

مساهمة في بناء نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (منظور تنظيمي)  
في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل - فرع بسكرة -

د. معالم سعاد جامعة بسكرة  
د. حجازي اسماعيل جامعة بسكرة

**ملخص:** في ظل محيط يتسم بعدم الاستقرار والمنافسة، تزايدت الحاجة إلى معلومات ملائمة تتماشى ومواصفات هذا المحيط ولا سيما المعلومات المتعلقة بالتكاليف لما لها من دور كبير في توجيه المسيرين لترشيدهم في اتخاذ قراراتهم للإستراتيجية والتشغيلية.

ويعتبر نظام ABC من الأنظمة المتقدمة الذي طور لهذا الغرض، حيث يسمح بتزويد المسيرين بنوعين من المعلومات: معلومات مالية حول التكاليف وأخرى متعلقة بالعمليات والأنشطة مما يجعله متفوقا فعلا على الأنظمة التقليدية لكونه يساهم في بناء المزايا التنافسية للمؤسسة، تخفيض التكاليف، تحسين الجودة، تقليص الأجل وإرضاء العملاء.

**الكلمات المفتاحية:** نظام التكاليف المرتكز على الأنشطة، الأنشطة، العمليات، مسببات التكلفة.

**Résumé :** Dans un contexte économique de plus en plus perturbé et concurrentiel, les besoins d'informations pertinentes pour le management des entreprises ne sont généralement plus satisfaits particulièrement les informations qui concerne le calcul des coûts qui sont inadaptés du fait des évolutions technologiques, de la concurrence internationale, et le changement des systèmes de production.

Ainsi, plusieurs efforts s'orientent pour adopter les systèmes de calculs des coûts à ces évolutions afin de fournir aux managers les informations nécessaires pour les guider dans leurs choix stratégiques.

L'ABC (activity based costing) est un système de calcul de coûts qui permet de donner des informations plus pertinentes sur les coûts et les marges. Il va plus loin car il permet d'améliorer l'utilisation des ressources disponibles, réduire les coûts, améliorer la qualité, peser sur la réduction des délais et augmenter la satisfaction des clients grâce à des indicateurs plus signifiants et fortement incitatifs à tous les niveaux de l'entreprise. Donc, L'ABC est une innovation managériale dans l'entreprise.

**mots clés :** activity based costing, activités, L'innovation, processus, système d'information

## مقدمة:

لقد شهد العالم بداية من السبعينات تحولات عميقة ومستمرة ، مما جعل المؤسسات الإقتصادية ملزمة بالتكيف مع هذه التطورات في تعامل ترهن فعاليته لحد كبير بمدى تحقيق مزايا متفوقة في كل من التكلفة ، الجودة ، التجديد والإستجابة للعملاء.ومن أجل الوصول إلى هذه الغاية يرى الكثير من الباحثين أنه على مسيري المؤسسات إعادة النظر في فاعلية نظام المعلومات بالمؤسسة ولاسيما نظام المعلومات الكلفوي، حيث تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة في صنع القرارات الإدارية كقرارات التسعير والتصنيع والشراء وغيرها .

ولكن التغيرات في البيئة الصناعية الحديثة حالت دون صلاحية المعلومات التي تقدمها الأنظمة الكلفوية التقليدية التي كانت تلاءم البيئة والظروف التي وجدت فيها خاصة في مجال تخصيص التكاليف غير المباشرة ، حيث أصبحت المعلومات التي تقدمها الأنظمة التقليدية للتكاليف مظلمة ولا تتسم بالصحة والدقة .ولهذا السبب برزت الحاجة المتنامية لوجود أنظمة تستطيع مسايرة هذه التغيرات وتلبية الاحتياجات المتعددة للإدارة .

لقد أدت شدة الانتقادات الموجهة للطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف إلى خلق تحديات حقيقية للمحاسبة الإدارية، هذه التحديات ارتبطت بشكل أو بآخر بإيجاد حل لأكبر مشكلة فنية تواجه الإدارة وهي مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات.و كنتيجة لهذه التحديات اتجهت عدة محاولات للبحث عن بديل للأنظمة التقليدية للتكاليف يكون قادرا على تزويد المسيرين بالمعلومات التي تلاءم المحيط الحالي لاتخاذ القرارات.

وفي سنة 1987 استطاع الباحثان Kaplan et Cooper أن يقدموا نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة يعرف بنظام التكاليف المرتكز على الأنشطة (Activity Based Costing) ، ونظرا لما يتصف به هذا النظام من مزايا مقارنة مع الأنظمة التقليدية ولاسيما في مجال توفير البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية و التشغيلية فإنه لاقى قبولا من الأكاديميين و الإداريين على حد سواء وبدأ يشيع استخدامه في الشركات الصناعية الكبرى في أمريكا و أوروبا . وسوف نتناول في هذه الورقة هذا النظام من خلال :مفهومه، مبادئه، مراحل عملية حساب التكاليف وفقا لنظام ABC وأخيرا مساهمة في بناء نموذج لنظام ABC (منظور تنظيمي) في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل – فرع بسكرة –

## I. مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط *ABC*، مبادئه ومراحل تطبيقه:

### I. 1. مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط *ABC*

لقد حظي نظام *ABC* بتعريفات عديدة نذكر منها :

\* **تعريف (Horngren)**: ( نظام *ABC* هو طريقة لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض السلع، الخدمات و العملاء)<sup>1</sup>.

\* **تعريف (Davidson)**: (هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلف (Cost Pool) و التي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها)<sup>2</sup>

\* **تعريف (P.Mevellec)**: محاسبة الأنشطة أو نظام *ABC* هو مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أكثر منه نظام لحساب التكاليف، هذه النمذجة يمكن أن تستعمل أيضا لبناء أدوات حساب سعر التكلفة، للقيادة والتحكم في قياس الأداء، للتنسيق فضلا عن استعمالها في الخيارات الاستثمارية.<sup>3</sup>

انطلاقا من التعريف الذي أعطاه P.Mevellec يتضح لنا أن نظام *ABC* لا يعد نظاما محاسبيا متميزا فحسب بل يتعدى ذلك ليكون أداة تسييرية تهدف إلى تسهيل عملية تسيير المؤسسة بالتحكم في أنشطتها وعملياتها و يعود ذلك أساسا لطبيعة المعلومات التي يوفرها نموذج نظام معلومات هذا النظام. إذ يمكن أن ينظر إلى المعلومات في مثل هذا النموذج من وجهتين: <sup>4</sup>

❖ وجهة التكلفة: و تتمثل في الخطوات العمودية للنموذج و هي عبارة عن المعلومات الخاصة بالمتغيرات المالية و المتعلقة بعملية تخصيص التكاليف لأغراض التكلفة بواسطة الأنشطة.

❖ وجهة العمليات: هي عبارة عن المعلومات غير المالية الضرورية لتحسين العمليات و أداء الأنشطة حتى يتم زيادة القيمة للعملاء والمؤسسة أي تحديد مسببات التكلفة بما يعمل على التحكم في تحليل التكاليف و تسهيل قياس الأداء.

### I. 2. مبادئ نظام *ABC* :

I. 2. 1. النشاط: يعد مفهوم النشاط جوهر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة فحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة بدل تقسيمها إلى مراكز تحليل

، و هذا يعني أن نظام ABC يقدم المؤسسة كلها كسلسلة من الأنشطة المترابطة في إطار عمليات معرفة بوضوح. و إن هذه الأهمية لمفهوم النشاط تنبع من كونه يعد موضوع التسيير في المؤسسة و المحور الوسيط لتخصيص النفقات لأغراض التكلفة المختلفة.<sup>5</sup>

**2.2.I. مسببات التكلفة:** إن نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز على تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط بشكل دقيق حيث تتم عملية تتبع تكلفة الموارد المستهلكة بالأنشطة المنجزة بالمؤسسة من خلال استخدام هذه المسببات (Les Inducteurs) و التي تستخدم أيضا في تتبع تكاليف الأنشطة عل وحدات الإنتاج ،

ويعرف مسبب التكلفة أنه العامل الذي يقود أو يوجه تكاليف النشاط المتعلقة بغرض تكلفة معين نحو سلوك معين و ضمن مدى ملائم و خلال فترة معينة.ويعد مصطلح مسبب التكلفة جوهر الإضافات التي جاءت بها طريقة ABC في مجال تحسين حساب التكاليف و تحسين الأداء.<sup>6</sup>

**I. 2. 3. العمليات :** إن نظام ABC يركز على الرؤية الشاملة للأداء بإظهار مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة وبذلك فإن هذا الامتداد للتحليل نحو العمليات يقود المؤسسة إلى نظرة مختلفة تماما عن المدخل التقليدي للتنظيم ،حيث يتم الانتقال من النظرة العمودية المركزة على المدخل الوظيفي إلى النظرة الأفقية المركزة على المدخل العملي.<sup>7</sup>

والعملية هي توليفة من الأنشطة المتسلسلة والمرتبطة مع بعضها بتدفقات من المعلومات و الهادفة إلى تقديم منتج محدد يحمل قيمة لزبون داخلي أو خارجي .<sup>8</sup>

### **3.I . راحل عملية حساب التكاليف وفقا لنظام ABC :**

يمكن تلخيص هذه الخطوات على النحو التالي :

**المرحلة 1 : تحديد الأنشطة و تحليلها :** يبدأ حساب التكاليف وفقا لنظام ABC بإحصاء كافة الأنشطة والعمليات اللازمة لإنتاج منتج أو خدمة معينة و كذا الموارد التي استهلكتها هذه الأنشطة.ولغرض تحديد الأنشطة و تعريف كل نشاط يتم إعداد ما يسمى ببطاقة الأنشطة( Carte des Activités)أو خرائط التدفق (Flow chartes) .

**المرحلة 2 - تحديد المسببات لكل نشاط :** يمثل معظمها بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاجي معين مثل : تكلفة المواد المباشرة ، ساعات عمل الآلات ، عدد مرات تحضير الآلات... إلخ. وإن هذا الفهم لمسببات التكاليف المتعلقة بكل نشاط يحقق وفورات اقتصادية هامة في الجانب التطبيقي لنظام *ABC* و يتجلى هذا بوضوح من خلال إنشاء ما يسمى بمراكز الأنشطة أو أحواض الكلف ( *Cost Pool* ) .

**المرحلة 3 - تحديد مراكز الأنشطة :** يعرف مركز النشاط على أنه ( جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل )<sup>9</sup> مثل تجميع الأعمال المتعلقة : بتحديد سرعة الآلة ، إدخال وحدات الإنتاج إليها ، إحضار الأدوات اللازمة للتشغيل و تركيبها. و تقوم عملية تجميع الأنشطة على فرضين أساسيين هما :

- تجانس الأنشطة داخل كل مركز نشاط أو حوض تكلفة .

- التناسب الطردي للتكاليف في كل مركز مع مستوى النشاط .

**المرحلة 4 :** تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة : في هذه المرحلة يتم تعيين التكاليف مباشرة للمراكز، وفي حالة عدم الإمكانية فإنه يتم استخدام مسببات التكلفة من المستوى الأول والخاصة بهذه المرحلة ، وهناك من يطلق على مسببات التكلفة الخاصة بهذه المرحلة بمسببات الموارد و التي تشبه مفاتيح التوزيع . ولقد عرفت *C.Mendoza* مسببات الموارد أنها ( مفاتيح التوزيع تستخدم لتقسيم الموارد على الأنشطة وهي تستعمل لتسيير التكاليف )<sup>10</sup> .

**المرحلة 5 :** تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة : في هذه المرحلة يتم الاعتماد على مسببات التكلفة للمستوى الثاني الخاصة بكل نشاط أو مركز تكلفة. إذ أن نظام *ABC* يعتبر أن التكاليف غير المباشرة تتغير تبعاً لتنوع المنتجات (بالحجم و الدفعة) وكذا تعقد العمليات، ولهذا ميز كل من *Cooper et Kaplan* بين أربعة مستويات من السببية<sup>11</sup> .

يتم تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة طبقاً لحاجة كل من هذه الأغراض للموارد المستهلكة في إنجاز الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، ويتم حساب معدل تحميل كل نشاط أو مركز تكلفة كما يلي :

معدل تحميل تكلفة المركز (التكلفة الوحيدة للمسبب) = إجمالي تكاليف المركز / عدد المسببات

وبعد تحميل كافة تكاليف مراكز الأنشطة إلى أغراض التكلفة ، يتم الحصول على التكلفة النهائية للمنتجات بتجميع قيمة ما استهلكته هذه المنتجات من تكاليف الأنشطة المباشرة والتكاليف غير المباشرة الناتجة عن مراكز الأنشطة و الجزء من التكاليف غير المباشرة الذي لم يحمل للأغراض وفقا لنظام ABC .

## II . مساهمة في بناء نموذج لحساب التكاليف وفقا لنظام ABC في مؤسسة صناعة الكوابل

### الكهربائية ENICA - Biskra .

تقوم مؤسسة ENICA – Biskra بإنتاج المئات من الكوابل بأنواع مختلفة وهو المنتج الرئيسي ، إضافة إلى ذلك تقوم بإنتاج مادة PVC والبكرات الخشبية . كما تعتمد المؤسسة على استيراد المواد الأولية وهي النحاس والألمنيوم وقد عرفت هذه المؤسسة في السنوات الأخيرة اتساعا كبيرا في نشاطها و إقبالا متزايدا على منتجاتها سواء من الداخل أو الخارج وهذا ما يعني أنها ليست بمنأى عن المنافسة المحلية أو الأجنبية و خاصة في مجالي الجودة و الأسعار .

### II . 1 . واقع حساب التكاليف في المؤسسة محل الدراسة :

تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بحساب سعر التكلفة لمختلف منتجاتها بإتباع المنهجية التالية :

1- حصر كافة الأعباء المباشرة للمنتج وهي: تكلفة المواد الأولية، تكلفة اليد العاملة ، تكاليف الإهلاك .

2- تحديد نسبة مئوية من الأعباء المباشرة كأعباء غير مباشرة يتم تحميلها للمنتجات أو الطلبات .

3- حساب سعر التكلفة الإجمالي بالاعتماد على بطاقة سعر التكلفة .

وعموما فإن المؤسسة عند قيامها بحساب سعر التكلفة لأي منتج من منتجاتها فإنها تعمل على التركيز على التحديد الدقيق لتكلفة المواد الأولية المستعملة أثناء العملية الإنتاجية و ذلك نظرا للوزن الهام لهذا العنصر ضمن الهيكل التكاليفي للكوابل إذ يمكن أن تمثل تكلفة المواد الأولية أكثر من نسبة 90% من التكلفة الإجمالية لمتوج معين مقارنة بالعناصر الأخرى .<sup>12</sup>

### II . 2 . اقتراح نموذج لنظام ABC من منظور تنظيمي في المؤسسة محل الدراسة :

لعل ما يسترعي انتباهنا في الطريقة التي تتبعها المؤسسة محل الدراسة في حساب سعر التكلفة لمنتجاتها المختلفة هو كيفية معالجة التكاليف غير المباشرة إذ تأخذ كنسبة مئوية من تكلفة الإنتاج المباشرة لكل نوع من أنواع الكوابل بشروط معينة، وهذا الإجراء في الحقيقة لا يعكس التكلفة

الحقيقية لكل منتج مما ينجم عنه تشويه حقيقي في احتساب التكاليف .وعليه، فإن تحسين نظام تحديد التكلفة في المؤسسة يستدعي إحداث تغيرات في النظام الحالي بالشكل الذي يحقق قياس أفضل لتكاليف المواد التي يتطلبها كل منتج وذلك من خلال :

- زيادة تتبع التكاليف المباشرة .
  - زيادة عدد مجموعات التكاليف غير المباشرة و مسببات التكلفة .
- و لعل الأخذ بهذه التحسينات يتطلب استخدام كافة مصادر المعلومات المتاحة قدر الإمكان و ذلك من خلال :

- المقابلة مع أفراد المؤسسة .
- الملاحظة الشخصية و قياس الأنشطة .
- تحليل التكلفة و كيفية التشغيل .

**II. 2-1 . تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة :** إن محاولة تصميم نموذج لهذا النظام في مؤسسة *ENICAB* سيكون مساهمة فعالة في تحسين نظام تحديد التكلفة في المؤسسة. وفي هذا الإطار سيتم الاعتماد على بعض التجارب الأمريكية والفرنسية لتطبيق النظام والتي تم عرضها من طرف مجموعة من الباحثين نذكر أهمهم : *L-Bescos , C. Mendoza , L.Ravignon* وغيرهم .فاستنادا إلى هذه الدراسات يمكن القول أن المنهجية المتبعة في بناء أو تصميم نموذج على أساس الأنشطة في أية مؤسسة يتلخص في الإطار العام الموضح في الشكل التالي حيث يتشكل هذا الإطار من مرحلتين أساسيتين و هما :13

- إنشاء دليل الأنشطة أو ما يعرف بقائمة الأنشطة .
  - حساب سعر التكلفة لمختلف الأغراض .
- شكل رقم 01 : مراحل تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة .**

(1) : إنشاء قائمة الأنشطة .

إعداد أدوات الأنشطة

إحصاء الأنشطة

تحديد أهداف المشروع

(2) : مراحل حساب

سعر

التكلا

فة أو

ربط الأنشطة بأغراض

توزيع الموارد على الأنشطة

تحديد المسببات

تطبيق لنظام ABC على الأنشطة .

وفي ما يلي سوف نتطرق لهذه المراحل المنهجية من خلال تطبيق كل مرحلة على المؤسسة محل الدراسة .

## II. 3. مراحل تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة

II. 3. 1. إنشاء قائمة الأنشطة : يكتسي إعداد قائمة الأنشطة دور مهما في وضع نظام على أساس الأنشطة في أية مؤسسة سواء كانت صناعية أو خدمية ، كما تعتبر هذه المرحلة المنطلق الأساسي لنمذجة المؤسسة نحو التمثيل الأفقي القائم على المدخل العملياتي وهذا من خلال إحصاء كافة الأنشطة التي يقوم بها كل شخص في كل قسم أو مصلحة من مصالح المؤسسة . غير أنه قبل إعداد قائمة الأنشطة يجب أولا تحديد الأهداف العامة التي يمكن للمؤسسة من خلالها تعريف توجهها على امتداد مشروع وضع نظام ABC .

### ✓ تحديد الأهداف :

إن تحديد الأهداف التي ترغب المؤسسة في تحقيقها يعد من المتطلبات الأولى لإعداد قائمة الأنشطة وهي شرط ضروري لتوجيه المؤسسة على طول مدى وضع نظام ABC فيها و خاصة فيما يتعلق بدرجة الدقة في توصيف مختلف الأنشطة. و في ما يلي أهم الأهداف العامة التي يمكن للمؤسسة ENICAB أن تسعى في تحقيقها في ظل الظروف الحالية للسوق لتعمل على توجيهها أثناء مسيرة وضع نظام ABC فيها .

الأهداف العامة لوضع قائمة الأنشطة عند تصميم نظام ABC في ENICAB

- تخفيض التكاليف .
- جذب العملاء حسب مردود يتهم .
- إعادة التسعير
- معرفة تكلفة الأنشطة , مردودية المنتجات , العملاء , الأسواق ...
- تحديد الطاقة العاطلة .
- بيع المنتجات الأكثر مردودية .
- التعرف على قيمة التخفيضات الممكن منحها للعملاء .

✓ مراحل إعداد قائمة الأنشطة :

من أجل إعداد قائمة الأنشطة يجب المرور بالمرحلة الستة التالية :

المرحلة 1: تحديد فريق المشروع :

إن نجاح نظام ABC في أية مؤسسة يتطلب في البداية مشاركة كل من مسيري القمة و المسيرين العمليين في تحديد الأهداف و متابعتها ،هذا يعني أن القيمة المضافة لتطبيق هذا النظام في المؤسسة يتجسد بفاعلية إلا إذا كان فريق المشروع يضم كل المسؤولين للمشاركة في إعداد قائمة الأنشطة و اختيار المسببات .

المرحلة 2 : وضع قائمة أنشطة أولية :

تتم هذه الخطوة بأحد الكيفيات التالية :

- تكوين فريق المشروع حول أهداف و مفاهيم نظام ABC .
- مقابلة شخصية مع أكبر عدد من أعضاء المؤسسة .
- تنظيم اجتماعات تضم كل الأشخاص والمسؤولين عن المصالح المختلفة لمساهمتها في الفهم العميق لفكرة الأنشطة الأفقية و العمليات .

المرحلة 3 : إثبات قائمة الأنشطة :

لهذه المرحلة هدفين هما :

- التأكد من أن كل نشاط يعبر فعلا عما يجري في المؤسسة و ذلك سواء بخلقه قيمة للعملاء أو باستهلاكه لموارد كثيرة .
  - التأكد من أن عدد الأنشطة لا يخل بفائدة النظام .
- و يمكن تحقيق الهدفين السابقين بإتباع ما يلي :

- تقسيم كل مصلحة إلى عدد يتراوح بين 3 إلى 7 أنشطة .
- عدم تجاوز الأنشطة لخمسين نشاط و ذلك حتى تكون عملية .
- تجميع الأنشطة التي تستهلك أقل من 1% من الموارد مع أنشطة أخرى .

مرحلة 4: تعريف كل الملحقات المتعلقة بكل نشاط :

يجب تجميع عدد معين من المعلومات المتعلقة بكل نشاط و الجدول التالي يعطي قائمة لهذه المعلومات والتي إذا جمعت تعطي ما يمكن تسميته بقاموس الأنشطة .

### جدول رقم 1 : بطاقة المعلومات الضرورية لكل نشاط منجز في المؤسسة .

إسم النشاط	يأخذ شكل فعل أو مجموعة أفعال
تعريفه	يعطى تعريف دقيق ومحدد لكل الخطوات و المهام التي يحتويها كل نشاط مقدمة بذلك تصورا مشتركا لكل أفراد المؤسسة .
المورد	من يطلق النشاط؟ ( مورد خارجي أو مصلحة داخلية ) .
العميل	من ينفذ النشاط الموالي؟ ( عميل خارجي أو مصلحة داخلية ) .
المواد المستهلكة	كل الوسائل البشرية،المالية،التسويقية، التكنولوجية،المستعملة من طرف النشاط.

Source : P.Bescos et Al . OP cit . P : 247

### المرحلة 5 : قياس الزمن الذي يستغرقه كل نشاط و الكميات التي ينتجها :

إن الساعات التي يقضيها الأفراد و العمال في إنجاز الأعمال ليست محددة في غالب الأحيان و لهذا فإن تقييمها سيكون أمرا أساسيا و مهما بإتباع الفكرتين التاليتين :

- توعية الأطراف المعنية بأهمية جمع المعلومات المتعلقة بزمن و كميات الإنتاج لكل نشاط بما يعمل على تحسين نوعية القرارات التي تتخذها الإدارة .ومن هنا يتضح مدى أهمية مشاركة العاملين في تنفيذ مشروع ABC في المؤسسة مما يضمن مشاركة أكبر لنجاح تطبيقه .
- البحث عن طريقة لجمع المعلومات حول الزمن و الكميات، و يعد ملاً بطاقات زمنية بصورة دائمة أو دورية ( شهريا، أسبوعيا ... ) أداة ملائمة لهذا الغرض، و قد تساعد هذه الأداة أيضا على معرفة عدد المسببات لتحميل تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة . و يعطي لنا الجدول التالي مثلا من بطاقة لتسجيل الوقت و الكميات المنتجة .

### شكل رقم 02 : مثال عن بطاقة زمنية و الكميات المنتجة .

المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل - بسكرة -

المصلحة :

اسم المنتج :

اليوم / الشهر / السنة .

الأيام	رمز النشاط	الزمن	الكميات المنتجة	ملاحظات
السبت	.....	.....	.....	.....
الأحد	.....	.....	.....	.....
الاثنين	.....	.....	.....	.....
الثلاثاء	.....	.....	.....	.....
الأربعاء	.....	.....	.....	.....
المجموع				

مرحلة التجميع 6 : تجميع الأنشطة : يتم القيام بهذه الخطوة من أجل تفادي إظهار قائمة أنشطة طويلة الأمر الذي يجعلها وسيلة غير عملية لحساب سعر التكلفة . ومن بين الأشكال التجميعية للأنشطة نذكر :

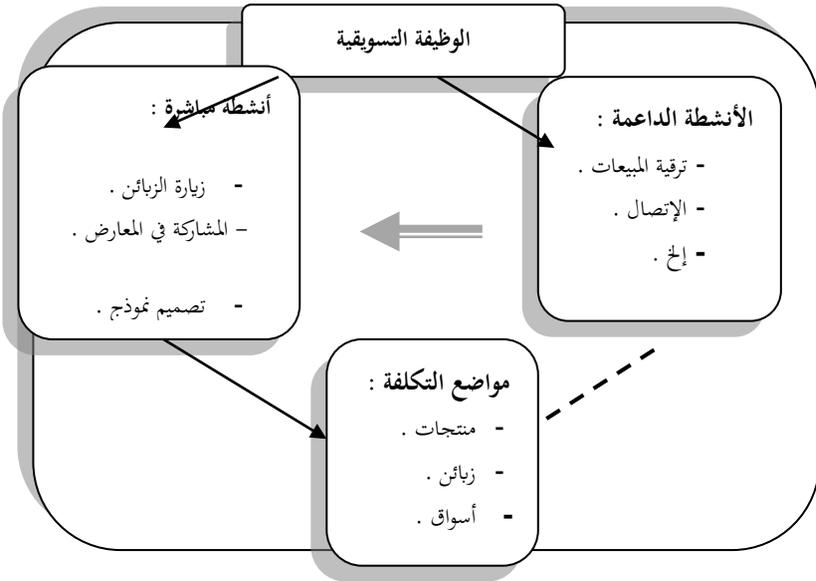
\* التجميع في عمليات تنظيمية : يتم تجميع الأنشطة المتسلسلة فيما بينها والتي تسعى لتحقيق هدف مشترك و يقدم المثال التالي تسلسلا للأنشطة المكونة لعملية الفوترة في مؤسسة ENICAB .

المصالح	تسيير المنتج النهائي			التجارية			الحاسبية		
الأنشطة	1ن	2ن	3ن	4ن	5ن	6ن	7ن	8ن	9ن
	← X				← X		← X		

من خلال هذا المثال يظهر لنا أن المصالح الثلاثة تشترك في عملية واحدة و هي الفوترة ، وذلك من خلال ثلاثة أنشطة ، حيث أن كل نشاط يتم في مصلحة معينة ، وفي هذا الصدد نشير إلى أن المداخل التقليدية تفشل في إظهار مثل هذه العلاقات الأفقية بين الأنشطة و المصالح لكونها تعتمد على الهيكل العمودية القائمة على أساس مبدأ المسؤولية و نطاق الإشراف و بهذا التجميع تستطيع المؤسسة اجتياز هيكلها التنظيمي العمودي نحو هيكل أفقية مرنة تساهم في تحقيق الأهداف بأكبر قدر من الكفاءة و الفعالية .

\* **تجميع الأنشطة غير المباشرة نحو الأنشطة المباشرة** : إن هذا التجميع يخص وظائف الدعم بالمؤسسة , أين تكون العلاقة بين هذه الوظائف و المنتجات وأغراض تكلفة أخرى غير واضحة دائما. و يعطي لنا المثال التالي كيف يمكن تحميل الأنشطة المباشرة بسهولة بأغراض التكلفة عكس الأ نشطة الداعمة التي تمر أولاً بالأنشطة المباشرة لكونها لا يمكن تحميلها مباشرة بالأغراض المختلفة ليتم بعد ذلك تحميلها للأغراض بواسطة مسببات التكاليف .

شكل رقم: 03 مثال على تجميع الأنشطة الداعمة لمصلحة التسويق نحو الأنشطة المباشرة



\* **التجميع في عائلات الأنشطة أو وظائف كبيرة** : إن هذا التجميع يكون غرضه التبسيط و تسهيل الفهم عند مجموع العمال و لهذا تلجأ المؤسسة إلى تجميع قائمة الأنشطة في وظائف مثل الإنتاج،التسويق،الإدارة ... إلخ إن كل التجميعات السابقة تعمل على جعل قائمة الأنشطة التي تم إعدادها أكثر ملائمة لمختلف الاستعمالات و ذلك من خلال :

- تلافي التعقيد المتزايد عند حساب سعر التكلفة .
- تسهيل استعمال أدوات قائمة الأنشطة من طرف المسيرين و العاملين .
- الحصول على نموذج أنشطة مثالي،بمعنى الحصول على توازن بين تكلفة تبني النظام و صيانه .

✓ أدوات قائمة الأنشطة :

إن تقديم المؤسسة أهما مجموعة من الأنشطة يمكن من استخلاص ستة أدوات أساسية هي :  
قاموس الأنشطة ، بطاقة الأنشطة حسب التقسيم الإستراتيجي ، تجميع الأنشطة حسب  
العمليات ، المصفوفة المتقاطعة ( مصالح / أنشطة ) ، تقسيم الوقت حسب الأنشطة ، حساب  
النتيجة حسب الأنشطة .

وفيما يلي شرح لكل أداة من هذه الأدوات :

**أولاً: قاموس الأنشطة :** يتكون هذا القاموس من مجموعة من البطاقات التي تصف مختلف  
الأنشطة المنفذة في المؤسسة و يمكن تقديم نموذج لبطاقة وصفية لنشاط ما موضحا في الجدول  
التالي :

**جدول رقم 2 : نموذج عام لبطاقة وصفية لنشاط معين .**

اسم النشاط
تحديد الإجراءات التي يضمها هذا النشاط : *
الوسائل المستعملة : *
زبائن هذا النشاط : *
موردو هذا النشاط : *
وسائل قياس النشاط : *

Source : Adapte de : L.Bescos et Al .OP cit. P : 254

و يمكن تقديم قاموس مقترح لنشاط الشراء في المؤسسة محل الدراسة كما هو موضح كالاتي :

**جدول رقم 3 : قاموس مقترح لنشاط الشراء في الوحدة محل الدراسة .**

نشاط الشراء	
إجراءات النشاط :	الوسائل المستعملة :
* تخطيط إحتياجات المؤسسة من المواد الأولية	* الموظفون .
* إجراء مناقصة وطنية أو دولية .	* مراجع الإعلام الآلي .
* إختيار أفضل الموردين .	* وسائل النقل و الجسر المتحرك .

<p>* تنفيذ الطلبية .</p> <p>* متابعة الطلبية .</p> <p>* إستلام الطلبية .</p> <p>* تقييم الموردين .</p> <p>زبون هذا النشاط :</p> <p>* قسم المحاسبة</p>	<p>موردو هذا النشاط :</p> <p>* مصلحة تخطيط الإنتاج .</p> <p>* مصلحة التسويق .</p> <p>* مديرية الشراء .</p> <p>وحدة قياس النشاط :</p> <p>* عدد طلبيات المواد و قطع الغيار</p>
---	--

المصدر : إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المؤسسة

ثانيا : بطاقة الأنشطة حسب الجزء الإستراتيجي :

عندما يركز نشاط المؤسسة حول عدة أجزاء إستراتيجية فإن تعريف أنشطتها يستدعي بالضرورة تمييز الأنشطة الخاصة بكل جزء إستراتيجي عن الأنشطة المشتركة بين جزئين أو أكثر، هذه الأنشطة المشتركة هي التي تفسر ظاهرة التعاون الوظيفي أو ما يسميه البعض بأفضلية الزيادة ( la synergie ) المتواجدة بين الأجزاء . وضمن كل جزء يمكن ملاحظة الأنشطة المصنفة حسب كل غرض تكلفة سواء كان منتج أوزبون . ويقدم لنا الجدول التالي اقتراحا لبطاقة الأنشطة حسب الأجزاء الإستراتيجية لمؤسسة ENICAB .

الجدول رقم 4: بطاقة أنشطة مقترحة مصنفة حسب المنتجات لمؤسسة ENICAB .

الأنشطة المشتركة	جزء البكرات الخشبية	جزء مادة PVC compound	جزء الكوابل بمختلف أنواعها	الأنشطة
X				شراء المواد الأولية
X				شراء قطع الغيار
X				تسديد المصاريف
X				الأمر بالإنتاج
X				إعداد الآلات و مناولة
			X	المواد
			X	القلد
			X	الظفر
		X		العزل
	X			التدوير
	X			القطع
X				التركيب

X				إعداد الفواتير
X				إعداد العقود
X				تخطيط الإنتاج
X				مراقبة الجودة
X				تحصيل المبيعات
X				التنسيق و المتابعة
X				التنظيم و الإعلام الآلي
				نقل الإنتاج

تسمح هذه البطاقة بملاحظة الأهمية النسبية لكل جزء إستراتيجي كما تسمح أيضا بمعالجة صحيحة لتحليل المردودية لهذه الأجزاء .

ثالثا : تجميع الأنشطة في عمليات : إن هذه الطريقة في التجميع تسمح بالحصول على وثيقة من الشكل التالي والذي يبين ثلاثة عمليات تضم مجموعة من الأنشطة .

الأنشطة					العملية
تسيير الحسومات	تحصيل المبيعات	الفوترة	متابعة تحضير الطلبية	دراسة الطلبيات و تسجيلها	معالجة الطلبيات
-	إعداد الميزانيات التقديرية	إعداد مخطط شهري للإنتاج	أخذ قرار الإنتاج	دراسة الطلبيات المقدمة من طرف العملاء	عملية التخطيط للإنتاج
منح مستحقات الموردين	مراقبة النوعية	بعث أمر الشراء	اختيار الموردين	تحديد الاحتياجات	عملية الشراء

رابعا : المصفوفة المتقاطعة ( أنشطة/مصالح ) :

تعد هذه الأداة ذات أهمية كبيرة لأنها تبين كيفية تمثيل المؤسسة بطريقة أفقية ، و يسمح هذا التمثيل بإظهار مختلف العلاقات الموجودة بين مصالح المؤسسة و التي لا يستطيع التمثيل العمودي إظهارها . ويتم تقديم مثال عن العلاقات التي يمكن أن تتواجد بين المصلحة و باقي المصالح الأخرى في مؤسسة ENICAB والمجسد في الجدول التالي:

### خامسا : تقسيم الوقت على الأنشطة :

تكتسي هذه الأداة أهمية بالغة لكونها تسمح بمعرفة و مقارنة تكلفة كل نشاط مقاس بالساعات ،

و هنا يتم التساؤل حول عدة نقاط مثل :

- هل يستغرق إنجاز هذا النشاط وقتا كبيرا ؟

جدول رقم 5 : مثال عن العلاقات الموجودة بين مصلحة المحاسبة التحليلية و باقي المصالح .

أنشطة مصلحة المحاسبة التحليلية	مصلحة ضمان النوعية	المصلحة التجارية	مصلحة تسيير الكوالب	الإدارة	مصلحة المحاسبة العامة	مصلحة مراقبة الحسابات	مصلحة تسيير المبيعات	مصلحة المشتريات	مصلحة الأجرور	مصلحة المالية
العملية : حساب أسعار التكلفة لمختلف المنتجات .										
إستلام كمشوفات المواد الأولية								X		
إستلام كمشوفات الأجرور									X	
إستلام كمشوفات الإهلاكات										X
مراقبة الكمشوفات					X					
إعداد بطاقة أسعار التكلفة		X		X						
العملية : تسيير المنتج النهائي .										
إستقبال وصول إنتاج المنتجات و تقييدها	X									
تقييد المخرجات			X							
مراقبة فواتير الإستلام		X								
تقييد العمليات الشهرية					X					
العملية : تقييم الفصائل و المهملات										
تقييد الفصائل و المهملات							X			
تقييد عمليات البيع		X								
العملية : الجرد في نهاية السنة										
إستلام كمشوف الجرد						X				
التقييم للفروقات حسب سعر التكلفة					X					

ملاحظة: تم الحصول على قائمة أنشطة مصلحة المحاسبة التحليلية من خلال مقابلة شخصية مع رئيس المصلحة .

- هل يمكن أن ينجز هذا النشاط بكيفية متميزة عن المنافسين مع تحقيق إرضاء أفضل

للعلماء ؟

### سادسا : حساب النتيجة حسب الأنشطة :

يعمل نظام ABC على استحداث حساب نتيجة يمكن من إظهار الموارد المستهلكة من طرف

الأنشطة وذلك بالاعتماد على المسببات الحقيقية لهذا الاستهلاك . ويتم إعداد حساب النتيجة

انطلاقا من قائمة الأنشطة التي تم إعدادها سلفا . كما يقدم النموذج التالي مثلا عن حساب

النتيجة وفقا للحالتين التاليتين:

أ - حساب النتيجة حسب نظام ABC في حالة منتج واحد مع تعدد الأجزاء الإستراتيجية .

جدول رقم 6 : مثال على بطاقة سعر التكلفة حسب نظام ABC لمنتج واحد للعديد من العملاء .

المجموع	عملاء آخريين	كهريف	سونلغاز	
				رقم الأعمال - تكاليف مباشرة : • مواد أولية • اليد العاملة المباشرة
				الهامش على التكاليف المباشرة
				- تكاليف أنشطة الشراء - تكاليف مراقبة الحدوث - تكاليف تسيير المخزون - تكاليف الإهلاك
				الهامش على تكاليف الإنتاج
				- أنشطة تسويقية و بيعيه - أنشطة إدارية - تكاليف خاصة
				النتيجة

وكخلاصة لما سبق يمكن القول أن قائمة الأنشطة المقدمة للمؤسسة سوف تسمح بنمذجة المؤسسة بكيفية مختلفة عن النمذجة الكلاسيكية القائمة على الهيكل الوظيفي. وهذه النمذجة سوف تكون أداة فعالة لكافة مسيرتها و ذلك من أجل :

- الحصول على سعر تكلفة أكثر دقة لمختلف الأغراض التي يرغب معرفة هامش الربحية فيها ، منتجات، أسواق، عملاء ...
- التوجه أكثر نحو مدخل التسيير بواسطة الأنشطة ABM الذي يعد المدخل الأكثر ملائمة مع التطورات الحالية لسوق شديد المنافسة و لعملاء أكثر تطلبا و وعيا .
- تحسين تنظيم المؤسسة بالتوجه أكثر نحو الهيكل الأفقية المرنة .

III . 2 . تطبيق نظام ABC على بعض الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة :

نظرا لتعدد الأنشطة في الواقع العملي فضلا عن تعقدها وصعوبة الربط بينهما وبين أغراض التكلفة المختلفة في المؤسسة فإنه يتعين اختيار بعض الأنشطة ليتم تطبيق نظام *ABC* عليها ومن ثم تحديد مسببات التكلفة التي تستخدم في تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات . هذا وقد تم الاعتماد على أسلوب تحليل الانحدار المتعدد من أجل الحصول على معامل الارتباط ( *R* ) الذي يقيس درجة ارتباط التكاليف غير المباشرة مع مسببات التكلفة المختارة و هذا من أجل اختيار مسببات التكلفة ذات الارتباط الأعلى مع التكاليف و قد تم اختيار الأنشطة التالية لتكون محل تطبيق نظام *ABC* عليها :

أولا : نشاط الإستراد :

إن عملية التمويل لأغلب المواد الأولية الداخلة في عملية الإنتاج تتم من الدول الأجنبية وتعتبر الكميات المستوردة العامل الأساسي الذي يتحكم في تكاليف و وقت هذا النشاط مما يعني أنها موجه تكلفة جوهري لهذا النشاط . وانطلاقا من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة تم حساب :

$$\text{معامل الارتباط } (R) = 0.97$$

معامل تغير التكاليف حسب هذا المسبب : 8442.28

التكاليف الثابتة : 736616.1

وانطلاقا من هذه المعطيات يمكن تلخيص البيانات المالية و غير المالية المتعلقة بهذا النشاط في الجدول التالي :

جدول رقم 7 : الكميات المستوردة من النحاس و الألمنيوم كمسبب لتكاليف نشاط الإستراد

التكلفة الوحدية للمسبب	التكاليف الكلية مصنفة حسب مسبب التكلفة		التكاليف الكلية لنشاط	معامل تغير التكاليف	حجم المسبب	مسبب النشاط
	تكاليف ثابتة	تكاليف متغيرة كلية				
9982.4	7366161	40377306.23	47743467.17	8442.28	4782.749	الكميات المستوردة (طن)

المصدر : إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات مصالح المؤسسة و التحليلات الإحصائية

ثانيا : نشاط مناولة المواد الأساسية :

تقوم مصلحة تسيير مخزون المواد الأولية بالإشراف على هذا النشاط ومن خلال الإطلاع على طبيعة العمل في المخازن فإنه يمكن توضيح مختلف المهام لهذه المصلحة فيما يأتي :

\* تخطيط التموين : يقوم فرع التموين بتخطيط الاحتياجات من المواد الأولية انطلاقا من مخططات البيع المرسله من طرف مصلحة التسويق و هذا بالاعتماد على البطاقات التكنولوجية لكل منتج و بعدها يتم إرسال المخطط التمويني إلى مصلحة الشراء .

\* إستقبال المواد : بعد عملية الشراء و قبل دخول البضاعة إلى المخازن يتم فحص المواد المشتراة من قبل مصلحة المخابر للتأكد من صلاحية المواد و مطابقتها للمواصفات و في حالة التقرير الإيجابي يقوم فرع الاستقبال بتحرير وصول الدخول ليتم تسليمها لفرع المخازن , إذ ان هناك مخزين يشرف عليها رئيس المخزن و أمينين له و هما يقومان بترتيب المواد على الرفوف حسب أرقام التصنيف الخاصة بهذه المواد كما يقومان بتسجيلها في بطاقة المخزون .

\* صرف المواد إلى الورشات : عند الحاجة إلى المواد في الورشات الإنتاجية فإنه يتم صرفها بواسطة وصل الخروج الذي يحرره أمين المخزن يحدد فيه نوع وكمية المواد المصروفة و الورشة التي صرفت لها .

وعليه نجد أن مهام نشاط تسيير المخزونات يتجلى في ثلاثة أدوار أساسية و هي: تخطيط التموين، استقبال المواد، تصريفها إلى الورشات.

هذا وقد أفادتنا المقابلة الشخصية مع رئيس فرع المخازن أنه يمكن تتبع بعض البنود التكاليفية لنشاط مناولة المواد الأساسية ( الألمنيوم و النحاس ) والتي تمثلت في ما يلي :

تكاليف مباشرة : وهي تتعلق بتكاليف اليد العاملة، حيث يشرف على هذا النشاط كل من رئيس المصلحة ومسير المخزونات ويتولى هذا الأخير الإشراف على فرعين وهما فرع الاستقبال الذي نجد فيه رئيس الفرع وأعاون الشحن والتفريغ وفرع المخازن الذي نجد فيه رئيس المخزن وإثنين من الأمناء والمكلف بقيادة الجسر المتحرك.

تكاليف غير مباشرة : وتتمثل أساسا في إهلاك مستودعات التخزين وإهلاك آلة الجسر المتحرك، هذا إلى جانب تكاليف الإنارة والماء التي تكون جزءا بسيطا من هذه التكاليف، وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن تكاليف الكهرباء تكون جزءا كبيرا من التكاليف الإنتاجية إذ تقدر نسبتها ما يقارب 0.60 من الإستهلاك السنوي .

هذا ومن خلال فحص عمليات الاستلام و الصرف في هذا النشاط فإنه يمكن اعتبار وصول الدخول والخروج أسس منطقية لتخصيص تكاليف هذا النشاط على المراكز الإنتاجية  
معامل الارتباط (R): 0.86 .

معامل تغير التكاليف حسب هذا المسبب : 11063.5 .

التكاليف الثابتة : 358379.9 .

وإنطلاقا من هذه المعطيات يمكن لنا تلخيص البيانات المالية و غير المالية المتعلقة بهذا النشاط في الجدول التالي :

جدول رقم 8: عدد مرات الصرف كمسبب لتكاليف نشاط المناولة من الألمنيوم و النحاس .

التكلفة الوحدية	التكاليف الثابتة حسب التكلفة		التكاليف الثابتة الكلية للسنشاط	معامل تغير التكاليف	حجم المسبب	مسبب النشاط
	تكاليف ثابتة	متغيرة كلية فيالأجل القصير				
58214.80 دج/وصل .	3583499	840826	4424325	11063.54	76	عدد مرات الصرف أو عدد وصولات الخروج

المصدر : إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات مصالح المؤسسة و التعديلات الإحصائية .

من خلال الجدول يظهر أن حجم مسبب التكاليف هو 76 وصل خروج وهذا بمعدل 58214.80دج لكل وصل .

ثالثا : نشاط رقابة جودة المنتجات :

يختص مركز المراقبة المتواجد على مستوى المصنع بمراقبة جميع أصناف الكوابل المنتجة من طرف المؤسسة إذ أنه بعد المرور بالمراحل الإنتاجية المختلفة حسب ما يستلزمه كل نوع من أنواع الكوابل يتم إرسال عينة من المنتج النهائي لفحصها .

هذا و نجد في مركز المراقبة فرعين اثنين حيث يختص الفرع الأول بمراقبة الكوابل المنزلية و يشرف على هذه العملية فرقة تضم رئيس الفرع و مساعد له يقومان بالتأكد من مطابقة الكوابل للمواصفات من حيث : السمك ، القطر ، المقاومة ... و يتم تسجيل الملاحظات على بطاقة خاصة توضع على البكرات التي يتم فحصها و بعدها يتم إعداد بيان من طرف رئيس الفرع حول سلامة و جودة المنتج ليتم إرسال نسخة منه إلى كل من مصلحة المحاسبة و مصلحة التوزيع و مصلحة تسيير المنتج و أما الفرع الثاني فهو يختص في مراقبة الكوابل ذات الضغط المتوسط و كوابل التوزيع حيث تجرى عليها نفس إجراءات الرقابة التي تمت في النوع السابق ويقوم بهذه العملية أيضا فرقة تتكون من رئيس الفرع و مساعد له .

و من خلال المعلومات السابقة عن هذا النشاط يتبين لنا أنه يمكن إعتبار عدد مرات الفحص أساسا منطقيا و معقولا لتخصيص تكاليف هذا النشاط. و قد قدرت تكاليف مراقبة جودة المنتجات خلال سنة 2004 بقيمة 4205172 دج أما عدد مرات الفحص التي سجلت خلال السنة فقد كانت 8596 مرة فحص وبذلك فإن التكلفة الوحديّة لكل مسبب تحسب كالتالي :

$$\text{التكلفة الوحديّة لنشاط فحص الجودة} = \frac{4205172}{8596} = 489.20 \text{ دج / مرة فحص}$$

وعموما يمكن القول إن الطريقة التي تتبعها المؤسسة محل الدراسة لحساب تكاليف منتجاتها سريعة و سهلة لكن مدى صحتها يتوقف على مدى ثبات العوامل المسببة للتكاليف. غير أن هذا الشرط ليس متوفرا حسب ما بينه نظام ABC المطبق على بعض الأنشطة الأساسية التي تسبب في حدوث التكاليف وهذا ما يجعل النظام الذي تتبعه المؤسسة لحساب تكاليفها يشوبه الكثير من النقص و عدم الدقة في حساب سعر التكلفة و يظهر هذا جليا من حالة إنتاج المؤسسة لمنتجات ذات حجم كبير و أخرى ذات حجم صغير.

ففي الحالة التي تعالج فيها التكاليف غير المباشرة على أنها جملة واحدة توزع على كافة المنتجات على أساس نسبة معينة من تكاليف الإنتاج المباشرة لكل منتج سوف ينشأ دعم المنتجات ذات الحجم الكبير للمنتجات ذات الحجم القليل . غير أن هذا الدعم لا يحدث في حالة تطبيق نظام ABC في تحميل التكاليف للمنتجات لكون أن نظام ABC يحمل كل منتج بتكاليفه الحقيقية التي تسبب في حدوث أنشطتها ، وهذا الفرق الحقيقي في تحميل التكاليف تتجاهله المؤسسة عند إتباع الطريقة القائمة على نسبة من التكاليف المباشرة مما يؤدي بها إلى اتخاذ قرارات خاطئة أو مضللة في كثير من الأحيان و خاصة في مجال التسعير و تحديد هامش الربح .

وتجدر الإشارة إلى أن المقارنة بين سعر التكلفة المحسوب في ظل النظام المعمول به لدى المؤسسة و سعر التكلفة المحسوب حسب نظام ABC لا تكون مقارنة مجدية و كاملة إلا في حالة دراسة كل الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة . وبهذا فإنه لا يمكننا أن نقارن بين نظام المؤسسة الحالي ونظام ABC لأنه يتعدر علينا أن نطبق نظام ABC على كافة الأنشطة في مؤسسة - ENICA

## BISKRA

و هذا للحجم الهائل للمعلومات التي يستحيل علينا جمعها لعدم وجودها من جهة و الوقت الكبير الذي يتطلبه جمعها من جهة ثانية .

و بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة ، فإن معدلات تغير تكاليف الأنشطة التي تم احتسابها حسب مسبب حدوث كل نشاط لا تمثل معدلات صحيحة و دقيقة إذ أن الهدف هو تبيان كيفية حساب سعر التكلفة بالاعتماد على التكاليف الوحودية لمسببات الأنشطة و ليس حساب أرقام محددة . كما يبقى الغرض الأساسي لهذا البحث هو اقتراح نموذج لنظام ABC في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل بسكرة كعينة من المؤسسات الوطنية و كذا إبراز الجانب التسييري و المنهجي لتطبيق هذا النظام دون التطبيق الفعلي له لأن ذلك يتطلب دراسة مستفيضة لفعاليات مختلف الأنشطة في المؤسسة فضلا عن طول الوقت الذي يتطلبه هذا التحليل لتحديد مسببات الأنشطة .

### الخاتمة

لقد حاولنا من خلال هذه الورقة أن نلقي الضوء نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ولا شك أن اعتماد هذا النظام في تحليل التكاليف على مفهوم النشاط سوف يقدم تصورا أكثر وضوحا وتقدما عن كيفية تسيير الأنشطة و العمليات في المؤسسة مما يكسب نموذج التكاليف القائم على أساس الأنشطة تعددا في أبعاد التحليل وهذا من خلال التوجه نحو المدخل الأفقي الموجه أساسا لإرضاء العملاء و خلق القيمة و تعظيم الأداء على مستوى المؤسسة ككل بدل التنظيم العمودي المتسلسل القائم على تعظيم الكفاءة المحلية .

و من هذا المنطلق نخلص إلى القول أن تبني المؤسسة لنظام ABC سيمكنها من تجاوز الكثير من الصعوبات التي تعجز الأنظمة التقليدية عن إيجاد حل لها مما يعني أنه سيكون مساهمة فعالة في بناء وتحسين المزايا التنافسية للمؤسسة في مجال تخفيض التكاليف و تحسين الجودة و الأداء و بالتالي إرضاء العملاء والمحافظة على ولائهم . و قد قمنا بإجراء دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - و هذا لعدة اعتبارات وجيهة من بينها نذكر :

- احتوائها على مصلحة للمحاسبة التحليلية .
- اختلاف أحجام كميات الإنتاج للسلع المنتجة ( حسب الطلبيات ) .
- ازدياد استخدام الأنشطة الداعمة في المؤسسة كالبرمجة الآلية , التسويق , المحاسبة و غيرها .
- الاتجاه نحو مكثنة الإنتاج و تنويعه .
- زيادة الكميات المنتجة من مختلف أنواع الكوابل و لا سيما كوابل الضغط المتوسط و كوابل التوزيع.

وفيما يلي بعض التوصيات التي يمكن أن تأخذ بعين الاعتبار كجزء من برنامج شامل لتطوير وتحديث الأنظمة المعلوماتية و لا سيما المحاسبية و التي تتعلق بالبيانات التكاليفية و هي :

- الشروع في فحص إمكانية تطبيق نظام ABC في المستقبل و لو على بعض الأنشطة و لفت إنتباه مسؤولي الإدارات إلى المزايا الإستراتيجية التي يمكن أن تنتج عن تطبيقه و في هذا السياق نشير إلى أن محاولة تبني المؤسسة لهذا النظام يمكن أن تتم بالتدرج حيث أنه يجب في البداية تهيئة المناخ الملائم لإدارته و تشغيله حتى يعود عليها بالنفع المتوقع و من بين الخطوات الأولية نذكر :

\* ضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام ABC في المؤسسة محل الدراسة عن طريق الاستعانة بخبراء و مستشارين مؤهلين و متخصصين في مجال تصميم الأنظمة المحاسبية و هذا من أجل إعداد و تطوير خطة عمل تهدف إلى شرح مفهوم نظام ABC و أبعاد تطبيقه و إقناع الجميع بأهمية دورهم في هذا النظام الجديد .

\* تدريب فريق عمل خاص لفهم آلية عمل هذا النظام و بيان أوجه الاختلاف بينه وبين الأنظمة التقليدية في توزيع التكاليف و تشمل عملية التدريب التعرف على الأنشطة الرئيسية في المؤسسة و تحديد مصادر البيانات و تحليل المصاريف و تحديد مسببات التكاليف .

و نظرا لكون أن نظام ABC على درجة عالية من التعقيد الفني لكونه يحتاج لكم هائل من البيانات و المعلومات التفصيلية فإن عملية تطبيقه يدويا تكون غير ممكنة اقتصاديا مما يعني عدم وجود توازن بين تكاليف تطبيقه و عوائده المتوقعة و هذا ما يعني ضمنا عدم نجاحه و بالتالي يجب التركيز على تعميم معالجة المعلومات عن طريق أجهزة الإعلام الآلي لتوفير الوقت و الجهد و المال .

و باختصار، إن أي تغيير في أسلوب تشغيل وإدارة أي نظام في المؤسسة يتطلب التريث ودراسة المنافع و التكاليف و المخاطر المرتبطة بإحداث ذلك التغيير . وقد جاء هذا البحث ليسلط الضوء على واحد من أحدث النظم التكاليفية والذي أصبح أداة تسييرية تنبهاها الكثير من المؤسسات العالمية المتطورة و هذا لما ثبت عن تنبيهه من نتائج إيجابية و لا سيما في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة و كذا تعزيز مركزها التنافسي في ظل الظروف الراهنة التي لا تفتأ أن تزيد تطورا و تعقيدا و في الأخير نأمل أن يكون هذا البحث نافذة لتساؤلات جديدة تعمل على تطوير الوعي الإداري و المحاسبي لدى مسؤولي المؤسسات و تلفت الانتباه إلى ضرورة تواجد نظام تكاليفي فعال

في المؤسسة يكون قادرا على مواكبة ما يجري من تحولات و تغيرات في المحيط من أجل اتخاذ أفضل القرارات وتصميم أكفأ السياسات .

### الإحالات والمراجع:

- 1- Horngren charles. T et Al Op.cit - Horngren .C.T. cost accounting . A managerial emphasis , prentice . Hall ; 1996 . p 140.
- 2- نجوى عبد الصمد، دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الأعمال ، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط . جامعة محمد خيضر - بسكرة 30- 29 . أكتوبر . 2002 . ص 61 .
- 3- . P.Mevelec . Encyclopédie de la gestion et du management. EGM . Sous la direction de robert Leduff , édition DALLOZ . Paris 1999 . OP cit .p 161
- 4- د/ منير شاكر محمد استخدام نظام ABC لتحسين الربحية في المصاريف الأردنية ، دراسة ميدانية ، الإداري ، العدد 95، الأردن . ديسمبر 2003 . ص 44.
- 5- H.Bouquin . comptabilité de gestion . Editions economica . Paris .2000.OP cit . p 94.
- 6- هورنجرن و آخرون ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، محاسبة التكاليف ، مدخل إداري ج 1 ، ط 1 . دار المريخ للنشر ، السعودية . 2003 .
- 7- P.Lorino . Méthodes et pratique de la performance , éditions d'organisation..Paris. 2001 P33
- 8- مذكرة ماجستير :معاليم سعاد. دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية المؤسسة :دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة جامعة محمد خيضر 2004\_ 2005 ص 81 .
- 9- ري إتش جارسون ، إيريك نوريس ، ترجمة محمد عصام الدين زايد . المحاسبة الإدارية ، دار المريخ للنشر ، السعودية . 2002 . ص 288
- 10- Pierre Laurent Bescos et carla Mendoza , le management de la performance, édition comptables Malesherbes . Paris 1997..p 53.
- 11- René Demeestère et Al contrôle de gestion et pilotage . Edition Nathan . Paris ; p203
- 12- Laurent Ravignon et Al . gestion par activité .Edition d'organisme . Paris 2001