مجلة البحوث الاقتصادية والمالية
ISSN : 2352 - 9822
E-ISSN : 2588-1574
المجلد الخامس/ العدد الاول
جوان 2018

OEB Univ. Publish. Co.

أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها- دراسة حالة: شركة سوميفوس SOMIPHOS - بئر العاتر- ولاية تبسة

The Impact of Application of Cost-Based System of Activities at SOMIPHOS COMPANY

د/ خالدي عادل

khaldiadel82@gmail.com

جامعة: العربي بن مهيدي – أم البواقي-

تاريخ الاستلام: 2018/05/15 تاريخ التعديل: 2018 /06/15 تاريخ قبول النشر: 2018 /06/30

تصنيف GEL: M41

الملخص :

هدفت هذه الدراسة الى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في **شركة سوميفوس** التي اعتمدت عدة طرق تقليدية في حساب تكاليفها ثم أصبحت تطبق طريقة الأقسام المتجانسة، وذلك باستخدام **برنامج sage**، الذي يساعدها على تحديد تكاليفها بصورة أفضل وذلك من خلال تحديد تكلفة كل قسم بطريقة مفصلة، ومحاولة التعرف على أوجه القصور التي يعالجها نظام**(ABC)** وقد خلصت الدراسة إلى النتائج الاتية:

–العمل بالأنظمة التقليدية لا يساعد في التوصل الى بيانات دقيقة عن تكلفة المنتج، وبالتالي يترتب عنها قرارات خاطئة؛

– توزيع التكاليف غير المباشرة على الانشطة من شأنه المساعدة في تحديد المسؤولية لكل جزء من اجزاء التكاليف، وهذا الامر يساعد على التقييم السليم للأنشطة؛

– يساعد تطبيق نظام **(ABC)** الشركة على التعرف على مقدار التكاليف المنفقة لكل نشاط وكذلك الربحية المتحققة من كل نشاط فضلا عن التعرف على الأنشطة التي لم تحقق ربحا وبالتالي تستطيع الشركة اتخاذ القرارات المناسبة باستبعاد النشاط الذي لا يعود بالفائدة عليها

الكلمات المفتاحية: محاسبة تكاليف الانشطة، مسببات التكلفة، الاقسام المتجانسة.

Abstract:

This research aimed to apply the cost-based system of activities at **SOMIPHOS COMPANY**, which has adopted several traditional methods to calculate its costs and then applied the method of homogeneous sections using the **sage program**, which helps it to better determine its costs by determining the cost of each section in a detailed manner, and identify the shortcomings addressed by the system **(ABC)**, the study concluded the following results:

-Working with traditional systems does not help in obtaining accurate data on the cost of the product, and therefore result in wrong decisions؛

-The distribution of indirect costs over activities would help to determine responsibility for each part of the costs, which would help to properly assess activities؛

-The application of the ABC system helps the Company to identify the amount of costs expended for each activity as well as the profitability achieved from each activity and the identification of the activities that did not make a profit, therefore the company can make the appropriate decisions by excluding the activity that does not benefit them.

Keywords: Cost activities accounting, Cost factors, Homogeneous sections.

المقدمة:

تعتبر مشكلة تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات من أهم مشاكل التكاليف التي كانت ومازالت محل العديد من البحوث نظراً لعدم الرضا عن نتائج الطرق المطبقة في تحميل تلك التكاليف، خاصة أن الموضوعية والعدالة في تحميل تلك التكاليف تؤثر بشكل كبير على دقة تكاليف المنتجات بل وعلى دقة بيانات نظام التكاليف بشكل عام.

وتميزت السنوات الأخيرة منذ بداية الثمانينات بالتحول نحو زيادة الآلية واستخدام تقنيات الإنتاج الحديثة في كثير من الصناعات، وانعكس هذا التحول على نظم التكاليف فأثر فيها تأثيراً هيكلياً بالغاً امتد نطاقه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بتلك النظم حيث أدى إلى تغيير كثير من المفاهيم والأساليب المتبعة في تحديد التكلفة، كما أدى إلى زيادة نسبة

التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف الصناعية وإلى تغيير مضمون بنودها وطبيعة سلوكها تجاه العمليات الإنتاجية والمنتَج.

في ظل الاهتمام الدولي والمحلي بتكاليف الأبحاث والتطوير للمنتجات فقد أصبحت المعرفة الدقيقة لتكلفة المنتج وما يتبعه من تسعير سليم بالإضافة إلى الرقابة الجيدة على التكاليف الأكثر أهمية عما كانت عليه في النظم التقليدية، ونظراً لأهمية هذه التكاليف وارتفاع قيمتها بالنسبة لإجمالي التكاليف فقد ظهرت العديد من الدراسات التي تؤكد على ضرورة تطبيق نظام محاسبة تكاليف النشاط في مجال تحميل التكاليف لتلائم متطلبات متخذ القرار في ظل المتغيرات البيئية الحديثة.

وباعتبار نظام التكاليف على أساس الانشطة من أحدث النظم المحاسبية التي تساهم في تحليل التكاليف دفعنا إلى وضع التساؤل الاتي:

ما مدى مساهمة طريقة محاسبة تكاليف الأنشطة في ضبط ترشيد التكاليف الصناعية في شركة سوميفوس – تبسة؟

I- الجزء النظري

أولا: مفهوم أنظمة محاسبة الأنشطة

ظهر نظام تكاليف الأنشطة لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، وتطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة ومن ثم دعم اتخاذ القرارات الإدارية، ويقوم مدخل محاسبة تكاليف الأنشطة على أساس تحليل الأنشطة التي ينجم عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالتالي تكاليف غير مباشرة، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حدا وتحميلها للمنتجات أو الخدمات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة.

وبالتالي فإن الهدف الأساسي لهذا المدخل هو تحديد مسببات التكلفة حتى يسهل ربط التكاليف بالمنتج أو الخدمة، ويبنى مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط للربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم أو تستهلك تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء أكان وحدات منتجة أو خدمات، وبالتالي يصبح

استخدام الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف أمرًا أكثر موضوعية. (عبد الله حلس، 2007، ص217)

وتصور فلسفة هذه الطريقة على أساس الأنشطة هو أن النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات، لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكن على كل مسببات التكلفة Objet de coûts أي أن أسباب التكلفة هي التي تستهلك الأنشطة. (Bras, B. and J. Emblemsvag, 1996, p 399)

وقد عرف Horngren نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بأنه ذلك النظام الذي يصحح أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية واعتبارها موقع الكلفة الأساسي. (Horngren et Autre, 2006, 144)

أما Hilton فقد عرف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على أنه: "أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع التكلفة غير المباشرة حيث يتم تجميعها في مجمعات للتكلفة ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية بناًءا على موجهات الكلفة. (Hilton,1994, P97)

وكذلك عرف بأنه: "ذلك النظام الذي يقوم أولا بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقًا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة. (ناصر نور الدين، 2004، ص 218)

مما سبق فإنه يمكن تعريف نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة على انه ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للشركة في مواضع التكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة، وذلك للوصول إلى الكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

ثانيا: تشخيص طريقة التكاليف على أساس النشاط

تقدم هذه الطريقة عدة مزايا في استعمالها لتحسين التسيير واتخاذ القرار، لكنها لا تخلو من بعض النقائص، التي تحد من النظرة التي كانت تتمتع بها في سنوات الثمانينات، أين عرفت رواجا كبيرا، حتى اعتبرت كالحل المطلق لكل مشاكل الشركة وكمفتاح نجاح دون منازع.

1- **الأفكار الجديدة التي جاءت بها طريقة ABC:** أهم الأفكار التي جاءت بها هذه الطريقة هي:

- التسيير بالنشاطات يمكّن من توضيح ما يجرى داخل الشركة ويسمح بالتحكم الأحسن في المسارات إنتاج/توزيع التي تقوم بها الشركة ، ويأخذ بعين الاعتبار التباينات المختلفة للنشاطات ويسمح بإنشاء وسائل مراقبة التسيير (حساب التكاليف، لوحة القيادة، المؤشرات) التي تساهم في تتبع الأداء المحقق في أحسن الظروف في كل مستوى؛

- تتمثل قوة ABC في السماح بالقيام بأحسن تشخيص للمسببات الأصلية للتكاليف والأداء داخل الشركة، كما تسمح بعقلانية التنظيم داخل الشركة والاستعمال الأحسن للموارد المتاحة، فهي تهتم بالثنائية تكلفة/قيمة وبالتالي إمكانية اتخاذ قرار حذف النشاطات التي تكون تكلفتها أكبر من قيمتها والإبقاء على النشاطات التي تكون قيمتها أكبر من تكلفتها؛ (Le Mestre, 2000, P54)

- لا نبحث في طريقة ABC على تقييم تكاليف المنتجات النهائية فقط، بل تهدف الطريقة أيضاً إلى تقييم تكاليف كل العناصر وتقديم منفعة إلى المسؤولين بغية اتخاذ القرار، وبهذا تسمح الطريقة بالقيام بتحليل تابع لعدة متغيرات تتمثل في مواضيع التكلفة، إذا هذا التحليل يتعلق بعدة انشغالات؛(Bescos et Mendoza, 1996, P 36)

2- **الظروف الداعمة لتطبيق نظام طريقة ABC:** إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الانشطة هو عملية معقدة وشاملة، وتطلب الخبرات وتستنفذ الكثير من موارد الشركة، ولذلك على الإدارة التأكد مسبقاً من أن المنافع المتوقعة أكبر من تكاليف تطبيق النظام، ويمكن اعتبار الظروف والشروط التالية مشجعة لتطبيق النظام، بل قد يصبح التطبيق امراً ضرورياً مع توافر تلك الظروف: (Bescos et Mendoza, 1996, P 37)

- تعدد المنتجات وتنوع نماذجها مع اختلاف في حجم إنتاجها مما يجعل العملية الإنتاجية معقدة؛

- ازدياد الأنشطة، كالتصميم الهندسي للمنتج وتصميم العمليات الإنتاجية وبرمجة الإنتاج، والمعالجة الآلية للبيانات بالاستخدام المكثف للحاسوب، ونمو حاجات الإدارة إلى معلومات دقيقة وتحليلية؛

– ازدياد حدة المنافسة محلياً وعالميا، حيث يصبح تخفيض التكاليف هو إستراتيجية الاستمرارية والمحافظة على حصة الشركة في السوق؛

–قصر العمر الاقتصادي للمنتَج، مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة باستمرار بما ينسجم وتوقعات الزبائن الحاليين والمحتملين؛

– توافر أساليب القياس والتحليل الحديثة مكنت من تطبيق العديد من الأفكار والآراء العلمية التي كان من الصعب تطبيقها في العقود الماضية على الرغم من وجاهتها وأهميتها؛

– النظام غير المناسب وعديم الفائدة للمنشآت سوف يكون عقبة في طريق تقدمها ويؤدي حتماً إلى فشلها، فالسبب الأساسي لرقي المنشآت وتقدمها هو قيامها بتقديم المنتجات والخدمات بأسعار تنافسية وجودة مرتفعة، وفقاً لما يتطلبه السوق الذي تخدمه هذه المنشآت.

ثالثا: شروط تطبيق طريقة ABC.

من أجل مواجهة العراقيل التي يتعرض لها تطبيق طريقة ABC في المؤسسات حدد كل من Ness Joseph وCucuzza Thomas بعض الشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار لضمان نجاح ABC بالشركة كما يلي: (Cucuwza et Ness, 1999, P 70)

– يجب على العمال أن يفهموا جيدا ماذا تنتظر الشركة من تطبيق برنامج ABC، وكيف يمكن لكل واحد منهم أن يطبقه في مهامه؛

– يجب أن يكونوا مقتنعين بفرص نجاح برنامج ABC، ومن أجل إقناعهم يجب على الشركة أن تصمم بعناية برنامجها آخذة بعين الاعتبار ثقافتها وخصوصياتها؛

– يجب مراجعة كل أنظمة التسيير الأخرى حتى يدمج العمال بصفة كاملة برنامج ABC في أعمالهم اليومية ولا يستطيعون الاحتماء وراء الطرق القديمة في حالة ما إذا شعروا بالقلق أو الشك في ABC؛

– النظم المحاسبية القديمة يجب أن تتخلى عنها الشركة بأسرع ما يمكن؛

– أنظمة التقييم والمكافآت يجب أن تكون مرتبطة بنتائج ABC؛

– العملية اليومية في اتخاذ القرار يجب أن تعدل باستمرار ؛

– يجب إدماج ABC ضمن الأنظمة المالية وأنظمة تقييم أداء الشركة.

رابعا: مراحل تطبيق طريقة ABC.

أن مدخل تكلفة النشاط يمثل فلسفة جديدة تركز على أن المنتجات لا تستهلك موارد الوحدة ولكنها تستهلك الأنشطة التي تحدث في الوحدة وأن الأنشطة هي التي تستهلك موارد الوحدة وتتسبب في التكاليف لذلك فإن هذا المدخل المستحدث يرتكز على مجموعة من الخطوات عند تطبيقه، وهذا ما سيتم التطرق إليه.

1– **تحليل الأنشطة:** تعتبر عملية تحديد وتحليل الأنشطة الخطوة الأولى والرئيسية لتطبيق مدخل تكلفة النشاط ويتم تحديد أنشطة الشركة بناء على طبيعة مراحل العمل والوظائف الرئيسية بالشركة حيث يتم تكوين فكرة عن كل نشاط من خلال تحليل السجلات التاريخية والوحدات المكونة لهذا النشاط وتحليل الوظائف ذات الصلة بهذا النشاط ويمثل النشاط عملية استخدام لموارد معينة مثل رأس المال والعمالة والمعدات لإنتاج مخرجات محددة قد تكون جزء من وحدة منتج أو خدمة أو منتج نهائي. (Cooper, 1990, PP . 78–81)

لذلك لابد من التحديد الدقيق والسليم للأنشطة وتحديد جميع العمليات التي تحدث في الشركة عن طريق معرفة الهيكل التنظيمي للشركة ودراسة دليل العمليات داخل كل إدارة.

أ– المرحلة الأولى: مرحلة تحديد خطوات تحليل النشاط.

بعد أن يتم التحديد السليم للأنشطة يتم تحليل كل نشاط إلى مجموعة العمليات الداخلة فيه ويتم تحليل كل نشاط على خطوتين كالآتي:

– تحديد طبيعة العمل داخل النشاط؛

– تحديد مراحل العمل داخل النشاط.

ب– المرحلة الثانية: مرحلة تصنيف الأنشطة.

يهتم مدخل تكلفة النشاط بتحديد وتحليل الأنشطة التي تحدث في الشركة خلال دورة حياة المنتج من مرحلة تصميم وتخطيط المنتج وصولاً إلى مرحلة بيع المنتج وتسويقه،

حيث يعتبر النشاط المعين هو دائرة نشاط تحدث فيه مجموعة من العمليات غير المتجانسة فيما بينها في استهلاكها للتكاليف، ولذلك يتم في هذه المرحلة تصنيف الأنشطة إلى مجموعتين كالآتي: (Babad et Balachanderain, 1993, P216)

أ- **المجموعة الأولى:** الأنشطة التي تضيف قيمة إلى المنتج

ب- **المجموعة الثانية:** الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتج

2- تحديد تكلفة الأنشطة: تعتبر الخطوة التالية لمرحلة تحليل الأنشطة هي تحديد احتياج كل عمل داخل النشاط من موارد الشركة، حيث يعتبر كل عمل داخل النشاط مسبباً للتكلفة. بذلك تعتبر تكلفة النشاط هي مجموعة تكاليف عوامل الإنتاج التي أمكن تتبعها وتبين أنها تخص نشاط معين بذاته، ويعنى ذلك أنها مجموعة التكاليف التي تسببت فيها الأعمال داخل النشاط المعين ذاته، ويتضح أنه في هذه المرحلة يتم تخصيص موارد الوحدة الاقتصادية المتاحة على الأنشطة حسب درجة استفادة كل نشاط من هذه الموارد. (Cooper, R,1990b, P 78)

ويتم تحديد تكلفة كل نشاط عن طريق تحديد تكاليف مدخلات النشاط من الموارد التي تتمثل في نوعين رئيسين هما: (غنام، 2005، ص35)

أ- **موارد مباشرة:** هي تلك الموارد التي تقدمها الشركة للأنشطة التي تحدث فيها مثل المواد الخام وطاقة الآلات والعمال وغيرها.

ب- **موارد غير مباشرة:** هي تلك الموارد التي تمثل مخرجات أنشطة أخرى وتعتبر مدخلات كموارد في بعض الأنشطة.

3- تحديد مجمعات التكلفة: يعرف مجمع التكلفة بأنه: "مركز النشاط الذي تحدث خلاله مجموعة من التكاليف تعرف بتكلفة مركز النشاط، ويعتبر مجمع التكلفة ذلك الجزء من عملية الإنتاج الذي ترغب الإدارة في الحصول على تقارير تفصيلية عن التكاليف بداخله." كما يرى بعض الباحثين أن مجمع التكلفة يقصد به التكلفة الإجمالية المخصصة على النشاط المعين، أي أنه يمثل المبلغ الإجمالي لكل عناصر التكاليف الناتجة عن مسببات التكلفة والتي تخص نشاط معين بذاته. (Donald, 1992, P 6)

تعتبر هذه المرحلة نتاج للمرحلة السابقة، حيث يتم بعد تحديد التكلفة اللازمة لكل نشاط، تحديد مجمعات التكلفة على مستوى الأنشطة الفرعية للأعمال التي تتم داخل الأنشطة المسببة للتكاليف حيث يعتبر لكل نشاط مجمعات للتكاليف التي تحدث بداخله. بالإضافة إلى حساب التكلفة الوحدوية للمحفزات، لكل مركز تجميع نقوم بـ: (George et autres, 2007, P 552)

– حساب الموارد المستهلكة من طرف المركز مع تراكم الأعباء المخصصة للأنشطة المجمعة في المراكز ؛

4– تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط:

يعد الاختيار الصحيح لمسببات التكلفة هو العامل الرئيسي لنجاح مدخل تكلفة النشاط، حيث لابد أن يتم اختيارها بدقة وبحيث يتم التأكد من أن هذه المسببات تقيس ما تستهلكه الأنشطة فعلاً من موارد الشركة، ويتم اختيار مسببات التكلفة على مرحلتين تتمثلان فيما يلي: (Mcom, 1993, P 29)

المرحلة الأولى: يتم فيها حصر مسببات التكلفة التي يمكن استخدامها بتتبع تكلفة عوامل الإنتاج المستخدمة والمعبر عنها بمجموعات التكلفة المرتبطة بمركز النشاط.

المرحلة الثانية: يتم فيها اختيار مسببات التكلفة، حيث يتوقف اختيارها على الهدف الذي تسعى إليه الإدارة ومستوى الدقة المطلوب في تقارير التكاليف.

5– عوامل تحديد العدد المناسب من مسببات التكلفة: من المفضل تجميع عدد من الأنشطة واستخدام محفز واحد لها كأساس لعمليات التخصيص، أما فيما يتعلق بزيادة عدد مسببات التكلفة –وإن كان يزيد من درجة دقة بيانات التكاليف– إلا أن التوسع في عدد ونوعية هذه المسببات قد يجعل النظام المقترح مكلفاً ومعقداً ، لذلك يتعين مراعاة العوامل التالية في تحديد العدد المناسب من مسببات التكلفة: (الزطمة، 2006، ص 75)

أ– درجة الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف: من البديهي أنه كلما زاد عدد مسببات التكلفة يتوقع دقة مرتفعة لبيانات التكاليف، إلا أنه يتوقع أيضاً ارتفاع تكلفة النظام نفسه، وهذا يعني أنه كلما رغبت الشركة في زيادة الدقة في تقارير التكاليف تطلب الأمر زيادة عدد مسببات التكلفة لتحقيق الدقة المطلوبة.

ب-تنوع الإنتاج: كلما زاد تنوع المنتجات التي تنتجها الشركة من حيث عدم تجانس استخدام أي منها للأنشطة، تطلب الأمر زيادة عدد مسببات التكلفة لكي تعكس استهلاك كل منتج للأنشطة المختلفة.

ج- تكلفة تجميع بيانات مسببات التكلفة (تكلفة القياس): هناك علاقة طردية بين عدد مسببات التكاليف وتكلفة القياس، فكلما زاد عدد مسببات التكلفة المطلوبة ارتفعت تكلفة القياس لنظام التكاليف، لذلك يجب أن يؤخذ هذا في الاعتبار كعامل هام في تحديد مسببات التكلفة.

كنتيجة لما سبق يمكن القول أنه كلما زادت درجة الدقة المرغوبة في بيانات التكاليف وزادت درجة تعدد وتنوع المنتجات، وزادت نسبة تكاليف النشاط المعين بالمقارنة بإجمالي تكاليف الأنشطة الكلية، وانخفضت تكلفة تجميع بيانات مسببات التكلفة كان من المرغوب فيه التوسع في عدد مسببات التكلفة، ومن البديهي أن عكس هذه الظروف يؤدي إلى اتخاذ قرار بتخفيض عدد مسببات التكلفة والاكتفاء بأقل عدد ممكن.

5- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات: بعد أن يتم تحديد الأنشطة وتحديد تكلفة كل نشاط وتحديد مجمعات التكلفة واختيار مسببات التكلفة لكل نشاط، يأتي دور كيفية تخصيص تكاليف الأنشطة المجمعة على المنتجات النهائية والتي تعتبر الخطوة الأخيرة في مجال تطبيق مدخل تكلفة النشاط، حيث يتم في هذه المرحلة إعداد معدلات تحميل لكل نشاط ويستخدم هذا المعدل في تحميل المنتجات بتكاليف الأنشطة وفقاً للخطوات التالية: (Harman,1998, P 65)

- يتم إيجاد معدلات التحميل لكل نشاط عن طريق المعادلة التالية:

معدل تحميل النشاط = إجمالي تكلفة النشاط/عدد الأحداث الكلية للنشاط.

يقصد بعدد الأحداث الكلية للنشاط عدد مرات حدوث مسبب التكلفة داخل النشاط ويراعى في هذه الخطوة فرض التجانس، حيث أنه إذا كانت مسببات التكلفة بداخل النشاط غير متجانسة فيتم إعداد معدل تحميل لكل مسبب تكلفة على حدا باعتباره نشاط فرعي من النشاط الرئيسي وذلك للوصول إلى درجة من الدقة في التكلفة.

– يتم تحديد نصيب الوحدة من المنتج من تكلفة كل نشاط عن طريق ضرب عدد مرات استفادة وحدة المنتج من النشاط المعين في معدل التحميل المحسوب، ويتم تكرار هذه الخطوة بالنسبة لجميع الأنشطة لإيجاد نصيب وحدة المنتج من كل نشاط.

– يتم تجميع نصيب كل وحدة المنتج من تكاليف كل نشاط فتحصل على التكلفة غير المباشرة المحملة لوحدة المنتج، ثم تضاف على التكلفة المباشرة للوحدة فتحصل على رقم تكلفة وحدة المنتج.

مما سبق أن مدخل تكلفة النشاط يمثل خطوة إيجابية على طريق تطوير دور محاسبة التكاليف، حيث أنه يؤدى إلى زيادة فعالية مخرجات محاسبة التكاليف بزيادة الدقة في أرقام التكاليف بالإضافة إلى المزايا الأخرى التي يحققها هذا المدخل. وعلى الرغم من أهمية هذا المدخل والمزايا التي يحققها البعض وجود بعض الحدود والصعوبات التي تعوق تطبيق هذا النظام.

II– تطبيق طريقة ABC في شركة سوميفوس SOMIPHOS

إن فكرة التحول من المدخل التقليدي للمحاسبة عن التكلفة إلى مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط سواء في إطار المنشآت الاقتصادية ذات الطابع الإنتاجي أو ذات الطابع الخدمي وصولاً إلى أكبر دقة في المخرجات المستمدة من نظام التكاليف، غالباً ما تتحقق نتيجة التوسع في عدد أوعية التكلفة والوصول إلى أكبر عدد من أوعية التكلفة وما يرتبط بها من محركات (مسببات) تكلفة ملائمة، هذا بالإضافة إلى أن أكبر درجة للدقة في المخرجات المستمدة من نظام التكاليف غالباً ما يترتب عليها تحميل الشركة بأعباء مرتفعة لتصميم وتشغيل نظام التكاليف وقد تؤدى في كثير من الأحيان إلى التأثير الجوهري على نتيجة أعمال الشركة، الأمر الذي يتعارض واقتصاديات تشغيل نظام التكاليف.

استناداً إلى ما سبق فقد تم اختيار مجمع سوميفوس SOMIPHOS ببئر العاتر – تبسة– كشركة محل الدراسة لإجراء مقارنة بين طريقتي الأقسام المتجانسة (التكاليف الكلية) وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وذلك بعد تطبيق كلا الطريقتين على تكاليف الشركة.

أولا: تكلفة المنتجات حسب الطريقة التقليدية

نحدد تكلفة المنتجات حسب مرحلتين، التي تمر بها، مرحلة التحضير الميكانيكي تنتج منتجات نصف مصنعة، ومرحلة المعالجة والتي تعطي منتجات نهائية.

تمر عملية سير المنتج عبر مرحلتين أساسيتين، هما مرحلة التحضير الميكانيكي ومرحلة المعالجة.

1- مرحلة التحضير الميكانيكي: في هذه المرحلة يتم استخراج الفوسفات من جبل العنق ثم يمر على مراحل إلى أن يصبح صالح للمعالجة وذلك كالآتي:

- في البداية، لاستخراج الفوسفات الخام يجب أولا نزع الطبقة العقيمة Sterile التي تكسوا أو تكون فوق سطح الفوسفات الخام والتي يتراوح سمكها حوالي 20/15 م، وتتم هذه العملية عن طريق وضع متفجرات في أماكن محددة، لتفجير هذه الطبقة للتخلص منها، ويتم هذا الأخير بنقلها عبر آليات ورميها لتكون عبارة عن فضلات مهملة، حيث في الشهر محل الدراسة أكتوبر 2017، تم استخراج 1380480 طن من الطبقة العقيمة؛
- ثم بعد ذلك، وبنفس الطريقة يتم استخراج الفوسفات الخام بواسطة المتفجرات، من أسفل الطبقة العقيمة، وفي هذا الشهر استخرجت كمية 230250 طن من الفوسفات الخام.
- يمر الفوسفات الخام بعد استخراجه على ورشتين للتفتيت: كمية 208935 طن تمر على ورشة التفتيت Concassage DJ بعد عملية التفتيت تمر نفس الكمية على ورشة السحق Broyage لتتم عملية سحق الفوسفات، ثم بعد ذلك تأتي عملية الغربلة Criblage، أما كمية 3314 فتمر على ورشة HAZIMAG Concassage KS هذه الورشة عبارة عن آلة مستقدمة حديثا تقوم بعمل ثلاثة ورشات في آن واحد (تفتيت، سحق، غربة)، فنسبة 50% من الكمية التي تمر على هذه الورشة يخرج عبارة عن فوسفات مغربل والنصف الباقي يخرج فوسفات مفتت وبالتالي عليه أن يمر بالورشات السابقة، ورشة السحق ثم الغربلة للحصول على كمية إجمالية من الفوسفات المغربل تقدر ب 199825 طن، وهنا تنتهي مرحلة التحضير الميكانيكي.

في هذه المرحلة يمر الفوسفات الخام على عدة ورشات إلى أن يصبح فوسفات مغربل حيث تمثل تكلفة استخراج الطبقة العقيمة Stérile **378523934.4دج**، وهذه الاخيرة تعتبر كمادة أولية لإنتاج الفوسفات الخام،

جدول رقم 01: المصاريف المباشرة لمرحلة التحضير الميكانيكي

	استخراج الطبقة العقيمة Stérile	ورشة الفوسفات الخام M. brut	ورشة التفتيت concassage	ورشة التفتيت concassage HAZIMAG	ورشة السحق Broyage	ورشة الغربلة Criblage
المصاريف المباشرة	264681032.4	655817184	21202231.2	28602530.4	262565928	71700955.2

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات شركة SOMIPHOS

جدول رقم 02: تكلفة الفوسفات في مرحلة التحضير الميكانيكي

	التكلفة الاجمالية	الكمية بالطن	تكلفة الطن الواحد
الفوسفات الخام M. brut	399408825.5	276300.00	1734.672
الفوسفات المفتت (concassage)	362957958.9	250722.00	1737.18
الفوسفات المفتت(concassageHAZIMAG)	13172508.02	3976.80	3974.808
الفوسفات المسحوق Broyage	374432971.2	252710.40	1778.004
الفوسفات المغربل Criblage	386272658	243148.80	1906.356

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات شركة SOMIPHOS

تتوزع كمية الفوسفات الخام المقدرة بـ 230250 طن بين ورشتين تذهب 208935 طن إلى ورشة التفتيت، والباقي 3314 طن يذهب إلى ورشة concassage HAZIMAG، حيث في هذه الورشة 50% يخرج مفتت ويمر على مرحلة السحق والغربلة أما 50 % الباقية فتخرج مغربل.

في ورشة **الفوسفات المسحوق** Broyage يتم خلط الفوسفات المفتت المستخرج من ورشة concassage مع 50% المستخرجة من ورشة concassage HAZIMAG.

يتم في ورشة **الفوسفات المغربل** Criblage غربلة كمية الفوسفات المسحوق المقدر بـ 210592 طن مع إضافة 952 طن من المخزن، بالإضافة إلى 50% من الفوسفات المغربل الناتج من ورشة (HAZIMAG concassage)، وفي الأخير يتم تجميع كمية كل الفوسفات المغربل، لنحصل على 202924 طن وبعد الحصول على الفوسفات المغربل نمر للمرحلة الثانية وهي مرحلة المعالجة.

2- **مرحلة المعالجة:** يتم فيها تنقية الفوسفات من الشوائب عبر طريقتين الطريقة والطريقة الجافة، كل طريقة نستطيع من خلالها الحصول على منتجين 65/63 و68/66، ولكن الاختلاف يكون من حيث الجودة والمواصفات كما هو موضح في الجدولين:

جدول رقم 03: مواصفات أنواع المنتج الفوسفات المعالج 65/63

65/63	TPL%	CO2%	Mgo%
Calciné	64/65	7.20	1.09
Sechagé	63/64	7.35	1.20
Dépoussiré	62/63	8.00	1.70

المصدر: التقارير الدورية لمخبر الشركة

جدول رقم 04: مواصفات المنتج الفوسفات المعالج 68/66

66/68	TPL%	CO2%	Mgo%
Dépoussiré	65/66.40	6.75	0.92

المصدر: التقارير الدورية لمخبر الشركة

أ- **الطريقة المبللة voie humide:** تمر كمية 140484 طن من الفوسفات المغربل على ورشة التنقية من الوحل Débourbage حيث يتم غطس الفوسفات في الماء بعدها يتم نقله في بساط متحرك مثقوب ليتم تنقيته من الوحل، ليتفرع بعد ذلك إلى ثلاث طرق:

الطريق الأول: (يتم شرحه في الطريقة الجافة).

الطريق الثاني: تمر كمية من الفوسفات بعد التنقية من الوحل 16625 طن على ورشة التحميصSechage B1 Calcinations في هذه الورشة يتم تجفيف الفوسفات من الماء إلى درجة التحميص حيث تستخدم درجة حرارة تتراوح بين 700° و900° للحصول على منتج نهائي Calciné 63/65 فقط

الطريق الثالث: تمر الكمية المتبقية من الفوسفات بعد التنقية من الوحل على ورشة الغسل ثم التجفيف في هذا الشهر لم يمر الفوسفات على ورشة الغسل وذلك نتيجة عطل في الورشة فتم تمريره مباشرة إلى ورشة التجفيف حيث يتم تجفيف الفوسفات من الماء في درجة حرارة تصل إلى 100° للحصول على منتجين 65/63 و68/66 حيث في هذا الشهر تم إنتاج Séchagé 63/65 فقط في هذه الورشة.

ب- **الطريقة الجافة voie séche:** في هذه الطريقة تمر كمية 59340 طن للتنقية من الشوائب عبر ورشة النفض Dépoussierage للحصول على منتجين:

– يمر الفوسفات المغربل 16300 طن مباشرة على ورشة النفض حيث في هذه الورشة يتم وضع الفوسفات في آلة مثقوبة تحت ضغط رياح قوي جدا من خلال مجموعة من المروحيات الكبيرة جدا لاستخرج الفوسفات نقي من الشوائب للحصول على المنتج النهائي Déppousieré 63/65

– يتم خلط ومزج كمية من الفوسفات المغربل 43040 طن مع كمية من الفوسفات بعد التنقية من الوحل 45450 طن (الطريق الأول) ليمر على ورشة النفض للحصول على المنتج النهائي Déppousieré 66/68.

بعد الحصول على كمية 202924 طن من الفوسفات المغربل سوف نقوم بعلاج كمية 199824 طن والباقي المقدر بـ 2800 طن ينقل للمخزن.

جدول رقم 05: المصاريف المباشرة لمرحلة المعالجة

	الورشة الميكانيكية	ورشة التنقية من الوحل Débourbage	ورشة التحميص Calcination	ورشة التجفيف Séchage	ورشة النفض Dépoussierage
المصاريف المباشرة	275079921	3308957.24	6024993.42	3019409.56	6163439.712

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات شركة SOMIPHOS

جدول رقم 06: تكلفة الفوسفات 65/63 و 68/66

	التكلفة الاجمالية	الكمية بالطن	تكلفة الطن الواحد
الفوسفات المنقي من الوحلDébourbage	285014416	122370	2794.944
تكلفة الفوسفات 65/63			
الفوسفات بعد عملية Dépoussiérage	33714874.8	11400	3548.94
الفوسفات المحمص CALCINATION	55229391.1	15960	4152.588
(Séchage B1)			
تكلفة الفوسفات المجفف Séchage	121698181	39720	3676.68
تكلفة الفوسفات 68/66			
الفوسفات بعد عملية Dépoussiérage	227318727	78720	3465.228

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات شركة SOMIPHOS

ثانيا: دراسة تكاليف شركة SOMIPHOS **بطريقة التكلفة على أساس النشاط**

استناداً على مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط يمكن تطبيق الخطوات الإجرائية التالية التي يتطلبها تطبيق هذا المدخل على النحو التالي:

1- تحديد مجموعة الأنشطة المستنفذة لموارد الشركة: تعتبر عملية تحديد الأنشطة بمثابة حجر الأساس الذي يقوم عليه مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط، ارتباطاً بمركز التكلفة. الجدول التالي يظهر هذه الأنشطة و الترميز الرقمي (الكود) للمركز المقابل لأداء كل نشاط. وذلك من واقع سجلات تكاليف الشركة الترميز الرقمي لمراكز التكلفة.

2- تحديد التكلفة الخاصة بكل نشاط: بعد تحديد الأنشطة التي يتم من خلالها تحميل التكلفة غير المباشرة على وحدات التكلفة، تتم عملية تحديد تكلفة كل نشاط، ويظهر الجدول التالي بيان بالأنشطة السابق تحديدها وتكلفة كل نشاط أمكن الحصول عليها من سجلات تكاليف الشركة.

جدول رقم 07: بيان الأنشطة الموجودة بالشركة وتحديد تكلفة كل نشاط.

ترميز المركز	النشاط	التكلفة (بالدينار)	كود المركز	النشاط	التكلفة (بالدينار)
92002	إدارة المجمع	528448.704	92287	الصيانة الكهربائية	2361881.7
92003	مراقبة الجودة	130031.772	92288	الصيانة الميكانيكية	3453419.06
92005	مصلحة المحاسبة والمالية	427546.212	92289	البنية التحتية	353898.528
92006	إدارة الموارد البشرية	1080682.06	92291	صيانة الورشات الخارجية	741698.1
92008	مراقبة التسيير	177541.62	92293	البساط المتحرك	810086.244
92010	المصلحة القانونية	707743.152	92320	تسيير المخزون	9555908.52
92011	مصلحة الوسائل العامة	2172539.68	92505	الأمن الصناعي	3603879.3
92024	الإعلام الآلي	455522.952	92506	التحضير والمنهجية	364425.264
92030	مساعد الأمن	9175609.51	92513	مصلحة المعالجة الجافة	175339.764
92090	مديرية الاستغلال	1678583.63	92514	مصلحة المعالجة المائية	83293.692
92091	مديرية المعالجة	288371.124	92515	مصلحة التفجير	578119.92
92092	مديرية الصيانة	438790.86	92517	التحضير الميكانيكي	67417.344
92211	مخبر الاستغلال	1155871.45	92518	الشحن	74312.292
92222	طاقة (كهرباء، غاز)	1539360.77	92521	مصاريف مشتركة	10544182.3
92227	طاقة (مياه)	2195978.72	92530	قسم الدراسات والتطوير	1234312.57
92233	السيارات الخفيفة والثقيلة	11734954	92531	الدراسات المنجمية	408979.224

92270	حظيرة الآليات	2609269.12	92814	المصلحة الاجتماعية والجيولوجية	936468.852
92281	الصيانات الكبرى	3280859.74	92830	طب العمل	495051.552
92282	صيانة السيارات خ/ث	827953.872	92870	نقابة العمال	30671.712
إجمالي التكاليف غير المباشرة					**76479004.88**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات شركة SOMIPHOS

3- تحديد مسبب (وعاء) التكلفة الخاص بكل نشاط: يستلزم تحديد مسبب التكلفة الخاص بكل نشاط تشغيل فريق عمل يقيم مجموعة مختلفة من التخصصات المرتبطة بالأنشطة المراد توزيع تكلفتها على وحدات التكلفة المستفيدة، وفي ضوء ما توفر للباحث من معلومات نتيجة اللقاءات مع الأطراف ذات الصلة بأنشطة الخدمات الفنية أمكن الاتفاق على محرك التكلفة الخاص بكل نشاط، مع الأخذ في الاعتبار أن المسببات المختارة لا تمثل في جميع الحالات الاختيارات المثلى، نتيجة عدم توافر البيانات المرتبطة بمحرك التكلفة الواجب اختياره، استناداً على عدم إمكانية الحصول على البيانات المرتبطة ببعض محركات التكلفة تم استخدام محركات أخرى بديلة، ولارتباط أكثر من نشاط بمحرك تكلفة واحد، تم دمج أوعية التكلفة التي تحركها محرك واحد فقط في وعاء واحد يتم تحميل تكلفته على المنتجات مرة واحدة، الأمر الذي يعنى تخفيض عدد أوعية التكلفة بما يحقق عدم تكرارية الأعمال الحسابية، وبما يحقق اقتصادية تطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط. وعلى ذلك يظهر البيان التالي مجموعة الأوعية التي يتم من خلالها تحميل التكلفة غير المباشرة.

جدول رقم 08: بيان بمسببات (أوعية) التكلفة المخصصة لاستيعاب بنود التكاليف غير المباشرة

الرقم	النشاط	مسببات التكاليف غير المباشرة	الرقم	النشاط	مسببات التكاليف غير المباشرة
الأول	مراقبة الجودة مصلحة المعالجة الجافة مصلحة المعالجة المائية التحضير الميكانيكي مصاريف مشتركة	وحدات منتجة	**الرابع**	السيارات الخفيفة والثقيلة حظيرة الآليات صيانة السيارات خ/ث	ساعات عمل الآليات المتحركة
			الخامس	مديرية الصيانة	صيانة

	مصلحة الشحن			الصيانات الكبرى الصيانة الكهربائية الصيانة الميكانيكية البنية التحتية صيانة الورشات الخارجية البساط المتحرك الأمن الصناعي	الموجودات المتعلقة بالإنتاج
الثاني	التحضير والمنهجية دراسات منجمية وجيولوجية المصلحة الاجتماعية	ساعات العمل (يد عاملة)			
الثالث	– مديرية الاستغلال مديرية المعالجة مخبر الاستغلال طاقة (كهرباء، غاز) طاقة (مياه) مصلحة التفجير قسم الدراسات والتطوير	تكلفة الطاقة المستعملة	**السادس**	إدارة المجمع مصلحة المحاسبة والمالية إدارة الموارد البشرية مراقبة التسيير المصلحة القانونية مصلحة الوسائل العامة الإعلام الآلي مساعد الأمن تسيير المخزون طب العمل نقابة العمال	عدد العمال

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات شركة SOMIPHOS

جدول رقم 09: عدد وحدات مسببات التكلفة موزعة على الورشات

مسببات (أوعية) التكلفة	الورشة الميكانيكية	التنقية من الوحل	التحميص	التجفيف	النفض	المجموع
وحدات منتجة	0	0	15960	39720	90120	145800
ساعات العمل (يد عاملة)	25788	7260	6012	7680	9132	55872
تكلفة الطاقة المستعملة	1159366.8	3335013.6	1378556.4	1436596.8	4745337.6	12054871.2
ساعات عمل الآليات المتحركة	5048.4	477.6	0	1920	1299.6	8745.6
صيانة الموجودات المتعلقة بالإنتاج	2480088	811274.4	600512.4	2445406.8	5259968.4	11597250
عدد العمال	156	42	34.8	44.4	52.8	330

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد الجداول 07،08

يوضح هذا الجدول عدد وحدات كل مسبب تكلفة في كل ورشة.

4- تحديد معدل تحميل تكلفة كل وعاء: يتم تحميل كل وحدة تكلفة (كل منتج) بنصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة من خلال معدل تحميل لكل وعاء تكلفة يتضمن تكلفة نشاط معين أو تكلفة مجموعة من الأنشطة المتجانسة، ويتم إيجاد معدل تحميل تكلفة النشاط أو الوعاء عن طريق قسمة تكلفة الوعاء على إجمالي الكمية المستخدمة من محرك التكلفة في العملية الإنتاجية بالشركة. وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن دقة البيانات والمعلومات المستمدة من نظام التكاليف والمرتبطة بقياس وحدة التكلفة، إنما تتوقف على درجة التجانس للبنود المكونة لتكلفة الوعاء، وكذلك على مدى ملائمة محرك التكلفة الذي يتم من خلاله تحميل تكلفة الوعاء على وحدات التكلفة.

وإذا ما أسفرت الخطوة السابقة عن فتح ستة أوعية للتكلفة مخصصة لاستيعاب مجموعة معينة من التكاليف الصناعية غير المباشرة التي تتحملها الشركة، فإن الجدول التالي يظهر تكلفة كل وعاء، وكمية محركات التكلفة الخاصة بكل وعاء، وأخيراً معدل تحميل تكلفة كل وعاء.

جدول رقم 10: تكلفة كل وعاء من أوعية التكلفة بالدينار وكمية محركات التكلفة الخاصة بكل وعاء

مسببات (أوعية) التكلفة	تكلفة الوعاء الإجمالية	عدد وحدات مسببات التكلفة	تكلفة الوعاء للوحدة
وحدات منتجة	11074577.2	145800	91.152
ساعات العمل (يد عاملة)	1709873.34	55872	36.72
تكلفة الطاقة المستعملة	8670598.16	12054871.2	0.864
ساعات عمل الآليات المتحركة	15172177	8745.6	8745.6
صيانة الموجودات المتعلقة بالإنتاج	15044513.5	11597250	1.56
عدد العمال	24807265.7	330	90208.236
المجموع	76479004.9	/	/

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 09

جدول رقم 11: حساب تكلفة الورشة الميكانيكية

الورشة الميكانيكية	المبالغ
المصاريف المباشرة	275079921
تكلفة التخزين (17048× 1728.17)	29461808.1-
المصاريف غير المباشرة:	
وحدات منتجة	0
ساعات العمل (يد عاملة) (21490× 36.72)	789112.8
تكلفة الطاقة المستعملة (966139× 0.86)	834744.096
ساعات عمل الآليات المتحركة (4207× 2081.808)	8758166.26
صيانة الموجودات المتعلقة بالإنتاج (2066470× 1.56)	3223693.2
عدد العمال (130× 90208.24)	11727070.68
المصاريف غير المباشرة الخاصة بالورشة	68016846.9
المجموع	338967746.84
عدد الوحدات	202967
تكلفة الوحدة	1670.063

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 05، 10

جدول رقم 12: حساب تكلفة ورشة التنقية من الوحل

ورشة التنقية من الوحل	المبالغ
الاستهلاكات (140484×1895.6)	266300364.53
المصاريف المباشرة	3308957.244
المصاريف غير المباشرة:	
وحدات منتجة	0
ساعات العمل (يد عاملة) (5060× 36.72)	185803.2
تكلفة الطاقة المستعملة (8277917× 0.864)	7152120.29
ساعات عمل الآليات المتحركة (398× 2081.81)	828559.58
صيانة الموجودات المتعلقة بالإنتاج (676062× 1.56)	1054656.72
عدد العمال (35× 90208.24)	3157288.356
المصاريف غير المباشرة الخاصة بالورشة	13034173.44
المجموع	294836120.2
عدد الوحدات	101975
تكلفة الوحدة	2891.26

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 05، 10

جدول رقم 13:حساب تكلفة ورشة التحميص

ورشة التحميص	المبالغ
الاستهلاكات (16625×2581.38)	42915442.5
المصاريف المباشرة	6024993.42
المصاريف غير المباشرة:	
وحدات منتجة (13300× 75.96)	1010268
ساعات العمل (يد عاملة) (5010× 36.72)	183967.2
تكلفة الطاقة المستعملة (500427× 0.864)	432368.93
ساعات عمل الآليات المتحركة	
صيانة الموجودات المتعلقة بالإنتاج (500427× 1.56)	780666.12
عدد العمال (29× 90208.24)	2616038.96
المصاريف غير المباشرة الخاصة بالورشة	1173759.86
المجموع	55137505
عدد الوحدات	13300
تكلفة الوحدة	4145.68

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 05، 11

جدول رقم 14: حساب تكلفة ورشة التجفيف

ورشة التجفيف	المبالغ
الاستهلاكات(34700×2151.15)+(4200×3624.08)	107839400
المصاريف المباشرة	3019409.56
المصاريف غير المباشرة:	
وحدات منتجة (13300× 91.15)	1212321.6
ساعات العمل (يد عاملة) (5010× 36.72)	183967.2
تكلفة الطاقة المستعملة (2037839× 0.864)	1760692.9
ساعات عمل الآليات المتحركة	828557.412
صيانة الموجودات المتعلقة بالإنتاج (500427× 1.56)	780666.12
عدد العمال (29× 90208.24)	2616038.96
المصاريف غير المباشرة الخاصة بالورشة	2644709.29
المجموع	120885763.04
عدد الوحدات	33100
تكلفة الوحدة	3652.14

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 05، 10

جدول رقم 15:حساب تكلفة ورشة النفض.

ورشة النفض	65/63	68/66
الاستهلاكات	27221448	189201902.2
المصاريف المباشرة	892571.304	6163439.712
المصاريف غير المباشرة:		
وحدات منتجة	865913.448	5979360.192
ساعات العمل (يد عاملة)	35352.432	244117.848
تكلفة الطاقة المستعملة	431754.888	2981381.16
ساعات عمل الآليات المتحركة	285201.408	1969390.752
صيانة الموجودات المتعلقة بالإنتاج	863157.276	5960328.108
عدد العمال	502091.124	3467071.38
المصاريف غير المباشرة الخاصة بالورشة	1516965.5	10475046.05
المجموع	32614455.4	226442037.4
عدد الوحدات	**9500**	**65600**
تكلفة الوحدة	3433.1	3451.86

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 05، 10

هذه الدراسة تشير إلى أن استخدام محاسبة الأقسام المتجانسة كطريقة وحيدة للتسعير وتقدير التكلفة يمكن أن تؤدي إلى معلومات مضللة في توزيع المصاريف غير المباشرة على المنتجات، وأنه يمكن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كمنهج إداري أفضل، حيث القدرة على تحليل تكاليفها غير المباشرة بصفة دقيقة، بحيث يحدد هذا النظام ما تتطلبه كل وحدة من التكاليف غير المباشرة، وبالتالي يمكن التقدم بالعطاءات وأن يكون لدى الشركة فرصة أكبر للمنافسة والفوز بالعطاء في حين تحديد نسبة ربح مناسبة ومعقولة.

نتائج البحث

من الدراسة المتقدمة خلص الباحث إلى النتائج التالية:

1- يخضع اختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي ويلجأ قسم المحاسبة التحليلية في شركة سوميفوس غالبا في اختيار المصاريف المباشرة كوحدة عمل لتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة، وذلك لما يجدونه من صعوبة في تحديد أساس سليم في توزيعها، وهذا ما يؤدي إلى توزيع غير دقيق للمصاريف غير المباشرة؛

2- نظرًا لاعتماد الشركة على الآليات الضخمة الأساليب التكنولوجية الحديثة لحماية البيئة والحفاظ على صحة العامل إضافة إلى تقديم منتج عالي الجودة، أدى ذلك إلى ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة ضمن الهيكل الكلي للتكاليف مما أدى إلى وجود قصور في أنظمة التكاليف التقليدية لمعالجة كيفية تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة المختلفة، مما يؤدي بها إلى اتخاذ القرارات الخاطئة في بعض الأحيان وخاصة بما يتعلق بالسياسة السعرية للمنتج؛

3- التكاليف غير المباشرة في الشركة ترتبط بعلاقة طردية مع استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة أي أن الشركة التي تكون فيها التكاليف غير المباشرة كبيرة بسبب تزايد استخدام الآلية، تميل إلى استعمال هذا النظام لمساعدتها في التخصيص والتحميل الدقيقة لهذه التكاليف؛

4- مما لاحظنا أن شركة سوميفوس مازالت تجهل فائدة نظام المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار، وإنما يقتصر دوره فقط في السياسة التسعيرية للمنتجات، وهذا راجع حسب رأينا، إلى العمل بنفس الذهنية التي كانت تسودها قبل الانتقال إلى نظام اقتصاد السوق، أين كانت المحاسبة التحليلية غير مفيدة ما دام الأمر يتعلق بالعمل دون الاهتمام بالربح؛

5- هذه الشركة ما تزال في حالة احتكار لإنتاج وتسويق منتجاتها، لذلك فهي لا ترى ضرورة لوضع آليات حديثة في احتساب التكلفة الكلية للمنتجات، ما دامت النتيجة دائما موجبة.

6- لم يظهر وجود فارق كبير في حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة وطريقة ABC، في الورشات التي تنتج منتج وحيد، وذلك يعود لسبب تحمل المنتج كل التكاليف سواء المباشرة أو غير المباشرة، بالإضافة إلى أن الورشات السابقة تنتج هي الأخرى منتج وحيد؛

7- إعادة توزيع المصاريف غير المباشرة بطريقة ABC في ورشة النفض أظهر أن المنتج 68/66 تحمل مصاريف لا تخصه على حساب المنتج 65/63، كان يتحملها عند احتساب التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة، حيث انه: بطريقة الأقسام المتجانسة كانت التكاليف ل65/63 و68/66 هي على التوالي 3548.94دج و 3465.228دج، وهذا ما طرح مشكل لدى قسم المحاسبة التحليلية في الشركة لأنه من غير المنطقي أن يظهر المنتج 65/63 أغلى

من 68/66 لأن هذا الأخير أكثر جودة من الأول، أما بطريقة الـABC فكانت التكاليف لـ 65/63 و68/66 هي 3433.1 و3451.86 على التوالي، وهذا ما يثبت أن طريقة الـABC أكثر دقة في توزيع المصاريف غير المباشرة؛

8- إن مسؤولية الإغفال عن وجود نظام محاسبة تحليلية على مستوى هياكل المؤسسات لا ترجع فقط لهذه الأخيرة، وإنما أيضا للمختصين في هذا الميدان الذين لم يبذلوا أي جهد لإظهار الفائدة من اكتسابه، حتى أن مكاتب المحاسبة والخبرة المحاسبية الموجودة عبر الوطن، لا تهتم إلا بجانب المحاسبة المالية (القانونية)، ولا تساهم على الإطلاق في مساعدة المؤسسات لشرح مضمون وفائدة آليات التسيير، خاصة منها آلية المحاسبة التحليلية.

المراجع

أ- باللغة العربية

1- الزطمة حسام الدين بشير، (2006)، نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.

2- حلس سالم عبد الله، (2007)، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر، العدد الأول، غزة، فلسطين.

3- ناصر نور الدين عبد اللطيف، (2004)، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية.

4- غنام غريب جبر جبر، (2005)، تطوير طرق تحميل التكاليف غير المباشرة في ظل اقتصاد المعرفة، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الدولي الخامس، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان.

ب- باللغة الاجنبية

1- Babad, Y.M, and B.V. Balachanderain, (1993),Cost Driver Optimization in Activity - Based Costing, The Accounting Review, Vol. 88, No. 3.

2- Bras, B. and J. Emblemsvag (1996). Designing For The Life-Cycle: Activity-Based Costin
and Uncertainty. Design for X. Huang, G.Q. London, Chapman & Hall

3- Cooper, R. (I 990b). "Explicating the Logic of ABC." Management Accounting (UK)(November).
4- Cooper, R. (l990c). "Five Steps to ABC System Design." countancy(November
5- Cucuwza Thomas & Ness Joseph, (1999), Exploiter pleinement le portentiel de l'ABC, Article, Harvard Business Review, édition d'organisation, Paris.
6- Donald, E.K, (1992),Management Accountant, Hand-Book, John Wiley & Sons, New York,.
7- George langlois et autres, (2007),contrôle de gestion (manuel et applications), édition foucher, paris.
8- Hilton, R. W, (1994), Managerial Accounting, 2nd. Ed., Boston, MA : Irwin/McGraw-Hill.
9- Horngren, C. T, Datar, S. M, Foster, G, (2006), Cost Accounting a Managerial Emphasis, 12th. ed., Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hal,.
10- Le Mestre Patrick, (2000),De l'application de la méthode ABC dans une entreprise de production en continue", Revue Française de comptabilité, N° 319, édition E.C.M, Paris.
11- Mcom, Ernest Glad, Implementation Considerations of an ABC System, Management Accounting, July/August 1993.