



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: علوم التسيير



## الموضوع

إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق

الميزة التنافسية

دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للأملاح - مركب الملح لوطاية - بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير  
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

محمد نجيب دبابش

إعداد الطالبة:

رشيدة مراوي

...../ Master-GE/AUDIT/2017	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016-2017

قسم علوم التسيير

الحمد لله الذي أنعم علينا بنعمة العلم، ووفقني لإنجاز هذا العمل وإتمامه

بداية أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير الخالص للأستاذ محمد نجيب دبابش الذي تكرم بالإشراف على هذا العمل ومتابعته طيلة مدة إنجازهِ وصبره معي من خلال تقديم النصح والتوجيهات طوال فترة إعداد هذه الرسالة وإنجازها.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير لرئيس وأعضاء لجنة المناقشة

كما أتقدم بالشكر الجزيل لجميع عمال المؤسسة الوطنية للأملح - مركب الملح لوطاية - وخاصة الأخت سعيدة وحسناء والأخ منير لما قدموه من عون ومساعدة لإتمام هذه الدراسة.

كما أتوجه بالشكر وعظيم الإمتنان لجميع أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة ولايفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة رانية غضاب على التوجيهات التي قدمتها.

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه

ومن إهتدى بهداه إلى يوم الدين أما بعد

بعد الحمد والشكر لله الذي وفقني لإيجاز هذا العمل أهدي ثمرة جهدي

المتواضع إلى دفء الحنان وأحب العباد،

إلى من أحسننا تربيته وعلماني التوكل على الله في كل عمل إلى والديا الكريمين

حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى من جهم يمالأ قلبي ونورهم يمالأ حياتي إخوتي وأخواتي

إلى كل الأصدقاء وإلى جميع طلبة الماستر تخصص فحص محاسبي.

تهدف هذه الدراسة إلى عرض أحد أساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وهو نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من أجل تحقيق الميزة التنافسية (ميزة التكلفة الأقل، ميزة الجودة، ميزة الوقت) وهذا في ظل التغييرات التي تشهدها البيئة الاقتصادية مثل إبتكار منتجات جديدة وزيادة الحدة في المنافسة وتقدم السريع في تقنية المعلومات، حيث ظهر هذا الأسلوب لتغطية نقائص نظم التكاليف التقليدية لمحاسبة التكاليف التي توفر معلومات غير دقيقة لينتج عن هذه الأخيرة قرارات سلبية والتي لم تعد تساير تغيرات البيئة الاقتصادية.

وتجدر الإشارة إلى نجاح نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من خلال توفيره لمعلومات ملائمة لإتخاذ قرارات سليمة تساهم في الحفاظ على موارد المؤسسة وإستغلالها بشكل أمثل، كما له دورا في تحليل سلسلة القيمة من أجل معرفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبعدها يعمل على إلغائها ومن ثم تخفض التكلفة وبذلك تحقق المؤسسة الميزة التنافسية.

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

### **Abstract**

This study aims to display one of the new methods of cost accounting which is activity based costing system in order to obtain the competitive advantage (low cost advantage, quality advantage and time advantage). This method was meant to overcome the shortcomings of the traditional cost accounting systems which provide inaccurate data that lead to negative decisions which in turn do not comply with the economic environment.

The success of the activity based costing system is based on providing adequate data to take sound decisions that contributes in preserving the company's resources and using them more effectively. Another role of the ABC system is the value chain analysis by which the activities that do not add any value are recognise and stopped allowing the cost to be reduced and through this the company obtains the competitive advantage.

**Key words:** activity based costing system, competitive advantage, value chain analysis.

قائمة المحتويات	
الصفحة	الموضوع
	الشكر
	الإهداء
	الملخص
	قائمة المحتويات
I	قائمة الجداول
II	قائمة الأشكال
أ- و	مقدمة
1	الفصل الأول: مدخل لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم حول محاسبة التكاليف والتكلفة
3	المطلب الأول: مفهوم التكلفة و محاسبة التكاليف
6	المطلب الثاني: تبويبات التكاليف
11	المطلب الثالث: الطرق التقليدية والحديثة لحساب التكاليف
19	المبحث الثاني: دراسة طريقة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
19	المطلب الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
28	المطلب الثاني: مراحل عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
34	المطلب الثالث: نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه للوقت (TDABC)
38	المطلب الرابع: مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وأنظمة التكاليف التقليدية
39	خلاصة الفصل
40	الفصل الثاني: تحقيق الميزة التنافسية من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
41	تمهيد
42	المبحث الأول: ماهية المنافسة والتنافسية

42	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المنافسة والتنافسية
50	المطلب الثاني: مفهوم الميزة التنافسية (أنواعها، مصادرها، محدداتها)
57	المطلب الثالث: الإستراتيجيات العامة للميزة التنافسية
58	المبحث الثاني: مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في خلق الميزة التنافسية للمؤسسة
58	المطلب الأول: دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل
62	المطلب الثاني: دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة الجودة والمحافظة على علاقة الزبون
66	المطلب الثالث: أهمية التكامل بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد في تحقيق ميزة الوقت المناسب
69	خلاصة الفصل
70	الفصل الثالث: تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة من خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
71	تمهيد
72	المبحث الأول: تقديم مركب الملح- لوطاية- بسكرة
72	المطلب الأول: التعريف بمركب الملح ونشأته
75	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركب الملح- لوطاية-
77	المطلب الثالث: أهداف و أهمية مركب الملح- لوطاية-
78	المبحث الثاني: واقع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمركب الملح- لوطاية- بسكرة
78	المطلب الأول: التكاليف المعتمدة في المركب الملح - لوطاية-
79	المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة بمركب الملح
85	المطلب الثالث: تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمركب الملح
107	المبحث الثالث: دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية بمركب الملح- لوطاية- بسكرة
107	المطلب الأول: تحقيق ميزة التكلفة الأقل بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
111	المطلب الثاني: تحقيق ميزة الوقت المناسب والجودة بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

112	خلاصة الفصل
113	الخاتمة
118	قائمة المراجع
	الملاحق

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
27	أمثلة عن مسببات التكاليف	1
38	الفروقات بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والنظام التقليدي للتكاليف	2
56	نطاق التنافس	3
73	أصناف الملح	4
75	تصنيف العمال في المؤسسة	5
80	جدول المنتجات	6
81	جدول مركز التكلفة	7
82	حساب سعر التكلفة	8
83	جدول حساب الكمية في درجة التعقيد لسنة 2016	9
84	جدول إجمالي تكاليف منتج شمسي لسنة 2016	10
85	جدول مركز التكلفة لمنتج الشمسي لسنة 2016	11
85	جدول حساب سعر التكلفة لمنتج الشمسي	12
86	منتجات مركب الملح لوطاية	13
87	التكاليف المباشرة بمركب الملح لسنة 2016	14
90-87	تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة به	15
94-91	الأنشطة ومسببات التكلفة	16
95	مصنوفة الأنشطة- مسببات التكلفة	17
96	تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة	18
100-97	حساب أحجام مسببات التكلفة ومراكز التكلفة	19
101-100	تحديد تكلفة مسببات المراكز بمركب الملح -الوطاية-	20
102-101	تقسيم حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطوط إنتاج الملح	21
103	حساب سعر التكلفة وفقا لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	22
105	حساب سعر تكلفة ملح الطبخ (الشمسي) وفقا لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	23
110	يوضح تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة ونسبتها بمركب الملح	24



الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
7	العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف	1
8	العلاقة بين حجم النشاط وتكاليف المتغيرة	2
31	مراحل عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	3
48	القوى الخمسة بنموذج porter لإستراتيجية المنافسة	4
54	مراحل دورة حياة الميزة التنافسية	5
74	مراحل إنتاج الملح بمركب الملح لوطاية	6
75	الهيكل التنظيمي لمركب الملح-لوطاية- بسكرة	7
107	سلسلة القيمة لمركب الملح	8
109	تتابع أنشطة سلسلة القيمة لمركب الملح-لوطاية-	9
110	تتابع أنشطة سلسلة القيمة المحسنة لمركب الملح ومقدار التكاليف المنخفضة	10

مقدمة

لقد إتجهت معظم دول العالم في الآونة الأخيرة نحو تطوير آفاق إقتصاديتها، فإنتهجت برامج التصحيح الإداري والإقتصادي التي تركز على المورد المعلوماتي بصفة كلية في عمليات إنتاج المعلومات ومعالجتها للإستفادة منها. وهذا التطور الهائل الذي شمل بيئة الأعمال يتسم بميزة السرعة خاصة في مجال ابتكار منتجات جديدة وخدمات مميزة، مما أدى إلى ظهور ضغوطات عديدة فرضت على المؤسسات البحث عن أساليب متطورة للإنتاج والإهتمام بدراسة السوق، ما دفع بالمسيرين بالسعي وراء إيجاد طرق وأنظمة محاسبية تتضمن مجموعة من المبادئ والإستراتيجيات لتستعين بها في تحديد تكاليف الإنتاج والتكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات من أجل تمييز المنتج وجعل المؤسسات تنتج بأقل تكلفة ممكنة دون التأثير على جودته لتعزيز القدرة التنافسية، فظهرت محاسبة التكاليف باعتبارها أداة أساسية وفعالة لمراقبة التسيير وترتيب المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة، و تهدف عموما إلى تحديد نقاط القوة والضعف لإرشاد المسؤولين عند اتخاذهم القرارات ونظرا للإحتياجات المتزايدة لكمية ونوعية معلومات التكاليف، جعلت من الأنظمة التقليدية غير فعالة في معالجة وتتبع التكاليف.

ولتغطية هذه الإحتياجات ظهرت الحاجة إلى نظام جديد للتكاليف مكملا لنظام التكاليف التقليدي، يوفر طريقة ملائمة لقياس تكلفة المنتجات بشكل الذي يعطي تقريرا دقيق عن تكلفة المنتج وحجم الموارد، فحاء نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والذي يتمحور مبدئه الأساسي في أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات والموارد، وبذلك حاز هذا النظام على قبول الكثير من المؤسسات نظرا لنوعية وجوده المعلومات التي يقدمها في تحديد عناصر التكاليف غير المباشرة، وعلى هذا الأساس نطرح إشكالية الموضوع كما يلي:

### الإشكالية:

كيف يتم استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية؟

### التساؤلات الفرعية:

- ما الذي يميز نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عن باقي أنظمة التكاليف الأخرى؟
- هل يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة جودة، التكلفة الأقل وميزة الوقت المناسب؟
- هل يؤدي تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة إلى توفير معلومات دقيقة فيما يخص التكاليف غير المباشرة؟
- هل تسعى المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة إلى تحقيق التميز عن منافسيها؟
- هل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة من شأنه أن يحقق لها ميزة تنافسية عن منافسيها؟

**فرضيات البحث :** لمعالجة هذا الموضوع إعتدنا على الفرضيات التالية :

- يتميز نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عن باقي أنظمة التكاليف الأخرى في توزيع التكاليف على الأنشطة لتحديد تكلفة كل نشاط ثم يتم توزيع هذه التكاليف على المنتجات.
- يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة جودة، التكلفة الأقل وميزة الوقت المناسب.
- يؤدي تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة إلى توفير معلومات دقيقة فيما يخص تتبع والسيطرة على التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق.
- تعمل المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة على تحقيق التميز عن منافسيها.
- تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة من شأنه أن يحقق لها ميزة تنافسية عن منافسيها.

### أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في:

- حاجة المؤسسات إلى القياس الدقيق للتكاليف بما يساعد على تخفيض التكاليف والإستغلال الأمثل للموارد.
- بيان أهمية المنتجات التي تقدمها المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة ودورها في إرضاء زبائنهم، من خلال حرصها على تقديم منتجات بالجودة والتكلفة المناسبة لجذب أكبر قدر ممكن من الزبائن.
- توضيح مدى قدرة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على توفيره المعلومات الدقيقة والتي تساعد على إتخاذ القرارات الإستراتيجية والمصيرية بالنسبة للمؤسسة.

**أهداف الدراسة :** نسعى من خلال هذا البحث إلى:

- التعرف بشكل خاص على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.
- بيان دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وأهميته داخل المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية-
- معرفة أهمية الجودة والوقت والتكلفة في تحقيق الميزة التنافسية.
- معرفة آلية عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

### المنهج المتبع:

إتبعنا في هذا البحث من أجل الوصول إلى نتائج للإجابة على الأسئلة الفرعية المنهج الوصفي وهذا فيما يتعلق بالجانب النظري بهدف وصف وتحديد عناصر موضوع إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة ودور هذا النظام في إتخاذ القرارات المناسبة من

أجل الحصول على رضا العملاء من خلال تحقيق مزايا التنافسية (التكلفة الأقل، الجودة، الوقت المناسب)، أما بالنسبة للجانب التطبيقي إعتدنا على أسلوب دراسة الحالة والذي يمكننا من التعمق في جوانب الموضوع والوقوف على واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسة الوطنية للأملح -مركب الملح لوطاية- بسكرة وكيفية توظيفه لتحقيق الميزة التنافسية.

### أسباب اختيار الموضوع:

- إندراج الموضوع ضمن التخصص.
- رغبة الباحث في زيادة معلوماته في مجال محاسبة التكاليف.
- إيضاح مدى ضرورة اللجوء إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من أجل توفير بيانات هامة لإتخاذ القرارات.

### الدراسات السابقة:

قصد إثراء الموضوع، تم الإطلاع على العديد من الدراسات التي تم تناولها من قبل العديد من الباحثين، والتي لها علاقة بموضوع بحثنا، نذكر من أهم هذه الدراسات:

- دراسة (أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، 2006) بعنوان "أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية" دراسة تطبيقية

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، حيث تم تحقيق هذا الهدف من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، ومدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لقياس تكلفة الخدمات الصحية.

ومن بين نتائج هذه الدراسة نذكر:

✓ توصل الباحث إلى قصور أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة التطورات الحالية في القطاع محل الدراسة بالإضافة إلى أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يساهم في تخفيض التكاليف بشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية.

- دراسة (غضاب رانية، 2014) بعنوان "إستخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية" دراسة ميدانية

هدفت هذه الدراسة إلى إستعراض مقارنة تخفيض التكلفة كأبرز مداخل تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الإقتصادية إعتامادا بالدرجة الأولى على التعاضد الناتج بين أنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة والتكامل فيما بينها كمصدر للضبط المستمر للتكاليف بغرض توليد القيمة.

ومن بين نتائج هذه الدراسة نذكر:

✓ يسمح إستخدام التكامل بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة بتوسيع نطاق إنتاج المعلومات المحاسبية ليشمل معلومات غير مالية أيضا مثل: القيمة التحفيزية للعملاء.

✓ هناك معوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الجزائرية بصفة عامة والمؤسسة قيد الدراسة بصفة خاصة مثل: عدم معرفة متخذي القرارات بالنظام بتجنبهم لتحمل تكاليف التحول إلى النظام الجديد، إعتقاد أن تكلفة تطبيق النظام تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.

- دراسة (محمد الخطيب نمر، 2014) بعنوان "إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية" دراسة ميدانية

تهدف هذه الدراسة إلى تطبيق نظام المحاسبة التحليلية بإستخدام طريقة التكاليف المستندة للنشاط (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية بورقلة، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية، وتحديد أسعار تلك الخدمات بموضوعية دقيقة.

ومن بين نتائج هذه الدراسة نذكر:

✓ إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند للنشاط وقدرته على تخصيص وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق للخدمات المقدمة، وكذا مد الإدارة بمختلف التقارير المالية وغير المالية اللازمة، متجاوزا بهذا قصور النظام المحاسبي الحالي المعتمد في القطاع العام.

✓ يعمل نظام التكاليف المستند للنشاط على تخفيض التكاليف دون المساس بجودة التعليم لمنح الدرجات العلمية وإقتراح برامج تعليمية بأسعار تنافسية.

- دراسة (زعرور نعيمة، 2015) بعنوان "أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة في مؤسسة اتصالات الجزائر" دراسة ميدانية

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهم الأساليب التي تساعد في حساب وترشيد التكاليف وأثرها على تخصيص التكلفة وكذا الوصول إلى التعرف على الأساليب الكمية وغير الكمية.

✓ ومن بين نتائج هذه الدراسة نذكر أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة... إلخ لمحاسبة التكاليف عرفت إنتشار واسعاً في جميع المؤسسات لما توفره من معلومات دقيقة حول التكاليف تتصف بالمصداقية، وهذا من أجل مساعدة المؤسسة في إتخاذ قرارات سليمة ورشيدة، ويطلق عليها البعض بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

**أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:**

تتميز هذه المذكرة عن باقي دراسات موضوع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في توضيحها مدى دقة المعلومات التي يوفرها هذا النظام من أجل مساعدة متخذي القرار لإصدار قرار سليم وصائب لتحقيق مزايا تنافسية (التكلفة الأقل، الجودة، الوقت المناسب) التي تؤدي إلى تعظيم ربحية المؤسسة فهو يعتبر الركيزة الأساسية للمؤسسة ومصدر للمعلومات.

**هيكل الدراسة:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات تم تقسيم البحث إلى مقدمة وفصول وخاتمة كما يلي:

**الفصل الأول: بعنوان "مدخل لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة"**

والذي يتركز على مبحثين أولهما مفاهيم حول محاسبة التكاليف والتكلفة حيث تم التطرق فيه إلى التعريف والتطور التاريخي لمحاسبة التكاليف، أهدافها ووظائفها، والتعرف كذلك على مفهوم التكلفة ومختلف تبوياتها، الطرق التقليدية والحديثة لحساب التكاليف، كما تم إستعراض في المبحث الثاني دراسة طريقة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إبتداء بمفهومه والتطور التاريخي له، مروراً إلى المبادئ التي يقوم عليها، إنتهاءً بمراحل عمله وأهداف ومزايا وعيوب هذا النظام، كما تم التطرق إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه للوقت (TDABC) بالإضافة إلى خطواته ومزاياه وعيوبه، و إجراء مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وأنظمة التكاليف التقليدية.

**الفصل الثاني: بعنوان "تحقيق الميزة التنافسية من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة"**

والذي يتركز على مبحثين أولهما ماهية المنافسة والتنافسية حيث تم التطرق فيه إلى مفهومي المنافسة والتنافسية، أنواع التنافسية وأهميتها ومؤشرات قياسها بالإضافة إلى تحليل قوى التنافس، والتعرف كذلك على مفهوم الميزة التنافسية (أنواعها، مصادرها، محدداتها) والإستراتيجيات العامة التي أدت إلى إكتسابها، كما تم إستعراض في المبحث الثاني مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في خلق الميزة التنافسية للمؤسسة تطرقنا فيه إلى دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف وتحقيق ميزة الجودة وميزة الوقت المناسب.



## الفصل الثالث: بعنوان "تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة من خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة"

والذي يتركز على ثلاث مباحث أولهما تقديم مركب الملح- لوطاية- بسكرة من خلال نشأته وأهدافه وكذا هيكله التنظيمي، وفي المبحث الثاني تم إستعراض واقع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمركب الملح والذي تم فيه التعرف على أهم تكاليفه ومراحل حساب تكلفة منتجاته، تم بعدها تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مركب الملح لتحديد سعر التكلفة، وفي المبحث الثالث تم التطرق إلى دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية بمركب الملح لوطاية، وصولا إلى ختم البحث بخاتمة إشملت على خلاصة إختبار الفرضيات، التوصيات وأفاق البحث المستقبلية.



## الفصل الأول

مدخل لنظام محاسبة التكاليف على أساس

الأنشطة

## تمهيد:

نظرا لتطور الهائل في تكنولوجيا وإنتاج المعلومات الذي أدى إلى إشتداد المنافسة بين المؤسسات حيث أصبحت تتنافس من أجل البقاء وليس من أجل إكتساح الأسواق، كان لابد على المؤسسات البحث عن كيفية إكتساب ولاء الزبائن من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية وفي الوقت المناسب مع تكلفة أقل ولتحقيق هذه التوليفة سعت جل المؤسسات إلى تطوير طرق حساب تكاليفها وخاصة الإنتاج منها مع الرقابة عليها والتحكم فيها، فظهرت العديد من التطورات في هذا المجال منها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حيث يقوم هذا الأخير بمعالجة التكاليف غير المباشرة.

وسيتم التركيز في هذا الفصل على تحديد مفاهيم حول محاسبة التكاليف والتكلفة، و دراسة طريقة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، والإلمام بأهم جوانب الموضوع مع محاولة الإجابة على السؤال التالي:

- ما الذي يميز نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عن باقي أنظمة التكاليف الأخرى؟

## المبحث الأول: مفاهيم حول محاسبة التكاليف والتكلفة

ظهرت محاسبة التكاليف كأحد الفروع المحاسبية لخدمة إدارة المؤسسات لأنها مصدر للمعلومات، حيث تسعى محاسبة التكاليف إلى توفير معلومات تفصيلية عن نشاط المؤسسة وعلى أساسها يتم إختيار قرارات صائبة وذلك بقياس وتسجيل وعرض التكاليف المتعلقة بإنتاج سلعة أو تقديم خدمة والإستفادة من هذه البيانات في تحسين كفاءة التشغيل في المؤسسة، ونظرا لزيادة المنافسة إزداد إهتمام المؤسسات بضرورة ضبط التكاليف والرقابة عليها للوصول لأقل تكلفة وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى:

- مفهوم محاسبة التكاليف والتكلفة.

- تبويات التكاليف.

- الطرق التقليدية والحديثة لحساب التكاليف.

## المطلب الأول: مفهوم التكلفة ومحاسبة التكاليف

## أولاً: التكاليف

تعني كلمة تكلفة تضحية ذات قيمة إقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة الحاضر أو المستقبل ولكن لفظة تكاليف بمفردها لا تعني كثيرا ويجب أن يضاف إليها صفة توضح طبيعتها أو المقصود بها، ويوجد صفات عديدة لي هذه اللفظة كل منها يستخدم للدلالة على نوع معين من التكاليف.<sup>1</sup> فكلمة التكلفة تعني "تضحية بمجموعة من الموارد الإقتصادية النادرة، قابلة للقياس النقدي - لأغراض المحاسبة المالية - لتحقيق هدف معين أو غرض معين. وهو الأمر الذي يعني أنه بإنتقاء الغرض أو الهدف ينتقى وجود لتكلفة في حد ذاتها."<sup>2</sup>

مما سبق نستخلص أن التكلفة هي شكل من أشكال التضحية القابلة للقياس النقدي تدفع للحصول على سلعة أو خدمة ما.

بعد التطرق لتعريف التكلفة ونظرا لأهمية التفرقة بين المصطلحات والمفاهيم المختلفة لكل من التكلفة، المصروف الخسارة سنقوم بإيضاح كل من هذه المفاهيم في:<sup>3</sup>

- التكلفة: هي تضحية إقتصادية يعبر عنها بقيمة نقدية تقابلها منفعة إقتصادية.

<sup>1</sup> - أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 9.

<sup>2</sup> - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 18.

<sup>3</sup> - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 23.

- **المصرف:** وهي التكلفة المستنفذة خلال الفترة المالية والتي يقابلها إيراد خلال نفس تلك الفترة وهي أيضا تنفق من أجل الحصول على منفعة.

- **الخسارة:** وهي تضحية إقتصادية يعبر عنها بقيم نقدية لكن لا تقابلها أي منفعة إقتصادية والواجب دراسة مسيبتها من أجل عدم تكرارها.

ثانيا: محاسبة التكاليف

## 1. تعريف محاسبة التكاليف:

● محاسبة التكاليف هي: "نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف تخطيط ورسم سياسات."<sup>1</sup>

● وتعرف كذلك بأنها: "وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفاعلية."<sup>2</sup>

من التعاريف السابقة يستنتج أن محاسبة التكاليف تتمثل في مجموعة من الأسس والإجراءات التي تهتم بتجميع المعلومات وتصنيفها لمساعدة الإدارة على التخطيط ورقابة وإخاذ القرار.

وتظهر أهمية محاسبة التكاليف في:<sup>3</sup>

- تهتم بقياس الأنشطة التي تؤدي إلى إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أداء وظائف مساعدة داخل المؤسسة.
- توفير المعلومات الملائمة وتوصيلها إلى إدارة المؤسسة بكافة مستوياتها لمساعدتها على القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وإخاذ قرارات لتحقيق أهداف المؤسسة المختلفة.

## 2. تطور محاسبة التكاليف:

ظهرت المحاسبة كوسيلة لتنظيم المعلومات المالية والإقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للمؤسسة، وقد إتخذت عدة أنظمة منذ القديم إذ كانت تعتمد أساسا على القيد الوحيد في المحاسبة العامة، وتطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج سنة 1494 على يد الإيطالي "ليك باسيولي" حيث ظهر هذا التطور في إيطاليا بسبب الإزدهار

<sup>1</sup> - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، ط 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 12.

<sup>2</sup> - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 23.

<sup>3</sup> - حسين خليل محمود شحادة، محاسبة التكاليف الصناعية، الأكاديمية العربية في الدانمارك، [www.ao-academy.org](http://www.ao-academy.org)، الجمعة 16 ديسمبر 2016،

الإقتصادي التجاري، وكانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تتعقب التطور والنمو الإقتصادي في أوروبا إلى أن ظهرت الثورة الصناعية في إنجلترا، حيث عرفت المحاسبة في هذا البلد تطورا سريعا لتلائم مع إحتياجات المؤسسات، وهكذا ظهرت أساليب محاسبة جديدة منها ما يسمى بمحاسبة التكاليف وقد إزدادت أهمية هذه المحاسبة مع تطور نشاط المؤسسات، وأصبحت كوسيلة ضرورية للتسيير في المؤسسات بمختلف أنواعها. وبعد الحرب العالمية الثانية إزداد تطبيق محاسبة التكاليف بشكل واسع لتشغل ما يسمى بمحاسبة التسيير وأدخلت فيها أساليب جديدة للتحليل.<sup>1</sup>

### 3. أهداف و وظائف محاسبة التكاليف:

أ. أهداف محاسبة التكاليف: تتعدد أهداف محاسبة التكاليف بتعدد الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها

ويمكن تحديد أهم أهداف محاسبة التكاليف في:

- تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة: يعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن المؤسسة من تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة.<sup>2</sup>
  - دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع.<sup>3</sup>
  - دور بيانات التكاليف في التسعير المنتجات أو الخدمات: تقدم محاسبة التكاليف بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلع المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير.
  - دور بيانات التكاليف في ترشيد القرارات: يعتبر إتخاذ القرار النشاط الرئيسي لأي إدارة ولكي يكون القرار رشيد لابد أن يتخذ على ضوء مجموعة من المعلومات.<sup>4</sup>
  - مساعدة الإدارة في التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية: تساعد محاسبة التكاليف في إمداد الإدارة بالبيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط وإجراء المقارنات الدورية وإعداد الموازنات التخطيطية لتحقيق أهداف المؤسسة.<sup>5</sup>
- ب. وظائف محاسبة التكاليف: إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها ويمكن تحديد هذه الوظائف في:
- الوظيفة التسجيلية: ويقصد بها تسجيل كافة البيانات الخاصة بالتكلفة في مجموعة من السجلات والدفاتر.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2009، ص 7-8.

<sup>2</sup> نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 17.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 8.

<sup>4</sup> نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سابق، ص 19.

<sup>5</sup> المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة للتصميم وتطوير المناهج: المملكة العربية السعودية، ص 5.

<sup>6</sup> - إسماعيل أحمد عصر، أصول محاسبة التكاليف، جامعة المنوفية، القاهرة، 2009، ص 51.

- الوظيفة التحليلية: تعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز التكلفة المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج أو خدمة من هذه العناصر.

- الوظيفة الرقابية: وتعتبر من الوظائف المهمة الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة وتحديد الإنحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق.

- الوظيفة الإخبارية: وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة بعد تحديد الإنحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح الإنحرافات.

- الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: تبويات التكاليف

حتى تستفيد الإدارة من بيانات التكاليف في تحقيق أهدافها سيكون من الضروري تبويب التكاليف بطريقة ملائمة.

#### أولاً: حسب علاقتها بأغراض التكلفة أو وحدات الإنتاج:

تبويب التكاليف حسب هذا الأساس إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير المباشرة:

1. التكاليف المباشرة: هي تلك التكاليف التي يتم ربطها بغرض التكلفة ومن ثم تتبعها له بطريقة ممكنة إقتصادياً وتتكون التكاليف المباشرة عموماً من:<sup>2</sup>

أ. المواد المباشرة: وهي كافة المواد الخام والمستلزمات الضرورية والمرتبطة بالمنتج النهائي بصفة مباشرة حيث يمكن تحميلها للوحدات بشكل مادي و واضح.

ب. الأجر المباشرة: وهي تكلفة اليد العاملة التي ساهمت بشكل مباشر في إنتاج وحدات منتج معين، حيث يمكن تتبع تكلفة العمل بشكل واضح لغرض التكلفة.

2. التكاليف غير المباشرة: وتضم كافة عناصر التكاليف التي يصعب تحديد نصيب وحدة قياس التكلفة (المنتج مثلاً) بدقة وسهولة، وتقسم التكاليف غير المباشرة إلى ما يلي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 25-26.

<sup>2</sup> - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 34.

<sup>3</sup> - حسين خليل محمود شحادة، مرجع سابق، ص 30.

أ. المواد غير المباشرة: وتتمثل في تكاليف المهام التي لا يوجد بينها وبين وحدة قياس التكلفة إرتباط مباشر بما يصعب من مهمة تحديد نصيب الوحدة منها بدقة وبسهولة.

ب. الأجر غير المباشرة: وتتمثل في أجر ورواتب العاملين والتي لا يوجد بينها وبين وحدة قياس التكلفة إرتباط مباشرة.

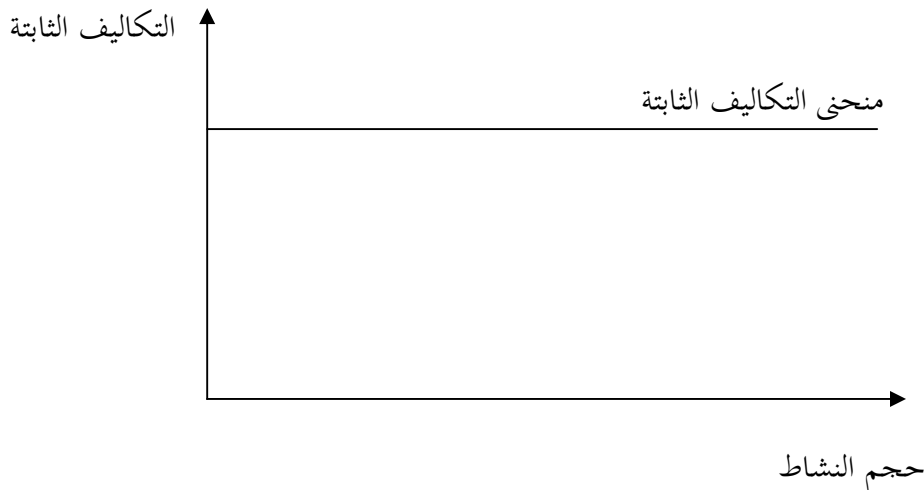
ت. التكاليف غير المباشرة أخرى: وهي باقي عناصر التكاليف التي لا تتضمن المجموعات السابقة كالإهلاكات... إلخ.

ثانيا: حسب سلوكها مع الحجم:

تبوب التكاليف حسب هذا الأساس إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة وتكاليف مختلطة:

1. التكاليف الثابتة: وتعرف على أنها "التكاليف التي تظل ثابتة في مجموعها مع التغيرات في أحجام الإنتاج".<sup>1</sup> وعليه يمكن القول أنه إذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى التكاليف الثابتة والشكل التالي يوضح التكاليف الثابتة كما يلي:

الشكل رقم ( 01) العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف

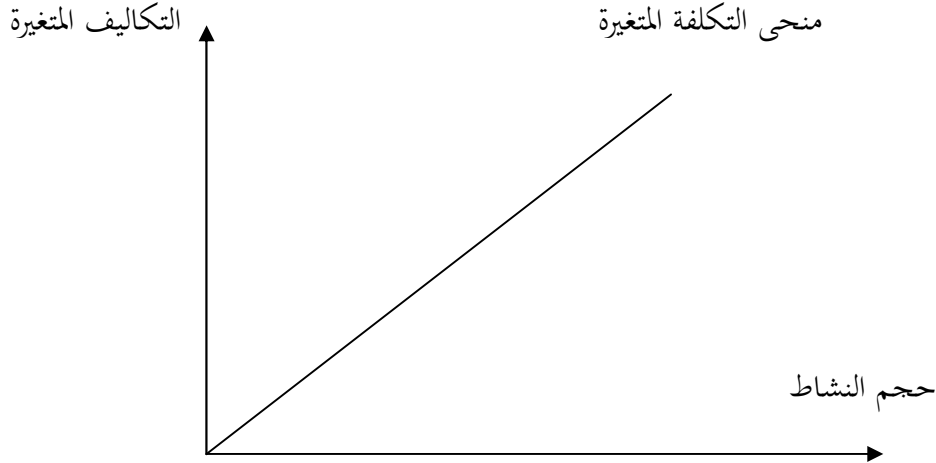


المصدر: محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 20.

<sup>1</sup> - محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، ط2، دار وائل لنشر، عمان، 2010، ص 20.

2. التكاليف المتغيرة: وتعرف على أنها "التكاليف التي تتغير طرديا مع تغير حجم الإنتاج، فإذا زاد حجم الإنتاج."<sup>1</sup> وعليه يمكن القول أنه إذا زاد حجم الإنتاج زادت معه التكاليف والعكس صحيح وهذا مايبينه الشكل التالي:

الشكل رقم: (02) العلاقة بين حجم النشاط وتكاليف المتغيرة



المصدر: عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص 19.

3. التكاليف المختلفة: ويطلق عليها التكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة وتشمل على النوعين السابقين من التكاليف. وبالتالي يمكن القول بأنها تتضمن عناصر التكاليف التي يتغير إجماليها مع تغير حجم النشاط ولكن ليس بنفس نسبة التغير في حجم النشاط.<sup>2</sup>

ثالثا: حسب عامل الزمن أو توقيت حدوثها :

تصنف التكاليف بالنسبة لعامل الزمن إلى ثلاث أنواع:

1. التكاليف التاريخية ( التكاليف الفعلية ): وتعني "التكلفة الفعلية التي حدثت في الماضي وتتمثل في القيمة النقدية الممنوحة للحصول على بضائع أو خدمات."<sup>3</sup>

2. تكاليف الإحلال: هي التكلفة التي تدفعها المؤسسة حاليا لإستبدال أصل من الأصول بأصل آخر يقوم بنفس العمل.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إتراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 18.

<sup>2</sup> - حسين خليل محمود شحادة، مرجع سابق، ص 35.

<sup>3</sup> - أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 49.

<sup>4</sup> - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 77.



3. التكاليف المعيارية: هي التكاليف المقدرة سلفا والتي يجب مقارنتها مع التكاليف الفعلية وتوضع التكاليف المعيارية وفق ظروف وإمكانات معينة.<sup>1</sup>

رابعا: حسب وظائف المؤسسة:

في الغالب تقوم المؤسسات بثلاث وظائف أساسية هي: الشراء، الإنتاج، التوزيع وفي بعض المؤسسات الحديثة يمكن أن نجد وظيفة رابعة البحث والتطوير تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

1. تكاليف الشراء: وهي مجموعة النفقات المتعلقة بشراء مواد ومستلزمات الإنتاج بما فيها مصاريف التخزين وتحسب كما يلي:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء}$$

2. تكاليف الإنتاج: وهي تلك التكاليف المتعلقة بتحويل المدخلات من مواد ومستلزمات بواسطة العمل إلى منتجات معينة، وتحسب كما يلي:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد} + \text{مصاريف الإنتاج.}$$

3. تكاليف التوزيع: وهي مجموع المصاريف المتعلقة بتصريف المنتج النهائي وإيصاله إلى المستهلك.

4. تكاليف البحث والتطوير: وهي مجموع التكاليف المتعلقة بجمع وتجريب أفكار لمنتجات أو خدمات أو عمليات جديدة.

خامسا: حسب مستوى الرقابة على التكاليف:

يهدف هذا التبويب إلى إخضاع عناصر التكاليف إلى الرقابة خلال عمليات الإنتاج وتقسيم التكاليف على أساس الأغراض الرقابية إلى قسمين هما:<sup>3</sup>

1. تكاليف خاضعة للرقابة: هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها ضمن مستوى إداري معين وخلال فترة زمنية معينة.

2. تكاليف غير خاضعة للرقابة: هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين.

<sup>1</sup> - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 29.

<sup>2</sup> - إسماعيل حجازي، معالم سعد، مرجع سابق، ص 43-44.

<sup>3</sup> - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 42-43.

سادسا: حسب علاقتها بالفترة المحاسبية:

يجب التمييز بين التكاليف الإيرادية والتكاليف الرأسمالية في أي مؤسسة من المؤسسات التجارية والصناعية والخدمية.

1. التكاليف الإيرادية: هي التكاليف التي تدفع على الإنتاج خلال الفترة المالية المحددة.<sup>1</sup>
2. التكاليف الرأسمالية: وتمثل تكلفة إقتناء أصل رأسمالي معين، وهو ما يمثل مخزون للمنافع تستفيد منه هذه الفترة وفترات أخرى قادمة.<sup>2</sup>

سابعا: حسب أغراض التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية

1. التكلفة المناسبة أو الملائمة: هي التكلفة التي ترتبط بقرار إداري معين فعند رفض قرار إنتاجي معين تصبح هذه التكلفة غير مناسبة أو إذا صدر قرار إداري بالشراء بدل الصنع اعتبرت تكلفة القرار الذي تمت الموافقة عليه تكلفة مناسبة.<sup>3</sup>
2. التكلفة التفاضلية: عند وجود بديلين أو أكثر متاحين للمشروع للإختيار بينهما لتنفيذ مهمة أو القيام بعمل ما، فمن الطبيعي أن يكون لكل بديل تكاليفه الخاصة به.<sup>4</sup>
3. تكلفة الفرصة البديلة: المنافع التي ستفقدتها المؤسسة نتيجة عدم إختيار بديل.<sup>5</sup>
4. تكلفة الفرصة الغارقة: هي تكاليف سبق وأن تحققت نتيجة لقرارات إدارية، فهي تكلفة ماضية، ولا يمكن الآن تجنبها نتيجة أي قرار إداري لاحق. ولا يمكن تغييرها مهما كانت الظروف والقرارات والأفعال المتخذ لاحقا.<sup>6</sup>
5. التكاليف الممكن تجنبها: هي تكاليف ملائمة لإتخاذ القرار وهي تشمل تلك التكاليف التي يمكن إستبعادها جزئيا أو كليا عند إتخاذ قرار معين.<sup>7</sup>

1- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص28.

2- محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص78.

3- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص33.

4- محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص34.

5- محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص83.

6- عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص29.

7- إسماعيل حجازي، معالم سعد، مرجع سابق، ص46.

## المطلب الثالث: الطرق التقليدية والحديثة لحساب التكاليف

## أولاً: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

## 1. طريقة مراكز التحليل:

أ. تعريف طريقة مراكز التحليل: تعتمد على تحميل وحدات الإنتاج النهائي بجميع عناصر التكاليف التي إستخدمت فعلا سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، وسواء أو كانت تكاليف ثابتة أو متغيرة.<sup>1</sup>

ب. خطوات الطريقة: وتتمثل في:

- تخصيص الأعباء المباشرة على المنتوجات: إن الأعباء المباشرة هي تلك الأعباء التي يمكن تخصيصها كليا إلى منتوج أو نشاط معين دون الحاجة إلى حسابات وسيطة.

- تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل: إن تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من المراكز أو الأقسام ليس ثابتا، إذ يؤدي كل تغيير في عمليات الإنتاج أو التسويق أو في هيكل المؤسسة إلى تغيير في عدد الأقسام، كما أن مراكز التحليل تعتبر بمثابة أجزاء النظام المحاسبي التي تجمع فيها التكاليف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتوج قبل أن يتم تحميلها لحسابات التكاليف المعنية أو أسعار التكلفة.

- توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل وتحويلها للمنتوجات: تمثل الأعباء غير المباشرة كل الأعباء التي لا يمكن تخصيصها لمنتج أو طلبية بحد ذاتها، وإنما هي أعباء مشتركة بين منتوجات والأنشطة.<sup>2</sup> وهناك من يقسم التوزيعات بين الأقسام الثانوية ( الخدمات ) والأقسام الرئيسية ( الإنتاجية ) إلى نوعين هما:<sup>3</sup>

✓ التوزيع الأولي: يتم من خلال إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق إستعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام الرئيسية والمساعدة.

✓ التوزيع الثانوي: يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، ويلجأ المحاسب إلى إحدى طرق توزيع الأعباء التالية:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سابق، ص ص 72.

<sup>2</sup> - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص ص 61، 62، 65.

<sup>3</sup> - زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة في مؤسسة اتصالات الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه غير منشورة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 93.

<sup>4</sup> - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 36-38.

➤ **طريقة التوزيع المباشر (الإنفرادي):** ويتم فيها توزيع تكاليف كل مركز خدمي على المراكز الإنتاجية المستفيدة منه، دون أن يقدم أو يتبادل خدماته مع مركز خدمي آخر.

➤ **طريقة التوزيع المتسلسل (التنازلي):** إن أسلوب هذه الطريقة هو الإعتراف ببعض العلاقات المتبادلة ما بين المراكز الخدمية حيث يتم توزيع تكلفة المركز الذي يؤدي خدماته لأكثر عدد من المراكز الإنتاجية والخدمية بعد إختيار الأساس المناسب له، ثم يستمر هذا التتابع خطوة خطوة حتى ينتهي بتخصيص تكاليف مركز الخدمة الذي يؤدي خدماته لأقل عدد من الأقسام، فهذه الطريقة تجاوزت عيوب طريقة التوزيع الإنفرادي.

➤ **التوزيع التبادلي:** تعترف هذه الطريقة بالاستفادة المتبادلة بين مراكز الخدمات وبعضها البعض ولذلك فإن إستخدام خدمات مراكز الخدمات بواسطة مركز خدمة آخر يتم أخذها في الإعتبار عند تحديد إجمالي تكلفة كل مركز من المراكز الخدمات والواجب توزيعها على جميع المراكز المستفيدة من خدماته سواء كانت مراكز خدمات أو مراكز إنتاج. وبالتالي تغلب هذه الطريقة على عيوب الطرق السابقة.

- **إختيار وحدات العمل:** تعرف وحدات العمل بأنها "مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتج من الأعباء غير المباشرة لمركز معين."

ونظرا لكون المؤسسة تشتمل على عدة مراكز فإنه يفضل أن يستقل كل مركز إنتاجي بوحدة عمل خاصة به، حتى تتحقق الدقة في تحديد تكلفة المنتج.

حساب تكلفة وحدة العمل لكل مركز: يتم حساب تكلفة وحدة العمل لمركز معين كما يلي:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{الأعباء الإجمالية للمركز}}{\text{عدد وحدات العمل الملائمة للمركز}}$$

**تحميل تكاليف وحدات العمل المستهلكة للمنتجات:** لمعرفة تكلفة وحدة العمل لكل مركز رئيسي يتم تحديد نصيب الوحدات من المنتجات المختلفة من الأعباء غير المباشرة، إذ يتم تحميل كل منتج بنصيبه من تكاليف الوحدات المستهلكة لكل مركز ساهم في إنجازها، وتحسب كما يلي:

$$\text{تكلفة عدد الوحدات المستهلكة} = \text{تكلفة وحدة العمل للمركز} \times \text{عدد الوحدات المستهلكة}^1$$

<sup>1</sup> - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص ص 69-70.

وتتمتاز طريقة تحليل المراكز ب:<sup>1</sup>

- تساعد المؤسسة على تحديد سياسات التسعير في الأمد البعيد.
  - تساعد المؤسسة على تحديد نتيجة نشاطها سواء كانت ربح أو خسارة بتطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف.
- أما بالنسبة لعيوبها نجد:<sup>2</sup>

- تذبذب تكاليف الوحدة المنتجة وذلك تبعاً لتغيير حجم الإنتاج وذلك نتيجة لتحميل التكاليف غير المباشرة.
- عدم القدرة على الاعتماد على هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لإتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط.

## 2. طريقة التكاليف الجزئية:

أ. تعريف طريقة التكاليف المباشرة:

طريقة التكاليف المباشرة: طبقاً لطريقة التكاليف المباشرة يتم تحميل الوحدات المنتجة النهائية بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، وتستبعد عناصر التكاليف غير المباشرة بجميع أنواعها سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية لوحدات المنتج النهائي باعتبارها نفقات زمنية تحمل على حساب الأرباح والخسائر المباشرة.<sup>3</sup>

ومن خصائص هذه الطريقة نجد:

- يسهل تحديد تكلفة الوحدات حيث أنها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط.
- تحليل عناصر التكاليف على أساس وظائف المشروع: إنتاجية وتسويقية وإدارية وتمويلية.
- عند تحديد قيمة بضاعة أول وآخر المدة تامة الصنع أو بضاعة تحت التشغيل أول وآخر المدة بتكلفتها المباشرة.
- مجمل الربح في هذه الطريقة هو الفرق بين ثمن بيع الوحدات المنتجة وبين تكلفتها المباشرة.
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة فلا تتأثر بزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج.
- مزايا وعيوب طريقة التكاليف المباشرة: تتمثل مزايا وعيوب هذه الطريقة في:

المزايا: تتمثل مزايا هذه الطريقة في:

- تتمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة.

<sup>1</sup> - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 234.

<sup>2</sup> - صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 88.

<sup>3</sup> - نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سابق، ص 81.

- تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة.<sup>1</sup>
  - العيوب:** تتمثل عيوب هذه الطريقة فيما يلي:<sup>2</sup>
  - لا تمثل تكلفة الوحدة طبقا لهذه الطريقة تكلفة حقيقية وصحيحة لأنها لا تشمل سوى التكاليف المباشرة فقط.
  - تستبعد التكاليف غير المباشرة وتعتبرها تكاليف زمنية أو خسائر عامة أي لا تعتبرها تكاليف تحمل على الإنتاج خاصة أن جزء منها يساهم في عملية خلق السلعة أو المنتج.
  - لا يمكن إستخدامها كأداة خدمة للإدارة سواء في مجال إتخاذ القرارات أو التخطيط.
- ب. طريقة التكاليف المتغيرة:**

**تعريف طريقة التكاليف المتغيرة:** تقوم هذه الطريقة على أساس تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة فقط والتي ترتبط بحجم الإنتاج وحجم المبيعات، وتستبعد عناصر التكاليف الثابتة بإعتبارها تكاليف دورية أو زمنية (ثابتة) يتحملها حساب الأرباح والخسائر.<sup>3</sup>

**مزايا وعيوب طريقة التكاليف المتغيرة:** تتمثل مزايا وعيوب هذه الطريقة في:

- المزايا:** تتمثل مزايا هذه الطريقة في:<sup>4</sup>
- تسهيل دراسة علاقة التكلفة والحجم والأرباح من أجل المساعدة في إعداد الموازنات التخطيطية لكافة أوجه النشاط.
- إتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل أو الروتينية لأن التكاليف المتغيرة هي مناسبة في جميع الحالات لأنها تزداد وتنقص نتيجة لنشاط وبالتالي تكون تابعة لهذه القرارات مما يجعلها مناسبة لإتخاذها.
- الفصل بين مجموعتي التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة وهذا يساعد في زيادة الأرقام المحاسبية، فهذا الفصل يسلط الضوء على رقم التكاليف الثابتة كمبلغ إجمالي بدلا من تقليل أهميته عند توزيعه على تكلفة الوحدات وهذا ما يزيد من فعالية عملية الرقابة عليه.
- العيوب:** تتمثل عيوب هذه الطريقة فيما يلي:<sup>5</sup>
- ليس هناك التمييز الواضح بين الفترة الطويلة والقصيرة الأجل.

<sup>1</sup> - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 243.

<sup>2</sup> - صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، مرجع سابق، ص 96.

<sup>3</sup> - نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سابق، ص 84.

<sup>4</sup> - محمد تيسير الرجحي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013، ص ص 249-250.

<sup>5</sup> - إسماعيل مجي التكريتي، مرجع سابق، ص 146.

- هناك تكاليف متغيرة ولكنها لا تتغير بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج وتسمى (تكاليف شبه متغيرة) أن الوحدة المنتجة تتحمل بنصيبها من التكاليف المتغيرة فقط فإن هذه التكلفة الخاصة بالوحدة لا يمكن أن تعبر عن حقيقة التكلفة الفعلية لها.

- صعوبة الفصل في بعض الحالات بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

ت. طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

مبدأ طريقة التحميل العقلاني: بواسطة الفصل بين النوعين من التكاليف يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلائي، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة التي تحسب بالعلاقة:

$$\text{التكاليف الثابتة المحتملة} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times (\text{حجم النشاط الحقيقي} / \text{حجم النشاط العادي}).$$

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \text{حجم النشاط الحقيقي} / \text{حجم النشاط العادي}.$$

حجم النشاط العادي الواقعي أقل من حجم النشاط العادي النظري بحوالي 15% إلى 25% حسب الحالات، ومن الأحسن إستعمال حجم النشاط العادي الواقعي الذي يتناسب مع حجم النشاط الحقيقي (لأن كلاهما واقعي).<sup>1</sup> بالنسبة لفروق التحميل العقلاني نجد: هناك فرقين هما:<sup>2</sup>

- فرق التحميل للتكاليف الثابتة: ونجد حالتين:

✓ حالة معامل تحميل عقلائي أكبر من الواحد (<1) معناه وجود ربح أي زيادة الفعلية ويتم إضافته إلى النتيجة التحليلية.

✓ حالة معامل تحميل عقلائي أقل من الواحد (>1) معناه وجود تكلفة عاطلة يجب طرحها من النتيجة التحليلية.

- فرق المخزون: إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزونات أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني فإن الفرق موجب يضاف إلى النتيجة التحليلية، وإذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة التحليلية.

<sup>1</sup> - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص 116-117.

<sup>2</sup> - زعرور نعيمة، مرجع سابق، ص 102.

مزاياء وعبوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: وتمثل مزاياء وعبوب هذه الطريقة في: <sup>1</sup>

المزاياء: تتمثل مزاياء هذه الطريقة في:

- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلايا لتحديد التكاليف التقديرية.
- تسمح بمشاركة كل مسؤول في إتخاذ قرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي.
- تسمح بحساب سعر تكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.

العبوب: تتمثل عبوب هذه الطريقة فيما يلي:

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها.
- صعوبة الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغير، وخاصة في حالة وجود أعباء نصف متغيرة حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزئين الثابت والمتغير.

ثانيا: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

### 1. طريقة التكلفة المستهدفة:

أ. تعريف التكلفة المستهدفة:

- تعرف بأنها "نشاط يهدف لخفض التكلفة على مدى دورة حياة المنتجات الجديدة مع تأكيد على الجودة ومتطلبات العميل الأخرى من خلال تفحص كل الأفكار الممكنة لخفض التكلفة في مراحل تخطيط المنتج والبحوث والتطوير".<sup>2</sup>
  - وتعرف كذلك بأنها "أداة يستخدمها القائمون في عملية الإنتاج والهندسة والتطوير والتصميم والتسويق والمحاسبة بهدف تخفيض تكاليف الإنتاج الكلية على مدار دورة حياة المنتج".<sup>3</sup>
- التكلفة المستهدفة في مفهومها العام هي عبارة عن أداة لإدارة تكلفة المنتج تهدف لتخفيض هذه الأخيرة أثناء مرحلة تخطيط والتطوير والتصميم مع الحفاظ على جودة المنتج وقدراته الوظيفية ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء.

<sup>1</sup> - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 132-133.

<sup>2</sup> - قاسم عمر، ساوس الشيخ، "إدارة التكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة"، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، العدد الأول، الجزائر، 2012، ص 252.

<sup>3</sup> - ذواي مهدي، "مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي"، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 9، 2009، ص 210.



- ب. مراحل التكلفة المستهدفة: إن التطبيق الناجح للتكلفة المستهدفة يتم من خلال الخطوات التالية:<sup>1</sup>
- تحديد التكلفة المستهدفة بناء على السوق: إن تحديد التكلفة بناء على السوق يعتبر الأساس في نجاح المؤسسات في دخول السوق وتحقيق الحصة السوقية المنشودة، ويتم تحديدها بناء على الخطوات التالية:
    - ✓ وضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة الأجل.
    - ✓ هيكله خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء ما أمكن.
    - ✓ تحديد سعر البيع المستهدف والذي يعتبر جوهر التكلفة المستهدفة، وذلك من خلال فهم القيم التي يعطيها العملاء للمنتج، وأي تغييرات تطرأ عليه.
    - ✓ تحديد هامش الربح المستهدف.
    - ✓ تحديد التكلفة المسموح بها.
- والتكلفة المسموح بها هي عبارة عن الفرق بين سعر البيع (المستهدف) المستمد من السوق وهامش الربح المستهدف.
- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج: في هذه المرحلة تركز المؤسسة على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به، وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المسموح بها}$$

إلا أنه قد لا تستطيع المؤسسة في كل الظروف القضاء على فجوة التكلفة للوصول إلى التكلفة المسموح بها، عندها لابد من تحديد أهداف خفض التكلفة الممكنة وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، فالتكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تتحدد بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج} = \text{التكلفة الحالية} - \text{أهداف خفض}$$

فإذا استطاعت المؤسسة تحقيق أهداف خفض التكلفة الكلية، فإن التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تتساوى مع التكلفة المسموح بها، وإلا فإن هناك تحدياً استراتيجياً لخفض التكلفة، ويتحدد التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة بالمعادلة التالية:

$$\text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة} = \text{التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج} - \text{التكلفة المسموح بها}$$

<sup>1</sup> - قاسم عمر، ساوس الشيخ، مرجع سابق، ص ص 252-254.

إلا أن التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة يجب التغلب عليه لاحقاً، من خلال عمليات التطوير والتحسين المستمر، وإلا فإن الأمر سوف يؤثر في قدرة المؤسسة على تحقيق هامش الربح المستهدف وبالتالي المركز المالي للمؤسسة.

#### - تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج:

بعد أن يتم تحديد التكلفة على مستوى المنتج، لا بد من الانتقال إلى المرحلة الثالثة والأخيرة من مراحل تنفيذ التكلفة المستهدفة، وهي مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة لمكونات المنتج، ويتم تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات من خلال الخطوات التالية:

#### ✓ تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف الرئيسية للمنتج:

يتم في هذه المرحلة تحديد الوظائف الرئيسية للمنتج والتي تمكن المنتج من أداء المهام الأساسية التي ينتج من أجلها، ثم يتم تحديد التكلفة المستهدفة لكل وظيفة من الوظائف الرئيسية للمنتج تمهيداً لتوزيع هذه التكلفة على المكونات التي تتألف منها كل وظيفة.

#### ✓ تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج:

في هذه المرحلة يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمكونات التي تورّد من قبل الموردين والتي تساهم في أداء الوظائف الرئيسية حيث يقوم من تقع عليه مسؤولية إنتاج المنتج بتصميم وتحديد مواصفات المكونات والتكلفة المستهلكة التي يجب التقييد بها.

#### ومن أهم المزايا التي تقدمها: يتميز نظام التكلفة المستهدفة بعدة مزايا نجملها في الآتي:<sup>1</sup>

- يرتكز على تحقيق الخفض الإستراتيجي لتكلفة منذ المراحل الأولى لدورة حياة المنتج.
- يساعد على تحقيق درجة الجودة المطلوبة في المنتج.
- يتماشى أكثر مع حالة المؤسسات التي تقوم بإنتاج منتجات عديدة وبكميات صغيرة وذات دورة حياة قصيرة، على عكس المؤسسات التي تنتج منتجات محدودة وبكميات كبيرة.
- يدعم العلاقة مع الموردين عبر تعزيز التعاون بين الطرفين وتبادل الدعم والخبرات وكذلك مع المستهلكين.

#### أما بالنسبة للعيوب نجد:<sup>2</sup>

- ضعف قدرة إدارة المؤسسة على التنبؤ بسعر السوق، والذي يعتبر نقطة البداية لمدخل التكلفة المستهدفة.

<sup>1</sup> - ذوادي مهدي، مرجع سابق، ص 210-211.

<sup>2</sup> - مجدي وائل الكبيسي، "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"، مجلة العلوم الإدارية، العدد 2، المجلد 41، 2014، ص 175.

- صعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين.
  - النقص الذي يواجه المؤسسات في توافر المعلومات التفصيلية عن تكلفة المنتجات.
- بالإضافة إلى الطرق السابقة الذكر سوف نتطرق في المبحث الثاني إلى طريقة أخرى ألا وهي نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

### المبحث الثاني: دراسة طريقة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

ظهر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأحد أدوات قياس وتخصيص التكاليف خاصة غير المباشرة لتغطية الحاجات المتنامية للإدارة التي برزت بسبب الأنظمة التقليدية للتكاليف التي أصبحت معلوماتها تتسم بعدم الدقة والصحة، حيث برز نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي يعتمد في معالجته لهذا القصور على أساليب أكثر دقة لتخصيص التكاليف، حيث يعمل هذا النظام على تحديد مسببات التكلفة وذلك بتتبع النشاط.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى:

- ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.
- مراحل عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.
- مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وأنظمة التكاليف التقليدية.

#### المطلب الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

نتطرق من خلال الفروع الموالية إلى تعريف وتطور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، والتعرف على أهم المبادئ الأساسية التي يرتكز عليها هذا النظام.

#### أولاً: تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تأخذ كثير من المؤسسات عن تحسين نظمها الحالية لحساب التكاليف ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based costing) والذي يرمز له إختصاراً (ABC) وتعد طريقة أو نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مدخلاً لتطوير و تحسين قيم التكلفة المحسوبة في نظم تحديد تكلفة الأوامر أو نظم تحديد تكلفة المراحل. كما يمكن اعتبار هذا المدخل بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف التي تساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة<sup>1</sup> ويعرف هذا النظام:

<sup>1</sup> - إسماعيل حجازي، معالم سعد، مرجع سابق، ص 97.

- حسب Horngren: "نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية ويستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات".<sup>1</sup>
  - "طريقة لقياس التكاليف، مصمم لإمداد المديرين بمعلومات التكاليف الضرورية لعملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية والقرارات الأخرى".<sup>2</sup>
  - "أنه يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجموعات التكلفة ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة".<sup>3</sup>
  - حسب Raffish: "عبارة عن نظام يقوم بجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي الذي يتعقب أنشطة المؤسسة المهمة وصلتها بتكاليف المنتج".<sup>4</sup>
  - فيعرف (CIAM) نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على أنه "إستخدام خاص للتكلفة، والموارد، وأداء الأنشطة وأغراض التكلفة التي تستهلك الأنشطة بهدف توليد معلومات أكثر دقة وذات دلالة لإتخاذ القرار".<sup>5</sup>
  - "أنه يركز على قياس التكلفة، وأداء الأنشطة، والمنتجات، والزبائن، وأغراض تكلفة أخرى، حيث أن القاعدة الأساسية لهذا النظام تتمثل في أن الأنشطة تستهلك الموارد، وأغراض التكلفة تستخدم هذه الأنشطة، وبالتالي فإن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يخصص تكاليف الموارد على أغراض التكلفة على أساس الأنشطة المستخدمة من أغراض التكلفة".<sup>6</sup>
- كتعريف شامل نجد أنه نظام يتضمن خطوتين أساسيتين عند توزيعه للتكاليف غير المباشرة حيث يتم في الخطوة الأولى توزيع التكاليف على الأنشطة المسببة لوجودها وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط بينما تختص المرحلة الثانية بتوزيع تكاليف

<sup>1</sup> - نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة الكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الإقتصادية وتحويلات المحيط، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، أيام 29-30 أكتوبر 2002، ص 61.

<sup>2</sup> - حنان جابر حسن، "التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض تكاليف القطاع المصرفي دعما لقدرة التنافسية في ظل الأزمة المالية العالمية دراسة نظرية ميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة حلوان، المجلد العاشر، العدد الأول، 2011، ص 19.

<sup>3</sup> - زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، "أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في القرارات الإدارية"، مجلة جامعة بابل للعلوم الأنسانية ، المجلد 22، العدد 4، 2014، ص 934.

<sup>4</sup> - وليد خالد صالح، "دور التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية"، مجلة جامعة الأنبار، المجلد 4، العدد 8، 2012، ص 297.

<sup>5</sup> - The chartered Institute of Management Accountants (CIMA), **Technical Briefing and Promoting Strategy-Activity Based Management –an Overview**, London, April, 2001, p1.

<sup>6</sup> - Wiriya Chongruk Sut, **The Adoption of Activity Based Costing in Thailand**, A thesis for the Degree of Doctor of philosophy, Victoria Univeristy, June 2002, p 10.

الأنشطة على المنتجات بحسب درجة إستفادة كل منتج من هذا النشاط فإذا لم يستخدم منتج ما نشاطا معيناً فلا يتحمل بأي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط.<sup>1</sup>

### ثانياً: تطور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

أثيرت العديد من الآراء حول بداية ظهور مفهوم تخصيص التكاليف غير المباشرة المبني على الأنشطة حيث أشار البعض إلى ذلك بقوله "بدأت الدراسات والبحوث العلمية في تكريس هذا المفهوم منذ العهد الثامن من القرن العشرين في الإتحاد السوفيتي ومن خلال تركيزهم على أهمية تحليل النشاط الإقتصادي بناء على إستخدام الطرق والأنظمة المحاسبية ورقابة العمليات بأسلوب تحليلي ليتم قياس كفاءة الأداء لكافة الأنشطة. لكن هذا الأمر لم يكشف عنه بشكل واسع إلا بعد إختيار الإتحاد السوفيتي مما فسح مجالاً واسعاً لنقل العديد من الكتب السوفيتية إلى اللغة الإنكليزية واعقبت ذلك دراسات ساهم بها الكثير من الباحثين الألمان لمناقشة هذا النظام وقدم العديد من الباحثين الأمريكيين دراسات ساهمت بشكل فعال في مناقشة هذا الموضوع منهم Shubik 1962، Louderbak 1976 لكن تلك الدراسات لم تكن كافية من الناحية النظرية والتطبيقية، وفي مرحلة لاحقة قدم الباحث (Zimmerman) 1979 دراسة تبرز أهميتها نحو التركيز على ضغط وتخفيض التكاليف الناجمة عن انفصال الملكية عن الإدارة، وعلى ضوء تلك الدراسة بدأ التأصيل العلمي لوضع أسس نظرية لطرق أكثر عدالة وموضوعية في تخصيص وتحميل التكاليف، كما أنجزت العديد من الدراسات ومجال تطبيقاتها في المؤسسات الأمريكية وذلك بدأ بالدراسة التي تقدم بها كوبر وكابلن إضافة إلى الدراسة التي ساهم بها كل من تيرني ودوكلاس وهورنجنون وآخرون.

لقد قام الباحث (Cooper & Kaplan) بتطوير هذا النظام في جامعة هارفورد إذ وضعاً مدخلاً جديداً لإحتساب وتجميع التكاليف غير المباشرة، حيث يتطلب ذلك فهم سلوك التكاليف ويؤكد عليه ويحدد مسببات نشوء التكلفة غير المباشرة، وكان المقوم الأساس للنظام الجديد كما أسمياه أن معظم التكاليف يمكن وضعها في مجموعات على أساس تكاليف متغيرة، إما طويلة الأجل أو قصيرة الأجل، وقد أتفقا على أن مسببات نشوء التكاليف على أساس إرتباطها بحجم الإنتاج هي غير مناسبة للتبع لمعظم التكاليف المتغيرة طويلة الأجل للمنتجات، وإن إعتداد الأنشطة أساساً لنشوء التكاليف غير المباشرة وإستهلاك الموارد، وقد أثبتنا ذلك من خلال تطبيق النظام الجديد على أحد المنتجات

<sup>1</sup> - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 100.

بإستخدام خطين إنتاجيين مختلفين حيث أثبت سوء التقدير والقياس للتكاليف ضمن النظم التقليدية، إذ أشارت نتائج التطبيق إلى إختلاف تكلفة المنتج في نظام التقليدي عنها في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.<sup>1</sup>

في بداية التسعينيات ونتيجة لتطور الأبحاث ظهرت العديد من المساهمات والمنشورات حول نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، بالإضافة إلى تبني هذا الأخير من طرف مؤسسات خدمية مثل: البنوك، الرعاية الصحية، السكك الحديدية... إلخ، كونه قاعدة لصنع القرارات الإستراتيجية وتحسين الأداء، وبسبب التفوق الملموس لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كان متوقعا لإستبدال الطرق التقليدية بشكل تدريجي. حيث أن طرق التقليدية للتكاليف أنتقدت بسبب تشويبهها للتكاليف وعدم قدرتها على تتبع الصلة بين التكاليف.<sup>2</sup>

### العوامل التي ساعدت على ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

يمكن حصر العوامل التي ساعدت على ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في النقاط الرئيسية التالية:<sup>3</sup>

- زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة نتيجة إستخدام المؤسسات الصناعية الآلات وأجهزة التصنيع المتطورة والتي حلت بشكل كبير جدا محل الأيدي العاملة، وهذا بدوره أدى إلى إنخفاض تكاليف العمل المباشرة على حساب إرتفاع التكاليف غير المباشرة.

- زيادة عدد المنتجات وإختلاف مواصفاتها وتنوع أصناف المنتج الواحد، كل ذلك أدى إلى عجز طرق التكاليف التقليدية في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات المختلفة بشكل دقيق. ففي حالة إنتاج المؤسسة منتج واحد فقط، فإن جميع التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة سيتم تحميلها لذلك المنتج مما يعني سلامة الإجراءات المتبعة في طرق التكاليف التقليدية، لكن مع زيادة عدد المنتجات وأصنافها تصبح هناك مشكلة في عملية التوزيع بإستخدام محرك تكلفة واحد.

- زيادة المنافسة بين المؤسسات نتيجة العولمة وسهولة دخول منتجين جدد إلى الأسواق، مما أدى إلى قلة الإحتكار وبالتالي ضعف تأثير أية مؤسسة بمفردها على أسعار بيع المنتجات، مما ترتب على ذلك زيادة إهتمام وتركيز الإدارة على

<sup>1</sup> - محمد علي أحمد السيدية، منى سالم حسين المرعي، "تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2006 ص ص 112-113.

<sup>2</sup> - فيصل زمام حسن السليم، "التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة"، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 67، 2007، ص 27.

<sup>3</sup> - محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 192.

موضوع التكاليف ومحاولة الرقابة عليها وتخفيضها وتحديد المنتجات الأكثر ربحية. كل ما سبق تطلب ضرورة وجود نظام تكاليف يمكن من خلاله إحتساب تكلفة المنتجات بشكل دقيق وصحيح.

- زيادة وعي الإدارة بأهمية موضوع التكاليف وأهمية بيانات التكاليف في مساعدة الإدارة في وظائف التخطيط والرقابة والتقييم وإتخاذ القرارات.

### ثالثاً: مبادئ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على ثلاث مبادئ أساسية هي: النشاط، مسبب التكلفة والعمليات وتتمثل فيما يلي:

#### 1. النشاط:

- يعرف النشاط على أنه: "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة"<sup>1</sup>
  - ويعرف كذلك بأنه "الحدث الذي يسبب إستخدام الموارد في المؤسسة."<sup>2</sup>
  - حسب (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 ( نفس العوامل تأثر إيجابيا أو سلبيا على أداءها)
  - تسمح بتقديم مخرجات محددة ومتميزة سواء كانت مادية أو غير مادية ( عقد مع مورد، قطعة، مخطط، إختبار الجودة...)
  - المنجزة من أجل زبون أو عدة زبائن ( داخليين أو خارجيين )
  - المنطلقة من مجموعة من الموارد ( ساعات اليد العاملة، ساعات عمل الآلات، متر مربع، طاقة، معطيات )
- يضيف P. lorino أن الأنشطة هي كل ما يقوم به أفراد المؤسسة يوميا، يعد الدعامة الطبيعية لتسيير أداءها، كما أن للنشاط عدة أبعاد نصب إهتمامنا حولها هي التكلفة، النوعية، الأجل، الحجم.

<sup>1</sup> - أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 71.

<sup>2</sup> - حنان جابر حسن، مرجع سابق، ص 20.

وإن تحديد الأنشطة يسمح بـ:

✓ تحسين تحديد سعر التكلفة.

✓ تسهيل الإختبار بين الإستمرار في النشاط أو تحويله للغير (Sous-traiter).

✓ تسهيل تنفيذ الإستراتيجية.

✓ تطوير سياسة تحسينية تسمح بإلغاء الأنشطة عديمة القيمة.

✓ تسهيل تحقيق تسيير الجودة الشاملة.

✓ إدماج مقاييس للأداء المالي والتشغيلي.

✓ تسيير العلاقات المتداخلة بين الأنشطة.

من خلال ما تطرقنا إليه في التعاريف السابقة يتضح أن الأنشطة تتميز بالخصائص التالية:

➤ النشاط يتكون من مهمة خاصة أو مجموعة المهام المتجانسة للإستجابة لقوانين السلوك الإقتصادي ( التكاليف والأداء ) بطريقة صحيحة أو متناسقة.

➤ 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.<sup>1</sup>

ولقد صنف Cooper الأنشطة في المؤسسة إلى أربع فئات رئيسية هي:

أ. أنشطة ترتبط بوحدة المنتج

ب. أنشطة على مستوى الدفعة

ت. أنشطة ترتبط بالخط الإنتاجي

ث. أنشطة على مستوى المصنع

والتي سوف نراها بالتفصيل في الآتي:

أ. **أنشطة ترتبط بوحدة المنتج:** وهي الأنشطة التي يتم أدائها عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين،

وبالتالي فهي تختلف باختلاف أنواع وأعداد الوحدات المنتجة، وتكاليف هذه الأنشطة تتضمن/ المواد المباشرة، الأجور

المباشرة، وبعض التكاليف الأخرى التي يمكن تتبعها لوحدة المنتج.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص ص 104 - 106.

<sup>2</sup> - سالم عبد الله حلس، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد الأول،

فلسطين، 2007، ص 221.



ب. أنشطة على مستوى الدفعة: وهي الأنشطة التي تم أداءها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج وبالتالي فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تتناسب طردياً مع عدد الدفعات أو المجموعات المنتجة من كل منتج ومن أمثلة هذه الأنشطة: إعداد الآلات، عمليات الأمر بالشراء، عمليات الأمر بالإنتاج، مناولة الموارد... الخ.<sup>1</sup>

ت. أنشطة ترتبط بالخط الإنتاجي: وهذه النوعية من الأنشطة هي التي يتم أداؤها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات، وبالتالي فهي أنشطة تفيد وحدات منتج واحد. ومن أمثلة هذه النوعية: نشاط تغيير مواصفات منتج معين، نشاط إعداد اختبارات خاصة لجودة أحد المنتجات. وبالتالي فإن تكلفة تلك النوعية من الأنشطة يتم تحميلها على الإنتاج باستخدام مسببات تكلفة تتوافق مع خصائص المنتج نفسه، وذلك مثل عدد المكونات التي يحتويها المنتج، أو عدد أوامر التغييرات الهندسية اللازمة للمنتج.<sup>2</sup>

ث. أنشطة على مستوى المصنع: وهي تلك الأنشطة المؤداة بهدف دعم وخدمة العمليات التي تتم على مستوى المصنع ككل. وهي أنشطة تقدم منافع على مستوى المؤسسة في مجموعها وليس على مستوى منتج بعينه. ومن أمثلتها: إدارة المصانع، برامج خدمة البيئة، والأمن.<sup>3</sup>

## 2. مسببات التكلفة:

يعرف مسبب التكلفة على أنه:

- "العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة. ويمثل في العادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط وتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة."<sup>4</sup>
- "مقياس يعكس السبب الجوهرى في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة."<sup>5</sup>
- "عامل يستخدم لتخصيص تكاليف النشاط على غرض التكلفة، فهو آلية لتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات وقياس لتكرار أداء النشاط والجهود المطلوبة من أجل إتمام النتيجة النهائية."<sup>6</sup>

<sup>1</sup> - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 111.

<sup>2</sup> - سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص 221.

<sup>3</sup> - أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 74.

<sup>4</sup> - سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص 222.

<sup>5</sup> - أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 80.

<sup>6</sup> - K. Donald tham, Marks Fox, **Determining requirements and Specifications of enterprise informatint Systems for Profitability, Information Systems analysis and Specification**, ICEIS, 2004, P 310-311.

- "عامل شبيه بمعدل تحميل المصاريف غير المباشر لكنه لا بد أن يمثل العامل الذي له تأثير كبير على سلوك المصاريف غير المباشرة في أحواض التكلفة."<sup>1</sup>

أنواع مسببات التكلفة: تقسم مسببات التكلفة إلى ثلاث أنواع هي:

- **مسببات العمليات:** وتركز هذه النوعية من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل الآلات للإنتاج وتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.<sup>2</sup>

- **مسببات الفترة المستغرقة:** طبقاً لهذا النوع من المسببات التكلفة تحمل الوحدات المنتجة بالنفقات المعينة بناء على الفترة اللازمة التي إستغرقتها عملية الإنتاج أو عملية الإستفادة من الخدمة. كأن يتم تحميل مصاريف الصيانة لكل منتج بناء على الوقت الذي يأخذه كل منتج من ساعات تشغيل الآلات الكلي. ويعتبر هذا الأسلوب أكثر دقة من الأسلوب السابق.

- **مسببات الإستعمال الفعلي:** طبقاً لهذا النوع يتم تحميل المنتج أو الخدمة بالتكاليف الفعلية التي أنفقت عليه. وهذا الأسلوب هو أفضل الأساليب، إلا أنه يحتاج إلى تكلفة وجهد كبير لتحديد التكاليف الفعلية المنفقة على كل سلعة أو خدمة مقدمة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - H Michael Granof et al, **Using Activity Based Costing to Manage More Effectively**, the Price Water House Coopers Edomont for the Business of Government, Grant Report January, 2000, p 8.

<sup>2</sup> - سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص ص 223-224.

<sup>3</sup> - محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 37.

جدول رقم(01): أمثلة عن مسببات التكاليف

أنواع المسببات	أنواع الأنشطة
ساعات عمل الآلات. ساعات العمل البشري. عدد وحدات المخرجات.	أنشطة ترتبط بوحدة المنتج
عدد الأوامر المنفذة. وزن المواد المتناولة. عدد مرات إعداد الآلات. عدد ساعات إعداد الآلات.	أنشطة على مستوى الدفعة
عدد مرات الفحص. عدد ساعات الفحص. عدد الإختبارات. عدد ساعات الإختبارات. عدد ساعات التصميم. عدد أوامر التغيير الهندسي.	أنشطة ترتبط بالخط الإنتاجي
تحدد بطريقة كيفية: مرتببات إدارة المصنع. الضرائب العقارية والتأمينات. تكاليف إدارة الأفراد. تكاليف تدريب العاملين.	أنشطة على مستوى المصنع

المصدر: إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، مرجع سابق، ص116.

### 3. العمليات:

بناءً على ما سبق يمكن أن نستخلص إلى أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يركز على:

- البحث عن الأسباب الحقيقية للتكاليف من خلال إيجاد علاقة كاملة بين الموارد والأنشطة والتكاليف.
- الرؤية الشاملة للأداء بإظهار مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

وبذلك فإن هذا الإمتداد للتحليل نحو العمليات التي يقود المؤسسة إلى نظرة مختلفة تماماً عن المدخل التقليدي للتنظيم، حيث يتم الإنتقال من النظرة العمودية المرتكزة على المدخل الوظيفي إلى النظرة الأفقية المرتكزة على المدخل العملياتي.

- إن مصطلح العملية في الأصل هو "كلمة لاتينية تعني تتابع أحداث ما خلال فترة من الزمن".

• تعريف Biosvert للعملية على أنها: "مجموعة من الأنشطة لها علاقة مشتركة وهدف محدد بدقة يمكن أن يرتبط بعميل داخلي أو خارجي."

• ويرى كل من (Erechler et Grabot) أن: "العملية هي مجموعة من الأنشطة المتحددة والمتعاونة من أجل تقديم منتج يحمل قيمة لعميل داخلي أو خارجي."<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: مراحل عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

هناك أربعة خطوات لتصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نوجزها على النحو التالي:

#### أولاً: خطوات إعداد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

##### 1. تحديد الأنشطة الرئيسية:

إن هذه المرحلة تعد البداية الفعلية لتصميم هذه التقنية حيث يتم دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية فيها، إن مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة يعتمد على قرار الإدارة ومستوى المعلومات المطلوبة بهدف الحصول على أعلى منفعة بأقل التكاليف اللازمة لتشغيل وإدارة هذا النظام وعلى العموم فإن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على تحديد وتحليل الأنشطة من بداية طلب المواد أو الخدمة مروراً بالعملية الإنتاجية وانتهاءً بالأنشطة وضع المنتج في السوق.<sup>2</sup>

وللحصول على تكلفة منتج دقيقة يجب تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات<sup>3</sup>، ويتوقف مدى دمج الأنشطة على قدر الاختلاف بين منتجات المؤسسة فإذا كان مستوى الاختلاف بين المنتجات منخفضاً فإنه يمكن إندماج هذه الأنشطة بسهولة أكثر بدون انخفاض ملموس في دقة التكاليف لكن كلما زاد الاختلاف بين المنتجات كلما قلت إمكانية دمج الأنشطة وكلما زادت الحاجة إلى عدد أكبر من مراكز الأنشطة المستقلة لضمان تحديد تكلفة المنتجات بدقة، ومن الأمثلة على الأنشطة المسببة لوجود التكاليف والتي تمثل موجه التكلفة 1- إعداد الآلات، 2- طلبات الشراء، 3- فحص الجودة، 4- جدولة الإنتاج، 5- الشحن، 6- إستلام المواد، 7- مناولة المواد، 8- الصيانة، 9- الطاقة المستهلكة، 10- وقت الآلة، 11- أوامر الإنتاج، 12- عدد ساعات الطيران... الخ.

<sup>1</sup> - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 117.

<sup>2</sup> - وليد خالد صالح، مرجع سابق، ص 301.

<sup>3</sup> - أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 342.

ويتوقعت عدد هذه الأنشطة في المؤسسة على مدى تعقيد العمليات فكلما زاد تعقد عمليات المؤسسة كلما زادت عدد الأنشطة التي توجه (تحرك) التكلفة ولما كانت عمليات المؤسسات قد تحولت من العمليات البسيطة (حيث كان العمل المباشر يمثل أساس العمليات) إلى العمليات المعقدة فإن عدد الأنشطة التي تمثل موجهات للتكلفة قد إزدادت بدرجة كبيرة كما إتضح للمديرون حيث أن كل المنتجات من السلع والخدمات لا تستفيد من هذه الأنشطة بالتساوي ويتيح نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إمكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة للإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة وهذا التحديد لا يعني بأن جميع الأنشطة المؤداة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة و تختلف تعريفات الأنشطة ذات القيمة المضافة باختلاف طبيعة الوحدات الاقتصادية والمواقف والأنشطة ذات القيمة المضافة باختلاف طبيعة الوحدات الاقتصادية والمواقف والأحداث التي تتعرض لها إلا أنها تتسم بالخصائص التالية:

- أنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون.

- أنشطة تؤدي بأقصى درجة من الكفاءة.

- أنشطة تؤدي إلى تحقيق الهدف الأساسي للمؤسسة.

## 2. تجمع (تبع) تكلفة الأنشطة في مجتمعات التكلفة:

من أجل تحديد الأنشطة وتكاليف أداء كل نشاط فإن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يبين وبشكل مفصل كيفية إستعمال موارد المؤسسة ويخلق أحواض تكلفة صغيرة ترتبط بمختلف الأنشطة ويقصد بمجمع التكلفة مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المؤسسة والمنتجات النهائية حيث إن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة من أجل إنجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات ويتم تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة بكل مجمع تكلفة للنشاط حسب الدور الذي يؤديه وبمجرد تكون التكاليف بكل مجمع نتيجة أعمال متجانسة وأن تتناسب التكاليف تناسباً طردياً مع النشاط وقد يستدعي ذلك تحليلاً إحصائياً لتحديد قوة وإتجاه العلاقة بين الأعمال داخل كل مجمع وبين تكلفة كل نشاط ثم يتم بعد ذلك توزيع تكاليف مجتمعات التكلفة على الإنتاج أو الخدمات بحسب الأنشطة التي إستخدمت في إنجازها وتتضمن مجتمعات التكلفة نوعين من التكاليف هما:

أ. التكلفة الخاصة بكل نشاط: وهي التكلفة المرتبطة بشكل مباشر بالنشاط ومن الممكن تحديدها بدقة مثال ذلك الرواتب المباشرة.

ب. **التكلفة المشتركة:** وهي التكلفة التي يتم توزيعها على أكثر من هدف أو أكثر من منتج وتحتاج هذه التكلفة إلى توزيع على الأنشطة وحسب العامل الموجه لكل نشاط ويتم توزيع هذه التكلفة من خلال تحليل العلاقة بين حدوث النشاط وتحقيق التكلفة أي يتم توزيعها على مجتمعات التكلفة ويتم تحديد مبلغ كل مركز من خلال استعمال موجهات التكلفة ويتم تخصيص التكاليف على المنتجات في مرحلتين: الأولى يتم فيها توزيع التكاليف على الأنشطة لغرض تحديد تكلفة هذه الأنشطة. والثانية يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وحسب الاستفادة من كل نشاط.

### 3. تحديد مقاييس الأنشطة - موجهات التكلفة:

لكل حوض تكلفة نشاط مقياس لخدمات أداء الأنشطة يستعمل كأساس لتخصيص التكلفة وفي بعض الحالات فإن التكلفة في حوض التكلفة يمكن تتبعها مباشرة إلى المنتج. فعلى سبيل المثال فإن نشاط التنظيف والصيانة لقالب معين يتألف من الرواتب والأجور المدفوعة للعمال المسؤولين عن تنظيف وصيانة هذا القالب وحيث أن التبع المباشر للتكاليف يحسن الدقة في إحتساب التكلفة.<sup>1</sup> ويذكر البعض إن هناك مستويان من مسببات (موجهات) التكلفة:<sup>2</sup>

**المستوى الأول:** ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلووات / ساعة.

**المستوى الثاني:** ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة بإستخدام الكيلووات/ ساعة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات.

### 4. إحتساب تكلفة المنتج على أساس الأنشطة:

في هذه المرحلة تحدد تكلفة المنتج، بعد الإنتهاء من تجميع الأنشطة في مجتمعات التكلفة وتحديد موجهات التكلفة المناسبة، لكل مجمع تكلفة.<sup>3</sup>

ويتم إحتساب تكلفة الوحدة الواحدة من موجه التكلفة لكل نشاط كما يلي:

تكلفة الوحدة الواحدة من موجه التكلفة لنشاط معين = إجمالي تكلفة النشاط (مجمع التكلفة) / إجمالي عدد وحدات موجه التكلفة للنشاط

<sup>1</sup> - رغد هاشم جاسم، "مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة ABC"، مجلة كلية التربية، الجامعة المستنصرية، المجلد الأول، العدد الرابع، 2011، ص ص 185-187.

<sup>2</sup> - أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص ص 342-343.

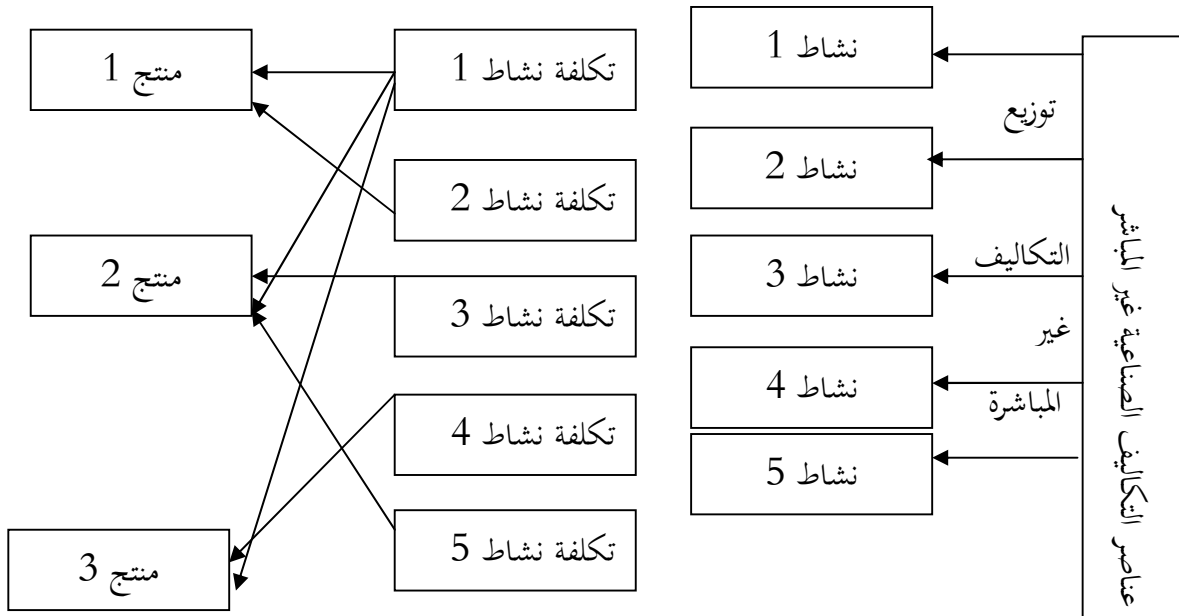
<sup>3</sup> - وليد خالد صالح، مرجع سابق، ص 302.

وبعدها يتم تحديد مقدار إستهلاك كل منتج من موجهات التكلفة كما يلي:

$$\text{نصيب الوحدة المنتجة من تكلفة النشاط} = \text{تكلفة الوحدة الواحدة من موجه تكلفة النشاط} \times \text{مقدار موجه التكلفة المستهلكة من النشاط}$$

نلاحظ أنه إحتساب تكلفة المنتج على أساس الأنشطة يحمل الكثير من العدالة في دقة إحتساب تكلفة المنتج. حيث أن التكلفة إحتسبت على أساس الأنشطة التي ساهمت في بناء ذلك المنتج المرغوب من قبل الزبائن.<sup>1</sup> والشكل رقم (03) يوضح المراحل السابقة:

الشكل رقم (03): يوضح مراحل عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 194.

يوضح الشكل رقم: (03) مراحل عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حيث يقوم هذا النظام بتحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ومن ثم تحميل تكلفة الأنشطة على المنتجات.

<sup>1</sup> - رغد هاشم جاسم، مرجع سابق، ص 190.

### ثانياً: أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

- يحقق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>
- توفير قياس كامل للتكاليف غير المباشرة على أساس السبب والنتيجة أي العلاقة المسببة لحدوث التكاليف وليس على الأسس المتعلقة بحجم الإنتاج مما يساعد على إتخاذ قرارات إدارية عادلة تتعلق بالنشاط أولاً وبالإننتاج المرتبط به ثانياً.
  - تطوير عمل الإدارات الموجودة في المؤسسة لأنه من خلال التعرف على الأنشطة التي تسبب التكاليف يمكن السيطرة عليها وزيادة فعالية الرقابة عليها، وبالتالي يصبح الأمر مراقبة الأنشطة وليس مراقبة التكاليف كما كان سائداً.
  - يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على تخفيض التكاليف وهو الهدف الذي تسعى إليه كل مؤسسة وذلك من خلال تحديد الدقيق للأنشطة التي تؤدي إلى زيادة التكاليف والأنشطة التي تخفض التكاليف وبالتالي يمكن تقليل من الأنشطة التي لا يشكل وجودها أي إضافة لقيمة المنتج وذلك زيادة فعالية الأنشطة التي تخفض التكاليف.
  - يمكن إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في عملية تقويم الأداء لأنشطة المؤسسة والعاملين فيها من خلال تحليل أنشطة المؤسسة وتحديد موجهات التكلفة فيما يساعد على إيجاد معايير دقيقة لتقييم الأداء إضافة إلى أهمية في التقسيم المالي للأنشطة.
  - يهدف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلى إيجاد أساليب ونظم ليس لقياس التكاليف غير المباشرة فقط وإنما يمكن أن تشمل التكاليف التسويقية والإدارية إذا ما توفرت الإمكانيات الملائمة واللازمة لتحليل تلك التكاليف وتحديد الموجهات والأنشطة المرتبطة بها.

### ثالثاً: مزايا وعيوب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

#### 1. مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

- يعمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على توريد معلومات تتصف بالدقة عن كيفية إستخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات يمكن تلخيص أهم المزايا نذكر منها:
- إستمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بأنظمة التكاليف التقليدية في تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة.
  - على ضوء التنافسية السائدة بالسوق العالمية حالياً، فإن النظام يركز على المستهلك، حيث يوفر النظام المعلومات التي تحتاجها المؤسسة لتوفير السلع والخدمات الجيدة لإرضاء المستهلك والسعي لتلبية متطلباته.

<sup>1</sup> - وليد خالد صالح، مرجع سابق، ص 298.



- يساعد الإدارة في عملية تقييم الأداء والمساهمة الفاعلية في قرارات التسعير الصائبة، ولعل أهم ما قدمه هذا النظام ما يعرف الآن بالتخطيط الإستراتيجي وإعداد الموازنات التخطيطية على أساس الأنشطة.<sup>1</sup>
- يزيد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من عدد مجتمعات التكلفة المستخدمة في تجميع التكاليف غير المباشرة. فبدلاً من تجميع التكاليف غير المباشرة كلها في مجمع تكلفة واحد، أو في مجتمعات على أساس الأقسام الإنتاجية، فإن هذه التكاليف يتم تجميعها على أساس النشاط.
- يغير نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من إدراك المدير العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة في أن التكاليف التي يعتقد في السابق بأنها غير مباشرة (مثل القوى المحركة، الإختبارات أو الفحص، ضبط وإعداد الآلات) يمكن تعيينها على أنشطة معينة، ومن ثم يمكن تسليم بأنه يمكن تتبعها للمنتجات الفردية.
- يحقق نظام محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة رقابة أفضل، حيث يتحقق الأسلوب الأفضل لرقابة التكاليف في المقام الأول من خلال رقابة الأنشطة المولدة لهذه التكاليف.<sup>2</sup>
- تحديد أدق لتكلفة المنتجات نتيجة إمكان تخصيص التكاليف الإضافية بين أغراض التكلفة المختلفة في ضوء وجود علاقة السبب والنتيجة، ووضوحها، وأيضاً في ضوء إمكانية التعرف على سلوك التكاليف ودراستها من خلال تحليلات التكلفة - الحجم - الربح بما يمكن الإدارة من إتمام عمليات الرقابة على تلك التكاليف.<sup>3</sup>

## 2. العيوب والانتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

- على الرغم من المزايا التي يتمتع بها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة له ومن هذه العيوب نذكر ما يلي:
- أن نظام محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة ماهو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف غير المباشرة على علاقة السبب - النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مركز الأنشطة.
  - إن كفاءة استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الإختبار السليم لمسببات التكلفة وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.
  - إن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهداً كبيراً وهذا ما يجعل العديد من

<sup>1</sup> - عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص 122-123.

<sup>2</sup> - حسين خليل محمود، مرجع سابق، ص 205-206.

<sup>3</sup> - أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 10.

المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامه.<sup>1</sup>

- يحتاج تطبيق النظام إلى جمع كم هائل من البيانات الخاصة بمدى إستفادة كل منتج من الأنشطة المختلفة، مما يعني إرتفاع تكلفة النظام، وبالتالي قد لا يستطيع بعض المؤسسات الصغيرة تحمل هذه التكاليف.
- يحتاج نجاح النظام إلى دعم كافي من الإدارة العليا، ونظرا لعدم سهولة فهم النظام من قبل غير المختصين فقد تتردد الإدارة العليا في توفير الدعم الكافي لنجاح النظام.
- كما هو العادة في عملية التغيير من نظام إلى نظام جديد، فقد يواجه التغيير من الطرق التقليدية السائدة لدى العديد من المؤسسات إلى نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة مقاومة من بعض موظفي المؤسسة وخصوصا موظفي قسم المحاسبة لخشيتهم من صعوبة التطبيق، وعدم رغبتهم في التغيير من نظام إعتادوا على إستعماله.
- قد يظهر تطبيق نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة وجود بعض العيوب أو المشاكل في بعض الأقسام، كما هو الحال عند إحتساب كفاءة دورة التصنيع، مما يدفع بعض موظفي المؤسسة إلى وضع عراقيل أمام تصميم وتطبيق النظام.<sup>2</sup>

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

#### أولاً: تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه للوقت (TDABC)

يطلق عليه أيضا منهج التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت هو نظام يقوم على أسس نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة التقليدي لكن مع تخفيض تكاليف التطبيق وسرعة البناء والتنفيذ والسهولة في عملية التحديث ويعتمد على محركات التكلفة الزمنية فيساعد على تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لتدفق الموارد.<sup>3</sup>

#### ثانياً: خطوات تنفيذ نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه للوقت (TDABC):

يتم تنفيذ نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه للوقت وفقاً للمراحل الموالية:<sup>4</sup>

- تحديد مجموعة الموارد المختلفة التي تؤدي النشاط.

<sup>1</sup> - أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 347.

<sup>2</sup> - محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 208.

<sup>3</sup> - غضاب رانية، إستخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، قسم علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، ص 32.

<sup>4</sup> - كاظم، حاتم كريم، "إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت TDABC في قياس تكلفة الخدمة الفندقية -دراسة تطبيقية في فندق النجف"، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العدد 32، 2015، ص 274.

- تحديد تكلفة مجموعة الموارد التي تؤدي النشاط.
  - تقدير الطاقة العلمية لمجموعة الموارد وليس الطاقة النظرية مثل: ساعات العمل المتاحة.
  - إحتساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة موارد زمنيا بقسمة التكلفة الكلية لمجموعة الموارد على الطاقة العلمية.
  - تحديد الوقت المطلوب لكل حدث في النشاط على أساس معادلة الوقت لكل نشاط.
- ضرب تكلفة الوحدة لكل مجموعة موارد في الوقت المطلوب لكل حدث في النشاط لغرض إحتساب التكلفة الكلية للمنتج أو الخدمة.

### ثالثا: مسببات ومحركات التكلفة:

- حسب (Kaplan) محرك التكلفة بأنه "ذلك النشاط أو المتغير الذي يسبب التكلفة".
  - حسب (Horngren) فيرى أن محرك التكلفة هو "العامل الرئيسي المتسبب في الزيادة أو النقصان في التكلفة حسب إستخدامه." كما عرفها أيضا بأنها "العوامل المؤثرة على التكلفة، وأي تغير فيها سوف ينعكس على التكلفة الكمية لوحدته القياس".
  - حسب (Neumann) مسبب التكلفة على أنه "أداة الربط الأولى لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وذلك للربط بين الموارد المستهلكة والأنشطة، حيث أنه عملية تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المحددة".
  - وافترض (Barfield) "أن مسبب التكلفة به عنصر للتنبؤ بالعلاقة بين السبب والنتيجة".
  - كما عرف (Ferne) المسبب بأنه "وحدة النشاط التي تسبب التكلفة".
- وتعتبر مسببات الوقت Time Drivers متغيرات أو خصائص تحدد الوقت المطلوب للقيام بنشاط ما، وتأخذ المتغيرات المسببة للوقت ثلاثة أشكال كما يلي:
- الشكل 1: وهو متغير مسبب لوقت المستمر مثل الوزن والمسافة بالكيلومتر.
- الشكل 2: وهو متغير مسبب للوقت المنفصل مثل عدد الأوامر، وعدد خطوط الإنتاج، وعدد شيكات الائتمان، وعدد فواتير الدفع.
- الشكل 3: 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 الوقت.

#### رابعاً: معادلات 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 (Kaplan and Anderson)، وهي عبارة عن التمثيل الجبري المستخدم للتنبؤ بالوقت اللازم لمعالجة النشاط أو الحدث وفق أوامر محددة تتوافق وسمات النشاط (Kaplan). وتكون الصيغة العامة لمعادلة الوقت كالتالي:

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

حيث إن:

$$T_{jk} = \text{الوقت المطلوب لإنجاز الحدث } k \text{ في النشاط } j$$

$$\beta_0 = \text{المقدار الثابت من وقت النشاط } j \text{ المستقبل لخصائص الحدث } k$$

$$\beta_1 = \text{الوقت المستهلك أو المستنفذ لوحدة من مسبب الوقت الأول}$$

$$X_1 = \text{مسبب الوقت للنشاط الأول، } X_2 = \text{مسبب الوقت للنشاط الثاني، } X_n = \text{مسبب الوقت } n$$

$$n = \text{عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط } j$$

ويتم حساب تكلفة النشاط كالتالي:

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{الوقت المطلوب للنشاط} \times \text{تكلفة كل وحدة وقت}$$

الوقت المطلوب للنشاط = الوقت المطلوب لكل حدث  $k$  من أحداث النشاط

$$\text{تكلفة الحدث } k \text{ للنشاط } j = T_{jk} \times C_i, \text{ حيث إن:}$$

$$T_{jk} = \text{الوقت المستنفذ للعملية (k) في النشاط } j.$$

$$C_i = \text{وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد (i)}$$

ويتم تجميع كل تكاليف الأنشطة للوصول إلى التكلفة الكلية لهدف التكلفة (العميل، الخدمة، المنتج)

$$\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^i T_{kj} C_i = \text{التكلفة الكلية لهدف التكلفة}$$

حيث إن:

$$C_i = \text{وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد (i)}$$

$$T_{jk} = \text{الوقت المستنفذ للعملية (k) في النشاط j.}$$

$$n = \text{عدد مجتمعات الموارد، } m = \text{عدد الأنشطة، } i = \text{عدد أوقات النشاط j المستهلكة.}^1$$

مزايا وعيوب نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه للوقت (TDABC): تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

مزايا نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه للوقت (TDABC):

- سهولة والسرعة في استخدام والتطبيق والتقدير.
  - التعديل السريع وفقا لمتغيرات العمليات ونوعية الموارد وتكاليفها .
  - إلقاء الضوء على الطاقة غير المستغلة للموارد وتوفير رؤية واضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية وتخفيض أخطاء القياس حيث يتم قياس الوقت بالدقيقة والساعة.
  - سهولة في التحديث والسرعة في التطوير وبأقل التكاليف.
- عيوب نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه للوقت (TDABC):
- احتمال عدم ضمان التقييم الدقيق لقياس الوقت المطلوب لكل نشاط كون عملية قياس الوقت تخضع للحكم الشخصي والتقديري.
  - أن مشكلة تكلفة الطاقة العاطلة والمؤكد عليها بموجب هذا الأسلوب نوقشت في القرن العشرين واليوم تكاليف الطاقة العاطلة تستبعد من تكاليف الإنتاج، إذ تعد لأغراض التقارير المالية توافقا مع المعايير الدولية.

<sup>1</sup> - هيثم/محمد عقل/ أبو غبن، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2013، ص 53-54.

<sup>2</sup> - كاظم، حاتم كريم، مرجع سابق، ص 271-272.

المطلب الرابع: مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وأنظمة التكاليف التقليدية

يمكن إيجاز أهم الفروقات بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والنظام التقليدي للتكاليف فيما

يلي:

الجدول رقم (02): الفروقات بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والنظام التقليدي للتكاليف

وجه الاختلاف	النظام التقليدي	نظام تكلفة الأنشطة
مجمع التكلفة	يتم تجميع التكاليف في مجمعات تكلفة أو مراكز تكلفة وتكون التكاليف المجمعة في المركز الواحد غير متجانسة ولا تعود إلى عامل واحد.	يتم تجميع التكاليف في مجمعات تكلفة على أساس مسببات التكلفة بحيث يحتوي كل مجمع على تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس موجه أو مسبب التكلفة.
تخصيص التكلفة غير المباشرة	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس حجم الإنتاج أو على أساس العمل المباشر أو على أساس ساعات دوران الآلات.	يتم تخصيص التكاليف على المخرجات من واقع مجمعات تكلفة الأنشطة باستخدام أساس يتناسب مع مسببات التكلفة.
موضع التكلفة	يتم تركيز جميع التكاليف على عنصر واحد وهو وحدة المنتج أو الخدمة.	يتعدد موضع التكلفة فقد يكون مخرجات العمليات، الدفعات، أو خطوط الإنتاج، أو التكاليف المتعلقة بالعملاء... إلخ.
دعم عملية إتخاذ القرارات	قد تتسبب هذه الطريقة في تحميل التكاليف على المنتجات بالزيادة أو النقصان بالتالي فإنه لا يكون هناك ثقة في المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام وبالتالي فإن هذا النظام لا يدعم ترشيد إتخاذ القرارات.	تساعد بشكل أفضل في ترشيد القرارات الإدارية بسبب وفرة وجود ودقة وشفافية المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام.
تكلفة التطبيق	منخفضة وبالتالي هي مناسبة أكثر للمؤسسات الصغيرة والتي تتصف بمزيج بسيط للمنتجات	مرتفعة ولكن هناك ما يبرر هذه التكلفة خاصة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة التي تتعدد منتجاتها والتي تعتمد على الأتمتة في إنتاجها.

المصدر: أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، فرع محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،

## خلاصة الفصل:

يتضح من مضمون الفصل الذي خصصناه لتقديم محاسبة التكاليف ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أن نظم محاسبة التكاليف التقليدية غير قادرة على مسايرة تطور الموجود في المؤسسات. لذلك برزت فكرة الإستغناء عن تلك الأنظمة ومن هنا خلق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة جو من المنافسة الكبيرة لأنه يعمل على تخفيض التكاليف كما أنه يساهم في الإستغلال الأمثل للموارد ومن هنا نكون قد وصلنا إلى توضيح دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في شكله النظري وتطرقنا إلى لمحة حول كيفية تحقيق الميزة التنافسية لنحاول إظهار بعض جوانبها النظرية في الفصل الموالي.

## الفصل الثاني

تحقيق الميزة التنافسية من خلال تطبيق نظام

محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



تمهيد:

الميزة التنافسية حقيقة زادت حدتها وشراستها مع مرور الوقت بين المؤسسات سعياً للحفاظ على مكانتها في السوق سواء كان محلياً أو عالمياً لأنها تعتبر شرط لبقائها وإستمراريتها، ولتحقيق الميزة تنافسية في كل من الجودة والتكلفة والتجديد والإستجابة للعملاء بذل الباحثين مجهودات من أجل تطور وتوسع المؤسسة حيث توصلوا من خلالها إلى ضرورة تبني أنظمة تكاليف تكون قادرة على تزويد المسيرين بمعطيات ملائمة لتغطية إحتياجاتها المتعددة وبذلك تكون قد حققت الميزة التنافسية وفي ظل هذا البحث إستحوذ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على إهتمام الكثير من الباحثين والكتاب والأكاديميين لما له من فاعلية وكفاءة في إدارة المؤسسة لأنه يوفر معلومات دقيقة من أجل إتخاذ قرار صائب.

سيتم التركيز في هذا الفصل على ماهية المنافسة والتنافسية، و مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في خلق الميزة التنافسية للمؤسسة، وللإلمام بأهم جوانب هذا الموضوع سنحاول الإجابة عن السؤال التالي:

- هل يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة الجودة، التكلفة الأقل وميزة الوقت المناسب؟

## المبحث الأول: ماهية المنافسة والتنافسية

تسعى جميع المؤسسات إلى تحقيق مكانة مرموقة في السوق وذلك من خلال إنتاج منتجات ذات جودة عالية وبتكلفة أقل بالإضافة إلى تقليص زمن دورة حياة المنتج وذلك بتسليم المنتج قبل عرضه من قبل المنافسين الآخرين لإرضاء العملاء ومن هنا بدأت المؤسسات تبحث عن طرق لتحقيق الميزة التنافسية من أجل زيادة أرباحها وضمان بقاءها في السوق.

ومن خلال هذا المبحث نستعرض مفاهيم المنافسة والتنافسية للمؤسسة كما يلي:

- مفاهيم عامة حول المنافسة والتنافسية.

- مفهوم الميزة التنافسية، أنواعها ومصادرها، ومحدداتها.

- الإستراتيجيات العامة للميزة التنافسية.

## المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المنافسة والتنافسية

لمصطلح المنافسة والتنافسية علاقة بالمحيط التنافسي للمؤسسة لذلك نجد المؤسسات المنافسة تهتم ببيئتها الإقتصادية لمحاكمة التغيرات الحاصلة في سوق المنافسة.

## أولاً: المنافسة

## 1. مفهوم المنافسة:

• تعرف المنافسة بأنها "حالة التحدي أو الصراع الحاصل غالباً بين إثنين أو أكثر من الخصوم المتنافسين والمتكافئين وتمثل حلقة وسطية بين التغير البيئي وأداء المؤسسة والصراع متواصل من أجل البقاء من خلالها لا يستطيع المتنافسون البقاء سلمياً دونها."<sup>1</sup>

• كما تعرف أيضاً بأنها "وسيلة إكتشاف هيكل السوق الأمثل، غايته تعظيم رفاهية المستهلك، بحيث يسعى كل من عارضى المنتج إلى تعظيم الفارق بين القيمة التي ينظر إليها الزبائن للمنتج المعروض وبين تكلفة التكامل (الإنتاج والإستعمال)"<sup>2</sup>

نستنتج مما سبق أن المنافسة هي عملية هدفها التفوق من أجل البقاء والإستمرارية في السوق أياً كانت طبيعة مجال الأعمال، وبوجه أخص المجال الإقتصادي.

<sup>1</sup> - حفيان عبد الوهاب، دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات، دار الإمام للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص46.

<sup>2</sup> - هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، التسويق كمدخل إستراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014، ص

## 2. أشكال المنافسة:

- أ. معيار مجال التنافس: يمكن القول بأن هناك نوعين من المنافسة بالنسبة لمعيار مجال التنافس هما:<sup>1</sup>
- المنافسة المباشرة: هي تلك المنافسة التي تحدث في المؤسسات التي تعمل في قطاع واحد.
  - المنافسة غير المباشرة: تتمثل في الصراع بين المؤسسات القائمة في المجتمع للحصول على الموارد المتاحة.
- ب. معيار السعر: وتنقسم إلى منافسة سعرية، ومنافسة غير سعرية
- المنافسة السعرية: وهي المنافسة التي يكون لصراع فيها مركزا حول تخفيض الأسعار.
  - المنافسة غير السعرية: وهي المنافسة التي لا يكون التركيز فيها على السعر وإنما على عناصر أخرى مثل: السلعة، الخدمة، المكان، الترويج.... إلخ.
- ت. معيار موضوع التنافس (ما يتم التنافس عليه): وتنقسم المنافسة حسب هذا المعيار إلى:
- منافسة في مجال السلع والخدمات.
  - منافسة ما بين المؤسسات حول زيادة المبيعات والحصول على أكبر حصة من السوق.
  - منافسة شاملة: وهي المنافسة فيما بين منتجات وخدمات مختلفة ولكنها بديلة من حيث المنفعة أو الخدمة.<sup>2</sup>
- ث. معيار هيكل السوق: وتصنف المنافسة إلى:
- المنافسة الكاملة: حدد الإقتصاديون التقليديون وضعية المنافسة التامة بوجود خمس شروط أساسية تمثل المعطيات الخاصة بهذه الوضعية وهي: ذرية السوق وعلنية السوق، حرية الدخول إلى السوق وسيوبة السوق وتجانس المادة.
- كما يضاف إليها حسب الإقتصاديين المعاصرين الشروط التالية:
- ✓ تكافؤ العرض والطلب.
  - ✓ التجانس الكامل للمنتجات الإقتصادية المتبادلة.
  - ✓ شفافية ووضوح السوق.
  - ✓ التنقل الحر للمشتريين والبائعين في السوق.
- هذه الشروط كلها تقوم أساس أن سعر السوق يتحدد على أساس قانون العرض والطلب.<sup>3</sup>
- المنافسة الإحتكارية: وتعني وجود عدد كبير نسبيا من البائعين والمشتريين (العارضين والطالبين)، ومنتجات غير متجانسة عن بعضها البعض، وإن كانت عبارة عن بدائل قريبة (متشابهة غير متماثلة)، والزبائن ليس لديهم صورة كاملة

<sup>1</sup> - عبد الكرم كاكي، الإستثمار الأجنبي المباشر والتنافسية الدولية، مكتبة حسن العصرية، لبنان، 2013، ص ص 122-123.

<sup>2</sup> - هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، مرجع سابق، ص ص 141-142.

<sup>3</sup> - عبد الكرم كاكي، مرجع سابق، ص 126.

وواضحة عن كل ما يجري في السوق من منتجات أو سياسات أو أسعار، أو توزيع، وتتسابق المؤسسات المنتجة في ظل هذه المنافسة، في مجال تحسين الجودة، وتقديم أفضل المنتجات للمستهلك وتحسين كفاءتها الإنتاجية.

- **إحتكار القلة:** تتميز بسيطرة عدد قليل من منتجي السلعة أو الخدمة على السوق، ولذلك تسمى أيضا إحتكار القلة، كما أن أي تصرف لإحدى هذه المؤسسات، من خصائصه:

✓ وجود عدد قليل من المنتجين ومقدمي الخدمة.

✓ السلع المنتجة أو الخدمات المقدمة قد تكون متشابهة وقد تكون غير متشابهة.

✓ وجود عوائق كبيرة لدخول السوق.

✓ الإعتماد الكبير على الإعلان والترويج في المنافسة.

- **الإحتكار التام:** "وتعني سيطرة مؤسسة واحدة على السوق."

ولأجل تدعيم مكانتها على المدى الطويل تقوم هذه المؤسسة المسيطرة بدراسة رغبات المستهلكين والزبائن والعمل على تليبيتها من أجل تحسين صورتها أمام الجمهور.

ولكن تحذر الكثير من البلدان هذا النوع من المنافسة لأجل حماية المستهلك.<sup>1</sup>

ثانيا: تعريف التنافسية

**1. مفهوم التنافسية:**

• تعرف التنافسية المؤسسة على أنها "القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية، مما يعني نجاحا مستمرا لهذه المؤسسة على الصعيد العالمي في ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة".

وهناك العديد من الوسائل التي تمكن المؤسسة من تطوير قدرتها التنافسية مع غيرها من المؤسسات الأخرى منها:

- **السعر:** ويعبر عن المبلغ الذي يدفعه العميل من أجل الحصول على السلعة أو الخدمة.

- **الجودة:** وتشير إلى المواد الخام والبراعة في العمل وكذلك التصميم.

- **تميز السلعة أو الخدمة:** ويشير إلى صفات الخاصة (مثل التصميم، والتكلفة، الجودة، سهولة الإستخدام، الموقع الملائم، الضمان) مما يجعل المشتري يدرك السلعة أو الخدمة بإعتبارها أكثر مناسبة مقارنة بالسلعة أو الخدمة المقدمة من جانب المؤسسة المنافسة.

- **المرونة:** هي المقدرة على التفاعل مع المتغيرات.

<sup>1</sup> - هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 143-144.

- الإلتزام بوقت التوريد<sup>1</sup>.

● أما تنافسية الدولة تعرف على أنها "تعكس قدرة البلد على تحقيق معدل مرتفع ومستمر لمستوى دخل أفرادها، ففي حين تقتضي الميزة النسبية المنافسة على أجور منخفضة."<sup>2</sup>

● أما تنافسية القطاع فتعني "قدرة مؤسسات قطاع صناعي معين في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية دون الإعتماد على الدعم والحماية الحكومية، وبالتالي تتميز الدولة في هذه الصناعة، وتقاس التنافسية الصناعية من خلال الربحية الكلية للقطاع وميزانه التجاري ومحصلة الإستثمار الأجنبي المباشر الداخل والخارج إضافة إلى مقاييس متعلقة بالتكلفة والجودة للمنتجات على مستوى الصناعة."<sup>3</sup>

إستخلاصا من التعاريف السابقة يمكن القول أن هناك ثلاث مستويات لتنافسية بينهما علاقة ترابط وتكامل فلا يمكن أن تكون هناك تنافسية على مستوى القطاع دون أن تكون هناك مؤسسات لها قدرة تنافسية تعمل في القطاع وهذا الأخير يجب أن يعمل في بيئة دولية تساعده على ممارسة النشاط.

## 2. أنواع التنافسية:

هناك عدة أصناف من التنافسية أهمها:<sup>4</sup>

أ. **التنافسية بحسب الموضوع:** وتتضمن نوعين من التنافسية هما تنافسية المنتج وتنافسية المؤسسة

- **تنافسية المنتج:** تعتبر تنافسية المنتج شرطا لازما لتنافسية المؤسسة لكنه ليس كاف وكثيرا ما يعتمد على سعر التكلفة كمعيار وحيد لتقويم تنافسية منتج معين.

- **تنافسية المؤسسة:** تنافسية المؤسسة فيتم تقويمها آخذين بعين الإعتبار هوامش كل المنتجات من جهة، والأعباء الإجمالية التي نجد من بينها: تكاليف البنية النفقات العامة، نفقات البحث والتطوير، والمصاريف المالية.... الخ من جهة أخرى.

<sup>1</sup> - مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة الإقتصادية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص ص 21-23.

<sup>2</sup> - كمال رزيق، مسدور فارس، مفهوم التنافسية، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى تنافسية المؤسسات الإقتصادية وتحولات المحيط، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 29-30 أكتوبر 2002، ص 105.

<sup>3</sup> - سليمة غدير أحمد، سلمى كيجلي عائشة، دور الأداء البيئي في رفع من تنافسية المؤسسات الإقتصادية، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 22-23 نوفمبر 2011، ص 714.

<sup>4</sup> - عبد الكريم كافي، مرجع سابق، ص ص 123-125.

ب. التنافسية وفق الزمن: تتمثل في نوعين هما:

- التنافسية الملحوظة: تعتمد هذه التنافسية على النتائج الإيجابية المحققة خلال دورة محاسبية، غير أنه يجب ألا نتفاعل بشأن هذه النتائج، لكونها قد تنجم عن فرصة عابرة في السوق، أو عن ظروف جعلت المؤسسة في وضعية إحتكارية، فالنتائج الإيجابية في المدى القصير، قد لا تكون كذلك في المدى الطويل.
  - القدرة التنافسية: القدرة التنافسية تختص بالفرص المستقبلية و بنظرة طويلة المدى من خلال عدة دورات إستغلال.
3. أهمية التنافسية:

تعظيم الإستفادة ما أمكن من المميزات التي يوفرها الإقتصاد العالمي والتقليل من سلبياته، ويشير تقرير التنافسية العالمي إلى أن الدول الصغيرة أكثر قدرة على الإستفادة من مفهوم التنافسية من الدول الكبيرة حيث تعطي التنافسية المؤسسات في الدول الصغيرة فرصة للخروج من محدودية السوق الصغير إلى رحابة السوق العالمي.

كما تتبع أهمية القدرة التنافسية من كونها تعمل على توفير البيئة التنافسية الملائمة لتحقيق كفاءة تخصيص وإستخدامها وتشجيع الإبداع والإبتكار بما يؤدي إلى رفع مستوى الأداء وتحسين مستوى معيشة المستهلكين عن طريق خفض التكاليف والأسعار.

وبالتالي أصبح ما يميز النشاطات الإقتصادية في وقتنا الحاضر هو وقوعها في هاجس التنافس وبدأ الإهتمام يتجه نحو الميزة (القدرة) التنافسية كنموذج إستشاري للتنمية.<sup>1</sup>

#### 4. مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة:

- أ. مؤشرات التنافسية على الصعيد الدول: هناك معياران ضروريان لتحليل القدرة التنافسية للدول نبينها فيمايلي:<sup>2</sup>
- نمو الدخل الحقيقي للفرد ونمو الإنتاجية: إن نمو الدخل الحقيقي للفرد ونمو الإنتاجية مفهومان مرتبطان وليس متشابهين أي أنهما مكملان لبعضهما، وهو الأمر الذي وضحه Markusen بقوله أن الدخل الحقيقي للفرد يرتبط بعوامل الإنتاج الكلية، وتوافر رأس المال والموارد الطبيعية وكميات التبادل.
  - النتائج التجارية: هناك عدد من المؤشرات التي على أساسها يتم قياس النتائج التجارية لدولة ما وما إذا كان إقتصاد هذه الدولة تنافسي أم لا، ولعل أبرز تلك الدلائل والمؤشرات هي:

- ✓ الميزان التجاري: ويوضح الميزان التجاري الفرق بين قيمة واردات بلد ما خلال فترة ما، وبين قيمة صادراته.
- ✓ تركيب الصادرات: إستخدام بعض الإقتصاديين آلية تقيس نسبة الصادرات لبلد ما والتي تعود للقطاعات ذات القيمة المضافة لكل عامل أو إلى القطاعات مرتفعة الجودة، فإذا كانت هذه النسبة مرتفعة نسبيا أو قابلة للزيادة فهذا

<sup>1</sup> - هشام حريز، بوشمال عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 137.

<sup>2</sup> - مصطفى أحمد حامد رضوان، مرجع سابق، ص 55-57.

مؤشر على تحسن في ميزة التنافسية للقطاعات التي تكون مرتفعة الأجر. وهذا يعني أن الإنتاجية تزيد في فروع النشاط الإقتصادي للسلع القابلة للتداول تجاريا وذات القيمة المضافة للفرد بشكل أسرع من غيرها من القطاعات الإقتصادية، وهو الأمر الذي يؤثر على تنافسية الدولة.

ب. مؤشرات التنافسية للمؤسسة: إذا كان porter يرى أن المؤسسات التي تستوطن الدول هي التي تتنافس وليست الدول هي التي تتنافس في الأسواق فإن هذا يعني أن النموذج الذي قدمه في تحديد العوامل التي تحكم الميزة التنافسية الدولية يكون صالحا للتطبيق على مستوى المؤسسات أو المستوى الجزئي. وهناك مجموعة من المؤشرات التي تقاس من خلالها تنافسية المؤسسات وهي:

- مؤشرات مالية: كالقدرة على التسديد، الإستقلالية المالية، المردودية، نسبة القروض... إلخ.
- مؤشرات سوقية: كالحصة النسبية في السوق، وفاء الزبائن، الجودة، التكاليف البيعية والتسويقية.
- مؤشرات تكنولوجية: وتمثل في درجة إهتمام المؤسسات بتبني التقنيات الحديثة في الإنتاج والإشهار ومدى عنايتها بالتجديد والإبداع والإبتكار.
- مؤشرات تنظيمية وتسييرية: وهي المؤشرات المرتبطة بالجانب التنظيمي للعمل في المؤسسة وطبيعة إتخاذ القرارات ومدى إرساء الفكر الإستشاري التفاوضي وكذا أنماط القيادة... إلخ.<sup>1</sup>

## 5. تحليل قوى التنافس:

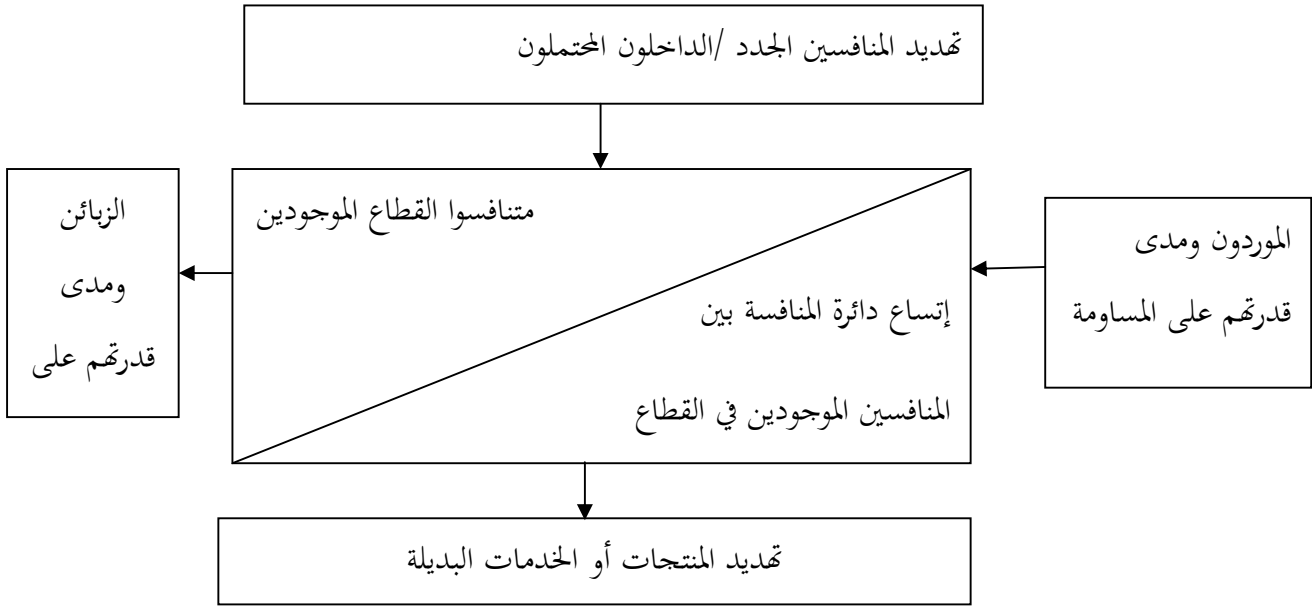
إن المنافسة بين المؤسسات تتحدد بمجموعة من القوى المتداخلة فيما بينها، التي تحدد الإطار التنافسي بينها من خلال توضيح أساليب المنافسة، أي كيف تتنافس المؤسسات كل منها مع الأخرى، وقد حدد porter خمسة عوامل هي:

- تهديد دخول المنافسين الجدد.
- القوة التفاوضية للموردين.
- القوة التفاوضية للزبائن.
- تهديدات المنتجات أو الخدمات بديلة.
- التنافس بين المنافسين الحاليين.

<sup>1</sup> - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص ص 172-173.

تعرف هذه العوامل بالقوى الخمسة بنموذج porter لإستراتيجية المنافسة، كما هو موضح بالشكل أدناه:

شكل رقم(04) : القوى الخمسة بنموذج porter لإستراتيجية المنافسة



المصدر: حفيان عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 54.

من خلال الشكل يتضح أن نموذج porter يمثل تجاذب القوى الخمس التي تؤثر على الميزة التنافسية للمؤسسة وهي عبارة عن عوامل تأخذ بعين الإعتبار عند إتخاذ القرار الخاص بعلاقتها بزبائنها حيث بين ما يهيم المنافسين الحاليين كما بين المنافسين المحتملين لأنهم أكثر تعقيدا من سابقهم وهذا لعدم توفر أي معلومة سواء كانت تخص المنتج المقدم من قبلهم أو الطريقة التي يتعاملون بها لذلك تضع مؤسسة جميع متوقعاتها لما سيحصل مستقبلا من خلال دراستها لما هو متوفر حاليا لتفادي المخاطر مهما كانت.

أ. **تهديد دخول المنافسين الجدد:** إن دخول مؤسسات منافسة جديدة إلى السوق يعني سعي هذه المؤسسات للحصول على نصيب معين من السوق ومن ثم فهم يمثلون تهديدا للمؤسسات القائمة بالفعل، وتعتمد درجة ذلك التهديد على مدى وجود عوائق للدخول وعلى رد الفعل المتوقع من المنافسين الحاليين في السوق. وتحدد ربحية كل مؤسسة بعدد المنافسين وقوة المنافسة الموجودة في السوق، فتكبر الربحية كلما قل عدد المنافسين والعكس صحيح، كما أن العقبات تتحكم في وجود عدد المنافسين، فكلما كانت كثيرة قل الوافدون الجدد والعكس صحيح<sup>1</sup>، وهناك 5 عوائق حسب porter نذكر منها:<sup>2</sup>

- **إقتصاديات السلم والتكاليف غير المرتبطة بحجم الإنتاج:** تهدف إقتصاديات السلم إلى إحداث تخفيضات في تكلفة الوحدات المنجزة من خلال زيادة حجم الإنتاج، مشكلة بذلك حاجزا أمام الداخلين الجدد لعدم إستطاعتهم

<sup>1</sup> - عبد الكريم كاكي، مرجع سابق، ص 137.

<sup>2</sup> - هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 146-148.



تحمل مخاطر الإنطلاق بحجم كبير أمام ردود الفعل القوية للمنافسين المتواجدين، كما أنه لا يمكنهم الإنطلاق بحجم محدود خال من إمتيازات التكلفة التي تحققها إقتصاديات السلم، والتي يمكن اللجوء إليها في جميع مستويات النشاط بالمؤسسة.

- **تميز المنتج:** تمييز المنتج يخلق حاجز دخول أمام المؤسسات الراغبة في الدخول، من خلال إجبارها على إنفاق مبالغ ضخمة في مجال الإشهار، وذلك من أجل الحصول على ولاء الزبائن، وهذا يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل خسائر كبيرة في البداية، ولا تحصل على ولاء الزبائن إلا بعد مرور وقت على تواجدها في الصناعة.

- **النفوذ إلى قنوات التوزيع:** إن عدم توافر قنوات التوزيع للدخلين الجدد يخلق عائقا أمام دخولهم، ففي أغلب الأحيان تملك المؤسسات الموجودة في الصناعة تأثيرا كبيرا في منافذ التوزيع، أو تملك الخبرة في مجال التوزيع، أو محدودية قنوات التوزيع، إلى غير ذلك من تلك الصعوبات، التي تقف أمام الدخول الجديد من طرف المؤسسات الجديدة، وتجعل من عملية الدخول مكلفة جدا.

- **سياسة الحكومة:** بإمكان الحكومات الحد من دخول قطاعات معينة من النشاطات أو منعه بالمرّة، وذلك من خلال ما تسنه من قوانين وتشريعات، أو دخولها كطرف متعامل داخل القطاع.

- **سياسات التسعير:** أحيانا تلجأ المؤسسات الموجودة في الصناعة إلى تخفيض سعر السلعة بحيث لا يشجع السعر المنخفض المؤسسات الجديدة على الدخول إلى الصناعة وأحيانا قد يتبعون سياسة تسعير إفتراضية حيث يكون السعر أقل من أو مساوي تكلفة الوحدة المنتجة وقد يتعرضون للخسارة بشكل مؤقت وذلك بهدف منع دخول مؤسسات جديدة منافسة لهم في الصناعة، وبعد ذلك قد يلجأون إلى رفع السعر مرة أخرى وإستغلال أوضاعهم الإحتكارية.

ب. **القوة التفاوضية للموردين:** إن قوة مساومة الموردين بإمكانها أن تشكل تهديدا حقيقيا للمؤسسة فتقلص من مردوديتها عن طريق الضغط الممارس من قبل الموردين برفع الأسعار أو بتدني مستويات الجودة للمواد التي يوردونها، كما إن التهديد يكون أشد خطورة في حالة عجز المؤسسة عن إدماج إرتفاع التكاليف في سعر الخدمة المقدمة.

ت. **القوة التفاوضية للزبائن:** إن قوة مساومة الزبائن الممارسة على قطاع معين تشكل بدورها تهديدا على القطاع بإعتبار إن الزبائن يسعون دائما إلى فرض أسعار منخفضة مع المفاوضة على خدمات واسعة الجودة ومناسبة الشيء الذي يؤثر سلبا على مرودية المؤسسة وجاذبيتها لأنه من الصعب الحصول على الزبائن ومن السهل فقدانهم لأن الزبون يتميز دائما بعدم الوفاء للتنظيم، وبالتالي يؤثر على تنافسية التنظيم.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - حفيان عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 56.

ث. تهديدات المنتجات أو الخدمات بديلة: ويقصد بها تهديد حالات إحلال منتجات مؤسسة ما محل منتجات مؤسسة أخرى، بنفس النوعية وبسعر أقل، مما يؤدي إلى هجرة الزبائن نحوها، وبالتالي تصبح هذه المنتجات خطر على أهداف المؤسسة، بل وعلى وجودها في السوق بفقد حصص منه، وبالتالي تصبح مهددة إما بالإستحواذ أو الزوال.<sup>1</sup>

ج. التنافس بين المتنافسين الحاليين: يؤكد porter أن مستوى المنافسة في أي مجال يتشكل من خلال المنافسة بين المتنافسين وتزداد المنافسة عندما يحدث الآتي:<sup>2</sup>

- إذا كان هناك الكثير من المؤسسات المنافسة أو أن المؤسسات المتنافسة تتساوى نسبيا في الحجم أو الموارد.
- عندما يكون نمو النشاط الذي تعمل فيه المؤسسة بطيء التطور.
- وجود مخزون يكلف المؤسسة تكاليف عالية.
- عندما تختلف إستراتيجيات المتنافسين و مبادئهم وشخصياتهم، فقد لاحظ porter أن المؤسسات الأجنبية تجعل البيئة التنافسية أكثر تعقيدا وذلك لأن أهدافهم في العمل مختلفة عن المؤسسات الوطنية وبالمثل بالنسبة للمؤسسات أو المؤسسات الأحدث و الأصغر فهي أكثر إستعدادا للمغامرة للحصول على فرصة أكبر في السوق.
- عندما تكون عوائق الخروج من السوق كثيرة.

المطلب الثاني: مفهوم الميزة التنافسية (أنواعها، مصادرها، محدداتها)

أولا: مفهوم الميزة التنافسية وأهم نظرياتها

- تعرف الميزة التنافسية بأنها "العملية التي يكافح فيها كيان ما، على التفوق على كيان آخر يمكن أن يكون شخصا أو مؤسسة أو دولة والهدف هو الفوز ولكي تكون المؤسسة منافسة عليها أن توفر عدة عوامل مثل: القدرة والرغبة في الفوز وتوفر الموارد المتاحة."<sup>3</sup>
  - كما تعرف أيضا بأنها "عبارة عن قدرة المؤسسة على تقديم سلعة أو خدمة ذات نفقة أقل ومنتج متميز عن نظيره في الأسواق مع إمكانية الإحتفاظ بهذه القدرة."<sup>4</sup>
- يتضح مما سبق أن الميزة التنافسية هي خصائص وإختلافات تتميز بها المؤسسة عن منافسيها التي تؤهلها لتحقيق مزايا عدة مثل تطبيق أسعار جد منخفضة والنمو والبقاء أطول ما يمكن.

<sup>1</sup> - عبد الكريم كاكي، مرجع سابق، ص 141.

<sup>2</sup> - حفيان عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 56.

<sup>3</sup> - محمد سلامة يوسف المصاروة، "إستراتيجية التصنيع حسب الطلب وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة العدد 49، 2016، ص 228.

<sup>4</sup> - الطيب داودي، مراد محبوب، "تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الإستراتيجي"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 12، 2007، ص 41.

ظهرت الكثير من النظريات تحدد المصادر المختلفة للميزة التنافسية المدرستان الرائدتان في هذا المجال هما، نظرية المبينة على الأنشطة، والنظرية المبينة على الموارد، بالنسبة لرواد المقاربة الأولى porter تكمن الميزة التنافسية للمؤسسة في التسيير الجيد لأنشطتها، حيث حدد porter ثلاث إستراتيجيات لتحقيق ذلك، هي السيطرة بواسطة التكاليف، التميز، والتركيز.

أما المقاربة الثانية طورها كل من Grant،Collis ترى بأنه يمكن للمؤسسة تحقيق الميزة التنافسية إنطلاقاً من مواردها.<sup>1</sup>

ولكي تكون الميزة التنافسية قوية ينبغي أن تمتلك خصائص هي:<sup>2</sup>

- أن تكون موجهة بواسطة إحتياجات ورغبات الزبائن إذ توفر المؤسسة قيمة لزبائنهم لا يوفرها المنافسين.
- يكون لها مساهمة مهمة للنجاح.
- تخلق إنسجام بين الموارد الفريدة للوحدة والفرص البيئية إذ ليس هناك وحدتين تمتلكان نفس الموارد وإنما الإستراتيجية الجيدة هي التي تستعمل هذه الموارد وبكفاءة.
- إنها ثابتة ودائمة ومن الصعب تقليدها.
- إنها توفر الأساس للتحسين المستمر.
- إنها توفر الحافز والتعليمات لكل وحدة.

ثانياً: أنواع ومصادر الميزة التنافسية

### 1. أنواع الميزة التنافسية:

يوجد عدة أنواع للميزة التنافسية هي:

أ. **ميزة التكلفة الأقل:** التي تتحقق كنتيجة لقدرة المؤسسة على إنتاج وتسويق منتجها بأقل تكلفة ممكنة، وذلك من خلال تملك التكنولوجيا الأفضل، مصادر أرخص للمواد الأولية، الإستغلال الأفضل للطاقات الإنتاجية، كفاءة العمليات التسويقية، فعالية نظم الإنتاج ونظم الصيانة، كفاءة وفعالية عمليات النقل والتخزين.<sup>3</sup>

ب. **ميزة تمييز المنتج:** وتعني قدرة المؤسسة على عرض منتجات ذات خصائص متميزة ومتفردة، مما يجعلها ذات قيمة أكبر من نظيراتها من المنتجات من وجهة نظر المستهلك (الجودة، خصائص الإستعمال، خدمات ما بعد البيع...).

<sup>1</sup> - فريد كورتل، "الإدارة الفعالة للمعرفة: مصدر لتحقيق الميزة التنافسية في ظل المحيط الإقتصادي الجديد"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 12، ماي 2007، ص 285.

<sup>2</sup> - هدى جبار كاظم، صباح عبد الوهاب، "تأثير التكاليف البيئية وتكاليف الجودة في تحقيق بعض أبعاد الميزة التنافسية"، مجلة التقني، المجلد 26، العدد 4، 2013، ص 61.

<sup>3</sup> - سليمة غدير أحمد، سلمى كيجلي عائشة، مرجع سابق، ص 715.

ت. ميزة تمييز المنتج وبتكلفة أقل: وتجمع هذه الميزة بين الميزتين السابقتين، حيث يتعين على المؤسسة في هذه الحالة عرض منتجاتها المختلفة والمتفردة عن منتجات المنافسين لإشباع الحاجات ذاتها للمجموعات الاستهلاكية، وفي الوقت ذاته بإسعار منخفضة ناتجة عن التكاليف المنخفضة لتلك المنتجات.<sup>1</sup>

## 2. مصادر الميزة التنافسية:

أ. الكفاءة: تتجسد الكفاءة في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وتقاس بكمية المدخلات المستخدمة لإنتاج مخرجات محددة، باعتبار المؤسسة أداة لتحويل المدخلات إلى مخرجات، فكلما ارتفع معدل كفاءة المؤسسة كلما قلت المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة، فالمؤسسة تتميز تكاليفها بالإنخفاض إذا كانت تستحوذ على كفاءة إنتاجية عالية مقارنة بمنافسيها، مما يسمح لها ببناء مزايا تنافسية.

ب. الجودة: نتيجة للتغيرات السريعة والتطورات المتعاقبة، زاد اهتمام المؤسسات بتلبية رغبات المستهلكين والحرص على رضاهم إذ لم يعد السعر العامل المحرك لسلوك المستهلك، بل أصبحت الجودة هي الاهتمام الأول له والقيمة التي يسعى للحصول عليها، هذا ما أوجب على المؤسسات التي ترغب في البقاء في المنافسة أن تصنع منتجات ذات جودة عالية.<sup>2</sup>

ت. المرونة: مع دخول مرحلة التسعينات وتزايد ديناميكية الأسواق الدولية، عدت المرونة أحد أهم الأبعاد التنافسية التي تستطيع المؤسسة أن تتميز من خلالها، ذلك أن المرونة وكمواجهتها لتحديات هذه المرحلة، تتعلق بمدى تكيف النظم التشغيلية للمؤسسة مع الطلب والتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال.

إن هذا المفهوم يقتضي إذن القدرة على مسايرة التغيرات في حاجات ورغبات الزبائن عن طريق تصميم الجوانب المتعلقة بمواصفات المنتج من جهة، وعلى مستوى مسايرة حجم الطلب من جهة أخرى، وعلى هذا الأساس يمكن القول بأن المرونة التي يتم التمييز على أساسها تتحقق على مستوى جانبيين مهمين من جوانب النظام الإنتاجي هما:

- مرونة الحجم: ونعني بها القدرة على التكيف مع حجم الطلب وتقلباته من خلال التحكم في الإنتاج بواسطة تسريع أو تخفيض معدلاته في مواجهة ذلك.

- مرونة مزيج المنتجات: ويرتبط هذا النوع من المرونة بمدى مقدرة مزيج المنتجات مواكبة حاجات ورغبات الزبائن، وإشباعها والتكيف مع التقلبات الحاصلة فيها عن طريق تصاميم المنتجات ومواصفاتها الفنية.

<sup>1</sup> - عظيمي دلال، "مداخل تحقيق المزايا التنافسية لمنظمات الأعمال في ظل محيط حركي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، العدد 10، 2010، ص ص 199-200.

<sup>2</sup> - سمالي بحضيه، سعدي وصاف، نحو تسيير إستراتيجي للمعرفة والميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول: المعرفة الركيزة الجديدة والتحدي التنافسي للمؤسسات والإقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، نوفمبر 2005، ص 36.

ث. الوقت: بالنظر إلى ما يمثله الوقت من أهمية لدى الزبون وإهتمامه المتزايد به فقد أدى ذلك إلى بروز ما يعرف بالمنافسة المرتكزة على عنصر الزمن، وذلك بتقليص هذا الأخير ما أمكن لفائدة العملاء، ويمكن التعبير عن الوقت كبعد تنافسي من خلال عدة نقاط أهمها:

- تخفيض زمن التسليم للعميل: أي تقليص الفترة المستمرة ما بين طلب العميل للمنتج وتسليمه إياه وهو ما يعرف بوقت التسليم السريع.

- تخفيض زمن المنتجات الجديدة للأسواق: وذلك من خلال إختصار دورة حياة المنتج على مستوى تقديمه للأسواق وتحقيق الأسبقية على هذا المستوى.

- تخفيض زمن تحويل العمليات: إذا كانت عملية التصنيع ليست سوى عملية تدفق لعناصر المدخلات والمخرجات، فإنه وإنطلاقاً من فلسفة الوقت المحدد فإنه يمكن تحقيق قيمة مضافة للمدخلات كلما أمكن تخفيض عنصر الزمن، خاصة إذا أفاد ذلك في الإستغناء عن المخزون والإقتصاد فيه، وبالتالي في تكاليف التخزين بفعل الإلتزام بمداول زمنية محددة وثابتة لتسليم المكونات الداخلة في عملية الإنتاج.

- سرعة التطوير: ونعني بها الفترة المرتبطة بإبتكار وتطوير المنتجات وتقليصها ما أمكن والعمل على تحقيق أسبقية على هذا المستوى خدمة للتنافسية المؤسسة وتحسب هذه الفترة من بداية ولادة الأفكار الخاصة بالمنتجات وحتى تحقيق التصميم النهائي أو الإنتاج الفعلي للمنتج.

ج. الإبداع: يعتبر الإبداع بعداً رئيسياً للميزة التنافسية من خلال قدرته على إستكشاف الفرص الجديدة في البيئة الخارجية ومراقبتها وسرعة الإستجابة لها بإيجاد حلول معين أو عمل خلاق، سواء في مجال الإنتاج والتكنولوجيا المستعملة، أو إيجاد طرق جديدة أكثر خلقاً للقيمة في مجالات النشاط الإقتصادي للمؤسسة تختلف عن تلك الطرق القائمة، الشيء الذي تكون محصلته دعم قوى للموقع التنافسي للمؤسسة.<sup>1</sup>

ح. المعرفة: تعد الأصول الفكرية ركيزة أساسية لإستمرار نشاط المؤسسة في البيئة التنافسية المرتكزة على المعلومات والمعرفة، فلقد زاد اهتمام تلك المؤسسات المعتمدة على الأصول الفكرية القابلة للقياس كالمعرفة، باعتبارها شرطاً أساسياً ضمن سياساتها الاستثمارية، كما أصبح قياس القيمة الحقيقية للمعرفة أمراً ضرورياً للمؤسسات ذات المعاملات الخاصة وبراءات الاختراع، والعلامات التجارية المتميزة. فالمؤسسات الناجحة هي التي تستثمر في ما تعرفه، بحيث تنقل تلك

<sup>1</sup> - عبد الله بلوناس، بوزيدي لجد، طرق بناء المزايا التنافسية المستدامة، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة شلف، 10/9 نوفمبر 2010، ص ص 10-11.

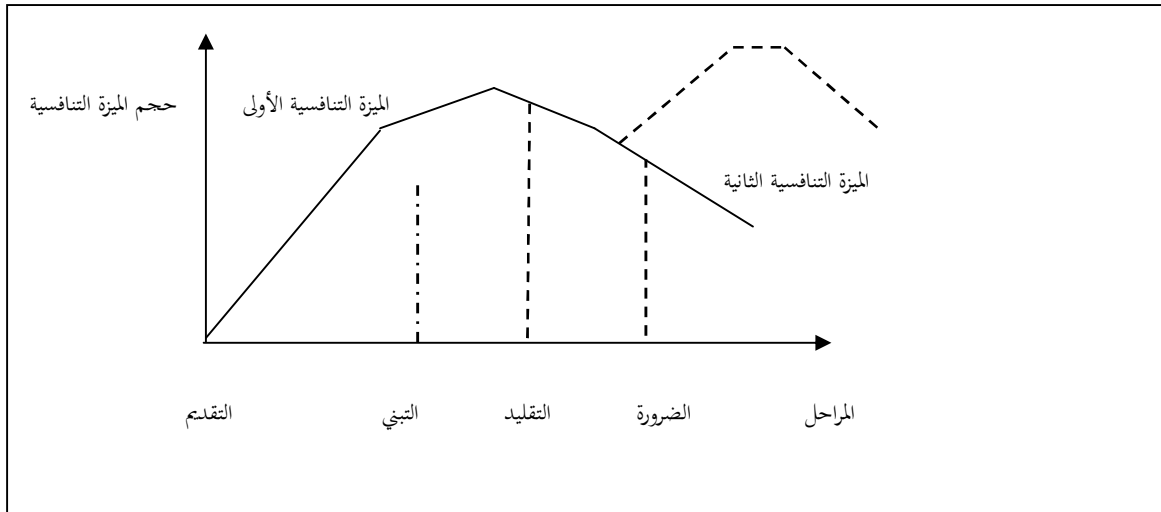
المعرفة عبر قنواتها التنظيمية للإستفادة منها في عمليات إنتاج السلع والخدمات أو في تطوير الهياكل والوظائف والعمليات.<sup>1</sup>

### ثالثا: محددات الميزة التنافسية

إن الميزة التنافسية للمؤسسة ما تتحدد وفقا لمتغيرين أساسيين يمكن من خلالها تحديد مدى قوة وإمكانية الميزة التنافسية على مواجهة المنافسين أو الصمود أمامهم، والبقاء محتكرا لهذه الميزة لأكبر فترة ممكنة والمتغيرين هما:<sup>2</sup>

1. **حجم الميزة التنافسية:** إن الميزة التنافسية للمؤسسة كلما كانت جلية وواضحة، سواء من ناحية التكلفة أو من ناحية التمييز، فهذا يفرض على المؤسسات المنافسة بذل جهودا معتبرة وصرف أموالا باهضة حتى تتمكن من التغلب عليها وإبطال سيطرتها في السوق، وبالتالي التقليل من المستهلكين التابعين لها والمعجبين بمنتجاتها، ومن هذا المنطلق يمكن القول بأن الميزة التنافسية تمر بدورة حياة معينة كما هو الحال في المنتج، وهو ما يبينه الشكل الموالي:

الشكل رقم (05): مراحل دورة حياة الميزة التنافسية.



المصدر: عبد الله بلوناس، بوزيدي مجد، مرجع سابق، ص 5.

يتضح لنا من خلال هذا المنحنى مختلف المراحل التي تمر بها الميزة التنافسية وهي:

أ. **مرحلة التقديم أو النمو السريع:** المؤسسة في هذه المرحلة وبفعل الميزة التنافسية التي إستطاعت تحقيقها مقارنة بالمنافسين (منتج، سعر، توزيع، إشهار،... إلخ) فهي تنزل هذه الميزة إلى السوق وبفضل تقبلها من قبل المستهلكين تعرف

<sup>1</sup> - سملاي محضيه، سعيدي وصاف، مرجع سابق، ص 36.

<sup>2</sup> - عبد الله بلوناس، بوزيدي مجد، مرجع سابق، ص 6-8.

نموا معتبرا وسريعا، بسبب عدم وجود منافسة أو تأخر رد فعل المنافسين، وبالتالي تحقق المؤسسة مداخيل معتبرة قبل الدخول في المرحلة الثانية.

ب. **مرحلة التنبؤ من قبل المؤسسات المنافسة:** وتمثل بداية تعرف المنافسون على الميزة التنافسية للمؤسسة ومدى تأثيرها على المستهلك وعلى حصصهم السوقية، فيحاولون بشتى الطرق العمل على تبنى هذه الميزة التنافسية أو تحسينها، ومن هنا تعرف الميزة نوعا من الإستقرار والثبات والتشعب بفعل تزايد عدد المنافسين.

ت. **مرحلة التقليد:** في هذه المرحلة يتضح جليا بأن المنافسة تعمل بكل ما لديها من قوة وإمكانيات من أجل إبطال مفعول هذه الميزة التنافسية وتقليدها حتى تتمكن من جلب المستهلكين نحو منتجاتها، أو بمعنى آخر فإن هذه المرحلة تمثل الظهور الحقيقي والجلي لرد فعل المنافسين، فتبدأ بذلك مرحلة الركود لميزة المؤسسة الأصلية، وبالتالي يتحتم عليها العمل على تطوير ميزتها التنافسية السابقة وتحسينها حتى تتمكن من البقاء والإستمرار، وفي الميزة التنافسية رقم 2، أي إعادة دورة حياة جديدة للميزة التنافسية وذلك عندما تتأكد المؤسسة بأنها قادرة على مواجهة المنافسة بالإعتماد على الميزة الحالية أو السابقة، والتي سيطرت بواسطتها على السوق لفترة معينة.

ث. **مرحلة الضرورة:** في هذه المرحلة يصبح ضروريا وحتميا، بل أن المؤسسة مضطرة وفي حاجة ماسة إلى تقديم تكنولوجيا جيدة من أجل تخفيض التكلفة أو تدعيم ميزة تمييز المنتج، لأنه في الحالة العكسية فإن مصير الميزة الحالية (الأولى) هو الزوال، ولهذا نجد ما يسمى بتنمية وتطوير الميزة التنافسية (الميزة التنافسية المتواصلة)، مما يؤدي إلى إنخفاض مردودية المنتج ومبيعاته، وهذا ما يهدد المؤسسة بالخطر والخسارة، خاصة إذا كانت محفظة منتجاتها غير متنوعة.

## 2. نطاق التنافس (السوق المستهدف):

نتناول في هذا العنصر درجة توسع نشاطات وعمليات المؤسسة التي قد تكسبها مزايا تنافسية إضافية حقيقية، وذلك حسب حجم نشاطها أو الأسواق التي تستهدف المؤسسة الوصول إليها، ويمكن التوصل إلى أن هناك أربعة أبعاد لنطاق التنافس يمكنها أن تؤثر على الميزة التنافسية كما يبين الجدول التالي:

الجدول رقم(3): نطاق التنافس

نطاق التنافس أو السوق	التعريف والشرح
أ. نطاق القطاع السوقي	- يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة والعملاء الذين يتم خدمتهم، وهنا يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة كل السوق. - يعبر عن مدى أداء المؤسسة لأنشطتها داخليا (قرار التصنيع) أو خارجيا بالإعتماد على مصادر التوريد المختلفة (قرار الشراء). فالتكامل الأمامي المرتفع بالمقارنة مع المنافسين قد يحقق مزايا التكلفة الأقل أو التمييز. ومن جانب آخر يتيح التكامل درجة أقل من المرونة للمؤسسة في تغيير مصادر التوريد (أو منافذ التوزيع في حالة التكامل الرأسي الأمامي).
ب. النطاق الرأسي	- يعكس المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المؤسسة. ويسمح النطاق الجغرافي للمؤسسة بتحقيق مزايا تنافسية من خلال المشاركة في تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة (أثر مشاركة الموارد). وتبرز أهمية هذه الميز بالنسبة للمؤسسة التي تعمل حاليا في نطاق عالمي أو كوني، حيث تقدم منتجاتها أو خدماتها في كل ركن من أركان العالم.
ت. النطاق الجغرافي	- يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المؤسسة، فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات، من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة فقد يمكن إستخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد أو الخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المؤسسة.
ث. نطاق الصناعة	

المصدر: عبد الله بلوناس، بوزيدي محمد، مرجع سابق، ص 8.

يبين لنا هذا الجدول مدى إتساع نطاق أنشطة وعمليات المؤسسة والتي ساعدها في تحقيق ميزة تنافسية وذلك بإنتاج منتجات أو تقديم خدمات ذات تكلفة أقل وجودة عالية من خلال التركيز على نطاق معين في السوق.

**المطلب الثالث: الإستراتيجيات العامة للميزة التنافسية**

للحصول على الميزة التنافسية يجب على المسيرين الإستراتيجيين إنتهاج خطة عمل من أجل الإستغلال الأمثل لموارد المؤسسة لتحقيق الكفاءة المتميزة حتى تكتسب ميزة التنافسية في السوق وفي إطار ذلك وضع porter ثلاث إستراتيجيات.



أولاً: إستراتيجية إدارة التكلفة: الهدف من إتباع هذه الإستراتيجية هو تحقيق التفوق على المنافسين بإنتاج سلع وخدمات بتكلفة أقل من تكلفة المنافسين، حيث تهدف هذه الإستراتيجية إلى تقوية المركز التنافسي للمؤسسة والسيطرة على السوق من خلال توفير المنتج بأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين، و تتمتع المؤسسة المطبقة لهذه الإستراتيجية بميزة التكلفة المنخفضة، كما تكون المؤسسة المطبقة لهذه الإستراتيجية قادرة على فرض سعر أقل من أسعار المنافسين، مع حفاظها على نفس مستوى ربح المنافسين و يعود هذا لإنخفاض تكاليف هذه المؤسسة نسبة إلى تكاليف منافسيها.<sup>1</sup>

ثانياً: إستراتيجية التركيز: تستند على أساس إختبار مجال تنافسي محدود في داخل قطاع الصناعة بحيث يتم التركيز على جزء معين من السوق، وتكثيف نشاط المؤسسة التسويقي في هذا الجزء والعمل على إستبعاد الآخرين ومنعهم من التأثير في حصة المؤسسة.

في حين يشير Wheelen على التركيز على قطاع معين من السوق وتستخدم محورين الأول تحقيق ميزة تنافسية في التكلفة، والثاني في تميز المركز، حيث تعتمد هذه الإستراتيجية على التخصص في منتج معين أو سوق معين.

كما إن هناك المبررات الداعية لإتباع هذه الإستراتيجية هي:

- الإستفادة من مزايا التخصص
- القدرة على التجديد والإبتكار.
- إكتساب مزايا تنافسية عالية من جانب إشباع حاجات المستهلكين.

ويرى Wheelen بأن هناك مخاطر في إتباع هذه الإستراتيجية هي:

- ✓ التعرض للتوقف بسبب إنخفاض أو ندرة المواد الأساسية التي تعتمد عليه في الإنتاج.
- ✓ تعرض المؤسسة للخطر بسبب تقلص الطلب على المنتجات التي تقدمها بسبب:
  - التغير في الظروف المحيطة.
  - ظهور منافسين جدد.
  - تقديم منتج بديل لمنتج المؤسسة.
  - عدم الإستفادة القصوى من الطاقات المتاحة لدى المؤسسة في حال إنخفاض الطلب.
  - عدم إشباع حاجات ورغبات العملاء.
  - عدم توزيع المخاطرة على مجالات ومنتجات متعددة.

<sup>1</sup> - خضر مصباح إسماعيل الطيبي، الإدارة الإستراتيجية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 211.

➤ عدم القدرة على التعامل مع مجالات الأعمال الأخرى غير المجال الذي تركز عليه.<sup>1</sup>

ثالثاً: إستراتيجية التميز: تهدف هذه الإستراتيجية إلى تقوية المركز التنافسي للمؤسسة من خلال تميز منتجاتها وخدماتها عما يقدمه المنافسون، بحيث تطبق هذه الإستراتيجية بهدف تقديم منتج فريد من وجهة نظر المستهلك بالنسبة لما يقدمه المنافسون.

حيث تكون المؤسسة القادرة على تحقيق التميز لمنتجاتها، قادرة على فرض سعر عال لمنتجاتها المتميز، إلا أن المشكلة الأساسية التي ترافق تطبيق إستراتيجية التميز تتجسد في قدرة المؤسسة على المدى الطويل على الإحتفاظ بتميزها في أعين العملاء و يعود ذلك لعمل المنافسين على تقليد إنتاج المنتجين المتميزين.<sup>2</sup>

## المبحث الثاني: مساهمة نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في خلق الميزة التنافسية للمؤسسة

لعب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة دوراً فعالاً ورائداً في بيئة المؤسسة فهو يعتبر أداة من أدوات الإدارة الإستراتيجية حيث يعمل على تخفيض التكلفة دون أن يآثر على جودتها وهذا يؤدي إلى تخفيض في السعر وهذا بفضل سيطرته وتحكمه في معلومات تكاليف المؤسسة بشكل كفؤ و من هنا تكون قد إكتسبت رضا وثقة الزبون بذلك تحقق المؤسسة ميزة تنافسية.

### المطلب الأول: دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل

#### أولاً: تحليل التكاليف على أساس الأنشطة

تتمثل أساليب تحليل التكاليف على أساس الأنشطة فيما يلي:

#### 1. تصميم خريطة الأنشطة:

طور بورتير (Porter) خرائط الأنشطة (Activities maps) كأداة مساعدة لسلسلة القيمة حيث كان الهدف من إنجازها فهم طبيعة الروابط الموجودة بين جميع أنشطة سلسلة القيمة. ويتم إعداد هذه الخريطة ضمن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مرحلة تحليل الأنشطة والعمليات حيث تسمح هذه الخريطة بـ:

- التعرف على الأنشطة التي تستهلك أكثر الموارد وتحديد العلاقات بينها من أجل فهم أفضل لآليات تخفيض التكلفة.
- وصف هيكل التكاليف من حيث طبيعة الأنشطة المستهلكة من قبل المنتجات.
- التعرف على التكاليف غير المضيفة للقيمة التي لا يؤدي تخفيضها إلى المساس بقيمة المنتج.

<sup>1</sup> - عز الدين علي سويسي، نعمه عباس الحفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور إستراتيجيات التغيير التنظيمي، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 77.

<sup>2</sup> - خضر مصباح إسماعيل الطيطي، مرجع سابق، ص 211.

- تحليل المؤثرات التي تحدد أسباب حدوث التكاليف غير المضيفة للقيمة وعلاقتها بالتكاليف الأخرى.<sup>1</sup>

**2. سلسلة القيمة:**

عرف Porter سلسلة القيمة بأنها "مجموعة من الأنشطة المولدة للقيمة تبدأ من الأنشطة الحصول على المواد الخام من الموردين، وتنتهي بتسليم المنتج النهائي إلى العملاء. فهي أداة يحتاجها واضعو السياسات لتشخيص وتعزيز الميزة التنافسية كما هي المصدر الأساسي للميزة التنافسية."<sup>2</sup> وفقا لمفهوم سلسلة القيمة أشار كابلان وكوبر أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد على تصنيف الأنشطة إلى:<sup>3</sup>

أ. **أنشطة تصنيف قيمة:** وهو النشاط الذي إذا استبعد فإنه سوف يؤدي في الأجل الطويل إلى عدم تلبية رغبات العميل ولا توقعاته، الأمر الذي سيؤثر سلبا على مبيعات المؤسسة وحصتها السوقية، لذلك تسعى المؤسسة إلى عدم إستبعاد تلك الأنشطة وإنجازها بكفاءة، فمثلا شراء مواد أولية لصنع المنتج هو نشاط ذو قيمة لأن المؤسسة بدونها لن تستطيع تصنيع المنتج.

ب. **أنشطة لا تصنيف قيمة:** من الأنشطة التي لا تصنيف قيمة للمخرجات أو المنتجات المقدمة للمستهلك، وفي نفس الوقت يمكن أن تعوق العمل وتزيد من تكلفة إنجازها، وبالتالي فهي أنشطة هدر. ويمكن للإدارة تخفيض التكلفة مع الحفاظ على طاقة خدمة المنتج باستبعاد هذه الأنشطة. فمثلا تخزين المواد الأولية أو المنتجات تامة الصنع يعد نشاطا غير منتج لذلك كان السعي إلى تطبيق سياسة المخزون الصفري.

ولا بد من الإشارة إلى أن هناك أنشطة لا تصنيف أي قيمة ولكنها ضرورية لإتمام العمل، وهي تلك الأنشطة التي لا يمكن إتمام العمل بدونها، بينما لا تمثل أي قيمة للمستهلك تجعله مستعدا ليدفع مقابلها. ويمكن للإدارة أن تخفض حجمها دون التأثير على كفاءتها كتكاليف إعداد الآلات وتكاليف الفحص وتكاليف المناولة.

### 3. تصنيف الأنشطة إلى أساسية/مساندة/منحرفة:

يهدف التحكم في تكاليف الأنشطة والعمل على استمرارية تخفيضها يعتمد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عند تحليله للأنشطة على تقسيمها إلى:

<sup>1</sup> - بن ساهل وسيلة، بكوش لطيفة، تحقيق ميزة التكلفة من خلال نظام التكاليف على أساس الأنشطة، بحث مقدم ضمن فعاليات المنتدى العلمي الوطني: واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية - تحليل الموجود من أجل إستشراف الإبداعات المستقبلية- جامعة المسيلة، أيام 13، 14 ماي 2013، ص 3.

<sup>2</sup> - محمود أحمد إبراهيم، التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة و الإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 32، العدد 101، 2010، ص 84.

<sup>3</sup> - حنان جابر حسن، مرجع سابق، ص ص 26-27.

- أ. الأنشطة الأساسية: ترتبط مباشرة بالخلق الفعلي، التطوير، التصنيع، التوزيع، البيع، وخدمة المنتج أو الخدمة المقدمة لعميل المؤسسة تمثل هذه الأنشطة المهمة الأساسية التي تؤديها المؤسسة لإنتاج وتوصيل سلعة.<sup>1</sup>
- ب. الأنشطة المساندة: وهي تلك الأنشطة التي لا ترتبط بمنتج معين ولكن يتم أدائها لكي تستمر المؤسسة في مزاوله أعمالها والمحافظة على صورتها في السوق.
- ت. الأنشطة المنحرفة: يقصد بها الأنشطة الناتجة عن حدوث خطأ عند إنجاز عملية ما كما تندرج ضمنها أنشطة تصحيح الأخطاء.<sup>2</sup>

ثانياً: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل

### 1. استخدام خريطة الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة:

تحدد خريطة الأنشطة طبيعة الروابط بين أنشطة المؤسسة وتسمح بفهم طبيعة العلاقة بينها، كما تظهر موقع وترتيب الأنشطة في كل عملية. ويمكن لهذه الخريطة أن توضح مقدار استخدام الموارد والوقت اللازم لأداء كل نشاط وبالتالي فهي تعمل على:

- القضاء على ازدواجية الأنشطة أو الأنشطة غير مضيئة للقيمة وتحسين تدفق العمل.
- التقليل من أداء الأنشطة غير الأساسية داخل المؤسسة من خلال تخفيض عدد مرات إنجازها.
- تسليط الضوء على الخطأ والسهو أثناء أداء الأنشطة والعمليات.
- الجمع بين عمليات منفصلة يمكن إدراجها في إطار واحد وبتكاليف أقل.

هذه الإجراءات توضح الفرص الممكنة لتحسين طريقة تنفيذ الأنشطة من خلال فحص الأنشطة وتقليل الموارد التي تستهلكها إلى حد أقصى، فانخفاض الطلب على استهلاك الأنشطة لتلك الموارد يؤدي إلى تحرير جزء من التكاليف المستهلكة. تعتبر عملية تخفيض استهلاك تكاليف المرحلة الأولى من التحليل التي تعقبها مرحلة ثانية توضح الكيفية التي يتم بها التصرف في هذه الموارد المحررة. وهنا تكون للإدارة بديلين: أما أن تتخلص من هذه الموارد المحررة أو أن تعيد توظيفها بما يحقق مخرجات إضافية، ودليل لإعادة توظيف الموارد المحررة هو خريطة الأنشطة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - روبرت. أ. بتس - دفيد. لى، الإدارة الاستراتيجية بناء الميزة التنافسية، ترجمة عبد الحكيم الخزامى، دار الفجر للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص 205.

<sup>2</sup> - بن ساهل وسيلة، بكوش لطيفة، مرجع سابق، ص 3.

<sup>3</sup> - Malcolm S. (2005), **Performance measurement & management: A strategic approach to management accounting**, SAGE Publications Ltd, London, p134

**2. استخدام سلسلة القيمة في تحقيق ميزة التكلفة:**

يعتبر أسلوب تحليل القيمة إحدى الوسائل التي يعتمدها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لتخفيض التكاليف، حيث يسمح هذا التحليل بالتعرف على مساهمة جميع الأنشطة في خلق القيمة للزبائن. ويتم تحليل الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة من خلال الخطوات التالية:<sup>1</sup>

- تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط (أو الفعالية) فمثلاً يمكن تقليص الوقت والجهد الخاص بنشاط التهيئة من خلال تحسين تدريب العمال.

- إلغاء الأنشطة غير الضرورية: قد تكون هذه النقطة الأكثر أهمية في هذا المجال. إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتجات أو التي لا تضيف إلى القيمة التي يطلبها المستهلك. فمثلاً يمكن إلغاء نشاطات مناولة المواد بواسطة إجراء التغييرات على العمليات أو المنتجات من خلال الإجراءات الآتية:

تسليم الأجزاء مباشرة إلى المخزون وحسب الحاجة أو الطلب من المجهز (البائع) إجراء تغييرات في طريقة الإنتاج لتحسين النوعية أو إعادة تصميم تلك الأجزاء أو غيرها. وإن مثل هذه الإجراءات تجعل من غير الضروري تدقيق الأجزاء عند إستلامها وعند وضع الأجزاء على الرفوف في المخزن. وإن القضاء على مثل هذه الأنشطة يقلل من التكلفة الإجمالية وتكلفة المنتجات التي لم تعد تستعمل هذه الأنشطة.

إنتقاء الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه وبتكلفة أقل.

**3. دور تصنيف الأنشطة في الوصول إلى ميزة التكلفة**

إن الفهم الجيد لتصنيف الأنشطة إلى أساسية/مساندة/منحرفة يعتبر أمراً حيوياً في أي برامج تحليل للتكاليف فإذا كانت المؤسسة ترغب في تخفيض تكاليفها فمن الضروري أن يتم تنفيذ الأنشطة الأساسية والمساندة بكفاءة أكبر وأن تحافظ على الحد الأدنى من الأنشطة المنحرفة. كما أن التخفيض العشوائي لتكاليف الأنشطة الأساسية يعتبر مخاطرة بالنسبة للمؤسسة وبالمقابل فإن عمليات التحسين لهذه الأنشطة يوفر لها منافع متعددة. أي أن تحقيق تكلفة أقل باستخدام تصنيف الأنشطة إلى أساسية/مساندة/منحرفة قد تكون من شقين:

أ. تخفيض التكلفة: وقد يكون ذلك إما ب:

- تغيير الأسلوب: من الممكن أن يتم تنفيذ أي نشاط بتكلفة أقل مما هو عليه بالاعتماد على تغيير أساليب العمل المعتمدة حالياً، من خلال الأتمتة أو عن طريق إعادة ترتيب تسلسل المهام...

<sup>1</sup> - نجوى عبد الصمد، مرجع سابق، ص 66.

- تغيير العملية: يمكن لأحداث تحسينات بسيطة أن يتسبب في سلسلة من التعديلات تقضي على الأنشطة المنحرفة.
- تغيير مستوى الخدمة: يسمح هذا بإعادة النظر في القيمة بإتاحة الفرصة لتغيير المستوى الحالي للخدمة.
- ب. تحسين الخدمة: ويمكن إجراء تحسينات في الخدمات التي تقدمها المؤسسة من خلال:
  - تعزيز الخدمة: وتعني دعم الخدمات الحالية المقدمة للأطراف الداخليين والخارجيين مع مراعاة ترتيب الأولويات.
  - ممارسة أنشطة جديدة: يعني هذا استحداث أنشطة جديدة لم تكن موجودة من قبل.
  - إعادة الانتشار: والمقصود هو إعادة ترتيب الأنشطة الحالية والجديدة من أجل الوصول إلى أفضل أسلوب للعمل.
- والحصيلة لكل ما سبق ليست فقط مجرد إنخفاض عام في التكاليف ولكن التحول من وجود أنشطة منحرفة إلى دعم أو استحداث أنشطة أساسية، من خلال التقليل من الأخطاء أو تخفيض عدد مرات أداء الأنشطة غير الأساسية بما يساهم في تلبية احتياجات الزبائن.<sup>1</sup>

المطلب الثاني: دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة الجودة والمحافظة على علاقة الزبون

أولاً: مفهوم الجودة وإدارة الجودة الشاملة

### 1. مفهوم الجودة:

- تنوعت إسهامات وآراء الباحثين في تحديد مفهوم الجودة شأنها في ذلك شأن المفاهيم الإنسانية الأخرى، فإن كلمة الجودة (Quality) هي كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية (Qualities) التي يقصد منها ما يأتي: طبيعة الشيء، والشخص، ودرجة صلاحه.
- في حين يرى (Kennegth) "أن جودة المنتج كما يدركها الزبون هي إستراتيجية المؤسسة الرئيسية اللازمة للحفاظ على سلامة وسمعة العلاقة التجارية، إذ إن إجراء التحسينات المستمرة على المنتج تؤلف في الحقيقة إحدى أهم إستراتيجيات إطالة دورة حياة المنتج."<sup>2</sup>
- عرف جوزيف جوران (Joseph Juran) الجودة على أنها: "مدى ملائمة المنتج للإستعمال."<sup>3</sup> والمقصود بالجودة في هذا التعريف، مدى قدرة المنتج على إرضاء الزبون.

<sup>1</sup> - بن ساهل وسيلة، بكوش لطيفة، مرجع سابق، ص 6.

<sup>2</sup> - عز الدين علي سويس، نعمه عباس الحفاجي، مرجع سابق، ص 45.

<sup>3</sup> - حفيان عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 182.

- عرف فليب كروسبي (Philip Grosby) الجودة على أنها: "المطابقة مع المواصفات".<sup>1</sup> ويشير هذا التعريف، إلى أن جودة المنتج تنحصر في مدى مطابقتها للمعايير الموضوعية.
- وتعرف أيضا بأنها "إستراتيجية عمل أساسية تسهم في تقديم منتجات ترضي وبشكل كبير الزبائن في الداخل والخارج، وذلك من خلال تلبية توقعاتهم الضمنية والصرحة".
- وكذلك عرفت على أنها "حركة تحسين مستمرة مرتبطة بالمنتجات المادية والخدمات والأفراد والعمليات، والبيئة المحيطة، بحيث تتطابق هذه الحالة مع توقعات الزبائن".<sup>2</sup>
- من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الجودة هي مجمل السمات والخصائص لمنتج أو خدمة التي تجعله قادر على إرضاء متطلبات محددة للعملاء أو المستخدمين.

## 2. مفهوم إدارة الجودة الشاملة

- يعد مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الإدارية الحديثة التي تقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي يمكن لأي إدارة أن تتبناها وذلك من أجل تحقيق أفضل أداء ممكن، ظهر هذا المفهوم كنتيجة حتمية لشدة المنافسة العالمية، إذ قامت المؤسسات الأمريكية بتطوير وتوسيع مفهوم إدارة الجودة الإستراتيجية، بإضافة جوانب أكثر شمولاً وعمقا وإستعملت أساليب متطورة في مجال تحسين الجودة والتعامل مع الزبائن والموردين، وتفعيل أساليب تأكيد الجودة ليصبح أسلوبا رقابيا إستراتيجيا على الجودة.<sup>3</sup>
- وتعرف إدارة الجودة الشاملة بأنها "تتمثل في إحترام العميل والعمل على إرضائه وإشباع رغباته المعلنة والمفترضة من خلال تقديم خدمات ذات نوعية عالية في الوقت الملائم بهدف تقليص معدلات شكاوي العملاء والتطوير المستمر في الخدمات".<sup>4</sup>
  - وتعرف كذلك بأنها "إستراتيجية لتحسين المنتجات والخدمات لتلبية متطلبات المؤسسات التنافسية والتي تعمل في ظروف مثل البيئة والتكنولوجيا".<sup>5</sup>
- إن مفهوم إدارة الجودة الشاملة يمثل بصفة عامة توجه إداري لنجاح بعيد المدى يمكن المؤسسة من عرض سلعة أو خدمة بشكل يضمن رضا العملاء في حدود الإمكانيات والموارد المتاحة.

<sup>1</sup> حفيان عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 182.

<sup>2</sup> قاسم نايف علوان الحياوي، إدارة الجودة في الخدمات، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 24-25.

<sup>3</sup> عباس نوار كحيط الموسوي، "فاطمة صالح مهدي الغريان، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة "TQM" وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC"، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 80، 2010، ص 4.

<sup>4</sup> حفيان عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 172.

<sup>5</sup> عز الدين علي سويسي، نعمه عباس الحفاجي، مرجع سابق، ص 49.

## ثانيا: تحقيق ميزة الجودة والمحافظة على علاقة الزبون:

نظرا لإشتداد المنافسة في الوقت الحاضر في كل من المؤسسات الإنتاجية والخدمية، جعلها أكثر تحدي وطلبا عن معلومات أفضل وأكثر دقة من المحاسبة الإدارية.

كما أن جوهر الاختلاف بين المؤسسات الإنتاجية والمؤسسات الخدمية في طبيعة المخرجات، ملموسة بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية وغير ملموسة في أغلب الأحيان للمؤسسات الخدمية، لذلك فإن على المؤسسات أن تكون حساسة لمسألة توقيت وجودة المنتج أو الخدمة التي تقدمها للزبون، حيث يتأثر الزبون سريعا بعملية التأخير أو عدم الجودة في المنتج أو الخدمة المقدمة له، مما يؤدي إلى تدمره وعدم رضاء مما يجعله يبحث عن مصادر أخرى في حالة وجود المنافسة.

إن استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يمكن من البحث ومعرفة كيفية إدراك الزبائن لجودة المنتجات والخدمات، وإلا أن المؤسسة لا تستطيع التعرف والتطلع إلى الخدمات والمنتجات المرغوبة من قبل الطالبين لها، والتي تضيف قيمة له وتبين الخدمات والمنتجات غير المرغوبة، وخاصة هذا في ظل المنافسة الشديدة التي تفرض التحسين في المنتجات والخدمات وتدنية التكاليف.

إن فهم قيمة وتكلفة الأنشطة هو مطلب من متطلبات الإدارة المعاصرة لأن إرضاء الزبون غالبا ما يؤدي إلى رفع مصاريف المؤسسة دون أن يقابلها زيادة في الإيرادات، لذا فإن المؤسسات التي تفهم وتستطيع تحديد هذه التكاليف تكون في وضع أفضل من غيرها من حيث التحكم فيها.

كما يمكن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من الإستخدام الفعال لمعلومات عن رغبة الزبون، مما يمكنها من توطيد العلاقة معه على الأمد الطويل.<sup>1</sup>

## ثالثا: دور التكامل بين إدارة الجودة الشاملة ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية

إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يساعد في تطبيق الأنظمة الحديثة ويتكامل معها مثل نظام إدارة الجودة الشاملة من خلال توفير معلومات دقيقة عن تقدم الأقسام في تنفيذ التحسينات التشغيلية وكذلك من خلال التركيز على طلبات المستهلك وإدارة الأنشطة بكفاءة وفاعلية وإعطاء الأفراد حرية أكثر في العمل فضلا عن مشاركتهم في إدارة الأنشطة.

<sup>1</sup> - محمد الخطيب نمر، إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه غير منشورة، تخصص دراسات إقتصادية، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2014، ص ص 24-25.



إن الجودة والتكلفة عنصري نجاح حاسمين في حياة المؤسسات وأن محاولة تكامل أنظمة الجودة والتكلفة تمثل محاولة رئيسية لبقاء المؤسسة في دنيا الأعمال، فرفع مستوى الجودة للعمليات والمنتجات يصاحبه خفض التكاليف من خلال إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج في حالة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، إذ أن عملية خفض التكلفة تعد من أهم الأولويات التي تشغل الإدارة الحديثة في الآونة الأخيرة لما توفره من مساعدة الإدارة في تطبيق السياسات الإدارية المختلفة كسياسة الدخول في المنافسات مع المؤسسات الأخرى، ولا تتم عملية تخفيض التكلفة بشكل فعال إلا إذا أدركت المؤسسات أساس تكلفتها، ومن خلال الأساليب التجميعية التي تتصف بها الأنظمة التقليدية في إحتساب تكلفة المنتج لا تتحقق الفرص الممكنة لتخفيض تكلفة المنتج بسبب عدم توفرها للمعلومات عن الأنشطة المكونة للمنتجات وتكلفتها، وإن توفير مثل هذه المعلومات تمكن من تخفيض تكلفة المنتجات وذلك من خلال إلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية والتي لا تضيف قيمة للمنتجات، ومن ثم زيادة الأرباح، فضلا عن إن تكلفة الجودة يفترض بها الإنخفاض كلما حققت المؤسسة مستويات جودة عالية وأن محاولة السيطرة على خفض التكلفة يصاحبها حتما إرتفاع في الجودة ومن ثم رضا المستهلك، الذي يؤدي إرتفاع حجم المبيعات ومن ثم زيادة أرباح المؤسسة، وفي ضوء ذلك يتم التركيز على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إطار إمكانية النظام في التحديد المناسب للتكلفة ومساهمته في تخفيضها أساسا لدعم نظام إدارة الجودة الشاملة في محاولة تحسين جودة العمليات والمنتجات على حد سواء بالإعتماد على تقنيات متعدد ودور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في نجاح الجودة ومن ثم إكتساب المؤسسة ميزة تنافسية مهمة.

وإن حصيلة تفاعل كل من نظام إدارة الجودة الشاملة و نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يخدم وبشكل أساس في تحقيق الوظائف الآتية:

**1. تحديد رضا المستهلك:** إن البيانات غير المالية عن رضا المستهلك وما يمكن أن توفره إدارة الجودة الشاملة في هذا المجال من تنبؤات حول رضا المستهلك، كذلك المقاييس المالية التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حول تكلفة الفشل وبالتحديد الفشل الخارجي ومستوى تكلفة المنتج والأسعار المرافقة لها التي تعكس حتما رضا المستهلك ومن ثم مدى فاعلية نظام الجودة من جهة نظر المستهلك.

**2. تحديد تكاليف الجودة:** إن بيانات تكلفة الجودة وتحليلها توضح مدى تأثير التكلفة في نظام الجودة وبالعكس، حيث إن الإهتمام المتبادل حول دائرة العمل والتوافق في الأهداف يمكن أن يولد بيانات تخدم في تحديد تكاليف الجودة وفي الوقت نفسه قدرة نظام الجودة في تحسين العمليات وتخفيض التكلفة ورضا المستهلك بشكل آخر.

3. **تحديد مستوى الجودة:** إن بيانات التكلفة تُخدم في تحديد مستوى الجودة المطلوب، كذلك في تقييم المستوى الحالي وإجراءات التحسين اللازمة لأداء الجودة كذلك فإن نظام إدارة الجودة الشاملة يؤدي دوراً أساسياً كأداء مستهدف لمستوى الجودة المطلوب من المؤسسة ومن ثم مستوى التكلفة اللازمة لذلك المستوى.

4. **تحديد الإنسجام بينهما:** إن كلا من نظام إدارة الجودة الشاملة و نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة له قدرة في تحديد مدى فاعلية كل منهما في أداء المؤسسة ومدى الإنسجام فيما بين أساليب وتقنيات المؤسسة لتحقيق أهدافها.<sup>1</sup>

**المطلب الثالث: أهمية التكامل بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد في تحقيق ميزة الوقت المناسب**

**أولاً: مفهوم نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد**

يعد نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد بمثابة ثورة في نظم رقابة المخزون السلعي، إلا أن المؤسسات الصناعية لا زالت بحاجة إلى وقت طويل لكي تتبنى مثل هذا النظام، إذ إن ذلك يتضمن تقنية ضبط الشراء، وتقنية ضبط وقت الإنتاج، ويقصد بضبط الوقت: الإلتزام بالوقت المحدد تماماً، وبمعنى آخر تخفيض الوقت بصفة مستمرة. أو الحد من وجود مدة زمنية تفصل بين تاريخ إصدار أوامر الشراء وتاريخ إستلام المواد من الموردين (مرحلة ما قبل الإنتاج)، وبين تاريخ إتمام الإنتاج وتاريخ تسليم المنتجات التامة للعملاء. أي تقليل أو منع وجود فترات إنتظار إن أمكن، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق آثار جوهرية في خفض تكاليف الإنتاج نتيجة تخفيض فترات التوريد.<sup>2</sup> وهناك عدة تعاريف لنظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد وإن اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في الهدف.

- عرف النظام بأنه "نظام إنتاج الأجزاء الضرورية بالكميات المطلوبة في الوقت المحدد."<sup>3</sup>
- ويعرف أيضاً بأنه "أسلوب العمل الذي يبحث في تقليص جميع مصادر الضياع في الأنشطة الإنتاجية من خلال توفير الجزء الملائم، في المكان الملائم، وفي الوقت الملائم، ولذلك يتم إنتاج الأجزاء وفقاً لهذا النظام لغرض مقابلة متطلبات التصنيع فقط، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق أقصى تخفيض لحجم المخزون، وتخفيض التكاليف، وتطوير الجودة."<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - عباس نوار كحيط الموسوي، مرجع سابق، ص ص 18، 25، 26.

<sup>2</sup> - غسان فلاح المطارنة، سليمان حسين البشناوي، "أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية"، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد 2، 2007، ص 303.

<sup>3</sup> - هشام عمر الحديدي، يعد صالح الجوعاني، "الإلتزام الحديث مقارنة بالإلتزام التقليدي في التلازم بين سمات نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وإدارة الجودة الشاملة TQM"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 4، العدد 12، 2008، ص 183.

<sup>4</sup> - حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة، "تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية"، مجلة ديالى، العدد 23، 2014، ص 371.

نلاحظ من التعاريف السابقة أنها تركز جميعها على أن هذا النظام يصل بنا إلى المخزون الصفري، ويعمل على تقليل من تلافي الضياعات التي تحدث ابتداء من الجهاز ووصولاً إلى المستفيد.

إن نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد يقوم على أساس إستبعاد كل أنواع المخزون وتخفيض وقت الإنتظار كونها أنشطة لا تضيف قيمة، ويتم ذلك في ظل هذا النظام إعتبار طلب الزبون للمنتج بمثابة نقطة الإنطلاق لكافة العمليات الصناعية والتي تتحرك فوراً في تتابع عكسي يبدأ من طلب الزبون مروراً بكافة العمليات على طول خط الإنتاج وصولاً إلى طلب توريد المواد الخام على الطرف الآخر من العمليات.<sup>1</sup>

### ثانياً: مزايا ومنافع نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد

- إنخفاض إجمالي زمن الإنتاج نتيجة الإستجابة السريعة لرغبات العملاء.
- زيادة إنتاجية العاملين نتيجة العمل بروح الفريق في المؤسسة.<sup>2</sup>
- تخفيض تكلفة المخزون، سواء من المواد الأولية أو المواد جاهزة الصنع، مما يؤدي إلى تخفيض الإستثمار المعطل في المخزون وتخفيض تكاليف التفاوض مع الموردين والفحص والإستلام، وتمثل الوفورات كذلك في تخفيض المساحة المطلوبة للإنتاج والتخزين، وتخفيض ساعات العمل وتقليل العمل غير المباشر.
- إرتفاع الإيرادات وتقليل تكلفة بيع المنتجات نتيجة تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد بسبب:
  - ✓ الجودة والتحسين المتميزين في نوعية المنتجات وتحسين تصميمها.
  - ✓ تخفيض وقت الإنتظار للمنتج النهائي.
  - ✓ التركيز على حدوث الأنشطة التي تصيف قيمة فقط للمنتج وإستبعاد الأنشطة الأخرى.
  - ✓ تحسين الموقع التنافسي للمؤسسة.<sup>3</sup>

### ثالثاً: دور التكامل بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ونظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد في

#### تحقيق الميزة التنافسية

إن إستخدام مجموعة من التقنيات إدارة التكلفة مع بعضها يعود بالأثر الإيجابي أكثر فيما لو تم إستخدام تقنية معينة بمفردها بسبب علاقات التكامل والترابط بين التقنيات.

<sup>1</sup> - معاد خلف إبراهيم، "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 9، العدد 27، 2013، ص 231.

<sup>2</sup> - صباح فوزي صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص 54.

<sup>3</sup> - غسان فلاح المطارنة، سليمان حسين البشتاوي، مرجع سابق، ص 306-307.

فالتكامل بين تقنيتي نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ونظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد أهمية واضحة داخل المؤسسة منها توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لإدارة المؤسسة بكفاءة سواء كانت تلك المعلومات مالية عن التكاليف والإيرادات أم غير مالية حول الإنتاجية والنوعية، كما تكمن أهميتهما في قياس التكلفة وكفاءة الأنشطة القائمة وتحديد وتقويم الأنشطة الجديدة والتي يمكن تصور إستراتيجية مؤسسة وتحسين أدائها مستقبلياً، كما يؤدي التكامل بين التقنيتين إلى تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل وتحقيق رضا الزبائن والتوقيت الملائم للمعلومات من أجل المساعدة في إتخاذ القرارات القصيرة والطويلة الأجل، كما يساعدان على إظهار تكلفة المنتجات بصورة دقيقة ورقابتها وقياس أداءها عن طريق متابعة التكلفة من خلال إستخدام العلاقات السببية بين التكلفة والأنشطة الأمر الذي يؤدي إلى تحسين فهم الأنشطة بما يساعد بمواصلة الإستراتيجيات التنظيمية.

إن إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يساعد المؤسسة في تحديد أنشطة دعم الزبائن المختلفة بالمؤسسة ومن خلال تحديد تكلفة كل نشاط يمكن تحديد تكلفة الزبون حسب نوعية طلباته من الأنشطة.

وبناء على ما تقدم فإن الزبون الذي يتطلب شروط إئتمان خاصة والعديد من الطلبات الصغيرة، وعبوات خاصة، وخدمات خاصة في موقعه، وتوصيل مستعجل ينبغي أن يتحمل بسعر يعكس إستهلاكه لهذه الأنشطة المكلفة) ولهذا نجد أن الموردين الذين يوردون على أساس التوريد بالوقت المحدد يأخذون أسعار أعلى من الموردين الآخرين<sup>1</sup>، ومن هنا تستطيع المؤسسة التي تطبق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد الحصول على المورد في الوقت المحدد للتمكن من الإنتاج والتسليم في الوقت المتفق عليه، أي عامل الوقت أصبح الطريق الأساسي في بناء ميزة تنافسية، ذلك أن التغيرات السريعة التي تجري في الأسواق تتطلب الإستجابة السريعة لها، لذا فإن المنافسة المعتمدة على عامل الوقت، تعتبر الإستراتيجية التي تحقق الميزة التنافسية من خلال السرعة في إجراء تغييرات في العمليات الإنتاجية للمؤسسات.

فإن التقنيتين نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد و نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تتكاملان لتحقيق الأهداف التي تسعى تقنية نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد لتحقيقها وذلك من خلال آلية العمل المشتركة بينهما، ففي ظل بيئة التصنيع الحديثة أصبح التخطيط الجيد أحد مقومات الإدارة الكفؤة والتي منها يتم التخطيط للمخزون الصفري من خلال الإعتماد على وصول المواد الأولية في وقت الإنتاج أو خلال وقت قصير من طلبها ووضعها في الجدول الزمني كما تتطلب هذه التقنية أن لا تبقى مواد نصف مصنعة خلال اليوم، إذ ينبغي أن تتحول جميعها إلى منتجات تامة يتم تجهيزها في الوقت نفسه إلى الزبائن مباشرة دون وجود حاجة إلى تخزينها وتعرضها إلى عمليات تخزينية.

<sup>1</sup> - خلود عاصم وناس، أحمد نزار جميل، محمد عبد الله إبراهيم، "إستعمال مدخلي تحليلي الربحية وإحتساب قيمة الزبون مدى الحياة في إدارة علاقات الزبون"، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد 23، 2010، ص199.

## خلاصة الفصل:

لأنظمة التكاليف دور هام في بيئة عمل المؤسسات حيث تعمل على تحقيق أهداف الرائدة للمؤسسة وذلك بتقديم منتجات ذات تكلفة أقل وجودة وسرعة تبعا لنوعية العميل وبذلك تكون قد حققت رغبات الزبون ومن هنا تكون قد إكتسبت أرباح وعوائد تزيد من حصتها السوقية ومن أهم هذه الأنظمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حيث يعمل هذا الأخير على التحكم في إدارة تكاليف المؤسسة بكفاءة وفعالية وذلك من خلال توفيره لكم من معلومات التكاليف من أجل معرفة الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على حذفها وبذلك يكون قد ساعد على إتخاذ القرار الصائب من قبل المسيرين لأن هذا النظام يهدف إلى بناء مركز إستراتيجي وتنافسي متميز يضمن البقاء والتطور للمؤسسة وهذا يؤدي إلى إكتساب الميزة التنافسية.

ومن خلال الدراسة النظرية التي تطرقنا إليها في هذا الفصل حول تحقيق الميزة التنافسية من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة سوف نحاول تطبيق ما توصلنا إليه في مؤسسة الوطنية للملح وذلك من أجل معرفة دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية وسيتم تناولها بالتفصيل في الفصل الموالي.

## الفصل الثالث

تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الوطنية للأملاح

-مركب الملح لوطاية- بسكرة من خلال نظام

محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تمهيد:

بعد تعرضنا للجانب النظري المشتمل على فصلين، حيث تم إلقاء نظرة عامة حول التكاليف و محاسبة التكاليف ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و كيفية إكتساب الميزة التنافسية من خلال هذا النظام، وفي هذا الإطار سنحاول تجسيد ما تطرقنا إليه في الجانب النظري على إحدى المؤسسات الجزائرية ومن أجل ذلك تم إختيار المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة وسنقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على إحدى منتجاته وهو ملح الشمسي، ولإلمام بأهم جوانب الموضوع سنحاول الإجابة على الأسئلة التالية:

- هل يؤدي تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة إلى توفير معلومات دقيقة فيما يخص التكاليف غير المباشرة؟
- هل تسعى المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة إلى تحقيق التميز عن منافسيها؟
- هل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة من شأنه أن يحقق لها ميزة تنافسية عن منافسيها؟

### المبحث الأول: تقديم مركب الملح- لوطاية- بسكرة

تهدف من خلال هذا المبحث إلى التعريف بمركب الملح- لوطاية-، وتقديم لمحة تاريخية حول نشأته بالإضافة إلى

إعطاء نظرة عامة حول طبيعة نشاطه، و سوف نتعرف بشكل تفصيلي على العناصر المئوية:

- التعريف بمركب الملح ونشأته.

- الهيكل التنظيمي لمركب الملح- لوطاية-

- أهداف و أهمية مركب الملح - لوطاية-

### المطلب الأول: التعريف بمركب الملح ونشأته

يعتبر مركب الملح أحد أهم الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية للأملاح ويقع ببلدية لوطاية التي تبعد 25 كلم

عن ولاية بسكرة، تقدر مساحة المركب ب 13 هكتار، يتوزع على بنايات إدارية، ورشات إنتاج، مخازن، محجرة تبعد حوالي 3 كلم عن المركب (لم تعد تستخدم).

إنطلقت الأشغال به سنة 1976 تحت إشراف شركة Dravoconstructori من الشركة الأم الأمريكية

**DRAVO CORPORATION**، التي قامت ببناء المنشآت القاعدية، وإنتهت الأشغال بالمشروع سنة

1983، وكانت الإنطلاقة الأولى في الإستغلال في شهر جويلية من نفس السنة حيث تم إنتاج بلورات الملح المكرر.

مركب الملح لوطاية هو وحدة إنتاجية تابعة للمؤسسة الوطنية للأملاح التي أنشئت بمقتضى المرسوم رقم 83-

444 المؤرخ في 16 جويلية 1983 وتم التحويل القانوني للمؤسسة إلى شركة ذات أسهم تبعا للقانون الأساسي المؤرخ

في 4 جوان 1990 وهي مؤسسة عمومية إقتصادية ذات أسهم برأس مال إقتصادي قدره 339000000 دج

وأصبحت الآن برأس مال قدره 1600000000 دج، ويحقق متوسط ربح سنوي يقدر ب 12000000 دج.

وتعتبر المؤسسة الوطنية للأملاح أكبر منتج وموزع جزائري للملح ويتواجد المقر الإجتماعي (المديرية العامة)

بقسنطينة.

وتضم هذه المؤسسة ست وحدات إنتاجية و أربعة وحدات توزيع موزعة عبر القطر الجزائري وهي:

1- مركب الملح لوطاية ولاية بسكرة.

2- وحدة المغير ولاية الوادي.

3- وحدة قرقور العمري ولاية سطيف.

4- وحدة سيدي بوزيان ولاية غليزان.



5- وحدة بطيوة ولاية وهران.

6- وحدة إنتاج وتوزيع أولاد زوائي.

7- وحدة توزيع الجزائر العاصمة.

8- وحدة توزيع بجاية.

9- وحدة توزيع وهران.

تتم عملية الإنتاج بإستغلال ملح الشطوط ( شط المغير) ذات التبلور الطبيعي فبعد نقل هذه المادة الأولية إلى المركب تتم عملية الغسل، العصر، الطحن، التجفيف (وإضافة اليود في حالة إنتاج الملح الغذائي) أخيرا التعليب في أجهزة مخصصة حيث نحصل على مادة كلور الصوديوم بدرجة عالية من النقاوة.

للعلم فإنه تم الإستغناء عن إستخراج مادة الملح من المنجم الجبلي في أكتوبر 2005 وهذا راجع إلى التكلفة الكبيرة في إنتاجه وقد حافظ المركب في إنتاج ملح الشطوط إلى غاية يومنا هذا في توفير الملح الغذائي والصناعي لكل الزبائن كما ونوعا.

أما عن الطاقة الإنتاجية، فيستطيع مركب الملح بالوطاية إنتاج 50000 طن من الأملاح سنويا، موزعة على ثلاثة أصناف رئيسية من الأملاح، بحيث يضم كل صنف مجموعة من الأملاح، والجدول الموالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (04): يوضح أصناف الملح.

أملاح غذائية	أملاح صناعية	أملاح خاصة
- ملح المائدة (رفيع) بمختلف أنواع التعليب.	- ملح صناعي بمختلف أنواع التعليب.	- ميدسال: ملح خاص للذين يعانون ضغط الدم.
- ملح الطبخ (شمسي) بمختلف أنواع التعليب.	- ملح أقراص لمعالجة المياه.	- سلما: ملح خاص لآلات الغسيل.
- ملح المخايز.		- جسيم: ملح خاص للتصبير.
		- بيكربونات الصوديوم.
		- راحة: ملح الحمام.
		- آنية: ملح خاص لغسيل الأواني.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المركب لسنة 2016.

وتعتبر منتوجات مركب الملح بالوطاية من أجود أنواع الأملاح على المستوى الدولي، كونها ذات نقاوة، وهذا يؤهل المركب لينتج منتوجات ذات جودة عالية تمكنه من تقوية قدرته التنافسية على المستوى العالمي.

مكونات مادة الملح:

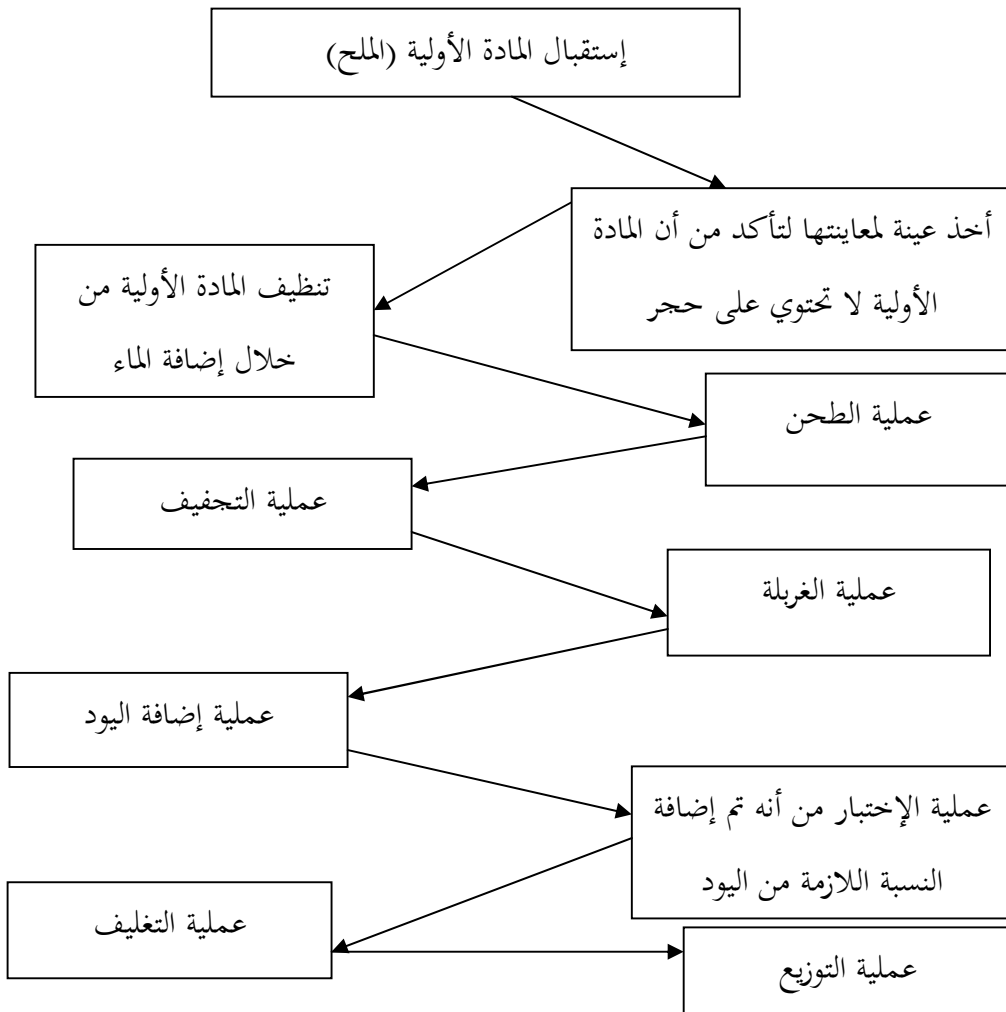
ينتج المركب مادة الملح المحتواة على التركيبة التالية:

- مادة الملح بنسبة 98%.

- اليود.

- ويمكن توضيح مراحل الإنتاج للملح بمركب الملح من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (06): مراحل إنتاج الملح بمركب الملح لوطاية:



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة الإنتاج.

يعمل في المركب عدد من العمال وذلك حسب التصنيف الآتي:

الجدول رقم (05): تصنيف العمال في المؤسسة

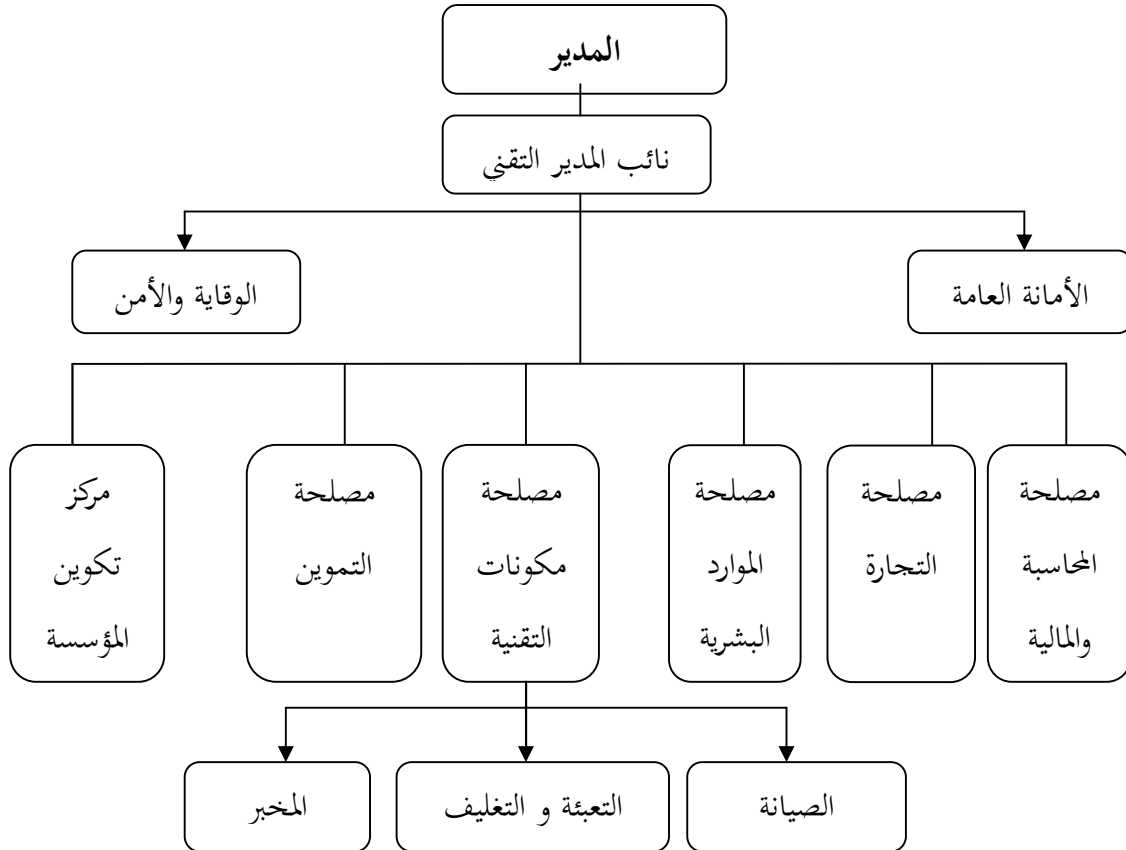
المعدل	العدد		التصنيف
	مؤقتين	دائمين	
45.30%	33	20	منفذين
38.46%	15	30	مسيرين
14.53%	5	12	إطارات متوسطة
1.71%		2	إطارات سامية
%100	117		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المركب لسنة 2016.

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركب الملح- لوطاية-

لتوضيح الهيكل التنظيمي لمركب الملح- لوطاية- بسكرة نستعين بالشكل التالي:

الشكل رقم(07): الهيكل التنظيمي لمركب الملح- لوطاية- بسكرة



المصدر: بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية والمحاسبة

من خلال الهيكل التنظيمي لمركب الملح-لوطاية- نلاحظ أنه يتكون من:

1. **المدير:** يمثل رأس الهرم للمركب وهو المسؤول عن إدارة المركب تتمثل مهمته في تسيير ومراقبة جميع أنشطة المركب وتحقيق التناسق والتكامل بين مختلف الأقسام.
2. **نائب المدير التقني:** تتمثل المهمة الأساسية له في توفير اللوازم والإحتياجات التي تضمن حسن إستغلال طرق الإنتاج في أحسن الظروف وصيانة العتاد، عمليات البيع و الشراء، وينوب عن المدير في تأدية مهامه أثناء غيابه.
3. **الأمانة العامة:** هي عنصر إتصال بين الإدارة العامة وجميع المصالح والأقسام حيث يتم إستقبال المكالمات وتحويلها إستقبال البريد الوارد والصادر، تنظيم الملفات كل قسم وتنظيم المواعيد.
4. **قسم الإنتاج والتنقية:** يهتم هذا القسم بإستغلال الموارد المتاحة في المركب للقيام بعملية الإنتاج، تحسينه، وتطوير المنتجات ومراقبة المنتج ومطابقته للمقاييس المعمول بها و المطلوبة من طرف الزبائن، حيث يعتمد العمل في المخبر على مراقبة المواد الأولية وكذا المنتج النهائي، لقياس نسب النقاوة والإضافات الغذائية و الكيماوية و هناك مخطط يتضمن جميع المعطيات التي يقوم بها مهندسو المخبر يوميا.
5. **قسم الأمن:** يسعى قسم الأمن إلى توفير الأمن و الإستقرار داخل المركب ويتكفل بأجهزة فرعية على مراقبة حركة الدخول و الخروج، كما يعمل على المحافظة على ممتلكات المركب.
6. **المصلحة التجارية:** تعمل على التنسيق بين مصلحة التجارة ومصلحة الإنتاج، حيث يتم إرسال المخزونات لهذه المصلحة لتسويقها من خلال بيعها في السوق المحلي وتأمين تنازلات للوحدات الأخرى أما عملية التصدير فتتم برمجته على مستوى المديرية العامة في قسنطينة، والتي ترسلها سنويا، كما تقوم بالبحث عن الزبائن وعرض المنتجات من قبل الموزعين والوكلاء المعتمدين، تجار الجملة وتجار التجزئة، القطاعات الصحية، مراكز البيع و المعارض.
7. **قسم الصيانة:** مهمته صيانة الآلات في آجال محدد مسبقا و بأقل تكاليف (تحديد المدة المستغرقة و تكلفة عملية التصليح بعد تشخيص العطب)
8. **قسم المحاسبة والمالية:** و هو المسؤول عن الوظيفة المالية والوظيفة المحاسبية معا، ومن المهام التي تستند إليه:
  - مسك الدفاتر القانونية بانتظام: كاليومية،... إلخ.
  - تحضير الحسابات السنوية، إعداد الميزانية، حساب النتائج،... إلخ
  - متابعة جميع المهام الخاصة بمركب الملح.
  - مراقبة فواتير الشراء وتحرير الصكوك من أجل تسديد ديون الموردين.

9. قسم الموارد البشرية: مسؤول عن اليد العاملة في المركب: حقوق التأمين، الرواتب والأجور.

### المطلب الثالث: أهداف و أهمية مركب الملح- لوطاية-

وضع مركب الملح -لوطاية- مجموعة من الأهداف يريد بلوغها للحصول على ولاء الزبائن والمنافسة ومن بين

هذه الأهداف:

1. تطوير أبعاد وخصائص المنتج حتى يلاقي إحتياجات الزبون.

2. توسيع و تطوير وحدات الإنتاج.

3. العمل على زيادة الحصة السوقية من أجل التفوق على المنافسين.

4. وضع سياسة إنتاجية متطابقة مع توقعات السوق.

5. العمل على تخفيض تكاليف الإنتاج.

6. العمل على التحسين الطاقة الإنتاجية وتقليل الزمن المستغرق في الإنتاج أو المهام.

7. دخول الأسواق المحلية وتصدير منتجاتها إلى أسواق دول أجنبية.

8. طرح منتجات ذات قيمة مضافة مرتفعة في الأسواق.

تعمل المؤسسة الوطنية للأملاح على تحقيق التميز على منافسيها من خلال عرضها لمنتجات ذات طابع

إستهلاكي واسع، حيث تتمتع منتجاتها بمستوى عالي من الجودة و لذلك نجد لهذه المؤسسة أهمية ودور كبير في الإقتصاد

الوطني من خلال ما تنتجه الوحدات التابعة لها والتي من بينها مركب لوطاية و الذي تتمثل أهميته فيما يلي:

1. منتجات ضرورية للمستهلك.

2. المساهمة في تمويل الخزينة العامة من خلال الضرائب المدفوعة.

3. تصدير منتجاتها والحصول على إيرادات إضافية من العملة الصعبة.

4. توفير مناصب شغل والقضاء على جزء من البطالة.

5. الحد من بعض الأمراض عن طريق توفير اليود في الملح.

## المبحث الثاني: واقع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمركب الملح- لوطاية- بسكرة.

سنقوم بتوضيح الخطوات التي يعتمد عليها المركب في حساب مختلف تكاليفه من خلال المعلومات المتحصل عليها من طرف المركب، وإسقاط ماتم التطرق إليه فيما يخص نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمركب الملح -لوطاية-.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى:

- التكاليف المعتمدة في المركب الملح - لوطاية-
- مراحل حساب التكلفة بمركب الملح.
- تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمركب الملح.
- المطلب الأول: التكاليف المعتمدة في المركب الملح - لوطاية-

وتتمثل هذه التكاليف في:

### أولاً: التكاليف حسب علاقة الإنتاج

1. التكاليف المباشرة: المصاريف التي يمكن ربطها مباشرة مع عملية الإنتاج، مثل الأغلفة، إهلاك الآلات...إلخ.
2. التكاليف غير المباشرة: وهي المصاريف المتعلقة بأكثر من منتج مثل الإنارة، الصيانة...إلخ.

### ثانياً: تكاليف حسب حجم النشاط

1. التكاليف الثابتة: هي تكاليف الإنتاج التي لا تتغير بنشاط المركب، أي بالإنتاج، هذا النوع يتحمله المركب مهما كان مستوى نشاطه وتشمل أرقام الحسابات:
  - />60: المشتريات المستهلكة.
  - />61: الخدمات الخارجية
  - />64: الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة.
  - />65: الأعباء العملياتية الأخرى.
  - />66: الأعباء المالية.
2. التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير من خلال تقرير كمية الإنتاج، وتشمل الحسابات التالية:
  - />62: الخدمات الخارجية الأخرى.
  - />63: أعباء المستخدمين.

- ح/68: مخصصات الإهلاك والمؤونات و خسائر القيمة.

- ح/69: الضرائب على النتائج و مايمثلها.

### المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة بمركب الملح

تستخدم المؤسسة الوطنية للأملاح طريقة غير معروفة في مجال محاسبة التكاليف من أجل تحديد سعر تكلفة

منتجاتها، وسيتم التطرق إلى الخطوات التي تعتمد عليها من خلال مايلي:

أولاً: جمع البيانات: تتمثل في مجموعة من النقاط التالية:

1. عملية التصنيع لكل منتج من شأنها أن تحدد درجة تعقيد المنتج.

2. الكميات المنتجة من قبل المنتج.

3. المصروفات المباشرة المسجلة لكل مركز تكلفة.

4. التكاليف الكلية لكل وحدة.

هذه المعطيات المقدمة التي من شأنها أن تبين التكلفة التي تعود لكل منتج في غياب المحاسبة التحليلية التي تحدد

التكاليف لكل مركز تكلفة، وحساب التكاليف من خلال توزيع تكاليف الوحدة (حسب الفئة) وفقاً لكمية إنتاجها.

ثانياً: طريقة حساب التكلفة:

تقوم طريقة الحساب على تحليل تكاليف مركز التكلفة لكل منتج وتحدد مصاريفها (التكاليف المرتبطة مباشرة مع

عملية الإنتاج) وهي التكاليف المباشرة التي تتعلق بالإنتاج، والباقي من التكاليف هي تكاليف غير مباشرة والتي تحسب

بأخذ إجمالي التكاليف المباشرة لكل مراكز التكاليف والمصاريف الإجمالية للوحدة.

ثالثاً: تطبيق حساب التكلفة: يتم إدخال البيانات التي تم جمعها في مرحلة جمع البيانات يتم إدخالها في جداول التالية:

1. جدول المنتجات: والذي يتكون من:

- الرمز: رقم الحساب المنتج

- الوصف: وصف المنتجات.

- الكمية: الكمية المنتجة خلال السنة.

- المفتاح: مفتاح توزيع التكاليف غير المباشرة (تحسب تلقائياً)

- الدرجة: درجة تعقيد المنتج.

الجدول رقم(06): جدول المنتجات

الرمز	الوصف	الكمية	المفتاح	درجة التعقيد
01	Rafie			2.5
02	Chamsi PP			0.5
03	Sel agro			3
04	Traitement dex eaux			1.5
05	Sel p/sect.chimique			1
06	Sel denegement/autres			0
07	Sel cosmetique			0.5
08	Sel pharmaceutique			2.5
09	Vrac			0.5

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية والمحاسبة

ومن خلال الجدول السابق يتم حساب درجة التعقيد بالكمية الأكثر إنتاجا في المؤسسة للمنتج من خلال 8

ساعات وهي موزعة في الجدول وذلك من خلال: الفارق بين كمية إنتاج المنتجات خلال 8 ساعات مثال: خلال 8 ساعات تم إنتاج 15 طن من رفيع وشمسي، فكل منتج يوضع له درجة معينة.

أما حساب مفتاح توزيع التكاليف غير المباشرة = الكمية × درجة التعقيد، والمجموع المتحصل عليه × 100% ثم

بعد ذلك نقسم على (إجمالي الكميات × درجة التعقيد). وذلك من خلال:

كمية المنتج × درجة التعقيد = (إجمالي الكميات × درجة التعقيد).

(إجمالي الكميات × درجة التعقيد) ← 100%

كمية المنتج × درجة التعقيد ← X

2. جدول مركز التكلفة: والذي يتكون من:

- الرمز: رمز مركز التكلفة.

- الوصف: وصف مركز التكلفة.

- تكاليف الأغلفة: إجمالي تكاليف الأغلفة المتصلة بمركز التكلفة.

- تكاليف الموظفين: إجمالي تكاليف الموظفين المتصلة بمركز التكلفة.

- الإهلاك: إجمالي الإهلاكات المتصلة بمركز التكلفة.



- تكاليف أخرى: إجمالي باقي التكاليف المتصلة بمركز التكلفة.
  - الكمية: كمية المنتج من مركز التكلفة.
  - تكاليف متغيرة: معدل التكاليف المتغيرة من خلال تقرير الكميات (تكاليف الموظفين والإهلاك)
  - تكاليف ثابتة: المعدل بالطن للتكاليف الثابتة من خلال تقرير الكمية (تكاليف الأغلفة وباقي التكاليف المستهلكة).
  - التكاليف المباشرة: معدل التكلفة بالطن لمركز التكلفة.
- تصنف التكاليف حسب نوعها وتجمع ونضعها في الجدول الآتي:

الجدول رقم(07): جدول مركز التكلفة

الرمز	الوصف	الأغلفة	الموظفين	الإهلاك	تكاليف أخرى	الكمية	تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	تكاليف مباشرة
01	Rafie								
02	Chamsi PP								
03	Sel agro								
04	Traitement dex eaux								
05	Sel p/sect.chimique								
06	Sel denegement/autres								
07	Sel cosmetique								
08	Sel pharmaceutique								
09	Vrac								

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية والمحاسبة

### 3. جدول العناصر العامة: وتتكون من الحسابات التالية:

- <60/>: المشتريات المستهلكة.
- <61/>: الخدمات الخارجية.
- <62/>: الخدمات الخارجية الأخرى.
- <63/>: أعباء المستخدمين.
- <64/>: الضرائب والرسوم والمدفوعات لمماثلة.

- < />65: الأعباء العملية الأخرى.
- < />66: الأعباء المالية.
- < />67: العناصر غير العادية (الأعباء).
- < />68: مخصصات الإهلاك والمؤونات وحسائر القيمة.
- < />69: الضرائب على النتائج وما يماثلها.

نتيجة النهائية للحسابات:

الجدول رقم (08): حساب سعر التكلفة

المنتج	الكمية	التكاليف المباشرة	التكاليف غ المباشرة	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	سعر التكلفة
Rafie Chamsi PP						
Sel agro Traitement dex eaux Sel p/sect.chimique						
Sel denegement/autres Sel cosmetique Sel pharmaceutique						
Varc						

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية والمحاسبة

- ✓ تجمع وتضاف التكاليف المباشرة.
- ✓ أما التكاليف الغير مباشرة: نأخذ التكاليف الكلية ونضع جدول به المنتجات وتجمع كمية كل منتج.
- ✓ نحسب معامل التوازن (مفتاح التوزيع).
- ✓ نضيف خانة بالجدول بها مركز التكلفة: وهي التكاليف التي تدخل في إنتاج المنتج.
- ✓ نضيف خانة بالجدول بها العلاقة بين المنتج ومركز التكلفة: أي تجميع التكاليف للوصول إلى المنتج الأخير.
- ✓ نضيف خانة بالجدول بها مصاريف إهلاك الآلات ونضيفها إلى التكاليف، إذا كانت الآلة تنتج عدة منتوجات  
نحسب النسبة المئوية للكمية المنتجة لكل منتج ونوزعها على المنتوجات.
- ✓ نضيف الضرائب على إنتاج المادة الخام ونقسم الضرائب حسب الكمية المنتجة.
- ✓ التكاليف غير المباشرة = التكاليف الكلية - مجموع التكاليف المباشرة

✓ توزع التكاليف غير المباشرة على أساس مفتاح التوزيع.

✓ التكاليف غير المباشرة لمنتوج معين=مجموع التكاليف غير المباشرة × مفتاح التوزيع

حساب سعر تكلفة منتوج ملح الشمسي وفقا لطريقة المتبعة من قبل المؤسسة الوطنية للأملاح:

1. جدول المنتجات 2016:

الجدول رقم(09): جدول حساب الكمية في درجة التعقيد لسنة 2016

السنة 2016					
الرمز	الوصف	الكمية	المفتاح	درجة التعقيد	الكمية × درجة التعقيد
1	Rafie	10860.86	49.98209	2.5	27152.1475
2	chamsi kg	16264.82	14.97027	0.5	8132.4115
3	Chamsi	1315.35	3.631974	1.5	1973.025
4	sel agro	1731.5	9.562114	3	5194.5
5	Traitement dex eaux	2847.15	7.861615	1.5	4270.725
6	sel p/sect.chimique	1707.45	3.1431	1	1707.45
7	Sel denegement/autres	0	0	0	0
8	Sel cosmetique	4392	4.04243	0.5	2196
9	Sel pharmaceutique	1478	6.801812	2.5	3695
10	Vrac	5.000	0.004602	0.5	2.5
المجموع		40602.13	100	13.5	54323.759

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية والمحاسبة لسنة 2016

يتم حساب درجة التعقيد بالكمية الأكثر إنتاجا في المؤسسة للمنتج خلال 8 ساعات وهي موزعة كما في الجدول وذلك من خلال: كمية إنتاج المنتجات خلال 8 ساعات حيث تم إنتاج 15 طن من ربيع وشمسي 60 طن من أكياس أملاح الخبز، فكل منتوج يوضح له درجة معينة كما هو موضح.

حيث يتم حساب مفتاح توزيع التكاليف الغير المباشرة=(الكمية × درجة التعقيد) × 100 ثم يقسم على إجمالي

(الكمية × درجة التعقيد)

كمية المنتوج × درجة التعقيد = (إجمالي الكميات × درجة التعقيد)

إجمالي المنتج × درجة التعقيد ← 100

كمية المنتج × درجة التعقيد ← x

وهنا يظهر معامل التوازن (مفتاح توزيع التكاليف)

حساب تكلفة المنتج الشمسي:

نحسب مفتاح التوزيع للمنتج الشمسي لسنة 2016 لتوضيح الأرقام الموجودة في الجدول

100 ← 54323.759

x ← 8132.4115

$$14\% = 323.759/100 \times 8132.4115 = x$$

ويطبق كذلك على جميع المنتجات.

## 2. جدول مركز التكلفة:

من خلال جمع كل التكاليف سنقوم بحساب قيمة منتج شمسي لسنة 2016.

الجدول رقم (10): جدول إجمالي تكاليف منتج شمسي لسنة 2016

المبلغ	البيان
1683915435	إجمالي التكاليف
235748160.9 = % 14 × 1683915435	إجمالي التكاليف للمنتج الشمسي
14494.3576 = 16264.823/235748160.9	إجمالي التكاليف للوحدة الواحدة لمنتج الشمسي
3553619.499 = 14% × 25382996.42	تكاليف أخرى للمنتج الشمسي
50645597.40/16264.823 = 3113.811776	تكاليف متغيرة = الإهلاك / الكمية
1905.506216 = 16264.823/25382996.42 + 5609724.91	تكاليف ثابتة = الأغلفة + تكاليف الأخرى / الكمية المنتجة

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات المركب لسنة 2016.

إذن ومن خلال المعطيات في الجدول سنقوم بحساب التكاليف المباشرة للمنتج الشمسي:

التكاليف المباشرة = التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة

$$\text{التكاليف المباشرة} = 3113.811776 + 1905.506216 = 5019.317992 \text{ دج}$$

حساب التكاليف الغير مباشرة للمنتج الشمسي:

التكاليف الغير مباشرة للمنتج الشمسي = إجمالي التكاليف للمنتج الشمسي - التكاليف المباشرة للمنتج

$$\text{التكاليف الغير مباشرة للمنتج الشمسي} = 5019.317992 - 14494.3576 = 9475.039608 \text{ دج}$$

الجدول رقم (11): جدول مركز التكلفة لمنتج الشمسي لسنة 2016

المنتج	الأغلفة	الإهلاك	تكاليف أخرى	الكمية	تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	تكاليف مباشرة
الشمسي	5609724.91	50645597.4	25382996.42	16264.823	3113.812	1905.506216	5019.317992

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية والمحاسبة لسنة 2016.

### 3. النتيجة النهائية للحسابات:

التكاليف الثابتة =  $60/ح + 61/ح + 64/ح + 66/ح = 158928923.5$  دج

التكاليف الثابتة =  $158928923.5 \times 14\% = 16264.823$  / 1367.985947 دج

التكاليف المتغيرة =  $62/ح + 63/ح + 67/ح + 68/ح + 69/ح = 1524986512$  دج

التكاليف المتغيرة =  $1524986512 \times 14\% = 16264.823$  / 13126.37166 دج

الجدول رقم (12): جدول حساب سعر التكلفة لمنتج الشمسي.

المنتج	الكمية	التكاليف المباشرة	التكاليف غ المباشرة	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	التكلفة
الشمسي	16264.823	5019.317992	9475.039608	1367.985947	13126.37166	14494.3576

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية والمحاسبة لسنة 2016.

سنقوم بتحويل المبلغ من الكيلو دينار إلى دج.

ومنه تكلفة الوحدة الواحدة للمنتج الشمسي =  $14494.3576 / 1000 = 14.4943576$  دج

المطلب الثالث: تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمركب الملح

أولاً: تحديد الأنشطة الرئيسية:

قبل تحديد الأنشطة الرئيسية للمركب نحدد المنتجات المختارة كأغراض تكلفة و التكاليف المباشرة المتعلقة بالوحدات المنتجة.

- تحديد المنتجات المختارة كأغراض تكلفة: تحديد مختلف أغراض التكلفة (المنتجات) بمركب الملح كما هي موضحة في

الشكل التالي:

الجدول رقم (13): منتجات مركب الملح لوطاية:

Qualité	Produit	Poids
SEL ALIMENTAIRE	Rafie sachet carré	1kg
	Rafie Flacon Import	250/750g
	Rafie Flacon Local	250g
	Rafie Sac	4/25kg
	Chamsi carré	1kg
	Chamsi Sac	4/25kg
	Chamsi En big-bag	/
	Sel Boulanger sac vrac	15*1kg
SEL Idustriel	Sel traité	1/25MDN
	Pastille Berlingot	25kg
	Sel non iodé	4/25 kg
	Sel en poudre	25Kg
	Traité non iodé	1/25kg
	Traité non iodé big-bag	/
SEL SPECIAUX	Jassim Sac	4kg
	SALMA pastille(36)	250g
	Sel de Bain dose	60g
	Sel RAHA pot en verre	1.8kg
	Sel RAHA	1/25kg
	MEDISEL flacon	100g
	Bicarbonat Flacon	175g

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المركب لسنة 2016.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن منتج المركب يختلف باختلاف حجم الأكياس.

تحديد التكاليف المباشرة للمركب: تم تحديد التكاليف المباشرة للمركب والمتعلقة مباشرة بالوحدات المنتجة، قصد

تتبع هذه التكاليف وتحميلها مباشرة على أغراض التكلفة لتحقيق فعالية التكلفة.

الجدول رقم (14): التكاليف المباشرة بمركب الملح لسنة 2016

رقم الحساب	البيان	المبلغ (دج)
601000	الملح (المادة الأولية)	88,282,995.00
601020	ايودات البوتاسيوم	6672028.41
602611	أكياس بلاستيك صغيرة	29858575.78
602613	بلاستيك	15791824.06
602623	أكياس 25kg	1,937,232.00
602625	أكياس كبيرة	2091589.15
602641	ألواح التحميل	8,142,680.00
602691	مواد التغليف	2304169.28
	مجموع التكاليف المباشرة	155,081,093.68

المصدر: بيانات ومعلومات المركب

حاولنا بهذه المرحلة تصنيف مختلف عمليات المركب إلى رئيسية منها وثانوية، ثم قسمت هذه الأخيرة إلى مجموعة من الأنشطة، حيث حددت تكلفة كل نشاط.

وبالرجوع إلى الملحق رقم (01) نجد إجمالي التكاليف غير المباشرة.

الجدول رقم (15): تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة به

التكلفة	النسبة	الأنشطة			العمليات	
		الرمز	تكاليف الأنشطة	البيان	الرمز	البيان
39814358.58	2.60423	A10	مصاريف نقل الملح (الأخرجة)	نقل المشتريات	A1	العمليات الرئيسية التجهيز
139672.52	0.00914	A11	تعبئة المخزونات المستهلكة	إدارة التجهيز	A2	
567040.84	0.03709	A12	أجرة مستخدمى إدارة التجهيز			
6880.43	0.00045	A23	أدوات مكتبية			
20218.72	0.00132	A24	ألبسة عمال الإدارة			
585306.59	0.03828	A25	التأمين على السيارة+المركبة التجارية			
9098.40	0.0006	A26	الضريبة على المركبات			
4803300.36	0.31418	A27	إهلاك المباني والتجهيزات			
8345996.87	0.54591	A28	إهلاك تركيب العام (المدفئة...)			
1644872.11	0.10759	A29	إهلاك معدات النقل			
344265.51	0.02252	A30	إهلاك معدات الإعلام الآلي			
2500463.09	0.16355	A31	إهلاك معدات مكتب			
739373791.00	48.3619	A32	رسم مسترجع على المشتريات	تسديد الضرائب	A3	
5164016.60	0.33777	A33	مصاريف اليد العاملة(الصيانة)	إنتاج	A4	
128853.17	0.00843	A34	مواد ولوازم مختلفة			
322068.28	0.02107	A35	صيانة وإصلاح معدات النقل(خارجيا)			

خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

الرقم	المبلغ	الرمز	الوصف	التصنيف	المرحلة	البرنامج
5114.07	0.00033	A36	صيانة وإصلاح أثاث مكتب	إدارة الجودة والبحث والتطوير	A5	الإنتاج
6184.72	0.0004	A37	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة			
261563.99	0.01711	A38	تكلفة قطع الغيار المستهلكة			
16487.61	0.00108	A39	خردوات مستعملة			
12258.32	0.0008	A40	أدوات صغيرة			
73476.33	0.00481	A41	ألبسة عمال الصيانة			
42710.00	0.00279	A42	أدوات التحاليل المخبرية			
70100.00	0.00459	A43	تحليل الأملاح(خارجيا)			
3426910.62	0.22415	A44	إهلاك آلات المخبر			
924487.89	0.06047	A45	إهلاك معدات مكتب المخبر			
61849.18	0.00405	A46	ألبسة المخبرين			
88144.82	0.00577	A47	مصاريف الكهرباء			
405951.35	0.02655	A48	مصاريف الصيانة الخارجية للمعدات			
6526205.30	0.42687	A49	أجور المخبرين			
13791.17	0.0009	A50	أدوات مكتبية			
292730.90	0.01915	A51	إهلاك معدات الإعلام الآلي			
486825.00	0.03184	A52	أكسجين الأستيلين			
3200.00	0.00021	A53	ندوات، مؤتمرات			
12000.00	0.00078	A54	مهندسون إستشاريون			
186780.81	0.01222	A55	مراقبة تقنية			
5215903.35	0.34117	A56	إهلاك آلة التنظيف	التنظيف والطحن والتعبئة	A6	الإنتاج
5273621.49	0.34494	A57	مصاريف الكهرباء			
552028.73	0.03611	A58	المياه			
14256238.30	0.93249	A59	مصاريف مستخدمين نشاط التنظيف و الطحن و الغريلة			
2097786.20	0.13721	A60	إهلاك آلة الطحن			
247343.14	0.01618	A61	ألبسة عمال التنظيف و الطحن و الغريلة			
20971487.38	1.37173	A62	إهلاك آلة الإتصالات الكهربائية			
66839584.10	4.37193	A63	إهلاك آلة التكييف			
45540529.22	2.97877	A64	إهلاك آلة الهواء المضغوط			
74999.00	0.00491	A65	إهلاك معدات التهوية			
434495.68	0.02842	A66	كراء آلة المحجر			
58217709.55	3.80798	A67	إهلاك آلة المحجر			
1523077.69	0.09962	A92	إهلاك تركيب العام للمياه	التكاليف	A7	الإنتاج
1976326.00	0.12927	A68	إهلاك آلات التغليف			
206128.22	0.01348	A69	ألبسة عمال التغليف			
11968965.68	0.78288	A70	مصاريف مستخدمين نشاط التغليف			
1485654.51	0.09718	A71	مصاريف الكهرباء			
2920307.86	0.19102	A72	مواد ولوازم مختلفة	الصيانة	A8	الإنتاج
136473.29	0.00893	A73	ألبسة عمال الصيانة			
10358847.82	0.67757	A74	مصاريف المستخدمين صيانة			
935857.94	0.06121	A75	خردوات مستعملة			
695797.92	0.04551	A76	أدوات صغيرة			
909936.33	0.05952	A77	صيانة وإصلاح المعدات الصناعية(خارجيا)			
313798.11	0.02053	A78	صيانة وإصلاح معدات النقل(خارجيا)			
3058.77	0.0002	A79	صيانة وإصلاح أثاث مكتب			
14744.00	0.00096	A80	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة			
10240697.31	0.66984	A81	مصاريف قطع الغيار			



خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

3728217.90	0.24386	A82	أجور المستخدمين	إدارة الإنتاج	A9		
292871.44	0.01916	A83	إهلاك معدات الإعلام الآلي				
20634.26	0.00135	A84	ألبسة عمال الإدارة				
1383263.35	0.09048	A85	إهلاك معدات النقل				
28643.21	0.00187	A86	أدوات مكتبية				
5309881.76	0.34732	A87	إهلاك مباني متنقلة				
1413028.89	0.09243	A88	إهلاك معدات مكتب				
12945973.88	0.84679	A89	إهلاك المباني والتجهيزات				
2117107.03	0.13848	A90	إهلاك مباني صناعية				
3915476.48	0.25611	A91	تعبئة المحروقات المستهلكة				
10748318.55	0.70304	A93	إهلاك تركيب العام(الملدفة،...)	إدارة المبيعات	A10		
7331560.12	0.47955	A94	إهلاك معدات وأدوات				
252351.52	0.01651	A95	التأمين على السيارة				
12957.00	0.00085	A96	حقوق الطابع				
404417.12	0.02645	A97	مصاريف أجور إدارة التوزيع				
1775839.00	0.11616	A98	الرسم على النشاط المهني TAP				
40231.22	0.00263	A99	ألبسة العمال				
2150250.13	0.14065	A100	إهلاك معدات مكتب				
5666165.61	0.37062	A101	إهلاك تركيب العام(الملدفة،...)				
13760.86	0.0009	A102	أدوات مكتبية				
55000.00	0.0036	A103	دعاية والإشهار	نقل المبيعات	A11		
7100384.32	0.46443	A104	إهلاك المباني والتجهيزات				
482368.47	0.03155	A105	إهلاك معدات الإعلام الآلي				
16401.60	0.00107	A106	ضريبة على المركبات				
1650584.91	0.10796	A107	تعبئة المحروقات المستهلكة لنقل المبيعات				
870696.65	0.05695	A108	تأمين على السيارة+ الشاحنة				
2979826.60	0.19491	A109	مصاريف المستخدمين(سائقين+ حاملين)				
109190.00	0.00714	A110	التنقلات				
89772821.54	5.87198	A111	مصاريف نقل المبيعات				
693000.00	0.04533	A112	مصاريف نقل بوسائل المؤسسة				
2880765.71	0.18843	A113	إهلاك معدات النقل	الصيانة	A12		
62661.93	0.0041	A114	ألبسة العمال				
736980.85	0.04821	A115	مصاريف صيانة معدات النقل(خارجيا)				
6175.57	0.0004	A116	صيانة وإصلاح أثاث مكتب				
11659.40	0.00076	A117	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة				
62652.91	0.0041	A118	خردوات مستعملة				
46581.61	0.00305	A119	أدوات صغيرة				
347612.36	0.02274	A120	مواد ولوازم مختلفة				
1120988.53	0.07332	A121	تكلفة قطع الغيار				
21007.03	0.00137	A122	ألبسة عمال الصيانة				
5266732.00	0.34449	A123	مصاريف اليد العاملة	الوقاية والأمن	A13		
31656.36	0.00207	A124	ألبسة العمال				
2477340.93	0.16204	A125	الصيدليات				
1961340.80	0.12829	A126	إهلاك معدات الحماية الأمنية				
8637183.14	0.56495	A127	مصاريف عمل الحراسة والأمن				
23896720.99	1.56307	A128	أجور المستخدمين(مصالح الإدارة، محاسبة و مالية)	الإدارة	A14		

خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

4889252.91	0.3198	A129	أجور المستخدمين صيانة إدارة		
240027.07	0.0157	A130	المواد المكتبية المستهلكة		
4066472.21	0.26599	A131	إهلاك المعدات لمكتبية		
187561.08	0.01227	A132	مصاريف الصيانة معدات النقل (خارجيا)		
811044.39	0.05305	A133	إهلاك معدات نقل		
10503.52	0.00069	A134	ألبسة العمال الصيانة		
53714.03	0.00351	A135	تكلفة قطع الغيار		
9831.59	0.00064	A136	صيانة وإصلاح أثاث مكتب		
175254540.41	11.4633	A137	إهلاك الإدارة		
10726995.11	0.70165	A138	إهلاك مباني الموظفين		
2402762.65	0.15716	A139	إهلاك معدات الإعلام الآلي		
1107093.37	0.07241	A140	التنقلات والإستقبالات والندوة والإطعام		
102635.62	0.00671	A141	تعبئة المخروقات المستهلكة		
5576.05	0.00036	A142	مياه مستهلكة		
686324.17	0.04489	A143	الكهرباء والغاز		
126388.38	0.00827	A144	ألبسة عمال الإدارة		
2825516.30	0.18482	A145	مصاريف مختلفة		
504782.99	0.03302	A146	الهاتف		
48718.22	0.00319	A147	مخدوات		
243146.66	0.0159	A148	مواد ولوازم مختلفة		
6211.88	0.00041	A149	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة		
2,800.00	0.00018	A150	صيانة وإصلاح المرافق الإجتماعية		
1004791.07	0.06572	A151	القضايا محاكم		
76,678.20	0.00502	A152	التكاليف والآثار المترتبة عن الشيكات		
8881383.33	0.58093	A153	إهلاك المباني والتجهيزات		
16658858.26	1.08964	A154	إهلاك التركيب العام (المدفئة،...)		
624219.21	0.04083	A155	إهلاك التركيب العام للمياه		
102186.56	0.00668	A156	ضرائب عقارية		
252351.52	0.01651	A157	التأمين على السيارة		
949952.55	0.06214	A158	تأمينات أخرى		
36221.35	0.00237	A159	أدوات صغيرة		
505993.91	0.0331	A160	إهلاك الأثاث والمعدات (المطعم)		
4,482,150.00	0.29317	A161	مصاريف إيجار (حافلتين لنقل العمال)	نقل العمال	A15
1528834341	100		المجموع		

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جدول تكاليف المركب

حيث يتم حساب نسبة إستهلاك كل نشاط من إجمالي التكاليف كما يلي:

إجمالي التكاليف غير المباشرة ← 100

تكلفة النشاط ← x

100 ← 1528834341

x ← 39814358.58

خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

$$x = 39814358.58 \times 100 / 1528834341 = 2.60422974\%$$

ويطبق كذلك على جميع الأنشطة.

تحديد مسببات التكلفة: يتم التعرف على الحدث الذي أدى إلى نشوء التكلفة وهذا الأمر الذي يمكن من تخصيص التكاليف غير المباشرة لهذه الأنشطة على منتج الملح.

وندرج بالجدول الموالي مختلف أنشطة المركب وتكاليفها مع مسببات التكلفة المرتبطة بها وفقا لعلاقة السبب والنتيجة.

الجدول رقم(16): الأنشطة ومسببات التكلفة

التكلفة	النسبة	المسببات	الأنشطة			العمليات	
			الرمز	تكاليف الأنشطة التحتية	البيان	الرمز	البيان
39814358.58	2.60423	عدد الأطنان المشتراة	A10	مصاريف نقل الملح (الأخرجة)	نقل المشتريات	A1	تجهيز
139672.52	0.00914	عدد لترات الوقود	A11	تعبئة المحروقات المستهلكة	إدارة التجهيز	A2	
567040.84	0.03709	ساعة العمل	A12	أجرة مستخدمي إدارة التجهيز			
6880.43	0.00045	عدد المكاتب	A23	أدوات مكتبية			
20218.72	0.00132	عدد العمال	A24	ألبسة عمال الإدارة			
585306.59	0.03828	عدد المركبات	A25	التأمين على السيارة+المركبة التجارية			
9098.40	0.0006	عدد المركبات	A26	الضريبة على المركبات			
4803300.36	0.31418	عدد المباني	A27	إهلاك المباني والتجهيزات			
8345996.87	0.54591	عدد المعدات	A28	إهلاك تركيب العام (المدفئة...)			
1644872.11	0.10759	عدد المركبات	A29	إهلاك معدات النقل			
344265.51	0.02252	عدد المعدات	A30	إهلاك معدات الإعلام الآلي			
2500463.09	0.16355	عدد المكاتب	A31	إهلاك معدات مكتب			
739373791.00	48.3619	عدد الأطنان المشتراة	A32	رسم مسترجع على المشتريات	تسديد الضرائب	A3	
5164016.60	0.33777	ساعة العمل	A33	مصاريف اليد العاملة(الصيانة)	الصيانة	A4	
128853.17	0.00843	عدد التدخلات	A34	مواد ولوازم مختلفة			
322068.28	0.02107	عدد التدخلات	A35	صيانة وإصلاح معدات النقل(خارجيا)			
5114.07	0.00033	عدد التدخلات	A36	صيانة وإصلاح أثاث مكتب			
6184.72	0.0004	عدد التدخلات	A37	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة			
261563.99	0.01711	عدد التدخلات	A38	تكلفة قطع الغيار المستهلكة			
16487.61	0.00108	عدد التدخلات	A39	خردوات مستعملة			
12258.32	0.0008	عدد التدخلات	A40	أدوات صغيرة			
73476.33	0.00481	عدد العمال	A41	ألبسة عمال الصيانة			
42710.00	0.00279	عدد الأدوات المخبرية	A42	أدوات التحاليل المخبرية			
70100.00	0.00459	100دج من تكلفة تحليل الأملاح	A43	تحليل الأملاح(خارجيا)	إدارة الجودة والبحث والتطوير	A5	
3426910.62	0.22415	عدد المعدات	A44	إهلاك آلات المخبر			
924487.89	0.06047	عدد المكاتب	A45	إهلاك معدات مكتب المخبر			
61849.18	0.00405	عدد العمال	A46	ألبسة المخبريين			
88144.82	0.00577	عدد كيلوات الساعي	A47	مصاريف الكهرباء			

خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

مستهلك						
405951.35	0.02655	عدد التدخلات	A48	مصاريف الصيانة الخارجية للمعدات	التنظيف والطحن والبريالة	A6
6526205.30	0.42687	ساعة العمل	A49	أجور المخبرين		
13791.17	0.0009	عدد المكاتب	A50	أدوات مكتبية		
292730.90	0.01915	عدد المعدات	A51	إهلاك معدات الإعلام الآلي		
486825.00	0.03184	لتر من أكسجين الأستيلين	A52	أكسجين الأستيلين		
3200.00	0.00021	عدد الندوات	A53	ندوات، مؤتمرات		
12000.00	0.00078	عدد مهندسون	A54	مهندسون إستشاريون		
186780.81	0.01222	عدد المراقبات	A55	مراقبة تقنية		
5215903.35	0.34117	عدد معدات	A56	إهلاك آلة التنظيف		
5273621.49	0.34494	عدد كيلوات الساعي مستهلك	A57	مصاريف الكهرباء		
552028.73	0.03611	لتر من الماء المستعمل	A58	المياه		
14256238.30	0.93249	ساعة العمل	A59	مصاريف مستخدمي نشاط التنظيف و الطحن و الغريلة		
2097786.20	0.13721	عدد المعدات	A60	إهلاك آلة الطحن		
247343.14	0.01618	عدد العمال	A61	ألبسة عمال التنظيف و الطحن و الغريلة		
20971487.38	1.37173	عدد معدات	A62	إهلاك آلة الإتصالات الكهربائية		
66839584.10	4.37193	عدد معدات	A63	إهلاك آلة التكييف		
45540529.22	2.97877	عدد معدات	A64	إهلاك آلة الهواء المضغوط		
74999.00	0.00491	عدد معدات	A65	إهلاك معدات التهوية		
434495.68	0.02842	عدد معدات	A66	كراء آلة الحجر		
58217709.55	3.80798	عدد معدات	A67	إهلاك آلة المنجر		
1523077.69	0.09962	لتر من الماء المستعمل	A92	إهلاك تركيب العام للمياه		
1976326.00	0.12927	عدد معدات	A68	إهلاك آلات التغليف	التغليف	A7
206128.22	0.01348	عدد العمال	A69	ألبسة عمال التغليف		
11968965.68	0.78288	ساعة العمل	A70	مصاريف مستخدمي نشاط التغليف		
1485654.51	0.09718	عدد كيلوات الساعي مستهلك	A71	مصاريف الكهرباء		
2920307.86	0.19102	عدد التدخلات	A72	مواد ولوازم مختلفة	الصيانة	A8
136473.29	0.00893	عدد العمال	A73	ألبسة عمال الصيانة		
10358847.82	0.67757	ساعة العمل	A74	مصاريف المستخدمين صيانة		
935857.94	0.06121	عدد التدخلات	A75	خردوات مستعملة		
695797.92	0.04551	عدد التدخلات	A76	أدوات صغيرة		
909936.33	0.05952	عدد التدخلات	A77	صيانة وإصلاح المعدات الصناعية(خارجيا)		
313798.11	0.02053	عدد التدخلات	A78	صيانة وإصلاح معدات النقل(خارجيا)		
3058.77	0.0002	عدد التدخلات	A79	صيانة وإصلاح أثاث مكتب		
14744.00	0.00096	عدد التدخلات	A80	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة		
10240697.31	0.66984	عدد التدخلات	A81	مصاريف قطع الغيار		
3728217.90	0.24386	ساعة العمل	A82	أجور المستخدمين	إدارة الإنتاج	A9
292871.44	0.01916	عدد المعدات	A83	إهلاك معدات الإعلام الآلي		
20634.26	0.00135	عدد العمال	A84	ألبسة عمال الإدارة		
1383263.35	0.09048	عدد المركبات	A85	إهلاك معدات النقل		
28643.21	0.00187	عدد المكاتب	A86	أدوات مكتبية		
5309881.76	0.34732	عدد المباني	A87	إهلاك مباني متنقلة		
1413028.89	0.09243	عدد المكاتب	A88	إهلاك معدات مكتب		
12945973.88	0.84679	عدد المباني	A89	إهلاك المباني والتجهيزات		

خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

رقم الحساب	معدل التكلفة	الوحدات	الرمز	الوصف	المركز	النوع	التصنيف	البيان		
2117107.03	0.13848	عدد المباني	A90	إهلاك مباني صناعية	إدارة المبيعات	A10	التوزيع			
3915476.48	0.25611	عدد لترات الوقود	A91	تعبئة المحروقات المستهلكة						
10748318.55	0.70304	عدد المعدات	A93	إهلاك تركيب العام(الملدقة،...)						
7331560.12	0.47955	عدد المعدات	A94	إهلاك معدات وأدوات						
252351.52	0.01651	عدد المركبات	A95	التأمين على السيارة						
12957.00	0.00085	عدد المبيعات المسددة نقدا	A96	حقوق الطابع						
404417.12	0.02645	ساعة العمل	A97	مصاريف أجور إدارة التوزيع						
1775839.00	0.11616	رقم الأعمال	A98	الرسم على النشاط المهني TAP						
40231.22	0.00263	عدد العمال	A99	ألبسة العمال						
2150250.13	0.14065	عدد المكاتب	A100	إهلاك معدات مكتب						
5666165.61	0.37062	عدد المعدات	A101	إهلاك تركيب العام(الملدقة،...)						
13760.86	0.0009	عدد المكاتب	A102	أدوات مكتبية						
55000.00	0.0036	عدد الأطنان المباعة	A103	دعاية والإشهار						
7100384.32	0.46443	عدد المباني	A104	إهلاك المباني والتجهيزات						
482368.47	0.03155	عدد المعدات	A105	إهلاك معدات الإعلام الآلي						
16401.60	0.00107	عدد المركبات	A106	ضريبة على المركبات	نقل المبيعات	A11				
1650584.91	0.10796	عدد لترات الوقود	A107	تعبئة المحروقات المستهلكة لنقل المبيعات						
870696.65	0.05695	عدد المركبات	A108	تأمين على السيارة+ الشاحنة						
2979826.60	0.19491	ساعة العمل	A109	مصاريف المستخدمين(سائقين+ حمالين)						
109190.00	0.00714	عدد العمال المنقلين	A110	التنقلات						
89772821.54	5.87198	أطنان المباعة	A111	مصاريف نقل المبيعات						
693000.00	0.04533	أطنان المباعة	A112	مصاريف نقل بوسائل المؤسسة						
2880765.71	0.18843	عدد المركبات	A113	إهلاك معدات النقل						
62661.93	0.0041	عدد العمال	A114	ألبسة العمال						
736980.85	0.04821	عدد التدخلات	A115	مصاريف صيانة معدات النقل(خارجيا)						
6175.57	0.0004	عدد التدخلات	A116	صيانة وإصلاح أثاث مكتب						
11659.40	0.00076	عدد التدخلات	A117	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة						
62652.91	0.0041	عدد التدخلات	A118	خردوات مستعملة						
46581.61	0.00305	عدد التدخلات	A119	أدوات صغيرة						
347612.36	0.02274	عدد التدخلات	A120	مواد ولوازم مختلفة	الصيانة	A12				
1120988.53	0.07332	عدد التدخلات	A121	تكلفة قطع الغيار						
21007.03	0.00137	عدد العمال	A122	ألبسة عمال الصيانة						
5266732.00	0.34449	ساعة العمل	A123	مصاريف اليد العاملة						
31656.36	0.00207	عدد العمال	A124	ألبسة العمال						
2477340.93	0.16204	عدد الصيدليات	A125	الصيدليات						
1961340.80	0.12829	عدد المعدات	A126	إهلاك معدات الحماية الأمنية						
8637183.14	0.56495	ساعة العمل	A127	مصاريف عمل الحراسة والأمن						
23896720.99	1.56307	ساعة العمل	A128	أجور المستخدمين(مصالح الإدارة، بحاسية و مالية)				الوقت والأمن	A13	
4889252.91	0.3198	ساعة العمل	A129	أجور المستخدمين صيانة إدارة						
240027.07	0.0157	عدد المكاتب	A130	المواد المكتبية المستهلكة						
4066472.21	0.26599	عدد المكاتب	A131	إهلاك المعدات لمكتبية						
187561.08	0.01227	عدد التدخلات	A132	مصاريف الصيانة معدات النقل(خارجيا)						
811044.39	0.05305	عدد المركبات	A133	إهلاك معدات نقل						
10503.52	0.00069	عدد العمال	A134	ألبسة العمال الصيانة	الإدارة	A14	التوزيع			

خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

53714.03	0.00351	عدد التدخلات	A135	تكلفة قطع الغيار			
9831.59	0.00064	عدد التدخلات	A136	صيانة وإصلاح أثاث مكتب			
175254540.41	11.4633	عدد المباني	A137	إهلاك الإدارة			
10726995.11	0.70165	عدد المباني	A138	إهلاك مباني الموظفين			
2402762.65	0.15716	عدد المعدات	A139	إهلاك معدات الإعلام الآلي			
1107093.37	0.07241	عدد العمال المنقلين	A140	التنقلات والإستقبالات والفندقة والإطعام			
102635.62	0.00671	عدد لترات الوقود	A141	تعبئة المحروقات المستهلكة			
5576.05	0.00036	لتر من الماء المستعمل	A142	مياه مستهلكة			
686324.17	0.04489	عدد كيلوات الساعي	A143	الكهرباء والغاز			
126388.38	0.00827	عدد العمال	A144	ألبسة عمال الإدارة			
2825516.30	0.18482	أطنان المياحة	A145	مصاريف مختلفة			
504782.99	0.03302	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	A146	الهاتف			
48718.22	0.00319	عدد التدخلات	A147	مخردوات			
243146.66	0.0159	عدد التدخلات	A148	مواد ولوازم مختلفة			
6211.88	0.00041	عدد التدخلات	A149	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة			
2,800.00	0.00018	عدد التدخلات	A150	صيانة وإصلاح المرافق الإجتماعية			
1004791.07	0.06572	عدد القضايا	A151	القضايا محاكم			
76,678.20	0.00502	1000 دج من تكلفة الشبكات	A152	التكاليف والآثار المترتبة عن الشبكات			
8881383.33	0.58093	عدد المباني	A153	إهلاك المباني والتجهيزات			
16658858.26	1.08964	عدد المعدات	A154	إهلاك التركيب العام (المدفئة،...)			
624219.21	0.04083	لتر من الماء المستعمل	A155	إهلاك التركيب العام للمياه			
102186.56	0.00668	عدد الميكاترات	A156	ضرائب عقارية			
252351.52	0.01651	عدد المركبات	A157	التأمين على السيارة			
949952.55	0.06214	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	A158	تأمينات أخرى			
36221.35	0.00237	عدد التدخلات	A159	أدوات صغيرة			
505993.91	0.0331	عدد المعدات	A160	إهلاك الأثاث والمعدات (المطعم)			
4,482,150.00	0.29317	عدد المركبات	A161	مصاريف إيجار (حافلتين) نقل العمال	A15	نقل العمال	
1528834341	100			المجموع			

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات المركب.

تم تحديد مسببات التكلفة الموضحة في الجدول أعلاه بمساعدة رؤساء مصالح مركب الملح، وتمت الإستجابة من قبلهم ومنحي المعلومات اللازمة بعد تقديم لهم فكرة عن نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة.

ثانيا: تجميع (تبع) تكلفة الأنشطة في مجتمعات التكلفة:

كما هو موضح في الجدول أعلاه، هناك مجموعة من الأنشطة لها مسببات تكلفة مشتركة، وحسب مبادئ

خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة تجمع في مراكز التكلفة بالإعتماد على مصفوفة الإرتباطات بين الأنشطة ومسبباتها المقدمة بالجدول الموالي:

الجدول رقم (17): مصفوفة الأنشطة - مسببات التكلفة

العمليات الثانوية	العمليات الرئيسية											العمليات الأنشطة				
	الأنشطة الداعمة			التوزيع		الإنتاج					التموين					
نقل العمال	الإدارة	الوقاية والأمن	الصيانة	نقل المبيعات	إدارة المبيعات	إدارة الإنتاج	صيانة	التغليف	التنظيف والطحن والغزلة	التطوير	إدارة الجودة والبحث	الصيانة	الضرائب والرسوم	إدارة التموين	نقل الملح	مسبب التكلفة
													x		x	عدد الأطنان المشتراة
	x					x								x		عدد لترات الوقود
	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x		x		ساعة العمل
	x					x	x				x			x		عدد المكاتب
	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x		x		عدد العمال
	x					x	x							x		عدد للبياني
x	x				x	x	x							x		عدد المركبات
	x	x				x	x		x	x	x			x		عدد المعدات
	x			x				x			x	x				عدد التدخلات
											x					عدد الأدوات المخبرية
											x					100ج من التكلفة تحليل الأملاح
	x								x	x	x					عدد كيلوات الساعي المستهلك
														x		لتر من أكسجين الأستيلين
														x		عدد الندوات
														x		عدد مهندسون
														x		عدد المراقبات
	x					x					x					لتر من الماء المستعمل
	x						x									الأطنان المباعة
																عدد المبيعات المسددة نقدا
																رقم الأعمال
	x															عدد العمال المنقلين
			x													عدد الصيدليات
	x															عدد الخطوط السلكية واللاسلكية
	x															عدد القضايا
	x															1000ج من تكلفة الشيكات
	x															عدد الفيكارات
	x															1000ج من تكلفة الأصل المؤمن عليه

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المركب

نلاحظ من خلال مصفوفة الأنشطة أن هناك أنشطة لها نفس مسبب التكلفة.

وتجمع الأنشطة وتكاليف الموارد المرتبطة بها بمراكز التكلفة كما هو موضح بالجدول الموالي:

الجدول رقم(18) تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة

مراكز التكلفة	مسيبات التكلفة	الأنشطة الممجة	تكاليف مراكز التكلفة (دج)
مركز الأطنان المشتركة	عدد الأطنان المشتركة	A10,A32	779,188,149.60
مركز إستهلاك المحروقات	عدد لترات الوقود	A11, A91,A107, A141	5808369.54
مركز المستخدمين	ساعة العمل	A12,A33,A49,A59,A70,A74,A82,A97,A109, A123,A127,A128,A129	98643665.24
مركز معدات وأدوات المكاتب	عدد المكاتب	A23,A31,A45,A50,A86,A88,A100,A102,A130 ,A131	11357804.97
مركز ألبسة العمال	عدد العمال	A24,A41,A46,A61,A69,A73,A84,A99,A114, A122,A124,A134,A144	1,058,571.60
مركز إهلاك المباني	عدد المباني	A27,A87,A89,A90,A104,A137,A138,A153	227139566
مركز (إهلاك معدات النقل + ضريبة على المركبات + إيجار حافلتين لنقل العمال)	عدد المركبات	A25,A26,A29,A85,A95,A106,A108,A113, A133,A157,A161	13188301.86
مركز إهلاك المعدات	عدد المعدات	A28,A30,A44,A51,A56,A60,A62,A63,A64, A65,A66,A67,A68,A83,A93,A94,A101,A105,A126 ,A139,A154,A160	259,828,964.30
مركز التدخلات	عدد التدخلات	A34,A35,A36,A37,A38,A39,A40,A48,A72, A75,A76,A77,A78,A79, A80,A81,A115,A116, A117,A118, A119, A120,A121 ,A132,A135,A136,A147,A148, A149,A150,A159	20,113,535.90
مركز الأدوات المخيرية	عدد الأدوات المخيرية	A42	42,710.00
مركز تحليل الأملاح	100 دج من التكلفة تحليل الأملاح	A43	70,100.00
مركز الخدمة الكهربائية	عدد الكيلوات الساعي المستهلك	A47,A57,A71,A143	7533744.99
مركز أكسجين الأستيلين	لتر من أكسجين الأستيلين	A52	486,825.00
مركز التدوات	عدد التدوات	A53	3,200.00
مركز المهندسون الإستشاريون	عدد مهندسون	A54	12,000.00
مركز المراقبة التقنية	عدد المراقبات	A55	186780.81
مركز المياه	لتر من الماء المستعمل	A58,A92,A142,A155	2704901.68
مركز المبيعات	أطنان مياحة	A103,A111,A112,A145	93346337.84
مركز المبيعات المسددة نقدا	عدد المبيعات المسددة نقدا	A96	12,957.00
مركز رقم الأعمال	رقم الأعمال	A98	1,775,839.00
مركز التنقلات والنفقة	عدد العمال المنقلين	A110,A140	1216283.37
مركز الصيدليات	عدد الصيدليات	A125	2477340.93
مركز الخدمات الهاتفية	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	A146	504782.99
مركز القضايا والمحاكم	عدد القضايا	A151	1,004,791.07
مركز الشبكات	1000 دج من تكلفة الشبكات	A152	76,678.20
مركز مساحة المؤسسة	عدد الهكتارات	A156	102186.56
مركز التأمينات	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	A158	949,952.55
المجموع			1,528,834,341.00

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مصفوفة الأنشطة- مسيبات التكلفة



خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه تم جمع الأنشطة التي لها نفس المسبب المشترك بمركز تكلفة واحد.

ثالثا: تحديد مقاييس الأنشطة -موجهات التكلفة:

فيما يلي نقوم بحساب أحجام مسببات التكلفة لكل مركز كما هو موضح بالجدول الموالي:

الجدول رقم (19): حساب أحجام مسببات التكلفة ومراكز التكلفة

مراكز التكلفة	الرمز	الأنشطة المجمعة	حجم مسيب التكلفة لكل نشاط	نوعية مسيب التكلفة	حجم مسيب كل مركز
مركز الأطنان المشتركة	A10	نشاط نقل المشتريات (مصاريف نقل الملح)	58855.33	عدد الأطنان المشتراة	58855.33
	A32	نشاط تسديد الضرائب والرسوم ( رسم مسترجع على المشتريات)	58855.33		
مركز إستهلاك المحروقات	A11	نشاط إدارة التموين (تعبة المحروقات المستهلكة)	435.51	عدد لترات الوقود	265121.06
	A91	نشاط إدارة الإنتاج (تعبة المحروقات المستهلكة)	187603		
	A107	نشاط (تعبة المحروقات المستهلكة لنقل المبيعات)	76766.87		
	A141	نشاط الإدارة (تعبة المحروقات المستهلكة)	315.67		
مركز المستخدمين	A12	نشاط إدارة التموين (أجرة مستخدمي إدارة التموين)	2079.96	ساعة العمل	243355.32
	A33	نشاط الصيانة (مصاريف اليد العاملة)	8319.84		
	A49	نشاط إدارة الجودة والبحث والتطوير (أجور المخبرين)	12479.76		
	A59	نشاط التنظيف والطحن والغريلة (مصاريف مستخدمي نشاط التنظيف و الطحن و الغريلة)	41599.2		
	A70	نشاط التغليف (مصاريف مستخدمي نشاط التغليف)	49919.04		
	A74	نشاط الصيانة (مصاريف المستخدمين صيانة)	20799.6		
	A82	نشاط إدارة الإنتاج (أجور المستخدمين)	4159.92		
	A97	نشاط إدارة المبيعات (مصاريف أجور إدارة التوزيع)	2079.96		
	A109	نشاط نقل المبيعات (مصاريف المستخدمين (سائقين + حاملين)	8319.84		
	A123	نشاط الصيانة (مصاريف اليد العاملة)	10399.8		
	A127	نشاط الوقاية والأمن (مصاريف عمل الحراسة والأمن)	10399.8		
	A128	نشاط الإدارة ( أجور المستخدمين (مصالح الإدارة ،محاسبة و مالية)	64478.76		
	A129	نشاط الإدارة (أجور المستخدمين صيانة إدارة)	8319.84		
مركز معدات وأدوات المكاتب	A23	نشاط إدارة التموين (أدوات مكتبية)	1	عدد المكاتب	11
	A31	نشاط إدارة التموين ( إهلاك معدات مكتب)	1		
	A45	نشاط إدارة الجودة والبحث والتطوير (إهلاك معدات مكتب المخبر)	2		
	A50	نشاط إدارة الجودة والبحث والتطوير (أدوات مكتبية)	2		
	A86	نشاط إدارة الإنتاج (أدوات مكتبية)	1		
	A88	نشاط إدارة الإنتاج (إهلاك معدات مكتب)	1		
	A100	نشاط إدارة المبيعات (إهلاك معدات مكتب)	1		
مركز ألبسة العمال	A102	نشاط إدارة المبيعات (أدوات مكتبية)	1	عدد العمال	117
	A130	نشاط الإدارة (المواد المكتبية المستهلكة)	6		
	A131	نشاط الإدارة (إهلاك المعدات لمكتبية)	6		
	A24	نشاط إدارة التموين (ألبسة عمال الإدارة)	1		
	A41	نشاط الصيانة (ألبسة عمال الصيانة)	23		
	A73	نشاط الصيانة (ألبسة عمال الصيانة)	23		
	A122	نشاط الصيانة (ألبسة عمال الصيانة)	23		
A134	نشاط الإدارة (ألبسة العمال الصيانة)	6			
A46	نشاط إدارة الجودة والبحث والتطوير (ألبسة المخبرين)	6			
A61	نشاط التنظيف والطحن والغريلة (ألبسة عمال التنظيف و الطحن و الغريلة)	24			
A69	نشاط التغليف ( ألبسة عمال التغليف)	20			

خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

		2	نشاط إدارة الإنتاج(ألبسة عمال الإدارة)	A84	
		1	نشاط إدارة المبيعات(ألبسة العمال)	A99	
		4	نشاط نقل المبيعات ( ألبسة العمال)	A114	
		6	نشاط الوقاية والأمن(ألبسة العمال)	A124	
		30	نشاط الإدارة( ألبسة عمال الإدارة)	A144	
19	عدد المباني	1	نشاط إدارة التموين(إهلاك المباني والتجهيزات)	A27	مركز إهلاك المباني
		1	نشاط إدارة الإنتاج(إهلاك مباني متنقلة)	A87	
		1	نشاط إدارة الإنتاج (إهلاك المباني والتجهيزات)	A89	
		1	نشاط إدارة الإنتاج (إهلاك مباني صناعية)	A90	
		1	نشاط إدارة المبيعات(إهلاك المباني والتجهيزات )	A104	
		1	نشاط الإدارة(إهلاك الإدارة)	A137	
		1	نشاط الإدارة (إهلاك المباني والتجهيزات)	A153	
		13	نشاط الإدارة(إهلاك مباني الموظفين)	A138	
11	عدد المركبات	2	نشاط إدارة التموين(التأمين على السيارة+المركبة التجارية)	A25	مركز إهلاك معدات النقل+ضريبة على المركبات+ إيجار حافلتين لنقل العمال
			نشاط إدارة التموين(الضريبة على المركبات)	A26	
		2	نشاط إدارة التموين(إهلاك معدات النقل)	A29	
			نشاط إدارة الإنتاج(إهلاك معدات النقل)	A85	
		4	نشاط إدارة الإنتاج(التأمين على السيارة)	A95	
			نشاط إدارة المبيعات (ضريبة على المركبات)	A106	
			نشاط نقل المبيعات (تأمين على السيارة+ الشاحنة)	A108	
		1	نشاط نقل المبيعات (إهلاك معدات النقل)	A113	
			نشاط الإدارة(إهلاك معدات نقل)	A133	
		2	نشاط الإدارة (التأمين على السيارة)	A157	
		2	نشاط نقل العمال(مصاريف إيجارحافلتين لنقل العمال))	A161	
34	عدد المعدات	4	نشاط إدارة التموين(إهلاك تركيب العام (المدفئة،...))	A28	مركز إهلاك المعدات
			نشاط إدارة الإنتاج(إهلاك تركيب العام(المدفئة،...))	A93	
			نشاط إدارة المبيعات(إهلاك تركيب العام(المدفئة،...))	A101	
			نشاط الإدارة(إهلاك التركيب العام (المدفئة،...))	A154	
		11	نشاط إدارة التموين(إهلاك معدات الإعلام الآلي)	A30	
			نشاط إدارة الجودة والبحث والتطوير(إهلاك معدات الإعلام الآلي)	A51	
			نشاط إدارة الإنتاج(إهلاك معدات الإعلام الآلي)	A83	
			نشاط إدارة المبيعات(إهلاك معدات الإعلام الآلي)	A105	
			نشاط الإدارة(إهلاك معدات الإعلام الآلي)	A139	
		1	نشاط إدارة الجودة والبحث والتطوير(إهلاك آلات المخبر)	A44	
		1	نشاط التنظيف والطحن والغريلة(إهلاك آلة التنظيف)	A56	
		1	نشاط التنظيف والطحن والغريلة(إهلاك آلة الطحن)	A60	
		1	نشاط التنظيف والطحن والغريلة(إهلاك آلة الإتصالات الكهربائية)	A62	
		1	نشاط التنظيف والطحن والغريلة(إهلاك آلة التكييف)	A63	
		1	نشاط التنظيف والطحن والغريلة(إهلاك آلة الهواء المضغوط)	A64	
		2	نشاط التنظيف والطحن والغريلة(إهلاك معدات التهوية)	A65	
		1	نشاط التنظيف والطحن والغريلة(كراء آلة المحجر)	A66	
			نشاط التنظيف والطحن والغريلة(إهلاك آلة المحجر)	A67	
		6	نشاط التغليف(إهلاك آلات التغليف)	A68	
		10	نشاط إدارة الإنتاج(إهلاك معدات وأدوات)	A94	
5	نشاط الوقاية والأمن(إهلاك معدات الحماية الأمنية)	A126			
4	نشاط الإدارة(إهلاك الأثاث والمعدات(المطعم))	A160			
468	عدد التدخلات	36	نشاط صيانة التموين(مواد ولوازم مختلفة)	A34	مركز التدخلات
			نشاط صيانة التموين(صيانة وإصلاح معدات النقل(خارجيا))	A35	
			نشاط صيانة التموين(صيانة وإصلاح أثاث مكتب)	A36	

خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

			A37	نشاط صيانة الترميم(صيانة وإصلاح أعمال مختلفة)	
			A38	نشاط صيانة الترميم(تكلفة قطع الغيار المستهلكة)	
			A39	نشاط صيانة الترميم(خردوات مستعملة)	
			A40	نشاط صيانة الترميم(أدوات صغيرة)	
		312	A48	نشاط إدارة الجودة والبحث والتطوير(مصاريف الصيانة الخارجية للمعدات)	
			A72	نشاط الصيانة ( مواد ولوازم مختلفة)	
			A75	نشاط الصيانة (خردوات مستعملة)	
			A76	نشاط الصيانة (أدوات صغيرة)	
			A77	نشاط الصيانة (صيانة وإصلاح المعدات الصناعية(خارجيا)	
			A78	نشاط الصيانة (صيانة وإصلاح معدات النقل(خارجيا))	
			A79	نشاط الصيانة (صيانة وإصلاح أثاث مكتب)	
			A80	نشاط الصيانة (صيانة وإصلاح أعمال مختلفة)	
			A81	نشاط الصيانة (مصاريف قطع الغيار)	
		96	A115	نشاط الصيانة معدات التوزيع(مصاريف صيانة معدات النقل(خارجيا))	
			A116	نشاط الصيانة معدات التوزيع (صيانة وإصلاح أثاث مكتب)	
			A117	نشاط الصيانة معدات التوزيع (صيانة وإصلاح أعمال مختلفة)	
			A118	نشاط الصيانة معدات التوزيع(خردوات مستعملة)	
			A119	نشاط الصيانة معدات التوزيع(أدوات صغيرة)	
			A120	نشاط الصيانة معدات التوزيع (مواد ولوازم مختلفة)	
			A121	نشاط الصيانة معدات التوزيع (تكلفة قطع الغيار)	
		24	A132	نشاط الإدارة(مصاريف الصيانة معدات النقل(خارجيا))	
			A135	نشاط الإدارة(تكلفة قطع الغيار)	
			A136	نشاط الإدارة(صيانة وإصلاح أثاث مكتب)	
			A147	نشاط الإدارة(خردوات)	
			A148	نشاط الإدارة(مواد ولوازم مختلفة)	
			A149	نشاط الإدارة(صيانة وإصلاح أعمال مختلفة)	
			A150	نشاط الإدارة(صيانة وإصلاح المرافق الإجتماعية)	
			A159	نشاط الإدارة(أدوات صغيرة)	
6	عدد الأدوات المخبرية	6	A42	نشاط إدارة الجودة والبحث والتطوير(أدوات التحاليل المخبرية)	مركز الأدوات المخبرية
107.00	100دج من التكلفة تحليل الأملاح	107.00	A43	نشاط إدارة الجودة والبحث والتطوير(تحليل الأملاح(خارجيا))	مركز تحليل الأملاح
1838350	عدد الكيلوات الساعي المستهلك	21508.69	A47	نشاط إدارة الجودة والبحث والتطوير(مصاريف الكهرباء)	مركز الخادمة الكهربائية
		1286845	A57	نشاط التنظيف والطحن والغريلة(مصاريف الكهرباء )	
		362522.62	A71	نشاط التغليف(مصاريف الكهرباء)	
		167473.68	A143	نشاط الإدارة(الكهرباء والغاز )	
264.94	لتر من أكسجين الأستيلين	264.94	A52	نشاط إدارة الجودة والبحث والتطوير(أكسجين الأستيلين)	مركز أكسجين الأستيلين
1	عدد الندوات	1	A53	نشاط إدارة الجودة والبحث والتطوير(ندوات، مؤتمرات)	مركز الندوات
1	عدد مهندسون	1	A54	نشاط إدارة الجودة والبحث والتطوير(مهندسون إستشاريون)	مركز المهندسون الإستشاريون
2	عدد المراقبات	2	A55	نشاط إدارة الجودة والبحث والتطوير(مراقبة تقنية)	مركز المراقبة التقنية
1689711.45	لتر من الماء المستعمل	1672814.34	A58	نشاط التنظيف والطحن والغريلة(المياه)	مركز المياه
		1689711.45	A92	نشاط التنظيف والطحن والغريلة(إهتلاك تركيب العام للمياه)	
		16897.11	A142	نشاط الإدارة(مياه مستهلكة)	
		1689711.45	A155	نشاط الإدارة(إهتلاك التركيب العام للمياه)	
56537.66	أطنان مباعة	56537.66	A103	نشاط إدارة المبيعات(دعاية والإشهار)	مركز المبيعات
		56317.66	A111	نشاط نقل المبيعات(مصاريف نقل المبيعات )	

خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

		220.00	نشاط نقل المبيعات(مصاريف نقل بوسائل المؤسسة)	A112	
		56537.66	نشاط الإدارة(مصاريف مختلفة)	A145	
162	عدد المبيعات المسددة نقدا	162	نشاط إدارة المبيعات(حقوق الطابع )	A96	مركز المبيعات المسددة نقدا
177583888.9	رقم الأعمال	177583888.9	نشاط إدارة المبيعات(الرسم على النشاط المهني(TAP)	A98	مركز رقم الأعمال
8	عدد العمال المنقلين	3	نشاط نقل المبيعات(التنقلات)	A110	مركز التنقلات والفندقة
		5	نشاط الإدارة(التنقلات والإستقلالات والفندقة والإطعام)	A140	
1	عدد الصيدليات	1	نشاط الوقاية والأمن (الصيدليات)	A125	مركز الصيدليات
65	عدد الخطوط السلوكية واللاسلكية	65	نشاط الإدارة(الهاتف)	A146	مركز الخدمات الهاتفية
9	عدد القضايا	9	نشاط الإدارة(القضايا محاكم)	A151	مركز القضايا ومحاكم
76.6782	1000 دج من تكلفة الشيكات	76.6782	نشاط الإدارة(التكاليف والآثار المترتبة عن الشيكات)	A152	مركز الشيكات
13	عدد الهيكارات	13	نشاط الإدارة(ضرائب عقارية)	A156	مركز مساحة المؤسسة
501647.3913	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	501647.3913	نشاط الإدارة(تأمينات أخرى)	A158	مركز التأمينات

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على معلومات المركب

تم حساب أحجام مسببات التكلفة لكل مركز على حدى. والملاحق رقم (2، 3، 4، 5) تبين كيفية حساب حجم بعض المراكز.

رابعا: إحتساب تكلفة المنتج على أساس الأنشطة:

يتم في هذه الخطوة تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات وذلك على أساس إستهلاك المنتج للأنشطة.

تحديد التكلفة الوحودية لمسببات التكلفة: يتم تحديدها وفقا للعلاقة التالية:

$$\frac{\text{مجموع تكاليف مراكز التكلفة}}{\text{حجم مسببات كل مركز تكلفة}} = \text{التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة}$$

الجدول رقم(20): تحديد تكلفة مسببات المراكز بمركب الملح - لوطاية-

المراكز	التكلفة الكلية للمراكز	نوع مسبب التكلفة	حجم مسببات المركز	تكلفة مسببات كل مركز
مركز الأطنان المشتركة	779,188,149.60	عدد الأطنان المشتراة	58855.33	13239.04139
مركز إستهلاك المحروقات	5808369.54	عدد لترات الوقود	265121.06	21.90836722
مركز المستخدمين	98643665.24	ساعة العمل	243355.32	405.3482999
مركز معدات وأدوات المكاتب	11357804.97	عدد المكاتب	11	1032527.725
مركز ألبسة العمال	1,058,571.60	عدد العمال	117	9047.620513
مركز إهلاك المباني	227139566	عدد المباني	19	11954714
مركز (إهلاك معدات النقل + ضريبة على المركبات + إيجار حافلتين لنقل العمال)	13188301.86	عدد المركبات	11	1198936.533
مركز إهلاك المعدات	259,828,964.30	عدد المعدات	34	7642028.362
مركز التدخلات	20,113,535.90	عدد التدخلات	468	42977.64081
مركز الأدوات المخبرية	42,710.00	عدد الأدوات المخبرية	6	7118.333333
مركز تحليل الأملاح	70,100.00	100 دج من التكلفة تحليل الأملاح	107.00	655.1401869
مركز الخدمة الكهربائية	7533744.99	عدد الكيلوات الساعي المستهلك	1838350	4.098101553

خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

1837.491508	264.94	لتر من أكسجين الأستيلين	486,825.00	مركز أكسجين الأستيلين
3200	1	عدد الندوات	3,200.00	مركز الندوات
12000	1	عدد مهندسون	12,000.00	مركز المهندسون الإستشاريون
93390.405	2	عدد المراقبات	186780.81	مركز المراقبة التقنية
1.60080686	1689711.45	لتر من الماء المستعمل	2704901.68	مركز المياه
1651.047069	56537.66	أطنان مبيعة	93346337.84	مركز المبيعات
79.98148148	162	عدد المبيعات المسددة نقدا	12,957.00	مركز المبيعات المسددة نقدا
0.010000001	177583888.9	رقم الأعمال	1,775,839.00	مركز رقم الأعمال
152035.4213	8	عدد العمال المنقلبين	1216283.37	مركز النقلات والفندقة
2477340.93	1	عدد الصيدليات	2477340.93	مركز الصيدليات
7765.892154	65	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	504782.99	مركز الخدمات الهاتفية
111643.4522	9	عدد القضايا	1,004,791.07	مركز القضايا والمحاكم
1000	76.6782	1000 دج من تكلفة الشيكات	76,678.20	مركز الشيكات
7860.504615	13	عدد الهيكترات	102186.56	مركز مساحة المؤسسة
1.893665883	501647.3913	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	949,952.55	مركز التأمينات

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معطيات الدراسة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه تم حساب تكلفة مسبب كل مركز من أجل تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات وذلك على أساس إستفادة المنتج من الأنشطة.

في هذه المرحلة، نقوم بتقسيم أحجام مسببات التكلفة لكل مركز على خطوط الإنتاج (خط إنتاج أملاح غذائية، خط إنتاج أملاح صناعية، خط إنتاج أملاح خاصة).

الجدول رقم (21): تقسيم حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطوط إنتاج الملح

المراكز	حجم مسببات كل مركز بالنسبة لخط إنتاج أملاح غذائية (70.06%)	حجم مسببات كل مركز بالنسبة لخط إنتاج أملاح صناعية (14.43%)	حجم مسببات كل مركز بالنسبة لخط إنتاج أملاح خاصة (15.51%)	حجم مسبب كل مركز
مركز الأطنان المشتراة	41234.0442	8492.824119	9128.461683	58855.33
مركز إستهلاك الخروقات	185743.8146	38256.96896	41120.27641	265121.06
مركز المستخدمين	170494.7372	35116.17268	37744.41013	243355.32
مركز معدات وأدوات المكاتب	7.7066	1.5873	1.7061	11
مركز ألبسة العمال	81.9702	16.8831	18.1467	117
مركز إهلاك المباني	13.3114	2.7417	2.9469	19
مركز (إهلاك معدات النقل + ضريبة على المركبات + إيجار حافلتين لنقل العمال)	7.7066	1.5873	1.7061	11
مركز إهلاك المعدات	23.8204	4.9062	5.2734	34
مركز التدخلات	327.8808	67.5324	72.5868	468
مركز الأدوات المخبرية	4.2036	0.8658	0.9306	6
مركز تحليل الأملاح	74.9642	15.4401	16.5957	107.00
مركز الخدمة الكهربائية	1287948.01	265273.905	285128.085	1838350
مركز أكسجين الأستيلين	185.616964	38.230842	41.092194	264.94
مركز الندوات	0.7006	0.1443	0.1551	1

خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

1	0.1551	0.1443	0.7006	مركز المهندسون الإستشاريون
2	0.3102	0.2886	1.4012	مركز المراقبة التقنية
1689711.45	262074.2459	243825.3622	1183811.842	مركز المياه
56537.66	8768.991066	8158.384338	39610.2846	مركز المبيعات
162	25.1262	23.3766	113.4972	مركز المبيعات المسددة نقدا
177583888.9	27543261.17	25625355.17	124415272.6	مركز رقم الأعمال
8	1.2408	1.1544	5.6048	مركز التنقلات والفندقة
1	0.1551	0.1443	0.7006	مركز الصيدليات
65	10.0815	9.3795	45.539	مركز الخدمات الهاتفية
9	1.3959	1.2987	6.3054	مركز القضايا والمحاكم
76.6782	11.89278882	11.06466426	53.72074692	مركز الشيكات
13	2.0163	1.8759	9.1078	مركز مساحة المؤسسة
501647.3913	77805.51039	72387.71856	351454.1623	مركز التأمينات

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معطيات الدراسة.

نلاحظ أنه تم تقسيم مسببات التكلفة على ثلاث خطوط إنتاجية من أجل معرفة حجم مسببات كل خط إنتاجي.

بعد حساب تكلفة مسبب كل مركز نستطيع تحديد سعر التكلفة عن طريق العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة الوحدوي} = \text{التكاليف المباشرة للوحدة} + \text{مجموع التكاليف الوجدوية لمسببات التكلفة}$$

الفصل الثالث:

تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بسكرة من

خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

الجدول رقم(22): حساب سعر التكلفة وفقا لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

البيانات	خط إنتاج أملاح خاصة			خط إنتاج أملاح صناعية			خط إنتاج أملاح غذائية			إجمالي التكاليف المباشرة
	تكلفة المركز	تكلفة مسيب كل مركز	حجم مسيبات المركز	تكلفة المركز	تكلفة مسيب كل مركز	حجم مسيبات المركز	تكلفة المركز	تكلفة مسيب كل مركز	حجم مسيبات المركز	
155 081 093,68	24053077,63			22378201,82			108649814,2			
	120852082	13239,04139	9128,461683	112436850	13239,04139	8492,824119	545899217,8	13239,04139	41234,0442	مركز الأطنان للشهارة
	900878,1158	21,90836722	41120,27641	838147,7247	21,90836722	38256,96896	4069343,699	21,90836722	185743,8146	مركز إستهلاك الغرقوات
	15299632,48	405,3482999	37744,41013	14234280,89	405,3482999	35116,17268	69109751,87	405,3482999	170494,7372	مركز المستخدمين
	1761595,552	1032527,725	1,7061	1638931,258	1032527,725	1,5873	7957278,165	1032527,725	7,7066	مركز معدات وأدوات المكاتب
	164184,4552	9047,620513	18,1467	152751,8819	9047,620513	16,8831	741635,263	9047,620513	81,9702	مركز لآلية العمال
	35229346,69	11954714	2,9469	32776239,37	11954714	2,7417	159133979,9	11954714	13,3114	مركز إعداد المائي
	2045505,619	1198936,533	1,7061	1903071,959	1198936,533	1,5873	9239724,285	1198936,533	7,7066	مركز (إعداد معدات النقل + ضريبة على المركبات + إيجار حاويات نقل العمال)
	40299472,36	7642028,362	5,2734	37493319,55	7642028,362	4,9062	182036172,4	7642028,362	23,8204	مركز إعداد المعدات
	3119609,418	42977,64081	72,5868	2902383,23	42977,64081	67,5324	14091543,25	42977,64081	327,8808	مركز التدخلات
	6624,321	7118,333333	0,9306	6163,053	7118,333333	0,8658	29922,626	7118,333333	4,2036	مركز الأدوات للصورة
	10872,51	655,1401869	16,5957	10115,43	655,1401869	15,4401	49112,06	655,1401869	74,9642	مركز تغليف الأملاح
	1168483,848	4,098101553	285128,085	1087119,402	4,098101553	265273,905	5278141,74	4,098101553	1287948,01	مركز الخدمة الكهربائية
	75306,55752	1837,491508	41,092194	70248,84752	1837,491508	38,230842	341069,5951	1837,491508	185,616964	مركز أكسجين الأستين
	496,32	3200	0,1551	461,76	3200	0,1443	2241,92	3200	0,7006	مركز النديوت
	1861,2	12000	0,1551	1731,6	12000	0,1443	8407,2	12000	0,7006	مركز الهندسة والإستشارات
	28969,70363	93390,405	0,3102	26952,47088	93390,405	0,2886	130858,6355	93390,405	1,4012	مركز مراقبة الجودة
	419530,2507	1,60080686	262074,2459	390317,3125	1,60080686	243825,3622	1895054,118	1,60080686	1183811,842	مركز المياه
	14478017	1651,047069	8768,991066	13469876,55	1651,047069	8158,384338	65398444,29	1651,047069	39610,2846	مركز المبيعات
	2009,6307	79,98148148	25,1262	1869,6951	79,98148148	23,3766	9077,6742	79,98148148	113,4972	مركز المبيعات للخدمة نقدا
	275432,6392	0,010000001	27543261,17	256253,5773	0,010000001	25625355,17	1244152,85	0,010000001	124415272,6	مركز رقم الأعمال
	188645,5507	152035,4213	1,2408	175509,6903	152035,4213	1,1544	852128,1293	152035,4213	5,6048	مركز التفتيش والتفتيش
	384235,5782	2477340,93	0,1551	357480,2962	2477340,93	0,1443	1735625,056	2477340,93	0,7006	مركز الصيديات
	78291,84175	7765,892154	10,0815	72840,18546	7765,892154	9,3795	353650,9628	7765,892154	45,539	مركز الخدمات الفنية
	155843,0949	111643,4522	1,3959	144991,3514	111643,4522	1,2987	703956,6235	111643,4522	6,3054	مركز الضحايا والمخاطر
	11892,78882	1000	11,89278882	11064,66426	1000	11,06466426	53720,74692	1000	53,72074692	مركز الشبكات
	15849,13546	7860,504615	2,0163	14745,52061	7860,504615	1,8759	71591,90393	7860,504615	9,1078	مركز مساحة المؤسسة
	147337,6405	1,893665883	77805,51039	137078,153	1,893665883	72387,71856	665536,7566	1,893665883	351454,1623	مركز التأمينات
1528834341	237122206,3			220610795,5			1071101340			إجمالي التكاليف غير المباشرة
1 683 915 435,08	261175284			242988997,3			1179751154			التكاليف الإجمالية
/	6296			5860,1			28441,032			عدد الوحدات المنتجة
/	41482,73252			41464,9916			41480,60288			سعر التكلفة (أع/طن)

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المركب

بعد تحديد سعر تكلفة الخطوط الثلاثة نشير إلى أن:

خط إنتاج الأملاح الغذائية يتضمن سعر تكلفة كل من:

✓ ملح المائدة (رفيع) بمختلف أنواع التغليف.

✓ ملح الطبخ(الشمسي) بمختلف أنواع التعليب.

✓ ملح المخابز.

خط إنتاج الأملاح الصناعية يتضمن سعر تكلفة كل من:

✓ ملح صناعي بمختلف أنواع التعليب.

✓ ملح أقراص لمعالجة المياه.

خط إنتاج الأملاح الخاصة يتضمن سعر تكلفة كل من:

✓ ميدسال: ملح خاص للذين يعانون ضغط الدم.

✓ سلما: ملح خاص لآلات الغسيل.

✓ جسيم: ملح خاص للتصبير.

✓ بيكربونات الصوديوم.

✓ راحة: ملح الحمام.

✓ آنية: ملح خاص لغسيل الأواني.

كما يتضمن سعر التكلفة المتوصل إليه تكاليف تعبئة المنتجات في الأكياس والتي تختلف من حيث حجم الأكياس.

يظهر الجدول عملية حساب سعر تكلفة منتج ملح الطبخ (الشمسي) 1 كلغ، كما هو موضح في الجدول

الموالي:



خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

الجدول رقم (23): حساب سعر تكلفة ملح الطبخ (الشمسي) وفقا لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

خط إنتاج ملح الطبخ (الشمسي)			البيان
تكلفة المركز	تكلفة مسيب كل مركز	حجم مسيبات المركز	
17449160.16			إجمالي التكاليف المباشرة
87671414.39	13239.04139	6622.187499	مركز الأطنان المشتراة
653536.5981	21.90836722	29830.45662	مركز إستهلاك المخروقات
11099026.15	405.3482999	27381.45479	مركز المستخدمين
1277938.873	1032527.725	1.23767996	مركز معدات وأدوات المكاتب
119106.6232	9047.620513	13.16441412	مركز ألبسة العمال
25556917.18	11954714	2.13781084	مركز إهلاك المباني
1483899.72	1198936.533	1.23767996	مركز (إهلاك معدات النقل + ضريبة على المركبات + إيجار حافلتين لنقل العمال)
29235009.29	7642028.362	3.82555624	مركز إهلاك المعدات
2263101.846	42977.64081	52.65765648	مركز التدخلات
4805.573735	7118.333333	0.67509816	مركز الأدوات المخبرية
7887.396836	655.1401869	12.03925052	مركز تحليل الأملاح
847669.5634	4.098101553	206844.4504	مركز الخدمة الكهربائية
54775.77697	1837.491508	29.81008442	مركز أكسجين الأستيلين
360.052352	3200	0.11251636	مركز التدوات
1350.19632	12000	0.11251636	مركز المهندسون الإستشاريون
21015.89686	93390.405	0.22503272	مركز المراقبة التقنية
304345.6913	1.60080686	190120.1818	مركز المياه
10502990.15	1651.047069	6361.411707	مركز المبيعات
1457.874476	79.98148148	18.22765032	مركز المبيعات المسددة نقدا
199810.9478	0.010000001	19981092.78	مركز رقم الأعمال
136851.7776	152035.4213	0.90013088	مركز التنقلات والفنادق
278741.3839	2477340.93	0.11251636	مركز الصيدليات
56796.34463	7765.892154	7.3135634	مركز الخدمات الهاتفية
113055.4337	111643.4522	1.01264724	مركز القضايا والمحاكم
8627.551955	1000	8.627551955	مركز الشيكات
11497.65977	7860.504615	1.46271268	مركز مساحة المؤسسة
106885.2031	1.893665883	56443.53847	مركز التأمينات
172018875.1			إجمالي التكاليف غير المباشرة
189468035.3			التكاليف الإجمالية
16264.823			عدد الوحدات المنتجة
11648.94541			سعر التكلفة(دج/الكغ)
11.64894541			سعر التكلفة(دج)

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات المركب

سنقوم بتحويل المبلغ من الكيلو دينار إلى دج.

تكلفة الوحدة الواحدة للمنتوج الشمسي =  $1000/11648.94541 = 11.64894541$  دج

تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى الميزة التنافسية:

وفقا لطريقة المتبعة من قبل المركب يساوي سعر التكلفة (الشمسي): 14.4943576 دج للوحدة الواحدة.

وفقا لطريقة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يساوي سعر التكلفة (الشمسي): 11.64894541 دج للوحدة الواحدة.

وعلى هذا الأساس نجد أن التكلفة المحتسبة من طرف المركب أكبر من التكلفة المحتسبة وفق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وعليه يجب تخفيض التكلفة (أي تخفيض تكلفة ملح الطبخ الشمسي) ولكي يتحقق ذلك يجب على المركب تطوير من تكنولوجيته المستخدمة من أجل تحقيق الميزة التنافسية الأفضل.

هدف تخفيض التكلفة = التكلفة الجارية (وفقا لطريقة المركب) - التكلفة المحتسبة وفقا لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

هدف تخفيض التكلفة = 11.64894541 - 14.4943576 = 2.84541219 دج

حيث أن هدف من التخفيض هو التقليل الفارق بين التكلفة الجارية (وفقا لطريقة المركب) و التكلفة المحتسبة وفقا لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والفارق المتحصل عليه يساوي 2.84541219 دج وهذه النسبة التي يطمح المركب في الحصول عليها وهذا من أجل تحقيق الميزة التنافسية.

## المبحث الثالث: دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية

### بمركب الملح- لوطاية- بسكرة

نحاول من خلال هذا المبحث توضيح كيف يؤدي إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق الميزة التنافسية بمركب الملح، حيث في البداية نوضح سلسلة القيمة للمركب، ثم في المرحلة الموالية نتطرق إلى كيف تتحقق الميزة التنافسية بتطبيق أسلوب سلسلة القيمة والذي يعمل على تخفيض تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة ونظرا لضيق الوقت لم نتمكن من التطرق إلى باقي الأساليب المرتبطة بخفض التكلفة و سوف نتعرف بشكل تفصيلي على العناصر الموالية:

- تحقيق ميزة التكلفة الأقل بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
  - تحقيق ميزة الوقت المناسب والجودة بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
- المطلب الأول: تحقيق ميزة التكلفة الأقل بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة**
- أولا: تحليل سلسلة القيمة للتعرف على الأنشطة المضيفة للقيمة والتي لا تضيف قيمة:

#### 1. تصميم سلسلة القيمة لمركب الملح:

الشكل رقم(08): سلسلة القيمة لمركب الملح



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بيانات تقسيم الأنشطة بالمركب

يتضح لنا من خلال الشكل رقم(08) ما يلي:

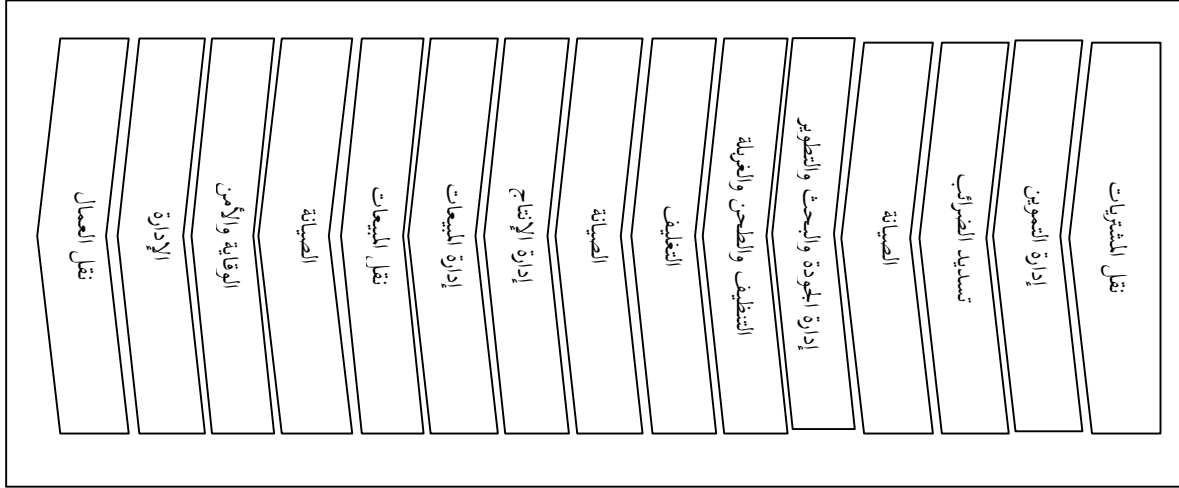
أ. الأنشطة الرئيسية: هي مجموعة الأنشطة التي تؤدي إلى التشكيل المادية للمنتج، وتشمل:

- عملية التموين: ترتبط عملية التموين بكافة الأنشطة المتعلقة بالحصول على المادة الأولية، وتتضمن الأنشطة التالية:

- ✓ نقل المشتريات: يتم إيصال الملح إلى المركب، بالإضافة إلى كل المواد المتعلقة بعملية إنتاج الملح كاليود، الأكياس،... إلخ.
- ✓ إدارة التموين: يتعلق هذا النشاط بإرسال الطلبات إلى الموردين.
- ✓ تسديد الضرائب والرسوم: يظهر هذا النشاط في المركب بسبب عمليات الشراء مثل: الرسم على القيمة المضافة TVA.
- ✓ الصيانة: تتعلق بتصليح وسائل نقل عند تعطلها وفي حالة عدم قدرة المركب على تصليحها يتم أخرجة النشاط.
- عملية الإنتاج: تنطلق هذه العملية عند دخول المواد الأولية للإنتاج وتنتهي عند إتمام عملية إنتاجها ( أي أصبح الملح منتج تام). وتتضمن الأنشطة التالية:
  - ✓ إدارة الجودة والبحث والتطوير: يتم إجراء إختبار لتأكد من نوعية الملح المشتري إن كان ذا جودة أم لا.
  - ✓ التنظيف و الطحن والغربلة: يتم غسل الملح بالماء المعالج ثم يتم طحن كميات الملح التنظيف وغربلته.
  - ✓ التغليف: في هذه المرحلة يتم تغليف الملح بواسطة آلات خاصة.
  - ✓ صيانة معدات الإنتاج: تتعلق بكافة عمليات الصيانة التي قام بها المركب.
  - عملية التوزيع: تتضمن الأنشطة التالية:
    - ✓ إدارة المبيعات: مهمتها بيع منتجات المركب.
    - ✓ نقل المبيعات: تتعلق بتوصيل المنتج إلى الزبائن.
    - ✓ الصيانة: تتعلق بكافة التدخلات من أجل صيانة الآلات والمعدات.
- ب. العمليات الثانوية: وهي الأنشطة الغير ضرورية والتي يمكن أخرجتها إلا أن وجودها يساعد المركب على الإستمرارية، وتتضمن الأنشطة التالية:
  - الوقاية والأمن: يهدف إلى حماية المركب ككل ( الآلات، العمال... إلخ)
  - الإدارة: يضم قسم المحاسبة والمالية بالإضافة إلى الأنشطة المتعلقة بتدريب وتنمية الأفراد، وتشمل كل نشاط يتعلق بالموارد البشرية.
  - نقل العمال: يوفر المركب النقل لعماله نظرا لموقعه الإستراتيجي الموجود بمكان معزول ببلدية لوطاية.

ويكون تتابع أنشطة سلسلة القيمة كما هو موضح بالشكل الموالي:

الشكل رقم (09): تتابع أنشطة سلسلة القيمة لمركب الملح-لوطاية-



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق ومعلومات مركب ملح-لوطاية-

بعد تحليل أنشطة سلسلة القيمة إتضح لنا أن هناك أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة فمن الضروري العمل على تقليص تكاليف هذه الأخيرة.

نقوم بحساب نسبة تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة، بالإعتماد على إجمالي التكاليف الكلية بالمركب.

ويحسب إجمالي التكاليف الكلية لمركب الملح كآتي:

**إجمالي التكاليف الكلية للوحدة = إجمالي التكاليف المباشرة + إجمالي التكاليف غير المباشرة**

**إجمالي التكاليف الكلية للوحدة = 155081093.68 + 1528834341 = 1683915435.08 دج**

والجدول الموالي يوضح تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة ونسبتها بمركب الملح من أجل معرفة كفاءة وقدرة المركب في السيطرة على أنشطته.

خلال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

الجدول رقم (24): يوضح تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة ونسبتها بمركب الملح

التكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة			الرمز	العملية/النشاط
من التكاليف الكلية %	التكاليف	مصدر التكلفة		
0.019126155	322068.28	صيانة وإصلاح معدات النقل(خارجيا).	A35	عملية الترميم-نشاط الصيانة
0.004162917	70100	تحليل الأملاح(خارجيا)	A43	عملية الإنتاج-نشاط إدارة الجودة
0.024107585	405951.35	مصاريف الصيانة الخارجية معدات المنجر.	A48	
0.054036937	909936.33	صيانة وإصلاح المعدات الصناعية(خارجيا).	A77	عملية الإنتاج-صيانة معدات الإنتاج
0.018635028	313798.11	صيانة وإصلاح معدات النقل(خارجيا)	A78	
0.043765906	736980.85	مصاريف الصيانة معدات النقل (خارجيا)	A115	عملية التوزيع- نشاط الصيانة
0.011138391	187561.08	مصاريف الصيانة الخارجية معدات النقل	A132	العمليات الثانوية: نشاط الإدارة(الصيانة)
0.004553566	76,678.20	التكاليف والآثار المترتبة عن الشيكات	A152	العمليات الثانوية: نشاط الإدارة
0.006455194	108,700.00	غرامات التأخير	/	الأنشطة المنحرفة
0.161339236	2,716,816.30	المصاريف الاستثنائية الأخرى	/	
0.347320915	5848590.5	المجموع		

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات المقدمة من قبل مهندس الإنتاج بالمركب

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة تمثل نسبة 0.35% من إجمالي

التكاليف الكلية. و بذلك يمكن للمركب تحقيق ميزة تنافسية عن طريق إلغاء الأنشطة غير المضيفة للقيمة وبالتالي يصبح

أفضل من منافسيه بنفس المجال.

الشكل رقم(10): تتابع أنشطة سلسلة القيمة المحسنة لمركب الملح ومقدار التكاليف المخفضة



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات المقدمة من قبل مهندس الإنتاج بالمركب

## المطلب الثاني: تحقيق ميزة الوقت المناسب والجودة بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

إكتسب مركب الملح لوطاية ميزة الوقت المناسب وذلك من خلال تخفيض وقت الإستجابة للعميل وهو الوقت المستغرق بالنسبة للسلعة حتى تسليمها، هذا بفضل فعالية الدور الرقابي لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بنظام التكاليف التقليدي حيث يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة قبل الإنتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، وهذا مايزيد من إمكانية إيجاد الإنحرافات وتجنبها، وكما أن لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أهمية في مركب الملح من خلال مساعدته على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، وإختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة، كما يقدم أسلوبا مختلفا لتخفيض التكاليف من خلال تحليل الأنشطة ومعرفة مسببات التكلفة الخاصة به، وبهذا يكون لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة دور في مساعدة مسيري المركب على فهم إدارة التكاليف خلال مرحلة التصميم والتوزيع والصيانة وهذا مما جعلهم يتخذون القرار الصائب في ظل التغيرات الموجودة في بيئة العمل، مثلما لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة دور في تحقيق ميزة الوقت فإن له كذلك دور في تحقيق ميزة الجودة وهذا لأن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مصمم لتسهيل الخطوات الأولى لإستراتيجيات (IZO) فبتحسين الجودة تقل الحاجة إلى إعادة التشغيل على المنتجات ويقل وقت إنتاج المنتج وتزيد سرعة الإستجابة لطلبات العميل، وهذا ما جعل المركب يكتسب شهادة الإيزو ISO من قبل كما يرجع أيضا سبب إكتسابه لهذه الشهادة لحسن إستخدامه الموارد المادية والطبيعية والبشرية، وأيضا بسبب تحقيق مكاسب مادية من خلال الإستخدام الأمثل للموارد والتوفير في تكلفة الموارد المستخدمة والتقليل من النفقات، وكذلك يرجع لإكتساب العاملين لمهارات متنوعة مما يؤدي إلى تطوير قدرات القوى البشرية لدى المؤسسة، حيث إكتسب المنتج الجودة وذلك بسبب تنفيذ تحسينات تشغيلية من خلال التركيز على طلبات المستهلك وإدارة الأنشطة بكفاءة وفاعلية وإعطاء الأفراد حرية أكثر في العمل فضلا عن مشاركتهم في إدارة الأنشطة، كما أن المنتج أصبح ذو جودة وهذا من خلال المراجعة الدورية لطرق وأساليب الإنتاج وتحسينها وتطويرها بإستمرار ومن ثم توثيقها والعمل بموجبها، ولكن هذه الشهادة إنتهت صلاحيتها ومن ذلك الوقت لم تكتسبها، وذلك لعدم تقديم للموظفين تدريب كافي وقلة الدورات وهي دورات التواصل والتأهيل وعدم وجود فكر تطوري لشكل خدمة المقدمة للعملاء وعدم قدرة الموظف على فهم إحتياجات عملية والعمل عليها بأسرع وقت ممكن.

## خلاصة الفصل:

عند قيامنا بدراسة تطبيقية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وذلك من خلال تجسيد ما توصلنا إليه نظريا على الواقع العملي واجهتنا عدة مشاكل وهذا راجع لعدم وجود تجانس بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مع نظام معالجة التكاليف المطبقة في مركب ملح-لوطاية رغم توفر في المركب إمكانيات مادية وبشرية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ولكن تظل الإدارة العليا صاحبة القرار بتطبيقه، ويتوقف عدم تطبيقه إلى إحتياج الإدارة للمعلومات وماهي الموارد المادية والمالية المستعدة لتوفيرها من أجل الحصول عليها، ومن أجل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على أكمل وجه بهدف تحقيق مزاياه (التكلفة أقل - الجودة والوقت مناسب) وصولا للميزة التنافسية القيام بتحليل الجيد لمختلف الأنشطة ودراسة العلاقة السببية بين الأنشطة والتكاليف حيث لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة دور في تحديد تكاليف غير المباشرة للأنشطة وذلك من خلال تتبعها بشكل دقيق ونظرا لعدم وجود قسم خاص بمحاسبة التكاليف أصبح من الضروري توفير شروط من أجل فعاليته.



خاتمة

جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على أبرز أساليب محاسبة التكاليف الحديثة وهو نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والذي يقوم على فكرة تخصيص التكلفة حيث حاولنا التعريف بالنظام ومعرفة دوره في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الوطنية للأملاح مركب الملح لوطاية، كما تضمنت هذه الدراسة تحليل سلسلة القيمة من أجل إكتشاف الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة لفهم سلوك التكاليف، لأن أنشطة القيمة تعتبر أساس لتحقيق الميزة التنافسية.

حيث إتبعنا في بحثنا هذا نوعين من الدراسة النظرية والتطبيقية وهذا من أجل إبراز أهمية ودور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الأنشطة فهذا نظام يعمل على التجميع المالي والعملي لمعلومات الأداء التي تتبع أنشطة المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- ولهذا أصبح يستخدم هذا النظام للحصول على معلومات تتميز بالمصداقية لإتخاذ القرارات المناسبة.

خلصت هذه الدراسة أن لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة علاقة وطيدة بتحقيق الربحية للمؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- حيث يساعد على إيجاد مزايا تنافسية (ميزة التكلفة الأقل، الجودة، الوقت المناسب) في ظل التغيرات الإقتصادية الحديثة وذلك من خلال الإستغلال الأمثل للموارد والتحكم في التكاليف إعتقادا على المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة التي تساعد على الرقابة ومن ثم تعظيم ربحية المؤسسة من أجل الحفاظ على مكانتها في السوق.

من خلال دراستنا لموضوع إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية توصلنا إلى جملة من النتائج تتمثل في:

### نتائج الدراسة النظرية:

1. يوفر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بيانات تكاليفية دقيقة تدعم عملية إتخاذ القرارات، على عكس الأنظمة التقليدية التي تتسبب في تحميل التكاليف على المنتجات بالزيادة أو بالنقصان بالتالي لا يكون هناك ثقة كبيرة في المعلومات التي يتم الحصول عليها كمنخرجات للنظام.
2. المبدأ الأساسي لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو أن المنتجات تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة تستهلك الموارد وهذا عكس المبدأ الذي تقوم عليه الطرق التقليدية وهو أن المنتجات هي التي تستهلك الموارد.
3. يتم تجميع التكاليف وفق أنظمة التكاليف التقليدية في مراكز وقد تكون تكاليف المراكز غير متجانسة، أما في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يكون التجميع في مراكز الأنشطة والتي يراعى فيها التجانس بين الأنشطة المجموعة بحيث يحتوي كل مجمع على تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس مسبب التكلفة.

4. لا تحاول الأنظمة التقليدية تحديد أو تجميع أو التقرير عن التكلفة حسب الأنشطة المؤداة، على عكس نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي يهتم بتحليل مختلف الأنشطة وتحديد الأنشطة التي تضيف أو لا تضيف قيمة.

5. إلغاء الأنشطة غير المضيفة للقيمة، كما يعمل على إنتقاء الأنشطة ذات التكاليف المنخفضة والتي يمكن أن تؤدي نفس الغرض وبأقل تكلفة.

6. توفير معلومات دقيقة عن تقدم الأقسام في تنفيذ التحسينات التشغيلية وكذلك من خلال التركيز على طلبات المستهلك وإدارة الأنشطة بكفاءة وفعالية.

7. توفير معلومات في التوقيت الملائم من أجل مساعدة مسيري المؤسسة في إتخاذ القرارات القصيرة والطويلة الأجل في الوقت المناسب.

#### نتائج الدراسة الميدانية:

1. عدم وجود قسم خاص بمحاسبة التكاليف.
2. عدم إستخدام المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- طريقة علمية واضحة في تحديد تكاليفها.
3. عدم تدخل عمال المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- في القرارات المتخذة من قبل الإدارة مثل: ساعات العمل.
4. سبب عدم تحكم المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- في تكلفة منتجاتها أنها تعتمد في نشاط الإنتاج على مادة أولية مستوردة وهي مادة اليود التي أثرت على سعر تكلفة منتجاتها بالإرتفاع لأن تكلفتها باهضة الثمن بالإضافة إلى مصاريف نقلها والتأمين عليها.
5. عدم إدراك عمال المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- بوجود نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومدى أهمية تطبيقه في المركب.
6. إنطلاقاً من الدراسة التطبيقية إتضح أن للمركب إمكانيات تساعده على تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة برغم من هذا إنعدام المبادرة.
7. لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أهمية في المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- وهذا لأن لها دور في تعظيم أرباحها من خلال تخفيض سعر تكلفة منتجاتها ولتحقيق ذلك بتتبع إستهلاكات الموارد من طرف الأنشطة.
8. التركيز على جودة المنتجات من خلال إضافة النسبة اللازمة من اليود والتي تفوق النسبة المضافة من قبل منافسي المركب.

9. تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- أدى إلى تحقيق ميزة التكلفة الأقل من خلال ما تم إثباته في الفصل التطبيقي بإلغاء الأنشطة غير المضيفة للقيمة وبذلك تخفض التكاليف.

10. نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية والعمل على تطويرها وتحسينها.

11. يعمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على محاربة التبذير في الإستهلاك وتوجيه إستخدام الموارد بطريقة تحقق إضافة قيمة حقيقية للمنتجات ما يحقق للمركب ميزات تنافسية ويقوي من درجة ثقة الزبائن فيه.

12. إشتداد المنافسة تفرض على المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- تقديم منتجات ذات جودة عالية وبسعر منخفض، وهذا ما يزيد من أهمية تبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نظرا لدوره الرقابي على الموارد وتحقيق الكفاءة في إستخدامه والإدارة الجيدة لتكاليفه.

#### إختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى التي تنص على أن "يتميز نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عن باقي أنظمة التكاليف الأخرى في توزيع التكاليف على الأنشطة لتحديد تكلفة كل نشاط ثم يتم توزيع هذه التكاليف على المنتجات"، قد تم التوصل إلى صحة هذا الإفتراض من خلال الدراسة حيث وجدنا أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يتميز فعلا عن باقي أنظمة التكاليف الأخرى من خلال توزيع التكاليف على الأنشطة لتحديد تكلفة كل نشاط ثم يتم توزيع هذه التكاليف على المنتجات. بينما الأنظمة التقليدية فتقوم بتقسيم مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.

- تم التأكد من صحة الفرضية الثانية "يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة جودة، التكلفة الأقل وميزة الوقت المناسب"، أثبتت صحة الفرضية من خلال النتيجة المتوصل إليها حيث نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يقوم بإلغاء الأنشطة غير مضيفة للقيمة وبالتالي يحقق ميزة التكلفة الأقل، كما يتم الأخذ بعين الإعتبار لإقتراحات الزبائن وتنفيذ أفكارهم كإضافات للمنتج وإدارة الأنشطة بفعالية لأن ذلك من شأنه يحقق الميزة التنافسية، كما يساعد على توفير معلومات في التوقيت الملائم من أجل إتخاذ القرار في الوقت المناسب.

- بالنسبة للفرضية الثالثة التي تنص على أن "يؤدي تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- إلى توفير معلومات دقيقة فيما يخص تتبع والسيطرة على التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق"، قد تم التوصل إلى صحة هذا الافتراض من خلال الدراسة حيث وجدنا أن لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة دور في تحقيق الأرباح للمؤسسة وذلك من خلال تتبعه لأنشطة التي تستهلك الموارد من أجل معرفة تكاليف الأنشطة التي يتم تحميلها على المنتجات.

- أما الفرضية الرابعة التي تنص على أن "تعمل المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- على تحقيق التميز عن منافسيها"، هذا الافتراض صحيح لأن مادة اليود فضل في تحقيق الميزة التنافسية لأن النسبة المضافة من قبل مخبرين المؤسسة تفوق النسبة المضافة من قبل مخبرين المؤسسات المنافسة لها .

- تم التأكد من صحة الفرضية الخامسة " تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- من شأنه أن يحقق لها ميزة تنافسية عن منافسيها"، قد تم التوصل إلى صحة هذا الافتراض من خلال الدراسة حيث وجدنا أنه يعمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على تحقيق الميزة التنافسية من خلال إلغاء الأنشطة غير المضيفة للقيمة وبذلك تخفض التكاليف.

### التوصيات:

من خلال النتائج المذكورة يمكن إقتراح بعض التوصيات هي:

- ضرورة إنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف.
- ضرورة إعادة النظر في نظام التكاليف الذي يستخدمه المركب، مع دراسة إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لأنه يعمل على توفير المعلومات الدقيقة لإتخاذ القرارات الصائبة.
- ضرورة أخذ الإدارة بعين الإعتبار المقترحات المقدمة من طرف العمال.
- ضرورة القيام بدورات تدريبية لعمال المؤسسة الوطنية للأملاح -مركب الملح لوطاية- من أجل التعريف بالنظام، أهميته، مزاياه، كيفية إستخدامه.

### أفاق البحث:

- المساهمة في التحكم في تكاليف المؤسسة الإقتصادية بإستخدام إدارة التكلفة.
- أهمية إدارة التكلفة في تحسين مردودية المؤسسة.

# قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1- أحمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2007.
- 2- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2006.
- 3- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 4- إسماعيل أحمد عصر، أصول محاسبة التكاليف، جامعة المنوفية، القاهرة، 2009.
- 5- إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع الأردن، 2013.
- 6- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة للتصميم وتطوير المناهج: المملكة العربية السعودية.
- 7- حفيان عبد الوهاب، دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات، دار الإمام للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- 8- خضر مصباح إسماعيل الطيطي، الإدارة الإستراتيجية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 9- روبرت. أ. بتس- دفيد. لي، الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية، ترجمة عبد الحكيم الحزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
- 10- صالح عبد الله الرزق، عطا الله وواد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان 1999.
- 11- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، ط 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان 2002.
- 12- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 13- عبد الكريم كاكي، الإستثمار الأجنبي المباشر والتنافسية الدولية، مكتبة حسن العصرية، لبنان، 2013.

- 14- عز الدين علي سويسي، نعمه عباس الخفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور إستراتيجيات التغيير التنظيمي، دار الأيام للنشر و التوزيع، عمان، 2014.
- 15- قاسم نايف علوان الحياوي، إدارة الجودة في الخدمات، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 16- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 17- محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، ط2، دار وائل لنشر، عمان، 2010.
- 18- محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013.
- 19- مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة الإقتصادية، دار الجامعية، الإسكندرية 2011.
- 20- نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 21- هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، التسويق كمدخل إستراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014.

ثانيا: المراجع باللغات الأجنبية:

- 22- H Michael Granof et al, Using Activity Based Costing to Manage More Effectively, the Price Water House Coopers Edoment for the Business of Government, Grant Report January, 2000
- 23- K. Donald tham, Marks Fox, Determining requirements and Specifications of enterprise informatint Systems for Profitability, Information Systems analysis and Specification ,ICEIS, 2004.
- 24- Malcolm S. (2005), Performance measurement & management: A strategic approach to management accounting, SAGE Publications Ltd, London
- 25- Wiriya Chongruk Sut ,The Adoption of Activity Based Costing in Thailand ,A thesis for the Degree of Doctor of philosophy, Victoria Univeristy, June 2002.
- 26-The chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Technical Briefing and Promoting Strategy-Activity Based Management –an Overview, London, April, 2001.

ثالثا: الأطروحات والمذكرات

- 27- أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، فرع محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006.
- 28- زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة في مؤسسة اتصالات الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه غير منشورة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.



- 29- صباح فوزي صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.
- 30- غضاب رانية، إستخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الإقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه غير منشورة ، تخصص تدقيق محاسبي، قسم علوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014.
- 31- محمد الخطيب نمر، إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم الإقتصادية، تخصص دراسات إقتصادية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2014.
- 32- هيثم/محمد عقل/ أبو غبن، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2013.
- رابعا: مقالات والمجلات المحكمة
- 33- الطيب داودي، مراد محبوب، "تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الإستراتيجي"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 12، 2007.
- 34- حنان جابر حسن، "التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض تكاليف القطاع المصرفي دعما لقدرته التنافسية في ظل الأزمة المالية العالمية دراسة نظرية ميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة حلوان، المجلد العاشر، العدد الأول، 2011.
- 35- حيدر شاکر نوري، محمود حسن جمعة، "تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية"، مجلة ديالى، العدد 23، 2014.
- 36- خلود عاصم وناس، أحمد نزار جميل، محمد عبد الله إبراهيم، "إستعمال مدخلي تحليلي الربحية وإحتساب قيمة الزبون مدى الحياة في إدارة علاقات الزبون"، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد 23، 2010.
- 37- ذوادي مهدي، "مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي"، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف العدد 9، 2009.

- 38- رغد هاشم جاسم، "مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة ABC"، مجلة كلية التربية، الجامعة المستنصرية، المجلد الأول، العدد الرابع، 2011.
- 39- زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، "أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في القرارات الإدارية"، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد 22، العدد 4، 2014.
- 40- سالم عبد الله حلس، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد الأول، فلسطين، 2007.
- 41- عظيمي دلال، "مداخل تحقيق المزايا التنافسية لمنظمات الأعمال في ظل محيط حركي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، العدد 10، 2010.
- 42- عباس نوار كحيط الموسوي، "فاطمة صالح مهدي الغربان، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة TQM وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 80، 2010.
- 43- غسان فلاح المطارنة، سليمان حسين البشتاوي، "أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية"، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد 2، 2007.
- 44- فريد كورتل، "الإدارة الفعالة للمعرفة: مصدر لتحقيق الميزة التنافسية في ظل المحيط الاقتصادي الجديد"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 12، ماي 2007.
- 45- فيصل زماط حسن السليم، "التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، 2007.
- 46- قاسم عمر، ساوس الشيخ، "إدارة التكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة"، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد الأول، الجزائر 2012.
- 47- كاظم، حاتم كريم، "إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت TDABC في قياس تكلفة الخدمة الفندقية -دراسة تطبيقية في فندق النجف"، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العدد 32، 2015.
- 48- محمد سلامة يوسف المصاروه، "إستراتيجية التصنيع حسب الطلب وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 49، 2016.

- 49- محمود أحمد إبراهيم، "التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية"، مجلة تنمية الرفادين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 32، العدد 101، 2010.
- 50- معاد خلف إبراهيم، "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وارتباطها في خدمة منظمات الأعمال"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 9، العدد 27، 2013.
- 51- مجدي وائل الكبيجي، "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"، مجلة العلوم الإدارية، العدد 2، المجلد 41، 2014.
- 52- محمد علي أحمد السيدية، منى سالم حسين المرعي، "تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2006.
- 53- هدى جبار كاظم، صباح عبد الوهاب، "تأثير التكاليف البيئية وتكاليف الجودة في تحقيق بعض أبعاد الميزة التنافسية"، مجلة التقني، المجلد 26، العدد 4، 2013.
- 54- هشام عمر الحديدي، يعد صالح الجوعاني، "الإتجاه الحديث مقارنة بالإتجاه التقليدي في التلازم بين سمات نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وإدارة الجودة الشاملة TQM"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 4، العدد 12، 2008.
- 55- وليد خالد صالح، "دور التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية"، مجلة جامعة الانبار، المجلد 4، العدد 8، 2012.
- خامسا: الملتقيات والندوات العلمية
- 56- بن ساهل وسيلة، بكوش لطيفة، تحقيق ميزة التكلفة من خلال نظام التكاليف على أساس الأنشطة، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى العلمي الوطني: واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية -تحليل الموجود من أجل إستشراف الإبداعات المستقبلية- جامعة المسيلة، أيام 13، 14 ماي 2013.
- 57- سليمة غدير أحمد، سلمى كبحلي عائشة، دور الأداء البيئي في رفع من تنافسية المؤسسات الإقتصادية، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 22-23 نوفمبر 2011.
- 58- سملاي يحضيه، سعيدي وصاف، نحو تسيير إستراتيجي للمعرفة والميزة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول: المعرفة الركيزة الجديدة والتحدي التنافسي للمؤسسات والإقتصاديات، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، نوفمبر 2005.

59- عبد الله بلوناس، بوزيدي لمجد، طرق بناء المزايا التنافسية المستدامة، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، 10/9 نوفمبر 2010.

60- كمال رزيق، مسدور فارس، مفهوم التنافسية، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى تنافسية المؤسسات الإقتصادية وتحولات المحيط، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 29-30 أكتوبر 2002.

61- نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة الكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الإقتصادية وتحولات المحيط، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، أيام 29-30 أكتوبر 2002.

سادسا: مواقع الأنترنت

62- حسين خليل محمود شحادة، محاسبة التكاليف الصناعية، الأكاديمية العربية في الدانمارك، [www.ao-academy.org](http://www.ao-academy.org)، الجمعة 16 ديسمبر 2016، 14:30.

اللاحق

## الملحق رقم (1)

## جدول تكاليف مركب الملح-لوطاية- لسنة المالية 2016

رقم الحساب	البيان	المبلغ (دج)
602112	الوقود	5808369.54
602114	أكسجين الأستيلين	486,825.00
602131	مواد كيماوية	42,710.00
602211	قطع الغيارالمستهلكة	11676963.86
602231	خردوات مستهلكة	1063716.69
602232	الأدوات الصغيرة	790859.19
602233	الصيدليات	2477340.93
602271	أدوات مكتبية	303102.75
602282	ألبسة العمال	1,058,571.60
602290	مواد ولوازم مختلفة	3639920.05
607100	طاقة كهربائية مستهلكة	7533744.99
607200	الماء المستهلك	557604.78
611300	عمل الحراسة والأمن	8637183.14
613230	كراء آلة المحجر	434495.68
615230	صيانة وإصلاح المعدات	1315887.68
615250	صيانة وإصلاح معدات النقل	1560408.33
615260	صيانة وإصلاح أثاث مكتب	24,180.00
615280	صيانة وإصلاح المعدات والمرافق الإجتماعية	2,800.00
615290	صيانة وإصلاح أعمال مختلفة	38,800.00
616900	تأمينات أخرى	949,952.55
616400	التأمين على النقل	951,300.20

1,009,406.10	التأمين على السيارات	616500
3,200.00	ندوات، مؤتمرات	618200
1,004,791.07	القضايا والمحاكم	622210
12,000.00	مهندسون إستشاريون	622240
186,780.81	مراقبة تقنية	622250
70,100.00	تحليل أملاح (خارجيا)	622260
55,000.00	الدعاية والنشر	623100
130,280,180.14	نقل الملح	624000
4,482,150.00	نقل العمال	624400
109,190.00	مصاريف النقل المسددة على العامل	625300
1,107,093.37	مصاريف التنقل	625400
504,782.99	مصاريف البريد والاتصال	626100
76,678.20	الخدمات البنكية وما يتعلق بها	627300
90,006,482.10	أعباء المستخدمين	631
739,373,791.00	ضرائب ورسوم (رسم مسترجع على المشتريات)	642000
1,775,839.00	ضرائب على النشاط المهني	642100
12,957.00	حقوق الطابع	645110
75,910.50	الضرائب العقارية	645125
26,276.06	الضرائب على المنطقة	645140
25,500.00	ضرائب على المركبات	645150
108,700.00	غرامات التأخير	656110
2,716,816.30	المصاريف الإستثنائية الأخرى	657300
506,455,979.40	مخصصات الإهلاك	681000

1,528,834,341.00

المجموع

الملحق رقم (02): حجوم مسببات التكلفة لمركز المحروقات المستهلكة

مسبب التكلفة: عدد لترات الوقود المستهلكة

مركز إستهلاك المحروقات (نشاط إدارة التموين A11)

رقم الحساب	البيان	المبلغ/السنة	لتر/السنة
602112	ESSENCE	105807.49	302.31
602121	HUILES	18362.55	52.46
602122	GRAISSES	15502.48	80.74
	المجموع	139672.52	435.51

مركز إستهلاك المحروقات (نشاط إدارة الإنتاج A91)

رقم الحساب	البيان	المبلغ/السنة	لتر/السنة
602111	GAZOIL	3739785.67	186989.29
602112	ESSENCE	72171.05	206.2
602121	HUILES	55994.3	159.98
602122	GRAISSES	47525.46	247.53
	المجموع	3915476.48	187603



## مركز إستهلاك المحروقات (نشاط نقل المبيعات A107)

رقم الحساب	البيان	المبلغ/السنة	لتر/السنة
602112	ESSENCE	82720.97	236.35
602121	HUILES	10377.41	29.65
602122	GRAISSES	9537.24	49.67
المجموع		102635.62	315.67

## مركز إستهلاك المحروقات (نشاط الإدارة A41)

رقم الحساب	البيان	المبلغ/السنة	لتر/السنة
602111	GAZOIL	1527518.09	76375.91
602112	ESSENCE	81830.4	233.8
602121	HUILES	24501.6	70
602122	GRAISSES	16734.82	87.16
المجموع		1650584.91	76766.87

## الملحق رقم (03): حجوم مسببات التكلفة لمركز المستخدمين

## مسبب التكلفة: ساعة العمل

المجموع	الإدارة	الصيانة	التوزيع	الإنتاج	المنصب
					عدد ساعات العمل
	29119.44	22879.56	6239.88	51999	منفذين
	29119.44	22879.56	2079.96	39519.24	مسيرين
	16639.68	2079.96	2079.96	16639.68	إطارات متوسطة
	2079.96	/	/	/	إطارات سامية
243355.32	76958.52	47839.08	10399.8	108157.92	المجموع

الملحق رقم (04): حجوم مسببات التكلفة لمركز ألبسة العمال

مسبب التكلفة: عدد العمال

المجموع	الإدارة	الصيانة	التوزيع	الإنتاج	العمال
53	14	11	3	25	منفذين
45	14	11	1	19	مسيرين
17	8	1	/	8	إطارات متوسطة
2	1	/	1	/	إطارات سامية
117	المجموع				

الملحق رقم (05): حجوم مسببات التكلفة لمركز التدخلات

مسبب التكلفة: عدد التدخلات

أساس لقياس عدد التدخلات					
صيانة تمويل	صيانة توزيع	صيانة الإنتاج	صيانة إدارة	صيانة مجموع	العمال
36	96	312	24	468	منفذين
					مسيرين
					إطارات متوسطة
					إطارات سامية
					المجموع
36	96	312	24	468	