

دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كنظام معلومات حديث في تحديد التكلفة المثالية للمنتوج "دراسة حالة مؤسسة SOREMEP - تلمسان"

The role of the activity-based cost accounting system as a modern information system in determining the real cost of the product "case study of SOREMEP - Tlemcen"

ط. دديس أحمد فؤاد*¹، د. بوزيدي سعاد²

¹جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، مخبر البحث في الاقتصاد غير الرسمي، المؤسساتية والتنمية

ahmedfouad.diss@univ-tlemcen.dz، dissfouad1530@hotmail.com، LAREIID

²جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، مخبر البحث في الاقتصاد غير الرسمي، المؤسساتية والتنمية

souad.bouzidi@univ-tlemcen.dz، souadbouzidi2019@gmail.com، LAREIID

تاريخ الاستلام: 2022/09/25 تاريخ القبول: 2022/11/25 تاريخ النشر: 2022/12/25

ملخص:

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء علنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كنظام معلومات تكاليف حديث، ومحاوله تطبيقها في احدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع اجراء مقارنة بينها وبين الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة محل الدراسة، فهل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يحدد التكلفة المثالية لمنتوج المؤسسة؟، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي. توصلنا من خلال دراستنا الى مجموعة من النتائج اهمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد على المعلومات المقدمة من طرف المنظمة لتحقيق التكلفة المثالية، ويعتبر الطريقة الأفضل مقارنة بالطريقة المتبعة من طرف المنشأة. الكلمات المفتاحية: محاسبة تكاليف على أساس أنشطة؛ نظام معلومات تكاليف؛ تكلفة. تصنيف JEL: M48، M49.

Abstract:

This study aims to shed light on the activity-based cost accounting system as a modern cost information system, and try to apply it in one of the Algerian economic institutions with a comparison between it and the method used by the institution under study. To achieve the objectives of the study, we used the descriptive analytical method.

Through our study, we concluded that the activity-based costing system depends on the information provided by the organization to achieve the ideal cost, and it is considered the best method compared to the method used by the establishment.

Keywords: Activity-based cost accounting; cost information system; Cost.

Jel Classification Codes: M48, M49.

* ديس أحمد فؤاد، ahmedfouad.diss@univ-tlemcen.dz

I. مقدمة:

أهم المشاكل التي كانت ومازالت تمس أنظمة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، نجد مشكلة تحميل التكاليف الغير المباشرة على المنتوجات، وتظهر هذه المشكلة نتيجة عدم توفر المعلومات الخاصة بأقسام المؤسسة بالإضافة إلى أن الطريقة التقليدية لحساب التكاليف لا تقوم بتوزيع التكاليف الغير المباشرة بطريقة عادلة، ومن التقنيات التي استعملتها المؤسسة الاقتصادية الحديثة لحلّ هذا المشكل نجد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، والذي يعمل على جمع المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة وترتيبها، والتي على ضوئها يقوم المسيرون باتخاذ القرارات الرشيدة، وأيضا لما له من مزايا عديدة في تحديد التكلفة النهائية للمنتوج وعملية تسعيره، إضافة إلى أهميته الكبيرة في الرقابة على التكاليف وخاصة التكاليف الغير المباشرة وتخصيصها بصورة أكثر دقة، هذا ما دفعنا الى طرح التساؤل التالي:

ما مدى استفادة المؤسسة الاقتصادية من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحليل تكاليفها؟

ولشرح الإشكالية التالية نضع جملة من الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يقدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة المعلومات الضرورية لتحديد التكلفة النهائية للمنتوج؟

- هل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كنظام معلومات يحقق أهداف المؤسسة الاقتصادية؟

- هل يوجد صعوبات تواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحليل التكاليف؟

للإجابة عن إشكالية البحث تم الاعتماد على الفرضيات الآتية:

- تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يمكن المؤسسة الاقتصادية من تحديد تكاليف منتوجاتها بدقة.

- اعتماد المؤسسة على نظم معلومات كفى ودقيق يساعد على فعالية نظام محاسبة التكاليف.

تتجلى أهمية هذا البحث في كونه يعطي نظرة مستقبلية حول تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية محلّ الدّراسة، وكذلك اقتراح نموذج حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد التكلفة النهائية للمنتوج في المؤسسة الاقتصادية محلّ الدّراسة.

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- محاولة تطبيق إحدى أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

- عداد مقارنة بين الطريقة المطبقة من طرف المؤسسة ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

- بيان مدى عمل أنظمة محاسبة التكاليف الحالية في المؤسسة الاقتصادية محلّ الدّراسة.

للإجابة عن الإشكالية المطروحة، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، ففي الجانب النظري تم عرض مجموعة من التعاريف والمفاهيم المتعلقة بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وأهميته في المؤسسة الاقتصادية مع تدعيم بحثنا بمجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، في الجانب التطبيقي تمّ دراسة الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة محلّ الدّراسة ثم محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة فيها، وفي الأخير اعداد مقارنة بين كل من النظام المتبع في المؤسسة مؤسسة SOREMEP - تلمسان ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

I-1 الدراسات السابقة:

أكدت معظم الدراسات المتطرفة لموضوع النظم الحديثة لتحليل التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، بان كل الأنظمة العصرية تهدف الى تخفيض التكلفة لمنتوجات المنشأة دون المساس بالجودة ومن بينها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ومن بين الدّراسات السابقة التي تعرضنا لها نجد:

- دراسة (لصنوبي حفيظة، 2022) بعنوان: "تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC" كبديل للأنظمة التقليدية في محاسبة التسيير-إمكانيات وتحديات-"، تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على الإيجابيات والمنفعة التي أتت بها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قدرته على تخفيض تكاليف المؤسسة وزيادة مردوديتها، وإبراز اذا كانت هناك صعوبات تواجه هذا النظام، توصل الباحث الى أن أغلب المؤسسات الاقتصادية لا تملك الوعي الكافي للانتقال لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالرغم من الفوائد التي تعود عليها، و تبنيها أنظمة التكاليف التقليدية بالرغم من وجود نقائص وتعظيم للتكلفة، مع وجود صعوبات لا تسمح لتبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

- دراسة (مسعودي وسماش، 2021) بعنوان: "دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بعنابة-"، كان الهدف من هذه الدراسة هو محاولة التعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره من الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف، وكذلك ابراز دور عمل هذا النظام في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وميزة التكلفة القليلة التي يحققها مع ابراز الصعوبات التي يواجهها في البيئة الصناعية للمؤسسات الجزائرية، توصل الباحثان الى أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يسمح بتوفير المعلومات الدقيقة لصانعي القرار في المؤسسة الاقتصادية، الا أنه شبه منعدم أو لا يكاد موجودا في المؤسسات الصناعية الجزائرية وذلك لكثرة الصعوبات والعراقيل التي تواجه هذا النظام.

- دراسة (هراجوبوحرود وسالم، 2020) بعنوان: "تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (abc) بالتطبيق على ملبنة التل مزلق بولاية سطيف"، كان الهدف من هذه الدراسة هو توضيح دور نظام محاسبة التكاليف في تحسين كفاءة مراقبة التسيير داخل ملبنة التل مزلق بولاية سطيف، وتوصل الباحثون الى أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة سمح بالتعرف على الأنشطة التي تستهلك الموارد وتحديد التكلفة بدقة مما يسمح بتحسين القيمة السوقية للمؤسسة.

- دراسة (بورنيسة مريم وخنفري، 2018) بعنوان: "مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات"، كان الهدف من الدراسة هو ابراز أهمية عمل الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في التحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات الجزائرية خاصة من ناحية تخفيض التكاليف، كانت نتيجة الدراسة ان الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف اهتمت كثيرا بتخصيص التكاليف الغير المباشرة، واستطاعت توفير المعلومات اللازمة للتكاليف مما يساعد على التسيير الفعال للمؤسسة.

II. الإطار النظري للدراسة

II-1 ماهية محاسبة التكاليف:

لقد وجدت المحاسبة منذ عصر الفراعنة بحيث كانت تطبق للنشاط الزراعي والمعماري، فمثال عن ذلك نجد قصة سيدنا يوسف عليه السلام المعروفة بالرقابة على المخزون في سنوات الازدهار تمهيدا لتوزيعه لسنوات الجفاف. وفي الإسلام أيضا وضع عمر بن الخطاب "ديوان بيت المال"، بحيث فصل بين الأصول الثابتة والمتداولة وأيضا قيامه بمحصر الزكاة.

وتعد محاسبة التكاليف جزء من المحاسبة المالية التي بدورها نشأت في القرن الرابع عشر ميلادي على يد الكاهن الإيطالي "لوجا باتشيليو" عن طريق كتابه في القيد المزدوج.(بركات، 2014، صفحة 5)

ويعود ظهور محاسبة التكاليف المعروفة أيضا بالمحاسبة الإدارية الى عام 1950 عندما ظهر فريق المحاسبة الإدارية الذي تشكل من قبل المجلس "الانجلو أمريكي" للكفاية الإنتاجية، والذي قام بعرض المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي الى مساعدة الإدارة في وضع سياستها وترشيدها نفقاتها.

وفي سنة 1959 قامت لجنة المحاسبة الإدارية لفريق محاسبة التكاليف على وضع تعريف يقول: "أنها تطبيق للوسائل الملائمة في تطوير المعلومات التاريخية للمنشأة من أجل مساعدتها في وضع خطة مستقبلية للأهداف الاقتصادية".

تنوع محاسبة التكاليف او التسيير بتنوع كل من القطاعات الخاصة بالصناعة او الخدمات، فمحاسبة التكاليف تخص كل ما يتعلق بالمواضيع الحديثة للتكاليف، ومجالات محاسبة التكاليف واسعة ولا يحصرها مرجع او تعريف واحد.(مؤيد و عبد الناصر، 2002، صفحة 11)

II-2 مفهوم محاسبة التكاليف:

لقد تعددت التعاريف المقدمة حول محاسبة التكاليف من حيث مجال استخدامها في المنشأة سواء تلك الصناعية او الخدمائية، وتنوعت التعاريف المقدمة حول محاسبة التكاليف حسب كل كاتب وباحث، ولكن كلهم اتفقوا على المهمة التي تقوم بها، ومن هنا سنقوم بعرض بعض التعاريف:

التعريف الأول: تعتبر محاسبة التكاليف من الأدوات العلمية التي تحقق الأهداف والغايات وتمثل أهميتها في اعتبارها نظام منهجي يقوم بإنتاج معلومات أساسية ودقيقة تساعد الإدارة على اتخاذ قراراتها التي تمكنها من تحقيق الكفاءة والفعالية.(حايي، 2011/2010، صفحة 25)

التعريف الثاني: تعد محاسبة التكاليف من الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية وهي عبارة عن مجموعة من العناصر المرتبطة فيما بينها لتحقيق أهدافها المحددة، ويقوم هذا النظام بتحديد تكلفة كل عملية من العمليات التي تقوم بها المنظمة من خلال القيام بإجراءات محاسبية عامة، ثم القيام بإجراءات تحليلية والعمل على تخصيصها على كل عملية من العمليات، ومنه فان هذا النظام يقوم برسم الخطط المختلفة المتعلقة بنشاط المنشأة ثم الرقابة على تطبيقها.(بهاء، 2016، صفحة 9)

التعريف الثالث: محاسبة التكاليف هي جزء من المحاسبة العامة، بحيث تهتم بتسجيل وتبويب عناصر التكلفة وتحليلها وتجميعها من خلال تخصيصها او اسقاطها على مراكز التكلفة والأنشطة، والتي بدورها تمكن الإدارة من الترشيدها في نفقاتها وتقليل تكاليفها لزيادة أرباحها.(نواف و عطا الله، 2014، صفحة 53 و54)

II-3 أهداف محاسبة التكاليف:

تقوم محاسبة التكاليف بتحقيق مجموعة من الأهداف هي:

-أول الأهداف التي تحققها محاسبة التكاليف وهي قياس التكلفة والذي يسمح بقياس أداء المؤسسة مهما كانت طبيعتها من أجل الوصول الى النتيجة التي تريدان تحقيقها.

-القيام بالرقابة على التكاليف من خلال متابعتها او تصحيحها وذلك حسب المرحلة التي تكون فيها الرقابة.

إمكانية توفير المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ قراراتها التي من خلالها تقوم بحل مجموعة من المشاكل والمواقف تتعلق بالإنتاج داخل المنشأة.(عبد الباقي و فتح الرحمن ، 2013، صفحة 106)

-ومن الأهداف الرئيسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف نجد التخطيط (التنبؤ)، والذي خاصة يتمثل في التخطيط قصير الأجل من خلال قيامها بتوفير مجموعة من المعلومات تساعد الإدارة على رسم علاقة بين التكلفة والحجم والربح، وأيضا تحديد ما يسمى

بمجموع أو نقطة التعادل وهو: الحجم الذي لا تحقق فيه المنظمة لا ربح ولا خسارة، حيث يكون الإيراد الكلي متساويا مع التكلفة الكلية. (شحاتة، 2017، صفحة 64)

II-4 وظائف محاسبة التكاليف:

يمكن توضيح وظائف محاسبة التكاليف كالتالي:

- الوظيفة التسجيلية: هي تسجيل كل التكاليف الواردة من سجلات المنشأة، وهي المرحلة الأولى التي يكون فيها دمج جميع عناصر التكاليف من مواد واجور ومصارف.

- الوظيفة التحليلية: يكون فيها تحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربطها بمركز التكلفة المستفيدة منه، وذلك بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

- الوظيفة الرقابية والوظيفة الإخبارية: فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة مسبباتها يأتي اخبار الإدارة بهذه النتائج وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم اعايدها. (أبووردة، 2015، صفحة 25 و62)

II-5 نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الثمانينات القرن الماضي على يد "روبن كوبر"، ويعتمد هذا النظام على فكرة أساسية وهي: الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي. (عابدين، 2015، صفحة 36 و37)

II-6 الأفكار الجديدة لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

من أهم الأفكار التي جاء بها هذا النظام نجد:

- تسيير الأنشطة مما يزيد توضيح عمل المنظمة وزيادة التحكم في الإنتاج مؤديا الى الحدّ من التباينات الموجودة في الأنشطة، ويسمح ببناء وسائل لمراقبة التسيير "حساب التكاليف، لوحة القيادة، المؤشرات" مما يساهم في تتبع الأداء المحقق في أحسن الظروف في كلّ مستوى.

- جاء لتشخيص المسببات الأصلية للتكاليف وأداء المنظمة، كما ساعد على التنظيم داخل المنظمة والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة مهتما بكل من التكلفة والقيمة، ومنه يمكن حذف النشاطات التي تكون تكلفتها أكبر من قيمتها والبقاء على النشاطات التي تكون قيمتها أكبر من تكلفتها.

- لا يركز هذا النظام على تقييم تكاليف المنتج النهائي فقط، بل يهتم بتقييم تكاليف كل العناصر التي دخلت في الإنتاج وذلك لغرض اتخاذ القرار الصحيح والصائب، ويسمح هذا النظام بتحليل عدّة متغيرات تتعلق بموضوع التكلفة الى جانب دراسته لانشغالات المؤسسة. (خالدي، 2018، صفحة 133)

III. الطريقة والأدوات

عند انتقالنا لمؤسسة SOREMEP تلمسان - للدراسات والإنجازات الميطالوبلاستيكية والتي تقوم بإنتاج مجموعة من المنتجات المتنوعة من الأثاث الحديدي، إلا أننا اخترنا عينة واحدة من منتجاتها الأكثر مبيعا والمتمثلة في الخزنة المعدنية، والتي تتبعنا مراحل إنتاجها ومكوناتها وتكلفتها النهائية التي تخرج بها بتطبيق الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة، ثم اقترحنا نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة لحساب التكلفة النهائية للمنتج من جديد وفي النهاية إعداد مقارنة بينهما لاختيار الطريقة الأنسب التي يجب على المؤسسة اتباعها.

وللقيام بهذه الدراسة اقدمنا على جمع المعلومات وذلك بالاعتماد على المستندات والوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (بطاقة المواد الأولية، جدول حساب إجمالي تكاليف المواد الأولية واليد العاملة في إنتاج 100 خزانة معدنية، جدول التكاليف المباشرة والغير المباشرة والمصاريف المختلفة لنهاية ديسمبر 2018، كمية الطلبية الواحدة من المنتوجات و جدول عدد الأحداث)، ثم استندنا على مقابلات شخصية والتي تمت أغلبها مع رئيس مصلحة قسم المالية وهدفها لجمع المعلومات الخاصة بالمنتوج، كمراحل إنتاجه وعدد ساعات إنتاج الخزانة المعدنية الواحدة والأنشطة الرئيسية والثانوية للمؤسسة وإعادة شرح الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة لحساب التكلفة النهائية للمنتوج.

من هنا حاولنا اقتراح نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، وذلك بالاعتماد على المعلومات المقدمة سابقا بالإضافة إلى المعلومات المعطاة من قبل رئيس مصلحة قسم المالية، وقد واجهنا صعوبات في جمع بعض المعلومات كتكلفة كل نشاط ومسببه والأحداث المرتبطة به، إلا أننا تحصلنا على هذه المعطيات من خلال تبسيط الأسئلة المقترحة في المقابلات، ووضع نموذج مبسط لنظام التكاليف على أساس الأنشطة نوضح فيه مراحل تطبيقه وذلك لإعطاء نظرة مسبقة للمؤسسة حول هذه الطريقة الحديثة لمحاسبة التكاليف.

-التعريف بنشاط المؤسسة:

SOREMEP شركة الدراسات و الإنجازات الميطالوبلاستيكية تم إنشائها بموجب مرسوم رقم 134 المؤرخ في 10/03/2001 التي تقع بالمنطقة الصناعية طريق شتوان ص ب 330 تلمسان. مؤسسة عمومية واقتصادية وذات أسهم برأس مال قدر 1418600.000 دج في نهاية 2007. -تعد الشركة من الناحية القانونية: SPA أي شركة ذات أسهم. -رقم التعريف الجبائي: 000113026273459. -عدد العمال: 232 عامل

III -1- الطريقة المطبقة من قبل المؤسسة لحساب التكلفة النهائية للمنتوج:

تقوم هذه الطريقة بتحديد التكاليف المباشرة والغير المباشرة وتسجيلها وترتيبها، ثم إعداد جدول توزيع التكاليف الغير المباشرة، ومن ثم تقوم بحساب التكلفة النهائية للمنتوج.

III -1-1- تقديم المنتوج محل الدراسة:

المنتوج المختار لدراستنا عبارة عن خزانة معدنية لكونها أكثر طلبا، وتحتوي على المواصفات التالية: -مقاييسها: لدينا الطول 1.95م، العرض 0.5م، العمق 0.55م. -تتكون من واجهة واحدة امامية ذات باب واحد يتوسطه زجاج مستطيل بالإضافة الى فتحتين للهواء. -يتكون من طابقين ودرج سفلي وحامل للمعاطف. -يأتي بثلاث ألوان (بني، أسود، ابيض). -تحتوي على قفل حديدي داخلي.

III -1-2- عرض المراحل التي يمر بها المنتوج عند إنتاجه:

يمر المنتوج عند عملية إنتاجه بمجموعة من المراحل قد تتشابه وتختلف حسب نوعية المنتوجات، ولكن على العموم يمر المنتوج محل الدراسة بالمراحل التالية كالآتي:

-مرحلة الجز: (cisaille)

هي عبارة عن تقطيع الحديد الى أجزاء مقاسة تلائم حجم المنتج (11 جزء بالتقريب).

-مرحلة الضغط: (presse)

تقليص سمك الحديد الى أصغر حجم ممكن مع الحفاظ على قوة ومتانة الحديد.

-مرحلة الطي: (pliage)

طي حواف المتبقية لقطع الحديد لضمان الالتصاق بينهم بدون اظهار زوايا اللصق.

-مرحلة التجميع: (assemblage)

جمع كافة مكونات المنتج في مكان واحد ثم القيام بتركيبهم من طرف الة خاصة.

-مرحلة الطلاء: (peinture)

يوضع المنتج في مكان منعزل ويرش بعبوات ألوان خاصة ويترك حتى يجف.

-مرحلة التغليف: (emballage)

تأتي مرحلة التغليف في اخر العملية الإنتاجية بحيث يغلف المنتج أولاً بسيلكون ثم يوضع في علبة كارتون.

III -2-اليات تحديد التكلفة النهائية وسعر بيع المنتج في المؤسسة:

تقوم مصلحة المحاسبة والمالية بتحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر بيع المنتج باتباع طريقة التكاليف الكلية، وهي بذلك تقوم بتحصيل كافة التكاليف المباشرة والغير المباشرة على كل المنتوجات، وقد لوحظ بان المؤسسة تطبق جدول توزيع التكاليف الغير المباشرة بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة في اخر السنة، ومنه نقوم بعرض الخطوات التي تتجهها المؤسسة في تحديد التكاليف النهائية وسعر بيع المنتج:

III-2-1اليات تحديد التكلفة النهائية وسعر بيع المنتج في المؤسسة:

-تحديد تكلفة المواد الأولية:

يلعب هذا الصنف دورا مهما في تحديد التكلفة النهائية وسعر بيع المنتج محل الدراسة، ومن أجل تحديد تكلفة هذه المواد يعتمد المحاسب في البداية على وثيقة تسمى بطاقة المواد الأولية (الملحق رقم 3)، حيث تبين هذه الأخيرة كمية ونوعية المواد الضرورية لإنتاج وحدة معينة من الخزانة المعدنية، ثم يكون هناك اتصال بمصلحة المشتريات من أجل الحصول على تكلفة الوحدة من كل مادة (PU) والتي نتحصل عليه عن طريق العلاقة التالية:

تكلفة الوحدة = ثمن الشراء X مصاريف الشراء

في الأخير نشير إلى أن المؤسسة تستخدم طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) في تقييم مخزوناتنا.

ويتم تحديد هذه التكلفة بالاعتماد على بطاقة المواد الأولية ويتبين لنا أن الكمية اللازمة من المواد الضرورية لإنتاج 100 خزانة معدنية.

الجدول 1: طريقة حساب تكلفة المواد الأولية في إنتاج 100 خزانة معدنية

الكمية	اسم المادة	الكمية المستعملة (كغ)	تكلفة الوحدة	التكلفة الاجمالية (دج)
/	/	/	/	/
	المجموع	134.624		1356148.26
			التكلفة الإجمالية للوحدة (دج)	13561.4826

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة للفترة المتعلقة بشهر ديسمبر 2018

التكلفة الإجمالية = الكمية المستعملة x تكلفة الوحدة

التكلفة الاجمالية للوحدة = التكلفة الاجمالية / 100 = 13561.4826 دج

من خلال الجدول (01)، نستخرج إجمالي الكمية من المواد التي تدخل في تصنيع هذا النوع

من الخزانة المعدنية هي 134.624 كغ في كل 100 خزانة معدنية، والتكلفة الإجمالية للمواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية هي 1356148.26 دج لكل 100 خزانة معدنية، وبالتالي التكلفة الاجمالية للمواد الأولية المستعملة لإنتاج خزانة معدنية واحدة هي 13561.4826 دج.

-تكلفة اليد العاملة:

تتكون من تلك التكاليف المتعلقة باليد العاملة المباشرة العاملة في العملية الإنتاجية، ومن أجل تحديد هذه التكلفة يقوم المحاسب هنا أيضا باستعمال بطاقة تسمى ببساطة ساعات الإنتاج (استنادا على أقوال رئيس قسم مصلحة المالية)، بحيث تضم هذه البطاقة جميع الات التي يمر بها المنتج بالإضافة إلى الوقت الذي تستغرقه كل آلة في إنجازها، بعد ذلك يتم التواصل مع مصلحة الأجور وذلك من أجل الحصول على عدد العمال القائمين على كل آلة، ليتم بعد ذلك استعمال هذه المعلومات في تحديد التكلفة الإجمالية لليد العاملة المباشرة المتدخلة في المنتج بمعنى اخر حساب التكلفة الإجمالية لكل عامل حسب الزمن الذي استغرقه كل عامل لإنتاج 100 خزانة معدنية.

بالاعتماد على جدول حساب إجمالي تكاليف المواد الأولية واليد العاملة في إنتاج 100 خزانة معدنية تم تحديد الأجرة الساعية لكل عامل بقسمة الأجرة الشهرة لهذا العامل على عدد ساعات العمل الشهرية والتي تقدرها مصلحة المستخدمين (TH Total) ونجدها تختلف من عامل الى اخر، ومن خلال هذا الجدول يمكن القول بان الخزانة المعدنية ساهم في انتاجها فرق من العمال كل فرقة تتكون من 3 عمال ولكن لم نستطع تحديد عدد العمال الذين ساهموا في إنتاج 100 خزانة معدنية وذلك راجع لعدم ثبات الأفواج الخاصة بالعمال (بحيث يمكن لفوج أن يشمل ثلاثة وفوج اخر على ثلاثة عمال أيضا و يمكن للفرد من بين هذه العمال أن يتنقل بين الأفواج فيحسب مرتين).

الجدول 2: طريقة حساب التكلفة الإجمالية لليد العاملة المشرفة على إنتاج 100 خزانة معدنية

فوج العمال

الأجرة الازمة للإنتاج (CMO)	الأجرة الساعية (CH)	عدد الساعات الإجمالية (TH) (Total)	عدد ساعات التشغيل (TH)	فوج العمال (GM)
/	870.48	/	/	/
532167.95		611.35	المجموع	
5321.6795	الأجرة اللازمة للإنتاج الوحدوية			

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة للفترة المتعلقة بشهر ديسمبر 2018

عدد الساعات الإجمالية = فوج العمال X عدد ساعات التشغيل

الأجرة الازمة للإنتاج = عدد الساعات الإجمالية X الأجرة الساعية

الأجرة اللازمة للإنتاج الوحدوية = الأجرة اللازمة للإنتاج / 100 = 5321.6795 دج

يمكننا ملاحظة بان الأجر اليومي بين العمال ثابتة بمقدار 870.48 دج، وهذا يمكن ارجاعه الى السياسة التي تتبعها

المؤسسة في توزيع الأجر وفي الأخير يمكننا القول بان 100 خزانة معدنية تتطلب 611.35 ساعة بأجرة إجمالية تقدر ب 532167.95 دج.

بعد تحديد كل من تكاليف المواد الأولية واليد العاملة فننا سوف نقوم بجمعها ثم نقسمها على عدد وحدات المنتج

لنتحصل على سعر التكلفة للوحدة الواحدة (CP) وفي الأخير نقوم بحساب ثمن البيع بإضافة هامش ربح يقدر ب 30%

بالإضافة الى معدل رسم 19% لنتحصل على سعر البيع بالرسم (TTC)، ونلخص العملية من خلال الجدول التالي:

الجدول 3: سعر التكلفة وثمان البيع النهائي للخزانة المعدنية الواحدة

المبالغ	البيان
1356148.26	المواد الأولية
532167.95	اليد العاملة
1888316.2	اجمالي التكاليف المباشرة
100	عدد وحدات المنتج
18883.162	تكلفة الوحدة الواحدة
5664.94863	هامش الربح (30%)
24548.11063	سعر البيع
4664.14102	الرسم على القيمة المضافة (19%)
29212.25165	سعر البيع بالرسم

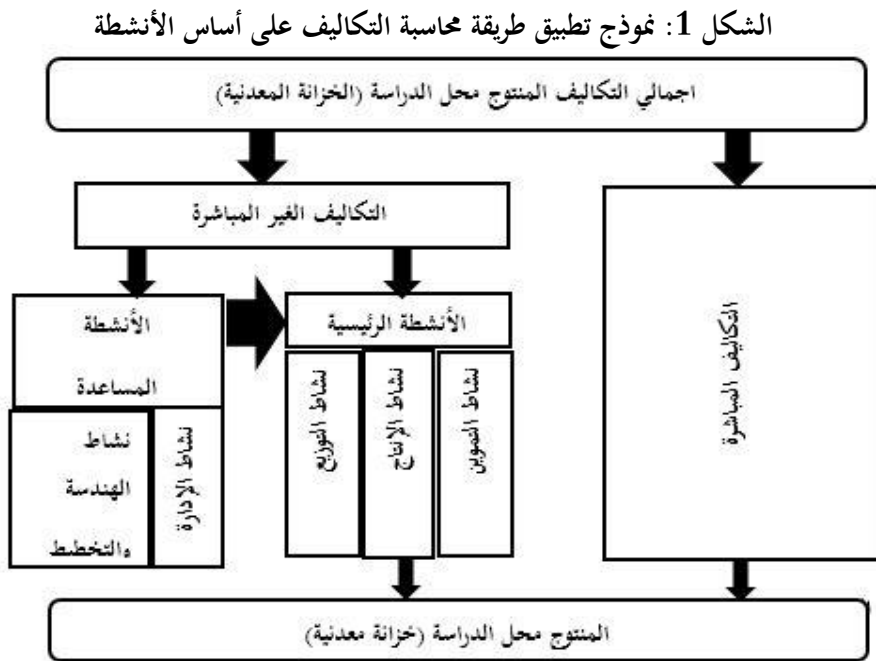
المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مصلحة المحاسبة والمالية بشهر ديسمبر 2018

يتبين لنا بأن المؤسسة تتحمل 18883.162 دج لإنتاج خزانة معدنية واحدة، وأنها حققت هامش ربح يقدر ب 5664.94863 دج وسعر بيع بمبلغ 24548.11063 دج، ويجدر الملاحظة بأن المؤسسة لا تأخذ بعين الاعتبار التكاليف الغير المباشرة فهي تدخلها مباشرة مع التكاليف المباشرة.

اتضح عند دراستنا للطريقة المتبعة في المؤسسة محل الدراسة للمنتوج المتمثل في الخزانة المعدنية، لاحظنا بأنها لا تتبع طريقة دقيقة وعلمية في تحديد التكلفة النهائية وسعر البيع، وهذا راجع لعدم تخصيص التكاليف الغير المباشرة بدقة فهي تستخدم معطيات يتحكم فيها السعر الموجود في السوق، وبالتالي فهي مجبرة على مراعاة وتحديد السعر الخاص بها حتى يتماشى مع أسعار السوق.

III-3-3 محاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنتها مع الطريقة السابقة:

لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة واستخراج نقاط الاختلاف مع الطريقة المطبقة في المؤسسة، يجب علينا اتباع مبادئ ومراحل تطبيق هذا النظام كما هو موضح في الشكل التالي:



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معلومات المقدمة من طرف المؤسسة

III-3-3-1 تحديد الأنشطة ومراكزها وتكليفها:

إن تحديد الأنشطة داخل المؤسسة تعتبر النقطة الأساسية لبداية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، بحث تساعدنا على تقسيم التكاليف بدقة على الأقسام ومنه حساب التكلفة النهائية بأكثر دقة، بالإضافة إلى ان نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعدنا على تبسيط هذه الأنشطة من خلال الجمع بين الأنشطة تقوم بنفس المهمة والتركيز على الأنشطة الرئيسية التي تأخذ قدر كبير من التكاليف الغير المباشرة.

-تقسيم أنشطة المؤسسة:

سوف نقوم بتقسيم أنشطة المؤسسة الى ثلاث مراكز رئيسية، وهي كالتالي:

مركز التموين: (نشاط إعداد الطلبات أو استلام المواد)

مركز الإنتاج: (نشاط الإنتاج أو تصميم المنتجات)

مركز التوزيع: (نشاط إعداد الفواتير أو توزيع المنتجات)

–تحديد مراكز الأنشطة:

في حالة المؤسسة محل الدراسة نجد مركزين هما:

المراكز الأساسية: (مركز التموين، مركز الإنتاج، مركز التوزيع)

المراكز الثانوية: (مركز الإدارة، مركز الهندسة)

–تحديد التكاليف الداخلة في الأنشطة:

بعد تحديد المراكز يتم تحديد مختلف الأنشطة والتكلفة الخاصة بكل نشاط على حدى من خلال اتباع مجمل التكاليف المسجلة في المحاسبة الكلية في الصنف رقم "6" (الموجود في جدول التكاليف المباشرة والغير المباشرة والمصاريف المختلفة لنهاية ديسمبر 2018) وأخذ بعين الاعتبار مجمل التكاليف الغير المباشرة المحملة على الأنشطة، وهي كالآتي:

التكاليف الغير المباشرة المحملة:

عادة ما تتكون التكاليف الغير المباشرة من الطاقة الكهربائية والغاز والتي يصعب تخصيصها نظرا لارتباطها المباشر مع عمل الآلات، ولحل هذا المشكل يجب تركيب عدّاد لكل قسم من أقسام المؤسسة، ولكن في المؤسسة الحالية محلّ الدراسة لا يوجد فيه هذا التقسيم مما دفعنا الى ادخال الطاقة الكهربائية في النشاط الإنتاج فقط.

–تكاليف اليد العاملة تعتبر من التكاليف المباشرة إلا أنه يمكن أن تدخل في جزء التكاليف الغير المباشرة وذلك من خلال تقسيم تكلفة اليد العاملة لكل نشاط من الأنشطة الثلاث والتي تعتبرها المؤسسة ثابتة.

–الخدمات التي تعتبر لبّ التكاليف الغير المباشرة، وتتكون من الأصناف التالية للحساب رقم "6" الموجودة في الجدول التالي:

الجدول 4: قائمة المصاريف المختلفة لنهاية ديسمبر 2018

الخدمات			
رقم الحساب	الخدمة	الشرح	المبالغ
611	التقاويل العام		3209646.66
613	الإيجارات	لا توجد هذه الخدمة للمؤسسة	-
615	الصيانة والتصليلات	تقوم بما المؤسسة عند وقوع عطل في الة معينة، ويمكن ربطها بأنشطة الإنتاج بحساب فاتورة كل عملية صيانة.	377615.64
618	التوثيق والمستجدات		113890.00
622	أجور الوسطاء والأتعاب	تضم مصاريف الموثق والمستشار القانوني ومحافظ الحسابات، وتعتبر	4591991.31

	مصاريف مباشرة للإدارة العامة.		
2407350.00	تعتبر من المصاريف المباشرة لأنشطة البيع.	الإشهار والنشر	623
477307.93		البريد والاتصال	626
6198369.04	تعتبر من التكاليف التي تعتمد عليها المؤسسة لتمويل مشترياتها.	الخدمات المصرفية	627
245500.00		الاشتراكات والمستجدات	628
-		أعباء التسيير الجاري الأخرى	658
2294646.57	تتحملها المؤسسة عند تعاملها مع عملاء في الخارج.	خسائر الصرف	666
-	لا تستعملها المؤسسة لأنها تتعامل مع الطلبات	التخفيضات والتنزيلات	609
19916317.15		المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مصلحة المحاسبة والمالية بشهر ديسمبر 2018

III-3-2 تحديد تكلفة كل نشاط ومسببها:

إن تكاليف الأنشطة هي عبارة عن جميع العوامل الإنتاجية المستخدمة لتنفيذ هذه الأنشطة، فمن أجل معرفة هذه التكاليف وما يخص كل نشاط أوجب علينا تحديد مسبب تكاليف لكل نشاط، وتمحور معظم هذه التكاليف في التكاليف الغير المباشرة.

وكما رأينا أيضا أن المؤسسة غير دقيقة في تحديد التكاليف الغير المباشرة وإنها تضمها مباشرة مع التكاليف المباشرة وهذا ما يدفع المؤسسة إلى تحقيق نتيجة لا تصف التكلفة الحقيقية للمنتوج، فلكي تكون دراستنا قائمة على بيانات عملية وعلمية سنحاول استخراج الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والمسبب الممثل لكل نشاط رئيسي مع أخذ مسبب تكلفة كل نشاط والتكاليف الغير المباشرة الداخلة فيه، وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول 5: أنشطة المؤسسة ومسبباتها وتكاليفها

المراكز	النشاط	مسبب التكلفة لكل نشاط	التكاليف الغير المباشرة المحملة
التمويل	إعداد الطلبيات	عدد الطلبيات	تكلفة اليد العاملة+ مدخلات ومشتريات أخرى غير مخزنة من المواد واللوازم+ تكاليف النقل+ أعباء مالية.
الإنتاج	الإنتاج	أوامر التصميم	قيمة الكهرباء المستهلكة من طرف الآلات+ اهتلاك الآلات+ الصيانة والتوصيلات+ تكلفة اليد العاملة.
التوزيع	إعداد الفواتير	عدد الفواتير	تكلفة اليد العاملة+ الاشهار والنشر+ خسائر الصرف+ التأمين.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مصلحة المحاسبة والمالية بشهر ديسمبر 2018

تحديد معدل التحميل لكل نشاط:

إن معدلات التحميل تمثل التغيرات في دالة التكاليف التي يتم وصلها بالتقلبات التي تحدث على مستوى كل نشاط، ونقوم بتحديد معدلات التحميل للمراكز الثلاث (مركز التمويل، مركز الإنتاج، مركز التوزيع) على النحو التالي:

مركز التمويل:

معدل التحميل لنشاط إعداد الطلبيات = (تكلفة اليد العاملة + مدخلات ومشتريات أخرى غير مخزنة من المواد واللوازم + تكاليف النقل + الأعباء المالية) / عدد الطلبيات.

$$\text{معدل التحميل لنشاط إعداد الطلبيات} = (870.48 + 12136426 + 4161448 + 934960) / (13560) = 1270.92216 \text{ دج}$$

مركز الإنتاج:

معدل التحميل لنشاط الإنتاج = (قيمة الكهرباء المستهلكة من طرف الآلات + اهتلاك الآلات + الصيانة والتوصيلات + تكلفة اليد العاملة) / أوامر التصميم.

$$\text{معدل التحميل لنشاط الإنتاج} = (870.48 + 377615.64 + 19926276 + 6415878) / (66) = 404858.184 \text{ دج}$$

مركز التوزيع:

معدل تحميل نشاط إعداد الفواتير = (تكلفة اليد العاملة + الاشهار والنشر + خسائر الصرف + التأمين) / عدد الفواتير.

$$\text{معدل التحميل لنشاط إعداد الفواتير} = (870.48 + 2407350.00 + 2294646.57 + 2074112) / (137) = 49467.0004 \text{ دج}$$

ويمكن تلخيص هذه المعطيات في الجدول التالي:

الجدول 6: معدلات تحميل الأنشطة

الأنشطة الرئيسية			البيان
نشاط إعداد الفواتير	نشاط الإنتاج	نشاط إعداد الطلبات	
6776979.05	26720640.1	17233704.5	تكلفة الأنشطة
عدد الفواتير	أوامر الهندسة	عدد الطلبات	نوع المسببات
137	66	13560	عدد المسببات
49467.0004	404858.184	1270.92216	معدل التحميل لكل نشاط

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مصلحة المحاسبة والمالية بشهر ديسمبر 2018

نلاحظ من خلال الجدول رقم (6) أن نشاط الإنتاج قد حصل على نسبة مرتفعة تقدر بـ 53% من التكاليف الغير المباشرة، على عكس باقي الأنشطة الأخرى (نشاط التموين بـ 34% ونشاط التوزيع بـ 13%)، وهذا راجع إلى طبيعة المؤسسة الصناعية فهي تعتمد على تخصيص تكاليفها الغير المباشرة بكثرة في عملية الإنتاج، كما نلاحظ أيضا أن معدل تحميل نشاط الإنتاج أكبر مقارنة بمعدلات تحميل الأنشطة الأخرى وهذا ما يؤكد وجود العلاقة السببية الطردية بين كل نشاط ومعدل تحميله.

III-3-3 تحميل تكاليف الأنشطة على المنتوجات:

بعد تحديد معدل تحميل كل نشاط من الأنشطة الثلاث تأتي المرحلة الأخيرة وهي ربط الأنشطة بالمنتوجات وذلك من خلال أحداث كل نشاط المقدمة من طرف المؤسسة، وقد تحصلنا على هذه الأحداث عن طريق طرح الأسئلة التالية ثم الإجابة عليها: (عن طرق مقابلة مع رئيس مصلحة قسم المالية)

- كم مرة تمّون المؤسسة بالمواد الأولية؟

تمّون المؤسسة بالمواد الأولية كل سنة وستة أشهر أي (12 شهر + 6 أشهر = 18 شهر) ولكي يصبح قابل للقياس يعبر بـ 18 مرة.

- كم أنتجت المؤسسة من خزانة معدنية؟

أنتجت المؤسسة 100 خزانة معدنية أي يصبح الحدث 100 مرة.

- كم باعت المؤسسة من خزانة معدنية؟

باعت المؤسسة 100 خزانة معدنية ويصبح الحدث 100 مرة.

- تحديد القيمة المحملة على كل منتوج:

القيمة المحملة على كل منتوج = عدد الأحداث X معدل التحميل لكل نشاط.

الجدول 7: تحديد اجمالي التكاليف الغير المباشرة المحملة على المنتوجات النهائية

المنتوج "خزانة معدنية"			البيانات
التكلفة المحملة	معدل التحميل	الأحداث	
22876.5989	1270.92216	18	نشاط إعداد الطلبات
40485818.4	404858.184	100	نشاط الإنتاج
4946700.04	49467.0004	100	نشاط إعداد الفواتير
45455395	المجموع		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مصلحة المحاسبة والمالية بشهر ديسمبر 2018

-تحديد تكلفة المنتج "الخزانة المعدنية" وفق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

لتحديد تكلفة المنتج وفقا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة يجب التركيز على اجمالي التكاليف الغير المباشرة الموجودة في الجدول السابق وإضافة التكاليف المباشرة ثم تقسيم المجموع التكاليف المباشرة والغير المباشرة على عدد الوحدات المنتوج. ونظرا لاستخدام المؤسسة نظام الطلبية على المدى القصير والمتمثلة في 13560 طلبية، تطلب منا فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف الغير المباشرة بفصل عدد الوحدات، فقسمنا التكاليف المباشرة على 100 وحدة من الخزانات المعدنية، وتقسيم التكاليف الغير المباشرة على 13560 وحدة، ونبين مراحل حساب تكلفة المنتج "الخزانة المعدنية" وفق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على النحو التالي:

الجدول 8: تحديد التكلفة النهائية للوحدة للمنتوج "الخزانة المعدنية" وفقا لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

المبالغ	البيان
1888316.2	التكاليف المباشرة
100	عدد الوحدات
18883.162	التكلفة المباشرة للوحدة
45455395	التكاليف الغير المباشرة
13560	عدد الوحدات
3352.16777	التكلفة الغير المباشرة للوحدة
22235.3298	تكلفة الوحدة الواحدة
6670.59894	هامش الربح (30%)
28905.92874	سعر البيع
5492.1264606	الرسم على القيمة المضافة (19%)
34398.0552006	سعر البيع بالرسم

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مصلحة المحاسبة والمالية بشهر ديسمبر 2018

من خلال الجدول رقم (8) يتبين لنا أن إجمالي التكاليف الغير المباشرة المخصصة المقدرة ب 45455395 دج أكبر من إجمالي التكاليف المباشرة المقدرة ب 1888316.2 دج مما يؤدي إلى ارتفاع التكلفة النهائية وبالتالي تكلفة الوحدة الواحدة تصبح تساوي 22235.3298 دج، ويجعل أيضا هامش ربح المؤسسة مضخما ب 6670.59894 دج لكي يصبح سعر بيع المنتج في الأخير ب 28905.92874 دج.

IV. النتائج ومناقشتها :

بعد محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على المنتج محل الدراسة "خزانة معدنية"، يمكننا من إجراء مقارنة بينها وبين الطريقة المطبقة من طرف المؤسسة وذلك من خلال الجدول الآتي:

الجدول 9: المقارنة بين طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والطريقة المطبقة من طرف المؤسسة

النسبة	الفرق	طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	الطريقة المطبقة من طرف المؤسسة	البيان
%0	0	18883.162	18883.162	التكاليف المباشرة الوحودية
%100	3352.16777	3352.16777	/	التكاليف الغير المباشرة الوحودية
%8	3352.1678	22235.3298	18883.162	تكلفة الوحدة الواحدة
%8	1005.65031	6670.59894	5664.94863	هامش الربح (30%)
%8	4357.81811	28905.92874	24548.11063	سعر البيع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مصلحة المحاسبة والمالية بشهر ديسمبر 2018

من خلال الجدول رقم (9) يتبين لنا أن تكلفة الوحدة الواحدة مرتفعة بمقدار 3352.16777 دج، أي بنسبة 8% عند تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بالطريقة المتبعة من طرف المؤسسة، ويرجع هذا إلى ارتفاع التكاليف الغير المباشرة الوحودية بمقدار 3352.16777 دج أي بنسبة 100% لأن المؤسسة لم تأخذ التكاليف الغير المباشرة بعين الاعتبار عند حساب تكلفة الوحدة الواحدة، مما انعكس هذه الزيادة في الأخير على هامش الربح بمقدار 1005.65031 دج ثم سعر البيع ب 4357.81811 دج والذي يعتبر الحقيقي بالنسبة للمؤسسة.

إن الطريقة المطبقة من طرف المؤسسة قامت بتخصيص التكاليف الغير المباشرة فقط وإهمال التكاليف الغير المباشرة، في حين أن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قامت بتخصيص التكاليف الغير المباشرة بطريقة تتلاءم مع احتياجات المنتج، مما يؤدي إلى دقة أكثر في تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج.

V. الخلاصة:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة الدراسات والإنجازات الميطالوبلاستيكية SOREMEP تلمسان، والتي أقدمنا فيها إلى دراسة الطريقة المطبقة من طرف المؤسسة في تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج محل الدراسة

"الخزانة المعدنية"، والملاحظة التي أتينا بها من خلال دراسة هذه الطريقة أنها غير علمية ومنهجية وأنها تحدّد تكلفة الوحدة الواحدة بطريقة غير عقلانية، لأنها تأخذ التكاليف المباشرة فقط وتهمّل التكاليف الغير المباشرة وترتكها لآخر السنة فتضيفها مباشرة بدون تخفيض وهذا شيء غير منطقي.

وعند محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، فقد ظهرت أهمية التكاليف الغير المباشرة عند حساب تكلفة الوحدة الواحدة للمنتوج، وذلك بظهور النتيجة الحقيقية للمنتوج وعند مقارنتها مع الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة تبين بأنها

أكثر عدالة ومصدقية في تخصيص التكاليف الغير المباشرة وتحقيق تكلفة دقيقة تعود بالفائدة على المؤسسة.

نتائج الدراسة: توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- بالرغم من وجود نظام التكاليف الكلية لتحديد التكلفة النهائية للمنتوج داخل المؤسسة محل الدراسة، إلا أنه ما يعاب على المؤسسة أنها تقوم بجمع التكاليف الغير المباشرة مع المباشرة، وتقوم باستعمال تكاليف غير مباشرة تقديرية، وذلك بأخذ نسب معينة من التكاليف الغير المباشرة والتي كانت غير عقلانية في التوزيع، مما يجعل هذه النسب لا تتناسب مع أسعار المنافسة في السوق، فاعتماد هذه الطريقة من طرف المؤسسة تعتبر مقياسا غير علمي وعملي، وبالتالي الحصول على تكلفة نهائية للمنتوج غير حقيقية.

- إن الطرق الحديثة لتحليل التكاليف تقدّم معلومات دقيقة حول التكلفة النهائية بأكثر مصداقية وشفافية، وهذا ما يساعد الإدارة العليا على اتخاذ قرارات رشيدة وسليمة تبني عليها استراتيجياتها المستقبلية.

- يعتمد نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أن المنتوجات لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك الأنشطة ومنه هذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد، لذا يجب علينا حساب تكلفة المنتوجات مرورا أولا بالمراكز والأنشطة.

- الفرق الظاهر بين نظام المتبع من طرف المؤسسة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة راجع إلى المعلومات المتوفرة والمعاملات التي على أساسها يتم توزيع التكاليف الغير المباشرة.

- رغم توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة إلا أنها لم تتوجه لتطبيق الأنظمة الحديثة لتحليل التكاليف، وهذا راجع إلى نقص التأطير الموظفين لهذه الأنظمة بالإضافة إلى التكلفة العالية التي تكلفها هذه الأنظمة من أجل تصميمها.

- لا يمكن القول بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة جيّد لكل المؤسسات الاقتصادية لأن كل نظام لا يخلو من النقائص، بينما في دراستنا لهذه المؤسسة فقد كان لهذا النظام مزايا معتبرة مكنتها من معرفة التكلفة النهائية الحقيقية لأحد منتوجاتها.

التوصيات: في الأخير يمكننا وضع مجموعة من التوصيات أو الاقتراحات، أهمها:

- على المؤسسة الاقتصادية مستقبلا زيادة اهتمامها بتخصيص التكاليف الغير المباشر وإدخال جميع التكاليف.

- الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كنظام معلومات حديث لتحديد التكلفة المثالية للمنتوج.

- العمل على زيادة تأطير الموظفين لهذه الأنظمة الحديثة للتطبيق السليم لها وتخفيض التكاليف.

- التشجيع على تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة لتوفير المعلومات الدقيقة لاتخاذ القرارات الرشيدة والسليمة.

VI. المراجع:

المراجع العربية:

1. أحمد بركات. (2014). مقياس محاسبة التكاليف. دار بلقيس للنشر.
2. أحمد حابي. (2011/2010). دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية. مذكّرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر 03، ص 25.
3. السيد شحاتة شحاتة. (2017). محاسبة التكاليف الصناعية (مبادئ وتطبيقات عملية). دار التعليم الجامعي.
4. أيمن عمر علي عبد الباقي، و الحسن منصور فتح الرحمن. (2013). محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الخدمات الطبية دراسة حالة مستشفى الرباط الجامعي بولاية الخرطوم. مجلة العلوم الاقتصادية، 14 (02)، ص 106.
5. سعيد محمد فخري أبووردة. (2015). تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف مبني على الأنشطة (ABC) على مصنع عصير غرة. مذكّرة ماجستير، عمادة الدراسات العليا كلية التجارة: الجامعة الإسلامية غزة، ص 25-62.
6. عادل خالدي. (2018). أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها دراسة حالة: شركة سوميفوس Somiphos بئر العاتر ولاية تبسة. مجلة البحوث الاقتصادية، 05 (01)، ص 133.
7. محمد الفضل مؤيد، و ابراهيم نور عبد الناصر. (2002). المحاسبة الادارية (الإصدار الطبعة الاولى). دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
8. محمد حسن عابدين. (2015). مدخل محاسبة الانجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الادارية دراسة تطبيقية في المنشآت الصناعية الفلسطينية. مذكّرة ماجستير، فلسطين: كلية التجارة عمادة الدراسات العليا، ص 36-37.
9. محمد فخر نواف، و محمد القطيش عطا الله. (2014). محاسبة التكاليف الصناعية (الإصدار الطبعة الاولى). (عمان، المحرر) دار أسامة للنشر والتوزيع.
10. محمد موسى شعيبات بماء. (2016). مدى تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. رسالة ماجستير، عمادة الدراسات العليا: جامعة القدس، ص 09.

References translated from arabic:

1. Ahmed Barakat. (2014). Cost accounting scale. Balqis Publishing House.
2. Ahmed Habi. (2010/2011). A comparative study between the traditional costing methods and the cost accounting method on the basis of activities and the possibility of their application in the Algerian industrial establishments. Magister thesis, Faculty of Economics and Management Sciences: University of Algiers 03, p. 25.
3. Elsayed Shehata Shehata. (2017). Industrial cost accounting (principles and practical applications). University Education House.
4. Ayman Omar Ali Abdel-Baqi, and Hassan MansourFath Rahman. (2013). Cost accounting and its impact on measuring the cost of medical services, a case study of

- Al-Ribat University Hospital in Khartoum State. Journal of Economic Sciences, 14(02), p. 106.
5. Said Mohamed Fakhry Abu Warda. (2015). proposed for implementation the activity based costing (ABC)in the Gaza juice factory. Magister thesis, Deanship of Graduate Studies, Faculty of Commerce: The Islamic University of Gaza, pp. 25-62.
 6. Adel Khaldi. (2018). The impact of application of Cost-Based System of Activities at SOMIPHOS COMPANY, Bir El Ater, Tebessa Province. Journal of Economic and Financial Research, 05(01), p. 133.
 7. Mohammad Al-FadlMoayad, and Ibrahim Nour Abdel Naser. (2002). Management Accounting (First Edition). Dar Al Masirah for publication and distribution.
 8. Mohammad Hassan Abdeen. (2015). An introduction to achievement accounting for the development of cost systems in the light of modern trends in management accounting, an applied study in Palestinian industrial establishments. Magister thesis, Palestine: College of Commerce, Deanship of Graduate Studies, pp. 36-37.
 9. MohammedFakhr Nawaf, and Mohammed al-QutaishAtallah. (2014). Industrial Cost Accounting (First Edition). (Oman, editor) Osama House for Publishing and Distribution.
 10. -Mohammad Musa ShuaibatBahaa. (2016). The extent of applying strategic management accounting methods in industrial companies listed in the Palestine Stock Exchange. Magister thesis, Deanship of Graduate Studies: Al-Quds University, p. 09.