



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

الموضوع

استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة أقل
دراسة حالة مطاحن الأصيل سيدي عقبة-

مذكورة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية
تخصص: محاسبية

الأستاذ المشرف:

إعداد الطالب:

غضاب رانية <

رويسي بوبكر الصديق <

رقم التسجيل:	2019.....
تاريخ الإيداع

السنة الجامعية: 2018-2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتَى
إِنَّ رَبَّهُ لَسَدِيدٌ
إِلَىٰ عَرْشِهِ الرَّحِيمُ
الَّذِي يُرْسِلُ الرِّيَّاحَ
تُضَوِّبُ السَّحَابَ الْمَوْبِقَ
الَّذِي يُرْسِلُ السَّمَاعِ
الْمُنَادِيَاتِ يُنَادِيَنَّ
بِأَمْرٍ رَبِّهِمْ يُرْسِلُ
الْبَرْقَ نَوَاجِدَ بِحِجَابِ
غَمَامٍ كَبِيرٍ فَسَبِّحْ
مَعَ رَبِّكَ بِحَمْدِهِ
الَّيْلَ وَالنَّهَارَ
سَدِيدًا

شكر وعرفان

أول شكرنا هو لله رب العالمين الذي رزقنا العقل وحسن التوكل عليه سبحانه
وتعالى.

نحمد الله تعالى ونشكره على نعمه وحسن عونه، ونصلي ونسلم على خاتم
الأنبياء

والمرسلين، صلوات ربي وسلامه عليه.

أتقدم بالشكر إلى الدكتورة المشرفة غضاب رانية التي لم تبخل علينا بنصائحها
القيمة وإسهاماتها المفيدة وبصماتها الواضحة وتعاملها وكل الميزات التي تركت
على صفحات الموضوع.

لكي كل الاحترام والتقدير..

كما أشكر السيد مسير مطاحن الأصيل -سيدي عقبة- و المحاسب
على تعاونهم وحسن استقبالهم

و أوجه التحية والشكر إلى من كانوا يد عون لإنجاز هذا الموضوع

كما لا يفوتنا أن نتوجه بالتحية والشكر إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير

لجامعة محمد خيضر -بسكرة-

الإهداء

أهدي خالص عملي لله عز وجل سبحانه والغني عن عبادته، ولرسوله ولصالح

المؤمنين.

إلى نبع الحنان والأمان إلى أبي وأمي أطال الله في عمرهما ورعاهما

إلى إخوتي وأخواتي حفظهم الله

إلى أصدقائي ورفقاء دربي... إلى زملاء الدراسة

والى كل طالب علم وكل من يزداد تواضعا عندما يزداد علما

بوبكر الصديق

المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على استخدام وتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، وقد اعتمدت الدراسة على دراسة ميدانية في مؤسسة اقتصادية.

وقد بينت النتائج الدراسة أن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة يعتمد على العديد من الخطوات أو المراحل وذلك ما يساعد في عملية تفصيلية لكل نشاط وتحديد فعاليته في المؤسسة وبهذا نظام التكلفة على أساس الأنشطة يمكن أن يتوفر في مؤسسات ، وهذا ما يعني أن هذا النظام حقيقي وموجود فعلا في الواقع العملي والذي يساهم في تخفيض التكاليف بدرجة كبيرة وبدوره تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة.

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج وتدعيمها بالموارد البشري المؤهلة وذات خبرة علميا وعمليا وزيادة في ساعات العمل، وتطبيق نظام ABC لأنه يقدم بيانات أكثر دقة ووضوح ومصداقية، وهي تساعد في مجال التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات، وكذلك تحقيق جودة في المنتج وكسب الزبائن وتوفير طلباتهم في الوقت المناسب ، ويكون التدرج في تطبيق نظام ABC بحيث يبدأ بالأقسام وينتهي بتطبيقه على مستوى المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: نظام التكلفة على أساس الأنشطة، الميزة التنافسية، تحليل سلسلة القيمة.

Résumé :

Cette étude a pour but de connaître utilisation et l'application de système du cout par activité en ce qui concerne la réalisation de l'avantage concurrentiel dans les entreprises économiques.

Les résultats ont montré que l'application de système du cout ABC se base sur des étapes qui font détailler les processus et activités au titre d'utilité, Ce qui veut dire que ce système est réel et qu'il existe vraiment sur le terrain ,il contribue à la réduction des couts qui mène à la réalisation de l'avantage concurrentiel et améliorer compétitivité de l'entreprise.

L'étude a aboutit à plusieurs résultats de recherche citant : l'application du système ABC reste primordial car il présente les données plutôt précises et sincères qui reflètent l'image fiable de l'entreprise, ce qui aide à planifier et surveiller puis prendre les décisions.

Mots clé : les systèmes du coût et gestion par activités, l'avantage concurrentiel, analyse de La chaîne de valeur.

الصفحة	فهرس المحتويات
I	الشكر والتقدير
II	الإهداء
III	الملخص
IV	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
أ-ر	مقدمة
14-13	الفصل الأول: نظام التكلفة على أساس الأنشطة أداة لتحقيق ميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية
14	تمهيد
15	المبحث الأول: نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)
15	المطلب الأول: مفهوم ومبادئ نظام التكلفة على أساس الأنشطة
24	المطلب الثاني: أهداف و أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
26	المطلب الثالث: مراحل نظام التكاليف على أساس الأنشطة:
31	المطلب الرابع: نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه للوقت (TDABC)
36	المبحث الثاني: نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM
36	المطلب الأول: مفهوم نظام التسيير على أساس الأنشطة:
37	المطلب الثاني: مراحل وأهمية التسيير على أساس الأنشطة (ABM)
39	المطلب الثالث: آلية تطبيق نظام تيسر التكلفة على أساس الأنشطة (ABM)
41	المطلب الرابع: العلاقة بين نظام التسيير على أساس ABM ونظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC
44	المبحث الثالث: الميزة التنافسية ودور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة أقل
44	المطلب الأول: مفهوم وأهداف وأهمية الميزة التنافسية
46	المطلب الثاني: أنواع الميزة التنافسية
50	المطلب الثالث: دور نظام ABC في تحقيق ميزة التكلفة أقل
54	خلاصة الفصل
77-55	الفصل الثاني: تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة مطاحن الأصيل

56	تمهيد.....
57	المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الأصيل سيدي عقبة
57	المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة مطاحن الأصيل
58	المطلب الثاني: : الهيكل التنظيمي للمؤسسة
61	المبحث الثاني: محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة
61	المطلب الأول: خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة
76	المطلب الثاني: تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة
77	خلاصة الفصل
78	الخاتمة
80	قائمة المراجع
83	الملاحق

الصفحة	عنوان الجداول	الرقم
29	مراكز الأنشطة وأحواض التكلفة	01
35	مقارنة بين (ABC) ونظام (TDABC)	02
42	مجالات عمل ABC و ABM	03
57	تصنيف العمال	04
61	تصنيف منتجات الفرينة حسب الحجم	05
62	مصاريف المباشرة	06
62	المصاريف غير المباشرة	07
63	تحديد الأنشطة الأعباء المتعلقة بكل نشاط	08
66	تحديد مسببات التكلفة	09
70	مصفوفة الأنشطة	10
71	تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة	11
72	حساب أحجام مسببات التكلفة ومراكز التكلفة	12
73	حجم مسبب تكلفة كل مركز	13
75	حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC	14
76	تكاليف الأنشطة غير مضيعة للقيمة	15

الصفحة	عنوان الأشكال	الرقم
18	نموذج نشاط في المؤسسة	01
22	سلسلة القيمة لبورتر	02
28	تحليل وتصنيف الأنشطة المضيضة للقيمة	03
30	الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة	04
32	آلية عمل النظام (TDABC)	05
41	يوضح آلية عمل نظام التسيير التكلفة على أساس الأنشطة ABCM	06
44	بعدي التكلفة والعمليات أي العلاقة بين نظام ABC ونظام ABM	07
50	أهم أنواع الميزة التنافسية	08
53	إستراتيجية خفض الكلف	09
60	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	10

مقدمة

يشهد العالم العديد من تطورات والتقدم السريع والذي أدى إلى إحداث العديد من التغيرات في المؤسسات ونظرا لكبر حجمها ووجود تحديات ومخاطر توجهها وعمليتها فيلزم عليها تحقيق التنسيق والتنظيم والرقابة الفعالة ، كما أن وجود المنافسة في السوق يتطلب عليها بناء مهارات عالية و ابتكارات وفنيات وتقنيات جديدة وحديثة من أجل تحقيق ميزة تنافسية والعمل على إبقاءها على المدى الطويل وهذا يرجع إلى حسن وجودة تسر الإدارة الفعالة التي تقوم بتسيير مختلف إيراداتها وتكاليفها وذلك لتحقيق أهدافها المسطرة .

إلا أنه تم الاهتمام بالتكاليف غير المباشرة التي أصبحت تمثل جزء كبير من التكاليف الإجمالية ومنه ظهرت العديد من المشاكل ، ومن أهمها تخصيص التكاليف و بالأخص عندما تم العمل بالنظام تسير التكلفة على أساس الأنشطة (ABC/M) ، مما جعلها تصنف كرده فعل لغياب العلاقات في الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف ومحاسبة التسيير ، والهدف الأساسي للمؤسسة هو تخفيض التكاليف للوصول إلى تحقيق أكبر الأرباح وذلك بالسعي للحصول على تكاليف أقل وبناء معلومة ذات دقة ومصداقية .

كما أن المؤسسات الجزئية تسعى لتطبيق نظام تسير التكلفة على أساس الأنشطة وإقبالها عليه بشكل كبير وذلك بفرض السيطرة على التكاليف أو الخدمة المقدمة من خلال تخفيض التكاليف غير المباشرة مع المحافظة على جودة الإنتاج.

ومن خلال النتيجة والعوائق، و الصعوبات التي تعرضت لها الأنظمة التقليدية في الحصول على معلومة دقيقة حول التكلفة وتحقيق الرقابة الفعالة للتكلفة الغير مباشرة ، لهذا ظهر نظام تسير التكلفة على أساس الأنشطة والذي يركز على العلاقات.

الإشكالية:

انطلاقا مما تقدم يمكننا صياغة إشكالية هذا البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

كيف يتم استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة أقل؟

الأسئلة الفرعية:

على ضوء الإشكالية السابقة تدرج الأسئلة الفرعية المتمثلة في:

- 1- هل يمكن لنظام ABC الحد من مشكل تخصيص التكاليف الذي يواجه الطرق التقليدية؟
- 2- هل يمكن لطريقة نظام التكلفة على أساس الأنشطة المساعدة في تحديد الأنسب لتكاليف ؟

3- هل تتوفر المؤسسة محل الدراسة على مقومات تطبيق نظام ABC ؟

فرضيات الدراسة :

- نظام (ABC) جاء لمعالجة قصور الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف.
- يساعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحديد الأنسب لتكاليف .
- إن معطيات محل الدراسة تناسب آليات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

أسباب اختيار الموضوع :

- لاختيار هذا الموضوع هناك عدة عوامل نذكر منها:
- الرغبة في الإطلاع على الموضوع والتعرف على الجوانب المتعلقة به.
- الدور والأهمية التي تكتسبها أنظمة التكاليف في المؤسسات في وقتنا الحالي .
- والأهمية نظام التكلفة في المساعدة على تحديد النتائج و اتخاذ القرارات .
- أهمية التكاليف في المؤسسة الاقتصادية وأهمية تسييرها .

أهداف الدراسة :

- الإجابة على التساؤلات المطروحة في الدراسة، والتأكد من صحة الفرضيات المقدمة.
- توضيح أهمية نظام تسيير التكلفة على أساس الأنشطة ، وإبراز دور (ABC) في تخفيض التكاليف واتخاذ القرار .
- تطبيق نظام تسيير التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة، والتعرف على نظام الوقت لتكلفة على أساس الأنشطة.
- ومن خلال هذا البحث فإنه يهدف إلى إبراز نظام تسيير التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف والمساعدة على اتخاذ القرار الأنسب.

أهمية موضوع البحث :

إعطاء نظر حول نظام تسيير التكلفة على أساس الأنشطة.

توجيه المؤسسات إلى تطبيق الأنظمة الحديثة وعلى رأسها نظام (ABC) .
 مساعدة نظام تسير التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف وتحقيق عائد أكبر .
 ويعتبر نظام (ABC) نظام يساعد في تحقيق ميزة تنافسية.

منهج الدراسة :

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة عن التساؤلات وإثبات الفرضيات نعتمد في الجانب النظري على المنهج الوصفي بأسلوبه التحليلي وذلك بالتطرق لمفاهيم الأساسية ونظرية للموضوع ، ونعتمد في الجانب التطبيقي على أسلوب دراسة الحالة لتطبيق نظام تسير التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة تكلفة أقل.

هيكلية البحث:

الفصل الأول : نتولنا في هذا الفصل الأسس النظرية لنظام التكلفة على أساس الأنشطة ونظام تسير التكلفة على أساس الأنشطة بالإضافة إلى إعطاء فكرة على ميزة التكلفة أقل.

الفصل الثاني: وتضمن هذا الفصل الدراسة التطبيقية وذلك بإسقاط الجانب النظري على التطبيقي لاستخدام نظام تسير التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة أقل.

الدراسات السابقة :

1-دراسة صديق ادم محمد أبكر (2014) الموسومة ب "الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية دراسة ميدانية على عينة من مصانع السكر في السودان ، البحث عبارة عن رسالة مقدمة للاستيفاء الكلي لمتطلبات درجة الدكتوراه في الفلسفة التكاليف والمحااسبة الإدارية ، هدفت الدراسة إلى مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض تكاليف الإنتاج في قطاع صناعة السكر بالسودان وبيان أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في رقابة وتخفيض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية لقطاع صناعة السكر بالسودان والدراسة مدى إمكانية تطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد في قطاع صناعة السكر بالسودان وأثر ذلك على تخفيض التكلفة.

2-دراسة جربوع وأبو معمر 2004 هدفت الدراسة إلى تقديم مدخل محاسبي مقترح لتخصيص التكاليف التسويقية والإدارية لتحميلها على التكلفة الكلية للمنتج، كما هدفت إلى تحديد مفهوم نظام ، ABC حسب نظام الذي جاء كبديل للأنظمة التقليدية، وكذلك حث المؤسسات الصناعية لتطبيق نظام ABC للاستفادة من مزايا هذا النظام ABC . وقد تكونت عينة الدراسة من 90 استبان وزعت على المحاسبين والمراجعين ومدراء المصانع والمحليلين الماليين في قطاع غزة بفلسطين.

وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بالتكاليف التسويقية والإدارية كونها تشكل جزءاً كبيراً من تكلفة الوحدات المباعة، فضلاً عن تأثيرها في اتخاذ القرارات.

-استخدام وتطبيق محاسبة تكاليف الأنشطة في تخصيص وتوزيع التكاليف التسويقية والإدارية كونها تعطي نتائج أفضل وأكثر دقة في تحديد التكاليف، ومن ثم اتخاذ القرارات المالية، والتشغيلية والإدارية السليمة والدقيقة. كما بينت الدراسة أنه لا بد من تدريب العاملين وكذلك توفير سجلات محاسبية تفصيلية تساعد على تطبيق هذا النظام.

من خلال الدراسات السابقة نرى أن دراسة نظام التكلفة على أساس الأنشطة تتفق مع كل الدراسات من حيث المضمون من خلال توضيح آلية عمل نظام التكلفة على أساس الأنشطة، كما توصلت كل الدراسات إلى أهدافها المسطرة، أما في دراستنا نتناول نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وذلك من خلال تطبيق النظام ومعرفة الدور الذي يلعبه في تحقيق ميزة تكلفة أقل.

الفصل الأول:

نظام التكلفة على أساس الأنشطة أداة

لتحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة

الاقتصادية

تمهيد

إن نظام التكلفة على أساس الأنشطة يعتبر من أفضل وأحسن أدوات قياس التكاليف وتخصيصها، وكما يركز على التكاليف غير المباشرة منها، وجاء نظام التكلفة على أساس الأنشطة لحد من القصور الذي تراه أنظمة التكاليف التقليدية بإعطاء أسلوب أكثر دقة وواقعية لتخصيص التكاليف، وذلك لتحديد مسببات التكلفة وحساب أحجامها و مراكز تكلفتها، ويتطلب هذا النظام ضرورة قياس التكلفة عناصر الموارد وكذلك جاء هذا النظام لإجراء تعديلات جوهرية على الأنظمة الإدارية، كمنهج يعتمد على تكاليف جديدة لمواكبة التطورات الحاصلة في العالم وهذا ما يساهم بارتفاع محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية إلى مستويات عالية وذات دقة و واقعية.

ومن خلال هذا نتطرق لهذا الفصل إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة وذلك من خلال ثلاث مباحث وفي المبحث الأول تحدثنا عن نظام التكلفة على الأساس الأنشطة وفي المبحث الثاني تحدثنا عن نظام التسيير على أساس الأنشطة وفي المبحث الثالث تحدثنا عن الميزة التنافسية ودور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة تكلفة أقل.

المبحث الأول: نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

جاء نظام التكلفة على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية ، التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة ، حيث عمل هذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها ، وأصبحت المعلومات أكثر دقة ويمكنها أن تؤثر على القرارات التي يتخذها مصممي المنتجات وتعد محاسبة الأنشطة أو ما تسمى بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC ، من الأنظمة المتقدمة التي طورت لهذا الغرض .

المطلب الأول: مفهوم ومبادئ نظام التكلفة على أساس الأنشطة

سوف نتطرق في هذا المطلب على المرحلة التاريخية والمفهوم والتعريف والمبادئ التي جاء بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وذلك في ما يلي :

الفرع الأول: للمحة تاريخية عن نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)¹

لقد أدت شدة الانتقادات الموجهة لطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف إلى خلق تحديات حقيقية لمحاسبة الإدارية ، هذه التحديات ارتبطت بشكل أو بآخر لإيجاد حل لأكبر مشكلة فنية تواجه الإدارة وهي مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات وكنتيجة لهذه التحديات اتجهت عدة محاولات للبحث عن بديل للأنظمة التقليدية للتكاليف يكون قادر على تزويد المسيرين بالمعلومات التي تلائم المحيط الحالي لاتخاذ القرارات . في الواقع بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينيات وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة أمثال (BEKETT) 1951 و (SHUBIK) 1963. وفي نفس الفترة انطلقت في الولايات المتحدة عدة دراسات وأبحاث كان من أهمها التجربة الرائدة لشركة (électric Général) وفي سنة 1963 والتي تبحث فيها عن أفضل طريقة لتحكم في التكاليف غير المباشرة إذ اقترح كل من: (Robert kaplan و Ropin cooper) ضرورة إحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف وبهذا نجد أن هذه الدراسة انصبت علي تحليل تكاليف الأنشطة ومسببات هذه الأنشطة.

وفي سنة 1986 أعلن مجمع العالمي فيبحث في ميدان الكومبيوتر (C AM.I) الذي أنشأ في سنة 1972 بتكساس عن برنامج جديد سمي بنظام تسيير التكلفة (CMS) الذي يعتبر حصيلة جهود كثيرة ومتواصلة لأكبر

¹ إسماعيل حجازي، معالم ساعد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن-عمان، الطبعة 2013، ص96.

الخبراء المحاسبين والمراجعين كذا الجامعين والباحثين الذين ضمهم هذا المجمع بهدف البحث عن أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة لخصائص المحيط.

وفي سنة 1987 استطاع الباحثان (Kaplan و Cooper) أن يقدموا نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة أصبح يعرف فيما بعد بنظام التكاليف المرتكز على الأنشطة (Activity Based Costing (ABC) هذا النظام الذي طور بالموازاة مع متطلبات السوق كان في البداية يمثل نموذجا أحادي البعد بمعنى انه كان نظاما موجها لحساب سعر التكلفة أكثر دقة ولكن هذا النموذج سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين حيث اظهر نجاحه في تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى حول العمليات .

الفرع الثاني: تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

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

ولقد تعددت التعريفات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC حسب اختلاف عدد من وجهات النظر فيعرفه بعض الأكاديميون أنه " عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة والمخرجات والتغذية العكسية.¹

وعرفه HORNGERN.FOSTER على أنه النظام الذي يركز الأنشطة كوحدات بناء لتجميع تكاليف أهداف أخرى، ويمكن أن يكون كجزء من نظام التكاليف الأوامر أو نظام تكاليف مراحل.² وأيضا عرفه ABC: RAFFISH هو نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي والذي يتعقب أنشطة المنشأة المهمة وصلتها بالتكاليف الإنتاج .

أيضا عرفه P.MEVELLEC :محاسبة الأنشطة ونظام ABC هو مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أو المنظمات أكثر منه نظام حساب التكاليف ، هذه النمذجة يمكن أ، تستعمل أيضا لبناء أدوات حساب .

¹مشاش نادية ، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة ، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع استثمار مشاركة ، جامعة علي لونيبي ، بلبيدة، 2017

² نائل عدس ، نضال الخلف ، محاسبة التكاليف مدخل حديث ، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، سنة 2013 ، ص 271

3 الفرع الثالث: مبادئ نظام ABC

1. النشاط خصائصه وتصنيفاته :

1.1. مفهوم النشاط:¹

يعد مفهوم النشاط جوهر الطريقة التكاليف على أساس الأنشطة فحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة بدل تقسيمها إلى مركز التحليل، وهذا يعني إن نظام ABC يقدم المؤسسة كلها كسلسلة من الأنشطة المترابطة في إطار عمليات معرفة بوضوح. وإن هذه الأهمية لمفهوم النشاط تتبع من كونه يعد موضوع التسيير في مؤسسة والمحور الوسيط لتخصيص النفقات لإغراض التكلفة كالمنتجات والخدمات ، ولهذا فقد حظي هذا المفهوم بالعديد من التعريفات ، يتيح تحليل بعض منها توضيح أفضل لحقائق هذا المفهوم فقد عرف (C.Berliner) النشاط انه عبارة عن مجموعة من الأعمال أو المهام التي تهدف إلى تحقيق إضافة قيمة معينة أو تسمح بتحقيق هذه الإضافة في المدى القصير أو الطويل.

و عرف (Brimson) النشاط انه توليفة من مجموعة مكونة أشخاص، تكنولوجيا ،مواد، أساليب ،محيط ، تجتمع لتقديم منتج أو خدمة معينة .

أما (M.Lebas) فقد قدم تعريف آخر للنشاط إذ يرى : بأن النشاط هو عبارة عن القيام بفعل ما وبكيفية معينة ، مستهلكة في ذلك حجما من الموارد ، وهذا يعني أن وراء كل نشاط هناك أفعال تستهلك موارد والتي تعتبر سبب وجود التكاليف.²

أما (M.Porter) فإنه يعرف النشاط على مستوى جد شامل في المؤسسة حيث يعتبر أن المؤسسة عبارة عن مجموعة من الأنشطة المترابطة والمتناسقة و التي تشكل في مجموعها مساهم بسلسلة القيمة والتي تهدف إلى إضافة القيمة للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة لعملائها مكتسبة بذلك ميزة تنافسية.

من خلال التعريف السابقة يظهر جليا أن تبني مفهوم تحليل الأنشطة يبرر بكونه يمثل مدخلا يساهم في تسهيل فهم تعقيد المؤسسات وإنشاء القيمة للعملاء ، كما أن هذا البعد التنظيمي يشكل أساس نظام ABC يمثل العامل المسبب لحدوث التكلفة .

¹إسماعيل حجازي ، معالم مساعد ، مرجع سابق ، ص 103

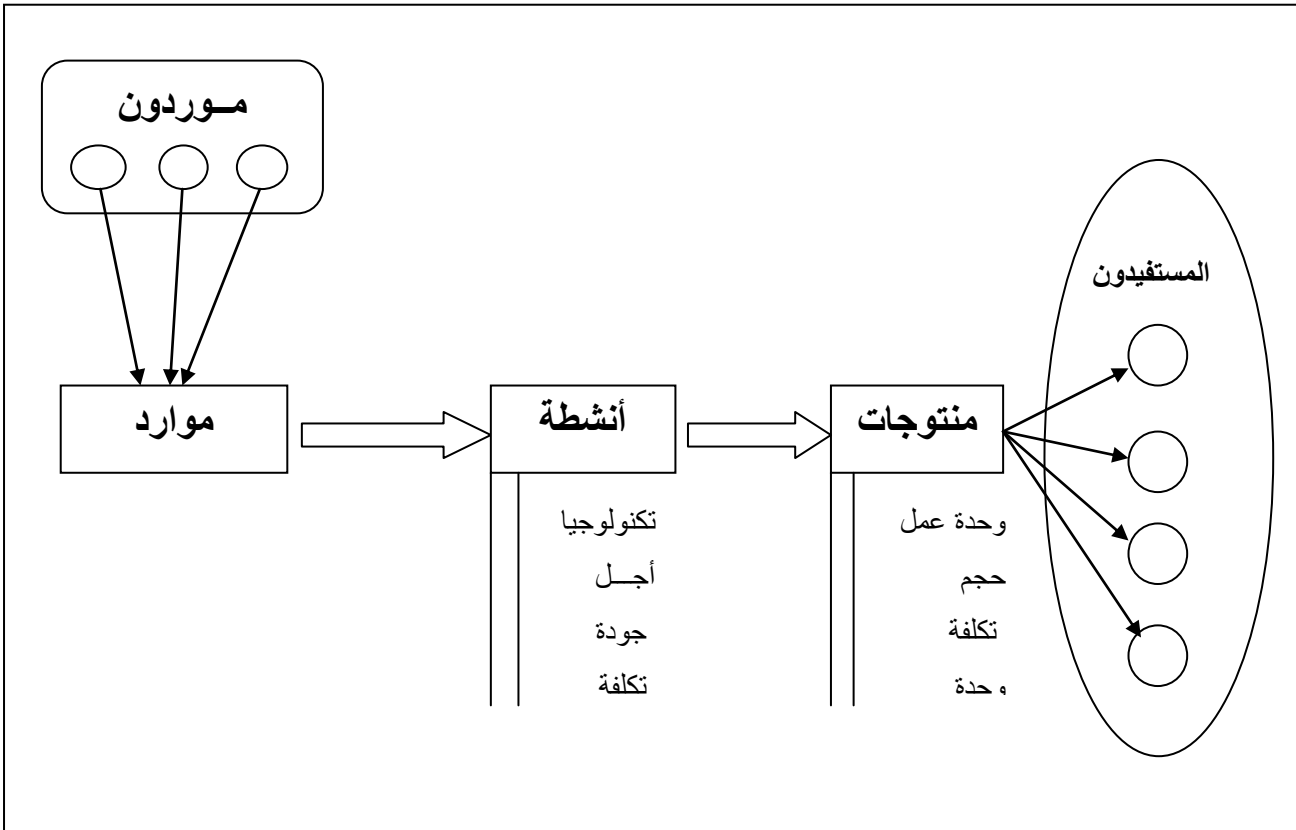
² نعيمة يحيوي ، دور نظام ABC بالتكامل JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية ،الملتقى العلمي الدولي الوطني حول استراتيجيات في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية ، جامعة باتنة الجزائر.سنة 2009.ص5

الفصل الأول: ...نظام التكلفة على أساس الأنشطة أداة لتحقيق ميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية

وفي النهاية نقدم التعريف التالي لمفهوم النشاط والذي نعتبره أشمل وأوضح من تعريف السابقة لصاحبه (P.Lorino) الذي يعتبر أن النشاط هو كل ما يمكن وصفه بأفعال في حياة المؤسسة ... وهو مجموعة من المهام الأساسية :

- المنجزة من طرف فرد أو فريق تستلزم معرفة أو مهارة خاصة.
 - المتجانسة من وجهة نظر سلوك الأداء.
 - تسمح بتقديم مخرجات محددة بدقة وتمييزة سواء كانت مادية أو غير مادية.
 - المنجزة من أجل زبون أو عدة زبائن .
 - المنطلقة من مجموعة الموارد (ساعات اليد العاملة ، ساعات عمل الآلات ، متر مربع ، معطيات).¹
- والشكل التالي يبين نموذج النشاط في المؤسسة:

شكل رقم(01): نموذج نشاط في المؤسسة



المصدر: إسماعيل حجازي، معالم ساعد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن-عمان، الطبعة

2013، ص 105

¹ إسماعيل حجازي ، معالم ساعد ، مرجع سابق، ص 104.

يضيف P.lorino أن الأنشطة هي كل ما يقوم به أفراد المؤسسة يوميا، إذ يعد الدعم الطبيعي لتسيير أدائها، كما أن للنشاط عدة أبعاد نصب اهتمامنا حولها هي التكلفة، النوعية، الأجل، الحجم. وإن تحديد الأنشطة يسمح ب:

- تحسين تحدد سعر التكلفة.
 - تسهيل الاختبار بين الاستمرار في النشاط أو تحويله إلى الغير (Sous-traiter).
 - تسهيل تنفيذ الإستراتيجية .
 - تطوير سياسة تحسينية تسمح بإلغاء الأنشطة عديمة القيمة.
 - تسهيل تحقيق تسيير الجودة الشاملة.
 - إدماج مقاييس للأداء المالي والتشغيل.
- تسيير العلاقات المتداخلة بين الأنشطة.¹

2.1. خصائص النشاط:

- من خلال التعريف السابقة يمكن أن نستخلص أن الأنشطة تتميز بالخصائص التالية:
- النشاط يتكون من مهمة خاصة أو مجموعة المهام المتجانسة للاستجابة لقوانين السلوك الاقتصادي (التكاليف والأداء) بطريقة صحيحة ومتناسقة.
 - يحدد النشاط مهارة فردية أو جماعية متفردة تسمح بتحقيق ناتج إجمالي مشترك ووحيد.
 - تهدف الأنشطة إلى تحويل المدخلات (مادية، معلوماتية) إلى مخرجات ذات قيمة مضافة.

3.1. تصنيف الأنشطة:

لقد صنف كل من P.Lorino و M.Porter و Cooper et kaplan الأنشطة حسب عدة معايير إلى عدة فئات مهمة نستعرضها كما يلي:

أولا :تصنيف P.Lorino:

- يصنف الأنشطة حسب عدة أسس من أهمها تذكر:
- التصنيف حسب طبيعة الأنشطة.
 - التصنيف حسب التخصيص لأغراض التكلفة.

¹ سماعيل حجازي ، معاليم ساعد ، مرجع سابق، ص 105.

1- تصنيف حسب طبيعة الأنشطة:

لقد صنف الأنشطة حسب هذا الأساس إلى ثلاث فئات وهي :

أنشطة التصور *Activitiy de Conception* : وتتمثل أساسا في تصور أو تصميم منتج أو خدمة جديدة، القيام بتطويره، تحسين عمليةه، وضع خطة، ميزانية، تصميم نظام جديد للتكاليف.....

أنشطة الإنجاز *Activity de Réalisation* : وتتعلق أنشطة الإنجاز بالمهام العملية الكلاسيكية التي تركز على تقنين نتائج التشغيل وأثار التجربة كالأنشطة الإنتاجية، لإعداد الفواتير، دفع الأجور، البيع، التوزيع.....

أنشطة الصيانة *Activity de maintenance* : تتمثل أنشطة الصيانة بمفهومها الواسع في صيانة جميع

الموارد الدائمة للمؤسسة مثل صيانة المعدات والآلات، صيانة الأنظمة المعلومات، تكوين الأفراد، وتحسين

النظم.. وذلك بهدف الحفاظ على رأس المال الاقتصادي للمؤسسة وزيادة الاستغلال الحالي له وتتميز هذه

الأنشطة بكونها :

-أنها أنشطة وسيطة بين أنشطة التصور وأنشطة الإنجاز.

-تتنوع إجراءاتها بين التكرار كالصيانة الدورية المبرمجة وعدم التكرار كالتشخيص.

2- التصنيف حسب تخصيص الأغراض التكلفة:

يصنف P.Lorino الأنشطة حسب هذا الأساس إلى :

أنشطة أولية *Activity primaire* : وهي الأنشطة التي يمكن تتبعها أو توجيهها لأغراض التكلفة على أساس

وحدة عمل منطقية وبطريقة ممكنة اقتصاديا

أنشطة ثانوية *Activity secndaire* : وهي الأنشطة التي لا يمكن تتبعها لأغراض التكلفة حيث أن مخرجتها

تكون تبعا لنشاط أو أنشطة أخرى، والمشكلة بالنسبة لها دعما كالصيانة مثلا، وعليه فإنه يتم تخصيص

تكاليف هذه الأنشطة على الأنشطة الأولية حتى يتم تحميل التكاليف للمنتجات أو لأي غرض تكلفة آخر

، وتجر الإشارة إلى أنه يمكن أن يكون النشاط أولي بالنسبة لغرض تكلفة معين ولا يكون كذلك بالنسبة لغرض

تكلفة آخر.¹

¹إسماعيل حجازي، معاليم ساعد، مرجع سابق، ص 106

ثانيا : تصنيف M.Porter :

لقد قدم M.Porter تصنيفا آخر لأنشطة حيث ذكرنا سابقا أنه يعتبر المؤسسة أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة والمتناسقة والتي تسعى في مجموعها لتقديم قيمة للزبون وهذا من خلال ما سماه بسلسلة القيمة حيث تقسم الأنشطة التي تتألف منها هذه السلسلة إلى فئتين رئيسيتين وهما : الأنشطة الرئيسية الأنشطة الداعمة الأنشطة الرئيسية Activités principales : وهي تلك الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بإنشاء القيمة في المنتج بالنسبة للزبون وقد قام M.Porter بتصنيفها إلى خمسة أنشطة تتمثل في :

-الإمداد الداخلي : وتتمثل في أنشطة الاستقبال ، المنوال ، التفرغ ، المراقبة.....

الإنتاج : ويتمثل في كل الأنشطة المترابطة بتحويل المدخلات إلى مخرجات وما يرافقها من أنشطة ملحقة مثل صيانة الأجهزة ومراقبة النوعية

-الإمداد الخارجي: ويخص الأنشطة المرتبطة بالتوزيع المادي للمنتجات كالتخزين المنتج النهائي، نقله، التفرغ، معالجة الطلبات.

-التسويق والبيع : وتتمثل في الأنشطة التسويقية كاختيار قنوات التوزيع والإشهار والعلاقات العامة وترقية المبيعات وتحديد السعر .

-خدمات ما بعد البيع : وهي الخدمات التي يتطلبها المنتج من تركيب و الصيانة وتكوين وإرشادات و غيرها والتي تدعم قيمتها لدى مستعمليه.

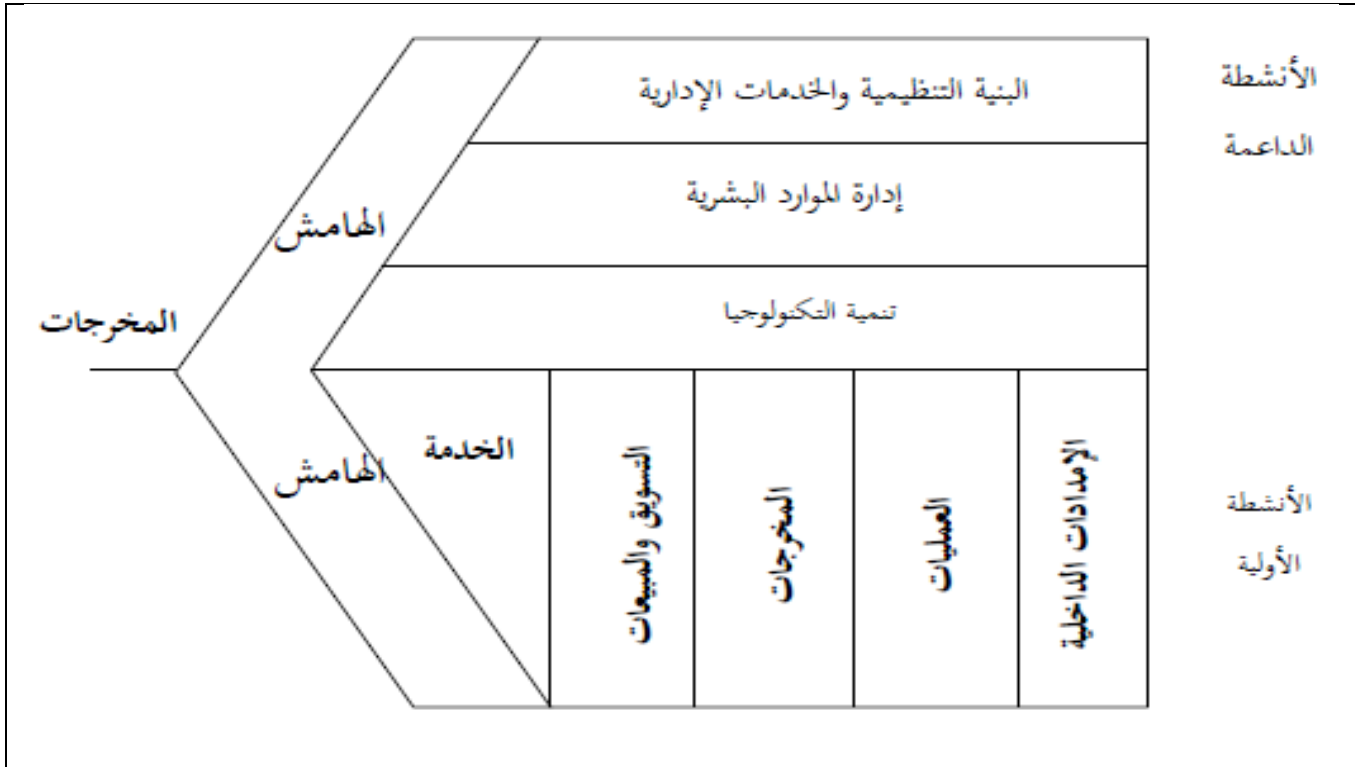
النشطة الداعمة Activités de support : تعمل هذه الأنشطة على مساعدة الأنشطة الرئيسية ، حيث بدونها لا يمكن للأنشطة الرئيسية إتمام أعمالها كما ينبغي وتتمثل في :

التموين: وهي عبارة عن كل الأنشطة المتعلقة بوظيفة الشراء لمستلزمات الإنتاج .

التطوير التكنولوجي: وهي مجموعة الأنشطة التي تعمل على تحسين المنتج وعملية الإنتاج .

تسير الموارد البشرية : وهي كافة الأنشطة المتعلقة بتسيير الفرد داخل المؤسسة كالتوظيف ،الترقية ، التكوين بنية المؤسسة : وتتمثل في مختلف الوظائف الإدارية كالإدارة العامة أنشطة التخطيط ، المالية ، المحاسبة

شكل رقم (02): سلسلة القيمة لبورتر



المصدر: غضاب رنيا ، استخدام التكامل بين تقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة ، التسيير والتسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية، رسالة دكتوراة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة ، ص 104

ثالثا : تصنيف Cooper et kaplan : يعد كل من Cooper et kaplan من أبرز رواد نظام ABC في الولايات المتحدة وقد قدم تصنيف آخر للأنشطة يختلف كلياً عن تلك التي سبقتها وذلك بالاعتماد على معيار المستوى التسلسلي أو الطبقي للأنشطة .
تصنيف الأنشطة لهذا المعيار إلى أربع فئات رئيسية هي :
والتي سوف نتناولها بالتفصيل في الآتي:

1- أنشطة على مستوى وحدة:¹ تمثل الأنشطة التي تتغير بتغير عدد الوحدات والتي يتم أدائها من أجل وحدة من منتج معين وعدد أنشطة مستوى الوحدة المؤداة متناسب مع الإنتاج وحجم المبيعات. ويقابل هذه الأنشطة تكاليف على مستوى محددة المخرجات مثل: تكاليف العمليات الإنتاجية، تكاليف الطاقة واهتلاك الآلات.
أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج : وهي الأنشطة المرتبطة بمجموعة وحدات من المنتجات والخدمات بدلا من الوحدات الفردية يتم أدائها لكل دفعة إنتاجية وذلك بغض النظر على عدد الوحدات في الدفعة أو عدد الأجزاء

¹ غضاب رنية ، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير والتسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية ، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في تدقيق المحاسبي ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2013-2014، ص 17

(مكونات) المنتج، أو كمية المواد في طلبه الشراء أو عدد المنتجات المشحونة للزبائن. بمعنى أن هذه الأنشطة مستقلة أو لا تعتمد على عدد الوحدات في الدفعة (إنتاج، أمر شراء) وعليه فإن مسببات التكلفة الخاصة بهذه الأنشطة التي تستخدم لتخصيص التكلفة (قد تكون أوامر إنتاج، أوامر حركات المعدات، تنصيب أوامر الزبون وأوامر الشراء) على المنتجات الزبائن والخدمات التي تطلق أو تحدث النشاط.

أنشطة دعم المنتج: وهي الأنشطة المتعلقة بدعم المنتجات بصرف النظر عن عدد الوحدات أو عدد الدفعات المنتجة والتي يتم أداؤها من أجل دعم إنتاج كل أنواع المنتجات، ويتوسع هذا المفهوم إلى خارج المؤسسة ليشمل أنشطة دعم الزبون، التي تسمح للمؤسسة بالبيع إلى كل أصناف الزبائن وهذا النوع من الأنشطة (سواء المتعلقة بالزبون أو المنتج) مستقل أو لا يعتمد على الإنتاج وحجم المبيعات وأنشطة دعم الزبون لا تأخذ بعين الاعتبار الحجم ومزيج الإنتاج أو الخدمات المباعة والمقدمة للزبون، ومن أمثلة هذه الأنشطة الداعمة تتضمن الصيانة، تحديث المنتجات، التجارب الخاصة، توفير الآلات أو الوسائل لكل نوع من المنتجات أو الخدمات.

تقديم الدعم التقني لكل نوع من المنتجات أو الخدمات ونشير إلى أن كمية الموارد المستخدمة في أنشطة دعم المنتج والزبون من التعريف مستقلة عن كمية الإنتاج وحجم المبيعات.

أنشطة دعم التسهيلات والتجهيزات: هي الأنشطة التي لا يمكن تتبعها للمنتجات ولكنها تدعم المؤسسة بالكامل والتي يتم أداؤها لدعم عمليات المؤسسة بصفة عامة بمعنى أنها الأنشطة التي لا تتعلق بكل منتج أو خدمة أو زبون وبالتالي فمواردها لا يمكن تتبعها لكل غرض تكلفة، ومن هذه الأنشطة على سبيل المثال نشاط مدير التخطيط، مصاريف دعم القنوات، النظافة الأمن وكل ما يتعلق بالشؤون الإدارية.

2- تحديد مسببات التكلفة :

مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات، فهو مقياس يعكس مخرجات النشاط ويتحقق نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط وبشكل دقيق، حيث تتم تكلفة استخدام الموارد بالأنشطة المتاحة بالمنشأة من خلال استخدام هذه المسببات، والتي تستخدم أيضا في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عاملا مرتبطا بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمنشأة.

ومن ناحية أخرى يعمل متخذ القرار داخل المنشأة على تعظيم المنفعة المتوقعة من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وتتمثل هذه المنفعة في مستوى الدقة المتميز الذي يتصف به النظام في مخرجاته من

المعلومات، وهذا المستوى المتميز من دقة مخرجات النظام يتوقف تحقيقه في حقيقة الأمر على كفاءة تحديد مسببات التكلفة. 1

3- العمليات Processus

بناء على ما سبق يمكن أن نخلص إلى أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC يركز على البحث عن الأسباب الحقيقية للتكاليف من خلال إيجاد علاقة كاملة بين الموارد والأنشطة والتكاليف. وبذلك فإن هذا الامتداد للتحليل من العمليات يقود المؤسسة إلى نظرة مختلفة عن المدخل التقليدي للتنظيم، حيث يتم الانتقال من النظرة العمودية المرتكزة على المدخل الوظيفي إلى النظرة الأفقية المرتكزة على المدخل العملياتي. وإن مصطلح العملية في الأصل هو كلمة لاتينية تعني تتابع الأحداث خلال فترة زمنية محددة، أما في مجال الإدارة فقد أعطيت لها عدة تعاريف منها:

تعريف (P.Lorino) الذي يرى: ان العملية هي مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات المنتظمة لتعطي منتجا ماديا أو غير مادي محدد وهام. إما (Biosvert) فيعتبر العملية على أنها مجموعة من الأنشطة لها علاقة مشتركة وهدف محدد بدقة يمكن أن يرتبط بعمل داخلي أو خارجي .

في نفس السياق يرى كل من (Erechler et Grabot) أن العملية هي مجموعة من الأنشطة المتحدة والمتعاونة من اجل تقديم منتج يحمل قيمة للعمل الداخلي والخارجي.²

المطلب الثاني: أهداف و أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC):

أولا : أهداف نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC :

يحقق أسلوب نظام التكلفة على أساس الأنشطة مجموعة من الأهداف نذكر منها ماليي:

- 1- توفير قياس عادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس العلاقة المسببة لهذه التكاليف والنتيجة وليس على أساس تعلقها بحجم وهذا يساعد على اتخاذ قرارات إدارية عادلة تتعلق بالنشاط و الإنتاج المرتبط به.
- 2- تخفيض التكاليف هدف تسعى إليه كل منشأة و أسلوب ABC يساعد على تحقيق هذا الهدف من خلال التحديد الدقيق للأنشطة التي تضيف قيمة أو لا ، ومن ثم التقليل أو رفع الأنشطة التي لا يشكل وجودها أهمية أو إضافة قيمة للمنتج وزيادة فاعلية الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج .

¹ هشام أحمد عطية ، محمد محمود عبد ربه محمد ، المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية ،الدار الجامعية ، سنة 2000 ، ص 323

² نعيمة يحيوي ،مرجع سابق،ص8

- 3- إن التعرف على الأنشطة المسببة للتكاليف والسيطرة والرقابة عليها وهذا سبب في زيادة فاعلية الرقابة مما تسبب في تطوير عمل الإدارة داخل المنشأة وتطوير عمل المنشأة ككل.
- 4- استعمال أسلوب ABC ساعد في تحليل أنشطة المنشأة وتحديد موجبات التكلفة مما ساعد في إيجاد معايير دقيقة لتقويم الأداء للعاملين فضلا عن أهمية الأسلوب في التقويم المالي للأنشطة.
- 5- يهدف أسلوب ABC إلى إيجاد أساليب وطرق لقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة ومن الممكن كذلك أن تشمل التكاليف التسويقية والإدارية في حال توفر الإمكانيات اللازمة لتحليل تلك التكاليف وتحديد الموجبات والأنشطة المرتبطة بها.

6- أسلوب ABC ساعد على اتخاذ القرارات نتيجة تقديمه بيانات محسوبة بشكل أدق وبكفاءة عالية وذات معنى مما جعل هذه القرارات تحقق أهداف المنشأة سواء كانت القرارات إدارية أو إنتاجية وخاصة المرتبطة بأعمال المنشأة على المدى الطويل.¹

ثانيا : أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

لقد ازداد الاهتمام في الآونة الأخيرة بنظام ABC كنظام لتحليل التكاليف وأداة فعالة لمراقبة التسيير ، تتدارك ثغرات الأنظمة التقليدية ، وتقديم معلومات ليس فقط من أجل تحديد التكاليف وإنما لمساعدة في عملية التسيير وتبرز أهمية هذا النظام :

- **في مجال التخطيط :** إن التحليل على أساس الأنشطة يمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل ، مما يسمح بتصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأنشطة غير مضيئة للقيمة ، هذا التصنيف يعتبر ذا أهمية كبيرة في عملية التسيير.
- **الرقابة على التكاليف :** يمارس نظام ABC الرقابة على عناصر التكاليف على مستوى الأنشطة مع وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط مما يجعل قياس وتحليل الانحرافات في ظل نظام ABC ذو دلالة أكبر ونتائج أفضل، في حين تركز الأنظمة التقليدية الرقابة على مستوى المنتج النهائي.
- **قياس الأداء :** يشكل نظام ABC أداة لقياس الأداء (الرجبي 2009 ص 257)، فبمساعدة النظام يتم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط، ومن ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين هو تخفيض التكلفة وبالأخص تكلفة وحدة العامل الموجه.²

¹عباس نوار كحيط الموسوي، فاطمة صالح مهدي الغريان ،التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ،مجلة الإدارة والاقتصاد،العدد 80 ،2010، ص 21.

²قدوري هودة سلطان،التكامل بين أنظمة : التكاليف ،الإدارة ،و الموازنة على أساس الأنشطة ، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع ،جامعة لبلدة ، 2017،ص.8.

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة ، وتحديد المسببات التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة .

يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات أفضل متعلقة بالإنتاج وأنشطة المختلفة.¹

- **تغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة** : لم يعد العمل المباشر هو المكان الرئيسي لتكلفة الإنتاج خصوصا في تلك المؤسسات التي تتصف عملياتها بالكثافة الآلية والزيادة غير العادية في التكاليف غير المباشرة فحدث بذلك تغير في الأهمية النسبية لعناصر التكاليف ولقد أدى هذا الأمر إلى ضرورة البحث عن أساليب جديدة لتحميل التكاليف غير المباشرة والتي تعكس العلاقات الجديدة للتكاليف ، ولا يمكن تحقيق هذا الهدف إلا إذا أمكن التوصل إلى نظام تحميل يقوم على أساس فهم سلوك التكلفة ، إمكانية الربط بين التكاليف غير المباشرة وبين المصادر التي تسبب في حدوثها كنظام ABC .

- **زيادة التنوع في المنتجات** : إن التنوع في المنتجات وزيادة الاختلافات فيما بينها من حيث الحجم والموصفات ودرجة التعقيد يؤدي إلى اختلاف أنواع الأنشطة ومستوى المجهود المطلوب لتقديمها . مما التركيز على العلاقات السببية بين التكاليف والأنشطة الرئيسية المطلوبة لتصنيع المنتج المعين ، فالأنشطة هي التي تستهلك الموارد المسببة للتكلفة ، والمنتجات تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب تحديد وتعريف الأنشطة لكي يتم تحديد التكلفة تحديدا دقيقا من خلال تتبع التكلفة من الأنشطة المنتجات على أساس طلب المنتجات أثناء عملية التصنيع.²

المطلب الثالث: مراحل نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

أذا كان توزيع التكاليف غير المباشرة حسب طريقة مراكز التحليل يتم على مرحلتين أساسيتين فإن هذه العملية وفقا لنظام ABC تتم على العديد من المراحل وإن كان عددها يختلف من باحث لأخر فضلا عن اختلاف إجراءاتها في الواقع التطبيقي عنه في النظري ، إلا أنها في الحقيقة تبقى كلها محتفظة بنفس المبدأ وتؤدي إلى نفس النتيجة ويمكن تلخيص هذه الخطوات في المراحل التالية :

¹ هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية لنشر وتوزيع ، 2000 ، ص 24.

² بكوش لطيفة ، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، جامعة بسكرة. 2017. ص 94 - ومبعدها.

مرحلة الأولى: تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد:

وتعيين التكاليف لهذه الأنشطة على سبيل المثال شراء المواد يعتبر نشاطا .

وتحتاج هذه الخطوات إلى فهم جيد للأنشطة اللازمة للمنتج ، ويمكن عامل واحد لكل نشاط ، ثم تحديد معدلين أحدهما للتكاليف الثابتة والآخر للتكاليف المتغيرة¹.

وأن تحلل هذه الأنشطة تحليل دقيق وتصنف حسب ما إذا كانت تضيف قيمة أو لا تضيف قيمة بطبيعتها وذلك بطرح السؤال التالي هل استبعاد هذا النشاط يؤدي إلى إنقاص بأي شكل من الأشكال من رضا الزبون عن المنتج النهائي؟ حيث يتوقف مصير هذا النشاط على الإجابة، فإذا كانت الإجابة لا فمعناه أن هذا النشاط لا يضيف أي قيمة وهكذا، يتم تصنيف أنشطة المؤسسة وفق مفهوم القيمة المضافة إلى مجموعتين:

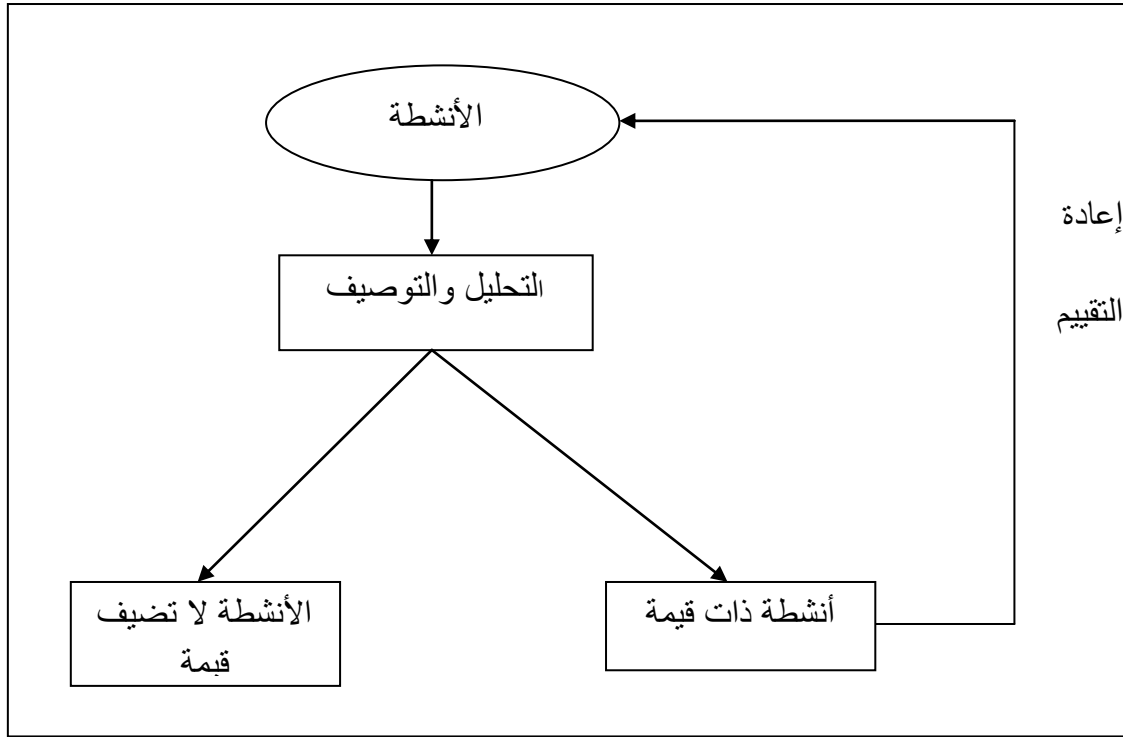
-المجموعة الأولى تضم الأنشطة التي تضيف قيمة: مثل نشاط استلام المواد الأولية الذي بدونها لا يمكن القيام بالإنتاج، فالتخلي عن أي نشاط من أنشطة هذه المجموعة يؤدي على المدى البعيد إلى تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك.

المجموعة الثانية تضم الأنشطة التي لا تضيف قيمة: مثل نشاط التخزين...الخ، هذه الأنشطة يمكن تخفيض تكلفتها دون تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك لذلك فمن مصلحة المؤسسة إلغاؤها وإعادة ترتيب العمليات بما يضمن تنفيذ الأنشطة بأقل وقت وأقل تكلفة وأعلى كفاءة ممكنة.²

¹ كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص97.

² أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،جامعة الجزائر ، 2010، ص 104

الشكل رقم (03): تحليل وتصنيف الأنشطة المضيفة للقيمة



المصدر: أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص 104.

المرحلة الثانية: تحديد مسببات لكل نشاط¹:

بعد إعداد خرائط التدقيق وتحديد الأنشطة الرئيسية التي تسبق أو ترافق عملية الإنتاج يلجأ مصمم نظام ABC إلى خطوة ثانية وجد مهمة تتمثل في تحديد وفهم مسببات كل نشاط رئيسي مذكور حيث أن مسببات حدوث التكلفة التي تمثل بدورها عوامل متغيرة تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية ويمثل معظمها بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاجي معين مثل: تكلفة الموارد المباشرة، ساعات عمل الآلات، عدد مرات تحضير الآلات.....

وإن هذا الفهم لمسببات التكاليف المتعلقة بكل نشاط يحقق وفورات اقتصادية هامة في جانب التطبيقي لنظام ABC ويتجلى هذا بوضوح من خلال إنشاء ما يسمى بمراكز الأنشطة أو أحواض الكلف cost pool .

¹إسماعيل حجازي، معالم مساعد، مرجع سابق، ص 133

جدول رقم (01): مراكز الأنشطة وأحواض التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة
فحص الجودة	عدد مرات الفحص
تجهيز الآلات	عدد مرات التجهيز
أوامر الشراء	عدد الأوامر
مناولة المواد	عدد حركات المواد أو وزنها
الإشراف عمال الإنتاج	ساعات العمل المباشر
استهلاك الطاقة لتشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات

مصدر: عبد المقصود ديبان، محمد محمد عبد الغنى، أنظمة محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص 315

المرحلة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة :

يمثل مركز النشاط ذلك الجزء من العملية الإنتاجية والذي يؤدي عملاً متكرراً لأداء وظيفة معينة ، ويتم تحديد تكاليف مركز النشاط بصورة مستقلة سواء تم الاعتماد على دفتر الأستاذ العام أو الدراسات الهندسية أو تقديرات التكلفة كمصدر للمعلومات ، ومركز المسؤولية ، ومقدار تكلفة المنتج ، ودرجة تعقيد العمليات المؤسسة ومستوى التشغيل الآلي فيها¹.

المرحلة الرابعة : تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة (المستوى الأول) :

إن في هذه المرحلة تخصص الموارد على مراكز الأنشطة والتي تتميز بالتعدد ، يتم تعيين التكاليف مباشرة لمراكز وفي حالة عدم الإمكانية فإنه يتم استخدام مسببات التكلفة في هذا المستوى والخاصة بهذه المرحلة ، وتسمى كذلك بمسببات الموارد والتي تشبه مفاتيح التوزيع .

ولقد عرفتها C. Mendoza على أنها : مفاتيح التوزيع تستخدم لتقسيم الموارد على الأنشطة وهي تستعمل لتسيير التكاليف .

ويمكن أن نجد في بعض المراكز نوعين من الأنشطة وهي الأنشطة الأولية والأنشطة الثانوية ، وفي هذه الحالة يجب أن تحمل تكاليف الأنشطة الثانوية إلى الأنشطة الأولية والتي تعد بمثابة أغراض تكلفة لها ، وذلك طبعا باستخدام مسببات المورد².

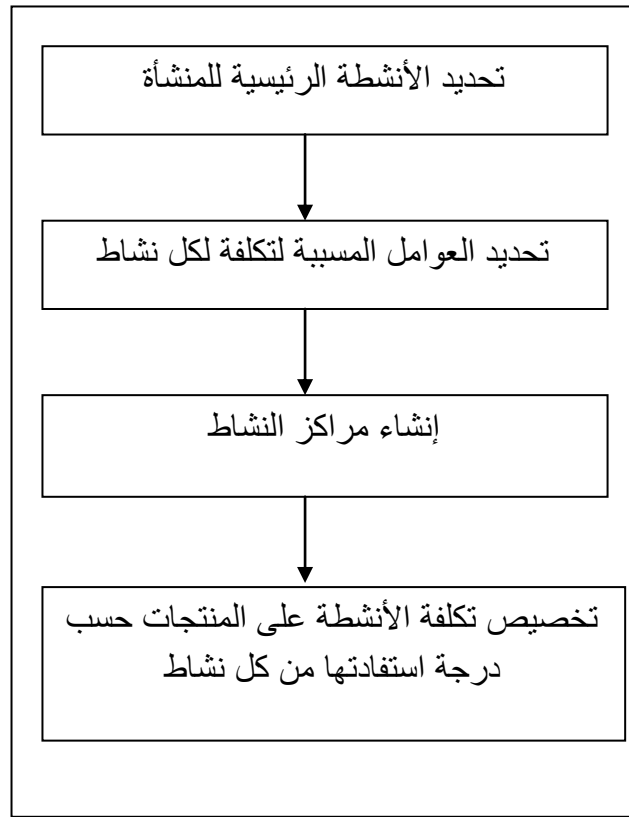
¹ماهر موسى دورغام ، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في شركات الصناعية، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد 15 ، العدد 2 ، غزة ، فلسطين ، 2007 ، ص 22
²نعيمة يحيوي، مرجع سابق ، ص 7

مرحلة الخامسة: اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة :

ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع التكاليف الأنشطة على المنتجات ، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلوات /ساعة .بعد ذلك يتم تخصيص الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات .

ويمكن استخدام الشكل التالي لتوضيح الإطار العام لنظام الأنشطة .

الشكل رقم (04): الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة



المصدر: أحمد محمد نور ، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007 ، ص 343.

أي أنه يتم تجميع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل نشاط ثم يتم بعد ذلك توزيع تكلفة كل نشاط على المنتجات المستفيدة منه مباشرة حسب درجة استفادة كل منتج من هذا النشاط وفقا لما يسمى مسبب التكلفة ، فإذا لم يستخدم منتج ما أو نشاط ما فلا يتحمل أي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط.¹

¹ أحمد محمد نور ، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007 ، ص 343.

المطلب الرابع : نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه للوقت (TDABC)

ساهمت التكاليف الحديثة كنظام (ABC) في وجود العديد من الانتقادات الموجهة إلى نظم قياس التكاليف وأوجه القصور فيها، إلا أن تجاهلت قيود الإنتاج ونقاط الاختناق وما قد ينتج عنها من طاقة غير مستغلة ، فتم التطرق لنظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه للوقت (TDABC) .

أولاً: نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

إن نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) هو نظام بديل ناشئ للتكلفة، يعالج معظم المشاكل وأوجه القصور في نظام (ABC) (Terungwa, 2012)، حيث يشير (الرشيدي، 2009) إلى أن ظهور نظام الزمن الأمتل للتكلفة المتكامل مع نظام التكلفة على أساس الأنشطة أدى إلى التغلب على العيوب والانتقادات الموجهة لنظام تكاليف الأنشطة (ABC) ويضيف أن نظام (TDABC) يعتبر أقل تكلفة وأكثر سرعة في التطبيق العملي، وأسهل في الاستخدام، كما أنه يساعد في تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لإمداد الموارد.

وأكد (Atkinson) أن السبب الرئيس لنشأة هذا النظام (TDABC) يعود إلى عدول الكثير من الشركات عن نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بسبب المشاكل الناجمة عن تطبيقه، ويرى (عبد الحليم، 2010) أن هذا النظام يرتكز على مرحلتين هما:

1. المرحلة الأولى وهي تحديد القدرة الفعلية للموارد وتكلفة كل منها.

2. المرحلة الثانية تقدير الزمن اللازم لتأدية كل نشاط .

ويرى (Kapaln & Anderson, 2007) بأنه على أي وحدة قبل تطبيق النظام الجديد (TDABC) الأخذ في الاعتبار سؤالين رئيسيين، هما: ما هو مقدار تكلفة توفير طاقة الموارد لكل عملية في الوحدة؟ وما هو مقدار الوقت المطلوب لتنفيذ معاملة أو نشاط؟¹

ثانياً: خطوات تطبيق نظام (TDABC):

من خلال إتباع سلسلة من الخطوات تؤدي إلى تحقيق (TDABC) يجري التطبيق العملي لنظام عوامله الرئيسية، وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي:

¹ هيثم، محمد عقل، إسماعيل أبو غبن ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح، مذكرة الماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013، ص 52.

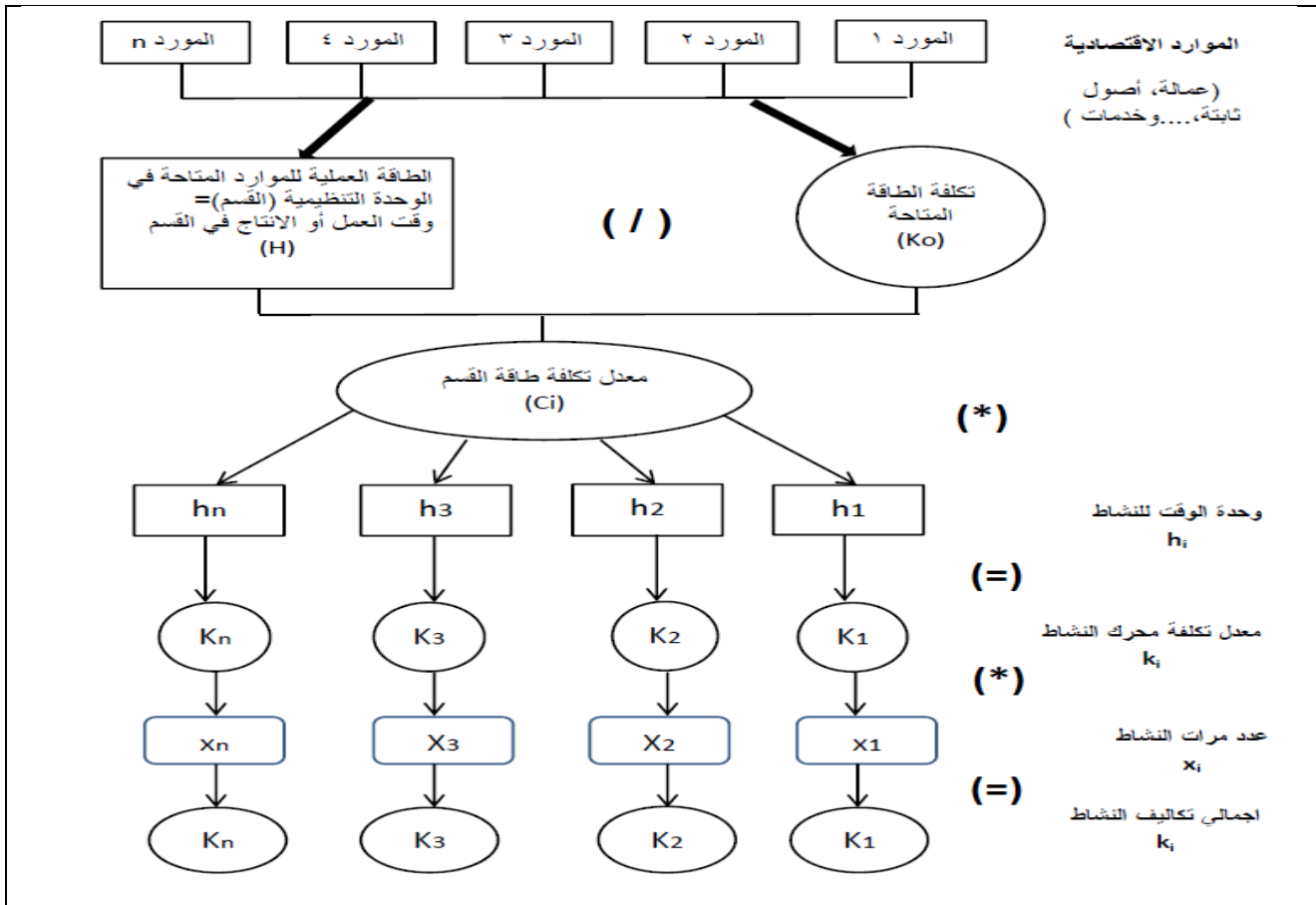
الفصل الأول: ...نظام التكلفة على أساس الأنشطة أداة لتحقيق ميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية

أ - تحديد معدل تكلفة الطاقة لكل مجموعة موارد: تحديد مجموع الموارد التي تنجز الأنشطة ، وحصر تكاليف كل مجموعة من الموارد ، ويتم الحصول على تكاليف هذه المجموعات عادة من ميزان المراجعة لدى المنشأة، تقدير الطاقة العملية لكل مجموعة موارد، و حساب معدلات تكلفة الطاقة لكل مجموعة موارد على حدة .

ب - تقدير الوقت اللازم للمتغيرات المطلوبة في الأنشطة الجارية (معادلة الوقت): تحليل العمليات ضمن الأقسام إلى أنشطة، تحديد العوامل التي تؤثر على مدة الوقت للنشاط بشكل ملائم (محرك الوقت) وعندما لا تكون الأنشطة متجانسة وتحتوي على مهام (متغيرات) مختلفة، فإن كل منها يمتلك محركه الخاص به.

ج - حساب إجمالي تكاليف الموارد المطلوبة من قبل أهداف التكلفة: من خلال ضرب معدلات تكلفة الطاقة لكل مجموعة موارد بإجمالي الطاقة المستهلكة (الوقت المستهلك) من قبل أهداف التكلفة عند مرورها بمتغيرات العمليات الجارية، ويظهر الشكل آلية عمل نظام (TDABC) وكيفية توزيع التكاليف من خلال تطبيقه¹.

الشكل رقم (05): آلية عمل النظام (TDABC)



المصدر: محمد هيثم الدبس ، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة دمشق كلية الاقتصاد، سوريا ،سنة 2014 ، ص82.

¹محمد هيثم الدبس ، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة دمشق كلية الاقتصاد، سوريا ،سنة 2014 ، ص80.

ثالثاً : مكونات نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) :

يتكون نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) من مفاهيم التكلفة على أساس النشاط، ومفهوم الأنشطة، ومسببات التكلفة والوقت، ومعادلات الوقت. وفيما يلي يمكن عرض المفاهيم بشيء من التفصيل:

-مسببات التكلفة ومحركاتها:

فقد عرف (Kaplan, et, al., 2012) محرك التكلفة بأنه ذلك النشاط أو المتغير الذي يسبب التكلفة ، أما (Horngren) فيرى أن محرك التكلفة هو العامل الرئيس المتسبب في الزيادة أو النقصان في التكلفة حسب استخدامه، بينما عرّف (Horngren) مسببات التكلفة بأنها العوامل المؤثرة على التكلفة، وأي تغير فيها سوف ينعكس على التكلفة الكمية لوحة القياس، بينما عرّف (Horngren) مسببات التكلفة بأنها العوامل المؤثرة على التكلفة، وأي تغير فيها سوف ينعكس على التكلفة الكمية لوحة القياس.

وتعتبر مسببات الوقت Time Drivers متغيرات أو خصائص تحدد الوقت المطلوب للقيام بنشاط ما، وتأخذ المتغيرات المسببة للوقت ثلاثة أشكال كما يلي (سيد، 2009):

الشكل الأول: وهو متغير مسبب لوقت المستمر مثل الوزن والمسافة بالكيلومتر.

الشكل الثاني: وهو متغير مسبب للوقت المنفصل مثل عدد الأوامر، وعدد خطوط الإنتاج، وعدد شيكات الائتمان، وعدد فواتير الدفع.

الشكل الثالث: وهو متغير مسبب للوقت في شكل مؤشرات أو متغيرات وهمية تأخذ صورة صفر أو واحد مثل نوع العميل (قديم، جديد)، ونوع الأمر (عادي، عاجل)، وخصائص استلام الأمر (بالبريد الإلكتروني، بالفاكس). وتمتاز مسببات الوقت كأحد العناصر الأساسية في نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) بكثرة المتغيرات المسببة للوقت في النموذج الواحد لمعادلة الوقت¹.

معدلات الوقت:

تعتبر معادلات الوقت Time Equations من إحدى خطوات نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، حيث تستخدم للتعبير عن وقت إنجاز النشاط أو الحدث باستخدام مسببات الوقت. وتوضح معادلة الوقت الذي يعبر عنه بالرمز (T_{jP}) وتكون الصيغة العامة لمعادلة الوقت كالتالي²:

¹ هيثم محمد عقل ، إسماعيل أبو غين ، مرجع سابق ، ص.53

² شحتاني عبد العالي ، غصاب رانية ، تحقيق ميزة التكلفة أقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة ،مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 07 ، 2018. تمناست ، ص390

$$T_{ip} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_n X_n$$

نفترض تتابع الأنشطة تدريجيا وفقا للتسلسل الزمني الفعلي داخل المؤسسة حيث:

Tip = مجموع أوقات الأنشطة منفردة ، B0 = المقدار الوقي الثابت لأداء النشاط القاعدي.

1... B = الوقت المستهلك أو المقدر لتنفيذ النشاط التدريجي 1...1 .

P...1 X = مسبب الوقت للنشاط ، ويمثل مسبب التكلفة العادي.

X1 = مسبب الوقت للنشاط المصنف تدريجيا بالأول.

X2 = مسبب الوقت للنشاط المصنف تدريجيا بالثاني.

حساب التكلفة الكلية لأغراض التكلفة: يتم بحساب إجمالي تكاليف الأنشطة ثم بضرب تكلفة الوحدة في الوقت

المطلوب وفقا للمعادلة التالية :

Tip = C i T حيث أن:

Tip = مجموع أوقات الأنشطة منفردة.

i C = تكلفة وحدة الوقت (بالدقائق مثلا) الخاصة بمجموعة النشاط (i).

رابعا : مميزات نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC):

هناك العديد من المميزات نذكر منها¹:

- السهولة والسرعة في الاستخدام والتطبيق والتقدير.
- تخفيض عدد الأنشطة المستخدمة لان معادلات الوقت توضح الاختلاف في الأوامر وسلوك العملاء بدون أي زيادة تتسبب في تعقد نموذج الوقت.
- التعديل السريع وفقا للمتغيرات العمليات ونوعية الموارد وتكاليفها.
- يتميز هذا الأسلوب بالصلاحية الاستمرار.
- إلقاء الضوء على الطاقة غير المستغلة للموارد وتوفير رؤية واضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية وتخفيض أخطاء القياس حيث يتم قياس الوقت بالدقيقة أو الساعة.
- سهولة في التحديث والسرعة في التطوير وبأقل التكاليف.
- توفير المعلومات الملائمة عن التكاليف والربحية بشكل سريع وبصورة غير مكلفة وتوفير المعلومات

¹ حاتم كريم كاظم ، استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في قياس تكلفة الخدمة الفندقية ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 9 ، العدد 32 ، 2011، العراق ، ص 271

عن الموارد المطلوبة والتنبؤ بالطلب.

خامساً: الإنتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDAB) :

رغم وجود وتعدد امتيازات نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه للوقت فلا يختلي من بعض العيوب نذكر منها :

- مشكلة تكلفة الطاقة العاطلة والمؤكد عليها في مفهوم TDABC ليست اكتشافاً حديثاً، حيث إن هذه القضية نوقشت في الأدبيات والدراسات منذ بداية القرن العشرين، واليوم تكاليف الطاقة العاطلة تستبعد من تكاليف الإنتاج، حيث تعد لأغراض التقارير المالية توافقاً مع معايير التقارير المالية الدولية "IFRS" وقوانين المحاسبة المالية في العديد من الدول.

- يوجد مشاكل في قياس الوقت خصوصاً لأنشطة الخدمة في النموذج المبني على الوقت، بسبب أن أوقات نشاط الخدمة غير منتظمة وغير ثابتة، وقد تتضخم مشكلة القياس عندما يؤخذ الوقت المعلن في الحسبان، فربما يحدث هذا تشوهاً في حساب التكلفة بموجب (TDABC).

ويرى (Coners & von der Hardt, 2004) أنه ولتنفيذ نظام (TDABC) بنجاح واستخدام المعلومات الناتجة من النظام بفعالية، فمن الضرورة تكامله مع نظم تزويد البيانات التشغيلية الأخرى كنظام تخطيط موارد الشركة ("Enterprise Resources Planning "ERP)، ونظام إدارة علاقات الزبائن (Customers Relation Management " CRM)، حيث إن تطبيق (TDABC) في الشركات التي لا تمتلك نظم معلومات متكاملة ومخزن بيانات، ربما تواجه مشاكل في النظام، حيث لا يكون النظام كفوئاً وفعالاً¹.

جدول رقم (02): مقارنة بين (ABC) ونظام (TDABC):

وجه المقارنة	منهج ABC	منهج TDABC
1- صفة العوامل لتخصيص التكلفة	مسببات التكلفة تعمل مع عدد من العوامل الحادثة مثل عدد مرات إعداد الآلات	مسببات الوقت تعمل مع وقت فترة التشغيل والتي هي ناتجة من العوامل التي لها تأثير مثل الوقت اللازم لإعداد الآلات
2- عدد عوامل تخصيص التكلفة	لكل نشاط يمكن استخدام فقط عامل واحد	لكل نشاط عدد غير محدد من العوامل، مع وجود علاقة متينة / روحية بين العوامل (و) هذه العوامل يتم أخذها في الحسبان

¹ هيثم ، محمد عقل ،إسماعيل أبو غين ، مرجع سابق ،ص 57.

3- دقة طريقة /المنهج	المنهج لا يتمكن من سيطرة /تحديد على النشاط الذي يؤثر على التكلفة	المنهج يتمكن من تحديد تخصيص التكاليف على الأنشطة بطريقة مناسبة وبالتالي أكثر دقة من ABC
4- شمولية المنهج في تخصيص التكلفة	كل اختلاف في إنجاز النشاط يحتاج إلى تطبيق نشاط جديد	لكل نشاط تحتاج فقط معدلة الوقت والتي تحتوي /تسيطر على كل تحديدات واختلافات النشاط
5- الوقت المستنفذ لتحديث النظام	النظام يتوسع بدرجة كبيرة في تحقيق معدلات التكلفة	بالمقارنة أقل من ABC لأن معدلات التكاليف تحدد على أساس وحدة الوقت
6- القدرة على تحديد الطاقة غير المستغلة	لا	نعم

المصدر: جبر إبراهيم الداعور، إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث ودراسات العدد 5، 2013، ص 556 .

المبحث الثاني: نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM

من خلال العديد من التجارب في الشركات التي تبنت تطبيق هذا النظام يتضح أن تطور نظام التكلفة على أساس الأنشطة قد مر بعدة مراحل، كما تم التحول إلى نظام تسيير التكلفة على أساس الأنشطة ABM حيث يعتمد على المعلومات التي يقدمها نظام ABC من أجل تحسين الأداء ودعم الميزة التنافسية ويستخدم مصطلح إدارة التكلفة حسب الأنشطة Management /Activity Based costing (ABC/M) .

المطلب الأول : مفهوم نظام التسيير على أساس الأنشطة:

- نري بأن نظام تسيير الأنشطة له العديد من التعريفات نذكر منها :
- بأنه نظام يركز على إدارة الأنشطة كطريق لتحسين القيمة المقدمة للزبون وزيادة الربح المحقق من زيادة هذه القيمة ، كما تعد وتنظر الإدارة إلى التكلفة على أساس الأنشطة بأنها مصدرها الأساسي للمعلومات .
 - كما يعرف كذلك بأنه تكامل للمحاسبة على أساس النشاط مع مفاهيم أخرى كإدارة الجودة الشاملة والتكلفة المستهدفة وذلك بغرض الوصول إلى نظام تسييري يسعى إلى التفوق في مجال تخفيض التكلفة ، والتحسين المستمر ورفع الإنتاجية .
 - ويعرف على أنه عملية فهم هندسة قياس وصنع القرارات بشأن الأنشطة وذلك بوضع المشروع على طريق التحسين المستمر والتميز .

- الطريقة التي تستطيع من خلالها المنظمة توجيه وقياس ورقابة أهدافها لإغراض تعزيز الأداء.¹
ويعرف نظام التسيير على أساس الأنشطة على أنه نظام يركز على إدارة الأنشطة كطريقة لتحسين القيمة المقدمة للزبون والربح المحقق من تزويد هذه القيمة، وينظر نظام التسيير حسب الأنشطة إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة على أنه المصدر الأساسي للمعلومات.²
يعرف كذلك نظام التسيير على أساس الأنشطة على أنه نظام يقوم بتقييم أنشطة العمليات من ناحية التكلفة والقيمة لتحديد الفرص الملائمة لغرض تحسين الكفاءة وبالتالي فإنه يجمع بين تحليلات التكلفة على أساس الأنشطة وتحليلات القيمة المضافة لعمل التحسينات المستمرة التي ترفع القيمة لدى المستهلك وتخفيض الموارد الضائعة.

وكذا تم تعريفه على أنه الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين القيمة التي يستهلكها المستهلك وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة.³

- ويعرف ABM على أنه فلسفة إدارية تركز على التخطيط وتنفيذ وقياس الأنشطة ويساعد المنشأة على البقاء ضمن جو المنافسة في بيئة الأعمال.

- وعرفه Horengren بكونه وصفا لقرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لإرضاء الزبائن وتحسين الربحية.⁴

ومن خلال التعريف السابق نستخلص إلى أن نظام التسيير التكلفة الأنشطة ABM يقوم على أساس نظام التكلفة على أساس الأنشطة و يساعد المؤسسة على تخصيص مراكز الاستهلاك، المنتجات الرئيسية، والأنشطة الرئيسية التي تضيف قيمة.

المطلب الثاني: مراحل وأهمية التسيير على أساس الأنشطة (ABM)

أولاً : مراحل التسيير على أساس الأنشطة

يتطلب وضع نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM ثلاث مراحل، وهي المراحل الثلاثة الأولى من المراحل الأربعة اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة. وتتمثل في:⁵

¹ إسماعيل حجازي ، سعاد معاليم ، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 28/27، سنة 2012 ، ص 107.

² رانية غضاب ، مرجع سابق ، ص 40.

³ علي حازم يونس الياموري، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق ، المجلد 32 ، العدد 98، 2012، ص 231.

⁴ محمد هيثم الدبس ، مرجع سابق، ص 36.

⁵ سالم ياسين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر، سنة 2010 ، ص 128.

- التعرف على الأنشطة الرئيسية التي تتم في المؤسسة.

- تحديد التكاليف على مراكز التكلفة التي تنتمي إليها الأنشطة.

- تحديد عامل أو مسبب التكلفة لكل نشاط والذي يتم على أساسه حساب تكلفة النشاط.

وبذلك يمكن للمؤسسات أن تهمل المرحلة الأخيرة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة المتمثلة في توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وتبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة فقط لإدارة التكلفة دون تحديد تكلفة المنتج على أساس النشاط، كما يمكنها تصميم نظام على أساس النشاط يجمع ما بين نظامي الإدارة على أساس الأنشطة ABM يتطلب و التكاليف على أساس الأنشطة إلا أنه يجب الإشارة إلى أن نظام الإدارة على أساس الأنشطة يتطلب فقط المراحل الثلاثة الأولى.

كما يركز نظام الإدارة على أساس الأنشطة على إدارة الأعمال على أساس الأنشطة التي تشكل المؤسسة، حيث تقوم على منطق أن الأنشطة هي التي تستهلك التكاليف وبذلك فإن إدارة الأنشطة ستؤدي إلى إدارة التكاليف على المدى الطويل، ويتمثل هدف نظام الإدارة على أساس الأنشطة في التمكن من إشباع حاجيات العملاء مقابل استهلاك أقل لموارد المؤسسة، وإضافة إلى توفير معلومات عن الأنشطة المنجزة يوفر نظام الإدارة على أساس الأنشطة معلومات عن تكلفة هذه الأنشطة، سبب القيام بها وكيفية إنجازها بشكل أفضل.

ثانياً: أهمية نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM

كما أسلفنا سابقاً فإن الإدارة بمفهومها الحديث اعتمدت على أنظمة أكثر تطوراً لمجاراة أعمالها ومحاظتها على حصتها السوقية. وكان من أهم تلك الأنظمة ما يعرف بالتكاليف على أساس الأنشطة، وإدارة على أساس الأنشطة ABM ، وقد تمكنت تلك الإدارة من خلال اعتمادها على نظام الإدارة على أساس الأنشطة الذي يعد نظاماً للمعلومات خدمتها بتزويدها بالمعلومات المرتبطة بالإنتاج واتخاذ قراراتها الحرجة من تحديد كلفة المنتج بدقة، مما ساعد على توسيع قاعدتها الاستهلاكية لتشمل المجتمع وليس الإنتاج الفردي¹.

➤ استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.

➤ اكتشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر، والتي تسمح بتخفيض تكاليف الأنشطة

المضيفة لقيمة وتحسين أدائها.

➤ إعادة تشكيل العمليات للتقليل من تعقيدها وذلك بالاستعانة بأنشطة ثانوية.

➤ يسمح نظام ABM بتحديد العوامل الأساسية المفسرة للتغير في التكاليف.

¹سليمان حسين البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكلفة على أساس الأنشطة (ABCM)، دراسات، العلوم الإدارية، الأردن، المجلد 34، العدد 1، 2007 ص 93.

يساعد نظام ABM ف اتخاذ القرارات الإستراتيجية والخاصة بالعمليات:

قرار التسعير : يعتبر قرار التسعير من أهم القرارات الإدارية، والذي يعتمد على اعتبارات التكلفة والتي يمكن تحديدها بدقة أكثر في ظل نظام ABC ، إلى جانب بعض الاعتبارات المحيطة بتسويق المنتج من حيث طبيعة المنتجات المنافسة، والتدخل الحكومي، وغيرها من الظروف الناتجة عن المنافسة والتي تجعل من قرار التسعير قرار ذو أهمية.

مزيج المنتجات: من بين القرارات التي تحتاج لوجود معلومات دقيقة عن ربحية المنتجات، وتطبيق السياسات التسعيرية الملائمة، والتي يوفرها تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مما يسهل اختيار مجموعة المنتجات التي تساهم في تعظيم الأرباح.¹

قرار تصميم المنتجات : إن القياس الحقيقي لنجاح المؤسسة، يعتمد على مدى ملائمة منتجاتها لرغبات العملاء، إضافة إلى تحقيقها لأهدافها من وراء إنتاج تلك المنتجات، لهذا تسعى المؤسسة دائماً إلى تصميم المنتجات وتنفيذها بالشكل الذي يلبي احتياجات المستهلكين من حيث الجودة، الثقة، الضمانات والسعر المناسب. إن قرار تصميم المنتج وتسعيره مرتبطان معا لأنهما يشكلان البدائل المطروحة من قبل المستهلك في اختيار المنتج، لذا وجب العمل على تلبية طلبات العملاء بسرعة تنافسية، وذلك بالاعتماد على الدقة والسرعة في تحليل طلبات العملاء وتنفيذها بأقل تكلفة ممكنة.²

المطلب الثالث: آلية تطبيق نظام تيسر التكلفة على أساس الأنشطة ABM

ويكون تطبيق آلية عمل نظام تيسر التكلفة على أساس الأنشطة وفق الخطوات التالية :

1- تحديد وتحليل الأنشطة:

يَسْمَحُ نظامُ ABM بالتعرُّفِ على الأنشطةِ الرئيسيةِ والفرعيةِ في المؤسسة؛ وذلك بُغيةً تحليلها لمعرفةِ مدى تلاؤمها مع استراتيجياتها وقدرتها على تحقيق الأهدافِ الموضوعَةِ، وتقييم أدائها، وتحديد أيِّ منها يُضيفُ قيمةً أو لا يُضيف؛ فالأنشطةُ التي تُضيفُ قيمةً من وجهةِ نظرِ المستهلكِ، تُحاولُ المؤسسةُ تخفيضَ تكلفتها من خلال تحسين أدائها وتنفيذها بكفاءة.

أمَّا الأنشطةُ التي لا تُضيفُ قيمةً من وجهةِ نظرِ المستهلكِ فهي الأنشطةُ التي يجبُ أن تُعطى لها أولويةٌ قُصوى؛ لأنَّه تكونُ فيها فرصُ تخفيضِ التكلفةِ مُمكنةً دونَ تخفيضِ قيمةِ المنتجِ المقدمِ للمستهلكِ؛ مثل أنشطة

¹قدوري هودة سلطان ، مرجع سابق، ص13.

² التكريتي اسماعيل يحيى : محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة) الطبعة الثانية ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 2008 ص372.

التخزين والتعبئة والتفريغ وإعادة التصنيع؛ فإنه يتم ترتيبها بحسب إمكان التخفيض من الأكبر إلى الأصغر، وحذفها أو تنفيذها بشكل أكثر كفاءة، كتخفيض حركة المواد، وتحسين تدفق الإنتاج، وتخفيض المخزون.

2- تقييم الأداء :

يتم تقييم أداء الأنشطة باستعمال بعض المقاييس للحكم على مدى كفاءتها؛ وتتمثل في: مقياس الوقت، الجودة، التكلفة والمرونة وهذه المقاييس تساعد على التحسين المستمر للأنشطة.

3- تحسين أداء الأنشطة:

بعد قيام المؤسسة بتحديد وتحليل أنشطتها وقياس أداء كل نشاط باستخدام معايير معينة يأتي دور تحسين أداء هذه الأنشطة من خلال الوقوف على الأسباب التي تُعيق فعاليتها وكفاءتها واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها. ويُقصد بتحسين الأداء استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات، وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى.¹

وتعتمد آلية عمل نظام ABM على بعدين هما :

بعد شاقولي : يظهر توزيع التكاليف حيث يعطي معلومات عن كمية التكاليف المخصصة لأنشطة معينة واحتمالات اختزال تكاليف الأنشطة، ومعلومات عن ربحية المنتجات والخدمات.

بعد أفقي : يظهر العمليات ويوفر معلومات عن توزيع التكاليف وقياس الإنجاز لكل نشاط أو سلسلة من الأنشطة ضمن العملية.

ويميز الخبراء بين شقين من نظام ABM تبعاً للاحتياجات المراد تلبيتها إن كانت إستراتيجية أو تشغيلية فيصنف إلى:

-نظام ABM استراتيجي يحاول تعديل الطلب على الأنشطة وزيادة الربحية من خلال تحسين فعالية النشاط، ويركز على اختيار الأنشطة المناسبة للعمليات، وحذف الأنشطة غير الأساسية، واختيار الزبائن الأكثر ربحية ويستخدم في ذلك تقنيات الإدارة مثل : تصميم العملية، تحليل ربحية الزبون، وتحليل سلسلة القيمة.²

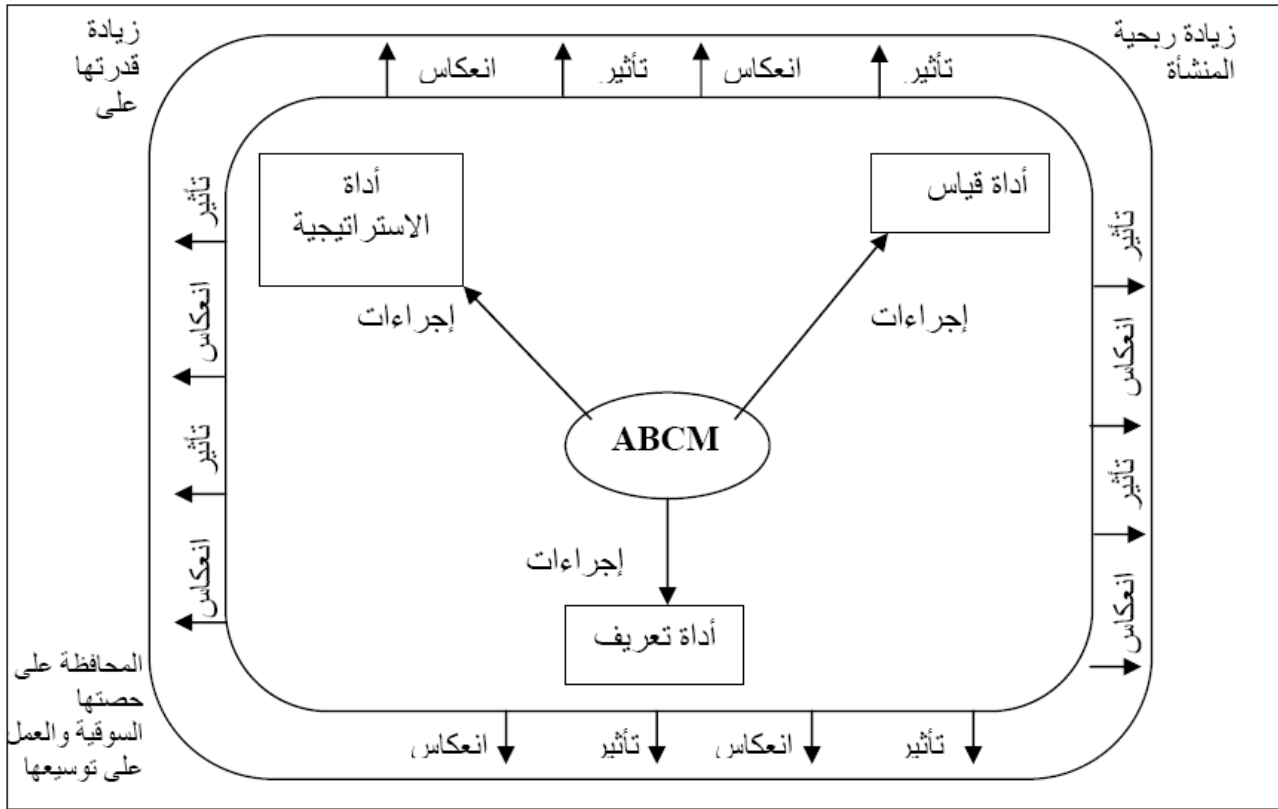
-نظام ABM التشغيلي هو مجموعة الإجراءات التي تحسن الكفاءة وتزيد طاقة الإنتاج وتخفض التكاليف كما يتضمن هذا النظام أنشطة : إدارة الأنشطة، إعادة هندسة العمليات إدارة جودة وقياس الأداء.³

¹ خديجة عرقوب، الإدارة بالأنشطة (ABM) والية تطبيقها في المؤسسات، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية العدد كانون الثاني 2019، ص5.

² محمد هيثم الدبس، مرجع سابق، ص37.

³ إسماعيل حجازي، مرجع سابق، ص108.

الشكل رقم (06): يوضح آلية عمل نظام التسيير التكلفة على أساس الأنشطة ABCM



المصدر: سليمان حسين البشتاوي ، تطبيق المعرفة الجديدة : إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ،دراسات ، العلوم الإدارية ، الجلد 34 ، العدد 1، 2007، ص 91 .

المطلب الرابع:العلاقة بين نظام التسيير على أساس ABM ونظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

إن نظام إدارة التكلفة ليس هدفه تخفيض التكلفة داخل الشركات فحسب بل إنما تحقيق بقية الأسبقيات التنافسية معا لذا يجب تحقيق التكامل بين نظامي ABM و ABC كأحد مداخل النظام، حيث يرى البعض أن نظام ABM يرتبط بنظام ABC ارتباطا وثيقا مع أن لكل منهما هدفه الخاص ففي حين يركز نظام ABC على الأنشطة بهدف قياس كلف إنتاج المنتج أو تقديم خدمة ، فإن نظام ABM يركز على الأنشطة بهدف إدارتها وتحسين كفاءتها ، فمثلا يركز نظام ABC على نشاط الفحص بهدف قياس كلف الفحص ومن ثم تخصيصها للمنتجات أو الخدمات في حين يركز ABM على نشاط الفحص بهدف تطوير طرق عملية الفحص وطرق تقليص أو إلغاء الطلب غير اللازم على نشاط الفحص.¹

¹صلاح إبراهيم بونس الشهباني ، دور معلومات نظام إدارة التكلفة المتكامل (ICMS) في دعم الأسبقيات التنافسية داخل الشركات وإعادة رسم خارطة الأداء والربحية ،مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ،المجلد 3 ، الإصدار 5 ،سنة 2010،ص14.

ويمكن استعراض المجالات التي يؤثر فيها نظام ABM بالتكامل مع نظام ABC كالآتي¹:

- الأثر في مجال التحسين المستمر .
- الأثر في مجال التركيز على المستهلك .
- الأثر في مجال تخفيض التكاليف .
- الأثر في مجال تقييم الأداء.
- الأثر في مجال اتخاذ القرارات .

وكذلك يتضح للباحث بأن نظام الـ ABM يحقق فوائد ومزايا من تطبيقه تتكامل مع الفوائد والمزايا المتحقق من تطبيق نظام الـ ABC ، حيث أن لكل منهما مجالاً يعمل فيه، ويتضح ذلك من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم(03): مجالات عمل ABC وABM

ABC		ABM	
1	التركيز على توزيع التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة بدقة .	1	التركيز على تخفيض التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة.
2	قياس التكلفة التي يتوجب على الإدارة دفعها من خلال تحديد الأنشطة اللازمة لأداء الخدمة.	2	دراسة إجراءات إدارة تلك التكلفة وتقليلها إلى أقل درجة ممكنة دون التأثير على الجودة في الأداء.
3	التركيز على التكاليف الفعلية والتي حددت ضمن الميزانية.	3	التركيز على التكاليف التي سيتم دفعها على الأنشطة المستخدمة لتحقيق أفضل أداء ممكن.
4	قياس التكلفة عمودياً عن طريق مركز التكلفة.	4	قياس التكلفة أفقياً من خلال عمليات البنك والتبادل فيما بينها.
5	تحديد تكلفة المنتج بما تم استهلاكه ومن قبل الأنشطة المستخدمة في الأداء وتطوير وتحسين القرارات التشغيلية.	5	تحديد تكلفة المنتج بهدف تحسين قرارات التسعير والتطوير وتحسين المستثمرين للتخطيط الاستراتيجي وبما يحقق الربحية من الزبائن وتحليلها.

المصدر: سليمان البشتاوي، الإتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ، نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث ، المجلد 28، العدد 8 ، 2014، ص11.

¹محمد علي احمد السيدية، منى سالم حسين المرعي، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 2 ، العدد 3 ، 2006، ص125.

على الرغم من المزايا والفوائد التي تتم تقديمها فإن هنالك مجموعة من الانتقادات التي وجهت لنظام التكلفة على أساس الأنشطة ونظام ABM ، وأن الأخير منها واجه انتقادات أثر أهمية تمثلت في :

1 . حاجة إلى تطبيق نظام ABM إلى الزمن الطويل الأمر الذي من الممكن أن يؤدي إلى فشله دون تحقيق النتائج المرجوة منه بسبب تحميله لتكاليف إضافية مرتبطة بدراسته والعمل على تقديمه بالوقت المناسب والبرامج المستخدمة فيه . لذلك لابد من انتباه الإدارة إلى مبدأ التكلفة /المنفعة عند اتخاذ قرارات بتطبيقه والعمل على الحد من هذه المعوقات في حال تبنية جعله حيزا للتطبيق.

2 . إن تطبيقه يحتاج إلى تكاليف عالية تتمثل بوضع منهج عملي يناسب أهداف الإدارة، وتهيئة الخبراء والقائمين على تنفيذه وتدريبهم وتعليمهم لضمان التنفيذ في الوقت المناسب وتحقيق النتائج القابلة للقياس والعمل على إجراءات التحسين والتطوير المستمرين له¹.

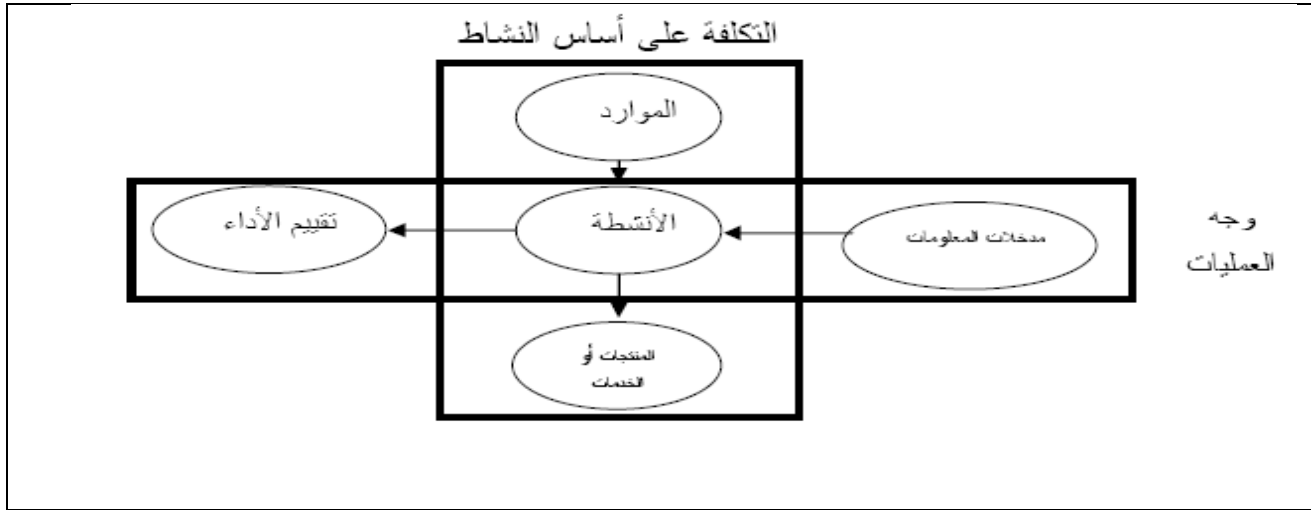
إلا أنه هناك بعض المفروقات بين نظامي ABC و ABM نذكر منها :²

1. يقوم نظام ABC بتحديد التكلفة في حين نظام ABM يقوم على تغييرها.
2. يقوم نظام ABC على تقديم بيانات عن المنتجات بينما نظام ABM على تحسينها .
3. يقوم نظام ABC على تحليل الوضع القائم بينما يركز نظام ABM على النحو الإستراتيجية وهذا ما يوضحه الشكل التالي من خلال تقاطع بعدي التكلفة والعمليات :

¹ سليمان البشتاوي، الإتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ، نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث ، المجلد 28، العدد 8 ، 2014، ص11.

² طلعت ممدوح بارود، مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة ،مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة غزة الإسلامية، 2007 ، ص 89.

شكل رقم (07): بعدي التكلفة والعمليات أي العلاقة بين نظام ABC ونظام ABM



المصدر: طلعت ممدوح بارود، مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة الإسلامية، 2007، ص 89.

المبحث الثالث: الميزة التنافسية ودور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة أقل

تعتبر الميزة التنافسية من أهم محددات نجاح أي مؤسسة في مجال أعمالها، خاصة وما يتميز به مجال الأعمال من حدة وشراسة في التنافس، ويعتبر البحث عن مصادر الميزة التنافسية من بين الأولويات التي أصبحت هاجس المؤسسة في عصرنا هذا، حيث لا يمكن للمؤسسة البقاء والديمومة إلا بميزة تنافسية تضمن لها البقاء والاستمرار. ويعتبر أحد الباحثين وهو من أهم المناظرين في هذا الباب وذلك من خلال كتاباته وأعماله التي ساهمت بشكل كبير من خلال وضع نموذج لتفسير الميزة التنافسية وما يتعلق بها. ومن جهة أخرى يعد التكامل العمودي أحد الإستراتيجيات التي تتيح للمؤسسة على الأقل ميزة تنافسية، فتبني المؤسسة لهذه الإستراتيجية- التكامل العمودي- يضمن لها بطريقة أو ما، ميزة تنافسية في بيئة أعمالها.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف وأهمية الميزة التنافسية

الفرع الأول: تعريف الميزة التنافسية:

لقد تعددت وجهات النظر حول تعريف الميزة التنافسية، لذا سيتم ذكر بعض التعريفات على النحو التالي، فعرفت الميزة التنافسية أنها:

يعرف بورتر الميزة التنافسية على أنها > تنشأ بمجرد توصل المنظمة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسات، حيث بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانيا وبمعنى آخر وبمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومها الواسع.¹

كما تعرف بأنها > المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي ينتج إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد لما يقدمه لهم المنافسين ويؤكد تمييزها و اختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا التميز، حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه المنافسون الآخرون.²

ويعرفها محسن أحمد الحضري على أنها إيجاد أوضاع تفوق مختلفة ومصنوعة تمالكها مؤسسة معينة تتفوق فيها في مجالات الإنتاج والتسويق والتمويل والموارد البشرية .

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن القول بأن الميزة التنافسية هي تتمثل في التفوق الذي تحصل عليه المؤسسة، وهذا التفوق الذي يكون في شكل إضافة قيمة لدى المستهلك، والتي تأخذ شكل أسعار أقل مقارنة بأسعار

المنافسين، أو في شكل منتج متميز ، وذلك بهدف زيادة الحصة السوقية أو البقاء في السوق على الأقل.

و يتضح لنا بأن تحقيق المؤسسة للميزة التنافسية يتم في حالة إتباع المؤسسة لإستراتيجية تنافس محققة للقيمة، ومن جانب آخر تكون هذه الميزة دائمة للمؤسسة إذا توفر معياران هما:

- عدم تطبيق هذه الإستراتيجية من جانب أي المنافسين ، سواء الحاليين أو المحتملين.

- عدم قدرة المؤسسات المنافسة الأخرى على تحقيق نفس مزايا تلك الإستراتيجية .

وبما أن الهدف الأساسي من بحث المؤسسة عن ميزة تنافسية هو تحسين الوضعية التنافسية لها، فإن هناك

ثلاثة شروط أساسية لكي تصل إلى الهدف وهي :

1- أن تكون حاسمة: أي تعطي الأسبقية والتفوق على المنافسين.

2- الاستمرارية : أي تكون مستمرة ومتواصلة نسبيا.

3- إمكانية الدفاع عنها : يعني عدم إمكانية تقليدها بسهولة من جانب المنافسين.

ثانيا :أهداف الميزة التنافسية : تسعى المؤسسة من خلال خلق الميزة التنافسية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- خلق فرص تسويقية جديدة .

¹عبدوس عبد العزيز، دور الميزة التنافسية في تحسين أداء المؤسسات، رسالة مقدمة متطلبات نيل شهادة ماجستير في كلية الاقتصاد، تخصص إدارة الأعمال، جامعة تلمسان، 2006، ص36 .

²محمد أحمد الحضري، صناعة المزايا التنافسية منهج تحقيق التقدم الاقتصادي المعاصر ، مجموعة النبل العربية، القاهرة، ط1، 2003، ص19.

- دخول مجال تنافسي جديد، كدخول سوق جديدة أو التعامل مع نوعية جديدة من العملاء أو نوعية جديدة من المنتجات والخدمات.

- تكوين فرص مستقبلية للمؤسسة للأهداف التي تريد بلوغها وللفرص الكبيرة التي ترغب في اقتناصها.

ثالثاً: أهمية الميزة التنافسية :

- خلق قيمة للعملاء تلبي احتياجاتهم وتضمن ولائهم، وتدعم وتحسن صورة المؤسسة في أذهانهم.

- تحقيق التميز التنافسي عن المنافسين في السلع والخدمات المقدمة إلى العملاء مع إمكانية التميز في المورد والكفاءات والإستراتيجيات المنتهجة في ظل بيئة شدة التنافسية.

- تحقيق حصة سوقية للمؤسسة وكذا ربحية عالية للبقاء والاستثمار في السوق.¹

- تحقيق قوة سوقية من خلال سيطرة الحصة السوقية للسلع أو العلامات التي تطرحها في الأسواق المستهدفة.

- تطوير سلع أو الخدمات الجديدة.

- إيجاد أسواق متخصصة وجديدة.

- إيجاد منافذ توزيع جديدة.

- إيجاد وتطوير تكنولوجيا جديدة تؤدي إلى تخفيض التكاليف للسلعة أو العلامة التجارية.

- تطوير مراكز مالية قوية للمنظمة.²

المطلب الثاني: أنواع الميزة التنافسية

إن أنواع الميزة التنافسية تختلف من باحث إلى آخر فيرى بعض الباحثين أن هناك خمس أنواع من الميزة

التنافسية تحدد في السعر، الجودة، القيمة لدى الزبائن، ضمان التسليم، الإبداع، أما أغلب الكتابات في إدارة الأعمال فإنها تصنف أنواع الميزة التنافسية إلى نوعين رئيسيين وهما ميزة التكلفة أقل وميزة التميز. ونتطرق إلى الأنواع في ما يلي:

- إضافة القيمة لدى الزبائن: تسعى المنظمات المعاصرة في ظل بيئة شديدة التنافسية إلى كسب ميزة تنافسية

على غيرها من المنظمات العاملة في نفس النشاط وذلك من خلال إضافة قيمة للعميل وتحقيق التميز عن

¹ محسن بن الحبيب، أنشطة القيمة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، مقال بجامعة الأمير عبد القادر، مجلة الأمير عبد القادر

للعلوم الإسلامية، العدد 29، رقم 1، قسنطينة، ص 3.

² وليد عباس جبر، أحمد حسين، بشرى محمد كاظم، المزايا التنافسية للمنتجات في السوق العراقية، دراسة مقارنة، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، 2009، ص 185.

طريق استغلال إمكانياتها ومواردها المختلفة، فتحسين إنتاجية العاملين ودفعهم للعمل الجاد يعتبر من أحد التحديات الحقيقية التي تواجه منظمات الأعمال، في سعيها المستمر لكسب الميزة التنافسية.

- **الجودة:** إن الميزة التنافسية القائمة على الجودة والثقة في العلامة التجارية للشركة والمنتجات الذي يتحقق من خلال عنصر الابتكار تتمتع بمعدل أمان وقدرة على البقاء أكثر من تلك المزاي التي تعتمد على تكلفة عناصر الإنتاج وموفورات الحجم أو استخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة.¹

- **تحديد السعر:** يشكل السعر المنخفض والتكلفة المنخفضة البعد التنافسي الذي تسعى إليه المنظمة . فالمنظمة التي تعمل على تقليل التكاليف ونتيجة له يكون سعر البيع لديها منخفض سعياً للحصول على حصة سوقية أكبر، وينطوي بعد التكلفة على قدرة المنظمة على إنتاج وتسويق وتوزيع المنتجات أو الخدمات بأقل تكلفة مما ينتج عنه سعر نهائي منخفض للوحدة الواحدة يضاف إليه هامش ربح مناسب لتطلعات المنظمة على المدى القصير والطويل، إن التنافس على أساس التكلفة يتطلب من المنظمة العمل على تقليل معظم عناصر التكلفة : تكاليف العمل، تكاليف المواد الأولية، التكاليف الإدارية والصناعية.

- **الإبداع :** ويقصد بها مجمل التغيير في التكنولوجيا الجديدة اللازمة لسد احتياجات العملاء وبالتالي الحصول على الميزة التنافسية، مثل التميز بالمنتجات والخدمات المقدمة من قبل المنظمة، وسرعة في إخراج المنتجات الجديد للعملاء.²

إلا أنه يتم التركيز على نوعين رئيسيين هما :

أولاً: ميزة التمييز³

و هو قدرة المؤسسة على تقديم منتج متميز و فريد له قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك (جودة أعلى، خصائص مميزة للمنتج، خدمات ما بعد البيع)، و تتميز المؤسسة عن منافسيها يف حالة توصلها إلى الحيازة على خاصية منفردة و التي يوليها العملاء قيمة هامة.

¹ محمد فوزي علي العتوم ، رسالة المنظمة وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية ، مذكرة لاستكمال لدرجة الماجستير ،الأردن ، 2009، ص36 و 37 .

² محمد هيثم ، عبد الرحمن حافظ عجاج، أثر التوجه الإبداعي على تحقيق الميزة التنافسية ، رسالة للاستكمال درجة الماجستير ، تخصص إدارة أعمال ،السلط ،الأردن ، 2015 ، ص 74 و 75 .

³ واصل خولة ، دور نظام المعلومات التسويقية في تعزيز الميزة التنافسية ، مذكرة ماجستير في علوم التسويق والمراقبة تخصص أنظمة المعلومات ،جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2013 ، ص37.

1- مصادر الحيازة على ميزة تمييز المنتج :

ومن مصادر ميزة تمييز المنتج:

- الإجراءات التقديرية الخاصة بالنشاطات المرغوب ممارستها كإجراء الخدمات ما بعد التوزيع.
- تتبع خاصية التفرد من الروابط الكامنة بين الأنشطة من الموردين ومع قنوات التوزيع الخاصة بالمؤسسة.
- الموضع أو المركز المؤسسة وكذا المواقع التي تحتلها وحدتها الإنتاجية أو مراكز التوزيع التابعة لها.
- التعلم وأثار نشره التي تتجلى في تطوير الأداء إلى الأفضل بفضل المعرفة التي يملكها كافة أفراد المؤسسة.
- إدراج و إدماج أنشطة جديدة منتجة للقيمة مما يساهم في التنسيق بين هذه الأنشطة لزيادة تميز المؤسسة
- حجم النشاط، والذي يتناسب إيجاباً أو سلباً مع عنصر التميز و التفرد الخاص بالمؤسسة
- الرزنامة إذ تحوز المؤسسة على ميزة التمييز كونها السبابة في مجال نشاطها على منافسيها، في حين تحقق مؤسسة أخرى الريادة بسبب انطلاقها متأخرة مما يسمح لها باستخدام التكنولوجيا الأكثر تطوراً.

2- عوامل نجاح ميزة التميز:

و من العوامل التي تضمن جناح هذه الميزة:

- تحويل تكلفة التميز إلى ميزة باستغلال كافة مصادر التفرد غير المكلفة لتقليص تكلفة المنتج النهائي.
- إمداد متخذ قرار الشراء بالدوافع اللازمة لدعم قراراتهم باختيار منتجات المنظمة.
- تعزيز مصادر التفرد من خلال استغلالها في عدد أكبر من الأنشطة المنتجة للقيمة، مما يساهم في تعظيم القيمة المقدمة للعميل و ضمان ولائه للمنظمة.

ثانياً: ميزة التكلفة أقل ¹Cost Advantage

يمكن لمؤسسة ما أن تحقق ميزة التكلفة الأقل إذا كان هيكل تكاليفها المتعلقة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من تلك المحققة عند المنافسين، بمعنى تحقيق المؤسسة ميزة التكلفة الأقل في حالة ما إذا كانت تكاليف أنشطتها المنشئة للقيمة أدنى من تلك المحققة عند منافسيها.

وحتى يمكن الحيازة على ميزة التكلفة الأقل يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف؛ بحيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل، و تتمثل هذه العوامل في: مراقبة الحجم، مراقبة التعلم ، مراقبة الروابط، مراقبة الإلحاق،...الخ.

¹بوزيد وسيلة ، مقارنة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية ،مذكرة ماجستير في علوم التسيير،تخصص إدارة إستراتيجية، جامعة سطيف 1، 2012 ، ص 12 .

مراقبة الحجم : تمثل اقتصاديات الحجم أكبر عائق للدخول أو الحركة في السوق، وللوصول إلى الحجم الملائم يمكن للمؤسسة التوسع في تشكيلة المنتجات أو حيازة وسائل إنتاج جديدة أو التوسع في السوق وذلك قصد تخفيض التكاليف.

مراقبة التعلم: التعلم هو نتاج للجهود الكثيفة والمتواصلة، المبذولة من قبل الإطارات والعمال على حد سواء . وعليه لا ينبغي حصر الاهتمام بتكاليف اليد العاملة فحسب، بل يجب أن يتعداه إلى الأخذ بعين الاعتبار لتكاليف الفضلات والمعيب والأنشطة الأخرى المنشئة للقيمة والناجمة عن نقص أو سوء المعرفة، بمعنى أن تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن لن يتحقق بصفة عفوية بل هو نتيجة التسيير الفعال لمعارف وقدرات ومهارات مسيريهها وعمالها، وهذا بالاعتماد على مجموعة من العوامل كالتحفيز المادي والمعنوي والتكوين وثقافة المنظمة ... الخ، مما يؤدي في النهاية إلى تدني التكاليف إلى أقصى حد ممكن.

مراقبة تأثيرات استعمال القدرات: بمعنى المحافظة على مستويات مستقرة من النشاط التي من شأنها أن تضمن الاستخدام الأمثل لقدرات وموارد المؤسسة.

مراقبة العلاقات: يقصد بها استغلال المؤسسة لمختلف علاقاتها مع الأطراف المكونة للمحيط بما يسمح لها من استغلال الفرص المتاحة ومنه إمكانية تخفيض تكاليف العناصر المكونة لسلسلة القيمة.

مراقبة الارتباطات الداخلية: من خلال ربط النشاطات المهمة فيما بينها، ونقل أو تحويل المعارف فيما بين الوحدات المكونة للمؤسسة بما يسمح و استغلال الإمكانيات المشتركة أحسن استغلال.

مراقبة التكامل: بمعنى دراسة إمكانية ضم أنشطة جديدة باعتبار أنها ستخفض من مستوى التكاليف بشكل كبير.

1- الشروط الواجب توفرها لتطبيق ميزة التكلفة أقل:¹

وجود طلب مرن على السلعة ، حيث يؤدي التخفيض في السعر إلى زيادة مشتريات المستهلكين للسلع، نمطية السلع المقدمة ،عدم وجود طرق كثيرة لتمييز المنتج ، وجود طريقة واحدة لاستخدام السلعة لكل المشتريين، محدودية تكاليف التبديل أو عدم وجودها بالمرّة بالنسبة للمشتريين.

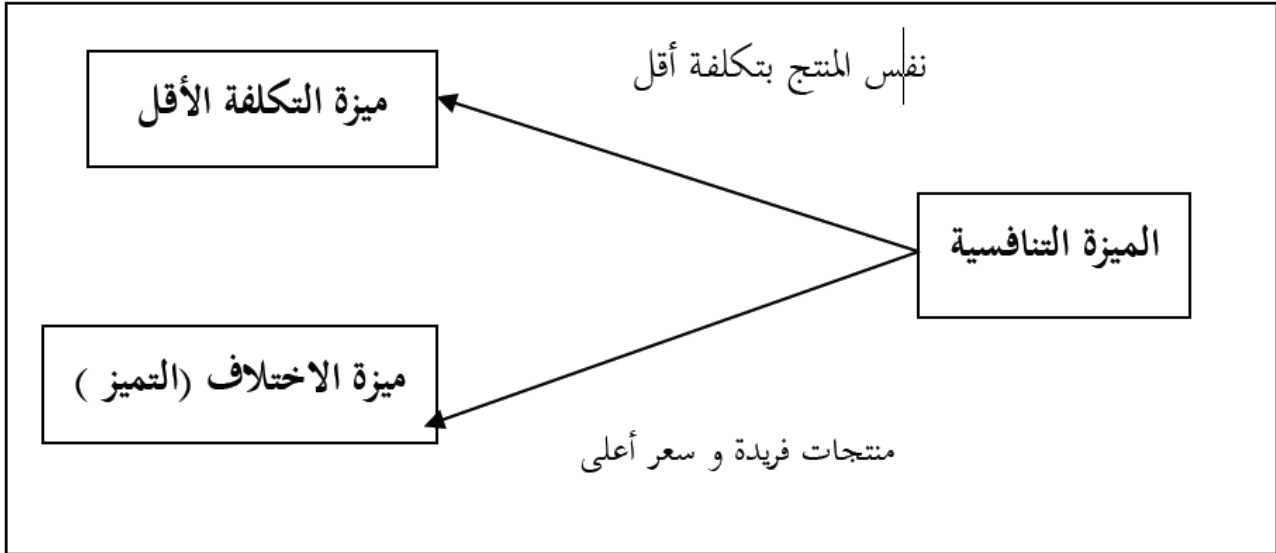
2- الحصول على ميزة تكلفة أقل:

للحصول على ميزة التكلفة الأقل فإنه يجب أن تتم مراقبة عوامل تطور التكلفة.

¹نبيل مرسي خليل ، الميزة التنافسية في مجال الأعمال،مركز الإسكندرية ، مصر ، 1998، ص 116 .

3- الأخطاء الواجب تفاديها : وتتمثل في :

- التركيز على تكلفة الأنشطة المتعلقة بالتصنيع، وإهمالها لتكاليف بعض الأنشطة الأخرى ، مثل : البيع ،الخدمات، التطور، التكنولوجي .
 - إهمال أنشطة التمويين.
 - إهمال الأنشطة الصغيرة أو غير المباشرة مثل :الصيانة.
 - الفهم الخاطئ لعوامل التكاليف .
 - النقص في استغلال الروابط ، وخاصة تلك الموجودة مع الموردين وكذلك بين الأنشطة فيما بينها.¹
- الشكل رقم (08) : أهم أنواع الميزة التنافسية



المصدر: محمود الشيخ، التسويق الدولي ، دار أسامة للنشر، طبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص82.

المطلب الثالث: دور نظام ABC في تحقيق ميزة التكلفة أقل

لقد فرض المحيط الصناعي الجديد بمتغيراته المختلفة وتطوراته المسارعة إعادة بناء قواعد اللعبة التنافسية ،حيث حول انتباه المؤسسات نحو أربعة اعتبارات أساسية تهتم المستهلك وهي :

✓ التكلفة المنخفضة.

✓ الجودة الفائقة.

¹ حجاج عبد الرؤف، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: مصادرها ودور الإبداع التكنولوجي في تنميتها ، مذكرة ماجستير في علوم التسويق، جامعة 20 أوت بسكيكدة، 2007، ص16 و 17 .

✓ التجديد المستمر .

✓ الاستجابة السريعة.

وبناء على هذا فقد رأى الكثير من الباحثين والمسيرين أن انتهاج المؤسسة لنظام ABC يمكنها من تحقيق مركز تنافسي قوي.

وحسب E.Cauvin فإن أفضل طريقة لتخفيض التكاليف تتمثل في تغيير الطريقة التي تنفذ بها الأنشطة ومن ثم إعادة تخصيص الموارد على الأنشطة التي تضيف القيمة في نظر العملاء بعد إلغاء الأنشطة عديمة القيمة ويمكن أن يتم تخفيض التكاليف وفقا لنظام ABC بإنتهاج الطرق التالية:

- تقليص الوقت والجهد اللازمين بالقيام بالانشاط أو المهمة ، فمثلا تقليص الوقت والجهد الخاص بنشاط تهيئة الآلات واستعمال الأدوات من خلال تحسين تدريب العمال.
 - إلغاء الأنشطة غير الضرورية: حيث يمكن أن تكون هذه النقطة جوهر التخفيض ، حيث يمكن تحليل الأنشطة من تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتجات وبالتالي يتم إلغاؤها بما يعمل على تقليص التكلفة الإجمالية للمنتجات التي لم تعد تستعمل هذه الأنشطة
 - انتقاء الأنشطة ذات التكاليف المنخفضة والتي يمكن أن تؤدي نفس غرض التكلفة أقل.¹
- إن نظام ABC له دور مهم في إستراتيجية المنظمة والتخطيط طويل الأمد وتطوير ميزة الكلف التنافسية ، حيث أنه يوجه الأنظار إلى الأنشطة وتوزيع كلفها على المنتجات ، أي أنه يركز على إدارة الأنشطة لتخفيض التكاليف حيث أن تخفيض التكاليف يتطلب تغيير في الأنشطة فإذا ما أرادت الإدارة العليا تخفيض التكاليف فإنه من المستحيل معرفة تأثير التغيير في الأنشطة على التكاليف من دون معلومات الكلفة التي تتوفر عن طريق نظام ABC .

إن الكلف تدار في المدى الطويل عن طريق رقابة الأنشطة التي تسببها ، ولذلك فإن هدف الإدارة هو الأنشطة بدلا من التكاليف كما جاء بدراسة Mitchell التي أعدها حول استخدامات نظام ABC التي بينت أن أكثر المنظمات تبنت هذا النظام لغرض تخفيض التكاليف حيث بلغت النسبة 88% ومن ثم التسعير الذي بلغ 65% وكلاهما أدوات مهمة لتحقيق الميزة التنافسية.²

¹إسماعيل حجازي ، معاليم ساعد، مرجع سابق، ص 197 .

²جمال أحمد الدوري، إسماعيل يحيى التكريتي ، دور الأنشطة المحاسبية في تحقيق الميزة التنافسية لتجاوز الأزمات في المنظمة ، بحث ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، جامعة عمان ، الأردن، ص 13

إن أسلوب ABC يحقق أهداف خفض التكلفة عن طريق تحليل الأنشطة وتصنيفها إلى :

- 1 -أنشطة تضيف القيمة : وهي الأنشطة الجوهرية التي تقوم بها المؤسسة لتحقيق أهدافها وإن هذه الأنشطة إذا ما قدمت فإنها ستؤثر على الإنتاج سواء في الأمد القريب أو البعيد وهي تشمل نوعين من الأنشطة هما :
 - أنشطة إنتاجية داخل المنشأة مثل نشاط الإنتاج
 - أنشطة خارجية وهي عبارة عن تقديم خدمات مباشرة للعملاء مثل أنشطة البيع والتسويق.
- 2 -أنشطة لا تضيف القيمة:

وهي عبارة عن أنشطة غير المؤثرة والتي يترتب على إلغائها تحسين عمليات الشركة وتخفيض التكاليف .مثل أنشطة تحريك المنتجات والفحص ، الانتظار،التخزين ، الخ.

أن تقنية التكاليف على أساس الأنشطة يمكن أن يقدم معلومات تساعد في إنجاح تنفيذ استراتيجية البحث والتطوير من خلال تركيزه على مسببات الكلفة إذا ثبتت التجارب بان الوحدات التي تنفق مبالغ كبيرة في نشاطي البحث والتطوير سيؤدي إلى عدم فشل المنتج في تحقيق مستويات أداء الجودة التي يحصل عليها الزبون . وتشير الدراسات إن كثافة البحث والتطوير للوحدة ، أنفاقها على البحث والتطوير كنسبة مئوية من دخل المبيعات ، هو الوسيلة الأساسية للحصول على حصة في سوق المنافسة العالمية ، كما أن قانون الخبرة والممارسة للأنفاق على البحث والتطوير يستلزم أن تقوم الوحدة بالإنفاق بمعدل طبيعي في تلك الصناعة ، وعليه فإن انسجام إستراتيجية البحث والتوزيع الموارد يحسن من الأداء الكلي للوحدة، ولا يعني إنفاق الأموال على البحث والتطوير أو المشاريع الجديدة بان هذه الأموال ستولد نتائج مفيدة .

كما أن تقنية التكاليف على أساس الأنشطة يمكن أن يؤدي إلى أنجاح تنفيذ إستراتيجية الشراء وإدارة المواد من خلال تقديم المعلومات عن كلف الأنشطة ومنها أنشطة شراء وإدارة المواد ومن ثم كلف المنتجات وبما يساهم في تنفيذ حاجات الزبائن وتحقيق الأهداف .

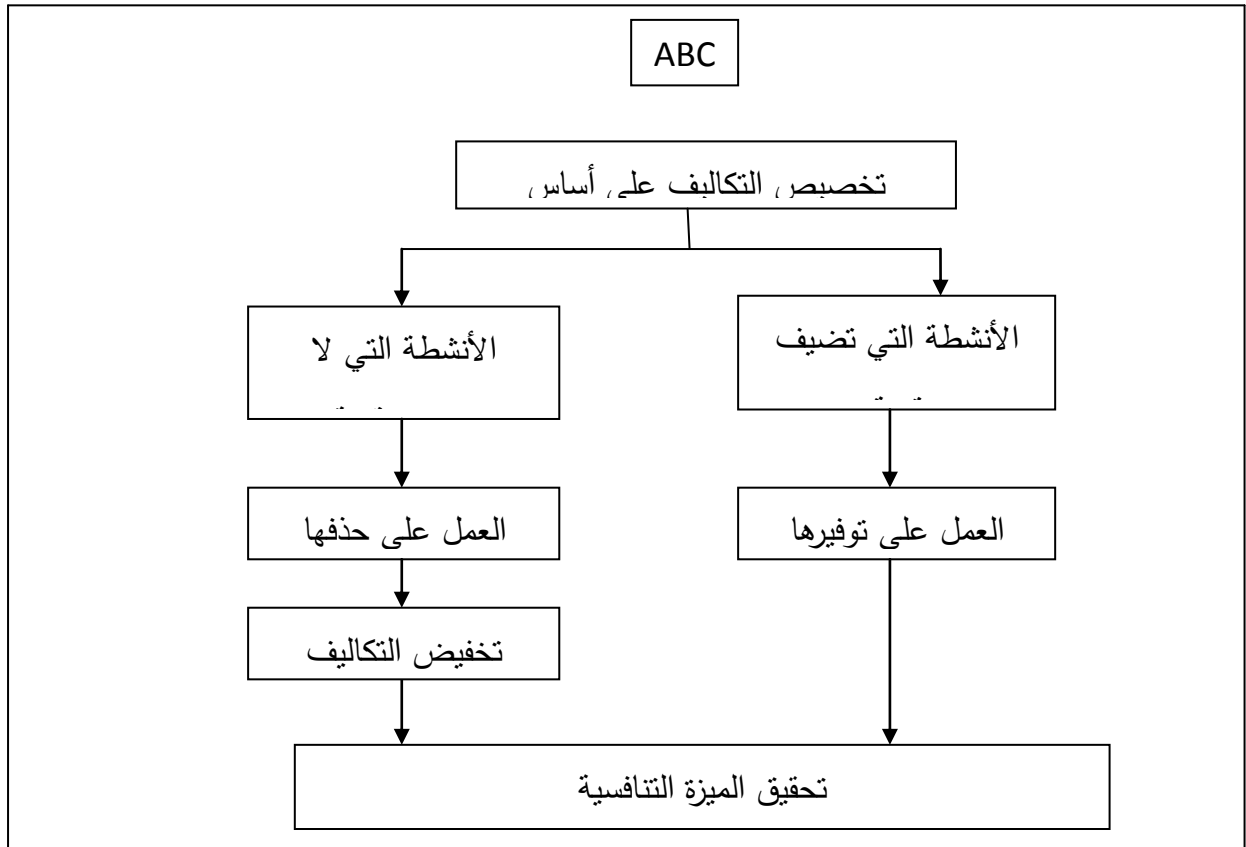
كما أن له دورا إستراتيجيا كونه يقدم معومات تفصيلية عن كيفية ونتائج تنفيذ وذلك من خلال تركيزه على المصدر الرئيسي الداخلي لبناء وتعزيز الميزة التنافسية وهو الأنشطة وموجهاتها، إضافة إلى تعزيز ودعم القيمة المضافة للمستهلكين الداخليين والخارجيين وتفعيل أو حذف تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهذا ماينفق معه الباحث حيث أن بناء وتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة ما يعتمد على نجاح إستراتيجيتها الوظيفية وهذا بالتالي

يؤدي إلى نجاح رسالة المؤسسة وأهدافها، وهذا يتحقق من خلال التركيز هذا النظام على إدارة الأنشطة ومن ثم تخفيض الكلف من خلال تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة وتلك التي لا تضيف قيمة لكي يتم العمل على تفعيلها أو حذف غير الكفوءة منها.

وتجدر إشارة إلى أن عدد الأنشطة المسببة للكلفة في الوحدة يتوقف على درجة تعقيد العمليات الإنتاجية فكلما ازدادت درجة التعقيد ازداد عدد الأنشطة المسببة لوجود التكاليف، ونظرا إلى التطور الكبير في العمليات الإنتاجية خلال العقود الماضية مع زيادة شدة المنافسة، فقد زادت عدد الأنشطة المسببة للتكاليف وبطبيعة الحال سيكون هناك تفاوت واختلاف كبير في درجة استفادة المنتجات من هذه الأنشطة.¹

والشكل التالي يبين دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية.

الشكل رقم(09) : إستراتيجية خفض الكلف



المصدر: وليد خالد صالح، دور التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية، مجلة جامع الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 8، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، 2012، ص313

¹ وليد خالد صالح، دور التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية، مجلة جامع الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 8، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، 2012، ص(309-310)

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل على نظام التكلفة على أساس الأنشطة ونظام تسير التكلفة على أساس الأنشطة وميزة التنافسية وذلك من خلال ثلاث مباحث، حيث أن في المبحث الأول تحدثنا على نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC، حيث تطرقنا فيه إلى ماهية نظام ABC وذلك من خلال ذكر نشأته وتعريفات التي تطرق لها الباحثين والمبادئ التي يقوم عليها نظام التكلفة على أساس الأنشطة والمراحل التي يمر عليها، أما بالنسبة للمبحث الثاني فنتولنا مفاهيم حول نظام التسيير التكلفة على أساس الأنشطة والية عمله ومراحله وعلاقته بنظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC وأما في المبحث الثالث تطرقنا إلى الميزة التنافسية من ناحية مفهومها وأهميتها وأهدافها وأنوعها ودور نظام التكلفة على أساس الأنشطة .

وفي الأخير نرى أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو من أحد أهم الأنظمة الحديثة لتكاليف وذلك لما له من مميزات وقدراته على تخفيض التكاليف وتحقيق ميزة التكلفة أقل.

الفصل الثاني:

تخفيض التكاليف باستخدام نظام

التكلفة على أساس الأنشطة

بالمؤسسة مطاحن الأصيل

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة مطاحن الأصيل

تمهيد

بعد معالجة إشكالية البحث في الفصل النظري، قمنا بتجسيد ما توصلنا إليه في الجانب التطبيقي، بدراسة حالة مؤسسة مطاحن الأصيل بسيدي عقبة، محاولة منا تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC فيها. وقد تمت هذه الدراسة من خلال مبحثين أساسيين، حيث تناولنا في المبحث الأول دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأصيل، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه نظام التكلفة على أساس الأنشطة من أجل تخفيض التكاليف، وكل هذا تم عن طريق جمع المعلومات من مختلف أقسام المؤسسة، وإجراء مقابلة معهم، ثم تحليل هذه المعلومات وتفسيرها بهدف الوصول إلى نتائج الدراسة.

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة مطاحن الأصيل

المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الأصيل سيدي عقبة

المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة مطاحن الأصيل

مؤسسة مطاحن الأصيل هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة، تأسست في 11/02/2013 برأس مال قدره 3000000، تقع في منطقة التجهيزات ببلدية سيدي عقبة بولاية بسكرة ، القطعة 32.31.30.29 ، ويبلغ عدد الشركاء فيها 2 شركاء،

➤ طبيعة نشاطها: تقوم المؤسسة بإنتاج وتسويق الفرينة والنخالة.

➤ المساحة: مساحتها الإجمالية تقدر ب2350 م².

➤ سعة التخزين:

- 20000 قنطار من القمح اللين.

- 19150 من المنتج النهائي.

➤ احتياجات المؤسسة من الطاقة:

- الماء يوميا.

- الكهرباء تستهلك حسب عمل الآلات.

➤ الطاقة التشغيلية: عدد العمال في المؤسسة 59 عامل موزعين كالتالي:

جدول رقم (04): تصنيف العمال

التعيين	عدد العمال
إطارات	5
تقنين	8
عمال عادين	35
أعوان أمن	11
المجموع	59 عامل

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

ثانيا: أهداف المؤسسة: تسعى مؤسسة مطاحن الأصيل إلى تحقيق عدة أهداف، أهمها:

- تلبية جزءا كبيرا من حاجات السوق.

- امتصاص جزء من البطالة وتوفير مناصب العمل.

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة مطاحن الأصيل

- زيادة الإنتاج من الفرينة في المنطقة خاصة وفي الوطن عامة.
- توسيع وتطوير وحدات الإنتاج.
- وضع سياسة تجارية قادرة على مواجهة المنافسة.
- تمويين السوق الوطنية بالمنتجات رفيعة الجودة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يعتبر الهيكل التنظيمي من أهم الأشكال التي توضح الوحدات والأقسام المتواجدة بالوحدة، ومن خلاله يمكن التمييز بين الرئيس والمرؤوس، وفصل المهام بين أفراد المؤسسة، ويأخذ الهيكل التنظيمي للمؤسسة الشكل التالي:

من خلال الشكل نلاحظ أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتكون من:

1-المسي: مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا وتقنيا، واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة وكذلك العمل على التنسيق بين مختلف المديريات في المؤسسة.

2-الأمانة: مكلفة بتسيير شؤون الأمانة العامة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد واستقبال الزبائن والزوار واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح، وتبليغ المعلومات إلى مختلف المديريات.

3.مديرية الإنتاج: تشرف على الإنتاج خصوصا من ناحية الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج ومراقبة نوعية المنتج، وتندرج تحت هذه المصلحة المصالح التالية:

أ. مصلحة الإنتاج: تشرف على السير الحسن للإنتاج من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج والمحافظة على مستوى الجودة، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

-استقبال المادة الأولية.

- تحضير وتنظيف القمح اللين لطحنه.

-استقبال الأكياس.

- تخزين وتصريف المنتج.

-الصيانة الوقائية.

-تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

ب. مصلحة الصيانة: تهتم هذه المصلحة بصيانة ومراقبة كل تجهيزات الإنتاج، ووسائل النقل والتجهيزات الخاصة بالمؤسسة.

4.مصلحة التجارة: يتم هنا التنسيق بين مصلحة التجارة ومصلحة الإنتاج، حيث يتم إرسال بيانات عن حجم الإنتاج والمخزون من المنتج النهائي لكي يتسنى لمصلحة التجارة القيام بمهامها والتمثلة في:
القيام بتوزيع المنتج حسب الأولوية لان الطلب يفوق حجم الإنتاج، إذ تقوم المصلحة بدراسة الطلابية وترتيبها حسب الأولوية أين يوضع في سجل الطلابيات مع تسجيل تاريخ الطلابية، وكذا حجم المعاملات بالنسبة للزبون، حجم الحقوق .وذلك لتحقيق التوازن بين كمية المخزون من المنتج وحجم الطلابيات .استقبال الزبائن وتحديد نوعية الزبون .كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات التجارية وكذا تحديد الطلابيات، البحث عن أسواق جديدة وزبائن جدد،والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات .إذ يشرف رئيس المصلحة على هذه العمليات أما الأعوان فإنهم يشرفون على عمليات البيع ومتابعة حقوق المؤسسة لكل زبون وكذلك تحرير الفواتير والقيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات التي خرجت من المخزن يوميا ثم التقرير الشهري لمصلحة المحاسبة مصحوبا بنسخ عن الفواتير المحررة خلال الشهر.

5.مديرية المحاسبة والمالية: تقوم هذه المديرية بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة، وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها:

أ .مصلحة المحاسبة العامة والمالية: تقوم بالمهام التالية:

-لتقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية.

-عداد البرامج المالية والميزانيات التقديرية.

-سير جميع العمليات المحاسبية.

-عمل على تنظيم ومراقبة العمليات المالية والتصريحات الشهرية والسنوية وتتبع أرصدة الحسابات البنكية.

-أمين ومراقبة تنفيذ العمليات الخاصة بالخرينة.

-متابعة المهام الخاصة بالمؤسسة.

ب .مصلحة محاسبة المواد: تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد (دخول وخروج (وإنشاء كشف المبيعات وجدول الشراء والبيع والحالة التجارية للمبيعات.

ج.أ مين الصندوق: يقوم بتسديد مصاريف وأعباء المؤسسة، وكذا تسديد أجور العمال وقبض المداخيل النقدية للمؤسسة.

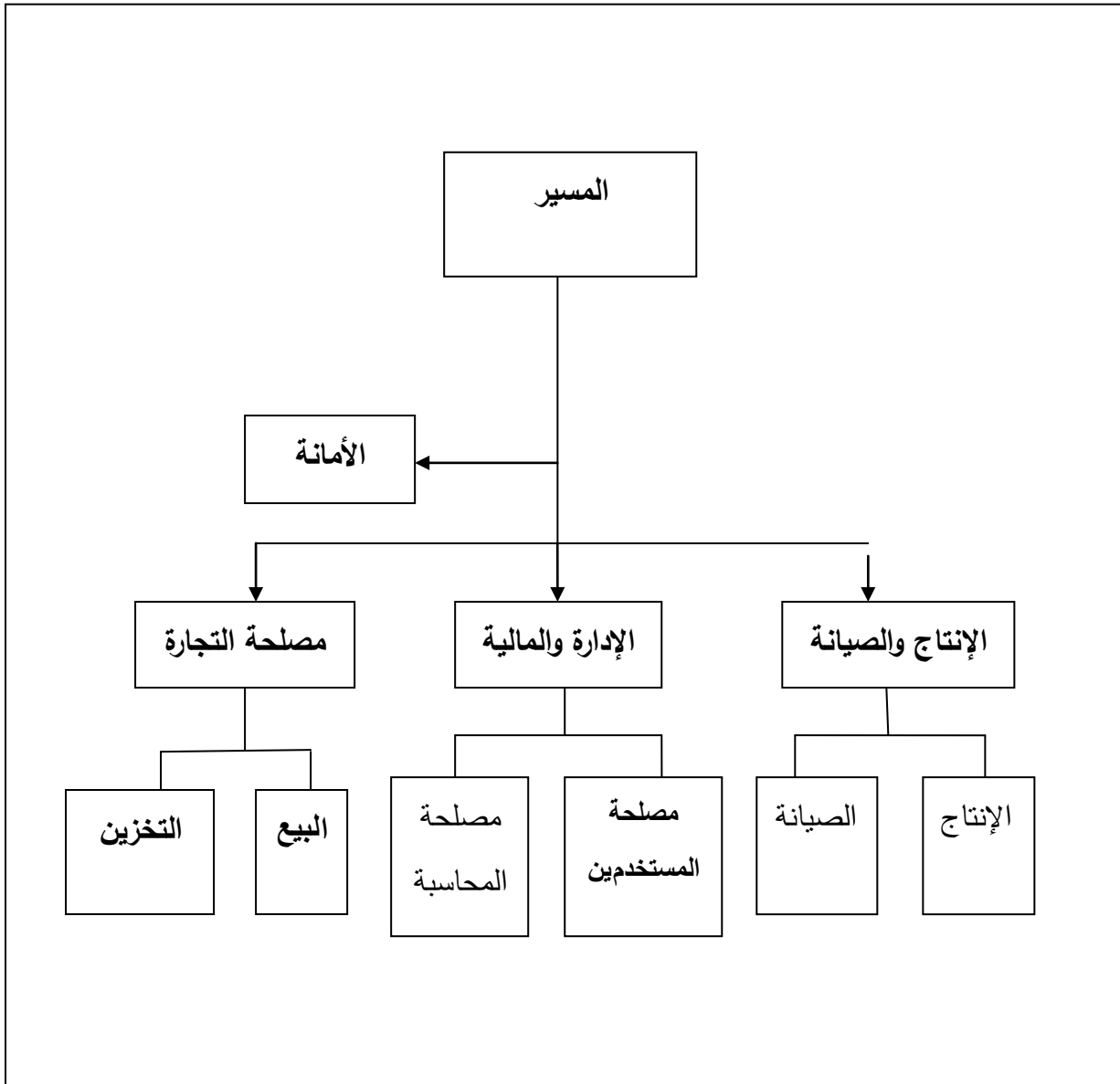
1- مديرية الإدارة العامة: تحرس على تطبيق القوانين وضبطها وتدرج تحتها المصالح التالية:

- **مصلحة تسيير المستخدمين:** هذه المصلحة تحرص على حفظ ملفات العمال وتطبيق القانون وتراقب كل عمليات الفروع تحت مسؤوليتها، وهذه المصلحة مختصة بشؤون العمال من ملفات التشغيل والتسريح وكذلك عقود التشغيل ومراقبة العمال من حيث الغيابات.

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة
مطاحن الأصيل

ب. مصلحة الأجور: تحرص على إعداد الأجور من حيث تحديدها وحسابها، وإعداد جميع التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

الشكل رقم(10):الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر : مصلحة المحاسبية

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة مطاحن الأصيل

المبحث الثاني : محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة

إن نظام التكلفة على أساس الأنشطة له العديد من المزايا لتخفيض التكاليف والوصول إلى ميزة تنافسية وذلك بالتباع العديد من الخطوات التي سيتم التطرق لها في ما يلي:

المطلب الأول : خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة

لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ، يجب علينا تقسيم مختلف عمليات المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة وذلك بالتباع الخطوات التالية:

أولاً:تحديد المنتجات كأغراض تكلفة

وفي هذه الخطوة يتم تحديد مختلف أغراض التكلفة بالمؤسسة مطاحن الأصيل والتي تقوم بإنتاج الفرينة وذلك يكون على النحو التالي:

الجدول رقم (05):تصنيف منتجات الفرينة حسب الحجم

المنتج	حجم المنتج
فرينة 50	50كلغ
فرينة25	25كلغ
فرينة 10	10كلغ
نخالة 100/50	40/25كلغ

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة

ومن خلال الجدول نرى أن منتجات المؤسسة تختلف باختلاف حجم الأكياس، حيث تنقسم هذه المنتجات من الفرينة حسب حجم الأكياس إلى أكياس ذات حجم 50كلغ و25كلغ و10كلغ وكذلك منتج النخالة وبدورها تنقسم إلى أكياس ذات حجم 40كلغ و25كلغ.

ثانياً:تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة

التكاليف المباشرة للمؤسسة تم تحديدها والمتعلقة مباشرة بالوحدات المنتجة، وذلك لتتبع التكاليف وتحميلها مباشرة على أغراض التكلفة لتحقيق فعالية التكلفة.

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة
مطاحن الأصيل

الجدول رقم (06):مصاريف المباشرة

رقم الحساب	البيان	المبلغ
601000	القمح اللين	212949608.90
602611	أكياس التغليف	8367433.20
602621	البطاقات	112252
602630	الخيوط	183019.93
المجموع		221612314.03

المصدر: بيانات ومعلومات المؤسسة

أما التكاليف غير المباشرة والمتعلقة بالعملية الإنتاجية للمؤسسة والمتعلقة بسنة 2017 فهي تتمثل في ما يلي :

جدول رقم (07):المصاريف غير المباشرة

رقم الحساب	البيان	المبالغ
607100	كهرباء	3,111,238.56
607200	الماء	96,924.86
607300	قارورات الإطفاء	13,300.00
608000	تكاليف عملية تصفية القمح	23,427.46
610000	الخدمات الخارجية	19,600.00
613000	الإيجارات	115,500.00
615000	الإصلاحات و الصيانات	2,095.76
617000	الدراسات و الأبحاث	63,000.00
620100	مخبر التحليل	382,459.17
622000	أتعاب المدقق ومكافأة الوسطاء	390,710.63
626000	رسوم البريد و الإتصالات	35,140.67
627000	خدمات بنكية ومشابهها	15,834.35
642000	ضرائب ورسوم غير قابلة للاسترجاع	431,812.50
645000	ضرائب أخرى	33,590.06

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة
مطاحن الأصيل

860.30	أعباء التشغيل لأخرى	650000
13552798.17	أجور المستخدمين	631000
58134.45	أقساط التأمين	616000
5836086.57	مخصصات الأهلاك	681000
237132122.52	المجموع	

المصدر: بيانات ومعلومات المؤسسة

ثالثا: تحديد الأنشطة وتكلفة كل نشاط

في هذه الخطوة تم تقسيم العمليات إلى أنشطة رئيسية وثانوية، تم تحديد تكلفة كل نشاط ونسبة استهلاكها من إجمالي التكاليف وذلك وفقا للقانون التالي نسبة تكلفة النشاط من مجموع التكاليف = تكلفة النشاط/مجموع التكاليف.

الجدول رقم(08): تحديد الأنشطة الاعباء المتعلقة بكل نشاط

العمليات		الأنشطة		
الرمز	البيان	الرمز	النسبة	
التموين	نقل القمح	A12	إدارة المستخدمين (سائقين)	
		A20	المرور على جسر الوزان	
		A21	المرور على غرفة التحكم	
		A22	ادارة الكهرباء	
	A2	المرور على غرفة التحكم تموين	A23	إدارة المخاطر
			A24	إدارة المستخدمين
			A30	أجرة مستخدمي الإدارة
			A40	اهتلاك المخازن
			A60	إدارة المستخدمين
			A61	التصليحات و الصيانة الداخلية
A62	صيانة الآلات (خارجيا)			
A63	إدارة المخاطر			
A3	إدارة التموين			
A4	تخزين القمح على حاله			

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة
مطاحن الأصيل

الإنتاج					
A7	إدارة الجودة	A70	مخبر التحليل	382,459.17000000	1.581552595192%
		A71	إدارة الكهرباء	155,561.92800000	0.643282708953%
A8	التنظيف	A80	الغريلة، الغسل، نزع الشوائب والتجفيف	23,427.46000000	0.096877688046%
		A81	اهتلاك آلات التنظيف	583,608.65700000	2.413349864391%
		A82	إدارة الكهرباء	248,899.08480000	1.029252334324%
		A83	مياه التنظيف	96,924.86000000	0.400805565393%
		A84	مصاريف مستخدمى نشاط التنظيف	677,639.90850000	2.802189723660%
		A90	اهتلاك مخازن القمح النظيف	875,412.98550000	3.620024796587%
A10	الطحن والغريلة	A100	إدارة الكهرباء	155,561.92800000	0.643282708953%
		A101	المعالجة وأطنن والغريلة	1,355,279.81700000	5.604379447321%
		A102	إدارة المخاطر	3,325.00000000	0.013749604641%
		A103	اهتلاك الآلات	583,608.65700000	2.413349864391%
A12	التنظيف	A120	اهتلاك آلة التغليف	291,804.32850000	1.206674932196%
		A121	مصاريف عمال التغليف	813,167.89020000	3.362627668392%
		A122	إدارة المخاطر	4,156.25000000	0.017187005802%
		A123	مصاريف الكهرباء	622,247.71200000	2.573130835811%
		A130	تصليحات و الصيانة الخارجية لآلات	2,940.00000000	0.012157545157%
A13	صيانة آلات والمباني	A131	التصليحات و الصيانة الخارجية لرافعة	2,940.00000000	0.012157545157%
		A132	إدارة المستخدمين صيانة	542,111.92680000	2.241751778928%
		A133	الصيانة الداخلية	523.94000000	0.002166606874%

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة
مطاحن الأصيل

3,920.00000000	0.016210060209%	A134	الصيانة الخارجية مبانى صناعية			
677,639.90850000	2.802189723660%	A140	أجور المستخدمين	إدارة الإنتاج	A14	
622,247.71200000	2.573130835811%	A141	إدارة الكهرباء			
115,500.00000000	0.477617845441%	A160	الإيجار ولأعباء لإيجاريه	إدارة المبيعات	A16	التوزيع
271,055.96340000	1.120875889464%	A161	مصاريف أجور إدارة التوزيع			
465,402.56000000	1.924541714026%	A162	إدارة الضرائب			
860.30000000	0.003557529285%	A170	مصاريف التحميل	نقل المبيعات	A17	
677,639.90850000	2.802189723660%	A171	المستخدمين (سائقين + حمالين)			
408,526.05990000	1.689344905074%	A180	اهتلاك الجسر الوزان	لمرور على غرفة التحكم	A18	
291,804.32850000	1.206674932196%	A181	اهتلاك غرفة التحكم			
466,685.78400000	1.929848126858%	A182	إدارة الكهرباء			
406,583.94510000	1.681313834196%	A183	مصاريف عمال غرفة التحكم			
677,639.90850000	2.802189723660%	A190	المستخدمين	الصيانة	A19	
1,047.88000000	0.004333213748%	A191	الصيانة الداخلية			
3,920.00000000	0.016210060209%	A192	الصيانة خارجية معدات			
291,804.32850000	1.206674932196%	A200	إهلاك مقصورات لأمن	الوقاية والأمن	A20	
677,639.90850000	2.802189723660%	A201	مستخدمي الوقاية والأمن			
4,065,839.45100000	16.813138341962%	A210	المستخدمين (مصالح الإدارة، محاسبة ومالية)	الإدارة	A21	الأنشطة الداعمة
583,608.65700000	2.413349864391%	A211	اهتلاك المباني			
175,082.59710000	0.724004959317%	A212	إهلاك التجهيزات المكتبية			

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة
مطاحن الأصيل

3,920.00000000	0.016210060209%	A213	الصيانة خارجية معدات		
390,710.63000000	1.615674193001%	A214	أتعاب الخارجية		
466,685.78400000	1.929848126858%	A215	الكهرباء المستهلكة		
15,834.35000000	0.065478511956%	A216	خدمات بنكية		
35,140.67000000	0.145314381756%	A217	خطوط الهاتف		
2,493.75000000	0.010312203481%	A218	إدارة المخاطر		
63,000.00000000	0.260518824786%	A219	إدارة التطوير والبحث		
58,134.45000000	0.240398707835%	A220	عمليات التأمين		
24,182,513.51000000	100.000000000000%		المجموع		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة .

رابعاً: تحديد مسببات التكلفة

في هذه الخطوة نقوم بتحديد المسبب الذي أدى إلى إنشاء التكلفة ،وهذا يتم بتحديد العلاقة السببية بين الأنشطة والمنتجات ومعرفة الارتباط بين الأنشطة والعوامل المفسرة لها ،وذلك من أجل تخصيص التكاليف غير المباشرة لهذه الأنشطة على خط إنتاج الفريئة .

الجدول رقم(09): تحديد مسببات التكلفة

التكلفة	النسبة	المسببات	الأنشطة			العمليات	
			الرمز	تكاليف الأنشطة التحتية	البيان	الرمز	
271,055.96340000	1.120875889464%	ساعة العمل	A12	إدارة المستخدمين (سائقين)	نقل القمح	A1	التموين
583,608.65700000	2.413349864391%	عدد القطاطير المشترية	A20	المرور على جسر الوزان	المرور على غرفة التحكم تموين	A2	
583,608.65700000	2.413349864391%	عدد القطاطير المشترية	A21	المرور على غرفة التحكم			
373,348.62720000	1.543878501487%	عدد كيلوات المستهلك	A22	ادارة الكهرباء			
	0.003437401160%	عدد الوحدات	A23	إدارة المخاطر			

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة
مطاحن الأصيل

831.25000000		المستهلكة				
406,583.94510000	1.681313834196%	ساعة العمل	A24	إدارة المستخدمين		
677,639.90850000	2.802189723660%	ساعة العمل	A30	أجرة مستخدمي الإدارة	إدارة التمويل	A3
583,608.65700000	2.413349864391%	عدد القناطير المشترية	A40	اهتلاك المخازن	تخزين القمح على حاله	A4
1,355,279.81700000	5.604379447321%	ساعة العمل	A60	إدارة المستخدمين		
523.94000000	0.002166606874%	ساعة العمل	A61	التصليحات و الصيانة الداخلية		
1,960.00000000	0.008105030104%	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	A62	صيانة الآلات (خارجيا)	الصيانة	A6
2,493.75000000	0.010312203481%	عدد الوحدات المستهلكة	A63	إدارة المخاطر		
382,459.17000000	1.581552595192%	عدد القناطير المشترية	A70	مخبر التحليل		الاتاج
155,561.92800000	0.643282708953%	عدد الكيلوات المستهلكة	A71	إدارة الكهرباء	إدارة الجودة	
23,427.46000000	0.096877688046%	لتر من الماء المستعمل للتنظيف	A80	الغريلة، الغسل، نزع الشوائب والتجفيف		
583,608.65700000	2.413349864391%	عدد الآلات	A81	اهتلاك آلات التنظيف		
248,899.08480000	1.029252334324%	عدد الكيلوات المستهلكة	A82	إدارة الكهرباء	التنظيف	A8
96,924.86000000	0.400805565393%	لتر من الماء المستعمل للتنظيف	A83	مياه التنظيف		
677,639.90850000	2.802189723660%	ساعة عمل	A84	مصاريف مستخدمي نشاط التنظيف		
875,412.98550000	3.620024796587%	عدد قنطار منتج	A90	اهتلاك مخازن القمح النظيف	تخزين القمح النظيف	A9
155,561.92800000	0.643282708953%	عدد الكيلوات المستهلكة	A100	إدارة الكهرباء		
1,355,279.81700000	5.604379447321%	ساعة عمل	A101	المعالجة وأطن والغريلة		
3,325.00000000	0.013749604641%	عدد الوحدات المستهلكة	A102	إدارة المخاطر	الطحن والغريلة	A10
583,608.65700000	2.413349864391%	عدد الآلات	A103	اهتلاك الآلات		
291,804.32850000	1.206674932196%	عدد الآلات	A120	اهتلاك آلة التغليف		
813,167.89020000	3.362627668392%	عدد العمال	A121	مصاريف عمال التغليف	التنظيف	A12
4,156.25000000	0.017187005802%	عدد الوحدات المستهلكة	A122	إدارة المخاطر		

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة
مطاحن الأصيل

622,247.71200000	2.573130835811%	عدد الكيلوات المستهلكة	A123	مصاريف الكهرباء			
2,940.00000000	0.012157545157%	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	A130	تصليحات و الصيانة الخارجية لآلات	صيانة آلات والمباني	A13	
2,940.00000000	0.012157545157%	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	A131	التصليحات و الصيانة الخارجية لرافعة			
542,111.92680000	2.241751778928%	ساعة عمل	A132	إدارة المستخدمين صيانة			
523.94000000	0.002166606874%	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	A133	الصيانة الداخلية			
3,920.00000000	0.016210060209%	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	A134	الصيانة الخارجية مباني صناعية			
677,639.90850000	2.802189723660%	ساعة عمل	A140	أجور المستخدمين	إدارة الإنتاج	A14	
622,247.71200000	2.573130835811%	كيلو واة مستهلك	A141	إدارة الكهرباء			
115,500.00000000	0.477617845441%	قنطار مياه	A160	الإيجار ولأعباء لإيجاريه	إدارة المبيعات	A16	
271,055.96340000	1.120875889464%	ساعة عمل	A161	مصاريف أجور إدارة التوزيع			
465,402.56000000	1.924541714026%	قنطار مياه	A162	إدارة الضرائب			
860.30000000	0.003557529285%	قنطار مياه	A170	مصاريف التحميل	نقل المبيعات	A17	
677,639.90850000	2.802189723660%	عدد العمال	A171	المستخدمين (سائقين + حمالين)			
408,526.05990000	1.689344905074%	قنطار مياه	A180	اهتلاك الجسر الوزان	الممرور على غرفة التحكم	A18	
291,804.32850000	1.206674932196%	قنطار مياه	A181	اهتلاك غرفة التحكم			
466,685.78400000	1.929848126858%	عدد كيلوات المستهلك	A182	الكهرباء المستهلكة			
406,583.94510000	1.681313834196%	ساعة عمل	A183	مصاريف عمال غرفة التحكم			
677,639.90850000	2.802189723660%	ساعة العمل	A190	المستخدمين	الصيانة	A19	
1,047.88000000	0.004333213748%	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	A191	الصيانة الداخلية			
3,920.00000000	0.016210060209%	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	A192	الصيانة خارجية معدات			
291,804.32850000	1.206674932196%	عدد المباني	A200	إهتلاك مقصورات لأمن	الوقاية والأمن	الأنشطة الداعمة	

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة
مطاحن الأصيل

677.639.90850000	2.802189723660%	ساعة عمل	A201	مستخدمي الوقاية والأمن		
4,065,839.45100000	16.813138341962%	ساعة عمل	A210	المستخدمين (مصالح الإدارة، محاسبة ومالية)		
583.608.65700000	2.413349864391%	عدد المباني	A211	إهلاك المباني		
175.082.59710000	0.724004959317%	عدد المكاتب	A212	إهلاك التجهيزات المكتبية		
3,920.00000000	0.016210060209%	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	A213	الصيانة خارجية معدات		
390,710.63000000	1.615674193001%	عدد التدخلات	A214	أتعاب الخارجية		
466,685.78400000	1.929848126858%	عدد كيلوات المستهلك	A215	الكهرباء المستهلكة	الإدارة	A21
15,834.35000000	0.065478511956%	عدد التدخلات	A216	خدمات بنكية		
35,140.67000000	0.145314381756%	عدد الخطوط السلكية	A217	خطوط الهاتف		
2,493.75000000	0.010312203481%	عدد الوحدات المستهلكة	A218	إدارة المخاطر		
63,000.00000000	0.260518824786%	عدد التدخلات	A219	إدارة التطوير والبحث		
58,134.45000000	0.240398707835%	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	A220	عمليات التامين		
24,182,513.51000000	100.000000000000%					المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة

من خلال الجدول السابق نرى أن هناك العديد من مسببات التكلفة المرتبطة بالأنشطة وتم تحديدها من مختلف الأنشطة بالمؤسسة الأصيل للإنتاج الفريضة، وذلك لإعطائنا سبب مقنع لتكلفة في كل نشاط.

خمساً: تجميع التكاليف في مراكز التكلفة

نلاحظ من الجدول السابق أن هناك مجموعة من الأنشطة مشتركة في مسببات التكلفة، مثل ساعات العمل ويجب تجميعها في مركز تكلفة واحد وذلك حسب نظام ABC، وذلك يتم بالاعتماد على مصفوفة الأنشطة ومسبباتها وذلك وفقاً للجدول التالي :

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة
مطاحن الأصيل

الجدول رقم (10): مصفوفة الأنشطة

العمليات الثانوية		العمليات الرئيسية															العمليات		
الدعامة		التوزيع					الإنتاج					التموين					الأنشطة		
الإدارة	الوقاية والأمن	الصيانة	الممرور على غرفة التحكم	نقل المبيعات	إدارة المبيعات	إدارة الإنتاج	صيانة آلات والمباني	التغليف	الطحن والغربلة	تخزين القمح	النظيف	التنظيف	إدارة الجودة	الصيانة	تخزين القمح علم حاله	إدارة التموين	الممرور على غرفة التحكم	نقل القمح	مسببات التكلفة
X	X	X	X		X	X	X	X	X		X		X	X		X	X	X	ساعة العمل
												X			X		X		عدد القطاير المشترية
X			X			X		X			X	X					X		عدد كيلوات المستهلك
X									X					X			X		عدد الوحدات المستهلكة
X		X					X						X						1000 دج من تكلفة الأصل المصالح
X							X	X			X								عدد الآلات
											X								لتر من الماء المستعمل للتنظيف
										X									عدد قطار منتج
				X			X												عدد العمال
X			X	X	X														عدد التدخلات
X	X																		قنطار مباع
X																			عدد المباني
X																			عدد المكاتب
X																			عدد الخطوط السلكية
X																			1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة

ومن ثم يتم تجميع الأنشطة وتكاليف الموارد المرتبطة بها بمركز التكلفة وذلك وفق الجدول التالي :

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة
مطاحن الأصيل

الجدول رقم (11): تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة

مراكز التكلفة	مسببات التكلفة	الأنشطة المجمعة	تكاليف مراكز التكلفة
مراكز المستخدمين	ساعة العمل	A12,A24,A30,A60,AA61,A84,A101, A132,A140,A161,A183,A190,A201,A210	12,062,514.3113000000000000
مركز القناطير المشترة	عدد القناطير المشترة	A20,A21,A40,A70.	2,133,285.1410000000000000
مركز الخدمة الكهربائية	عدد كيلوات المستهلك	A22,A71,A82,A100,A123,A141,A182,A215	3,111,238.5600000000000000
مراكز الوحدات المستهلكة	عدد الوحدات المستهلكة	A23,A102,A218,A122;A633.	13,300.0000000000000000
مراكز تكلفة الأصل المصلح	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	A213,A62,A130,A131,A133,A134,A191,A192	21,171.8200000000000000
مركز اهتلاك الآلات	عدد الآلات	A81,A103,A120	1,459,021.6425000000000000
مراكز المياه المستعملة	لتر من الماء المستعمل للتنظيف	A80,A83.	120,352.3200000000000000
مركز القطار المنتج	عدد قطار منتج	A90	875,412.9855000000000000
مراكز العمال	عدد العمال	A121,A171	1,490,807.7987000000000000
مراكز التدخلات	عدد التدخلات	A219,A214,A216	469,544.9800000000000000
مراكز المبيعات	قطار مباع	A160,A162,A170,A180,A181	1,282,093.2484000000000000
مراكز اهتلاك المباني	عدد المباني	A200,A211	875,412.9855000000000000
مراكز معدات وأدوات المكاتب	عدد المكاتب	A212	175,082.5971000000000000
مراكز الخدمات الهاتفية	عدد الخطوط السلكية	A217	35,140.6700000000000000
مركز التأمينات	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	A220	58,134.4500000000000000
المجموع			24,182,513.5100000000000000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة

من خلال الجدول السابق نتطرق لحساب أحجام مسببات التكلفة لكل مركز وذلك كما يوضحه الجدول التالي ،
وهنا في هذا الجدول نجد بالتفصيل كيفية حساب حجم كل مركز .

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة
مطاحن الأصيل

الجدول رقم (12): حساب أحجام مسببات التكلفة ومراكز التكلفة

مراكز التكلفة	الرمز	الأنشطة المجمعة	نوعية مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	حجم مسبب كل مركز
مراكز المستخدمين	A12	نشاط نقل المشتريات	ساعة العمل	124608	124608
	A24	نشاط المرور على غرفة التحكم		124608	
	A30	نشاط إدارة التموين		124608	
	A60	نشاط الصيانة المتعلق بالتموين		124608	
	A61	نشاط الصيانة المتعلق بالتموين		124608	
	A84	نشاط التنظيف		124608	
	A101	نشاط الطحن والغربلة		124608	
	A132	نشاط صيانة آلات الإنتاج		124608	
	A140	نشاط إدارة الإنتاج		124608	
	A161	نشاط إدارة المبيعات		124608	
	A183	نشاط المرور على غرفة التحكم المتعلق بالتوزيع		124608	
	A190	نشاط الصيانة متعلق بالتوزيع		124608	
	A201	نشاط الوقاية والأمن		124608	
	A210	نشاط الإدارة		124608	
مركز القناطر المشتركة	A20	نشاط المرور على غرفة التحكم		165719.54	165719.54
	A21	نشاط المرور على غرفة التحكم		165719.54	
	A40	نشاط تخزين القمح		165719.54	
	A70	نشاط إدارة الجودة		165719.54	
مركز الخدمة الكهربائية	A22	نشاط المرور على غرفة التحكم	عدد كيلوات المستهلك	2766159.6	27661596
	A71	نشاط إدارة الجودة		1383079.8	
	A82	نشاط التنظيف		5532319.2	
	A100	نشاط الطحن والغربلة		5532319.2	
	A123	نشاط التغليف		4149239.4	
	A141	نشاط إدارة الإنتاج		2766159.6	
	A182	نشاط المرور على غرفة التحكم المتعلق بالتوزيع		3596007.48	
	A215	نشاط الإدارة		1936311.72	
مراكز الوحدات المستهلكة	A23	نشاط المرور على غرفة التحكم	عدد الوحدات المستهلكة	1	16
	A63	نشاط الصيانة المتعلق بالتموين		3	
	A102	نشاط الطحن والغربلة		4	
	A122	نشاط التغليف		5	
	A218	نشاط الإدارة		3	
مراكز تكلفة الأصل المصلح	A213	نشاط الإدارة	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	2095.76	2095.76
	A62	نشاط الصيانة المتعلق بالتموين		2095.76	
	A130	نشاط صيانة آلات الإنتاج		2095.76	
	A131	نشاط صيانة آلات الإنتاج		2095.76	
	A133	نشاط صيانة آلات الإنتاج		2095.76	
	A134	نشاط صيانة آلات الإنتاج		2095.76	

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة
مطاحن الأصيل

	2095.76		نشاط الصيانة متعلق بالتوزيع	A191	
	2095.76		نشاط الصيانة متعلق بالتوزيع	A192	
12	2	عدد الآلات	نشاط التنظيف	A81	مركز اهتلاك الآلات
	7		نشاط الطحن والغربلة	A103	
	3		نشاط التغليف	A120	
15000	10000	لتر من الماء المستعمل للتنظيف	الغربلة، الغسل، نزع الشوائب والتجفيف	A80	مراكز المياه المستعملة
	5000		نشاط التنظيف	A83	
172847	172847	عدد قطار منتج	نشاط تخزين القمح	A90	مركز القطار المنتج
59	40	عدد العمال	نشاط التغليف	A121	مراكز العمال
	19		نشاط نقل المبيعات	A171	
5050	1000	عدد التدخلات	نشاط الإدارة	A214	مراكز التدخلات
	550		نشاط الإدارة	A216	
	500		نشاط الإدارة	A219	
121004.8	121004.8	قطار مباع	نشاط إدارة المبيعات	A160	مراكز المبيعات
	121004.8		نشاط إدارة المبيعات	A162	
	121004.8		نشاط نقل المبيعات	A170	
	121004.8		نشاط المرور على غرفة التحكم المتعلق بالتوزيع	A180	
	121004.8		نشاط المرور على غرفة التحكم المتعلق بالتوزيع	A181	
5	3	عدد المباني	نشاط الوقاية والأمن	A200	مراكز اهتلاك المباني
	2		نشاط الإدارة	A211	
12	12	عدد المكاتب	نشاط الإدارة	A212	مراكز معدات وأدوات المكاتب
8	8	عدد الخطوط السلكية	نشاط الإدارة	A217	مراكز الخدمات الهاتفية
58134.45	58134.45	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	نشاط الإدارة	A220	مركز التأمينات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة

ومن خلال الجدول التفصيلي نتطرق الى الجدول الذي يركز على حجم مسبب كل مركز .

جدول رقم (13):حجم مسبب تكلفة كل مركز

مراكز التكلفة	مسببات التكلفة	الأنشطة المجمعة	تكاليف مراكز التكلفة	حجم مسبب كل مركز	تكلفة مسبب كل مركز
مراكز المستخدمين	ساعة العمل	A12,A24,A30,A60,A61,A84,A101 A132,A140,A161,A183,A190,A201,A210.	12,062,514.3113000000000000	124608	96.80369086
مركز القناطر المشتري	عدد القناطر المشتري	A20,A21,A40,A70.	2,133,285.1410000000000000	165719.54	12.87286424

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة
مطاحن الأصيل

0.11247502	27661596	3,111,238.5600000000000000	A22,A71,A82,A100,A123,A141,A182,A215	عدد كيلوات المستهلك	مركز الخدمة الكهربائية
831.25	16	13,300.0000000000000000	A23,A102,A218,A122;A63.	عدد الوحدات المستهلكة	مراكز الوحدات المستهلكة
10.1022159	2095.76	21,171.8200000000000000	A62,A130,A131,A133,A134,A191,A192	1000 دج من تكلفة الأصل المصلح	مراكز تكلفة الأصل المصلح
121585.1369	12	1,459,021.6425000000000000	.A81,A103,A120	عدد الآلات	مركز اهتلاك الآلات
8.023488	15000	120,352.3200000000000000	A80,A83.	لتر من الماء المستعمل للتنظيف	مراكز المياه المستعملة
5.064669826	172847	875,412.9855000000000000	A90	عدد قطار منتج	مركز القطار المنتج
25267.92879	59	1,490,807.7987000000000000	A121,A171	عدد العمال	مراكز العمال
92.97920396	5050	469,544.9800000000000000	A214,A216,A219	عدد التدخلات	مراكز التدخلات
10.59539166	121004.8	1,282,093.2484000000000000	A160,A162,A170,A180,A181	قطار مباع	مراكز المبيعات
175082.5971	5	875,412.9855000000000000	A200,A211	عدد المباني	مراكز اهتلاك المباني
14590.21643	12	175,082.5971000000000000	A212	عدد المكاتب	مراكز معدات وأدوات المكاتب
4392.58375	8	35,140.6700000000000000	A217	عدد الخطوط السلكية	مراكز الخدمات الهاتفية
1	58134.45	58,134.4500000000000000	A220	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	مركز التأمينات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة

سدسا : تحديد سعر التكلفة وفقا لنظام ABC في مؤسسة محل الدراسة

ومن ماسبق نتطرق إلى حساب سعر التكلفة وذلك وفق للعلاقة التالية :

سعر التكلفة الوجودي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الوجودية لمسببات التكلفة

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة
مطاحن الأصيل

جدول رقم(14): حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

خط الفرينة			البيان
تكلفة المركز	تكلفة مسبب كل مركز	حجم مسببات المركز	
221,612,314.03			إجمالي التكاليف المباشرة
12062514.31	96.80369086	124608	مراكز المستخدمين
2133285.141	12.87286424	165719.54	مركز القناطير المشتريّة
3111238.56	0.11247502	27661596	مركز الخدمة الكهربائية
13300	831.25	16	مراكز الوحدات المستهلكة
21171.82	10.1022159	2095.76	مراكز تكلفة الأصل المصلح
1459021.643	121585.1369	12	مركز اهتلاك الآلات
120352.32	8.023488	15000	مراكز المياه المستعملة
875412.9855	5.064669826	172847	مركز القنطار المنتج
1490807.799	25267.92879	59	مراكز العمال
469544.98	92.97920396	5050	مراكز التدخلات
1282093.248	10.59539166	121004.8	مراكز المبيعات
875412.9855	175082.5971	5	مراكز اهتلاك المباني
175082.5971	14590.21643	12	مراكز معدات وأدوات المكاتب
35140.67	4392.58375	8	مراكز الخدمات الهاتفية
58134.45	1	58134.45	مركز التأمينات
24,182,513.51			إجمالي التكاليف غير المباشرة
245,794,827.54			التكاليف الإجمالية
172847			عدد الوحدات المنتجة
1422.03699			سعر التكلفة (دج)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة
مطاحن الأصيل

المطلب الثاني: تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة

هنا يجب تحديد الأنشطة التي لا تضيف القيمة وهي الأنشطة التي يمكن الاستغناء عنها في عملية إنتاج في الوحدة لا تؤثر على النشاط، ويتم ذلك من أجل تخفيض التكاليف، و ذلك ما جاء به نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف بالاستغناء عن الأنشطة التي لا تضيف القيمة ويتم تحديد هذه التكاليف وفقا للجدول التالي :

الجدول رقم (15):تكاليف الأنشطة غير مضافة للقيمة

التكاليف الأنشطة التي لا تضيف القيمة			الرمز	العملية / النشاط
النسبة	تكلفة كل نشاط	مصدر التكلفة		
0.008105%	1,960.00000	صيانة الآلات خارجيا	A62	عملية الصيانة نشاط التموين
0.012158%	2,940.00000	مصاريف الصيانة الخارجية للآلات	A130	صيانة آلات والمباني نشاط الإنتاج
0.012158%	2,940.00000	مصاريف الصيانة الخارجية لرافعة	A131	صيانة آلات والمباني نشاط الإنتاج
0.016210%	3,920.00000	مصاريف الصيانة الخارجية مباني صناعية	A134	صيانة آلات والمباني نشاط الإنتاج
0.016210%	3,920.00000	مصاريف الصيانة الخارجية معدات	A192	الصيانة نشاط التوزيع
0.016210%	3,920.00000	مصاريف الصيانة الخارجية معدات	A213	الإدارة أنشطة داعمة
1.615674%	390,710.63000	أتعاب	A214	الإدارة أنشطة داعمة
0.260519%	63,000.00000	البحث العلمي	A219	الإدارة أنشطة داعمة
1.957243%	473,310.63000			المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات المؤسسة

إن هذه الأنشطة لا تضيف القيمة لكونها متعلقة بالعمليات الخارجية عن نشاط المؤسسة،ومن خلال الجدول في الأعلى نلاحظ أن تكلفة الأنشطة التي لا تضيف القيمة تمثل نسبة 1.957243% من إجمالي حجم التكاليف الكلية وتعتبر هذه النسبة على مقدره المؤسسة على التحكم في أنشطتها. ويجب على المؤسسة تدعيم بالكفاءة والخبرات في صيانة الآلات داخل المؤسسة وزيادة ساعات العمل .

الفصل الثاني:.....تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة مطاحن الأصيل

خلاصة الفصل :

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة مطاحن الأصيل بسيدي عقبة حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى الجانب النظري للمؤسسة من حيث النشأة والتطور،ومن حيث هيكلها التنظيمي ،أما في المبحث الثاني تم تطرق لخطوات تطبيق التكلفة على أساس الأنشطة والتي تم فيها تحديد الأنشطة والتكاليف كل نشاط ومسبب تكلفة كل نشاط وحجمها ومركزها ،وكذلك تحديد سعر التكلفة والأنشطة التي لا تضيف القيمة واستغناء عنها.

خاتمة

إن التطورات السريعة و المختلفة التي حصلت في مختلف الميادين المتعلقة بالإنتاج وتوسع المؤسسات وكبر حجمها جعل الأنظمة وطرق التكاليف القديمة لا تساعد ولا تواكب التطورات في المؤسسات ، ومشكلة تضخم التكاليف التي لها أثر مباشر في ارتفاع الأسعار التي تقلل من حدة المنافسة، فظهر نظام التكلفة على أساس الأنشطة كبديل للأنظمة التقليدية المختلفة والتي تعمل على تخفيض التكاليف في مراحل مبكرة وذلك بتحديد الأنشطة المسبب لتكلفة ولها علاقة مباشرة بالمنتج، وهذا ما يجعلها ويساعدها على تحقيق ميزة تنافسية ، ولذلك يعتبر نظام التكلفة على أساس الأنشطة من الأنظمة التي تحدد كلف المتعلقة بالنشاط في حد ذاته ، لكن على الرغم من المزايا التي يشتمل عليها هذا النظام إلا أن هناك نقاط ضعف والتي من أهمها فرضه لضغط كبير على العمال، صعوبة تحديد التكلفة على أساس النشاط وكيفية بلوغها .

ومن خلال بحثنا على مدى مساهمة نظام التكلفة على الأساس الأنشطة من أجل تحقيق ميزة التكلفة أقل، كانت مؤسسة مطاحن الأصيل بسيدي عقبة محل الدراسة التي قمنا بها، وذلك للإجابة على التساؤلات المطروحة بالإشكالية وذلك بطريقة تجعلنا نتعرف على تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

أولاً: الاختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى صحيحة جاء نظام التكلفة على أساس الأنشطة لمعالجة قصور الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف.
- الفرضية الثانية صحيحة يساعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحديد الأنسب لتكاليف ذلك بتحديد تكلفة كل نشاط بالتفصيل.
- الفرضية الثالثة صحيحة إن معطيات محل الدراسة تناسب آليات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

ثانياً: النتائج

من خلال الفصل النظري يتبين لنا كيفية استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الإنتاج وذلك لأنه يعتبر أحد النماذج المتقدمة والواضحة لتخفيض التكاليف الغير مباشرة و من أهم النتائج نذكر ما يلي:

❖ إن مفهوم التكلفة على أساس الأنشطة من المفاهيم والمصطلحات الحديثة ولغير معروفة بشكل جيد على مستوى الإدارة المسئولة.

❖ تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة لدى المؤسسات الجزائرية حتما سيكسبها الرهان "المنافسة" وهذا نظرا لدقة النظام في تحديد تكلفة كل نشاط وتفصيل فيها.

❖ إن تخفيض التكاليف الغر مباشرة ، يستوجب على المؤسسات تخصيصها بدقة أكثر وهذا ما ينطبق له نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

ومن خلال الفصل الثاني الذي بين لنا الدراسة الميدانية بمؤسسة المطاحن الأصيل ،نرى أن هذه الأخيرة تتوفر معلومات وذلك مما يساعده في تحديد مسببات التكلفة وحساب أحجامها وتكاليفها وهذا ما يسهل تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة وعليه يتم ذكر أهم النتائج في ما يلي :

❖ إن تطبيق مؤسسة مطاحن الأصيل لنظام التكلفة على أساس الأنشطة سيمكنها من تجاوز الكثير من الصعوبات ، بتخفيض تكاليف المنتجات والذي يؤدي انخفاض أسعار وبالتالي زيادة الطلب على منتجات المؤسسة.

❖ تتوفر مؤسسة مطاحن الأصيل على جميع أساسيات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة وذلك ولتوفرها على جميع المعلومات .

❖ إن إطارات مؤسسة مطاحن الأصيل لم يكونوا على علم بنظام التكلفة على أساس الأنشطة وفي نفس الوقت يرغبون في التعرف عليه خاصة وأننا رأينا دورها في تخفيض التكلفة.

ثالثا: المقترحات

من خلال ما تم التطرق إليه في المؤسسة نذكر بعض الاقتراحات ومن أهمها :

❖ أمكانية المؤسسة من تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة فنوصي بالعمل على الانتقال لي تطبيقه في مؤسسة مطاحن الأصيل وذلك لما له من فوائد ومزايا.

❖ توضيح وتوعية الجهات المسؤولة على أهمية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة لما له من فوائد وأرباح ستحققها المؤسسة من خلاله

قائمة المراجع

الكتب:

1. أحمد محمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
2. إسماعيل حجازي، معالم ساعد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن-عمان، الطبعة 2013.
3. اسماعيل يحيى التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة) الطبعة الثانية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008.
4. كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
5. محمد أحمد الحضري، صناعة المزايا التنافسية منهج تحقيق التقدم الاقتصادي المعاصر، مجموعة النيل العربية، القاهرة، ط 1، 2003.
6. نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية، مصر، 1998.
7. نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان الأردن، سنة 2013.
8. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية لنشر وتوزيع، 2000.
9. هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، سنة 2000.

المقالات والمجلات:

1. إسماعيل حجازي، سعاد معالم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 28/27، سنة 2012.
2. خديجة عرقوب، الإدارة بالأنشطة (ABM) والية تطبيقها في المؤسسات، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية العدد كانون الثاني 2019.

3. سليمان البشتاوي ،الإتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ، نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها،مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد 28، العدد 8، 2014.
4. شحتاني عبد العالي ،غضاب رانية ،تحقيق ميزة التكلفة أقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة ،مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية،العدد 07، 2018 .تمنراست.
5. صلاح إبراهيم يونس الشعباني، دور معلومات نظام إدارة التكلفة المتكامل (ICMS) في دعم الأسبقيات التنافسية داخل الشركات وإعادة رسم خارطة الأداء والربحية،مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية،المجلد 3، الإصدار 5 ،سنة 2010.
6. عباس نوار كحيط الموسوي، فاطمة صالح مهدي الغريان ،التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ،مجلة الإدارة والاقتصاد،العدد 80 ،2010.
7. علي حازم يونس الياموري، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل،العراق، المجلد 32 ،العدد98، 2012 .
8. ماهر موسى دورغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في شركات الصناعية ، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15 ،العدد 2، غزة ،فلسطين ،2007 .
9. محمد علي احمد السيدية، منى سالم حسين المرعي ،تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية ،مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2 ، العدد 3 ،2006 .
10. وليد خالد صالح ، دور التكاليف على أساس أنشطة في تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية ،مجلة جامع الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية،المجلد 4 ،العدد8 ،كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الأنبار،2012.

الملتقيات والندوات العلمية:

1. قدواري هودة سلطان،التكامل بين أنظمة : التكاليف ،الإدارة ،و الموازنة على أساس الأنشطة، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع ،جامعة لبليدة ، 2017.
2. مشاش نادية، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطةABCفي دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع استثمار مشاركة، جامعة علي لونيبي ،لبليدة،2017.

3. محسن بن الحبيب ،أنشطة القيمة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية ، مقال بجامعة الأمير عبد القادر،مجلة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية ،العدد29،رقم1 قسنطينة.
4. نعيمة يحياوي، دور نظام ABC بالتكامل JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية ،الملتقى العلمي الدولي الوطني حول استراتيجيات في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية ، جامعة باتنة الجزائر.سنة 2009.

الأطروحات والمذكرات:

1. أمين بن سعيد ،نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،جامعة الجزائر ،2010.
2. بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة 2017.
3. بوازيد وسيلة ، مقارنة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية ،مذكرة ماجستير في علوم التسيير،تخصص إدارة إستراتيجية، جامعة سطيف 1، 2012.
4. جمال أحمد الدوري،إسماعيل يحي التكريتي ، دور الأنشطة المحاسبية في تحقيق الميزة التنافسية لتجاوز الأزمات في المنظمة، بحث ،كلية العلوم الإدارية والمالية ،جامعة عمان ،الأردن.
5. حجاج عبد الرؤف ،الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: مصادرها ودور الإبداع التكنولوجي في تنميتها ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ،جامعة 20 أوت بسكيكدة،2007.
6. سالمى ياسين ،الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر،سنة 2010 .
7. طلعت ممدوح بارود ،مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة ،مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة الإسلامية،2007.
8. عبدوس عبد العزيز ، دور الميزة التنافسية في تحسين أداء المؤسسات، رسالة مقدمة متطلبات نيل شهادة ماجستير في كلية الاقتصاد، تخصص إدارة الأعمال، جامعة تلمسان، 2006 .
9. غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في تدقيق المحاسبي ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2013-2014.

10. محمد هيثم الدبس ، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة دمشق كلية الاقتصاد، سوريا ،سنة 2014.
- 11.محمد فوزي علي العتوم ، رسالة المنظمة وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية ،مذكرة لاستكمال لدرجة الماجستير، الأردن، 2009.
- 12.محمد هيثم،عبد الرحمن حافظ عججج،أثر التوجه الإبداعي على تحقيق الميزة التنافسية ، رسالة للاستكمال درجة الماجستير ،تخصص إدارة أعمال،السلطنة ،الأردن، 2015 .
- 13.هيثم ، محمد عقل ،إسماعيل أبو غبن ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح، مذكرة الماجستير في المحاسبة ،جامعة الأزهر، غزة ،فلسطين ،2013.
- 14.واصل خولة ، دور نظام المعلومات التسويقية في تعزيز الميزة التنافسية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير والمراقبة تخصص أنظمة المعلومات ،جامعة قاصدي مرياح، ورقلة ،2013.

دراسات:

1. وليد عباس جبر، أحمد حسين، بشرى محمد كاظم،المزايا التنافسية للمنتجات في السوق العراقية ، دراسة مقارنة ، جامعة الكوفة ،كلية الإدارة والاقتصاد ،2009 .
2. سليمان حسين البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديدة:نظام إدارة التكلفة على أساس الأنشطة(ABCم)، دراسات،العلوم الإدارية، الأردن،المجلد 34،العدد1، 2007 .

الملحق رقم -01-: التكاليف في السنة

Charges	LIBELLE	CODE
3,111,238.56	Electricité	607100
96,924.86	Achats non stockés de matières et fourniture- EAU	607200
13,300.00	EXTINCEUR	607300
23,427.46	Frais accessoires d'achat	608000
19,600.00	Services extérieurs	610000
115,500.00	Locations	613000
2,095.76	Entretien, réparations et maintenance	615000
63,000.00	Etudes et recherches	617000
382,459.17	Analyses	620100
390,710.63	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	622000
35,140.67	Frais postaux et de télécommunications	626000
15,834.35	Services bancaires et assimilés	627000
431,812.50	Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires	642000
33,590.06	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)	645000
860.30	Autres charges opérationnelles	650000
13552798.17	Rémunération du personnel	631000
58134.45	Primes d'assurances	616000
5836086.57	Dot aux Amortis 2017	681000

الملحق رقم -02-: رقم الأعمال لكل منتج في السنة

CA	PRIX	QUNTITE	PRODUIT
204,778,980.00	1,800.00	113,766.10	F50
12,982,130.00	1,900.00	6,832.70	F25
933,800.00	2,300.00	406.00	F10
266,000.00	1,000.00	266.00	SON G25
47,300,792.00	1,100.00	43,000.72	SON G40

الملحق رقم -03- : استهلاكات السنة

ACHAT			
Montant	P_U	Qtité / SAC	
4,962,014.40	24.28	204,400.00	Sac de 50kg
702,718.80	17.61	39,900.00	Sac de 25kg
0.00	0.00	0.00	Sac de 10kg
2,702,700.00	27.00	100,100.00	Sac de son100
0.00	0.00	0.00	Sac de son25
70,252.00	0.40	175,630.00	Etiquet de 50
14,000.00	0.40	35,000.00	Etiquet de 25
0.00	0.40	0.00	Etiquet de 10
0.00	0.40	0.00	Etiquet de son25
28,000.00	0.40	70,000.00	Etiquet son100
183,019.93	388.65	470.92	FIL A COUDER
212,949,608.90	1,285.00	165,719.54	consomation BLE TENDR

الملحق رقم -04- : كمية منتجات السنة

PRODUCTION	
Qtité / SAC	
162506	F50
9761	F25
580	F10