

## تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة

### Cost competitiveness through leadership by using activity based costing/management systems

أ.شحتاني عبد العالي

abdelahehtani@gmail.com

جامعة ابن خلدون تيارت

د.غضاب رانية

r.ghedab@univ-biskra.dz

جامعة محمد خيضر بسكرة

#### الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض مقارنة تخفيض التكلفة كأبرز مداخل تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، اعتمادا بالدرجة الأولى على التعاضد الناتج بين أنظمة التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة، والتكامل فيما بينها كمصدر للضبط المستمر للتكاليف بغرض توليد القيمة، مما يسمح بتجسيد تحليل سلسلة القيمة كتقنية مستخدمة لتحليل ووصف أنشطة المؤسسة التي تضيف قيمة، ومساهمتها في تحقيق القيمة النهائية للمنتج وذلك استجابة لحاجة المؤسسة لمواكبة تطورات ومستجدات البيئة التنافسية الحديثة، ويتم ذلك من خلال الاستناد إلى أدبيات البحث بمجال المحاسبة الإدارية، وتقييم مدى إمكانية إسقاطها عمليا على الواقع الميداني بوحدة إنتاج الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش - بسكرة -، بما يساهم في تحسين تنافسية وأداء المؤسسة محل الدراسة.

**الكلمات المفتاحية:** أنظمة التكلفة، التسيير على أساس الأنشطة، الميزة التنافسية، تحليل سلسلة القيمة، التعاضد.

#### ABSTRACT

This study aims to review the Cost leadership approach as a way to establish a competitive advantage. Primarily based on the synergy between activity based costing - management systems

and their integration as a source of cost arbitrage in order to generate value.

In fact, value chain analysis is a technique for visually analyze and describe a company's business activities to see how the company focus on value-creating activities to reveal value added product, according to the new global competitive environment requirements. All this is done by projecting management accounting literature acquired on an empirical way in the production unit of GMS semolina and flour located in Oumache - Biskra - Which contributes to improving company competitiveness and performance.

**Key words:** cost systems, activity management, competitive advantage, value chain analysis, synergy.

#### مقدمة

يُعتبر نظام التكلفة على أساس الأنشطة من أفضل أدوات قياس وتخصيص التكاليف، خاصة غير المباشرة منها، وأدى ظهوره كمدخل مُعتمد إلى معالجة القصور الذي تشهده أنظمة التكاليف التقليدية بتوفير أساليب أكثر دقة وواقعية لتخصيص التكاليف، بالإضافة إلى محاولة استخدام أسس أكثر ملائمة لتحديد مسببات التكلفة وحساب أحجامها، ويتطلب تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ضرورة قياس تكلفة جميع عناصر الموارد، سواء كانت تكلفتها صريحة أو ضمنية. من جهة أخرى ظهر هذا النظام تلبية لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة، وما تستدعيه من ضرورة لإجراء تعديلات جوهرية على الأنظمة الإدارية كأسلوب ومنهج يعتمد على فلسفة تكاليفية جديدة تواكب التطورات الحاصلة ببيئة الأعمال وما تفرضه من متطلبات، بما يساهم في الارتقاء بمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية إلى المستوى الذي ينبغي أن تقوم به في ظل التقنيات الإنتاجية الحديثة والمتفاوتة. في نفس الإطار أجريت العديد من الدراسات التي تبين أهمية وفوائد التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة متضمنة خفض التكاليف وتحليل سلوك التكلفة لأغراض التخطيط وإعداد الموازنات، مما يؤدي إلى تحسين ربحية المؤسسة الاقتصادية.

ويعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) جزءاً من نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM)، حيث يُعتمد على المعلومات التي يقدمها نظام (ABC) من أجل تحسين الأداء، ودعم الميزة التنافسية. ويقوم على فلسفة مفادها توجيه الجهود المتضافرة بالمؤسسة لاتخاذ القرار المناسب بعد تحديد فرص تغيير الأنشطة والعمليات بتكوين المزيج أو التشكيلة المثلى من منتجات المؤسسة وأنشطتها ونتطرق من خلال هذا البحث إلى:

- مفاهيم عامة حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة؛
- مفاهيم عامة حول نظام التسيير على أساس الأنشطة ؛
- تحليل سلسلة القيمة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية.

### أولاً: مفاهيم عامة حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة (Activity Based Costing)

يركز نظام التكلفة على أساس الأنشطة على التكاليف غير المباشرة بتحسين، تعيين وتخصيص هذه الأخيرة على الأنشطة، العمليات والمنتجات أو أغراض التكلفة الأخرى. وتكمن فلسفة النظام في إلقاء الضوء على الأنشطة الفردية لتحديد مسببات التكلفة بتتبع النشاط الذي يعتبر الحدث أو وحدة ذات غرض محدد وعليه فان المبدأ الأساسي لهذا المنهج هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة الموارد،<sup>(1)</sup> وإنما تستهلك الأنشطة والتي بدورها تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فان الأنشطة تعتبر بمثابة حلقة الوصل بين المنتجات أو أغراض التكلفة وبين الموارد. حيث يتم تعيين التكاليف لأغراض التكلفة مثل: المنتجات بما فيها السلع والخدمات على أساس الأنشطة المطلوبة لإنتاج كل منتج.

#### 1. تطور نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) من نظام التكلفة على

#### أساس المبادلة إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة الزمني (TDABC)

ظهرت بدايات مقاربة نظام التكلفة على أساس الأنشطة منذ القرن الماضي، حيث كان تخصيص التكاليف غير المباشرة رهان العديد من الباحثين وممارسي المحاسبة الإدارية. وبرزت طرق التخصيص الحالية والمتفق عليها في مطلع القرن

العشرين حيث تسمى تلك الفترة بإقتصاديات العرض ومما يقابلها من تكاليف ضئيلة للموارد والخدمات الداعمة للمنتجات، وكانت التكاليف غير المباشرة تمثل جزء صغير من التكاليف الكلية. بعد الحرب العالمية الثانية أجريت العديد من المحاولات لتحسين أنظمة تخصيص التكاليف في: فرنسا، ألمانيا، الو.م.أ والدنمارك. وعند مطلع السبعينات، ظهر نظام التكلفة على أساس الأنشطة كفكر يسمى آنذاك إدارة النشاط، وكان اختياري التطبيق، حيث ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة ( Value Chain) أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، وهدفت إدارة النشاط إلى: (2)

1- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة؛

2- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

في منتصف الثمانينيات، جاء مدخل نظام التكلفة على أساس النشاط كفكر ممنهج (3) حيث يعود منشؤه أساسا لعمل الباحثين الأمريكيين ( Kaplan et Cooper) اللذان أجريا مجموعة من الدراسات حول أنظمة التكاليف بمجموعة من المؤسسات الأمريكية. كما ألقيا الضوء على التناقض الصارخ بين أنظمة التكاليف التقليدية والاحتياجات الحديثة للمؤسسة مثل: أنظمة المعلومات وكذا صنع القرار، وبالتالي أصبحت الأساليب التقليدية متقدمة في ظل بيئة متزايدة التعقيد ودائمة التطور إلى جانب عدم تكيف هذه الطرق والأساليب الحديثة للتسيير والتطور الحاصل في أنظمة الإنتاج مثل: التسويق وإدارة الجودة.

في جوان 1986، قدم الباحثان الأمريكيان (Kaplan & Cooper) ورقة بحث بمؤتمر منظم بجامعة (Harvard Business School) تحت عنوان الملائمة الضائعة "The Lost Revelence" (4)، وفيه أبرزتا التغيرات الحاصلة مؤخرا على الاقتصاد الأمريكي بتلك الفترة، والتي تميزت بأشدتاد المنافسة العالمية، وتعقيد العملية الإنتاجية خاصة عندما يتعلق الأمر بخطوط الإنتاج المتشعبة، ما أدى إلى قصور أنظمة التكلفة التقليدية لعدم قدرتها على تتبع تكاليف المنتجات أو الرقابة على التكاليف التشغيلية. فأصبحت المعلومة المحاسبية حول تكاليف المنتجات غير متلائمة ومتطلبات الرقابة(5). حيث بدأت الأبحاث تُظهر التغيير على هيكل

التكاليف وبيئة المؤسسات الصناعية خاصة بعد إذ تبين أن حجم المنتجات لا يتحكم في حجم التكاليف العامة وفقا للبيئة المؤسساتية الجديدة، لكن هذه التكاليف تتعلق بحجم المبادلات داخل المؤسسة مثل: العمليات اللوجستية وعمليات الشراء، البحث عن الموارد البشرية. واستندوا إلى هذه المبادلات باعتبارها بمثابة (المصنع الخفي) الأمر الذي أدى إلى تطور مفهوم محاسبة التكاليف على أساس المبادلات أو نظام التكلفة على أساس المبادلة (Transaction Cost Based-costing system)، وبهذا الشكل أصبحت الأنظمة التقليدية متقدمة، ثم طور كل من (Kaplan & Cooper) هذا النظام وأصبحت تسميته نظام التكلفة على أساس الأنشطة يهتم بتحليل الأنشطة والتكاليف المرتبطة بها مع تتبع تفاعلها مع الأنشطة الأخرى<sup>(6)</sup>. وقد تم تبنيه من طرف عدة شركات صناعية نذكر منها: Kant Hall, Tek Tonix, Siemens، حيث كانت نتائج النظام تتعلق بكيفية تحسين قياس التكاليف الصناعية.

في بداية التسعينات ونتيجة لتطور الأبحاث ظهرت العديد من المساهمات والمنشورات حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة، بالإضافة إلى تبني هذا الأخير من طرف العديد من المؤسسات الخدمية، فضلا لما تم نشره كمرجع في مجال الخدمات كتاب "التسيير على أساس الأنشطة بالمؤسسات الخدمية والحكومية والمنظمات اللاربحية" (Activity-based Management for service industries, government entities, and nonprofit organisations) للباحثين (Brimson & Antos)<sup>(7)</sup> وفي سنة 1990، تم تبني نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بصفة رسمية في مجال الصحة بالمستشفيات والمنظمات الصحية بأمريكا، حيث يقوم على مبدأ وفكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي (سلعة/خدمة)<sup>(8)</sup>.

في عام 2004، ظهرت العديد من الصعوبات والمعوقات التي واجهت تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) حيث أرجع (Cooper & Kaplan) عدم نجاعة النظام إلى عدم نجاعة وفعالية الإدارة التي تتضمن النظام. وقد اقترحا

مقاربة حديثة تصف كيفية الانتقال من نظام التكلفة على أساس الأنشطة المعتمد على المعدلات (Rate based ABC) إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة الزمني (TDABC= Time Driven ABC)، حيث يعتمد الأول على معدلات مسببات التكلفة والتي تحدد قصد تخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة، بينما يتناول نظام (TDABC) المعدلات التي تحسب وفقا للعامل الزمني.<sup>(9)</sup>

## 2. تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة

يعرف هذا النظام:

• حسب (Horngren) أنه "طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين التكاليف لأغراض أخرى مثل: السلع، الخدمات، العملاء" <sup>(10)</sup>

• حسب (Alcouffe) "ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف

غير المباشرة بالمؤسسة في مواضع التكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة وذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة" <sup>(11)</sup>

كتعريف شامل نجد أنه ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجتمعات التكلفة ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي (سلعة أو خدمة مقدمة) بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات التكلفة مبينة العلاقة السببية.

## 3. مبادئ نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

يقوم نظام التكلفة حسب الأنشطة على ثلاث مبادئ أساسية: النشاط، مسبب التكلفة والعمليات نسردها فيما يلي:

- **النشاط:** ويعرف النشاط على أنه: "مهمة أو مجموعة من المهام التي يتم القيام بها من أجل إنتاج المخرجات والتي يمكن ربطها معا لكي تشكل جزء من وجه التكلفة" <sup>(12)</sup>

- **مسببات التكلفة:** تعرف على أنها: "العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة وتكون على مرحلتين: (13)

مرحلة 1: في دورة تحميل التكاليف المتعلقة بتخصيص الموارد على الأنشطة وهي تمثل مسببات استخدام الموارد بواسطة مراكز النشاط ومن أمثلتها : عدد الأوامر التشغيل، عدد الفاحصين ،عدد الكيلوات المستهلكة.

مرحلة 2: في دورة تحميل التكاليف وهي التي تستخدم في تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات ويمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الأساسي في تكوين مجمع التكاليف"

- **مجمعات أو مراكز التكلفة:** يقصد به تجميع كل عناصر التكلفة للأنشطة المتجانسة التي لها مسبب واحد وتجميع التكاليف في أوعية متجانسة وهي الفرضية الأساسية لنظام (ABC) بمعنى أن تكاليف الأنشطة في كل حوض (وعاء) تكلفة يجب أن تكون لها نفس العلاقة سبب - نتيجة. وتجدر الإشارة إلى أن هذه العلاقة السببية يمكن أن تتغير حسب الحالات وعليه فانه لا بد من تحديث بيانات النشاط لضمان أن هذه المسببات ملائمة للاستعمال ويمكن القول أن فهم العلاقة بين النشاط ومسببه يسمح للإدارة من معرفة الأنشطة التي تحسنها من اجل الحصول على أفضل معلومات حول عملية تحسين الأداء.

- **العمليات:** تعرف حسب (P.Lorino) على أنها "مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات المنتظمة لتعطي منتجا ماديا أو غير مادي محدد وذو أهمية".

في نفس السياق يرى كل من (Erechler et Grabot) أن العملية هي "مجموعة من الأنشطة المتحدة والمتعاونة من اجل تقديم منتج يحمل قيمة للعمل الداخلي والخارجي " أما (Monereau) فيعرفها على أنها "توليفة من الأنشطة المتصلة والمترابطة مع بعضها بغية تحقيق هدف مشترك"<sup>(14)</sup> وعليه يمكن القول أن العملية

هي توليفة الأنشطة المتسلسلة والمرتبطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات الهادفة إلى تقديم منتج (سلعة أو خدمة) يحمل قيمة مضافة للزبون.

#### 4. مراحل عمل نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

قبل التطرق إلى مختلف خطوات إعداد نظام التكلفة على أساس الأنشطة لا بأس أن نذكر بمختلف أسس تخصيص التكلفة حيث نجد أن مقياس النشاط لكل مركز تكلفة يستخدم كأساس لتخصيص التكلفة، ويتمثل منطق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في أنه كلما زادت مراكز التكلفة المرتبطة بأسس تخصيص محددة، زادت دقة عملية تحديد تكاليف الأنشطة فتخصيص التكاليف على المنتجات من خلال قياس ما تستخدمه المنتجات المتنوعة من أسس تخصيص الأنشطة المختلفة ويؤدي هذا إلى تحديد تكاليف المنتج بشكل أكثر دقة. وتتمحور معالم تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مجملها على سبع مراحل نذكرها كالاتي: (15)

##### - الخطوة الأولى: تحديد المنتجات المختارة كأغراض تكلفة

تحدد المنتجات النهائية كأغراض للتكلفة وفقا لأهداف المؤسسة من خلال حساب إجمالي التكاليف أولا ثم حساب تكلفة إنتاج وتوزيع الوحدة من كل المنتجات.

##### - الخطوة الثانية: تحديد التكاليف المباشرة للمنتجات

في هذه المرحلة تحدد تكاليف المؤسسة المباشرة والتي تتضمن تكاليف المواد الأولية المباشرة وتكاليف المستخدمين المباشرة المتعلقة مباشرة بالوحدات المنتجة وتخصص مباشرة على المنتجات باستخدام ساعات العمل المباشر والكميات وغيرها.

##### - الخطوة الثالثة: اختيار أسس التخصيص المستخدمة لتخصيص التكاليف

##### غير المباشرة على المنتجات (تحديد الأنشطة)

يتم في هذه المرحلة تحديد مختلف العمليات ثم الأنشطة داخل المؤسسة وكذا التكاليف المرتبطة بها وتعتبر هذه المرحلة الأهم والأصعب أثناء التحديد الدقيق للمهام التي تؤخذ بعين الاعتبار من طرف النظام لذا يجب التقرب من مصلحة الموارد البشرية أو الأفراد المعنيين للتعرف على مختلف الأنشطة اليومية (16) فكل

منصب عمل يجب أن يكون مرتبط بعدد من الأنشطة المحددة بوضوح المرتبة والمتسلسلة زمنيا حسب العدد أو مستوى التفصيل الذي يتوقف على درجة دقة ووفرة المعلومات المطلوبة، وتبقى القدرة على التواصل ومصداقية المعلومات كلمات مفتاحية لتسهيل عملية التعرف على مختلف الأنشطة.<sup>(17)</sup> بالتالي يجب أن يتوفر النشاط الذي يؤخذ بعين الاعتبار على الخصائص المئوية: (18)

- القيمة المضافة: يؤخذ بعين الاعتبار النشاط الذي يجلب قيمة مضافة للمؤسسة حيث يمكن التخلص من الأنشطة التي لا تُحصل قيمة مضافة للمؤسسة؛
  - نوعية النشاط: رئيسي، ثانوي أو منحرف؛
  - إلزامية النشاط: توفره ضروري ويمس بكيان المؤسسة أم لا؛
  - عدد الأنشطة لا تتجاوز 5 لكل فرد؛
  - النشاط لا يمثل أقل من 10 % من الوقت الكلي للفرد أو الخدمة.<sup>(19)</sup>
- يسمح تحديد الأنشطة ب: (20)

- تقسيم وتحليل وظائف المؤسسة في وحدات أساسية حسب نوع التكاليف؛
- توفير معلومات ذات مصداقية عند تحديد القيمة من خلال إستراتيجية النشاط.

وكمبدأ يجب تحليل وظائف وعمليات المؤسسة ثم تحديد الأنشطة التي ترتبط حقيقة بالمنتج وتحليلها لأنشطة تحتية فمثلا نشاط الشراء يمكن تقسيمه إلى عدة أنشطة منها: نشاط شراء المعدات، نشاط شراء المواد الأولية وهذا الأخير يقترح بدوره إلى أنشطة تحتية أخرى مثل: نشاط إعداد الطلبات، نشاط البحث عن الموردين وغيرها. والجدول الموالي يوضح أمثلة عن الأنشطة الرئيسية والأنشطة الفرعية المندرجة تحتها: (21)

#### - الخطوة الرابعة: تحديد مسببات التكلفة

مسبب التكلفة هو الحدث الذي أدى إلى نشوء التكلفة ومعرفة الارتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة فهي بمثابة أسس لسير النظام وحساب التكلفة الوحيدة. فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات العمل ( Unité )

(d'oeuvre) مثل: ساعات العمل لليد العاملة المباشرة، ساعات عمل الآلات وكذا، ولإشارة فإنه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة في هذه الحالة وعند تعدد مسببات التكلفة لنفس النشاط تتم المفاضلة عن طريق استخدام معامل الارتباط.<sup>(22)</sup>

#### - الخطوة الخامسة: تجميع التكاليف بمراكز التكلفة (Cost Pools)

يتم بهذه المرحلة تجميع الأنشطة المختلفة بمراكز التكلفة (أحواض التكلفة) والتي تضم مجموع تكاليف الأنشطة المتجانسة حيث يتحقق هذا التجانس من خلال: (23)

- وجود مسبب تكلفة مشترك: غالبا ما يتسبب عامل مشترك في حدوث مجموعة معينة من الأنشطة حيث تشكل هذه الأنشطة المتجانسة عملية (Processus) قد تتعارض والهيكل التنظيمي السلمي الوظيفي المعروف تقليديا وذلك عند تجميع الأنشطة المنتمية إلى وظائف مختلفة بالمؤسسة.

- وحدة عمل مشتركة: يجب تجميع الأنشطة التي تستعمل نفس وحدة العمل لحساب سعر تكلفة المنتج النهائي في مجمع أنشطة مشترك.

#### - الخطوة السادسة: تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة

يتم تحديد سعر التكلفة حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بالاعتماد على الخطوتين التاليتين:<sup>(24)</sup>

- 1- توزيع التكاليف على مراكز التكلفة (Cost Pool) المحددة مسبقا؛
- 2- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات وذلك على أساس استهلاك المنتج للأنشطة فعليا عن طريق حساب تكلفة مسببات التكاليف لكل مركز، ويحتسب سعر التكلفة بتحميل التكاليف المباشرة مباشرة على وحدات المنتج تضاف إليها التكلفة الودوية لمسببات التكلفة باعتبارها تمثل مجموع التكاليف غير المباشرة المحملة على وحدات المنتج. وفقا للمعادلة الموالية:

$$\frac{\text{مجموع تكاليف مركز التكلفة}}{\text{حجم مسببات كل مركز}} = \text{التكلفة الودوية لمسبب التكلفة}$$

- الخطوة السابعة: حساب سعر التكلفة الذي يتضمن حساب إجمالي تكاليف المنتجات عن طريق إضافة كل التكاليف (المباشرة/غير المباشرة) للمنتجات (أغراض التكلفة)

كمرحلة أخيرة يتم تحديد سعر التكلفة النهائي بعد تحديد وتحميل التكاليف المباشرة المحسوبة في الخطوة الثانية والتكاليف غير المباشرة في الخطوة السادسة، وعليه يتشكل سعر التكلفة الودودي وفقا للمعادلة أدناه:

سعر التكلفة الودودي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الودودية لمسببات

#### 5. نظام التكلفة على أساس الأنشطة الزمني (TDABC)

يطلق عليه أيضا منهج التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت هو نظام يقوم على أسس نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) 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. (25) يتم إعداد نظام التكلفة على أساس الأنشطة الزمني وفقا للمراحل الموالية:

- 1- تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تستنفذ التكلفة.
- 2- تقدير تكلفة وحدة الطاقة المتوفرة: يتم ذلك عن طريق تقدير تكلفة الطاقة الإنتاجية، وتحديد الموارد ففي دائرة الزبائن مثلا يتم تحديد الموارد الآتية:
  - موظفي الاستقبال الذين يتلقون ويستجيبون لطلبات الزبائن؛
  - مشرف موظفي الاستقبال؛
  - الموارد المساعدة التي يحتاجونها لأداء مهماتهم (الحواسيب، الاتصالات، الأثاث)؛
  - الموارد من الأقسام الأخرى ( تكنولوجيا المعلومات، دائرة الموارد البشرية).

ثم يقدر المحلل الطاقة العملية للموارد المتاحة (عادة تقدر بين 80 - 85% من الطاقة النظرية) فإذا كان العامل أو الآلة تستطيع العمل نظريا لمدة (40) ساعة في الأسبوع، فإن الطاقة العملية الحقيقية تكون (32) ساعة في الأسبوع، مما يسمح بمعدل (20%) من الوقت للعامل لإنجاز أمور شخصية مثل: الاستراحات الوصول والمغادرة، بالنسبة إلى الآلات يسمح بنسبة (20%) من وقت الإصلاح والصيانة. ويوجد بديل بسيط لتقدير الطاقة العملية، وهو مراجعة الأنشطة المؤداة في فترة زمنية سابقة مثل تحديد عدد طلبيات الزبائن المستلمة خلال عام أو عامين سابقين، ثم تحديد العدد الشهري مع مراعاة عدم وجود تأخير مفرط، جودة ضعيفة وقت إضافي أو إجهاد زائد للموظفين ويمكن أن يترك مجالاً للخطأ في تقدير الطاقة بنسبة (5-10%).

وتحسب كالاتي:

$$\frac{\text{تكلفة الطاقة المتوفرة}}{\text{الطاقة العملية للموارد المتاحة}} = \text{التكلفة الوحيدة}$$

**تحديد مسببات الوقت وتقدير وحدة الزمن:** هو تقدير للزمن اللازم لإنجاز النشاط، وهذه الخطوة بديلة لإجراء المقابلات مع العمال ويمكن الحصول على تقدير الزمن عن طريق الملاحظة المباشرة أو إجراء المقابلات مع المديرين. بعد الحصول على التقديرات الزمنية من الخطوة الثانية ويمكن كتابة معادلة الوقت لمنتج معين، وهي تساوي مجموع أزمدة الأنشطة اللازمة لإنتاج هذا المنتج أو هذه الخدمة، ويمكن إضافة أزمدة الأنشطة الخاصة التي تتطلبها الطلبات المعقدة أو الطلبات ذات الطابع الخاص، ويمكن تعديلها بسهولة من خلال إضافة الأزمدة الخاصة بالأنشطة الجديدة وإزالة الأزمدة الخاصة بالأنشطة الملغاة.

مسببات الوقت:

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

- متغير مسبب الوقت المستمر مثل: الوزن والمسافة.
- متغير مسبب للوقت المنفصل مثل: عدد الأوامر، عدد خطوط الإنتاج، عدد فواتير البيع.
- متغير مسبب للوقت: ويكون في شكل مؤشرات أو متغيرات وهمية تأخذ صورة صفر أو واحد مثل نوع العميل (قديم/جديد)، نوع الأمر (عاجل/عادي) وخصائص استلام الأمر. وتمتاز مسببات الوقت كأحد العناصر الأساسية في نظام التكلفة على أساس الأنشطة الزمني بكثرة المتغيرات المسببة للوقت في النموذج الواحد لمعادلة الوقت.

### معادلات الوقت

يعتبر تحديد معادلات الوقت (Time Equations) أحد الخطوات المهمة بنظام التكلفة على أساس الأنشطة الزمني حيث تستخدم للتعبير عن وقت انجاز النشاط أو الحدث باستخدام مسببات الوقت. وتوضح معادلة الوقت العامة الوقت الذي يعبر عنه بالرمز ( $T_{ip}$ ) وتكون الصيغة العامة للمعادلة كما يلي: (26)

$$\text{Processtime} = T_{ip} = (\beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_i X_p)$$

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

$$T_{ip} = \text{مجموع أوقات الأنشطة منفردة.}$$

$$\beta_0 = \text{المقدار الوقتي الثابت لأداء النشاط القاعدي.}$$

$$\beta_{1 \dots i} = \text{الوقت المستهلك أو المقدر لتنفيذ النشاط التدريجي } 1 \dots i. \text{ (مثال د 2)}$$

$$X_{1 \dots p} = \text{مسبب الوقت للنشاط } i. \text{ ويمثل مسبب التكلفة العادي (مثال عدد}$$

أوامر الإنتاج)

$$X_1 = \text{مسبب الوقت للنشاط المصنف تدريجيا بالأول}$$

$$X_2 = \text{مسبب الوقت للنشاط المصنف تدريجيا بالثاني}$$

3- حساب التكلفة الكلية لأغراض التكلفة: يتم بحساب إجمالي تكاليف

الأنشطة ثم بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب وفقا للمعادلة التالية:

$$C_i T_{ip} = \text{تكلفة النشاط } \text{أحيث أن:}$$

$T_{ip}$  = مجموع أوقات الأنشطة منفردة.

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

ثانيا: مفاهيم عامة حول نظام التسيير على أساس الأنشطة ( Activity Based Management )

وفقا لمقاربة التسيير على أساس الأنشطة يتم استخدام مخرجات نظام التكلفة على أساس الأنشطة لتحديد فرص تغيير الأنشطة والعمليات لتحسين الإنتاجية حيث يعرف على أنه:

- "نظام يركز على إدارة الأنشطة كطريقة لتحسين القيمة المقدمة للزبون والربح المحقق من تزويد هذه القيمة، وينظر نظام التسيير حسب الأنشطة إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة على أنه المصدر الأساسي للمعلومات". يركز نظام التسيير على أساس الأنشطة على خطوتين أساسيتين هما: (27)

- تحديد الأنشطة داخل المؤسسة؛

- تحديد التكاليف المستندة إلى الأنشطة المحددة وقياس

الأداء سواء من حيث الوقت والجودة.

### 1. العلاقة بين نظام ABC ونظام ABM

تتضح جليا العلاقة الوثيقة بين نظامي التكلفة/ التسيير على أساس الأنشطة بالرجوع إلى تعريف كل منهما حيث تعد المعلومات التي يقدمها نظام (ABC) مدخلا أساسياً لنظام (ABM) (28) وبينت مجموعة (CAM-I) العلاقة بين نظامي (ABC) و (ABM) بالشكل أدناه والمعروف بصليب CAM-I ويتضح ذلك من خلال محورين للنموذج:

1- يتعامل المحور العمودي مع وجهة نظر توزيع التكلفة (يفسر نظام

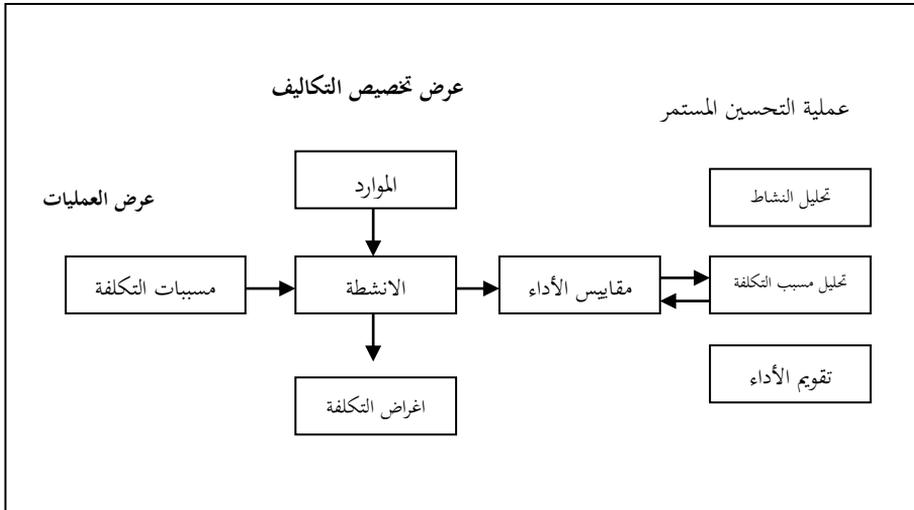
(ABC)، حيث تُوزَع في المرحلة الأولى تكلفة الموارد على الأنشطة

المنجزة، وفي المرحلة الثانية تُوزَع تكلفة الأنشطة على أغراض

التكلفة.

2- يتعامل المحور الأفقي مع وجهة نظر العملية (يفسّر نظام ABM)، ويتم التركيز على مسببات التكلفة التي تسبب استخدام النشاط للموارد، ويقدم نظام (ABC) المعلومات المتعلقة بمسببات التكلفة والأنشطة والموارد ومقاييس الأداء، وتعد هذه المعلومات من المدخلات الأساسية التي يعتمد عليها نظام (ABM) من أجل: تقويم كفاءة، فعالية وأداء الأنشطة، وتحسين قيمة المنتجات والخدمات من وجهة نظر الزبون.

الشكل رقم (01): العلاقة بين نظام ABC ونظام ABM



Source : [Norm Raffish](#), [Peter B. B. Turney](#), The CAM-I Glossary of Activity-based Management, Journal of Cost Management, Version 1.2, USA, 1991, p55

بالمقابل نلاحظ أن النموذج لا يتضمن مقاييس الأداء مثل: الحصة السوقية والعائد على حقوق الملكية حيث يتقاطع المحوران عند الأنشطة. وبينت وجهة نظر العملية الموسعة لـ (CAM-I) أن المخرجات (عرض التكلفة) لأي نشاط قد تكون مدخلات (مسبب تكلفة) للنشاط التالي، مثلاً إن تغيير العملية هو عرض تكلفة بالنسبة إلى القسم الهندسي ومسبب تكلفة بالنسبة إلى قسم الإنتاج. وإن هذه

العلاقة تعطي فرصة لاختيار مقاييس أداء أكثر ملاءمة لتقويم فعالية العملية وكفاءتها.

## 2. التحليل وفقا لمراحل عمل نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM)

حسب (Gervais) فإن نظام (ABM) بدوره يستند إلى فلسفة تقوم بمراحل عملها كالآتي:

- تقسيم وفصل العمليات أو السيرورة (Le découpage en processus) ;
- تتبع الأنشطة الحرجة (Le repérage des activités critiques) ;
- دراسة أداء الأنشطة الحرجة (L'étude de la performance des activités critiques) ;
- صياغة وإنجاز مخطط العمل (La formulation et le pilotage des plans d'action) ;
- تجنب العقبات الرئيسية المرتبطة بالتحليل في الأجل القصير. (L'écueil principal à éviter : le raisonnement à trop court terme)

توجب الضرورة استخدام نظام التسيير على أساس الأنشطة بهدف تحديد البناء الخاص بقاعدة بيانات النشاط ويكون ذلك من خلال إعداد نموذج بسيط يربط بين النشاط والعملية بالمؤسسة باستخدام خرائط سلسلة القيمة (تدفق القيمة) وهي متجهة من الإدارة العليا إلى الإدارة التنفيذية وذلك بتحديد ارتباط الأنشطة التي تنتمي إلى العملية من خلال إعداد خرائط النشاط.

تكمن ضرورة إدراج التكامل بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة في تحليل سلسلة القيمة من خلال: (29)

- إدارة التكلفة وتحقيق ميزة التكلفة أقل: يعتبر نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) أداة ناجعة تهدف إلى إدارة التكلفة في بيئة الأعمال سواء من حيث تخطيط التكلفة وتقديرها، رقابتها، تجنبها واستيعابها إلى غير ذلك، وبغية تحقيق هذا الهدف بكفاءة وفعالية وجب تقديم هذه الأداة التحليلية التي تحدد الأنشطة المضيئة للقيمة من غيرها، وذلك لاستبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة قصد التقليل منها بغرض

ترشيد التكاليف وتدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة بالاستناد إلى نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM)، وتجب الإشارة أيضا إلى وجود أنشطة غير مضافة للقيمة لكنها ضرورية لإتمام العمل، وهي تلك الأنشطة التي لا يمكن العمل بدونها، بينما لا تمثل أي قيمة للمستفيد تجعله مستعد لدفع مقابلها، ويمكن للإدارة أن تخفض حجمها دون التأثير على كفاءتها كتكاليف إعداد الآلات وتكاليف الفحص والمناولة.

- **تحقيق الدقة في قياس التكاليف:** يؤدي التكامل بين نظام التكلفة على أساس الأنشطة وتحليل سلسلة القيمة إلى تحقيق أعلى درجة من الدقة في قياس التكاليف. ويرجع ذلك إلى التصميم الأولي للأنظمة التقليدية لقياس التكاليف الذي يعجز بدوره في تحقيق متطلبات تحليل سلسلة القيمة وتوزيع التكاليف حسب أنشطة القيمة، في المقابل يتحقق ذلك باستخدام أسلوب قياس التكلفة على أساس الأنشطة حيث أنه يوفر المعلومات الصحيحة حول التكاليف الحقيقية لأنشطة القيمة مما يساعد على اتخاذ القرارات السليمة، كما يساعد على تحليل سلسلة القيمة بكفاءة أعلى. ويؤيد البعض هذا الرأي حيث يرى أنه من الأهمية معرفة التكاليف الحقيقية للأنشطة والعمليات التي تشكل سلسلة القيمة للمؤسسة للتوصل إلى اتخاذ قرارات سليمة بشأن إدارة سلسلة القيمة وتحسين كفاءتها.

- **التركيز على نوعية العمليات والأنشطة التي تضيف قيمة:** أي بالضرورة إعادة النظر في كل الأنشطة التي تؤدي داخل المؤسسة وتقييم أهميتها من خلال تطبيق معالم نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM)، كما أن تحليل سلسلة القيمة يلقي الضوء على طرفي السلسلة، حيث نجد الطرف الأول قبل بداية السلسلة (Up - Stream) وهو ما يعرف بمرحلة ما قبل الحقيقة (*Before The Fact*) والطرف الآخر هو نهاية السلسلة (Down - Stream) أي مرحلة ما بعد الحقيقة (*After The Fact*)، ويعبر الطرف الأول عن تحديد نوعية الموردين مما يمس بأنشطة التمويل (تصنيف الموردين، نوعية الموارد اللازمة، طرق التسليم)، أما الطرف الثاني فهو يعكس مرحلة ما بعد البيع (تصنيف العملاء، إرضائهم طرق التوزيع، خدمات ما بعد البيع) (30)

يرتكز تحليل سلسلة القيمة على النواحي الخارجية المرتبطة بأنشطة خلق القيمة في المجال الصناعي بدءاً من المواد الخام الأساسية وصولاً إلى المنتج النهائي الذي يسلم للعميل، أما تحليل مجال الموقف التنافسي فيركز على الطرق التي تختارها كل منظمة للاستمرار في المنافسة. (31)

ويعتبر تحليل سلسلة القيمة بمثابة تقنية متطورة من طرف (Porter) وذلك لاختبار مساهمة مختلف عمليات المؤسسة في تحقيق الميزة التنافسية، ويستند هذا المفهوم إلى فكرة أن المؤسسة مكونة من سلسلة العلاقات مورّد- عميل، فكل نقطة ربط من هذه السلسلة تهدف إلى إضافة القيمة للمنتج، هذه القيمة يمكن أن تعرف بالنسبة المثلى بين تلبية رغبات الزبون من جهة، والتكاليف المرتبطة بالمنتج من جهة أخرى. حيث تتموقع القيمة في نقطة تقاطع (العميل- المنتج- العملية).

ثالثاً: تحليل سلسلة القيمة وفقاً لنظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM) بوحدة الدقيق والفريضة - المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-

بعد القيام بتطبيق نظام (ABC) بوحدة الدقيق والفريضة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للسنة المالية 2015 وهي مؤسسة ذات أسهم نشاطها الأساسي إنتاج الدقيق والفريضة، ننتقل إلى تطبيق معالم نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM) بالتحليل الهيكلي للقيمة الخاصة بكل أنشطة المؤسسة من مرحلة جلب الموارد إلى التسليم النهائي للمنتج، باعتبار المؤسسة مجموعة مترابطة من الأنشطة المضيضة وغير المضيضة للقيمة ويتم خلق القيمة بتتبع سلسلة الأنشطة المضيضة للقيمة، حيث يتضمن تحليل سلسلة القيمة الخطوات التالية:

### 1. تحديد أنشطة سلسلة القيمة للوحدة

لقد تم تحديد مكونات سلسلة القيمة بوحدة الدقيق والفريضة بالمطلب السابق، حيث تم تقسيم العمليات إلى رئيسية وثنائية، ثم تقسيم تلك العمليات بدورها إلى أنشطة أساسية وداعمة.

## 2. تحديد الأنشطة الإستراتيجية

نبدأ بتحديد مواصفات المنتجات التي تعتبر ذات قيمة بالنسبة للعميل الحالي والمستقبلي، وتشتمل هذه المواصفات على الجودة والسعر المنخفض، وهنا حسب وحدة الدقيق والفريئة فان الأنشطة الإستراتيجية هي الأنشطة الأساسية التابعة للعمليات الرئيسية.

## 3. تحديد تكلفة كل نشاط قيمة

باللجوء إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) كنظام حاولنا تطبيقه بوحدة الدقيق والفريئة متكامل مع نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM)، يسمح بتوفير معلومات دقيقة حول (مسببات التكلفة، أعراض التكلفة، حجم مسببات التكلفة)، وبالفعل فقد تمكنا من تحديد تكلفة كل نشاط بالوحدة سواء كان استراتيجيا ومضيفا للقيمة أم غير مضيف. ويؤخذ بالحسبان أن نشاط القيمة هو ذلك النشاط الذي يرغب العميل في دفع قيمة مقابله، حيث يؤدي بدرجة عالية من الكفاءة ويكون ضروريا لتحقيق أهداف المؤسسة. وعليه فان تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة يتيح فرصة كبيرة لدراسة تكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل المناسب، ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تحقق قيمة مضافة، مع دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة، وعليه نقوم بتحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة، وبالتالي الأنشطة المتبقية هي أنشطة قيمة وتصنف الأنشطة غير المضيفة للقيمة بوحدة الدقيق والفريئة كالآتي:

- **نشاط تخزين المواد الأولية والمنتجات:** تسعى المؤسسة الناجحة إلى تطبيق سياسة المخزون الصفري باعتبار نشاط التخزين غير منتج ويجب تخفيض تكلفته إلى أقصى حد ممكن، لذلك تحتفظ المؤسسة فقط بمخزون الأمان لديها عند توفر ظروف مناسبة للإنتاج في ظل منافسة غير احتكارية وموارد إنتاجية متاحة، وعليه نعتبر قيمة ثلثي تكلفة أنشطة التخزين بالوحدة بمثابة هدر للموارد.

- **الصيانة الخارجية:** تضطر المؤسسة إلى اللجوء إلى أخرجة نشاط صيانة المعدات والآلات، والتي تكون عادة باهضة الثمن و يرجع ذلك إلى نقص الكفاءة أو التكوين لدى عمال الصيانة بالمؤسسة.

- **نشاط الإدارة:** المصاريف البنكية (خسائر الصرف) حيث تتحملها المؤسسة اثر تغيرات سعر الصرف، وذلك راجع لعدم حسن استغلال الفرص.

- **الأنشطة المنحرفة:** وهي ناتجة عن الأحداث والأخطاء (المقصودة وغير المقصودة) التي حدثت طيلة السنة المالية 2015، والتي ترتبت عليها تكاليف المعالجة والتصحيح وتحتسب على جميع الأصعدة، فهي تمثل المصاريف الاستثنائية مثل: الخطأ في التصريحات الشهرية أو السنوية حول رقم الأعمال، النتيجة أو الكتلة الأجرية وما ينجر عنها من تصريحات تكميلية تصاحبها غرامات للتأخير. هنا بوحدة الدقيق والفريئة نجد العديد من أنواع الأنشطة المنحرفة وتضم الأنشطة التي تتولد عنها التكاليف الاستثنائية.

وفي الخطوة الموالية نعرض تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة بوحدة الدقيق والفريئة للسنة المالية 2015. فنقوم بحساب نسبة تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة، بالاستناد إلى إجمالي التكاليف بالمؤسسة وفقا للعلاقة الموالية:

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

**المباشرة + إجمالي التكاليف الاستثنائية + التكاليف خارج دورة الاستغلال**

قبل ذلك نقوم بحساب التكاليف الاستثنائية وخارج الاستغلال بالجدول الموالي:

**الجدول رقم(01): إجمالي التكاليف الاستثنائية وخارج الاستغلال بالوحدة للسنة المالية 2015**

التكاليف الاستثنائية وخارج الاستغلال	
التكاليف	البيان
	غرامات جزائية، إعانات ممنوحة وهبات
527 395,33	Amendes et pénalités, subventions accordés, dons et libéralités
145 443,68	غرامات التأخير (تصريحات جبائية مكملة لدورة 2014)
205 223,14	فروقات جرد القمح
3 180 022,04	فروقات جرد المنتجات نصف مصنعة
5 822 647,89	فروقات جرد المنتجات المصنعة
<b>9 880 732,08</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: وثائق المؤسسة

ويحسب إجمالي التكاليف الكلية لوحدة الدقيق والفريضة كالاتي:

إجمالي التكاليف الكلية للوحدة = 1 620 949 150,32 + 193 281 605,58

+ 9 880 732,08 = 1 824 111 487,98 دج

نتطرق من خلال الجدول الموالي إلى حساب نسبة تكلفة الأنشطة غير المضيفة

للقيمة من إجمالي التكاليف الكلية لقياس كفاءة المؤسسة في التحكم بأنشطتها.

التكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة				العملية / النشاط
% من التكاليف الكلية	التكاليف	مصدر التكلفة	الرمز	
0,0017395%	16 266,60	تخزين القمح على حاله (3/2 من التكلفة الكلية)	A4	عملية التموين - نشاط التخزين
0,5803814%	5 427 299,98	تخزين القمح التنظيف (3/2 من التكلفة الكلية)	A9	عملية التموين - نشاط التخزين
1,9649100%	18 374 393,06	التخزين في الصوامع (3/2 من التكلفة الكلية)	A11	عملية التموين - نشاط التخزين
0,0012746%	11 919,25	صيانة الآلات (خارجيا)	A62	عملية التموين - نشاط الصيانة
0,0090713%	84 828,38	صيانة الشاحنات (خارجيا)	A63	عملية التموين - نشاط الصيانة
0,0009441%	8 828,82	مصاريف الصيانة الخارجية معدات المخبر	A75	عملية التموين - نشاط إدارة الجودة
0,0204149%	190 905,38	مصاريف الصيانة الخارجية للآلات	A130	عملية الإنتاج - صيانة معدات الإنتاج
0,0095625%	89 421,00	مصاريف الصيانة الخارجية للرافعة	A131	
0,0312528%	292 253,50	مصاريف الصيانة الخارجية مبانى صناعية	A136	
0,0024208%	22 638,00	مصاريف الصيانة خارجية معدات	A191	عملية التوزيع - نشاط الصيانة
0,1710787%	1 599 801,95	صيانة الشاحنات (خارجيا)	A192	
0,0338299%	316 352,67	مصاريف الصيانة الخارجية لتجهيزات الإدارة + معدات انقل	A214	العمليات الثانوية: نشاط الإدارة (الصيانة)
0,7832305%	7 324 195,07	المصاريف البنكية (خسائر الصرف)	A221	العمليات الثانوية: نشاط الإدارة
0,0010689%	9 995,71	مصاريف الصيانة خارجية	30A22	العمليات الثانوية: نشاط نقل العمال
0,0563983%	527 395,33	subventions ،Amendes et pénalités accordés, dons et libéralités	/	
0,0155534%	145 443,68	غرامات التأخير (تصريحات جبائية مكملة لدورة 2014)	/	

0,0219460%	205 223,14	فروقات الجرد القمح	/
0,3400633%	3 180 022,04	فروقات الجرد المنتجات نصف مصنعة	/
0,6226589%	5 822 647,89	فروقات الجرد المنتجات المصنعة	/
4,66780%	43 649 831,45	المجموع	

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة تمثل نسبة 4,66780 % من إجمالي التكاليف الكلية وتعتبر هذه النسبة هامشية مما يثبت قدرة المؤسسة على التحكم في أنشطتها.

#### 4. تحسين إدارة تحليل سلسلة القيمة

يمكن للمؤسسة تحقيق ميزة تنافسية عن طريق إدارة سلسلة القيمة الخاصة بها بشكل أفضل من منافسيها بنفس المجال، وعليه يمكن تكوين سلسلة القيمة للأنشطة ذات القيمة المضافة بالوحدة محل الدراسة من خلال فحص الأنشطة المضيفة للقيمة ومراعاة جوانب التميز بها.

#### الخاتمة

إن أسلوب تحليل سلسلة القيمة يمثل القيمة الرئيسية لتحقيق فعالية إدارة التكلفة إذ يشير إلى الطريقة التي يمكن من خلالها تحديد ودراسة خصائص المنتج والأنشطة التي ساهمت في الحصول عليه، ابتداء من تجميع المواد الخام حتى وصوله نهائيا للزبون، ويهدف هذا التحليل إلى دراسة الطرق والوسائل البديلة لإنتاج المنتجات بأقل تكلفة ممكنة مع مراعاة العوامل الأخرى المرتبطة بالحفاظ على المزايا التنافسية. وبالاستناد الفعلي إلى أنظمة تتميز بدرجة من الفعالية ودقة النتائج كنظام

التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) المستخدم لزيادة التكلفة وتتبع سلوك التكاليف بالإضافة إلى نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM) المزمع بتحليل الأنشطة، تغيير تصميم المواد المستخدمة أو إعادة هيكلة مراحل أسلوب الإنتاج وموقعه يمثل بالضرورة حجر الأساس في تحليل سلسلة القيمة. وعليه تتحقق توفيقية متكاملة من الأنظمة التي تتعاقد فيما بينها لتسهيل تحليل سلسلة القيمة وخلقها مما يدعم بناء ميزة تنافسية مستدامة بالمؤسسة الاقتصادية.

### الهوامش والمراجع المعتمدة

- (1) Maurice Gosselin, A Review of Activity based costing, technique, implementation and consequences, Handbook of management accounting research, V2, Elsevier, Amsterdam, 2007, p642.
- (2) Judith J.Baker, Activity-based costing and Activity-based management for health care, An Aspen Publication, USA, 1998, p7.
- (3) Ahmed Fath-Allah Rahmouni, La mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises, Thèse présentée pour obtention du Doctorat en sciences de gestion, université du Sud Toulon-VAR, institut d'administration des entreprises, France, 2008, p16.
- (4) Dragos Zelinschi, Les multiples enjeux d'une technique de gestion : pratiques et discours dans la répartition des frais généraux, Thèse présentée pour obtention du grade de Docteur, Université D'ORLEANS, France, 2009, p 219.
- (5) Nadine Wiese, Activity-Based-Costing (ABC), GRIN Publish & find knowledge, Germany, 2009, p 22.
- (6) Robert S.Kaplan, Management Accounting (1984-1994) Development of new practice and theory, Management Accounting Research, USA, 1994, p8.
- (7) Judith J.Baker, op.cit, p8.

- (8) Robert S.Kaplan, Stevenson R Anderson, TDABC La méthode ABC pilotée par le temps, Editions d'Organisations, France, 2008, p15.
- (9) R.Kaplan & Anderson, Time Driven Activity-based costing, Harvard Business Review, n°82, USA, 2004, p131.
- (10) نعيمة يحيوي، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، ورقة مقدمة ضمن ملتقى حول استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، أيام 10-11 نوفمبر 2009 ص4.
- (11) Simon Alcouffe, Véronique Malleret, Les fondements conceptuels de L'ABC « A la Française », Revue de Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 10, France, 2004, p157.
- (12) جولي مابري، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، ترجمة احمد محمد زامل، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، 2004، ص168.
- (13) سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد الأول، فلسطين، 2007، ص222.
- (14) Michel Monereau, Gestion des entreprises touristiques, édition Bréal, 2eme éd, France, 2008, p48.
- (15) مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، محاسبة التكاليف مدخل إداري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص268.
- (16) Anne Chanteux, Wilfried Niessen, Les tableaux de bord et business plan, édition Edipro, Belgique, 2006, p163.
- (17) Toufik Saada, Alain Burland, Claude Simon, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, édition Vuibert, 3eme éd, Belgique, 2005, p 115.
- (18) Jean Noël Gillet, la gestion des processus métiers, édition Neovision Group, France, 2008 p334.
- (19) Anne Chanteux, Wilfried Niessen, ibid, p164.
- (20) Emmanuel Okamba, Contrôle de gestion et gestion des ressources humaines, édition Publibook, Paris, 2005, p47.

- (21) Gérard Melyon, Comptabilité Analytique, édition Bréal, 2eme éd, France, 2001, (pp) (262.263).
- (22) Christian Goujet, Christian Raulet, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, édition Dunod, Paris, 1996, p125.
- (23) Marc Ingham, Management stratégique et compétitivité, édition Deboeck Université, Belgique, 1995, p489.
- (24) Gérard Melyon, op.cit, p264.
- (25) Anna Szychta, Time-Driven Activity Based Costing in service industries, social sciences revue, N01 (67), Lodz University, Poland , 2010, p53.
- (26) Robert S.Kaplan, Steven R Anderson, Time Driven Activity Based Costing, Harvard Business School Press, USA, 2007 p31.
- (27) Judith J. Baker, Activity-based costing and activity-based management for health care, op.cit, p 8.
- (28) Norm Raffish, Peter B. B. Turney, The CAM-I Glossary of Activity-based Management, Journal of Cost Management, Version 1.2, USA, 1991, p55.
- (29) حنان جابر حسن، أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة على خفض التكلفة لدعم القدرة التنافسية للقطاع المصرفي في ظل الأزمة المالية العالمية (دراسة نظرية- تطبيقية)، مجلة البحوث المحاسبية جامعة الملك سعود، المجلد العاشر العدد الأول، السعودية، 2011، ص 317.
- (30) سيد عبد الفتاح، أدوات مختارة لترشيد الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (التكلفة المستهدفة- إدارة التكلفة على أساس النشاط - تحليل سلسلة القيمة)، مجلة كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 2010، ص 11.
- (31) فؤاد أحمد محمد العفيري، مدخل متكامل الإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، ورقة مقدمة ضمن فعاليات الندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية تحت عنوان "مهنة المحاسبة في م ع س وتحديات القرن 21"، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، من 18-19 ماي 2010، ص 18.