

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
جامعة أحمد دراية أدرار
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التجارة



جامعة أحمد دراية أدرار-الجزائر
Université Ahmed DRAIA, Adrar-Algérie

عنوان المذكرة

**استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
في المؤسسات الخدمائية
حالة مؤسسة " تيمى للخدمات الفندقية بأدرار**

مذكرة مكاملة لنيل شهادة ماستر في علوم التجارة
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

إعداد الطالبتين:

بوجناح ججيقة

بربارة نورة

لجنة المناقشة

رئيساً	أستاذ محاضر "أ"	د. قالون جيلالي
مشرفاً	أستاذ محاضر "أ"	د. بن الدين أمحمد
مناقشاً	أستاذ مساعد "أ"	د. بلوافي عبد المالك

السنة الجامعية: 1438هـ-1439هـ / 2017م-2018م

سورة التوبة

إهداء

إلى أعلى إنسان إلى روعي وزوجي وفيق ذري حفظه الله

إلى أرواح فارقتنا ولا زال حبها في قلوبنا " جداي ووالدائي "

إلى كل أهلي كبيراً وصغيراً

جميعة



إهداء

أهدي هذا العمل الموضع إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما

إلى جدتي مباركة وعائشة بارك الله في عمرهما

وإلى حبيبتي الغالية : ابنتي " شيماء ريتاج " حفظها الله ورعاها

إلى جميع العائلات : باربارة ، عبدي ، عبد الله ، قرور ، مريوح ، لنبولة ، لفقير ، عبا.

وإلى أخواتي وأزواجهن وأبنائهن

إلى أخي سمير حفزه الله

إلى من كان له الفضل في الوصول إلى هذا العمل

إلى جميع أساتذة الكلية

نورة



فهرس المحتويات

الصفحة	الفهرس
I	الإهداء
II	شكر وعرفان
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
أ	مقدمة
أ	أولاً: الإشكالية
أ	ثانياً: الفرضيات
أ	ثالثاً: مجال الدراسة
أ	رابعاً: أهمية الدراسة
ب	خامساً: الهدف من الدراسة
ب	سادساً: أسباب اختيار الموضوع
ب	سابعاً: منهج الدراسة
ب	ثامناً: الدراسات السابقة
ج	تاسعاً: هيكلية الدراسة
د	عاشراً: صعوبات البحث
الفصل الأول: مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة	
6	تمهيد
6	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف التقليدية
6	المطلب الأول: تعريف و أنواع نظم التكاليف
7	المطلب الثاني: مقومات و أهداف نظم التكاليف
10	المطلب الثالث: تصنيف التكاليف
12	المبحث الثاني: أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية
12	المطلب الأول: مفهوم أنظمة محاسبة التكاليف
12	المطلب الثاني: الأنواع التقليدية لأنظمة محاسبة التكاليف وخصائصها
15	المطلب الثالث: مراحل محاسبة التكاليف
16	المبحث الثالث: الأهداف الانتقادات وعلاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير
16	المطلب الأول: علاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير

17	المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف
17	المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لنظم محاسبة التكاليف التقليدية
19	الخلاصة
	الفصل الثاني: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
21	تمهيد:
22	المبحث الأول: مدخل إلى الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف
22	المطلب الأول: نظام الإنتاج في الوقت (Just In Time) JIT
23	المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة
23	المطلب الثالث: نظام الإدارة بالأنشطة ABM
25	المبحث الثاني: مفهوم نظام ال ABC
25	المطلب الأول: عموميات على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ال ABC
26	المطلب الثاني: مبادئ و افتراضات نظام ABC
28	المطلب الثالث: مراحل تحديد التكلفة و النشاط
29	المبحث الثالث: استخدام نظام ال ABC في مراقبة التسيير
29	المطلب الأول: كيفية استخدام نظام ال ABC في مراقبة التسيير
30	المطلب الثاني: متطلبات استخدام نظام ال ABC
32	المطلب الثالث : المزايا والانتقادات الموجهة لنظام ال ABC
33	الخلاصة
	الفصل الثالث: استخدام نظام ال ABC في مؤسسة "تيمي" للخدمات الفندقية
35	تمهيد
36	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة (فندق تيمي)
36	المطلب الأول: الإطار لمفهومي للمؤسسة الفندقية
36	المطلب الثاني: مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية
38	المطلب الثالث: نشاط الفندق
39	المبحث الثاني: خصائص نظام التكاليف في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية
39	المطلب الأول نظام تحديد التكلفة في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية
40	المطلب الثاني الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية

42	المطلب الثالث تحديد تكلفة و هامش الخدمة في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية
47	المبحث الثالث نموذج مقترح لتطبيق نظام ال ABC في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية
47	المطلب الأول: المعلومات اللازمة لتقديم النموذج
49	المطلب الثاني: تقديم نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
61	المطلب الثالث: تحليل وتقييم نتائج النموذج
63	الخلاصة
65	خاتمة
	قائمة المصادر والمراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	التسمية	الصفحة
1.	الفرق بين الأنظمة التقليدية ونظام ABC	31
2.	جدول الخدمات المقدمة بخصائص الغرف وأثمانها	38
3.	جدول تقسيم رقم الأعمال	40
4.	جدول توزيع رقم الأعمال لسنة 2017 حسب الخدمات	41
5.	جدول توزيع التكاليف لسنة 2017	44
6.	جدول توزيع تكلفة الخدمة	45
7.	جدول حساب الهامش الكلي للخدمات	46
8.	جدول التكلفة السنوية لليد العاملة	47
9.	جدول عدد الزبائن لغرفة واحدة	48
10.	جدول عدد الزبائن لغرفة ذات شخصين	48
11.	جدول عدد الزبائن لغرفة ذات ثلاث أشخاص	49
12.	جدول الأنشطة المستخرجة من الأقسام الرئيسية للفندق	50
13.	جدول التكلفة لكل نشاط	51
14.	جدول تجميع الأنشطة ومراكزها	52
15.	جدول توزيع التكاليف غير مباشرة من الأنشطة	53
16.	جدول عدد مسببات التكلفة لكل نشاط	55
17.	جدول معدل التحميل التكاليف لكل نشاط	56
18.	جدول توزيع مسببات التكلفة على الخدمات	57
19.	جدول تخصيص التكاليف على الأنشطة وفق معدل التحميل	58
20.	جدول التكلفة الكلية للخدمات	59
21.	جدول التكلفة الوجدوية للخدمات	59
22.	جدول الهامش الوجدوي للخدمات	60
23.	جدول مقارنة بين النظام التقليدي المستخدم من طرف مسير ونظام ABC	60

قائمة الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
.1	نظام محاسبة التكاليف المشتركة	13
.2	مبادئ محاسبة التكاليف	27
.3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة تيمي للخدمات الفندقية	37
.4	دائرة نسبية لتقسيم رقم الأعمال	41
.5	التمثيل البياني للخدمات التي يقدمها الفندق وفق رقم الأعمال	42
.6	التمثيل البياني لتقسيم ثمن البيع حسب كل خدمة	45
.7	التمثيل البياني للهامش الكلي للخدمات	46
.8	التمثيل البياني لمقارنة النظام التقليدي ونظام ABC	61

المقدمة العامة

مقدمة:

من أجل تطور المنشأة كان عليها تطوير أساليب عملها وتحديث أساليب معالجة بياناتها وذلك بحاسبة تكاليفها. لذلك شغلت محاسبة التكاليف مكانة هامة فيها، نظرا للفوائد التي وما تساهم به في صيرورتها وضمان دوامها، ولما تقدمه من معلومات تساهم في اتخاذ القرارات والتحميل السليم والرشد لتكاليفها والتخلي عن التكاليف التي لا تضيف قيمة للإنتاج، إن مؤسسات الخدمات الفندقية شأنها شأن المنشآت الأخرى، تسعى إلى تطوير أساليب محاسبة تكاليفها وتحديثها.

أولاً: الإشكالية

تعتبر الفندقة عنصرا هاما لنهوض باقتصاد البلاد لما لها من فضل في إدارة المداخل لدولة من السياحة الداخلية والأجنبية، وما تسحبه من انتعاش في المجالات التي تخدمها كالتجارة، الثقافة، النقل، والإطعام.... الخ، لذلك يجب أن تعطي أهمية لمحاسبة تكاليفها، ومن هذا المنطلق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

هل يمكن استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الـ ABC في المؤسسة الفندقية؟
ومن هنا تتبثق أسئلة فرعية يمكن حصرها فيما يلي:

✓ ما هي أهم أنظمة محاسبة التكاليف؟

✓ هل يمكن استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الـ ABC في المؤسسة تيمى للخدمات الفندقية؟

✓ هل يمكن تطبيق نموذج لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الـ ABC في المؤسسة تيمى للخدمات الفندقية؟

ثانياً: الفرضيات

من أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية نقوم بصياغة الفرضيات التالية:

✓ هناك عدة أنظمة لمحاسبة التكاليف.

✓ يمكن استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات تيمى للخدمات الفندقية

✓ يمكن صياغة نموذج لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة تيمى للخدمات الفندقية.

ثالثاً: مجال الدراسة

اهتمت الدراسة بتوضيح كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الفندقية.

المجال المكاني: مؤسسة فندق تيمى بلدية أدرار.

المجال الزمني: من 2018/01/02 إلى 2018/04/19 .

رابعاً: أهمية الدراسة



تستمد الدراسة أهميتها من مجموعة اعتبارات منها:

- ✓ تساهم الدراسة في إعطاء أهمية لمحاسبة التكاليف للمؤسسات تيمي للخدمات الفندقية
- ✓ تسليط الضوء على أنواع محاسبة التكاليف
- ✓ حاجة المؤسسات الخدمائية إلى القياس الدقيق التكاليف وترشيدها.
- ✓ استخدام الطرق الحديثة في تحديد وحساب التكاليف

خامساً: الهدف من الدراسة

- يهدف هذا البحث إلى صياغة نموذج لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ال ABC في المؤسسة الفندقية، وتندرج من هذا الهدف أهداف فرعية يمكن حصرها فيما يلي:
- ✓ إعطاء لمحة عن نظم التكاليف والأنظمة التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف.
 - ✓ تقديم وتحليل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ال ABC .
 - ✓ التعرض إلى الصعوبات التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ال ABC .

- ✓ توضيح مزايا تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ال ABC وبالأخص في المؤسسة تيمي للخدمات الفندقية.

سادساً: أسباب اختيار الموضوع: تم اختيار الموضوع لأسباب موضوعية وهي:

- ✓ الموضوع ضمن مجال التخصص
- ✓ محاولة تجسيد المعارف النظرية المكتسبة خلال التخصص، وتطبيقها في الدراسة الميدانية.
- ✓ محاولة التعمق والفهم الجيد لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، والوصول إلى نتائج تطبيقية تؤيد الافتراضات التي يقوم عليها هذا النظام.

سابعاً: منهج الدراسة:

شملت هذه الدراسة نوعين من المناهج، المنهج الوصفي التحليلي في الجزء النظري من أجل شرح ونقل الأسس التي يقوم عليها ذلك النظام، أما في الجزء التطبيقي، دراسة حالة، قمنا بجمع المعلومات ومراقبة موظفي الفندق من أجل الفهم الجيد لنشاطاتهم، والاستعانة بالمقابلة الشخصية لمسير الفندق وموظفيه فضلاً عن استخراج المعلومات من الوثائق المحاسبية، وتصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الفندق.

ثامناً: الدراسات السابقة

دراسة صلاح مجدى عدس جامعة الجامعة الإسلامية قطاع غزة (2007)مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة و التمويل بعنوان إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الجامعات الفلسطينية. دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة، وهدف هذه الدراسة هو إظهار أهمية تطبيق على أساس الأنشطة في الجامعة الإسلامية.

النتائج المتوصل إليها:

- ✓ يعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أساسا ملائما لاتخاذ قرارات إدارية رشيدة
- ✓ يبين نظام محاسبة التكاليف الطاقة الغير المستعملة.
- ✓ إن هذا يزود الجامعة بتقارير فيها تكلفة كل الأنشطة التي يؤديها كل قسم أكاديمي على حدة
- ✓ ضرورة اعتماد إدارة الجامعة بمختلف مستوياتها على مخرجات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من تقارير ومعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة خاصة في مجال التسعير.

دراسة محمد مليكه، جامعة قصدي مرياح ورقلة، مذكرة ماستر تخصص محاسبة و جباية معمقة بعنوان دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية 2015 دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات تشرت تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور النظام في مراقبة التسيير،
النتائج المتوصل إليها:

- ✓ تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بدل من الطريقة التقليدية يمنح الإدارة بيانات دقيقة وتحليلا أفضل لتكاليف الغير المباشرة للمنتجات، وبالتالي قرارات رشيدة في ما يخص التسيير.
- ✓ استخدام نظام ABC يقدم للإدارة بيانات أدق وتحليلا أفضل لتكاليف المنتجات، وبالتالي قرارات رشيدة في ما يخص التسيير.

دراسة حمدي سعاد، جامعة محمد خيضر بسكرة مذكرة ماجستير تخصص محاسبة بعنوان استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، دراسة حالة لصحة الجوارية (قسم الأشعة). بسكرة، تهدف إلى البحث في كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد التكلفة الخدمات الصحية وتوصلت إلى النتائج التالية:

- ✓ ازدياد أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية بسبب ازدياد الإنفاق على القطاع الصحي والذي

يعود بشكل أساسي إلى زيادة الطلب على الخدمات الصحية.

- ✓ من بين الطرق التي ترمي إلى التحديد الدقيق للتكلفة ومعالجة مشكلة حوصلة عن الدراسات السابقة ركزت هذه الدراسات على إظهار أن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أساسا ملائما لاتخاذ قرارات إدارية رشيدة، وتحديد التكاليف بشكل دقيق و كانت الدراسات التطبيقية في مؤسسات خدماتية "التعليم (الجامعة)، الصحة (المستشفى)، الإنتاج (مطحنة)" بينما الدراسة التطبيقية في هذا البحث ركزت وانصبت في مجال الفندقية.

تاسعاً: هيكلية الدراسة

ينقسم هذا البحث إلى ثلاثة فصول وكل فصل إلى ثلاثة مباحث، وكل مبحث إلى ثلاث مطالب.

في الفصل الأول نتطرقنا إلى مدخل إلى نظم محاسبة التكاليف في المؤسسة والأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف وفي الفصل الثاني إلى الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف بصفة مختصرة و نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، بصفة معمقة بينما في الفصل الثالث سعينا إلى تطبيق المعارف النظرية وصياغة نموذج لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC .

عاشراً: صعوبات البحث

- ✓ عدم وجود إطارات مؤهلة في مؤسسة تيممي للخدمات الفندقية، تمكننا من التوجيه و إعطاء معلومات في إطار البحث و التخصص
- ✓ قلة الدراسات سابقة في مجال محاسبة التكاليف الفندقية.

الفصل الأول

مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة

تمهيد:

أضحى اليوم حساب التكاليف وترشيدها حتمية ملحة، في ظل المنافسة الشرسة التي تشهدها الأسواق ومراحل حياة المنتج التي تتقلص يوماً بعد يوماً، فما يكاد يظهر منتج ما إلا وتلاه منتج أكثر تطوراً منه بسعر أقل فضلاً عن التكاليف غير المباشرة التي تتزايد .

في ظل كل ذلك أصبح التحكم في التكاليف وحسابها بشكل دقيق وبالأخص تحميلها على المنتجات بشكل منصف هو الشغل الشاغل للقائمين على المنشأة، تعتبر المحاسبة الأداة اللازمة لحساب التكاليف.

ويتناول هذا الفصل ثلاث مباحث موزعة كما يلي:

المبحث الأول: الإطار النموذجي لمحاسبة التكاليف التقليدية

المبحث الثاني: أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية

المبحث الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف التقليدية

تسعى المنشأة للبقاء في إطار محيط متغير ومتطور، فمحاسبة التكاليف تساعد على معرفة مكانتها في السوق ومدى قدرتها لتحمل تذبذب وتغيرات الحاصلة فيه.

ولذلك تستخدم نظم لحساب تكاليفها وتقديرها . حسب خيارتها، كما تتبع نظام خاص بمحاسبة تكاليفها ويتم اختيار هذا النظام حسب مجال عمل المنشأة والطرق التي تراها أكثر نجاعة للوصول إلى تقديرها تقديراً سليماً وتحميلها بمعدلات أكثر إنصافاً.

المطلب الأول: تعريف وأنواع نظم التكاليف

(1) تعريف 01 : (يعتبر نظام التكاليف الطريقة التي يتم حساب تكلفة منتج أو خدمة ما، من أجل

الوصول إلى القيمة الحقيقية للموارد المادية التي تدخلت في تركيبها والموارد البشرية التي

أستعين بها).¹

(2) أنواع نظم التكاليف:

تعددت أنواع نظم التكاليف وفق عدة معايير وسنتطرق هنا إلى ثلاث نظم أساسية

(1) نظام التكاليف الكلية:

طريقة التكاليف الكلية هي طريقة قديمة جداً، بما أننا نجد لها في أمثلة تعود إلى بداية القرن

التاسع عشر

ويتم وفق هذا النظام إلى توزيع أولي وثانوي للتكاليف غير المباشرة بحيث تتحمل الوظائف الرئيسية هذه

الأعباء وفق معدلات التكاليف المباشرة تضاف مباشرة إلى التكاليف الكلية بينما تخضع التكاليف غير

المباشرة إلى توزيع أولي وتوزيع ثانوي ثم تضاف إلى التكاليف الكلية.²

(2) نظام التكاليف المعيارية:

يعتمد هذا النظام أساساً على وضع وتحديد التكاليف المعيارية سابقاً وتحميلها للمنتجات

والخدمات وفق معدلات ومقادير معيارية، وتهتم بوضع معايير كمقاس للأنشطة وحجم الإنتاج في

المنشأة في المستقبل وما يقابلها من تكاليف للوصول إلى ذلك المستوى وبعد ذلك إجراء مقارنة بين

التكاليف المعيارية التي وضعت مسبقاً والتكاليف الحقيقية التي تحملتها المنشأة فعلاً بعد التنفيذ الفعلي،

وتوضع معايير لجميع عناصر التكلفة وتسمح هذه الطريقة للتخطيط المستقبلي والرقابة على التكاليف

والسعي إلى تخفيضها وتساهم بشكل فعال في اتخاذ القرارات السديدة والحصول على معلومات على

التكاليف بهدف التحكم فيها ولمعرفتها.

¹ صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي، أنظمة التكاليف، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية 2008. ص 9، 11

² ali sahraoui. Comptabilité analytique. Berti édition. 2004 ; p 178

نستخلص ثلاث أنواع من التكاليف المعيارية :

- تكاليف مقربة: وهي تكاليف تأخذ من فترة زمنية ماضية تحسب على التكاليف الحقيقية لفترة أو عدة فترات.
- تكاليف موازنة: وهي تكاليف معيارية أدخلت في الموازنة التقديرية .
- تكاليف معيارية محضه: هي تكاليف معيارية قبلية من أجل تسعير الحركات بالكميات والقيمة في المحاسبة التحليلية

(3) **نظام التكاليف الهامشية:** هو نظام يهتم بالتغيرات في التكلفة الإجمالية الناجمة عن تغير في الإنتاج، تدرس تغيرات الأعباء التي تنتج عن تقلبات النشاط وتحديد انعكاسات هذه التغيرات على رقم الأعمال وعلى النتيجة الإجمالية.¹

كما يمكن تعريفها أنها التغيير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغيير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج وبمعنى آخر هي عبارة زيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحد.²

المطلب الثاني: مقومات وأهداف نظم التكاليف

- مقومات نظم التكاليف:

1. دليل وحدات الإنتاج:

تعتبر الخطوة الأولى في تصميم النظام المحاسبي للتكاليف تتمثل في تحديد نوع المنتجات النهائية التي ينوي إنتاجها

ويتطلب وضع دليل وحدات التكلفة اتخاذ الخطوات الرئيسية التالية:

- حصر المنتجات النهائية التي تنوي المنشأة إنتاجها.
- تقسيم المنتجات النهائية إلى مجموعات بحيث تتكون كل مجموعة من عدد من البنود المتشابهة العامة في النواحي العامة، وعلى تقسيم كل مجموعة داخلياً حسب الاختلافات الرئيسية بين بنود المجموعة الواحدة.

2. دليل مراكز التكاليف:

من الضروري تقسيم المنشأة إلى وحدات إدارية صغيرة تسمى "مراكز التكاليف" وبحيث تكون كل وحدة إدارية تحت مسؤولية شخص معين حتى يمكن الرقابة على التكاليف على أساس سليم.

الشروط الواجب توفرها في مراكز التكاليف:

- إن يشغل مركز التكلفة مساحة محددة من المصنع حتى يتسنى الأشراف على نشاطه واستخدام المساحة كأساس لتوزيع المصاريف الصناعية غير المباشرة المتعلقة بها.

¹ p 179 مرجع سبق ذكره. ali sahraoui

² إبراهيم خليل عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، في المحاسبة والتمويل جامعة غزة الإسلامية 2007، ص 40

- إن يحدد العمال العاملين بالمراكز حتى يسهل تحديد أجورهم وتحليلها.
- إن يعين مشرف مسئول عن نشاط المركز ويعتبر الرئيس المباشر لمجموعة العمال الموجودين في المركز.
- إن يحدد بكل مركز مجموعة الآلات التي تستخدم في تنفيذ عملية صناعية محددة وغالبا ما يسمى المركز باسم العملية الصناعية التي يقوم بها.

3. دليل عناصر التكاليف:

عند قيام المنشأة بإنتاج منتج أو أداء خدمة تتحمل نفقات كثيرة. ولذلك من الضروري وضع دليل لعناصر التكاليف.

ويمكن تقسيم عناصر التكاليف إلى ثلاثة مجموعات رئيسية وهي:

- عنصر تكلفة المواد وتتمثل في تكلفة المواد المستخدمة في نشاط الوحدة الاقتصادية.
- عنصر تكلفة العمالة: ويتمثل في الأجر والمرتبات المدفوعة للعاملين وما في حكمها.
- عنصر تكلفة الخدمات الأخرى: ويتمثل في بنود المصروفات الأخرى.

4. الدورة المستندية:

تعتبر المستندات عنصرا هاما من عناصر نظام التكاليف، وتنقسم المستندات إلى:

- المستندات الخارجية: وهي متعلقة باقتناء العناصر اللازمة لأداء النشاط،
- المستندات الداخلية: وهي مجموعة المستندات التنظيمية الداخلية التي يستخدمها المشروع في ضبط النشاط داخل الإدارات والأقسام المختلفة،

5. المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية:

إن تصميم المجموعة الدفترية والسجلات تتخلص في تحديد تكلفة المنتجات واستخدام البيانات المحاسبية في ترشيدها القرارات الإدارية. ويمكن تصميم سجلات التكاليف إلى ثلاث مستويات:

المستوى الأول: هو سجل تحليلي نوعي لكل عنصر من عناصر التكاليف حيث يتمثل في التحليلات المطلوبة لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف ويطلق عليه "بالتحليل النوعي للعناصر".

المستوى الثاني: ويتمثل في تحليل عناصر التكاليف على أساس مراكز المسؤولية المنتشرة داخل المشروع.

المستوى الثالث: يتمثل في إعادة تسجيل البيانات المحاسبية السابقة على أساس من الإجماليات لتكلفة النشاط والإيراد المحقق من المشروع ككل.

1.5. التقارير والملخصات والكشوف :

تعتبر التقارير والكشوف هي الوعاء الذي يحمل نتائج العمل وعلى مصمم نظام التكاليف إن يحدد الهدف من النظام حتى يتم تحديد التقارير المطلوبة التي تحمل البيانات المطلوبة.

وتقوم التقارير المحاسبية على تحقيق ما يلي:

- ✓ رسم السياسات ووضع الخطط المتعلقة بأوجه النشاط (إنتاج، تسويق، تمويل) في المشروع.
- ✓ اتخاذ القرارات الإدارية المتعددة من البيانات.
- ✓ الرقابة وتقييم الأداء عن طريق توفير البيانات التعرف على الوفورات والإسراف وتحديد المسؤولية واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

1.6. أساس قياس التكلفة:

من أهم مقومات نظام التكاليف هو أساس قياس التكلفة وحيث تتعدد الأسس وتختلف فيما بينها بخصوص عناصر التكاليف التي تعترف بها لتحديد تكلفة النشاط هذا الاختلاف سوف يحمل هناك تباين في رقم التكلفة، وعلى مصمم نظام التكاليف تحديد أساس قياس التكلفة وتوضح الأسس كالآتي:

- ✓ أساس أو نظرية التكاليف الكلية.
- ✓ أساس أو نظرية التكاليف المباشرة.
- ✓ أساس أو نظرية التكاليف المتغيرة.
- ✓ أساس أو نظرية التكاليف المستعملة.¹

2.2. أهداف نظم التكاليف:

- قياس التكلفة: تهدف نظم التكاليف بكل أنواعها إلى تحديد قيمة التكلفة التي ساهمت في الإنتاج
- توفير المعلومات عن الطاقة الإنتاجية: وذلك يسمح بإنجاز خطة عمل والتخطيط لبرنامج عمل مستقبلي للإنتاج بمعرفة الموارد المتاحة ومنه الطاقة الإنتاجية التي يمكن بلوغها.
- الرقابة على التكاليف: توفر هذه النظم المعلومات المتعلقة على تكاليف كل منتج وعلى كل مستوى من الإنتاج ما يسمح بالرقابة عليها وكشف على التكاليف الإضافية التي قد تتحملها المنشأة ومن ذلك تحديد مستوى هذه التكلفة والمتسبب فيها.²

¹ نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل جديد، جبهة نشر والتوزيع، 2007، ص من 25 إلى 30

² ويعقوب عبد الله، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ط1، 2009، ص07

المطلب الثالث: تصنيف التكاليف

التكاليف التي تتحملها المنشأة عديدة و متباينة بن منشأة و أخرى و يمكن تصنيفها من عدة زوايا, حسب الزمن, ارتباطها بالوظائف, علاقتها بالإنتاج, من حيث تحميل عناصر التكاليف. يمكن تصنيفها كما يلي:
أولاً: من حيث التوجيه الزمني:

- ✓ التكاليف التاريخية *couts historiques*: أي تسجيل قيمة التكاليف أثناء حدوثها في تاريخها, بغض النظر على الزيادات أو النقصان الذي يطرأ عليها في الزمن
 - ✓ التكاليف الحقيقية وتكلفة الفرصة الضائعة *couts réels et couts d'opportunités*: التكاليف الحقيقية هي التكلفة بالقيمة الحقيقية التي تحملتها المنشأة بينما التكاليف الفرص الضائعة هي تلك التكاليف الناجمة عن عدم استخدام كل الطاقة المتاحة.
 - ✓ التكاليف التقديرية *couts preetablis*: هي جملة التكاليف التي توضع قبل بداية نشاط المنشأة استناداً على أسس و حسابات قبلية تقديرية محتمل تكبدها
 - ✓ التكاليف المعيارية *couts standards*: هي تكاليف توضع وفق معيار المهام الذي تقوم به المنشأة
- ثانياً: من حيث ارتباطها بالوظائف ضمن المنشأة إلى:

- ✓ تكاليف الإنتاج *couts de production*: هي كل التكاليف المستهلكة في عملية الإنتاج و التي يستوجب توفرها لهذه المصلحة من أجل القيام بنشاطاتها
 - ✓ تكاليف البيع *couts de vente*: هي كل التكاليف المنجزة تحت هذه المصلحة من عرض الخدمات و السلع, تسويق المنتج و غيرها من المهام التي تساند وظيفة البيع.
 - ✓ تكاليف إدارية *couts administratifs*: هي كل التكاليف التي تستهلك أثناء قيام الإدارة بنشاطها في المنشأة.
- ثالثاً: من حيث علاقتها بالإنتاج:

- ✓ التكاليف الثابتة *couts fixes*: هي جملة من التكاليف تتحملها المنشأة سواء أنتجت أم لم تنتج, و يبقى مقدارها ثابتاً مهما تغير حجم الإنتاج,
 - ✓ التكاليف المتغيرة *couts variables*: هي جملة من التكاليف تتحملها المنشأة أثناء أداء مهامها, وتتغير قيمتها بتغير حجم الإنتاج,
- رابعاً : من حيث تحميل عناصر التكاليف إلى:

- ✓ التكاليف الكلية *couts completes* : هي جملة التكاليف التي تتحملها المنشأة بغض النظر عن مصدرها أو علاقتها بالإنتاج
- ✓ التكاليف الغير المباشرة *couts indirect*: هي التكاليف التي تتحملها المنشأة في إطار أدائها لمهامها العادي و لكن هذه التكاليف لا تدخل مباشرة في الإنتاج
- ✓ التكاليف المباشرة *couts directs/ direct costing*: هي كل التكاليف التي تدخل مباشرة في الإنتاج أي تستهلك من طرف ال¹

¹ عبد الرحيم الكسم، محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في إدارة الشركات، دار الرضا لنشر، الطبعة الأولى، 2001 سوريا، ص 13

المبحث الثاني: أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية

أنظمة محاسبة التكاليف متعددة، لذلك تعددت تعريفها وأنواعها مما يلي عرض موجز عن بعض التعاريف وبعض الأنواع التقليدية لمحاسبة التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم أنظمة محاسبة التكاليف

- تعاريف

1. تعريف 01:

المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية، وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة.

2. تعريف 02:

(محاسبة التكاليف هي ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استناداً إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة).¹

3. تعريف 03:

يمكن تعريف محاسبة التكاليف (بأنها نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية تسجيلها طبقاً لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، سواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي، وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات).²

4. تعريف مستخلص:

ومن هذه التعاريف يمكن استخلاص واستنتاج التعريف التالي:

إن محاسبة التكاليف تهتم بتجميع، تحليل، تفسير التكلفة من أجل تحديد قيمتها ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات وإنجاز التخطيط المستقبلي.

المطلب الثاني: الأنواع التقليدية لأنظمة محاسبة التكاليف وخصائصها

(1) نظام محاسبة تكاليف الأوامر:

¹ نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سبق ذكره، ص 16

² محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2003، ص 20/19

يستخدم هذا النظام في المنشآت ذات دورات الإنتاج القصيرة، أي تحسب فيها التكاليف على أساس الأوامر التي أعطيت للإنتاج والوحدات ويستعمل في الصناعات الثقيلة عادة مثل صناعة السفن والطائرات ومن خصائص هذا النظام:

- ✓ الإنتاج ليس مستمر، ويتوقف على عدد الطلبات.
- ✓ تنحصر التكلفة على أساس الأوامر
- ✓ تحدد تكلفة كل وحدة منتجة على أساس الأمر الخاص بها
- ✓ عدد الطلبات يتغير من فترة لأخرى.

(2) نظام محاسبة تكاليف المراحل:

يهتم هذا النظام بحساب التكاليف المتعلقة بالإنتاج على مستوى عدة مراحل. وتنتج المنشأة كميات التي قدرتها في الميزانيات التقديرية وتقوم بتخزين المنتج النهائي في انتظار تسويقه، ومن أهم خصائصه:

- تحدد كمية المنتجات مسبقاً
- يكون الإنتاج بصفة مستمرة غير منقطعة
- الدورة الإنتاجية متسلسلة أي ثبات مراحل الإنتاج ومواصفات المنتج.¹

(3) نظام محاسبة تكاليف المشتركة:

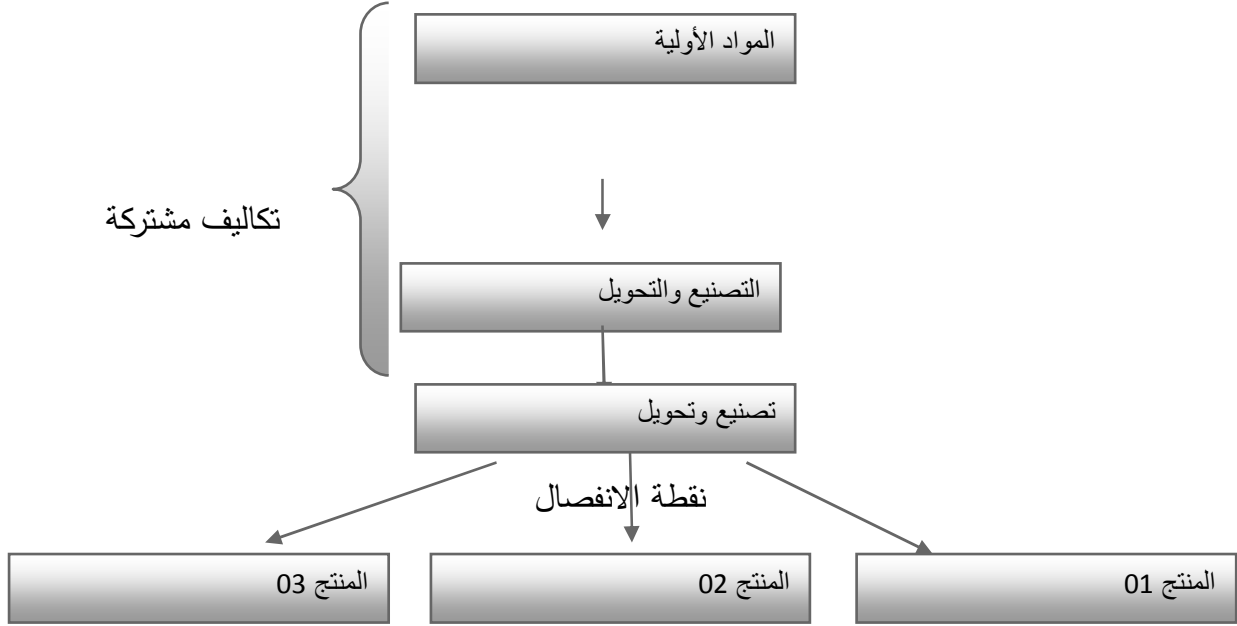
إن هذا النظام حالة خاصة لنظام محاسبة تكاليف المراحل ويطبق على المنشأة التي تنتج عدة أنواع من المنتجات، من مادة خام واحدة وتمر بمراحل مشتركة في إنتاجها أي أنه يتم التمييز بين هذه المنتجات في مستوى ما من الإنتاج أي في نقطة الانفصال.²

وهذا ما يمكن تلخيصه في هذا الشكل :

¹ إبراهيم خليل عبد الله شقفة، مرجع سبق ذكره ص 30

² عبد الرحيم الكسم مرجع سبق ذكره ص 10.

الشكل رقم (01) يوضح محاسبة التكاليف المشتركة



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المستخلصة من التعريف

ويتضح في هذا النظام أن التكاليف لا تحسب على كل منتج على حدا بل تحسب على أساس المراحل التي يمر بها المنتج وبما أنه هناك مراحل مشتركة للمنتجات فتحسب التكاليف كلها مع بعض. ومن خصائصها:

- ✓ تحدد متوسط تكلفة كل وحدة
- ✓ تساهم في التخطيط المستقبلي للإنتاج
- ✓ المساهمة في الرقابة على كافة مراحل الإنتاج
- ✓ تحديد التكلفة لكل وحدة من مختلف منتجات المنشأة.

(4) نظام محاسبة تكاليف العمليات:

ويعتبر هذا النظام مزيجا بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل ويطبق في المنشآت وتحسب التكاليف على أساس العمليات التي تقوم بها المنشأة والتي تقوم بنفس إجراءات التشغيل على نوعيات مختلفة من مواد خام ولذلك فإن العملية الصناعية تقوم بإجراءات نمطية على المنتجات التي تحتاج مواد غير نمطية. ومن أهم خصائصها:

- ✓ تساعد في قياس تكلفة كل عملية من العمليات الإنتاجية
- ✓ يتم فيها تحديد التكلفة الخاصة بكل دفعة إنتاجية على حدة
- ✓ يتم فيها تحديد تكلفة التحويل للعملية الصناعية كوحدة واحدة

(5) نظام محاسبة تكاليف العقود:

ويمكن اعتبار هذا النظام كحالة خاصة لنظام تكاليف الأوامر إلا أنه يطبق في شركات المقاولات التي تعتبر بمثابة وحدات صناعية تقوم بإنتاج عدة منتجات غير نمطية وذات مواصفات خاصة يتم تحديدها وفقا للطلبات وشروط يتم الإنفاق عليها مسبقا مع العملاء. ومن أهم خصائص هذا النظام:

- ✓ دورة الإنتاج تتجاوز فترة التكاليف
- ✓ يحصل فيها المقاول على قيم من العقد قبل إنهاء المقاوله
- ✓ تقييد في متابعة وقياس التكاليف في مجالات التخطيط والرقابة على مختلف نشاطات العقود والمقاولات.
- ✓ تساعد في قياس الأرباح أو الخسائر المترتبة على تنفيذ العقود.¹

المطلب الثالث: مراحل محاسبة التكاليف

مرت محاسبة التكاليف بثلاث مراحل مهمة وهي:

- المرحلة الأولى:** اقتصر على فتح مجموعة من حسابات التكاليف لعناصر التكاليف الرئيسية.
- المرحلة الثانية:** جاءت بظهور المصانع الكبيرة والإنتاج الكبير المتعدد، حيث ظهرت محاسبة التكاليف كأداة لرقابة ووسيلة تطوير قوائم التكاليف. وبدأت في هذه المرحلة تظهر مشاكل اختيار وحدة التكلفة، وتبويب عناصر التكاليف، واختيار أساس لتحميل النفقات غير المباشرة إلى وحدات التكلفة.
- المرحلة الثالثة:** تطورت محاسبة التكاليف لتصبح وسيلة لخدمة الإدارة في تحقيق الكفاية الإنتاجية، ووضع الخطط، ورسم السياسات المختلفة المتعلقة بالمنشأة.
- أن محاسبة التكاليف الصناعية هي وسيلة لتحقيق الرقابة على عناصر التكلفة لنشاط معين، سواء أكان هذا النشاط ممثلا في قسم أو إدارة أو مرحلة أو طلبيه أو سلعة أو خدمة أم متعلقا بوظيفة الإنتاج أو البيع، أو الإدارة العامة، ثم دراسة هذه العناصر وترتيبها في قوائم وتقارير وكشوف تستطيع الإدارة بواسطتها اتخاذ القرارات السليمة التي تحقق أكبر كفاية في إدارة المنشأة مما يؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة.²

¹ عبد الرحيم الكسم مرجع سبق ذكره ص 11

² إبراهيم خليل، عبد الله شقفة مرجع سبق ذكره ص 40

المبحث الثالث: الأهداف الانتقادات وعلاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير

تساهم محاسبة التكاليف في فرض رقابة على المؤسسة وعلى تكاليفها ويعرض في هذا المبحث علاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير وكذا الأهداف المرجوة منها وأخيراً الانتقادات الموجهة لها.

المطلب الأول: علاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير

قبل التطرق إلى العلاقة يجب التعرف على مفهوم مراقبة التسيير

1- **تعريف مراقبة التسيير:** (هي إحدى الوظائف الإدارية المتمثلة في: التخطيط، التنظيم، التنسيق، الأوامر الرقابة. ويرى البعض أنها: نسق متكامل يمكن الجهات المختصة من متابعة الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من وضع الأهداف المرجوة والوسائل اللازمة لتحقيقها ثم قيادة الإجراءات والانجازات وأخيراً تقييم النتائج واستخراج الانحرافات وتحليلها)

تعتبر مراقبة التسيير الأداة التي بفضلها تصل المنشأة إلى تحقيق الأهداف المرجوة وفق الخطة المسطرة وللوصول إلى ذلك تستخدم عدة أدوات من بينها محاسبة التكاليف عناصر مراقبة التسيير:

يمكن حصر عناصر مراقبة التسيير فيما يلي:

✓ التخطيط والموازنة

✓ التنظيم والتوجيه

✓ الرقابة

✓ اتخاذ القرار¹

2- علاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير

* **التخطيط والموازنة:** تساهم محاسبة التكاليف بتوفير الكثير من البيانات لإعداد الموازنة والتخطيط، حيث تستطيع توفير البيانات على مستوى الوحدات الإدارية المختلفة وعلى مستوى المنشأة ككل، إضافة إلى ذلك يمكن للمحاسبة المساهمة في تعديل الخطط الموضوعة عن طريق تقديم تقارير الأداء الدورية، التي تعمل على مقارنة الإنجاز الفعلي مع الخطط، وهذا ما يسمى بالتغذية العكسية وبهذا نرى أن بإمكان محاسبة التكاليف المساعدة في وضع الخطط وتعديلها.

* **التنظيم والتوجيه:** تقوم محاسبة التكاليف بمراعاة التنظيم الإداري الموضوع وتعمل على تجميع وقياس وتخصيص تكاليف التشغيل كل وحدة إدارية، مما يسهل على الإدارة قياس أداء هذه الوحدات إضافة إلى ذلك إذا وجدت المحاسبة أن التنظيم الإداري يؤدي إلى حدوث ضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، مثل وجود تضارب في السلطات يتم اقتراح إجراء التعديلات اللازمة على التنظيم الإداري وبالنسبة لتوجيه تقوم المحاسبة بالتأكد من إشراك المديرين في صياغة الأهداف وتوصيلها إلى الجميع وتقديم تقارير دورية.

¹ قريشي محمد الصغير رفاع شريفة، مطبوعة دروس مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح 2014-2015 ص 7.

* **الرقابة:** تقوم محاسبة التكاليف بمقارنة التكاليف الفعلية والمخططة الواردة في الموازنات على مستوى وحدات الإنتاج والأقسام والإدارات وعلى مستوى المنشأة ككل، وتقوم بتقديم تقارير عن ذلك إلى الإدارة وهذا يساعد في تطبيق محاسبة المسؤولية التي تتطلب ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين في المنشأة. وكذلك يمكن محاسبة التكاليف توفير بعض الإحصائيات السريعة مثل عدد ساعات توقف الآلات عدد، وحدات الإنتاج التالفة.

* **اتخاذ القرار:** تقوم محاسبة التكاليف بالمفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار أفضلها، وكذلك المفاضلة بين القرارات المتعلقة بمسائل الأفراد وكذلك المفاضلة بين مجالات العمل اللازمة لمعالجة الانحرافات. ويجب على الإدارة اتخاذ قرارات متنوعة من وقت لآخر مثل قرارات الشراء، الإنتاج، الإنفاق.¹

المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

يمكن القول أن أهداف محاسبة التكاليف تكمن في إنتاج المعلومات المالية والعينة التي تتطلبها إدارة الوحدة المحاسبية لتسيير بدقة النشاطات في الوحدة وقيام الإدارة بوظائفها الأساسية من تخطيط وتوعية ومتابعة وإشراف ورقابة وتشمل هذه المعلومات الآتي:

✓ المعلومات اللازمة لبناء طرق وإجراءات الرقابة والمتابعة بما في ذلك العمل على خفض التكاليف وتحسين أدائها.

✓ المعلومات اللازمة لقياس تكلفة الإنتاج لأغراض تحديد تكلفة وحدة المنتج ولأغراض التسعير مع إمكانية الرقابة والتحكم في الكميات المادية لعناصر التكاليف الداخلة في تكوين المنتج .

✓ المعلومات اللازمة لقياس التكاليف والإيرادات والأرباح الخاصة بالفترة المحاسبية.²

المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لنظم محاسبة التكاليف التقليدية

وجه لأنظمة محاسبة التقليدية عدة انتقادات ومن أهمها:

- (ركزت الطرق التقليدية على توفير بيانات لغرض تقييم المخزون لأغراض إعداد التقارير المالية، عجزت عن توفير بيانات إضافية لخدمة الإدارة ومساعدتها في صنع القرارات التشغيلية والإستراتيجية.

- عدم إمكانية حساب تكلفة المنتج إلا بعد إنهاء الفترة التكاليف والاهتمام بالنتائج المالية الإجمالية دون الاهتمام بالأنشطة الفعلية التي كانت المسبب في هذه النتائج مما يترتب عليه عدم تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة.

- تؤدي طرق تخصيص التقليدية إلى عدم دقة بيانات تكلفة المنتج نظرا لعدم وجود علاقة سببية تكلفة المنتج وبين ما استخدمه من الموارد بالمنشأة، بمعنى عدم وجود علاقة بين التكاليف الموجودة بمجمع التكلفة وبين الأساس المستخدم في تخصيص تلك التكاليف إلى

¹ محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة لتسويق والتوريدات، 2009، ص 13 15

² عبد المقصود دبيان، محمد عبد الغني، أنظمة محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي، 2015، الإسكندرية، ص 16.

- الهدف النهائي للتكلفة، وهذا يقلل من فعالية محاسبة التكاليف كأداة رئيسة لقياس تكلفة المنتج.
- تركز الأنظمة التقليدية للتكاليف على مقاييس الأداء على مستوى الأقسام للوصول إلى أداء أقل من مثالي على مستوى المنشأة ككل.
 - لا يمكن تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال نظم التكاليف التقليدية لذا يصعب وضع وتطبيق برامج التحسين المستمر
 - عدم الوصول إلى بيانات دقيقة، فالعمل بالأنظمة التقليدية لا يساعد في توصيل إلى بيانات دقيقة عن كلفة المنتج أو الخدمة المقدمة ولا يساعد في أحكام عملية الرقابة وبالتالي لا يساعد المنشأة في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة خاصة في حالة وجود العديد من السلع أو الخدمات التي تتعامل بها المنشأة
 - أن النظم التقليدية لا توزع بصفة دقيقة ولا بطريقة عادلة التكاليف غير المباشرة بحيث قد يتحمل منتج ما أو خدمة ما أكثر مما ساهم فيه فهو نظام لا يخرج القيم الدقيقة التي يستوجب على كل منتج تحملها. بل توزع بقسمة مجمل التكاليف على عدد الوحدات المنتجة¹

¹ (مجلة جامعة بابل/ العلوم الإنسانية/ المجلد 22/ العدد 4، 2004 نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية) ومتاح على الخط الموقع (library.iugaza.edu.ps/thesis/117533.pdf).

الخلاصة

تسنى لنا في هذا الفصل التطرق إلى أنواع نظم التكاليف (كلية، معيارية، هامشية) ومقوماتها وكذا أهدافها كما عرفنا المحاسبة التحليلية التي هي محاسبة التكاليف وأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية التي ظهرت لسد فراغ المحاسبة العامة (نظام محاسبة الأوامر، المراحل، المشتركة، العمليات، العقود). ومن ثم علاقة هذه الأنظمة بمراقبة التسيير وأخيرا الانتقادات الموجهة لها تعددت نظم التكاليف وكذا أنظمة محاسباتها وركز كل نظام على أسس ومبادئ تخدم طبيعة المنشأة وخصوصيتها، وتطبيقها يساعد المنشأة في:

✓ مواجهة سوق المنافسة بأسعار تنافسية

✓ التحكم الجيد في التكاليف

✓ التسعير الدقيق للمنتجات

إلا أن استخدام هذه الأنظمة بين وجود هفوات وفجوات غفل عنها مبتكريها من جهة وأصبحت غير فعالة في ظل التقدم السريع الذي تشهده المنشأة من جهة أخرى، لذلك وجهت لها عدة انتقادات، مما أدى إلى ظهور أنظمة جديدة وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تمهيد:

كل علم أو نظام يخترع من أجل تكملة وتركيز على نقاط غفل عنها النظام السابق، وعموماً يجب ويستجيب لجملة الانتقادات الموجهة لسالفه، في إطار ذلك وسيرا مع تقدم الاقتصادي واستجابة لأغراض المنشآت التي تغيرت هيكلتها وتقدمت في إنتاجها، وردا على الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية ظهرت أنظمة حديثة تحمل في طياتها جملة من الأسس والركائز. ويمكن من خلال هذا الفصل التعرف على بعض الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف بشكل ملخص والتفصيل في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة. ينقسم إلى ثلاثة مباحث وكل مبحث إلى ثلاثة مطالب.

المبحث الأول: مدخل إلى الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف

بعد فشل نظم حساب التكاليف التقليدية من استيعاب كل التكاليف وتوزيعها بشكل عادل، والوصول إلى تخفيض التكاليف وإزالة التكاليف التي لا تضيف قيمة ونظرا للانتقادات الموجهة إليها. سعى الباحثين في المجال إلى ابتكار أنظمة جديدة تعالج وتكمل النقص التي غفلت النظم التقليدية

المطلب الأول: نظام الإنتاج في الوقت (Just In Time) JIT

تعريف نظام الإنتاج في الوقت JIT :

هو ذلك النظام الذي فيه يتم إنتاج كل جزء أو مكون بواسطة إحدى محطات التشغيل على خط الإنتاج في ذات اللحظة التي تكون فيها المحطة التالية محتاجة إليها ومستعدة لاستلامها، في التوقيت المنضبط يتحدد النشاط الإنتاجي لأي من محطات التشغيل باحتياجات المحطة التالية لها.

يعتبر نظام الإنتاج في الوقت المناسب من أهم المستجدات في أساليب الإدارة والتي أحدثت شبه ثورة في بيئة الإدارة والإنتاج ويرجع ذلك بشكل رئيسي على ما حققه هذا النظام من نجاح منقطع النضير في الصناعات اليابانية وما ترتب عليه من تخفيض لتكاليف وزيادة¹.

احتياجات الطلب الخارجي، بالجودة مع إسناد كافة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال التحسين المستمر في طرق أداء الأنشطة وحسن استغلال الموارد بأفضل طريقة من بين المزايا التي يوفرها النظام:

- ✓ التشخيص السريع للممتلكات والوقوف على أسبابها الحقيقية واختيار أفضل الحلول لها
- ✓ مراقبة وخفض العيوب التي تظهر على الوحدات المنتجة
- ✓ تحقيق الرقابة التامة على التكاليف وجودة الإنتاج مما يؤدي إلى خفض المخزون الاحتياطي وعدد العاملين
- ✓ سرعة التغذية العكسية للمعلومات.
- كما يتميز النظام بمجموعة من الخصائص تتمثل أهمها في:
- ✓ اعتماد حجم المخزون الصفري فوجود مخزون كبير يعني تكاليف عالية كما أن المخزون الصفري سيرفع من دوران المخزون حيث إن دوران المخزون هو = المبيعات/المخزون .
- ✓ التهيئة السريعة واستمرار عملية التصنيع وهو مأمّن شأنه تخفيض وقت التصنيع .
- ✓ مرونة الآلات بحيث يصاحب تصميمها وجود مرونة عالية من حيث السرعة والتعديل وقيام الآلة بأكثر من وظيفة
- ✓ توريد متكرر وذلك باختيار موردين لهم القدرة على توريد المؤسسة باحتياجاتها خلال فترات صغيرة وبكميات صغيرة

¹ بن الدين امحمد، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة السنة الثانية ماستر 2017

✓ تكامل الجهود الفنية الداعمة مع جهود الموردين .

المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة

نشأة فكرة التكلفة المستهدفة من فكرة أن معظم التكاليف في المراحل الأولى للإنتاج وتطوير المنتج تكون ثابتة مما يتيح للإدارة فرصة لمحاولة التخفيض التكلفة في هذه المرحل وتهدف التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف على المنتجات الجديدة مع ضمان تحقيق جودة المنتج والوفاء برغبة المستهلك فيقصد بها تكاليف التصنيع والتسويق التي تص من الوصول إلى السعر المستهدف مع تحقيق العائد المطلوب فيكون بذلك التكلفة المستهدفة هي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المتوقع} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

من أهم مبادئها نجد:

✓ التركيز على مرحلة التصميم

✓ اعتبار الزبون المحدد الأساسي

✓ السعر يقود إلى التكلفة حيث يتم الحصول عليها من خلال طرح الهامش المرغوب من سعر البيع المستهدف هذا الأخير يتحدد على مجموع من العوامل كوضعية اسعار المنافسين وظروف السوق

✓ تشكيل فريق بوظائف مختلفة لتحديد التكلفة والفريق يكون مسؤول عن كامل العمليات في المؤسسة

أما الأهداف الأساسي لهذه التكلفة المستهدفة تتمثل في :

✓ التخفيض في التكاليف قبل الحدوث

✓ تحسين جودة المنتج قبل تقديمه الى السوق.¹

المطلب الثالث: نظام الإدارة بالأنشطة ABM

تقوم فكرة نظام الإدارة على أساس الأنشطة Activity Based Management على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين قيمة المنتج وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة. نظام ABM هو أسلوب إدارة يركز على الأنشطة والعمليات، كونها تعتبر أكثر استقراراً من حيث تكاليفها والعوامل المسببة لها إلى جانب مساهمتها في توليد القيمة التي ينتظرها العميل، مما اوجب إدارتها بفعالية.²

يمكن تعريف نظام ABM على أنه مجموع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من اجل تحسين كفاءة وفعالية أنشطتها وعملياتها، مراعية مدى مساهمتها في إيجاد القيمة، معتمدة على المعلومات المحصل عليها من نظام ABC.

¹ بن الدين احمد، محاضرات و دروس مقدمة لطلبة السنة الثانية ماستر 2017

² ..https://uomustansiriyah.edu.iq/media/lectures/.../10_2018_01_11!08_19_09_PM.doc

يقوم نظام ABM على رؤية إستراتيجية، أي أن القرارات المتخذة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الآثار على المدى البعيد، وكذلك التغيرات المتوقعة، إلى جانب الاهتمام بالاتصال المستمر مع العملاء من خلال معرفة ما ينتظره المستهلك من أجل إشباعه.¹

¹ نظام الأنشطة على ABC مطبوعة دروس ل السنة الثانية ماستر جامعة البليدة الموقع :
(univ-blida2.dz/eco/wp-content/uploads/sites/3/2017)

المبحث الثاني: مفهوم نظام ال ABC

يعتبر نظام ال ABC من أهم الأنظمة التي لاقت استخداما واسع عند ظهوره، كما أتى بتغيرات جذرية للأنظمة التقليدية. و نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أشتقت الأحرف الثلاث ABC من

Activity Based Costing

المطلب الأول: عموميات على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ال ABC

1- تعاريف:

تعريف 01:

عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة إقبال كبير من طرف المؤسسات الأمريكية والأوروبية في سنوات الثمانينات خاصة بعد التعرف على حدود المحاسبة التقليدية. وانطلاقا من نظام تسييري جديد مؤسس على التكاليف يدعى برنامج **Cost Management System (CMS)** الذي قدمته المنظمة الدولية **ComputerAided Management International (CAMI)** انبثق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي كان تحت تجارب الاستعمال منذ 1963.

ولقد تعددت تعاريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC حسب اختلاف عدد من وجهات النظر فيعرفه بعض الأكاديميون أنه " عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية.

ويعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه " مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية **costobject** حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات".

- " هو طريقة تعود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بالموارد على الأنشطة التي استفادة منها ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات".

- كما عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه " يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وكذلك أغراض التكلفة حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة ويوزع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة بالاعتماد على استخداماتها وبسبب العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة". أي أنه يقوم على فكرة أن توفير المنتجات أو الخدمات يحتاج إلى مؤسسات وأن هذه المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها اقتصادية ولها تكلفة.

وعليه ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو من

بين أحدث الأنظمة للمحاسبة الإدارية الحديثة وهو يقوم على :

- تقييم قدرة المؤسسة على أداء الأنشطة من خلال تحديد وقياس مواردها؛

- تحليل الأنشطة وتصنيفها ما بين أنشطة مضيفة للقيمة وأنشطة غير مضيفة للقيمة؛
- تحديد تكلفة مختلف الأنشطة وكذلك تكافة الطاقة غير المستغلة.¹

2- خصائص نظام محاسبة التكاليف ABC:

من أهم خصائص محاسبة التكاليف ما يلي:

- ✓ أنه يلائم النظام طبيعة عمل المشروع وحاجته وتقسيمه الإداري
- ✓ الاقتصاد بالنفقات بحيث تتناسب تكلفة الفوائد الموجودة
- ✓ أنه يتميز بالسهولة والوضوح حتى يمكن فهمه وتنفيذه في كل المستويات الإدارية والتنفيذية.
- ✓ أنه يشتمل على وسائل الأحكام والرقابة على عناصر التكاليف.
- ✓ أنه يشتمل على التنسيق المتكامل بين القائمين على تنفيذه.
- ✓ أنه يشتمل على المقومات التي تمكن من إعداد التقديرات اللازمة والمعايير المستخدمة لدراسة المشاريع.

3- أهداف النظام ABC:

- يمكن حصر أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الـ ABC في الأهداف التالية:
- ✓ التوزيع العادل لتكاليف على المنتجات،
 - ✓ تحديد الأنشطة ذات أعلى تكاليف،
 - ✓ عدم تحميل المنتج تكاليف لم تساهم في إنتاجه
 - ✓ توزيع التكاليف على الأنشطة وفق معايير أكثر دقة ومرونة.
 - ✓ تخفيض التكاليف بالاستغناء للأنشطة التي لا تضيف قيمة.

المطلب الثاني: مبادئ وافترضاات نظام ABC

1- مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

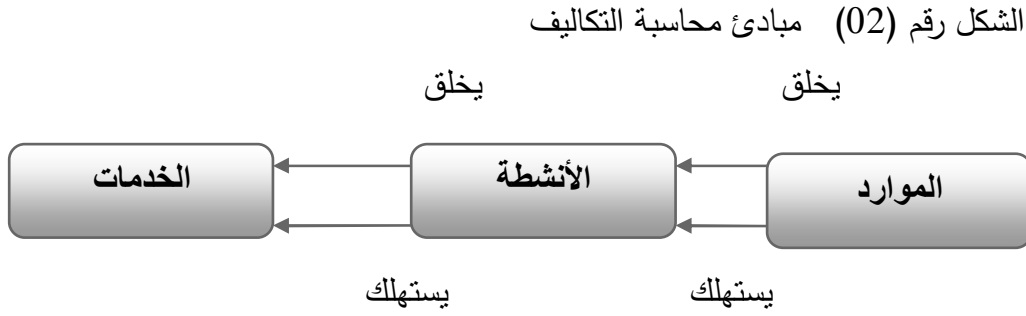
- يرتكز نظام ABC على مبدئين أساسيين وهما:
- ✓ الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف.
 - ✓ المنتجات والخدمات تستهلك الأنشطة.
 - ✓ والخدمات تستهلك الأنشطة.²

¹ مشاش نادية، ملتقى وطني حول: أهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، ص 7

على الموقع : (Univ-blida2.dz/eco/wp-content/uploads/sites/3/2017/06/مشاش-نادية.docx)

² إلهام محيريق، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، دراسة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي، جامعة الوادي، 2001، ص 32. على الموقع : (www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-025-1.pdf)

والشكل أدناه يوضح العملية¹



المصدر: مليكة محمدي، دور تطبيق نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

العلاقة بين أغراض الكلفة ومصادرة الكلفة المستهلكة

المصادر ← موجهات المصادر ← موجهات الأنشطة أغراض
المصادر: هي الأشخاص، المؤسسات، المقرات ...

مواجهات المصادر: قياس تكرار وكثافة طلب الأنشطة على مصادر الكلف
الأنشطة: العمليات المنجزة من قبل الأفراد والمؤسسات.

موجهات الأنشطة: قياس تكرار وكثافة الطلب على الأنشطة بواسطة أغراض الكلفة المتاحة للكلف
الممكن تخصيصها إلى أغراض الكلفة.

أغراض الكلفة: هي المنتجات والخدمات المصنعة

موجهات الكلفة: العناصر المؤثرة على كلفة النشاط.²

2- الافتراضات:

إن ABC هو نموذج استهلاك وليس إنفاق حيث أن مضمون هذا الافتراض قد يكون الأكثر أهمية ولكي تتخفف التكاليف يجب أن تكون هناك تغير في الإنفاق.

توجد العديد من مسببات استهلاك الموارد وتوجد العديد من الأنشطة التي يمكن تحيدها وقياسها.

إن مجتمعات الكلف متجانسة أي يعني أن كل مجموع يمثل نشاط واحد فقط أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة.

إن جميع التكاليف في كل مجمع كلفة تكون متغيرة وإن التكاليف التي توصف بأنها ثابتة في النظام التقليدي تتمثل في كلف أنشطة التسهيلات.³

¹ مليكة محمدي، دور تطبيق نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، نوقشت علنا بتاريخ 2015/06/01، ص 17. على الموقع: https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/Mehamdi_Malika.PDF

² فيصل زمام حسن السليم، التكلفة على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسة الصغير مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابع والستون، 2007، ص 08 على الموقع: <https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=26180>

³ إسماعيل يحيي التكريمي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد، الأردن 2008، ص 185

المطلب الثالث: مراحل تحديد التكلفة والنشاط

3-1- خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

من أجل تطبيق نظام حساب التكاليف على أساس لأنشطة يجب المرور الخطوات التالية لتصميم النظام:

✓ **تجميع الأعمال على هيئة أنشطة:** تعتبر الخطوة الأولى عند تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC هي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المنشأة، وبسبب تعدد هذه الأعمال يكون من الضروري استخدام عدة مسببات للتكلفة لذا يتم تجميع الأعمال المتشابهة في نشاط واحد ليكون هذا بنفس المسبب أي استخدام نفس المسبب للأنشطة المتشابهة.

✓ **تحديد تكلفة النشاط:** بعد الانتهاء من الخطوة الأولى أي تجميع الأنشطة يكون الخطوة الثانية وهي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط أي تجميع عدد معين من الأعمال في نشاط واحد مع تقرير عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة.

✓ **تحديد مراكز الأنشطة:** يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المنشأة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

تحديد مسببات التكلفة: ويقصد بها المسببات التي أدت إلى حدوث هذه التكلفة أي التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة من الأنشطة

✓ **تحديد معدل تحميل التكلفة على الأنشطة:** يقصد به حاصل القسمة مجموع تكلفة النشاط على عدد مسببات التكلفة.

✓ **تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات والخدمات:** ويقصد به توزيع تكلفة النشاط على المنتجات وفق عدد مسببات التكلفة X معدل التحميل الموافق للنشاط.¹

¹ أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، دار الجامعية الإسكندرية، 2007، ص 242.243

المبحث الثالث: استخدام نظام الـ ABC في مراقبة التسيير
المطلب الأول: كيفية استخدام نظام الـ ABC في مراقبة التسيير
1. أهمية مراقبة التسيير:

يمكن إيجاز أهمية مراقبة التسيير في النقاط التالية :

- ✓ اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو أثناء وقوعها لكي تعالج فوراً ويتخذ ما يلزم أن يمنع حدوثها.
- ✓ التثبت من أن القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح.
- ✓ التأكد من أن المعلومات الفنية تؤدي وفقاً لأصول المقررة ثم تقديم المعالج منها.
- ✓ تقييم المسيرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم.
- ✓ التأكد من توفير الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها في اتجاه الهدف الواحد وفقاً للسياسات المقدر.
- ✓ التأكد من أن القوانين مطبقة دون إخلال وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع.
- ✓ الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضغط الإنفاق في التغيير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية.
- ✓ الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد.
- ✓ الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد اتخاذ القرارات وخاصة منها المتعلقة بالسياسة العامة للعمل وبأهدافه¹

2. علاقة مراقبة التسيير بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

ترجع أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة التسيير إلى ما يلي:

- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة في شكل تكلفة، وتحديد مجالات الوفرة والإسراف في هاته التكلفة ويمكن ذلك الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخفيض الموارد طبقاً لأهداف كل نشاط.
- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقسيم المسؤوليات باتجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم، ويساعد ذلك على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء.
- يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلاً فعالاً في تقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة في تحقيق الأنشطة للإدارة.
- تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.²

¹ مليكة محمدي، مرجع سبق ذكره، ص 3

² سعاد حمدي، استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد الخدمة الصحية، دراسة مقدمة استكمال لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، 2010-2011، ص ص 77-82 على الموقع: (pdf/منذرة%20حمدي%20سعاد.2010/1/603/hesis.univ-biskra.dz)

- تعمل على قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق وتحديد مواطن الإسراف وبذلك تعتبر آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل.
 - قياس الطلب على استخدام الموارد حيث أن هذا النظام يحاول قياس ما استخدم من موارد على مستوى المؤسسة ككل وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط فرعي ورئيسي داخل المؤسسة.
- المطلب الثاني: متطلبات استخدام نظام الـ ABC**

1. مقومات نظام حساب التكلفة على أساس الأنشطة ABC:

يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على جملة من المقومات وهي:

- ✓ **الأنشطة حيث يعتبر النشاط:** هو البؤرة التي يركز عليها هذا النظام إذ ينضم إلى المؤسسة على " أنها مجموعة متتالية من الأنشطة التي تهدف إلى تقديم خدمات ذات قيمة أفضل إلى العملاء والغرض من كل نشاط زيادة قيمة المنتج بالنسبة للعميل حيث يتكون النشاط من مجموعة من العمليات والإجراءات التي يتشكل فيها بينما جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة."
- ✓ **مجمع تكلفة النشاط:** أي إعادة تصنيف الأنشطة وتوزيعها إلى مجموعات صغيرة ليسهل التعامل معها وتحديد العلاقة بينها ووحدة الخدمة، ويتم التوزيع على أساس وحدات متجانسة داخل المجموعة.
- ✓ **وحدة التكلفة:** هي الوحدة التي يتم تحميل التكاليف على أساسها.
- ✓ **مسبب التكلفة:** مسبب التكلفة هو السبب الجوهري الذي أدى على حدوث التكلفة بالفعل.
- ✓ **الموارد:** هي مدخلات الأنشطة الضرورية لأدائها ومن الصعب تحليل وإدارة الأنشطة من غير معرفة الموارد.¹

2. الفرق بين نظام المحاسبة على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية: يمكن حصر الفروقات

بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف وفق الجدول التالي:

¹ إلهام محيريق، مرجع سبق ذكره ص 20

الجدول رقم(01):الفرق بين الأنظمة التقليدية و نظام الABC

نظام التكاليف على أساس الأنشطة	الأنظمة المحاسبية التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم	يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة
يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط	يستخدم معدل تحميل(واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم انتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشر المخططة على أساس التحميل المختار
تتعدد استخدامات مجتمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات للمؤسسة
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف في نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال)	قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف)
في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة
تحديد تكلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت بينائه	تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج
يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات

المصدر:إسماعيل يحيى التكريتي ص ص 166 167

المطلب الثالث : المزايا والانتقادات الموجهة لنظام ال ABC

1. المزايا:

منذ بدأ الاهتمام علميا وعمليا بقياس التكلفة على أساس النشاط خاصة في الشركات الصناعية ظهرت

العديد من المزايا لهذا المدخل ويمكن اختصارها فيما يلي:

✓ يساعد على تحديد الأحداث والأنشطة المسبقة للتكلفة تحديدا دقيقا .

✓ يفيد في توزيع التكاليف غير المباشرة

إن قياس التكلفة على أساس النشاط يساعد على نجاح جهود الإدارة في مجال خفض التكلفة من

خلال الآليات التالية:

✓ تخفيض الزمن والجهد.

✓ استبعاد الأنشطة غير الضرورية.

✓ اختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة.

✓ مشاركة الأنشطة.

✓ إعادة توزيع المواد غير المستخدمة.¹

2. الانتقادات:

(كأي نظام وجه لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عدة انتقادات ومن أهمها ما يلي :

✓ أن نظام محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة ما هو إلا تطور لنظام التكاليف القديم أو التقليدي

الذي يبحث في علاقة النتيجة مع السبب مع إدخال تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.

✓ إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختبار السليم المسببات

التكلفة، وذلك ليس بالأمر الهين ولا السهل بل يحتاج إلى تكاليف ووقت كبير ودراسة دقيقة

✓ عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج إلى وعي تكاليفي ودراسة كافية من قبل

المحاسب وهذا ما ينقص مستخدمي النظام التقليدي.

✓ صعوبة التطبيق في المؤسسات الخدماتية ولهذا صعوبة الحصول على البيانات.

✓ أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يحتاج إلى جهد كبير وتكاليف مرتفعة

وإضاعة للوقت وهو ما يجعله صعب التطبيق والعزوف عنه من قبل بعض الشركات).²

¹ (ثناء علي القباني، محاسب التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية؛ الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 313)

² أحمد محمد نور وآخرون نفس المرجع، ص347

الخلاصة:

سلط هذا الفصل الضوء على ثلاثة أنظمة حديثة لمحاسبة التكاليف ثم تعريف ABC والركائز التي تميزه عن غيره من الأنظمة، ويتبين أن كل الأنظمة تسعى إلى تقليص التكاليف خاصة غير المباشرة منها، كما أوضح نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الدور الذي يلعبه في اتخاذ القرار ومراقبة التسيير فضلا عن المزايا المنسوبة إليه في سد ثغرات التي غفلت عنها الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف.

الفصل الثالث:

استخدام نظام ال ABC في مؤسسة "تيمي" للخدمات الفندقية

تمهيد:

لا يختلف تطبيق الأسس المحاسبية في المؤسسات الخدمات وبالأخص المؤسسات الفندقية عن غيرها من المؤسسات الأخرى، رغم خصوصية المنتج الفندقي ، فضلا عن طرق تقييم التكاليف ويتدخل في تحديد سعر الخدمة الفندقية عديد العوامل منها: التصنيف، أسعار المنافسين، الاستقرار السياسي، المناخ، الدخل الفردي، ارتفاع التكاليف، صعوبة التنبؤ برقم الأعمال المرتقب الخ .

ومن خصائص الخدمة الفندقية ارتفاع تكاليفها غير المباشرة، التي يصعب تحميلها بالطريقة الصحيحة والعادلة لمختلف الخدمات المقدمة وكذا صعوبة التفريق بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة. سيتم التطرق في هذا الفصل إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة وكذا نشاطها ثم إبراز محاسبة التكاليف المطبقة من قبل المؤسسة وأخيرا اقتراح نموذج لتطبيق نظام محاسبة التكاليف الأنشطة ABC ودعم هذا النموذج بحسابات تبين توزيع التكاليف الغير المباشرة بصفة أكثر عدلا على الخدمات. وتحليل النتائج بمقارنتها مع النتائج المتحصل عليها بالنظام المستخدم من طرف الفندق.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة (فندق تيمي)

قبل التعريف بالمؤسسة محل الدراسة يمكن إعطاء لمحة وجيزة عن المؤسسة الفندقية وخصائصها سنقدم في هذا المبحث تعريف على الفنادق وخصائصها بصفة عامة وتعريف بفندق تيمي بصفة خاصة وكل ما يتعلق بالخدمات التي يقدمها هذا الأخير.

المطلب الأول: الإطار لمفهوم المؤسسة الفندقية

يخصص هذا الجانب لتقديم تعريف خاص بالمؤسسة الفندقية وبعض خصائصها

1- المؤسسة الفندقية:

تعريف 01: (هو المبنى الذي يتم إنشاؤه لتقديم المأوى للمسافرين وتقديم خدمات الطعام والشراب خلال فترة محددة).

تعريف 02: (وهو المنشأة التي تزاوّل النشاط الفندقي وتقوم بتقديم خدمات تأجير الغرف وتقديم الأطعمة والمشروبات للنزلاء مقابل سع محدد وقد يكون الفندق مملوكا بكامله لفرد أو عدة أفراد أو شركة)¹.

تعريف مستخلص: من هنا يتبين لنا أن الفندق هو مبنى فيه غرف بغرض التأجير لمختلف الزبائن

2- أهمية المؤسسات الفندقية:

تعتبر المؤسسات الخدمائية بشكل عام والفندقية بشكل خاص ذات أهمية بالغة في اقتصاد الدول لأنها محرك السياحة وبفضلها تكون السياحة في أوج نشاطها ما يسمح للقطاعات أخرى بالرخاء أي أنها محرك خفي للاقتصاد وزيادة في الدخل الوطني،

3- خصائص التكلفة الفندقية:

معظم تكاليف المنشآت الفندقية هي تكاليف ثابتة وتصل إلى ثلاث أرباع إجمالي التكاليف الفندقية، و تختلف من قسم لآخر داخل الفندق الواحد. حيث نجد في قسم الغرف مستوى عالي جدا من التكاليف الثابتة في حين نجد التكاليف المتغيرة تشمل خدمة العملاء والمغسلة، أما التكاليف شبه الثابتة فتتمثل في مرتبات العاملين بالأقسام.

المطلب الثاني: مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية

سيتم في هذا المطلب تقديم مؤسسة تيمي وكذا هيكلها التنظيمي

1- تعريف بفندق تيمي:

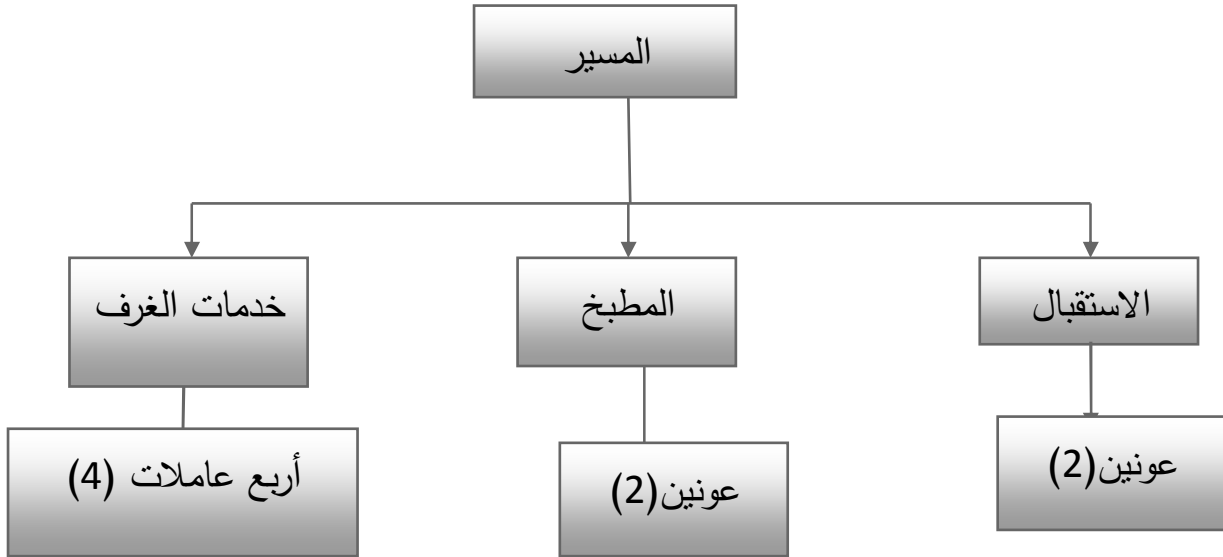
تقع مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية في قلب مدينة أدرار وتشمل على ستة وعشرون غرفة موزعة على طابق أرضي وطابق أول، وتوجد فيه المرافق التالية: قاعة الاجتماعات، بهو الاستقبال، قاعة الترفيه والإفطار، حديقة، قاعة محاضرات وتدريبات، موقف لركن سيارات الزبائن.

¹ حاتم كريم كاضم، استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت مجلة العزى للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد التاسع العدد الثاني والثلاثون، 2015 ص 3

2- هيكل فندق تيمي:

ليس للفندق هيكل تنظيمي رسمي، وبالتنسيق مع مدير الفندق توصلنا إلى صياغة هذا الهيكل الشكلي حسب عدد العمال والمهام الموكلة لهم. (أنظر الملحق رقم (05)).

الشكل رقم (03) : الهيكل تنظيمي لمؤسسة تيمي للخدمات الفندقية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالتنسيق مع مدير الفندق

يوجد في المؤسسة ثمانية عمال موزعين على ثلاث أقسام كما يبينه الهيكل السابق ويقوم مدير الفندق بتأطيرهم وتوجيههم، عونين في الاستقبال، وفي المطبخ عون مساعد وطباخ، وفي خدمة الغرف أربع عاملات.

المطلب الثالث: نشاط الفندق

تنشط مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية في إطار تقديم الخدمات لعدة زبائن وهذا ما سيتم التطرق إليه في ما يلي:

1- أنواع الخدمات المقدمة: الخدمة الرئيسية التي يقدمها الفندق هي الإيواء كما يقوم وبصفتها استثنائية كراء لتنظيم الدورات التدريبية والإلقاء الملتقيات والندوات العلمية، ويمكن تلخيص خدمات الإيواء وفق الجدول التالي:

جدول رقم (02) الخدمات المقدمة بخصائص الغرف وأثمانها. (أنظر الملحق (01 و 03))

نوع الغرفة	خصائص الغرفة	ثمن الليلة الواحدة
غرفة لشخص واحد	سريرين + مكيف + تلفاز + انترنت + مرحاض و دوش	3000.00 دج
غرفة لشخصين	سريرين + مكيف + تلفاز + انترنت + مرحاض و دوش	3500.00 دج
غرفة لثلاث أشخاص	سريرين + مكيف + تلفاز + انترنت + مرحاض و دوش	4100.00 دج

المصدر من إعداد الطالبتين وفق الملحق

سيرمز إلى الخدمات التي يقدمها الفندق كما يلي: غرفة لشخص واحد: خدمة أ، غرفة لشخصين: خدمة ب، غرفة لثلاث أشخاص: خدمة ج.

2- أنواع الزبائن:

يستقبل الفندق عدة زبائن ويمكن حصرهم كالتالي:

- ✓ سياح من داخل؛
- ✓ سياح من خارج الوطن؛
- ✓ منظمي ملتقيات الجامعية؛
- ✓ منظمي الدورات التدريبية؛
- ✓ عمال الشركات الخاصة والعمومية الأجانب والجزائريون.

المبحث الثاني: خصائص نظام التكاليف في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية

سيتم التطرق في هذا المبحث على واقع المحاسبة في مؤسسة فندق تيمي عموماً ونظام التكاليف المستخدم فيها.

المطلب الأول نظام تحديد التكلفة في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية

نظام تحديد التكلفة يختلف من مؤسسة إلى أخرى، لمعرفة نظام تحديد التكلفة في المؤسسة الفندقية تيمي للخدمات يجب أولاً التطرق إلى النظام المحاسبي المستخدم في مؤسسة تيمي للخدمات.

1- النظام المحاسبي في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية:

الفندق يظم ثمانية موظفين موزعين على ثلاث أنشطة رئيسية الاستقبال، الإفطار، خدمة الغرف ويشرف عليهم مسير الفندق، يقدم ثلاث خدمات، يعتمد على المحاسبة العامة في النظام الجزافي ويقوم بمسك السجلات الضرورية التي يفرضها القانون التجاري الجزائري، ويتم تحديد ثمن الخدمة فيه بصفة قبلية، شأنها شأن أي منتج في السوق، فالخدمة الفندقية تعرض منتجها بثمن حدد مسبقاً وكثيراً ما يكون ثابتاً لعدة أشهر أو لسنوات، وهذا لكثرة العوامل المتدخلة فيه ويستعين بها المسير في حساب التكلفة على الطريقة التقليدية ويتم تحديد سعر الخدمة وفق عدة محددات منها: تصنيف الفندق؛ أسعار المنافسين؛ إجمالي التكاليف.

2- محددات سعر الخدمة:

يقوم المسير بتحديد ثمن الخدمة مسبقاً وفق عدة محددات منها:

✓ تصنيف الفندق؛

✓ أسعار المنافسين؛

✓ إحصاء التكاليف؛

حيث يقوم المسير بإحصاء كل التكاليف التي قد يتحملها الفندق في السنة، من تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة وذلك بإعطائها قيمة تقريبية، استناداً إلى التكاليف التي تحملها الفندق خلال السنة الماضية، وبناء على رقم أعمال السنة المنصرمة، يقوم بتقدير رقم الأعمال الذي قد يصل إليه في السنة الموالية أخذاً في الاعتبار تقديرات عدد الزبائن من كل فئة وقراراته حول هامش الربح المستهدف، ثم يقوم باستخراج السعر الوحدوي للخدمة، وذلك بضم هامش الربح الذي يطمح إليه إلى التكاليف التي استخرجها سابقاً.

المطلب الثاني الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية

يتولى مسك محاسبة الفندق كلا من مسير الفندق ومحاسبه وتتقسم الأعمال بينهما كما يلي:

1- عمل مسير الفندق:

يقوم مسير الفندق بتجميع كل الفواتير المتعلقة بكل التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تحملها الفندق وبالموازاة يقوم بإنجاز حوصلة عن الزبائن الذين توافدوا إلى الفندق حسب نوع الخدمات

(أ، ب، ج.)، التي استفادوا منها. بفضل سجل المتواجد على مستوى الاستقبال، هنا تنتهي مهمة مسير الفندق.

-2 عمل محاسب الفندق:

يسلم مسير الفندق كل فواتير بالوثائق الثبوتية التي تؤيد التكاليف التي تحملها الفندق خلال السنة بغض النظر إن كانت مباشرة أو غير مباشرة، وكذا الحوصلة التي أنجزها عن رقم الأعمال المسجل لديه من سجل الوافدين إلى الفندق، يقوم المحاسب بتجميع التكاليف وتحديد رقم الأعمال كما يقوم المحاسب بملء التصريحات الجبائية واستخراج هامش الربح المحقق أو الخسارة المتحملة. وملء السجلات التي يفرض القانون مسكها من طرف المؤسسات ذات الطابع الريحي ومختلف التصريحات للهيئات المعنية.

من هنا يتبين :

أن المحاسبة المستخدمة في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية هي محاسبة عامة تتركز على تسجيل كل النفقات وتقييد كل الإيرادات ثم حساب النتيجة وفق المعادلة:

النتيجة = رقم الأعمال - مجموع التكاليف

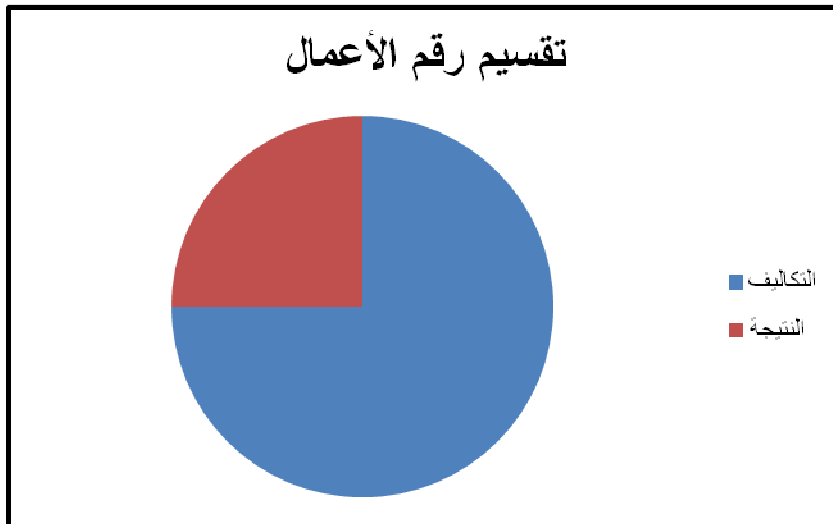
وحساب النتيجة كما يبينها الجدول الموالي:

جدول رقم (03) تقسيم رقم الأعمال

التعيين		
رقم الأعمال	11 661 700.00	
التكاليف الكلية		8 746 275.00
هامش الربح	2 915 425.00	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من طرف مسير الفندق والملحق رقم 03 التمثيل البياني لتقسيم رقم الأعمال:

الشكل (04): الدائرة النسبية لتقسيم رقم الأعمال لسنة 2017



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف مسير الفندق وعلى مخرجات ال Excel

تحليل الدائرة النسبية

من هذا التمثيل يتبين أن التكاليف الفندقية تمثل ما يقارب $\frac{3}{4}$ من رقم الأعمال أي أن الفندق يتحمل تكاليف كثيرة. ويمثل هامش الربح ما يقرب 25% من رقم الأعمال، يوضح الجدول الموالي توزيع رقم الأعمال حسب الخدمات المقدمة في الفندق لسنة 2017

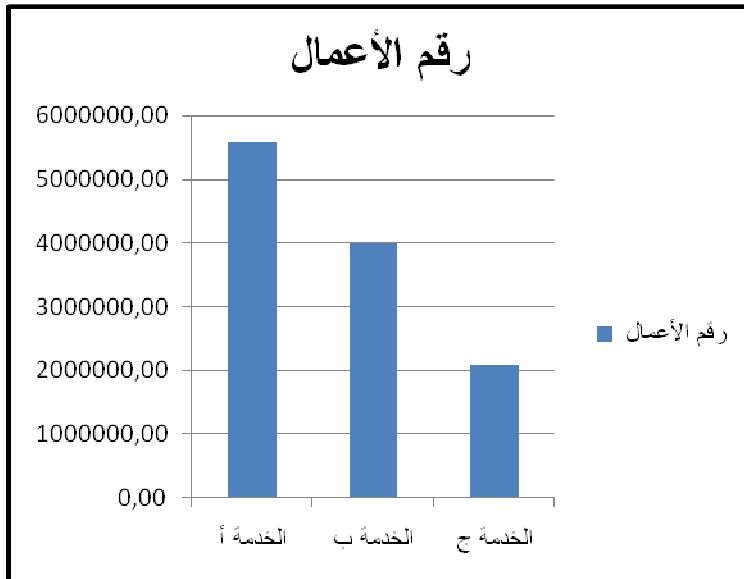
جدول (04) رقم الأعمال لسنة 2017 حسب الخدمات

الخدمة	الرقم	عدد الليالي	المجموع
أ	3000.00	1 862	5 586 000.00
ب	3500.00	1 142	3 997 000.00
ج	4100.00	507	2 078 700.00
المجموع	/	3 511	11 661 700.00

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من طرف مسير والملحق رقم 03

ويوضح الشكل الموالي التمثيل بالأعمدة للخدمات المؤداة حسب رقم الأعمال.

الشكل رقم (05) التمثيل البياني للخدمات التي يقدمها الفندق وفق رقم الأعمال



المصدر من إعداد الطالبتين باستخدام المعلومات المقدمة ومخرجات Excel

من هذا التمثيل يظهر أن الخدمة أ هي التي ساهمت أكثر في رقم الأعمال ومن ثم الخدمة ب وأخيرا الخدمة ج.

المطلب الثالث تحديد تكلفة هامش الخدمة في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية

تشمل بنود التكلفة في المؤسسة عديد العناصر يمكن ذكرها فيما يلي:

1- التكاليف المباشرة وتتمثل في:

✓ المواد الغذائية: تستخدم لتحضير فطور الصباح الذي يستفيد منه الزبون، ويكون

ثمنه داخلا في سعر الخدمة.

✓ مواد التنظيف: تشمل المواد التي يستخدمها الزبون مباشرة ومواد تستخدم لتنظيف

وتهيئة الغرفة وتنظيف المطبخ والقاعة وتلطيف الجو.

- ✓ مواد استهلاكية في الغرفة: وهي مواد الزينة الصابون والغسول التي تقدم يوميا لزيون
- ✓ لوازم المكتب: يستخدم نشاط الاستقبال لوازم مكتبية تساعد على القيام بالنشاط على أكمل وجه، تتمثل في : الأوراق، السجلات، لوازم الحاسوب، الأقلام، حافظات الملفات، إلخ
- ✓ اليد العاملة: الطاقة العاملة التي تعمل على تنفيذ الخدمة من استقبال وإفطار وخدمة غرف.

2- التكاليف غير المباشرة وتتمثل في:

- ✓ خدمة الانترنت: ويتحملها الفندق سنويا ضمن مشاركة جزافية
- ✓ مصاريف الهاتف: يتحمل الفندق تكاليف الهاتف كل ثلاثي
- ✓ مصاريف تأمين الفندق: وتشمل تأمين المبنى وكذا الأشخاص الوافدين إليه جزاء منه مباشرة وهو التأمين الذاتي للزيون، وجزء جزافي يؤمن به المسير المبنى والمرافق التابعة له.
- ✓ مسك المحاسبة: إن المحاسبة وكما ذكرنا في المطلب السابق يقوم بها محاسب متعاقد، في إطار المناولة للأعمال المحاسبية ويتحمل تكاليفها الفندق سنويا.
- ✓ الصيانة: نظرا لتوافد عدة زبائن إلى الفندق فإن صيانتها أمر ضروري وإلزامي ويقوم المقاول بالاستعانة بالخبراء في كل مجال (الإنارة، إشغال الكهرباء، التكيف، الطلاء، صيانة الأثاث إلخ)
- ✓ البياضة: جملة المناشف والأفرشة والأغطية التي تستعمل في الغرف، والمناديل عند تقديم الإفطار.
- ✓ الاهتلاكات: هي تكلفة شكلية يتحملها الفندق من أجل نية تجديد عتادها.
- ✓ مصاريف الماء: يستخدم في الغرف وفي نشاط الإفطار يتحمل الفندق أعباء الماء كل ثلاثي.
- ✓ مصاريف الكهرباء: هي من التكاليف المباشرة في حدود ما يستخدمها الزيون للإضاءة لكن عندما تتعدى إلى المرافق الأخرى وكذا عند استخدامها لتشغيل التكيف والتلفاز و شحن الهاتف تعتبر غير مباشرة.
- ✓ الضريبة: هي جملة الضرائب والرسوم التي يتحملها الفندق في إطار تأدية مهامه وعلى رقم أعماله.

من بين هذه التكاليف توجد تكاليف يتحملها الفندق سواء أدى خدمات أولم يؤدي، وتكون قيمتها ثابتة ، مثل تأمين مبنى الفندق ، خدمة الانترنت التي تدفع قيمتها بالدفع المسبق.

ويمكن إعطاء التقديرات المالية لسنة 2017 لعناصر التكاليف السالفة الذكر حسب الجدول التالي:

جدول رقم (05) توزيع التكاليف لسنة 2017 (أنظر الملحق (04))

نوع التكلفة	التعین	القيمة
تكاليف مباشرة	مواد غذائية	623 520.00
	مواد التنظيف	495 200.00
	مواد استهلاكية في الغرفة	585 258.00
	لوازم المكتب	165 120.00
	اليد العاملة	2 460 000.00
المجموع التكاليف المباشرة		4 329 098.00
تكاليف غير مباشرة	تأمين الفندق	600 000.00
	الصيانة	200 000.00
	الماء	340 000.00
	الكهرباء	852 140.00
	الهاتف	460 881.00
	المحاسبة	180 000.00
	الانترنت	190 000.00
	البياضة	140 300.00
	الاهتلاكات	725 000.00
	الضريبة	728 856.00
	مجموع التكاليف الغير المباشرة	
مجموع التكاليف الكلية		8 746 275.00

المصدر: من إعداد الطالبتين على ضوء المعلومات المقدمة من مسير الفندق

3- تكلفة الخدمة:

يستخدم المسير طريقة محاسبة التكاليف الكلية لاستخراج التكلفة الوحديية لكل خدمة وكذا هامش الربح وذلك بإتباع الخطوات التالية:

✓ رقم الأعمال: 11 661 700.00 دج

✓ مجموع التكاليف: 8 746 275.00 دج

✓ عدد الخدمات المقدمة (ليالي المبيت): 3511

✓ تكلفة الخدمة الواحدة: (2 491.11 = 3511 / 8 746 275.00)

بعد تحديد تكلفة الوحدة، يمكن حساب هامش الربح المحقق وذلك وفق الجدول التالي:

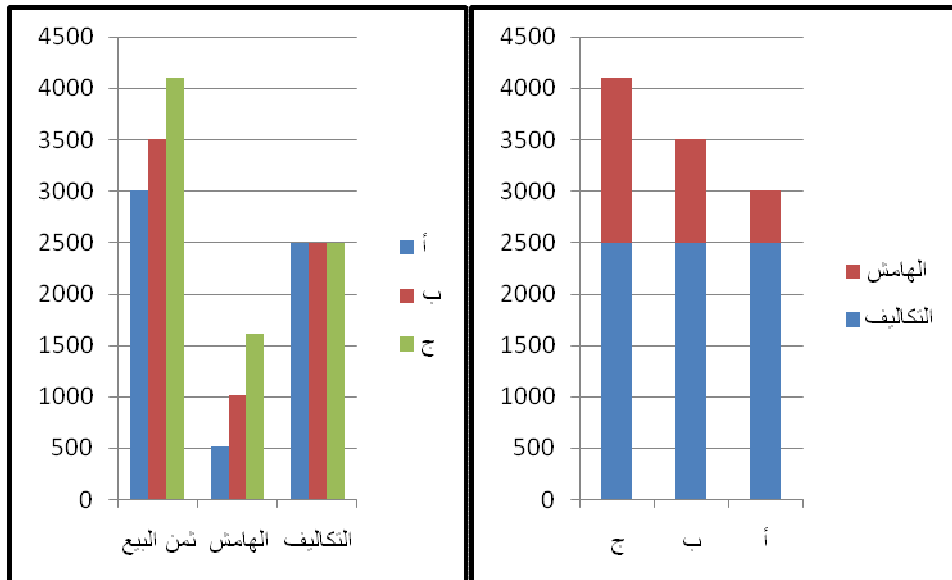
جدول رقم (06) توزيع تكلفة الخدمة

الخدمات	ثمن الوحدوي	التكلفة	الهامش
الخدمة أ	3000.00	2491.11	508.89
الخدمة ب	3500.00	2491.11	1008.89
الخدمة ج	4100.00	2491.11	1608.89

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على Excel والجدول السابقة

يتبين من الجدول أن قيمة التكلفة موحدة لكل الخدمات الثلاث، الهامش المحقق موجب (ربح)، حققت الخدمة ج أكبر هامش، تلتها الخدمة ب وأخيرا الخدمة أ، ما يظهر بوضوح في التمثيل البياني بالأعمدة:

الشكل رقم (06) تمثيلين بيانيين تقسيم ثمن البيع حسب كل خدمة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على Excel

-هامش الربح الكلي للخدمات:

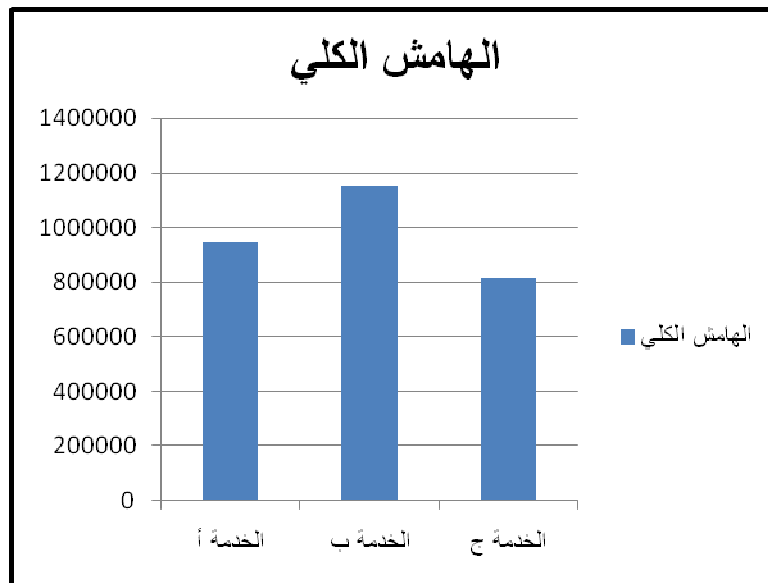
بناء على الجداول السابقة يمكن إنجاز جدول هامش الربح الكلي للخدمات
جدول رقم (07) حساب الهامش الكلي للخدمات

الهامش الكلي	هامش كل خدمة	العدد	هامش الربح للوحدة	الخدمة
2915412.79	947 553.18	1 862	508.89	أ
	1 152 152.38	1 142	1008.89	ب
	815 707.23	507	1 608.89	ج

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات السابقة

والتمثيل البياني الموالي يمثل مساهمة كل خدمة في الهامش الكلي المحقق من طرف مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية.

شكل رقم (07) الهامش الكلي للخدمات



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على Excel

يتضح من التمثيل البياني أن الخدمة ب هي التي حققت أكبر هامش ربح، تلتها الخدمة أ وأخيرا الخدمة ج.

المبحث الثالث نموذج مقترح لتطبيق نظام ال ABC في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية
في هذا المبحث ستحاول الطالبتين تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وذلك بحساب التكاليف التي تتحملها مختلف الخدمات التي يقدمها الفندق وفق هذا النظام بعد تحديد مختلف الأنشطة ومراكز النشاط ومحددات التكلفة ومسببتها.

المطلب الأول: المعلومات اللازمة لتقديم النموذج

لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يجب أن تتوفر لدينا بعض المعلومات ويمكن استخلاصها من الجداول التالية:

✓ اليد العاملة:

يبين الجدول الموالي تكلفة اليد العاملة حسب كل قسم

جدول رقم (08) يمثل التكلفة السنوية لليد العاملة (أنظر الملحق (05))

النشاط	عدد العمال	تكلفة الأجور السنوية للعامل	المجموع
الاستقبال	02	360 000.00=12* 30 000.00	720 000.00
الإفطار	02	300 000.00=12*25 000.00 240 000.00=12*20 000.00	540 000.00
خدمة الغرف	04	300 000.00=12*25 000.00	1 200 000.00
المجموع	08		2 460 000.00

المصدر: من إعداد الطالبتين وفق المعلومات المقدمة من طرف مسير الفندق

✓ هامش الربح الكلي لكل خدمة:..

وهنا يتضح عدم العدالة في توزيع التكاليف، في الاستقبال مثلا لا يستغرق نفس الوقت تدوين معلومات خاصة بشخص واحد والمعلومات الخاصة بشخصين أو ثلاث. وخدمة تنظيف الغرف لا تستغرق نفس الوقت لعدد مختلف من الأشخاص ولا استهلاكهم لمواد التنظيف ولا للكهرباء والماء والانترنت

• عدد الزبائن الوافدين إلى الفندق خلال سنة 2017:

على ضوء السجل الذي يدون فيه الزبائن وعدد ليالي المبيت، ومدة الإقامة قمنا بجمع البيانات وعرضها في الجداول التالية:

✓ عدد الزبائن لغرفة واحدة الخدمة (أ):

جدول رقم (09) بين عدد الزبائن للغرفة الواحدة (أنظر الملحق (03))

غرفة ذات شخص واحد			
عدد الليالي	مدة الإقامة	عدد الأشخاص	عدد المرات
140	7	20	20
60	5	12	12
175	25	7	7
1200	120	10	10
19	19	1	1
9	3	3	3
20	10	2	2
15	1	15	15
144	4	36	36
80	20	4	4
المجموع			
1862	214	110	110

المصدر: من إعداد الطالبتين وفق المعلومات المستخلصة من سجلات الفندق

✓ عدد الزبائن لغرفة ذات شخصين الخدمة (ب):

جدول رقم (10) بين عدد الزبائن لغرفة ذات شخصين

غرفة ذات شخصين			
عدد الليالي	مدة الإقامة	عدد الأشخاص	عدد المرات
240	3	160	80
200	5	80	40
33	1	66	33
280	14	40	20
65	5	26	13
70	7	20	10
36	6	12	6
60	10	12	6
90	30	6	3
40	20	4	2
28	28	2	1
المجموع			
1142	129	428	214

المصدر: من إعداد الطالبتين وفق المعلومات المستخلصة من سجلات الفندق

✓ عدد الزبائن لغرفة ثلاثة أشخاص الخدمة (ج):

جدول رقم (11) يبين عدد الزبائن لغرفة ذات ثلاثة أشخاص

غرفة ذات ثلاث أشخاص			
عدد الليالي	مدة الإقامة	عدد الأشخاص	عدد المرات
240	15	48	16
60	6	30	10
150	30	15	5
24	12	6	2
20	10	6	2
13	13	3	1
المجموع			
507	86	108	36

المصدر: من إعداد الطالبتين وفق المعلومات المستخلصة من سجلات الفندق

المطلب الثاني: تقديم نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

لصياغة نموذج تطبيق نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة يتعين المرور بالمراحل التالية:

1- جمع المعلومات عن الأنشطة:

هذه الخطوة مهمة جدا لنجاح نظام ABC و يتم فيها تحليل الأعمال وتجميعها على هيئة الأنشطة ، ولبلوغ ذلك تم القيام بمقابلات مع مسير الفندق وموظفيه لتتبع الخطوات المنتهجة من قبل الأعوان لتقديم الخدمة.

✓ **الاستقبال** أول ما يقوم به العون المكلف بذلك عند دخول الزبون هو الترحيب به، وعرض الخدمات ومزاياها وقيمة كل خدمة، عادة يقوم بتقديم معلومات يطمح عليها الزبون عن محيط وبيئة المدينة، من ثم يعرض عليه الغرف الشاغرة ووجهة كل منها ، بعد ذلك يقوم بتدوين معلومات الزبون مستعينا بوثائق الهوية في سجل الإيواء، ويفتح حساب الزبون على الحاسوب وأخير يعطي له مفتاح الغرفة، يستلم الزبون المفتاح عند كل دخول ويقوم بتسليمه عند كل خروج، وعند نهاية الزيارة يقوم عون الاستقبال بتوديع الزبون ومرافقته إلى الباب.

✓ **الإفطار** يقوم العونين المكلفين بذلك بتحضير فطور الصباح بناء على عدد المقيمين، ثم يرحبون بالزبائن ويقدمونا لإفطار في القاعة المخصصة لذلك، وبعدها ينظفون القاعة وغسل الأواني، وأخيرا تنظيف المطبخ.

✓ **خدمة الغرف** تتمحور في تنظيف الغرفة قبل دخول الزبون إليها ومن ثم تنظيفها يوميا طيلة إقامة الزبون وتهويتها وتغيير المناشف والأغطية، وتنظيفها عند مغادرة الزبون.

ويمكن تلخيص هذه الخطوات في الأنشطة التالية:

جدول رقم (12) الأنشطة المستخرجة من الأقسام الرئيسية للفندق

الأنشطة	الرقم	الأقسام
الترحيب الزبون	01	الاستقبال
تدوين معلومات الزبون	02	
فتح حساب الزبون	03	
تسليم واستلام المفتاح عند كل خروج وبعد كل دخول	04	
غلق حساب الزبون	05	
توديع الزبون	06	
تحضير فطور الصباح	07	الإفطار
استقبال الزبون	08	
تقديم الإفطار	09	
تنظيف القاعة	10	
تنظيف المطبخ	11	
غسل الأواني	12	
تحضير الغرفة قبل دخول الزبون	13	خدمة الغرف
تنظيف الغرفة طيلة إقامة الزبون	14	
تهوية الغرفة	15	
تغيير المناشف والملايات	16	
تنظيف الغرفة بعد مغادرة الزبون	17	

المصدر: من إعداد الطالبتين وفق المعلومات المستخلصة من المقابلات

2- تحديد مسببات تكلفة النشاط ومراكز النشاط:

✓ تحديد مسببات التكلفة:

يتم تحديد العلاقة السببية بين النشاط وخدمة النشاط ومنه يتم إخراج مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط، يمثل الجدول الموالي الأنشطة ومسببات تكلفتها:

جدول رقم (13) مسبب التكلفة لكل نشاط

الأقسام	الأنشطة	مسبب التكلفة
الاستقبال	الترحيب الزبون	زبون
	تدوين معلومات الزبون	زبون
	فتح حساب الزبون	ساعة عمل الحاسوب
	تسليم واستلام المفتاح عند كل خروج وبعد كل دخول	عدد المرات التسليم
	غلق حساب الزبون	ساعة عمل الحاسوب
	توديع الزبون	عدد المرات التوديع
	الإفطار	تحضير فطور الصباح
استقبال الزبون		عدد مرات الاستقبال
تقديم الإفطار		عدد الوجبات
تنظيف القاعة		عدد مرات التنظيف القاعة
تنظيف المطبخ		عدد مرات التنظيف المطبخ
غسل الأواني		عدد مرات الغسيل
خدمة الغرف	تحضير الغرفة قبل دخول الزبون	عدد مرات التحضير
	تنظيف الغرفة طيلة إقامة الزبون	عدد مرات التنظيف الغرفة
	تهوية الغرفة	عدد مرات التهوية
	تغيير المناشف والأغطية	عدد مرات التغيير
	تنظيف الغرفة بعد مغادرة الزبون	عدد مرات التنظيف الغرفة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء مع مقابلة مع مدير الفندق

✓ تجميع الأنشطة: نقوم بتجميع الأنشطة من خلال مصفوفة الارتباطات بين الأنشطة ومسببات

التكلفة وفق الجدول التالي:

جدول رقم (14): تجميع الأنشطة ومراكزها

رقم النشاط	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16	17
مسببات التكلفة																	
زيون	+	+															
ساعة عمل الحاسوب			+														
مرات التسليم				+													
مرات التوديع					+												
عدد الوجبات							+										
ممرات الاستقبال								+									
مرات التنظيف القاعة									+								
مرات التنظيف المطبخ										+							
مرات الغسيل											+						
مرات التحضير الغرفة												+					
مرات التنظيف													+				
مرات التهوية														+			
مرات التغيير															+		
مرات تنظيف بعد المغادرة																+	

المصدر: من إعداد الطالبتين باستخدام الجدول السابق

بعد القيام بتجميع كل الأنشطة التي لها نفس مسببات التكلفة يتضح عدد المسببات وكذا الأنشطة

المنسوبة لكل مسبب.

3- تحديد التكلفة الأنشطة وحساب معدل تحميل التكلفة لكل نشاط: تنقسم هذه المرحلة إلى خطوتين
✓ أولاً: تحديد تكلفة الأنشطة:

تم وضع نسب مئوية لتوزيع إجمالي التكلفة غير المباشرة على الأنشطة، بناء على المعطيات التقديرية المقدمة من طرف مسير الفندق، ويوضح ذلك الجدول التالي:

جدول رقم (15) توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة

الأقسام	الأنشطة	نسبة تكلفة النشاط	تكلفة النشاط
الاستقبال	الترحيب الزبون	5%	220858.85
	تدوين معلومات الزبون	7%	309202.39
	فتح حساب الزبون	4%	176687.08
	تسليم واستلام المفتاح		
	غلق حساب الزبون	8%	353374.16
	توديع الزبون	4%	176687.08
	تحضير فطور الصباح	8%	353374.16
	استقبال الزبون في المطعم	3%	132515.31
	تقديم الإفطار	7%	309202.39
	تنظيف القاعة	8%	353374.16
الافطار	تنظيف المطبخ	8%	353374.16
	غسل الأواني	5%	220858.85
	تحضير الغرفة قبل دخول الزبون	7%	309202.39
	تنظيف الغرفة طيلة إقامة الزبون	7%	309202.39
خدمة الغرف	تهوية الغرفة	4%	176687.08
	تغيير المناشف والملابيات	5%	220858.85
	تنظيف الغرفة بعد مغادرة الزبون	6%	265030.62
	مجموع التكاليف الغير المباشرة	100%	4417177.00

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مقابلة مع مسير الفندق

✓ ثانيا تحديد عدد مسببات التكلفة لكل نشاط:

بعد دراسة وتحليل الأنشطة، يتم البحث عن مسببات الأنشطة وعددها لكل نشاط، بالاستعانة بالجدول السابقة، وفق الخطوات التالية:

✓ عدد الزبائن الوافدين إلى الفندق خلال سنة 2017 هو 646 زبون. موزعة كما يلي: (الخدمة أ: 110 شخص، الخدمة ب: 428، الخدمة ج: 108).

✓ ساعات استعمال 64.6 ساعة، الحاسوب 646 شخص * 0.1 ساعة تشغيل لشخص الواحد = 64.6 ساعة موزعة كما يلي: (خدمة أ: 11 ساعة، الخدمة ب: 42.8 ساعة، الخدمة ج: 10.8 ساعة).

✓ عدد مرات التسليم المفتاح 1292 مرة ($2 * 646 = 1292$) موزعة كما يلي: (خدمة أ: 110 * 2 = 220 مرة، الخدمة ب 428 * 2 = 856 مرة، الخدمة ج $108 * 2 = 216$ مرة) بمعدل مرتين في اليوم لكل زبون.

✓ عدد ليالي المبيت هو 3511 ليلة موزعة كما يلي: (الخدمة أ: 1862، الخدمة ب: 1142، الخدمة ج: 507).

✓ عدد مرات الاستقبال هو 360 موزعة كما يلي: (الخدمة أ: 110، الخدمة ب: 214، الخدمة ج: 36).

✓ مجموع مدة الإقامة لكل زبون هي 429 موزعة كما يلي ☺ (الخدمة أ : 214، الخدمة ب: 129، الخدمة ج: 86).

✓ عدد مرات التهوية 720 بمعدل مرتين في اليوم (الخدمة أ: $110 * 2 = 220$ مرة، الخدمة ب: 214 مرة، الخدمة ج: 72 مرة) بمعدل مرتين في اليوم.

ويمثل الجدول الموالي عدد مسببات كل نشاط:

جدول رقم (16) عدد مسببات التكلفة لكل نشاط

عدد مسببات التكلفة	مسبب التكلفة	الأنشطة	الأقسام	
646	زيون	الترحيب الزبون	الاستقبال	
646	زيون	تدوين معلومات الزبون		
64.60	ساعة تشغيل الحاسوب	فتح حساب الزبون		
1292	عدد المرات التسليم	تسليم واستلام المفتاح		
64.60	ساعة تشغيل الحاسوب	غلق حساب الزبون		
646	عدد المرات التوديع	توديع الزبون		
3511	عدد الوجبات	تحضير فطور الصباح		الإفطار
3511	عدد المرات الاستقبال	استقبال الزبون في المطعم		
1135	عدد الوجبات	تقديم الإفطار		
360	عدد المرات التنظيف	تنظيف القاعة		
360	عدد المرات التنظيف	تنظيف المطبخ		
360	عدد المرات الغسيل	غسل الأواني		
360	عدد المرات التحضير	تحضير الغرفة قبل دخول الزبون	خدمة الغرف	
429	عدد المرات التنظيف	تنظيف الغرفة طيلة إقامة الزبون		
720	عدد المرات التهوية	تهوية الغرفة		
429	عدد المرات التغيير	تغيير المناشف والملابيات		
360	عدد المرات التنظيف	تنظيف الغرفة بعد مغادرة الزبون		

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الجداول السابقة

✓ ثالثاً: تحديد معدل تحميل التكلفة لكل نشاط:

يتم حساب معدل التحميل لتكاليف الموزعة سابقاً لكل نشاط على عدد الأحداث المسببة لتكلفة، وفق المعادلة التالية:

معدل تحميل التكلفة لكل نشاط = تكلفة النشاط / عدد مسببات التكلفة
والجدول الموالي يوضح معدلات التحميل للأنشطة:

جدول رقم (17) معدل تحميل التكاليف على الأنشطة

الأقسام	الأنشطة	عدد مسببات التكلفة	تكلفة النشاط	معدل تحميل النشاط
الاستقبال	الترحيب الزبون	646	220858.85	341.89
	تدوين معلومات الزبون	646	309202.39	478.64
	فتح حساب الزبون	64.6	176687.08	2735.09
	تسليم واستلام المفاتيح	1292	353374.16	273.51
	غلق حساب الزبون	64.6	176687.08	2735.09
	توديع الزبون	646	176687.08	273.51
الافطار	تحضير فطور الصباح	3511	353374.16	100.65
	استقبال الزبون في المطعم	3511	132515.31	37.74
	تقديم الإفطار	3511	309202.39	88.07
	تنظيف القاعة	360	353374.16	981.59
	تنظيف المطبخ	360	353374.16	981.59
	غسل الأواني	360	220858.85	613.50
خدمة الغرف	تحضير الغرفة قبل دخول الزبون	360	309202.39	858.90
	تنظيف الغرفة طيلة إقامة الزبون	429	309202.39	720.75
	تهوية الغرفة	720	176687.08	245.40
	تغيير المناشف والملابيات	360	220858.85	613.50
	تنظيف الغرفة بعد مغادرة الزبون	360	265030.62	736.20
المجموع		4417177.00		

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات الجداول السابقة

4- تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات المقدمة:

✓ أولاً توزيع مسببات تكلفة الأنشطة على الخدمات:

لتخصيص تكلفة الأنشطة على الخدمات نقوم بتجزئة مسببات التكلفة الكلية لنشاط على الخدمات، والجدول الموالي يبين توزيع مسببات التكلفة الأنشطة على الخدمات:

جدول رقم (18) توزيع مسببات التكلفة على الخدمات

الأقسام	الأنشطة	عدد مسببات التكلفة	توزيع مسببات التكلفة على الخدمات		
			الخدمة أ	الخدمة ب	الخدمة ج
الاستقبال	الترحيب الزبون	646	110	428	108
	تدوين معلومات الزبون	646	110	428	108
	فتح حساب الزبون	64.60	11	42.8	10.8
	تسليم واستلام المفتاح	1292	220	856	216
	غلق حساب الزبون	64.60	11	42.8	10.8
	توديع الزبون	646	110	428	108
	الافطار	تحضير فطور الصباح	3511	1862	1142
استقبال الزبون في المطعم		3511	1862	1142	507
تقديم الإفطار		3511	1862	1142	507
تنظيف القاعة		360	110	214	36
تنظيف المطبخ		360	110	214	36
غسل الأواني		360	110	214	36
خدمة الغرف		تحضير الغرفة قبل دخول الزبون	360	110	214
	تنظيف الغرفة طيلة إقامة الزبون	429	214	129	86
	تهوية الغرفة	720	220	428	72
	تغيير المناشف والملابس	360	110	214	36
	تنظيف الغرفة بعد مغادرة الزبون	360	110	214	36

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات الجداول السابقة

✓ ثانيا تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات:

يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات وفق المعادلة التالية:

عدد المسببات * معدل التحميل = التكلفة المخصصة للخدمة.

والجدول التالي يمثل تخصيص التكاليف الغير المباشرة على الخدمات:

جدول رقم (19) يمثل تخصيص التكاليف على الأنشطة وفق معدل التحميل

الأقسام	الأنشطة	عدد مسببات التكلفة	تكلفة النشاط	معدل تحميل			معدل تحميل النشاط
				الخدمة أ		الخدمة ب	
				عدد المسببات المخصصة	التكلفة المسببات المخصصة	عدد المسببات المخصصة	
الاستقبال	الترحيب الزبون	646	220858.85	110	37607.54	428	341.89
	تدوين معلومات الزبون	646	309202.39	110	52650.56	428	478.64
	فتح حساب الزبون	64.6	176687.08	11	29447.85	42.8	2735.1
	تسليم واستلام المفتاح	1292	353374.16	220	60172.07	856	273.51
	غلق حساب الزبون	64.6	176687.08	11	29447.85	42.8	2735.1
	توديع الزبون	646	176687.08	110	30086.04	428	273.51
الإفطار	تحضير فطور الصباح	3511	353374.16	1862	187406.06	1142	100.65
	استقبال الزبون في المطعم	3511	132515.31	1862	70277.27	1142	37.74
	تقديم الإفطار	3511	309202.39	1862	163980.30	1142	88.07
	تنظيف القاعة	360	353374.16	110	107975.44	214	981.59
	تنظيف المطبخ	360	353374.16	110	107975.44	214	981.59
	غسل الأواني	360	220858.85	110	67484.65	214	613.5
خدمة الغرف	تحضير الغرفة قبل دخول الزبون	360	309202.39	110	94478.51	214	858.9
	تنظيف الغرفة طيلة إقامة الزبون	429	309202.39	214	154240.82	129	720.75
	تهوية الغرفة	720	176687.08	220	53987.72	428	245.4
	تغيير المناشف والملابس	360	220858.85	110	67484.65	214	613.5
	تنظيف الغرفة بعد مغادرة الزبون	360	265030.62	110	80981.58	214	736.2
المجموع		17201	4417177.00		1395684.34	5	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات الجداول السابقة

5- تحديد تكلفة الخدمات وتحديد الهامش:

✓ أولاً التكلفة الكلية للخدمات وفق طريقة ABC:

جدول رقم (20) التكلفة الكلية للخدمات

التكلفة	التكلفة الكلية	الخدمة أ	الخدمة ب	الخدمة ج
التكلفة الغير المباشرة	4417177.00	1395684.34	2300834.35	720658.31
التكلفة المباشرة	اليد العاملة	410000.00	820000.00	1230000.00
	مواد غذائية مستهلكة	103920.00	207840.00	311760.00
	مواد التنظيف مستهلكة	82533.33	165066.67	247600.00
	مواد استهلاكية	97543.00	195086.00	292629.00
	لوازم المكتب مستهلكة	27520.00	55040.00	82560.00
	المجموع التكلفة المباشرة	721516.33	1443032.67	2164549.00
المجموع التكاليف الكلية	8746275.00	2117200.67	3743867.02	2885207.31

المصدر: من إعداد الطالبتين باستخدام المعطيات المقدمة سابق

✓ ثانياً تحديد التكلفة الـ وحدوية وهامش الربح بطريقة ABC:
 - التكلفة الـ وحدوية = التكلفة الكلية / عدد الخدمات المقدمة

ومنه نتحصل على الجدول التالي:

جدول رقم (21) التكلفة الـ وحدوية للخدمات

الخدمة ج	الخدمة ب	الخدمة أ	
2885207.31	3743867.02	2117200.67	التكلفة
507	1142	1862	عدد الخدمات المنجزة
5690.74	3278.34	1137.06	تكلفة الوحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات السابقة

✓ تحديد الهامش لكل خدمة:

تحديد الهامش لكل خدمة وفق العلاقة التالية:

هامش الربح أو الخسارة = ثمن الخدمة - تكلفة الخدمة

يمثل الجدول الموالي هامش كل خدمة وفق العلاقة السابقة:

جدول رقم (22) الهامش الـ وحدوي للخدمات

الخدمة ج	الخدمة ب	الخدمة أ	
4100.00	3500.00	3000.00	ثمن الخدمة
5690.74	3278.34	1137.06	تكلفة الوحدة
-1590.74	221.66	1862.94	هامش الربح أو الخسارة

المصدر: من إعداد الطالبتين على ضوء مخرجات النظام ABC.

وعند القيام بمقارنة نتائج نظام المستخدم من طرف مسير الفندق ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC يمكن استخلاص الجدول التالي:

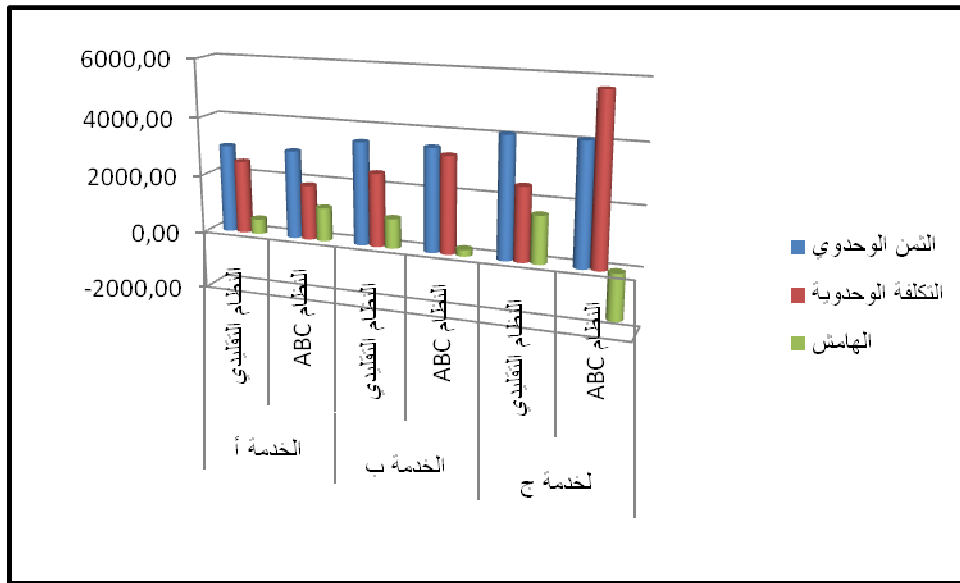
جدول رقم (23) يمثل مقارنة بين النظام التقليدي المستخدم من طرف مسير الفندق ونظام ABC

الخدمات	الخدمة أ		الخدمة ب		الخدمة ج	
	النظام التقليدي	النظام ABC	النظام التقليدي	النظام ABC	النظام التقليدي	النظام ABC
الثمن الوحدوي	3000.00	3000.00	3500.00	3500.00	4100.00	4100.00
التكلفة الوحدوية	2491.11	1862.9	2491.11	3278.34	2491.11	5690.74
الهامش	508.89	1137.06	1008.89	221.66	1608.89	-1590.74

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات السابقة

ومن أجل تحليل نتائج الجدول يمكن الاستعانة بالتمثيل البياني التالي:

الشكل رقم (08) يمثل المقارنة بين النظام التقليدي ونظام ABC.



المصدر: من إعداد الطالبتين باستخدام مخرجات Excel

يظهر بوضوح من خلال التمثيل البياني أنه يوجد فرق في قيمة التكاليف لكل خدمة في النظام ABC والنظام التقليدي، فمثلا ثمن بيع الخدمة ج لم يغطي التكاليف وبذلك سجل هامش سالب في نظام، بينما في النظام التقليدي سجل هامش ربح 1608.89 دج

المطلب الثالث: تحليل وتقييم نتائج النموذج

✓ أولاً: تحليل وتفسير النتائج:

من خلال تطبيق نظام ال ABC في حساب مختلف تكاليف الخدمات المقدمة في المؤسسة محل الدراسة (الفندق تيمي)، خلال 2017، تم التوصل إلى ما يلي:

- نلاحظ تعدد مسببات التكلفة وتعدد معدلات التحميل في نظام ABC ، عكس نظام التقليدي؛
- نلاحظ من جدول هامش الربح لكل خدمة بطريقة ABC أن قيمة التكلفة الوحيدة للخدمات تختلف من قيمة التكلفة المحددة وفق طريقة حساب التكاليف المعتمدة في المؤسسة، والتي بلغت لكل خدمة كما يلي : (الخدمة أ : 1137.06، الخدمة ب: 3278.34، الخدمة ج : 5690.74، بينما بالطريقة التقليدية حددت بقيمة واحدة للخدمات الثلاث وقدرت ب 2491.11)؛
- سجلت كل الخدمات الثلاثة هامش موجب (ربح) بطريقة الحساب التقليدية بينما بنظام ABC سجلت كلا من الخدمتين أ و ب هامش موجب أي ربح بينما الخدمة ج سجلت خسارة مقدرة ب - 1590.74 للوحدة الواحدة؛
- سجلت الخدمة أ وفق النظام التقليدي أصغر هامش ربح، وأكبر تكلفة، عكس ما بينه نظام ABC الخدمة ا هي من ساهمت بنسبة أكبر في الهامش؛
- يتبين من خلال هذه الجداول السابقة المراحل اللازمة للوصول إلى النتائج المرجوة ، وهي ضرورية لاستخلاص نتائج النظام؛

✓ ثانياً: تقييم النتائج:

- لا يختلف مجموع التكاليف في كلا الطريقتين؛
- ارتفاع المصاريف الثابتة كالتأمين، المحاسبة، خدمة الانترنت، مصاريف الصيانة؛
- يظهر نظام ABC توزيع مختلف لتكاليف عن توزيعها بالطريقة التقليدية؛
- يظهر نظام ABC أنشطة ويحدد تكلفتها ومن ثم يحملها على الخدمات، بينما النظام التقليدي يخصص التكاليف على الخدمات ويوزعها بطريقة متساوية دون مراعاة الفروقات الموجودة بين الخدمات، واختلاف نسبة استهلاكها للموارد؛
- كون الغرف ذات نفس طاقة إستعاب يسبب في نفس الامتلاك للعتاد المخصص لها؛
- يتيح نظام ABC فرص لمراقبة التسيير واستخراج الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمات؛
- يساعد نظام ABC في اتخاذ القرار، إما تطوير الخدمات ذات الهامش السالب أم التخلي عنها.

الخلاصة:

نناول هذا الفصل دراسة تطبيقية في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية، واقتراح نموذج لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وذلك باتباع مراحل تنفيذه، والتركيز على إجراء عدة مقابلات مع مسير الفندق، موظفي الفندق، تتبع أعمالهم من أجل فهم الخدمة الفندقية ومراحلها ومنه استخلاص الأنشطة ومسببات تكلفتها، توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ طريقة النظام ABC طويلة ومعقدة، تستلزم الوقت والجهد من أجل إنجازها؛
- ✓ يضع نظام ABC طريقة توزيع عادلة لتكاليف؛
- ✓ يعطي نظام ABC معلومات دقيقة عن التكاليف وهامش المحقق من طرف الخدمات.
- ✓ لا تعطي المحاسبة المستخدمة في الفندق مع نتائج نظام ABC.
- ✓ نتائج نظام ABC تجعل مسير الفندق يغير تفكيره في محاسبة التكاليف.
- ✓ ويوضح الخدمات التي ساهمت فعلاً في رفع قيمة النتيجة وأن رقم الأعمال ليس معيار للحكم على أن الخدمة مربحة أم لا، وهي ضمن خدمات أخرى قد تكون امتصت هامشها السلبي وأعطت انطباعاً على أنها مربحة وهي عكس ذلك.

خاتمة

تعتبر الخدمات عنصراً هاماً في الاقتصاد الوطني، ولقد سعت بلادنا إلى ترقية هذا القطاع خاصة منه قطاع الفنادق لما لها من مكانة ومقومات يمكن أن تساهم في الرقي الاقتصادي، ولبلوغ هذه الغاية استوجب التحكم الجيد في التكاليف، لذا يعتبر استخدام أنظمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) السبيل الأمثل للإحاطة الجيدة بتكاليفها والتسعير الدقيق لخدماتها، تناول هذا البحث جانباً نظرياً عرض فيه بعض نظم التكاليف التي تستخدمها المنشأة لتقدير تكاليفها وكذا بعض الأنظمة لمحاسبة تكاليفها كما تطرق بشكل أوسع على نظام (ABC) في إطار اختبار الفرضيات المقترحة في المقدمة وذلك كما يلي:

✓ هناك عدة أنظمة لمحاسبة التكاليف منها: (الأوامر، المراحل، المشتركة، العقود) فيما يخص الأنظمة التقليدية، وأنظمة حديثة لمحاسبة التكاليف منها: (نظام jít، نظام ABM، نظام التكلفة المستهدفة) وأهمها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

✓ يمكن استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الفندقية رغم صعوبة تحديد الأنشطة ومسببات تكلفتها ومتابعتها وتقييمها بدقة لاختلاف الزبائن.

✓ يمكن صياغة نموذج لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقه في المؤسسة الفندقية رغم المعوقات وكثرة المراحل التي يجب المرور بها للوصول إليها.

1. نتائج الدراسة:

- ✓ أثبتت الدراسة صحة الفرضية أن هناك عدة أنظمة لمحاسبة التكاليف بحيث ظهرت عدة أنظمة منها تقليدية ومنها حديثة، لكل منها خصوصيات في مبادئها وطرق تطبيقها.
- ✓ أثبتت الدراسة صحة الفرضية الثانية بحيث يمكن استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة تيمى للخدمات الفندقية
- ✓ أثبتت الدراسة صحة الفرضية الثالثة بحيث تمكنا من إنجاز نموذج لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة تيمى للخدمات الفندقية.
- ✓ يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، من الأنظمة التي لاقت صدى كبير في المنشآت ولما توفره من معلومات تساعد على اتخاذ القرارات.
- ✓ عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لسد الثغرات التي غفلت عنها الأنظمة التقليدية.
- ✓ من الصعب استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الفندقية، لما للخدمة من خصوصية ولكنه ليس مستحيل.

- ✓ يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المؤسسة في المعرفة الجيدة لتكاليفها، لأنشطتها، لتسعي منتجاتها، لتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة،
- ✓ يمكن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من تحديد التكلفة الوحدية بشكل دقيق وصحيح ومراقبة أنشطتها والتسيير الأمثل لمواردها.
- ✓ تستخدم مخرجات نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة بشكل عادل.
- ✓ وتحديد التكلفة الوحدية بشكل دقيق وصحيح.
- ✓ تحميل الموارد على الأنشطة بدل تحميلها على الخدمات يظهر جيداً مقدار كل نشاط في كل خدمة.
- ✓ مكنت الدراسة من إظهار الأنشطة والتفصيل في الأقسام الرئيسية لمؤسسة تيمي للخدمات الفندقية وتقدير تكلفة كل نشاط ومنه معرفة قيمة كل نشاط وتقييمه.
- ✓ لمتابعة ومراقبة أنشطتها وتسييرها الأمثل لمواردها تستخدم مخرجات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.
- ✓ تساعد مسير الفندق في اتخاذ قرار رشيدة للاستثمار في الخدمة التي تساهم فعلاً في رفع النتيجة.
- ✓ اختلاف قيمة تكلفة الخدمات بين النظام التقليدي والنموذج المقترح.

2. التوصيات:

استنادا لنتائج المتوصل عليها قمنا بتقديم اقتراحات لمسير الفندق، لفائدة المؤسسة الفندقية ويمكن حصرها فيما يلي:

✓ على المؤسسة إعادة النظر في الرؤية أن المحاسبة لا تساهم في تطوير الخدمات في الفندق،

✓ على المؤسسة أن تهتم أكثر بالمحاسبة، ومتابعة التكاليف والإيرادات بصفة يومية، وتكوين ملف محاسبي أني،

✓ على المؤسسة استخدام المحاسبة التحليلية وتوظيف عون يقوم بهذه المهام على مستوى المؤسسة،

✓ على المؤسسة محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، لتسعير الدقيق لخدماتها، ومراقبة تكاليفها.

✓ على مسير الفندق إعادة تهيئة الغرف بحيث لا تكون معيارية لأن ذلك يتلف العتاد ومن ذلك رفع مصاريف الصيانة و الإهلاكات بل يجب تهيئتها حسب قدرة استيعابها.

✓ تهيئة الغرفة بشكل متناسق (شخص واحد، شخصين ، ثلاثة أشخاص) يوفر الجهد على عاملات خدمة الغرف ومنه الترشيح في مصاريف مواد التنظيف ومصاريف البياضة.

✓ على المسير رفع قيمة النتيجة بتخفيض التكاليف وخاصة غير المباشرة منها.

3- أفاق البحث:

✓ تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على المؤسسات الفندقية ذات أنشطة متعددة.

✓ حساب التكاليف على أساس الأنشطة للخدمات الفندقية والسياحية الكبرى،

✓ تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الخدمات الخاصة.

✓ تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات وتكون دراسة حالة غفلت عن بعض التكاليف غير المباشرة، ولم تضيفها إلى المحاسبة لإظهار فرق في قيمة التكلفة.

✓ تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بدراسة حالة تستخرج أنشطة لا تضيف قيمة للخدمة أو المنتج.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

الكتب بالعربية:

1. أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، دار الجامعية الإسكندرية، 2007، ص 242.243
2. إسماعيل يحي التكريمي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد، الأردن 2008
3. وبيعقوب عبد الله، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ط1، 2009.
4. ثناء علي القباني، محاسب التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002
5. حاتم كريم كاضم، استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في قياس التكلفة الفندقية، جامعة الكوفة، 2015
6. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي، أنظمة التكاليف، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية 2008.
7. عبد الرحيم الكسم، محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في إدارة الشركات، دار الرضا لنشر، الطبعة الأولى، 2001 سوريا.
8. عبد المقصود دبيان، محمد عبد الغني، أنظمة محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي، 2015، الإسكندرية
9. فيصل زماط حسن السليم، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العدد السابع والستون، 2007، ص08
10. قريشي محمد الصغير رفاع شريفة، مطبوعة دروس مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح 2014-2015
11. محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة لتسويق و التوريدات، 2009
12. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2003.
13. نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل جديد، جهيئة لنشر والتوزيع، 2007.
14. نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، جهيئة لنشر والتوزيع، 2008.

الكتب بالفرنسية:

1. ali sahraoui. Comptabilité analytique. Berti édition.2004

الدروس والمحاضرات:

1. بن الدين امحمد، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة السنة الثانية ماستر 2017

المذكرات الجامعية:

1. إلهام محيريق، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، دراسة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي، جامعة الوادي، 2001
2. سعاد حمدية، استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد الخدمة الصحية، دراسة مقدمة لاستكمال لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، 2010-2011
3. مليكة محمدي، دور تطبيق نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، نوقشت علنا بتاريخ 2015/06/01

المجلات:

1. حاتم كريم كاضم، مجلة العزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد التاسع العدد الثاني والثلاثون 2015
2. مجلة جامعة بابل/ العلوم الإنسانية/ المجلد 22/ العدد 4، 2004 ومتاح على الخط www.eurlwww. أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية

المواقع الإلكترونية:

1. طرق محاسبة تكاليف، الفصل الثاني، www.univ.bouira.dz
2. نظام الأنشطة على ABC جامعة البليدة univ-blida2.dz/eco/wp-content/uploads/sites/3/2017
3. مشاش نادية، مرجع سبق ذكره متاح على www.univ-blida2.dz
4. إلهام محيريق، متطلبا تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ، دراسة حالة ولاية الوادي، www.univ-eloued.dz 2014-2013
5. نظام تكاليف المراحل الإنتاجية <http://www.bayt.com>

الملاحق

