



## الموضوع:

# تقييم العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط

- دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر (أكاديمي) في علوم التسيير

تخصص: مراقبة التسيير

الأستاذ (ة) المشرف (ة) :

• لقواق عبد الرزاق

إعداد الطالب (ة) :

• سليمة حفاف

الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
رئيسا ومناقشا		1. فكار فضيل
مقررا ومشرفا	أستاذ مساعد " أ "	2. أ. لقواق عبد الرزاق



# إهداء

إلى الوالدين الكريمين

إلى إخوتي، أخواتي وكل أفراد عائلتي

إلى كل أصدقائي

إلى كل طالب علم يبحث عن الحقائق بصرق، وحكمة

إلى كل من قدم إلى يد المساعدة

# شكر و عرفان

الذي وفقنا على إنهاء هذا العمل



قال الله عز وجل ﴿ ولئن شكرتم لأزيدنكم ﴾

إن كان الشكر، فالشكر لله سبحانه وتعالى على نعمته وفضله وتوفيقه.

وإقتداء بقول رسول الله صلى الله عليه وسلم: ﴿ من لم يشكر الناس لهم لم يشكر الله ﴾ صدق

رسول الله.

وإذ كان لا بد من شكر فإننا لا نبالغ إن قلنا بأن الكلمات لا تكفي مهما ثقلت معانيها لتقرير ما قدمه

خلال توجيهاته وتحفيزاته لنا الأستاؤ: لقوادق عبر الزواق

ولا يمكننا أن نبخل بهذا التعبير إلى كل من قدم لنا يد العون في إنجاز هذه المذكرة ماويا و معنويا

ونخص بالذكر:

شكر خاص لكل الأساترة الذين قاموا بتدريسي من السنة الأولى إلى الدراسات العليا و إلى الذين

قدموا لنا يد المساعدة في إنجاز المذكرة .

كما اشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد و لو بكلمة.

الحمد لله

## فهرس المحتويات :

خطة البحث

إهداء

شكر وعرفان

خطة البحث

قائمة المختصرات

أ ..... مقدمة عامة

### الباب الأول: التطور من نظم حساب التكاليف التقليدية إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة

#### الفصل الأول: النظم التقليدية لحساب التكاليف

07	..... مدخل الباب الأول
09	..... مدخل الفصل الأول
10	..... 1.1 أساسيات محاسبة التكاليف
15	..... 1.2 طريقة الأقسام المتجانسة
20	..... 1.3 إحتلال النظام التقليدي
22	..... خلاصة الفصل :

#### الفصل الثاني: نظام التكاليف على أساس الأنشطة

24	..... مدخل الفصل الثاني
25	..... 2.1 نشأة ، مفهوم وأهداف نظام ABC
30	..... 2.2 عوامل ظهور نظام ABC ، افتراضاته ومكوناته
38	..... 2.3 خطوات " مراحل " تطبيق نظام (ABC) واستخداماته ومقوماته
39	..... 2.4 تقييم نظام التكلفة على أساس النشاط و اوجه التفرقة بينه وبين الأنظمة التقليدية
48	..... خلاصة الفصل :
49	..... خلاصة الباب الأول

## الباب الثاني: المقومات الأساسية لنجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة حالة مؤسسة الحصنة)

### الفصل الثالث: تبني نظام ABC ومقومات نجاحه

51	..... مدخل إلى الباب الثاني
53	..... مدخل الفصل الثالث
53	..... 3.1. عوامل تنظيمية
56	..... 3.2. عوامل ثقافية
57	..... 3.3. عوامل تقنية
59	..... خلاصة الفصل

### الفصل الرابع: دراسة حالة - تقييم المقومات الأساسية لنجاح نظام ABC في مؤسسة الحصنة -

61	..... مدخل الفصل الرابع
62	..... 4.1. التعريف بالمؤسسة مطاحن الحصنة
67	..... 4.2. أسلوب التحليل الإحصائي
68	..... 4.3. تحليل نتائج البحث:
77	..... خلاصة الفصل
78	..... خلاصة الباب الثاني
80	..... الخاتمة العامة
83	..... قائمة المراجع

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

الملاحق

## هيكل الدراسة



### قائمة المختصرات

العنوان	الاختصار
Activity Based Costing	ABC
Enter prise resource planning	ERP

# مقدمة عامة

لقد شهد العالم خلال العقود الثلاثة الأخيرة بداية من السبعينات منتهى الإثارة والتغيير، ودخلت المؤسسات إلى القرن الحادي والعشرين لتجد نفسها في عالم تغير كثيرا عن ذلك الذي كان في الربع الاخير من القرن العشرين، عالم مسطر تبعا لخريطة سياسية، اقتصادية، تكنولوجية جديدة لمن يحسن قراءتها والتكيف معها في تعامل ترتحن فاعليته بدرجة كبيرة بالقدرة التنافسية، وهي قدرة باتت مرهونة في الوقت الحاضر بأربعة عوامل رئيسية وهي: الوقت، الجودة، والتجديد، الجودة والتكلفة.

وعليه فإن المؤسسات سوف تكون أمام تحديات كبيرة وكبيرة جدا، ومطلوب منها في هذه الظروف اتخاذ قرارات صعبة ورسم سياسات تحقق أهداف المؤسسة وتمكنها من المحافظة على مكانتها استمرارها في السوق.

ويعتمد نجاح تلك القرارات والسياسات إلى حد كبير على فاعلية نظم المعلومات بالمؤسسة، كذلك تعتبر المعلومات بالمؤسسة التي ترد تقارير محاسبة التكاليف أداة هامة في صنع القرارات الإدارية كقرارات التسعير والشراء وغيرها.

ولكن التغيرات في البيئة الصناعية حالت دون صلاحية المعلومات التي تقدمها الأنظمة الكلفوية التقليدية التي كانت تلائم البيئة والظروف التي وجدت فيها خاصة في مجال تخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث أصبحت المعلومات التي تقدمها الأنظمة التقليدية للتكاليف مظلمة ولا تتسم بالصحة والدقة، ولهذا السبب برزت الحاجة المتنامية لوجود أنظمة تستطيع مسايرة هذه التغيرات وتلبية الاحتياجات المتعددة للإدارة ويعد نظام التكلفة على أساس النشاط من الأنظمة المتقدمة الذي طور لهذا الغرض.

ولقد لقي نظام التكلفة على أساس النشاط تأييدا كبيرا من الاكاديميين والممارسين رغم صعوبة تطبيقه وذلك لمواجهة التحديات الراهنة، وتغير نظم التصنيع وتعقد العمليات الإنتاجية.

وتعتبر المؤسسات الجزائرية، لاسيما الصناعية منها، غير بعيدة عن هذه التطورات التكنولوجية والاقتصادية، كما إنه بإمكانها أن تدرك وكب هذه التطورات والتكيف معها حتى تتمكن من كواجهة المنافسة المحلية والأجنبية التي تزداد من يوم لآخر، وكذلك أن تحسن أنظمتها الكلفوية الحالية وتركز جهودها على تطويرها من خلال تبني الأنظمة الكلفوية الحديثة وذلك لترشيد قراراتها في البيئة الجديدة.

مما سبق، نستنتج أنه بمجرد بالمؤسسات تطوير أنظمة التكاليف المطبقة لديها لأنها لم تعد ملائمة وفق الظروف الاقتصادية والتنظيمية الحالية خاصة فيما يتعلق بتحميل التكاليف غير المباشرة التي أصبحت في القطاعات، مثل قطاع الالكترونيات، تشكل أكثر من 90% من التكاليف الكلية، خاصة مع التطور التكنولوجي، وتزيد أنشطة الدعم، مثل وظيفة الجودة، البحث التطوير، التسويق، الخ.

من جهة أخرى، نجد أن تبنى هذه الأنظمة الكلفوية الحديثة، مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة، لم يأتي بشماره في بعض المؤسسات، مما أدى الباحثين والممارسين على حد سواء يتساءلون عن العوامل و الظروف التي يجب أن تتوفر عليها المؤسسات حتى تتمكن من الاستفادة إلى أقصى حد من إيجابيات هذه الأدوات الاستراتيجية.

### (1) إشكالية الدراسة:

بناء على ما سبق، وباعتبار أن بيئة بعض المؤسسات الجزائرية تفرض عليها أن تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، إلا أنه لا يمكنها المخاطرة بتطبيق هذا النظام إلا إذا توفرت على مقومات تساعد على تطبيقه بنجاح، وبالتالي فإن الإشكالية التي أسعى إلى بلورتها يمكن حصرها في التساؤل الآتي:

ما هي المفاتيح الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط؟ وهل تتوفر المقومات الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط؟

### (2) فرضيات البحث:

يمكن ترجمة التساؤل الرئيسي في الفرضيات التالية التي يتم اختبارها في مؤسسة مطاحن الحضنة:

**الفرضية الأولى:** دعم الإدارة العليا، في مطاحن الحضنة، يؤثر تأثيرا إيجابيا على نجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

**الفرضية الثانية:** كفاءة قسم مراقبة التسيير، في مطاحن الحضنة، تؤثر تأثيرا إيجابيا على نجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

**الفرضية الثالثة:** نظم المعلومات، في مطاحن الحضنة، تؤثر تأثيرا إيجابيا على نجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

**الفرضية الرابعة:** البرامج التدريبية، في مطاحن الحضنة، تؤثر تأثيرا إيجابيا على نجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

**الفرضية الخامسة:** ثقافة المؤسسة، في مطاحن الحضنة تؤثر تأثيرا إيجابيا على نجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

### (3) أسباب اختيار الموضوع:

توجد عدة أسباب دفعني لاختيار الموضوع دون غيره من المواضيع الاقتصادية الأخرى نذكر منها على الخصوص:

✓ قلة البحوث باللغة العربية التي تطرقت لموضوع العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط؛

✓ باعتبار أن الظروف البيئية تحتم على المؤسسات الجزائرية اللجوء إلى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط فإنه من الضروري معرفة مدى توفر المؤسسات الجزائرية على العوامل الأساسية لتطبيقه بنجاح لكي تواكب هذه التغيرات البيئية.

✓ محاولة تقديم وصفة لتسهيل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بنجاح في المؤسسات الجزائرية

#### (4) أهداف البحث:

- ✓ تقديم مرجع إضافي باللغة العربية يمكن أن يستفيد يمكن أن يستفيد منه الطلبة الباحثين الراغبين في هذا التخصص؛
- ✓ التعرف على مضمون واليات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
- ✓ التعرف على العوامل الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بنجاح؛
- ✓ إنشاء تصورات للموظفين حول التنفيذ الناجح نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛

#### (5) أهمية البحث:

- ✓ يسمح هذا العمل المسؤولين في المؤسسات الجزائرية بمعرفة ما إذا كانت مؤسساتهم بحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة استجابة إلى متطلبات البيئة التنافسية الحالية؛
- ✓ كذلك يسمح هذا العمل المسؤولين بمعرفة ما إذا كانت مؤسساتهم تتوفر على المقومات الأساسية التي تسمح لهم بإنجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

#### (6) منهج الدراسة:

تقسم الدراسة إلى جانبين نظري وجانب تطبيقي، ففي الجانب النظري سيتم البحث عن علاقة متغيرات الدراسة، في أعمال الباحثين، باستخدام المنهج الاستدلالي، حيث يتم الاستدلال ببعض البحوث والدراسات التي تعرضت للموضوع المدروس أما الجانب التطبيقي تم الاعتماد فيه على المنهج التحليلي، وذلك بتحليل نتائج الدراسة (الاستبيان).

المعلومات التي تتطلبها الدراسة والتحليل لأغراض تحديد النتائج والوقوف على أبرز التوصيات والنتائج.

#### (7) صعوبات إعداد الدراسة:

- ومن الصعوبات التي حالت دون تحقيق هذا العمل في أكمل وجه ما يلي:
- ✓ تشعب الموضوع مما أدى إلى صعوبة الإلمام به؛
- ✓ ندرة المراجع باللغة العربية حول عوامل نجاح نظام التكلفة على أساس النشاط، وإن وجدت فإنها طفيفة؛
- ✓ ضيق الوقت لم يتح لي الفرصة للدراسة في أكثر من مؤسسة لأخذ أكبر عدد من العينات حتى تكون النتائج أكثر دقة.

#### (8) الدراسات السابقة:

من بين الدراسات المعتمد عليها لانجازها البحث مايلي:

- ❖ ماهر موسى درغام (2007) بعنوان "مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني: هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام تكاليف الأنشطة، في قطاع غزة، وقد بينت نتائج الدراسة أن المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكلفة على أساس

النشاط متوفرة لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة، وبالتالي فإن جميع المقومات الأساسية لتطبيق نظام ABC متوفرة لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة، وبالتالي فإن جميع المقترحات (توجهات الإدارة العليا، تنوع وتعقد العملية الإنتاجية، توفر أنظمة محاسبية، تزايد درجة المنافسة، تنوع الأنشطة المساندة وانخفاض قدرة الشركات على تفسير ربحيتها) هي حقيقة موجودة فعلا في الواقع العملي، والتي تمثل البنية التحتية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تلك الشركات، وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها، إنشاء أقسام لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علميا، إلا أن هذه الدراسة تطرقت بشكل أكبر إلى العوامل التي تبين للمؤسسة هل هي بحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة أولا.

### ❖ Measuring The Successful (2005) Lucas Makomane TABA بعنوان

#### Implementation of Activity-Based Costing (ABC) in the south

African Office، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة جنوب إفريقيا، هدفت هذه الدراسة إلى بحث تصورات الموظفين بشأن التنفيذ الناجح لنظام (ABC) والظروف التي تؤثر على الفوائد المحتملة من النجاح في تنفيذ نظام التكلفة على أساس النشاط، الذي يسمح للمنظمات بتزويدهم بالمعلومات ذات الصلة التي من شأنها أن تمكنهم من اتخاذ قرارات أفضل فيما يتعلق بقياس بنجاح تنفيذ (ABC) ومن أبرز النتائج المتوصل إليها فشل الإدارة العليا في إعطاء الدعم النشط لتنفيذ نظام التكلفة على أساس النشاط، وعدم وجود حزم البرمجيات، وعدم وجود متطلبات البيانات و التعاون بين الإدارات، وأهم ما أوصي به الباحث استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط، وأخذ بعين الاعتبار لكي ينجح.

#### 9) مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة

- ✓ التعرف على بعض المراجع و المجالات و المقالات لإثراء الجانب النظري؛
- ✓ التعرف على منهجية الدراسة وتسلسل فقراتها مما سهل أمامي بناء منهجية دراسية؛
- ✓ تصميم استمارة الاستبيان عن طريق الاستمارات المعدة في هذه الدراسات؛

## الباب الأول

---

التطور من نظم حساب التكاليف

التقليدية إلى نظام التكاليف على

أساس الأنشطة

## مدخل الباب الأول:

في هذا الباب تم التطرق بشكل من التفصيل إلى التطور من نظم حساب التكاليف التقليدية إلى نظام التكلفة على أساس النشاط، حيث تم التحدث في الفصل الأول لهذا الباب عن النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف، وعرض فيه بعض الأساسيات لهذه الأخيرة، وبعد ذلك تم عرض طريقة الأقسام المتجانسة، والاختلالات التي وجهت إليها الناتجة عن التغيرات الحالية في البيئة الاقتصادية، ولمعالجتها اعتمدنا الفصل الثاني نظام التكلفة على أساس النشاط كحل بديل، وهذا من خلال تناول بعض المفاهيم الأساسية لهذا النظام، إضافة إلى أهدافه، عوامل ظهوره، ثم تم عرض مكوناته والافتراضات التي بني عليها، مع التطرق إلى كيفية تطبيقه من خلال إتباع بعض المراحل واستخداماته، ومقوماته، بعد ذلك تم التعرف على المزايا التي يحققها، لكن بالرغم من الانتشار الواسع لهذا النظام إلا أن هناك صعوبات اعترضت تطبيقه.

# الفصل الأول

## النظم التقليدية لحساب

### التكاليف

## مدخل الفصل الأول:

يحتاج المسير إلى توفير قدر كبير من المعلومات التي تساعد على اتخاذ قرارات رشيدة، ومتابعة العمليات المختلفة وتقييمها ومراقبتها، لذا تهتم المؤسسات بوضع أنظمة معلومات مناسبة توفر لها المعلومات التي يحتاجها المسير. ومن أهم المعلومات التي يحتاجها مسيرو المؤسسات تلك الخاصة بالتكاليف حيث يحتاج المسير إلى معرفة التكاليف النهائية للمنتجات، كما هو في حاجة إلى معرفة أي التكاليف يستطيع التأثير فيها، وتلك التي لا يمكن تغييرها بأي حال، وهي كلها معلومات يتكفل نظام محاسبة التكاليف بتوفيرها الأمر الذي يمنحه مكانة هامة في المؤسسة. إن الحديث عن نظام محاسبة التكاليف يقودنا الحديث عن طرق حساب التكاليف النهائية للمنتجات، ومنها طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل، والتي أصبح يطلق عليها النظام التقليدي، حيث لعبت دورا كبيرا خلال القرن الماضي كمصدر لمعلومات التكاليف وأسلوب لمعالجة مشكل تحميل الأعباء غير المباشرة. لكن بالرغم من أن استعمال هذه الطريقة عرف انتشارا واسعا إلا أنها لاقت انتقادات هامة خاصة مع ثمانينات القرن الماضي نظرا للتطورات التي حصلت علي كل مؤسسة و المحيط الاقتصادي لذا سيخصص هذا الفصل للنظام التقليدي.

## 1.1. أساسيات محاسبة التكاليف:

أصبحت محاسبة التكاليف أمراً حتمياً لقيام المؤسسات الاقتصادية، باعتبارها النظام الذي يوفر بيانات التي تستخدم داخل المنظمة، وكلما كانت المعلومات أو البيانات التي يفرزها هذا النظام، أكثر دقة، كلما أتاحت للمسیر أداء مختلف وظائفه التسييرية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، ويعرض هذا المبحث، محاسبة التكاليف، أهدافها ووظائفها، مقوماتها.

### أ/ محاسبة التكاليف/ مبررات ظهورها

**1. مفهوم محاسبة التكاليف:** قبل التطرق لمحاسبة التكاليف يجدر الإشارة والتعرف على بعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بها:

**التكلفة:** يعرف المحاسبون التكلفة بأنها مورد مضحي به أو ضائع لتحقيق هدف محدد، وعادة تقاس التكلفة (مثل المواد المباشرة أو الإعلان) بقيم نقدية من الواجب الإيرادات. ل على سلع أو خدمات، وتمثل التكلفة الفعلية في التكلفة التي حدثت (التكلفة التاريخية) وذلك لتميزها عن التكلفة المحسطة (أو المتبأ بها) طبقاً للموازنة.<sup>1</sup>

**المصرف:** هو ذلك الجزء من التكاليف التي تم استنفادها أو الانتفاع بها خلال الفترة المالية وذلك في خلق إيرادات الفترة دون أن يكون لها علاقة مباشرة بهذه الإيرادات.<sup>2</sup>

**الخسارة:** وهي تضحية اقتصادية أفضا يعبر عنها بقيم نقدية لكن لا يقابلها أي منفعة اقتصادية.<sup>3</sup>

○ عرفت محاسبة التكاليف العديد من التعاريف نظراً لأهميتها في الميدان الاقتصادي نذكر البعض من التعاريف

**التعريف الأول:** يقصد بها مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبقاً لمنهج منطقي، وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب، وتقوم على قواعد علمية من ناحية، وعلى تطبيق واقعي في الحياة العملية من ناحية أخرى.<sup>4</sup>

**التعريف الثاني:** تعرف محاسبة التكاليف بأنها ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استناداً إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة.<sup>5</sup> وبتحليل هذا التعريف يتبين لنا أن لنظام محاسبة التكاليف مفهوم واسعاً تضمن دورها في تحديد تكلفة المنتج وذلك لتقوم المخزون وتحديد الدخل لأغراض إعداد التقارير الخارجية وهذا يوضح الدور التقليدي لها دور حديث يتمثل في خدمة الإدارة.

**التعريف الثالث:** وتعرف أيضاً بأنها حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس وتسجيل والتبليغ عن المعلومات الكلفوية.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> -بشارلز هورنجرن وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، ترجمة، أحمد حامد حجاج، الرياض، المملكة العربية السعودية، الكتاب الأول، دار المريخ، ص36.

<sup>2</sup> - محمد عبد الفتاح العشماوى، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، الأردن، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية، الأردن، 2011، ص112

<sup>3</sup> - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، عمان، الطبعة الأولى، دار حامد، 2006، ص23.

<sup>4</sup> - محمد عبد السميع وأحمد طيبة، الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف، عمان، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان، 2009، ص19.

<sup>5</sup> - طلال عبد الحسن الكسار ومحمود جلال أحمد، محاسبة التكاليف قياس..تخطيط ورقابة، عمان، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي، 2010، ص 18.

<sup>6</sup> - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، عمان، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الحامد، ص، 23.

## 2. مبررات ظهورها:

إن قصور المحاسبة المالية في تلبية المتطلبات الإدارية من البيانات و المعلومات المتعلقة ب:<sup>1</sup>

✓ عناصر الإنتاج المستخدمة في كل مركز كلفة سواء كان أمر إنتاجي أو مرحلة إنتاجية أو قسم إنتاجي حيث يكون فيه المدير معرضاً للمساءلة عن الكلف؛

✓ كلفة الوحدة الواحدة المنتجة؛

✓ تكاليف مجموعة عمليات سلسلة القيمة المتعلقة ببيع وتوزيع المنتجات؛

✓ معلومات عن زيادة التكاليف المرتبطة بزيادة حجم الإنتاج؛

✓ تسعير الوحدة الواحدة المنتجة اعتماداً على كلفة العناصر الداخلية في إنتاجه؛

✓ العوائد المتحققة من كل سلعة؛

كل هذه المبررات إلى ظهور محاسبة التكاليف؛

ب/ أهداف ووظائف محاسبة التكاليف:

### 1. أهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف باعتبار هذه المحاسبة أداة أو وسيلة ولست غاية<sup>2</sup>:

❖ **تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة:** ويعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن المنشأة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة، ويتطلب تحديد تكلفة الوحدات المنتجة إتباع الخطوات التالية:

○ حصر جميع المنتجات و التعرف على طبيعتها ومواصفاتها؛

○ دراسة أنواع وتسلسل العمليات الصناعية اللازمة لإنتاج هذه المنتجات وتحديد مراكز التشغيل؛

○ تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من واقع المستندات والإشعارات المختلفة والمتعلقة بتكاليف استخدام

المواد وتكاليف العمالة، وتكاليف شراء أو إنتاج الخدمات اللازمة لأوجه النشاط المختلفة؛

○ تحليل عناصر التكاليف و العمل على تحميلها للوحدات المنتجة سواء كانت سلع أو خدمات نهائية؛

ويساعد تكلفة الوحدة في:

✓ تحديد السعر المناسب للدخول في المناقصات؛

✓ البيع في الأوقات العادية وفي أوقات الكساد؛

✓ تحديد تكلفة الإنتاج التام (المخزون) في نهاية الفترة؛

<sup>1</sup> - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، عمان، الطبعة الأولى، دار حامد، 2006، ص23.

<sup>2</sup> - محمد عبد الفتاح العشماوى، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، الأردن، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية، الأردن، 2011، ص34.

✓ تحديد نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة في نهاية الفترة؛

### ❖ الرقابة على التكاليف:

ويقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد و العمالة و الآلات وغيرها من عوامل الإنتاج، وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المخلفة، وقد تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة للتكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة، ونتيجة لفشل هذه المقارنة لعدة أسباب منه يتم الاعتماد على المقارنة الفعلية و التكلفة المعيارية في ظل الظروف المحيطة.

هل تخفيض التكاليف يعني الرقابة على التكاليف؟

توجد علاقة قوية بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف، ويقصد بتخفيض التكاليف الانتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه على سبيل المثال: آلة جديدة تؤدي نفس العمليات بتكلفة أقل، أو تعطي إنتاج أكبر بنفس التكلفة، أو عندما يستخدم في إنتاج مادة خام جديد ذات تكلفة أقل منه من تكلفة المادة المستخدمة من قبل، أو عن طريق تغيير نظام العمل كوسيلة للقضاء على الوقت الضائع، أو لتخفيض تكلفة وقت العمل الإضافي، أو عندما تعد جداول صيانة منتظمة لصيانة الآلات ومعدات). إذ الرقابة على التكاليف تعمل في ظل الظروف الحالية الموجودة في المشروع، أما تخفيض التكاليف يتطلب تغيير الظروف المحيطة بالمشروع، أما تخفيض التكاليف يتطلب تغيير الظروف المحيطة بالمشروع، أي الانتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل.

### ❖ قياس تكلفة الإنتاج:

تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف، بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر مراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخفيض نُحْتَلَف الأعباء لكل حسب منتج ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى من الخدمات والمواد المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي<sup>1</sup>.

✓ أشار محمد عبد الفتاح العشماوي أنه من بين أهداف كحاسبة التكاليف أيضا أنها تدرس نقاط القوة ونقاط

الضعف في السياسات الإدارية الإجراءات المتبعة وذلك فيما يتعلق بما يلي:

✓ الكشف عن العمليات الربحية و العمليات الخاسرة تمهيدا للاستغناء عن العمليات الأخيرة أو تحسن وسائل

إنتاجها؛

✓ الكشف عن نواحي الإهمال والإسراف والتلاعب في استخدام الموارد الإنتاجية بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء

المخطط وتحديد وتحليل وتصحيح الانحرافات الناتجة هذه عن هذه المقارنة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- محمد عبد السميع وأحمد طيبة، الاتجاهات الحديثة بمحاسبة التكاليف، عمان، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان، 2009، صص 19-20.

<sup>2</sup>- محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف ( المنظورين التقليدي و الحديث)، الأردن، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية

## 2. وظائف محاسبة التكاليف: محاسبة التكاليف تقوم بعدة وظائف منها ما يلي:

- ❖ وظيفة تسجيلية: تسجل عناصر الإنفاق وفق المستندات و الوثائق في الدفاتر السجلات،<sup>1</sup> ذلك حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة الاقتصادية في عملية التسجيل المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة خاصة بمحاسبة التكاليف.<sup>2</sup>
  - ❖ وظيفة تحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتزنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة حرية الإنتاج.<sup>3</sup>
  - ❖ وظيفة تخطيطية: من خلال الموازنات التخطيطية ووضع المعايير الخاصة باستخدام عوامل الإنتاج<sup>4</sup>
  - ❖ وظيفة رقابية: حدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل عناصر التكاليف، وتحديد الانحراف اتوالتيما إن تكون ملائمة أو غير ملائمة وتبحث عن أسباب هذه الانحرافات وتحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المتخصصة من الحد من الانحرافات.
  - ❖ وظيفة إخبارية: وهي الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث وبعد تحديد الانحرافات وتحديد أسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.
  - ❖ الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من اجل تنفيذ ما هو مخطط و عدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الاتفاق ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي هذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.<sup>5</sup>
- ج/ مقومات نظام محاسبة التكاليف:

يعتمد نظام محاسبة التكاليف على مقومات أساسية تكفل له القدرة على تحقيق الأهداف المرجوة منه، وتمثل هذه المقومات بالتالي:

- ❖ دليل وحدات الإنتاج: الخطوة الأولى في تصميم النظام المحاسبي للتكاليف تتمثل في تحديد نوع المنتجات النهائية التي ينوي إنتاجها، والتحديد مهم لأنه يمهّد لأنه يمهّد لعملية وضع الدليل لوحدة المنتجات أو الخدمات النهائية، ويتطلب وضع دليل لوحدة التكلفة إتباع الخطوات الرئيسية التالية:
- حصر المنتجات النهائية التي تنوي المنشأة إنتاجها؛

<sup>1</sup>- طلال عبد الحسن الكسار ومحمود جلال أحمد، محاسبة التكاليف قياس..تخطيط ورقابية، عمان ، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي، 2010، 19.

<sup>2</sup>- أمين بن سعيد، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء"دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتجهيز الري، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، ديسمبر 2010، ص 51.

<sup>3</sup>مرجع سابق، إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، ص 24- 25

<sup>4</sup>طلال عبد الحسن الكسار ومحمود جلال أحمد، محاسبة التكاليف قياس..تخطيط ورقابية، مرجع سابق، ص 19.

<sup>5</sup>إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق،، مرجع سابق، 25.

○ تقسيم المنتجات النهائية إلى مجموعات بحيث تتكون كل مجموعة من البنود المتشابهة العامة في النواحي العامة، وتقسّم كل مجموعة داخليا حسب الاختلافات الرئيسية بين بنود المجموعة الواحدة.

### ❖ دليل مراكز التكاليف:

من الضروري تقسيم المنشأة إلى وحدات إدارية صغيرة تسمى "مراكز التكاليف" حيث تكون كل وحدة إدارية تحت مسؤولية شخص معين حتى يمكن الرقابة على التكاليف على أساس سليم.

ويعرف مراكز التكلفة : بأنه دائرة نشاط معين متجانس أو خدمات من نوع معين (متجانسة )، ويحتوي مركز التكلفة على مجموعة من عوامل إنتاج متماثلة وينتج عن مركز التكلفة منتج متميز أو خدمة متميزة قابلة للقياس ومن الضروري تطبيق نظام التكاليف، أن تقسم الوحدة الاقتصادية لمراكز تكلفة بحيث يمثل كل مركز نشاطا متميزا عن غيره وفقا لطبيعة العمل مع بيان حدوده الفنية و الإدارية.

الشروط الواجب توافرها في مراكز التكاليف

- ✓ أن يشغل مركز التكلفة مساحة محددة من المصنع حتى يتسنى الإشراف على نشاطه واستخدام المساحة كأساس لتوزيع المصاريف الصناعية غير المباشرة المتعلقة بها كالإيجار و الإضاءة والتكيف و التأمين، فإذا تعددت الأماكن التي يشغلها المركز فيجب تقسيم المركز إلى عدة مراكز حسب نسبة الإشغال.
- ✓ أن يحدد العمال العاملين بالمركز حتى يسهل تحديد أجورهم و تحليلها.
- ✓ أن يعين مشرف مسؤول عن نشاط المركز ويعتبر الرئيس المباشر لمجموعة العمال الموجودين بالمركز.
- ✓ أن يحدد بكل مركز الألات التي تستخدم في تنفيذ عملية صناعية محددة و غالبا ما يسمى المركز باسم العملية الصناعية التي يقوم بها.

### ❖ دليل عناصر التكاليف:

عند قيام المنشأة بإنتاج منتج أو أداء خدمة تتحمل نفقات كثيرة، ولذلك من الضروري وضع دليل لعناصر التكاليف.

ويمكن تقسيم التكاليف إلى مجموعات رئيسية وهي:

عنصر تكلفة المواد: وتمثل في تكلفة المواد المستخدمة في نشاط الوحدة الاقتصادية.

عنصر تكلفة العمالة: وتمثل في الأجور و المرتبات

**الدورة المستندية:** تعتبر المستندات دورا هاما من عناصر نظام التكاليف، وتنقسم المستندات إلى:

- ✓ المستندات الخارجية: وهي المتعلقة باقتناء العناصر اللازمة لأداء النشاط، وهي التي ترد إلى إدارة التكاليف من موردي المواد و المهمات الخاصة بالمصاريف النقدية الأخرى كالإيجار و التأمين و المياه والإضاءة و القوى المحركة للمستندات

الداخلية: وهي المستندات الداخلية التي يستخدمها المشروع في ضبط النشاط داخل الإدارات و الأقسام المختلفة، وتتكون من مجموعة المواد والمهمات وبطاقات أجور وبطاقات الوقت وإشعارات تسليم سلع تامة للمخازن وغيرها<sup>1</sup>

## 1.2. النظم التقليدية لمحاكاة التكاليف: طريقة الأقسام المتجانسة

ضالمدخل التقليدي لحساب التكاليف الأسلوب الأمثل لعدة سنوات في بيئة كانت الأجور تمثل الجزء الأكبر من التكاليف بمعنسيطرة التكاليف غير المباشرة والمتغيرة على مجموع التكاليف، والتي تقوم على أساس الفصل بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة أو المصاريف المتغيرة والثابتة، ومعالجة المصاريف غير المباشرة في مراكز تحليل، وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى طريقة الأقسام المتجانسة، التي يرجع ظهور هذه الطريقة إلى الثلاثينات من القرن الماضي بفرنسا، إذ استنبطت من أعمال عقيد الفرنسي والذي هو من أصحاب الفكر التالور يآثر التقرير الذي نشره سنة 1937 في إطار لجنة الدراسات العامة للتنظيم العلمي، ثم المجلس الوطني للتنظيم الفرنسي، يتم اعتمادها في المخطط المحاسبي العام لسنة 1947 وبقيت الطريقة بمثابة النظام الأساسي لمحاكاة التسيير حتى مع ظهور مخطط 1982<sup>2</sup>

أ/ تعريف القسم المتجانس: يعرف القسم المتجانس على أنه "جزء حقيقي ومعين من المؤسسة من المؤسسة (إدارة، نقل، إنتاج... الخ) بحيث له إمكانياته، أهدافه، نشاطه الذي يمكن قياسه. ومصاريفه التي تنقسم إلى مصاريف مباشرة ومصاريف غير مباشرة"<sup>2</sup>

ويعرف المخطط المحاسبي الوطني القسم المتجانس بأنه "نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مئوية أو بالقاعدة الثلاثية قصد توزيع عناصر هذه التكاليف"<sup>3</sup>

والتكلفة الكلية هي أولى طرق التكاليف ونشأت لكي تساير مبادئ المحاسبة المالية على أساس التحميل الشامل لعناصر تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة ثابتة أو متغيرة، أما عناصر تكاليف البيع والتوزيع فتحمل على الوحدات المباعة فقط بهدف تكلفة المبيعات و التكلفة الكلية للإنتاج

### ب/ الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة

✓ الأعباء المباشرة: وتتمثل في الأعباء التي تخص تكلفة معينة وتحمل مباشرة إلى تكلفة الإنتاج أو إلى سعر التكلفة، دون أي مشكل، وتشمل أساسا:

المواد الأولية: مثل المواد الأولية الأساسية في شكلها الخام أو النصف مصنع و المواد الاستهلاكية والتي تستعمل بشكل مساعد للمواد الأولية الأساسية، مثل الغراء والمسامير في ورشة النجارة.

<sup>1</sup>- نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، عمان الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية، 2012، ص ص 22-27،

<sup>2</sup>- درجمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية. دراسة مقارنة. أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة يوسف بن خده الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سنة 2004. 2005، ص188.

<sup>2</sup>- رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص46.

<sup>3</sup>- مليكة حفيظ شباكي، المحاسبة التحليلية دروس نظرية مطبوعة، قسنطينة، جامعة متنوري، 2002.

اليد العاملة المباشرة: تحدد قيمة العمل المبذول لتحويل المواد الأولية إلى منتج تام، أي تحديد وقت العمل المستغرق في العملية الإنتاجية وذلك حسب العلاقة:

## تكلفة العمل المباشر = وقت العمل × معدلا لأجر

فمثل هذه الأعباء تخص تكلفة الإنتاج، وتحميلها إلى سعر التكلفة لا يتطلب أي عملية حسابية وسطية، إذا تحمل مباشرة إلى سعر التكلفة.

✓ **الأعباء غير المباشرة:** وتمثل في الأعباء التي لا تحمل مباشرة إلى سعر التكلفة، لأنها تتعلق بمجموعة من الأنشطة، وبالتالي بمجموعة من التكاليف، مثل مصاريف الصيانة، الكهرباء... الخ أو بالنشاط العام للمؤسسة، مثل المصاريف الإدارية. إلى جانب مصاريف غير مباشرة الأخرى، والتي تكون موزعة حسب مراحل النشاط، أي مصاريف الشراء غير المباشرة، مصاريف الإنتاج غير المباشرة، مصاريف التوزيع غير المباشرة. فمثل هذه المصاريف تتطلب معالجتها المحاسبية توزيع أولي لها بواسطة مفاتيح التوزيع (معدلات أو نسب مئوية تتحدد بالمتر المربع المشغول من قبل القسم مقارنة بالمساحة الإجمالية، عدد العاملين بالقسم إلى العدد الإجمالي... الخ) قبل تحميلها للتكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) ومن ثمة إلى سعر التكلفة، وتشمل بعض المصاريف مثل الطاقة والكهرباء، اليد العاملة غير المباشرة، و المصاريف العامة (الإيجار، اهتلاك، الآلات).

✓ **مراكز التحليل:** مركز التحليل هو قسم من نظام محاسبي متواجد فعلا في المؤسسة، هذا القسم يقوم بنشاط معين يسعى لتحقيق هدف<sup>2</sup>، ويعرف مركز التحليل أيضا "بأنه تقسيم محاسبي للمؤسسة يتلاءم مع التنظيم الوظيفي لها (تموين، إنتاج، توزيع، إدارة)

ترتكز عملية تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز تحليل على طبيعة وحجم نشاطها، أي أن عملية تقسيم المؤسسة إلى أقسام رئيسية وأقسام ثانوية تتم انطلاقا من الهيكل التنظيمي لها والتي وتجمع فيها الأعباء التي لا يمكن أن تخصص مباشرة، والتي تجمع فيها المصاريف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة ومن جهة نظرا لمعالجة المحاسبية يوجد صنفين من مراكز التحليل :

**مراكز تحليل فعلية (رئيسية):** وهي ذات نشاط قابل للقياس وتمثل في: قسم التموين، الإنتاج والتوزيع. قسم التموين: داخل المؤسسة هو قسم رئيسي متجانس ذو نشاط اقتصادي متمثل أساسا في الشراء و التخزين وهو نشاط قابل للقياس وحدة القياس قد تكون الكمية (القيمة) المشتراة أو المستخدمة من المواد الأولية أو المنتجات (نصف مصنعة، تامة... الخ).<sup>3</sup>

<sup>1</sup> طلال عبد الحسن الكسار ومحمود جلال أحمد، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، 93.

<sup>2</sup> بديسى فهمه، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدى للنشر و التوزيع، الجزائر، 2012، ص110.

<sup>3</sup> رحال علي، مرجع سابق، ص 50.

**قسم الإنتاج:** و المتمثل في الو رشات هو كذلك قسم رئيسي متجانس لأنه قابل للقياس بواسطة وحدة معبرة عن نشاط القسم قد تكون عدد الوحدات المنتجة أو ساعات العمل المباشرة  
وحدة قياس الإنتاج قد تكون كمية (قيمة) الموارد المستعملة، ساعة اليد العاملة، ساعة عمل الآلة، الوحدات المنتجة...ا.

**قسم التوزيع:** قسم رئيسي ذو نشاط متجانس متمثل في البيع أساسا. وحدة القياس قد تكون تكلفة الإنتاج المباع، رغم الأعمال، الوحدات المباعة...الخ  
فبعد تحديد نوع أو طبيعة وحدة القياس، وهذا حسب نشاط كل قسم، يتم تحديد وحدات القياس، والتي تعتمد لتحديد تكلفة وحدة القياس (ت.و.ق)، والتي تمثل المؤشر الذي بواسطته تحمل الأعباء غير المباشرة المحسوبة على مستوى كل قسم من الأقسام الأساسية إلى سعر التكلفة. و تحسب تكلفة وحدة القياس من العلاقة :

$$\text{كلفت وحدة العمل} = \text{إجمالي التكاليف غير المباشرة الخاصة بالقسم} / \text{عدد وحدات القياس}$$

أما الأعباء غير المباشرة و المسجلة على مستوى الأقسام المساعدة، و المتمثلة في الأقسام التي تقدم خدمات لمساعدة الأقسام الأساسية، وتبقى ذات أهمية لتسيير المؤسسة مثل قسم الصيانة، قسم الطاقة والكهرباء، قسم الأمن... إلخ، فقبل تحميلها إلى سعر التكلفة توزع على الأقسام الأساسية حسب مفاتيح توزيع (نسبة مئوية) تتحدد على أساس معدل استفادة كل قسم أساسي من خدمات القسم المساعد المعني<sup>1</sup>

#### رابعا: آليات توزيع الأعباء غير المباشرة أو طريقة الأقسام المتجانسة

آليات التوزيع التي تعتمد محاسبيا لتوزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة، أو ما يعرف بطريقة الأقسام المتجانسة تتمثل أساسا في آليات التوزيع التنازلي أو التدريجي وتبادل الخدمات

#### 1. التوزيع التنازلي أو التدريجي ويمر بالخطوات التالية

**الخطوة الأولى:** وضع جدول توزيع الأعباء وهو جدول لتسجيل وتوزيع الأعباء غير المباشرة على كل قسم من الأقسام الأساسية و المساعدة وذلك بواسطة مفاتيح التوزيع و المقصود بمفاتيح التوزيع<sup>1</sup> هو أسلوب أو طريقة لتحديد أو تقسيم المصاريف غير المباشرة (المصنفة حسب طبيعتها) بين مختلف المراكز، فهي تستخدم من قبل وحدات العمل من أجل الحصول على تحميل المصاريف غير المباشرة على مختلف المراكز بأكثر دقة، بالإضافة إلى مفاتيح التوزيع تبين وحدة العمل بوضع قواعد التوزيع<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>. بديسي فهمه، (مرجع سابق)، ص113.

فالجدول يحوي عدد من الأسطر بقدر عدد الأعباء و عدد من الأعمدة بقدر عدد الأقسام أو مراكز التحليل، مجموع الأعباء المسجلة على مستوى كل قسم يسمى بمجموع التوزيع الأول.

**الخطوة الثانية:** توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية، وذلك بواسطة معدلات أو نسب مئوية (مفاتيح التوزيع) حسب استفادة كل قسم أساسي من خدمات الأقسام المساعدة حيث يتم إفراغ الأقسام المساعدة من الأعباء غير المباشرة المسجلة على مستواها، وبذا تختفي هذه الأقسام محاسبيا، و المجموع المحصل عليه، ويكون على مستوى الأقسام الأساسية فقط، يعرف بالتوزيع الثانوي.

بالاعتماد على طبيعة وحدات القياس لنشاط كل قسم من الأقسام الأساسية يتم الأساسية يتم تحديد وحدات القياس، والتي تعتمد لتحديد تكلفة وحدة القياس. بواسطة وحدة القياس تحمل التكاليف غير المباشرة لكل قسم أساسي إلى تكلفة معينة (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) ثم إلى سعر التكلفة. ويمكن التعبير عن آلية التوزيع التنازلي، بشكل عام من الجدول التالي

جدول رقم (01): إليه التوزيع التنازلي أو التوزيع التدريجي

قسم مساعد1	قسم مساعد2	قسم أساسي1	قسم أساسي2	قسم أساسي3
مج.ت. أ.1	مج.ت. أ.2	مج.ت. أ.3	مج.ت. أ.4	مج.ت. أ.5
مج.ت. أ.1		←		
		←	←	←
	مج.ت. أ.2			
0	0	مج.ت. ث.3	مج.ت. ث.4	مج.ت. ث.5

المصدر: بديسي فهيمه، مرجع سابق، ص 116.115.

حيث أن: مج.ت. أ.=مجموع التوزيع الأولي

مج.ت. ث.=مجموع التوزيع الثانوي

فالجدول يظهر بوضوح الآلية التي تتم من خلالها عملية التوزيع التنازلي. فالقسم المساعد1 يقدم خدمة للقسمين الأساسيين 1 و2، وبذلك فإن أعباء هذا القسم توزع عليها حسب استفادة كل منها من خدمات هذا القسم. في حين يقدم القسم المساعد 2 خدمات للقسمين الأساسيين 2 و3، وبذلك فإن أعباء هذا القسم توزع عليها حسب معدل استفادة كل منها من خدماته. ولا توجد علاقة بين القسمين المساعدين ولا حتى بين الأقسام الأساسية، وهذا ما يفسر اتجاه الأسهم، أو حركة توزيع الأعباء غير المباشرة.

## 2. التوزيع التبادلي أو تبادل الخدمات

يحدث في كثير من الأحيان أن تبادل الأقسام المساعدة، وحتى الأساسية، الخدمات فيما بينها، مثل قسمي الصيانة و النقل. فالأول يضمن تقديم خدمات صيانة للآليات و المعدات التي يجوبها قسم النقل، وهذا الأخير يضمن تزويد قسم

الصيانة بما يحتاجه من مواد ولوازم.ومن أجل تحديد الأعباء الإجمالية غير المباشرة للقسم الأول لابد من معرفة أعباء القسم الثاني و العكس صحيح.و الجدول الموالي يوضح آلية التوزيع التبادلي

جدول رقم (02) : التوزيع التبادلي

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		البيان
ص3	ص2	ص1	س2	س1	القسم
<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	مجموع الاعباء
<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>(X)</b>	توزيع أعباء القسم
<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	توزيع أعباء القسم
<b>X XX</b>	<b>X XX</b>	<b>X XX</b>	.	.	المجموع الثانوي

قسم الإنتاج: ويتمثل في الو رشات هو كذلك قسم رئيسي متجانس لأنه قابل للقياس بواسطة وحدة معبرة عن نشاط القسم قد يكون عدد الوحدات المنتجة أو ساعات العمل المباشر<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>ر حال على، مرجع سابق، ص48.

### 1.3. اختلال النظام التقليدي:

بنى النظام التقليدي لمحاكاة التكاليف تقنياته على عدة أسس، اعتبرت آنذاك كحلول لمعالجة تخصيص الأعباء غير المباشرة بغرض حساب دقيق لتكلفة المنتجات، فتنقسم المؤسسة إلى مراكز تحليل بني على فرضية التجانس، كما أن توزيع تلك الأعباء على هذه المراكز يتم بشكل تقريبي، واختيار وحدات العمل تحكمه الطرق الإحصائية.

**1-** تجانس الأقسام في النظام التقليدي يفترض تجانس الأنشطة المؤداة في كل قسم، أي أنها تستهلك موارد هذا الأخير بنفس النسبة، لكن في الواقع يخضع تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، أي أن التقسيم يتم على أساس مراكز المسؤولية أو مراكز موازنة، الأمر الذي يؤدي إلى تجميع الكثير من الأنشطة غير المتجانسة تتميز بآلات بسيطة وأخرى أكثر تعقيدا وأكثر تكلفة، يد عاملة ذات تكاليف متفاوتة، لاختلاف مستوياتها وتأهيلها. وكل هذا ناتج بشكل خاص عن التطور الدائم لوسائل الإنتاج، الذي أدى إلى زيادة الاعتماد على الآلات المتطورة في كثير من مراحل الإنتاج، وبالتالي نحصل على أقسام ليس لها من التجانس إلا الاسم، لذا يستحيل قياس نشاطها بشكل دقيق باستعمال وحدات العمل، فيؤدي ذلك إلى تحميل خاطئ لتكاليفها، إذ أنه عند حساب التكلفة النهائية تتحمل المنتجات التي تستعمل آلات بسيطة تكاليف أكثر تعقيدا وأكثر مما استهلكته، في حين تتحمل المنتجات التي تستعمل آلات متطورة تكاليف أقل لأن الحساب مبني على التكلفة المتوسطة، فلا يميز بين مختلف وسائل الإنتاج داخل نفس القسم.

ومن العوامل الأخرى لفقدان خاصية التجانس درجة تعقيد المنتجات، فحجم الكميات المصنعة وأوقات تغيير المعدات، وتكوين ملفات التصنيع، والتخطيط ودرجة تعقيد التموين بالمواد، وقيود التخزين، و التوجيه التسويقي الذي يختلف باختلاف المنتجات ونوع الزبائن المقصودين، كل هذه العوامل يتجاهلها النظام التقليدي، فهو يقيس نشاط كل مركز إما بالحجم أو رقم الأعمال المحقق ساعات العمل المباشرة، أو كميات المواد المستهلكة، ونتيجة لعدم أخذ عوامل فقدان التجانس هذه بالحسبان، تحمل تكاليف كبيرة للمنتجات عالية التعقيد و المنتجة بكميات قليلة. هذا كله أدى إلى كون عملية قياس نشاط المراكز غير سليمة، وبعبارة أخرى فإن وحدات العمل المستعملة لهذا الغرض أصبحت غير معبرة وهو ما سنحاول عرضه في العنصر الموالي.

**2- وحدات العمل:** تم اختيار وحدات العمل كما رأينا سابقا بالبحث عن العنصر الأكثر تأثيرا في تكلفة كل مركز، باحتساب معامل الارتباط بين وحدات هذه الأخيرة مع عدة عناصر والتي غالبا ما تكون أعباء مباشرة مثل اليد العاملة المباشرة أو المواد المستهلكة، الخ. وهذا يعني تمثيل الواقع من وجهة إحصائية مع كل ما يشوب هذه العملية من انحرافات.

ومن جهة أخرى فإن طبيعة الوحدات المستعملة نفسها تشوبها بعض العيوب فعمليا أغلب وحدات العمل المستعملة لقياس النشاط تتمثل في ساعات العمل المباشر، نظرا لكونها متاحة ومناسبة للاستخدام، وحتى اليوم مازال العمل المباشر، نظرا لكونها مناسبة للاستخدام وحتى اليوم مازال العمل المباشر، يتخذ أساسا لتحميل التكاليف غير المباشرة في

بعض المؤسسات، ففي اليابان على سبيل المثال فإن ساعات العمل المباشر مازالت تستعمل على نطاق واسع كأساس للتحميل في بعض الصناعات.<sup>1</sup>

فيما يتعلق بالعوائق المتعلقة بمحيط المؤسسة، ذكرنا سابقاً أن النظام التقليدي لمحاكاة التكاليف يرتكز أساساً على طريقة الأقسام المتجانسة. وبما أن أهم ما يميز النشاطات الاقتصادية في الوقت الحاضر، هو وقوعها تحت هاجس المنافسة على الصعيد العالمي، فالحوجز التقليدية لانسياب السلع و الخدمات من رسوم جمركية وحصص كمية أخذة في التلاشي، مما أدى إلى بروز منافسين جدد على درجة عالية من المهارة و القوة.

فقد شهدت العقود الأخيرة العديد من التغيرات العالمية السريعة والمتلاحقة، فنشأ نظام عالمي جديد في الاقتصاد العالمي يتسم بالتحريك وإزالة القيود و الاندماج بين الأسواق العالمية، فظهر مفهوم العولمة والتي تعني تزايد الاعتماد الاقتصادي المتبادل بين دول العالم بوسائل منها زيادة حجم وتنوع معاملات السلع والخدمات عبر الحدود والتدفقات الرأسمالية الدولية، وكذا من خلال سرعة انتشار التكنولوجيا.

فأثر هذا الواقع الجديد على المؤسسات تأثيراً كبيراً، حيث تستلزم عولمة الاقتصاد أن تستند المؤسسة على نمذجة جديدة لوظائفها من أجل قيادة إستراتيجية فعالة، والتي لا تعتمد على المنتجات كأساس تقييمي وحيد فلتتحقق أداء فعال لا بد من الأخذ بعين الاعتبار معياراً شاملاً بسبب التغيرات المتزايدة في محيط المؤسسة.

كما أن التطورات السريعة في السوق الدولي والانفتاح المتزايد للمنافسة العالمية، لا يسمح بافتراض استقرار المحيط على المدى الطويل، وهذا ما يجعل فرضية الاستقرار المحيط على المدى الطويل، وهذا ما يجعل فرضية الاستقرار لتاييلور غير محققة.

1. ري اتش جاري سون وإيريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين، الرياض، زايد دار المريخ، ص222.

## خلاصة الفصل الأول

توصلنا من خلال هذا الفصل إلى أن محاسبة التكاليف هي نظام معلومات داخلي فرعي له تقنياته الخاصة لجمع و فحص وتبويب بيانات التكاليف، بغرض تحليل مكونات هذه التكاليف ومتابعة تطورها لمساعدة المديرين على اتخاذ القرارات اللازمة، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير وتقييم الأداء.

ومن الطرق التي تستعمل لحاسب التكاليف النهائية للمنتجات، و معالجة مشكل تحميل الأعباء غير المباشرة نجد طريقة الأقسام المتجانسة التي استوحى فكرتها من المدرسة العلمية لتايلور، والمهدف من خلال هذه الطريقة هو تحميل الأعباء غير المباشرة من جهة وتحميل المسؤوليات من جهة أخرى، بتقسيم المؤسسة إلى مراكز متجانسة، وتوزع عليها أعباء المؤسسة كمرحلة أولى للتحميل باستعمال مفاتيح التوزيع، لتحميل هذه الأعباء في مرحلة أخرى إلى المنتجات، بعد قياس نشاط كل مركز باستعمال وحدات العمل، لكن بالرغم من انتشار العمل بها بشكل واسع إلا أنها لاقت عدة عوائق أثرت سلباً على فعاليتها كموجه لقرارات المديرين، خاصة فيما يتعلق بالتحكم في التكاليف، وأصبح يطلق عليها النظام التقليدي لمحاسبة التسيير، وتلك العوائق منها ما هو متعلق بالمؤسسة مثل تطور كل من شكل تنظيمها ونظم إنتاجها وتغير هيكلتها تكاليفها، وهناك آخر يتعلق بتقنيات النظام التقليدي، التي أصبحت غير فعالة نظراً للتغيرات الحاصلة على مستوى المؤسسة و المحيط.

## الفصل الثاني

### نظام التكلفة على أساس النشاط

(ABC)

## مدخل الفصل الثاني:

في ظل بيئة تتسم بالتطور التكنولوجي الهائل وبتنوع وتعقد المنتجات واشتداد المنافسة واشتعالها و بالمواصفات القياسية للمنتج، نال نظام التكلفة على أساس النشاط اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال الإدارة ويعود هذا الاحتفاء المتزايد بالموضوع على ما قدمه وأضافه من قيمة لأنظمة التكاليف التقليدية مما يعني أن تطبيقه، يؤدي إلى تحسين الأداء الكلي للمؤسسة ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية لها و قدم هذا الفصل نشأة، مفهوم وأهداف نظاما لتكلفة على أساس النشاط، إضافة إلى عوامل ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط، استخداماته ومقوماته ثم تم تقييم النظام بالإضافة إلى التفرقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط و الأنظمة التقليدية.

## 2.1. نشأة، مفهوم وأهداف نظام التكلفة على أساس النشاط

نشأة نظام التكلفة على أساس النشاط: نتيجة التطور الحاصل في تقنيات الإنتاج من جهة و قصور الأنظمة التقليدية عن مواكبة هذه التطورات، اتجه المسيرين و الاكاديميون للبحث عن نظام جديد يكفل لهم ملائمة عن التكاليف، وقد ظهرت أولى هذه المحاولات في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1963. إذ كلف فريق من قسم المراقبين في شركة لدراسة واقتراح طريقة للتحكم الجيد في النمو المتتابع للتكاليف غير المباشرة، وبعد الدراسة أقرح الفريق أنه للتحكم الجيد في هذه التكاليف يجب معرفة الأنشطة التي سببتها<sup>1</sup>، حيث لاحظوا أن معظم التكاليف الغير المباشرة تنشأ نتيجة القرارات المتخذة سلفاً بمعنى أن سبب التكلفة يوجد قبل حدوثها لذا وجب مراقبة الأنشطة التي تعتبر أصلاً لتلك التكاليف،<sup>2</sup> لكن استخدام هذه الطريقة في مؤسسة بقي محصوراً في تتبع التكاليف غير المباشرة ولم يستعمل في جوانب أخرى.

كما أن بعض المدراء و الاكاديميين الألمان ينتقدون زعمهما بأنها من أكتشف مصطلح "موجهات التكلفة بينما وقبل عدة سنوات كان الاكاديميون مثل "كابيلن" قد اقترح أساساً لتخصيص التكاليف غير المباشرة للأقسام المساعدة و التي كانت متشابهة تقريباً مع موجهات التكلفة<sup>3</sup> وفي بداية الثمانينات ظهرت محاولة تبنتها هيئة متكونة من عدة خبراء من عدة مؤسسات و أكاديمين بهدف إنشاء نظام جديد للتسيير مبني على التكاليف أسموه بنظام تسيير التكاليف، لكن البدايات الفعلية لهذا النظام كانت في منتصف الثمانينات نتيجة أبحاث كل من Kaplan و cooper في بعض المؤسسات حيث استعمل الباحثان الأنشطة كأساس لتخصيص التكاليف غير المباشرة<sup>4</sup>.

جدول رقم (03) يظهر أهم المصطلحات التي يركز عليها نظام التكلفة على أساس النشاط.

العربية	الانجليزية	التعريف
الأنشطة	Activity	مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة إلا اقتصادية.
وعاء التكلفة	Cost Pool	أقل مستوي من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف، سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام، ويستخدم في إعداد معدل التحميل.
المسار	process	وسلسلة من النشاطات المترابطة لأجل تحقيق هدف معين مثل: تسديد فاتورة

<sup>1</sup> - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، عمان، الطبعة الأولى، دار الحامد، 2007، ص 160.

<sup>2</sup> - Khouatra et T. LEXTRAIT, Comptabilité de Gestion, Edition Ellipses, Paris, 1996, p132. ص 160.

<sup>3</sup> - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق، ص 160.

<sup>4</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004، ص 219

		يتطلب تنفيذ عن أنشطة مترابطة.
مسبب التكلفة	Cost Driver	هو الوسيلة التي توضح العلاقة السببية بين كلفة النشاط والمخرجات من منتجات أو خدمات. أو هو عامل يؤثر على التكلفة، بمعنى أن التغيير في مسبب التكلفة بسبب التغيير في إجمالي التكلفة المرتبطة المتعلقة بغرض التكلفة.
غرض التكلفة	Cost Objects	هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة)، أو وحدة تنظيمية (قسم ، وظيفة...الخ)، وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته، سواء كان منتج، أو عملاء أو قنوات توزيع، أو مجالات وظيفية.
تخصيص التكلفة	Cost Allocation	يعني بها أن يتم توزيعها على أسس معينة ملائمة تعبر عن وحدة التكلفة حيث ينبغي أن تكون هناك علاقة سببية ومفهومة بين عناصر التكاليف المراد توزيعها ، وبين وحدة التكلفة المستخدمة في إجراء التوزيع.
مركز النشاط	Cost Center	هو جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل بشكل مستقل، أو المراكز الفنية و الإدارية التي تتخذ كأساس لحصر وتحميل التكاليف غير المباشرة لكل مركز نشاط أو مجمع تكلفة الذي يتم فيه تجميع لعناصر التكاليف في مجموعات يجمعها قاسم مشترك بحيث يسهل فيما بعد توزيع تلك التكاليف على أساسه.

المصدر: من إعداد الطالبة

تم الجدول بالاعتماد على أعمال:

1. تشارلز هورنجرن، مرجع سابق، 1996، ص 56.
2. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية ABC، الطبعة الأولى، الإسكندرية، الدار الجامعية، ص ص 79. 80.
3. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في الحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، مرجع سابق، ص 304.
4. أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء "دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسعير، ديسمبر 2010، ص 100.
5. ناصر نور الدين عبد اللطيف الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، مرجع سابق، ص 219.

6. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، مرجع سابق، ص304.

7. طلال عبد الحسن الكسار ومحمود جلال أحمد، مرجع سابق، ص362.

ب/ مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

لقد طور كل من "Cooper and Kaplan" مدخلا جديدا لحساب تكلفة المنتجات، أطلقا عليه نظام التكلفة على أساس النشاط، يركز هذا المدخل على الحاجة على تفهم أعمق لسلوك التكاليف ومن ثم تحديد مسببات التكلفة غير المباشرة، فالتكاليف غير المباشرة لا تتحمل بها المنشأة لأنها تحدث نتيجة لمسببات لها، وإذا اتخذ قرار بتخفيض ما يسبب هذه الأنشطة المستهلكة للموارد فإن ذلك سيؤدي إلى تخفيض دائم في التكاليف، فالمنتجات لا تستهلك الموارد، لذلك فإن التركيز على الأنشطة التي تسبب استهلاك الموارد يمكن أن يؤدي إلى الرشد في إدارة كل تكاليف المنشأة، ولقد لقي تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين، كما أحدث تطورا في طرائق تخصيص التكاليف غير المباشرة، تطورات في مجال تحديد مسببات التكلفة والأنشطة التي تقوم بها الإدارات المختلفة في المؤسسة، مما يؤدي في نهاية الأمر إلى رد كل تكلفة إلى النشاط الذي استخدمها وما يلي ذلك من خطوات في تحديد تكلفة المنتجات على أساس الأنشطة التي استهلكتها وفي مجال تقييم الأداء وترشيد التكاليف في المؤسسات<sup>1</sup>

جدول رقم (04): بعض مفاهيم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

الرقم	التعريف
1	منهج يقيس تكلفة أداء الأنشطة و الموارد ووحدات التكلفة، ويتم تخصيص المواد على الأنشطة ثم يتم تخصيص الأنشطة على وحدات التكلفة.
2	عبارة عن نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدي، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي توفر بها الشركة أولا، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء، وذلك بحسب الاستفادة منها.
3	نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى لتخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على مجتمعات الكلف والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات، بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها.
4	هو مدخل للتكاليف التي تخصص إلى تكلفة المنتجات أو الخدمات أو الزبائن بناء على استهلاك المصادر التي تسببها الأنشطة.

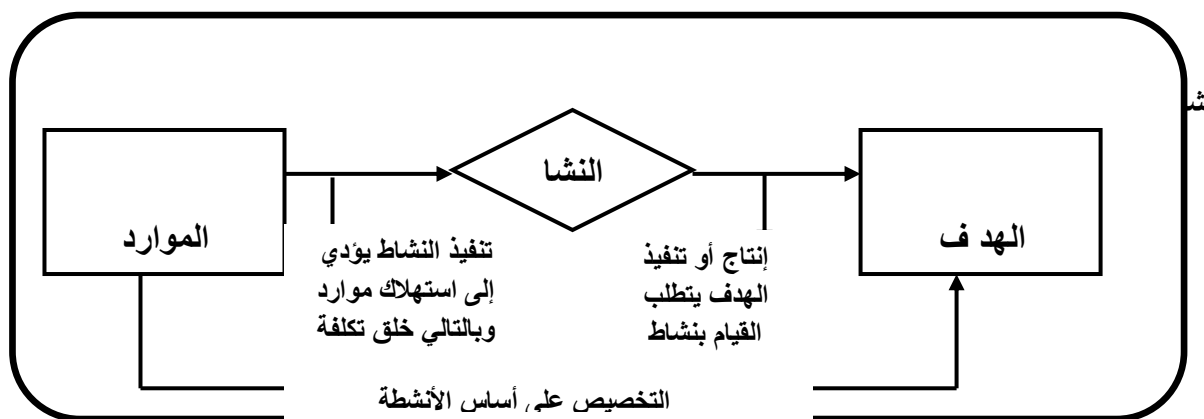
المصدر: من إعداد الطالبة

بالاعتماد على أعمال كل من :

<sup>1</sup> إبراهيم ميدة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني 2005، ص 284.

- 1) منير سالم وآخرون، مجلة علمية تصدرها الجمعية العربية للتكاليف، العدد الثالث، 1996، ص5.
  - 2) إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني، 2005، ص284.
  - 3) ماهر موسي درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة "دراسة ميدانية، مجلة العلوم الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2007، ص680.
  - 4) درحمون هلال و آخرون، كيفية وضع وتطبيق نظام في المؤسسة الاقتصادية، مداخلة ضمن ملتقى وطني بعنوان، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائية تحليل الموجود من أجل الاستشراف، الإبداعات المستقبلية، بدون سنة. ص3.
- من خلال التعاريف السابقة لنظام ABC تتبين لنا العلاقة الأساسية التي تحكم عمل هذا النظام، فنجد من جانب حدوث التكاليف و ذلك من خلال استهلاك موارد المنظمة، من خلال استهلاك موارد المنظمة، زمن جانب آخر طلبا على مهمات معينة (أنشطة) يؤدي تقديمها إلى زيادة التكاليف.
- ولعل الشكل التالي شكل يوضح آلية هذه العلاقة. فلكل سبب ( منتج أو أي هدف تكلفة ) نتيجة ( تكلفة الطلب على الأنشطة ) .

الشكل رقم (01) التخصيص على أساس الأنشطة



المصدر: عماد يوسف الشبخ تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على أحدي شركات البلاستيك الأردنية (دراسة ميدانية)، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية الإنسانية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المجلد العاشر، العدد الأول، عمان، ص10.

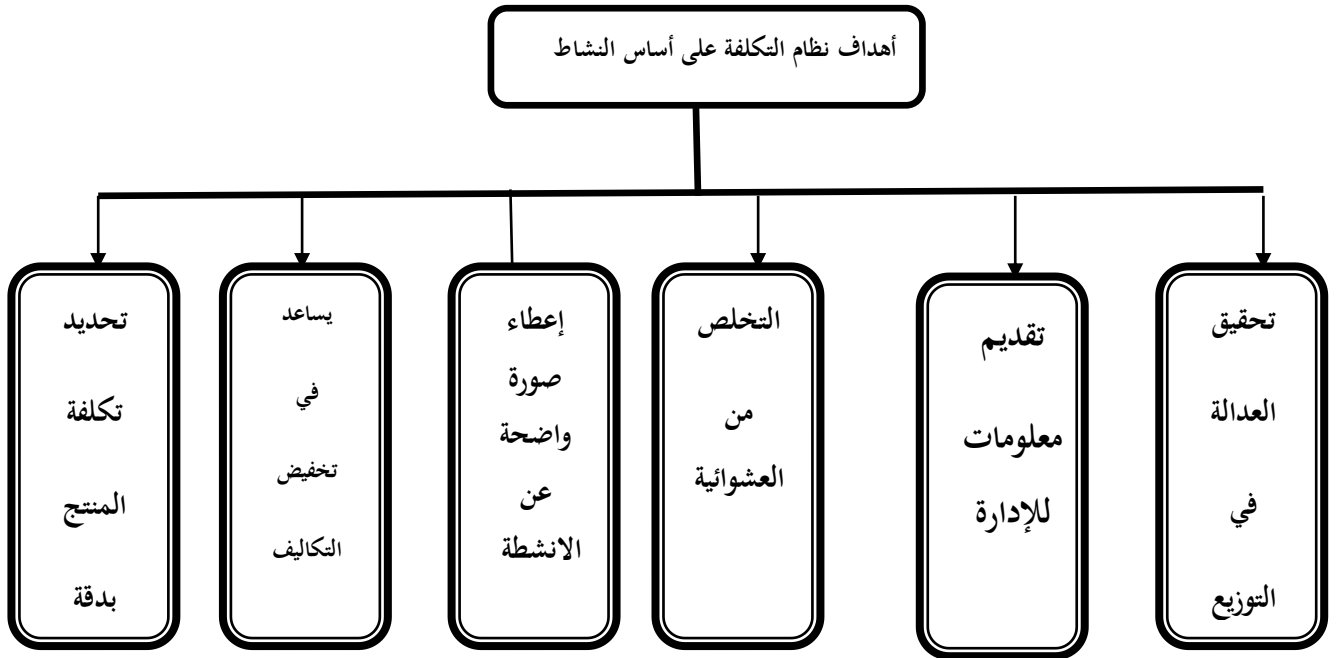
ج/ أهداف نظام التكلفة على أساس النشاط:

يهدف نظام التكلفة على أساس النشاط إلى<sup>1</sup>:

- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- ✓ تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قسم ما.

<sup>11</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، عمان، الطبعة الأولى، دار الحامد، 2007، ص164.

- ✓ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
  - ✓ يساعد إدارة المنشأة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حده.
  - ✓ يساعد نظام التكلفة على أساس النشاط إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة.
  - ✓ تخفيض التكاليف هدف تسعى إليه كل منشأة ونظام التكلفة على أساس النشاط يساعد على تحقيق هذا الهدف من خلال التحديد الدقيق للأنشطة التي تضيف قيمة أولا ومن ثم التقليل أو رفع الأنشطة التي لا تشكل وجودها أهمية أو إضافة قيمة للمنتج وزيادة فعالية الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج<sup>1</sup>.
- الشكل رقم: (02) أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 165.

<sup>1</sup> - عباس نوار الكحيط الموسوي وفاطمة صالح مهدي الغربيان، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة TQM وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثمانون، 2010، ص 12.

## 2.2. عوامل ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط، افتراضاته ومكوناته

إن القصور الذي ظل يلاحق الأنظمة التقليدية مما جعل منها نظاما لا يواكب المتغيرات الحالية هذا الذي دعى البحث عن أنظمة جديدة تخدم بيئة الأعمال الحالية، لذا سنتطرق في هذا الجانب العوامل التي جعلت ABC حديث العصر في المجال الخاص به، إضافة إلى معرفة افتراضاته، ثم تتبع مكوناته.

### أ/ عوامل ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط :

قبل الحديث عن الظروف التي ساعدت على ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط ليدخل مجال أنظمة التكاليف التقليدية لدى العديد من المؤسسات الأوروبية و اليابانية الأمريكية يجب التنويه إلى أن الاختلاف الرئيسي بنظام التكلفة على أساس النشاط وأنظمة التكاليف التقليدية يتمثل في كيفية معالجة وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات المختلفة، وبعبارة أخرى فإن عملية تحميل الموارد المباشرة، والعمل المباشر هي متشابهة في أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة حيث يحمل المنتج بالموارد المباشرة المصروفة له وبالعامل المباشر الخاص به بغض النظر عن نظام التكاليف المتبع.

وعليه فإن السمة الأساسية لنظام التكاليف المبني على أساس النشاط تتمثل كيفية معالجة وتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات المختلفة.

إلا أنه يتم تركيز الأسباب في مجموعتين:

### 1) تغير بيئة الأعمال الصناعية والإدارية و الخدمية:

بدأت في منتصف القرن العشرين تغيرات جذرية في بيئة الأعمال الصناعية والإدارية والخدمية نتيجة التطورات المتلاحقة في المعالجة الآلية في مجال الصناعة والإدارة، وظهر ما يسمى بنظم المعلومات مما نجم عنه تطورات متسارعة في الأنظمة الإنتاجية باتجاه استخدام أوسع للتكنولوجيا الحديثة التي تتمثل في ظاهرة الآلية واستخدام الإنسان الآلي وذلك أدى إلى ظهور ما يسمى بنظم التصنيع المتقدمة، التي تتصف بالمرونة في الإنتاج، بحيث يمكن عن طريق إعداد وتجهيز الآلات إنتاج مجموعات مختلفة من المنتجات بينما تتصف نظم التصنيع التقليدية بالثبات وإنتاج منتج واحد أو مجموعة صغيرة من المنتجات المتجانس

### 2) ازدياد حدة المنافسة:

زيادة حدة المنافسة بل ضرورة المنافسة في السوقين المحلي و العالمي الأمر الذي تطلب من الإدارة التركيز على ضرورة تخفيض التكلفة، وإتباع سياسة إنتاجية مرنة تقوم على تعدد المنتجات وإدخال منتجات جديدة ومطورة باستمرار وذلك بسبب العمر الإنتاجي للمنتج، وكذلك البحث عن أسواق جديدة عبر التوسع الجغرافي الوظيفي.

لقد أدى هذا التوجه إلى جعل الأنشطة الإدارية أكثر تعقدا، فتعددت أقسام المنظمة وفروعها، وظهرت ضرورة استحداث أدوات رقابية جديدة تقوم على اللامركزية في الإدارة والتقوم السليم لأداء المشرفين في الأقسام و الفروع المختلفة، كذلك ضرورة التسعير الداخلي الدقيق للتعاملات بين الأقسام والفروع المختلفة في المنظمة الواحدة كما

يوفر نظام التكلفة على أساس النشاط معلومات تكاليفه أكثر دقة وتتصف بالموضوعية، تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج وأنشطة مختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، وإعادة تصميم المنتج النهائي كما يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم المتغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة اتخاذ قرارات معينة مثل: إدخال تحسينات على العملية الإنتاجية، إجراء تعديل في تصميم المنتجات، إتباع أساليب تكنولوجية حديثة<sup>1</sup>، وهناك من أضاف بعض العوامل التي كانت سببا في نشوء نظام ABC منها ما يأتي:

- 1) الانتقادات الموجهة للنظام التقليدي خاصة في توزيع لتكاليف وعدم القدرة على تحديدها بشكل صحيح بالإضافة إلى عدم القدرة على تحقيق الرقابة عليها.
- 2) نظام التكلفة ABC يوفر بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية ومن ضمنها التسعير، اختيار مزيج الإنتاج الأمثل وتحسين مقاييس الأداء، وترشيد تكاليف الإنتاج، الأمر الذي سيؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.
- 3) تزايد نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع التكاليف: نظرا لتقدم عمليات الإنتاج وانخفاض التكاليف المباشرة للإنتاج مقارنة مع الوضع السابق والاستخدام الواسع لتكنولوجيا المعلومات الأمر الذي أدى إلى زيادة التكاليف غير المباشرة<sup>2</sup>.

## ب/ المكونات الأساسية لنظام التكلفة على أساس النشاط

### المهمة والنشاط :

#### 1. المهمة

يجدر بالذكر أن استعمال مصطلح "المهمة" عند الحديث عن نظام (ABC) يكاد ينحصر عندا لكتاب الفرنسيين، أما الانجلوساكسون فيدرجون مفهوم المهمة في مفهوم النشاط، وحتى الكتاب الفرنسيون منهم من لم يتعرض لمفهوم المهمة، ولم يستعمل هذا المصطلح مثل (MEVELLEC)<sup>1</sup> أما (LEBAS) و (LORINO) فقد أدرجا خصائص مفهوم المهمة في مفهوم النشاط .

إلا أن هناك من نعرض لتعريف المهمة مثل (BOUQUIN)، فهو يعرفها بأنها العلاقة الأساسية التي تربط التدفقات داخل المؤسسة وتسبب التكاليف.

أما (MENDOZA) و (BESCOS) فلم يعرفا المهمة إلا أنهما أعطيا مثلا عن المهام المكونة لنشاط تمرير الطلبية (Passation de Commande) وهي الكميات والآجال، إعداد الطلبيات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- حسام الدين بشير الزطمة، نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة (دراسة تطبيقية على إحدى شركات المقاولات، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، 2006، ص ص58-59. بتصرف.

<sup>2</sup>- محمد عبد الله أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB، في بلديات قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة 2008، ص ص39-40.

<sup>3</sup>"à la Française", Groupe HEC, SD, p:03. [www document]

وعلى العموم يمكن تعريف المهمة بأنها "كل عمل في المؤسسة لا يمكن تجزئته، مثل تحرير فاتورة، تشحيم آلة .<sup>2</sup>

## أ.2. النشاط ( Activity )

يعد مفهوم النشاط جوهر طريقة نظام التكلفة على أساس النشاط فحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة بدل تقسيمها إلى مراكز تحليل وهذا يعني أن نظام (ABC) يقدم المؤسسة كلها كسلسلة من الأنشطة المترابطة في إطار عمليات معرفة بوضوح وإن هذه الأهمية لمفهوم النشاط<sup>3</sup> .

### النشاط وتصنيفاته و خصائصه

<p>عرف النشاط عدة مفاهيم كونه جوهر نظام التكلفة على أساس النشاط هناك من يعرفه على أنه "عبارة عن مجموعة من الأعمال أو المهام التي تهدف إلى تحقيق إضافة قيمة معينة أو تسمح بتحقيق هذه الإضافة في المدى القصير أو الطويل.</p> <p>أما آخر فقد عرف النشاط " هو عبارة عن القيام بفعل ما وبكيفية معينة مستهلكة في ذلك، حجما من الموارد .وهذا يعني أن وراء كل نشاط هناك أفعال تستهلك موارد والتي تعتبر سبب وجود التكاليف .</p> <p>و عرفها آخر تعريفا مشابها للتعريف السابق وهو أن "النشاط هو مهمة خاصة أو مجموعة من المهام المنحزة من نفس الطبيعة و التي تسمح بإضافة قيمة لإنتاج منتج معين )</p> <p>أما M.Porter فإنه يعرف النشاط على مستوى شامل في المؤسسة حيث يعتبر أن المؤسسة عبارة عن مجموعة من الأنشطة المترابطة و المتناسقة و التي تشكل في مجموعها ما سماه بسلسلة القيمة و التي تهدف إلى إضافة قيمة للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة لعملائها مكتسبة بذلك قيمة</p>	<p>النشاط</p>
<p>منذ بروز نظام التكلفة على أساس النشاط في ثمانينات القرن الماضي ،تعددت تصنيفات النشاط ،حيث نجد كل باحث يصنفه من زاوية أو من عدة زوايا ومن أهم الكتاب الذين اهتموا بذلك :بورتر ،كوبر وكابلن و لوري نو .</p> <p><b>أولاً: تصنيف M.Porter</b></p> <p>لقد قدم M.Porter تصنيف آخر للأنشطة ،حيث ذكرنا سابقا أنه يعتبر المؤسسة أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة و المتناسقة و التي تسعى في مجموعها لتقديم قيمة للزبون وهذا من خلال ما سماه بسلسلة القيمة حيث تقسم الأنشطة التي تتألف منها هذه السلسلة إلى فئتين رئيسيتين وهما الأنشطة الرئيسية و الأنشطة الداعمة .</p> <p><b>الأنشطة الرئيسية :</b> وهي تلك الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بإنشاء القيمة في المنتج بالنسبة للزبون وقد</p>	<p>تصنيفاته</p>

<sup>2</sup>[http://www.hec.fr/hec/fr/professeurs\\_recherche/upload/cahiers/CR763.pdf](http://www.hec.fr/hec/fr/professeurs_recherche/upload/cahiers/CR763.pdf)

3 - H. BOUQUIN, comptabilité de gestion, 2e Ed, Economica, France, 2003, p:62.

قام "بورتر" بتصنيفها إلى خمس أنشطة

1. الإمداد الداخلي: وتتمثل في أنشطة الاستقبال، المناولة، التفريغ، المراقبة،... الخ
2. الإنتاج: وتتمثل في الأنشطة المرتبطة بتحويل المدخلات إلى مخرجات وما يرافقها من أنشطة ملحقة مثل صيانة الأجهزة و مراقبة النوعية ،،،، الخ
3. الإمداد الخارجي: ويخص الأنشطة المرتبطة بالتوزيع المادي للمنتجات كالتخزين المنتج النهائي، نقله، التفريغ معالجة الطلبات ...
4. التسويق والبيع: وتتمثل في الأنشطة التسويقية كاختيار قنوات التوزيع و الإشهار و العلاقات العامة، وترقية المبيعات وتحديد السعر .
5. خدمات ما بعد البيع: وهي الخدمات التي يتطلبها المنتج من تركيب وصيانة وتكوين وإرشادات وغيرها و التي تدعم قيمة لدى مستعمليه .

● **الأنشطة الداعمة:** تلعب هذه الأنشطة على مساعدة الأنشطة الرئيسية، حيث بدونها لا يمكن للأنشطة الرئيسية إتمام أعمالها كما ينبغي وتتمثل فيما يلي :

1. **التمويل:** وهي عبارة عن كل الأنشطة المتعلقة بوظيفة الشراء لمستلزمات الإنتاج
2. **التطوير التكنولوجي:** وهي مجموع الأنشطة التي تعمل على تحسين المنتج و عملية الإنتاج .
3. **تسيير الموارد البشرية:** وهي كافة الأنشطة المتعلقة بتسيير الأفراد داخل المؤسسة كالتوظيف، الترقية، التكوين .
4. **بنية التحتية للمؤسسة:** وتتمثل في مختلف الوظائف الإدارية كالإدارة العامة أنشطة التخطيط، المالية، المحاسبة،... الخ

**ثانياً : تصنيف Cooper & Kaplan**

يعد كل من كوبر وكابلن من أبرز رواد نظام ABC في الولايات المتحدة وقد قدما تصنيف آخر للأنشطة يختلف كلية عن تلك التي سبقتها وذلك بالاعتماد على معيار المستوى التسلسلي أو الطبقي للأنشطة: تصنف الأنشطة وفقاً لهذا المعيار إلى أربعة فئات رئيسية هي :

- . أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة .
- . أنشطة على مستوى الدفعة .
- . أنشطة على مستوى نوعية المنتجات .
- . أنشطة على مستوى المصنع .

1. **أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة:** وهي الأنشطة التي يربط حدوثها بإنتاج وحدة منتج معينة بمعنى أن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تكون متناسبة طردياً مع الوحدات المنتجة ومن أمثلة هذه الأنشطة التقطيع، التركيب، الأجزاء، الصباغة... الخ .

<p><b>2. أنشطة على مستوى الدفعة:</b> وهي الأنشطة التي تم أداءها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج وبالتالي فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تتناسب طردياً مع عدد الدفعات أو المجموعات المنتجة من كل منتج ومن أمثلة هذه الأنشطة إعداد الآلات، عمليات الأمر بالشراء، عمليات الأمر بإنتاج، مناولة المواد... الخ</p> <p><b>3. أنشطة على مستوى نوعية المنتجات:</b> وهي الأنشطة التي تم القيام بها لدعم العمليات الخاصة بكل نوع من أنواع المنتجات على حده ولهذا فإن الموارد المستهلكة من طرف هذه الأنشطة تكون تابعة لدرجة تعقيد المنتج أو درجة تعقيد عمليات التصنيع ومن هنا تكون تكاليف هذه الأنشطة في هذا المستوى مختلفة عن تكاليف منتج آخر عند نفس المستوى مختلفة عن تكاليف منتج آخر عند نفس المستوى وذلك بسبب اختلاف مسارات العملية .</p>	
<p>رغم اعتماد أبرز الكتاب على أسس مختلفة ومتعددة في تصنيف الأنشطة إلا أن هناك مميزات أو خصائص تشترك فيهل جميع الأنشطة، حيث من أجل كل نشاط يجب تجميع كل المعلومات المتعلقة بالخصائص الآتية:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● الانتماء لمراكز المسؤولية</li> <li>● الاندماج ضمن مسار</li> <li>● الإنتاج (المخرجات )، الزبائن و الموردین المرتبطین بالنشاط</li> <li>● العوامل السببية أو "موجهات تكاليف الأنشطة</li> <li>● وحدة عمل النشاط</li> <li>● قياس الأداء</li> </ul>	<p><b>خصائص النشاط</b></p>

المصدر : من أعداد الطالبة

بالاعتماد على المراجع التالية

Michael Porter, l'avantage Concurrentiel, traduction par Philippe de la vergne ,Dunod ,Paris, France,1999,P56-61

محمد كنفوش، إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC دراسة تقييمية لنظام التكاليف المعتمد في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية "نفطال "

جامعة سعد دحلب . البليدة، 2007 ص 135-136

## ثانيا: مسببات التكلفة (Cost Drivers):

يمثل استخدام مسببات التكلفة محور تحديد التكلفة على أساس النشاط على عكس المداخل التقليدية التي تقوم على أساس وحدة العمل، بحيث نستخدم معايير للتوزيع: مثل حجم الإنتاج، ساعات العمل... الخ.

وبناء على ذلك فإنه يوجد فرق كبير بين وحدات العمل التي تستعملها أنظمة التكاليف التقليدية، ومسببات التكلفة التي تمثل أحد المبادئ الهامة التي يتأسس عليها نظام التكلفة على أساس النشاط وبهذا فإن هذا الأخير يركز الاهتمام على العوامل التي تسبب في حدوث التكلفة، وهو ما يسمح بتحليل وحدات النشاط وتحديد تكلفتها، مما يساعدهم في دعم رشاده القرارات المتخذة<sup>1</sup>.

### مسببات التكلفة وتصنيفاتها

مسببات التكلفة	يعرف مسبب التكلفة بأنه "مقياس يعكس السبب الجوهرى في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة . وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفذة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة . في التطبيق العملي ، ويعرف مسبب التكلفة أيضا "
تصنيفاته	<p>هناك تصنيفات عديدة لمسببات التكاليف سنستعرض أهمها فيما يأتي :</p> <p>أولاً: حسب مرحلة معالجة التكاليف</p> <p>تصنف مسببات التكلفة حسب هذا الأساس إلى مجموعتين أهمها :</p> <p>مسببات تكلفة المرحلة الأولى : وهي مسببات تتعلق بتخصيص الموارد على الأنشطة، وبالتالي فهي تستخدم لربط تكاليف الموارد بالأنشطة ويطلق عليها مسببات الموارد Resource Drivers</p> <p>2.مسببات تكلفة المرحلة الثانية : وهي مسببات تتعلق باستنفاد الأنشطة من طرف المنتجات (أغراض التكلفة ) وبالتالي فهي تستخدم لربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات ويطلق عليها مسببات الأنشطة (Activity Drivers) .</p> <p>وقد قسمت Carla.Mendoze مسببات الأنشطة إلى مجموعتين فرعيتين وهما :</p> <p>مسببات تتعلق بالعمليات المتكررة (Transaction Drivers):</p> <p>وهي مسببات عملية تستعمل في حالة استهلاك المنتج لنفس الوقت من النشاط (حالة المنتجات المعيارية )</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• مسببات تتعلق بالعمليات الخاصة ():</li> </ul> <p>وهي مسببات تتطلب استهلاك للموارد وكذا الوقت يختلف باختلاف أغراض التكلفة. حالة الإنتاج حسب الطلبات أو حسب صفة معينة .</p>

<p>أخذ مفهوم المسار عدة تعاريف</p> <p><b>التعريف الأول:</b> المسار هو " سلسلة الأنشطة التي يحركها نفس السبب "</p> <p><b>التعريف الثاني:</b> " المسار يحدد بثلاث مميزات هي :</p> <p>الغاية : بمعنى أن يؤدي إلى مخرجات .</p> <p>الوسائل :بمعنى أنه يستهلك موارد .</p> <p><b>التعريف الثالث :</b> المسار هو " مجموعة من الأنشطة المرتبطة في سبيل تحقيق هدف مشترك " .</p> <p><b>التعريف الرابع "</b> هو مجموعة من الأنشطة الضرورية لتصوير المنتج ،وتصنيعه وبيعه،ومتابعته بعد البيع ،وتسيير الأعمال الإدارية المتعلقة به " .</p> <p><b>التعليق على التعاريف:</b></p> <p>نلاحظ أن هناك اختلافات طفيفة بين هذه التعاريف</p> <p>حيث أن التعريف الأول يركز على السببية .</p> <p>والتعريف الثاني والثالث يعتمدان على الهدف المشترك</p> <p>أما التعريف الرابع أعطي تعريف يتقاطع مع سلسلة القيمة</p> <p>وإذا قمنا بدمج هذه التعاريف نقول أن المسار " هو سلسلة الأنشطة التي يحركها نفس السبب ولها هدف مشترك ،عبر كافة مراحل سلسلة القيمة</p>	<p>المسار</p>
<p>يتميز المسار بثلاث خصائص :</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. كل مسار له هدف مشترك وحيد</li> <li>2. كل مسار له زبون داخلي أو خارجي .</li> <li>3. المسار له اتجاه أفقي عبر تنظيم المؤسسة .</li> </ol> <p>وحسب P.Lorino فإن هناك فرق بين الوظيفة والمسار ،بحيث الوظيفة تجمع الأنشطة بواسطة الوسائل ،إذن فهي تتميز " بالمهارة المشتركة "أي هي متعلقة بتسيير الكفاءات ،وكل الموارد المرصودة(برنامج معلوماتي معين ،محاسبة ،أحور ،... الخ</p> <p>أما المسارات فإنها تجمع النشاطات بغية الوصول إلى غاية مشتركة ،فهي تتميز بمخرجات "كلية مشتركة ،ومنه فإن المسارات تلائم</p>	

المصدر :من اعدد الطالبة

بالاعتماد على المراجع التالية

ثالثا: افتراضات نظام ABC

إن عملية بناء نظام (ABC) تعتمد بدرجة أساسية علي مجموعة من الافتراضات التي سوف تعزز من آلية عمله و تحقيق ما يهدف إليه هذا النظام من التسجيل الدقيق للكلف و الرقابة و تقويم الأداء و اتخاذ القرارات و يمكن عرض هذه الافتراضات لنظام (ABC) بما يأتي<sup>1</sup> :

**الافتراض الأول : الأنشطة تستهلك الموارد**

ويعني بهذا الافتراض : أن الأنشطة هي التي تؤدي إلي الحصول علي الموارد التي تؤدي بعد ذلك إلي خلق الكلف بمعنى أن الأنشطة هي التي تسبب الكلفة وليس المنتجات .

**الافتراض الثاني : المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة<sup>1</sup>**

ويعني بهذا الافتراض : أن الطلب على المنتجات (أهداف الكلفة ) هي التي تنشئ الحاجة إلى وجود هذه الأنشطة.

**الافتراض الثالث : أن أسلوب (ABC) يقوم علي فكرة استهلاك الموارد وليس إنفاقها**

ويعني بهذا الافتراض: أنه يبحث في مسببات الكلف فهو يقيس التغيرات في مستوى (استهلاك الموارد ولا يقيس التغير في مستوى الإنفاق).

**الافتراض الرابع: أن هناك عددا كبيرا من الأنشطة يمكن تحددتها و قياسها**

هذا الافتراض مرتبط بالافتراضين الأول والثاني حيث أن هناك أسبابا متعددة لاستهلاك الموارد ، و عددا كبيرا من الأنشطة يمكن أن تحدد و تقاس و لقة وصل بين تكاليف الموارد و أهداف الكلف و تؤدي هذه العلاقة إلي استعمال مجموعات كلف متعددة بدلا من استعمال مجمع كلفة واحدة ، و تقيس هذه الأنشطة علاقة السبب و النتيجة في استهلاك الموارد.

**الافتراض الخامس : يجب أن تكون مجموعات الكلفة متجانسة**

ويقصد به أن كل مجمع كلفة يكون له نشاط واحد فقط يؤدي لان يكون الأسلوب (ABC) عدد كبير من مجموعات تكلفة .

**الافتراض السادس : الكلف في كل مجمع متناسبة تماما مع النشاط**

التناسب هنا يعني أن جميع الكلف في مجمع الكلفة يجب أن تتغير تناسبيا مع التغيرات في مستوى النشاط بمعنى أن الكلف في كل مجمع كلفة تكون متناسبة (متغيرة ) مع النشاط و تعد ثابتة بمستوي التسهيلات<sup>1</sup> .

1. عبد العالي شحاتي و غضاب رانية مساهمة نظامي الكلفة و الموازنة على أساس الأنشطة<sup>1</sup>

### 2.3. خطوات " مراحل " تطبيق نظام (ABC) واستخداماته ومقوماته

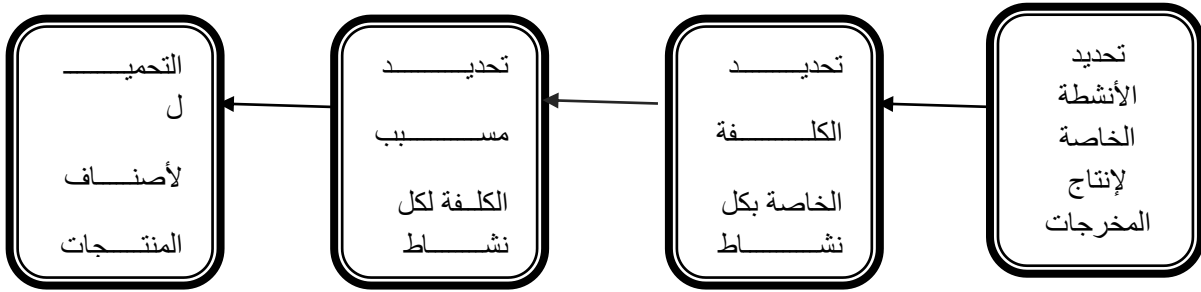
واصل الممارسون و الأكاديميون مسيرة بحثهم إلى أن توصلوا إلى كيفية تطبيق هذا النظام، ووجدوا بأن هذا النظام عند تطبيقه يمر بمراحل، وأين يستخدم بالإضافة إلى مقوماته التي تجعله نظاما ناجحا

أ/ مراحل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط

يتطلب القيام بتطبيق نظام ABC: القيام بعدة مراحل:

هناك من يرى أن نظام ABC لتطبيقه أربع خطوات وهناك من يرى أن هناك ثلاث خطوات وهناك من يرى بأنه عند تطبيقه يتبع خطوتين وهناك من يرى عند تطبيقه يتبع أكثر من ذلك : يذكر طلال عبد الحسن الكسار في كتابه أن عملية توزيع التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام (ABC) تمر بالمراحل الأربع التالية :

الشكل رقم (03): توزيع التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام (ABC)



المصدر: طلال عبد الحسن الكسار ومحمود

وبذلك يتم تتبع المراحل التالية وشرحها:

كمال خليفة أبو زيد في كتابه تطرق لشرح المراحل كالتالي:

المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد و تعيين التكاليف لهذه الأنشطة .علي سبيل المثال: شراء المواد يعتبر نشاطا.

1. وتحتاج هذه الخطوة إلى فهم جيد للأنشطة اللازمة للمنتج، ويجب اختيار الأنشطة التي تكون ذات أكبر أثر

علي التكاليف، ويمكن استخدام عامل و احد لكل نشاط، ثم تحديد معدلين أحدهما للتكاليف الثابتة و

الأخر للتكاليف المتغيرة .

أمثلة للعوامل المسببة للتكاليف

. ساعات الآلات.

. ساعات العمل أو تكلفة العمل

. طلبات الصيانة

. عدد العملاء الذين تم خدمتهم

. وقت الحاسب الآلي

. العناصر التي تم إنتاجها أو بيعها

## المرحلة الثانية: تحديد العامل أو العوامل المسببة للتكاليف Cost Drivers:

وعلي سبيل المثال: بالنسبة لنشاط شراء المواد، فإن العامل المسبب للتكلفة يمكن أن يكون عدد الأوامر. ويمكن أن يكون لكل نشاط أكثر من عامل من العوامل المسببة للتكاليف. ويمكن تطبيق ثلاثة معايير لاختيار العوامل المسببة للتكاليف. ✓ **علاقات السببية:** يتم اختيار العامل الذي يسبب التكلفة. وهذا اختيار مثالي، ولكن صعوبته ترجع إلى عدم إمكانية تطبيقه بسهولة في التكاليف غير المباشرة، حيث لا توجد علاقات سببية واضحة بينها وبين موضوع التكلفة.

### ✓ المنافع التي يمكن الحصول عليها:

يتم اختيار العامل المسبب للتكلفة بحيث تخصص التكاليف بنسبة المنافع التي يتم الحصول عليها.

✓ **اختيار الأساس الملائم و المعقول:** على سبيل المثال، إذا كانت تكاليف ثمانية أنشطة قد تم توزيعها، فإن النشاط التاسع.

## المرحلة الثالثة: تحديد معدل تكلفة لكل وحدة من العامل المسبب للتكاليف

المرحلة الرابعة: تخصيص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل<sup>1</sup>

جدول رقم (05) يظهر اختلاف وجهات النظر حول مراحل تطبيق نظام ABC

المراحل	الكاتب
ذكر أحمد صلاح عطية في كتابه أنه يتم تطبيق نظام ABC على مرحلتين أساسيتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تجميع وتخصيص التكاليف على الأنشطة، وفي المرحلة الثانية يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو أغراض التكلفة النهائية. وفيما يلي استعراض لكلا المرحلتين:	أحمد صلاح عطية
<b>المرحلة الأولى:</b> تحديد تكاليف الأنشطة في هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة، و التكاليف المرتبطة بكل منها، ثم يتم تبويب كلاهما في مجموعات متجانسة.	
<b>المرحلة الثانية:</b> تحديد تكاليف المنتجات في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الإضافية الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء	

<sup>1</sup>- كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الإسكندرية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث 2007، ص365-376.

<p>لقد طبق تشارلز هورنجرن الخطوات التالية في شركة Palanstim متبعين في ذلك مدخل الخطوات السبع</p> <p>الخطوة 01: تحديد المنتجات المختارة كأغراض تكلفة</p> <p>الخطوة 02: تحديد التكاليف المباشرة للمنتجين</p> <p>الخطوة 03: اختيار أسس التخصيص المستخدمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات</p> <p>الخطوة 04: تحديد التكاليف غير المباشرة المرتبطة بكل أساس تخصيص</p> <p>الخطوة 05 : حساب معدل وحدة أساس التخصيص المستخدم لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات</p> <p>الخطوة 06: حساب التكاليف غير المباشرة المخصصة للمنتجات</p> <p>الخطوة 07: حساب إجمالي تكاليف المنتجات عن طريق إضافة كل التكاليف المباشرة المعينة للمنتجات</p>	<p>تشارلز هورنجرن</p>
<p>المرحلة 01 :تحديد نسب استهلاك</p> <p>المرحلة 02 :تحديد أوعية التكاليف</p> <p>المرحلة 03 : تحديد معدلات تحميل أوعية التكاليف</p> <p>المرحلة 04 : توزيع التكاليف على المنتجات</p>	<p>ناصر نور الدين عبد اللطيف</p>

المصدر: من إعداد الطالبة

هذا الجدول بالاعتماد على المراجع التالية:

1/ أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات، مرجع سابق، ص ص 81. 85.

تشارلز هورنجرن وآخرون، مرجع سابق، ص 273.

2/ ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، مرجع سابق، ص ص 333. 336.

من خلال التطرق للموضوع تبين بأن نظام ABC هو نظام موحد يتطبق لكن هناك اختلاف وجهات النظر في مراحل تطبيقه.

يا تري أين يكمن السبب؟ هل المراحل تكون بحسب الظروف المساعدة للمؤسسة؟ أم هناك عوامل أساسية تساعد في تنفيذ النظام أم أين يكمن السبب في اختلاف وجهات النظر؟

وتجدر الإشارة بأنه عند تصميم النظام يتم الاسترشاد بالقواعد التالية:

✓ التركيز على الموارد المكلفة، وهي التي يترتب استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط حدوث اختلافات كبيرة في تكلفة المنتجات بالمقارنة بالطرق الأخرى للتخصيص

يعتبر عنصر تكلفة الرواتب والأجور أكثر الموارد تكلفة والتي يجب على نظام التكاليف التركيز على معالجتها.

✓ التركيز على الموارد التي تختلف استهلاكها بين المنتجات بدرجة كبيرة فعلى سبيل المثال يتفاوت نسبة الوقت المستنفذ لعضو هيئة التدريس أو البحث العلمي أو الإشراف وغيرها.

✓ التركيز على الموارد التي يتصف نمط الطلب عليها بعدم الارتباط بالمقاييس التقليدية للتخصيص مثل ساعات العمل المباشر أو تكلفة المواد وصلاح مجدي عدس في كتابه يشير بأن هناك العديد من العوامل التي تؤثر في الخطوات العملية لتطبيق نظام (ABC) ومن أهمها:

○ مدي ارتباط النظام بمقومات وأركان نظم المعلومات المحاسبية القائمة .

○ مدي فهم و اقتناع الإدارة العليا بأهمية تطبيق النظام الجديد و دوره في ترشيد عمليات قياس التكلفة

○ طبيعة وخصائص الأنشطة المؤداة .

○ درجة مرونة وتنوع وتعقد العلاقات بين الأنشطة .

○ نطاق تطبيق النظام.<sup>1</sup>

✓ كتب صلاح مجدي عدس عن العوامل المؤثرة في تطبيق النظام .إلا أنني سأتطرق للعوامل الأساسية في نجاح النظام في الفصل الآتي.و في الأخير من رأي الطالبة بأن مؤسساتنا الجزائرية كونها لا تعرف النظام جيدا أقترح عليها أن تتبع المراحل التالية المساعدة في تطبيق النظام و المراحل كالتالي:

## (1) المرحلة المبدئية :

أن هذه المرحلة تكون نتيجة لوجود رغبة للتطوير و التغيير للنظم القائمة أو في حالة وجود مشاكل تنظيمية ولا يوجد لها حلول .أو أن المعلومات المتاحة لا تقابل الطلب.

## (2) المرحلة الثانية: مرحلة تبني النظام

لما ترى المؤسسة أن نظام (ABC) يمكن أن يقدم الحل المطلوب .تأتي هذه المرحلة ،وفي هذه المرحلة يقوم مقترحي النظام بحملة لتدبير الموارد اللازمة لكي ينفذوه ،ويجب عليهم أن يحصلوا على الموافقات اللازمة لدعمهم، وقد تفشل هذه الجهود بسبب اعتقاد البعض أن النظام أكثر تعقيدا أو أقل كفاءة من النظم الأخرى.

1. صلاح مجدي عدس ، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية في الجامعات الإسلامية بقطاع غزة)،رسالة ماجستير ،غزة، 2007، ص55.بتصرف

### 3) مرحلة التحليل :

أن المسئولون عن التنفيذ في هذه المرحلة يقومون بدراسة الموارد و يربطون بينها وبين الأنشطة ، ثم يخصصونها على وحدات التكلفة ، ووجوب الاهتمام ، بعنصري الوقت و التدريب في هذه المرحلة لأنهما ضروريان .

### 4) مرحلة القبول :

وهي المرحلة الحاسمة عند متخذ القرار للموافقة على أن معلومات النظام الجديد ستؤدي الى تحسين القرارات ولا يأتي القبول إلا عند اقتناع و فهم العاملين معلومات نظام ABC.

### 5. مرحلة الاستخدام :

تظهر هذه المرحلة عندما يكون نظام ABC أحد أجزاء نظام المعلومات الإداري للمؤسسة و يظهر نتائجه لاستخدامها لاتخاذ القرارات.

### 6. مرحلة الإدارة المبنية على الأنشطة :

و المقصود بهذه المرحلة بأن معلومات الأنشطة يمكن أن تستخدمها الإدارة لتخفيض التكلفة أو تحسن العمليات و تحقيق المزايا الاستراتيجية.

### ب/ استخدامات نظام التكلفة على أساس النشاط

يلعب نظام التكلفة على أساس النشاط دورا هاما ورئيسيا في العديد من المجالات نذكر منها ما يلي<sup>1</sup> :

1. **تخصيص التكاليف (Cost Allocation):** نتيجة التغيرات الكبيرة في بيئة الأعمال الحديثة ، واستخدام الاتمة\* بشكل كبير في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة، في كل هذا يعد حافزا لإدارة المؤسسة لتبنى نظام تكاليف حديث لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتج أو الخدمة ، بشكل أكثر دقة حيث أن أحد عوامل تحقق التميز للمؤسسة هو تخصيص التكاليف بما يحقق العدالة والدقة في حساب تكلفة المنتج أو الخدمة .
2. **تسعير المنتج أو الخدمة ( Pricing Product or Service ):** يلعب نظام ABC دورا رئيسيا في قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة ومن ثم تسعير المنتج أو الخدمة بالسعر التنافسي ، وقد تستخدم بعض الشركات المعلومات الناتجة عن النظام الجديد في إعادة تسعير منتجاتها و خدماتها أو عملائها.
3. **يساعد في اتخاذ القرارات (Assisting in Decision Making):** إن نظام ABC يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية و الاستراتيجية.
4. **تخفيض التكلفة ( Cost Reduction ):** يساعد نظام (ABC) في إمكانية تخفيض التكلفة بشكل ملموسة دون المساس بتقديم الخدمة التوقيت أو الجودة ويمكن تخفيض التكلفة من خلال تحليل واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة .

<sup>1</sup> ماهر موسى درغام ، مرجع سابق، ص 667.

5. تطوير الموازنة (Budgeting Development): يساعد نظام (ABC) في توفير معلومات أكثر دقة لإعداد الموازنات حيث أن الموازنات تستخدم كأساس لتقييم الأداء، ووسيلة رقابية لتحقيق الأهداف المستقبلية .

6. تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة (Designing New produce or Services) يساعد نظام (ABC) المديرين على اتخاذ القرارات<sup>1</sup>

### ج/مقومات نظام التكلفة على أساس النشاط

يقوم نظام التكلفة على أساس النشاط على عدة عناصر كما يلي

#### 1. الموارد :

تمثل الموارد مدخلات الأنشطة، ولا يمكن بدونها أداء الأنشطة المختلفة ومن الصعوبة تحليل وإدارة الأنشطة بدون التعرف على الموارد المستخدمة، وكذلك يصعب تحديد تكلفة النشاط إذا لم يتم التعرف على تكلفة المدخلات من الموارد. وحتى يمكن إيجاد تكاليف استخدام مورد معين يجب تحديد العمل على تحديد مدخلات المورد ثم اختيار وحدة مادية لقياس مدخلات الموارد ثم استخدام الموارد في شكل وحدات مادية وأخيرا على تسعير هذه الوحدات.

#### 2. الأنشطة :

تعد الأنشطة محور نظام ABC ويجب أن تحدد قبل تخصيص التكلفة وقد تم تعريف الأنشطة سابقا، و تتضمن تكلفة النشاط كل الموارد اللازمة لأداء النشاط، ويتم التعبير عن هذه التكلفة بتحديد تكاليف مدخلات النشاط من كل الموارد سواء كانت موارد مباشرة توفرها المؤسسة للأنشطة مثل الموارد للعاملين أو كانت موارد هي في الأصل مخرجات أنشطة أخرى، ولتحديد إجمالي تكلفة النشاط يتم تتبع وحصر كل الموارد اللازمة لأداء النشاط، بالإضافة إلى تجميع التكاليف التي يستفيد بها النشاط من الأنشطة الأخرى.

ويمكن أن تصنف الأنشطة أيضا على ما ذكر سابقا إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة

#### الأنشطة التي تضيف قيمة (Value Add Activity):

هي تلك الأنشطة التي تزيد من قيمة المنتج من خلال ما أضافته من قيمة على النشاط حيث أنه إذا استبعد هذا النشاط سيؤدي في النهاية إلى تخفيض قيمة المنتج إلى العميل مما يؤثر سلبا على المبيعات ، فمثلا شراء مواد خام من الأنشطة التي تضيف قيمة لأنه بدون المواد الخام لا يمكن إنتاج منتج، وكذلك دهان سيارة بجودة عالية يضيف قيمة لأن العملاء يرغبون في ذلك .

#### الأنشطة التي لا تضيف قيمة (No Value Add Activity):

وهي الأنشطة التي لا تزيد من قيمة النشاط نفسه و بالتالي لا تضيف قيمة للمنتج و غالبا ما تعد تكلفة هذه الأنشطة من الضياع الذي تتحمله المؤسسة نتيجة أداء هذه الأنشطة، لذلك لا بد من تخفيض هذه الأنشطة حتى يمكن خفض التكلفة بدون تخفيض طاقة خدمة المنتج إلى العميل، ومن أمثلتها أنشطة تخزين المواد الخام أو البضاعة

ماهر موسي درغام ، مرجع سابق، ص 667.

التامة فهي لا تضيف قيمة من وجهة نظر العميل و كذلك أنشطة قسم المحاسبة ، و هذه الأنشطة لا يمكن الاستغناء عنها و لكن لا بد من تخفيضها .

إن نظم محاسبة التكاليف التقليدية يتم فيها توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات على أساس الأجر المباشرة أو على أساس عدد ساعات تشغيل الآلات أما نظام التكلفة على أساس النشاط يتم فيه احتساب تكلفة الأنشطة المتعلقة بإنتاج ذلك المنتج و تبحث هذه الأنظمة على ما يسمى بمحركات التكلفة

### 3. المخرجات :

تحتاج الإدارة إلى معرفة تكاليف مخرجاتها لخدمة القرارات الإدارية وترشيدها. وهو ما يعرف بغرض أو وحدة حساب التكلفة ، حيث ترغب الإدارة في تحديد تكلفتها بشكل منفصل و التي يمكن أن تتمثل في سلعة أو خدمة أو عميل أو مشروع أو نشاط أو برنامج .ولا يتم اختيار أغراض أو وحدات التكلفة لذاتها وإنما لخدمة اتخاذ القرارات الإدارية ، وتعرف وحدة التكلفة بأنها وحدة قياس كمي للمنتج أو الخدمة أو الوقت أو مزيج بينهما يتم على أساسها تحديد التكاليف ،ويمكن أن تأخذ شكل أمر إنتاجي أو مجموعة منتج متشابه ، وتتخذ وحدة التكلفة أساسا لقياس تكلفة المنتج أو الخدمة قياسا نقديا .

### 4. مسببات التكاليف:

يتوقف نجاح النظام (ABC) على مدى الدقة في تحديد مسببات التكاليف وذلك لكل نشاط. لأن الصفة المميزة لهذا النظام والتي تفرقه عن غيره من الأنظمة هي مستوى الدقة المتميز الذي تتصف به معلومات و مخرجات هذا النظام .

ويعد مسبب التكلفة وسيلة للربط بين تكلفة النشاط المخرجات من المنتجات أو الخدمات وعليه فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط .

5. وقد تم تعريف مسبب التكلفة سابقا: ويرى العلكاوي أن مسبب التكلفة عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل و بالتالي تؤثر في تكلفة النشاط .

ويقوم مفهوم مسبب التكلفة على فروض أساسية وهي :

✓ أن المؤسسة تقوم بنشاط ما يمكن توصيفه وتحديد نوعيته وقياسه .

✓ أن التضحية المالية التي يتطلبها النشاط (تكلفة النشاط ) تكون قابلة للقياس الكمي والنوعي وللتحديد الزمني و المكاني .

✓ أن مخرجات النشاط ذاته تكون قابلة للقياس أيضا .

✓ أن مخرجات النشاط تمثل العنصر المتحكم في حدوث تكلفة النشاط (التضحية المالية للنشاط)

ويمكن تبويب مسببات التكلفة إلى مسببات خاصة بالعمليات ومسببات خاصة بالفترة الزمنية كما يلي:

### 7. مسببات خاصة بالعمليات :

وهي التي تركز على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، وهي تستخدم إذا كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، ومن أمثلتها عدد أوامر الصيانة

#### 8. مسببات خاصة بالفترة الزمنية :

وهي مسببات تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي، ومن أمثلتها عدد ساعات عمل المختبرات .

كما يمكن تبويب مسببات التكاليف حسب مراحل تخصيص التكلفة كما يلي :

#### 4. 2. تقييم نظام التكلفة علي أساس النشاط وأوجه التفرقة بينه وبين الأنظمة التقليدية M

أ/تقييم نظام التكلفة على أساس النشاط

الجدول رقم (06) مزايا وصعوبات تطبيق نظام (ABC)

صعوبات تطبيق نظام ABC	مزايا تطبيق نظام ABC
<p>هناك بعض الصعوبات والمشاكل التي تصاحب عملية تصميم النظام وتطبيقه، ما يأتي</p> <p>✓ نقص المعرفة عن نظام التكاليف المبني على الأنشطة.</p> <p>✓ ارتفاع تكلفة تطبيقه مقارنة بمنافعه .</p> <p>✓ الافتقار إلي موظفين مؤهلين و مدربين لتشغيل النظام .</p> <p>✓ تعقد الإجراءات و صعوبة الوصول إلي المعلومات و الحاجة إلي اقتناع المديرين بأهمية ،ومنافع نظام (ABC) (مع بطئ الاستجابة من المديرين و العاملين .</p> <p>✓ صعوبة تحديد موجهات الكلفة بدقة في المؤسسة إلا بعد دراسات تحليلية لمجمل الأنشطة التي تمارسها سواء أكانت رئيسية أم جزئية ،ومن ثم تحديد درجة أولويتها في المسار التشغيل للمؤسسة .</p> <p>✓ يحتاج نجاح النظام إلي دعم كاف من الإدارة العليا ،و نظرا لعدم سهولة فهم النظام من غير المتخصصين فقد تتردد الإدارة العليا في توفير الدعم الكافي لإنجاح النظام .</p> <p>✓ عدم وجود الكادر المحاسبي المؤهل في بعض المنظمات</p>	<p>يعمل نظام ABC علي توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة، ومن خلال هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا التي تميز هذا النظام عن غيره من الأنظمة التقليدية</p> <p>✓ فعالية الدور لنظام ABC مقارنة بنظام التكاليف التقليدي بتخصيص التكاليف غير المباشرة ، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية ، الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أي انحرافات.</p> <p>✓ التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث أن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة التي تضيف قيمة ، واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.</p> <p>✓ يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص</p>

<p>الذي تقع على عاتقه وظيفة أسلوب التكلفة على أساس النشاط إعداد و تطبيقاً.</p>	<p>الجهد والوقت المطلوبين للقيام بالنشاط وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية واختبار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة.</p> <p>✓ يوفر نظام <b>ABC</b> مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة ، الوقت ، الجودة. كما يساعد هذا النظام في إعداد الموازنة المبنية على أساس الأنشطة <b>ABB</b> باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية .</p> <p>✓ محاربة الضياع وتحسين إدارة العمليات بأفضل قياس الأداء، تحليل هامش المساهمة الحدي للمنتجات، إدارة الأنشطة والتكاليف ومعرفة هرمية التكلفة .</p>
--	--

المصدر : من اعداد الطالبة

هذا الجدول بالاعتماد على المراجع التالية :

1. محمد أبو نصار ، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 208207.
  - 2 محمد عبد الله أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (**ABB**) في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية . غزة . كلية التجارة، 2008، ص 4140.
  - 3 أشرف عزمي مسعود أبو مغلي ، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة (**ABC**) على تعظيم الربحية (دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة)، عمان ، رسالة ماجستير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط، كلية العلوم الإدارية و المالية ، ص 34.
- ثانياً: المقارنة بين نظام **ABC** والأنظمة التقليدية :
- يمكن التمييز بين نظام التكاليف المبنى على الأنشطة و النظام التقليدي في النقاط التالية:

الجدول رقم (07): أوجه الاختلاف بين الأنظمة التقليدية ونظام (ABC)

ABC	الأنظمة التقليدية	
يقدم نظام ABC معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم .	يقدم معلومات تكاليف كاملة عن وظيفة كاملة ،وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر الإنتاج ويصعب تحليها .	من حيث المعلومات المقدمة
يرتكز نظام ABC علي الانشطة ويعتبرها هدف التكلفة .	يركز النظام التقليدي على المنتجات ويعتبرها هدف التكلفة .	من حيث التركيز
يستخدم نظام الأنشطة موجه تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحدد على العامل الموجه لتكلفة ذلك النشاط .	يستخدم النظام التقليدي معدلا واحدا لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة للمصنع كله أو معدلا متخصصا لكل قسم إنتاجي ،ويتم تحديده بقسمة مجموع التكلفة غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار .	من حيث عدد المعدلات المستخدمة للتحميل
يتعدد استخدام مجتمعات التكلفة في القسم الواحد و بتخصيص كل مجمع منها بنشاط معين أو أنشطة متجانسة .	يستخدم مجمع واحد للتكلفة الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات للمؤسسة	من حيث مجتمعات التكلفة
في الغالب لا يستند العامل الموجه في نظام ABC إلى متغيرات مالية بل إلى متغيرات أخرى مثل الوقت ،و عدد الأوامر أو المرات أو كمية الإنتاج .	فتتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة المواد المباشرة	من حيث المتغيرات التي يستند إليها

المصدر: من إعداد الطالبة

## خلاصة الفصل الثاني

يعد نظام ABC أحد التطورات المهمة في محاسبة التكاليف، ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية في ثمانينات القرن الماضي ، ثم انتقل العمل به خارج الولايات المتحدة و هو يسمح بالحساب الدقيق (بالمقارنة مع النظام التقليدي للتكاليف من جهة ) غير أن ABC استعمل الأنشطة و المسارات كمراكز تحليل بدلا من الأقسام التنظيمية و استعمال أسس تحميل سببية أكثر منها حجمية ، ويمر نظام ABC بمراحل ظل يصنفها بحسب تطبيقه لهذا النظام ، وبالرغم من الانتشار الواسع لنظام ABC ، توجد بعض جوانب القصور و صعوبة التطبيق لكنها لا تمنع من استعماله مطلقا.

## خلاصة الباب الأول:

لقد نتج عن تغير البيئة الاقتصادية اختلالات تجعل من الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف غير قادرة على تحمل تلك التبدلات في بيئة الأعمال، مما دعي الباحثين إلى تطوير أنظمة محاسبة التكاليف التي باتت عنصرا هاما في جميع المجالات إلى نظام عرف ازدهارا في الوقت الراهن، وهو نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي حقق مزايا عديدة للمؤسسات الكبيرة و المتوسطة التي تعقدت منتجاتها وأنشطتها، إذ يمثل حلا بديلا لتلك المشاكل الفارطة. لكنه لا يخلو من مصاعب في تطبيقه.

## الباب الثاني

---

المقومات الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة

على أساس النشاط

دراسة حالة مطاحن الحضنة

## مدخل إلى الباب الثاني :

تم التطرق في الباب الثاني إلى العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ثم بعد ذلك تم دراسة هذه المقومات في مؤسسة جزائرية لاختبار الفرضيات ومدى توفرها، تم التحدث عن العوامل الأساسية لنجاح تطبيق النظام بنجاح اعتمادا على الدراسات الأجنبية بحكم أن الدراسات العربية لم تتطرق لهذه العوامل التي استطاعت الدراسات الأجنبية تصنيفها إلى عوامل تنظيمية، ثقافية تنظيمية، بعد ذلك اجري استبيان كأداة إحصائية للتوصل إلى النتائج.

## **الفصل الثالث**

**تبني نظام التكلفة على أساس النشاط**

**ومقومات نجاحه**

## مدخل الفصل الثالث :

إن الحاجة إلى معلومات أكثر دقة، مواكبة التطورات الحديثة، المنافسة الشديدة بين المؤسسات، ارتفاع التكاليف غير المباشرة وتعدد وتعقد المنتجات أدت إلى الاهتمام المتزايد بموضوع نظام التكلفة على أساس النشاط من قبل الباحثين، مما أدى بهم إلى تبني هذا النظام ومحاولة تطبيقه، ولم يكتفوا بهذا فحسب بل واصلوا مسيرة بحثهم إلى أن توصلوا إلى أن هذا النظام الجديد جدير به أن تتوفر لديه مقومات تساعد على تطبيقه بنجاح، واستطاع الباحثين في هذا النظام التوصل إلى هذه العوامل، وأغلبهم أجمعوا أن هذه العوامل هي عوامل جد ضرورية لتطبيق هذا النظام بنجاح، وحتى يستطيع تقديم نتيجة تختلف عن النتائج المشوهة التي قدمتها الأنظمة التقليدية في وقتنا الحالي نظرا لتغير البيئة، واستطاع بعض المنظرين تصنيف هذه العوامل إلى عوامل تنظيمية وعوامل تقنية وثقافية. وتم تصنيف هذا الفصل إلى: **العوامل التنظيمية والثقافية، العوامل التقنية، دراسة تحليلية للعوامل.**

### العوامل الأساسية لنجاح نظام التكلفة على أساس النشاط:

من أجل تقييم مدى نجاح تنفيذ نظام التكلفة على أساس النشاط فمن الضروري قبل كل شيء أن نحدد المقصود بالنجاح من ناحية الحاسبة الإدارية، ومفهوم النجاح عامة متعدد الإبعاد والديناميكيات، يستمد ميزة متعددة الأبعاد من الوظائف المختلفة التي يمكن أن تنفذ في الحاسبة الإدارية والمتغيرات المختلفة التي تؤثر على فعاليتها، مثل خصائص المعلومات المنتجة، والعمليات التي تنتج المعلومات، والوظائف المتسلسلة للشخص تمكنه من التقييم<sup>1</sup>.

**3.1. العوامل التنظيمية:** صنفت العديد من الدراسات العوامل إلى تنظيمية، ودرست العديد من العوامل، إلا أن دراستي اقتصرتا على العوامل التنظيمية الآتية:

○ **دعم الإدارة العليا TOP MANAGEMENT SUPPORT:** التي تعني التشجيع من طرف الإدارة العليا لتطوير فريق نظام التكلفة على أساس النشاط الحاسم في نجاح تطبيق (ABC). في دراسة قام بها (Garrison and Noreen, 2000) أثبتوا أن الإدارة العليا يصعب عليها تنفيذ التغييرات الجديدة في المنظمات بدون دعمها الشامل، وتكون على يقين بأن هذا النظام سيستخدم لأجل الهدف المراد تطبيقه، هذه النتائج هي في الحقيقة مطابقة مع النتائج العامة، وذكروا كيف للإدارة العليا أن تدعم مشروع ABC في النقاط التالية :

✓ الإدارة العليا يجب عليها الالتزام بالموارد وتطوير الأهداف والاستراتيجيات لتمكين من استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط.

<sup>1</sup> Anna Maria Moisello, ABC Evolution ,problems of Implementation and\_ Organizational Variables, Department of Economic and Business Sciences, University of Pavia, Italy, American journal of Inatustrial and Business Management,2012,p58.

✓ الإدارة العليا يجب أن تبرهن التزامها لنظام التكلفة على أساس النشاط عن طريق

✓ استعماله كقاعدة في اتخاذ القرارات . وأثبتت دراسة أخرى أن نجاح نظام التكلفة على أساس النشاط يتوقف على مدى التزام وقناعة الإدارة العليا في المؤسسة بضرورة تبني نظام جديد ودقيق لقياس التكلفة من أجل تحسين الوضع التنافسي للمؤسسة، هذه القناعة يجب أن تترجم في شكل دعم ومؤازرة فعالة من خلال توضيح الرؤيا وإباطها لجميع العاملين في المؤسسة، والحصول على ولاء المديرين في المستويات العليا لتنفيذ نظام التكلفة على أساس النشاط بنجاح، الكثير من الدراسات التي درست نظام التكلفة على أساس النشاط وجدت بأن دعم الإدارة العليا عامل جد هام ونجاح النظام مرهون بهذا العامل بالدرجة الأولى ومن بين هذه الدراسات دراسة بعنوان (تبني نظام التكلفة على أساس النشاط بنجاح)<sup>1</sup> للباحثين (M.D. Shields and M.A. McEwen, 1996) وأثبتوا أنه لا يمكن أن ينجح النظام من دون أن تدعمه الإدارة العليا. إن تطبيق الأسلوب يتطلب وقت وموارد كافية تتم من خلال مساندة الإدارة العليا سواء كانت مساندة مادية أو معنوية<sup>2</sup>، ويعد دعم الإدارة العليا لعملية تصميم وتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط عنصرا مهما كون أن كل الابتكارات الناجحة تتطلب دعم للإدارة العليا، لذلك لا بد أن يكون لها دورا هاما في تحديد الموارد اللازمة (رأس المال، الزمن، والكفاءات، الخ)<sup>2</sup>. وتحديد الأهداف الإستراتيجية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، ووضع التزامات على الأفراد داخل المؤسسة باستخدام معلومات النظام كأساس لاتخاذ القرارات، والتشجيع على استخدام معلومات نظام التكلفة على أساس النشاط في الاتصالات بين المستخدمين.<sup>3</sup>

○ برامج تدريبية ملائمة للعمال: التدريب Training كمفهوم هو محاولة لإضافات في الخبرات والمهارات والمعلومات للقائمين من العمال. ويعتبر التدريب أحد العناصر الأساسية لضمان كفاءة وفعالية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ويعمل على ضمان قبول النظام في مرحلة التطبيق، ويعد التدريب مهما لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بدءا من المدير الأعلى حتى أدنى مستوى لمساعدة العاملين المهمين لفهم آلية عمل النظام ولما يوفره من مقاييس ومعلومات. وأشارت دراسة (Gureses, 1999) أن المسير يحتاج أن يكون مدربا جيدا لان أهمية التدريب هي مساعدة الأشخاص على فهم نظام ABC كونه يختلف عن الأنظمة التقليدية. أما الدراسة التي قام بها (Chongrunksut, 2002) فقد بينت بأن التدريب

<sup>1</sup> Implementing Activity Based Costing Successfully.

<sup>2</sup> Garrison .R.H. and Noreen, Management Accounting, Lrwin Publishing Company, macraw hill, E, W, 2000, P 325.

<sup>3</sup> عباس نوار الكحيظ الموسوي وفاطمة صالح مهدي الغريان، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة TQM وأساليب التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثمانون 2010. ص

يخفف من نقص ثقة العمال في تنفيذ نظام التكلفة على أساس النشاط، ويمكنهم تفادي الإحساس بالضغط أثناء تنفيذ العمليات<sup>2</sup>.

فيما يتعلق بالاحتياجات التدريبية، فتشمل دراسة ما يجب أن يكون عليه الفرد من مهارات وخبرات وتعليمات يتم تحديدها بناء على أهداف المؤسسة الحالية والمستقبلية ومدى قدرة الأفراد الحالية على تحقيق هذه الأهداف، وما هي التغييرات المطلوبة في أداء الأفراد للوصول إلى الأداء المرغوب فيه الذي يحقق أهداف المؤسسة.

فيما يتعلق بالمجموعات التي يجب أخذها بعين الاعتبار في البرامج التدريبية، فنجد:

✓ أولا/ الإدارة (Management) يجب أن تكون لديها المعرفة الكافية حول نظام التكلفة على أساس النشاط والفوائد والمنافع المتوقعة من تطبيقه<sup>1</sup>. وتوفر موارد كافية لتكوين العمال لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

✓ ثانيا/ مطبقو النظام (المنفذون) Implementer: وهم فريق تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ويتوجب عليهم إمتلاك المعرفة الفنية الكافية حول احتياجات تصميم النظام وأن يتوفر لديهم القدرات و المهارات اللازمة لبناء نموذج النظام<sup>2</sup>.

✓ ثالثا/ المستخدمون (Users): يجب عليهم التوصل إلى الفهم الكافي حول منافع وفوائد المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على أساس النشاط وكيفية مساعدتهم في عمليات صنع القرار.

---

<sup>1</sup> عباس نوار الكحيط الموسوي وفاطمة صالح مهدي الغريان، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة TQM وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثمانون 2010. ص

<sup>2</sup> Wiriya Chongruk Sut, The Adoption of Activity Based Costing in Thailand, A Thesis for the Degree of Doctor of philosophy, Victoria University, June 2002, p.69

**3.2. عامل الثقافة التنظيمية:** عرفت الثقافة التنظيمية العديد من التعاريف، فهناك من عرفها على أنها " بطاقة تعريف المنظمة للمجتمع، وهي المكونة لشخصية المنظمة والتي لا بد أن تكون منفردة ومتميزة في نظر العاملين والعملاء، فهي توفر صورة متكاملة والتي تعكس القيم والمعتقدات حول أين كانت المنظمة؟ ما هو مركزها الآن؟ وكيف ستكون في المستقبل؟ ويعرفها آخر بأنها " مجموعة من المعتقدات الراسخة حول الكيفية التي يتم بها العمل أو الطريقة التي وفقها يتم ممارسة السلطة ومكافحة العاملين ومراقبة أدائهم وما الدرجة الرسمية المطلوبة؟ وإلى أي حد يطلب التخطيط؟ وما مداه الزمني؟ هل ساعات العمل موضوع خلاف؟ هل الرقابة تتم بشكل فردي؟ هل توجد قواعد وإجراءات أم يكفي بالتأجيل؟ وهي تركيبة الرؤوسين، وكيف ينظر إليهم من حيث الامتثال والطاعة وحقهم في الابتكار؟ ويرى آخر أن "ثقافة المؤسسة هي ما يشارك به الأفراد المؤسسة"<sup>1</sup>.

وعرف كل من (**Higginson and Warder**) الثقافة التنظيمية على أنها "مجموعة من القيم والقواعد والمعايير والمعتقدات المشتركة التي تحصل على سير الجميع في نفس الاتجاهات". كذلك نجد أن (Baird et al, 2007) يستخدمون نفس التعريف في دراستهم لدراسة العلاقة بين نجاح تنفيذ التكلفة على أساس النشاط و الثقافة التنظيمية. الدراسات السابقة لنفس الباحثين تظهر أن الممارسات التجارية تحقق النجاح أو الخسارة تحت تأثير العوامل الثقافية. وعلى نفس النحو، أكد (Shneider et al, 1996) أن نجاح مخططات أي شركة تعتمد على الثقافة التنظيمية ، خلاف ذلك ستكون ممارسة الأعمال أقل نجاحا .

في نفس السياق، أجرى (Malmi, 1997) دراسة حالة طويلة لاكتشاف سبب الفشل في نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركات، وقد وجد أن مقاومة المستخدمين أدت إلى عدم تنفيذ نظام التكلفة على أساس النشاط بنجاح، و الثقافة التنظيمية تستطيع شرح لماذا المستخدمين في الشركة يقاومون نظام التكلفة على أساس النشاط و كما هو الحال عند (Skinner, 1998) الذي أشار إلى سبب إخفاق نظام التكلفة على أساس النشاط في بعض المؤسسات وهو عدم التوافق بين الثقافة و نظام ABC.

واحدة من أحدث الدراسات حول العلاقة بين نجاح نظام ABC والثقافة التنظيمية قام بها (Baird et al, 2007). في دراستهم ، تم إنجاز استبيانات أرسلت لمدراء بين وحدات الأعمال الاسترالية . النتيجة تشير أن نجاح نظام التكلفة على أساس النشاط مرتبط بالثقافة التنظيمية .

---

<sup>1</sup> عيساوي وهيبه، أثر الثقافة التنظيمية على الرضا الوظيفي "دراسة حالة ففة الأفراد الشبه طبيين بالمؤسسة الاستشفائية العمومية ترابي بوجمة بشار"، رسالة ماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2010، 2011، ص16.

### 3.3 العوامل التقنية: في هذا العنصر نجد

○ **نظم المعلومات المتكاملة في المؤسسة:** قبل تعريف نظم المعلومات المتكاملة سوف نتناول أولاً تعريف النظام وذلك لأهمية هذا المصطلح. يعرف النظام على أنه " وحدة مكونة من أنظمة فرعية متداخلة تهدف جميعها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف بفعالية و كفاءة عالية من خلال توفير المعلومات الملائمة و المناسبة لكافة الوحدات الإدارية المتواجدة بالمنشأة.<sup>1</sup>

النظام المتكامل للمعلومات هو النظام الذي يعمل على تكامل كل من نظام المعلومات الحاسوبية ونظم المعلومات الإدارية، من خلال التنسيق بين عمليهما وتبادل البيانات والمعلومات التي تنشأ عن كل منهما، وفق قاعدة بيانات موحدة وبما يؤدي إلى خفض تكاليف إنتاج المعلومات المستهدفة، وكذلك تقليل الوقت والجهد اللازمين لها.

أما أهمية الحاجة إلى النظام المتكامل للمعلومات الحاسوبية والإدارية في أية وحدة اقتصادية فتأتي من خلال إمكانية إيجاد علاقات التنسيق والتبادل والترابط بين كل من نظام المعلومات الحاسوبية ونظام المعلومات الإدارية .

○ **كفاءة قسم مراقبة التسيير(أنظمة محاسبية فعالة لها خبرة في الجوانب التقنية )** أخذت مراقبة التسيير العديد من التعاريف. فمن بين التعاريف التي قدمت مفهوماً شاملاً لجميع أبعاد مراقبة التسيير وكذلك جميع التطورات الحاصلة في مجالها نجد تعريف (P. Boisselier, 2005, P.7) إذ يعرفها بذلك المجال الذي يبحث ان تصميم وإقامة نظم معلومات للمسؤولين والعمليين حتى تسمح لهم باتخاذ القرارات الصائبة من خلال تحقيق التناسق الكلي بين الأهداف، النتائج و الوسائل، الشيء الذي يسمح بتحقيق كل من الكفاءة والفعالية.

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية تظهر أهمية مراقبة التسيير و التي تتمثل في:<sup>2</sup>

✓ تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية، أو ما تعرف بمراكز المسؤولية.

✓ تحديد اختصاصات كل وحدة وسلطات أو مسؤوليات المستويات الإدارية.

✓ وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة وتضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة.

✓ تسجيل مجمل المؤشرات المالية وغير المالية التي تمكن من قياس أداء كل مستوى من المستويات.

<sup>1</sup> ستيفن أ. موسكوف و ماركس جيمس سيمكن ، نظم المعلومات الحاسوبية لاتخاذ القرارات (مفاهيم وتطبيقات ) ، ترجمة كمال الدين سعيد وأحمد حامد حجاج ، المملكة العربية السعودية ، دار المريخ للنشر ، 2002، ص12.

<sup>2</sup> قريشي محمد الصغير ، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة دراسة حالة مجموعة من مؤسسات الجنوب الجزائري خلال الفترة (2011\_ 2012) ، رسالة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم الحاربية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مراح . ورقلة ، نوقشت سنة 2012 ، ص ص 31 .32.

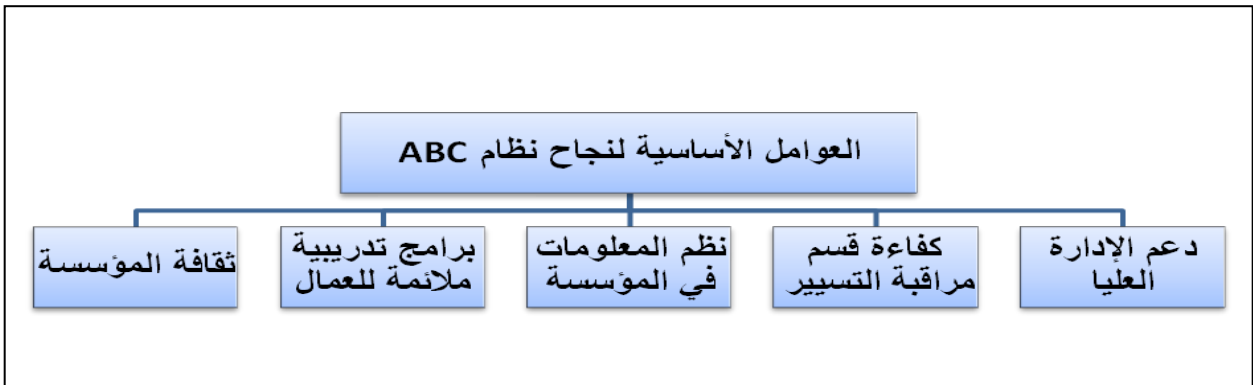
✓ إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات ورسم السياسات. كذلك فقد تأكد أن وجود نظام للرقابة على أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية.

إن أول من يهتم بمراقبة التسيير هم المديرين والمراقبين أنفسهم. ويهتم المراقبين بالجانب التقني لعملهم، بينما المديرين، وبالاستناد إلى الجانب التقني، يهتمون أساساً بدور مراقبة التسيير فيما يتعلق بالإرشاد والمساعدة على اتخاذ القرار. ومن المهام ما يلي:

- ✓ الإرشاد والمساعدة على اتخاذ القرار لدى المديرية العامة.
- ✓ الإرشاد والنصيحة لدى الممارسين.
- ✓ تحريض العمال للتفكير في مستقبل المؤسسة .
- ✓ المساعدة في تقييم الكفاءات الفردية.
- ✓ الإشراف التقني على حسن استعمال الأدوات.
- ✓ تحسين محتوى وصدق المعطيات.

بالنسبة لأهمية مراقبة التسيير في نجاح نظام ABC، فالعلاقة بينهما جد واضحة، باعتبار أن هذه الأخيرة يجب أن تتوفر على قدرات و مهارات تسمح لها أولاً بالتحديد الدقيق للأعباء غير المباشرة، وحصص الأنشطة، حساب تكاليف الأنشطة، تحديد مسببات التكلفة حسب العلاقة السببية بين النشاط و المنتجات، وكذلك الحساب الدقيق لتكاليف المنتجات. في هذا السياق، يؤكد كل من (Zhang Yi Fei and Che Ruhana Isa, 2010) على ضرورة التمكن من الجانب التقني لنجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة، إلا أنهم اعتبروا هذا المتغير غير كافي بحيث لا بد من الأخذ بعين الاعتبار للمتغيرات التنظيمية الأخرى مثل دعم الإدارة العليا، والثقافة التنظيمية. يظهر المخطط التالي أهم العوامل التي اتفقت عليها الدراسات بأنها جد ضرورية وأساسية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وبنجاح والمخطط كالتالي:

الشكل رقم (04): العوامل الأساسية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط



المصدر: من إعداد الطالبة

### خلاصة الفصل الثالث

في هذا الفصل تم التطرق إلى المقومات الأساسية لنجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة، هذه الأخيرة تتمثل في كل من العوامل التنظيمية المتمثلة في دعم الإدارة العليا الذي يعتبر كأهم عنصر باتفاق بين الباحثين و الممارسين، وكذلك البرامج التدريبية الملائمة التي تسمح بالحصول على عمالة قادرة على تحليل التكاليف و الاستفادة من معلوماتها، إضافة إلى الثقافة التنظيمية. نجد كذلك العوامل التقنية المتمثلة في توفر نظم معلومات متكاملة تسمح بمتابعة جيدة للأنشطة و التكاليف. كل هذه المتغيرات يجب أن

يرافقها متغير آخر يتمثل في كفاءة قسم مراقبة التسيير و هذا يتم ضمان التسيير الجيد للجانب التقني.

## الفصل الرابع

### دراسة حالة

- تقييم المقومات الأساسية لنجاح نظام

ABC في مؤسسة الحضنة-

## مدخل الفصل الرابع

من خلال الدراسة النظرية يظهر أن أنظمة التكاليف التقليدية لم تعد تواكب التطورات التي عرفتها بيئة الأعمال المعاصرة، سواء من حيث مساعدة المؤسسات على الاستجابة للمتطلبات المفروضة عليها، والناجحة أساسا من حيث الحساب الدقيق لتكاليف المنتجات والخدمات التي تعمل هذه المؤسسات على تقديمها لزيائنها الذي أصبح همهم الوحيد هو البحث عن منتجات وخدمات ذات جودة مقبولة و سعر مدروس، نظرا للتشوهات التي تحدثها الأنظمة الكلفوية على بيانات التكلفة، فإن مؤسسة "مطاحن الحضنة" وعلى غرار تعدد منتجاتها مؤديا ذلك ارتفاع التكاليف غير المباشرة، أصبحت تجد صعوبة بالغة في التحديد الدقيق لتكاليف منتجاتها أو خدماتها هذا ينعكس بالسلب على تسعير هذه المنتجات و الخدمات، ونجد نظام التكلفة على أساس النشاط كمدخل معاصر وإذا ما توفرت مفاتيح نجاحه سيصبح تطبيقه ناجحا في مؤسسة مطاحن الحضنة .

وفي هذا الفصل سنتناول عرض النقاط التالية :

4.1. تقديم المؤسسة "مطاحن الحضنة"

4.2. أسلوب التحليل الإحصائي

4.3. تحليل نتائج الاستبيان

4.4. مناقشة النتائج المتوصل إليها

#### 4.1 . التعريف بالمؤسسة "مطاحن الحضنة"

أ/ لمحة تاريخية عن مؤسسة الصناعة و الحبوب ومشتقاتها بسطيف

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات ففي سنة 1965 وبالضبط في 25 مارس تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطحن وأصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن غير أن دورها آنذاك كان مقتصرًا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته كذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق، ففي سنة 1982 قامت المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن بإنشاء خمس مؤسسات مماثلة للصناعة الغذائية من الحبوب ومشتقاتها بسطيف، فقد أنشئت بمرسوم تنفيذي رقم 367/82 بتاريخ 27 نوفمبر 1982 ابتداء من 2 أبريل 1990 تحولت إلى شركة مساهمة في إطار الإصلاحات الاقتصادية رأسمالها في 1997 قدرت 2.525.000.000 دج تمتلك المؤسسة عدة وحدات موزعة على عدة ولايات منها: (سطيف، المسيلة برج بوعرييج، بجاية، بسكرة، ورقلة). كما تجدر الإشارة إلى أنه بعد أن تحولت المؤسسة إلى شركة مساهمة في سنة 1995 حققت الرياض سطيف أرباحا معتبرة فقد تطورت أرباحها الصافية بنسبة 68% خلال ثلاث سنوات الأخيرة والتي قدرت ب : 21.032.231.000 دج في سنة 1997 مقابل 13.866.198.000 دج سنة 1995. كما يمكن الإشارة على أنه تم زيادة رأس المال مرتين سنة 1997/1993 وذلك عن طريق إصدار أسهم نقدية وإدماج الاحتياطات.

#### المطلب الثاني: نشأة مطاحن الحضنة

الشركة التابعة "مطاحن الحضنة" بالمسيلة نشأت في 1997/10/2 (ملخص من محضر اجتماع رقم 6 لمجلس الإدارة بتاريخ 1997/09/27 ) في إطار إعادة هيكلة مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها بسطيف إلى مجمع "الرياض سطيف" تحولت إلى شركة مساهمة رأسمالها إلى 497.000.000 دج سنة 2005/04/30. جدول رقم (08) يبين المقر الاجتماعي و الممتلكات وقدرة الطحن للمؤسسة "مطاحن الحضنة"

المقر الاجتماعي	الممتلكات	قدرة الطحن
طريق برج بوعرييج	تمتلك المؤسسة مطاحن الحضنة مسمدتين	القمح الصلب :
صندوق بريد رقم 111 المسيلة	ومطحنة واحدة علما أن : مطحنة	ل/ 5.500
الهاتف: 035.55.16.86	السميد والدقيق أنجزت من طرف الشركة	القمح اللين :
الفاكس: 035.55.00.60	السويسرية Buire قدرتها الإنتاجية	ل/ 1.500 Q <sub>x</sub>
السيجل التجاري	2000 قنطار يوميا (1000 قنطار قمح	القدرة الإنتاجية :
: 9.B.562030	صلب و 1000 قنطار قمح لين )	السميد:
	تكلفة المشروع :	3630 قنطار يوميا (سميد ممتاز
	220.915.480.55	بنسبة استخراج 66 %)
	تاريخ الانطلاق في الإنتاج : سنة	الدقيق:

<p>1080 قنطار يومياً (دقيق المخابز بنسبة استخراج تقدر ب72%)</p>	<p>1981 ارتفعت القدرة الإنتاجية إلى 3000 قنطار يومياً سنة 1999 بزيادة (500 قنطار صلب 500 قنطار لين ) تكلفة لرفع القدرة الإنتاجية قدرت ب: 242.202.253.51 دج مطحنة سميد من انجاز شركة ايطالية Golfetto قدرة إنتاجها 4000 قنطار يومياً وقدرة تكلفة المشروع 563.986.101.84 دج وكان تاريخ الانطلاق في الإنتاج سنة 1993.</p>	
---	--	--

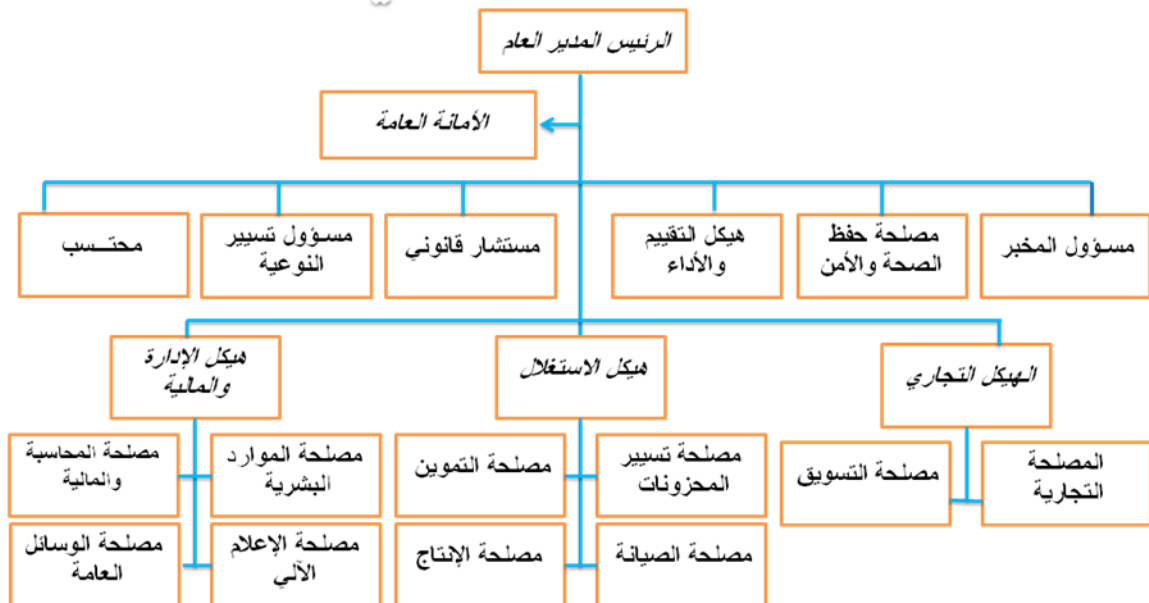
المصدر: من أعداد الطالبة

بالاعتماد على معطيات المؤسسة

### الهيكل التنظيمي

إن الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل و التركيب السلمي والإداري لدوائر ومصالح وفروع الشركة وهو ما يساعدنا على تحديد الاختصاصات و المسؤوليات ومهام كل دائرة من هذه الدوائر حتى تستخلص فكرة عامة على هذه المؤسسة

## الهيكل التنظيمي



المصدر: مؤسسة مطاحن الحضنة

## ج/ مهام مصالح المؤسسة وأهدافها وآفاقها المستقبلية

أولاً: مهام مصالح المؤسسة:

### رئيس المدير العام

- ✓ رئيس المدير العام مكلف بإدارة جميع شؤون الوحدة و التنسيق بين مختلف المصالح المتواجدة بالوحدة وكذلك التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع والاتصال بجميع السلطات المعنية بنشاط الوحدة ولهذا توكل لديه عدة مهام أهمها:
- ✓ الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة .
- ✓ يعتبر الواجهة الأولى للوحدة .
- ✓ التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع .
- ✓ يقوم بالربط بين جميع الدوائر .
- ✓ يقوم بإعلام الرئيس المدير العام برياض سطيف بالحالة اليومية للمؤسسة .

وتقسم المصالح التي تعمل مباشرة مع المدير العام إلى قسمين :

### ❖ قسم التنظيم والتسيير الداخلي . الهيكلي . للوحدة : بدوره ينقسم إلى:

- \*الأمانة العامة: مكلف بتسجيل البريد الصادر و الوارد وطبع المراسلات الصادرة عن المديرية العامة .
- \*مسؤول ضمان النوعية: مكلف بنوعية الإنتاج وفقاً للمعايير المحددة سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في الكمية ، تغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة ومقدار المنافسة .
- \*المحاسب: يقوم بمساعدة المدير العام في الحسابات التي يقوم بها.
- \*المستشار القانوني: يقوم المدير العام باستشارية أو بمناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو المحامي لدي الشركة والمكلف بالمنازعات التي تدخل فيها الشركة سواء كانت بين الشركة و مورديها أو زبائنها أو داخل الوحدة .
- مكتب مساعد الأمن والوقاية: ومهمته حماية الشركة داخليا وكذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق، السرقة وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من مختلف الإخطار .

### ❖ بقسم الإشراف على العمال و التسيير الإداري و المالي و المبيعات وينقسم إلى :

#### 1. مديرية الاستغلال : وتنقسم إلى :

○ مصلحة التموين : من مهامها ما يلي:

✓ شراء الحبوب والمواد الأولية التي تدخل في عملية الإنتاج.

✓ تزويد مختلف المصالح و المديرات بالتجهيزات الخاصة بالتنظيم و الإنتاج.

○ مصلحة الإنتاج : مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة

مرورا بكل دورات العملية الإنتاجية وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج و العمل

على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها محددة علميا وتنقسم هذه المصلحة إلى مصنعين هما:

✓ مصنع التحويل رقم (1) : آلات تحويل القمح الصلب إلى سميد بطاقة إنتاجية قدرها 5000 قنطار خلال 24 ساعة .

✓ مصنع التحويل رقم (2): يضم آلات تحويل القمح الصلب اللين إلى دقيق وقرينة على الترتيب بطاقة إنتاجية 1500 قنطار من القمح الصلب و 1500 قنطار من القمح اللين خلال 24 ساعة .

○ **مصلحة الصيانة** : ويشغلها رئيس المصلحة ومهمته إصلاح العطب الخاص بآلات الإنتاج وتشغيل هذه الأجهزة 24/24 سا وتتفرع هذه المصلحة إلى:

✓ فرع الالكتروميكانيك الكهربائي:

✓ ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية كالثلاجات والمكيفات .

✓ فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحن و الشاحنات .

○ **مصلحة تسيير المخزونان**: تتكفل بتخزين المواد الأولية و المنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعمليات الجرد الشهرية و السنوية ، وتتفرع إلى ثلاث فروع متمثلة في :

✓ فرع استقبال وتخزين الحبوب .

✓ فرع تسيير مخزونان الأكياس

✓ فرع تسيير قطع الغيار و التجهيزات .

## 2. مديرية التسويق :

وهي مديرية حديثة النشأة بعدما كانت مصلحة تابعة لمديرية الاستغلال وتشرف هذه المديرية على توزيع جميع المواد المنتجة عبر المراكز الموجودة تحت تصرفها (المسيلة ، بوسعادة ، عين الملح ) كما لها نقاط بيع محلية .

### ❖ مديرية الإدارة و المالية : وتنقسم إلى ثلاث مصالح وهي

1) **مصلحة المحاسبة و المالية** : تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الاخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات وتتفرع هذه المحاسبة إلى :

✓ فرع المالية والصندوق

✓ فرع المحاسبة العامة

✓ فرع محاسبة المبيعات

✓ فرع المحاسبات

2) **مصلحة الموارد البشرية** : لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال وكيفية تنظيم الموارد البشرية داخل الوحدة بكيفية تماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط العمالي وذلك لإعطاء أكبر كفاءة ، وتتفرع هذه المصلحة إلى :

✓ فرع تسيير المستخدمين

✓ فرع الخدمات الاجتماعية

### 3) مصلحة الوسائل العامة : ومن مهامها

- ✓ متابعة جميع الإشغال و الترميمات التابعة للوحدة .
- ✓ المتابعة الميدانية للاستثمارات .
- ✓ مكتب الإعلام الآلي: ويعمل هذا المكتب بكل ما يتعلق بوسائل الإعلام الآلي ومتطلباته.

#### د/ أهداف المؤسسة وآفاقها المستقبلية :

- تنشط المؤسسة مطاحن الحضنة في بيئة نسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية ولهذا فإن المؤسسة مطاحن الحضنة تسعى إلى تحقيق أهداف مستقبلية أهمها:
- ✓ تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع و التكلفة النهائية.
  - ✓ زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيته.
  - ✓ محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية.
  - ✓ التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة.
  - ✓ تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية.
  - ✓ سد حاجيات المستهلك بمادتي السميد و القرينة.
  - ✓ المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني.
  - ✓ خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة.
  - ✓ الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج و تسويقه.
  - ✓ محاولة كسب رضا الزبائن و الحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية.
  - ✓ محاولة القضاء على المشاكل السائدة داخل المؤسسة مثلا: مشاكل الإنتاج، التوزيع والاتصال ...

## 4.2. أسلوب التحليل الإحصائي:

يقوم هذا البحث على المنهج التحليلي المعتمد في الدراسة الميدانية على تحليل بيانات الاستبيان الذي خصص لهذه الدراسة والذي يدور حول: "تقييم العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) " في مؤسسة مطاحن الحضنة وتم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات المطلوبة لتحليل والإجابة على فرضيات الدراسة، وتم توزيع استبانته على العديد من المصالح بما في ذلك مصلحة مراقبة التسيير، مديرية الإدارة و المالية، الموارد البشرية، المحاسبة و المالية، مديرية الاستغلال، المحاسبة، وتم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة أقسام

**القسم الأول:** استهل هذا القسم جزء من أسئلة خاصة بالشخص المجيب وقد دارت حول اسم المصلحة التابع إليها، مستواه الهرمي مقارنة بالإدارة العامة، ومدة عمله في المؤسسة، ومدى استعماله لجهاز الكمبيوتر عند تأدية عمله و الغرض من استعماله.

**القسم الثاني:** يشتمل هذا القسم أسئلة تبين هل المؤسسة بحاجة إلى تطبيق نظام (ABC) واحتوي أربع أسئلة وهي: (عدد المنتجات في المؤسسة، وتعرض المؤسسة للمنافسة، أهم منافسي المؤسسة، وحجم التكاليف غير المباشرة).

**القسم الثالث:** فإنه يركز على المقاييس الخاصة بتقييم العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، إذ تناول خمسة متغيرات للعوامل الأساسية لنجاح النظام وهي ( دعم الإدارة العليا، كفاءة قسم مراقبة التسيير، نظم المعلومات المتكاملة، برامج تدريبية ملائمة، ثقافة المؤسسة، وبموجب ذلك تم وضع أسئلة لكل منها. أعدت على مقياس ليكارت المكون من خمس درجات ( موافق بشدة ، موافق، موافق إلى حد ما، غير موافق، غير موافق بشدة).

تم توزيع (10) نسخ من الاستبيان في المؤسسة، تم الرد عليها كاملة مما يجعل معدل الاستجابة 100%، لكن تم تحليل (6) نسخ فقط من (10) نسخ نظرا لنقص في الإجابة على الأسئلة لم نستطيع استعمالهم لأن هدف هذه الدراسة هو معرفة توفر العوامل الأساسية للنجاح للنظام<sup>1</sup>.

### الأساليب الإحصائية المستخدمة:

1/ شدة الإجابة ( الوسط الحسابي): التحليل الأولي ذوات الإجابة الخماسية

2/ النسبة إلى مساحة المقياس الكلية.

<sup>1</sup> - تم إعداد مقاييس الدراسة من خلال، المؤشرات التي أوردها الباحثون.

### 4.3 . تحليل نتائج البحث: وستقدم نتائج البحث تبعا للأقسام السابقة

القسم الأول: معلومات خاصة بالمجيب

الجدول رقم(09): (خصائص المجيب)

النسبة المئوية	التكرارات	المسميات	المتغير	الرقم
16.7	1	1. مديرية الإدارة و المالية	لمصلحة	1
33.3	2	2. المحاسبة و المالية		
16.7	1	3. مديرية الاستغلال		
16.7	1	4. الموارد البشرية		
16.7	1	5. مصلحة المحاسبة		
16.7				
%100	6	المجموع		
.	.	N .1	المستوي الهرمي	2
66.7	4	N-1 .2		
33.3	2	N-2 .3		
%100	6	المجموع		
33.3	2	1. أقل من 5	الخبرة	3
50	3	2. 5-10		
16.7	1	3. أكثر من 10		
%100	6	المجموع		
%100	6	1. نعم	استعمال جهاز الكمبيوتر	5
.	.	2. لا		
%100	6	المجموع		
50	3	اتصال	غرض الاستعمال الكمبيوتر	6
33.4	2	تخطيط		
16.6	1	حساب التكاليف		
%100	6	المجموع		

المصدر : من إعداد الطالبة

يظهر من الجدول أعلاه رقم (11) الآتي: ( التحليل بحسب عينة الدراسة )

1/ كانت نسبة مصلحة المالية و المحاسبة هي النسبة الأكبر بلغت (33.3%) تليها نسبة الموارد البشرية (16.7%) و نسبة مصلحة المحاسبة (16.7%) ونسبة مديرية الاستغلال (16.7%) ونسبة مديرية الإدارة و المالية (16.7%) وهذه إشارة إلى أن أكثر المجيبين كانت من مصلحة المالية و المحاسبة .

2/ بلغت نسبة N-1 (المستوي الهرمي للإدارة ) (66.7%) كانت هي النسبة الأكبر تليها مباشرة نسبة n-2 ب (33.3%) دل ذلك على أن أكثر المجيبين كانوا من (الإدارة الوسطي).

3/ بلغت نسبة خبرة العمال من (5-10 سنوات ) أكبر نسبة كانت (50%) تليها مباشرة أقل من 5 سنوات بنسبة (33.3%) وتليها أكثرهم خبرة من (أكثر من 10 سنوات) بنسبة (16.7%) دل ذلك على أن مؤسسة مطاحن يمتلكون عمال ذوي خبرة

3/ بلغت نسبة أعمار العمال الذي يتراوح سنهم ما بين (26-35) أكبر نسبة كانت (66.6%) تليها مباشرة من سنهم (أكبر من 50 سنة) و(أقل من 26 سنة) بنسبة (16.7%) هذه إشارة إلى أن العينة المجيبة من الشباب يعني ذلك أن مطاحن الحوضنة تمتلك طاقات شبابية متحمسة

1. كانت نسبة استعمال عينة الدراسة لجهاز الكمبيوتر بنسبة (100%) هذا إشارة لدرجة أهمية استعمال جهاز الكمبيوتر في المؤسسة.

2. بلغت نسبة غرض استعمال جهاز الكمبيوتر من أجل الاتصال أكبر نسبة كانت (50%) تليها مباشرة استعماله بغرض التخطيط كانت النسبة (33.4%) ثم تليها بغرض استعمال حساب التكاليف بنسبة (16.6%) دل ذلك أن عينة الدراسة تستعمل الجهاز من أجل الاتصال و التخطيط وليس حساب التكاليف.

القسم الثاني: معلومات تبين هل المؤسسة بحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة .  
الجدول رقم(10) معلومات تبين هل المؤسسة بحاجة إلى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط

الرقم	المتغير	المسميات	التكرارات	النسب المئوية
7	عدد المنتجات	1. منتج واحد 2. أكثر من منتج	6	100
		المجموع	6	100%
8	المنافسة	1. نعم 2. لا	5	383.
			1	16.7
		المجموع	6	100%
9	أهم منافسي	1. وطنيين 2. أجانب	6	100
			.	.
		المجموع	6	100%
10	حجم التكاليف غير المباشرة	.	.	20%

المصدر: من إعداد الطالبة

من الجدول أعلاه يظهر أن :

3. بلغت نسبة عدد المنتجات التي هي أكثر من منتج ( 100 ) % دل ذلك أن المؤسسة "مطاحن الحضنة" منتجاتها متعددة .

4. بلغت نسبة الإجابة بوجود منافسة في المؤسسة بنسبة ( 83.3% ) كانت أكبر نسبة، في حين بلغت نسبة عدم وجود منافسين ( 16.7% ) هذا إشارة إلى وجود منافسين لدي المؤسسة .

5. بلغت نسبة الإجابة أن المؤسسة لديها منافسين وطنيين النسبة الأكبر كانت ( 100% ) دل ذلك بأن المؤسسة منافسوها وطنيين فقط .

6. كانت إجابة عينة الدراسة لحجم التكاليف غير المباشرة في المؤسسة "مطاحن الحضنة بنسبة 20% دل ذلك أن حجم التكاليف غير المباشرة صغير طبقاً للقاعدة

تحليل نتائج القسم الثالث : حول العوامل الأساس لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط

الجدول رقم (11) دعم الإدارة العليا							
V	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Σ	%
R <sub>1</sub>	4	4	4	4	4	.	.
R <sub>2</sub>	4	4	3	3	4	.	.
R <sub>3</sub>	3	3	4	2	2	.	.
R <sub>4</sub>	4	4	5	4	3	.	.
R <sub>5</sub>	4	3	3	3	5	.	.
R <sub>6</sub>	5	5	4	5	5	.	.
$\bar{X}$	4	3,833333	3,5	3,833333	3,8	3,56666	76%
		3		3		6	

المصدر: من أعداد الطالبة<sup>1</sup>

تحليل نتائج الجدول :

- الإدارة العليا تصرح مرارا وتكرارا أن ضمان استمرارية حياة المؤسسة يتطلب تسيير رشيد للتكاليف كان  $\bar{x} = 4$
- الإدارة العليا على استعداد لتدعيم الجهود الرامية إلى تحسين نظام حساب التكاليف كان  $\bar{x} = 3.833333$
- الإدارة العليا تعتبران التكاليف لها دور حيوي في خدمة إستراتيجية المؤسسة كان  $\bar{x} = 3.833333$
- الإدارة العليا تولى اهتماما كبيرا لقسم محاسبة التكاليف من خلال إشراكه في القرارات الإستراتيجية وكان  $\bar{x} = 3.5$

<sup>1</sup> لقد تم حساب المتوسط الحسابي بواسطة برنامج اكسل بالاعتماد على إجابات الاستبيان

قمنا بحساب المتوسط الحسابي انطلاقا من إجابات المستجوبين ثم بعد ذلك تم حساب النسبة المئوية

$$\bar{x} = \frac{4+4+3+4+4+5}{6} = 4 \text{ مثال}$$

ثم تم حساب متوسط المتوسطات لمعرفة شدة إجابة العامل الأول اتبع في ذلك الطريقة التالية:

$$\bar{x} = \frac{4 + 3,83333333 + 3,83333333 + 3,5 + 3,83333333 + 3,8}{6} = 3,8$$

$$\text{حساب النسبة المئوية} = \frac{3,8}{5} \times 100 = 76\%$$

Q 1 ..... Q 26 أسئلة إستبيان القسم الثالث.

R 1 ..... R 6 عدد الموجبين .

4. الإدارة العليا لها أذان صاغية لكل مقترحات قسم مراقبة التسيير كان  $\bar{x} = 3.833333$

#### مناقشة النتائج :

1. بلغت شدة موافقة المجيبين على السؤال الأول من الاستبيان  $\bar{x} = 4$  = دلت هذه النتيجة أن الإدارة العليا تصرح دائما على أن ضمان استمرارية المؤسسة يتطلب تسيير رشيد للتكاليف
  2. كانت درجة موافقة المجيبين على السؤال الثاني من الاستبيان  $\bar{x} = 3.833333$  = دلت هذه الإجابة أيضا على أن الإدارة العليا على استعداد لتدعيم الجهود الرامية إلى نظام حساب التكاليف .
  3. بلغت درجة موافقة المجيبين على السؤال الثالث  $\bar{x} = 3.833333$  = هذا إشارة إلى أن التكاليف لها دور حيوي في خدمة إستراتيجية المؤسسة .
  4. وصلت درجة موافقة المجيبين على السؤال الرابع إلى  $\bar{x} = 3.5$  = دلت هذه النتيجة أن الإدارة العليا تولي اهتماما القسم محاسبة التكاليف من خلال إشراكه في القرارات الإستراتيجية.
  5. بلغت درجة موافقة المجيبين على السؤال الخامس كانت  $\bar{x} = 3.833333$  = هذا إشارة إلى أن الإدارة العليا لها أذان صاغية لكل مقترحات قسم مراقبة التسيير.
- في حين كانت شدة الجيب على دعم الإدارة العليا لنظام التكلفة على أساس النشاط بلغ (3.8) بنسبة 76% من مساحة المقياس الكلية مما يشير إلى أن هناك علاقة إيجابية بين دعم الإدارة العليا وتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بنجاح.

#### الاستنتاج

المؤسسة مطاحن الحضنة بإمكانها أن توفر الدعم لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط

الجدول رقم (12) كفاءة قسم مراقبة التسيير (أنظمة محاسبية فعالة لها خبرة في الجوانب التقنية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

V <sub>2</sub>	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Σ	%
R <sub>1</sub>	3	3	3	3	4	.	.
R <sub>2</sub>	3	3	4	4	3	.	.
R <sub>3</sub>	2	2	3	4	4	.	.
R <sub>4</sub>	4	3	4	4	3	.	.
R <sub>5</sub>	3	3	4	4	4	.	.
R <sub>6</sub>	5	5	4	5	4	.	.
$\bar{X}$	3,33333	3,16666	3,66666	4	3,66666	3,56666	71%

المصدر: من إعداد الطالبة

## تحليل نتائج الجدول :

### أنظر الملحق

- 6- بلغت شدة الموافقة على قسم مراقبة التسيير قادر على تحديد الأعباء غير المباشرة التي تدخل في حساب تكلفة المنتجات بطريقة دقيقة  $3,333333\bar{x}$  = تشير النتيجة إلى موافقة المجهين على ذلك.
- 7- بلغت شدة موافقة المجهين على قسم مراقبة التسيير قادر على تحديد الأنشطة الأساسية اللازمة في كل مسار من مسارات إنتاج منتج معين  $3.1666667\bar{x}$  = دل ذلك على موافقة المجهين.
- 8- بلغت شدة موافقة المجهين على قسم مراقبة التسيير قادر على تحديد تكلفة الأنشطة بطريقة مثلى (تكلفة إعداد طلبه، تكلفة طرح دفعات الإنتاج، الخ  $3.666667\bar{x}$  = دل ذلك على موافقة المجهين .
- 9- كانت شدة موافقة المجهين على قسم مراقبة التسيير قادر على تحديد مسببات التكلفة (وحدات العمل ) حسب العلاقة السببية بين التكاليف و المنتجات  $4\bar{x}$  = هذا إشارة على شدة الموافقة .
- 10- بلغت شدة موافقة المجهين على أن قسم مراقبة التسيير قادر على حساب تكلفة المنتجات اعتمادا على الأنشطة التي استهلكها كل منتج  $3.666667\bar{x}$  = دلت النتيجة على موافقة المجهين على ذلك .
- في حين بلغت شدة المجهين عن كل الأسئلة الخاصة بكفاءة قسم مراقبة التسيير كانت  $3.566667\bar{x}$  = هذا إشارة إلى موافقة المجهين على جميع الأسئلة وبالتالي هناك كفاءة في قسم مراقبة التسيير لدى مؤسسة مطاحن الحضنة .
- حقق العامل (كفاءة قسم مراقبة التسيير) شدة إجابة بلغت  $3,56666\bar{x}$  = بنسبة 71% من مساحة المقياس الكلية المكونة من خمس درجات، هذا يوحي بوجود علاقة إيجابية بين كفاءة قسم مراقبة التسيير ونظام التكلفة على أساس النشاط

### الاستنتاج

تتوفر لدى المؤسسة "مطاحن الحضنة" الكفاءة في قسم مراقبة التسيير الذي يدعم نجاح (ABC) وبالتالي وجود علاقة إيجابية.

## تحليل نتائج الجدول

الجدول رقم (13) نظم المعلومات المتكامل

V	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	$\Sigma$	%
R <sub>1</sub>	4	4	4	4	4	.	.
R <sub>2</sub>	4	4	4	4	4	.	.
R <sub>3</sub>	3	4	3	4	3	.	.
R <sub>4</sub>	4	3	3	4	4	.	.
R <sub>5</sub>	5	5	5	4	4	.	.
R <sub>6</sub>	5	5	5	4	5	.	.
$\bar{X}$	4,16666 7	4,16666 7	4	4	4	4,0666 7	81

المصدر من إعداد الطالبة

- 1- بلغت شدة موافقة المجيبين على نظم المعلومات في المؤسسة تجعلها على اتصال مباشر مع الموردين  $\bar{x} = 3.166667$  دلالة على موافقة المجيب.
- 2- بلغت شدة المجيبين على أن المؤسسة لديها نظام معلومات حديث يستعمل قاعدة بيانات تسمح بتتبع الأنشطة بطريقة جيدة  $\bar{x} = 3.666667$  دلالة على موافقة المجيبين.
- 3- بلغت شدة المجيبين على أن نظم المعلومات في المؤسسة تسمح بالتنسيق بين أنشطة المؤسسة سواء الموردين أو الزبائن  $= 81$  يدل ذلك على موافقة المجيبين.
- 4- بلغت شدة موافقة المجيبين على أن نظم المعلومات في المؤسسة تسمح بتتبع حركة المواد منذ وصولها من عند المورد إلى غاية استلامها من طرف الزبون، هذا إشارة لموافقة المجيبين على ذلك .
- 5- بلغت شدة مرافقة اعدد واستقبال الطلبات والفواتير مع الموردين والزبائن يتم تسييرها الكترونيا دلت على موافقة المجيبين على ذلك.

الاستنتاج

تتوفر لدى مؤسسة مطاحن الحضنة نظم معلومات متكاملة التي تمكنها من تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

الجدول رقم (14) برامج تدريبية ملائمة

V4	Q16	Q17	Q18	Q19	Q20	$\Sigma$	%
R <sub>1</sub>	2	4	4	3	3	.	.
R <sub>2</sub>	3	4	3	4	3	.	.
R <sub>3</sub>	2	3	4	2	3	.	.
R <sub>4</sub>	4	4	5	4	4	.	.
R <sub>5</sub>	3	4	3	3	4	.	.
R <sub>6</sub>	5	3	4	2	4	.	.
$\bar{X}$	3,16667	3,66667	3,83333 3	3	3,5	3,43333 3	68%

المصدر من إعداد الطالبة

تحليل نتائج الجدول:

أنظر الملحق

بلعت شدة موافقة المجيبين على البرامج التدريب

الجدول رقم (15) ثقافة المؤسسة

V5	Q21	Q22	Q23	Q24	Q25	$\Sigma$	%
R <sub>1</sub>	4	2	3	4	3	.	.
R <sub>2</sub>	4	3	3	4	4	.	.
R <sub>3</sub>	3	2	2	2	3	.	.
R <sub>4</sub>	4	3	4	4	4	.	.
R <sub>5</sub>	2	3	3	4	5	.	.
R <sub>6</sub>	4	4	3	2	2	.	.
$\bar{X}$	3,5	2,83333 3	3	3,3333 3	3,5	3,23333 3	81

المصدر من إعداد الطالبة

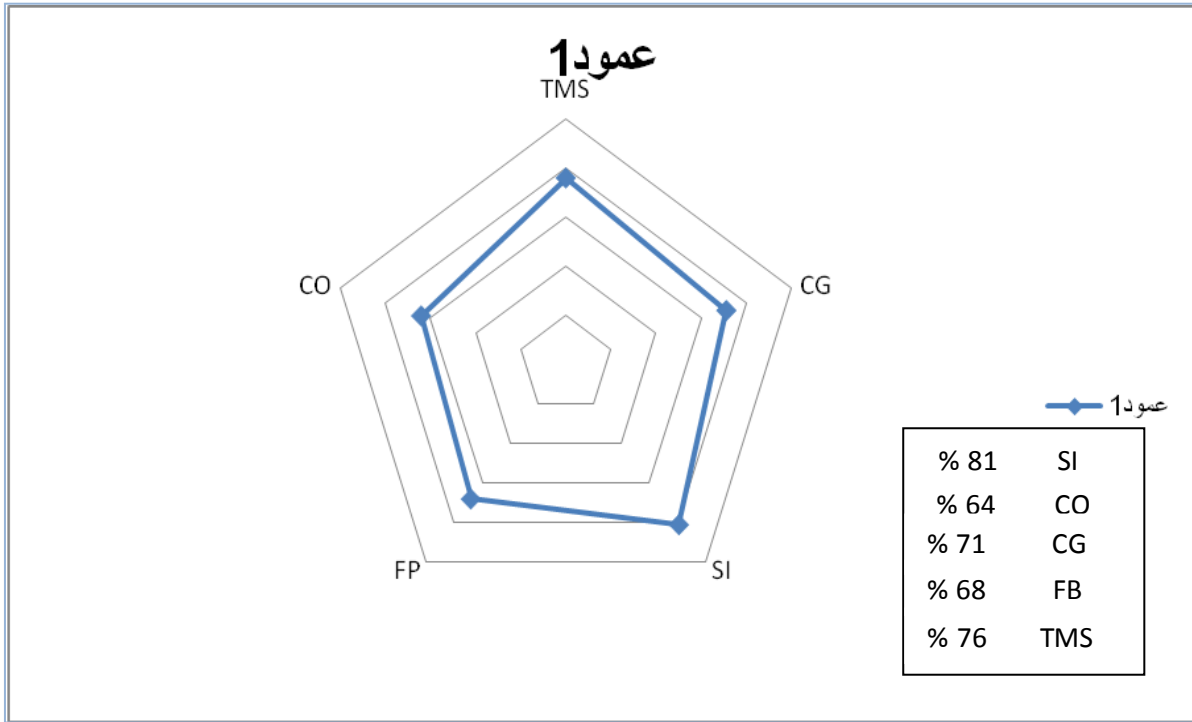
يتضح من خلال الجدول أن ثقافة المؤسسة بمطاحن الحضنة بلغت شدة الموافقة بـ 3.233333 إشارة إلى موافقة المجيبين على توفر المجيبين على ذلك.

الاستنتاج :

توجد ثقافة مؤسسية بمطاحن الحضنة مما يدل على وجود علاقة ايجابية بين نظام التكلفة على أساس النشاط وثقافة المؤسسة دلت على ذلك النسبة 64%

النتائج السابقة المتعلقة بمدى اهتمام مؤسسة مطاحن الحضنة بالمقومات الأساسية لنجاح ABC يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم (05) الاستنتاج الرئيسي لعوامل النجاح بمؤسسة مطاحن الحضنة



المصدر: من إعداد الطالبة

كل العوامل السالفة الذكر تتوفر بمؤسسة مطاحن الحضنة

## خلاصة الفصل الرابع :

قد تم التطرق لدراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة و معرفة مدى توفر العوامل الأساسية لنجاح تطبيق ABC و تم التوصل في النهاية إلى أن المؤسسة تتوفر لديها هذه المقومات ومن الممكن أن تطبق هذا النظام و ينجح .

## خلاصة الباب الثاني :

تطرقنا بداية هذا الباب إلى المقومات الأساسية لنجاح نظام ABC، أخذنا بعين الاعتبار بعض المراجع الأجنبية التي أفادتنا في اختيار هذه العوامل و كانت من بينها عوامل تنظيمية وأخرى تقنية و ثقافية ، ثم أخذنا هذه العوامل و قسنا مدى توفرها في مؤسسة مطاحن الحضنة و كانت النتيجة توفرت العوامل الأساسية لنجاح النظام .

خاتمة عامة

يتمثل الهدف من إجراء هذا البحث في تبيان العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ومدى توفر العوامل الأساسية لنجاح تطبيق النظام من أجل ذلك تم طرح إشكالية البحث و التي كانت كالتالي :

ما هي المفاتيح الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ؟ وهل تتوفر المفاتيح الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ؟

ولمعالجة هذه الإشكالية ومختلف الأسئلة المطروحة حولها وكذا اختبار الفرضيات المذكورة في أول البحث تم تقسيم هذا البحث إلى أربعة فصول الثلاثة الأولى منها نظرية والرابع عبارة عن دراسة حالة مؤسسة جزائرية ،وقد تم التوصل إلى عدد من النتائج يقدم خلالها عدة توصيات ،وكذا من خلال هذا المبحث تظهر أفاق أخرى لهذا الموضوع .

فيما يلي يتم عرض أهم نتائج الدراسة ،وإدراج بعض التوصيات وكذا ذكر بعض المواضيع التي يمكن أن تكون إشكاليات دراسات مستقبلية.

#### أولاً: النتائج

وعلى ضوء الجوانب النظرية و التطبيقية ضمن هذا البحث فإنه يمكن عرض النتائج المتوصل إليها :

✓ من الدراسة النظرية وبالاعتماد على الدراسات السابقة كانت النتيجة المتوصل أن العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام ABC هي (دعم الإدارة العليا، كفاءة قسم مراقبة التسيير ، نظم معلومات متكاملة ، برامج تدريبية ملائمة للعمال ،ثقافة المؤسسة ).

✓ تتوفر لدى مؤسسة مطاحن الحضنة المفاتيح الأساسية لنجاح تطبيق نظام ABC ،أي أن جميع المفاتيح في نموذج البحث هي حقيقية ويتفق معها العاملون في الميدان، وتمثل بنية تحتية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة " مطاحن الحضنة" .

✓ حتى يكون تطبيق النظام ناجحاً، فإن ذلك يتطلب دعم من الإدارة العليا، وقد أثبت من التحليل الإحصائي أن مانسبته 76% بوجود علاقة إيجابية بين دعم الإدارة العليا ونظام التكلفة على أساس النشاط.

✓ أن التطبيق الناجح لنظام التكلفة على أساس النشاط يستلزم توفر برامج تدريبية ملائمة للعمال، أثبتت النتائج ذلك.

✓ التطبيق الناجح للنظام يتطلب وجود ثقافة مؤسسية للعمال بمؤسسة مطاحن الحضنة أثبت ذلك التحليل الاحصائي، بمؤسسة مطاحن الحضنة.

✓ وحتى يكون تطبيق النظام ناجحا يتطلب ذلك توفر أنظمة محاسبية متكاملة ، وأثبت ذلك التحليل الإحصائي.

### التوصيات

بناء على النتائج سالفة الذكر فإنه يمكن إيجاز أهم التوصيات فيما يأتي :

✓ ضرورة التخطيط المحكم لعملية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة بشكل جيد في مؤسسة مطاحن الحضنة، وذلك عن طريق الاستعانة بخبراء ومستشارين مؤهلين متخصصين ولديهم الدراية والخبرة الكافية في مجال تطبيق هذا النظام .

✓ ضرورة اقتناع الإدارة العليا لمؤسسة مطاحن الحضنة بنظام التكلفة على أساس النشاط، بكونها تتوفر على العوامل الأساسية لتطبيقه بنجاح.

✓ ضرورة وضع هذا النظام كمقياس يدرس في الجامعة لانه ضروري لمؤسساتنا الجزائرية.

✓ تطبيق erp في مطاحن الحضنة

وهذه التوصيات لكل مؤسسة تتوفر لها العوامل وتفكر في تطبيق النظام.

### الدراسات المستقبلية:

1. تعميم الدراسة
2. في حالة المؤسسات التي لا تتوفر على المقومات الأساسية ، ما مدى إدراك المؤسسات لفوائد ABC.
3. حصر جميع العوامل وترتيبها حسب درجة الأهمية في الجزائر.

# المراجع

## قائمة المراجع

### المراجع العربية

#### الكتب:

- 1) أبو زيد كمال خليقة، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الإسكندرية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، 2007.
- 2) بديسى فهمه، المحاسبة التحليلية دروس وتمرين، الجزائر، دار الهدى للطباعة، 2012.
- 3) التكريتي إسماعيل يحيى، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، دار الحامد، 2006.
- 4) التكريتي إسماعيل يحيى، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، الأردن، 2007، ص160.
- 5) العشماوي محمد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف ( المنظورين التقليدي و الحديث)، الأردن، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية، 2011.
- 6) هورنجون تشارلز وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج، الكتاب الأول، المملكة العربية السعودية، دار المريخ، 2009.
- 7) عبد الحسن الكسار طلال وأحمد جلال أحمد، محاسبة التكاليف قياس...تخطيط ورقابة، الطبعة الأولى، عمان، مكتبة الجمع العربي 2010.
- 8) عبد الله الرزق صالح و راد خليل عطا الله، محاسبة التكاليف، دار زهران، 1999.
- 9) عبد السميع محمد وطيبة محمد، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، عمان، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان، 2010.
- 10) عدس نائل و الخلف نضال محاسبة التكاليف مدخل حديث، الطبعة الأولى، عمان . الأردن، دار اليازوري، 2012.
- 11) عبد اللطيف نور الدين ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004.

- 12) عبد اللطيف ناصر نور الدين، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، 2009.
- 13) عطية أحمد صلاح، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية ABC، الطبعة الأولى، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005.
- 14) رحال على، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999.
- 15) ري اتش جاري سون وإيريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين، الرياض ، زايد دار المريخ، ص222.

### المراجع الأجنبية :

- 16) KHOUATRA et T.LEXTRAIT, Comptabilité de Gestion, Edition Ellipses, Paris, 1996, p132.
- 17) Anna Maria Moisello, ABC Evolution ,problems of Implementation and\_ Organizational Variables, Department of Economic and Business Sciences, University of Pavia, Italy, American journal of Inatustrial and Business Management,2012,p58.
- 18) Implementing Activity Based Costing Successfully.  
Garrison .R.H. and Noreen, Management Accounting, Lrwin Publishing Company,macraw hill,E,W,2000,P 325.
- 19) Wiriya Chongruk Sut, The Adoption of Activity Based Costing in Thailand, A Thesis for the Degree of Doctor of philosophy, Victoria University, June 2002, p.69

## فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
18	أليه التوزيع التنازلي أو التوزيع التدريجي	01
19	التوزيع التبادلي	02
25	يظهر أهم المصطلحات التي يتركز عليها نظام التكلفة على أساس النشاط.	03
27	بعض مفاهيم نظام التكاليف على أساس الأنشطة	04
39	يظهر اختلاف وجهات النظر حول مراحل تطبيق نظام ABC	05
45	مزايا وصعوبات تطبيق نظام (ABC)	06
46	أوجه الاختلاف بين الأنظمة التقليدية ونظام (ABC)	07
62	يبين المقر الاجتماعي و الممتلكات وقدرة الطحن للمؤسسة "مطاحن الحنونة"	08
68	(خصائص الجيب)	09
70	معلومات تبين هل المؤسسة بحاجة إلى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط	10
71	دعم الإدارة العليا	11
72	كفاءة قسم مراقبة التسيير .	12
74	نظم المعلومات المتكامل	13
75	برامج تدريبية ملائمة	14
75	ثقافة المؤسسة	15

## فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
28	التخصيص على أساس الأنشطة	01
29	أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة	02
38	توزيع التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام (ABC)	03
58	العوامل الأساسية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط	04
76	الاستنتاج الرئيسي لعوامل النجاح بمؤسسة مطاحن الحنونة	05

الملاحق

الملحق (1)

نموذج استبيان

جامعة المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم : مراقبة التسيير

تقوم الطالبة بأجراء دراسة بعنوان :

**تقييم العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط**

**(دراسة حالة مطاحن الحنونة)**

تأتي هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص "مراقبة التسيير".  
إني أضع بين أيديكم أسئلة الاستبيان الخاص بهذه الدراسة راجية التكرم من حضرتكم والتفضل  
بالإجابة على الأسئلة الواردة فيها، أمله منكم أن تكون الإجابة دقيقة وموضوعية كما نتعهد لكم بأن  
المعلومات الواردة والمعطاة ستعامل بسرية تامة فقط لغاية البحث العلمي شاكرين لكم حسن تعاونكم .  
وتقبلوا مني فائق التقدير و الاحترام

المشرف : لقواق عبد الرزاق

الطالبة : حفاف سليمة

## القسم الأول : معلومات خاصة بالمجيب

1. ما هو اسم المصلحة التابعة إليها : .....
2. ما هو مستواك الهرمي مقارنة بالإدارة العامة  
( ) N ( ) N-1 ( ) N-2
3. منذ متى وأنت تعمل في هذه الشركة .....
4. كم عمرك: أقل من 26 ( ) 35/26 ( )  
أكثر من 55 سنة ( ) 50/35 ( )
5. هل تستعمل جهاز حاسوب عند تأديتك لعملك  
نعم ( ) لا ( )
6. لأي غرض تستعمل هذا الجهاز:  
1. اتصال، ( ) 2. تخطيط ( )،  
3. حساب التكاليف، ( )

## القسم الثاني : معلومات تبين هل المؤسسة بحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

7. ما هو عدد المنتجات أو النماذج التي تقوم المؤسسة بإنتاجها  
منتج واحد ( ) أكثر من منتج ( )
8. هل المؤسسة تتعرض إلى منافسة قوية في السوق
9. من هم أهم منافسي المؤسسة  
الوطنيين ( ) الأجنبيين ( )
10. ما هو حجم التكاليف غير المباشرة في المؤسسة مقارنة بالتكاليف الكلية (أعباء الإدارة العامة ،  
الاهتلاكات ، التأمينات ، الأعباء العامة ، النقل الخاص بجميع المنتجات )  
.....  
.....  
فيما يخص الأسئلة الموالية ، ما هي درجة موافقتك على العناصر التالية :

## القسم الثالث: معلومات خاصة بالعوامل

### 1. دعم الإدارة العليا

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	الفقرة	1
					الإدارة العليا تصرح مرارا وتكرارا أن ضمان استمرارية حياة المؤسسة يتطلب تسيير رشيد للتكاليف .	12
					لإدارة العليا على استعداد لتدعيم الجهود الرامية إلى تحسين نظام حساب التكاليف	13
					الإدارة العليا تعتبر أن التكاليف لها دور حيوي في خدمة إستراتيجية المؤسسة .	14
					الإدارة العليا تولي اهتماما كبيرا لقسم محاسبة التكاليف من خلال إشراكه في القرارات الإستراتيجية .	15
					الإدارة العليا لها أذان صاغية لكل مقترحات قسم مراقبة التسيير	16

### 2. كفاءة قسم مراقبة التسيير (أنظمة محاسبية فعالة لها خبرة في الجوانب التقنية لنظام

#### التكاليف على أساس الأنشطة )

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	الفقرة	1
					قسم مراقبة التسيير قادر على تحديد الأعباء غير المباشرة التي تدخل في حساب تكلفة المنتجات بطريقة دقيقة.	17
					قسم مراقبة التسيير قادر على تحديد الأنشطة الأساسية اللازمة في كل مسار من مسارات إنتاج منتج معين.	18
					قسم مراقبة التسيير قادر على تحديد تكلفة الأنشطة بطريقة مثلى (تكلفة إعداد طلبيه، تكلفة طرح دفعات الإنتاج، الخ	19
					قسم مراقبة التسيير قادر على تحديد مسببات التكلفة (وحدات العمل (حسب العلاقة السببية بين التكاليف والمنتجات	20
					قسم مراقبة التسيير قادر على حساب تكلفة المنتجات اعتمادا على الأنشطة التي استهلكها كل منتج	21

### 3. نظم المعلومات المتكاملة في المؤسسة

1	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير بشدة
22	نظم المعلومات في المؤسسة تجعلها على اتصال مباشر مع الموردين .					
23	المؤسسة لديها نظام معلومات حديث يستعمل قاعدة بيانات تسمح بتتبع الأنشطة بطريقة جيدة .					
24	نظم المعلومات في المؤسسة تسمح بالتنسيق بين أنشطة المؤسسة سواء الموردون أو الزبائن .					
25	نمط المعلومات في المؤسسة تسمح بتتبع حركة المواد منذ وصولها من عند المورد إلى غاية استلامها من طرف الزبون					
26	عملية إعداد واستقبال الطلبات و الفواتير مع الموردين و الزبائن يتم تسيرها الكترونيا					

### 4. برامج تدريبية ملائمة للعمال

	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير بشدة
27	المؤسسة لديها موارد كافية لتكوين العمال على تطبيق نظام جديد لحساب التكاليف					
28	المؤسسة في كل مرة ترمج أيام تكوينية من شأنها تحسين جودة مسارات التسيير					
29	برامج التكوين في المؤسسة ليست حكرا على المدراء فقط بل تشمل كل أفراد المؤسسة					
30	المؤسسة قادرة على تحديد احتياجات التكوين من حيث النوعية و الكمية المتعلقة بتبني نظام جديد لحساب التكاليف					
31	المؤسسة قادرة على تحديد برنامج تكوين يتعلق بتطوير كفاءة مستعملي برمجية حساب التكاليف					

## 5. ثقافة المؤسسة

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	الفقرة	
					درجة الالتزام جيدة في المؤسسة بحيث كل شخص يحس أنه له مساهمة ايجابية	32
					المؤسسة تركز على العمل كفريق واحد من خلال تشجيع التعاون و التنسيق بين جهود الأفراد	33
					الرؤساء و المرؤوسون يتبعون ويحترمون كل القواعد التنظيمية و الإجراءات المعمول بها في المؤسسة	34
					الأهداف المحددة لكل الوحدات الوظيفية في المؤسسة تتلاحم فيما بينها	35
					المؤسسة لها روح الإبداع و الابتكار ولا تتوقف عن تحسين أساليب عملها	36
					توصيات الزبائن في المؤسسة سواء المتعلقة بالجودة أو التكاليف تعتبر هي الأصل في إحداث التغيير في المؤسسة	37

من فضلك إذا كان لديكم تعليقات إضافية يمكنكم طرحها

.....  
.....



في ظل البيئة التنافسية الحالية، المعلومات المتعلقة بتكاليف المؤسسة أصبحت جد مهمة ومحددة لمستقبل المؤسسات في مختلف القطاعات. وبما أن النظم التقليدية للتكاليف أثبتت عدم ملائمتها للمؤسسات في ظل الظروف الاقتصادية الحالية، جاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة ليلي رغبات المؤسسات لتعزيز وضعياتها التنافسية. الدراسات السابقة تبين أن الكثير من المؤسسات أخفقت في تطبيق نظام ABC، مما أثار رغبة الباحثين والمهنيين على حد سواء لدراسة مختلف العوامل التي تؤثر على نجاح تطبيق نظام ABC. في هذه الدراسة تم تبني خمسة عوامل أساسية تتمثل في: دعم الإدارة العليا، برامج تدريبية ملائمة، كفاءة قسم مراقبة التسيير، نظم المعلومات وثقافة المنظمة. هذه العوامل تم تقييمها في مؤسسة مطاحن الحضنة. النتائج تبين أن الظروف البيئية و التنظيمية لمؤسسة الحضنة تلزمها بتطبيق نظام ABC للحصول على تكاليف دقيقة. إضافة إلى هذا فان مؤسسة الحضنة تأخذ بعين الاعتبار لمختلف العوامل السابقة الذكر، وبالتالي يمكن لنظام ABC أن ينجح لان الظروف الملائمة موجودة فعلا في الواقع العملي، والتي تمثل بنية تحتية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مؤسسة مطاحن الحضنة.

الكلمات المفتاحية : محاسبة التكاليف ، نظام ABC ، عوامل نجاح تطبيق ABC، دعم الإدارة العليا، برامج تدريبية ملائمة، كفاءة قسم مراقبة التسيير، نظم المعلومات و ثقافة المنظمة.

### **Abstract:**

In today's competitive environment, accurate costing information is crucial for all companies in different sectors. As the tradition costing system has lost its relevance, the Activity-Based-Costing is supposed to satisfy companies' needs. A literature review shows that some companies still fail implementing the ABC system; as a result, factors influencing its success have attracted the attention of researchers and professionals. This study aims first to identify factors impacting the ABC System. For this research five factors have been principally adopted, namely: Top Management Support, Employees Training, Information Systems, Management Control competencies, and Organizational culture. Having identified the main factors, the second step is to assess them in an industrial firm, namely HODNA Company. Results show that success factors are strongly taken into account by HODNA Company. In other words, the ABC system could be implemented successfully in HODNA Company.

**Key words:** ABC system, Key Success Factors, Top Management Support, Employees Training, Information Systems, Management Control competencies, and Organizational culture