

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة
من إعداد الطالبة: خولة وقيس
بعنوان:

محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وأثره

على قياس ربحية المؤسسة الاقتصادية

مركز الزيت بنفطال - تقرت - نموذجاً

فترة 2013

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ: 2014/06/10

أمام اللجنة المكونة من السادة:

(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيساً	الدكتور / سويسي هواري
(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفاً ومقرراً	الدكتور / محمد الأمين شربي
(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشاً	الدكتور / محمد الخطيب نمر

السنة الجامعية 2014/2013

شكر وتقدير

{اللهم أعني على ذكرك وشكرك وحسن عبادتك}

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وآله وصحبه.
أشكر الله العليّ القدير الذي وفقني لإنهاء هذا العمل وسخر لي من عباده من يعينني على إنجازه، أخص
منهم بالذكر الدكتور محمد الأمين شربي الذي لم ييخل علي بتوجيهاته طيلة عملية الإشراف وقبلها فله مني
جزيل الشكر والعرفان، وإلى الأستاذ الفاضل الدكتور محمد الجموعي قريشي على ما قدموه لي من معلومات
وتوجيهات، والشكر موصول إلى عمال "مركز الزيت بنفطال - تقرت -" وأخص بالذكر مدير المركز السيد كافي
عثمان، والسيد لسعد بن صغير، نبيل بودوح، وعبد الكريم بن عربي، ومحمد حمادة، على ما زدونا به من
بيانات ضرورية للدراسة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على قراءتهم للمذكرة وقبولهم
مناقشتها ومن خلالهم إلى أساتذتي في المراحل التعليمية المختلفة راجيتا من الله أن يبلغهم الجنة ويرزقهم من فضله
وينزلهم مراتب الأنبياء، وإلى الوالدين الكريمين.

إلى كل من قدم لي يد العون في إنجاز هذا العمل ولم يتسع المجال لذكرهم.

خولة وقيس

تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وأثره على قياس ربحية المؤسسة الاقتصادية

"مركز الزيت بنفطال –تقوت- نموذجاً" سنة 2013

الملخص:

جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) والذي يعد من الطرق الحديثة في معالجة التكاليف، وقد هدفت هذه الدراسة أساساً إلى محاولة تصميم نموذج لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ومعرفة أثره على ربحية المؤسسة الاقتصادية، من خلال استخدامنا لمؤشر صافي هامش الربح.

وبغية تحقيق هذه الأهداف اعتمدنا على أسلوب دراسة الحالة من أجل تصميم نموذج لمركز الزيت بنفطال –تقوت- وهذا باستخدام كل من الملاحظة والمقابلة.

وقد خلصنا إلى: أن الطريقة التقليدية المستخدمة من طرف المؤسسة تشبه توزيع التكاليف غير المباشرة، وأن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ينتج عنه تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة بدقة مما يسهل تتبعها، وأن تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة أثبت فعاليته من خلال تخصيص التكاليف بشكل أنسب وتقديم معدل ربحية أدق للمنتجات، مما ساهم في تحسين ربحيتها.

الكلمات المفتاحية: نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، ربحية، تكاليف غير المباشرة، مؤشر هامش صافي الربح.

Abstract:

This study came to shed light on the Activity based costing (ABC) which considered as one of the latest methods in the treatment of costs . Mainly the objective of this study is trying to design a model to the Activity based costing (ABC) and know its effect on the economic enterprise's profit, using the net profit margin indicator .

To make these objectives, we relied on the case study method, in order to design a model to Asphalten center in NAFTAL – Touggourt, using both observation and interview.

We concluded that the traditional method used by the entreprise was to keep track of indirect costs distribution, and the application of Activity based costing (ABC) results the exact allocation of indirect cost based on the activity, which makes it easy to follow, and applying it in the entreprise under study proved its efficacy through the allocation of costs most suitable to products , and represented a high level of profit to the products , which contributed to the improvement of its profit.

Key words : Activity based costing (ABC), indirect costs, profit, the net profit margin indicator

فهرست المحتويات

IV.....	شكر وتقدير
V.....	ملخص الدراسة
VI.....	فهرست المحتويات
IX.....	قائمة الجداول
X.....	قائمة الأشكال
XI.....	قائمة الملاحق
أ- ت	مقدمة

الفصل الأول : الربحية ونظام (ABC)، الإطار النظري والدراسات السابقة

2.....	تمهيد
3.....	المبحث الأول : الأسس النظرية، الربحية ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)
3.....	المطلب الأول : الربحية ومؤشر قياسها
3.....	أولاً : تعريف الربحية
3.....	ثانياً : الفرق بين الربح والربحية
4.....	ثالثاً : مؤشر هامش صافي الربح (معدل الربحية الإجمالية)
4.....	المطلب الثاني : نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، الأسس النظرية
5.....	أولاً : تعريف نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)
5.....	ثانياً : مفاهيم أساسية حول نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)
6.....	ثالثاً : مبدأ ودور نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)
7.....	المطلب الثالث : نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، الأهمية وخطوات التصميم

7.....	أولاً : أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)
7.....	ثانياً : خطوات تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)
10.....	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
10.....	المطلب الأول : الدراسات السابقة العربية
10.....	أولاً : دراسة عمر هديب محمد، 2009
11.....	ثانياً : دراسة عبد العزيز الرومي، 2012
11.....	ثالثاً : دراسة أشرف عزمي أبو المغلي، 2008
13.....	المطلب الثاني : الدراسات السابقة الأجنبية
13.....	أولاً : دراسة ... El Aoufin Houda et Al ، 2004/2005
13.....	ثانياً : دراسة ... Wen-Hsien Tsai ، 1996
15.....	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: محاولة تصميم نموذج نظام (ABC) لمركز الزيت بنفطال –تقرت-	
17.....	تمهيد
18.....	المبحث الأول: عرض منهجية الدراسة والأدوات المستعملة
18.....	المطلب الأول: منهجية الدراسة
18.....	أولاً: تقديم عينة الدراسة
21.....	ثانياً : طبيعة متغيرات الدراسة
22.....	المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في جمع البيانات ومعالجتها
22.....	أولاً: المقابلة
22.....	ثانياً : الملاحظة

22.....	ثالثا : برنامج Excel 2007
23.....	المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج الدراسة
23.....	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
23.....	أولاً: عرض نظام التكاليف في المؤسسة محل الدراسة
30.....	ثانياً: تصميم نموذج لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في المؤسسة محل الدراسة
44.....	ثالثاً: عرض قيمة تكلفة الوحدة لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و نظام (ABC)"
44.....	رابعاً: عرض النتيجة التحليلية لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و "نظام (ABC)"
45.....	خامساً: قياس مؤشر هامش صافي الربح
46.....	المطلب الثاني: تفسير نتائج الدراسة
50.....	خلاصة الفصل
52.....	الخاتمة والمقترحات
55.....	قائمة المراجع
58.....	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
08	أمثلة عن مجموعات ومسببات التكاليف في الجامعات	(1-1)
24	نسب توزيع الأعباء غير المباشرة	(1-2)
25	توزيع الأعباء غير المباشرة وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	(2-2)
26	تكلفة شراء المادة الأولية وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	(3-2)
27	تكلفة الإنتاج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	(4-2)
28	سعر التكلفة وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	(5-2)
29	النتيجة التحليلية لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	(6-2)
29	النتيجة التحليلية الإجمالية وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	(7-2)
30	تحديد الأنشطة داخل المؤسسة	(8-2)
32	تحديد تكلفة الأنشطة	(9-2)
33	تحديد مسببات التكلفة وحجم كل مسبب للتكلفة	(10-2)
34	تكاليف الوحدة لمسببات التكاليف وفق "نظام (ABC)"	(11-2)
36	الحجم الضروي من مسببات التكاليف لكل نشاط	(12-2)
37	مجموع التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل منتج وفق "نظام (ABC)"	(13-2)
39	تكلفة شراء المادة الأولية وفق "نظام (ABC)"	(14-2)
40	تكلفة الإنتاج وفق "نظام (ABC)"	(15-2)
42	سعر التكلفة وفق "نظام (ABC)"	(16-2)
43	النتيجة التحليلية لكل منتج وفق "نظام (ABC)"	(17-2)
43	النتيجة التحليلية الإجمالية وفق "نظام (ABC)"	(18-2)
44	سعر التكلفة للوحدة لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة و "نظام (ABC)"	(19-2)
45	عرض النتيجة التحليلية لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و "نظام (ABC)"	(20-2)
45	معدل ربحية كل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"	(21-2)
46	معدل ربحية كل منتج وفق "نظام (ABC)"	(22-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
09	منهجية نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)	(1-1)
20	الهيكل التنظيمي لمركز الزيت بنفطال - تقرت-	(1-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
58	مجموع التوزيع الأولي التكاليف غير المباشرة لكل فرع لسنة 2013	01
59	التكاليف المباشرة لسنة 2013	02
60	الإرادات الاستثنائية، رقم الأعمال لسنة 2013	03
61	نسب المعتمدة في توزيع الأعباء غير المباشرة	04
62	حجم المسببات الموافق لكل مسبب الخاصة بسنة 2013	05

مقدمة عامة

مقدمة عامة

تعتبر المحاسبة التحليلية باختلاف طرقها تقليدية كانت أو حديثة، أداة ضرورية للمؤسسة الاقتصادية، لتحديد احتياجاتها الداخلية في التسيير، إذ تساعد على تحديد انحرافات التكاليف، تحليل أسبابها والعمل على ترشيد قراراتها.

كما تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق هدف وجودها والذي يتمثل في تحقيق الربح، قصد مواصلة نشاطها من جهة، والتوسع والنمو في قطاع نشاطها من جهة أخرى، فينبغي على المؤسسة انتهاز حطة إدارية جيدة لتحقيق هدفها، إذ تعتبر المحاسبة التحليلية تقنية ضمن هذه الخطة، فتستعمل لحساب تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة وتحديد السعر النهائي للمنتج.

وتعد نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) طريقة حديثة ضمن المحاسبة التحليلية، إذ يعمل على تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات، وعليه يسعى نظام (ABC) إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميلها لكل منتج بدقة حسب ما يحتاجه بهدف الحصول على النتيجة التحليلية لكل منتج أكثر دقة، بحيث يمكنه من معرفة مصدر الربح أو الخسارة المعبر عنها في الطرق التقليدية، ومحاولة تحليلها قصد تحقيق أكبر ربح ممكن، وبالتالي تحسين ربحية المؤسسة، وعليه سنحاول في هذا البحث الإجابة على السؤال التالي:

ما أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) على ربحية مركز الزيت بنفطال - تقرت-؟

وللإجابة على السؤال الرئيسي للبحث، يمكننا طرح السؤالين الفرعيين التاليين:

- هل يمكن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ؟
- هل يختلف أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة على ربحية منتجات المؤسسة الاقتصادية ؟

وللإجابة على السؤالين السابقين نقترح الفرضيتين التاليتين وسنحاول اختبارهما من خلال البحث:

- يمكن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وذلك بتتبع مراحل تصميمه ؛
- يختلف أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة على ربحية منتجات المؤسسة الاقتصادية.

مبررات اختيار الموضوع:

- الاهتمام بمجال المحاسبة التحليلية ؛
- أهمية دراسة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.

أهمية البحث:

تتجلى أهمية موضوع البحث في دراسة ربحية منتجات المؤسسة الاقتصادية التي تتأثر بتغير طريقة حساب التكاليف، إذ تعتبر إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ذات أهمية كبيرة باعتباره أداة تسيير داخلية في المؤسسة الاقتصادية، والذي يؤدي إلى التعبير عن الربحية بأكثر دقة.

أهداف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث إلى:

- ضبط المفاهيم المتعلقة بنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وربحية المؤسسة وإبراز أهم أبعادها؛
- محاولة تطبيق نموذج لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في مؤسسة اقتصادية جزائرية؛
- محاولة تقييم نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) مقارنة بنظام التكاليف داخل المؤسسة.

حدود البحث:

- تتعلق الحدود الزمنية بدراسة التكاليف داخل مؤسسة اقتصادية خلال "سنة 2013"، حيث تم التركيز على السنة قصد الحصول على نتائج أحدث، وكانت المدة هي سنة واحدة وهو ما يناسب دراستنا حالياً؛
- أما الحدود المكانية فهي تتمثل في منطقة نشاط مركز الزيت بنفطال -تقرت- (محل الدراسة) والتي تقع بالمنطقة الصناعية طريق تقرت بسكرة"، أما فيما يخص طبيعة نشاط المؤسسة فتصنف ضمن قطاع الإنتاج وتسويق منتوج الزيت بأنواعه، وهي مؤسسة تابعة "للقطاع العام".

منهجية البحث:

من أجل الوصول إلى النتائج المرجوة والإجابة على الأسئلة المطروحة، تم الاعتماد على "المنهج الوصفي" الملائم للجانب النظري المتعلق بربحية المؤسسة الاقتصادية وكذا نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، واستخلاص أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع والتي تمثلت في أبحاث ومقالات علمية، لنتمكن من دعم الجانب النظري من الدراسة، أما ما يلائم الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على "أسلوب دراسة الحالة" لتصميم

نموذج لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) خاص بمركز الزيت بنفطال-تقريت-، وهذا باستخدام برنامج (Excel 2007).

هيكل البحث:

تم إعداد هذا البحث وفق ما تتطلبه منهجية إعداد البحوث في هذا المجال، حيث جاء على شكل مقدمة عامة وهي مدخل لموضوع البحث، فصلين أولهما يهتم بالجانب النظري وثانيهما يهتم بالجانب التطبيقي، وخاتمة عامة وفي الأخير خلصنا إلى مجموعة من المقترحات.

ولقد تناولنا في الفصل الأول الأسس النظرية لموضوع البحث إذ قسم إلى قسمين، حيث تطرقنا في القسم الأول للأسس النظرية لكل من نظام التكلفة على أساس النشاط وربحية المؤسسة، أما القسم الثاني فقد اهتم بإعطاء خلاصة حول الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، بدءاً بالدراسات السابقة العربية ثم الدراسات السابقة الأجنبية.

أما الفصل الثاني فقد تطرقنا فيه إلى الدراسة التطبيقية التي سنحاول من خلالها تصميم نموذج لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) لمعرفة أثره على ربحية المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الأول

الربحية ونظام (ABC)، الإطار

النظري والدراسات السابقة

تمهيد

بالرغم من أن المؤسسة الاقتصادية تشهد زيادة في تنوع منتجاتها وارتفاع نسبة تكاليفها غير المباشرة، إلا أنها تسعى لتحقيق ربحية عالية، تضمن لها الانسجام مع المنافسة في سوق المنتجات، ومن هنا توجب عليها أن تنتهج أحدث الطرق لمعالجة تكاليفها من أجل معرفة أدق التفاصيل عن التكاليف التي تتحملها منتجاتها، لاتخاذ القرار اللازم، كل هذا أدى بظهور نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، وهو ما دفعنا للبحث عن المساهمة التي يقدمها عند تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية.

وسنقوم من خلال هذا الفصل بضبط المفاهيم الخاصة بالربحية ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) والتركيز على خطوات تصميمه، ثم التطرق إلى مراجعة الدراسات السابقة والتعليق عليها، وأخيرا خلاصة الفصل.

المبحث الأول: الأسس النظرية، الربحية ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)

تهدف من خلال هذا المبحث للتطرق إلى الأسس النظرية الخاصة بكل من الربحية وقياسها ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC).

المطلب الأول: الربحية ومؤشر قياسها

نتطرق فيما يلي إلى تعريف الربحية، ثم إلى الفرق بينها وبين الربح، وأخيراً مؤشر قياسها ولقد ركزنا على مؤشر صافي الهامش الإجمالي، كمؤشر مناسب للدراسة التطبيقية:¹

أولاً: تعريف الربحية

"تعرف الربحية على أنها العلاقة بين النتائج التي تحققها المؤسسة ورقم الأعمال الخاص بها، حيث يعتبر رقم الأعمال في هذه الحالة المتغير المعبر عن نشاط المؤسسة؛"

ثانياً: الفرق بين الربح والربحية

يجب الإشارة إلى ضرورة التفرقة بين الربح والربحية كما يلي :

"يعبر الربح عن مقدار التغير في القيمة الصافية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة هذا من الناحية الاقتصادية؛"

"أما من الناحية المحاسبية فهو يعبر عن الفرق بين الدخل المحقق من قبل وحدة اقتصادية خلال فترة زمنية معينة، والمصروفات التي تكبدتها هذه الوحدة خلال هذه الفترة لتحقيق هذا الدخل"

ومنه الربح هو عبارة عن الفرق ما بين الإيرادات وأعباء إنتاج سلعة معينة، بينما تعبر الربحية عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها المؤسسة ورقم الأعمال.

¹ - حنان غيلاني، "دراسة العوامل المتحكممة في تحقيق الربحية باستخدام الأرصدة الوسيطة للتفسير وفقاً للنظام المحاسبي المالي"، حالة شركة الاسمنت عين التوتة وحدة تقرت، ما بين 2006-2010، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، ورقة، 2011، ص ص: 69-70.

ثالثاً: مؤشر هامش صافي الربح (معدل الربحية الإجمالية)

هناك من يطلق عليه "بمعدل الربحية الإجمالية"، يتم حساب مؤشر هامش صافي الربح بقسمة صافي نتيجة السنة المالية على رقم الأعمال، وتمثل هذه النسبة العائد المتولد على المبيعات وتبين قدرة المؤسسة على تحقيق ربح نتيجة للمبيعات؛

كما توضح هذه النسبة المدى الذي يمكن أن ينخفض به صافي الربح المتولد (النتيجة الصافي) قبل أن تتعرض المؤسسة لخسارة فعلية، يمكن أن يتحول صافي نتيجة السنة المالية إلى قيمة سالبة. ويحسب هامش صافي الربح بالعلاقة التالية:

$$\text{مؤشر هامش صافي الربح} = (\text{صافي نتيجة السنة المالية} / \text{رقم الأعمال}) \times 100\%$$

هذا يعني أن هامش صافي الربح هو النسبة من قيمة رقم الأعمال التي يمكن أن تنخفض بها الأرباح دون أن تتعرض المؤسسة للخسائر.

المطلب الثاني: نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، الأسس النظرية

بدأ الحديث عن نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) سنة 1987، حيث أنشأ أستاذ المحاسبة (Robert Kaplan) من جامعة هارفارد نظاماً جديداً، حيث أحدث ثورة في أنظمة محاسبة التكاليف، وفي سنة 1988 طور كل من (Kaplan and Cooper) أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث ارتأى (Kaplan) أن التحدي الحقيقي يتمثل في كيفية تصميم نظم محاسبة تكون قادرة على تدعيم إستراتيجية المؤسسة في ظل البيئة الصناعية الحديثة وفي أجل طويل، وبذلك يعتبر كل من (Kaplan and Cooper) أول من قاما بتطبيق النظام عملياً في الثمانينيات من القرن الماضي على شركات أمريكية، ومن ثم طبق النظام في كل من بريطانيا، أورويا، كندا، وغيرها...².

² - عمر هديب محمد، "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - تطبيق ونموذج مقترح للقياس -"، أطروحة استكمال متطلبات منح درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان- الأردن، 2009، ص 37.

أولاً: تعريف نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)

لدينا عدة تعريفات حول نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، نذكر منها ما يلي³:

أ/ "يعرف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بأنه ذلك النظام الذي يقوم أولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة؛"
 ب/ "يعرف نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط (ABC) على أنه أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع التكلفة غير المباشرة، إذ يتم تجميعها في مجتمعات للتكلفة، من ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية بناءً على موجّهات التكلفة".

ومما سبق يمكننا تقديم تعريف نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) كما يلي:

هو نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ومن ثم تحميلها للمنتج النهائي، هذا من خلال تخصيص الموارد على الأنشطة ثم تخصيص تكلفتها وفقاً لمعدل الاستفادة من الأنشطة.

ثانياً: مفاهيم أساسية حول نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)

من بين أهم المفاهيم الأساسية حول نظام التكلفة على أساس النشاط ما يلي⁴:

أ/ النشاط : يمثل النشاط نقطة لارتكاز الأساسية في ظل نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، ويعرف بأنه حدث أو إجراء يؤدي إلى عمل ما، أو مجموعة من الأحداث أو الإجراءات التي تتكامل معاً لأداء عمل معين؛
 ب/ مركز النشاط : هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناءً على أساسها؛

ج/ المورد : هو عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة ويمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة والمنتجات؛

د/ مسبب التكلفة : هو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة، أو أي عمل أو متغير يؤثر بشكل سببي على التكاليف في فترة زمنية معينة (بمعنى وجود علاقة سببية).

³ - عبد العزيز الرومي، "أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الكويت، 2012، ص 29.

⁴ - درويش أسماء، "نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وأهميته في مراقبة التسيير في المستشفيات"، دراسة مقارنة للقطاع العام والخاص بتقريت، مذكرة ماستر في العلوم المالية، جامعة ورقلة، 2011، ص 42.

ثالثاً: مبدأ ودور نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)

لنظام التكلفة على أساس النشاط مبدأ يعمل عليه، وكذا له دور والتي نذكرها في التالي:

أ/ مبدأ نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC):

يستند نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) على مبدأين أساسيين هما كالتالي⁵:

- المنتجات تستهلك الأنشطة؛

- الأنشطة تستهلك الموارد.

ب/ دور نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC):

ويتمثل دور نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في ما يلي⁶:

- في مجال تحسين أداء وظائف التسيير:

إن فعالية نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بالتكامل مع نظام (ABM) يعكس بالإيجاب على تحسين أداء وظائف المؤسسة (التنظيم، التوجيه، الرقابة، التخطيط) وتدعيم الوضع الإستراتيجي لها في ظل بيئة الأعمال المعاصرة؛

فقد وفر أيضاً آلية لإدارة التكاليف خاصة في مجال الرقابة، وذلك من خلال مساعدته على تحديد مسببات التكاليف التي لم تكون معروفة سابقاً، وكذلك إلى إمكانية فهم أفضل لماهية نظام (ABC) مما يجعل مديري الإنتاج يتعلمون كيفية إدارتها، فقد أعطى نظام الأعمال التي يؤديها العاملون في الشركة، والفهم الأفضل للتكاليف الحقيقية وكذلك الفرص المتاحة لتخفيض تلك التكاليف؛

- في مجال تخفيض التكاليف:

نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) يأخذ بعداً واسعاً من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها، إلا أنه يتجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية، لأنه يوفر معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكلفة ومسبباتها مما يمكن من الفهم الجيد للتكاليف ومن ثم السيطرة عليها؛

ويظهر تخفيض التكاليف في:

أ- تقليص الجهد والوقت المطلوبين إلى قيام بالنشاط (الفعالية)؛

⁵ -Louis Dubrulle et Didier Jourdain, «Comptabilité Analytique De Gestion », 5^{ème} édition, DONUD, Paris, 2007, p 369.

⁶ - جلال جري، "محاولة تطبيق طريقة التكاليف المستندة للنشاط (ABC)" دراسة حالة سوناتراك، مذكرة ماستر، ورقة، 2011، ص 59.

ب- إلغاء الأنشطة غير الضرورية وهي النقطة الأكثر أهمية في هذا المجال إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى منتجاته وحذفها.

المطلب الثالث: نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، الأهمية وخطوات تصميمه

لنظام التكلفة على أساس النشاط أهمية تفيد المؤسسة وعند تصميمه يتم تتبع مجموعة من الخطوات، وهي كالتالي:

أولاً: أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)

تعود أهمية هذا النظام إلى⁷:

أ- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لإنجازها، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة؛

ب- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقياس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة، وهذا ما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات أفضل تتعلق بالإنتاج والأنشطة.

ثانياً: خطوات تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)

يمكن إبراز هذه الخطوات في النقاط التالية:

أ- تحديد الأنشطة (تخصيص الموارد على الأنشطة): ويتم في هذه الخطوة حصر أوجه النشاط الرئيسية، ويتم هذا الحصر سواء كمراكز فردية أو مجمعة، وهو ما يستدعي تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الأساسية، وكل نشاط منه يصف جانباً مما تؤديه المؤسسة من عمليات؛

حيث يعرف النشاط بأنه كل ما تبذره المؤسسة ويستغرق وقتاً من أجل مخرجات التشغيل، والوظيفة الأساسية للنشاط هي تحويل الموارد (مواد أولية/ عمالة/ تكنولوجيا) إلى مخرجات (منتجات/ خدمات)⁸.

ب- تحديد تكلفة الأنشطة: وتحدد تكلفة الأنشطة كما يلي⁹:

⁷ - جلال جري، مرجع سبق ذكره، ص 61.

⁸ - سالم عبد الله حلس، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، مقال بمجلة الجامعة الإسلامية، فلسطين، المجلد 15، العدد 01، 2007، ص 219.

⁹ - محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار"، دراسة حالة SODIMMA .PH، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، ورقة، 2006، ص 57.

تكلفة النشاط هي مجموعة تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط؛

ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة؛

ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياس هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.

ت- استخلاص مسببات التكلفة: بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي "عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط"، كما تعتبر أيضاً وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة، من خلال هذه الخطوة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقاً من أن التكاليف غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتتبع المنتجات وتعقد العمليات¹⁰؛

في ما يلي أمثلة توضح مجتمعات التكاليف (النشاط) ومسببات التكاليف بالجامعات:

جدول رقم (1-1): يوضح أمثلة عن مجتمعات ومسببات التكاليف في الجامعات

مسببات (محركات) التكاليف	مجتمعات التكاليف (النشاط)
عدد الطلبة	التدريس
عدد الكتب / المراجع	المكتبة
عدد طلبة العلوم والهندسة	المختبرات
عدد طلبة الدراسات العليا	الدراسات العليا
عدد الأبحاث	البحث العلمي

المصدر : سالم عبد الله حلس، مرجع سبق ذكره، ص 227، بتصرف.

¹⁰ - جلال جري، مرجع سبق ذكره، ص 63.

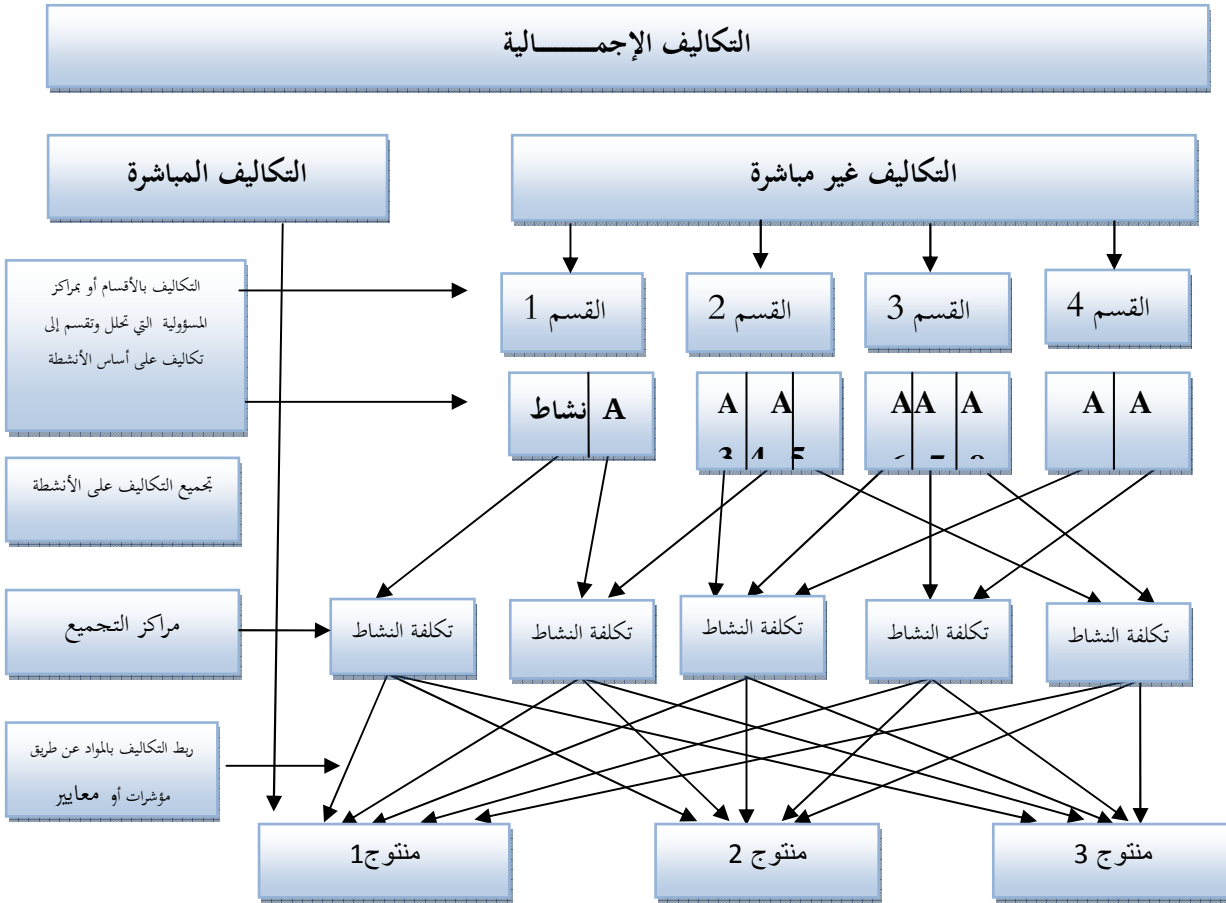
ث- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات¹¹:

بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيراً مرحلة تحديد سعر التكلفة وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة، حيث نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة، ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج، ومنه يحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{الأعباء المباشرة} + \text{تكلفة استهلاك مختلف الأنشطة (الأعباء غير المباشرة)}$$

وفي ما يلي شكل يوضح منهجية عمل نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC):

الشكل رقم (1-1): يوضح منهجية نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)



المصدر: جلال جري، مرجع سبق ذكره، ص 66.

¹¹ - محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 58.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

يهتم هذا المبحث بالدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، وقد تم التنوع فيها من بحوث علمية ومقالات، ودراسات أجنبية وأخرى عربية، ويضم هذا المبحث قسمين تناول الأول الدراسات العربية، والقسم الثاني الدراسات الأجنبية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة العربية

تم مراجعة ثلاثة دراسات سابقة عربية والمتمثلة فيما يلي:

أولاً: دراسة عمر هديب محمد، 2009¹²

تناولت هذه الدراسة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية وعلاقته بالأداء المالي، فقد درس هذا النظام من حيث التطبيق وكذا نموذج للقياس، وتم استخدام أسلوب المسح الشامل للمجتمع الإحصائي للدراسة والمتمثل بكافة الشركات الصناعية العاملة في الأردن وصولاً إلى الشركات المطبقة للنظام، وقد اعتمد الباحث أسلوب المقابلات الشخصية ونوعين من المناهج الإحصائية، المنهج الوصفي لبيان ووصف ملامح تركيبة مجتمع الدراسة، والمنهج الإحصائي التحليلي من خلال استخدام أسلوب التحليل الملائم لطبيعة الدراسة؛ وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى انتشار تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وتطوير نموذج مقترح لقياس مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، والتحقق من مستوى تطبيقه لدى الشركات الصناعية في الأردن وفق نموذج القياس المقترح؛

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة: أن عدد الشركات الصناعية العاملة في الأردن المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أو شرعت تطبيقه هو (16) شركة جميعها شركات مساهمة عامة، منها (5) شركات فقط اعتمدت تطبيقه، وباقي الشركات كانت ضمن مراحل تطبيقه بدءاً من مرحلة التخطيط إلى غاية مرحلة إنشاء النظام، كذلك أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وتحسن الأداء المالي لشركتين من خمس شركات، أي نسبة 40% من العينة النهائية للدراسة، حيث ارتفعت متوسطات مؤشرات الأداء المالي لهما بعد التطبيق، بينما أظهرت عدم وجود علاقة إيجابية بين

¹² - عمر هديب محمد، "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - تطبيق ونموذج مقترح للقياس - أطروحة استكمال متطلبات منح درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان- الأردن، 2009.

تحسن الأداء المالي لـ (3) شركات مثلت 60% من العينة النهائية للدراسة، حيث تبين أن متوسطات مؤشرات الأداء المالي لها قد انخفضت على عكس ما كان متوقع، مما يشير إلى عدم وجود علاقة بين قيام الشركات بتطبيق النظام وتحسن الأداء المالي.

ثانياً: دراسة عبد العزيز الرومي، 2012¹³

تناولت هذه الدراسة أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة، وهذا في الجمعيات التعاونية في الكويت، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقد تمثل مجتمع الدراسة في جميع فروع الجمعيات التعاونية المنتشرة في الكويت والمحافظات الستة والبالغ عددها (60) جمعية، وقد اعتمد الباحث على استبيان في جمع المعلومات من عينة الدراسة التي تكونت من 3 فئات رئيسية مكونة من (48) مدققاً داخلياً، و(45) مديراً مالياً، و(36) مدقق حسابات خارجي، وتمت الاستعانة بالأساليب الإحصائية المناسبة ضمن الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)؛

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة في تحسين أساليب القياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت؛

وقد توصلت الدراسة إلى أن الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تستخدم حالياً الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة، وأن استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) يحسن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة، كذلك أنه توفر لدى الجمعيات التعاونية المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.

ثالثاً: دراسة أشرف عزمي مسعود أبو المغلي 2008¹⁴:

تناولت هذه الدراسة أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، تم تطبيق الدراسة على مستوى المستشفيات الخاصة بمحافظة عمان، وقد قامت الدراسة الميدانية على أربعة

¹³ - عبد العزيز الرومي، "أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت"، رسالة استكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

¹⁴ - أشرف عزمي مسعود أبو المغلي، "أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية"، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة عمان، رسالة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.

فرضيات، وتم استخدام برنامج الرزم الإحصائية (SPSS) لتحليل النتائج التي توصلت إليها الدراسة، حيث تم استخدام التكرارات والنسب المئوية، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختيار الانحدار البسيط وتحليل التباين الأحادي؛

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، كدراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة عمان، حيث تم تحقيق هذا الهدف من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، ومدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لقياس تكلفة الخدمات الصحية، وكذلك فيما إذا كان هناك معوقات لتطبيق هذا النظام في المستشفيات؛

وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه نتيجة للتطور في قطاع الخدمات الصحية، وأهمية هذا القطاع سواء من الناحية الإنسانية أو الاقتصادية، فإنه لا بد لهذه المستشفيات من الحفاظ على عنصر المنافسة وذلك لتقديم خدمات الرعاية الصحية بأسعار ملائمة لتعزيز قدرتها على إدارة إيراداتها والاستمرار بتقديم هذه الخدمات، وأن أنظمة التكاليف هي من الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي لدى هذه المستشفيات، وذلك لدورها بتزويد الإدارة وصانعي القرار بالمعلومات المالية وغير المالية لتمكينها من اتخاذ القرارات الإستراتيجية، وإن التنوع والتداخل في مزيج الخدمات الصحية المقدمة من قبل هذه المستشفيات أظهر قصور أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة التطورات الحالية في قطاع المستشفيات، كذلك وجد أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يساهم بتخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية، كذلك توجد معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة عمان لتطبيق نظام (ABC).

التعليق على الدراسات السابقة العربية:

أجمعت الدراسات السابقة العربية على دراسة نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) من خلال تصميم استبيان لعينة البحث، وقد تم استخدام أكثر من مؤسسة واحدة، وقد توصلت هذه الدراسات إلى الأهداف المرجوة منها، أما دراستنا الحالية فقد ألفت الضوء على نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) من خلال تصميم نموذج له خاص بمؤسسة اقتصادية واحدة ومعرفة أثره على ربحيتها.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية

تم مراجعة دراستين أجنبيتين والمتمثلة فيما يلي:

أولاً: دراسة ¹⁵ El Aoufin Houda et Al, 2004/2005

تناولت هذه الدراسة نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) من خلال استخدامه في حساب تكاليف الصيانة، كانت عينة الدراسة متمثلة في أكبر شركة في المغرب لصناعة الغذائية، والمتخصصة في إنتاج تجارة المشروبات الغازية، تمت الدراسة سنة 2002، وقد تم استخدام منهج دراسة حالة؛

وتمثل الهدف من الدراسة في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط كأداة لحساب تكاليف الصيانة وكذا حصر أنشطتها للوصول إلى إستراتيجية مثلى لتسيير تكاليف الصيانة؛

وقد توصلت الدراسة بعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، إلى محدودية نظام التسيير التكاليف التقليدي، بالإضافة إلى اقتراح استعمال نظام التكلفة على أساس النشاط، لتسيير تكاليف الصيانة، بعد ما أثبت فوائده من تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة.

ثانياً: دراسة ¹⁶ Wen-Hsien Tsai, 1996

تناولت هذه الدراسة نظام التكلفة على أساس النشاط نموذج للمنتجات المشتركة، حيث تم تطوير نظام التكاليف التقليدي، لتحسين دقة بيانات تكلفة المنتج المشتقة منه، فقد حوّل نظام التكاليف على أساس النشاط تكاليف غير مباشرة كانت في النظام التقليدي إلى تكاليف مباشرة وهذا من خلال تخصيص الأنشطة؛

وقد استخدم الباحث في هذه الدراسة نموذج مبسط توضيحي، كعينة لدراسة وتتبع تكاليف المنتجات المشتركة بناء على النموذج الذي تم تطويره؛

فقد كان هدف هذه الدراسة هو تقديم نموذج لنظام التكلفة على أساس النشاط للمنتجات المشتركة، للوصول إلى معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتجات؛

¹⁵ -El Aoufir Houda et al., « Sur l'application de la méthode ABC/ABM au calcul des coûts de la maintenance », Revue française de gestion, 2004/5 no 152, p. 35-44.

¹⁶ -Wen-Hsien Tsai, « Activity -Based costing Model for joent products », China, Computers ind. Engng, Vol. 31, No. 3/4, 1996 . pp. 725 - 729, .

وقد توصل من خلال دراسته إلى أن النموذج المتوصل إليه يتحقق عن طريق خطوات وهي على التوالي:
تتبع التكاليف المباشرة للعمليات، تتبع التكاليف غير المباشرة للأنشطة، وأخيرا تحميل التكاليف للمنتجات النهائية،

وأن هذا نموذج (ABC) للمنتجات المشتركة يناسب شركات كبيرة مثل: مطاحن الدقيق، الشركات النفطية،..، حيث يمكن تتبع التكاليف بسهولة.

التعليق على الدراسات السابقة الأجنبية:

اتفقت الدراسات السابقة الأجنبية المذكورة سابقا على تصميم نموذج لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ودراسته لتطوير من الطرق التقليدية في حساب التكاليف، باستخدام منهج دراسة الحالة، هو نفس ما تهدف إليه دراستنا الحالية.

خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل الأسس النظرية لكل من الربحية ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، حيث تطرقنا لمفهوم الربحية والفرق بينها وبين الربح وأحد مؤشرات قياسها، وكذا مفهوم نظام (ABC) وكل ما يتعلق به من مفاهيم، وخطوات تصميمه داخل المؤسسة الاقتصادية، ولمعرفة أكثر عن موضوع البحث ركزنا في الجزء الثاني من الفصل على مجموعة من الدراسات السابقة حول الموضوع، والتي هدفت إلى دراسة نظام (ABC) من خلال تصميم نموذج له، قد خلصنا بالاستنتاجات التالية :

- تعريف نظام (ABC) : هو نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ومن ثم تحميلها للمنتج النهائي، هذا من خلال تخصيص الموارد على الأنشطة ثم تخصيص تكلفتها وفقا لمعدل الاستفادة من الأنشطة؛
- خطوات تصميم نظام (ABC) : تتم من خلال ما يلي :
 - تحديد الأنشطة داخل المؤسسة؛
 - تحديد تكلفة كل الأنشطة؛
 - استخراج مسببات التكلفة؛
 - تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات.

ومن خلال ذلك سوف نحاول في الفصل الثاني من الدراسة، تطبيق ما تم استخلاصه ومعرفة أثر تطبيق هذا النظام على ربحية المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثاني

محاولة تصميم نموذج نظام

(ABC) لمركز الزفت بنفطال

- تقرت -

تمهيد

بعد التطرق في الفصل الأول للأسس النظرية، وكذا إلى مجموعة من الدراسات التطبيقية السابقة، والتي لها صلة بالموضوع، سنحاول في هذا الفصل والمتمثل في الدراسة التطبيقية، تصميم نموذج لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) خاص بالمؤسسة محل الدراسة، ومن خلال نتائجه نحاول قياس مؤشر هامش صافي الربحية لمعرفة مساهمة تطبيق هذا النظام في المؤسسة على ربحيتها.

ومن أجل تحقيق هذا واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة سنقوم بالدراسة التطبيقية في جزئين، حيث نتناول في الجزء الأول منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة فيها، وفي الجزء الثاني عرض نتائج الدراسة التطبيقية وتفسيرها والخروج باستنتاجات.

المبحث الأول: عرض منهجية الدراسة والأدوات المستعملة

سنقوم في هذا المبحث بتوضيح الطريقة المتبعة في الدراسة الميدانية التي قمنا بها، وتحديد المنهج والأدوات المستخدمة فيها، وكذا متغيرات الدراسة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة واستخلاص النتائج قمنا بالدراسة الميدانية وذلك من خلال إسقاط الجانب النظري من الدراسة على أحد المؤسسات الاقتصادية، والتي لها أهمية كبيرة في الجانب الاقتصادي، لذلك سننتقل إلى عرض لطريقة إجراء هذه الدراسة الميدانية من خلال منهج الدراسة، وتقديم عينة الدراسة، وكذا طبيعة متغيرات الدراسة.

أولاً: تقديم عينة الدراسة

لقد تم إسقاط الجانب النظري من الدراسة على مؤسسة نفطال - مركز الزيت - بتقرت - ورقلة، باعتبارها أحد المؤسسات الاقتصادية ذات الأهمية البالغة في الجانب الاقتصادي، كون أن مؤسسة نفطال تهتم بحاسبة التكاليف لكن على مستوى مديرية الزيت نفطال، بعد تجميع المعلومات تخص 15 مركز متوزعة عبر 14 ولاية.

1/ التعريف بالمؤسسة محل الدراسة:

نفطال شركة ذات أسهم برأس مال قدره 15.650.000.000,00 دج تسهر على تجارة وتوزيع المواد البترولية والمتمثلة في وحدتين أساسيتين هما:

- الوحدة الوطنية لتوزيع الغاز المميع؛
- الوحدة الوطنية لتوزيع - الوقود، الزيوت، العجلات المطاطية، الزيت - .

تفرعت هذه الأخيرة سنة 2000، إلى مركزين هما:

- مركز توزيع الوقود، الزيوت، العجلات المطاطية؛
- مركز الزيت.

ومن أجل التقرب من الزبون وتغطية السوق الوطنية قامت مديرية الزيت نفطال بإنشاء 15 مركز زيت تتوزع على 14 ولاية من بينها مركز الزيت بنفطال - تقرت - .

2/ مهام مركز الزيت بنفطال - تقرت - :

- نقل الزيت الخام بالشاحنات لتكرير البترول من المركبين المتواجدين في: سكيكدة، وهران، أو من المراكز الساحلية؛
- تخزين الزيت الخام وتحويله إلى زيت مميح؛
- بيع الزيت المحمول.

3/ أهم منتجات مركز الزيت بنفطال - تقرت - :

- الزيت الخام BTM PUR (40/50): ويستعمل في تزييت وترميم الطرقات والمطارات؛
- الزيت المميح CUT-BACK 01: يستعمل في تبليل الأراضي قبل وضع الطبقات الزيتية لإتمام تعبيد الطرقات؛
- CUT-BACK (150/250) و CUT-BACK (400/600): يتم خلطه مع الحصى ليستعمل كطبقة نهائية لتعبيد الطرقات.

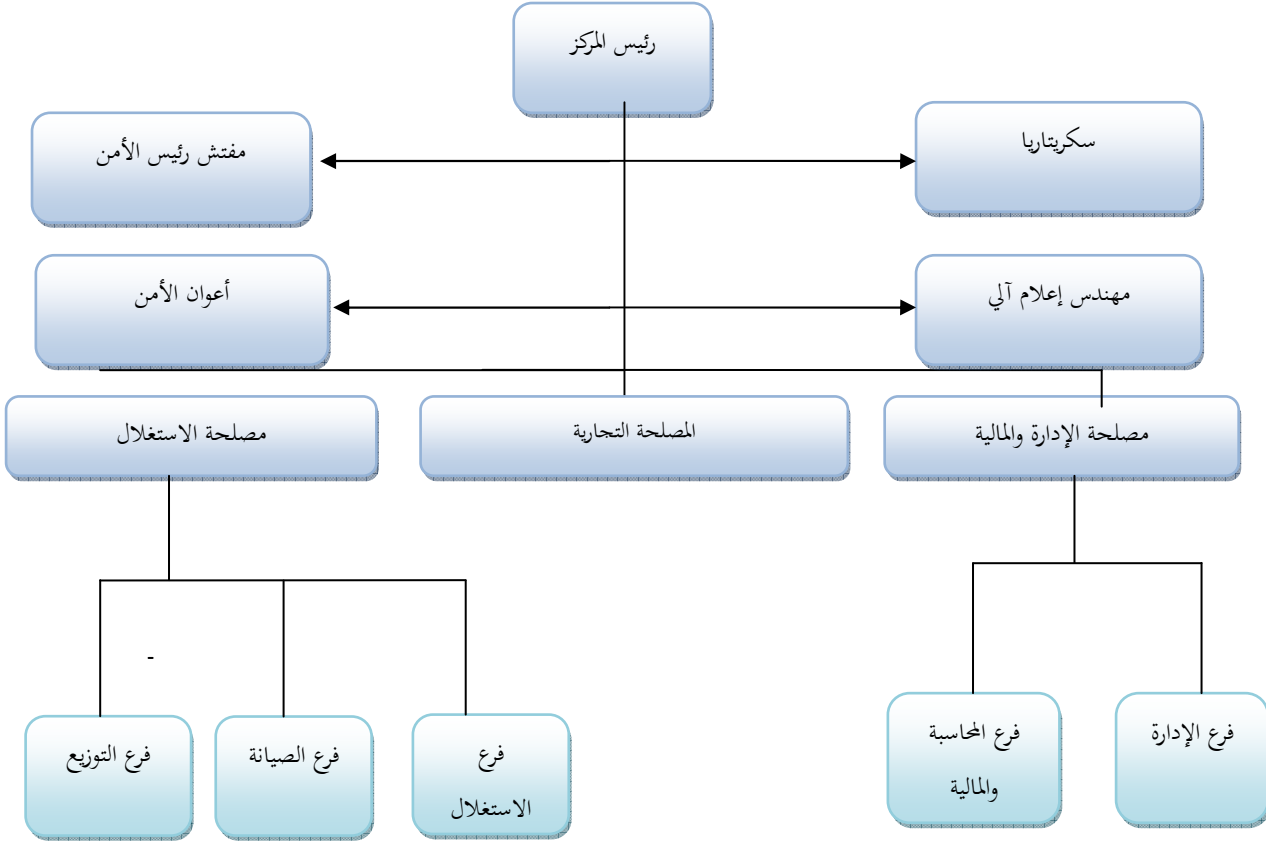
4/ عرض ودراسة الهيكل التنظيمي لنفطال مركز الزيت - تقرت - :

المؤسسة محل الدراسة هي أحد مراكز "مديرية الزيت نفطال"، حيث تقع هذه الأخيرة بالشرافة ولاية الجزائر وتضم 15 مركز تتوزع على 14 ولاية، ومن ضمنهم "نفطال مركز الزيت تقرت" والذي يمثل المؤسسة محل الدراسة، والتي تقع بالمنطقة الصناعية طريق تقرت بسكرة، حيث تقوم المؤسسة بنقل الزيت والذي يعد المادة الأولية للإنتاج، من أحد المركبين أو من المراكز الساحلية إلى مقرها، ثم تقوم استعماله لإنتاج 3 منتجات وبيعها لزيائنها؛

تم اختيار المؤسسة محل الدراسة كون لها أهمية في الجانب الاقتصادي، كما أن "مديرية الزيت نفطال" تهتم بحاسبة التكاليف وبالتالي كل مراكز الزيت تتوفر على المعلومات حول محاسبة التكاليف، إذ يسهل علينا تفور المعلومات اللازمة للدراسة؛

و يمثل الشكل التالي الهيكل التنظيمي لنفطال مركز الزيت - تقرت -:

الشكل (1-2) يوضح الهيكل التنظيمي لمركز الزفت بنفطال - تقرت-



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

فقد عملت المديرية على وضع طرق للتنظيم والتسيير الحسن لمختلف النشاطات وهذا بوضع هيكل تنظيمي لتوضيح العلاقات الرسمية المصرح بها بين العمال، وكذا إعطاء الصورة الدقيقة لتقسيمات العمل ومهام العمال وإصدار مختلف القرارات حسب الأوضاع داخل المركز وكذلك تحديد المسؤوليات؛

فجاء الهيكل التنظيمي للمركز كما هو مبين في الشكل رقم (1-2) حيث يحتوي على:

1 - **مصلحة الإدارة والمالية:** هي مصلحة إدارية بحتة يرئسها رئيس مصلحة حيث تهتم بتسيير المركز من الناحية المالية والإدارية، تساهم بدرجة كبيرة في تحقيق الأهداف ومعالجة المشاكل المتعلقة بحركة الأموال وهي تنقسم إلى فرعين: فرع الإدارة، فرع المحاسبة والمالية؛

2 - المصلحة التجارية: هي مصلحة يشرف عليها رئيس يعمل على التنسيق والمتابعة لتسيير الوحدات الإنتاجية وذلك بمساعدة؛

3- مصلحة الاستغلال: تحت إشراف رئيس المصلحة وهي بدورها تنقسم إلى ثلاثة فروع كما هو مبين في الشكل رقم (2-1).

أ - فرع الاستغلال: دوره الرئيسي في عملية استغلال منتج الزيت وتفريغه في شاحنات أو في أكياس مخصصة؛

ب - فرع التوزيع: يختص وبشكل أساسي بتوزيع المنتجات؛

ج - فرع النقل: يملك المركز حظيرة من الشاحنات من الوزن الثقيل وذلك لتنفيذ عملية نقل الزيت، وكذا سيارة خاصة لنقل عمال المركز لتسهيل ممارسة نشاطهم؛

ومن ملاحظة الهيكل التنظيمي المبين سابقا، نجد رئيس المركز هو من يقوم بالإشراف على كل المصالح، حيث يعتلي قمة الهرم التنظيمي في المؤسسة، ويوجهها إلى تحقيق أهدافها، ويعمل على التنسيق مع مختلف مراكز الزيت بنفطال.

ثانيا: طبيعة متغيرات الدراسة

تتضمن هذه الدراسة والمتمثلة في : "محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وأثره على ربحية المؤسسة الاقتصادية"، على متغيرين أحدهما تابع وآخر مستقل، يتمثل المتغير التابع في ربحية المؤسسة، والمتغير المستقل فيتمثل في نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC).

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في جمع البيانات ومعالجتها

بعد اختيار مجتمع الدراسة يتم تحديد أدوات البحث المستعملة في جمع البيانات ومعالجتها، ومن بين هذه

الأدوات:

أولاً: المقابلة

لقد تم الاعتماد في أغلب الحالات على أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد مجتمع الدراسة، والمتمثلين في رئيس المركز وكذا رؤساء الفروع في المؤسسة وبالأخص رئيس فرع المحاسبة والمالية، وهذا بغرض الحصول على البيانات بشكل أدق، حتى يتسنى لنا تحديد النتائج بشكل واضح، فمن جهة المعلومات اللازمة لإتمام الطريقة التقليدية المتمثلة في "طريقة الأقسام المتجانسة"، والمعمول بها على مستوى "مديرية الزيت بنفطال"، مع العلم أن المؤسسة محل الدراسة توفر معلومات حول التكاليف في كل سنة ويتم إرسالها " لمديرية الزيت بنفطال " ليتم حساب سعر التكلفة للمنتجات وكذا النتيجة التحليلية، ومن جهة أخرى توفير المعلومات التي تخص تحديد الأنشطة في المؤسسة تكلفتها ومسببات التكلفة وعددها حتى نتمكن من تطبيق "نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)".¹⁷

ثانياً: الملاحظة

إستخدمنا أسلوب الملاحظة كذلك، إلى جانب المقابلات الشخصية، وذلك من خلال الزيارات التي قمنا بها للمؤسسة محل الدراسة، وتحليل كل الوثائق اللازمة لاستخراج المعطيات التي تفيد الدراسة التطبيقية.

ثالثاً: برنامج Excel 2007

تم استخدام هذا البرنامج لمعالجة المعطيات المتحصل عليها خلال دراسة البحث، لإتمام نموذج للطريقة المعمول بها والتي تخص المؤسسة محل الدراسة، وكذا تم استخدام هذا البرنامج في تصميم نموذج لنظام (ABC)، حساب سعر التكلفة، النتيجة التحليلية لكل منتج والنتيجة التحليلية الإجمالية.

¹⁷ مقابلة مع، لسعد بن صغير، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، في الفترة الممتدة من 2014/02/04 الى 2014/03/03.

المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج الدراسة

نقوم في هذا المبحث بعرض كل النتائج المتوصل عنها، سواء نتائج النظام التكاليف للمؤسسة محل الدراسة، وكذلك نتائج تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، وبعد ذلك نقوم بتفسيرها، حيث اهتم المطلب الأول عرض لنتائج الدراسة، أما المطلب الثاني فقد اهتم بتفسير النتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

بعد تناول الهيكل التنظيمي ودرسته فيما سبق، تم تحديد مجال الدراسة على جميع فروع المؤسسة والمتمثلة في: فرع الإدارة ومالية، المصلحة التجارية، فرع النقل، فرع الاستغلال، وفرع التوزيع.

أولاً: عرض نظام التكاليف في المؤسسة (طريقة الأقسام المتجانسة)

إن هيكل التكاليف في المؤسسة متنوعة، منها تكاليف مباشرة بالإنتاج وأخرى غير مباشرة، حيث يتم تحضير المعلومات اللازمة عن التكاليف في السنة على مستوى المركز (المؤسسة محل الدراسة)، وتشرف "مديرية الزيت نفطال" على حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، كما تعتمد المديرية على تطبيق طريقة "الأقسام المتجانسة" في معالجة تكاليفها، وانطلاقاً من المعلومات التحضيرية المتوفرة لدى فرع المحاسبة والمالية تم ضبط نموذج طريقة "الأقسام المتجانسة" الخاص بالمركز، والتي سيتم عرضها في ما يلي:

تستخدم المؤسسة رموز لكل من المادة الأولية، والمنتجات والموضحة كما يلي:

- المادة الأولية والمتمثلة في الزيت الخام: BTM PUR 40/50؛

- المنتج (1): CUT-BACK 01؛

- المنتج (2): CUT-BACK 150/250؛

- المنتج (3): CUT-BACK 400/600.

في ما يلي نسب توزيع التكاليف غير المباشرة على الفروع الرئيسية، حيث تم الاعتماد على التكاليف الموضحة في الملحق رقم 01 والملحق رقم 04، والتي تتضح في مجموع التوزيع الأولي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-1) يوضح نسب توزيع الأعباء غير المباشرة على الفروع الرئيسية وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" الوحدة : دج

البيان	الفروع الرئيسية		الفروع الثانوية	
	التوزيع	الاستغلال	النقل	المصلحة التجارية
مجموع التوزيع	546 000	1 532 898,21	2 008 684,3	2 761 147
الإدارة	18 610 319,95	23 262 899,94	46 525 799,87	4 652 579,99
نسبة التوزيع	20%	25%	50%	5%
المصلحة التجارية	370 686,35	5 930 981,59	1 112 059,05	-7 413 726,99
نسبة التوزيع	5%	80%	15%	100%
مجموع التوزيع الثانوي	19 527 006,3	30 726 779,74	49 646 543,21	0

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم 01، والملحق رقم 04.

ومن الملاحظ من الجدول فقد يتبن توزيع التكاليف غير المباشرة من خلال نسب مئوية، وهي النسب المعتمدة من طرف المؤسسة، حسب ما يتضح في الملحق رقم 04، وقد تم الاعتماد على مفاتيح التوزيع (طبيعة وحدة القياس) للفروع الرئيسية بالمؤسسة كما يلي :

- فرع الاستغلال: توافقه كمية المادة الأولية الواردة خلال السنة؛
- فرع النقل: توافقه عدد الوحدات المنتجة خلال السنة؛
- فرع التوزيع : توافقه ساعة عمل مباشرة.

أما عن عدد وحدات القياس، فقد تم تحديدها من خلال الملحق رقم 02، وباستخدام الملحق رقم 04، وفيما يلي جدول لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحديد التكلفة غير المباشرة للوحدة لكل فرع:

جدول رقم (2-2) : يوضح توزيع الأعباء غير المباشرة وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

الوحدة : دج

البيان	الفروع الثانوية		الفروع الرئيسية	
	الإدارة والمالية	المصلحة التجارية	النقل	الاستغلال
مجموع التوزيع	93 051 599,74	2 761 147	2 008 684,3	1 532 898,21
الإدارة	-93 051 599,74	4 652 579,99	46 525 799,87	23262 899,94
نسبة التوزيع	100%	5%	50%	25%
المصلحة التجارية		-7 413 726,99	1 112 059,05	5 930 981,59
نسبة التوزيع	0%	100%	15%	80%
مجموع التوزيع الثانوية	0	0	49 646 543,21	30 726 779,74
طبيعة وحدة القياس	0	0	كمية المادة الأولية الواردة	عدد الوحدات المنتجة
عدد وحدات القياس	0	0	20 515,64	12 625,52
تكلفة الوحدة الواحدة	0	0	2 419,93	2 433,70
			27 120,84	720
				ساعة عمل مباشرة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 02، والملحق رقم 04.

نلاحظ أنه تم توزيع الأعباء غير المباشرة من الفروع الثانوية إلى الفروع الرئيسية كما هو موضح في ما سبق، وقد تم تحديد التكلفة غير المباشرة لكل طن من المادة الأولية الواردة، والتكلفة غير المباشرة لكل وحدة منتجة، وكذا التكلفة غير المباشرة لكل ساعة عمل مباشرة من التوزيع، ويتم فيما يلي توضيح لحساب تكلفة شراء المادة الأولية، باعتبار أن المؤسسة تقوم بنقل المادة الأولية والمتمثلة في الزيت الخام من أحد المركبين أو من المراكز الساحلية، وبالتالي تتحمل المؤسسة تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة عند الشراء، وفي ما يلي جدول تكلفة الشراء:

الجدول رقم (2-3): يوضح تكلفة شراء المادة الأولية BTM PUR 40/50 وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

المبالغ (دج)	البيان	
	السعر	الكمية
	المصاريف المباشرة	
	المادة الأولية المشتراة PUM PUR 50/40 (طن)	
919 510 984,8	44 820	20 515,64
	مصاريف النقل المباشرة - مازوت الشاحنات - (م3)	
1 152 990	13 800	83,55
2 820 145	13 700	205,85
6 528 000	فواتير الخواص لنقل المادة الأولية	
	المصاريف غير المباشرة - فرع النقل-	
49 646 543,21	2 419,93	20 515,64
979 658 663	المجموع	
20 515,64	عدد الوحدات المشتراة	
47 751,79	تكلفة الشراء للوحدة	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 02.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن تكلفة شراء المادة الأولية قدرت ب : **47751,79 دج**، وقد تم تحميل كل المصاريف غير المباشرة الخاصة بفرع النقل لتكلفة شراء المادة الأولية؛ وبعد إتمام تكلفة الشراء، يتم استعمال المادة الأولية المشتراة في إنتاج 3 منتجات، وهنا تتحمل المؤسسة تكاليف مباشرة للإنتاج وأخرى غير مباشرة والخاصة بفرع الاستغلال، والذي بدوره مسؤول عن عملية الإنتاج؛ وقد تم الاعتماد على نسب لتوزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على المنتجات الثلاثة، وهذا حسب كل ما يحتاجه كل منتج، ويتضح كيفية التوزيع موضحة في المثال التالي:

مثال: يوضح كيفية توزيع المادة الأولية على المنتجات:

تمثل الكمية ، 10499,57 (طن) هي كمية المادة الأولية المستعملة في الإنتاج خلال السنة بحيث :

$$\left. \begin{array}{l} \text{CUT- BACK 01 ل } 10\% \\ \text{CUT-BACK 150/250 ل } 1\% \\ \text{CUT-BACK 400/600 ل } 89\% \end{array} \right\} 10499,57 \text{ (طن) تمثل } 100\%$$

التطبيق العددي:

CUT-BACK 01 (طن) 1054,99	}	(طن) 10499,57
CUT-BACK 150/250 (طن) 99,47		
CUT-BACK 400/600 (طن) 9345,11		

وبنفس الطريقة ومن خلال نسب التوزيع تم تحميل التكاليف لكل منتج، واعتمادا على عدد الوحدات المنتجة الموضحة 02، نقوم بحساب تكلفة إنتاج المنتجات الثلاثة، والموضحة في الجدول أدناه:
الجدول رقم (2-4): يوضح تكلفة الإنتاج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

النسبة	البيان		cut-back 01	cut-back 150/250	cut-back 400/600
	المصاريف المباشرة				
	المادة الأولية المستعملة				
10%	1 054,99	47 751,79	50 377 667,62		
1%	99,47	47 751,79		4 749 871,18	
89%	9 345,11	47 751,79			446 245 789,5
	وقود الطائرات -كيروزان-				
50%	37,85	19 206	726 947,1		
7%	2,7	19 206		51 856,2	
43%	229,8	19 206			4 413 538,8
	مصاريف الكهرباء المباشرة للإنتاج				
14%	16 220,98	3,12	50 609,84		
1%	1 158,64	3,12		3 619,56	
85%	98 484,5	3,12			307662 ,6
	مصاريف المازوت المباشرة للإنتاج				
14%	38,11	9 006,4	343 233,90		
1%	2,72	9 006,4		24 497,40	
85%	231,37	9 006,4			2 083 810,76
	ساعة عمل مباشرة				
14%	2 903	330,59	959 702,77		
1%	207	330,59		68 432,13	
85%	1 7626	330,59			5 826 979,34
	المصاريف غير المباشرة -فرع الاستغلال-				
14%	1 767,57	2 433,70	4 301 742,34		
1%	126,26	2 433,70		307 279,47	
85%	1 0731,69	2 433,70			26 117 757,91
	المجموع		56 759 967,58	5 205555,95	484995538,9
	عدد الوحدات المنتجة		1 756,76	118,64	10 750,12
	تكلفة الإنتاج للوحدة		32 309,46	43 876,90	45 115,36

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

نلاحظ من الجدول السابق أنه تم تحميل للمنتجات المصاريف المباشرة اللازمة والمصاريف غير المباشرة الخاصة بفرع الاستغلال، حيث ظهرت تكلفة الإنتاج للوحدة على التوالي : المنتج cut-back 400/600 بأعلى تكلفة إنتاج والتي تقدر ب: 45115,36 دج، ويليه بتكلفة إنتاج عالية المنتج cut-back 150/250 وقدرت ب : 43876,90 دج، وأخيرا المنتج cut-back 01 بأقل تكلفة إنتاج قدرت ب: 32309,46 دج؛ بعد العملية الإنتاجية، وحساب تكلفة الإنتاج للوحدة، يتم حساب سعر التكلفة لكل منتج، من خلال استخدام الكمية المباعة الموضحة في الملحق رقم 03، حيث:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{المصاريف المباشرة} + \text{المصاريف غير المباشرة}$$

نقوم بحساب تكلفة الإنتاج المباع، ومن ثم نقوم بحساب سعر التكلفة والذي نوضحه فيما يلي :

جدول رقم (2-5): يوضح سعر التكلفة لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

cut-back 400/600	cut-back 150/250	cut-back 01	البيان		النسب
			السعر (دج)	الكمية (طن)	
			تكلفة الإنتاج المباع		
		33 851914	32 309,46	1 047,74	
	3 595 273,56		43 876,90	81,94	
320 671861 ,5			45 115,36	7 107,82	
			مصاريف غير مباشرة فرع التوزيع -		
		2 733 780,88	27 120,84	100,8	14%
	16 597 955,35		27 120,84	612	1%
195 270,06			27 120,84	7,2	85%
320867131,4	20 193 228,91	36 585 694,48	سعر التكلفة		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجداول السابقة.

يتضح من الجدول (2-5) أنه تم تحميل المصاريف غير المباشرة الخاصة بفرع الصيانة للمنتج، وكذا تحميل المصاريف المباشرة، حيث ظهر المنتج cut-back 400/600 بسعر تكلفة أعلى قدر ب: 320867131,4 دج، المنتج cut-back 01 بسعر تكلفة قدر ب: 20193228,91 دج، أما المنتج cut-back 150/250 فقد ظهر بسعر تكلفة قدر ب: 20193228,91 دج؛

بعد تحميل كل المصاريف غير المباشرة للمنتجات، وحساب سعر التكلفة، يتم حساب النتيجة التحليلية لكل منتج، من خلال رقم الأعمال الموضح في الملحق رقم 03، ويتم حساب النتيجة التحليلية من خلال العلاقة التالية :

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

وفيما يلي جدول يبين حساب النتيجة التحليلية لكل منتج:

الجدول رقم (2-6) : يوضح حساب النتيجة التحليلية لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

cut-back 400/600	cut-back 150/250	cut-back 01	البيان	
			رقم الأعمال	
		59 146 882,27	56 451,87	1 047,74
	4 923 688,56		60 088,95	81,94
439 442 961,7			61 825,28	7 107,82
320867132,4	20 193 228,91	36 585 694,48	سعر التكلفة	
118575830,3	-15 269 540,35	22561187,39	النتيجة التحليلية	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 03.

نلاحظ من الجدول السابق أن المنتجين cut-back 400/600 و cut-back 01 ظهرت نتيجهما موجبة وقدمتا ربح للمؤسسة، ونتيجة المنتجين على التوالي : 118575830,3 دج، 22561187,39 دج، بينما ظهر المنتج cut-back 150/250 بنتيجة سالبة وقدمت خسارة للمؤسسة بنتيجة -15269540,35 دج؛ بعد ما تم حساب النتيجة التحليلية لكل منتج، يلي هذا حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق طريقة "الأقسام المتجانسة"، من خلال ضم الحسابات الاستثنائية إلى النتيجة الإجمالية التحليلية للمنتجات، حيث تمثل الحسابات الاستثنائية الفرق بين الإيرادات الاستثنائية والتكاليف الاستثنائية، وفيما يلي حساب النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة:

الجدول (2-7): رقم يوضح حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق "طريقة الأقسام المتجانسة"

المبالغ (دج)	البيان
125 867 477,2	النتيجة التحليلية
10 171 832	الحسابات الاستثنائية
248 986 448,21	مبيعات أخرى
385025757,41	النتيجة التحليلية الإجمالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 03.

حسب الجدول السابق نلاحظ أن المؤسسة في حالة ربح حيث ظهرت نتيحتها التحليلية الإجمالية بقيمة 385025757,41 دج، وأن للمؤسسة حسابات استثنائية و مبيعات أخرى تمثل إيرادات بالإضافة إلى النتيجة التحليلية للمنتجات الثلاثة؛

وبعد ما تم ضبط نموذج طريقة الأقسام المتجانسة للمؤسسة محل الدراسة، سنحاول تصميم نموذج لنظام التكلفة على أساس النشاط، وفيما يلي ذلك:

ثانيا: تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في المؤسسة محل الدراسة

بعد عرض نموذج نظام التكاليف وفق الطريقة المعتمدة من طرف المديرية التابعة لها المؤسسة محل الدراسة، والمتمثلة في "طريقة الأقسام المتجانسة"، سنقوم في ما يلي بتصميم نموذج للمؤسسة خاص بنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، وهذا من خلال تتبع خطوات تصميمه داخل المؤسسة.

1- تحديد وتحليل الأنشطة:

في هذه الخطوة ينبغي تقسيم المؤسسة محل الدراسة إلى أنشطة، ونظرا لاعتماد المؤسسة على التنظيم الهيكلي حسب الأقسام، تم الوقوف عند كل المهام التي يقوم بها كل فرع، حتى يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة، وكان التقسيم المعتمد الموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-8) : يوضح تحديد الأنشطة داخل المؤسسة

الأنشطة	الفروع
نشاط الإدارة	الإدارة والمالية
نشاط المالية والمحاسبة	
نشاط إعداد اليوميات المحاسبية	
نشاط الربط ما بين المصالح التجارية لمراكز الزفت	المصلحة التجارية
نشاط إعداد التقرير العشري والشهري لمبيعات، والديون	
نشاط مراقبة تسيير الديون SGC	
نشاط الأمر بشحن السلع	
نشاط إعداد الحصيلة السنوية للمبيعات الفعلية	
نشاط تموين المركز بالمادة الأولية	النقل
نشاط متابعة وتسيير عمال النقل	
نشاط مراقبة حركة المخزون الداخلية	الاستغلال
نشاط متابعة عملية التصنيع	
نشاط مراقبة شهادات ضمان معايير السلعة	
نشاط مراقبة حضور عمال وحدة الاستغلال	
نشاط التصريح اليومي لحالة المخزون للمديرية العامة	

نشاط الربط ما بين مراكز الزيت	التوزيع
نشاط الربط ما بين فرع الاستغلال وفرع الإدارة	
نشاط الربط بين فرع الاستغلال والمصلحة التجارية	
نشاط مراقبة جودة المنتج	
نشاط تهيئة المنتج للنقل	
نشاط نقل المنتج للزبون	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات.

وفق الجدول (2-8) يتبين أنه تم تقسيم المؤسسة إلى عدة أنشطة، وقد تم تحديد 21 نشاط، بحسب النشاطات التي تقوم بها المؤسسة في جميع فروعها، سواء الرئيسية كانت أو الثانوية؛ بعد إتمام الخطوة الأولى التي تم فيها تحديد الأنشطة داخل المؤسسة، يتم مباشرة إتباع الخطوة الثانية، والمتمثلة في تحديد تكلفة كل نشاط.

2- تحديد تكلفة كل نشاط:

يتم في هذه الخطوة تحديد تكلفة كل نشاط، انطلاقاً من التكلفة الإجمالية لكل فرع والنسب التقريبية، تم تقريب تكلفة كل نشاط بنسبة من التكلفة الإجمالية، وفيما يلي مثال عن حساب تكلفة الأنشطة:

مثال: حساب تكلفة الأنشطة التي يقوم بها فرع النقل:

نشاط تموين المركز بالمادة الأولية ويمثل 90% من التكلفة الإجمالية؛
نشاط متابعة وتسيير عمال النقل ويمثل 10% من التكلفة الإجمالية.

يقوم فرع النقل بنشاط

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

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{التكلفة الإجمالية للقسم} \times \text{نسبة المخصصة للنشاط.}$$

التطبيق العددي:

$$\text{تكلفة نشاط تموين المركز بالمادة الأولية} = 49646543,21 \times 90\% = 44681888,89 \text{ (دج)}؛$$

$$\text{تكلفة نشاط متابعة وتسيير عمال النقل} = 49646543,21 \times 10\% = 4964654,32 \text{ (دج).}$$

وفيما يلي جدول يوضح النسب المعتمدة لتحديد تكلفة كل أنشطة الفروع في المؤسسة محل الدراسة:

الجدول رقم (2-9): يوضح تحديد تكلفة الأنشطة

الفروع	النشاطات	التكلفة الإجمالية	النسب	تكلفة النشاطات		
الإدارة والمالية	نشاط الإدارة	0	60%	0		
	نشاط المالية والمحاسبة		40%	0		
المصلحة التجارية	نشاط إعداد اليوميات المحاسبية	0	20%	0		
	نشاط الربط ما بين المصالح التجارية لمراكز الزيت		20%	0		
	نشاط إعداد التقرير العشري والشهري للمبيعات والديون		10%	0		
	نشاط مراقبة تسير الديون		15%	0		
	نشاط الأمر بشحن السلع		10%	0		
	نشاط إعداد الحصيلة السنوية للمبيعات الفعلية		25%	0		
	النقل		نشاط تموين المركز بالمادة الأولية	49646543,21	90%	44681888,89
نشاط متابعة وتسيير عمال النقل		10%	4964654,32			
الاستغلال	نشاط مراقبة حركة المخزون الداخلية	30726779,74	13%	3994481,36		
	نشاط متابعة عملية التصنيع		12%	3687213,56		
	نشاط مراقبة شهادات ضمان معايير السلعة		5%	1536338,98		
	نشاط مراقبة حضور عمال وحدة الاستغلال		23%	7067159,34		
	نشاط التصريح اليومي لحالة المخزون للمديرية العامة		20%	6145355,94		
	نشاط الربط ما بين مراكز الزيت		5%	1536338,98		
	نشاط الربط ما بين فرع الاستغلال وفرع الإدارة		10%	3072677,97		
	نشاط الربط ما بين فرع الاستغلال والمصلحة التجارية		12%	3687213,56		
	التوزيع		نشاط مراقبة جودة المنتوجات	19527006,3	20%	3905401,26
			نشاط تهيئة المنتج للنقل		30%	5858101,89
نشاط نقل المنتج للزبون		50%	9763503,15			
المجموع		99900329,25		99900329,25		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

نلاحظ من الجدول أعلاه، أنه تم تحديد تكلفة كل نشاط انطلاقاً من التكلفة الإجمالية التي كانت محددة وفق الطريقة المعمول بها في المؤسسة؛

وبعد إتمام الخطوة الثانية، وتحديد تكلفة كل نشاط، يلي ذلك تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط والتي نوضحها في الخطوة التالية:

3- تحديد مسببات التكلفة:

في هذه الخطوة يتم تحديد مسببات التكلفة لكل الأنشطة، وتعد أهم خطوة لارتباطها بالنتائج مستقبلاً، فقد تم الاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف رئيس كل فرع، والتأكد من كل معلومة من مصدرها داخل المؤسسة، فقد تم وضع لكل نشاط مسبب وهذا حسب ما يتوافق معه، وتحديد حجم كل مسبب من أجل حساب تكلفته الوحديّة، وفيما يلي توضيح لذلك:

الجدول رقم (2-10): يوضح مسببات التكلفة وحجم كل مسبب للتكلفة

حجم المسببات	مسببات التكلفة	الأنشطة
81100	ساعة عمل مباشرة	نشاط الإدارة
54068	ساعة عمل مباشرة	نشاط المالية والمحاسبة
365	عدد أيام العمل	نشاط إعداد اليوميات المحاسبية
48	عدد مرات إعداد تقارير الربط	نشاط الربط ما بين المصالح التجارية لمراكز الزفت
48	عدد مرات إعداد التقارير	نشاط إعداد التقرير العشري والشهري لمبيعات، والديون
9	عدد الزبائن ذات التسديد لأجل	نشاط مراقبة تسيير الديون SGC
984	عدد طلبات الشحن	نشاط الأمر بشحن السلع
15	عدد الزبائن	نشاط إعداد الحصيلة السنوية للمبيعات الفعلية
20515,64	كمية المادة الأولية الخام الواردة	نشاط تموين المركز بالمادة الأولية
13	عدد عمال فرع النقل	نشاط متابعة وتسيير عمال النقل
252	عدد مرات القياس الفيزيائي للمخزون	نشاط مراقبة حركة المخزون الداخلية
305	عدد مرات استعمال وثيقة ال BMI	نشاط متابعة عملية التصنيع
1242	عدد شهادات ضمان معايير السلعة	نشاط مراقبة شهادات ضمان معايير السلعة
265	عدد أيام العمل : العادية والمناوبة	نشاط مراقبة حضور عمال وحدة الاستغلال
265	عدد التصريحات	نشاط التصريح اليومي لحالة المخزون للمديرية العامة
52	عدد مرات الربط بين المراكز	نشاط الربط ما بين مراكز الزفت
252	عدد أيام العمل العادية	نشاط الربط ما بين فرع الاستغلال وفرع الإدارة
984	عدد طلبات شحن السلعة	نشاط الربط بين فرع الاستغلال والمصلحة التجارية
450	عدد مرات المراقبة	نشاط مراقبة جودة المنتجات
175	ساعة عمل	نشاط تهيئة المنتج للنقل
545	ساعة عمل	نشاط نقل المنتج للزبون

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 05.

وفق الجدول أعلاه، نلاحظ أنه تم تحديد مسببات التكلفة لكل الأنشطة، حيث كل مسبب للتكلفة يوافق

نشاط من نشاطات المؤسسة، وتم تحديد حجم كل مسبب؛

ويعد تحديد مسببات التكلفة لكل الأنشطة وحجم هذه المسببات، يتم حساب التكلفة الوحودية للمسبب انطلاقاً من تكلفة كل نشاط وحجم مسبب التكلفة الموافق له حيث:

$$\text{التكلفة الوحودية للمسبب} = \text{تكلفة النشاط} / \text{عدد مسببات التكلفة لهذا النشاط}$$

التطبيق العددي: نأخذ كمثال نشاط تهيئة المنتج للنقل:

$$\text{التكلفة الوحودية لنشاط تهيئة المنتج للنقل} = 5858101,89 / 175 = 33474,86$$

وهذا ما سنوضحه في الجدول أدناه :

الجدول رقم (2-11): يوضح تكاليف الوحدة لمسببات التكاليف وفق "نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)"

الوحدة : دج

الأقسام	النشاطات	التكلفة الإجمالية	النسب	تكلفة النشاطات	محركات التكلفة	حجم المحركات	تكلفة وحدة المحرك
الإدارة والمالية	نشاط الإدارة	0	60%	0	ساعة عمل مباشرة	81100	0
	نشاط المالية والمحاسبة		40%	0	ساعة عمل مباشرة	54068	0
المصلحة التجارية	نشاط إعداد اليوميات المحاسبية	0	20%	0	عدد أيام العمل	365	0
	نشاط الربط ما بين المصالح التجارية لمراكز الزيت		20%	0	عدد مرات إعداد تقارير الربط	48	0
	نشاط إعداد التقرير العشري والشهري للمبيعات والديون		10%	0	عدد مرات إعداد التقارير	48	0
	نشاط مراقبة تسير الديون		15%	0	عدد الزبائن ذات التسديد لأجل	9	0
	نشاط الأمر بشحن السلع		10%	0	عدد طلبات الشحن	984	0
	نشاط إعداد الحصيلة السنوية للمبيعات الفعلية		25%	0	عدد الزبائن	15	0
	النقل		نشاط تموين المركز بالمادة الأولية	49646543,21	90%	44681888,89	كمية المادة الخام الواردة
نشاط متابعة وتسيير عمال النقل		10%	4964654,32		عدد عمال فرع النقل	13	381896,48
الاستغلال	نشاط مراقبة حركة المخزون الداخلية	30726779,74	13%	3994481,36	عدد مرات القياس الفيزيائي للمخزون	252	15851,11
	نشاط متابعة عملية		12%	3687213,56	عدد مرات استعمال	305	12089,22

		BMI وثيقة ال			التصنيع		
1236,98	1242	عدد شهادات ضمان معايير السلعة	1536338,98	5%	نشاط مراقبة شهادات ضمان معايير السلعة		
26668,52	265	عدد أيام العمل: العادية والمناوبة	7067159,34	23%	نشاط مراقبة حضور عمال وحدة الاستغلال		
23190,02	265	عدد التصريحات	6145355,94	20%	نشاط التصريح اليومي لحالة المخزون للمديرية العامة		
29544,98	52	عدد مرات الربط بين المراكز	1536338,98	5%	نشاط الربط ما بين مراكز الزفت		
12193,16	252	عدد أيام العمل العادية	3072677,97	10%	نشاط الربط ما بين فرع الاستغلال وفرع الإدارة		
3747,16	984	عدد طلبات شحن السلعة	3687213,56	12%	نشاط الربط ما بين فرع الاستغلال والمصلحة التجارية		
8678,66	450	عدد مرات المراقبة	3905401,26	20%	نشاط مراجعة جودة المنتجات	التوزيع	19527006,3
33474,86	175	ساعة عمل مباشرة	5858101,89	30%	نشاط تهيئة المنتج للنقل		
17914,68	545	ساعة عمل مباشرة	9763503,15	50%	نشاط نقل المنتج للزبون		
			99900329,25		99900329,25	المجموع	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

نلاحظ من الجدول رقم (2-11) تحديد التكلفة الوحديّة للمسبب، حيث ظهرت النشاطات الرئيسية في المؤسسة بتكلفة الوحديّة للمسبب، بينما النشاطات الثانوية فلا تتحمل أي تكلفة؛ بعد تحديد مسببات التكلفة لكل الأنشطة، نقوم بتحديد عدد المسببات لكل منتج، وهذا انطلاقاً من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة، ولقد تم الاعتماد على نسب تقريبية لتحديد ما يحتاجه كل منتج من حجم مسببات التكلفة الإجمالي، وكان توزيع النسب كالتالي:

cut-back 01 14%
 cut-back 150/250 01%
 cut-back 85%

الحجم الإجمالي من مسببات التكلفة لكل نشاط تمثل 100%

وفي ما يلي توضيح لحجم مسببات التكلفة الضروري لكل منتج:

الجدول رقم (2-12): يوضح الحجم الضروري من مسببات التكلفة لكل منتج

الحجم الضروري من المسببات لكل منتج			حجم مسببات التكلفة الإجمالي	مسببات التكلفة لكل نشاط
Cut-back 400/600	Cut-back 150/250	Cut-back 01		
68935	811	11354	81100	ساعة عمل مباشرة
45957,8	540,68	7569,52	54068	ساعة عمل مباشرة
310,25	3,65	51,1	365	عدد أيام العمل
40,8	0,48	6,72	48	عدد مرات إعداد تقارير الربط
40,8	0,48	0	48	عدد مرات إعداد التقارير
7,65	0,09	1,26	9	عدد الزبائن ذات التسديد لأجل
836,4	9,84	137,76	984	عدد طلبات الشحن
12,75	0,15	2,1	15	عدد الزبائن
17438,29	205,16	2872,19	20515,64	كمية المادة الخام الواردة
11,05	0,13	1,82	13	عدد عمال فرع النقل
214,2	2,52	35,28	252	عدد مرات القياس الفزيائي للمخزون
259,25	3,05	42,7	305	عدد مرات استعمال وثيقة ال BMI
1055,7	12,42	173,88	1242	عدد شهادات ضمان معايير السلعة
225,25	2,65	37,1	265	عدد أيام العمل: العادية والمناوبة
225,25	2,65	37,1	265	عدد التصريحات
44,2	0,52	7,28	52	عدد مرات الربط بين المراكز
214,2	2,52	35,28	252	عدد أيام العمل العادية
836,4	9,84	137,76	984	عدد طلبات شحن السلعة
383	4	63	450	عدد مرات المراقبة
148,75	1,75	24,5	175	ساعة عمل مباشرة
463,25	5,45	76,3	545	ساعة عمل مباشرة
137660,24	1619,03	22666,65	161952,64	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة والملحق رقم 05

يبين الجدول (2-12) الحجم الضروري من مسببات التكلفة لكل منتج وقد تم توزيع حجم هذه

المسببات بنفس النسب التقريبية التي توافق مع ما يحتاجه كل منتج في المؤسسة؛

بعد تحديد التكلفة الوحيدة لكل نشاط، والحجم الضروري من مسببات التكلفة الخاص بكل منتج، يتم

حساب المصاريف غير المباشرة لكل نشاط ومن ثم حساب التكلفة غير المباشرة لكل منتج، حيث:

التكلفة غير المباشرة = عدد مسببات التكلفة × تكلفة الوحدة للمسبب

وفيما يلي توضيح لحساب التكاليف غير المباشرة لكل منتج:

الجدول رقم (2-13): يوضح حساب مجموع التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل منتج وفق "نظام التكلفة على

أساس النشاط (ABC)"

المجموع للتأكد	المصاريف غير المباشرة المخصصة			الحجم الضروري المسببات			تكلفة وحدة المسبب	الأنشطة
	cut-back 400	cut-back 150/250	cut-back 01	400/600	150/250	01		
0	0	0	0	68935	811	11354	0	الإدارة
0	0	0	0	45957,8	540,68	7569,52	0	المالية والمحاسبة
0	0	0	0	310,25	3,65	51,1	0	إعداد اليوميات المحاسبية
0	0	0	0	40,8	0,48	6,72	0	الربط ما بين المصالح التجارية لمراكز الزيت
0	0	0	0	40,8	0,48	0	0	إعداد التقرير العشري والشهري للمبيعات والديون
0	0	0	0	7,65	0,09	1,26	0	مراقبة تسير الديون
0	0	0	0	836,4	9,84	137,76	0	الأمر بشحن السلع
0	0	0	0	12,75	0,15	2,1	0	إعداد الحصيلة السنوية للمبيعات الفعلية
44681888,89	37979596,84	446826,72	6255465,31	17438,29	205,16	2872,19	2177,945	نموذج المركز بالمادة الأولية
4964654,32	4219956,17	49646,54	695051,60	11,05	0,13	1,82	381896,48	متابعة وتسير عمال النقل
3994481,36	3395309,16	39944,81	559227,39	214,2	2,52	35,28	15851,11	مراقبة حركة المخزون الداخلية

3687213,57	3134131,53	36872,13	516209,89	259,25	3,05	42,7	12089,22	متابعة عملية التصنيع
1536338,98	1305888,13	15363,38	215087,45	1055,7	12,42	173,88	1236,98	مراقبة شهادات ضمان معايير السلعة
7067159,34	6007085,43	70671,59	989402,30	225,25	2,65	37,1	26668,52	مراقبة حضور عمال وحدة الاستغلال
6145355,94	5223552,55	61453,55	860349,83	225,25	2,65	37,1	23190,02	التصريح اليومي لحالة المخزون للمديرية العامة
1536338,98	1305888,13	15363,38	215087,45	44,2	0,52	7,28	29544,98	الربط ما بين فروع الاستغلال لمراكز الزيت
3072677,97	2611776,27	30726,77	430174,91	214,2	2,52	35,28	12193,16	الربط ما بين فرع الاستغلال والإدارة
3687213,56	3134131,53	36872,13	516209,89	836,4	9,84	137,76	3747,16	الربط ما بين فرع الاستغلال والمصلحة التجارية
3905401,26	3323930,40	34714,67	546756,17	383	4	63	8678,66	مراقبة جودة المنتجات
5858101,89	4979386,60	58581,01	820134,26	148,75	1,75	24,5	33474,86	تهيئة المنتج للنقل
9763503,15	8298977,67	97635,03	1366890,44	463,25	5,45	76,3	17914,68	نقل المنتج للزبون
99900329,25	84919610,48	994671,79	13986046,97					المجموع
	10750,12	118,64	1756,76	عدد الوحدات المنتجة				
	7899,41	8383,94	7961,27	التكلفة غير المباشرة للوحدة				

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة والملحق رقم 05

وفق الجدول السابق نجد أن النشاطات الرئيسية تتحمل تكاليف غير مباشرة، بينما النشاطات الثانوية فلا تتحمل ذلك، وقد تم تحديد التكلفة غير المباشرة للوحدة وفق عدد الوحدات المنتجة من كل منتج، ويتبين أن المنتج cut-back 150/250 تتحمل الوحدة المنتجة منه حجم كبير من التكاليف غير المباشرة، أما المنتجين الباقين تتحمل الوحدة المنتجة منهما تكاليف غير مباشرة بقيم متقاربة؛

وبعد تحديد كل ما سبق من الحجم الضروري من المسببات الخاص بكل منتج، وكذا إجمالي تكاليفه غير المباشرة، نقوم بحساب تكلفة شراء المادة الأولية وفق "نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)" انطلاقاً من التكلفة غير المباشرة للوحدة، والتي نوضحه فيما يلي:

الجدول رقم (2-14) : يوضح تكلفة شراء المادة الأولية (BTM PUR 40/50) وفق "نظام التكلفة على أساس

النشاط (ABC)"

المبالغ (دج)	السعر	الكمية	البيان
919510984,8	44820	20515,64	المادة الأولية المشتراة
1152990	13800	83,55	تكاليف المازوت المباشرة للنقل
2820145	13700	205,85	تكاليف المازوت المباشرة للنقل
6528000			فواتير الخواص لنقل المادة الأولية
930012119,8			مجموع التكاليف المباشرة
44681888,89	2177,94	20515,64	نشاط تموين المركز بالمادة الأولية
4964654,32	381896,48	13	نشاط متابعة وتسيير عمال النقل
49646543,21			مجموع التكاليف غير المباشرة - فرع النقل-
979658663			مجموع التكاليف
20515,64			كمية المادة الأولية المشتراة
47751,79			تكلفة الشراء للوحدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

نلاحظ من الجدول أعلاه أن تكلفة شراء المادة الأولية BTM PUR 40/50 قدرت بقيمة 47751,79 دج للوحدة، وأن المادة الأولية تتحمل مصاريف نشاطات النقل كمصاريف غير مباشرة عند الشراء؛ وبعد القيام بحساب تكلفة شراء المادة الأولية اللازمة للإنتاج، وكذا تحديد التكلفة الشراء للوحدة، تقوم المؤسسة باستخدام كمية من المادة الأولية المشتراة في إنتاج ثلاثة منتجات، وهذا حسب ما يحتاجه كل منتج لإنتاجه، ولقد تم الاعتماد على نسب مئوية لتوزيع كل من المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة لإيجاد التكلفة الإجمالية لإنتاج كل منتج، ومن ثم تحديد تكلفة الإنتاج للوحدة، وفيما يلي توضيح لتكلفة إنتاج كل من المنتجات:

الجدول رقم (2-15) : يوضح تكلفة الإنتاج وفق "نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)"

cut-back 400/600	cut-back 150/250	cut-back 01	السعر دج	الكمية	البيان	النسب
		50377667,62	47751,79	1054,99	المادة الأولية المستعملة	10%
	4749871,18		47751,79	99,47		1%
446245789,5			47751,79	9345,11		89%
		726947,1	19206	37,85	وقود الطائرات (كبروزان)	50%
	51856,2		19206	2,7		7%
4413538,8			19206	229,8		43%
		50673,84	3,12	16221	تكاليف الكهرباء المباشرة للإنتاج	14%
	3619,56		3,12	1158,64		1%
307662,6			3,12	98484,5		85%
		343233,90	9006,4	38,11	تكاليف المازوت المباشرة للإنتاج	14%
	24497,40		9006,4	2,72		1%
2083810,76			9006,4	231,37		85%
		959702,77	330,59	2903	اليد العاملة المباشرة	14%
	68432,13		330,59	207		1%
5826979,34			330,59	17626		85%
458877781	4898276,48	52458225,23			مجموع التكاليف المباشرة	
		559227,39	15851,11	35,28	مراقبة حركة المخزون الداخلية	14%
	39944,81		15851,11	2,52		1%
3395309,16			15851,11	214,2		85%
		516209,89	12089,22	42,7	متابعة عملية التصنيع	14%
	36872,13		12089,22	3,05		1%
3134131,53			12089,22	259,25		85%
		215087,45	1236,98	173,88	مراقبة شهادات ضمان معايير السلعة	14%
	15363,38		1236,98	12,42		1%
1305888,13			1236,98	1055,7		85%
		989402,30	26668,52	37,1	مراقبة حضور عمال الوحدة	14%
	70671,59		26668,52	2,65		1%
6007085,43			26668,52	225,25		85%

		860349,83	23190,02	37,1	التصريح اليومي لحالة المخزون للمديرية العامة	14%
	61453,55		23190,02	2,65		1%
5223552,55			23190,02	225,25		85%
		215087,45	29544,98	7,28	الربط ما بين مراكز الزيت	14%
	15363,38		29544,98	0,52		1%
1305888,13			29544,98	44,2		85%
		430174,91	12193,16	35,28	الربط ما بين فرع الاستغلال وفرع الإدارة	14%
	30726,77		12193,16	2,52		1%
2611776,27			12193,16	214,2		85%
		516209,89	3747,16	137,76	الربط ما بين فرع الاستغلال والمصلحة التجارية	14%
	36872,13		3747,16	9,84		1%
3134131,53			3747,16	836,4		85%
26117762,78	307267,79	4301749,16			مجموع التكاليف غير المباشرة - فرع الاستغلال-	
484995543,8	5205544,27	56759974,4			مجموع التكاليف	
10750,12	118,64	1756,76			عدد الوحدات المنتجة	
45115,36	43876,80	32309,46			تكلفة الوحدة المنتجة	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجداول السابقة.

انطلاقاً من الجدول رقم (2-15) نلاحظ أن المنتجات الثلاثة تحملت مصاريف نشاطات الاستغلال وأن المنتج cut-back 400/600 بأعلى تكلفة إنتاج للوحدة وتقدر بقيمة 45115,36 دج، أما المنتج cut-back 01 قدرت تكلفة إنتاج الوحدة منه بـ : 32309,46 دج، والمنتج cut-back 150/250 فقد بلغت تكلفة الإنتاج للوحدة منه 43876,80 دج؛

واعتماداً على تكلفة الإنتاج للوحدة، والكمية المباعة من كل منتج والموضحة في الملحق رقم 03، والنسب مئوية لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، تأتي الخطوة الأخيرة من تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، والمتمثلة في:

4- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:

نقوم في هذه الخطوة بحساب سعر التكلفة لكل منتج وفق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)

كما وضعنا سابقاً كيفية حساب سعر التكلفة، نقوم بحسابه وفق هذا النظام كالتالي:

الجدول رقم (2-16): يوضح حساب سعر التكلفة لكل منتج وفق "نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)"

النسب	البيان	الكمية	السعر (دج)	cut-back 01	cut-back 150/250	cut-back 400/600
	تكلفة الإنتاج المباع	1047,74	32309,46	33851918,06		
		81,94	43876,80		3595266,49	
		7107,82	45115,36			320671864,5
	مجموع التكاليف المباشرة			33851918,06	3595265,49	320671864,7
14%	مراقبة جودة المنتجات	63	8678,66	546756,17		
1%		4	8678,66		34714,67	
85%		383	8678,66			3323930,40
14%	تهيئة المنتج للنقل	24,5	33474,86	820134,26		
1%		1,75	33474,86		58581,01	
85%		148,75	33474,86			4979386,60
14%	نقل المنتج للزبون	76,3	17914,68	1366890,44		
1%		5,45	17914,68		97635,03	
85%		463,25	17914,68			8298977,67
	مجموع التكاليف غير المباشرة - فرع التوزيع			2733780,88	190930,72	16602294,69
	سعر التكلفة			36585698,94	3786197,22	337274159,2

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجداول السابقة.

نلاحظ الجدول رقم (2-16) أن المنتجات تحملت المصاريف غير المباشرة لنشاطات التوزيع، حيث بلغ سعر التكلفة لمنتج cut-back 400/600 337274159,2 دج والذي يظهر بأعلى سعر تكلفة، بينما المنتج cut-back 150/250 بلغ بسعر تكلفة قدر ب: 3786197,22 دج، والمنتج cut-back 01 بأقل سعر تكلفة وقدر ب: 36585698,94 دج؛

بعد حساب سعر التكلفة، نقوم بحساب النتيجة التحليلية لكل منتج وهذا انطلاقاً من سعر التكلفة المحدد سابقاً ورقم الأعمال الموضح في الملحق رقم 03، بنفس الطريقة المذكورة سابقاً يمكننا حساب النتيجة التحليلية لكل منتج وهو ما يتضح فيما يلي:

الجدول رقم (2-17): يوضح حساب النتيجة التحليلية لكل منتج وفق "نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)"

البيان	الكمية	السعر	cut-back 01	cut-back 150/250	cut-back 400/600
رقم الأعمال	1047,74	56451,87	59146882,27		
	81,94	60088,95		4923688,56	
	7107,82	61825,28			439442961,7
سعر التكلفة			36585698,94	3786196,22	337274159,2
النتيجة التحليلية			22 561 183,33	1 137 491,34	102 168 802,5

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 03

وفق الجدول السابق نلاحظ أن النتائج التحليلية لكل المنتجات ربح، حيث ظهر المنتج cut-back 400/600 بأكثر نتيجة تحليلية تساوي 102168802,5 دج، ويليه المنتج cut-back 01 بنتيجة تحليلية تساوي 22561183,33 دج، ثم المنتج cut-back 150/250 بأقل نتيجة تحليلية وتساوي 1137491,34 دج؛

وبعد حساب النتيجة التحليلية لكل منتج، يمكننا حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، انطلاقاً من نتيجة كل منتج التحليلية والمبيعات الأخرى التي تمثل إيرادات المؤسسة وكذا إيرادات استثنائية والموضحة في الملحق رقم 03، وبالتالي تصبح لدينا النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة كالتالي:

الجدول رقم (2-18) يوضح حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق "نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)"

البيان	المبالغ (دج)
النتيجة التحليلية للمنتجات	125867477,2
مبيعات أخرى	248986448,21
إيرادات استثنائية	10171832
النتيجة التحليلية الإجمالية	385 025 757,41

المصدر: من إعداد الطالبة انطلاقاً من الملحق رقم 03

نلاحظ من الجدول أعلاه أن نتيجة المؤسسة ظهرت ربح، هذا حسب نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وتساوي 385025757,41 دج.

ثالثا: عرض قيمة تكلفة الوحدة لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و"طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC)":

نقوم بحساب تكلفة الوحدة لكل منتج وفق الطريقتين انطلاقا من سعر التكلفة وعدد الوحدات المباعة من كل منتج، وفيما يلي توضيح لذلك:

الجدول رقم (2-19) يوضح سعر التكلفة للوحدة لكل منتج وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و"نظام (ABC)"

المنتجات			البيان
cut-back 400/600	cut-back 150/250	cut-back 01	
45142,83	246439,21	34918,67	سعر التكلفة للوحدة وفق طريقة الأقسام المتجانسة
47451,13	46206,94	34918,68	سعر التكلفة للوحدة لنظام (ABC)
- 2 308,31	+ 200232,26	-0,01	التكاليف الإضافية بعد تطبيق طريقة (ABC)

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على حساب سعر التكلفة لكل منتج وفق الطريقتين

نلاحظ من الجدول السابق أن الوحدة المنتجة من المنتج cut-back 150/250 كانت تتحمل قبل تكاليف إضافية إذ قدرت بـ 200232,26 دج ، أما بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط فقد أظهر لنا أن الوحدة المنتجة من هذا المنتج تتحمل فقط 46206,94 دج، في حين نلاحظ أن الوحدة المنتجة من المنتج cut-back 400/600 غابت عنه ما قدره 2 308,31 دج من التكاليف، إذ بين لنا نظام التكلفة على أساس النشاط أن الوحدة الواحدة من هذا المنتج ينبغي أن تتحمل ما قدره 47451,13 دج، أما المنتج cut-back 01 فقد تحملت نفس القدر من التكاليف في الطريقتين ما عدى اختلاف ضعيف كان غائب في طريقة الأقسام المتجانسة والذي قدر بـ 0,01 دج.

رابعا: عرض النتيجة التحليلية لكل منتج وفق طريقة "الأقسام المتجانسة" و"نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)"

بعد عرض نموذج التكاليف الحالي للمؤسسة محل الدراسة، والذي يتمثل في طريقة "الأقسام المتجانسة"، وعرض نموذج المصمم "لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)" الموافق للمؤسسة، نقوم الآن بعرض النتيجة التحليلية الجزئية للمنتجات الخاصة بكليهما، والموضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (2-20): يوضح عرض نتائج تطبيق "طريقة الأقسام المتجانسة" و"نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)"

المجموع	المنتجات			البيان
	cut-back 400/600	cut-back 150/250	cut-back 01	
125867477,2	118575830,2	-15269540,35	22561187,39	طريقة الأقسام المتجانسة
125867477,2	102168802,5	1137491,34	22561183,33	نظام (ABC)
0,00	+16407027,7	-16407031,69	+4,06	الفرق
	+	-	+	الانحراف

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجداول السابقة

نلاحظ من الجدول أعلاه أن النتيجة التحليلية للمنتجات تغيرت بالنسبة للمنتوج الواحد وفق الطريقتين، حيث عبر المنتجات الثلاثة على ربح في "نظام التكلفة على أساس النشاط"، بينما في "طريقة الأقسام المتجانسة" فقد كان أحد المنتجات يعبر عن خسارة.

خامسا: قياس مؤشر هامش صافي الربح لكل منتج

بعد عرض النتائج التحليلية للمنتجات وفق "طريقة الأقسام المتجانسة" و"نظام (ABC)" نقوم بقياس معدل الربحية حيث ركزنا على حسابه كونه المناسب للدراسة، هذا من خلال حساب معدل الربحية لكل منتج على حدى وفق الطريقتين، من أجل معرفة أثر تطبيق نظام (ABC) على ربحية مركز الزيت بنفطال -تقرت-، وانطلاقا من العلاقة التي يحسب بها المؤشر المذكور، ولا بأس أن نذكر بها:

$$\text{مؤشر هامش صافي الربح} = (\text{صافي نتيجة السنة المالية} / \text{رقم الأعمال}) \times 100\%$$

بالاعتماد على العلاقة السابقة نقوم بحساب هامش صافي الربح "معدل الربحية" لكل منتج، وهذا ما

سنوضحه في الجدولين التاليين:

جدول رقم (2-21) يوضح حساب معدل الربحية لكل منتج "وفق طريقة الأقسام المتجانسة"

البيان	Cut-back 01	Cut-back 150/250	Cut-back 400/600	النتيجة التحليلية الإجمالية
النتيجة التحليلية لكل منتج	22561187,39	-15269540,35	118575830,2	125867477,2
رقم الأعمال الإجمالي	503513532,5	503513532,5	503513532,5	503513532,5
معدل الربحية	+4%	-3%	+24%	+25%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الدراسة

جدول رقم (2-22) يوضح حساب معدل الربحية لكل منتج وفق "نظام (ABC)"

البيان	Cut-back 01	Cut-back 150/250	Cut-back 400/600	النتيجة التحليلية الإجمالية
النتيجة التحليلية لكل منتج	22561183,33	1137491,34	102168802,5	125867477,2
رقم الأعمال الإجمالي	503513532,5	503513532,5	503513532,5	503513532,5
معدل الربحية	+4%	+1%	+20%	+25%

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الدراسة

نلاحظ من الجدولين السابقين أن معدل الربحية الإجمالي يقدر بنسبة 25% أما معدل الربحية للمنتوج الواحد يتغير بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، باستثناء معدل الربحية للمنتوج cut-back 01 فقد ثبت بنسبة 4%، أما المنتجين الباقيين فهناك تغير واضح لمعدل الربحية بحيث كان يساوي نسبة 3% للمنتوج cut-back 150/250 وفق طريقة الأقسام المتجانسة، ونسبة 1% وفق نظام (ABC)، ووفق هذا الأخير معدل الربحية نسبته 20% للمنتوج cut-back 400/600 بينما وفق طريقة الأقسام المتجانسة كان معدل الربحية له بنسبة 24%.

المطلب الثاني: تفسير نتائج الدراسة

سنحاول في هذا المطلب تقديم تفسيرات لأهم نتائج الدراسة التطبيقية، واستخلاص أهم الاستنتاجات والتي من خلالها تم معالجة إشكالية البحث، وتقديم تقييم لنموذج (ABC) انطلاقا مما تم توصلنا إليه، واختبار مدى صحة الفرضية المقترحة للجانب التطبيقي، والمفترض فيها أنه:

" يختلف أثر تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة على

ربحية منتجات المؤسسة الاقتصادية "

بعد ما تمكنا من تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ووضع نموذج للمؤسسة محل الدراسة،

تحصلنا على النتائج التالية:

1- بالنسبة للمنتوج CUT-BACK 01:

انطلاقا من الجدول رقم (2-19) تظهر الوحدة المنتجة من هذا المنتج تتحمل نفس الحجم من التكاليف

في الطريقتين، باستثناء فارق ضعيف من التكاليف كان غائبا في طريقة الأقسام المتجانسة، ويفسر هذا بأن كل

من الطريقتين تخصص لهذا المنتج نفس الحجم من التكاليف، وهذا ما أدى إلى ظهور نتيجته التحليلية ربح وبنفس القدر وهو ما يوضحه الجدول رقم (2-20)، مما يفسر بعدم تأثر هذا المنتج بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، كل هذا أدى بثبوت معدل الربحية والذي ثبت في معدل 04% حسب ما يوضحه الجدولين رقم (21-2) و(22-2).

2- بالنسبة للمنتوج CUT-BACK 150/250:

كان هذا المنتج محمل بتكاليف إضافية، إذ تحملت الوحدة الواحدة منه 200232,26 دج، وهو ما كانت توضحه طريقة الأقسام المتجانسة، بينما أوضحت نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) أن الوحدة الواحدة منه يلزمها 46206,94 دج وهذا انطلاقاً من الجدول رقم (2-19)، إذ يفسر بأن عدم دقة طريقة الأقسام المتجانسة في توزيع التكاليف غير المباشرة أدى به إلى تحمل حجم من التكاليف كان من الواجب أن يتحمله منتج آخر، وما يؤكد أن نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) خصصت لهذا المنتج القدر الكافي من التكاليف، وعملت على تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة؛

وانطلاقاً من الجدول رقم (2-20) فإن المنتج يظهر بنتيجة تحليلية "خسارة" وهذا وفق طريقة الأقسام المتجانسة، نتيجة لتحمله الحجم الإضافي من التكاليف غير المباشرة، أما نظام (ABC) فأظهر هذا المنتج بنتيجة تحليلية ربح، وانطلاقاً من نتائج هذا المنتج وفق الطريقتين وما يوضحه الجدول رقم (2-21) فإن الخسارة التي كان يقدمها وفق طريقة الأقسام المتجانسة ينتج عنها معدل ربحية قدره 3%-، أما الربح الذي قدمه المنتج عند تطبيق نظام (ABC) نتج عنه معدل ربحية قدره 1% وهو ما يوضحه الجدول رقم (2-22)، ويعود السبب في ارتفاع معدل الربحية هو تخصيص الحجم الحقيقي لهذا المنتج من التكاليف، وتخصيص الحجم الإضافي للمنتجات الأخرى كل هذا بعد تطبيق نظام (ABC).

3- بالنسبة للمنتوج CUT-BACK 400/600:

حسب الجدول رقم (2-19) فإن الوحدة الواحدة من هذا المنتج خصص لها الحجم اللازم من التكاليف غير المباشرة عند تطبيق نظام (ABC)، بينما غاب جزء من هذه التكاليف في طريقة الأقسام المتجانسة وما يفسر هذا هو أن نظام (ABC) خصص التكاليف اللازمة لهذا المنتج، وتتبع مسار التكاليف يظهر أن هناك حجم من التكاليف غير المباشرة أصبح يتحمله هذا المنتج بعد تطبيق نظام (ABC)، بينما القصور الذي تعانيه طريقة الأقسام المتجانسة كان العامل في غياب هذا الحجم من التكاليف؛

وانطلاقاً من الجدول رقم (2-21) فإن هذا المنتج تظهر نتيجته التحليلية ربح في الطريقتين، لكن حسب طريقة الأقسام المتجانسة تظهر أكبر مما ظهرت عليه عند نظام (ABC)، وما يفسر هذا هو أن حجم التكاليف الذي كان غائب نتيجة تضليل تخصيص التكاليف في طريقة الأقسام المتجانسة كان العامل الرئيسي في تضخم نتيجة هذا المنتج، في حين عملت نظام (ABC) على تخصيص للمنتج التكاليف غير المباشرة اللازمة له أدى بارتفاع تكاليفه عما كانت عليه، وبالتالي انخفضت نتيجته التحليلية؛

واعتماداً على الجدول رقم (2-21) فإن معدل ربحية هذا المنتج وفق طريقة الأقسام المتجانسة يساوي 24%، وبالاعتماد على الجدول رقم (2-22) فإن معدل الربحية هذا المنتج انخفض إلى 20%، كل هذا يفسر بالدور الأساسي الذي قدمه نظام (ABC) حيث خصصت للمنتج التكاليف الفعلية، وكانت أكبر مما خصصته طريقة الأقسام المتجانسة والتي كانت مضللة للتوزيع التكاليف، مما يؤدي بطبيعة الحال إلى ظهور معدل الربحية أقل مما كان وبالتالي 20% هو معدل الربحية الحقيقي لهذا المنتج.

بعد تفسير النتائج المتوصل إليها في الدراسة التطبيقية، يمكننا استخلاص الاستنتاجات التالية:

1- أن طريقة الأقسام المتجانسة تعد من الطرق التقليدية المضللة لتوزيع التكاليف غير المباشرة للمنتجات، حيث تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس معيار واحد مما يؤدي إلى إهمال جانب كبير من تصنيفات تلك التكاليف، وعليه فإنه من الأفضل اعتماد نظام (ABC) لتسهيل تتبع مسار التكاليف وإعطاء نتائج أدق وينطبق هذا مع ما توصل إليه " El Aoufin Houda وآخرون، 2005" و"عبد العزيز الرومي، 2012" في دراستهم لنظام (ABC) وأثره على تحسين تخصيص التكاليف غير المباشرة؛

2- أن نظام (ABC) يمكن المؤسسة من فهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسببات التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل مما كان عليه في طريقة الأقسام المتجانسة، وأنه ينتج عن تطبيقه تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة بدقة، والتي تمكن من تتبعها للمنتج بسهولة، وهو ما توصل إليه " عمر محمد هديب، 2009" أيضاً في دراسته لنظام (ABC) في الشركات الصناعية؛

3- إن تطبيق نظام (ABC) أثبت فعاليته، إذ ساهم في تقديم معدل الربحية الحقيقي لمنتجات المؤسسة محل الدراسة، هذا من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة على للمنتجات، وبالتالي يساهم هذا في تحسين ربحية المؤسسة عندما يتم اعتماد على نظام (ABC) في حساب التكاليف، وهذا نفس ما توصل إليه "أشرف عزمي أبو مغلي، 2008" في دراسته لأثر تطبيق نظام (ABC) على تعظيم الربحية، وعليه نستنتج أن نتائج دراستنا تتوافق جزئياً ونتائج بعض الدراسات السابقة.

بعد محاولة تفسير النتائج المتوصل إليها في الدراسة التطبيقية، وإبراز الاستنتاجات المستقاة منها، نحاول فيما يلي تقديم تقييم لنظام (ABC) من بعض النواحي، انطلاقاً من النموذج المتحصل عليه خلال الدراسة التطبيقية:

- يتم تجميع التكاليف على أساس مسببات التكلفة في مجموعات، وكل مجمع يضم النشاط أو الأنشطة حسب المسبب الذي يتوافق معه هذا في نظام (ABC)، أما في طريقة الأقسام المتجانسة يتم تجميع جميع التكاليف في مركز واحد؛
- يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة انطلاقاً من مجموعات التكلفة، وهذا ما يتوافق مع مسببات التكلفة، من ناحية نظام (ABC)، أما طريقة الأقسام المتجانسة تعتمد في تخصيصها للتكاليف غير المباشرة على أساس معيار واحد فقط؛
- انطلاقاً من المزايا التي يتمتع بها نظام (ABC) المتمثلة في سهولة تتبع التكاليف وإعطاء معلومات أكثر دقة وشفافية، يتم ترشيد عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة، بينما غموض مسار تتبع التكاليف في طريقة الأقسام المتجانسة يؤدي إلى تحميل المنتج بتكاليف أكثر أو أقل، ومنه تظليل عملية اتخاذ القرار؛
- تكلفة تطبيق نظام (ABC) تكون عالية، ويرجع ذلك لتعدد المنتجات وتعدد نشاطات المؤسسات، بينما تكون منخفضة عند تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لكن تتوافق مع المؤسسات الصغيرة.

وفي الأخير ومن خلال نتائج سابقة الذكر نخلص إلى إثبات صحة فرضية البحث التي تخص الجانب التطبيقي، والتي افترضنا فيها أنه " يختلف أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة على ربحية منتجات المؤسسة الاقتصادية" وما يثبت صحة ذلك هو ظهور النتيجة التحليلية لكل المنتجات ربح مما يفسر دقة المعلومات المقدمة للنظام أدت إلى تقديم معلومات دقيقة، على عكس ما كانت تقدمه الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة (طريقة الأقسام المتجانسة) التي كانت تحمل المنتجات تكاليف إما بالزيادة أو بالنقصان، ويظهر هذا خاصة في المنتج (cut-back 150/250) الذي كان محمل بتكاليف بالزيادة مما أدى به إلى تقديم خسارة للمؤسسة، ويظهر المنتج (cut-back 400/600) محمل بتكاليف أقل بكثير مما أدى إلى تقديم ربح مبالغ فيه، وكل هذا تؤكد مخرجات نموذج نظام (ABC)، وبالتالي أثبت تطبيق هذا النظام فعاليته في تقديم معدل ربحية حقيقي للمنتجات، من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة الحقيقية، وبالتالي ساهم في تحسين ربحية منتجات المؤسسة محل الدراسة، ومنه ربحية المؤسسة ككل.

خلاصة الفصل

هدفت الدراسة التطبيقية أساسا إلى محاولة تصميم نموذج لنظام (ABC) من أجل التعرف عن أثر تطبيقه على ربحية مركز الزيت بنفطال -تقرت-، وذلك باستخدام مجموعة من الأدوات والمتمثلة أساسا في : المقابلة، الملاحظة، وبرنامج Excel 2007.

ويمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلنا إليها كما يلي:

- أن طريقة الأقسام المتجانسة تعد أحد الطرق التقليدية المضللة لتوزيع التكاليف غير المباشرة للمنتجات؛
- أن نظام (ABC) يمكن المؤسسة من فهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسببات التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل مما كان عليه في طريقة الأقسام المتجانسة، وأنه ينتج عن تطبيق نظام (ABC) تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة بشكل أوضح يمكن من تتبعها بسهولة؛
- إن تطبيق نظام (ABC) أثبت فعاليته وقد ساهم في تقديم معدل الربحية الحقيقي لمنتجات المؤسسة محل الدراسة، هذا من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة الحقيقية للمنتجات، وبالتالي ساهم في تحسين ربحية المؤسسة عندما يتم الاعتماد عليه في حساب التكاليف.

خاتمة ومقترحات

حاولنا في هذه الدراسة إلقاء الضوء على "نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)" ، "ودراسة أثر تطبيقه على "ربحية" المؤسسة محل الدراسة، هذا من خلال تصميم نموذج له؛

ولإجابة على إشكالية البحث واختبار الفرضيتان قدمنا البحث في فصلين رئيسيين، ومن خلال هذه الخاتمة، سنعرض نتائج البحث وتوصياته، ثم تقديم آفاهه كما يلي:

1- نتائج البحث واختبار فرضياته:

أولاً: الجانب النظري

من خلال ما يتم عرضه في الجانب النظري خلصنا إلى التعرف على نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ومراحل تصميمه، آلية عمله والتي نذكر بها فيما يلي:

- تعريف نظام (ABC): هو نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ومن ثم تحميلها للمنتج النهائي، هذا من خلال تخصيص الموارد على الأنشطة ثم تخصيص تكلفتها وفقاً لمعدل الاستفادة من الأنشطة؛
- خطوات تصميم نظام (ABC): تتم من خلال ما يلي:
 - تحديد الأنشطة داخل المؤسسة؛
 - تحديد تكلفة كل الأنشطة؛
 - استخلاص مسببات التكلفة؛
 - تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات.

وعليه من خلال تناول الجانب النظري من الدراسة فقد تم إثبات صحة الفرضية المقترحة لهذا الجانب والتي افترضنا فيها أنه "يمكن تطبيق نظام (ABC) بتتبع مراحل تصميمه".

ثانياً: الجانب التطبيقي

بعد دراستنا لهذا البحث توصلنا من الدراسة التطبيقية ما يلي:

- أن طريقة الأقسام المتجانسة تعد أحد الطرق التقليدية المضللة لتوزيع التكاليف غير المباشرة للمنتجات؛
- أن نظام (ABC) يمكن المؤسسة من فهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسببات التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل مما كان عليه في طريقة الأقسام المتجانسة، وأنه ينتج عن تطبيق نظام (ABC) تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة بدقة وبشكل أوضح يمكن من تتبعها بسهولة؛
- إن تطبيق نظام (ABC) أثبت فعاليته، إذ ساهم في إعطاء معدل الربحية الحقيقي لمنتجات المؤسسة محل الدراسة، هذا من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة الحقيقية للمنتجات، وبالتالي يساهم في تحسين ربحية المؤسسة عندما يتم الاعتماد عليه في حساب التكاليف.

خاتمة ومقترحات

وعليه فإنه من خلال النتائج المتوصل إليها بعد دراستنا التطبيقية فقد تم اختبار صحة الفرضية الثانية والمخصصة لهذا الجانب، حيث تم إثبات صحتها والتي افترضنا فيها أنه " يختلف أثر تطبيق نظام (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة على ربحية منتجات المؤسسة".

مقترحات:

من خلال الدراسة التي قمنا بها نقدم بعض المقترحات تفيد المؤسسات الاقتصادية في تحقيق أهدافها ونذكرها فيما يلي:

- على المؤسسات الاقتصادية الاهتمام بحاسبة التكاليف، وإنشاء مصلحة خاصة بذلك؛
- انتهاج خطة إدارية هادفة من خلال استخدام أحدث طرق حساب التكاليف، لتسيير تكاليفها وترشيد قراراتها؛
- محاولة تطبيق نظام (ABC) واستخدامه بدل الطرق التقليدية في المحاسبة التحليلية.

2- آفاق الدراسة:

- عالج هذا البحث إشكالية "ما أثر تطبيق نظام (ABC) على ربحية مركز الزيت بنفطال -تقرت- " سنة 2013، وقد حاولنا الإجابة عن الإشكالية المطروحة من خلال تصميم نموذج لنظام (ABC)، وقد تبين من خلال الدراسة أن تطبيق نظام (ABC) يؤدي إلى تحسين ربحية المؤسسة الاقتصادية.
- إضافة إلى ما سبق نقترح بعض من آفاق الدراسة والتي تستحق البحث:
- محاولة تطبيق نظام (ABC) في القطاع الخاص وتحليل النتائج المترتبة عنه؛
 - محاولة تطبيق نظام (ABC) خلال فترة وتبع أثره على ربحية المؤسسة الاقتصادية؛

قائمة المراجع

والمصادر

أولاً: المراجع باللغة العربية

الكتب :

1- أحمد حسن ظاهر، "المحاسبة الإدارية"، دار وائل للنشر، الطبعة الثامنة، الأردن، 2008.

2- ثناء علي القباني، "إدارة التكلفة وتحليل الربحية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010.

الأطروحات والمذكرات:

3- أشرف عزمي مسعود أبو المغلي، "أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم

الربحية"، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة عمان، رسالة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.

4- درويش أسماء، "نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وأهميته في مراقبة التسيير في

المستشفيات"، دراسة مقارنة للقطاع العام والخاص بتقريت، مذكرة ماستر في العلوم المالية، جامعة ورقلة، 2011.

5- حنان غيلاني، "دراسة العوامل المتحكممة في تحقيق الربحية باستخدام الأرصد الوسيطة للتسيير وفقاً للنظام

المحاسبي المالي"، حالة شركة الاسمنت عين التوتة وحدة تقريت، ما بين 2006-2010، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، ورقلة، 2011.

6- محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار"، دراسة حالة

SODIMMA .PH، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، ورقلة، 2006.

7- عبد العزيز الرومي، "أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب قياس

وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت"، رسالة استكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

8- عمر هديب محمد، "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته

بالأداء المالي - تطبيق ونموذج مقترح للقياس -، أطروحة استكمال متطلبات منح درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان- الأردن، 2009.

9- جلال جري، "محاولة تطبيق طريقة التكاليف المستندة للنشاط (ABC)" دراسة حالة سوناطراك، مذكرة

لاستكمال نيل شهادة ماستر، في العلوم المالية والمحاسبية، ورقلة، 2011.

الملتقيات والدوريات:

10- سالم عبد الله حلس، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، مقال

بمجلة الجامعة الإسلامية، فلسطين، المجلد 15، العدد 01، 2007.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- 11- El Aoufir Houda et al., « **Sur l'application de la méthode ABC/ABM au calcul des coûts de la maintenance** », Revue française de gestion, n° 152. 2004/5
- 12- Louis Dubrulle et Didier Jourdain, « **Comptabilité Analytique De Gestion** », 5^{eme} édition, DONUD , Parise, 2007.
- 13- Wen-Hsien Tsai, « **Activity –Based costing Model for joent products** », China, Computers ind. Engng, Vol. 31, n°. 3/4, 1996 .