

محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

دراسة حالة شركة "نفضال"

أحمد طوابية*

الملخص:

تتمتع المؤسسات الرائدة بأنظمة معلومات حديثة، تلك الأنظمة التي تتوافق والتطورات الجارية في المجال التكنولوجي والتنظيمي، ولقد عرفت المؤسسات الاقتصادية عدة تطبيقات المتعلقة بحساب أسعار تكلفة المنتجات والخدمات وتقييم المخزونات، من خلال الأنظمة المحاسبية التي تتضمن طرق المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف)، ومن بين تلك الطرق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، الطريقة الحديثة التي ظهرت خلال الثمانينيات من القرن الماضي وعرفت طريقها نحو التطبيق وتأكدت فعاليتها، وتأتي هذه المقالة لمعالجة الإشكالية التي تضمنتها المقدمة والتي تتمحور حول مبادئ محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وكيفية تخصيص الموارد على الأنشطة وأهداف التكلفة، وعلاقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بنظام التسيير على أساس الأنشطة ABM والموازنة على أساس الأنشطة ABB.

الكلمات المفتاحية: محاسبة، تكاليف، نشاط، التحميل، تخصيص الموارد، الأعباء غير المباشرة، مسببات التكلفة، هدف التكلفة، التسيير، الموازنة.

المقدمة:

إن إدارة الأعمال تحتاج إلى معلومات كافية وملائمة وذات جودة في الوقت المناسب، ومن بين الأنظمة التي تتحقق ذلك، الأنظمة المحاسبية للتكاليف، التي تتطلب أن تكون متطورة ومتوافقة مع التطور الحاصل في مختلف الميادين المتعلقة بالإنتاج (أنظمة وتقنيات الإنتاج، التسويق، الجودة، المنافسة، توسع نشاط المؤسسات وكبر حجمها...)، ولقد أصبحت طرق التكاليف التقليدية عاجزة إلى حد ما على مسايرة هذا التطور وتوفير أدوات الرقابة الناجعة على التكاليف والإنتاج ومستويات الأداء، وتتبع سلوك التكاليف ومعالجة مشكلة عدم دقة تخصيص وتحميل الأعباء غير المباشرة، فظهرت طريقة التكاليف على

* - أستاذ محاضر - ب - بالمدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي - الجزائر -.

أساس الأنشطة* ABC، كبديل لمختلف الطرق التقليدية، وهي في الواقع تمثل تكملة وتطور لتلك الطرق.

تعتبر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، طريقة حديثة ظهرت خلال الثمانينات، من خلال برنامج البحث المسمى بنظام إدارة تسيير التكلفة CMS** الذي قام به مجمع دولي لمؤسسات ومستشارين CAM-I*** وكان من أبرز الباحثين الأمريكيين المشاركين بورتر (Porter)، ميلر (Miller)، كوبر (Cooper)، كابلن (Kaplan) والفرنسيين لورينو (Lorino)، ميدلر (Midler)، ميفيليك (Mévellec)، ونجد من بين المؤسسات الكبرى المشاركة، شركة بويينغ، جنرال إلكتريك، كوداك، فيليبس ... وعدة مكاتب دراسات للتنظيم والاستشارة من بينها أندرسون، بيت مارويك¹.... وقد عرف مشروع CAM-I طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بأنها "تجميع مالي وعملي لمعلومات الأداء التي تتبع الأنشطة الرئيسية للمؤسسة على تكاليف الإنتاج، وأن تكاليف الإنتاج غير المباشرة تخصص على أساس الأنشطة المستهلكة من طرف المنتج"². لمعالجة هذا الموضوع نطرح الإشكالية التالية: ما هي مبادئ محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وما علاقتها بالتسيير، وواقع تطبيقها في مؤسسة "نفتال"؟

1- مبادئ الطريقة وكيفية تخصيص الموارد:

من النتائج والمحاور الكبرى التي خلص إليها البحث CMS، هو تصور فلسفة هذه الطريقة على أساس الأنشطة، بحيث النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات، وهو المبدأ الأساسي لهذه الطريقة في استهلاك الموارد على أساس الأنشطة وليس على أساس الأقسام أو الوظائف كما جرت العادة في الطرق التقليدية، وتعتمد على مفهوم سلسلة القيمة لبورتر (Porter) في تحليل النشاطات.

لقد وجهت عدة انتقادات للطرق التقليدية لصعوبة معالجتها وتخصيصها للأعباء غير المباشرة (عدم الدقة في التحميل)، ومما زاد من هذا التعقيد هو ارتفاع نسبة تلك الأعباء مع توسع في النشاطات الصناعية وغير الصناعية داخل المؤسسة (الصيانة، بحوث السوق، الجودة، النقل، التوزيع ...) وهذا هو الباعث على تطوير أدوات المحاسبة التحليلية والبحث عن أداة تتماشى والتطورات الحاصلة في عالم التكنولوجيا وطرق التصنيع

* - ABC : Activity Based Costing (La Comptabilité Par Activités).

** - CMS : Cost Management System.

*** - CAM-I: Consortium of Advanced Management, International <http://www.cam-i.org>, Consulted : 05/07/2011.

والتسيير، فكانت التكاليف على أساس الأنشطة هي السبيل لمواجهة قصور الأدوات التقليدية، بحيث تتميز بدقة تقنياتها في تتبع استهلاك الموارد من قبل الأنشطة واستهلاك أهداف التكلفة لتلك الأنشطة بناء على معايير دقيقة تسمى بمسببات التكلفة والأنشطة.

1.1- مبادئ الطريقة: إن الطرق التقليدية تنبني على فرضية خطية الموارد المستهلكة والمبادئ الكلاسيكية لتنظيم العمل (الإنتاج)، عكس الطريقة الحديثة - محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة- التي ظهرت للعديد من الدواعي، منها³:

- العمليات الإنتاجية المعاصرة تتصف بعدم الاستقرار، نتيجة التطورات التكنولوجية، التنظيمية والمنافسة الشديدة، مقارنة بالماضي.
- زيادة الأعباء غير المباشرة، المتعلقة بعمليات التمويل، التصميم، التطوير، الإنتاج، التوزيع، الرقابة، خدمات ما بعد البيع،... الخ.
- استراتيجيات التميز للمنتجات تتطلب تقوية أنشطة الدعم والمساندة (التنسيق، الدراسات، الهياكل،...)، التي تؤدي إلى زيادة الأعباء غير المباشرة.

تحقق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أربعة أهداف رئيسية⁴:

- تتم التقييم حسب طبيعة ومصدر الأعباء بتحليل حسب السبب-النتيجة ومنتهى استهلاك الموارد-.
- ربط علاقة مباشرة بين الكلفات والأنشطة والمسؤولية لتحقيق أفضل تسيير داخلي.
- مقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف المستهدفة، ومطابقة الرقابة الداخلية مع التسيير الاستراتيجي وتطور التقدم التقني.

تعمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على تتبع الأعباء من خلال اعتمادها على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والنشاطات، ثم بين النشاطات وأهداف التكلفة، وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص الأعباء غير المباشرة، وبفضل خاصية دقة تتبع الأعباء يتم تحميل بعض عناصر الأعباء بطريقة مباشرة في حين أنها تعتبر وتعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية.

تعتمد هذه الطريقة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة تتلاءم مع طبيعة النشاطات ومدى استهلاكها للموارد المخصصة⁵، وفق ما تم صرفه في عملية الإنتاج (النشاط) من وقت وجهد أو أسس أخرى ملائمة يتم تحديدها من منطلق لا يخرج عن إطار النشاطات المسببة للأعباء ومقدار استخدام أهداف التكلفة لتلك الأنشطة، بخلاف الطرق

الأخرى التي تعتمد على أسس خارج أطر النشاطات المعنية، ونعني بذلك اعتماد ساعات العمل المباشر أو الأعباء المباشرة بصفة عامة في التوزيع.

نجد أنها تتلاءم مع كل قطاعات النشاط وقد أثبتت إمكانياتها عند تطبيقها خاصة في القطاعات الصناعية التي تتميز باستخدامها للتكنولوجيا الحديثة في التصنيع والتسيير واندماج أنظمتها، وفي الواقع إن استخدام هذه الطريقة انطلق من هذا الوسط، ثم عممت على نشاطات وقطاعات أخرى، خاصة تلك النشاطات التي تتنوع تشكيلها وارتفاع نسبة أعبائها غير المباشرة وتنشط في محيط تنافسي، بحيث هذه العوامل كلها تجبر المؤسسة على ضرورة وجود نظام معلومات محاسبي دقيق يعمل على توفير المعلومات الدقيقة التي تحتاجها في مهام التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، خاصة المتعلقة بالتسعير وخطة تشكيل الإنتاج.

إن هذه الطريقة حققت المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية فيما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة، الذي هو الأساس لمجمل النشاطات الضرورية للحصول على مخرجات، هذا التطابق الذي يسمح بتتبع الأعباء واستهلاك الموارد، يرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنها، وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل قدرتها على المنافسة، بحيث أمكن توضيح علاقات الأنشطة فيما بينها وعلاقتها بالموارد وأهداف التكلفة ضمن شبكة أو خريطة النشاطات، وتحميلها للأعباء بناء على عدة مسببات التكلفة وهذه ميزة تتميز بها عن سائر الطرق الأخرى.

إن نظام التكلفة الكلية التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لهما نفس البنية، ووجه الاختلاف يكمن في تخصيص التكاليف غير المباشرة واعتماد تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة وليس الأقسام، ويتم تصنيف الأنشطة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة حسب كوبر (R.COOPER) إلى أربعة مجموعات رئيسية⁶:

- أنشطة على مستوى الوحدة: تلك الأنشطة التي ترتبط بإنتاج وحدة المنتج أو تقديم الخدمة.
- أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج: تلك الأنشطة التي تخص كل دفعة الإنتاج.
- الأنشطة الداعمة للمنتج: تلك الأنشطة التي تخص دعم إنتاج كل أنواع المنتجات أو الخدمات.

- أنشطة دعم التسهيلات والتجهيزات: تلك الأنشطة التي تدعم عمليات المؤسسة بصفة عامة.

2.1- كيفية تخصيص الموارد: إن شعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هو أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات، وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات، على أسس أكثر دقة وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (01): مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة⁷



Source: Xavier Bouin, François – Xavier Simon , tous gestionnaires, Dunod, Paris, 2002, p 139.

فيما يلي نستعرض بعض المفاهيم المتعلقة بمصطلحات رئيسية تستعمل في هذه الطريقة:

- **هدف التكلفة:** يمكن أن نعبر عنه بالمسبب الرئيسي للتكلفة ويتمثل في أحد العناصر التالية : (منتج ، خدمة ، زبون ، طلبية ، مشروع).

- **الموارد:** هي كل العناصر التي يتم استهلاكها من أجل القيام بالإنتاج والبيع والمتعلقة بالأعباء.

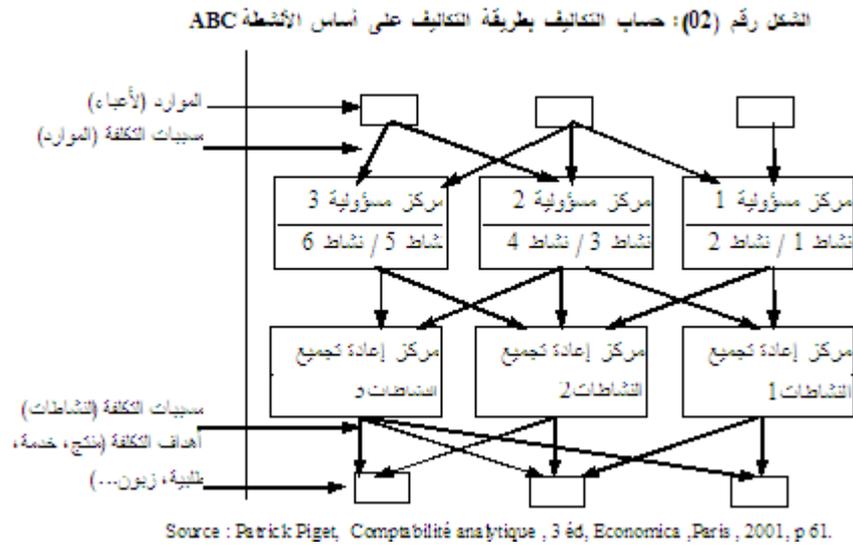
- **النشاط:** هو مجموعة من العمليات الأولية تستعمل عدد من الموارد: وقت، قوة عمل، آلات، معلومات).

- **مسببات التكلفة:** هي وسائل الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات وتعني العناصر التي نشأت بسببها الأعباء ويمكن أن يعبر عنها بمسببات الموارد ومسببات النشاطات.

- **مسببات الموارد:** هي مفاتيح تسمح بتوزيع الموارد المستهلكة بين مختلف النشاطات.
- **مجمع - وعاء - التكلفة:** مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف غير المباشرة حسب الأنشطة تمهيدا لتوزيعها على أهداف التكلفة المختلفة باستخدام مسبب التكلفة.

- **مسببات النشاطات:** تمثل المفاتيح التي تسمح بتوزيع النشاطات المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة.

إن تخصيص الموارد يتم على مراحل، وفق تلك المسببات التكاليفية التي تربط بين الموارد والأنشطة وأهداف التكلفة، ويمكن توضيح ذلك من خلال هذا الشكل (المخطط)⁸:



يتميز نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالعديد من المزايا من بينها⁹:

- الحصول على معلومات دقيقة.
- فعالية الدور الرقابي لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.
- التحسين المستمر.
- المساهمة في تخفيض التكاليف (تقليص الوقت والجهد للقيام بالأنشطة، إلغاء الأنظمة ذات التكلفة العالية والتي لا تحقق قيمة مضافة،...).
- اعتماد مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات لقياس مسببات التكلفة، كما يساعد هذا النظام في إعداد الموازنات على أساس الأنشطة * ABB باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية.
- يؤثر نظام المحاسبة على أساس الأنشطة على قرارات التسعير من خلال حساب سعر التكلفة بدرجة أكثر دقة.

2- وضع وتصميم الطريقة وعلاقتها بالتسيير:

إن عملية تصميم ووضع نظام المحاسبة التحليلية على أساس الأنشطة تتدرج في إطار تسييري متكامل يتطلب القيام بإعادة تنظيم المؤسسة وتحليل لكل أنشطتها، وهذا لا يعني رفض أو التخلي على كل ما هو سابق، بل ينبغي الحفاظ على الرصيد الإيجابي للطرق والإجراءات المتعلقة بالأنظمة السابقة، والعمل على البناء عليها حتى يمكن التحكم في

* - ABB : - Activity-Based Budgeting. الموازنة على أساس الأنشطة.

عناصر التسيير للمؤسسة والانتقال تدريجيا إلى نظام فعال ومرن وقابل للتطوير ينسجم مع الأدوات التسييرية الأخرى.

إن الإطار التسييري المتكامل المذكور سالفًا يتمثل في نظام التسيير على أساس الأنشطة* ABM.

1.2- مراحل وضع الطريقة وعملها: نستعرض فيما يلي مراحل وضع وعمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، بعد تحديد الأهداف وتعيين فرقة المشروع وفق الخطوات التالية¹⁰:

- **تحديد الأنشطة:** يتم إعداد قائمة أولية لكل النشاطات، والقيام بمناقشة كل الجوانب المتعلقة بها، خاصة أثرها على المنتجات والنشاطات الأخرى واستهلاك الموارد، ولمعرفة ذلك يتم تحليل الأنشطة التي تساهم في إنشاء القيمة وترتيبها حسب أهميتها، والنشاطات التي لا تساهم في إنشاء القيمة أو التي لها أثر سلبي على القيمة بصفة إجمالية، ومن هنا يمكن للمؤسسة مسبقا ضبط ومراقبة استهلاك الموارد وعدم استخدامها بشكل لا اقتصادي.

إن تحديد الأنشطة بهذه الكيفية يعتمد على ما جاء به بورتر (Porter) في تحليله لسلسلة القيمة المتعلقة بالنشاطات، ونجد أن هناك عدة مستويات للأنشطة (أنشطة مرتبطة بأداء خدمات عامة، أنشطة مرتبطة بأداء خدمات إنتاجية، أنشطة مرتبطة بدفعات الإنتاج، أنشطة مرتبطة بوحدة المنتج...) وكل مستوى يرتبط بعدة مسببات للتكلفة، ويتم في الأخير إقرار قائمة النشاطات وتحديد المواصفات المتعلقة بها (الاسم، التعريف، مصدر النشاط، المستفيد من النشاط، الموارد المستهلكة التي يتطلبها، إحصاء الوقت اللازم لكل نشاط، درجة إنشاء القيمة....).

- **تحديد مسببات التكلفة:** بعد دراسة وتحديد النشاطات، يتم تحديد مسببات التكلفة التي تعد من المميزات الرئيسية لهذه الطريقة، بحيث يتم تحديد العلاقة بدقة بين الموارد (التي تعد عناصر التكاليف بعد استهلاكها) والأنشطة أو بين الأنشطة وأهداف التكلفة، ويعني ذلك تخصيص الموارد على مختلف الأنشطة في المرحلة الأولى وأهداف التكلفة في المرحلة الثانية حسب ما تم استهلاكه في تلك العمليات، وما تحتاج إليه بصفة فعلية وهذا بواسطة معايير دقيقة وواقعية متمثلة في مسببات التكلفة، تكون قابلة للقياس ومعبرة عن العلاقة

** - ABM : Activity Based Management. التسيير على أساس الأنشطة

السائدة، ومن أمثلتها نجد (عدد أوامر الشراء، عدد مرات التجهيز، عدد مرات الفحص، عدد الفواتير،...).

- إعداد مصفوفة الربط بين النشاطات ومسببات التكلفة.
- حصر الموارد وتخصيصها بناء على قائمة النشاطات ومسببات التكلفة (تتبع ودراسة سلوك عناصر التكاليف).
- إعادة تجميع النشاطات التي لها نفس المواصفات المتعلقة بمسببات التكلفة أو النشاطات لتسهيل تحميل الأعباء غير المباشرة على أهداف التكلفة¹¹.
- تحميل الأعباء على أهداف التكلفة.
- دراسة وتفسير النتائج والعمل على التحسين المستمر لإجراءات تتبع وحساب التكاليف.

2.2- التسيير على أساس الأنشطة ABM: يعد التسيير على أساس الأنشطة الإطار الذي تعمل من خلاله طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بحيث يشكلان نظاما متكاملًا لسير المؤسسة مبني على أسس واحدة، وتعد طريقة ABC الأداة الرئيسية والفاعلة لمراقبة التسيير في نظام ABM من حيث اعتبارها مصدر رئيسي للمعلومات واستخدامها للتقنيات المختلفة التي تساعد على اتخاذ القرارات وبرمجة العمليات وإعداد الموازنات، وفي نفس الوقت يوفر نظام التسيير على أساس الأنشطة الإطار الملائم والمرن لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، لذلك ينصح الخبراء عند وضع أحد النظامين مراعاة متطلبات النظام الآخر، سواء يتم تصميم ووضع النظامين في مرة واحدة أو بصفة مستقلة، لضمان الانسجام وتحقيق أقصى حد للفاعلية والأداء الجيد.

إن أول عمل يتطلب القيام به عند وضع نظام التسيير على أساس الأنشطة يتمثل في التحليل الهيكلي للمؤسسة ويتم على ثلاث مراحل متتابعة :

المرحلة الأولى : تحديد السلطات والصلاحيات للطاقت المسير ومختلف العوائق والمشاكل المطلوب التكفل بها (تحليل المسؤوليات، اختيار المؤشرات التسييرية، لوحة القيادة ...).

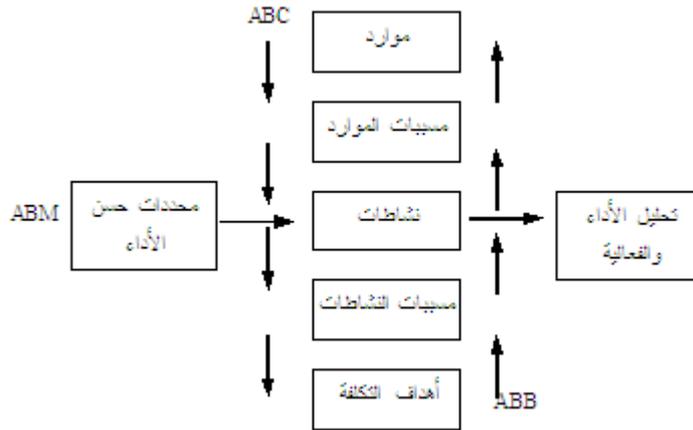
المرحلة الثانية : تحديد نشاطات التسيير (دراسة المؤهلات الصناعية، اختيار النشاطات، مسببات التكلفة ...).

المرحلة الثالثة : تحديد العمليات الأولية (وصف النشاطات، إعداد مصفوفة النشاطات، الربط بين الهيكل الصناعي و التسييري والهيكل المحاسبي ...).

نجد أن المرحلة الثانية والثالثة تعدان مراحل مشتركة بين ABC و ABM، ويتطلب عند وضع نظام التسيير على أساس الأنشطة تعيين فريق مشرف على هذا المشروع، يتكون من رئيس أو مدير المؤسسة، مسؤول تنفيذي له دراية جيدة بالميدان الصناعي للمؤسسة، مراقب تسيير له دراية جيدة بالإجراءات المحاسبية¹².

إن هذا النظام ABM يسمح بتحسين عوامل التسيير المتعلقة بتخفيض التكاليف، تحديد التوجهات والاختيارات الإستراتيجية بشكل دقيق، وتوفير الأدوات أو الأساليب الجديدة الملائمة للتوقع والمحاكاة وتوفير المعلومات المناسبة، المتمثلة في التكاليف على أساس الأنشطة ABC والموازنات على أساس الأنشطة ABB، فالأولى تسمح بتوجيه الأعباء غير المباشرة بشكل دقيق على أساس الأنشطة المستهلكة للموارد وفق معايير (مسببات تكلفة) دقيقة ذات ارتباط مباشر، والثانية تعمل على تقييم حجم النشاطات الضرورية لإنجاز متطلبات الأهداف عن طريق محددات النشاطات والموارد وبالتالي تحديد حجم الموارد الضروري لذلك، وعليه فهي تعد أداة جيدة للمحاكاة والتخطيط ومرجعا مهما لتحديد وتحليل الفوارق، وتسمح بالتحديد الفوري للأعمال التي ينبغي القيام بها، وبهذا تشكل تلك الأدوات نظاما تسييريا متكاملًا، ويظهر هذا التصور وفق الشكل التالي حسب التجمع الدولي CAM- I¹³:

الشكل رقم (03) : التسيير على أساس الأنشطة حسب تصور CAM – I



Source : Xavier Bouin, François- Xavier Simon, Op-Cit, p 145.

إن التقاطعية الحاصلة بين الأنظمة المختلفة التي يتضمنها الشكل أعلاه، تشكل بعدا تنظيميا استراتيجيا للمؤسسة يمكنها من الأداء الفعال، من خلال خصائص كل نظام والتفاعل الحاصل بين مختلف الأنظمة، بتحقيق التخطيط الأمثل وتحديد التكاليف حسب استهلاك الموارد وفق التخصيص الواقعي للموارد، ووجود نظام رقابة على التكاليف والمسؤوليات، وتسيير استراتيجي فعال لكل الأنشطة مع تحقيق معدلات أداء جيدة.

3- دراسة حالة "نפטال":

إن نظام المحاسبة التحليلية لم يأخذ الاهتمام اللازم كما أخذه نظام المحاسبة العامة في المؤسسات الجزائرية، إلا هناك بعض المؤسسات العامة والخاصة من اهتمت بالنظام وسعت لتطبيقه، ومن بين تلك المؤسسات نجد الشركة العمومية "نפטال" التي عملت على التفكير لوضع نظام حسب طريقة التكلفة الكلية منذ نهاية التسعينيات، وبدأت في تطبيقه منذ السنة المالية 2001، وعملت على تطويره وتحسينه سنة بعد سنة، ثم تحولت تدريجياً نحو تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

1.3- تقديم شركة نفطال: شركة نفطال مؤسسة عمومية ذات أسهم، يقدر رأسمالها بـ 15.650.000.000 دج¹⁴، متخصصة في تسويق وتوزيع المنتجات البترولية ومشتقاتها، وتعمل بشكل يومي لتلبية حاجيات السوق الوطنية، وتعد فرعاً من فروع شركة "سوناطراك" وتعمل مع مؤسسات وطنية أخرى، بحيث يتم تزويدها بالمنتجات من قبل شركة نافتك سابقاً وحالياً سوناطراك، وبالنسبة للتوزيع تتعامل مع مؤسسات النقل العمومية "طرق، سكك حديدية، بحري"، وتضمن تزويد وسائل النقل "بري، بحري، جوي" بالوقود لمختلف الأصناف، وغيرها من المنتجات للقطاعات الأخرى، وأيضاً توزع الإطارات المطاطية، وبعض المنتجات الخاصة¹⁵.

تساهم شركة "نפטال" في البرنامج الوطني للبيئة، من خلال تواجدها في مختلف اللجان القطاعية والوطنية لحماية البيئة.

تعمل المؤسسة على تنفيذ مخطتها للتنمية، الذي يهدف إلى مواصلة مهمة توزيع المنتجات البترولية وتحسين الجودة والخدمة، وتتمثل الأنشطة الرئيسية للمخطط فيما يلي¹⁶:

- تحديث وإعادة تأهيل هياكلها التخزينية.
- مطابقة منشآتها مع معايير البيئة والأمن الصناعي.
- تحديث وتوسيع شبكتها لمحطات الخدمات.
- تجديد وسائلها للنقل عبر الطرق وآليات المناولة.
- رفع قدراتها للنقل عبر الأنابيب.
- ترقية المنتجات النظيفة، مثل سير غاز والبنزين بدون رصاص.

2.3- تطبيق الطريقة على مستوى شركة "نفضال": بدأ التفكير بتطبيق المحاسبة التحليلية على مستوى شركة "نفضال" منذ أواخر التسعينيات، وتم إدماجها مع المحاسبة العامة والبدء في تطبيقها منذ السنة المالية 2001 بهدف مساعدة المسييرين فيما يخص التحكم في التكاليف الذي يشكل عامل أساسي في إعداد مخطط أعمال الشركة على المستوى الوطني والدولي، والعمل على الحفاظ وترقية الحصة السوقية للشركة، وإعداد خريطة التكاليف (محلية، جهوية، وطنية) حسب النشاط وحسب خط المنتج، وأيضا تأسيس بنك المعطيات من أجل إعداد وتسيير الموازنة¹⁷، وفي سنة 2003 تم تصميم ووضع النظام المعلوماتي للمحاسبة التحليلية "WINCANAL"، وقد اعتمدت طريقة التكلفة الكلية الحقيقية من طرف المديرية العامة، ثم تم تطوير النظام إلى طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، سعيا ل¹⁸:

- تحديد الهوامش عند كل مستوى من مستويات النشاط (كلفة التمويل، التخزين، المناولة، تسلم منتجات نفضال).
- مقارنة الهوامش المحددة طبقا للتشريعات مع الهوامش الحقيقية وتحديد الفروقات.
- مساهمة في الرقابة الداخلية وربط ذلك مع نظام الموازنة.
- تحديد وتقييم المردودية حسب النشاط، خط المنتجات، وحسب مراكز المسؤولية، وذلك يساعد على اتخاذ القرارات على كل المستويات.

1.2.3- النظام المعلوماتي للمحاسبة التحليلية "WINCANAL" : إن التوجيه (التعليمة)

الإطار لأكتوبر 2001 للشركة حدد مراحل وضع حيز التنفيذ البرنامج المعلوماتي للمحاسبة التحليلية "WINCANAL"، والتي يتم ذكرها كالتالي¹⁹:

- المرحلة الأولى (2002/02): تأسيس فوج المتابعة ووضع حيز التنفيذ.
- المرحلة الثانية (2002/05): دراسة تصميم النظام على أساس (الموجود فيما يخص المحاسبة، التنظيم والأنشطة والمنتجات، أنظمة التسيير).
- المرحلة الثالثة (2002/10): اختيار طريقة حساب التكاليف ومفاتيح التوزيع، والموافقة عليها من قبل مختلف مصالح مديريات الفروع.
- المرحلة الرابعة (2003/05): اختبار النظام والتكوين المكثف للمحاسبين والمسييرين المسؤولين لمختلف الكيانات الوظيفية والعملية للشركة.
- المرحلة الخامسة (2003/12): المصادقة على النظام من طرف المديرية العامة للشركة وتنصيب البرنامج المعلوماتي مصحوبا بدليل عملي ودليل التحميل التحليلي، وجدول الترميز لمراكز المسؤولية، والمخطط المحاسبي التحليلي وإجراءات توزيع الأعباء.

2.2.3- الترميز: إن نظام " WINCANAL " يقوم بتحميل الأعباء على أساس ترميز يسمح بحجز أعباء المنتجات حسب توجيهها، والترميز التحليلي الذي يتضمنه المخطط المحاسبي التحليلي يتكون من ستة خانات رقمية مهيكلة في جزئين: XXX+XXX، الجزء الأول منه يمثل مركز المسؤولية المجمع، والجزء الثاني منه يمثل الأنشطة، وفيما يلي توضيح لذلك²⁰:
أ- رمز مركز المسؤولية المجمع: متكون من ثلاث خانات رقمية يعطى لكل نوع من الكيان الوظيفي أو العملي في الشركة، وفق ما يلي كمثال لترميز مقر المقاطعة التجارية لورقلة: 090، وكل رمز لمركز المسؤولية المجمع (م.م.م C.R.G) مرتبط برمز نظام المبيعات- زبائن (ن.م.ز SVC).

ب- رمز النشاط: رمز من ثلاث خانات رقمية، الرقم الأول منه يمثل طبيعة النشاط (صنف المحاسبة التحليلية)، ويرقم من 0 إلى 9، وفق ما يلي :
0 = الإدارة، الدعم، 1 = التموين Approv، 2 = مؤونة Ravitaillement، 3 = الإنتاج/التعبئة، 4 = التخزين، 5 = التحويل، 6 = التوزيع، 7 = رقم الأعمال، 8 = أسعار التكلفة، 9 = تكاليف الأنشطة الملحقه.

والرقمين الأخيرين يعطيان حسب مكون النشاط أو الهيكل، أي تفصيل الأنشطة، وفق ما يلي كمثال عن ذلك: من 01 إلى 13 = حسابات الأنظمة والمستعملين، 20 = مقر المديرية، الفرع، المقاطعة (الوحدة)، 30 = الموارد البشرية، 60 = المالية والمحاسبة،....

3.2.3- مفاتيح التوزيع ومسببات التكلفة: تقوم المديرية المالية التنفيذية بإصدار منشورات تتضمن مفاتيح توزيع الأعباء ومراجعتها إن اقتضى الأمر، ويتم الاختيار الدقيق لمفاتيح التحميل أو لمسببات التكلفة على أنشطة ومنتجات الشركة، وإن تطور الأعباء غير المباشرة يرجع لأهمية وحجم أنشطة الشركة وتطورها، وكنموذج لما سبق فيما يخص مفاتيح التوزيع فقد قامت اللجنة المالية بتاريخ 2008/01/14 بتحضير وإقرار مفاتيح توزيع مجموع أعباء الهيكل الوظيفية والعملية للسنة المالية 2008 وفق مخطط تحميل الأعباء لهيكل الشركة على سبع مستويات، الذي يسمح بتوزيع الأعباء وتحميلها لأنشطة الشركة ومنتجاتها المختلفة²¹.

إن المديرية المالية التنفيذية لشركة "نפטال" تسعى دوما لتطوير نظام المحاسبة التحليلية للوصول لأقصى دقة في تحميل الأعباء، وهذا للوصول إلى تحديد الأسعار بدقة واتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب.

الخاتمة:

تتضمن خاتمة هذه المقالة جملة النتائج والتوصيات التي توصلنا إليها وتتمثل فيما يلي:

1- النتائج:

- بقدر توافق المحاسبة التحليلية مع الهيكل التنظيمي وحجم المؤسسة، يتوافق التطور الحاصل في علوم التسيير والمحاسبة التحليلية مع التطور الحاصل في نظم الإنتاج وتعدد عمليات المؤسسات، الأمر الذي أوصل الباحثين في علوم التسيير إلى التوصل إلى طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة التي تعد أكثر دقة من الطرق التقليدية.
- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تعتبر الطريقة الحديثة المطورة للطرق التقليدية والتي تكملها وتحقق الأهداف التي تسعى إليها، ألا وهي الحصول على معلومات دقيقة في تحديد سعر التكلفة وتحليل الانحرافات والمساعدة على اتخاذ القرار المناسب.
- اعتماد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مبادئ أكثر دقة من الطرق التقليدية: التخصيص على أساس الأنشطة وليس الأقسام، مسببات التكلفة، العمل على تتبع التكاليف بدقة حسب الاستخدام للموارد.
- توافق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مع نموذج التسيير على أساس الأنشطة والتي يتضمنها، ومع الموازنات على أساس الأنشطة، وبالتالي الكل يشكل نظام تسييري متكامل، يلائم طبيعة المؤسسات الحديثة التي تعمل في ظل تعدد وتعدد العمليات والأنشطة، وفي محيط تنافسي يتميز بالسرعة والمنافسة الشديدة في ظل العولمة، واستخدام التكنولوجيات الحديثة كتكنولوجيات المعلومات والاتصالات.
- أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتحقق ذلك تطبيقاً من خلال نموذج "نفضال"، والعمل على تطوير التطبيقات من التكاليف الكلية التقليدية إلى التكاليف الكلية على أساس الأنشطة، وإمكانية تعميم ذلك على المؤسسات الجزائرية الأخرى.
- كفاءة الإطارات الجزائرية وقدرتها على تصميم وتطوير التطبيقات المتعلقة بالمحاسبة التحليلية، وهذا ما تحقق في شركة "نفضال" كنموذج، بحيث تم تصميم ووضع نظام المحاسبة التحليلية وأيضاً تصميم البرنامج المعلوماتي للمحاسبة التحليلية "WINCANAL" من قبل الإطارات الخاصة بشركة "نفضال".

2- التوصيات:

مع تأكيد فعالية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومن خلال المزايا التي تتميز بها تلك الطريقة في تتبع التكاليف على أساس الأنشطة بصورة دقيقة، تمكن من الاعتماد عن المعلومات في اتخاذ القرار، فينبغي على المؤسسات الجزائرية إدخالها في أنظمة التسيير الخاصة بها، ويتطلب ذلك جملة من الإجراءات:

- إدخال محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في البرامج التكوينية على مستوى الجامعات والمعاهد والمدارس العليا ومراكز التكوين المهني، والقيام بدورات تكوينية للعاملين في المؤسسات.
- القيام بالدراسة الكافية لواقع المؤسسة بتشخيص نظام التسيير الحالي.
- إعادة التنظيم للمؤسسات وفق نظام تسييري متكامل يتلاءم وطبيعة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.
- تشكيل لجان على مستوى المصالح داخل المؤسسة بهدف التنسيق والتشاور في كفايات التطبيق.
- إجراء دورات تكوينية على النظام الجديد (محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة).

المراجع:

- ¹ - Patrick Piget, *Comptabilité analytique*, 3 éd, Economica, Paris, 2001, P 55.
- ² - اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة-دراسة حالة وحدة الأميانت والإسمنت ببرج بوعريريج- مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر-باتنة- 2007-2008، ص 45.
- ³ - Alain Boutat, Jean-Marc Capraro, *Comptabilité Analytique des Gestion*, Presses polytechniques et universitaires romandes, Lausanne, Suisse, 2008, P213.
- ⁴ - Alain Boutat, Jean-Marc Capraro, Op-Cit, P213.
- ⁵ - أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 65.
- ⁶ - اليزيد ساحري، مرجع سابق، ص 47، 61.
- ⁷ - Xavier Bouin, François – Xavier Simon, *tous gestionnaires*, Dunod, Paris, 2002, p 139.
- ⁸ - Patrick Piget, Op-Cit, p 61.
- ⁹ - أشرف عزمي محمود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية: دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، ماجستير محاسبة، قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008، ص 33.
- ¹⁰ - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، مصر 2000، ص 25.
- ¹¹ - Laurent Ravignon et d'autres, *Gestion par Activités, la méthode ABC/ ABM*, 5 éd, Organisation, Paris, 2001, p 236.
- ¹² - Philippe Denerrison, *Gestion par Activités- Activity Based Management-*, expert comptable media, Paris, SD, p 53.
- ¹³ - Xavier Bouin, François- Xavier Simon, Op-Cit, p 145.
- ¹⁴ - NAFTAL, Revue NAFTAL News, numéro spécial, octobre2010, p 03.
- ¹⁵ -NAFTAL, *présentation*, <http://www.naftal.dz/presentation.php>, Consulté le 27/06/2011.
- ¹⁶ -NAFTAL, *développement*, <http://www.naftal.dz/développement.php>, Consulté le 27/06/2011.
- ¹⁷ - Revue NAFTAL News,, *La culture des coûts, une des préoccupations stratégiques pour NAFTAL*, Algérie, N° 01, Juillet 2003, p 28.
- ¹⁸ - Direction exécutive finances (NAFTAL), *Système de Comptabilité Analytique (WINCANAL)*, p04.

¹⁹ - Direction exécutive finances (NAFTAL), Op-Cit, p05.

²⁰ - Direction exécutive finances (NAFTAL), Op-Cit, p10.

²¹ - Direction exécutive finances (NAFTAL), *Circulaire clés de répartition des frais de siège et unités d'œuvres*, 2008, p 02,03.