

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية

الشعبة: العلوم التجارية

التخصص: دراسات محاسبية وجباية معمقة

من إعداد الطالبة : بلقيس بوخلوة

بعنوان :

**أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تعظيم  
ربحية المؤسسة**

دراسة حالة مؤسسة سونالغاز ورقلة - حضري-

نوقشت و أجزت علنا بتاريخ/20/06/2013

أمام اللجنة المكونة من السادة

د/ زرقون محمد.....( أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

د/ شربي محمد الأمين.....( أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

د/ بن ساحة علي.....( أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2012/2013

# الإهداء

إلى.... معلم البهرية ومنبر العلم نبينا محمد ( صلى الله عليه وسلم )

إلى

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

..... والدي العزيز

إلى...

ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني .. إلى بسملة الحياة وسر

الوجود...أمي الحنونة

إلى....

الحب كل الحب.... إخوتي وإخواتي وزوجاتي إخوتي

إلى

الأخوات اللواتي لم تدهن أمي .. إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء صديقاتي

( إيمان - كاملة - بشيرة - سارة - هالة )

إلى

من مهدوا الطريق أمامي للوصول إلى ذروة العلم

إلى كل من وسعهم قلبي ولو تسعهم ورقتي

إهدي هذا الجهد المتواضع

# شكر وعرفان

يسعني وأنا أقدم خلاصة مجموعتي إلا أن أشكر الله وحده، على كل العزيمة والصبر

والتوفيق طيلة المشوار ليتكامل جمدي بهذا العمل .

كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى الأساتذ المشرفين الدكتور " شريي محمد الأمين "

لما بذله معي من جهد ووقت، وتوجيهاته ونصائحه القيمة، وتقديم المساعدة في إنجاز هذا

العمل.

كما لا أنسى جزيل الشكر والتقدير لكل العاملين بمؤسسة سونالغاز ورقلة حضري والذين لم

يخلوا علينا بالمعلومات وتقديم المساعدة وأخص بالذكر موظفي قسم المالية والمحاسبة .

كما أتقدم بالشكر إلى الأساتذة بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ( كلية الإقتصاد)، وكل

الأصدقاء والزلاء (دفعه دراسات محاسبية وجباية معتمة 2013) .

وفي الأخير لكل من ساعدني في إنجاز هذا العمل سواء من قريب أو بعيد "شكرا جزيلا".

بلقيس بوخلوة



## الملخص :

جاءت هذه الدراسة لإلقاء الضوء على مدى إستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة كأحد أهم التطورات المستخدمة في الشركات الكبرى وقد هدفت هذه الدراسة إلى وضع إطار تصوري لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وكذا معرفة ما إذا كان هذا النظام يساهم في تحسين ربحية المؤسسة .

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة ، قامت الباحثة بدراسة ميدانية في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بورقلة (سونالغاز) باستخدام منهج دراسة الحالة والذي يتضمن كل من أسلوب المقابلة وأسلوب الملاحظة .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها مايلي : تستخدم مؤسسة سونالغاز ورقلة طريقة الأقسام المتجانسة في معالجة تكاليفها ، وجود عدة صعوبات تؤدي إلى عرقلة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة ، بين لنا الأنشطة التي تعطي قيمة للمنتج وبالتالي زيادة الإهتمام بها، خاصة بالنسبة للكهرباء والذي له أهمية بالغة نتيجة الإستهلاك الواسع له ، أما بالنسبة للأنشطة التي لا تعطي قيمة فيجب تخفيض تكاليفها مثل الأنشطة بالغاز ، مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المؤسسة .

الكلمات المفتاحية : نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC، أنشطة ، مسيبتات التكلفة ، ربحية .

## Résime:

Cette étude visait à faire la lumière sur l'étendue de l'utilisation du système basé sur les coûts des activités comme l'un des développements les plus importants utilisés dans les grandes entreprises de cette étude visait à élaborer un cadre conceptuel pour l'application du système basé sur les coûts des activités, ainsi que de savoir si ce système contribue à améliorer la rentabilité de l'entreprise.

Pour obtenir un meilleur buteur de cette étude, le chercheur a mené un champ dans le Electricité Corporation de distribution et de gaz Ouargla le (Sonalgaz) en utilisant une approche d'étude de cas, qui inclut tous la méthode et le style de l'observation correspondante.

Les résultats de cette étude à l'ensemble des résultats les plus importants de ce qui suit: Utilisez le Sonalgaz façon Forums coûts de traitement hétérogènes Ouargla Fondation, il ya plusieurs difficultés conduire à l'obstruction du système d'application coûts basés sur les activités de l'institution, parmi les activités qui donnent la valeur du produit et donc d'augmenter l'intérêt pour eux, surtout pour l'électricité, qui est d'une extrême importance en raison de sa grande consommation, mais pour des activités qui ne donnent pas la valeur doivent réduire leurs coûts, tels que les activités liées au gaz, ce qui conduit à maximiser la rentabilité de l'entreprise.

Mots-clés: système basé sur les activités de ABC, les activités, les causes de coût, de rentabilité des coûts.

## قائمة المحتويات

| الصفحة | قائمة المحتويات               |
|--------|-------------------------------|
| I      | الإهداء.....                  |
| II     | الشكر.....                    |
| III    | الملخص.....                   |
| IV     | قائمة المحتويات.....          |
| V      | قائمة الجداول.....            |
| V      | قائمة الأشكال البيانية.....   |
| VI     | قائمة الملاحق.....            |
| أ      | قائمة الاختصارات والرموز..... |
|        | المقدمة.....                  |

### الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

|    |   |
|----|---|
| 3  | المبحث الأول : الدراسات النظرية.....    |
| 14 | المبحث الثاني : الدراسات التطبيقية..... |

### الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

|    |  |
|----|--|
| 22 | المبحث الأول : الطريقة والأدوات.....     |
| 26 | المبحث الثاني : عرض ومناقشة النتائج..... |
| 41 | الخاتمة.....                             |
|    | قائمة المصادر والمراجع.....              |
| 44 | الملاحق.....                             |
| 47 | الفهرس.....                              |

الفهرسة

| الصفحة  | الفهرس  |
|---|---|
| I   | الإهداء.....  |
| II  | الشكر.....  |
| III   | الملخص.....   |
| IV  | قائمة المحتويات.....  |
| V   | قائمة الجداول.....  |
| V   | قائمة الأشكال البيانية.....   |
| V   | قائمة الملاحق.....  |
| VI  | قائمة الاختصارات والرموز.....   |
| أ   | المقدمة.....  |
| <b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية</b> |   |
| 02  | تمهيد.....  |
| 03  | المبحث الأول: الأدبيات النظرية.....   |
| 03  | المطلب الأول: الخلفية التاريخية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC ومفاهيم حوله.....     |
| 03  | أولاً: الخلفية التاريخية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC.....                         |
| 04  | ثانياً: مفاهيم أساسية حول نظام ABC.....   |
| 04  | ثالثاً: مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة.....   |
| 05  | المطلب الثاني: خطوات ومبادئ تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.....                     |
| 05  | أولاً: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.....                                    |
| 08  | ثانياً: المبادئ التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة.....                       |
| 10  | ثالثاً: الفروض التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC.....                    |
| 11  | المطلب الثالث: تقييم نظام التكاليف المبني على الأنشطة.....                                  |
| 11  | أولاً: مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والأنظمة المحاسبية التقليدية..... |



|                                       |  |
|---------------------------------------|--|
| 12                                    | ..... ثانيا:مزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة                       |
| 13                                    | ..... ثالثا:الإنتقادات (العيوب ) الموجهة إلى طريقة التكاليف المبني على الأنشطة |
| 14                                    | .....المبحث الثاني:الأدبيات التطبيقية  |
| 14                                    | .....المطلب الأول:الدراسات العربية   |
| 14                                    | .....أولا:دراسة عمر محمد هديب  |
| 14                                    | .....ثانيا:دراسة حسن توفيق محمود مصطفى   |
| 15                                    | .....ثالثا:دراسة عبد العزيز الرومي   |
| 16                                    | .....رابعا:دراسة عيادي عبد القادر - نوي الحاج                                  |
| 16                                    | .....خامسا:دراسة أمين بن سعيد  |
| 17                                    | .....سادسا:دراسة أشرف عزمي أبو مغلي  |
| 17                                    | .....المطلب الثاني:الدرسات الأجنبية  |
| 17                                    | .....أولا:دراسة Coop and kaplan  |
| 18                                    | .....ثانيا:دراسة Narayanan and Ratna   |
| 18                                    | .....المطلب الثالث:ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة                 |
| 18                                    | .....أولا:أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة                   |
| 18                                    | .....ثانيا:أوجه الإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة                 |
| 19                                    | .....خلاصة الفصل   |
| <b>الفصل الثاني:الدراسة الميدانية</b> |  |
| 21                                    | .....تمهيد   |
| 22                                    | .....المبحث الأول:الطريقة والأدوات   |
| 22                                    | .....المطلب الأول : طريقة الدراسة  |

|    |   |
|----|---|
| 22 | أولاً: منهج الدراسة .....                                       |
| 22 | ثانياً: عينة الدراسة.....                                       |
| 25 | ثالثاً: طبيعة متغيرات الدراسة.....                              |
| 25 | المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في جمع المعلومات.....          |
| 25 | أولاً: المقابلة الشخصية.....                                    |
| 25 | ثانياً: الملاحظة.....   |
| 26 | المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج.....                         |
| 26 | المطلب: دراسة النتائج.....                                      |
| 26 | أولاً: عرض نظام التكاليف المستخدم في المؤسسة.....               |
| 29 | ثانياً : تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة..... |
| 37 | المطلب الثاني: مناقشة النتائج .....                             |
| 39 | خلاصة الفصل.....  |
| 41 | الخاتمة.....  |
| 44 | قائمة المصادر والمراجع.....                                     |
| 47 | الملاحق .....   |
| 50 | الفهرس.....   |

المقدمة العامة

### أ. توطئة:

بعد التطورات الكبيرة التي عرفها مجال المحاسبة وخصوصا في العقود الأخيرة، لم يعد الهدف الرئيسي للمحاسبة مقتصرًا على تحديد المركز المالي للمؤسسة و تحديد نتائج عملياتها في نهاية كل فترة زمنية معينه، بل تعدى ذلك لتصبح أداة قياس لعمليات المؤسسة وربحيتها.

وبما أن ما تسعى إليه جل المؤسسات هو ضمان استمرارية وتعظيم ربحيتها أصبح من الضروري لها البحث عن بدائل أخرى غير بديل رفع الأسعار ، ولعل من أهم هذه البدائل هو السعي لتخفيض تكلفة المنتج عن طريق الإستخدام الأمثل للموارد وكذا السيطرة على التكاليف دون المساس بالمخرجات النهائية .

وبما أن كل هذا لم يحققه النظام التقليدي والذي يعتمد على توزيع التكاليف بشكل غير دقيق مما يؤدي لتحميل المنتج لتكاليف غير مبررة ، وهذا ما دفع أغلب العلماء والمختصين في المحاسبة للبحث عن طرق أخرى تكون أكثر دقة في تحديد وتقييم التكاليف .

وهذا ما جاءت به طريقة محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة ABC والتي تقوم على تحديد وتحليل ودراسة مختلف الأنشطة للمؤسسة وبالتالي تعظيم ربحية المؤسسة عن طريق تخفيض التكاليف.

### ب. إشكالية البحث:

ومن خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

"هل يؤدي تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC إلى تعظيم ربحية المؤسسة؟".

الأسئلة الفرعية:

1. ما هي طرق التكاليف المستخدمة في هذه المؤسسة ؟
2. هل هناك عوائق تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في المؤسسات الجزائرية ؟
3. ما هي آليات عمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في المؤسسة ؟
4. هل يؤدي إستخدام طريقة التكاليف المبنية على الأنشطة ABC لتحسين ربحية المؤسسة ؟

### ت. الفرضيات المقترحة:

1. أغلب المؤسسات الجزائرية مازالت تستخدم الطرق التقليدية في معالجة تكاليفها؛
2. لا يوجد عوائق تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC ؛
3. يعمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة على توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ومن ثم على المنتجات أو الخدمات؛

4. إن إستخدام طريقة التكاليف المبنية على الأنشطة في المؤسسة، يساعد على تحديد الأنشطة التي تحقق قيمة مضافة وبالتالي يساعد على تحسين ربحية المؤسسة .

### ث. مبررات إختيار البحث :

هناك عدة أسباب دعت الباحثة لإختيار الموضوع ومن أهم هذه الأسباب ما يلي :

1. البحث في مجال المحاسبة التحليلية عموما وفي مجال محاسبة التكاليف خصوصا وذلك لأهميتها وقلة الدراسات فيها ؛
2. أهمية دراسة التكاليف في المؤسسة وتبيان أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة ؛

### ج. أهداف البحث وأهميتها:

تتبع أهداف هذه الدراسة من خلال محاولة الباحثة الوصول إلى ما يلي :

1. معرفة أهم المفاهيم الخاصة بنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC ؛
2. التعرف على إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC والمقومات اللازمة لذلك ؛
3. معرفة المكاسب التي يحققها تطبيق نظام ABC ؛
4. سعي الباحث في توسيع رصيده الفكري في مجال محاسبة التكاليف.

### ح. حدود البحث :

- ❖ تمت الدراسة النظرية حول محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ؛
- ❖ أما الدراسة الميدانية فقد تمت في مؤسسة سونالغاز ورقلة حضري، بإعتبارها أحد المؤسسات الإقتصادية ذات الأهمية ونظرا لضيق وكبر حجم المؤسسة تمت الدراسة على بعض أقسام المؤسسة فقط وليس كلها والمتمثلة في :

1. قسم العلاقات التجارية ؛

2. قسم الدراسات التقنية وأشغال الكهرباء والغاز ؛

3. قسم إستغلال الغاز ؛

4. قسم إستغلال الكهرباء ؛

5. قسم الموارد البشرية .

❖ الحدود الزمنية : تمت اجراء الدراسة للدورة المحاسبية لسنة 2011 وذلك نظرا لعدم إتمام قسم المحاسبة لعمليات المتعلقة بدورة 2012 .

خ. منهج البحث و الأدوات المستخدمة : للإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات إعتدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي في عرض المعلومات وتحليلها والتوصل إلى النتائج وذلك في الجانب النظري من الدراسة ، أما في ما يخص الدراسة الميدانية فقد إستخدمنا المنهج التطبيقي (منهج دراسة الحالة) فقد توجهنا إلى الدراسة الميدانية بإختيار عينة للدراسة و إسقاط نتائج الدراسة النظرية عليها.

د. مرجعية البحث: لقد إعتمدنا في دراساتنا على مصدرين :

فبالنسبة للمصدر النظري: إعتمدنا على أهم الكتب المتخصصة في مجال البحث (محاسبة التكاليف)، الأطروحة والرسائل الجامعية ، المقالات والمقتنيات .

أما بالنسبة للمصدر التطبيقي: فقد إعتمدنا على إجراء دراسة ميدانية في مؤسسة سونالغاز ورقلة حضري بالإضافة إلى الوثائق المتحصل عليها من المؤسسة .

ذ. صعوبات البحث:

هنالك عدة صعوبات وجهناها في عملية البحث من بينها:

1. صعوبة تحديد مسببات الأنشطة للمؤسسة ؛

2. عدم اهتمام الأقسام الأخرى للمؤسسة بالتكاليف الخاصة بها.

ر. هيكل البحث: سنتناول في هذا البحث فصلين ففي الفصل الأول نقوم فيه بدراسة الأدبيات النظرية للموضوع والمتمثلة في

دراسة طريقة التكاليف المبنية على الأنشطة "مفاهيم اساسية حول ABC وتقييم لهذا النظام وكذا أهم الفروقات بينه وبين الأنظمة التقليدية وسنتناول أيضا في هذا الفصل الأدبيات التطبيقية سنحاول التطرق فيه لأهم الدراسات السابقة حول الموضوع أما بالنسبة للفصل الثاني ، فسنتناول في هذا الفصل طريقة إجراء الدراسة الميدانية وتحديد تقديم مجتمع الدراسة والأدوات المستخدمة فيها وكذا النتائج المتوصل إليها ومناقشتها.

# الفصل الأول

## الأدبيات النظرية والتطبيقية

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت جوانب مختلفة حول موضوع نظام التكاليف المبني على الأنشطة، إلا أنه من الملاحظ أن معظم هذه الدراسات ارتكزت على أداة الإستبيان للحصول على البيانات الأولية، في حين أن هذه الدراسة اعتمدت أساساً في الحصول على البيانات من خلال دراسة التطبيقية، وفي هذا المجال أيضاً قمنا بمراجعة الأدبيات المحاسبية لأهم الدراسات التي تناولت موضوع أنظمة محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة، سواء العربية منها والأجنبية ويمكن الإشارة إلى الدراسات التالية:

المطلب الأول: الدراسات العربية

أولاً: دراسة عمر محمد هديب بعنوان: "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس"، 2009<sup>1</sup>.

جاءت هذه الدراسة لإلقاء الضوء على مدى استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في البيئة الأردنية وبيان علاقة تطبيق هذا النظام بتحسين المستوى المالي لهذه الشركات، وذلك من خلال طرح الإشكالية التالية: "قياس مدى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن، نموذج مقترح للقياس" ولتحقيق أهداف هذه الدراسة لجأ الباحث إلى استخدام المسح الإحصائي لمجتمع الدراسة وكذا إجراء مقابلات شخصية مع المدربين الماليين للشركات المطبقة لهذا النظام.

ومن بين أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن عدد الشركات الصناعية في الأردن المطبقة أو التي شرعت في تطبيق نظام ABC ستة عشرة شركة (16)، وجميعها شركات مساهمة عامة منها خمس شركات (5) فقط اعتمدت تطبيقه، وباقي الشركات كانت ضمن مراحل التطبيق.

وقد أظهرت هذه الدراسة وجود علاقة إيجابية بين تطبيق نظام ABC وتحسين الأداء المالي لشركتين (2)، من أصل خمس شركات (5)، حيث إرتفعت متوسطات الأداء المالي بعد التطبيق، بينما أظهرت عدم وجود علاقة إيجابية بين تحسين الأداء المالي لثلاث شركات (3) من أصل خمس شركات (5)، وهذا يبين عدم وجود علاقة بين تطبيق الشركات لنظام ABC وتحسين الأداء المالي لهم.

ثانياً: دراسة حسن توفيق محمود مصطفى بعنوان: "تقويم وتطوير أنظمة التكاليف لأغراض الرقابة وإتخاذ القرارات"، 2007<sup>2</sup>.

جاءت هذه الدراسة للبحث في أهم وأحدث أنظمة التكاليف الذي قد يساهم إستخدامه من قبل الشركات الصناعية في رفع كفاءتها الإنتاجية وزيادة قدرتها التنافسية، من خلال تقديمه بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة لأغراض الرقابة وإتخاذ القرارات

<sup>1</sup> عمر محمد هديب، "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009.

<sup>2</sup> حسن توفيق محمود مصطفى، "تقويم وتطوير أنظمة التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، غير منشورة، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2007.



السليمة، فقد طرح الباحث الإشكالية التالية: "أسباب الخلل في إتخاذ القرارات الخاطئة التي أدت إلى إغلاق أو إفلاس الكثير من الشركات وإن أنظمة التكاليف التقليدية هي سبب خطأ القرارات"، وقد إستخدم الباحث للإجابة عن الإشكالية المنهج الوصفي التحليلي بالنسبة للجانب النظري، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد إعتد على أداة الإستبيان لمجموعة الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن وقد توصل الباحث لمجموعة من النتائج:

1. تتمتع إدارات الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي تطبق نظم التكاليف بدرجة كبيرة من الوعي؛
2. أظهرت الدراسة أن عينة الدراسة لا تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأنه هناك معوقات تحول دون تطبيقه؛
3. إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة لا يوفر فقط إحتساب تكلفة المنتج بصورة أكثر عدالة بل يوفر آلية لإدارة التكاليف أيضا.

ثالثا : دراسة عبد العزيز الرومي بعنوان: " أثر استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحسين قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت "، 2011<sup>1</sup> .

لقد هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق نظام ABC في الجمعيات التعاونية في الكويت، وتبيان دوره في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة، وذلك من خلال الإجابة عن الإشكالية التي طرحها الباحث، والمتمثلة في ما يلي: "هل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجمعيات التعاونية بالكويت يحسن من أساليب القياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة؟".

وللإجابة عن الإشكالية سالفة الذكر فقد إعتد الباحث على أداة الإستبيان في جمع المعلومات من خلال عينة الدراسة المكونة من مجموعة المدققين الداخليين والخارجيين ومدراء ماليين، وقد كان المنهج المتبع في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي والتحليلي.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من بينها:

1. أن الجمعيات التعاونية في الكويت ما زالت إلى حد الآن تستخدم الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة؛
2. أن نظام ABC يحسن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة؛
3. كما أن الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تتوفر على المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام ABC.

<sup>1</sup> عبد العزيز الرومي: "أثر استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحسين قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت" مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2011.

رابعاً : دراسة عيادي عبد القادر - نوي الحاج بعنوان: " دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة " ، 2010<sup>1</sup>.

جاءت هذه الدراسة لتبين أهمية تطبيق نظام ABC في تحقيق الميزة التنافسية لدى المؤسسات الصناعية وذلك من خلال خفض تكاليف الإنتاج، والحفاظ على جودة المنتج، والتقييد بوقت الإنتاج وكذا من خلال المساهمة في تحسين الأداء والتخطيط وعملية إتخاذ القرارات.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

1. تعتبر محاسبة تكاليف الأنشطة بمثابة نظام لتخطيط التكاليف يركز على إستمرار عملية تحسين الأداء ويشجع على تميز الأنشطة التي تكون لها قيمة مضافة عن الأنشطة التي لا تضيفي قيمة مضافة، وذلك للحد من تكاليف هذه الأخيرة؛
2. كما يحقق هذا النظام عدة مزايا كالتخطيط الإستراتيجي للمشروع وخفض تكاليف المنتجات والمحافظة على جودتها مما يحقق الميزة التنافسية للمؤسسة.

خامساً: دراسة أمين بن سعيد بعنوان: " نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري " ، 2010<sup>2</sup>.

جاءت هذه الدراسة لتوضيح آلية عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وذلك من خلال الإشكالية التي طرحها الباحث والمتمثلة في ما يلي: "ما هي متطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية؟"، ولدراسة هذه الإشكالية قام الباحث بإستخدام مزيج من المناهج ففي الجانب النظري إستخدم المنهج الوصفي والمنهج التحليلي ، أما في ما يخص الجانب التطبيقي فقد إستخدم المنهج التجريبي، وقد قام الباحث في هذه الدراسة بتوضيح آلية عمل نظام ABC وكذا ركائزه، ومدى توفر المؤسسات الجزائرية على المتطلبات الفنية والتنظيمية لتطبيق هذا النظام، وإعتبر نظام محاسبة التكاليف من أهم أنظمة المعلومات وأكثرها فعالية في المؤسسة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي :

1. عجز الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف مما يؤثر سلبا على القرارات المتخذة؛
2. تعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نقطة تحول في مجال محاسبة التكاليف، بالإضافة إلى فلسفته وآلية عمله التي تعتبر جديدة ومختلفة عن مبادئ التنظيم المعتمدة منذ زمن، جعل منه نظام إداري تسييري وليس نظام كلفوي فقط .

<sup>1</sup> عيادي عبد القادر ، نوي الحاج بعنوان " دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة " الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ، جامعة حسنية بن بوعلي ، الشلف، الجزائر، 2010 .

<sup>2</sup> أمين بن سعيد بعنوان " نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري " مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق ، غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010 .

سادسا: دراسة أشرف عزمي أبو مغلي بعنوان: " أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم ربحية المؤسسة دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان"، 2008<sup>1</sup>.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية، وذلك من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام ABC في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، وهذا من خلال توفر البنية الأساسية والإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام ABC في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان، وقياس تكلفة الخدمات الصحية وكذلك فيما إذا كانت هناك معوقات لتطبيق هذا النظام في المستشفيات، واعتمد الباحث في دراسته على أداة الإستبيان من خلال استخدامه برنامج الرزم الاحصائية SPSS .

وقد توصلت هذه الدراسة إلى من النتائج من أهمها :

1. إن التنوع والتداخل في الخدمات الصحية المقدمة من قبل المستشفيات أظهر قصور أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة التصورات الحالية؛
2. يساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية ويشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية؛
3. توجد معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة الأردن عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة.

#### المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

أولا : دراسة ( Cooper and Kaplan ) بعنوان : "تخفيض تكاليف الأنشطة " ، 1998<sup>2</sup> .

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كان نظام التكاليف المبني على الأنشطة سيؤدي إلى تخفيض التكاليف أم لا، وقد انتهجت الباحثان في دراستهما على أسلوب دراسة الحالة، حيث قام الباحثان بتطبيق نظام ABC على دائرة المشتريات لأحد الشركات الأمريكية حيث تم تقسيم هذه الدائرة إلى مجموعة الأنشطة المستقلة تمت دراستها بنظام التكاليف المبني على الأنشطة بدلا من النظم التقليدية .

وقد توصلت هذه الدراسة هذه الدراسة إلى أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة سيؤدي إلى خفض التكاليف وذلك بإستبعاد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وإبقاء الأنشطة التي تضيف .

<sup>1</sup> أشرف عزمي أبو مغلي، " أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم ربحية المؤسسة دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان"، مذكرة ماجستير ، في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، الأردن، 2008.

<sup>2</sup> Cooper , and Kaplan , "Cost cting Activity" Economist vol,348: 1998 .

ثانياً دراسة (Narayanan and Ratna) بعنوان: "نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قطاع الحديد والصلب"، 1999<sup>1</sup>.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان مدى تأثير المعلومات التي يقدمها نظام ABC على المنتجات والزبائن، وعلاقتها بالقرارات المتخذة من قبل المدراء في الشركة، وقد قام الباحثان بإجراء دراسة حالة في شركة لصنع الفولاذ بالولايات المتحدة الأمريكية والتي لديها أربع خطوط لإنتاج وذلك باستخدام التحليل الإحصائي في دراسة بيانات الشركة المالية.

ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة، إن المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف المبني على الأنشطة مفيدة في عملية في إتخاذ القرارات المتعلقة بالمنتجات والزبائن على حد سواء .

وقد إقتوتحت الدراسة على الشركة بأن تطبق نظام ABC ذلك لأنه يعمل على:

1. تطوير العمليات الداخلية للشركة مما يؤدي إلى رفع كفاءة إستخدام مواردها؛
2. تقليل التكاليف بشكل عام وخاصة الإضافية منها، الأمر الذي يعزز قابلية الشركة لتحقيق ربحية أكثر في مجال المنتجات المختلطة.

#### المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

نلاحظ من خلال استعراضنا للدراسات السابقة حول نظام التكاليف المبني على الأنشطة، بأن هناك تنوع في القطاعات التي تناولتها تلك الدراسات إلا أن أغلبها ركزت على القطاع الصناعي كما هو الحال في الدراسة الحالية، وعلى غرار باقي الدراسات فإن الدراسة الحالية كغيرها من الدراسات تتفق معها في بعض الأمور وتختلف عنها في أمور أخرى .

#### أولاً: أوجه التشابه الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

1. توضيح المفهوم العام لنظام التكاليف المبني على الأنشطة وخطوات تطبيقه؛
2. مدى الحاجة لتطبيق هذا النظام وتأثيره على السياسات الإنتاجية للمؤسسة؛
3. أهمية البيانات التي يقدمها هذا النظام لما تتميز به من دقة ومصادقية مقارنة بالأنظمة التقليدية؛
4. أهمية مخرجات هذا النظام في المساهمة في إتخاذ القرارات في المؤسسة ؛
5. أهمية نظام ABC في تخفيض التكاليف وتحسين الأداء... إلخ.

#### ثانياً: أوجه الإختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

1. ركزت الدراسة الحالية على دراسة حالة تطبيقية في مؤسسة على غرار الدراسات الأخرى التي اعتمدت على الإستبيان؛
2. اعتمدت الدراسة في دراسة الحالة على مؤسسة واحدة في حين أغلب الدراسات اعتمدت على مجموعة من المؤسسات؛
3. ركزت الدراسة على أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تعظيم ربحية المؤسسة من خلال تصنيف أنشطة المؤسسة.

<sup>1</sup> Narayanan and Ratan, " Activity – Basd costing et Insteel Industries", National Bureau of Economic Research, working paper, No.7270 , 1999 .

## خلاصة الفصل

من أهم ميزات أنظمة التكاليف التقليدية أنها عامة بطبيعتها، أي لا يمكن ربطها بالمنتج، كما تتميز بصعوبة تخصيصها وتوزيعها، لكن بعد التطورات الكبيرة التي شهدتها المجال الإقتصادي في العالم وانتشار المؤسسات الإقتصادية وكبر حجمها وتغير طريقة عملها هذا ما دفعها إلى البحث عن طرق جديدة أكثر دقة ومرونة من الأنظمة التقليدية.

فالانتقادات التي وجهت للأنظمة التقليدية كانت دافع لتبني نظام جديد يسد ثغرات الأنظمة التقليدية وتكون له فلسفة جديدة، فكان نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو البديل عن الأنظمة التقليدية والذي يركز أساسا على التكاليف غير المباشرة وتوزيعها على الأنشطة وذلك نظرا لكبر حجم التكاليف غير المباشرة في المؤسسات أذ أنها أصبحت تمثل الجزء الأكبر من التكاليف في المؤسسة، وذلك على عكس ما كانت عليه في السابق، كما يعتبر هذا النظام أكثر دقة في تحديد التكاليف خاصة في المؤسسات ذات الحجم الكبير، ويساعد في عملية إتخاذ القرارات من خلال مخرجاته التي تتميز بالدقة والمصداقية .

لكن ورغم المحاسن التي يتميز بها إلى أنه لا يخلو من العيوب المتعلقة أساسا بعوائق تطبيقه والمتمثلة في تحديد الأنشطة في المؤسسة ومسببات التكلفة وكذا تكاليف تشغيله، وإستهلاكه للوقت والجهد خاصة في المؤسسات الكبيرة .

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد :

أدت التطورات التكنولوجية والمعرفية في العديد من المجالات إلى تولد أفكار جديدة حول عدم ملائمة أنظمة التكاليف المستخدمة في البيئة أو الظروف الحالية، مما دفع بالباحثين في هذا المجال بتطوير أساليب التكاليف والمحاسبة الإدارية وتقديم مدخلا جديدا في معالجة التكاليف، وذلك من خلال محاولة تدارك النقائص التي تشوب الأنظمة التقليدية، وهو ما أدى إلى ظهور نظام جديد، أطلق عليه نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC، وكان هذا من خلال دراسة كل من روبرت كيلان ( Rober Kaplan) وروبن كوبر (Robin coope) في جامعة هارفارد، وذلك في منتصف القرن العشرين سنة 1987، ويقوم هذا النظام على فلسفة جديدة لمعالجة التكاليف غير المباشرة التي أصبحت تمثل الجزء الأكبر والأهم في بنية التكاليف الإجمالية للمؤسسات، وذلك بتوظيف مفاهيم جديدة تساعد على توضيح طريقة تتبع هذه التكاليف " تكاليف غير المباشرة "، والتي تعد غير واضحة المسار لعدم إرتباطها مباشرة بالمنتج أو الخدمة، وإستخدام مفاهيم جديدة ساعدت على تخطي نقائص الأنظمة التقليدية، وفي هذا المجال قمنا بمراجعة أهم المرجعيات الأدبية والنظرية حول الموضوع.

حيث سنتناول في هذا الموضوع الجانب المفاهيمي والفلسفي لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، وكذا مراحل وإجراءات تطبيقه، وتقييم هذا النظام وكذا المقارنة بينه وبين الأنظمة التقليدية محاسبة التكاليف وذلك في المبحث الأول من الفصل، أما بالنسبة للمبحث الثاني فقد قام فيه الباحث بمراجعة أهم الدراسات السابقة حول الموضوع محل الدراسة.

## المبحث الأول: دراسة نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

سنتناول في هذا المبحث مفاهيم حول نظام ABC، تطوره، تعريفه، أهم المبادئ التي يقوم عليها هذا النظام وكذا تقييمه والمقارنة بينه وبين الأنظمة المحاسبية التقليدية.

### المطلب الأول: الخلفية التاريخية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC ومفاهيم حوله

سنترك في هذا المطلب لنشأة وتعريف نظام ABC، والوقوف عند بعض المصطلحات الخاصة به.

#### أولاً: الخلفية التاريخية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC:

كان ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة والذي اختصاره ABC\* نتيجة الإنتقادات التي وجهت لأنظمة التكاليف التقليدية، وكذا إستجابة للتطور في عمليات الإنتاج وإرتفاع التقنيات العالية للمعدات المستخدمة في أغلب المشاريع، وتطور نظم المعلومات سواء المحاسبية أو الإدارية.

وتشير الدراسات أن أول من إستعمل مصطلح النشاط هم محاسبي شركة جينرال إلكتريك الأمريكية، وذلك لوصف العمل الذي يسبب التكاليف وكان ذلك سنة 1963م.

وبعد ذلك قامت العديد من البحوث والدراسات بمحاولة إيجاد حلول لمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميلها للمنتج النهائي، إلى أن جاءت دراسة كل من روبرت كيلان (Rober Kaplan) وروبن كوبر (Robin cooper) في جامعة هارفارد، وذلك في منتصف القرن العشرين سنة 1987م، والتي أثمرت عن نظام جديد ألا وهو نظام ABC<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد كنفوش، "إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة"، مذكرة ماجستير، منشورة، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، 2007 ص 99-124.



ثانياً: مفاهيم أساسية حول نظام ABC

1. مفهوم الأنشطة: تعتبر الأنشطة مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة الاقتصادية<sup>1</sup> وهو يعتبر نقطة الارتكاز في ظل نظام ABC وتصنف هذه الأنشطة كما يلي:
    - أ. الأنشطة المدعمة: وهي أنشطة يتم أدائها لدعم عمليات الشركة؛
    - ب. أنشطة على مستوى دفعات المنتجات: وهي أنشطة يتم أدائها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج؛
    - ج. أنشطة على مستوى وحدة المنتج: وهي أنشطة يتم أدائها لدعم عمليات الإنتاج ويرتبط حدوثها بوحدة المنتج من كل نوع؛
    - د. أنشطة على مستوى نوعية المنتجات: وهي أنشطة يتم أدائها لدعم العمليات الخاصة بكل نوعية من المنتجات على حدى.
  2. مركز النشاط: هي عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة.
  3. مجمع التكلفة: ويتم فيه تجميع وتوزيع التكاليف سواء أن كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام ويستخدم في إعداد معدل التحميل.
  4. مسبب التكلفة (موجه التكلفة، مولد التكلفة، وحدة قياس التكلفة): يمثل المقياس الذي يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، وينبغي إختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة<sup>2</sup>، كما يسمح لنا بسبب التكلفة بنخصيص تكلفة النشاط إلى هدف التكلفة<sup>3</sup>.
- ثالثاً: تعريف نظام التكاليف المبني على الأنشطة:
- هناك عدة تعاريف لنظام ABC نذكر من بينها ما يلي:
- تعريف (1):** يمكن تعريف نظام ABC على أنه "عبارة عن أسلوب لقياس وربط تكاليف المؤسسة بالمنتجات والخدمات التي تنتجها أو تؤديها"<sup>4</sup>.
- كما أن هذا النظام يقوم على مرحلتين:

<sup>1</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2009، ص: 354-355.

<sup>2</sup> محمد سامي راضي، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2003، ص: 27-273.

<sup>3</sup> Déatice et francis G randvilat , "comptabilité de gestion" , 7<sup>ème</sup> édition , édition Gualino , paris- France ,2003,p109.

<sup>4</sup> أحمد عطية، "محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2000، ص: 22-23 .

المرحلة الأولى: يتم فيها تخصيص التكاليف غير مباشرة إلى العمليات الإنتاجية الأساسية في المؤسسة ويطلق عليها مراكز التكلفة؛

المرحلة الثانية : يتم فيها توزيع تكاليف الأنشطة وذلك بالإعتماد على مسببات التكلفة<sup>1</sup>.

تعريف (2): طريقة ABC هي طريقة لحساب التكاليف بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة ثم تحميلها للمنتج أو الخدمة<sup>2</sup>.

تعريف (3): يعرف نظام ABC على أنه تلك الأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة، وأن المنتجات هي التي تستهلك تلك الأنشطة كما يركز هذا النظام على الأنشطة العامة فقط، والتخلي عن تلك التي لا تغطي قيمة للمؤسسة.

ومن خلال التعاريف سابقة الذكر يمكن أن نعرف نظام ABC كما يلي:

"هو أسلوب يقوم بتوزيع التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن ثم تحميله للمنتج النهائي ويركز هذا النظام بشكل كبير على التكاليف غير المباشرة".

### المطلب الثاني: خطوات ومبادئ تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى خطوات تطبيق نظام ABC وأهم المبادئ التي يقوم عليها هذا النظام.

#### أولاً: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

يتم تطبيق نظام تكاليف الأنشطة وفق أربعة مراحل متتالية تكون هذه المراحل بالترتيب التالي:

#### المرحلة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة

في هذه المرحلة يتم تحليل نظامي للأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أو أداء خدمة معينة، أي تحديد كل الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج أو أداء الخدمة، بعد ذلك يتم إعداد خريطة تدفق الأنشطة، والتي تبين فيها بالتفصيل كل الخطوات التي تمر بها عملية التصنيع، بدءاً بإستلام المواد الخام وإلى غاية تسويق المنتج النهائي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد يس عبد اللطيف، "تحليل ربحية العميل باستخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت دراسة حالة على أحد الفنادق الكبرى بالمملكة العربية السعودية"، مجلة المحاسبة، ع07، المملكة العربية السعودية، 2012، ص17.

<sup>2</sup> سالمى ياسين، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2009، ص93.

ثم تحلل هذه الأنشطة بشكل دقيق وتصنف حسب القيمة التي تضيفها إلى مجموعتين:

**المجموعة الأولى:** تنظم الأنشطة التي تضيف قيمة، مثل نشاط إستلام المواد الأولية، والذي لا يمكن القيام بالعملية الإنتاجية بدونه؛

**المجموعة الثانية:** تنظم الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مثل نشاط التخزين فهو من الأنشطة التي يمكن تخفيض تكلفتها دون

تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك<sup>2</sup>.

### المرحلة الثانية: تحديد تكلفة ومستوى أداء النشاط

تتضمن هذه المرحلة تحديد تكلفة كل نشاط، من خلال جمع لجميع العوامل الموظفة لتنفيذ هذا النشاط، حيث تتكون

هذه العوامل الإنتاجية من أفراد، آلات، نظم الحاسب الآلي وموارد أخرى يمكن إستخدامها وتتبعها.

كما يتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين الموارد ومخرجات

كل نشاط، ويعد مسبب التكلفة المحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة، فهو مقياس هام لكل مقدار يتم إستخدامه من عوامل

الإنتاج لكل وحدة من مخرجات النشاط.

### المرحلة الثالثة: تحديد مركز التكلفة

بعد تصنيف الأنشطة يتم تقسيمها إلى مراكز أنشطة، وذلك حسب التصنيف، حيث أن دمج الأنشطة في مراكز أنشطة

يتوقف على قدر الاختلاف بين منتجات المؤسسة، فإذا كان مستوى الاختلاف بين المنتجات منخفضاً كان إدماج هذه الأنشطة

يتم بسهولة أما في حالة كان الاختلاف كبير قلت إمكانية دمج الأنشطة وزادت الحاجة إلى عدد كبير من مراكز الأنشطة وذلك

للتحديد الدقيق للتكاليف<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> علا أسامة الشمراني، "أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراقبة في المصارف الإسلامية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص 96.

<sup>2</sup> أمين بن سعيد، "مرجع سابق"، ص 104.

<sup>3</sup> ماهر موسى درغام و خليل ابراهيم شقفة، "حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقاً لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي"، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 10، ع 01، غزة، فلسطين، 2007، ص 115.

المرحلة الرابعة: إختيار مسببات التكلفة

يتم في هذه المرحلة إختيار مسببات التكلفة ويكون ذلك وفق مستويين:

1. المستوى الأول: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة؛
2. المستوى الثاني: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتببع تكاليف على المنتجات، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلووات /ساعة، وبعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات<sup>1</sup>.

من خلال ما سبق يمكن إعطاء بعض الأمثلة حول الأنشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): مثال توضيحي لمسببات التكلفة .

| النشاط         | مسببات التكلفة              |
|----------------|-----------------------------|
| تشغيل الآلات   | ساعة عمل الآلة              |
| صيانة الآلات   | عدد مرات الصيانة            |
| طلب المواد     | عدد أوامر الشراء            |
| تعبئة المنتجات | عدد الأوامر المسلمة للعملاء |

المصدر: أحمد عطية ، "مرجع سبق ذكره"، ص: 02 .

نلاحظ من خلال الجدول رقم (1) بعض الأمثلة لمسببات التكلفة لبعض الأنشطة وتحدد عن طريق معرفة العلاقة بين

النشاط والتكلفة التي يسببها فمثلا نشاط تشغيل الآلة فتكلفتها تحدد عن طريق الساعات التي إشتغلهم الآلة فبالتالي فإن مسبب التكلفة لهذا النشاط هو ساعات عمل هذه الآلة .

<sup>1</sup>هاشم أحمد عطية ، "دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية"، الدار الجامعية ، القاهرة ، جمهورية مصر العربية ، 2000 ، ص 21 .

ثانيا: المبادئ التي يقوم عليها نظام AB

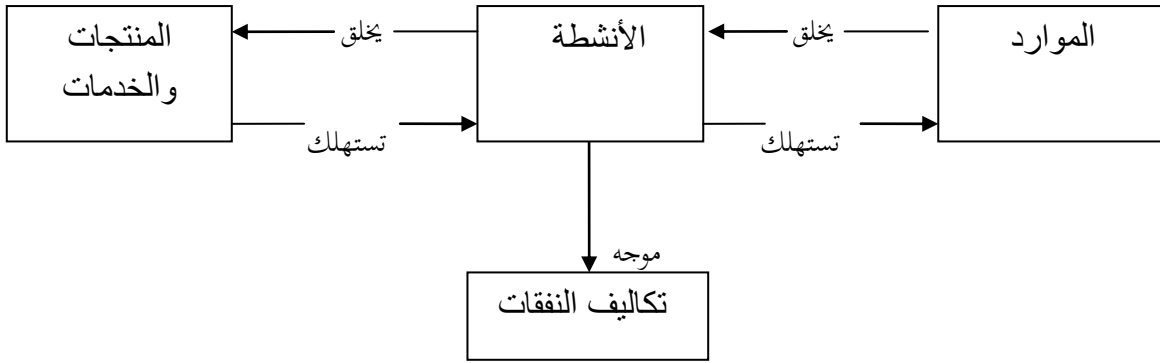
يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مجموعة من المبادئ أهمها مايلي:

1. أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن إقتناء الموارد يسبب حدوث تكاليف؛

2. أن المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة<sup>1</sup>.

بعد التطرق إلى أهم المبادئ التي يقوم عليها هذا النظام، يمكن ترجمتها في الشكل التالي :

الشكل (1.1) : المبادئ الأساسية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر: أمين بن سعيد، "مرجع سبق ذكره"، ص96.

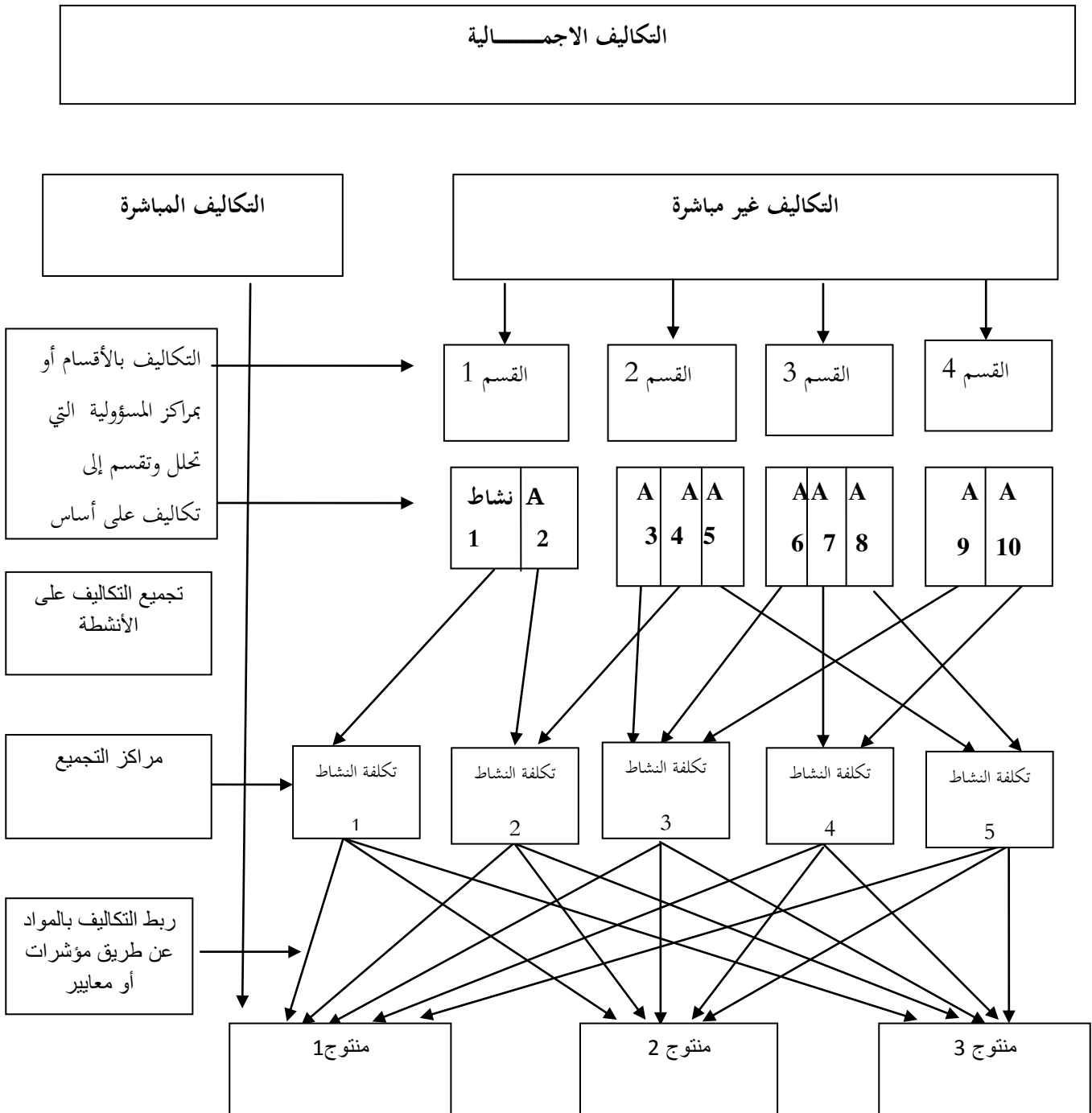
من خلال الشكل رقم(1.1)، نلاحظ أن الأنشطة تستهلك الموارد، ومن ثم فإن الموارد تسبب التكاليف وليست

المنتجات، وبالتالي تنسب التكاليف المختلفة للأنشطة، ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات، من خلال تحميل كل منتج بقدر

إستهلاكه للأنشطة .

<sup>1</sup> أمين بن سعيد، "نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة كأداة مساعدة على تحسين الأداء"، ملكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010، ص96.

الشكل رقم (2.1): يوضح منهجية نظام (ABC).



LA Sources: Toufik Saada et les autres, "comptabilité de gestion", édition, Vuiber, paris-France, 2008, p116.

أما بالنسبة لمنهجية نظام التكاليف المبني على الأنشطة وكما هو موضح في الشكل (2.1) الخطوات التي يمر بها تطبيق هذا النظام، حيث نلاحظ بأنه يتم تحديد التكاليف غير المباشرة لكل الأنشطة، ومن ثم تجميع هذه التكاليف، بعد ذلك يتم تحديد مراكز التكلفة للأنشطة، حيث تحتوي هذه المراكز على نشاط أو عدة أنشطة، ومن ثم تحميل هذه التكاليف على المنتجات عن طريق مسببات التكلفة والتي يتم من خلالها ربط التكاليف بالمنتج .

### ثالثاً: الفروض التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

إن مميزات نظام ABC والمتمثلة في عدالة تحميل التكاليف غير المباشرة على المخرجات ، سواء كانت منتجات أو خدمات، وما يترتب عليه من الحصول على بيانات أكثر دقة ، تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات الرشيدة ، ولتحقيق كل هذه الميزات لابد من توافر مجموعة من الفروض، حيث تصنف هذه الفروض في ثلاث مجموعات كما يلي:

■ **فروض تتعلق بطبيعة المؤسسة محل تطبيق نظام ABC :** وهي فروض يمكن التحقق من خلالها تناسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة وطبيعة نشاط المؤسسة والظروف المحيطة بها، وتمثل هذه الفروض في ما يلي :

1. تنوع وتباين في تشكيلة منتجات المؤسسة؛

2. تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية للمؤسسة.

■ **فروض تتعلق بإجراءات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة :** وهي فروض تتعلق بتأمين سلامة ودقة إجراءات تطبيق هذا النظام وتمثل هذه الفروض في ما يلي:

1. تحديد العدد المناسب لمجمعات التكلفة ؛

2. إمكانية تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة ؛

3. تضمين مجمع التكلفة لمجموع تكاليف الأنشطة المتجانسة<sup>1</sup> .

■ **فروض عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة:** تتمثل هذه الفروض في ما يلي:

1. فرض الإقتصادية\* مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة ؛

<sup>1</sup> صلاح مجدي عدس، " إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في الجامعات الفلسطينية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة، فلسطين، 2007، ص: 35-36 .

\*فرض الإقتصادية: أي أن يفوق العائد من تطبيق أسلوب أو طريقة معينة التكلفة المترتبة على تنفيذ هذا الأسلوب .

2. فرض الأهمية النسبية : ففي إطار محاسبة تكلفة النشاط يقصد بالأهمية النسبية ،إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة يتضمن مجموعة من عناصر التكلفة ، والتي تتميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط ، وصعوبة تحديد مسبب تكلفة هذا النشاط<sup>1</sup> .

### المطلب الثالث:تقييم نظام التكاليف المبني على الأنشطة

لتقييم نظام التكاليف المبني على الأنشطة سنحاول أولاً مقارنة هذا النظام بأنظمة التكاليف التقليدية،وبعد ذلك نتطرق إلى أهم المزايا التي يتمتع بها هذا النظام والعيوب التي تشوبه.

### أولاً:مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والأنظمة المحاسبية التقليدية.

يمكن لنا مقارنة بين كل من نظام التكاليف المبني على الأنشطة ونظام محاسبة التكاليف التقليدية من خلال جدول مقارنة يبين أهم الاختلافات بين النظامين وذلك كما هو مبين في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (02):مقارنة بين نظام ABC ونظام محاسبة التكاليف التقليدي

| نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة                    | نظام محاسبة التكاليف التقليدي  |
|--|--|
| - يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم . | - يقدم معلومة كلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الانتاج ويصعب تحليلها . |
| - التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساسي .      | - التركيز على المنتجات باعتبارها هدف التكلفة الأساسي .   |

<sup>1</sup> أمير إبراهيم المسحال، " تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في الجامعات الفلسطينية"،مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2005،ص55.



|   |  |
|---|--|
| <p>- يستخدم معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة للمنشأة أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم انتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على التحميل المختار .</p> | <p>- يستخدم هذا النظام مؤشر كلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحدد على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل الموجه لكلفة ذلك النشاط .</p> |
| <p>- استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجامع للمؤسسة.</p>   | <p>- تعدد استخدامات مجامع التكاليف في القسم الواحد ويخصص كل مجمع لنشاط معين.</p>   |
| <p>- تحدد كلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الانتاج .</p>   | <p>- تتحدد تكاليف المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة التي قامت بينائه .</p>  |

المصدر : إسماعيل التكريتي ، "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة" ، الطبعة الأولى، دارحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007، ص ص: 167- 166.

بعد معرفة أهم نقاط الاختلاف بين نظام ABC والأنظمة التقليدية للتكاليف، سنتطرق في يلي إلى أهم مزايا هذا النظام وأهم عيوبه .

#### ثانيا: مزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

من أهم مزايا أو منافع تطبيق هذا النظام نذكر ما يلي:

1. يساهم ويساعد الإدارة في عملية تقييم الأداء وإتخاذ قرارات التسعير<sup>1</sup>؛
2. تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها ومقارنتها بالعائد منها مما يسمح بالتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تخفيضها إلى حد أدنى<sup>2</sup>؛

<sup>1</sup> عماد يوسف الشيخ، "محاسبة التكاليف" ، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع ،الأردن، 2008 ، ص ص: 122 - 123 .  
<sup>2</sup> علا أسامة الشعراي، "مرجع سابق"، ص 113.

3. توفير مجموعة من مقاييس أداء غير مالية من خلال قياس مسببات التكلفة إذ يشمل الكلفة والوقت والنوعية والكمية وهذا يؤدي إلى التركيز على الأنشطة التي تتصف بالإنتاجية وتستبعد تلك التي لا تحقق قيمة مضافة<sup>1</sup>؛
4. فعالية الدور الرقابي لنظام ABC مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير مباشرة؛
5. من أهم نتائج استخدام نظام ABC ما يعرف بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الإستراتيجي وإدارة الموارد<sup>2</sup>.

### ثالثاً: الإنتقادات (العيوب) الموجهة إلى طريقة التكاليف المبني على الأنشطة

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها هذا النظام إلا أن هناك بعض الإنتقادات الموجهة إليه من بينها ما يلي :

1. أن تطبيق هذه الطريقة تتطلب تكاليف مرتفعة وجهداً كبيراً وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامها، لذلك يجب الموازنة بين تكلفة تطبيقه والمنافع التي يدرها<sup>3</sup>؛
2. إن استخدام هذه النظام لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلاً قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف بدقة على الأنشطة المختلفة، نظراً لصعوبة تحديد مسبب التكاليف المتعلقة ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة التكاليف نتيجة التوزيع العشوائي<sup>4</sup>؛
3. يركز نظام ABC على القرارات الإستراتيجية في الأمد طويل الأجل، بينما تحتاج الشركات أيضاً إلى إتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.

<sup>1</sup> عبد العزيز الرومي، " أثر استخدام نظام التكاليف على الأنشطة في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية بالكويت"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012، ص39 .

<sup>2</sup> أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، "أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تعظيم ربحية المؤسسة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة الأردن، ص19.

<sup>3</sup> دراسة عيادي عبد القادر - نوي الحاج بعنوان، " دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة"، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2010، ص 11 .

<sup>4</sup> أحمد حسن ظاهر، "المحاسبة الادارية"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص218 .

## المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج

سنتناول في هذا المبحث دراسة النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية وذلك من خلال دراسة نظام التكاليف في المؤسسة ومحاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ومن ثم مناقشة هذه النتائج.

### المطلب الأول: دراسة النتائج

نظرا لضيق الوقت وكبر حجم المؤسسة، قمنا بتحديد مجال الدراسة على أهم الأقسام في المؤسسة والتي تشمل على أكبر حجم من التكاليف، وتمثل هذه الأقسام في ما يلي:

1. قسم العلاقات التجارية ؛
2. قسم الموارد البشرية ؛
3. قسم إستغلال الغاز؛
4. قسم إستغلال الكهرباء ؛
5. قسم الدراسات والأشغال الغاز. الكهرباء .

### أولا : عرض نظام التكاليف المستخدم في المؤسسة

تعتبر هيكلية التكاليف في المؤسسة متنوعة فمنها التكاليف المباشرة ومنها غير المباشرة، ويشرف على حساب وتتبع هذه التكاليف قسم المالية والمحاسبة ، كما تعتمد المؤسسة في معالجة تكاليفها على طريقة الأقسام المتجانسة<sup>1</sup>، وتستخدم المؤسسة تقيما خاص بها فيما يخص الحسابات ومن أمثلة ذلك:

- \_ 9233 : فهذا الرقم يشار به لقسم الدراسات التقنية لأشغال الغاز والكهرباء وكل رقم من هذه الأرقام يرمز إلى شيء معين.
- \_ 9 : يرمز لحسابات المحاسبة التحليلية؛
- \_ 233 : يرمز لمدرية الكهرباء والغاز؛
- \_ K : يرمز هذا الحرف لمدرية ورقلة؛
- \_ 3 : يرمز هذا الرقم لقسم الدراسات التقنية لأشغال الكهرباء والغاز.

أما بالنسبة لتوزيع التكاليف غير المباشرة وتحميلها لكل من الكهرباء والغاز يكون بهذه الطريقة التالية:

- \_ 10% من مجموع التكاليف للإستثمار؛
- \_ 90% توزع بين الكهرباء والغاز بشكل تناسبي مع رقم الأعمال .

<sup>1</sup>طريقة الأقسام المتجانسة: وتسمى بطريقة التكاليف الكلية وهي أحد أهم وأشهر الطرق التقليدية المستخدمة في معالجة التكاليف

ويتم توضيح هذا التوزيع من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (1.2): توزيع الأعباء غير المباشرة

الوحدة (دج )

| الأقسام<br>البيان            | قسم الدراسات<br>التقنية أشغال<br>الغاز والكهرباء | قسم العلاقات<br>التجارية | قسم استغلال<br>الكهرباء | قسم استغلال الغاز | قسم الموارد<br>البشرية | المجموع            |
|------------------------------|--|--------------------------|-------------------------|-------------------|------------------------|--------------------|
| رقم القسم                    | 9233k3   | 9233k4                   | 9233k5                  | 9233k6            | 9233k8                 |                    |
| مجموع<br>التوزيع<br>الأولي   | 38235645.91                                      | 34573080.88              | 63515681.81             | 14656856.41       | 7137476.12             | <b>158118741.1</b> |
| الإستثمار<br>10%             | 3823564.591.                                     | 3457308.088              | 6351568.181             | 1465685.641       | 713747.612             | <b>15169501.11</b> |
| تكاليف<br>الكهرباء<br>95.58% | 32891067.32                                      | 29740455.63              | 54637459.81             | 12608121.02       | 6139799.708            | <b>136016903.5</b> |
| تكاليف<br>الغاز<br>4.42%     | 1521013.994                                      | 1375317.157              | 2526653.822             | 583049.748        | 283928.8001            | <b>6289963.521</b> |

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الملحق رقم(01).

بعد توزيع الأعباء غير المباشرة على كل الأقسام ومن ثم تحميلها لكل من الكهرباء والغاز، يتم تجميع الأعباء المباشرة بالنسبة للمؤسسة، والتي تمثل الجزء الأكبر لأنها تشمل مشتريات المؤسسة من الكهرباء والغاز، كون أن المؤسسة تقوم بشراء الغاز والكهرباء ثم تقوم بنقلهم عبر الشبكات ومن ثم يتم توزيعهم على زبائنهم، ويوضح هذا في الجدول التالي:

الجدول رقم (2.2): تجميع الأعباء المباشرة

الوحدة (دج)

| رقم التكلفة | التكاليف المباشرة | الغاز       | الكهرباء    |
|-------------|-------------------|-------------|-------------|
| 9321k1      | شبكة الكهرباء     |             | 34789137.18 |
| 9323k1      | كهرباء عام        |             | 2142722109  |
| 9372k1      | كهرباء            |             | 104495905.5 |
| 9331k1      | شبكة الغاز        | 6074890.68  |             |
| 9333k1      | غاز عام           | 200703261.9 |             |
| 9373k1      | غاز               | 3493092.97  |             |
|             | المجموع           | 210271245.6 | 2282007152  |

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الملحق رقم(01).

بعد حساب قيمة التكاليف المباشرة، وذلك بجمع كل من قيمة مشتريات بالإضافة إلى قيمة النقل عبر الشبكة وإضافة الخدمات المسترجعة، بعد ذلك تأتي المرحلة الأخيرة والمتمثلة في حساب النتيجة التحليلية للمؤسسة، حيث تحسب النتيجة التحليلية في المؤسسة كما يلي :

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - (المصاريف غير المباشرة + المصاريف المباشرة) ± الحسابات الإستثنائية .

جدول رقم : (3.2) جدول يوضح فيه رقم الأعمال والحسابات الإستثنائية

الوحدة (دج)

| الرقم                | المنتج | الكهرباء      | الغاز        |
|----------------------|--------|---------------|--------------|
| رقم الأعمال          |        | 2500738137.30 | 115746864.95 |
| الحسابات الإستثنائية |        | 83441676.54   | 36890004.37  |

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الملحق 01.

يتم حساب النتيجة التحليلية كما يلي :

<sup>1</sup> الحسابات الإستثنائية تمثل الفرق بين الإيرادات الإستثنائية والأعباء الإستثنائية.

النتيجة التحليلية للغاز = 115746864.95 - (210271245.6+6289963.521) - 36890004.37 = (137704348.6) دج.

النتيجة التحليلية للكهرباء = 2500738137.30 - (2282007152+136016903.5) - 83441676.54 = (727595.04) دج =

### ثانياً : تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة

بعد استعراضنا لنظام التكاليف التي تتبعه مؤسسة سونالغاز ورقلة حضري في معالجة تكاليفها ، سنحاول تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في هذه المؤسسة وذلك من خلال تتبع مراحل تطبيق هذا النظام خطوة بخطوة .

#### المرحلة الأولى : تحديد وتحليل الأنشطة

تعتبر هذه المؤسسة سونالغاز لتوزيع الكهرباء والغاز متعددة الأنشطة نظرا لتعدد أقسامها لذلك واجهنا صعوبة في تحديد هذه الأنشطة، لذا قمنا بتحديد هذه الأنشطة إستنادا إلى المهام التي يقوم بها كل قسم في المؤسسة ، فمن خلال هذا كان التقسيم كما يلي :

✓ **قسم العلاقات التجارية :** يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية :

- التقنيات التجارية؛
- الزبائن.

✓ **قسم الدراسات التقنية لأشغال الغاز والكهرباء :** يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

- دراسات وأشغال الغاز ؛
- دراسات وأشغال الكهرباء ؛
- الصفقات؛
- تسيير الإستثمار .

✓ **قسم استغلال الغاز :** يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

- مراقبة إستغلال الغاز؛
- التقنية للغاز؛
- صيانة منشآت الغاز؛
- تطوير الشبكات؛

✓ **قسم استغلال الكهرباء :** يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

- مراقبة استغلال الكهرباء؛
- تنمية الشبكات؛
- صيانة منشآت الكهرباء؛
- التحكم عن بعد .

✓ **قسم الموارد البشرية** : يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

- قسم تسيير المستخدمين؛
- تكوين المستخدمين .

فبعد القيام بالمرحلة الأولى والمتمثلة في تحديد الأنشطة، ننتقل إلى المرحلة الثانية من تطبيق هذا النظام والمتمثلة في تحديد تكلفة كل نشاط من هذه الأنشطة.

### المرحلة الثانية : تحديد تكلفة الأنشطة

يتم في هذه المرحلة تحديد تكاليف الأنشطة سالف الذكر، وبما أن المؤسسة تقتصر في عملية حساب التكاليف على تحديد التكلفة الإجمالية لكل قسم فقط، حاولنا وبمساعدة من عمال الأقسام تحديد التكاليف لكل نشاط، وذلك من خلال وضع نسب تقريبية تمثل نسبة النشاط بالنسبة للقسم الذي يقوم بهذا النشاط ،ومن خلال ما يلي يمكن إعطاء بعض الأمثلة عن كيفية حساب تكلفة الأنشطة :

مثال: حساب تكلفة الأنشطة التي يقوم بها قسم العلاقات التجارية.

|  |   |  |
|--|---|--|
| <p>نشاط العلاقات التجارية يمثل 25 %.</p> | } | <p>يقوم قسم العلاقات التجارية بنشاطين هما:</p> |
| <p>نشاط الزبائن يمثل 75 %.</p>           |   |  |

فمن خلال هذه النسب يمكن حساب تكلفة كل نشاط كما يلي:

تكلفة النشاط = التكلفة الإجمالية للقسم × نسبة المخصصة للنشاط.

### التطبيق العددي:

\_\_ تكلفة نشاط العلاقات التجارية = 25% × 34573080.88 = 8643270.22 د.ج.

\_\_ تكلفة نشاط الزبائن = 75% × 3453080.88 = 25929810.66 د.ج.

وهذا ما سنوضحه في الجدول رقم (3.2) والذي يبين تكلفة كل الأنشطة للأقسام التي قمنا بدراستها.

الجدول رقم (4.2) : يوضح كيفية حساب تكلفة الأنشطة (الوحدة (دج)

| الأقسام   | تكلفة القسم | الأنشطة                         | النسب | تكلفة النشاط |
|---|-------------|---------------------------------|-------|--------------|
| قسم العلاقات التجارية                                 | 34573080.88 | التقنيات التجارية               | 25%   | 8643270.22   |
|   |             | الزيائن                         | 75%   | 25929810.66  |
| قسم الدراسات التقنية<br>لأشغال<br>الغاز و<br>الكهرباء | 38235645.91 | دراسات وأشغال الغاز             | 20%   | 7647129.182  |
|   |             | دراسات وأشغال<br>الكهرباء       | 80%   | 22941387.55  |
|   |             | الصفقات                         | 10%   | 3823564.591  |
|   |             | تسيير الإستثمارات               | 10%   | 3823564.591  |
| قسم إستغلال<br>الغاز                                  | 14656856.41 | مراقبة استغلال الغاز            | 30%   | 4397056.923  |
|   |             | التقنية للغاز                   | 40%   | 5862742.564  |
|   |             | صيانة منشأة الغاز               | 20%   | 29313710282  |
|   |             | تطوير الشبكات الغاز             | 10%   | 1465685.641  |
| قسم إستغلال الكهرباء                                  | 63515681081 | مراقبة شبكة إستغلال<br>الكهرباء | 25%   | 15878920.45  |
|   |             | التحكم عن بعد                   | 25%   | 15878920.45  |
|   |             | صيانة منشآت<br>الكهرباء         | 25%   | 15878920.45  |
|   |             | تنمية الشبكات<br>الكهرباء       | 25%   | 15878920.45  |
| قسم الموارد البشرية                                   | 7137476.12  | تسيير المستخدمين                | 60%   | 4282485.672  |
|   |             | تكوين المستخدمين                | 40%   | 2854990.448  |

المصدر: من إعداد الطالبة.

بعد القيام بكل من تحديد الأنشطة، و حساب تكلفة كل نشاط، تأتي المرحلة الموالية والمتمثلة في تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط وهذا ما سنوضحه في المرحلة الثالثة من تطبيق هذا النظام .



المرحلة الثالثة : تحديد مسببات التكلفة

تعتبر هذه المرحلة أهم وأصعب مرحلة في نظام التكاليف المبني على الأنشطة، والمتمثلة في تحديد مسببات التكلفة بالنسبة للأنشطة، وتعتمد هذه المرحلة على المعرفة الجيدة للأنشطة والمسببات الأقرب لكل نشاط، وكان هذا من خلال مقابلة المسؤولين لكل قسم ومحاولة الحصول على معلومات دقيقة ليكون تحديد هذه المسببات بشكل أكثر دقة، لأن هذا يؤثر على النتائج المتوصل لها، وسنوضح في ما يلي مسببات التكلفة التي قمنا بتحديدتها وكيفية حساب التكلفة الوحودية للمسبب :

التكلفة الوحودية للمسبب = تكلفة النشاط ÷ عدد مسببات التكلفة لهذا النشاط.

التطبيق العددي: نأخذ كمثال كل من نشاط الزبائن والصفقات.

- التكلفة الوحودية للزبائن =  $25929810.66 \div 107140 = 242.018$  دج؛
- التكلفة الوحودية للصفقات =  $3823564.591 \div 46 = 83120.969$  دج.

الوحدة (دج)

جدول رقم (5.2) تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

| الأقسام                                     | الأنشطة                | تكلفة الأنشطة | مسببات الأنشطة | حجم المسببات | تكلفة الوحدة |
|---|------------------------|---------------|----------------|--------------|--------------|
| قسم العلاقات التجارية                       | التقنيات التجارية      | 8643270.22    | عدد الطلبيات   | 613          | 14099.95     |
|   | الزبائن                | 25929810.66   | عدد الزبائن    | 107140       | 242.018      |
| قسم الدراسات التقنية لأشغال الغاز والكهرباء | دراسات وأشغال الغاز    | 7647129.182   | عدد الدراسات   | 175          | 1338247607   |
|   | دراسات وأشغال الكهرباء | 22941387.55   | عدد الدراسات   | 437          | 52497.454    |
|   | الصفقات                | 3823564.591   | عدد الصفقات    | 46           | 83120.969    |
|   | تسيير الإستثمارات      | 3823564.591   | عدد الفواتير   | 887          | 4130.670     |
| قسم إستغلال الغاز                           | مراقبة استغلال الغاز   | 4397056.923   | عدد المحطات    | 24           | 183210.705   |
|   | التقنية للغاز          | 5862742.564   | عدد التدخلات   | 474          | 12368.655    |

|             |      |                |             |                              |                      |
|-------------|------|----------------|-------------|------------------------------|----------------------|
| 13571.163   | 216  | عدد التدخلات   | 29313710282 | صيانة منشأة الغاز            |                      |
| 2364009.098 | %62  | نسبة الزيادة   | 1465685.641 | تطوير الشبكات الغاز          |                      |
| 1984865.056 | 8    | عدد المحطات    | 15878920.45 | مراقبة شبكة إستغلال الكهرباء | قسم إستغلال الكهرباء |
| 1837.838    | 8640 | ساعة عمل آلة   | 15878920.45 | التحكم عن بعد                |                      |
| 31074.208   | 511  | عدد التدخلات   | 15878920.45 | صيانة منشآت الكهرباء         |                      |
| 1095645.511 | %6.9 | نسبة الزيادة   | 15878920.45 | تنمية الشبكات الكهرباء       |                      |
| 37564.663   | 114  | عدد المستخدمين | 4282485.672 | تسيير المستخدمين             | قسم الموارد البشرية  |
| 51908.917   | 55   | عدد التكوينات  | 2854990.448 | تكوين المستخدمين             |                      |

المصدر : من اعداد الطالبة.

بعد تحديد مسببات التكلفة بشكل إجمالي، نقوم بتحديد عدد المسببات لكل منتج على حدى (الغاز- الكهرباء) ، وذلك بالاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من المؤسسة وخاصة الأقسام محل الدراسة ويوضح هذا من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (6.2) : عدد مسببات التكلفة لكل من ( الغاز - الكهرباء)

| الغاز | الكهرباء | مسببات التكلفة               |
|-------|----------|------------------------------|
| 176   | 437      | عدد الطلبيات                 |
| 37370 | 69770    | عدد الزبائن                  |
|       | 437      | عدد الدراسات لأشغال الكهرباء |
| 175   |          | عدد الدراسات لأشغال الغاز    |
| 14    | 32       | عدد الصفقات                  |

|                      |       |     |
|----------------------|-------|-----|
| عدد الفواتير         | 720   | 167 |
| عدد المحطات          | 08    | 24  |
| عدد التدخلات الصيانة | 511   | 216 |
| عدد التدخلات التقنية |       | 474 |
| نسبة الزيادة         | 0.069 | 0.6 |
| ساعة عمل آلة         | 8640  |     |
| عدد المستخدمين       | 75    | 39  |
| عدد التكوينات        | 30    | 25  |

المصدر: من إعداد الطالبة.

بعد تحديد كل من تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة، بالإضافة إلى حساب عدد مسببات التكلفة لكل من الكهرباء والغاز، سنقوم بحساب تكلفة كل منتج على حدى، وهذا ما سنوضحه في الجدول رقم (7.2) والذي يبين كيفية حساب تكلفة كل من الكهرباء والغاز، ويتم حساب التكاليف غير المباشرة لكل نشاط كما يلي: تكلفة الوحدة = التكاليف غير المباشرة / عدد المسببات .

ومن خلال هذا فإن التكاليف غير المباشرة = عدد المسببات × تكلفة الوحدة.

الجدول رقم(7.2): حساب مجموع التكاليف غير المباشر المخصصة لكل من الكهرباء والغاز (الوحدة(دج)

| الأقسام               | الأنشطة             | الحجم الضروري |               | التكاليف غير المباشرة |             |
|-----------------------|---------------------|---------------|---------------|-----------------------|-------------|
|                       |                     | الكهرباء      | الغاز         | الكهرباء              | الغاز       |
| قسم العلاقات التجارية | التقنيات            | 14099.95×437  | 14099.95×176  | 6161678.15            | 2481591.2   |
|                       | التجارية            |               |               |                       |             |
| التجارية              | الزبائن             | ×69770        | 242.018×37370 | 7204875.86            | 9044212.66  |
|                       |                     | 242.018       |               |                       |             |
| قسم الدراسات التقنية  | دراسات وأشغال الغاز |               | 43697.881×175 |                       | 7647129.175 |

|             |             |                     |                      |                                    |                               |
|-------------|-------------|---------------------|----------------------|------------------------------------|-------------------------------|
|             | 22941387.4  |                     | ×437<br>52497.454    | دراسات<br>وأشغال<br>الكهرباء       | لأشغال<br>الغاز و<br>الكهرباء |
| 1163693.566 | 2659871.008 | 83120.969×14        | 83120.969×32         | الصفقات                            |                               |
| 719881.89   | 3103682.4   | 4310.67×167         | 4310.67×720          | تسيير<br>الاستثمارات               |                               |
| 4397056.92  |             | 183210.705×24       |                      | مراقبة<br>استغلال<br>الغاز         | قسم<br>إستغلال<br>الغاز       |
| 5862742.47  |             | 12368.655×474       |                      | التقنية للغاز                      |                               |
| 2931371.20  |             | 13571.163×216       |                      | صيانة<br>منشأة الغاز               |                               |
| 1465685.641 |             | ×2364009.098<br>62% |                      | تطوير<br>الشبكات<br>الغاز          |                               |
|             | 1587920.44  |                     | 198490.056×8         | مراقبة شبكة<br>استغلال<br>الكهرباء | قسم<br>إستغلال<br>الكهرباء    |
|             | 1587919.68  |                     | 183.787×8640         | التحكم عن<br>بعد                   |                               |
|             | 158917.17   |                     | 3107.476×511         | صيانة<br>منشآت<br>الكهرباء         |                               |
|             | 75599.54    |                     | ×6.9%<br>1095645.511 | تنمية<br>الشبكات<br>الكهرباء       |                               |
| 1465021.857 | 2817349.72  | 37564.663×39        | 37564.663×75         | تسيير                              | قسم الموارد                   |

|             |             |                             |              |                     |         |
|-------------|-------------|-----------------------------|--------------|---------------------|---------|
|             |             |                             |              | المستخدمين          | البشرية |
| 1297722.925 | 1557267.51  | 51908.917×25                | 51908.917×30 | تكوين<br>المستخدمين |         |
| 38476109.51 | 49856468.88 | مجموع التكاليف غير المباشرة |              |                     |         |

المصدر: من إعداد الطالبة.

من خلال ما سبق سنقوم بحساب النتيجة التحليلية للمؤسسة حسب طريقة نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - ( المصاريف غير المباشرة + المصاريف المباشرة ) ± الحسابات الاستثنائية.

$$= 36890004.37 - (210271245.6 + 38476109.51) - 115746864.95 =$$

النتيجة التحليلية للغاز = 169890494.6) دج .

$$83441676.54 - (2282007152 + 49856468.88) - 2500738137.30 =$$

النتيجة التحليلية للكهرباء = 85432839.58.

ثالثا: الفرق بين النتيجة في النظامين

من خلال الجدول أدناه نقوم بحساب الفرق بين النتيجة التحليلية بطريقة الأقسام المتجانسة، و النتيجة التحليلية حسب

نظام التكاليف المبني على الأنشطة .

الجدول رقم (8.2): يوضح الفرق بين النتيجة حسب النظام التقليدي والنتيجة حسب نظام ABC (الوحدة: دج)

| النتيجة<br>المنتج | النتيجة التحليلية حسب<br>نظام التكاليف التقليدي<br>(طريقة الأقسام المتجانسة) | النتيجة التحليلية حسب<br>نظام التكاليف المبني<br>على الأنشطة | الفرق بين النتيجة<br>(الإنحراف) |
|-------------------|--|--|---------------------------------|
| الكهرباء          | -727595.04   | 85432839.58  | 84705244.54                     |
| الغاز             | -137704348.6   | -169890494.6   | -32186146                       |

المصدر: من إعداد الطالبة .

### المطلب الثاني: مناقشة النتائج

بعد عرض النتائج الخاصة بالدراسة ننتقل في المطلب الثاني إلى مناقشة هذه النتائج والتي من خلالها سنقوم بتفسير هذه النتائج واختبار الفرضيات من خلال ربطها بالنتائج.

تقوم مؤسسة سونالغاز بنشطين أساسيين هما نشاط شراء الكهرباء والغاز ونشاط التوزيع للزبائن ، فبالنسبة لنشاط الشراء ينتج عنه تكاليف كبيرة " تكاليف مباشرة " في حين التكاليف الناتجة عن عملية التوزيع أقل وأغلبها غير مباشرة وهذا ما يفسر الفرق الكبير بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمؤسسة .

#### الفرضية الأولى :

من خلال عرضنا للطريقة المعمول بها فإن مؤسسة سونالغاز مثلها مثل المؤسسات الجزائرية فإنها تعتمد في معالجة تكاليفها على الطريقة التقليدية أو ما تسمى بطريقة الأقسام المتجانسة ، حيث تقوم بتوزيع الأعباء غير المباشرة على أقسام المؤسسة وتحمل في الأخير لكل من الكهرباء والغاز بشكل تناسبي مع رقم الأعمال ، وتتميز هذه الطريقة بالعشوائية وعدم تحميل التكاليف بشكل دقيق لأن النسب المعتمد عليها في التوزيع تنقصها الدقة، وهذا ما يثبت الفرضية الأولى.

#### الفرضية الثانية :

عند قيامنا بتطبيق نظام التكاليف في المؤسسة واجهنا عدة صعوبات من بين هذه الصعوبات نذكر ما يلي :

1. صعوبة تحديد الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة ذلك لعدم قيام المؤسسة ببيكلة الأنشطة التي تقوم بها؛
2. صعوبة تحديد مسببات التكلفة ؛
3. تحديد التكاليف الخاصة بكل نشاط أي لا يوجد تفصيل للتكاليف الخاصة بكل نشاط من أنشطة المؤسسة؛
4. قلة المعلومات حول التكاليف في المؤسسة؛

ومن خلال ما سبق نرى أن الصعوبات التي يواجهها تطبيق هذا النظام كفيلا بأن تكون عائق تحول دون تطبيقه، وهذا ما ينفي الفرضية الثانية.

#### الفرضية الثالثة :

من خلال تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة فإنه اتضح لنا أن هذا النظام له آليات عمل جديدة و مخالفة تماما للأنظمة التقليدية وذلك من خلال ما يلي :

1. يكمن الفرق بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة والأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف غير المباشرة، وتحميلها للمنتج ؛
2. تعتمد فلسفة نظام التكاليف المبني أن الأنشطة تستهلك الموارد ؛

3. يعتمد نظام التكاليف على الأنشطة ومسببات التكلفة من خلال ربط العلاقة بين استهلاك الأنشطة للموارد واستهلاك المنتجات والخدمات للأنشطة، فمن خلال ما سبق نثبت الفرضية الثالثة .

#### الفرضية الرابعة:

بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة، فقد توصلنا إلى نتائج أكثر دقة ومصداقية مقارنة بالنظام المطبق في المؤسسة من خلال ما يلي :

1. فبالنسبة للكهرباء و من خلال الجدول(8.2) نلاحظ إنخفاض قيمة الخسارة في طريقة ABC مقارنة بالطريقة التقليدية ويرجع هذا إلى عدم الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة للكهرباء، وتحميله لتكاليف زائدة في حين أن نتيجة الغاز انخفضت في طريقة ABC مقارنة لما كانت عليه في الطريقة التقليدية وهذا راجع لعدم تحميل الغاز لكل التكاليف الخاصة به؛
2. إشتراك الكهرباء والغاز في كثير من الأنشطة والتكاليف ما أدى إلى عدم العدالة في تحميل كل منهما لتكاليفه .

من خلال تطبيق نظام ABC ساعدنا هذا على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وتلك التي لا تضيف قيمة، فمن خلال هذا يمكن تصنيف الأنشطة حسب قيمتها في المؤسسة كمايلي:

- إن الأنشطة المتعلقة بالكهرباء، نشاط العلاقات التجارية، نشاط الزبائن، نشاط المستخدمين، نشاط التكوين ، كل هذه الأنشطة لا يمكن الإستغناء عليها، أي أن الإستغناء عليها يقلل من رضا الزبون وبالتالي تعتبر أنشطة تضيف قيمة للمنتج ، وزيادة إهتمام المؤسسة بهذه الأنشطة يؤدي إلى تحسين ربحيتها وهذا ما لاحظناها بالنسبة لنتيجة الكهرباء؛
- أما بالنسبة للغاز فإنه يوجد بعض الأنشطة التي تكاليفها أكبر من القيمة التي تحققها مثل نشاط التقنية للغاز، مراقبة منشآت الغاز، فهذه الأنشطة لا يمكن الإستغناء عنها بشكل نهائي ، لكن على المؤسسة التخفيض من تكاليف هذه الأنشطة، لأن هذه الأنشطة زادت من تكاليف الغاز وهذا ما أدى إلى إنخفاض نتيجته .

فمن خلال ما سبق نلاحظ أن إهتمام المؤسسة بالأنشطة ذات القيمة ، والإستغناء أو تخفيض تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج يساهم في تحسين ربحية المؤسسة ، وهذا ما يثبت الفرضية الرابعة .

### خلاصة الفصل

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بورقلة (سونالغاز ورقلة حضري) ، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى طريقة إجراء الدراسة وأهم الأدوات المستعملة لجمع المعلومات حول الدراسة ، ومن ثم التطرق إلى دراسة النتائج ومناقشتها في المبحث الثاني من الفصل ، وعند إجراء الدراسة الميدانية في المؤسسة توصلنا إلى ما يلي :

1. أن مؤسسة سونالغاز مازالت تعتمد في معالجة تكاليفها على النظام التقليدي، وذلك من خلال إستخدامها لطريقة الأقسام المتجانسة، إلا أن هذه الطريقة تعاني من بعض النقائص والتي من شأنها التقليل من نتيجة المؤسسة وربحيتها وذلك من خلال العشوائية وعدم الدقة في التوزيع للتكاليف غير المباشرة؛

2. وجود صعوبات ومشاكل عند تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة وذلك نتيجة إختلاف طبيعته وفلسفته مقارنة بالنظام المطبق إلا أنه يمكن تجاوز هذه الصعوبات عن طريق تهيئة الأرضية لهذا النظام بداية من هيكله الأنشطة بالنسبة للمؤسسة ، تحديد التكاليف بشكل تفصيلي ..... إلخ؛

3. تبين لنا من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والتي من بينها المتعلقة بالكهرباء والأنشطة التي لا تضيف قيمة والتي من بينها الأنشطة المتعلقة بالغاز ( نشاط التقنية للغاز ، المراقبة التقنية للغاز) ، ومن خلال هذا تقوم المؤسسة بزيادة إهتمامها بالأنشطة التي تضيف قيمة، أما بالنسبة للأنشطة الأخرى فتقوم بمحاولة التخفيض من تكاليفها وهذا ما يؤدي إلى تحسين ربحيتها .



الملحق رقم 01: ميزان المراجعة التحليلية لسنة 2011

| CC | Compte | Débit            | Crédit           |
|----|--------|------------------|------------------|
| K  | 905    | 0,00             | 0,00             |
| K  | 906    | 0,00             | 964 438 149,69   |
| K  | 907    | 2 850 091 719,63 | 0,00             |
| K  | 908    | 0,00             | 2 239 398 163,64 |
| K  | 914    | 1 514 876,78     | 0,00             |
| K  | 915    | 0,00             | 1 514 876,78     |
| K  | 916    | 32 513 300,51    | 0,00             |
| K  | 917    | 0,00             | 32 513 300,51    |
| K  | 9233K1 | 75 335 425,95    | 0,00             |
| K  | 9233K2 | 4 886 175,91     | 0,00             |
| K  | 9233K3 | 38 235 645,91    | 0,00             |
| K  | 9233K4 | 34 573 080,88    | 0,00             |
| K  | 9233K5 | 63 515 681,81    | 0,00             |
| K  | 9233K6 | 14 758 324,40    | 0,00             |
| K  | 9233K7 | 9 506 208,52     | 0,00             |
| K  | 9233K8 | 7 137 476,12     | 0,00             |
| K  | 9233K9 | 8 754 110,92     | 0,00             |
| K  | 9233   | 256 702 130,42   | 0,00             |
| K  | 9242K1 | 32 450 759,61    | 0,00             |
| K  | 9243K1 | 23 751 603,95    | 0,00             |
| K  | 9245K1 | 77 630 415,98    | 0,00             |
| K  | 9252K1 | 5 611 223,11     | 0,00             |
| K  | 9253K1 | 2 229 012,99     | 0,00             |
| K  | 9254K1 | 22 611,00        | 0,00             |
| K  | 9283K1 | 6 223 647,74     | 0,00             |
| K  | 9284K2 | 5 982 591,13     | 0,00             |
| K  | 9284K4 | 1 742 034,60     | 0,00             |
| K  | 9284K5 | 3 668 112,00     | 0,00             |
| K  | 9284   | 11 392 737,73    | 0,00             |
| K  | 9293K1 | 0,00             | 207 237 492,10   |
| K  | 9294K1 | 0,00             | 11 392 737,73    |
| K  | 9295K1 | 0,00             | 7 862 847,10     |
| K  | 9298K2 | 0,00             | 32 450 759,61    |
| K  | 9298K3 | 0,00             | 6 223 647,74     |
| K  | 9298K4 | 0,00             | 23 751 603,95    |
| K  | 9298K5 | 0,00             | 77 630 415,98    |
| K  | 9298   | 0,00             | 140 056 427,28   |
| K  | 9321K1 | 47 472 401,98    | 0,00             |
| K  | 9323K1 | 2 587 117 507,21 | 0,00             |
| K  | 9331K1 | 6 660 182,13     | 0,00             |
| K  | 9333K1 | 232 840 573,28   | 0,00             |
| K  | 9372K1 | 115 585 671,88   | 0,00             |
| K  | 9373K1 | 3 680 336,18     | 0,00             |
| K  | 9710   | 0,00             | 0,00             |
| K  | 97112  | 27 856 167,29    | 0,00             |
| K  | 97120  | 2 696 193,88     | 0,00             |
| K  | 97123  | 967 304,03       | 0,00             |
| K  | 9712   | 3 663 497,91     | 0,00             |
| K  | 9731   | 87 833 343,68    | 0,00             |
| K  | 97360  | 7 633 816,18     | 0,00             |

|   |        |                  |                  |
|---|--------|------------------|------------------|
| K | 9738   | 0,00             | 0,00             |
| K | 9770   | 0,00             | 6 894 444,07     |
| K | 9773   | 0,00             | 79 175 388,09    |
| K | 9774   | 0,00             | 667 536,86       |
| K | 9796   | 0,00             | 0,00             |
| K | 9823K1 | 0,00             | 2 500 738 137,30 |
| K | 9833K1 | 0,00             | 115 746 864,95   |
| K | 9872K1 | 0,00             | 110 897 663,21   |
| K | 9873K1 | 0,00             | 1 872 432,10     |
| K | 9889K1 | 0,00             | 71 075,76        |
|   |        | 6 420 477 537,17 | 6 420 477 537,17 |

العلم الحق

المراجع باللغة العربية :

الكتب:

1. أحمد حسن ظاهر، "المحاسبة الادارية"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
2. أحمد عطية، "محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية"، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2000.
3. إسماعيل التكريتي، "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة"، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007.
4. عماد يوسف الشيخ، "محاسبة التكاليف"، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
5. محمد سامي راضي، "مبادئ محاسبة التكاليف"، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2003.
6. ناصر نور الدين عبد اللطيف، "مبادئ محاسبة التكاليف"، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2009.
7. هاشم أحمد عطية، "دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية"، دط، الدار الجامعية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2000.

المذكرات والأطروحات :

8. أمير إبراهيم المسحال، "تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في الجامعات الفلسطينية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.
9. أمين بن سعيد، "نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة كأداة مساعدة على تحسين الأداء"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.
10. أشرف عزمي مسعود ابو مغلي، "أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تعظيم ربحية المؤسسة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الأردن، 2008.
11. سامي ياسين، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2009.
12. صلاح مجدي عدس، "إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في الجامعات الفلسطينية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.

13. علا أسامة الشعراي، "أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
14. عبد العزيز الرومي، "أثر استخدام نظام التكاليف على الأنشطة في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية بالكويت"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012.
15. محمد كشنوف "إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2007.

المجلات والملتقيات :

16. عيادي عبد القادر - نوي الحاج بعنوان، " دور محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة "، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2010.
17. ماهر موسى درغام و خليل ابراهيم شقفة، "حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي"، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 10، ع01، غزة، فلسطين، 2007.
18. محمد يس عبد اللطيف، "تحليل ربحية باستخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت دراسة حالة على أحد الفنادق الكبير في المملكة العربية السعودية" ب مجلة المحاسبة، ع07، السعودية، 2012.

المراجع باللغة الأجنبية :

19. Cooper , and Kaplan , "Cost cting Activity" , Economist, vol,348، 1998 .
20. Déatice et francis G randgvilat , "comptabilité de gestion" , 7<sup>ème</sup> Édition , Édition Gualino , paris- France ,2003.
21. Narayanan and Ratan, " Activity – Basd costing et Insteel Industries" ,National Bureau of Economic Research,working ,1999.
22. Toufik Saada, "comptabilité de gestion" , édition ,Vuiber, baris- France,2008.

المواقع الإلكترونية:

23. [www.sonalgaze.com](http://www.sonalgaze.com)

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت جوانب مختلفة حول موضوع نظام التكاليف المبني على الأنشطة، إلا أنه من الملاحظ أن معظم هذه الدراسات ارتكزت على أداة الإستبيان للحصول على البيانات الأولية، في حين أن هذه الدراسة اعتمدت أساساً في الحصول على البيانات من خلال دراسة التطبيقية، وفي هذا المجال أيضاً قمنا بمراجعة الأدبيات المحاسبية لأهم الدراسات التي تناولت موضوع أنظمة محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة، سواء العربية منها والأجنبية ويمكن الإشارة إلى الدراسات التالية:

المطلب الأول: الدراسات العربية

أولاً: دراسة عمر محمد هديب بعنوان: "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس"، 2009<sup>1</sup>.

جاءت هذه الدراسة لإلقاء الضوء على مدى استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في البيئة الأردنية وبيان علاقة تطبيق هذا النظام بتحسين المستوى المالي لهذه الشركات، وذلك من خلال طرح الإشكالية التالية: "قياس مدى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن، نموذج مقترح للقياس" ولتحقيق أهداف هذه الدراسة لجأ الباحث إلى استخدام المسح الإحصائي لمجتمع الدراسة وكذا إجراء مقابلات شخصية مع المدربين الماليين للشركات المطبقة لهذا النظام.

ومن بين أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن عدد الشركات الصناعية في الأردن المطبقة أو التي شرعت في تطبيق نظام ABC ستة عشرة شركة (16)، وجميعها شركات مساهمة عامة منها خمس شركات (5) فقط اعتمدت تطبيقه، وباقي الشركات كانت ضمن مراحل التطبيق.

وقد أظهرت هذه الدراسة وجود علاقة إيجابية بين تطبيق نظام ABC وتحسين الأداء المالي لشركتين (2)، من أصل خمس شركات (5)، حيث إرتفعت متوسطات الأداء المالي بعد التطبيق، بينما أظهرت عدم وجود علاقة إيجابية بين تحسين الأداء المالي لثلاث شركات (3) من أصل خمس شركات (5)، وهذا يبين عدم وجود علاقة بين تطبيق الشركات لنظام ABC وتحسين الأداء المالي لهم.

ثانياً: دراسة حسن توفيق محمود مصطفى بعنوان: "تقويم وتطوير أنظمة التكاليف لأغراض الرقابة وإتخاذ القرارات"، 2007<sup>2</sup>.

جاءت هذه الدراسة للبحث في أهم وأحدث أنظمة التكاليف الذي قد يساهم إستخدامه من قبل الشركات الصناعية في رفع كفاءتها الإنتاجية وزيادة قدرتها التنافسية، من خلال تقديمه بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة لأغراض الرقابة وإتخاذ القرارات

<sup>1</sup> عمر محمد هديب، "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009.

<sup>2</sup> حسن توفيق محمود مصطفى، "تقويم وتطوير أنظمة التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، غير منشورة، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2007.

السليمة، فقد طرح الباحث الإشكالية التالية: "أسباب الخلل في إتخاذ القرارات الخاطئة التي أدت إلى إغلاق أو إفلاس الكثير من الشركات وإن أنظمة التكاليف التقليدية هي سبب خطأ القرارات"، وقد إستخدم الباحث للإجابة عن الإشكالية المنهج الوصفي التحليلي بالنسبة للجانب النظري، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد إعتد على أداة الإستبيان لمجموعة الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن وقد توصل الباحث لمجموعة من النتائج:

1. تتمتع إدارات الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي تطبق نظم التكاليف بدرجة كبيرة من الوعي؛
2. أظهرت الدراسة أن عينة الدراسة لا تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأنه هناك معوقات تحول دون تطبيقه؛
3. إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة لا يوفر فقط إحتساب تكلفة المنتج بصورة أكثر عدالة بل يوفر آلية لإدارة التكاليف أيضا.

ثالثا : دراسة عبد العزيز الرومي بعنوان: " أثر استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحسين قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت "، 2011<sup>1</sup> .

لقد هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق نظام ABC في الجمعيات التعاونية في الكويت، وتبيان دوره في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة، وذلك من خلال الإجابة عن الإشكالية التي طرحها الباحث، والمتمثلة في ما يلي: "هل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجمعيات التعاونية بالكويت يحسن من أساليب القياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة؟".

وللإجابة عن الإشكالية سالفة الذكر فقد إعتد الباحث على أداة الإستبيان في جمع المعلومات من خلال عينة الدراسة المكونة من مجموعة المدققين الداخليين والخارجيين ومدراء ماليين، وقد كان المنهج المتبع في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي والتحليلي.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من بينها:

1. أن الجمعيات التعاونية في الكويت ما زالت إلى حد الآن تستخدم الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة؛
2. أن نظام ABC يحسن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة؛
3. كما أن الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تتوفر على المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام ABC.

<sup>1</sup> عبد العزيز الرومي: "أثر استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحسين قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت" مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2011 .

رابعاً : دراسة عيادي عبد القادر - نوي الحاج بعنوان: " دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة " ، 2010<sup>1</sup>.

جاءت هذه الدراسة لتبين أهمية تطبيق نظام ABC في تحقيق الميزة التنافسية لدى المؤسسات الصناعية وذلك من خلال خفض تكاليف الإنتاج، والحفاظ على جودة المنتج، والتقييد بوقت الإنتاج وكذا من خلال المساهمة في تحسين الأداء والتخطيط وعملية إتخاذ القرارات.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

1. تعتبر محاسبة تكاليف الأنشطة بمثابة نظام لتخطيط التكاليف يركز على إستمرار عملية تحسين الأداء ويشجع على تميز الأنشطة التي تكون لها قيمة مضافة عن الأنشطة التي لا تضيفي قيمة مضافة، وذلك للحد من تكاليف هذه الأخيرة؛
2. كما يحقق هذا النظام عدة مزايا كالتخطيط الإستراتيجي للمشروع وخفض تكاليف المنتجات والمحافظة على جودتها مما يحقق الميزة التنافسية للمؤسسة.

خامساً: دراسة أمين بن سعيد بعنوان: " نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري " ، 2010<sup>2</sup>.

جاءت هذه الدراسة لتوضيح آلية عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وذلك من خلال الإشكالية التي طرحها الباحث والمتمثلة في ما يلي: "ما هي متطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية؟"، ولدراسة هذه الإشكالية قام الباحث بإستخدام مزيج من المناهج ففي الجانب النظري إستخدم المنهج الوصفي والمنهج التحليلي ، أما في ما يخص الجانب التطبيقي فقد إستخدم المنهج التجريبي، وقد قام الباحث في هذه الدراسة بتوضيح آلية عمل نظام ABC وكذا ركائزه، ومدى توفر المؤسسات الجزائرية على المتطلبات الفنية والتنظيمية لتطبيق هذا النظام، وإعتبر نظام محاسبة التكاليف من أهم أنظمة المعلومات وأكثرها فعالية في المؤسسة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي :

1. عجز الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف مما يؤثر سلبا على القرارات المتخذة؛
2. تعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نقطة تحول في مجال محاسبة التكاليف، بالإضافة إلى فلسفته وآلية عمله التي تعتبر جديدة ومختلفة عن مبادئ التنظيم المعتمدة منذ زمن، جعل منه نظام إداري تسييري وليس نظام كلفوي فقط .

<sup>1</sup> عيادي عبد القادر ، نوي الحاج بعنوان " دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة " الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ، جامعة حسنية بن بوعلي ، الشلف، الجزائر، 2010 .

<sup>2</sup> أمين بن سعيد بعنوان " نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري " مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق ، غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010 .



سادسا: دراسة أشرف عزمي أبو مغلي بعنوان: " أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم ربحية المؤسسة دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان"، 2008<sup>1</sup>.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية، وذلك من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام ABC في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، وهذا من خلال توفر البنية الأساسية والإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام ABC في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان، وقياس تكلفة الخدمات الصحية وكذلك فيما إذا كانت هناك معوقات لتطبيق هذا النظام في المستشفيات، واعتمد الباحث في دراسته على أداة الإستبيان من خلال استخدامه برنامج الرزم الاحصائية SPSS .

وقد توصلت هذه الدراسة إلى من النتائج من أهمها :

1. إن التنوع والتداخل في الخدمات الصحية المقدمة من قبل المستشفيات أظهر قصور أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة التصورات الحالية؛
2. يساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية ويشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية؛
3. توجد معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة الأردن عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة.

#### المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

أولا : دراسة ( Cooper and Kaplan ) بعنوان : "تخفيض تكاليف الأنشطة " ، 1998<sup>2</sup> .

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كان نظام التكاليف المبني على الأنشطة سيؤدي إلى تخفيض التكاليف أم لا، وقد انتهجت الباحثان في دراستهما على أسلوب دراسة الحالة، حيث قام الباحثان بتطبيق نظام ABC على دائرة المشتريات لأحد الشركات الأمريكية حيث تم تقسيم هذه الدائرة إلى مجموعة الأنشطة المستقلة تمت دراستها بنظام التكاليف المبني على الأنشطة بدلا من النظم التقليدية .

وقد توصلت هذه الدراسة هذه الدراسة إلى أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة سيؤدي إلى خفض التكاليف وذلك بإستبعاد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وإبقاء الأنشطة التي تضيف .

<sup>1</sup> أشرف عزمي أبو مغلي، " أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم ربحية المؤسسة دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان"، مذكرة ماجستير ، في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، الأردن، 2008.

<sup>2</sup> Cooper , and Kaplan , "Cost cting Activity" Economist vol,348: 1998 .

ثانياً دراسة (Narayanan and Ratna) بعنوان: "نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قطاع الحديد والصلب"، 1999<sup>1</sup>.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان مدى تأثير المعلومات التي يقدمها نظام ABC على المنتجات والزبائن، وعلاقتها بالقرارات المتخذة من قبل المدراء في الشركة، وقد قام الباحثان بإجراء دراسة حالة في شركة لصنع الفولاذ بالولايات المتحدة الأمريكية والتي لديها أربع خطوط لإنتاج وذلك باستخدام التحليل الإحصائي في دراسة بيانات الشركة المالية.

ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة، إن المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف المبني على الأنشطة مفيدة في عملية في إتخاذ القرارات المتعلقة بالمنتجات والزبائن على حد سواء .

وقد إقترت الدراسة على الشركة بأن تطبق نظام ABC ذلك لأنه يعمل على:

1. تطوير العمليات الداخلية للشركة مما يؤدي إلى رفع كفاءة إستخدام مواردها؛
2. تقليل التكاليف بشكل عام وخاصة الإضافية منها، الأمر الذي يعزز قابلية الشركة لتحقيق ربحية أكثر في مجال المنتجات المختلطة.

#### المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

نلاحظ من خلال استعراضنا للدراسات السابقة حول نظام التكاليف المبني على الأنشطة، بأن هناك تنوع في القطاعات التي تناولتها تلك الدراسات إلا أن أغلبها ركزت على القطاع الصناعي كما هو الحال في الدراسة الحالية، وعلى غرار باقي الدراسات فإن الدراسة الحالية كغيرها من الدراسات تتفق معها في بعض الأمور وتختلف عنها في أمور أخرى .

#### أولاً: أوجه التشابه الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

1. توضيح المفهوم العام لنظام التكاليف المبني على الأنشطة وخطوات تطبيقه؛
2. مدى الحاجة لتطبيق هذا النظام وتأثيره على السياسات الإنتاجية للمؤسسة؛
3. أهمية البيانات التي يقدمها هذا النظام لما تتميز به من دقة ومصادقية مقارنة بالأنظمة التقليدية؛
4. أهمية مخرجات هذا النظام في المساهمة في إتخاذ القرارات في المؤسسة ؛
5. أهمية نظام ABC في تخفيض التكاليف وتحسين الأداء... إلخ.

#### ثانياً: أوجه الاختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

1. ركزت الدراسة الحالية على دراسة حالة تطبيقية في مؤسسة على غرار الدراسات الأخرى التي اعتمدت على الإستبيان؛
2. اعتمدت الدراسة في دراسة الحالة على مؤسسة واحدة في حين أغلب الدراسات اعتمدت على مجموعة من المؤسسات؛
3. ركزت الدراسة على أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تعظيم ربحية المؤسسة من خلال تصنيف أنشطة المؤسسة.

<sup>1</sup> Narayanan and Ratan, " Activity – Basd costing et Insteel Industries", National Bureau of Economic Research, working paper, No.7270 , 1999 .

## خلاصة الفصل

من أهم ميزات أنظمة التكاليف التقليدية أنها عامة بطبيعتها، أي لا يمكن ربطها بالمنتج، كما تتميز بصعوبة تخصيصها وتوزيعها، لكن بعد التطورات الكبيرة التي شهدتها المجال الإقتصادي في العالم وانتشار المؤسسات الإقتصادية وكبر حجمها وتغير طريقة عملها هذا ما دفعها إلى البحث عن طرق جديدة أكثر دقة ومرونة من الأنظمة التقليدية.

فالانتقادات التي وجهت للأنظمة التقليدية كانت دافع لتبني نظام جديد يسد ثغرات الأنظمة التقليدية وتكون له فلسفة جديدة، فكان نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو البديل عن الأنظمة التقليدية والذي يركز أساسا على التكاليف غير المباشرة وتوزيعها على الأنشطة وذلك نظرا لكبر حجم التكاليف غير المباشرة في المؤسسات إذ أنها أصبحت تمثل الجزء الأكبر من التكاليف في المؤسسة، وذلك على عكس ما كانت عليه في السابق، كما يعتبر هذا النظام أكثر دقة في تحديد التكاليف خاصة في المؤسسات ذات الحجم الكبير، ويساعد في عملية إتخاذ القرارات من خلال مخرجاته التي تتميز بالدقة والمصداقية .

لكن ورغم المحاسن التي يتميز بها إلى أنه لا يخلو من العيوب المتعلقة أساسا بعوائق تطبيقه والمتمثلة في تحديد الأنشطة في المؤسسة ومسببات التكلفة وكذا تكاليف تشغيله، وإستهلاكه للوقت والجهد خاصة في المؤسسات الكبيرة .

تمهيد :

أدت التطورات التكنولوجية والمعرفية في العديد من المجالات إلى تولد أفكار جديدة حول عدم ملائمة أنظمة التكاليف المستخدمة في البيئة أو الظروف الحالية، مما دفع بالباحثين في هذا المجال بتطوير أساليب التكاليف والمحاسبة الإدارية وتقديم مدخلا جديدا في معالجة التكاليف، وذلك من خلال محاولة تدارك النقائص التي تشوب الأنظمة التقليدية، وهو ما أدى إلى ظهور نظام جديد، أطلق عليه نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC، وكان هذا من خلال دراسة كل من روبرت كيلان ( Rober Kaplan) وروبن كوبر (Robin coope) في جامعة هارفارد، وذلك في منتصف القرن العشرين سنة 1987، ويقوم هذا النظام على فلسفة جديدة لمعالجة التكاليف غير المباشرة التي أصبحت تمثل الجزء الأكبر والأهم في بنية التكاليف الإجمالية للمؤسسات، وذلك بتوظيف مفاهيم جديدة تساعد على توضيح طريقة تتبع هذه التكاليف " تكاليف غير المباشرة "، والتي تعد غير واضحة المسار لعدم إرتباطها مباشرة بالمنتج أو الخدمة، وإستخدام مفاهيم جديدة ساعدت على تخطي نقائص الأنظمة التقليدية، وفي هذا المجال قمنا بمراجعة أهم المرجعيات الأدبية والنظرية حول الموضوع.

حيث سنتناول في هذا الموضوع الجانب المفاهيمي والفلسفي لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، وكذا مراحل وإجراءات تطبيقه، وتقييم هذا النظام وكذا المقارنة بينه وبين الأنظمة التقليدية محاسبة التكاليف وذلك في المبحث الأول من الفصل، أما بالنسبة للمبحث الثاني فقد قام فيه الباحث بمراجعة أهم الدراسات السابقة حول الموضوع محل الدراسة.

## المبحث الأول: دراسة نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

سنتناول في هذا المبحث مفاهيم حول نظام ABC، تطوره، تعريفه، أهم المبادئ التي يقوم عليها هذا النظام وكذا تقييمه والمقارنة بينه وبين الأنظمة المحاسبية التقليدية.

### المطلب الأول: الخلفية التاريخية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC ومفاهيم حوله

سنتطرق في هذا المطلب لنشأة وتعريف نظام ABC، والوقوف عند بعض المصطلحات الخاصة به.

#### أولاً: الخلفية التاريخية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC:

كان ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة والذي اختصاره ABC\* نتيجة الإنتقادات التي وجهت لأنظمة التكاليف التقليدية، وكذا إستجابة للتطور في عمليات الإنتاج وإرتفاع التقنيات العالية للمعدات المستخدمة في أغلب المشاريع، وتطور نظم المعلومات سواء المحاسبية أو الإدارية.

وتشير الدراسات أن أول من إستعمل مصطلح النشاط هم محاسبي شركة جينرال إلكتريك الأمريكية، وذلك لوصف العمل الذي يسبب التكاليف وكان ذلك سنة 1963م.

وبعد ذلك قامت العديد من البحوث والدراسات بمحاولة إيجاد حلول لمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميلها للمنتج النهائي، إلى أن جاءت دراسة كل من روبرت كيلان (Rober Kaplan) وروبن كوبر (Robin cooper) في جامعة هارفارد، وذلك في منتصف القرن العشرين سنة 1987م، والتي أثمرت عن نظام جديد ألا وهو نظام ABC<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد كنفوش، "إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة"، مذكرة ماجستير، منشورة، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، 2007 ص 99-124.

ثانياً: مفاهيم أساسية حول نظام ABC

1. مفهوم الأنشطة: تعتبر الأنشطة مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة الاقتصادية<sup>1</sup> وهو يعتبر نقطة الارتكاز في ظل نظام ABC وتصنف هذه الأنشطة كما يلي:
  - أ. الأنشطة المدعمة: وهي أنشطة يتم أدائها لدعم عمليات الشركة؛
  - ب. أنشطة على مستوى دفعات المنتجات: وهي أنشطة يتم أدائها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج؛
  - ج. أنشطة على مستوى وحدة المنتج: وهي أنشطة يتم أدائها لدعم عمليات الإنتاج ويرتبط حدوثها بوحدة المنتج من كل نوع؛
  - د. أنشطة على مستوى نوعية المنتجات: وهي أنشطة يتم أدائها لدعم العمليات الخاصة بكل نوعية من المنتجات على حدى.
2. مركز النشاط: هي عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة.
3. مجمع التكلفة: ويتم فيه تجميع وتوزيع التكاليف سواء أن كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام ويستخدم في إعداد معدل التحميل.
4. مسبب التكلفة (موجه التكلفة، مولد التكلفة، وحدة قياس التكلفة): يمثل المقياس الذي يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، وينبغي إختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة<sup>2</sup>، كما يسمح لنا بسبب التكلفة بنخصيص تكلفة النشاط إلى هدف التكلفة<sup>3</sup>.

ثالثاً: تعريف نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

هناك عدة تعاريف لنظام ABC نذكر من بينها ما يلي:

**تعريف (1):** يمكن تعريف نظام ABC على أنه "عبارة عن أسلوب لقياس وربط تكاليف المؤسسة بالمنتجات والخدمات التي تنتجها أو تؤديها"<sup>4</sup>.

كما أن هذا النظام يقوم على مرحلتين:

<sup>1</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2009، ص: 354-355.

<sup>2</sup> محمد سامي راضي، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2003، ص: 27-273.

<sup>3</sup> Déatice et francis G randvilat , "comptabilité de gestion" , 7<sup>ème</sup> édition , édition Gualino , paris- France ,2003,p109.

<sup>4</sup> أحمد عطية، "محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2000، ص: 22-23 .

المرحلة الأولى: يتم فيها تخصيص التكاليف غير مباشرة إلى العمليات الإنتاجية الأساسية في المؤسسة ويطلق عليها مراكز التكلفة؛

المرحلة الثانية : يتم فيها توزيع تكاليف الأنشطة وذلك بالإعتماد على مسببات التكلفة<sup>1</sup>.

تعريف (2): طريقة ABC هي طريقة لحساب التكاليف بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة ثم تحميلها للمنتج أو الخدمة<sup>2</sup>.

تعريف (3): يعرف نظام ABC على أنه تلك الأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة، وأن المنتجات هي التي تستهلك تلك الأنشطة كما يركز هذا النظام على الأنشطة العامة فقط، والتخلي عن تلك التي لا تغطي قيمة للمؤسسة.

ومن خلال التعاريف سابقة الذكر يمكن أن نعرف نظام ABC كما يلي:

"هو أسلوب يقوم بتوزيع التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن ثم تحميله للمنتج النهائي ويركز هذا النظام بشكل كبير على التكاليف غير المباشرة".

### المطلب الثاني: خطوات ومبادئ تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى خطوات تطبيق نظام ABC وأهم المبادئ التي يقوم عليها هذا النظام.

#### أولاً: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

يتم تطبيق نظام تكاليف الأنشطة وفق أربعة مراحل متتالية تكون هذه المراحل بالترتيب التالي:

#### المرحلة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة

في هذه المرحلة يتم تحليل نظامي للأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أو أداء خدمة معينة، أي تحديد كل الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج أو أداء الخدمة، بعد ذلك يتم إعداد خريطة تدفق الأنشطة، والتي تبين فيها بالتفصيل كل الخطوات التي تمر بها عملية التصنيع، بدءاً بإستلام المواد الخام وإلى غاية تسويق المنتج النهائي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد يس عبد اللطيف، "تحليل ربحية العميل باستخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت دراسة حالة على أحد الفنادق الكبرى بالمملكة العربية السعودية"، مجلة المحاسبة، ع07، المملكة العربية السعودية، 2012، ص17.

<sup>2</sup> سالمى ياسين، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2009، ص93.

ثم تحلل هذه الأنشطة بشكل دقيق وتصنف حسب القيمة التي تضيفها إلى مجموعتين:

**المجموعة الأولى:** تنظم الأنشطة التي تضيف قيمة، مثل نشاط إستلام المواد الأولية، والذي لا يمكن القيام بالعملية الإنتاجية بدونه؛

**المجموعة الثانية:** تنظم الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مثل نشاط التخزين فهو من الأنشطة التي يمكن تخفيض تكلفتها دون

تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك<sup>2</sup>.

### المرحلة الثانية: تحديد تكلفة ومستوى أداء النشاط

تتضمن هذه المرحلة تحديد تكلفة كل نشاط، من خلال جمع لجميع العوامل الموظفة لتنفيذ هذا النشاط، حيث تتكون

هذه العوامل الإنتاجية من أفراد، آلات، نظم الحاسب الآلي وموارد أخرى يمكن إستخدامها وتتبعها.

كما يتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين الموارد ومخرجات

كل نشاط، ويعد مسبب التكلفة المحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة، فهو مقياس هام لكل مقدار يتم إستخدامه من عوامل

الإنتاج لكل وحدة من مخرجات النشاط.

### المرحلة الثالثة: تحديد مركز التكلفة

بعد تصنيف الأنشطة يتم تقسيمها إلى مراكز أنشطة، وذلك حسب التصنيف، حيث أن دمج الأنشطة في مراكز أنشطة

يتوقف على قدر الاختلاف بين منتجات المؤسسة، فإذا كان مستوى الاختلاف بين المنتجات منخفضاً كان إدماج هذه الأنشطة

يتم بسهولة أما في حالة كان الاختلاف كبير قلت إمكانية دمج الأنشطة وزادت الحاجة إلى عدد كبير من مراكز الأنشطة وذلك

للتحديد الدقيق للتكاليف<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> علا أسامة الشراني، "أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراقبة في المصارف الإسلامية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص 96.

<sup>2</sup> أمين بن سعيد، "مرجع سابق"، ص 104.

<sup>3</sup> ماهر موسى درغام و خليل ابراهيم شقفة، "حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقاً لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي"، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 10، ع 01، غزة، فلسطين، 2007، ص 115.



المرحلة الرابعة: إختيار مسببات التكلفة

يتم في هذه المرحلة إختيار مسببات التكلفة ويكون ذلك وفق مستويين:

1. المستوى الأول: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة؛
2. المستوى الثاني: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتببع تكاليف على المنتجات، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلووات / ساعة، وبعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات<sup>1</sup>.

من خلال ما سبق يمكن إعطاء بعض الأمثلة حول الأنشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم (01):** مثال توضيحي لمسببات التكلفة .

| النشاط         | مسببات التكلفة              |
|----------------|-----------------------------|
| تشغيل الآلات   | ساعة عمل الآلة              |
| صيانة الآلات   | عدد مرات الصيانة            |
| طلب المواد     | عدد أوامر الشراء            |
| تعبئة المنتجات | عدد الأوامر المسلمة للعملاء |

المصدر: أحمد عطية ، "مرجع سبق ذكره"، ص: 02 .

نلاحظ من خلال الجدول رقم (1) بعض الأمثلة لمسببات التكلفة لبعض الأنشطة وتحدد عن طريق معرفة العلاقة بين النشاط والتكلفة التي يسببها فمثلا نشاط تشغيل الآلة فتكلفتها تحدد عن طريق الساعات التي إشتغلهم الآلة فبالتالي فإن مسبب التكلفة لهذا النشاط هو ساعات عمل هذه الآلة .

<sup>1</sup>هاشم أحمد عطية ، "دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية"، الدار الجامعية ، القاهرة ، جمهورية مصر العربية ، 2000 ، ص 21 .

ثانيا: المبادئ التي يقوم عليها نظام AB

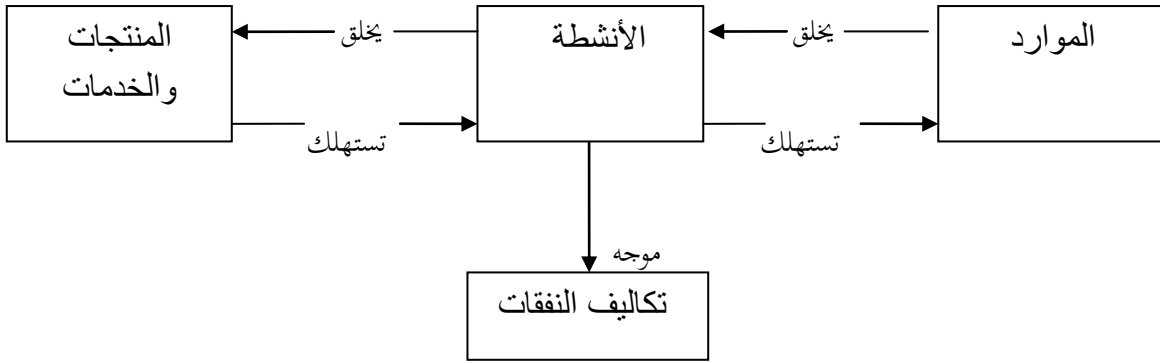
يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مجموعة من المبادئ أهمها مايلي:

1. أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن إقتناء الموارد يسبب حدوث تكاليف؛

2. أن المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة<sup>1</sup>.

بعد التطرق إلى أهم المبادئ التي يقوم عليها هذا النظام، يمكن ترجمتها في الشكل التالي :

الشكل (1.1) : المبادئ الأساسية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر: أمين بن سعيد، "مرجع سبق ذكره"، ص96.

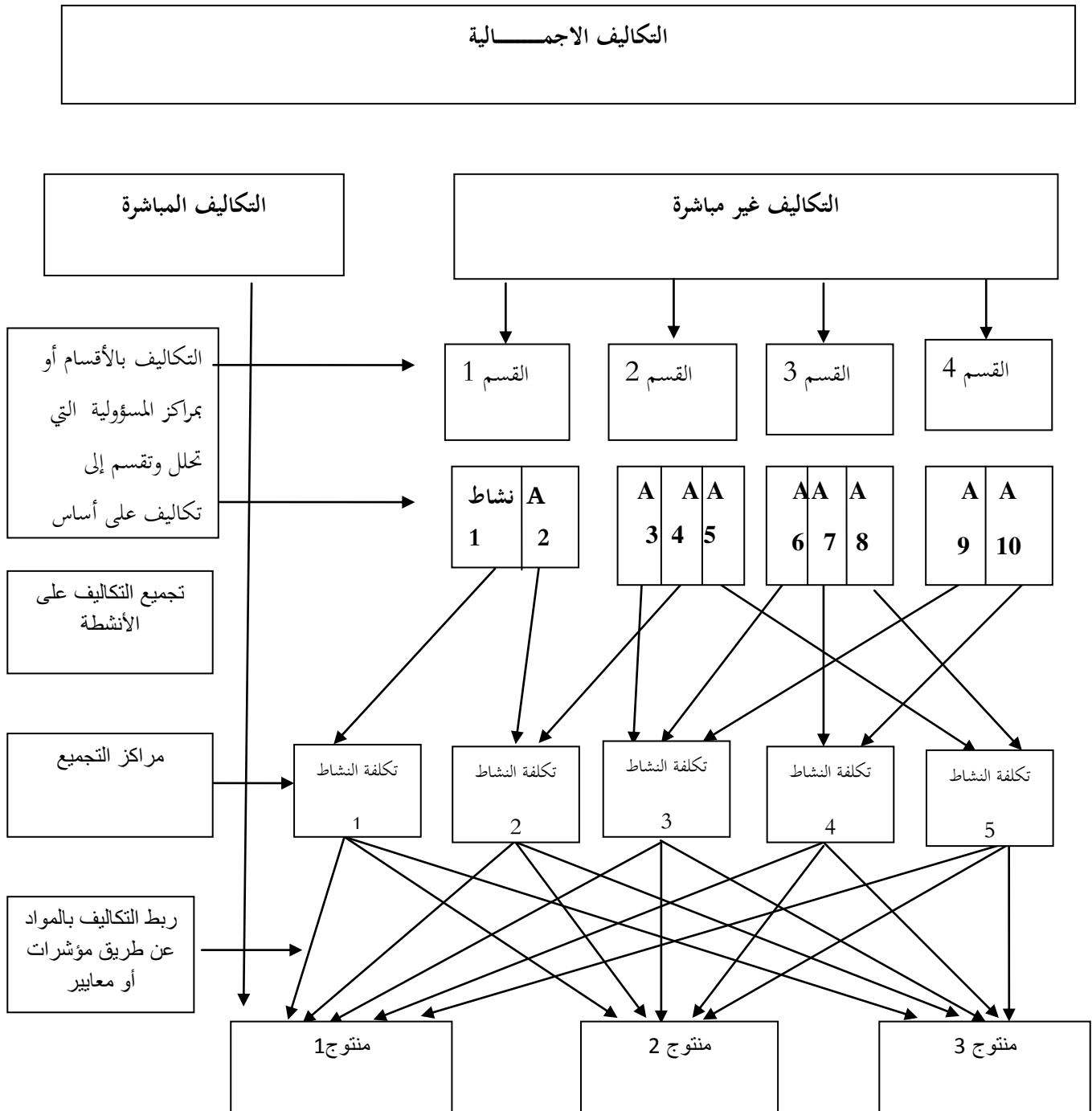
من خلال الشكل رقم(1.1)، نلاحظ أن الأنشطة تستهلك الموارد، ومن ثم فإن الموارد تسبب التكاليف وليست

المنتجات، وبالتالي تنسب التكاليف المختلفة للأنشطة، ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات، من خلال تحميل كل منتج بقدر

إستهلاكه للأنشطة .

<sup>1</sup> أمين بن سعيد، "نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة كأداة مساعدة على تحسين الأداء"، ملكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010، ص96.

الشكل رقم (2.1): يوضح منهجية نظام (ABC).



LA Sources:Toufik Saada et les autres, "comptabilité de gestion" , édition , Vuiber, paris-  
France,2008,p116.

أما بالنسبة لمنهجية نظام التكاليف المبني على الأنشطة وكما هو موضح في الشكل (2.1) الخطوات التي يمر بها تطبيق هذا النظام، حيث نلاحظ بأنه يتم تحديد التكاليف غير المباشرة لكل الأنشطة، ومن ثم تجميع هذه التكاليف، بعد ذلك يتم تحديد مراكز التكلفة للأنشطة، حيث تحتوي هذه المراكز على نشاط أو عدة أنشطة، ومن ثم تحميل هذه التكاليف على المنتجات عن طريق مسببات التكلفة والتي يتم من خلالها ربط التكاليف بالمنتج .

### ثالثاً: الفروض التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

إن مميزات نظام ABC والمتمثلة في عدالة تحميل التكاليف غير المباشرة على المخرجات ، سواء كانت منتجات أو خدمات، وما يترتب عليه من الحصول على بيانات أكثر دقة ، تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات الرشيدة ، ولتحقيق كل هذه الميزات لابد من توافر مجموعة من الفروض، حيث تصنف هذه الفروض في ثلاث مجموعات كما يلي:

■ **فروض تتعلق بطبيعة المؤسسة محل تطبيق نظام ABC :** وهي فروض يمكن التحقق من خلالها تناسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة وطبيعة نشاط المؤسسة والظروف المحيطة بها، وتمثل هذه الفروض في ما يلي :

1. تنوع وتباين في تشكيلة منتجات المؤسسة؛

2. تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية للمؤسسة.

■ **فروض تتعلق بإجراءات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة :** وهي فروض تتعلق بتأمين سلامة ودقة إجراءات تطبيق هذا النظام وتمثل هذه الفروض في ما يلي:

1. تحديد العدد المناسب لمجمعات التكلفة ؛

2. إمكانية تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة ؛

3. تضمين مجمع التكلفة لمجموع تكاليف الأنشطة المتجانسة<sup>1</sup> .

■ **فروض عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة:** تتمثل هذه الفروض في ما يلي:

1. فرض الإقتصادية\* مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة ؛

<sup>1</sup> صلاح مجدي عدس، " إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في الجامعات الفلسطينية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة، فلسطين، 2007، ص: 35-36 .

\*فرض الإقتصادية: أي أن يفوق العائد من تطبيق أسلوب أو طريقة معينة التكلفة المترتبة على تنفيذ هذا الأسلوب .

2. فرض الأهمية النسبية : ففي إطار محاسبة تكلفة النشاط يقصد بالأهمية النسبية ،إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة يتضمن مجموعة من عناصر التكلفة ، والتي تتميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط ، وصعوبة تحديد مسبب تكلفة هذا النشاط<sup>1</sup> .

### المطلب الثالث:تقييم نظام التكاليف المبني على الأنشطة

لتقييم نظام التكاليف المبني على الأنشطة سنحاول أولاً مقارنة هذا النظام بأنظمة التكاليف التقليدية،وبعد ذلك نتطرق إلى أهم المزايا التي يتمتع بها هذا النظام والعيوب التي تشوبه.

### أولاً:مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والأنظمة المحاسبية التقليدية.

يمكن لنا مقارنة بين كل من نظام التكاليف المبني على الأنشطة ونظام محاسبة التكاليف التقليدية من خلال جدول مقارنة يبين أهم الاختلافات بين النظامين وذلك كما هو مبين في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (02):مقارنة بين نظام ABC ونظام محاسبة التكاليف التقليدي

| نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة                    | نظام محاسبة التكاليف التقليدي  |
|--|--|
| - يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم . | - يقدم معلومة كلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الانتاج ويصعب تحليلها . |
| - التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساسي .      | - التركيز على المنتجات باعتبارها هدف التكلفة الأساسي .   |

<sup>1</sup> أمير إبراهيم المسحال، " تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في الجامعات الفلسطينية"،مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2005،ص55.

|   |  |
|---|--|
| <p>- يستخدم معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة للمنشأة أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم انتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على التحميل المختار .</p> | <p>- يستخدم هذا النظام مؤشر كلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحدد على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل الموجه لكلفة ذلك النشاط .</p> |
| <p>- استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات للمؤسسة.</p>   | <p>- تعدد استخدامات مجتمعات التكاليف في القسم الواحد ويخصص كل مجمع لنشاط معين.</p>   |
| <p>- تحدد كلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الانتاج .</p>   | <p>- تتحدد تكاليف المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة التي قامت بينائه .</p>  |

المصدر : إسماعيل التكريتي ، "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة" ، الطبعة الأولى، دارحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007، ص ص: 167- 166.

بعد معرفة أهم نقاط الاختلاف بين نظام ABC والأنظمة التقليدية للتكاليف، سنتطرق في يلي إلى أهم مزايا هذا النظام وأهم عيوبه .

### ثانيا: مزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

من أهم مزايا أو منافع تطبيق هذا النظام نذكر ما يلي:

1. يساهم ويساعد الإدارة في عملية تقييم الأداء وإتخاذ قرارات التسعير<sup>1</sup>؛
2. تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها ومقارنتها بالعائد منها مما يسمح بالتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تخفيضها إلى حد أدنى<sup>2</sup>؛

<sup>1</sup> عماد يوسف الشيخ، "محاسبة التكاليف" ، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع ،الأردن، 2008 ، ص ص: 122 - 123 .  
<sup>2</sup> علا أسامة الشعراي، "مرجع سابق"، ص 113.

3. توفير مجموعة من مقاييس أداء غير مالية من خلال قياس مسببات التكلفة إذ يشمل الكلفة والوقت والنوعية والكمية وهذا يؤدي إلى التركيز على الأنشطة التي تتصف بالإنتاجية وتستبعد تلك التي لا تحقق قيمة مضافة<sup>1</sup>؛
4. فعالية الدور الرقابي لنظام ABC مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير مباشرة؛
5. من أهم نتائج استخدام نظام ABC ما يعرف بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الإستراتيجي وإدارة الموارد<sup>2</sup>.

### ثالثاً: الإنتقادات (العيوب) الموجهة إلى طريقة التكاليف المبني على الأنشطة

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها هذا النظام إلا أن هناك بعض الإنتقادات الموجهة إليه من بينها ما يلي :

1. أن تطبيق هذه الطريقة تتطلب تكاليف مرتفعة وجهداً كبيراً وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامها، لذلك يجب الموازنة بين تكلفة تطبيقه والمنافع التي يدرها<sup>3</sup>؛
2. إن استخدام هذه النظام لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلاً قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف بدقة على الأنشطة المختلفة، نظراً لصعوبة تحديد مسبب التكاليف المتعلقة ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة التكاليف نتيجة التوزيع العشوائي<sup>4</sup>؛
3. يركز نظام ABC على القرارات الإستراتيجية في الأمد طويل الأجل، بينما تحتاج الشركات أيضاً إلى إتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.

<sup>1</sup> عبد العزيز الرومي، " أثر استخدام نظام التكاليف على الأنشطة في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية بالكويت"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012، ص39.

<sup>2</sup> أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، "أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تعظيم ربحية المؤسسة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة الأردن، ص19.

<sup>3</sup> دراسة عيادي عبد القادر - نوي الحاج بعنوان، " دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة"، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبية بن بوعلوي الشلف، الجزائر، 2010، ص 11.

<sup>4</sup> أحمد حسن ظاهر، "المحاسبة الادارية"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص218.

الغاية العامة



### الخاتمة :

جاءت هذه الدراسة لإلقاء الضوء على أحد أحدث و أبرز الأنظمة الحديثة في معالجة التكاليف في المؤسسة، كونها أكثر دقة ومصداقية من الأنظمة التقليدية، والتي على رأسها نظام التكاليف المبني على الأنشطة، كون هذا الأخير جاء بفلسفة جديدة تتماشى والتطورات الحديثة المحيطة بالمؤسسة.

لذا جاءت هذه الدراسة لتوضيح آلية عمل هذا النظام وأثر تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال الإشكالية المطروحة والمتمثلة في ما يلي: "هل يؤدي تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة إلى تعظيم ربحية المؤسسة؟".

وللإجابة على هذه الإشكالية والأسئلة الفرعية، قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين، خصص الفصل الأول للدراسة النظرية وعرض لأهم الدراسات السابقة حول الموضوع، والفصل الثاني للدراسة الميدانية في مؤسسة سونالغاز ورقة حضري.

وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى عدد من الإستنتاجات والتوصيات كما فتحت لنا هذه الدراسة أفقا جديدة يمكن أن تكون مواضيع لأبحاث ودراسات مستقبلية.

### أولا: الإستنتاجات

1. بالرغم من الإنتقادات التي شهدتها الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف وظهور أنظمة جديدة أكثر دقة إلا أن المؤسسات الجزائرية مازالت تستخدم الطرق التقليدية خاصة طريقة الأقسام المتجانسة؛
2. يعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة أحد التطورات المهمة، التي شهدتها محاسبة التكاليف في الثمانينات من القرن الماضي؛
3. يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على فكرة الأنشطة تستهلك الموارد وليست المنتجات بل هذه الأخيرة هي تستهلك الأنشطة؛
4. يكمن الفرق بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة والأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف غير المباشرة، وتحميلها للمنتج؛
5. تواجه المؤسسات الجزائرية عدة عوائق تحول دون تطبيقها لأنظمة التكاليف الحديثة منها التنظيمية والفنية، وذلك من خلال عدم إهتمام المؤسسة بالتكاليف الخاصة بكل نشاط تقوم به، وعدم التسيير الجيد لهذه التكاليف؛
6. عدم إهتمام مؤسسة سونالغاز بالتكاليف غير المباشرة، كونها لا تمثل الجزء الأكبر من التكاليف على غرار التكاليف المباشرة، وكذا إيمان الإدارة أن التكاليف غير المباشرة ليس لها تأثير كبير؛
7. وجود صعوبة في تحديد الأنشطة بالنسبة لمؤسسة سونالغاز، نظرا لعدم وجود هيكلية للأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وكذا صعوبة تحديد تكلفة كل نشاط وتحديد مسببات الأنشطة،
8. الفكر السائد في المؤسسة العمومية، وهو العمل دون الإهتمام بالربح؛
9. أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يبين الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وبالتالي زيادة الإهتمام بهذه الأنشطة، والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج في حين تزيد من تكاليفه، فمن خلال هذا يجب على المؤسسة الإهتمام بالأنشطة

## الخاتمة العامة

ذات القيمة المضافة ومحاولة تخفيض تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمؤسسة أو الإستغناء عنها، مما يؤدي إلى تحسين ربحية المؤسسة.

### ثانيا: الإقتراحات

إستنادا للدراسة التي قمنا بها والنتائج المتوصل إليها فقد بوضع الإقتراحات التالية :

1. أقترح على المؤسسات الجزائرية بالإهتمام بأنظمة التكاليف التي تستخدمها، والإهتمام بالأنظمة الحديثة ذلك للأهمية التي تدرها على المؤسسة خاصة في ترشيد التكاليف وتحسين ربحيتها ؛
2. كما أقترح على مؤسسة سونالغاز بالإهتمام بأنظمة التكاليف الحديثة لها من فوائد تعود على المؤسسة خاصة فيما يتعلق بدقة تحديد التكاليف وتعظيم ربحية المؤسسة وكذا المساهمة في إتخاذ القرارات السليمة؛
3. على مؤسسة سونالغاز الإهتمام بالتكاليف التفصيلية لكل نشاط و توفير المعلومات الخاصة بكل نشاط في المؤسسة خاصة أي توفير مقومات تطبيق نظام ABC هذا ما يساعدها في حال فكرت المؤسسة في تطبيقه.

وفي الختام ترى الباحثة أن نظام ABC يعتبر مدخلا متكاملا خاصة في ما يتعلق بمعالجة التكاليف غير مباشرة بالإضافة كونه أداة يساعد المؤسسة على معرفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال التحلي عليها أو التخفيض من تكاليفها والإهتمام بالأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج هذا ما يؤدي إلى تحسين ربحية المؤسسة.

### ثالثا: آفاق الدراسة

من خلال الإستمرار في البحث، اقترحنا بعض المواضيع التي يمكن أن تكون محل بحث ودراسة مستقبلا وتمثل هذه المواضيع في ما يلي:

1. دور نظام التكاليف المبني على الأنشطة في إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة؛
2. أثر تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة في إتخاذ قرارات التسعير ؛
3. دور نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكلفة ؛

# المراجع والمصادر

### قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول  | رقم الجدول |
|--------|---|------------|
| 07     | ..... مثال توضيحي لمسببات التكلفة                                 | 1.1        |
| 11     | ..... مقارنة بين نظام ABC ونظام محاسبة التكاليف التقليدي          | 2.1        |
| 27     | ..... توزيع الأعباء غير المباشرة                                  | 1.2        |
| 28     | ..... تجميع الأعباء المباشرة                                      | 2.2        |
| 28     | ..... جدول يوضح رقم الأعمال والحسابات الإستثنائية                 | 3.2        |
| 31     | ..... كيفية حساب تكلفة الأنشطة                                    | 4.2        |
| 32     | ..... تحديد مسببات الأنشطة لكل نشاط                               | 5.2        |
| 33     | ..... عدد مسببات التكلفة لكل من ( الغاز - الكهرباء)               | 6.2        |
| 34     | ..... حساب مجموع التكاليف غير المباشرة                            | 7.2        |
| 36     | ..... الفرق بين النتيجة حسب النظام التقليدي والنتيجة حسب نظام ABC | 8.2        |

### قائمة الأشكال البيانية

| الصفحة | عنوان الشكل  | رقم الشكل |
|--------|--|-----------|
| 08     | ..... المبادئ التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة | 1.1       |
| 09     | ..... منهجية عمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة              | 2.1       |
| 24     | ..... الهيكل التنظيمي للمؤسسة                                  | 2.2       |

### قائمة الملاحق

| الصفحة | عنوان الملحق                        | رقم الملحق |
|--------|-------------------------------------|------------|
| 47     | ..... ميزان المراجعة التحليلية 2011 | 01         |

قائمة الإختصارات والرموز

| الدلالة                      | رقم الإختصار / الرمز |
|------------------------------|----------------------|
| Activity Based cousting..... | <b>ABC</b>           |