

مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC) في عملية الرقابة على التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة تطبيقية - بمؤسسة "ملبنة أميرة للحليب"

The contribution of the application of the (TD-ABC) system in the cost control process in the economic institution
An applied study - at the "Amira Dairy Milk" institution

تومي ابراهيم

سوداني زكرياء*

مخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال، جامعة بسكرة- الجزائر

مخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال، جامعة بسكرة- الجزائر

brahim.toumi@univ-biskra.dz

zakaria.soudani@univ-biskra.dz

تاريخ النشر: 2023/03/31

تاريخ القبول: 2023/03/26

تاريخ الإستلام: 2023/02/25

ملخص: هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC) في عملية الرقابة على التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية، حيث تمثلت إشكالية الدراسة في: كيف يساهم تطبيق نظام (TD-ABC) في عملية الرقابة على التكاليف بمؤسسة اقتصادية؟، وللإجابة على هذه الإشكالية تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بتقسيم الدراسة إلى ثلاث محاور، محورين، ومحور ثالث تطبيقي تم فيه تطبيق هذا النظام على مؤسسة "ملبنة أميرة للحليب"، بغية تدعيم وإسقاط الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة.

أظهرت نتائج الدراسة مساهمة تطبيق نظام (TD-ABC) في إحداث فرق جوهري في عملية الرقابة وعلى التكاليف ودقة قياس وتخصيص الأعباء غير مباشرة بين المنتجات، إضافة إلى تحديد الطاقة غير المستغلة داخل المؤسسة وهو الأمر الذي يساعد المديرين على اتخاذ القرارات.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC)، الأعباء غير مباشرة، الطاقة غير المستغلة.

تصنيفات JEL: M41, G21

Abstract: This study aimed to highlight the contribution of the application of the costing system based on time-oriented activities (TD-ABC) in the cost control process in the economic institution. In order to answer this problem, the analytical descriptive approach was used, by dividing the study into three axes, two axes, and a third applied axe in which this system was applied to the "Mallbat Amira Milk" institution, in order to support and project the theoretical aspect on the institution under study.

The results of the study showed the contribution of the application of this system (TD-ABC) in making a fundamental difference in the control process and costs and the accuracy of measuring and allocating overheads between products, in addition to identifying the untapped energy within the organization, which helps managers to make decisions.

Keywords: Costing system, activity-based costing system, time-driven activity-based costing system (TD-ABC), overheads, unutilized energy.

Jel Classification Codes: G21, M41

* المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

ساهمت محاسبة التكاليف في إعطاء وإضافة معلومات محاسبية ذات فائدة وعائد مالي على المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الربحي، إذ ومع التطور التكنولوجي وازدياد حدة المنافسة بين الشركات الكبرى، ازداد الاهتمام بمحاسبة التكاليف وأصبحت تبحث عن بديل لمحاسبة التكاليف التقليدية.

حيث يعتبر أسلوب ABC من الأساليب الحديثة التي ظهرت في ثمانينيات القرن الماضي، كما يعتبر كذلك الجيل الأول منها، حيث أثبت نجاعته في إيجاد حلول للمشاكل التي تخص التكاليف غير المباشر وبالتالي تحديد تكاليف الإنتاج بدقة، إلا أن هذا الأخير تعرضت إلى جملة من الانتقادات بسبب تعقيداته وتكاليفه العالية وعدم استجابته للتغيرات الداخلية والخارجية، انطلاقاً من هنا جاء الباحثان KAPLAN و ADERSON بنظام أحدث وأكثر تطوراً وهو ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت "TDABC" إذ يعتبر من الجيل الثاني من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، والذي قدمه بهدف تجاوز صعوبات والتعقيدات التي ميزت نظام ABC.

وانطلاقاً مما سبق نطرح الإشكالية التالية:

تمثلت مشكلة الدراسة في القصور الذي واجه الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف المتمثل في ضبط التكاليف بأنواعها وحسابها بأسلوب أكثر دقة، بالرغم من مرور أكثر من 30 سنة من ظهور الجيل الثاني لنظام التكاليف على أساس الأنظمة الموجهة بالوقت TDABC أو ثبوت فعاليتها في عملية ضبط وحساب التكاليف بدقة، إلا أن تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية يكاد ينعدم، وعليه التساؤل الرئيسي لهذا البحث يكون كالتالي:

كيف يساهم تطبيق نظام (TD-ABC) في عملية الرقابة على التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ ما هو واقع نظام التكاليف داخل مؤسسة "ملبنة أميرة للحليب" في تحديد تكاليفها؟
- ❖ هل يحدث تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC)، أثراً إيجابياً في مؤسسة "ملبنة أميرة للحليب".

2.1. فرضيات البحث:

- ❖ تستخدم مؤسسة "ملبنة أميرة للحليب"، نظام تكاليف تقليدي لتحديد تكاليفها؛
- ❖ يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت الى احداث أثر ايجابي على تكاليف داخل مؤسسة "ملبنة أميرة للحليب"، من خلال توفير معلومات كلفوية ذات جودة وملاءمة لمسيرين.

3.1. أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في تسليط الضوء على طريقة نظام تكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC) وتبيان أهميتها ومميزاتها التي تقدمها مقارنة بالنظم التقليدية المطبقة في مؤسسة "ملبنة أميرة للحليب"، من خلال بيان أثره على تكاليف منتجات المؤسسة، مما يوجب علينا ضرورة تطبيق أساليب حديثة لتخصيص الأعباء غير المباشرة، من خلال تطبيق أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC).

4.1. هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق نظام TD-ABC في مؤسسة بهدف قياس التكاليف بدقة وإبراز مساهمته كنظام حديث في المؤسسات الاقتصادية ودوره في الرقابة على التكاليف، التي من شأنها تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة كما أنها تهدف إلى مساعدة المؤسسات الإنتاجية الحديثة في توفير بيانات مالية حول مخرجاتها بشكل أكثر دقة.

5.1. منهج الدراسة:

تم اعتماد المنهج التحليل الوصفي من وصف متغيرات الدراسة وتحليل العلاقة بينهما في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي اعتمدنا على منهج دراسة الحالة بمؤسسة "ملبنة أميرة للحليب".

6.1. تقسيمات الدراسة:

بغية الإجابة على إشكالية الدراسة قسمنا بحثنا هذا إلى ثلاث محاور، اثنين منهما محاور نظرية ومحور ثالث والأخير محور تطبيقي حاولنا فيه إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وذلك باختيارنا للمؤسسة "ملبنة أميرة للحليب" والتي نعرضها كما يلي:

❖ نظام التكاليف على أساس الأنظمة ABC :

❖ نظام التكاليف على أساس TDABC :

❖ تطبيق نظام TDABC بمؤسسة "ملبنة أميرة للحليب"

7.1. دراسات السابقة:

يمكننا عرض أهم الدراسات ذات الصلة بدراستنا وذلك كما يلي:

❖ دراسة عبد المجيد نبو، تحت عنوان: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية -دراسة تطبيقية-، وهي أطروحة دكتوراه مقدمة في سنة 2012، بجامعة أدرار، حيث هدفت هذه الدراسة إلى توضيح كيفية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لمراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل عجز الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف، توصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها عدم اهتمام مسؤولي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بوظيفة مراقبة التسيير، كما توصلت كذلك إلى أن تطبيق نظام التكاليف TD-ABC يعد أكثر سهولة مقارنة بالأنظمة التقليدية، فضلا عن الدقة في توزيع التكاليف غير المباشرة.

❖ دراسة مثنى فاتح بدر الزيدي، تحت عنوان أهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت TDABC في المشروعات الصغيرة - دراسة تطبيقية-، وهي مقال منشور في سنة 2012 بمجلة الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل، العراق، العدد 92، ناقشت هذه الدراسة المشاكل والصعوبات التي واجهت تطبيق مدخل التكلفة على أساس الأنشطة ABC، بالإضافة إلى دراسة مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت td-abc والذي تم ابتكاره للانتقادات الموجهة إلى نظام ABC.

❖ دراسة عبد الحكيم مصطفى جودة، بعنوان: تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي في أحد المستشفيات الأردنية وهي مقال منشور خلال سنة 2019 بمجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية الجامعة الإسلامية بغزة، العدد الأول، هدفت الدراسة إلى إجراء دراسة تطبيقية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي في إحدى المستشفيات الخاصة، وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يتم حساب تكلفة التصوير في شعبة التصوير بالرنين

مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC)

في عملية الرقابة على التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة تطبيقية - بمؤسسة "مليحة أميرة"

المغناطيسي وذلك بسبب الاعتماد على أسعار البيع المحددة من قبل وزارة الصحة الأردنية، بحيث بلغت نسبة الطاقة غير مستغلة 72.2% ويرجع السبب في ذلك حسب الباحث إلى العمل في هذه الشعبة لأن العمل فيها يتم على مدار الساعة وإن الطلب على التصوير يتركز في ساعات النهار أكثر منه ليلاً.

2. نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

1.2 مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

جاء نظام ABC بناء على الانتقادات والقصور في الأنظمة التقليدية لمحاكاة التكاليف، حيث قدم كل من KAPLAN و KOPER نموذج حديث يتجاوز الانتقادات والقصور بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC (Activity Based Costing). وذلك في بداية الثمانينيات من القرن الماضي (محمد الصديق، 2018، صفحة 02).

وعليه سنحاول تقديم تعاريف توضح مفهوم هذه الطريقة:

- **التعريف الأول:** عرف بأنه: "نظام يهدف إلى تحقيق مستوى من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا الأسلوب على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد وهذا ما يساعد المؤسسة على تعزيز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فاعلية وتأثير على زيادة الأرباح." (عطية، 2000، الصفحات 21-22)
 - **التعريف الثاني:** كما تم تعريفه بأنه: "نظام لتوزيع التكاليف غير مباشرة على المنتجات بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدف لاحتساب التكلفة الأساسية والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدا وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها كما للخدمة باستخدام محركات التكاليف" (محمد الصديق، 2018، صفحة 02)
 - **التعريف الثالث:** ويعرف كذلك بأنه: "أسلوب يقوم على فكرة أن الأنشطة تستهلك المورد وتم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي تحسب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحمل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويقيد هذا الأسلوب إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها. (زينات، 2005، صفحة 394)
- من التعاريف سابقة الذكر يمكن أن نعرفها بأنها طريقة تعطي معلومات إضافية عن مسببات التكلفة في كل نشاط معين وهي أساس تحميلها على المنتجات النهائية وهو ما يسمح للإدارة والمسیر من:
- ❖ تطوير وتحسين الأنشطة التي تعطي إضافة للمنتج؛
 - ❖ دراسة كل نشاط بشكل منفصل وبذلك يسهل عملية التحليل والتخطيط؛
 - ❖ قياس تكلفة المنتجات أو الخدمة بأكثر دقة؛
 - ❖ يساعد على توزيع الأرباح غير مباشرة بطريقة أكثر عدالة بين المنتجات والخدمات؛
 - ❖ يوفر معلومات أكثر دقة وملائمة تساهم فاتخاذ قرارات التسعير وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.

2.2. تصميم نظام التكاليف على أساس الأنظمة ABC

يمر هذا النظام بالخطوات التالية:

2-2-1 تحديد أنشطة المؤسسة

في هذه المرحلة يتم إحصاء وفرز كل أشكال الأنشطة داخل المؤسسة، حيث يعرف النشاط بأنه: "الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، من أمثلتها نشاط شراء المواد الأولية، نشاط تقطيع الأخشاب، نشاط الدهان." (ظاهر، 2002، صفحة 190). ويتم تحديد الأنشطة بهدف تحييد تكلفتها وفق ما يسمى بالتسلسل الهرمي (قويدر واحد ومصنوعة، 2021، صفحة 243):

- ❖ أنشطة على مستوى الوحدة؛
- ❖ أنشطة على مستوى الدفعة؛
- ❖ أنشطة على مستوى الدفعة؛
- ❖ أنشطة على مستوى دعم المنتج.

2-2-2 توزيع الموارد بين الأنشطة

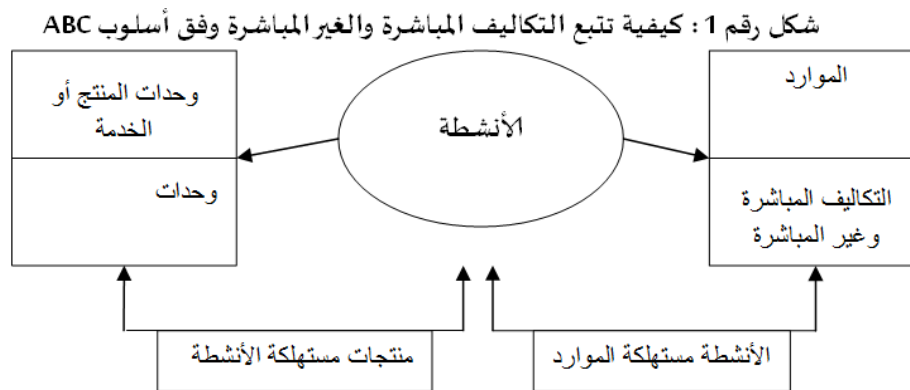
حيث يتم تخصيص الأرباح غير المباشرة على كل من أقسام، حيث يتم توزيعها بين أنشطة كل قسم وذلك بأخذ بعين الاعتبار درجة ارتباط المصاريف بالنشاط في حالة وجود ارتباط، أما في حالة العكس يتم التوزيع بالتناسب مع عدد العمال أو الوسائل المادية، أو المهام المشكلة للأنشطة (عادل، 2018، صفحة 45).

2-2-3 تعيين مسببات التكلفة لكل نشاط

تعد هذه المرحلة أهم مراحل نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC وإذ يتوقف نجاحه على مدى اختيار هذه المسببات وتحقيق من أنها تقيم ما يستهلكه كل نشاط فعلا من موارد المؤسسة من أمثلتها: عدد ساعات العمل، تكلفة المواد الأولية المستعملة. (عادل، 2018، صفحة 137)

2-2-4 تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

في هذه المرحلة يتم تحميل تكلفة على كل نشاط على المنتجات النهائية أو الخدمات وذلك وفق لمعدل تحميل الذي يعطي وفق العلاقة التالية: معدل تحميل التكلفة (التكلفة الوحيدة للمسبب) = إجمالي تكاليف المركز / عدد المسببات وبعدها يتم الحصول على التكلفة النهائية للمنتج بقيمة ما استهلكته التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة الناتجة عن مراكز الأنشطة (مسكين وخليفة، 2020، صفحة 41).



المصدر: زعرورنعمة، السبتي وسيلة، تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية العدد الاقتصادي 30 (2)، ص 111.

مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC) في عملية الرقابة على التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة تطبيقية - بمؤسسة "مليئة أميرة"

3-2 الانتقادات التي وجهت إلى أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC

بالرغم من المزايا التي يقدمها نظام ABC إلا أنه واجهته عدة انتقادات نذكر منها:

- ❖ التكلفة الباهظة لاستخدامه؛
- ❖ تعقيد تطبيقاته في بعض المؤسسات ذات الحجم وخطوط إنتاج كبيرة وخطوط الإنتاج الكثيرة (GHOUI, 2021, p. 99)
- ❖ صعوبة التحديث في النظام ABC؛
- ❖ طول فترة التطبيق هذا النظام؛
- ❖ كفاءة تطبيق نظام ABC يعتمد بصفة أساسية على الاختيار الجيد لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالسهولة، حيث يتطلب هذا الأخير خبرات ودراسات خارجية متخصصة؛
- ❖ صعوبة فهمها من مستخدمين داخل المؤسسات الضخمة ومتنوعة الأنشطة؛
- ❖ لا يؤخذ بعين الاعتبار هذا النظام الطاقة الإنتاجية العاملة الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على دقة قياس التكاليف (نبو، 2020، صفحة 167).

3. نظام التكاليف الموجه بالوقت "TDABC":

1.3 مفهوم نظام التكاليف الموجهة بالوقت "TDABC":

يعتبر نظام TDABC الجيل الثاني لنظام التكاليف على الأنشطة ABC إذ يعتبر نسخة مطورة منه، حيث ظهر بناءً على الانتقادات التي وجهت لهذا الأخير، هذا ما أثبتته "Barret" بقوله: "أدت صعوبات وتكاليف تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة بكثير من المؤسسات إما بتجنب أو استبعاد تطبيق هذا النظام" (نبو، 2020، صفحة 169).

حيث واجهت المؤسسات الصناعية التي اعتمدت أسلوب ABC في حصر و حساب تكلفة الوقت غير المستخدم وهو ما يؤدي نظوياً إلى عدم دقته من الناحية النظرية، وهو الأمر الذي دفع بهذه المؤسسات بالبحث عن أسلوب جديد يحل هذه المشكلة نسبياً، فكان أول من طور وقدم حل لهذه المشكلة، البروفيسور "Anderson" عندما كان يعمل في شركة "Acoran" عام 1997، ثم حسنه بالاشتراك مع البروفيسور "Kaplan" من مدرسة هارفرد للأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001. (صبيحت، 2017، صفحة 497)

إن مبدأ "TD-ABC" يركز على تحويل موجهات الكلفة إلى معدلات الوقت التي تعبر عن الزمن المطلوب في إنجاز الأنشطة كوظيفة لبعض الموجهات وهذه الخصائص تدعى بموجهات الوقت التي تحدث نتيجة للاستهلاك الوقت (حيدر قنبر، 2018، صفحة 378).

ولفهم أكثر نظام "TD-ABC" نأخذ بعض هذه التعاريف:

- ❖ نظام "TD-ABC": هو تقنية لتحليل التكاليف، الذي يفحص الموارد المستخدمة في عملية معينة، استناداً إلى الوقت المستخدم من قبل الموارد نفسها وبالتالي فإنه يتطلب معرفة دقيقة عن كل من العملية والموارد التي يستخدمها لإنجاز تلك العملية" (جودة، 2019، صفحة 164).
- ❖ كما عرفه "Guzman" بأنه: "نظام يعين تكلفة الموارد مباشرة، على هدف التكلفة باستخدام إطار سريع وسهل، يتطلب فقط تكلفة طاقة الموارد المجهز للوحدة، وتقدير المدة الزمنية للنشاط." (كشوان، 2018، صفحة 42).
- ومنه نستنتج من التعاريف السابقة بأن نظام TDABC هو أسلوب يعتمد على مبدئين أساسيين هما عدد وحدات الوقت اللازمة لإنجاز نشاط وتكلفة الوحدة من الوقت من أجل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات.

2.3 خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC

يرى كل من البروفيسور «kaplan» و البروفيسور "Anderson" أن تطبيق نظام TDABC يمر ب6 خطوات و هي:

- ❖ تحديد مختلف الموارد التي تنفذ التكلفة؛
- ❖ حساب تكلفة كل مجموعة من مجموع الموارد؛
- ❖ تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة موارد (ساعات العمل المتاحة)؛
- ❖ حساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة و ذلك بقسمة إجمالية تكاليف الموارد على حجم الطاقة العملية؛
- ❖ تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من أحداث النشاط بناءً على مسببات الوقت باستخدام معدل الوقت؛
- ❖ حساب التكلفة النهائية موضوع القياس، وذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب (Braggeùan, Everaert, Anderson, & levant, 2005, p. 38)

الجانب التطبيقي

4- تطبيق نظام TD-ABC بمؤسسة "ملبنة أميرة للحليب":

1-4 بيان معلومات حول المنتجات وأصنافها

بعد مقابلة مع محاسبة المؤسسة تبين أن المؤسسة ليس لها نظام محاسبي للتكاليف وعليه حاولنا تطبيق أحد الأساليب الحديثة لحساب التكاليف وهي طريقة التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TD-ABC وذلك بالاعتماد على مختلف الوثائق والقوائم المحاسبية المتوفرة، حيث تنتج المؤسسة ثلاث منتجات موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (1): جدول بيان المنتجات وأصنافها

المنتج	الكمية المنتجة
حليب	6988834 لتر
الياغورت	16308 لتر
الشاربات	999636 لتر

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مسؤول مصلحة المحاسبة.

2-4 تحليل التكاليف بمؤسسة "ملبنة أميرة للحليب"

من خلال مقابلة مع مسؤول عن المحاسبة تمكنا من حصر كافة عناصر التكاليف، بحيث تنقسم التكاليف الداخلة في العملية الإنتاجية إلى صنفين أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (1): جدول بيان عناصر التكلفة لسنة 2021

عناصر التكلفة	التكاليف
تكلفة المواد الأولية واللوازم الإضافية	التكاليف المباشرة
مرتبات وأجور المستخدمين بأقسام الإنتاج	
تكاليف إدارية	التكاليف غير المباشرة
تكاليف التشغيل	
تكاليف الاهتلاك	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مسؤول مصلحة المحاسبة.

حيث التكاليف المباشرة تتمثل في تكاليف شراء المواد الأولية المستعملة في إنتاج المنتجات بالإضافة إلى أجور ومرتببات العمال والمستخدمين، أما التكاليف الغير المباشرة تمثل في المصاريف الإدارية، ومصاريف التشغيل، إضافة إلى مصاريف اهتلاك المباني والمعدات والأدوات الصناعية.

مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC)
في عملية الرقابة على التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة تطبيقية - بمؤسسة "مليبة أميرة"

3-4 حساب التكاليف المباشرة الخاصة بكل منتج لسنة 2021

بعد مقابلة مع مسؤول مصلحة المحاسبة ومسؤول قسم الإنتاج والاطلاع على مختلف الوثائق المحاسبية تم تحديد

التكاليف المباشرة لكل من منتج (الحليب والشربات والياغورت) وذلك لسنة 2021 كما هي موضحة في الجدول أدناه:

جدول رقم (2): التكلفة المباشرة لمنتج الحليب

حليب			
M	U	Q	البيان
99852000	157	636000	onil Poudre
6985950,6	1	6985950,6	ماء
14806680	420	35254	أكياس التعبئة
3980000			ساعة يد عاملة
125624630,6	17,98	6988834	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مسؤول مصلحة الإنتاج والمحاسبة

جدول رقم (02): التكلفة المباشرة لمنتج الشربات والياغورت

البيان	ياغورت			شربات		
	Q	U	M	Q	U	M
onil poudre	665,6	157	104499,2			
eau	9907,74	2	19815,48	808086,96	2	1616173,92
citrique acide				573,31	200	114662
sucre	2276,41	77	175283,57	129199,98	77	9948398,46
cmc				657,72	650	427518
benzoite				140,94	20,72	2920,2768
umulission				4698,18	560	2630980,8
arome	113,22	1200	135864			
المجموع	16308	26,7	435462,25	999636	14,75	14740653,5

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مسؤول مصلحة الإنتاج والمحاسبة

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أننا التكاليف المباشرة بلغت 17,98 دج/لتر، 26,7 دج/لتر، 14,75 دج/لتر لكل من

الحليب والياغورت والشربات على الترتيب،

4-4 حساب التكاليف غير المباشرة وفق طريقة TD-ABC

من خلال تواجدها بمؤسسة "مليبة أميرة للحليب" وبعد الاستكشاف تم التأكد من إمكانية تطبيق نظام التكاليف على

أساس الأنشطة الموجه بالوقت وذلك من خلال إسقاط الجانب النظري للدراسة والتي نفضلها كالاتي:

1-4-4 تحديد مختلف الموارد التي تنفذ التكلفة

يتم وفق هذه المرحلة تحديد كافة كافة موارد التكلفة بمؤسسة "مليبة أميرة للحليب"، والذي تم التطرق إليه في

الجدول رقم 02.

2-4-4 تحديد الأنشطة وتكاليفها

بعد تحديد أهداف التكلفة، تأتي عملية تحديد تكلفة كل مجموعة من مجموعة الموارد وذلك بتحديد الأنشطة المسببة للتكلفة وكذلك تحديد تكلفتها كم هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (03): الأنشطة المسببة للتكلفة لسنة 2021

القسم	النسبة	التكلفة	رقم	الأنشطة	النسبة	التكلفة
الادارة العامة	%10	1993441	1	تسيير ما بين الإدارات	%20	398688,16
			2	التوجيه والقيادة	%40	797376,32
			3	الرقابة على العمال	%40	797376,32
مصلحة التسويق	%15	2990161	4	إعداد طلبيات الشراء المادة الأولية	%15	448524,18
			5	استقبال طلبيات الزبائن	%15	448524,18
			6	إعداد فواتير بيع المنتجات	%30	897048,36
			7	استلام وفحص وتخزين المواد	%40	1196064,5
مصلحة المحاسبة	%15	2990161	8	مسك مختلف الدفاتر المحاسبية	%50	1495080,6
			9	متابعة حركة الأموال	%30	897048,36
			10	القيام بأعمال الجرد	%10	299016,12
			11	تحصيل الحقوق وتسديد الديون	%10	299016,12
المصلحة التقنية	%10	1993441	12	فحص مواصفات المعيارية	%60	1196064,5
			13	ضبط الآلات وتمهيتها	%20	398688,16
			14	صيانة دورية للآلات	%20	398688,16
مصلحة الإنتاج	%50	9967204	15	تنفيذ خطط الإنتاج	%15	1495080,6
			16	صرف المادة الأولية	%20	1993440,8
			17	خلط المادة الأولية	%15	1495080,6
			18	تعقيم المادة الأولية	%15	1495080,6
			19	تعبئة المنتج النهائي	%20	1993440,8
			20	تخزين المنتج النهائي	%15	1495080,6

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مسؤول مصلحة محاسبة الوحدة: 1 دينار جزائري

يظهر الجدول أعلاه مختلف الأقسام داخل مؤسسة "ملمبة أميرة للحليب"، بالإضافة الى الأنشطة بكل قسم على حدى ونسبها، اضافة الى تكلفة كل قسم وتوزيعه على مختلف الأنشطة داخل المؤسسة، وملاحظ أن قسم الانتاج أخذ حصة الأسد من اجمالي التكاليف المقدرة بنسبة 50%. وهذا نظرا لطبيعة المؤسسة الانتاجية.

3-4-4 تحديد مراكز الأنشطة وتكاليفها

بعد تحديد الأنشطة نقوم بتجميعها في مراكز والتي تتقارب في ما بينها حسب وظيفتها في هيكل التنظيمي

للمؤسسة

مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC)
في عملية الرقابة على التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة تطبيقية - بمؤسسة "مليانة أميرة"

جدول رقم (04) : مراكز الأنشطة وتكاليها لسنة 2021

رقم النشاط	الأنشطة	التكلفة	المراكز	تكلفة مركز النشاط
1	تسيير ما بين الإدارات	398688,16	مركز الإدارة والمحاسبة والمالية	4983602
2	التوجيه والقيادة	797376,32		
3	الرقابة على العمال	797376,32		
8	مسك مختلف الدفاتر المحاسبية	448524,18		
9	متابعة حركة الأموال	448524,18		
10	القيام بأعمال الجرد	897048,36		
11	تحصيل الحقوق وتسديد الديون	1196064,48		
4	إعداد طلبيات الشراء المادة الأولية	1495080,6	مركز التموين	1495080,6
5	استقبال طلبيات الزبائن	897048,36	مركز التوزيع	1196064,5
6	إعداد فواتير بيع المنتجات	299016,12		
13	ضبط الآلات وتمهيتها	299016,12	مركز الصيانة	1495080,6
14	صيانة دورية للآلات	1196064,48		
12	فحص مواصفات المعيارية لكل منتج	398688,16	مركز مراقبة الجودة	398688,16
15	تنفيذ خطط الإنتاج	398688,16	مركز الإنتاج	6877370,8
16	الإمداد بالمادة الأولية	1495080,6		
17	صرف المادة الأولية	1993440,8		
18	خلط المادة الأولية	1495080,6		
19	تعقيم المادة الأولية	1495080,6		
7	استلام وفحص وتخزين المواد الأولية	1993440,8	مركز التخزين	3488521,4
20	تخزين المنتج النهائي	1495080,6		
المجموع		19934408		

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مسؤول مصلحة محاسبة الوحدة: 1 دينار جزائري
يوضح الجدول اعلاه مراكز التكلفة وتوزيع الأنشطة على كل مركز، باضافة الى تكلفة كل مركز ونشاط، حيث بلغ مجموع الأنشطة 20 نشاط موزعة على 7 مراكز، والتي تم توزيعها بعد الملاحظة المباشرة أثناء قيامنا بالدراسة الميدانية داخل المؤسسة.

4-4-4 تحديد الطاقة العملية الخاصة بكل مركز

تحدد الطاقة العملية الخاصة بكل مركز وفق العلاقة التالية:

الطاقة العملية بالدقيقة = عدد أيام العمل الفعلية في السنة x عدد ساعات العمل الفعلية في اليوم x 60 دقيقة.

❖ عدد الأيام الفعلية في السنة = عدد أيام السنة - عطل نهاية الأسبوع - عدد أيام الأعياد الوطنية ودينية

$$365 - 104 - 12 = 240 \text{ يوم}$$

❖ عدد الساعات الفعلية في اليوم = 8 ساعات يوميا - 2 ساعة (راحة. الصيانة...) = 6 ساعة / يوم

$$\text{الطاقة العملية بالدقيقة} = 240 \text{ يوم} \times 6 \text{ ساعة} \times 60 = 86400 \text{ دقيقة}$$

جدول رقم (05): الطاقة العملية الإجمالية بالدقيقة لكل مركز نشاط

مراكز النشاط	الطاقة العملية بالدقيقة	عدد العمال	الطاقة العملية الإجمالية بالدقيقة
مركز الإدارة والمحاسبة والمالية	86400	4	345600
مركز التموين	86400	2	172800
مركز الصيانة	86400	3	259200
مركز مراقبة الجودة	86400	3	259200
مركز الإنتاج	86400	10	864000
مركز التخزين	86400	2	172800
مركز التوزيع	86400	6	518400

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مسؤول مصلحة محاسبة

يظهر لنا الجدول أعلاه الطاقة العملية بالدقيقة لكل مركز من مراكز النشاط الداخل المؤسسة، حيث أن يتصدر مركز التوزيع المراكز من حيث حجم الطاقة العملية وذلك راجع لتخصيص المؤسسة لشاحنات نقل اضافة الى عمال يسهرون على توزيع المباشر للمنتجات للزبائن، ثم يليه مركز الانتاج الذي تتم فيه أغلب النشاطات الرئيسية للمؤسسة.

4-4-5 حساب معدل تكلفة الطاقة لمراكز النشاط

بعد تحديدها لطاقة الإجمالية بكل مركز نشاط داخل المؤسسة محل الدراسة، نقوم بحساب المعدل تكلفة الطاقة لكل مركز كما هو موضح في الجدول أدناه وذلك باستخدام المعادلة التالية:

معدل تكلفة الطاقة = التكاليف غير المباشرة للمركز / الطاقة العملية للمركز

جدول رقم (06): معدل تكلفة الطاقة لمراكز النشاط

مراكز النشاط	إجمالي التكاليف غير مباشرة	الطاقة العملية بالدقيقة	معدل تكلفة الطاقة دج/دقيقة
مركز الإدارة والمحاسبة والمالية	4983602	345600	14,42
مركز التموين	1495080,6	172800	8,65
مركز الصيانة	1196064,48	259200	4,61
مركز مراقبة الجودة	398688,16	259200	1,54
مركز الإنتاج	6877370,76	864000	7,96
مركز التخزين	3488521,4	172800	20,19
مركز التوزيع	1196064,48	518400	2,31

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول رقم: (05)

من خلال الجدول أعلاه وبعد حساب معدل الطاقة لكل مركز نشاط يتبين لنا أن أعلى معدل طاقة سجلناه في مركز الادارة والمالية بـ 14.42 دج/دقيقة، ثم يليه مركز التخزين بمعدل طاقة يقدر بـ 20,19 دج/للدقيقة.

4-4-6 تحديد الوقت المستغرق في كل مركز نشاط:

يتم في هذه المرحلة تحديد الوقت المطلوب والمستغرق لتنفيذ الأنشطة لكل منتج على حدى وعلى مستوى كل مركز نشاط داخل المؤسسة محل الدراسة وذلك بناء على الملاحظة الشخصية والمقابلة مع مسؤولين والعمال كل مستوى كل مركز نشاط.

مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC)
في عملية الرقابة على التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة تطبيقية - بمؤسسة "مبنة أميرة"

جدول رقم (07): الوقت المستهلك في مركز نشاط لكل منتج

المجموع	ياغورت	شربات	حليب	مراكز النشاط
210402	41765	73957	94680	مركز الإدارة والمحاسبة والمالية
92828	18216	32612	42000	مركز التمويل
189812	51062	61990	76760	مركز الصيانة
181103	19713	89750	71640	مركز مراقبة الجودة
727498	57750	202120	467628	مركز الإنتاج
51771	5179	15530	31062	مركز التخزين
415394	56246	103848	255300	مركز التوزيع
249931	249931	579807	1039070	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مسؤول مصلحة الإنتاج. الوحدة: دقيقة
يوضح لنا الجدول أعلاه الوقت المستغرق لكل نشاط وتوزيعها على كل منتج من منتجات المؤسسة حيث بلغت
249931 دقيقة لمنتج الياغورت، 1039070 دقيقة للحليب و579807 دج للشربات.

7-4-4 حساب التكاليف غير مباشرة لكل منتج وفق طريق TD-ABC

تم حساب التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة بناء على معادلة التكلفة الوقتية للتكاليف الغير مباشرة للمنتج كما يلي:

$$Cu_i = (T_1 * M_1) + (T_2 * M_2) + (T_3 * M_3) + (T_4 * M_4) + (T_5 * M_5) + (T_6 * M_6) + (T_7 * M_7)$$

Cu_i : نصيب الوحدة من التكاليف غير المباشرة.

M_j : معدل تكلفة الطاقة في المركز j حيث $j=1, \dots, 7$.

T_k : الوقت المطلوب لانجاز في مركز النشاط k حيث $k=1, \dots, 7$.

جدول رقم (08): التكاليف غير مباشرة لكل منتج وفق طريق TD-ABC

مراكز النشاط	البيان	حليب	شربات	ياغورت
الكمية المنتجة		6988834	939636	163082
مركز الإدارة والمحاسبة والمالية	إجمالي الوقت	94680	73957	41765
	معدل تكلفة الطاقة دج/دقيقة	14,42		
	الأعباء غير مباشرة	1365286	1066460	602251,3
	التكلفة غير المباشرة للوحدة	0,20	1,13	3,69
مركز التمويل	إجمالي الوقت	42000	32612	18216
	معدل تكلفة الطاقة دج/دقيقة	8,65		
	الأعباء غير مباشرة	363300	282093,8	157568,4
	التكلفة غير المباشرة للوحدة	0,05	0,30	0,97
مركز الصيانة	إجمالي الوقت	76760	61990	51062
	معدل تكلفة الطاقة دج/دقيقة	4,61		
	الأعباء الغير مباشرة	353863,6	285773,9	235395,82
	التكلفة غير المباشرة للوحدة	0,05	0,30	1,44
مركز مراقبة الجودة	إجمالي الوقت	71640	89750	19713
	معدل تكلفة الطاقة دج/دقيقة	1,54		
	الأعباء غير مباشرة	110325,6	138215	30358,02

	التكلفة غير المباشرة للوحدة	0,02	0,15	0,19
مركز الإنتاج	إجمالي الوقت	467628	202120	57750
	معدل تكلفة الطاقة دج/ دقيقة	7,96		
	الأعباء الغير مباشرة بالمركز	3722319	1608875	459690
	التكلفة غير المباشرة للوحدة	0,53	1,71	2,82
مركز التخزين	مركز التخزين	31062	15530	5179
	معدل تكلفة الطاقة دج/ دقيقة	20,19		
	الأعباء الغير مباشرة	627141,8	313550,7	104564,01
	التكلفة غير المباشرة للوحدة	0,09	0,33	0,64
مركز التوزيع	إجمالي الوقت	255300	103848	56246
	معدل تكلفة الطاقة دج/ دقيقة	2,31		
	الأعباء الغير مباشرة	589743	239888,9	129928,26
	التكلفة غير المباشرة للوحدة	0,08	0,26	0,80
التكلفة غير المباشرة للوحدة		1,02	4,19	10,55

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول رقم: (06)، (07) الوحدة: دقيقة

من خلال الجدول أعلاه تتحدد لنا التكلفة الغير المباشرة لكل منتج، وذلك بناء على الوقت المستغرق في كل مركز لتتحصل على تكلفة 10,55 دج للتر بالنسبة للياغورت ، 4,19 دج للتر لمنتج الشربيات و 1,02 دج للحليب، حيث تظهر لنا طريقة TD-ABC التخصيص الدقيق للأعباء غير مباشرة على المنتجات.

8-4-4 تحديد التكلفة النهائية للمنتجات لسنة 2021 وفق طريقة TD-ABC

تم حساب تكلفة إنتاج النهائية وسعر البيع للوحدة اعتمادا على العلاقتين التاليتين:

تكلفة الإنتاج = مجموع التكاليف المباشرة + مجموع التكاليف غير المباشرة

سعر البيع = التكلفة النهائية + هامش الربح 20%

جدول رقم (08) : التكاليف غير مباشرة لكل منتج وفق طريق TD-ABC

حليب	شربات	ياغورت	البيان
17,98	14,75	26,7	تكلفة الأعباء مباشرة
1,02	4,19	10,55	تكلفة الأعباء غير المباشرة
19	18,94	37,25	التكلفة النهائية للوحدة
%			هامش الربح
22,8	22,728	44,7	سعر البيع الوحدة

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على الجداول رقم: (01)، (02)، (08) الوحدة: 1 دج

من خلال الجدول أعلاه وبعد تحديد التكلفة النهائية لكل منتج وتطبيق هامش ربح ب 20%، تتحدد لنا الأسعار وفق أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC الخاصة بكل من ياغورت، شربات، وحليب ب 44,7 دج/التر، 22,728 دج للتر، 22,8 دج/التر على الترتيب.

حليب	شربات	ياغورت	البيان
30.00	33.61	54.62	سعر البيع الحقيقي
22.8	22,728	,844	سعر البيع وفق TD-ABC
07.2	10.88	31.82	الفرق

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على الجدول رقم: (08). الوحدة: 1 دج

مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC)

في عملية الرقابة على التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة تطبيقية - بمؤسسة "مليئة أميرة"

من خلال النتائج المتحصل عليها من الجدول أعلاه يتضح لنا فوارق واضحة بين أسعار البيع الحقيقية التي تطبقها المؤسسة والأسعار المقترحة بأسلوب TD-ABC وهو ما يفسر نجاعة هذا الأسلوب في قدرته على خفض التكاليف وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية مقارنة بأسعار المؤسسات المنافسة.

9-4-4 حساب تكلفة الطاقة غير المستغلة

في هذا المرحلة نقوم بحساب تكلفة الطاقة غير المستغلة الخاصة بكل مركز نشاط داخل المؤسسة وذلك بتطبيق

$$\text{العلاقة التالية: الطاقة غير المستغلة} = \text{الطاقة العملية} - \text{الطاقة المستغلة}$$

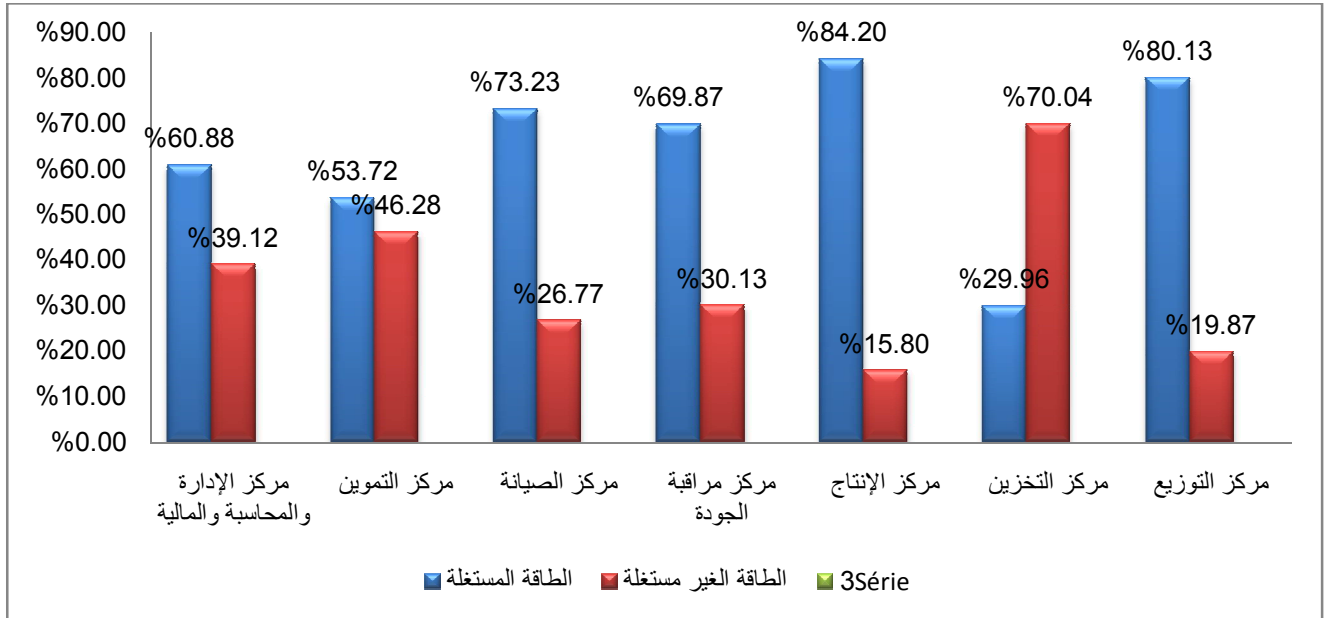
جدول رقم (08): تكلفة الطاقة غير المستغلة

البيان	الطاقة العملية	الطاقة المستغلة	نسبة الطاقة المستغلة %	الطاقة غير مستغلة	نسبة الطاقة غير مستغلة %	تكلفة الطاقة غير مستغلة
مركز الإدارة والمحاسبة والمالية	345600	210402	%60,88	135198	%39,12	1949575
مركز التموين	172800	92828	%53,72	79972	%46,28	691924,7
مركز الصيانة	259200	189812	%73,23	69388	%26,77	320187,2
مركز مراقبة الجودة	259200	181103	%69,87	78097	%30,13	120124,8
مركز الإنتاج	864000	727498	%84,20	136502	%15,80	1086545
مركز التخزين	172800	51771	%29,96	121029	%70,04	2443358
مركز التوزيع	518400	415394	%80,13	103006	%19,87	237657,8
المجموع	2592000	1868808	%72,09	614292	%23,69	614292

الوحدة: أ د ج

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على الجداول رقم: (05)، (07).

شكل رقم (02): نسب الطاقة المستغلة وغير المستغلة في مركز نشاط



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على الجداول رقم: (08).

من خلال الجدول رقم (08) وشكل البياني أعلاه نلاحظ وجود طاقة غير مستغلة بكل مراكز النشاط، حيث النسب

الأكبر بكل من مركز التخزين ومركز التموين بنسبة 70%، 46% على التوالي، ثم يليها كل من مركز الإدارة والمحاسبة والمالية

ومركز مراقبة الجودة بنسب: 39%، 30% على التوالي، بعدها كل من مركز الصيانة ومركز التوزيع وأخيرا الإنتاج بسبب 26% 19%، 15%، مما يفسر على أن المؤسسة لاتعمل بكامل طاقتها الانتاجية .

5. تحليل النتائج:

بعد الانتهاء من الدراسة التطبيقية وجدنا أن مؤسسة "ملبنة أميرة للحليب" لا يوجد بها أي نظام لتحديد التكاليف وهو الأمر الذي يعد عيبا على مراقبة تكاليف وتسيير المؤسسة، إذ لا يولي المديرون أي اهتمام بهذا النظام، وماهو ينفي صحة الفرضية الأولى التي انطلقنا منها والتي افترضنا فيها استخدام المؤسسة لنظام تكاليف تقليدي.

وبعد تطبيقنا لأسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC) على المؤسسة محل الدراسة لاحظنا أثر ايجابي على تكاليف المؤسسة حيث لمسنا انخفاض تكاليف الإنتاج بالنسبة للمنتجات الياغورت والشربات والحليب بفارق 31.82 دج، 10.88 دج، 07.2 دج على الترتيب كما سمح بتحديد نسبة الطاقة الغير المستغلة حيث بلغت 23.96%، ومنه نستطيع القول أن استخدام هذا نظام (TD-ABC) مكن من توفير معلومات كلفوية دقيقة حول تكاليف كل نشاط داخل المؤسسة، وبالتالي معلومات ذات جودة وملاءمة لمراقبة تكاليف المؤسسة، ومنه نستنتج صحة الفرضية الثانية.

6. الخاتمة:

بناء على ما سبق وبعد التطرق في الجانب النظري لكل الأبعاد التي تتعلق بنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TD-ABC.

1.6. النتائج:

بعد إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي بالمؤسسة محل الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نبرزها كالآتي:

- ❖ ظهر وتطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TD-ABC بناء على الانتقاد الموجهة إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، أبرزها التكلفة العالية لتطبيقه إلى الجهد وتعقد أسلوبه؛
- ❖ يقدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TD-ABC ميزة كبيرة في دقة تخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث تضمن دقة بياناته تسيير واتخاذ قرارات ناجعة؛
- ❖ إن تطبيق نظام TD-ABC يمكن أصحاب القرار داخل المؤسسة من تحديد نقاط القوة والضعف للأنشطة الرئيسية والأنشطة المضيئة للقيمة وغير مضيئة للقيمة وإمكانية الاستغناء عنها؛
- ❖ دقة مخرجات نظام تكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TD-ABC من بيانات ومعلومات مالية تعطي للمؤسسات الوضع الاستراتيجي الجيد وتحقق ميزة تنافسية؛
- ❖ يوفر نظام TD-ABC معلومات تكلفية هامة تضمن الرقابة وكذلك السيطرة عليها وذلك من خلال تحديد الطاقة الغير المستغلة؛
- ❖ تطبيق مؤسسة "ملبنة أميرة للحليب" لنظام التكاليف TD-ABC يوفر لها نظام رقابي على التكاليف غير المباشرة مما يساعد في اتخاذ قرارات تسييرية هامة من خلال استغلال الطاقة الغير مستغلة؛
- ❖ يمنح تطبيق نظام TD-ABC الكثير من الشفافية حول التكاليف ومراكزها وذلك من خلال استخدام معدلات الوقت الخاصة بكل مركز نشاط، وما هي المراكز الأكثر ارتفاعا في التكاليف؛
- ❖ يساعد نظام TD-ABC مسؤولي التسويق من اختيار المزيج التسويقي الأنسب بناء على مخرجات هذا النظام مقارنة بمخرجات الأنظمة التقليدية.

انطلاقاً من النتائج المتحصل عليها، فإننا نقدم بعض التوصيات لمسيرتي مؤسسة "ملبنة أميرة للحليب" بظرورة الاهتمام بنظام تكاليف لما له من أثر إيجابي وإضافة للمؤسسة كما خلصت به هذه الدراسة، وذلك بتأطير محاسبتها وتكوينهم تكويناً مختصاً بهذا النوع من الأنظمة، كما نقترح عليهم نظام التكاليف على أساس أنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC) نموذجاً لامكانية تطبيقه داخل المؤسسة وتوفرها على كافة الوسائل البشرية والمادية، وذلك من أجل التحكم وظيفت التكاليف بأكثر دقة وملاءمة لاتخاذ القرارات، بالإضافة الى ذلك نوصي بتخفيض الطاقة غير المستغلة خاصة بالأنشطة التي تعرف نسب كبيرة.

7. قائمة المراجع

1. Braggeuan, Everaert, Anderson, & levant. (2005). Modeling logistics costs using time-driven ABC : A case in a distribution company. working paper university of gent.
2. MOHAMED GHOUZI .(june, 2021). Activity based costing system through three generation: ABC. TDABC. PFAB. *Bisness sciences review*.99 .
3. أحمد حسن ظاهر. (2002). المحاسبة الإدارية. الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.
4. الحاج مسكين، ويعقوب خليفة. (2020). جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومتطلبات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية ، 13 (01)، 41-22.
5. حنان صبحت. (2017). دور تقنية الكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت في توفير معلومة للوحدات الاقتصادية في تحليل الربحية للشركة العامة للصناعات الجلدية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية . 23 (98)، 497.
6. خالد عادل. (2018). أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية ، 05 (01)، 45.
7. عبد الحكيم جودة. (2019). تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الوقت TDABC في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، 27 (01).
8. عبد الله قويدرواحد، وأحمد مصنوعة. (2021). تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة. مجلة العلوم التجارية 2 (20)، 243.
9. علي حيدر قنبر. (2018). مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TD-ABC ودوره في قرار التسعير. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، 25 (3).
10. علي محمد حسن محمد كشوان. (2018). توظيف مدخل الكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TD-ABC في تحسين بمة المنتج (رسالة ماجستير). كربلاء، جامعة كربلاء كلية الإدارة والاقتصاد. العراق.
11. قضييل محمد الصديق. (2018). نظام التكاليف على أساس الأنشطة abc كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات (13).
12. مجيد نبو. (2020). استخدام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TDABC لمراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية (أطروحة دكتوراه). 167. أدرار، جامعة أحمد دراية، الجزائر.
13. محمد هرم زينات. (2005). أصول محاسبة التكاليف. مصر.
14. هشام أحمد عطية. (2000). محاسبة التكاليف. القاهرة، مصر: الدار الجامعية.