

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية



كلية: علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم تجارية

العنوان:

نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة و أثره على ربحية المؤسسة
- دراسة حالة للمؤسسة ALFAPIPE - غرداية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الليسانس في تخصص مالية ومحاسبة

المشرف:

د. بن سانية عبد الرحمن

إعداد الطالبين:

بوزيد صونية

ابن مجفاية أبو بكر الصديق

السنة الجامعية: 2014/2013

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَقُلْ رَبِّي زُنُنِي عِلْمًا

صدق الله العظيم

الأهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك.. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب

الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين.. سيدنا محمد صلى الله عليه

وسلم

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار .. أرجو

من الله أن يمد في عمرك لترى ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك بنجوم أهتدي بها اليوم وفي

الغد وإلى الأبد.. والدي العزيز

إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني.. إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان

دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب أُمي الحبيبة

إلى من بها أكبر وعليه أعتمد .. إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي.. إلى من بوجودها أكتسب قوة ومحبة لا حدود

لها.. إلى من عرفت معها معنى الحياة أختي

إلى أخي ورفيق دربي وهذه الحياة بدونك لاشيء معك أكون أنا وبدونك أكون مثل أي شيء .. في نهاية

مشواري أريد أن أشكر على مواقفك النبيلة إلى من تطلعت لنجاحي بنظرات الأمل أخي

إلى الأخت التي لم تلدها أُمي.. إلى من تحلت بالإحسان وتميزت بالوفاء والعطاء إلى يبايع الصدق الصافي إلى من

معها سعدت، وبرفقتها في دروب الحياة الحلوة والحزينة إلى من كانت معي على طريق النجاح والخير صديقتي

صونية

الاهداء

إليك يا من انرتي دربي وسهرتي الليالي من اجل راحتي وتربيتي أنتي مثال على الصبر والعطاء أمي الحبيبة يا
من حرصت دوما على تعليمي وسعادتي.....

إلى أبي الغالي والعزيز الذي أجهد واجتهد وصبر على تعليمي وتشجيعي.....

إليكم اهدي هذا العمل ثمرة تضحيتكما من أجلى إلى إخواني الأعزاء.....

اهدي إلى كل قريب إلى رفقاء الدرب وزملاء الدراسة التي جمعتني بهم احلي الأيام خلال مشواري الدراسي
إلى كل من قدم لي يد العون في انجاز هذه المذكرة إلى كل هؤلاء اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.....

أبو بكر الصديق

شكر و عرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن اهتدى بهداه إلى يوم الدين

أما بعد:

بداية أحمد الله سبحانه وتعالى أن وفقني لإكمال هذه العمل الذي أسأله أن ينفعني به في ديني ودنياي، وأن ينفع به أمتي لما فيه الخير.

وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه و سلم " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " فإننا نتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف الدكتور بن سانية عبد الرحمن، الذي قدم لي النصح والتوجيه والمتابعة حتى خرج هذا البحث إلى النور.

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل عمال شركة الأنابيب **ALFA PIPE** الذين أحسنوا استقبالنا وقدموا لنا يد العون.

ونتوجه بالشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل وكل من أمدنا بالدعم المعنوي وكان له يد في مساعدتنا.

ولا ننسى أن نقدم كلمة شكر و عرفان إلى كل أساتذة معهد علوم اقتصادية والتسيير وعلوم التجارية.

وشكر خاص إلى أوليائنا على دعمهم وأصدقائنا

ملخص البحث

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، من حيث التعريف الشامل لهذا النوع من أنظمة إدارة التكلفة وخطوات تطبيقه، ومدى إمكانية تطبيقه على المؤسسة الوطنية للأنايب ALFA PIPE، وتحديد مدى تأثيره على دقة وموضوعية قياس التكاليف، واتخاذ القرارات الإدارية، والرقابة على الموارد المتاحة.

ولتحقيق هذه الأهداف قاما الطالب بوصف وتحليل استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة، وبيان العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وربحية المؤسسة، حيث تم استخدام استبيان للمجتمع عينة الدراسة المتكون من المسيرين لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة.

وقد اعتمدنا على نوعين من المناهج الإحصائية: المنهج الإحصائي الوصفي، ومنهج دراسة الحالة، وقد توصل الطالب إلى نتيجة بأن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يعتبر مدخلا متكاملًا في تتبع التكاليف خاصة التكاليف غير المباشرة، بالإضافة إلى اعتباره كأداة تسييرية لما يوفره من معلومات تساعد الإدارة بالقيام بوظائفها، والمؤسسات الجزائرية بصفة عامة يجب عليها الاستثمار في الأنظمة الحديثة وعدم خوض تجربة الأنظمة التقليدية.

الكلمات المفتاح : نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، التكاليف غير مباشرة، الأنظمة الحديثة.

ABSTRACT

The aim of this study is to know about the system of spending counts which is based on activities.

Globally, it is the possibility of using the system in national companies as ALFA PIPE and to define its accuracy and objectivity of measuring the spending and to take administrative decision as well as controlling the possible resources.

To achieve these purposes, the student described and detailed the counting spending system based on different activities with the relation to the company's gains.

The student conducted a survey about the subject depending on statistical systems.

As a conclusion, the survey showed that a following country spending system is in place for in direct spending on hand and it is considered as a management tool on the other hand because it includes different information which can help the Algerian companies in doing its duties.

So they should invest in modern systems which are more practical than the old one.

| قائمة المحتويات | |
|-----------------|---|
| الصفحة | الموضوع |
| | الملخص |
| ا | المقدمة |
| ب | مشكلة البحث |
| ج | الفرضيات |
| ج | أسباب اختيار الموضوع |
| د | أهداف البحث وأهميته |
| هـ | حدود الدراسة |
| هـ | منهج البحث والأدوات المستخدمة |
| هـ | صعوبة البحث |
| 7 | الفصل الأول: الإطار النظري لدراسة ودراسات سابقة |
| 7 | مقدمة الفصل |
| 8 | المبحث الأول: مدخل لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة |
| 8 | تطور وماهية محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة |
| 8 | الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير مباشرة |
| 8 | طبيعة التكاليف غير مباشرة |

| | |
|----|---|
| 9 | توزيع وتحميل التكاليف غير مباشرة |
| 12 | تطور نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة |
| 14 | ماهية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة |
| 14 | مفهوم النظام |
| 15 | مفهوم نظام محاسبة التكاليف |
| 15 | مفهوم المحاسبة |
| 15 | مفهوم التكلفة |
| 16 | مفهوم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة |
| 18 | أهداف وأهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة |
| 18 | أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة |
| 19 | أهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة |
| 20 | مقومات ومزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة |
| 20 | مقومات نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة |
| 24 | مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة |
| 27 | المبحث الثاني: دراسات سابقة |
| 27 | عرض الدراسات السابقة |
| 35 | التعليق عام على الدراسات السابقة |
| 37 | خاتمة الفصل |

| | |
|----|--|
| 38 | الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة و تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وأثره على المؤسسة |
| 38 | مقدمة الفصل |
| 39 | المبحث الأول: تقديم عام لشركة ALFA PIPE |
| 39 | عرض عام لشركة وهيكلها التنظيمي |
| 40 | التعريف بالشركة الأم وفروعها |
| 40 | نشأة الشركة الأم |
| 41 | نشآت وحدة غرداية |
| 42 | هيكلها التنظيمي |
| 45 | مهام ووظائف الشركة وتشخيص مهام مديريات الشركة |
| 45 | مهام ووظائف الشركة |
| 45 | مهام الشركة |
| 45 | وظائف الشركة |
| 46 | تشخيص مهام مديريات الشركة ALFA PIPE |
| 49 | المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف وأثره على ربحية الشركة |
| 49 | تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركة |
| 49 | الطريقة والأدوات |
| 49 | أدوات الدراسة |
| 50 | تحضير الاستبيان |
| 51 | مجتمع الدراسة وحدودها |

| | |
|----|--|
| 52 | عينة الدراسة |
| 53 | المعالجة الإحصائية |
| 54 | خصائص عينة الدراسة |
| 59 | تحليل النتائج |
| 59 | اختبار ثبات وصدق أسئلة الاستبيان |
| 60 | الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاوَر الاستبيان |
| 66 | الاستنتاجات والاقتراحات |
| 69 | خاتمة الفصل |
| 70 | الخاتمة العامة |
| 73 | المراجع |

قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|--------|--|---------------|
| 52 | عدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة | 01 |
| 53 | درجة أهمية بنود الاستثمار | 02 |
| 53 | مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي | 03 |
| 54 | توزيع أفراد العينة حسب الجنس | 04 |
| 55 | توزيع أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية | 05 |
| 57 | توزيع أفراد العينة حسب خبرتهم | 06 |
| 58 | توزيع العينة حسب المستوى التعليمي | 07 |
| 60 | نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبيان | 08 |
| 61 | نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من وجهة نظر المسيرين | 09 |
| 63 | صعوبات ومعوقات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة | 10 |
| 65 | العلاقة بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وربحية المؤسسة | 11 |

قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|---|-----------|
| 18 | أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة | 01 |
| 26 | الميزة الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية | 02 |
| 40 | الشركة الأم وفروعها | 03 |
| 44 | الهيكل التنظيمي لمؤسسة ALFA PIPE | 04 |
| 55 | نسبة أفراد العينة حسب الجنس | 05 |
| 56 | نسبة أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية | 06 |
| 57 | نسبة أفراد العينة حسب الخبرة | 07 |
| 59 | نسب عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي | 08 |

قائمة الملحق

| رقم الملحق | عنوان الملحق |
|------------|--|
| 01 | استمارة الاستبيان |
| 02 | خصائص العينة حسب برنامج SPSS |
| 03 | اختيار ثبات وصدق عبارات الاستبيان حسب برنامج SPSS |
| 04 | المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الاستبيان حسب برنامج SPSS |

الفهرس

العنوان..... الصفحة

الإهداء.....

شكر وعرفان.....

الملخص.....

I..... قائمة المحتويات .

II..... قائمة الجداول.

III..... قائمة الأشكال.

IV..... قائمة الملاحق.

V..... الفهرس.

أ..... المقدمة العامة.

الفصل الأول: الإطار النظري لدراسة ودراسات سابقة

7..... مقدمة الفصل.

8..... المبحث الأول: مدخل لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

8..... المطلب الأول: تطور وماهية محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

18..... المطلب الثاني: أهداف وأهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

20..... المطلب الثالث: مقومات ومزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

27..... المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

| | |
|--|----|
| المطلب الأول: عرض أهم الدراسات السابقة | 27 |
| مطلب الثاني: تعليق عام على الدراسات السابقة..... | 35 |
| خاتمة الفصل..... | 37 |
| الفصل الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وأثره على ربحية مؤسسة ALFA PIPE | |
| مقدمة الفصل..... | 38 |
| المبحث الأول: تقديم عام لشركة ALFA PIPE | 39 |
| المطلب الأول: عرض عام للشركة وهيكلها التنظيمي | 39 |
| المطلب الثاني: مهام ووظائف الشركة وتشخيص مهام مديريات الشركة..... | 45 |
| المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف وأثره على ربحية المؤسسة. | 49 |
| المطلب الأول: الطريقة والأدوات. | 49 |
| المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة..... | 59 |
| خاتمة الفصل..... | 69 |
| الخاتمة العامة..... | 70 |
| قائمة المراجع..... | 73 |
| الملاحق..... | |

مقدمة

اهتمت الشركات الصناعية بدراسة الأسواق، وتطوير أساليب الإنتاج في محاولة لخفض تكلفة المنتج دون التأثير على جودته، وسخرت الأموال والجهود في مجال الأبحاث من أجل إدخال التحسينات على المنتجات، وخفض كلفتها لزيادة الربحية، ورفع القدرة التنافسية.

ونتيجة للتطور السريع في نطاق التجارة والصناعة، اهتمت الإدارات بتوفير نظام محاسبي جيد، يمدّها بمعلومات ذات دقة عالية، لتحقيق مستوى عالٍ لنظام المعلومات لديها لتساعدها في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء، كما استمرت في البحث عن وسائل وطرق توفر لها معلومات أكثر دقة، تساعدها في صنع القرار وتحقيق أهدافها المنشودة.

من البديهي أنه لا يمكن أن تعيش المنشآت بدون وجود التكلفة، فوجودها هو دليل قطعي على وجود المنشأة وهذه التكاليف تعرف بالتكاليف الثابتة والتي لا بد للمنشأة من تحملها سواء أنتجت أم لم تنتج، فإذا أنتجت الشركة لا بد أن تتحمل تكاليف أخرى إضافية تعرف بالتكاليف المتغيرة المرتبطة بالمنتج و ذات العلاقة الطردية معه بشكل إجمالي، ولكن لكي تقوم الوحدات الإنتاجية بالمنشأة بأعمالها الأساسية من إنتاج للسلع أو للخدمات فإنها بحاجة إلى خدمات الوحدات الخدمية بالمنشأة والتي لها جزء من التكاليف الثابتة للمنشأة و التكاليف المتغيرة المرتبطة بطبيعة الخدمة التي تؤديها للأقسام الإنتاجية أو الخدمية الأخرى بالمنشأة ولذلك كان لابد من توزيع التكاليف أو تخصيص وتحميل التكاليف الخاصة بالوحدات الخدمية بالمنشأة على الوحدات الإنتاجية فيها من أجل معرفة نتيجة أعمال كل وحدة من وحدات المنشأة.

وفي ضوء هذا التطور والعوامل السابقة كان لا بد من ظهور نظام جديد للتكاليف بحيث يلي الكثير من الاحتياجات للوحدات الاقتصادية، يوفر طريقة ملائمة لقياس تكاليف الخدمات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً

عن تكلفة الخدمة وحجم الموارد التي استنفذت في إنتاجها، مع إمكانية الحصول على المعلومات لمقابلة احتياجات الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة، بالإضافة إلى توفير أساليب رقابية جديدة تستخدم في الحفاظ على موارد المؤسسة والرقابة عليها.

ونظراً لتلك الاحتياجات المتزايدة لكمية ونوعية معلومات التكاليف، قدم كوبر وكابلان نظام التكاليف المبني على الأنشطة **Activity Based Costing (ABC)** كأداة حديثة من أدوات المحاسبة الإدارية، والذي تم استخدامه للتغلب على القصور في نظم التكلفة التقليدية. وهو نظام يعمل على تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكاليف من خلال اعتبار الأنشطة هي التي تسبب التكاليف بدلا من الاعتماد على حجم الإنتاج لتخصيص التكاليف، ويعمل النظام على تجميع عناصر التكاليف في مجموعات تكلفة متجانسة وتحديد مسببات التكاليف الفعلية الملائمة لكل منها بهدف العمل على التخصيص السليم للتكاليف، حيث يساهم نظام التكاليف المبني على الأنشطة في توفير بيانات عن الأنشطة والعمليات التي تقوم بها المنشأة، بحيث يمكن الوقوف على تكلفة تصميم الأنشطة، وتكلفة الأنشطة الإدارية، وتكلفة الخدمات الجديدة، فهو أحد نظم المعلومات التي تساعد الإدارة في صنع القرارات الإدارية الرشيدة.

كما يعمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة على زيادة فعالية الرقابة على الموارد المتاحة عن طريق التركيز على الأنشطة كأساس للرقابة والمحاسبة بدلا من التركيز على التكاليف ذاتها، وذلك على اعتبار أن الأنشطة هي التي تستنفذ موارد المنشأة وتسبب حدوث التكلفة، بمعنى التركيز على السبب وليس النتيجة. ثم ربط الأنشطة بالوحدات الإدارية لتقييم أداء المسؤولين عنها.

مشكلة البحث:

من خلال ما تقدم تكمن إشكالية البحث في:

كيف يؤثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على ربحية المؤسسة الاقتصادية؟

ولتوضيح الإشكالية الرئيسية للموضوع لا بد من طرح التساؤلات الفرعية:

1. ما المقصود بنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة؟
2. ماهي مقومات ووظائف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة؟
3. هل تتوفر مؤسسة **ALFA PIPE** على المتطلبات الفنية والجرائية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة؟ وكيف يؤثر ذلك على ربحيتها؟

الفرضيات:

تدفعنا هذه التساؤلات إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها أو نفيها في نهاية البحث والتي تكون كالآتي:

1. نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة نظام جديد غير معروف لدى المسيرين مما يدفعهم إلى ترك استخدامه بدلا عن النظام المحاسبة التقليدية.
2. للنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة صعوبات ومعوقات جوهرية مقارنة مع نظام المحاسبة التقليدي.
3. يؤثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ايجابيا على ربحية المؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

هناك أسباب عديدة وراء اختيار الموضوع:

- الاهتمام بالجانب المحاسبي بحكم التخصص.
- الميول الشخصية لهذا الموضوع للشعور بقيمته وأهميته ومحاولة الاستفادة منه مستقبلاً وخاصة في الحياة المهنية.
- السعي إلى توسيع الرصيد المعرفي في مجال محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

أهداف البحث وأهميته:

تتبع أهداف الدراسة من خلال محاولة الإجابة عن الإشكالية المطروحة انطلاقاً من الفرضيات الأولية المذكورة سابقاً وأهم هذه الأهداف:

1. معرفة مدى أهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة وأثر تطبيقه على ربحية المؤسسة.
2. سعي الباحث في توسيع رصيده الفكري في مجال نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.
3. أخذ نظرة حول تطلعات المؤسسات الجزائرية لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

تبرز أهمية الدراسة في النقاط التالية:

1. إعطاء صورة حول طبيعة سير نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.
2. محاولة وضع بيئة سليمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، ومعرفة أثره على المؤسسة محل الدراسة.

حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمنية:

1. الحدود المكانية: تمت الدراسة التطبيقية في مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز ALFAPIPE غرداية

باعتبارها أحد المؤسسات الاقتصادية ذات الأهمية الكبيرة.

2. الحدود الزمنية: تم إجراء الدراسة في الفترة من 2013-2014

منهج البحث والأدوات المستخدمة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي ومنهج دراسة الحالة

أما فيما يخص الوسائل والأدوات المستخدمة في الفصل الأول فإننا قد استعنا بمجموعة من الكتب العربية، بالإضافة إلى أبحاث ودراسات عربية محكمة ومتخصصة في مجال محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، مع الاستعانة بشبكة الانترنت. أما فيما يخص الفصل الثاني فقد اعتمدنا في دراستنا على الاستبيان.

صعوبات البحث:

تتلخص صعوبات البحث في:

- قلة المراجع العربية الخاصة بالموضوع وعدم توفر المرجع الحديثة.

- ضيق المدة الزمني المخصص للدراسة.

- عدم اطلاع المسيرين في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

خطة البحث:

للإجابة على إشكالية البحث وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة، فقد تم تقسيم البحث إلى مقدمة فصلين وخاتمة ولكل فصل تمهيد وخلاصة، حيث تضمنت المقدمة العناصر المنهجية الذي يفترض أن تحتويها كل مقدمة بحث علمي سواء فيما يتعلق بالإشكالية، الفرضيات، أسباب اختيار الموضوع، صعوبات البحث، منهج البحث.

احتوى الفصل الأول على الإطار النظري لدراسة ودراسات سابقة على مبحثين، يتعلق الأول بمدخل لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ويختص الثاني بدراسات السابقة، أما الفصل الثاني خصص في إسقاط الدراسة على المؤسسة الوطنية للأنايب من خلال مبحثين، ففي المبحث الأول يتم تقديم المؤسسة ALFA وPIPE وكذا عرض هيكلها التنظيمي وتشخيص مهامها ووظائفها، أما المبحث الثاني سيتم التطرق إلى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة.

مقدمة الفصل

يعتبر مشروعاً تجميعياً لعنصري رأس المال والعمل حيث يوفر رأس المال بتوفير وسائل الإنتاج وآلات ومعدات وغيرها، بالإضافة إلى توفير مواد الخام ومستلزمات الإنتاج، وتضافر هذه العناصر معاً مع العنصر البشري العمل تكون عوامل الإنتاج قد توفرت لإنتاج السلع والخدمات.

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: مدخل لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

ويتضمن هذا المبحث ثلاث مطالب حيث نتناول في المطلب الأول تطور وماهية محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، أما في المطلب الثاني أهداف وأهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، والمطلب الأخير يأخذ مقومات ومزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

المبحث الثاني: دراسات سابقة

حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى المطلب الأول الذي يأخذ عرضاً للدراسات السابقة، أما المطلب الثاني فهو يتناول تعليقاً على الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

المبحث الأول: مدخل لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

نظرا للأهمية الكبيرة لنظام المحاسبة داخل المؤسسة وما يقدمه من مساعدات كبيرة من ناحية الرقابة والمتابعة وتقليل الوقت والتكلفة، رأينا أن نوضح الإطار العام لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، وذلك لدراسة بعض المفاهيم الأساسية.

المطلب الأول: تطور وماهية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

أولاً: الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة

يتعين في البداية التطرق إلى النظم التقليدية التي كان المعمول بها في معالجة التكاليف غير المباشرة، وذلك بالتحديد على طبيعة التكاليف غير المباشرة من حيث تقسيمها، ثم استعراض أهم الطرق التقليدية المستخدمة في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة.

1. طبيعة التكاليف غير المباشرة: ترتبط التكاليف بوحدات الإنتاج إما بشكل مباشر أو غير مباشر، فعناصر التكلفة مثل المواد الأولية والأجور فهي ترتبط في الغالب بتكاليف مباشرة بوحد الإنتاج النهائي، أما التكاليف غير المباشرة فهي التي لا يمكن ربطها بشكل مباشر بوحد الإنتاج مثل المواد غير المباشرة ، ويمكن تقسيم التكاليف غير المباشرة إلى مايلي: (1)

(1): أمين بن سعيد، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، رسالة ماجستير، الجزائر،

1-1 من ناحية طبيعة التكاليف غير مباشرة

- المواد غير مباشرة : هي التي يصعب ربطها وتخصيصها على وحدات الإنتاج النهائية وقد يكون السبب في أنها مواد لا تدخل في التركيبة النهائية للمنتجات مثل تكاليف أدوات الطاقة والوقود...الخ.
- الأجور غير مباشرة: تشمل أجور العمال الذين لا يعملون مباشرة على الإنتاج، مثل أجور المشرفين والملاحظين في المصنع وأجور مفتشي الإنتاج...الخ.
- التكاليف غير المباشرة الأخرى: تشمل كافة التكاليف غير المباشرة بخلاف المواد والأجور غير مباشرة مثل مصاريف الصيانة والإضاءة...الخ، و المصاريف المرتبطة بأقسام الخدمات مثل الأمن والحراسة والنقل...الخ.⁽¹⁾

1-2 من ناحية ارتباط التكاليف غير المباشرة بحجم الإنتاج

- مراكز تكاليف الإنتاج: تقوم على العمل بإنتاج منتجات نهائية ومن أجل ذلك تستخدم المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف غير مباشرة .
 - مراكز تكاليف الخدمات: تقدم العون والمساعدة إلى الأقسام الإنتاجية، لا تمر المنتجات من خلال هذه الأقسام لذلك يجب قبل تحميل التكاليف على المنتجات وتوزيع تكاليفها على الأقسام الإنتاجية.⁽²⁾
- 2 توزيع وتحميل التكاليف غير مباشرة: تعتبر هذه العملية جزءا من العماليات التي تقوم عليها نظرية التكاليف الكلية وذلك أن هذه النظرية كما تم توضيحه سابقا قائمة على توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة، فتوزيع الجزء الأول سهل لارتباطه مباشرة بالمنتجات، ولكن الإشكالية تقع على مستوى التكاليف غير المباشرة وذلك لعدم ارتباطها مباشرة بالمنتجات.⁽³⁾

(1): محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2004، الصفحة 212.

(2) : المرجع السابق، الصفحة 214، الصفحة 215.

(3): أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، الصفحة 76.

2-1 توزيع التكاليف غير مباشرة

قد تلجأ المؤسسات إلى استخدام أساس واحد لتوزيع التكاليف غير المباشرة، ذلك لتخفيض تكلفة إعداد بيانات وتقارير التكاليف، إلا أن ذلك يؤدي إلى عدم الدقة في تحميل التكاليف على وحدات الإنتاج مما يؤدي إلى الخطأ في حساب تكاليف المنتجات، ويجري توزيع التكاليف غير مباشرة وفق الإجراءات التالية:

■ **حصر وجمع التكاليف غير المباشرة:** ويتم ذلك في نهاية الفترة وذلك من خلال المستندات والوثائق الخاصة بها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج وتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير والقوائم المالية واحتساب التكاليف والرقابة عليها واتخاذ القرارات الإدارية، حيث يتم حصرها وضبطها في كشوفات تحليلية تمهيدا لتوزيع التكاليف على مراكز التكاليف ومن ثم تحميلها على المنتجات.⁽¹⁾

■ **تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة الإنتاجية والخدمية**

يتم بعد عملية تجميع وحصر التكاليف غير المباشرة، وتحليلها بهدف معرفة طبيعة كل منها وتحديد مراكز التكاليف التي استفادت منها، ويمكن تقسيم هذه التكاليف إلى قسمين أساسيين هما:⁽²⁾

❖ **قسم التكاليف المباشرة:** وتشمل التكاليف التي يمكن ربطها وتخصيصها على مركز محدد غيره سواء كان مركزا إنتاجيا أو خدميا، حيث لا توجد صعوبة في تحميل هذه العناصر من التكاليف مادامت تخصص مباشرة للمراكز المستفيدة.

❖ **قسم التكاليف المشتركة:** وهي التكاليف التي لا يمكن ربطها أو تخصيصها على مركز واحد، لأنها تتحقق لمنفعة عدد من مراكز التكاليف في أن واحد.

(1): أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، الصفحة 76.

(2): محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 219، الصفحة 220.

▪ توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج

إن أقسام الخدمات وجدت أساساً لخدمة الأقسام الإنتاجية ولتسهيل عملياتها، فالسعي إلى تحديد تكاليف الإنتاج يتطلب توزيع تكاليف أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج، هذا ما يستلزم التوصل لوسيلة يمكنها تحقيق توزيع عادل يتناسب مع درجة استفادة كل قسم إنتاجي من خدمات الأقسام الخدمية، حيث يوجد أربعة طرق لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج هي: (1)

✓ طريقة التوزيع الإجمالي.

✓ طريقة التوزيع الانفرادي.

✓ طريقة التوزيع التنازلي.

✓ طريقة التوزيع التبادلي.

2-2 تحميل التكاليف غير مباشرة

بعد أن يتم تحديد إجمالي التكاليف غير المباشرة لمختلف مراكز الإنتاج لابد من حساب معدل تحميل هذه التكاليف لكل المراكز وذلك حتى يتمكن من تحديد تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة في كل قسم إنتاج.

وبشكل عام فإن معادلة حساب معدل التحميل الأساسية هي: (2)

التكاليف غير مباشرة

معدل التحميل =

وحدات القياس

إن اختيار الأساس المعتمد في حساب معدل التحميل، يجب أن تتم وفق دراسة دقيقة تراعي عوامل متعددة منها:

(1) : أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، الصفحة 77.

(2) : نفس المرجع، الصفحة 82.

✓ علاقة السبب بالنتيجة.

✓ المنافع المحققة.

✓ عدالة التوزيع.

وأهم هذه الأسس:

- نسبة مئوية من تكلفة المواد: هي نسبة حقيقية أو مقدرة تستخرج بعملية قسمة

بمجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة أو الفعلية على تكلفة المواد المستخدمة فعلا أو المتوقع استخدامها، وبالرغم من سهولتها واستخدامها إلا أنها تتميز ببعض العيوب فهي تهمل عامل الزمن، بالإضافة أن المواد لا تصلح أن تكون كأساس للتوزيع ما لم تؤخذ في الحسبان العلاقة بين قيمتها وقيمة التكاليف غير المباشرة.

- نسبة مئوية من الأجور المباشرة: تحسب بقسمة التكاليف غير المباشرة على تكلفة أجور العمال المباشرة سواء المحققة أو الموقعة، تستخدم هذه الطريقة في الحياة العملية بشكل واسع باعتبارها لا تحتاج إلى بيانات أو معلومات إضافية وهذا لوجود بعض التشابه بين الأجور والتكاليف غير المباشرة.⁽¹⁾

- معدل الوحدات المنتجة: يحسب بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة على عدد الوحدات المنتجة، وينتشر استخدامها في حالات إنتاج سلعة واحدة فقط مثل بعض الصناعات القائمة على أساس نظم المراحل الإنتاجية ولكن في ظروف أخرى يمكن أن تعطي نتائج بعيدة عن الواقع.

تعتبر المعدلات السابقة أكثر استعمالاً، حيث توجد الكثير من معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة منها ساعات العمل المباشرة، ساعات دوران الآلات... الخ.

ثانياً: تطور نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة⁽²⁾

(1): محمود علي الجبالي وآخرون، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2000، الصفحة 117، الصفحة 123.

(2): أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، الصفحة 93، الصفحة 94.

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو نتيجة جهود العديد من المؤسسات والباحثين وذلك بغية تحسين نوعية معلومات محاسبة التكاليف، فقد تتبع **T.Johnson** أصول هذا النظام إلى أوائل الستينات، حيث كونت المؤسسة الأمريكية **General Electric** فريق من الباحثين والمرافقين لتطوير نموذج تحليل التكلفة لتحسين نوعية معلوماتها على التكاليف غير المباشرة والسيطرة عليها، حيث يعتقد **T.Johnson** أن النظام الموضوع آنذاك مستند على مفاهيم متشابهة لمفاهيم نظام التكاليف المبني على الأنشطة المستخدمة حالياً. كما بين أن فريق المحاسبين في المؤسسة قد استخدموا تعبير النشاط لوصف وتحليل العمل الذي يسبب التكاليف، وقد كانت هناك منذ عدة سنوات بعض المبادرات حيث كان الأكاديميون الألمان مثل **KILGER** قد اقترحوا أسس لتخصيص التكاليف غير المباشرة في الأقسام المساعدة، ويعتقد بعض هؤلاء الأكاديميون الألمان أنها المبادرة الأولى لتوضيح موجهاً التكلفة.

وعلى الرغم من أن أفكار نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يمكن أن يرجع لعدة عقود، فإن الشعبية الحالية والتشكيل المعاصر ظهر منذ استعماله وتطوره في بعض المؤسسات الصناعية والخدمية في الولايات المتحدة وأوروبا، ولكن الفضل الكبير يعود إلى كل من **Robert Kaplan** و **Robin Cooper** حيث قاما لأول مرة بتطبيق عملي لنظام تعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى المنتجات والخدمات ووصفها بالتخصيص في المؤسسة **Union Pacific Juhn Deer** وذلك في منتصف الثمانينيات.

ولقد كان أول ظهور لهذا النظام في الكتب العلمية من قبل **Robert Kaplan** عام **1987** حيث قام بنشر كتاب يسلط الضوء على حدود المحاسبة واعترافاً بالتناقض والتعسف من قواعد التوزيع التقليدية وتم وضع نهج جديد لحساب التكاليف يسمى بنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة. فقد كان هذا النظام الجديد في ذلك الوقت تريباقاً للعشوائية في خفض التكاليف التي سادت أواخر الثمانينيات والتسعينيات حيث أصبح تخفيض التكاليف هاجس المؤسسات في محاولة منها لتصبح أكثر قدرة على المنافسة.

لقد مر نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ليصبح على شكله التالي بثلاث مراحل هي:

المرحلة الأولى: إدارة النشاط

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي و المالي، وهدف إلى تحقيق مايلي:

- ✓ اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذا السلسلة، مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري.
- ✓ تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة

جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تفصيلها أو تقليلها من خلال:

- ✓ تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة .
- ✓ تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى .

المرحلة الثالثة: نظام التكاليف المبني على الأنشطة

ثالثا: ماهية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

1. مفهوم النظام:

مصطلح النظام هو مصطلح شائع الاستخدام في الحياة اليومية فهو يتردد كثيرا على أفواه الناس مهما كان

موقعهم في المجتمع ومهما كانت مهامهم.⁽¹⁾

يعرف النظام على أنه مجموعة من العناصر أو الأجزاء المترابطة التي تعمل بتنسيق وتفاعل تام، تحكمها علاقات

وآلية عمل معينة في نطاق محدد، لتحقيق غايات مشتركة وهدف عام

(1) : ثابت عبد الرحمن إدريس، نظم المعلومات الادارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية- مصر، 2005،

بواسطة قبول المدخلات ومعالجتها من خلال إجراء تحويلي منظم للمدخلات بهدف إنتاج المخرجات مع التغذية الراجعة والرقابة وتسمى هذه العملية ديناميكية النظام.

كما يعرفه كمال الدين مصطفى الدهراوي على أنه «إطار عام متكامل يحقق عدة أهداف، فهو يقوم بتنسيق الموارد اللازمة لتحويل المدخلات إلى مخرجات وهذه الموارد تتراوح من المواد إلى الآلات وعناصر الطاقة الإنتاجية وذلك حسب نوع النظام».

وإيضاً يعرفه على أنه مجموعة من الأجزاء التي ترتبط ببعضها مع البيئة المحيطة وهذه تعمل كمجموعة واحدة من أجل تحقيق أهداف النظام»⁽¹⁾

2. مفهوم نظام محاسبة التكاليف

– محاسبة: تعرف على أنها «علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكاليف الحصول عليها، ومن هنا استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة».⁽²⁾

– التكلفة: هي قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة ويتم قياس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها أو التعهد بدفعها مستقبلاً عند المبادلة.

ومن خلال ما سبق نُحصل على تعريف شامل لنظام محاسبة التكاليف

(1) : كمال الدين الدهراوي-سمير كامل محمد، نظام المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية الاسكندرية، سنة2002م،الصفحة5.

(2) : زهير إبراهيم الحدر- لؤي وديان، محاسبة التكاليف، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، طبعة1، سنة2010م، صفحة 13، الصفحة14.

- يعرف نظام محاسبة التكاليف على أنه «مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء».⁽¹⁾

- ويعرف أيضا أن نظام محاسبة التكاليف على أنه «طرق وأساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركاتها في ضوء مجموعة من القواعد والمبادئ المتعارف عليها للتسجيل والتبويب والتحليل والتحميل... إلخ، بهدف تقديم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد الإدارة على تحقيق أهداف القياس والرقابة».⁽²⁾

مفهوم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة :

لقد أفرزت التطورات الحديثة نظاماً جديداً في مجال قياس التكاليف عرف بنظام التكاليف المبني على الأنشطة، ويعد هذا النظام جزءاً من نظام الإدارة على أساس الأنشطة حيث يعتمد الأخير على المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف المبني على الأنشطة من أجل تحسين الأداء ودعم الميزة التنافسية .

يعرفه **Jan Emblemsvåg** على أنه وسيلة من وسائل محاسبة التكاليف، فهو نظام يعتمد على تمييز النشاطات التي تسبب التكاليف ويخصص تلك التكاليف إلى هذه الأنشطة وبعد ذلك يخصص تكلفة النشاط إلى المنتجات أو خدمات أو زبائن أو لأغراض تكلفة أخرى وفقاً لاستهلاكها تلك الأنشطة.⁽³⁾

(1) : محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 5.

(2) : المرجع السابق، الصفحة 17.

(3) : ماهر موسي درعام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، العدد الثاني، جوان 2007، الصفحة 689.

ولقد تم تعريفه بأنه «أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجموعات». (1)

كما عرف أحد الباحثين نظام التكاليف المبني على الأنشطة بأنه «عبارة عن نظام تحليلي يعمل على تحليل الأنشطة التي تمارسها المنشأة لإنجاز خدمة أو منتج معين موظفاً في ذلك تصنيف التكاليف غير المباشرة وتجميعها ضمن مجموعات تكلفة متجانسة داخلياً في الخصائص والصفات، ومن ثم يتم تحديد حجم الموارد التي يتم استهلاكها من قبل هذه الأنشطة وحساب تكلفة كل نشاط من هذه الأنشطة على حدة، وصولاً إلى تحميل هذه التكاليف على المنتجات أو الخدمات كل حسب الأنشطة المستخدمة لإنجازه مستخدماً في ذلك عدة أساليب للتحميل والاعتماد على موجهات تكلفة مناسبة». (2)

يمثل نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) نظاماً لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، بناءً على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية، والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدة، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف.

"ويعد نظام التكلفة حسب الأنشطة بمثابة مفهوم لمحاسبة التكاليف يقوم أساساً على الاعتبار القائل بأن المنتجات جميعها تحتاج إلى منشأة تؤدي مجموعة من الأنشطة، وأن هذه الأنشطة يترتب عليها تكلفة يجب أن تتحملها تلك المنظمة أو المنشأة. وتصمم أنظمة التكاليف حسب الأنشطة على أساس أن التكاليف التي يصعب

(1) : اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الأولى، دار حامد لنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2006، الصفحة 25.

(2) : أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مرجع سبق ذكره، الصفحة 95.

ربطها مباشرة بالمنتجات المحدثة لها، تحمل بداية على الأنشطة التي تسببت فيها تلك المنتجات، ثم يلي ذلك ضرورة

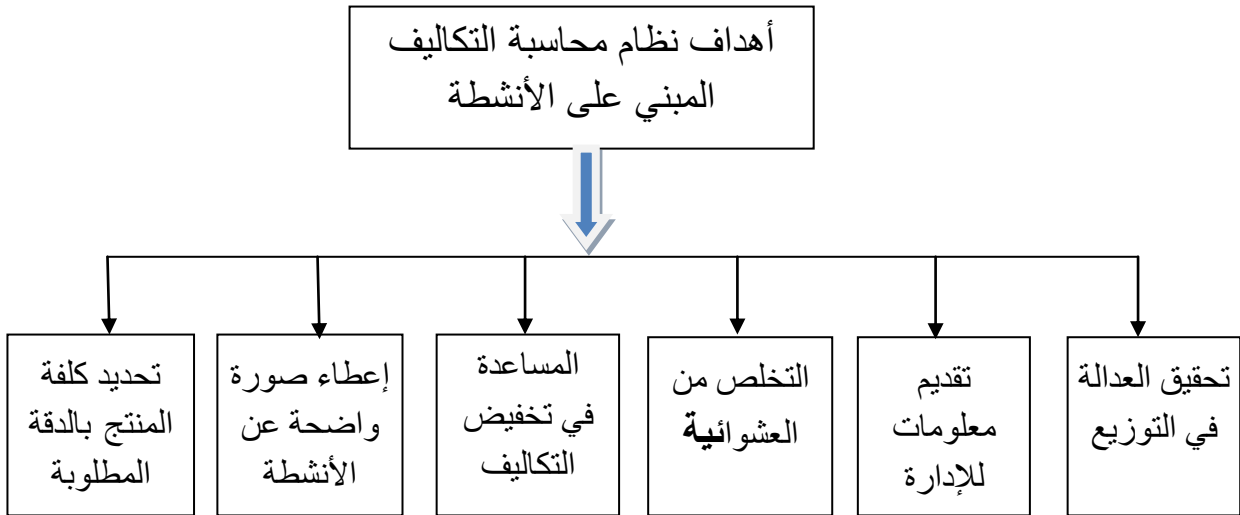
تخصيص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات تبعاً لدرجة استفادتها من تلك الأنشطة" (1)

المطلب الثاني: أهداف وأهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

أولاً: أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

يمكن تلخيص أهداف نظام محاسبة التكاليف في الشكل التالي:

الشكل رقم(1): أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:



المصدر: (عمر محمد هديب، الصفحة46)

كما أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة عمل على حل المشاكل التي تتعلق بتخصيص عناصر التكاليف غير مباشرة على مراكز التوزيع وقياس وتسعير جميع الموارد المستخدمة في الأنشطة الداعمة لإنتاج وتحميل التكاليف غير

(1) : أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسلامية غزة، سبتمبر2005، الصفحة48.

مباشرة في كل مركز إنتاجي على وحدات إنتاج، كذلك عمل على تحسين خدمات العملاء وتحقيق إرضاء المستهلك وتفعيل خدمة ما بعد البيع.

إضافة إلى ذلك فقد بين (DRUNY 1989) على أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يعتبر نظام شاملاً ومتكاملاً لأنه يعمل على توضيح ماهية عمل المؤسسة وتقسيمها إلى أنشطة وتوزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي تستهلك الموارد بعد تحديدها على أساس مجتمعات التكاليف (Cost pools)، وتكوين مصدر تكلفة مستقل لكل نشاط رئيسي مستقل أو لمجموعة من الأنشطة، كذلك تحديد مسببات الاستهلاك لكل نشاط للموارد وإعداد معدل تحميل لجميع تكلفة كل نشاط من الأنشطة المتماثلة، وتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات عن طريق مسبب تكلفة COST DRIVER لجميع تكلفة كل نشاط. (1)

ثانياً: أهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

يلعب نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة دوراً محورياً في تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات وتحسين مستوى أداء الأنشطة والعمليات، وخفض التكلفة، كما يساهم في التغلب على مشاكل النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف، ومن خلال ما يحققه هذا النظام من مزايا عديدة تمكن من الوصول إلى نتائج أفضل، حيث يتم تخصيص التكاليف على المنتجات والخدمات في ضوء علاقة السبب والنتيجة.

وتساعد آلية التخصيص المتبعة طبقاً لمسببات تكاليف مناسبة وملائمة على الثقة في مخرجات نظام التكاليف وتزيد من فعالية الاعتماد عليها خاصة في مجال اتخاذ القرارات على اختلاف أنواعها، وذلك بجانب أهمية هذه المخرجات في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

(1): عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في شركة الصناعية في الأردن، شهادة دكتوراه، عمان الأردن، 2009، الصفحة 46-

كما أن أهمية نظام (ABC) في الوصول إلى درجة عالية من الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، كما أنه قبل ذلك يقوم بترشيد تلك التكاليف مما يؤدي إلى سلامة بيانات التكلفة والتخصيص وقدرة أكبر على التحرك في مجال التسعير واكتساب ميزة التنافسية.

إن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من شأنه زيادة مقدرة المنشأة على تتبع ورقابة تكاليفها من خلال ربطها بأداء الأنشطة الأمر الذي يساعد على تلاقي أوجه الإسراف.⁽¹⁾

كما يعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أداة إستراتيجية هامة في تطور أداء المنشأة من خلال:⁽²⁾

➤ الحصول على فهم عميق لميكانيكية عمل المنشأة واقتصادياتها.

➤ استخدام هذا الفهم في وضع ممارسات إدارية فعالة.

➤ تحسين الخدمات المقدمة.

ولما كان تحليل التكلفة من منظور نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتعدى عناصر التكاليف التي تتم داخل نظام ما يعرف بالقيود المزدوج إلى إطار التقديرات والتنبؤات مع مراعاة ملاءمتها لفترة اتخاذ القرار فإنه يعمل على زيادة كفاءة عملية اتخاذ القرارات الإدارية.

(1) : صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير، 2007م، الصفحة 24.

(2) : عمر محمد هديب، مرجع سبق ذكره، الصفحة 49.

المطلب الثالث: مقومات ووظائف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

أولاً : مقومات نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على عدة عناصر كما يلي: (1)

1) الموارد: تمثل الموارد مدخلات الأنشطة، ولا يمكن بدونها أداء الأنشطة المختلفة، ومن الصعوبة تحليل وإدارة

الأنشطة بدون التعرف على المواد المستخدمة، وكذلك يصعب تحديد تكلفة النشاط إذا لم يتم التعرف على

تكلفة المدخلات من الموارد، وحتى يمكن إيجاد تكاليف استخدام مورد معين يجب العمل على تحديد

مدخلات المورد ثم اختيار وحدة مادية لقياس مدخلات الموارد ثم قياس استخدام الموارد في شكل وحدات

مادية وأخيراً العمل على تسعير هذه الوحدات.

2) الأنشطة: تعد الأنشطة محور نظام التكاليف المبني على الأنشطة، ويجب أن تحدد قبل تخصيص التكلفة،

ويمكن تعريف الأنشطة على أنها "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل

الذي يتم أدائه داخل المنشأة.

وقد عرف (Tatikonda & Tatikonada) الأنشطة على أنها > وحدة عمل يتم تأديتها داخل المنشأة

مثل معالجة الفواتير <. (2)

وتتضمن تكلفة النشاط كل الموارد اللازمة لأداء النشاط، ويتم التعبير عن هذه التكلفة بتحديد تكاليف

مدخلات النشاط من كل الموارد سواء كانت الموارد مباشرة توفرها المنشأة للأنشطة مثل المواد أو العاملين أو

كانت موارد هي في الأصل مخرجات أنشطة أخرى، ولتحديد إجمالي تكلفة النشاط يتم تتبع وحصر كل الموارد

اللازمة لأداء النشاط، بالإضافة إلى تجميع التكاليف التي يستفيد بها النشاط من الأنشطة الأخرى.

(1) : ماهر موسى درعام، مرجع سبق ذكره، الصفحة 697.

(2) : صلاح مجدي عدس ، مرجع سبق ذكره، الصفحة 25.

ويمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة مستويات هرمية عند تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو

الخدمات المقدمة وذلك كما يلي:

✓ **أنشطة على مستوى وحدة المنتج:** وهي الأنشطة التي يتم أداؤها عند إنتاج كل وحدة منتجة وبالتالي فهي

تختلف باختلاف عدد الوحدات المنتجة.

✓ **أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية:** وهي الأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من

دفعات الإنتاج وذلك بصرف النظر عن عدد وحدات الإنتاج الخاصة بكل دفعة، وبالتالي فإن تكلفة أداء تلك

الأنشطة لا ترتبط بعدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة إنتاجية.

✓ **أنشطة على مستوى المنتج:** وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم نوع معين من المنتجات بصرف النظر عن

عدد وحدات الإنتاج لذلك النوع أو عدد دفعاته.

✓ **أنشطة التسهيلات:** وهي أنشطة على مستوى المنشأة ككل وهي التي تمكن المنشأة من القيام بوظائفها

الكاملة.

ويساعد التسلسل الهرمي السابق المديرين على التفكير المنظم للعلاقة بين الأنشطة والموارد التي تستهلكها، بمعنى

أن المدير يحتاج إلى تمييز تكلفة الموارد التي تتم على مستوى وحدة المنتج عن تلك التكاليف المتعلقة بالموارد

لتشغيل دفعات من الإنتاج أو لتدعيم نوع معين من المنتجات أو الخدمات أو للمنشأة بصفة عامة

(1) **المخرجات:** تحتاج الإدارة إلى معرفة تكاليف مخرجاتها لخدمة القرارات الإدارية وترشيدها. وهو ما يعرف

بغرض أو وحدة حساب التكلفة، حيث ترغب الإدارة في تحديد تكلفتها بشكل منفصل والتي يمكن أن

تتمثل في سلعة أو خدمة أو عميل أو مشروع أو نشاط أو برنامج. ولا يتم اختيار أغراض أو وحدات

التكلفة لذاتها وإنما لخدمة اتخاذ القرارات الإدارية. وتعرف وحدة التكلفة بأنها وحدة قياس كمي للمنتج

أو الخدمة أو الوقت أو مزيج بينهما يتم على أساسها تحديد التكاليف، ويمكن أن تأخذ شكل أمر إنتاجي أو دفعة إنتاجية أو مجموعة منتج متشابه، وتتخذ وحدة التكلفة أساسا لقياس تكلفة المنتج أو الخدمة قياسا نقديا.

2) مسببات التكاليف: يتوقف نجاح نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مدى الدقة في تحديد مسببات التكاليف وذلك لكل نشاط. لأن الصفة المميزة لهذا النظام والتي تفضله على غيره من الأنظمة هي مستوى الدقة المتميز الذي تتصف به معلومات ومخرجات هذا النظام. ويعد مسبب التكلفة وسيلة للربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات وعليه فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.

- ويقوم مفهوم مسببات التكاليف على فروض أساسيه وهي:

- أن المنشأة تقوم بنشاط ما يمكن توصيفه وتحديد نوعيته وقياسه.
- أن التضحية المالية التي يتطلبها النشاط (تكلفة النشاط) تكون قابلة للقياس الكمي والنوعي وللتحديد الزماني والمكاني.
- أن مخرجات النشاط ذاته تكون قابلة للقياس أيضا.
- أن مخرجات النشاط تمثل العنصر المتحكم في حدوث تكلفة النشاط (التضحية المالية للنشاط)، فزيادة أو تخفيض حجم مخرجات النشاط (المسبب) تؤدي إلى زيادة أو تخفيض مدخلات النشاط (تكلفة العوامل المطلوبة للنشاط).

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

مسببات خاصة بالعمليات: وهي المسببات التي تركز على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، وهي تستخدم

إذا كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط.⁽¹⁾

مسببات خاصة بالفترة الزمنية: وهي مسببات تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لتأدية منتج

معين، وتستخدم في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي.

ثانياً: مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

يعمل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على توريد معلومات تتصف بالدقة عن كيفية استخدام

الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة، ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا التي تميز هذا النظام

عن غيره من الأنظمة وهي :

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام

الأنشطة هي أكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي.

- دقة أكبر في قياس موجّهات تكلفة النشاط، والذي يساعد المدراء في تحسين المنتج، وقيمة العمليات ،

وتصميم القرارات، ورقابة أفضل للتكلفة .⁽²⁾

- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص

فترات ماليه تاليه على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل

نظام التكاليف التقليدي.

(1): صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، مرجع سبق ذكره، الصفحة28،

الصفحة29.

(2) : أمير إبراهيم المسحال، مرجع سبق ذكره، الصفحة67.

- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة. كما يقدم أسلوباً مختلفاً لتخفيض التكاليف هو فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة به.
 - يوفر نظام (ABC) مجموعه من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس الوقت والجودة. كما يساعد هذا النظام في إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة.
 - يؤثر نظام (ABC) بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، حيث برهن هذا النظام على أن هناك كثيراً من التكاليف ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات، وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.
 - يعمل نظام (ABC) على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، حيث أنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما يمتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.⁽¹⁾
- وهناك مجموعة من المنافع التي يقدمها نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة وهي كالآتي:
- أ- يعد نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة أكثر دقة من الأنظمة التقليدية حيث يتجنب جعل كلفة المنتجات المنخفضة الحجم والمعقدة متدنية ورفع كلفة المنتجات البسيطة والعالية الحجم.
 - ب- يساعد نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة على الفهم والعمل وفق موجهات الكلفة للأنشطة عن طريق التركيز على هذه المجالات ضمن عمليات المشروع.

(1): أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية، رسالة ماجستير غير منشور، جامعة الشرق الأوسط لدراسات العليا، 2008م، الصفحة 33، الصفحة 34.

ج- يوفر نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة معلومات عن الأنشطة والموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة مما تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين العمليات بواسطة توفير معلومات أفضل للمساعدة في تحديد أي الأنشطة تتطلب عملاً أكثر.

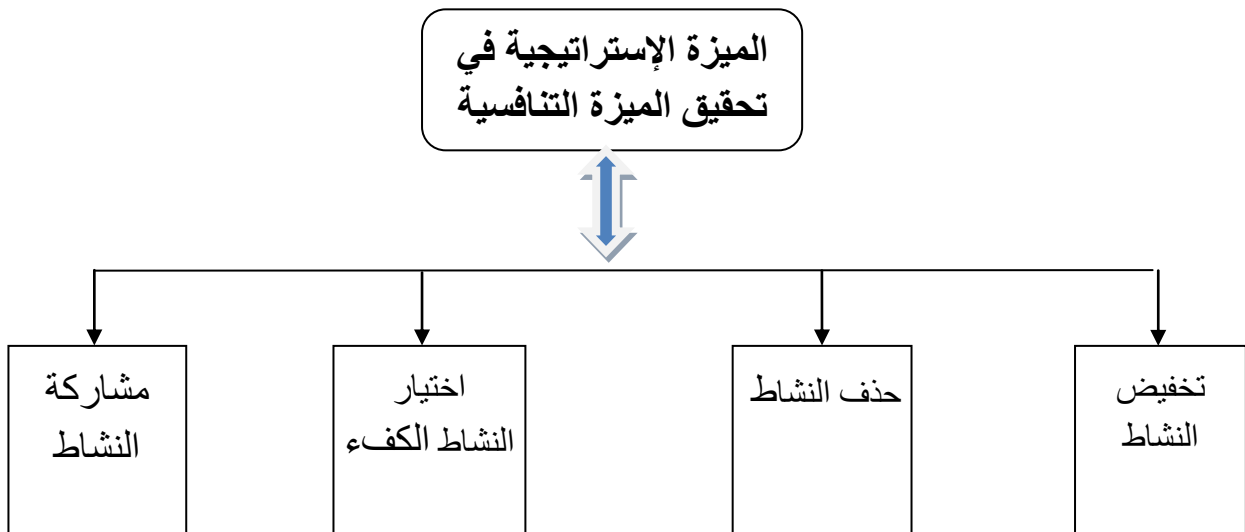
د- يساهم استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تحقيق ميزة إستراتيجية في قيادة الكلفة.

ولتحقيق الميزة الإستراتيجية هناك أربعة أساليب هي: (1)

- تحقيق النشاط من حيث تحقيق الوقت والجهد المطلوب لإنجاز هذا النشاط.
- حذف النشاط أي حذفه بشكل تام إذا كان غير فعال وغير ضروري.
- اختيار النشاط الكفاء وذلك من خلال البدائل المتوفرة من هذا النشاط.
- مشاركة النشاط بمعنى إجراء تغييرات تسمح بمشاركة الأنشطة بعضها مع البعض الآخر لإنتاج مجموعة من المنتجات ولتحقيق الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة.

ويمكن إيضاح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (0): الميزة الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية:



(1) : عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في شركة الصناعية في الأردن ، مرجع سبق ذكره، الصفحة 48-49.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت إلى جوانب مختلفة من موضوع نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة، وستتناول بعضاً من هذه الدراسات في مبحثنا هذا.

المطلب الأول: عرض أهم الدراسات السابقة

(1) (دراسة أمير إبراهيم المسحال 3 . . 0. /م/204 هـ) تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى

على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية، الجامعة الإسلامية بغزة : قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة. هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة بصفة نظام تكاليف جديد صمم لأعراض إتخاذ القرارات الإدارية والمختلفة ودعم التنافسية وتحسين الجهود المستمرة، ولتحقيق ذلك اتبع أمير إبراهيم في دراسته على أسلوبين هما:

❖ الأسلوب النظري الذي اعتمد فيه الحصول على المعلومات الثانوية.

❖ الأسلوب التطبيقي وتناول فيه تحليل كل من جمع البيانات الأولية من خلال إجراء المقابلات...،دراسة مسح

ميداني لواقع القطاع الصناعي حيث قام بدراسة واقع أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة.

وكان مجتمع دراسته في الشركات الكبيرة في قطاع غزة حيث تم اختيار الشركات التي يزيد رأس مالها عن مليون

دولار وعدد عماها . / أفراد كما اختار شركة الشرق الأوسط للصناعات الدوائية بقطاع غزة لتطبيق الدراسة

حيث شمل جميع العاملين.

وقد حصلت الدراسة على النتائج التالية:

- ✓ إن الشركات الفلسطينية تفتقر إلى وجود نظام التكاليف يساعدها على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها كذلك فإن معظمها تعتمد على أسعار المنافسة عند عملية التسعير.
- ✓ لا يوجد نظام تحميل دقيق للأجور المباشرة في شركة الشرق الأوسط ولا يوجد في الشركة نظام يستطيع أن يبين رقم العامل، طبيعة العمل، القسم الإنتاجي الذي يعمل به ورقم تشغيله، وعدد ساعات.
- ✓ لم توضح الشركة قيمة العينات التي يتم توزيعها، كما أنها لا تميز ما بين المنتجات التي تنتج للسوق المحلي عن تلك التي تنتج بهدف التوزيع كعينات، وبالتالي هناك أعباء إضافية وهدر التكلفة من خلال عدم التفرقة بين المنتجين (العينة، السوق) وهذا بدوره يؤدي إلى قرارات غير سليمة.
- ✓ إن إدارات الشركات الصناعية الفلسطينية ليس لديها المعرفة بنظام التكاليف المبني على الأنشطة، وكذلك عدم وجود جهات تعمل على تعريف إدارات هذه الشركات وموظفيها بهذا النظام وأهميته لذلك تواجه صعوبات في تطبيق النظام.
- وأخيراً أوصى الباحث بالاهتمام بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركات الصناعية الفلسطينية، وإعادة هيكلة نظم التكاليف في الشركات الصناعية والتحول السريع إلى مدخل الأنشطة إذا توافرت الظروف المناسبة لذلك، إذ ثبت أن هذا النظام يعيد تخصيص التكاليف بدقة مما يؤثر على قدرة الشركة التنافسية، و على الشركات الصناعية الفلسطينية وكمدخل لتطبيق نظام ABC أن تعمل على التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة، ومن ثم العمل على تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر العميل.

(2) - (دراسة خليل إبراهيم عبد الله شقفة 5 . 0. م/206 هـ) نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف

المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي:

قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، وذلك في سبيل علاج الإشكالية الرئيسية التالية:

- ما مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي؟

وكانت فرضيات الدراسة كما يلي:

- يؤدي تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي إلى تعزيز دور الرقابة على التكاليف غير المباشرة مقارنة بنظام التكاليف المستخدم.

- يوجد معوقات جوهرية تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي.

- يؤدي تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق.

استهدفت هذه الدراسة بصورة رئيسية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي وهذا باستخدام نموذج "COOPER" ضمن مرحلتين :

< System Cooper >; <Two-Stages Activity Based Costing > على قسم تخنير

الدم الميكروبيولوجي، وبين أهمية التكاليف غير مباشرة، ودورها في حساب تكلفة الخدمة العلاجية في ظل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وقد فرع خليل إبراهيم في دراسته إلى نوعين من الأقسام قسم نظري والذي يبين فيه الإطار النظري لدراسة وقسم تطبيقي لنظام الأنشطة، وقد حصلت دراسته على النتائج التالية:

✓ قدرة نظام التكاليف المبني على الأنشطة في توفير المعلومات تكاليف عن الخدمات الطبية التي يقدمها بشكل أكثر دقة من تلك التي توفرها مثيلاتها من أنظمة التكاليف التقليدية، مما يساعد متخذي القرار باتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب الإدارة.

✓ يعد تحديد واختيار مسببات التكلفة بمثابة العمود الفقري لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، وذلك خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بقسم الدم والتخثر وقسم الميكروبيولوجي بدائرة التحاليل الطبية بمستشفى غزة الأوروبي.

✓ رغم أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يحقق العديد من المنافع أو الفوائد، إلا أن هناك بعض المحددات التي قد تعترض تطبيقه، ومنها ارتفاع تكلفة التطبيق، والصعوبات العملية والاقتصادية بصدد تحليل الأنشطة، وكذلك صعوبة دراسة وتحليل تكاليف بعض الأنشطة.

✓ يمكن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة مع احتفاظه بمزاياه ليس فقط على منشآت القطاع الخاص (الصناعي والخدمي) فقط، وإنما يتم تطبيقها على القطاع العام كالوزارات والمؤسسات الحكومية ... الخ.

وقد أوصى الباحث بمايلي:

- نظراً لعدم قدرة نظام التكاليف المستخدم حالياً في مستشفى غزة الأوروبي خصوصاً والقطاع الحكومي على وجه العموم على توفير معلومات ذات دقة عالية عن تكاليف الخدمات الطبية المقدمة في المستشفى، لا بد للمستشفى أن يطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لقدرة هذا النظام على توفير معلومات ذات دقة عالية عن تكاليف الخدمات الطبية تساعد في رسم الخطط السنوية بموضوعية.

- ضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بشكل جيد في قطاع المستشفيات الحكومية الفلسطينية، وذلك عن طريق الاستعانة بخبراء ومستشارين مؤهلين ومتخصصين ولديهم الدراية والخبرة الكافية في مجال تطبيق النظام المتطور.

- إعادة هيكلة المؤسسات الحكومية سواء كأنظمة وإجراءات وقوانين للتماشى مع الأنظمة الإدارية المتطورة وتحديدًا نظام التكاليف المبني على الأنشطة وذلك لتسهيل عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على الخدمات الطبية المقدمة.

1 (دراسة عمر محمد هديب 7 . 0م) نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات

الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي:

قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات منح درجة دكتوراه الفلسفة في تخصص المحاسبة كلية العلوم المالية والمصرفية، وقد تمحورت الإشكالية الرئيسية التالية:

- ما مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن؟ وهل هناك علاقة بين تطبيق هذا النظام و تحسين مستوى الأداء المالي لشركة؟

وجاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في البيئة الأردنية، كأحد أحدث التطورات المحاسبية المستخدمة في كثير من الشركات العالمية القوية والمؤثرة، والتي أثبتت العديد من الدراسات أنه في حالة تبنيه يعمل على الرفع في القدرة التنافسية والكفاءة الإنتاجية للشركات الصناعية والخدماتية على حد سواء، حيث قام الباحث بتصميم نموذج لقياس مدى استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن، وبيان علاقة درجة تطبيقه بتحسين الأداء المالي لها، حيث استخدم أسلوب المسح الشامل للمجتمع الإحصائي للدراسة المتمثل بكافة الشركات الصناعية العاملة في الأردن وصولاً لشركات المطبق لهذا النظام، كما اعتمد على أسلوب المقابلات الشخصية مع المديرين الماليين لشركات المطبقة لهذا النظام وجمع البيانات الأولية لدراسة، هذا وقد اتبع نوعين من المناهج الإحصائية : المنهج الإحصائي الوصفي لبيان ووصف ملامح تركيبة مجتمع الدراسة، والمنهج الإحصائي التحليلي من خلال استخدام أسلوب التحليل الملائم لطبيعة الدراسة.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث مايلي:

✓ أن عدد من الشركات الصناعية العاملة في الأردن المطبق لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أو

شرعت بتطبيقه (4 /) شركة جميعها شركات مساهمة عامة، منها (3) شركات فقط اعتمدت تطبيقه،

وباقى الشركات كانت ضمن مراحل تطبيقه.

✓ وجود علاقة إيجابية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وتحسين الأداء المالي لشركتين

من خمس شركات أي (20%) من العينة النهائية لدراسة، حيث ارتفعت متوسطات مؤشرات الأداء

المالي بعد تطبيقه.

✓ عدم وجود علاقة إيجابية بين تحسين الأداء المالي لثلاث شركات أي (60%) من العينة النهائية لدراسة

حيث تبين أن متوسطات مؤشرات الأداء المالي لها قد انخفضت على عكس ما كان متوقعا.

✓ تبين وجود تفاوت في كل من حجم رؤوس الأموال للشركات المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على

الأنشطة.

✓ وجد أن كامل أفراد عينة الدراسة يؤيدون بأن أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

تبرز في المنشآت التي يكون فيه التغيير التكنولوجي كبيراً والتي تشكل تكاليفها غير المباشرة نسبة كبيرة

من إجمالي التكاليف.

في ظل النتائج التي أسفرت عنها الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

- ضرورة إجراء تحقيقات جذرية لأوضاع الشركات الداخلية ومواردها البشرية والمادية لتتمكن من استيعاب

التغيرات التكنولوجية والتنظيمية المتجددة، والاعتراف بأهمية الوقت كمورد رئيسي وليس كقيد على العمل.

- أوصى إدارات الشركات الصناعية العاملة في الأردن غير المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بضرورة القيام بالعمل الجاد لإزالة كافة الصعوبات التي تحول دون تطبيقه.

- ضرورة قيام الشركات الصناعية العاملة في الأردن المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بتطوير أنظمتها مما ينعكس على الواقع الفعلي لأدائها المالي.

(2) دراسة صلاح مجدي عدس 5 . 0 . م -206 /هـ) إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني

على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية:

جاءت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة.

وكانت فرضيات الدراسة كما يلي:

- يوفر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة معلومات تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة في الجامعة الإسلامية.

- يساعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على تحديد مواطن عدم الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة في الجامعة الإسلامية .

- يحقق تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الرقابة الفعالة على الموارد المتاحة للكليات والأقسام الأكاديمية في الجامعة الإسلامية.

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح إطار محاسبي لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، وتحديد مدى تأثيره على دقة وموضوعية قياس التكاليف، واتخاذ القرارات الإدارية، والرقابة على الموارد المتاحة.

ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بوصف وتحليل النظام المحاسبي الحالي المطبق في الجامعة الإسلامية. وتم الاعتماد في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على المقابلات الشخصية مع مدراء الوحدات الأكاديمية بالإضافة إلى جمع البيانات الثانوية للمساهمة في التحليل السليم للأنشطة، وتقسيمها على مجموعات التكلفة، واختيار مسببات التكاليف الملائمة لتطبيق الإطار المقترح على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة.

وقد حصلت الدراسة على النتائج التالية:

- ✓ يعد قصور الممارسة المحاسبية وتنوع الأنشطة الأكاديمية وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة بالجامعات عوامل رئيسة تولد الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- ✓ يجب مراعاة الموازنة بين تكلفة القياس ودقة مخرجات النظام عند اختيار مسببات التكاليف من حيث العدد والنوع، فكلما ارتفع عدد المسببات كلما زادت تكلفة القياس وارتفعت دقة المعلومات.
- ✓ يتطلب تطبيق النظام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة دعم الإدارة العليا وتأهيل العاملين واستخدام الوسائل التقنية الحديثة وتطوير النظام المحاسبي لضمان نجاح التطبيق.
- ✓ أن تكلفة الطالب الفصلية تختلف باختلاف التخصص العلمي وباختلاف الجنس وكذلك اختلاف تكلفة الساعة المعتمدة، ويعود السبب إلى الفروق في الطلب على الأنشطة المختلفة واختلاف معدل تكلفة مسبب النشاط الذي تم استهلاكه لكل وحدة نشاط.

✓ من خلال التطبيق العملي لنظام التكاليف المبني على الأنشطة اتضح وجود العديد من المشكلات التي لازمت عملية التطبيق العملي. وتمثل هذه المشكلات في الصعوبات الخاصة بتجميع البيانات المطلوبة لتنفيذ النظام، والصعوبات المتعلقة بتحديد مسببات التكاليف الملائمة والصعوبات الخاصة بتحديد الأنشطة وتصميم المجمعات.

وأخير أوصى الباحث بمايلي:

- لا بد من الاهتمام بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالجامعات الفلسطينية، لأنه يؤدي إلى دقة وموضوعية إجراءات قياس تكلفة المخرجات من وحدات التكاليف ويزيد من قدرة الجامعات على الاستفادة من مواردها.

- أن تطور الجامعات مجالات استخدامها لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ليشمل بعد العمليات بالإضافة إلى بعد تخصيص التكلفة.

- ضرورة الاعتماد على أساليب موضوعية عند القيام بتحليل الأنشطة واختيار مسببات التكاليف.

- ضرورة التعرف على كيفية الاستفادة من نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالجامعات الفلسطينية في إعداد الموازنات وتقييم الأداء.

- العمل على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بشكل تدريجي بالجامعات حيث لا يشترط التطبيق الشامل مرة واحدة.

المطلب الثاني: تعليق عام على الدراسات السابقة

- إن بعض الدراسات السابقة تشير إلى أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لم يلق القبول العملي الكافي، رغم التأييد العلمي المتزايد لتطبيقه، ولكن لم تكشف هذه الدراسات عن السبب أو الأسباب الحقيقية التي أدت إلى عدم الانتشار الواسع في تطبيق النظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

- أكدت الدراسات أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لا يقتصر على الدول المتقدمة فحسب ولكنه بالإمكان الاستفادة منه وبشكل كبير في المجتمعات النامية، والذي سيساهم في درجة تقدمها وترشيد قراراتها وتخفيض تكاليفها وزيادة فرص نموها.

- إضافة إلى ما سبق فإن معظم الدراسات كما تم الإشارة إليه قد ركزت على منشآت صناعية ضخمة.

أوجه الاتفاق والاختلاف ما بين الدراسات السابقة ودراسة الحالية.

تتفق وتختلف هذه دراسة مع دراسات السابقة في العديد من الأمور.

أوجه الاتفاق:

1. توضيح المفهوم العام لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC وخطوات تطبيقه.
0. أهمية البيانات التي يقدمها نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لمتخذي القرارات في الشركة.

1. مدى حاجة الإدارة للبيانات الدقيقة.

أوجه الاختلاف:

/ ركزت الدراسة على دراسة حالة تطبيقية على الشركة الاقتصادية للأنابيب الناقلة للغاز.

0. ركزت دراسة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة وأثره على ربحية المؤسسة.

خاتمة الفصل

من خلال ما تقدم في هذا الفصل الذي خصصناه للإطار النظري لدراسة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة توصلنا إلى:

➤ إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يساهم في المساعدة والرقابة واتخاذ القرار المناسب في مجال قياس التكلفة.

➤ يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة نظاماً فعالاً مقارنة مع النظام التقليدي.

➤ اعتبار أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة نقطة تحول في آلية الحساب والتخصيص للتكاليف على المنتجات أو الخدمات.

مقدمة الفصل

في هذا الفصل سنحاول إسقاط الدراسة النظرية على مستوى المؤسسة ALFA PIPE المتواجد بغرداية، التي تم اختيارها كعينة من بين مؤسسات المنطقة وهذا من خلال تقديمها، عرض هيكلها التنظيمي ووظائفها... الخ، ليتم التطرق للجانب التطبيقي بدراسة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم عام لشركة الأنابيب.

المبحث الثاني: تطبيق ومعالجة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

المبحث الأول: تقديم عام لشركة ALFA PIPE

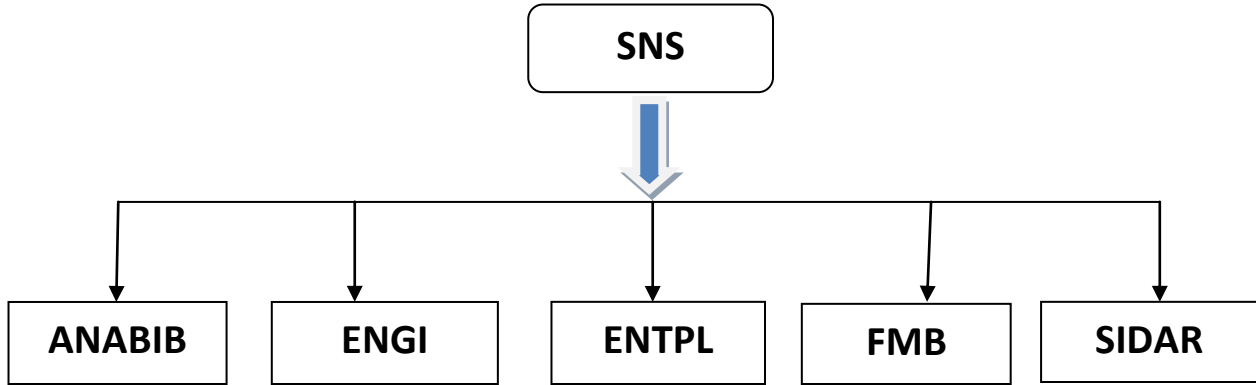
سنحاول هنا تقديم المؤسسة من حيث تعريفها ونشاطها وهيكلها التنظيمي... الخ،

المطلب الأول: عرض عام لشركة ALFA PIPE وهيكلها التنظيمي

أولاً: التعريف بالشركة الأم وفروعها:

1. نشأة الشركة الأم: تعود نشأة المؤسسة العمومية الاقتصادية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز إلى الشركة الوطنية للحديد والصلب SNS التي تعد من أولى الشركات الوطنية التي أسستها الجزائر في ميدان الحديد والصلب، وقد بدأت هذه الشركة نشاطها بعد الاستقلال واتخذت في التوسع خصوصاً بعد إعادة تأميم وحدتين Sotibaletalumel و تمت عملية التأميم بعد إمضاء وثيقة تعاون تقني لخمس سنوات (1968-1972) مع مؤسسة Volbee بغرض المساعدة والتسيير التقني كما تم إنشاء مركب الحجار بعنابة، وفي إطار إعادة هيكلة الشركة الوطنية للحديد والصلب SNS ثم تقسيمها إلى عدة شركات من بينها شركة ANABIB وهي الشركة الوطنية للأنابيب وتحويل المنتجات المسطحة المختصة في إنتاج الأنابيب بمختلف أنواعها وزوايا أنابيب الفلاحة PIVOT ومختلف تجهيزات الدعم وفي إطار إعادة التنظيم لشركة الأم SNS قسمة إلى خمس مؤسسات فرعية وهي:

الشكل رقم (3): الشركة الأم وفروعها:



المصدر: موقع الشركة

بعد صدور قانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية تم إعادة هيكلة المؤسسة العمومية "ANAAIA" التي أصبحت بمجلس إدارة خاص بها، ورأس مال تابع للدولة وتفرعت منها الوحدات التالية:

- ✓ وحدة الأنابيب والغاز المنزلي بتيسة TGT.
- ✓ وحدة المقاطع الباردة بالرغاية PAF .
- ✓ وحدة الأنابيب وتجهيزات الري ببرج بوغرييج TMIA.
- ✓ وحدة الأنابيب الصغيرة بالرغاية GTS .
- ✓ وحدة الصفائح المتموجة الكارهاة للماء بوهران TOB .
- ✓ وحدة الأنابيب الحلزونية بغرداية GU THS التي أصبحت تسمى الأنابيب الناقلة للغاز GAI
PIPE على المستوى العالمي والمحلي.

وهذا إلى غاية 2000 حيث برزت تغيرات جذرية على مؤسسة ANABIB حيث أصبح التقسيم كالآتي:

- وحدة الأنابيب الكبيرة بالرغاية GTR.
- وحدة الأنابيب والتجهيزات الري ببرج بوغرييج TMIA.

- وحدة الأنايب الناقله للغاز بغرداية وهذه الوحدات تعتبر تابعة للمؤسسة الأم على أساس المراقبة فقط وهي مستقلة استقلالاً كاملاً من ناحية اتخاذ القرارات على عكس ما كانت قبل أكتوبر 0. . . حيث كانت الطلبات تناقش على مستوى المؤسسة الأم بالرغاية أما حالياً فقد أصبحت هذه الطلبات تناقش على مستوى الوحدات المستقلة ويتم قبولها أو رفضها على أساس الإمكانيات المادية والبشرية المتوفرة لدى كل وحدة.

0. نشأت وحدة غرداية: أنشأت مؤسسة الأنايب الناقله للغاز بغرداية سنة 752 / برأسمال قدره: DA 7.000.000.000 حيث تم إنشاؤها بالمنطقة الصناعية بنورة (غرداية) من طرف الشركة الألمانية HOCH وبدأ الاستغلال الفعلي للمصنع في يوم 15 أبريل 755 / وهذا حسب الجريدة الرسمية رقم 24 الصادرة ب 1 / نوفمبر 761 / وكانت تسمى بالمؤسسة الوطنية للتلحيم (SNS) حيث تعتبر من أقدم المؤسسات العمومية الاقتصادية التي أسستها الجزائر في مجال صناعة الحديد والصلب. بعد ذلك حصلت التطورات التالية:

- في 15/11/1983 تمت إعادة هيكلة الوحدة وهذا تبعا للقرار الصادر بالجريدة الرسمية 46/83 والهدف منه تسهيل عملية الاتصال مع المؤسسة الأم وكذلك التحكم في عملية الإنتاج.

- سنة 1986 تم إنشاء ورشة للتغليف بالزفت وذلك في إطار توسيع النشاط.

- سنة 1989 انقسمت الوحدة إلى فرعين :

❖ وحدة الأنايب والخدمات القاعدية.

❖ وحدة الخدمات المختلفة.

- سنة 1991 تم ضم الوحدتين السابقتين بسبب فشل تسيير وحدة الخدمات المختلفة نتيجة الخطأ في الدراسة التقنية لورشة التغليف الداخلي بالإسمنت الناقل للمياه.

- سنة 1992 تم إنشاء ورشة للتغليف الخارجي بمادة البوليثلان وهدفها تحسين الجودة.

- وفي 2000/10/15 وبعد إعادة هيكلة المجموعة أصبحت الوحدة مؤسسة عمومية اقتصادية تحت

اسم PIPE GAZ.

وتعتبر وحدة الأنابيب وحدة إنتاجية بالدرجة الأولى ويتم الإنتاج بالطلبات وإبرام العقود، كما تسعى إلى طلب المستثمرين الصغار حيث تباع لهم الفضلات والمهملات بهدف التخلص منها وتوفير السيولة المالية.

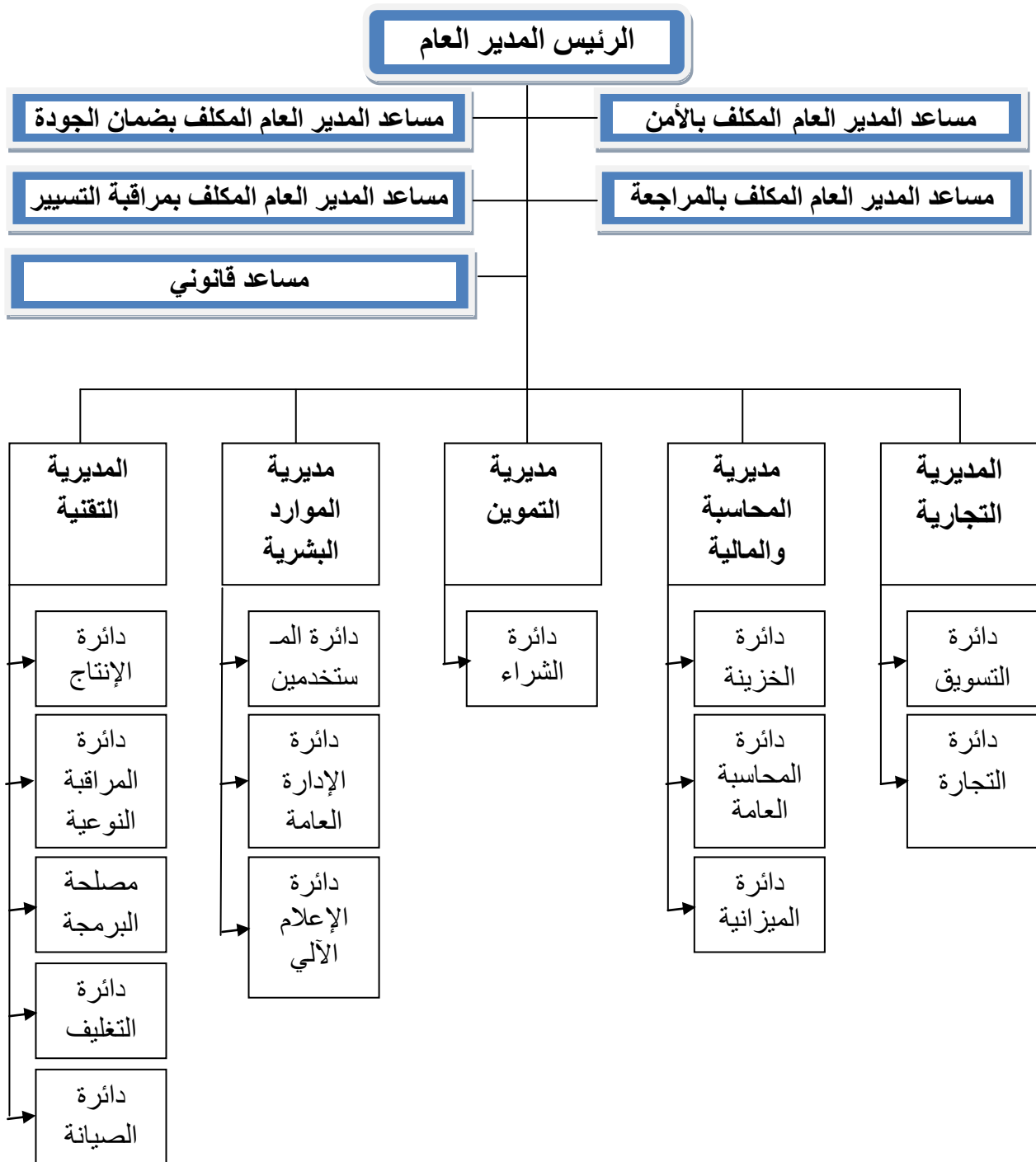
وقد أعطت المؤسسة برنامجا للحصول على شهادة الايزو 9001 (الجودة الشاملة) وقد حصلت عليها في 2001/01/02.

وفي جوان 2006 انتقلت وحدة عنابة ووحدة غرداية من مجموعة أنابيب تحت اسم ALFA PIPE ومقرها الرئيسي بجيدرة -العاصمة-.

وقد اعتمدنا في دراستنا على الوحدة الأنابيب الحلزونية الناقلة للغاز بغرداية، كما تحتوي المؤسسة على عدة أقسام تعمل بشكل متناوب فيما بينها وبمعدل 24/24 في اليوم وباستمرار دون توقف وحتى أيام العطل والأعياد، وسنوضح هذا من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

ثانيا: **هيكلها التنظيمي**: تتجلى أهمية الهيكل التنظيمي للمؤسسة في تحديد مختلف المسؤوليات وكذا توزيع المهام، وهذا من أجل المساعدة على الرقابة والتنظيم من جهة والتسيير الحسن لمختلف العمليات والأنشطة من جهة أخرى، بالإضافة محاولة التنسيق بين مختلف الوظائف لبلوغ الأهداف، سنحاول من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز ALFA PIPE في الشكل الموالي.

الشكل رقم(4): الهيكل التنظيمي لمؤسسة AFLAPIPE



المصدر: مصلحة المستخدمين

المطلب الثاني: مهام ووظائف الشركة وتشخيص مهام مديريات الشركة

أولاً: مهام ووظائف الشركة:

1. المهام: يتمثل النشاط الرئيسي للمؤسسة في إنتاج الأنابيب المصنوعة من الصلب بغرض نقل البترول،

الغاز الطبيعي وكل المواقع الواقعة تحت ضغط عالي، وتستطيع المؤسسة إنتاج أنابيب يتراوح قطرها ما بين

106 ملم و1625 ملم، وهو أكبر قطر يميزها عن باقي المؤسسات الأخرى في المجموع وطوله بين 07

أمتار إلى 13 متراً، لأهميتها الاقتصادية على المستوى الوطني فهي تسعى إلى تغطية السوق الداخلية

وذلك بتلبية احتياجات أكبر القطاعات: سونطراك، سونلغاز، مديرية الري... الخ وذلك بصفة دائمة

ومستمرة، ومن أهم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة مايلي:

- صناعة الأنابيب الخاصة بنقل البترول والغاز.
- بيع منتجات أنابيب إلى بعض المؤسسات الخاصة .
- بيع مشتقات وبقايا الحديد إلى مؤسسات خاصة.

2. الوظائف:

- وظيفة هندسية: تقوم بها المديرية التقنية من تخطيط الناتج والتغليف والصيانة والبرمجة.

- وظيفة استثمارية: حيث تقوم المؤسسة بشراء المواد الأولية لتحويلها إلى مادة نهائية.

- وظيفة تجارية: حيث أن الشركة تبيع منتجاتها للعملاء حسب الطلب.

ثانيا: تشخيص مهام مديريات الشركة ALFA PIPE

1. رئيس مدير عام ومساعديه: هو أعلى سلطة في المؤسسة، المسؤول عن استراتيجياتها العامة يعمل على

التنسيق بين جميع المديريات لتحقيق الأهداف العامة، يصدر الأوامر ويتخذ القرارات اللازمة، وهو الواصل بين

المؤسسة ومجموعة الأنايب التابعة لها إداريا.

- مساعد المدير العام الأمن: وهو المختص بتوفير الأمن الداخلي اللازم للمؤسسة وعمالها يسهر على تطبيق

قواعد الأمن، مسؤول على التعرف على أي دخيل للمؤسسة، له جميع الوسائل التي تمكنه من ذلك، مع تفويض

من قبل الإدارة العامة باتخاذ القرارات الخاصة بمجال عمله وله فريق عمل تابع له يساعده على القيام بهذه

الوظائف.

- مساعدة المدير العام لمراقبة الجودة: وهو الذي يسهر على تطبيق كل المواصفات العالمية للجودة على

جميع الأعمال التي تقام في المؤسسة، بمراقبة مدى تطبيق المديريات المختلفة للتعليمات الواجب إتباعه

بعملها، والحرص على أن تكون مقرات العمل مؤهلة للقيام بذلك العمل.

- مساعدة المدير العام لمراقبة التسيير: وهو مسؤول عن مراقبة المديريات المختلفة في المؤسسة ومدى

احترامها لتحقيق أهدافها وتتبع الانحرافات أثناء حدوثها للتقليل من الأخطار التي يمكن أن تنتج عنها،

خاصة المحاسبة العامة والمالية.

- مساعد المدير العام القانوني: وهو الذي من اختصاصه جميع المعاملات القانونية المتعلقة بالمؤسسة

كالعقود المبرمة في المؤسسات الأخرى، الإنشاءات الجديدة، مختص بحل جميع المنازعات والقضايا المرفوعة

في المحكمة سواء مع المؤسسات الأخرى أو مع المؤسسة وموظفيها.

- مساعد المدير العام للمراجعة.

2. المديریات:

- المديرية التقنية: ولها دور مهم يتمثل في:

✓ تحديد مواصفات المواد الأولية وقطع الغيار.

✓ تعمل على تصليح الأعطاب على مستوى الآلات الإنتاجية أو وسائل النقل.

✓ تقوم بإنتاج بعض أنواع قطع الغيار وتعمل على تطوير أجهزة المناولة بما يسهل من عملها.

مديرية الموارد البشرية: تهتم هذه المديرية بمختلف شؤون العاملين خاصة الإدارة والاجتماعية منها، حيث تقوم بالسهر والإشراف على مختلف عمليات التوظيف والتكوين، التأهيل والتحفيز، الترقية وتوزيع الأجور، المكافآت، والعطل، الوضعية الاجتماعية اتجاه الضمان الاجتماعي، كما تقوم بإعداد التقارير التي تتعلق بتطوير عدد العمال و معدل دوراتهم والغيابات... الخ. و تحرص أيضا على ربط العمل بالمؤسسة أكثر فأكثر وذلك على أساس المعلومات المحصلة من مختلف المديریات الأخرى، يلخص هذا كله ضمن مهمة كل دائرة من دوائر المديریات التالية:

■ دائرة المستخدمين: حيث تسهر على كل ما يرتبط بالمستخدمين والمشاكل والنزاعات التي تواجههم كما تقوم بإعداد والتخطيط للسياسات المتعلقة بالأفراد وتنميتهم والإشراف على تنفيذها بالتنسيق مع الدوائر الأخرى.

■ دائرة التسيير: تسهر على السير الحسن للعمل في المؤسسة وذلك بتسيير كل ما يتعلق بالعمال من خلال العمل على راحتهم والحفاظ على أمنهم وحقوقهم.

■ دائرة الإعلام الآلي: تتكفل بمختلف العمليات المرتبطة بالجانب الإداري للعاملين من جداول و وثائق إدارية وما شابه.

3. مديرية التموين: تعتبر هذه المديرية بمثابة الوسيط بين المؤسسة والمرد حيث تقوم بالتفاوض مع هذه الأخيرة سواء كان محليا أو أجنبيا لتوريد ما تحتاج إليه (مواد أولية، مواد ولوازم قطع الغيار...) وذلك بعد إعداد برامج التموين وتحديد الاحتياجات العامة والمختلفة للمؤسسة، كما تعمل على التسيير الحسن لعمليات الاستيراد وكل ما يتعلق بها، إضافة إلى حرصها على التسيير الأمثل للمخزونات وتضم هذه المديرية:

- **دائرة الشراء:** تهتم بشراء كل المواد التي تحتاج إليها المؤسسة بناء على طلب مركز التخزين أو أي جهة من الجهات الأخرى الممثلة في إحدى المديريات وتلك الملفات أو البرامج الخاصة بالمشتريات.

4. مديرية المالية: تعد من المديريات الرئيسية للمؤسسة، وذلك لأن عملها حساس نوعا ما إذا ما قورن بباقي المديريات الأخرى، إذ تهتم بمختلف العمليات المالية و المحاسبة حسب طبيعتها و ذلك من خلال تحليل الحسابات و مراقبة جميع التصريحات المالية، كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر والتسجيلات المحاسبية، إضافة إلى القيام بإعداد مختلف الميزانيات ومراقبتها وهذا كله بهدف تحديد الوضعية أو الحالة المالية العامة للمؤسسة ومتابعة سير النشاط فيها وتضم هذه المديرية الدوائر التالية:

- **دائرة المحاسبة العامة:** تقوم هذه الدوائر بتسجيل العمليات المحاسبية (شراء و بيع) التي تقوم بها المؤسسة في إطار ممارسة نشاطها و من ثم مراقبتها.
- تقوم هذه الدائرة بالتكفل بكل ما يهم المصالح المالية للمؤسسة وتعمل على حفظ التوازن المالي لها.

5. المديرية التجارية: وتعتبر بمثابة الوسيط بين المؤسسة و الزبون، حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير على الصفقات التي تريد إبرامها معه فيما يخص الطلايبات، السعر والوقت... الخ ذلك بعد الإطلاع على العرض المقدم من طرفه ودراسته، كما تعمل على تلبية أكبر عدد ممكن من الطلايبات، إضافة إلى

الاهتمام بكل ما يتعلق بعمليات البيع و التسويق المرتبط بالمنتج وهذا بالتنسيق مع مختلف المديرين الأخرى. تضم دائرتين هما:

- **دائرة التجارة:** تشرف على العمليات المتعلقة بها، إذا تقوم بمتابعة عمليات البيع الخاصة بالمنتج من بداية التعاقد و حتى خروجه من المؤسسة.
- **دائرة التسويق:** تعد الأساس في عمليات التعاقد و إعداد الصفقات، غد أن عملها يتركز على عرض وإشهار وترويج لتلقي الطلبات من الزبائن، و من ثم العمل على دراستها لتحديد بنود الاتفاق كالمدة والسعر، المواصفات المطلوبة، هذا في حالة مت إذا تم هذا الأخير فعلا، إضافة إلى هذا فإن مهمتها الرئيسية تتمثل في القيام بمختلف عمليات التسويق والتعاقد مع الزبائن حتى يصل المنتج النهائي إليهم بالمواصفات المطلوبة.

المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف وأثره على ربحية المؤسسة

لقد ارتأينا أن ندعم الجانب النظري بدراسة ميدانية، وهي عبارة عن استبيان موجه للمسيرين في المؤسسة.

المطلب الأول: الطريقة والأدوات

تماشياً مع طبيعة الموضوع الذي نحن بصدد دراسته والمتعلق بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة و؟ أثره على ربحية المؤسسة، اعتمدنا على جملة من الأدوات للوقوف على الجوانب التي تعطي أفضل معالجة للموضوع، للوصول إلى النتائج المراد تحقيقها من خلال الأدوات المستخدمة التالية:

أولاً: أدوات الدراسة

لإثراء موضوع الدراسة والكشف عن حقيقة الوضع ومستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى شركة الأنابيب وجمع المعلومات تم إعداد استبيان الذي يعتبر أداة واسعة الاستعمال من قبل العديد من الباحثين، لما تتميز به هذه الأداة من مزايا في مجال قياس تطابق وجهات نظرنا مع أفراد العينة الموجه لها هذا الاستبيان، وذلك لتحليل نتائجه واستخلاص النتائج النهائية، حيث سيتم التطرق لهذه الأداة فيما يلي بالتفصيل.

1. تحضير الاستبيان

سنقوم بالتعرض إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت صياغته فيها، بدءاً من مرحلة إعداد الاستمارة، كيفية تصميم قائمة الأسئلة، مروراً بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات.

1./ تصميم الاستمارة

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد أسئلة بصفة بسيطة والابتعاد عن التعقيد، حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين وحتى لا يمكن إعطاء تفسيرات متعددة أخرى لها، وكل ذلك من أجل الحصول على أكبر قدر من الإجابات الجادة والموضوعية، عرض الاستبيان على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات، تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ملاحظات المشرف.

حيث تنصدر استمارة الاستبيان على عنوان موضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المراد نيلها، وهذا لتبرير القيام بالاستبيان، مع رجائنا لهم الإجابة بكل دقة وموضوعية، وإحاطتهم علما بأن المعلومات المدلى بها سوف لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما أشرنا إلى الجهة الأكاديمية التي ينتمي إليها الطالب لزيادة قبولها والثقة فيها من طرف أفراد العينة مع تشكرهم في الأخير على تعاونهم معنا.

0./ هيكل استمارة الاستبيان

تضمنت الاستمارة 1 . محاور رئيسية، كل محور يحتوي في الغالب على 3 . أسئلة من أجل الوصول إلى الإجابة الواضحة والدقيقة للمستجوبين.

ولقد توزعت الأسئلة على أقسام الاستبيان كما يلي:

- المحور الأول: نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من وجهة نظر المسيرين
- المحور الثاني: صعوبات ومعوقات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة
- المحور الثالث: العلاقة بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وربحية المؤسسة.

1./ نشر وتوزيع الاستمارة

بعد أن تم إعداد الاستبيان بالشكل النهائي الموضح في الملحق رقم (0./) جاءت بعدها مرحلة توزيعه على عينة الدراسة المقصودة، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة،

وضمن الوصول إلى العديد من الاستثمارات التي تمت الإجابة عنها، ولقد اعتمدنا في التوزيع على الطرق

التالية:

✓ الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استمارة الاستبيان باليد.

✓ زيارة المسيرين في مكاتبهم.

✓ الاستعانة ببعض الزملاء في توزيع الاستمارات.

0. مجتمع الدراسة وحدودها

نهتم هنا بتقديم مجتمع الدراسة وحدودها والتي تم تحديدها في:

0. / إطار مجتمع الدراسة

نظراً لطبيعة الدراسة التي تهدف إلى التعرف على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ومدى انتشاره

وتطبيقه في المؤسسة فقد تمثل مجتمع الدراسة من شركة الأنابيب ALFA PIPE في غرداية، وقد مست جميع

الإداريين العاملين في الشركة.

2. 2 حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة إذ هي مرتبطة بمضمون ونتائج الدراسة بالزمن الذي أجريت فيه وذلك خلال فترة قدرة

بشهر من 15 أبريل 2014 إلى 15 ماي من نفس السنة.

3. عينة الدراسة

قمنا بتوزيع (40) استمارة على عينة المذكورة في إطار مجتمع الدراسة سابقاً، وقد اعتمدنا طريقة التسليم

والاستلام أحياناً وأحياناً أخرى قمنا بذلك عن طريق مساعدة بعض الزملاء، والجدول أدناه يبين عدد الاستثمارات

الموزعة والمستلمة:

الجدول رقم(01): عدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة

| البيان | العدد | النسبة % |
|-----------------------|-------|----------|
| الاستثمارات الموزعة | 40 | 100 |
| الاستثمارات المستلمة | 33 | 82 |
| الاستثمارات المستبعدة | 03 | 7 |
| الاستثمارات المعتمدة | 30 | 97 |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على استمارات الاستبيان

وبعد عملية فرز وتنظيم الاستثمارات المستلمة قررنا الإبقاء على 30 استمارة من مجموع الاستثمارات المستلمة لتمثيل عينة الدراسة، بعد ما قمنا باستبعاد 03 استمارات بسبب نقص المعلومات فيها.

وقد تم الاعتماد على سلم ليكرت (LIKERT) المكون من 05 درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الاستبيان كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(02): درجة أهمية بنود الاستثمار

| الأهمية | غير موافق بشدة | موافق | حيادي | غير موافق | موافق بشدة |
|---------|----------------|-------|-------|-----------|------------|
| الدرجة | / | 0 | 1 | 2 | 3 |

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أثره على ربحية المؤسسة

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام الترتيبي وذلك للاستفادة منها فيما بعد في تحليل النتائج، وسنوضح من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم(03): مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

| الأهمية | غير موافق | موافق | حيادي | موافق | موافق بشدة |
|-----------------|------------|--------------|--------------|-------------|------------|
| المتوسط الحسابي | من 1- 1,79 | من 1,8- 2,59 | من 2,6- 3,39 | من 3,4- 4,1 | من 4,2- 5 |

المصدر: من إعداد الطالب

ثانياً: المعالجة الإحصائية

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات تبويبها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في التحليل، كما تم الاعتماد على برنامج "EXCEL" من أجل تمثيل الجداول التي تم الحصول عليها سابقاً بيانياً، وذلك تماشياً مع النتائج المراد الوصول إليها.

1. خصائص عينة الدراسة

1.1 الجنس

بلغت نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان 73% في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 26%،

كما يبين الجدول التالي:

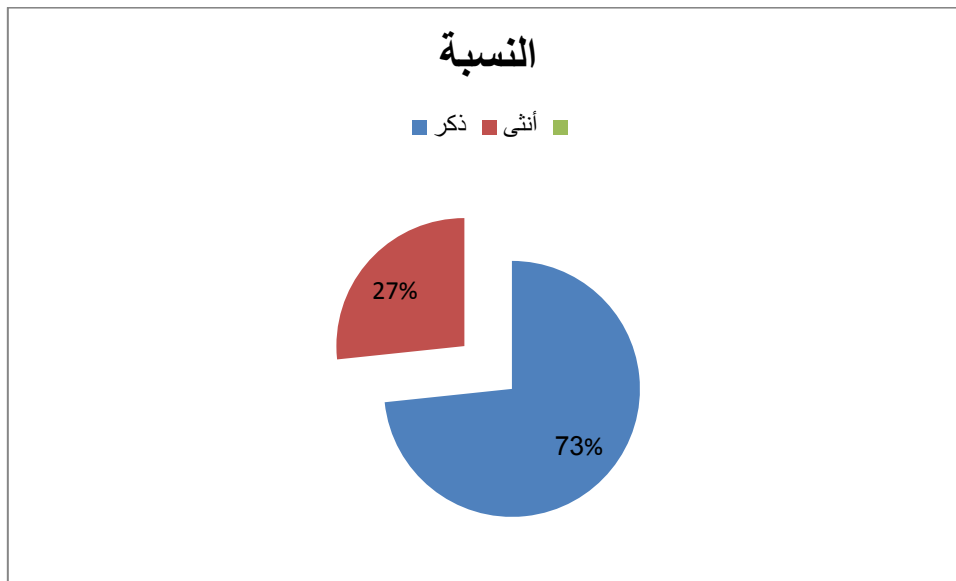
الجدول رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

| البيان | العدد | النسبة % |
|---------|-------|----------|
| ذكر | 22 | 73.3 |
| أنثى | 8 | 26.7 |
| المجموع | 30 | 100 |

المصدر: إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss)

ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي:

الشكل رقم (05): نسبة أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss)

1. 2 الحالة الاجتماعية

أما للحالة الاجتماعية تقدر نسبة مشاركة المتزوج بـ 66% أما الأعزب تقدر بـ 33%، كما هو موضح في

الجدول التالي:

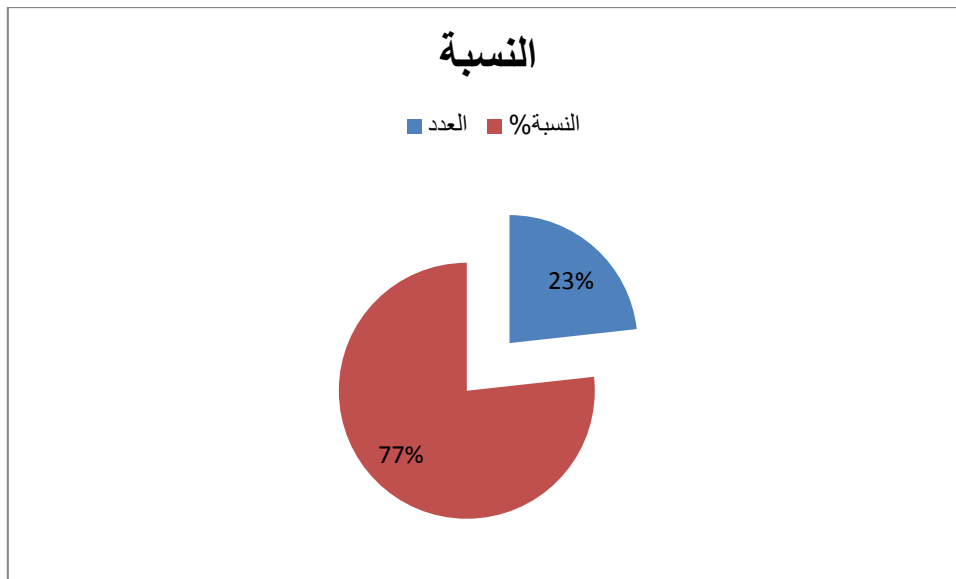
الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية

| البيان | العدد | النسبة % |
|---------|-------|----------|
| متزوج | 20 | 66 |
| أعزب | 10 | 33 |
| المجموع | 30 | 100 |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على تحليل (spss)

الشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (4): نسبة أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية



المصدر: إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss)

3. الخبرة

بين الجدول رقم (4) أن سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة، إذ تبين أكبر نسبة كانت 34% من فئة 08 سنوات فأكثر تليها فئة ما بين سنتين بنسبة 23%، ثم فئة 06 سنوات بنسبة 20%، ومن الملاحظ أن أكثر من 52% من أفراد العينة كانت خبرتهم العلمية من 08 سنوات فأكثر مما يدل أن عينة الدراسة تتمتع بقدره كافية على فهم الدراسة والإجابة على متغيراتها بكل موضوعية.

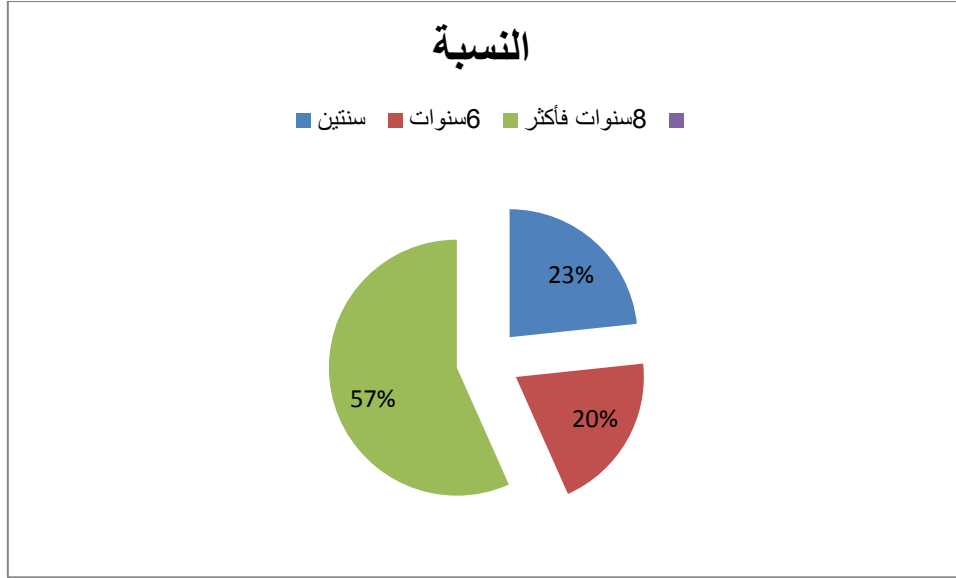
جدول رقم (4): توزيع أفراد العينة حسب خبرتهم

| البيان | العدد | النسبة % |
|-----------------|-------|----------|
| سنتين | 7 | 23 |
| 4 . سنوات | 6 | 20 |
| 6 . سنوات فأكثر | 17 | 56 |
| المجموع | 30 | 100 |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss)

كما يمكن توضيح هذه النتائج في الشكل التالي:

الشكل رقم (5): نسبة أفراد العينة حسب الخبرة



المصدر: إعداد الطالب بناء على برنامج (spss)

1. 4 المستوى التعليمي

يبين الجدول رقم (07) أن أغلبية عينة الدراسة من حملة مستوى الجامعي إذ أن 60% من العينة من حملة هذا المستوى، تليها الدرجة العلمية بمستوى الثانوي بنسبة 26% أما حملة درجة دراسات عليا بنسبة 13%.

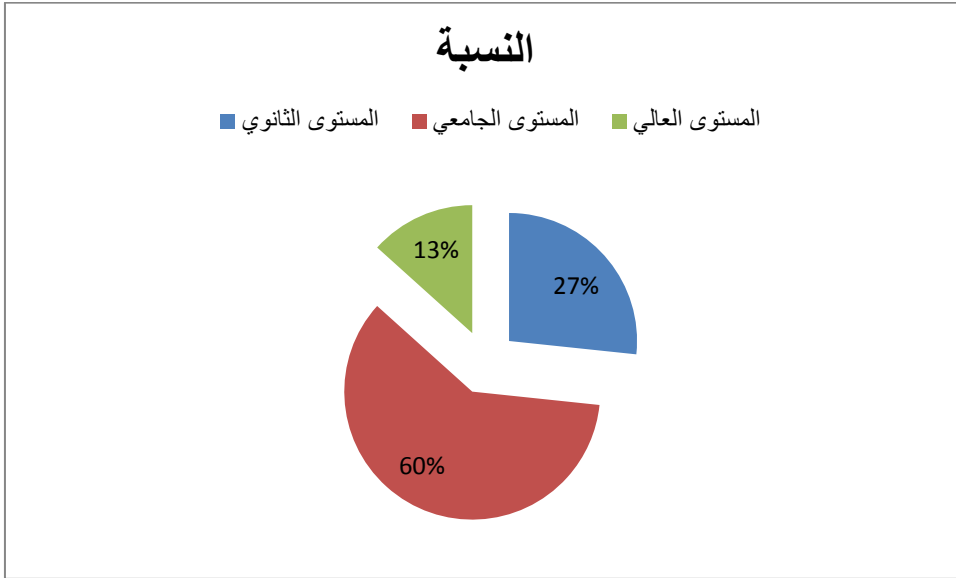
الجدول رقم (07): توزيع العينة حسب المستوى التعليمي

| البيان | العدد | النسبة % |
|-----------------|-------|----------|
| المستوى الثانوي | 8 | 26 |
| المستوى الجامعي | 18 | 60 |
| المستوى العالي | 4 | 13 |
| المجموع | 30 | 100 |

المصدر: إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss)

ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم(08): نسب عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي



المصدر: إعداد الطالب بناء على نتائج (spss)

المطلب الثاني: تحليل النتائج

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض نتائج محاور الاستبيان وتحليل آراء العينة انطلاقاً من النتائج المستخرجة حسب برنامج (SPSS) لنفي أو تأكيد فرضيات الدراسة وهذا بعد اختبار ثبات وصدق عبارات الاستبيان.

أولاً: اختبار ثبات وصدق أسئلة الاستبيان

لتقدير ثبات الدراسة سنعمد على معامل ألفا كرونباخ الذي يعد من أفضل المقاييس للدلالة على ثبات وصدق الاستبيان، وقد قدر هذا المقياس بواسطة برنامج (SPSS) حيث قيمته 0.776 وهذا يدل على أن أسئلة الاستبيان ثابتة، وأما عن صدق الاستبيان فقد قمنا بتحكيمة من طرف الأستاذ المشرف، كما قمنا بالجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ لنحصل على معامل الصدق الذي قيمته 0.881 والذي يدل على صدق الاستبيان، وهذا أن كل المعاملات الخاصة بالدراسة سواء معاملات الثبات أو الصدق أكبر من النسبة المقبولة وهي 60%، والجدول التالي يوضح ثبات وصدق محاور الدراسة:

الفصل الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أثره على ربحية المؤسسة

جدول رقم (08): نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبيان

| العبارة | عدد العبارات | معامل الثبات | معامل الصدق |
|---|--------------|--------------|-------------|
| نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من وجهة نظر المسيرين. | 07 | 0.675 | 0.822 |
| صعوبات ومعوقات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة. | 05 | 0.811 | 0.901 |
| العلاقة بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وربحية المؤسسة. | 05 | 0.536 | 0.732 |
| المجموع | 17 | 0.776 | 0.881 |

المصدر: إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss)

الفصل الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أثره على ربحية المؤسسة

ثانياً: الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمخاور الاستبيان

الجدول رقم(09): نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من وجهة نظر المسيرين.

| الرقم | العبرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المجال |
|-------|---|-----------------|-------------------|------------|
| 01 | لديك لمحة عن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة. | 3,97 | 0,32 | موافق |
| 02 | المؤسسة التي تعمل بها تعتمد على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة. | 4,07 | 0,64 | موافق |
| 03 | أعتقد أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة سهل التطبيق مقارنة مع نظام المحاسبة التقليدي. | 4,00 | 0,79 | موافق بشدة |
| 04 | أعتقد أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة فعال. | 4,17 | 1,02 | موافق |
| 05 | يوفر نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة المعلومات الكافية لاستخدامه. | 4,13 | 0,90 | موافق |
| 06 | نسبة استجابة وتأقلم العمال لنظام محاسبة لتكاليف المبني على الأنشطة عالية. | 3,77 | 0,97 | حيادي |
| 07 | أرغب في استخدام نظام محاسبة الحالي بدلا من نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة الذي لا أعرفه. | 3,60 | 1,04 | موافق |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (spss)

الفصل الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أثره على ربحية المؤسسة

تشير نتائج الموجود في الجدول أعلاه المتعلق بالمحور الأول إلى:

موافقة أفراد العينة على العبارة " أعتقد أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة فعال " جاءت بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.17 بمتوسط حسابي نسبي 83.4% مما يدل على أن درجة الرفض لهذه العبارة عالية جدا.

كما جاءت العبارة " أرغب في استخدام نظام محاسبة الحالي بدلا من نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة الذي لا أعرفه " في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.60، مما يدل أن متوسط الحسابي النسبي 69.8%، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارات عالية جدا.

الجدول رقم (10): صعوبات ومعوقات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

| الرقم | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المجال |
|-------|--|-----------------|-------------------|------------|
| 01 | تقف صعوبات عديدة أثناء الانتقال من نظام التقليدي إلى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة . | 4,10 | 0,66 | موافق |
| 02 | صعوبة تقسيم تكاليف المؤسسة حسب الأنشطة عائق هام لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة. | 4,03 | 0,81 | موافق |
| 03 | عدم تنظيم إدارة المؤسسة لدورات تدريبية حول استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يحول دون السعي إلى تطبيقه. | 4,27 | 0,74 | موافق بشدة |
| 04 | عدم تحمس العمال واقتناعهم بأهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يقف عائقا في وجه تطبيقه. | 4,03 | 0,81 | موافق |
| 05 | يعتبر عدم توفر العدد الكافي من الموظفين الكفاء وذو خبرة القادرين على تشغيل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بكفاءة والفاعلية من العقبات التي تحول دون استخدامه. | 4,17 | 0,79 | موافق |

المصدر: إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss)

الفصل الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة على ربحية المؤسسة

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بال محور الثاني إلى:

كانت استجابة أفراد العينة للعبارة الثالثة "عدم تنظيم إدارة المؤسسة لدورات تدريبية حول استخدام نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة يحول دون السعي إلى تطبيقه " المرتبة الأولى بمتوسط حسابي عالي 4.27 درجة موافق بشدة بمتوسط حسابي نسبي 85.4% مما يدل على موافقة عينة الدراسة بشدة.

من الملاحظ أن 04 عبارات من المحور الثاني كان المتوسط الحسابي للاستجابة لها كان في مجال " موافق"، ومن هذا يتضح استجابة أفراد العينة لعبارات القسم.

الجدول رقم (11): العلاقة بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة و ربحية المؤسسة

| الرقم | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المجال |
|-------|---|-----------------|-------------------|------------|
| 01 | يؤثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في ربحية الشركة. | 4,17 | 0,75 | موافق |
| 02 | تقوم المؤسسة بتحديد هامش ربحها بناء على التكلفة وليس على عوامل العرض والطلب. | 3,83 | 1,05 | موافق |
| 03 | من أسباب تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أنه يعمل على تحسين الموقف التنافسي للشركة مع الشركات الأخرى. | 4,30 | 0,75 | موافق بشدة |
| 04 | يساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في استبعاد الأنشطة ذات التكلفة المعتبرة والتي لا تؤدي إلى القيمة المضاف مما يرفع ربحية المؤسسة. | 4,13 | 0,57 | موافق |
| 05 | نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة مكلف ولا أتوقع أن يعظم ربحية المؤسسة. | 3,63 | 1,03 | موافق |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (spss)

تشير نتائج المحور الثالث المبين في الجدول السابق إلى:

تحتل العبارة " من أسباب تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أنه يعمل على تحسين الموقف التنافسي للشركة مع الشركات الأخرى " المرتبة الأولى الذي يدل على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة بشدة، وهذا بمتوسط حسابي يساوي 4.30، وبتوسط حسابي نسبي يساوي 86%، في حين كانت موافقة العينة على باقي العبارات بالموافق.

ثانيا: نتائج واقتراحات

1. نتائج

يساهم استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كأحد أحدث التطورات الإدارية المستخدمة في الكثير من الشركات، والتي أثبتت العديد من الدراسات أنه في حالة تبنيه يعمل على رفع القدرة التنافسية والكفاءة الإنتاجية لشركات الاقتصادية، الصناعية، الخدمائية على حد سواء.

وتساعد النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة إلى بيان واقع معرفة واستخدام المؤسسة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لما يقدمه من معلومات.

هناك إجماع لدى المستجوبين على أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة أثر إيجابي على ربحية المؤسسة، كما أكدوا على وجود صعوبات ومعوقات التي تصادف في تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كما اجمع على أن ذلك يعود إلى مجموعة من التحديات منها:

✓ عدم تنظيم دورات تدريبية وتأهيلية مما تحول دون تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

✓ صعوبة تقسيم تكاليف المؤسسة حسب الأنشطة عائق هام في تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

✓ وكما هو مبين في الجدول رقم(08) السابق أن النتائج المتحصل عليها من برنامج (SPSS) وباستعمال مقياس ألفا كرونباخ في ثبات وصدق مرتفعة أي نسبة الثبات عالية تقدر بـ 77% مما يدل على ثبات الأسئلة، والمصدقية بلغت 88% أي النسب فاقه نسبة القبول وهي 60%

2. الاقتراحات : من خلال استجابة أفراد العينة نقترح مايلي:

✓ ضرورة قيام المؤسسة الاقتصادية المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بتطوير أنظمتها مما ينعكس على الواقع الفعلي على أدائها.

✓ ضرورة إدراك الإدارة لأهمية عناصر التكاليف غير المباشرة ومدى تأثير دقة تخصيصها على المنتجات بمقدار استفادتها من الأنشطة المختلفة التي تلزم لإنتاجها.

✓ الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية والأجنبية وتطبيقاتها لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وتبادل الخبرات.

✓ القيام بإجراء مزيد من الدراسات والأبحاث الداعمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات، وذلك لما يتمتع به هذا النظام من مزايا إستراتيجية كبيرة.

✓ يجب على الشركة عند تبنيتها لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة القيام بخطوات ضرورية لتهيئة مناخ ملائم لإدارته وتشغيله حتى يعود عليها بالنفع المتوقع ومن أهمها مايلي:

1. التخطيط لعملية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة عن طريق الاستعانة بخبراء ومستشارين المؤهلين والمتخصصين في مجال نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

2. إعادة هيكلة الشركة للتوافق مع النظام الجديد، ومن منطلق كون نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بمثابة انقلاب في نظام محاسبي للشركة فلا بد من تشكيل هيكل تنظيمي جديد موازي للهيكل القائم.

3. من الضروري جدا وقبل البدء في تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة تدريب فريق عمل

خاص لفهم آلية عمل هذا النظام، وبيان أوجه الاختلاف بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والنظام التقليدي.

خاتمة الفصل

بعد عرضنا لهذا الفصل والذي تطرقنا من خلاله لدراسة جانب نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على مستوى مؤسسة الأنايبب ALFA PIPE، ومحاولة إسقاط الجانب النظري عليها بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ووضع بعض القواعد والإجراءات المساعدة على تطبيق هذا النظام، وقد توصلنا إلى:

➤ تعتبر المؤسسة الوطنية ALFA PIPE من المؤسسات التي اهتمت بنظام محاسبة التكاليف المبني

على الأنشطة، ولكن تبقى الطريقة التي اعتمدها المؤسسة تعاني من بعض النقائص التي من الممكن أن

تؤدي إلى نقص المردود المتوقع.

➤ تتوفر المؤسسة الوطنية ALFA PIPE على الإمكانيات لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على

الأنشطة ولكن يبقى إيمان الإدارة العليا صاحبة القرار به، ويتوقف هذا الإيمان على مدى احتياج هذه

الإدارة على المعلومات المستعدة لتوفيرها من أجل الحصول عليها.

الخاتمة العامة

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على نظام يعتبر من أبرز النظم الحديثة في المؤسسة ألا وهو نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، وتبين لنا أن ما جاء به هذا النظام وآلية عمله مكنته من تلافي وتدارك عجز الأنظمة التقليدية في مواكبة تغيرات وتطوير المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة. إن الهدف والدافع الرئيسي من إجراء هذه الدراسة التعريف بنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وآلية عمله ومقوماته، بالإضافة إلى مدى توفر المؤسسات الجزائرية على المتطلبات الفنية والتطبيقية لاستخدامه، وذلك من خلال معالجة الإشكالية المطروحة والتي كانت كالتالي:

كيف يؤثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على ربحية المؤسسة الاقتصادية؟

للإجابة على الإشكالية والأسئلة المتفرعة عنها، قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين، حيث خصص الفصل الأول للدراسة النظرية والفصل الثاني للدراسة التطبيقية في مؤسسة الأنايب، وبعد استكمال الدراسة في الجانب النظري والجانب التطبيقي توصلنا لعدد من النتائج والتوصيات.

أولاً: نتائج الدراسة:

- تعتمد فلسفة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على أن المنتجات والخدمات لا تستهلك الموارد مباشرة بل تستهلك الأنشطة اللازمة لإنجازه، وإن الأنشطة عند القيام بها تستهلك الموارد وبالتالي فإن استهلاك المنتجات للموارد لا بد أن يمر على الأنشطة.
- يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة نظاماً متكاملًا لتسيير وليس فقط كأداة أو وسيلة لمعالجة التكاليف.

- يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة نقطة تحول في مجال محاسبة التكاليف، فظهوره في فترة الثمانينات من القرن الماضي والتي تزامنت مع فقدان الثقة في الأنظمة التقليدية، مما يحقق الفرضية الأولى
- يتضح لنا وجود صعوبات ومعوقات في تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة مقارنة مع الأنظمة التقليدية.
- يتضح لنا أن عدم تنظيم المؤسسة لدورات تدريبية يقف عائقا في وجه تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة
- يتضح مما سبق أن الفرضية الثانية محقق وذلك أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يواجه صعوبات عديدة التي تحول دون تطبيقه.
- يعود تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على ربحية المؤسسة بالإيجاب باعتباره نظام غير مكلف مقارنة مع الأنظمة التقليدية.
- يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كمدخل متكامل وشامل وكأداة مساعدة على التسيير من خلال محاربه للإسراف وترشيد استخدام الموارد، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

ثانيا: التوصيات:

في ضوء المراجعة النظرية للدراسة واستنادا على النتائج المتحصل عليها سابقا، فقد تمت التوصية بمايلي:

➤ من الضروري على المؤسسة إعادة النظر في أنظمة معالجة التكاليف التي تستخدمها إن

وجدت، مع دراسة إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستقبل بما

يسمح بتوفير المعلومات تحقيق القدرة على اتخاذ القرارات حكيمة.

➤ على مؤسسة ALFA PIPE الالتزام بمواكبة التطورات الخاصة في مجال تسيير التكاليف

وتطبيق النظم الكلفوية الحديثة لأهميتها في تحسين التسيير وترشيد القرارات.

➤ أوصي المؤسسات الاقتصادية في حالة تبنيتها لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أنه

علها توفير مقومات فنية من تكوين موظفين في آلية عمل هذا النظام وإجراءات تطبيقه.

➤ كما أوصي الهيئات التعليمية والتكوينية الاهتمام بالأنظمة الحديثة في مجال معالجة التكاليف،

من خلال إجراء المزيد من الدراسات والبحوث حول هذه الأنظمة وأثر تطبيقها على

المؤسسات بصفة خاصة وعلى الاقتصاد الوطني بصفة عامة.

في الختام يرى الطالب أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يعتبر مدخلا متكاملًا في تتبع

التكاليف خاصة التكاليف غير المباشرة، بالإضافة إلى اعتباره كأداة تسييره لما يوفره من معلومات

تساعد الإدارة بالقيام بوظائفها، والمؤسسات الجزائرية بصفة عامة يجب عليها الاستثمار في الأنظمة

الحديثة وعدم خوض تجربة الأنظمة التقليدية.

ثالثاً: آفاق الدراسة:

- دراسة الأنظمة الحديثة في معالجة التكاليف وتحديد البديل الأفضل للمؤسسات.
- الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة الإستراتيجية.
- وضع نموذج لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في ظل نظام المحاسبي المالي.

المراجع

الكتب:

1. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان .الأردن،2004.
2. محمود على الجبالي وآخرون، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل لنشر و للتوزيع، الأردن، 2000
3. ثابت عبد الرحمن إدريس، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية مصر، 2005
4. كمال الدين الدهراوي، سمير كمال محمد، نظام المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002
5. زهير إبراهيم الحدرب . لؤي وديان، محاسبة التكاليف، دار البداية ناشرون و موزعين، الطبعة الأولى، عمان.2010.

الرسائل:

1. أمين ابن سعد، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كأداة مساعدة على تسيير و تحسين الأداة ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة إسلامية غزة، 2005.
2. أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة إسلامية غزة،2005
3. عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في شركة الصناعية في الأردن، شهادة دكتوراة غير منشورة، الأردن، 2009
4. صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسفية، رسالة الماجستير 2007

5. أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، فرع محاسبة جامعة شرق الأوسط للدراسات العليا، عمان - الأردن 2008 .

مجالات:

1. ماهر موسى درغام ، مدى توفر المقومات الأساسية الأمانة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة - فلسطين ، المجلة الخامسة عشر - العدد الثاني، جوان 2007.

المواقع الالكترونية:

1. مؤسسة الكتب العربية للنشر الالكتروني WWW.Kadigitalibrary.Com

2. موقع كتب غوغل WWW.books.google.com

3. الموقع: <http://www.iasj.net/iasj>، تاريخ التصفح: 2014/04/22