

أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف دراسة نظرية
تطبيقية بمؤسسة إتصالات الجزائر وحدة الجلفة

The impact of intégration between the activity based costing system and the activity based management system in reducing costs , a theoretical field study at Algeria

Telecom Djelfa Agency

قاسم حدة¹، جرد نور الدين²

¹ مخبر مكيّماد MQEMADD ، جامعة الجلفة (الجزائر) ، hadda.gacem@univ-djelfa.dz

² مخبر مكيّماد MQEMADD ، جامعة الجلفة (الجزائر) ، n.djerd@univ-djelfa.dz

تاريخ النشر: 2022/10/13

تاريخ القبول: 2022/10/08

تاريخ الاستلام: 2022/08/11

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر التكامل بين نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة ABC و ABM في تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية بالتطبيق على مؤسسة إتصالات الجزائر وحدة الجلفة. وقد خلصت الدراسة إلى نتائج من أهمها: لتكامل نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة (ABC و ABM) دور بارز في تفعيل الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بما يوفره من معلومات مالية وغير مالية حول تكاليف الأنشطة المستخدمة وتصميمها الداخلي بشكل يساهم في تخفيض تكاليف المنتجات والخدمات والمساهمة في المحافظة على جودتها وتحسينها وزيادة الميزة التنافسية للمؤسسة. كلمات مفتاحية: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM، تكامل نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة، تخفيض التكاليف.

تصنيف JEL : M41 ، M49.

Abstract:

This study aimed to know the impact of the integration between the cost and management systems based on activities ABC and ABM in reducing costs in the economic institution by applying to Algeria Telecom and the Djelfa unit

The study concluded the most important results were reached: for the integration of the cost and management systems based on activities (ABC and ABM). A prominent role in activating the strategic management of costs, as it provides financial and non-financial information about the costs of the activities used and their internal design in a way that contributes to reducing the costs of products and services and contributing to maintaining and improving their quality and increasing the competitive advantage of the institution

Keywords: Activity-Based Costing (ABC) , Activity Based Management(ABM) , Integration of cost and activity-based management systems , Cost Reduction

JEL Classification: M41 ، M49

1. مقدمة:

أضحت نظم المعلومات في المؤسسات الاقتصادية أداة هامة من أدوات تحسين وتطوير كفاءة المؤسسة ودعم موقعها التنافسي لذا إتجهت العديد من المؤسسات إلى العمل على تصميم وبناء أنظمة معلومات سعيا منها إلى السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المؤسسة وذلك قصد ضمان وصول معلومات صحيحة ودقيقة إلى كافة المستويات الإدارية في المؤسسة بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من أجل الإستخدام الأمثل لها.

وتشكل أنظمة محاسبة التكاليف ممثلة في نظامي التكلفة على أساس النشاط (ABC) ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) أحد أهم النظم الفرعية في نظام معلومات المؤسسة والذي تعمل الإدارة على تحقيق التكامل بينهما لكونهما أحد المداخل الهامة في تزويد الإدارة بالمعلومات حول تكاليف الموارد والأنشطة و المنتجات.

1.1 إشكالية البحث:

على ضوء ما تقدم يمكن صياغة الإشكالية في السؤال الرئيسي:

هل يوجد أثر لتكامل نظامي التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس الأنشطة على تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية؟

2.1 أسئلة البحث:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يساهم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية؟
- هل يساهم تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية؟
- هل يساهم تطبيق التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية؟

3.1 فرضيات البحث:

قصد الإجابة على التساؤلات السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: يساهم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية.
- الفرضية الثانية: يساهم تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية.
- الفرضية الثالثة: يساهم تطبيق التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية.

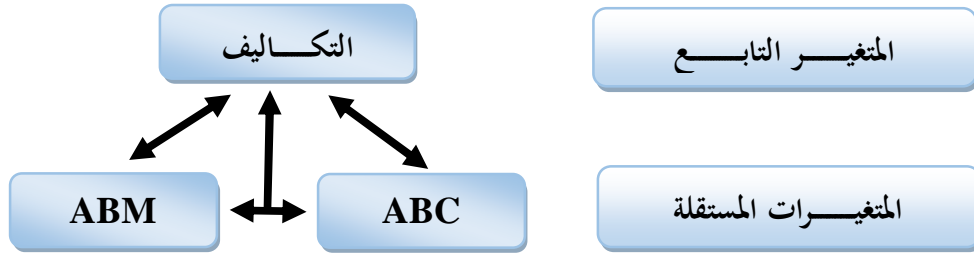
4.1 أهداف البحث:

تهدف الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- بيان أثر نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ودوره في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية.
- بيان أثر نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) ودوره في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية.
- بيان أثر التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام الإدارة على أساس الأنشطة وأهميته في تخفيض التكاليف

5.1 أمودج البحث:

لتحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد النموذج التالي:



6.1 أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية إستخدام تقنيات إدارة التكلفة وبيان مدى تكاملها وترابطها وأثرها في تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.

7.1 منهجية البحث :

اعتمد البحث على المنهج الوصفي لكونه من بين المناهج العلمية المناسبة لدراسة هذه المشكلة، إضافة إلى دراسة حالة من خلال محاولة تطبيق التكامل بين نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة في مؤسسة إتصالات الجزائر وحدة الجلفة.

8.1 الدراسات السابقة :

- مقال للباحثين (زين العابدين إبراهيم يوسف علي ، رماز محمد هارون ، 2021) المعرف تحت عنوان : « دور التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية »، دراسة حالة البنك الزراعي السوداني ، المجلة الجزائرية للأبحاث الاقتصادية والمالية ، المجلد رقم 04 ، العدد رقم 01 ، هدفت الدراسة إلى بيان دور التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية في البنك الزراعي السوداني ولإنجاز متطلبات الدراسة تم تصميم استبانة لدراسة متغيرات الدراسة ، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها : تزايد إستخدام التكنولوجيا الحديثة المستخدمة في تقديم الخدمة المصرفية جعل البنك يسعى إلى تبني نظام التكاليف على أساس النشاط ، إدراك إدارة البنك أن المعلومات المالية وغير المالية التي يوفرها نظامي بطاقة الأداء المتوازن والتكاليف على أساس الأنشطة تمكن الإدارة العليا من إتخاذ القرارات الإستراتيجية الرشيدة نحو تخفيض التكاليف.

- مقال للباحث (عمر فريد شقور ، 2020) المعرف تحت عنوان : « أثر التكامل في تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ونظام الإدارة حسب الأنشطة على إدارة الموارد وتحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة (دراسة تحليلية) » المجلة العالمية للإقتصاد والأعمال، المجلد 09، العدد 03 ، هدفت الدراسة إلى دراسة أثر التكامل في تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC ونظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM على إدارة الموارد وتحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة لقياس متغيرات الدراسة وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر للتكامل في تطبيق النظامين على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

- مداخلة للباحث (محمد سالم الصقع ، 2018) تحت عنوان : « دور تكامل نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) & (ABM) في تفعيل الإدارة الإستراتيجية لتكاليف الخدمات المصرفية (دراسة ميدانية على المصارف التجارية العاملة في مدينة زليتن) » المؤتمر الأكاديمي الثاني لدراسات الإقتصاد والأعمال ، كلية الإقتصاد والعلوم السياسية ، الجامعة الأسمرية ، ليبيا ، هدفت الدراسة إلى إبراز دور تكامل نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) & (ABM) في تفعيل الإدارة الإستراتيجية لتكاليف الخدمات المصرفية ولتحقيق ذلك تم تصميم إستبانة لقياس متغيرات الدراسة وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها : لتكامل نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) & (ABM) دور بارز في تفعيل الإدارة الإستراتيجية لتكاليف الخدمات المصرفية بما توفره من معلومات مالية وغير

مالية حول تكاليف الأنشطة المستخدمة في أداء الخدمات تسهم في تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية وتحسين جودتها وتدعيم المركز التنافسي للمصرف.

- مداخلة للباحثة (قدوري هودة سلطان، 2017) تحت عنوان: « التكامل بين أنظمة التكاليف ، الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB) » الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الإبداع ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة ، 2017/04/25 ، ركزت الدراسة على تحليل التكامل بين أنظمة التكاليف والإدارة والموازنة على أساس الأنشطة ودراسة مزايا هذا التكامل في سير الأعمال ، وللوقوف على ذلك إتمتدت الباحثة على دراسة الأبحاث العلمية السابقة وتحليلها ، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها : أن نظام (ABC) يوفر معلومات حول الأنشطة المختلفة للمؤسسة كما أنه يمثل قاعدة بيانات لنظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM الذي يركز بدوره على الأنشطة لقياس أدائها من أجل الوصول إلى تحسينها .

- دراسة للباحث (عبد الله مصطفى خالد سلامة ، 2016) المعرفة بعنوان: « أثر التكامل بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة ونظام الإدارة المبني على الأنشطة في تعظيم الربحية (دراسة تطبيقية: شركات المطاعم في مدينة عمان) » رسالة ماجستير ، تخصص محاسبة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة الزرقاء ، الأردن ، هدفت الدراسة لبيان أثر التكامل بين نظامي ABC و ABM في تحسين الربحية في المطاعم ، ولتحقيق الهدف من الدراسة تم تصميم استبانة لقياس متغيرات الدراسة وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود إدراك للعاملين في المطاعم بأهمية الأنظمة الحديثة في المحاسبة الإدارية وأن هناك أثر للتكامل بين النظامين في تحسين الربحية في المطاعم.

- مقال للباحث (سليمان البشتاوي ، 2014) تحت عنوان : « الإتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) & (ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها » ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) ، المجلد 28 ، العدد 08 ، هدفت الدراسة إلى البحث في الإتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تطوير الخدمات المصرفية وتخفيض تكلفتها ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم إستبانة لدراسة متغيرات الدراسة ، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الإستنتاجات كان من أهمها أن التغير في التكنولوجيا المتعلق بأنشطة الخدمات المصرفية المختلفة أدى إلى التغير في أنشطة وأداء الخدمات المصرفية وبالتالي إنعكس على التكاليف ونوعية العمالة حيث أدى إلى تطوير أدائهم وخبراتهم .

-مقال للباحثة (حنان جابر حسن ، 2011) تحت عنوان : « 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 10 ، العدد 01 ، هدفت الدراسة إلى محاولة الوصول إلى إطار للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة بهدف خفض التكلفة لتدعيم الميزة التنافسية للقطاع المصرفي في ظل الأزمة المالية العالمية ، وقد إتمتدت الباحثة لتحقيق ذلك على الدراسة التطبيقية التي أجريت على البنوك التجارية المصرية ، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج : أهمها أن تطبيق مدخل التكامل بين نظام التكاليف حسب النشاط و تحليل سلسلة القيمة في البنوك التجارية المصرية يساهم في تبني أسلوب جديد لإنتاج وتوزيع الخدمة المصرفية مما يؤدي إلى دعم القدرة التنافسية للقطاع المصرفي .

9.1 العناصر المميزة للواسة الحالية عن الدراسات السابقة:

- معظم الدراسات السابقة لم تتطرق لأثر التكامل بين نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكلفة والتي تطرقت لذلك تطرقت لدراسة تكاليف الخدمات المصرفية.
- الدراسة الحالية تقوم بدراسة أثر التكامل بين نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكلفة في المؤسسة الاقتصادية.
- الدراسة الحالية تتطرق لدراسة أثر التكامل في البيئة الاقتصادية الجزائرية والتي لم يتطرق لها الكثير.

10.1 هيكل البحث:

استنادا الى ما سبق يمكن التطرق الى المحاور التالية:

المحور الأول: الإطار المفاهيمي لنظامي التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس الأنشطة (ABC & ABM)

المحور الثاني: إطار التكامل بين نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة (ABC & ABM)

المحور الثالث: الدراسة التطبيقية

2. الإطار المفاهيمي لنظامي التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس الأنشطة (ABC & ABM)

1.2 نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC):

يعتبر نظام التكاليف على أساس النشاط ABC من بين الأنظمة الحديثة التي ظهرت نتيجة البيئة الصناعية الحديثة وزيادة المنافسة وتعدد الإنتاج ففي عام 1987 قدم كل من Kaplan & Cooper نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة سميها نظام التكاليف المبني على الأنشطة Activity Based Costing System فشاع هذا النظام حتى أصبح سائد الإستعمال.

1.1.2 مفهومه : تعدد المفاهيم فهناك من يرى أنه « أداة حديثة تعمل على تحديد التكلفة الفعلية للمنتجات والخدمات وتوفير معلومات أكثر دقة من خلال تحميل تكلفة كل نشاط إلى أهداف التكلفة المستفيدة من إستخدام موجهاً التكلفة¹، وعرف أيضا على أنه « نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجتمعات التكاليف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها²، وعموما يمكن القول أن نظام ABC هو عبارة عن مدخل مبني على إستخدام الأنشطة كأساس لحساب التكاليف فهو يقوم على إفتراض أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة.

2.1.2 مقوماته: حتى يتمكن نظام ABC من تأدية وظيفة القياس فإنه يجب الإستناد على عدد من المقومات الهامة والمتمثلة فيما يلي:

الأنشطة: تعتبر الأنشطة بؤة التركيز في ظل نظام ABC فالنشاط هو مجموعة من العمليات التي تقوم بإنجاز عمل محدد ويختلف باختلاف المنظور المستخدم والهدف من التحليل ويعرف النشاط بأنه الحدث الذي يسبب إستخدام الموارد في المؤسسة³

محرك التكلفة: يعرف على أنه العامل (مثل مستوى النشاط أو الحجم) الذي يؤثر على التكلفة بصورة غير منتظمة⁴

مجمع التكلفة (أوعية التكلفة): يقصد بمجمع التكلفة مجموعة التكاليف المتعلقة بنشاط واحد فهي تتعلق بتجميع أنشطة متجانسة تخضع في مجموعها لموجه تكلفة واحد وذلك بإختصار لعدد الأنشطة وموجهاتها⁵

أساس توزيع التكلفة: يعرف على أنه العامل الذي يعتبر أساسا للربط بين التكلفة غير المباشرة أو مجموعة التكاليف غير المباشرة مع وحدة التكلفة وقد يكون أساس توزيع التكلفة مالي أو غير مالي⁶

3.1.2 أهدافه: يسعى نظام ABC إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في إتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف.⁷
- منح الإدارة صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.⁸
- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.⁹

4.1.2 أهميته: لنظام ABC أهمية كبيرة يمكن إبرازها كما يلي¹⁰:

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار إستغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
- قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات بإستخدام مقاييس تعبر عن إحتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.
- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من إتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة.
- يتيح نظام ABC للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة إتخاذ قرارات معينة.

5.1.2 خطواته: يمكن تحديد خطوات تطبيق ABC كما يلي:

- **تحديد الأنشطة:** يتم من خلال دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية فيها من خلال هذه العملية يتم التعرف على الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين¹¹
- **تحديد مسببات التكلفة:** يتم في هذه المرحلة التعبير عن الأنشطة بقياس كمي يحقق علاقة الإرتباط بين حجم النشاط ومقدار التكلفة ويطلق على ذلك المقياس مسبب التكلفة الذي يؤثر على تكلفة ذلك النشاط¹²
- **إنشاء مجتمعات التكاليف:** يتم في هذه المرحلة تجميع التكاليف غير المباشرة في مجتمعات التكاليف حسب كل نشاط ويجب تحليل تكاليف النشاط عن طريق عوامل الإنتاج الموظفة لإنجاز كل نشاط¹³
- **تحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات النشاط:** يتم في هذه المرحلة تجميع التكاليف غير المباشرة على وحدات النشاط سواء كانت منتجات أو خدمات وفقا لعدد وحدات الخدمة المطلوبة إنجازها، ويتم بذلك إستخدام مسببات التكلفة كمقياس للطلب ويقاس طلب المنتج على الأنشطة بعدد المعاملات التي أنشأت من أجل مسبب التكلفة¹⁴

6.1.2 مزايا وعيوب تطبيق نظام ABC: كباقي الأنظمة فإن لنظام ABC مجموعة من المزايا والعيوب يمكن إختصارها في مايلي:**1. مزاياه:** حدد المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين فوائد إستخدام نظام ABC فيما يلي¹⁵

- نظام ABC يعتبر أكثر دقة في حساب تكاليف المنتجات والخدمات.
- يسمح نظام ABC بفهم أفضل وأشمّل للنفقات العامة ومسببات حدوثها.
- يصور نظام ABC بشكل أكثر وضوحا تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يساعد المديرين في تخفيض التكاليف أو القضاء عليها.

• يدعم تطبيق نظام ABC قدرة الشركة على استخدام أساليب محاسبية إدارية أخرى من شأنها دعم الموقف التنافسي للشركة وتحسين الأداء المالي والإداري لها.

2. **عيوبه:** بالرغم من الجوانب المشرقة التي يفرزها نظام ABC إلا أنه لا يخلو من العيوب ويمكن حصر أبرزها في العوامل التالية¹⁶:

- بيانات نظام ABC ذاتية ويصعب التحقق منها.
- تخزين ومعالجة البيانات باهضة الثمن.
- غالبية نماذج نظام ABC كانت معزولة (محلية) ولا تعطي نظرة شاملة حول فرص الربحية على نطاق المؤسسة.
- صعوبة تحديث نظام ABC بناء على الظروف المتغيرة.

7.1.2 طرق تخفيض التكاليف وفق نظام ABC: يمكن تخفيض التكاليف وفقا لنظام ABC من خلال الخطوات التالية¹⁷

- تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط.
- إلغاء الأنشطة غير الضرورية، وتعتبر هذه النقطة الأكثر أهمية إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات أو الخدمات التي يطلبها المستهلك.
- إنتقاء الأنشطة ذات التكلفة الأصغر وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه وتكلفة أقل.

2.2 نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM):

يعتبر نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) أحد الأنظمة الإدارية الحديثة إذ يقوم باستخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتمكين الإدارة من القيام بمهامها المختلفة.

1.2.2 مفهومه: تعدد التعاريف حيث عرف نظام ABM على أنه «تقنية تركز على الأنشطة كهدف يتعلق بالتكلفة ومن ثم تخفيض تكاليف تلك الأنشطة على المنتجات، الخدمات والزبائن»¹⁸، كما عرف أيضا على أنه «أسلوب إداري فعال يهدف إلى تحسين أداء العمليات»¹⁹ وعموما يمكن القول أن نظام ABM هو عبارة عن أسلوب إداري يعتمد على المعلومات المقدمة من تطبيق نظام ABC بهدف تعظيم الأنشطة التي تضيف قيمة والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي إلى تقديم منتجات ذات قيمة مضافة عالية.

2.2.2 أهميته: تتجلى أهمية نظام ABM فيما يلي:

• نظام ABM مفيد للتخطيط الإستراتيجي وإتخاذ القرارات التشغيلية وذلك لكونه يوفر معلومات عن الأداء المالي والتشغيلي عن مستوى النشاط.

• يساعد نظام ABM في إتخاذ القرارات الإستراتيجية²⁰

• يعمل نظام ABM على التحكم في التكاليف عن طريق فهمها بشكل جيد نتيجة لتحليل الأنشطة ومسبباتها والعمل على أدائها بأقل التكاليف إلى جانب إلغاء الأنشطة التي لا تضيف القيمة²¹

• إكتشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر مما يسمح بتخفيض تكاليف الأنشطة المضيفة للقيمة وتحسين أدائها

3.2.2 أهدافه: يسعى نظام ABM إلى تحقيق الأهداف التالية²²

- قياس تكلفة الموارد المستهلكة في أداء أنشطة المؤسسة.
- تحديد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- تحديد كفاءة وفاعلية جميع الأنشطة المنجزة في المؤسسة.

- تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة والتي يمكن أن تحسن الأداء المستقبلي للمؤسسة.

4.2.2 خطوات تطبيقه: يعمل نظام ABM من خلال 03 مراحل وهي:

- **تحليل الأنشطة:** يعمل نظام ABM في مرحلته الأولى على تحليل الأنشطة التي سبق تحديدها وحساب تكلفتها وذلك لمعرفة مدى تلاؤمها مع إستراتيجيات المؤسسة وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعية وتقييم أدائها وتحديد الأنشطة المضيفة للقيمة وتلك غير المضيفة للقيمة²³

- **تحليل مسببات التكاليف:** تتطلب إدارة الأنشطة فهم ما يسبب تكاليف الأنشطة وذلك من خلال البحث عن الأسباب الجذرية لتكاليف النشاط من خلال الفحص والقياس الكمي وتفسير الآثار الناتجة عن مسببات التكاليف بحيث تستخدم نتائج هذه التحليلات من قبل الإدارة في برامج التحسين المستمر للمساعدة في تحسين الجودة وخفض التكاليف²⁴

- **تحليل قياس الأداء:** يعد قياس أداء النشاط مرحلة مهمة لقياس الأداء الكلي للمؤسسة إذ أنه يمكن من الربط بين الأنشطة وتحقيق التكامل بينها وبين نظام قياس أداء المؤسسة وتشمل مقاييس الأداء على حد سواء التدابير المالية وغير المالية وتهدف إلى التأثير على سلوك إدارة التكاليف فهي لا تحاول قياس الأداء فقط ولكن أيضا للتحكم وتقييم الأداء وتخفيض الأفراد²⁵

5.2.2 مزايا وعيوب نظام ABM²⁶

1. المزايا: يتمتع نظام ABM بالمزايا التالية

- التركيز على تخفيض التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة.
- دراسة إجراءات إدارة التكلفة وتقليلها إلى أقل درجة ممكنة دون التأثير على الجودة في الأداء.
- التركيز على التكاليف التي سيتم دفعها على الأنشطة المستخدمة لتحقيق أفضل أداء ممكن.
- قياس التكلفة أفقيا.
- تحديد تكلفة المنتج بهدف تحسين قرارات التسعير والتطوير والتحسين المستمرين للتخطيط الإستراتيجي بما يحقق الربحية من الزبائن وتحليلها.

- 2. **العيوب:** تطبيق نظام ABM يحتاج إلى تكاليف عالية تتمثل بوضع منهج عملي يناسب أهداف الإدارة وتهيئة الخبراء والقائمين على تنفيذه وتدريبهم وتعليمهم لضمان التنفيذ في الوقت المناسب وتحقيق النتائج القابلة للقياس.

6.2.2 دور نظام ABM في تخفيض التكاليف:

توجد أربعة تقنيات يمكن إستخدامها لتخفيض تكاليف الأنشطة وهي²⁷

- **تخفيض الوقت والجهد اللازم لإنجاز الأنشطة:** وذلك من خلال التركيز على تخفيض الوقت أو أي موارد أخرى مكرسة له وقد يتحقق ذلك عن طريق تحسين العملية أو المنتج حيث أن تخفيض الوقت أو الجهد قد لا يتعلق بالنشاط في حد ذاته وإنما يرتبط بالنشاط الذي قبله.
- **إلغاء الأنشطة غير الضرورية:** تكون بعض الأنشطة عرضة للحذف لكونها تعتبر عديمة القيمة عند العميل أو غير ضرورية لسير المؤسسة وإلغاء هذه الأنشطة سيؤدي إلى تخفيض التكلفة الكلية للمنتجات التي لن تستهلك هذه الأنشطة مجددا.
- **إختيار الأنشطة الأكثر كفاءة (ذات تكلفة منخفضة):** وذلك بإختيار النشاط الأكثر كفاءة من بين مجموعة البدائل المتوفرة عند تصميم المنتجات والعمليات حيث أن لكل بديل تكلفة مختلفة وإختيار البديل الذي له تأثير على التكلفة.

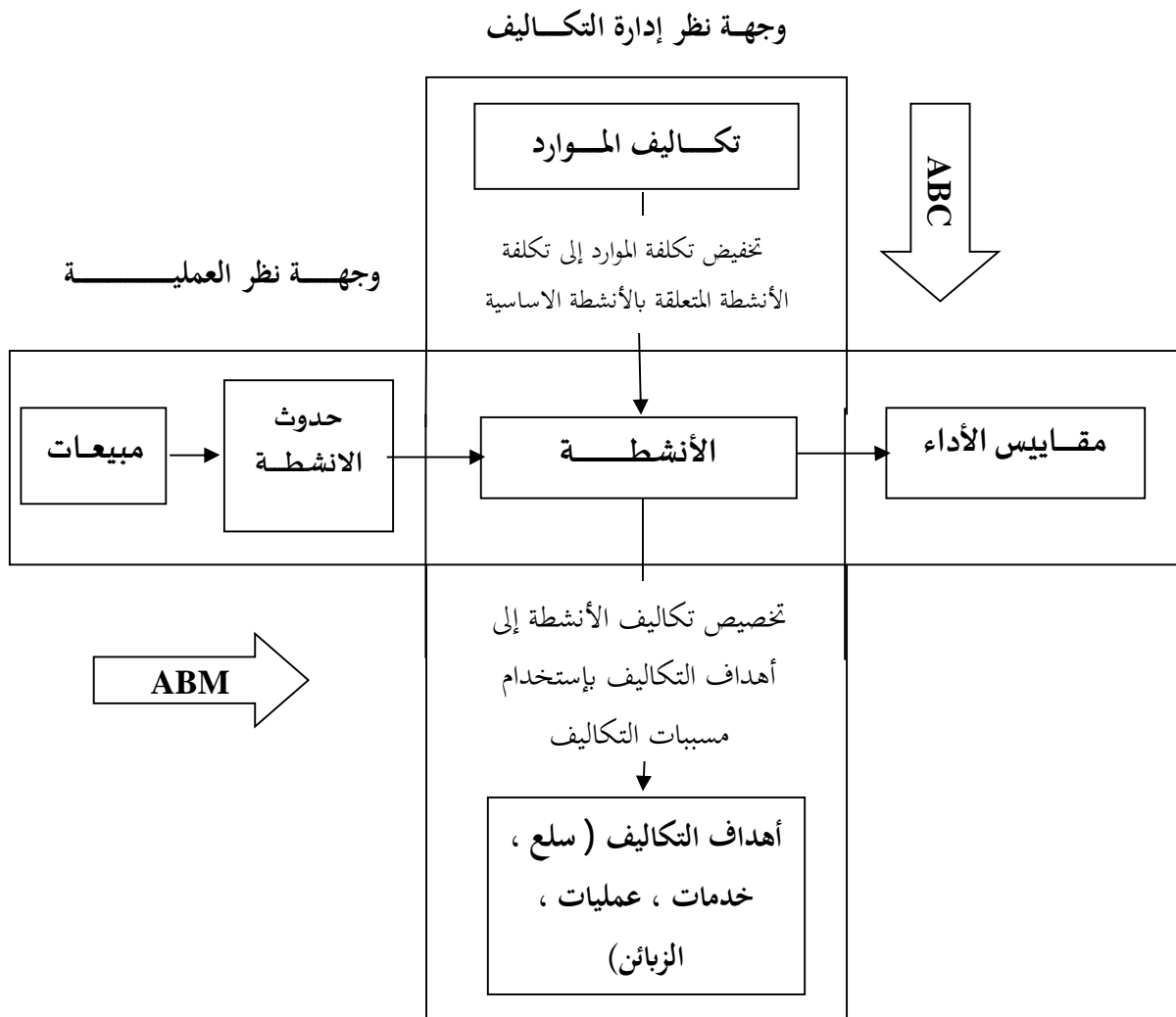
• مشاركة الأنشطة كلما كان ذلك ممكنا: تعمل هذه التقنية على إيجاد طرق للإستفادة أكثر من الأنشطة الموجودة بتجميع الوظائف بطريقة أكثر كفاءة.

3. إطار التكامل بين نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة (ABM & ABC):

يعتبر نظامي ABM & ABC نظامين يكملان بعضهما البعض فنظام ABM يقوم أساسا على البيانات والمعلومات المستخرجة من نظام ABC والتي تهدف أساسا إلى تحسين الربحية وتحسين الأداء الإداري في المؤسسة.

1.3 العلاقة بين نظامي ABM & ABC: يرتبط نظام الإدارة على أساس الأنشطة بنظام التكاليف على أساس النشاط إرتباطا وثيقا مع أن لكل منهما هدف خاص ففي حين يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تكاليف الأنشطة ومسبباتها بهدف قياس تكلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة يركز نظام الإدارة على أساس الأنشطة على الأنشطة بهدف إدارتها وتحسين كفاءتها²⁸ والشكل التالي يوضح ذلك

الشكل رقم (01): علاقة نظام ABC بنظام ABM



المصدر: التكريفي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص368

من الشكل نلاحظ أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمثل العمود الذي يقوم بتخصيص التكاليف إلى أهداف التكلفة من خلال مرحلتين الأولى تخصيص التكاليف إلى الأنشطة والثانية تخصيص تكاليف الأنشطة إلى المنتجات والخدمات، أما نظام الإدارة على أساس الأنشطة والمتمثل في الإتجاه الأفقي فإنه يعتمد على تحليل الأنشطة والبحث عن المسببات الأصلية التي أدت إلى ظهور هذه الأنشطة ودراسة الأنشطة من أجل تقييمها بواسطة مقاييس أداء مالية وغير مالية²⁹

2.3 أهمية التكامل بين نظامي ABM & ABC :

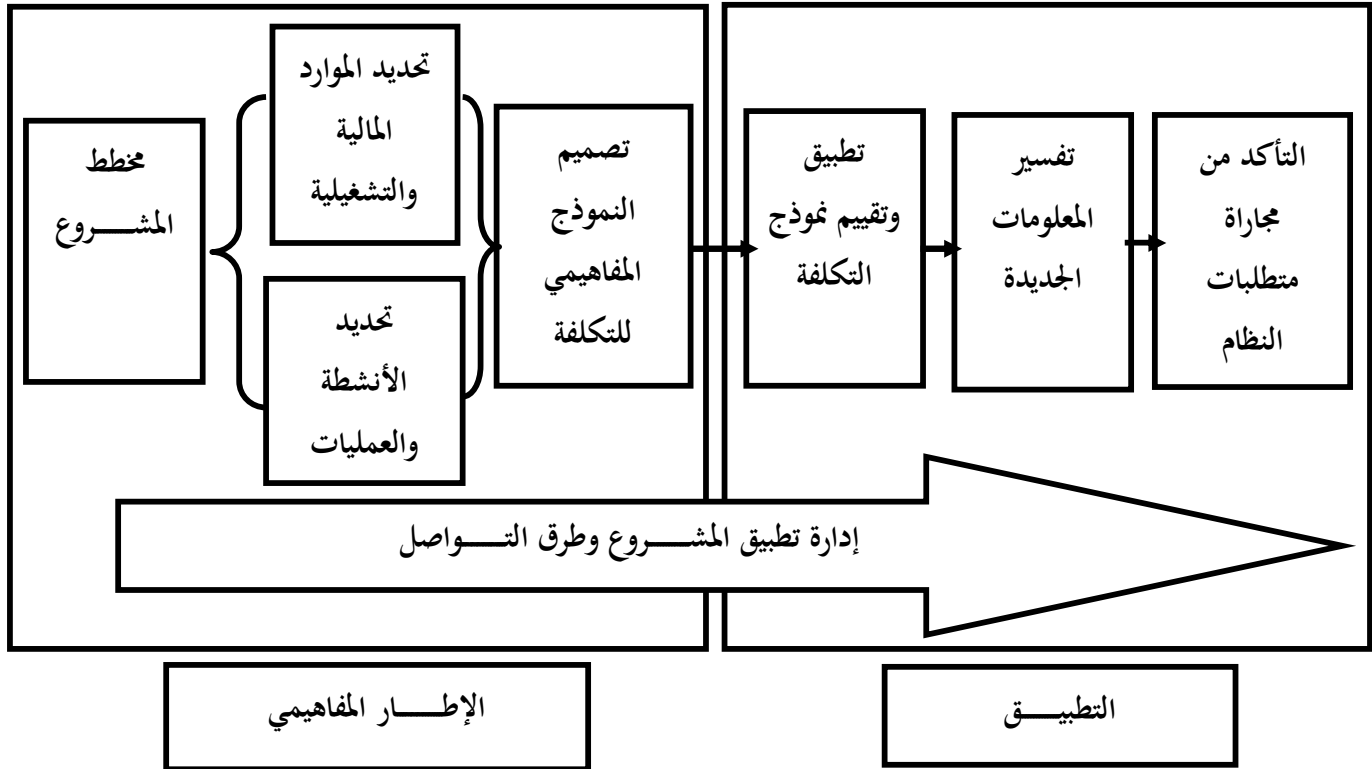
- إن تكامل نظامي ABM & ABC يعد أداة لتحسين العملية التشغيلية في المؤسسة وفيما يلي عرض لأهمية تطبيقه³⁰
- نموذج عمليات التشغيل: حيث أن تكامل نظامي ABM & ABC يزود بمعلومات كبيرة وأساسية تساعد المديرين على تقييم النجاح في عمليات التطوير التي تؤثر على الأداء المالي وعمليات التشغيل.
- تقييم عمليات التحليل: إن تكامل نظامي ABM & ABC يمكن من توقع المتطلبات المالية للوحدات الجديدة.
- التحقق من أن العمليات منحازة نحو الأهداف الإستراتيجية: إن تكامل نظامي ABM & ABC يساعد على تحديد الأنشطة التي تستنزف الموارد بشكل كبير ذات الطابع الإستراتيجي أو القيمة المضافة للعمل.

3.3 أهداف تطبيق تكامل نظامي ABM & ABC : تتمثل فيما يلي³¹

- تخطيط المنتج وتصميمه.
- إدارة الجودة.
- تصميم العمليات والتطوير المستمر.
- إدارة المخزون والمشتريات.
- تقييم قدرة المؤسسة وإدارة الإستثمار.

4.3 خطوات تطبيق التكامل بين نظامي ABM & ABC :

الشكل رقم (02): خطوات تطبيق التكامل بين نظامي ABM & ABC

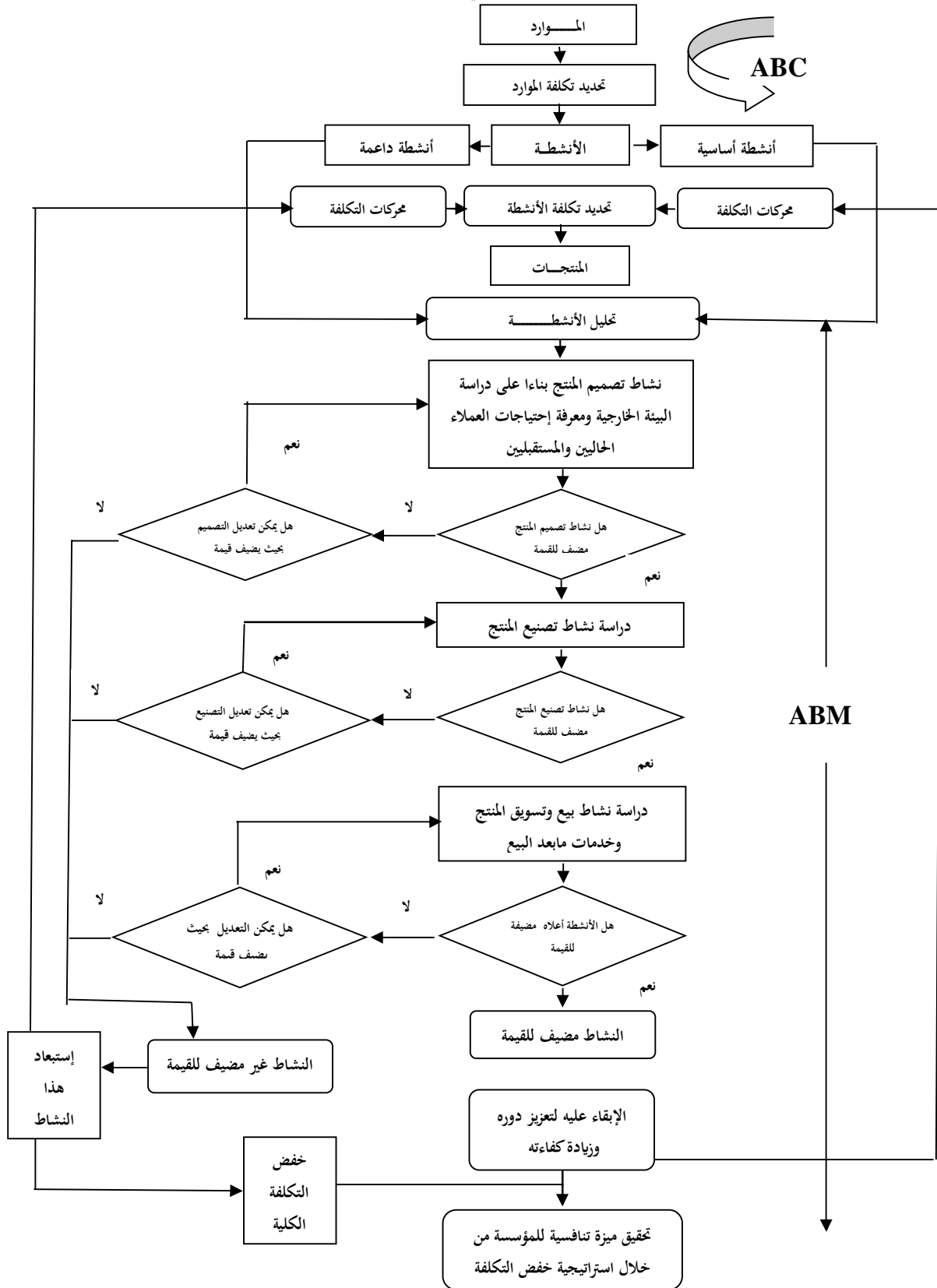


المصدر : IMA, Tools and Techniques for Implementing ABC/ABM,

ISBN, USA, 2000, P03

5.3 أثر التكامل بين نظامي ABC&ABM في تخفيض التكاليف:

الشكل رقم (03): أثر التكامل بين نظامي ABC&ABM في تخفيض التكاليف



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على: 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 10، العدد 01، 2011، ص 28

و باسم خليل محمد خليل، دور تطبيق نظام محاسبة التكاليف الإدارية المتقدمة (ABB & ABM & ABM) على خفض تكاليف المنتجات - دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة

الأردنية - رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الإسراء، 2015/2014، ص 75

يوضح الشكل أعلاه التكامل بين ABM & ABC أن التقييم يبدأ قبل أن تبدأ العملية الإنتاجية من خلال تقديم حجم الموارد اللازمة لتحقيق الإنتاج المخطط له ثم الانتقال إلى مختلف مراحل الإنتاج ، كما يتضح لنا أن بناء نموذج ABM يحتاج إلى بناء هيكل التكلفة اللازم لتحديد تكلفة كل نشاط حيث يتم حساب مسببات التكلفة لكل نشاط من أجل تحديد تكلفة كل نشاط من إجمالي التكاليف ، حيث يوفر نظام ABC معلومات متعلقة بتكاليف الأنشطة المختلفة التي تتكون منها المؤسسة ، بينما يستخدم نظام ABM هذه المعلومات لتحديد فعالية الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة بالشكل الذي ينعكس على إدارة التكلفة قصد تخفيضها بإدارة الأنشطة المسببة لها.

4. دراسة تطبيقية بمؤسسة إتصالات الجزائر - المديرية العملياتية بالجلفة -

وفقا لما تم عرضه سابقا والمتعلق بالتكامل بين نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة سيتم تطبيق إجراءات التكامل السابق على مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة الجلفة - وذلك بالإعتماد على كشوفاتها المالية ومعلومات من مسؤوليها وذلك لغرض الوصول إلى تخفيض تكاليف تقديم الخدمة في المؤسسة.

1.4 عرض تكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة الجلفة - لسنة 2020:

يمثل الجدول التالي عرض لمجمل التكاليف الخاصة بالمؤسسة لسنة 2020 والمقدرة بـ 942.759.008,25 دج وتصنيفها إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

الجدول رقم (01): تكاليف مؤسسة اتصالات الجزائر لسنة 2020

رقم الحساب	مجموع التكاليف	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة
60	149.736.752,54	22.056.421,8	127.680.330,74
61	33.137.436,96	8.205.357,16	24.932.079,8
62	48.377.957,17	5.495.564,29	42.882.392,88
63	407.800.987,29	304.439.473,13	103.361.514,16
64	18.127.630,38	00	18.127.630,38
65	1.026.000	00	1.026.000
68	284.552.243,91	00	284.552.243,91
المجموع	942.759.008,25	340.196.816,38	602.562.191,87

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات مؤسسة اتصالات الجزائر

الجدول رقم (02): توزيع التكاليف على أقسام مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة الجلفة -

الأقسام	مجموع التكاليف	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة
القسم التجاري	27.328.867,27	1.719.798,32	25.609.068,95
قسم الموارد المالية والوسائل	753.388.350,92	316.597.375,62	436.790.975,3
القسم التقني	148.825.054,48	20.077.602,57	128.747.451,91
قسم المالية والمحاسبة	13.216.735,58	1.802.039,87	11.414.695,71

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات مؤسسة اتصالات الجزائر

2.4 تطبيق التكامل بين نظامي ABC&ABM :

1.2.4 تحديد وتحليل الأنشطة في مؤسسة اتصالات الجزائر:

يعتبر تحليل الأنشطة من الأمور المهمة والحاسمة بالنسبة لعملية التحليل من أجل خفض التكلفة وذلك بما يوفره من بيانات تمكن من دراسة وظائف المؤسسة وتشخيصها بشكل دقيق والجدول التالي يوضح تقسيم الأنشطة في مؤسسة اتصالات الجزائر - وحدة الجلفة -

الجدول رقم (03): أقسام وأنشطة مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة الجلفة -

النسب	الأنشطة	الأقسام
60	البيع	القسم التجاري
40	العلاقة مع الزبون	
40	تسيير التكوين	قسم الموارد المالية والوسائل
30	تسيير المستخدم والأجور	
20	التسيير اللوجيستكي	
10	تسيير الممتلكات	
40	الولوج والحلقة	القسم التقني
40	البنيات التحتية القاعدية	
20	الشبكة	
30	الميزانية	قسم المالية والمحاسبة
40	المحاسبة	
30	الخزينة	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات مؤسسة اتصالات الجزائر

2.2.4 تحديد تكاليف الأنشطة:

الجدول رقم (04): تقسيم تكاليف الأنشطة على الأقسام حسب طبيعتها إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة

التكاليف غير المباشرة	التكاليف المباشرة	الأنشطة	الأقسام
15.365.441,37	1.031.878,992	البيع	القسم التجاري
10.243.627,58	687.919,328	العلاقة مع الزبون	
174.716.390,12	126.638.950,248	تسيير التكوين	قسم الموارد المالية والوسائل
131.037.292,59	94.979.216,686	تسيير المستخدم والأجور	
87.358.195,06	63.319.475,124	التسيير اللوجيستكي	
43.679.097,53	31.659.737,562	تسيير الممتلكات	
51.498.980,764	8.031.041,028	الولوج والحلقة	القسم التقني
51.498.980,764	8.031.041,028	البنيات التحتية القاعدية	
25.749.490,382	4.015.520,514	الشبكة	
3.424.408,713	540.611,961	الميزانية	قسم المالية والمحاسبة
4.565.878,284	720.815,948	المحاسبة	
3.424.408,713	540.611,961	الخزينة	
602.562.191,87	340.196.816,38	/	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على الكشوفات المالية لمؤسسة اتصالات الجزائر

3.2.4 تحديد مسببات تكاليف الموارد:

بعد الإنتهاء من تحديد الأنشطة وتكاليفها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي تؤدي إلى نشوء النشاط وتؤثر في حجم العمل والجدول التالي يوضح مسببات التكلفة (وحدة القياس) وعدد المسببات.

الجدول رقم (05): عدد مسببات التكلفة لكل من الهاتف والأنترنيت

الأقسام	الأنشطة	مسببات التكلفة	عدد المسببات	الهاتف	الأنترنيت
القسم التجاري	البيع	عدد الفواتير المحصلة	955	310	645
	العلاقة مع الزبون	عدد الزبائن	80.000	24.000	56000
قسم الموارد المالية والوسائل	تسيير التكوين	عدد التكوينات	100	40	60
	تسيير المستخدم والأجور	عدد المستخدمين	241	90	151
	التسيير اللوجيستكي	عدد الطلبات	42	20	22
	تسيير الممتلكات	جرد المخزون	35	15	20
القسم التقني	الولوج والحلقة	الولوج	130	68	62
	البنيات التحتية القاعدية	نسبة الزيادة	0.52	0.1	0.42
	الشبكة	عدد تدخلات صيانة الشبكة	400	150	250
قسم المالية والمحاسبة	الميزانية	عدد الدفعات	500	120	380
	المحاسبة	عدد المصادقات	500	120	380
	الخزينة	عدد الفواتير	500	120	380

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات مؤسسة اتصالات الجزائر

4.2.4 حساب التكلفة الوحودية غير المباشرة للنشاط بطريقة ABC :

الجدول رقم (06): التكلفة الوحودية غير المباشرة للنشاط

الأقسام	التكلفة	الأنشطة	التكلفة	الوحدة	عدد المسببات	تكلفة وحدوية
القسم التجاري	25.609.068,95	البيع	15.365.441,37	عدد الفواتير المحصلة	955	16.089,46
		العلاقة مع الزبون	10.243.627,58	عدد الزبائن	80.000	128,04
قسم الموارد المالية والوسائل	436.790.975,3	تسيير التكوين	174.716.390,12	عدد التكوينات	100	1.747.163,9
		تسيير المستخدم والأجور	131.037.292,59	عدد المستخدمين	241	543.723,2
		التسيير اللوجيستكي	87.358.195,66	عدد الطلبات	42	2.079.957,025
		تسيير الممتلكات	43.679.097,53	جرد المخزون	35	1.247.974,21
القسم التقني	128.747.451,91	الولوج والحلقة	51.498.980,764	الولوج	130	396.146
		البنيات التحتية القاعدية	51.498.980,764	نسبة الزيادة	0.52	99.036.501,46
		الشبكة	25.749.490,382	عدد تدخلات صيانة الشبكة	400	64.373,72
قسم المالية والمحاسبة	11.414.695,71	الميزانية	3.424.408,713	عدد الدفعات	500	6.848,81
		المحاسبة	4.565.878,284	عدد المصادقات	500	9.131,75
		الخزينة	3.424.408,713	عدد الفواتير	500	6.848,81

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات الجداول ارقام 04 و05

يوضح الجدول السابق التكلفة الوحودية لكل نشاط طبقا لأسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC وذلك بقسمة التكلفة

الكلية للنشاط على عدد المسببات

5.2.4 حساب التكلفة الإجمالية الغير مباشرة لكل خدمة:

بعد تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة بالإضافة إلى تحديد عدد مسببات التكلفة لكل خدمة نستطيع حساب تكلفة الخدمات حسب نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة حيث:

$$\text{التكلفة غير المباشرة} = \text{عدد مسببات التكلفة} \times \text{التكلفة الوحيدة للمسبب}$$

جدول رقم (07): مجموع التكاليف غير المباشرة لكل من خدمتي الهاتف والانترنت

الأقسام	الأنشطة	الهاتف	الانترنت
القسم التجاري	البيع	4.987.732,6	10.377.701,7
	العلاقة مع الزبون	3.072.960	7.170.240
قسم الموارد المالية والوسائل	تسيير التكوين	69.886.556	104.829.834
	تسيير المستخدم والأجور	48.935.088	82.102.203,2
	التسيير اللوجستيكي	41.599.140,5	45.759.054,55
القسم التقني	تسيير الممتلكات	18.719.613,15	24.959.484,2
	الولوج والحلقة	26.937.928	24.561.052
	البنيات التحتية القاعدية	9.903.650,146	41.595.330,6132
	الشبكة	9.656.058	16.093.430
قسم المالية والحاسبة	الميزانية	821.857,2	2.602.547,8
	الحاسبة	1.095.810	3.470.065
	الخزينة	821.857,2	2.602.547,8
المجموع	/	236.438.250,796	366.123.490,8632

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات الجدولين أرقام 05 و 06

6.2.4 حساب التكلفة الإجمالية لكل خدمة ونسبة تكاليف الأنشطة:

بعد تحديد التكلفة غير المباشرة لجميع الخدمات، نستطيع حساب تكلفة كل خدمة من خدمات مؤسسة إتصالات الجزائر والجدول التالي يوضح التكلفة الإجمالية لكل خدمة ونسبة تكاليف الأنشطة.

الجدول رقم (08): التكلفة الاجمالية لكل من خدمتي الهاتف والانترنت ونسبة تكاليف الأنشطة

الأقسام	الأنشطة	الهاتف	النسبة	الانترنت	النسبة
القسم التجاري	البيع	5.297.296,2976	1156	11.100.016,9944	1184
	العلاقة مع الزبون	3.279.335,7984	097	7.651.783,5296	1127
قسم الموارد المالية والوسائل	تسيير التكوين	107.878.241,0744	3187	193.477.099,1736	3202
	تسيير المستخدم والأجور	77.428.851,8058	2287	148.587.652,0802	2459
	التسيير اللوجستيكي	60.594.983,0372	1790	90.082.687,1368	1491
القسم التقني	تسيير الممتلكات	28.217.534,4186	834	47.121.300,4934	78
	الولوج والحلقة	29.347.240,3084	867	30.182.780,7196	499
	البنيات التحتية القاعدية	12.312.962,4544	364	47.217.059,3328	781
	الشبكة	10.860.714,1542	321	18.904.294,3598	313
قسم المالية والحاسبة	الميزانية	984.040,7883	029	2.980.976,1727	049
	الحاسبة	1.312.054,7844	039	3.974.636,1636	066
	الخزينة	984.040,7883	029	2.980.976,1727	049
المجموع	/	338.497.295,71	100	604.261.262,3292	100

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات الجداول رقم 04 و 07

7.2.4 تحديد الأنشطة المضيضة وغير المضيضة للقيمة:

يوضح الجدول الموالي الأنشطة غير المضيضة للقيمة بمؤسسة اتصالات الجزائر والمستخرج من معطيات الجدول السابق وقد تمت الإشارة إلى هذه الأنشطة رغم أهميتها في المؤسسة، إلا أن تكلفتها مرتفعة مقارنة بما يقدمه هذا النشاط للمؤسسة بالإضافة إلى إمكانية الإستغناء عنه أو تعديل إجراءات العمل به بشكل يخفض تكاليفه.

الجدول رقم (09): الأنشطة غير المضيضة للقيمة لمؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة الجلفة -

الأنشطة	الهاتف			الأنترنت		
	تكلفة النشاط	النشاط إلى إجمالي التكاليف	النشاط إلى إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	النشاط إلى إجمالي التكاليف	النشاط إلى إجمالي التكاليف
البيع	5.297.296,2976	156	44.67	11.100.016,9944	184	38.69
العلاقة مع الزبون	3.279.335,7984	097	27.66	7.651.783,5296	127	26.67
الميزانية	984.040,7883	029	8,3	2.980.976,1727	049	10.39
المحاسبة	1.312.054,7844	039	11.07	3.974.636,1636	066	13.85
الخزينة	984.040,7883	029	8,3	2.980.976,1727	049	10.39
المجموع	11.856.768,457	35	100	28.688.389,033	475	100

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على معطيات الجدول رقم 08

يظهر الجدول السابق الأنشطة المقترحة لتعديل إجراءات العمل لأنشطتها الفرعية مما سيؤدي إلى خفض كلفة هاته الأنشطة وبالتالي خفض إجمالي تكاليف الأنشطة، وتبلغ عدد الأنشطة غير المضيضة للقيمة 05 أنشطة وتشكل حوالي 3.5 من إجمالي الأنشطة بالنسبة لخدمة الهاتف و 4.75 من إجمالي الأنشطة بالنسبة لخدمة الأنترنت، ويوضح الجدول الموالي مجموع الأنشطة المضيضة للقيمة والتي تم اعتبارها كذلك لأهميتها في تسيير النشاط الرئيسي للمؤسسة بالإضافة إلى كفاءتها في أداء خدماتها.

الجدول رقم (10): الأنشطة المضيضة للقيمة لمؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة الجلفة -

الأنشطة	الهاتف			الأنترنت		
	تكلفة النشاط	النشاط إلى إجمالي التكاليف	النشاط إلى إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	النشاط إلى إجمالي التكاليف	النشاط إلى إجمالي التكاليف
تسيير التكوين	107.878.241,0744	31,87	33,03	193.477.099,1736	32,02	33,61
تسيير المستخدم والاجور	77.428.851,8058	22,87	23,70	148.587.652,0802	24,59	25,82
التسيير اللوجيستكي	60.594.983,0372	17,90	18,55	90.082.687,1368	14,91	15,65
تسيير الممتلكات	28.217.534,4186	8,34	8,64	47.121.300,4934	7,80	8,19
الولوج والحلقة	29.347.240,3084	8,67	8,98	30.182.780,7196	4,99	5,24
البنيات التحتية والقاعدية	12.312.962,4544	3,64	3,77	47.217.059,3328	7,81	8,2
مصلحة الشبكة	10.860.714,1542	3,21	3,32	18.904.294,3598	3,13	3,28
المجموع	326.640.527,253	96,5	100	575.572.873,2962	95,25	100

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على معطيات الجدول رقم 08

يظهر الجدول أن عدد الأنشطة المضيفة للقيمة هو 07 أنشطة بالنسبة لكل من خدمتي الهاتف والإنترنت ، وتشكل نسبة 96.5 بالنسبة لخدمة الهاتف ونسبة 95.25 بالنسبة لخدمة الإنترنت.

8.2.4 تحسين إجراءات عمل أنشطة مؤسسة إتصالات الجزائر:

إن تحديد الأنشطة المضيفة وغير المضيفة للقيمة من خلال البيانات التي يقدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد المؤسسة في معرفة أماكن التحسين الممكنة، فمن خلال معرفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة يمكننا إعطاء تحسينات لكيفية عمل هذه الأنشطة مستقبلا بشكل يجعل هذه الأنشطة أكثر فعالية وأقل تكلفة مما يؤدي إلى إنخفاض التكاليف. ويوضح الجدول الموالي الإجراءات المقترحة لتحسين عمل الأنشطة غير المضيفة للقيمة وإنعكاسها على تكلفة الخدمة.

الجدول رقم(11): إجراءات تحسين عمل الأنشطة غير المضيفة للقيمة وأثرها على التكلفة

الأنشطة	الإجراءات المقترحة لتحسين عمل الأنشطة غير المضيفة للقيمة	تكلفة الأنشطة بعد إجراءات التحسين المقترحة
البيع	تخفيض عدد البطاقات المشتراة	نسبة التخفيض 10
العلاقة مع الزبون	تخفيض المشتريات ومصاريف تقديم الخدمات	نسبة التخفيض 10
الميزانية	تخفيض المصاريف العامة	نسبة التخفيض 15
الحاسبة	تخفيض مصاريف المستخدمين	نسبة التخفيض 10
الخزينة	تخفيض مصاريف التحويلات والشيكات	نسبة التخفيض 15

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم 09

بعد تحديد إجراءات تحسين أداء هاته الأنشطة يظهر أثر تطبيق هاته التحسينات على تكلفة الأنشطة لكل خدمة، ويظهر الجدول التالي مقارنة بين تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة قبل وبعد تطبيق التحسينات بالنسبة لكل من خدمتي الهاتف والإنترنت.

الجدول رقم (12): كلفة الأنشطة غير المضيفة قبل وبعد إجراءات التحسين

الأنشطة	الهاتف		الانترنت	
	كلفة النشاط قبل التحسين	كلفة النشاط بعد التحسين	كلفة النشاط قبل التحسين	كلفة النشاط بعد التحسين
البيع	5.297.296,2976	4.767.566,66784	11.100.016,9944	9.990.015,29496
العلاقة مع الزبون	3.279.335,7984	2.951.402,21856	7.651.783,5296	6.886.605,17664
الميزانية	984.040,7883	836.434,670055	2.980.976,1727	2.533.829,746795
الحاسبة	1.312.054,7844	1.180.849,30596	3.974.636,1636	3.577.172,54724
الخزينة	984.040,7883	836.434,670055	2.980.976,1727	2.533.829,746795
المجموع	11.856.768,457	10.572.687,53247	28.688.389,033	25.521.452,51243

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجدولين أرقام (09) و (11)

يلاحظ من الجدول السابق إختلاف كلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة حيث بلغت قيمتها قبل إجراءات التحسين بقيمتي 11.856.768,457 دج و 28.688.389,033 دج لخدمتي الهاتف والإنترنت على التوالي، وبعد إجراءات التحسين بقيمتي 10.572.687,53247 دج و 25.521.452,51243 دج لخدمتي الهاتف والإنترنت على التوالي.

• بعد إظهار أثر تطبيق الإجراءات التحسينية على كلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة، ويوضح الجدول الموالي كلفة خدمات المؤسسة بعد تطبيق الإجراءات المقترحة

الجدول رقم (13): تكلفة خدمات مؤسسة اتصالات الجزائر بعد إجراءات التحسين

القسم	النشاط	الهاتف	الإنترنت
التجاري	البيع	4.767.566,66784	9.990.015,29496
	العلاقة مع الزبون	2.951.402,21856	6.886.605,17664
الموارد المالية والوسائل	تسيير التكوين	107.878.241,0744	193.477.099,1736
	تسيير المستخدم والأجور	77.428.851,8058	148.587.652,0802
	التسيير اللوجستيكي	60.594.983,0372	90.082.687,1368
	تسيير الممتلكات	28.217.534,4186	47.121.300,4934
التقني	الولوج والحلقة	29.347.240,3084	30.182.780,7196
	البنيات التحتية والقاعدية	12.312.962,4544	47.217.059,3328
	الشبكة	10.860.714,1542	18.904.294,3598
المالية والمحاسبة	الميزانية	836.434,670055	2.533.829,746795
	المحاسبة	1.180.849,30596	3.577.172,54724
	الحزينة	836.434,670055	2.533.829,746795
المجموع	/	337.213.214,78547	601.094.325,80863

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على معطيات الجداول (09) و (10) و (11)

يظهر الجدول السابق كلفة خدمات مؤسسة إتصالات الجزائر بعد تطبيق إجراءات التحسين على الأنشطة غير المضيفة للقيمة، والجدول التالي يبين المقارنة بين تكلفة خدمات مؤسسة إتصالات الجزائر قبل وبعد تطبيق التكامل بين نظامي ABC و ABM

الجدول رقم (14): تكلفة خدمات مؤسسة اتصالات الجزائر قبل وبعد تطبيق إجراءات التكامل

البيان	قبل تطبيق التكامل	بعد تطبيق التكامل	الفارق	نسبة الإنخفاض
التكلفة	942.759.008,25	938.307.540,5941	4.451.467,655 -	0.47-

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على معطيات الجدولين (01) و (13)

أظهر الجدول السابق أثر تطبيق التكامل بين نظامي ABC و ABM على تخفيض تكلفة خدمات مؤسسة إتصالات الجزائر، فقد ساهم التكامل في تخفيض التكاليف بنسبة 0.47

5. خلاصة:

في ظل التطورات التكنولوجية وانتشار حدة المنافسة أصبحت المؤسسات مجبرة على تحديد تكلفة منتجاتها من سلع أو خدمات بشكل يسمح لها بتحقيق هامش ربح يمكنها من الحفاظ على مكانتها في السوق وضمان إستمراريتها مما أوجب عليها ضرورة البحث في نظام إداري يوفر معلومات مفصلة ودقيقة عن أنشطة المؤسسة وهو ما يوفره التكامل بين نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة لماله من دور بارز في توفير معلومات تعد الأساس في ترشيد القرارات الإدارية المرتبطة بتحسين وتطوير الإنتاج وفيما يلي عرض لأهم نتائج وتوصيات الدراسة كما يلي:

النتائج:

- 1- تساهم إدارة التكلفة من خلال التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف في إظهار تكلفة المنتجات بدقة وذلك من خلال إستخدام العلاقة السببية بين التكلفة والأنشطة.
- 2- المعلومات المالية وغير المالية التي تنتجها نظم التكاليف - نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM - تعد أحد أهم العوامل المستخدمة من أجل تخفيض التكاليف.

3- أهمية التكامل بين نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة من خلال توظيفه لبيانات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحديد الأنشطة المضيقة وغير المضيقة للقيمة والعمل على تحسينها الأمر الذي ينعكس على كلفتها ومن ثم كلفة المنتجات.

4- لتكامل نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة (ABC و ABM) دور بارز في تفعيل الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بما يوفره من معلومات مالية وغير مالية حول تكاليف الأنشطة المستخدمة وتصميمها الداخلي بشكل يساهم في تخفيض تكاليف المنتجات والخدمات والمساهمة في المحافظة على جودتها وتحسينها وزيادة الميزة التنافسية للمؤسسة.

5- يسمح تكامل نظامي ABC و ABM للمؤسسة بإجراء المقارنات بين الأنشطة لمعرفة الأفضل منها وإلغاء الأنشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة للمنتجات أو الخدمات.

التوصيات :

من خلال النتائج التي توصلنا إليها يمكننا تقديم التوصيات التالية:

- 1- العمل على تطوير نظم التكاليف في المؤسسات الاقتصادية لتوفير البيانات اللازمة التي تدعم القدرة التنافسية للمنتج وتخفيض تكاليفه.
 - 2- ضرورة إهتمام المؤسسات بالأساليب الحديثة لإدارة التكلفة خصوصا نظامي ABC و ABM لتوفر شروط التطبيق الناجح لهذه الأنظمة.
 - 3- ضرورة اعتماد المؤسسات على نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة لمساهمتهم في تقديم معلومات تكاليفية حول الأنشطة المستخدمة في أداء المنتجات وأداء الخدمات يمكن من خلالها تخفيض التكلفة.
 - 4- ضرورة بناء إطار علمي واضح لتكامل نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة ABC و ABM بما يخدم توفير المعلومات التفصيلية المالية وغير المالية التي تساعد في إعداد تقارير الأداء التي تعد أحد أهم أوجه التكامل بين النظامين المذكورين.
6. الهوامش والإحالات:

¹ هودة سلطان قدوري، محمد بن سعيد، دورة حياة المؤسسة الاقتصادية وأثرها على استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، مجلة دفاتر إقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 05، العدد 01، 15-03-2014، ص ص (60-50)، ص 53

² Davidson Sidney, **Managariel Accounting an Introduction to Concepts Methods and Uses**, C.B.S, publishing, 5th edition, india 1994, p132

³ عاشور عصافت سيد أحمد، المنظور الاستراتيجي لإدارة التكلفة - قضايا معاصرة -، مكتبة عين شمس، القاهرة، 2004، ص 192

⁴ Horngren, C.T et AL, **cost Accounting : A.Managariel Emphasis**, New jersey, prentice - Hall, 12 th edition, 2006, p 144

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية: المفاهيم الأساسية، مطابع الشمس، عمان، الأردن، 2001، ص 56⁵

⁶ Horngren, opcit, p 142

⁷ Gary Cokings, **Activity - Based Cost Management : An .Executives Guide**, by john wiley & sons, INC, New york, 2001, p 359

⁸ Yong -wookim, **Activity Based Costing for Construction Companies**, By john wiley et sons ltd USA, 2017, p 25

⁹ إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص

- ¹¹ سعاش كمال، نظام التكلفة على أساس النشاط في ترشيد التكاليف كاستراتيجية استثمارية المؤسسة في ظل المنافسة، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، العدد 17، 2007، ص 208
- ¹² سعاش كمال، مرجع سابق، ص 209
- ¹³ Patrick Boisselier , **Contrôle de Gestion** , edition vuibert , paris , 2005, p 204
- ¹⁴ سعاش كمال، مرجع سابق، ص 209
- ¹⁵ إيمان عوني أبو يوسف، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2016، ص 36
- ¹⁶ زروقي عمار، دراسة مقارنة بين طريقة تكاليف الأنشطة الموجهة بالوقت وتكاليف الأنشطة الكلاسيكية - دراسة حالة اتصالات الجزائر بئر العاتر -، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، جامعة العربي التبسي، تبسة، المجلد 01، العدد 02، 2018، ص 297
- ¹⁷ Jan Emblemsvag , **Life – Cycle Costing : Using Activity –Based Costing and Monte carlo Methods To Manage Future Costs and Risks** , Published by john wiley et sons , Inc , Hoboken , New jersey , 2003, p 113
- ¹⁸ خديجة عرقوب، الإدارة بالأنشطة ABM وآلية تطبيقها في المؤسسات، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية الالكترونية، العدد 38، 2015، ص 55
- ¹⁹ Bahnub Brent , **Activity Based Management for Financial Institutions SAS Institute INC**, Cary, North Carolina , USA , 2010, p 10
- ²⁰ L.Langlois – boumier c – bringer m , **Contrôle de Gestion** , Berti edition , 2008 , p 94
- ²¹ Polwman Brian , **Activity Based Management Improving processes and Profitability** , Gower Publishing , LTD, 2001, p 04
- ²² علي حازم يونس البامور، إستخدام نظام الادارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الموصل، 2010، ص 231، 232
- ²³ نورا إيمان، أهمية تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة ABM ودورها في تعزيز حوكمة المؤسسات الاقتصادية - دراسة استكشافية على مجموعة مؤسسات اقتصادية جزائرية -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث LMD، جامعة آكلي محمد أولحاج البويرة، 2019/2018، ص 29
- ²⁴ أمين بن سعيد، إدارة التكاليف من منظور استراتيجي كمدخل لاتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2015/2014، ص 94
- ²⁵ أمين بن سعيد، مرجع سابق، ص 94
- ²⁶ سليمان البشتاوي، الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) و (ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث والعلوم الإنسانية، المجلد 28، العدد 08، 2014، ص 1877. 1878
- ²⁷ راضية عطوي، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2017/2016، ص 156
- ²⁸ حيدر علي المسعود، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 129
- ²⁹ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 32
- ³⁰ عبد الله مصطفى خالد سلامة، أثر التكامل بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة ونظام الإدارة المبني على الأنشطة في تعظيم الربحية دراسة تطبيقية (شركات المطاعم في مدينة عمان)، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2016، ص 70، 71
- ³¹ عبد الله مصطفى خالد سلامة، مرجع سابق، ص 71