



الجمهورية العربية السورية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المعهد العالي لإدارة الأعمال (HIBA)

دور تطبيق نظام ABC في تدعيم المزايا التنافسية (دراسة حالة على معمل طيبة للصناعات الغذائية)

مشروع أعد لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال MBA

The role of applying the ABC system in strengthening competitive advantages

(Case study on a Tayba factory for food industries)

إعداد الطالب : محمد عمر حجازي الحلبي

(الدفعة التاسعة)

إشراف الدكتور : ياسر كفا

الملخص

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على نظام التكاليف الحديث التكلفة على أساس الأنشطة ABC والذي يهدف إلى إعادة هيكلة تكاليف المنشأة بما يتناسب مع أنشطتها وحذف الأنشطة التي لاتضيف قيمة ودمج الأنشطة التي يمكن اختزالها للوصول إلى تكلفة منخفضة للمنتجات مع إمكانية دمجها مع الجودة العالية.

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك بالإعتماد على بيانات معمل طيبة للمنتجات الغذائية التي تم الحصول عليها وعلى دورة حياة المنتجات فيها للقيام بإمكانية الاختزال منها والعمل على تحسينها وفق الطرق المتاحة.

تم العمل على فصل أنشطة المعمل ومن ثم تحديد حصتها من التكاليف المباشرة وغير المباشرة وبالتالي إمكانية الوصول إلى التكلفة الدقيقة للمنتجات حيث تم اعتماد ثلاثة أنواع من المنتجات التي تصدر عن المعمل وهي (الحليب - العصير - اللبن)

أظهرت الرسالة إمكانية اختزال أنشطة وتكاليف لاتضيف قيمة وإمكانية الوصول لتكلفة منتج منخفضة إلى حد مقبول مقارنة بنظام التكاليف المتبع في المعمل مع إمكانية تحصيل جودة عالية وذلك باختزال الأنشطة التي تعتمد على إعادة تصنيع للمنتج الرديء أو المشوه.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات الهامة منها: إن نظام ABC من النظم التي تساعد الإدارة على إعداد تقارير إدارية وتكاليفية جيدة لذلك تطبيقه أصبح من الواجبات والتوصيات المهمة. كما تعدّ البيئة الصناعية السورية بيئة متقبلة للتغيير نحو نظم إدارية وتكاليفية حديثة ، لذا يجب الانتقال بأنظمة المعامل في الجمهورية العربية السورية نحو أنظمة حديثة تُكسب المعامل فيما بينها بيئة تنافسية قوية ، وتمنحها مزايا تنافسية وحصّة سوقية كبيرة.

الكلمات المفتاحية:

نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أسلوب التحسين المستمر

تخفيض التكاليف

Abstract

This study aims to identify the modern costing system based on activities ABC, which aims to restructure the costs of the establishment in proportion to its activities, deleting activities that do not add value, and merging activities that can be reduced to reach a low cost of products with the possibility of merging them with high quality. The researcher relied on the analytical descriptive approach, by relying on the data of the **TAYBA FACTORY** for the food products that were obtained and the life cycle of the products in them, in order to do the possibility of reducing them and working on improving them according to the available methods. Work was done to separate the activities of the factory and then determine its share of the direct and indirect costs, and thus the possibility of accessing the exact cost of the products, as three types of products issued by the factory were approved, which are (milk – juice – yogurt).

The thesis showed the possibility of reducing activities and costs that do not add value and the possibility of reaching a low product cost to an acceptable extent compared to the costing system used in the factory with the possibility of obtaining high quality by reducing the activities that depend on the re-manufacturing of the poor or deformed product.

The study recommended many important recommendations, including:

The ABC system is one of the systems that helps the administration to prepare good administrative and cost reports, so its application has become one of the important duties and recommendations.

The Syrian industrial environment is also an environment that is receptive to change towards modern administrative and costing systems, so the factory systems in the Syrian Arab Republic must be moved towards modern systems that give factories a strong competitive environment, and give them competitive advantages and a large market share.

Key words:

Activity based costing system

Continuous improvement method

Reduse costs

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي

أَنْعَمْتَ عَلَيَّ

صدق الله العظيم

سورة الاحقاف، الآية 15

الإهداء

إلى من أحمل اسمه بكل فخر ، والذي سأظل اتبعه كالظل الذي يتبع النور

والدري

إلى من أزهرتني بدعائها ، ربيع عمري ، ونور عيني ، ومهجة الروح

والدتي

إلى صديقة دربي ، مؤنستي وكنفي الثابت في الحياة

زوجتي

إلى القلوب الصغيرة الغضة التي أكبر معها ، وأعيش بمحبتها المجنونة

إخوتي

إلى السند والعضد والساعد ، اصدقاء المواقف والسنين

أصدقائي

إلى أستاذي ومعلمي الذي بصبره وحكمته وضعني في طريق العلم الصحيح

مشرفي

وبياسر كفا

كما أتوجه بالشكر والامتنان الى لجنة التحكيم الموقرة، الذين تفضلوا بقراءة هذه الدراسة وتوجيهها.

المحتويات

1	مقدمة الدراسة.....
1	المقدمة.....
2	مشكلة الدراسة.....
3	أنموذج الدراسة.....
4	أهمية الدراسة.....
4	أهداف الدراسة.....
5	منهج الدراسة.....
5	محددات وصعوبات إنجاز الدراسة.....
6	الفصل الأول: نظام التكاليف ABC والمزايا التنافسية.....
7	مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.....
8	الأسباب التي أدت إلى التحول نحو نظام التكاليف على أساس الأنشطة.....
10	مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC والأنظمة التكاليفية التقليدية.....
11	الإطار النظري والإجراءات العملية لتطبيق نظام ABC.....
12	المقومات الأساسية لنظام ABC.....
12	الأنشطة.....
13	محركات التكلفة.....
14	أوعية التكاليف أو مجمع الأنشطة.....
14	أهداف التكلفة.....
15	الإجراءات العملية لتطبيق نظام ABC.....
15	تحديد الأنشطة الرئيسية.....
15	تحليل قيمة العمليات (الأنشطة).....

- 17تحديد مراكز النشاط
- 18.....اختيار محركات التكلفة (أسس التخصيص)
- 20تخصيص التكاليف على مراكز الأنشطة
- 20حساب التكاليف غير المباشرة المخصصة للمنتجات
- 22علاقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة بمدخل التحسين المستمر
- 22أسلوب التحسين المستمر KAIZEN
- 24.....هدف وآلية عمل التحسين المستمر
- 24.....علاقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC مع أسلوب التحسين المستمر KAIZEN
- 26المزايا التنافسية
- 32لمحة تعريفية عن معمل طيبة للصناعات الغذائية
- 33نظام التكاليف المطبق حالياً في معمل طيبة للصناعات الغذائية
- 34.....تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على معمل طيبة للصناعات الغذائية
- 42التساؤل الأول : إن تطبيق نظام ABC يؤدي إلى تحسين جودة المنتجات ...
- 44.....التساؤل الثاني: إن تطبيق نظام ABC يؤدي إلى تخفيض التكاليف في نطاق الأنشطة وأغراض التكلفة .
- 46النتائج والتوصيات
- 48مراجع الدراسة باللغة العربية
- 50مراجع الدراسة باللغة الأجنبية

فهرس الأشكال

- الشكل رقم (1) تكاليف معمل طيبة عن 200 صندوق..... 34
- الشكل رقم (2) التكاليف مع محركات التكلفة المناسبة..... 36
- الشكل رقم (3) توزيع الموارد على الأنشطة المساندة..... 36
- الشكل رقم (4) توزيع الأنشطة الثانوية على الأنشطة الرئيسية.... 39
- الشكل رقم (5) حساب تكلفة الأنشطة الرئيسية..... 39
- الشكل رقم (6) توزيع تكلفة الأنشطة على المنتجات..... 41
- الشكل رقم (7) نسب فرق تطبيق أنظمة التكاليف بين التقليدي و ال ABC..... 41
-

مقدمة الدراسة

Project

نستعرض هنا، الخطوط العريضة لتنفيذ الدراسة، وتعريف مشكلة البحث، أهمية الدراسة وأهدافها، دراسة مرجعية مختصرة، قيود ومحددات إنجاز الدراسة وغيرها.

المقدمة

تتميز بيئة الأعمال الحديثة بأنها بيئة تنافسية حادة نتيجة انفتاح الأسواق ، وتحرير التجارة العالمية، وتقليص الحماية الجمركية ، وبيئة تصنيعية مرنة نتيجة استخدام تقنيات صناعية وتكنولوجية مؤتمتة ، ونظم إنتاجية متكاملة باستخدام الحاسوب تستطيع الاستجابة لمتطلبات السوق المتنوعة والمتغيرة والمتجددة.

وفي هذه البيئة ظهرت فلسفات ومداخل ونظم إنتاجية وإدارية ومحاسبية حديثة تنتج البيانات والمعلومات المالية والكمية الملائمة لرفع كفاءة الإدارة في القيام بوظائفها لتدعيم قدرة المنشأة التنافسية والمتمثلة في تحسين الجودة وتخفيض التكاليف.

ومن النظم الحديثة التي تدعم إستراتيجية الجودة والتكلفة معاً ونقوم بقياس وتحليل تكاليف المنشآت بدقة وبلوغ الأهداف وتدعيم إستراتيجية القدرة التنافسية، كونه يستوعب كل عناصر التكاليف ويستمد متغيراته وخصائصه من بيئة الأعمال الحديثة، هو نظام ABC الذي يعمل على إعادة هندسة الجهود والموارد والوظائف من خلال تحليل الأنشطة وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتحقيق رقابة ومتابعة على تخصيص الموارد والرقابة على الأداء ومحركات التكلفة بما يمكن من رفع كفاءة الأداء وجودة المخرجات. وبالرغم من الأهمية البالغة لتطبيق نظام ال ABC من خلال الفوائد التي يقدمها، فإن منشآت الأعمال السورية ما زالت تتبع سياسات محاسبية وإدارية تقليدية وفق رؤية وسمات بيئة الأعمال التقليدية على الرغم من الانتقال إلى بيئة الأعمال التنافسية ، مما يؤدي إلى تعذر قياس تكاليف المنشآت بدقة من جهة وارتفاع تكاليف المنتجات في هذه المنشآت من جهة أخرى، وعدم الرقابة الشاملة على الأداء وهذا يضعف من مقدرتها التنافسية ومساهمتها الفعالة في عملية التنمية الاقتصادية. ومن هنا تتبع أهمية تناول موضوع تطبيق نظام تكاليفي

ملائم في بيئة الأعمال التنافسية لتدعيم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال السورية. والذي يتمثل بنظام ABC كونه من الأنظمة الرائدة في محاسبة التكاليف.

مشكلة الدراسة

ويعدُّ نظام التكاليف بحسب الأنشطة (ABC) هو النظام التكاليفي الملائم الذي يدعم إستراتيجية الجودة الشاملة من خلال استيعاب جميع أنشطة المنشأة وقياس وتحليل هذه التكاليف بما يحقق معايير - الأجرود والأرخص والأسرع - ويوفر قاعدة بيانات كبيرة تسهم في رفع كفاءة الإدارة من منظور إستراتيجي.

وباعتبار أن كثيراً من منشآت الأعمال السورية ما زالت تمارس سياسات محاسبية لا تحقق رقابة شاملة على الأداء ، لذلك فإن المشكلة تكمن في أهمية قياس تكاليف المنشأة وفق نظام تكاليفي حديث.

ويمكن التعبير عن المشكلة من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

هل تطبيق نموذج تكاليفي حديث مثل ABC على شركة طيبة للصناعات الغذائية سيلعب دور في تدعيم المزايا التنافسية ؟

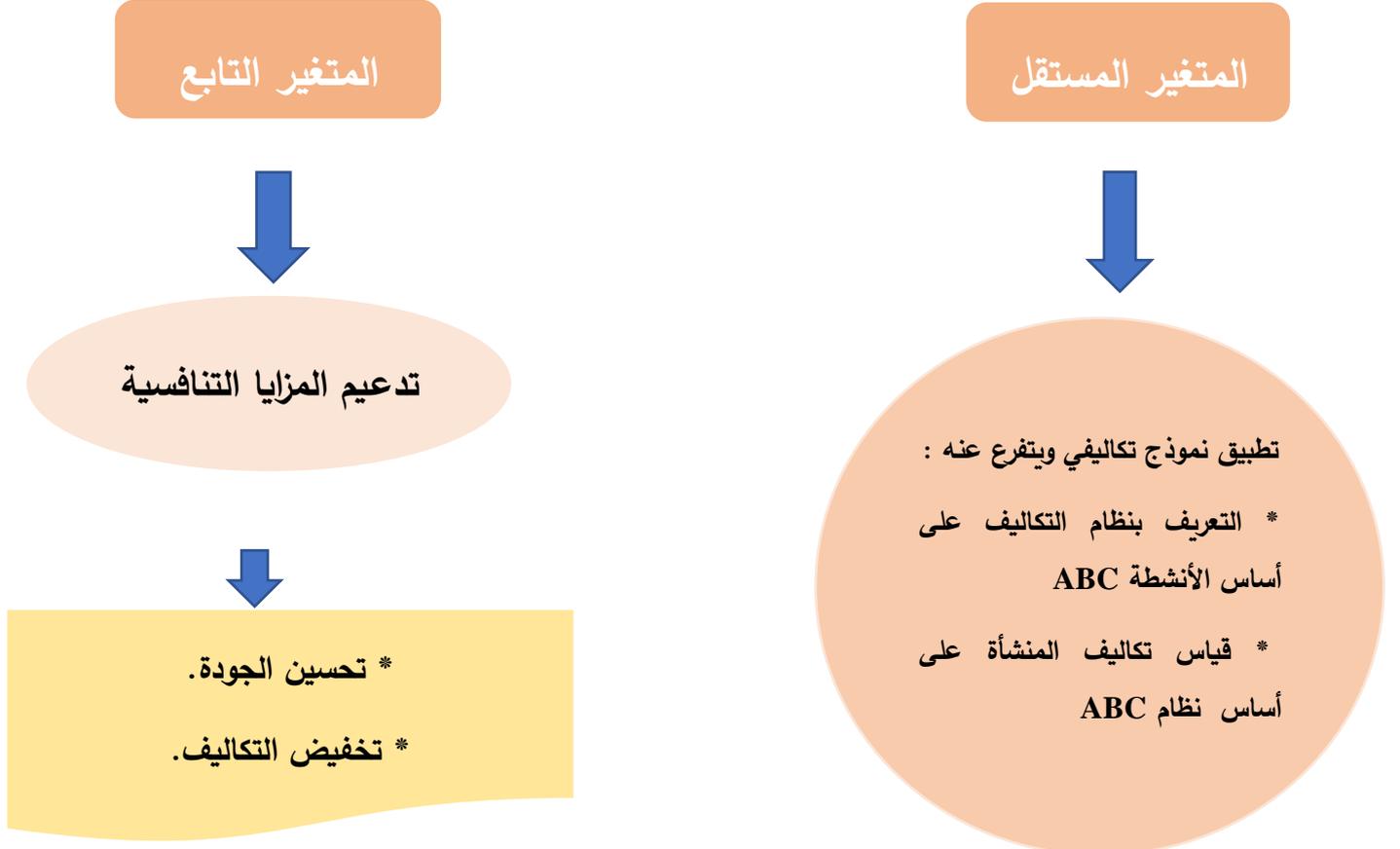
ويتفرع عن التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية :

1- هل لتطبيق نظام ABC دور يسهم في تحسين جودة المنتجات؟

2- هل لتطبيق نظام ABC دور يسهم في تخفيض التكاليف ؟

أنموذج الدراسة

يتوضح أنموذج الدراسة من خلال عرض المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة للدراسة لمعرفة مدى الارتباط والتأثير فيما بينهم .



أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة في أنها تفتح سبل إمكانية مواكبة التطورات التي تكونت في السنوات الأخيرة حول نظم التكاليف ، والوصول بالمنتجات السورية إلى درجة تستطيع بها منافسة المنتجات الأخرى ، و خلق صناعة سورية ذات منتج يتمتع بجودة عالية وتكلفة ملائمة يمكنها من المنافسة والوصول إلى الأسواق الخارجية.

وتأتي **الأهمية العلمية** لها في كونها تقوم ببيان كيفية تطبيق نظام تكاليفي حديث ، وقياس وتحليل تكاليف المنشأة وفق هذا النظام ، وأن محاولة تطبيق نظم تكاليف حديثة والنظر في تأثيرها على نتائج المنشآت تخلق تنافساً جديداً في الأنماط التكاليفية الحديثة وتقدم قيمة مضافة.

أما **الأهمية التطبيقية** فتأتي من خلال ربط الجوانب النظرية السابقة بالجوانب التطبيقية ، ومن ثم إيجاد نموذج تكاليفي ملائم ومطور يتكامل مع النظم والمداخل والفلسفات الإدارية والتكاليفية الحديثة ، ويدعم إستراتيجية القدرة التنافسية من خلال تحسين الجودة وتخفيض التكاليف والتوقيت المحدد ، بما يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية للمنشآت ومعدل العائد على رأس المال المستثمر .

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- التحقق من أن تطبيق نظام ABC يؤدي إلى تحسين جودة المنتجات.
- 2- التأكد من أن تطبيق نظام ABC يؤدي إلى تخفيض التكاليف في نطاق الأنشطة وأغراض التكلفة.
- 3- تأصيل الدراسات النظرية حول النظام التكاليفي الحديث (التكاليف على أساس الأنشطة) ABC وربطها بدراسة تطبيقية تمكن من إثبات صحة التساؤلات وتقديم التوصيات اللازمة.

منهج الدراسة

اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي ، وقد تجلّى ذلك من خلال الاطلاع على عدد من الكتب والأبحاث العلمية والدراسات السابقة ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة في موضوع البحث ودراساتها. وأيضاً من خلال دراسة تطبيقية قامت على توصيف إمكانية تطبيق نظام ال ABC من خلال وأيضاً تحليل المنشأة على طول سلسلة القيمة إلى أنشطة، واستبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة كما وبينت كيفية قياس ورقابة وتقييم أداء تكاليف المنشأة ككل وفق ربط هذه الأنشطة مع التكاليف من جهة ومع المنتجات ونتائج المنشأة من جهة أخرى ، في ظل إستراتيجية التحسين المستمر التي تعد من أساسيات تطبيق نظام ABC، وبرهنت على صحة تساؤلات الدراسة في إمكانية تخفيض التكاليف وتحسين الجودة وتحقيق التوقيت المناسب ، بما يؤدي إلى تدعيم المزايا التنافسية .

محددات وصعوبات إنجاز الدراسة

- أ- صعوبة الحصول على بعض البيانات من المنشأة
- ب- الوقت الطويل في إعادة هيكلة التكاليف والأنشطة وفق نظام ABC

الفصل الأول: نظام التكاليف ABC والمزايا التنافسية

Chapter (1):

تمهيد :

مع ظهور تغيرات جذرية في بيئة الأعمال الصناعية والإدارية واعتماد الأتمتة في الصناعة ، ومع التأكيد أن وظيفة محاسب التكاليف ليست قاصرة على إمداد الإدارة بالمعلومات الموجودة في السجلات المحاسبية فقط ، إنما تشمل توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار حتى لو كانت هذه المعلومات خارجة عن نطاق السجلات المحاسبية التي تسهم في تنفيذ إستراتيجيات المنشأة وترشيد القرارات الإدارية مثل قرار التصنيع الداخلي أو الشراء من مورد ، كان لا بد لكل هذه المعطيات أن تنعكس انعكاساً جوهرياً على محاسبة التكاليف ولا سيما على هيكل التكلفة ، إذ ارتفعت التكاليف غير المباشرة ، وانخفضت التكاليف المباشرة ، فعادت محاسبة التكاليف لتؤكد أنها متكيفة ومستجيبة لمتطلبات البيئة والمجتمع ، وذلك من خلال أحد أنظمة محاسبة التكاليف ، وهو نظام ABC ومنطلقاته الفكرية التي تمحورت باتجاه الديناميكية لا الثبات ، لتتناغم مع تغيرات عصر التكنولوجيا.¹ يحدد نظام ال ABC النشاط ويحلله ، ويحسب تكلفته ويقدم المعلومات للإدارة بناء على دراسة دقيقة ، كما يعمل على تقديم البدائل والاقتراحات المتاحة لصانع القرار ، حتى يتخذ ما هو مناسب على أساس واقع النشاط ، وذلك لأن نظام ABC يتمتع بخصائص ومزايا تجعله يستجيب لمتطلبات احتياجات إدارة المنشآت من المعلومات عن استهلاك الموارد الاقتصادية ، وتعرّف احتياجات العملاء وغير ذلك من المعلومات ، التي تسهم في رفع كفاءة الأداء والاستغلال الأمثل للموارد والتمكن من المنافسة بنجاح وزيادة الأرباح.²

¹ سعد ، سلمى . وآخرون . قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة نظام ABC حالة دراسية ، بحث نشر في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 47 ، العراق ، 2016 ، ص 149 - 170

² فخر ، نواف. زكي ، حسن. كتاب محاسبة التكاليف ، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد 2005 ، ص 466

أولاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أصبح من الضرورة أن تسعى المنشآت إلى تلبية رغبات العملاء من حيث التنوع والجودة العالية والأسعار الملائمة، وهذا لا يأتي إلا من خلال نظم ملائمة تستوعب متغيرات البيئة الحديثة وبما أننا قمنا باختيار نظام التكاليف على أساس الأنشطة سنتحدث عنه في السطور التالية بالتفصيل.

مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

تقوم فكرة هذا النظام على تخصيص التكاليف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة على المنتجات على الأنشطة المتسببة فيها ، ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتجات حسب استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط.³

وقد قدمت تعاريف عديدة لل ABC تراوحت بين اعتباره : نظاماً ، أوتقنية ، أو أداة تحليلية ، أو أسلوب ، إلا أن معظم التعاريف المقدمة تركزت على أساس أن الفهم الحقيقي لنشوء التكاليف يسمح بإدارتها بشكل فاعل.

عرف كل من (Cooper & Kaplan) نظام ABC :

"بأنه مدخل يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المنظمة ، وبناءً عليه تُجمع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة ؛ إذ تُخصَّصُ للأنشطة ، ثم تخصَّصُ تكاليف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات ، وذلك بحسب الاستفادة منها".⁴

كما عرف Turney نظام ABC : "بأنه وسيلة لقياس التكلفة وأداء الأنشطة وأغراض التكلفة ، إذ يعين تكلفة الأنشطة على أساس استخدامها للموارد وتعيين أغراض التكلفة على أساس استخدامها

³ البعاج ، قاسم . الكرعوي ، نجم .التكامل بين نظام (ABC , JIT) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية ، مجلة كلية بغداد

لِلعلوم الاقتصادية ، جامعة القادسية ، العدد 39 ، العراق ، 2014 ، ص 365 – 393

⁴ محمد ، هدى .استخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في ظل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وأثره على التكاليف في

بعض المنشآت الصناعية في السودان ، أطروحة دكتوراه ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان ، 2018 ، ص 129

للأنشطة ، ووفقاً لهذا التعريف فإن ال ABC أكثر من مجرد نظام لقياس تكلفة المنتج ، فهو يوفر وسيلة لقياس أداء النشاط من أجل تحديد مدى نجاح العمل في ذلك النشاط".⁵

عرف الاتحاد الدولي لشركات التصنيع المتقدم (CAM-I) Consortium For The Advanced Manufacturing International ال ABC : "أنه تقنية تعمل على تتبع الأنشطة لتكاليف الإنتاج في الوحدة الاقتصادية ، وتوزيع تكلفة الموارد على الأنشطة ، وتوزيع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة".⁶

الأسباب التي أدت إلى التحول نحو نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

نلخص فيما يأتي أهم الأسباب التي اقتضت التحول من نظام التكاليف التقليدي إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة :

1- أوجه القصور في نظم التكلفة التقليدية ، التي تمثلت في خضوع تلك الأنظمة خلال القرن العشرين إلى تعليمات الهيئات المحاسبية والمالية والضريبية ولوائحها ونشراتها ، انطلاقاً من أن قوائم وتقارير التكاليف يجب أن تتوجه إلى دعم نظام المحاسبة المالية ، لذلك فإن الأنظمة التقليدية لا تخدم عملية القياس والرقابة على التكلفة بشكل دقيق ، وذلك بسبب الاهتمام بالنتائج المالية الإجمالية دون الاهتمام بالأنشطة الفعلية التي كانت السبب بهذه النتائج .

2- مكن توفر أساليب القياس والتحليل الحديثة من تطبيق مبدأ التخصيص بقدر الاستفادة الحقيقية ، وبالرغم من أن هذا المبدأ كان معروفاً ولكن الطرق التقليدية لم تطبقه بشكل سليم ، لأنها اعتمدت على أساس واحد للتحميل لأسباب فنية واقتصادية وهذا يتناقض مع الأسس النظرية التي قامت عليها ، إذ ترغب الإدارة في تحديد العلاقة بين الأسباب

⁵ Aldukhil, Yousef. Developing and Testing a Model of Successful Adoption of Activity-Based Costing , Faculty of Business and Law, Victoria University , Canada ,2012, p 12

⁶ سعد ، سلمى . وآخرون . (مرجع سبق ذكره) ص 154

- (الأنشطة) وبين النتائج (التكلفة) بشكل مفصل ودقيق ، وذلك بغرض تحقيق إدارة أفضل للأنشطة من أجل اتخاذ قرارات إدارية أفضل.⁷
- 3- ازدياد تعقيد الأعمال والتباين الكبير في أنواع المنتجات والخدمات ، وكذلك تنوع الزبائن من شأنه أن يؤدي إلى تباين كبير في استهلاك موارد المنظمة ، مما يتطلب تتبعاً دقيقاً لاستهلاك الأنشطة المختلفة لتلك الموارد.
- 4- إن بيئة التصنيع الحديثة تتطلب قياس ثلاثية (التكاليف ، والأداء ، والجودة) بالاعتماد على أساليب فنية معاصرة ومشتقة من طبيعة هذه البيئة المتمسمة باعتمادها على الأوتوماتيكية اعتماداً كبيراً ، ومن ثمَّ ضرورة القياس الدقيق لمفردات هذه الثلاثية.⁸
- 5- ازدياد حدة المنافسة على المستوى العالمي الذي تولد عنه تقلص أو انخفاض الهوامش التجارية للمنشآت .
- 6- كبر حجم المنشآت وعولمة الأسواق أدى إلى تغيير الهيكل التنظيمي للمنشآت ، وعليه التنظيم التقليدي لم يعد ينكيف وهذه البيئة ، مما أدى إلى ظهور هياكل على أساس الأنشطة والعمليات.⁹
- 7- طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة التي زاد حجمها بسبب الاستخدام الواسع لتكنولوجيا المعلومات ، تُشوِّه القياس المحاسبي بسبب اعتمادها على أساس تحميل واحد لجميع التكاليف ، وهذا يؤدي إلى سياسة تسعير خاطئة من قبل المنشآت في حال تعدد المنتجات.¹⁰

⁷ فخر ، نواف. زكي ، حسن . (مرجع سبق ذكره) ص 466

⁸ راضي ، ميثم . اسماعيل ، مجبل . تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية دراسة تطبيقية في معمل مثلجات ، ورقة بحثية ، مجلة نجف ، العراق ، 2011 ، ص 7

⁹ سالم ، يسمينة . بلمهدي ، رندة . هرياجي ، حمزة . مساهمة نظام ABC في تخفيض التكاليف دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان ، بحث نشر في GLOBAL JOURNAL OF ECONOMICS AND BUSINESS ، VOL 5 ، NO 3 ، 2018 ، P 447 (- 465)

¹⁰ Reyhanoglu ، Metin . ACTIVITY-BASED COSTING SYSTEM ADVANTAGES AND DISADVANTAGES, Article in SSRN Electronic Journal, Ankara University,2004 ، p 3

مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC والأنظمة التكاليفية

التقليدية

لا بد لنا أن نذكر بعض النقاط المهمة التي ميزت هذا النظام من الأنظمة التقليدية ، ومدى الاختلاف الشاسع الذي جعل من هذا النظام نقطة مفصلية في محاسبة التكاليف أدت إلى تغيرات فكرية وتطبيقية لدى المنشآت وهي :

❖ **النظام التقليدي** : يقدم معلومات تكاليفية كاملة عن وظيفة كاملة ، وتكون تجميعية لمختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ، ويصعب تحليلها.

نظام ABC : يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم .

❖ **النظام التقليدي** : يركز على الأنشطة باعتبارها هدف التكلفة الأساسي .

نظام ABC : يركز على المنتجات باعتبارها هدف التكلفة الأساسي .¹¹

❖ **النظام التقليدي** : يرى أن المنتجات تستهلك الموارد الاقتصادية .

نظام ABC : يرى أن المنتجات تستهلك أنشطة وإن هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد.

❖ **النظام التقليدي** : يستخدم محركات تكلفة محدودة ، وعادة ما يكون محرك تكلفة واحد ، وذلك لافتقاره للعلاقة السببية بين التكلفة والنشاط ، وبين النشاط والمنتج .

نظام ABC : يستخدم عدة محركات تكلفة ، وذلك حسب عدد الأنشطة ، إذ هناك علاقة سببية بين النشاط ومحرك التكلفة المختار.¹²

❖ **النظام التقليدي** : يعتمد على المعلومات المعيارية التي تبقى ثابتة كموازنات تخطيطية أو معيارية.

¹¹ هديب ، عمر . نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي (التطبيق ونموذج مقترح للقياس) ، أطروحة دكتوراه ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، المملكة الأردنية الهاشمية ، 2009 ، ص53

¹² إبراهيم ، رائد . (مرجع سبق ذكره) ص 27

- ❖ **نظام ABC** : يسجل المعلومات المتوقعة حول الأنشطة ومحركات التكلفة ، ويحدّث هذه المعلومات تحديثاً مستمراً وفقاً للمعطيات الفعلية ، وهذا ما يعكس دعمه لعملية التحسين المستمر.¹³ يستخدم الموازنات على أساس الأنشطة ABB .
- ❖ **النظام التقليدي** : يحمّل التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة التي قد يكون بعضها يضيف قيمة ، وبعضها الآخر لا يضيف قيمة للمنتج ، فهي تمثل أعباء أو خسائر من الممكن تجنبها عن طريق استبعادها أو حذفها.
- نظام ABC** : يتضمن مجتمعات التكلفة ، وتعرف على أنها أنشطة بدلاً من كونها مراكز تكلفة ، وتتضمن الأنشطة التي تضيف قيمة فقط .
- ❖ **النظام التقليدي** : يحدد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج .
- نظام ABC** : يحدد تكاليف المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة التي قامت ببناؤه .¹⁴
- ❖ **النظام التقليدي** : لا يظهر نتائج لها علاقة بالعملاء ولا بالتكاليف المنفقة لأجلهم .
- نظام ABC** : يساعد في تحديد التكاليف المرتبطة بعملاء محددين أو شرائح العملاء التي تبين أنها غير مربحة ، لذلك ال ABC يشكل عملية قياس متعددة الوظائف ، مما يسهل عملية صنع القرار .¹⁵

الإطار النظري والإجراءات العملية لتطبيق نظام ABC

لكي تتمكن المنشآت من تطبيق أي نظام تكاليفي يجب عليها فهم هذا النظام بأدق تفاصيله ، وذلك ليُصار إلى تطبيقه بالشكل الأمثل ، وبعد استعراض مفهوم نظام ال ABC والحاجة إلى تطبيقه في المنشآت لا بد لنا من التعريف بالإطار النظري لهذا النظام ، إذ يمكننا ذلك من الفهم الدقيق له ولأهم المفاهيم التي يركز عليها ، إذ إنّ نظام ال ABC يتبنى مجموعة من المقدمات النظرية.

¹³ Aldukhil , Yousef . op.cit , P 20

¹⁴ محمد ، هدى . (مرجع سبق ذكره) ص 155

¹⁵ Yan Chow , Julie . OP CIT , p 25

وقد حددها Huang بما يأتي:¹⁶

- الأنشطة تستهلك الموارد.
- الخدمات والعملاء (الزبائن) يستهلكون الأنشطة.
- النظام يعمل على أساس الاستهلاك بدلاً من الإنفاق.
- لكل مورد من الموارد المستهلكة سبب مختلف عن الآخر.
- الأنشطة المستخدمة في أداء الخدمات متعددة ، ويمكن تجميعها.
- هناك تجانس بين مجموعات التكلفة.
- التكاليف في تلك المجموعات في حالة تغير دائمة.

المقومات الأساسية لنظام ABC

هناك عدد من المقومات الأساسية لنظام ABC ، التي يركز عليها التطبيق العملي وهي :

أولاً: الأنشطة :

ويعرف النشاط : بأنه عبارة عن عملية أو وظيفة أو مهمة مميزة أو مجموعة من العمليات والإجراءات تعالج المدخلات (موارد - بيانات) ، وتنتج المخرجات (منتجات - معلومات) يمكن أن تستخدمها أنشطة أخرى أو يستفيد منها أطراف خارجية . وبمعنى آخر يقوم النشاط بتحويل المدخلات إلى مخرجات بواسطة آليات تنفيذية في إطار مجموعة محددة من الضوابط والمقاييس.¹⁷

ويمكن تقسيم الأنشطة بحسب مستوياتها ، التي يجب أن تؤدي لإنتاج منتج معين إلى :

أنشطة على مستوى وحدة الإنتاج .

أنشطة على مستوى الطلبية أو الدفعة الإنتاجية .

أنشطة على مستوى الإنتاج .

¹⁶ البشتاوي ، سليمان . الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة *ABC & ABM* نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) ، المجلد 28 ، الأردن ، 2014 ، ص 1867 - 1898

¹⁷ فخر ، نواف. زكي ، حسن. (مرجع سبق ذكره) ص 480

أنشطة على مستوى المصنع .

■ أما تصنيف الأنشطة طبقاً لمسبب التكلفة : فهو تصنيف الأنشطة التي تملك نفس مسبب التكلفة بحيث تُجمع داخل مجموعة واحدة (مثل إعادة تصنيف الأنشطة على أساس نسب أو معدلات الاستهلاك)¹⁸.

■ تصنيف الأنشطة وفقاً لمعيار القيمة المضافة حيث تقسم إلى :

أنشطة تضيف قيمة : وهي الأنشطة التي يعدّ وجودها أساساً لإتمام عمليات الإنتاج والبيع

وأنشطة لا تضيف قيمة : وهي الأنشطة التي لا يؤدي تنفيذها إلى إضافة قيمة للمنتج ، بمعنى أن التخلص من هذه الأنشطة لا يؤدي إلى التأثير في قيمة المنتجات المقدمة للعملاء.¹⁹

ثانياً : محركات التكلفة : cost drivers

تشكل محركات التكلفة أحد المقومات المهمة لنظام ABC ، وهي تعني القوة التي تحرك استهلاك الموارد بواسطة النشاط ارتفاعاً وانخفاضاً ، وقد يحيط بها بعض الغموض للخط السائد لدى الكثير من المختصين بينها وبين مسببات التكلفة . وينشأ الخلط من أن بعضهم يترجم مصطلح **COST DRIVER** إلى مسبب التكلفة ، وهذه الترجمة خاطئة شكلاً ومضموناً ؛ لأن ما يسبب استهلاك الموارد وتحولها إلى تكلفة في هذا النموذج هو "النشاط" ، لذلك تم اتخاذه باعتباره الوحدة الأساسية لتحقيق فعالية تنفيذ علاقات ربط الأثر بالسبب داخل عملية القياس.²⁰ إذ عند اختيار محركات التكاليف يتم الموازنة بين مدى دقة القياس المطلوبة لهذا المحرك ومقدار تكلفته حيث تتناسب طردياً ، فكلما كانت درجة القياس المطلوبة عالية رافقها زيادة في التكاليف.²¹

¹⁸ محمد ، هدى . (مرجع سبق ذكره) ص 130

¹⁹ سالم ، يسمينة . وآخرون . (مرجع سبق ذكره) ص 450

²⁰ سيد أحمد عاشور ، عصافت . كتاب الاتجاهات المعاصرة في قياس التكلفة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مصر ، 2012 ، ص 174 ،

²¹ هديب ، عمر . (مرجع سبق ذكره) ص 64

ثالثاً : أوعية التكاليف أو مجمع الأنشطة : Cost pools

وهو أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف ، وقد يشتمل وعاء التكلفة على نشاط واحد من الأنشطة أو على مجموعة متجانسة من الأنشطة . ومعنى ذلك أن وعاء التكلفة يتم فيه تجميع التكاليف الإضافية الخاصة بمجموعة من الأنشطة المتجانسة ، باعتبار أن كل مجموعة من الأنشطة المتجانسة تخلق مركز تكلفة متجانساً ، مما يسهل عملية تخصيص التكاليف على أهداف التكلفة أو المخرجات.²²

هذا ويتسم نظام ABC بتعدد الأوعية التكاليفية وتعدد موجّهات التكلفة ، بحيث تتحقق علاقة السبب والنتيجة بصورة دقيقة ، ومن ثمّ تخصيص دقيق للتكاليف الصناعية غير المباشرة ، وهذا ما يميزه من الأنظمة التقليدية التي تتسم بعدد قليل من الأوعية وضعف بعلاقة السبب والنتيجة.²³

رابعاً : أهداف التكلفة : Cost objects

هي وحدات المنتجات النهائية التي تُجمَع وتُحمَل التكاليف عليها سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة) ، أم وحدة تنظيمية (قسم أو وظيفة) ، أي هو الشيء المراد قياس تكلفته سواء كان منتجاً أم عميلاً أم قناة توزيع. وتقسم أهداف التكلفة إلى نوعين:²⁴

✓ هدف التكلفة المتوسط : وهو نشاط يتم داخل المنشأة ، ويستنفذ جزءاً من موارد المنشأة بُغية تحقيق منفعة داخلية مثل نشاط إدارة شؤون العاملين.

✓ هدف التكلفة النهائي : وهو المنتج أو الخدمة التي يتم إنفاق التكاليف من أجلها ، وعند تحويل غرض التكلفة النهائي إلى خارج المنشأة تتحقق إيرادات يمكن مقابلتها بالتكاليف التي أنفقت عليها.

²² عبد الحميد ، ممدوح . كتاب دراسات في المحاسبة الإدارية والتكاليف ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مصر ، 2011 ، ص

146

²³ الرومي ، عبد العزيز . أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في الكويت ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، الكويت ، 2012 ، ص 38

²⁴ عبد الحميد ، ممدوح . (مرجع سبق ذكره) ص 147

الإجراءات العملية لتطبيق نظام ABC

✓ يعتمد تطبيق نظام ABC على كثيرٍ من الخطوات ، ويمكن تلخيصها بما يأتي:

أولاً : تحديد الأنشطة الرئيسية :

إن هذه المرحلة تعد البداية الفعلية لتطبيق نظام ABC ، إذ يتم دراسة المنشأة وتعرّف طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية فيها ، فالأنشطة هي مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يُنفَّذ داخل المنشأة ، وتُحدّد أنشطة المنشأة عن طريق إعداد قائمة بكلّ أنواع الأنشطة المختلفة ، ومن ثم يمكن تبويب الأنشطة في مجموعات متجانسة تشمل كل مجموعة على عدد من الأنشطة التي تمتلك نفس المسبب أو محرك التكلفة ، ويطلق على هذه المجموعة من الأنشطة وعاء تكلفة متجانس.²⁵

إذ إن عملية إنتاج منتج معين تتطلب أو تشمل عدداً كبيراً من الأنشطة ، علماً أن زيادة عدد الأنشطة هذه تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة الإنتاج ، وهذا ما ينعكس سلباً على تكلفة وضع النظام وتنفيذه ، لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط ، ويتم ذلك عن طريق دراسة أنشطة المنشأة بشكل موسّع وجيد.²⁶

ثانياً: تحليل قيمة العمليات (الأنشطة) :

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتيح إمكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو تقديم خدمة ، إلا أنه لا يقطع بأن جميع هذه الأنشطة المؤدّة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة ، إذ يراعى عند تحديد الأنشطة أن تكون في شكل مجموعة مترابطة من الأنشطة التي يضيف كل منها قيمة أو منفعة في تكامل وتناسق خلال دورة حياة المنتج ، سواء كانت تلك

²⁵ عبد الحميد ، ممدوح (مرجع سبق ذكره) ص 153

²⁶ محمد ، هدى . (مرجع سبق ذكره) ص 160

الأنشطة تتم داخل المنظمة أم خارجها ، أم كانت قبل البدء في الإنتاج أو ما بعد البيع ، وفي ظل الأهداف الإستراتيجية للمنظمة.²⁷

وتختلف الأنشطة ذات القيمة المضافة باختلاف طبيعة الوحدات الاقتصادية ، إلا أنها تتسم عموماً بالخصائص الآتية:²⁸

- i. أنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون .
- ii. أنشطة تؤدي بأقصى درجة من الكفاءة .
- iii. أنشطة تؤدي إلى تحقيق الهدف الأساسي للمؤسسة .

ومن ثمَّ فالنشاط الذي يحقق قيمة مضافة هو ذلك النشاط الذي يرغب الزبون في أن يدفع قيمة مقابله، ويؤدي بدرجة عالية من الكفاءة ، ويكون ضرورياً لتحقيق أهداف المنظمة ، لذلك يجب على المنشأة تدعيمه وتطويره بشكل مستمر . أما النشاط الذي لا يحقق قيمة مضافة ، فهو ذلك النشاط الذي يمكن استبعاده دون فقد رضا المستهلك ودون أن يؤثر ذلك في تحقيق أهداف المنظمة. وفي هذا الصدد فإن تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة يتيح فرصة كبيرة لإدارة المنشأة لدراسة تكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل المناسب ، ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة التي لا تحقق قيمة مضافة ، وكذلك دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة . وبانتهاء عملية تحليل الأنشطة يتم ما يأتي:

- إعداد خريطة تدفق : وهي تبين بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدءاً من استلام المواد حتى فحص المنتج النهائي ، وإثبات الوقت اللازم لذلك.
- تحليل كل نشاط موثق وبيان فيما إذا كان يضيف قيمة أو لا يضيف قيمة بالرغم من استهلاكه الموارد.
- تحديد طرق لتخفيض أو إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة من أجل تحقيق وفورات في تكلفة الصنع.

²⁷ دودية ، منال . (مرجع سبق ذكره) ص79

²⁸ جاسم ، رعد . مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، الجامعة المستنصرية ، المجلات الأكاديمية العلمية العراقية ، مجلة كلية التربية ، العدد الرابع ، المجلد الأول ، 2011 ، ص 179-204

ويوضح الجدول الآتي مجموعة من أمثلة الأنشطة التي تقوم بها المنشآت ومحركات تكلفة تلك الأنشطة :

النشاط	محرك تكلفة النشاط
شراء مواد أولية	عدد مذكرات تسليم المواد الأولية
صيانة وإصلاح الآلات والمعدات	عدد مذكرات الصيانة الدورية المتوقعة
إدارة المخزون	كمية المبيعات المقدرة
الحراسة والخدمات	عدد ساعات العمل المباشر المقدر
إجراءات الاختبارات الخاصة بتقييم الجودة	عدد مرات فحص الجودة المقدرة

*الجدول من إعداد الباحث

ثالثاً : تحديد مراكز النشاط :

في هذه المرحلة تحدد الأنشطة اللازمة لتصنيع المنتج ، وبصورة واضحة وتفصيلية من خلال خرائط تدفق المعلومات . وهناك كم هائل من الأنشطة والعمليات المؤداة لهذا الغرض وفق ما تم تحديده في قائمة الأنشطة ، هذا ويتم تجميع الأنشطة واعتبارها مراكز نشاط **Centers Activity** من خلال تحليل العلاقة بين حدوث الأنشطة أو مسببات الأنشطة **Cost Drivers** وتحقق التكاليف ، مع الأخذ بعين الاعتبار عامل التكلفة والمنفعة .

وتتوقف إمكانية دمج الأنشطة على قدر الاختلاف بين منتجات المنشأة ، فكلما زاد الاختلاف بين المنتجات قلت إمكانية دمج الأنشطة ، وزادت الحاجة إلى عدد أكبر من مراكز الأنشطة التشغيلية، وذلك لضمان تحديد تكلفة المنتجات بدقة.²⁹

وللحصول على دقة عالية في تحديد التكلفة تقسم الأنشطة إلى أربعة مستويات من الأنشطة ، بما يسمى التسلسل الهرمي للتكاليف التي يعاد تقسيمها إلى مراكز أنشطة محددة وهي كما يأتي:³⁰

²⁹ هديب ، عمر . (مرجع سبق ذكره) ص 60

³⁰ سند ، ناصر . الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة بنها ،

- أنشطة على مستوى وحدة المنتج : يتم تأديتها عند إنتاج كل وحدة منتج ، وتختلف باختلاف أنواع وعدد الوحدات المنتجة ، ومن أمثلتها : الفحص والتفتيش لكل جزء من المنتج.
- أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية : تُؤدَّى لكل دفعة إنتاجية بغض النظر عن عدد الوحدات ، ومن أمثلتها : تهيئة وتجهيز الآلة.
- أنشطة على مستوى الخط الإنتاجي : وهي أنشطة لازمة لتدعيم المجموعات المختلفة من منتجات الشركة ، ومن أمثلتها : أنشطة الحفاظ على مواصفات المنتج أو تنفيذ التغييرات الهندسية.
- أنشطة على مستوى المصنع ككل : وهي أنشطة تتسبب في حدوث تكلفة تساعد على إنتاج منتجات معينة أو أداء خدمات معينة ، وذلك بشكل منفصل تماماً عن حجم الإنتاج أو المزيج البيعي ، ومثال عليها: أنشطة الشؤون المالية والإدارية . ولعمومية عناصر التكلفة لهذه الأنشطة ، لذلك يجب عدم تخصيصها على المنتجات ؛ لأن ذلك يتطلب مقاييس مبنية على الحجم (حكومية) ، وإنما يجب إقبالها في قائمة الدخل للشركة بعد الوصول إلى هامش ربح خطوط الإنتاج ، كما أنه في إطار محاسبة المسؤولية يجب أن تخضع لمسؤولية أعلى مستوى في الشركة.³¹

رابعاً : اختيار محركات التكلفة (أسس التخصيص) :

حتى يتم توزيع التكاليف على الأنشطة المختلفة لا بد من تحديد محرك التكلفة **Cost driver** ؛ إذ تسمى محركات التكلفة المستخدمة في هذه المرحلة بموجهات (مسببات) تكلفة النشاط **Activity cost drivers** ، ومحرك التكلفة يعدّ وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات ، ومن ثمّ فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط. ويتوقف نجاح نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مدى الدقة في تحديد موجهات (مسببات) التكلفة لكل نشاط ، وذلك لأن الصفة المميزة لهذا النظام التي تفضله على غيره من الأنظمة هي مستوى الدقة المتميز

جمهورية مصر العربية ، 2012 ، ص 25

³¹ فخر ، نواف. زكي ، حسن. (مرجع سبق ذكره) ص 486

الذي تتصف به معلومات ومخرجات هذا النظام، إذ إن اختيار محركات التكلفة أو تعددها يعتمد على أساس التكلفة والمنفعة المتوقعة من تعدد هذه المحركات.³²

ويمكن تقسيمها إلى نوعين :

- i. محركات الموارد : هي مقاييس لكمية الموارد التي يستهلكها كل نشاط من الأنشطة ، وتستخدم في تتبع تكلفة الموارد المستهلكة حسب الأنشطة التي استهلكتها.
- ii. محركات الأنشطة : هي مقاييس لتكرار وكثافة الطلب من جانب أغراض التكلفة على خدمات النشاط ، وتستخدم في تتبع تكلفة الأنشطة حسب المنتجات.

قدم كوبر تقسيماً آخر لمحركات التكلفة ؛ إذ قسّمها إلى النوعين الآتيين:³³

- i. محركات خاصة بالعمليات : تركز هذه النوعية من المحركات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى القدر نفسه من النشاط.
- ii. محركات خاصة بالفترة الزمنية : تهتم هذه المحركات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين ، تستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي ، ومن أمثلة محركات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية (ساعات الفحص ، ساعات تهيئة الآلة للتشغيل) .

وعند اختيار محرك النشاط فإنه لا بد من مراعاة أمور متعددة منها:³⁴

- ✓ سهولة الحصول على البيانات المتعلقة بهذه المحركات .
- ✓ قدرة محرك التكلفة على قياس استهلاك المنتج الفعلي للأنشطة ، وتمثل سهولة الحصول على البيانات جوهر عملية تحديد التكلفة على أساس النشاط ؛ لأن هناك صعوبة في الحصول على بيانات تفصيلية عن بعض محركات التكاليف.

³² أبو مغلي ، أشرف . أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، قسم المحاسبة ، المملكة الأردنية الهاشمية ، 2008 ص 31

³³ محمد ، هدى . (مرجع سبق ذكره) ص 163

³⁴ فخر ، نواف ، زكي ، حسن . (مرجع سبق ذكره) ص 491

خامساً : تخصيص التكاليف على مراكز الأنشطة :

في هذه الخطوة ، يتم تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة على أساس علاقة السبب والنتيجة بين مسبب التكلفة و تكاليف النشاط ، وبالطبع فإن مدى قوة علاقة السبب والنتيجة بين أساس التخصيص وبين تكاليف النشاط يختلف من مجمع تكلفة لآخر ، فعلاقة السبب والنتيجة بين ساعات العمل المباشر وبين تكاليف النشاط الإداري ليست بنفس درجة قوة العلاقة بين ساعات إعداد الآلات وتكاليف نشاط الإعداد.

فبعض التكاليف يمكن تحديدها بشكل مباشر لنشاط معين ، وفي المقابل هناك تكاليف أخرى تُخصَّص على مجتمعات تكلفة النشاط باستخدام أسس تخصيص تعبر بشكل أفضل عن التكاليف التي حدثت لدعم الأنشطة المختلفة.

والنقطة الواجب مراعاتها هنا ، هي أن هناك تكاليف تحتاج إلى التخصيص أولاً على الأنشطة ، قبل أن تُخصَّص تكاليف الأنشطة على المنتجات.³⁵

سادساً : حساب التكاليف غير المباشرة المخصصة للمنتجات :

بعد تجميع التكاليف المتحققة وتخصيصها على الأنشطة تُخصَّص على المخرجات وفق محركات التكلفة للنشاط التي تعد حلقة ربط ما بين الأنشطة النهائية والمنتجات ، إذ إن الموجهات النهائية للتكلفة ، ويقصد بها المحركات التي تستخدم في تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات (سلع أو خدمات) هي التي تحدد تكلفة الكميات المستنفذة من الأنشطة في إنتاج وحدة المنتج ، إذ يجري توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على

³⁵ هورنجرن ، تشارلز . وآخرون ، *COST ACCOUNTING* ، حجاج ، أحمد . محاسبة التكاليف (مدخل إداري)، الجزء الأول ، الطبعة الحديثة ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية ، 2009 ، ص 277

الأنشطة لتحديد تكلفة الأنشطة وبعدها توزيع تكاليف هذه الأنشطة بواسطة موجه تكلفة النشاط الذي جرى اختياره على المنتجات والخدمات.³⁶

وبعد استعراض الخطوات أو المراحل السابقة لتصميم نظام التكلفة بحسب الأنشطة ، نلخص فيما يأتي الإجراءات العملية لتخصيص التكاليف غير المباشرة الصناعية وفق هذا النظام:

1. حصر الأنشطة التي تسبب الأعباء غير المباشرة والمرتبطة بشراء وتصنيع وبيع المنتجات المختلفة.

2. تخصيص هذه الأعباء على كل نشاط رئيس أو مركز تكلفة النشاط بحسب ما استهلكه من موارد المنشأة بواسطة محركات التكلفة.

3. تحديد محركات التكلفة (أسس التخصيص أو التحميل) على مستوى كل نشاط أو مجمع تكلفة النشاط COST POOL (مركز التكلفة) .

4. تُقسَّم التكاليف غير المباشرة في كل نشاط أو مجمع تكلفة نشاط على عدد المعاملات (وحدات مسبب التكلفة) العائد للنشاط ، فنحصل على معدل تحميل خاص بمجمع النشاط

POOL RATE

وذلك كما يأتي:

تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة (معدل مجمع النشاط) = إجمالي تكاليف النشاط / إجمالي عدد وحدات مسبب التكلفة للنشاط

5. يُحدَّد نصيب كل منتج أو أمر تشغيل من مختلف مجتمعات تكلفة الأنشطة

نصيب المنتج من تكاليف كل نشاط = معدل مجمع النشاط × مجموع ما استهلكه المنتج من وحدات مسبب التكلفة العائد للنشاط أو مجمع النشاط

³⁶ جاسم ، رعد . (مرجع سبق ذكره) ص 189

ويمكن القول: إنَّ محاسبة التكاليف عندما تبنت نظام ال ABC كانت قد اتخذت منحى تكاليفياً مغايراً تماماً للمنحى التقليدي ، وهي إنما تسعى بذلك لتواكب فروع المحاسبة الأخرى في تطورها ، فاستطاع هذا النظام أن يحافظ على أهمية تطبيقه.

و ظهور كل من TDABC و ABM و ABB إضافة إلى ال ABC جعل من المنشأة كتلة متجانسة تكاليفياً وإدارياً وتخطيطاً ، وذلك كون كلِّ منها يطور جزءاً من المنشأة تستطيع من خلاله إحراز حصة سوقية مهمة بتكلفة منخفضة وجودة عالية وزمن قياسي.

وبذلك تكون محاسبة التكاليف هي القسم الذي يستند إليه معظم أقسام المنشأة ، وكمثال على ذلك استطاع نظام ال ABC عن طريق فلسفته وسعيه للتطور والتحسين المستمر في بياناته وتوقعاته أن يدعم توجه قسم التسويق ، الذي يسعى بشكل دائم لمواكبة تطورات السوق.

علاقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة بمدخل التحسين المستمر:

لابد من بيان تكامل نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي هو موضوع الدراسة ، الذي يعدّ واحداً من هذه التقنيات ، مع عملية التحسين المستمر ، وذلك لتحديد أثرها وتفاعلها مع هذا النظام وكيف يمكن من خلال هذا التفاعل الوصول بالمنشأة إلى تحقيق أهدافها وتطوير أساليبها بما يتوافق مع التطور والنمو الإستراتيجي و الإداري والتكاليفي الذي يحصل. حيث إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعمل بشكل مستمر وبتحسين مستمر ليتميز في المزايا التي يقدمها ويعمل على تطويرها. وسنتحدث بشيء من الاختصار عن هذا المدخل وعلاقته مع ABC

أسلوب التحسين المستمر KAIZEN

من التقنيات والأساليب الإدارية الحديثة التي ظهرت لمواكبة بيئة الأعمال الحديثة هي تقنية التحسين المستمر أو كايزن ، إذ تقوم فكرتها على فلسفة أن التحسينات المستمرة ، ولو كانت بسيطة ، فهي بمجموعها تمتلك صافي تأثير يفوق المجموع الكلي لتلك التحسينات ودون الحاجة إلى تحمل أي تكاليف عالية. وتشمل عملية التحسين المستمر الأشخاص والعمليات والمعدات والمواد والعمل وطرق الإنتاج ، وإن عملية إتمامها تتم من خلال دعم كبير من قبل الإدارة العليا.³⁷

³⁷ عزت ، ريزان . محمد ، برزين . استخدام أسلوب كايزن في دعم إستراتيجية أقل تكلفة ، رسالة ماجستير ، جامعة دهوك ، العراق ، 2008 ، ص 1

وقد ظهر مفهوم كايزن للوجود عام 1984 على يد الخبير الياباني ماسكي إمامي. وتتألف كايزن من الكلمتين اليابانيتين : كاي وتعني التغيير ، وزن وتعني للأفضل أو الأحسن وتترجم إجمالاً التحسين المستمر ، أي تحسين الجودة والكفاءة والفعالية لأداء الأنشطة الإنتاجية المختلفة .

ويعني مفهوم التحسين المستمر :

البحث الدائم والمتواصل عن أساليب جديدة لتخفيض التكلفة في مرحلة تصنيع المنتج ، وذلك بعد تحديد التصميم والمزايا لهذا المنتج.³⁸

كما يمكن تعريف هذه التقنية بأنها : أسلوب من أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية الذي يلتزم بموجبه المديرون والعاملون الجوانب المتعلقة بالنوعية والتكلفة والوقت.³⁹

ومن أهم المبادئ الأساسية التي يركز عليها التحسين المستمر في الأداء ما

يأتي:40

- 1- إن التحسين المستمر مسؤولية كل فرد في المؤسسة ، أي بدءاً من الإدارة العليا ووصولاً إلى العمال.
- 2- إن التطوير المستمر يركز على تحسين العمليات وتطويرها للوصول إلى نتائج أفضل .
- 3- إن أسلوب كايزن يعني تحسين الأداء في جميع مجالات العمل داخل المؤسسة .
- 4- إن كايزن هي توليفة متكاملة من الفكر الإداري ؛ إذ تضم نظم العمل ، وسبل تحليل المشاكل ، واتخاذ القرار.
- 5- تعتمد فلسفة كايزن على التسليم بأهمية العميل وضرورة إشباع رغباته وإرضائه (التوجه بالعميل).

³⁸ فخر ، نواف . زكي ، حسن . فرحات ، منى . (مرجع سبق ذكره) ص 513

³⁹ عبد الرحمن ، مهند . أحمد ، رشا . أثر استخدام التحسين المستمر على كفاءة الخدمة الجامعية ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 36 ، 2013 ، ص 231

⁴⁰ جويحان ، ثائر . أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على الأداء المؤسسي للمنظمات الصناعية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العاملة في منطقة سحاب الصناعية ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، المملكة الأردنية الهاشمية ، 2013 ، ص 30

6- إن كايزن عملية مستمرة في ذاتها ، لذا يجب على كل من الإدارة والعمال أن يولوها اهتماماً مستمراً.

هدف وآلية عمل التحسين المستمر :

إن الهدف من التحسين المستمر هو الوصول إلى أعلى مستوى من الكفاءة في الإنتاج أو الخدمة ، وذلك من خلال إجراء التحسينات المستمرة في العمليات الإنتاجية للشركة أو الخدمة . ولتحقيق الهدف يستلزم اتباع الآليات الآتية:⁴¹

- i. استخدام تقنية المقارنة المرجعية التي يمكن من خلالها البحث عن أفضل التطبيقات والممارسات في مجال الصناعة ما بين الشركات المتنافسة بالشكل الذي ينعكس على تحقيق الأداء الأفضل والذي يعد جوهر عملية التحسين المستمر.
- ii. الرقابة والتحكم في العمليات من خلال استخدام بعض المقاييس مثل تخفيض نسبة التلف وتخفيض وقت دوران المنتج فضلاً عن استخدام خرائط السيطرة.
- iii. تحسين العمليات بكفاءة وفعالية والقابلية للتعديل فضلاً عن القدرة على البحث عن مصادر المشكلات التي تعوق هذه العمليات.
- iv. الفحص المستمر للأنشطة والعمليات التي لا تضيف قيمة بهدف تقليلها أو التخلص منها.
- v. توقع احتياجات الزبون لإجراء التحسينات بشكل تدريجي للوصول إلى تحقيق رضاه.

علاقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC مع أسلوب التحسين المستمر

KAIZEN

إن تطوير نظام التكاليف على أساس الأنشطة سيؤدي إلى تدعيم مدخل إدارة التكلفة من خلال توفير المعلومات التفصيلية عن الأنشطة والعمليات مما يساعد الإدارة على تقدير جدوى هذه الأنشطة والعمليات وإمكانية القيام بتحسينها وتطويرها.

⁴¹ عبد الرحمن ، مهند . أحمد ، رشا . (مرجع سبق ذكره) ص 232

كما تساعد هذه البيانات التي يوفرها نظام التكلفة على أساس الأنشطة إلى ترشيد القرارات التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف ، وهذا يؤدي إلى تدعيم سياسة التحسين المستمر .

وإن عملية التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة في نظام التكلفة على أساس الأنشطة تساعد على تخفيض التكاليف وتحسين الوضع التنافسي في المنشأة ودعم عملية التحسين المستمر لذلك.⁴²

وإن إجراءات التحسين والتطوير في العمليات الإنتاجية يتطلب توفير معلومات تفصيلية ودقيقة حول الأداء والأنشطة المنجزة خلال دورة الإنتاج ، وإن أسس نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC توفر تلك المعلومات التي يجب على المنشآت استخدامها لتحديد وتشخيص إستراتيجيات الإنتاج المناسبة وتحسين وتطوير المنتجات والتخلص من الفاقد للأنشطة التشغيلية فضلاً عن التحديث والتطوير والابتكار في الشركة.⁴³

يرى الباحث أن أهمية اتباع تقنية التحسين المستمر إلى جانب النظام التكاليفي ABC تكمن بما يأتي:

- ❖ إن تقنية التحسين المستمر تقنية إدارية في مرحلة التصنيع ، ونظام ABC هو نظام تكاليفي يقوم على حساب تكاليف مرحلة التصنيع ، ومن ثمَّ فإن تكامل هاتين الأداتين من أدوات إدارة التكلفة مهم وضروري لعملية تصنيع ناجحة ومتطورة للمنشأة.
- ❖ إن عملية التحسين المستمر تسعى لتطوير المنتج خلال عملية التصنيع ، وهذا يساعد نظام ABC على معرفة الأنشطة التي تعيق هذا التطور ، ولا تضيف قيمة ، ومن ثم الاستغناء عنها.
- ❖ تركز تقنية التحسين المستمر على التخفيض قدر الإمكان من العيوب والتلف من الإنتاج ، ومن ثمَّ تخفيض تكاليف إعادة التصنيع ، وهذا يساعد نظام ABC في سعيه إلى تخفيض التكاليف.
- ❖ إن عدالة التخصيص التي يقدمها نظام ABC للتكاليف على الأنشطة وعلى المنتجات تساعد أسلوب التحسين المستمر على تطوير المنتجات وتخفيض تكلفتها ، وهذا بمجمله يساعد على زيادة ربحية المنشأة.

⁴² أبو خشبة ، عبد العال . تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، المملكة العربية السعودية ، 2003 ، ص 121

⁴³ علي ، هاني . دور تطبيق نظام تكاليف الأنشطة ABC في تحسين كفاءة الأداء بالشركة الدولية لصناعة الأدوية في الجمهورية اليمنية ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، سورية ، 2011

ثانياً: المزايا التنافسية

مفهوم الميزة التنافسية : تعتبر المنظمة محققة لميزة تنافسية في حال كونها تحقق أرباحاً دائمة تفوق متوسط الربح في صناعة ما ، أي بأنها قادرة على استغلال مواردها وقدراتها لتقديم قيمة مميزة لعملائها تفوق ما يقدمه المنافسون في مجالات المنتج ، السعر ، التكلفة ، والتركيز على الإنتاج . وجاء في تعريف الميزة التنافسية : هي عملية أداء المنظمات لأنشطتها بصورة أكثر كفاءة وفعالية مقارنة بالمنافسين .44

أهمية الميزة التنافسية : يعتبر وجود ميزة تنافسية واحدة أو أكثر في المنشأة مهم جداً ويعطيها سبق بين مثيلاتها من المنشآت في الصناعة نفسها ، ويمكن تلخيص بعض النقاط التي تمثل أهمية الميزة التنافسية بمايلي :

- 1) تحقيق قوة سوقية من خلال سيطرة الحصة السوقية للسلع أو العلامات التي تطرحها في الأسواق المستهدفة .
- 2) تطوير مراكز مالية قوية للمنظمة .
- 3) تطوير سلع أو خدمات جديدة .
- 4) إيجاد أسواق متخصصة وجديدة .⁴⁵
- 5) تساهم في التأثير الإيجابي في مدركات العملاء وباقي المتعاملين مع المنشأة وتحفيزهم لاستمرار وتطوير التعامل معها .

⁴⁴ عثمان ، داود . التخطيط الاستراتيجي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية بالتطبيق على شركات الاتصالات العاملة بالسودان ، رسالة

ماجستير ، جامعة النيلين ، السودان ، 2017 ، ص 55

⁴⁵ جبر ، وليد . وآخرون . المزايا التنافسية للمنتجات في السوق العراقية (دراسة مقارنة) ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية ،

العدد 13 ، المجلد 2 ، جامعة الكوفة ، العراق ، 2009 ، ص 183-200

(6) إن كون الميزات التنافسية تتسم بالاستمرارية والتجدد ، فإن هذا الأمر يتيح للمنظمة متابعة التطور والتقدم على المدى البعيد .⁴⁶

استدامة الميزة التنافسية : إن مفهوم استدامة الميزة التنافسية يعدّ من المفاهيم الحديثة نسبياً التي لا تكتفي بوجود ميزة تنافسية في المنشأة تكسبها التميز ، وإنما أيضاً المحافظة على هذا التميز لأطول فترة ممكنة من خلال ربطها بالإدارة الإستراتيجية والأهداف طويلة الأمد للمنشأة. **إذ إن مفهوم الاستدامة :** هو قدرة المنشأة على التكيف مع التغير المستمر في بيئة الأعمال ، من خلال الحصول على أفضل الممارسات المعاصرة ، وتحقيق أداء تنافسي رفيع المستوى ، والمحافظة على هذا الأداء الرفيع . إذ مع تصاعد المنافسة وتزايد المنافسين الجدد بأساليبهم ومنتجاتهم الجديدة فلا يوجد ضمانة لأيّ ميزة تنافسية أن تستمر طويلاً ما لم تطوّر باستمرار . وباعتبار أن الإبداع البعد الجديد من أبعاد الأداء الإستراتيجي وميزة تنافسية حديثة فإن هذا التكامل يمكن أن يقدم وسيلة فعّالة طويلة الأمد في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة. وهذا يتطلب من المنشأة ليس فقط تبني إستراتيجية الاستباقية في أن تكون المنظمة هي القائم للحركة الأولى في إدخال منتجات جديدة وإبداعية إلى السوق ، وإنما أن تكون أيضاً الأكثر قدرة وسرعة في إدخال التحسينات على تلك المنتجات.⁴⁷

أنواع المزايا التنافسية : تسعى كافة المنشآت إلى تحقيق نوع من هذه الأنواع أو أكثر وقد اختلفت المدارس التي قسمت هذه الأنواع وتطورت مفاهيمها وكان آخرها أن المزايا التنافسية تتكون من (الجودة ، التكلفة ، التسليم ، المرونة ، الإبداع) ولكن المزايا التي تعمل على التأثير جوهرياً على أداء المنشآت هي الجودة والتكلفة وتأتي بعدها المرونة والتسليم في الوقت المناسب ثم الإبداع. وإن اعتماد المنشأة على ميزة تنافسية واحدة من المحتمل أن يَمَكّن المنشآت المنافسة من محاكاتها أو التغلب عليها ، أما الاعتماد على أكثر من ميزة تنافسية سيجعل من الصعوبة تقليدها .

⁴⁶ عثمان ، داوود . (مرجع سبق ذكره) ص 57

⁴⁷ الدرويش ، مصطفى . الممارسات الأفضل ودورها في تعزيز الميزة التنافسية دراسة مقارنة لمجموعة من الشركات الصناعية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة حلب ، كلية الاقتصاد ، الجمهورية العربية السورية ، 2013 ، ص 77

وللحصول على مزايا تنافسية معقدة ومتعددة المصادر ولا يمكن تقليدها من قبل المنافسين يجب وباستمرار تطبيق أفضل الممارسات لجميع الأنشطة الأساسية في المنشأة.⁴⁸ سواء كانت هذه الأنشطة يعبر عنها بمقاييس مالية أو غير مالية .

ويتم تناول أهم المزايا وفقاً لأهميتها :

✓ **الجودة** : تُعبّر الجودة عن نوعية المنتجات أو الخدمات المقدمة للزبائن والتي يتوقع منها

أن تكون على مستوى عالي من الجودة ، كما أن إدارة الجودة الشاملة تمثل الفلسفة التي من خلالها يمكن للإدارة أن تحسّن من العمليات التشغيلية لإيصال المنتج أو الخدمة بمستوى يتخطى توقعات الزبون .⁴⁹ ويكون الوصول لهذا الهدف من خلال أبعاد الجودة (الأداء ، الإعتدالية ، القدرة على التحمل ، الخدمة ، الجودة الملموسة ، الشكل الجمالي، الخصائص والمميزات ، المطابقة للمعايير) .

كما أن المفاهيم الحديثة للجودة تؤكد على إمكانية تحقيق جودة عالية بتكاليف منخفضة من خلال إدارة الجودة الشاملة التي تدعم هذا المفهوم و عملية التطور التي نقلت استراتيجية الجودة وأهدافها من المستوى التشغيلي إلى المستوى الاستراتيجي وربطها باستراتيجية التمايز وقيادة التكلفة ، وبذلك يمكن الوصول لأعلى مستوى جودة بين المنافسين وبتكلفة مقبولة مقارنة بهم وتكون الجودة أهم ميزة تنافسية مستدامة ممكن أن تحصل عليها المنشآت.⁵⁰

✓ **التكلفة** : وتعني قدرة المنظمة على تقديم منتج ذو تكلفة منخفضة للعملاء مقارنة مع

المنشآت المنافسة وبما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر. ولتحقيق هذه الميزة

⁴⁸ الدرويش ، مصطفى . (مرجع سبق ذكره) ص 68

⁴⁹ حليجل ، جليلة . سلمان ، مهند . أثر قياس تكاليف الجودة في زيادة الأرباح وتحقيق الميزة التنافسية ، مجلة دنانير ، المجلد الأول ، العدد الثامن ، كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة العراقية ، العراق ، 2016 ، ص 553-580

⁵⁰ Prajogo , Daniel . The relationship between competitive strategies and product quality , Industrial Management & Data Systems , Vol. 107 No. 1, Department of Management, Monash University, Australia Emerald Group Publishing Limited , 2007 , pp. 69-83

التنافسية لابد من فهم الأنشطة التي لاتضيف قيمة ومايلحق ذلك من تحليل سلسلة القيمة للوصول إلى التكلفة الأقل دون التأثير على جودة المنتج.⁵¹ كما تعد عملية مراقبة السوق مسألة مهمة كونها تسلط الضوء على الأسعار السائدة فيه وتساعد المدراء في تحديد أسعار المنتجات والتي يكون بمقدور الزبائن دفع قيمتها ، ومن الأمور التي تمكّن من الوصول لتكاليف منخفضة أيضاً إدارة التكاليف بالشكل الذي يسهم في تخفيضها وتحقيق الفاعلية عن طريق توظيف موارد المنشأة بحكمة وتقليل التالف والفاقد قدر الإمكان.⁵²

دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تدعيم المزايا التنافسية

أصبح مصطلح التميز العالمي فلسفة إدارية الغاية منها إنتاج منتجات ذات جودة عالية بتكلفة منخفضة وتقديمها للعملاء بالوقت المحدد ، ومن ثمّ فإن الميزة التنافسية تتمثل بشكل أساسي بتحقيق منتج ذي جودة عالية وتكلفة منخفضة ، فتوجهت الإدارات إلى تصميم منتج بهذه المزايا وبما يتناسب مع رضا الزبون. ومن ثمّ فإن الاهتمام بالجودة يجب أن يرافقه اهتمام مماثل في قياس تكاليفها ، إذ يساعد فصل التكاليف في إعداد موازنة لتلك التكاليف وإظهارها في القوائم المالية بهدف ممارسة رقابة أكبر على العمليات الإنتاجية وتقييم الأداء من سنة لأخرى.⁵³ وتهدف عملية قياس التكاليف على أساس الأنشطة إلى توفير معلومات مفيدة يمكن الاعتماد عليها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وبالشكل الذي يمكّن المنشآت من إجراء التعديلات على المنتج والعملية الإنتاجية من خلال التحسين المستمر وتخفيض التكاليف فضلاً عن التركيز على جودة المنتجات وترشيد عملية اتخاذ القرارات الخاصة بالمنتج (من ناحية الجودة والتكلفة) لغرض بناء ميزة تنافسية تتمثل بكل ما يميز المنشآت وعلاقتها بالبيئة المحيطة من خلال استخدام إمكانياتها التي تتفوق بها على منافسيها بما يتيح لها تقديم منتجات تعد بنظر الزبائن ذات قيمة الأمر الذي ينعكس

⁵¹ عثمان ، داوود . (مرجع سبق ذكره) ص 60

⁵² حليجل ، جلييلة . سلمان ، مهند . (مرجع سبق ذكره) ص 570

⁵³ الرواد ، أنس . أثر قياس تكاليف الجودة والإفصاح عنها على القوائم المالية دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، الملكة الأردنية الهاشمية ، 2015 ، ص 37

في بقائها ضمن دائرة المنافسة وزيادة أرباحها.⁵⁴ كما أن التحكم المنطقي بالتكاليف بعد قياسها ومحاولة تقليلها يسهم في زيادة الأرباح من خلال اكتشاف الأماكن في المنشأة التي ترتفع فيها هذه التكاليف دون عائد محدد. وهذا بطبيعة الحال يؤدي إلى الاهتمام ببرامج الجودة التي تضمن إنتاجاً صافياً للعيوب.⁵⁵

ونتيجة لأهمية الأمور السابقة في المنشأة كان لا بد من تطبيق نظام ال ABC وهو نظام تكاليفي قادر على فصل وإظهار التكاليف بشكل صحيح في الدفاتر المحاسبية . ويعدّ نظام ABC أحد النظم الحديثة التي يمكن الاعتماد عليها في التحديد السليم والدقيق للتكاليف ، فهو نظام يوفر معلومات مهمة حول أنشطة المنشأة وتكاليفها مما يساعد في اتخاذ القرارات المناسبة بشأن خفض تكاليف بعض تلك الأنشطة.⁵⁶ وفيما يأتي أهم النقاط التي جعلت من قياس التكاليف على أساس نظام ABC أمراً مهماً وضرورياً في المنشآت:

1. يؤدي قياس التكاليف على أساس الأنشطة إلى الاعتراف بتلك التكاليف في الدفاتر المحاسبية بصورة سليمة ودقيقة.
2. تسهم عملية قياس التكاليف عن طريق ABC في تحديد أي من أنشطة التكاليف تلك لا تعتبر إضافة مهمة لأنشطة المنشأة ، ومن ثمّ يمكن القيام بعملية التحسين المستمر وتطوير المنتجات بصورة سريعة مُنهجة كل سنة محاسبية.
3. يقوم قياس التكاليف عن طريق ABC بالرقابة على جميع أنشطة المنشأة ، وليس فقط أنشطة العملية الإنتاجية ، ومن ثمّ يؤمن نظام ABC بنية تحتية لعملية جودة شاملة متكاملة.

كما أن تطبيق نظام ABC يدعم المزايا التنافسية ، ويوفر قواعد مهمة لوجودها يذكر الباحث بعض النقاط المهمة حول كل ميزة تنافسية على حدة:

1. بالنسبة للميزة التنافسية الأهم ، وهي **الجودة** فإن قياس التكاليف على أساس الأنشطة يدعمها عن طريق معرفة مستويات الجودة وطريقة صرف المنشأة لمواردها بطريقة تحقق جودة عالية وتطوير الطرق التي تحقق وجود تكاليف بنسبة أقل من الإيرادات التي سوف تتحصل عليها المنشأة ، كما أن وجود نظام ABC وطريقة تصنيفه للأنشطة يدعم الأنشطة

54 حليل ، جليلة . سلمان ، مهند . (مرجع سبق ذكره) ص 554

55 فرح ، محمد . قياس تكاليف الجودة الشاملة وأثرها في دعم الميزة التنافسية دراسة ميدانية على قطاع الصناعات الغذائية في الخرطوم ، رسالة ماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان ، 2016 ، ص96

56 شهاب الدين ، شيماء . قياس تكاليف الجودة الشاملة بالاعتماد على نظام ABC لأغراض إدارة وخفض التكلفة (دراسة حالة) ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، جمهورية مصر العربية ، 2010 ، ص 58

التي تحقق جودة عالية ، ومن ثمَّ الوصول إلى الميزة التنافسية (الجودة) بشكل طبيعي وتلقائي نتيجة تكامل هاتين الآليتين.

2. الميزة التنافسية التي تأتي في المرتبة الثانية **التكلفة** فإن قياس التكاليف على أساس الأنشطة ABC يدعم تخفيض التكاليف بشكل واضح عن طريق تخفيض تكاليف الفشل والتقليل من المنتجات ذات الجودة الرديئة، وهذا يؤدي إلى تقليل التكاليف الزائدة التي تنفق للوصول مرة ثانية للجودة التي يطلبها العميل ، كما أن نظام ABC يشكل الطريقة الأكثر تخفيضاً للتكاليف ؛ لأنه يحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة حذفاً مستمراً ، ويطور الأنشطة ذات القيمة المضافة ، كما يقوم بتخفيض الوقت والجهد للقيام بنشاط معين مثل (تقليص وقت نشاط التهيئة عن طريق تدريب العاملين) كما يعمل على اختيار الأنشطة التنافسية التي من الممكن أن تقوم بالغرض نفسه لغير أنشطة ، ولكن بتكلفة أقل ، ومن ثمَّ تخفيض مُمنهج للتكاليف.

الفصل الثاني: الدراسة العملية

Chapter (2):

لمحة تعريفية عن معمل طيبة للصناعات الغذائية:

شركة طيبة شركة متميزة في تصنيع المواد الغذائية وفق معايير الجودة والسلامة العالمية من خلال استخدام أفضل أنواع المواد الأولية وعبر أحدث وستل وأساليب الإنتاج المتطورة وبإشراف فريق عمل يمتلك خبرات فنية وإدارية عالية تحت شعار ((نسعى للقامة بخطى ثابتة)).

طيبة المسار الصناعي بدأ عام 2007 كان تأسيس الشركة ثمرة خبرة طويلة في مجال تصنيع العصير والحليب المنكه ومشتقاته. وفي عام 2009 حققت الشركة أحد أهم أهدافها في تثبيت جذورها كأحد أهم الشركات السورية في مجال صناعة العصائر المعلبة وذلك من خلال الإعتماد على فريق عمل إداري وفني متميز أسهم في تقديم الشركة لمنتجات عالية الجودة نالت رضا الزبائن ولبت تطلعاتهم وخياراتهم. وفي عام 2010 طور فريق العمل في الشركة بيئة العمل الإدارية والفنية مما سمح بنيل : شهادة إدارة الجودة وشهادة سلامة الغذاء ، مما أكد على طموحات الشركة للوصول لأعلى معايير السلامة الغذائية في منتجاتها وفي عام 2011 سعت الشركة لفتح أسواق جديدة من خلال السمعة الطيبة التي تحظى بها منتجاتها فأنشأت شركة توزيع خاصة بها أمنت لها التواصل المباشر مع زبائنها وعملائها. ولازالت الشركة حتى الوقت الحالي تسير بخطوات ثابتة نحو تحقيق تميزها فقدمت منتجات جديدة من شوكولا الطعام والجبنه السائلة أيضاً وتستعد الشركة حالياً لتقديم منتجات غذائية معلبة جديدة مثل الجبليه والعصير الطبيعي المعلب.

نظام التكاليف المطبق حالياً في معمل طيبة للصناعات الغذائية:

تم الاستفادة في هذه الدراسة من بيانات المعمل وتم التركيز على ثلاثة أنواع من المنتجات لدراسة أثر نظام التكاليف الجديد عليها حيث تم الاستفادة من بيانات عام 2021 وتم اختيار ثلاثة منتجات وهي (منتج حليب 180 مل - منتج عصير 200 مل - منتج لبن) وسيتم عرض مبسط لنظام تكاليف المعمل حيث يتم الاعتماد على نوعين من النظم التكاليفية التقليدية وهي نظام الأوامر في حال كان هناك طلبيات لزبون معين وفق خصائص منتج معين وهذا النظام من خصائصه:

ومن خصائص هذا النظام وفق الأدبيات:

1. يختص بإنتاج عدد محدود من المنتجات النهائية غير النمطية.
2. الاختلاف في مواصفات الأنواع المختلفة من المنتجات.
3. تعقد نظام المراقبة على الإنتاج لتغيير عمليات الإنتاج.
4. بطء حركة السلع وطول الدورة الإنتاجية.
5. صعوبة تحديد مستلزمات الإنتاج ومواصفاتها.
6. ارتفاع تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة بسبب إنتاج كميات محدودة وفقاً لطلب الزبون.

كما يتم الاعتماد على نظام المراحل في إنتاج منتجات المعمل النمطية والتي تكون وفق خط إنتاجي واحد ووفق خصائص متشابهة حتى يتم إيصالها إلى الزبون. وكل ذلك يجعل من توزيع التكاليف غير المباشرة أمراً صعباً للغاية ، ويحتاج إلى الكثير من الوقت والجهد من قبل المنشأة. ولكن لا يمكن إغفال أهمية هذه التكاليف في بيئة شديدة التنافسية ولا سيما أنها تتعرض لمنافسة كبيرة من المنتجات الخارجية ، علاوة على تأثير العملاء في تقديم منتجاتها بأسعار ملائمة. وبالرغم من أن المعمل يقوم بمعايرة بعض المؤشرات و التخطيط لتكاليف المعمل ككل والمراقبة عليها ، لم يمنع ذلك من ارتفاع تكلفة المنتجات والوقوع في تقدير تكاليف مغلوبة وغير منطقية. وكننتيجة لذلك تم التوجه نحو المداخل الحديثة وتبني نظام ABC في تكاليف المنتجات ، ولوحظ كثير من النتائج الإيجابية التي ظهرت في طريقة توزيع التكاليف غير المباشرة ، وفي تخفيض تكاليف المنتجات ، وتحسين جودتها ، وسيبين ذلك في نتائج الدراسة الحالية.

وفيما يلي تكاليف إنتاج المعمل على 200 صندوق من المنتجات المذكورة حيث تم حسابها بشكل تقريبي والعمل على فصلها عن بقية تكاليف المنتجات في المعمل لسهولة العمل :

البيان	منتج الحليب 180 مل	منتج عصير 200 مل	منتج اللبن
المواد الأولية	6,959	3,950	3,740
مواد التغليف	5,768	3,909	2,920
الأجور المباشرة	400	200	100
المصاريف الصناعية غير المباشرة المحملة	1,000	700	500
تكلفة الصندوق الواحد	14,127	8,759	7,260
تكلفة 200 صندوق	2,825,400	1,751,800	1,452,000

الشكل رقم (1) تكاليف معمل طيبة عن 200 صندوق

تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على معمل طيبة للصناعات الغذائية:

كما في الحساب السابق سيتم الاعتماد على المنتجات نفسها وهي:

(منتج حليب 180 مل - منتج عصير 200 مل - منتج لبن) حيث يتضمن الإنتاج اليومي 200 صندوق من كل طن مزيج من المواد الأولية وعليه سيتم حساب تكلفة 200 صندوق. وذلك لإمكانية مقارنة النتائج التي سيتم التوصل إليها.

بداية سيتم تحديد الأنشطة الرئيسية والأنشطة الثانوية في المعمل وذلك بشكل مراكز أنشطة توفيراً للجهد والتكلفة ولمعرفة كيفية تطبيق النظام بشكل أوضح وكيف سيتم تحميل التكاليف على هذه الأنشطة وفق المحركات :

الأنشطة الرئيسية :

- 1- نشاط تجهيز العلب
- 2- نشاط طبخ المواد الأولية
- 3- نشاط التعبئة
- 4- نشاط التختيم
- 5- نشاط الكتابة على العلب
- 6- نشاط وضع الشلمون

الأنشطة الثانوية :

- 1- نشاط مخزن المواد الأولية
- 2- نشاط مخزن المواد الجاهزة
- 3- نشاط الصيانة
- 4- نشاط تجهيز الآلات وتشغيلها
- 5- نشاط إدارة المعمل
- 6- نشاط الحراسة والخدمات
- 7- نشاط البيع

وبعد تحديد الأنشطة لابد من تحديد التكاليف غير المباشرة ومحرك التكلفة المناسب لكل تكلفة سيتم توزيعها على مراكز الأنشطة السابقة وفق الجدول التالي :

دور تطبيق نظام ABC على شركة طيبة للصناعات الغذائية في تدعيم المزايا التنافسية

التكلفة	قيمة التكلفة (يوميًا)	محرك التكلفة المناسب
الاهتلاكات	30,500	عدد مذكرات الصيانة المتوقعة
مصاريف عامة (كهرباء + ماء)	95,000	مساحة المعمل (بالمتر مربع)
مصاريف الحراسة	15,600	عدد ساعات العمل المباشر
مصاريف صيانة الآلات	55,000	عدد مذكرات الصيانة المتوقعة
مصاريف تحاليل	25,000	عدد مرات فحص الجودة
مصروف محروقات (شودير + مولدة)	200,000	عدد مذكرات تسليم الوقود
مصاريف النقل والتعبئة والتوزيع	96,700	كمية المبيعات المقدره
الرواتب والأجور	247,000	عدد ساعات العمل المباشر
قرطاسية وأدوات مكتبية	15,000	عدد الإداريين

الشكل رقم (2) التكاليف مع محركات التكلفة المناسبة

وفي الجدول التالي سيتم توزيع التكاليف غير المباشرة المحددة على مراكز الأنشطة الثانوية وفق الاستفادة منها:

الشكل رقم (3) توزيع الموارد على الأنشطة المساندة

دور تطبيق نظام ABC على شركة طبية للصناعات الغذائية في تدعيم المزايا التنافسية

الأنشطة المساندة							نصيب الوحدة من محرك التكلفة	إجمالي عدد وحدات محرك التكلفة	محرك التكلفة	كمية المورد	نوع المورد
نشاط الحراسة والخدمات	نشاط إدارة المعمل	نشاط البيع	نشاط تجهيز الآلات وتشغيلها	نشاط الصيانة	نشاط مخزن المواد الجاهزة	نشاط مخزن المواد الأولية					
		3,050	9,150	12,200	6,100		587	52	عدد مذكرات الصيانة المتوقعة	30,500	الاهتلاكات
			9,500		66,500	19,000	19	5000	مساحة المعمل (بالمتر المربع)	95,000	مصاريف عامة (كهرباء + ماء)
3,120	3,120	1,560				7,800	75	208	عدد ساعات العمل المباشر	15,600	مصاريف الحراسة
		22,000	13,750	8,250	11,000		1,058	52	عدد مذكرات الصيانة المتوقعة	55,000	مصاريف صيانة الآلات
	12,500				12,500		321	78	عدد مرات فحص الجودة	25,000	مصاريف تحاليل
25,000	25,000	25,000	25,000		100,000		3,846	52	عدد مذكرات تسليم الوقود	200,000	مصروف محروقات (شودير + مولدة)
		19,340	48,350		19,340	9670	122	792	كمية المبيعات المقدرة	96,700	مصاريف النقل والتعبئة والتوزيع
12,350	74,100	49,400	12,350	24,700	37,050	37,050	1,188	208	عدد ساعات العمل المباشر	247,000	الرواتب والأجور
1,500	9,000	1,500			1,500	1,500	600	25	عدد الإداريين	15,000	قرطاسية وأدوات مكتبية
41,970	123,720	118,800	118,100	45,150	247,890	75,020					إجمالي تكلفة النشاط

وفي الجدول التالي سيتم توزيع الأنشطة الثانوية على الأنشطة الرئيسية وفق استفادة كل نشاط منها :

الأنشطة الرئيسية						نصيب الوحدة من محرك التكلفة	إجمالي عدد وحدات محرك التكلفة	محرك تكلفته	ما يخص الأنشطة الرئيسية منه	النشاط المساند
نشاط وضع الشلمون	نشاط الكتابة على العلب	نشاط التختيم	نشاط التعبئة	نشاط طبخ المواد الأولية	نشاط تجهيز العلب					
	13,504	9,002	2,251	2,251	18,005	216	208	عدد مذكرات تسليم المواد الأولية	45,012	نشاط مخزن المواد الأولية
14,873	44,620	44,620			44,620	817	182	عدد مذكرات تسليم المواد الجاهزة	148,734	نشاط مخزن المواد الجاهزة
2,709	8,127	2,709	2,709	2,709	8,127	347	78	عدد مرات تشغيل الآلات	27,090	نشاط الصيانة
14,172	14,172	14,172	7,086	7,086	14,172	908	78	عدد مرات تشغيل الآلات	70,860	نشاط تجهيز الآلات وتشغيلها
21,384	7,128	7,128	7,128	7,128	21,384	435	164	كمية المبيعات المقدرة	71,280	نشاط البيع
22,270	7,423	7,423	7,423	7,423	22,270	357	208	عدد ساعات العمل الإداري المقدر	74,232	نشاط إدارة المعمل
2,518	5,036	2,518	5,036	5,036	5,036	121	208	عدد ساعات العمل المباشر المقدر	25,182	نشاط الحراسة والخدمات
77,926	100,010	87,573	31,633	31,633	133,614					إجمالي حصة النشاط الرئيسي من النشاط المساند

دور تطبيق نظام ABC على شركة طيبة للصناعات الغذائية في تدعيم المزايا التنافسية

الشكل رقم (4) توزيع الأنشطة الثانوية على الأنشطة الرئيسية

وأخيراً سيتم بيان تكلفة الأنشطة الرئيسية من التكاليف ككل الأولية وغير المباشرة حيث تم التوزيع كما يلي :

الأنشطة الرئيسية						كمية المورد	نوع المورد
نشاط وضع الشلمون	نشاط الكتابة على العلب	نشاط التختيم	نشاط التعبئة	نشاط طبخ المواد الأولية	نشاط تجهيز العلب		
312,530	625,060	468,795	468,795	312,530	937,590	3,125,300	المواد الأولية
52,815	70,420	52,815	70,420	70,420	35,210	352,100	الرواتب والأجور
38,392	63,986	25,595	51,189	51,189	25,595	255,945	تكاليف التصنيع
77,926	100,010	87,573	31,633	31,633	133,614		حصة النشاط من الأنشطة المساندة
481,663	859,477	634,778	622,037	465,772	1,132,009		إجمالي تكاليف النشاط

الشكل رقم (5) حساب تكلفة الأنشطة الرئيسية

ومن ثم الخطوة الأخيرة في عملية بناء نظام ABC هي توزيع مراكز الأنشطة الرئيسية والثانوية على المنتجات التي تم اختيارها :

دور تطبيق نظام ABC على شركة طيبة للصناعات الغذائية في تدعيم المزايا التنافسية

المنتجات الجاهزة						كلفة محرك التكلفة (نصيب الوحدة)	الطلب المتوقع على الأنشطة	إجمالي تكلفة النشاط	النشاط
حليب		عصير		لبن					
نصيب علب الحليب	عدد محرك الحليب	نصيب علب العصير	عدد محرك العصير	نصيب علب اللبن	عدد محرك اللبن				
402,718	238	338,418	200	390,873	231	1,692	669	1,132,009	نشاط تجهيز العلب
232,886	39	93,154	16	139,732	23	5,971	78	465,772	نشاط طبخ المواد الأولية
311,019	335	186,611	201	124,407	134	930	669	622,037	نشاط التعبئة
317,389	335	190,433	201	126,956	134	949	669	634,778	نشاط التختيم
429,738	335	257,843	201	171,895	134	1,285	669	859,477	نشاط الكتابة على العلب
0	0	481,663	200	0	0	2,408	200	481,663	نشاط وضع الشلمون
15,004	104	6,002	42	9,002	62.4	144	208	30,008	نشاط مخزن المواد الأولية
49,578	91	19,831	36	29,747	55	545	182	99,156	نشاط مخزن المواد الجاهزة
9,030	39	3,612	15.6	5,418	23.4	232	78	18,060	نشاط الصيانة
23,620	39	9,448	16	14,172	23.4	606	78	47,240	نشاط تجهيز الآلات وتشغيلها
23,760	82	9,504	33	14,256	49	290	164	47,520	نشاط البيع
24,744	104	9,898	41.6	14,846	62.4	238	208	49,488	نشاط إدارة المعمل
8,394	104	3,358	42	5,036	62	81	208	16,788	نشاط الحراسة والخدمات
1,847,879		1,609,775		1,046,341					إجمالي تكلفة 200 صندوق

الشكل رقم (6) توزيع تكلفة الأنشطة على المنتجات

وبهذا تكون قيمة ونسبة انخفاض التكلفة بحال تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة كالتالي :

المنتج	حليب	عصير	لبن
الفرق بالقيمة	(977,521)	(142,025)	(405,659)
الفرق بالنسبة	% (34.6)	% (8.11)	% (27.9)

الشكل رقم (7) نسب فرق تطبيق أنظمة التكاليف بين التقليدي و ال ABC

وبعد أن استعرضنا نظام التكاليف لدى المعمل وكيفية حسابه لتكلفة المنتجات ومن ثم قمنا بإعادة هيكلة هذا النظام وتطويره بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والعمل على حذف الأنشطة التي لاتضيف قيمة حيث تم الاستفادة من الميزة التنافسية الأولى في ذلك وهي خفض التكاليف عن طريق حذف نشاط التخزين لفترات طويلة واستبدال نشاط حمل الصنائق بوضعها مباشرة في سيارات التحميل كما تم العمل على دمج نشاط التختيم والكتابة على العلب أما بالنسبة لميزة الجودة فقد تم حذف نشاط إعادة تصنيع العلب ونشاط تدوير العلب الرديئة ونشاط استبدال مواد أولية وذلك لأن الاهتمام بالجودة يكون من بداية سلسلة القيمة لهذا المنتج وبالتالي سيتم تسليم منتج جاهز ونظيف وخالي من العيوب من المرة الأولى ولا حاجة لإعادة التصنيع والتدوير وبالنظر إلى إعادة حساب تكلفة المنتجات توصلنا إلى أن التكلفة قد انخفضت بشكل ملحوظ وعلى جميع المنتجات وبالمقارنة بين الأرقام التي نتجت عن كل من النظامين نستطيع القول بأن الانتقال إلى نظم التكاليف الحديثة والعمل على تطويرها يساعد وبشكل كبير بتقديم منتجات متطورة ذات تكلفة منخفضة في سوق المنافسة الكبير الذي يحتاج إلى هكذا نوع من المنتجات لإمكانية الحصول على حصة سوقية عالية وبأسعار منافسة وبجودة ليس لها منافس.

التحليل والمناقشة والاستنتاجات

بعد أن طُبِقَ نظام التكاليف على أساس الأنشطة وجدنا أنه من خلال نظام ABC حُفِضَت التكاليف تخفيضاً ملموساً. والآن نأتي على اختبار التساؤلات التي وردت في بداية الدراسة ، وجرى التطبيق العملي لإظهار صحتها من عدمها.

حيث كانت تساؤلات مشكلة الدراسة:

1- إن تطبيق نظام ABC يؤدي إلى تحسين جودة المنتجات.

2- إن تطبيق نظام ABC يؤدي إلى تخفيض التكاليف في نطاق الأنشطة وأغراض التكلفة.

وسنقوم بالإجابة على هذه التساؤلات، حيث كما نوهنا سابقاً إن من أهم المزايا التنافسية (الجودة ، والتكلفة) وقد وضعت تساؤلات وتم اختبارها للمزايا التنافسية ذات الأهمية الأكبر والأثر الأعظم على تنافسية المعمل ، إذ كما ذكرنا أن معمل طبية قد شُيِّدَ وطُوِّرَ بطريقة حديثة ومرنة تُهيئُهُ للاستخدامات المتعددة وللاستقبال التقنيات الحديثة والمتطورة. وبالفعل أثبت المعمل على قدرته التنافسية ، من حيث الجودة والأسعار والقيام بنشاط فحص الجودة وإثبات تكاليفه في دفاثره وسجلاته ، وسعي إدارته نحو تدعيم قدرته التنافسية وتطوير مزايا ووظائف منتجاته على الدوام وزيادة حصته السوقية . وجاءت الدراسة التطبيقية لقياس التكاليف بكاملها في المعمل وإظهار أهمية قياسها وفق ABC في إكساب المعمل المزيد من المزايا التنافسية . وتم اختبار الميزات التنافسية الرئيسية.

التساؤل الأول : إن تطبيق نظام ABC يؤدي إلى تحسين جودة المنتجات.

إن قياس التكاليف الكلية للمعمل وفق ABC يدعم إلى حد كبير فكرة تحسين الجودة ، إذ يسعى المعمل في بيئة الأعمال التنافسية الحديثة وابتاع أسلوب التحسين المستمر ونظام الجودة الشاملة إلى زيادة تكاليف المنع (الوقاية) والتقييم ، وهذا يؤدي تلقائياً إلى انخفاض في تكاليف الفشل بحذف الأنشطة التي لاتضيف قيمة والوصول إلى صفر عيوب ، ومن ثمَّ الوصول إلى جودة 100 % ، وهذا يفسر إمكانية بيع المنتجات التي تقع ضمن حدود المواصفات المقبولة جميعها بدون مشاكل مع العملاء . وقد أظهر التطبيق العملي لنظام ال ABC في بيانات معمل طبية للصناعات الغذائية التكاليف بشكل واضح وعملي وفعلي وهذا جعل إدارة المعمل تغير كثيراً من سياساتها وفقاً لتلك النتائج ، و من الواضح أن نسبة الفشل والبُعد عن الجودة قد انخفضت إلى حد كبير بعد تطبيق نظام ال ABC الذي يعمل على ضبط هذه التكاليف في سجلات المنشأة ، وإضافة بعض الأنشطة

التي من شأنها تحسين الجودة وتخفيض الفشل وقد تم ذكرها سابقاً مثل: (تحليل أسباب الفشل ، وإعطاء ضمانات إضافية للزبائن) وحذف بعض الأنشطة مثل: (فحص الإنتاج المعاد ، وصيانة أجهزة الفحص). وهذا يبين أهمية ال ABC في قدرته على التكيف فوراً مع الظروف وإعطاء حلول سريعة والقيام بتعديلات هندسية للعملية الإنتاجية من شأنها زيادة القيمة السوقية للمنشأة وتحسين جودة منتجاتها على الوجه المطلوب . كما تم القيام بإعادة هيكلة لبعض الأنشطة وتخفيض زمنها ونجد أن وجود نظام ال ABC مُدعماً بإستراتيجيات حديثة في المعمل يجعل من تحقيق الجودة والوصول إلى صفر عيوب أمراً ممكناً وقابلاً للتطوير مع استمرار المنشأة بالقيام بالتحسينات التي يرغب بها الزبون واعتماد آلية التحسين المستمر التي يركز عليها هذا النظام ، إذ مع الاستمرار بالتحسين المستمر خلال الدورات المحاسبية يمكن للمعمل أن يلغي تكاليف الفشل ، ويصل بتكاليف المنع والتقييم إلى أدنى حد ممكن ، ومن ثمّ تحسين الجودة وفق نظام العمل الطبيعي لهذه الأنظمة.

إن الإضافات السابقة تدعم فكرة تحقيق الجودة وإمكانية تطويرها ووجودها والعمل المستمر على الوصول إلى أفضل النتائج وبأقل التكاليف وبأسرع الطرق والوصول إلى جودة شاملة ، ومن ثمّ منتجات تصل إلى مستويات جودة تنافسية في السوق. إن تكامل الأنظمة والمداخل الحديثة فيما بينها جعل من الجودة هدفاً أساسياً لدى معمل طبية ولفت نظر الإدارة إلى كثير من الأمور التي كانت غافلة عنها تماماً ، وقدم منتجات ذات جودة عالية من المرة الأولى ، وخفضت شكاوي الزبائن.

وهذا يفسر صحة التساؤل الأول من الدراسة وهو:

إن تطبيق نظام ABC يؤدي إلى تحسين جودة المنتجات.

التساؤل الثاني: إن تطبيق نظام ABC يؤدي إلى تخفيض التكاليف في نطاق

الأنشطة وأغراض التكلفة.

إن الهدف الأساسي من نظام التكاليف بحسب الأنشطة في أي منشأة هو تحسين تخصيص الموارد على الأنشطة و ضبط تكاليفها ، كما يعد نظام ABC من أهم أنظمة التكاليف التي تؤدي إلى قياس أكثر دقة لتكاليف الأنشطة ونصيب المنتجات منها من خلال استخدام محركات التكلفة المناسبة لذلك. ويجمع هذا النظام بين جودة تصميم المنتج وجودة الأداء وجودة المطابقة للمواصفات، وذلك من خلال طبيعته إضافة إلى أسلوب التحسين المستمر الذي يعتمد عليه ، وهذا يساعد على اتخاذ قرارات إدارية وتكليفية ملائمة ، إذ إن نظام ال ABC يقوم على تقسيم الأنشطة على طول سلسلة القيمة للمنشأة ويعمل على التأكد من جودة المنتج وفق تلك السلسلة فكان نظام ال ABC من أهم النظم التي أظهرت التكاليف بشكل واضح ومفصل مما ساعد على تخفيضها بشكل كبير وذلك وفق :

عملية التحسين المستمر وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتؤدي إلى تكبد تكاليف عالية وتزيد من تكلفة المناولة والتخزين و تأخذ قسطاً كبيراً من تكاليف المعمل قبل العمل على الأنظمة السابقة إضافة إلى مراقبة الزمن الذي تستغرقه عمليات مراقبة الجودة والعمل على تخفيضه إلى أقل حد ممكن وتدريب الموظفين على برامج الجودة وزيادة مهاراتهم الوظيفية مما يساعد على تخفيض تكاليف الفشل وتخفيض المنتجات المعيبة ، ومن ثمَّ نسبة كبيرة من التكاليف سوف تختفي.

كما أن وجود نظام ال ABC ساعد في الرقابة في حال تجاوز التكاليف للمعدلات المقبولة ، إذ عمل على تأمين رقابة شاملة وصارمة على التكاليف ومحركاتها، وتخفيض عدد مرات محركات التكلفة ، وذلك كون زيادة المحرك يؤدي إلى زيادة التكاليف.

لذا فإن معمل طيبة وعند تطبيقه للنظام السابق والاستفادة من مزايا وصل إلى تخفيض تكاليف مقبول إلى حد ما ، وذلك لأنَّ التطبيق كان عن العام الأول ، ومع الاستمرار في التطبيق فإن مزايا هذا النظام سوف تتضاعف ، وتعطي المزيد من النتائج الإيجابية في تخفيض تكاليف المنشأة حيث إن هذه المصاريف لدى المعمل تفقده كثيراً من المزايا التنافسية دون مراعاتها أو معرفة الإدارة بها كما أدت إلى تخفيض الحصة السوقية للمعمل. أما الآن فأصبحت تحت سيطرة الإدارة ، ومن

ثمَّ إيجاد كثير من الحلول لإلغائها وتتبعها من مرحلة الموازنة إلى مرحلة القياس الفعلي وفق ال ABC بالشكل الذي يخدم قرارات التكلفة.

كل هذا يفسر صحة التساؤل الثاني لهذه الدراسة وهو:

إن تطبيق نظام ABC يؤدي إلى تخفيض التكاليف في نطاق الأنشطة وأغراض التكلفة.

وفي نهاية هذا البحث سيتم عرض بعض النتائج والتوصيات التي توصل إليها الباحث بعد القيام بهذه الدراسة.

النتائج والتوصيات

النتائج:

- 1- تطبيق نظام ABC يسهم في تخفيض التكاليف وزيادة الجودة والتسليم في الوقت المحدد من خلال طريقته في الوصول إلى تكلفة المنتج
 - 2- إن تطبيق نظام ABC يسمح بمعرفة مواطن الخلل في الدورة الإنتاجية وبالتالي حذف أو إضافة أو دمج الأنشطة أي التحسين المستمر في الدورة الإنتاجية.
 - 3- إن اتباع منهجية ال ABC في قياس التكاليف بشكل عام ، يسمح بإجراء التعديلات الهندسية اللازمة وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، مما يسهم في اختزال دورة التصنيع ودورة التسليم ، ومن ثمَّ تخفيض التكاليف و زيادة رضا العملاء .
 - 4- إن إعداد تقارير تقييم الأداء على مستوى الأنشطة يمكن من الرقابة ومحاسبة المسؤولية على مستوى النشاط أيضاً ، إذ إن الرقابة على مستوى النشاط تعني رقابة على جودة المنتجات وجودة العمليات الإنتاجية ، أي إن قياس تكلفة المنتجات أصبح بغرض عملية التسعير .
 - 5- منهجية ال ABC بالتكامل مع أي نظام إداري حديث آخر يمكن أن توصلنا إلى منهجية إدارية منافسة في السوق المحلية.
 - 6- إن تكامل ال ABC والمؤشرات التي تنتج عن تطبيقه ، يؤدي إلى إثراء تقارير الأداء وزيادة منفعتها في توفير المعلومات اللازمة لمحاسبة المسؤولية.
- وبالمحصلة فإن المعطيات السابقة تسهم في تدعيم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال في مجالات خفض التكلفة وتحسين الجودة والتوقيت والإبداع والابتكار .

التوصيات:

بناءً على الإطار النظري والدراسة التطبيقية ، والنتائج التي تم الحصول عليها يوصي الباحث بما يأتي:

- 1- أظهرت نتائج التطبيق على المعمل وبشكل واضح أن الوصول إلى تكلفة منخفضة مع جودة عالية ممكن من خلال الانتقال إلى نظام تكاليف حديث والعمل على تطويره بشكل مستمر لذلك يجب العمل على تطبيق هذه الأنظمة.
- 2- إن نظام ABC من النظم التي تساعد الإدارة على إعداد تقارير إدارية وتكاليفية جيدة لذلك تطبيقه أصبح من الواجبات والتوصيات المهمة.
- 3- تعدّ البيئة الصناعية السورية بيئة متقبلة للتغيير نحو نظم إدارية وتكاليفية حديثة ، لذا يجب الانتقال بأنظمة المعامل في الجمهورية العربية السورية نحو أنظمة حديثة تُكسب المعامل فيما بينها بيئة تنافسية قوية ، وتمنحها مزايا تنافسية وحصّة سوقية كبيرة.
- 4- إذا كان الانتقال إلى هذه النظم الحديثة شيئاً صعباً على المنشآت فالرأي للباحث التركيز على تدريب العاملين وتحسين قدراتهم وفق برامج الجودة بما يضمن الحصول على نتائج مشابهة إذا تعدّر تطبيق النظم السابق.

مراجع الدراسة باللغة العربية

- 1- إبراهيم ، رائد. تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC في شركات صناعة الأدوية الأردنية (دراسة حالة في شركة التقدم للصناعات الدوائية) ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2017
- 2- دودية ، منال . أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات دعم الموقف التنافسي - دراسة ميدانية - ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، الجمهورية العربية السورية ، 2015
- 3- الدرويش ، مصطفى . الممارسات الأفضل و دورها في تعزيز الميزة التنافسية دراسة مقارنة لمجموعة من الشركات الصناعية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة حلب ، الجمهورية العربية السورية ، 2013
- 4- سعد ، سلمى . وآخرون . قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة نظام ABC حالة دراسية ، بحث نشر في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 47 ، العراق ، 2016
- 5- فخر ، نواف. زكي ، حسن. كتاب محاسبة التكاليف ، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد 2005
- 6- راضي ، ميثم. اسماعيل ، مجبل. تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية دراسة تطبيقية في معمل مثلجات ، ورقة بحثية ، مجلة نجف ، العراق ، 2011
- 7- سالم ، يسمينة . بلمهدي ، رندة . هرياجي ، حمزة . مساهمة نظام ABC في تخفيض التكاليف دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان ، بحث نشر في *GLOBAL JOURNAL OF ECONOMICS AND BUSINESS* ، VOL 5 ، NO 3 ، 2018 (P 447 - 465)
- 8- البعاج ، قاسم . الكرعوي ، نجم .التكامل بين نظام (ABC , JIT) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، جامعة القادسية ، العدد 39 ، العراق ، 2014
- 9- محمد ، هدى .استخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في ظل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وأثره على التكاليف في بعض المنشآت الصناعية في السودان ، أطروحة دكتوراه ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان ، 2018
- 10- هديب ، عمر . نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي (التطبيق ونموذج مقترح للقياس) ، أطروحة دكتوراه ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، المملكة الأردنية الهاشمية، 2009
- 11- البشتاوي ، سليمان . الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ABC & ABM نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) ، المجلد 28 ، الأردن ، 2014 ، ص 1867 - 1898
- 12- سيد أحمد عاشور ، عصافت . كتاب الاتجاهات المعاصرة في قياس التكلفة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مصر ، 2012

- 13- عبد الحميد ، ممدوح . كتاب دراسات في المحاسبة الإدارية والتكاليف ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مصر ، 2011
- 14- الرومي ، عبد العزيز . أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في الكويت ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، الكويت ، 2012
- 15- جاسم ، رعد . مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، الجامعة المستنصرية ، المجلات الأكاديمية العلمية العراقية ، مجلة كلية التربية ، العدد الرابع ، المجلد الأول ، 2011 ، ص 179-204
- 16- سند ، ناصر . الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، جمهورية مصر العربية ، 2012
- 17- أبو مغلي ، أشرف . أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، قسم المحاسبة ، المملكة الأردنية الهاشمية ، 2008 ،
- 18- هورنجرن ، تشارلز . وآخرون ، *COST ACCOUNTING* ، حجاج ، أحمد . محاسبة التكاليف (مدخل إداري)، الجزء الأول ، الطبعة الحديثة ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية ، 2009
- 19- عثمان ، داوود . التخطيط الاستراتيجي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية بالتطبيق على شركات الاتصالات العاملة بالسودان ، رسالة ماجستير ، جامعة النيلين ، السودان ، 2017 ، ص 55
- 20- جبر ، وليد . وآخرون . المزايا التنافسية للمنتجات في السوق العراقية (دراسة مقارنة) ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد 13 ، المجلد 2 ، جامعة الكوفة ، العراق ، 2009 ، ص 183-200
- 21- الدرويش ، مصطفى . الممارسات الأفضل ودورها في تعزيز الميزة التنافسية دراسة مقارنة لمجموعة من الشركات الصناعية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة حلب ، كلية الاقتصاد ، الجمهورية العربية السورية ، 2013 ، ص 68
- 22- حليحل ، جلييلة . سلمان ، مهند . أثر قياس تكاليف الجودة في زيادة الأرباح وتحقيق الميزة التنافسية ، مجلة دنانير ، المجلد الأول ، العدد الثامن ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة العراقية ، العراق ، 2016 ، ص 553-580
- 23- الرواد ، أنس . أثر قياس تكاليف الجودة والإفصاح عنها على القوائم المالية دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، الملكة الأردنية الهاشمية ، 2015
- 24- شهاب الدين ، شيماء . قياس تكاليف الجودة الشاملة بالاعتماد على نظام ABC لأغراض إدارة وخفض التكلفة (دراسة حالة) ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، جمهورية مصر العربية ، 2010

- 25-** فرح ، محمد . قياس تكاليف الجودة الشاملة وأثرها في دعم الميزة التنافسية دراسة ميدانية على قطاع الصناعات الغذائية في الخرطوم ، رسالة ماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان ، 2016
- 26-** عزت ، ريزان . محمد ، برزين . استخدام أسلوب كايزن في دعم إستراتيجية أقل تكلفة ، رسالة ماجستير ، جامعة دهوك ، العراق ، 2008
- 27-** عبد الرحمن ، مهند . أحمد ، رشا . أثر استخدام التحسين المستمر على كفاءة الخدمة الجامعية ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 36 ، 2013
- 28-** جويحان ، ثائر . أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على الأداء المؤسسي للمنظمات الصناعية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العاملة في منطقة سحاب الصناعية ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، المملكة الأردنية الهاشمية ، 2013 ، ص 30
- 29-** أبو خشبة ، عبد العال . تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، المملكة العربية السعودية ، 2003

مراجع الدراسة باللغة الأجنبية

- 1- Chow, Julie. Activity Based Costing A case study of Raiffeisen Bank of Luxembourg , Master Thesis , European Institute for Knowledge & Value Management , Luxemburg , 2016
- 2- Aldukhil, Yousef. Developing and Testing a Model of Successful Adoption of Activity-Based Costing , Faculty of Business and Law, Victoria University , Canada ,2012
- 3- Al-Amoudi, Saleh. An Activity Based Quality Cost And Information System , A Doctoral Thesis , Loughborough University , Wolfson School of Mechanical and Manufacturing Engineering , United Kingdom , 2001
- 4- Reyhanoglu, Metin. ACTIVITY-BASED COSTING SYSTEM ADVANTAGES AND DISADVANTAGES, Article in SSRN Electronic Journal, Ankara University,2004 , p 3
- 5- Prajogo, Daniel. The relationship between competitive strategies and product quality , Industrial Management & Data Systems , Vol. 107 No. 1, Department

دور تطبيق نظام ABC على شركة طبية للصناعات الغذائية في تدعيم المزايا التنافسية

of Management, Monash University, Australia Emerald Group Publishing
Limited , 2007 , pp. 69-83