليا من تكلفة المنتج عملية غير منطقية وذلك لأنها تساهم بجزء منها في خلق المنتج.

(1) غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص 85.

(2) المرجع السابق ، ص 86.

(3) المرجع السابق ، ص 90.

ثالثاً: طريقة التكاليف المتغيرة

بموجب هذه الطريقة يتم تحميل المنتج النهائي التام الصنع بالتكاليف المتغيرة فقط وذلك لأن هذه التكاليف نشأت من أجل هذا الإنتاج، وهي تزداد بزيادته وتخفض بانخفاضه، وتشمل التكاليف المتغيرة على كافة العناصر المباشرة (مواد مباشرة وأجور مباشرة ومصاريف صناعية مباشرة)، بالإضافة إلى الجزء المتغير فقط من التكاليف الصناعية غير المباشرة (مواد مباشرة متغيرة، أجور غير مباشرة متغيرة ومصاريف غير مباشرة متغيرة)، وعليه يتم تقييم المخزون السلعي آخر المدة وتحت التشغيل في نهاية الفترة بنصيب من التكاليف المتغيرة فقط أما التكاليف الثابتة فهي تعد أعباء زمنية ويكون مكانها بموجب هذه الطريقة بأن يتم طرحاً ضمن قائمة نتائج الأعمال من الربح الحدي حيث أنه بموجب هذه الطريقة يتحدد ربح كل منتج عن طريق مقارنة الإيرادات بالتكاليف المتغير فقط⁽¹⁾.

1- مزايا طريقة التكلفة المتغيرة: من مميزات هذه النظرية:⁽²⁾

- تعمل على تخطيط الأرباح والوصول إلى الحجم الاقتصادي عن طريق الربط بين التكاليف وحجم الإنتاج والأرباح (نقطة التعادل).
- تساعد على تحديد أسعار البيع للسلع المنتجة.
- تقدم هذه النظرية الطريقة المثلى لإظهار الأرباح الحقيقية وعدم إظهار أرباح وهمية نتيجة المبالغة في تقدير تكلفة الإنتاج .
- تعتبر هذه النظرية الطريقة المثلى لتوزيع التكاليف المتغيرة على الأقسام والإنتاج بطريقة أكثر دقة من توزيع التكاليف الثابتة .

2- الإنتقادات الموجهة لهذه النظرية: من عيوب هذه النظرية أنها:⁽³⁾

- صعوبة فصل التكاليف المتغيرة عن الثابتة في أحيان كثيرة كون بعض التكاليف تكون ثابتة ضمن حدود إنتاج معينة ثم تبدأ بالتغير وتسمى بالتكاليف شبه الثابتة.
- هناك تكاليف شبه ثابتة متغيرة لا تتغير بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج مما يتطلب إيجاد معالجات مناسبة لها.

(1) محمود علي الجبالي، قصي السمرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 148.

(2) المرجع السابق ، ص 149.

(3) مؤيد محمد الفضل وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 138 .

- لا تعبر تكلفة الوحدة المنتجة بموجب هذا النظام عن التكلفة الحقيقية مما يفقد فاعليته كبيانات مفيدة للتخطيط واتخاذ القرارات على الأمد البعيد.

رابعاً: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

تعتمد هذه الطريقة على تحليل عناصر التكاليف إلى تكاليف متغيرة وثابتة ويتم تحميل الإنتاج الفعلي بتكاليف الإنتاج المتغيرة مضافاً إليها جزء من التكاليف الثابتة بقدر الجزء المستغل من الطاقة الإنتاجية المتاحة وترحل التكاليف الصناعية الثابتة الغير مستغلة والتكاليف البيعية الغير مستغلة والتكاليف الإدارية بالكامل إلى حساب الأرباح والخسائر؛

إن هذه الطريقة تتماشى مع طريقة التكاليف المتغيرة من جهة كما أنها تراعي أيضاً طريقة التكاليف الإجمالية من ناحية عدم إهمالها للتكاليف الثابتة، واعتبارها تكاليف نشاط وليس مجرد أعباء مالية تخص الفترة، إذ أن هذه الطريقة تحمل النشاط الفعلي بجزء من التكاليف الثابتة يعادل ما استغل من الطاقة المتاحة ويمثل هذا حلاً عادلاً لمشكلة تحميل التكاليف الصناعية الثابتة بسبب أن النشاط الفعلي قد استفاد من كل التكاليف المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة يعادل نسبة الطاقة الفعلية إلى الطاقة المتاحة بنسبة الاستغلال؛

$$\text{نسبة الاستغلال} = \frac{\text{الطاقة الفعلية}}{\text{الطاقة المتاحة}} \times 100$$

ولما كان الجزء المستغل من الطاقة يتغير مع تغيرات حجم الإنتاج فإن الجزء من التكاليف الثابتة الذي يقابل هذا الجزء المستغل يكون أيضاً متغيراً مما يستدعي ضرورة تحميله على وحدات الإنتاج؛

يحتاج التطبيق السليم لهذه الطريقة إلى دقة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة بالنسبة إلى كل مركز من مراكز التكلفة حتى يمكن تحديد التكلفة المستغلة للمركز، ويتم تقويم الإنتاج التام وتحت التشغيل بموجب هذه القائمة على أساس الإنتاج المستغل (التكاليف المستغلة) وذلك يبين أن جزء من التكاليف الثابتة التي تتضمنها تكلفة الوحدات التامة وتحت التشغيل سوف يتم ترحيلها إلى الفترات المقبلة، كما أن تكلفة المبيعات تتمثل بتكلفة الإنتاج التام مضافاً إليه التكاليف البيعية المتغيرة وجزء من التكاليف البيعية والثابتة المستغلة. (1)

(1) محمود علي الجبالي، قصي السمرائي، مرجع سبق ذكره، ص 155 .

1- مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف: تمتاز هذه الطريقة بالنقاط التالية: (1)

- تقوم هذه النظرية على أساس تحميل الإنتاج بجزء من التكاليف الثابتة تتناسب مع الطاقة المستغلة.
- إن تحميل الإيرادات بتكاليف الطاقة غير المستغلة يعتبر إجراءً طبيعيًا لأنه لا ينبغي بأي حال من الأحوال اعتبارها تكلفة تحمل على الإنتاج وإنما هي خسارة يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة لعدم تكرارها.
- يؤدي تطبيق هذا المنهج إلى استقرار متوسط تكلفة الوحدات في ظل تقلبات مستويات الإنتاج وبالتالي يمكن تفادي عيوب القياس الشامل والاستفادة في نفس الوقت من مزايا منهج التكاليف المتغيرة.
- يعتبر الربح الناتج عن تطبيق هذا الأسلوب من ناتج النشاط الإنتاجي والبيعي معًا، ومن ثم يعتبر مؤشرًا دقيقًا لتقييم أداء المشروع خلال الفترة الزمنية المتبقية.

2- الانتقادات الموجهة لهذه النظرية: تتمثل هذه الانتقادات في: (2)

- عدم تماشي هذه النظرية مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.
- عدم المقدرة على تحديد الطاقة المستغلة بشكل دقيق وواقعي، وذلك بسبب اختلاف المراحل الإنتاجية والمقدرة الإنتاجية للآلات، واختلاف منتجات هذه الآلات.
- صعوبة تحديد الطاقة البيعية المستغلة مما يستدعي اللجوء إلى عملية التقدير في توزيع تكاليف التسويق على وحدات المبيعات.
- عدم تماشي هذه النظرية مع مبدأ تغطية التكاليف بالكامل لغايات التسعير مما يؤدي إلى اختلاف النتائج وفقًا لهذه النظرية عن النتائج المالية.

خامسًا: التكلفة المستهدفة

نشأت التكلفة المستهدفة في اليابان في سنوات الستينات وقد تم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضعية التنافسية المتفوقة للمؤسسات اليابانية في سنوات الثمانينات، كما بذلت مجهودات كبيرة لنقلها إلى المؤسسات الغربية، وقد حاولت العديد من المؤسسات الكبيرة في شمال أمريكا وأوروبا أن تتبنى التكلفة المستهدفة واستعملت في دول مختلفة مثل أي ممارسات إدارية وفلسفات أخرى، ومن غير المفاجئ أن نلاحظ هذه التغيرات في تطبيق التكلفة المستهدفة وعلى الرغم من مساهمة العديد من المقالات المنشورة في الاستعمال الواسع للتكلفة المستهدفة فإن أغلبها تناولت البحث فقط في جانب معين للتكلفة المستهدفة، كما تسبب بعضها في فهم خاطئ للتكلفة المستهدفة اليابانية.

(1) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 96.

(2) المرجع السابق، ص 97.

1-تعريف التكلفة المستهدفة:

التعريف الأول: «التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج (الخدمة) التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف»؛

التعريف الثاني: «يقصد بالتكلفة المستهدفة: تكاليف التصنيع، تسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الوحدة المستهدفة} = \text{سعر الوحدة المستهدف} - \text{ربح الوحدة المستهدف}^{(1)}$$

2- مزايا نظام التكلفة المستهدفة: وتتمثل فيما يلي:⁽²⁾

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.
- تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه.
- يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.
- يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.
- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل التكاليف بغض النظر عن ملائمتها لاتخاذ القرارات.

3-عيوب نظام التكلفة المستهدفة:على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف أهمها:⁽³⁾

- فرض ضغط كبير على العمال، إذ أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.

(1) سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، البلدة، 2010/2009، ص 114.

(2) المرجع السابق ، ص 124.

(3) المرجع السابق ، ص ص 124-125.

- عند نقطة معينة تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة ترتبط إيجاباً بدرجة تعقيده وسلباً بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيداً ومتضمناً لمتغيرات وقياسات أكثر كلما صعب فهمه.
- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي لها، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي تعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.

المبحث الثاني: مدخل لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة من الأنظمة المعاصرة في مجال محاسبة التكاليف يهدف إلى تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بأكثر دقة، ولقد جاء ظهور هذا النظام نتيجة الانتقادات التي وجهت إلى أنظمة التكاليف التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات كما أن ظهور هذا النظام كان استجابة لطبيعة التطور الحاصل في بيئة الأعمال الحديثة.

المطلب الأول: نشأة وتطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة وعوامل تبنيه

أولاً: نشأة وتطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يرجع الظهور الأول لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (Activity Based Costing) لعام 1987م بمقال نشر في صحيفة مدرسة الإدارة التابعة لجامعة هارفارد قسم المحاسبة والإدارة بعنوان "كيف تقوم محاسبة التكاليف بالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات" وهي دراسة ميدانية للكاتبين Cooper Robin and Robert Kaplan ثم تتالت بعده المقالات ودراسات الحالة، وكان قيد التجربة العملية من خلال بعض الشركات ثم تلاه نعي رسمي لنظم محاسبة التكاليف التقليدية في مؤتمر معهد محاسبي الإدارة (IMA) (Institute of Management Accountants) حيث قال البروفسور جون شانك من جامعة دارتموت «المحاسبة التقليدية في أحسن الأحوال غير مجدية وفي أسوأ الأحوال معطلة ومضلة»، جاء هذا الإعلان في عام 1994م والذي تم فيه توثيق أول نجاح في تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في شركة للاتصالات، ومع حلول 1998م أظهر مسح قامت به منظمة (IMA) أن نسبة 56% من الشركات التي شملها المسح كانت تستخدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة تحليلية رغم عدم تطبيقها للنظام بالكامل.⁽¹⁾

لقد مر تكوين نظام التكاليف على أساس الأنشطة بثلاثة مراحل هي:

(1) علا أسامة الشعراي، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية، دراسة مكملة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، 2010/2009، ص ص 107-108.

المرحلة الأولى: إدارة النشاط (AM) (Activity Management): ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي وهدفت إدارة النشاط إلى تحقيق ما يلي: (1)

- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري (JIT) (Just-In-Time).

- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة (ACA) (Activity Cost Accounting): جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن التكاليف تم تقليصها أو تقليلها من خلال:

- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.

- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

المرحلة الثالثة: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): هو ذلك النظام الذي يهتم بتحليل التكلفة ولكنه يعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة.

ثانياً: العوامل التي أدت إلى تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة

هناك العديد من المبررات التي أدت إلى اللجوء إلى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة بشكل واسع على مستوى المؤسسات يمكن إيجازها على النحو التالي: (2)

- الضغط الكبير للمنافسة والذي تولد منه تقلص أو انخفاض الهامش.

- زيادة تعقد بيئة الأعمال والتي نتج عنها تنوع كبير من المنتجات والخدمات وتصنيفات الزبائن.

- التقنيات الجديدة التي أدت إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة، حيث أصبحت هذه الأخيرة أكثر أهمية في التصنيف العالمي والحالي للبيئة الصناعية.

- السرعة الكبيرة والمتميزة للتغيرات التكنولوجية، والتي أسهمت في اختصار دورة حياة المنتج.

(1) ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، فلسطين، مج 15، ع 2، 2007، ص ص 689-690.

(2) سالم ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 97.

- تكنولوجيا الإعلام التي خفضت من تكاليف التطوير وعمل أنظمة محاسبة التكاليف التي تتبع العديد من الأنشطة.

- حجم وحدة العمل، حيث أدى كبر وحدة العمل إلى زيادة تبني التكلفة على أساس النشاط مما أدى إلى زيادة الطلب على المعلومات حول إدارة الأنشطة من أجل التخطيط والرقابة والتنسيق وموارد ضخمة متاحة لتطبيق إدارة الأنشطة.

- فائدة معلومات التكلفة في اتخاذ القرار في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC".

- تغير البيئة الاقتصادية التي أثرت على العلاقة بين العرض والطلب (علاقة غير مستمرة)، وسرعة رد الفعل والمرونة، والتكيف والمنافسة الشرسة بين المؤسسات، والجودة الفائقة والبحث عن ميزة تنافسية دائمة، والخضوع لتذبذبات السوق التي في الغالب غير مستقرة أو غير منتظمة، وتخفيض الأجال والبحث الدائم عن الجودة الشاملة وتعدد كفاءات المستخدمين وتخفيض المخزونات والتنوع في المنتجات كل هذه العوامل أدت إلى تطور في هيكل المؤسسات وتطور أساليب الإنتاج.

المطلب الثاني: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأهدافه

أولاً: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

1- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يصطلح على نظام التكاليف على أساس الأنشطة

باختصار ABC (Activity Based Costing)، ولقد تعددت التعاريف الخاصة بهذا النظام ومن بينها:

تعريف الاتحاد (CAM-I): «هو الأسلوب الذي يقيس أداء وتكلفة الأنشطة المتعلقة بأهداف التكلفة من منتجات أو خدمات أو زبائن فتكلفة كل نشاط تتحدد على أساس مقدار استخدامه للموارد، وتحمل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الزبائن بمقدار استخدامها للأنشطة، فهو أسلوب يعترف بالعلاقة السببية بين مسببات التكاليف والأنشطة». (1)

تعريف "Jan Emblem svåg": «هو وسيلة من وسائل محاسبة التكاليف وهو نظام يعتمد على تمييز النشاطات التي تسبب التكاليف ويخصص تلك التكاليف إلى هذه الأنشطة وبعد ذلك يخصص تكلفة النشاط إلى المنتجات أو الخدمات أو الزبائن أو لأغراض تكلفة أخرى وفقاً لاستهلاكها لتلك الأنشطة». (2)

(1) أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص 95.

(2) المرجع السابق.

تعريف Cooper Robin: «هو عبارة عن نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى، حيث يتم تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة أولاً ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن ذلك بحسب الاستفادة منها».(1)

تعريف Horngren: «هو النظام الذي يقوم بتنقيح نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة رئيسية، يحسب هذا النظام تكلفة هذه الأنشطة ومن تم يخصص تكلفة هذه الأنشطة لأهداف التكلفة مثل المنتجات والخدمات والزبائن».(2)

2- خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC": يتمتع هذا النظام بالخصائص التالية:(3)

- يساعد في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصاً في المؤسسات ذات المنافسة العالية.

- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء حيث يبذل العاملون جهودهم في الإنتاج لتخفيض التكلفة وبمساعدة نظام التكاليف على أساس الأنشطة فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض التكلفة وخصوصاً تكلفة وحدة العمل المسبب فمثلاً يستحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافز إذا استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص (العامل المسبب لتكلفة الفحص).

- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات للموارد الاقتصادية كما ونوعاً، والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جداً منها، والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة، وترتبط هذه التكاليف

(1) ماهر موسى درغام، مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، فلسطين، مج 23، ع 1، 2007، ص 46.

(2) إسماعيل يحيى النكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007 ص 163 .

(3) المرجع السابق ، ص ص 165-166.

الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف.

- يساعد على زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث إن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل يساعد في معالجتها ويخفض كلفتها.

3- أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة: إن لنظام التكاليف على أساس الأنشطة أهمية كبيرة على

تكلفة المنتجات وتحديدها بأكثر دقة لذا سوف نقوم بإبراز هذه الأهمية كما يلي:⁽¹⁾

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيقها وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.

- قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

- يوفر معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة.

- تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة، وإعادة تصميم المنتج النهائي.

- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

ولقد أظهرت هذه الطريقة إمكانيات هائلة في الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا عالية في التسيير، التصنيع، حيث توفر نموذج للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد في مهام التخطيط والرقابة

(1) سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص ص 98-99.

وكذا اتخاذ القرارات خاصة تلك التي تخص التشكيلة الإنتاجية وتسعير المنتجات، وفي هذا الصدد فإنها توفر فوائد عديدة لخدمة المسير وممارسة الرقابة وهذا لأنها:

- توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر الأنشطة وأهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة.
- في إطار تقسيم الأنشطة نجد أن النظام يمكن أن يوفر تخطيطاً جيداً و مفصلاً لعمل المؤسسة فيما يتعلق بطرق العمل، وأسباب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتج.
- تسمح أيضاً بسهولة حساب تكاليف المسارات والتي تتغير ببطء باستثناء حالة إعادة التنظيم الضروري والهام، فتكلفة أي مسار تهتم بضرورة الاستقلالية الداخلية التي يجب أن توجد بين وظائف المؤسسة حيث توضح أن الأداء لا يرتبط فقط بتكلفة كل قسم ولكن بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين كل أقسام المؤسسة.

4- المفاهيم الأساسية المتعلقة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة: إن هذا النظام يقوم على بعض المفاهيم الأساسية المتمثلة في:

● **الأنشطة:**

■ **تعريف الأنشطة:** «هي مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنظمة ومن أساسيات التطبيق في نظام التكلفة على أساس النشاط ضرورة تحديد الأنشطة بدقة، ثم تبويبها في مجموعة متجانسة»⁽¹⁾.

■ **تصنيف الأنشطة:**

- ◀ **التصنيفات الرئيسية:** بشكل عام يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع رئيسية هي:⁽²⁾
 - ✓ **أنشطة المدخلات:** ويقصد بها الأنشطة المتعلقة باستعداد صناعة المنتج ومن أمثلتها: نشاط البحث والتطوير ونشاط شراء المواد الأولية.
 - ✓ **أنشطة العمليات:** ويقصد بها الأنشطة المتعلقة بتصنيع المنتجات ومن أمثلتها: نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات، نشاط تخزين بضاعة تحت التشغيل.
 - ✓ **أنشطة المخرجات:** وهي تلك الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء كنشاط بيع المنتجات ونشاط مطالبة العملاء والقيود على حسابهم ونشاط تسليم البضاعة للعملاء.

(1) أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2006، ص 78.

(2) أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 190.

- ✓ أنشطة إدارية: وهي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاث الأولى، ومن أمثلتها: نشاط الخدمات القانونية ونشاط خدمة المحاسبة.
- ◀ تصنيف طبقاً لمستويات النشاط (تصنيف كوبر): طبقاً لهذا التصنيف يتم تيويب النشاط إلى أربعة مستويات كما يلي: (1)
- ✓ الأنشطة المؤداة على مستوى الوحدة: تمثل العمل المنجز لكل وحدة منتجة أو خدمة مقدمة أي كل الموارد التي يتم استخدامها على أنشطة أنجزت لكل وحدة، عند هذا المستوى يتم أخذ حجم الإنتاج الفعلي خلال العملية بعين الاعتبار.
- ✓ الأنشطة المؤداة على مستوى الدفعة: تتضمن الأنشطة والعمليات التي تتعلق بدفعة إنتاجية أو خدمات ولكن ليست متعلقة بوحدة واحدة منتجة.
- ✓ الأنشطة المؤداة على مستوى الإنتاج: هذه الأنشطة هي لمساندة العملية الإنتاجية لمختلف أنواع المنتجات أي الأنشطة التي تدعم عمليات الإنتاج وبيع المنتج بشكل منفرد.
- ◀ التصنيف حسب القيمة المضافة للمنتج: يمكن تحليل الأنشطة إلى نوعين رئيسيين هما: (2)
- ✓ الأنشطة التي تزيد من القيمة المضافة للسلعة أو الخدمة.
- ✓ الأنشطة التي لا تزيد من القيمة المضافة للسلعة أو الخدمة.
- إن الجهة التي تحدد أن النشاط يضيف قيمة أو لا يضيف قيمة للسلعة هو المستهلك للسلعة وحتى يصنف النشاط بأنه يعطي قيمة مضافة يجب أن يتوفر شرطان هما:
- أن يزيد منفعة المستهلك من السلعة أو الخدمة.
 - أن يكون المستهلك مستعد لتحمل تكلفة هذه المنفعة.
- على المؤسسة محاولة التخلص من الأنشطة التي لا تزيد من القيمة المضافة والتي تحتاج إلى تكاليف عالية، لكن لا يمكن التخلص من جميع الأنشطة التي تعتبر غير مضيعة للقيمة وذلك نظراً لأهمية بعضها بالنسبة لأعمال المؤسسة، فعملية إصدار فاتورة للمشتري قد يمثل من وجهة نظر المستهلك نشاط غير مضيعة للقيمة، إلا أنه أساسي بالنسبة للمؤسسة وبالتالي يجب الإبقاء عليه.

(1) أحمد صلاح عطية، مرجع سبق ذكره، ص 59.

(2) أيمن الشنطي، عامر شقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن، 2006، ص ص 186-187.

• مسيبتات التكلفة:

- **تعريف مسيبتات التكلفة:**(1) إن مقياس النشاط الذي يؤثر على سلوك التكلفة هو ما يطلق عليه بمسيبتات التكلفة والذي يختلف باختلاف نوع النفقة أو المصروف. ويعتبر مسبب التكلفة عاملا تفسيريا لتكبد التكاليف ويجب اختيار مسبب التكلفة بشكل دقيق بحيث تكون درجة العلاقة والارتباط بين مسبب التكلفة والتكلفة كبيرا جدا. فبالنسبة لمصروف صيانة الآلات المستخدمة في الإنتاج مثلا، قد يكون هناك مجال للاختيار من بين أكثر من مسبب للتكلفة مثل عدد الوحدات المنتجة أو عدد ساعات تشغيل الآلات أو عدد ساعات العمل اليومي في المصنع.
- وعلى الرغم من احتمال وجود ارتباط بين مصروف الصيانة وكل من المتغيرات الثلاثة أعلاه إلا أن الارتباط الأكبر قد يكون بين مصروف الصيانة وعدد ساعات تشغيل الآلات هي مسبب التكلفة الأنسب والواجب استخدامها لتحميل وتوقع مصاريف الصيانة.
- **أنواع مسيبتات التكلفة:** هناك العديد من مسيبتات التكلفة التي يمكن الاختيار منها ويمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع هي:(2)
- **مسيبتات العمليات:** طبقا لهذا النوع من مسيبتات التكلفة يتم تحميل التكلفة على السلع أو الخدمات تبعا لتكرار العمليات التي تستفيد منها السلعة أو الخدمة وعلى الرغم من سهولة وبساطة هذا الأسلوب إلا أنه يؤخذ عليه عدم الدقة في عملية التحميل في غالب الأحيان.
- **مسيبتات الفترة المستغرقة:** طبقا لهذا النوع من مسيبتات التكلفة تحمل الوحدات المنتجة بالنفقات المعينة بناء على الفترة اللازمة التي استغرقتها عملية الإنتاج أو عملية الاستفاداة من الخدمة.
- **مسيبتات الاستعمال الفعلي:** طبقا لهذا النوع يتم تحميل المنتج أو الخدمة بالتكاليف الفعلية التي أنفقت عليه وهذا الأسلوب هو أفضل الأساليب الثلاثة إلا أنه يحتاج إلى تكلفة وجهد كبير لتحديد التكاليف الفعلية المنفقة على كل سلعة أو خدمة مقدمة.

(1) أيمن الشنطي، عامر شقر، المرجع السابق، ص 168.

(2) المرجع السابق، ص 169.

■ المقارنة بين وحدات العمل ومسببات التكلفة: (1)

- لا تعتبر وحدات العمل مولدات تكاليف عندما تكون راجعة إلى أحد مصادر الاستهلاكات من طرف نشاط بدلا ما ترجع إلى الخدمة التي تقدمها لأنها في هذه الحالة على إثبات علاقة بسيطة بين التكاليف وليس على إثبات سبب التكلفة، كحالة وحدات العمل الكلاسيكية المتمثلة في وقت اليد العاملة أو الآلات ويتم اختيار هذه الوحدات بسبب اعتقاد أن أوقات استهلاك هذه الموارد مرتبطة بتكلفة استهلاك موارد أخرى للنشاط أو لأن تكلفة اليد العاملة أو الآلات هي المسيطرة في التكلفة الإجمالية، على العكس لا يمكن أن يكون مولد التكلفة عبارة عن وحدة عمل إلا إذا كان قابل للقياس وإذا كان يشير دائما لنفس التكاليف.
- منطق حساب التكاليف يتغير حيث تمر من منطق تحميل الأعباء الخاصة بوحدات العمل إلى منطق بناء التكاليف على أساس الدراسة السببية، وهذا يعني أن اختيار مولد التكلفة والأنشطة لا يأخذ بعين الاعتبار المنتوجات، فالمولدات قد لا يكون لها أي علاقة مباشرة مع المنتوجات في حين أن هذا الارتباط إجباري بالنسبة لوحدة العمل.

● أغراض التكلفة:

غرض التكلفة هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها سواء كانت وحدة مخرجات منتج أو خدمة أو وحدة تنظيمية (قسم أو وظيفة...الخ) وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته سواء كانت منتجات، عملاء، قنوات توزيع، مجالات وظيفية، ويمكن تصنيف أغراض التكلفة إلى صنفين كما يلي: (2)

- **غرض التكلفة النهائي:** هو المنتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف، ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المؤسسة بعد أن تحمل تكاليفه والتي سيتم مقابلتها عادة بإيرادات.
- **غرض التكلفة المتوسط:** فهو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها كما هو الحال في نشاط مصلحة الموظفين.

(1) درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام المعلومات للتسيير والمساعدة على اتخاذ القرار في مؤسسة اقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004/2005، ص 59.

(2) أحمد صلاح عطية، مرجع سبق ذكره، ص 78.

• **المسار:** يعرف بأنه مزيج من الأنشطة توجد بينهم رابط لتلبية هدف مشترك يتمثل في المساهمة في إنتاج سلعة أو خدمات وتسليمها في النهاية إلى العملاء، مثلًا عملية الشراء تتضمن الأنشطة التالية: اختيار الموردين، الأمر بالشراء، استلام البضائع، تخزين البضائع.⁽¹⁾ ويوجد نوعين من المسارات وذلك حسب ما يلي:

- **المسارات الرئيسية:** هي التي تقود مباشرة إلى الزبون النهائي على سبيل المثال: مسار محدد الطلبات، التوزيع، إعداد الفواتير، التحصيل....الخ.
- **المسارات الداعمة:** هي التي تساعد من جهة وبطريقة مباشرة أعمال المسارات الرئيسية على سبيل المثال: مسار اختيار موظفين جدد....الخ.

ثانياً: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يراد من خلاله تحقيق مجموعة من الأهداف نورد بعضها كما يلي:⁽²⁾

- تحقيق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- البحث الدائم والضروري على تحسين إنتاجية الأنشطة غير المباشرة وخاصة خدمات دعم الإنتاج.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة على الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط ما على حدى، تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.
- المساعدة على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل تكاليفها.
- تحديد فعالية ونجاعة كل الأنشطة (الأداء) بقياس مساهمتها في الأهداف الإستراتيجية والعملية للمؤسسة.

(1) أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 89.

(2) إسماعيل يحيى الكركيتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص 164.

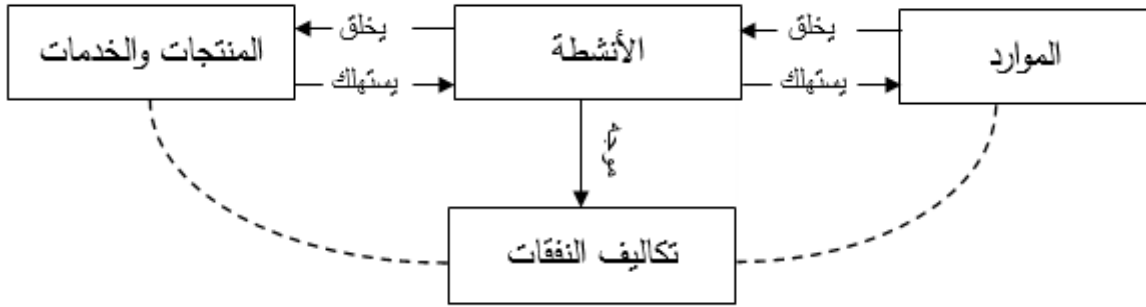
المطلب الثالث: مبادئ وافتراضات نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز على مبادئ ويقوم على فروض لحاجة الوصول إلى الهدف المنشود منه.

أولاً: مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة

- من المهم قبل وأثناء استخدام هذا النظام الأخذ بعين الاعتبار المبادئ الأساسية له وفهمها جيداً ذلك لأن إهمالها يؤدي إلى تشويه مخرجاته، وهو يقوم على مجموعة من المبادئ أهمها: (1)
- أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف.
 - أن المنتجات أو الخدمات أو الزبائن تستهلك الأنشطة.

الشكل رقم (1-1): المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 185.

حيث يقوم هذا النظام على فكرة أن عملية تصميم وإنتاج و توزيع المنتجات والخدمات تتطلب العديد من الأنشطة وأن القيام بهذه الأنشطة يتسبب باستهلاك الموارد فالتكاليف تتحقق بعملية شراء هذه السلع واستخدامها، فمنطق نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو أن الموارد تولد المنتجات وذلك حسب العلاقة التي تؤكد أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة.

(1) إسماعيل يحيى التكريتي، المرجع السابق، ص 185.

ثانيا: افتراضات نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يقوم هذا النظام على مجموعة من الافتراضات:⁽¹⁾

1- الافتراض الأول: ينص هذا الافتراض على أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نموذج استهلاك بدلا من نموذج انفاق، حيث تعتبر الآثار المترتبة على هذا الافتراض هي الأعظم، فمن أجل خفض التكاليف يجب أن يكون هناك تغيير في مستوى الإنفاق، فنظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس الإنفاق بل يقيس الاستهلاك، فالإنفاق هو ثبات نسبي في المدى القصير لذلك لا يعترف به، فالتغير في النشاط لن يكون له أي تأثير على حالة استهلاك الموارد لكن على المدى الطويل يمكن ضبط الإنفاق لكي يتلائم مع الاستهلاك.

2- الافتراض الثاني: يتمثل في أن هناك أسباب عديدة لاستهلاك الموارد أي أن هناك العديد من مسببات التكاليف وبالمقابل هناك مجموعة واسعة من الأنشطة وقياس هذه الأنشطة هي الصلة بين تكاليف الموارد ومسببات تكلفة هذه الروابط تعكس العلاقة بين السبب والنتيجة، ما يجعلنا نحدد العديد من مجموعات التكلفة بدلا من مجمع واحد فقط.

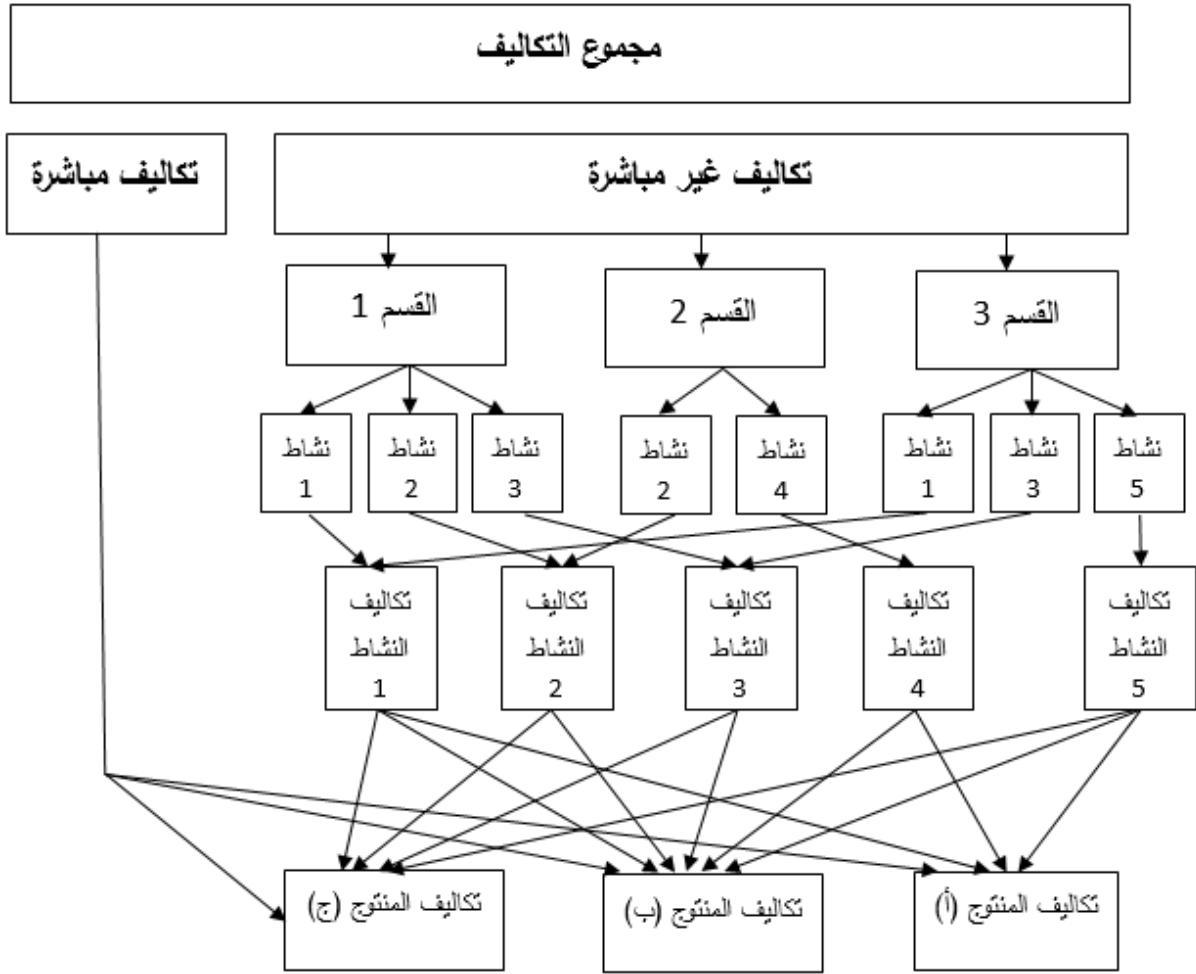
3- الافتراض الثالث: هو أن التكلفة هي تجمعات متجانسة، هذا يعني أن كل مجمع تكلفة يمثل فقط نشاطا واحدا أو مجموعة نشاطات متجانسة ما يدل على مسار معين.

4- الافتراض الرابع: يتمثل في أن جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة (متناسبة تمام مع النشاط)، فالتكاليف التي توصف بأنها ثابتة في النظم التقليدية يعتبرها نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة تكاليف أنشطة تسهيلات أو أنشطة مساعدة.

إن فلسفة هذا النظام بسيطة في مفهومها عميقة في مضمونها فهو نظام يعتمد على فهم سلوك التكلفة حسب علاقتها بالمنتج أو الخدمة، مع الربط بالحقيقة المحاسبية بأن جميع التكاليف على المدى البعيد هي تكاليف متغيرة، فهي تحاول إعطاء صورة عن كيفية استخدام الموارد اللازمة لتلك المخرجات فالمؤسسة مكونة من مجموعة أنشطة تتحقق فيها التكاليف والمنتجات تستنفد الموارد في هذه الأنشطة أثناء تصنيفها، لذا فالعنصر الحاسم هو كيفية تحديد استنفاد هذه الأنشطة من قبل الوحدات المنتجة.

(1) اسماعيل يحيى التكريتي، المرجع السابق، ص 186.

الشكل رقم (1-2): نموذج نظام التكاليف على أساس الأنشطة



Source: Djamel khouatra, thierry lextreit, comptabilité de gestion, ellipses, paris, 1996, p 148.

يوضح الشكل رقم (1-2) طريقة عمل نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ويوضح الجانب العملي للافتراضات السابقة الذكر، فهو نظام يهتم بتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بصورة دقيقة، فالأقسام أو مراكز المسؤولية في المؤسسة هي عبارة عن مجموعة أنشطة تستهلك الموارد مما يخلق التكاليف ومن ثم فإن عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات تستلزم القيام بعدد معين من الأنشطة مما يخلق استهلاك لهذه الأنشطة وتكاليفها.

المطلب الرابع: استخدامات نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لنظام التكاليف على أساس الأنشطة دور هام ورئيسي في العديد من المجالات وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها والتي تتسم بالدقة والصحة ولذلك يحظى استخدامه كنظام لمعالجة التكاليف ليشمل

العديد من المجالات الأخرى نذكر منها:⁽¹⁾

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

ثانياً- تسعير المنتجات أو الخدمات: إن الدور الذي يقوم به هذا النظام في قياس تكلفة المنتجات والخدمات بشكل دقيق ومضبوط يساعده على توفير معلومات دقيقة والتي بدورها تساعد الإدارة في وضع سياسات تسعيرية تنافسية.

ثالثاً- اتخاذ القرارات: يوفر للمدير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والإستراتيجية المتعلقة بخطط الإنتاج، مؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء، تحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة.

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

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

سادساً- تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة: يزود الإدارة بالمعلومات حول مسببات التكاليف هذا ما يساعد على اتخاذ قرارات أفضل فيما يخص تصميم وتقديم المنتجات الجديدة ورسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كالربحية والتسعير وإضافة أو إزالة خطوط إنتاج أو نقاط تسويق بعيدة.

سابعاً- تحليل ربحية العميل: إن المؤسسة تعتبر العميل هدف التكلفة الأول بالنسبة لها، فإن نظام

(1) ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة مرجع سبق ذكره، ص ص 695-697.

التكاليف على أساس الأنشطة يساعد على دقة تخصيص تكاليف التسويق والبيع والتوزيع على العملاء وخطوط التوزيع وبالتالي يمكن الإدارة من تحليل ربحيته مما يخلق تفهم أكثر لها ما يساعد على تسطير سياسات تعظيم الأرباح.

ثامنا - قياس الأداء وتحسينه: يوفر معلومات مالية وغير مالية متنوعة تعد بمثابة مقاييس للأداء بما يساعد على تحسين توجيه ودفع الأفراد والأنشطة وإحكام الرقابة عليها وحث تسييرها بكفاءة بما يحقق أهداف المؤسسة، حيث تعتبر عملية تحسين الأداء بمثابة العمود الفقري لهذا النظام بالإضافة إلى أنه يساعد في تفهم أكثر لاحتياجات العملاء.

في نفس السياق يستخدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتدعيم موقف الرقابة وبياناتها من خلال استخدام مسبب التكلفة والذي يعتبر مقياسا لحجم النشاط وأداة لقياس أداء النشاط والرقابة عليه.

المبحث الثالث: إرساء وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

سنوضح في هذا المبحث مراحل وفعاليات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك انطلاقا من المؤشرات والشروط الواجب توافرها في المؤسسة التي تساعد على تطبيقه والإشارة إلى أهم الاختلافات بينه وبين الأنظمة التقليدية وتقييمه عن طريق إبراز أهم المزايا والعيوب والمشاكل التي تواجه هذا النظام.

المطلب الأول: المؤشرات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وشروطه

- أولا: المؤشرات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:** تتمثل هذه المؤشرات فيما يلي: (1)
- عدم ثقة مدراء خطوط الإنتاج بتكاليف المنتجات عن قسم المحاسبة.
 - عدم رغبة مدير التسويق باستعمال تكاليف المنتجات المبينة في التقارير المختلفة في اتخاذ قرارات تسعير تلك المنتجات.
 - الزيادة في المبيعات مع الانخفاض في الأرباح.
 - المعدلات العالية للتكاليف غير المباشرة والتي تزداد باستمرار.
 - وجود العديد من المنتجات.
 - الأجور المباشرة تشكل نسبة ضئيلة من التكاليف الكلية.
 - صعوبة تفسير ربحية قطاعات المنتجات المختلفة.
 - اقتراح مدير الإنتاج بالتخلص من أحد قطاعات الإنتاج التي تبدو مربحة.

(1) أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2009، مصر، ص 234.

- الربحية العالية للمنتجات المعقدة والتي يصعب إنتاجها مع عدم تسعيرها بأعلى من السعر العادي.
- عدم بيع المنافسين المنتجات التي تشير التقارير المالية بأنها ذات ربحية عالية.
- ثانياً: شروط تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط:** إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبالخصوص في المؤسسات الصناعية يقتضي توفير الشروط الرئيسية التالية:⁽¹⁾
- أن المنافع المتوقعة من استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة تفوق التكاليف المتعلقة به لأن تطبيق هذا النظام هو عملية معقدة وشاملة تتطلب الخبرات وتستنفذ الكثير من موارد المؤسسة، لذلك على الإدارة التأكد مسبقاً من أن المنافع المتوقعة أكبر من تكاليف تطبيق الطريقة.
- أن المؤسسة تستطيع تقسيم عملياتها إلى أنشطة مختلفة.
- أن المؤسسة لديها التقنية العالية لتجميع المعلومات والتكاليف عن كل نشاط من الأنشطة بدقة.
- أنه لا يوجد ثقة بمعلومات التكاليف للطرق التقليدي.
- أنه يوجد محرك للتكاليف في كل نشاط من الأنشطة.

المطلب الثاني: خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

بما أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة نظام كلفوي متكامل فلا بد له من أن يأخذ نفس الشكل ونفس الإجراءات التي تقوم عليها تصميم أي نظام كلفوي آخر.

فالإدارة عندما تقرر الاستغناء عن نظام معالجة التكاليف التقليدي الذي تطبقه والاعتماد على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة فإنها مقبلة على عمل كبير يتطلب العديد من الإجراءات الأساسية والتمهيدية المساعدة على إرساء هذا النظام وحسن تنفيذ وتعظيم المنفعة من استخدامه، وللوصول إلى تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة والآلية التي يعمل بها فإنه يمكن تتبع المراحل الآتية:

أولاً- التخطيط: تعد من المراحل المهمة في تحديد مدى نجاح تصميم وتنفيذ نظام التكاليف على أساس الأنشطة في أية شركة، إن أهمية هذه المرحلة تتركز في إعداد فريق عمل مناسب من أجل تصميم وتنفيذ النظام في هذه المرحلة يتم تحديد المشاكل التي تواجه الشركة وتحديد نوع ومستوى المعلومات المطلوبة للقرارات المتعلقة بتلك المشاكل وكذلك حل المشاكل المتعلقة بثقافة الإدارة الحالية وتطوير أسلوب عملها بما يتلائم والنظام الجديد.⁽²⁾

(1) أيمن الشنطي، عامر شقر، مرجع سبق ذكره، ص 112.

(2) إسماعيل يحيى الكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص 167.

ثانياً- تحديد وتجميع الأنشطة: إن هذه المرحلة تعد البداية الفعلية لتصميم النظام حيث يتم دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية فيها، إن مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة يعتمد على قرار الإدارة ومستوى المعلومات المطلوبة بهدف الحصول على أعلى منفعة بأقل التكاليف اللازمة لتشغيل وإدامة هذا النظام، وعلى العموم فإن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على تحديد وتحليل الأنشطة من بداية طلب مواد الخدمة مروراً بالعملية الإنتاجية وانتهاءً بأنشطة وضع المنتج في الأسواق؛⁽¹⁾

وللحصول على كلفة منتج دقيقة يجب تجميع بيانات دقيقة عن كلف المواد والعمل المباشرة ثم تحديد الاحتياجات التي تتطلبها المنتجات من الموارد غير المباشرة حيث يراعى ما يلي:

- التركيز على الموارد الغالية.
- التأكد من الموارد التي يتغير استهلاكها بصورة مهمة من منتج لآخر.
- التركيز على الموارد التي لا ترتبط أنماط الطلب عليها مع مقاييس التخصيص التقليدية كالعمل والمواد؛

ومن الجدير بالذكر أنه إذا كانت الأنشطة قليلة العدد فإنه يمكن تخصيص كلف كل نشاط باستخدام موجه الكلف الخاص به مباشرة إلى المنتجات، أما إذا كان هناك عدد كبير من الأنشطة فإنه يمكن تجميع الأنشطة في مجموعة كلف بحيث تحتوي كل مجموعة على عدد من الأنشطة حيث يستخدم موجه كلفة واحد لكل مجموعة أنشطة على أن يراعى ما يلي:

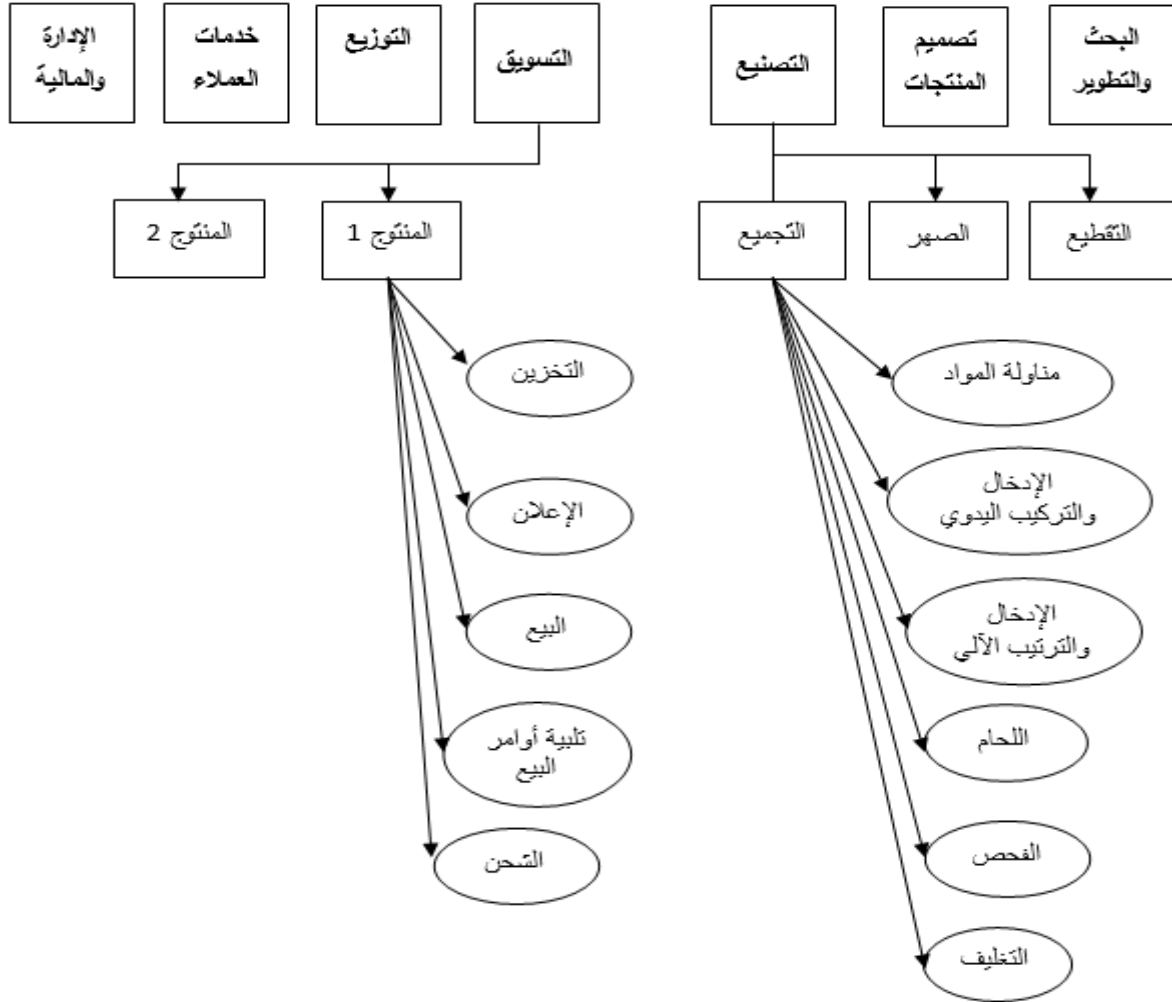
- أن تكون الكلفة في كل مجموعة كلفة موجهة بواسطة أنشطة متجانسة، ويعني التجانس هنا أن تكون مجموعة الكلفة مسيرة من قبل نشاط واحد أو مجموعة أنشطة بينها ارتباط كبير بمعنى أن التغيرات في مستوى النشاط الواحد يصاحبها تغيرات تناسبية في الأنشطة الأخرى.
- أن تكون الكلف في كل مجموعة كلفة متناسبة تمام مع النشاط حيث يعني التناسب هنا أن جميع الكلف في مجموعة الكلفة يجب أن تتغير تناسبياً مع التغيرات في مستوى النشاط.

وتبدأ عملية التحليل من تحديد الوظائف الرئيسية للمؤسسة ثم تحديد الأقسام التنظيمية اللازمة لتحقيق هدف كل وظيفة، ثم دراسة وتحليل العمليات والفعاليات داخل كل قسم لتحديد الأنشطة، والشكل التالي يوضح ثلاثة مستويات: الأول للوظائف والثاني للأقسام وقد تخصص في تحليل وظيفتي التصنيع

(1) إسماعيل يحيى التكريتي، المرجع السابق، ص ص 168-169.

والمبيعات على سبيل المثال، وأخيرا المستوى الثالث الذي تخصص في تحليل الأنشطة لقسم التجميع من وظيفة التصنيع فقط، وقسم المنتج من وظيفة التسويق فقط كمثال بسيط للتوضيح.

الشكل رقم (1-3): تحليل وظائف المؤسسة إلى أقسام وأنشطة



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره

ص170.

ثالثاً - تسجيل كلف الأنشطة:

بعد الانتهاء من تحديد الأنشطة وفعاليتها يتم تسجيل تكلفة كل نشاط حيث تتضمن جميع العوامل الموظفة لتنفيذ هذا النشاط حيث تتكون هذه العوامل الإنتاجية من أفراد، آلات، نظم حاسب آلي، وموارد أخرى يمكن استخدامها وتتبعها.

يتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين الموارد ومخرجات كل نشاط، ويعد مسبب التكلفة المحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة فهو مقياس هام لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.⁽¹⁾

رابعاً - تحديد مراكز النشاط:

بعد القيام بتحديد الأنشطة يتضح لنا أنه يمكن أن يكون هناك العشرات بل المئات من الأنشطة في المؤسسة الواحدة، لذلك يجب التعامل مع هذه الأنشطة على أنها مركز نشاط مستقل، حيث يعرف مركز النشاط "بأنه جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفتها بشكل مستقل". ومن خلال هذا التعريف يتضح أنه في حالة معاملة كل نشاط على حدى أنه مركز نشاط مستقل فهذا لا يعد اقتصادي بالنسبة للعديد من المؤسسات خاصة الكبيرة منها، لذلك عادة ما يتم تجميع عدد من الأنشطة التي لها علاقة ببعضها في مركز نشاط واحد أو ما يدعى بالمسار وذلك لتخفيف تكاليف التسجيل والتفصيل.

يتم تصنيف أنشطة المؤسسة حسب ما تراه مناسب وبما يتوافق مع طبيعة العمليات، بعدها يعاد حسب هذا التصنيف تقسيمها إلى مراكز أنشطة، حيث أن دمج الأنشطة في مراكز أنشطة يتوقف على قدر الاختلاف بين منتجات المؤسسة، فإذا كان مستوى الاختلاف بين المنتجات منخفضاً كان إدماج هذه الأنشطة يتم بسهولة وبدون المساس بدقة التكاليف والعكس صحيح ففي حالة زيادة الاختلاف بين المنتجات قلت إمكانية دمج الأنشطة وزادت الحاجة إلى عدد كبير من مراكز الأنشطة المستقلة لضمان تحديد تكلفة المنتجات، ففي مؤسسة للصناعات الإلكترونية كانت درجة اختلاف المنتجات منخفضة مما أدى إلى وجود مركزين للأنشطة فقط على عكس مؤسسة صناعة المسامير والصواميل فإن الاختلاف الكبير في المنتجات أدى إلى وجود العديد من مراكز النشاط حتى تتمكن من تحديد الدقة في تحديد التكاليف.⁽²⁾

(1) اسماعيل يحي التكريتي، المرجع السابق، ص 170.

(2) أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 105.

خامسا- اختيار موجّهات التكلفة: تقوم الأنظمة التقليدية بتحديد سلوك التكاليف وذلك بربط الكلف بالوحدات المنتجة حيث تقسم التكاليف في الغالب إلى متغيرة وثابتة وفقا للتغيرات في حجم الإنتاج، أم بالنسبة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة فإنه يقوم بتحليل سلوك الكلفة بناء على مقاييس هي موجّهات التكلفة حيث يعرف موجّه الكلفة بأنه «العامل لذي يسبب أو يقود كلف النشاط». (1)

إن نظام التكلفة على أساس الأنشطة تخصص التكاليف على مرحلتين الأولى حسب الأنشطة والثانية على المنتجات. (2)

1- موجّهات التكلفة للمرحلة الأولى: يتم في هذه المرحلة تتبع تكاليف المدخلات إلى مجموعات الكلف في كل مركز نشاط وكل مجموعة تمثل النشاط أو الأنشطة المنجزة في ذلك المركز حيث تحدد المبالغ الخاصة بكل مركز نشاط حسب موجّهات الكلفة المستخدمة وذلك في حالة عدم القدرة على تتبع التكاليف مباشرة وكلما كان اختيار موجّه الكلفة ملائما كلما أمكن تسجيل كلف أنشطة دقيقة.

2- موجّهات التكلفة للمرحلة الثانية: تعد من أهم العوامل التي يقوم عليه نظام التكلفة على أساس الأنشطة إذ أن نوع هذه الموجّهات وعددها يحدد مدى الدقة في تسجيل كلف المنتج.

إن قرار اختيار موجّهات الكلفة للمرحلة الثانية يعد من أهم القرارات الخاصة بتصميم النظام وهو الأكثر تأثيرا في التحويل إلى استخدام هذا النظام وأن اختيار تلك الموجّهات يتطلب قرارين هما:

- **تحديد عدد موجّهات الكلفة الممكن استخدامها:** يعتمد نظام التكلفة على أساس الأنشطة على تعدد موجّهات الكلف غير المرتبطة بالحجم بهدف تحقيق كلفة منتج دقيقة، إن هذه الموجّهات قد يكون عددها كبيرا نسبيا فمنها ما هو مستقل ومنها ما هو مرتبط مع غيره من الموجّهات ولذلك فإنه لا بد من وجود عدد معين من هذه الموجّهات بحيث يحقق إستعماله أعلى منفعة بأقل الكلف الممكنة، وفي هذا المجال هناك العديد من العوامل التي تؤثر على العدد المطلوب من موجّهات الكلفة وهذه العوامل هي:
- **مستوى الدقة المرغوب فيها لكلف المنتج المسجلة:** فكلما ارتفع مستوى الدقة المرغوب فيه كلما زاد عدد موجّهات الكلفة المطلوبة.
- **درجة تنوع المنتج:** كلما تنوع المنتج كلما زاد العدد المطلوب.
- **الكلفة النسبية لمختلف الأنشطة:** كلما زاد عدد الأنشطة التي تمثل نسبة مهمة من الكلفة الإجمالية للمنتجات كلما زاد العدد المطلوب من موجّهات الكلفة.

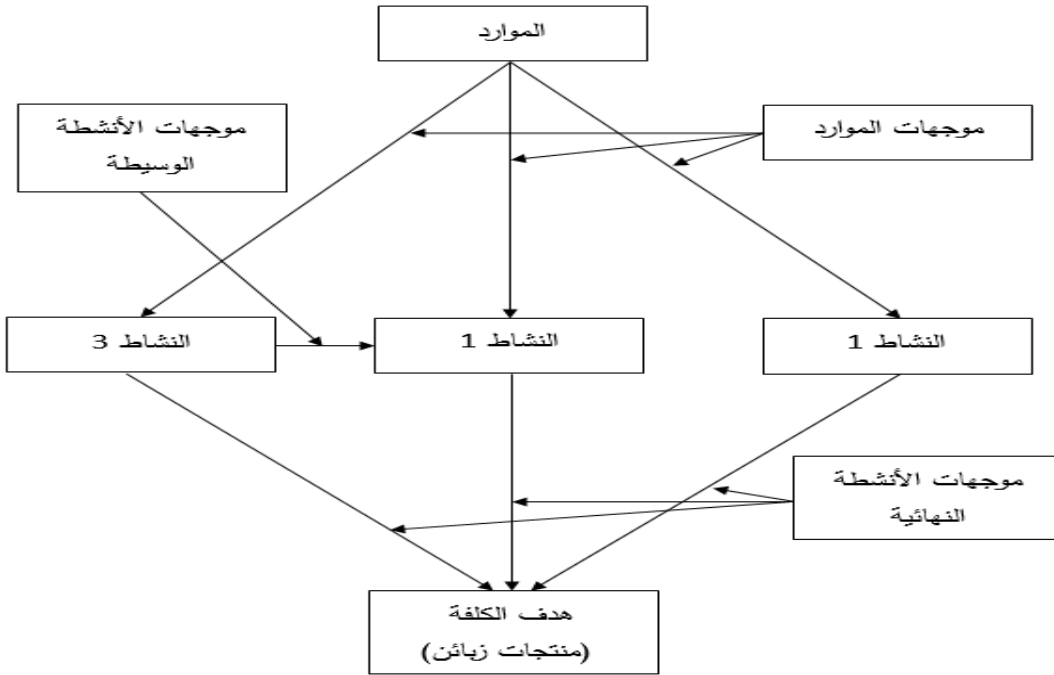
(1) إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص 171.

(2) المرجع السابق، ص ص 171-174.

- درجة تنوع الحجم: كلما اتسع نطاق كميات الدفعات كلما زاد العدد المطلوب من موجبات الكفة.
- استخدام موجبات الكفة المرتبط ارتباطا تاما: كلما قل ارتباط موجبة الكفة بالاستهلاك الفعلي للأنشطة كلما زاد العدد المطلوب من موجبات الكفة.

ويمكن تصنيف موجبات الأنشطة إلى قسمين الأول هي موجبات الأنشطة الوسيطة وموجبات الأنشطة النهائية التي تستخدم في تحقيق الأنشطة إلى أهداف الكفة النهائية يمكن إيضاحها بالشكل التالي:

الشكل رقم (1-4): تصنيف موجبات التكلفة



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، المرجع السابق ص173.

- تحديد موجبات الكفة الواجب استعمالها: بعد تحديد العدد المطلوب من موجبات الكفة يتم اختيار الموجبات المناسبة بالاعتماد على العوامل التالية:
 - كلفة قياس "موجة التكلفة": كلما كانت الكلفة أقل كلما زادت احتمالية اختيار موجبة الكفة.
 - ارتباط موجبة الكفة المختار مع الاستهلاك الفعلي للنشاط: كلما كان الارتباط عاليا كلما زادت احتمالية وجوب استخدام موجبة الكفة.
 - التأثير السلوكي لاستخدام موجبة الكفة: كلما كان التأثير السلوكي من استخدام موجبة الكفة مرغوبا فيه كلما زادت احتمالية اختيار موجبة الكفة.

لذا لا بد من اختيار عامل موجه لكل نشاط من الأنشطة المحددة حيث يعتبر هذا العامل مقياس للنشاط وفيما يلي بعض الأمثلة للعوامل الموجهة للأنشطة.

الجدول رقم (1-1): العوامل الموجهة لكلف بعض الأنشطة

العامل الموجه	نطاق النشاط
عدد الأجزاء (الوحدات) الداخلة للقسم	مناولة الموارد
عدد الأجزاء المركبة يدويا	الإدخال والتركيب اليدوي
عدد الأجزاء المركبة آليا	الإدخال والتركيب الآلي
عدد الوحدات المنتجة	اللحام
الوقت اللازم للاختبار	الفحص واختبار النوعية
كمية مواد التغليف	التغليف
عدد المنتجات - عدد الأجزاء الداخلة - عدد أوامر التغيير في التصميم	هندسة وتصميم المنتجات
عدد - وزن - حجم الوحدات المشحونة	الشحن
عدد - وزن - حجم الوحدات المخزنة	التخزين
عدد أوامر الشراء - عدد المجهزين - وقت التفاوض	شراء المواد
عدد الأجزاء - كمية الإنتاج - عدد مرات تهيئة المكائن	تقطيع المواد الأولية
كمية المبيعات - أوامر البيع - المكالمات الهاتفية	البيع
ساعات اشتغال المكائن - عدد أوامر الصيانة	صيانة المكائن
الوقت اللازم للتهيؤ .	تهيئة المكائن لإنتاج المنتج

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، المرجع السابق، ص 175.

سادسا - تحديد كلفة أهداف الكلفة⁽¹⁾

بعد أن يتم تجميع الأنشطة في مجموعات الكلف وتحديد موجهات الكلفة المناسبة يتم احتساب كلفة الوحدة الواحدة من مقياس النشاط، والذي يسمى بالعامل الموجه ويتم ذلك بالمعادلة التالية:

(1) إسماعيل يحي التكريتي، المرجع السابق، ص 175.

$$\text{كلفة الوحدة من العامل الموجه لنشاط معين} = \frac{\text{إجمالي تكاليف النشاط المخططة}}{\text{إجمالي عدد وحدات العامل الموجه}}$$

المطلب الثالث: مقارنة نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالأنظمة الأخرى

أولاً- المقارنة من حيث تحميل التكاليف غير المباشرة :

1 - الأنظمة التقليدية: تمر عملية تحميل التكاليف غير المباشرة بالشكل التالي:⁽¹⁾

- تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة استناداً إلى بعض المقاييس المعتمدة في التخصيص.

- تحميل تلك المراكز على المنتجات النهائية وذلك باستخدام بعض المعدلات أو أسس التحميل المرتبطة بالحجم مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات عمل الآلات، هذا ويلاحظ أن العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بهذه الأسس، كما أن قيمة تلك التكاليف لا تتناسب مع عدد الوحدات المنتجة فضلاً عن اختلاف طبيعة التكاليف غير المباشرة، وبالتالي فإن المنهج التقليدي لتحميل التكاليف المذكورة يقوم على أساس تحميل تكاليف مراكز التكلفة على المنتجات النهائية باستخدام بعض أسس التحميل المرتبطة بالحجم دون الأخذ بالاعتبار عدم ارتباط العديد من بنود التكاليف غير المباشرة بالحجم مما قد ينشأ عنه قيم غير دقيقة لعناصر التكاليف غير المباشرة والتي تدخل ضمن تكلفة المنتجات النهائية

2- نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: إن تحميل التكاليف غير المباشرة بموجب هذا النظام يكون بالشكل التالي:

- تخصيص الموارد على الأنشطة ويتم في هذه الحالة حصر أوجه النشاط الرئيسية ويتم هذا الحصر سواء كمراكز فردية أو مجمعة وهو ما يستدعي تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الأساسية وكل نشاط منه يصف ما توديه المؤسسة من عمليات والوظيفة الأساسية للنشاط هي تحويل الموارد (المواد العمالة، التكنولوجيا) إلى مخرجات (سلع أو خدمات).

- تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات ويكون ذلك من خلال وحدات النشاط سواء كانت سلع أو خدمات وفقاً لعدد وحدات المنتج أو الخدمة المطلوب إنجازها ويتم ذلك باستخدام موجهات التكلفة كمقياس للطلب، ويقاس طلب المنتج على الأنشطة بعدد المعاملات التي أنشئت من أجل موجه الكلفة.

(1) زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، أهمية نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية، مجلة بابل للعلوم الإنسانية، مج 22، ع 4، ص ص 935-936.

الجدول رقم (1-2): مقارنة بين الأسلوب التقليدي لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتج وبين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

التوزيع التقليدي للتكاليف غير المباشرة	توزيع التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام (ABC)
1-تحديد مراكز التكلفة وتجميع التكاليف فيها وتحدد مراكز التكلفة من خلال طبيعة ووظائف هذه المراكز (مثال مراكز تكلفة أقسام الخدمة أو الإنتاج).	1-تحديد الأسلوب أو الطريقة التي تحرك من خلالها المنتجات جميع الأنشطة في المشروع وتعريف أو تحديد أوعية التكلفة المناسبة لجميع التكاليف، وتحدد أوعية التكلفة من خلال النشاطات التي تحرك التكاليف
2- تجميع التكاليف في مراكز التكلفة	2- تجميع التكاليف في أوعية تكلفة الأنشطة.
3- تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل مركز تكلفة	3- تحديد معدل تحريك التكلفة بالنسبة لكل وعاء تكلفة النشاط.
4- توزيع التكلفة على المنتجات باستخدام معدل تكلفة محسوب وقياس مدى استهلاك المنتج لتكاليف القسم.	4- توزيع التكلفة على المنتجات طبقا لطلب المنتج على النشاط الذي يقود التكلفة.

المصدر: زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، أهمية نظام التكاليف المبني على أسس الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية، مجلة بابل للعلوم الإنسانية، مج 22، ع 4، ص 936.

ثانيا - المقارنة من حيث تحميل التكاليف المباشرة :

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتشابه مع طرق التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف المباشرة (المواد المباشرة ، الأجور المباشرة) إلا أن الطرق التقليدية تقوم بتوزيع التكاليف المباشرة على مصالحي المؤسسة (الأقسام) في حين نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم بإضافتها مباشرة الى التكاليف غير المباشرة بعد توزيعها على الأنشطة .

المطلب الرابع: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

كما هو الحال بالنسبة لأي أسلوب للتكاليف فإن نظام التكاليف على أساس الأنشطة له مزايا وعيوب، كما تواجهه عدة مشاكل نبينها فيما يلي مع إعطاء سبل لمعالجتها.

أولاً: المزايا: إن لاستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة مزايا عديدة أهمها: (1)

- تقدم مقاييس أكثر تفصيلاً للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام أو على أساس المؤسسة كوحدة.

- توفر أرقام أكثر دقة على تكاليف المنتج تفيد قرارات التسويق والتسعير والمنتجات التي يجب الحد منها.

- تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل على تكاليف كل نشاط وتتعرف مقدماً على مسببات التكلفة.

- تقدم معلومات أكثر على تكاليف المنتج ولكنها تتطلب نظاماً دفترياً أكثر تفصيلاً، يجب أن تقارن التكلفة بالمنفعة التي يحققها استخدام هذا النظام.

- يتطلب إعداد هذا النظام عمل فريق من المتخصصين في المحاسبة والإنتاج والتسويق والإدارة وآخرين من غير المحاسبين.

ثانياً: العيوب: من أهم عيوب استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي: (2)

- التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة للمؤسسة، فتحديد الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والتعرف على محركات التكلفة المتعلقة بهذه الأنشطة وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتج من المنتجات، كل ذلك يتطلب تكاليف عالية يجب مقارنتها بالمزايا المتعلقة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة، فإذا كانت التكاليف العالية لاستخدام الأنشطة تفوق المزايا المتوخاة من استخدام النظام المذكور فإنه يجب التخلي عن تطبيق نظام الأنشطة وبالمقابل إذا كانت تكاليف استخدام نظام الأنشطة ضئيلة إذا ما قورنت بالمزايا المتوقعة من استخدامه فإنه عندئذ يفضل استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

(1) كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الضهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر 1999، ص ص 348-349.

(2) أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 212.

- إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة فمثلا قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاهتلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع أو الضريبة السنوية المدفوعة على مباني المصنع وما شابه.

ثالثا: مشاكل نظام التكاليف على أساس الأنشطة وسبل معالجتها⁽¹⁾

1- مشكلة استغلال الطاقة المتاحة: حيث قد يتم استغلال الطاقة المتاحة بأحد الأنشطة في ذات

الوقت الذي ينبغي فيه التصرف في التكاليف الثابتة غير المستغلة عن فترة النشاط، ويمكن معالجة هذه المشكلة من خلال التصرف في هذه التكاليف غير المستغلة بعدم تحميلها على المنتجات (سلع أو خدمات وإدراجها كمصروف أو عبء عام).

2- مشكلة ملائمة بيانات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لخدمة القرارات: نظرا لأن المدى

الزمني الذي يغطيه نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمتد ليشمل الأجل الطويل، لذلك فقد يتطلب الأمر أن تكون البيانات التي يعتمد عليها كمخرجات هي خليط من البيانات الفعلية والتقديرية وتواجه الإدارة مشكلة الحصول على البيانات الملائمة لقراراتها في ظل نظام الأنشطة مما يستدعي اختيار البيانات التي تغطي نوعية ومدى القرار سواء من البيانات التقليدية أو من بيانات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لغرض معالجة هذه المشكلة.

3- مشكلة الأنشطة وارتباطها بقيمة المنتج: يتسم نظام تكاليف الأنشطة بشموله على جميع أوجه

نشاط المؤسسة، ولكن عند تجميع أعمال متجانسة في مجموعات النشاط قد يتضح أن هناك نوعية من الأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج وتكمن معالجة هذه المشكلة من خلال حصر واستبعاد تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة من التحميل على المنتجات واعتبارها أعباء عامة.

4- مشكلة اختيار موجهات التكلفة لكل نشاط: تظهر هذه المشكلة عند تجميع مجموعة من الأنشطة

الفردية التي قد تكون غير متجانسة الأمر الذي يستدعي ضرورة استخدام الأساس المناسب لتوزيع تكاليف الأنشطة المجمعة لهذه الأعمال ومن ثم تحميلها على المنتجات لمعالجة المشكلة المذكورة.

(1) زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، مرجع سبق ذكره، ص 936.

خلاصة:

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة أبرز قدرته على معالجة التكاليف وأدى استخدامه إلى تجاوز الكثير من العيوب التي كانت تعاني منها أنظمة التكاليف التقليدية فقد تميز هذا النظام بتوصله إلى تكاليف دقيقة للمنتجات المختلفة وتحسين الرقابة على التكاليف غير المباشرة بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة بناء على مبدأ أساسي وهو أن المؤسسة تقوم بمجموعة من الأنشطة هي التي تستهلك الموارد والمنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، ومن هذا المنطلق يجب على المؤسسة التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة ورقابة هذه الأنشطة ومحاولة تقويمها.

وبالرغم من وجود المزايا المختلفة لاستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة كبديل لاستخدام أنظمة التكاليف التقليدية إلا أنه يوجد بعض العيوب لاستخدام هذا النظام، ومن هذه العيوب ارتفاع التكاليف المتعلقة بتطبيق النظام المذكور، وعدم القضاء على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة ومن الجدير بالذكر أن مزايا استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة بشكل عام يفوق عادة العيوب التي تحد من استخدامه.

الفصل الثاني:

عملية اتخاذ القرارات ونظام التكاليف على

أساس الأنشطة -ABC-

تمهيد:

تعتبر عملية اتخاذ القرارات إحدى الوظائف الرئيسية لإدارة المؤسسة إذ تواجه الإدارة عدة مشاكل وأمور كثيرة تحاول إيجاد الحلول المناسبة لها بعد دراستها وتحليلها وتقييمها جيدا، فمثلا يجب على الإدارة أن تقرر أي المنتجات يجب إنتاجها وبيعها في السوق وبأي سعر، وكذلك الحال هل الأفضل للمؤسسة أن تقوم بتصنيع قطعة معينة لازمة للمنتج النهائي أم تشتريها من الخارج، وكيف يمكن تخصيص الموارد النادرة والمحدودة لدى المؤسسة لإنتاج المنتجات المختلفة، وما هي أفضل طريقة للتخلص من البضاعة المتقادمة الموجودة بحوزة المؤسسة وهكذا هناك العديد من القرارات التي يجب اتخاذها بالسرعة الممكنة.

وباختصار يمكن اعتبار عملية اتخاذ القرارات إحدى المهام الصعبة والمعقدة التي يجب على الإدارة ممارستها وتزداد صعوبة اتخاذ القرار بزيادة البدائل المتاحة للمشكلة التي تواجه المؤسسة، وتستخدم المعلومات المحاسبية كالتكاليف والإيرادات وغيرها لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة ويجب على إدارة المؤسسة أن تكون قادرة على تمييز وتحديد التكاليف والإيرادات وكافة المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى عملية اتخاذ القرار وعلاقته بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ولذلك قسمنا الفصل الثاني إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: مدخل لعملية اتخاذ القرار.

المبحث الثاني: علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرار.

المبحث الثالث: أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات التجارية .

المبحث الأول: مدخل لعملية اتخاذ القرار

إن عملية اتخاذ القرارات تتغلغل في كل الوظائف الإدارية، إذ أن نجاح المؤسسات يتوقف إلى حد كبير على مدى سلامة ورشد القرارات التي يتم اتخاذها.

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار

أولاً: مفهوم القرار

1-تعريف القرار: عرف سايمون القرار بأنه: «الاستجابة الفعالة التي توفر النتائج المرغوبة لحالة معينة أو لمجموعة حالات محتملة في المنظمة»؛

كما عرفه برنارد أنه: «ذلك التصرف العقلاني الذي يأتي نتيجة التدابير والحساب والتفكير»؛

وعرفه هاريسون بأنه: «عملية تقييم البدائل المتعلقة بالهدف والتي عندها يكون توقع متخذ القرار بالنسبة لعمل معين بالذات يجعله يتخذ اختياراً يوجه آلية قدراته وطاقاته لتحقيق غايته». (1)

وعرفه تاتينبام على أنه: «الاختيار الحذر والدقيق لأحد البدائل من بين اثنين أو أكثر من مجموعة من البدائل». (2)

ومما سبق يمكن تعريف القرار بأنه: الاختيار المدرك والواعي والقائم على أساس التحقق والحساب في اختيار البديل المناسب من بين البدائل المتاحة في موقف معين.

2- أركان القرار: (3)

- أن يكون هناك أكثر من بديل متاح إزاء موقف معين ويكفي حتى نكون بصدد قرار أن يكون هناك بديلين كحد أدنى وأن يكون الشخص ملزماً بالاختيار بينهما.

- أن يختار الشخص وبإدراك بين البدائل المتاحة لمواجهة الموقف فالقرارات تكون مقصودة وشعورية فهي لا يمكن أن تكون عفوية.

(1) مؤيد عبد الحسن الفضل، المنهج الكمي في إدارة الأعمال، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 205.

(2) سهيل عبيدات، إدارة الوقت وعملية اتخاذ القرارات والاتصال للقيادة الفعالة، ط1، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن 2007، ص 51.

(3) خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، ط1، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 21.

ثانيا: مفهوم عملية اتخاذ القرار

1- تعريف عملية اتخاذ القرار:

هي مجموعة خطوات شاملة ومتسلسلة تهدف في النهاية إلى إيجاد حل لمشكلة معينة أو تكون المشكلات القائمة واضحة ومعروفة الأبعاد والجوانب أو قد تكون غامضة بالنسبة لعمقها وأبعادها والأسباب المكونة لها، أو قد تكون غير موجودة بالأساس، ولكن حذر الإدارة واستطلاعها للظروف المحيطة بها يجعلها تتنبأ بحدوثها، لذلك تقوم الإدارة في كل الحالات التي تستدعي القرارات بتجميع كل ما يلزمها من بيانات ومعلومات وتحليل ما يحيط بها من ظواهر وعوامل مختلفة لتساعد في الوصول إلى القرار الرشيد بعد تحديد البدائل وتقييمها من أجل أن يكون القرار مناسباً لتحقيق الهدف الذي اتخذ من أجله القرار. (1)

2- أهمية عملية اتخاذ القرار:

يعتبر اتخاذ القرارات من المهام الجوهرية للمدير ومن هنا وصفت عملية اتخاذ القرارات بأنها قلب الإدارة وأن المفاهيم النظرية يجب أن تكون مستمدة من منطق وسيكولوجية الاختيار الإنساني، كما وصف المدير بأنه متخذ قرارات وأن قدرته على اتخاذ القرارات وحقه النظامي في اتخاذها هو الذي يميزه عن غيره من أعضاء التنظيم الإداري؛

ومن هنا أصبحت عملية اتخاذ القرارات هي محور العملية الإدارية وأصبح مقدار النجاح الذي تحققه أي منظمة يتوقف إلى حد بعيد على قدرة وكفاءة قيادتها على اتخاذ القرارات المناسبة، ذلك أن عملية اتخاذ القرارات تشمل من الناحية العملية كافة جوانب التنظيم الإداري، وأنها لا تقل أهمية عن عملية التنفيذ وترتبط بها ارتباطاً وثيقاً وأن أي تفكير في العملية الإدارية ينبغي أن يركز على أسس وأساليب القرارات كما يركز على أسس وإجراءات تنفيذها، مما زاد من أهمية القرارات ودورها في تحقيق أهداف الإدارة وما تشهده التنظيمات الإدارية الحديثة من مشكلة تعدد وتعقد أهدافها، ووجود التعارض بين هذه الأهداف أحياناً، إذ لم يعد التنظيم الإداري يسعى إلى تحقيق هدف واحد كما كان من قبل، وإنما عليه أن يسعى إلى تحقيق العديد من الأهداف المعقدة والمتشابكة، مما زاد من المشاكل التي تواجه قيادات هذه التنظيمات وما سيتبعه من اتخاذ العديد من القرارات لمواجهة هذه المشاكل. (2)

(1) مؤيد عبد الحسن الفضل، الإبداع في اتخاذ القرارات الإدارية، ط1، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 50.

(2) نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص 83.

3- خصائص عملية اتخاذ القرار:

هناك عدة خصائص تتميز بها عملية اتخاذ القرارات ويمكن إجمالها بالآتي:⁽¹⁾

- أن عملية اتخاذ القرار تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوكيات الشخص الذي يقوم باتخاذ القرار أو الأشخاص الذين يقومون باتخاذها.
- أن عملية اتخاذ القرار تتصف بالواقعية حيث أنها تقبل بالوصول إلى الحد المعقول وليس الحد الأقصى.
- أن أي قرار لا بد وأن يكون امتداد من الحاضر إلى المستقبل لأن معظم القرارات بالمنظمة هي امتداد واستمرار للماضي.
- أن عملية اتخاذ القرار هي عامة وهذا يعني أنها تشمل معظم المنظمات على اختلاف تخصصاتها وشاملة حيث تشمل جميع المناصب في المنظمات.
- هي عملية تتكون من مجموعة خطوات متتابعة.
- عملية تتأثر بالعوامل البيئية المحيطة بها.
- تتصف عملية اتخاذ القرار بالاستمرارية أي أنها تمر من مرحلة إلى مرحلة وباستمرار.

المطلب الثاني: وظائف وأسس عملية اتخاذ القرار

أولاً: وظائف عملية اتخاذ القرار

مكونات عملية اتخاذ القرار هي في مجملها عبارة عن وظائف لاتخاذ القرار والوظيفة تشير إلى جزء واحد من مجموعة أجزاء مترابطة تساهم في تحقيق العمل أو الفعل الأكبر، أما وظائف اتخاذ القرار فهي على النحو التالي:⁽²⁾

- 1- **وضع الأهداف الإدارية:** تبدأ عملية اتخاذ القرار عندما نقوم بوضع الأهداف وعند تحقق هدف ما خلال اتخاذ القرار نسعى مجدداً إلى وضع أهداف جديدة وهكذا.
- 2- **البحث عن بدائل:** في عملية اتخاذ القرارات البحث عن بدائل يتضمن مسح العوامل البيئية الداخلية والخارجية للمنظمة من أجل توفير المعلومات الملائمة وتعرف المعلومة الملائمة على أنها المعلومة

(1) علي حسين، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 17.

(2) خليل محمد العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 32-33.

التي تشكل أو تصاغ على شكل بدائل تسعى إلى إنجاز الأهداف أو هي المعلومات التي تخدم تحقيق الأهداف.

3- **مقارنة وتقييم البدائل:** يمكن القول أن البدائل تمثل طرق أو مناهج مختلفة للعمل سواء كانت مفردة أو مشتركة، والتي بدورها تساعد في تحقيق الهدف أو الأهداف المنشودة من خلال وسائل رسمية أو غير رسمية للبدائل فالمقارنة تعتمد على تفصيلات متخذ القرار لمختلف النتائج المتاحة.

4- **إقرار الخيار (عمل):** الخيار هو عبارة عن لحظة في عملية مستمرة لاتخاذ القرار عندما يختار متخذ القرار طريقة عمل أو منهج عمل من عدة بدائل موضوعية.

5- **تنفيذ القرار:** ويكون عندما يتم تطبيق منهج العمل فعليا في المنظمة كما تشير عملية التنفيذ إلى لحظة في العملية الكلية لاتخاذ القرار عندما يتم تحويل الخيار من شيء شفوي إلى شيء مطبق على أرض الواقع.

6- **المتابعة والرقابة:** تتطلب هذه الوظيفة التأكد من نتائج القرار المطبق أنها تتسجم مع الأهداف التي وضعت مسبقا والتأكد من سلامة وفعالية القرارات وقدرتها على تحقيق أهداف التنظيم.

ثانيا: أسس اتخاذ القرار:

تتمثل أسس اتخاذ القرار في:⁽¹⁾

1- **المعلومات:** وهي البيانات الموجودة والمتوفرة من أجل اتخاذ وصنع القرار والتي على ضوءها تتوقع النتائج المستهدفة.

2- **قواعد القرار:** وهي الطرق والأساليب التي توضح لمتخذ القرار الطريقة التي يجب أن يؤخذ بها وذلك وفقا للظروف المحيطة.

3- **المخاطرة:** بمعنى أخذ القرار دون الاعتماد على معلومات ودون التأكد من أن النتائج أكيدة، بمعنى من الممكن أن ينجح أو يفشل.

4- **مساعدة القرار:** وهذا يعني استخدام بعض الوسائل في اتخاذ القرار.

(1) محمد رسلان الفيومي، جميلة جاد الله، الإدارة (علم وتطبيق)، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 76.

المطلب الثالث: أنواع القرارات

أولاً: تصنيف القرارات وفقاً لأهميتها وإمكانية برمجتها (جدولتها)

1- تصنيف القرارات وفقاً لأهميتها:

صنفت وفقاً لهذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:⁽¹⁾

• **القرارات الإستراتيجية (الحيوية):** وهي القرارات التي تتعلق بكيان التنظيم الإداري ومستقبله والبيئة المحيطة به، وتتميز بثبات نسبي طويل الأجل، وبضخامة الاستثمارات أو الاعتمادات المالية اللازمة لتنفيذها، وبأهمية الآثار والنتائج التي تحدثها في مستقبل التنظيم وبما يتطلبه اتخاذها من عناية خاصة وتحليلات لأبعاد اقتصادية ومالية واجتماعية.

• **القرارات التكتيكية:** هذه القرارات يتخذها في الغالب رؤساء الأقسام أو الإدارات أو ما يسمى بالإدارة الوسطى، وغالباً ما تهدف هذه القرارات إلى تقرير الوسائل المناسبة لتحقيق الأهداف وترجمة الخطط أو بناء الهيكل التنظيمي أو تحديد مسار العلاقات بين العاملين أو بيان حدود السلطة أو تقسيم العمل أو تفويض الصلاحيات، كما أن مثل هذا النوع من القرارات يتعلق بكيفية استغلال الموارد اللازمة للاستمرار في العمل سواء كانت مصادر مالية أو بشرية بما يحقق أعلى معدل من الأداء.

• **القرارات التنفيذية:** وهي القرارات التي تتعلق بمشكلات العمل اليومي وتنفيذه والنشاط الجاري في المنظمة، وتعتبر هذه القرارات من اختصاص الإدارة المباشرة أو التنفيذية في معظم الأحيان كما أن هذه القرارات تتميز بأنها لا تحتاج إلى المزيد من الجهد والبحث من قبل متخذها، إن اتخاذها يتم بطريقة فورية وتلقائية، هذا فضلاً عن أن مثل هذه القرارات قصيرة المدى لأنها تتعلق أساساً بأسلوب العمل الروتيني وتكرر باستمرار.

2- تصنيف القرارات وفقاً لإمكانية برمجتها (جدولتها):⁽²⁾

• **القرارات المبرمجة (المجدولة):** ويقصد بها القرارات المتكرر حدوثها أو اتخاذها وتتسم بالروتين أو الرتابة في الأداء ومن الأمثلة على هذه القرارات الإجازات الاعتيادية والإجازات المرضية وتحديد رواتب الموظفين أو العلاوات السنوية الممنوحة لهم وغيرها من القرارات التي يتكرر حدوثها باستمرار أثناء العمل الإنتاجي أو الخدمي في المنظمات الإنسانية.

(1) نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص ص 250-253.

(2) خيضر كاظم محمود، موسى سلامة اللوزي، مبادئ إدارة الأعمال، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 198.

• **القرارات غير المبرمجة (غير المجدولة):** ويقصد بها تلك القرارات الغير متكررة الحدوث، والتي يتطلب القيام بها بذل الجهود العقلية والفكرية بغرض اتخاذها، وهي لا تتكرر باستمرار أو أنها إذا تكررت فإن ذلك يكون خلال فترات متباعدة ومن أمثلتها إنشاء مصنع جديد أو القيام بإجراء التوسعات على الخطوط الإنتاجية القائمة أو شراء معدات وآلات ذات تكنولوجيا عالية الجودة أو طرح تقنيات جديدة للأسواق وغيرها من القرارات التي ترتبط غالبا بالأبعاد الإستراتيجية للمنظمة.

ثانيا: تصنيف القرارات وفقا لأساليب وظروف اتخاذها

1- تصنيف القرارات وفقا لأساليب اتخاذها: (1)

• **القرارات الكيفية (الوصفية):** هذا النوع من القرارات يتم اتخاذه بالاعتماد على الأساليب التقليدية القائمة على التقدير الشخصي للمدير متخذ القرارات وخبراته وتجاربه ودراسته لآراء والحقائق المرتبطة بالمشكلة، إن هذه القرارات تتأثر بالاعتبارات التقديرية الذاتية مثل أحاسيس وإدراك واتجاهات وخلفية المدير الذي يتخذها.

• **القرارات الكمية (المعيارية):** هذه القرارات يتم اتخاذه بالاعتماد على الرشد والعقلانية لمتخذها والاعتماد على القواعد والأسس العلمية التي تساعده على اختيار القرار الذي يؤدي إلى زيادة ومضاعفة عائدات وأرباح المنظمة من بين مجموعة من البدائل المتاحة، ويفترض في اتخاذ مثل هذه القرارات وضوح الأهداف ومعقوليتها وموضوعية متخذها وكفاية المعلومات المطلوبة ودقتها وتوفر الخبرات والاختصاصات.

2- تصنيف القرارات وفقا لظروف اتخاذها:

تصنف وفق هذا المعيار إلى نوعين: (2)

• **القرارات التي تتخذ تحت ظروف التأكد:** وهي قرارات تتخذ بعد توفر المعلومات المطلوبة عن المشكلة محل القرار وغالبا ما يكون الموقف الذي يوجد فيه متخذ مثل هذه القرارات واضحا، إذ يكون أمامه عدد من البدائل المتاحة ويتم اختيار البديل الذي يحقق أعلى عائد وتتميز مثل هذه القرارات بسهولة اتخاذها والاطمئنان إلى نتائجها.

(1) نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص ص 253 - 254.

(2) المرجع السابق ، ص 256.

• القرارات التي تتخذ تحت ظروف عدم التأكد: ومثل هذه القرارات لا تتوفر لمتخذها كل المعلومات المطلوبة عن المشكلة محل القرار أو حتى لا تتوفر له أية معلومات عن المشكلة مما يجعل الاحتمالات المرتبطة بالأحداث المتوقعة عن هذه المشكلة غير معروفة فيتخذ المدير قرارا غامضا لحظها، وغالبا ما تفرض ظروف عدم التأكد على متخذ القرار إتباع بعض الأساليب الإحصائية والرياضية لتحديد الاحتمالات المتوقعة من نتائج القرارات والوصول إلى أحد البدائل المتاحة.

ثالثا: تصنيف القرارات وفقا لوظائف المنظمة والنمط القيادي لمتخذها

1- تصنيف القرارات وفقا لوظائف المنظمة: يمكن تصنيف هذه القرارات إلى الأنواع التالية: (1)

- قرارات تتعلق بالعنصر البشري: وتتضمن القرارات التي تتناول مصادر الحصول على الموظفين وطرق الاختيار والتعيين، أسس دفع الأجور والحوافز، طرق الترقية... الخ.
- قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية: كالقرارات الخاصة بالأهداف المراد تحقيقها، الإجراءات الواجب إتباعها، أساليب الاتصال، النمط القيادي الملائم... الخ.
- قرارات تتعلق بالإنتاج: وتتضمن القرارات الخاصة باختيار موقع المصنع، أنواع الآلات المستخدمة، طريقة الإنتاج، مصادر الحصول على المواد الخام... الخ.
- قرارات تتعلق بالتسويق: وتشمل هذه المجموعة من القرارات تلك الخاصة بنوعية السلعة التي سيتم بيعها وأوصافها والأسواق التي سيتم التعامل معها... الخ.
- قرارات تتعلق بالتمويل: كالقرارات الخاصة بحجم رأس المال اللازم والسيولة وطرق التمويل ومعدلات الأرباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها... الخ.

2- تصنيف القرارات وفقا للنمط القيادي لمتخذها: (2)

- القرارات الأتوقراطية (الانفرادية): وتتمثل بالقرارات التي غالبا ما يتم اتخاذها من قبل المدير أو الرئيس دون أن يستعين بمشاوره أو مشاركة الآخرين في الرأي المتخذ وغالبا ما تمثل هذه القرارات النزعة الفردية أو الاستبدادية في اتخاذ القرارات.

(1) نواف كنعان، المرجع السابق، ص ص 249 - 250.

(2) خيضر كاظم محمود، موسى سلامة اللوزي، مرجع سبق ذكره، ص ص 179 - 180.

• **القرارات الديمقراطية (القرارات بالمشاركة):** تتمثل في القرارات التي تستند إلى المشاركة والمشاورة والتفاعلية في اتخاذ القرارات. إن هذا النمط من القرارات يمثل الاتجاهات أو الأنماط الديمقراطية التي يتم من خلالها الاستعانة بآراء العاملين، وخلق روح التفاعل الإيجابي البناء في أنماط القرارات التي يتم اتخاذها وتمثل هذه الأنماط من القرارات المساهمة في تفجير طاقات الأفراد وإعطائهم مساحة من التعامل والتفاعل في بناء القرارات المراد اتخاذها إزاء الظواهر المختلفة.

المطلب الرابع: خطوات وأساليب عمليات اتخاذ القرار

إن عملية صنع القرارات رغم تباين أهميتها والجهد الذي يقوم به صانعو القرار فإنها تتم بصورة غير عفوية من خلال مرورها بمراحل وخطوات، بدءاً بعملية تشخيص المشكلة والتحري عن الأسباب الدافعة إليها ثم البحث عن الحلول الممكنة والبدائل المتوفرة، وهناك عدة أساليب تعتمد عليها عملية اتخاذ القرار.

أولاً: خطوات اتخاذ القرار

1- **المرحلة التحضيرية (ولادة القرار):** تتألف هذه المرحلة من مجموعة من العمليات أو الخطوات المرتبة زمنياً وتتمثل في: (1)

• **إدراك المشكلة:** تنشأ المشكلة نتيجة وجود اختلاف بين الحالة القائمة عن الحالة المرغوب الوصول إليها، أي وجود تفاوت بين الأهداف أو النتائج المرجوة وبين مستوى الإنجاز أو الأداء الفعلي.

• **تحديد الأهداف:** إن حل المشكلة يتطلب أن يقوم المدير بإتباع أسلوب يهدف من خلاله إما إلى تغيير الحالة القائمة أو بتغيير الحالة المرغوب في تحقيقها أي يتوجب عليه تحديد الأهداف التي سوف يتخذ القرار المناسب لتحقيقها.

• **فهم المشكل:** وغالباً ما تكون المشكلات على الشكل التالي:

▪ **مشاكل تقليدية (روتينية):** تتناول مسائل يومية تتكرر باستمرار مثل حضور الموظفين وانصرافهم، توزيع الأعمال، منح إجازات... الخ.

(1) كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006

▪ **مشاكل حيوية:** وتكون آثارها أوسع من المشكلات التقليدية على سير العمل مثل وضع الخطط والسياسات والإستراتيجيات المتبعة.

▪ **مشاكل طارئة:** وتحدث بشكل طارئ بسبب التغير في ظروف البيئة المحيطة بالمنظمة أو عوامل أخرى كتعطل الآلات وتأخر وصول المواد.

والحقيقة سواء تشخيص المشكلة وتحري أسبابها يؤدي بالضرورة إلى ارتكاب أخطاء في جميع المراحل التالية لها إذ لا قيمة لأي علاج مهما كان فعالا طالما بني على تشخيص خاطئ، فمثلا إذا لاحظ الرئيس الإداري هبوط في مستوى الإنتاج في وحدته الإدارية فإنه يكون أمام مشكلة يتوجب عليه البحث عن أسبابها فقد يكون سبب هذه المشكلة هو تدني الروح المعنوية لدى العاملين، أو ضعف أجورهم أو نقص تدريبهم أو ضعف الرقابة عليهم، فإذا تصور الرئيس الإداري أن السبب الأساسي هو انخفاض الأجور، ثم قام بزيادة الأجور وتبين أن هذا الحل دون جدوى لأن السبب الحقيقي يكمن في ضعف الرقابة التي يمارسها على موظفيه فإن قراره سوف يزيد من الآثار السلبية على مصلحة المنظمة.

2- المرحلة التطورية (تنامي القرار): تتألف هذه المرحلة من خطوتين هما:⁽¹⁾

• **تحديد البدائل:** البدائل هي الحلول أو الوسائل أو الأساليب المتاحة أمام الرجل الإداري لحل مشكلة قائمة وتحقيق الأهداف المطلوبة وعلى الرجل الإداري القيام بدراسة كافية لتحديد البدائل معتمدا على خياراته السابقة في هذا المجال وعلى نتائج تجارب الآخرين. عمليا يجب تحديد البدائل التي لها علاقة مباشرة بتحقيق النتائج المطلوبة على أن تكون هذه البدائل ضمن حدود الموارد المتاحة أمام متخذ القرار لهذا فإن عملية تحديد البدائل تتطلب من الإدارة ما يلي:

- القدرة على تطوير الحلول البديلة والتصور في حقل إيجاد الحلول خاصة الجديد منها.

- الاعتماد الواسع على التجارب والسجلات السابقة ومعلومات وخبرات الآخرين في نفس المجال حتى يمكن الإلمام بجميع المعلومات والنواحي المتعلقة بالمشكلة وبالتالي الإلمام بكل الحلول الممكنة.

• **تقييم البدائل:** وهذا يتطلب دراسة وافية لكل بديل تتضمن تحديد النتائج المترتبة على كل بديل وتكلفة كل بديل (موازنة بين الإيجابيات والسلبيات) بناء على معايير فنية واقتصادية واجتماعية محددة وبعد ذلك يقوم الرجل الإداري بمقارنة تلك البدائل مع بعضها البعض.

(1) كاسر نصر منصور، المرجع السابق، ص ص 47-48.

تعد هذه المرحلة صعبة جدا قياسا بالمراحل السابقة لأنها تتطلب التنبؤ بحوادث المستقبل والظروف والعوامل التي تؤثر على القرار وهذا يقوم على معلومات يغلب عليها صفة عدم التأكد.

تفيد هذه الخطوة في تقليص عدد البدائل وذلك بعد طرح وإهمال البدائل التي لا تحقق الحد الأدنى من المعايير الموضوعية (مستوى الرضا) وهذا يوفر وقت أكثر للإدارة لاتخاذ القرار بعيدا عن ما يعرف بالقرار تحت الضغط أي القرار العاجل والفوري.

3- المرحلة النهائية (نضوج القرار): تتألف هذه المرحلة من الخطوات التالية:⁽¹⁾

• الاختيار: يقع الاختيار على البديل المناسب من وجهة نظر الرجل الإداري وذلك بعد القيام بالخطوات السابقة والاسترشاد بما يلي:

- الموازنة بين الفوائد المتوقعة والمخاطر المترتبة على ذلك في اختيار أنسب بديل.
- اختيار البدائل الأكثر كفاية من ناحية استغلال الموارد والسرعة المطلوبة والوقت المناسب.
- واقعية البديل وإمكانية تنفيذه استنادا للموارد المتاحة وخاصة البشرية التي تعمل على تنفيذه.
- اختيار البديل الذي يحقق الأهداف للمنظمة ويكون منسجما مع سياستها واستراتيجياته.
- اختيار البديل الذي ينتج عنه أقل ما يمكن من ردود الأفعال لدى المنتقدين.

• تنفيذ القرار: تعد هذه المرحلة تابعة للمرحلة السابقة رغم أن القرار قد صدر والتنفيذ يأتي لجعل القرار واقعي وملموس خاصة بعد أن يضمن متخذ القرار تعاون وتفاعل الجميع على تنفيذ القرار وهذا يتطلب دورا مهما من الرجل الإداري (المدير) لإنجاح تنفيذ القرار مثل القيام بأعمال التحفيز للعاملين.

إن القرار في حد ذاته عديم القيمة ما لم يتم تنفيذه و كثيرا ما ينفق الوقت والجهد والمال من أجل الوصول إلى قرار سليم ومنطقي، ثم بعد هذا نبذل كل ذلك بسبب الفشل في التنفيذ، ولهذا بعد أن يتم اختيار البديل الأنسب لحل المشكلة المطروحة فإن القرار أو الحل يجب أن تكون له فاعلية في التنفيذ حتى يحقق الهدف المنشود، ويعتقد بعض متخذي القرارات أن دورهم ينتهي باختيارهم لأفضل بديل ولكن هذا الاعتقاد خاطئ بطبيعة الحال لأن القرار يتطلب تنفيذه تعاون الآخرين

(1) كاسر نصر منصور، المرجع السابق، ص ص 48-49.

ومتابعة التنفيذ للتأكد من سلامته وفاعلية القرار، وقد يتطلب الأمر معرفة وإلمام من لهم علاقة بالتنفيذ، كما أن شعور العاملين بمشاركتهم في صنع القرار يساهم بشكل كبير في حسن تحويل البديل إلى عمل فعال ومنتج.

• **المتابعة والملاحظة والمراقبة:** هذه الخطوة تتطلب من المدير تنفيذ القرار عن طريق التوجه الذي يمارسه على عمل مرؤوسيه المنفذين، وعليه أن يقوم بأعمال الملاحظة لكيفية التنفيذ وهذا يتطلب المزيد من الأعمال الإدارية مثل الاتصال والإرشاد وبعد ذلك يعمل المدير على تسجيل كل معوقات تنفيذ القرار ويستخلص العبر لتطوير الحلول في المستقبل.

ثانياً: أساليب اتخاذ القرار

هناك أساليب مختلفة ومتنوعة لاتخاذ القرارات تتدرج في مدى صلاحيتها ودرجة تعقيدها من الأسهل إلى الأصعب، ويعتمد ذلك على درجة أهمية القرار وتوقيته والأطراف المعنية بهذا القرار.

1- الأساليب التقليدية:

يقصد بالأساليب التقليدية أو غير الكمية تلك التي تفقر للتدقيق العلمي، والتي لا تتبع المنهج العلمي في عملية اتخاذ القرارات، ومن أهم هذه الأساليب ما يلي:

• **أسلوب الحكم الشخصي:** يعني هذا الأسلوب استخدام المدير حكمه الشخصي واعتماده على السرعة البديهية في إدراك العناصر الرئيسية الهامة للمواقف والمشكلات التي تعرض لها والتقدير السليم لأبعادها، وفي فحص وتحليل وتقييم البيانات والمعلومات المتاحة والفهم العميق والشامل لكافة التفاصيل الخاصة بها.⁽¹⁾

• **الخبرة:** يمر المدير بالعديد من التجارب أثناء أدائه لمهامه الإدارية يخرج منها بدروس مستفادة من النجاح أو من الفشل تسير له الطريق نحو العمل في المستقبل، وهذه الدروس من التجارب الماضية غالباً ما تكسب المدير مزيد من الخبرة التي تساعد في الوصول إلى القرار المطلوب.⁽²⁾

• **إجراء التجارب:** من خلال هذا الأسلوب يستطيع متخذ القرار اختيار أحد البدائل المتاحة لحل المشكلات وذلك من خلال إجراء التجارب على هذا البديل وإجراء التغييرات أو التعديلات عليه بناء

(1) سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرار الفعالة، ط1، دار الرياء، الأردن، 2009، ص 66.

(2) نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 181.

على الأخطاء والثغرات التي تكشف عنها التجارب أو التطبيقات العملية، أي أنه يمكن للمدير التعلم من أخطائه ومحاولة تجنب مثل هذه الأخطاء في المستقبل.⁽¹⁾

• **دراسة الآراء والاقتراحات وتحليلها (الحكم الجماعي):** يعني هذا الأسلوب اعتماد المدير على البحث ودراسة الآراء والاقتراحات التي تقدم له حول المشكلة وتحليلها ليتمكن على ضوءها من اختيار البديل الأفضل وتشمل هذه الآراء والاقتراحات تلك التي يقدمها المستشارون والمختصون والتي تساعد في تسليط الضوء على المشكلة محل القرار وتمكن المدير من اختيار البديل الأفضل.⁽²⁾

2- الأساليب الحديثة (العلمية / الكمية):

تهدف هذه الأساليب إلى تقنين القرارات بمقاييس كمية رقمية بغرض الوصول إلى الهدف المناسب وسوف نقوم بالتطرق إلى بعض هذه الأساليب.

• **بحوث العمليات:** عرفت جمعية بحوث العمليات البريطانية بأنها: «عملية استخدام الأساليب العلمية في حل المشكلات المعقدة التي تتطلب على توظيف أعداد كبيرة من القوى العاملة والمعدلات والأدوات والمواد الأولية في المصانع والمؤسسات الحكومية».⁽³⁾

• **أسلوب شجرة القرار:** تعتبر شجرة القرار أسلوب بياني يساعد متخذ القرار عند اتخاذ قراراته حيث توضح الشجرة مسارات التصرف المتاحة والنتائج المتوقعة لكل مسار منها، أي تمكن من استعمال مبدأ الاحتمالات بشكل بياني بحيث يتمكن متخذ القرار من رؤية البدائل المتاحة والأخطار المتوقعة لكل بديل منها، وعادة ما يتم استعمال هذا الأسلوب بالنسبة للقرارات المتعلقة بفترة زمنية ليست قصيرة وهي عبارة عن خريطة توضح خطوات تقييم البدائل التي تواجه متخذ القرار لحل مشكلة معينة، وهي تقوم على استخدام المعلومات المتاحة مع الأخذ بالاعتبار التتابع في الأحداث التي تؤدي إلى القرار.⁽⁴⁾

(1) سليم بطرس جادة، مرجع سبق ذكره، ص 69.

(2) المرجع السابق.

(3) أكرم محمد عرفان المهدي، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، ط1، دار صفاء، الأردن، 2010، ص 13.

(4) عمرو غنيم، علي الشراقوي، التنظيم وإدارة الأعمال، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1981، ص 163.

• **تحليل التعادل:** يستخدم في شكله الأساسي لاتخاذ القرارات في ظل ظروف التأكد وتحت افتراضات مبسطة حيث يساعد هذا التحليل في اتخاذ القرارات في مجالات إدارية عديدة مثل تحديد حجم الإنتاج، تحديد موقع المصنع، المفاضلة بين بدائل الإنتاج المختلفة.. الخ، يمثل حجم التعادل من الوحدات لمشروع معين ذلك الحجم الذي تتعادل عنده الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية، يمكن تحديد الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية، كما تشير المعادلات التالية:

$$\text{الإيرادات الكلية} = \text{عدد الوحدات المنتجة والمباعة} \times \text{سعر بيع الوحدة}$$

$$\text{التكاليف الكلية} = \text{التكاليف الثابتة} + \text{التكاليف المتغيرة.}^{(1)}$$

• **البرمجة الخطية:** يعد أسلوب البرمجة الخطية أسلوب من الأساليب الحديثة التي تصمم وتستخدم لغرض مساعدة المؤسسة في تخصيص مواردها المحدودة، والشكل العام للمشكلة التي يستخدم فيها أسلوب البرمجة الخطية ويوفر حلا لها غالبا ما تكون من النوع التالي:

تعظيم / تدنية قيمة أحد المتغيرات التابعة والتي تتوقف على مجموعة من المتغيرات المستقلة والتي تكون حلا وموضعا لمجموعة من القيود، وعادة ما يكون المتغير التابع ممثلا لهدف اقتصادي مثل الأرباح أو الإنتاج أو التكلفة أو عدد أساليب العمل وتتوقف عملية التعظيم أو التدنية على طبيعة الهدف الذي يمثله المتغير التابع.⁽²⁾

المبحث الثاني: علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرار

على الرغم من أن أغلبية التكاليف المأخوذة كأساس لحساب سعر التكلفة مسجلة في المحاسبة إلا أن هناك مفاهيم أخرى للتكاليف لا تظهر في المحاسبة وعدم أخذها بعين الاعتبار في كثير من الأحيان يؤدي إلى انحراف المؤسسة عن الأهداف المراد تطبيقها ويرجع السبب الرئيسي في ذلك إلى جهل الكثير من المسيرين أو تجاهلهم لوجود عناصر من التكلفة تؤثر سلبا على القرارات التي يتخذونها وكذلك عدم تمكنهم من التمييز بين التكلفة التي تمثل المعلومة ذات الأهمية في اتخاذ القرارات والتكلفة التي لا يمكن لهم التأثير عليها نظرا لطبيعتها المميزة فالتكلفة والقرار هما مصطلحان متلازمان لا يمكن الفصل بينهما.

(1) جلال إبراهيم العبد، إدارة الأعمال، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2006، ص 260.

(2) إسماعيل السيد، بعض الطرق الكمية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، مصر، 1990، ص 10.

المطلب الأول: ماهية نظام المعلومات

أولاً- تعريف نظام المعلومات: قبل التطرق إلى تعريف نظام المعلومات يجب التطرق إلى المفاهيم التالية:

1- النظام: يعرف بأنه عبارة عن مجموعة عناصر مترابطة ومتفاعلة مع بعضها البعض وتسمى جميعاً لتحقيق الهدف الذي تعمل على تحقيقه كما تتفاعل هذه العناصر مع نظام أكبر وأشمل وأعم ألا هو البيئة أو المجتمع الذي يعمل به.(1)

2- المعلومات: هي مجموعة البيانات المنظمة والمنسقة بطريقة توليفية مناسبة بحيث تعطي معنى خاص، وتركيبية متجانسة من الأفكار والمفاهيم تمكن الإنسان من الاستفادة منها في الوصول إلى المعرفة واكتشافها.(2)

ومن هنا يمكن تعريف نظام المعلومات على أنه:

"مجموعة منظمة من الوسائل التي تتولى عمليات جمع ومعالجة وتخزين البيانات واسترجاعها بغية تقليل حالة عدم التأكد عند اتخاذ القرارات وذلك من خلال تلبية حاجات المدراء من المعلومات في الوقت الذي يمكن فيه استخدام المعلومات بفعالية كبيرة"(3).

ثانياً - مقومات نظام المعلومات :

يتكون نظام المعلومات من مجموعة نظم وظيفية فرعية للمعلومات تشترك في عناصر جوهرية أساسية لكل مؤسسة، كما أنّ لكل نظام وظيفي فرعي مدخلات، عمليات، مخرجات وقاعدة بيانات تخزن فيها ملفات النشاط الوظيفي وبالتالي تكون مفيدة لدعم عمليات وأنشطة الإدارة الوظيفية المسؤولة وتقديم المعلومات للنظام، وهذا من أجل إعداد تقارير شاملة ومتكاملة وملخصة لأنشطة وعمليات المنظمة وتقييم الأداء الكلي لها، ومن بين الأنظمة الفرعية نجد النظام الفرعي للمعلومات التسويقية، النظام الفرعي لمعلومات الموارد البشرية، النظام الفرعي لمعلومات العمليات (الإنتاج)، النظام الفرعي للمعلومات المحاسبية والمالية وهو عبارة عن نظام يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتخزين وتوصيل المعلومات القيمة

(1) علي حسين، نظرية القرارات الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص41.

(2) عامر إبراهيم قنديلجي، علاء عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية، ط1، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص 30.

(3) إسماعيل مناصرية، دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية عملية اتخاذ القرارات الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة

الماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2003/2004، ص43.

حول الأحداث الاقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل إلى الأطراف المختلفة المستفيدة من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات.(1)

وفي هذا النظام نجد أنظمة فرعية أخرى من بينها نظام معلومات محاسبة التكاليف ويعرّف بأنه "مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها بين مراكز النشاط المختلفة داخل المؤسسة وتحليلها ثم عرضها بهدف تحديد أوقياس تكلفة المنتجات النهائية والرقابة على التكاليف ومساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات".(2)

إنّ النظم الوظيفية الفرعية للمعلومات تمثل في حقيقة الأمر بنية تنظيمية وظيفية وتقنية متكاملة لنظام المعلومات الذي يعمل على جمع وتصنيف وتحليل وتخزين ومعالجة واسترجاع البيانات وإنتاج المعلومات والتقارير والملاحظات والوثائق الضرورية لاتخاذ القرارات الفعّالة.

المطلب الثاني: استخدام معلومات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات

أولاً- تعريف المعلومات، التكاليف، الإيرادات الملائمة :

بعد أن ظهر الاتجاه نحو تطبيق الأسلوب العلمي في الإدارة أصبح هناك بالإضافة لضرورة تحديد تكلفة المنتج بهدف تقويم المخزون وتحديد الدخل بهدف تحويله إلى معلومات عن تكاليف المنتج لإرشاد المدير عند اتخاذ القرارات كالتسعير وسياسة الإنتاج... الخ، هذا فضلا عن معلومات التكاليف الخاصة بالأقسام لتقويم المسؤولين عنها.(3)

تعد عملية اتخاذ القرارات إحدى الوظائف الرئيسية لإدارة المؤسسة حيث تواجه الإدارة العديد من المشاكل تحاول إيجاد الحلول المناسبة لها بعد دراستها وتحليلها وتقييمها جيدا.

وعليه يمكن اعتبار عملية اتخاذ القرارات إحدى مهام الإدارة الصعبة والمعقدة التي يجب على الإدارة ممارستها وتزداد صعوبة تلك العملية بزيادة البدائل المتاحة للمشكلة التي تواجه المؤسسة وتستخدم المعلومات المحاسبية كالتكاليف والإيرادات وغيرها لاتخاذ القرارات المختلفة ويجب على إدارة المؤسسة أن

(1) عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، الأردن، 1988، ص147.

(2) محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، ط1، المكتبة العصرية، مصر، 2008، ص18.

(3) حسن توفيق محمود مصطفى، تقويم وتطوير أنظمة التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة

الدكتوراه، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007/2008، ص48.

تكون قادرة على تمييز وتحديد التكاليف والإيرادات وكافة المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات.⁽¹⁾

1- **المعلومات الملائمة:** ويقصد بها تلك المعلومات المتعلقة بالبدائل المختلفة والمتاحة لاتخاذ قرار معين بشأن موضوع معين، وفي المحاسبة فإن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تختلف من بديل لآخر بحيث يتم تحديدها وتقييمها لاتخاذ القرار المناسب بشأنها فقد يرغب مثلا متخذ القرار بتعظيم الأرباح فعندئذ يختار البديل الذي يؤدي إلى أكبر ربح ممكن وذلك بمقارنة التكاليف بالإيرادات لكل بديل على حدى حيث يتم أخذ الفروقات بينها وتحديد البديل الذي يؤدي إلى أعلى ربح.⁽²⁾

2- **التكاليف الملائمة:** يقصد بها تلك التكاليف التي تتغير من بديل لآخر وعليه فإن التكاليف التي لا تتغير من بديل للآخر وتبقى ثابتة لا تعتبر ملائمة لاختيار البديل الملائم وبالتالي اتخاذ القرار المناسب.⁽³⁾

3- **الإيرادات الملائمة:** ويقصد بها تلك الإيرادات التي تتغير من بديل لآخر وتجدر الإشارة إلى أن التوقعات المتعلقة بالإيرادات مرتبطة عادة بتوقعات الطلب في السوق وبعبارة أخرى فإن توقعات الإيرادات ترتبط بعدد الوحدات التي يتوقع بيعها عند سعر معين.⁽⁴⁾

ثانيا - خصائص معلومات محاسبة التكاليف اللازمة لعملية اتخاذ القرارات:

تتسم المعلومات التي تهدف محاسبة التكاليف إلى توفيرها بالخاصيتين التاليتين:⁽⁵⁾

1- **الملائمة:** ويقصد بها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع التطبيق حيث أن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وهناك ثلاثة مقومات لخاصية الملائمة:

(1) زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، مرجع سبق ذكره، ص 937.

(2) أحمد حسن ظاهر، مرجع سبق ذكره، ص 352.

(3) المرجع السابق.

(4) المرجع السابق ، ص 355.

(5) زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 937 - 938.

- **القدرة على التنبؤ بالمستقبل:** لكي يكون للمعلومات تأثير على عملية اتخاذ القرارات يجب أن تؤدي إلى تحسين قدرة متخذي القرارات على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل أو تؤدي هذه المعلومات إلى تصحيح توقعاته الحالية.
- **القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة:** يقصد بها مساعدة مستخدمي المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.
- **التزامن:** يقصد به توفير المعلومات في حينها لأن المعلومات إذا لم تتوفر عند الحاجة إليها لا يكون لها تأثير على الحدث أو القرار.

2- **الثقة:** تشير هذه الخاصية إلى أمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وهناك ثلاث مقومات لها:

- **الصدق في التعبير عن الظواهر:** ويقصد في التعبير وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات وبين الظواهر المراد التعبير عنها.
- **إمكانية التثبت من المعلومات:** ويقصد بها أن تتوفر الموضوعية في أي قياس علمي أي أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر مستقل عن الشخص الأول باستخدام نفس الأساليب.
- **الحياد:** يشير الحياد إلى تجنب التحيز الذي يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات لأن المعلومات التي تكون محايدة لا تعتبر آمنة ولا يمكن الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات.

ثالثاً- أنواع المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف:

طالما أن محاسبة التكاليف هي المصدر الرئيسي للمعلومات المختلفة اللازمة للقيام بوظيفة اتخاذ القرارات لهذا ينبغي على محاسبي التكاليف أن يركزوا على هذه المهمة وذلك بغية تحديد نوعية المعلومات التي تحتاج إليها المستويات الإدارية المختلفة للقيام بهذه الوظيفة، يوجد ثلاثة أنواع من المعلومات وهي: (1)

1- **معلومات تقرير الأداء:** هذه المعلومات تمكن جميع الجهات الداخلية والخارجية من تقييم الأداء الوظيفي للمشروع.

(1) أحمد محمد نور، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1999، ص ص 20- 21.

2- **معلومات توجيه النظر:** تساعد هذه المعلومات المستويات الإدارية المختلفة على التركيز على المشاكل التشغيلية ونواحي القصور وعدم الكفاءة وهذه الناحية من المحاسبة تساعد على تهيئة المديرين على التركيز على النواحي الهامة من العمليات بدرجة تمكن من اتخاذ قرارات أكثر فعالية سواء عن طريق التخطيط الجيد أو الإشراف اليومي الكفء وترتبط وظيفة إعداد هذه المعلومات بعمليات التخطيط والرقابة المتكررة وتحليل دراسة التقارير المحاسبية الداخلية والدورية.

3- **معلومات حل المشاكل:** تساعد هذه المعلومات على التلخيص الكمي للمزايا النسبية للمناهج المختلفة للعمل أو القرارات المختلفة وغالبا مع توصيات بالنسبة لأفضل الإجراءات وترتبط هذه المعلومات بحل المشاكل غير الروتينية أي المواقف التي تتطلب تحليلا خاصا أو تقارير محاسبية خاصة.

رابعا- الهدف من استخدام معلومات محاسبة التكاليف:

تساعد معلومات محاسبة التكاليف إدارة الوحدة المحاسبية على اتخاذ القرارات المتكررة وغير المتكررة الخاصة بعمليات الشراء والتشغيل والتوزيع مع التركيز بصفة عامة على القيمة المضافة التي تضيفها الشركة على السلع والخدمات التي تتعامل بها سواء كانت الشركة صناعية أو تجارية أو بنك أو حتى جهة حكومية وبعبارة أخرى تهتم محاسبة التكاليف بتقديم المعلومات من أجل:⁽¹⁾

- تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المتكررة والقرارات المتكررة هي القرارات الروتينية التي تتكرر يوميا وباستمرار أي خلال فترات زمنية شبه دورية، وغالبا ما تكون هذه القرارات مرتبطة بممارسة النشاط الجاري للوحدة الاقتصادية كتحديد كميات الإنتاج الشهرية طبقا لحجم الطلب المتوقع والحجم السنوي المرغوب للمخزون وتحديد جداول تشغيل الآلات.

- تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات غير المتكررة وهي نوعان:

* **قرارات غير روتينية:** هي قرارات غير متكررة وإذا تكررت فيتم ذلك على فترات متباعدة مثل القرارات المتعلقة بقبول أو رفض طلبية أو القرارات المتعلقة بإضافة منتج قائم أو القرارات المتعلقة بالمفاصلة بين الصنع والشراء.

* **قرارات إستراتيجية:** هي تلك التي يترتب عليها تغيير جذري في مسيرة الوحدة الاقتصادية كإنشاء مصنع آخر ومثل هذه القرارات لا تتكرر إلا في فترات متباعدة جدا.

(1) خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، 2005، ص ص 30-31.

- حساب تكلفة الإنتاج لتحديد سعر البيع وتقييم المخزون وتحديد الدخل ويمكن أن تتحقق هذه الاهتمامات عن طريق تصنيف وتلخيص وعرض وتفسير بيانات تكاليف المواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة المتعلقة بإنتاج السلعة أو الخدمة لذلك نجد أن محاسبة التكاليف تهتم بتحديد تكلفة وحدة نشاط معين كالسلعة أو القسم أو منطقة البيع الجغرافية أو رجل البيع أو طريقة إنتاج معينة، وإذا كانت محاسبة التكاليف تخدم إدارة المشروع بالدرجة الأولى عن طريق تزويدها بالمعلومات الملائمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة فهذا لا يعني أنه لا يمكن الاستفادة منها لأغراض إعداد القوائم المالية التي تستفيد منها الأطراف الخارجية.

المطلب الثالث: أنواع القرارات التي تستخدم فيها معلومات محاسبة التكاليف

هناك العديد من القرارات التي تواجه المؤسسة والتي يكون لها عدة بدائل مما يتطلب اختيار القرار المناسب ومن تلك القرارات ما يلي:

أولاً-قرارات التصنيع أو الشراء:

تواجه العديد من المؤسسات الصناعية اتخاذ قرار التصنيع أو الشراء من الخارج فالمنتج الذي يتكون من عدة قطع للإنتاج في مؤسسة معينة يدفع الإدارة إلى اتخاذ القرار إما بتصنيع تلك القطع داخل المؤسسة أو شراء تلك القطع أو جزء منها من الجهات الخارجية.

ويعتمد قرار الشراء أو التصنيع داخليا على عوامل متعلقة بالتكلفة عادة وعوامل أخرى غير كمية حيث يعتبر قرار استراتيجي يجب اتخاذه بعناية فائقة بسبب تأثيره البالغ على المؤسسة من ناحية الاعتماد على نفسها أو الاعتماد على الغير لتلبية حاجياتها.⁽¹⁾

ثانياً- قرار تسعير المنتجات أو الخدمات:

يعد قرار تسعير منتجات المؤسسة وخدماتها أحد أهم القرارات نظرا لتأثيره على أرباح المؤسسة في الأمد القصير والطويل معاً فأسعار المؤسسة تحدد إلى حد بعيد الكميات التي يرغب العملاء بشرائها من منتجات المؤسسة وبالتالي أرباحها، وتعد التكاليف أحد العوامل الرئيسية التي يعتمد عليها متخذ قرار تسعير المنتجات والخدمات حيث أن ربحية المؤسسة تعتمد على العلاقة بين إيراداتها وتكاليفها فإن المؤسسة تحاول ما أمكن أن تغطي على الأقل تكاليفها عند اتخاذ قرار التسعير بالإضافة إلى أن هناك

(1) أحمد حسن ظاهر، مرجع سبق ذكره، ص 357.

عوامل أخرى خلاف التكاليف تؤثر على قرار التسعير من أهمها ردود فعل العملاء والمنافسين وعوامل سياسية وقانونية وبيئية... الخ، إلا أن توفر المعلومات على التكاليف مقارنة بالعوامل الأخرى قد يؤدي من الناحية العملية إلى الارتكاز عليها أكثر من غيرها عند اتخاذ قرار التسعير وتتجه المؤسسة عادة إلى تغطية التكاليف في الأجل الطويل على الأقل حتى تستطيع الاستمرار في نشاطها.(1)

ثالثاً- قرار التصنيع أو البيع إلى حد أبعد:

عندما تنتج المؤسسة الصناعية منتجاتها فإنه عادة تمر هذه المنتجات بمراحل مختلفة قبل الوصول إلى المرحلة النهائية ل يتم طرحها في السوق طبقاً لرغبة المستهلكين وقد يمكن في بعض الحالات بيع المنتجات قبل الوصول إلى المرحلة النهائية وفي هذه الحالة تواجه المؤسسة اتخاذ قرار البيع بتلك المرحلة أو التصنيع إلى حد أبعد كمرحلة متقدمة على مرحلة البيع أو الوصول إلى إتمام المنتج بشكله النهائي ولاتخاذ قرار البيع أو التصنيع إلى حد أبعد فإن المؤسسة تقارن الإيرادات التفاضلية الناتجة عن التصنيع إلى مرحلة أبعد من التكاليف الإضافية للتصنيع المتعلق بالوصول للمرحلة الأبعد وبدل وجود الأرباح التفاضلية على أن التصنيع إلى حد أبعد هو القرار الأفضل.(2)

رابعاً- قرار تخصيص الموارد النادرة:

تسعى المؤسسة عادة إلى الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة لها لتحقيق أهدافها المنشودة حيث أن الموارد المتاحة للاستخدام هي محدودة بشكل عام وقد تكون نادرة فتواجه المؤسسة عندئذ اتخاذ قرار تخصيص تلك الموارد المحدودة والنادرة فالمؤسسة التجارية مثلاً يوجد لديها مساحة لعرض بضاعتها فهي تواجه مشكلة كم من المساحة تحتاج لعرض كل نوع من أنواع البضاعة الموجودة لديها؟

وكذلك بالنسبة للمؤسسة الصناعية التي يوجد لديها عدد ساعات محدودة لتشغيل الآلات فهي تواجه السؤال التالي: ما هي عدد ساعات تشغيل الآلات التي يجب توجيهها لصناعة كل نوع من أنواع المنتجات التي تنتجها المؤسسة.(3)

(1) أحمد حسن ظاهر، المرجع السابق، ص 195.

(2) المرجع السابق، ص 360.

(3) أحمد حسن ظاهر، المرجع السابق، ص 366.

خامسا- قرار التخلص من البضاعة المتقادمة:

عند مواجهة المؤسسات لمثل هذه القرارات يمكن لها أن تباع هذه البضاعة كخردة بسعر زهيد أو يمكن أن تعيد تصنيعها ومن ثم بيعها وتعتبر هذه الحالة التكاليف التاريخية لهذه البضاعة المتقادمة تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرار وبكيفية التخلص من هذه البضاعة بينما تعتبر الإيرادات المستقبلية المتوقعة والتكاليف المستقبلية المتوقعة عوامل ملائمة لاتخاذ القرار المذكور.⁽¹⁾

سادسا- قرار إضافة أو التخلص من أحد خطوط الإنتاج أو أحد المنتجات:

في بعض الأحيان تواجه إدارة المؤسسة مشكلة الاختيار بين إضافة منتج جديد إلى تشكيلة المنتجات التي يقوم بإنتاجها من عدمه أو الاختيار بين إسقاط منتج من تشكيلة المنتجات أو الإبقاء عليه ففي حالة إضافة منتج إلى تشكيلة المنتجات فإن القرار سوف يتخذ في ضوء نتيجة المقارنة بين: الإيرادات التفاضلية (أي الإيرادات التي ستحقق نتيجة بيع المنتج الجديد) التكاليف التفاضلية (أي تكاليف إنتاج المنتج الجديد).

فإذا كانت نتيجة المقابلة بين الإيرادات التفاضلية والتكاليف التفاضلية هي ربح تفاضلي فإن القرار يكون باتجاه إضافة المنتج إلى تشكيلة منتجات المؤسسة أما إذا كانت النتيجة خسارة فبلا شك فإن القرار يكون باتجاه عدم إضافة المنتج الجديد، أما في حالة إسقاط منتج معين من تشكيلة المنتجات فإن القرار سوف يتخذ في ضوء نتيجة المقارنة بين:

- الوفرة في التكاليف نتيجة التوقف على إنتاج هذا المنتج الذي تم إسقاطه.

- الإيرادات المفقودة نتيجة بيع هذا المنتج الذي تم إسقاطه.

فإذا كانت نتيجة المقابلة هي قيمة موجبة فإن القرار يكون باتجاه إسقاط ذلك المنتج لأن إيقاف إنتاجه يحقق للمؤسسة وفرة في التكاليف أما إذا كانت النتيجة هي قيمة سالبة فإن القرار يكون لصالح عدم التوقف عن الإنتاج ما سيحققه من عوائد ستساهم في امتصاص جزء من التكاليف الثابتة للمؤسسة.⁽²⁾

(1) المرجع السابق ، ص 371.

(2) مؤيد فضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 437.

سابعاً- قرارات قبول أو رفض طلبية بيع خاصة:

إن هناك العديد من القرارات التي تتخذ عند مستويات إدارية مختلفة، وكذلك هناك مستويات متباينة للطاقة الإنتاجية المتاحة والمستغلة منها من عدمه، لذا تواجه الإدارة حالات خاصة تتطلب بيانات خاصة ومعلومات لكي تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات الصحيحة عند المفاضلة بين البدائل ففي بعض الأحيان قد يبدو لمتخذ القرار رفض طلبية معينة لعدم تغطية النفقات الكلية وهذا لا يعني أنها لا تغطي التكاليف المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة المرتبطة بالطلبية الخاصة لذا فالقرارات الإدارية يجب أن لا تبنى على أسس خاطئة لكي تكون النتائج سليمة حيث أن القرارات الخاطئة نتاجها بالتأكيد خاطئة ومبنية على التحليلات الخاطئة.⁽¹⁾

المطلب الرابع: الطرق التقليدية لمحااسبة التكاليف واتخاذ القرارات

أولاً: طريقة الأقسام المتجانسة واتخاذ القرار:

يعد مبدأ التحميل الشامل الأساس الذي تقوم عليه نظرية التكاليف الكلية والتي تتضمن كافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة الثابتة والمتغيرة. وأهم القرارات التي يمكن اتخاذها بواسطة طريقة التكاليف الكلية ما يلي:

1- قرارات التسعير: حيث أن منهج التسعير على أساس التكلفة الكلية يجب ان يغطي التكاليف البيعية والإدارية المنشودة للمؤسسة.⁽²⁾

ويتصف التسعير على أساس التكلفة الكلية بالمزايا التالية:⁽³⁾

- الأخذ بعين الاعتبار التكاليف الثابتة في التسعير والتي يجب تغطيتها على المدى الطويل.
- سهولة احتساب السعر المستهدف للمنتج أو المنتجات باستعمال منهج التسعير على أساس التكلفة الكلية.

(1) يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن 2006، ص 141.

(2) إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص 34.

(3) أحمد حسن ظاهر، مرجع سبق ذكره، ص 242.

- محاولة تشجيع ثبات الأسعار على المدى الطويل وبالتالي الاعتماد على ذلك في التخطيط طويل الأجل.

- التغلب على مشكلة الغموض المتعلقة بالطلب على المنتجات واتخاذ القرارات السليمة طبقاً لعلاقة الطلب مع الأسعار وأن إتباع منهج التسعير على أساس التكلفة الكلية سوف يحد من مغامرة بعض المدراء في قبول أسعار غير ملائمة لمنتجاتهم.

ومن الانتقادات الموجهة لمنهج التسعير على أساس التكلفة ما يلي:⁽¹⁾

- تجاهل العلاقة بين سعر بيع المنتجات وعدد الوحدات التي يمكن بيعها في السوق عند وجود المنافسة الشديدة والطلب القليل على المنتجات فإن المؤسسة لن تستطيع بيع الكمية من المنتجات المخطط لها والتي كانت ترغب ببيعها بالسعر المستهدف.

- إتباع منهج التسعير على أساس التكلفة الكلية يخلق ما يسمى بالمشكلة المستديرة فمدير المؤسسة يعتمد على التكلفة الكلية للوحدة لتسعير منتجاته وهذه التكلفة الكلية تختلف باختلاف الحجم المنتج والمباع علماً أن الحجم المباع يعتمد على الأسعار وعليه فالأسعار تكون مرتفعة إذا قل الحجم المنتج والمعروض للبيع والعكس بالعكس.

2- قرارات الإنتاج: تعتبر قرارات الإنتاج من القرارات القصيرة المدى أي في حدود الطاقة المتاحة أين يتم استخدام هذه الطاقة بأعلى كفاءة وأقل تكلفة ممكنة مرتكزين في قراراتنا على اتجاه أو سلوك التكاليف في هذا المدى القصير ومدى الأثر الذي يحدثه القرار على ربحية المؤسسة ككل في المدى الطويل واتخاذ القرار كما ذكرنا سابقاً يعني المفاضلة والاختيار بين عدة بدائل وعلى صاحب القرار الإلمام بكل المنتوجات سواء تحقق ربح أو خسارة عن طريق العلاقة:

النتيجة = رقم الأعمال (المبيعات) - سعر التكلفة. (2)

(1) أحمد حسن ظاهر، المرجع السابق، ص 243.

(2) محمد نمر الخطيب، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في

العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2005/2004، ص 84.

ثانيا: طريقة التكلفة المتغيرة واتخاذ القرار

1- مكانة طريقة التكلفة المتغيرة في اتخاذ القرار: إن التكلفة الحقيقية وفقا لهذا المبدأ هي التكاليف المتغيرة وبالتالي فإن نظام معلومات محاسبة التكاليف سيقسم البيانات الموفدة إليه عن مختلف مصاريف المؤسسة إلى بيانات خاصة بالمصاريف الثابتة وبيانات أخرى تخص المصاريف المتغيرة، هذه الأخيرة ستستعمل لإنتاج المعلومة التي تعبر عن التكاليف المتغيرة، والتي تلائم أكثر اتخاذ القرارات القصيرة الأجل دوناً عن المعلومة المتعلقة بمصاريف البنية التي بشأنها يرى المحاسبون بأنها معروفة لتميزها بالثبات مهما كانت السياسة الإنتاجية أو التسعيرية المتبعة فتحمل هذه المصاريف في نهاية الدورة على السلعة يأتي بعد ذلك دور متخذي القرار حيث أنه و بناء على ما توفر لديهم من معلومات محاسبية انطلاقاً من مبدأ التكلفة المتغيرة، سيحسب سعر البيع بالإضافة إلى هامش ربح معتبر لتكاليف المؤسسة مما يسمح لها من خلال الهامش على تكلفتها المتغيرة من تغطية التكاليف الثابتة مع تحصيل ربح معين.⁽¹⁾

2- أهم القرارات التي تتخذها طريقة التكلفة المتغيرة:

● قرار التسعير: تعتبر طريقة التكلفة المتغيرة ذات فائدة لقرارات التسعير في الأجل القصير إذ في ظل ظروف المنافسة الحادة ووجود طاقة فائضة للمؤسسة قد لا يكون من المناسب التمسك بسعر يغطي إجمالي تكلفة الوحدة بينما يمكن الاعتماد على التكاليف المتغيرة كأساس لوضع الحد الأدنى لسعر بيع المنتج.⁽²⁾

يتصف التسعير على أساس التكلفة المتغيرة بالمزايا التالية:⁽³⁾

- يوفر معلومات تفصيلية عن سلوك التكاليف المتغيرة والثابتة بصورة منفصلة ويمكن استعماله كأداة لتطوير نماذج أسعار مختلفة بسبب حساسيته للعلاقة بين التكلفة والحجم والربح.
- يوفر منهج التسعير على أساس التكلفة المتغيرة تفهماً أوضح لتخفيض الأسعار على بعض الطلبيات في الأمد القصير مقارنة بالأمد البعيد.

(1) محمد نمر الخطيب، المرجع السابق، ص 88.

(2) حسن توفيق محمود مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 50.

(3) أحمد حسن ظاهر، مرجع سبق ذكره، ص 244.

- إن الاعتماد على التكاليف المتغيرة في التسعير يؤدي بصورة خاصة في كثير من الأحيان إلى تحديد أسعار غير عادلة مما يؤدي إلى عواقب سيئة، ومن الانتقادات الموجهة لمنهج التسعير على أساس التكلفة المتغيرة ما يلي: (1)

- إن الاعتماد فقط على التكلفة المتغيرة للتسعير قد يؤدي إلى وضع أسعار منخفضة مما يؤدي إلى عدم تغطية كافة التكاليف على المدى الطويل وعدم تحقيق أرباح وبالتالي قد يؤدي إلى الإفلاس.

- إن تقسيم سلوك التكاليف إلى نوعين فقط ثابتة ومتغيرة قد لا يكون واضحاً وبالتالي فإن الاعتماد على معلومات غير واضحة يؤدي إلى اتخاذ قرار تسعير خاطئ مما يؤثر على استمرار نشاط المؤسسة في المستقبل.

- إذا رغبت المؤسسة أن تستمر في نشاطها على المدى الطويل فإنه يجب عليها أن تسترد كافة تكاليفها بالإضافة إلى تحقيق عائد ملائم للمالكين على استثماراتهم بالمؤسسة وعليه فإن التسعير على المدى الطويل يجب أن يستند إلى التكاليف الكلية.

- بعد أن شاع استخدام التقنيات الحديثة أصبحت التكاليف الصناعية أغلبها ثابتة ومن ثم فالتكاليف المتغيرة باتت لا تكون سوى جزء صغير من التكاليف وبالتالي جزء قليل من سعر البيع.

• **قرار إنتاج سلعة جديدة:** على مجلس الإدارة أن يختار السلع التي تنتجها المؤسسة والمزج بينها بطريقة تحقق لها أكبر عائد كما أنها ملزمة بإبعاد السلع التي تؤدي إلى انخفاض الربح وإحلال محلها السلع التي تساهم في الحصول على أكبر عائد ولكي تنتج المؤسسة أو تطرح منتج جديد في السوق لا بد لها من دراسة هذا القرار قبل اتخاذه. (2)

(1) حسن توفيق محمود مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 50.

(2) عزيز، المحاسبة التحليلية كوسيلة لاتخاذ القرارات، 11:45: 2015/02/08

ثالثا: طريقة التحميل العقلاني واتخاذ القرارات

التكاليف الثابتة (الهيكيلية) لا تتغير إلا في فترات طويلة أي يكون قرار تغييرها في المدى الطويل لذا فمن المستحسن تثبيت الجزء الثابت من سعر التكلفة والمتعلق بالقرارات الطويلة المدى وكذا من الأحسن أن يعتمد في اتخاذ القرارات على سعر تكلفة وحدة ثابتة.⁽¹⁾

1- مكانة طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ قرار التسعير: في حالة المؤسسة تمارس نشاط غير مستقر يتميز بالتغيرات الظرفية في هذا الصدد تبقى المؤسسة دائما في إطار أسلوب التحميل الكلي للتكاليف إلا أنها ستعتمد في قرار تسعيرها على المعلومات الخاصة بالتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة حيث أنها ستقوم بمقارنة ما حصلت عليه من معلومات عن سعر التكلفة عبر الزمن، واستنادا لذلك سيتم تحديد سعر البيع وغالبا ما يكون هذا السعر ثابت كون أن هذه الطريقة تأخذ في الحسبان معلومات خاصة بتكاليف عادية وإرجاعها إلى أسعار خاصة بنشاط متوسط وهذا سيوصل متخذي القرارات إلى السعر الذي سيضمن لهم تغطية تكاليف النشاط كاملة مع تحقيق هامش الربح.⁽²⁾

2- آثار طريقة التحميل العقلاني على اتخاذ القرارات:⁽³⁾

- المراقبة المباشرة لتحميل الأعباء الثابتة وهذا باستخدام وتطبيق معامل التحمل العقلاني.
- المراقبة المباشرة لتخصيص الأعباء المتغير الإجمالية للوحدة حيث أن كل تغيير في سعر تكلفة الوحدة العقلاني في نتائج عن الأعباء المتغيرة للوحدة لأن الأعباء الثابتة للوحدة لا تتغير.
- المراقبة لسعر التكلفة والنتائج التحليلية العقلانية يجب البحث عن أسباب تكلفة البطالة وريح الفعلية شروط التشغيل والاستغلال كما تعمل المؤسسة على تحسينها أو المحافظة عليها وهذا بعد الدراسة ويتوقف ذلك على تكلفة البطالة أو ربح الفعلية.
- إن التكاليف الثابتة لا تتغير في فترات طويلة أي يكون قرار تغييرها في المدى الطويل، لذا من المستحسن تثبيت الجزء الثابت من سعر التكلفة والمتعلقة بالقرارات الطويلة المدى بحيث يسمح هذا السعر بربطه مباشرة بالتغيرات و بالقرارات قصيرة المدى، وكذا من الأحسن أن يعتمد في اتخاذ القرارات على سعر تكلفة وحدة ثابتة فهي تسمح بـ:

(1) محمد نمر الخطيب، مرجع سبق ذكره ، ص 85.

(2) المرجع السابق ، ص 86.

(3) عزيز، المحاسبة التحليلية كوسيلة لاتخاذ القرارات، 11:54: 2015/02/08

* مشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.

* يمكن حساب تكلفة وحدة العمل في كل قسم وتحديد مسؤولياته على أساس التكاليف المتغيرة فقط نظرا لأن التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير.

* التخلص من أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات وهذا ما يعبر عن سياسة غير جيدة.

المبحث الثالث: أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات التجارية

يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول تكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات تقديم منتج وتحديد مستويات الإنتاج وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، وينتج للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجيا حديثة.

المطلب الأول: الإفصاح عن مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة

تهدف نظم المعلومات التكاليفية إلى توفير أنماط متعددة من المعلومات الملائمة وتوصيلها لمتخذي القرارات كي يعتمدوا عليها في اتخاذ قرارات رشيدة ونظرا لأن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة قد حقق تطبيقه على العديد من الشركات الصناعية بالولايات المتحدة الأمريكية نجاحات ملموسة في مجالات تحديد تكلفة المنتجات الكشف عن تكاليف الأنشطة المختلفة في ظل النظم التقليدية وتضمينها عند حساب تكلفة المنتجات بشكل يحقق خاصية اكتمال المعلومات، التقارير القطاعية والاستخدامات الإدارية المختلفة كما هو الحال في توفير المعلومات الملائمة لتقييم الأداء والرقابة على التكلفة والقرارات الإستراتيجية بالإضافة إلى الموارد البشرية وقنوات التوزيع وربحية العملاء، لذا يمكن الجزم بإمكانية أن يلعب ذلك النظام دورا كبيرا في توفير المعلومات الملائمة لتحقيق فعالية وكفاءة نظم المعلومات التكاليفية.⁽¹⁾

(1) أحمد صلاح عطية، مرجع سبق ذكره، ص 104.

أولاً- أبعاد نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يعتمد نظام التكاليف على أساس الأنشطة على بعدين أساسيين هما: (1)

1- البعد الأول: وينظر إليه من زاوية العمليات حيث يتضمن معلومات تفصيلية تكاليفية وغير تكاليفية (الوقت والجودة) عن كل نشاط من الأنشطة، أو عملية من العمليات، فمسيبات التكلفة تحدد الجهد المطلوب لأداء كل نشاط، كما تساعد معايير الأداء في توصيف الأعمال والنتائج المحققة في كل نشاط.

2- البعد الثاني: وينظر إليه من زاوية التكلفة وينطوي على المعلومات عن تكلفة الموارد، الأنشطة المنتجة، العملاء، وهذه المعلومات لها أهمية قصوى في مجال التطوير وكذلك التسعير ووضع الخطط الإستراتيجية والتكتيكية كما في حالة تقييم ربحية المنتجات، تحديد أولويات التطوير، ووضع الأهداف التكاليفية . إن الدور الأكبر لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي يلعبه لتحقيق فاعلية وكفاءة نظم المعلومات التكاليفية، إنما يتجسد بوضوح في مجال تعظيم الربحية بمعنى أن العديد من المؤسسات يمكنها الاعتماد على المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تسعير المنتجات أو الخدمات وبالتالي ترتبط الإيرادات بالتكاليف ارتباطاً مباشراً ومن المعروف أن استراتيجيات التسعير تعد عنصراً من العناصر الأساسية لتعظيم ربحية المؤسسة من خلال تحديد المزيج الإنتاجي ومزيج العملاء من ناحية أخرى فبالإضافة إلى التسعير فإن المزيج الإنتاجي ومزيج العملاء يؤثر على الربحية من خلال خفض هذا الربح بين الإيرادات المكتسبة والموارد المستنفذة وفي هذه النقطة بالتحديد يمكن لنظام التكاليف على أساس الأنشطة أن يساعد المؤسسة في خفض وترشيد الموارد المستنفذة من خلال:

- خفض عدد مرات تنفيذ الأنشطة وذلك من خلال تحسين مستوى الأداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق وكذلك من خلال التطوير المستمر في المنتجات.
- رفع الكفاءة في أداء الأنشطة وذلك من خلال استخدام المناهج والأساليب الحديثة في تنفيذ العديد من الأنشطة بأقل موارد ممكنة مثل إدارة الجودة الشاملة ونظم الإنتاج الحديثة.

(1) أحمد صلاح عطية، المرجع السابق ، ص ص 105 - 106.

ثانياً- التقارير التي يفرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يفرز نظام التكاليف على أساس الأنشطة العديد من التقارير التي تتضمن الإفصاح عن العديد من البيانات والمعلومات التي تعد في جوهرها خلاصة مخرجات النظام والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدميها لاتخاذ قرارات إدارية وتكاليفية رشيدة.

وتشمل التقارير الآتي:⁽¹⁾

- تقرير تحليل التكاليف الأولية.
- تقرير تحليل التكاليف الصناعية الإضافية.
- تقرير تحليل التكاليف الصناعية الإجمالية.
- تقرير تكاليف رقابة الجودة.
- تقرير تكاليف الضياع.
- تقرير الأداء التشغيلي المقارن للمنتج.

يلاحظ أن التقارير الثلاثة الأولى تعرض النتائج التي يفرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، أما التقارير الثلاثة الأخرى فهي تعتمد في بنائها على فكرة الأنشطة التي تمثل جوهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقدم بيانات أكثر دقة مما يساعد على ترشيد القرارات والتي تؤدي إلى تخفيض التكاليف وذلك من خلال جود ومرونة المعلومات التي ينتجها ويفصح عنها هذا النظام.

المطلب الثاني: القرارات التي يمكن اتخاذها بالاعتماد على مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لا تتحصر أهمية نظام ABC فيما تقدمه من معلومات أكثر دقة عن كلف المنتجات أو الخدمات وإنما تمتد لتشمل دعم وتحسين اتخاذ القرارات والسياسات الإدارية والرقابة وإدارة الكلفة وتحليلات الربحية، ولاسيما من خلال تكاملها مع بعض الأساليب والتقنيات الأخرى مثل الإدارة على أساس النشاط، وتكمن أهمية نظام ABC في جوانب مختلفة توردها على النحو الآتي:

(1) أحمد صلاح عطية، المرجع السابق، ص 107.

أولاً- أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مجال قياس الكلفة: (1)

يساهم نظام ABC إسهاماً كبيراً في تحسين دقة كلفة المنتج أو الخدمة من خلال استخدام موجّهات كلفة متعددة لتتبع كلف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات المرتبطة بالأنشطة التي تستهلك موارد المنظمة، إذ يمكن أن يعكس نظام ABC العديد من الكلف غير المباشرة إلى كلف مباشرة من خلال تخصيص الكلف لأهداف كلفة محددة بشكل خاص، إذ أن الاختيار الملائم للأنشطة وموجّهات الكلفة تسمح بتتبع العديد من الكلف غير المباشرة لأهداف الكلفة كما لو كانت كلف مواد مباشرة أو عمل مباشر، ولأن نظام ABC يصنف الكثير من الكلف غير المباشرة ككلف مباشرة، فإن المدراء يكونون أكثر ثقة في دقة المعلومات الناتجة عن استخدام نظام ABC .

إن نظام ABC والذي يطلق عليه أحياناً أنظمة الكلفة على أساس الإجراء يحاول تحسين دقة كلفة المنتج أو الخدمة من خلال إدراك أو تمييز، أن كلف بعض الأنشطة يكون تخصيصها أكثر ملائمة بالاعتماد على أسس لا ترتبط بحجم الإنتاج يتم تحديدها وفقاً لمعيار السبب - النتيجة، حيث يركز نظام ABC على مسببات الكلفة وليس على أهداف الكلفة (كما تفعل أنظمة الكلفة التقليدية)، إذ يأخذ نظام ABC بالاعتبار التنوع الكبير في الأنشطة المنفذة وتعكس كلف استهلاك الموارد عن طريق تحديد الموجّهات التي يمكن أن تتحقق في مستويات متعددة داخل المنظمة وكذلك يمكن أن يسيطر على تعقيدات الكلف غير المباشرة ويحقق نتائج أكثر دقة.

ثانياً: أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة لإدارة الكلفة واتخاذ القرارات والسياسات الإدارية:

تكمن أهمية نظام ABC في الجوانب التالية:

1- تخفيض الكلفة وتحسين العمليات : يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة المعلومات اللازمة لفهم سلوك التكلفة بشكل أفضل مما يمكن من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها وذلك من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وتنمية تلك التي تضيف قيمة مما يؤدي إلى ترشيد استغلال الموارد وخفض تكلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة نتيجة رفع مستوى كفاءة تلك الأنشطة التي تضيف قيمة، كما أن التحليل العميق لكلف الأنشطة (مجمعات كلف الأنشطة) والعوامل التي تسبب هذه الكلف (موجّهات الكلفة) تكشف عن فرص تحسين الكفاءة؛

(1)ميثم مالك راضي ومجبل دواي اسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الادارية: 2015/05/20 :

2- في مجال قرارات التسعير: إن التوزيع غير الدقيق الذي ينتج عن الأنظمة التقليدية يؤدي إلى جعل تكلفة المنتج غير حقيقية فتشوه عملية التسعير، وهنا تظهر أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة لما يوفره من معلومات كلفة دقيقة لازمة لفهم بنية كلف منتجاتها أو خدماتها، والتي بدورها تساعد الإدارة على وضع السياسات التسعيرية المناسبة التي تمكنها من تحديد السعر المنافس والمحافظة على ربح معقول؛

3- في مجال قرار تصميم المنتجات: إن رغبة المؤسسة في إنتاج منتج (سلعة أو خدمة) ذو مواصفات مقبولة من قبل المستهلكين منها هو ما يدفعها لإجراء بحوث ودراسات نظرية وميدانية قبل البدء بالإنتاج أي القياس الحقيقي لنجاح المؤسسة هو في مدى ملائمة منتجاتها لرغبات الزبائن إضافة إلى تحقيقها لأهدافها من جراء إنتاج ذلك المنتج من خلال ما يوفره نظام التكاليف على أساس الأنشطة من معلومات تستطيع الإدارة تقدير الكيفية التي تؤثر فيها تصاميم المنتج والعملية على الأنشطة والكلف ومن ثم تستطيع تحديد تصاميم جديدة وتحسين الأداء كما تستطيع الإدارة العمل مع زبائن المنظمة على تقدير الكلف والأسعار لخيارات التصاميم البديلة.⁽¹⁾

4- في مجال تخطيط وإدارة الأنشطة: تستخدم العديد من المؤسسات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتخطيط وإدارة أنشطتها، إذ تحدد الكلف المخططة للأنشطة ثم تستخدم معدلات الكلفة المخططة لتحديد كلف المنتجات أو الخدمات ليتم بعد ذلك مقارنة الكلف المخططة للأنشطة مع كلفها الفعلية عند تحققها لتعطي تغذية عكسية حول الكيفية التي ستدار بها الأنشطة، ولقد تحول هدف تطبيق الأنظمة من مجرد الحصول على معلومات كلفة أكثر دقة إلى إدارة الأنشطة والعمليات وهذا التحول في التطبيق افرز ما يسمى بأسلوب الإدارة على أساس النشاط (ABM) والتي تربط التكلفة على أساس النشاط (ABC) بالعديد من التقنيات الأخرى، مثل إعادة هندسة العمليات، وإدارة العمليات، وتقييم الأداء، فعمليات المشروع ترتبط عادة بمجموعة من الأنشطة غالباً ما تنجز بأسلوب متتابع، وجدير بالإشارة أن تطبيق نظام ABC لتحسين عمليات المشروع تستلزم كلاً من بيانات الكلفة والأداء المرتبطة بأي نشاط، حيث تجمع بيانات الأنشطة لاستخدامها في قياس الكلفة، الكفاءة، الجودة، وتقييم الأداء وتشير دراسة قام بها Innes and Mitchell عام 1995 حول تطبيقات نظام ABC إلى أن استخداماتها لأغراض إدارة الكلفة تكاد تطغي على استخداماتها للحصول على كلف منتج دقيقة والتي تعتبر الأساس

(1) إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص 34-35، بتصرف.

الأول لتطوير نظام ABC، كما أن الإلمام بسلوك الكلفة عن طريق تحليلات موجهات الكلفة تقدم المساعدة في وضع وإعداد الموازنات وفي إعداد نماذج تقدير اتجاه الكلفة. (1)

المطلب الثالث: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتخصيص الموارد على الأنشطة وذلك من خلال حصر أوجه النشاط الرئيسية الأمر الذي يتطلب تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الرئيسية بحيث أن كل نشاط يصف جانبا ما تؤوله المؤسسة من عمليات ويتم بعد ذلك تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات من وحدات النشاط سواء كانت سلع أو خدمات باستخدام مسببات التكلفة بهدف ضبط رقابة التكاليف لكونها تساعد على تحميل التكاليف بشكل سليم ومن شأن هذا التحميل تقسيم النشاط بشكل مفصل إلى عدد من الأجزاء وكل جزء يتم تحميله بالتكاليف الخاصة به، وهذا الأمر يؤدي إلى تحديد مسؤولية كل جزء من النشاط على التكاليف التي تحملها والإيرادات التي حققها وبالتالي يؤدي ذلك إلى المساعدة في عملية اتخاذ القرارات وذلك لأن عملية اتخاذ القرارات تحتاج بالدرجة الأولى إلى معرفة مقدار التكاليف المحملة والإيرادات المتحققة لكل نشاط. (2)

حيث أكد الباحثان Robert Kaplan و Robin Cooper على أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعد أفضل أسلوب في تخصيص التكاليف غير المباشرة واحتساب تكلفة المنتج، بصورة أكثر دقة ويوفر معلومات نافعة لاتخاذ القرارات خاصة وأن هناك إثباتات تدل على أن التكاليف الإجمالية التقليدية للمنتج قد تم استخدامها من قبل جميع المؤسسات كأساس لاتخاذ القرار وأثبت عدم فعاليتها، وقد استعان الباحثان بمثال لتوضيح التشويه في تكاليف الإنتاج الذي يظهر في حالة استخدام الطرق التقليدية في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة، والمثال يتعلق بافتراض وجود مصنعين لهما نفس الحجم والمعدات الرأسمالية وينتجان القلم الجاف وسنويا ينتج أحدهما مليون وحدة من الأقلام الجافة الزرقاء والثاني ينتج أكثر من ألف نوع من الأقلام بكميات تتراوح بين 100-100000 وحدة وإنتاجه الكلي يعادل مليون قلم؛

(1)ميثم مالك راضي ومجبل دواي اسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الادارية: 2015/05/20 : 14.20، ص ص 7-8 .

<http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=28395>

(2) زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، مرجع سبق ذكره، ص 939.

هذا ما يجعل المصنع الأول ذي بيئة إنتاجية بسيطة على خلاف الثاني الذي يتميز بتنوع وتعقيد في العمليات التي يتطلبها الألف نوع مثل جدولة الإنتاج، وتهيئة المكائن وإعداد طلبيات المواد مما يجعل الكلف الإضافية في هذه المجالات في المصنع الثاني أعلى بكثير مما في الأول لكن تطبيق النظم التقليدية أظهرت الكلف متماثلة لكل الأقسام لاحتياج كل قسم إلى نفس العدد من تلك الأسس الكمية على الرغم من أن المنتجات ذات الكمية القليلة تخلق طلبا كبيرا على الأقسام المساعدة قياسا بكميتها القليلة وهذا يدل على أن استخدام النظم التقليدية سيؤدي بالمؤسسة إلى اتخاذ قرارات خاطئة سواء في مجال الإنتاج أو التسعير فاستخدام الأسس الكمية يجعل المنتجات ذات الكميات الكبيرة تحمل بتكاليف عالية جدا خاصة إذا كانت تلك التكاليف الإضافية مرتبطة بكمية أو حجم المخرجات مما سيؤدي إلى ظهور هوامش قليلة للمنتوج وانخفاض الربحية في المدى الطويل؛

ونستنتج مما تقدم أن النظم التقليدية لا تشوه بشكل كبير تكاليف الإنتاج في المؤسسات التي تنتج وتبيع عدد قليل من المنتجات، بينما يظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة عند تطبيقه في المؤسسات التي تنتج أنواعا متعددة من المنتجات فزيادة دقة احتساب تكلفة المنتجات تمكن المنافسين من وضع قرارات تسعير بشكل أفضل بالإضافة إلى تصميم المنتج وتخفيض التكاليف.⁽¹⁾

وهكذا يتبين أن من شأن تخصيص التكاليف لكل نشاط على حدى ومعرفة مقدار التكاليف المتحققة من ذلك النشاط بشكل عادل وموضوعي وبالتالي المساعدة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات. ويمكن تلخيص دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد قرارات المؤسسة لا سيما في المجالات التالية⁽²⁾:

أولاً- دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال الرقابة على التكلفة:

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة طور الرؤية والرقابة على الكلف، فتركيز هذا النظام على العلاقة بين موجبات الكلف والأنشطة خلال عمليات المشروع يمكن المدراء من الفهم والتأثير على مسببات الكلف وليس على أغراضها، فمن خلال ما يوفره هذا النظام (ABC) من معلومات مفصلة عن

(1) حسن توفيق محمود مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص ص 51-52.

(2) ميثم مالك راضي ومجبل دواي اسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الادارية: 2015/05/20 : 14.20، ص ص 7-8 .

الأنشطة والموارد المطلوبة لتنفيذها تساعد المدراء في تحديد أي الأنشطة تتطلب المزيد من العمل ومن ثم تحديد أي المنتجات أو الخدمات تكون مكلفة أكثر، كما تشجع معلومات نظام ABC إدارات المشاريع على تقييم الأنشطة والعمل على تحسينها. فضلاً عن أن تحليل الأنشطة وربطها بمسبباتها من شأنه أن يؤدي إلى فهم إداري أفضل لكافة العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المنظمة الأمر الذي يسمح برقابة أفضل على الكلفة.

ثانياً- دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال قرارات مزيج المنتجات:

يزود نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC إدارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة لفهم بنية كلف منتجاتها أو خدماتها، مما توفره أنظمة ABC من معلومات كلفة دقيقة تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات مزيج المنتجات، من خلال إعطاء رؤية واضحة لإدارة المؤسسة عن المنتجات الأكثر كلفة والمنتجات أو الخدمات الأقل كلفة، وهذا من شأنه أن يدعم قرارات أو توجهات الإدارة في تحديد المزيج الأمثل للمنتجات.

ثالثاً- دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في قرار ربحية ومزيج المنتجات الأمثل:

يأتي دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في هذا النوع من القرارات من خلال تحليل الأنشطة وبالذات المرتبطة بالعمليات الإنتاجية وبشكل أكثر تفصيلاً من الأنظمة الكفوية التقليدية كذلك يبين هذا النظام الطريقة التي تترابط بها الأنشطة مع بعضها البعض بهدف توليد الأرباح من خلال استهلاك الموارد وسيساعد أيضاً في صنع القرارات المرتبطة بتأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للشركة من خلال اختيار مزيج المنتجات الذي يؤمن ذلك إذ يمكن اختيار البديل الأمثل من البدائل المتاحة لتحديد المزيج الأمثل والمناسب لتحقيق هدف الشركة سواء كانت هادفة للربح أو لا.

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

خلاصة:

إن عملية اتخاذ القرار قائمة في جوهرها على الاختيار والمفاضلة بين البدائل المتاحة ليتم اختيار البديل الأفضل ويجب أن يتم ذلك في ضوء معلومات كافية ومناسبة ومحددة ويتم توفير هذه المعلومات عن طريق محاسبة التكاليف وذلك من خلال إتباع مختلف طرقها في دراسة وتحليل التكاليف.

لكن تواجه الإدارة مشكلة كيفية توفير بيانات ومعلومات محاسبية دقيقة تساعد في تقدير مستويات النشاط المحتملة والتكاليف المقترنة بكل مستوى، وأغلب الطرق التقليدية المتبعة في مجال تخصيص التكاليف غير المباشرة وتوزيعها لا تحقق العدالة في التخصيص مما يؤدي إلى عدم اتخاذ قرارات صحيحة فيما يتعلق بتخطيط الكلف ومستويات الإنتاج والسياسات السعرية وتحديد كلف المنتجات المقدمة.

ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة من الطرق الحديثة لحساب التكاليف إذ يساعد بشكل كبير في تسيير المؤسسة بما يقدمه من معلومات محاسبية دقيقة تخص التكاليف تستخدم في اتخاذ قرارات تسعير وقرارات ربحية ومزيج المنتجات وتصميم منتجات جديدة.

الفصل الثالث:

نظام التكاليف على أساس الأنشطة
في اتخاذ القرارات بالمؤسسة الوطنية
للعصير والمصبرات الغذائية

وحدة -EURLJUCTA-

تمهيد:

في ظل التوجه نحو تخفيض التكاليف وتحسين التسيير من خلال محاربة الإسراف في استهلاك الموارد والوقت، وتزايد الاهتمام بأنظمة محاسبة التكاليف التي أصبحت من أهم مصادر المعلومات التي يتم على أساسها اتخاذ الكثير من القرارات، التي يمكن أن تغير من إستراتيجية المؤسسة مما يؤثر على حاضرها ومستقبلها.

بالرغم من الأهمية التي تكمن وراء تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات وخاصة الأنظمة الحديثة منها إلا أن هذه الأنظمة تبقى محدودة التطبيق في المؤسسات الجزائرية وذلك لعدة أسباب أهمها عدم المعرفة الواسعة في هذا المجال عند أغلبية إدارات المؤسسات الجزائرية، فبعد استعراض نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومراحل تطبيقه سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على مؤسسة اقتصادية وطنية ولقد وقع اختيارنا على المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية.

سننتقل في هذا الفصل إلى تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية.

ولذلك قمنا بتقسيم الفصل على ثلاثة مباحث.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية

المبحث الثاني: عرض طريقة حساب التكاليف في المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية

المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية وحدة - EURLJUCTA -

تعتبر المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA- مؤسسة إنتاجية لها مكانة في السوق من خلال ما تنتجه من مواد غذائية مصبرة وسنحاول التعرف أكثر على هذه المؤسسة من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية المؤسسة وأهميتها الاقتصادية:

أولاً- التعريف بالمؤسسة⁽¹⁾

لقد شرع في إنجاز وحدة المصبرات الغذائية بالطاهير سنة 1978، وفق المخطط الرباعي، حيث أوكلت مهمة إنجاز هذه الوحدة إلى شركة (Sneri) التي أمضت عقدين في شهر أكتوبر من نفس السنة وبعد القيام بمختلف الدراسات الإستراتيجية المتعلقة بهذا المشروع بدأت الأشغال العمومية التي دامت حوالي 07 سنوات، حيث تم من خلالها تكوين يد عاملة ذات كفاءة عالية واستيراد مختلف الآلات الخاصة بالوحدة من الدول الأوروبية مثل المجر، ألمانيا، روسيا... الخ، إضافة إلى بعض التجهيزات المحلية.

تعد الوحدة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية شركة ذات أسهم مالها الإجمالي 174000000 دج المعروفة باسم (ENAJUC)، تتكون من عدة فروع كل فرع يحتوي على وحدات ومنها وحدة الطاهير التي شكلت فرعا جديدا ومع وحدة رمضان جمال بسكيكدة تسمى (SIJICO) ثم كونت فرع جديد يسمى (COGEK).

الوحدة ناتجة عن إندماج وحدة جيجل "الطاهير" ووحدة بجاية "القصر" وفي سنة 2008 انفصلت لتصبح بما يعرف (EURLJUCTA) الطاهير التي يقدر رأس مالها ب 250000000 دج، كما تضم حوالي 51 موظف موزعين على الأقسام والمصالح وهذا العدد قد يزيد أو ينقص بحسب الموسم.

ثانياً- الأهمية الاقتصادية للمؤسسة⁽²⁾

تحتل الوحدة موقع استراتيجي هام ونادر ولا يتوفر لوحدات أخرى، وهذا ما يؤهلها إلى أن تصبح مستقبلا من أهم الوحدات على المستوى الوطني وحتى الإفريقي إذا حظيت بالاهتمام اللازم والعناية الكافية،

(1) مقابلة مع السيد سلولة أحسن، رئيس مصلحة المحاسبة، يوم 2015/03/10، الساعة العاشرة صباحا.

(2) المرجع السابق .

فهي منطقة سهلية تحتوي على جميع وسائل النقل والاهتمام بجميع أنواعها وهذا ما يؤكد سهولة اتصالها بالعالم الخارجي الذي يعد من عوامل نجاح وازدهار المشاريع الاقتصادية، ومن الناحية البرية فإن الوحدة تقع في تقاطع شبكة من الطرق الوطنية والولائية أهمها الطريق الولائي رقم 43 الرابط بين جيجل، سطيف وبجاية وهذا من الناحية الغربية أما من الناحية الشرقية الخط الرابط بين ميلة، قسنطينة وسكيكدة، كما أنها تشرف على خط للسكك الحديدية الذي يربط جيجل، سكيكدة، قسنطينة ومن الناحية الجوية فهي لا تبعد عن المطار- أشواط - إلا بأمطار إضافة إلى قربها من ميناء جن جن الذي يعد أكبر الموانئ على المستوى الوطني وحتى الإفريقي والذي يبعد مقرها بحوالي 3 كلم.

تقع هذه الوحدة بدائرة الطاهير التي تبعد عن الولاية ب 19 كلم كما تتربع على مساحة قدرها 09 هكتارات، أما المساحة المستعملة فهي 46000 م² منها 31880 م² غير مغطاة و14780 م² مغطاة وهذه الأخيرة تنقسم بدورها إلى 864 م² للمصالح الإدارية والباقي لمصلحة الإنتاج.

تقوم الوحدة بنشاط إنتاجي يتمثل في إنتاج المصبرات الغذائية مثل: ثاني مركز الطماطم، مربى المشمش مربى التفاح، مربى البرتقال، الفاصولياء... الخ، ونشاط تجاري يتمثل في تسويق هذه المنتجات.

المطلب الثاني: التنظيم الوظيفي للمؤسسة وهيكلها التنظيمي

أولاً- التنظيم الوظيفي للمؤسسة: تنتظم المؤسسة من خلال مجموعة من المصالح وهي:⁽¹⁾

1- المدير العام (مدير الوحدة): وهو الشخص الذي يحتل مركزا ورئيسا في الوحدة ويكون المسؤول الأول والأخير وتتمثل مهامه في:

- التطبيق الفعلي للسياسة العامة
- السهر على إعداد الميزانية
- السهر على تطبيق البنود القانونية التي تصدر على المديرية
- تسيير أملاك المؤسسة بكل نزاهة وأمانة
- تسيير الموارد البشرية والوسائل بكل شرعية وقانونية وذلك طبقا للنصوص التنظيمية للمؤسسة
- إعداد حصيلة حسابات النتائج ووثائق الوحدة
- إعداد تقارير النشاط الخاص بكل فترة والتأكد من وصولها إلى المديرية العامة في الأجل المحدد

(1) مقابلة مع السيدة سنون سامية ، رئيسة مصلحة المستخدمين، 10/03/2015، الساعة 11:10 صباحا.

- توفير الجو المناسب للعمل داخل المؤسسة

- ربط العلاقات مع السلطات المحلية والتنظيمات العامة والخاصة

2- كاتب المديرية: تتحصر مهامه فيما يلي:

- معالجة البريد الصادر والوارد

- تحويل المكالمات الخارجية المطلوبة من مصالح الوحدة

- استقبال المكالمات وتحويلها إلى المصالح المعنية

كما أنها مزودة بجهاز الإعلام الآلي بهدف الاستفادة منه في مختلف المكالمات التي يقدمها.

3- المخبر: يسير المخبر من قبل رئيس المخبر وتقني سامي في المخبر وتتحصر مهام رئيس المخبر في:

- مراقبة النوعية ابتداء من المادة الأولية ومتابعتها خلال مراحل الإنتاج وصولاً إلى المنتج النهائي

- التدخل بغرض تصحيح النقائص إن وجدت بالتنسيق مع المدير ومصالحة الإنتاج

- مراقبة المواد الأولية من حيث الخصائص والعناصر المئوية لها ونسب المواد التي تحتويها

- تدوين النتائج والتحليل في وثائق كي يتمكن المدير من متابعتها ومراقبتها وإشعاره بأي خلل.

- مراقبة التغليف والجودة ومدى مطابقة السلع للمواصفات الأولية

أما مهام التقني السامي فتتحصر في تسهيل هذه المهام تحت إشراف رئيس المخبر.

4- مصلحة المحاسبة والمالية: تأخذ هذه المصلحة على عاتقها كل العمليات المالية والمحاسبية داخل

الوحدة ومتابعة وضعيتها المالية وإنجاز الميزانية الافتتاحية والختامية وكذا تحديد التكاليف وأسعار المنتجات

وتتكون من:

● **المحاسبة العامة:** تقوم بالإشراف على جميع العمليات المحاسبية ومراقبة جميع أعمال موظفي هذه

الأخيرة، كما تقوم بإعداد التقارير الشهرية وتحليلها.

● **محاسبة المادة:** ويتمثل دورها في مراقبة المواد بصفة عامة وتحديد تكلفة المنتجات التامة وتدوينها

ثم تقديمها لفرع المحاسبة العامة، إضافة إلى تسجيل العمليات في بطاقة المحاسبة المادية.

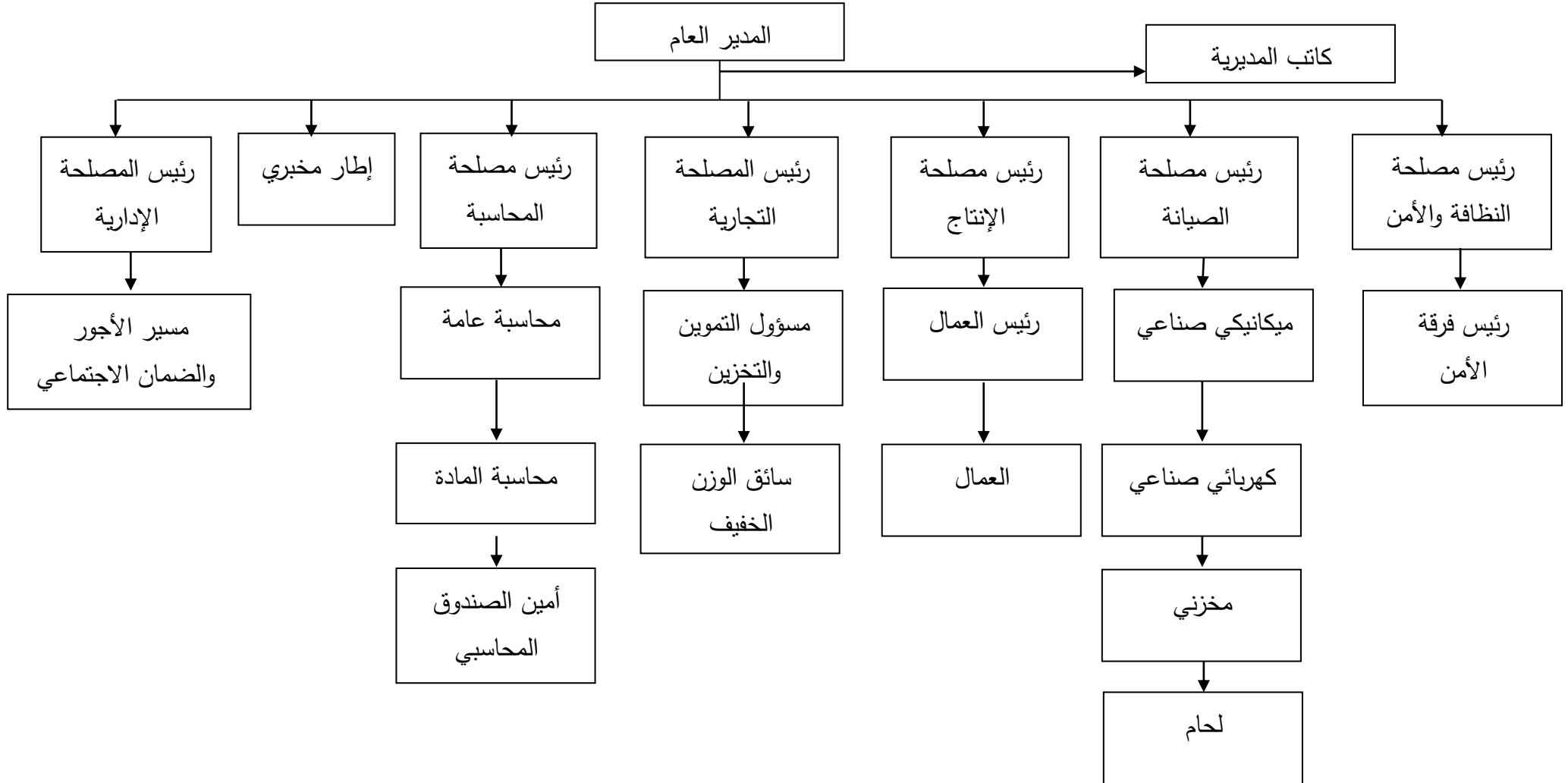
● **أمين الصندوق المحاسبي:** تكمن مهامه في:

- المسؤولية على السندات المستحقة في الخزينة

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

- القيام بعملية التخليص وتوقيف الصندوق
 - المشاركة في عملية الجرد السنوي ويتخصص سندات الطلبات.
- 5- المصلحة التجارية:** تتكون هذه المصلحة من: رئيس المصلحة التجارية، مفتش تجاري، رئيس فرع البيع، مسؤولي التموين والتخزين وسائق الوزن الخفيف، وتتمثل مهامها فيما يلي:
- ضمان تطبيق السياسة التجارية
 - المشاركة في التنسيق مع مدير الوحدة في شراء المواد الأولية
 - تحديد احتياجات الوحدة ودراسة السوق
 - إعداد برامج النقل
 - إعداد وتحضير قانون لكل طلبية
 - مراقبة دخول وخروج المنتجات
 - مراقبة حدود المخزون
 - القيام بالجرد الفعلي دورياً.
- 6- مصلحة الإنتاج:** من أهم المصالح بالوحدة، تتكون من رئيسها وجموع العمال المنتجين ورئيس العمال وتتمثل مهامها في إنتاج المصبرات الغذائية بمختلف أنواعها والعمل على إنجاز العملية الإنتاجية.
- 7- مصلحة الصيانة:** تتكون هذه المصلحة من رئيس المصلحة وميكانيكي صناعي وكهربائي ومخزني ولحام، ويتكفل هذا الفرع بإصلاح التلف الناتج عن استعمال وذلك للوقاية من الحوادث وتجنب وقوعها والمحافظة على القدرة لأداء العمل على أحسن وجه.
- 8- مصلحة النظافة والأمن:** تسهر هذه المصلحة على ضمان النظافة والأمن بالمؤسسة كما تراقب أمن العتاد وتضمن المحافظة على سلامته وخاصة آلات الرفع والتركيبات الكهربائية وتتكون من رئيس فرقة الأمن وعمال النظافة.
- 9- المصلحة الإدارية:** تتكون هذه المصلحة من رئيس المصلحة، ومسير المستخدمين ومسير الأجور والضمان الاجتماعي، حيث يقوم رئيس المصلحة بإعداد التقرير الشهري ومتابعة الملفات التقنية للسيارات، كما يقوم باستخراج رخص السفر للمستخدمين المنتظر سفرهم في مهمة عمل، وتتمثل أعمال المصلحة أساس في المهام الخدماتية ودعم المصالح الأخرى للوحدة.
- ثانياً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:**

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لوحدة - EURJUCTA -



المصدر: مصلحة المستخدمين

المطلب الثالث: مجال نشاط المؤسسة وأهدافها

تنتج المؤسسة موضوع الدراسة منتجات تامة الصنع ومنتجات نصف مصنعة، وترمي إلى تحقيق عدة أهداف داخلية وخارجية كما هو موضح فيما يلي:⁽¹⁾
أولاً- مجال نشاط المؤسسة:

تتنمي المؤسسة إلى القطاع الصناعي، حيث تتمثل أهم منتجاتها في:

- ثاني مركز الطماطم
- مربى التفاح
- عصير البرتقال
- الهريسة
- مربى المشمش
- مربى التين
- ثلاثي مركز البرتقال.

وتقوم المؤسسة بتسويق منتجاتها على مستوى ولاية جيجل أساس، بالإضافة إلى ولاية بجاية وبعض الولايات الشرقية من حين لآخر.

أما المواد الأولية الرئيسية، فتحصل عليها المؤسسة من المناطق الفلاحية المحلية وبعض المناطق من خارج ولاية جيجل (بجاية، سكيكدة، باتنة، قالمة... الخ).

وللإشارة فإن نشاط المؤسسة يتميز بالموسمية نظرًا لخصوصية المواد الفلاحية التي تستعملها كمدخلات في عملية الإنتاج، والتي لا تكون متوفرة بالقدر الكافي في بعض المواسم.

ثانياً- أهداف المؤسسة:

تبحث المؤسسة عن تحقيق الأهداف التالية:

- تحقيق النمو في رقم الأعمال والتحكم في التكاليف من أجل رفع الأرباح
- إنشاء مصنع صغير للمشروبات الغازية والعصير
- إعادة تنظيم المبيعات وتطوير سبل نقل البضاعة بطريقة سليمة

(1) مقابلة مع السيد سلولة أحسن، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

- خلق شراكة من أجل تطوير إمكانيات المؤسسة.

المبحث الثاني: عرض طريقة حساب التكاليف في المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية

تعتمد المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية على طريقة التحميل العقلاني لتكاليف الثابتة التي تعتبر من الطرق التقليدية لحساب التكاليف، وذلك بالاعتماد على بيانات المحاسبة العامة التي تتمثل في حسابات التكاليف والإيرادات وبيانات المصالح الأخرى في المؤسسة التي تتمثل في معلومات حول كمية الإنتاج ونسب الإنجاز وبعدها يتم تحليل ومعالجة هذه البيانات لإعداد تقارير حول تكلفة المنتجات وتقديمها لصناع القرار من أجل اتخاذ القرار المناسب.

المطلب الأول: توزيع الأعباء المباشرة وغير المباشرة على المنتجات

أولاً: تحديد نسبة توزيع التكاليف

يتم تحديد نسبة توزيع التكاليف على المنتج من قبل المؤسسة حسب العلاقة التالية:

نسبة التوزيع = الكمية المنتجة لكل منتج / الإنتاج الإجمالي .

الجدول رقم (1-3): يمثل نسبة توزيع التكاليف على المنتجات

النسبة	الكمية المنتجة (kg)	المنتج
%19.33	74491.20	عصير ثلاثي مركز البرتقال 1/5
%10.05	38746	عصير البرتقال
%0.36	1406.4	مربى المشمش 1/5
%12.52	48226.45	مربى المشمش 4/4
%5.58	21485.03	مربى المشمش 2/1
%13.48	51929.05	مربى التين 2/1
%24.24	93398.85	مربى التين 4/4
%14.44	55662.6	صلصة طماطم البييتزا
%100	385345.58	المجموع

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

ثانيا: توزيع الأعباء المباشرة

تتمثل الأعباء المباشرة في الأعباء التي تدخل مباشرة في عملية إنتاج المنتجات ويتم تصنيفها من قبل المؤسسة إلى:

1- تكاليف مباشرة أخرى وتتمثل في:

● مواد مستهلكة أخرى (غراء أبيض، ملح صناعي) وتقدر قيمتها بـ 68001.93 دج يتحمل كل منتج قيمة المواد المستهلكة الأخرى حسب نسبة توزيع التكاليف وهذا حسب العلاقة التالية:

التكلفة التي يتحملها كل منتج = قيمة المواد المستهلكة الأخرى x نسبة توزيع التكاليف (أنظر الملحق رقم 2).

● تموينات أخرى (قطع الغيار، مزيت مستهلك،... الخ) وتقدر قيمتها بـ 649798.64 دج، يتحمل كل منتج قيمة التموينات الأخرى حسب نسبة توزيع التكاليف وهذا حسب العلاقة التالية :

التكلفة التي يتحملها كل منتج = قيمة التموينات الأخرى x نسبة توزيع التكاليف. (أنظر الملحق رقم 3).

2- تكاليف اليد العاملة: وتتمثل في مصاريف الأشخاص العاملين في قسم الإنتاج فقط وتقدر قيمتها بـ 6352333.58 دج.

لتوزيع هذه التكاليف على المنتجات يتم أولاً حساب سعر الساعة الودودي كالتالي:

سعر الساعة الودودي: إجمالي مصاريف الأشخاص العاملين في قسم الإنتاج / عدد ساعات العمل العادية خلال السنة.

سعر الساعة الودودي: 6352333.58 / 2079.96

سعر الساعة الودودي: 3054.04 دج.

ومن تم يتم حساب تكاليف اليد العاملة الخاصة بكل منتج وفق العلاقة التالية:

تكاليف اليد العاملة الخاصة بكل منتج: عدد ساعات العمل الخاصة بكل منتج x سعر الساعة الودودي (أنظر الملحق رقم 4).

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

3- **توريدات الطاقة:** وتتمثل في الطاقة المستهلكة (الغاز، الماء، الكهرباء) وتقدر قيمتها بـ1921496 دج ولتوزيع هذه التكاليف على المنتجات يتم أولاً حساب استهلاك الطاقة خلال السنة عن طريق العلاقة التالية:

استهلاك الطاقة خلال السنة: قيمة الطاقة المستهلكة/ عدد ساعات العمل العادية خلال السنة

$$\text{استهلاك الطاقة خلال السنة} = 2079.96 / 1921496 = 0.0010825 \text{ دج}$$

بعد ذلك يتم حساب تكاليف استهلاك الطاقة من قبل كل منتج وفق العلاقة التالية:

تكاليف استهلاك الطاقة لكل منتج: تكاليف استهلاك الطاقة خلال السنة x عدد ساعات العمل الخاصة بكل منتج (أنظر الملحق رقم 5).

الجدول رقم (2-3) يمثل توزيع الأعباء المباشرة على المنتجات

المنتج	مواد مستهلكة أخرى	تموينات أخرى	اليد العاملة	توريدات الطاقة
عصير ثلاثي مركز البرتقال 1/5	13144.77	125606.08	254401.53	76953.37
عصير البرتقال	6834.19	65304.76	345106.52	104390.53
مربي المشمش 1/5	244.81	2339.28	9162.12	2771.43
مربي المشمش 4/4	8513.84	81354.79	189350.48	57276.22
مربي المشمش 2/1	3794.51	36258.76	74213.17	22448.58
مربي التين 2/1	9166.66	87592.86	213782.8	64666.7
مربي التين 4/4	16483.67	157511.19	430619.64	130257.21
صلصة طماطم البييتزا	9819.48	93830.92	100783.32	30485.73
المجموع	68001.93	649798.64	1617419.58	489249.78

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق رقم (2،3،4،5).

ثالثاً: توزيع الأعباء غير المباشرة

تتمثل الأعباء غير المباشرة في الأعباء التي لا تدخل مباشرة في عملية الإنتاج، لكن تكون ضرورية لإنتاج المنتج ويتم تصنيفها من قبل المؤسسة إلى:

1- تكاليف اليد العاملة غير المباشرة: تقدر بـ 13683398.73 دج .

يتم ضرب تكاليف اليد العاملة غير المباشرة في عدد ساعات العمل الفعلية (الحقيقية) والنتائج يتم قسمته على عدد ساعات العمل العادية خلال السنة:

$$13683398.73 / 530 = 25817.73 \text{ دج}$$

ومن تم ضرب القيمة المتحصل عليها في نسبة توزيع التكاليف (أنظر الملحق رقم 6)

2- خدمات خارجية: وتقدر قيمتها بـ 2319148.88 دج .

يتم توزيعها على المنتجات من خلال ضرب قيمة تكاليف الخدمات الخارجية في عدد ساعات العمل الفعلية والنتائج يتم قسمته على عدد ساعات العمل العادية خلال السنة:

$$2319148.88 / 530 = 4375.75 \text{ دج}$$

ومن تم ضرب القيمة المتحصل عليها في نسبة توزيع التكاليف (أنظر الملحق رقم 7).

3- خدمات خارجية أخرى: وتقدر قيمتها بـ 1829602.25 دج .

يتم توزيعها على المنتجات من خلال ضرب قيمة تكاليف الخدمات الخارجية الأخرى في عدد ساعات العمل الفعلية والنتائج يتم قسمته على عدد ساعات العمل العادية خلال السنة:

$$1829602.25 / 530 = 3452.08 \text{ دج}$$

ومن تم ضرب القيمة المتحصل عليها في نسبة توزيع التكاليف (أنظر الملحق رقم 8).

4- مخصصات الإهلاكات:

- إهلاك آلة خاصة بمنتج المربي وعصير ثلاثي مركز البرتقال: $2751939.01 / 2079.96 = 1323.07$ دج .

- إهلاك آلة خاصة بالطماطم المركزة: $2871269.67 / 2079.96 = 1380.44$ دج.

- إهلاك آلة خاصة بعصير البرتقال: $3054086 / 2079.96 = 1468.34$ دج. (أنظر الملحق رقم 9).

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

الجدول رقم (3-3): يمثل توزيع الأعباء غير المباشرة

المنتج	تكاليف الأجر غير المباشرة	خدمات خارجية	خدمات خارجية أخرى	مخصصات الإهلاك
ثلاثي مركز البرتقال	673979.56	114230.31	90117.56	110211.73
عصير البرتقال	350413.58	59390.31	46853.67	165922.42
مربي المشمش 1/5	12552.13	2127.41	1678.34	3969.21
مربي المشمش 4/4	436535.13	73986.73	58368.95	82030.34
مربي المشمش 2/1	194557.99	32977.92	26014.28	31753.68
مربي التين 2/1	470007.47	79659.84	62844.53	92614.90
مربي التين 4/4	845176.64	143245.88	113008.26	186552.87
صلصة طماطم البييتزا	503479.81	85332.94	67320.10	186552.87
المجموع	3486702.31	590948.34	466205.69	46934.96

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق (6، 7، 8، 9).

المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة للمنتجات

أولاً: تحديد مستوى النشاط الفعلي

معامل التحميل العقلاني = النشاط الحقيقي / النشاط العادي.

حساب معامل التحميل العقلاني لكل منتج:

1- مربي المشمش: (أنظر الملحق رقم 10)

النشاط العادي = $T_{156} = T_{13} \times J_{13}$

النشاط الحقيقي = $T_{71.118}$

معامل التحميل العقلاني = $100 \times T_{156} / T_{71.118}$

= 45.59%

حيث: J : الأيام.

T : الوزن.

2- مربي التين: (أنظر الملحق رقم 10)

$$T 248 = T 31 Jx 8 = \text{النشاط العادي}$$

$$T 145.328 = \text{النشاط الحقيقي}$$

$$100 T_x 248 / T 145.328 = \text{معامل التحميل العقلاني} \\ = 58.6\%$$

3- عصير البرتقال: (أنظر الملحق رقم 10)

$$T 136 = T 8 Jx 17 = \text{النشاط العادي}$$

$$T 38.746 = \text{النشاط الحقيقي}$$

$$100 T_x 136 / T 38.746 = \text{معامل التحميل العقلاني} \\ = 28.49\%$$

4- صلصة طماطم البيتزا: (أنظر الملحق رقم 11)

$$T 75 = T 15 Jx 5 = \text{النشاط العادي}$$

$$T 56.663 = \text{النشاط الحقيقي}$$

$$100 T_x 75 / T 56.663 = \text{معامل التحصيل العقلاني} \\ = 74.22\%$$

5- عصير ثلاثي مركز البرتقال: (أنظر الملحق رقم 11)

$$T165 = T11Jx15 = \text{النشاط العادي}$$

$$T74.491 = \text{النشاط الحقيقي}$$

$$100 T_x165 / T74.491 = \text{معامل التحميل العقلاني} \\ = 45.15\%$$

ثانيا: تحديد تكلفة إنتاج كل منتج (سعر التكلفة)

يتم حساب سعر التكلفة في المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية وفق الخطوات التالية:

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

1- حساب سعر التكلفة لمنتج عصير البرتقال وعصير ثلاثي مركز البرتقال:

الجدول رقم (3-4): يمثل تكلفة إنتاج منتجي عصير البرتقال وعصير ثلاثي مركز البرتقال.

عصير البرتقال				عصير ثلاثي مركز البرتقال				
		علبة	38746			علبة	17736	المنتج النهائي المنحصل عليه
		كلغ	38746			كلغ	74491.20	وزن المنتج النهائي
البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	الكمية	سعر الوحدة	القيمة		
توزيع الأعباء المباشرة								
المواد الأولية (لب البرتقال)	5528.95	262.20	1449690.69	1039	262.20	272425.80	كلغ	
المواد الأولية (لب اليوسفي)	86	217.11	18671.46	-	-	-	كلغ	
السكر	22750	73.75	1677812.50	5150.00	73.75	379812.50	كلغ	
أسيد السيتريك	384.50	101.20	38911.40	88.04	101.02	8893.80	كلغ	
علب 1/5	18052	70.50	1264542.60	-	-	-	دج	
كيس عصير البرتقال	-	-	-	39347	19.45	765299.15	دج	
غشاء بلاستيكي	-	-	-	198	180.95	35828.10	دج	
غطاء أصفر	-	-	-	39347	0.59	23214.73	دج	
علب عصير البرتقال	-	-	-	4400	15.91	70004	دج	
شريط لاصق	-	-	-	43	55.53	2387.79	دج	
مواد أخرى مستهلكة	-	-	13144.77	-	-	6834.19	دج	
تموينات أخرى	-	-	125606	-	-	65304.76	دج	
توريدات أخرى	-	-	76953.37	-	-	104390.53	دج	
تكلفة اليد العاملة	-	-	254401.53	-	-	345106.52	دج	
مجموع التكاليف المباشرة				4919734.32				2079501.87
التكلفة المتغيرة (للوحة)				277.39				53.67
توزيع الأعباء غير المباشرة								
تكاليف اليد العاملة غير المباشرة	-	-	673979.56	-	-	350413.58	-	
خدمات خارجية	-	-	114230.31	-	-	59390.31	-	
خدمات خارجية أخرى	-	-	90117.56	-	-	46853.67	-	
إهلاكات	-	-	110211.73	-	-	165922.42	-	
معامل التحميل العقلاني				%45.15				%28.49
تكاليف اليد العاملة غير المباشرة	-	-	304301.77	-	-	99832.83	-	
خدمات خارجية	-	-	51574.98	-	-	16920.30	-	
خدمات خارجية أخرى	-	-	40688.08	-	-	13348.61	-	
اهتلاكات	-	-	49760.60	-	-	47271.30	-	
مجموع الأعباء غير المباشرة				446325.43				177373.04
التكلفة الثابتة (للوحة)				25.16				4.58
التكاليف الإجمالية (للوحة)				302.55				58.25

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق (12، 13).

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

2- حساب سعر التكلفة لمنتج مربى المشمش:

الجدول رقم (3-5): يمثل تكلفة مربى المشمش 1/2 و 4/4

مربى المشمش 4/4				مربى المشمش 1/2					
56737		علبة		50553		علبة		المنتج النهائي المتحصل عليه	
48226.45		كلغ		21485.05		كلغ		وزن المنتج النهائي	
القيمة	سعر الوحدة	الكمية	وحد	القيمة	سعر الوحدة	الكمية	وحدة	البيان	
توزيع الأعباء المباشرة									
1271921.6	48.77	26080	كلغ	538420	48.77	11040	كلغ	لب المشمش	
1987562.5	73.75	26950	كلغ	853287.5	73.75	11570	كلغ	السكر	
3222.54	101.02	31.9	كلغ	1899.18	101.02	18.8	كلغ	أسيد الستريك	
115200	1800	64	كلغ	32400	1800	18	كلغ	البيكتين	
-	-	-	دج	718086.72	14.12	50856	دج	علب CAT 2/1	
1332212.99	23.33	57103	-	-	-	-	-	علب CAT 4/4	
-	-	-	دج	58578.15	27.81	2106.37	دج	صناديق 1/2	
138863.71	29.37	4728.08	-	-	-	-	-	صناديق 4/4	
-	-	-	-	-	-	-	-	علب 1/5	
-	-	-	-	-	-	-	-	بطاقة CAT 1/5	
8513.84	-	-	دج	3794.51	-	-	دج	مواد أخرى مستهلكة	
81354.79	-	-	دج	36258.76	-	-	دج	تموينات أخرى	
57276.22	-	-	دج	22448.58	-	-	دج	توريدات الطاقة	
189350.48	-	-	دج	74213.17	-	-	دج	تكلفة اليد العاملة	
5185478.67				2339387.37				مجموع التكاليف المباشرة	
91.4				46.28	50553 / 2339387.37				التكلفة المتغيرة (للوحة)
توزيع الأعباء غير المباشرة									
436535.13	-	-	دج	194557.99	-	-	دج	تكاليف اليد العاملة	
73986.73	-	-	دج	32974.92	-	-	دج	خدمات خارجية	
58368.95	-	-	دج	26014.28	-	-	دج	خدمات خارجية أخرى	
82030.34	-	-	دج	31753.68	-	-	دج	إهلاكات	
%45.59				%45.59				معامل التحميل العقلاني	
199016.37				88698.99				تكاليف اليد العاملة	
33730.55				15033.27				خدمات خارجية	
26610.40				11859.91				خدمات خارجية أخرى	
37397.63				14476.5				إهلاكات	
296754.95				130068.67				مجموع الأعباء غير المباشرة	
5.23				2.57	50553 / 130068.67				التكلفة الثابتة (للوحة)
96.63				48.85	2.57 + 46.28				التكاليف الإجمالية (للوحة)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق رقم (14، 15).

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

تابع الجدول رقم (3-5): المتعلق بتكلفة مربى المشمش 1/5

مربى المشمش 1/5				
293		علبة	المنتج النهائي المتحصل عليه	
1406.40		كغ	وزن المنتج النهائي	
البيان	القيمة	سعر الوحدة	الكمية	الوحدة
توزيع الأعباء المباشرة				
لب المشمش	39016	48.77	800	كغ
السكر	59000	73.75	800	كغ
أسيد السيتريك	101.02	101.02	1	كغ
البيكتين	2700	1800	1.5	كغ
علب CAT 2/1	-	-	-	-
علب CAT 4/4	-	-	-	-
صناديق 1/2	-	-	-	-
صناديق 4/4	-	-	-	-
علب 1/5	20804.85	70.05	297	دج
بطاقة CAT 1/5	754.38	2.54	297	دج
مواد أخرى مستهلكة	244.81			دج
تموينات أخرى	2339.28			دج
توريدات الطاقة	2771.43			دج
تكلفة اليد العاملة	9162.12			دج
136893.89				مجموع التكاليف المباشرة
467.21				التكلفة المتغيرة (للوحة)
توزيع الأعباء غير المباشرة				
تكاليف اليد العاملة	12552.13			دج
خدمات خارجية	2127.41			دج
خدمات خارجية أخرى	1678.34			دج
إهلاكات	3969.21			دج
%45.59				معامل التحميل العقلاني
تكاليف اليد العاملة	5722.52			
خدمات خارجية	969.89			
خدمات خارجية أخرى	765.16			
إهلاكات	1809.56			
9267.12				مجموع الأعباء غير المباشرة
31.63				التكلفة الثابتة (للوحة)
498.84				التكاليف الإجمالية (للوحة)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (16).

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

3- حساب سعر التكلفة لمنتج مربى التين:

الجدول رقم (3-6): يمثل تكلفة إنتاج مربى التين

مربى التين 2/1				مربى التين 4/4					
122186		علبة		109881		علبة	المنتج النهائي المتحصل عليه		
51929.05		كلغ		93398.85		كلغ	وزن المنتج النهائي		
القيمة	سعر الوحدة	الكمية	إجمالي	القيمة	سعر الوحدة	الكمية	إجمالي	البيان	
726700	65	1180	كلغ	1468350	65	22590	كلغ	توزيع الأعباء المباشرة	
1913812.50	73.75	25950	كلغ	3433062.50	37.75	46550	كلغ	مواد أولية (التين)	
716.23	101.02	7.09	كلغ	1186.99	101.02	11.75	كلغ	السكر	
1650.00	250	6.60	كلغ	2892.50	250	11.57	كلغ	فانيليا	
-	-	-	-	2597888	23.60	110080	دج	أسيد السيتريك	
1715070	14	122505	دج	-	-	-	-	علب 4/4 CFT	
-	-	-	-	268933.75	29.37	9157	دج	علب 1/2 CFT	
141582.93	27.81	9091	دج	-	-	-	-	صناديق 4/4	
9166.66	-	-	دج	16483.67	-	-	دج	صناديق 2/1	
87592.86	-	-	دج	157511.19	-	-	دج	مواد أخرى مستهلكة	
64666.70	-	-	دج	130257.21	-	-	دج	تموينات أخرى	
213782.80	-	-	دج	430619.64	-	-	دج	توريدات الطاقة	
								تكلفة اليد العاملة	
4874740.69				8507185.44				مجموع التكاليف المباشرة	
39.60	122186 / 4874740.69			77.42	109881 / 8507185.44			التكلفة المتغيرة (للوحة)	
470007.47	-	-	-	845176.64	-	-	-	توزيع الأعباء غير المباشرة	
79659.84	-	-	-	143245.88	-	-	-	تكاليف اليد العاملة غير المباشرة	
62844.53	-	-	-	113008.26	-	-	-	خدمات خارجية	
92614.00	-	-	-	186552.87	-	-	-	خدمات خارجية أخرى	
								اهتلاكات	
%58.60				%58.60				معامل التحميل العقلاني	
275424.38	-	-	-	495273.51	-	-	-	تكاليف اليد العاملة غير المباشرة	
46680.67	-	-	-	83342.09	-	-	-	خدمات خارجية	
36826.89	-	-	-	666222.84	-	-	-	خدمات خارجية أخرى	
54271.80	-	-	-	109319.98	-	-	-	اهتلاكات	
413203.74				754758.42				مجموع الأعباء غير المباشرة	
3.38	122186 / 413203.74			6.87	109881 / 754758.42			التكلفة الثابتة (للوحة)	
43.28				84.29				التكاليف الإجمالية (للوحة)	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحقين رقم (17، 18).

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

4- حساب سعر التكلفة لمنتج صلصة طماطم البيتزا:

الجدول رقم (3-7): يمثل تكلفة إنتاج صلصة طماطم البيتزا

13253 55662.60		علبة كلغ	المنتج النهائي المتحصل عليه وزن المنتج النهائي
القيمة	سعر الوحدة	الكمية	البيان
			توزيع الأعباء المباشرة
1734720	96	18070	طماطم كلغ
2395.71	14.01	171	ملح اليود كلغ
940421.25	70.05	13425	علبة 1/5 FBN دج
42960	3.20	13425	بطاقة طماطم البيتزا دج
9819.48	-	-	مواد أخرى مستهلكة دج
93830.92	-	-	تموينات أخرى دج
30485.73	-	-	توريدات الطاقة دج
100783.32	-	-	تكلفة اليد العاملة دج
2955416.41			مجموع الأعباء المباشرة
223	13253 / 2955416.41		التكلفة المتغيرة (للوحة)
			توزيع الأعباء غير المباشرة
503479.81	-	-	تكاليف اليد العاملة غير المباشرة -
85332.94	-	-	خدمات خارجية -
67320.10	-	-	خدمات خارجية أخرى -
46934.96	-	-	إهلاكات -
%74.22			معامل التحميل العقلاني
373682.71			تكاليف اليد العاملة غير المباشرة
633334.11			خدمات خارجية
49964.98			خدمات خارجية أخرى
34835.13			إهلاكات
521816.93			مجموع التكاليف غير المباشرة
39.37	13253 / 521816.93		التكلفة الثابتة (للوحة)
262.37	39.37 + 223		التكاليف الإجمالية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (19).

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

المطلب الثالث: تحديد النتيجة التحليلية و اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات
الغذائية وحدة- EURLJUCTA-

أولاً: حساب النتيجة التحليلية لكل منتج

تحسب النتيجة التحليلية حسب العلاقة التالية:

النتيجة = رقم الأعمال - سعر التكلفة

حيث أن:

رقم الأعمال = الكمية المباعة x سعر البيع للوحدة

سعر التكلفة = الكمية المباعة x تكلفة الإنتاج للوحدة

الجدول رقم (3-8): يمثل النتيجة التحليلية لكل منتج

النتيجة التحليلية	سعر التكلفة	تكلفة الإنتاج للوحدة	رقم الأعمال	سعر البيع للوحدة	الكمية المباعة	
-317011.27	2879368.35	302.55	2562357.08	269.24	9517	عصير ثلاثي مركز البرتقال 1/5
-342301.62	828722.75	58.25	486421.13	34.19	14227	عصير البرتقال
-30961.31	146160.12	498.84	115198.81	393.17	293	مرى المشمش 1/5
-588283.2	3947625.39	96.63	3359342.19	82.23	40853	مرى المشمش 4/4
-179463.15	2469514.05	48.85	2290050.9	45.30	50553	مرى المشمش 2/1
-560833.74	5288210.08	43.28	5849043.82	47.87	122186	مرى 2/1
- 5065514.1	9261869.49	84.29	4196355.39	38.19	109881	مرى التين 4/4
318220.56	2270025.24	262.37	2588245.8	299.15	8652	صلصة طماطم البييتزا

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم(20).

ثانيا: اتخاذ القرار في المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية

تعتبر محاسبة التكاليف أهم عنصر لنظام المعلومات في المؤسسة لاتخاذ قرارات أكثر وضوحا ودقة وتسعى لتحقيق أهداف مسطرة وكذا توفير المعلومات لقيام الإدارة بمهام التخطيط والرقابة على التكاليف وقياس تكلفة الإنتاج لأغراض اتخاذ قرار التسعير، قرار التخلص من أحد المنتجات، قرار التصنيع...الخ.

غير أن المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية وحدة-EURLJUCTA- لا تستخدم المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف في اتخاذ قراراتها إلا عند اتخاذ قرار التصنيع، حيث تقوم بتقدير التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي يمكن أن يستهلكها المنتج المراد تصنيعه في تلك السنة (هذه التقديرات إما عن طريق خبرات أو عن طريق أخذ السنوات السابقة في هذا التقدير) ثم بعد ذلك مقارنتها مع سعر السوق ومن ثم اتخاذ قرار التصنيع، وفيما يخص قرارات أخرى كقرار التسعير فهي تعتمد على سعر السوق في تحديد أسعار منتجاتها حيث تضطر في بعض الأحيان إلى وضع أسعار أقل من تكلفة المنتج الفعلية وهذا ناتج عن وضع المؤسسة المتدهور وشدة المنافسة في السوق.

المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

لقد تعرفنا في المبحث السابق على الطريقة التي تتبعها المؤسسة في حساب تكلفة منتجاتها المختلفة وسنحاول في هذا المبحث تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وذلك تماشيا مع ما تم دراسته في الجانب النظري.

المطلب الأول: تحديد الأنشطة وتكاليها

أولا: تحديد الأنشطة

نظرا لتعدد الأنشطة في الواقع العملي وفضلا عن تعقدها سنحاول تحديد أنشطة المؤسسة ليتم تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، حيث تعتبر هذه المرحلة المنطلق الأساسي وهذا من خلال إحصاء الأنشطة التي يقوم بها كل شخص في كل قسم أو مصلحة من مصالح المؤسسة.

ويمكن إيضاح هذه الأنشطة كالتالي:

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

الشكل رقم (3-9): تحديد أنشطة المؤسسة

الأنشطة	المصلحة
- نشاط التموين - نشاط التوزيع - نشاط التخزين	المصلحة التجارية
- نشاط التصنيع - نشاط التعبئة - نشاط الفحص	مصلحة الإنتاج
- نشاط الصيانة - نشاط الأمن الصناعي والنظافة	مصلحتي الصيانة والأمن الصناعي والنظافة
- نشاط المحاسبة والمالية - نشاط مسيرو المستخدمين - نشاط الإدارة العامة	المصالح الإدارية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف موظفي المؤسسة.

ثانيا: تحديد تكاليف الأنشطة

بعد تحديد الأنشطة يتم تحديد تكلفة كل نشاط وهي عبارة عن جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذه الأنشطة، من أجل توزيع هذه التكاليف على الأنشطة يجب تحديد موجه للتكلفة وتتمثل هذه التكاليف في التكاليف غير المباشرة للأنشطة. ويمكن إيضاح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-10): يبين أساس توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المسببة لنشوتها.

التكاليف غير المباشرة	المبلغ	موجه التكاليف	نشاط التموين	نشاط التوزيع	نشاط التخزين	نشاط التصنيع	نشاط التعبئة	نشاط الفحص	نشاط الصيانة	نشاط المحاسبية والمالية	نشاط مسيرو المستخدمين	نشاط الأمن والصيانة والنظافة	نشاط الإدارة العامة
استهلاكات خاصة بالأمان	500,00	مباشرة				500,00							
قطع غير السيارة المستهلكة	14800,00	مباشرة		14800,00									
قطع غير صناعية مستهلكة	143916,52	مباشرة				143916,52							
مواد صيانة متنوعة أخرى	132853,83	مباشرة							132853,83				
قطع صيانة صغيرة	5825,00	مباشرة							5825,00				
التقاويل العام	1420000,00	مباشرة										1420000,00	
صيانة وإصلاحات ورعاية	424088,87	مباشرة							424088,87				
أقساط تامين المركبة	109257,70	مباشرة		109257,70									
أقساط تامين أخرى	328902,31	مباشرة				328902,31							
التوثيق والمستجدات	14400,00	مباشرة											14400,00
أجور الوسطاء والأتعاب	905760,52	مباشرة											905760,52
الإشهار والنشر والعلاقات العامة	46300,00	مباشرة											46300,00
نقل السلع	422923,07	مباشرة		422923,07									
مصاريف أخرى للنقل	28600,00	مباشرة	28600,00										
التنقلات والمهمات والاستقبالات	531434,22	مباشرة											531434,22
مصاريف البريد والاتصالات	257479,77	عدد الهوائف	9147,31	23037,66		64369,94					32184,97	32184,97	64369,94
الخدمات المصرفية وما شابهها	17104,67	مباشرة										17104,67	
أعباء العاملين غير المباشرة	13683318,73	عدد العاملين	488689,95	488689,95	488689,95				3420829,69	1466069,86	1954759,82	4398209,59	977379,91

			11655,04								مباشرة	11655,04	الغرامات والعقوبات والإعانات
123508,06		61754,03	61754,03		61754,03		30877,01		15438,5	15438,5	عدد الغرف	370524,19	اهتلاك مبنى الإدارة
							1263025,2	842016,78			عدد الورشات	2105041,96	اهتلاك مبنى المصنع
							3054086,00				مباشرة	3054086,00	اهتلاك آلة العصير
							354992,80				مباشرة	354992,80	اهتلاك آلة الطماطم
							235662,14				مباشرة	235662,14	اهتلاك آلة المرابي
						1501426,82					مباشرة	1501426,82	اهتلاك آلة التعبئة والغلق
					529299,81						مباشرة	529299,81	اهتلاك آلة التعقيم (الفحص)
						91739,77					مباشرة	91739,77	اهتلاك آلة البخار
					19710,95						مباشرة	19710,95	اهتلاك أدوات المخبر
	760243,87										مباشرة	760243,87	اهتلاك العتاد
						120261,54					مباشرة	120261,54	اهتلاك عتاد الرفع والنقل
	4420,00										مباشرة	4420,00	اهتلاك عتاد الأمن
									227739,91		مباشرة	227739,91	اهتلاك معدات النقل
						20182,48					مباشرة	20182,48	اهتلاك أغلفة مسترجعة
73478,52	24492,84	73478,52	73478,52				48985,68		17531,72	6961,12	عدد المكاتب	318406,92	اهتلاك تجهيزات مكتب
2736631,17	6639551,27	2122177,34	1662247,09	3983597,39	610764,79	1733610,61	5525317,6	1330706,73	1319418,51	548836,88		28212939,46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

تبين من خلال الجدول رقم (3-10) وجود بعض التكاليف غير المباشرة تكون مشتركة بين عدة أنشطة، ولكي يتحمل كل نشاط نصيبه من التكاليف قمنا بتحديد موجه للتوزيع حيث تم تحديد كل نشاط من التكاليف كما يلي:

- مصاريف البريد والاتصالات: 257479.77 دج : موجه التكلفة: عدد الهواتف (08 هواتف)

$$\text{حصة نشاط الإدارة العامة: } 64369.94 = 8/2 \times 257479.77$$

$$\text{حصة نشاط مسيرو المستخدمين: } 32184.97 = 8/1 \times 257479.77$$

$$\text{حصة نشاط المحاسبة والمالية: } 32184.97 = 8/1 \times 257479.77$$

$$\text{حصة نشاط التصنيع: } 64369.94 = 8/2 \times 257479.77$$

$$\text{حصة نشاط التموين والتوزيع: } 32184.97 = 8/1 \times 257479.77$$

$$\text{حصة نشاط التموين: } 9147.31 = 95/27 \times 32184.97$$

$$\text{حصة نشاط التوزيع: } 23037.66 = 95/68 \times 32184.97$$

$$\text{حصة نشاط الأمن الصناعي والنظافة: } 32184.97 = 8/1 \times 257479.77$$

- أعباء العاملين: 13683318.73 دج : موجه التكلفة: عدد العمال (28 عامل)

$$\text{حصة نشاط التموين: } 488689.95 = 28/1 \times 13683318.73$$

$$\text{حصة نشاط التخزين: } 488689.95 = 28/1 \times 13683318.73$$

$$\text{حصة نشاط التوزيع: } 488689.95 = 28/1 \times 13683318.73$$

$$\text{حصة نشاط الصيانة: } 3420829.69 = 28/7 \times 13683318.73$$

$$\text{حصة نشاط المحاسبة والمالية: } 1466069.86 = 28/3 \times 13683318.73$$

$$\text{حصة نشاط مسيرو المستخدمين: } 1954759.82 = 28/4 \times 13683318.73$$

$$\text{حصة نشاط الأمن الصناعي والنظافة: } 4398209.59 = 28/9 \times 13683318.73$$

$$\text{حصة نشاط الإدارة العامة: } 977379.91 = 28/2 \times 13683318.73$$

- اهتلاك مبنى الإدارة: 370524.19 دج : موجه التكلفة: عدد الغرف (12 غرفة)

$$\text{حصة نشاط التموين: } 15438.50 = \frac{\frac{1}{12} \times 370524.19}{2}$$

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

$$15438.50 = \frac{\frac{1}{12} \times 370524.19}{2} \text{ :حصة نشاط التوزيع}$$

$$30877.01 = 12/1 \times 370524.19 \text{ :حصة نشاط التصنيع}$$

$$123508.06 = 12/4 \times 370524.19 \text{ :حصة نشاط الإدارة العامة}$$

$$61754.03 = 12/2 \times 370524.19 \text{ :حصة نشاط مسيرو المستخدمين}$$

$$61754.03 = 12/2 \times 370524.19 \text{ :حصة نشاط المحاسبة}$$

$$61754.03 = 12/2 \times 370524.19 \text{ :حصة نشاط الفحص}$$

- اهتلاك مبنى المصنع: 2105041.96 دج : موجه التكلفة: عدد الورشات: (5 ورشات)

$$842016.78 = 5/2 \times 2105041.96 \text{ :حصة نشاط التخزين}$$

$$1263025.18 = 5/3 \times 2105041.96 \text{ :حصة نشاط التصنيع}$$

- اهتلاك تجهيزات مكتب: 318406.92 دج : موجه التكلفة: عدد المكاتب (13 مكتب)

$$24492.84 = 13/1 \times 318406.92 \text{ :حصة نشاط الأمن الصناعي والنظافة}$$

$$48985.68 = 13/2 \times 318406.92 \text{ :حصة نشاط التصنيع}$$

$$73478.52 = 13/3 \times 318406.92 \text{ :حصة نشاط المحاسبة والمالية}$$

$$73478.52 = 13/3 \times 318406.92 \text{ :حصة نشاط مسيرو الأجور}$$

$$73478.52 = 13/3 \times 318406.92 \text{ :حصة نشاط الإدارة العامة}$$

$$24492.84 = 13/1 \times 318406.92 \text{ :حصة نشاط التموين والتوزيع}$$

$$6961.12 = \frac{27 \times 24492.84}{95} = \frac{\text{عدد الطلبات} \times 24492.84}{\text{عدد الطلبات} + \text{عدد فواتير البيع}}$$

$$17531.72 = \frac{68 \times 24492.84}{95} = \frac{\text{عدد الطلبات} \times 24492.84}{\text{عدد الطلبات} + \text{عدد فواتير البيع}}$$

ملاحظة: من أجل أن تكون دراستنا مبنية على بيانات علمية لم نعتمد على الأسلوب الذي اتبعته المؤسسة في الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، بل قمنا باستخراج التكاليف غير المباشرة الحقيقية وذلك بالاعتماد على ميزان المراجعة بعد الجرد (أنظر الملحق رقم 21)

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

المطلب الثاني: اختيار موجه التكلفة لكل نشاط

بعد تحديد الأنشطة وتوزيع التكاليف غير المباشرة، نحاول اقتراح المسببات التي يتم على أساسها تحميل تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات وذلك كما يلي:

الجدول رقم (3-11): تحديد موجه التكلفة لكل نشاط

النشاط	إجمالي التكلفة (دج)	موجه التكلفة
نشاط التموين	548836.88	عدد الطلبيات
نشاط التوزيع	1319418.51	عدد فواتير البيع
نشاط التخزين	1330706.73	عدد الوحدات المنتجة
نشاط التصنيع	5525317.58	وزن الكمية المنتجة
نشاط التعبئة	1733610.61	عدد الوحدات المنتجة
نشاط الفحص	610764.79	ساعات العمل المباشرة
نشاط الصيانة	3983597.39	ساعات العمل المباشرة
نشاط المحاسبة والمالية	1662247.09	عدد الوحدات المنتجة
نشاط مسيرو المستخدمين	2122177.34	ساعات العمل المباشرة
نشاط الأمن الصناعي والنظافة	6639551.27	عدد الوحدات المنتجة
نشاط الإدارة العامة	2736631.17	عدد الوحدات المنتجة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

جدول رقم (3-12): يوضح كافة المنتجات وما يقابلها من حجم موجهات التكلفة

المنتجات	ساعات العمل المباشرة	عدد طلبيات الشراء	عدد فواتير البيع	عدد الوحدات المنتجة	وزن الوحدات المنتجة
عصير ثلاثي مركز البرتقال 1/5	83.3	02	11	17736	74491.2
عصير البرتقال	113	01	11	38746	38746
مربي المشمش 1/5	03	03	09	293	1406.4
مربي المشمش 4/4	62	03	09	56737	48226.45
مربي المشمش 2/1	24.3	02	08	50553	21485.03
مربي التين 2/1	70	05	08	122186	51929.05
مربي التين 4/4	141	08	01	109881	93398.85
طماطم البييتزا	33	03	11	13253	55662.6
المجموع	529.6	27	68	409385	385345.58

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مسؤول مصلحة المحاسبة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-11) أن هناك بعض الأنشطة لها نفس موجهات الكلفة، وعليه قمنا بتجميع هذه الأنشطة في مراكز التجميع كما يلي:

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

الجدول رقم(3-13): تجميع الأنشطة وتحديد حصة الموجه الواحد من التكلفة

موجه التكلفة	مركز تجميع الأنشطة	التكلفة	حجم موجه التكلفة	حصة الموجه الواحد من التكلفة
عدد الطلبيات	نشاط التموين	548836.88	27	20327.29
عدد فواتير البيع	نشاط التوزيع	1319418.51	68	19403.21
وزن الكمية المنتجة	نشاط التصنيع	5525317.58	385345.58	14.34
عدد الوحدات المنتجة	نشاط التخزين	1330706.73		
	نشاط التعبئة	1733610.61		
	نشاط المحاسبة المالية	1662247.09		
	نشاط الأمن الصناعي والنظافة	6639551.27		
	نشاط الإدارة العامة	2736631.17		
	المجموع	14102746.87	409385	34.45
ساعات العمل المباشرة	نشاط الفحص	610764.79		
	نشاط الصيانة	3983597.39		
	نشاط مسيرو المستخدمين	2122177.34		
	المجموع	6716539.52	529.6	12682.29

المصدر: من إعداد الطالبتين

حصة الموجه الواحد من التكلفة = التكلفة / حجم موجه التكلفة

المطلب الثالث: توزيع إجمالي التكاليف على المنتجات

من أجل توزيع إجمالي التكاليف (المباشرة وغير المباشرة) على المنتجات حسب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة يجب أولاً إعادة توزيع بعض التكاليف المباشرة وذلك لأننا لم نعتمد على الأسلوب الذي اتبعته المؤسسة في الفصل بين التكاليف، وتتمثل التكاليف المباشرة المعاد توزيعها فيما يلي:

- مواد أخرى مستهلكة بمبلغ: 68001.93 دج توزع على أساس كمية الإنتاج.
- تموينات أخرى: 371963.29 دج توزع على أساس كمية الإنتاج.
- توريدات الطاقة (غاز، ماء، كهرباء): 1921496 دج توزع على أساس ساعات العمل
- اليد العاملة المباشرة: 6352333.58 دج توزع على أساس ساعات العمل
- الضرائب والرسوم: 1047670.69 دج توزع على أساس كمية المنتجات

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

الجدول رقم (3-14): إعادة توزيع بعض التكاليف المباشرة

التوزيع على أساس ساعات العمل			التوزيع على أساس كمية الإنتاج				المنتجات
اليد العاملة المباشرة	توريدات الطاقة	نسبة التوزيع	الضرائب والرسوم	تموينات أخرى	مواد أخرى مستهلكة	نسبة التوزيع	
999149.14	302229.26	%15.73	202514.74	71900.5	13144.77	%19.33	عصير ثلاثي مركز البرتقال 1/5
1355388.39	409986.87	%21.34	105290.9	37382.31	6834.19	%10.05	عصير البرتقال
35983.76	10884.61	%0.57	3771.61	1339.07	244.81	%0.36	مرى المشمش 1/5
743664.43	224948.55	%11.71	131168.37	46569.8	8513.84	%12.52	مرى المشمش 4/4
291468.48	88165.32	%4.59	58460.02	20755.55	3794.51	%5.58	مرى المشمش 1/2
839621.13	253974.17	%13.22	141226.01	50140.65	9166.66	%13.48	مرى التين 2/1
1691236.84	511576.54	%26.62	253955.37	90163.9	16483.67	%24.24	مرى التين 4/4
395821.39	119730.67	%6.23	151283.64	53711.5	9819.48	%14.44	طماطم البيتزا
6352333.58	1921496	%100	1047670.69	371963.29	680001.93	%100	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين

$$\text{نسبة التوزيع على أساس كمية الإنتاج} = \frac{\text{كمية الإنتاج لكل منتج}}{\text{كمية الإنتاج الإجمالية}}$$

$$\text{نسبة التوزيع على أساس ساعات العمل} = \frac{\text{ساعات العمل لكل منتج}}{\text{الساعات الإجمالية}}$$

بعد إعادة توزيع بعض التكاليف المباشرة على المنتجات نقوم بحساب تكلفة كل منتج كالتالي:

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

أولاً- حساب تكلفة إنتاج منتج عصير البرتقال

الجدول رقم (3-15): تكلفة إنتاج منتجي ثلاثي مركز البرتقال وعصير البرتقال حسب طريقة (ABC)

عصير البرتقال			ثلاثي مركز البرتقال			البيان
إجمالي التكلفة	حصة الموجه الواحد من التكلفة	حجم موجه التكلفة	اجمالي التكلفة	حصة الموجه الواحد من التكلفة	حجم موجه التكلفة	
1557865.87	-	-	4449628.65	-	-	التكاليف المباشرة
6834.19	-	-	13144.77	-	-	مواد أولية مستهلكة
37382.31	-	-	71900.5	-	-	مواد أخرى مستهلكة
409986.87	-	-	302229.26	-	-	تموينات أخرى
1355388.39	-	-	999149.14	-	-	توريدات الطاقة
105290.9	-	-	202514.74	-	-	أجور مباشرة
						الضرائب والرسوم
3472748.53			6038567.06			إجمالي التكاليف المباشرة
89.63			340.47			تكلفة الوحدة
20327.29	20327.29	1	40654.58	20327.29	2	التكاليف غير المباشرة
213435.31	19403.21	11	213435.31	19403.21	11	موجه عدد طلبيات الشراء
555617.64	14.34	38746	1068203.81	14.34	74491.2	موجه عدد فواتير البيع
1334799.7	34.45	38746	611005.2	34.45	17736	موجه وزن الكمية المنتجة
1433098.77	12682.29	113	1056434.75	12682.29	83.3	موجه عدد الوحدات المنتجة
3557278.71	-	-	2989733.66	-	-	موجه ساعات العمل المباشرة
91.81	-	-	168.56	-	-	إجمالي التكاليف غير المباشرة
181.44	-	-	509.04	-	-	تكلفة الوحدة
						التكلفة الكلية للوحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

ثانيا : حساب تكلفة إنتاج منتج مربى المشمش

الجدول رقم (3-16): تكلفة إنتاج مربى المشمش 1/2 و 4/4 حسب طريقة ABC

مربى المشمش 4/4			مربى المشمش 2/1			البيان
إجمالي التكلفة	حصة الموجه الواحد	حجم موجه التكلفة	إجمالي التكلفة	حصة الموجه الواحد	حجم موجه التكلفة	
						التكاليف المباشرة
4848983.34	-	-	2202672.35	-	-	مواد أولية مستهلكة
8513.84	-	-	3794.51	-	-	مواد أخرى مستهلكة
46569.8	-	-	20755.55	-	-	تموينات أخرى
224948.55	-	-	88165.32	-	-	توريدات الطاقة
743664.43	-	-	291468.48	-	-	أجور مباشرة
131168.37	-	-	58460.02	-	-	الضرائب والرسوم
6003848.33			2665316.23			إجمالي التكاليف المباشرة
105.81			52.72			تكلفة الوحدة
						التكاليف غير المباشرة
60981.87	20327.29	03	40654.58	20327.29	02	موجه عدد طلبيات الشراء
174628.89	19403.21	09	155225.68	19403.21	08	موجه عدد فواتير البيع
691567.29	14.34	48226.45	4418087.03	14.34	21485.03	موجه وزن الكمية المنتجة
1954589.65	34.45	56737	1741550.85	34.45	50553	موجه عدد الوحدات المنتجة
786301.98	12682.29	62	308179.64	12682.29	24.3	موجه ساعات العمل المباشرة
3668069.62			6663697.78			إجمالي التكاليف غير المباشرة
64.65			131.81			تكلفة الوحدة
170.46			184.53			التكلفة الكلية للوحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

تابع للجدول رقم (3-16): تكلفة إنتاج مربى المشمش 1/5 حسب طريقة ABC

مربى المشمش 5/1			البيان
إجمالي التكلفة	حصة الموجه الواحد	حجم موجه التكلفة	
			التكاليف المباشرة
122376.25	-	-	مواد أولية مستهلكة
244.81	-	-	مواد أخرى مستهلكة
1339.07	-	-	تموينات أخرى
10884.61	-	-	توريدات الطاقة
35983.76	-	-	أجور مباشرة
3771.61	-	-	الضرائب والرسوم
174600.11			إجمالي التكاليف المباشرة
595.9			تكلفة الوحدة
			التكاليف غير المباشرة
60981.87	20327.29	03	موجه عدد طلبيات الشراء
174628.89	19403.21	09	موجه عدد فواتير البيع
20167.77	14.34	1406.4	موجه وزن الكمية المنتجة
10093.85	34.45	293	موجه عدد الوحدات المنتجة
38046.87	12682.29	03	موجه ساعات العمل المباشرة
303919.25			إجمالي التكاليف غير المباشرة
1037.26			تكلفة الوحدة
1633.16			التكلفة الكلية للوحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

ثالثا: حساب تكلفة إنتاج منتج مربى التين

جدول رقم (3-17): تكلفة إنتاج مربى التين حسب طريقة ABC

مربى التين 4/4			مربى التين 2/1			البيان
إجمالي التكلفة	حصة الموجه الواحد من التكلفة	حجم موجه التكلفة	إجمالي التكلفة	حصة الموجه الواحد من التكلفة	حجم موجه التكلفة	
7772313.74	-	-	4499531.66	-	-	التكاليف المباشرة
16483.67	-	-	9166.66	-	-	مواد أولية مستهلكة
90163.9	-	-	50140.65	-	-	مواد أخرى مستهلكة
511576.54	-	-	253974.17	-	-	تموينات أخرى
1691236.84	-	-	839621.13	-	-	توريدات الطاقة
253955.37	-	-	141226.01	-	-	اليد العاملة المباشرة
						الضرائب والرسوم
10335730.06			5793660.28			إجمالي التكاليف المباشرة
94.06			47.42			تكلفة الوحدة
162618.32	20327.29	08	101636.45	20327.29	05	التكاليف غير المباشرة
19403.21	19403.21	01	155225.68	19403.21	08	موجه عدد طلبيات الشراء
1339339.51	14.34	93398.85	744662.57	14.34	51929.05	موجه عدد فواتير البيع
3785400.45	34.45	109881	4209307.7	34.45	122186	موجه وزن الكمية المنتجة
1788202.89	12682.29	141	887760.3	12682.29	70	موجه عدد الوحدات المنتجة
						موجه ساعات العمل المباشرة
7094964.38			6098592.7			إجمالي التكاليف غير المباشرة
64.56			49.91			تكلفة الوحدة
158.62			97.33			التكلفة الكلية للوحدة

المصدر : من إعداد الطالبتين

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

رابعا : حساب تكلفة إنتاج منتج طماطم البيتزا

جدول رقم (3-18): تكلفة إنتاج طماطم البيتزا حسب طريقة ABC

طماطم البيتزا			البيان
إجمالي التكلفة	حصة الموجه الواحد من التكلفة	حجم موجه التكلفة	
2720496.96	-	-	التكاليف المباشرة
9819.48	-	-	مواد أولية مستهلكة
53711.5	-	-	مواد أخرى مستهلكة
119730.67	-	-	تموينات أخرى
395821.39	-	-	توريدات الطاقة
151283.64	-	-	أجور مباشرة
	-	-	الضرائب والرسوم
3450863.64			إجمالي التكاليف المباشرة
260.38			تكلفة الوحدة
			التكاليف غير المباشرة
60981.87	20327.29	03	موجه عدد طلبيات الشراء
213435.31	19403.21	11	موجه عدد فواتير البيع
798201.68	14.34	55662.6	موجه وزن الكمية المنتجة
456565.85	34.45	13253	موجه عدد الوحدات المنتجة
418515.57	12682.29	33	موجه ساعات العمل المباشرة
1947700.28			إجمالي التكاليف غير المباشرة
146.96			تكلفة الوحدة
407.34			التكلفة الكلية للوحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الرابع: المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة

بعد محاولة إسقاط طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على منتجات المؤسسة محل الدراسة يمكن إجراء مقارنة بينها وبين الطريقة المتبعة في المؤسسة كالتالي:

أولاً- مقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة بحسب المنتجات
1- منتج البرتقال:

الجدول رقم (3-19): المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة
لمنتوج ثلاثي مركز البرتقال وعصير البرتقال

عصير البرتقال			ثلاثي مركز البرتقال			البيان
الفرق	طريقة ABC	الطريقة المتبعة في المؤسسة	الفرق	طريقة ABC	الطريقة المتبعة في المؤسسة	
1393246.66	3472748.53	2079501,87	1118832,74	6038567,06	4919734,32	التكاليف المباشرة
3379905.67	3557278.71	177373,04	2543408.23	2989733.66	446325,43	التكاليف غير المباشرة
4773152.33	7030027.24	2256874,91	3662240.97	9028300.72	5366059,75	التكاليف الإجمالية
123.19	181.44	58,25	206.49	509.04	302,55	تكلفة الوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-19) أن التكاليف الإجمالية مرتفعة بمقدار (3662240.97دج) بالنسبة لمنتوج ثلاثي مركز البرتقال، و(4773152.33دج) بالنسبة لمنتوج البرتقال عند محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بالطريقة المتبعة من طرف المؤسسة.

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

2- مربى المشمش:

الجدول رقم (3-20): المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة
لمنتوج مربى المشمش 2/1 و 4/4

مربى المشمش 4/4			مربى المشمش 2/1			البيان
الفرق	طريقة ABC	الطريقة المتبعة في المؤسسة	الفرق	طريقة ABC	الطريقة المتبعة في المؤسسة	
818369.66	6003848.33	5185478,67	325928,86	2665316,23	2339387,37	التكاليف المباشرة
3371314.67	3668069.62	296754,95	6533629.11	6663697.78	130068,67	التكاليف غير المباشرة
4189684.33	9671917.95	5482233,62	6859557.97	9329014.01	2469456,04	التكاليف الإجمالية
73.84	170.46	96,63	135.69	184.53	48,85	تكلف الوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة.

تابع للجدول رقم (3-20): المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة
لمنتوج مربى المشمش 1/5

مربى المشمش 1/5			البيان
الفرق	طريقة ABC	الطريقة المتبعة في المؤسسة	
37706,22	174600.11	136893,89	التكاليف المباشرة
294652.13	303919.25	9267,12	التكاليف غير المباشرة
332358.35	478519.36	146161,01	التكاليف الإجمالية
1134.32	1633.16	498,84	تكلف الوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-20) أن التكاليف الإجمالية مرتفعة بمقدار (6859557.97 دج) (4189684.33 دج)، (332358.35 دج) بالنسبة لمنتوج مربى المشمش 2/1، مربى المشمش 4/4، مربى المشمش 1/5، على التوالي وهذا عند محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بالطريقة المتبعة من طرف المؤسسة.

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

3- مربي التين:

الجدول رقم (3-21): المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة
لمنتوج مربي التين

مربي التين 2/1			مربي التين 4/4			البيان
الفرق	طريقة التكاليف على الأنشطة	الطريقة المتبعة في المؤسسة	الفرق	طريقة التكاليف على الأنشطة	الطريقة المتبعة في المؤسسة	
918919,59	5793660,28	4874740,69	1828544,62	10335730,06	8507185,44	التكاليف المباشرة
5685388,96	6098592,7	413203,74	6340205,96	7094964,38	754758,42	التكاليف غير المباشرة
6604308,55	11892252,98	5287944,43	8168750,58	17430694,44	9261943,86	التكاليف الإجمالية
54,05	97,33	43,28	74,34	158,62	84,29	تكلف الوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-21) أن التكاليف الإجمالية مرتفعة بمقدار (8168750,58دج) بالنسبة لمنتوج مربي التين 4/4، و(6604308,55دج) بالنسبة لمنتوج مربي التين 2/1 عند تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بالطريقة المتبعة من طرف المؤسسة.

4- طماطم البيتزا:

الجدول رقم (3-22): المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة
لمنتوج طماطم البيتزا

طماطم البيتزا			البيان
الفرق	طريقة التكاليف أساس على الأنشطة	الطريقة المتبعة في المؤسسة	
495447,23	3450863,64	2955416,41	التكاليف المباشرة
1425881,35	1947700,28	521818,93	التكاليف غير المباشرة
1921328,58	5398563,92	3477235,34	التكاليف الإجمالية
144,97	407,34	262,37	تكلف الوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-22) أن التكاليف الإجمالية مرتفعة بمقدار (58.1921328.1921328.58 دج) بالنسبة لمنتوج طماطم البييتزا عند محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بالطريقة المتبعة من طرف المؤسسة.

ثانياً - توزيع التكاليف بحسب طريقة المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة

الجدول رقم (3-23): يوضح التكاليف غير الموزعة من قبل المؤسسة

طريقة التكاليف على أساس الأنشطة	الطريقة المتبعة من قبل المؤسسة	البيان
28241870,75	28241870,75	مواد أولية مستهلكة
371963,29	649798,64	تمويلات أخرى
6352333,58	1617419,58	الأجور المباشرة
1921496	489249,78	توريدات الطاقة (غاز، ماء، كهرباء)
1047670,69	--	الضرائب والرسوم
37935334,31	30998338,75	إجمالي التكاليف المباشرة الموزعة
--	(-277835,35)	تمويلات أخرى (تخفيض التكاليف غير المباشرة)
--	4734914	الأجور المباشرة
--	1432246,22	توريدات الطاقة
--	1047670,69	الضرائب والرسوم
--	6936995,56	إجمالي التكاليف المباشرة غير الموزعة
37935334,31	37935334,31	إجمالي التكاليف المباشرة
297895,35	--	تمويلات أخرى
13683398,78	3486702,31	الأجور غير المباشرة
2296648,88	590948,34	خدمات خارجية
2209602,25	466205,69	خدمات خارجية أخرى
9713739,16	719990,11	الإهلاكات
11655,04	--	الغرامات والعقوبات
28212939,46	5263846,45	مجموع الأعباء غير المباشرة الموزعة
--	--	تمويلات أخرى:
--	277835,35	* التي اعتبرتها مباشرة
--	20060	* التي لم يتم توزيعها
--	10196696,47	الأجور غير المباشرة
--	1705700,54	خدمات خارجية
--	1743396,56	خدمات خارجية أخرى
--	8993749,05	الإهلاكات
--	11655,04	الغرامات والعقوبات
--	22949093,01	إجمالي الأعباء غير المباشرة غير الموزعة
28212939,46	28212939,46	إجمالي التكاليف غير المباشرة
66148273,77	66148273,77	إجمالي التكاليف

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

من خلال محاولتنا لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لاحظنا أنها أدت إلى زيادة التكاليف وهذا راجع إلى أن الطريقة التي تتبعها المؤسسة في تحميل التكاليف على المنتجات غير دقيقة حيث أنها:

- لم تفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة بطريقة صحيحة.
- اعتبرت بعض التكاليف غير المباشرة كتكاليف مباشرة.
- لم تقم بإدراج بعض التكاليف في حساب سعر التكلفة مثل الضرائب والرسوم، الغرامات والعقوبات.
- قامت بتحميل جزء من التكاليف فقط على المنتجات.

1- التكاليف المباشرة: قامت المؤسسة بتوزيع الأجر وتوريدات الطاقة (ماء، كهرباء، غاز) عن طريق حساب سعر الساعة الوحدوي من خلال قسمة التكلفة على ساعات العمل العادية خلال السنة ومن تم تحميل المنتج بتكلفة الوقت المستغرق في الإنتاج فقط (ساعات عمل الآلة)، وهذا بضرب سعر الساعة الوحدوي في الوقت المستغرق خلال إنتاج كل منتج.

بالنسبة للأجر المباشرة: ب 6352333,58 دج

سعر الساعة الوحدوي: 6352333,58 / 2079,96 = 3054,04 دج/سا

إجمالي الأجر المباشرة المحملة للمنتجات: 1617419,58 دج = 3054,04 x 530

التكاليف غير المحملة للمنتجات: 6352333,58 - 1617419,58 = 4734914 دج

بالنسبة لتوريدات الطاقة: 1921496 دج/سا

سعر الساعة الوحدوي: 1921496 / 2079,96 = 923,81 دج/سا

إجمالي تكاليف توريدات الطاقة المحملة للمنتجات: 489249,78 دج = 923,81 x 530

التكاليف غير المحملة للمنتجات: 1921496 - 489249 = 1432247 دج

المؤسسة لم تقم بتحميل المنتجات بما قيمته 4734914 دج و 1432247 دج من تكاليف الأجر المباشرة وتوريدات الطاقة على التوالي، في حين عند محاولتنا لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة قمنا بتحميلها.

2- **التكاليف غير المباشرة:** قامت المؤسسة بتوزيع الأعباء غير المباشرة على المنتجات عن طريق حساب التكلفة المتعلقة بالوقت المستغرق في الإنتاج فقط ومن ثم توزيعه على المنتجات على أساس الكمية المنتجة لكل منتج، وبعدها نقوم بتحميل المنتجات بحجم الإنتاج العادي فقط، وهذا بضرب التكاليف غير المباشرة في معامل التحميل العقلاني كما أوضحناه سابقاً.

• **الأجور غير المباشرة:** ب 13683398,73 دج

التكلفة المتعلقة بالوقت المستغرق في الإنتاج: $3486702,31 = 2079,79/530 \times 13683398,73$

التكاليف غير المحملة على المنتجات: $10196696,42 = 3486702,31 - 13683398,73$ دج

• **خدمات خارجية:** ب 2319148,88 دج

التكلفة المتعلقة بالوقت المستغرق في الإنتاج: $590848,34 = 2079,96/530 \times 2319148,88$ دج

التكاليف غير المحملة على المنتجات: $1728300,54 = 590848,34 - 2319148,88$ دج

• **خدمات خارجية أخرى:** ب 1829602,25 دج

التكلفة المتعلقة بالوقت المستغرق في الإنتاج: $466205,69 = 2079,96/530 \times 1829602,25$ دج

التكاليف غير المحملة على المنتجات: $1363396,56 = 466205,69 - 1829602,25$ دج

المؤسسة لم تقم بتحميل المنتجات ما قيمته 10196696,42 دج، 1728300,54 دج 1363396,56 دج، من تكاليف الأجور غير المباشرة، خدمات خارجية، خدمات خارجية أخرى على التوالي، في حين عند محاولتنا تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة قمنا بتحميلها.

• **الإهلاكات:**

قامت المؤسسة بالنسبة للإهلاكات بتحميل المنتجات بتكاليف اهتلاك الآلات فقط واستنتجت الإهلاكات الخاصة بالمباني والتجهيزات... الخ.

حيث قامت بحساب تكلفة الآلات للساعة الواحدة خلال السنة ثم تم ضربها في الوقت المستغرق لإنتاج كل منتج، ويبلغ إجمالي الإهلاكات المحملة على المنتجات ب: 719990,11 دج فقط.

الفصل الثالث تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للعصير
والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA-

في الأخير يمكن القول أن الطريقة المتبعة من قبل المؤسسة غير دقيقة في توزيع التكاليف على المنتجات كما أنها أدت إلى تحويل جزء من التكاليف الخاصة بكل منتج إلى منتج آخر في حين أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة أظهر لنا أن التكاليف مرتفعة مقارنة مع الطريقة التقليدية وهذا لأنه يقوم على التوزيع العادل والدقيق للتكاليف.

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد المؤسسة على تخفيض تكاليف المنتجات من خلال الأنشطة التي تضيف قيمة والاستغناء عن هذه الأخيرة إن أمكن وتخفيض تكاليفها وليس تجنبها كما هو الحال في الطريقة المطبقة من قبل المؤسسة.

خلاصة:

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية وحدة -EURLJUCTA- تطرقنا فيها إلى تقديم المؤسسة وهذا بعرض تعريفها، أهميتها الاقتصادية، هيكلها التنظيمي، مجال نشاطها وأهدافها وكذلك عرضنا الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة في تحديد التكلفة النهائية لمنتجاتها، وما لاحظناه من خلال دراستنا لهذه الطريقة انها غير دقيقة في تحميل التكاليف على المنتجات نظرا لكونها تأخذ بعض التكاليف غير المباشرة كتكاليف مباشرة وكذلك أهملت بعض التكاليف (لم تقم بإدراجها).

وفي الأخير حاولنا تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، وكما تم إيضاحه سابقا أن التكاليف غير المباشرة التي تستعملها المؤسسة في حساب سعر التكلفة تكاليف غير حقيقية مما استوجب علينا إعادة الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة وذلك بالاعتماد على ميزان المراجعة بعد الجرد، وهذا من أجل أن تكون دراستنا أكثر واقعية، وبعدها قمنا بعملية المقارنة بين نتائج الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة، وفي عملية المقارنة كانت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة أكثر عدالة ودقة في تحديد توزيع تكاليفها على المنتجات.

خاتمة عامة

خاتمة عامة :

إن التطور الحاصل في تنظيم المؤسسات من حيث الحجم والنشاطات واستخدامها للتكنولوجيا أثر على تركيبة وهيكله التكاليف، فهو نظام جديد لحساب التكاليف كبديل عن الأنظمة التقليدية المعمول بها حالياً ألا وهو نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، الذي جاء بألية عمل مكنته من تدارك نقائص وعجز الأنظمة التقليدية الأخرى، حيث أثبت هذا النظام قدرة فائقة على وصف الواقع بطريقة أدق من خلال تقسيم عمليات المؤسسة إلى عدد من الأنشطة وكل نشاط يتم تحميله بالتكاليف التي تتطلبها العملية اللازمة للإنتاج، مما يمكن أصحاب القرار من اتخاذ الإجراءات المناسبة للتقليل من التكلفة والتحكم بها.

لقد كان الهدف من إجراء هذه الدراسة هو معرفة الجوانب النظرية والتقنية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة وتأثيره على عملية اتخاذ القرارات، ولتحقيق هذا الهدف قمنا بإسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية وحدة - EURLJUCTA - بالطاهير ولاية جيجل.

بعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحيتين النظرية والتطبيقية تبين لنا :

- **الفرضية الأولى:** "تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة من أجل اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة"، هذه الفرضية صحيحة إذ يجب على كل مؤسسة تطبيق محاسبة التكاليف وذلك للتقليل من الأعباء وكذا اتخاذ القرارات على مستواها غير أن المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية تستخدم معلومات محاسبة التكاليف عند اتخاذ قرار واحد وهو قرار التصنيع.

- **الفرضية الثانية:** "يعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة حلاً بديلاً لأنظمة التكاليف التقليدية"، هذه الفرضية صحيحة حيث أظهرت نتائج الدراسة التي قمنا بها دقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد التكاليف وضبطها مقارنة بالطريقة المتبعة في المؤسسة.

- **الفرضية الثالثة:** "تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد على توفير معلومات حول التكاليف بأكثر مصداقية هذا ما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة". هذه الفرضية صحيحة حيث أثبتت نتائج الدراسة أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعد أساساً ملائماً لاتخاذ القرارات عن طريق ما يوفره من معلومات تكلفة دقيقة والعمل على تخفيض هذه التكاليف عن طريق التخلي عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة المنتج وبالتالي استبعاد تكاليف هذه الأنشطة.

النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا إلى مجموعة من النتائج تتمثل في:

النتائج النظرية:

- تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة داخل المؤسسة لكونها توفر المعلومات ومعطيات مهمة في مجال التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرارات.
- تعد التكاليف غير المباشرة المحور الأساسي في محاسبة التكاليف نظرا لصعوبة تحميلها على المنتجات.
- تقوم طريقة الأقسام المتجانسة إلى مجموعة من الوظائف يمكن أن تكون مشتركة بين مجموعة من الأنشطة أو متعلقة بنشاط واحد يتم قياسها بنفس الوحدة (وحدة العمل) وهذا ما يجعلها تعطي نتائج تقريبية (غير دقيقة) لتكاليف كل منتج .
- وفقا لطريقة التكاليف المباشرة يتم تحميل المنتجات بالتكاليف المباشرة فقط أما التكاليف غير المباشرة يتم استبعادها وتحمل لحساب الأرباح والخسائر على أنها تكاليف زمنية رغم أنها تساهم في خلق المنتج هذا ما يؤدي إلى إضعاف الرقابة عليها واتخاذ قرارات غير صحيحة في الأمد القصير .
- وفقا لطريقة التكاليف المتغيرة يتم تحميل المنتجات بالتكاليف المتغيرة فقط أما التكاليف الثابتة تعد أعباء زمنية هذا ما يجعل تكلفة الوحدة حسب هذه الطريقة لا تعبر عن التكلفة الحقيقية وتصبح بياناتها غير مفيدة للتخطيط واتخاذ القرارات في الأجل الطويل .
- تقوم طريقة التحميل العقلاني على تحميل المنتجات بتكاليف الإنتاج المتغيرة مضافا إليها جزء من التكاليف الثابتة بقدر الجزء المستغل من الطاقة الإنتاجية المتاحة مما يؤدي إلى اختلاف النتائج وفقا لهذه الطريقة عن النتائج المالية وهذا لعدم تماشي هذه الطريقة مع مبدأ تغطية التكاليف بالكامل لغاية التسعير وأيضا تواجه صعوبة تحديد الطاقة المستغلة بشكل دقيق بسبب اختلاف المراحل والمقدرة الإنتاجية للآلات واختلاف منتجات هذه الآلات .
- من أجل الوصول لتكلفة الوحدة المستهدفة يجب تحديد سعر الوحدة المستهدف أولا ثم طرح ربح الوحدة المستهدف لكن من المشاكل التي تواجه التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي وأيضا عند نقطة معينة يصبح تحديد التكلفة المستهدفة شبه مستحيل.

- العمل بالأنظمة التقليدية لا يساعد في التوصل إلى معلومات دقيقة عن تكلفة المنتج ولا يساعد في إحكام عملية الرقابة وبالتالي لا يساعد المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات.
- جاءت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة نتيجة للانتقادات التي وجهت إلى أنظمة التكاليف التقليدية وردا على طريقة التكلفة المستهدفة اليابانية حيث أنها تقوم على التحميل العقلاني لتكاليف النشاطات الفعلية التي تستخدم في إنتاج كل منتج لكنها لا تزال تواجه مشكلة التخصيص العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة رغم أنها تكون بسيطة .
- يساعد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة المؤسسة في التعرف على مقدار التكاليف المنفقة لكل نشاط وبالتالي تستطيع المؤسسة اتخاذ القرار المناسب بالتخلي عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي استبعاد تكاليف هذه الأنشطة.
- عملية اتخاذ القرارات تتطلب توفر المعلومات اللازمة والمناسبة التي تتوفر فيها خاصيتي الملائمة والثقة لكون ذلك من مستلزمات عملية اتخاذ القرار .
- إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر معلومات واضحة تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة وهذا ناتج عن أن النظام يعتبر المنتجات تنشئ الطلب على الأنشطة وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد.
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في زيادة فعالية عملية اتخاذ القرارات من خلال الاعتماد على المعلومات الدقيقة التي يفرزها هذا النظام.

النتائج التطبيقية:

- تتوفر المؤسسة على محاسبة التكاليف إلا أنها تقنية غير محكمة الاستعمال لأنها حديثة التطبيق بالمؤسسة رغم أن قانون المحاسبة رقم 11/07 قد نص على استخدام هذه التقنية إلا أنه لم يجبر المؤسسات على استخدامها.
- عدم التفريق بين التكاليف المباشرة والمتغيرة وبين التكاليف غير المباشرة والثابتة من قبل العاملين على تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة.
- وجود ضعف في نظام التكاليف المستخدم من قبل المؤسسة، حيث تؤكد الدراسة عدم دقة نتائج التكاليف للوحدات المنتجة، وهذا ما تم ملاحظته عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- نقص فعالية محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات باعتبار أن المؤسسة الوطنية للعصير و المصبرات الغذائية لا تعتمد على معلومات محاسبة التكاليف إلا عند اتخاذ قرار التصنيع.

- من خلال الدراسة التطبيقية خلصنا إلى أن المؤسسة لم تدرج جزء من التكاليف في حساب تكلفة المنتجات حسب طريقتها وإدراج هذا الجزء من التكاليف عند محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة أدى إلى زيادة تكلفة المنتجات وهذا يدل على أن المؤسسة تعتمد على معلومات تفتقر لخاصيتي الدقة والموثوقية عند اتخاذ قراراتها.
- تواجه المؤسسة مشكلة ارتفاع تكاليفها مقارنة بالسعر السائد في السوق ما جعلها تحقق خسائر كبيرة وغير قادرة على المنافسة.

التوصيات:

- من خلال النتائج المذكورة يمكن اقتراح بعض التوصيات:
- ضرورة التزام إدارة المؤسسة على اعتماد أنظمة لمحاسبة التكاليف مبنية على الأسس العلمية والعملية السليمة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة مع توفير المستلزمات والمقومات التي تقوم عليها هذه الأنظمة.
- استعمال نتائج محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات وعدم تركها حبيسة التقارير والملفات.
- على المؤسسة الالتزام بمواكبة التطورات الحاصلة في مجال تسيير التكاليف وتطبيق أنظمة التكاليف الحديثة لأهميتها في تحسين التسيير وترشيد القرارات.
- ضرورة وضع أو إنشاء مصلحة خاصة لحساب التكاليف ذات طاقم كفاء ودراية بأنظمة التكاليف واستخداماتها الإستراتيجية.
- ضرورة تجميع المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات المبنية على الدراسات العلمية السليمة والتي تتمتع بدرجة كبيرة من الموثوقية لضمان صحة اتخاذ القرارات.
- العمل على تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة من أجل تحسين عملية الرقابة على التكاليف غير المباشرة .
- العمل على تخفيض التكاليف غير مرتبطة بشكل ضروري ولازم لإنتاج منتجات المؤسسة حتى يتبين لها تجنب الخسائر المستمرة في المستقبل .
- في النهاية نجد أن البحث مازال مفتوحا للتعلم وتعميم الدراسة على جميع المؤسسات، وبذلك نختم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي :
- اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة كنظام مساعد في الرقابة على التكاليف .

- مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الجزائرية .
 - مدى تطابق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة مع متطلبات حوكمة الشركات .
- وفي الختام نأمل أن نكون قد وفقنا في إعداد هذا البحث ونسأل الله أن يحقق الأهداف المرجوة منه.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1-1- الكتب:

1. أبو حشيش خليل عواد، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2005.
2. أبو زيد كمال خليفة، الضهراوي كمال الدين، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1999.
3. التكريتي إسماعيل يحيى، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن 2006.
4. التكريتي إسماعيل يحيى وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
5. التكريتي إسماعيل يحيى، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
6. الجبالي محمود علي، السمرائي قصي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
7. جلدة سليم بطرس، أساليب اتخاذ القرار الفعالة، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009.
8. حسين علي ، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
9. دادي عدون ناصر، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
10. ذبيان عبد المقصود محمد، ناصر الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية مصر، 2003.
11. الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم ، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات مصر، 2008.
12. الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع الأردن، 2006.
13. السجاعي محمود محمود، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، الطبعة الأولى المكتبة العصرية، مصر، 2008.
14. السيد إسماعيل، بعض الطرق الكمية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، مصر، 1990.
15. الشنطي أيمن، عامر شقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن، 2006.
16. ظاهر أحمد حسن، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
17. الظاهر أحمد، أبو نصار محمد، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات مصر، 2009.

18. عبد آل آدم يوحنا، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
19. عبد الرزق صالح، وارد عطا الله خليل، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع الأردن، 1997.
20. عبد الرزق صالح، وراة عطا الله خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع الأردن، 1999 .
21. عبد الكريم يعقوب، المحاسبة التحليلية، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2004.
22. العبد جلال إبراهيم، إدارة الأعمال، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2006.
23. عبيدات سهيل، إدارة الوقت وعملية اتخاذ القرارات والاتصال للقيادة الفعالة، الطبعة الأولى، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
24. عدس نائل، خلف نضال، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار جهينة للنشر والتوزيع، الأردن 2007.
25. العزاوي خليل محمد، إدارة القرار الإداري، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، مصر 2006.
26. عطية أحمد صلاح، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية للنشر، مصر 2006.
27. علي رحال، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قرفي، الجزائر، بدون سنة نشر.
28. غنيم عمرو، الشرقاوي علي، التنظيم وإدارة الأعمال، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان 1981.
29. الفضل مؤيد عبد الحسن، الإبداع في اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
30. الفضل مؤيد عبد الحسن، المنهج الكمي في إدارة الأعمال، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن 2006.
31. الفضل مؤيد محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع الأردن، 2007.
32. الفيومي محمد رسلان، جاد الله جميلة، الإدارة (علم وتطبيق)، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

33. قاسم عبد الرزاق محمد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، الأردن، 1988.
34. قنديلجي عامر إبراهيم، علاء عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2007.
35. كنعان نواف، اتخاذ القرارات الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
36. محمود خيضر كاظم، اللوزي موسى سلامة، مبادئ إدارة الأعمال، دار إثراء للنشر والتوزيع الأردن، 2008.
37. المطارنة غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع الأردن، 2003.
38. منصور كاسر نصر ، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
39. المهدي أكرم محمد عرفان، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2010.
40. نور أحمد محمد، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1999.
41. نور عبد الناصر، الشريف عليان، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
- 1-2- المجلات:**
1. درغام ماهر موسى، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، فلسطين، المجلد 15، العدد 2 2007.
2. درغام ماهر موسى، مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، فلسطين، المجلد 23 العدد 1، 2007.
3. يوسف زينب جبار، عودة هيفاء عبد الغني، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد 22، العدد 4.
- 1-3- الرسائل والأطروحات:**
1. بن سعيد أمين ، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3 2010/2009.

2. الخطيب محمد نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2005/2004.
3. الشعراي علا أسامة، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، 2010/2009.
4. مصطفى حسن توفيق محمود، تقويم وتطوير أنظمة التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008/2007.
5. مناصرية إسماعيل، دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية عملية اتخاذ القرارات الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004/2003.
6. هلال درحمون، المحاسبة التحليلية: نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في مؤسسة اقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2005/2004.
7. ياسين سالم، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، البليدة، 2010/2009.

1-4- المواقع الإلكترونية:

1. عزيز، المحاسبة التحليلية كوسيلة لاتخاذ القرارات، 2015/02/08: 11:45
<http://research-ready.blogspot.com>
2. ميثم مالك راضي ومجبل دواي اسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الادارية، 2015/05/20
<http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=2839514.20>

5-1- المقابلات:

1. مقابلة مع السيد أحسن سلولة، رئيس مصلحة المحاسبة يوم: 2015/03/10.
 2. مقابلة مع السيدة سنون سامية، رئيسة مصلحة المستخدمين يوم: 2015/03/10.
- 2- المراجع باللغة الفرنسية:
1. Djamel Khouatra, thierry textrait, comptabilité de gestion ellipses, paris ,1996.

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات التجارية باعتبار إن عملية اتخاذ القرارات تعد إحدى الوظائف الرئيسية لإدارة المؤسسة، إذ تواجه الإدارة العديد من المشاكل تحاول إيجاد الحلول المناسبة لها بعد دراستها وتحليلها وتقييمها جيدا وعليه يمكن اعتبار عملية اتخاذ القرارات احدي المهام الإدارية الصعبة و المعقدة التي تتطلب توفر المعلومات الملائمة التي تساعد على الاختيار ما بين البدائل المتاحة لحل المشكلة، وتجدر الإشارة إلى أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف يوفر المعلومات المحاسبية التي تساعد الأطراف الداخلية (متخذ القرار) على اتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسة غير أن الأنظمة التقليدية لم تعد توفر المعلومات التي تساعد في إحكام عملية الرقابة وترشيد عملية اتخاذ القرارات وذلك لكون هذه الأنظمة لا تعطي بيانات تفصيلية عن المنتج أو الخدمة المقدمة وبالتالي لا تستطيع تحديد التكاليف بشكل دقيق، الأمر الذي أدى بكثير من المؤسسات إلى استخدام تقنيات إدارة الكلفة والذي يعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من بين تلك التقنيات وذلك لكونه يتوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات وتحسين الرقابة على التكاليف غير المباشرة واتخاذ القرارات المناسبة مثل تسعير المنتجات أو التوقف عن إنتاج منتجات معينة.

ولتحقيق هذا الهدف في الواقع العلمي قمنا بمحاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات الغذائية وحدة - EURLJUCTA - وإجراء مقارنة بين طريقة المؤسسة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة و ذلك بعد حساب التكلفة لمنتجات المؤسسة محل الدراسة بالطريقتين، حيث أظهرت النتائج أن تكلفة المنتجات تختلف بين طريقة المؤسسة ونظام التكلفة على أساس الأنشطة، والفرق بين الطريقتين يبين دقة الطريقة الجديدة في تحديد التكلفة وضبطها وبالتالي اتخاذ العديد من القرارات الرشيدة.

Abstract :

The aim of this studies is showing the influence of applicating the activity based costing in taking commercial dicisions ; considering the operation in taking dicisions is the most basic position to direct the institution if is 't facing a lot of problems , it tries to find the right solutions after the studies , the analyses and the evaluation ; that' s why we can consider procedure in tanking dicisions is one of the mots complicated and difficult administrating functions that need the appropriate informations which help in choosing between available replacement in solving each of the problems on the mark trade up to practicing the system of bookkeeping expenses plentiful the accountancy informations that help the interior lunbs (the dicision taker) to take stratigical dicision of the establishment on the other hand the traditional orders don't have anymore the informations in helping accuracing supewision process and rationalizing taking dicision operating because this organagation doesn't give detailed facts about the product or the offered service , that's why it can't define the charging in the accumate way .

The instruct that led many foundations to use administrating cost technical that consider the scivity based costing one of these techniques because it attains the exact product burdens and to ameliorate supervision on the indirect burden and taking the right decisions like the products pricing or stoppingproducing certain products .

In fact : achieving the aun in the job actuality we triedtoapply the activity based costing on the national institution for juice and preserved food -EURLJUCTA - and make comparison with the institution method and the activity based costing and that's after counting the foundation's products cost which is the spot of the studies in the two ways , wherever the results show that the products expenses are different from the method used by activity based costing the difference between the two ways is that the new way in defining the cost is more exact .

So, a tot of the wise decisions will be taking .