

المدرسة العليا للتجارة - القليعة-

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على دكتوراه طور ثالث في علوم التسيير
تخصص محاسبة مراقبة وتدقيق

الموضوع:

دقة مخرجات نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

لأغراض إدارة التكلفة الإستراتيجية

دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية

INFRAFER

فرع: محجر النعامة

تحت إشراف الأستاذ:

عمار قدوري

إعداد الباحث:

العربي بن عواق

أعضاء لجنة المناقشة:

اسم ولقب الأستاذ	الرتبة العلمية	الصفة	الجامعة الأصلية
أ. د. محمد بوحديدة	أستاذ التعليم العالي	رئيسا	المدرسة العليا للتجارة
أ. د. عمار قدوري	أستاذ محاضر أ	مشرفا ومقررا	المدرسة العليا للتجارة
د. خالد عزاوي	أستاذ محاضر أ	مناقشا	المدرسة العليا للتجارة
د. لمين تغليسية	أستاذ محاضر أ	مناقشا	المدرسة العليا للتجارة
أ. د. كمال بن موسى	أستاذ التعليم العالي	مناقشا	جامعة الجزائر 3
د. أحمد رجراج	أستاذ محاضر أ	مناقشا	جامعة الجزائر 3

السنة الجامعية: 2020/2019

المدرسة العليا للتجارة - القليعة-

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على دكتوراه طور ثالث في علوم التسيير
تخصص محاسبة مراقبة وتدقيق

الموضوع:

دقة مخرجات نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

لأغراض إدارة التكلفة الإستراتيجية

دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية

INFRAFER

فرع: محجر النعامة

تحت إشراف الأستاذ:

عمار قدوري

إعداد الباحث:

العربي بن عواق

أعضاء لجنة المناقشة:

اسم ولقب الأستاذ	الرتبة العلمية	الصفة	الجامعة الأصلية
أ. د. محمد بوحديدة	أستاذ التعليم العالي	رئيسا	المدرسة العليا للتجارة
أ. د. عمار قدوري	أستاذ محاضر أ	مشرفا ومقررا	المدرسة العليا للتجارة
د. خالد عزاوي	أستاذ محاضر أ	مناقشا	المدرسة العليا للتجارة
د. لمين تغليسية	أستاذ محاضر أ	مناقشا	المدرسة العليا للتجارة
أ. د. كمال بن موسى	أستاذ التعليم العالي	مناقشا	جامعة الجزائر 3
د. أحمد رجراج	أستاذ محاضر أ	مناقشا	جامعة الجزائر 3

السنة الجامعية: 2020/2019

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب المعرفة والعلم ووفقنا لأداء هذا العمل.
وصلى الله وسلم على نبيه ورسوله محمد صلى الله عليه وسلم.
أول الشكر إلى الوالدين الكريمين الذين سهرا على تربيتي وتعليمي
وإيصالي إلى هذا المكان.

ثم أشكر زوجتي التي كانت لي سندا وعونا في هذا العمل
وفي غيره من شؤون الحياة.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ "قدوري عمار" الذي استفدنا منه الكثير، من
خلال توجيهاته ونصائحه القيمة سواء في هذا العمل أو خلال مشوارنا الدراسي
بالمدرسة العليا للتجارة.

كما أشكر كل موظفي المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل الأساسية
للسكك الحديدية على تقديم يد العون والمساعدة في كل ما احتجت إليه، و أخص
بالذكر "إيصولح نجيم" مدير فرع المحاسبة التحليلية الذي لم يبخل علينا
بمعلوماته ومساعداته.

ولا أنسى كل من قدم يد المساعدة من قريب أو بعيد.

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى أعز ما لدي في الوجود
أمي، أبي، زوجتي، ولدي وكل عائلتي.

إلى جميع الأصدقاء والزملاء.

وإلى كل من ساعدني في انجاز هذا البحث.

الباحث: بن عواق العربي

الفهرس العام

الفهرس العام

شكر وتقدير	
الإهداء	
I	الفهرس العام
XV	قائمة الجداول
XVII	قائمة الأشكال
XIX	قائمة المختصرات
الملخص	
أ	مقدمة عامة

1	الفصل الأول: نظام المعلومات المحاسبي، أهميته في المؤسسة وعلاقته بالنظم الفرعية الأخرى
2	مقدمة الفصل
3	المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة
3	المطلب الأول: تعريف المؤسسة وأهم خصائصها
3	الفرع الأول: تعريف المؤسسة
3	الفرع الثاني: خصائص المؤسسة
4	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة
4	الفرع الأول: الأهداف الاقتصادية
4	الفرع الثاني: الأهداف الاجتماعية
4	الفرع الثالث: الأهداف الثقافية والتكنولوجية
5	المطلب الثالث: تصنيفات المؤسسة
5	الفرع الأول: حسب حجم المؤسسة
6	الفرع الثاني: حسب طبيعة الملكية
6	الفرع الثالث: حسب المعيار الاقتصادي
6	الفرع الرابع: حسب القطاع الاقتصادي

6	الفرع الخامس: حسب الشكل القانوني
7	المطلب الرابع: وظائف المؤسسة ومستوياتها
7	الفرع الأول: وظائف المؤسسة الاقتصادية
8	الفرع الثاني: مستويات المؤسسة الاقتصادية
9	المبحث الثاني: إدارة المؤسسة واتخاذ القرار
9	المطلب الأول: إدارة المؤسسة
9	الفرع الأول: تعريف الإدارة
9	الفرع الثاني: خصائص الإدارة
10	الفرع الثالث: مستويات الإدارة
10	الفرع الرابع: وظائف الإدارة
11	الفرع الخامس: أهمية الإدارة
12	المطلب الثاني: تنظيم المؤسسة
12	الفرع الأول: مفهوم التنظيم
12	الفرع الثاني: مبادئ التنظيم
13	الفرع الثالث: عناصر التنظيم
13	الفرع الرابع: أهداف التنظيم
13	الفرع الخامس: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
14	المطلب الثالث: إستراتيجية المؤسسة
14	الفرع الأول: مفهوم الإستراتيجية
15	الفرع الثاني: أهمية الإستراتيجية
15	المطلب الرابع: اتخاذ القرار
15	الفرع الأول: مفهوم القرار
16	الفرع الثاني: أهمية اتخاذ القرار
16	الفرع الثالث: أنواع القرارات
17	الفرع الرابع: مراحل اتخاذ القرار
18	المبحث الثالث: نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية

18	المطلب الأول: عموميات حول النظام
18	الفرع الأول: تعريف النظام
18	الفرع الثاني: خصائص النظام
19	الفرع الثالث: مكونات النظام
19	الفرع الرابع: أنواع النظم
20	الفرع الخامس: المؤسسة كنظام مفتوح
21	المطلب الثاني: مفاهيم حول المعلومات
21	الفرع الأول: تعريف المعلومات
21	الفرع الثاني: خصائص المعلومات
22	الفرع الثالث: أنواع المعلومات
23	الفرع الرابع: دور وأهمية المعلومات
23	المطلب الثالث: نظام المعلومات
23	الفرع الأول: نبذة تاريخية
24	الفرع الثاني: تعريف نظام المعلومات
25	الفرع الثالث: مهام نظام المعلومات
26	الفرع الرابع: أنواع نظام المعلومات
27	الفرع الخامس: أهمية نظام المعلومات
28	المطلب الرابع: نظم المعلومات الإدارية
28	الفرع الأول: تعريف نظم المعلومات الإدارية
28	الفرع الثاني: أسباب ظهور نظم المعلومات الإدارية
29	الفرع الثالث: النظم الفرعية لنظام المعلومات الإداري
30	الفرع الرابع: دور وأهمية نظام المعلومات الإداري
31	المبحث الرابع: المحاسبة ونظام المعلومات المحاسبي
31	المطلب الأول: عموميات حول المحاسبة
31	الفرع الأول: التطور التاريخي للمحاسبة
32	الفرع الثاني: تعريف المحاسبة

33	الفرع الثالث: وظائف المحاسبة
33	الفرع الرابع: فروع المحاسبة داخل المؤسسة
34	المطلب الثاني: المعلومات المحاسبية
35	الفرع الأول: مفهوم المعلومة المحاسبية
35	الفرع الثاني: خصائص المعلومات المحاسبية
36	الفرع الثالث: أنواع المعلومات المحاسبية
37	الفرع الرابع: الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية
37	المطلب الثالث: عموميات حول نظام المعلومات المحاسبي
38	الفرع الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي
38	الفرع الثاني: مبادئ نظام المعلومات المحاسبي
39	الفرع الثالث: خصائص نظام المعلومات المحاسبي
39	الفرع الرابع: دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي
40	المطلب الرابع: نظام المعلومات المحاسبي الآلي وعلاقته بالنظم الفرعية الأخرى
40	الفرع الأول: مواصفات نظام المعلومات المحاسبي الآلي
40	الفرع الثاني: مكونات نظام المعلومات المحاسبي الآلي
41	الفرع الثالث: علاقة نظام المعلومات المحاسبي بالنظم الفرعية الأخرى
43	خلاصة الفصل

44	الفصل الثاني: إدارة التكلفة الإستراتيجية بين أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية وأدواتها الحديثة
45	مقدمة الفصل
46	المبحث الأول: نظام محاسبة التكاليف
46	المطلب الأول: التكلفة وسعر التكلفة
46	الفرع الأول: مفهوم كل من المصاريف، الأعباء والتكاليف وتوضيح العلاقة بينها
48	الفرع الثاني: خصائص التكاليف
48	الفرع الثالث: تصنيف التكاليف

49	الفرع الرابع: سعر التكلفة
50	المطلب الثاني: التكاليف غير المباشرة
50	الفرع الأول: مفهوم التكاليف غير المباشرة
50	الفرع الثاني: دور وأهمية التكاليف غير المباشرة
51	الفرع الثالث: صعوبات ومشاكل التكاليف غير المباشرة
52	الفرع الرابع: معايير تخصيص التكاليف غير المباشرة
52	المطلب الثالث: محاسبة التكاليف
52	الفرع الأول: نشأة وتطور محاسبة التكاليف
53	الفرع الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف
54	الفرع الثالث: وظائف محاسبة التكاليف
55	الفرع الرابع: أهداف محاسبة التكاليف
55	الفرع الخامس: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية
56	المطلب الرابع: نظام محاسبة التكاليف
56	الفرع الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف
57	الفرع الثاني: مكونات نظام محاسبة التكاليف
58	الفرع الثالث: دقة معلومات نظام محاسبة التكاليف
59	المبحث الثاني: الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف
59	المطلب الأول: نظام التكاليف الكلية "الأقسام المتجانسة"
59	الفرع الأول: تقديم نظام التكاليف الكلية
60	الفرع الثاني: أسس ومبادئ نظام التكاليف الكلية
60	الفرع الثالث: مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات وفق نظام التكاليف الكلية
63	الفرع الرابع: تقييم نظام التكاليف الكلية
63	المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
64	الفرع الأول: تقديم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
64	الفرع الثاني: أسس ومبادئ طريقة التحميل العقلاني
64	الفرع الثالث: تحديد التكاليف باستخدام طريقة التحميل العقلاني

65	الفرع الرابع: تقييم طريقة التحميل العقلاني
66	المطلب الثالث: نظام التكاليف المتغيرة
66	الفرع الأول: تقديم نظام التكاليف المتغيرة
66	الفرع الثاني: أسس ومبادئ نظام التكاليف المتغيرة
66	الفرع الثالث: مراحل حساب النتيجة حسب نظام التكاليف المتغيرة
69	الفرع الرابع: تقييم نظام التكاليف المتغيرة
70	المطلب الرابع: طريقة التكاليف المعيارية
70	الفرع الأول: تقديم طريقة التكاليف المعيارية
70	الفرع الثاني: أسس ومبادئ طريقة التكاليف المعيارية
71	الفرع الثالث: تحديد الانحرافات في طريقة التكاليف المعيارية
72	الفرع الرابع: تقييم طريقة التكاليف المعيارية
73	المبحث الثالث: إدارة التكلفة الإستراتيجية
73	المطلب الأول: الإدارة الإستراتيجية وإدارة التكلفة
73	الفرع الأول: ماهية الإدارة الإستراتيجية
73	الفرع الثاني: مفهوم إدارة التكلفة
74	الفرع الثالث: مراحل تطور إدارة التكلفة
75	الفرع الرابع: خفض التكلفة والرقابة عليها
76	المطلب الثاني: تقديم إدارة التكلفة الإستراتيجية
76	الفرع الأول: دوافع ظهور إدارة التكلفة الإستراتيجية
76	الفرع الثاني: إدارة التكلفة الإستراتيجية والإستراتيجيات التنافسية
77	الفرع الثالث: مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية
78	الفرع الرابع: خصائص إدارة التكلفة الإستراتيجية
78	الفرع الخامس: خطوات إدارة التكلفة الإستراتيجية
79	المطلب الثالث: محاور إدارة التكلفة الإستراتيجية
79	الفرع الأول: تحليل سلسلة القيمة
81	الفرع الثاني: تحليل مسببات التكلفة

83	الفرع الثالث: تحليل الموقف الإستراتيجي
84	المطلب الرابع: أهمية إ ت إ، أهدافها، وأوجه اختلافها عن النظم التقليدية
84	الفرع الأول: أهمية إدارة التكلفة الإستراتيجية
85	الفرع الثاني: أهداف إدارة التكلفة الإستراتيجية
86	الفرع الثالث: أوجه اختلاف إدارة التكلفة الإستراتيجية عن النظم التقليدية
87	المبحث الرابع: أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية
87	المطلب الأول: إدارة الجودة، نظرية القيود، المحاسبة على الإنجاز
87	الفرع الأول: إدارة الجودة الشاملة (TQM) Total Quality Management
88	الفرع الثاني: نظرية القيود (TOC) Theory of Constraints
89	الفرع الثالث: المحاسبة على الإنجاز (TA) Throughput Accounting
90	المطلب الثاني: هندسة القيمة، تكاليف دورة حياة المنتج، ونظام الإنتاج المرن
90	الفرع الأول: هندسة القيمة (VE) Value Engineering
90	الفرع الثاني: تكاليف دورة حياة المنتج (PLCC) Product Life Cycle Costing
92	الفرع الثالث: نظام الإنتاج المرن (FMS) Flexible Manufacturing System
92	المطلب الثالث: بطاقة الأداء المتوازن، القياس المقارن، الإنتاج في الوقت المحدد
92	الفرع الأول: بطاقة الأداء المتوازن (BSC) Balance Score Card
93	الفرع الثاني: القياس المقارن (BM) Benchmarking
94	الفرع الثالث: نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) Just In Time
95	المطلب الرابع: التكلفة المستهدفة، نظام محاسبة المسؤولية، وتحليل سلسلة القيمة
96	الفرع الأول: التكلفة المستهدفة (TC) Target costing
97	الفرع الثاني: نظام محاسبة المسؤولية (RA) Responsibility Accounting
97	الفرع الثالث: تحليل سلسلة القيمة (VCA) Value Chain Analysis
99	خلاصة الفصل

100	الفصل الثالث: أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة ودوره في إدارة التكلفة الإستراتيجية
101	مقدمة الفصل
102	المبحث الأول: عرض نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
102	المطلب الأول: مقومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة ومفاهيمه الأساسية
102	الفرع الأول: الأنشطة
105	الفرع الثاني: مسببات التكلفة
107	الفرع الثالث: مجتمعات التكلفة
107	الفرع الرابع: موارد الأنشطة والمخرجات
108	المطلب الثاني: أسباب ظهور نظام (ABC)، تاريخه، مفهومه وخصائصه
108	الفرع الأول: العوامل المؤدية إلى ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة
108	الفرع الثاني: نشأة وتطور نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC"
109	الفرع الثالث: مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC"
110	الفرع الرابع: شروط تبني نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC"
111	المطلب الثالث: مبادئ نظام (ABC)، مخطته، أهميته وأهدافه
111	الفرع الأول: مبادئ نظام التكاليف المبني على الأنشطة وفروضه الأساسية
111	الفرع الثاني: مخطط نظام التكاليف المبني على الأنشطة
112	الفرع الثالث: أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة
112	الفرع الرابع: أهداف نظام التكاليف المبني على الأنشطة
113	المطلب الرابع: تقييم نظام وأوجه اختلافه على الأنظمة التقليدية
113	الفرع الأول: مزايا وإيجابيات نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC"
114	الفرع الثاني: سلبيات نظام (ABC) وأهم الانتقادات الموجهة إليه
115	الفرع الثالث: أوجه الاختلاف بين نظام (ABC) والأنظمة التقليدية
116	المبحث الثاني: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة
116	المطلب الأول: تحديد الأنشطة، تحليلها وتبويبها
116	الفرع الأول: تحديد الأنشطة

117	الفرع الثاني: تحليل الأنشطة
117	الفرع الثالث: تبويب الأنشطة
118	المطلب الثاني: توضيح العلاقة السببية بين الموارد والأنشطة بمسببات الموارد
118	الفرع الأول: تحديد العلاقة بين الأنشطة والموارد
119	الفرع الثاني: تحديد مسببات الموارد
119	المطلب الثالث: تحديد تكاليف الأنشطة
119	الفرع الأول: حصر الأنشطة في مجموعات
120	الفرع الثاني: تخصيص الموارد على مجموعات تكلفة الأنشطة
121	المطلب الرابع: توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وتحديد تكلفتها
121	الفرع الأول: تتبع العلاقة بين الأنشطة والمنتجات
121	الفرع الثاني: تحديد مسببات الأنشطة، وحساب التكلفة الوحودية لكل مسبب
122	الفرع الثالث: حساب تكاليف المنتجات
123	المبحث الثالث: امتدادات نظام (ABC) والأنظمة الحديثة لتطويره
123	المطلب الأول: نظام التسيير المبني على الأنشطة "ABM"
123	الفرع الأول: مفهوم نظام التسيير المبني على الأنشطة "ABM"
124	الفرع الثاني: أنواع نظام التسيير المبني على الأنشطة "ABM"
124	الفرع الثالث: خطوات تنفيذ نظام التسيير المبني على الأنشطة "ABM"
125	الفرع الرابع: دور وأهمية نظام التسيير المبني على الأنشطة "ABM"
126	الفرع الخامس: أهداف نظام التسيير المبني على الأنشطة "ABM"
126	الفرع السادس: العلاقة بين نظام التسيير ونظام التكاليف المبنين على الأنشطة
128	المطلب الثاني: نظام الموازنة المبني على الأنشطة "ABB"
128	الفرع الأول: مفهوم نظام الموازنة المبني على الأنشطة "ABB"
128	الفرع الثاني: دور وأهمية نظام الموازنة المبني على الأنشطة "ABB"
129	الفرع الثالث: مراحل إعداد نظام الموازنة المبني على الأنشطة "ABB"
131	الفرع الرابع: الفرق بين نظام الموازنة المبني على الأنشطة ونظام الموازنة التقليدي
131	الفرع الخامس: نظام الموازنة المبني على الأنشطة وعلاقته بنظام (ABC)

132	المطلب الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC"
132	الفرع الأول: مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC"
133	الفرع الثاني: أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC"
134	الفرع الثالث: مكونات نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC"
136	الفرع الرابع: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت
137	الفرع الخامس: المقارنة بين نظام "ABC" ونظام "TDABC"
137	المطلب الرابع: نظام التكاليف المبني على الأنشطة المركز على الأداء "PFABC"
138	الفرع الأول: مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة المركز على الأداء
138	الفرع الثاني: أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة المركز على الأداء
139	الفرع الثالث: خطوات تنفيذ نظام التكاليف المبني على الأنشطة المركز على الأداء
143	المبحث الرابع: نظام (ABC) ودوره الإستراتيجي في حياة المؤسسة الاقتصادية
143	المطلب الأول: إسهامات نظام (ABC) في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية
143	الفرع الأول: أهمية نظام (ABC) في تحليل أداء أنشطة المؤسسة وتحسينها
144	الفرع الثاني: نظام (ABC) نموذج جديد في التسيير الإستراتيجي
145	الفرع الثالث: نظام (ABC) ودوره في اتخاذ أهم القرارات الإستراتيجية
147	الفرع الرابع: دور نظام (ABC) في دعم المقاربة الإستراتيجية للمؤسسة
148	المطلب الثاني: دور نظام (ABC) في خدمة إدارة التكلفة الإستراتيجية
148	الفرع الأول: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ودوره في تحليل سلسلة القيمة
150	الفرع الثاني: نظام (ABC) ودوره في تحليل الموقف التنافسي "الإستراتيجي"
152	الفرع الثالث: نظام (ABC) ودوره في اختيار وتحليل مسببات التكلفة
154	المطلب الثالث: نظام (ABC) وعلاقته بأدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية
154	الفرع الأول: نظام (ABC) وإدارة الجودة الشاملة "TOM"
155	الفرع الثاني: نظام (ABC) وهندسة القيمة "VE"
156	الفرع الثالث: نظام (ABC) وتكاليف دورة حياة المنتج "PLCC"
156	الفرع الرابع: نظام (ABC) والتكلفة المستهدفة "TC"
157	الفرع الخامس: نظام (ABC) والقياس المقارن "BM"

158	الفرع السادس: نظام (ABC) وبطاقة الأداء المتوازن "BSC"
158	الفرع السابع: نظام والإنتاج في الوقت المحدد "JIT"
159	المطلب الرابع: الدراسات العملية والآراء المؤيدة لنظام (ABC)
159	الفرع الأول: الآراء الداعمة والمؤيدة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة
160	الفرع الثاني: واقع نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الدول
161	الفرع الثالث: بعض الشركات المتبنية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة
167	خلاصة الفصل

168	الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية "INFRAFER"
169	مقدمة الفصل
170	المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية لإنجاز السكك الحديدية "INFRAFER"
170	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية لإنجاز هياكل السكك الحديدية
170	الفرع الأول: تاريخ المؤسسة، مقرها الاجتماعي وشكلها القانوني
171	الفرع الثاني: رأس مال المؤسسة، رقم أعمالها وقدراتها الإنتاجية
171	الفرع الثالث: السياسة النوعية للمؤسسة، شراكاتها الأجنبية وتطلعاتها
172	المطلب الثاني: أنشطة المؤسسة "INFRAFER" وعوامل إنتاجها
172	الفرع الأول: الأنشطة الرئيسية للمؤسسة "INFRAFER"
173	الفرع الثاني: أنشطة المؤسسة الفرعية
173	الفرع الثالث: عوامل إنتاج المؤسسة "INFRAFER"
174	المطلب الثالث: مشاريع المؤسسة "INFRAFER" وأهم زبائنها
174	الفرع الأول: المشاريع المنجزة من طرف المؤسسة "INFRAFER"
175	الفرع الثاني: مشاريع المؤسسة "INFRAFER" قيد الإنجاز
175	الفرع الثالث: زبائن المؤسسة العمومية لإنجاز هياكل السكك الحديدية
176	المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي لمؤسسة إنجاز هياكل السكك الحديدية
176	الفرع الأول: عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة "INFRAFER"

178	الفرع الثاني: عرض مهام الإدارة العامة والأقسام المركزية
180	الفرع الثالث: عرض مهام ووظائف الأقسام التشغيلية
182	المبحث الثاني: تصميم نظام (ABC) على مستوى محجر النعامة
182	المطلب الأول: تحديد مسار العملية ومختلف أنشطة محجر النعامة
182	الفرع الأول: عرض موجز لمحجر النعامة
184	الفرع الثاني: تحليل مسار العملية الإنتاجية
184	الفرع الثالث: تحديد أنشطة المحجر
186	المطلب الثاني: توضيح العلاقة السببية بين موارد المحجر وأنشطته
186	الفرع الأول: تحديد مسببات الموارد
187	الفرع الثاني: إعداد مصفوفة الموارد – الأنشطة الخاصة بالمحجر
187	الفرع الثالث: إعداد مصفوفة تقاطع المعدات والآلات – الأنشطة
188	الفرع الرابع: توزيع الموارد المستخدمة حسب الأنشطة
189	المطلب الثالث: تحديد تكاليف أنشطة محجر النعامة
189	الفرع الأول: حساب تكاليف الأنشطة
192	الفرع الثاني: شرح جدول تكاليف الأنشطة لمحجر النعامة
194	المطلب الرابع: تحديد سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لمحجر النعامة
194	الفرع الأول: حصر الأنشطة في مجموعات وتحديد مسببات الأنشطة
196	الفرع الثاني: تحديد تكاليف إنتاج مجموعات الأنشطة
198	الفرع الثالث: تحديد سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمحجر خلال أبريل 2019م
200	الفرع الرابع: شرح جدولي حساب التكلفة والنتيجة التحليلية لشهر أبريل 2019م
202	المبحث الثالث: امتدادات نظام (ABC) المطبق، تطوراتهِ وتكامله مع أدوات (إ ت إ)
202	المطلب الأول: نظام "TDABC" ودوره في الكشف عن الطاقة غير المستغلة
202	الفرع الأول: تحديد أنشطة المحجر، تكاليفها وطاقتها النظرية
203	الفرع الثاني: تحديد الطاقة الفعلية والتكلفة الودوية لأنشطة المحجر
204	الفرع الثالث: تحديد تكلفة إنتاج الصخور والطاقة غير المستغلة بنظام "TDABC"
206	الفرع الرابع: تحديد سعر التكلفة ونتيجة المحجر حسب نظام "TDABC"

209	المطلب الثاني: إعداد نظام الموازنة المبني على الأنشطة (ABB) لديسمبر 2019م
209	الفرع الأول: تقدير كمية الإنتاج ومبيعات شهر ديسمبر 2019م
209	الفرع الثاني: تحديد الأنشطة اللازمة والطاقة التشغيلية لكل نشاط لديسمبر 2019م
214	الفرع الثالث: تقدير موارد المحجر اللازمة لشهر ديسمبر 2019م
217	المطلب الثالث: مساهمة نظام في دعم نظام (ABC) التكلفة المستهدفة "TC"
217	الفرع الأول: تحديد السعر المستهدف
217	الفرع الثاني: تحديد التكلفة المسموح بها وفجوة التكلفة
218	الفرع الثالث: تحديد التكلفة المستهدفة بالاعتماد على معطيات نظام (ABC)
219	المطلب الثالث: إضافات نظام (ABC) إلى بطاقة الأداء المتوازن "BSC"
219	الفرع الأول: تأثير نظام (ABC) على الأداء من وجهة نظر الزبائن
220	الفرع الثاني: إسهامات نظام (ABC) في محور العمليات الداخلية
221	الفرع الثالث: أهمية نظام (ABC) في المحور المالي لبطاقة الأداء المتوازن
221	الفرع الرابع: دور نظام في محور التعليم والنمو
222	المبحث الرابع: ممارسات (إ ت إ) والتسيير الإستراتيجي باستخدام مخرجات (ABC)
222	المطلب الأول: دور نظام (ABC) في تحليل سلسلة قيمة المحجر ومجموع أنشطته
222	الفرع الأول: تحليل تكاليف الأنشطة ونسبتها من إجمالي التكاليف
224	الفرع الثاني: تحليل الطاقة غير المستغلة بالنسبة للأنشطة
225	الفرع الثالث: الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة في المحجر
227	الفرع الرابع: تصنيف أنشطة المحجر إلى مضيضة للقيمة وأخرى غير مضيضة للقيمة
229	الفرع الخامس: اقتراح نموذج سلسلة قيمة لمحجر النعام
230	المطلب الثاني: أهمية نظام (ABC) في تحليل تكاليف المحجر المختلفة
230	الفرع الأول: تحليل التكاليف الفردية ونسبتها من إجمالي التكاليف
232	الفرع الثاني: تحليل تكاليف المنتجات المباعة والطاقة غير المستغلة منها
234	الفرع الثالث: تحليل التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة
236	الفرع الرابع: تحليل التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة
237	المطلب الثالث: مساهمة نظام (ABC) في تحليل مسببات التكلفة

237	الفرع الأول: تحليل مسببات الموارد
239	الفرع الثاني: تحليل مسببات الأنشطة
241	المطلب الرابع: دور نظام (ABC) في تحليل الموقف الإستراتيجي
241	الفرع الأول: تحليل الإستراتيجية التنافسية لمحجر النعمة
242	الفرع الثاني: تحليل الموقف التنافسي الداخلي لمحجر النعمة
243	الفرع الثالث: تحليل الموقف التنافسي الخارجي لمحجر النعمة
245	خلاصة الفصل

246	الخاتمة العامة
252	قائمة المراجع
267	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
2-01	الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	56
2-02	التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة	61
2-03	التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة	62
2-04	حساب النتيجة حسب نظام التكاليف المتغيرة المتطور	67
3-01	المقارنة بين نظام (ABC) والأنظمة التقليدية	115
3-02	مثال توضيحي لبعض أنشطة الأقسام في مؤسسة صناعية	117
3-03	مثال توضيحي لمصفوفة الأنشطة ومسببات الموارد	119
3-04	المقارنة بين نظام (ABC) والتكلفة المستهدفة "TC"	156
4-01	معدات وآلات الاستغلال الخاصة بمحجر النعام	183
4-02	مسببات الموارد المستهلكة	186
4-03	مصفوفة تقاطع الموارد المستهلكة - الأنشطة	187
4-04	مصفوفة تقاطع المعدات والآلات - الأنشطة	187
4-05	توزيع شامل للموارد المستخدمة حسب الأنشطة	188
4-06	حساب تكاليف محجر النعام لشهر أبريل 2019م	190
4-07	المواد المستهلكة من المتفجرات خلال شهر أبريل 2019م	193
4-08	توزيع تكلفة الكهرباء والماء المتعلقة بشهر أبريل 2019م	194
4-09	توزيع تكلفة المواد الأخرى لشهر أبريل 2019م	194
4-10	مجمعات أنشطة محجر النعام ومسببات الأنشطة الخاصة بكل مجمع	195
4-11	تكلفة مجمع إنتاج الصخور لشهر أبريل 2019م	196
4-12	تكلفة مجمع إنتاج الرمل والأحجار لشهر أبريل 2019م	197
4-13	تكلفة مجمع الأنشطة المساعدة لشهر أبريل 2019م	197
4-14	تكلفة مجمع عمليات البيع لشهر أبريل 2019م	198
4-15	المنتجات والكميات المنتجة لمحجر النعام خلال شهر أبريل 2019م	198
4-16	تحديد التكلفة الإجمالية والوحدوية للمنتجات خلال شهر أبريل 2019م	199
4-17	تحديد النتيجة التحليلية لمحجر النعام خلال شهر أبريل 2019م	199
4-18	تحديد أنشطة محجر النعام وطاقتها النظرية خلال شهر أبريل 2019م	202
4-19	تحديد الطاقة الفعلية والتكلفة الوحدوية لأنشطة المحجر	203
4-20	تكلفة إنتاج الصخور خلال شهر أبريل 2019م بنظام "TDABC"	204
4-21	مقارنة تكلفة إنتاج الصخور بين النظامين "ABC" و"TDABC"	205
4-22	تحديد الوقت المستنفذ من مجمع إنتاج الصخور لكل منتج	206
4-23	تحديد تكلفة المنتجات والطاقة غير المستغلة حسب نظام "TDABC"	207
4-24	تحديد النتيجة التحليلية لمحجر النعام حسب نظام "TDABC"	208
4-25	تقدير كمية المنتجات المباعة ومبيعات المحجر خلال ديسمبر 2019م	209

210	تقدير سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لشهر ديسمبر 2019م	4-26
210	تقدير تكلفة المنتجات محجر النعامة لشهر ديسمبر 2019م	4-27
211	تقدير تكلفة مجمع عمليات البيع الخاصة بشهر ديسمبر 2019م	4-28
212	تقدير تكلفة مجمع الأنشطة المساعدة خلال شهر ديسمبر 2019م	4-29
213	تقدير تكلفة مجمع إنتاج الرمل والأحجار لشهر ديسمبر 2019م	4-30
213	تقدير تكلفة مجمع إنتاج الصخور لشهر ديسمبر 2019م	4-31
215	تقدير موارد محجر النعامة لشهر ديسمبر 2019م	4-32
222	قيم أنشطة محجر النعامة ونسبتها من إجمالي التكاليف	4-33
224	قيمة ونسبة التكلفة غير المستغلة من كل نشاط	4-34
226	الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة في المحجر	4-35
227	الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة	4-36
231	تكاليف المحجر، قيمها، ونسبها من إجمالي التكاليف	4-37
232	تكاليف المنتجات، الطاقة غير المستغلة ونتيجة المحجر	4-38
235	تكاليف المحجر الثابتة والمتغيرة خلال أبريل 2019م	4-39
236	المؤشرات المتعلقة بتكاليف المحجر الثابتة والمتغيرة	4-40
237	الموارد المستنفذة ومسبباتها	4-41
240	مجمعات أنشطة المحجر ومسبباتها	4-42
242	الكمية المنتجة داخل كل محجر خلال شهر أبريل 2019م	4-43
243	جدول مقارنة أسعار منتجات المحجر والمحاجر المنافسة	4-44

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	1-01
17	خطوات اتخاذ القرار	1-02
20	الوحدة الاقتصادية طبقاً لمدخل النظم	1-03
25	مهام نظام المعلومات	1-04
27	تصنيف أوبرن لأنظمة المعلومات	1-05
33	فروع المحاسبة في المؤسسة	1-06
42	التكامل بين نظام المعلومات المحاسبي والأنظمة الفرعية الأخرى	1-07
47	العلاقة بين التكلفة والأصل والمصروف والخسارة	2-01
58	دقة بيانات نظام التكاليف بين تكلفة القياس وتكلفة الأخطاء	2-02
62	تحديد سعر التكلفة وفق طريقة الأقسام المتجانسة	2-03
69	تحديد نقطة التعادل بيانياً	2-04
77	الإستراتيجيات التنافسية لبورتر	2-05
93	محاوور بطاقة الأداء المتوازن	2-06
98	سلسلة القيمة	2-07
103	نموذج سلسلة القيمة لبورتر	3-01
105	مستويات التحليل الثلاثة المتكاملة	3-02
111	نموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة	3-03
118	تحليل وتصنيف الأنشطة حسب القيمة المضافة	3-04
112	خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	3-05
126	آلية عمل نظام التسيير المبني على الأنشطة	3-06
127	العلاقة بين نظام التسيير ونظام التكاليف المبنيان على الأنشطة	3-07
130	آلية عمل نظام الموازنة المبني على الأنشطة ومراحل إعدادها	3-08
132	علاقة نظام الموازنة المبني على الأنشطة بنظام (ABC)	3-09
136	آلية عمل نظام "TDABC" وخطوات تنفيذه	3-10
147	سلسلة السببية في التعبير عن الأداء الإستراتيجي وتوضيحه	3-11
152	أساليب نظام في تحقيق الموقف التنافسي للمؤسسة	3-12
177	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز السكك الحديدية	4-01
223	نسب تكاليف الأنشطة من إجمالي التكاليف	4-02
224	الطاقة غير المستغلة في الأنشطة	4-03
226	الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة لمحجر النعام	4-04
227	الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة في محجر النعام	4-05
229	نموذج سلسلة قيمة محجر النعام	4-06
231	نسب التكاليف الفردية من إجمالي التكاليف	4-07

233	مبيعات الشعر وسعر التكلفة حسب "ن ت م أ"	4-08
234	تكلفة منتجات المحجر حسب "ن ت م أ" والطاقة غير المستغلة	4-09
235	تكاليف المحجر الثابتة والمتغيرة خلال شهر أبريل 2019م	4-10

قائمة الاختصارات

المعنى	الاختصار
المؤسسات الصغيرة والمتوسطة	م ص م
نظام المعلومات	ن م
نظام المعلومات الإدارية	ن م إ
المعلومات المحاسبية	م م
نظام المعلومات المحاسبي	ن م م
التكاليف غير المباشرة	ت غ م
محاسبة التكاليف	م ت
نظام محاسبة التكاليف	ن م ت
نظام التكاليف الكلية	ن ت ك
طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	ط ت ع ت ث
نظام التكاليف المتغيرة	ن ت م
التكاليف المتغيرة	ت م
التكاليف الثابتة	ت ث
طريقة التكاليف المعيارية	ط ت م
الإدارة الإستراتيجية	إ إ
إدارة التكلفة	إ ت
إدارة التكلفة الإستراتيجية	إ ت إ
تحليل سلسلة القيمة	ت س ق
إدارة الجودة الشاملة	إ ج ش
بطاقة الأداء المتوازن	ب أ م
نظام التكاليف المبني على الأنشطة	ن ت م أ
نظام التسيير المبني على الأنشطة	ن س م أ
نظام الموازنة المبني على الأنشطة	ن م م أ
نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت	ن ت م أ م و
نظام التكاليف المبني على الأنشطة المركز على الأداء	ن ت م أ م أ
المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية	م ع إ إ ه أ س ح
Total Quality Management	TQM
Theory of Constraints	TOC
Throughput Accounting	TA
Value Engineering	VE
Product Life Cycle Costing	PLCC
Flexible Manufacturing System	FMS
Balance Score Card	BSC
Benchmarking	BM

Just In Time	JIT
Target costing	TC
Responsability Accounting	RA
Value Chain Analysis	VCA
Activity Based Costing	ABC
Activity Based Management	ABM
Activity Based Budget	ABB
Time Driven Activity Based Costing	TDABC
Performance Focused Activity Based Costing	PFABC
Société Nationale des Transports Ferroviaires	SNTF
Entreprise Publique Economique de réalisation d'INFRAstructure FERroviaire	EPE INFRAFER

المأخض

الملخص:

فرضت بيئة الأعمال الحديثة على المؤسسات إعادة النظر في أنظمة معلوماتها التسييرية والإدارية بهدف التحكم في المعلومات الداخلية والخارجية وحسن استغلالها في مواجهة المنافسين وتحسين وظائف المؤسسة وأدائها، ومن هذه الأنظمة نظام المعلومات المحاسبي، والذي تتجلى أهمية في مخرجاته المالية والمحاسبية التي تعتمد عليها المؤسسة في اتخاذ مختلف القرارات التشغيلية والإستراتيجية.

تعد أنظمة التكاليف من الأنظمة الداعمة لنظام المعلومات المحاسبي من خلال اهتمامها بطرق حساب تكاليف المنتجات وتوزيعها وتحليلها، ولقد كانت الأنظمة التقليدية سابقا هي الأمثل لما تميز به محيط المؤسسة من بساطة في التشغيل وسهولة في توزيع التكاليف مع بعده على مظاهر المنافسة، لكن سرعان ما ظهر مدخل إدارة التكاليف الإستراتيجية مع تطور بيئة الأعمال الذي أثبت عجز هذه الأخيرة بتقديمه لفلسفات جديدة تتعدد بتعدد أهداف المؤسسة التشغيلية والإستراتيجية من حيث الاستغلال الأمثل للموارد وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة وتدعيم الموقف التنافسي للمؤسسة.

ورغم التطورات التي شهدتها محاسبة التكاليف وصولا إلى إدارة التكلفة الإستراتيجية وأدواتها الحديثة إلا أن مشكل توزيع التكاليف غير المباشرة لم يلحظ تحسنا إلا بعد ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة الذي لم يكتف بتقديم مخرجات دقيقة تتعلق بتوزيع موارد المؤسسة على منتجاتها عبر محور الأنشطة بل استجاب هو الآخر لمتطلبات البيئة المعاصرة سواء في جانب الإدارة أو إعداد الموازنات أو مراعاة عامل الوقت أو تحسين أداء المؤسسة، كما ساهم هو الآخر في خدمة إدارة التكاليف بمفهومها الإستراتيجي من خلال تطرقه لمحاورها الثلاثة من تحليل سلسلة القيمة ومجموع الأنشطة، ومسببات التكلفة ومركز المؤسسة الإستراتيجي.

ولما كانت المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية "INFRAFER" إحدى المؤسسات الجزائرية الرائدة في ميدان السكك الحديدية أردنا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مستوى أحد المحاجر التابعة لها محجر النعام، ثم إثبات مدى قدرة المؤسسة من الاستفادة منه في إعداد موازاناتها المستقبلية والكشف عن طاقة المؤسسة غير المستغلة واستخدام مخرجاته لأغراض إدارة التكلفة الإستراتيجية الأخرى وتكامله مع بعض أنظمتها الحديثة من أجل تحسين أداء المؤسسة وتدعيم موقفها التنافسي واتخاذ مختلف القرارات الإستراتيجية.

الكلمات المفتاحية:

نظام المعلومات المحاسبي، نظام محاسبة التكاليف، إدارة التكلفة الإستراتيجية، نظام التكاليف المبني على الأنشطة، القرارات الإستراتيجية.

Abstract:

The modern business environment has forced organizations to review their management and administrative information systems in order to control internal and external information and improve its exploitation in the face of competitors and improve the functions and performance of the organization, such as the accounting information system, which is important in its financial and accounting outputs adopted by the institution in making various operational and strategic decisions.

Cost systems are one of the supporting systems for the accounting information system through its interest in ways of calculating the costs of products, distribution and analysis. Previously, traditional systems were optimized because the organization environment was characterized by simple operation, easy distribution of costs and a lack of competition. Then, with the development of the business environment, the strategic cost management portal emerged, which proved the inefficiency of traditional systems by offering multiple new philosophies that is in line with multiple operational and strategic objectives of the organization, through optimal exploitation of resources, reducing costs, improving quality and strengthening the competitive position of the organization.

Despite the developments in cost accounting leading to strategic cost management and its modern tools, the problem of indirect cost distribution did not improve until the emergence of the Activity-based costing, which not only provided accurate outputs related to the distribution of the organization's resources to its products across the axis of activities, but responded to the requirements of the contemporary environment, whether in the management side, budgeting, time factor, or improving the performance of the organization, and also contributed to improving cost management (in its strategic aspect) by addressing its three axes: Analysis of the value chain & total activities, cost factors, and strategic organization center.

In order to demonstrate the ability of organizations to take advantage of the Activity-based costing in preparing their future budgets, detecting the unused capacity of the enterprise and using its outputs for other strategic cost management purposes, and integrating it with some of its modern systems in order to improve the performance of the institution, strengthen its competitive position and make various strategic decisions, we wanted to apply this system at the level of one of the quarries of the Economic Public Corporation for the Completion of Railway Infrastructure (INFRAFER), which is one of the leading Algerian institutions in the field of railways (Naama Quarry).

Key words:

Accounting Information System; Cost Accounting System; Strategic Cost Management, Activity Based Cost system; Strategic Decisions.

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

إن المكانة الاقتصادية لأي دولة مرهونة بمجموع مؤسساتها، ومدى قدرتها على المنافسة سواء على المستوى المحلي أو المستوى العالمي، من حيث الابتكار وظهور البدائل من جهة، ومن حيث ارتفاع الجودة وانخفاض التكاليف من جهة أخرى، خصوصا في مواجهة العولمة الاقتصادية التي تتميز حاليا بعدم الاستقرار، السرعة، وعدم الاعتراف بالحدود الجغرافية، إضافة إلى حرية التجارة، تعاضد دور الشركات متعددة الجنسية، تزايد استخدام تكنولوجيا المعلومات، وظهور نظم صناعية جديدة تركز على الآلية الكاملة والتخفيض من اليد العاملة، خصوصية المؤسسات، والتوجه نحو خدمة المستهلك وحماية البيئة.

أمام هذا الوضع، أصبح لزاما على المؤسسات إعادة النظر في طرق تسييرها وأساليبها المطبقة، والتي أصبحت عاجزة عن مواكبة الرهانات الحالية من تطورات تكنولوجيا، ووجود الاتفاقيات الدولية التي تقف عائقا في وجه هذه المؤسسات، مع ظهور العديد من النماذج التسييرية الجديدة التي أثبتت قدرتها على تدارك نقائص نظيراتها السابقة وفعاليتها في الكثير من المؤسسات.

غير بعيد من ذلك، تجد المؤسسة الجزائرية نفسها في وضع أسوء، فمع عدم وجود تجارب رائدة في الساحة تعاني هي الأخرى من نقص اطلاع على التجارب التسييرية الناجعة، مما يحتم عليها سرعة تدارك الوضع بدراسة الأساليب التسييرية الجديدة الناجحة ومحاولة استنباط تجربة جزائرية لتسمح بالرفع من جودة المنتجات، التحكم في التكاليف وزيادة فعالية الأداء.

في ظل هذه التغيرات، كان لا بد على أنظمة المحاسبة بكل فروعها، وخاصة ما يسمى بأنظمة محاسبة التكاليف أو أنظمة محاسبة التسيير الاستجابة لهذا التقدم، إذ أنها لم تعد وسيلة لتسجيل الأحداث المالية في حياة المؤسسة والقيام بالوظائف الإدارية فقط، بل تطورت لتصبح ما يعرف بنظام المعلومات المحاسبي من خلال الاهتمام المتزايد بالمعلومات ومحاولة تجميع المكونات المتكاملة بأكبر قدر ممكن.

على ضوء هذا التطور المحاسبي، كان لا بد على أنظمة محاسبة التكاليف التحكم بمختلف المعلومات المتعلقة بتكاليف المنتجات سواء تلك الثابتة أو المتغيرة، وذلك بتقديم مخرجات تسعى لتلبية أكبر لاحتياجات المؤسسة، من خلال الحصول على المعلومات الدقيقة وتوفيرها لخدمة احتياجات الإدارة الاستراتيجية، مع توفير أساليب رقابية جديدة تستخدم في الحفاظ على مختلف موارد المؤسسة ومراقبتها وأساليب لتقييم أداء المراكز المختلفة وإعداد تقارير أكثر دقة عن تكلفة المنتجات، وحجم الموارد المخصصة للإنتاج، كما تفيد هذه الأنظمة في اتخاذ قرار الشراء، الإنتاج، البيع، والتسعير، أو إنشاء منتج جديد، أو إلغاء آخر قديم وغيرها من القرارات.

إن الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف أصبحت تقف عائقا في سبيل تطور المؤسسات، بجعلها غير قادرة على التحكم في تكاليف المنتجات وإدارتها، وبالتالي العجز عن الحصول على مركز تنافسي،

الأمر الذي حتم عليها وضع أسس علمية دقيقة واتباع أو ابتكار أساليب محاسبية وأنظمة تكاليف متطورة تتوافق مع هذه البيئة، تتميز بدقة المعلومات المقدمة وملائمتها لصنع القرارات الداعمة للقدررة التنافسية في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة، مما أدى إلى ظهور مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية.

إن الدافع الرئيسي وراء تطبيق أساليب المحاسبة الإستراتيجية هو التغيير في بيئة التصنيع الحديثة والتطورات السريعة، حيث تتلخص أهداف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تقليل التعارض بين مختلف مصادر المعلومات، وتوفير أساليب رقابية جديدة تستخدم في الحفاظ على موارد المؤسسة، وربط الإستراتيجية بتخصيص مجموع هذه الموارد، وتسهيل الترابط والاتساق الداخلي لمختلف عمليات المؤسسة خاصة المرتبطة بالإنتاج.

وكما أن مشكلة معالجة التكاليف خاصة غير المباشرة في الأنظمة التقليدية، أصبح لا يعطي النظرة الدقيقة لكيفية توزيع هذه التكاليف على منتجات المؤسسة، خاصة وأن هذه التكاليف غير المباشرة أصبحت تمثل نسبة كبيرة من إجمالي تكلفة المنتج لتغير طبيعة معظم الأعمال والأنشطة التي لم تعد في علاقة مباشرة بالمنتج، مما يؤدي إلى رفع التكلفة غير المباشرة، وبالتالي زيادة إجمالي الكلفة.

مواكبة لهذا التطور في المجال الصناعي بصفة عامة، وإدارة التكلفة الاستراتيجية بصفة خاصة، ظهرت فلسفات محاسبية إدارية جديدة، للتغلب على مختلف القيود، مثل الوقت المناسب JUST IN TIME (JIT) والتي تنادي بضرورة تقليص المخزون إلى أدنى حد ممكن، أيضا مدخل إدارة الجودة الشاملة (TQM) TOTAL QUALITY MANAGEMENT، والتكلفة المستهدفة (TC) TARGET COST، كم ظهر ما يسمى بالمحاسبة على الإنجاز (TA) THROUGHPUT ACCOUNTING وغيرها من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية التي أثبتت كفاءتها في بيئة الأعمال الحديثة.

ولقد طور كوبر وكابلان (COOPER & KAPLAN) مدخلا جديدا لحساب تكلفة المنتجات، أطلقا عليه التكلفة على أساس النشاط (ABC) ACTIVITY BASED COSTING، يرتكز هذا المدخل على الحاجة إلى فهم أعمق لمسلك التكاليف، وذلك من خلال توضيح وتحديد مسببات التكلفة غير المباشرة وترتيبها حسب مراكز أنشطة ثم توزيعها على منتجات المؤسسة، فالتكاليف غير المباشرة لا يتحملها المشروع بحد ذاته بل تتحملها الأنشطة، وإذا ما اتخذ قرار ما بسبب هذه الأنشطة المستهلكة للموارد فإن ذلك سيؤدي إلى تقدير دقيق للتكاليف، لذلك فإن المنتجات لا تستهلك الموارد بذاتها وإنما تستهلك الأنشطة التي بدورها تستهلك الموارد، لذا فإن التركيز على الأنشطة يؤدي إلى رشاد ودقة أكبر في إدارة تكاليف المشروع.

1. الإشكالية الرئيسية:

على ضوء ما سبق تبرز معالم الإشكالية الرئيسية لبحثنا هذا والمنتلة في السؤال التالي:
ما هو دور وأهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" في إدارة التكلفة الإستراتيجية؟

2. الأسئلة الفرعية:

- تتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية نوجزها فيما يلي:
- هل يستطيع نظام المعلومات المحاسبي مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة؟
- هل يؤثر مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية في حياة أنظمة محاسبة التكاليف؟
- هل تساهم معطيات نظام التكاليف المبني على الأنشطة في إدارة التكاليف وتسييرها إستراتيجيا؟
- هل تستطيع المؤسسة الجزائرية التحكم في تكاليفها كميزة تنافسية انطلاقا من تبنيتها لنظام (ABC)؟

3. فرضيات الدراسة:

وبعد إطلاع أولي على الموضوع، نجد أن الإجابات الأكثر ملاءمة للأسئلة المطروحة هي الفرضيات التالية؟

- يستطيع نظام المعلومات المحاسبي بجميع فروعه مسايرة التطورات والتقنيات الحديثة المفروضة على المؤسسة من بيئة التصنيع الحديثة.
- أثبت مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية عجز أنظمة التكاليف التقليدية على تلبية حاجات المؤسسة وأدى بدفعها من الدور التقليدي المتمثل في حساب التكاليف إلى إدارتها وتسييرها إستراتيجيا بالاعتماد على البيئتين الداخلية والخارجية في تحليل موقف المؤسسة التنافسي والاهتمام بجودة المنتجات ورضا العميل.
- رغم النجاح الذي حققته أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية إلا أن مشكل التكاليف غير المباشرة لم يشهد تحسنا إلا بعد ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة الذي استجاب لمتطلبات بيئة الأعمال المعاصرة.
- تستطيع المؤسسة الجزائرية التحكم في تكاليفها وحسن إدارتها إستراتيجيا من خلال تبنيتها لنظام التكاليف المبني على الأنشطة وفق خطواته الصحيحة ثم الاستفادة من مخرجاته في اتخاذ مختلف القرارات التسييرية والاستراتيجية.

4. أهمية الدراسة:

تظهر أهمية الدراسة في كونها تبحث في إدارة التكلفة الإستراتيجية كمدخل حديث في تاريخ محاسبة التكاليف والذي أدى بدفع أنظمة التكاليف من الدور التقليدي المتمثل في تتبع تكاليف المنتجات إلى التفكير الإستراتيجي الذي يساهم في خدمة الإدارة بمفهومها الحديث مع الاهتمام بجودة المنتجات ورضى الزبون ودعم الموقف التنافسي للمؤسسة. ثم التطرق إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة كأحد أهم أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة ليس فقط لدقته في توزيع موارد المؤسسة وحله

لمشكلة التكاليف غير المباشرة التي لطالما كانت حجر عثرة في كيفية تخصيصها وتوزيعها، وإنما لدوره في خدمة إدارة التكاليف بمفهومها الإستراتيجي ومساعدتها في مواجهة تحديات بيئة الأعمال المعاصرة بتقديمه لمخرجات مالية وغير مالية تعتمد عليها الإدارة الحديثة في اتخاذ مختلف القرارات الإستراتيجية. كما تمتد هذه الأهمية إلى الناحية العملية من خلال سعينا إلى محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وإبراز كيفية الاستفادة من مخرجاته وتطوراته وامتداداته في إدارة تكاليف منتجاتها وتسيير أنشطتها وتحليل موقفها التنافسي واتخاذ مختلفة قراراتها.

5. أهداف الدراسة:

- تهدف الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نوجزها فيما يلي:
- توضيح أهمية أنظمة المعلومات الإدارية بصورة عامة ونظام المعلومات المحاسبي بشكل خاص في توفير المعلومات المالية وغير المالية التي تعتمد عليها إدارة المؤسسة في دعم موقفها التنافسي واتخاذ قراراتها التشغيلية والإستراتيجية؛
 - التعريف بمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية كمفهوم حديث في توزيع وإدارة وتحليل تكاليف المؤسسة وبيان أهميته في بيئة الأعمال المعاصرة وعرض أهم الفلسفات الحديثة التي جاءت بها؛
 - عرض نظام التكاليف المبني على الأنشطة من حيث، أساسياته، مفهومه، تاريخه، أهميته، أهدافه، خطوات تطبيقه، تطوراته، امتداداته وكيفية الاستفادة من مخرجاته في خدمة إدارة التكلفة بمفهومها الإستراتيجي الحديث؛
 - بيان استطاعة تبني المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لأنظمة إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة ونظام التكاليف المبني على الأنشطة ودور هذه الأخيرة في تقديم مخرجات هامة تحتجها المؤسسة في بيئة أعمالها الحديثة سواء في تحسين أدائها على المستوى الداخلي أو في تحليل بيئتها التنافسية الخارجية.
- 6. مبررات اختيار الموضوع:**

- تم اختيار موضوع البحث للأسباب التالية:
- تم اقتراح موضوع البحث من أحد الأساتذة الأفاضل المعتمنين بالبحث في محاسبة المؤسسات والذي أشار إلى أن هذا المقترح يعد من أهم المواضيع الحديثة قيد البحث؛
 - يعتبر الموضوع ضمن أحد محاور البحث التي تسمح بها إدارة المدرسة العليا للتجارة والتي تسعى لتقديم حلول وإضافات واقتراحات للنهوض بالمؤسسة الجزائرية وتحسين أدائها الاقتصادي؛
 - رغبة البحث في الموضوع بدافع التحكم فيه وتوسيع المعارف النظرية المتعلقة به، ثم تطبيقه على أرض الواقع من خلال معالجتها على المؤسسات الاقتصادية؛

- الموافقة على الموضوع من طرف الأستاذ المشرف الذي يشير دائما على أن ثمرة البحث وأهميته تظهر في الجانب التطبيقي للدراسات النظرية ومدى استفادة المؤسسة الجزائرية من هذه البحوث العلمية والدراسات النظرية.

7. منهج الدراسة:

يهدف معالجة الموضوع وبلوغ النتائج المرجوة حاولنا استخدام مزيج من المناهج، ففي الجانب النظري اعتمدنا المنهج الاستقرائي في جمع المفاهيم والنظريات المتعلقة بمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية وموضوع نظام التكاليف المبني على الأنشطة، ثم تحليل الفروق والعلاقة بينهما باستخدام المنهج التحليلي، أما في الجانب النظري فقد اعتمدنا المنهج التحليلي من خلال عرض معطيات المؤسسة وتحليلها ومحاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتحليل مخرجاته لغرض إدارة التكلفة الإستراتيجية.

8. الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت جوانب من موضوع الدراسة سواء في شكل أطروحة دكتوراه، أو مقال علمي، لذا سنحاول عرض بعض هذه الدراسات وما تتميز به دراستنا:

- دراسة: "R. COOPER & R. KAPLAN" (1988)¹

هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في دقة قياس تكاليف المنتجات والخدمات وحله لمشكلة قياس التكاليف غير المتغيرة وتأثير ذلك على مختلف القرارات المتخذة من طرف المؤسسة، وأن صحة القرارات يعتمد بدرجة كبيرة على مخرجات نظام التكاليف متبنى من طرف المؤسسة ومدى شموله ودقته في تحديد تكلفة المنتجات.

توصل الباحثان إلى أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يعتبر منهجا جديدا ودقيقا لتحديد تكاليف المؤسسة مقارنة بالأنظمة التقليدية، كما يمكن اعتماده في إدارة التكاليف واتخاذ مختلف القرارات التسييرية.

لم يعتمد الباحثان في دراستهما على أرقام تدعم الدراسة إلا في أمثلة بسيطة، حيث كان نظام التكاليف المبني على الأنشطة مجرد فكرة قابلة للنقاش تحتاج إلى دراسات تثبت كفاءة النظام وفعاليتها.

¹ R. COOPER, R. KAPLAN, Measure costs right: Make the right decisions, Harvard Business review, USA, Vol 66, Issue 5, 1988.

- دراسة: نصر عبد الكريم ورشيد الكخن (1997)¹

هدفت الدراسة إلى التعريف بطريقة التكاليف المبنية على الأنشطة ومساعدتها في إدارة المؤسسة واتخاذ القرارات، حيث قام الباحثان بتوزيع استبيان ميداني على عينة مختارة من المصانع الفلسطينية تتمثل في إحدى عشرة شركة موزعة على قطاعات مختلفة تهدف إلى التعريف بالنظام ومساهمته في إدارة المؤسسة واتخاذ قراراتها.

أظهرت نتائج الدراسة أن العديد من هذه المؤسسات أحدثت تغييرات على مستوى أنظمتها الإنتاجية والتسييرية الناتجة عن التغيير في هيكله التكلفة حسب الأنشطة، كما أظهرت النتائج عدم رضا إدارات هذه الشركات عن المعلومات المقدمة من نظم معلوماتها المطبقة مما يستلزم إعادة صياغتها وفق الأنظمة الحديثة.

تعتبر عينة الباحثين غير كافية لتعميم نتائج البحث تتمثل في إحدى عشرة مؤسسة، كما أن الدراسة لم تشر إلى تأثير هذا النظام على إدارة تكاليف المؤسسة وتخفيضها لأن التغيير في هيكله التكلفة قد يكون إيجابيا كما قد يكون سلبيا، كما أن تكاليف تبني النظام قد تفوق النتائج المرجوة من تحقيقه.

- دراسة: "R. COOPER & R. KAPLAN" (1998)²

هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كان نظام التكاليف المبني على الأنشطة حقا سيؤدي إلى تخفيض في التكاليف، حيث انتهج الباحثان أسلوب دراسة حالة من خلال محاولتها تطبيق النظام على دائرة المشتريات في شركة LTD الأمريكية، وقد قسم الباحثان هذه الدائرة إلى مجموعة من الأنشطة المستقلة تمت تحليلها عن طريق النظام.

توصلت الدراسة إلى أن تبني نظام التكاليف المبني على الأنشطة سيؤدي حتما إلى خفض التكاليف عن طريق استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات، مع محاولة تحسين وتطوير الأنشطة التي تحقق قيمة في رضا الزبون.

تعد الدراسة من أوائل التجارب العملية على المؤسسة باعتبار أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة منسوب للباحثين إلا أن تطبيقه في هذا الموضوع لا يزال في بدايته خاليا من تطوراتها وامتداداته وعلاقته بإدارة التكاليف وقرارات المؤسسة.

¹ نصر عبد الكريم، رشيد فائق الكخن، مستلزمات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية، دراسة

نظرية ميدانية، مجلة الإدارة العامة، جامعة الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد 36، العدد 04، 1997.

² R. COOPER, R. KAPLAN, Cost Cutting Activity, The accounting review, USA, Vol 348, Issue 8079, 1998, P 57.

- دراسة: "C. ITTNER, W. LANEN, D. LANCKER" (2002)¹

هدفت الدراسة إلى فحص مدى الارتباط بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة وأداء المؤسسات الصناعية، حيث شملت هي الأخرى 2789 مصنعا بجمع وتحليل بياناتها. توصلت الدراسة إلى أن الاستخدام الواسع لنظام التكاليف المبني على الأنشطة كان سببا في ارتفاع مستويات الجودة وتحسين العمل وانخفاض التكاليف الصناعية كما أكدت أن تطبيق النظام له علاقة برفع العائد على الاستثمار. تعتبر نتائج الدراسة مفيدة غير أنها عامة تقتصر على جمع بيانات قد تختلف من مؤسسة لأخرى لكن دراسة الحالة هي أدق في توضيح النتائج وتحديد العلاقة بين المتغيرات على الجانب التطبيقي.

- دراسة: عمر محمد هديب (2009)²

تتمثل الدراسة في توضيح مدى مساهمة تبني نظام التكاليف المبني على الأنشطة على رفع القدرة التنافسية والكفاءة الإنتاجية للشركات الصناعية والخدمية الأردنية باعتباره أحد أدوات المحاسبة الإدارية المعاصرة، حيث قام الباحث بتوزيع نموذج لقياس العلاقة بين تبني النظام وتحسين مستوى الأداء على عينة من المؤسسة التي دخلت في العمل بالنظام أو ضمن المراحل الأولى لتبنيه والتي قدرت بستة عشر مؤسسة.

توصلت الدراسة إلى أن جميع المؤسسات التي تستخدم النظام هي شركات مساهمة، كما أظهرت وجود علاقة إيجابية بين تبني النظام وبين تحسين الأداء لهذه المؤسسات. لم تتحدث الدراسة عن دور النظام في إدارة تكاليف هذه المؤسسات الإستراتيجية ولا عن تطورات النظام وكيفية الاستفادة منها في تحقيق المركز التنافسي لهذه المؤسسات واتخاذها لمختلف القرارات.

- دراسة: هاشم الطيب محمد أحمد (2010)³

هدف الباحث من خلال دراسته إلى نشر الوعي التكاليفي لدى العديد من المستثمرين في القطاع الصناعي بضرورة الاهتمام بأنظمة التكاليف الحديثة في اتخاذ قرارات التسعير إلى جانب المحاسبة المالية العتمدة في المؤسسات مع الإشارة إلى العديد من التقنيات والأساليب الحديثة والفعالة لتحديد أسعار المنتجات في بيئة الأعمال الحديثة.

¹ C. ITTNER, W. LANEN, D. LANCKER , **The association between ABC and Manufacturing performance**, Journal of accounting research, USA, Vol 40, Issue 3, 2002, PP 711 – 730.

² عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009.

³ هاشم الطيب محمد أحمد، نموذج مقترح لاستخدام نظام محاسبة التكاليف في تسعير المنتجات الصناعية التحويلية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، 2010.

توصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف المعتمد على الأنشطة من أهم الأنظمة المساعدة في قرارات التسعير لتقديمه لمعلومات عن الأنشطة التي تمارسها المؤسسة باعتبارها محورا هاما لتوزيع التكاليف على المنتجات وأن الوعي لدى المؤسسات السودانية لا يزال ضعيفا بأهمية النتيجة. تكلم الباحث عن أهم القرارات الإستراتيجية التي تهدف إليها إدارة التكلفة الإستراتيجية لكنه لم يشير إلى أن قرارات التسعير في إدارة التكلفة الإستراتيجية تعتمد كذلك على البيئة التنافسية تدعيما لنظام التكاليف المبني على الأنشطة.

- دراسة: رانية غضاب (2014)¹

تحدثت الباحثة عن التكامل بين التقنيات الحديثة المبنية على الأنشطة ودوره في بناء ميزة المؤسسة التنافسية للمؤسسة من خلال توفير نظام التكاليف المبني على الأنشطة على معلومات تساعد الإدارة في اتخاذ مختلف قراراتها مع إمكانية استخدامه في التسيير وإعداد الموازنات والتسعير كمصدر لإدارة التكاليف متابعتها.

توصلت الدراسة إلى إمكانية التكامل بين هذه الأنظمة الذي يحقق توسيع نطاق المعلومات المخرجة ليشمل المعلومات المالية وغير المالية ليساهم في تسيير المؤسسة على أساس الأنشطة وتحليل سلسلة القيمة التي تسعى للتحسين المستمر للقيمة المقدمة من خلال إبعادها للأنشطة غير المضيفة للقيمة والتكاليف غير الضرورية باعتماد مسببات الموارد ومسببات الأنشطة. لم تتطرق الباحثة إلى الجيل الثاني والجيل الثالث لنظام المعلومات المبني على الأنشطة وهو نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت والمركز على الأداء، كما أنها لم تتعرض لمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية كمدخل حديث لمحاكاة التكاليف.

- دراسة: راضية عطوي (2016)²

تناولت الدراسة مختلف أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف مع محاولة توضيح أهميتها وفعاليتها في تخفيض تكاليف المؤسسة وتحقيق ميزتها التنافسية، مع إبراز محدودية أنظمة التكاليف التقليدية في ظل التطورات الحديثة الراهنة في البيئة الاقتصادية، حيث حاولت الباحثة التطرق عن الصعوبات التي تحول دون تطبيق هذه الأدوات في المؤسسات الجزائرية ومدى استعداد المسير الجزائري لتبني هذه الأساليب الإستراتيجية الحديثة.

¹ رانية غضاب، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير والتسعير والموازنة على أساس الانشغال لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014.

² راضية عطوي، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2016-2017.

توصلت الباحثة إلى أن تحليل سلسلة القيمة المتضمنة لأنشطة المؤسسة تعتبر منظور إستراتيجي جديد في تخفيض تكاليفها وتحسين أنشطة المؤسسة وتطوير أرباحها واستكشاف ميزتها التنافسية من خلال فهم العلاقة بين التكلفة والقيمة مع عدم توفر قابلية من طرف المسؤول الجزائري لتبني هذه الأدوات الحديثة نتيجة نقص الوعي بأهميتها مع خوفه من التغيير.

لم تتطرق الباحثة عن دور نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتطوراتها وامتداداته ودورها في تحقيق أهداف إدارة التكلفة الإستراتيجية إلا على سبيل الإيجاز في الجانب النظري.

- دراسة: بكوش لطيفة (2017)¹

هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال معلوماته المالية وغير المالية القائمة على العلاقة السببية المتبادلة بين الموارد والأنشطة والمنتجات ودورها في إدارة التكلفة من خلال تحليل أنشطة المؤسسة ومسببات التكلفة ومختلف مقاييس الأداء في المؤسسة، بالإضافة إلى استخدامها في تنفيذ الموازنات واتخاذ مختلف القرارات التسييرية على أساس الأنشطة.

وبعد محاولة اقتراح نموذج لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على مستوى مجمع صيدال توصلت الباحثة إلى أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة له دور فعال في تحسين الأداء من منظور العملاء، من منظور العمليات الداخلية، من منظور التعليم والنمو، وأخيرا من المنظور المالي.

تعتبر دراسة الباحثة أقرب الدراسات من بحثنا، إلا أن الباحثة حصرت نفسها في تأثير نظام التكاليف المبني على الأنشطة على فلسفة واحدة من فلسفات إدارة التكلفة الإستراتيجية وهي بطاقة الأداء المتوازن مع عدم تعرضها لامتدادات نظام التكاليف وتطوراته في الجانب التطبيقي وأثرها على إدارة التكلفة الإستراتيجية.

- مميزات الدراسة عن الدراسات السابقة:

- تميز دراستنا عن الدراسة السابقة في مجموعة من النقاط نوجزها فيما يلي:
- تطرقت الدراسة إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة بشكل مفصل مع التعرض لتطوراته وامتداداته وأجياله الحديثة وأهميتها في الحياة الإستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية في البيئة الحديثة؛
- التعريف بمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديث الذي حقق نقلة في تاريخ محاسبة التكاليف وسط متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة بأدواته وفلسفاته المتعددة وأهميته ودوره في اتخاذ مختلف القرارات الإستراتيجية ودعم الموقف التنافسي للمؤسسة؛

¹ بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017.

- توضيح الأهمية الإستراتيجية لنظام التكاليف المبنية على الأنشطة من حيث مخرجاته وتطوراتها وامتداداته واستجابته لأغراض إدارة التكلفة الإستراتيجية من خلال تعرضه لمحاورها الأساسية.

9. هيكل الدراسة:

حتى نتوصل لمعالجة إشكالية بحثنا هذا سنقوم بتقسيم بحثنا هذا إلى أربعة فصول، ثلاثة فصول نظرية والرابع فصل تطبيقي يعد بمثابة تنويع للنتائج النظرية المحصلة، كما سنقوم بتقسيم كل فصل إلى أربعة مباحث وكل مبحث إلى أربعة مطالب، وكل مطلب إلى عدد من الفروع.

- **الفصل الأول:** يعد الفصل الأول كفصل تمهيدي لموضوع البحث والذي سنتحدث فيه حول نظام المعلومات المحاسبي، أهميته في المؤسسة وعلاقته بالنظم الفرعية الأخرى لنظام المعلومات الإداري، لكن قبل ذلك سنتحدث عن المؤسسة، خصائصها أهدافها، إدارتها، تنظيمها، إستراتيجيتها وأهمية أنظمة المعلومات في حفظ وإدارة المعلومات المساعدة في اتخاذ مختلف القرارات، وأخيرا سنتحدث على دور وأهمية المحاسبة كنظام للمعلومات في المؤسسة.

- **الفصل الثاني:** سيكون هذا الفصل تحت عنوان: إدارة التكلفة الإستراتيجية بين أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية وأدواتها الحديثة، وسنحاول التطرق فيه إلى التكاليف وأنواعها ومشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة، ثم نظام محاسبة التكاليف ومكوناته، كما سنخصص فيه مبحثا لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية مع محاولة تقييمها، ثم التطرق إلى إدارة التكلفة الإستراتيجية كمدخل حديث في محاسبة التكاليف، دوافع ظهورها، مفهومها، خصائصها، محاورها، أهميتها، أوجه اختلافها عن الأنظمة التقليدية وأهم الفلسفات التي جاءت بها في مواجهة متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة.

- **الفصل الثالث:** سنخصص هذا الفصل للحديث حول نظام التكلفة المبنى على الأنشطة، مقوماته، أسباب ظهوره، مفهومه، أهميته، مزاياه خطوات تنفيذه وإسهامات مخرجاته وأجياله المتقدمة وتكامله مع أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية الأخرى في تحسين أداء المؤسسة وخدمة إدارة التكلفة الإستراتيجية واتخاذ أهم القرارات الإستراتيجية في حياة المؤسسة الاقتصادية.

- **الفصل الرابع:** أما في هذا الفصل فسنحاول إثبات نتائجنا النظرية من خلال تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة على أحد الفروع التابعة للمؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية "INFRAFER" وهو محجر النعامة، ثم تطويره واستخدام مخرجاته لأغراض إدارة التكلفة الإستراتيجية من تحليل لسلسلة قيمة المحجر ومجموع أنشطتها، ثم تحليل تكاليف المحجر ومسببات التكلفة، وتحليل الموقف التنافسي الإستراتيجي للمحجر، مع اعتماد مخرجات النظام في اتخاذ مختلف القرارات الإستراتيجية كقرار التسعير وغيره من القرارات التي تحتاجها في المؤسسة في تحسين أدائها التنافسي.

الفصل الأول:

نظام المعلومات المحاسبي،
أهميته في المؤسسة وعلاقته
بالنظم الفرعية الأخرى

مقدمة الفصل:

يرتكز اقتصاد أي دولة على مجموع مؤسساتها الاقتصادية وما تحققه من قيم مضافة، لذا سنحاول من خلال هذا الفصل التعريف بالمؤسسة وذكر أهم خصائصها وتعدد أهدافها وتصنيفاتها ووظائفها ومستوياتها.

نشأ عن التزايد في كم المؤسسات وتعدد أصنافها وتنوع أهدافها وتطور محيطها الداخلي والخارجي صعوبة في إدارتها وتسييرها، هو ما أدى بالبحث في مفهوم إدارة هذه المؤسسات وكيفية تنظيمها وتحدي الانجازات طويلة الأمد في شكل خطط استراتيجية وأهمية ذلك كله في اتخاذ القرار.

ومع تطور حجم المؤسسات وتعاملاتها، ازدادت كمية المعلومات وأهميتها لتشمل كل جوانب المؤسسة وهو ما يسمى بثورة المعلومات، ولا سبيل لتنظيم هذه المعلومات والتحكم فيها والاستفادة منها إلا عن طريق أنظمة المعلومات التي أصبحت ضرورية في حياة المؤسسة.

تساعد نظم المعلومات الإدارية عامة ونظام المعلومات المحاسبي بشكل خاص في تخزين المعلومة وسرعة استدعائها وقت الحاجة لتحسين أداء مختلف الوظائف الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، وتحديد وتوضيح قنوات الاتصال الأفقية والعمودية بين الوحدات الإدارية مع توفير الوقت والجهد والتكلفة.

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة

تعد المؤسسة الاقتصادية النواة الرئيسية لبناء البلدان والنهوض باقتصادها لما تقدمه من مساهمات في توفير مناصب شغل، تحقيق الاكتفاء الذاتي، وجلب العملة الصعبة وغير ذلك مما تحققه من قيمة مضافة، لذا سنحاول في هذا المبحث عرض مفهوم المؤسسة، خصائصها، أهدافها، وظائفها، وتصنيفها.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة وأهم خصائصها

رغم تعدد مفاهيم المؤسسة، غير أنها لا تكاد تخرج عن الخصائص التي سنذكرها في مطلبنا هذا.

الفرع الأول: تعريف المؤسسة

تعددت تعريفات المؤسسة بتعدد وجهات النظر إليها ونذكر من هذه التعاريف:

1	المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل إنتاج وتبادل السلع والخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي تتواجد فيه، وتبعاً لحجم ونوع النشاط. ¹
2	المؤسسة عبارة عن تجمع إنساني متدرج يستخدم وسائل مادية، فكرية ومالية لاستخراج وتحويل ونقل وتوزيع السلع أو الخدمات تبعاً لأهداف محددة من طرف المديرية بالاعتماد على حوافز الربح والمنفعة الاجتماعية بدرجات مختلفة. ²
3	المؤسسة في النظرية الاقتصادية هي تلك التي توضح النشاطات الإنتاجية، كما تعتبر شخصية مالية هدفها الرئيسي تحقيق الأرباح والمحافظة على البقاء. ³
مما سبق من تعاريف للمؤسسة يمكن استخلاص تعريف شامل وهو أن المؤسسة هي تنظيم يجمع بين مختلف عناصر الإنتاج المادية والمالية والبشرية بغية الوصول إلى الأهداف المسطرة.	

الفرع الثاني: خصائص المؤسسة

من أهم خصائص المؤسسة والتي يمكن أن نستخرجها من التعاريف السابقة:⁴

- الشخصية القانونية المستقلة التي تتمتع بها المؤسسة من حيث حقوقها وصلاحياتها ومسؤولياتها؛
- ضمان الموارد المالية والبشرية والمادية التي تعد عوامل إنتاج وسيرورة المؤسسة؛

¹ ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998، ص10.

² A.CAVAGNOL et les autres, **Economie d'entreprise**, Edition Caseteilla, Paris, France, 1995, P 07.

³ R. COASE, **L'entreprise : le marché et le droit**, Edition d'organisation, Paris, France, 2005, P22.

⁴ عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص25.

- القدرة على إنتاج أو أداء الوظيفة التي أنتجت من أجلها؛
- التحديد الواضح للأهداف والسياسات وأساليب العمل؛
- قدرتها على المواصلة بما يكفل لها من تمويل وظروف مواتية.

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة

تختلف أهداف المؤسسة الاقتصادية باختلاف طبيعة النشاط، حجم المؤسسة، توجيهات المالكين وكذا تأثيرات المحيط الخارجي من زبائن وموردون وعمال وغيرهم، ويمكن تقسيم هذه الأخيرة إلى أهداف اقتصادية، أهداف اجتماعية، وأخرى ثقافية و تكنولوجية:

الفرع الأول: الأهداف الاقتصادية

يمكن تلخيص الأهداف الاقتصادية للمؤسسة في:

- تحقيق الأرباح وتعزيز وتطوير طاقة التمويل الذاتي؛
- توزيع الأرباح وتوسيع النشاط؛
- تحقيق متطلبات المجتمع والاستجابة لرغبات المستهلكين؛
- تحقيق الاكتفاء الذاتي والاستغناء على التبعية الاقتصادية للدولة؛
- عقلنة وترشيد الانتاج ورفع مستوى الانتاجية¹.

الفرع الثاني: الأهداف الاجتماعية

تسعى المؤسسة الاقتصادية لتحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية، أهمها:

- ضمان مستوى مقبول من الأجور؛
- تحسين مستوى معيشة العمال؛
- خلق مناصب شغل والقضاء على شبح البطالة؛
- إقامة أنماط استهلاكية معينة كصناديق التأمين والتقاعد والتعاونيات².

الفرع الثالث: الأهداف الثقافية والتكنولوجية

كما تسعى المؤسسة إلى تحقيق أهداف أخرى ثقافية وتكنولوجية تتمثل في:

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 20.

- توفير وسائل ترفيهية وثقافية؛
- إقامة برامج تكوينية وثقافية ودورات رياضية؛
- المساعدة على رفع المستوى التكنولوجي بالبحث والتنمية والتطوير؛
- استخدام البرامج الإعلامية والتكنولوجية الحديثة لمواكبة التطور ومزامنة بيئة الأعمال الحديثة¹.

المطلب الثالث: تصنيفات المؤسسة

تأخذ المؤسسات أشكالاً وأنواعاً متعددة، يكمن حصرها حسب المعايير الآتية:

الفرع الأول: حسب حجم المؤسسة

يمكن تصنيف المؤسسات حسب معيار الحجم وذلك باعتبار عدة عناصر كرقم الأعمال، القيمة المضافة، عدد العمال، نتيجة الاستغلال وغيرها، ويمكن أن نميز بين أربعة أنواع من المؤسسات اعتماداً على عدد العمال وهي:

- المؤسسات الصغيرة جداً: يكون عدد عمالها بين 1- 9 عمال؛
- المؤسسات الصغيرة: وهي مؤسسة تشغل بين 10 – 49 عامل؛
- المؤسسات المتوسطة: والتي توظف بين 50 – 499 عامل؛
- المؤسسات الكبيرة: يكون عدد العمال فيها أكثر من 500 عامل.

مع الإشارة إلى أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعد ركيزة تعتمد عليها البلدان الأوروبية والأمريكية واليابانية²، وهو ما دفع الجزائر مؤخراً إلى القيام بالإصلاحات الاقتصادية لتشجيع هذا النوع من المؤسسات حيث سطرت برنامجاً تمويلياً مخصصاً لهذه العملية سنة 2003، وقد تم إنشاء أزيد من 50000 مؤسسة صغيرة ومتوسطة³، كما يجدر بالذكر أن الجامعات الجزائرية قد راحت تساهم في توعية الطلبة والمجتمع وتبين أهمية الدور الذي تلعبه هذه المؤسسات في النهوض بالاقتصاد والتخلص من التبعية، وذلك من خلال إقامة دورات وملتقيات حول توعية المستثمرين والمقاولين بمدى أهمية "م ص م" ومحاولة تقديم حلول واقتراحات.

¹ هلال درحمون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية

وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005، ص 11.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 72.

³ هلال درحمون، نفس المرجع أعلاه، ص 21.

الفرع الثاني: حسب طبيعة الملكية

- يعتمد هذا التصنيف على ملكية المؤسسة، حيث نجد ثلاثة أنواع من الملكيات:
- الملكية العامة: وهي التي تعود ملكيتها للدولة، إما بشكل مباشر أو غير مباشر، ولا يحق للمسؤولين التصرف فيها إلا بموافقة الدولة؛
 - الملكية الخاصة: هي مؤسسات يملكها الأفراد أو الجماعات، ولهم الحرية التامة في التصرف فيها ويجب أن تنشأ تحت نوع قانوني محدد، إما شركة أشخاص أو شركة أموال؛
 - الملكية المختلطة: وتكون فيها الملكية مشتركة بين القطاع العام والقطاع الخاص، أما التصرف في هذا النوع فيكون حسب نسبة المساهمة في رأس المال¹.

الفرع الثالث: حسب المعيار الاقتصادي

- يمكن تصنيف المؤسسات تبعاً لها المعيار إلى²:
- المؤسسات الثقيلة والاستخراجية: كمؤسسات الحديد والصلب، المناجم، استخراج البترول؛
 - مؤسسات الصناعات التحويلية أو الخفيفة: كالمؤسسات الصناعية والإنتاجية؛
 - المؤسسات الفلاحية: هي التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض، تربية المواشي والإنتاج السمكي؛
 - المؤسسات التجارية: تلك التي تهتم بالنشاط التجاري سواء جملة أو نصف الجملة أو التجزئة؛
 - المؤسسات المالية: كالبنوك والتأمينات ومؤسسات الضمان الاجتماعي؛
 - مؤسسات الخدمات: كمؤسسات النقل، البريد والمواصلات والمؤسسات السياحية.

الفرع الرابع: حسب القطاع الاقتصادي

- ونميز بين ثلاث قطاعات اقتصادية أساسية وهي:
- القطاع الأولي: يشمل مؤسسات إنتاج المواد الأولية كالفلاحة، استخراج البترول والصيد البحري؛
 - القطاع الثانوي: تنشط فيه المؤسسات التحويلية والصناعية التي توفر منتجات قابلة للاستهلاك؛
 - القطاع الثالث: ويشتمل على باقي المؤسسات كالمؤسسات المالية والتجارية والتي تقدم خدمات.

الفرع الخامس: حسب الشكل القانوني

تصنف المؤسسات وفق هذا المعيار إلى ما يلي³:

¹ P. D. GAGNON, et les autres, **L'entreprise**, Edition Gaetan Morin, Canada, 2000, P35.

² عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص30.

³ عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص26.

- **المؤسسات الفردية:** وهي التي يمتلكها شخص واحد، فهي تتميز بسهولة التنظيم، قلة رأس المال، إدارة وفق صاحب المشروع، كما أن ذمتها المالية مرتبطة بمالكها.
- **المؤسسات الجماعية:** فهي عبارة عن مساهمة شخصين أو أكثر على تقديم حصة من مال أو عين أو عمل بهدف اقتسام الأرباح أو الخسائر الناتجة عن هذا المشروع ونميز فيها نوعين:
 - **مؤسسات الأشخاص:** كشركات التضامن، ومؤسسات التوصية البسيطة، تكون فيها المسؤولية تضامنية، كما أن حياة المؤسسة قد تنتهي بوفاة أو خروج أحد الشركاء؛
 - **مؤسسات الأموال:** كشركات المساهمة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، تتميز بالمسؤولية المحدودة، استقرار أفضل للمؤسسة، إمكانية استخدام مسيرين ذوي مهارات عالية.

المطلب الرابع: وظائف المؤسسة ومستوياتها

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى عنصرين أساسيين في حياة المؤسسة الاقتصادية وهما وظائفها ومستوياتها.

الفرع الأول: وظائف المؤسسة الاقتصادية

- رغم اختلاف نشاط المؤسسات وهيكلها التنظيمية، إلا أنها تتفق على وظائف أساسية نذكر منها:
- **وظيفة الشراء:** تحتل هذه الوظيفة أهمية كبيرة في المؤسسات سواء التجارية بهدف شراء البضاعة وإعادة بيعها، أو الانتاجية لشراء المواد واللوازم الأولية، حيث تضمن هذه الوظيفة جودة المشتريات، العلاقة مع الموردين، ووصولها في الوقت اللازم¹؛
 - **وظيفة الإنتاج:** تختص هذه الوظيفة بالمؤسسات الإنتاجية، ويبقى مضمونها هو الوصول إلى أكبر مردودية من حيث كمية وجودة المنتجات، وتلبية رغبات الزبائن والآجال المحددة لذلك؛
 - **وظيفة التسويق:** وهي تطوير لوظيفة التوزيع، تهدف إلى دراسة وتوقع احتياجات المستهلك، تحسين وتطوير طرق عرض السلع والخدمات، ضمان المتابعة التجارية والإعلام بالمنتجات وغيرها من المهام المتعلقة بعملية إيصال المنتج إلى السوق²؛
 - **وظيفة المحاسبة والمالية:** لا تخلو أي مؤسسة من هذه الوظيفة لما لها من أهمية بالغة في تزويد المسؤولين بالوضع المالية للمؤسسة و تمويل المؤسسة وإعادة تمويلها، حفظ التوازن المالي، إدارة أموال المؤسسة ومراقبتها، وتقييد وتحليل جميع هذه العمليات في الدفاتر المخصصة لها والمساعدة في اتخاذ القرارات بناء على التقارير المالية وغير المالية المقدمة³؛

¹G. BRESS, C. KONKUYT, **Management et économie des entreprises**, Edition Serey, Paris, France, 2008, P2.

²A. BOYER, **L'essentiel de la gestion**, Edition d'organisation, Paris, France, 1995, P 41.

³ P. BRENNEMAN et S. SEPRI, **Economie d'entreprise**, Edition Dunod, Paris France, 2001, P 369.

- وظيفة إدارة الموارد البشرية: تطورت هذه الوظيفة لتشتمل على مهام عديدة كالتشغيل، التأجير التكوين، الأمن، العلاقات الاجتماعية، ومتابعة العمال من خلال توفير الظروف اللازمة لهم وضمان العمل إذ يتوقف نجاح أي مؤسسة على هذين الشرطين¹؛
- وظيفة الأمن: من خلال حماية الممتلكات والأشخاص من الأخطار الداخلية والخارجية؛
- وظيفة الإدارة: وتهتم بالتنظيم والتنسيق بين مختلف عومل الإنتاج، و قيادة الأفراد والكفاءات، وتخطيط البرامج ومراقبة كل ذلك ومتابعته للوصول إلى الأهداف المسطرة؛
- وظيفة البحث والتطوير: والتي أصبحت ضرورية في المؤسسات في ظل بيئة الأعمال الحديثة، والعولمة السريعة للسلع والمنتجات، وما يصاحب ذلك من حدة المنافسة وتكنولوجيا واسعة في الإنتاج والتسويق قصد تلبية أكبر لحاجيات المستهلك.

قد نجد وظائف أخرى: كالنقل، وأنظمة المعلومات وغيرها، التي تساهم في تحقيق هدف المؤسسة.

الفرع الثاني: مستويات المؤسسة الاقتصادية

- يختلف عدد مستويات المؤسسات حسب أنظمة الفرعية وحسب أهدافها، لكن في الغالب لا تخرج عن هذه المستويات الأساسية²:
- مستوى الاستغلال: ويضمن مستوى الاستغلال أو المستوى التشغيلي تنفيذ المهام الموكلة إليه من المستويات العليا، والتكيف مع الإطار العام لتحقيق أهداف المؤسسة والعمل على احترام خطط العملية الإنتاجية أو التجارية ورفع القرارات الدورية إلى مستوى التسييري من أجل تحليل الانحرافات؛
 - مستوى التسيير: يتمثل دوره في تحديد الإجراءات المطلوبة على المستوى التشغيلي بالنظر إلى موارد المؤسسة وأهدافها، والسهر على متابعته ومراقبته وتحليل الانحرافات إن وجدت، ثم رفع تقارير دورية إلى مستوى الإدارة حول نظام التسيير وسيرورة العمل داخل المؤسسة؛
 - مستوى الإدارة: يعمل هذا المستوى على تحديد أهداف المؤسسة طويلة المدى، والسهر على إعداد الهياكل التنظيمية وتكييفها مع هذه الأهداف، وكذا اتخاذ القرارات الاستثمارية والإستراتيجية وترجمتها في شكل أوامر للمستوى التسييري، وتحليل التقارير المرفوعة من هذا المستوى.

¹ P. BARANGER et les autres, **Gestion : les fonction de l'entreprise**, Edition Vuibert, Paris, France, 1998, PP 391-404.

² حبيبة عامر، دور المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة في ظل التكتلات الاقتصادية العالمية "دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016، ص 12.

المبحث الثاني: إدارة المؤسسة واتخاذ القرار

تحتاج المؤسسة إلى وسائل وبرامج وأنظمة وخطط تمكنها من الاستمرار وتحقيق المنافسة ومسايرة التطور والتقنيات الحديثة التي تفرض عليها، يمكن تلخيص ذلك في كيفية تنظيم وإدارة المؤسسة، وما تحتاجه من معلومات وبرامج لتحقيق أهدافها واستراتيجياتها واتخاذ القرارات الصائبة والدقيقة التي تمكنها من مواصلة مشوارها. لذا سنحاول في مبحثنا هذا عرض كيفية إدارة المؤسسة وتنظيمها، وكذا استراتيجيتها وماهية القرارات.

المطلب الأول: إدارة المؤسسة

مذ بداية القرن التاسع عشر تزايد عدد المؤسسات بشكل مذهل وراحت تتعدد أنواعها وتختلف أساليبها، نشأ عن ذلك صعوبة في إدارة هذه المؤسسات، من حيث قيادتها وتسييرها والتنسيق بين عواملها للوصول إلى الأهداف المرجوة، هو ما أدى بالبحث في مفهوم الإدارة ومحاولة تطوير أساليبها وتكوين المديرين لتطبيقها على أرض الواقع.

الفرع الأول: تعريف الإدارة

تعددت تعاريف المفكرين للإدارة، و نذكر منها:

1	الإدارة هي عملية تضمن المسؤولية عن التخطيط الاقتصادي والتنظيم الفعال لعمليات المؤسسة من أجل تحقيق هدف أو عمل محدد. ¹
2	يرى فريدريك تايلور أن الإدارة هي المعرفة الدقيقة لما تريد من الأفراد أن يعملوه ثم التأكد من أنهم يقومون بعملهم بأحسن طريقة وأرخص التكاليف. ²
3	أما هنري فايول فيعرف الإدارة على أنها التنبؤ والتخطيط والتنسيق وإصدار الأوامر والرقابة. ³
بناء على ما سبق من تعاريف يمكن القول بأن الإدارة هي مجموع من الوظائف التي تضمن تحقيق الهدف بأقل التكاليف وهي: التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة	

الفرع الثاني: خصائص الإدارة

توصف الإدارة بخصائص ثلاث وهي⁴:

¹ كامل بربر، الإدارة عملية ونظام، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1996، ص 14.

² عمار بوحوش، الإتجاهات الحديثة في علم الإدارة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1984، ص 26.

³ فؤاد الشيخ سالم وآخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكتب الأردني، الأردن، 1995، ص 41.

⁴ عبد الغني بسيوني، أصول علم الإدارة العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1992، ص ص 19-21.

- الطابع الإنساني للإدارة: مهما اعتمد المسير على الآلة في عملية الإدارة، فلا يزال نجاحها يتعلق بالمجهود البشري من خلال الكفاءات، وتنمية العلاقات الإنسانية داخل العمل، وتطبيق مختلف الحوافز المادية والمعنوية.
- الطابع الحتمي للإدارة: بما أن الإدارة توجيه جمع بشري لتحقيق الهدف، فيجب توفر مجموعة من القدرات والكفاءات في الرئيس أو المدير، كما يجب أن تتسم أوامره وتوجيهاته بالحتمية والوجوب على مرؤوسيه.
- الطابع الهادف للإدارة: لا بد أن يوجه الجهد الجماعي في المؤسسة نحو تحقيق أهداف محددة، وإلا اتصف بالفوضوية والبعد عن التنظيم، كما يجب أن يكون هذا الهدف معلوما وواضحا وممكنا حتى يسهل الوصول إليه.

الفرع الثالث: مستويات الإدارة

- تنصب الإدارة على ثلاث مستويات، يجب الترابط بينها والتنسيق لغرض تحقيق الهدف وهي¹:
- مستوى الإدارة العليا: تتكون الإدارة العليا من الشركاء والمدير العام ومساعديه وتهتم بالتخطيط ورسم استراتيجيات الإدارة التي تنفذ أهداف المؤسسة طويلة الأجل مع مراعاة كل من المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.
- مستوى الإدارة الوسطى: ويسمى بالمستوى التكتيكي، يتكون من المديريات التابعة للإدارة العليا، يهتم بالخطط والأهداف قصيرة الأجل، حيث يترجم الأهداف طويلة الأجل المحددة إلى خطط للتنفيذ يقدمها للمستوى التنفيذي.
- مستوى الإدارة الدنيا: يهتم هذا المستوى بتنفيذ الخطط والأهداف المحددة من طرف المستوى التكتيكي فهو يحتاج إلى معلومات يومية وروتينية ومن ثم يرفع تقارير الأداء بصفة دورية إلى المستوى التكتيكي.

الفرع الرابع: وظائف الإدارة

- تشكل الإدارة حلقة من الوظائف التي تمثل سيرورة غير متناهية وهي:
- التخطيط: يعتبر التخطيط أول خطوة في الإدارة، تحدد فيه أهدافها وتصمم البرامج والسياسات والخطوات والإجراءات التي يجب اتباعها للوصول إلى هذه الأهداف في ضوء توقعات وتنبؤات

¹ عثمان الكيلاني وآخرون، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، دار المنهاج، عمان، الأردن، 2000، ص39.

مستقبلية و عوامل محتملة، لذا يعتبره فايول بأنه: "التنبؤ بما سيكون في المستقبل مع الاستعداد لهذا المستقبل".¹

- **التنظيم:** تعد وظيفة التنظيم أهم وظيفة في الإدارة حيث تقوم بالتنسيق بين القوى العاملة والموارد المتاحة، من خلال ترتيب الجهود وتوزيع الوظائف والمهام، ورسم العلاقات والمسؤوليات ونظم العمل، من أجل تنفيذ السياسات المسطرة وبلوغ الأهداف المرجوة.²
- **التوجيه:** وهو إرشاد ودفع المرؤوسين وتحفيزهم على أداء مهامهم على أكمل وجه وبأقل تكلفة وذلك في إطار مناخ وظيفي يشبع رغباتهم ويساعدهم على تحقيق الأهداف المسطرة.
- **الرقابة:** ويقصد بها متابعة وتقييم الأداء الفعلي ومقارنته بما هو مخطط، ومن ثم تحديد الانحرافات الوصفية أو الكمية ومحاولة تحليل الفارق واتخاذ القرارات اللازمة.

الفرع الخامس: أهمية الإدارة

- إن نجاح المؤسسة يتوقف على عملية إدارتها، وهذا ما يشهد له واقع هذه المؤسسات سواء الصغيرة منها، المتوسطة أو الكبيرة، وتتمثل أهميتها في نقاط عديدة نذكر منها:³
- تسيير وإدارة المشاريع والمؤسسات كبيرة الحجم، إذ لا يمكن الوصول إلى أهدافها إلا بإحكام وحسن التنسيق بين العنصر المادي والبشري، وتوجيهه نحو المطلوب؛
 - ظهور شركات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة، أدى بالمالكين طلب كفاءات إدارية ذات خبرة ودراية بالمجال؛
 - تضارب المصالح بين العنصر البشري وأرباب المؤسسات، مما أدى إلى البحث على سياسات إدارية وإدارة للمصالح تسعى لمحاولة التوازن بين الطرفين؛
 - تفوق الجهود الجماعي على الفردي، ما احتاج إلى أساليب قيادية وإدارية بين هذه المجموعات؛
 - الندرة النسبية للكفاءات الإدارية على الساحة الميدانية ومحاولة تلبية حاجيات سوق العمل من خلال تكوين وتدريب إداريين بإمكانهم التأقلم في المؤسسات وسد الثغرات المتواجدة؛
 - زيادة حدة المنافسة، أدى إلى ضرورة اعتبار المحيط خارجي في اتخاذ القرارات الإدارية.

¹ فؤاد الشيخ سالم وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 63.

² عبد الغني بسيوني، التنظيم الإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 26.

³ سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 3.

المطلب الثاني: تنظيم المؤسسة

لما كان التنظيم أحد أهم وظائف الإدارة داخل أي مؤسسة اقتصادية إذ يؤثر على كامل نشاطاتها، احتجنا إلى تخصيص هذا المطلب للحديث حوله، وسنحاول من خلاله عرض مفهوم التنظيم، مبادئه، عناصره، أهدافه، كما سنحاول التعريف بالهيكل التنظيمي للمؤسسة عرض بعض أشكاله.

الفرع الأول: مفهوم التنظيم

اختلفت تعاريف التنظيم باختلاف مدارسه كالمدرسة الكلاسيكية، مدرسة العلاقات الإنسانية، المدرسة الاجتماعية وغيرها من المدارس القديمة والحديثة، واختلاف وجهات النظر بتعاقب الأزمنة وتطور أشكال المسيرين والعاملين، إلا أنه يمكن عرض أهم التعريف التالية:

1	التنظيم هو علم يهتم بصياغة المبادئ التي تدير نشاط المؤسسة. ¹
2	التنظيم هو عملية تتمثل في تحديد المهام، وإسنادها إلى جماعة من الأشخاص بهدف تحقيق الأغراض المحددة. ²
3	تبحث وظيفة التنظيم في تحقيق التنسيق بين القوى العاملة والموارد المتاحة، من خلال تحديد النشاطات وتوزيعها على الأفراد، كما تحدد العلاقات والاتصالات المنظمة بينهم الأفراد. ³
	نستنتج مما سبق أن التنظيم هو تلك العملية التي تسمح بتحديد الوظائف والمسؤوليات والصلاحيات وتوزيعها على الأفراد العاملة، مع توضيح العلاقات والاتصالات المساعدة في تحقيق هدف المؤسسة.

الفرع الثاني: مبادئ التنظيم

يقوم التنظيم على مجموعة من المبادئ تحكم شكله وهي كالاتي:

- ضرورة التنظيم: ويعني وجوب تقسيم المهام بين العمال وجعل كل فرد يقوم بما أسند إليه؛
- وحدة الهدف: لكل عمل إداري هدف محدد؛
- وحدة الرئاسة: يتلقى المرؤوسين الأوامر والتوجيهات من رئيس واحد لضمان التنسيق؛
- الوظيفة: ينظم العمل الإداري على أساس الوظائف، بغض النظر عن شاغلي الوظائف؛
- تحديد الاختصاص: وضع الأنشطة المتشابهة في وظيفة معينة، ليفهمها الموظف المكفل بها؛
- المرونة: يكون التنظيم مرنا مع التغيرات الداخلية والخارجية؛

¹ F. BORNE, **Organisation des entreprises**, Les éditions Foucher, Paris, France, 1971, P 14.

² ERFI, **Gestion de la PME**, Edition Nathan, Paris, France, 1997, P 188.

³ بشير العلاق، الإدارة الحديثة: نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 29.

- التدرج: ويكون من أعلى السلطة إلى مركز كل مرؤوس؛
- تفويض السلطة: السلطة المفوضة لكل إداري تكفي لضمان تحقيق النتائج المتوقعة؛
- المسؤولية: يتحمل كل رئيس مسؤوليته عند حدوث أي خطأ.

الفرع الثالث: عناصر التنظيم

لضمان عملية التنظيم بشكل جيد يجب التأكد من توفر العنصر التالية¹:

- الموارد البشرية على اختلاف أنواعها سواء العاملون أو الإداريون؛
- الآلات والمعدات وكل الموارد المساهمة في الإنتاج أو في توفير خدمات أخرى؛
- المهارات والخبرات والقدرات التي يتمتع بها العاملون أو الإداريون؛
- الروابط التي تسمح بتبادل المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس؛
- الإجراءات والطرق والخطوات اللازمة لتنفيذ الأعمال الموجهة لكل فرد.

الفرع الرابع: أهداف التنظيم

يمكن تلخيص الأهداف التي يسعى التنظيم إلى الوصول إليها فيما يلي²:

- تعظيم الربح من خلال التقليل من التكاليف، و الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة؛
- الوصول إلى الأهداف الأخرى قصيرة أو طويلة الأمد المسطرة من طرف المؤسسة؛
- التحكم في المسارات وتحديد وتطوير العلاقات بين العاملين في المؤسسة؛
- تحديد المهام والمسؤوليات والصلاحيات لتفادي سوء التفاهم والتنازع في القيام بالمهام؛
- المساعدة في تحقيق رقابة دائمة وفعالة؛
- المرونة والتكيف مع المعطيات الداخلية والخارجية.

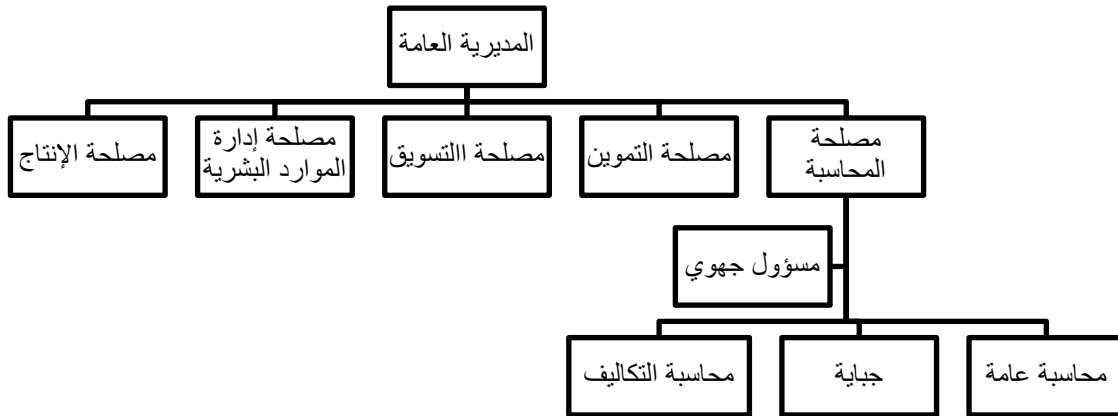
الفرع الخامس: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يلخص الهيكل التنظيمي في المؤسسة وظائف الرؤساء والمرؤوسين داخل المؤسسة والعلاقات المخولة بين جميع مستويات الإدارة، قد يظهر التسلسل القيادي على أساس الوظائف، أو التسلسل الأفقي، أو حسب المنتجات أو المناطق الجغرافية، كما ظهر ما يسمى بالهيكل المصفوفاتية التي تهدف إلى خلق علاقات متعددة بين مختلف الوظائف والسلع والخدمات المتوفرة، يمكن عرض الهيكل التنظيمي الآتي:

¹ بشير العلاق، مرجع سبق ذكره، ص 185.

² L. BOYER et N. EQUILBEY, **Organisation : Théories et applications**, Editions d'organisation, Paris, France, 2000, P 190.

الشكل رقم 1-01: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



Source : P.D.GAGNON et les autres, Op.cit, P 115.

المطلب الثالث: إستراتيجية المؤسسة

أول ما نشأ مفهوم الإستراتيجية في الميدان العسكري، حيث كان هدفه وضع القوى المسلحة للتغلب على العدو، ثم انتشر ليشمل الجانب الاقتصادي ويعنى به توزيع الموارد النادرة من أجل الوصول إلى الأهداف طويلة الأجل، واتخاذ القرارات الاستراتيجية اللازمة.

الفرع الأول: مفهوم الإستراتيجية

من التعاريف التي قدمت للاستراتيجية نذكر:

1	يرى شاندر أن الإستراتيجية هي تحدي الأهداف الرئيسة طويلة الأجل التي تبغي المؤسسة الوصول إليها، وتبني طريق العمل وتوزيع الموارد الضرورية اللازمة لتنفيذ هذه الأهداف ¹ .
2	الإستراتيجية تتكون من الخطط المتغيرة في الهدف والمؤيدة لموارد التنظيم، وهي لازمة للبيئة والمنافسة لأجل إتمام الأهداف والأغراض الجوهرية ² .
3	الإستراتيجية هي مجموع الغايات، الأهداف، السياسات وخطط العمل، يجب أن تقدم بطريقة النشاط، مكان المؤسسة، ونوع المجتمع ³ .
	تتفق المفاهيم المذكورة أنفا على أن الإستراتيجية هي كل الموارد والخطط اللازمة أو المساعدة على تحقيق الأهداف طويلة الأجل.

¹ بشري العلاق، مرجع سبق ذكره، ص 136.

² M. MARCHERSNAY, Management stratégique, Les éditions de L'Adreg, Paris, France, 2004, P 19.

³ ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الإستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 10.

الفرع الثاني: أهمية الإستراتيجية

تضع المؤسسة إستراتيجيتها بغية الوصول إلى أهدافها طويلة الأجل وتتجلى أهميتها فيما يلي¹:

- توفير المعايير التي تبنى عليها القرارات الصائبة؛
- القدرة على التجاوب مع الظروف البيئية الداخلية والخارجية؛
- رفع نسبة الأمان في مواجهة المنافسين؛
- الاستفادة من الخبرات والاقتصاد في الموارد المستخدمة؛
- التقليل من حالات المخاطر وعدم التأكد؛
- تحقيق استقرار المؤسسة وتوضيح مسارها بتحديد الأهداف طويلة الأجل ورسم الطريق لها.

المطلب الرابع: اتخاذ القرار

يشكل اتخاذ القرار جوهرًا أساسيًا في عملية الإدارة، كم أنه يكتسي أهمية بالغة في حياة المؤسسة، إذ يجب على المسيرين والمديرين اتخاذ قراراتهم بصفة دائمة لمواجهة المشكلات ومحاولة إيجاد الحلول الفعالة لها.

الفرع الأول: مفهوم القرار

من تعاريف التي قدمت للقرار نذكر:

1	القرار هو عملية اختيار بديل واحد من بديلين أو أكثر للتعامل مع مشكلة أو موضوع معين ² .
2	يعتبر القرار على أنه الاختيار الدقيق لأحد البدائل من بين اثنين أو أكثر من مجموعات البدائل ³ .
3	يعد القرار الاختيار الحذر من جانب الإدارة أو متخذي القرار لتصرف معين دون آخر، من بين أكثر تصرف يمكن اختياره ⁴ .
نستنتج من مجموع ما سبق من تعاريف أن القرار هو قيام المسؤول أو المدير بالاختيار بين أحد البديلين أو أكثر لحل مشكل توجهه الإدارة.	

¹ بشير العلاق، مرجع سبق ذكره، ص 136.

² محمد حافظ حجازي، دعم القرارات في المنظمات، دار الوفاء للنشر والطباعة، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 16.

³ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 83.

⁴ جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار الهومة للطباعة والنشر، أبو ظبي، الإمارات العربية المتحدة، 2005، ص 26.

الفرع الثاني: أهمية اتخاذ القرار

لا يمكن أداء أي نشاط أو وظيفة أو رسم خطة أو تحديد هدف ما لم يتخذ بصدد ذلك قرارات وتتمثل أهمية ذلك في:

- تحدد القرارات الإستراتيجية مستقبل المنظمة على المدى البعيد، فنجاح المؤسسة يتوقف عليها¹؛
- يعد اتخاذ القرار عملية جوهرية في الإدارة بمختلف وظائفها، ففي التخطيط تتخذ القرارات بصدد الرؤية والإستراتيجيات الخاصة بالمؤسسة، كما تكون قرارات تنظيمية على مستوى الهياكل التنظيمية والوظائف، وكذا تحديد السلطات والصلاحيات لكل وظيفة، ثم توجيه الموظفين وتحفيزهم، ثم أخذ قرارات متعلقة بتسوية الانحرافات وأساليب علاجها والتي تتعلق بالرقابة²؛
- كما أن اتخاذ القرار أساس لإدارة وظائف المنظمة، فمثلا وظيفة الإنتاج تتركب من مجموع القرارات المتعلقة بكمية الإنتاج، فترته، موظفيه، والحال كذلك بالنسبة إلى الوظائف الأخرى.

الفرع الثالث: أنواع القرارات

- تباينت وجهات النظر في الأسس التي تقسم بموجبها القرارات، على حسب قانونها أو محتواها أو مضمونها، وقسم العالم أنصوف القرارات حسب مستويات الإدارة وهي:
- **القرارات الإستراتيجية:** وهي التي تتأثر بمحيط المؤسسة الخارجي وعلاقاتها المتبادلة، ترتبط بالأهداف طويلة الأمد، والمشكلات العامة، مدتها أكثر من 05 سنوات، كتحديد مستقبلها من حيث الحجم أو الحصة السوقية أو المركز التنافسي، والإدارة العليا هي المسؤولة عن هذه القرارات³.
 - **القرارات التكتيكية:** هي القرارات الداخلية للمؤسسة يتراوح عمرها بين 01 سنة إلى 05 سنوات، تتخذ من طرف الإدارة الوسطى وتكون بصفة دورية، تهتم بفعالية وكفاءة الاستخدام والرقابة على الوحدات الإدارية⁴.
 - **القرارات العملية:** ترتبط هذه القرارات بالإدارة التنفيذية، وهي أقل من سنة، تتكرر بصفة روتينية تتعلق بتسيير النشاطات ومراقبة العمليات الروتينية⁵.

¹ أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 35.

² أحمد ماهر، نفس المرجع، ص 38.

³ سيد صابر تعلب، نظم ودعم اتخاذ القرارات الإدارية، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 47.

⁴ ثابت عبد الرحمن إدريس، إدارة الأعمال: نظريات ونماذج وتطبيقات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 246.

⁵ جمال الدين لعويسات، مرجع سبق ذكره، ص 27.

الفرع الرابع: مراحل اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بالمراحل الموضحة أدناه¹:

1. الكشف عن المشكلة وتحديدھا؛
2. تحديد البدائل؛
3. اختيار الحل؛
4. تنفيذ الحل ومتابعته.

الشكل رقم 1-02: خطوات اتخاذ القرار



المصدر: أحمد ماهر، مرجع سبق ذكره، ص 47.

¹ محمد نور برهان، أنظمة المعلومات الإدارية، الشركة العربية للتأمين والتوريدات، القاهرة، مصر، 2010، ص 137.

المبحث الثالث: نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية

تزايد حجم المعلومات في البيئة الحديثة وظهرت أهميتها، فأصبحت تشكل عنصرا أساسيا في تقرير نجاح المؤسسات، مما أدى بالمؤسسات إلى ضرورة الاعتماد على نظم المعلومات، للتحكم في كل ما يحدث سواء في البيئة الخارجية من فرص وتهديدات، أو في المحيط الداخلي من نقاط قوة وضعف، ومن ثم اتخاذ القرارات الصائبة للوصول إلى الأهداف المرجوة.

المطلب الأول: عموميات حول النظام

سنحاول من خلال هذا المطلب فهم النظام، خصائصه، مكوناته، ثم التعرف على أنواع النظم.

الفرع الأول: تعريف النظام

يعد مصطلح النظام من المصطلحات الشائعة خاصة في مجال الاقتصاد ومن أهم تعاريفه:

1	النظام هو مجموعة من العناصر المرتبطة، التي تعمل معا لتحقيق هدف معين ¹ .
2	يعرف النظام بأنه مجموعة من الأجزاء المتكاملة والمتداخلة التي يمكن من خلالها تحقيق هدف النظام ² .
3	النظام شيء له هوية، نشاط، وظيفة وغاية، وهو مجهز بهيكل، يتطور مع الزمن داخل المحيط ³ .
	يمكن تعريف النظام مما سبق بأنه مجموعة من العناصر المترابطة والمتكاملة، تحكمها علاقات وآليات مضبوطة، في نطاق زمني ومكاني محدد، قصد تحقيق أهداف معينة

الفرع الثاني: خصائص النظام

يتصف النظام بمجموعة من الخصائص، أهمها:

- **هدف النظام:** يعد تحديد الهدف نقطة بداية لتصميم أي نظام، وإلا فقد هذا الأخير وجوده، وبناء عليه تحدد الأهداف الفرعية لكل عنصر من مكونات النظام أو الأنظمة الفرعية التي تنسق لتحقيق الهدف العام؛
- **شمولية النظام واتزانه:** كلما كان النظام أكثر شمولية وتجميعة للعناصر وأكثر اتزانا بالمحافظة على أجزاء النظام والعلاقة بينها، كلما كان أقرب لتحقيق التكيف مع البيئة بشكل يحافظ على التوازن الداخلي للنظام، والقرب في تحقيق الأهداف المسطرة؛
- **الاتصال:** هو عملية نقل الرسالة بين طرفين أو أكثر وتبادل الآراء والاتجاهات، والبيانات والمعلومات، سواء باستخدام الطاقة البشرية أو الوسائل التكنولوجية؛

¹ محمد عبد الفتاح، نظم المعلومات الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2011، ص 06 .

² محمد آل فرج الطائي، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية (إدارة، تكنولوجيا المعلومات)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 22.

³ Noufel HADID, L'information de gestion de l'approche classique à l'approche objet, Revue des sciences économiques de gestion et de commerce, Faculté des sciences économiques et des sciences de gestion, Université d'Alger, Algérie, 2003, P 52.

- **بيئة النظام:** يحتوي كل نظام عادة على عدد من الأنظمة الفرعية، كما يكون هو الآخر داخل نظام البيئة المحيطة به، والتي تتمثل في كل العناصر والعوامل المؤثرة في النظام والتي لا تخضع لسيطرتها¹؛

- **التغذية العكسية:** يقتضي ضبط عناصر النظام استرجاع النتائج والمعلومات الناجمة عن عملية التغذية، وتتم بعملية المقارنة بين المعايير المسطرة، والمخرجات الفعلية، بهدف تحليل الانحرافات وتوجيهها نحو الأفضل.

الفرع الثالث: مكونات النظام

يتكون النظام من ثلاثة أجزاء رئيسية ومتفاعلة²، كما يمكن جعل النظام أكثر إفادة بإضافة مكونين آخرين وهما التغذية العكسية والرقابة³:

- **المدخلات:** هي العناصر التي تدخل إلى النظام لكي تعالج، و يحددها الهدف النهائي للنظام؛
- **المعالجة:** وهي آلية التعامل مع المدخلات بغرض تحويلها إلى مخرجات، تتفاعل بها كل العوامل داخل النظام؛

- **المخرجات:** وهي الناتج النهائي عن عملية التشغيل والمعالجة، يمكن أن تكون هي الأخرى مدخلات نظام آخر أو العكس؛

- **الرقابة:** يتوقف الحصول على مخرجات دقيقة وجود رقابة على جميع مكونات النظام التي تتأكد من موافقة الأداء الفعلي مع المعايير المصممة، ثم تصحيح الخطأ إن وجد؛

- **التغذية العكسية:** وهي عملية قياس ردة فعل المستخدمين على عمل النظام، والتي تهدف إلى أداة إرشادية لأنشطة النظام، وتقويمها وتصحيحها إن وجدت أخطاء.

الفرع الرابع: أنواع النظم

يمكن تصنيف النظم على أساس عدة خاصيات نذكر منها⁴:

1. حسب نشأتها: وتنقسم إلى:

- **النظم الطبيعية:** وهي التي لا دخل للإنسان في وجودها كالأرض مثلاً؛
 - **النظم الصناعية:** هي من صنع الإنسان، فتحتاج إلى تصميم وتسيير، كالمصانع، والجامعات.
- #### 2. حسب علاقتها بالمحيط: تصنف النظم حسب علاقتها بالمحيط إلى:
- **النظم المفتوحة:** وهي التي تؤثر وتتأثر بالبيئة التي تعمل فيها؛

¹ عبد الرحمن الصباح، نظم المعلومات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 187.

² عماد الصباح، نظم المعلومات: ماهيتها ومكوناتها، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 13.

³ عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 16.

⁴ أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 13.

- **النظم المغلقة:** وهي التي لا توجد أي تفاعلات بينها وبين البيئة التي تعمل فيها، لذلك فإن هذه الأنظمة لا تتأثر بما يحدث خارج حدود النظام.

3. حسب درجة التأكد: وتنقسم هي الأخرى إلى:

- **النظم الاحتمالية:** لا يمكن فيها تحديد المخرجات ولا ردة فعل النظام، إلا باستخدام الاحتمالات؛

- **النظم المحددة:** يمكن فيها تحديد حالة النظام ومخرجاته، استجابة لمجموعة من المدخلات.

4. حسب هيكلها: وهي قسمان:

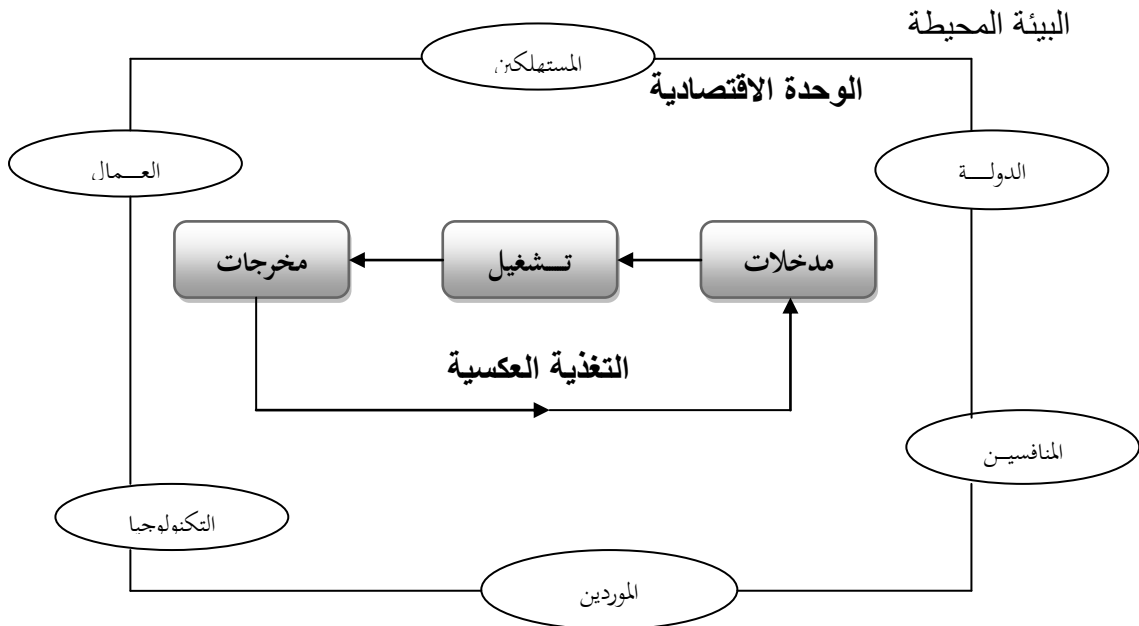
- **نظم بسيطة:** تتميز ببساطة وسهولة في التصميم والتحكم والتفسير والتحليل؛

- **نظم معقدة:** تتميز بتعقيد من خلال كثرة النظم الفرعية وتعدد العلاقات والمعاملات بينها.

الفرع الخامس: المؤسسة كنظام مفتوح

تعد المؤسسة وحدة اقتصادية، تتمتع بخصائص تنظيمية، فهي تتكون من هياكل مجمعة، وتمتلك حدودا تفصلها عن المحيط الخارجي، إلا أن ذلك لا يمنعها من التأثر بهذا المحيط والتأثير عليه والتأقلم مع معطياته، والمحافظة دائما على تحقيق الهدف وذلك ما يجعلها نظام مفتوحا يضم مجموعة من الأنظمة الفرعية¹، والشكل الموضح أدناه يوضح المؤسسة كوحدة اقتصادية طبقا لمفهوم الأنظمة.

الشكل رقم: 03-1: الوحدة الاقتصادية طبقا لمدخل الأنظمة



المصدر: سمير كمال، كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص 10.

¹ ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

المطلب الثاني: مفاهيم حول المعلومات

لا تتمكن المؤسسة من اتخاذ قرار فعال ما لم يتم بناؤه على مجموعة من المعلومات الكافية، والمناسبة، لذا فإن المعلومة تلعب دوراً مهماً في حياة المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف المعلومات

من التعاريف التي قدمت للمعلومات ما يلي:

1	المعلومات هي مجموعة من البيانات المنظمة والمنسقة بطريقة توليفية مناسبة لتعطي معنى خاص وتركيبية متجانسة من الأفكار والمفاهيم، تمكن الإنسان من الاستفادة منها للوصول إلى المعرفة واكتشافها ¹ .
2	كما تعرف المعلومات على أنها البيانات التي تم تحويلها لصورة أكثر فائدة من خلال التشغيل والمعالجة، لتحقيق معنى مفهوم، وتكون أكثر إفادة في الوصول إلى الأهداف ² .
3	تعد المعلومات بيانات من أرقام وأصوات وصور واقعية ³ ، تم تصنيفها وتنظيمها بشكل يسمح باستخدامها والاستفادة منها، باختصار فهي بيانات معالجة ⁴ .
	من التعاريف السابقة نستنتج أن المعلومات هي تلك البيانات المعالجة والمعروضة بشكل يجعلها تزيد من حجم الإدراك والمعرفة، وتساعد على اتخاذ القرار.

الفرع الثاني: خصائص المعلومات

- تعتمد جودة المعلومات على تلك الخصائص التي يجب توفرها في هذه المعلومة بحد ذاتها وهي⁵:
- **الملاءمة:** ويقصد بها تمكن مستعملي المعلومات من التنبؤ بالأحداث المستقبلية واتخاذ القرارات اللازمة، وذلك إنطلاقاً من المعطيات الماضية أو الحاضرة من نفس الطبيعة؛
 - **المصدقية:** ونعني بذلك أن تكون المعلومات حيادية، وتتميز بالصدق في تمثيل الأحداث والمعاملات التي نريد عرضها⁶؛
 - **الدقة:** أن تكون المعلومة صحيحة معبرة عن حقيقة الشيء، بعيدة عن الأخطاء سواء التي تكون أثناء جميع المعلومات، أو إنتاجها، أو التقرير عنها؛

¹ مصطفى ربحي عليان، إيمان فاضل السامرائي، تسويق المعلومات وخدمات المعلومات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 25.

² عثمان مداحي، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009، ص 49.

³ سعد غالب ياسين، نظم مساندة القرارات، دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 15.

⁴ نجم عبد الله الحميدي وآخرون، نظم المعلومات الإدارية "مدخل معاصر"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 35.

⁵ إبراهيم ميده، العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، سوريا، المجلد 25، العدد الأول، 2009، ص 537.

⁶ ظاهر شاهر يوسف القشي، مدى فعالية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيد والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن، 2003، ص 45.

- الشمولية: وهو أن تكون المعلومة تغطي كافة جوانب اهتمامات المستخدمين لهذه المعلومة؛
- الوضوح: يتطلب الأمر معلومة واضحة وبسيطة الفهم خالية من الغموض واللبس والتعقيد؛
- التوقيت: يجب وصول المعلومة في الوقت المناسب، وبأسرع ما يمكن، إذ تخلو المعلومات التي تخرج عن وقتها من أي فائدة وتعتبر بلا معنى، خاصة في ظل المنافسة الحادة؛
- الموضوعية: وهو أن تتصف المعلومة بعدم التحيز والسلامة والصحة في المضمون¹؛
- القبول: بمعنى أن تقدم المعلومة في الصورة وبالوسيلة التي يقبلها مستخدم هذه المعلومة كأن تكون قي شكل تقرير مكتوب، أو جداول مرتبة أو أشكال بيانية، إما مكتوبة أو مسموعة.

الفرع الثالث: أنواع المعلومات

يمكن تصنيف المعلومات استنادا إلى عدة معايير نذكر منها:

1. على أساس مصادرها: تصنف المعلومات حسب مصادرها إلى:
 - معلومات داخلية: وهي التي تنتج داخل المؤسسة وتختلف باختلاف الوحدات التنظيمية والأشخاص العاملين فيها، كسياسات العمل، مختلف التقارير، قرارات تحفيزية، تعليمات؛
 - معلومات خارجية: هي المعلومات التي تتعلق بالبيئة المحيطة بالمؤسسة، كمعلومات حول السوق، بحوث وتجارب، أوامر حكومية وغيرها².
2. على أساس المستوى الإداري: كما تصنف حسب المستوى الإداري إلى:³
 - المعلومات الإستراتيجية: وهي معلومات تتواجد على أساس الإدارة العليا من برامج وخطط على المدى البعيد "أكثر من خمس سنوات"؛
 - المعلومات التكتيكية: تكون هذه المعلومات على مستوى الإدارة الوظيفية، يتراوح عمرها من سنة إلى خمس سنوات، وهي معلومات دورية تتعلق بمصالح الإنتاج، التوزيع، المحاسبة؛
 - المعلومات التنفيذية: تتعلق هذه المعلومات بالإدارة التنفيذية، وهي أقل من سنة، تتكرر بصفة روتينية، تتعلق بتسيير النشاطات ومراقبة العمليات الروتينية.
3. على أساس توجهها: أما حسب توجهها فهي كالاتي:⁴
 - معلومات الاشتغال: وهي تلك الضرورية للعمل اليومي للمؤسسة، قد تكون قيادية تتعلق بالتحكم وإثارة وتنفيذ العمليات، أو رقابية تهدف إلى التأكد من أداء المهام على أكمل وجه؛

¹ أحمد عماري، المعلومات المحاسبية وترشيد القرار في ظل تطبيق نظام مالي ومحاسبي بالجزائر، الملتقى الدولي حول النظام المالي المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي واد سوف، الجزائر، 17 - 18 جانفي 2010، ص 07.

² علي خلف حجاجحة، اتخاذ القرارات الإدارية، دار قنديل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 109.

³ محمد نور برهان، أنظمة المعلومات الإدارية، الشركة العربية لتمويل والتوريدات، القاهرة، مصر، 2010، ص 31.

⁴ هلال درحون، مرجع سبق ذكره، ص 59.

- **معلومات التأثير:** تهدف إلى التأثير في سلوك المستخدمين، وخلق العلاقات بينهم، وإشعار كل فرد منهم بأنه عنصر مهم في المؤسسة، وقد تكون رسمية، أو غير رسمية؛
- **معلومات التوقع:** تسمح للمؤسسة بالمعرفة المسبقة لبعض التغيرات سواء المتواجدة داخل المؤسسة، أو المتعلقة بمحيطها الخارجي، بهدف الاستفادة من المزايا، أو تجنب المخاطر.

الفرع الرابع: دور وأهمية المعلومات

- تلعب المعلومات باختلاف أنواعها دورا هاما في حياة المؤسسة، يمكن تلخيص أهميتها فيما يلي¹:
- دعم مسارات التسيير، والتوفيق بين مجموعة الموارد والأنشطة والقرارات، فنجاح المؤسسة متعلق بمدى إنجاز ذلك من خلال ضمان المعلومات الكافية واللازمة لذلك؛
- تلعب المعلومة دورا هاما في الاتصال داخل المؤسسة والتنسيق بين مختلف أطرافها وتبادل المعلومات، والذي تطور كثيرا بعد ظهور تكنولوجيا الاتصال ومختلف الوسائل الحديثة؛
- تساهم في دعم الخبرات الفردية، إذ أن النجاح يتشكل من نماذج تجمع وتعالج وتوظف المعلومات في الوقت والمكان المناسب، خاصة إذا دعم ذلك بالوسائل التكنولوجية؛
- تمكنا المعلومات من التأثير والتأثير على البيئة المحيطة بالمؤسسة من خلال تسيير مختلف العلاقات كال مورد أو الزبون، أو الاستفادة من التجارب وتبادل المعارف والخبرات، واعتبار جميع المتغيرات الخارجية².

المطلب الثالث: نظام المعلومات

يعد نظام المعلومات المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لبناء قراراتها، لذا سنقوم في هذا المطلب بتعريف نظام المعلومات، أهم خصائصه، مهامه، أنواعه، ودوره وأهميته في حياة المؤسسة.

الفرع الأول: نبذة تاريخية

يرجع المتخصصون ظهور أنظمة المعلومات إلى سنوات الخمسينات، بالضبط حين ظهر الكمبيوتر سنة 1955م، ثم تطور ودخلت المؤسسات سنة 1960م³. كما يمكن ذكر ثلاث مراحل مر بها نظام المعلومات والأدوار التي أسندت له داخل المؤسسة⁴:

¹ مداني بن بلغيث، محمد طواهر، المؤسسة الجزائرية وتحديات تحقيق الأداء المحاسبي المتميز، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 08 – 09 مارس 2005، ص ص 99 – 100.

² هبة جعفر حسن حبيب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط ورقابة العملية الإنتاجية، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بولاية نهر النيل، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة شندي، السودان، 2017، ص 46.

³ هلال درهون، مرجع سبق ذكره، ص 63.

⁴ C. LAUDON, J. LAUDON, Les systèmes d'informations de gestion : Orarisation et réseaux stratégique, ERPI Edition, Québec, Canada, 2001, P 18.

1. **المرحلة الأولى:** وهي الفترة الممتدة من 1955م إلى نهاية الخمسينات، حيث لوحظ أولى استعمالات الإعلام الآلي في مهام الخزينة كحساب الأجرة وأنظمة المعشات؛
 2. **المرحلة الثانية:** تمتد الفترة من الستينيات إلى السبعينات، بدأت المؤسسة في استعمال الإعلام الآلي كنظام معلومات يستعان به في أغراض الرقابة والتسيير؛
 3. **المرحلة الثالثة:** وهي التي شملت الثمانينات إلى أواخر التسعينات، فيها غطى "ن م" كل النشاطات الأساسية للمؤسسة، وذلك للتطور التكنولوجي في أجهزة الحاسوب برامج تشغيلها، وزيادة حاجة المؤسسة للمعلومات الداخلية والخارجية المساعدة على صنع القرار.
- ثم تطورت الحاجيات المتزايدة للمعلومات على مستوى المؤسسة وذلك ابتداء من 1995م، وهو ما ذكره M. FAVIER في مقاله "الخمسين سنة المقبلة لأنظمة المعلومات" أن أغلبية البرامج وأنظمة المعلومات المستعملة حاليا من طرف المؤسسة، قد حان الوقت لإعادة النظر فيها إما من طرف المؤسسة، والأفضل من ذلك من طرف مختصين، باعتبارها إحدى العوامل الرئيسة للنجاح خاصة إن كانت هذه الأخيرة قابلة للتطور مع التغيرات التي تشهدها بيئة المؤسسات الحديثة¹.

الفرع الثاني: تعريف نظام المعلومات

تعددت تعاريف نظام المعلومات، ومن أهمها:

1	يعرف نظام المعلومات على أنه مجموعة من المسارات الرسمية لإدخال، معالجة، تخزين ونقل المعلومة، يقوم على أساس أدوات تكنولوجية، تساعد للمسارات المعاملاتية والقرارية وعمليات الاتصال بين أطراف المنظمة الواحدة، أو بين عدة منظمات ² .
2	يعتبر "ن م" مجموع الوسائل والاتصالات التي تضمن القياس، المراقبة، التخزين، المعالجة، وتوزيع المعلومات من أجل توفيرها في المكان والوقت وبالشكل المناسب ³ .
3	"ن م" مجموعة من الموارد المنظمة من وسائل وبرامج وموظفين ومعطيات وإجراءات تسمح بجمع ومعالجة وتخزين المعلومات، ثم نقلها في شكل نصوص أو صورة في المؤسسة ⁴ .
	بناء على ما سبق يمكن تعريف "ن م" على أنه تنسيق بين مجموع من الموارد للعمل على جمع وترتيب ومعالجة المعلومات، ثم تخزينها وتقديمها وقت الحاجة.

¹ هلال درحون، مرجع سبق ذكره، ص 65.

² H. KEFI, **Evaluation des technologies et systèmes d'information – cas d'un entrepôt de données implanté dans une institution financière**, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Paris Dauphine, Paris, France, 2001, P 38.

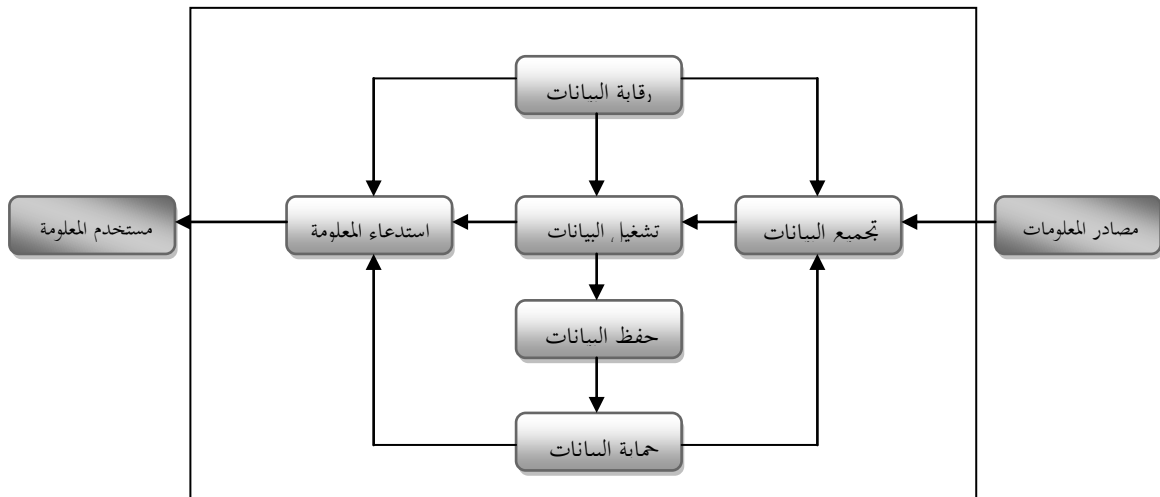
³ مدني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 52.

⁴ علي سراج، خصائص المعلومات القاعدية لبناء قرارات الإنتاج التي تسمح بالأسبقية التنافسية في إطار الإستراتيجية التنافسية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005، ص 39.

الفرع الثالث: مهام نظام المعلومات

- مهما اختلفت أنظمة المعلومات فإنها تقوم بخمسة وظائف رئيسة نذكرها فيما يلي¹:
- **تجميع البيانات:** أول ما يحتاجه "ن م" البيانات والمعطيات التي تعتبر مدخلات أساسية للنظام، إذ يجب تحديدها وقياسها وتسجيلها، وترميزها وتصنيفها ومراجعتها وإعدادها للمراجعة؛
 - **حفظ البيانات:** لا يمكن تصور وجود معطيات داخل النظام إلا بحفظها بطريقة تسمح بالرجوع إليها وتحديثها واستدعائها وقت الحاجة، وذلك بالاعتماد على نماذج وترتيبات تسمح بالوصول إليها في أقرب وقت ممكن وبطريقة مفهومة؛
 - **معالجة البيانات:** لا تكون البيانات مفيدة لمتخذي القرار إلا بعد تشغيلها ومعالجتها وتنظيمها، ليتمكن من التوصل إليها وذلك بإعادة صيغتها في شكل مفهوم ومرغوب فيه كالجداول أو الأشكال أو النصوص، بشكل تجعل منها معلومة سهلة يستطيع المسير الاعتماد عليها في اتخاذ القرار؛
 - **الاتصال:** وذلك بتبادل المعلومات ونقل المعطيات داخل النظام أو بين مختلف الوظائف الأخرى، وذلك ما يسمى بالشبكات المحلية أو أنظمة التوزيع؛
 - **الرقابة والأمن:** وتتكون هذه المهمة من التغذية العكسية المرسلة من مستخدمي النظام إلى القائمين عليها للتمكن من تحسينه وتوفير احتياجاتهم، وأيضاً حماية المعلومات من العبث والسرقة وأخطار التلف، والرقابة على النظام بما فيه من معلومات والتتبع قيام هذه المهام على أكمل وجه.
- كما يمكن توضيح مهام "ن م" في الشكل الموضح أدناه:

الشكل رقم: 04 - 1: مهام نظام المعلومات



المصدر: سمير كمال، كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

¹ هلال درحون، مرجع سبق ذكره، ص 66.

الفرع الرابع: أنواع نظام المعلومات

تعددت تصنيفات الباحثين لنظم المعلومات، فالبعض يصنفها حسب مستويات التنظيم والإدارة، والآخر يصنفها حسب الوظائف، أو الأهداف، لذا سنكتفي بالإشارة إلى نموذجين:

1. نموذج C. LAUDON في تصنيف "ن م"

حسب لودن، وبما أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة مقسم إلى مستويات وأن كل مستوى يحتاج إلى نوع معين من المعلومات، لذا وجب تقسيم "ن م" وفق مستويات الإدارة وهي كالآتي¹:

- أنظمة المستوى الإستراتيجي: تساعد الإطارات السامية على معالجة القضايا ذات الطابع الإستراتيجي طويل المدى مع مراعات وربط مغيرات المحيط الخارجي، كمخططات الاستغلال وتوزيع الأرباح، وتقدير المبيعات والتكاليف على خمس سنوات؛
- أنظمة مستوى التسيير: تعد لمساعدة الأطر الوسطية في تنفيذ نشاطات المتابعة والمراقبة واتخاذ قرارات بين السنة إلى خمس سنوات، حيث تقوم بإعداد تقارير دورية، كمراقبة المخزون، تحليل المبيعات، وإعداد الموازنات السنوية؛
- أنظمة مستوى المعرفة: تهدف هي الأخرى إلى مساعدة المؤسسة على اكتشاف وتوظيف المعارف الجديدة، كما تسمح بمراقبة تدفقات الوثائق، عادة ما تكون مساعدة كأنظمة الكتابة؛
- أنظمة مستوى العمليات: وتسمى كذلك بالأنظمة الميدانية، تساعد المشرفين على العمل الميداني وتنفيذ ومتابعة النشاطات اليومية، كالمبيعات، الأجور، وتسيير حسابات الزبائن.

2. نموذج أوبرن في تصنيف "ن م"

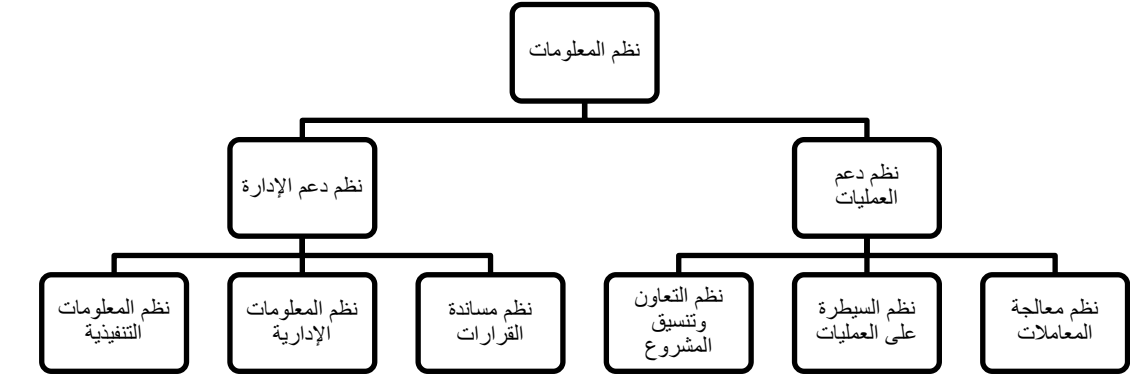
اعتمد أوبرن، في تصنيفه على معيار الأهداف الوظيفية، والبنية التقنية، لذا قدم نموذج أكثر شمولاً من الأنظمة الأخرى، فهو يضع نظم المعلومات التنفيذية والإدارية، ونظم مساندة القرار، في فئة دعم الإدارة وبالتالي يميزها عن فئة الأنظمة الداعمة للأنشطة التشغيلية، وهي نظم التعاون، والسيطرة على العمليات، ونظم معالجة العمليات. لقد فك أوبرن مشكلة ربط نظم المعلومات بالمستويات الإدارية لأنها وبمسمياتها الحالية تقدم الدعم لأكثر من مستوى إداري، إلا أن الضعف الجوهرى في هذا النموذج هو فصل النظم عن أنشطة الأعمال الفعلية إذ يصعب تطبيقه من الناحية العملية².

¹ C. LAUDON, J. LAUDON, Op. Cit, P 50.

² سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 96.

والشكل الموضح أدناه يبين تصنيف أوبرن لأنظمة المعلومات:

الشكل رقم: 05-1: تصنيف أوبرن لأنظمة المعلومات



المصدر: سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، مرجع سبق ذكره، ص 95.

الفرع الخامس: أهمية نظام المعلومات

تكمن أهمية نظام المعلومات في¹:

- تقديم المعلومات على مختلف المستويات الإدارية حسب الحاجة، بهدف ممارسة وظائفها في التخطيط والتسيير والسيطرة والتنفيذ؛
- تحديد خطوات الاتصال أفقياً وعمودياً بين مختلف الوحدات الإدارية داخل المؤسسة؛
- تقييم نشاطات المؤسسة والرقابة عليها بغية تصحيح الانحرافات وتحسين الأداء؛
- تهيئة المعلومات اللازمة وفي الوقت وبالشكل المناسب، لاتخاذ القرارات الفعالة؛
- المساعدة في التنبؤ بالمستقبل بدراسات مضبوطة لاتخاذ الاحتياطات اللازمة؛
- حفظ البيانات والمعلومات مع إمكانية استدعاء هذه النظم والاستفادة منها في أي وقت، حسب حاجة المديرين في المؤسسة؛
- كما يمكن تلخيص جميع هذه الأدوار في ثلاث عناصر أساسية وهي²:
- **التنسيق**: فكلما زاد حجم المؤسسة ونشاطها كلما كثرت المعلومات واحتيج إلى تنظيمها أكثر؛
- **اتخاذ القرار**: وهو ما يتطلب وجود بيانات وحقائق معالجة بالمستوى المطلوب من الدقة والصحة في الوقت المناسب، لاتخاذ التدابير القرارات اللازمة؛

¹ أحمد صالح الهزامة، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات في المؤسسات الحكومية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، عمان، الأردن، العدد الأول، 2009، ص 394.

²T. BERTRAND et autres, **Organisation et gestion de l'entreprise**, Edition d'organisation, Paris, France, 1998, P 116.

- الرقابة: تنفيذ العمل يحتاج إلى عملية متابعة ورقابة لتجنب كل ما من شأنه يعرقل مسار العمل، وذلك عبر المعلومات المقدمة والتغذية العكسية التي تسعى إلى تعديل الانحرافات إن وجدت.

المطلب الرابع: نظم المعلومات الإدارية

تعد نظم المعلومات الإدارية الأساس الذي ارتبط به مفهوم "ن م"، يرجع ذلك لأهميتها وشمولها لمختلف وظائف المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف نظم المعلومات الإدارية

تعددت تعريف المفكرين والباحثين لنظم المعلومات الإدارية نذكر منها:

1	تعرف نظم المعلومات الإدارية على أنها أسلوب رسمي يستخدم لتوفير المعلومات الدقيقة والموقوتة للإدارة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات، وتمكين المسيرين والمدراء من القيام بوظائف التخطيط والتشغيل والرقابة في المؤسسة، بغية تحقيق الأهداف المرجوة بفاعلية ¹ .
2	كما يعرف "ن م إ" على أنه مجموعة من الأجزاء المترابطة والمتفاعلة، والتي تعمل على تحويل البيانات إلى معلومات يمكن استخدامها لمساعدة الوظائف الإدارية من تخطيط وتنسيق ورقابة، والأنشطة التشغيلية، وكذا اتخاذ القرارات اللازمة الخاصة بالمؤسسة ² .
3	أيضا "ن م إ" هي تلك النظم التي تتحمل مسؤولية خلق المعلومات وتشغيلها ونقلها لمن يحتاجها من خلال عمليات تحليلية يقوم عليها النظام ³ .
	إذن "ن م إ" هو مجموع الموارد المتفاعلة والمرتبطة التي تعمل على حفظ ومعالجة وبتث المعلومات للمسيرين والمديرين قصد اتخاذ القرارات اللازمة.

الفرع الثاني: أسباب ظهور نظم المعلومات الإدارية

ظهرت الحاجة إلى "ن م إ" في بداية التسعينات نتيجة للظروف التالية⁴:

- إن التغيرات المتزايدة داخل المؤسسة وخارجها كحدة المنافسة، ومختلف القوانين، جعل المؤسسة تحاول استغلال نقاط قوتها وما تلقاه من فرص، من خلال نظام كفاء وفعال للمعلومات يعتمده المسيرين في اتخاذ القرارات التي تضمن استمرار المؤسسة في نشاطها؛
- أصبحت الإدارة موجهة بمفهوم النظم، وزاد التقسيم الوظيفي والمكاني للعمل، مما أدى لضرورة وجود نظام يسمح بتبادل المعلومات بين مختلف مستويات الإدارة من أجل ضمان قدر من الانسجام والتنسيق؛

¹ ثابت عبد الرحمن إدريس، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 200.

² P. CHAFFY, D. GREASLEY, A. HICKIE, Business information system, Prentice Hall, USA, 2003, P 31.

³ لمين علوطي، أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال على إدارة الموارد البشرية في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم

التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص 103.

⁴ لمين علوطي، نفس المرجع، ص 104.

- تزايد أهمية المعلومات وخضوعها لعمليات الإدارة كالتخطيط والتنظيم وأساليب التشغيل؛
- ضرورة نظم معلومات الإدارة ليس فقط للتنظيم الإداري وتبادل المعلومات، بل ظهرت فعاليتها كنظم للمتابعة والرقابة.

الفرع الثالث: النظم الفرعية لنظام المعلومات الإداري

- ينقسم "ن م إ" في كثير من المؤسسات من نظم جزئية حسب الوظائف الأساسية للمؤسسة إذ يقوم كل نظام بمعالجة المعلومات المتعلقة بتلك الوظيفة ثم نقلها حسب الحاجة إلى النظم الأخرى وهي¹:
- **نظام معلومات التموين:** يعمل هذا النظام على تحديد المعلومات المتعلقة بأصناف المشتريات، الحجم، الكمية، زمن الشراء، عادة ما يرتبط بنظام معلومات التخزين إن وجد، أو نظام معلومات الإنتاج الذي يحدد كل هذه المعلومات، كما يحتفظ النظام بقاعد بيانات حول الموردين وسلعهم.
 - **نظام معلومات الإنتاج:** يسهر النظام على حفظ كل البيانات المتعلقة بالتنسيق بين مختلف الموارد لتنفيذ خطط الإنتاج من حيث المدخلات، المواد المستهلكة، الزمن، الطاقة، نفقات العمال، المعالجة والصيانة إلى أن يصل إل تدفق المنتجات والخدمات على خط الإنتاج. يصاحب هذا النظام مجموعة من نظم معلومات تخطيط وتوجيه الإنتاج، ونظام معلومات الهندسة الصناعية، ثم تأتي مرحلة تحليل بيانات الإنتاج للمقارنة بين التخطيط والواقع ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة؛
 - **نظام معلومات الموارد البشرية:** يساهم في تزويد إدارة الموارد البشرية والإدارة العليا وغيرها من الأنظمة المرتبطة به بالمعلومات الخاصة بالعنصر البشري التابع للمؤسسة، من أجل مساعدة المسيرين في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتوظيف، الفصل، دفع الأجور، الترقية، التحفيز والتكوين؛
 - **نظام معلومات التسويق:** يقوم هذا النظام بتخزين ومعالجة المعلومات المتعلقة بخطط البيع، تلقي الطلبات، دراسة السوق، وكل ما يخص زبائن المؤسسة، وقد يتخطى إلى دراسة أذواق ورغبات المستهلكين، ثم اتخاذ القرارات التسويقية اللازمة وتحسينها لضمان سيرورة المؤسسة؛
 - **نظام المعلومات المالي:** يسعى إلى دعم المسيرين الماليين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتمويل الأعمال، وتخصيص الموارد المالية، وتتبع استداماتها، كما يسمح بإدارة النقديت والأوراق المالية، وكذا إعداد الموازنات والتخطيطات المالية؛
 - **نظام المعلومات المحاسبي:** يقوم بتجميع وتبويب وتخزين وتوصيل المعلومات المتعلقة بأصول وخصوم المؤسسة، وجميع ما يدور بينها وبين محيطها الخارجي من عمليات، ثم عرضها في شكل قوائم مالية تسمح باستخدام هذه المعلومات والرجوع إليها وقت الحاجة².

¹ سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية: المفاهيم الأساسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 385.

² عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 147.

الفرع الرابع: دور وأهمية نظام المعلومات الإداري

تظهر الحاجة إلى "ن م إ" لأهميتها في حياة المؤسسة والمتمثلة في¹:

- اشباع احتياجات المؤسسة من المعلومات، ومساعدة المدراء في حل مشاكلهم والتحكم في الأوضاع وصنع القرارات²؛
- المساعدة في أداء مختلف الوظائف الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة؛
- تدعيم الربط بين مختلف الوحدات والوظائف داخل المؤسسة، وتحقيق التواصل بين مختلف المستويات الإدارية ما يساعد في الحصول على المعلومات بصورة سريعة وسهلة؛
- تخزين المعلومات واستدعائها وقت الحاجة في مختلف الوظائف الإدارية والتشغيلية؛
- سهولة متابعة وتقييم الأنشطة والوظائف، واكتشاف الثغرات والانحرافات إن وجدت ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
- تحديد قنوات الاتصال الأفقية والعمودية وتوضيحها بين الوحدات الإدارية في المنظمة، وتسهيل عملية الاسترجاع أو التغذية العكسية³؛
- القدرة على التنبؤ بالمستقبل بناء على المعلومات المقدمة وذلك باستخدام النماذج الاحصائية والرياضية والوسائل التكنولوجية؛
- توفير الجهد والوقت والكلفة، مع زيادة في الكفاءة والترتيب والدقة.

¹ إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزغبي، نظم المعلومات الإدارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 57.

² لمين علوطني، مرجع سبق ذكره، ص 105.

³ نجم عبد الحميدي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 75.

المبحث الرابع: المحاسبة ونظام المعلومات المحاسبي

تعد المحاسبة من أهم وأقدم أنظمة المعلومات في المؤسسة لما تقدمه من معلومات تحتاجها كافة المستويات الإدارية وأيضاً الأطراف الخارجية، كما يلعب نظام المعلومات المحاسبي دوراً هاماً في تسيير شؤون المؤسسة خاصة وأن علاقته متشابكة مع بقية الأنظمة الأخرى، وعكس واقع المؤسسة المالي. لذا سنعرض في مبحثنا هذا مفاهيم حول المحاسبة، المعلومات المحاسبية، ونظام المعلومات المحاسبي.

المطلب الأول: عموميات حول المحاسبة

لا يمكن فهم "ن م م" إلا بالتطرق إلى مفاهيم المحاسبة، ووظيفتها ودورها في المؤسسة.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمحاسبة

لقد تطورت المحاسبة من مجرد الاهتمام بالمشروع وتنظيم الحسابات، إلى ما يسمى بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، ويمكن تقسيم المراحل التي مرت بها المحاسبة كما يلي:

1. المرحلة الأولى: تكوين الجانب الفني وخدمة صاحب المشروع

كانت المحاسبة في بادئ أمرها تخدم المشاريع الفردية، وذلك منذ عرف الإنسان القديم عمليات الحساب البسيطة واستخدمها في نشاطاته التجارية، حتى ظهر ما يسمى بمبدأ القيد المزدوج في سنة 1494م، عندما أخرج الإيطالي Luca Pacioli كتابه مفترضاً أن حقوق صاحب المشروع تمثل الباقي بعد المقاصة بين أصوله وخصومه¹. وكان هدفها آنذاك المحافظة على الأموال والممتلكات وحمايتها من السرقة والاختلاس ورعاية الشؤون المالية لصاحب المشروع².

2. المرحلة الثانية: المحاسبة في خدمة الجهات الخارجية

مع بداية القرن التاسع عشر وظهور الثورة الصناعية، ازداد حجم المؤسسات، وظهر انفصال أصحاب الملكية عن الإدارة نتيجة ظهور شركات المساهمة³، وازدادت الحاجة إلى المعلومات المحاسبية التي يجب أن تفي باحتياجات مختلف الجهات مديرين، أصحاب المشروع، الحكومة، حيث تبلورت فكرة المبادئ المحاسبية، وإعداد حسابات النتيجة والميزانية⁴.

3. المرحلة الثالثة: النظر إلى المحاسبة كنظام معلومات في المؤسسة الاقتصادية

وتميزت هذه المرحلة بتعريف مجلس معايير المحاسبة المالية للمحاسبة على أنها نظام للمعلومات هدفه الرئيسي التزويد بمعلومات نافذة لمتخذي القرار، كما تزايدت أهمية الإفصاح الواجب توفره في

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الدار الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 18.

² يوسف بن محمود جربوع، نظرية المحاسبة، مؤسسة الوارث للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 17.

³ حيدر محمد علي عطا، نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 44.

⁴ زياد هاشم يحيى السقا، قاسم إبراهيم الحبيطي، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، الموصل، العراق، 2003، ص 10.

هذه التقارير. كما تعدد البعد السلوكي للمحاسبة وظهر ما يسمى بالمحاسبة الإدارية، واتضح دورها الأساسي في قياس التكاليف والربحية والإنتاجية وتقييم الأداء، وتحليل المعاملات المالية والغير المالية فبدأت التقارير المحاسبية تأخذ اتجاها شموليا يغطي احتياجات كافة أطراف المجتمع¹.

4. المرحلة الرابعة: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والأداء البيئي

تأثرت المحاسبة كغيرها من العلوم بالبيئة، وظهر ما يسمى بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية للمشروع، نتيجة انتشار الوعي البيئي، فاعتبرت المؤسسة في ممارستها للمحاسبة انشغالاتها الاجتماعية والبيئية والأخلاقية المرتبطة بمختلف أنشطتها الصناعية والتجارية²، ولزمت بالمساهمة في التنمية المستدامة، وتطوير نظم محاسبية تتلاءم مع البيئة وتطبيقاتها المعاصرة وتضمن ذلك في مخرجات أنظمتها وتقاريرها³.

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة

تعددت تعريف المحاسبة حسب الجهة المعرفة، والفترة الزمنية، ومن هذا التعاريف نذكر:

1	عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين عام 1940م المحاسبة بأنها فن يهتم بتسجيل وتصنيف وتلخيص ما يحدث في المؤسسة من عمليات مالية، قصد تحديد أعمال المؤسسة خلال فترة مالية معينة، ثم تفسير تلك العمليات ⁴ .
2	كما تعرف المحاسبة بأنها مجموعة من المبادئ المتعارف عليها والتي تحكم تسجيل وتبويب وتحليل العمليات ذات القيم المالية المتعلقة بالمشروع في الدفاتر والسجلات الخاصة بها، قصد تحديد نتيجة المشروع والمركز المالي له في نهاية هذه المدة ⁵ .
3	المحاسبة هي نظام للمعلومات يهتم بتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الكمية عن المؤسسة، يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرار من قبل مستخدمي المعلومات ⁶ .
وخالصة التعاريف فإن المحاسبة علم يهتم بتسجيل وتبويب العمليات المالية وتحليلها بهدف إخراج معلومات تساعد المسيرين على مختلف مستوياتهم في اتخاذ القرارات.	

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مكتبة أحمد الصقال للترجمة والنسخ، بغداد، العراق، 1990، ص 24.

² صالح السحيباني، المسؤولية الاجتماعية ودورها في مشاركة القطاع الخاص في التنمية، المؤتمر الدولي حول القطاع الخاص، بيروت، 23 - 25 مارس 2009، ص 4.

³ هادي رضا الصفار، المحاسبة عن البيئة المستدامة، المؤتمر الدولي بعنوان "أخلاقيات الأعمال مجتمع المعرفة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 17 - 19 أبريل 2006، ص 08.

⁴ محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 25.

⁵ عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، دار النشر بوزريعة، الجزائر، 2011، ص 15.

⁶ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية: مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 15.

الفرع الثالث: وظائف المحاسبة

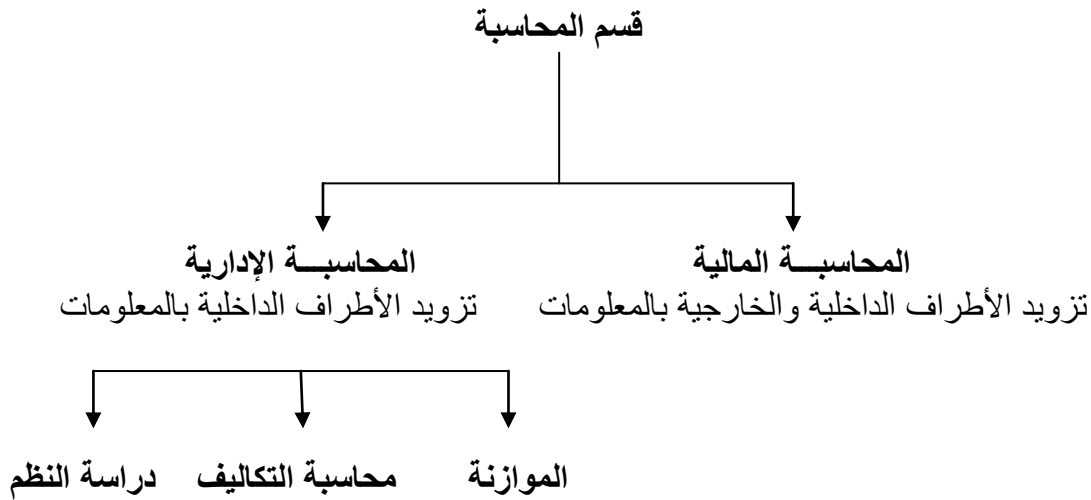
يمكن تلخيص وظائف المحاسبة فيما يلي¹:

- تسجيل جميع المعاملات ذات الأثر المالي وربطها بقيمتها النقدية، سواء كانت نقدية أم آجلة؛
- تيويب العمليات المسجلة على شكل حسابات ثم تجميعها في شكل حسابات رئيسية؛
- تلخيص العمليات المسجلة والحسابات في شكل قوائم مالية؛
- استخراج نتيجة عمل المشروع للسنة المالية؛
- تحديد المركز المالي للمشروع في نهاية الدورة، ومقارنته بما سبق لأغراض الدراسة والتحسين؛
- تلخيص المعلومات المالية وإعدادها لمتخذي مختلف القرارات حسب الحاجة.

الفرع الرابع: فروع المحاسبة داخل المؤسسة

لما كانت الفئات المستعملة للمعلومات المحاسبية تنقسم إلى فئات داخلية وأخرى خارجية، قسمت المحاسبة أيضا إلى محاسبة مالية ومحاسبة إدارية والتي بدورها تنقسم إلى محاسبة التكاليف ومحاسبة الموازنات، ودراسة النظم، والشكل الموالي يوضح تقسيمات المحاسبة داخل المؤسسة:

الشكل رقم: 06 - 1: فروع المحاسبة في المؤسسة



المصدر: كمال الدين سعيد، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات: مفاهيم وتطبيقات، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2002، ص 31.

¹ خالد أمين، حمزة بشير أبو عاصي، أساسيات المحاسبة وطرقها، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 4.

1. المحاسبة المالية: وهي القواعد والمبادئ المتعارف عليها والتي تحكم تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية الخاصة بالمؤسسة في السجلات والدفاتر الخاصة و بذلك بهدف معرفة نتيجة المؤسسة وتحديد مركزها المالي في آخر الفترة¹. تعمل على إعداد قوائم وتقارير مالية توجه إلى الأطراف الخارجية من حكومة وبنوك ومستثمرين متوقعين، كما يستعين الإداريون وأصحاب الملكية بهذه المعلومات في اتخاذ قراراتهم المختلفة.

2. المحاسبة الإدارية: وهي نظام للمعلومات يعمل على تجميع وتبويب وتحليل وتخزين معلومات ناجمة من نظم فرعية أخرى لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي²، تقدم لمختلف مستويات الإدارة لاستخدامها في التخطيط والرقابة والتنفيذ واتخاذ القرارات³، وتنقسم إلى:

- **الموازنة:** وهي تصور مادي ومالي لمتوقعات المؤسسة المستقبلية، يستعمل كأداة إدارية لأغراض التخطيط وتقييم الأداء، كما يستعمل نظام الموازنات في عملية الرقابة على التنفيذ، ومن ثم إجراء مقارنة بين التقديرات المتوقعة والإنجازات الفعلية، ثم تحديد أسباب الانحراف واتخاذ الإجراءات اللازمة.

- **محاسبة التكاليف:** يهتم نظام محاسبة التكاليف أساسا بقياس تكلفة المنتجات لأغراض تسعير المنتجات ومساعد الإدارة في مختلف أغراضها⁴، وسيأتي الحديث عليها في الفصل الثاني.

- **دراسة النظم:** يساهم المحاسب الإداري لما لديه من خبرات وفهم لأنشطة المؤسسة في تصميم ودراسة وتحليل النظم وتقديم اقتراحات لتحسين وتطوير النظم الحالية، كما يقدم مكتب المحاسبة والمراجعة استشارات إدارية فيما يتعلق بالنظم المحاسبية والإدارية⁵.

المطلب الثاني: المعلومات المحاسبية

تمثل المعلومات المحاسبية في وقتنا الحالي ثروة هامة، فالتحكم والاستغلال الأمثل لها يضمن استمرار المؤسسة وتطورها ويحقق نجاحها وأرباحها، لذا سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم المعلومة المحاسبية، خصائصها، أهم أنواعها، والأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية.

الفرع الأول: مفهوم المعلومة المحاسبية

تعددت المعلومة المحاسبية ونذكر منها:

¹ وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص 26.

² إبراهيم ميده، مرجع سبق ذكره، ص 536.

³ علي أحمد أبو حسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة: اتخاذ القرارات، تقييم وتقارير الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 02.

⁴ كمال الدين سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 48.

⁵ كمال الدين سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 51.

1	المعلومة المحاسبية هي تعبير المؤسسات عن وصفها المالي، أدائها ونفقاتها النقدية ¹ .
2	كما تعرف المعلومة المحاسبية بأنها نتاج "ن م م" الذي تم تغذيته بالبيانات المسجلة والمعالجة والمخرجة في شكل تقارير مالية تستخدم لغرض الإدارة ² .
3	وقد عرفت المعلومة المحاسبية بأنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تزيد من درجة المعرفة والتأكد لدى متخذ القرار بإعانتها في تقليل البدائل المتاحة ³ .
مما سبق يمكن القول بأن المعلومة المحاسبية هي مخرجات "ن م م" التي من شأنها دعم المسيرين في اتخاذ القرار، والتعبير عن المركز المالي للمؤسسة.	

الفرع الثاني: خصائص المعلومات المحاسبية

وهي تلك الصفات التي يجب توفرها في المعلومة المحاسبية المقيدة في القوائم المالية، وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB البيان رقم 2 في سنة 1980م بعنوان: "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"، أوضح من خلاله الخصائص النوعية التي تميز المعلومات الأكثر نفعاً في اتخاذ القرار ويمكن تمييزها إلى نوعين خصائص رئيسية وأخرى ثانوية:

1. الخصائص الرئيسية: وهي تلك التي يجب توفرها في "م م" و إلا فقدت أهميتها وإفادتها وهما خاصيتان الملاءمة والموثوقية.

- **الملاءمة:** ونعني بها وجود علاقة وثيقة بين "م م" والأغراض التي تعد من أجلها لكي تكون هي الأخرى قادرة على التأثير في القرار⁴. وتحقق الملاءمة من خلال ما يلي⁵:

● **التوقيت الزمني المناسب:** يجب أن توفر "م م" في فترة زمنية مناسبة، تسمى بالفترة اللازمة لاتخاذ القرار من قبل مستخدميها، حتى لا تفقد قيمتها وقدرتها على التأثير في اتخاذ القرار؛

● **القيمة التنبؤية:** أن تكون لمعلومات المحاسبية علاقة بالتنبؤات المستقبلية، بحيث تحقق إمكانية الاستفادة منها والتعويل عليها في اتخاذ القرار؛

● **القيمة الرقابية:** بمعنى يمكن استخدام "م م" في التقييم والرقابة من خلال التغذية العكسية وتصحيح الانحرافات التي قد تنتج عن سوء الاستخدام أو خطأ في التسيير.

¹ أحمد لعماري، طبيعة وأهمية نظم المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 1، نوفمبر 2001، ص 06.

² أحمد زغدار، محمد سفير، عرض المعلومات في ظل المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، 2009، ص 06.

³ كريم إبراهيم الحياتي، زياد يحيى السكاح، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، العراق، 2003، ص 28.

⁴ محمد سمير الصبان وآخرون، المحاسبة المتوسطة (الإطار الفكري والعلمي للمحاسبة كنظام للمعلومات)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 71.

⁵ كريم إبراهيم الحياتي، زياد يحيى السكاح، نفس المرجع أعلاه، ص 35.

- **الموثوقية:** وتتمثل في خلو "م م" من الأخطاء المؤثرة والتحيز، وبالتالي الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات¹، ولتحقيق خاصية الموثوقية، لا بد من توفر الخصائص الفرعية الآتية:

● **الصدق التعبير:** يعني وجود درجة عالية في التطابق بين "م م" والظواهر المراد التمثيل عنها مع التأكد من عدم التحيز في عملية القياس و في المشرف على عملية القياس²؛

● **القابلية للتحقق:** بعنى إن أشرف على عملية القياس أطراف أخرى، كالمدقق الخارجي مثلا، فإنهم يتوصلون إلى نفس النتائج، وبالتالي يكون دليلا على صحتها؛

● **الحياد:** يعني الخلو من أي تحيز، ولا تكون "م م" محايدة إلا إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر في صنع القرار بهدف تحقيق نتيجة مقصودة سلفا³.

2. الخصائص الثانوية: بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية المذكورة آنفا يجب توفر:

- **القابلية للمقارنة:** تمكن هذه الخاصية المستخدمين للمعلومات المحاسبية من إمكانية مقارنة المؤسسة مع المؤسسات الأخرى، كما تمكنها أيضا من المقارنة الزمنية مع الأحداث الماضية؛

- **الثبات:** ويقصد بذلك البات والانتظام في تطبيق الأساليب والقواعد المحاسبية المطبقة في المؤسسة، والذي بدوره يساهم في إمكانية المقارنة.

الفرع الثالث: أنواع المعلومات المحاسبية

يمكن تصنيف المعلومات المحاسبية إلى⁴:

- **معلومات تاريخية مالية:** وهي معلومات تخص الأحداث والعمليات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة من تكاليف وإيرادات والتزامات وحقوق خاصة مع الغير خلال فترة زمنية معينة، تهدف إلى عرض المركز المالي للمؤسسة، كما تساهم في عملية المقارنة بين فترة وأخرى، ويقدم هذا النوع من المعلومات نظام المعلومات المحاسبية المالية بالدرجة الأولى؛

- **معلومات عن التخطيط والرقابة:** تختص بتوجيه واهتمام الإدارة بمختلف مستوياتها وأنشطتها من خلال تقديم الفرص وتحسين الأداء ودعم القرارات، كما أنها تتعلق كثيرا بمجالات التخطيط والتنفيذ

¹ الطيب خوجة، مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 21 - 22 نوفمبر 2007، ص 19.

² بالرقى تيجاني، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار في الأسواق المالية الناشئة، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 14 - 15 أبريل 2009، ص 07.

³ أحمد محمد نور، شحاتة السيد، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 54.

⁴ كريم إبراهيم الحياطي، زياد يحيى السكاح، مرجع سبق ذكره، ص ص 29 - 31.

والرقابة لتحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها، ويقدم هذا النوع من المعلومات كل من نظام محاسبة التكاليف، نظام الموازنات؛

- **معلومات لحل المشاكل:** وتتعلق بتقييم بدائل القرارات، عادة ما تستخدم في التخطيط طويل الأجل كإضافة منتج أو استبعاد آخر، وتنقسم إلى معلومات محاسبية إجبارية يلزمها طبيعة العمل كالتالي تتعلق بالأجور والموردين والعملاء، وأخرى اختيارية كأنظمة الموازنات التقديرية، يقدم هذا النوع من المعلومات أنظمة المعلومات الإدارية.

الفرع الرابع: الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية

توجه المعلومات المحاسبية باختلاف أنواعها إلى الفئات التالية¹:

- **المستثمرون المساهمون الحاليون والمحتملون:** يتطلع هؤلاء إلى التقارير المالية التي تمكنهم من اكتشاف درجة الربح الحالي والتوقعات المستقبلية لاتخاذ قرار الاستثمار أو عدمه²؛
- **الدائنون والموردون:** يحتاج مختلف المقرضين والمؤسسات المالية "م م" من أجل معرف درجة الوفاء ووضعية المؤسسة ومن ثم اتخاذ قراراتها فيما يخص الإقراض للمؤسسة والتعامل معها؛
- **الإدارة والموظفين:** تحتاج الإدارة بموظفيها وعلى اختلاف مستوياتها "م م" في مختلف وظائفها من تخطيط ورقابة، ومن أجل اتخاذ القرارات التسييرية اللازمة، كما يحتاجها الموظفون لمعرفة وضعيتهم ومدى إمكانية الاستمرار في المؤسسة؛
- **الزبائن:** يحتاج العملاء إلى "م م"، يعرفون بها مدى قدرة المؤسسة على توفير احتياجاتهم وتلبيتها خاصة إن كانوا يعتمدون عليها كمورد أساسي؛
- **الدولة:** تحتاج الحكومة بمختلف مراكزها "م م" من أجل فرض الرقابة على المؤسسة كاشتراكات ضمان الاجتماعي وتحديد مختلف الضرائب الواجبة على المؤسسة؛
- **الجمهور العام:** يتمثل في فئات أخرى تستفيد من المعلومات المحاسبية كالخبراء من المحاسبين، والاقتصاديين، ومراكز الإحصاء وغيرهم لتقدير مسؤولية المؤسسة ومساهماتها في المجتمع.

المطلب الثالث: عموميات حول نظام المعلومات المحاسبي

تعتبر "ن م م" من أهم نظم المعلومات في المؤسسة لما تقوم به من جمع البيانات ومعالجتها بهدف توفير "م م" في شكل تقارير وقوائم مالية تساهم في اتخاذ القرار، لذا سنعرض في هذا المطلب تعريف "ن م م"، مبادئه، خصائصه، وأهميته في المؤسسة.

¹ وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص ص 26 - 27.

² مصطفى عقاري، التقارير المالية، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، الجزائر، العدد 7، ديسمبر، 2002، ص 31.

الفرع الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي

يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي على أنه:

1	يعرف نظام المعلومات المحاسبي بأنه: أحد مكونات التنظيم الإداري، يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتخزين وتحليل المعلومات المالية والكمية، وتوصيلها إلى الأطراف الداخلية أو الخارجية لاتخاذ القرارات ¹ .
2	ويعرف "ن م م" على أنه نظام مكون من أفراد وآلات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية في تحويل البيانات إلى معلومات بغرض تخزينها وعرضها وقت الحاجة على أصحاب القرار ² .
3	"ن م م" هو جزء من نظام المعلومات الإداري، يقتصر دوره على قياس وتسجيل المعلومات المحاسبية التاريخية بغرض إعداد التقارير للأطراف الخارجية ³ .
يمكن القول بأن "ن م م" هو أحد فروع أنظمة المعلومات الإدارية يعمل على تسجيل وتبويب وتخزين وتحليل وشرح البيانات المحاسبية وترتيبها في شكل قوائم وتقارير مالية مساعدة على اتخاذ القرارات.	

الفرع الثاني: مبادئ نظام المعلومات المحاسبي

يقوم "ن م م" على مجموعة من المبادئ تدعم فعاليتها، وهي باختصار⁴:

- مبدأ التكلفة المناسبة: يعتبر من أهم المبادئ لتوفيره المعلومات التي تحتاجها الإدارة، وتساعد في عملية الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة ومناسبة لحجم المؤسسة وإمكانيتها المالية؛
- مبدأ الوقت المناسب: لا يختلف هذا المبدأ عن سابقه، إذ يجب تصميم نظام قادر على توفير المعلومة في الوقت المناسب وإلا فقدت المعلومات أهميتها ووزنها خاصة في البيئة الحديثة؛
- مبدأ إعداد التقارير: يجب أن تلتزم التقارير بالمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتكون قاعدة سليمة يعول عليها في اتخاذ القرار؛
- مبدأ الثبات في إعداد التقارير: يجب أن تكون مخرجات "ن م م" على طريقة واحدة في كل الدورات حتى يتمكن مستعملوها من المقارنة بين الدورات، ومعرفة اتخاذ القرارات اللازمة؛
- مبدأ المرونة: لا بد أن يتصف "ن م م" بالمرونة ليستجيب لأي تغيير يطرأ في المستقبل، طبعاً مع مراعات مبدأ الثبات والاستمرار في عرض البيانات؛
- مبدأ العمل الإنساني في إعداد التقارير: بما أن هذه الأنظمة لا تعمل تلقائياً بل يقف عليها أفراد، فمن الضروري مراعاة العنصر البشري وعلاقاته داخل المؤسسة، والتركيز على توفير الظروف الملائمة والمحفزة لأداء المهام؛

¹ عصام فهد العريبد وآخرون، نظام المعلومات المحاسبي: مدخل تطبيقي معاصر، دارالناهج، عمان، الأردن، 2007، ص 14.

² محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2001، ص 51.

³ سمير كمال، كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 45.

⁴ أحمد لعماري، مرجع سبق ذكره، ص 58.

- مبدأ الضبط في الهيكلية: لضمان سلامة تدفق البيانات والمعلومات في الوقت المناسب وبأقل التكاليف، ينبغي ربط "ن م م" بجميع عملية المؤسسة، أقسامها، وأنظمتها الأخرى.

الفرع الثالث: خصائص نظام المعلومات المحاسبي

- حتى يكون "ن م م" فعالاً، لا بد أن يتميز بمجموعة من الخصائص، وهي¹:
- أن يتمتع "ن م م" بدرجة عالية من الدقة والسرعة في إدخال ومعالجة البيانات، وعرضها في شكل معلومات جاهزة وسهلة للاستخدام؛
 - أن يزود متخذ القرار بالمعلومات الضرورية وفي الوقت المناسب، لاختيار بديل من البدائل؛
 - أن تعد المعلومات وتجهز بشكل يساعد الإداريين في وظائفهم ومهامهم الإدارية المختلفة، من تخطيط قصير أو متوسط أو طويل الأجل، تنفيذ، ورقابة؛
 - أن يتمتع بالسرعة في استرجاع المعلومات المخزنة في قواعد بياناته عند الحاجة إليها؛
 - أن يمتاز بالسهولة والوضوح وخلوه من التعقيدات سواء في إدخال البيانات، معالجتها وإخراج المعلومات الضرورية؛
 - أن يصمم على مرونة كافية تتكيف مع بيئة المؤسسة، ويسهل تحديثه وتطويره بحسب المتغيرات الطارئة على المؤسسة.

الفرع الرابع: دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة

- تتجسد أهمية "ن م م" داخل المؤسسة من خلال ما يقدمه من أدوار، التي نذكر منها²:
- المساهمة في تسجيل العمليات اليومية وتبويبها وترتيبها في الدفاتر الخاصة بها وبالتالي توفير معلومات يومية متواصلة تمكن من إنجاز المهام؛
 - تقديم المعلومات اللازمة التي تساهم في دعم وتحسين المهام الإدارية داخل المؤسسة ومساعدتهم في مختلف وظائفهم ومن ثم اتخاذ القرارات المختلفة ودعم المستوى الرقابي³؛
 - الاقتصاد في الوقت والجهد والتكلفة، والرفع من مستوى الدقة والشفافية والخلو من الأخطاء، خاصة مع آلية أنظمة المعلومات؛
 - الرفع من المميزات التنافسية للمؤسسة من حيث جودة المعلومات المقدمة والخدمات المتوفرة ويعمل على ذلك بدرجة كبيرة نظام محاسبة التكاليف؛
 - الزيادة في حجم المرونة التنظيمية بين مختلف الموارد البشرية والمادية والمعنوية.

¹ محمد يوسف حفناوي، مرجع سبق ذكره، ص 59.

² عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 179.

³ محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية "مدخل نظم المعلومات"، الجزء الأول، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 13.

المطلب الرابع: نظام المعلومات المحاسبي الآلي وعلاقته بالنظم الفرعية الأخرى

مع تقدم العلوم، وسيطرة تكنولوجيا المعلومات على الوضع، أضحت من الضروري تأقلم المحاسبة كغيرها من العلوم مع هذه التطورات، الأمر الذي دفع بالمؤسسة تحويل أنظمتها المحاسبية من الطابع اليدوي إلى الحواسيب حيث تسجيل المعلومات ومعالجتها وعرضها يكون بسرعة فائقة ودقة كبيرة¹.

الفرع الأول: مواصفات نظام المعلومات المحاسبي الآلي

يتميز "ن م م" الآلي عن سابق التقليدي بمواصفات عديدة نذكر منها²:

- يضمن الحاسوب تسجيلاً وتخزيناً ومعالجة صحيحة ودقيقة للبيانات المحاسبية الهائلة وفق المبادئ المحاسبية والمعايير الدولية والتي يعجز عن تنفيذها الأفراد بنفس الطريقة وفي نفس الوقت؛
- السرعة الفائقة في تقييد ومعالجة الأحداث الاقتصادية والتدفقات فور حدوثها، ينتج عنها معلومات محاسبية ومالية تعكس الصورة الصادقة عن المؤسسة؛
- السهولة في استخدام البرامج من قبل المحاسبين والمراجعين فلا يتطلب معرفة كبيرة، كما لا يقتصر ذلك على المبرمجين، لأن أسلوب المعالجة يكون محدداً مسبقاً وأن البرامج والحواسيب لا بد لها من تسيير وتعليقات من قبل لمحاسبين والمراجعين والخبراء³؛
- إمكانية دمج "ن م م" من النظم الفرعية الأخرى داخل المؤسسة لأجل تكامل المعلومات المعتمد عليها في عملية الإدارة واتخاذ القرار؛
- تسهيل العمليات الدورية بواسطة البرامج المستخدمة، كالترحيل إلى دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة، ومن ثم إعداد القوائم المالية والتقارير الدورية.

الفرع الثاني: مكونات نظام المعلومات المحاسبي الآلي

- تتخصر مكونات "ن م م" في أصناف ثلاثة (مدخلات، معالجة، مخرجات) وفيما يلي شرح لها:
- **مدخلات نظام المعلومات المحاسبي:** وتتمثل في البيانات الخام التي تتولد عن الأحداث والمعاملات المالية التي تقوم بها المؤسسة سواء المتعلقة بالنشاط الداخلي للمؤسسة أو التي قامت بها مع الغير، ويشترط في هذه البيانات أن تكون مرتبطة بالنشاط، وأن تكون قابلة للقياس الكمي وللتحقيق، يمكن تعيينها في وثائق ومستندات تبريرية يرجع إليها في عملية القياس، والمرجع ودليل على حدوث

¹ شاهر يوسف القشي، مدى فعالية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتركيبية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2003، ص 39.

² عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 267.

³ حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص 43.

العملية¹ (كالفاتورة، وصل التسليم، طلب الشراء، أمر بالبيع، تقرير الاستلام، وثيقة الشحن، الشيك وغيره من الوثائق)².

- **المعالجة:** تتضمن المعالجة مجموعة من العمليات التي تحول البيانات إلى معلومات جاهزة ومفيدة في شكل قوائم مالية وتقارير دورية، تتكون عملية المعالجة من كل من التحليل، التسجيل، التبويب، والتلخيص³. يمكن حصر أهم عملية المعالجة في الإجراءات التالية⁴:

• تسجيل العمليات في دفتر اليومية؛

• الترحيل إلى دفتر الأستاذ؛

• إعداد ميزان المراجعة.

- **مخرجات نظام المعلومات المحاسبي:** تتمثل مخرجات "ن م م" في تلك المعلومات التي يقدمها النظام إلى مستعمليها حسب علاقتهم بالمؤسسة، وحسب حاجتهم لهذه المعلومات سواء كانوا مستثمرين، مسيرين، موردين، عمال وغيرهم بهدف مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم المختلفة، ويمكن تصنيف هذه المعلومات في شكلين أساسيين:

• **معلومات على شكل قوائم مالية:** وهي تلك القوائم الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة والتي تعتبر ملخص كمي ومالي للمؤسسة من حيث أصولها والتزاماتها ومركزها المالي⁵، وتتمثل في الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملحق⁶؛

• **معلومات على شكل تقارير:** يقدم "ن م م" مجموعة من التقارير معدة حسب الوظائف الإدارية من تخطيط، تنفيذ ورقابة، أو تقارير فورية وأخرى دورية، وتكون إما موجزة أو مفصلة بحسب الحاجة إلى هذه التقارير.

الفرع الثالث: علاقة نظام المعلومات المحاسبي بالنظم الفرعية الأخرى

لتحقيق هدف المؤسسة والرفع من دقة المعلومات لا بد من تحقيق التنسيق والتكامل بين "ن م م" والنظم الفرعية الأخرى داخل المؤسسة، وذلك بالسماح بين تبادل المعلومات فيما بينها داخل إطار نظام المعلومات الإداري والشكل التالي يوضح موقع "ن م م" داخل المؤسسة:

¹ عثمان مداحي، مرجع سبق ذكره، ص 49.

² عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 176.

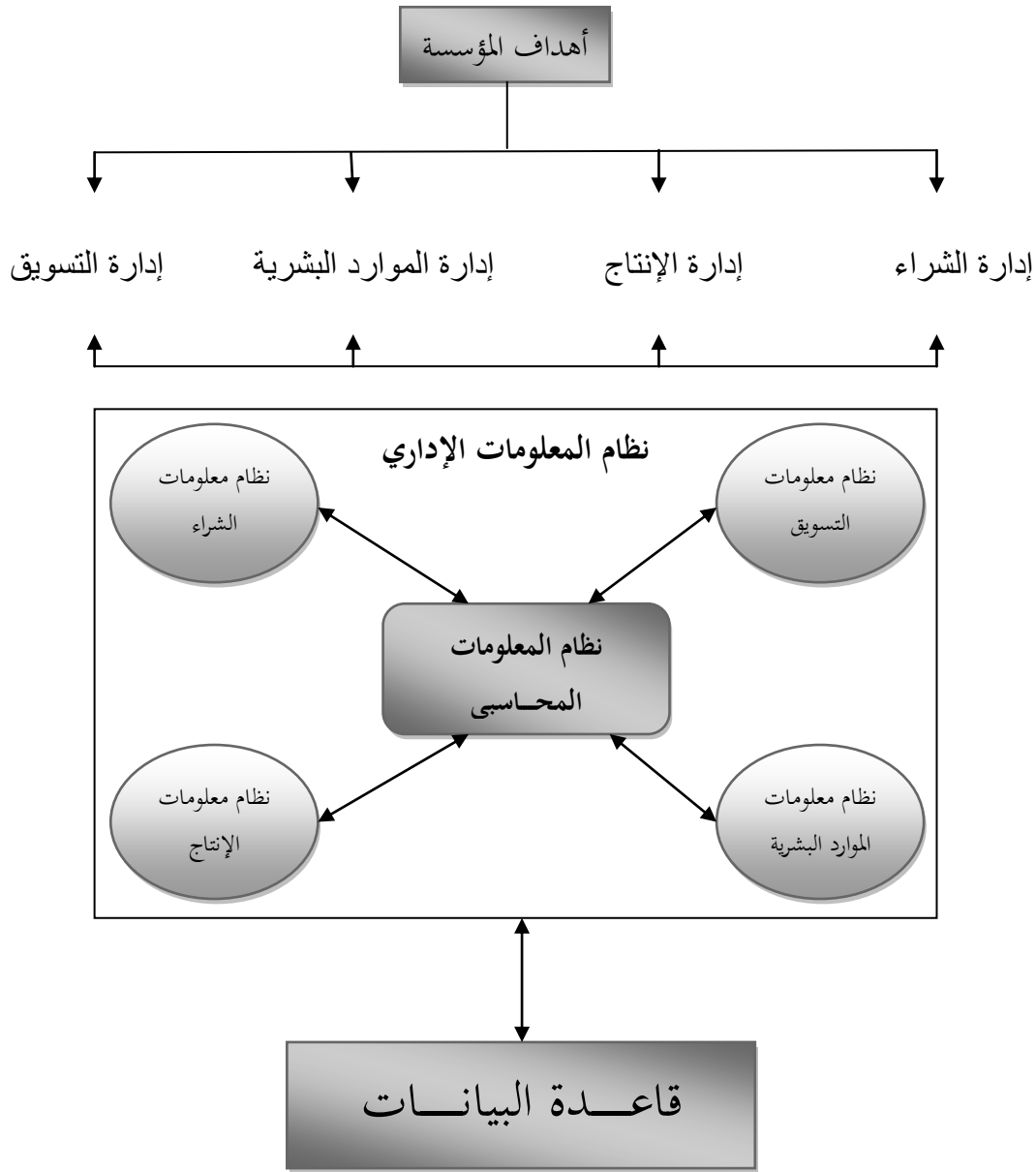
³ عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 179.

⁴ إبراهيم الأعمش، أسس المعلومات المحاسبية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 125.

⁵ خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 9.

⁶ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008، ص 28.

الشكل رقم 07 - 1: التكامل بين نظام المعلومات المحاسبي والأنظمة الفرعية الأخرى



المصدر: هلال درحمون، مرجع سبق ذكره، ص 91.

خلاصة الفصل:

تعد المؤسسة النواة الرئيسة لبناء الدول والمجتمعات والنهوض باقتصادها لما تحقّقه من قيمة مضافة، فهي ذلك التنظيم الذي يجمع بين مختلف عناصر الإنتاج بغية الوصول إلى الأهداف المسطرة، وعلى الرغم من اختلاف أنشطتها وأصنافها إلى أنها تشترك في مجموعة من الخصائص والوظائف والأهداف.

لابد للمؤسسة من برامج وأنظمة وخطط تمكنها من مواجهة المنافسة ومسايرة التطور والتقنيات الحديثة المفروضة عليها، يمكن تلخيص ذلك في كيفية تنظيم وإدارة المؤسسة وما تحتاجه من معلومات لتحقيق أهدافها واستراتيجياتها واتخاذ القرارات اللازمة التي تمكنها من مواصلة المشوار.

أصبحت المعلومة تلعب دورا هاما في تقرير نجاح المؤسسة أو فشلها، خاصة في البيئة الحديثة التي تميزت بتزايد حجم المعلومات وشدة المنافسة، أدى بالمؤسسات إلى ضرورة اعتمادها على نظم المعلومات للتحكم في كل ما يحدث سواء في بيئتها الخارجية من فرص وتهديدات، أو في محيطها الداخلي من نقاط قوة وضعف.

يعد نظام المعلومات المحاسبي من أهم وأقدم النظم ظهورا في المؤسسة الاقتصادية، فقد كان يقتصر دوره في بداية الأمر على بعض المعاملات المحاسبية والمالية البسيطة، لكن ومع تطور بيئة المؤسسات ومحيطها التنافسي، أصبح نظام المعلومات المحاسبي أحد أهم الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات الإداري، وتتجلى أهميته في مخرجاته المحاسبية والمالية التي تتمتع بالدقة والشفافية والوضوح، فهي تعبر عن الصورة الصادقة للمؤسسة من جهة كما تساعد مختلف الأطراف الداخلية والخارجية في اتخاذ القرار من جهة أخرى.

الفصل الثاني:

إدارة التكلفة الإستراتيجية
بين أنظمة محاسبة التكاليف
التقليدية وأدواتها الحديثة

مقدمة الفصل:

تعد نظم التكاليف من الأنظمة التي تعتمد على المؤسسة تدعيماً لنظام معلوماتها المحاسبي، فهي تهتم بتقديم معلومات أكبر دقة فيما يخص التكاليف عن طريق حسابها، توزيعها وتحليلها.

ولقد ظلت الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف هي الأمثل لوقت من الزمن نظراً لما اتسم به المحيط الاقتصادي للمؤسسة من بساطة في التشغيل وسهولة في استخدام التكاليف مع البعد التام عن مظاهر حدة المنافسة.

فرضت البيئة الحديثة على المؤسسات الاقتصادية إعادة النظر في أنظمتها التسييرية والإدارية لمواكبة التطورات الحاصلة، ولما كانت إدارة التكاليف والتحكم فيها أمراً مهماً في تحقيق الميزة التنافسية كان لزاماً على المؤسسات إعادة نمذجة أنظمة تكاليفها التقليدية التي أصبحت غير قادرة على توفير المعلومات الكافية لاتخاذ القرارات اللازمة، وظهر مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية الذي جمع بين أنظمة محاسبة التكاليف والبعد الإستراتيجي لإدارتها.

تسعى المؤسسات وراء تبني أساليب وأدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لتحقيق أهدافها التشغيلية والإستراتيجية ولضمان الفاعلية القصوى في استغلال الموارد المتاحة وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة من أجل تعظيم الربحية.

المبحث الأول: نظام محاسبة التكاليف

إن من الأنظمة التي تعتمد على المؤسسة تدعيماً لنظام معلوماتها المحاسبي ما يسمى بنظام محاسبة التكاليف الذي يهتم بتقديم معلومات أكبر دقة فيما يخص التكاليف عن طريق حسابها، توزيعها وتحليلها، كما يساهم في خلق الميزة التنافسية للمؤسسة ومساعدة المسيرين في بناء قراراتهم، لذا سنحاول في هذا المبحث عرض مفاهيم وعموميات حول التكلفة، التكاليف غير المباشرة، محاسبة التكاليف، "ن م ت".

المطلب الأول: التكلفة وسعر التكلفة

لما كان موضوع محاسبة التكاليف هو الاهتمام بتكاليف المؤسسة من حيث تجميعها، حسابها وتحليلها، أردنا أن نعرض في مطلبنا هذا عموميات حول التكاليف، تبويبها وتصنيفها و سعر التكلفة.

الفرع الأول: مفهوم كل من المصاريف، الأعباء والتكاليف وتوضيح العلاقة بينها

يعتقد الكثير أن مصطلحات المصروف، العبء والتكلفة بمعنى واحد، لكن التمييز بينها ضروري حتى يتسنى الفهم الدقيق لكل منها.

الأعباء: هي كل استهلاك للسلع والخدمات من طرف المؤسسة متعلق بنشاطها الاستغلالي، ¹ كما يعتبر أنه جزء من التكاليف وعنصر من عناصرها. ²	
المصاريف: هي نفقات حقيقية مالية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل السلع أو الخدمات، ³ كما يقابل المصروف الإيراد الذي يعتبر تحصيل للنقود. ⁴	
1	تعرف التكاليف بأنها التضحية التي تتحملها المؤسسة في مقابل الحصول على منفعة معينة، والتي يمكن قياسها بوحدة النقد، وتكون مرتبطة ارتباطاً مباشراً بسلعة أو خدمة معينة. ⁵
2	كما تعرف التكلفة على أنها قيمة الموارد التي يضحى بها للحصول على سلعة أو خدمة، يتم قياس هذه التضحية بالمبالغ النقدية المدفوعة أو بالتعهد الذي يدفع مستقبلاً عند المبادلة. ⁶
3	واعتبرها آخرون بأنها مقدار التضحية بالموارد المستخدمة في تحقيق أهداف المؤسسة. ⁷
يمكن القول أن التكلفة هي الموارد المضحى بها من أجل الوصول إلى أهداف المؤسسة.	

¹ هلال درحون، مرجع سبق ذكره، ص 32.

² سعد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991، ص 08.

³ N. ARFAOUI et A. AMRANI, **Méthodes d'analyse des coûts**, Editions du management, Algérie, 1991, P 31.

⁴ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 13.

⁵ رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 22.

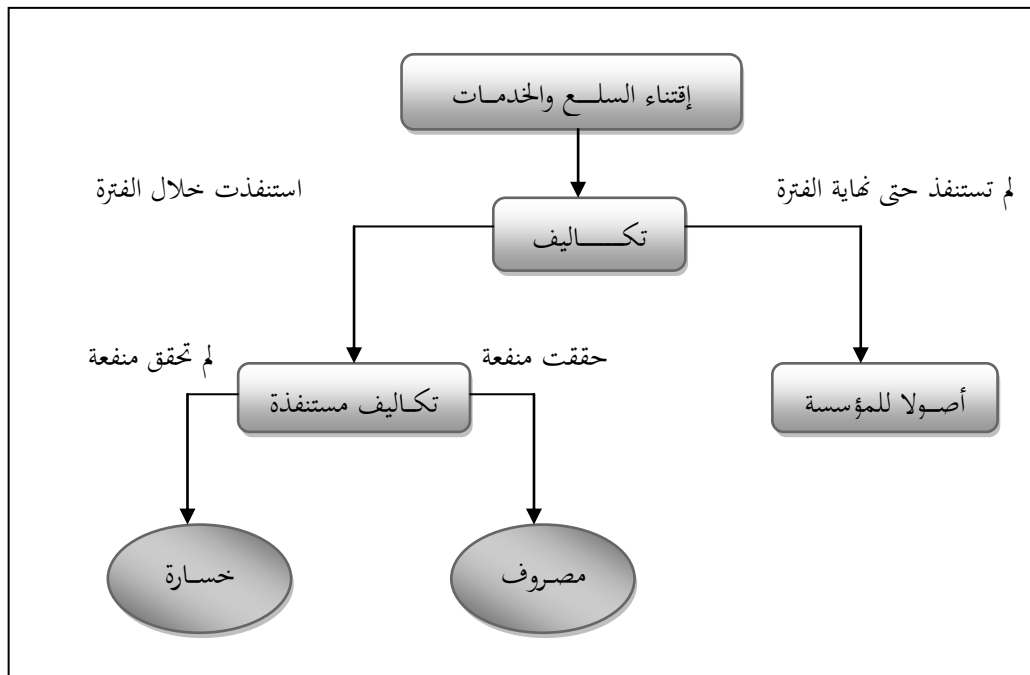
⁶ محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 05.

⁷ محمد علي الجبالي، قصي السمراني، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 15.

الفصل الثاني: إدارة التكلفة الاستراتيجية بين أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية وأدواتها الحديثة 47

من خلال عرضنا للمفاهيم السابقة بإمكاننا التمييز بين كل من المصاريف والأعباء على أن المصاريف تتصف بالصفة المادية، بينما الأعباء تكون غير مادية وأن المصاريف يقابلها الإيرادات كما أن الأعباء تقابلها نواتج. كما تعتبر المصاريف تكلفة مستنفذة حققت منفعة للمؤسسة والتي يقابلها الخسائر وهي تلك التكاليف المستنفذة ولا تعود بمنافع للمؤسسة، وإن كانت هذه التكاليف غير مستنفذة فتعتبر أصولاً لدى المؤسسة¹، والشكل الموضح أدناه يبين العلاقة بينها:

الشكل رقم 2-01: العلاقة بين التكلفة والأصل والمصرف والخسارة



المصدر: صلاح عبد الله الرزق، وعطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر، الأردن، 1999، ص 27.

تماشياً مع منطق محاسبة التكاليف فهي لا تأخذ كل أعباء المحاسبة العامة إنما تأخذ جزءاً منها يعرف بالأعباء المدمجة، وتطرح الباقي، وهو ما يسمى بالأعباء غير المدمجة مع إضافة أعباء أخرى، والمعادلة التالية توضح عملية الانتقال من الأعباء الخاصة بالمحاسبة العامة إلى التكاليف²:

$$\text{الأعباء المحملة "أعباء محاسبة التكاليف"} = \text{أعباء المحاسبة العامة} - \text{الأعباء غير المدمجة} + \text{الأعباء الإضافية}$$

¹ صلاح عبد الله الرزق، وعطا الله وراد خليل، مرجع سبق ذكره، ص 24.

² G. GOUJET et C. RAULET, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Ed Dunod, Paris, France, 2001, P 23.

الفرع الثاني: خصائص التكاليف

حسب المخطط المحاسبي العام يمكن تمييز ثلاث خصائص للتكلفة:¹

- **حقل تطبيق التكلفة:** إذا كانت التكلفة عبارة عن تجميع للأعباء، يمكن تحديدها على عدة وحدات مختلفة: حسب كل مركز، أو منتج، أو وسائل الاستغلال، أو حسب الوظيفة الاقتصادية وغير ذلك.
- **محتوى التكلفة:** يمكن حساب تكاليف الدورة إما بإدماج جميع أعباء المحاسبة العامة دون أي تعديل، وإما بإدخال بعضها وإضافة أعباء أخرى، وهو ما يعرف بالتكاليف الكلية والتكاليف الجزئية.²
- **زمن حساب التكلفة:** يمكن حساب التكلفة في نهاية النشاط وتسمى التكلفة الحقيقية كما يمكن حسابها قبل أو أثناء النشاط ويسمى بالتكاليف المعيارية، ثم تكون المقارنة لتصحيح الانحرافات إن وجدت.

الفرع الثالث: تصنيف التكاليف

تختلف التكاليف باختلاف معايير تصنيفها، فلا يمكن أن يكون للفظ التكلفة دلالة معينة إلا إذا تم ربطه بصفة ما تكسبه معنى محدد وتميزه عن غيره من التكاليف ونقتصر على ذكر التصنيف الآتية:

1. تصنيف التكاليف حسب أقسام "مراكز" المؤسسة: يمكن تقسيم المؤسسة من خلال هذا المنظور إلى أقسام مهما كانت طبيعة نشاطها "إنتاجي أو تجاري أو خدمي"، حيث يتم تجزئة العملية الإنتاجية إلى مراكز مسؤوليات كمراكز للألات، ومراكز للخدمات ثم تحميل كل مركز للتكلفة الخاصة به لتصبح لدينا مراكز للتكلفة، والهدف من هذا التقسيم هو الكشف عن نقاط القوة والضعف خلال مختلف مراحل العملية الإنتاجية ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة.

2. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط: تسلك التكاليف حسب هذا المسلك عدة طرق، إما أن تكون ثابتة، وإما أن تتأثر بحجم النشاط، كما قد تكون شبه متغيرة أو شبه ثابتة وهي كما يلي:

- **التكاليف المتغيرة:** وهي عناصر التكاليف التي تتغير مباشرة مع تغير حجم النشاط، وبنفس النسبة وفي نفس الاتجاه بحيث تشكل علاقة طردية معه، وتسمى تكاليف تشغيل الطاقة "تكاليف مرنة"³؛
- **التكاليف الثابتة:** وهي تكاليف لا تتغير مهما تغير مستوى النشاط، تتميز بأنها تسلك سلوكا عكسيا مع حجم النشاط، كالإيجار مثلا، لذا فإنها وجدت قبل بداية النشاط ولتجهيز العملية الإنتاجية؛⁴

¹ J. MARGERIN et G. AUSSET, Comptabilité analytique, Edition courcoux, Paris, France, 1996, P 20.

² B. DORIATH, Comptabilité de gestion, Ed Dunod, Paris, France, 1999, P 04.

³ الفداغ فداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص 13.

⁴ G. GELBERT et P. PIGER, Comptabilité analytique, Ed Economica, Paris, France, 1994, P 45.

- التكاليف شبه الثابتة "شبه المتغيرة": وهي تلك التكاليف التي تجمع بين خصائص النوعين السابقين معا، حيث يصعب فصلها عن بعضها البعض ومن أمثلتها مصاريف الكهرباء والصيانة.¹
- 3. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتجات: ونميز حسب هذا التصنيف نوعين من التكاليف وهي:²
 - التكاليف المباشرة: وهي تكاليف مرتبطة بوحدة إنتاج أو خدمة معينة، بإمكاننا الحصول عليها دون عمليات تقدير أو توزيع كتكلفة المواد المستهلكة وساعات العمل المباشرة؛
 - التكاليف غير المباشرة: وهي عبارة عن التكاليف المنفقة على النشاط الإنتاجي بصورة إجمالية ولا تخص منتوجا معينا، يتم تحميل هذا النوع من التكاليف وفق مؤشرات ووحدات قياس معينة.
- 4. تصنيف التكاليف حسب الوظيفة في المؤسسة: ونميز في هذا التصنيف ما يلي:³
 - تكلفة الشراء: وتشمل تكلفة المشتريات من بضائع ومواد ولوازم مع الإشارة إلى وجوب إضافة المصاريف المتعلقة بهذه العملية كالنقل والتأمينات؛
 - تكلفة الإنتاج: وتشمل جميع التكاليف المتعلقة بعملية الإنتاج والتصنيع سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة إلى مرحلة وضع المنتج في مخازن البيع طبعا بما فيها الصنف الأول من التكاليف؛
 - تكلفة التوزيع: وهي مجموع التكاليف المرتبطة بعملية توزيع السلع والخدمات كالنقل والإشهار.

الفرع الرابع: سعر التكلفة

تعددت تعاريف سعر التكلفة أو ما يسمى بالتكلفة النهائية إلا أنها ذات مدول واحد:

1	سعر التكلفة هو عبارة عن التكلفة النهائية لمنتج ما في مرحلته الأخيرة بما فيه تكلفة التوزيع. ⁴
2	كما يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل من مصاريف الشراء إلى حين إعداد المنتج وبيعه. ⁵
3	يمثل سعر التكلفة مجموع التكاليف التي تتعلق بمنتج معين أو خدمة معينة حيث لا يتحمل هذا الأخير إلا سعر تكلفة واحد ووحيد. ⁶
إن سعر التكلفة هو جميع التكاليف المنفقة على منتج ما ابتداء من عملية الشراء إلى عملية التوزيع.	

¹ يوحنا آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 68.

² كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 36.

³ عاطف آدم علي، نموذج مقترح لاستخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الطالب الجامعي بمؤسسات التعليم العالي الحكومية السودانية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2010، ص 74.

⁴ A. BOUGHABA, Comptabilité analytique d'exploitation, BERTI Ed, Alger, Algérie, 1998, P 28.

⁵ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1999، ص 38.

⁶ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 14.

المطلب الثاني: التكاليف غير المباشرة

يعد تخصيص التكاليف غير المباشرة وتوزيعها من أهم مشاكل قياس التكلفة وتصميم نظمها لتعدد الآراء واختلاف المقترحات دون الوصول إلى عدالة وموضوعية حاسمة بشأنها.¹

الفرع الأول: مفهوم التكاليف غير المباشرة

تعددت الآراء في مصطلح التكاليف غير المباشرة "التكاليف المشتركة" ومن أهمها:

1	تعرف التكاليف غير المباشرة بأنها تلك التكاليف التي تمثل مجموعة من الخدمات العامة التي يشترك فيها مجموعة من المنتجات أو أوامر التشغيل. ²
2	"ت غ م" هي كل النفقات التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدة المنتج النهائي. ³
3	كما يمكن اعتبار "ت غ م" على أنها التكاليف التي لا يمكن تتبع إنتمائها إلى وحدة تكلفة معينة دون اللجوء إلى أساليب وطرق حكمية تعطي نتائج تقريبية. ⁴
مما سبق نستخلص أن "ت غ م" هي تلك التكاليف المشتركة بين العديد من المنتجات أو وحدات النشاط بحيث يصعب تخصيصها إلا بتتبع طرق وأساليب تمكننا من إعطاء تقديرات تقريبية لا دقيقة.	

الفرع ثاني: دور وأهمية التكاليف غير المباشرة

تظهر أهمية هذا النوع من التكاليف في حياة المؤسسة من خلال النقاط التالية:

- أهمية التكاليف غير المباشرة في العملية الإنتاجية: يمثل هذا النوع من التكاليف نسبة كبيرة من تكاليف المؤسسة⁵، وكثيرا ما تعتبر "ت غ م" من أهم مسببات العملية الإنتاجية لأن إنفاقها قد يكون قبل انطلاق العملية ويواصل إلى ما بعدها كما يسعى دوما لضمان سلامتها⁶؛
- دور "ت غ م" في تحديد سعر المنتج: عادة ما يتم تحديد الأسعار خاصة بالنسبة للمنتج الجديد انطلاقا من سعر تكلفته، ما يتطلب تخصيصا دقيقا للتكاليف غير المباشرة لضمان هامشه الربحي؛

¹ محمد محمود يوسف، نموذج مقترح لمحاكات العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات تكلفة النشاط، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، مارس 1995، ص 123.

² أحمد حسن فرغلي، محاسبة التكاليف: المفاهيم والأساليب العلمية والعملية، دار هاني للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2005، ص 263.

³ منير محمود سالم، مفاهيم التكاليف في خدمة الإدارة، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، مصر، العدد 1، مايو 1972، ص 61.

⁴ محمد عبد العزيز، فلسفة تبويب عنصر التكاليف، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، مصر، العدد 12، مايو 1979، ص 112.

⁵ أحمد حسن فرغلي، نفس المرجع أعلاه، ص 263.

⁶ ناصر نور الدين عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 25.

- **المساهمة في تخطيط الإنتاج:** وذلك أن وظيفة التخطيط أصبحت أكثر تعقيدا لاحتياجها إلى تقديرات من خلال ما يعرف باسم الموازنة الشاملة والتي تتكون من مجموع موازنات عادة ما تبدأ من موازنة المبيعات ومن ثم وضع تخطيط لعمليتي الإنتاج والتخزين ثم الرجوع إلى تقدير التكاليف الخاصة بذلك ولا تكون هذه التقديرات دقيقة إلا مع حسن تخصيص التكاليف غير المباشرة¹؛
- **المساعدة في تحليل واتخاذ القرار:** غالبا ما تبني المؤسسة قراراتها على نتائج محاسبة التكاليف واختيار البدائل المناسبة، فمثلا عند اتخاذ قرار تصنيع منتج جديد أو اقتناء أجزاء جديدة في عملية الإنتاج تأخذ بعين الاعتبار مجموع تكاليفه التقديرية فهنا تعتبر التكاليف غير المباشرة خاصة الثابتة مساعدة في القرار، بخلاف إن كانت التكاليف المباشرة².

الفرع الثالث: صعوبات ومشاكل التكاليف غير المباشرة

إن التكاليف الصناعية غير المباشرة تعد من أهم مواضيع محاسبة التكاليف، فهي مشكلة من حيث مفهومها، صفاتها³، تقديرها، تحديد ارتباطها وعلاقتها، وتقديرها ثم تخصيصها وتحميلها، وعموما فإن المشاكل التي تقترن بهذا النوع من التكاليف "ت غ م" يمكن حصره فيما يلي:

- **التجميع والتحليل:** إن حصر التكاليف وتحديد مفهومها وطرق تجميعها وتحليلها يشكل صعوبة بسبب تعددها وتنوع بنودها مما يتطلب ضرورة إيجاد طرق منفردة ووحدات توزيع لكل نوع على حدا وخاصة أن فيها ما هو ثابت لا يتأثر بمستوى النشاط، وآخر متغير يتأثر بحجم ومستوى النشاط، ومع التطور التكنولوجي في مجال الصناعي نتج وينتج أنواعا جديدة من "ت غ م" ذات طابع وسلوك مختلفين مما يزيد الأمر تعقيدا بالبحث عن طرق ووسائل قياس وتجميع وتحديد جديدة؛
- **التخصيص والتوزيع:** لا يتوقف الأمر عن قياس وتجميع وتحليل "ت غ م" بل يتعدى إلى صعوبة أكبر وهو كيفية تخصيصها وتوزيعها على عنصرين أو منتجين فأكثر من حيث معرفة نصيب كل نوع من هذه التكاليف وهو ما أدى إلى ظهور مدارس وطرق وأساليب تبحث على التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة⁴.

¹ أحمد حسين علي، مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين، مكتبة الإشعاع الفني، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 9.

² عراقي العراقي، المحاسبة الإدارية في مجالات تقييم الأداء واتخاذ القرارات، دار المنار للطباعة، القاهرة، مصر، 1992، ص 281.

³ محمد توفيق بلع، التكاليف الصناعية غير المباشرة أم المشاكل، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، مصر، العدد 15، 1981، ص 201.

⁴ فتحي سعيد عيد، نموذج مقترح لتقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة كأساس للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء، المجلة العلمية للبحوث والدراسات، جامعة حلوان، مصر، العدد 1، 1991، ص 86.

الفرع الرابع: معايير تخصيص التكاليف غير المباشرة

حتى تتصف عملية تخصيص "ت غ م" بالرشاد والعقلانية لابد من أسس ومعايير أهمها¹:

- **التمييز الطبيعي:** ويتوقف توزيع التكاليف حسب هذا المعيار إلى إمكانية معرفة علاقة ونصيب كل منتج بهذه التكاليف إن أمكن، لكن في غالب الأمر تقتصر الملاحظة العادية عن التمييز الطبيعي؛
- **التسهيلات المقدمة:** يتم تخصيص "ت غ م" حسب هذا المعيار بناء على ما تقدمه مراكز الخدمات إلى المراكز المستفيدة، حينها يتم تحويل مراكز الخدمات أو بالأحرى "ت غ م" من التوزيع الفعلي إلى توزيع حسب المراكز الأخرى "الرئيسية"؛
- **المنافع التي تم الحصول عليها:** ويكون التوزيع هنا على أساس المنفعة النسبية للأقسام فمثلا بالنسبة لتكاليف التوزيع غير المباشرة كالمصاريف الإشرافية توزع حسب نسبة المبيعات أو رقم الأعمال مع التنبيه إلى أن العلاقة بين التكلفة والمنفعة تكون ضعيفة في غالب الأحيان مما يحتاج إلى تبرير؛
- **القدرة على التحمل:** يتطلب هذا النوع معرفة قدرة المنتجات على تحمل التكاليف باستخدام مؤشرات قياسية كهامش الربح أو رقم المبيعات؛
- **العدالة والمساوات:** توزع التكاليف بناء على هذا المعيار بالبحث عن علاقة عادلة تتناسب مع أهداف المؤسسة ويكون فيها التحميل والتخصيص معقولا ومقبولا.

المطلب الثالث: محاسبة التكاليف

تعد محاسبة التكاليف "المحاسبة التحليلية" من العلوم حديثة القواعد والنظريات إلا أن جذورها تمتد بعيدا حيث كانت تابعة للمحاسبة العامة، لذا رأينا في هذا المطلب أن نعرض كل من نشأة وتطور محاسبة التكاليف، مفهومها، وظائفها، أهدافها ثم الفرق بينها وبين المحاسبة العامة.

الفرع الأول: نشأة وتطور محاسبة التكاليف

يرجع الباحثون نشأة محاسبة التكاليف إلى أواخر القرن التاسع عشر كانت أغلب المؤسسات صغيرة الحجم حيث المحاسبة العامة تلبى جميع الاحتياجات، حتى تطور المشاريع فيما يسمى بالثورة الصناعية واحتياج أرباب الصناعات إلى معرفة تكاليف منتجاتهم، فكان أول كتاب صدر حول المبادئ الأولية لتحليل التكاليف عام 1878 لمؤلفه البريطاني "R. Hamilton".²

¹ حمد تيسير عبد الحكيم الرجحي، مرجع سبق ذكره، ص 225.

² هلال درحون، مرجع سبق ذكره، ص 117.

ثم كتب الباحثين "EG. Simth" الإنجليزي سنة 1899 عن مدى المنفعة المحققة من معرفة تكلفة الشيء المراد إنتاجه¹، و" T. Shmalenbach" الألماني الذي قسم التكاليف إلى شقين ثابتة ومتغيرة²، فتميزت هذه المرحلة بتطوير حلقة من حلقات "م ت" بالتركيز على معالجة وتطوير الأساليب المستخدمة سعياً وراء نظام متكامل.

أما فيما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية فقد أثرت الأزمة الاقتصادية 1928-1932 عليها سلباً، فقامت على إثرها بسن قوانين تتعلق بكيفية حساب التكاليف وعلاقتها بأسعار البيع، فكانت الطريقة المقترحة آنذاك هي طريقة التكلفة الكلية³.

وفيما يخص فرنسا فإن أول اقتراح لتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في توزيع الأعباء عام 1928 حيث كلف "E. Rimailho" بمهمة وضع المبادئ الأساسية لهذه الطريقة⁴، واستمر استعمال هذه الطريقة حتى ظهور المخطط المحاسبي عام 1942، الذي وضع توصيات جديدة لهذا النوع من المحاسبة، ثم عام 1982 أطلق عليها اسم المحاسبة التحليلية بعد أن كانت تسمى بمحاسبة المردود⁵.

ومع زيادة التطور وتعقد العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف، فكان أولها ما قام به الباحثان "Cooper & Kaplan" حول استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة عام 1987⁶، ثم توالى البحوث والدراسات إلى أن ظهرت هذه الأنظمة الحديثة كنظام الإدارة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، إدارة الجودة الشاملة وغيرها من الأنظمة.

الفرع الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف

رغم تعدد الكاتب الذين ساهموا في تقديم تعريفات لمحاسبة التكاليف واختلاف وجهات نظرهم والتطورات التي مرت بها هي الأخرى، إلا أنهم يتفقون من حيث دورها ومن أهم هذه التعاريف نذكر:

¹ عبد الحى مرعى، عبد الله هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 08.
² O. BERNARD, Comptabilité en Allemagne, Encyclopédie de comptabilité et contrôle de gestion, Art n°25, Economica, Paris, France, 2000, P333.

³ هلال درحون، مرجع سبق ذكره، ص 127.

⁴ H. BOUQUIN, les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion, un aspect oublié de la méthode des séctions, Revue Française de comptabilité, Art n°271, France, 1995, P 65.

⁵ هلال درحون، مرجع سبق ذكره، ص 128.

⁶ ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، منشورات كلية التجارة "الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص 680.

1	محاسبة التكاليف هي تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، لحساب تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية ¹ .
2	"م ت" هي تقنية تحليل الأعباء والتكاليف بهدف تقييم السلع المنتجة والمباعة، وكذا متابعة ومراقبة الشروط الداخلية للاستغلال ² .
3	"م ت" هي تطبيقات ومبادئ وطرق وأساليب لحساب التكاليف والتحكم فيها ومراقبتها، وكذا تحديد مقدار الربحية وتقديم المعلومات لغرض اتخاذ القرارات الإدارية ³ .
من مجموع ما سبق يمكن تعريف محاسبة التكاليف على أنها مجموع المبادئ والتقنيات التي تستعمل لغرض تحليل وحساب تكاليف المنتجات، ثم تقديم تلك المعلومات للمساعدة في تحديد الأسعار واتخاذ القرارات الإدارية.	

الفرع الثالث: وظائف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف للقيام بعدة وظائف وهي⁴:

- **الوظيفة التسجيلية:** وهي أن يقوم محاسب التكاليف بتدوينها في السجلات الخاصة بها وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها وقت الحاجة؛
- **الوظيفة التحليلية:** يتم من خلال هذه الوظيفة تحليل البيانات المسجلة والتي وقعت فعلا، ثم محاولة تصنيفها وربطها بمنتج معين أو مرحلة معينة أو قسم معين؛
- **الوظيفة الرقابية:** وتقوم بتحديد المعايير الخاصة بكل عنصر من عناصر التكلفة أو مركز من مراكزها ومقارنة هذه المعايير بالأداء الفعلي ثم تحديد وتحليل الانحرافات إن وجدت لتصحيحها؛
- **الوظيفة الإخبارية:** ترتبط هذه الوظيفة بسابقتها، فبعد تحديد الانحرافات يتم رفع تقارير إلى الإدارة والجهات المسؤولة بهذه النتائج لتولي الإجراءات التصحيحية واتخاذ القرارات اللازمة؛
- **الوظيفة التحفيزية:** بعد جميع الوظائف السابقة تأتي هذه الوظيفة لتشجيع ودفع أقسام المؤسسة في تنفيذ مخططات الإدارة والسعي وراء تحقيق أهداف المؤسسة باستغلال أمثل للموارد والتكاليف.

¹ A. SAHRAOUI, Comptabilité de gestion, Berti Ed, Alger, Algérie, 2004, P 09.

² A. RAPPIN et J. POLY, Comptabilité analytique d'exploitation, Dunod Ed, Paris, France, 1996, P 10.

³ عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 13.

⁴ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 24.

الفرع الرابع: أهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف لتحقيق مجموعة من الأهداف، وفيما يلي ذكر أهمها:

- محاولة التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات والمساعدة في تحديد أسعارها ورسم السياسات التسعيرية¹؛
- مساعدة إدارة الموازنات في توفير معلومات واضحة تبني عليها ما يسمى بالموازنات التقديرية²؛
- تدعيم الإدارة ومساعدتها في وضع وترتيب سياستها، خططها الإنتاجية ونشاطها المستقبلي³؛
- الرقابة على عناصر التكاليف والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج والسيطرة عليهما⁴؛
- توفير معلومات للمسيرين في اتخاذ قراراتهم كتوقيف خط إنتاج أو التوسع فيه، شراء آلة جديدة،
- تحديد العلاقة بين التكلفة والربح وحجم الإنتاج وغيرها من القرارات المتعلقة بمحاسبة التكاليف⁵؛
- توفير قاعدة لمراقبة التسيير والتي تتطلب نظام معلومات مترابط ومنسق لمتابعة العمليات اليومية بما فيه نظام محاسبة التكاليف.

الفرع الخامس: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

- لا تعتبر محاسبة التكاليف بديلا عن المحاسبة المالية بل يرجع ظهورها لتغطية النقص الموجود في المحاسبة المالية وعجزها عن تحديد وتفسير عناصر التكاليف وربطها بالمنتجات مما يساعد في اختيار البدائل واتخاذ القرارات التسييرية اللازمة وتظهر العلاقة بينها فيما يلي:
- تقوم "م ت" بتدعيم المحاسبة المالية بالبيانات التفصيلية؛
 - تعمل "م ت" على التأكد من أرقام ومعطيات ونتائج المحاسبة المالية ثم تحليلها؛
 - تبادل المعلومات بين المحاسبين يرفع مستوى الرقابة على عمليات المؤسسات وتكاليف المنتجات؛
 - تطبق كل منهما نظرية القيد المزدوج عند إثبات عملياتها؛
 - تستمد "م ت" بياناتها من المحاسبة المالية⁶.

¹ جمعة الربيعي كمال حسن وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 17.

² حسين علي حسين أحمد، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 09.

³ محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي "تطبيق ونماذج مقترحة للقياس، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009، ص 21.

⁴ فلاح سلامة المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 17.

⁵ حسين مولاي، المحاسبة التحليلية الفلاحية وإمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستثمرات الفلاحية، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة، جامعة علي لويس البليدة، الجزائر، العدد 18، 2018، ص 115.

⁶ عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 19.

الفصل الثاني: إدارة التكلفة الاستراتيجية بين أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية وأدواتها الحديثة 56

غير أن محاسبة التكاليف تختلف عن المحاسبة المالية في مجموعة من النقاط كأهداف كل منهما، وإلزاميتهما، قواعدها المتبعة وغيرها من النقاط والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم 2-01: الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

معيار المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
الناحية القانونية	إجبارية	إختيارية
الدورة المحاسبية	سنة	أقل من سنة
الأهداف المطلوبة	مالية	اقتصادية
نظرة المؤسسة	عامة	تفصيلية
طبيعة النتائج	إجمالية	تفصيلية "حسب كل منتج"
الوثائق المعتمدة	خارجية	داخلية وخارجية
تصنيف التكاليف	حسب الطبيعة	حسب الوظيفة
الأطراف المستعملة	داخلية وخارجية	المسيرون
الأنظمة المتبعة	ثابتة ومفروضة	مرنة مع التطورات

المرجع: ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره،

ص 12.

المطلب الرابع: نظام محاسبة التكاليف

يختص نظام محاسبة التكاليف بمجال محدد "التكاليف" من غيره من الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي مع ما وكل إليه من مهام كتخصيص التكاليف على المنتجات، إعداد التقارير الدورية ومساعدة الإدارة في مختلف وظائفها، فرأينا أن نتحدث في هذا المطلب على مفهوم "ن م ت".

الفرع الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف

من التعاريف التي قدمت لنظام محاسبة التكاليف نذكر:

1	نظام محاسبة التكاليف يتكون من مجموع النماذج والطرق والإجراءات التي تمكن المؤسسة من تحديد تكلفة الوحدات المنتجة بطريقة أفضل بحيث يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الإدارية والرقابية. ¹
2	كما يمكن تعريف "ن م ت" على أنه مجموعة من المقومات والأجزاء المترابطة والمتكاملة والتي تسعى لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف. ²
3	"ن م ت" هو مجموع الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتويب وتسجيل بيانات التكاليف ثم تحليلها بهدف معرفة تكاليف المنتجات وتقديم المعلومات الضرورية للإدارة لغرض التسعير وممارسة مختلف الوظائف الإدارية وتقييم الأداء. ³
من مجموع التعاريف السابقة بإمكاننا القول أن "ن م ت" هو أساليب وطرق وإجراءات يتم بمقتضاها تتبع تكاليف الأنشطة الإنتاجية بهدف معرفة تكلفة المنتجات وتقديم معلومات تساعد الإدارة في تحقيق وظائفها وأهدافها واتخاذ مختلف القرارات.	

الفرع الثاني: مكونات نظام محاسبة التكاليف

- لما كان نظام محاسبة التكاليف جزء من نظام المعلومات المحاسبي فهو يستمد منه مجموعة من البيانات ثم يمدّه بمعلومات جاهزة بعد العمل على معالجتها ويتكون هذا الأخير مما يلي:
- المدخلات: يقوم "ن م ت" بجمع كافة المعطيات المتعلقة بالتكاليف في شكل قاعدة بيانات للنظام وغالبا ما يستمدّها إما من نظام المعلومات الإداري أو نظام المعلومات المحاسبي كأجور العمال ومصاريف الشراء والتخزين والتوزيع، والكمية المنتجة، وتكلفة المواد الأولية وجميع المعلومات التي تتعلق بتكاليف المنتج؛
 - المعالجة: تختلف الطرق والأنظمة المتبعة لتحديد وترتيب وتحليل وتخصيص من مؤسسة لأخرى حسب أنظمتها الإنتاجية وأهدافها المرجوة كما تساهم الخبرات المهنية و الأساليب الرياضية الأنظمة الآلية في دقة وسرعة المعالجة؛
 - المخرجات: بعد تخصيص التكاليف ومعالجتها يقوم النظام بعرض جميع المعلومات الخاصة بتكلفة المنتجات ثم تقديمها في شكل جداول أو تقارير دورية لمختلف الأطراف الإدارية والمسيرين لاتخاذ قراراتهم المختلفة؛
 - التغذية العكسية: تستعمل مخرجات "ن م ت" كمدخلات من جديد في حين ملاحظة انحرافات بين الواقع العملي والتقدير المتوقع وذلك من أجل تعديله وضبطه واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

¹ أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاته، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 45.

² رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 21.

³ جمعة الربيعي كمال حسن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 16.

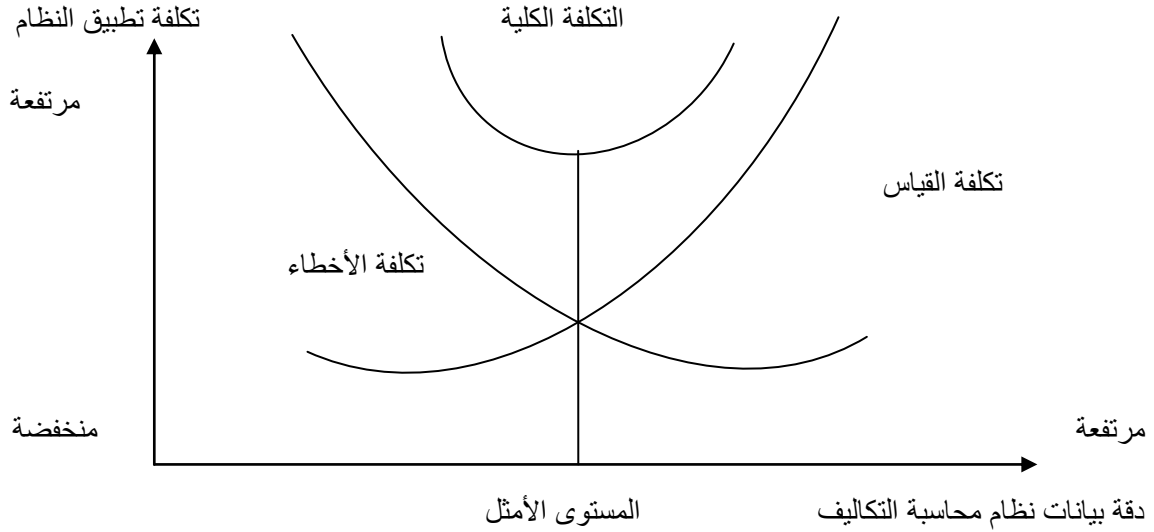
الفرع الثالث: دقة معلومات نظام محاسبة التكاليف

إن دقة معلومات تكلفة المنتجات وفعالية التقارير تتعلق بمدى قوة وفعالية "ن م ت" وحسب دراسة قام بها الباحثان "Cooper & Kaplan" سنة 1991 فإن دقة معلومات "ن م ت" تتوقف على ثلاثة عوامل¹:

- دقة ومستوى تقنيات نظام محاسبة التكاليف وتلاؤمه مع نشاط المؤسسة؛
- تكلفة الأخطاء "التكلفة التي تترتب على حدوث أخطاء في بيانات ومعلومات تكلفة وحدة المنتج"؛
- درجة تنوع منتجات المؤسسة.

حيث توصلت الدراسة إلى أن النظام الأمثل لقياس التكلفة هو الذي يحقق أدنى قدر لكل من تكلفة القياس، وتكلفة الأخطاء، فكلما كان النظام مبسطا حقق تكلفة قياس منخفضة مع تقارير تكاليفية بها أخطاء جمة، وغيره النظام المعقد الذي يتميز بتكلفة قياس مرتفعة مقابل تكلفة منخفضة للأخطاء والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل 2-02: دقة بيانات نظام التكاليف بين تكلفة القياس وتكلفة الأخطاء



المصدر: زكي حسن، مرجع سبق ذكره، ص 38.

¹ زكي حسن، محاسبة التكاليف الصناعية "منهج كمي معاصر"، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص 37.

المبحث الثاني: الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف

إن أهم ما يميز محاسبة التكاليف هو تعدد أنظمتها وطرقها حتى تنسجم مع أساليب التسيير والتنظيم المتبعة من مؤسسة لأخرى، فلا يقتصر دور "ن م ت" على حساب تكلفة المنتجات فقط، بل يتعدى إلى تحليل التكاليف من أجل إدارتها ومراقبتها واتخاذ القرارات على أساسها. ولقد ظلت الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف هي الأمثل لوقت من الزمن نظرا لما اتسم به المحيط الاقتصادي للمؤسسة من بساطة في التشغيل وسهولة في استخدام التكاليف مع البعد التام عن مظاهر حدة المنافسة. ولا يعني من استخدامنا لمصطلح التقليدية أن المؤسسات لم تعد تطبقها خاصة المؤسسة الجزائرية، فهي لا تزال تستخدمها في تحديد تكاليف منتجاتها واتخاذ مختلف قراراتها رغم أنها لا تحقق رضى كاف فيما تقدمه من نتائج ومعلومات، وسنحاول من خلال مبحثنا هذا عرض مجموعة من هذه الأنظمة، كنظام التكاليف الكلية، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، نظام التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف المعيارية.

المطلب الأول: نظام التكاليف الكلية "الأقسام المتجانسة"

تعد طريقة التكاليف الكلية من أقدم الطرق ظهورا، حيث تعتمد في تحديد سعر التكلفة لمختلف منتجاتها على تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بطريقة الأقسام المتجانسة.¹

الفرع الأول: تقديم نظام التكاليف الكلية

تعود أصول "ن ت ك" إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين لأعمال العقيد الفرنسي Rimailino في اللجنة العامة للتنظيم العالمي، ثم للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم،² حيث صودق عليها من طرف البرلمان الفرنسي بقرار 1948/04/04 والمخطط المحاسبي العام لسنة 1947 ثم 1957.³

عرف "ن ت ك" في بادئ الأمر بأنه: "كل أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة، باستثناء مصاريف التوزيع المحملة للمنتجات المباعة"⁴. كما يمكن تعريفها بأنها: "مجموع الإجراءات المتبعة لتوزيع إجمالي الأعباء المباشرة وغير المباشرة على منتجات المؤسسة لغرض تحديد تكلفتها النهائية مع الأخذ بعين الاعتبار الأعباء الإضافية وتصحيح بعض تقييمات المحاسبة العامة."⁵

¹ D. KHOUATRA, T. LEXTRAT, Comptabilité de gestion, Ellipses, Paris, France, 1996, P 24.

² H. BOUQUIN, Les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion –un aspect oublié de la méthode des sections, Revue Française de comptabilité, France, N°271, 1995, P 69.

³ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 36.

⁴ A. BURLAUD, C. SIMON, Comptabilité de gestion, couts, contrôle, ED Vuibert, Paris, France, 2000, P 13.

⁵ E. COHEN, Dictionnaire de gestion, Casbah Edition, Alger, Algérie, 1994, P 87.

الفرع الثاني: أسس ومبادئ نظام التكاليف الكلية

يقوم "ن ت ك" على مجموعة من المبادئ والأسس والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها "مواد أولية مستهلكة، أجور..."، وأيضا حسب وظائف المؤسسة "تموين، إنتاج، توزيع..."¹؛
- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف الغير مباشرة؛
- لا يسمح النظام ببقاء أي جزء من تكاليف الفترة دون تحميل على الوحدات المنتجة؛
- تقييم المخزون السلعي من منتجات تامة وغيرها بتكلفة الصنع الكلية ومن ثم تحديد سعر البيع الذي يجب أن يفوق هذا الأخير إلا في بعض الحالات المقننة²؛
- معالجة وتحميل التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة³ مراكز تحليل التكلفة".

الفرع الثالث: مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات وفق نظام التكاليف الكلية

لتحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام "ن ت ك" نمر بأربعة مراحل وهي كالآتي:

1. **تحديد الأقسام:** بما أن القسم المتجانس هو نظام تجميعي لعناصر وأسعار التكلفة ثم توزيعها باستخدام وحدات قياس معينة أو نسب مئوية فإن هذه الأخيرة تختلف من مؤسسة إلى أخرى، لأنه مرتبط بطبيعة نشاطها وطرق تنظيمها وهيكلتها، غير أن هذه الأقسام لا تكاد تخرج عن صنفين اثنين⁴:
 - **الأقسام الرئيسية:** هي أقسام فعلية ذات نشاط قابل للقياس لها علاقة مباشرة بالمنتج، تنسب تكاليف هذه الأقسام مباشرة للمنتج من خلال وحدات عمل، ومن أمثلتها: قسم التموين، الإنتاج، التوزيع⁵.
 - **الأقسام الثانوية:** تعرف أيضا بالأقسام التابعة أو المساعدة، وهي ذات نشاط يصعب قياسه، حيث تتمثل مهمتها في تقديم خدمات مساعدة للأقسام الرئيسية، مع العلم بأن تكاليف هذه الأقسام تحول كليا للأقسام الرئيسية ومن أمثلتها قسم الإدارة، الصيانة، المحاسبة والمالية وغيرها.
2. **تحديد وحدات العمل:** إن تحديد وحدة العمل يعد عاملا أساسيا لتوزيع التكاليف غير المباشرة، حيث تجمع التكاليف الخاصة بكل قسم، ثم نقوم بتحديد الوحدة التي تسمح بتحميل وتوزيع تكاليف القسم أو المركز على مختلف المنتجات المتعلقة بها ومن أمثلتها: ساعات عمل مباشرة، ووحدات منتجة⁶.

¹ P. LAUZEL, H. BOUQUIN, Comptabilité analytique et gestion, Ed Sirey, Paris, France, 1988, P 79.

² هلال درهون، مرجع سبق ذكره، ص 189.

³ بوعلام بوشاوي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2002، ص 17.

⁴ A. BURLAUD, C. SIMON, Op cit, P 18.

⁵ D. LECLERE, L'essentiel de la comptabilité analytique, Edition d'organisation, Paris, France, 2004, P 20.

⁶ C. ALZARD, S. SEPARI, Contrôle de gestion, Dunod, Paris, France, 2007, P 163.

3. توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام: بعد تحديد الأقسام واختيار وحدات العمل يتم توزيع

التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل "الأقسام" على مرحلتين أساسيتين وهما:

- التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة: يتم التوزيع الأولي لمجموع "ت غ م" في جدول يضم كل من التكاليف والأقسام الرئيسية والثانوية ونميز فيه بين¹:

- تكاليف خاصة: وهي تكاليف تتعلق بشكل مباشر بقسم معين كأجرة عامل قسم التموين مثلا؛
- تكاليف مشتركة: وهي تكاليف تتحملها المؤسسة على عدة أقسام كمصاريف التأمين، الكهرباء، حيث تقوم هي الأخرى بإجراءات مفاتيح التوزيع على أساس نسب مؤوية أو مساحة أو أي مقياس تراه المؤسسة مناسبة لمعرفة القدر الذي يتحمله كل قسم من هذه التكاليف كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم 2-02: التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة

الأقسام المتجانسة							المبلغ	التكاليف
الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة					
ز	و	هـ	د	ج	ب	أ		
-	-	-	-	-	-	-	-	تكلفة 1
-	-	-	-	-	-	-	-	تكلفة 2

Source : P. MEVELLEC, G. Rochery, *Eléments fondamentaux de comptabilité*, Libraire Vuibert, Paris, France, 1990, P 530.

- التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة: تقوم المؤسسة خلال هذه المرحلة بإعادة توزيع تكاليف

الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، يمكن أن يأخذ هذا التوزيع شكلين:

- التوزيع التنازلي: يتم في هذه الحالة ترتيب الأقسام المساعدة "مراكز الخدمات" ترتيبا تنازليا، ثم توزع تكاليف القسم المساعد الأول على ما بعده من الأقسام المساعدة ثم على الأقسام الرئيسية حتى نصل إلى توزيع تكاليف الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية؛
- التوزيع التبادلي: في هذه الحالة يحدث تبادل بين خدمات الأقسام المساعدة، ويسوى بمعادلات رياضية، ثم يعاد توزيع تكاليف الأقسام المساعدة على الرئيسية كما في الجدول التالي:

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 39.

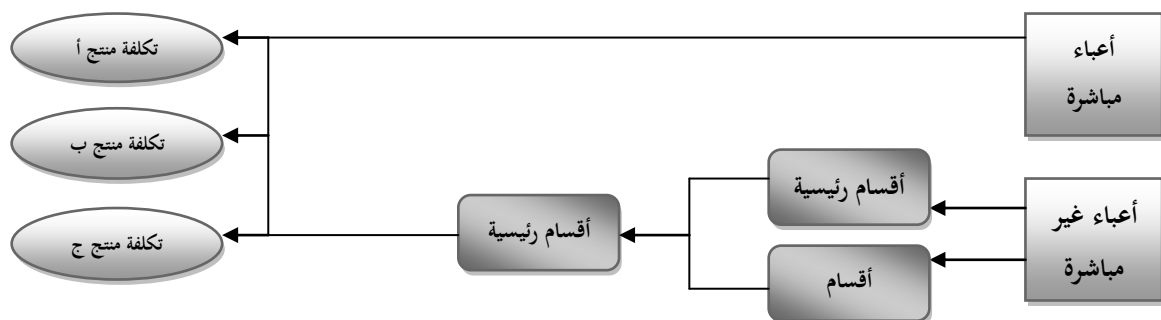
جدول رقم 2-03: التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		
هـ	د	ج	ب	أ	
—	—	—	—	—	التوزيع الأولي
—	—	—	—	—	التوزيع الثانوي
—	—	—	00	00	المجموع
			وحدة العمل		
			عدد وحدات العمل		
			تكلفة وحدة العمل		

Source : G. MELYON, Comptabilité analytique, Bréal, Paris, France, 2001, P 36.

4. تحديد سعر التكلفة: بعد الفراغ من التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة ومعرفة تكلفة وحدة العمل الخاصة بكل قسم من الأقسام الرئيسية نقوم بحساب تكلفة المنتجات، وذلك بإضافة التكاليف المباشرة من ساعات عمل أو مواد مستهلكة وغيرها إلى التكاليف غير المباشرة "تكلفة وحدة العمل مضروبة في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج" والشكل التالي يوضح كيفية تقييم المنتجات وفق نظام التكاليف الكلية أو ما يعرف بطريقة الأقسام المتجانسة:

الشكل رقم 2-03: تحديد سعر التكلفة وفق طريقة الأقسام المتجانسة.



Source : M. GERVAIS, Contrôle de gestion et planification d'entreprise, Economica, Paris, France, 2000, P 60.

الفرع الرابع: تقييم نظام التكاليف الكلية

إن "ن ت ك" بقي لمدة طويلة من الزمن الأحسن والأكثر استعمالاً لما له من إيجابيات، لكن مع مرور الزمن وتغير المحيط الاقتصادي ظهرت سلبياته، لذا سنحاول إبراز كل من إيجابياته وسلبياته:

1. إيجابيات نظام التكاليف الكلية: يمتاز "ن ت ك" بمجموعة من الإيجابيات نذكر منها:

- إعطاء صورة واضحة لمستوى التكاليف ونصيب الوحدة الواحدة مما يسمح بمقارنتها مع الإيرادات وتحديد سعر البيع انطلاقاً من سعر التكلفة¹؛
- السماح بتقييم المخزونات بطرق مختلفة²؛
- معرفة التكاليف الكلية لكل قسم من الأقسام المتجانسة، مما يسمح بمراقبة تطور التكاليف على مستوى هذه الأقسام³.

2. سلبيات نظام التكاليف الكلية:

- صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة؛
- يعتبر توزيع التكاليف غير المباشرة فيها توزيعاً تقريبياً خاصة بوجود أنواع كثيرة من المنتجات؛
- عدم الدقة في اختيار وحدة العمل لاعتمادها على التقدير الشخصي؛
- لا يمكن تحديد التكلفة حتى نهاية الدورة، مما لا يساعد الإدارة في حصولها على المعلومات المناسبة في الوقت الأمثل⁴؛
- تبقى التكاليف فيها ثابتة من شهر لآخر دون الأخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط، الأمر الذي يساعد معرفة الطاقة المستغلة من العاطلة وهو ما أدى إلى ظهور طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة؛
- تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل "أقسام" يؤدي إلى جمود تنظيمي بها، فأى تغيير في الهيكل التنظيمي خلال الدورة يستوجب النظر في نظام التكاليف من جديد⁵.

المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

نظراً للانتقادات التي وجهت لنظام التكاليف الكلية وخاصة في عدم ثبات التكلفة وحدوية للمنتجات، إذ أن سعر التكلفة وفق هذا الأخير يشمل كل التكاليف الثابتة والمتغيرة، ظهرت طريقة التحميل العقلاني كجواب للانتقاد السابق، حيث تهدف هي الأخرى إلى تحميل التكاليف الثابتة بصفة عقلانية توصل إلى تكلفة وحدوية ثابتة.

¹ محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 142.

² محمد الفيوي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1999، ص 320.

³ M. GERVAIS, Op cit, P 41.

⁴ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 57.

⁵ P. MEVELLEC, G. Rochery, Op cit, P 550.

الفرع الأول: تقديم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

يرجع الفضل في ظهور "ط ت ع ت ث" إلى Harry Lawrence Gantt، المهندس التaylorي، حيث عرض طريقته هذه عام 1915¹، والتي تهدف إلى عزل آثار تغير النشاط على التكاليف الوحوية الكلية لمراكز النشاط والمنتجات². كما يعتبر التحميل العقلاني أسلوباً لتحميل التكاليف بصفة واقعية بتغير مستوى النشاط³، حيث يقسمها إلى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة، ليتم تحميل الأولى "الثابتة" بالتناسب مع الوحدات المنتجة⁴.

الفرع الثاني: أسس ومبادئ طريقة التحميل العقلاني

- تقوم "ط ت ع ت ث" على مجموعة من الأسس التقنية والمبادئ التنظيمية وهي كالآتي:
- تقوم "ط ت ع ت ث" بالفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة؛
 - تحديد مستوى النشاط الطبيعي، ومستوى النشاط الفعلي بناء على معطيات داخلية تقنية وتنظيمية كأوقات العمل، الجرد، طاقة الإنتاج وغيرها، إضافة إلى معطيات أخرى خارجية كالمنافسة وحجم الطلبات، الأمر الذي يعتبر النقطة الحساسة في هذه الطريقة⁵؛
 - محاولة إلغاء تأثير حجم النشاط على التكاليف، ومن ثم تخصيص التكاليف الثابتة وما يتناسب مع النشاط الفعلي مقارنة بالنشاط الطبيعي⁶؛

الفرع الثالث: تحديد التكاليف باستخدام طريقة التحميل العقلاني

بعد تحديد النشاط الطبيعي والفعلي للمؤسسة تحسب التكلفة باستخدام "ط ت ع ت ث" كالآتي:

1. تحديد معامل التكلفة العقلاني: والذي يتم حسابه وفق العلاقة التالية:

معامل التحميل العقلاني = مستوى النشاط الفعلي / مستوى النشاط الطبيعي

2. حساب التكاليف المحملة عقلائياً: ويتم تحديدها وفق العلاقة التالية⁷:

التكاليف الثابتة المحملة عقلائياً = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل العقلاني

¹ H. BOUQUIN, Op cit, P 67.

² هلال درحون، مرجع سبق ذكره، ص 200.

³ A. RAPIN, J. POLY, La comptabilité Analytique de l'exploitation, Ed DUNOD, Paris, France, 1996, P 135.

⁴ علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 59.

⁵ R. PATUREL, La comptabilité analytique « Système d'information pour le diagnostique et la prise de décision », Ed Eyrolles, Paris, France, 1987, P 309.

⁶ هلال درحون، مرجع سبق ذكره، ص 201.

⁷ J. ORSONI, Comptabilité analytique, Vuibert, Paris, France, 1987, P 91.

3. تحليل فرق التحميل: ويتم تحديده كما يلي:

فرق التحميل = التكاليف الثابتة الإجمالية - التكاليف الثابتة المحملة

بعد حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الإجمالية والفعلية نجد أنفسنا أمام ثلاث حالات¹:

- التكاليف الثابتة الإجمالية < التكاليف الثابتة المحملة: يعني وجود طاقة إنتاجية معطلة، ويسمى الفرق بتكلفة البطالة أو عجز النشاط؛
- التكاليف الثابتة الإجمالية > التكاليف الثابتة المحملة: يعني أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية الطبيعية، ويسمى الفرق بفائض النشاط أو ربح زيادة الفعالية؛
- التكاليف الثابتة الإجمالية = التكاليف الثابتة المحملة: حينها تتطابق التكاليف المحملة عقلانيا مع التكاليف الكلية في نظام الأقسام المتجانسة.

الفرع الرابع: تقييم طريقة التحميل العقلاني

تعتبر "ط ت ع ت" كغيرها من الطرق والأنظمة لها إيجابيات وسلبيات سنحاول ذكرها:

1. إيجابيات طريقة التحميل العقلاني: إن مما يميز الطريقة عن غيرها مجموعة من الإيجابيات وهي²:
 - استقرار على مستوى سعر التكلفة الوجدوي؛
 - يسمح بتحليل التكاليف الإجمالية بصفة عامة والثابتة بصفة خاصة لارتباطها بمعامل التحميل العقلاني ومدى انعكاسها على أسعار البيع؛
 - السماح بمعرفة مردودية المؤسسة ومراقبة فعالية التسيير من خلال تحديد معامل التحميل العقلاني والبحث عن أسباب الفروق من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة.
2. سلبيات طريقة التحميل العقلاني: بالرغم من إيجابيات الطريقة إلا أن لها سلبيات نوجزها فيما يلي³:
 - صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة خاصة في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة؛
 - صعوبة تحديد النشاط الطبيعي للمؤسسة الذي يؤثر بطريقة مباشرة على الطريقة وبالتالي على تحديد الأسعار؛
 - مشكلة تقييم المخزون النهائي وأثرها على النتيجة.

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، علي أحمد أبو حسن، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 191.

² ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 121.

³ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 250.

المطلب الثالث: نظام التكاليف المتغيرة

يعد نظام التكاليف المتغيرة أكثر ملاءمة من "ن ت ك" لاعتماده من طرف المؤسسة في مجالات التخطيط والتسيير والرقابة، وذلك بتأسيسه على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، ثم محاولة تحليل هذه الأخيرة بإيجاد مؤشرات تسمح باتخاذ القرارات المتعلقة بتسيير المؤسسة على المدى القصير.

الفرع الأول: تقديم نظام التكاليف المتغيرة

ظهر "ن ت م" لأول مرة في أمريكا عام 1936م وذلك بفضل الاقتصادي Jonathan Harris حيث نشر مقالا من خلال الجمعية الوطنية لمحاسبة التكاليف تحت اسم Direct costing يصف فيه تجربة انطلقت عام 1934م¹.

يهتم "ن ت م" بدراسة مستوى المردودية وحدود الربح، أكثر مما يهتم بسعر التكلفة وذلك بعد الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، كما أنه يساهم في دراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح واتخاذ القرارات التسييرية اللازمة².

الفرع الثاني: أسس ومبادئ نظام التكاليف المتغيرة

يقوم "ن ت م" على مجموعة من المبادئ نوجزها فيما يلي:

- يتمحور لب النظام حول فكرة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة³، كما يتم تحليل عناصر التكاليف إلى تكاليف إنتاجية، تكاليف توزيعية، وتكاليف إدارية⁴؛
- تعتبر التكاليف الثابتة كلية للدورة، تغطي بنتيجة الدورة⁵؛
- الاهتمام بالهامش على التكلفة المتغير في قياس مستوى النشاط ومن ثم معرفة المنتجات ذات الهامش الضعيف أو السلبي قصد تعديلها من جهة والتركيز على ذات الهامش الإيجابي من جهة أخرى⁶؛
- دراسة وتحليل المردودية قصد تخطيط الأرباح وعلاقتها بحجم المبيعات⁷.

الفرع الثالث: مراحل حساب النتيجة حسب نظام التكاليف المتغيرة

يجب التمييز بين نظام التكاليف المتغيرة البسيط الذي يفصل بين "ت ث" و "ت م"، حسب ونظام التكاليف المتغيرة المتطور الذي يلحق جزءا من "ت ث" المتعلقة بمنتج معين بذلك المنتج⁸، بعد معرفة الهامش على التكلفة المتغيرة.

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 135.

² A. RAPIN, J. POLY, Op cit, P 107.

³ G. MELYON, Op cit, P 136.

⁴ مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 132.

⁵ F. MAKHLOUF, Comptabilité analytique, Pages bleues, Alger, Algérie, 2006, P 82.

⁶ A. BOUGHABA, Op cit, P 242.

⁷ عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2002، ص 247.

⁸ A. BEN FADHEL, Comptabilité analytique, CPU, Tunis, 2003, P 97.

1. خطوات تحديد النتيجة وفق نظام التكاليف المتغيرة المتطور: تتمثل هذه الخطوات في¹:

- حساب رقم الأعمال الخاص بكل منتج: ويكون وفق العلاقة التالية:

$$\text{رقم الأعمال} = \text{سعر البيع} \times \text{عدد الوحدات المباعة}$$

- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة: ويتم حسابه كالآتي:

$$\text{الهامش على التكلفة المتغيرة} = \text{رقم الأعمال} - \text{التكاليف المتغيرة}$$

- تحديد الهامش على التكلفة الخاصة: ويحسب كما يلي:

$$\text{الهامش على التكلفة الخاصة} = \text{الهامش على التكلفة المتغيرة} - \text{التكاليف الثابتة الخاصة}$$

- حساب النتيجة: وتحسب النتيجة كما هو مبين أدناه:

$$\text{النتيجة} = \text{الهامش على التكلفة الخاصة} - \text{التكاليف الثابتة المشتركة}$$

ويمكن تلخيص الخطوات السابقة في الجدول التالي:

جدول رقم 04-2: حساب النتيجة حسب نظام التكاليف المتغيرة المتطور

المجموع	المنتجات			العناصر
	ج	ب	أ	
-	-	-	-	رقم الأعمال
-	-	-	-	- التكاليف المتغيرة
-	-	-	-	= الهامش على التكلفة المتغيرة
-	-	-	-	- التكاليف الثابتة الخاصة
-	-	-	-	= الهامش على التكلفة الخاصة
-				- التكاليف الثابتة المشتركة
-				= النتيجة

Source : F. MAKHLOUF, Op cit, P 99.

¹ F. MAKHLOUF, Op cit, P 98.

2. عتبة المرودية "نقطة التعادل": وتمثل مستوى النشاط الذي يحقق نتيجة معدومة، أو هي نقطة التوازن¹ التي تتساوى فيها الإيرادات الكلية بالتكاليف الكلية²، كما يتساوى فيها الهامش على التكاليف المتغيرة مع التكاليف الثابتة³، وتحدد بطريقة حسابية بالكميات أو بالقيمة كما تحدد بيانياً.

- الكمية الحرجة "نقطة التعادل بالكميات": وتمثل الكمية المباعة التي تسمح للمؤسسة بتغطية كافة تكاليفها الثابتة والمتغيرة وتحسب كما يلي⁴:

بما أن نقطة التعادل تمثل: الهامش على التكلفة المتغيرة الكلية = التكاليف الثابتة
ونعلم أن: الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال – التكلفة المتغيرة
ومنه: الكمية المباعة × الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة = التكاليف الثابتة

إذن: الكمية المباعة الحرجة "حجم التعادل" = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة

- رقم الأعمال الحرج "نقطة التعادل بالقيمة": وهو رقم الأعمال الذي يساوي التكاليف الكلية، يتم حسابه كما يلي:

لدينا: رقم الأعمال = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة
ولدينا: نسبة التكاليف المتغيرة = التكاليف المتغيرة / رقم الأعمال
ومنه: رقم الأعمال = (رقم الأعمال × نسبة التكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة
أي: رقم الأعمال (1 – نسبة التكاليف المتغيرة) = التكاليف الثابتة

إذن: رقم الأعمال الحرج "قيمة التعادل" = التكاليف الثابتة / (1 – نسبة التكاليف المتغيرة)

أو هو: رقم الأعمال الحرج "قيمة التعادل" = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكاليف المتغيرة

- تحديد عتبة المرودية بيانياً: تمثل نقطة تقاطع منحني رقم الأعمال مع منحنى التكلفة الكلية كما هو موضح في الشكل التالي:

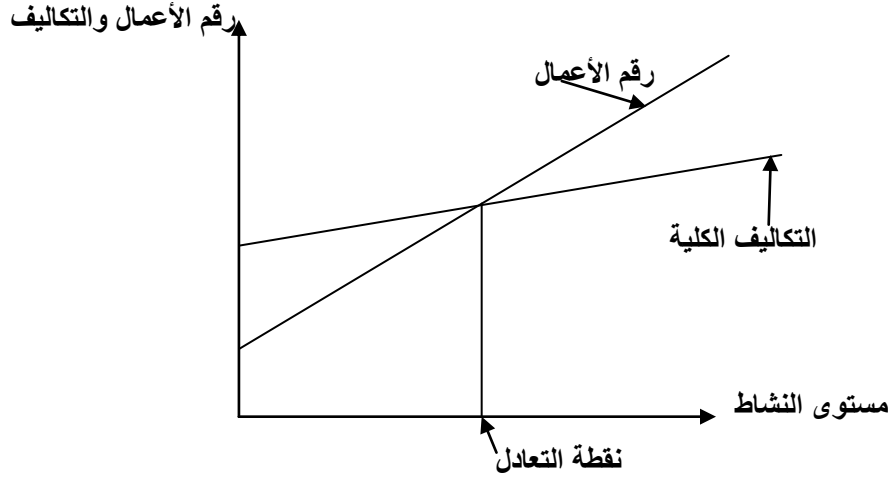
¹ محمد فركوس، الموازنات التقديرية "أداة فعالة للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 68.

² عبد الرحمن إدريس ثابت، جمال الدين محمد المرسى، التسويق المعاصر، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2005، ص 309.

³ R. TELLER, Le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant stratégie et stratégie et finance, Ed management et société, Paris, France, 1999, P 199.

⁴ E. GERARD, Comptabilité financière – Comptabilité de gestion, Lexis Nexis, Paris, France, 2005, P 474.

الشكل رقم 2-04: تحديد نقطة التعادل بيانيا



المصدر: محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 70.

الفرع الرابع: تقييم نظام التكاليف المتغيرة

يعتبر نظام التكاليف المتغيرة أكثر الأنظمة ملاءمة لتقنيات مراقبة التسيير والتحليل الاقتصادي للمؤسسة، وكما له امتيازات وإيجابيات فقد وجهت له انتقادات نذكر منها:

1. إيجابيات نظام التكاليف المتغيرة: من مزايا "ن ت م" نذكر:

- أنها تقوم على أساس دقيق في الفصل بين "ت م" و"ت ث" يسمح بتحديد عتبة المردودية وتزويد المسيرين بمعلومات على التقييم الجيد للأداء وضبط إدارة التكاليف والمنتجات¹؛
- تساهم منهجية تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة في الفصل بين القرارات المتعلقة بالاستغلال والقرارات طويلة الأجل، وبالتالي السماح بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية²؛
- تسهيل وتدقيق عملية المقارنة بين دورات الإنتاج باستعمال "ه ت م" والاستغناء عن "ت ث"؛
- تحديد وترتيب المنتجات حسب مردوديتها سالبة أو موجبة، ثم اتخاذ القرار بشأنها.

2. سلبيات نظام التكاليف المتغيرة: مما ينتقد على "ن ت م" ما يلي:

- صعوبة الفصل بين "ت ث" و"ت م" خاصة لما كان "ن ت م" يعتمد أساسا على ذلك؛
- صعوبة تسعير المنتجات في الأجل البعيد نظرا لاتخاذ التكاليف المتغيرة قاعدة لتحديد الأسعار؛
- لما كان النظام يقوم على استبعاد أثر "ت ث" رغم مساهمتها بطريقة أو بأخرى في تكوين المنتجات فإن ذلك يجعل هذه الأخيرة لا تعبر عن تكلفتها الحقيقية؛
- تحديد التكاليف على حجم المبيعات لا يناسب تغييرها مع حجم الإنتاج إلا على مدى البعيد³.

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 139.

² L. DUBRULLE, D. JOURDAIN, **Comptabilité analytique de gestion**, Dunod, Paris, France, 2000, P 175.

³ H. GULMAN, **Comptabilité analytique**, Ed Bouchene, Alger, Algérie, 1993, P 211.

المطلب الرابع: طريقة التكاليف المعيارية

نتيجة للانتقادات التي وجهت لطرق التكاليف الفعلية، خصوصا في مساهمتها في عملية التسيير واعتمادها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنتجات وتكاليفها، ظهرت طريقة التكاليف المعيارية، حيث أطلق عليها العديد من الأسماء، كالتكاليف المحددة مسبقا، التكاليف النمطية، فهي تعتبر تكاليفا مخططة تفترضها المؤسسة وتسعى للوصول إليها.

الفرع الأول: تقديم طريقة التكاليف المعيارية

ظهر استخدام التكلفة المعيارية في أمريكا وإنجلترا بهدف تسيير اليد العاملة داخل المؤسسة بطريقة أحسن، وسرعان ما توسع استعمالها في العملية الإنتاجية لتصبح نظاما لتقييم إنتاج المؤسسة. يمكن تعريف "ط ت م" على أنها خطة تكاليف محددة مسبقا على أساس علمي أو فني دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة، وتستخدم كأداة قياس لتحديد الفروق، كما تساهم في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات¹.

كما يمكن تعريفها على أنها طريقة مستقبلية لا تاريخية تسمح ببرمجة مسبقة للتكاليف اعتمادا على قدرات المؤسسة وإمكاناتها بصيغة تهدف إلى مراقبة نشاطها خلال فترة من الزمن، وبناء على ذلك يتم تقويم التكلفة الفعلية ومقارنتها بالمعيارية لتتوجا لبرنامج المستهدف².

الفرع الثاني: أسس ومبادئ طريقة التكاليف المعيارية

تقوم "ط ت م" على مجموعة من المبادئ والأسس وهي³:

- تحديد المستويات المعيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له "الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة" مع مراعاة هيكل المؤسسة ومواردها وطاقاتها؛
- وضع التحديدات المسبقة لبرنامج تسعى المؤسسة لتنفيذه والوصول إلى أهدافه المسطرة؛
- إجراء مقارنات بين الواقع الفعلي والتكاليف المعيارية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن ذلك لتصحيحها؛
- محاولة تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة وذلك للتماشي مع التغيرات التنظيمية داخل المؤسسة، أو استجابة لتغيرات السوق أو المنافسة أو التقنيات الحديثة ومعايير الجودة؛
- المساعدة في عملية الرقابة وتسعير المنتجات والخدمات مقدما، واتخاذ القرارات التنظيمية⁴.

¹ رضوان حلوة حنان، جبرائيل جوزيف كحالة، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 87.

² أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقة الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 99.

³ سليمان قدامح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، سوريا، 1978، ص 153.

⁴ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 217.

الفرع الثالث: تحديد الانحرافات في طريقة التكاليف المعيارية

ترتكز "ط ت م" على احتساب الانحرافات ثم معرفة مصادرها، ولا يشترط ذلك نهاية الدورة بل يكون حسب الحاجة إليها، وعندنا ثلاث عناصر يمكن حساب الانحرافات المتعلقة بها:

1. انحراف المواد الأولية المستعملة: ينقسم انحراف المواد إلى قسمين¹:

- انحراف الأسعار: ويتم حسابه كما يلي:

$$\text{انحراف الأسعار} = \text{الكمية الفعلية} \times (\text{ثمن الوحدة المعياري} - \text{ثمن الوحدة الفعلي})$$

- انحراف الكميات: ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{انحراف الكميات} = \text{ثمن الوحدة المعياري} \times (\text{الكمية المعيارية} - \text{الكمية الفعلية})$$

- تحديد الانحراف الكلي للمواد: ويساوي:

$$\text{انحراف المواد الكلي} = \text{قيمة المواد المعيارية} - \text{قيمة المواد الفعلية} = \text{انحراف السعر} + \text{انحراف الكمية}$$

2. انحرافات اليد العاملة المباشرة: وتنقسم هي الأخرى إلى قسمين²:

- انحراف في الوقت: ويحسب كما يلي:

$$\text{انحراف الوقت} = \text{معدل الأجر المعياري} \times (\text{المدة المعيارية} - \text{المدة الفعلية})$$

- انحراف معدل الأجر: ويكون كالآتي:

$$\text{انحراف معدل الأجر} = \text{المدة الفعلية} \times (\text{معدل الأجر المعياري} - \text{معدل الأجر الفعلي})$$

- الانحراف الكلي لليد العاملة مباشرة: ويتم حسابه كما يأتي:

$$\text{الانحراف الكلي لليد العاملة المباشرة} = \text{انحراف الوقت} + \text{انحراف معدل الأجر}$$

3. انحراف التكاليف غير المباشرة: وتنقسم بدورها إلى:

- انحرافات الميزانية المرنة: هي تقديرات لتكاليف وحدات القياس قسم ما لمدة معينة ولمستويات

نشاط مختلفة وفيها "ت ث" لا تتأثر بمستوى النشاط و"ت م" تتأثر بتغيره وتحسب كما يلي:

¹ جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال "مدخل وظيفي"، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1986، ص 431.

² عبد الكريم بوعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2005، ص 228.

التكلفة المرنة للساعة = مجموع التكاليف المرنة / المدة الفعلية

انحرافات الميزانية المرنة = (التكلفة المتغيرة للساعة / المدة المتوقعة) + (التكاليف الثابتة الإجمالية / المدة الفعلية)

- انحراف الطاقة الإنتاجية: ويتم تحديده كما يلي:

انحراف الطاقة الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي × (مستوى الطاقة الفعلي - مستوى الطاقة المعياري)

- انحراف الكفاءة الإنتاجية: ويحسب وفق العلاقة التالية:

انحراف الكفاءة الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي × (الزمن المعياري لإنتاج الوحدات الفعلية - الزمن الفعلي)

الفرع الرابع: تقييم طريقة التكاليف المعياري

للطريقة إيجابيات ميزت عن غيرها فهي لا تخلو من نقائص سنحاول ذكرها في هذا الفرع:

1. إيجابيات طريقة التكاليف المعيارية: من مزايا وإيجابيات "ط ت م" ما يلي¹:

- العمل على تحسين شروط وطرق الاستغلال من خلال تحديد الانحرافات وأسبابها والجهة المسؤولة عنها، ثم محاولة تصحيحها²؛
- المساعدة على وضع موازنات تقديرية، وذلك لتوفر معطيات المعطيات والتكاليف المسبقة لأي حجم من الانتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به؛
- سهولة الحصول على معلومات فورية مما يساعد على مراقبة التسيير واتخاذ القرارات الرشيدة.

2. سلبيات طريقة التكاليف المعيارية: مما ينجم على "ط ت م" من سلبيات ما يلي:

- صعوبة الحصول على معايير دقيقة تمثل قاعدة للطريقة، ومن ثم عدم فعالية النتائج وتحليل الانحرافات التي تبني عليها قرارات المؤسسة؛
- لا توافق الطريقة كل المؤسسات خاصة التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي والمحدد مسبقا³؛
- صعوبة تدخل التعديلات على مستوى الطريقة في حالة حدوث تغيرات على مستويات التشغيل أو في متطلبات الإنتاج.

¹ G. MELYON, Op cit, P 207.

² محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2000، ص 314.

³ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سبق ذكره، ص 350.

المبحث الثالث: إدارة التكلفة الإستراتيجية

إن تطور بيئة الأعمال الحديثة واشتداد حدة المنافسة، فرض على المؤسسات إعادة النظر في أنظمتها التسييرية والإدارية لمواكبة التطورات الحاصلة، ولما كانت إدارة التكاليف والتحكم فيها أمرا مهما في تحقيق الميزة التنافسية كان لزاما على المؤسسات إعادة نمذجة أنظمة التكاليف التقليدية التي أصبحت غير قادرة على توفير المعلومات الكافية لاتخاذ القرارات اللازمة، وظهر مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية الذي جمع بين أنظمة محاسبة التكاليف والبعد الإستراتيجي لإدارتها.

المطلب الأول: الإدارة الإستراتيجية وإدارة الكلفة

لما كان مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية مصطلح يبنى على العديد من المفاهيم الجزئية أردنا من خلال المطلب إيراد أهم المفاهيم التي تقرنا من المفهوم الشامل للإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

الفرع الأول: ماهية الإدارة الإستراتيجية

لما كانت الإستراتيجية في مصطلح إدارة التكلفة الإستراتيجية صفة للإدارة لا للتكلفة أردنا معرفة ماهية الإدارة الإستراتيجية.

1	الإدارة الإستراتيجية هي تلك العمليات المتعلقة بمهمة التنظيم، من خلال وضع الخطط والأنشطة التي تضمن تحقيق أهداف المؤسسة وغاياتها المسطرة مع مراعاة المؤثرات البيئية ¹ .
2	تعتبر "إ" و"ج" وجهة نظر المؤسسة طويلة الأجل، مع إعطاء أهمية نسبية لأنشطة تحليل البيئة الخارجية المحيطة بالمؤسسة، من أجل إعطائها ميزة تنافسية مستدامة ² .
3	كما عرفت الإدارة الإستراتيجية بأنها عملية تحديد الغايات والأهداف ومسارات واتجاهات الوصول إليها في ظل تحديات البيئة الخارجية ³ .
	من مجموع التعاريف السابقة يمكن اعتبار الإدارة الإستراتيجية مجموع النظم والخطط التي تحدد رؤية المؤسسة المستقبلية وتكسيبها ميزة تنافسية من خلال تقييم وتحليل كل من البيئتين الداخلية "نقاط القوة والضعف" والخارجية "الفرص والتهديدات".

الفرع الثاني: مفهوم إدارة التكلفة

إن إدارة التكلفة من الأمور التي تتعلق بالنجاح التنافسي للمؤسسات على المدى الطويل، لذا سنحاول من خلال هذا الفرع عرض مفهوم إدارة التكلفة.

¹ عبد العزيز محمد المشاري، أثر الإدارة الإستراتيجية على قطاع صناعة الإسمنت بالمملكة العربية السعودية، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان، 2004، ص 3.

² محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الإمارات العربية المتحدة، الإمارات العربية المتحدة، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، 2005، ص 243.

³ مصطفى أحمد سيد، تحديات العولمة والتخطيط الإستراتيجي، مكتب الأنجلو، القاهرة، مصر، 2004، ص 29.

1	إدارة التكاليف تعني مجموع الأدوات والأساليب التي تستخدمها الإدارة بغرض التحكم في التكلفة واتخاذ القرارات التسييرية والرقابية المتعلقة بشأنها ¹ .
2	وتعرف "إت" بأنها تلك التصرفات والأنشطة التي تمارسها الإدارة للعمل على خفض التكلفة، والسعي بها نحو تحقيق أهداف المؤسسة بالاعتماد على معطيات مالية وغير مالية ² .
3	كما يستخدم مصطلح "إت" لوصف قرارات الإدارة التي تسعى لتحقيق رغبات المستهلك من جهة وتخفيض التكاليف والرقابة عليها لتعظيم أرباح المؤسسة من جهة أخرى ³ .
مما سبق يمكن تعريف إدارة التكاليف بأنها تعبير لما يقوم به المدراء والمسيرون من أنشطة وممارسات زيادة على محاسبة التكاليف في إضافة قيمة للمستهلك وخفض التكاليف والتحكم فيها والرقابة عليها.	

الفرع الثالث: مراحل تطور إدارة التكلفة

لقد مرت نظم إدارة التكلفة بتطورات عديدة يمكن اختصارها في أربعة مراحل:

- 1. المرحلة الأولى:** تعد النظم في هذه المرحلة من النظم الأساسية التي تستخدم في إعداد تقارير الصفقات وحساب التكلفة؛
 - 2. المرحلة الثانية:** تركز نظم التكاليف وإدارتها في هذه المرحلة على إعداد التقارير المالية، والمساهمة في تخفيض التكاليف؛
 - 3. المرحلة الثالثة:** وتعمل فيها نظم إدارة التكاليف على تعقب البيانات التنفيذية الرئيسية للمؤسسة وإعداد مخرجات متعلقة بالتكلفة أكثر دقة يعول عليها في اتخاذ القرار؛
 - 4. المرحلة الرابعة:** أصبحت أنظمة إدارة التكاليف توفر معلومات إستراتيجية متناسقة تعتمد على فهم كل من المؤسسة ومحيطها الخارجي، فهي جزء لا يتجزأ من النظام الإداري من حيث مساهمتها في اتخاذ القرارات التسييرية والإدارية.
- لا تعتمد المرحلتان الأولى والثانية إلا على محاسب تكاليف ودوره في إعداد التقارير المالية، فيما يتطور دوره في المرحلة الثالثة من خلال فهمه لبيانات المؤسسة ونظامها التنفيذي، أما في المرحلة الرابعة فتحتاج كون المحاسب منتما إلى الإدارة لا معدا للتقارير فقط، وذلك من خلال مهاراته في تحديد وتلخيص وتحليل مخرجات أنظمة التكاليف بالاعتماد على البيئتين الداخلية والخارجية للمؤسسة، مع مساهمته في صنع القرار⁴.

¹ C. HORNGREN, G. SUNDEM, W. STRATTON, Introduction to management accounting, Pearson Prentice Hall, USA, 2005, P 130.

² سعيد يحيى محمود، التحليل النفعي لانحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة، مداخلة ضمن مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، القاهرة، مصر، 2002، ص 1.

³ مكرم باسيلي واصل، إدارة التكلفة الإستراتيجية، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2007، ص 12.

⁴ W. THOMAS & all, Cost management, a strategic emphasis, McGraw-Hill Irwin, USA, 2002, P 98.

الفرع الرابع: خفض التكلفة والرقابة عليها

أصبحت الإدارة تعلق آمالها على مخرجات أنظمة التكاليف التي تهتم بقياس التكلفة والرقابة عليها حتى تتمكن المؤسسة من مواجهة منافسيها من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية بأقل تكلفة ممكنة.

1. مفهوم خفض التكلفة: ومن التعريفات التي وردت في ما يخص خفض التكلفة نذكر:

1	يعرف خفض التكلفة على أنه انتقال من مستوى التكلفة الحالي إلى مستوى آخر أقل منه، ويتطلب ذلك تغييراً في ظروف الإنتاج كاستخدام آلة جديدة تؤدي نفس الأغراض بأقل تكلفة، أو ترفع مستوى الإنتاجية بنفس التكاليف السابقة، أو استخدام مواد جديدة أقل تكلفة أو حتى تغيير طرق الإنتاج ومساراته من أجل تدنئة التكاليف ¹ .
2	خفض التكلفة يعني الاستخدام الأمثل للموارد، مما يتطلب مهارات تسييرية من أجل تحديد الأخطاء ومعالجتها ثم وضع برامج وخطط تساعد في تنفيذ عملية الإنتاج بأفضل صورة ² .
3	نعني بمصطلح خفض التكلفة في بيئة الأعمال المعاصرة خاصة في مجال إدارة التكاليف، إمكانية تحقيق أرباح أكبر، دون المساس بالقوى العاملة لأنها تعد من الأصول لا من التكاليف وذلك بالتخطيط المحكم للموارد والتكاليف وحسن تنفيذها ³ .
مما سبق يمكن القول بأن خفض التكاليف هو محاولة وضع خطط وبرامج لإدارة التكاليف من أجل تدنيها وتعظيم مستوى الربحية دون المساس بجودة المنتجات مما يدعم الميزة التنافسية للمؤسسة.	

2. ماهية الرقابة على التكلفة: تمثل الرقابة على التكلفة وظيفة لا تنفك عن إدارتها وهي تعني:

1	الرقابة على التكاليف تعني قياس الأنشطة الفعلية للعملية الإنتاجية ومقارنتها بالخطط الموضوعية، ثم معالجة الانحرافات من أجل الوصول للاستغلال الأمثل للموارد الإنتاجية ⁴ .
2	كما عرفت بأنها استخدام موارد الإنتاج بطريقة محكمة من طرف أقسام التكاليف وتقديم معلومات تفصيلية عن جميع أوجه النشاط الإنتاجي ⁵ .
3	لا يقتصر مفهوم الرقابة على التكاليف الاهتمام بعوامل وطرق تخفيض التكلفة فقط، وإنما يتعدى لتحديد العلاقة بين التكاليف والمنافع والتأكد من ضرورة التكلفة من خلال تبريرها ⁶ .
مما سبق يمكن القول بأن الرقابة على التكاليف هي عملية قياس التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات وتصحيحها بمعرفة الأسباب ثم اتخاذ القرارات المتعلقة بها.	

¹ منير محمود سالم، أنظمة التكاليف الصناعية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1974، ص 9.

² عبيد محمد عبد العزيز، جودة المنتج ما بين إدارة الجودة الشاملة والإيزو، مكتبة الإشعاع الفني، القاهرة، مصر، 1999، ص 78.

³ صلاح الدين محمد بسيوني، تقييم ملاءمة التكاليف غير المباشرة في ظل أساليب الصناعة الحديثة، مجلة التكاليف الصادرة عن الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، مصر، العدد الثالث، 1999، ص 15.

⁴ أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شهاب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993، ص 5.

⁵ ناصر نور الدين، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 4.

⁶ رشيد جمال، ناصر نور الدين، إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 301.

المطلب الثاني: تقديم إدارة التكلفة الإستراتيجية

أدت تطورات البيئة المعاصرة وما تفرضه من حدة في المنافسة إلى ضرورة الاهتمام بالقضايا الإستراتيجية بالنسبة للإدارة الأمر الذي دفع من حساب التكاليف والتحكم فيها وإدارتها من الدور التقليدي إلى التمرکز الإستراتيجي وهو ما يسمى بإدارة التكلفة الإستراتيجية.

الفرع الأول: دوافع ظهور إدارة التكلفة الإستراتيجية

لقد كان وراء ظهور "إت إ" دوافع نذكر منها¹:

- اشتداد المنافسة وضرورة اكتساب المؤسسة لميزة تنافسية تمكنها من البقاء والاستمرار؛
- عوامل المنافسة وحاجة المؤسسة للتحكم بها والتي تتمثل في المربع الذهبي "الابتكار، الوقت، الجودة، التكلفة"²؛
- أولويات رضا الزبون باعتباره المصدر الأساسي لإيرادات المؤسسة وذلك بتلبية رغباته المتزايدة وحاجته إلى سلع وخدمات متميزة؛
- بيئة التصنيع الحديثة وما تصاحبه من تطور تكنولوجي والحاجة إلى التحسين المستمر؛
- ظهور الإدارة الإستراتيجية على مستوى الإدارة ومحاولة دراسة كل القضايا إستراتيجيا؛
- الحاجة إلى قرارات تركز على معلومات دقيقة، الأمر الذي يقصر في أنظمة التكاليف التقليدية³؛
- التركيز المزدوج على البيئتين الداخلية والخارجية بجوانبها المادية والمعلوماتية والثقافية والبيئية؛
- أصبح تخفيض الكلفة ومراقبتها وإدارتها أمرا مهما في حياة المؤسسة، الأمر الذي دفع بها هي الأخرى معالجته على المستوى الإستراتيجي.

الفرع الثاني: إدارة التكلفة الإستراتيجية والإستراتيجيات التنافسية

تعتبر "إت إ" وليدة البيئة الحديثة والمنافسة الدولية والإقليمية التي أفرزت ثلاث إستراتيجيات إدارية من شأنها تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة وهي⁴:

- **إستراتيجية التركيز:** وتهدف إلى التركيز على خط إنتاجي معين، أو زبون ما، أو سوق محدد أو قطاع مخصوص، مما يحقق إشباعا أفضل لرغبات وحاجات المستهلكين؛

¹ W. THOMAS & all, Op cit, P 10.

² حسين ماجدة، إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج، المجلة العلمية الصادرة عن كلية الاقتصاد، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر، العدد الأول، 2000، ص 18.

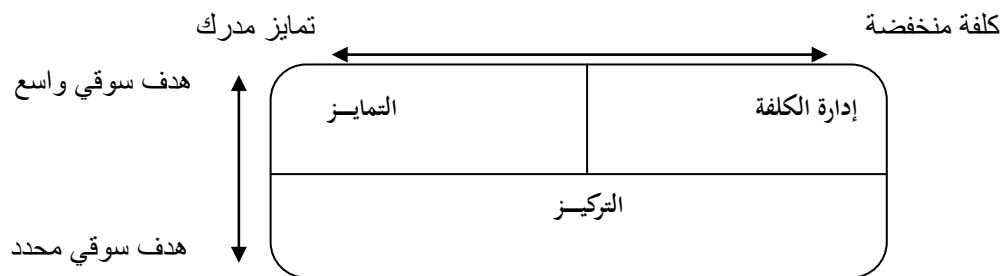
³ محمود عبد الفتاح إبراهيم وآخرون، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات المساهمة السعودية، المجلة العلمية للعلوم الإنسانية والإدارية، جامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية، المجلد السادس، العدد الثاني، 2005، ص 3.

⁴ مكرم باسيلي واصل، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، المكتبة العصرية للطباعة، مصر، 2001، ص

الفصل الثاني: إدارة التكلفة الاستراتيجية بين أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية وأدواتها الحديثة 77

- إستراتيجية التمايز: وتشمل مجموع ما تقوم به المؤسسة من أنشطة وإجراءات بهدف تمييز منتجاتها سواء في السعر أو الجودة أو التقنية؛
 - إستراتيجية إدارة التكلفة: وتعتمد هذه الإستراتيجية على مدى تقديم منتجات وخدمات بأقل تكلفة ممكنة دون المساس بالجودة، مع اعتبار التكلفة وهيكلتها لدى المنافسين قصد الحصول على مركز تنافسي يكسبها قوة وحصانة مع الموردين والزبائن من حيث تقديم أفضل الأسعار¹.
- والشكل التالي يبين لنا الإستراتيجيات التنافسية لبورتر²:

الشكل رقم 05-2: الإستراتيجيات التنافسية لبورتر



المصدر: البكري ثامر، مرجع سبق ذكره، ص 7.

الفرع الثالث: مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية

من المفاهيم التي وردت في مصطلح إدارة التكلفة الإستراتيجية نذكر:

1	الإدارة الإستراتيجية للتكاليف هي عبارة عن نظام منهجي متكامل يعمل على توفير وتحليل المعطيات المالية وغير المالية متعلقة بالتكاليف من خلال توظيف أدوات وأساليب بغرض كسب ميزة تنافسية في سوق المنتج ³ .
2	تعرف "إ ت إ" على أنها فهم وتحليل التكلفة الخاصة بالمؤسسة وموقفها التكاليفي ومقارنتها بتكلفة المنافسين ⁴ .
3	كما تعرف "إ ت إ" على أنها الاستخدام الجيد لمعلومات التكاليف خلال مراحلها المختلفة لمعرفة مدى مساهمة الأنشطة أو المنتجات أو العمليات في تحقيق إستراتيجية المنظمة بالاعتماد على عوامل البيئتين الداخلية والخارجية بمنظور إستراتيجي طويل الأمد ⁵ .

¹ نبيل محمد مرسي، الإدارة الإستراتيجية: تكوين وتنفيذ الإستراتيجية التنافسية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 236.

² البكري ثامر، مداخلة بعنوان: "الميزة التنافسية باعتماد تحليل SWOT لبناء إستراتيجيات"، الملتقى الدولي الرابع: "المنافسة والإستراتيجيات

التنافسية للمؤسسات الصناعية لقطاع المحروقات في الدول العربية"، كلية الإقتصاد، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، الأردن، 2010، ص 7.

³J. SHANK, V. GOVINDARAJAN, **La gestion stratégique des coûts**, Les éditions d'organisation, Paris, France, 1995, P 19.

⁴ مهدي ذوادي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم

التسيير الصادرة عن جامعة سطيف، الجزائر، العدد 09، 2009، ص 206.

⁵ عفاف مبارك محمد، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، المجلة المصرية للدراسات التجارية الصادرة عن جامعة

المنصورة، القاهرة، مصر، المجلد 27، العدد 02، 2003، ص 76.

مما سبق يمكن تعريف إدارة التكلفة الاستراتيجية على أنها نظام معلومات مساعد على اتخاذ القرار ويعمل على استخدام تقنيات وأساليب إدارية بهدف تخفيض التكلفة والرقابة عليها والسير بها نحو تحسين الموقف الإستراتيجي والتنافسي للمؤسسة.

الفرع الرابع: خصائص إدارة التكلفة الاستراتيجية

- تتميز "إت إ" بأربعة خصائص تمكن من تطبيقها بشكل واسع وهي¹:
- حساب كلفة المنتج أو الخدمة ووحدات حساب الكلفة الأخرى: يقوم نظام محاسبة التكاليف في مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية بتتبع التكاليف المباشرة، وتخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة أدق على المنتجات لغرض تقديم معلومات للمسيرين والمديرين واستخدامها في صياغة الاستراتيجية وإنجاز عملية التسعير واتخاذ قرارات سواء تعلقت بالمنتجات أو بإدارة الكلفة؛
 - الحصول على معلومات لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء: يستخدم مدخل "إت إ" بالمساعدة في إعداد موازنات بشكل واسع ودقيق تستعمل كأداة في عملية التخطيط وترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى خطط ثم العمل على إنجاز هذه الخطط من خلال ضمان التنفيذ والتنسيق والاتصال داخل المؤسسة وتقويم الأداء وتصحيحه في حال وجود انحرافات؛
 - تحليل المعلومات ذات الصلة بصناعة القرار: تلعب "إت إ" دورا فعالا عند صناعة القرارات المتعلقة بتصميم الإستراتيجية وتنفيذها، وذلك لما يتوجب على المديرين إدراك نوع وحجم التكاليف والإيرادات التي يجب الاهتمام بها أو تجاهلها؛
 - إكتساب المؤسسة ميزة تنافسية تمكنها من المقاومة والاستمرار: تمكن إدارة التكلفة الإستراتيجية المؤسسة من اكتساب ميزة تنافسية من خلال حسن إدارتها للتكاليف وتقديم منتجات وخدمات بأقل تكلفة ممكنة².

الفرع الخامس: خطوات إدارة التكلفة الاستراتيجية

حسب "Porter" فإن إدارة التكلفة وتحليلها إستراتيجيا يتم من خلال محاور "إت إ" على ست (6) خطوات³:

1. تحديد سلسلة القيمة المناسبة لأنشطة المؤسسة وعلاقتها ومواردها وأصولها؛
2. تحديد عوامل تطور التكلفة في كل نشاط، خلقه للقيمة، وتفاعلاته؛
3. تحديد سلاسل القيمة الخاصة بالمنافسين، تكلفتهم، ومصادر فروق التكلفة؛

¹ T. CHARLES & all, Cost accounting, a managerial emphasis, Pearson Prentice Hall, USA, 2006, P 46.

² حيدر شاکر نوري، محمود حسن جمعة، تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية، مجلة ديالي الصادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة ديالى، العراق، العدد الثالث والستون، 2014، ص 288.

³ M. PORTER, L'avantage concurrentiel, Inter Edition, Paris, France, 1986, P 150.

الفصل الثاني: إدارة التكلفة الاستراتيجية بين أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية وأدواتها الحديثة 79

4. تطوير استراتيجية لتحسين الوضع النسبي لتكاليف المؤسسة من خلال إدارة عوامل التكلفة وتوجيهها، أو إعادة تشكيل سلسلة القيمة وإدارة الأنشطة الإنتاجية؛
5. ضمان أن الجهود المبذولة لخفض التكلفة لا تؤدي إلى التميز عن المنافسين، إلا إذا كان الخيار متعمداً من طرف المسيرين؛
6. التحقق من استدامة الإستراتيجية المنتهجة من قبل المسيرين في إدارة التكلفة وخفضها.

المطلب الثالث: محاور إدارة التكلفة الإستراتيجية

ترتكز "إت إ" على ثلاثة محاور مهمة في التحليل وتتمثل في:

الفرع الأول: تحليل سلسلة القيمة

تمثل سلسلة القيمة حجر الأساس في بناء الميزة التنافسية للمؤسسات وذلك لتوفيرها لمعلومات مالية وغير مالية عن كافة أنشطة المؤسسة بدأ من فكرة البحث والتطوير وتصميم المنتج أو الخدمة ووصولاً إلى خدمات ما بعد البيع، لذا سنحاول في هذا الفرع تعريف سلسلة القيمة، أنشطتها، تحليلها وكيفية تطويرها.

1. مفهوم سلسلة القيمة: من المفاهيم التي قدمت لمصطلح سلسلة القيمة نذكر:

1	انتشرت الفكرة الأساسية لسلسلة القيمة عام 1985م من خلال مجهودات وكتابات اعتبرتها أسلوباً أو طريقة لتتبع وتحليل أنشطة المؤسسة من أول مرحلة من مراحل الإنتاج، إلى مرحلة تسليم المنتج إلى المستهلك النهائي ¹ .
2	تعرف سلسلة القيمة بأنها: "مجموع الأنشطة المستقلة الممارسة داخل المؤسسة والمحقة للقيمة بدأ من التحصل على المنتج النهائي إلى يد المستهلك النهائي، وتقاس القيمة بإجمالي ما يدفعه المشتري للمنتج أو الخدمة ثم تقارن بتكلفة أداء أنشطة حلقة القيمة" ² .
3	كما يمكن تعريفها على أنها طريقة منظمة إبداعية للتنافسية، تهدف إلى إشباع حاجات المستهلكين ومقاربة خاصة لتنظيم الوظيفة، وذلك بفهم حاجة الزبون وإيصال المنتج إليه ³ .
	مما سبق يمكن القول بأن سلسلة القيمة تشمل مختلف المراحل والأنشطة التي يمر بها المنتج أو الخدمة من كونه مادة أولية خام إلى غاية وصوله إلى المستخدم النهائي، بحيث تساهم هذه الأنشطة في تنمية مدركة للقيمة.

¹ P. WEETMAN, Business strategy & Management accounting, FT Prentice Hall, London, Britain, 2003, P 766.

² نبيل محمد مرسي، تحليل هيكل التكاليف لأغراض الإدارة الإستراتيجية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد الثاني، 1997، ص 305.

³ عمار درويش، إلياس صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية، مجلة روى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد الثامن، 2015، ص 211.

2. أنشطة سلسلة القيمة: قام "M. Porter" بتقسيم أنشطة سلسلة القيمة إلى نوعين وهما¹:

- **الأنشطة الأساسية:** وهي الأنشطة التي تساهم بشكل مباشر في عملية الإنتاج والبيع وتتمثل أساسا في: الإمدادات الداخلية، الإنتاج، التخزين، التسويق، والخدمات؛
 - **أنشطة الدعم:** وهي أنشطة ثانوية تعمل على السير الحسن للأنشطة الرئيسية وتتمثل في: البنية الأساسية للمؤسسة، إدارة الموارد البشرية، تطوير التكنولوجيا، المحاسبة وغيرها.
- كما يمكن القول بأن الأنشطة التي تحتويها سلسلة القيمة إما أن تكون أنشطة إستراتيجية تضيف قيمة للمنتج، فهذه أنشطة يجب تنميتها وتطويرها والاهتمام بها، أو هي أنشطة غير إستراتيجية يجب التحقق منها ومحاولة التخلص منها لغرض خفض التكلفة².

3. تحليل سلسلة القيمة: إن تحليل سلسلة القيمة لجميع دورة المنتج يمثل أحد المقومات الأساسية لمنهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف، حيث يؤدي إلى تحقيق التخفيض المستهدف للتكلفة من خلال تقييم الأنشطة في مرحلة مبكرة وحذف التي لا تحقق إضافة للقيمة، كما يساعد على تعظيم قيمة المؤسسة وتدعيم قدرتها التنافسية من خلال التركيز أفضل على رغبات الزبائن، وتقديم أفضل الأسعار³.

ولما كان "ت س ق" يمر عبر مراحل عدة أولها "ن م ت" الذي صمم من أجل إضافة قيمة للأنشطة فإنه يصعب تحديد عائد سلسلة القيمة بدقة، إلا أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يمكنه حل الإشكالية، كما أن عملية "ت س ق" تعتبر الفكرة الأساسية وراء تطبيق نظام تكاليف دورة حياة المنتج.

4. تطوير سلسلة القيمة: بعد "ت س ق" بإمكان المؤسسة تحقيق مزايا تتعلق بتخفيض للتكلفة من خلال إعادة هيكلة سلسلة القيمة وذلك باستخدام أساليب إبداعية نذكر منها⁴:

- **التحول نحو الأعمال الإلكترونية:** يؤدي استخدام الإنترنت بين أطراف المؤسسة، وحتى في عمليتي التوزيع أو الشراء إلى تخفيض التكاليف وتوفير الجهد المتعلقين بهذه الأنشطة؛
- **تقليل قنوات التوزيع:** مما يسمح بوصول المنتج أو الخدمة إلى المستهلك أو المستخدم النهائي بأقل سعر ممكن، وذلك ما يزيد من القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- **تبسيط تصميم المنتج:** إن تبسيط تصميم المنتج يساهم في خفض التكاليف التي تتعلق بعناصر ومكونات التصميم المعقد للمنتج أو الخدمة؛

¹ C. ALAZARD, S. SEPARI, Op cit, P 259.

² عمار درويش، إلياس صالح، مرجع سبق ذكره، ص 212.

³ عبد الرحمن عاطف، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، مجلة البحوث المعاصرة الصادرة عن كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، الجزائر، المجلد 17، العدد الثاني، 2003، ص 132.

⁴ A. THOMPSON, A. STRICKLAND, **Strategic management: Concepts & Cases**, McGraw-Hill Irwin, USA, 2003, P 151.

- استخدام التسويق المباشر: يسمح التسليم المباشر للزبون بالقرب منه ومحاولة فهمه أكثر، وذلك باجتناّب الوسائط التي من شأنها أن تعرقل علاقة المؤسسة بمتعاملاتها؛
- العمل على إزالة الأجزاء والأنشطة غير الضرورية: وهو ما يؤدي إلى توفير التكاليف التي لا تسبب إضافة للقيمة؛
- التحول نحو التصنيع المرن: إن التوجه نحو التصنيع المرن يؤدي إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية وتحسين وتطوير المنتج مع اجتناب بعض التكاليف كتكاليف التخزين مثلاً؛
- إعادة تحقيق مواقع المرافق الإنتاجية: يؤدي قرب المرافق الإنتاجية من المجهزين، الموردين، والزبائن إلى تخفيض التكاليف المتعلقة بالشحن والتخزين والنقل؛
- اجتناب تكاليف المواد الأولية: إن عملية تحليل سلسلة القيمة تسمح للمؤسسة بخفض التكاليف المتعلقة بالمواد الأولية وذلك بالتحديد الدقيق لما تحتاجه المؤسسة فتجتنب تكاليف التخزين من جهة، ومن جهة أخرى تخفيض تكلفة المواد واللوازم الأولية بمعرفة أفضل العروض؛
- التوجه نحو سياسة التركيز: يؤدي التركيز على نوع معين من الزبائن المهمين إلى اجتناب التكاليف التي تتعلق بزبائن غير مهمين؛
- إعادة هندسة العمليات الجوهرية داخل المؤسسة: يساهم "ت س ق" بإزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة مدركة للمنتج، أو حتى التي تحقق قيمة ضئيلة لا تؤثر بإزالتها.

الفرع الثاني: تحليل مسببات التكلفة

- أصبح التحليل التقليدي لسلوك عناصر التكاليف اتجاه التغيير في حجم النشاط لا يفي بمتطلبات التحليل الإستراتيجي للتكلفة، إذ لا بد من تحديد سلوك التكلفة ومسبباتها والعلاقة بينها في كل موضع، باعتبار أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد المختلفة التي تسبب التكلفة.
- العلاقة السببية: يعتبر معيار السببية من المعايير المنطقية التي تحكم عملية استهلاك الموارد في المؤسسة، لأن معرفة سبب نشوء التكلفة سيسهل حتماً عملية إدارة التكلفة والرقابة عليها أو حتى إلغائها إن أمكن الأمر، ولما كان نظام محاسبة التكاليف مساعد على اتخاذ القرار توجب عليه نمذجة العلاقات السببية بين استهلاك الموارد والمنتجات النهائية بشكل دقيق¹، كما يوفر معيار السببية إمكانية معرفة تصرفات التكاليف وتطوراتها وعلاقتها بمستوى النشاط، مما يساهم في معرفة مدى تأثيرها على قرارات الاستثمار ونوعية المنتج أو الخدمة المقدمة للزبون².

¹ P. MEVELLEC, Les paramètres de conception des systèmes de coûts, étude comparative, Revue de Comptabilité-contrôle-audit, Association francophone de comptabilité, France, Tome1, Volume 1, 2003, P 31.

² عمار درويش، إلياس صالح، مرجع سبق ذكره، ص 212.

- **مسببات التكلفة:** تعرف مسببات التكلفة بأنها وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكميات التي ينجز بها النشاط، فهو تعبير عن أسباب نشوء تكلفة النشاط الذي يقوم بتوجيه تكاليف النشاط نحو سلوك معين وفي فترة ما¹.

كما يعرف بأنه عامل متغير يؤثر في التكاليف ويرتبط معها بعلاقة (سبب - نتيجة) قوية وواضحة، فكل تغير في المسبب يؤدي إلى تغير في إجمالي التكاليف المتعلقة بهدف التكلفة².

يعتبر مفهوم مسببات التكلفة من العناصر الجوهرية التي تعتمد عليها "إ" ت "إ"، ويظهر ذلك جليا في نظام محاسبة الأنشطة الذي يعد من أبرز أدوات التحليل الإستراتيجي الحديث للتكاليف، والذي يفترض أن الأنشطة هي من يتحمل التكاليف وليس المنتج أو الخدمة.

يتوقف نجاح نضام محاسبة الأنشطة على التحديد الدقيق لهذه المسببات التي تعتبر علاقة ربط بين الموارد المستهلكة بالأنشطة، ثم الأنشطة بأهداف التكلفة سواء منتجا أو خدمة أو عميلا³.

1. مستويات مسببات التكلفة: تتحدد مسببات التكلفة حسب المستويات المستخدمة فيها وهي:

- **المستوى الأول:** وهي تلك المسببات المؤثرة التي تستخدم في تخصيص الموارد المستهلكة وعناصر التكاليف خاصة الغير مباشرة على الأنشطة أو مجموعات الأنشطة، وتسمى بموجهات تكلفة الموارد وكلما كان الاختيار أكثر ملاءمة كانت النتائج دقيقة أكثر⁴؛

- **المستوى الثاني:** يخص المسببات التي تستخدم لتخصيص تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة، والتي تسمح بمعرفة مستوى استهلاك منتج معين من كل نشاط⁵.

2. التحكم في مسببات التكلفة وتطويرها: تتوقف "إ" ت "إ" بتسع مسببات أو موجهات للتكلفة يجب على المسيرين فهمها والتحكم بشكل صحيح للتمكن من إدارة وخفض التكلفة وهي⁶:

- **إقتصاديات الحجم:** وتكون في حال إمكانية إنجاز حجم أكبر من المنتجات بأقل تكلفة نشاط ممكنة مما يساهم في خفض تكاليف المنتج أو الخدمة؛

¹ نعيمة بجياوي، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، الملتقى الوطني حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، يومي 10-11 نوفمبر 2009، ص 07.

² T. CHARLES & all, Op cit, P 146.

³ عمار درويش، إلياس صالح، مرجع سبق ذكره، ص 213.

⁴ عماد يوسف أحمد الشيخ، عبد الحكيم مصطفى، تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، الأردن، المجلد العاشر، العدد الأول، 2007، ص 13.

⁵ نعيمة بجياوي، مرجع سبق ذكره، ص 07.

⁶ حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 292.

- تأثيرات منحى الكفاءة والخبرة المهنية: تؤدي منحنيات الخبرة إلى إدارات كلوية من خلال اكتساب اعمال خبرة ومهارة ميدانية وإدارية تؤدي إلى تحكم أكثر في مستوى التكلفة؛
- كلفة مدخلات الموارد الرئيسية: يجب على الإدارة الإستراتيجية معالجة الموارد بصورة تجعل عوامل التكاليف دالة أكثر من خلال: اليد العاملة، قوة الموردين، ومتغيرات موقع العمل؛
- الارتباط مع الأنشطة الأخرى داخل المؤسسة: يمكن إدارة التكاليف والمراقبة عليها أفضل بضم أحد الأنشطة إلى الآخر للتمكن من التنسيق والتعاون بين هذه الأنشطة؛
- فرص المشاركة مع وحدات الأعمال الأخرى داخل المؤسسة: يؤدي جمع خطوط المنتجات داخل المؤسسة تحت نفس النظم كنظم الطلبية أو نظم الدفع أو التوزيع إلى خفض من التكاليف؛
- منافع التكامل عمودي: يؤدي التناسق والتكامل العمودي بشكل كل أو جزئي سواء القبلي مع الموردين، أو البعدي مع الموزعين إلى تفاوضات تساعد في خفض تكاليف المنتج أو الخدمة؛
- الاعتبارات الزمنية المتعلقة بمزايا المتحرك الأول: وذلك بخلق ميزة تنافسية من خلال تقديم منتجات أفضل من حيث السعر والجودة مقارنة بالمنافسين؛
- النسبة المئوية للطاقة المستغلة: لما كانت الطاقة المستغلة تمثل نسبة معتبرة للتكاليف الثابتة فإن زيادة الاستغلال لهذه الطاقة يؤدي إلى تخفيض معدل التكاليف الثابتة للوحدة؛
- الاختيارات الإستراتيجية والقرارات التشغيلية: والتي تعد من أهم موجهات التكلفة كتقديم خدمة للزبون، وتطوير الخصائص النوعية للمنتج.

الفرع الثالث: تحليل الموقف الإستراتيجي

يعتمد نجاح المؤسسة على مدى تعاملها مع أخطار المنافسين الحاليين أو الجدد، ومرونتها واستجابتها اتجاه البدائل المستحدثة، ويتوقف ذلك على الأساليب التي اختارتها لدعم ميزتها التنافسية.

1. مفهوم الموقف الإستراتيجي: ونعني به تحقيق موقف تنافسي مميز عن طريق إحدى الإستراتيجيات التنافسية من تميز في المنتج، أو تمركز، أو تحكم في التكاليف¹.

ويتعلق الموقف الإستراتيجي التنافسي للمؤسسة بمجموعة من العوامل كظروف السوق، نوع النشاط الاقتصادي، نوع التحالفات والتكتلات، سياسة المنافسين، وحدود الدولة في الحياة الاقتصادية، لذا يمكن تعرف الموقف التنافسي بأنه درجة تحكم المؤسسة في عناصر التكاليف وإدارة الجودة وتخفيض الأسعار وخدمة الزبائن والتطوير في ظل هذه العوامل².

¹ أجماد محمد الكومي، استخدام مدخل تحليل التكاليف الإستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 2002، ص 278.

² فريد النجار، المنافسة والترويج التطبيقي، مؤسسة شهاب الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 11.

2. متطلبات تعزيز الموقف الإستراتيجي: لتعزيز الموقف التنافسي للمؤسسة عدة أمور نذكر منها¹:
- التأقلم مع دور الحكومة: باعتبارها من أهم المؤثرات على القدرة التنافسية للمؤسسات المحلية وذلك بالاستجابة لقوانينها واتباع إجراءاتها الإدارية والسياسية والاقتصادية وتقديم تقارير تتصف بالوضوح والشفافية، للاستفادة من الخدمات والمزايا المقدمة؛
 - الاهتمام بمستوى الأسعار: وذلك من خلال السعي وراء الإدارة الجيدة للتكاليف ومحاولة تدنيته مقارنة بمنافسيها مما يساهم في تعزيز قدرتها التنافسية؛
 - تحسين جودة المنتج: فالاهتمام بجودة المنتج والسعي نحو تطويره وتحسينه باستغلال تكنولوجيا الإنتاج الحديثة ومدى مطابقته لمعايير الجودة يحقق تميز نوعي للمنتج عن ما يقدمه المنافسون²؛
 - الاهتمام بالموارد البشرية والخبرة المهنية: وذلك بتوفير جو مناسب وتشجيع اليد العاملة التي تعد من أهم عوامل الإنتاج المؤثرة، ليصبح العامل مبدعا يعتمد عليه في بناء إستراتيجية تنافسية؛
 - التسلح باليقظة الإستراتيجية وتحليل البيئة التنافسية: وذلك بمعرفة إمكانات المنافسين والمخاطر المهددة من قبلهم، وبالتالي وضع إستراتيجية تتوافق مع البيئة التنافسية وتواكب المستجدات.

المطلب الرابع: أهمية إدارة التكلفة الإستراتيجية، أهدافها، وأوجه اختلافها عن النظم التقليدية

سنذكر في هذا المطلب أهمية "إ ت إ" وأهم أهدافها كما و أوجه اختلافها عن الأنظمة التقليدية.

الفرع الأول: أهمية إدارة التكلفة الإستراتيجية

- إن لمدخل "إ ت إ" أهمية كبيرة في حياة المؤسسة والتي سنحاول إبرازها في مجموعة من النقاط:
- نجاح الإدارة في تحقيق وظائفها يتوقف على مخرجات أنظمة التكاليف الإستراتيجية وما تقدمه من معلومات شاملة وموضوعية تتعلق بإدارة التكلفة، جودة المنتج، تحليل سلسلة القيمة والتحسين المستمر الأمر الذي تعجز عنه الأنظمة التقليدية؛
 - الحاجة إلى معلومات دقيقة وفي الأوقات المناسبة أصبح هاما في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، الأمر الذي أدى بالاستخدام الإستراتيجي لنظم المعلومات بصفة عامة ولنظم التكاليف بصفة خاصة وإخراجها من التركيز التقليدي على المعلومات التاريخية الداخلية إلى الاهتمام بالبيئة الخارجية³؛
 - تستخدم معلومات "إ ت إ" في مواجهة احتياجات الزبائن ومحاولة القرب منهم؛

¹ عمار درويش، إلياس صالح، مرجع سبق ذكره، ص 209.

² علال بن ثابت، مداخلة بعنوان: "متى يصبح الاقتصاد الجزائري تنافسي؟ دراسة سياسات تحسين القدرة التنافسية في ظل اتفاق الشراكة"، الملتقى الدولي الأول حول: آثار وانعكاسات اتفاق الشراكة على الاقتصاد الجزائري وعله منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، المنعقد بجامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، يومي 13-14 نوفمبر 2006، ص 04.

³ محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سبق ذكره، ص 5.

- تساعد أنظمة "إ ت إ" المؤسسة في مواجهة التغيير سواء الداخلية في مستوياتها التنظيمية أو طريقة العمل، أو إلغاء نشاط معين، أو الخارجية وذلك لتصميم هذه الأخيرة بمرونة تتوافق مع متغيرات ومتغيرات البيتين الداخلية والخارجية؛
- تعمل "إ ت إ" على التحسين المستمر لعملية الاتصال داخل المؤسسة لما توفره من ربط بين خطط وبرامج وقرارات الإدارة والمستوى التنفيذي العملياتي؛
- المعرفة الدقيقة التي تقدمها أدوات "إ ت إ" لعناصر التكاليف ومكوناتها يعين في حسن إدارتها والرقابة عليها مما وبالتالي جودة القرارات المبنية على هذه المعلومات؛
- التقسيم المحكم للتكاليف الذي استطاعت "إ ت إ" تحقيقه من تكاليف مستقبلية ومزامنة وغير مؤثرة أدى بالوعي التكاليفي في المؤسسة وفهمها للتكاليف الملائمة لمساعدة الإدارة في صنع القرارات¹؛
- تساهم "إ ت إ" في تقييم البدائل المتاحة والمفاضلة بينها من خلال التحليل الكمي والنوعي؛
- اعتماد أنظمة التكاليف في "إ ت إ" على البيانات الرقمية والآلات على حساب العنصر البشري وفر على المؤسسة اقتصاد في الوقت والجهد والتكلفة؛
- يعتمد تحليل الانحراف في الداخل التقليدية على الإنفاق فقط على عكس أدوات "إ ت إ" التي تهتم بالإنفاق مع النظر في مسبباته ومعرفة تأثيرها مما يسمح بالتحديد الدقيق لهذه الانحرافات²؛
- تساهم "إ ت إ" في تكوين وصياغة الإستراتيجية من خلال التنبؤ بدلائل المستقبل بالاعتماد على التخطيط الإستراتيجي والموازنات التخطيطية مع الأخذ بعين الاعتبار البيئة الخارجية³.

الفرع الثاني: أهداف إدارة التكلفة الإستراتيجية

- يسعى مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي:
- السعي نحو تخفيض مستوى المنتجات والحصول على أفضل الأسعار مقارنة بالمنافسين؛
 - تحسين أنشطة وعمليات المؤسسة المؤسسة من خلال تحليل سلسلة القيمة⁴؛
 - تعظيم الموقف التنافسي للمؤسسة من خلال إكسابها ميزة تنافسية مستدامة؛
 - دعم الإدارة في تفعيل وظائفها ومساعدتها في اتخاذ القرار وتحسين الوضع الإستراتيجي للمؤسسة؛

¹ منير محمود سالم، آثار ومحاور نشر الوعي التكاليفي في مصر العقد القادم، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف القاهرة، مصر، العدد الثاني، 2000، ص 4.

² محمد مصطفى الجبالي، نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة، مجلة البحوث المحاسبية الصادرة عن جامعة طنطا، مصر، الجزء الثاني، العدد الأول، 1997، ص 20.

³ يحيى محمد أبو طالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، دار الأمين للنشر والتوزيع، مصر، 2002، ص 47.

⁴ ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 15.

- محاولة الوصول إلى كسب رضا الزبون من خلال تلبية رغباته والقرب منه؛
- تحديد التكاليف بنظرة إستراتيجية، كما يهدف إلى حسن إدارتها والرقابة الفعالة عليها¹؛
- مساعدة المؤسسة في تبني الإستراتيجية المناسبة من تركيز، أو تمييز، أو إدارة الكلفة².

الفرع الثالث: أوجه اختلاف إدارة التكلفة الإستراتيجية عن نظم التكاليف التقليدية

- من الأمور التي تختلف فيها "إ ت إ" على الأنظمة التقليدية نذكر³:
- عدم استجابة الأنظمة التقليدية لمتطلبات وحاجيات متخذي القرار، على عكس أدوات "إ ت إ" الذي أصبح يعطي معلومات توجه مباشرة للمسيرين لبناء قراراتهم؛
 - تتميز مخرجات أنظمة "إ ت إ" بالدقة والتفصيل في المعلومات المقدمة، بخلاف الأنظمة التقليدية التي لا تصل معلوماتها المقدمة إلى ذلك المستوى؛
 - تستطيع "إ ت إ" الجمع بين نظامين أو أكثر في إدارة التكاليف على مستوى المؤسسة لتغطية النقص الموجود في أنظمة التكاليف مهما اختلف نوعها، في حين لا نجد هذه الميزة في الأنظمة التقليدية؛
 - حساب التكاليف في "إ ت إ" يكون حسب خيارات المؤسسة الإستراتيجية لأغراض التحليل الإستراتيجي لسلوك التكاليف مع النظر في مسبباتها، وهذا الأمر يغيب في الأنظمة التقليدية؛
 - تنظر الأنظمة التقليدية لإدارة المؤسسة على أنها وحدات مستقلة، بمعنى أنها تهمل العلاقات والروابط والاتصال بينها، وهذا الأمر لا يتماشى مع النظرة الإستراتيجية الشاملة التي توفرها أدوات "إ ت إ"؛
 - تولى أنظمة "إ ت إ" إهتماماً للبيئة الخارجية من شدة المنافسة ورضا الزبائن وغير ذلك، بينما تركز الأنظمة التقليدية على المعطيات الداخلية التاريخية لا غير⁴؛
 - التحليل في الأنظمة التقليدية قائم على السعر والحجم، في حين تهتم "إ ت إ" زيادة على ذلك بالموعد، الجودة، التسليم الفوري، الكمية؛
 - تعتمد "إ ت إ" على معطيات مالية وغير مالية، في حين تركز التقليدية على المالية فقط.

¹ صلاح الدين محمد بسيوني، مرجع سبق ذكره، ص 83.

² محمد محمود يوسف، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف، دار النهضة، القاهرة، مصر، 1999، ص 26.

³ مهدي ذوادي، مرجع سبق ذكره، ص 205.

⁴ مبارك محمد عفاف علي، دورة نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، المجلة المصرية للدراسات التجارية الصادرة عن جامعة المنصورة، مصر، المجلد السابع والعشرون، العدد الثاني، 2003، ص 85.

المبحث الرابع: أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية

شهدت البيئة الصناعية الحديثة تطورات جذرية في نظم وأساليب الإنتاج، مع زيادة في حدة المنافسة واختلاف أذواق الزبائن، الأمر الذي أثبت عجز نظم التكاليف التقليدية على تلبية احتياجات المؤسسة وتوفير المعلومات الإستراتيجية لتتخذ هي الأخرى مختلف قراراتها الإدارية، ذلك ما دفع المؤسسات لتبني أساليب وأدوات إدارية حديثة لتحقيق أهدافها التشغيلية والإستراتيجية ولضمان الفاعلية القصوى في استغلال الموارد المتاحة وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة من أجل تعظيم الربحية. لذا سنحاول من خلال هذا المبحث التعريف بأهم أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية.

المطلب الأول: إدارة الجودة، نظرية القيود، المحاسبة على الإنجاز

تعد هذه الأنظمة من أبرز الأدوات الحديثة التي تستخدمها المؤسسات في إدارة لتكاليف منتجاتها.

الفرع الأول: إدارة الجودة الشاملة (TQM) Total Quality Management

أصبح الاهتمام بالجودة من أولى الوظائف في العديد من المؤسسات، بل وفلسفة إدارية وأسلوب يمكنها من المقاومة والاستمرار في ظل شدة المنافسة وزيادة إدراك المستهلكين لجودة المنتجات¹.

1. مفهوم إدارة الجودة الشاملة: يعد نظام إدارة الجودة من أهم النظم المساعدة في ضمان جودة العمليات والمنتجات مما يعزز قدرتها التنافسية، كما يتفق مع حوكمة الشركات في سعيه لتحقيق مصالح الأطراف المتعاملة والمستهلكين².

عرف معهد الجودة الفدرالي نظام إدارة الجودة الشاملة على أنه القيام بالعمل الصحيح بشكل صحيح ومن أول مرة، مع الاعتماد على تقييم المستهلك لمعرفة تحسين الأداء³.

2. أهداف إدارة الجودة الشاملة: تتلخص أهداف إدارة الجودة الشاملة فيما يلي⁴:

- تخفيض التكاليف: وذلك بتقليل الأخطاء ونسبة تكرار العمل والعمل الإضافي وزيادة الفاعلية⁵؛
- تحسين الجودة الشاملة: بالاعتماد على مقاييس فعالة وبيانات دقيقة ومبدأ الوقاية قبل العلاج؛
- زيادة العوائد والأرباح: وذلك برفع مستوى المبيعات ومحاولة تحقيق أكبر نسبة في السوق؛
- رضا وسرور المستهلكين: وذلك بإسهامهم في تقييم جودة المنتج وتحسينها؛
- تمكين الموظفين وإشراكهم: بتوفير مطالبهم وشعورهم بدورهم في إدارة وتحسين المنتج.

¹ هدى السامرائي، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 15.

² محمد شحاته خطاب، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، ورقة عمل مقدمة للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة بعنوان: مهنة المحاسب في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن 21، الرياض، المملكة العربية السعودية، يومي 18 - 19 ماي 2010، ص 14.

³ محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، دار الوفاء لدنيا الطباعة، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 293.

⁴ محمد عبد العالي النعيمي، إدارة الجودة المعاصرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 45.

⁵ قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الإيزو 9001، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 99.

3. معوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة: من الصعوبة التي تواجه تطبيق هذا الأخير نذكر¹:

- مقاومة التغيير الناتج من الممارسات الخاطئة في بداية التطبيق وعدم الوعي بالنظام؛
- عدم وجود كفاءات بشرية مؤهلة لضمان تطبيق نظام الجودة الشاملة ومتابعته؛
- إهمال الدور الخارجي المستهلك ورجباته في تقييم وتحسين جودة المنتجات؛
- ضعف الربط بين أهداف إدارة الجودة الشاملة والعوائد المادية للمؤسسة؛
- غياب التنسيق والاتصال بين مختلف المستويات والأنشطة على مستوى المؤسسة.

الفرع ثاني: نظرية القيود (Theory of Constraints (TOC

إن استخدام نظرية القيود يؤدي إلى توضيح الصورة عن كيفية إنجاز العمليات الإنتاجية عن طريق تعظيم تدفقات العمل، أو تخفيض التكلفة بتتبع القيود ومعالجتها².

1. مفهوم نظرية القيود: من الفلسفات الإدارية الحديثة نظرية القيود التي تسعى لتحسين العملية الإنتاجية

عن طريق تحديد قيود العملية الإنتاجية ثم إدارتها ومعالجتها بفعالية وكفاءة بما يوافق الطاقة العملية³.

تتناول نظرية القيود البحث عن نقاط الاختناق داخل الخطوط الإنتاجية والقيام بمعالجتها لتحقيق

التوازن بين طاقات خطوط الإنتاج، مما يؤدي إلى تحسين كفاءة العمليات الإنتاجية وتعظيم عائداتها⁴.

2. خطوات تطبيق نظرية القيود: يتم تطبيق نظرية القيود وفقا للخطوات التالية⁵:

- تحديد القيد أو نقطة الاختناق: معرفة المورد أو السياسة التي تمنع المؤسسة من تحقيق الهدف؛
- تقرير الاستغلال الكامل للقيد: حتى لا يضيع الوقت في أعمال لا ينبغي القيام بها⁶؛
- تنفيذ القرار: إخضاع جميع العمليات للتقرير السابق وتوجيه النظام لدعمه؛
- معالجة القيد: برفع الاستثمار في آلات إضافية والعمل على التحسين المستمر في مركز الاختناق؛
- العودة إلى النظام العادي: بعد التخلص من القيد الأول والاستعداد لمواجهة القيود الجديدة.

3. أهداف نظرية القيود: تهدف نظرية القيود إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الكشف عن نقاط الاختناقات والقيود بنوعها الداخلية والخارجية وتحليل أسبابها ثم معالجتها؛

¹ محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 68.

² L. KRAJEWSKI, P. RITZMAN, **Operations management, strategy and analysis**, Addison- Wesley, USA, 2007, P 255.

³ R. HILTON, M. MAHER, F. SELTO, **Cost management strategies for business decisions**, McGraw-Hill Irwin, USA, 2002, P 82.

⁴ سليمان حسين البشتاوي، طلال سليمان جريه، أهمية إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات

الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد 42، العدد الأول، 2015، ص 184.

⁵ محمد الفيومي محمد، المحاسبة الإستراتيجية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2012، ص 73.

⁶ محمد حسن فهمي الأشول، مدخل محاسبي مقترح لنظرية القيود بهدف التحسين المستمر لأداء منظمات الأعمال، أطروحة دكتوراه، جامعة

قناة السويس، الإسماعيلية، مصر، 2006، ص 37.

- تعظيم ربحية المؤسسة من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج والتخزين ورفع مستوى الإنتاج والبيع؛
- الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة من خلال الإدارة الفعالة للقيود المتعلقة بها؛
- المساعدة في تحصيل عامل السرعة في التخطيط والإنتاج والتوزيع وجعله ميزة تنافسية للمؤسسة؛
- الاستغلال الأمثل للفرص المتاحة للتغلب على القيود العارضة؛
- العمل على موافقتها لأدوات "إت" الأخرى وتفعيل القرارات الإدارية.

الفرع الثالث: المحاسبة على الإنجاز (TA) Throughput Accounting

يعد نظام المحاسبة على الإنجاز من النماذج المتطورة التي تهدف إلى إدارة التكاليف والتحسين المستمر لعملية الإنتاج من خلال تبنيه لنظرية القيود مع محاولة تخفيض وقت الإنجاز¹.

1. مفهوم المحاسبة على الإنجاز: تعرف المحاسبة على الإنجاز بأنها طريقة لتحسين الأداء بالاعتماد على بناء علاقات بين الإنتاج والتكاليف والقدرة على الإنجاز، لترتبط بين مقدار الإنجاز المحقق وبين ما تستنفذه من موارد، ثم محاولة الوصول إلى درجة الفاعلية القصوى في استخدام الموارد². كما تعرف بأنها نموذج تكاليفي يعمل على زيادة فعالية إدارة الوقت في إطار الاختناقات الحاصلة، مع توفير المعلومات اللازمة لتخطيط وتنفيذ برامج التحسين المستمر³.

2. أهداف المحاسبة على الإنجاز: تسعى المحاسبة على الإنجاز لتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها⁴:

- الأخذ بعين الاعتبار نقاط الاختناق المحددة في نظرية القيود وقدرة المؤسسة الإنتاجية؛
- التركيز على الفاعلية بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة؛
- السرعة في التنفيذ والاستجابة لمتطلبات المستهلكين؛
- العمل على توجيه معلومات تخدم الإدارة في وظائفها من تخطيط ورقابة؛
- الاهتمام بالهامش على الإنجاز مع إهمال تخصيص التكاليف غير المباشرة.

3. انتقادات المحاسبة على الإنجاز: انتقد نظام المحاسبة على الإنجاز في نقاط وهي⁵:

- استنادها على نظرية القيود التي تعتمد على افتراضات غير موضوعية؛
- عدم التفرقة بين المنتجات والمراكز التشغيلية؛
- إهمالها لتخصيص التكاليف غير المباشرة الذي يعد من أهم نقاط محاسبة التكاليف.

¹ محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 81.

² أحمد هاشم يوسف، المحاسبة على الإنجاز: دراسة تحليلية تطبيقية، أطروحة دكتوراه، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 1998، ص 20.

³ محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف: منظورين التقليدي والحديث، دار الباروزي العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 365.

⁴ محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 86.

⁵ محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 380.

المطلب الثاني: هندسة القيمة، تكاليف دورة حياة المنتج، ونظام الإنتاج المرن
تعد هذه النماذج من أهم الفلسفات التي جاءت بها إدارة التكلفة الإستراتيجية

الفرع الأول: هندسة القيمة (Value Engineering (VE)

هندسة القيمة فكرة أمريكية بسيطة تم تحويلها إلى نظام فعال يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج، ثم إلى إمكانية تحسين المنتج وتطويره مع تحقيق أدنى مستوى من التكلفة.

1. مفهوم هندسة القيمة: تعرف هندسة القيمة بأنها الأنشطة التي تهتم بتحسين تصميم المنتج ومواصفاته من مرحلة البحث والتطوير إلى إنتاجه وتوزيعه مع مراعاة متطلبات ورغبات الزبائن¹. ويمكن القول بأنها عملية تقييم منتظم بهدف خفض التكاليف مع المحافظة على الوفاء باحتياجات الزبائن بتغيير وتحسين في تصميم المنتج ومواصفاته، أو في الطرق الإنتاجية أو في أساليب الإدارة².
2. أشكال هندسة القيمة: تتخذ إعادة هندسة القيمة ثلاثة أشكال وهي:

- إعادة هندسة المنتج: وذلك بتحسين المنتج وتطويره بما يحقق إشباعاً أكثر لحاجات المستهلك ورغباته مقارنة مع المنتجات المنافسة؛
- إعادة هندسة العملية الإنتاجية: ويقصد بها تقويم ومتابعة العملية الإنتاجية وتعديلها وتحسينها للتأقلم من التغيرات الداخلية والخارجية والاستجابة للنظم التكنولوجية والأساليب المبتكرة؛
- إعادة هندسة النظم الإدارية: وذلك بإدخال تعديلات وتطويرات على مستوى العمليات التنظيمية والأساليب الإدارية وتقديم حلول جوهرية لتحسين الأداء.

3. أهداف هندسة القيمة: من الأهداف التي يسعى نظام هندسة القيمة إلى تحقيقها ما يلي³:

- العمل على التحسين الدائم والمستمر للمنتجات والخدمات وتطويرها؛
- البحث عن أفضل الطرق الإنتاجية والأساليب الإدارية؛
- تخفيض مستوى التكاليف مع الاهتمام الدائم بجودة المنتجات؛
- السعي نحو تلبية أكبر لرغبات المستهلك والتصدي للمنتجات المنافسة؛
- العمل على تبسيط العمل وتوضيح أجزاءه وتحقيق السلامة المهنية.

الفرع الثاني: تكاليف دورة حياة المنتج (Product Life Cycle Costing (PLCC)

إن دورة حياة المنتج هي الوقت المستنفذ ابتداء من البحث والتطوير وتصميم المنتج إلى وقت تسليم المنتج أو الخدمة إلى المستهلك، وخدمات ما بعد البيع، وتسعى "إت إ" من خلال هذا المدخل إلى تخفيض التكاليف الخاصة بكل مرحلة من المراحل من يعظم ربحية المؤسسة ويعزز قدرتها التنافسية.

¹ J. HEIZER & all, Operations management, Pearson Prentice Hall , USA, 2004, P 142.

² أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 98.

³ أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 103.

1. مفهوم تكاليف دورة حياة المنتج: تعرف بأنها تلك الإجراءات المتخذة من طرف المؤسسة والمؤدية إلى تخفيض تكاليفها المتعلقة بتصميم المنتج وتطويره، إنتاجه وتوزيعه مما يعظم أرباح دورة حياته¹. كما تعرف تكاليف دورة حياة المنتج بأنها إدارة لعملية التكاليف وما يمكن تخفيضه منها خلال مراحل إنتاجه، واستعمال المعلومات المتعلقة بذلك لغرض إدارة المنتج ومراقبته وتعظيم أرباحه².
2. أنواع تكاليف دورة حياة المنتج: يمكن تقسيم تكاليف دورة حياة المنتج إلى ثلاثة أنواع³:
 - تكاليف البحث والتطوير: وهي تكاليف ما قبل الإنتاج، والتي تستنزف قدرا كبيرا من تكلفة المنتج خاصة وأن رغبات المستهلكين متغيرة ومتجددة، وذلك للصمود في وجه المنافسين؛
 - تكاليف الإنتاج والتوزيع: وهي التكاليف التي كانت محط النظر في الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف على عكس المنظور الإستراتيجي الذي جعلها كجزء من منظومة متكاملة في مدخل دورة حياة المنتج، وتبدأ عملية الرقابة من هذا النوع من التكاليف للتحقق من السير وفق ما هو مخطط؛
 - تكاليف خدمات ما بعد البيع: وتبدأ بمجرد بداية البيع للمنتجات، خاصة بالنسبة للمنتجات التي تقدم بضمانات فهي تؤثر على المنتج كما تدعم الميزة التنافسية للمؤسسة.
3. مراحل دورة حياة المنتج: تمر دورة حياة المنتج بأربعة مراحل وهي:
 - مرحلة تقديم المنتج: وتكون لحظة إطلاق المنتج في السوق حيث لا يحقق أرباحا ملحوظة؛
 - مرحلة النمو: وتبدأ فيها تكاليف المنتج بالانخفاض بسبب ارتفاع المبيعات وزيادة الحصة السوقية؛
 - مرحلة النضج: تصل مبيعات المنتج فيها إلى الذروة نظرا لتميزه وجودته؛
 - مرحلة الاندثار: وتكون بانخفاض في مبيعات المنتج والحصة السوقية المتعلقة به، فتقرر المؤسسة اتخاذ القرار بشأنه إما تطويره أو بالتخلص منه.
4. تخصيص الموارد في دورة حياة المنتج: تلعب تكلفة الفرصة الضائعة دورا هاما في تكاليف دورة حياة المنتج بسبب محدودية الإنتاج أو انخفاض المنتج خلال فترة ما، فتوجه المؤسسة مواردها إلى نوع آخر من المنتجات أو تقرر رفع الموارد في عملية البحث والتطوير مثلا لأجل خفض التكاليف المتعلقة بالمرحلة لأخرى كتكاليف الإنتاج أو الخدمات مثلا⁴.

¹ محمود تمني عبده النشار، استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف: إطار مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 42، العدد الأول، 2005، ص 04.

² عبد المنعم أحمد محمد عبد الله، نموذج مقترح لاستخدام التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان، رسالة دكتوراه، جامعة السودان، الخرطوم، السودان، 2008، ص 136.

³ عبد الله فليح، التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج كمدخل لتخفيض التكاليف وتحسين الجودة، مجلة التكاليف الصادرة عن جمعية التكاليف، القاهرة، مصر، العدد الثالث، 1999، ص 65.

⁴ A. ANTHONY & all, Management accounting, Pearson Prentice Hall, USA, 2007, P 157.

الفرع الثالث: نظام الإنتاج المرن (Flexible Manufacturing System (FMS)

يسعى نظام الإنتاج المرن إلى تطوير أساليب وطرق الإنتاج باستخدام الحاسوب والتكنولوجيا في العملية الإنتاجية مما يساهم في اقتصاد الوقت وخفض تكلفة اليد العاملة ونسبة العطل.

1. مفهوم نظام الإنتاج المرن: يعتبر النظام من طرق الإنتاج التي تسعى لإرضاء متطلبات السوق المتغيرة والمتجددة من خلال ربط الآلات ببعضها بواسطة التقنيات والتكنولوجيا ثم التحكم بالنظام كله عن طريق وحدة تحكم حاسوبية.¹

2. الأنظمة الفرعية لنظام الإنتاج المرن: يتكون نظام الإنتاج المرن من ثلاث نظم فرعية وهي:

- نظام الإدارة: ويتكون من الحواسيب التي تنسق بين الأنظمة الأخرى ومتابعة الحسابات؛

- نظام الإنتاج: يتكون من الآلات التي تقوم بمختلف عمليات الإنتاج؛

- نظام المناولة: يقوم هذا النظام بنقل القطع من آلة إلى أخرى أثناء العملية الإنتاجية.

3. فوائد نظام الإنتاج المرن: يعمل هذا الأخير على تحقيق مجموعة من الفوائد أهمها²:

- السرعة في الإنتاج بالتعامل مع العديد من المنتجات في آن واحد؛

- المرونة في الإدارة والإنتاج بالاستجابة إلى التغيرات الطارئة؛

- الاقتصاد في الوقت والجهد وتوفير نسبة عالية من التكاليف.

- تخفيض نسبة العطل والخطأ في المنتجات.

المطلب الثالث: بطاقة الأداء المتوازن، القياس المقارن، الإنتاج في الوقت المحدد

تعد هذه الأنظمة من أهم أدوات "إت إ" التي تساعد المؤسسة في إدارة تكاليفها ومنتجاتها.

الفرع الأول: بطاقة الأداء المتوازن (Balance Score Card (BSC)

من أهم الفلسفات الإدارية التي جاءت بها "إت إ" بطاقة قياس المخزون والتي تهدف إلى تحقيق إستراتيجية المؤسسة بشكل متوازن وفق إطار متكامل من المقاييس المالية وغير المالية.

1. مفهوم بطاقة الأداء المتوازن: يعرفها كل من Kaplan & Norton على أنها نظام لقياس الأداء

بشكل منظم، فيتم بواسطتها ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف واضحة ومجموعة من المقاييس الملائمة

لتقويم الأداء وفق معايير يتم ربطها بالأعمال والبرامج التي ينبغي تنفيذها لتحقيق الأهداف³.

2. محاور بطاقة الأداء المتوازن: تترجم البطاقة إستراتيجية المؤسسة بالنظر إلى أربعة جوانب⁴:

¹ سليمان حسين البشتاوي، طلال سليمان جريه، مرجع سبق ذكره، ص 183.

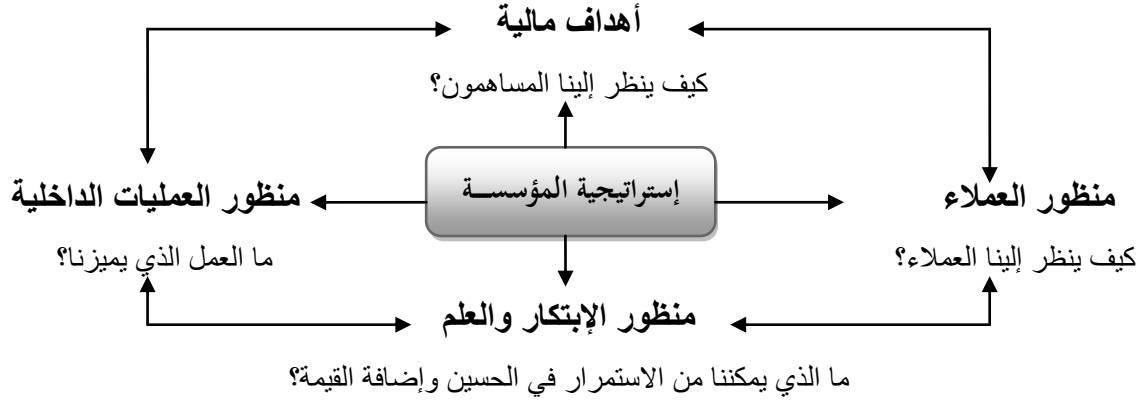
² سليمان حسين البشتاوي، طلال سليمان جريه، مرجع سبق ذكره، ص 183.

³ أحمد يوسف دودين، درجة ممارسة بطاقة الأداء المتوازن بوصفها أداة التخطيط الإستراتيجي في الجامعة الأردنية الخاصة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، جامعة الزرقاء، الأردن، العدد الأول، 2012، ص 138.

⁴ عبد الرحمن توفيق، 6 سيجما ومصفوفة الأداء المتوازن لمن ينشد الأداء الأمثل، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، مصر، 2008، ص 34.

- المنظور المالي: ويشمل الأهداف المالية للمؤسسة كالتدفقات النقدية ونسبة الربحية وغيرهما¹؛
 - منظور العملاء: ويضم الأهداف المتعلقة برضا العملاء وتحقيق رغباتهم وتحسين جودة المنتجات؛
 - منظور العمليات الداخلية: يهتم بالتطوير الداخلي للمؤسسة باستخدام التكنولوجيا وتطوير الأساليب؛
 - منظور الابتكار والتعلم: يضم عوامل إبداع وابتكار العمال، وتطوير جودة المنتجات.
- والشكل التالي يوضح المحاور الأساسية لبطاقة القياس المتوازن:

الشكل رقم 06-2: محاور بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

3. فوائد تطبيق بطاقة الأداء المتوازن: من المزايا التي تستفيد منها المؤسسة من تطبيق البطاقة ما يلي²:

- التنسيق والتعاون بين مختلف فروع المؤسسة والأساليب المستخدمة؛
- تحديد المسؤوليات بصورة واضحة وبسيطة مما يجنب التصادم مع الانحرافات؛
- القدرة على تقييم وتحليل العمليات والأنشطة داخل المؤسسة بصورة أفضل؛
- العمل على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة بفاعلية وكفاءة؛
- توفير المعلومات المتكاملة للمسؤولين لاتخاذ القرارات المناسبة.

الفرع الثاني: القياس المقارن (Benchmarking(BM)

يعد نموذج لتحسين عمليات المؤسسة من خلال مقارنتها بالعمليات المماثلة في مؤسسة أخرى.

1. مفهوم القياس المقارن: يعرف القياس المقارن بأنه النظر في المؤسسات الرائدة والتعلم منها بهدف

تحسين تطوير المؤسسة دون إضاعة وقت أو جهد في عملية البحث والتطوير.³

¹ جبر إبراهيم الداعور، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، الجامعة الإسلامية، فلسطين، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، 2013، ص 105.

² أحمد يوسف دودين، مرجع سبق ذكره، ص 143.

³ توفيق عبد المحسن، التقييم والتمييز في الأداء، دار الفكر العربي للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2006، ص 234.

- كما يعرف بأنه المقارنة بين عمليات مستخدمة ومطبقة في تنظيم ما ونفس العمليات المستخدمة والمطبقة في تنظيم أكثر فعالية في الأداء بغرض تحديد الانحراف وإيجاد حلول، أو تطوير الأداء.¹
- 2. أنواع القياس المقارن:** هناك أربعة أنواع للقياس المقارن بين مؤسستين ومعرفة أسباب التفوق:²
- **القياس المقارن الداخلي:** وتكون بإجراء مقارنة بين عينة أو عملية داخل المؤسسة بعملية أو عينة أخرى من نفس المؤسسة، مما يساعد على التعلم والمعرفة الجماعية وتدعيم التناسق والاستقرار فيما يخص سير العمليات والإجراءات داخل المؤسسة؛
 - **القياس المقارن الخارجي:** تتم فيه المقارنة بين مؤسستين أو أكثر فيما يخص المنتجات أو الأنشطة الصناعية وبمجرد معرفة نقاط التفوق وأسباب الانحراف تسعى المؤسسة إلى رسم الإستراتيجية واقتراح الطرق الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات؛
 - **القياس المقارن الوظيفي:** تكون فيه المقارنة بين الوظائف المتشابهة في نفس مجال الصناعة، بهدف تحسين الأداء الوظيفي وتطويره والاستفادة من التجارب الرائدة في المجال؛
 - **القياس المقارن الشامل:** تكون فيه المقارنة شاملة للتعرف على مستوى الصناعات غير المرتبطة ولا المتماثلة للحصول على أفكار ابتكارية وأساليب جديدة من نماذج ناجحة في مجالات أخرى.
- 3. فوائد القياس المقارن:** يسمح القياس المقارن بتحقيق مجموعة من المزايا والفوائد وهي:³
- المساعدة في تحديد فجوات الأداء وإيجاد الحلول مع الاقتصاد في الوقت والجهد والتكلفة؛
 - المحافظة على المركز التنافسي بتتبع الخبرات الجارية والتطورات الحادثة خارج الشركة؛
 - الاستفادة من تجارب المؤسسات الناجحة يبعد المؤسسة من الوقوع في نفس الأخطاء؛
 - تطوير الأهداف والأساليب وتنسيق الأنشطة وفق نماذج إستراتيجية؛
 - تشجيع وتبسيط عملية توفير إطار قابل للتغيير والتأقلم من المستجدات الداخلية والخارجية.

الفرع الثالث: نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

- يعتبر النظام كمدخل إستراتيجي لخفض تكاليف التخزين باعتبارها هدر للمكان وتعطيل للموارد.
- 1. مفهوم نظام الإنتاج في الوقت المحدد:** يمكن تعريفه بأنه نظام يسعى للقضاء على الأخطاء في العمليات الإنتاجية وتخفيض حجم المخزون السلعي لأقصى قدر ممكن، فيكون الإنتاج حسب الحاجة، ويطلق عليه "نظام المخزون الصفري" أو "نظام الإنتاج بدون مخزون".⁴

¹ مركز الدراسات الإستراتيجية، تقييم المعرفة في مؤسسات التعليم العالي، سلسلة دراسات، الإصدار الثامن والثلاثين، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2012، ص 35.

² توفيق عبد المحسن، مرجع سبق ذكره، ص 240.

³ توفيق عبد المحسن، مرجع سبق ذكره، ص 236.

⁴ أحمد محمد غنيم، نظام إدارة الإنتاج المتكامل باستخدام الحاسب الآلي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 313.

كما يعرف بأنه أسلوب إستراتيجي يعمل على تقليص مصادر الضياع في الأنشطة الإنتاجية من خلال توفير الجزء الملائم في المكان الملائم وفي الوقت الملائم فلا يتم الإنتاج وفق هذا النظام إلا للمتطلبات، مما يؤدي إلى خفض تكاليف المخزون وتطوير الجودة.¹

2. عناصر نظام الإنتاج في الوقت المحدد: لا بد من توفر مجموعة من العناصر وبصورة مترابطة لتتمكن المؤسسة من بلوغ أهدافها وفق هذا النظام وهي:²

- اعتماد المؤسسة على عدد محدود من الموردين مع إلزامهم بعقود طويلة الأجل؛
- استعداد الموردين للتوريد المتكرر على فترات صغيرة وبكميات صغيرة حسب حاجة المؤسسة؛
- التركيز على اليد العاملة من خلال الانضباط والخبرة والمواهب؛
- تقييم الأنشطة وتحليلها والتخلص من الغير ضرورية منها؛
- الاتصال والتنسيق المستمر بين وحدات الإنتاج من أولها إلى آخرها؛
- الاعتماد على إدارة الجودة الشاملة للمواد الأولية والأجزاء نصف المصنعة والمنتجات التامة.³

3. فوائد نظام الإنتاج في الوقت المحدد: من أهداف النظام نذكر:⁴

- العمل على تخفيض حجم المخزون وما يتعلق به من تكاليف⁵؛
- تحسين العلاقة مع الموردين ومع الزبائن وتوسيع حلقات الاتصال؛
- توفر المنتجات بالكميات المناسبة وبالجودة المطلوبة في الوقت المناسب؛
- تقليل عدد المنتجات التالفة والأنشطة الزائدة وهدر الموارد؛
- رفع معنويات العمال عن طريق إشعارهم بالمسؤولية وإشراكهم في صنع القرار.

المطلب الرابع: التكلفة المستهدفة، نظام محاسبة المسؤولية وتحليل سلسلة القيمة

تعد هذه الأنظمة من أهم أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية التي تهتم بتحسين إدارة التكلفة وخفضها و تطوير جودة المنتجات مما يساهم في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة وكسب رضا عملائها.

¹ G. S. ROGER, **Operations management, Contemporary concepts & cases**, McGraw-Hill Irwin, USA, 2007, P 392.

² أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 200.

³ محمد بديوي الحسين، **تخطيط الإنتاج ومراقبته**، دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 68.

⁴ بشير العلاق، محمد الصيرفي، **التخزين السلعي**، دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 208.

⁵ J. HEIZER & all, Op cit, P 757.

الفرع الأول: التكلفة المستهدفة (TC) Target costing

يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة على سعر البيع كمرشد أساسي لتخطيط الأرباح وإدارة التكاليف وتطوير المنتج، مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات ورغبات المستهلك.¹

1. مفهوم التكلفة المستهدفة: هي أسلوب يستخدم لتخطيط الربح وإدارة التكلفة وخفضها أثناء دورة حياة المنتج بالاعتماد على سعر تنافسي محدد مسبقاً.²

كما يمكن تعريفها بأنها نظام يهدف إلى تحديد تكلفة منتج ما انطلاقاً من سعر معين مفروض مسبقاً حيث تقوم المؤسسة بإعادة تصميم منتجها للوصول إلى التكاليف والجودة المناسبة لذلك السعر.³

2. مبادئ التكلفة المستهدفة: تقوم التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ الأساسية وهي:⁴

- السعر التنافسي هو ما يؤثر على التكلفة من خلال طرح هامش الربح المرغوب فيه⁵؛
 - اعتبار متطلبات العمل من جودة وتكاليف ووقت في قرارات المنتج والعمليات؛
 - التركيز على مرحلة التصميم التي تسمح بإدارة التكلفة وخفضها قبل بداية الإنتاج؛
 - الاهتمام بتخفيض دورة حياة المنتج من شراء وإنتاج وتوزيع وصيانة؛
 - التنسيق والاتصال بين فريق العمل والمسيرين للوصول إلى التكلفة المستهدفة؛
 - إدماج كل عناصر سلسلة القيمة من التصميم إلى خدمات ما بعد البيع في نظام التكلفة المستهدفة.
- 3. فوائد التكلفة المستهدفة:** من مزايا وفوائد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة ما يلي:⁶
- التخطيط الإستراتيجي لتعظيم الأرباح انطلاقاً من السعر المحدد مسبقاً وهامش الربح المطلوب؛
 - تحسين الميزة التنافسية بالمحافظة على الأسعار المنافسة مع محاولة تحسين الجودة؛
 - تسهيل إدارة الإنتاج ومراقبته بمتبعه أثناء مراحل سلسلة القيمة؛
 - الاهتمام بالبحث والتطوير والتصميم للوصول إلى تخفيض التكلفة قبل حدوثها؛
 - إشباع رغبات المستهلك من ناحية سعر المنتجات وجودتها.⁷

¹ خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمن الحسن منصور، التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفق الشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء: دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري، مجلة العلوم الإقتصادية الصادرة عن كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، المجلد السادس عشر، العدد الأول، 2015، ص 223.

² A. ANTHONY & all, Op cit, P 320.

³ محمد تيسير عبد الحكيم الرحيبي، مرجع سبق ذكره، ص 375.

⁴ L. RAVIGNON, ABC-ABM, ABC ENTREPRISE et ABC PME, ED Alphacen, France, 2008, P 12.

⁵ خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمن الحسن منصور، نفس المرجع أعلاه، ص 223.

⁶ مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 37.

⁷ G. BEATRICE, G. FRANCIS, Comptailité analytique, Gualino, France, 2001, P 196.

الفرع الثاني: نظام محاسبة المسؤولية (Responsability Accounting (RA)

أصبحت العديد من المؤسسات تعتمد على هذا النظام لتحسين الرقابة على الأداء.

1. مفهوم نظام محاسبة المسؤولية: يعتبر النظام بمثابة التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في تقييم

الأداء واتخاذ القرار وذلك بمعرفة مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومنحها

الصلاحيات التي تمكنها من تنفيذ الأهداف المقررة وتقويم الانحرافات.¹

أو هو أسلوب إداري يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي وأنظمة التكاليف ليحقق رقابة فعالة على

الأداء عن طريق الربط بين التقارير المحاسبية والأشخاص المسؤولة وفقاً للهيكل الإداري للمؤسسة.²

2. أنواع مراكز محاسبة المسؤولية: يمكن تقسيم مراكز المسؤولية في المؤسسة إلى أربعة أنواع³:

- مركز التكلفة: تقتصر فيه المسؤولية على عناصر تكاليف المؤسسة وإدارتها والرقابة عليها⁴؛

- مركز الإيراد: مسؤولية هذا المركز على الإيرادات المحققة وتحليل الانحرافات على المقدرة؛

- مركز الربحية: تشمل المسؤولية جانبي الإيرادات والتكاليف لتحديد مستوى الربحية؛

- مركز الاستثمار: وهو الوحدة المسؤولة على أصول المؤسسة واستثماراتها.

3. أهداف نظام محاسبة: يمكن تلخيص أهداف محاسبة المسؤولية فيما يلي⁵:

- ربط نظام التقارير الإدارية والأنظمة المحاسبية بالهيكل التنظيمي للمؤسسة؛

- تبويب وتجميع عناصر التكاليف والإيرادات لتسهيل الرقابة وتصحيح الانحرافات؛

- إيجاد علاقة قوية ومباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولة على إنشائها؛

- اعتماد اللامركزية في التنظيم والتسيير وأنظمة المحاسبة وأنظمة التكاليف؛

- المساهمة في تقييم كل مستوى وكل نظام وكل مركز بصورة مستقلة، ثم تقييم المؤسسة ككل.

الفرع الثالث: تحليل سلسلة القيمة (Value Chain Analysis (VCA)

يعد تحليل سلسلة القيمة من أدوات الإدارة الاستراتيجية التي تستعملها المؤسسة في تحديد وتحليل

القيمة المقدمة للمستهلكين والزبائن والتي بإمكانها زيادة أو خفض تكاليف المنتجات المقدمة.

1. مفهوم تحليل سلسلة القيمة: يمكن تعريفها بأنها أداة إستراتيجية تتضمن أنشطة التحليل لجميع

الخطوات الضرورية المتبعة لتوفير منتج تنافسي للزبون.

¹ مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 35.

² جبرائيل كحالة، رضوان حنان، المحاسبة الإدارية: مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 413.

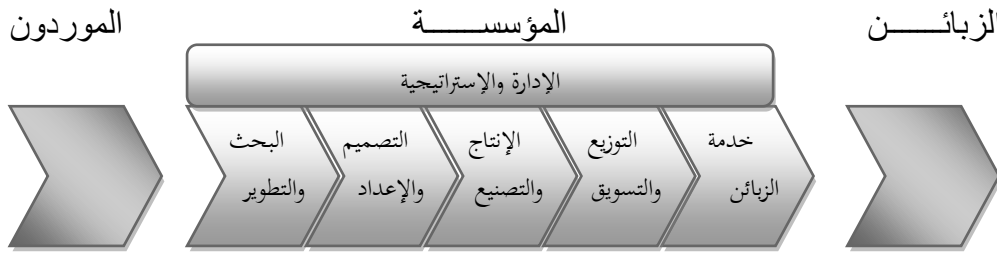
³ محمد تيسير عبد الحكيم الرحي، مرجع سبق ذكره، ص 332.

⁴ علي الكسب، ناظم رشيد، أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر السنوي السادس حول أخلاقيات الأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن، 17-20 نيسان 2006، ص 05.

⁵ جبرائيل كحالة، رضوان حنان، نفس المرجع أعلاه، ص 413.

كما يمكن تعريفها بأنها مجموعة من الأنشطة المترابطة والعلاقات المتداخلة وكيفية إدارتها بشكل تكاملي بدءاً من التخطيط والبحث ووصولاً إلى التوزيع والخدمات ما بعد البيع بالتفاعل مع البيئتين الداخلية والخارجية للمؤسسة وتدعيم موقفها التنافسي الذي يضمن لها الاستمرار في المنافسة.¹ والشكل الموضح أدنا يبين سلسلة القيمة التي تعمل المؤسسة عل تحليلها:

الشكل رقم 2-07: سلسلة القيمة



Source: C. GRURY, Management Accounting For Business Decisions, Thomson Learning, USA, 2001, P 14.

- 2. خصائص تحليل سلسلة القيمة:** يتميز تحليل سلسلة القيمة بمجموعة من الخصائص وهي:
- الطريقة العلمية: بالاعتماد على القياس الكمي لعناصر تكاليف المنتج والاستعانة بالتقدير الرقمي بجودته مما يساعد المسيرين في اتخاذ القرارات الصحيحة؛
 - تحديد موجهات التكلفة: وهي العوامل التي تمثل العلاقة القوية بين قيمة المنتج وبين مستوى التكلفة لمعرفة الأنشطة والوظائف الرئيسية للمنتج والتوغل نحو الميزة التنافسية من قبلها؛
 - التوجه نحو الوظيفة: يقوم النظام على الأساس الوظيفي للمنتج بتقييم وظائفه وتحليلها بدلا من هيكلته مما يساهم في تحسين الأداء الوظيفي للمؤسسة؛
 - توفير المنتج المطلوب بأقل تكلفة: أي محاولة إيصال المنتج للمستهلك بسعر تنافسي من خلال توفير علاقة بين قيمة المنتج عند المستهلك وبين عناصر التكلفة.
- 3. أهداف تحليل سلسلة القيمة:** يهدف الأسلوب لتحقيق مجموعة من النقاط وهي:²
- تحديد الأنشطة والوظائف وتطويرها لتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة؛
 - معرفة مدى مساهمة هذه الأنشطة والوظائف في تحقيق القيمة النهائية للمنتج؛
 - معرفة نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة والفرص والتهديدات خارجها؛
 - الاستغناء عن الأنشطة والوظائف التي لا تساهم في رفع قيمة المنتج.

¹ مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 15.

² أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 14.

خلاصة الفصل:

لا يقتصر دور أنظمة محاسبة التكاليف على تتبع تكاليف الأنشطة الإنتاجية بهدف معرفة تكلفة المنتجات فقط، بل يتعدى إلى تقديم معلومات تساعد الإدارة في تحقيق وظائفها وأهدافها واتخاذ مختلف القرارات كما يسعى في دعم الموقف الإستراتيجي للمؤسسة.

وأهم ما يميز محاسبة التكاليف هو تعدد أنظمتها وطرقها لتنسجم مع أساليب التسيير والتنظيم المتبعة من مؤسسة لأخرى، ومن أهم النظم والأساليب التي كانت ولا تزال سائدة في المؤسسات نظام التكاليف الكلية، طريقة التحميل العقلاني، نظام التكاليف المتغيرة، وطريقة التكاليف المعيارية.

مع تطور بيئة الأعمال الحديثة واشتداد حدة المنافسة، ظهر مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية الذي أثبت عجز نظم التكاليف التقليدية على تلبية احتياجات المؤسسة وأدى بدفعها من الدور التقليدي المتمثل في حساب التكاليف والتحكم فيها وإدارتها إلى التفكير الإستراتيجي بالاعتماد على البيئتين في تحليل الموقف التنافسي والاهتمام بالجودة ورضا العميل.

تعددت وتنوعت الفلسفات التي جاءت بها إدارة التكلفة الإستراتيجية بتعدد أهداف المؤسسة التشغيلية والإستراتيجية من حيث الاستغلال الأمثل الموارد المتاحة وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة من أجل تعظيم الربحية، ومن أهم هذه النظم، نظام التكاليف على الأنشطة، إدارة الجودة الشاملة، دورة حياة المنتج، التكلفة المستهدفة، الانتاج في الوقت، نظرية القيود، القياس المقارن، وتحليل سلسلة القيمة.

الفصل الثالث:

أهمية نظام التكاليف المبني
على الأنشطة ودوره في إدارة
التكلفة الإستراتيجية

مقدمة الفصل:

رغم التطورات التي شهدتها محاسبة التكاليف وصولاً إلى إدارة التكلفة الإستراتيجية وأدواتها الحديثة التي استطاعت تقديم معلومات أكثر دقة ساهمت في خدمة المؤسسة بتطوير أدائها وتحسين مختلف قراراتها الإدارية، إلا أن مشكل تخصيص التكاليف غير المباشرة لم يشهد تحسناً إلا بعد ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" الذي يدور حول فلسفة أنشطة المؤسسة باعتبارها المستهلك الأساسي لتكاليف المؤسسة، ثم توزيعها على أهداف التكلفة من منتج أو خدمة أو زبون.

يوجه نظام التكاليف المبني على الأنشطة حسب الأهداف التي وضع من أجلها النظام ويتوقف نجاحه على دقة اختيار مسببات التكلفة التي تمثل مفاتيح توزيع التكلفة على مرحلتين، مما يجعله نظاماً متكاملاً ليس فقط للقياس الدقيق لتكاليف المنتجات والخدمات، بل حتى لتحليل أنشطة المؤسسة وإدارتها وتطوير منتجاتها وتحسين تقاريرها.

تعرض نظام التكلفة المبني على الأنشطة لمجموعة الانتقادات ككونه مكلفاً ومجهداً مع إهماله لإدارة التكلفة بمفهومها الإستراتيجي و البحث عن الموارد غير المستغلة مما جعله يفرض أنظمة متطورة تتبنى نفس مبادئ النظام مع استجابتها لمتطلبات البيئة الحديثة ومحاولة ردها على مجموع الانتقادات الموجهة إليه.

أثبت نظام "ABC" وجوده وفعاليته من خلال قدرته على دعم أداء المؤسسة وتحسين تسييرها وخدمة إدارة التكلفة بمفهومها الإستراتيجي وإعانتها في اتخاذ مختلف القرارات التشغيلية والإستراتيجية ودعمها لموقف المؤسسة التنافسي.

المبحث الأول: عرض نظام التكاليف المبني على الأنشطة (Activity Based Costing (ABC)

أدت الثغرات الملحوظة على مستوى أنظمة التكاليف التقليدية إلى البحث على أنظمة جديدة أكثر نفعاً، ورغم التطورات التي شهدتها محاسبة التكاليف وصولاً إلى إدارة التكلفة الإستراتيجية وأدواتها الحديثة التي استطاعت تقديم معلومات أكثر دقة ساهمت في خدمة المؤسسة ومختلف القرارات الإدارية، إلا أن مشكل تخصيص تلك التكاليف غير المباشرة لم يشهد تحسناً إلا بعد ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة الذي يدور حول فلسفة أنشطة المؤسسة باعتبارها وجدت لدعم إنتاج السلع والخدمات ثم توزيعها، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

المطلب الأول: مقومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة ومفاهيمه الأساسية

هناك بعض المفاهيم والمصطلحات يجب فهمها ومعرفتها قبل الشروع في دراسة نظام التكاليف المبني على الأنشطة وذلك لما لها من أهمية في تكوين وتقويم هذا النظام.

الفرع الأول: الأنشطة

تعد الأنشطة المحور الذي يدور حوله "ن ت م أ" وذلك بتقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة لتخصيص التكاليف على المنتجات، لذا سنحاول من خلال هذا الفرع فهم النشاط وتصنيفاته.

1. مفهوم النشاط: تعددت التعاريف التي قدمت للأنشطة، ومن أهمها:

1	يعتبر النشاط مجموعة من المهام الأساسية يقوم بها فرد أو مجموعة باستخدام خبرات محددة موجهة نحو إنتاج منتج معين من خلال موارد مخصصة له، ¹ لزبائن داخليين أو خارجيين. ²
2	كما يمكن تعريفه بأنه مجموع الإجراءات والعمليات والمهام المنجزة من طرف العمال لتحقيق هدف المؤسسة. ³
3	وهو مهمة أو مجموعة من المهام لها طبيعة مكتملة تسمح بإضافة قيمة لإعداد منتج ما. ⁴
من مجموع ما سبق يمكن تعريف النشاط بأنه مجموعة من المهام المتكاملة والمنفذة من قبل أفراد المؤسسة بهدف الوصول إلى مجموعة من المنتجات باستخدام موارد محددة.	

¹ R. GABSI, Contrôle de gestion, Les éditions contributions à la littérature d'entreprise, Tunis, 2002, P 169.

² PH. LORINO, Méthodes et pratique de la performance « le pilotage par les processus et les compétences », Ed d'organisation, Paris, France, 2003, P 23.

³ أسعد مبارك حسين، استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط لقياس وتخصيص التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات الميانية، مجلة جامعة البحر الأحمر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البحر الأحمر، السودان، العدد الرابع، ديسمبر 2013، ص 160.

⁴ M. GERVAIS, Op it, P 171.

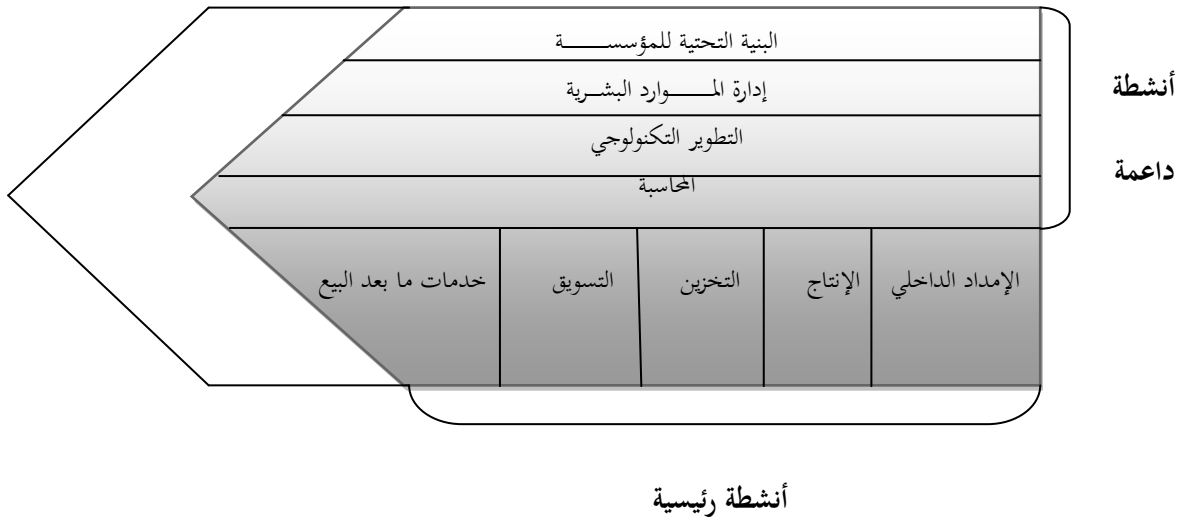
2. تصنيف النشاط: تعددت وتنوعت المعايير التي تصنف باعتبارها الأنشطة، وسنقتصر على أهمها وأكثرها تداولاً:

1.2 تصنيف بورتر "Porter": يعتبر بورتر من الأوائل الذين أعطوا اهتماماً للأنشطة المؤسسة، ويظهر تصنيفه في نموذج سلسلة القيمة الذي قسم من خلاله الأنشطة إلى نوعين¹:

- **الأنشطة الرئيسية:** وهي التي تساهم مباشرة في عملية الإنتاج والبيع وتتمثل أساساً في: الإمدادات الداخلية، الإنتاج، التخزين، التسويق والخدمات؛
- **أنشطة الدعم:** وهي أنشطة ثانوية تعمل على مساعدة التسيير الحسن للأنشطة الرئيسية وتتمثل في: البنية الأساسية للمؤسسة، إدارة الموارد البشرية، تطوير التكنولوجيا، المحاسبة وغيرها.

والشكل التالي يوضح تقسيم بورتر للأنشطة المؤسسة حسب نموذج سلسلة القيمة:

الشكل رقم 01-3: نموذج سلسلة القيمة لبورتر



Source: M. PORTER, Op cit, P 56.

2.2 تصنيف كوبر "Cooper": يرى كوبر أن هناك أربع تجميعات رئيسية لتصنيف الأنشطة وهي²:

- **أنشطة على مستوى الوحدة:** وهي الأنشطة المنجزة عند إنتاج كل وحدة من المنتج، حيث أن كل الموارد تستخدم على الأنشطة المنجزة لكل وحدة، يؤخذ حجم الإنتاج الفعلي خلالها بعين الاعتبار؛

¹ M. PORTER, **La concurrence selon Porter**, Ed Village mondiale, Paris, France, 1999, P 308.

² ماهر موسى درغام، مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول، 2007، ص 47.

- أنشطة على مستوى الدفعة: وتتضمن الأنشطة التي تتعلق بدفعة إنتاجية دون النظر لعدد وحدات الإنتاج الخاصة بكل دفعة، ومن أمثلتها إعداد وتهيئة الآلات؛
- أنشطة على مستوى الإنتاج: وهي تلك الأنشطة التي تم أدائها لمنتج معين تدعم إنتاجه وبيعه بشكل منفرد دون غيره من المنتجات؛
- أنشطة على مستوى المؤسسة: وتشمل الأنشطة اللازمة لسير المؤسسة ككل وتمكين عمليات الإنتاج فيها.

3.2 تصنيف حسب القيمة المضافة: حسب هذا المعيار يمكن تقسيم أنشطة المؤسسة إلى قسمين وهما¹:

- أنشطة مضيقة للقيمة: وتضم تلك الأنشطة التي تضيف قيمة وخصائص للمنتج من وجهة نظر الزبون، كما تؤدي بأقصى درجة من الكفاءة باعتبارها مساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة؛
- أنشطة غير مضيقة للقيمة: وهي التي يمكن استبعادها دون أن يؤثر ذلك لا على قيمة المنتج لدى الزبون، ولا على أهداف المؤسسة.

3. موقع النشاط ضمن مستويات التحليل الثلاثة المتكاملة: لا يتسنى مفهوم الأنشطة داخل المؤسسة

وتصنيفها إلا بعد معرفة مستويات التحليل الثلاثة، لأنه ليس من السهل التمييز بينها لعدم توافق معايير التصنيف²:

- المهام: يمكن تعريف المهام بأنها مجموعة التدفقات التي تسبب تكلفة للمؤسسة وتشكل في مجموعها نشاطا ما³، كتغليف السلع، وضعها داخل صناديق، وتحميلها على الشاحنة؛
- النشاط: وسبق أن عرفنا النشاط على أنه تركيب من اليد العاملة والتكنولوجيا والمواد الأولية وغير ذلك بهدف تحقيق منتج أو خدمة ذات قيمة⁴، أو هو مجموعة من المهام فمثلا نشاط استلام البضاعة يتضمن مجموعة من المهام كتفريغ الشاحنة، مراقبة السلع، مطابقتها بوصول التسليم، مراقبة الجودة، وتحويلها للمخزن؛
- المسار: يعرف المسار بأنه مزيج من الأنشطة المتفاعلة يربطها هدف مشترك للمساهمة في إنتاج سلعة أو خدمة لها قيمة لدى الزبون الداخلي أو الخارجي، فمسار عملية الشراء مثلا يتطلب الأنشطة التالية: اختيار الموردين، الأمر بالشراء، استلام المواد أو البضائع وتخزينها⁵.

¹ سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة العلوم الإسلامية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، جانفي 2007، ص 221.

² N. BERLA ND, Mesurer et piloter la performance, E-book, www.management.free.fr, 2009, P 44.

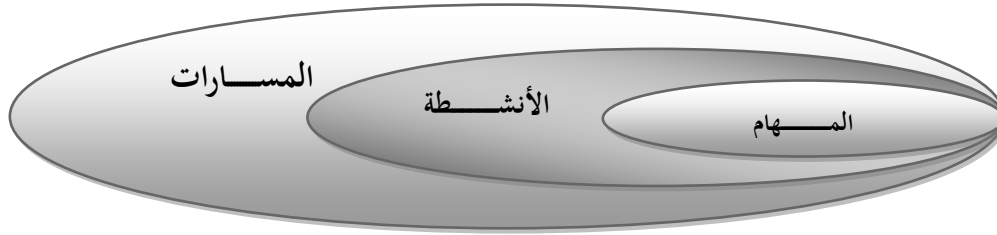
³ H. BOUQUIN, Comptabilité de gestion, Dalloz-Sirey, Paris, France, 1993, P 70.

⁴ P. BESCOS, C MENDOZA, Les management de la performance, Edition Comptable Malesherbes, Paris, France, 1994, P 35.

⁵ X. BOUIN et Autres, Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Ed DONOD, Paris, France, 2000, P 125.

والشكل أدناه يبين موقع الأنشطة ضمن مستويات التحليل الثلاثة المتكاملة داخل المؤسسة:

الشكل رقم 02- 3: مستويات التحليل الثلاثة المتكاملة



Source: N. BERLAND, Op cit, P 45.

الفرع الثاني: مسببات التكلفة

تعتبر مسببات التكلفة أهم ميزة تميز "ن ت م أ" عن غيره من الأنظمة، فنجاحه يتوقف عن الاختيار الفعال والدقيق لمسببات أو مؤشرات التكلفة.

1. تعريف مسببات التكلفة: من التعاريف التي وردت لمسببات التكلفة نذكر:

1	يمكن تعريف مسبب التكلفة بأنه عامل يفسر التغير في التكلفة مما يساهم في تخصيص التكلفة على الأنشطة ثم على أهداف التكلفة. ¹
2	و يعرف بأنه الطلب الذي تصنعه المخرجات على الأنشطة، لا مجرد أداة لتخصيص النشاط. ²
3	أيضا هو وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكميات التي ينجزها النشاط، أو بصورة أخرى هو تعبير عن أسباب نشوء التكلفة لدى نشاط معين. ³
وجمعا بين التعاريف السابقة فإن مسبب التكلفة هو عبارة عن العوامل التي أدت إلى ظهور النشاط تسمح بالربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من منتج أو خدمة "هدف التكلفة".	

2. تبويب مسببات التكلفة: يمكن تصنيف وتبويب مسببات أو محركات التكلفة بعدة اعتبارات منها:

1.2 حسب مراحل تخصيص التكلفة: ونميز حسب هذا المعيار بين نوعين من المسببات وهما⁴:

- مسببات الموارد: وتستخدم هذه المسببات في المرحلة الأولى من تخصيص التكاليف غير المباشرة على مجتمعات تكاليف الأنشطة؛
- مسببات تكاليف الأنشطة: أما هذا النوع من المسببات فنحتاجه عند تخصيص تكلفة مجتمعات تكاليف الأنشطة على وحدات التكلفة.

¹ F. GRANDGUILLOT, Comptabilité de gestion, ED Gualino, Paris, France, 2003, P 109.

² R. COOPER, R. KAPLAN, Activity based system measuring the costs of resource usage, Accounting Horizons, Harvard business school, USA, Vol 6, Issue 3, September 1992, P 04.

³ محمد قاسم عبد الرزاق، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق، دمشق، سوريا، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، 2000، ص 75.

⁴ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 272.

2.2 حسب تأدية النشاط: أيضا نجد نوعين من المسببات حسب هذا المعيار وهما¹:

- **مسببات العمليات:** وهي التي تركز على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، حيث يستخدم هذا النوع من المسببات عند احتياج المخرجات نفس القدر "وقت أو جهد" من النشاط، تكون هذه الأخيرة أقل دقة، فلا تعطي نتائج جيدة إلا في حالة إن كانت المنتجات متقاربة والاختلاف فيها ضئيل؛
- **مسببات الفترة الزمنية:** وهي مسببات تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج محدد، وتستخدم في حال وجود فارق زمني كبير لإنجاز الأنشطة، لذا يعد هذا النوع من المسببات أكثر دقة وكلفة من سابقه.

3. عوامل اختيار مسببات التكلفة: هناك مجموعة من العوامل والمميزات والمعايير التي يجب

مراعاتها عند اختيار نوع وعدد مسببات التكلفة وهي:

- **مميزات المسبب:** من سهولة في الحصول على بياناته، قابليته للقياس، دقته في قياس الاستهلاك الفعلي للأنشطة²؛
- **درجة الدقة المطلوبة:** فكلما زاد الطلب على الدقة زاد عدد مسببات التكلفة؛
- **درجة ارتباط مسبب التكلفة بموارد النشاط:** حيث تؤثر على نوع المسبب وتكلفة قياسه، ودقة المعلومات الممنوحة؛
- **مساهمة النشاط في المنتج:** فالنشاطات غير المضيفة للقيمة لا تتطلب مسببات قوية على عكس النشاطات التي تساهم بدرجة كبيرة في المنتجات فهي تتطلب زيادة في نوع وحجم المسببات؛
- **اختلاف المنتوجات:** فكلما زاد حجم التعقيد والتنوع في المنتوجات كلما زاد عدد مسببات التكلفة وتعدد نوعها وارتفعت تكلفة قياسها وتكلفة النظام³؛
- **أهمية مجتمعات التكلفة:** فإن عدد ونوع "م ت" متعلق بالأهمية النسبية لمجمعات التكلفة؛
- **تحقيق التوازن:** يجب مراعات التوازن الأمثل عند اختبار "م ت" وذلك بين المنافع المطلوبة وبين التكاليف المنفقة؛

4. الفرق بين مسببات التكلفة ووحدات العمل: يمكن أن نلخص الفرق بينهما في نقطتين جوهريتين⁴:

¹ إبراهيم شقفة خليل، ماهر موسى درغام، حساب تكلفة الخدمات العلاجية وفق نظام تكاليف الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي

"دراسة تطبيقية"، مجلة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد 1، 2007، ص 120.

² سالم عبد الله حلس، مرجع سبق ذكره، ص 219.

³ P. BARANGER, P. MOUTON, Comptabilité de gestion, ED Hachette, Paris, France, 1997, P 183.

⁴ هلال درحون، مرجع سبق ذكره، ص 255.

- **منطق حساب التكلفة:** فيكون ارتباطه في وحدات العمل إجباريا وبعلاقة مباشرة بالمخرجات، بينما يقوم منطق مولدات التكلفة على مبدأ السببية دون اعتبار المخرجات التي قد لا يكون له أي علاقة معها، وقد يرجع هذا الفرق لاختلاف المبدأ الذي يقوم عليه كل نظام؛
- **علاقتها بالنظام:** تعبر وحدات العمل عن الخدمة التي تقدمها باعتبارها أوقات أو موارد مستهلكة من طرف المخرجات، بينما تعبر مولدات أو مسببات التكلفة عن الموارد التي استهلكتها الأنشطة والتي بدورها تنتج المخرجات، الأمر الذي يجعل مسببات التكلفة أكثر دقة من وحدات العمل.

الفرع الثالث: مجتمعات التكلفة

تختلف الأنشطة من مؤسسة إلى أخرى من حيث تنوعها، ضخامتها ومسبباتها، الأمر الذي يستدعي إعادة تصنيف الأنشطة وتجميعها في مجموعات معينة اختصارا لعدد الأنشطة ومسبباتها ومن التعريفات التي قدمت لمجتمعات التكلفة ما يلي:

1	يعرف مجمع التكلفة بأنه مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف غير المباشرة تمهيدا لتوزيعها على أهداف التكلفة المختلفة باستعمال مسبب كلفة واحد. ¹
2	أو هو سلسلة من النشاطات المرتبطة ببعضها البعض من أجل تحقيق هدف معين. ²
3	كما يعرف بأنه وعاء يحوي عددا من الأنشطة المتجانسة بهدف الحصول على أعلى منفعة ممكنة وبأقل تكلفة ممكنة. ³
إن مجمع التكلفة هو مجموعة الأعمال المتجانسة داخل المؤسسة لتحقيق هدف محدد أو هي حلقة الوصل بين موارد المؤسسة ومنتجاتها النهائية	

الفرع الرابع: موارد الأنشطة والمخرجات

أيضا من المفاهيم التي تذكر قبل التطرق إلى مفهوم "ن ت م أ" هي:

الموارد: وهي العناصر الاقتصادية الموجهة لأداء مختلف الأنشطة، فمن الصعب التعرف على تكلفة النشاط دون معرفة تكلفة المدخلات من الموارد. ⁴
المخرجات: وهي وحدات التكلفة من منتجات أو خدمات والتي تستهلك خدمات الأنشطة، ويتم الربط بينها وبين تكاليف الأنشطة باستخدام مسببات تكاليف الأنشطة، كما يطلق عليها " هدف أو غرض التكلفة ". ⁵

¹ سالم عبد الله حلس، مرجع سبق ذكره، ص 224.

² Y. RONGE, **Comptabilité de gestion**, ED Boeck, Belgique, 2008, P 289.

³ نجوى عبد الصمد، **دور نظام محاسبة الكلفة على أساس النشاط "ABC" في تحسين تنافسية منشأة الأعمال**، مداخلة مقدمة في المنتدى الدولي بعنوان: تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 29 - 30 أكتوبر 2002، ص 62.

⁴ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 273.

⁵ أحمد صلاح عطية، **محاسبة تكاليف النشاط "ABC" للاستخدامات الإدارية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 78.

المطلب الثاني: أسباب ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة، تاريخه، مفهومه وخصائصه
سنحاول من خلال هذا المطلب التحدث عن العوامل التي كانت وراء ظهور "ن ت م أ"، نشأة وتاريخه، أهم المفاهيم والتعاريف التي تشرح النظام والخصائص التي يتميز بها عن غيره من الأنظمة.

الفرع الأول: العوامل المؤدية إلى ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC"

لقد شهد العالم ثورة صناعية وتطور هائل في تكنولوجيا المعلومات ونظم الإنتاج، فلم تعد النظم التقليدية قادرة على مسايرة ذلك، الأمر الذي أدى إلى ظهور "ن ت م أ" وغيره من الأنظمة الحديثة وفيما يلي أهم الأسباب التي كانت وراء ظهور ونشأة هذا الأخير:

- شدة المنافسة بين المؤسسات الصناعية والخدمية، الذي تولد منه ضرورة انخفاض هامش الأرباح ومحاولة البحث عن ميزة تنافسية تمكن المؤسسة من الاستمرار؛
- زيادة تعقيد بيئة الأعمال، نتج عنه تنوع وتزايد كبير في حجم المنتجات والخدمات وتصنيفات الزبائن وحاجياتهم المتزايدة؛
- التطور الهائل في تكنولوجيا ونظم المعلومات وهيكل المؤسسة وأساليبها الإدارية ونظمها الإنتاجية، وحتى إضافة وظائف وأنشطة جديدة كتصميم المنتج، وإعادة هندسة العمليات، وطغيان عملية البحث والتطوير، الأمر الذي فرضته بيئة التصنيع الحديثة¹؛
- التغيير الجذري في نسبة الأنشطة المساعدة "التكاليف غير المباشر أو الثابتة" وارتفاعها على حساب التكاليف المباشرة²، الأمر الذي يحتاج إلى تخصيص واقعي ودقيق لهذا النوع من التكاليف وهو ما عجزت عنه الأنظمة التقليدية³؛
- الحاجة إلى معلومات دقيقة لمساعدة المديرين في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة ومنتجاتها؛
- ملاحظة مساهمة الأنشطة بشكل كبير وبصورة واضحة في عملية الإنتاج مما أدى إلى ضرورة اعتبارها في حساب التكاليف وتخصيصها ثم إدارة هذه الأنشطة من أجل التخطيط والرقابة والتنسيق داخل المؤسسة؛

الفرع الثاني: نشأة وتطور نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC"

إن أصل "ن ت م أ" في الواقع انطلق من عجز طريقة التكاليف الكلية عن تلبية المطالب المناسبة⁴، وإمكانية وجود طرق أحسن لحساب التكاليف وتلبية إدارة المؤسسة وتسيير منتجاتها⁵.

¹ نور أحمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 148.

² R. COOPER, R. KAPLAN, Measure costs right: Make the right decisions, Op cit, P100.

³ إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية: "المفاهيم الأساسية"، كتاب رقم 10، الأردن، 2001، ص 372.

⁴ A. ELHAMMA, La comptabilité par activité au Maroc, Une étude empirique utilisant la théorie de la contingence, Revue du chercheur, Maroc, N°08/2010, P 39.

⁵ P. BOISSELIER, Contrôle de gestion, Edition Vuibert, Paris, France, 2001, P 193.

ولقد بدأت الجهود في محاسبة التكاليف ومحاولة تقديم حل أمثل لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة في عقد الستينات، ومن أهم الباحثين الذين ساهموا في الموضوع: "Bekett 1951"، "Shubik 1962"، "Louderbak 1976"، "Dopuch 1981"، "Zimmerman 1979"، غير أن هذه الدراسات لم تكن كافية¹. ومن أهم التجارب الرائدة آنذاك ما حدث في مؤسسة "General Electric" سنة 1963 مفادها البحث عن أفضل طريقة للتحكم في التكاليف غير المباشرة، إذ اقترح الباحثان "R. Cooper, R. Kaplan" ضرورة إحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف، وبهذا نجد أن الدراسة انصبحت على تحليل تكاليف الأنشطة ومسبباتها.

غير أن المبادرة الرسمية كانت من طرف "CAM-I" * سنة 1986، حيث وضع الاتحاد مشروع لتحسين تقنيات محاسبة التكاليف، وكان الفريق يتكون من "R. Cooper, R. Kaplan"، و"J. Brimson" مديرا للمشروع، وتولت بعد ذلك المحاولات لتحسين المعلومة، وتطوير تقنيات محاسبة التكاليف، إلى أن وضع الباحثان لأول مرة تطبيق عملي لنظام توزيع لتكاليف المنتجات والخدمات حسب الأنشطة ووصفاه بالتخصيص في مؤسسة "Union Pacific Juhn Deer"².

وانطلاقاً من سنة 1987 توالى مقالات وكتب الباحثين "R. Cooper, R. Kaplan" بشكل ملفت للنظر باختيار عناوين مناسبة ومقنعة، كنظام تكلفة واحد لا يكفي، وقياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح، حيث انتقدا قواعد التوزيع التقليدية ووضعاً نهجاً جديداً لحساب التكاليف المبني على الأنشطة بقولهما أن: "في الواقع كل أنشطة المؤسسة هي موجودة لدعم الإنتاج، لذا يجب أخذها بعين الاعتبار في حسابنا للتكاليف"، وعرف هذا الأخير بنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة³.

ومذ ظهور فكرة النظام وتطورها أخذت المؤسسات الأمريكية في تبنيه الواحدة تلو الأخرى، إلى أن انتشر في باقي الدول من كندا، أستراليا، اليابان ودول أوروبا وغيرها من الدول، كما أثبتت دراسة قام بها الباحثان "Innes, Mitchpll" سنة 1995 بأن 20% من المؤسسات البريطانية قد تبنت هذا النظام وأن 27% منها مستعدة لتبنيه⁴.

الفرع الثالث: مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC"

ناقش العديد من الباحثين مفهوم "ن ت م أ" ومن أهم التعاريف المقدمة نذكر:

¹ محمد على أحمد السيدية، منى سالم حسين المرعي، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006، ص 112.

* Computer Aided Manufacturing-International وهو اتحاد بحث وتطوير أمريكي يضم عدد من الشركات الكبرى والوكالات الحكومية، إضافة إلى المؤسسات المحاسبية.

² J. DALY, Pricing for profitability, Activity based pricing for competitive advantage, Ed John Wiley & Sons Inc, New York, USA, 2002, P 115.

³ G. MELYON, Op cit, P 257.

⁴ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 161.

1	يعرف نظام التكاليف المبني على الأنشطة بأنه طريقة لتخصيص تكاليف المؤسسة على المنتجات بتجميع التكاليف ، ثم توزيعها على المنتجات النهائية باعتماد مسببات التكلفة ¹ .
2	ويعرف بأنه مدخل لمحاسبة التكاليف يقوم على مبدأ ربط الموارد المستخدمة مع الأنشطة المستهلكة لتلك الموارد، ثم ربط تكاليف الأنشطة بالمخرجات النهائية، وذلك من خلال إيجاد علاقة سببية بين الموارد والأنشطة والمنتجات ² .
3	أيضا "ن ت م أ" هو نظام معلومات لمحاسبة التكاليف يهتم بحساب تكلفة أغراض التكلفة بالبحث في أنشطة المؤسسة المستهلكة لمختلف مواردها ³ .
	إذن "ن ت م أ" هو نظام تكاليفي يقوم على تحديد الأنشطة بوصفها طرف جوهري في توزيع موارد المؤسسة على مخرجاتها النهائية باستخدام مسببات التكلفة.

الفرع الرابع: شروط تبني نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC"

- إن تبني "ن ت م أ" وبالخصوص في المؤسسات الصناعية يقتضي توفر مجموعة من الشروط والظروف نوجزها فيما يلي⁴:
- اعتقاد المؤسسة بعجز أنظمة التكاليف المطبقة خاصة إن غلبت التكاليف غير المباشرة على الحجم الكلي لتكاليف المنتجات⁵؛
 - التنوع الكبير في منتجات المؤسسة وتعقد عملياتها الإنتاجية مما يسبب صعوبة في تحديد وتفسير ربحية كل منتج على حده؛
 - قدرة المؤسسة على تقسيم عملياتها إلى أنشطة مختلفة وواضحة؛
 - ضرورة وجود محرك أو مسبب تكلفة في كل نشاط من هذه الأنشطة؛
 - تحديد ما تستنفذه المخرجات من كل نشاط من الأنشطة⁶؛
 - تحري الدقة في المعلومات المقدمة عن التكاليف والأنشطة ومراكز التجميع واختيار مسببات التكلفة؛
 - أن تكون المنافع المنتظرة من تبني النظام تفوق التكاليف المتعلقة به باعتباره عملية معقدة وشاملة تتطلب خبرة وموارد من المؤسسة.

¹ R. W. HILTON, Managerial accounting: Creating value in a dynamic business environment, McGraw-Hill, USA, 2002, P 97.

² حازم فرح، التكاليف المبنية على الأنشطة أداة إستراتيجية هامة للإدارة، مجلة المحاسب القانوني العربي، مصر، العدد الثاني والتسعون، جويلية 1995، ص 22.

³ أسعد مبارك حسن، مرجع سبق ذكره، ص 160.

⁴ أيمن الشنطي، شقر عامر، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2006، ص 112.

⁵ محمد علي أحمد السيدية، منى سالم حسين المرعي، مرجع سبق ذكره، ص 122.

⁶ ثناء على القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 31.

المطلب الثالث: مبادئ نظام التكاليف المبني على الأنشطة، مخطته، أهميته وأهدافه

سنحاول في هذا المطلب التحدث عن مبادئ "ن ت م أ" وفروضه الأساسية، ثم تقديم مخطط توضيحي عن كيفية عمل النظام، كما سنبين أهميته بالنسبة للمؤسسة وما يحققه من أهداف.

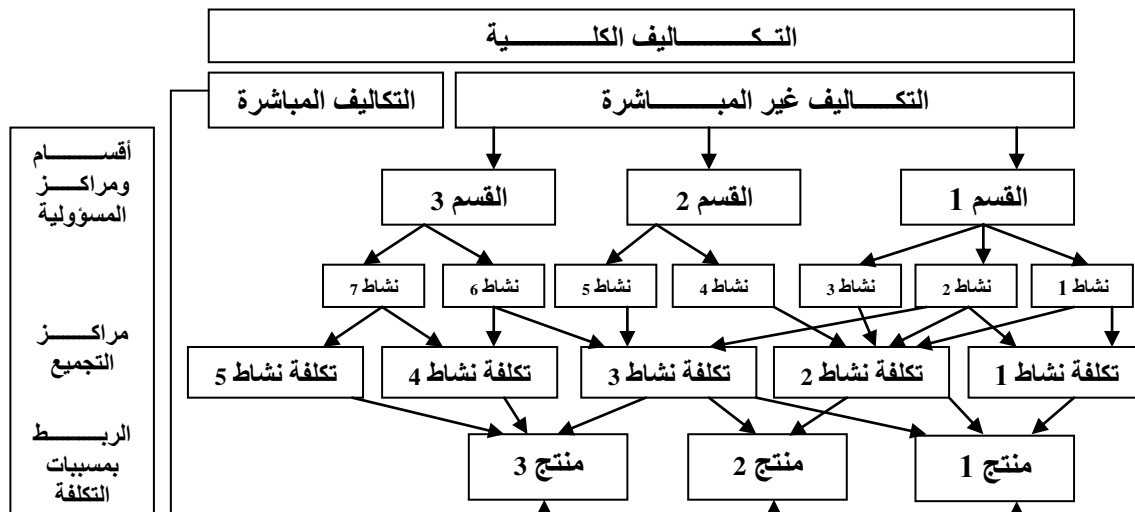
الفرع الأول: مبادئ نظام التكاليف المبني على الأنشطة وفروضه الأساسية

- حتى يتمكن "ن ت م أ" من تقديم مخرجات دقيقة لكل منتج وما يبني عليها من قرارات إدارية رشيدة لابد من فهم مجموعة من الفروض والمبادئ التي تعمل على حسن سير النظام وأهمها¹:
- الفهم الجيد لتسلسل النظام، فاقتناء الموارد يسبب حدوث تكاليف، تقوم الأنشطة باستهلاك مختلف هذه الموارد والتي بدورها تستهلك من طرف المنتجات أو الخدمات أو الزبائن²؛
 - يعتبر "ن ت م أ" نموذج استهلاك لا نموذج إنفاق، فهو لا يعترف بالإنفاق لأنه ثابت نسبيا في المدى القصير، بل يقيس حجم الاستهلاك ويحاول ضبط الإنفاق لكي يتلاءم معه على المدى الطويل؛
 - تعتبر التكلفة مجمعات مناسبة ومتجانسة، وكل مجمع تكلفة يمثل نشاط واحدا، كما أن مجموعة الأنشطة المتجانسة تدل على مسار معين يمثل ميزة غير مستقرة بسبب المنافسة والتطورات الطارئة؛
 - يعتبر "ن ت م أ" أن جميع التكاليف في كل مجمع تكون متغيرة ومتناسبة مع النشاط، فالتكاليف التي توصف في الأنظمة التقليدية بأنها ثابتة، يعتبرها النظام بأنها تكاليف الأنشطة المساعدة.

الفرع الثاني: مخطط نظام التكاليف المبني على الأنشطة

تساعد المخططات والنماذج في توضيح الصورة وتقريبها، وفيما يلي مخطط توضيحي للنظام:

الشكل رقم 03-3: نموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة



Source: T. SAADA et Autres, Comptabilité de gestion, ED Vuiber, France, 2008, P 116.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، مرجع سبق ذكره، ص 185.

² عماد يوسف الشيخ، مرجع سبق ذكره، ص 113.

الفرع الثالث: أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة

إن لنظام التكاليف المبني على الأنشطة أهمية بالغة يمكن إبرازها في النقاط التالية:

- يسمح تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيقها ومسببات التكلفة بمعرفة مسارات الإنتاج ونسبة مساهمة كل نشاط في مخرجات النظام؛
- ضبط موارد المؤسسة الحالية والمستقبلية والاستغلال الأمثل لها بعد تحديده أو تقديره لأهداف المؤسسة الحالية وموازناتها البعدية عبر محور الأنشطة ومسبباتها والتي تمثل أفضل تفسير لكيفية توزيع التكاليف وتخصيصها على أغراض التكلفة من منتج أو خدمة أو زبون؛
- توفير مخرجات دقيقة وأكثر موضوعية مما يرفع من كفاءة وجودة القرارات الإدارية سواء المتعلقة بتكاليف المنتجات والخدمات ونوعيتها وحجمها، أو غيرها كقرارات طرق وأساليب الإنتاج من تخطيط مساراته أو تسعير المنتجات واختيار قنوات التسويق والتوزيع وحتى استخدام أساليب التكنولوجيا الحديثة¹.
- دعم مختلف وظائف الإدارة من تخطيط وتنفيذ وتنسيق ورقابة مع ترابطه وتكامله مع مختلف أنظمة المعلومات الإدارية الأخرى ونظام المعلومات المحاسبي².

الفرع الرابع: أهداف نظام التكاليف المبني على الأنشطة

يسعى "ن م ت أ" إلى تجاوز قصور الأنظمة التقليدية وتحقيق مجموعة من الأهداف، أهمها:

- تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على مختلف المنتجات بصورة أفضل عبر مفهوم الأنشطة؛
- تقديم نظرة جديدة للمؤسسة تتمثل في إعادة هيكلتها وتنظيمها وتحسين إنتاجها بناء على مسارات عملية تقوم على محور الأنشطة؛
- تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة وغير المضيئة للقيمة واتخاذ أهم القرارات بشأنها؛
- تفعيل الدور الرقابي بالتحكم القبلي في الأنشطة وقبل بدأ عملية التصنيع وتفاذي الانحرافات³؛
- اختيار المسببات التي تعطي أفضل تفسير لتوزيع موارد المؤسسة على منتجاتها وخدماتها؛
- الرفع من مستوى الأداء الداخلي وتحسينه بالربط بين التكاليف والنشاطات وأغراض التكلفة⁴؛
- خلق ميزة تنافسية للمؤسسة بالتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات وتحسين إدارتها وترشيد القرارات التسعيرية وغيرها من القرارات المتعلقة بتكلفة المنتجات.

¹ R. COOPER, R. KAPLAN, The design of cost management system and cases, Prentice Hall, New Jersey, USA, 1998, P 274.

² أحمد عطية هاشم، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 24.

³ أحمد عبد العال، فتحي السوافيري، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص 292.

⁴ A. BOUTAT, J. M. CAPRARO, Comptabilité analytique de gestion, Presses polytechnique et universitaires Romandes, Lausanne, France, 2008, P 213.

المطلب الرابع: تقييم نظام التكاليف المبني على الأنشطة و أوجه اختلافه على الأنظمة التقليدية سنحاول في هذا المطلب تقييم نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" بذكر أهم إيجابياته وسلبياته، ثم مقارنته مع الأنظمة التقليدية بذكر أوجه الاختلاف.

الفرع الأول: مزايا وإيجابيات نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC"

يعتبر "ن ت م أ" من أهم أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية الحديثة التي تسعى لإيجاد حلول واقتراحات تتماشى مع بيئة التصنيع الحديثة، فمن أهم المزايا والإيجابيات التي تحققها المؤسسة جراء تطبيقها لهذا النظام ما يلي¹:

- تحديد تكلفة المنتجات بشكل أدق وأوضح خاصة فيما يخص توزيع التكاليف غير المباشرة على ضوء علاقة السبب والنتيجة؛
- ترشيد القرارات الإدارية من خلال الفهم الصائب لتكاليف الموارد وسيورتها بالربط بينها وبين الأنشطة ثم مع المنتجات والكشف عن تكاليف الأنشطة المختلفة في أنشطة الأنظمة التقليدية؛
- المساعدة في خفض التكاليف عن طريق التخلص من الموارد الضائعة في الأنشطة غير المضيئة للقيمة أو تخفيضها أو حتى زيادة كفاءة أداء الأنشطة؛
- تحسين عملية الرقابة المبنية على الأنشطة انطلاقاً من عملية صرف الموارد على الأنشطة²؛
- المساهمة في تسعير المنتجات بشكل أفضل من خلال المعلومات المقدمة من نظام التكاليف المبني على الأنشطة³؛
- يفيد "ن ت م أ" في إدارة المؤسسة والخزينة على أساس الأنشطة، وتحقيق ميزة استراتيجية⁴؛
- يسمح "ن ت م أ" بقياس تكلفة الطاقة غير المستغلة وذلك بالكشف عن أنشطة عدم الكفاءة المحتملة من نسبة طاقة الاستعاب لكل نشاط؛
- توفير مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية كمسببات التكلفة من وقت ونوعية ودوران الإنتاج؛
- التحليل العميق للانحرافات الواقعة على مستوى الأنظمة الإنتاجية بالاعتماد على مسببات التكلفة؛
- المساعدة في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة والتنبؤ بالانفاق المستقبلي والموارد المستخدمة على المدى البعيد، وتطوير نظم المعلومات الإدارية والتسييرية؛
- المساهمة في عمليات إدارة التكلفة الإستراتيجية من تخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد.

¹ صالح عطية أحمد، محاسبة تكاليف الأنشطة للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 10.

² حسن ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 212.

³ جمعة هوام، زهية خيارى، تحقيق التنافسية في التكاليف والأسعار، ملتقى دولي بعنوان: تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة

محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يوم 30 أكتوبر 2002، ص 28.

⁴ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، مرجع سبق ذكره، ص 183.

الفرع الثاني: سلبيات نظام التكاليف المبني على الأنشطة وأهم الانتقادات الموجهة إليه

- على الرغم من المزايا التي يقدمها "ن ت م أ"، إلا أنه لا يخلو من بعض النقائص والانتقادات التي وجهت إليه، ومن أهم سلبياته نذكر¹:
- يعتمد النظام على معلومات داخلية فقط مع إهماله للمعطيات الخارجية كتكاليف وأسعار المنافسين ورضى الزبائن، مما يسبب عدم موضوعية القرارات الاستراتيجية المستقبلية²؛
 - تعد قرارات نظام "ABC" قرارات إستراتيجية طويلة المدى بينما تحتاج المؤسسة إلى اعتبار معطيات وتكاليف وقرارات خاصة بالرقابة والتخطيط والإدارة في الأمد القصير؛
 - بالرغم من اهتمامه بمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة إلا أن هناك أنشطة غير مضافة للقيمة على مستوى المؤسسة يتم إدراجها في تكاليف المنتجات أو اعتبارها أعباء عامة مما يؤدي إلى تضليل النتائج؛
 - يعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة نظاما معقدا وصعبا مما يستنفذ كثيرا من الوقت والجهد والمال، الأمر الذي قد يجعل منه غير نافع مقارنة مع النتائج المطلوبة أو المحققة من تطبيقه³؛
 - عجز النظام عن خدمة المؤسسة في بيئة التصنيع الحديثة مما يحتاج إلى تطوير وامتداد وتكامل مع أنظمة أخرى لتكمله وتحسنه كما يعتبر نظام صلبا مقارنة مع الأنظمة الحديثة الأخرى ومدى استجابتها للمتغيرات الداخلية والخارجية؛
 - صعوبة اختيار محركات التكلفة التي تتحكم في تخصيص تكاليف الموارد والأنشطة، خاصة في حالة تجميع عدد من الأنشطة غير المتجانسة⁴؛
 - عدم صلاحية النظام للمؤسسات الصغيرة، أو التي تتبع نظاما إنتاجيا ثابتا، أو إنتاجا بدورة حياة قصيرة، يجعلها تركز على التنافسية في المنتج ذاته مع إهمال تكلفة إنتاجه؛
 - يستبعد "ن ت م أ" التكاليف القبلية كتكاليف البحث والتطوير وهندسة الإنتاج، والتكاليف البعدية كالسويق والإعلان وخدمات ما بعد البيع، والتي ينبغي إدراجها لمعرفة التكلفة الحقيقية للمنتج.

¹ العربي بن عواق، عمار قدوري، مساهمة نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC" في تحسين أداء المؤسسة ودعم

موقفها التنافسي -دراسة حالة فندق ومطعم الربيع سطيف-، مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية، جامعة الباز، سطيف، الجزائر، المجلد 11 العدد 01، جوان 2020، ص 237.

² ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية لازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، "دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية "سلسلة الدراسات الإنسانية"، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2007، ص 685.

³ عبد القادر عيادي، نوي الحاج، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، الملتقى الدولي الرابع بعنوان: المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2010، ص 11.

⁴ سالم عبد الله حلس، مرجع سبق ذكره، ص 225.

الفرع الثالث: أوجه الاختلاف بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة والأنظمة التقليدية
يختلف "ن ت م أ" على الأنظمة التقليدية في مجموعة من النقاط والتي سنحاول اختصارها في
الجدول التالي:

الجدول رقم 01 - 3: المقارنة بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة والأنظمة التقليدية

نظام التكاليف المتغيرة	نظام التكاليف الكلية	نظام التكاليف المبني على الأنشطة
المنتج يستهلك الموارد	المنتج يستهلك الموارد	المنتج يستهلك الأنشطة التي بدورها تستهلك الموارد
الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة	الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة	تعتبر كل التكاليف متغيرة ومتعلقة مباشرة بالأنشطة المساعدة
تعتبر التكاليف الثابتة مشتركة بين المنتجات ¹	استخدام وحدات أو معدلات التحميل لتوزيع التكاليف غير المباشرة	استخدام مؤشرات التكلفة كمفاتيح للتوزيع التكاليف على الأنشطة ثم على المنتجات
تحمل التكاليف الثابتة على جميع المنتجات ²	تعتبر وحدات التحميل متغيرات مالية كتكلفة يد عاملة مباشرة، وتكلفة المواد الأولية	في الغالب تستند مؤشرات التكلفة إلى متغيرات غير مالية كالوقت، كمية الإنتاج، عدد الأوامر
التركيز على المنتجات والخدمات واعتبارها هدفاً للتكلفة	التركيز على المنتجات والخدمات واعتبارها هدفاً للتكلفة	التركيز على الأنشطة واعتبارها هدفاً للتكلفة
توزع التكاليف الثابتة على مراكز التحليل "رئيسية وثانوية"	توزع التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل "رئيسية وثانوية"	تجمع تكاليف الأنشطة داخل مجتمعات التكلفة
حساب سعر التكلفة المتغيرة للمنتج	حساب سعر التكلفة الإجمالي للمنتج	حساب تكلفة المنتج على أساس الأنشطة المستنفذة
تستخدم مخرجاته "هامش على التكلفة المتغيرة للوحدة" لتحديد عتبة المردودية	تستخدم مخرجاته "هامش ربح الوحدة الواحدة" في تقييم المخزونات	تستخدم مخرجاته "أنشطة رئيسية ومساعدة" في تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة لها
تستعمل لاتخاذ قرارات قصيرة الأجل	تستعمل لاتخاذ قرارات متعلقة بدورة المخزون	تستعمل لاتخاذ قرارات طويلة الأجل

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، مرجع سبق ذكره، ص 166.

¹ T. CHARLES & all, Op cit, P 164.

² عماد يوسف أحمد الشيخ، عبد الحكيم مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 36.

المبحث الثاني: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC"

يعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة بأنه نظاما متكاملًا ومكلفًا، يتبع نفس الإجراءات التي يقوم عليها تصميم أي نظام آخر، لذا فإنه يجب على المؤسسة التي تود تطبيق هذا النظام من تتبع الخطوات الأساسية لإرسائه مع الحرص على حسن التنفيذ من أجل تعظيم المنفعة. وقد اختلف الباحثون والمختصون في الخطوات التنفيذية لهذا النظام وذلك لاختلاف حجم المؤسسات وتنظيمها الإداري وتنوع بياناتها ونظمها الإنتاجية وتعدد الأهداف المرجوة من تطبيق النظام، إلا أنها في الغالب لا تخرج عن الخطوات التي سنوضحها من خلال مبحثنا هذا.

المطلب الأول: تحديد الأنشطة، تحليلها وتبويبها

تعد هذه المرحلة نقطة البداية الفعلية لتطبيق "ن ت م أ" حيث يتم فيها دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمليات في كل قسم، وسيرورة النظام الإنتاج فيها قصد تحديد الأنشطة وتحليلها وتبويبها¹.

الفرع الأول: تحديد الأنشطة

لتحديد أنشطة المؤسسة يجب القيام بدراسة تفصيلية لكل أعمال المؤسسة انطلاقًا من وحداتها الإدارية وأقسامها التنفيذية، بعد ذلك يتم إعداد خريطة تدفق الأنشطة مع مراعاة تسجيل كل خطوة في عملية الإنتاج بدءًا من استلام الموارد إلى غاية وصول المنتج إلى المستهلك. ولما كانت الحياة العملية للمؤسسة تضم عددا ضخما من الأنشطة، فإن الدراسات التطبيقية أوضحت أنه كلما زاد عدد الأنشطة ارتفعت درجة التعقيد وصعب تحليلها وتبويبها وارتفعت تكلفة تنفيذ النظام، لذلك فإنه من المستحسن عند تحديد الأنشطة أخذ هذه الملاحظات بعين الاعتبار:

- إن تقسيم المؤسسة إلى أجزاء أصغر فأصغر لا يؤدي إلى معلومات أكثر دقة لأن فلسفة النظام هو تقسيمها إلى مجموعات متجانسة من الأنشطة؛
- يتعلق عدد الأنشطة بدرجة تعقيد العملية وتكلفة النظام فكلما ارتفع عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيده وارتفعت تكلفته؛
- ضرورة تجاهل الأنشطة التي تستخدم نسب ضئيلة من الأفراد والموارد؛
- مساهمة أفراد المؤسسة على مختلف مستوياتهم في تحديد الأنشطة لوجود أنشطة تتم داخل المؤسسة تكون غير معروفة على مستوى الإدارة المركزية²؛
- يرتبط عدد الأنشطة بالأهداف المرجوة من استخدام "ن ت م أ"، فإن كان الهدف منه تحسين الأداء فتحديد الأنشطة مرتفع نوعا ما، أما إن كان الهدف محاسبة التكاليف فعددها أقل من سابقته.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، مرجع سبق ذكره، ص 168.

² L. RAVIGNON et les Autres, La méthode ABC/ABM: Piloter efficacement une PME, Edition d'organisation, Paris, France, 1998, P 235.

والجدول الموضح أدناه يبين لنا بعض النشاطات التي يمكن إيجادها في مؤسسة صناعية:

الجدول رقم 02 - 3: مثال توضيحي لبعض أنشطة الأقسام في مؤسسة صناعية

أقسام المؤسسة	محتوى الأنشطة على كل قسم
إدارة المـوارد	تشغيل أوامر الشراء، استلام المواد، فحصها، معالجة حسابات الموردين.
إدارة الإنتاج	مراقبة الورشات، تخطيط الأعمال التجارية، جدولة الإنتاج.
الخدمات اللوجستية	أنشطة التخزين، التوزيع، المناولة، التعبئة والحراسة.
صيانة وتطوير المنتجات	التعريف بالمنتج، تصميمه، إنتاجه، صيانتته، تطويره، مراقبته.
العمليات الصناعية	عمليات التخطيط، التصنيع، الرقابة، صيانة الآلات الصناعية.
إدارة الجودة	شكاوى الزبائن، مراقبة الجودة، رصد الأراء، إجراءات الفحص.

Source: G. MELYON, Op cit, P 263.

الفرع الثاني: تحليل الأنشطة

بعد تحديد الأنشطة لا بد من تحليلها حسب أهداف المؤسسة وذلك بمعرفة مسار كل نشاط، ومدى تأثيره على المنتجات، وعلاقته مع الأنشطة الأخرى، ولتسهيل عملية تحليل الأنشطة من الضروري جمع معلومات حول كل نشاط تشتمل على أهم الخصوصيات التالية¹:

- الانتماء إلى مركز مسؤولية والاندماج ضمن مسار محدد؛
- معرفة مدخلات النشاط، مخرجاته، مورده وزبائنه؛
- العوامل المسببة أو مولدات التكلفة لكل نشاط؛
- القدرات المجهزة للنشاط وقياس النتائج المحققة.

الفرع الثالث: تبويب الأنشطة

بعد تحليل الأنشطة يتم تصنيفها بمعرفة ما إن كان استبعاد هذا النشاط يسبب نقصا بأي شكل من الأشكال على رضى الزبون أو على المنتج النهائي، فيتولد لدينا مجموعتين من الأنشطة وهما²:

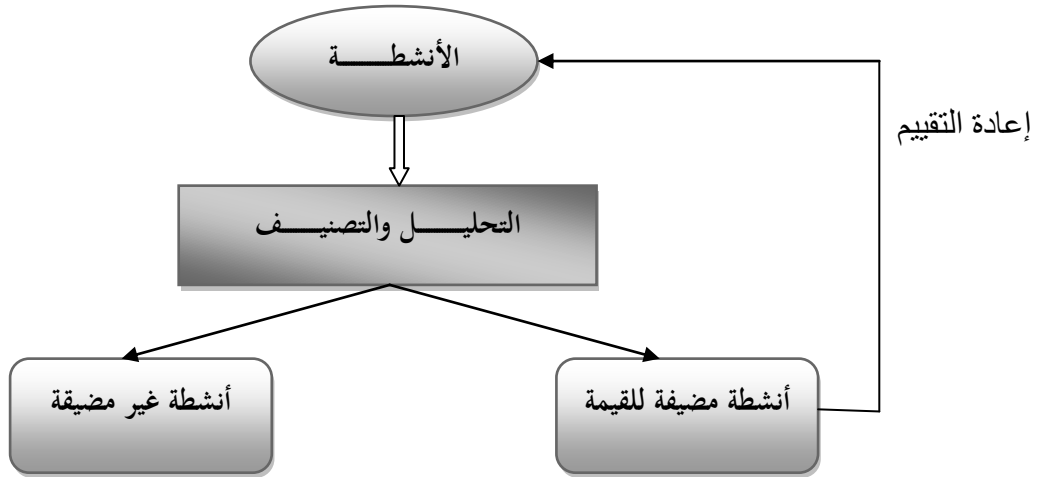
- أنشطة مضيضة للقيمة: وهي التي لا يمكن الاستغناء عنها في العملية الإنتاجية، كما أن إبعادها يسبب نقصا واضحا على المنتج؛
- أنشطة غير مضيضة للقيمة: وهي تلك الأنشطة التي تعتبر غير ضرورية في العملية الإنتاجية وأن غيابها لا يشكل فرقا بحيث يمكن إبعادها والاستغناء عنها.

والشكل التالي يوضح عملية تحليل وتصنيف الأنشطة في المؤسسة حسب القيمة المضافة:

¹ هلال درحون، مرجع سبق ذكره، ص 259.

² جلال العطار، مراحل تصميم نظام تكاليف الأنشطة، مجلة أخبار المحاسبة، الدوحة، قطر، العدد السادس، فيفري 2009، ص 27.

الشكل رقم 04 - 3: تحليل وتصنيف الأنشطة حسب القيمة المضافة



Source: R. L. WEIL, M. W. MAHER, Cost management, ED John wiley & Sonc Inc, New Jersey, USA, 2005, P 234.

المطلب الثاني: توضيح العلاقة السببية بين الموارد والأنشطة بتحديد مسببات الموارد

ويعد ذلك بمثابة الخطوة الثانية في "ن ت م أ"، فبعد قيامنا بتحديد الأنشطة وتحليلها وتبويبها، نقوم بتحديد العلاقة السببية "سبب - نتيجة" والتي تقوم عليها فلسفة النظام في مرحلته الأولى، إذ يتم الربط بين الموارد المستهلكة من طرف المؤسسة والأنشطة المستهلكة لها بتحديد مسببات الموارد، والتي تمثل العامل المفسر لعملية ربط الموارد بالأنشطة المستهلكة لها وتتبع هذا السلوك¹.

الفرع الأول: تحديد العلاقة بين الأنشطة والموارد

يتم في هذه المرحلة البحث عن علاقة سببية بين الأنشطة المعتمدة والمحددة وبين مختلف الموارد المستخدمة لتنفيذها، ففي حالة كون الموارد مخصصة لنشاط واحد تكون العلاقة واضحة جلية، لكن صعوبة تحديد هذه العلاقة تكمن في حالة توجه الموارد في تنفيذ عدد من الأنشطة وهو ما يسمى بالتكاليف غير المباشرة، ويمكن اعتبار ذلك خطوة تمهيدية لتحديد مسببات الموارد².

¹ محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة علي لونيبي البلدية، الجزائر، العدد 13، جوان 2018، ص 272.

² محاد عريوة، فنان سعدوني، تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي العمومي، تصميم نظري لنموذج (ABC) في المستشفيات، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، الجزائر، العدد 2، 2016، ص 101.

الفرع الثاني: تحديد مسببات الموارد

تتضح العلاقة أكثر فأكثر بعد تحديد مسببات المرحلة الأولى، والتي يمكن اعتبارها كمقياس يتم به توزيع تكاليف الموارد على الأنشطة المستهلكة لها¹، ويمكن تلخيص هذا العمل في مصفوفة الأنشطة ومسببات الموارد، وفيما يأتي مثال توضيحي لهذه المصفوفة:

الجدول رقم 03 - 3: مثال توضيحي لمصفوفة الأنشطة ومسببات الموارد

مسببات معيارية		مسببات إنتاجية			مسببات كمية			أنشطة المؤسسة	
زبائن المؤسسة	معايير الجودة	أهمية الموردين	طلبات الزبائن	كمية المنتجات	طلبات الموردين	منتجات مباعه	عدد الطلبات		ساعة عمل
	X	X			X				تمرير الطلبات
		X			X				محاسبة الموردين
				X	X	X			الشحن والمناولة
				X				X	الإنتاج والتصنيع
	X			X				X	صيانة الآلات
X			X			X			الزبائن والفوترة
	X								الدراسات والبحوث

Source: L. LANGLOIS, C. BONNIER, M. BRINGER, Contrôle de gestion, Berti Edition, Alger, Algérie, 2008, P 86.

المطلب الثالث: تحديد تكاليف الأنشطة

تعد هذه الخطوة المرحلة الثالثة في "ن ت م أ"، فبعد قيامنا بتحديد الأنشطة وتحليلها وتبويبها، وتحديد مسببات الموارد، نقوم بتعيين تكاليف الأنشطة وهي تلك العوامل الإنتاجية الموظفة والمستهلكة لتنفيذ نشاط ما²، ومن أجل تحديد هذه التكاليف نقوم أولاً بحصر الأنشطة في مجموعات لاختصار الروابط وتبسيط التعقيدات.

الفرع الأول: حصر الأنشطة في مجموعات

تعرف مجموعات الأنشطة بأنها: "تجميعات وظيفية أو اقتصادية للعديد من الأنشطة المتشابهة أو المتكاملة والتي ترغب الإدارة في معرف تكاليفها بصورة منفصلة"³.

¹ محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 397.

² محمود يوسف محمد، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، المجلد الأول، مؤسسة كتب عربية للنشر الإلكتروني، 2006، ص 833.

³ فتحي رزق السوافيري، الإطار الملائم لنموذج تحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة في ظل أنظمة التكاليف القائمة على الأنشطة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 32، العدد الأول، مارس 1999، ص 530.

حيث يتم حصر وتجميع الأنشطة في قاموس مختصر للأنشطة المساهمة في العملية الإنتاجية، ويكون عدد الأنشطة متعلق بهدف تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة هل يقتصر على إعداد تقرير لتكاليف المنتج فقط، أم أنه يحتاج لتفصيل أكثر لإدارة تكاليف الإنتاج وتطوير العملية الإنتاجية وإعادة تصميمها¹، ويمكن القول بوجود معيارين للوصول إلى أنشطة متجانسة وهما:

- **معيار مستوى النشاط:** من خلال هذا المعيار يتم تجميع الأنشطة التي تؤدي في نفس المستوى، وفق الترابط المنطقي بين الأنشطة داخل المجموعة كالأنشطة المتكاملة أو المتشابهة، ويتوقف ذلك على مستوى الاختلاف بين الأنشطة ومنتجات المؤسسة دون المساس بدقة التكاليف.

- **معيار مسبب تكلفة الموارد:** حسب هذا المعيار يستوجب تجميع الأنشطة المتجانسة التي تخضع في مجموعها إلى مسبب تكلفة واحد، وهي الأكثر اعتماداً في "ن ت م أ"، فمثلاً يمكن جمع أنشطة الصيانة وبرمجة الإنتاج في وعاء واحد لخضوعهما لمسبب واحد وهو ساعة عمل الآلات.

يمكن اعتبار النقاط التالية عند القيام بعملية التجميع²:

- دمج الأنشطة المشتركة في نفس مسبب استهلاك الموارد؛
- وجود سلسلة أنشطة مولدة من قبل مسبب موارد وحيدة، تستبدل بمجموعة نشاط؛
- تجميع الأنشطة التي تسبب نفس السلوك لدى العاملين في المؤسسة؛
- تجميع الأنشطة الغير مباشرة أو الداعمة مع الأنشطة المباشرة كمصلحة المحاسبة مثلاً؛
- محاولة الحصول على وحدات قياس لتخصيص الأنشطة الداعمة نحو الأنشطة المباشرة كعدد زيارات الزبائن مثلاً؛

- يمكن تبسيط فكرة التجميع بالاعتماد على مصفوفة الأنشطة ومسببات الموارد السابقة.

الفرع الثاني: تخصيص الموارد على مجموعات تكلفة الأنشطة

بعد تحديد مسببات الموارد وإعداد مصفوفة الأنشطة وتكلفة الموارد يتم توزيع وتخصيص تكاليف الموارد على مجموعات الأنشطة ثم على الأنشطة بالقياس الفعلي لعناصر التكاليف المباشرة، والاعتماد على مسببات الموارد للتكاليف غير المباشرة قصد تحقيق هدفين هما الدقة في معرفة استهلاك كل نشاط لعناصر التكاليف³، وتحقيق توزيع ملائم لعناصر التكاليف على المجموعات المستفيدة⁴.

¹ علي القباني، مدخل إستراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 45.

² L. LANGLOIS, C. BONNIER, M. BRINGER, Op cit, P87.

³ مصطفى حامد الحكيم، دور القياس المتوازن للأداء المالي في زيادة الحصة السوقية للشركة في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة: دراسة حالة مجموعة شركات قطاع الدقيق، مجلة الجزيرة للعلوم الاقتصادية، جامعة الجزيرة، السودان، المجلد 8، العدد 1، 2017، ص 9.

⁴ أسعد مبارك حسن، مرجع سبق ذكره، ص 161 .

المطلب الرابع: توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وتحديد تكلفتها

بعد تخصيص الموارد على الأنشطة، نحاول معرفة نصيب كل منتج من منتجات المؤسسة من هذه الأنشطة عبر تحديد مسببات الأنشطة، وهنا يكمن جوهر الخلاف بين "ن ت م أ" ونظم التكاليف التقليدية، كون موضوع التكلفة من منتج أو خدمة يتحمل تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده¹.

الفرع الأول: تتبع العلاقة بين الأنشطة والمنتجات

تعتبر هذه الخطوة مرحلة تمهيدية لتحديد مسببات الأنشطة، إذ يتم فيها فحص العلاقة السببية بين غرض التكلفة منتج كان أو خدمة، والأنشطة المتسببة في إنتاجه، ثم معرفة نصيب كل منتج من هذه الأنشطة، وبالتالي فإن محور تحديد هذه العلاقة هو مقياس مسبب الأنشطة.

الفرع الثاني: تحديد مسببات الأنشطة، وحساب التكلفة الوحودية لكل مسبب

يرتكز نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مرحلته الثانية على مسببات الأنشطة أو ما يعرف بمسببات المرحلة الثانية، حيث يمكن تعريف هذه الأخيرة بأنها معدلات لتوزيع تكاليف الأنشطة أو مراكزها على أغراض التكلفة من منتجات أو خدمات².

لذا فهي تعتبر يعتبر مقياسا دقيقا واضحا وعمقا لعلاقة "سبب - نتيجة" التي يقوم عليها النظام³. فالتكلفة المخصصة لكل نشاط أو مركز باستخدام "الكيلوات/ساعة" كمسبب للتكلفة، تخصص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات المستهلكة لها على أساس ساعات تشغيل تلك الآلات، لذلك فإننا غالبا ما نجد علاقة بين مسببات الموارد ومسببات الأنشطة، وقد نجدها هي نفسها في بعض أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة، خاصة في الحالات التي يكون فيها النظام بعيدا عن مستوى التعقيد. وبعد تحديد مسببات الأنشطة "معدلات التوزيع" وعددها، يتم حساب التكلفة الوحودية لكل مسبب وفق العلاقة التالية⁴:

$$\text{التكلفة الوحودية للمسبب} = \text{إجمالي تكاليف النشاط أو مجمع التكلفة} / \text{عدد المسببات}$$

¹ عمر عيد مسلم الجعيدي، معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية)، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، الكلية الجامعية للعلوم الاقتصادية، فلسطين، غزة، العدد السادس، ديسمبر 2009، ص 128.

² محمد نجيب دباش، عبد العالي شحتاني، ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 23، 2018، ص 114.

³ سعاد معاليم، إسماعيل حجازي، نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كابتكار تسييري في المؤسسة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد الحادي عشر، العدد الثاني، ديسمبر 2018، ص 46.

⁴ محمد كنفوش، نظام (ABC) ودوره في تحسين الأداء واستدامته بالمؤسسة، مجلة جديد الاقتصاد، جامعة الجزائر 3، الجزائر، العدد الرابع، ديسمبر 2009، ص 101.

الفرع الثالث: حساب تكاليف المنتجات

بعد تحديد التكلفة الوحودية لمسببات الأنشطة، يجب معرفة معدل ما استهلكه كل منتج من تكاليف الأنشطة المساهمة في إنتاجه، ثم نقوم بتخصيص تكاليف الأنشطة وتوزيعها على المنتجات "أغراض التكلفة" بضرب عدد المسببات المستهلكة التكلفة الوحودية للمسبب¹ كما هو موضح في العلاقة التالية:

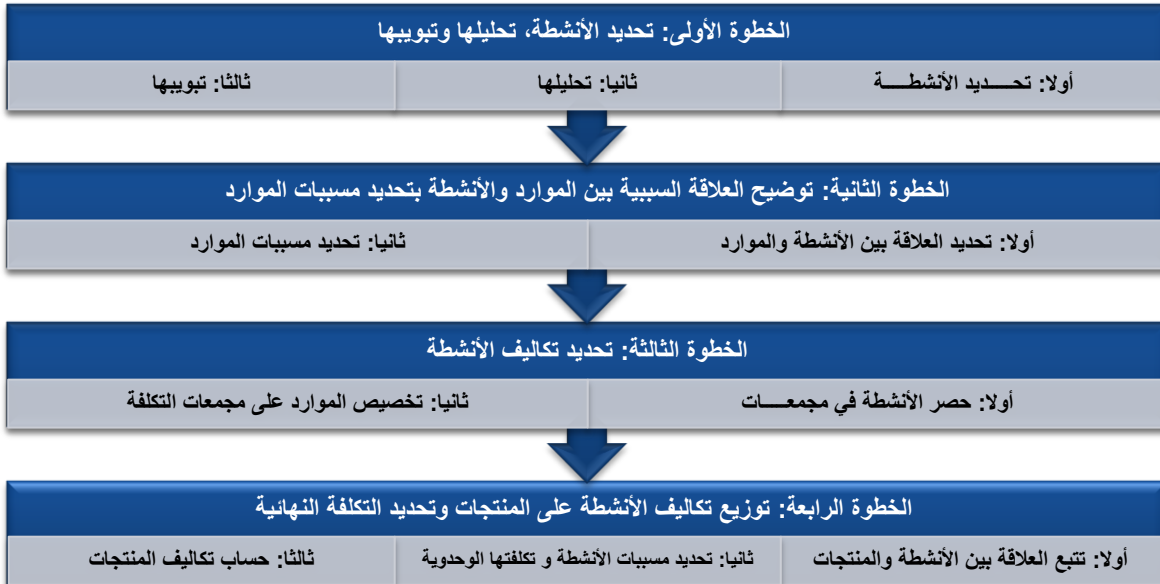
$$\text{نصيب المنتج من تكاليف الأنشطة} = \text{التكلفة الوحودية للمسبب} \times \text{عدد المسببات المستهلكة}$$

وأخيرا يتم حساب تكلفة المنتجات النهائية أو ما يسمى بسعر التكلفة بجمع تكاليف المنتج المباشرة مع نصيبه من تكاليف الأنشطة وفق العلاقة الآتية:

$$\text{تكلفة المنتج} = \text{مجموع تكاليف المنتج المباشرة} + \text{نصيب المنتج من تكاليف الأنشطة}$$

والشكل الموالي يلخص إجراءات وخطوات تطبيق "ن ت م أ" مع الإشارة بأنها ليست إلزامية، بل تختلف باختلاف طبيعة المؤسسة ودرجة تعقيد عملياتها الإنتاجية وتنوع أهداف المرجوة جراء تطبيقها لهذا النظام²، إلا أنها في الغالب لا تتجاوز هذه المراحل.

الشكل رقم 05 - 3: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق.

¹ محمد الصديق الفاضل، مرجع سبق ذكره، ص 273.

² محمد كنفوش، مرجع سبق ذكره، ص 102.

المبحث الثالث: امتدادات نظام التكاليف المبني على الأنشطة والأنظمة الحديثة لتطويره

لم يكتف نظام التكاليف المبني على الأنشطة بتقديم مخرجات دقيقة تتعلق بأغراض المؤسسة من منتجات وخدمات، بل استجاب لمتطلبات المؤسسة الأخرى التي فرضتها بيئة الأعمال المعاصرة سواء في جانب الإدارة، أو إعداد الموازنات أو إرضاء الزبائن، وحتى مراعات عامل الوقت، وذلك من خلال عرض وتطوير أنظمة تركز على فهم أنشطة المؤسسة، لذا سنحاول في هذا المبحث عرض أهم الأدوات الإستراتيجية الأخرى المبنية على الأنشطة.

المطلب الأول: نظام التسيير المبني على الأنشطة (Activity Based Management (ABM

يعتبر مدخل الإدارة والتسيير على أساس الأنشطة من أهم الفلسفات الحديثة لتحسين قيمة المنتج ورفع مستوى الأرباح بالاعتماد على أنشطة المؤسسة وعملياتها كونها أكثر استقرار من حيث التكاليف والعوامل المسببة لها¹، مع مساهمتها في توليد القيمة المنتظرة من طرف الزبون مما أوجب إدارتها بفعالية واعتمادها في اتخاذ القرارات².

الفرع الأول: مفهوم نظام التسيير المبني على الأنشطة "ABM"

حاول العديد من الباحثين تقديم مفاهيم لنظام التسيير المبني على الأنشطة ومن أهمها نذكر:

1	يعرف نظام التسيير المبني على الأنشطة بأنه أحد الأساليب الإدارية التي تستخدمها المؤسسة لتوفير معلومات حول الأنشطة وتكاليفها وعلاقتها ببعضها البعض فيما يسمى بمصفوفة الأنشطة، ثم تحليلها واستخدامها في تحقيق أهداف المؤسسة الإستراتيجية ³ .
2	ويعرف على أنه مجموع التصرفات التي تتخذها المؤسسة لأجل تحسين كفاءة وفعالية أنشطتها وعملياتها بالاعتماد على مخرجات "ن ت م أ" المتعلقة بالأنشطة وتكاليفها، منتجات المؤسسة وزبائنها وميادين التكلفة الأخرى ⁴ .
3	كما يعرف "ن س م أ" على أنه نظام وجد لتكميل "ن ت م أ" باستخدام مخرجاته وتحديد وتحليل الأنشطة لتطويرها وتخفيض تكاليفها والتخلص من غير المضافة للقيمة منها لتحقيق أهداف المؤسسة التشغيلية والإستراتيجية من تحسين الربحية وإرضاء الزبون ⁵ .

¹ معمر بوطالي، التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB)، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 1، العدد الاقتصادي 32، أكتوبر 2017، ص 06.

² معاد خلف إبراهيم، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد 9، العدد 27، 2013، ص 234.

³ عمر أقاسم، الإمداد الشامل - مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة -، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2009 - 2010، ص 330.

⁴ Y. DERONGE, Comptabilité de gestion, De Boeck, Bruxelles, Belgique, 2013, P 318.

⁵ راضية عطوي، مرجع سبق ذكره، ص 149.

مما سبق يمكن القول بأن "ن س م أ" هو نظام يستند على معطيات "ن ت م أ" لغرض تصنيف أنشطة المؤسسة وتحليلها وإدارتها بهدف تحسين القيمة المقدمة للزبون وزيادة ربحية المؤسسة.

الفرع الثاني: أنواع نظام التسيير المبني على الأنشطة "ABM"

يمكن التمييز بين نوعين من أنظمة التسيير المبنية على الأنشطة وهي كالآتي¹:

- **نظام التسيير المبني على الأنشطة التشغيلية:** ويشمل مجموع الإجراءات المتعلقة بالأنشطة والتي تمكن المؤسسة من القيام بالأمر على الوجه الصحيح من الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتخفيض مستوى التكاليف من خلال بعض التقنيات الإدارية كإدارة الأنشطة وإعادة هندسة العمليات، وتحسين الجودة الشاملة وقياس الأداء؛

- **نظام التسيير المبني على الأنشطة الإستراتيجية:** ويضم طرق وأساليب إدارة الأنشطة واستخدامها في إنجاز أهداف المؤسسة الإستراتيجية وتحسين مستوى الربحية مع استقرار كفاءة الأداء بتطبيق تقنيات واتخاذ قرارات إعادة تصميم المنتج وخط الإنتاج، وتطوير العلاقة مع الموردين والزيائن، وتجزئة السوق وتغيير قنوات التوزيع.

الفرع الثالث: خطوات تنفيذ نظام التسيير المبني على الأنشطة "ABM"

يساعد "ن س م أ" في الإجابة حول تساؤلات منها: هل يمكن تبسيط عمليات المؤسسة وأنشطتها؟ كيف يمكن تحقيقها بشكل مختلف؟ ما الذي يمنع من تحقيقها بشكل أفضل؟ وللوصول إلى هذه الإجابات وغيرها يجب المرور بالمراحل التالية:

- تحديد أنشطة المؤسسة المساهمة في إضافة القيمة من خلال تقسيم سيرورة العمل²؛
- قياس تكلفة الموارد المستهلكة في إنجاز هذه الأنشطة؛
- توزيع تكاليف الموارد على الأنشطة باستخدام مسببات التكلفة؛
- تحليل الأنشطة وتبويبها إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأخرى غير مضيئة للقيمة وإلى أنشطة فعالة تكتفي بالموارد المخصصة لها وأخرى غير فعالة تتطلب موارد أكثر من اللازم لتحقيق النتائج المطلوبة؛
- تقييم كفاءة وفاعلية هذه الأنشطة والتركيز على الأنشطة ذات التكلفة الأكبر وأيضا المساهمة في خلق قيمة المنتجات والخدمات المقدمة للزبون؛

¹ رضوان محمد العناتي، مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، جامعة الزرقاء، عمان، الأردن، المجلد التاسع، العدد الأول، 2009، ص 89.

² عبد العالي شحتاني، رانية غضاب، تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، معهد الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أمين العقال الحاج موسى، تامنغست، الجزائر، المجلد 07، العدد 01، 2018، ص 393.

- محاولة تحسين القيمة وتخفيض التكلفة من خلال تطوير الأنشطة المضيئة للقيمة، وحذف الأنشطة غير المضيئة للقيمة أو تقليل وقتها وتكاليفها أو تجزئتها أو ابدالها بأنشطة أخرى تساهم أفضل في خلق القيمة، ثم إعادة استخدام الموارد غير المستغلة من طرف هذه الأنشطة.

وعليه يمكن القول بأن "ن س م أ" يتطلب نفس الخطوات التي يسير عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة مع إهمال المرحلة الأخيرة وهي توزيع تكاليف على المنتجات النهائية وتعويضها بمرحلة إدارة الأعمال على أساس أنشطة المؤسسة من خلال اتخاذ الإجراءات التحسينية على هذه الأخيرة.

الفرع الرابع: دور وأهمية نظام التسيير المبني على الأنشطة "ABM"

تبنت الإدارة الحديثة بمفهومها الإستراتيجي عدة أساليب ونظم لتجاري بيئة الأعمال الحديثة وتدعم ميزتها التنافسية، ومن أهمها "ن س م أ" الذي ساعد الإدارة على توسيع قاعدة معلوماتها واتخاذ أحسن القرارات وتمثل أهمية هذا الأخير في¹:

- العمل على تزويد الإدارة بالمعلومات المالية وغير مالية الدقيقة والموضوعية التي تساعد في تحسين العمليات الإنتاجية وتطوير مستوى الأداء على المدى القصير والمدى البعيد؛
- المساعدة في إعادة هندسة العمليات والتقليل من تعقيدها بالاستعانة بأنشطة ثانوية² واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو خفضها إلى أدنى مستوى ممكن؛
- المساهمة في التحسين والتطوير المستمر لأنشطة المؤسسة من خلال الفهم العميق الذي تقدمه موجهات التكلفة في مراحلها المختلفة حول حجم الموارد المستهلكة من طرف الأنشطة؛
- المساهمة في قرارات التسعير التي يمكن تحديدها بدقة من خلال التوزيع الدقيق لتكاليف المنتجات؛
- أدى استخدام "ن س م أ" إلى ظهور تكاليف إستراتيجية ساعدت على الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة والتحكم في تكاليفها من جهة وقيامها بإعداد الخطط والبرامج الاستراتيجية ودعم القرارات الإدارية التشغيلية من جهة أخرى؛
- أخذ الكلفة المستهدفة بعين الاعتبار في تصميم المنتج واختيار المزيج الإنتاجي الأمثل؛
- التحليل الجيد لعمليات المؤسسة وأنشطتها يساهم في تحليل الربحية المحققة من المنتجات والزبائن والاهتمام بالتالي تحقق أعلى العوائد؛
- تقوية العلاقة بين المؤسسة ومورديها وزبائنها، من خلال تشخيصها وتحليلها عبر الأنشطة المترتبة على تلك العلاقة وإعادة ترتيبها وفقا لمعايير الكفاءة والفاعلية والكلفة المنخفضة ونسبة المبيعات.

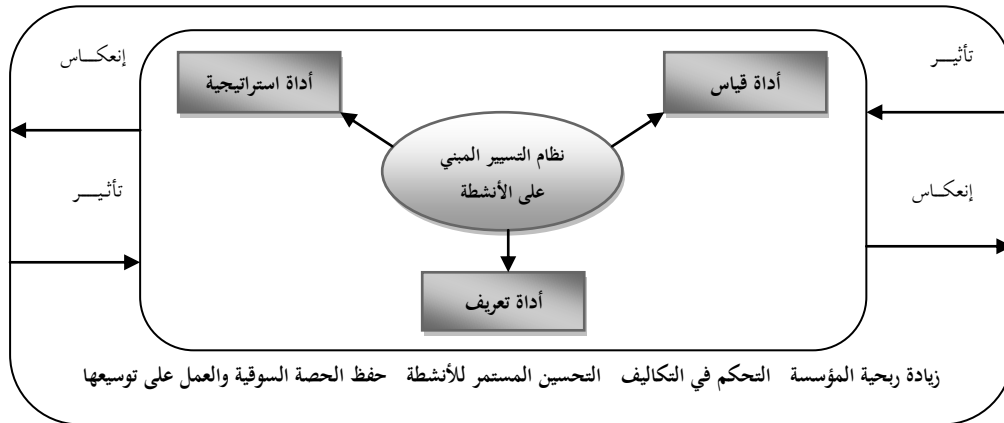
¹ سليمان حسين البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديد: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني، مجلة دراسات العلوم الإدارية، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، المجلد 34، العدد 1، 2007، ص 93.

² معمر بوطالي، مرجع سبق ذكره، ص 08.

الفرع الخامس: أهداف نظام التسيير المبني على الأنشطة "ABM"

- يسعى "ن س م أ" لتحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:
- تحسين القيمة المستمر من خلال تحليل أنشطة المؤسسة وعملياتها ومراقبتها على طول سلسلة القيمة والتي بدورها تؤثر على القيمة المستلمة من طرف الزبون؛
 - تزويد الإدارة والمسيرين بنظرة إستراتيجية تركز على إمكانيات المؤسسة الداخلية بتحديد نقاط القوة والضعف المتعلقة بأنشطة المؤسسة والفرص والتهديدات التي تواجهها من بيئتها الخارجية¹؛
 - زيادة رضى الزبائن بتحسين جودة المنتج و الخدمات المقدمة بأفضل الأسعار؛
 - المساهمة في رفع أرباح المؤسسة عن طريق استقطاب زبائن جدد؛
 - تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة بالتحكم في مستوى التكاليف وتوزيع الغير مباشرة منها بصورة أدق؛
 - بناء نظام متكامل قائم على فلسفة أنشطة وعملياتها انطلاقاً من نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- والشكل الموالي يبين أهداف "ن س م أ" من خلال توضيح آلية عمل النظام:

الشكل رقم 06 - 3: آلية عمل نظام التسيير المبني على الأنشطة



المصدر: سليمان حسين البشتاوي، مرجع سبق ذكره، ص 91.

الفرع السادس: العلاقة بين نظام التسيير ونظام التكاليف المبنيان على الأنشطة

يعمل كل من نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" ونظام التسيير المبني على الأنشطة "ABM" على تحديد وقياس ومراقبة العوامل المسببة للتكاليف مما يساهم في تنفيذ استراتيجية رفع القيمة المقدمة للزبون.²

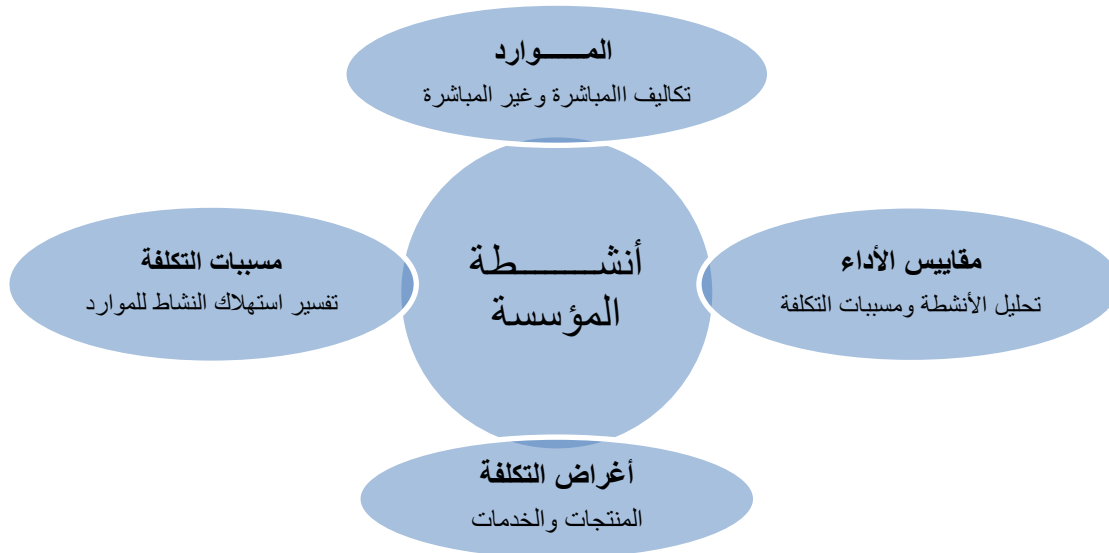
¹ إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مجال المسؤولية الاجتماعية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 21، العدد 2، 2005، ص 286.

² W.HILL, J.L. ZALLER, **The new value imperative for privately held companies, The why, what and how of value management strategy**, Business horizon, Kelley school of business, Indiana University, India, Volume 51, Issue 6, Dec 2008, P 548.

يعد "ن س م أ" الإطار الذي يعمل من خلاله نظام التكاليف المبني على الأنشطة من جهة، ويقوم عليه من جهة أخرى، فهما يعملان بشكل متكامل فيما بينهما، باعتبار أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" أداة رئيسية لمراقبة التسيير في نظام التسيير المبني على الأنشطة "ABM" ومصدرا لتلقي المعلومات في الوقت نفسه، كما يعتبر نظام التسيير المبني على الأنشطة الإطار الملائم والمرن لتطبيق "ن ت م أ"، أيضا يقوم "ن س م أ" على فكرة أن "ن ت م أ" يوفر معلومات دقيقة وملائمة فيما يتعلق بأنشطة سلسلة القيمة من "تصميم، اقتناء، إنتاج، توزيع وغيرها" يعتبرها نظام التسيير المبني على الأنشطة بمثابة قاعدة لغرض تحسين عملية التسيير.¹

تعتبر الأنشطة المحور الأساسي الذي يقوم عليه كل من النظامين، فمخرجات المرحلة الأولى من "ن ت م أ" المتمثلة في تحديد تكاليف الأنشطة تعتبر مدخلات "ن س م أ" التي يقوم عليها هذا الأخير، فتحليل الأنشطة في نظام التكاليف المبني على الأنشطة يهدف إلى تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بدقة وتقديم بيانات واضحة عنه أو عن مراحل الإنتاجية، بينما يهدف التحليل في نظام التسيير المبني على الأنشطة إلى تحسين أداء هذه الأنشطة واتخاذ القرارات التسييرية بشأنها من خلال البحث عن مسبباتها الأصلية ودراساتها وتقييمها وتوجيهها حسب أهداف المؤسسة². والشكل الموضح أدناه يوضح العلاقة بين النظامين، نظام "ABC" ونظام "ABM":

الشكل رقم 07 - 3: العلاقة بين نظام التسيير ونظام التكاليف المبنيان على الأنشطة



Source: N. RAFFISH, P. B. TURNEY, The CAM-I Glossary of Activity based Management, Version 1.2, USA, 1991, P 55.

¹ L. LANGLOIS, C. BONNIER, M. BRINGER, Op cit, P 93.

² معمر بوطالبي، مرجع سبق ذكره، ص 10.

المطلب الثاني: نظام الموازنة المبني على الأنشطة (Activity Based Budget (ABB)

تعتبر الموازنة خطة المؤسسة للوصول إلى أهدافها التفصيلية من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في مدة زمنية محددة، وعلى الرغم من محاولات تطوير الموازنات التقديرية إلا أنها لم تبلغ الدقة التي بلغها نظام الموازنات التقديرية على أساس الأنشطة في توفير معلومات مساعدة للإدارة في تحقيق أهدافها من خلال التخطيط والتنفيذ والرقابة واتخاذ القرار، ويرجع ذلك إلى ربطه لعملية إعداد الموازنة بأنشطة المؤسسة، وهو الأمر الذي تدور حوله فلسفة إعداد الموازنات التقديرية على أساس الأنشطة¹.

الفرع الأول: مفهوم نظام الموازنة المبني على الأنشطة (Activity Based Budget (ABB)

تعددت التعاريف التي جاء بها المفكرون حول "ن م م أ" إلى أنها كلها تركز حول ربط خطة المؤسسة وأهدافها المستقبلية بأنشطتها، ومن أهم التعاريف المقدمة نذكر:

<p>يعتبر نظام الموازنات المبني على الأنشطة من الأساليب الإدارية الحديثة لإعداد الموازنة التي تستند بدورها على نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث تستخدم العلاقة بين كمية الوحدات المنتجة والنشاط اللازم لإنتاجها بغرض وضع تقديرات مفصلة لمتطلبات النشاط الخاصة بالخطة الإنتاجية المقترحة².</p>	<p>1</p>
<p>ويعرف بأنه تقنية لإعداد الموازنة باستخدام هرم كلفة النشاط لوضع المدخلات المادية ومجموع التكاليف كدالة للنشاط المخطط³.</p>	<p>2</p>
<p>كما يعرف "ن م م أ" على أنه نظام لصياغة موازنة تركز على تحديد تكاليف الأنشطة المتوقعة وآلية ربطها ببعضها، ثم تحديد المصادر المطلوبة بناء على الأنشطة المتوقعة بالاعتماد على نظام التكاليف المبني على الأنشطة⁴.</p>	<p>3</p>
<p>مما سبق يمكن القول بأن "ن م م أ" بأنه نظام مقرون بتكاليف الأنشطة يهدف للتنبؤ بالمصادر المطلوبة للمشروع بناء على التغيرات المتوقعة في الأنشطة داخل المؤسسة وما تستلزمه من موارد لتنفيذها.</p>	

الفرع الثاني: دور وأهمية نظام الموازنة المبني على الأنشطة (Activity Based Budget (ABB)

اكتسب نظام الموازنات المبني على الأنشطة أهمية كبيرة بسبب قدرته على ربط أنشطة المؤسسة مع تكاليفها مما يعطي للمسيرين صورة أوضح عن تخصيص تكاليف المؤسسة وتتمثل أهميتها في⁵:

¹ محاد عريوة، عباس فرحات، قياس وتقييم الأداء في القطاع العمومي المحلي بتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB - دراسة عينة من البلديات-، مجلة معارف، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة البويرة، الجزائر، السنة 12، العدد 22، جوان 2017، ص 341.

² خضير مجيد علاوي، مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB (دراسة تطبيقية في مديرية بلديات محافظة الديوانية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، المجلد 14، العدد 2، 2012، ص 137.

³ معاد خلف إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 235.

⁴ R. KAPLAN & all, Management accounting, Pentice Hall, USA, 2012, P 254.

⁵ معمر بوطالي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

- يسمح "ن م م أ" بتحديد الطاقة المطلوبة لكل نشاط ومعرفة التغييرات الحادثة فيه، ثم تخصيص الموارد اللازمة لتنفيذ هذا النشاط عند ذلك المستوى من الطاقة؛
- يوجه "ن م م أ" نحو متطلبات الزبائن، وبالتالي تعمل على تحليل احتياجاتهم وربط الموازنة واحتياجات الزبائن بأهداف المؤسسة الإستراتيجية¹؛
- يحول "ن م م أ" التكاليف الغير مباشرة إلى تكاليف متغيرة مرتبطة بتأدية النشاط مما يساعد في تخطيط مشاريع المؤسسة المستقبلية بصورة أدق ويسهل التنفيذ والرقابة على هذه الموازنات²؛
- يضع "ن م م أ" أهدافاً للتحسين المستمر لعمليات المؤسسة و أنشطتها وتطويرها واستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة بخلاف الموازنات التقديرية التي تقوم على تكرار تاريخي للعمليات السابقة؛
- يساهم إعداد الموازنات التقديرية وفق "ن م م أ" بإعطاء نظرة أفقية في عملية الإعداد بخلاف النظرة العمودية القائمة على منهج الموازنة ومراكز المسؤولية مما يساعد في تطوير عملية إعداد المسؤولية وإشراك أكبر عدد من العمال في تحضيرها وهو ما يعطي معلومات أكبر وصورة شاملة للموازنة؛
- يسمح "ن م م أ" بتوفير معلومات تسعد في المقارنة المرجعية بين الكلف غير المباشرة باعتبارها كلف للأنشطة واتخاذ قرارات بخصوص الأنشطة وكلفها دون إضعاف فعالية الأداء؛
- يحدد "ن م م أ" نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة من خلال تحليل عمليات أنشطة المؤسسة ووضع خطط استراتيجية مستقبلية بالتركيز على نقاط القوة واجتنب نقاط الضعف مع تحسين عملية الرقابة دون المساس بفعالية الأداء وطاقة المؤسسة الإنتاجية؛
- يسمح "ن م م أ" بتحديد الطاقة غير المستغلة سواء مادية أو مالية أو موارد بشرية ثم توجيهها لرفع مستوى الإنتاج أو توسيع الخط الإنتاجي أو حتى إنشاء خطوط جديدة؛
- لنظام الموازنة المبني على الأنشطة تأثير كبير على سلوك الموظفين من خلال شمولها للإجراءات المالية وغير المالية والتغلب على الحواجز الناجمة عن التقسيم الوظيفي للمؤسسة ومراكز المسؤولية³.

الفرع الثالث: مراحل إعداد نظام الموازنة المبني على الأنشطة (ABB) Activity Based Budget

يتم إعداد "ن م م أ" وفقاً للخطوات لتالية⁴:

¹ خضير مجيد علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 137.

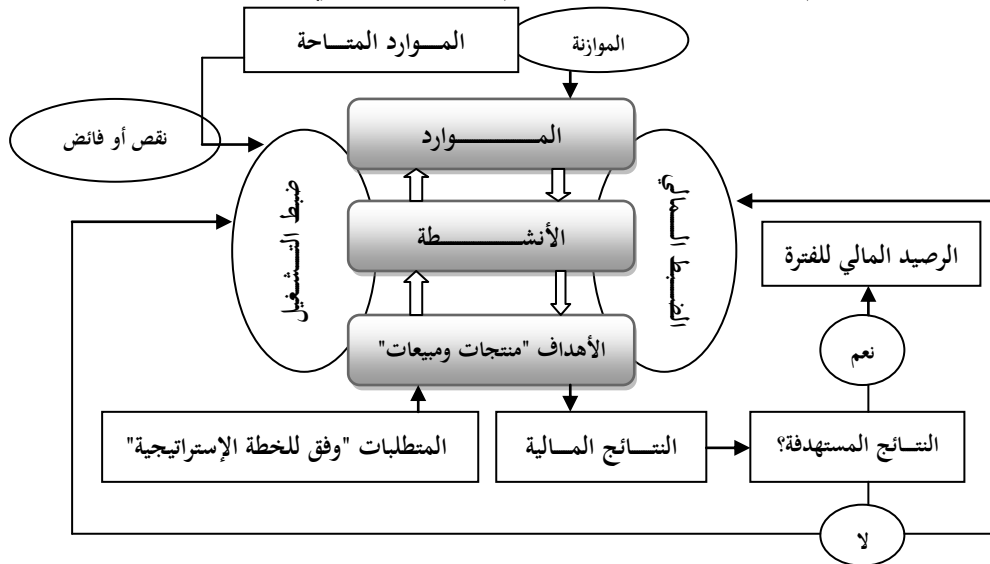
² T. HUYNH, G. GONG, H. HUYNH, Integration of activity Based Budgeting and activity based management, International journal of economics, Finance and Management sciences, Science publishing group, USA, Vol 1, No 4, August 2013, P 184.

³ محماد عريوة، عباس فرحات، مرجع سبق ذكره، ص 345.

⁴ D. TOPOR & all, Implementation of Activity Based Budgeting method in the economic entities from mining industry of Romania, International journal of academic research in accounting, Finance and Management sciences, India, Vol 3, No 1, January 2013, P 29.

- تقدير كمية الإنتاج وحجم المبيعات للفترة المقبلة: يتم ذلك بناء على تحديد المزيج الإنتاجي والزبائن المستهدفين، وتعتبر هذه المعلومات هي الأساس في معرفة الأنشطة التي تحتاجها المؤسسة والموارد التي يحتاجها كل نشاط، فالأمر يتطلب معلومات أكثر تفصيلاً من التي تحتاجها الموازنات التقليدية؛
 - تحديد الأنشطة اللازمة والطاقة التشغيلية لكل نشاط: يستوجب "ن م م أ" شموله لكافة الأنشطة الضرورية لإنتاج المنتجات المحددة ضمن أهداف المؤسسة من تطوير وتصميم المنتج وتصنيعه ثم فحصه وتوزيعه، مع معرفة المستوى التشغيلي لكل نشاط بناء على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات؛
 - تحديد الموارد الكافية لتنفيذ الأنشطة: بعد وضع قائمة الأنشطة اللازمة لتنفيذ خطة الإنتاج والمبيعات، يتم التنبؤ بالموارد اللازمة التي يحتاجها كل نشاط قيمتها، كمياتها ومواصفاتها لضمان وصول الأنشطة إلى الطاقة التشغيلية المطلوبة والكافية لتحقيق الأهداف المسطرة؛
 - تحديد الموارد الفعلية للمؤسسة: تحدد الموارد الفعلية حسب الإمكانيات المالية والفنية التي تستطيع المؤسسة توفيرها وفق إستراتيجيتها وسياسة إدارتها مع مراعاة المرونة في تحديد هذه الموارد¹؛
 - تحديد طاقة كل نشاط: بعد معرفة الموارد الفعلية للمؤسسة، تحدد الطاقة الإنتاجية الفعلية لكل نشاط في ظل هذه الموارد مع مقارنته بعنصر الموارد المتحكم بالطاقة القصوى لكل نشاط، ويتطلب ذلك الإحاطة والتحكم في مسببات الموارد وموجهات الأنشطة لبلوغ الأهداف المسطرة.
- والشكل الموالي يوضح آلية عمل "ن م م أ" ومراحل إعدادها:

الشكل رقم 08 - 3: آلية عمل نظام الموازنة المبني على الأنشطة ومراحل إعدادها



Source: Z. PIERTZAK, Traditional versus Activity Based Budgeting in Non manufacturing companies, Journal of Social sciences, University of Lodz, Poland, No 4 (84), 2013, P 30.

¹ معمر بوطالبي، مرجع سبق ذكره، ص 10.

الفرع الرابع: الفرق بين نظام الموازنة المبني على الأنشطة ونظام الموازنة التقليدي

- يختلف "ن م م أ" على نظام الموازنات التقليدي في نقاط، أهمها:
- يتم تحميل التكاليف غير المباشرة في نظام الموازنات التقليدي على أساس الأقسام المتجانسة بمعدل واحد أو معدلين أحدهما ثابت والآخر متغير، بينما يتم تحميلها في "ن م م أ" على أساس موجهات التكاليف الخاصة بكل نشاط أو بكل مجمع أنشطة¹؛
 - يستطيع "ن م م أ" تحديد الكمية الضائعة وحجم الطاقة غير المستغلة في المرحلة الإنتاجية لاعتماده على مخرجات نظام التكاليف المبني على الأنشطة وهذا الأمر لا تستطيع الموازنات التقليدية؛
 - يضع "ن م م أ" أهداف للأنشطة تساعد أهداف المؤسسة التنظيمية بخلاف نظيره التقليدي؛
 - يساهم "ن م م أ" في إعادة هندسة العمليات وتقييم الأنشطة والتحسين المستمر لها وبالتالي هو أفضل من النظام التقليدي سواء على المدى القصير أو المدى الطويل؛
 - تسمح الموازنات التقليدية بقياس الأثر المتوقع فقط، بينما يسمح "ن م م أ" بقياس الأثر و توضيحه من خلال تحليل السبب والأنشطة وموجهاتها؛
 - يعتبر "ن م م أ" أكثر دقة وشمولا لتقديمه نظرة أفقية في عملية الإعداد من خلال مساهمة وإشراك أكبر عدد من العمال في تحضيرها، بخلاف الموازنة التقليدية التي توصف بأنها ذات اتجاه واحد عمودي قائم على مبدأ المسؤولية.

الفرع الخامس: نظام الموازنة المبني على الأنشطة وعلاقته بنظام التكاليف المبني على الأنشطة

تعتبر العلاقة بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" ونظام الموازنات المبني على الأنشطة "ABB" علاقة تكاملية، فنظام "ABC" يعتبر المنطلق لإعداد الموازنات المبنية على الأنشطة وذلك أن تحديد حجم الإنتاج ومستوى المبيعات المتوقعة خلال الفترة المقبلة يعتمد على مخرجات نظام "ABC"، ثم تحديد الأنشطة اللازمة وما تتطلبه من موارد، وبعدها يكون الطلب الفعلي بناء على طاقة الأنشطة، كما يعتبر نظام "ABB" مرحلة لاحقة لنظام "ABC"².

ولما كان "ن ت م أ" ينسب الموارد إلى الأنشطة بغرض القياس الدقيق لتكلفة المنتجات أو الخدمات المقدمة للزبائن، فإن "ن م م أ" ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف معرفة الأنشطة التي يحتاجها المنتج أو الخدمة التي ستقدم للزبائن وتقويم هذه الأنشطة وضبطها وضبط موارد المؤسسة المتاحة مع الطاقة الفعلية للنشاط من أجل بلوغ أهداف المؤسسة المستمرة³.

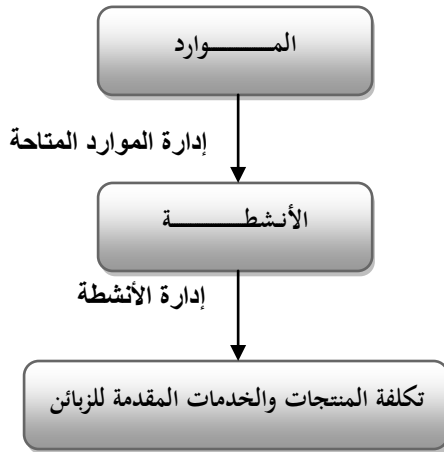
¹ نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 430.

² معمر بوطالي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

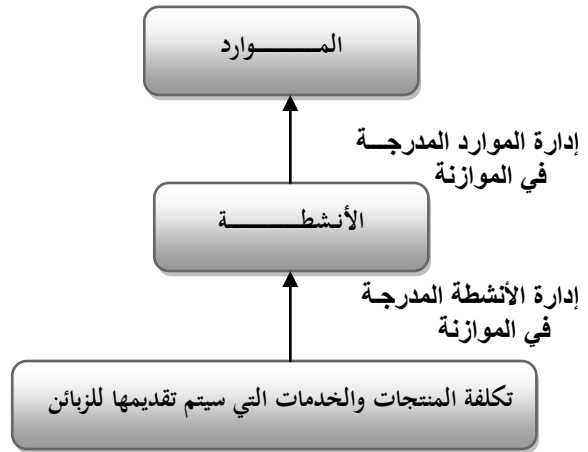
³ محاد عريوة، عباس فرحات، مرجع سبق ذكره، ص 346.

إذن باختصار يمكن القول أن نظام الموازنات المبني على الأنشطة "ABB" هو نظام معكوس لنظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" والشكل الآتي يوضح العلاقة بين النظامين:
الشكل رقم 09 - 3: علاقة نظام الموازنة المبني على الأنشطة بنظام التكاليف المبني على الأنشطة

نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC"



نظام الموازنة المبني على الأنشطة "ABB"



Source: T. HUYNH, G. GONG, H. HUYNH, Op cit, P 185.

المطلب الثالث: نظام تكاليف الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) Time Driven Activity Based Costing
إن سبب ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت أو نظام التكاليف المبني على الأنشطة المتكامل مع نظام الزمن الأمثل للتكلفة نتيجة لما تعرض إليه نظام التكاليف المبني على الأنشطة التقليدي من انتقادات بسبب تكاليفه المرتفعة، وصعوبة تحديثه مع التغيرات الحادثة مع إهماله لعنصر مهمين وهما عنصر الزمن والطاقة الإنتاجية غير المستغلة¹، الأمر الذي دفع بكل من "كابلان واندرسون" بتطوير "ن ت م أم و" بهدف تجاوز التعقيدات التي تميز بها "ن ت م أ" إذ يتميز هو الآخر بسهولة في التطبيق والتحديث، وتكلفة أقل من نظيره مع ادماجه لمعادلات الوقت المطلوب لإنجاز النشاط ومعرفة الطاقة الإنتاجية غير المستغلة².

الفرع الأول: مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC"

يعتبر الباحثان "R. KAPLAN & S. R. ANDERSON" أول من كتب في "ن ت م أم و" ومن أهم هذه التعاريف نذكر:

¹ صالح عبد الرحمن المحمود، تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة "دراسة تطبيقية"، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، جامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية، المجلد الثامن، العدد الثاني، 2007، ص 151.

²M. A. SAROKOLAEI & all, **Time Driven Activity Based Costing by using fuzzy logics**, 2nd International Conference on leadership, Technology and Innovation Management, Islamic Azad University, Tabriz, Iran, 2013, P 338.

<p>1 حسب "كابلان وأندرسون" فإن نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت نسخة مطورة لمعالجة القصور الذي واجهه "ن ت م أ" التقليدي بإدماجه مع أسلوب الزمن الأمثل للتكلفة لإعطاء نظرة شاملة حول الموارد المستغلة باستخدام الوقت المستخدم في تخصيص هذه الموارد على المنتجات والخدمات والزبائن كموجه أساسي.¹</p>	<p>1</p>
<p>2 كما يعرف "ن ت م أ م و" بأنه نظام يقوم على أساس نظام التكاليف المبني على الأنشطة التقليدي مع تخفيض تكاليف التطبيق وسرعة في البناء والتنفيذ وسهولة في عملية التحديث، مع اعتماده على محركات التكلفة الزمنية.²</p>	<p>2</p>
<p>3 أيضا يمكن تعريف "ن ت م أ م و" على أنه تقنية محسنة ومطورة لنظام التكلفة على أساس النشاط لتقديم معلومات حول الكلفة والربحية بطريقة أرخص وأسرع باستخدام الطاقة العملية وموجهات الوقت.³</p>	<p>3</p>
<p>إذن "ن ت م أ م و" هو نظام بديل للتكلفة ظهر لمعالجة أوجه القصور في نظام "ABC" والتغلب على الانتقادات الموجهة إليه باعتباره أقل تكلفة وأكثر سهولة في التطبيق العملي واستجابة للتغيرات، مع مساعدته في معرفة الطاقة المستغلة فعليا بالاعتماد على معادلات الوقت.</p>	

الفرع الثاني: أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC"

- استطاع نظام "TDABC" أن يكتسب أهميته بجمعه بين موجهات الكمية "موجهات الموارد" وموجهات الوقت، وتتمثل أهميته في مجموع ما يقدمه من منافع ومن أهمها⁴:
- يسمح بتوفير معلومات أكبر دقة حول الطاقة غير المستغلة تساعد في تقريب الموازنات التقديرية للطاقة وكيفية استغلالها والتنبؤ بالكميات ومدى تعقيد العمليات⁵؛
 - يمتاز "ن ت م أ م و" بسهولة في التطبيق وسرعة في التحديث والتطوير استجابة لتغيرات البيئة الطارئة على أنشطة المؤسسة كتحديث محركات التكلفة أو زيادة عدد الأنشطة أو تعديل في الإنتاج؛
 - يقدم "ن ت م أ م و" تقديرا أكبر دقة وأكثر وضوحا في تخصيص الموارد لاعتماده على فحص الزمن المطلوب لتنفيذ الأنشطة ومقارنته بالزمن الفعلي المستغرق في تنفيذها؛

¹ R. KAPLAN, R. S. ANDERSON, **Time-Driven Activity based Costing Simpler, More powerful path to higher profits**, Harvard business school press, USA, 2007, P 29.

² محمد هيثم الدبس، رفع القدرة التنافسية للمنشأة من خلال الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة باستخدام نظام (TDABC) "دراسة تطبيقية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، سوريا، المجلد 37، العدد 1، 2015، ص 432.

³ حنان صبيحت عبد الله، سهر كاظم فاضل، التكامل ما بين تقنية بطاقة العلامة المتوازنة وتقنية الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، السنة الحادية والأربعون، العدد 116، 2018، ص 245.

⁴ حاتم كريم كاظم، استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت 'TDABC' في قياس تكلفة الخدمة الفندقية (دراسة تطبيقية في فندق النجف)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، السنة 11، المجلد 9، العدد 2، 2015، ص 271.

⁵ العربي بن عواق، عمار قدوري، مرجع سبق ذكره، ص 239.

- قدرته على معرفة طاقة المؤسسة غير المستغلة التي تؤثر على نتائج الفترة المالية وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة بخصوص الأنشطة من حذف وتعديل وتخفيض؛
- يتميز بالسرعة في توفير المعلومات وإمداد المسيرين بالمعلومات الضرورية التي تساعدهم في معرفة سبب المشاكل والصعوبات التي تواجهها المؤسسة؛
- يعتبر "ن ت م أ م و" أقل تكلفة وأوسع من خلال التعامل مع أكبر عدد من العمليات وضم الكثير من أنشطة المؤسسة وتنظيمها ضمن مراكز بالاعتماد على موجهات التكلفة وموجهات الوقت؛
- يسمح "ن ت م أ م و" بربط التكاليف بالأنشطة وتخصيصها على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن على أساس خصائص مختلفة مع إدراج عامل الوقت مما يمكن من تطبيقه في أي مؤسسة لديها تعقيدات سواء مع العمال، المنتجات أو الزبائن¹؛
- يعتبر "ن ت م أ م و" أكثر فعالية من خلال تكامله مع بيانات الأنظمة الإدارية الأخرى كنظام إدارة علاقات العملاء CRM Customer Relationship Management وأنظمة تخطيط موارد المؤسسة ERP 2.Entreprise Resource Planning

الفرع الثالث: مكونات نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC"

يقوم نظام "TDABC" على أمرين أساسيين وهما موجهات الوقت والمعادلات والوقتية:

1. **مسببات الوقت:** وهي متغيرات تعبر عن الوقت المستنفذ في أداء نشاط ما، وتشكل في مجموعها نموذج موحد لمعادلة الوقت³، كما تأخذ هذه المتغيرات ثلاثة أشكال وهي⁴:
 - **مسببات الوقت المستمرة:** وهي متغيرات مسببة للوقت المستنفذ في تحقيق النشاط مستمرة ومتربط كالوزن أو المسافة بالكيلومتر؛
 - **مسببات الوقت المتقطعة:** وتعتبر هذه المتغيرات متقطعة ومنفصلة مثل عدد الأوامر، عدد خطوط الإنتاج، عدد الشيكات المحصلة، أو عدد فواتير الدفع؛
 - **مسببات الوقت الوهمية:** أما هذه المتغيرات فهي تأخذ صورة وهمية للتعبير عنها فمثلا التعبير بصفر وواحد كنوع الزبون "قديم، جديد"، أو نوع الأوامر "عادية، مستعجلة" وغيرها من المسببات التي يصعب التعبير عنها بالوقت.

¹ G. KEEL & all, **Time –Driven Activity-Based Costing in Health care: A systematic review of the literature**, Health Policy, Medical Management Centre, Sweden, No 121, 2017, P 755.

² سلمى منصور سعد، إبتهاج إسماعيل يعقوب، منال حسين، قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيعة: نظام ABC حالة دراسية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، جامعة بغداد، العراق، العدد السابع والأربعون، 2016، ص 161.

³ E. PATRICIA, B. WERNER, **Time-Driven Activity –Based Costing: Exploring the Underlying model**, Cost management, USA, Vol 21, No 2, 2007, P 17.

⁴ عبد العالي شحتاني، رانية غضاب، مرجع سبق ذكره، ص 389.

2. معادلات الوقت: يعتبر تحديد معادلات الوقت "Time Equations" أحد أهم مراحل تحديد التكلفة في "ن ت م أ م و"، حيث تستخدم للتعبير عن وقت إنجاز العمل أو النشاط باستخدام مسببات الوقت الوقت، ثم توضح في مجموعها معادلة الوقت العامة الذي يعبر عنه بالرمز T_{jk} Process-Time¹، وتكون الصيغة العامة للمعادلة كما يلي²:

$$T_{jk} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_n X_n$$

حيث إن:

- T_{jk} : الوقت المطلوب لإنجاز الحدث k في النشاط j.
- β_0 : المقدار الزمني الثابت من وقت النشاط j المستقبل لخصائص الحدث k.
- $\beta_{1,2,3}$: الوقت المستنفذ لوحدة من مسبب الوقت تدريجياً، الأول، الثاني، الثالث.
- $X_{1,2,3}$: مسببات الوقت للنشاط j تدريجياً، الأول، الثاني، الثالث.
- n : عدد مسببات الوقت المحددة للوقت المطلوب لإنجاز النشاط j.
- ثم يتم حساب تكلفة النشاط AC_i Activity Cost كآلاتي:

$$AC_i = T_{jk} \times C_i$$

حيث إن:

- AC_i : تكلفة الحدث k النشاط j.
- T_{ip} : الوقت المطلوب لإنجاز الحدث أو العملية p في النشاط i.
- C_i : تكلفة وحدة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد i.
- وأخيراً يتم تجميع تكاليف الأنشطة للوصول إلى التكلفة الكلية الخاصة بغرض التكلفة "زبون، منتج أو خدمة" Total Costs of Cost Object (TCCO) وفق المعادلة التالية:

$$TCCO = IDC + \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^i T_{kj} C_i$$

حيث إن:

- $TCCO$: التكلفة الكلية الخاصة بأغراض (أهداف التكلفة من زبون أو منتج أو خدمة).
- IDC : مجموع التكاليف المباشرة المستهلكة من هدف التكلفة Total Direct Costs.
- n : عدد مجتمعات الموارد، m : عدد الأنشطة، i : عدد أوقات النشاط j: المستهلكة.
- T_{jk} : الوقت المطلوب لإنجاز الحدث أو العملية k في النشاط j.
- C_i : تكلفة وحدة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد i.

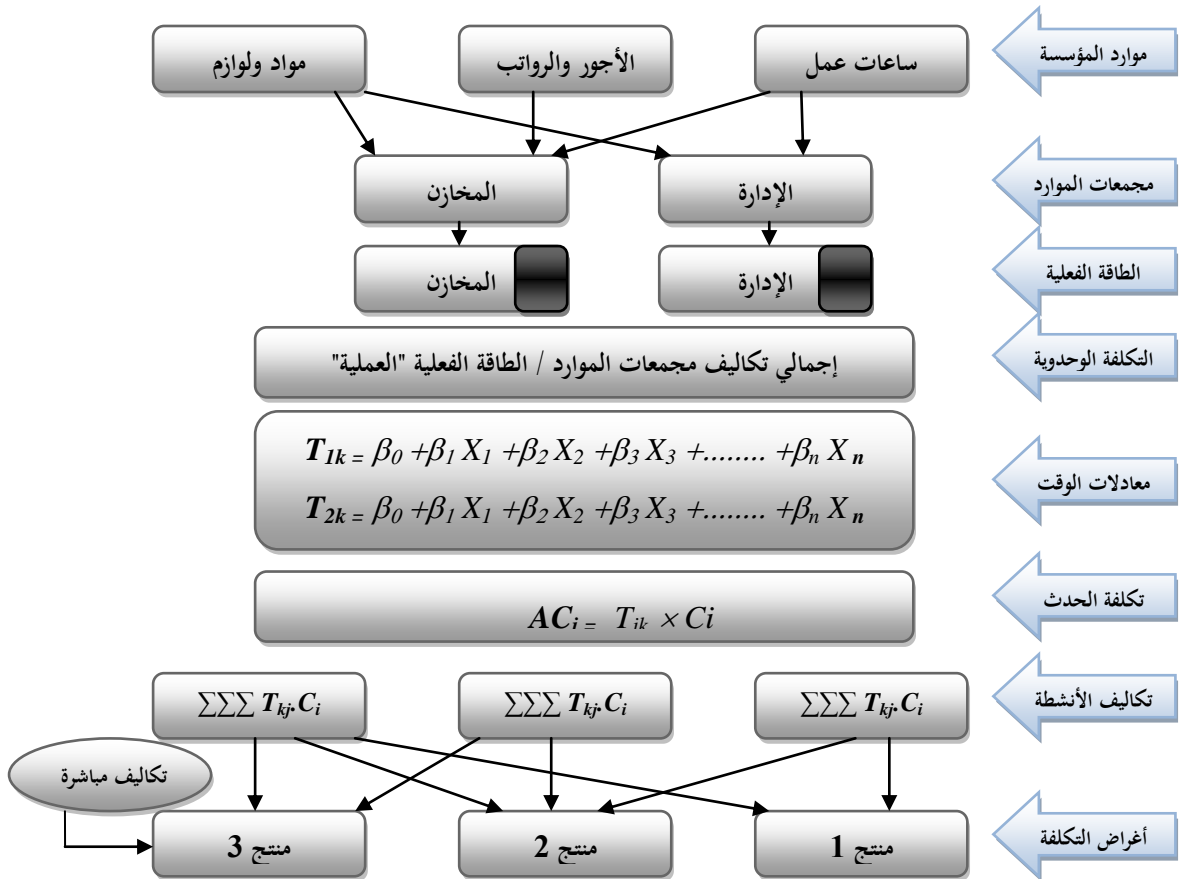
¹ M. NAMAZI, **Time-Driven Activity –Based Costing: Theory, Applications and limitations**, Iranian Journal of Management Studies, Shiraz University, Iran, Vol 9, No 3, 2016, P 462.

² R. KAPLAN, R. S. ANDERSON, Op cit, P 34.

الفرع الرابع: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC"

- يمكن اختصار مراحل تطبيق "ن ت م أ م و" في الخطوات التالية¹:
- تحديد مجموع الموارد اللازمة لأداء أنشطة كل إدارة أو قسم داخل المؤسسة؛
 - حساب التكلفة الإجمالية لكل مجموعة من الموارد السابقة؛
 - تقدير الطاقة الفعلية لكل مجموعة كساعات العمل المتاحة باستبعاد العطل والاجتماعات وغيرها وهي تقدر عادة بين 80% إلى 85% من الطاقة النظرية؛
 - حساب التكلفة الوحيدة لكل مجموعة بقسمة إجمالي تكاليف الموارد على حجم الطاقة العملية؛
 - تحديد الوقت اللازم لكل حدث داخل الأنشطة بتطبيق معادلات الوقت المبنية على مسببات الوقت؛
 - حساب تكلفة الحدث بضرب التكلفة الوحيدة في الوقت المقدر لكل حدث من أحداث النشاط؛
 - تحديد التكلفة النهائية لأغراض التكلفة بجمع تكاليفها المباشرة مع مجموع ما استهلكته من أنشطة.
- ويمكن اختصار آلية عمل "ن ت م أ م و" وخطوات تنفيذه في الشكل الآتي:

الشكل رقم 10 - 3: آلية عمل نظام "TDABC" وخطوات تنفيذه



المرجع: حاتم كريم كاظم، مرجع سبق ذكره، ص 274.

¹ العربي بن عواق، عمار قدوري، مرجع سبق ذكره، ص 240

الفرع الرابع: المقارنة بين نظام "ABC" و نظام "TDABC"

- خصص "ن ت م أ م و" لتفادي نقائص "ن ت م أ" مما أنتج بينهما فروق نلخصها فيما يلي¹:
- يحتاج "ن ت م أ" إلى جهد وفير وتكلفة عالية لتطبيقه، في حين يوصف نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت بأنه أقل تكلفة وأسهل في التطبيق؛
- يمكن استخدام عدة عوامل لتخصيص التكاليف في "ن ت م أ م و" في حين لا يستخدم "ن ت م أ" إلا موجه واحد كعامل في توزيعها²؛
- يعتمد نظام "TDABC" في تخصيص التكاليف على معادلات الوقت بينما تعتبر موجهات الكلفة هي العوامل المؤثرة في تخصيص التكاليف في نظام "ABC"؛
- يمكننا "ن ت م أ م و" من معرفة الطاقة غير المستغلة والانتفاع منها، وهذا لا يحصل في نظام التكاليف المبني على الأنشطة؛
- نستطيع الحصول على مواصفات النشاط المؤثرة بشكل مناسب وأفضل في "ن ت م أ م و"، وهذا الأمر لا يمكن تحصيله من "ن ت م أ"؛
- يوصف "ن ت م أ م و" بأنه أكثر استجابة للمتغيرات وأسهل في التعديل باستخدام معادلات الوقت من نظيره "ن ت م أ" الذي يحتاج إلى تعديل في النظام ككل؛
- يعتبر نظام "ABC" أكثر تعقيدا لاعتماده عددا كبيرا من أنشطة المؤسسة، على عكس نظام "TDABC" الذي يعمل على اختزالها بفضل معادلات الوقت ومسبباته.

المطلب الرابع: نظام تكاليف الأنشطة المركز على الأداء Performance Focused Activity Based Costing

استجابة لمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة وعصر المنافسة الشديدة ظهر نظام "PFABC" في أواخر عام 2008م لتوسيع نطاق الآثار المرتبطة بنظام "ABC" في ثوبه الأصلي وحل المشاكل المرتبطة بمدخل "TDABC"، ولمعالجة مسألة رقابة الأداء على مستوى المؤسسة وأنشطتها، فنظام التكاليف المبني على الأنشطة المركز على الأداء يعطي للمؤسسة مرونة أكبر في اختيار مسببات التكلفة مع اعتماده مبدأ التقدير في تحديد وحساب تكاليف المنتجات، إلا أن من أهم عيوب النظام أنه يحتاج نفقات عالية وصعوبة كبيرة لجمع المسببات وتقدير تكلفة المنتجات³.

¹ العربي بن عواق، عمار قدوري، ص 241.

² عبد الحكيم مصطفى جودة، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لموجهة بالوقت (TDABC) في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي في أحد المستشفيات الأردنية الخاصة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد 27، العدد 1، 2019، ص 146.

³ ليث نعمان حسون، دور نظام التكاليف على أساس النشاط (PFABC) في تحقيق التميز المؤسسي: دراسة ميدانية في مصرف بابل، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد 4، العدد 44، 2018، ص 30.

الفرع الأول: مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة المركز على الأداء "PFABC"

من أهم التعاريف التي قدمت لنظام "PFABC" نذكر:

1	نظام التكاليف المبني على الأنشطة المركز على الأداء هو نظام يعمل على تحديد التكاليف الفعلية لكل نشاط بدقة عالية وبشكل مفصل مع اختياره موجه التكلفة المناسب لكل نشاط لضمان مرونته، مع دعمه لتخطيط وتقييم الأداء وتحليل انحرافات التكلفة ¹ .
2	كما عرف "ن ت م أ م أ" بأنه نظام تكاليفي موحد ² جمع بين احتساب التكاليف الوحدات المنتجة بدقة عالية وتوفير المعلومات الدقيقة للإدارة لأغراض الرقابة وقياس الأداء وتحسينه ودعم القرارات التسييرية ³ .
3	ويمكن تعريفه على أنه نظام متكامل دقيق استطاع الدمج بين مزايا "ن ت م أ" في تحليله للأنشطة و"ن ت م أ م و" في تعدد مسببات التكلفة وتحديد الطاقة غير المستغلة يساعد في التخطيط وتقييم الأداء والتعرف على انحرافات التكلفة سواء كانت في الكفاءة أو الفاعلية ⁴ .
	إذن "ن ت م أ م أ" هو نظام موحد متكامل مزج بين مزايا الأنظمة المبنية على الأنشطة ليستطيع تحديد تكاليف الوحدات المنتجة بمستوى من الدقة من جهة مع دعمه لتخطيط وتقييم الأداء وتحليل الأنشطة والرقابة عليها وتحليل انحرافات التكلفة من جهة أخرى.

الفرع الثاني: أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة المركز على الأداء "PFABC"

تتمثل أهمية "ن ت م أ م أ" بما يتمتع من مزايا، أهمها⁵:

- استطاع "ن ت م أ م أ" حل مشكلة التجانس من خلال تحليل الأنشطة ومجمعات الموارد مما يقلل من مستوى الأخطاء في حساب تكلفة الوحدات المنتجة؛
- تتميز معلومات "ن ت م أ م أ" الكفوية بالدقة والتفصيل والجودة نتيجة تعدد وتناسب مسببات التكلفة؛
- على مسيري المؤسسات إدارة نظامين منفصلين أحدها لتحديد تكاليف المنتجات، والآخر للتخطيط والمراقبة وتقييم الأداء، وقد جاء "ن ت م أ م أ" بمبدأ التوحيد والدمج بين محاسن النظامين؛
- لما كان قياس التكاليف في النظام قائم على مبدأ التقديرات، فإنه يساعد المؤسسة في عملية تحليل الانحرافات الخاصة بالتكلفة سواء كانت في الكفاءة أم في الفاعلية؛

¹ M. NAMAZI, **Performance Focused ABC: A Third Generation of Activity Based Costing System**, Cost Management, USA, Vol 23, No 5, 2009, P 36.

² M. A. SAROKOLAEI, M. BAHREINI, F.P. BEZENJANI, **Fuzzy Performance Focused Activity Based Costing (PFABC)**, 2nd International Conference on leadership, Technology and Innovation Management, Islamic Azad University, Tabriz, Iran, 2013, P 347.

³ نعمان لبني هاشم، أثر نظام التكاليف على أساس النشاط على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء، دراسة ميدانية على عينة من

الشركات الصناعية العراقية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017، ص 68.

⁴ ليث نعمان حسون، مرجع سبق ذكره، ص 31.

⁵ نعمان لبني هاشم، نفس المرجع أعلاه، ص 72.

- يوصف بتنوع وتعدد وتناسب محركات ومسببات التكلفة وهذا يغيب عن "ن ت م أ" مع دمجها بمفهوم الأنشطة وتحديدها وتحليلها وهو الأمر الذي يهمله "ن ت م أ م و"؛
- يساهم النظام في توفير معلومات إدارية هامة وضرورية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ومن ثم ترشيد القرارات التشغيلية والإستراتيجية¹؛
- يمكن "ن ت م أ م أ" نظام شامل يمكن من معرفة الطاقة غير المستغلة واتخاذ الإجراءات بشأنها مع اعتباره لسلوك العمال، الموردين، والزبائن ضمن النظام مما يجنب مشكلة تماثل المعلومات²؛

الفرع الثالث: خطوات تنفيذ نظام التكاليف المبني على الأنشطة المركز على الأداء "PFABC"

يمر "ن ت م أ م أ" في تنفيذه على تسع (9) خطوات عملية وهي كالآتي³:

1. تحديد الأنشطة الرئيسية: يتم في هذه الخطوة تحديد أنشطة المؤسسة ثم طبيعة وسلوك التكاليف الخاصة بكل نشاط، فهي خطوة مشابهة لنظام "ABC"، بينما لا يعتمد نظام "TDABC" وتعد هي الأخرى ضرورية لسببين، هما:

- أن طبيعة وسلوك التكلفة الخاصة بالأنشطة تختلف من نشاط لآخر؛
- أن معرفة الأنشطة وطبيعة تكاليفها يعد لازماً لرسم خريطة الأنشطة وتخصيص تكاليفها.

2. تحديد الموارد الفعلية اللازمة لكل نشاط: يتم في الخطوة الثانية لنظام "PFABC" تحديد نوع وكمية

الموارد المتغيرة والثابتة اللازمة لتنفيذ كل نشاط استناداً إلى سلوك الموظفين ومعارفهم أو نظم بيانات المؤسسة وأخصها نظام المعلومات المحاسبية ونظم محاسبة التكاليف، ولا يشترط في المورد أن يكون وقتاً مستنفذاً من الزمن كما هو الحال في "TDABC" بل قد يكون كمية مواد مستهلكة أو غيرها، فقط يلزم تحقق العلاقة سبب نتيجة بين المورد المستهلك والنشاط ثم غرض التكلفة ومن أهم مواصفات هذه الخطوة ما يلي⁴:

- **المرونة في التطبيق:** وذلك لاستخدامه أفضل مورد يحقق العلاقة سبب، نتيجة إما باستخدام موارد الوقت كما هو الحال في "ن ت م أ م و" أو موارد التكلفة أو وزن مثل ما هو في "ن ت م أ"؛
- **الدقة والتوثيق والموضوعية:** يعمل "ن ت م أ م أ" على تحديد الموارد وتخصيصها بقدر من المعلومات التفصيلية واجتناب مشكلة عدم التجانس سواء من سلوك الموظفين القائمين، أو بالاعتماد على نظم معلومات لمؤسسة ونظامها المعلوماتي المحاسبي.

¹ F. KOWSARI, **Changing in Costing Models From Traditional to Performance Focused Activity Based Costing (PFABC)**, European Online Journal of Natural and Social Sciences, Czech, Vol 2, No 3, 2013, P 2505.

² سلمى منصور سعد، إبتهاج إسماعيل يعقوب، منال حسين، مرجع سبق ذكره، ص 158.

³ M. A. SAROKOLAEI, M. BAHREINI, F.P. BEZENJANI, Op cit, P 347.

⁴ ليث نعمان حسون، مرجع سبق ذكره، ص 32.

3. **تحديد معدل التحميل الفعلي لكل نشاط:** في ثالث خطوة من "ن ت م أ م أ" يتم تحديد معدلات التحميل الفعلية لكل نشاط بشكل منفصل وفق بيانات متقدمة وفعلية حول المورد وسلوكه، بخلاف الأنظمة السابقة من "ABC" و"TDABC" وغيرها مما يتم فيها تحديد معدل تحميل موحد لكل الأنشطة.
4. **تحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة:** تحدد تكلفة الأنشطة في "ن ت م أ م أ" وفق سلوك مورد التكلفة فإن كانت الموارد متغيرة "مرنة" يتم تحديد التكلفة بسهولة وفق العلاقة التالية¹:

$$\text{التكلفة الفعلية للنشاط} = \text{عدد وحدات المورد المستنفذ في إنجاز النشاط} \times \text{السعر الوحدوي للمورد.}$$

- وإن كانت الموارد ثابتة "إلزامية" فإنها تتطلب تعقبا لتخصيص التكاليف على الأنشطة ويتم في هذه الحالة اختيار أحد الطرق الخمسة (5) التي يعتمدها "ن ت م أ م أ" ويتوقف ذلك على نسبة المعلومات المتاحة، ودرجة الدقة المطلوبة، واقتصادية ومنافع وتناسب الطريقة وتمثل هذه الطرق في²:
- **طريقة التكاليف المرنة:** ويتم معالجة التكاليف مثل ما هو الحال في التكاليف المشتركة، حيث يتم توزيعها بين الأنشطة المستفيدة منها على أساس التكاليف المرنة لكل نشاط؛
 - **طريقة مسببات التكلفة:** تخصص التكاليف باختيار محرك التكلفة الأكثر أهمية بالنسبة لكل نشاط بالاعتماد على سلوك وخبرات الموظفين وأنظمة المؤسسة المعلوماتية؛
 - **طريقة المتوسط المرجح:** يتبنى نظام "PFABC" هذه الطريقة عندما يتعذر على محرك التكلفة لمورد ما عكس الاستهلاك الحقيقي للنشاط، حينها يتم اعتماد تقديرات مبنية على الوقت أو الوزن أو الكمية أو الثمن أو غيرها من المعدلات التي يراها القائمون أقرب وأدق في التوزيع؛
 - **صافي القيمة الممكن تحقيقها:** وهي كذلك من أهم الطرق التي يعتمدها النظام حيث يتم فيها تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة حسب قوة إيرادات النشاط وأرباحه، إلا أنها تعتبر معقدة وصعبة خاصة بالنسبة للإداريين الذي لم يشاركوا فعلا في العمل الإنتاجي للمؤسسة؛
 - **نموذج القرار متعدد الأسس:** ويستخدم هو الآخر عندما يكون النظام أمام محركات كمية ووصفية متعددة وطرق أخرى من الطرق السابقة، حينها يتعين على المسؤولين اختيار المحرك أو الطريقة الأمثل حسب درجة الدقة، وأهمية التكلفة واقتصادية الطريقة ودرجة تعقيدها.

5. **حساب المعدل المعياري للنشاط:** لا تظهر هذه الخطوة في نظام "ABC" ولا في نظام "TDABC" غير أنها تعد أساسية في نظام "PFABC"، حيث يمكن تقدير المعدلات المعيارية للأنشطة بأساليب متعددة كتقنية قياس العمل، آلية السوق، المقارنة المرجعية الداخلية والخارجية وحتى الاساليب الإحصائية كتحليل الانحدار ونماذج السلاسل الزمنية، ويجب تقديرها بدقة لأنها تعد مرجعا يعتمده

¹ F. KOWSARI, Op cit, P 2506.

² ليث نعمان حسون، مرجع سبق ذكره، ص 32.

النظام للمقارنة مع التكاليف والمعدلات الفعلية، لذا يجب استبعاد آثار التغيرات الموسمية والتلف غير الطبيعي للوصول إلى المعيار الدقيق، ومع أن الخطوة تعتبر مكلفة في الجهد والوقت والمال، إلا أنها تصيف دقة وموثوقية كبيرة للنموذج وقياس وتقويم مختلف العمليات القائمة عليه.

6. حساب انحراف السعر: بعد تحديد معدل النشاط المعياري يتم حساب انحراف سعر الموارد المتغيرة "المرنة" دون الثابتة "الملزمة" لأن انحراف السعر فيها ثابت لا يتغير وفق المعادلة الآتية:

$$\text{انحراف سعر الموارد المتغيرة} = (\text{الموارد الفعلية المطلوبة للنشاط} \times \text{السعر المعياري المقدر للموارد}) - \text{التكلفة الفعلية للنشاط.}$$

ونجد أنفسنا بعد حساب انحراف السعر أمام ثلاث حالات¹:

1. انحراف سعر النشاط > 0 / التكاليف المعيارية $>$ التكاليف الفعلية / انحراف سالب (غير مرغوب فيه).
2. انحراف سعر النشاط < 0 / التكاليف المعيارية $<$ التكاليف الفعلية / انحراف موجب (وهذا مرغوب فيه).
3. انحراف سعر النشاط $= 0$ / التكاليف المعيارية $=$ التكاليف الفعلية / انحراف معدوم (عدم وجود انحراف).

7. حساب تكاليف الأنشطة المنفذة: يميز "ن ت م أ م أ" في تحديده لتكاليف الأنشطة المنفذة بين الموارد المتغيرة والموارد الثابتة، ويتطلب تحديد الكمية المعيارية المستهلكة بدقة لأنها تعد أساساً لمقارنة الموارد الفعلية، وقد تستخدم بعض الأساليب الإحصائية، ثم يتم حساب تكلفة الموارد المخصصة للنشاط بالنسبة للتكاليف المتغيرة، والمحملة للنشاط بالنسبة للتكاليف الثابتة وفق المعادلتين التاليتين:

$$\text{تكلفة الموارد المتغيرة المخصصة للنشاط} = \text{الكمية المعيارية لموارد النشاط المطلوبة} \times \text{كمية العمل المنجزة} \times \text{السعر المعياري لوحدة مورد.}$$

$$\text{تكلفة الموارد الثابتة المحملة للنشاط} = \text{الكمية المعيارية المقررة لوحدة عمل} \times \text{كمية العمل المنجزة} \times \text{السعر المعياري لوحدة مورد.}$$

8. حساب انحراف الجودة "الكمية": ويظهر هذا الانحراف إذا استخدم مدير الإنتاج أكثر من الكمية المعيارية أو أقل للوصول إلى نتيجة ما، وهو من يتولى قياس هذا الانحراف وفق المعادلة التالية²:

$$\text{انحراف كمية الموارد المتغيرة للنشاط} = (\text{الموارد الفعلية المطلوبة للنشاط} \times \text{السعر المعياري المقدر للموارد}) - \text{التكلفة المخصصة للنشاط.}$$

ويجد مدير الإنتاج نفسه أمام ثلاث حالات³:

¹ سلمى منصور سعد، إبتهاج إسماعيل يعقوب، منال حسين، مرجع سبق ذكره، ص 167.

² M. A. SAROKOLAEI, M. BAHREINI, F.P. BEZENJANI, Op cit, P 349.

³ ليث نعمان حسون، مرجع سبق ذكره، ص 34.

1. انحراف الكمية > 0 / الكمية الفعلية > الموارد المعيارية / انحراف موجب (تقييم إيجابي للأداء).
2. انحراف الكمية < 0 / الكمية الفعلية < الموارد المعيارية / انحراف سالب (تقييم سلبي للأداء).
3. انحراف الكمية = 0 / الكمية الفعلية = الموارد المعيارية / انحراف معدوم (أداء معادل).

9. قياس إنتاجية كل نشاط: من المعلوم أن الإنتاجية تجمع بين كل من الكفاءة والفاعلية، فكفاءة الإدارة والمسيرين في مدى استغلالهم للموارد المتاحة في تحقيق الأهداف المسطرة وتقاس بنسبة المخرجات إلى المدخلات وهي مجموع الانحراف في الأسعار مع الانحراف في الكميات وفق المعدلة التالية:

$$\text{كفاءة النشاط} = \text{انحراف أسعار الموارد المتغيرة للنشاط} + \text{انحراف كميات الموارد المتغيرة للنشاط}$$

أما الفاعلية فهي مدى توافق العمل المنفذ من طرف المؤسسة ومسيريها مع الأهداف المرجوة ومدى نجاحهم في بلوغها، ويعبر عنها بالحساب الفرق بين الأداء الفعلي المنجز وبين الميزانية المسطرة والعمل المخطط والذي يمكن أن يأخذ ثلاث حالات¹:

1. انحراف الفاعلية > 0 / الأداء الفعلي > الموازنة المسطرة / انحراف سالب (فاعلية سالبة وأداء سالب).
2. انحراف الفاعلية < 0 / الأداء الفعلي < الموازنة المسطرة / انحراف موجب (فاعلية إيجابية وأداء موجب).
3. انحراف الفاعلية = 0 / الأداء الفعلي = الموازنة المسطرة / انحراف معدوم (فاعلية ثابتة وأداء معادل).

وأخيرا يتم تحديد انحراف إنتاجية الأنشطة وفق العلاقة التالية²:

$$\text{إنتاجية النشاط} = \text{كفاءة النشاط} + \text{انحراف الفاعلية}$$

¹ F. KOWSARI, Op cit, P 2508.

² سلمى منصور سعد، إنتهاج إسماعيل يعقوب، منال حسين، مرجع سبق ذكره، ص 168.

المبحث الرابع: نظام التكاليف على الأنشطة "ABC" ودوره الإستراتيجي في حياة المؤسسة الاقتصادية
إن التغيير في بيئة الأعمال الحديثة واشتداد حدة المنافسة أوجب على المؤسسات تغيير أنظمة محاسبة تكاليفها وأنظمتها الإدارية لمواكبة التطورات والتحديات المفروضة عليها، هذا ولقد كان لأنظمة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة دورا كبيرا في تطوير المؤسسة وتحسين أدائها وإدارة تكاليفها نحو الأهداف المسطرة، كما اعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" أحد أهم هذه الأنظمة لاستطاعته تمثيل قاعدة بيانات فعالة في خدمة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بمفهومها الحديث الذي يعتمد على معلومات مالية تتعلق بالتكلفة والسعر، ومعلومات غير مالية متعلقة بالمنتج، حجم المبيعات، المستهلكين، السوق وغيرها من المعطيات التي غابت عن أنظمة التكاليف التقليدية إضافة إلى اهتمامها بالمواقف المستقبلية والإستراتيجية التي قد تواجهها المؤسسة مستقبلا، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز أهم الفوائد والإضافات التي قدمها "ن ت م أ" في خدمة الإدارة الإستراتيجية وتحسين أداء المؤسسة وإدارة تكاليفها.

المطلب الأول: إسهامات نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

إن إدارة أنشطة المؤسسة المالية والتشغيلية عن طريق قياس ومتابعة وتسيير تكاليف الأنشطة والرقابة عليها يسمح بالتوفيق بين أولويات المسيرين داخل المؤسسة ومتطلبات الزبائن خارجها، لذا سنحاول من خلال هذا المطلب توضيح أهمية "ن ت م أ" ودوره في تحسين أداء المؤسسة.

الفرع الأول: أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحليل أداء أنشطة المؤسسة وتحسينها

إن الهدف المرجو من كل الأنظمة التسييرية وأنظمة التكاليف المتبناة من طرف المؤسسة هو التحسين المستمر لأدائها المالي أو العملي بشكل مباشر أو غير مباشر ، والحال نفسه في نظام "ABC" الذي يحقق دورا كبيرا في تحليل أنشطة المؤسسة وتحسين أدائها المالي والعملي من خلال ثلاثة مقاييس أو ثلاث مؤشرات توفر صورة واضحة عن مدى كفاءة الأنشطة داخل المؤسسة وجودة العمل منجز داخل كل نشاط ونسبة إنجاز برامج التحسين والتطوير دخل المؤسسة وفيما يلي توضيح لكل مقياس¹:

1. مقياس الوقت: يعتبر الوقت أحد أهم القياسات في بيئة التصنيع الحديثة التي تتميز بحدة المنافسة والسرعة في التنفيذ، فالوقت المطلوب لتنفيذ نشاط ما، أو تصنيع منتج أو تقديم خدمة، يمثل أهمية كبيرة للمؤسسة كما يشكل علاقة مباشرة بمستوى رضى المستهلك، ولما كان "ن ت م أ" يدور حول حول استهلاك الأنشطة لموارد المؤسسة ثم توزيعها على المنتجات، فإنه هو الآخر يمكن المؤسسة من تصنيع منتجاتها في الإطار الزمني المحدد، مع ضمان الكفاءة والفعالية في استخدام الوقت والجهد والموارد والاستغلال الأمثل لها، وذلك بتحديد الخطوات غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة

¹ علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة "دراسة حالة معمل ألبان الموصل"، مجلة تنمية الرفادين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 32، العدد 98، 2010، ص 236.

للمنتج أو الخدمة وتخفيض تكاليف المؤسسة ورفع كفاءة التصنيع، مع تقديم أدق قياس ممكن لتكاليف المنتجات ووقت أدائها على أحسن وجه، كما يساهم في تقديم تقرير عن المعوقات والمشاكل والتعقيدات التي من شأنها تعطيل العملية الإنتاجية كضعف الجودة وضعف الصيانة والتوقف المفاجئ للآلات ووقت الحركة والانتقال والتنقل التي تشكل في مجموعها أوقات غير مضيعة للقيمة.

2. مقياس الجودة: تعد الجودة من العوامل الرئيسية المساهمة في تحقيق رضى المستهلك وهي مدى توافق المنتجات والخدمات مع المواصفات والمعايير المطلوبة، ومن أجل تحقيق ذلك تتبنى المؤسسة مبدأ إدارة الجودة الشاملة التي تشمل جميع أنشطة المؤسسة، من حيث تطبيقها، وقياس وتحسين أدائها، فنظام "ABC" يسهل عملية تحديد أنشطة المؤسسة وتوجيه مسؤولي نظام إدارة الجودة الشاملة إلى التركيز على الأنشطة المضيعة للقيمة في وجهة المستهلك، والإبلاغ عن نسبة التالف والضياع والطاقة والموارد غير المستغلة التي من شأنها تخفيض القيمة المقدمة للزبائن.

3. مقياس التكلفة: بما أن نظام "ABC" وضع أساس لقياس تكلفة المنتج، فبذلك يقدم أفضل تخصيص وتوزيع لتكاليف المؤسسة على منتجاتها باستخدام مسببات التكلفة وموجهاتها لربط موارد المؤسسة بأنشطتها المستهلكة لهذه الموارد ثم توزيعها على المنتجات وهذا التوزيع يعطي فهما عميقا وقياسا دقيقا ليس فقط لتكاليف المنتجات، بل حتى لتحديد مسار موارد المؤسسة وتتبع أنشطة وتسهيل عملية إدارة التكلفة والرقابة عليها، ثم تخطيطها في الفترة المستقبلية.

الفرع الثاني: نظام التكاليف المبني على الأنشطة نموذج جديد في التسيير الإستراتيجي

إضافة إلى أن "ن ت م أ" يمثل فلسفة جديدة لقياس وتوزيع تكاليف المؤسسة، فإنه يعد هو الآخر نموذجا جديدا لكيفية التسيير الإستراتيجي للمؤسسة والاستغلال الأمثل لمواردها باعتبار المؤسسة على أنها سلسلة من الأنشطة المترابطة في إطار عمليات معرفة بوضوح، قائمة وفق العلاقة "سبب- نتيجة"، فالتسيير الإستراتيجي لأنشطة المؤسسة وتكاليفها هدفه إرضاء الزبون من خلال التركيز على خفض الدائم للتكلفة والتحسين المستمر للمنتجات والخدمات المتقدمة، ولا يتأتى ذلك إلا بالفهم الدقيق لسلوك التكلفة داخل المؤسسة ومراقبتها عند المنافسين¹، وهذا ما يسعى نظام "ABC" في تحقيقه من خلال:

1. الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة: يقوم "ن ت م أ" بربط تكاليف موارد المؤسسة بأنشطتها الإنتاجية والإدارية والفنية المساهمة في عمليات الإنتاج والتوزيع بدقة وعقلانية بالاعتماد على مسببات التكلفة مما يساعد في خفض التكاليف وترشيد الموارد المستنفذة من خلال²:

¹ سعاد معاليم، إسماعيل حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 46

² محمد كنفوش، مرجع سبق ذكره، ص 105.

- رفع كفاءة الأنشطة وتحسين أدائها: فإن التركيز على الأنشطة دراسة وتحليلاً وتطويراً من خلال معطيات نظام "ABC" يساهم في رفع كفاءتها وتحسينها وتنفيذ العديد منها بأقل موارد ممكنة؛
- خفض تكاليف الأنشطة: كما أن الربط الدقيق بين التكلفة والأنشطة المستهلكة لها يقضي على مفهوم التكلفة غير المباشرة وتخفيض تكاليف هذه الأنشطة بتقليص الوقت والجهد المطلوبين لتنفيذها، أو إلغاء الأنشطة غير الضرورية، أو إعادة إدماجها في أنشطة أخرى.

2. تحسن الجودة: يتماشى مفهوم الأنشطة وترابطها مع مصطلح الجودة الشاملة التي تسعى لتحقيق هدفين رئيسيين من قيام بالمهام داخل الأنشطة بصفة صحيحة من أول مرة، مع إيجاد مسار للتحسين المستمر ولاشك أن "ن ت م أ" يساعد في تحديد مهام المؤسسة وأنشطتها ومساراتها، ومتابعة التكاليف لاسيما المتعلقة بالجودة من تكاليف وقاية ومتابعة وتحديد الخلل الداخلي والخلل الخارجي والإبلاغ عنه¹.

3. تحفيز الأفراد ودعم التكافل الأفقي بين وظائف المؤسسة: يعد نظام "ABC" أحد الدعائم الأساسية لمفهوم التسيير الإستراتيجي الحديث، فالطرق التقليدية التي تعتمد على الهياكل الهرمية والتنظيم العمودي لوظائف الأفراد داخل المؤسسة لا تسعى لذلك، بخلاف "ن ت م أ" الذي يعطي نظرة أفقية حول وظائف المؤسسة من خلال محاولة التنسيق والترابط بين أنشطة المؤسسة مما يعمل على إنجاز عملية الاتصال وتبادل المهارات والمعارف وتحفيز الأفراد وإزالة الحواجز والمسؤوليات المختلفة، ورفع وعي المسيرين بضرورة تداخل المسارات، كل ذلك من أجل تحقيق إستراتيجية المؤسسة التنافسية².

الفرع الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ودوره في اتخاذ أهم القرارات الإستراتيجية

تخطت أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة مفهوم القرارات التشغيلية قصيرة الأجل إلى مفهوم القرارات الإستراتيجية طويلة الأجل، لذا فإن تحليل تكاليف المؤسسة وفق نظام "ABC" يساعد المسيرين في تصميم واتخاذ القرارات الإستراتيجية واختيار أفضل البدائل لتتمكن من مواجهة منافسيها، وأهم القرارات التي استطاع "ن ت م أ" دعمها نذكر:

¹ محمد كنفوش، مرجع سبق ذكره، ص 105.

² سعاد معاليم، إسماعيل حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 47.

1. **قرارات تسعير المنتجات والخدمات:** يسعى نظام "ABC" إلى تقديم قياس دقيق وتوزيع فعال حول تكاليف المنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة والتحكم فيها وحسن إدارتها مع الاستغلال الأمثل لمواردها مما يساعدها على اختيار أفضل السياسات التسعيرية مقارنة بالمنتجات المنافسة¹.
2. **قرارات تصميم المنتج:** تستطيع المؤسسة تصميم منتجاتها بما يحقق رضى المستهلك ورجباته من خلال مخرجات "ن ت م أ" من حيث تقدير كلفته، والأنشطة اللازمة لإنتاجه، وسعره الأولي ومقارنته مع أسعار المنافسين، ثم عرضه على المستهلكين ومدى رغبتهم فيه، ولا شك أن نظام "ABC" يضيف سرعة تنافسية في اختيار البدائل المتاحة وتخفيض جهد ووقت و تكلفة التصميم².
3. **قرارات تتعلق بالموارد الإنتاجية والمنتجات نصف المصنعة:** يسمح "ن ت م أ" باتخاذ قرارات إستراتيجية حول الموارد الإنتاجية والمنتجات نصف المصنعة التي تحتاجها المؤسسة، وهل تقوم بإنشاء فروع أو أنشطة أخرى لتوفيرها وتصنيها، أم أنها تفضل اقتناءها من الخارج، بفضل مقارنة تكاليف تلك الموارد أو المنتجات نصف المصنعة التي قد تنشأ عنها، بالأسعار التي يقدمها الموردون، ثم اتخاذ القرار الصائب بخصوص ذلك³.
4. **قرار تحديد الميزج الأمثل للمنتجات:** تتحدد ربحية المؤسسة على ضوء التشكيلة الإنتاجية التي تقدمها من منتجات وخدمات ومدى ربحية كل منتج بمقارنة سعره مع تكلفته الإجمالية، ولذلك فإن نظام "ABC" يعمل على ربط التكلفة بالمزيج السلعي الذي تقدمه المؤسسة، ودقة تخصيص التكاليف غير المباشرة، مما يحدد نوعية المنتجات والكميات المطلوبة من كل منتج منها لتحقيق الميزج الأمثل⁴.
5. **قرار اختيار الميزج الأمثل من الزبائن:** يسعى نظام "ABC" إلى رسم المسار التسويقي للمؤسسة بتحديد أفضل ميزج من الزبائن ورسم الاستراتيجية التنافسية بالتركيز على فئة معينة، أو سوق ما، أو منطقة جغرافية محددة، وحسب "P. LORINO, J-C, TARONDEAU" فإن مسار المؤسسة التسويقي الذي يستند على "ن ت م أ" يجب أن ينظر في كل من النتيجة المحققة، الزبائن الحاليين والمتوقعين، وتلبية رغباتهم واحتياجاتهم⁵، كما أن التنوع في قنوات التوزيع دون معرفة حاجات الزبائن قد لا يضيف قيمة مما ينعكس سلبا على حياة منتجات المؤسسة، لذا فإن "ن ت م أ" يركز

¹ هودة سلطان قدوري، محمد بن سعيد، دورة حياة المؤسسة الاقتصادية وأثرها على استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد 6، العدد 1، 2014، ص 55.

² ميثم مالك راضي، مجبل دواي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية، "دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الأشرف"، مجلة التقني، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 24، العدد 9، 2011، ص 89.

³ معمر بو طالي، مرجع سبق ذكره، ص 8.

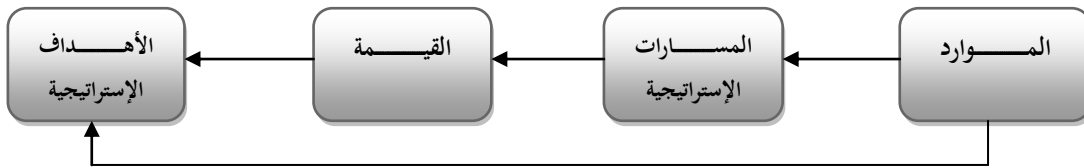
⁴ محمد كنفوش، مرجع سبق ذكره، ص 105.

⁵ P. LORINO, J-C. TARONDEAU, de la stratégie aux processus stratégiques, Revue française de gestion, France, N° 160, 2006, P 321.

على ضرورة التواصل بين أنشطة الإنتاج والتسويق ورغبات الزبائن من أجل توسيع سلسلة القيمة واجتناب التحديات الخاسرة¹.

الفرع الرابع: دور نظام التكاليف المبني على الأنشطة في دعم المقاربة الإستراتيجية للمؤسسة
يستخدم نظام التكاليف المبني على الأنشطة في دعم المقاربة الاستراتيجية للمؤسسة من خلال تقديم تحليل معمق وهداف حول موقف المؤسسة الإستراتيجي، كما يساعد نظام "ABC" في تحديد أولويات هذه الأنشطة عن طريق مسببات التكلفة من مناطق جغرافية، أو منتجات معينة أو زبائن محددين ومقارنة العوائد المحققة أو المرتقبة من الاستثمارات المستقبلية في اتجاه معين، كما يمكن استخدام النظام في تطوير سلسلة القيمة كأداة لتحليل الأنشطة المناسبة إستراتيجياً²، وذلك أن تحليل المسارات والأنشطة متضمن للتحليل الإستراتيجي، فالموارد في حد ذاتها لا تصنع الإستراتيجية أبداً، إنما يمكن تخصيصها بشكل إستراتيجي من خلال حسن استغلالها في أنشطة ومسارات مستوفية للشروط الضرورية لتأهيلها إستراتيجياً³، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل موضح أدناه:

الشكل رقم 11-3: سلسلة السببية في التعبير عن الأداء الإستراتيجي وتوضيحه



Source : P. LORINO, J-C, TARONDEAU, Op Cit, P 324.

وحسب الباحثين "P. LORINO, J-C, TARONDEAU"، فإن تحليل الإستراتيجية ومراقبتها ضمن مسارات الأنشطة سيسمح بتقريب العلاقة "إستراتيجية – أداء" بشكل مباشر، فعوض البحث عن كيفية تخصيص الموارد، من الأجدر تحليل الأنشطة ومسارات المنتجات التي تتضمن كيفية استغلال هذه الموارد، الأمر الذي تدخل في فلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة⁴.

¹ محمد كنفوش، مرجع سبق ذكره، ص 105.

² P. L.BESCOS, C. MENDOZA, **Le management de la performance**, Edition comptables Malesherbes, Paris, France, 1997, P 36.

³ P. LORINO, J-C. TARONDEAU, Op cit, P 324.

⁴ محمد كنفوش، مرجع سبق ذكره، ص 107.

المطلب الثاني: دور نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" في خدمة إدارة التكلفة الإستراتيجية

يعتبر "ن ت م أ" من أهم الأدوات التي اعتمدها المؤسسة في إدارة تكلفتها الإستراتيجية، فقد استطاع هو الأخير تقديم مخرجات أكثر دقة وموضوعية من سابقه من الأنظمة والتي ساهمت بدورها في خدمة إدارة تكلفة المؤسسة التشغيلية والإستراتيجية، من تخطيط وخفض وإدارة وتوجيه ورقابة على هذه التكاليف، وسنحاول في هذا المطلب إبراز دور نظام "ABC" في إدارة التكلفة الإستراتيجية من خلال محاورها الثلاثة التي تقوم عليها من تحليل سلسلة القيمة، تحليل الموقف التنافسي الإستراتيجي، وتحليل مسببات التكلفة، وأخيرا أهمية النظام في إدارة تكلفة المنتجات.

الفرع الأول: نظام التكاليف على الأنشطة "ABC" ودوره في إدارة وتحليل سلسلة القيمة "VCA"

يعتبر تحليل سلسلة القيمة أحد أدوات التحدي المتطورة من طرف "Porter" لإدارة تكلفة المؤسسة الإستراتيجية بتحليل داخلي وخارجي لأنشطة المؤسسة انطلاقا من تصميم المنتج ومصادر الحصول على موارده ووصولاً إلى تسليمه إلى المستخدم النهائي، وكل نقطة ربط من هذه السلسلة تهدف إلى إضافة قيمة للمنتج سواء بتلبية رغبة للزبون أو خفض تكلفة للمنتج¹، فنظام "VCA" حسب "Porter" ما هو إلا اختبار لمدى مساهمة عمليات المؤسسة وأنشطتها في تحقيق الميزة التنافسية، ولما كان نظام "ABC" يقوم على مفهوم الأنشطة فإن فعالية تحليل سلسلة القيمة وتحسينها تتوقف على دقة وموضوعية مخرجات "ن ت م أ"،

وفيما يلي اوجه اعتماد تحليل سلسلة القيمة وإدارتها على "ن ت م أ":

- ينطلق مفهوم "VCA" من تحديد مجموع عمليات المؤسسة وأنشطتها المحددة من طرف نظام التكاليف المبني على الأنشطة، فتحديد سلسلة القيمة والأنشطة المكونة لها يختلف اختلافا كبيرا من منتج لآخر ومن زبون لآخر وداخل المؤسسات وخارجها مما يصعب على المؤسسة تحديدها بشكل دقيق دون المرور على "ن ت م أ"²؛

- يساعد نظام "ABC" تحليل سلسلة القيمة في تصنيف الأنشطة إلى مضيئة للقيمة وغير مضيئة للقيمة وتحليلها ليتمكن هذا الأخير من ابعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة لغرض تخفيض التكلفة المرتبطة بها، والتركيز على الأنشطة الإنتاجية المضيئة للقيمة لتحسين كفاءتها وفعاليتها ورفع مستوى الربحية³، وقد أشار الباحثان "Shank, Govindarajan" إلى ضرورة توفر أحد المعايير حتى يعتبر النشاط

¹ عبد العالي شحتاني، رانية غضاب، مرجع سبق ذكره، ص 395.

² مهند مجيد طالب، قياس وتحليل تكاليف وربحية الزبون باستعمال مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط ABCM "تأطير مفاهيمي"،

مجلة دنانير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، العراق، المجلد 3، العدد 1، 2013، ص 368.

³ مهند مجيد طالب، نفس المرجع أعلاه، ص 369.

مضيفا للقيمة منها أن يمثل النشاط نسبة غير ضئيلة من تكاليف التصنيع وأن سلوك تكاليفه مختلف عن الأنشطة الأخرى وأن يحقق احتمال مساهمته في التميز أو يؤدي من قبل المنافسين بشكل مختلف وأن المعيارين الأول والثاني يمكن معرفتها من مخرجات "ن ت م أ"¹؛

- يقوم "ن ت م أ" بقياس دقيق للموارد اللازمة المستهلكة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة خاصة فيما يخص التكاليف الغير مباشرة ثم رفع تقرير لمسؤولي "VCA" يشمل إجمالي التكاليف المستهلكة من طرف كل نشاط، عدد الوحدات المنتجة والتكلفة الوحيدة لكل منتج²، وهذا ما يختصر الوقت والجهد على "ت س ق" في تحليل تكاليف كل نشاط من الأنشطة ومتابعة وتحليل عوامل تطورها وتفاعلاتها³؛

- يمكن "ن ت م أ" "ت س ق" من تحليل الأنشطة وتقييمها من وجهة نظر الزبون باستخدام معلومات كمية ووصفية يولدها نظام "ABC" ثم اختيار أمثل الاستخدامات بين الخيارات المتاحة بين تحسين النشاط أو إلغائه أو تعديله وتكييفه بما يحقق رضى الزبائن دون تأثير جودة المنتج ولا تكلفته؛

- استطاع نظام التكاليف المبني على الأنشطة رفع أهم العقبات التي تواجه "ت س ق"، فقد لا تتطابق الأنشطة المحددة في سلاسل القيمة المعتمدة في التحليل مع مراكز المسؤولية المستخدمة في أنظمة إدارة التكاليف، بل قد يغيب مفهوم الأنشطة أصلا كما هو الحال في الأنظمة التقليدية، كما أن الأنظمة الأخرى تفرض استقلالية بين الوحدات الفرعية في حين أن فلسفة "VCA" تقوم على مبدأ الترابط بين أنشطة المؤسسة وتحليل العلاقة بينها، وفي دراسة للباحثين "Chayvey, Naro" بدراسة حالتين من المؤسسات توصلنا إلى أن نظام "ABC" مكن تحليل سلسلة القيمة من التغلب على العوائق التي قد تواجهها من خلال اعتماده على مفهوم الأنشطة أولا واتصال العلاقة بينها، كما يوفر نظرة إستراتيجية للمحللين حول علاقة الأنشطة بالموردين وخلق القيمة الموجهة نحو الزبائن في شكل مسارات لعمليات المؤسسة وأنشطتها وبالتالي توفير الظروف المواتية للإدارة الإستراتيجية للتكلفة من خلال محور تحليل سلسلة القيمة⁴؛

- يساهم "ن ت م أ" في توفير معلومات تتعلق بأنشطة تصميم المنتج وشراء السلع واختيار الموردين قبل دخول الموارد إلى المؤسسة، كما يمكن أن يضم معلومات تتعلق بالبحث والتطوير ودراسة

¹ J. K. SHANK, V. GOVINDARAJAN, **Strategic Cost Management: The New Tool For Competitive Advantage**, The Free Press a Division of Macmillan, New York, USA, 1993, P 58.

² عمر أقاسم، ساوس الشيخ، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، مجلة الحقيقة، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، المجلد 10، العدد 19، 2011، ص 92.

³ J. N. CHAYVEY, G. NARO, **Les apports de l'ABC à l'analyse stratégique: Les enseignements d'une recherche-intervention**, Revue de Finance Contrôle Stratégie, Université de Montpellier, France, Vol 7, N° 3, 2004, P 67.

⁴ Ibid, P 79.

السوق والزبائن وخدمات ما بعد البيع والتي تساهم في تحليل سلسلة القيمة الخارجية التي تتجاوز تحليل سلسلة قيمة المؤسسة الداخلية¹، وفي هذا الصدد يشير "Porter" إلى أن كثيرا من المؤسسات تعجز عن فهم سلوك تكاليفها من الناحية الإستراتيجية وتحسين أوضاعها في مجال التكاليف بسبب حصر تحليلها لسلاسل القيمة في أنشطة الإنتاج فقط وإهمالها للتحليل الخارجي، لأن بعض الأنشطة تشكل قيمة لدى بعض الزبائن ولا تعطي إضافة لدى البعض الآخر، فالسيطرة على تكاليف هذه الأنشطة وتحليلها باعتماد "ن ت م أ" تمكن المؤسسة من توجيهها وتكاليفها بما يحقق أهداف المؤسسة الإستراتيجية وميزتها التنافسية²؛

- تصنف الأنشطة أيضا في تحليل سلسلة القيمة حسب "Donelan, Kaplan" إلى أنشطة هيكلية، إجرائية وتشغيلية، وذكر أن نظم التكاليف التقليدية لا تركز إلا على الأنشطة التشغيلية التي تتعلق مباشرة بالعملية الإنتاجية ظنا منهم أنها كافية للسيطرة على تكاليف المنتج وإدارتها، بينما يهتم نظام "ABC" بجميع هذه الأنشطة بما فيها الهيكلية والإجرائية مما يساهم في تقديم معلومات مفيدة أكبر في "ت س ق" و"ت إ"؛³

الفرع الثاني: نظام التكاليف على الأنشطة "ABC" ودوره في تحليل الموقف التنافسي "الإستراتيجي"
ونقصد بالموقف التنافسي "الأفضلية التنافسية" قدرة المؤسسة على الصمود أمام منافسيها من خلال تحكمها في تكاليف منتجاتها، أو تقديم منتجات متميزة أو اختيار مجال عمل إستراتيجي محدد
Domains d'Activités Stratégiques DAS

ولاشك أن "ن ت م أ" يوفر معلومات مالية وغير مالية تساعد المؤسسة في تحليل موقفها التنافسي من خلال النقاط التالية:

- يمكن نظام "ABC" المؤسسة من الفهم الجيد لسلوك أنشطتها واستهلاكها للموارد المتاحة من خلال قيامه على علاقة "سبب، نتيجة" مما يساعد المؤسسة في استغلالها الأمثل لموارد المؤسسة إما برفع الكفاءة في أداء الأنشطة، لأن رفعها يساهم في تنفيذ العديد من الأنشطة بأقل موارد ممكنة أو بخفض عدد مرات تنفيذ الأنشطة مما يبلغ المؤسسة من إيصال المنتج إلى المستهلك بأقل عدد من الأنشطة وبالتالي بأقل تكلفة ممكنة، وكلاهما طبعا يقود المؤسسة نحو إستراتيجية إدارة التكلفة وقيادتها⁴؛

- يقوم "ن ت م أ" على تصنيف الأنشطة إلى مضيضة للقيمة وغير مضيضة للقيمة ثم تحليلها واتخاذ القرارات بشأن هذه الأنشطة، فالتركيز على الأنشطة المضيضة للقيمة وتطويرها وتحسينها يؤدي

¹ J. K. SHANK, V. GOVINDARAJAN, **La gestion stratégique des coûts**, Edition d'organisation, Paris, France, 1995, P 235.

² J. N. CHAYVEY, G. NARO, Op cit, P 78.

³ J. G. DONELAN, E. A. KAPLAN, **Value Chain Analysis: A Strategic Approach To Cost Management**, Journal Of Cost Management, USA, Vol 12, N° 2, 1998, P 7.

⁴ محمد كنفوش، مرجع سبق ذكره، ص 104.

بالمؤسسة إلى تبني إستراتيجية التميز من خلال تحسين جودة المنتج ورفع قيمته لدي الزبون هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن فهم سلوك النشاط ودقة تحميل تكاليفه خاصة غير المباشرة من شأنه تقليص الوقت والجهد والتكلفة المطلوبة للقيام بالنشاط وبالتالي مساعدة المؤسسة في إستراتيجية إدارة تكلفتها، وأيضا تعديل الأنشطة غير المضيئة للقيمة أو إلغاؤها يساعد على خفض تكاليف المؤسسة ومساعدتها في تقديم منتج مميز اتجاه المنافسين وبأقل تكلفة ممكنة؛

- إن فلسفة توزيع الموارد على المنتجات وفق محور الأنشطة وفهم مسارات الأنشطة يساعد المؤسسة في تبني إستراتيجية خفض التكلفة والتحكم فيها بفهم سلوكها وتوجيهه حسب الأهداف المسطرة دون أن تؤدي بالمنتج إلى التميز، إلا إن كان الأمر خيار متعمدا من طرف المسيرين، كما أن تبني المؤسسة لنظام "ABC" يساعد في متابعة استدامة إستراتيجية خفض التكلفة¹؛

- إن تقديم "ن ت م أ" بتحليل سلسلة قيمة المؤسسة ومجموع أنشطتها سواء الداخلية أو الخارجية من شأنه توجيه المؤسسة إلى إستراتيجية التركيز واختيار المزيج الأمثل من الزبائن "DAS" وذلك من خلال نقطتين، الأولى تحليل أنشطة المؤسسة التي قد تكون محققة للقيمة لدى فئة من الزبائن دون غيرهم وبالتالي تركيز المؤسسة على سوق معينة أو زبائن معينين دون غيرهم لعدم قدرة تحقق القيمة لديهم وإشباع رغباتهم، كما أن التواصل بين عمليات المؤسسة وأنشطتها الداخلية والخارجية في شكل مسارات يعتبر من أهم مبادئ نظام "ABC" يؤدي إلى التنسيق بين أنشطة التوزيع والإنتاج وتفاذي التحديات الخاسرة وقدرة المؤسسة على تسويق منتجاتها حسب محركات السوق²؛

- إن التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات وفق "ن ت م أ" يساهم في إستراتيجية تميز المؤسسة وتركيزها وذلك بمعرفة قدرتها على تمييز منتجاتها سواء في السعر أو في الجودة أو في التقنية واختيار المزيج الأمثل للمنتجات بالاعتماد على دقة التكلفة المحدد لهذه المنتجات وفق "ن ت م أ" ومقارنتها مع المنافسين ومن ثم اختيار المزيج الأمثل من المنتجات الذي يحقق للمؤسسة أفضل ربحية.

ولما كان تحقيق المؤسسة لإستراتيجيتها التنافسية يدور حول محور الأنشطة، طبعا مع دقة في تحميل التكاليف غير المباشرة، فإن أساليب تحقيقها وفق نظام "ABC" يتم من خلال³:

- تقليص الوقت والجهد وتخفيض التكلفة المطلوبة لإنجاز النشاط؛
- حذف الأنشطة غير الضرورية "غير المضيئة للقيمة" والاستغناء عنها؛
- انتقاء الأنشطة ذات الكفاءة الأمثل أو التي تحقق المطلوب بأقل تكلفة؛

¹ J. N. CHAYVEY, G. NARO, Op cit, P 67.

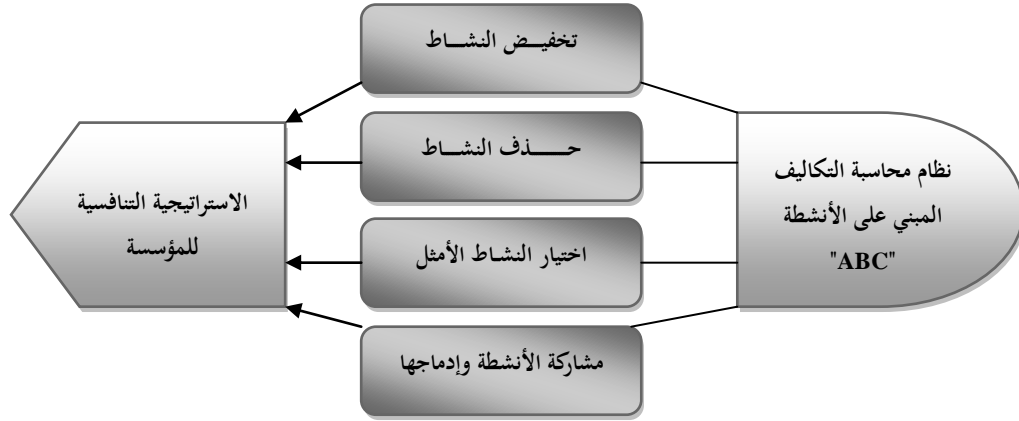
² محمد كنفوش، مرجع سبق ذكره، 105.

³ نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة الكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، المنتدى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة معمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 29/30 أكتوبر 2002، ص 66.

- مشاركة الأنشطة بعضها البعض بما يحقق المزيج الأمثل سواء في التكلفة، المنتجات أو الزبائن.

والشكل المالي يوضح أساليب تحقيق الاستراتيجيات التنافسية وفق نظام "ABC":

الشكل رقم 12 - 3: أساليب نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحقيق الموقف التنافسي للمؤسسة



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، مرجع سبق ذكره، ص 166.

الفرع الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" ودوره في اختيار وتحليل مسببات التكلفة

تعتبر مسببات التكلفة العنصر الجوهري الذي تعتمد عليه إدارة التكلفة الإستراتيجية، كما تدور فلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة حول هذا المفهوم، إذ يعد مفهوم مسببات التكلفة من أبرز أدوات التحليل الإستراتيجي الحديث لتكاليف المؤسسة، لذا سنحاول من خلال هذه النقاط إبراز أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة ودوره في "إت إ" من خلال اختيار وتحليل مسببات التكلفة:

- إن عملية تحديد مسببات التكلفة للتحليل الإستراتيجي لتكاليف المؤسسة يتطلب جهدا ووقتا وذلك بتتبع العوامل والمتغيرات الحقيقية التي تتسبب في ظهور التكلفة، وهذا الأمر يسهل على المؤسسة بمجرد تبنيها لنظام التكاليف المبني على الأنشطة الذي يدور بذاته حول هذه الفلسفة؛

- يساعد تحديد مسببات التكلفة في نظام "ABC" فهم وتتبع المسار الإستراتيجي لتكاليف المؤسسة في مرحلته الأولى بالاعتماد على مسببات التكلفة، ومرحلته الثانية بالاعتماد على مسببات الأنشطة؛

- إن حسن اختيار مسببات التكلفة في "ن ت م أ" يمثل أفضل عامل لتوجيه تكاليف النشاط نحو سلوك ما وفي فترة زمنية محددة، من حيث كونه السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة لكل نشاط، فمجرد التغيير في هذا المسبب تتغير إجمالي التكلفة وتوجهها نحو الأنشطة ثم نحو أهداف التكلفة¹؛

¹ عمار درويش، صالح إلياس، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مصنع النسيج للمواد النقبيلة MANTAL بتلمسان)، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 8، جوان 2018، ص 213.

- إن الاختيار الدقيق لمسببات التكلفة في "ن ت م أ" يساعد في التخصيص الجيد لموارد المؤسسة من خلال توفير أفضل المعلومات عن أداء كل نشاط وقيمتها، ثم التركيز على الأنشطة المضيئة للقيمة وتحسين أدائها ورفع كفاءتها، والتخلص من الأنشطة غير المضيئة للقيمة وإعادة توجيه تكاليفها؛
- تساعد مسببات التكلفة الخاصة بنظام التكاليف المبني على الأنشطة في تطوير متابعة الكلفة وعملية الرقابة عليها بالتأثير والسيطرة على تلك المسببات التي بدورها توجه التكلفة إلى الأهداف المنتظرة ومقارنة النتائج العملية بالبرامج المسطرة، كما توضح صورة العلاقة المتبادلة داخل المؤسسة¹؛
- إن دراسة وتحليل المسببات في "ن ت م أ" يوفر معلومات مالية تعبر عن مدخلات كل نشاط ومخرجاته، كما يوفر معلومات غير مالية عن مدى كفاءة الأنشطة وجودة المنتجات ورضى الزبون؛
- يساعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة في اختيار أفضل المسببات من بين الاختيارات المتاحة وبالتالي توفير فهم أفضل لسلوك التكاليف وترشيد استخدام الموارد المتاحة وتحليلها استراتيجيا من خلال فهم العلاقة السببية ثم التركيز على نقاط القوة والاستفادة من الفرص من جهة، وتقديم أفضل الحلول لنقاط ضعف المؤسسة واجتناب التهديدات من جهة أخرى²؛
- تساعد مسببات التكلفة المعتمدة في "ن ت م أ" في حسن "إ ت إ" في تحديد نقطة التلاقي بين متطلبات الزبائن وتحسين قيمة المنتج من جهة وبين تكاليف المؤسسة وإستراتيجيتها التنافسية من جهة أخرى ويعبر عن هذه النقطة بمفهوم "أداء - قيمة"³؛
- يساعد نظام "ABC" باعتماده مسببات التكلفة المحورين الآخرين لإدارة التكلفة الإستراتيجية، فهو يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة في الأجلين القصير والطويل من خلال إتاحتها لأفضل رقابة وتتبع لتكاليف المؤسسة وأنشطتها وتقديم معلومات حول مواطن خفض التكلفة ونواحي القصور والضياع والإسراف داخل المؤسسة، كما يوفر معلومات مساعدة لإدارة التكلفة والرقابة عليها خارج حدود المؤسسة لتشمل الموردين والزبائن من خلال تحليل سلسلة القيمة الداخلية والخارجية للمؤسسة؛
- تستخدم نتائج تحليل مسببات التكلفة التي يقوم عليها "ن ت م أ" من قبل الإدارة في برامج التحسين المستمر من خفض في الوقت وتحسين في الجودة واقتصاد في التكلفة، فهذا التحليل يعتبر الأنشطة نقطة بداية، ثم يبحث في العوامل المسببة في تغير تكاليفها⁴؛

¹ ميثم مالك راضي، مجبل دواي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 87.

² محمد عثمان إبراهيم أحمد، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية (دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السودانية)، رسالة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2017، ص 41.

³ P. MEVELLEC, Coûts à base d'activité: Un succès construit sur un malentendu, Revue Française de gestion, France, Jan 1994, P 21.

⁴ علي حازم يونس اليامور، مرجع سبق ذكره، ص 236.

- يوفر التحليل العميق لمسببات التكلفة نظرة جيدة لفحص ومتابعة سلوك التكلفة، واعتمادها في عمليات التخطيط وإعداد الموازنة والتنبؤ بالموارد المستقبلية¹؛
- يمكن "ن ت م أ" باعتماده على مسببات التكلفة ومسببات الأنشطة إدارة المؤسسة من اختيار ووصياغة أفضل إستراتيجية تنافسية للمؤسسة من خلال توضيح نقاط القوة والضعف الداخلية، والفرص والتهديدات التي تواجه المؤسسة سواء المتعلقة بتكاليفها، أو أنشطتها، أو منتجاتها أو زبائنها، ثم مقارنة ذلك بما تقدمه المؤسسات المنافسة².

المطلب الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة وعلاقته بأدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية

نظام تكلفة واحد، أم أنظمة متعددة لحساب التكلفة وإدارتها؟ وما مدى إمكانية الجمع بين نظامين أو أكثر في المؤسسة؟ تعتبر هذه المسألة من المواضيع التي أثير الجدل فيها في بيئة الأعمال المعاصرة، حيث اعترفت العديد من المؤسسات أن نظاما واحدا للتكلفة لا يكفي لتلبية متطلبات السوق في بيئة الأعمال الحديثة التي تمتاز بسرعة المعلومة وحدة المنافسة³، غير أن هذه الأخيرة عدت من أهم المواضيع التي تطرقت إليها إدارة التكلفة الإستراتيجية وبفضل ترابط وتناسق الأدوات الحديثة التي جاءت بها، قد مكنت المؤسسة من تبني أكثر من نظام لحساب وإدارة التكلفة على المستوى التشغيلي والاستراتيجي، لذا سنحاول من خلال هذا المطلب الكلام عن أهم الأنظمة التي تستطيع المؤسسة تبنيها تكميلا لنظام "ABC" وكيف يساعد هو الآخر على تطبيقها.

الفرع الأول: نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" وإدارة الجودة الشاملة "TOM"

إن رضى الزبون متعلق بركيزتين أساسيتين، السعر المنخفض والجودة المرجوة، ومن هنا تحولت المنافسة في بيئة الأعمال المعاصرة من مجرد العمل على تخفيض تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة إلى الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة من أجل تلبية رغبات الزبائن وتحمل مسؤولية مطابقة المواصفات المطلوبة⁴، ويؤكد هذا الغرض ضرورة تكامل "ن ت م أ" مع إدارة الجودة الشاملة الذي يقوم بخدمتها

¹ عريوة محاد، قياس وتقييم الأداء في القطاع الصحي في إطار الحوكمة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، الجزائر، 2019، العدد 4، ص 49.

² محمد عثمان إبراهيم أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 42.

³ هوام جمعة، أوجه التقارب والاختلاف في ممارسات أنظمة محاسبة التسيير / التكلفة عبر الدول، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 7، 2005، ص 193.

⁴ صالح إبراهيم يونس الشعباني، التغير في إستراتيجيات خفض الكلف وآثارها، مجلة تنمية الرفادين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 98، المجلد 32، 2010، ص 19.

من خلال القيام بالمهام بصفة صحيحة من أول مرة، مع إيجاد مسار للتحسين المستمر، وفيما يلي أهم النقاط التي يساهم فيها مدخل "ABC" في تحقيق إدارة الجودة الشاملة "TOM"¹:

- تأدية المهام بصفة صحيحة من أول مرة: إن تبني "ن ت م أ" يمكن المؤسسة من التخطيط الصحيح والبحث عن المسار الأمثل والأنشطة الضرورية وتفادي ضياع الموارد وإلغاء الأنشطة غير اللازمة من أول مرة، كل ذلك يعتبر أحد العناصر التي تتبناها "إ ج ش"؛
- تحقيق التحسين المستمر: يساعد "ن ت م أ" المؤسسة في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة عبر مفهوم الأنشطة، ثم البحث عن تحسينها وتطويرها وإلغاء غير الضرورية أو تخفيض التكاليف المتعلقة بها، أو حتى إعادة إدماجها لتحسين القيمة المقدمة للزبون وتعزيز الموقف التنافسي للمؤسسة؛
- تيسير عملية المفاضلة بين البدائل المتاحة: إن التحديد الدقيق لتكلفة الأنشطة، ثم توزيعها على المنتجات وتوجيهها للزبائن، يمكن بمقارنتها بمثلها من الأقسام والوظائف والمنتجات المنافسة، ثم اختيار المسار الأفضل لتكاليف المؤسسة، أو مساعدة الأقسام الأخرى على تحسين أدائها، كما تساعد في اختيار المزيج الأمثل من المنتجات ثم من الزبائن؛
- تطوير العلاقات المتبادلة: إن تطبيق نظام "ABC" في المؤسسة يساعد في فهم العلاقة السببية بين موارد المؤسسة وأنشطتها ثم بين أنشطة المؤسسة وأهداف التكلفة، ومن ثم تطوير هذه العلاقات وتحسينها بما يناسب أهداف المؤسسة وإستراتيجيتها بتطبيق إدارة الجودة الشاملة عبر تحليل سلسلة القيمة وتحسينها واتخاذ الإجراءات الوقائية والتصحيحية؛
- المساعدة في بناء القرارات وتطوير العلاقات: يعتبر "ن ت م أ" نظاما سهل الفهم لقيامه على مفهوم الأنشطة ودعمه للمقاربة الأفقية بين وظائف المؤسسة مما يحسن الاتصال والتنسيق بين قسم محاسبة التكاليف والأقسام الإدارية والتشغيلية الأخرى، ويساعد على إلغاء الحواجز الهرمية وتطوير علاقات العمل داخل المؤسسة.

الفرع الثاني: نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" وهندسة القيمة "VE"

لما كان "ن ت م أ" يقوم على تقسيم الأنشطة حسب القيمة المضافة، فإنه يساعد على ترشيد القرارات المتخذة بغرض إعادة هندسة القيمة المتعلقة بعمليات المنتج وأنشطته من خلال التحليل الدقيق لسلسلة القيمة والبحث عن الخلل المتسبب في عدمية القيمة المتعلقة بها من وجود مسار معقد، أو تداخل في المهام، أو اضطراب في المعلومات، أو وجود مراكز اختناق أو ضعف التنسيق بين الأنشطة

¹ محمد مصطفى الجبالي، استخدام العوامل المسببة لحدوث التكلفة والعناصر المحركة للأداء في صياغة نموذج موضوعي لتقييم الأداء وتحققا لاعتبارات التطور المستمر، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، العدد الأول، السنة السادسة، 1996،

المترابطة، بدل التفكير في إلغاء النشاط في حد ذاته المعتمد في نظام إعادة هندسة القيمة، فإن "ن ت م أ" في البحث عن الأسباب المعطلة لقيمة النشاط بفضل فهم علاقة السببية التي يقدمها نظام "ABC" حتى لا تحمل المسؤولية إلا على المركز المسؤول عن العطب، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية بخصوصها والبحث عن الحلول لتفعيل النشاط من جديد¹.

الفرع الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" وتكاليف دورة حياة المنتج "PLCC"

إن تحديد تكاليف دورة حياة المنتج سيعمل على توسيع نطاق تطبيق "ن ت م أ" لكي يشمل هو الآخر تكاليف البحث والتطوير والتصميم والتي تعتبر أهم مرحلة تتقرر فيها التكلفة، يعد ذلك مرحلة قبلية، كما يعمل على التوسيع البعدي لنطاق نظام "ABC" لتضمينه عناصر التكلفة المتوقع حدوثها مستقبلاً، والتكاليف المتعلقة بضمان المنتج وخدمات بعد البيع، والتكاليف المعنوية الناجمة عن التأثير السلبي للمنتج أو الأعطال المتوقعة التي قد تواجهه²، وبالتالي فإن الدمج بين النظامين يؤدي إلى توفير معلومات تفصيلية أكثر وتوسيع تحليل سلسلة القيمة الداخلية والخارجية، القبلية والبعدي لتشمل الموردين، المنتجات، الزبائن، المنافسين، وترشيد القرارات المتخذة من طرف المسيرين.

الفرع الرابع: نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" والتكلفة المستهدفة "TC"

يعتبر كل من "ن ت م أ" و التكلفة المستهدفة أدوات وأنظمة لإدارة التكلفة الإستراتيجية، فلا يمكن استبدال أحدهما بالآخر نظراً للاختلاف بينها في الاستراتيجية وآلية التنسيق وأسس العلاقة، لكن يمكن للمؤسسة أن تتبنى سياسة التكلفة المستهدفة تكميلاً لنظام "ABC" حتى تكون العلاقة مبنية على التعاونية والحوافز والثقة سواء الداخلية بين أفراد المؤسسة من مديريين ومسيرين وعمال أو الخارجية مع الموردين والزبائن للوصول إلى حلول إيجابية وطرق مربحة لكل الأطراف³، وفيما يلي جدول المقارنة بين نظام "ABC" وأسلوب "TC":

الجدول رقم 04 – 3: المقارنة بين نظام التكلفة المبني على الأنشطة والتكلفة المستهدفة

البيان	نظام "ABC"	نظام "TC"
الإستراتيجية	تعاونية	مواجهة

¹ عبد العزيز سليمان غازي، إياد سلطان شاكر، عثمان عبد القادر أمين حمه، خفض التكلفة باستخدام مدخل إعادة هندسة العمليات (دراسة تطبيقية في جامعة السليمانية)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأنبار، العراق، المجلد 4، العدد 9، 2012، ص 355.

² محمد مصطفى الجبالي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

³ عمر أقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 339.

آلية التنسيق	الحوافز	السيطرة
أساس العلاقة	الثقة	القوة والسيطرة
الحلول	رابح - رابح	رابح - خاسر

المصدر: عمر أقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 340.

إن التكامل بين نظام "ABC" وأسلوب "TC" يساعد في تصميم المنتج المطلوب من الزبائن بتكلفة سوقية منافسة مدروسة مسبقا من خلال تفكيك مسار العملية الإنتاجية لهذا المنتج إلى أنشطة مترابطة ومتناسقة، ثم محاولة تحسين كلفة كل نشاط للحصول على التكلفة الإجمالية المحددة، كما أن "ن ت م أ" يعمل على دعم برامج التحسين المستمر لخفض التكلفة من خلال الدراسة المتتابعة والتحليل الدائم لأنشطة المؤسسة وعملياتها مما يساعد في تخفيض التكلفة والاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة واقتصاد الوقت والجهد المطلوب لتنفيذ المؤسسة وتوجيه التكلفة بما يحقق سيرا موازيا لخطة التكلفة الموضوعية وهامش الربح المستهدف من قبل المؤسسة¹.

الفرع الخامس: نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" والقياس المقارن "BM"

إن تبني المؤسسة للمقارنة المرجعية أو القياس المقارن تكميلا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة يمكنها من تحسين فعالية الأنشطة ذات القيمة المضافة وتطويرها وفق نماذج إستراتيجية، وتصحيح الانحراف المتعلق بكل نشاط من خلال تقليص التبذير أو إلغائه وتقليص فجوة الأداء داخل النشاط، ويكون ذلك بناء على أربعة طرق²:

- مرجعية أحسن أداء سابق: وتستخدم المؤسسة أفضل أداء لمسار أنشطتها كأساس لتحديد الانحراف وتحليله، غير أن هذه الطريقة لا تجدي نفعاً إلا على الميادين بطيئة التطور؛
- مرجعية التحليل التقني لأنشطة المؤسسة وعملياتها: وتسعى المؤسسة إلى هدف التطوير التقني لأنشطتها والتحسين الدائم لها ومحاولة إيجاد أفضل الحلول؛
- مرجعية أفضل الممارسات: وتختار المؤسسة المقارنة الداخلية بين وظائف المؤسسة وأنشطتها خاصة حالة المؤسسة التي لديها فروع متماثلة في جهات مختلفة، تبحث عن أفضل ممارسة للنشاط في فرع ما من خلال استهلاكه للتكلفة وحسن استغلال الموارد المتوفرة، ثم تتخذ تلك الممارسة كمرجع لتحسن الأنشطة المماثلة؛

¹ خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمن الحسن منصور، مرجع سبق ذكره، ص 224.

² PH. LORINO, Op cit, P 201.

- **المرجعية الخارجية:** وتستفيد المؤسسة من المؤسسات المنافسة أو الرائدة في المجال والبحث عن كيفية استغلالها للموارد وأدائها للأنشطة وتخفيضها للتكاليف، ثم محاولة توجيه نظام "ABC" حسب ذلك، غير أن المؤسسة تجد نفسها محبوسة في التقليد بدل البحث عن التجديد والتطوير.

الفرع السادس: نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" وبطاقة الأداء المتوازن "BSC"

يظهر التكامل بين أسلوب "ABC" و" BSC" في أن المنظور المالي في بطاقة الأداء المتوازن يعتمد على تحديد ربحية المؤسسة التي تحدد بصورة أدق من خلال تطبيقها لنظام التكاليف المبني على الأنشطة وذلك بتوضيحه لأفضل مزيج بين منتجات المؤسسة وأكثر الزبائن تعظيماً لتلك الربحية، مع قدرة المؤسسة لتحقيق إستراتيجية تنافسية توفق بين متطلبات الجودة وتكاليف المنتج، لذلك فإنه يمكن استخدام "ن ت م أ" كأساس لتطوير "ب أ م" لتنفيذ استراتيجية المؤسسة بشكل أسرع وفعال من خلال دمج نظام القياس مع نظام الإدارة، كما يسهل هو الآخر ترجمة الإستراتيجية إلى مقاييس أداء قابلة للقياس والتحليل في أسلوب "BSC"، ويمكن اختصار اسهامات "ن ت م أ" في نظام "BSC" فيما يلي¹:

- تستعمل مخرجات "ن ت م أ" كتكلفة الأنشطة وتخصيصها على المنتجات، وتحليلها وتطويرها عادة كمدخلات معتمدة وفعالة في "ب أ م" لتحديد وقياس الأداء العملياتي للمنتجات؛
- يمكن من خلال "ن ت م أ" تحديد وتحليل ربحية الزبون التي تعد أحد المحاور الأربعة المهمة التي تركز عليها "ب أ م" وذلك بسبب قدرته على تحليل إجمالي التكاليف المسخرة في خدمة الزبائن ثم تحديده للمزيج الأفضل لتعظيم ربحية المؤسسة من منتجات وزبائن؛
- تساعد "ب أ م" على تحديد المبادرات الإستراتيجية والموارد للضرورة التي تحتاجها المؤسسة للقيام بأنشطتها على أحسن وجه؛
- يسمح "ن ت م أ" في تحسين القرار المتخذة من طرف القائمين على "ب أ م" من خلال ربط أنشطة المؤسسة بأهدافها الربحية واستراتيجياتها المنتهجة وترجمة ذلك بالقيمة المضافة المقدمة للزبون.

الفرع السابع: نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" والإنتاج في الوقت المحدد "JIT"

تتكون العلاقة بين نظام التكلفة المبني على الأنشطة والإنتاج في الوقت المحدد من خلال آلية التعامل المشترك بينها في بيئة التصنيع الحديثة من خلال تبني تقنيات حديثة لتطوير أنشطة المؤسسة المحددة في نظام "ABC" مع تطوير سلسلة القيمة الخارجية للمؤسسة بتحسين العلاقة مع الموردين وتخفيض فترة الانتظار، كما يساهم نظام "JIT" في تقليص أنشطة التخزين وتخفيض تكاليفها وتحليل

¹ حنان صبحت عبد الله، سهير كاظم فاضل، مرجع سبق ذكره، ص 247.

عيوب الأنشطة وتصحيح فجوات الضياع ومواطن التبذير على مستوى الأنشطة المضيفة للقيمة وتحسينها وإلغاء الأنشطة غير المضيفة للقيمة، كما يسهل "ن ت م أ" عملية التنسيق والاتصال المستمر من خلال ترابط الأنشطة على مدى سلسلة القيمة الداخلية¹.

المطلب الرابع: الدراسات العملية والآراء المؤيدة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC"

لقد نال مدخل محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة اهتمام الكثير من الباحثين، فقد صدر أكثر من 140 مقال في مجلة **Management Accounting (US)** على شكل شرح أو استبيان أو حالة دراسية على النظام، ولم يقف "ن ت م أ" على أنه مجرد فكرة للنظرين وإنما أصبح أداة ضرورية تستخدمها الشركات الكبرى والصغرى إما لتدعيم أنظمة التكاليف الموجودة حالياً، أو لتحل محلها بالكامل، ولقد تبنت العديد من الشركات الكبرى "ن ت م أ" في إدارة تكلفتها تشغيلياً واستراتيجياً وأثبت هو الآخر نجاحه، لذا سنحاول من خلال هذا المطلب ذكر بعض الآراء الداعمة والمؤيدة للنظام واقعه عبر الدول، بعض النماذج العملية والميدانية له.

الفرع الأول: الآراء الداعمة والمؤيدة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC"

بدأ "ن ت م أ" العمل من قبل كابلان وكوبر وكان غرضه الأول هو تزويد المدراء بمعلومات أفضل حول كلف المنتج، غير أنه ساعدهم من جانب آخر على إدارة الأنشطة واتخاذ القرار، كما طوره كوبر في مرحلته الثانية نحو "ربحية الزبون" في بيئة المنافسة الشديدة حيث أشار إلى أن: "معلومات النظام لا تؤدي إلى حدوث الأفعال والقرارات التي تحسن الأرباح، إنما على المدراء والمسيرين إنشاء عمليات ملموسة والحصول على أكبر قدر من منافع تطبيق نظام "ABC"².

وبعد تطبيق "ن ت م أ" بشركة **Hewlette Packard Enterprise (HPE)** ذكر بيرننت: "أخيراً أصبح لدى الشركة أرقاماً يمكن أن تثق فيها". ومن ضمن المزايا التي تحققت للشركة جراء تطبيقها للنظام أنه أوضح كيفية إدارة الشركة ومهامها وأنشطتها ومساراتها كما استطاع توضيح نقاط القوة والضعف على مستوى الشركة والمساعدة في وضع الأهداف وتحسينها من خلال فهم بيانات التكاليف وإعداد العروض وتحديد الأسعار وصناعة الإستراتيجية³.

¹ قاسم محمد عبد الله البعاج، نجم عبد عليوي الكرعوي الكامل بين نظام (ABC - JIT) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية بمصنع نسيج الديوانية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة بغداد، العراق، العدد 39، 2014، ص 383.

² R. COOPER, **Activity Based Management and lean enterprise**, Journal of cost Management, USA, 1996, P 02.

³ محمد الفيومي محمد، تقييم نموذج تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط مع استخدام نموذج ورقة عمل إلكترونية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 28، العدد 2، 1991، ص 78.

كما أظهر هار كيف أن تطبيقه في الوحدات الحكومية وعلى وجه الخصوص في نظام التوريدات الأمريكية: "أدى إلى تخفيض تكاليف التشغيل دون التأثير السلبي على مستوى الجودة ولا على توقيت توفير المعلومات"¹.

وأشار فرانك وآخرون إلى أن تطبيق "ن ت م أ" بشركة جين كروب أوضح أن: "فلسفة إدارة التكلفة تعتمد على أن الطريقة الوحيدة لتغيير التكاليف هي تغيير الأنشطة، وبالتالي على المحاسبين التركيز على الأنشطة بالمؤسسة وأن يصمموا الأنظمة التي تسمح بمقارنة الجهود بالمناطق الوظيفية المختلفة"².

وأوضح بيفاي أن "ن ت م أ" يؤدي إلى: "تعظيم الفائدة من الرقابة على التكاليف نظرا لأنها تفرض على مستوى النشاط حيث يحدث، بينما يركز النموذج التقليدي على الرقابة على التكاليف على مستوى المنتج النهائي بعد إتمام إنتاج السلع وحدث التكاليف".

الفرع الثاني: واقع نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" في الدول

يلقى نظام "ABC" اهتماما من قبل الشركات لما يقدمه من معلومات تعتمد على المؤسسة في تحليل موقفها التنافسي وصنع إستراتيجيتها، ففي استبيان أجرته CAM-I في الولايات المتحدة الأمريكية عن حال تطبيقات إدارة التكلفة وأثرها في بيئة التقنية المتقدمة والتصنيع الحديثة، والذي شمل 263 شركة أمريكية وبريطانية، توصلت الدراسة إلى أن 26 من هذه الشركات تطبق "ن ت م أ" وأن 75 منها تسعى لتطبيقه خلال السنوات المقبلة، كما أشارت دراسة أخرى على 162 شركة منها 29 خدمة مفادها أن مخرجات "ن ت م أ" تمكن المؤسسة من تحديد إستراتيجية الأسعار وإضافة ميزة تنافسية، من خلال إعادة هيكلة العمليات وتحديد المزيج الأمثل من الزبائن والمنتجات والخدمات³، وأيدت هذه الأخيرة دراسة أخرى أجراها إيزا وشيا عام 2006 م في الشركات الماليزية لإثبات التوسع في استعمال المحاسبة الإدارية وعلاقتها مع تنوع المنتجات وتعقد عمليات الإنتاج الحديثة وزيادة الحصة الإنتاجية، حيث لاحظت الدراسة أن "ن ت م أ" هو المعدل الأكثر تغيرا في نسبة الاستخدام، فقد قدرت نسبة النظام قبل ثلاث سنوات هو 6.7%، أما حاليا فإن 28% من الشركات تطبقه. وفي داخل أوروبا فقد ذكر هوام جمعة أن كثيرا من الشركات الألمانية وخاصة الفرنسية تأثرت بالمحاسبة الأمريكية ويظهر ذلك في التطبيق الواسع لنظام التكاليف المبني على الأنشطة⁴.

¹ J. DAVID, How Activity Accounting Works In Government, Management Accounting, USA, 1990, P 36.

² G. FRANK et al, Linking Cost To Price And Profit, Management Accounting, USA, 1989, P 22

³ نجوى عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 64.

⁴ هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 07.

وفيما يخص الجزائر، فقد أجرى الباحث هلال درحمون دراسة على أكثر من 50 شركة، حيث تم استفسارهم عن نوع نظام محاسبة التكاليف المستخدم من قبل الشركة، وتم الرد على 33 استبانة فقط، فكان رد 21 منها أنهم لا يملكون نظام محاسبة التكاليف أصلاً، و12 أكدوا أنهم يمتلكون هذا النظام أي بنسبة 36 %، وكلها تعتمد أنظمة التكاليف التقليدية "نظام التكاليف الكلية" كما صرحوا أنه غير مجد فيما يتعلق بمراقبة التسيير واتخاذ القرارات¹.

الفرع الثالث: بعض الشركات المتبنية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC"

تظهر أهمية نظام "ABC" من خلال عدد الشركات التي طبقت "ن ت م أ" والأسباب التي دفعتها إلى تبنيه، والنتائج والمزايا المحققة منه، لذا سنحاول من خلال هذا الفرع ذكر بعضها².

1. شركة ميكروس "Micrus": شركة ميكروس هي فرع من شركة IBM أنشئت عام 1994م تقوم بإنتاج الذاكرات الإلكترونية وشرائح دارات تكاملية منطقية (IC).

كان على الشركة أن تقابل التسعير للحواسب العالمية، ومعظمها في آسيا أعلى مما هو في الولايات المتحدة، وكان يجب عليها وبأكثر كفاءة ممكنة تركيز جهود كل شخص ومهاراته لإبقاء التكاليف منخفضة في حين المحافظة على المتطلبات التقنية الصارمة للنوعية بالموازنة بين التكلفة الأقل والجودة الأفضل، وشعر فريق التوجه الجديد في ميكروس أن تقارير التكاليف وبشكل أساسي تحليلات التغيير الإجمالي للمصاريف الإدارية لم تكن مفيدة لاتخاذ القرارات وإجراءات تطوير المرحلة، ولقد عني التوجه بكل المستويات في المنظمة واحتواء كل من موظفي الصيانة والمهندسين والمدراء في تطوير نماذج "ن ت م أ" لكل الوظائف والمستويات في الشركة.

ففي السنة الأولى وفر أحد الأقسام أكثر من ثلاثة (3) ملايين دولار من الموازنة الإجمالية البالغة (27) مليون دولار، تخفيض 11% كما انخفضت أزمنة الدورة الإنتاجية وتطورت الأرباح وزادت الطاقة الإنتاجية وتحققت الأهداف الطموحة التكاليفية.

ولقد وصف المدير كيف دفعت معلومات "ن ت م أ" لعملية التفكير المبدع بين فريقها في قوله: "تعطينا معلومات نظام "ABC" احتمال جديد فعال حول كيفية ربط التكاليف بالأنشطة التي ننجزها، وذلك دفعنا للتفكير بإصدارات لم ن فكر بها من قبل بطريقة مفهومة ومتناسقة ومعتمدة للقياس بالبنود المالية وتحسين قرارات الأعمال الذي قادنا إلى تجديدات سلبية وليس هناك مقياس عملي آخر لديه هذه الخاصية المميزة، وكان توجه الشركة لنظام مقاصة سنوي لتحفيز كل الموظفين ابتداء من الإدارة

¹ هلال درحمون، مرجع سبق ذكره، ص 288.

² هديل ربحاوي، ترجمة الفصل الخامس: نظام التكاليف المبني على الأنشطة من كتاب المحاسبة الإدارية لكابلان وآخرين مدعمة بدراسات حالة من مدرسة هارفرد لإدارة الأعمال، <https://www.kantakji.com/media/2421/16k.doc>، 2004، ص 17.

العليا إلى عمال الإنتاج لتحقيق تخفيضات قوية في تكلفة كل طبقة، مع وضوح القياس والتطبيق للموظفين وسهولته.

في عام 1995م كانت تكاليف ميكروس ضعفين تقريباً وكان معدل الإنتاج الأساسي لها (1200) شريحة شهرياً، والمنجز باستخدام (350) موظف، وفي عام 1998م تضاعفت العمالة إلى (1100) موظف، لكن الإنتاج تضاعف خمس مرات وذلك لأكثر من (6000) شريحة شهرياً، ومعدلات الوحدات المعيبة و مقياس الجودة لقد تطور بمعدل 8% شهرياً. كما وصفت المجلة التجارية "Semi-conducteur" العالمية والرائجة بأن شركة ميكروس هي الرائدة في عام 1998م وقبل عام 1999م كانت تكلفة الشريحة قد خفضت إلى مستويات الأجهزة الحاسوبية العالمية، ومن خلال هذه المجلة أصبحت الشركة مملوكة من قبل **فيليب سيميكوند** في عام 2000م وأصبحت إحدى المشاركين القيمين في الصفقات الصناعية العالمية لتلك الشركة.

2. بوث موتورز "Booth Motors": جونثان كيلوج مالك شركة بوث موتورز وشركاؤه، كانوا مهتمين بدراسة الهبوط الأخير في ربحية مبيعات السيارات، كانت شركة بوث الوكيل المسوقة الرئيسية لسيارات فورد في الشرق الأوسط، حيث أن العديد من موديلات أنتجت وكان على **جونثان** تخزينها لعرض خط الإنتاج كاملاً وبقيت لديه لعدة أشهر، وكانت الشركة تتحمل مصاريف عالية من الإيجار والتخزين ونفقات مالية مرتفعة تُحمل على تكلفة السيارات، وبالإضافة لمبيعات السيارات الجديدة كان لدى الشركة أربعة خطوط مترابطة من أعمال السيارات والأجزاء المستخدمة والخدمة والتمويل والتأمين، مع إجمالي 54 مليون دولار من العوائد السنوية لجميع الأعمال، و لم يكن **كيلوج** متأكد من ربحية كل نشاط من الأعمال فلقد صرفت الشركة 48 مليون دولار لشراء السيارات الجديدة والحافلات والعربات والأجزاء المستخدمة ومصاريف تنشيط المبيعات المتضمنة تعويضات الموظفين والتأمين والإيجار والخدمات والضرائب والإعلان ومصروف الفائدة ومصاريف أخرى بلغت حوالي 5.4 مليون دولار.

تحصل كيلوج نهاية العام على صافي ربح حدي حوالي 600 000 دولار فقط وأحس أن وكالة من أكبر وكالات البيع للسيارات في الشرق الأوسط يجب أن تكسب أكثر بكثير من 1% كنسبة حدية من المبيعات التي لم تعوضه بشكل كافي لرأس المال المستثمر في وكالة البيع ولم تعوضه المخاطرة والتخزين لكميات كبيرة من السيارات التي يجب أن تباع بحسم ملموس بنهاية سنة الموديل. فإذا كانت نتيجة العملية خسارة، سيكون عليه القيام بأنشطة يمكن أن تحسن الربحية، كتسوية الأسعار وتعديل تشكيلة المنتجات والخدمات المباعة بواسطة وكالة البيع وتحسين إجراءات المؤسسة،

كان كيلوج مستعد لاتخاذ قرارات قوية وصارمة، سواء مع وكالة البيع أو خلال مفاوضاته مع شركة موتور فورد أو مع جهات تمويله و شركات التأمين.

فأراد فهم الحقائق الاقتصادية حول وكالته بشكل جيد، وهل جميع خطوط الإنتاج الخمسة مربحة للشركة؟ أو كان قليل منها مربح والباقية منخفضة الربحية؟

وباعتبار نظام المحاسبة في شركة بوث موتورز سجل الإيرادات الخاصة بكل خط إنتاجي من الخطوط الخمسة وخصص حوالي 48 مليون دولار بشكل مباشر كمصاريف محملة لكل خط، مع تخصيص 5.4 مليون من مصاريف التشغيل على كل قسم وفقاً للمبيعات.

واعتقد كيلوج بأن هذا التخصيص لم يمثل الطلبات على موارد الشركة التي يستخدمها كل خط إنتاجي أي لم يحدد اعتماد كل خط إنتاجي من موارد الشركة، كما امتد نظام تخصيص التكاليف ليشمل كل مصاريف التشغيل بشكل موحد وإجمالي لذلك تنحرف تكلفة وربحية خطوط الإنتاج الفردية والمنتجات الفردية عما هو مخطط.

فتساءل فيما إذا كانت التطورات في عملية قياس وإدارة التكلفة خاصاً التطورات التي قد نُفذت مؤخراً في صناعة السيارات الأمريكية من الممكن تطبيقها في وكالته.

عمل جونثان كيلوج مع مراجع الحسابات ل. توني لتطوير نموذج التكاليف حسب الأنشطة لوكالة بيع السيارات وكانت الأنشطة لأجل خطوط الإنتاج الثلاثة: قسم السيارات الجديدة، قسم المالية والتأمين، وقسم الخدمات، كما أن مسببات التكلفة الأنشطة تضمنت: عدد الأيام على القطعة، عدد العمليات المستحقة الدفع، عدد الصفقات النقدية، عدد الإيصالات، عدد السيارات المباعة، عدد الفواتير المستلمة، عدد الطلبات المنجزة، مساحة الأرض بالقدم المربع، مساحة البناء بالقدم المربع، عدد عقود التجزئة، عدد الكفالات المنجزة.

أظهر تحليل "ABC" لخطوط الإنتاج أن خط إنتاج التأمين والمالية كان تقريباً ضعف التكلفة المقدره وخط إنتاج الخدمة كان أكثر بنسبة 25% من التكلفة المقدره ونسبت التكلفة المرتفعة لأعمال التأمين والمالية ولكن أيضاً أظهر التحليل أن الأرباح الناشئة عن تأجير وتمويل وتأمين السيارات الجديدة وبالتالي فإن الإيرادات من بيع السيارات المستخدمة والجديدة دون تأمين قلما تكون الأفضل ربحاً.

الجزء الأكثر أهمية للتحليل عندما أدخل كيلوج تحليل "ABC" لخط السيارات الفردية داخل خط السيارات الجديدة، وجد أن خطا واحدا فقط من خطوط السيارات كان مربحاً، أما الخطوط الباقية فتكلفة التأمين وتكلفة المساحة تجاوزت صافي العائد على المبيعات، وخط السيارات المربح كان لديه أقل متوسط أيام على التخصيص، من بعض خطوط السيارات الأكثر شيوعاً. كما أظهر التحليل أن الخطين الأكثر خسارة هما "Taurus & Escort"، حيث سبب الضغط التنافسي خفض السعر ومن ثم الإيرادات

من هذه العربات إلى ما دون تكاليف التشغيل لهذين النوعين في الشركة. أما خط الشاحنات في الإجمال كان مربحاً تماماً، لكن فقط نوعين من أصل ثمانية "Explorer & Windstar" هي من حققت كل هذه الأرباح ، ففي الحقيقة الأرباح من هذين النوعين تجاوزت بشكل كبير الأرباح من إجمالي الشاحنات الستة الأخرى التي تخسر أموال إضافية.

والآن كيلوج قادر على رؤية فرص عديدة لتطوير مشترياته من الشاحنات والسيارات وسياسات التخزين وكما سيكون لديه معلومات أفضل عند التفاوض مع الزبائن ، متضمنة الأسعار الممنوحة للزبائن إذا قاموا بتأمين وتمويل سياراتهم من خلال وكالة بيع، ويستطيع أيضاً أن يحدد الضريبة على ربح المدة للزبون من خلال ربط العوائد من مبيعات السيارات الجديدة بالأرباح المكتسبة من التأمين والمالية وأعمال الخدمة وبيع القطع.

3. موزع المواد الغذائية "Food Distributo CFO": خدمة توزيع المنتج وهو المركز الرئيسي في نيوأورليسنز ، لوسينا، الذي أصبح له أكثر من 100 سنة وهو مركز خدمي ذو سمعة حسنة في منطقة الجنوب الشرقي للولايات المتحدة. توزع الشركة أكثر من 8000 صنف متضمنة مسحوق غسيل صحون وخضروات طازجة وقواطع أولية.

بيتي الجيرو، مالك مركز خدمة توزيع CFO، شك في أن شركته لن تبلغ أرقام الربح المنتظرة في قوله: "كنا نستخدم تقديرات ومعدلات ماضية غير مناسبة لحساب تكاليفنا غير المباشرة"، وقال أيضاً: "ولقد أدركنا أننا خسرنا مالنا المستثمر ببعض المنتجات وبعض الزبائن غير متأكدين تماماً لماذا نخسر 1% من الربح الحدي حيث مجال الخطأ ضيق".

تحولت الشركة إلى أنظمة Acorn وشركة البرمجة والاستشارات التي تستخدم مدخل "ABC"، وقدر النموذج تكلفة الموارد من التكاليف المباشرة بالإضافة للغير مباشرة مثل الاستلام والمناولة والتخزين، خدمات القيمة المضافة والشحن للأوامر الفردية والمنتجات والموردين والزبائن وحتى مندوبي المبيعات، يقول **الجيرو:** " لقد صعقتنا النتائج، ففي البداية أدركنا أننا لدينا بعض الافتراضات لكن ما صعقنا حقاً كان ما يتعلق بالأسباب"، ولقد قامت الشركة بتقديم خدمات شحن يومية ومكلفة حيث لم يقيمها الزبائن بهذا المستوى المرتفع للتكلفة، وقدرت الشركة هذه الخدمات والمصاريف المخصصة بدون تأثير على العائد والتحسينات الربح بنسبة 24% كل سنة.

أدركت الشركة أن مركز منتجاتها كان يخسر المال وهذا كان مصدر البيانات عن الدخل لنا ولم نكن قادرين على التخلي عن خط إنتاج هذا المنتج. فبعض منتجات الشركة لديها إجراءات وعمليات استلام مكلفة نوعاً ما، وتم إعادة التفاوض مع مندوبي المبيعات للشركة ونجحت بالحصول على حسم

نقدي إضافي على منتجاتها مما حقق زيادة في الربح السنوي بمعدل 10% بالإضافة إلى ارتفاع أسعار الشركة زادت مما زاد الربح السنوي بمعدل 20%.

يقول الجيرو: " لقد اتخذ مندوبي مبيعاتنا ومدراء المشتريات قرارات معتمدة على الغريزة وحجم المبيعات مما ألزمتنا بأعمال خاسرة، والثوقية في تحليل صافي ربح التشغيل عندما ننجز نظام "ABC" سيزودنا بمعلومات عن الزبون أو المنتج والمورد وحتى مندوب المبيعات، ولقد أتمت الشركة خطة بدلات العلاوات لمدراء المشتريات والمبيعات معتمدين على صافي الربح المساهم، وكنتيجة لذلك حققت الشركة زيادة مقدارها 10% في الأرباح".

كما أضاف الجيرو: "ولقد بدأنا لتونا بشطب الفرص الربحة الظاهرة التي مثلها لنا نظام "ABC"، كما عاد النظام بفائدة ذاتية قدرها عشرة أضعاف، وفي ظل هذا الاقتصاد المغلق فقد هبطت عائداتنا بنسبة 9% ولكن الربح الحدي زاد بنسبة 150% ونسبة 90% من تلك الزيادة إلى التنبؤات الصحيحة في ن ت م أ".

4. شركة أونيس ومينور " Ownes & Minor": إن شركة أونيس ومينور، لديها ثروة 500 شركة وهي واحدة من أكبر الموزعين للشركة الأم للتجهيزات الطبية والجراحية وكانت المبيعات أكثر من ثلاث أضعاف في الخمس سنوات 325% أي حوالي 3 بليون دولار تقريباً، لكن مصاريف عملية البيع والمصاريف الإدارية والعامة ازدادت أسرع من زيادة المبيعات 337% برغم من تضاعف المبيعات، فالهوامش الإجمالية انخفضت إلى نقطة حرجة، وحصلت الشركة على خسائر من عقود عام 1995م.

وقامت الشركة بمقابلة توقعات العملاء لخدماتهم المتزايدة بتقديم: تسليم لطلبيات أصغر وأكثر تكراراً، تسليمات مباشرة لمكان الزبون، برامج التسعير والحسم الأكثر تعقيداً، تنوع أكبر لتشكيلة المنتجات، قنوات اتصال أكثر.

وتخلق كل تلك الخدمات ولاء ذو قيمة بين العملاء، لكن الشركة أضافت تركيب أساسي واسع لتحقيق التحويل من استراتيجية التكلفة المنخفضة تاريخياً إلى إستراتيجية جديدة لتزويد الخدمات المتميزة لعملائها، واستمرت الشركة باستخدام برنامج التسعير على أساس التكلفة مضاف لها هامش الربح والتي به يدفع الزبون أسعار على أساس تكلفة التصنيع المضاف له عمولة للموزع بشكل معياري كانت حوالي 7%، والشركة لم تحتاط بتكوين احتياطي في السعر لتغطية تكافة خاصة المتطلبة من قبل بعض العملاء.

كما أن العملاء ومع نسبة عمولة صريحة مرتفعة، أخذوا يطلبون أوامر إنتاج تكلفة بشحنات صغيرة مثل الخيوط، القطب، وذلك يتم مباشرة من المصنع، وكانت الشركة سابقاً تتعامل بأسعار

منخفضة وبالتالي فهامش الربح منخفض وبعناصر طلبيات كصناديق من المناشف وعندما انخفضت الزيادة بنسب العمولة إلى ما دون تكلفة المخزون والمناولة والتوزيع التي يتحملها الموزع. لذلك كانت الشركة تخسر المال في خدمة العديد من عملائها، ووجدت الحل لتلك المشكلة بتصميم نموذج محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة لمشترياتها وعمليات التوزيع، وبالمعلومات الجديدة استخدمت الشركة الموزعة طريقة التسعير وفق الأنشطة.

جدول التسعير حسب الأنشطة هو نظام مبرمج جديد يتم تتبع التكلفة فيه من خلال تقديم قائمة بالخدمات للعملاء مع أسعارها الخاصة، وأصبح النظام أداة تسويقية قيمة حيث مكن الشركة من التوكيل أو التعاقد مع عملاء مربحين جدد مثل اتفاقية التوزيع لمدة 3 سنوات المبرمة في أبريل عام 2001م مع شركة التجهيزات الصحية الأمريكية، ويستطيع الزبون الآن أن يعدل إجراءات التوزيع التي يريدها لكل طلبية، وكما يمكن أيضاً أن يوصل معلومات تتبع التكلفة للتوصل لإدراك آلية تخفيض عمولات التوزيع وادخار المال لأجل الفرض الرئيسي. في نهاية عام 1999م كانت 15% من إيرادات الشركة كانت معتمدة على عقود التسعير على أساس الأنشطة.

خلاصة الفصل:

انطلق مفهوم نظام التكلفة المبني على الأنشطة من عجز طريقة التكاليف الكلية عن تلبية المطالب المناسبة مع إمكانية وجود طرق أحسن لحساب التكاليف وتلبية إدارة المؤسسة وتخفيض تكلفتها وإدارتها بما يحقق تكاليف المؤسسة، ولقد قدم هو الآخر أفضل الحلول خاصة لمشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة وكيفية تخصيصها على منتجات المؤسسة.

يعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة بأنه نظاما متكاملا ومكفأ، يتبع نفس الإجراءات التي يقوم عليها تصميم أي نظام آخر، لذا فإنه يجب على المؤسسة التي تود تطبيق هذا النظام من تتبع الخطوات الأساسية لإرسائه مع الحرص على حسن التنفيذ من أجل تعظيم المنفعة.

لم يكتف نظام التكاليف المبني على الأنشطة بتقديم مخرجات دقيقة تتعلق بأغراض المؤسسة من منتجات وخدمات وتحليل لأنشطتها، بل استجاب هو الآخر لمتطلبات بيئة الأعمال المعاصرة سواء في جانب الإدارة، أو إعداد الموازنات أو إرضاء الزبائن، وحتى مراعاة عامل الوقت، وذلك من خلال عرض وتطوير أنظمة تركز على فهم أنشطة المؤسسة من نظامي الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة، ونظامي التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت والمركز على الأداء.

كما اعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" أحد أهم هذه الأنظمة في تحسين أداء المؤسسة وتطوير قراراتها الإدارية لاستطاعته تمثيل قاعدة بيانات فعالة في خدمة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بمفهومها الحديث، إضافة إلى دراسته لموقف المؤسسة الإستراتيجي الحالي والمستقبلي، مع قدرة تكامله مع أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية الأخرى، ويظهر ذلك من حجم الدراسات الميدانية والآراء المؤيدة ونسبة تبني من طرف المؤسسات عبر دول العالم.

الفصل الرابع:

دراسة حالة المؤسسة
الاقتصادية العمومية لإنجاز
هياكل السكك الحديدية

INFRAFER

مقدمة الفصل:

رغبة منا في تتويج النتائج النظرية التي تقدمت معنا في الفصول السابقة وقع اختيارنا على المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية "INFRAFER"، باعتبارها مؤسسة رائدة في مجال السكك الحديدية في الجزائر وما لها من قيمة اقتصادية تحتلها المؤسسة وسط المؤسسات الجزائرية أولاً، ثم إشارة من الخبير المحاسبي للمؤسسة بأنها تسعى لتبني نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مستوى فروعها.

لذلك سنحاول في هذا الفصل التعريف بالمؤسسة أولاً من خلال ذكر رأس مالها، عدد عمالها، مقرها الإجتماعي السياسة النوعية للمؤسسة، شراكاتها الداخلية والخارجية، مجموع مشاريعها سواء المنجزة أو قيد الإنجاز ثم سنحاول تقديم شرح موجز للهيكل التنظيمي للمؤسسة.

ولما كان للمؤسسة فروعاً كثيرة سنحاول اقتراح نموذج لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على مستوى محجر النعامة الذي يعد أحد أهم فروعها من خلال تتبع أهم خطواته التي تقدمت معنا، وبعدها سنخصص مبحثاً للحديث حول إمكانية تطويره في إعداد الموازنات التقديرية الخاصة بالمحجر وكيفية استغلال عامل الوقت في توجيه موارد المحجر وطاقته التشغيلية.

وأخيراً سنبين كيفية الاستفادة من مخرجات نظام التكاليف المبني على الأنشطة لغرض إدارة التكلفة الإستراتيجية في تكامل النظام مع بعض أدواتها، وتعرضه لأهم محاورها الثلاثة مع مساهمته في دعم مختلف القرارات التشغيلية والاستراتيجية المتعلقة بتكلفة المنتجات لبلوغ الأهداف المسطرة.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية لإنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية "INFRAFER"

تعتبر المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية "INFRAFER" مؤسسة رائدة **Entreprise Publique Economique de réalisation d'INFRAstructure FERroviaire** في ميدان أشغال السكك الحديدية في الجزائر، فالمؤسسة مرتبة معتبرة بين مؤسسات العالم الأحسن تجهيزا بالألات والمعدات المنتجة للسكك الحديدية، فهي تحتل الصدارة في دول العالم الثالث على مستوى الطاقة الإنتاجية للسكك الحديدية، كما تعد السادسة في العالم من حيث التجهيز بمعدات هياكل وطرق السكك الحديدية، لذا سنحاول من خلال مبحثنا هذا التعريف بالمؤسسة بذكر نشأتها وتطورها، رأس مالها وقدرتها الإنتاجية، نشاطاتها وأهم مشاريعها وأخيرا عرض أهم وظائف المديرية الظاهرة في هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز السكك الحديدية "EPE INFRAFER"

سنحاول في هذا المطلب التعريف بالمؤسسة من خلال تقديم تاريخها، مقرها الاجتماعي، شكلها القانوني، ثم التطرق إلى رأس مال المؤسسة، رقم أعمالها وقدرتها الإنتاجية وأخيرا سياسة المؤسسة النوعية وشراكاتها الأجنبية.

الفرع الأول: تاريخ المؤسسة، مقرها الاجتماعي وشكلها القانوني

ظهرت المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية نتيجة لإعادة هيكلة الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية "SNTF" **Société Nationale des Transports Ferroviaires** التي تمت بموجب المرسوم رقم 162/86 المؤرخ في 5 أوت 1986م.

تم تغيير شكل المؤسسة القانوني في 11 مارس 1991م لتتحول إلى مؤسسة عمومية ذات طابع اقتصادي، وهذا ما منحها استقلالية أكبر في التسيير.

ثم بتاريخ 4 أكتوبر 2010م أصبحت المؤسسة تحت وصاية وزارة النقل. فهي تمتلك طاقات صناعية وإمكانات إنتاجية جعلتها تحتل موقعا رياديا لأشغال السكك الحديدية في الجزائر.

يقع مقر المؤسسة الاجتماعي للمؤسسة بشارع العقيد عميروش رقم 15، المنطقة الصناعية رويبة، الجزائر العاصمة.

وعليه فإن المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية "INFRAFER" هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم تخضع للأحكام التالية:

- القانون الأساسي للمؤسسة؛
- القانون التجاري المعدل بمرسوم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993م، ومرسوم 27/96 المؤرخ في 09 سبتمبر 1996م؛
- النص 24 والنص 25 من المرسوم 08/94 المؤرخ في 26 ماي 1994م التابع لقانون المالية التكميلي لسنة 1994م؛
- المرسوم 25/95 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995م الخاص بتسيير رؤوس أموال الدولة.

الفرع الثاني: رأس مال المؤسسة، رقم أعمالها وقدراتها الإنتاجية

تحتل المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل الأساسية وتطوير البنية للسكك الحديدية الريادة على المستوى الوطني برأس مال قدره 3 000 000 000 دج.

في سنة 2001م، ولأول مرة منذ إنشاء المؤسسة قدر رقم أعمالها بـ 2 000 000 000 دج، ثم وصل هذا الأخير إلى 5 000 000 000 دج خلال سنة 2008م، كما تأمل المؤسسة مع اقتنائها للأجهزة والمعدات الجديدة رفعه إلى 8 000 000 000 دج.

تبلغ قدرة المؤسسة الإنتاجية 250 كم/سنة، فقد استطاعت منذ إنشائها في 5 أوت 1986م من تغطية حوالي 3000 كم من خطوط السكك الحديدية بين تمديد وتجديد، وهو ما جعلها تبلغ الصدارة على المستوى الوطني، والاعتبار على المستوى العالمي. استطاعت إمكانات المؤسسة الصناعية من معدات وأجهزة جديدة رفع طاقتها الإنتاجية إلى 350 كم/سنة في التمديد والتجديد، مع 150 كم/سنة في أعمال الصيانة.

الفرع الثالث: السياسة النوعية للمؤسسة، شراكاتها الأجنبية وتطلعاتها

حازت المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل للسكك الحديدية على شهادة "ISO" سنة 2003م، مواصلة تقدمها من خلال توضيح تنظيمها وتشغيلها حول نظام إدارة الجودة المشار إليه في المعيار "ISO 9001" إصدار 2008م، حيث تهدف إستراتيجية المؤسسة إلى احترام أعمالها بالابتكار والتحسين المستمر في جودة المنتجات والخدمات التي تقدمها في مجال تطوير البنية التحتية للسكك الحديدية، مع توسيع مجموع المتعاملين لتعزيز صورة المؤسسة وتحسين تنظيمها مما ساهم في تجديد شهادة التأهيل والتصنيف الخاصة بالمؤسسة التي كان آخر تحديث لها سنة 2013م.

كما أن للمؤسسة علاقات وشراكات ديناميكية وتعاونية مع مؤسسات أجنبية بهدف تطوير معاملاتها وتحسين منتجاتها مما يتوافق مع سياستها الاقتصادية نذكر منها¹:

- شراكة المؤسسة مع مؤسسة أسترالية "Infrafer – Fle Eichmann Consult"؛
- شراكة المؤسسة مع لوجيفير الفرنسية "Infrafer - Logifar"؛
- شراكة المؤسسة مع مؤسسة نمساوية "Infrafer – Plasser Theurer"؛
- شراكة المؤسسة مع مجمع أسترالد الإيطالي "Infrafer – Groupe ASTRALD".

ومن أجل تنويع مهام المؤسسة وتطوير رقم مبيعاتها ومناطق أعمالها الإستراتيجية تتطلع المؤسسة إلى مجالات أخرى أهمها²:

- أعمال الطرق السريعة؛
- الأشغال المتعلقة ببناء السدود؛
- الحفر المتعلق بأعمال وضع الأنابيب؛
- إنجاز المباني الصناعية ذات الهياكل الحديدية؛
- إنجازات أشغال الري ولواحقها.

المطلب الثاني: أنشطة المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز هياكل السكك الحديدية وعوامل إنتاجها

تختلف أنشطة المؤسسة بين نشاطات رئيسية تتمثل في إنشاء وتجديد مسارات وهياكل السكك الحديدية وصيانتها، وأنشطة ذات صلة بالأولى تتمثل في إنتاج الحجارة الكبيرة "Ballast"، إنتاج العناصر الجاهزة كعوارض الخرسانة المسلحة "Travers en Béton Armé" (TBA) وحواجز الحماية والحفارات مع أنشطة تعتبر داعمة للأولى، ولتحقيق كل ذلك توفر المؤسسة عوامل وطاقت إنتاجية معتبرة.

الفرع الأول: الأنشطة الرئيسية للمؤسسة

تركز المؤسسة على أعمال البنية التحتية للسكك الحديدية بمجموع من الأنشطة وهي:

1. أشغال السكك الحديدية: وتتمثل في:

¹ أحمد بن غربي، دراسة أرغونومية لأخطار الأنساق الجزئية وإجراءات الوقاية منها (دراسة ميدانية بمؤسسة Infrafer بهران)، أطروحة دكتوراه في علم النفس العمل والأرغونوميا، كلية العلوم الاجتماعية، جامعة وهران 2، الجزائر، 2017، ص 94.

² نفس المرجع، ص 94.

- وضع مسارات جديدة "Pose des Voies Nouvelles" (PVN)؛
 - تجديد الخطوط القديمة والصابورة "Renouvellement des Voies et Ballast" (RVB)؛
 - صيانة وإصلاح الخطوط السككية؛
 - تحقيق وإنجاز الاتصالات الخاصة.
2. إنتاج الحجارة من نوع 50/25 وعيارات أخرى (المحاجر): تمتلك المؤسسة خمسة (5) محاجر موزعة عبر التراب الوطني، في تيسة، قسنطينة، بومرداس، تيبازة والنعامة تعمل على إنتاج الرمل والحجارة الكبيرة من نوع 50/25 وبعيارات أخرى "0/3، 3/8، 8/15، 15/25"، تعمل هذه الأخيرة بطاقة إنتاجية إجمالية تصل إلى 1.5 مليون طن سنويا، وهو إنتاج كاف لتغطية كل احتياجات المؤسسة.
3. إنتاجات عناصر الخرسانة المسلحة مسبقة الصنع (المصانع): لتلبية احتياجات مشاريع المؤسسة فهي تمتلك خمسة (5) مصانع في روية، قسنطينة، باتنة، وهران، والنعامة، بطاقة إنتاجية تتراوح بين 400 و600 وحدة لليوم، ومن أهم هذه العناصر نذكر منها:
- إنتاج عوارض الخرسانة المسلحة "الثنائية"؛
 - إنتاج حواجز الحماية "murettes garde ballast"؛
 - إنتاج جدران الرصيف "murs de quai"؛
 - إنتاج البالوعات "dalots"؛
 - وقريبا إطلاق إنتاج العوارض الأحادية "monoblocs".

الفرع الثاني: أنشطة المؤسسة الفرعية

تقوم المؤسسة بأنشطة ثانوية تدعم الأنشطة الرئيسية لها وتتمثل في:

- دراسات متعلقة بمحطات وخطوط السكك الحديدية؛
- القياسات الطبوغرافية؛
- صيانة وإصلاح وسائل ومعدات المؤسسة وتأجيرها؛
- تحقيق خطوط فرعية خاصة؛
- تجديد وصيانة معدات السكك الحديدية.

الفرع الثالث: عوامل إنتاج المؤسسة

تتواجد المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل للسكك الحديدية عبر كافة التراب الوطني من خلال تغطيتها لما يقارب 120 هكتار من الأراضي ما بين محاجر ومصانع ومحطات للشحن والصيانة ومشاريع منجزة وأخرى قيد الإنجاز برأس مال قدره 3 000 000 000 دج، أما بالنسبة للقوى العاملة للمؤسسة، فقد فاق 1600 عامل خلال سنة 2018 م.

استفادت المؤسسة من قرض استثماري بمبلغ 8 مليار دينار ممنوح من طرف الدولة، حيث قامت المؤسسة بشراء 28 آلة حديثة ومتطورة لتجديد وصيانة مسارات السكك الحديدية، وقد صرح الرئيس التنفيذي للشركة أن هذه المعدات تستعمل لأول مرة في الجزائر، وتتمثل أهميتها فيما توفره من وقت وجهد ومال، فهي تقوم بعملية التلحيم في دقيقتين بدل الطريقة التقليدية التي تستغرق 17 دقيقة، حيث تم تدريب فريق مكون من 20 عامل للقيام على هذه الآلات، ومما تجدر الإشارة إليه أيضا أن الشركة وقعت عقدا آخر مع الشريك النمساوي **Plasser Theurer** بخصوص توريد آلات ومعدات أخرى، ومع ما سبق ذكره فإن الشركة تمتلك مجموعة من المعدات والآلات التي جعلتها تحتل الصدارة وهي كالاتي¹:

- 304 وسيلة نقل؛
- 58 آلة للرفع والمعالجة؛
- 164 آلة للأشغال السككية؛
- 163 آلة للأشغال العمومية والهندسة المدنية؛
- 36 وحدة إنتاج الخرسانة؛
- 100 وحدة من المعدات الفرعية.

المطلب الثالث: مشاريع المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز هياكل السكك الحديدية وأهم زبائنها

إن ما يعبر عن موقع المؤسسة الريادي هو نسبة الأرقام والمشاريع التي حققتها ، لذا سنحاول من خلال هذا المطلب ذكر مشاريع المؤسسة المنجزة، وقيد الإنجاز، مع الإشارة إلى أهم زبائنها.

الفرع الأول: المشاريع المنجزة من طرف المؤسسة

حققت المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز هياكل السكك الحديدية مجموعة من العقود والمشاريع بين تركيب مسارات جديدة وتجديد وصيانة المسارات القديمة وهي كالاتي:

¹ بطاقة تعريف المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية، ص 10.

- إنشاء خط جديد "سطيف/ برج بو عريريج" (91 كم)؛
- تحديث خط سكة "عنابة/ رمضان جمال" (96 كم)؛
- إنشاء خط سكة حديدية مزدوج "الخميس/ واد فودة" (67 كم)؛
- إنشاء خط سكة حديدية مزدوج "جسر قسنطينة/ وادي السمر" (6 كم)؛
- إنشاء خط سكة حديدية جديد "عين مليلة/ تبسة" (165 كم)؛
- إنشاء خط سكة حديدية جديد "سنية/ أرزيو" (16 كم)؛
- إنشاء خط سكة "تايبة/ رجم دموش" (86 كم)؛
- إنشاء خط سكة "مشرية/ بشار" (360 كم)؛
- إنشاء خطوط الربط المختلفة بين السكك الحديدية؛
- أشغال منجزة في مجال الهندسة المدنية ومجاري المياه في سهل الخميس (89 كم)؛
- تجديد مسارات السكك، الحجارة "سوق أهراس/ عنابة"، "ثنية/ بويرة" (85 كم)؛
- أشغال الهندسة المدنية على مستوى خط "عين فكرون/ أم البواقي" (25 كم).

الفرع الثاني: مشاريع مؤسسة إنجاز هياكل السكك الحديدية قيد الإنجاز

إضافة إلى ما حققته المؤسسة، فهي في الوقت الحاضر تباشر مجموعة من المشاريع أهمها:

- إنشاء خط سكة حديدية جديد "سطيف/ الغورزي" (118 كم)؛
- تجديد مسار السكة الحديدية والحجارة "سوق أهراس/ تبسة" (184 كم)؛
- خط جديد "أرزيو المدينة/ المنطقة الصناعية" بالتعاون مع الشركة الوطنية GERFA (7 كم)؛
- إنشاء خط جديد "توغرت/ حاسي مسعود" بالتعاون مع الشركة الوطنية GRTH (77 كم)؛
- إنشاء خط جديد "تسميلت/ بوغزول" بالشراكة مع مجموع شركات تسمى GRTB (139 كم)؛
- إنشاء خط جديد "مشرية/ البيض" بالشراكة مع مجموع شركات تدعى GRMB (130 كم)؛
- تجديد مسار السكة والصابورة "سنية/ عين تيموشنت" بالشراكة مع BRVB OUEST (52 كم)؛
- إنشاء خط "قسنطينة/ سوق أهراس/ تبسة" بالشراكة مع GRVB EST (72 كم) و (173 كم).

الفرع الثالث: زبائن المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز هياكل السكك الحديدية

يعد كل من ANESRIF و SNTF الزبائن المهيمنين والرئيسيين في أعمال المؤسسة، حيث توجه إليهم 97% من مبيعات الشركة. ولما كانت المؤسسة ضمن الشبكة الوطنية للبنية التحتية للسكك الحديدية من سكك ومحطات ومعدات وأدوات مساعدة ملك للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية التابعة

لمركز EPIC، فهي مكلفة من قبل السلطات العامة بتوسيع وتحديث وإنجاز البنية التحتية للسكك الحديدية والمرافق المادية وضمان تشغيلها وصيانتها. وكما أشرنا سابقا أن المؤسسة قد نشأت نتيجة إعادة هيكلة الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية SNTF، وبالتالي فإن نسبة كبيرة للغاية من أصول الشركة تم نقلها تحت خدمة المؤسسة، ومن زبائن المؤسسة أيضا نذكر: SEROR، SERO EST، SARL ETP BELHANDOUZ، ETPH DAHMANI.

المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي لمؤسسة إنجاز هياكل السكك الحديدية

يعتبر الهيكل التنظيمي بأنه الآلية التي يتم من خلالها تسيير وإدارة المؤسسة عبر تحديد خطوط السلطة والاتصال والعلاقات والمسؤوليات بين مختلف المستويات، لذا سنحاول في هذا المطلب عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة إنجاز هياكل السكك الحديدية ثم ذكر المهام الرئيسية لكل قسم.

الفرع الأول: عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تضمن المؤسسة عملها بالمزج بين نوعين من التنظيمات وهي:

1. هيكل مركزي "Une structure centralisée": ويشتمل هذا الهيكل على الإدارة العامة التي تتكون من مدير عام، الأمانة العامة ومسؤولين مساعدين، وتحتها أربع (4) مديريات أو أقسام (قسم الإدارة وتسيير الموارد البشرية، مديرية التقنيات والتسويق، قسم التدقيق ومراقبة التسيير، ومديرية المالية والمحاسبة)، يعملون على ضمان القيادة، والتنسيق والرقابة المتجانسة على مختلف الوظائف والمشاريع، مع إدارة الجودة وتسيير العلاقات الداخلية والخارجية ومختلف الشراكات، يتم التواصل والتنسيق بين هؤلاء المسؤولين المساعدين والمدير العام للمؤسسة عبر موظف السكريتاريا "Staff" الذي يقوم بتوجيه الأوامر التنفيذية ورفع التقارير.

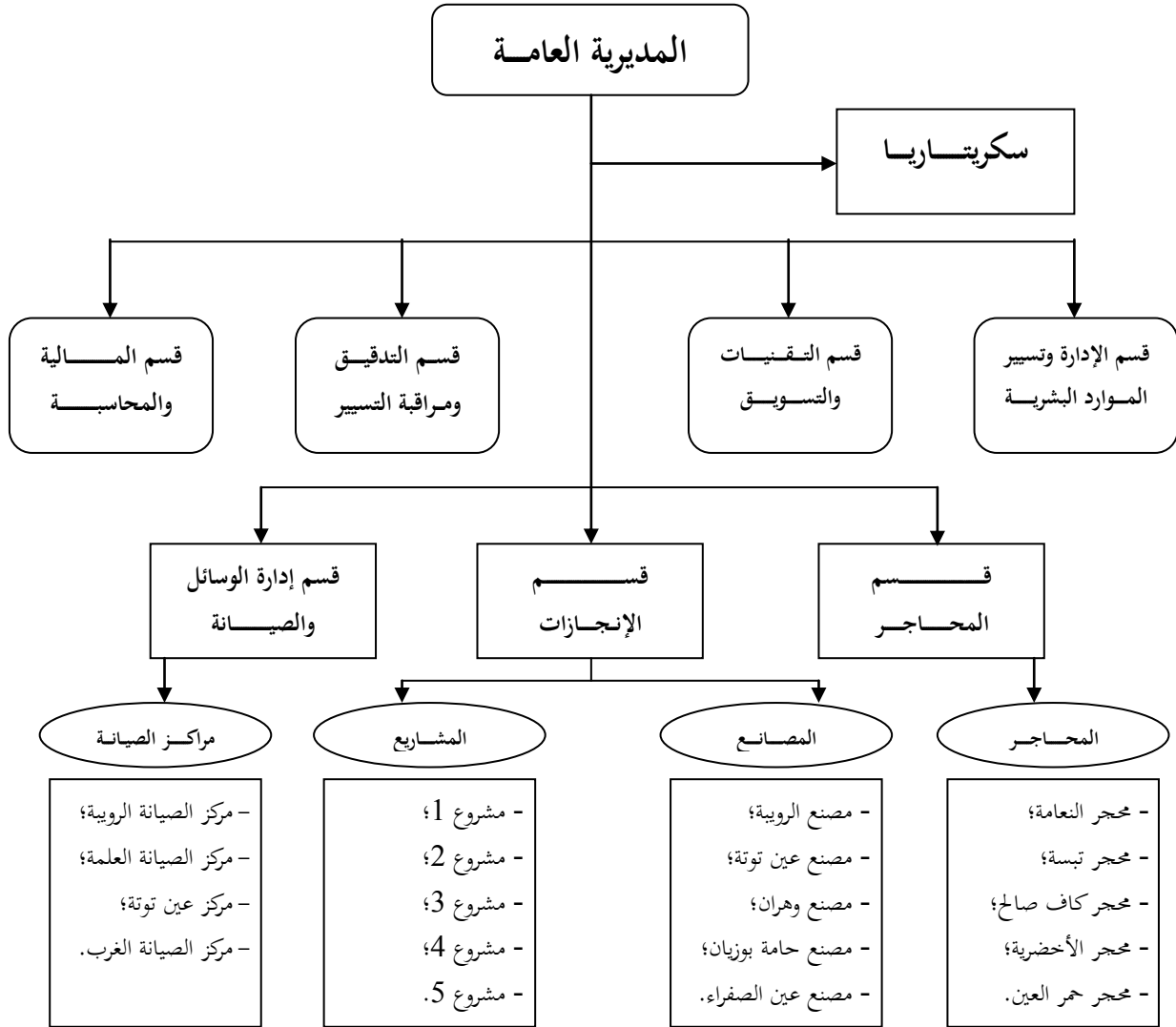
2. الهياكل التشغيلية "Des structures opérationnelles": تتمتع باستقلالية كبيرة في التسيير، مكلفة بتنفيذ مخطط التكاليف بالاعتماد على الوسائل المادية اللازمة، تحتوي على ثلاثة أقسام:

- قسم الإنجازات "La direction des réalisations": يضم هذا القسم ست (6) مديريات فرعية (الإدارة، الموارد البشرية، المالية والمحاسبة، التقنيات، الأشغال، والدعم واللوجيستيك)، يعتمد تنظيمها على هيكل يسمى المشروع يقوم بإدارة مصانع المؤسسة وتغطية المشاريع قيد الإنجاز؛
- قسم المحاجر "La direction des carrières": يتكون هذا القسم من أربع (4) مديريات فرعية (الإدارة والموارد البشرية، المحاسبة والمالية، الاستغلال والعمليات، والدعم واللوجيستيك)، يعمل هذا القسم على تسيير المحاجر والمحطات المجملية؛

- قسم إدارة الوسائل والصيانة "La direction des moyens et de la maintenances": ويشمل ثلاث (3) مديريات فرعية (الإدارة والموارد البشرية، المالية والمحاسبة، المعدات والأدوات)، يعمل هذا القسم على تسيير مراكز الصيانة الأربعة.

وباختصار فإن هيكل المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية تقوم على ثلاثة هياكل متداخلة، الأولى وظيفية "Une Structure Fonctionnelle" تحتوي أربعة (4) وظائف رئيسية تعلوها الإدارة العامة، والثانية تشغيلية "Des structures Opérationnelles" تضم ثلاثة (3) أقسام، وكلها منظمة وموجهة حول نشاط محدد مع تقاطعات إقليمية يطلق عليها المشاريع "Des structures de projets"، والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم 4-01: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاقتصادية للسكك الحديدية



المصدر: بطاقة تعريف المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز هياكل السكك الحديدية، ص 14.

الفرع الثاني: عرض مهام الإدارة العامة والأقسام المركزية

يضم الهيكل المركزي أكثر من 200 عون إداري بين مديرية عامة وأقسام مركزية مساعدة، وسنحاول في هذا الفرع تقديم أهم المهام والوظائف التي أسندت للإدارة العامة للمؤسسة والأقسام المركزية التابعة لها في التسيير.

1. الإدارة العامة: تتكون الإدارة العامة من مدير عام، وأمانة عامة وأربع (4) مسيرين مساعدين (مساعد رئيسي للمدير العام مكلف بالصحة والأمن، ومسير مساعد مسؤول عن إدارة الجودة، ومساعد مسؤول عن شركات المؤسسة وآخر مختص في شؤون المؤسسة القانونية).

1.1 الرئيس المساعد المكلف بالصحة والأمن: وتتمثل مهمته في:

- إيجاد تنظيم وصف وتعداد المؤهلات، الإمكانيات، التقنيات ومناهج الحماية والكشف؛
- التدابير الوقائية من أجل الضمان واثقاء المخاطر وتقليص آثارها على المؤسسة؛
- نشر ومتابعة تعاليم الوقاية والأمن داخل المؤسسة؛
- مساعدة الشركات المخصصة في عملية حراسة المؤسسة وتوابعها؛
- إعداد مراسيم الملتقيات والتجمعات واستقبال الزوار؛
- التحقيق الإداري الداخلي في حالات السرقة؛
- تسيير ومتابعة ومراقبة عتاد محاربة الحرائق.

2.1 الرئيس المساعد المسؤول على إدارة الجودة: ومن أهم المهام المسندة إليه ما يلي:

- متابعة ومراقبة جودة ونوعية المنتجات والسكك الحديدية والمشاريع المنجزة؛
- إقامة موجز ضمان النوعية بالمشاركة مع المختصين؛
- الحرص على المراقبة الدورية لورشات، مصانع، ومحاجر المؤسسة؛
- ضمان تكوين المؤهلات في ميدان تلحيم السكك الحديدية واستخدام الآلات المتطورة؛
- التنسيق بين مختلف الأقسام والأقطاب لضمان السير الحسن للمؤسسة.

3.1 مساعد المدير الرئيسي المسؤول عن الشراكة: وتم خلق هذا المنصب للقيام بالمهام التالية:

- تمثيل المؤسسة أمام المستثمرين الأجانب الذي يرغبون في توقيع شركات مع المؤسسة؛
- عرض ممتلكات المؤسسة ومشاريعها وتقديم شروحات حول المعاملة الميدانية للأجانب؛
- التفاوض مع المستثمرين الأجانب حول العروض المقدمة وشروط الشراكة.

4.1 مساعد المدير الرئيسي المكلف بالشؤون القانونية: وتتمثل مهامه في:

- متابعة قانون المؤسسة والإجراءات التنظيمية الداخلية؛
- القيام بالإجراءات القانونية المتعلقة بالشركات الوطنية أو الأجنبية ومتابعتها؛

- تسيير جميع معاملات المؤسسة ونزاعاتها القانونية سواء الداخلية أو الخارجية؛
- السهر على تنفيذ القوانين المتعلقة بالموردين، الزبائن، وجودة المنتجات.

2. قسم إدارة وتسيير الموارد البشرية: ويتكون هذا القسم من ثلاثة (3) فروع (فرع الإدارة، فرع

الشؤون القانونية، وفرع الموارد البشرية) ومن أهم المهام التي يقوم بها هذا القسم نذكر:

- تحديد وتنفيذ سياسة شؤون الموظفين في المدى القصير والمتوسط ضمن السياسة العامة للمؤسسة؛
- تصميم وتنفيذ ورصد ومراقبة الخطط المهنية والتدريب والتوظيف؛
- تصميم وإتاحة هياكل الشركة ونظام الإجراءات وإدارة الموارد البشرية؛
- إدارة أصول المؤسسة العقارية وأثاثها وثروتها المتنقلة؛
- متابعة سجلات الأجور وجداول العطل؛
- السهر على متابعة ملفات المستخدمين والقيام بتصريحات الضمان الاجتماعي والمراكز الصحية؛
- إعداد تقارير العمل اليومية والشهرية الخاصة بالموظفين والإدارة.

3. قسم التقنيات والتسويق: يحتوي هذا القسم على أربعة (4) فروع (الفرع التنظيمي، الفرع القانوني،

الفرع المشرف والفرع التجاري)، ويقوم هذا بالمهام الآتية:

- تنظيم طرق تسيير المؤسسة ودعم وتطوير العوامل المساعدة عليه وتقويم الأخطاء إن وجدت؛
- تسيير نشاطات المؤسسة ومراكز الأرشيف؛
- الدراسة التجارية للعروض، وتسيير العقود وقسائم المشتريات؛
- متابعة ومراقبة التوزيع وفق البرامج الموضوعة؛
- تجهيز ملفات العبور واستقبال ملفات الموردين؛
- برمجة الشحن ومتابعته مع الموردين والتنسيق مع السائقين والمكلفين بالتوصيل.

4. قسم التدقيق ومراقبة التسيير: تتمثل مهام هذا القسم في:

- متابعة عمليات تسيير ومتابعة الميزانية لمجموع هياكل المؤسسة والرقابة عليها؛
- تحقيق الرقابة الداخلية القبلية والآنية والبعديّة لهياكل المؤسسة؛
- مقارنة أداء المؤسسة الفعلي بالبرامج المخطط وتحليل الانحرافات التسييرية وتصحيحها؛
- توجيه الملاحظات والتعليمات في حالة انخفاض الأداء الفعلي؛
- إنشاء ومتابعة لوحات القيادة.

5. قسم المالية والمحاسبة: يتفرع هذا القسم إلى ثلاثة (3) فروع (فرع المحاسبة العامة، فرع المحاسبة

التحليلية، وفرع المالية والميزانية)، فهو يقوم بتسيير وتنسيق ومراقبة جميع الأنشطة المالية والمحاسبية المتعلقة بالمؤسسة ومن أبرز مهام هذا القسم:

- الحرص على تطوير السياسات المحاسبية للمؤسسة بفروعها الثلاثة العامة والتحليلية والخزينة؛
- إعداد الموازنات الفصلية والسنوية وميزانيات الاستثمار والاستغلال؛
- التقييم المنتظم للوضع المالي للمؤسسة باستخدام مختلف المؤشرات المالية؛
- البحث عن أفضل مستوى من مصادر التمويل المتوافق مع قدرات المؤسسة؛
- قياس ومتابعة أداء المؤسسة وحساب نتيجتها الفصلية والسنوية؛
- مساعدة الإدارة العامة والمركزية في اتخاذ مختلف القرارات من خلال توفير البيانات اللازمة؛
- تقديم تقارير دورية حول المركز المالي للمؤسسة والمشاركة الفعالة في تطوير سياسات المؤسسة؛
- تمثيل المؤسسة ومتابعة معاملاتها مع المؤسسات المالية والإدارة الضريبية؛
- الحرص على تسيير خزينة المؤسسة والتحسين المستمر لها؛
- متابعة ومراقبة تدفقات الإيرادات والنفقات المتعلقة بالمؤسسة وتحسين مستوى مردوديتها؛
- تنظيم ومتابعة رأس مال الشركة وحركة ديونها.

الفرع الثالث: عرض مهام ووظائف الأقسام التشغيلية

يحتوي هيكل المؤسسة على ثلاثة (3) أقسام تشغيلية كما هو موضح في هيكلها التنظيمي، وسنحاول في هذا الفرع ذكر مهام كل قسم.

1. قسم المحاجر: يعمل هذا القسم على تسيير محاجر المؤسسة الخمسة (5) المكلفة بإنتاج الصابورة والعناصر اللازمة لأشغال السكك الحديدية ومن أهم مهامه:

- تنسيق الإنتاج ومراقبة جودة المحاجر؛
- إدارة وتسيير معدات وممتلكات ومواد المحاجر وتكوين الوثائق الفنية المتعلقة بها؛
- متابعة ومراقبة عقود وفواتير المتعلقة بمختلف منتجات المحاجر من صابورة وغيرها؛
- تكوين بنك بيانات إحصائي لإنتاج متابعة الحجارة الكبيرة "Ballast" والأحجار "Agrégats"؛
- ضمان بيئة الشغل الحسنة وصحة وسلامة الإدارة والهيكل التشغيلية؛
- الحرص على الامتثال للوائح السلامة، ومعايير جودة المنتجات؛
- إدارة الموارد البشرية والمهارات التشغيلية المتعلقة بالمحاجر؛
- التنسيق المحاجر مع الأقسام الأخرى ومع الإدارة العامة.

2. قسم الإنجازات: يشرف قسم الإنجازات على مصانع المؤسسة ومشاريعها قيد الإنجاز، ومن مهامه:

- تنفيذ برنامج الشركة لأعمال السكك الحديدية؛
- بحث وتطوير الإستراتيجية الأنسب لتحقيق الأهداف المطلوبة؛
- تخطيط برامج التنفيذ ثم الحرص على تنفيذها والرقابة عليها؛

- نقل تجارب المشروعات المنجزة والتنسيق بين المديرية الإقليمية للسكك الحديدية؛
- ضمان إدارة معدات وأدوات المصانع والمشروعات والرقابة عليها؛
- تطوير ومراقبة الميزانية الموحدة لجميع أنشطة السكك الحديدية؛
- التنفيذ التدريجي للإدارة اللامركزية لمراكز التكاليف؛
- ضمان توفير الوسائل اللازمة والتنسيق مع المحاجر لإنجاز الأهداف والمشاريع المطلوبة؛
- ضمان متابعة ومراقبة العقود، التعديلات، المراجعات، الأسعار وفواتير الأعمال.

3. قسم إدارة الوسائل والصيانة: من أهم المهام المسندة إلى هذا القسم ما يلي:

- تزويد الأقسام التشغيلية بمعدات وآلات الإنتاج الضرورية؛
- ضمان السير الحسن والتشغيل السليم لمعدات المؤسسة؛
- متابعة القيام بالتصليحات والصيانة اللازمة لمعدات وآلات التشغيل؛
- الحرص على الاستخدام الأمثل لمعدات الإنتاج؛
- متابعة برامج الإمداد والاقتناء للمعدات الجديدة؛
- اقتراح برامج تدريب وتكوين عمال صيانة المعدات والأدوات؛
- إعداد ومتابعة دفتر الشروط ومواصفات لاقتناء قطع الغيار؛
- ضمان التسبير والإمداد المنتظم والأمثل لمخزون قطع الغيار؛
- متابعة ومراقبة جدول تأجير المعدات والأدوات.

المبحث الثاني: تصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مستوى محجر النعامة

لا تمتلك المؤسسة حاليا أي نظام لمحاسبة ومراقبة تكاليف منتجاتها، لذا يرغب مسؤولوها ومسيروها، خاصة المدير العام ومدير مصلحة المحاسبة ومدير المحاجر، في تصميم نظام لتحليل ومتابعة تكاليفها لتتمكن من تحديد ربحيتها واتخاذ مختلف القرارات اللازمة لتحسين التكاليف وتحديد الأسعار وغيرها من القرارات الإستراتيجية المتعلقة بذلك، وقد تم اقتراح نظام "ABC" على أنه الأنسب للمؤسسة من حيث تقديمه لمعلومات دقيقة حول تكاليف المؤسسة وأنشطتها واستغلال مخرجاته في تنفيذ ومراقبة الموازنات ومراقبة التسيير وإدارة التكلفة الإستراتيجية، وقد عملنا مع مدير مصلحة المحاسبة التحليلية "إصولح نجيم" على تصميم "ن ت م أ" يناسب المؤسسة انطلاقا من المحاجر، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث عرض أهم الخطوات المتبعة وصولا إلى تحديد تكلفة الحجارة الكبيرة "Ballast" والأحجار الصغيرة "Agrégats" وربحية هذه المنتجات على مستوى "محجر النعامة" كوحدة لإنتاج ومعالجة الصخور.

المطلب الأول: تحديد مسار العملية الإنتاجية ومختلف أنشطة محجر النعامة

يعتبر تحديد أنشطة وتحليلها وتبويبها أول خطوة في تصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة، لذا سنحاول عرض أهم أنشطة المحجر التي يمر بها من خلال تحليل مسار إنتاجه للصابورة، الرمل، ومختلف الأحجار الأخرى، لكن قبل ذلك سنحاول تقديم عرض موجز لمحطة محجر النعامة.

الفرع الأول: عرض موجز لمحجر النعامة

تمت المقابلة من أجل تصميم نظام "ABC" على مستوى مقر المؤسسة "INFRAFER" بالمنطقة الصناعية، لكن تم توجيهنا إلى محطة النعامة خلال فترة أبريل 2019م، نظرا لتوفر المعلومات التي عملت مصلحت المؤسسة من تلقاها ابتداء من سنة 2018م، لذا سنحاول عرض أهم المعلومات المتعلقة بمحطة النعامة.

1. موقع محجر النعامة: يقع محجر النعامة في جبل السويقة ببلدية النعامة، ولاية النعامة، يبعد حوالي 5 كم من الجهة الجنوبية للطريق الواصلة بين النعامة وعين الصفراء، كما يبعد عن عاصمة الولاية بحوالي 20 كم.

2. معلومات متعلقة بالإيداع: يعمل المحجر على إنتاج ومعالجة الصخور والرمال على محطة مساحتها تقدر بـ 47 هكتار²، تحت إذن تشغيل واستغلال المحجر رقم 2541 س1، ورقم 2542 س2 الصادر بتاريخ 2013/08/26، كما تقدر المسافة بين واجهة الجبل والمحطة حوالي 300م.

3. قدرات المحجر وطاقته الإنتاجية واحتياطياته: يتمتع المحجر بمحطة "METSO MINIRALES" تتميز بطاقة هائلة قدرت حوالي 250 طن/سا، كما تقدر الطاقة الإنتاجية للرمل بـ 29400 طن/سنة

وللأحجار والصخور بـ 196000 طن/سنة كما بلغت احتياطات المحجر القابلة للاستغلال 2970000 م³.

4. معدات وآلات الاستغلال المتاحة: يحتوي محجر النعامة بمحطته على مجموعة من الآلات والمعدات بعضها ملكا للمحجر وبعضها مستأجر من قسم إدارة الوسائل والصيانة بغرض إنتاج المطلوب وفي بداية شهر أفريل 2019 وجدنا أن الوسائل المتوفرة في المحجر هي كالآتي:

الجدول رقم 01 – 4: معدات وآلات الاستغلال الخاصة بمحجر النعامة

طبيعة الأصل		الحالة		تسمية الآلات بالفرنسية	نوع المعدات والآلات
مستأجر	ملكية	معطل	يعمل		
	×		×	CHARGEUR HYUNDAI	محمل هيونداي
×			×	CHARGEUR CAT 980H	محمل كات
×			×	DUMPER CAT TYPE 770 1	دامبير كات 1
	×	×		DUMPER CAT TYPE 770 2	دامبير كات 2
	×		×	DUMPER TEREX 1	دامبير تراكس 1
×			×	DUMPER TEREX 2	دامبير تراكس 2
	×		×	MARTEAU BRISE ROCHE	كسارة صخور
	×		×	BULL DOZER CAT DBR	جرافة كات
×			×	PELLE S/C 349 DL	مجرفة
×			×	CHARIOT DE FORAGE	آلة الحفر
	×		×	NISSAN NAVARA	سيارة نيسان نافارا
	×		×	CAMION BENNE TEREX	شاحنة بيني تراكس
×			×	CAMION GASOIL	شاحنة صناعية
	×		×	CAMION GRUE	شاحنة رافعة
	×		×	COMPRESSEUR A AIR	مضخة هواء
	×		×	GROUPE ELECTROGENE	مولد كهرباء
	×		×	DEBARBEUSE	مجلخة قاطعة
	×		×	STATION DE CONCASSAGE	محطة طحن وسحق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة

الفرع الثاني: تحليل مسار العملية الإنتاجية

بعد تتبع مسار العملية الإنتاجية للرمل ومختلف الأحجار على مستوى المحجر ظهر أنه يمكن تقسيمها هي الأخرى إلى عمليتين فرعيتين رئيسيين ومسار فرعي مساعد، إلى إنتاج واستخراج الصخور أولاً، ثم إنتاج الرمل ومختلف الأحجار التي تحتاجها المصانع والمشاريع وبعد تقسيم هذا الأخير إلى مسارات فرعية، يمكن حصر الأنشطة الخاصة بكل مسار:

1. المسار الفرعي الأول: وهو مسار انتاج الصخور الذي يحتوي بدوره على الأنشطة التالية:

- الأعمال التحضيرية " Travaux préparatoire "؛

- الحفر " Forage "؛

- قذف وتفجير المنجم " Tir de mine "؛

- تحميل ونقل الصخور " Chargement et transport de la roche ".

2. المسار الفرعي الثاني: وهو مسار الإنتاج النهائي للرمل ومختلف الأحجار ويضم الأنشطة التالية:

- التحويل الآلي " Transformation automatique "؛

- التكسير " Marteau "؛

- الفحص الأول " Criblage primaire "؛

- الفحص الثانوي " Criblage secondaire ".

3. المسار الفرعي المساعد: ويضم مختلف الأنشطة المساعد لسير العملية الإنتاجية وهي:

- الشؤون الإدارية والتسييرية " Gestion administrative "؛

- الحراسة " Gardinnage "؛

- الصيانة والإصلاح " Maintenance "؛

- متابعة المبيعات " Suivi des ventes ".

الفرع الثالث: تحديد أنشطة المحجر

وبعد تحليل مسار العملية الإنتاجية سنحاول في هذا الفرع ذكر مجموع الأنشطة اللازمة بغض النظر عن طبيعتها مباشرة كانت أو غير مباشرة وهي كالآتي:

1. نشاط الأعمال التحضيرية (ن1): يعمل على هذا النشاط خمسة (5) عمال ومن أهم الأعمال المنجزة

ضمن هذا النشاط ما يلي:

- فتح الطريق للوصول باستخدام المطرقة لتكسير الصخور والجرافة؛

- تحضير خطط الحفر.

2. نشاط الحفر (ن2): يقوم بهذا النشاط ثمانية (6) عمال، ينجزون مجموعة من العمليات، أهمها:

- إنجاز ومتابعة وتطوير خطط الحفر؛
- القيام بعمليات الحفر.

3. نشاط قذف وتفجير المنجم (ن3): يهتم بهذا النشاط ستة (6) موظفين، ويمكن حصر أعمال النشاط فيما يلي:

- وضع خطط تفجير المنجم؛
- إقتناء مستلزمات الصيانة؛
- طلب الألغام والمتفجرات وملحقاتها؛
- تفجير الألغام واستخراج الصخور.

4. نشاط حمل ونقل الصخور (ن4): وينجز هذا النشاط ثمانية (10) موظفين، من أهم وظائفهم:

- تحميل ونقل الصخور من المحجر إلى محطة التكسير والطحن.

5. نشاط التحويل الآلي (ن5): يتم هذا النشاط على مستوى المحطة، يحرص عليه اثنا عشر (12) موظفاً، من أهم المهام التي تنجز ضمن هذا النشاط ما يلي:

- تفريغ الصخور في محطة الطحن والتكسير؛
- تكسير الصخور الكبيرة؛
- إعادة طحن الصخور المكسورة إلى أجزاء أصغر؛
- الفحص الأولي للصخور المطحونة؛
- الفحص الثانوي للصخور المسحوقة.

6. نشاط التسيير الإداري (ن6): ويقوم على هذا النشاط سبعة (07) موظفين لإنجاز المهام التالية:

- إدارة شؤون المحجر؛
- تسيير الموارد البشرية؛
- إدارة المخزون. حيث يقوم على هذه الوظيفة سبعة.

7. نشاط الحراسة (ن7): يحرص عليه ثمانية (08) موظفين يعملون بالتناوب وتتمثل مهامهم في:

- حراسة المحجر؛
- حراسة المحطة.

8. نشاط الصيانة والإصلاح (ن8): يتواجد بهذا النشاط أربعة (4) عمال، من أهم مهامهم في النشاط:

- صيانة وإصلاح مختلف المعدات والآلات.

9. نشاط متابعة المبيعات (ن9): يقوم بهذا النشاط أربعة (4) موظفين، من مهامهم متابعة المبيعات

مجموعة من المهام، أهمها:

- إستلام طلبيات الشراء من المصانع والمشاريع ومختلف الزبائن؛
- متابعة بيع منتجات المحجر من حجارة كبيرة، رمل، أحجار صغيرة وحجر عقيم؛
- إعداد الفواتير ومتابعة حسابات الزبائن.

المطلب الثاني: توضيح العلاقة السببية بين موارد المحجر وأنشطته

بعد تحديد أنشطة المؤسسة سنقوم في هذا المطلب بتحديد موارد المؤسسة ومسبباتها من أجل توضيح العلاقة السببية بين مختلف أنشطة محجر النعامة و أهم الموارد اللازمة لإنجازها سواء كانت مباشرة من مواد ولوازم ويد عاملة وقطع غيار ووقود وغيرها أو غير مباشرة من مصاريف الكهرباء وتكاليف النقل وغيرها وذلك بالاعتماد موجهات التكلفة.

الفرع الأول: تحديد مسببات الموارد

يتوقف نجاح نظام "ABC" في المؤسسة ودقة تحميل الموارد المستهلكة على أنشطتها على مدى اختيار مسببات الموارد الأنسب وذلك بالنسبة للموارد غير المباشرة، أما الموارد المباشرة المتعلقة بكل نشاط فإنها تحمل مباشرة على النشاط المستهلك لها وبعد النظر في الموارد المستهلكة في محجر النعامة لتنفيذ الأنشطة اللازمة وجدنا أن المسبب الأنسب لكل مورد هو كالاتي:

الجدول رقم 02 - 4: مسببات الموارد المستهلكة

الموارد المستهلكة	مسببات الموارد
مواد أولية من المتفجرات	1 كغ مواد مستهلكة من نوع "Marmanit" و "Anfomil" 1 وحدة مستهلكة من نوع "Dml 3m" و "Del 2m" 1 مل من نوع "Cordeau 20G" 1 م من نوع "Fil dee tir 2C"
موظفون دائمون	ساعة عمل
قطع غيار	1 دج من ثمن قطعة الغيار
اهتلاك المعدات والآلات	نسبة اهتلاك المعدات
وقود	1ل من الوقود المستهلك
كهرباء	1 كيلوات من الكهرباء المستهلكة
ماء	1ل من المياه المستهلكة
شحوم صناعية	1 كغ من الشحوم المستهلكة
نقل	عدد العمال
لوازم المكتب	1 دج من اللوازم المستهلكة
إيجار المعدات والآلات	1 يوم إيجار
مواد ولوازم أخرى	1 دج من المواد المستهلكة
تأمينات	1 يوم تأمين

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة

								x	مجرفة
								x	آلة الحفر
			x						سيارة نيسان نافارا
				x					شاحنة بيني تراكس
				x					شاحنة صناعية
				x					شاحنة رافعة
			x						مضخة هواء
			x						مولد كهرباء
			x						مجلة قاطعة
			x						محطة طحن وسحق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة

الفرع الرابع: توزيع الموارد المستخدمة حسب الأنشطة

يستخدم المحجر كغيره من المؤسسات الاقتصادية مصادر مادية تتمثل في مجموع المعدات والآلات، وموارد بشرية تتمثل في مجموع موظفيه الدائمين، ومواد ولوازم لسير المؤسسة، ولما كانت الأنشطة هي المستهلك الرئيسي لهذه المصادر سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، فسنحاول من خلال الجدول التالي توزيع شامل لمجموع الموارد والتكاليف حسب الأنشطة.

الجدول رقم 05 - 4: توزيع شامل للموارد المستخدمة حسب الأنشطة

رمز النشاط	تسمية النشاط	المعدات والآلات المستخدمة	الموارد المستنفذة في النشاط	
			مباشرة	غير مباشرة
ن1	الأعمال التحضيرية	- محمل كات؛ - كسارة صخور؛ - جرافة كات؛ - مجرفة.	- موظفون؛ - اهتلاك معدات؛ - وقود؛ - إيجار؛ - تأمينات.	- نقل.
ن2	الحفر	- آلة حفر.	- موظفون؛ - وقود؛ - إيجار.	- نقل.
ن3	قذف وتفجير المنجم	/	- مواد متفجرة؛ - موظفون.	- نقل.
ن4	حمل ونقل الصخور	- محمل هيونداي؛ - دامبير كات 1؛ - دامبير كات 2؛ - دامبير تراكس 1؛ - دامبير تراكس 2؛	- موظفون؛ - اهتلاك معدات؛ - وقود؛ - إيجار؛ - تأمينات.	- نقل.

		- شاحنة تراكس؛ - شاحنة صناعية؛ - شاحنة رافعة.		
ن5	التحويل الآلي	- مضخة هوائية؛ - مولد كهرباء؛ - مجلخة قاطعة؛ - محطة طحن.	- موظفون؛ - اهتلاك معدات؛ - وقود؛ - تأمينات.	- نقل؛ - كهرباء؛ - ماء؛ - مواد أخرى.
ن6	التسيير الإداري	- سيارة نيسان.	- موظفون؛ - اهتلاك معدات؛ - وقود؛ - تأمينات.	- نقل؛ - كهرباء؛ - ماء؛ - لوازيم مكتب؛ - مواد أخرى.
ن7	الحراسة	/	- موظفون.	- نقل؛ - كهرباء؛ - ماء؛ - مواد أخرى.
ن8	الصيانة والإصلاح	/	- موظفون؛ - قطع غيار؛ - شحوم صناعة.	- نقل؛ - كهرباء؛ - ماء؛ - مواد أخرى.
ن9	متابعة المبيعات	/	- موظفون.	- نقل؛ - كهرباء؛ - ماء؛ - لوازيم مكتب؛ - مواد أخرى.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة

المطلب الثالث: تحديد تكاليف أنشطة محجر النعامة

بعد تحديد مسار الموارد نحو الأنشطة المستهلكة لها وفهم العلاقة السببية بين الموارد والأنشطة باستخدام مسببات الموارد سنحاول في هذا المطلب حساب تكلفة كل نشاط من أنشطة محجر النعامة بتوزيع التكاليف المباشرة نحو أنشطتها مباشرة وتخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المستهلكة لها بالاعتماد على مسببات الموارد.

الفرع الأول: حساب تكاليف الأنشطة

تعتبر تكاليف الأنشطة المرحلة الأولى من نظام التكاليف المبني على الأنشطة، والجدول التالي يوضح تكلفة كل نشاط من أنشطة محجر النعامة خلال شهر أبريل 2019م:

الجدول رقم 06 - 4: حساب تكاليف أنشطة محجر النعامة لشهر أفريل 2019م

مجموع الأنشطة	التكاليف غير المباشرة				التكاليف المباشرة								المعدات، الآلات المستخدمة	الأنشطة
	م. أخرى	لوازم م.	كهر وماء	نقل	شحوم	ق. غيار	م. متفجرة	تأمينات	إيجار	وقود	إهلاكات	موظفون		
	/	/	/	13435.48	/	/	/	4875.00 5060.87	441542.47 345991.04	22740.09 17259.45 19652.00 21008.50	184558.80 360850.12	386563.48	ن1 - محمل كات؛ - كسار صخر؛ - جرافة كات؛ - مجرفة. /	
1823537.27	/	/	/	13435.48	/	/	/	9935.84	787533.51	80660.04	545408.92	386563.48	مجموع ن1	
	/	/	/	16122.58	/	/	/	/	797500.50	18255.35	/	284258.53	ن2 - آلة حفر. /	
1116136.96	/	/	/	16122.58	/	/	/	/	797500.50	18255.35	/	284258.53	مجموع ن2	
	/	/	/	16122.58	/	/	/	669260.76	/	/	/	266323.40	ن3 /	
951706.74	/	/	/	16122.58	/	/	/	669260.76	/	/	/	266323.40	مجموع ن3	
	/	/	/	26870.97	/	/	/	6542.06 4300.35 4300.35 1869.56 3585.50	294984.45 287325.04 108462.50	25341.00 15521.25 18080.00 16451.60 9884.00 11522.40 17719.50	426628.32 521235.25 500688.40 55363.25 286224.22	668529.28	ن4 - محمل هوند؛ - دامبير كا 1؛ - دامبير كا 2؛ - دامبير ترا 1؛ - دامبير ترا 2؛ - شاحنة ترك؛ - شاحنة صنا؛ - شاحنة رافعة. /	
3311429.25	/	/	/	26870.97	/	/	/	20597.82	690771.99	114519.75	1790139.44	668529.28	مجموع ن4	

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية للسكك الحديدية "INFRAFER" 191

								30.85 1029.61 15.30 14688.60			3208.33 116471.32 2189.50 282473.64		5 ن - مضخة هوا؛ - مولد كهرباء؛ - مجلخ قاطع؛ - محطة طحن. /
	3360	/	83783.17	32245.16	/	/	/				620135.70	/	
1159631.18	3360	/	83783.17	32245.16	/	/	/	15764.36	/	/	404342.79	620135.70	مجموع 5 ن
	2800	3425	33513.27	18809.68	/	/	/	1250.62	/	23890.00	28196.90	428956.65	6 ن - سيارة نيسا. /
540842.12	2800	3425	33513.27	18809.68	/	/	/	1250.62	/	23890.00	28196.90	428956.65	مجموع 6 ن
	1120	/	8378.32	21496.77	/	/	/	/	/	/	/	365320.28	7 ن /
396315.37	1120	/	8378.32	21496.77	/	/	/	/	/	/	/	365320.28	مجموع 7 ن
	1680	/	16756.63	10748.39	1960	96147.06	/	/	/	/	/	228943.36	8 ن /
356235.44	1680	/	16756.63	10748.39	1960	96147.06	/	/	/	/	/	228943.36	مجموع 8 ن
	2240	3425	25134.96	10748.39	/	/	/	/	/	/	/	288325.05	9 ن /
329873.4	2240	3425	25134.96	10748.39	/	/	/	/	/	/	/	288325.05	مجموع 9 ن
9985707.73	11200	6850	167566.35	166600	1960	96147.06	669260.76	47548.64	2275806	237325.14	2768088.05	3537355.7	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة

الفرع الثاني: شرح جدول حساب تكاليف الأنشطة لمحجر النعامة

سنحاول من خلال هذا الفرع شرح عناصر جدول حساب تكاليف الأنشطة السابق.

- أجور الموظفين: يبلغ عدد موظفي المحجر 62 موظف، تختلف أجورهم باختلاف المناصب والأقدمية، وقد حصلنا على إجمالي الأجور المتعلقة بالأنشطة من قسم إدارة وتسيير الموارد البشرية؛
- الإهلاكات: يتبع المحجر طريقة الإهلاك الخطي في مجموع ممتلكاته، فمعظم معداته وآلاته قد بلغت الصفر مما أوجب على المحجر إعادة تقييمها وإدراجها في أصول ميزانية المحجر، فمثلا قدرت قيمة السيارة نيسان الخاصة بالمحجر بـ 1691814 دج وأنها تهلك لخمس (5) سنوات، إذن قسط الإهلاك الخاص بشهر أفريل 2019م قدر بـ 28196.9 دج.

$$\text{Amort} = V_0/N * 1/12 = (1691814/5) * (1/12) = 28196.9 \text{ DA}$$

- الوقود: يتم متابعة الإستهلاك اليومي للوقود ضمن تقرير الإنتاج اليومي الذي ترسله إدارة المحجر إلى الإدارة المركزية بصورة يومية خلال أيام العمل كما هو موضح في قائمة الملاحق، فمثلا تستهلك السيارة نيسان المازوت، وقد قدر استهلاكها خلال شهر أفريل 2019م بـ 23890.00 دج.

$$1036 \text{ ل} * 23.06 \text{ دج} = 23890 \text{ دج}$$

- الإيجار: في حالة وجود طلبيات كثيرة على المحجر وعدم قدرة المحجر على تحقيق الاكتفاء الذاتي المتعلق بمعداته وآلاته أو في حالة تعطل بعضها يقوم المحجر بإيجار بعض المعدات من قسم إدارة الوسائل والمعدات التابعة لمؤسسة "INFRAFER".
- التأمينات: يقوم المحجر بتأمين صناعي سنوي على معداته وآلاته والمحطة للحصول على تعويض في حالة وجود أضرار، فمثلا قدر التأمين الشهري لسيارة نيسان بـ 1250.62 دج.

$$15007.44 \text{ دج} / 12 = 1250.62 \text{ دج}$$

- المواد المتفجرة: يحتاج المحجر في نشاط قذف وتفجير المنجم إلى مواد أولية من المتفجرات، مع رخصة للتفجير كما هو مبين في الملاحق، وقد قدر الاستهلاك الخاص بشهر أفريل 2019م بـ 699260.76 دج كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 07 – 4: المواد المستهلكة من المتفجرات خلال شهر أبريل 2019م

المبلغ (HT)	السعر الوحدوي (P.U)	الكمية	المواد المستهلكة من المتفجرات
281200	148	1900	نوع "Marmanit 2/80" كغ
154350	126	1225	نوع "Anfomil" كغ
4416	368	12	نوع "Dml 3m" وحدة
438	219	2	نوع "Del 2m" وحدة
69000	69	1000	نوع "Cordeau 20G" مل
7000	14	500	نوع "Fil dee tir 2C" مل
516404	المجموع (HT)		
46000	مصاريف النقل		
562404	المجموع (HT)		
106856.76	الضريبة على القيمة المضافة (TVA) 19 %		
669260.76 دج	مجموع المواد المتفجرة (TTC)		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة

- **النقل:** يعتبر النقل من المصاريف غير المباشرة التي يتحملها المحجر على كافة أنشطته، حيث يتم استئجار حافلة من نوع TOYOTA تهتم بنقل الموظفين من وإلى المحجر، قدرت تكلفة النقل الخاصة بشهر أبريل 2019م بـ 166600 دج، وقد رأينا أن أفضل مسبب للتكلفة لتوزيع هذه الأخيرة على الأنشطة هو عدد العمال في كل نشاط فمثلا تكلفة النقل المتعلقة بنشاط الأعمال التحضيرية قدر بـ 13435.48 دج وقد تم حسابها كما يلي:

$$\text{تكلفة النقل} / \text{عدد العمال المحجر} * \text{عدد عمال النشاط} = 166600 \text{ دج} / 62 * 5 = 13435.48 \text{ دج}$$

- **الكهرباء والماء:** قدر إجمالي استهلاك المحجر للكهرباء والماء خلال الثلاثي الثاني لسنة 2019م بمبلغ 502699.05 دج، وللحصول على استهلاك شهر أبريل 2019م تم تقسيم المبلغ على ثلاثة (3) أشهر فقدر هذا الأخير بـ 167566.35 دج، تم تقسيمه بين الأنشطة المستهلكة للكهرباء والماء حسب نسبة الاستهلاك التي قدرناها بمساعدة المسؤولين حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 08 – 4: توزيع تكلفة الكهرباء والماء المتعلقة بشهر أبريل 2019م

الأنشطة	5ن	6ن	7ن	8ن	9ن
المسبب (نسبة الاستهلاك)	%50	%20	%5	%10	%15
المبلغ المستهلك	83783.17	33513.27	8378.32	16756.63	25134.96

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة

- لوازيم مكتب: تعتبر لوازيم المكتب مصاريف يتحملها المحجر في نشاطين من أنشطته، في نشاط التسيير الإداري (ن6) ونشاط متابعة المبيعات كأوراق الطابعة، حبر الطابعة، مصاريف الإتصال والإنترنت وغيرها من المصاريف المكتبية وقد قدرت خلال شهر أبريل بـ 6850 دج، تم تحميلها على النشاطين بالتساوي فكان نصيب كل نشاط من لوازيم المكتب 3425 دج.
- مواد أخرى: تضم المواد الأخرى جميع المصاريف غير المباشرة التي تحملها المحجر خلال شهر أبريل 2019م المتعلقة بمواد التنظيف والصيانة وغيرها وقد بلغت خلال هذا الشهر 11200 دج تم توزيعها على الأنشطة المستهلكة لها حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 09 – 4: توزيع تكلفة المواد الأخرى لشهر أبريل 2019م

الأنشطة	5ن	6ن	7ن	8ن	9ن
المسبب (نسبة الاستهلاك)	%30	%20	%10	%15	%20
المبلغ المستهلك	3360	2800	1120	1680	2240

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة

المطلب الرابع: تحديد سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لمحجر النعام

بعد حساب تكاليف الأنشطة سنقوم في هذا المطلب بتوزيع تكاليف الأنشطة على منتجات المحجر بالاعتماد على مسببات الأنشطة وهي المرحلة الثانية في نظام التكاليف المبني على الأنشطة، ثم بعد ذلك سنحاول تحديد النتيجة التحليلية للمنتجات المباعة من طرف محجر النعام خلال شهر أبريل 2019م.

الفرع الأول: حصر الأنشطة في مجموعات وتحديد مسببات الأنشطة

يعتبر تحديد واختيار مسببات الأنشطة أو مسببات المرحلة الثانية أهم خطوة في تخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة من منتجات أو خدمات باعتبارها مفاتيح التوزيع، لكن قبل ذلك سنقوم بحصر أنشطة المحجر في مجموعات أنشطة، خاصة لما كان نظام محجر النعام يسير وفق مسارات فرعية، والجدول التالي يوضح مجموعات الأنشطة ومسبب النشاط المناسب في كل مجمع:

الجدول رقم 10 – 4: مجتمعات أنشطة محجر النعامة ومسببات الأنشطة الخاصة بكل مجمع

رمز المجمع	مجمع الأنشطة	أنشطة المجمع	مسبب المجمع
1م	إنتاج الصخور	الأعمال التحضيرية	1طن من الصخور المستخرجة
		الحفر	
		قذف وتفجير المنجم	
		حمل ونقل الصخور	
2م	إنتاج الرمل والأحجار	التحويل الآلي	1 سا عمل المحطة
3م	الأنشطة المساعدة	التسيير الإداري	1 سا عمل
		الحراسة	
		الصيانة والإصلاح	
4م	عمليات البيع	متابعة المبيعات	1دج من مبيعات المحجر

المصدر: من إعداد الباحث

- يمثل المجمع الأول المسار الفرعي الأول للعملية الإنتاجية داخل المحجر حيث يضم إنتاج الأنشطة الأربعة الأولى، وقد اخترنا 1طن من الصخور المستخرجة باعتبارها منتج نصف مصنع كمسبب لأنشطة المجمع لتوزيعه على المنتجات النهائية؛
- أما المجمع الثاني فهو السار الفرعي الثاني الخاص بالمنتجات النهائية من أحجار ورمل فهو يضم نشاطا واحدا وهو نشاط التحويل الآلي للصخور إلى منتجات نهائية، ولما كان اعتماد هذا الأخير على الآلات بالدرجة الأولى فقد اخترنا ساعة عمل المحطة كموجه لتوزيع التكاليف الخاصة به؛
- يضم المجمع الثالث جميع الأنشطة المساعدة لسير العملية الإنتاجية من تسيير إداري وحراسة للمحجر وصيانة وإصلاح للمعدات والآلات، ولما كانت أنشطة المجمع تعتمد على اليد العاملة فقد ناسب تحديد ساعة عمل كموجه لتوزيع تكاليف المجمع؛
- يختلف مجمع البيع عن المجتمعات السابقة بأنه مجمع خاص بمتابعة طلبات المصانع والمشاريع والطلبات الخارجية ومبيعات المحجر بخلاف المجتمعات السابقة فهي مجتمعات متعلقة بالعملية الإنتاجية، لذلك فإن تكاليف هذا الأخير لا تتحملها إلا المنتجات المباعة وقد اخترنا 1دج كموجه لتوزيع تكاليفه على مبيعات المحجر.

الفرع الثاني: تحديد تكاليف إنتاج مجتمعات الأنشطة

بعد حصر الأنشطة في مجتمعات وتحديد الموجه الخاص بكل مجمع سنحاول تحديد التكلفة الإجمالية والتكلفة الوحودية لكل مجمع.

1. **تكلفة مجمع إنتاج الصخور:** سنحاول أولاً تحديد التكلفة الإجمالية والتكلفة الوحودية لمجمع إنتاج الصخور ونقلها إلى المحطة باعتبارها منتجات نصف مصنعة وهي كالتالي:

الجدول رقم 11 – 4: تكلفة مجمع إنتاج الصخور لشهر أبريل 2019م

المبلغ	التعيين
1823537.27	نشاط الأعمال التحضيرية
1116136.96	نشاط الحفر
951706.74	نشاط قذف وتفجير المنجم
3311429.25	نشاط نقل وحمل الصخور
7202810.22 دج	تكلفة مجمع إنتاج الصخور
35640 دج	ضريبة استخراج الصخور
7238450.22 دج	التكلفة الكلية لمجمع إنتاج الصخور
16500 طن	الكمية المستخرجة
438.69 دج	التكلفة الوحودية لمجمع إنتاج الصخور

المصدر: من إعداد الباحث

تحدد تكلفة مجمع إنتاج الصخور بمجموع أنشطته الأربعة وقد قدرت بـ 7202810.22 دج لشهر أبريل 2019م، كما أن الدولة تفرض على المحاجر ضريبة مقابل استغلالها للمحجر واستخراج الصخور والتي قدرت خلال هذا الشهر بـ 35640 دج، فأصبحت التكلفة الكلية لمجمع إنتاج الصخور 7238450.22 دج، وحسب تقارير المحجر الخاصة بهذا الشهر فقد بلغت الكمية المستخرجة والمنقولة إلى المحطة 16500 طن، فنحصل على تكلفة إنتاج الصخور للطن الواحد 438.69 دج.

2. **تكلفة إنتاج مجمع الرمل والأحجار:** يعتبر مجمع إنتاج الرمل ومختلف الأحجار المسار الفرعي الثاني في العملية الإنتاجية ويضم نشاط واحدا وهو نشاط التحويل الآلي والجدول الموضح أدناه يبين التكلفة الإجمالية والتكلفة الوحودية الخاصة بالمجمع خلال شهر أبريل 2019م:

الجدول رقم 12 – 4: تكلفة مجمع إنتاج الرمل والأحجار لشهر أفريل 2019م

المبلغ	التعيين
1159631.18	نشاط التحويل الآلي
1159631.18 دج	التكلفة الكلية لمجمع إنتاج الرمل والأحجار
220 سا	عدد ساعات عمل المحطة
5271.05 دج	التكلفة الوحودية لمجمع إنتاج الرمل والأحجار

المصدر: من إعداد الباحث

قدر إجمالي تكلفة مجمع إنتاج الرمل و الأحجار لشهر أفريل الفارط 1159631.18 دج، ولما كانت عملية التحويل والطحن تتم في محطة النعامة التابعة للمحجر فقد اخترنا ساعة عمل المحطة والتي قدرت بـ 220 سا وذلك بضرب عدد أيام عمل المحطة لشهر أفريل في عدد الساعات اليومي للمحطة (22 يوم * 10سا)، وبذلك تكون تكلفة الساعة الواحدة للمجمع 5271.05 دج.

3. تكلفة مجمع الأنشطة المساعدة: يضم مجمع الأنشطة المساعدة تكاليف كل من تكاليف نشاط التسيير الإداري، نشاط الحراسة ونشاط الصيانة والإصلاح و الجدول التالي يوضح التكلفة الكلية والتكلفة الوحودية الخاصة بالمحجر لشهر أفريل 2019م:

الجدول رقم 13 – 4: تكلفة مجمع الأنشطة المساعدة لشهر أفريل 2019م

المبلغ	التعيين
540842.12	نشاط التسيير الإداري
396315.37	نشاط الحراسة
356235.44	نشاط الصيانة والإصلاح
1293392.93 دج	تكلفة مجمع الأنشطة المساعدة
3344 سا	عدد ساعات اليد العاملة
386.78 دج	التكلفة الوحودية للأنشطة المساعدة

المصدر: من إعداد الباحث

بلغت التكلفة الإجمالية لمجمع الأنشطة المساعدة 1293392.93 دج، كما قدر ساعات اليد العاملة 3344 سا وذلك بضرب عدد عمال المجمع في عدد ساعات العمل اليومي في عدد أيام عمل أفريل 2019م (19 عامل * 8سا * 22 يوم)، وبذلك تكون التكلفة الوحودية للمجمع 386.78 دج.

4. **تكلفة مجمع عمليات البيع:** يضم مجمع عمليات البيع تكاليف نشاط متابعة المبيعات وهي تكاليف متعلقة بالمنتجات المباعة لا كغيره من المجمعات السابقة التي تتعلق تكاليفها بالعملية الإنتاجية، والجدول التالي يوضح تكاليف المجمع الإجمالية والوحدوية الخاصة بشهر أبريل 2019م:

الجدول رقم 14 - 4: تكلفة مجمع عمليات البيع لشهر أبريل 2019م

المبلغ	التعيين
329873.4	نشاط متابعة المبيعات
329873.4 دج	التكلفة الكلية لمجمع عمليات البيع
12650.01	1000/1 مبيعات شهر أبريل 2019م
26.08 دج	التكلفة الوحدوية لمجمع عمليات البيع

المصدر: من إعداد الباحث

بلغت تكلفة مجمع عمليات البيع الإجمالية خلال شهر أبريل 2019م 329873.4 دج، وقد تم تقسيمها على منتجات المحجر خلال هذه الفترة بنسبة 1000/1 من مبيعات الشهر والتي قدرت بـ 12650.01 دج، فكانت التكلفة الوحدوية لمجمع أنشطة عمليات البيع 26.08 دج.

الفرع الثالث: تحديد سعر تكلفة المنتجات والنتيجة التحليلية الخاصة بالمحجر لشهر أبريل 2019م

يعتبر توزيع تكاليف الأنشطة أو مجموعاتها على أغراض التكلفة من منتجات أو خدمات آخر خطوة في تصميم "ن ت م أ"، لذلك سنحاول في هذا الفرع تحديد سعر التكلفة الإجمالي والتكلفة الوحدوية الخاصة بكل منتج من منتجات محجر النعاما خلال شهر أبريل 2019م، لكن قبل ذلك سنعرض جدول الكميات المنتجة لمحجر النعاما خلال نفس الشهر.

الجدول رقم 15 - 4: المنتجات والكميات المنتجة لمحجر النعاما خلال شهر أبريل 2019م

المنتجات	رمل 3/0	حجر 8/3	حجر 15/8	حجر 25/15	حجر 50/25	حجر عقيم	المجموع
الكمية (طن)	793	1586	1586	2379	6344	3172	15860

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة

تتنوع منتجات محجر النعاما حسب حاجة الزبائن الداخليين من مصانع ومشاريع تابعة لمؤسسة

"INFRAFER" أو الزبائن الخارجيين مثل: ETPH DAHMANI و SARL ETP BELHANDOUZ و

و SERO EST و UTBA NAAMA وغيرها من المؤسسات، وقد قدر الإنتاج الشهري الإجمالي الخاص

بشهر أبريل 2019م لمحجر النعاما بـ 15860 طن.

الجدول رقم 16 - 4: تحديد التكلفة الإجمالية والتكلفة الوحودية لمنتجات محجر النعامة خلال شهر أفريل 2019م

المجموع	حجر عقيم	حجر 50/25	حجر 25/15	حجر 15/8	حجر 8/3	رمل 3/0	تكاليف المنتج/ المنتجات
15860	3172	6344	2379	1586	1586	793	كمية مستهلكة من الصخور (طن) (1)
6957623.4	1391524.68	2783049.36	1043643.51	695762.34	695762.34	347881.17	تكلفة إنتاج الصخور (1) * (438.69) = (أ)
220	44	44	33	33	33	33	عدد ساعات عمل المحطة (سا) (2)
1159631.18	231926.29	231926.29	173944.65	173944.65	173944.65	173944.65	تكلفة إنتاج الرمل والحجر (2) * (5271.05) = (ب)
3344	668.8	668.8	501.6	501.6	501.6	501.6	عدد ساعات اليد العاملة (سا) (3)
1293392.93	258678.76	258678.76	194008.85	194008.85	194008.85	194008.85	تكلفة الأنشطة المساعدة (3) * (386.78) = (ج)
9410647.51	1882129.73	3273654.41	1411597.01	1063715.84	1063715.84	715834.67	تكلفة المنتجات الإجمالية (أ) + (ب) + (ج) = (د)
15860	3172	6344	2379	1586	1586	793	الكمية المنتجة (طن) (هـ)
593.36	593.36	516.02	593.36	670.69	670.69	902.69	التكلفة الوحودية للمنتجات (د) / (هـ) = (و)

المصدر: من إعداد الباحث

الجدول رقم 17 - 4: تحديد النتيجة التحليلية لمحجر النعامة خلال شهر أفريل 2019م

المجموع	حجر عقيم	حجر 50/25	حجر 25/15	حجر 15/8	حجر 8/3	رمل 3/0	التعيين/ المنتجات
15574	3080	6150	2379	1586	1586	793	الكمية المباعة (طن) (أ)
812.25	820.25	850.00	830.80	780.25	750.50	620.30	ثمن البيع الوحودي (ب)
12650010.6	2526370	5227500	1976473.2	1237476.5	1190293	491897.9	مبيعات المحجر (ج) = (أ) * (ب)
9255935.51	1827548.8	3173523	1411597.01	1063715.84	1063715.84	715834.67	تكلفة المنتجات المباعة (د) = (أ) * (و) من الجدول السابق
329873.4	65887.73	136333.2	51546.42	32273.38	31042.84	12828.70	تكلفة مجمع البيع (هـ) = (ج) * 26.08 * (1000/1)
9585808.91	1893436.53	3309856.2	1463143.43	1095989.22	1094758.68	728663.37	سعر التكلفة الإجمالي (و) = (د) + (هـ)
615.46	614.75	538.19	615.02	691.04	690.26	918.87	سعر التكلفة الوحودي = (و) / (أ)
3064201.69	632933.47	1917643.8	513329.77	141487.28	95534.32	(236765.47)	نتيجة الدورة الإجمالية (ز) = (ج) - (و)
196.75	205.50	311.81	215.76	89.21	60.24	(298.60)	النتيجة الوحودية للدورة (ز) / (أ)

المصدر: من إعداد الباحث

الفرع الرابع: شرح جدولي حساب التكلفة والنتيجة التحليلية الخاصة بالمحجر خلال أبريل 2019م

- سنحاول من خلال هذا الفرع شرح بعض عناصر الجدولين السابقين.
- قدر استهلاك الصخور خلال شهر أبريل 2019 بـ 15860 طن بينما بلغ إنتاج الصخور خلال هذا الشهر 16500 طن، بمعنى أن المحجر خلف 640 طن كمخزون آخر مدة لشهر أبريل 2019م والذي يعتبر كمخزون أول مدة من الشهر المقبل.
 - يستهلك المحجر لإنتاج الرمل ومختلف الأحجار الصخور كمواد نصف مصنعة وقد تم استهلاكها بين مختلف المنتجات حسب الكمية المنتجة فمثلا بالنسبة لمنتج الرمل 3/0 استهلك 793 طن من الصخور في 438.69 دج للطن الواحد فنحصل على 347881.17 دج كقيمة الصخور المستهلكة لمنتج الرمل 3/0 خلال الشهر.
 - تم توزيع تكلفة مجمع أنشطة إنتاج الرمل ومختلف الحجارة بين مختلف المنتجات حسب ساعة عمل الآلات والتي قدرت بـ 220 سا، فقدر نصيب كل من منتج الرمل 3/0 والحجارة 8/3، 15/8، 25/15 33 سا لكل منتج، في حين قدرت بـ 44 سا لكل من الحجارة الكبيرة 50/25 والحجارة العقيمة، وبضرب عدد الساعات في قيمة الساعة الواحدة 5271.05 دج نحصل على نسبة كل منتج من تكاليف مجمع إنتاج الرمل ومختلف الصخور.
 - لما كان مجمع الأنشطة المساعدة يعتمد على اليد العاملة فقد اخترنا ساعة عمل كموجه لتوزيع تكاليف الأنشطة وقد قدر استهلاك المنتجات الأربع الأولى بـ 506.1 سا، بينما كان في المنتجين الآخرين الحجارة 50/25 والحجارة العقيمة 668.8 سا لكل منهما وبضرب حجم الساعات المستهلكة من كل منتج في قيمة المجمع الوحودية 386.78 دج نحصل على قيمة التكلفة المستهلكة لكل منتج من هذا المجمع.
 - بلغت التكلفة الإجمالية لمحجر النعام لشهر أبريل 2019م 9410647.51 دج فكانت التكلفة الوحودية المتوسطة للمحجر 593.36 دج للطن لكن نلاحظ أن تكلفة منتج الرمل الوحودية قدرت بـ 902.69 دج للطن الواحد وقد تبدو مرتفعة بالنسبة للمنتجات الأخرى ولعل السبب في ذلك أن الرمل يتطلب عملا أكثر من ناحية السحق والطحن من جهة، ومن جهة أخرى أن الكمية المنتجة تعتبر قليلة مما يولد عدم تحملها للتكاليف غير المباشرة.
 - قدرت الكمية المباعة لمحجر النعام خلال شهر أبريل 2019م بـ 15574 طن من إجمالي 15860 طن، فنلاحظ أن المحجار باع كل منتجاته من الرمل 3/0 والحجارة 8/3، 15/8، و25/15، إلا في ما يخص منتج الحجارة الكبيرة 50/25 فقد بقي 194 طن كمخزون آخر مدة ومثله في الحجر العقيم الذي بقي منه 92 طن والتي تعتبر مخزون أوليا للشهر المقبل.

- تعتبر تكاليف مجمع أنشطة متابعة المبيعات تكلفة تتحملها المنتجات المباعة والتي تم توزيعها بين هذه الأخيرة حسب 1000/1 من قيمة المبيعات، فمثلا بالنسبة لمنتج الرمل 3/0، قدرت مبيعاته خلال الشهر بـ 491897.9 دج وبضربها في التكلفة الوحوية للمجمع 26.08 دج في 1000/1 نحصل على قيمة تكلفة منتج الرمل 3/0 من هذا المجمع والتي قدرت بـ 12828.70 دج.
- بلغت النتيجة التحليلية الإجمالية للمحجر خلال شهر أبريل 2019م ما قيمته 3064201.69 دج بنتيجة متوسطة قدرت بـ 196.75 دج غير أن منتج الرمل كانت نتيجته سالبة فقد حقق خسارة إجمالية قدرت بـ 236765.47 دج، أي بقيمة 298.60 دج للطن الواحد، كما أن النتيجة في كل من منتج الحجارة 8/3 و 15/8 تعتبر غير مرضية والتي بلغت 60.24 دج للطن، و 89.21 دج للطن على التوالي مما ينبغي على إدارة المحجر اتخاذ القرارات بخصوص ذلك.

المبحث الثالث: امتدادات نظام "ABC" المطبق، تطورات، وتكامله مع أدوات "إت إ" الأخرى
 إن ما يميز نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" خاصة وأدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية عامة، هو تكاملها مع بعضها، مع استجابة لحاجات إدارة التكلفة الإستراتيجية الأخرى، لذا سنحاول من في هذا المطلب إظهار دور وأهمية نظام "ABC" من خلال تطويره إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC" للكشف عن الطاقة غير المستغلة في محجر النعامة، وامتداداته باستخدام معطياته في التنبؤ بالموارد المستقبلية اللازمة لتحقيق منتجات المحجر المطلوبة في صورة نظام الموازنات المبني على الأنشطة "ABB" ، كما سنحاول الاستفادة من مخرجات نظام "ABC" ومختلف معطياته في خدمة وتطوير بعض أنظمة "إت إ" الأخرى كنظام التكلفة المستهدفة "TC" وبطاقة الأداء المتوازن "BSC".

المطلب الأول: نظام "TDABC" ودوره في الكشف عن الطاقة غير المستغلة بمحجر النعامة
 بعد تصميم نظام "ABC" في محجر النعامة التابع للمؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز السكك الحديدية خلال أفريل 2019م، سنحاول تطوير هذا الأخير إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC" من أجل الكشف عن القيمة غير المستغلة على مستوى المحجر.

الفرع الأول: تحديد أنشطة المحجر، تكاليفها وطاقتها النظرية
 يعتبر تحديد أنشطة المحجر وتكلفة كل نشاط أول مرحلة في "ن ت م أ م و" ومن فوائد تطبيق "ن ت م أ" الكلاسيكي اختصار عملية البحث عن أنشطة المؤسسة ومساراتها وتحديد تكاليفها، وبعدها سنقوم بتحديد الطاقة النظرية لأنشطة المحجر، والحدود التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 18 - 4: تحديد أنشطة محجر النعامة وطاقاتها النظرية خلال شهر أفريل 2019م

الطاقة النظرية (2) * (1) = (3)	مدة العمل (2)	عدد العمال (1)	تكلفة النشاط	رمز النشاط	تسمية النشاط
52800 د	10560	05	1823537.27	ن1	الأعمال التحضيرية
63360 د	10560	06	1116136.96	ن2	الحفر
63360 د	10560	06	951706.74	ن3	قذف وتفجير المنجم
105600 د	10560	10	3311429.25	ن4	حمل ونقل الصخور
126720 د	10560	12	1159631.18	ن5	التحويل الآلي
73920 د	10560	07	540842.12	ن6	التسيير الإداري
84480 د	10560	08	396315.37	ن7	الحراسة
42240 د	10560	04	356235.44	ن8	الصيانة والإصلاح
42240 د	10560	04	329873.40	ن9	متابعة المبيعات
654720 د	10560 د	62	9985707.73 دج		المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

- تحديد الأنشطة ورمزها وتكلفتها وعدد عمال كل نشاط تحصلنا عليه من تصميمنا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة الكلاسيكي على مستوى محجر النعاما خلال شهر أفريل 2019م.
- قدرت مدة العمل النظرية الشهرية للعامل الواحد على مستوى المحجر بـ 10560 دقيقة في الشهر وقد تم حسابها وفق العلاقة التالية:

$$\text{مدة العمل النظرية} = \text{عدد أيام العمل} * \text{ساعات عمل اليوم} * 60 \text{ دقيقة} = 22 \text{ يوم} * 8 \text{ سا} * 60 = 10560 \text{ د}$$

- تحسب الطاقة النظرية لكل نشاط من أنشطة المحجر بضرب عدد عمال ذلك النشاط في مدة العمل النظرية فمثلا بالنسبة لنشاط الأعمال التحضيرية قدرت طاقته النظرية بـ 52800 د خلال شهر أفريل 2019م وقد تحصلنا على ذلك بضرب عدد عماله خمسة (5) عمال في مدة العمل النظرية للعامل وهي 10560 د.

الفرع الثاني: تحديد الطاقة الفعلية والتكلفة الودوية لأنشطة المحجر

تحدد الطاقة الفعلية للمؤسسة بإبعاد أوقات العطل والراحة والاجتماعات، وكذا إبعاد توقعات الاستراحة وتناول الطعام وكل ما من شأنه هدر طاقة النشاط، وقد تقدم معنا أنها تقدر ما بين 80% و85% من الطاقة النظرية، وقد تمت الاستعانة بمسيري "EPE INFRAFER" في تحديد نسبتها، وفيما يلي جدول الطاقة الفعلية والتكلفة الودوية لكل نشاط من أنشطة المحجر خلال أفريل 2019م.

الجدول رقم 19 – 4: تحديد الطاقة الفعلية والتكلفة الودوية لأنشطة المحجر خلال أفريل 2019م

رمز النشاط	تكلفة النشاط (1)	الطاقة النظرية (2)	نسبة الطاقة الفعلية (3)	الطاقة الفعلية (4) = (2) * (3)	الكلفة الودوية (5) = (1) / (4)
ن1	1823537.27	52800	80%	42240	43.17
ن2	1116136.96	63360	80%	50688	22.02
ن3	951706.74	63360	80%	50688	18.76
ن4	3311429.25	105600	80%	84480	39.20
ن5	1159631.18	126720	82%	103910.4	11.16
ن6	540842.12	73920	85%	62832	8.61
ن7	396315.37	84480	85%	71808	5.52
ن8	356235.44	42240	85%	35904	9.92
ن9	329873.40	42240	85%	35904	9.19
المجموع	9985707.73 دج	654720 د	82.24%	538454.4 د	18.55 دج/د

المصدر: من إعداد الباحث

- تم تحصيل رمز النشاط، تكلفته وطاقته النظرية من الجدول السابق.
- قدرت نسبة الطاقة الفعلية للأنشطة الأربعة الأولى بنسبة 80% وذلك لاعتمادها على المعادلات والآلات بصورة كبيرة مما ينتج عنها كثرة عطل الآلات ووقت إصلاحها، وأضفنا إليها النشاط الثالث، نشاط قذف وتفجير المنجم لتعلقه بالأنشطة الثلاث الأخرى، أما بالنسبة للنشاط الخامس فقد قدرت نسبته بـ 82% وذلك لمزجه بين الآلات واليد العاملة، أما بالنسبة للأنشطة المتبقية فقد قدرت نسبتها بـ 85% لاعتمادها على اليد العاملة مما ينتج عنها عطل أقل منه في سابقاتها.
- يتم حساب الطاقة الفعلية لكل نشاط بضرب طاقته النظرية في نسبة طاقته الفعلية فمثلا بالنسبة لنشاط الأعمال التحضيرية (ن1) قدرت طاقته الفعلية بـ 42240 د، وقد حصلناها بضرب طاقته النظرية بـ 52800 د في نسبة طاقته الفعلية والتي قدرت بـ 80%.
- تحسب تكلفة الدقيقة الواحدة بقسمة تكلفة النشاط الكلية على طاقته الفعلية، فمثلا بالنسبة لنشاط الأعمال التحضيرية (ن1) تم تقسيم تكلفة نشاطه الكلية التي قدرت بـ 182353573.27 دج على طاقته الفعلية 42240 د، فحصلنا على تكلفة وحدوية قدرها 43.17 دج/د.

الفرع الثالث: تحديد تكلفة مجمع إنتاج الصخور والطاقة غير المستغلة باستخدام نظام "TDABC"

لما كانت الأنشطة الأربعة الأولى متعلقة بإنتاج الصخور كمنتج نصف مصنع، فسنقوم أولا بتقدير تكلفة إنتاج الصخور طبعا باستخدام "ن ت م أم و".

الجدول رقم 20 – 4: تكلفة إنتاج الصخور خلال أبريل 2019م باستخدام نظام "TDABC"

رمز النشاط	الوقت المطلوب لإنتاج 1 طن من الصخور					الكمية المنتجة	إجمالي الوقت	كلفة الوحدة	تكلفة النشاط
	مهمة 1	مهمة 2	مهمة 3	مهمة 4	المجموع				
ن1	0.5	0.5	0.5	1	2.5	16500	41250	43.17	1780762.5
ن2	0.5	0.5	1	1	3	16500	49500	22.02	1089990
ن3	0.5	1	1	0.5	3	16500	49500	18.76	928620
ن4	1	1	2	1	5	16500	82500	39.20	3234000
تكلفة إنتاج الصخور					13.5 د	16500	222750	31.58	7033372.5

المصدر: من إعداد الباحث

- اعتمدنا حصر أعمال كل نشاط في أربع مهام للاختصار وهي كالآتي:
 - مهام نشاط الأعمال التحضيرية: تخطيط العمل، تكسير الصخور، فتح الطريق، تنظيف الطريق؛
 - مهام نشاط الحفر: تحديد المكان، وضع خطط الحفر، تنفيذ الحفر، مراقبة العملية؛

- مهام نشاط قذف وتفجير المنجم: وضع خطط التفجير، اقتناء المتفجرات، تنفيذ القذف، المراقبة؛
- مهام نشاط حمل ونقل الصخور: تحضير معدات النقل، حمل الصخور، نقلها، تفريغ في المحطة.
- بعد تحديد الوقت اللازم لكل مهمة لإنتاج 1 طن من الصخور داخل النشاط، يتم تجميعها في خانة الوقت الإجمالي المستغرق من النشاط لإنتاج 1 طن من الصخور فمثلا الوقت المستغرق من نشاط الأعمال التحضيرية هو 2.5 د لكل 1 طن من الصخور، ولما كان الكمية المنتجة من الصخور خلال شهر أفريل 2019م 16500 طن فإن إجمالي الوقت المستغرق لإنتاجها هو 41250 د.
- نحصل على تكلفة النشاط في نظام "TDABC" بضرب تكلفة الوحدة في إجمالي الوقت المستنفذ، فمثلا نشاط الأعمال التحضيرية قدرت تكلفة الدقيقة الواحدة من بـ 43.17 دج، وبضرب هذا التكلفة الوحديية في الوقت الإجمالي 41250 د نجد أن تكلفة نشاط الأعمال التحضيرية خلال أفريل 2019م تبلغ 1780762.5 دج.
- بلغ الوقت الإجمالي لإنتاج 1 طن من الصخور 13.5د، وبذلك يكون إجمالي الوقت لإنتاج 16500 طن من الصخور خلال أفريل 2019م 222750 د.
- بعد تحديد تكلفة إنتاج الصخور سنحاول تحديد الطاقة غير المستغلة من إجمالي تكلفة إنتاج الصخور ومن تكاليف أنشطة مجمع الصخور، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 21 – 4: مقارنة تكلفة إنتاج الصخور بين النظامين "ABC" و"TDABC"

التعيين	القيمة حسب "ABC" (1)	القيمة حسب "TDABC" (2)	طاقة غير مستغلة (2) - (1) = (3)
نشاط الأعمال التحضيرية	1823537.27	1780762.5	42774.77
نشاط الحفر	1116136.96	1089990	26146.96
نشاط قذف وتفجير المنجم	951706.74	928620	23086.74
نشاط نقل وحمل الصخور	3311429.25	3234000	77429.25
تكلفة مجمع إنتاج الصخور	7202810.22 دج	7033372.5 دج	169437.72 دج
ضريبة استخراج الصخور	35640 دج	35640 دج	-
التكلفة الكلية لإنتاج الصخر	7238450.22 دج	7069012.5 دج	169437.72 دج
موجه النشاط حسب النظام	16500 طن	222750 د	16500 طن
تكلفة الوحدة لإنتاج الصخر	438.69 دج/طن	31.74 دج/د	428.43 دج/ط

المصدر: من إعداد الباحث

- قدرت تكلفة إنتاج الصخور خلال شهر أبريل 2019م حسب "ن ت م أ" ب 7202810.22 دج، بينما قدرت هي الأخرى حسب "ن ت م أ م و" ب 7033372.5 دج، ومفاده وجود 169437.72 دج من الطاقة غير المستغلة ما نسبته 2.35%.
- على الرغم من أن نسبة الطاقة غير المستغلة صغير قليلة 2.35 %، إلا أنه ينبغي لإدارة المحجر التنبيه لهذه النسبة والبحث في اسبابها لإعادة استغلال هذه الطاقة، ولأنها تسببت في رفع تكلفة الطن الواحد من الصخور من 428.43 دج إلى 438.69 دج، أي بقيمة 10.26 دج للطن، والمؤسسة في حاجة لخفض تكاليفها خاصة في مواجهة الأسعار المنافسة.
- يعتمد "ن ت م أ" الكلاسيكي في توزيع تكلفة مجمع إنتاج الصخور على الكمية المنتجة كموجه لمجمع الأنشطة، بينما يعتمد نظام على مسببات الوقت أو الوقت المستنفذ لإنتاج الصخور في توزيع تكاليف المجمع على مختلف المنتجات.

الفرع الرابع: تحديد سعر التكلفة ونتيجة محجر النعامة خلال أبريل 2019م حسب نظام "TDABC"

بعد تحديد تكلفة إنتاج الصخور كمنتج نصف مصنع للمحجر خلال أبريل 2019م، سنقوم أولاً بتحديد الوقت المستنفذ من مجمع أنشطة إنتاج الصخور الخاص بكل منتج من منتجات محجر النعامة خلال شهر أبريل 2019م.

الجدول رقم 22 - 4: تحديد الوقت المستنفذ من مجمع إنتاج الصخور لكل منتج

المنتجات	رمل 3/0	حجر 8/3	حجر 15/8	حجر 25/15	حجر 50/25	حجر عقيم	المجموع
الكمية (طن)	793	1586	1586	2379	6344	3172	15860
الوقت (د)	10705.5	21411	21411	32116.5	85644	42822	214110

المصدر: من إعداد الباحث

يتم حساب الوقت المستنفذ من مجمع إنتاج الصخور لكل منتج حسب العلاقة التالية:

$$\text{الوقت المستنفذ لكل منتج} = \text{الكمية المستهلكة من الصخور} * \text{مدة إنتاج 1 طن (13.5 د)}$$

فمثلاً بالنسبة لمنتج الرمل 3/0 قدر الوقت المستنفذ من مجمع إنتاج الصخور بـ 10705.5 د وذلك بضرب الكمية المستهلكة من الصخور وهي 793 طن في 13.5 د.

وبعد ذلك سنقوم بحساب تكلفة المنتجات حسب وسعر التكلفة الإجمالي والوحدوي وكذا النتيجة التحليلية حسب "ن ت م أ م و" ومقارنتها مع نتائج "ن ت م أ" الكلاسيكي لمعرفة الطاقة غير المستغلة من كل نشاط وحسب كل منتج ومعرفة فارق النتيجة الذي تسببه هذه الأخيرة.

الجدول رقم 23 - 4: تحديد تكلفة المنتجات والطاقة غير المستغلة حسب نظام "TDABC" للمحجر خلال أبريل 2019م

المجموع	حجر عقيم	حجر 50/25	حجر 25/15	حجر 15/8	حجر 8/3	رمل 3/0	التعيين	الأنشطة
214110	42822	85644	32116.5	21411	21411	10705.5	الوقت المستنفذ من المجمع (1)	مجمع
6795851.4	1359170.28	2718340.56	1019377.71	679585.14	679585.14	339792.57	تكلفة "TDABC" (1) = (2) * 31.74 دج	أنشطة
6957623.4	1391524.68	2783049.36	1043643.51	695762.34	695762.34	347881.17	تكاليفه حسب "ABC" (3)	إنتاج
161772	32354.4	64708.8	24265.8	16177.2	16177.2	8088.6	الطاقة غير المستغلة (4) = (3) - (2)	الصخور
102245	19890.5	20650	15585	15275	15336	15508.5	الوقت المستنفذ من النشاط (1)	مجمع إنتاج
1141054.2	221977.98	230454	173928.6	170469	171149.76	173074.86	التكلفة "TDABC" (2) = (1) * 11.16 دج	الحجارة
1159631.18	231926.29	231926.29	173944.65	173944.65	173944.65	173944.65	تكاليفه حسب "ABC" (3)	والرمل
18576.98	9948.31	1472.29	16.05	3475.65	2794.89	869.79	الطاقة غير المستغلة (4) = (3) - (2)	= (5ن)
62620	13410	13410	8950	8950	8950	8950	الوقت المستنفذ من النشاط (1)	(6ن)
539158.2	115460.1	115460.1	77059.5	77059.5	77059.5	77059.5	التكلفة "TDABC" (2) = (1) * 8.61 دج	
71808	11968	11968	11968	11968	11968	11968	الوقت المستنفذ من النشاط (1)	(7ن)
396380.16	66063.36	66063.36	66063.36	66063.36	66063.36	66063.36	التكلفة "TDABC" (2) = (1) * 5.52 دج	
22411	3820	7585	3540	2753	2753	1960	الوقت المستنفذ من النشاط (1)	(8ن)
222317.12	37894.4	75243.2	35116.8	27309.76	27309.76	19443.2	التكلفة "TDABC" (2) = (1) * 9.92 دج	
1157855.48	219417.86	256766.66	178239.66	170432.62	170432.62	162566.06	التكلفة "TDABC" (ن7) + (ن6) + (ن8)	مجمع الأنشطة
1293392.93	258678.76	258678.76	194008.85	194008.85	194008.85	194008.85	التكلفة حسب "ABC"	المساعدة
135537.45	39260.9	1912.1	15769.19	23576.23	23576.23	31442.79	الطاقة غير المستغلة للأنشطة المساعدة	(ن8 + ن7 + ن6)
9094761.08	1800566.12	3205561.22	1371545.97	1020486.76	1021167.52	675433.49	تكلفة المنتجات الإجمالية حسب "TDABC" (أ)	
9410647.51	1882129.73	3273654.41	1411597.01	1063715.84	1063715.84	715834.67	تكلفة المنتجات الإجمالية حسب "ABC" (ب)	
315886.43	81563.61	58093.19	40051.04	43229.08	42548.32	40401.18	الطاقة غير المستغلة حسب المنتجات (ج) = (ب) - (أ)	
15860	3172	6344	2379	1586	1586	793	الكمية المنتجة (طن) (ه)	
573.44	567.64	505.29	576.52	643.43	643.86	851.75	تكلفة الوحدة حسب "TDABC" (أ) / (ه) = (و)	
593.36	593.36	516.02	593.36	670.69	670.69	902.69	التكلفة الوحيدة حسب "ABC" (ب) / (ه) = (ز)	
19.92	25.72	10.73	16.84	27.26	26.83	50.94	فارق تكلفة الإنتاج للطن الواحد = (ز) - (و)	

المصدر: من إعداد الباحث

الجدول رقم 24 - 4: تحديد النتيجة التحليلية لمحجر النعامة حسب نظام "TDABC" خلال شهر أفريل 2019م

المجموع	حجر عقيم	حجر 50/25	حجر 25/15	حجر 15/8	حجر 8/3	رمل 3/0	التعيين/ المنتجات
15574	3080	6150	2379	1586	1586	793	الكمية المباعة (طن) (أ)
812.25	820.25	850.00	830.80	780.25	750.50	620.30	ثمن البيع الوحدوي (ب)
12650010.6	2526370	5227500	1976473.2	1237476.5	1190293	491897.9	مبيعات المحجر (ج) = (أ) * (ب)
8944498.44	1748331.2	3107533.5	1371545.97	1020486.76	1021167.52	675433.49	تكلفة المنتجات المباعة (د) = (أ) * (و) جدول سابق "TDABC"
31148	6160	12300	4758	3172	3172	1586	الوقت المستنفذ من نشاط متابعة المبيعات (ط)
286250.12	56610.4	113037	43726.02	29150.68	29150.68	14575.34	تكلفة نشاط المبيعات "TDABC" (و) = (ط) * 9.19
329873.4	65887.73	136333.2	51546.42	32273.38	31042.84	12828.70	تكلفة نشاط المبيعات حسب "ABC" (ي)
43623.28	9277.33	23296.2	7820.4	3122.7	1892.16	(1746.64)	الطاقة غير المستغلة من نشاط البيع = (ي) - (ط)
9230748.56	1804941.6	3220570.5	1415271.99	1049637.44	1050318.2	690008.83	سعر التكلفة الإجمالي حسب "TDABC" (ز) = (د) + (و)
9585808.91	1893436.53	3309856.2	1463143.43	1095989.22	1094758.68	728663.37	سعر التكلفة الإجمالي حسب "ABC" (ن) =
355060.35	88494.93	89285.7	47871.44	46351.78	44440.48	38654.54	فارق سعر التكلفة الإجمالي = (ن) - (ز)
592.70	586.02	523.67	594.90	661.81	662.24	870.12	سعر التكلفة الواحدة حسب "TDABC" (ت) = (و) / (أ)
615.46	614.75	538.19	615.02	691.04	690.26	918.87	سعر التكلفة الوحدوي حسب "ABC" (ق) =
22.76	28.73	14.52	20.12	29.23	28.02	48.75	فارق سعر التكلفة للطن الواحد = (ق) - (ت)
3419262.04	721428.4	2006929.5	561201.21	187839.06	139974.8	(198111.03)	نتيجة الدورة حسب "TDABC" (ز) = (ج) - (و)
3064201.69	632933.47	1917643.8	513329.77	141487.28	95534.32	(236765.47)	نتيجة الدورة حسب "ABC" (س)
355060.35	88494.93	89285.7	47871.44	46351.78	44440.48	38654.44	فارق النتيجة الإجمالي (ص) = (ز) - (س)
219.55	234.23	326.33	235.90	118.44	88.26	(249.82)	النتيجة الوحدوية حسب "TDABC" (ي) = (ز) / (أ)
196.75	205.50	311.81	215.76	89.21	60.24	(298.60)	النتيجة الوحدوية حسب "ABC" (ك) = (س) / (أ)
22.80	28.73	14.52	20.14	29.23	28.02	48.78	فارق النتيجة الوحدوي = (ي) - (ك)

المصدر: من إعداد الباحث

استطعنا بفضل "ن ت م أ م و" الكشف عن الطاقة غير المستغلة في محجر النعامة خلال شهر أفريل 2019م والتي بلغت 355060.35 دج بنسبة 3.70 % من سعر تكلفة المنتجات المباعة حسب "ن ت م أ" الكلاسيكي، وقد تسببت هي الأخرى في خفض نتيجة المؤسسة خلال هذه الدورة بنفس القيمة 355060.35 دج ما نسبته 11.59 % من النتيجة الإجمالية حسب نظام "ABC" وبفارق وحدوي متوسط قدر بـ 22.80 دج/طن، حتى بلغ هذا الفارق الوحدوي قيمة 48.78 دج/طن كما في منتج الرمل 3/0 مما ينبغي على إدارة المحجر إعادة إدماج هذه الطاقة غير المستغلة أو التخلص من تكاليفها.

المطلب الثاني: إعداد نظام الموازنات المبني على الأنشطة "ABB" للمحجر لشهر ديسمبر 2019م

سنحاول من خلال هذا المطلب إعداد الموازنات التقديرية المبنية على الأنشطة "ABB" لدورة ديسمبر 2019م لمعرفة إجمالي الموارد الضرورية لأداء الأنشطة اللازمة لتغطية المنتجات المقدره خلال هذا الشهر وذلك بالاعتماد على موجهات التكاليف ومسببات الأنشطة الخاصة بنظام التكاليف المبني الأنشطة "ABC".

الفرع الأول: تقدير كمية الإنتاج ومبيعات لشهر ديسمبر 2019م

يعتبر تقدير كمية الإنتاج وحجم المبيعات للفترة المستقبلية نقطة انطلاق "ن م م أ" لتحديد الأنشطة التي يحتاجها محجر النعامة خلال فترة ديسمبر 2019م، ثم تحديد الموارد اللازمة لكل نشاط، وقد تم تقدير كمية الإنتاج وحجم المبيعات بالاستعانة بمدير مصلحة المبيعات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 25 - 4: تقدير كمية المنتجات المباعة ومبيعات لمحجر النعامة خلال ديسمبر 2019م

المنتجات	رمل 3/0	حجر 8/3	حجر 15/8	حجر 25/15	حجر 50/25	حجر عقيم	المجموع
الكمية المنتجة طن	900	1750	1750	2450	6500	3300	16650
الكمية المباعة طن	900	1750	1750	2450	6500	3300	16650
سعر البيع دج/طن	620.30	750.50	780.25	830.80	850.00	820.25	811.07
مبيعات الشهر دج	558270	1313375	1365437.5	2035460	5525000	2706825	13504367.5

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المحجر

تعتبر الكمية المنتجة هي نفسها المباعة باعتبار أن المحجر يعتمد في إنتاجه على متطلبات الزبائن مع محاولة اجتنابه لتكاليف تخزين المنتجات النهائية، ولما كما إدارة محجر النعامة يعتمد سياسة ثابتة في الأسعار فتكون أسعار المنتجات في شهر أفريل هي نفسها في شهر ديسمبر لسنة 2019م.

الفرع الثاني: تحديد الأنشطة اللازمة والطاقة التشغيلية لكل نشاط لشهر ديسمبر 2019م

بعد معرفة مبيعات ومنتجات شهر ديسمبر 2019م، سنحاول تحديد الأنشطة الضرورية واللازمة مع تقدير تكلفة المنتجات والمبيعات ونتيجة شهر ديسمبر 2019م بالاعتماد على معطيات "ABC".

الجدول رقم 26 - 4: تقدير سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لمحجر النعامة لشهر ديسمبر 2019م

المجموع	حجر عقيم	حجر 50/25	حجر 25/15	حجر 15/8	حجر 8/3	رمل 3/0	التعيين/ المنتجات
16650	3300	6500	2450	1750	1750	900	الكمية المباعة (طن) (أ)
812.25	820.25	850.00	830.80	780.25	750.50	620.30	ثمن البيع الوحدوي (ب)
13504367.5	2706825	5525000	2035460	1365437.5	1313375	558270	مبيعات المحجر (ج) = (أ) * (ب)
9728106.86	1918789.31	3311493.31	1428211.48	1123557.48	1123557.48	753620.48	تكلفة المنتجات المباعة (د) = (أ) * (ب) من الجدول 4-27
331802.24	66587.90	135915	50072.32	33589.76	31599.80	13733.44	تكلفة مجمع البيع (هـ) = (ج) * 24.60 * (1000/1)
10059909.1	1985377.21	3447408.31	1478283.8	1157147.24	1155157.28	767353.92	سعر التكلفة الإجمالي (و) = (د) + (هـ)
604.20	601.63	530.37	603.38	661.23	660.08	850.62	سعر التكلفة الوحدوي (ز) = (و) / (أ)
3444458.4	721447.79	2077591.69	557176.2	208290.26	158217.72	(209083.93)	نتيجة الدورة الإجمالية (ح) = (ج) - (و)
206.87	218.62	319.63	227.42	119.02	90.41	(232.32)	النتيجة الوحدوية للدورة (ز) / (أ)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام "ABC"

الجدول رقم 27 - 4: تقدير تكلفة منتجات محجر النعامة لشهر ديسمبر 2019م

المجموع	حجر عقيم	حجر 50/25	حجر 25/15	حجر 15/8	حجر 8/3	رمل 3/0	تكاليف المنتج/ المنتجات
16650	3300	6500	2450	1750	1750	900	كمية مستهلكة من الصخور (طن) (1)
7246472.73	1436226	2828930	1066289	761635	761635	391698	تكلفة إنتاج الصخور (1) * (435.22) = (أ)
220	44	44	33	33	33	33	عدد ساعات عمل المحطة (سا) (2)
1163804.49	222640.88	222640.88	166980.66	166980.66	166980.66	166980.66	تكلفة إنتاج الرمل والحجر (2) * (5060.02) = (ب)
3344	668.8	668.8	501.6	501.6	501.6	501.6	عدد ساعات اليد العاملة (سا) (3)
1299629.64	259922.43	259922.43	194941.82	194941.82	194941.82	194941.82	تكلفة الأنشطة المساعدة (3) * (388.64) = (ج)
9728106.86	1918789.31	3311493.31	1428211.48	1123557.48	1123557.48	753620.48	تكلفة المنتجات الإجمالية (أ) + (ب) + (ج) = (د)
16650	3300	6500	2450	1750	1750	900	الكمية المنتجة (طن) (هـ)
584.27	581.45	509.46	582.94	642.03	642.03	837.36	التكلفة الوحدوية للمنتجات (د) / (هـ) = (و)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام "ABC"

يلاحظ من الجدولين السابقين 4-26 و4-27 الخاصين بالموازنات التقديرية بالاعتماد على معطيات الأنشطة في "ن ت م أ" انخفاض في تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة الإجمالي أو الوحدوي في كل منتجات المحجر بالنسبة لشهر ديسمبر 2019م مما سبب في ارتفاع في النتيجة التحليلية الإجمالية من 3064201.69 دج إلى 3444458.4 دج ويرجع ذلك إلى أن منتجات المحجر تتحمل تكاليف ثابتة من أجور موظفين واهتلاكات ومصارييف إيجار وتأمينات تحملها رفع حجم المنتجات المنتجة والمباعة إلى 16650 طن مما سبب في خفض هذه التكاليف الإجمالية والوحدوية ورفع النتيجة التحليلية، وسنحاول تفسير عناصر الجدول وتفصيل تكاليف الأنشطة في النقاط التالية:

- يقتصر مجمع عمليات البيع على نشاط متبعة عمليات البيع والذي بدوره يحتوي على تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة، لذا سنحاول من خلال هذا الجدول تقدير تكلفة النشاط لشهر ديسمبر 2019م:

الجدول رقم 28 - 4: تقدير تكلفة مجمع عمليات البيع الخاصة بشهر ديسمبر 2019م

المبلغ	نوع التكلفة	التعيين
288325	ثابتة	موظفون دائمون
10748.39	ثابتة	مصارييف النقل
26832.53	متغيرة	كهرباء وماء "12650.01 / 13504.37 * 25134.96"
3656.32	متغيرة	لوازم مكتب "12650.01 / 13504.37 * 3425"
2240	ثابتة	مواد ولوازم أخرى
331802.24		إجمالي تكلفة نشاط متابعة المبيعات
331802.24 دج		التكلفة الكلية لمجمع عمليات البيع
13504.37		1000/1 مبيعات شهر ديسمبر 2019م
24.60 دج		التكلفة الوحدوية لمجمع عمليات البيع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام "ABC"

تعتبر تكاليف نشاط متابعة عمليات البيع ثابتة إلا فيما يخص تكلفة الكهرباء والماء، وتكلفة لوازم المكتب، ويتم حساب تكلفتها الجديدة باعتماد موجه التكلفة الخاص بالمجمع، فمثلا بالنسبة لتكلفة لوازم المكتب قدرت تكلفة شهر ديسمبر بـ 3656.32 دج، وقد تم حسابها بضرب تكلفة شهر أبريل 2019م والتي قدرت بـ 3425 دج في 1000/1 من مبيعات شهر ديسمبر 13504.37 دج قسمة 1000/1 من مبيعات شهر أبريل 12650.01 دج، ثم بجمع كل التكاليف الثابتة والمتغيرة تحصلنا على تكلفة المجمع لشهر ديسمبر 2019م.

- يضم مجمع الأنشطة المساعدة نشاط التسيير الإداري، نشاط الحراسة، ونشاط الصيانة والإصلاحات، وهي بدورها تحتوي تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة، لذا سنحاول من خلال هذا الجدول تقدير تكاليف الأنشطة الخاصة بشهر 2019م.

الجدول رقم 29 - 4: تقدير تكلفة مجمع الأنشطة المساعدة خلال ديسمبر 2019م

النشاط	تكاليف النشاط	نوع التكلفة	المبلغ
نشاط التسيير الإداري	موظفون	ثابتة	428956.65
	إهتلاكات	ثابتة	28196.90
	وقود	متغيرة	25079.99
	تأمين	ثابتة	1250.62
	نقل	ثابتة	18809.68
	كهرباء وماء	متغيرة	35182.59
	لوزم مكتب	متغيرة	3595.60
	مواد أخرى	ثابتة	2800
إجمالي تكاليف نشاط التسيير الإداري (1)			543872.03
نشاط الحراسة	موظفون	ثابتة	365320.28
	نقل	ثابتة	21496.77
	كهرباء وماء	ثابتة	8378.32
	مواد أخرى	ثابتة	1120
إجمالي تكاليف نشاط الحراسة (2)			396315.37
نشاط الصيانة والإصلاحات	موظفون	ثابتة	228943.36
	قطع غيار	متغيرة	100936.23
	شحوم	متغيرة	2057.63
	نقل	ثابتة	10748.39
	كهرباء وماء	ثابتة	16756.63
	مواد أخرى	ثابتة	1680
إجمالي تكاليف نشاط الصيانة والإصلاحات (3)			359442.24
تكاليف الأنشطة المساعدة (1) + (2) + (3)			1299629.64 دج
عدد ساعات اليد العاملة			3344 سا
التكلفة الوحوية للمجمع دج/سا			388.64 دج/سا

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام "ABC"

تتأثر التكاليف المتغيرة في الأنشطة المساعدة بتأثر كمية المنتجات على مستوى المحجر باعتبارها تكاليف تتعلق بالإنتاج ، لذلك فقد اعتبرنا موجه التغيير بالنسبة لتكاليف هذه الأنشطة هو التغيير في الكمية الإنتاجية والتي قدرت أنها ترتفع إلى 16650 طن في شهر ديسمبر 2019م، بينما كانت 15860 طن في شهر أفريل من نفس السنة، فمثلا بالنسبة لتكاليف الشحوم في نشاط الصيانة والإصلاحات قدرت

ب 1960 دج في شهر أفريل 2019م، ولتقدير قيمتها في شهر ديسمبر نقوم بضرب هذا المبلغ في 16650 طن كحجم المنتجات المقدر في ديسمبر، ثم نقسمها على الكمية المنتجة خلال شهر أفريل والتي قدرت 15860 طن، فنحصل على قيمة الشحوم المتعلقة بشهر ديسمبر 2057.63 دج.

الجدول رقم 30 - 4: تقدير تكلفة مجمع إنتاج الرمل والأحجار لشهر ديسمبر 2019م

المبلغ	نوع التكلفة	تكلفة النشاط
620135.70	ثابتة	موظفون دائمون
404342.79	ثابتة	إهلاكات
15764.36	ثابتة	تأمينات
32245.16	ثابتة	نقل
87956.48	متغيرة	كهرباء وماء
3360	ثابتة	مواد أخرى
1163804.49	نشاط التحويل الآلي	
1163804.49 دج	التكلفة الكلية لمجمع إنتاج الرمل والأحجار	
230 سا	عدد ساعات عمل المحطة	
5060.02 دج/سا	التكلفة الوحودية لمجمع إنتاج الرمل والأحجار	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام "ABC"

تعتبر كل التكاليف الخاصة بمجمع إنتاج الرمل ثابتة، عدا تكاليف الكهرباء والماء التي تتغير بتغير الكمية المنتجة، فارتفاع الكمية المنتجة من 15860 طن إلى 16650 طن أدى إلى ارتفاع مصاريف الكهرباء والماء المتعلقة بالنشاط من 83783.17 دج إلى 87956.48 دج، كما أدى ارتفاع حجم الإنتاج إلى ساعة عمل المحطة المقدر لشهر ديسمبر 2019م 230 سا والتي كانت 220 سا في شهر أفريل مما سبب في انخفاض التكلفة الوحودية للمجمع إلى 5060.02 دج/سا.

الجدول رقم 31 - 4: تقدير تكلفة مجمع إنتاج الصخور لشهر ديسمبر 2019م

المبلغ	نوع التكلفة	تكاليف النشاط	النشاط
386563.48	ثابتة	موظفون	نشاط الأعمال التحضيرية
545408.92	ثابتة	إهلاكات	
81393.31	متغيرة	وقود	
787533.51	ثابتة	إيجار	
9935.84	ثابتة	تأمين	
13435.48	ثابتة	نقل	
1824270.54	إجمالي تكاليف نشاط الأعمال التحضيرية (1)		

284258.53	ثابتة	موظفون	نشاط الحفر
18421.31	متغيرة	وقود	
797500.50	ثابتة	إيجار	
16122.58	ثابتة	نقل	
1116302.92	إجمالي تكاليف نشاط الحفر (2)		
266323.40	ثابتة	موظفون	نشاط قذف وتفجير المنجم
675344.95	متغيرة	مواد متفجرة	
16122.58	ثابتة	نقل	
957790.93	إجمالي تكاليف نشاط قذف وتفجير المنجم (3)		
668529.28	ثابتة	موظفون	نشاط حمل ونقل الصخور
1790139.44	ثابتة	إهلاكات	
115560.84	متغيرة	وقود	
690771.99	ثابتة	إيجار	
20597.82	ثابتة	تأمين	
2687.97	ثابتة	نقل	
3312470.34	إجمالي تكاليف حمل ونقل الصخور (4)		
دج 7210832.73	تكاليف مجمع أنشطة إنتاج الصخور (1) + (2) + (3) + (4)		
دج 35640	ضريبة استخراج الصخور		
دج 7246472.73	تكلفة مجمع أنشطة إنتاج الصخور الكلية		
طن 16650	كمية الصخور المستخرجة طن		
دج/طن 435.22	التكلفة الوحيدة لمجمع إنتاج الصخور دج/سا		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام "ABC"

تتغير التكاليف المتغير المتعلقة بأنشطة مجمع إنتاج الصخور بتغير كمية الصخور المستخرجة الذي قدر ارتفاعه خلال شهر ديسمبر 2019م إلى 16650 طن من الصخور المستخرجة بعدما كان خلال شهر أبريل 2019م 16500 طن، فمثلا بالنسبة لقيمة المواد المتفجرة، ارتفعت خلال شهر ديسمبر إلى 675344.95 دج، بعدما كان خلال شهر أبريل 669260.76 دج، ولما ارتفعت كمية الصخور المستخرجة انخفضت التكلفة الوحيدة من 438.69 إلى 435.22 دج/طن.

الفرع الثالث: تقدير موارد المحجر اللازمة لشهر ديسمبر 2019م

بعد تحديد الأنشطة اللازمة لإنجاز تقديرات شهر ديسمبر 2019م سنحاول تقدير الموارد الضرورية لإنجاز هذه الأنشطة من خلال الجدول التالي:

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية للسكك الحديدية "INFRAFER" 215

الجدول رقم 32 – 4: تقدير موارد محجر النعامة لشهر ديسمبر 2019م

مجموع الأنشطة	التكاليف غير المباشرة				التكاليف المباشرة								المعدات، الآلات المستخدمة	الأنشطة
	م.أخرى	لوازم.م	كهر وماء	نقل	شحوم	ق.غير	م.متفجرة	تأمينات	إيجار	وقود	إهلاكات	موظفون		
	/	/	/	13435.48	/	/	/	4875.00 5060.87	441542.47 345991.04		184558.80 360850.12	386563.48	ن1 - محمل كات؛ - كسار صخر؛ - جرافة كات؛ - مجرفة. /	
1824270.45	/	/	/	13435.48	/	/	/	9935.84	787533.51	81393.31	545408.92	386563.48	مجموع ن1	
	/	/	/	16122.58	/	/	/	/	797500.50	18421.31	/	284258.53	ن2 - آلة حفر. /	
1116302.92	/	/	/	16122.58	/	/	/	/	797500.50	18421.31	/	284258.53	مجموع ن2	
	/	/	/	16122.58	/	/	675344.95	/	/	/	/	266323.40	ن3 /	
957790.93	/	/	/	16122.58	/	/	675344.95	/	/	/	/	266323.40	مجموع ن3	
	/	/	/	26870.97	/	/	/	6542.06 4300.35 4300.35	294984.45 287325.04		426628.32 521235.25 500688.40	668529.28	ن4 - محمل هوند؛ - دامبير كا 1؛ - دامبير كا 2؛ - دامبير ترا 1؛ - دامبير ترا 2؛ - شاحنة ترك؛ - شاحنة صنا؛ - شاحنة رافعة. /	
3312470.34	/	/	/	26870.97	/	/	/	20597.82	690771.99	115560.84	1790139.44	668529.28	مجموع ن4	

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية للسكك الحديدية "INFRAFER" 216

								30.85 1029.61 15.30 14688.60			3208.33 116471.32 2189.50 282473.64	620135.70	ن5 - مضخة هوا؛ - مولد كهربيا؛ - مجلخ قاطع؛ - محطة طحن. /
1163804.49	3360	/	87956.48	32245.16	/	/	/	15764.36	/	/	404342.79	620135.70	مجموع ن5
	2800	3595.6	35182.59	18809.68	/	/	/	1250.62	/	25079.99	28196.90	428956.65	ن6 - سيارة نيسا. /
543872.03	2800	3595.6	35182.59	18809.68	/	/	/	1250.62	/	25079.99	28196.90	428956.65	مجموع ن6
	1120	/	8378.32	21496.77	/	/	/	/	/	/	/	365320.28	/
396315.37	1120	/	8378.32	21496.77	/	/	/	/	/	/	/	365320.28	مجموع ن7
	1680	/	16756.63	10748.39	2057.6	100936.2	/	/	/	/	/	228943.36	/
359442.24	1680	/	16756.63	10748.39	2057.6	100936.2	/	/	/	/	/	228943.36	مجموع ن8
	2240	3656.32	26832.53	10748.39	/	/	/	/	/	/	/	288325.05	/
331802.24	2240	3656.32	26832.53	10748.39	/	/	/	/	/	/	/	288325.05	مجموع ن9
10007751.15	11200	7251.92	175106.55	166600	2057.6	100936.2	675344.95	47548.64	2275806	240455.45	2768088.05	3537355.7	المجموع ديسمبر 2019م
9985707.73	11200	6850	167566.35	166600	1960	96147.06	669260.76	47548.64	2275806	237325.14	2768088.05	3537355.7	المجموع أبريل 2019 م
22043.42	0	401.92	7540.2	0	97.63	4789.17	6084.19	0	0	3130.31	0	0	فارق التكلفة

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول السابق تبين أن التكاليف الكلية الخاصة بشهر ديسمبر 2019م قدرت قيمتها بين 10059909.1 دج إلى 10007751.15 دج أي نسجل ارتفاعا قيمته 22043.42 دج فقط على تكاليف شهر أبريل 2019م، وقد قابل هذا الارتفاع زيادة في ربح المحجر خلال هذا الشهر بلغت 380256.71 دج، وترجع هذه الزيادة بالدرجة الأولى الرفع في كمية المنتجات المباعة من 15574 طن في شهر أبريل 2019م إلى 16650 طن في شهر ديسمبر من نفس السنة مما أدى إلى تغطية أفضل على التكاليف الثابتة التي تمثل نسبة كبيرة من تكاليف المحجر، لكن يمكن القول بأن أقرب ما يعبر عن الزيادة في قيمة التكاليف المتغيرة هو النتيجة الوحيدة المتوسطة التي ارتفعت من 196.75 دج إلى 206.87 دج مع الإشارة إلى أن هذا القدر يتشارك معه نسبة من تغطية التكاليف الثابتة على الوحدات المنتجة والوحدات المباعة.

المطلب الثالث: مساهمة نظام التكاليف المبني على الأنشطة في دعم نظام التكلفة المستهدفة "TC"

سحاول من خلال هذا المطلب تطبيق نظام التكلفة المستهدفة "TC" بالاستعانة بمعطيات نظام "ABC" المطبق على محجر النعام بهدف محاولة تخفيض تكلفة منتج الرمل 3/0 مع الحفاظ على جودته والوصول بالتكلفة المتعلقة به إلى المستوى الإستراتيجي الذي يمكن محجر النعام من تغطية تكلفة المنتج بسعر إستراتيجي مقارنة مع الأسعار المنافسة له، ولا يتسنى لنا إلا من خلال تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبني على الأنشطة.

الفرع الأول: تحديد السعر المستهدف

يعتبر تحديد السعر المستهدف أول خطوة في أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث يتم تحديد هذا الأخير بناء على متوسط الأسعار السائدة في السوق لنفس المنتج وعلى افتراض أن أفضل سعر يقدمه المنافسين فيما يخص منتج الرمل 3/0 يقدر بـ 760.10 دج/طن، فيجب على إدارة محجر النعام اعتبار هذا الأخير في تحديد ودراسة التكاليف المتعلقة بمنتج الرمل 3/0 والتي بلغت حسب نظام "ABC" المطبق على مستوى المحجر ما قيمته 918.87 دج/طن.

الفرع الثاني: تحديد التكلفة المسموح بها وفجوة التكلفة

بعد تحديد السعر المستهدف لمنتج الرمل 3/0 يتم تحديد التكلفة المسموح بها حيث أن التكلفة المسموح بها تختلف حسب سياسة المحجر المتبعة في التسعير ولنفرض أن إدارة المحجر تسعى لتحقيق ما لا يقل عن 50 دج/طن بالنسبة لمنتجاتها، ويتم حساب التكلفة المستهدفة حسب العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المسموح بها} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

إذن التكلفة المسموح بها تقدر بـ 760.10 دج/طن - 50 دج/طن = 710.10 دج/طن.

وبعد تحديد التكلفة المسموح بها يتم تحديد فجوة التكلفة حسب العلاقة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المسموح بها}$$

إذن فجوة التكلفة لمنتج الرمل 3/0 = 918.87 دج/طن - 710.10 دج/طن = 208.77 دج/طن، وتعد فجوة كبيرة يجب تداركها من طرف إدارة المحجر.

الفرع الثالث: تحديد التكلفة المستهدفة بالاعتماد على معطيات نظام "ABC"

بعد تحديد التكلفة المسموح بها وحساب فجوة التكلفة يتم البحث في نظام التكاليف المطبق على محجر النعامة وتتبع المسار التكاليفي لأنشطة المحجر ومجموع موارده المستنفذة، ثم محاولة تخفيض تكاليف المنتج وبلوغ التكلفة المستهدفة، ويمكن تخفيض التكلفة حسب نظام "ABC" بالرجوع إلى:

1. زيادة حجم الكميات المنتجة لمنتج الرمل 3/0: من الحلول التي تعين إدارة المحجر في تحقيق مطلوبها من التكلفة المستهدفة الزيادة في حجم الكميات المنتجة الأمر الذي يؤدي إلى خفض التكلفة الوحودية باعتبار أن المؤسسة تعتمد بدرجة كبيرة على التكاليف الثابتة، ويتم معرفة الكمية المطلوبة لتحقيق التكلفة المستهدفة وفق العلاقة التالية:

$$\text{الكمية المستهدفة} = \frac{\text{التكلفة الإجمالية للمنتج}}{\text{التكلفة المسموح بها}}$$

$$\text{وعليه فإن الكمية المستهدفة للمنتج} = 728663.37 \text{ دج} / 710.10$$

$$\text{الكمية المستهدفة للمنتج} = 1026.14 \text{ طن.}$$

حتى يتسنى لإدارة المحجر بلوغ التكلفة المسموح بها بالاعتماد على سياسة زيادة الكميات المنتجة عليها أن ترفع قدر الكميات المنتجة لمنتج الرمل إلى 1026.14 طن، وهي الكمية المستهدفة التي تسمح بتحقيق التكلفة الوحودية المسموح بها لمنتج الرمل والتي قدرت بـ 710.10 دج.

2. تعديل مسببات الأنشطة: كما تستطيع إدارة المحجر بلوغ التكلفة المستهدفة لمنتج الرمل بتخفيض تكاليف الأنشطة التي استهلكها منتج الرمل 3/0 بإعادة تعديل توزيعها على المنتجات بتغيير مسببات مجتمعات الأنشطة، أما بالنسبة لمجمع إنتاج الصخور فلا يمكن تعديل مسبباته لاعتماده على الكمية المستهلكة من الصخور والتي تعادل الكميات المنتجة من الرمل 3/0، لكن يمكن ذلك بالنسبة للمسببات مجتمعات الأنشطة الأخرى، ونختار تكلفة مجمع إنتاج الرمل والصخور حيث قدرت التكلفة الوحودية

للمجمع بـ 5271.05 دج، وتم اعتماد ساعة عمل الآلات كمفتاح لتوزيع تكاليف هذا المجمع بعد أن قدرت الساعات المخصصة لمنتج الرمل 3/0 33سا، فمثلا نستطيع خفض عدد المسببات الموجهة لهذا المنتج وتحميلها لمنتجات تتحمل هذه التكلفة، أو حتى اعتماد مسببات أخرى للتوزيع كمسبب الكمية المنتجة أو الكمية المباعة مما يساعد في خفض تكلفة مجمع النشاط المخصصة لمنتج الرمل بقدر فجوة التكلفة والتي قدرت قيمتها بـ 208.77 دج، ومثله بالنسبة لتكلفة مجمع الأنشطة المساعدة، أو مجمع عمليات البيع، غير أن هذه السياسة تحدث تضليلا في مخرجات "ن ت م أ" وتغييرا في معطياته.

3. تخفيض تكلفة النشاط: ويتم البحث في معطيات نظام لتخفيض "ABC" تكلفة الرمل 3/0 وذلك بتحديد التكلفة المستهدفة في كل مجمع، ثم في كل نشاط بقدر فجوة التكلفة، دون المساس بجودة المنتجات ويكون ذلك بعد تقسيم الأنشطة إلى أنشطة مضيعة للقيمة وأخرى غير مضيعة للقيمة والتركيز على الثانية في تدنية تكاليفها بإلغائها أو خفض مواردها أو ضمها لأنشطة أخرى، وقد قدر مجموع الأنشطة غير المضيف للقيمة بـ 1082424.21 دج والذي حصر في ثلاثة أنشطة وهي نشاط الحراسة، ونشاط الصيانة والإصلاحات ونشاط متابعة المبيعات، وقد تم شرح كيفية الاستفادة من هذه الأنشطة غير المضيعة للقيمة في تدنية تكاليفها في المبحث الرابع من هذا الفصل في تصنيفنا أنشطة المحجر إلى أنشطة مضيعة للقيمة وأخرى غير مضيعة للقيمة يمكن الرجوع إليها في تدنية تكاليفها كما نستطيع الاستفادة أيضا من الطاقة غير المستغلة والتي قدرت بـ 37.59 % بالنسبة لنشاط الصيانة والإصلاح أو تدنية عدد عمال النشاط من 4 عمال إلى عاملين، الأمر الذي يساهم في خفض من إجمالي تكلفة النشاط، غير أن هذه السياسة ستؤدي إلى خفض باقي تكاليف المنتجات مع تكلفة منتج الرمل 3/0 وذلك أن تكاليف الأنشطة تعتبر تكاليف مشتركة بين هذه المنتجات.

المطلب الرابع: إضافات نظام التكاليف المبني على الأنشطة إلى بطاقة الأداء المتوازن "BSC"
يساعد نظام "ABC" بطاقة الأداء المتوازن بتوضيحه لاستراتيجية المؤسسة التنافسية المنتهجة التي توفق بين متطلبات الجودة وتكاليف المنتج بدمجه بين النظامين نظام القياس المعتمد على فلسفة الأنشطة ونظام الإدارة حسب بطاقة الأداء المتوازن، كما يسهل نظام "ABC" ترجمة الإستراتيجية إلى مقاييس أداء قابلة للقياس والتحليل في نظام "BSC" حسب محاورها الأربع.

الفرع الأول: تأثير نظام "ABC" على الأداء من وجهة نظر الزبائن

بإمكان نظام "ABC" خلق القيمة وتحسينها من وجهة نظر زبائن محجر النعامة ويظهر ذلك في عدة مؤشرات يمكن اختصارها في:

- **الجودة:** تعتمد سياسة الإنتاج في محاجر المؤسسة "INFRAFER" على نظام الجودة في منتجاتها ويظهر تحديد الأنشطة الموجهة لتحقيق المنتجات النهائية للمحجر ومختلف الموارد المستنفذة لإنجاز هذه الأنشطة بصورة واضحة ودقيقة في نظام "ABC" مما يساعد في تحسين جودة هذه الأنشطة وتطويرها مع تحسين الموارد المخصصة لها واستخدام أحدث الآلات وأحسن الخبرات التسييرية لتحقيق ذلك، ثم مراقبة هذه الأنشطة وتحسينها وحسن إدارتها مع توجيه "ن ت م أ" نحو الزبون واحتياجاته ومتطلباته واقتراح أفضل المشاريع المتعلقة بتحسين الجودة الشاملة وتحقيق رضى الزبون.
- **السعر:** ساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحقيق قياس أدق لمختلف منتجات المحجر، حيث تستطيع إدارة المحجر تبني نظام الأسعار وفق نظام "ABC" ومقارنة هذه الأسعار المقدمة مع الأسعار المنافسة كما هو موضع في آخر هذا الفصل ثم تقديم أفضل العروض السعرية بتخفيض تكاليف المنتجات مما يساعد المحجر في تحقيق رضى الزبائن ورفع قيمته السوقية بالحفاظ على زبائنه الحاليين واستقطاب أكبر عدد من الزبائن المحتملين.
- **وقت الاستجابة للزبائن:** يساعد تبني نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت بتقليص وقت الأنشطة المستنفذة في تحقيق المنتجات النهائية وحسن إدارتها ومراقبتها وتسليم هذه الأخيرة في الوقت المطلوب من طرف الزبائن من خلال التحكم في المسار التكاليفي لمنتجات المحجر سواء في الإنتاج أو التوزيع، ولما كانت إدارة المحجر تتبع سياسة التسليم المباشر لمختلف منتجاتها فإن ذلك يوفر الوقت والتكلفة التي قد يحدثها الوضاء والتي من شأنها عرقلة العلاقة مع الزبائن.

الفرع الثاني: إسهام نظام "ABC" في محور العمليات الداخلية

- يساهم تطبيق التكاليف المبني على الأنشطة وتطوراته وامتداداته في تطوير العمليات الداخلية للمحجر من خلال النقاط التالية:
- **التحكم في التكلفة:** لما وضع نظام "ABC" خصيصا لحساب التكاليف المنتجات النهائية وتوضيحه لمسار التكاليفي للمنتجات عبر مفهوم الأنشطة، فإن ذلك يساعد المحجر في التحكم في هذه التكاليف وحسن إدارتها واعتبارها ميزة تنافسية أمام المنافسين كما أن تقسيم أنشطة المحجر إلى أنشطة مضيعة للقيمة وأخرى غير مضيعة للقيمة يمكن من تخفيض تكاليف الثانية أو إلغائها الأمر الذي يمكن من تسيير العمليات الإنتاجية وموارد المحجر المادية والمالية والبشرية وفق مفهوم الأنشطة.
 - **تحسين الأداء ورفع الطاقة الإنتاجية:** يساهم نظامي "TDABC" و"PFABC" في رفع الطاقة الإنتاجية للمحجر بإعادة إدماج الطاقة الغير مستغلة على مستوى الأنشطة وتحسين أداء العمليات

الإنتاجية وجودة الأنشطة داخل المحجر مع التركيز على الأنشطة المضيفة للقيمة ومقارنة الأداء الفعلي بالأهداف المرجوة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

- **تحسين الإجراءات وتطوير النظم:** يساعد تطبيق نظام "ABC" على مستوى محجر النعامة إدارة المحجر في اقتراح التحسين المستمر لمختلف المهام والأنشطة وتوضيح مجالات تحسين القيمة ومجالات إعادة هندسة القيمة كما يمهّد لأنظمة إدارة التكلفة الأخرى من تطبيق إدارة الجودة الشاملة على مختلف أنشطة المحجر ووظائفه ونظام التكلفة المستهدفة على مختلف منتجاته.

الفرع الثالث: أهمية نظام "ABC" في المحور المالي لبطاقة أداء المتوازن

من شأن نظام "ABC" بامتداداته وتطوراته دعم بطاقة الأداء المتوازن في محورها المالي من خلال التوزيع الدقيق لموارد المحجر على الأنشطة ثم على المنتجات النهائية اعتماداً على العلاقة السببية، الأمر الذي يساعد إدارة المحجر في الاستغلال الأمثل لموارده وترشيد استنفادها وتتبع التكاليف وتحسين الرقابة عليها واتخاذ أفضل القرارات التسعيرية مما يساعد على رفع مستوى الربحية الخاصة بالمحجر وتحسين المؤشرات المالية المتعلقة بقياس الأداء المالي له.

الفرع الرابع: دور نظام "ABC" في محور التعليم والنمو

كما يساهم نظام "ABC" في تطوير وتحسين محور التعليم والنمو وذلك من خلال رفع الطاقة الإنتاجية للعمال وتحسين رضاهم لأن معرفة خطط العمل وتقسيم الوظائف وتحديد المهام حسب الأنشطة مما يطور مهارات العمال ويرفع رضاهم ويحسن طاقتهم الإنتاجية كما أن هذا الأخير يعد أحد الدعائم الأساسية لمفهوم التسيير الإستراتيجي الحديث من خلال تحفيز الأفراد ودعم التكامل الأفقي بين وظائفهم ومهامهم من خلال التنسيق والترابط بين أنشطة المحجر والعمل على إنجاح عمليات الإتصال بين مختلف موظفي الأنشطة وتبادل المهارات والمعارف فيما بينهم، مع إزالة الحواجز والمسؤوليات بين المرؤوسين ورؤسائهم.

المبحث الرابع: ممارسات "إ ت إ" والتسيير الاستراتيجي باستخدام مخرجات "ABC"

سنحاول في هذا المبحث إدارة تكاليف محجر النعامة و تحليلها وتسييرها إستراتيجيا بالاعتماد على معطيات ومخرجات "ن ت م أ" من خلال محاورها الثلاثة المتمثلة في تحليل سلسلة قيمة المحجر ومجموع أنشطتها، ثم تبرير اختيار مسببات التكلفة وتحليلها وتحليل مجموع تكاليف المحجر وأخيرا تحليل الموقف التنافسي للمحجر، ثم بعد ذلك سنعرض بعض الاقتراحات الإستراتيجية التي تستطيع إدارة المحجر الاستفادة منها جراء تطبيقها لنظام التكاليف المبني على الأنشطة.

المطلب الأول: دور نظام "ABC" في تحليل سلسلة قيمة المحجر ومجموع أنشطته

لما كان "ن ت م أ" المطبق على مستوى المحجر مبني على مفهوم الأنشطة واستهلاكها لموارد المحجر ثم توزيع تكاليفها على المنتجات، سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل مجموع أنشطة المؤسسة واقتراح سلسلة قيمة لمجموع هذه الأنشطة بناء على معطيات نظام "ABC" تعتمد المؤسسة في اتخاذ بعض القرارات الاستراتيجية المتعلقة بتكاليف المنتجات.

الفرع الأول: تحليل تكاليف الأنشطة ونسبتها من إجمالي التكاليف

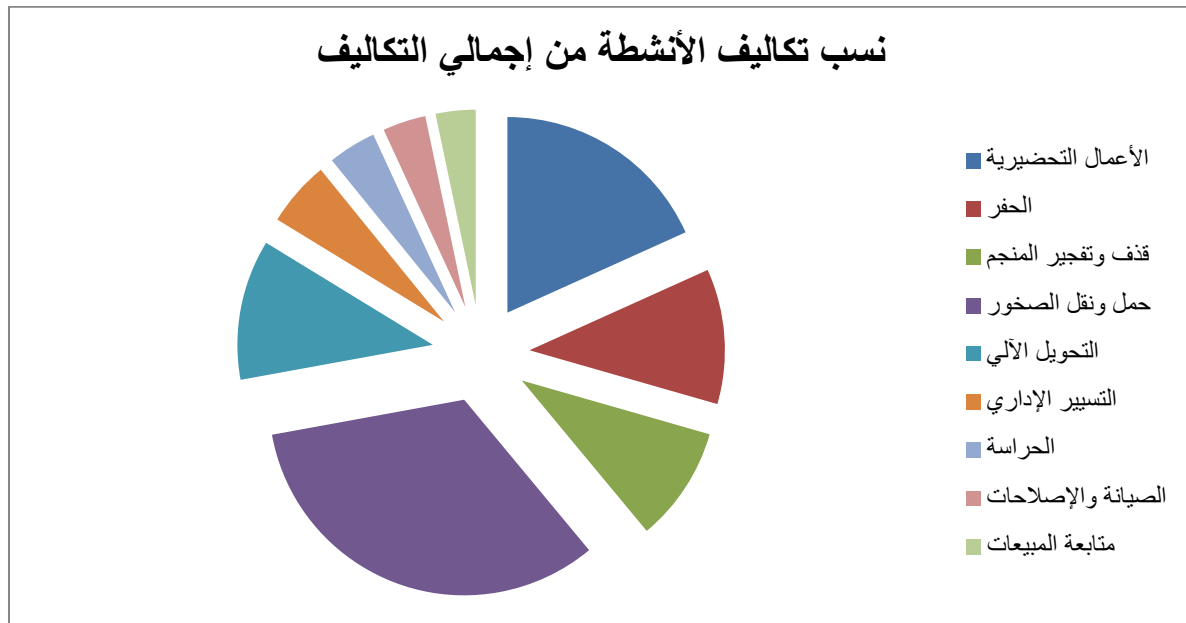
سنحاول أولا تحليل تكاليف الأنشطة ومعرفة نسبة كل نشاط من إجمالي تكاليف الأنشطة التي بدورها تعتبر إجمالي التكاليف، والجدول التالي يوضح قيمة كل نشاط ونسبته من إجمالي التكاليف:

الجدول رقم 33 - 4: قيم أنشطة محجر النعامة ونسبتها من إجمالي التكاليف

نسبته %	قيمة النشاط	رمز النشاط	تسمية النشاط
18.26 %	1823537.27	ن1	الأعمال التحضيرية
11.18 %	1116136.96	ن2	الحفر
9.53 %	951706.74	ن3	قذف وتفجير المنجم
33.16 %	3311429.25	ن4	حمل ونقل الصخور
11.61 %	1159631.18	ن5	التحويل الآلي
5.41 %	540842.12	ن6	التسيير الإداري
3.98 %	396315.37	ن7	الحراسة
3.57 %	356235.44	ن8	الصيانة والإصلاح
3.30 %	329873.40	ن9	متابعة المبيعات
100 %	9985707.73 دج		المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام "ABC"

الشكل رقم 4-02: نسب تكاليف الأنشطة من إجمالي التكاليف



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق

حاز نشاط حمل ونقل الصخور على أعلى نسبة من تكاليف الأنشطة بنسبة 33.16 % ثم يليه في الدرجة الثانية نشاط الأعمال التحضيرية بنسبة 18.26 % وبعدهما تأتي أنشطة الحفر، والتحويل الآلي بنسبة 11.18 % و 11.61 % على التوالي و السبب الرئيسي لارتفاع تكاليف هذه الأنشطة هو اعتمادها على الآلات الذي ينتج عنه تسجيل إهلاكات على هذه المعدات والآلات، فمثلا بالنسبة لنشاط حمل ونقل الصخور بلغت تكلفة إهلاك معدات وآلات النشاط 1790139.44 دج من أصل 3312470.34 دج التي تمثل تكلفة النشاط الإجمالية أي ما نسبته 54.04 % وتشبه قيمة الإهلاكات قيمة إيجار المعدات والآلات التي يحتاجها المحجر في أنشطته، والتي بلغت قيمتها في نشاط حمل ونقل الصخور 690771.99 دج بنسبة 20.85 % وثالث سبب والذي قد تشترك فيه الأنشطة الأخرى مع هذه الأنشطة هو أجور الموظفين القائمين على النشاط والذي بلغت تكلفتهم خلال شهر أفريل 2019م في نشاط حمل ونقل الصخور 668529.28 دج بنسبة 20.18 %.

ولما كانت الأنشطة الأخرى لا تعتمد على الآلات انخفضت نسبتها لتجنبها تكاليف الإهلاكات والإيجار وهي تمثل تقريبا نسا متساوية حوالي 3 % بالنسبة لأنشطة الحراسة والصيانة والإصلاحات ومتابعة المبيعات إلا في التسيير الإداري الذي سجل نسبة أكثر منهم بقليل قدرت بـ 5.41 % ويرجع ذلك إلى ارتفاع عدد موظفي النشاط مقارنة بنظائره من الأنشطة والذين بلغ عددهم 7 عمال بتكلفة قدرت بـ 428956.65 دج من إجمالي تكلفة النشاط التي بلغت 543872.03 دج وهو ما نسبته 78.87 %.

الفرع الثاني: تحليل الطاقة غير المستغلة بالنسبة للأنشطة

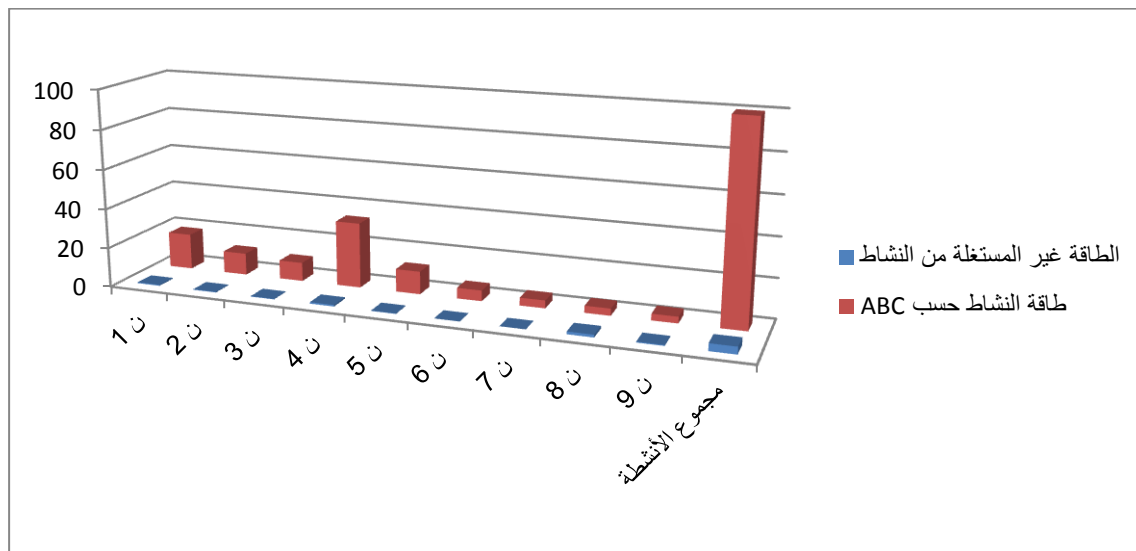
بعد تحليل نسب تكاليف الأنشطة من إجمالي التكاليف، سنحاول تحليل الطاقة غير المستغلة من الأنشطة بالاعتماد على معطيات أو مخرجات نظام "TDABC" والجدول التالي يمثل قيمة ونسبة التكلفة غير المستغلة من كل نشاط من أنشطة محجر النعامة خلال شهر أفريل 2019م.

الجدول رقم 34 - 4: قيمة ونسبة التكلفة غير المستغلة من كل نشاط

نسبتها %	الطاقة غير المستغلة	قيمة النشاط	رمز النشاط	تسمية النشاط
2.35 %	42774.77	1823537.27	1ن	الأعمال التحضيرية
2.34 %	26146.96	1116136.96	2ن	الحفر
2.43 %	23086.74	951706.74	3ن	قذف وتفجير المنجم
2.34 %	77429.25	3311429.25	4ن	حمل ونقل الصخور
1.60 %	18576.98	1159631.18	5ن	التحويل الآلي
0.31 %	1683.92	540842.12	6ن	التسيير الإداري
0.016 %	64.79	396315.37	7ن	الحراسة
37.59 %	133918.32	356235.44	8ن	الصيانة والإصلاح
13.22 %	43623.28	329873.40	9ن	متابعة المبيعات
3.69 %	367305.01 دج	9985707.73 دج		المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات نظام "TDABC"

الشكل رقم 4-03: الطاقة غير المستغلة في الأنشطة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق

تمثل الطاقة غير المستغلة مجموع موارد ضائعة بالنسبة للمحجر خلال دورة أبريل 2019م، قدرت في مجموعها 367305.01 دج من الطاقة الكلية ورغم أنها تمثل نسبة ضئيلة 3.69 % غير أنها تساهم في خفض تكاليف منتجات المحجر ورفع النتيجة التحليلية كما ظهر لنا في الجدولين رقم 23 - 4 و 24 - 4 بفارق 355060.35 دج وبقيمة وحدوية متوسطة قرت بـ 22.80 دج/طن، والتي بلغت حتى 48.78 دج/طن في منتج الرمل 3/0، لذا يجب على إدارت المحجر التنبه لها والبحث عن مصادرها ثم اعتماد نظام الموازنات المبني على الأنشطة لتخطيط العمل وتفعيل عملية الرقابة من أجل تنفيذ المهام المطلوبة من كل نشاط، ثم مقارنة العمل الفعلي بالمخطط والمبادرة إلى تحليل وتصحيح الانحرافات.

أما بالنسبة للطاقة غير المستغلة على مستوى الأنشطة فقد قدرت بنسبة 2 % بالنسبة للأنشطة التي تعتمد على الآلات وهي الأنشطة الأربعة الأولى ونسبة 1.60 % في نشاط التحويل الآلي حيث يمكن إرجاعها إلى تهاون بعض الموظفين أو سوء التنظيم أو حتى تعطل الآلات وعدم المبادرة لإصلاحها مما يتسبب في ضياع بعض الموارد سواء الأجور المخصصة للموظفين أو المخصصة للآلات من تسجيل اهتلاكات وإيجارات وتأمينات دون الاستغلال الأمثل لهذه الآلات.

سجل نشاط التسيير الإداري نسبة 0.31 % من الطاقة غير المستغلة وهي ضئيلة بالنسبة لسابقتها ذلك أن هذا الأخير منظم ومنسق في توجيه المهام واستغلال الموارد مع غياب الآلات التي يصعب الاستغلال الأمثل لمواردها وأفضل منه نشاط الحراسة الذي تكاد تنعدم نسبة الطاقة غير المستغلة والتي قدرت بـ 0.016 % ذلك أن القانون الداخلي للمحجر وغيره من المؤسسات يمنع الحراس من تفرغ مكان العمل مع مراقبة شديدة على الموظفين مما أدى إلى الاستغلال الأمثل لأجور الحراس الذي يمثل نسبة عالية جدا من تكاليف النشاط والتي بلغت 92.18 %.

بلغت أعلى نسبة للطاقة غير المستغلة في نشاط الصيانة والإصلاحات 37.59 % وتليها نسبة نشاط متابعة المبيعات 13.22 % ويرجع ذلك بالدرجة الأولى إلى عدد العمال على مستوى النشاطين الذي يفوق نسبة المهام المسندة إليهم فيجد المحجر نفسه أمام تكاليف غير قابلة للاستغلال تتمثل في أجور الموظفين فينبغي على إدارة المحجر التخلص من الفائض في عدد العمال على مستوى هذين النشاطين.

الفرع الثالث: الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة في المحجر

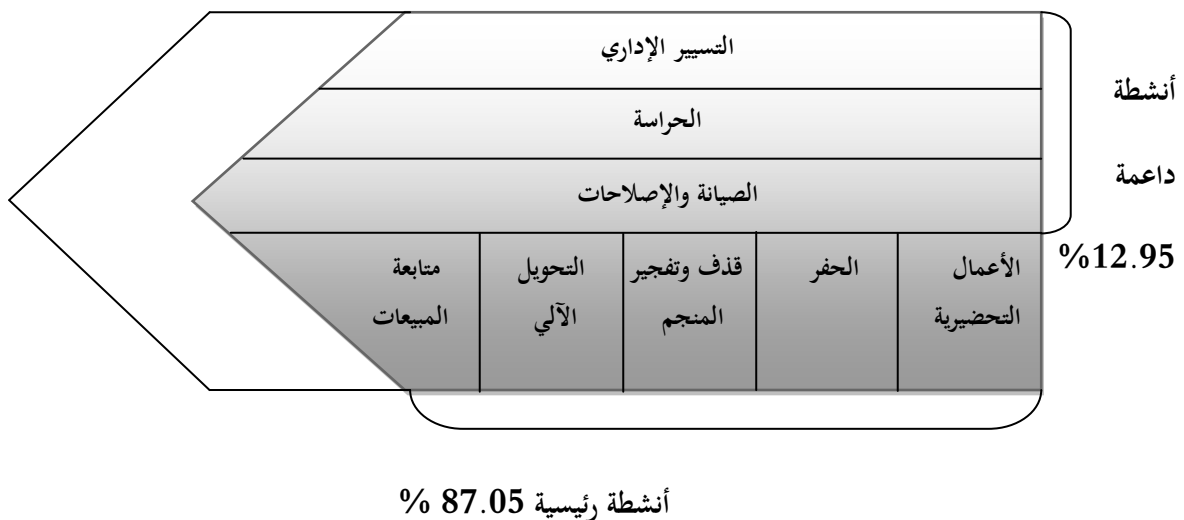
يساعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" حسب "بورتير" في إدارة تكاليف المحجر على المستوى الاستراتيجي وذلك بمساعدتها على تقسيم أنشطة المحجر إلى أنشطة رئيسية تساهم بشكل مباشر في إنتاج وبيع المنتجات، وأخرى مساعدة تعمل على السير الحسن لهذه الأنشطة الرئيسية، و سنحاول في الجدول التالي تمثيل توضيح أنشطة محجر النعام الرئيسية والأنشطة المساعدة لها وقيمة ونسبة كل منهما خلال شهر أبريل 2019م.

الجدول رقم 35 – 4: الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة لمحجر النعامة

القيمة	الأنشطة المساعدة	القيمة	الأنشطة الرئيسية
540842.12	التسيير الإداري	1823537.27	الأعمال التحضيرية
396315.37	الحراسة	1116136.96	الحفر
356235.44	الصيانة والإصلاحات	951706.74	قذف وتفجير المنجم
		3311429.25	حمل ونقل الصخور
		1159631.18	التحويل الآلي
		329873.40	متابعة المبيعات
1293392.93	مجموع الأنشطة المساعدة	8692314.8	مجموع الأنشطة الرئيسية
% 12.95	نسبة الأنشطة المساعدة	% 87.05	نسبة الأنشطة الرئيسية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات نظام "ABC"

الشكل رقم 04- 4: الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة لمحجر النعامة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق

يركز محجر النعامة في سيرورة عمله على خمس أنشطة وهي الأعمال التحضيرية، الحفر، قذف وتفجير المنجم، التحويل الآلي و متابعة المبيعات وهي التي يطلق عليها في مجموعها بالأنشطة الرئيسية للمحجر، ويظهر ذلك فيما مقدار تكلفة هذه الأنشطة خلال شهر أفريل 2019م وهو 8692314.8 دج بنسبة 87.05% من إجمالي تكاليف المحجر، ومن أجل السير الحسن للأنشطة الرئيسية لابد من أنشطة مساعدة

وقد بلغت قيمتها هي الأخرى 1293392.93 دج بنسبة 12.95% من إجمالي تكاليف الأنشطة.

الفرع الرابع: تصنيف أنشطة المحجر إلى أنشطة مضيفة للقيمة وأخرى غير مضيفة للقيمة

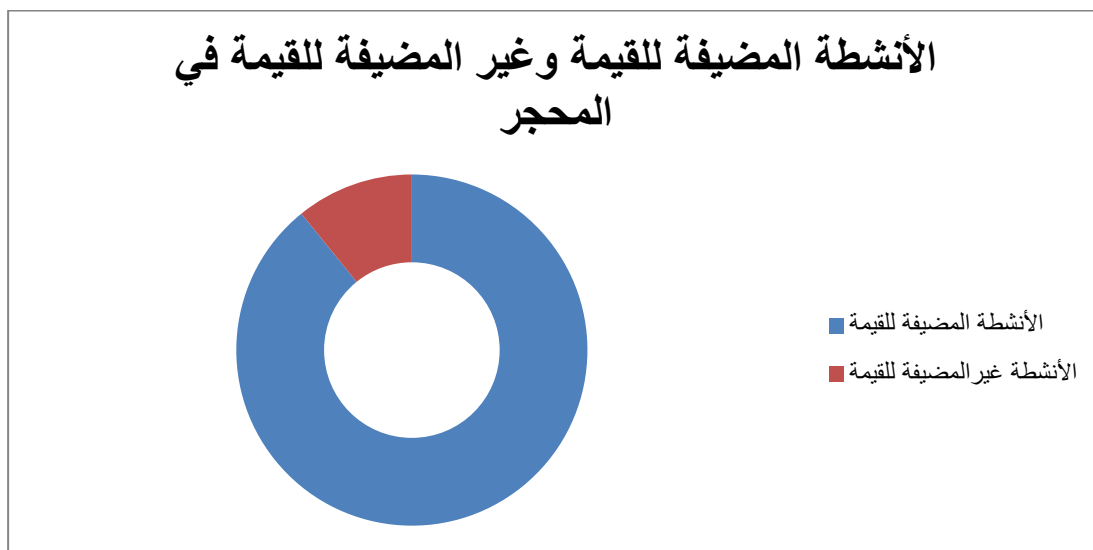
يساهم نظام "ABC" في معرفة أنشطة المحجر المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة من وجهة نظر الزبون أولاً، ومن نسبة تكاليفه من إجمالي تكاليف الأنشطة، وأيضاً من مقارنة التكاليف المخصصة لهذا النشاط مع ما يحققه من إضافات للمنتج، لذا سنحاول من خلال هذا الفرع تحديد أنشطة المحجر المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة بالاعتماد على معطيات "ن ت م أ" والتعليق على وضعية المحجر.

الجدول رقم 36 - 4: الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة في المحجر

القيمة	الأنشطة غير المضيفة للقيمة	القيمة	الأنشطة المضيفة للقيمة
396315.37	الحراسة	1823537.27	الأعمال التحضيرية
356235.44	الصيانة والإصلاحات	1116136.96	الحفر
329873.40	متابعة المبيعات	951706.74	قذف وتفجير المنجم
		3311429.25	حمل ونقل الصخور
		1159631.18	التحويل الآلي
		540842.12	التسيير الإداري
1082424.21	مجموع "أ غ م ق"	8903283.52	مجموع "أ م ق"
% 10.84	نسبة "أ غ م ق"	% 89.16	نسبة "أ م ق"

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات نظام "ABC"

الشكل رقم 05- 4: الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة في محجر النعام



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق

اعتمدنا في تصنيفنا لأنشطة محجر النعامة حسب إضافتها للقيمة على عاملين، الأول نسبة تكاليف الأنشطة من إجمالي التكاليف والتي تمثل نسبة مساهمة النشاط في إنجاح المنتجات والثاني مقارنة التكاليف المخصصة لهذا النشاط مع ما يحققه من مساهمات وقد عبر عليها نظام بالطاقة "TDABC" غير المستغلة من النشاط.

تضم الأنشطة غير المساعدة كل من نشاط الحراسة، نشاط الصيانة والإصلاحات ونشاط متابعة المبيعات وذلك أن نسبة كل واحد من إجمالي التكاليف لا تتعدى 3% وتقدر هي الأخرى ضئيلة مقارنة بمثيلاتها من الأنشطة أولاً، كما تعد غير كافية بالنسبة لنشاط قائم بذاته وإلا ارتفع عدداً الأنشطة على مستوى المحجر مما يسبب ارتفاع التكاليف المخصصة له مع تدني معدل التحكم فيها، هذا بالنسبة للعامل الأول أما بالنسبة للعامل الثاني وهو نسبة الطاقة غير المستغلة على مستوى هذه الأنشطة، فنشاط الحراسة يعتبر جيداً من حيث الطاقة غير المستغلة أما بالنسبة لنشاط الصيانة والإصلاحات فقد سجل أكبر نسبة قدرت بـ 37.59%، ويرجع ذلك إلى توفير يد عاملة على مستوى النشاط دون استغلال هذه الطاقة مما يستوجب على المؤسسة تخفيض عدد العمال من أربعة (4) عمال إلى عاملين (2) اثنين حتى يتم تدنية حجم الطاقة غير المستغلة من التكاليف المخصصة للنشاط بتقريب تكاليفه المخصصة مع قيمته المضافة ذلك أن أجور الموظفين تمثل أكبر نسبة من تكاليف النشاط حيث بلغت 64.27%، ونفسه بالنسبة لمتابعة المبيعات الذي سجل طاقة غير مستغلة قدرت بـ 13.22% ويرجع ذلك أيضاً لأمرين، الأول ارتفاع عدد الموظفين كونهم أكبر نسبة من تكاليف النشاط، الأمر الثاني أن نشاط البيع ومتابعاته لا تستحق طاقة كبيرة بالنسبة لمحجر النعامة وذلك أن المحجر يعمل في سلسلة إنتاجية متكاملة تابعة للمؤسسة العمومية الاقتصادية لهياكل السكك الحديدية "INFRAFER" مما يضمن له مبيعاته الشهرية والسوية لمصانع المؤسسة ومشاريعها المختلفة، كما أن اسم المؤسسة وطاقتها وأسعار منتجاتها تضمن مبيعات المحاجر للزبائن الحاليين، فلا يقع على عاتق هذا النشاط إلا مسؤولية متابعة وتسيير المبيعات، إلا في حالة أن المحجر يبحث عن سياسة توسيع القيمة السوقية الحالية والبحث عن زبائن محتملين فيجب تطوير النشاط وتفعيل وتطوير سياسة تسويق وترويج منتجات المحجر.

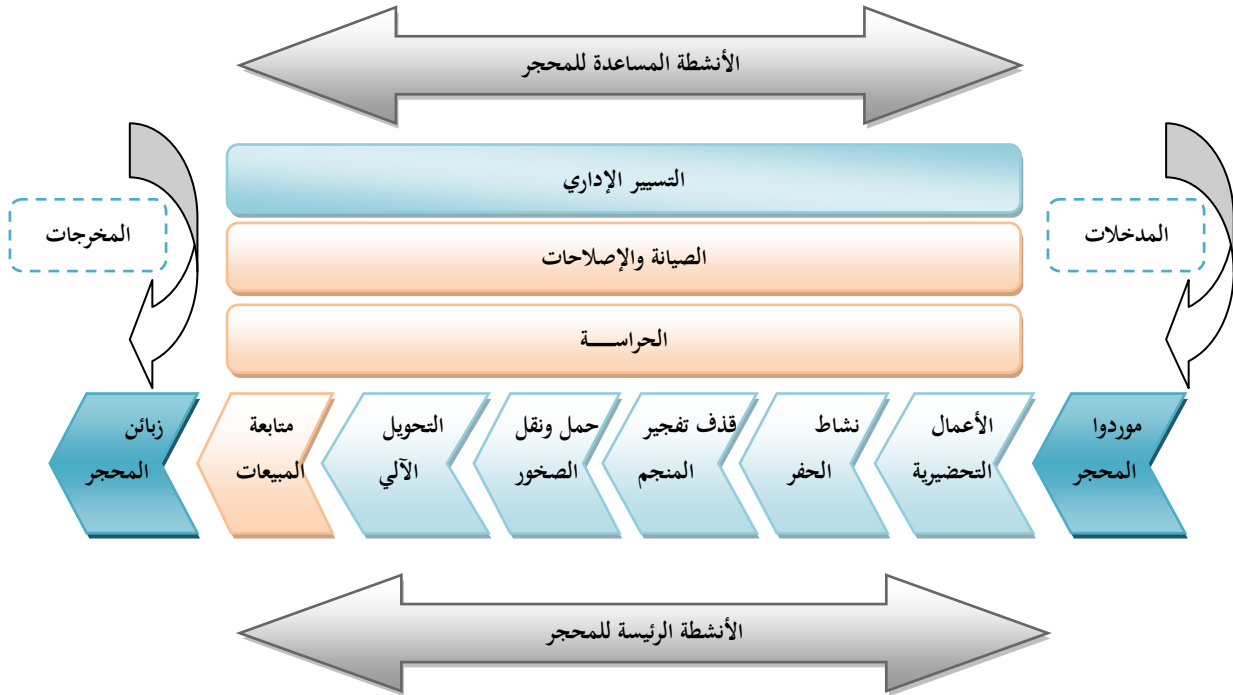
أما بالنسبة للأنشطة المضيفة للقيمة فيجب التركيز عليها ومحاولة تحسينها وتطويرها من أجل تحسين منتجات المحجر و تتمثل في مجموع الأنشطة التي تعتمد على المعدات والآلات بنسبة 83.74% إضافة لنشاط التسيير الإداري بنسبة 5.42% الذي يعتبر هاما في تسيير شؤون المحجر وإدارة موظفيه ومعداته وآلاته وتنفيذ ومتابعة ومراقبة العملية الانتاجية فبلغت بذلك نسبة إجمالية قدرت بـ 89.16% من إجمالي تكاليف الأنشطة، ومما يساهم في تطوير هذه الأخيرة اقتناء المعدات والآلات الجيدة لتفادي العطل والتحسين من جودة المنتجات المقدمة، مع تكوين اليد العاملة على هذه الآلات خاصة مع استخدام العامل

التكنولوجي في هذه الآلات والاسفاده من خبرات المؤسسات الأجنبية الرائدة في المجال، ايضا توظيف خبراء وتكوين وتأهيل موظفي نشاط التسيير الإداري مما يحسن من هذا النشاط بشكل مباشر ويؤثر على منتجات المحجر بصفة أخرى، ومما يجدر الإشارة عليه هو اعتماد المؤسسة "INFRAFER" بصورة كبيرة على الإدارة المركزية لمجموع محاجرها مما يسبب ضعف الإدارة المحلية لهذه الأخيرة وتبعية في تسييرها، وعليه يجب التنبيه لهذه النقطة ومحاولة توسيع مجال تسييرها المحلي مع نوع من المتابعة والمراقبة مما يخلق نوعا من التحفيز على مستوى الموظفين والمرونة والتنافس بين محاجر المؤسسة.

الفرع الخامس: اقتراح نموذج سلسلة قيمة لمحجر النعام

تتمثل سلسلة قيمة المؤسسة في مجموع أنشطتها المستقلة الممارسة داخلها والمحقة للقيمة تعتمدها المؤسسة كأسلوب لتتبع وتحليل هذه الأنشطة وكطريقة لمتابعة وإدارة مختلف تكاليفها ووظائفها، لذا سنحاول اقتراح نموذج سلسلة قيمة لمحجر النعام انطلاقا من معطيات "ن ت م أ" ومن التحليلات السابقة لمختلف أنشطة المحجر.

الشكل رقم 06-4: نموذج سلسلة قيمة محجر النعام



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات "ن ت م أ"

- تشمل سلسلة قيمة محجر النعامة المقترحة سلسلة القيمة الداخلية وسلسلة القيمة الخارجية مع الإشارة إلى أن سلسلة القيمة الخارجية لم تدرس بعد بمجموع أنشطتها؛
- يضم موردوا المحجر ثلاثة أصناف، الموردون المختصون في المعدات والآلات ويعتبر هذا الصنف أكثر تكلفة من غيره بكثير باعتبار أن المحجر يعتمد بالدرجة الأولى على المعدات والآلات، ثم موردوا المعدات والأدوات ولوازم المكتب، وأخيرا موردوا الموارد المتفجرة؛
- يمثل الزبائن الداخليين للمحجر المتمثلين في مصانع المؤسسة "INFRAFER" ومختلف مشاريعها نسبة كبيرة من إجمالي الزبائن وهذا يعتبر من نقاط قوة المحجر اتجاه منافسيه، كونه يعمل تحت اسم المؤسسة "INFRAFER" كمشروع متكامل وأن زبائنه الداخليين لا يستطيعون التخلي عنه إلى محاجر أخرى، وزبائن خارجيين بنسبة لا بأس بها قد تقدم ذكرهم؛
- تعتبر الأنشطة الرئيسية الخاصة بالمحجر أنشطة مضيقة للقيمة إلا فيما يخص نشاط متابعة المبيعات الذي ينبغي تداركه من حيث الطاقة غير المستغلة أولا بتسجيله فائض في اليد العاملة، كما يمكن دمجها وضمه تحت نشاط التسيير الإداري ليصبح النشاط الجديد تحت مسمى التسيير الإداري ومتابعة المبيعات طبعا مع تخفيض عدد عماله؛
- أما بالنسبة للأنشطة المساعدة فنلاحظ وجود نشاطين غير مضيفين للقيمة وهما نشاط الحراسة ونشاط الصيانة والإصلاح بالنظر إلى عامل التكلفة وأن تكلفتها بسيطة على أن تكون في مسمى نشاط مستقل بحد ذاته، لذا من الاقتراحات التي يمكن تقديمها للمحجر هو ضم النشاطين لبعضهما البعض تحت مسمى نشاط الحراسة والصيانة والإصلاحات، مع التنبيه للطاقة غير المستغلة من تكاليف اليد العاملة في نشاط الصيانة والإصلاح والتي قدرت بنسبة 37.59% بتقليص اليد العاملة من أربعة إلى عاملين.

المطلب الثاني: أهمية نظام "ABC" في تحليل تكاليف المحجر المختلفة

سنحاول من خلال هذا المطلب توضيح أهمية معطيات نظام التكاليف المبني على الأنشطة في إدارة تكاليف المحجر الإستراتيجية في محورها الثاني من خلال تحليلها لمجموع تكاليف المحجر كالتكاليف الفردية والتكاليف غير المستغلة وتكاليف المنتجات، ثم التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة والتكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وأخيرا تحليل مسببات الموارد ومسببات الأنشطة التي اعتمدها في توزيع التكاليف على الأنشطة ثم على المنتجات.

الفرع الأول: تحليل التكاليف الفردية ونسبتها من إجمالي التكاليف

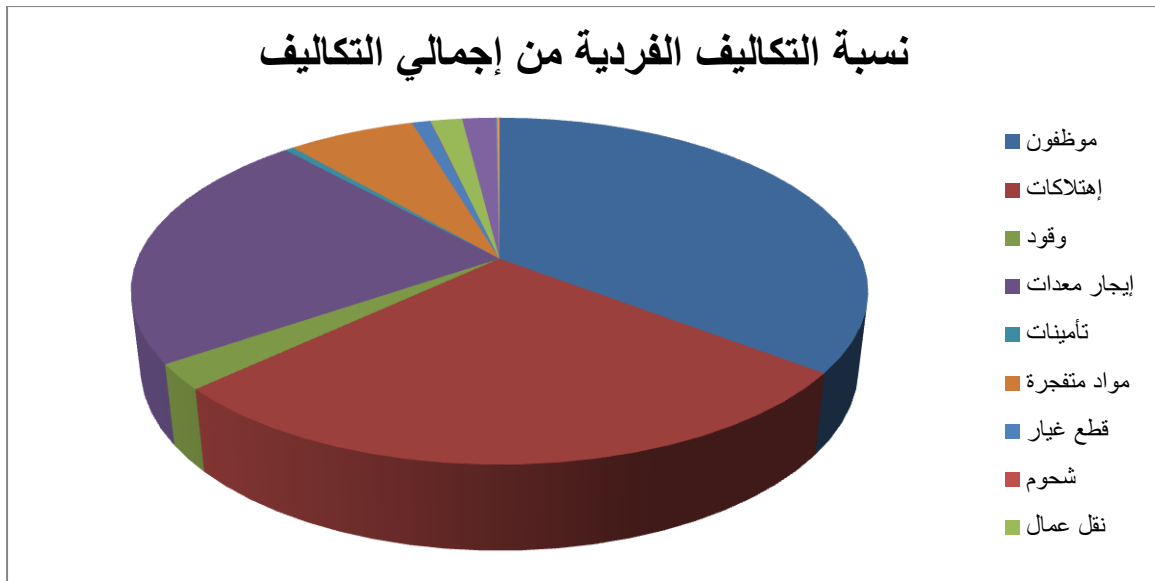
سنحاول أولا تحليل تكاليف المحجر الفردية ومعرفة نسبة كل نشاط من إجمالي التكاليف المستهلكة، والجدول التالي يوضح التكاليف التي استهلكها المحجر، قيمتها ونسبتها من إجمالي التكاليف:

الجدول رقم 37 - 4: تكاليف المحجر، قيمها ونسبها من إجمالي التكاليف

نسبتها (%)	قيمتها (دج)	تسمية التكلفة
35.42 %	3537355.7	موظفون
27.72 %	2768088.05	إهلاك المعدات
2.38 %	237325.14	وقود
22.79 %	2275806	إيجار المعدات
0.48 %	47548.64	تأمينات
6.70 %	669260.76	مواد متفجرة
0.96 %	96147.06	قطع غيار
0.02 %	1960	شحوم
1.67 %	166600	نقل العمال
1.79 %	167566.35	كهرباء وماء
0.06 %	6850	لوزم مكتب
0.11 %	11200	مواد أخرى
100 %	9985707.73 دج	إجمالي التكاليف

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات "ن ت م أ"

الشكل رقم 4-07: نسب التكاليف المفردة من إجمالي التكاليف



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق

حازت تكلفة الموظفين أكبر نسبة من إجمالي التكاليف قدرت بـ 35.42% ويعود ذلك إلى عدد الموظفين الكبير على مستوى المحجر والذي بلغ 62 موظف مما يوجب على إدارة المحجر إعادة مراجعة هذا النوع من التكاليف و حسن إدارتها لصالح المحجر إما بتخفيض عدد الموظفين أو أجورهم طبقاً دون المساس بطبيعة العمل والأهداف المسطرة من طرف المؤسسة. وفي المرتبة الثانية والثالثة نجد تكاليف إهلاك المعدات والآلات بنسبة 27.72% وتكاليف إيجار المعدات بنسبة 22.79%، وحقبة الأمر أنهما يعتبران من نفس التكلفة وهي تكاليف خاصة بالمعدات التي يحتاجها المحجر فإن توفرت هذه المعدات لدى المحجر وإلى يتم إيجارها من مصلحة الإيجار وتمثل في مجموعها 50.51%، مما يجعل التكاليف الخاصة بالمعدات والآلات أكبر نسبة من تكاليف الموظفين وهو أيضاً ما يدل أن المحجر يعتمد بدرجة كبيرة على الآلات، وباختصار فإنه يجب على إدارة المؤسسة العناية بهذه التكاليف الثلاثة بالدراسة ومحاولة تخفيضها وتوجيهها وإدارتها لصالح المحجر وأهدافه المسطرة، أما باقي التكاليف والذي يقدر في مجموعه بـ 14.07% تعتبر تكاليف غير مؤثرة ولا بد منها لسيرورة عمل المحجر مع الإشارة إلى تكلفة المواد المتفجرة التي قدرت بنسبة 6.70% وهي كذلك تكلفة لا تستطيع إدارة المحجر التحكم فيها.

ومما يجدر التنبيه عليه أن نظام "ABC" ونظام "TDABC" لا يوفران معلومات حول الطاقة غير المستغلة بالنسبة للموارد و ما يوفران من معطيات إنما هي بالنسبة لأنشطة المؤسسة أو المحجر أو بالنسبة لمنتجات المحجر النهائية، بمعنى آخر فإن الكشف عن الطاقة غير المستغلة التي يقدمها نظام "TDABC" إنما تبدأ من المرحلة الثانية وهي مرحلة توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات النهائية للمحجر.

الفرع الثاني: تحليل تكاليف المنتجات المباعة والطاقة غير المستغلة منها

بعد تحليل نسب التكاليف الموارد المستهلكة من إجمالي التكاليف، سنحاول تحليل تكاليف المنتجات المباعة من خلال مخرجات نظام "ABC" والطاقة غير المستغلة من كل نوع من المنتجات بالاعتماد على نظام "TDABC" ومقارنتها بأسعار البيع والتعليق على نتيجة المحجر خلال شهر أبريل 2019م.

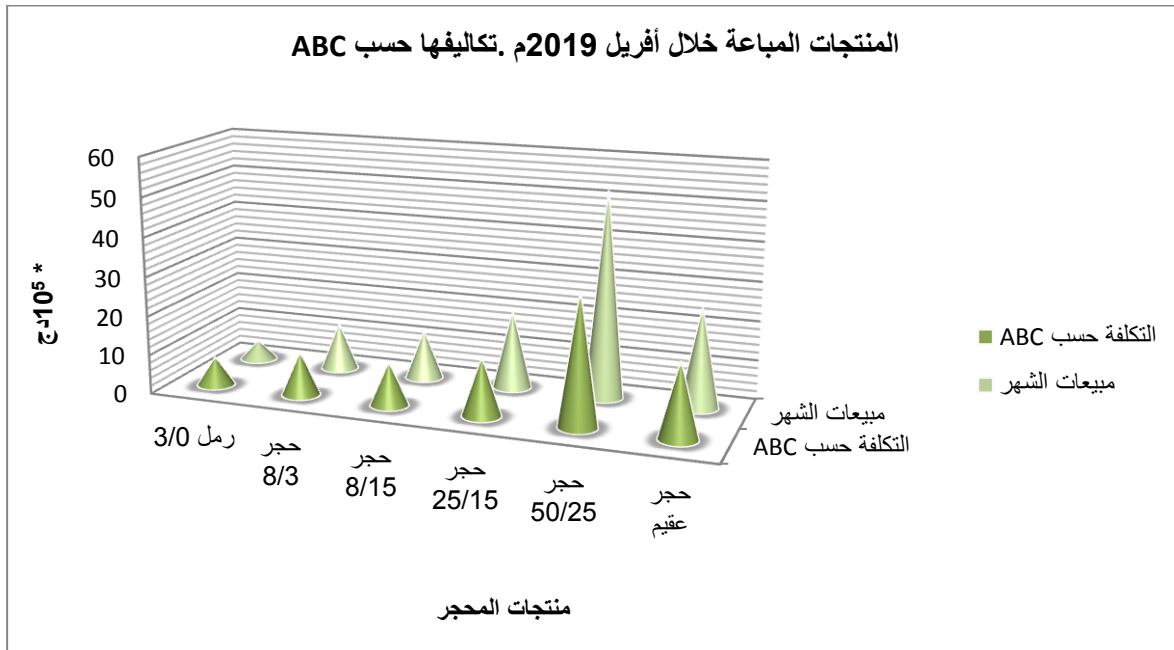
الجدول رقم 38 – 4: تكاليف المنتجات، الطاقة غير المستغلة ونتيجة المحجر خلال أبريل 2019م

المنتجات المباعة	التكلفة حسب "ABC"	التكلفة حسب "TDABC"	الطاقة غير المستغلة	مبيعات الشهر	النتيجة حسب المنتجات
رمل 3/0	728663.37	690008.83	38654.54	491897.9	(236765.47)
حجر 8/3	1094758.68	1050318.2	44440.48	1190293	95534.32
حجر 15/8	1095989.22	1049637.44	46351.78	1237476.5	141487.28
حجر 25/15	1463143.43	1415271.99	47871.44	1976473.2	513329.77
حجر 50/25	3309856.2	3220570.5	89285.7	5227500	1917643.8

632933.47	2526370	88494.93	1804941.6	1893436.53	حجر عقيم
3064201.69	12650010.6	355060.35	9230748.56	9585808.91	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات "ن ت م أ" و "ن ت م أ م و"

الشكل رقم 4-08: مبيعات الشهر وسعر التكلفة حسب "ن ت م أ"

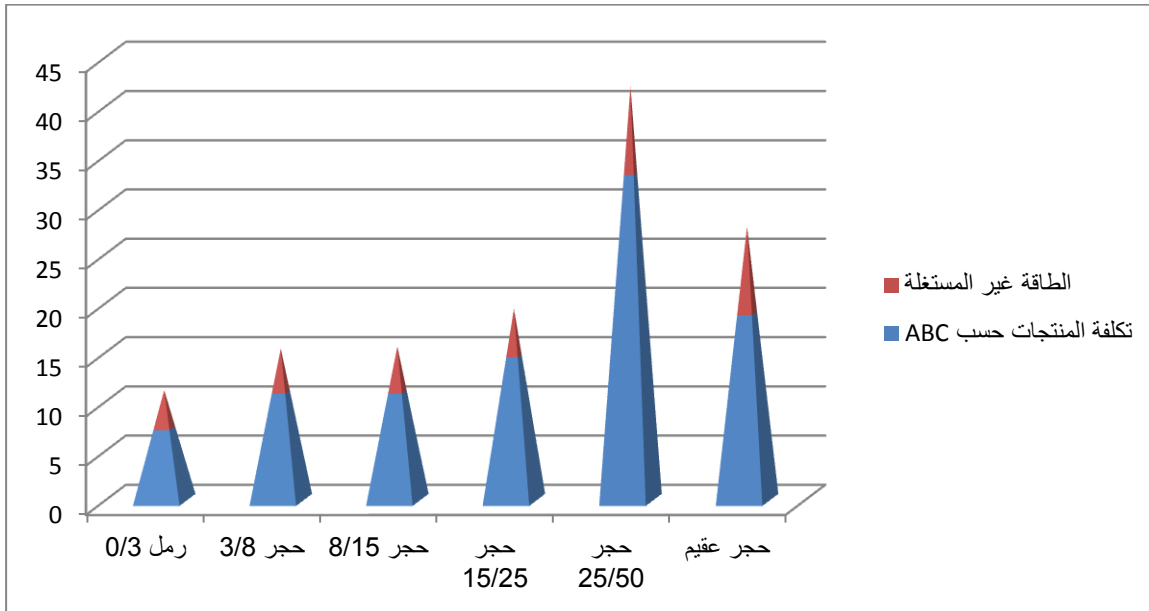


المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الجدول السابق

نلاحظ من خلال الشكل رقم 4-08 أن منتج الرمل 3/0 حقق خسارة قدرت بـ 236765.47 دج وذلك أن سعر التكلفة الوحدوي قدر بـ 918.87 دج للطن في خلال أن ثمن البيع الوحدوي قدر بـ 620.30 دج، مما ينبغي على إدارة المحجر مراجعة سعر البيع الوحدوي للرمل 3/0 برفعه على الأقل إلى سعر التعادل طبعا بالنظر إلى سعر السوق، أو محاولة تخفيض تكاليفه بتخفيض اليد العاملة أو غيرها، وإن لم تستطع ذلك فربما تستطيع الإستغناء عن هذا المنتج إن لم تحتاجه المؤسسات التابعة للمؤسسة الأم من مصانع ومشاريع وأيضا لم يكن يؤثر على عمليات بيع المحجر كأن يطلب الزبائن هذا النوع من المنتجات مع منتجات أخرى، فإن عدم توفر هذا النوع قد يؤثر على قرارات الزبائن كتغيير الوجهة واتخاذ موردين آخرين. كما أن المحجر يحقق ربحا قليلا من كل من منتج الحجر 8/3 والحجر 15/8 ويظهر ذلك في الجدول رقم 4-17 بتحقيق كل منهما لنتيجة وحدوية قدرت على التوالي بـ 60.24 دج و89.21 دج للطن، مما ينبغي على إدارة المحجر التنبه لها لأن النتيجة الإجمالية لكل منهما لا تساعد على التحليل والتي قدرت بـ 95534.32 دج بالنسبة لمنتج الحجر 8/3 و141487.28 دج بالنسبة لمنتج

الحجر 15/8. أما باقي المنتجات فهي تحقق نتيجة مرضية خاصة منتج الحجر 50/25 الذي بلغت أرباح الشهر منه 1917643.8 دج بنتيجة وحدوية قدرت بـ 311.81 دج/طن.

الشكل رقم 09-4: تكلفة منتجات المحجر حسب "ن ت م أ" والطاقة غير المستغلة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول السابق

من خلال الشكل الموضح أعلاه والجدول رقم 37-4 فإن المحجر يلحظ طاقة غير مستغلة قدرت في مجموعها بـ 355060.35 دج والتي من شأنها أن ترفع النتيجة الشهرية للمحجر بنفس القدر وذلك بعد بحث إدارة المحجر عن أسبابها من توفير عدد عمال أكبر من المحتاج إليهم أو عدم استغلال المعدات والآلات بشكل أفضل أو توجيه العناصر الإنتاجية لمنتج دون غيره، وغيرها من الأسباب التي يجب على إدارة المحجر البحث فيها لإعادة إدماج هذه الطاقة، فمثلا بالنسبة لمنتج الرمل 3/0 الذي حقق خسارة بإمكان المحجر إعادة استغلال الطاقة غير المستغلة على مستوى هذا المنتج وقد قدرت خلال أبريل 2019م بـ 38654.54 دج والتي من شأنها تخفيض الخسارة الوحدوية من 298.60 دج/طن إلى 249.82 دج/طن أي بفارق 48.78 دج/طن ومثله يقال في باقي المنتجات الأخرى فمن مزايا "ن ت م أ" أنه يمكننا ببحث الطاقة غير المستغلة حسب كل منتج.

الفرع الثالث: تحليل التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة

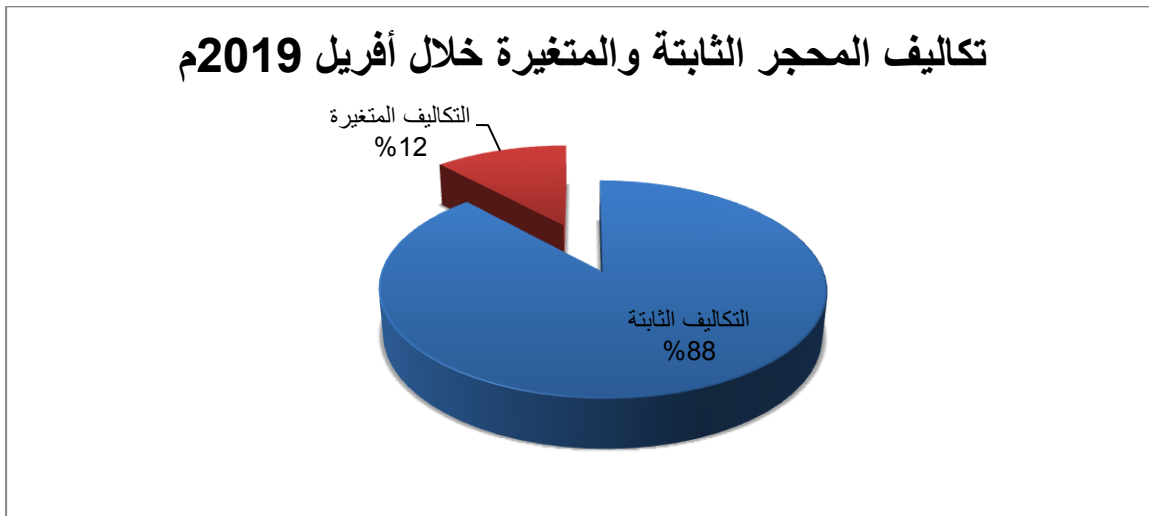
يمكننا "ن ت م أ" من معرفة التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة التي يتحملها المحجر خلال نشاط استغلاله، غير أن هذه الأخيرة قد تتغير من دورة لأخرى حسب متطلبات النشاط، والجدول الموالي يوضح إجمالي التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة التي تحملها محجر النعام خلال شهر أبريل 2019م:

الجدول رقم 39 – 4: تكاليف المحجر الثابتة والمتغيرة خلال أفريل 2019م

تكاليف المتغيرة	التكاليف الثابتة	تسمية التكلفة
/	3537355.7	موظفون
/	2768088.05	إهلاك المعدات
237325.14	/	وقود
/	2275806	إيجار المعدات
/	47548.64	تأمينات
669260.76	/	مواد متفجرة
96147.06	/	قطع غيار
1960	/	شحوم
/	166600	نقل العمال
167566.35	/	كهرباء وماء
6850	/	لوزم مكتب
/	11200	مواد أخرى
1179109.31 دج	8806598.42 دج	مجموع التكاليف
% 11.81	% 88.19	نسبته من إجمالي التكاليف

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات "ن ت م أ"

الشكل رقم 10-4: تكاليف المحجر الثابتة والمتغيرة خلال شهر أفريل 2019م



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق

تختلف التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة الموزعة على المنتجات النهائية للمحجر باختلاف طرق توزيعها إذ تعتمد في نظام التكاليف المتغيرة أو الأقسام المتجانسة على مراكز التكلفة، وعلى الأنشطة في نظام التكاليف المبني على الأنشطة، ونلاحظ من الجدول السابق أن المحجر يتحمل 8806598.42 دج أي بنسبة 88.19 % من إجمالي التكاليف وهو حال الشركات الكبرى والتي تعتمد المكننة أكبر من اعتمادها على اليد العاملة ويظهر ذلك جليا في مشاريع المؤسسة "INFRAFER" واستثماراتها الضخمة وتعود هذه التكاليف بالدرجة الأولى إلى المعدات والأدوات وما تتحمله من تكاليف كالاكتانات والتأمينات وإيجارها والموظفون القائمون عليها.

كما يمكننا معرفة التكاليف الثابتة والمتغيرة من حساب بعض المؤشرات المالية والتسييرية التي تساهم في تحسين إدارة التكاليف الإستراتيجية المتعلقة بالمحجر واتخاذ أهم القرارات التسييرية بشأنها.

الجدول رقم 40 – 4: المؤشرات المتعلقة بتكاليف المحجر الثابتة والمتغيرة

المقدار	البيان
12650010.6 دج	1 مبيعات المحجر (CA)
1179109.31 دج	2 التكاليف المتغيرة (CV)
8806598.42 دج	3 التكاليف الثابتة (CF)
11470901.29 دج	الهامش على التكلفة المتغيرة (M/CV) $2-1 = 4$
9711840.49 دج	عتبة المردودية (SR) $4/(3*1) = 5$
23 يوم	نقطة الصفر (PM) $4/3 = 6 * 30$ يوم
2938170.11 دج	هامش الأمان (MS) $5-1 = 7$
23.27 %	معدل هامش الأمان (IS) $1/7 = 8$

المصدر: من إعداد الباحث

تقدر عتبة المردودية الخاصة بالمحجر خلال شهر أفريل 2019م بـ 9711840.49 دج وهو المبلغ الذي يسمح للمحجر بتغطية كافة الأعباء الثابتة والمتغيرة، ولا يستطيع المحجر بلوغ هذا المبلغ إلا بعد اليوم الثالث والعشرين 23 يوم، مما يحصل للمحجر هامش أمان يقدر بـ 2938170.11 دج، وتدل هذه المؤشرات في مجموعها على ارتفاع تكاليف المحجر الثابتة مما ينبغي لإدارة المحجر اتخاذ القرارات من أجل تخفيضها سواء بتقليص عدد الموظفين أو خفض أجورهم، أو خفض التكاليف المتعلقة بالمعدات والآلات بحسن استغلالها ودراسة اهتلاكها وإيجارها وتأميناتها.

الفرع الرابع: تحليل التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة

يمكننا نظام "ABC" من معرفة التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة التي يتحملها المحجر خلال فترة الاستغلال، ومعرفة هذا النوع من التكاليف في "ن ت م أ" يكون في مرحلتين مرحلة توزيع

التكاليف على الأنشطة، ومرحلة توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات النهائية، وكلما كانت التكاليف المباشرة أكبر كلما ازدادت مخرجات "ن ت م أ" دقة وسهل تتبع وإدارة تكاليف المؤسسة وهو ما عملنا من أجله أثناء تطبيقنا لنظام "ABC" على محجر النعامة، أيضا من جهة أخرى كلما ازداد حجم التكاليف غير المباشرة خاصة في المرحلة الأولى كلما تطلب البحث عن مسببات وموجهات أكثر دقة وموضوعية مما يرفع من تكاليف تطبيق النظام وذلك لأن المرحلة الثانية تعد كل تكاليفها غير مباشرة تتطلب اختيار أفضل وأدق الموجهات، لذا فقد حصرنا التكاليف غير المباشرة أثناء تطبيقنا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة خلال شهر أفريل 2019م في مرحلتها الأولى في (النقل، الكهرباء والماء، لوازم المكتب والمواد الأخرى) كما هي موضحة في الجدول رقم 4-05 والجدول رقم 4-06 والتي قدرت نسبتها بـ 3.52 % من إجمالي التكاليف، وتعد هذه النسبة جد صغيرة بالنسبة لنظام تكاليفي في مؤسسة كبيرة مثل المؤسسة العمومية الاقتصادية العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية "INFRAFER"، كما حاولنا اختيار أقرب الموجهات لتوزيع هذه التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي يتحملها المحجر وهو ما سنتكلم عليه في المطلب الثالث.

المطلب الثالث: مساهمة نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" في تحليل مسببات التكلفة

يعد تحليل مسببات التكلفة وموجهاتها أحد أهم المحاور التي يركز عليها مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديث وفهم وتتبع سلوك عناصر التكاليف، والعلاقة السببية بين حجم التكاليف ومستوى النشاط ومبيعات المؤسسة وهو ما وفره لنا تطبيق "ن ت م أ" في محجر النعامة، ولما كانت مسببات التكلفة المستخدمة في "ن ت م أ" تمر بمستويين، لزم تحليلها حسب المستوى أو المرحلة المستخدمة فيها.

الفرع الأول: تحليل مسببات الموارد

تعتبر مسببات الموارد أو مسببات المستوى الأول هي تلك الموجهات المؤثرة التي تم استخدامها في تخصيص الموارد المستنفذة من طرف المحجر على الأنشطة، حيث يتوقف حسن "ن ت م أ" ودقة توزيعها على حسن اختيار هذه المسببات، والجدول التالي يوضح المسببات التي اخترناها من أجل توزيع موارد المحجر المستنفذة خلال شهر أفريل 2019م على مجموع أنشطته:

الجدول رقم 41 - 4: الموارد المستنفذة ومسبباتها

رمز النشاط	المعدات والآلات المستخدمة	الموارد المستنفذة في النشاط ومسببات		
		مباشرة	مسبباتها	غير مباشرة
ن1	محمل كات كسارة صخور جرافة كات مجرفة	موظفون اهتلاك معدات وقود إيجار تأمينات	ساعة عمل نسبة الإهلاك 1ل وقود مستهلك 1 يوم إيجار 1 يوم تأمين	نقل
			عدد العمال	

عدد العمال	نقل	ساعة عمل 1ل وقود مستهلك 1يوم إيجار	موظفون وقود إيجار	آلة حفر	2ن
عدد العمال	نقل	الكمية المستهلكة ساعة عمل	مواد متفجرة موظفون	/	3ن
عدد العمال	نقل	ساعة عمل نسبة الاهلاك 1ل وقود مستهلك 1 يوم إيجار 1 يوم تأمين	موظفون اهتلاك معدات وقود إيجار تأمينات	محمل هينداي دامبير كات 1 دامبير كات 2 دامبير تراكس 1 دامبير تراكس 2 شاحنة تراكس شاحنة صناعية شاحنة رافعة	4ن
عدد العمال 1كيلوات مستهلك 1 ل مياه مستهلكة 1 دج مواد مستهلكة	نقل كهرباء ماء مواد أخرى	ساعة عمل نسبة الاهلاك 1ل وقود مستهلك 1 يوم تأمين	موظفون اهتلاك معدات وقود تأمينات	مضخة هوائية مولد كهرباء مجلخة قاطعة محطة طحن	5ن
عدد العمال 1كيلوات مستهلك 1 ل مياه مستهلكة 1 دج لوازم مستهلكة 1 دج مواد مستهلكة	نقل كهرباء ماء لوازم مكتب مواد أخرى	ساعة عمل نسبة الاهلاك 1ل وقود مستهلك يوم تأمين	موظفون اهتلاك معدات وقود تأمينات	سيارة نيسان	6ن
عدد العمال 1كيلوات مستهلك 1 ل مياه مستهلكة 1 دج مواد مستهلكة	نقل كهرباء ماء مواد أخرى	ساعة عمل	موظفون	/	7ن
عدد العمال 1كيلوات مستهلك 1 ل مياه مستهلكة 1 دج مواد مستهلكة	نقل كهرباء ماء مواد أخرى	ساعة عمل 1دج ثمن القطعة 1كغ شحوم مستهلكة	موظفون قطع غيار شحوم صناعة	/	8ن
عدد العمال 1كيلوات مستهلك 1 ل مياه مستهلكة 1دج لوازم مستهلكة 1 دج مواد مستهلكة	نقل كهرباء ماء لوازم مكتب مواد أخرى	ساعة عمل	موظفون	/	9ن

المصدر: من إعداد الباحث

تختلف مسببات المستوى الأول باختلاف الموارد المستنفذة في النشاط، وتكون على نوعين موارد تستهلكها الأنشطة بصورة مباشرة وأخرى توزع على الأنشطة بشكل غير مباشر، والنوع الأول لا يتطلب صعوبة في اختيار المسبب غير أنه ينبغي أن يكون مفسرا للعلاقة السببية بين النشاط والموارد المستنفذ فمن الموارد المستنفذة من طرف المحجر بصورة مباشرة نجد ما يمكن تقسيمها على ثلاثة أقسام، قسم يتعلق باليد العاملة وهو الموظفون وقسم يتعلق بالمواد المتفجرة المستهلكة، وثالث يتعلق بالألات والمعدات المستخدمة وهو باقي الموارد المباشرة من اهلاك وإيجار ووقود وتأمينات وقطع غيار وشحوم صناعية.

فبالنسبة للموظفين تم اختيار ساعة عمل كمسبب يمثل أفضل دلالة لاستهلاك الأنشطة لهذا النوع من التكلفة كما يسمح بالتحكم فيها من أجل أهداف المحجر الإستراتيجية.

أما بالنسبة للمواد المتفجرة فقد تم اقتراح الكمية المستهلكة من طرف إدارة المحجر سواء كغ مستهلك أو وحدة مستعملة أو مل كما هو موضح في الجدول رقم 4-02.

في اهتلاك المعدات والأدوات المستخدمة فقد اتبعنا نسبة الاهتلاك المطبقة من طرف إدارة المحجر لمعرفة قسط الاهتلاك الشهري لكل آلة خلال شهر أبريل 2019م ويعد هذا المسبب من جنس المسببات المؤية للطاقة المستغلة، إذ تعد تكاليفه ثابتة لا تستطيع إدارة محجر النعامة الاستفادة منها إلا بزيادة مستوى الاستغلال.

بالنسبة لإيجار المعدات والأدوات وتأمينها فقد اخترنا 1 يوم من الإيجار و1 يوم تأمين وهي كسابقتها من مسببات النسبة المؤية التي يستفاد منها برفع مستوى الاستغلال.

أما الوقود والقطع الغيار المستهلكة والشحوم الصناعية فقد اعتمدنا في توزيعها على 1ل من الوقود المستهلك و1دج من ثمن القطعة و1 كغ من الشحوم المستهلكة وهي مسببات تمثل كلفة الموارد الأساسية المستهلكة إذ تتغير بتغير مستوى النشاط والحاجة إليها في المعدات والأدوات سواء لسيرها كما هو الحال بالنسبة للوقود أو في إصلاحها وصيانتها كقطع الغيار والشحوم وهي مسببات تجعل عوامل التكاليف أكثر دلالة وأدق تفسيراً للعلاقة السببية بين موارد المحجر ومختلف أنشطته المستهلكة لها.

وبالنسبة لموارد المحجر التي توزع على الأنشطة بصورة غير مباشرة نجد مصاريف نقل العمال، الكهرباء والماء، لوازم المكتب ومواد ولوازم أخرى تتطلب هي الأخرى مسببات أكثر تفسيراً للعلاقة السببية بين النشاط وما يستهلكه من موارد من جهة، وطريقة توزيع هذه الموارد المشتركة على الأنشطة المستهلكة لها من جهة أخرى.

فمصاريف النقل اعتمدنا عدد العمال كأفضل مسبب يوضح العلاقة السببية بين النشاط والمورد إذ أن النقل متعلق بعدد العمال، كما سهل لنا اختيار هذا المسبب كيفية توزيع هذا المورد على أنشطة المحجر التسعة ولو اخترنا مسببا آخر كثمن النقل أو 1كم من السير لاحتجنا إلى نسب مؤية لتوزيع مورد النقل على الأنشطة وقد تكون هذه النسب غير واقعية.

أما الكهرباء والماء ولوازم المكتب والمواد واللوازم الأخرى فقد اخترنا مسببات ثمنها لتفسير العلاقة السببية بين هذه الموارد الأنشطة مع اعتماد نسبة مؤية من طرف إدارة المحجر عن كيفية توزيع هذه التكاليف عن الأنشطة المستهلكة لها لتعذر وجود مسببات موحدة توضح الأمرين معا.

الفرع الثاني: تحليل مسببات الأنشطة

وتعرف أيضا بمسببات المستوى الثاني التي تفسر العلاقة السببية بين أنشطة المحجر ومنتجاته سواء النصف مصنعة، أو النهائية، كما تسمح بمعرفة مستوى استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، والجدول التالي يوضح مسببات الأنشطة التي اعتمدنا في تطبيقنا لنظام "ABC" على محجر النعامة:

الجدول رقم 42 - 4: مجموعات أنشطة المحجر ومسبباتها

رمز المجمع	مجمع الأنشطة	أنشطة المجمع	مسبب المجمع
1م	إنتاج الصخور	الأعمال التحضيرية	1طن من الصخور المستخرجة
		الحفر	
		قذف وتفجير المنجم	
		حمل ونقل الصخور	
2م	إنتاج الرمل والأحجار	التحويل الآلي	1 سا عمل المحطة
3م	الأنشطة المساعدة	التسيير الإداري	1 سا عمل
		الحراسة	
		الصيانة والإصلاح	
4م	عمليات البيع	متابعة المبيعات	1دج من مبيعات المحجر

المصدر: من إعداد الباحث

تسمح مسببات الأنشطة بضم الأنشطة ذات المسببات المشتركة في شكل مجموعات مما يسهل عملية إدارة تكاليفها وحسن مراقبتها بالاعتماد على هذه المسببات، فمثلا بالنسبة لمجمع إنتاج الصخور والذي ضم أربعة أنشطة اخترنا له 1طن من الصخور المستخرجة كأفضل مسبب لتوزيع تكاليف هذه الأنشطة على منتجات المحجر النهائية كما أن التحكم فيه وتطويره يساهم في اقتصاديات الحجم إذ أن استخراج حجم أكبر من الصخور يساهم في خفض التكلفة لمجمع إنتاج الصخور ثم خفض تكاليف منتجات المحجر النهائية.

أما بالنسبة لمجمع إنتاج الرمل والأحجار والذي يضم نشاطا واحدا وهو نشاط التحويل الآلي فقد اعتمدنا على 1 ساعة عمل المحطة في توزيع تكاليف هذا المجمع وذلك لما كان هذا النشاط يدور ينجز في محطة المحجر بالاعتماد على مختلف آلاتها، ثم في توزيعها على نسب مئوية تم اقتراحها من طرف إدارة المحجر.

ضم مجمع الأنشطة المساعدة ثلاثة أنشطة تعتمد في سيرورتها على اليد العاملة لذا كان من المناسب اختيار 1 ساعة عمل في تفسير العلاقة السببية بين تكاليف هذه الأنشطة ومنتجات المحجر النهائية مع اعتمادنا نسبة مئوية تم اقتراحها أيضا من طرف إدارة المحجر.

وأخيرا مجمع عمليات البيع الذي يقوم بمتابعة مبيعات المحجر وقد وجدنا أن أكثر مسبب مفسر لتكاليف هذا النشاط هو 1 دج من مبيعات المحجر وذلك أن تكاليف نشاط متابعة المبيعات تزداد كلما

ارتفعت مبيعات المحجر من جهة كما يمثل هو الآخر أفضل مسبب لتوزيع تكاليف هذا النشاط على منتجات المحجر المباعة.

المطلب الرابع: دور نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" في تحليل الموقف الإستراتيجي

سنحاول في هذا المطلب تحليل الاستراتيجية المنتهجة من طرف محجر النعام ثم تحليل الموقف التنافسي للمحجر سواء مقارنة مع المحاجر التابعة للمؤسسة العمومية الاقتصادية للسكك الحديدية أو مع غيرها من المحاجر المنافسة الأخرى بالاعتماد على مخرجات نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

الفرع الأول: تحليل الإستراتيجية التنافسية لمحجر النعام

من خلال تحليل معطيات المتحصل عليها من طرف إدارة المؤسسة "INFRAFER" وإدارة المحجر وكذا مخرجات نظام "ABC" على محجر النعام نلاحظ أن إدارة التكلفة الاستراتيجية المتبعة من طرف محجر النعام والمحاجر التابعة للمؤسسة تسعى لتحقيق ميزتها التنافسية بتطبيق مزيج من الإستراتيجيات التنافسية الثلاثة وهي كالآتي:

- **إستراتيجية التركيز:** وذلك أن محاجر المؤسسة "INFRAFER" تهتم بالرمل والحجارة التي تستعملها المصانع أو المشاريع المتعلقة بإنجاز هياكل السكك الحديدية مما يجعلها تطور تقنياتها وتتميز بجودة منتجاتها، كما أنها تركز من ناحية الزبائن بالدرجة الأولى على المصانع والمشاريع التابعة للمؤسسة مما يحقق إشباعا أكبر لرغبات وحاجات المؤسسة الأم "INFRAFER" ثم باقي الزبائن بالدرجة الثانية؛

- **إستراتيجية التمايز:** إن تركيز المحاجر التابعة للمؤسسة "INFRAFER" على الرمل والحجارة المستعملة لإنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية جعل المحاجر أكثر تميزا من حيث الجودة إذ تعد منتجاتها من أفضل المنتجات في السوق الجزائرية، كما ساهم هو الآخر في تطوير التقنيات المتبعة من طرف المحاجر واستخدام أحدث الآلات والمعدات في استخراج وتصنيع الرمل والحجارة التي تحتاجها مصانع المؤسسة ومختلف المشاريع التابعة لها، كما أن تبعية محجر النعام وباقي المحاجر الأخرى للمؤسسة "INFRAFER" وتركيزها وتمايزها جعل منها تقدم أفضل الأسعار مقارنة مع منافسيها والتي سنحاول توضيحها في الفرع الثالث لهذا المطلب؛

- **إستراتيجية إدارة التكلفة:** من أجل تقديم أفضل الأسعار دون المساس بالجودة تسعى المؤسسة لاتباع استراتيجية أقل تكلفة من خلال فهم سلوك تكاليفها المستهلكة والتحكم فيها بهدف تخفيضها وحسن إدارتها والرقابة عليها ويظهر ذلك في بحث إدارة المحجر عن أفضل نظام تكاليفي يمكنها من ذلك، ولما كان نظام التكاليف المبني على الأنشطة المطبق على محجر النعام حقق تفسيراً أكثر دقة وواقعية لسلوك تكاليف المحجر وكيفية توزيعها وفق مفهوم الأنشطة التي تعد المستهلك الرئيسي لهذه

التكاليف ثم توزيعها هي الأخرى على المنتجات النهائية، فهو مرشح كأفضل نظام حالي لتعميمه على باقي محاجر المؤسسة، ثم تطبيقه على المصانع والمشاريع التابعة لها لتسهيل الحصول على نظام تكاليفي شامل للمؤسسة ككل يعتمد على معيار الأنشطة المنجزة داخل مختلف فروع المؤسسة.

الفرع الثاني: تحليل الموقف التنافسي الداخلي لمحجر النعام

تستطيع إدارة محجر النعام تحليل موقفها التنافسي الداخلي بالقياس المقارن أو المقارنة المرجعية بالاعتماد على مخرجات "ن ت م أ" المطبق قصد تحسين فعالية أنشطتها وتصحيح الانحراف المتعلق بأنشطتها المنجزة من خلال تقليص التبذير أو إلغائه وإعادة إدماج الطاقة غير المستغلة داخل الأنشطة ويكون ذلك بمرجعية أحسن أداء سابق على مستوى المحجر، فبعد تطبيق نظام "ABC" على مستوى المحجر لعدة شهور تخطار إدارة المحجر أفضل أداء لمسار أنشطتها على مستوى الموارد المستهلكة، الكميات المنتجة والنتائج المحققة كأساس لتحديد الانحرافات وتحليلها ولما كان ميدان إنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية وما يتبعه من استخراجات على مستوى المحاجر من الميادين بطيئة التطور فإن هذا القياس يجدي نفعاً كثيراً في تطوير أنشطة المؤسسة وتحسينها.

كما تستطيع إدارة محجر النعام إجراء مرجعية أفضل الممارسات، وذلك باختيارها المقارنة الداخلية بين أنشطة المحجر وتكاليفه وكمياته المنتجة ونتائجه المحققة مع باقي المحاجر الأخرى التابعة للمؤسسة "INFRAFER"، وذلك بعد تطبيق المحاجر التابعة للمؤسسة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة المتبني من طرف محجر النعام باعتبار أن باقي المحاجر تتبع نفس المسار التكاليفي ونفس الأنشطة لإنتاج الرمل ومختلف أنواع الحجارة، مع تقارب الموارد المستنفذة على الأنشطة بين هذه المحاجر، وذلك للوصول إلى الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة واتخاذ أفضل الممارسات كمرجع لتحسين الأنشطة المماثلة، ولما كنت المحاجر الأخرى لم تطبق "ن ت م أ" بعد، مع عدم إمكانية قياس تكاليف الموارد المستنفذة على الأنشطة داخل هذه المحاجر لم نجد مؤشراً للمقارنة الداخلية بين المحاجر إلا مؤشر الكمية المنتجة، والجدول الموالي يوضح الكمية المنتجة داخل كل محجر من محاجر المؤسسة خلال شهر أبريل 2019م:

الجدول رقم 43 - 4: الكمية المنتجة داخل كل محجر خلال شهر أبريل 2019م

المحجر	م/ النعام	م/ تبسة	م/ كاف صالح	م/ الأخريرية	م/ حمر العين
الكمية المنتجة	15860 طن	14800 طن	11340 طن	10650 طن	12420 طن

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول الموضح للكميات المنتجة خلال نفس الشهر لمختلف المحاجر التابعة للمؤسسة "INFRAFER" واعتمادا على إشارة مدير مصلحة المحاسبة التحليلية على أن تكاليف الموارد المستنفذة في كل محجر تكاد تكون متقاربة كما أن المؤسسة تفرض على المحاجر التابعة لها نفس السعر فإن محجر النعامة يحقق أفضل أداء من حيث الكمية المنتجة بإنتاجه 15860 طن والذي يمكن أن تتخذه المؤسسة كأفضل أداء تقترحه على المحاجر الأخرى لتطوير أنشطتها وحسن استغلال تكاليفها ثم يليه محجر تيسة بإنتاجه 14800 طن، ولما كانت سياسة المحاجر التابعة للمؤسسة "INFRAFER" تعتمد بدرجة كبيرة على التكاليف الثابتة فإن التكلفة الوحودية للمنتجات النهائية تنخفض كلما ارتفع حجم الإنتاج، غير أن هذه المعطيات لا تؤكد إلا بعد تطبيق "ن ت م أ" على باقي المحاجر للتأكد من التكاليف المستنفذة ومعرفة التكاليف التفصيلية والوحودية لمختلف منتجات المحاجر ثم اتباع هذه المقارنة واتخاذ مختلف الإجراءات التشغيلية والإستراتيجية لتحقيق أهداف المؤسسة ومختلف المحاجر التابعة لها.

الفرع الثالث: تحليل الموقف التنافسي الخارجي لمحجر النعامة

يعد معيار السعر المقدم من طرف المحاجر المنافسة من أفضل المؤشرات التي تعتمدها إدارة محجر النعامة أو غيره من المحاجر في تحليل موقفها التنافسي الخارجي، ولعدم قدرتنا على تحصيل أسعار بعض المحاجر المنافسة سنحاول اقتراح أسعار لثلاثة محاجر منافسة ومقارنتها مع الأسعار المقدمة من طرف محجر النعامة ثم اتخاذ القرارات التسعيرية اللازمة بالرجوع إلى تكاليف مختلف المنتجات التي تحصلنا عليها جراء تطبيقنا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على محجر النعامة.

الجدول رقم 44 - 4: جدول مقارنة أسعار منتجات المحجر والمحاجر المنافسة

مختلف المنتجات	تكاليفه حسب "ABC"	سعره في المحجر	أسعار المحجر 1	أسعار المحجر 2	أسعار المحجر 3	القرار التسعيري
رمل 3/0	918.87	620.30	760.10	780.00	790.70	زيادة
حجر 8/3	690.26	750.50	760.25	780.25	780.00	إبقاء
حجر 15/8	691.04	780.25	800.50	810.30	830.80	إبقاء
حجر 25/15	615.02	830.80	810.20	800.60	780.10	تخفيض
حجر 50/25	538.19	850.00	850.50	860.20	850.00	إبقاء
حجر عقيم	614.75	820.25	780.20	750.10	810.10	تخفيض

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المؤسسة

اعتمدت إدارة محجر النعامة على تحديد أسعارها بالنظر إلى البيئة التنافسية دون متابعة تغيير هذه الأخيرة مع تغير أسعار المنافسين مع الوقت، مع إهمالها لمحاسبة التكاليف لقياس تكاليفها، وبعد تطبيق نظام "ABC" على مستوى محجر النعامة تستطيع إدارة المحجر تحديد أسعارها انطلاقا من تكلفة كل

منتج حسب "ن ت م أ"، غير أن اتخاذ أفضل القرارات التسعيرية المتعلقة بمنتجات المحجر يكون بالجمع بين تكاليف هذه المنتجات المتحصل حسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة المطبق ثم مقارنتها مع الأسعار المقدمة من طرف المحاجر المنافسة كما هو موضح في الجدول أعلاه، فمثلا بالنسبة لمنتج الرمل 3/0 يعتبر السعر 620.30 دج/طن قليلا مقارنة بتكلفته 918.87 دج/طن ينبغي لإدارة المحجر النظر في تكاليفه، غير أنه بعد مقارنتها مع الأسعار المنافسة بإمكاننا رفع السعر إلى 760.10 دج/طن وهو سعر أقل منافس، أما بالنسبة لأسعار المنتجات الثلاثة الحجر 8/3، والحجر 15/8، والحجر 50/25 فأفضل قرار تسعيري بشأنها إبقاؤها على حالها لتحقيقها لهامش ربح موجب فيما يتعلق بتكاليفها، مع كونها تنافسية مقارنة مع أسعار المحاجر المنافسة، كما يجب على إدارة المحجر النظر في أسعارها المتعلقة بمنتج الحجر 25/15 ومنتج الحجر العقيم بالنظر إلى الأسعار المنافسة، وذلك أن سعر الحجر بالنسبة للأول هو 830.80 دج/طن، في حين أن المحجر المنافس 3 يقدم سعرا أقل منه 780.10 دج/طن، وتستطيع الإدارة تخفيض السعر إلى هذا الحد أو أقل مقارنة بتكلفة المنتج والتي قدرت بـ 615.02 دج/طن للحفاظ على حصتها السوقية أو رفعها، ومثله بالنسبة لسعر منتج الحجر العقيم الذي يقدمه المحجر 820.25 دج/طن، فذا السعر يحقق هامش ربح معتبر مقارنة بتكلفته 614.75 دج/طن، لكن بمقارنته مع الأسعار المنافسة فيجب على المؤسسة إعادة خفضه إلى 750.10 دج/طن أو أقل لمواجهة السعر المنافس المقدم من طرف المحجر 3.

خلاصة الفصل:

تعد المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنجاز الهياكل الأساسية للسكك الحديدية "INFRAFER" من المؤسسات الجزائرية الكبرى الرائدة في ميدان أشغال السكك الحديدية، فلمؤسسة مرتبة معتبرة بين مؤسسات العالم الأحسن تجهيزا بالآلات والمعدات المنتجة للسكك الحديدية وما تتميز به من سياسة النوعية والشراكات الداخلية والخارجية، كما يعبر عن ذلك كله قدرتها الإنتاجية ومجموع مشاريعها على مستوى الوطن.

استطعنا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في محجر النعامة التابع لهذه المؤسسة والذي أثبت دقته في قياس لتكاليف المنتجات وتوزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة عبر مفهوم الأنشطة ومسببات الموارد ومسببات الأنشطة التي تساعد على فهم العلاقة السببية وبين الموارد والأنشطة والمنتجات.

وتتمثل أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة المقترح على مستوى المحجر في استجابته لمتطلبات المحجر الأخرى كإعداد الموازنات على أساس الأنشطة والكشف عن الطاقة المستغلة على مستوى تكاليف المحجر مع إمكانية تكامله مع أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية الأخرى.

ليس ذلك فقط بل مع ما تقدم ذكره فقد ساهمت مخرجات نظام التكاليف المبني على الأنشطة في خدمة إدارة التكلفة الإستراتيجية من خلال قدرتها على تحليل أنشطة المحجر واقتراح سلسلة قيمة، كما ساهم هو الآخر في تحليل تكاليف المحجر ومسببات تكاليفه ودعم الموقف التنافسي للمحجر ودعم مختلف القرارات الإستراتيجية المتخذة من طرف المسييرين كقرار تسعير المنتجات.

الختامة العامة

الخاتمة العامة:

يتوقف نجاح المؤسسات الاقتصادية على مدى تحكمها في المعلومات الداخلية والخارجية التي تحتاجها في إدارة وتنظيم أعمالها واتخاذ مختلف قراراتها التشغيلية والإستراتيجية، لكن مع تطور بيئة الأعمال المحيطة بالمؤسسة وازدياد حجم المعلومات، احتاجت المؤسسات إلى تنظيم هذه المعلومات عن طريق أنظمة المعلومات، ومن أهم هذه الأنظمة نظام المعلومات المحاسبي الذي يعمل على تقديم مخرجات محاسبية ومالية تعكس واقع المؤسسة المالي وعلاقتها بمحيطها الخارجي.

كما تحتاج المؤسسة الصناعية والخدمية إلى أنظمة تكاليف دعماً لنظام معلوماتها المحاسبي والتي لا يقتصر دورها على تتبع تكاليف الإنتاج والتوزيع بهدف معرفة تكلفة المنتجات، بل تساعد في تقديم معلومات إدارية وتسييرية تحتاجها الإدارية في القيام بمختلف وظائفها واتخاذ أهم القرارات مع تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، لكن تطور بيئة الأعمال المعاصرة واشتداد المنافسة ألزم المؤسسات بإعادة النظر في أدواتها التسييرية والإدارية بما في ذلك أنظمة محاسبة التكاليف التي عجزت عن خدمة الإدارة الحديثة بمفهومها الإستراتيجي، الأمر الذي دفع بظهور إدارة التكلفة الإستراتيجية التي ولدت أدوات وفلسفات إدارية حديثة بمفاهيم إستراتيجية تعددت بتعدد احتياجات المؤسسة وأهدافها من حيث تحقيق الميزة التنافسية وتعظيم الربحية وتخفيض التكاليف والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحسين الجودة وكسب رضى الزبون وغيرها من الأهداف كإدارة الجودة الشاملة ودورة حياة المنتج وتحليل سلسلة القيمة والمحاسبة على الإنجاز ونظرية القيود والإنتاج في الوقت المحدد وغيرها من الأنظمة الحديثة.

ورغم التطورات التي شهدتها المحاسبة وصولاً إلى أدوات إدارة التكلفة الحديثة إلا أن مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة التي أصبحت تمثل نسبة كبيرة من تكاليف المؤسسات خاصة الصناعية التي أصبحت تعتمد على المكننة بصورة كبيرة لم يشهد تحسناً إلا بعد ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة الذي حقق نجاحاً كبيراً في توزيع هذا النوع من التكاليف بتقدمه لفلسفة توزيعية جديدة تعتمد على مفهوم الأنشطة ومسبباتها لفهم العلاقة بين موارد المؤسسة ومختلف منتجاتها، ليس ذلك فقط بل استطاع هو الآخر الاستجابة لمتطلبات المؤسسة الأخرى بتقديم أنظمة حديثة تعتمد على نفس المبدأ كنظام الموازنات على أساس الأنشطة ونظام الإدارة المبني على الأنشطة ونظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت وغير المركز على الأداء الذين أطلق عليهما تسمية الجيل الثاني والجيل الثالث لنظام التكاليف المبني على الأنشطة.

كما استطاع هو الآخر تقديم مخرجات مساعدة للإدارة الإستراتيجية لتكاليف المؤسسة أولاً بمرونته وتأقلمه وتكامله مع أنظمة إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة في تحقيق مختلف الأهداف الإستراتيجية، كما ساهمت مخرجاته ومخرجات تطوراتها وامتداداته في خدمة إدارة التكلفة الإستراتيجية

ومختلف أغراضها من خلال تطرقه لمحاورها الثلاثة من تحليل سلسلة قيمة المؤسسة ومجموع أنشطتها، وتعرضه لمسببات الموارد ومسببات الأنشطة مع دعمه لموقف المؤسسة التنافسي وميزتها الإستراتيجية ومساعدة الإدارة في اتخاذ مختلف القرارات الإستراتيجية كقرارات تسعير المنتجات واختيار المزيج الأمثل من المنتجات والمزيج الأفضل من الزبائن مع رسمه لمسارات المؤسسة الإستراتيجية.

وبعد نشر الوعي التكاليفي في المؤسسة الجزائرية بأنها تستطيع هي الأخرى تبني نظام التكاليف المبني على الأنشطة كأحد أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية أو غيره من الأنظمة الحديثة التي تساهم في التحكم في تكاليف المؤسسة وتساهم في إدارتها ومتابعتها مع جعلها ميزة تنافسية للمواجهة ونقطة قوة لاتخاذ أهم القرارات.

ومن خلال استعراض جوانب البحث الذي انطلق من الإشكالية التالية:

ما هو دور وأهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" في إدارة التكلفة الإستراتيجية؟

تم التوصل إلى ما يلي:

1. اختبار صحة الفرضيات:

- استطاع نظام المعلومات المحاسبي بجميع فروعه كونه من أهم أنظمة المعلومات الإدارية مسايرة التطورات والتقنيات الحديثة المفروضة على المؤسسة من بيئة أعمالها بتوفيره معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة في تسيير شؤونها واتخاذ مختلف القرارات.

وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

- أثبت مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية عجز أنظمة التكاليف التقليدية على تلبية حاجات المؤسسة وأدى بدفعها من الدور التقليدي المتمثل في حساب التكاليف والتحكم فيها إلى إدارتها وتسييرها استراتيجيا بالاعتماد على البيئتين الداخلية والخارجية في تحليل موقف المؤسسة التنافسي والاهتمام بجودة المنتجات ورضا العميل ومختلف الأهداف التسييرية والإستراتيجية الأخرى.

وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

- رغم النجاح الذي حققته أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية إلا أن مشكل التكاليف غير المباشرة لم يشهد تحسنا إلا بعد ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة الذي استجاب هو الآخر لمتطلبات بيئة الأعمال المعاصرة من إدارة التكاليف وإعداد الموازنات وتحسين الأنشطة وحتى مراعاة عامل الوقت وكشفه عن الطاقة غير المستغلة من خلال اعتماده على فهم العلاقة السببية بين موارد المؤسسة وأنشطتها مع توفير مخرجات تخدم محاور إدارة التكلفة الإستراتيجية الثلاثة.

وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

- استطعنا التحكم في تكاليف مؤسسة "INFRAFER" كمؤسسة جزائرية وتحسين إدارتها إستراتيجيا من خلال محاولة تبنينا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة وفق خطواته الصحيحة ثم الاستفادة من مخرجاته وتطوراتها وتكامله مع أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية الأخرى في تحليل موارد المؤسسة ومسببات تكاليفها وأنشطتها ودعم موقفها التنافسي واتخاذ مختلف القرارات الاستراتيجية الأخرى.

وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

2. نتائج الدراسة:

إضافة إلى ذلك فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تتوقف صحة قرارات المؤسسة على مدى تحكمها في المعلومات الداخلية والخارجية عن طريق أنظمة المعلومات الإدارية والتسييرية المتبناة من طرف المؤسسة؛
- تحتل أنظمة التكاليف أهمية بالغة في حياة المؤسسة ليس فقط لتتبع تكاليف المنتجات وإدارتها بل أيضا لتقديمها لمعلومات تساعد الإدارة في تحقيق وظائفها واتخاذ مختلف القرارات وتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة؛
- حققت أنظمة التكاليف التقليدية نجاحا لوقت من الزمن نظرا لما اتسم به محيط المؤسسة من سهولة في التشغيل وبساط في التكاليف واعتماد اليد العاملة لكنها باءت بالفشل وسط بيئة الأعمال المعاصرة؛
- استطاع مدخل إدارة التكاليف الإستراتيجية إثبات عجز أنظمة التكاليف التقليدية ودفعها من الدور التقليدي إلى التفكير الإستراتيجي للاستجابة لمتطلبات بيئة الأعمال المعاصرة؛
- تعددت وتنوعت الفلسفات والأدوات والأنظمة التي جاءت بها أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية بتعدد احتياجات المؤسسة وأهدافها التشغيلية والإستراتيجية؛
- تعتمد إدارة التكلفة الإستراتيجية في تحليلها لموقف المؤسسة على البيئتين الداخلية والخارجية باعتمادها معلومات مالية وأخرى غير مالية؛
- تعد التكاليف غير المباشرة من أهم المشكلات التي تواجه محاسبة التكاليف لما تتميز به من صعوبة في توزيعها وتخصيصها على منتجات وخدمات المؤسسة؛
- لم يشهد تاريخ محاسبة التكاليف حلا لمشكلة التكاليف غير المباشرة إلا بعد ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة الذي يعمل على تخصيصها وتكالييفها وفق العلاقة السببية بين موارد المؤسسة، أنشطتها ومنتجاتها وخدماتها؛

- استجاب نظام التكاليف المبني على الأنشطة المبني على الأنشطة لاحتياجات المؤسسة المختلفة في البيئة الحديثة من خلال عرضه لأنظمة جديدة كنظام التسيير على أساس الأنشطة ونظام الموازنات المبني على الأنشطة؛
- مر نظام التكاليف المبني على الأنشطة بأجيال مختلة من نظام التكاليف المبني على الأنشطة التقليدي، نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت ونظام التكاليف المبني على الأنشطة المركز على الأداء؛
- ساهمت مخرجات نظام التكاليف المبني على الأنشطة في خدمة إدارة التكلفة الإستراتيجية ومختلف أغراضها من خلال تعرضها لأهم محاورها من تحليل لسلسلة القيمة ومسببات التكلفة وموقف المؤسسة الإستراتيجي.
- يساعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة الإدارة في اتخاذ أهم القرارات الإستراتيجية كقرار تسعير المنتجات واختيار المزيج الأمثل في المنتجات أو في الزبائن، وحتى في رسم مسارات المؤسسة الإستراتيجية؛
- تستطيع المؤسسة الجزائرية تبني نظام التكاليف المبني على الأنشطة والاستفادة من تطوراتها وامتداداته في تسيير تكاليفها إستراتيجيا وتحقيق ميزتها التنافسية واتخاذ أهم القرارات التسييرية والإستراتيجية.

3. التوصيات والاقتراحات:

ومن أهم الحلول التي نقترحها:

- يجب على المؤسسات الجزائرية تحديث أنظمتها المحاسبية ونظم محاسبة التكاليف لمواكبة التطورات المفروضة من بيئة الأعمال المعاصرة وترشيد مختلف قراراتها التسييرية والإستراتيجية؛
- على الباحثين ومحاسبي التكاليف نشر الوعي التكاليفي وسط المؤسسة الجزائرية التي لا تكاد تطبق نظام التكاليف كونه نظاما اختياريا، أو عدم الالتفات إلى مخرجاته في اتخاذ القرار؛
- ضرورة توعية المدراء وأرباب المؤسسات والمحاسبين بأهمية أنظمة التكاليف الحديثة عامة ونظام التكاليف المبني على الأنشطة واعتمادها في إدارة تكاليف المؤسسة بمفهومها الحديث؛
- على المؤسسات التي أرادت تبني نظام التكاليف المبني على الأنشطة اتباع الخطوات الأساسية والمراحل الضرورية حتى يكون فعالا ومجديا؛
- ضرورة توظيف الكفاءات والأطر الجامعية والاستفادة من خبرات المؤسسات الرائدة وتكوين الموظفين في أنظمة التكاليف الحديثة عامة ونظام التكلفة المبني على الأنشطة بصورة خاصة وكيفية الاستفادة منها في إدارة تكاليف المؤسسة إستراتيجيا واتخاذ أهم القرارات؛

- الاهتمام بالبحث في نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتطبيقاته وتطوراته ومزاياه وإضافاته وتطبيقه على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية سواء الصناعية، أو الخدمية أو التجارية؛
- إجراءات البحوث العملية والدراسات حول النظريات والفلسفات الحديثة التي جاءت بها إدارة التكلفة الإستراتيجية والتي لا تكاد تتعدى أوراق البحث من أجل تقليص الفجوة بين النظريات العلمية والتطبيقات العملية؛
- ضرورة توظيف الكفاءات والأطر الجامعية والاستفادة من خبرات المؤسسات الرائدة وتكوين الموظفين في أنظمة التكاليف الحديثة عامة ونظام التكلفة المبني على الأنشطة بصورة خاصة وكيفية الاستفادة منها في إدارة تكاليف المؤسسة إستراتيجيا واتخاذ أهم القرارات؛
- كما نوصي مؤسسة "INFRAFER" بإتمام وتوسيع نظام التكاليف المبني على الأنشطة لشمول جميع فروع المؤسسة من محاجر ومصانع ومشاريع من أجل تعظيم الفائدة من مخرجاته لأغراض إدارة التكلفة الإستراتيجية.

4. آفاق البحث:

من جملة المواضيع التي نقترحها كمشاريع للبحث:

- البحث في أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية كل على حدى وبيان أهميته في حياة المؤسسات الاقتصادية وصنع القرارات؛
- البحث في أجيال نظام التكاليف المبني على الأنشطة الحديثة ومحاولة تطبيقها على المؤسسات الجزائرية من نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت، أو المركز على الأداء، أو الموجه نحو الزبون؛
- دراسة أثر التكامل بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة وأدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة على أداء المؤسسات المالي والاقتصادي والتنافسي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1. الكتب باللغة العربية:

- إبراهيم الأعمش، أسس المعلومات المحاسبية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- أحمد حسن فرغلي، محاسبة التكاليف: المفاهيم والأساليب العلمية والعملية، دار هاني للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2005.
- أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- أحمد حسين علي، مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين، مكتبة الإشعاع الفني، الإسكندرية، مصر، 1998.
- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط "ABC" للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- أحمد طرطار، الترشييد الاقتصادي للطاقة الانتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- أحمد عبد العال، فتحي السوافيري، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002.
- أحمد عطية هاشم، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000.
- أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2008.
- أحمد محمد غنيم، نظام إدارة الإنتاج المتكامل باستخدام الحاسب الآلي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2006.
- أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- أحمد محمد نور، شحاتة السيد، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شهاب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993.
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية: "المفاهيم الأساسية"، كتاب رقم 10، الأردن، 2001.
- إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزغبي، نظم المعلومات الإدارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- أيمن الشنطي، شقر عامر، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2006.
- بشير العلاق، الإدارة الحديثة: نظريات ومفاهيم، دار الباروزي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- بشير العلاق، محمد الصبرفي، التخزين السلعي، دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
- بوعلام بوشاوي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2002.
- توفيق عبد المحسن، التقييم والتمييز في الأداء، دار الفكر العربي للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2006.
- ثابت عبد الرحمن إدريس، إدارة الأعمال: نظريات ونماذج وتطبيقات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005.
- ثابت عبد الرحمن إدريس، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- ثناء على القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- جبرائيل كحالة، رضوان حنان، المحاسبة الإدارية: مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار الهومة للطباعة والنشر، أبو ظبي، الإمارات العربية المتحدة، 2005.
- جمعة الربيعي كمال حسن وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال "مدخل وظيفي"، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1986.
- حسن ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الدار الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.

- حسين علي حسين أحمد، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- حيدر محمد علي عطا، نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- خالد أمين، حمزة بشير أبو عاصي، أساسيات المحاسبة وطرقها، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
- خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- رشيد جمال، ناصر نور الدين، إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- رضوان حلوة حنان، جبرائيل جوزيف كحالة، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- زياد هاشم يحيى السقا، قاسم إبراهيم الحبيطي، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، الموصل، العراق، 2003.
- سعد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991.
- سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- سعد غالب ياسين، نظم مساندة القرارات، دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
- سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، سوريا، 1978.
- سمير كمال، كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002.
- سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية: المفاهيم الأساسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- سيد صابر تعلق، نظم ودعم اتخاذ القرارات الإدارية، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008.
- صالح عطية أحمد، محاسبة تكاليف الأنشطة للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- صلاح عبد الله الرزق، وعطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر، الأردن، 1999.
- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مكتبة أحمد الصقال للترجمة والنسخ، بغداد، العراق، 1990.
- عبد الحي مرعي، عبد الله هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
- عبد الرحمان إدريس ثابت، جمال الدين محمد المرسي، التسويق المعاصر، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2005.
- عبد الرحمن الصباح، نظم المعلومات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- عبد الرحمن توفيق، 6 سيجما ومصفوفة الأداء المتوازن لمن ينشد الأداء الأمثل، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، مصر، 2008.
- عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- عبد الغني بسيوني، أصول علم الإدارة العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1992.
- عبد الغني بسيوني، التنظيم الإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2005.
- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
- عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2002.
- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، دار النشر بوزريعة، الجزائر، 2011.
- عبيد محمد عبد العزيز، جودة المنتج ما بين إدارة الجودة الشاملة والإيزو، مكتبة الإشعاع الفني، القاهرة، مصر، 1999.
- عثمان الكيلاني وآخرون، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، دار المنهاج، عمان، الأردن، 2000.
- عراقي العراقي، المحاسبة الإدارية في مجالات تقييم الأداء واتخاذ القرارات، دار المنار للطباعة، القاهرة، مصر، 1992.

- عصام فهد العريبي وآخرون، نظام المعلومات المحاسبي: مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج، عمان، الأردن، 2007.
- علي خلف حجاج، اتخاذ القرارات الإدارية، دار قنديل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- علي أحمد أبو حسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة: اتخاذ القرارات، تقييم وتقارير الأداء، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1997.
- علي القباني، مدخل إستراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006.
- علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1999.
- عماد الصباغ، نظم المعلومات: ماهيتها ومكوناتها، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- عمار بوحوش، الاتجاهات الحديثة في علم الإدارة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1984.
- عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- الفداغ فداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.
- فريد النجار، المنافسة والترويج التطبيقي، مؤسسة شهاب الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000.
- فلاح سلامة المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- فؤاد الشيخ سالم وآخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكتب الأردني، الأردن، 1995.
- قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الإيزو 9001، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- كامل بربر، الإدارة عملية ونظام، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1996.
- كريم إبراهيم الحبياتي، زيد يحيى السكاح، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، العراق، 2003.
- كمال الدين سعيد، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات: مفاهيم وتطبيقات، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2002.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي، علي أحمد أبو حسن، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1997.
- كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2004.
- محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2000.
- محمد آل فرج الطائي، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية (إدارة، تكنولوجيا المعلومات)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009.
- محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، دار الوفاء لدنيا الطباعة، الإسكندرية، مصر، 2007.
- محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، دار الجامعة، بيروت، لبنان، 1999.
- محمد الفيومي محمد، المحاسبة الإستراتيجية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2012.
- محمد بديوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- محمد حافظ حجازي، دعم القرارات في المنظمات، دار الوفاء للنشر والطباعة، الإسكندرية، مصر، 2006.
- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2003.
- محمد سمير الصبان وآخرون، المحاسبة المتوسطة (الإطار الفكري والعلمي للمحاسبة كنظام للمعلومات)، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2003.
- محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية "مدخل نظم المعلومات"، الجزء الأول، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008.
- محمد عبد العالي النعيمي، إدارة الجودة المعاصرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف: منظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- محمد عبد الفتاح، نظم المعلومات الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2011.
- محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.

- محمد علي الجبالي، قصي السمراني، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- محمد فركوس، الموازنات التقديرية "أداة فعالة للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- محمد محمود يوسف، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف، دار النهضة، القاهرة، مصر، 1999.
- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الدورة المحاسبية ومشاكل العتراق والقياس والإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- محمد نور برهان، أنظمة المعلومات الإدارية، الشركة العربية للتمويل والتوريدات، القاهرة، مصر، 2010.
- محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2001.
- محمود علي الجبالي، قصي السمراني، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.
- محمود يوسف محمد، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، المجلد الأول، مؤسسة كتب عربية للنشر الإلكتروني، 2006.
- مصطفى أحمد سيد، تحديات العولمة والتخطيط الاستراتيجي، مكتب الأنجلو، القاهرة، مصر، 2004.
- مصطفى ربحي عليان، إيمان فاضل السمراني، تسويق المعلومات وخدمات المعلومات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- مكرم باسيلي واصل، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، المكتبة العصرية للطباعة، مصر، 2001.
- منير محمود سالم، أنظمة التكاليف الصناعية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1974.
- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية: مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998.
- ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- ناصر نور الدين، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- نبيل محمد مرسي، الإدارة الاستراتيجية: تكوين وتنفيذ الإستراتيجية التنافسية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003.
- نجم عبد الله الحميدي وآخرون، نظم المعلومات الإدارية "مدخل معاصر"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
- نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
- نور أحمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
- هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- هدى السمراني، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- وليد ناجي الحبالي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.
- يحيى محمد أبو طالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، دار الأمين للنشر والتوزيع، مصر، 2002.
- يوحنا آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- يوسف بن محمود جربوع، نظرية المحاسبة، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.

2. الكتب باللغات الأجنبية:

- A. ANTHONY & all, Management accounting, Pearson Prentice Hall, USA, 2007.
- A. BEN FADHEL, Comptabilité analytique, CPU, Tunis, 2003.
- A. BOUGHABA, Comptabilité analytique d'exploitation, BERTI Ed, Alger, Algérie, 1998.

- A. BOUTAT, J. M. CAPRARO, Comptabilité analytique de gestion, Presses polytechnique et universitaires Romandes, Lausanne, France, 2008.
- A. BURLAUD, C. SIMON, Comptabilité de gestion, couts, contrôle, ED Vuibert, Paris, France, 2000.
- A. RAPPIN, J. POLY, Comptabilité analytique d'exploitation, Dunod Ed, Paris, France, 1996.
- A. SAHRAOUI, Comptabilité de gestion, Berti Ed, Alger, Algérie, 2004.
- A. THOMPSON, A. STRICKLAND, Strategic management: Concepts & Cases, McGraw-Hill Irwin, USA, 2003.
- A.CAVAGNOL et les autres, Economie d'entreprise, Edition Caseteilla, Paris, France, 1995.
- B. DORIATH, Comptabilité de gestion, Ed Dunod, Paris, France, 1999.
- BOYER, L'essentiel de la gestion, Edition d'organisation, Paris, France, 1995.
- C. ALZARD, S. SEPARI, Contrôle de gestion, Dunod, Paris, France, 2007.
- C. GRURY, Management Accounting For Business Decisions, Thomson Learning, USA, 2001.
- C. HORNGREN, G. SUNDEM, W. STRATTON, Introduction to management accounting, Pearson Prentice Hall, USA, 2005.
- D. KHOUATRA, T. LEXTRAT, Comptabilité de gestion, Ellipses, Paris, France, 1996.
- D. LECLERE, L'essentiel de la comptabilité analytique, Edition d'organisation, Paris, France, 2004.
- E. COHEN, Dictionnaire de gestion, Casbah Edition, Alger, Algérie, 1994.
- ERFI, Gestion de la PME, Edition Nathan, Paris, France, 1997.
- F. BORNE, Organisation des entreprises, Les éditions Foucher, Paris, France, 1971.
- F. GRANDGUILLOT, Comptabilité de gestion, ED Gualino, Paris, France, 2003.
- F. MAKHLOUF, Comptabilité analytique, Pages bleues, Alger, Algérie, 2006.
- G. BEATRICE, G. FRANCIS, Comptabilité analytique, Gualino, France, 2001.
- G. BRESSY et C. KONKUYT, Management et économie des entreprises, Edition Serey, Paris, France, 2008.
- G. GELBERT et P. PIGER, Comptabilité analytique, Ed Economica, Paris, France, 1994.
- G. GOUJET et C. RAULET, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Ed Dunod, Paris, France, 2001.
- G. MELYON, Comptabilité analytique, Bréal, Paris, France, 2001.
- G. S. ROGER, Operations management, Contemporary concepts & cases, McGraw-Hill Irwin, USA, 2007.
- GERARD, Comptabilité financière – Comptabilité de gestion, Lexis Nexis, Paris, France, 2005.
- H. BOUQUIN, Comptabilité de gestion, Dalloz-Sirey, Paris, France, 1993.
- H. GULMAN, Comptabilité analytique, Ed Bouchene, Alger, Algérie, 1993.
- J. DALY, Pricing for profitability, Activity based pricing for competitive advantage, Ed John Wiley & Sons Inc, New York, USA, 2002.
- J. HEIZER & all, Operations management, Pearson Prentice Hall, USA, 2004.
- J. K. SHANK, V. GOVINDARAJAN, La gestion stratégique des coûts, Edition d'organisation, Paris, France, 1995.
- J. MARGERIN et G. AUSSET, Comptabilité analytique, Edition courcoux, Paris, France, 1996.
- J. ORSONI, Comptabilité analytique, Vuibert, Paris, France, 1987.
- J. SHANK, V. GOVINDARAJAN, La gestion stratégique des couts, Les éditions d'organisation, Paris, France, 1995.
- L. BOYER et N. EQUILBEY, Organisation : Théories et applications, Editions d'organisation, Paris, France, 2000.
- L. DUBRULLE, D. JOURDAIN, Comptabilité analytique de gestion, Dunod, Paris, France, 2000.
- L. KRAJEWSKI, P. RITZMAN, Operations management, strategy and analysis, Addison- Wesley, USA, 2007.
- L. LANGLOIS, C. BONNIER, M. BRINGER, Contrôle de gestion, Berti Edition, Alger, Algérie, 2008.
- L. RAVIGNON et les Autres, La méthode ABC/ABM: Piloter efficacement une PME, Edition d'organisation, Paris, France, 1998.
- L. RAVIGNON, ABC-ABM, ABC ENTREPRISE et ABC PME, ED Alphacen, France, 2008.
- LAUDON, J. LAUDON, Les systèmes d'informations de gestion : Oraganisation et réseaux stratégique, ERPI Edition, Québec, Canada, 2001.
- M. GERVAIS, Contrôle de gestion et planification d'entreprise, Economica, Paris, France, 2000.
- M. MARCHERSNAY, Management stratégique, Les éditions de L'Adreg, Paris, France, 2004.
- M. PORTER, L'avantage concurrentiel, Inter Edition, Paris, France, 1986.
- M. PORTER, La concurrence selon Porter, Ed Village mondiale, Paris, France, 1999.

- N. ARFAOUI et A. AMRANI, Méthodes d'analyse des coûts, Editions du management, Algérie, 1991.
- N. BERLAND, Mesurer et piloter la performance, E-book, www.management.free.fr, 2009.
- N. RAFFISH, P. B. TURNEY, The CAM-I Glossary of Activity based Management, Version 1.2, USA, 1991.
- P. BARANGER et les autres, Gestion : les fonction de l'entreprise, Edition Vuibert, Paris, France, 1998.
- P. BARANGER, P. MOUTON, Comptabilité de gestion, ED Hachette, Paris, France, 1997.
- P. BESCOS, C MENDOZA, Les management de la performance, Edition Comptable Malesherbes, Paris, France, 1994.
- P. BOISSELIER, Contrôle de gestion, Edition Vuibert, Paris, France, 2001.
- P. BRENNEMAN et S. SEPRI, Economie d'entreprise, Edition Dunod, Paris France, 2001.
- P. CHAFFY, D. GREASLEY, A. HICKIE, Business information system, Prentice Hall, USA, 2003.
- P. D. GAGNON, et les autres, L'entreprise, Edition Gaetan Morin, Canada, 2000.
- P. L.BESCOS, C. MENDOZA, Le management de la performance, Edition comptables Malesherbes, Paris, France, 1997.
- P. LAUZEL, H. BOUQUIN, Comptabilité analytique et gestion, Ed Sirey, Paris, France, 1988.
- P. MEVELLEC, G. Rochery, Eléments fondamentaux de comptabilité, Libraire Vuibert, Paris, France, 1990.
- P. WEETMAN, Business strategy & Management accounting, FT Prentice Hall, London, Britain, 2003.
- PH. LORINO, Méthodes et pratique de la performance « le pilotage par les processus et les compétences », Ed d'organisation, Paris, France, 2003.
- R. COASE, L'entreprise : le marché et le droit, Edition d'organisation, Paris, France, 2005.
- R. COOPER, R. KAPLAN, The design of cost management system and cases, Prentice Hall, New Jersey, USA, 1998.
- R. GABSI, Contrôle de gestion, Les éditions contributions à la littérature d'entreprise, Tunis, 2002.
- R. HILTON, M. MAHER, F. SELTO, Cost management strategies for business decisions, McGraw-Hill Irwin, USA, 2002.
- R. KAPLAN & all, Management accounting, Prentice Hall, USA, 2012.
- R. L. WEIL, M. W. MAHER, Cost management, ED John Wiley & Sonc Inc, New Jersey, USA, 2005.
- R. PATUREL, La comptabilité analytique « Système d'information pour le diagnostique et la prise de décision », Ed Eyrolles, Paris, France, 1987.
- R. TELLER, Le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant stratégie et stratégie et finance, Ed management et société, Paris, France, 1999.
- R. W. HILTON, Managerial accounting: Creating value in a dynamic business environment, McGraw-Hill, USA, 2002.
- T. BERTRAND et autres, Organisation et gestion de l'entreprise, Edition d'organisation, Paris, France, 1998.
- T. CHARLES & all, Cost accounting, a managerial emphasis, Pearson Prentice Hall, USA, 2006.
- T. SAADA et Autres, Comptabilité de gestion, ED Vuiber, France, 2008.
- W. THOMAS & all, Cost management, a strategic emphasis, McGraw-Hill Irwin, USA, 2002.
- X. BOUIN et Autres, Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Ed DONOD, Paris, France, 2000.
- Y. DERONGE, Comptabilité de gestion, De Boeck, Bruxelles, Belgique, 2013.
- Y. RONGE, Comptabilité de gestion, ED Boeck, Belgique, 2008.

3. أطروحات الدكتوراه:

- أحمد هاشم يوسف، المحاسبة على الإنجاز: دراسة تحليلية تطبيقية، أطروحة دكتوراه، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 1998.
- أمجاد محمد الكومي، استخدام مدخل تحليل التكاليف الاستراتيجية في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 2002.
- بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017.
- حبيبة عامر، دور المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة في ظل التكتلات الاقتصادية العالمية "دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016.

- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.
- راضية عطوي، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2016-2017.
- رانية غضاب، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير والتسعير والموازنة على أساس النشاط لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014.
- شاهر يوسف القشي، مدى فعالية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتركيبية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2003.
- زاهر شاهر يوسف القشي، مدى فعالية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيد والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن، 2003.
- عاطف آدم علي، نموذج مقترح لاستخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الطالب الجامعي بمؤسسات التعليم العالي الحكومية السودانية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2010.
- عبد العزيز محمد المشاري، أثر الإدارة الاستراتيجية على قطاع صناعة الإسمنت بالمملكة العربية السعودية، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان، 2004.
- عبد المنعم أحمد محمد عبد الله، نموذج مقترح لاستخدام التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان، رسالة دكتوراه، جامعة السودان، الخرطوم، السودان، 2008.
- عثمان مداحي، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009.
- علي سراج، خصائص المعلومات القاعدية لبناء قرارات الإنتاج التي تسمح بالأسبقية التنافسية في إطار الإستراتيجية التنافسية، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005.
- عمر أقاسم، الإمداد الشامل - مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة -، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2009 - 2010.
- عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009.
- لمين علوطي، أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال على إدارة الموارد البشرية في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.
- محمد حسن فهمي الأشول، مدخل محاسبي مقترح لنظرية القيود بهدف التحسين المستمر لأداء منظمات الأعمال، أطروحة دكتوراه، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر، 2006.
- محمد عثمان إبراهيم أحمد، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية (دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السودانية)، رسالة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2017.
- مدني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
- نعمان لبنى هاشم، أثر نظام التكاليف على أساس النشاط على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء، دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية العراقية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017.
- هاشم الطيب محمد أحمد، نموذج مقترح لاستخدام نظام محاسبة التكاليف في تسعير المنتجات الصناعية التحويلية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، 2010.
- هبة جعفر حسن حبيب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط ورقابة العملية الإنتاجية، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بولاية نهر النيل، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة شندي، السودان، 2017.
- هلال درحمون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.

- H. KEFI, Evaluation des technologies et systèmes d'information – cas d'un entrepôt de données implanté dans une institution financière, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Paris Dauphine, Paris, France, 2001.

4. الملتقيات والمجلات والمحاضرات:

- إبراهيم شقفة خليل، ماهر موسى درغام، حساب تكلفة الخدمات العلاجية وفق نظام تكاليف الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي "دراسة تطبيقية"، مجلة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد 1، 2007.
- إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مجال المسؤولية الاجتماعية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 21، العدد 2، 2005.
- إبراهيم ميده، العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، سوريا، المجلد 25، العدد الأول، 2009.
- أحمد زغدار، محمد سفير، عرض المعلومات في ظل المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2009.
- أحمد صالح الهزامة، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات في المؤسسات الحكومية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، عمان، الأردن، العدد الأول، 2009.
- أحمد لعماري، المعلومات المحاسبية وترشيد القرار في ظل تطبيق نظام مالي ومحاسبي بالجزائر، الملتقى الدولي حول النظام المالي المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي واد سوف، الجزائر، 17 – 18 جانفي 2010.
- أحمد لعماري، طبيعة وأهمية نظم المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد الأول، نوفمبر 2001.
- أحمد يوسف دودين، درجة ممارسة بطاقة الأداء المتوازن بوصفها أداة التخطيط الإستراتيجي في الجامعة الأردنية الخاصة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، جامعة الزرقاء، الأردن، العدد الأول، 2012.
- أسعد مبارك حسين، استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط لقياس وتخصيص التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات المينائية، مجلة جامعة البحر الأحمر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البحر الأحمر، السودان، العدد الرابع، ديسمبر 2013.
- بالرقي تيجاني، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار في الأسواق المالية الناشئة، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 14 – 15 أبريل 2009.
- البكري ثامر، مداخلة بعنوان: "الميزة التنافسية باعتماد تحليل SWOT لبناء إستراتيجيات"، الملتقى الدولي الرابع: "المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية لقطاع المحروقات في الدول العربية"، كلية الاقتصاد، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، الأردن، 2010.
- جبر إبراهيم الداعور، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، فلسطين، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، 2013.
- جلال العطار، مراحل تصميم نظام تكاليف الأنشطة، مجلة أخبار المحاسبة، الدوحة، قطر، العدد السادس، فيفري 2009.
- جمعة هوام، زهية خباري، تحقيق التنافسية في التكاليف والأسعار، ملتقى دولي بعنوان: تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يوم 30 أكتوبر 2002.
- حاتم كريم كاظم، استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت 'TDABC' في قياس تكلفة الخدمة الفندقية (دراسة تطبيقية في فندق النجف)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، السنة 11، المجلد 9، العدد 2، 2015.
- حازم فرح، التكاليف المبنية على الأنشطة أداة استراتيجية هامة للإدارة، مجلة المحاسب القانوني العربي، مصر، العدد الثاني والتسعون، جويلية 1995.
- حسين ماجدة، إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج، المجلة العلمية الصادرة عن كلية الاقتصاد، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر، العدد الأول، 2000.
- حسين مولاي، المحاسبة التحليلية الفلاحية وإمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستثمرات الفلاحية، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة، جامعة علي لونيس البليدة، الجزائر، العدد 18، 2018.

- حنان صبحت عبد الله، سهير كاظم فاضل، التكامل ما بين تقنية بطاقة العلامة المتوازنة وتقنية الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، السنة الحادية والأربعون، العدد 116، 2018.
- حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة، تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية، مجلة ديالى الصادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة ديالى، العراق، العدد الثالث والستون، 2014.
- خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمن الحسن منصور، التكامل بين أسلوبى الكلفة المستهدفة والتكلفة وفق الشاط كأدوات لإدارة الكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء: دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري، مجلة العلوم الاقتصادية الصادرة عن كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، المجلد السادس عشر، العدد الأول، 2015.
- خضير مجيد علاوي، مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB (دراسة تطبيقية في مديرية بلديات محافظة الديوانية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، المجلد 14، العدد 2، 2012.
- رضوان محمد العناتي، مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبنى على الأنشطة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، جامعة الزرقاء، عمان، الأردن، المجلد التاسع، العدد الأول، 2009.
- سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة العلوم الإسلامية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، جانفي 2007.
- سعاد معاليم، إسماعيل حجازي، نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كابتكار تسييري في المؤسسة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد الحدي عشر، العدد الثاني، ديسمبر 2018.
- سلمى منصور سعد، إبتهاج إسماعيل يعقوب، منال حسين، قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة: نظام ABC حالة دراسية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، جامعة بغداد، العراق، العدد السابع والأربعون، 2016.
- سليمان حسين البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديد: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني، مجلة دراسات العلوم الإدارية، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، المرق، الأردن، المجلد 34، العدد 1، 2007.
- سليمان حسين البشتاوي، طلال سليمان جريه، أهمية إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد 42، العدد الأول، 2015.
- صالح عبد الرحمن المحمود، تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة "دراسة تطبيقية"، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، جامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية، المجلد الثامن، العدد الثاني، 2007.
- صالح إبراهيم يونس الشعباني، التغير في إستراتيجيات خفض الكلف وأثارها، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 98، المجلد 32، 2010.
- صالح السحبياني، المسؤولية الاجتماعية ودورها في مشاركة القطاع الخاص في التنمية، المؤتمر الدولي حول القطاع الخاص، بيروت، 23 - 25 مارس 2009.
- صلاح الدين محمد بسيوني، تقييم ملائمة التكاليف غير المباشرة في ظل أساليب الصناعة الحديثة، مجلة التكاليف الصادرة عن الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، مصر، العدد الثالث، 1999.
- الطيب خوجة، مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 21 - 22 نوفمبر 2007.
- عبد الحكيم مصطفى جودة، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لموجهة بالوقت (TDABC) في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي في أحد المستشفيات الأردنية الخاصة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد 27، العدد 1، 2019.
- عبد الرحمن عاطف، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، مجلة البحوث المعاصرة الصادرة عن كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، الجزائر، المجلد 17، العدد الثاني، 2003.
- عبد العالي شحتاني، رانية غضاب، تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، معهد الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أمين العقال الحاج موسى، تامنغست، الجزائر، المجلد 07، العدد 01، 2018.

- عبد العزيز سليمان غازي، إياد سلطان شاكر، عثمان عبد القادر أمين حمه، خفض التكلفة باستخدام مدخل إعادة هندسة العمليات (دراسة تطبيقية في جامعة السليمانية)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأنبار، العراق، المجلد 4، العدد 9، 2012.
- عبد القادر عيادي، نوي الحاج، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، الملتقى الدولي الرابع بعنوان: المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2010.
- عبد الله فليح، التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج كمدخل لتخفيض التكاليف وتحسين الجودة، مجلة التكاليف الصادرة عن جمعية التكاليف، القاهرة، مصر، العدد الثالث، 1999.
- العربي بن عواق، عمار قدوري، مساهمة نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC" في تحسين أداء المؤسسة ودعم موقفها التنافسي دراسة حالة فندق ومطعم الربيع سطيف، مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية، جامعة الباز، سطيف، الجزائر، المجلد 11 العدد 01، جوان 2020.
- عريوة محاد، قياس وتقييم الأداء في القطاع الصحي في إطار الحوكمة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، الجزائر، 2019.
- عفاف مبارك محمد، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، المجلة المصرية للدراسات التجارية الصادرة عن جامعة المنصورة القاهرة، مصر، المجلد 27، العدد 02، 2003.
- علاء بن ثابت، مداخلة بعنوان: "متى يصبح الاقتصاد الجزائري تنافسي؟ دراسة سياسات تحسين القدرة التنافسية في ظل اتفاق الشراكة"، الملتقى الدولي الأول: آثار وانعكاسات اتفاق الشراكة على الاقتصاد الجزائري وعلة منظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المنعقد بجامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، يومي 13-14 نوفمبر 2006.
- علي الكسب، ناظم رشيد، أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر السنوي السادس حول أخلاقيات الأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن، 17-20 نيسان 2006.
- علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة "دراسة حالة معمل ألبان الموصل"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 32، العدد 98، 2010.
- عماد يوسف أحمد الشيخ، عبد الحكيم مصطفى محمود جودة، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، الأردن، المجلد العاشر، العدد الأول، 2007.
- عمار درويش، إلياس صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد الثامن، 2015.
- عمار درويش، صالح إلياس، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مصنع النسيج للمواد الثقيلة MANTAL بتلمسان)، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 8، جوان 2018.
- عمر أقاسم، ساوس الشيخ، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، مجلة الحقيقة، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، المجلد 10، العدد 19، 2011.
- عمر عيد مسلم الجعدي، معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية)، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، الكلية الجامعية للعلوم الاقتصادية، فلسطين، غزة، العدد السادس، ديسمبر 2009.
- فتحي رزق السوافيري، الإطار الملائم لنموذج تحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة في ظل أنظمة التكاليف القائمة على الأنشطة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 32، العدد 1، 1999.
- فتحي سعيد عيد، نموذج مقترح لتقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة كأساس للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء، المجلة العلمية للبحوث والدراسات، جامعة حلوان، مصر، العدد 1، 1991.
- قاسم محمد عبد الله البعاج، نجم عبد عليوي الكرعوي التكامل بين نظام (ABC - JIT) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية بمصنع نسيج الديوانية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة بغداد، العراق، العدد 39، 2014.
- ليث نعمان حسون، دور نظام التكاليف على أساس النشاط (PFABC) في تحقيق التميز المؤسسي: دراسة ميدانية في مصرف بابل، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد 4، العدد 44، 2018.
- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، منشورات كلية التجارة "الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.

- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، "دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية "سلسلة الدراسات الإنسانية"، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2007.
- ماهر موسى درغام، مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول، 2007.
- مبارك محمد عفاف علي، دورة نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، المجلة المصرية للدراسات التجارية الصادرة عن جامعة المنصورة، مصر، المجلد السابع والعشرون، العدد الثاني، 2003.
- محاد عريوة، عباس فزحات، قياس وتقييم الأداء في القطاع العمومي المحلي بتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB - دراسة عينة من البلديات، مجلة معارف، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة البويرة، الجزائر، السنة 12، العدد 22، جوان 2017.
- محاد عريوة، فاتن سعدوني، تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي العمومي، تصميم نظري لنموذج (ABC) في المستشفيات، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، الجزائر، العدد 2، 2016.
- محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة لونيبي علي البليدة، الجزائر، العدد 13، 2018.
- محمد الفيومي محمد، تقييم نموذج تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط مع استخدام نموذج ورقة عمل إلكترونية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر المجلد 28، العدد 2، 1991.
- محمد توفيق بلبع، التكاليف الصناعية غير المباشرة أم المشاكل، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، مصر، العدد 15، 1981.
- محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الإمارات العربية المتحدة، الإمارات العربية المتحدة، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، 2005.
- محمد شحاته خطاب، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، ورقة عمل مقدمة للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة بعنوان: مهنة المحاسب في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن 21، الرياض، المملكة العربية السعودية، يومي 18 - 19 ماي 2010.
- محمد عبد العزيز، فلسفة تبويب عنصر التكاليف، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، مصر، العدد 12 مايو 1979.
- محمد علي أحمد السيدية، منى سالم حسين المرعي، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006.
- محمد قاسم عبد الرزاق، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق، دمشق، سوريا، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، 2000.
- محمد كنفوش، نظام (ABC) ودوره في تحسين الأداء واستدامته بالمؤسسة، مجلة جديد الاقتصاد، جامعة الجزائر 3، الجزائر، العدد الرابع، ديسمبر 2009.
- محمد محمود يوسف، نموذج مقترح لمحاكات العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات تكلة النشاط، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، مارس 1995.
- محمد مصطفى الجبالي، استخدام العوامل المسببة لحدوث التكلفة والعناصر المحركة للأداء في صياغة نموذج موضوعي لتقييم الأداء وتحقيقا لاعتبارات التطور المستمر، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، العدد الأول، السنة السادسة، 1996.
- محمد مصطفى الجبالي، نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلى تحليل القيمة وهندسة القيمة، مجلة البحوث المحاسبية الصادرة عن جامعة طنطا، مصر، الجزء الثاني، العدد الأول، 1997.
- محمد نجيب دباش، عبد العالي شحاتي، ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 23، 2018.
- محمد هيثم الدبس، رفع القدرة التنافسية للمنشأة من خلال الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة باستخدام نظام (TDABC) "دراسة تطبيقية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، سوريا، المجلد 37، العدد 1، 2015.

- محمود تهاني عبده النشار، استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف: إطار مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 42، العدد الأول، 2005.
- محمود عبد الفتاح إبراهيم وآخرون، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات المساهمة السعودية، المجلة العلمية للعلوم الإنسانية والإدارية، جامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية، المجلد السادس، العدد الثاني، 2005.
- مداني بن بلغيث، محمد طواهر، المؤسسة الجزائرية وتحديات تحقيق الأداء المحاسبي المتميز، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 08 - 09 مارس 2005.
- مركز الدراسات الإستراتيجية، تقييم المعرفة في مؤسسات التعليم العالي، سلسلة دراسات، الإصدار الثامن والثلاثين، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2012.
- مصطفى حامد الحكيم، دور القياس المتوازن للأداء المالي في زيادة الحصاة السوقية للشركة في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة: دراسة حالة مجموعة شركات قطاع الدقيق، مجلة الجزيرة للعلوم الاقتصادية، جامعة الجزيرة، السودان، المجلد 8، العدد 1، 2017.
- مصطفى عقاري، التقارير المالية، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، الجزائر، العدد 7، ديسمبر، 2002.
- معاد خلف إبراهيم، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد 9، العدد 27، 2013.
- معمر بوطالبي، التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB)، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، الحلفة، الجزائر، المجلد 1، العدد الاقتصادي 32، أكتوبر 2017.
- منير محمود سالم، أثار ومحاور نشر الوعي التكاليفي في مصر العقد القادم، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف القاهرة، مصر، العدد الثاني، 2000.
- منير محمود سالم، مفاهيم التكاليف في خدمة الإدارة، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، مصر، العدد 1، مايو 1972.
- مهدي نوادي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير الصادرة عن جامعة سطيف، الجزائر، العدد 09، 2009.
- مهند مجيد طالب، قياس وتحليل تكاليف وربحية الزبون باستعمال مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط ABCM "تأطير مفاهيمي"، مجلة دنانير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، العراق، المجلد 3، العدد 1، 2013.
- ميثم مالك راضي، مجبل دواي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية، "دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الأشرف"، مجلة التقني، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 24، العدد 9، 2011.
- نبيل محمد مرسي، تحليل هيكل التكاليف لأغراض الإدارة الإستراتيجية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد الثاني، 1997.
- نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة الكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة معمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 29/30 أكتوبر 2002.
- نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة الكلفة على أساس النشاط "ABC" في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي بعنوان: تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 29 - 30 أكتوبر 2002.
- نصر عبد الكريم، رشيد فائق الكخن، مستلزمات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية، دراسة نظرية ميدانية، مجلة الإدارة العامة، جامعة الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد 36، العدد 04، 1997.
- نعيمة يحيوي، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، الملتقى الوطني حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، يومي 10-11 نوفمبر 2009.
- هادي رضا الصفار، المحاسبة عن البيئة المستدامة، المؤتمر الدولي بعنوان "أخلاقيات الأعمال مجتمع المعرفة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 17 - 19 أبريل 2006.

- هديل ربحاوي، ترجمة الفصل الخامس: نظام التكاليف على أساس الأنشطة من كتاب المحاسبة الإدارية لكابلان وآخرين مدعمة بدراسات حالة من مدرسة هارفرد لإدارة الأعمال، <https://www.kantakji.com/media/2421/16k.doc>، 2004.
- هوام جمعة، أوجه التقارب والاختلاف في ممارسات أنظمة محاسبة التسيير/ التكلفة عبر الدول، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 7، 2005.
- هودة صلتان قدوري، محمد بن سعيد، دورة حياة المؤسسة الاقتصادية وأثرها على استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد 6، العدد 1، 2014.
- A. ELHAMMA, La comptabilité par activité au Maroc, Une étude empirique utilisant la théorie de la contenance, Revue du chercheur, Maroc, N°08/2010.
- C. ITTNER, W. LANEN, D. LANCKER , The association between ABC and Manufacturing performance, Journal of accounting research, USA, Vol 40, Issue 3, 2002.
- D. TOPOR & all, Implementation of Activity Based Budgeting method in the economic entities from mining industry of Romania, International journal of academic research in accounting, Finance and Management sciences, India, Vol 3, No 1, January 2013.
- E. PATRICIA, B. WERNER, Time-Driven Activity –Based Costing: Exploring the Underlying model, Cost management, USA, Vol 21, No 2, 2007.
- F. KOWSARI, Changing in Costing Models From Traditional to Performance Focused Activity Based Costing (PFABC), European Online Journal of Natural and Social Sciences, Czech, Vol 2, No 3, 2013.
- G. FRANK et al, Linking Cost To Price And Profit, Management Accounting, USA, 1989.
- G. KEEL & all, Time –Driven Activity-Based Costing in Health care: A systematic review of the literature, Health Policy, Medical Management Centre, Sweden, No 121, 2017.
- H. BOUQUIN, Les enjeux d’une normalisation privée de la comptabilité de gestion –un aspect oublié de la méthode des sections, Revue Française de comptabilité, France, N°271, 1995.
- J. DAVID, How Activity Accounting Works In Government, Management Accounting, USA, 1990.
- J. G. DONELAN, E. A. KAPLAN, Value Chain Analysis: A Strategic Approach To Cost Management, Journal Of Cost Management, USA, Vol 12, N° 2, 1998.
- J. K. SHANK, V. GOVINDARAJAN, Strategic Cost Management: The New Tool For Competitive Advantage, The Free Press a Division of Macmillan, New York, USA, 1993.
- J. N. CHAYVEY, G. NARO, Les apports de l’ABC à l’analyse stratégique: Les enseignements d’une recherche-intervention, Revue de Finance Contrôle Stratégie, Université de Montpellier, France, Vol 7, N° 3, 2004.
- M. A. SAROKOLAEI & all, Time Driven Activity Based Costing by using fuzzy logics, 2nd International Conference on leadership, Technology and Innovation Management, Islamic Azad University, Tabriz, Iran, 2013.
- M. A. SAROKOLAEI, M. BAHREINI, F.P. BEZENJANI, Fuzzy Performance Focused Activity Based Costing (PFABC), 2nd International Conference on leadership, Technology and Innovation Management, Islamic Azad University, Tabriz, Iran, 2013.
- M. NAMAZI, Performance Focused ABC: A Third Generation of Activity Based Costing System, Cost Management, USA, Vol 23, No 5, 2009.
- M. NAMAZI, Time-Driven Activity –Based Costing: Theory, Applications and limitations, Iranian Journal of Management Studies, Shiraz University, Iran, Vol 9, No 3, 2016.
- Noufel HADID, L’information de gestion de l’approche classique à l’approche objet, Revue des sciences économiques de gestion et de commerce, Faculté des sciences économiques et des sciences de gestion, Université d’Alger, Algérie, 2003.
- O. BERNARD, Comptabilité en Allemagne, Encyclopédie de comptabilité et contrôle de gestion, Art n°25, Economica, Paris, France, 2000.
- P. LORINO, J-C. TARONDEAU, de la stratégie aux processus stratégiques, Revue française de gestion, France, N° 160, 2006.
- P. MEVELLEC, Coûts à base d’activité: Un succès construit sur un malentendu, Revue Française de gestion, France, Jan 1994.

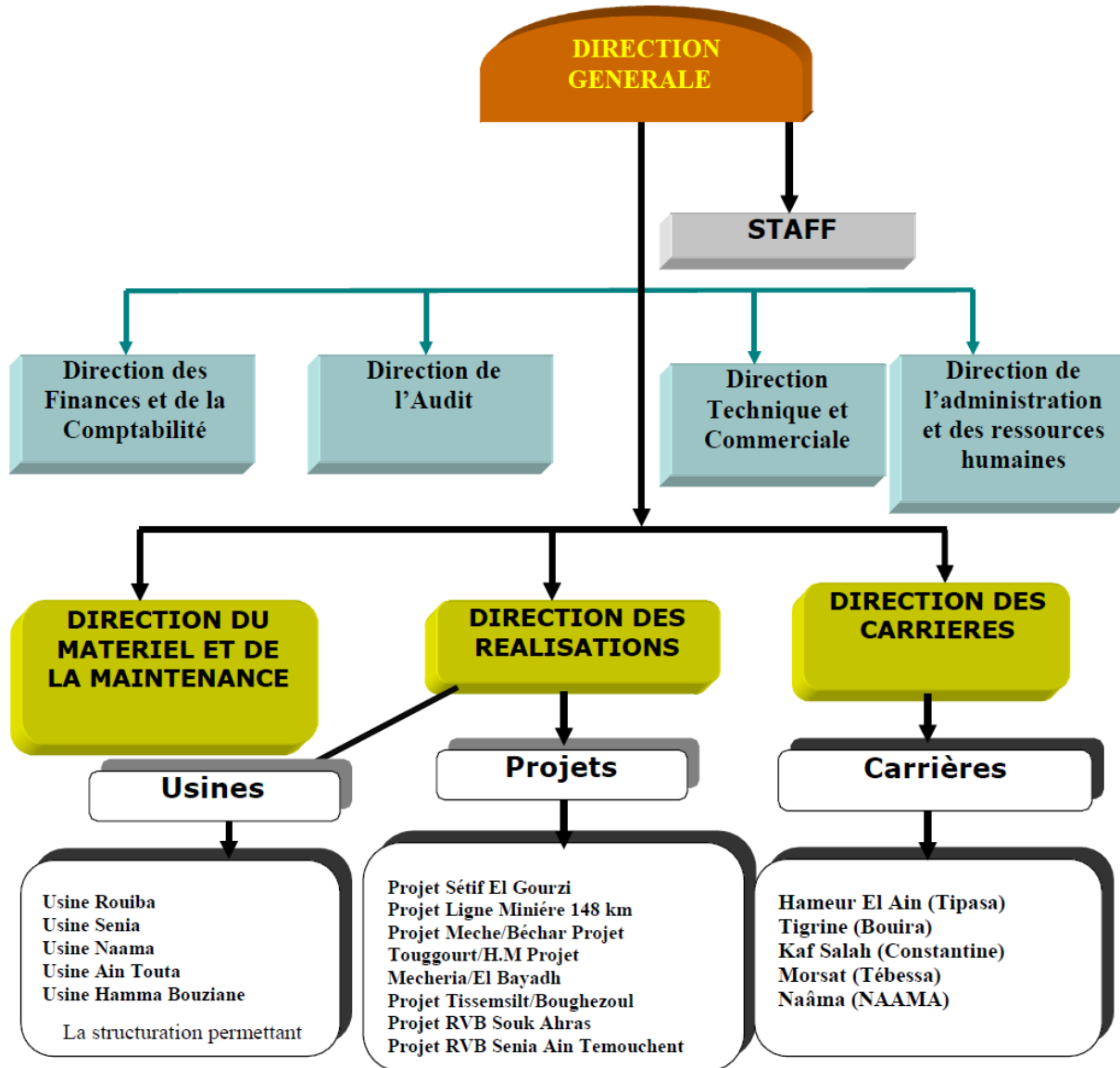
- P. MEVELLEC, Les paramètre de conception des systèmes de couts, étude comparative, Revue de Comptabilité-contrôle-audit, Association francophone de comptabilité, France, Tome1, Volume 1, 2003.
- R. COOPER, Activity Based Management and lean enterprise, Journal of cost Management, USA, 1996.
- R. COOPER, R. KAPLAN, Activity based system measuring the costs of resource usage, Accounting Horizons, Harvard business school, USA, Vol 6, Issue 3, September 1992.
- R. COOPER, R. KAPLAN, Cost Cutting Activity, The accounting review, USA, Vol 348, Issue 8079, 1998.
- R. COOPER, R. KAPLAN, Measure costs right: Make the right decisions, Harvard Business review, USA, Vol 66, Issue 5, 1988.
- R. KAPLAN, R. S. ANDERSON, Time-Driven Activity based Costing Simpler, More powerful path to higher profits, Harvard business school press, USA, 2007.
- T. HUYNH, G. GONG, H. HUYNH, Integration of activity Based Budgeting and activity based management, International journal of economics, Finance and Management sciences, Science publishing group, USA, Vol 1, No 4, August 2013.
- W.HILL, J.L. ZALLER, The new value imperative for privately held companies, The why, what and how of value management strategy, Business horizon, Kelley school of business, Indiana University, India, Volume 51, Issue 6, Dec 2008.
- Z. PIERTZAK, Traditional versus Activity Based Budgeting in Non manufacturing companies, Journal of Social sciences, University of Lodz, Poland, No 4 (84), 2013.

الملاحق

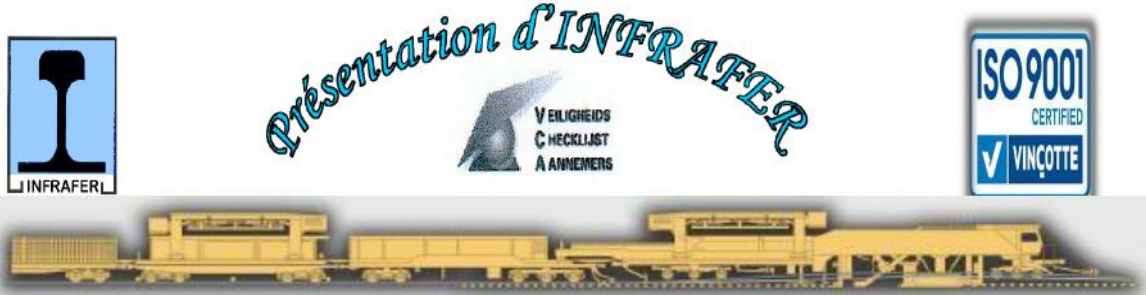
قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
269	الهيكل التنظيمي للمؤسسة "INFRAFER"	01
270	بطاقة تقنية لمحجر النعامة	02
271	مخطط مسار العملية الإنتاجية في المحاجر	03
272	المعدات والآلات المستغلة من طرف محجر النعامة	04
273	المواد المستهلكة لنشاط قذف المناجم من طرف محجر النعامة	05
274	جدول المتابعة اليومي لحالة معدات وآلات محجر النعامة	06
275	جدول المتابعة اليومي لمنتجات المحجر	07
276	تقارير الإنتاج اليومية المرسلّة من طرف المحاجر	08
277	تقارير الإنتاج الأسبوعية المرسلّة من طرف المحاجر	09

الملحق رقم 01: الهيكل التنظيمي للمؤسسة "INFRAFER"



الملحق رقم 02: بطاقة تقنية لمحجر النعامة



FICHE TECHNIQUE

Gite :

SOUIGUA

Superficie

Domaniale: 270 000 M² Titre Minier N° 314

180 000 M² Titre Minier N° 315

Localisation

Wilaya: NAAMA

Commune: NAAMA

Lieu-dit: Djebel SOUIGUA

Infrastructures Existantes

Routes, Pistes, Electricité

Autorisation D'exploitation

Titre Minier N° 314 et N° 315 du mois d'Aout 2003

Capacité de production de l'installation: 250 T/H

Réserves Exploitable : 2 970 000 ,00 M³

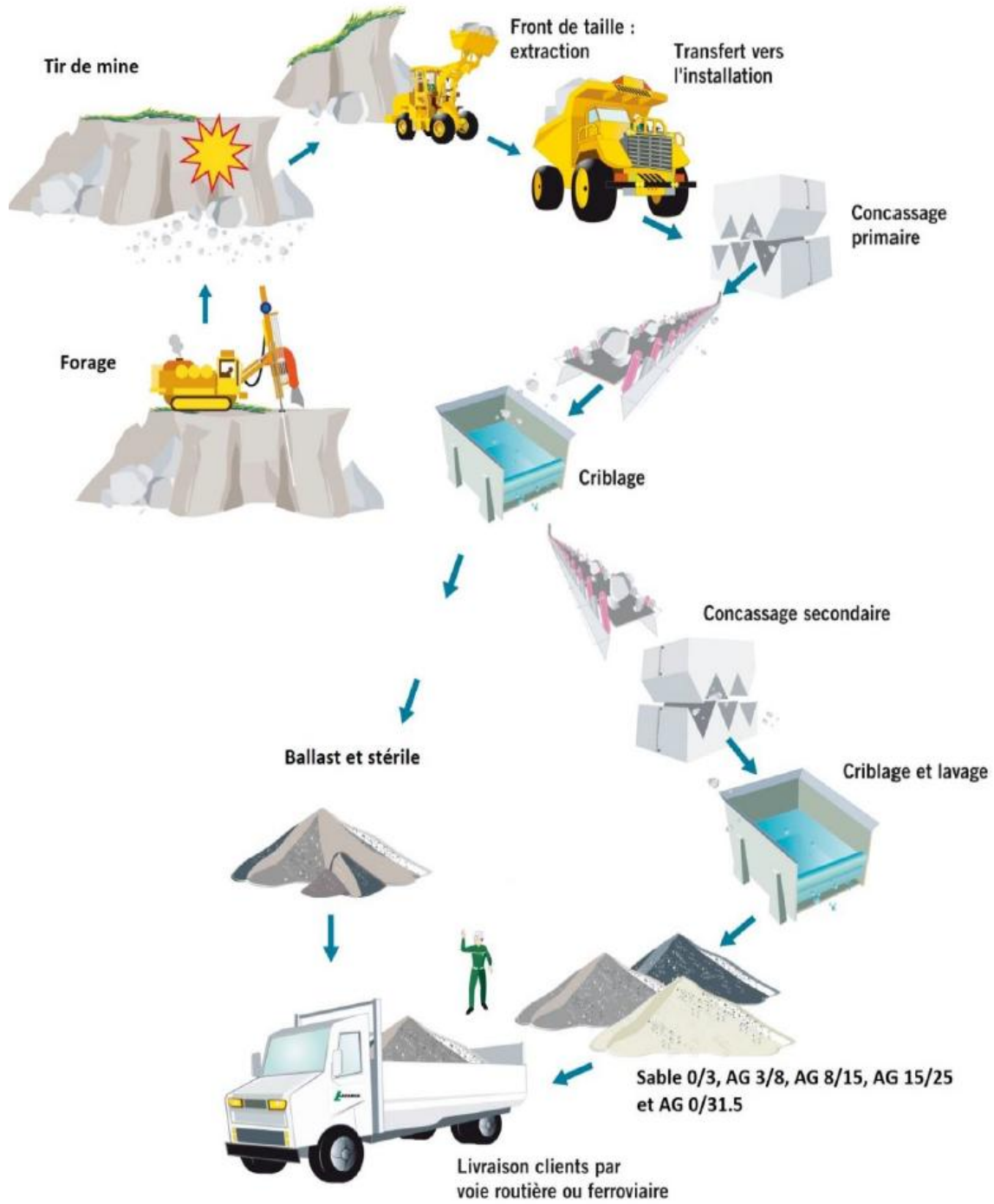
Capacité de production

Agrégat: 196 000 T/An

Sable: 29 400 T/An



الملحق رقم 03: مخطط مسار العملية الإنتاجية في المحاجر



الملحق رقم 04: المعدات والآلات المستغلة من طرف محجر النعامة

MATERIEL ET ENGINES AFFECTES A LA CARRIERE DE NAAMA

DESIGNATION MATERIEL	CODIFICATION
CHARGEUR HYUNDAI	HL 78095
CHARGEUR CAT 980H	692
DUMPER CAT TYPE 770	6546
DUMPER CAT TYPE 770	6544
DUMPER TEREX	6674
DUMPER TEREX	6675
MARTEAU BRISE ROCHE	6854
BULL DOZER CAT DBR	6532
PELLE S/C 349 DL	6536
CHARIOT DE FORAGE	6681
NISSAN NAVARA	429631616
CAMION BENNE TEREX	1305010
CAMION GASOIL	166320516
CAMION GRUE	749230516
COMPRESSEUR A AIR	-
GROUPE ELECTROGENE	-
DEBARBEUSE	-
STATION DE CONCASSAGE	-

الملحق رقم 05: المواد المستهلكة لنشاط قذف المناجم من طرف محجر النعامة

Les Matières Consommées pour « Tir de Mine »

Composant Explosifs	Désignation	Quantités	U.M	P.U (DA)	Montant HT
1	Marmanit 2/80	1900	KG	148	281 200
2	Anfomil	1225	KG	126	154 350
3	Cordeau 20 gr	1000	ML	69	69 000
4	Dml 3m	12	U	368	4 416
5	DEI 2m	2	U	219	438
6	Fil de Tir 2c	500	ML	14	7 000
Total					516 404
Frais de Transport					46 000
Total HT					562 404
TVA 19%					106 856,76
Total à Payer					669 260,76

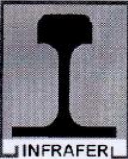
الملحق رقم 06: جدول المتابعة اليومي لحالة معدات وآلات محجر النعامة

MATERIEL	Avil			
	01/04/2019			
	Nbr Heure	Consommation		Location
Gasoil		Electrique		
CHARGEUR HYUNDAI	6			
CHARGEUR CAT 980 H	5	210		
DUMPER CAT TYPE 770 1	6			
DUMPER CAT TYPE 770 2	0			
DUMPER TEREX 1	5	320		
DUMPER TEREX 2	0			
MARTEAU BRISE ROCHE	6			
BULL DOZER CAT DBR	6			
PELLE S/C 349 DL	0	120		
CHARIOT DE FORAGE	6			
NISSAN NAVARA	0			
CAMION BENNE TEREX	6	80		
CAMION GAZOIL	0			
CAMION GRUE	3			
COPRESSEUR A AIR	0			
GROUPE ELECTROGENE	6			
DEBARBREUSE	4			
STATION DE CONCASSAGE	0			

الملحق رقم 07: جدول المتابعة اليومي لمنتجات المحجر

		Avril						
		01/04/2019						
		Production de la journée			Sorties du jour			
La production	Unité	Equipe 1	Equipe 2	Total de la journée	Ventes	Expéditions	Total	
Stérile	T	78	63	141	65	70	135	
Sable 0/3	T	52	42	94	0	85	85	
Les Agrégats	3/8	T	52	42	94	0	92	92
	8/15	T	52	42	94	0	0	0
	15/25	T	52	42	94	0	0	0
	25/50	T	0	0	0	0	0	0
Total		520	420	940	65	247	312	

الملحق رقم 08: تقارير الإنتاج اليومية المرسله من طرف المحاجر

	DIRECTION DES CARRIERES		OPC /INF/DC/001	
	RAPPORT DE PRODUCTION JOURNALIER		Date : 24/04/2018	
		Structure : CARRIERE TIGRINE		
		Station : Concassage		

§ - Production

Désignation	U	Sable 0/3	Agrégats				Ballast	Stérile	Total	Taux
			3/8	8/15	15/25	0/31.5				
Production 1° équipe	T	00	00	00	00	00	135	135	30	34 %
Production 2° équipe	T	00	00	00	00	00	00	00	00	
Production de la journée	T	00	00	00	00	00	135	135	30	
Cumul production du mois	T	60	20	40	40	00	2875	3035	665	
Ventes	T	00	00	00	00	25.18	00	00	85.20	110.38
Expédition	T	00	00	00	00	00	00	148.56	00	148.56
Sorties de jour	T	00	00	00	00	25.18	00	148.56	85.20	258.94
Stock	T	60.44	3078.68	1248.33	262.27	11273.28	27314.83	5674.49	14887.88	63800.20

§ - Etat du matériels

Désignation	Code+ immat	Cons-gasoil	Nb Hr Travaillé	Observation			
				Marche	Panne	Banc	
St / concassage	1258	00	03	x			-travaux du soudeur au crible inferieure du concasseur primaire 4 h.
Chariot /forage	603000	00	00		X		à réintégrer
Pelle -ENMTP	356002	00	00		x		Panne à réintégrer
Dumper - CAT	6548	00	06	x			/
Chargeur CAT	6534	00	00		x		démontage moteur et transféré a URM
Chargeur Hyundai	006724	00	00		X		Crevaison de la roue a 11h30
Pelle Hyundai	006729	500	10	x			Dégagement de la roche
Chariot/ ATLAS COPCO	6581	00	00			x	à réintégrer
Chargeur LIBHERR	3853	00	07	x			/
Camion K66	00393-201-16	00	04	x			/
COMPRISSEUR	6551	00	00			x	à réintégrer
Camion Hyundai	13060005	00	00			x	/
Véhicule kia sportage	48142-106-16	00	00		X		Manque des Roues
Chariot de forage F 06	6582	00	00		x		vole du déferant article de chariot le 01/02/2018
Véhicule Great Wall	02222-312-16	00	04	X			/
Pelle CAT	6536	00	00		x		Panne hydraulique

Détail des sorties

Désignation / clients	U	Produit / Fraction	Total
PROJET BOUGHUEZOUL	T	BALLAST 25/50	148.56
BENTOURA DJAMEL	T	STERILE	85.20
		AGREGAT 0/31.5	25.18
	T		
	T		
TOTAL	T		258.94

Visa et nom du directeur de carrière

Visa et nom du chef de production

Director de la Carrière
Karim ZELMAT

مدير الإنتاجية لإنتاج المواد الصخرية للمحاجر
محمدة تيشيرين
CARRIERE TIGRINE
EPE INFRAFERL

BOUDRAMEL
Chef de Service Production

الملحق رقم 09: تقارير الإنتاج الأسبوعية المرسلّة من طرف المحاجر

Rapport hebdomadaire
Production

Désignation		DIRECTION DES CARRIERES						OPC/INF/DC/001		Indice 00	
		RAPPORTE HEBDOMADAIRE						Date 29/03/2018		40318	
U		Du 22/03/2018 au 28/03/2018						Carrière kef Saleh			
		Cumul du mois			Production		Production		Production		
		Prévu	Réalisé	Taux (%)	Prévu	Réalisé	Valorisée hebdomadaire	Valorisée Cumulée (1)	Valorisée Prévue du mois (2)	Taux (%) (1)/(2)	
Ballast	T	1806	500	28%	8000	4400	425 000,00	3 740 000,00	6 800 000,00	55%	
Agrégats	T	2258	750	33%	10000	6970	265 400,00	2 522 940,00	3 930 000,00	64%	
Total	T	4064	1250	31%	18000	11370	690 400,00	6 262 940,00	10 730 000,00	58%	

Chiffre d'affaire

Désignation	Unité	Ballast	Agrégats
Production physique	T	500	750
Production Valorisée	KDA	425,00	265,4
Chiffre d'affaire	Interne (KDA)	1655,29	
	Externe (KDA)	134,60	
	Total	1789,89	
Effectifs	P	31	

Visa du chef service production

Visa du directeur de carrière

LAOUACHRIA N.

 Chef de Mission Technique



Le Directeur

 FASSEKH Abdelwarith