



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

دور نظم التكاليف الحديثة في ترشيد تكاليف المؤسسات

الإقتصادية

دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:

من إعداد الطلبة:

• بوخباش أحسن

• أودينة رمزي

د. شلابي عمار

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د قمرى زينة	أستاذ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
أ.د شلابي عمار	أستاذ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا، مقررا
د. تريرت أيمن	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024-2025



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

دور نظم التكاليف الحديثة في ترشيد تكاليف المؤسسات

الإقتصادية

دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:

من إعداد الطلبة:

• بوخباش أحسن

• أودينة رمزي

د. شلابي عمار

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د قمرى زينة	أستاذ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
أ.د شلابي عمار	أستاذ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا، مقرر
د. تريرت أيمن	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024-2025

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين وكل أفراد عائلتي وإلى كل

الأصدقاء والأحباب

رمزي

الإهداء

إلى من كان لهم الفضل بعد الله عز وجل في وصولي إلى هذا المقام إلى
من كانت دعواتهم سر بركتي رضاهم أساس توفيقي إلى والدي العزيز الذي
زرع في نفسي حب الاجتهاد ورباني على الصدق والعمل والنية الخالصة و
إلى والدي الحنون التي احتضنتني بدعائها في ساعات ضعفي وكانت النور
الذي ينيّر لي درب الحيرة والتعب إلى إخوتي وأخواتي الذين كانوا دوماً الحضان
الثاني و العون الصادق في مسيرتي إلى أساتذتي الأفاضل الذين منحوني من
عملهم وخبراتهم و كانوا قدوة في الفكر والسلوك فكان لهم عظيم الأثر في
تكويني العلمي والمعرفي لكم مني كل التقدير والامتنان إلى كل من كان له و
لو أثر بسيط في دعمي ومساندتي خلال هذه المرحلة أهدىكم هذا العمل
عربون شكر ومحبة .

أحسن

شكر وعرافان

الحمد لله عز وجل الذي رزقنا من العلم ما لم تكن نعلم، وأعطانا من القوة والمقدرة ووهبنا التوفيق والسداد ومنحنا الرشد والثبات ويسر لنا وأعاننا على إتمام هذا العمل المتواضع.

أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ المشرف الدكتور شلابي عمار الذي لم يبخل علينا بالنصائح والتوجيهات والملاحظات. يشرفني أيضا أن أتوجه بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة وإثراء هذا العمل، حيث ستكون توجيهاتهم بمثابة توضيح لطريق المعرفة ودعائم لبناء مسيرة علمية وتحصيل أكبر استفادة.

كما أتقدم بالشكر إلى جميع إدارات وعمال المؤسسة المينائية سكيكدة الذين قدموا لنا يد العون لإنجاز هذا العمل، وشكر خاص لرئيس مصلحة المحاسبة.

كما لا ننسى تخصيص جزء من هذا الشكر إلى أساتذتنا الكرام على كل ما قدموه لنا من معارف وتوجيهات كانت ولا تزال وستبقى بحول الله إضاءات فكرية لنا.

كل الشكر إلى كل من شجعنا ومد لنا يد العون من قريب أو بعيد.

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور أنظمة التكاليف الحديثة في ترشيد تكاليف المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال تسليط الضوء على أهم المفاهيم النظرية المرتبطة بهذه الأنظمة، والمتمثلة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة، نظام الإدارة على أساس الأنشطة، ونظام التكلفة المستهدفة.

وقد تم تطبيق الدراسة الميدانية على مستوى مؤسسة ميناء سكيكدة وهي مؤسسة ذات طابع خدمي، من أجل الوقوف على مدى إمكانية تفعيل نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة داخل بيئة لا تعتمد على نظام تكاليف حديث، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في جانبها النظري، والمنهج التحليلي في جانبها التطبيقي، من خلال تحليل و تحديد بعض الأنشطة وتقدير تكاليفها وفقا لمبادئ نظام ABC حيث توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام تكاليف حديث ولو جزئيا يمكن أن يسهم بشكل فعال في تحسين كفاءة تخصيص الموارد و ترشيد النفقات حتى في المؤسسات ذات الطابع الخدمي.

الكلمات المفتاحية: أنظمة التكاليف الحديثة، التكاليف على أساس الأنشطة، الإدارة على أساس الأنشطة، التكاليف المستهدفة، تحليل سلسلة القيمة، ترشيد التكاليف.

Abstract

This study aims to highlight the role of modern costing systems in rationalizing the costs of economic institutions, by focusing on the main theoretical concepts of these systems, namely: Activity-Based Costing, Activity-Based Management, and Target Costing.

The field study was conducted in a service-oriented port institution of Skikda, in order to assess the feasibility of implementing these systems in an environment that lacks a structured cost accounting system.

The research adopted a descriptive approach for the theoretical part and an analytical approach for the practical part, through the analysis of specific activities and the estimation of their costs based on the principles of the ABC system.

The findings indicate that the application of modern costing systems, even partially, can significantly contribute to improving resource allocation efficiency and rationalizing expenses, even within service-based institutions.

Keywords: Modern cost systems, Activity-Based Costing (ABC), Activity-Based Management (ABM), Target Costing (TC), Value Chain Analysis (VCA), Cost rationalization.

الفهرس

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة الاختصارات والرموز
أ-ت	مقدمة
28-4	الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة
5	تمهيد
21-6	المبحث الأول: ماهية نظم التكاليف الحديثة وعموميات حول التكلفة
15-6	المطلب الأول: ماهية نظم التكاليف الحديثة
6	1- مفهوم نظم التكاليف الحديثة
7	2- أهمية نظم التكاليف الحديثة
7	3- أهداف نظم التكاليف الحديثة
15-7	4- أنواع نظم التكاليف الحديثة
10-8	4-1 نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة Activity Based Costing
8	4-1-1 مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
9	4-1-2 أهداف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
10-9	4-1-3 خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
10	4-1-4 المزايا والانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
12-10	4-2 نظام الإدارة على أساس الأنشطة Activity Based Management
11-10	4-2-1 مفهوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة
11	4-2-2 أهداف نظام الإدارة على أساس الأنشطة
12-11	4-2-3 خطوات تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة
12	4-2-4 المزايا والانتقادات الموجهة لنظام الإدارة على أساس الأنشطة

14-12	3-4 نظام التكلفة المستهدفة Target Costing
13-12	1-3-4 مفهوم نظام التكلفة المستهدفة
13	2-3-4 أهداف نظام التكلفة المستهدفة
14-13	3-3-4 المزايا والانتقادات الموجهة لنظام التكلفة المستهدفة
15-14	تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis
14	أولاً: مفهوم تحليل سلسلة القيمة
15-14	ثانياً: أهداف تحليل سلسلة القيمة
15	ثالثاً: المزايا والانتقادات الموجهة لتحليل سلسلة القيمة
15	المطلب الثاني: عموميات حول التكلفة
16-15	1- مفهوم التكلفة
18-16	2- تبويب عناصر التكاليف
17-16	1-2 التبويب الطبيعي
18-17	2-2 التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف
18	3-2 تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية
18	4-2 التبويب حسب علاقة العنصر بوحدة النشاط
21-19	4- نظريات تحميل التكاليف
19	1-4 نظرية التكاليف الإجمالية
20-19	2-4 نظرية التكاليف المتغير
21-20	3-4 نظرية التكاليف المستغلة
23-22	المبحث الثاني: مساهمة نظم التكاليف الحديثة في ترشيد تكاليف المؤسسات الاقتصادية
22	المطلب الأول: ماهية ترشيد التكاليف
23-22	المطلب الثاني: مساهمة نظم التكاليف الحديثة في ترشيد تكاليف المؤسسات الاقتصادية
27-24	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
26-24	المطلب الأول: الدراسات العربية
27-26	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
27-26	المطلب الثالث: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة
28	خلاصة الفصل الأول
51-29	الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة
30	تمهيد
35-31	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المينائية

32-31	المطلب الأول: تعريف المؤسسة المينائية سكيكدة
35-32	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية
50-36	المبحث الثاني: ترشيد تكاليف المؤسسة المينائية سكيكدة من خلال نظام ABC ونظام ABM
43-36	المطلب الأول: تطبيق نموذج لنظام ABC
49-44	المطلب الثاني: تحديد فرص تخفيض التكاليف من خلال نظام ABM
50	تحليل نتائج الدراسة
51	خلاصة الفصل الثاني
55-52	الخاتمة
60-56	قائمة المراجع
68-61	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
9	أمثلة على بعض الأنشطة والمسببات المقترحة لها	(01)
37-36	تصنيف التكاليف غير المباشرة حسب النظام المالي المحاسبي للمؤسسة المينائية سكيدة	(02)
38	مصفوفة ارتباط التكاليف غير المباشرة بالأنشطة للمؤسسة المينائية سكيدة	(03)
42-39	توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة حسب الأهمية النسبية لكل نشاط	(04)
43	ربط الأنشطة بالخدمات	(05)
47	الأنشطة الغير مضيئة للقيمة	(06)
48-48	تصنيف التكاليف غير المباشرة بعد عملية التخفيض	(07)
49	مصفوفة ارتباط التكاليف غير المباشرة بالأنشطة بعد عملية التخفيض	(08)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
08	مخطط سير نظام التكاليف على أساس الأنشطة	(01)
17	التبويب الطبيعي لعناصر التكاليف	(02)
33	الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية سكيكدة	(03)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
62	A/30: atelier conservation domaine جدول توزيع التكاليف الى غاية 2022/12/31	(01)
62	A/32: atelier maintenance navale جدول توزيع التكاليف الى غاية 2022/12/31	(02)
63	B/30: atelier maintenance navale جدول توزيع التكاليف الى غاية 2022/12/31	(03)
63	C/30: atelier gréage et bennes جدول توزيع التكاليف الى غاية 2022 /12/31	(04)
64	A/44: D.Capitainerie جدول توزيع التكاليف الى غاية 2022/12/31	(05)
64	B/46 D. remorquage جدول توزيع التكاليف الى غاية 2022/12/31	(06)
65	C/46: D. Manutention et Acconage جدول توزيع التكاليف الى غاية 2022/12/31	(07)
65	Autres sec admin جدول توزيع التكاليف الى غاية 2022/12/31	(08)
66	autres sec prestataires service interne جدول توزيع التكاليف الى غاية 2022/12/31	(09)
66	E/48 D. commercial جدول توزيع التكاليف الى غاية 2022/12/31	(10)
67	جدول توزيع التكاليف الى غاية 2022/12/31	(11)
67	جدول الإحصائيات لسنة 2022	(12)
68	جدول توزيع التكاليف المباشرة و غير المباشرة الى غاية 2022/12/31	(13)

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار/الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
ABC	ACTIVITY BASED COSTING	نظام التكلفة على أساس الأنشطة
ABM	ACTIVITY BASED MANAGMENT	نظام الإدارة على أساس الأنشطة
TC	TARGET COSTING	نظام التكلفة المستهدفة
VCA	Value Chain Analysis	تحليل سلسلة القيمة
E P S	ENTREPRISE PORTUAIRE SKIKDA	المؤسسة المينائية سكيكدة

مقدمة

توطئة:

تشهد المؤسسات الإقتصادية اليوم بيئة أعمال تتسم بالتغير السريع وشدة المنافسة، نتيجة التطور التكنولوجي المتسارع وتنوع حاجات الزبائن. وفي ظل هذه الظروف أصبحت المؤسسات مطالبة بتحسين أدائها وزيادة فعاليتها من خلال اعتماد استراتيجيات دقيقة تسعى إلى التحكم في التكاليف وتحقيق الكفاءة التشغيلية.

ونظرا لقصور أنظمة التكاليف التقليدية التي لم تعد كافية لمواكبة متطلبات العصر، خاصة في المؤسسات التي تقدم منتجات أو خدمات متنوعة أو تواجه ضغطا كبيرا في التكاليف، ظهرت نظم التكاليف الحديثة كوسيلة أكثر دقة وملاءمة في قياس وتحليل التكاليف وربطها بالأنشطة الحقيقية للمؤسسة، وهذا ما يمكن من ترشيد النفقات وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد.

لقد لقيت النظم الحديثة للتكاليف تأييدا من قبل الأكاديميين والممارسين وهذا لقدرتها على مواجهة التحديات الراهنة فهي تمكن أصحاب القرار من تحقيق التفوق والاسبقية بفضل المعلومات الدقيقة التي توفرها لهم لتغطية احتياجات المؤسسة، كما لها شأن في تحسين أداء المؤسسة بشكل مستمر، وهذا ما يعزز من تحسين مكانتها التنافسية في السوق، ومن بين هذه الانظمة نذكر نظام التكلفة على أساس الأنشطة، نظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة.

أولاً: إشكالية الدراسة

انطلاقا مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن لنظم التكاليف الحديثة أن تساهم في ترشيد تكاليف المؤسسة المينائية سكيكدة؟

لتوضيح الإشكالية الرئيسية للموضوع لابد من طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- هل تؤثر أنظمة التكاليف الحديثة على ترشيد تكاليف المؤسسات الإقتصادية؟
- 2- هل تعتمد المؤسسة المينائية سكيكدة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC؟
- 3- هل هناك صعوبات تحول دون تطبيق نظام ABC في المؤسسة المينائية سكيكدة؟

ثانياً: فرضيات البحث

- 1- تؤثر أنظمة التكاليف الحديثة تأثيرا إيجابيا على ترشيد تكاليف المؤسسات الإقتصادية؛
- 2- تعتمد المؤسسة المينائية سكيكدة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
- 3- توجد صعوبات تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة المينائية سكيكدة؛

ثالثا: أسباب اختيار الموضوع

- أهمية اللجوء إلى نظامي ABC و ABM كأنظمة تكاليف حديثة لما توفره من معلومات دقيقة تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات السليمة؛

- الأهمية الكبيرة لأنظمة التكاليف الحديثة في ضمان بقاء واستمرار المؤسسات في ظل بيئة تنافسية حادة؛

- الرغبة في البحث في الموضوع بما أنه يندرج ضمن التخصص؛

- معظم المؤسسات لا تستعمل نظام ABC ونظام ABM؛

رابعا: أهداف الدراسة

- التعرف بشكل تفصيلي على نظامي ABC و ABM؛

- الإجابة على التساؤل الأساسي في إشكالية البحث وكذا اختبار صحة الفرضيات؛

- التعرف على واقع أنظمة التكاليف الحديثة في المؤسسات الجزائرية من خلال محاولة تطبيق نظامي التكلفة على أساس الأنشطة والإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة؛

خامسا: أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تبحث في تطبيق نظام ABC ونظام ABM في مؤسسة اقتصادية خدمية، والذي يهدف إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة على الخدمات المقدمة إلى الزبائن بشكل أكثر دقة خاصة مع تزايد مجموع التكاليف غير المباشرة، وبالتالي مساعدة الإدارة في تحسين عملية اتخاذ القرارات ومراقبة التسيير والترشيد في تكاليف المؤسسة.

سادسا: حدود البحث

بالنسبة للجانب النظري كانت حدود البحث المكانية في الغالب على مستوى مكتبة الكلية أما بالنسبة للحدود الزمانية فكانت في الفترة الممتدة من أواخر شهر جانفي إلى غاية شهر أفريل من سنة 2025 و تداخلت معها الدراسة الميدانية التي امتدت فترة جمع البيانات فيها من 23 فيفري إلى 22 مارس 2025 كمرحلة أولى وشملت دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة على مستوى مديرية المحاسبة والمالية وبالضبط مصلحة المحاسبة التحليلية وكمرحلة ثانية امتدت إلى 20 يوم إضافية كانت الدراسة الميدانية على مستوى المديرية المعنية بتقديم الخدمات للزبائن الغرض منها كان تحديد الأنشطة على مستوى كل مديرية.

سابعا: منهج البحث

للإجابة على إشكالية البحث ومحاولة اختبار صحة الفرضيات التي تنطلق منها الدراسة، اعتمدنا المنهج الوصفي من أجل الإلمام بجوانب الموضوع النظرية، وهذا بهدف فهم العناصر والمتغيرات المكونة للموضوع، أما فيما

يخص الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي في محاولة لتطبيق نظامي ABC و ABM بغرض توفير مختلف البيانات والمعلومات اللازمة للقيام بعملية ترشيد التكاليف الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة.

ثامنا: صعوبات البحث

- عدم توفر بيانات محاسبية مفصلة حسب الأنشطة؛
- صعوبة التحديد الدقيق للأنشطة؛
- نقص الإلمام بنظام التكلفة على أساس الأنشطة من طرف الموظفين صعب علينا جمع بيانات دقيقة؛
- اعتماد المؤسسة على نظام تكلفة تقليدي، ما أدى إلى صعوبة تطبيق الدراسة التطبيقية؛

تاسعا: هيكل البحث

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث إلى فصلين حيث قسم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث فيما تم تقسيم الفصل الثاني إلى مبحثين، كل مبحث من المباحث الخمسة قسم إلى مطلبين، الفصل الأول يتمثل في الإطار النظري، تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية نظم التكاليف الحديثة وعموميات حول التكلفة، ثم انتقلنا في المبحث الثاني إلى ماهية ترشيد التكاليف وكذا مساهمة أنظمة التكاليف الحديثة في ترشيد تكاليف المؤسسات الإقتصادية كل نظام على حدا، و خصص المبحث الثالث للدراسات السابقة، أما فيما يخص الفصل الثاني فقد شمل الجانب التطبيقي حيث كان المبحث الأول مخصص للتعريف بالمؤسسة المينائية سكيكدة، في المبحث الثاني حاولنا تطبيق نظام ABC ونظام ABM على بعض الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة المينائية إلى زبائنها.

**الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم
التكاليف الحديثة والتكلفة**

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

تمهيد:

في ظل التحولات الجذرية ، وما يصاحبها من اشتداد حدة المنافسة، وتسارع الابتكار التكنولوجي أصبح من الضروري على المؤسسات إعادة النظر في أنظمة تكاليفها التقليدية، التي لم تعد قادرة على توفير معلومات دقيقة و ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، من هنا برزت أنظمة التكاليف الحديثة كأداة لمجابهة هذه التحديات، حيث تسعى إلى تقديم أدوات تحليلية متقدمة تمكن من فهم أعمق لتوزيع الموارد وتحديد مصادر الهدر كما اضحى للتكاليف بعد استراتيجي حيث يعتبر أحد أهم المحاور الأساسية في صياغة القرارات لاسيما في ظل سعي المؤسسات الى تحقيق ميزة تنافسية مستدامة، من أجل فهم أعمق للموضوع ارتأينا أن نقسم الفصل النظري الى ثلاثة مباحث كالآتي:

المبحث الأول: ماهية نظم التكاليف الحديثة وعموميات حول التكلفة

المبحث الثاني: ماهية ترشيد التكاليف ومساهمة نظم التكاليف الحديثة في ترشيد تكاليف المؤسسات الإقتصادية

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: ماهية نظم التكاليف الحديثة وعموميات حول التكلفة

أدى كل من القصور الذي عرفته أنظمة التكاليف التقليدية واشتداد المنافسة في السوق إلى ظهور أنظمة تكاليف حديثة، من شأنها أن تساعد المؤسسات في اتخاذ القرارات الاستراتيجية وتعزيز قدرتها التنافسية في السوق وعليه في هذا المبحث سنتطرق إلى مفاهيم أساسية لأنظمة التكاليف الحديثة كمطلب أول ثم سنتحدث في المطلب الثاني عن التكلفة.

المطلب الأول: ماهية نظم التكاليف الحديثة

لتوضيح ماهية أنظمة التكاليف الحديثة ارتأينا التطرق إلى مفهومها، أهميتها، أهدافها، مقوماتها، ثم أنواعها:

1- مفهوم نظم التكاليف الحديثة: يمكن تحديد مفهوم أنظمة التكاليف الحديثة من خلال التعاريف التالية:

عرف كابلان وكووبر نظم التكاليف الحديثة على أنها " أنظمة مصممة لمعالجة قصور في الأنظمة التقليدية، حيث تركز على تحليل الأنشطة وتحميل التكاليف بناء على استهلاك الموارد، مما يوفر معلومات دقيقة للإدارة".¹ كما عرفها هورنجرين وآخرون بأنها " مجموعة من النماذج التي تهدف إلى تخصيص التكاليف بطريقة أكثر دقة، من خلال تحديد مسببات التكاليف الحقيقية وتحليل العمليات التشغيلية لضمان كفاءة التكلفة".²

وأيضاً عرف هيلتون أنظمة التكاليف الحديثة بأنها " مجموعة من الأدوات المحاسبية التي تهدف إلى توفير معلومات دقيقة حول تكاليف المنتجات والخدمات، وذلك باستخدام أساليب تحليل متطورة".³ كما عرفت كذلك بأنها "مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف، وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلى تحديد تكلفة الإنتاج، والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج لتحقيق الكفاءة الإنتاجية، وتقديم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في التخطيط واتخاذ القرارات على أسس سليمة".⁴

وعلى ضوء ما سبق يمكن القول بأن الأنظمة الحديثة للتكاليف هي "أنظمة متكاملة تعتمد على أساليب محاسبية وإدارية حديثة هدفها قياس التكاليف بدقة، وتحسين الأداء المالي والإنتاجي، من خلال تحليل عوامل التكلفة باستخدام تقنيات مختلفة وهذا ما يمكن الإدارة من الحصول على معلومات أكثر دقة تساعد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية".

¹ Kaplan, R.S, & cooper, R. **Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance.** Harvard business school press, 1998, p 35.

² Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, Madhav V. Rajan, "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", 15th Edition, Pearson, 2015, pp. 150-155.

³ Hilton, R. W. Managerial accounting: creating value in a dynamic business environment (11th Ed) McGraw-Hill education, 2015.

⁴ د. لؤي عبد الرحمان "محاسبة التكاليف المتقدمة"، الطبعة الأولى، دار الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص. 9.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

2- أهمية نظم التكاليف الحديثة: تكمن أهمية أنظمة التكاليف الحديثة في:¹

- توفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات: تساهم أنظمة التكاليف الحديثة في تقديم معلومات دقيقة حول تكاليف المنتجات والخدمات، مما يُمكن الإدارة من اتخاذ القرارات؛
- تحسين الكفاءة التشغيلية: من خلال تحليل الأنشطة وتحديد التكاليف المرتبطة بها، تساعد هذه الأنظمة في تحسين العمليات وتقليل الهدر؛
- تعزيز القدرة التنافسية: تمكن المعلومات الدقيقة حول التكاليف المؤسسات من تسعير منتجاتها بشكل تنافسي وتحسين جودة المنتجات، مما يعزز موقعها في السوق؛
- تسهيل التخطيط والرقابة: توفر أنظمة التكاليف الحديثة أدوات للتخطيط المالي والرقابة على الأداء، مما يساعد في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛

3- أهداف نظم التكاليف الحديثة: يمكن حصر أهداف أنظمة التكاليف الحديثة فيما يلي:²

- تحديد تكاليف المنتجات والخدمات بدقة: يساعد في تسعير المنتجات بطريقة تعكس تكاليف الإنتاج الحقيقية؛
- ترشيد القرارات الإدارية: توفر معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ قرارات استراتيجية مثل تحديد خطوط الإنتاج الأكثر ربحية أو تقليل التكاليف غير الضرورية؛
- التحكم في التكاليف وتقليل الهدر: تساعد في الكشف عن مصادر التكاليف غير الفعالة وتقليل الفاقد في الموارد والوقت؛
- تحسين الأداء التشغيلي والإنتاجي: من خلال تحليل الأنشطة وتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد؛
- زيادة الربحية وتعزيز القدرة التنافسية: من خلال تحسين عمليات الإنتاج وتقليل التكاليف مما يمكن الشركات من تقديم أسعار تنافسية في السوق؛
- تحسين جودة المنتجات والخدمات: عبر تحليل التكاليف المرتبطة بالجودة وتحديد مجالات التحسين؛
- تحقيق التكامل مع استراتيجيات المؤسسة: تدعم أنظمة التكاليف الحديثة التخطيط المالي والرقابة بما يتماشى مع الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛

4- أنواع نظم التكاليف الحديثة

قمنا باختيار ثلاثة أنظمة حديثة للتكاليف وهي نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، نظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، بالإضافة إلى أداة تحليل سلسلة القيمة والتي يمكن اعتبارها جزء من نظام التكلفة المستهدفة. حيث سنتطرق إلى مفهوم كل نظام، أهدافه، خطوات التطبيق بالنسبة لنظامي ABC و ABM، ثم المزايا والانتقادات.

¹ محمد شوقي بشادي، محاسبة التكاليف، دار النهضة العربية للنشر، بيروت، لبنان، 1983، ص 10.

² محمد عبد الكريم، أنظمة التكاليف الحديثة وأثرها في ترشيد القرارات الإدارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2020، ص: 85.

4-1 نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (Activity-Based Costing)

هو نظام يقوم على فكرة أن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة والأنشطة هي التي تستهلك الموارد.

4-1-1 مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: لقد حظي بعدة تعريفات تحدد مفهومه نذكر منها:

"هو ذلك النظام الذي يقوم بتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجموعات تكلفة،

ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة كموجهات كلف مبنية على العلاقة السببية"¹

كذلك هو "مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة

أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات".²

أيضا "هو نظام يقوم أساسا على الاعتبار القائل بأن المنتجات جميعها تحتاج إلى مؤسسة تؤدي مجموعة من

الأنشطة، وأن هذه الأنشطة يترتب عليها تكلفة يجب أن تتحملها تلك المؤسسة، وتصمم أنظمة التكاليف حسب

الأنشطة على أساس أن التكاليف التي يصعب ربطها مباشرة بالمنتجات المحدثة لها، تحمل بداية على الأنشطة

التي تسبب فيها تلك المنتجات ثم يلي ذلك ضرورة تخصيص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات تبعا لدرجة

استفادتها من تلك الأنشطة".³

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة على أنه "النظام الذي

يهتم بقياس وتوزيع التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة حيث يقوم

بتحديد وتجميع تلك الأنشطة في مجموعات التكلفة مع استخدام العديد من المسببات الملائمة لتتبع التكاليف إلى

الأنشطة وهذا ما يسمح بالحصول على معلومات أكثر دقة تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة".

الشكل رقم 01: مخطط سير نظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: مليكة محمدي، "دور تطبيق نظام ABC في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية"، رسالة ماجستير غير منشورة،

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015، ص 44.

¹ زينب حبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص 108.

² نادية مشاش، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، ورقة مقدمة ضمن ملتقى حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة علي لونيبي، البليدة، 2017.

³ تشارلز هيكس، نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم، ترجمة: محمد مصطفى الجبالي، لطفي الرفاعي، النشر العلمي والمطابع، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1996، ص 41.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

4-1-2 اهداف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: يسعى نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة لتحقيق مجموعة من الأهداف يمكن حصرها في:¹

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم المخزون؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تخفيض تكاليف هذه الأنشطة؛
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة؛

4-1-3 خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يتم تطبيق نظام ABC، بإتباع الخطوات التالية:²

- أولاً: تحديد وتحليل الأنشطة: يتم تحديد الأنشطة بتجميع الأعمال في شكل أنشطة، ثم تجميع الأعمال المتشابهة في نشاط واحد والتأكد من تجانسها وذلك للتمكن من متابعة تكلفة هذا النشاط المفترض على الوحدات المنتجة.
- ثانياً: تحديد تكلفة الأنشطة: بعد الانتهاء من تحديد الأنشطة يتم التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبرا عنه بوحدات القياس ويطلق على هذا المقياس مسبب التكلفة.
- ثالثاً: اختيار مسببات التكلفة لكل نشاط: مسبب التكلفة هو العامل الذي يسبب حدوث تكلفة النشاط، ويتم تحديده من خلال تحديد مسببات تكلفة تتلاءم مع تخصيص عناصر التكاليف غير المباشر ويتم ذلك بناء على العوامل التالية: تكلفة عملية القياس، معامل الارتباط بين محركات التكلفة والاستهلاك الفعلي للأنشطة، الآثار السلوكية المترتبة على اختيار تلك المحركات، فنظام التكلفة على أساس الأنشطة يحل سلوك التكاليف بناء على المحركات التي تمثل سبب حدوث التكاليف.

الجدول رقم 01: أمثلة على بعض الأنشطة والمسببات المقترحة لها

النشاط	مسببات النشاط (التكلفة)
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات

المصدر: هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 29.

¹ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 164.

² هاشم أحمد عطية، دراسات في المحاسبة المتخصصة، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2000، ص 223.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

رابعاً: تحديد معدل تحميل التكلفة على النشاط: ويعبر عليه بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل التحميل} = \text{تكلفة النشاط} / \text{عدد مسببات التكلفة للنشاط}$$

خامساً: تخصيص وتحميل تكلفة الأنشطة على المنتجات والخدمات: من خلال تخصيص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل، مثل ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء.

4-1-4 المزايا والانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

أولاً: المزايا: يمكن تلخيصها كالاتي:¹

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام يمكن القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام ABC أكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن الأنظمة التقليدية؛
 - تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للمنتج أو الخدمة؛
 - يمكن الاستفادة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة فيها عالية ومنتجاتها متنوعة؛
 - يشجع النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة التي تضيف قيمة والتركيز عليها؛
- ثانياً: الانتقادات: بالرغم من المزايا التي يقدمها النظام إلا أنه هناك من أشار إلى بعض الانتقادات:²
- نظام ABC يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة وذلك ليس بالأمر السهل؛
 - تطبيق نظام ABC يتطلب تكلفة مرتفعة وجهد كبير، هذا ما يجعل العديد من المؤسسات تتردد في استخدامه؛
 - تعتبر المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات داخلية تعتمد على شبكة الاعمال التي يتوقع حدوثها بين الأنشطة ولذلك يجب استخدامها مع بعض الحذر عند الاستعانة بها في مجال القرارات الاستراتيجية المستقبلية؛

4-2 نظام الإدارة على أساس الأنشطة (Activity-Based Management)

يعتبر امتداد لنظام التكلفة على أساس الأنشطة فمخرجات نظام ABC هي مدخلات لنظام ABM.

4-2-1 مفهوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة: يعرف نظام الإدارة على اساس الأنشطة على أنه:

"نظام محاسبي يقوم بتجميع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي من خلال تتبع الأنشطة الأساسية داخل المؤسسة".³

¹ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 212.

² عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 123.

³ أحمد العامري، نظام ABC مدخل لتحسين القرارات الإدارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015، ص 152.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

كما يعتبر "وصف لقرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام تكاليف الأنشطة لإرضاء الزبائن وتحسين الأرباح، حيث أن طريقة تكاليف الأنشطة تستخدم مثل هذه القرارات الإدارية كالتسعير للمنتجات المختلفة، وتخفيض التكلفة، وتحسين العمليات للمنتج وإعادة التصميم والتخطيط وتسيير الأنشطة".¹

إضافة على ذلك يمكن تعريفه على أنه "قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لإرضاء الزبون وتحسين الربحية".²

بالنظر لما جاء في التعاريف سابقة الذكر يمكن القول أن نظام ABM هو عبارة عن " منهج متكامل يستند على المعلومات التي يوفرها نظام ABC وهذا ما يعطي له القدرة على إدارة الأنشطة والعمليات بكفاءة وفعالية وتوجيه وتحسين استخدام الموارد من أجل تحسين الربحية والقدرة التنافسية إلى جانب الاهتمام بالاتصال المستمر مع العملاء من خلال معرفة ما ينتظره المستهلك من أجل إرضاء رغباته وإشباعها".

4-2-2 أهداف نظام الإدارة على أساس الأنشطة: يهدف نظام ABM إلى:³

- زيادة مستويات أرباح المؤسسة عن طريق استقطاب المستهلكين؛
- تحديد كفاءة وفعالية جميع الأنشطة المنجزة في المؤسسة؛
- تلبية احتياجات زبائن المؤسسة من المنتجات والخدمات المقدمة لهم بالجودة ومستوى الخدمة المناسب؛
- قياس تكلفة الموارد المستهلكة في أداء أنشطة المؤسسة؛
- تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة والتي من الممكن أن تحسن الأداء المستقبلي للمؤسسة؛

4-2-3 خطوات تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة: لتطبيق نظام ABM، تحتاج المؤسسات إلى اتباع

خطوات واضحة تمكنها من تحديد الأنشطة وتحليل التكاليف وربطها بالمنتجات أو الخدمات، وبما أن الخطوات الثلاثة الأولى لنظام ABM: أولاً: تحديد الأنشطة، ثانياً: تحديد عوامل التكلفة، ثالثاً: تجميع التكاليف، تعتبر نفس خطوات نظام ABC فسوف ننتقل مباشرة إلى الخطوة الرابعة والخامسة:⁴

رابعاً: اتخاذ القرارات وتحديد فرص التحسين: بناء على النتائج والتحليل، يتم اتخاذ قرارات لتحسين كفاءة الأنشطة وتقليل التكاليف، وتتضمن القرارات تحديد الأنشطة التي يمكن تحسينها، الأنشطة التي يمكن التخلص منها، أو الأنشطة التي تحتاج إلى إعادة هيكلة.

¹ يزيد تفرات، محاسبة التكاليف ودورها في تقييم الأداء المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص 104.

² سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة نفضال، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص 127.

³ إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مجال المسؤولية الاجتماعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد واحد وعشرون، العدد الثاني، سوريا، 2005، ص 210.

⁴ علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكاليف، دراسة حالة في معمل ألبان الموصل، مجلة تنمية الرافدين، 2010، ص 230.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

خامسا: المتابعة والمراقبة: وهي تمثل المرحلة الأخيرة والحيوية في تطبيق نظام **ABM** حيث تضمن استمرار وتحسين الأداء وتحقيق استدامة الكفاءة والفعالية وتشمل هذه المرحلة عملية الرصد المنتظم وتحليل الأنشطة والتكاليف، وتحديد أي انحرافات عن الأهداف والخطط الموضوعة واتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا لزم الأمر.

4-2-4 المزايا والانتقادات الموجهة لنظام الإدارة على أساس الأنشطة:

أولا: المزايا¹

- يتيح النظام تتبع التكاليف الى الأنشطة، ومن ثم إلى المنتجات، مما يوفر معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ القرار؛
- يساعد في التعرف على الأنشطة غير الضرورية أو غير الفعالة، مما يسمح بتحسين الأداء وتقليل الهدر؛
- يقدم معلومات تحليلية دقيقة تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛
- يعزز فهم العلاقة بين الأنشطة والتكاليف ويساعد في التحكم فيها بشكل أفضل؛

ثانيا: الانتقادات²

- يتطلب النظام موارد كبيرة لجمع البيانات وتحليلها ما قد يكون مكلفا للمؤسسات الصغيرة؛
- تطبيق النظام يتطلب فهما عميقا للأنشطة داخل المؤسسة، مما قد يعقد العمليات المحاسبية؛
- يحتاج النظام الى تحديث دوري للبيانات والأنشطة، وهذا قد يتطلب وقتا وجهدا مستمرين؛
- قد تواجه المؤسسات مقاومة داخلية من الموظفين عند الانتقال الى هذا النظام بسبب التغيير في طريقة تقييم الأداء؛

3-4 نظام التكلفة المستهدفة (Target Costing)

قد يعتقد البعض أن نظام **TC** يعنى بحساب التكاليف، إلا أنه نظام يعنى بإدارة التكاليف.

4-3-1 مفهوم نظام التكلفة المستهدفة:

قد تتوصل المؤسسة في بعض الحالات إلى أن القوة السوقية تفرض عليها بيع أحد منتجاتها بسعر معين، لذلك يتبقى أمامها حرية تحديد تكلفة إنتاج هذا المنتج، وهذه التكلفة يجب أن تكون مرشدا لها أثناء عملية تصميم المنتج ولمراعاة ذلك تقوم بتصميم الأجزاء والقطع اللازمة للإنتاج، وإذا تبين لها أنها مرتفعة تقوم بإعادة التصميم لتصل إلى التكاليف والجودة التي تجعل من المتاجرة في المنتج أمرا مشجعا.³

¹ الزغيبي، ن، أثر استخدام نظام **ABM** في دعم القرارات الإدارية في المؤسسات الصناعية، مجلة الاقتصاد والإدارة، 2021، العدد 15، ص 125.

² الدويري، م، التحديات التنظيمية لتطبيق نظام إدارة الأنشطة **ABM**، مجلة البحوث الادارية، 2021، العدد 9، ص 114.

³ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط4، 2007، ص 375.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها "مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققا الأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج من مرحلة التخطيط والتصميم حتى بيع المنتج".¹

ويقصد بها كذلك أنها "منهج في إدارة التكاليف يهدف إلى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج، للارتقاء في تقديم منتج يلائم احتياجات المستهلك المستهدف، عبر رسم سعر مدروس مبني على هامش ربح مرغوب منتهيا بأقصى تكلفة مسموح بها يمكن تحملها".²

وعليه يمكن تعريف نظام التكلفة المستهدفة بأنه "النظام الذي يهدف إلى تقديم منتجات بأسعار منافسة وجودة عالية تشبع احتياجات العملاء، وتحقق الأرباح المطلوبة بتكاليف منخفضة ومدروسة بدءا من مرحلة التخطيط والتصميم إلى غاية عرض المنتج وبيعه".

4-3-2 أهداف نظام التكلفة المستهدفة: لنظام التكلفة المستهدفة مجموعة من الأهداف أهمها:³

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛
- تحديد هامش الربح الذي تسعى المؤسسة له قبل طرح المنتج في السوق؛
- إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل؛
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل؛
- خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع؛
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع؛

4-3-3 المزايا والانتقادات الموجهة لنظام التكلفة المستهدفة:

- أولا: المزايا: من بين المزايا التي يسعى النظام إلى تحقيقها هي:⁴
- يساهم النظام في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية؛
 - يعتبر نظام التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد؛
 - يؤدي اتباع نظام التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله في ذات الوقت تكون تلك المنتجات أو الخدمات محققة للربح؛
 - يمكن من الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف خارجية؛

¹ طه عليوي، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، 2010، العدد 25، ص 4.

² مجدي وائل الكنجي، مقال بعنوان: مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 41، 2014، العدد 2، ص 172.

³ طه عليوي، مرجع سبق ذكره، 2010، ص 5.

⁴ علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2010، ص 40.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

ثانياً: الانتقادات: بالرغم من المزايا التي يتمتع بها النظام إلا أن هناك بعض الانتقادات:¹

- يمكن أن تظهر نزاعات بين الأطراف المعنية بعمليات التكلفة المستهدفة؛
 - بالرغم من أن نظام لتكلفة المستهدفة قد يتحقق، فقد يزداد وقت التطوير بسبب إعادة دورة هندسة القيمة لتخفيض التكاليف، والتي تقود في النهاية لوصول منتج متأخر الى السوق، وهذا يمكن أن يكون مكلفاً في حالة بعض أنواع المنتجات؛
 - لا يتلاءم مع المنتجات التي تكون دورة حياتها طويلة الأمد، والذي يتطلب سرعة وصول المنتج الى السوق؛
- ملاحظة:** في بعض الأحيان تكون التكلفة المستهدفة أقل من التكلفة الحالية هنا تلجأ المؤسسة إلى تحليل الفجوة وتحديد فرص خفض التكاليف من خلال استخدام عدة أدوات من بينها: **تحليل سلسلة القيمة (Value Chain Analysis)**

ويقصد به تحليل كل الأنشطة التي تخلق قيمة داخل المؤسسة.

أولاً: مفهوم تحليل سلسلة القيمة: يمكن تحديد مفهوم تحليل سلسلة القيمة من خلال ما يلي:

- "هو أداة تحليل استراتيجي تهدف إلى دراسة الأنشطة الداخلية للمؤسسة من تحديد كيفية خلق القيمة في كل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية".²
- ويعرف كذلك بأنه "مجموعة من الأنشطة المترابطة التي تخلق قيمة والممتدة من ضمان مواد أساسية إلى التسليم النهائي للسلع والخدمات".³
- من خلال ما سبق يمكن القول أن تحليل سلسلة القيمة هو "نموذج تحليلي يصف جميع الأنشطة التي تضيف قيمة إلى المنتج أو الخدمة، بدءاً من الفكرة والتصميم مروراً بعمليات الإنتاج والتوزيع وصولاً إلى التسويق وخدمة العملاء".

ثانياً: **أهداف تحليل سلسلة القيمة:** هناك عدة أهداف يحققها تحليل سلسلة القيمة نذكر منها:⁴

- تحقيق تغيير جذري في الأداء أو المنتج: وهذا عن طريق تغيير أسلوب وأدوات العمل والنتائج، وكذلك تمكين العاملين من تصميم المنتجات أو الخدمات وفق احتياجات العملاء وأهداف المؤسسة؛
- التركيز على العملاء: من خلال تحديد احتياجاتهم والعمل على تحقيق رغباتهم، بحيث يتم إعادة بناء المنتجات أو الخدمات أو العمليات لتحقيق هذا الغرض؛

¹ حيدر على السعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، دار البازور للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 170.

² Porter, M. E., & Millar, V. E. how Information gives you competitive advantage. Harvard business review, July-August, 1985, p 151.

³ ذاكر عبد الله مفلح مصاروة، عبيد خيون الخفاجي، التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 2013، ص 332.

⁴ حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الاشراف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، 2008، العدد 2، ص 112.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

- السرعة: تتمثل في تمكين المؤسسة من القيام بأعمالها بسرعة عالية من خلال توفير المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات وتسهيل عملية الحصول عليها؛
- الجودة: بهدف تحسين جودة المنتجات أو الخدمات التي تقدمها لكي تتناسب احتياجات ورغبات العملاء؛
- تخفيض التكاليف: أي تخفيض التكلفة من خلال إلغاء أو استبعاد العمليات أو الأنشطة غير الضرورية والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة؛

ثالثاً: المزايا والانتقادات الموجهة لتحليل سلسلة القيمة: يمكن توضيحها من خلال ما يلي:

أولاً: المزايا¹

- تضيق الفارق الزمني بين خطوات العمل؛
- استخدام معايير دقيقة وأكثر موضوعية لقياس الأداء وتحسين جودة المنتجات أو الخدمة؛
- تحسين الأداء الجماعي بانتشار التعاون؛
- تحسين نظم المعلومات وتطوير عملية اتخاذ القرار؛
- تحسين ضوابط الرقابة؛

ثانياً: الانتقادات²

- قد يكون تطبيقه مكلفاً ويتطلب وقتاً طويلاً في التحليل؛
- صعوبة جمع بيانات دقيقة لكل نشاط في السلسلة؛
- قد لا يكون مناسباً في جميع أنواع الصناعات أو الشركات الصغيرة؛
- تجاهله للعوامل الخارجية مثل التغيرات في السوق أو التكنولوجيا؛

المطلب الثاني: عموميات حول التكاليف

إن زيادة حدة المنافسة واتساع دائرة النشاط الاقتصادي جعل المؤسسات تصب اهتمامها على التكاليف لما لهذه الأخيرة من علاقة بزوالها أو بقائها داخل السوق، فأصبحت المؤسسات تقوم بعملية تصنيف تكاليف السلع والخدمات وذلك من أجل مساعدتها في التحكم في تكاليفها من خلال مراقبتها وتتبعها.³

1- مفهوم التكلفة: يمكن تحديد مفهوم التكلفة من خلال التعاريف الآتية:

¹ محمد بن عيسى، تحليل سلسلة القيمة كمدخل لتحسين الأداء الاستراتيجي، دار الإبداع للنشر، عمان، الأردن، 2018، ص 89.

² محمد بن عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 89.

³ مراوي رشيدة، استخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2022-2023، ص 23.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

تعرف التكلفة على انها " تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية، أي هي استنفاد الموارد المتاحة للحصول على منافع اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل".¹ كما تعرف على أنها " التضحية مقابل الحصول على السلع والخدمات مقاسة بصيغة نقدية، من خلال انخفاض في الأصول أو تحقق مطلوبات وقت الحصول على المنافع، ففي وقت الحصول أي الشراء فإن التكلفة المحققة هي عبارة عن منافع حالية أو مستقبلية".²

وتعرف أيضا على أنها " تضحية اقتصادية اختيارية تقاس بوحدة النقد وتتحملها أي مؤسسة اقتصادية في سبيل انتاج المنتجات والخدمات".³

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج بأن التكلفة هي " القيمة النقدية أو المبلغ الذي تدفعه المؤسسة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة لتحقيق هدف معين كإنتاج منتج أو تقديم خدمة".

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب التفريق بين المصطلحات المختلفة للتكلفة فبالإضافة الى التكلفة توجد الخسارة، ويوجد المصروف.⁴

أ-الخسارة: هي " تضحية اضطرارية تتحملها المؤسسة دون الحصول على أي منفعة حاضرة أو مستقبلية".

ب-المصروف: وهو " تعهد يترتب عليه إنفاق نقدي حالي أو آجل مقابل توقع الحصول على عائد".

2-تبويب عناصر التكاليف: من أجل تسهيل عملية تبويب بيانات التكاليف، نقوم بجمع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية، يحمل كل منها اسم معين وهذا ما يعرف بتبويب عناصر التكاليف وينقسم إلى:

2-1 التبويب الطبيعي لعناصر التكاليف: يهدف تصنيف عناصر التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي الى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي والتي تتمثل في:

2-1-1 عنصر تكلفة المواد: ويتمثل في كل ما ينفق من هذا العنصر من مواد خام أو نصف مصنعة أو

تامة الصنع في المؤسسة كما أنها تشمل كل المواد التي تدخل في العملية الإنتاجية والعملية والتسويقية، وكذلك

الوظيفة الإدارية، وعنصر تكلفة المواد من حيث الأهمية النسبية يعتبر من أهم عناصر التكاليف حيث يمثل أكثر

من 50% من تكلفة الإنتاج لما يستوجب الاهتمام به وفرض الرقابة الفعالة عليه.⁵

¹ أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 39.

² كمال حسن الربيعي، سعدون الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 16.

³ لبنى نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 20-21.

⁴ أحمد محمد موسى، دراسات في التكاليف، دار النهضة العربية للنشر، مصر، 1992، ص 93.

⁵ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان،

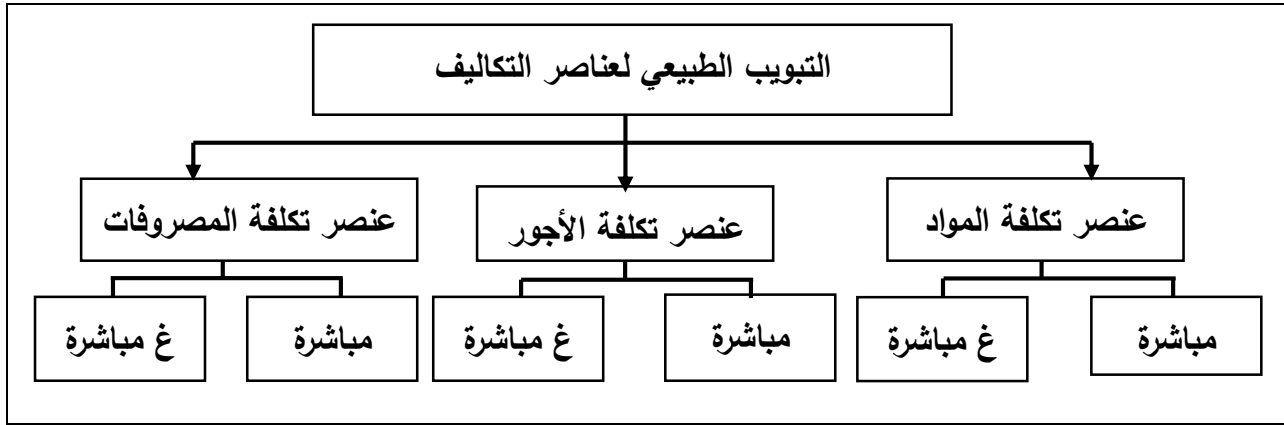
2010، ص 33-34.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

2-1-2 عنصر تكلفة الأجور: وهي كل ما تتحمله أو تدفعه المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية وحصصة المؤسسة في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين بها، للحصول على خدمات عنصر العمل وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن تتبعها أو ربطها بالمنتج.¹

2-1-3 عنصر تكلفة المصروفات: وهي كل التكاليف اللازمة لتمام الدورة الإنتاجية والبيعية للمؤسسة بخلاف الأجور والمواد، مثل صيانة الآلات ومباني المصنع، واهتلاك الآلات والمعدات، وإيجار المصنع والتأمين.² والشكل التالي يوضح التوزيع الطبيعي لعناصر التكاليف:

الشكل رقم 02: التوزيع الطبيعي لعناصر التكاليف



المصدر: عبد الكريم خيطاس، مرجع سبق ذكره، ص 09.

2-2 التوزيع الوظيفي لعناصر التكاليف: إن الغرض الأساسي من هذا التوزيع هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر التكاليف الأساسية حيث تنقسم التكاليف وفق هذا التصنيف إلى:³

2-2-1 التكاليف الإنتاجية: هي مجموعة النفقات من مواد وعمل وخدمات صناعية تنفق على السلعة أو الخدمة خلال مرحلة الإنتاج وتشمل:

- تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج من مواد مباشرة خام أو نصف مصنعة أو مواد غير مباشرة؛
- تكاليف العمل أو الأجور المتعلقة بالعاملين في الإنتاج المباشر مثل: العمال الذين يعملون على آلات المصنع أو في مجالات الخدمات الإنتاجية مثل: العاملين على صيانة آلات أو حراسة المصنع؛
- تكاليف التصنيع غير المباشرة وهي نفقات إنتاجية لا يمكن ربطها بسلعة معينة مثل: إيجار المصنع، والتأمين على المصنع؛

¹ عبد الكريم خيطاس، محاسبة التكاليف، دار خيطاس للنشر، السعودية، 2008، ص 09.

² المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص 15.

³ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 09.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

2-2-2 التكاليف التسويقية: وهي مجموعة النفقات المتعلقة بعملية البيع والتوزيع وتشمل تخزين المواد تامة الصنع، والإعلان، والترويج، والبيع والنقل والتوزيع ومن أمثلة هذه التكاليف: مواد التغليف، عمولة وكلاء البيع، مصاريف الضيافة والنظافة في المعارض.

2-2-3 التكاليف الإدارية: وهي مجموعة النفقات المتعلقة بإدارة المؤسسة، وهي غير مرتبطة لا بالإنتاج ولا بالتسويق مثل: دائرة الحسابات والمالية والخدمات الخاصة بشؤون الموظفين والعاملين، وتحتوي على المستلزمات الإدارية والمالية وأجورهم ومصاريف اهتلاك الأبنية والمعدات المستخدمة في الأقسام الإدارية والمالية.

2-3-2 تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية: إن هذا التبويب لعناصر التكاليف يكون حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية، حيث تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التبويب الى:¹

2-3-1 عناصر التكاليف المباشرة: وهي تلك العناصر التي تتفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما أنه يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية وأهم هذه العناصر هي: المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصروفات المباشرة.

2-3-2 عناصر التكاليف غير المباشرة: وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج، ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وتشمل: المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، والمصروفات غير المباشرة.

2-4-2 التبويب حسب علاقة العنصر بوحدة النشاط: تقسم التكاليف حسب هذا التبويب الى:

2-4-1 التكاليف الثابتة: هي تلك التكاليف التي لا تتأثر بالتغيرات في أحجام الإنتاج خلال مدى انتاجي معين في الاجل القصير، وأن مجموعها الكلي يظل ثابتا بينما نصيب وحدة المنتج منها يكون متغير وله علاقة عكسية مع التغير في حجم الإنتاج.²

2-4-2 التكاليف المتغيرة: هي تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع التغيرات في حجم النشاط في نفس الاتجاه وبنفس النسبة، فالتكاليف المتغيرة تزيد أو تنقص بنفس نسبة زيادة أو نقص حجم النشاط مثل المواد المباشرة والأجور المباشرة، كما تجدر الإشارة الى عدم وجود علاقة بين التكاليف المتغيرة والزمن بمعنى أن المؤسسة لا تتحمل التكاليف المتغيرة بمجرد مرور الزمن، بل الإنتاج هو الذي يخلق التكاليف المتغيرة.³

2-4-3 التكاليف شبه المتغيرة: هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء والكهرباء، والصيانة، وأجور

¹ Carla MENDOZA et autre, **cout et décisions**, Gialino éditeur, France, 2004, p 33.

² ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر 2009 ص 50.

³ أحمد محمد الزامل، المحاسبة الإدارية، الإدارة العامة للطباعة والنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000، ص 109.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

العمل غير المباشرة، وتتميز بازدواجية الاتجاه وهي أساس متغيرة، ولكنها قابلة للاستقرار مع زيادة حجم الإنتاج بعبارة أخرى هي أعباء تتغير بتغير حجم النشاط، ولكن ليس بنفس النسبة.¹

5-نظريات تحميل التكاليف

تختلف عملية قياس التكاليف وتحميلها وفقا للغرض المعدة من أجله وتماشيا مع منهج قياس التكلفة والسياسة التي تعتمدها المؤسسة إضافة إلى طبيعة البيئة الاقتصادية للمؤسسة.

ويتجسد الاختلاف عادة حول معالجة التكاليف غير المباشرة سواء المتغيرة منها أو الثابتة، حيث هناك آراء مختلفة حول هذا الموضوع، فالبعض يرى أن يتم تحميل الإنتاج بجميع التكاليف الثابتة والمتغيرة، أما البعض الآخر يرى أن يحمل الإنتاج بجزء من التكاليف المتغيرة فقط باعتبار أن التكاليف الثابتة دورية ولا ترتبط بحجم الإنتاج²

5-1 نظرية التكاليف الإجمالية: تعد هذه النظرية من أقدم النظريات من حيث الظهور، وتعتمد هذه النظرية على مبدأ تحميل الوحدات المنتجة والمباعة بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة.

تستند عملية اعداد قائمة التكاليف على أساس النظرية الإجمالية على المبررات التالية:³

- هناك علاقة سببية بين جميع عناصر التكاليف التي تنشأ مهما كان نوعها، هذا بسبب وجود الإنتاج ولا يمكن تقديم الإنتاج دون إنفاق جميع هذه التكاليف؛
- تساهم في وضع خطط التسعير الطويلة الأجل على اعتبار أن المؤسسة تتحمل كل التكاليف في الأجل الطويل وتعتبر متوسط التكلفة الكلية للمنتج هو أدنى سعر ممكن تحديده للمنتج، وأن أي سعر دون ذلك سوف يحقق خسارة للمؤسسة؛

ويعاب على نظرية التكاليف الإجمالية ما يلي:⁴

- يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج والتي يصعب نسبتها وحصرها بدقة الى الوحدات المنتجة؛

- تؤدي الأسس التقديرية التي يتم عادة تحميل التكاليف غير المباشرة على أساسها إلى عدم الدقة في مدى استفادة المنتج من استخدام عوامل الإنتاج أو عناصر التكلفة؛

- تستخدم هذه النظرية في تصنيف عناصر التكاليف تبعا لعلاقتها بالوحدات المنتجة، وهذا مالا يساعد الإدارة في أداء الوظيفة الرقابية؛

5-2 نظرية التكاليف المتغيرة: يتم حسبها التعامل مع تكاليف التصنيع على انها تكاليف منتج، ويشمل عادة

المواد المباشرة والأجور المباشرة والجزء المتغير من التكاليف الصناعية غير المباشرة، ولا يتم التعامل مع التكاليف

¹ يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 2، 2006، ص68.

² غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 77.

³ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 61.

⁴ غسان فلاح سلامة المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 84.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

الصناعية الثابتة حيث تعامل على انها تكاليف فترة، مثل المصاريف البيعية والإدارية، وبناء على ذلك فإن كلفة الوحدة الواحدة من المنتج في المخزون أو كلفة البضاعة المباعة بموجب نظرية التكلفة المتغيرة لا تتضمن أي تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة ويشار أحيانا إلى نظرية التكلفة المتغيرة بالتكلفة المباشرة أو التكلفة الحدية.

ومن مزايا استخدام نظرية التكاليف المتغيرة:¹

- يتم تقييم المخزون بالتكلفة المتغيرة فقط والتكلفة الثابتة تحمل لقائمة نتائج الأعمال، وبالتالي لا يحدث نقل التكاليف من الفترة الحالية إلى الفترة المقبلة وذلك تطبيقا لمبدأ سنوية المحاسبة (استقلال السنوات)؛
- تساعد هذه النظرية الإدارة في اتخاذ القرارات في مجال: تحديد سعر بيع الوحدة، تحديد حجم الإنتاج، اتخاذ القرار بالاستمرار في الإنتاج أو التوقف، الشراء من الخارج أو التصنيع الداخلي؛
- تساعد هذه النظرية في حل مشكلة توزيع وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة نظرا لمعالجة الجزء الثابت من التكاليف غير المباشرة على أساس أنها تكاليف زمنية ترحل لقائمة الدخل دون الحاجة إلى استخدام معدلات تحميل لتوزيعها على الوحدات المنتجة؛

كما يعاب على نظرية التكاليف المتغيرة الآتي:²

- ان التكاليف الثابتة هي تكاليف مرتبطة بتوفير الطاقة وهي في الأصل ساهمت بجانب التكاليف المتغيرة في الإنتاج ولذلك فإن تحمل الإنتاج بهذه التكاليف يتعارض مع الدقة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة؛
- النظرية لا تصلح لوضع الأسعار في الأجل الطويل إذ أن الوحدة الإقتصادية في المدى البعيد لا يمكنها البقاء أو الاستمرار في السوق مالم تتمكن من تغطية كافة التكاليف المتغيرة والثابتة؛
- إن عملية فصل التكاليف إلى متغيرة وثابتة هي ليست بالعملية السهلة وأن ظهور احتمالات لصعوبة الفصل تكمن في التكاليف المختلطة ويترتب على ذلك اللجوء الى التقديرات وفروض تؤثر في تطبيق هذه النظرية والتي ينتج عنها عدم تحديد التكلفة المتغيرة للوحدة وإجمالي التكاليف الثابتة بشكل حقيقي أو دقيق؛

3-5 نظرية التكاليف المستغلة: تدعو نظرية التكاليف المستغلة إلى ضرورة تحميل المنتجات بعناصر

التكاليف التي استفادت منها فعلا هذه المنتجات، وهي تتمثل في كل عناصر التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى جزء من العناصر الثابتة يتناسب مع مقدار الاستفادة الفعلية التي حصل عليها النشاط من الطاقة المتاحة. فالتكاليف المتغيرة تحدث بالقدر الذي يتناسب مع حجم النشاط الفعلي، لذلك فإن كل العناصر المتغيرة تكون مستغلة بالكامل. ومن مزايا تطبيق نظرية التكاليف المستغلة نجد:³

¹ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

² كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 83-84.

³ حنفي زكي عيد محمد، أساسيات محاسبة التكاليف، مركز جامعة القاهرة للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2003، ص 72.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

- نصيب وحدة المنتج من التكاليف سوف يتميز بالثبات النسبي وعدم تأثره بتقلبات حجم النشاط المحقق، ويرجع ذلك إلى أن عناصر التكاليف المستغلة سواء المتغيرة منها أو الثابتة تتغير بما يتناسب مع درجة استخدام الطاقة مما يجعل نصيب الوحدة منها ثابت تقريبا؛
- الاهتمام بتحقيق العدالة التامة في تحميل التكاليف على المنتجات حيث لا يترك عنصر استنفاد منه الإنتاج إلا ويحمل على المنتج بقدر حدوث الاستفادة وبذلك فإن التكاليف المستخرجة للنشاط تعبر عن التضحية التي تحملتها المنشأة فعلا؛
- عيوب تطبيق نظرية التكاليف المستغلة:¹
- أن هذه النظرية لم تحل مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة حيث مازال النشاط يحمل بالتكاليف غير المباشرة المتغيرة، كما يحمل بالتكاليف الثابتة المستغلة؛
- التكلفة المستخرجة باتباع هذه النظرية لا تصلح للتسعير في الأجل الطويل،
- التكاليف المستغلة لا تصلح لتخطيط المشروعات الجديدة حيث يتطلب تقييم المشروع الجديد عدم الاقتصار على التكاليف التي يتوقع أن تكون مستغلة فقط؛
- نقطة التعادل للمنشأة لا يكفي أن تحدد بنقطة تعادل التكاليف المستغلة فقط مع الإيرادات الكلية وإنما لكي يتحقق التعادل يجب أن تغطي الإيرادات كافة العناصر، سواء المتغيرة أو الثابتة، المستغلة وغير المستغلة؛

¹ حنفي زكي عيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 74.

المبحث الثاني: مساهمة نظم التكاليف الحديثة في ترشيد تكاليف المؤسسات الاقتصادية

سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الترشيد بعد ذلك سنقوم بإبراز مساهمة كل نظام من الأنظمة الأربعة في عملية ترشيد التكاليف.

المطلب الأول: ماهية ترشيد التكاليف

يعد التحكم في التكاليف من العوامل الأساسية لنجاح المؤسسات واستمرارها، ومن هنا برز مفهوم ترشيد التكاليف على أنه "عملية التحكم والتوجيه الجيد لموارد المؤسسة مما يساعد في تحقيق النمو وتقديم السلع والخدمات الأساسية بأقل تكاليف"¹.

كذلك يعرف أيضا بأنه "عملية التحكم والتوجيه الجيد لموارد المؤسسة من أجل تقديم السلع والخدمات بأقل التكاليف من خلال رقابة المؤسسة على تكاليفها لاكتشاف الانحرافات ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية وكذا الحصول على ميزة تنافسية من أجل تحقيق مركز تنافسي في السوق"². ومن التعريفين السابقين نستنتج أن ترشيد التكاليف هو "الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة المتاحة دون التأثير على جودة المنتجات أو الخدمات بهدف تحقيق أفضل النتائج بأقل تكلفة ممكنة"

المطلب الثاني: مساهمة أنظمة التكاليف الحديثة في ترشيد تكاليف المؤسسات الاقتصادية

في هذا المطلب سنتطرق إلى كل نظام على حدة كالتالي:

1- مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف المؤسسات الاقتصادية:

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة من أبرز الأدوات العصرية والفعالة التي تساهم في تحسين إدارة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية. كما يدعم جهودها لتقليل النفقات وتحقيق الفعالية في استخدام الموارد. يعتمد هذا النظام على مجموعة من الأساليب المحاسبية والإدارية التي تتيح تحليل الأنشطة بدقة. هذا ما يسمح بفهم كيفية استهلاك الموارد داخل المؤسسة، من خلال هذا التحليل يمكن ملاحظة الأنشطة غير الضرورية أو تلك ذات القيمة المنخفضة، والتي تعتبر من أكبر مصادر هدر التكاليف.

يقدم نظام ABC أيضا إمكانية تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق، بما يتناسب مع الأنشطة التي تستهلك الموارد فعلاً. يتم ذلك عبر تحديد عوامل التكلفة الفعلية، مما يساعد على تحسين دقة حساب تكلفة المنتجات والخدمات. بالإضافة إلى ذلك، يربط النظام التكاليف مع الأقسام المسؤولة، مما يسهل تحديد القسم المسؤول عن كل تكلفة بدقة. وهذا يشجع الأقسام على أن تكون أكثر حرصاً في كيفية إنفاق الموارد. كما يقدم النظام معلومات دقيقة وموثوقة لمساعدة صناع القرار في مجالات التسعير، التخطيط، وتحسين العمليات الداخلية.

¹ لخضر عزي، حسان بوبعابة، الحكم الرشيد وخصخصة المؤسسات لأجل التسيير الفعال، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2005، ص 05.

² لخضر عزي، حسان بوبعابة، مرجع سبق ذكره، ص 05.

2- مساهمة نظام الإدارة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف المؤسسات الاقتصادية:

يعتبر نظام إدارة الأنشطة امتدادا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يتجاوز دوره مجرد قياس التكاليف إلى التركيز على تحليل الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة بهدف تحسينها بما يتماشى مع أهداف المؤسسة، حيث يعتمد نظام **ABM** بشكل أساسي على مخرجات نظام **ABC** لتقييم فعالية وكفاءة الأنشطة التي تستهلك الموارد داخل المؤسسة، هذا التحليل يساعد في تحديد مجالات الهدر والأنشطة غير الفعالة، كما يمكن من اكتشاف الفرص المتاحة للتحسين، من خلال ذلك تستطيع المؤسسة إعادة تصميم عملياتها التشغيلية، وتخصيص مواردها بشكل أكثر فعالية، وتقليل التكاليف الزائدة دون التأثير على جودة المنتجات أو رضا العملاء. زيادة على ذلك، يوفر نظام **ABM** أداة قوية لدعم اتخاذ القرارات الإدارية، من خلال توفير رؤية شاملة حول العلاقة بين الأنشطة والتكاليف والأداء. هذا يمكن الإدارة من تبني استراتيجيات قائمة على الكفاءة والتحسين المستمر، يعد نظام إدارة الأنشطة إطارا متكاملًا يعزز من قدرة المؤسسات الاقتصادية على تحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة، من خلال ترشيد التكاليف وتحقيق الأداء الأمثل في بيئة تتسم بالمنافسة.

3- مساهمة نظام التكلفة المستهدفة في ترشيد تكاليف المؤسسات الاقتصادية:

يعتبر نظام التكلفة المستهدفة من الأنظمة الحديثة التي تسعى للسيطرة على النفقات وتحسين الأداء المالي للمؤسسات عبر التخطيط المسبق للتكاليف قبل بدء الإنتاج، يعتمد هذا النظام على تحديد السعر الذي يمكن قبوله في السوق وإضافة هامش الربح المطلوب لتحديد النفقات التي ينبغي تحقيقها، مما يجبر المؤسسة على اتخاذ قرارات في التصميم والإنتاج لضمان الالتزام بهذا الحد. العلاقة الأساسية بين نظام **TC** وترشيد التكاليف هي أن هذا النظام يتجاوز مجرد قياس النفقات، حيث يعتبر وسيلة استراتيجية لإدارتها بفعالية، مما يساعد على تقليل الفاقد، وتحسين استخدام الموارد، وتعزيز الابتكار في التصميم والعمليات كذلك يعزز في التنسيق بين مختلف الأقسام داخل المؤسسة، مثل التسويق، والهندسة، والإنتاج، والمحاسبة، بهدف تحقيق توافق بين أهداف الجودة، والتكلفة، والسعر لذا فإن تطبيق هذا النظام يأتي ضمن الاتجاهات الحديثة نحو ترشيد النفقات.

4- مساهمة تحليل سلسلة القيمة في ترشيد تكاليف المؤسسات الاقتصادية:

يعد تحليل سلسلة القيمة من الأدوات المنهجية التي تساهم بشكل فعال في ترشيد التكاليف، من خلال التركيز على دراسة وتقييم الأنشطة الداخلية والخارجية التي تقوم بها المؤسسة، يميز هذا التحليل بين الأنشطة الأساسية، كالإنتاج والتسويق وبين الأنشطة الداعمة، مثل إدارة الموارد البشرية، مما يسمح بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة حقيقية للمنتج أو الخدمة، مقابل تلك التي تستهلك الموارد دون تحقيق نتائج ملموسة. وبمساعدة ذلك في إعادة النظر في كيفية تخصيص الموارد بما يضمن تحسين الأداء وتقليل النفقات الغير ضرورية. كما يدعم استراتيجيات تهدف الى تحسين الكفاءة التشغيلية، كإعادة هيكلة العمليات أو الاستعانة بمصادر خارجية من أجل القيام ببعض الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة، وكذلك استخدامه للأدوات الحديثة كتحليل البيانات وأنظمة التخطيط الخاصة بموارد المؤسسة يمكن من توفير شفافية أكبر في تتبع التكاليف وتوزيعها بدقة.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

في هذا المبحث سوف نتحدث عن الدراسات السابقة باللغة العربية ثم باللغة الأجنبية، وبعدها سنتطرق إلى أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

المطلب الأول: الدراسات العربية

• صالح إبراهيم يونس الشعباني، هشام عمر حمودي، (2010). استخدام سلسلة القيمة كأحد الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد (97).

تناولت هذه الدراسة أسلوب من أساليب التسيير الاستراتيجي للتكاليف ألا وهو أسلوب سلسلة القيمة، حيث يمكن هذا الأخير المؤسسة من تخفيض تكاليفها وكسب مزايا تنافسية بالمقارنة مع المنافسين في السوق.

ومن بين النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تطبيق أسلوب سلسلة القيمة على الصناعات العراقية وبالذات الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية أنه فعلا يعد أسلوبا ناجعا لتخفيض تكاليف الأنشطة بالمؤسسة من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة بالإضافة إلى استبعاد تكلفتها.

• دراسة جفوي حمزة (2015/2014) بعنوان " أهمية ترشيد النفقات من خلال التكلفة على أساس الأنشطة مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

هدفت الدراسة إلى التعرف بشكل مفصل على نظام التكلفة على أساس الأنشطة من خلال استعراضه ومحاولة ربطه بترشيد نفقات المؤسسة محل الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- قدرة نظام ABC على توفير معلومات عن تكلفة الخدمات الطبية بشكل أكثر دقة، وذلك لأنه يوفر رقابة فعالة على التكاليف غير المباشرة؛

- رغم تداخل وتعقد الأعمال الاستشفائية إلا أن هناك إمكانية لتحديد ولو بصعوبة الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف؛

أما بالنسبة للتوصيات:

- على المؤسسة ان تعيد النظر في أنظمة معالجة التكاليف التي تستخدمها؛

- يجب على المؤسسة تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بالمحاسبة التحليلية، والقيام بدورات تكوينية وتدريبية دائمة للموظفين؛

- يجب أن التكون المعلومات التي توفرها المحاسبة التحليلية في المؤسسة دقيقة وسريعة وملائمة في الوقت المناسب؛

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

• دراسة حنان عرعار (2016-2017) بعنوان " دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد مخرجات المؤسسة " مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة وكيفية تطبيقها بالإضافة إلى محاولة توضيح مدى تنامي دور وأهمية أنظمة محاسبة التكاليف، وتبيان مدى ضعف الأنظمة القائمة حاليا. ومن بين نتائج الدراسة:

- تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات؛
- مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية؛
- بالرغم من الانتشار الواسع الذي عرفته طريقة التكاليف الكلية إلا أنها وجدت الكثير من الصعوبات منذ العقود الأخيرة؛
- التكاليف غير المباشرة هي المحور الأساسي في محاسبة التكاليف نظرا لصعوبة تتبعها إلى المنتجات. وقد جاءت الدراسة ببعض التوصيات نذكر منها:
- يجب على المؤسسة دراسة الأنشطة الرئيسية والمساعدة التي يتم إنجازها في سبيل إنتاج منتجات المعمل وتحليلها بشكل يفيد تحديد الأنشطة المفيدة للقيمة والعمل على دعمها؛
- يجب على المؤسسات الجزائرية تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة لأنه يحقق العديد من المزايا عن طريق توفيره لمعلومات دقيقة حول التكاليف؛
- ضرورة إشراك جميع المستويات الإدارية في المؤسسة عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وبالتالي تسهيل مهمة التحليل الدقيق للأنشطة؛
- ضرورة إنشاء مكاتب خاصة بنظام محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير بصورة قانونية؛

• دراسة عبد الله غالب جواد، وسلمى منصور سعد، (2020) بعنوان " تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيد التكاليف، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، -دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود العراقية-

هدفت الدراسة إلى تبيان المرتكزات المعرفية لتقنية التكاليف على أساس الأنشطة، كما هدفت كذلك إلى إبراز دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف المؤسسة محل الدراسة. ومن أهم نتائج الدراسة:

- تقنية ABC تحقق قياسا أكثر عدالة للتكاليف غير المباشرة وتوفر معلومات مفصلة من خلال ربط التكاليف بمسببات حدوثها؛
- تقنية ABC توفر المعلومات لتقنية ABM تمكنها من تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة؛

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

- اعتماد تقنية ABC في توزيع التكاليف غير المباشرة للمعمل على أساس أنشطة المعمل أدى إلى توزيع أكثر عدالة للكلف غير المباشرة؛
توصيات الدراسة:

- يجب على الإدارة القيام بدراسة أسباب الارتفاع في التكاليف والسعي لتخفيضها من خلال الاستعمال الأمثل للموارد ومنع الهدر؛

- يجب على الإدارة اجراء مناقصات لتوريد المواد الأولية بأسعار منخفضة، وبجودة عالية من خلال موردين معتمدين مع ضرورة متابعة أسعار المواد الأولية؛

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

• "Cost Cutting Activity" بعنوان "COOPER & KAPLAN".

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار جديد لفهم التكاليف من خلال التركيز على الأنشطة التي تستهلك الموارد داخل المؤسسة، وذلك باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وقد سعى الباحثان في إظهار كيف يمكن لتحديد الأنشطة الأساسية وتحليلها أن يسهم في كشف مصادر الهدر وتخفيض التكاليف دون التأثير على جودة الأداء. كما أكدت الدراسة على أهمية ربط التكاليف بمسبباتها الحقيقية لتحقيق فعالية أكبر في اتخاذ القرارات الإدارية.

• Bouarar ahmed, framework of implementing strategic cost management and reducing costs through target costing system, Revue DIRASSAT numéro économique, 2005, Vol 5, N°1.

هدفت هذه الدراسة إلى عرض أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض تكاليف للمؤسسات الإقتصادية وتعظيم أرباحها من خلال تحديد التكلفة المستهدفة، كما يعتبر هذا النظام مدخلا لتخطيط وإدارة التكلفة في مرحلتى التخطيط والتصميم .

ومن نتائج المدرسة أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر أداة هامة لإدارة التكلفة والربحية في نفس الوقت، حيث يأخذ بعين الاعتبار فرق السوق واختيار السعر التنافسي الذي يحقق أهداف المؤسسة، واستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها لتحديد هامش الربح المرغوب في تحديد التكلفة المستهدفة.

المطلب الثالث: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة كبداية هو الإطار الزمني ما يجعلها دراسة حديثة مقارنة بالدراسات السابقة، كذلك يمكن اعتبارها من الدراسات القلائل التي حاولت أن تأخذ موضوع ترشيد النفقات من خلال الأنظمة الحديثة للتكاليف، حيث تطرقت في شقها النظري إلى أهم ثلاثة أنظمة حديثة وهذا ما لم نلمسه في الدراسات السابقة التي تناولت معظمها في جانبها النظري نظام واحد أو اثنين على الأكثر وما يميزها أكثر هو الإطار المكاني المؤسسة محل الدراسة " المؤسسة المينائية سكيكدة " مؤسسة خدمية تعتمد في معالجة تكاليفها على الأنظمة التقليدية الأمر الذي جعل محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ونظام الإدارة بالأنشطة، يأخذ منا وقت وجهد مضاعفين

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظم التكاليف الحديثة والتكلفة

من أجل تحديد الأنشطة ومحاولة توزيع التكاليف غير المباشرة عليها و على غرار الدراسات السابقة التي اعتمدت في توزيع التكاليف غير المباشرة على مسببات التكلفة فإن دراستنا قامت بتوزيع التكاليف انطلاقا من الأهمية النسبية لكل نشاط.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى نظم التكاليف الحديثة من حيث المفهوم، الأهمية، الأهداف، والأنواع، حيث تعتبر أدوات متطورة تهدف إلى تحسين دقة قياس التكاليف وتوفير معلومات مساندة في اتخاذ القرار، حيث تم التركيز على أهم ثلاثة أنظمة حديثة: نظام التكلفة على أساس الأنشطة، نظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، لما لها من دور فعال في تحسين الاداء وتقليص الهدر. كما تناول الفصل عموميات حول مفهوم التكلفة، تبويب عناصرها، ونظريات تحميلها.

أما المبحث الثاني فتم التعريف بمفهوم ترشيد التكاليف باعتباره عملية تهدف الى الاستخدام الأمثل للموارد دون المساس بجودة المنتج أو الخدمة، مع استعراض أهم الطرق لتحقيق ذلك من خلال ابراز مساهمة أنظمة التكاليف الحديثة في دعم جهود المؤسسات الإقتصادية نحو ترشيد التكاليف من خلال تقديم بيانات تحليلية دقيقة تساعد في اتخاذ القرار وتقويم الأداء وتحديد الأنشطة غير ذات القيمة.

بالنسبة للمبحث الثالث فخصص للدراسات السابقة، وما يميز دراستنا عن هذه الدراسات.

الفصل الثاني: دراسة حالة

المؤسسة المينائية سكيكدة

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري لأهم المفاهيم المتعلقة بأنظمة التكاليف الحديثة والتكلفة، وإبراز دورها في ترشيد نفقات المؤسسات الاقتصادية، من خلال إبراز مساهمة أنظمة التكاليف الحديثة في دعم جهود المؤسسات الاقتصادية نحو ترشيد التكاليف عن طريق تقديم بيانات تحليلية دقيقة حول التكلفة.

في هذا الفصل سنحاول إسقاط الجانب النظري على إحدى المؤسسات الخدمية والمتمثلة في المؤسسة المينائية سكيكدة من خلال تطبيق نظام ABC ونظام ABM على الخدمات المقدمة للزبائن من طرف أربع مديريات وهي: مديرية الأشغال، مديرية قيادة الميناء، مديرية السحب، ومديرية الإستغلال، الشحن والتفريغ.

في محاولة لتحديد جميع الأنشطة المتعلقة بالخدمات المقدمة وتوزيع التكاليف غير المباشرة عليها ومن ثم العمل على تقليل النفقات.

حيث سنقسم الفصل إلى مبحثين سنتطرق في المبحث الأول إلى تقديم عام للمؤسسة ثم في المبحث الثاني سنقوم بتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة على مؤسسة ميناء سكيكدة.

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المينائية.

تعتبر المؤسسة المينائية سكيكدة E.P.S من أهم الأقطاب الإقتصادية الجزائرية إذ تشكل عنصرا فاعلا في النشاط الاقتصادي، وهذا نظرا لعدة عوامل اقتصادية، اجتماعية.... ومن هذا المنطلق سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم تعريف للمؤسسة المينائية، بالإضافة إلى هيكلها التنظيمية.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة المينائية لسكيكدة E.P.S

تأسست المؤسسة المينائية سكيكدة في ضمن برنامج إعادة الهيكلة للمؤسسات بمقتضى المرسوم رقم 284/82 الذي صدر بتاريخ 14 أوت 1982 برأسمال قدره 100.000.000 دج، حيث أسندت إليها مهام كانت على عاتق الوحدات المنحلة والتي عن طريق إعادة هيكلتها وهي:

الديوان الوطني للموانئ

الشركة الوطنية للشحن والتفريغ

الشركة الوطنية لشحن البواخر.

بتاريخ 1989/03/21 تحصلت المؤسسة على استقلاليتها وأصبحت مؤسسة عمومية اقتصادية حسب القانون رقم: 01/88 المؤرخ في 12/01/1988، ولقد تحولت إلى شركة مساهمة برأسمال قدره 9.000.000.000.00 دج.

وتحتوي المؤسسة على 5 موانئ، تتربع على مساحة قدرها 30 كلم ومن أهم هذه الموانئ ما يلي:

- 1- ميناء القل والمرسى وسطوره والمختص في نشاطه لعمليات الصيد.
- 2- ميناء مزدوج يعتبر من أقدم الموانئ وهو الميناء التاريخي للمدينة ويتضمن كل النشاطات التجارية لمختلف السلع إلى جانب المحروقات.
- 3- ميناء الهيدروكربون وهو من أحدث الموانئ.

أولا: وظائف وأهداف المؤسسة المينائية:

تعتبر المؤسسة المينائية مؤسسة خدمية، يتمثل نشاطها الأساسي في تقديم الخدمات المتمثلة في الشحن التفريغ، الصيانة الرقابة... ، وكذلك لديها مخازن تستخدمها لتخزين المواد واللوازم والمعدات التي تستعملها لذاتها أو تستغل لفائدة الزبائن الذين يضعون سلعهم كأمانة لدى المؤسسة، حيث تسعى إلى عبور البضائع وضمان خدمات في أحسن الظروف الأمنية التجارية والإقتصادية من خلال الوظائف الرئيسية الثلاث التالية:

—وظيفة الصيانة والتطور.

—وظيفة الإستغلال بمختلف أنواعها.

—وظيفة الشرطة المينائية.

وبالإضافة إلى هذه الوظائف، هناك وظيفتان هامتان هما:

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيدة

- وظيفة التسيير.
- وظيفة الرقابة والمحافظة على الأملاك المينائية.
- وأهم الأنشطة التي تمارسها المؤسسة:
- شحن وتفريغ البضائع.
- تسيير الإستغلال العمومي والأملاك.
- تنفيذ أعمال الصيانة وتسيير المنشآت المينائية.
- تنظيم حركة المرور والمحطة بصفة عامة وكذا عملية التفريغ.

ثانيا: أهداف المؤسسة المينائية لسكيدة:

- تسعى المؤسسة المينائية جاهدة لتحقيق عدة أهداف أهمها:
- الرفع من تنمية الاقتصاد الوطني والسعي إلى تحقيق أرباح لمتابعة النشاط.
 - احتلال مكانة هامة في ميدان النشاط المينائي خاصة في ظل اقتصاد السوق.
 - تقديم الخدمات في أحسن الظروف وبأحسن التكاليف.
 - مساعدة المؤسسات الوطنية في عملية الاستيراد والتصدير.
 - المساهمة في الاستثمارات الوطنية مستقبلا.
 - المساهمة بإمداد الاقتصاد الوطني بما يحتاجه.
 - إعطاء صورة واضحة عن المؤسسة لجميع المتعاملين معها.

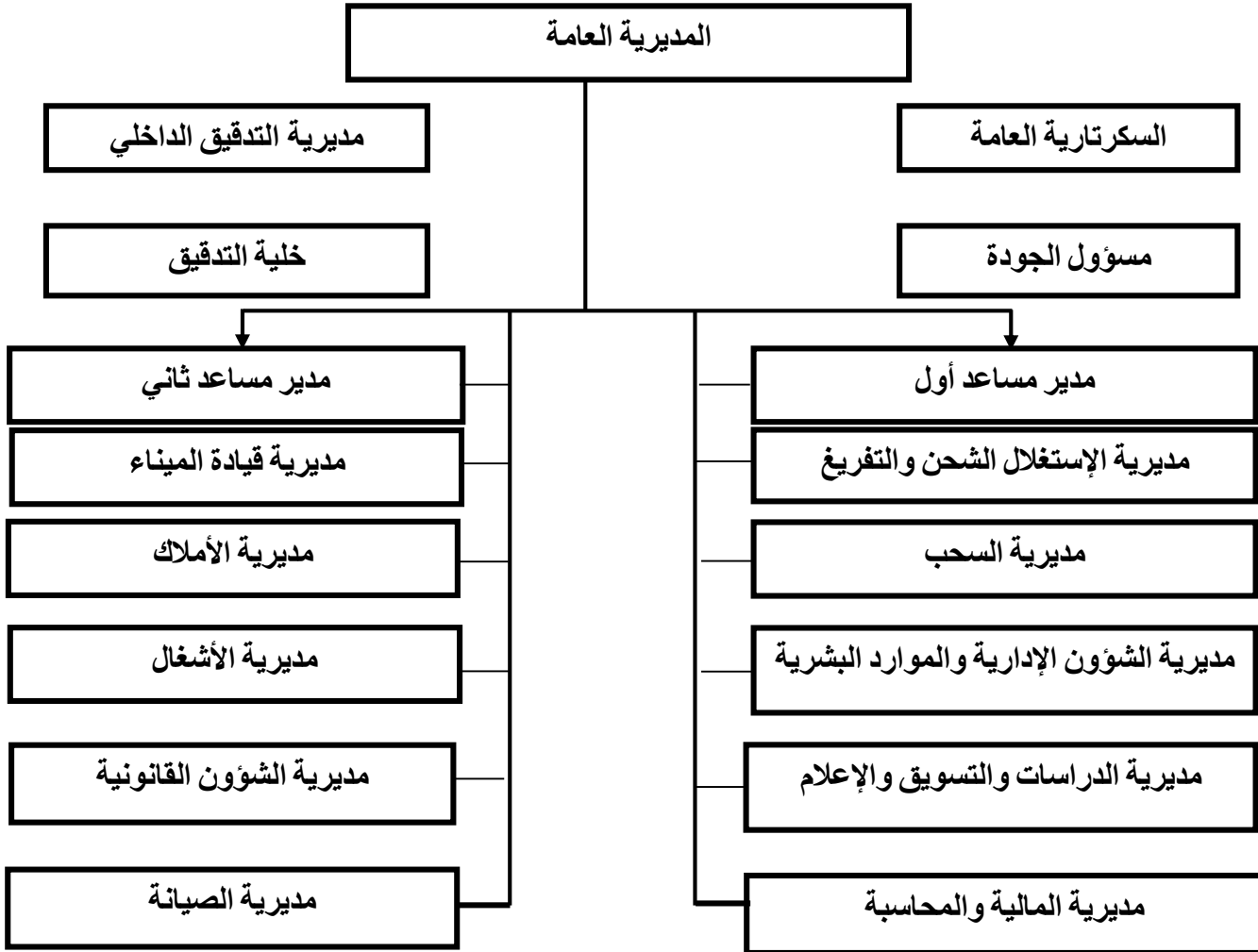
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية

وجود هيكل تنظيمي جيد داخل المؤسسة يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموجودة ضمن الخطط المرسومة، حيث أنه يقوم على تقييم الأعمال وتحديد المسؤوليات ويتحقق هذا داخل المؤسسة المينائية لسكيدة" من خلال مجموعة من المديرية تعمل على تسيير نشاطها.

أولا: تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية لسكيدة:

يمثل الشكل التالي الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية لسكيدة.

الشكل رقم: 03 يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية لسكيدة



المصدر: المديرية العامة للمؤسسة المينائية.

ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية لسكيدة.

تتضمن المؤسسة المينائية لسكيدة على هيكل تنظيمي تعمل من خلاله على توزيع المهام والمسؤوليات للمديريات التي تتولى عمليات التنسيق والإشراف فيما بينهم.

المديرية العامة:

تعتبر المديرية العامة العمود الفقري للميناء، من حيث أغلبية الصلاحيات ومن بين مهامها:

- الإشراف المباشر والتنسيق بين مختلف المديريات.

- الإشراف على مجلس الإدارة الذي يتكون من مساهمين إلى جانب بعض المهام الأخرى.

مديرية التدقيق الداخلي:

هي المسؤولة على مراقبة تنفيذ أهداف وأنشطة المؤسسة، الفحص الدقيق والدوري لقوائمها المالية،

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

ومعالجة أوجه القصور عند الحاجة بالإضافة إلى تصحيح الأعمال والتوصية بتدابير علاج والقيام بتحسين والرفع من أداء الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة من خلال ضمان سلامة جودة المعلومات التشغيلية والمالية، والمحافظة على أملاك المؤسسة. التطبيق الصحيح للإجراءات، التعليمات والتنظيمات والقوانين.

مديرية قيادة الميناء:

وتنقسم إلى دائرتين وهما:

1-3 دائرة مساعدة السفن: من مهامها ما يلي:

- القيام بإرشاد و سحب البواخر وربطها .
- وضع الزوارق تحت اشراف مسئولى البواخر .

2-3 دائرة الأمن والشرطة من مهامها:

- مراقبة حركة البضائع الداخلة والخارجة من و إلى الميناء .
- تسيير المنارة للإرسال .

مديرية الأملاك: من أبرز مهامها:

- حماية أملاك المؤسسة المينائية وضمان التسيير الإداري القانوني لها.
- التسيير الجيد لمحطات العبارات و المرافق المتخصصة كتدعيم شبكة المياه.
- الحرص على الحفاظ على أملاك الميناء وتنظيفها.

مديرية الأشغال:

تقوم هذه المديرية بإنجاز ومتابعة الأعمال التي توجه من طرف المؤسسة كإنجاز الهياكل القاعدية وأماكن التخزين داخل المؤسسة، وتتكون مديرية الأشغال من ثلاثة مصالح هي:

مديرية الشؤون القانونية:

مهمتها تقديم الرأي الاستشاري حول كل ما يتعلق بسير عمل المؤسسة المينائية واعداد ومتابعة العقود الخاصة بالخدمات المقدمة وضمان التطبيق القانوني لها.

مديرية الصيانة: مهمتها:

- تسخير الوسائل البشرية والمادية لحساب البواخر والزبائن.
- صيانة العتاد والآلات والمعدات المينائية.

مديرية الإستغلال والشحن والتفريغ: مهمتها:

- متابعة حركة البضائع منذ وصولها إلى الميناء حتى تسليمها إلى الزبائن.
- الإشراف على عملية الشحن و التفريغ من و إلى الزبائن.

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

– تأجير المخازن والمساحات للزبائن الدائمين.

مديرية السحب: من مهام هذه المديرية ما يلي:

– تقديم كل الخدمات المتمثلة في الجر، السحب والدفع للبواخر في عملية الإرساء والإبحار.

– ضمان سهولة الحركة داخل الميناء للبواخر في حالة حدوث عطب باخرة ما أو المساعدة الطارئة.

مديرية الشؤون الإدارية والموارد البشرية: من مهامها:

– الاشراف على تسيير المستخدمين والشؤون العامة والخاصة بالمؤسسة.

– التكفل بتحليل وتقديم الاقتراحات لبرامج خاصة بالتوظيف والتكوين، وتنقسم إلى مصلحتين:

مصلحة الأجور والعقود، ومصلحة التكوين التي تعمل على توظيف وتطوير الموارد البشرية.

مديرية الدراسات والتسويق والإعلام: تتمثل صلاحيات هذه المديرية في:

– تطوير وسائل الإعلام للمؤسسة ومتابعة تطبيق البرامج.

– إعداد الإحصائيات الخاصة بالمؤسسة وتوزيعها على باقي المديريات الموجودة داخل الميناء والتنسيق

بين التسويق والاتصال.

مديرية المحاسبة والمالية:

تلعب هذه المديرية دورا هاما في سير باقي المديريات الأخرى، وتعتبر كأساس لاتخاذ القرارات وتنفيذها وتتكفل

بما يلي:

– متابعة التسيير المالي والمحاسبي الجيد للمؤسسة.

– المشاركة في وضع القواعد العامة للمؤسسة وذلك من خلال قيامها بالدارسات التي تهدف إلى تحسينها

وتطويرها.

–تحقيق التوازن المالي.

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

المبحث الثاني: ترشيد تكاليف المؤسسة المينائية سكيكدة من خلال نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

سنقوم في هذا المبحث بدراسة الخدمات المقدمة الى زبائن المؤسسة المينائية سكيكدة على مستوى أربع مديريات وهي كالاتي: مديرية الاشغال، مديرية قيادة الميناء، مديرية السحب، ومديرية الإستغلال، الشحن والتفريغ، حيث قمنا باختيار بعض من الخدمات المقدمة في محاولة لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة عليها وبعدها ننتقل الى نظام الإدارة على أساس الأنشطة بغرض ترشيد تكاليفها.

المطلب الأول: تطبيق نموذج لنظام ABC

فيما يلي نموذج لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة موضح في الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تحديد مجموعات التكاليف

من خلال الرجوع إلى جدول حساب النتائج سنقوم في هذه الخطوة بإعادة تصنيف تكاليف الخدمات التي نحن بصدد دراستها في شكل مجموعات وفق الجدول الموضح أدناه:

الجدول رقم 02: تصنيف التكاليف غير المباشرة حسب النظام المالي المحاسبي للمؤسسة المينائية سكيكدة

مجموعات التكاليف	التكاليف	مسببات التكلفة
ح/60 مشتريات مستهلكة	83 799 000,00	
ح/602 معدات وأدوات مستهلكة	76 257 090,00	عدد أوامر الشراء
ح/607 الكهرباء والغاز، الماء	7 541 910,00	الكمية المشتراة
ح/61 خدمات خارجية	28 251 000,00	
ح/613 ايجارات	91 834,24	المساحة
ح/615 صيانة وتصليح	19 491 166,62	ساعات عمل
ح/616 أقساط التأمينات	8 321 992,78	مستوى استخدام الموارد
ح/618 التوثيق	346 006,36	عدد الاشتراكات المهنية والتقنية
ح/62 خدمات خارجية أخرى	96 295 000,00	
ح/621 العاملون الخارجيون عن المؤسسة	17 536 514,18	ساعات العمل
ح/622 أجور الوسطاء والأتعاب	19 227 065,62	عدد الملفات المعالجة
ح/623 الإشهارات والنشر	43 110 278,76	مستوى الأرباح (%)
ح/624 نقل السلع والنقل الجماعي	938 977,42	الوزن أو العدد

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

المسافة (كلم)	8 821 626,67	ح/625 التنقلات والمهمات والاستقبالات
حجم العمل	3 550 971,63	ح/626 مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية
عدد المشاركين	3 109 565,72	ح/628 الاشتراكات
	857 271 000,00	ح/63 أعباء المستخدمين
عدد ساعات العمل	672 815 070,96	ح/631 أجور العاملين
	165 718 091,47	ح/635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية
	18 737 837,56	ح/637 الأعباء الاجتماعية الأخرى
	22 854 000,00	ح/64 الضرائب والرسوم
مستوى الأجور	19 689 048,30	ح/641 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة عن الأجور
	3 164 951,70	ح/645 الضرائب والرسوم الأخرى
	2 664 000,00	ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى
	51 081,50	ح/651 الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات
	103 339,49	ح/653 أتعاب وحضور
	2 334 772,13	ح/656 الغرامات والعقوبات
الزمن (الساعة)	0,01	ح/657 أعباء التسيير الجاري الاستثنائية
	174 806,87	ح/658 أعباء أخرى للتسيير
	12 000,00	ح/66 الأعباء المالية
عدد المعاملات بالعملة الأجنبية	12 000,00	ح/666 خسائر الصرف
	69 073 000,00	ح/68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
	69 073 000,00	ح/681 مخصصات الاهتلاكات، والتموينات وخسائر القيمة والأصول الغير جارية
	1 160 219 000,00	مجمعات التكاليف

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية

(ملحق من 1-11)

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

الخطوة الثانية: تحديد الأنشطة وربط التكاليف بالأنشطة

بعدما قمنا بتحديد مجتمعات التكاليف في الخطوة الاولى نقوم في هذه الخطوة بتقسيم مختلف العمليات إلى مجموعة من الخدمات أو الأنشطة الرئيسية حسب طبيعة التكاليف كمرحلة أولى ثم نقوم في المرحلة الثانية بتشكيل مصفوفة ارتباط التكاليف بالأنشطة وهذا ما يمكننا من معرفة التكاليف الفعلية التي استهلكها كل نشاط.

المرحلة أ: تحديد الأنشطة

- 1- توريد المياه الى السفن عن طريق الشاحنة ويرمز له بالرمز A/03.
- 2- الإشراف ويرمز له بالرمز A/22.
- 3- استرجاع القمامة عن طريق البارجة ويرمز له بالرمز A/19.
- 4- السحب أو الدفع ويرمز له بالرمز B/01.
- 5- توريد المياه عن طريق الساحبة ويرمز له بالرمز B/02.
- 6- تفرغ السفن ويرمز له بالرمز C/05.
- 7- تغطية السلع ويرمز له بالرمز D/02.

المرحلة ب: تشكيل مصفوفة ارتباط الأنشطة بالتكاليف

الجدول رقم 03: تشكيل مصفوفة ارتباط التكاليف غير المباشرة بالأنشطة للمؤسسة المينائية سكيكدة

الوحدة = 1000 دج

المجموع	68/ح	66/ح	65/ح	64/ح	63/ح	62/ح	61/ح	60/ح	البيان
31									A/03
154268									A/12
11950									A/19
708726									B/01
831									B/02
280521									C/05
3892									D/02
1160219	69073	12	2664	22854	857271	96295	28251	83799	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية

(ملحق 11 وملحق 13)

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

الخطوة الثالثة: تحديد المقابل النقدي لتكاليف الأنشطة

سنقوم في هذه الخطوة بتوزيع مختلف التكاليف غير المباشرة الاجمالية لكل نشاط رئيسي على الأنشطة الداعمة (التحتية)، بحيث سيتم استبدال مسببات التكلفة بالأهمية النسبية لكل نشاط، وهذا راجع الى صعوبة تحديد مسببات التكلفة الفعلية لبعض الأنشطة وعليه اعتمدنا على أسلوب المقابلة مع بعض رؤساء المصالح أو من ينوب عليهم على مستوى المديريات المعنية بالدراسة بغرض تحديد الأهمية النسبية لكل نشاط وكانت النتائج موضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم 04: توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة حسب الأهمية النسبية لكل نشاط

الوحدة: 1000دج

المديريات	الأنشطة الرئيسية	التكاليف غير المباشرة لكل نشاط رئيسي	الأنشطة الداعمة	مسبب التكلفة (الأهمية النسبية)	تكلفة النشاط الداعم
I-مديرية الأشغال	توريد المياه عن طريق الشاحنات	31	1- استلام وصل الطلب + التصريح الجمركي	8%	2.48
			2- إعداد وصولات التوريد	8%	2.48
			3- توصيل خرطوم المياه الى الصنابير	15%	4.65
			4- فتح صنوبر الماء لملأ خزان الشاحنتين	15%	4.65
			5- القيادة	15%	4.65
			6- توصيل الخرطوم بالسفينة من اجل الافراغ	23%	7.13
			7- اعداد وصل إتمام الخدمة	8%	2.48
			8- ارسال وصل تنفيذ الخدمة الى مصلحة الفوترة	8%	2.48

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

23.140.2	%15	1-الرد على الاتصال اللاسلكي	154.268	الإشراف	2-مديرية قيادة الميناء
7.713.4	%5	2-الاتصال لاسلكيا بالمرشد			
7.713.4	%5	3-الاتصال لاسلكيا ببحرية الربط			
15.426.8	%10	4-فتح رباط قارب الإرشاد			
15.426.8	%10	5-قيادة قارب الارشاد			
23.140.2	%15	6--صعود المرشد على متن السفينة			
7.713.4	%5	7-اعداد مخطط الرسو+ مخطط الربط			
38.567	%25	8-ارشاد قبطان السفينة			
15.426.8	%10	9-الاتصال بالساحبة للقيام بالمناورة			
1.195	%10	1-الاتصال ببرج المراقبة	11.950	استرجاع النفايات عن طريق البارجة	
597.5	%5	2-فك رباط البارجة			
2.390	%20	3-القيادة			
597.5	%5	4-الاتصال بالسفينة			
3.585	%30	5-استلام النفايات			
3.585	%30	6-افراغ النفايات			
106.308.9	%15	1-الرد على اتصال ضابط البحرية	708.726	السحب	3-مديرية السحب
35.436.3	%5	2-فك حبال ربط الساحبة			
85.047.12	%12	3-القيادة باتجاه السفينة			
49.610.82	%7	4-الرد على اتصال المرشد			
85.047.12	%12	5-استلام حبال السفينة			
106.308.9	%15	6-ربط الحبال بالساحبة			
141.745.2	%20	7-السحب			
49.610.82	%7	8-استلام الحبال من قبل بحارة الربط			
49.610.82	%7	9-ربط السفينة			

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

124.65	%15	1-الرد على اتصال مصلحة التجهيز	831	توريد المياه عن طريق الساحبة	
166.2	%20	2-تعبئة الماء في الساحبة			
124.65	%15	3-فك رباط الساحبة			
83.1	%10	4-القيادة			
249.3	%30	5-تفريغ الماء في خزان السفينة			
41.55	%5	6-اعداد وصل تنفيذ الخدمة			
41.55	%5	7-ارسال الوصل الى مصلحة التجهيز			
42.078.15	%15	1-رفع الحاويات من السفينة وانزالها على الرصيف	280.521	التفريغ (السفن) والتشوين (السلع)	4-مديرية الإستغلال، الشحن، والتفريغ
22.441.68	%8	2-تنقيط الحاويات للتأكد من العدد(العامل)			
8.415.63	%3	3-رفع الحاويات ووضعها فوق الشاحنات			
8.415.63	%3	4-قيادة الشاحنات			
8.415.63	%3	5-تحديد مكان التخزين (رئيس الحاضرة)			
8.415.63	%3	6-إنزال الحاويات في منطقة التخزين			
8.415.63	%3	7-الحراسة			
28.052.1	%10	8-تنظيم الحاويات			
28.052.1	%10	9-برمجة الحاويات المعنية بالمراقبة			
19.636.47	%7	10-البحث عن الحاويات المبرمجة			
14.026.05	%5	11-نقل الحاويات المبرمجة الى حاضرة المراقبة			
8.415.63	%3	12-كسر القفل			
14.026.05	%5	13-تفريغ السلع			
14.026.05	%5	14-المراقبة اليدوية			
11.220.84	%4	15-ارجاع السلع			
8.415.63	%3	16-تشميع الحاويات			
14.026.05	%5	17-ارجاع الحاويات الى مكان التخزين			
14.026.05	%5	18-شحن الحاويات من أجل المغادرة			

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

583.8	15%	1-استلام وصل الطلب	3.892	تغطية السلع
583.8	15%	2-الاتصال بالعمال		
778.4	20%	3-التنقل الى المكان		
1.167.6	30%	4-تغطية السلع		
389.2	10%	5-استلام وصل إتمام الخدمة		
389.2	10%	6-ارسال الوصل الى مصلحة الفوترة		
1.160.219			المجموع	

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية وبالاعتماد على المقابلة الميدانية مع موظفي مختلف المديريات. (ملحق 13)

يعرض الجدول نتائج توزيع التكاليف غير المباشرة على مختلف المديريات والأنشطة داخل المؤسسة المينائية سكيكدة، بالنسبة الى مديرية الاشغال أعلى نسبة كانت لنشاط توصيل الخراطيم بالسفينة بـ 23% حيث يشير التوزيع أن النشاط المرتبط مباشرة بالسفينة هو الأكثر استهلاكاً للتكلفة.

أما فيما يخص مديرية قيادة الميناء بلغت تكلفة النشاط 154 268 دج وكانت أعلى نسبة لإرشاد قبطان السفينة بنسبة 25%، تليها أنشطة بنسبة 15% للرد على الاتصال وصعود المرشد الى السفينة أما أقل تكلفة تراوحت بين 5% و 10% هذا فيما يخص خدمة الإشراف أما بالنسبة لخدمة استرجاع النفايات عن طريق البارجة، كانت أعلى نسبة لاستلام النفايات وافراغها بـ 30%. حيث تعكس هاته النسب أهمية الدور التشغيلي الذي تلعبه المديرية.

بالنسبة الى مديرية السحب تعد الأعلى من حيث التكاليف بإجمالي قدره 708 726 دج، في خدمة السحب نشاط السحب استحوذ على 20% تليه أنشطة الربط والقيادة بنسب 12% و 15%، كما نجد في خدمة توريد المياه عن طريق الساحبة نشاطي تعبئة المياه في الساحبة ونشاط التفريغ الأعلى نسبة.

على مستوى مديرية الإستغلال، الشحن، التفريغ بلغت تكلفته الاجمالية 280 521 دج وزعت على عدد كبير من الأنشطة أعلى نسبة كانت للأنشطة الأساسية كرفع الحاويات بـ 15%، تنظيمها وبرمجتها بنسبة 10%. أما في خدمة تغطية السلع فكان نشاط التغطية هو الأعلى نسبة بت 30%. هذا التوزيع يعكس طبيعة العمل الكثيف والتفصيلي داخل المديرية.

الخطوة الرابعة: ربط الأنشطة بالخدمات

تمكننا هاته الخطوة من الوصول إلى التكلفة الكلية للخدمات والتي تمثل مجموع التكاليف التي تحصلت عليها كل خدمة من كل نشاط داعم محدد في الخطوة الثانية من خطوات تطبيق نظام ABC.

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

الجدول رقم 05: ربط الأنشطة بالخدمات

الوحدة: 1000 دج

D/02	C/05	B/02	B/01	A/19	A/22	A/03	الخدمة	النشاط
583.8	42.078.15	124.65	106.308.9	1.195	23.140.2	2.48		01
583.8	22.441.68	166.2	35.436.3	597.5	7.713.4	2.48		02
778.4	8.415.63	124.65	85.047.12	2.390	7.713.4	4.65		03
1.167.6	8.415.63	83.1	49.610.82	597.5	15.426.8	4.65		04
389.2	8.415.63	249.3	85.047.12	3.585	15.426.8	4.68		05
389.2	8.415.63	41.55	106.308.9	3.585	23.140.2	7.13		06
	8.415.63	41.55	141.745.2		7.713.4	2.48		07
	28.052.1		49.610.82		38.567	2.48		08
	28.052.1		49.610.82		15.426.8			09
	19.636.47							10
	14.026.05							11
	8.415.63							12
	14.026.05							13
	14.026.05							14
	11.220.84							15
	8.415.63							16
	14.026.05							17
	14.026.05							18
3.892	280.521	831	708.726	11.950	154.268	31		المجموع
1.160.219								المجموع الكلي

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الجداول السابقة.

كخلاصة لما سبق يمكن القول أن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة يمثل خطوة مهمة نحو إدارة تكاليف فعالة واتخاذ قرارات مبنية على بيانات واقعية، وعليه يمكن الآن استخدام النتائج لتحديد فرص التحسين وخفض التكاليف دون التأثير على جودة الخدمة وهذا وفق نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM.

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

المطلب الثاني: تحديد فرص تخفيض التكاليف من خلال نظام ABM

يتطلب تطبيق نظام ABM اعتماد آليات فعالة للتحسين المستمر، ومنها تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو دمجها أو حتى الاستغناء عنها. ويعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة من بين أبرز هذه الآليات حيث يستند إلى بيانات ومخرجات نظام ABC والذي يوفر معلومات دقيقة حول تكلفة الأنشطة والمنتجات أو الخدمات. في حين أن نظام ABC يهدف إلى تقديم معلومات تفصيلية عن تكلفة الأنشطة المختلفة وتحميلها بدقة على المنتجات أو الخدمات فإن نظام ABM يستخدم هذه المعلومات لتحليل الأنشطة وتحديد فرص التحسين، من خلال تقليل أو إزالة الأنشطة الغير ضرورية أو التي لا تسهم في خلق قيمة مضافة.

بذلك يعتبر الفرق الجوهرية بين النظامين أن الأول يركز على حساب التكاليف، في حين أن الثاني يعنى باستخدام هذه البيانات لتحسين الكفاءة التشغيلية واتخاذ القرارات الاستراتيجية.

من خلال المقابلات الميدانية والحوارات التي أجريناها مع مسؤولي المصالح وكذا بعض من الموظفين التابعين إلى المديرية المعنية بالدراسة تمكنا من تحليل الأنشطة واستخلاص تلك التي يمكن اعتبارها غير مضيعة للقيمة وعليه يمكن دمجها أو تقليصها أو حتى الاستغناء عنها وهذا من شأنه ان يحقق الغاية الأساسية التي تسعى إليها هذه الدراسة ألا وهي تخفيض التكاليف.

تحديد الأنشطة الغير مضيعة للقيمة:

1-مديرية الأشغال:

النشاط رقم 05 نشاط القيادة وحسب ما جاء في تصريح رئيس المصلحة فيما يخص توريد المياه إلى السفن فإن المديرية تحوز على شاحنتين بسعة 8 طن و 10 طن تمثل التكلفة السنوية لنشاط القيادة بذات الخدمة حسب ما جاء في جدول توزيع التكاليف على الأنشطة 4650 دج بنسبة 15% من مجموع تكاليف المديرية المعنية، حيث تقوم الشاحنتين ب 670 جولة (القيادة ذهابا وإيابا) سنويا، حسب المعلومات المقدمة من قبل مصلحة الفوترة (ملحق 12)، وتنتقلان معا في الجولة الواحدة 18 طن من أجل ملأ السفن حيث أن كل سفينة لها الحق في الحصول على 30 طن كحد اقصى، فإذا قامت المديرية باستبدال الشاحنتين بشاحنتين جديدتين سعة كل واحدة 15 طن فسيؤدي هذا إلى تقليص عدد الجولات التي تقوم بها الشاحنتين و بالتالي سيؤدي إلى خفض التكاليف السنوية وهذا ما سنوضحه من خلال العمليات الحسابية التالية:

- حساب كمية الماء المنقولة سنويا:

$$670 \text{ جولة} \times 18 \text{ طن} = 12060 \text{ طن سنويا}$$

- حساب عدد الجولات بالشاحنات الجديدة:

$$12060 \text{ طن} \div 30 \text{ طن} = 402 \text{ جولة}$$

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

- حساب تكلفة الجولة الواحدة:

$$4650 \text{ دج} \div 670 \text{ جولة} = 6.94 \text{ دج}$$

- حساب التكلفة الجديدة:

$$402 \text{ جولة} \times 6.94 \text{ دج} = 2790 \text{ دج}$$

- حساب التوفير السنوي:

$$4650 \text{ دج} - 2790 \text{ دج} = 1860 \text{ دج}$$

وعليه فإن استبدال الشاحنتين سيخفض التكاليف بقيمة 1860 دج سنويا.

2-مديرية قيادة الميناء:

من خلال تحليل الأنشطة على مستوى خدمة الإشراف نلاحظ أن الضابط يقوم بالاتصال لاسلكيا بالمرشد ثم بعدها مباشرة يقوم بالاتصال ببحرية الربط، حيث أن كل نشاط يكلف 7.713.400 دج بنسبة أهمية تقدر بـ 5%. فإذا تم وضع تردد (**fréquence**) مشترك بين النشاطين فإن الضابط سيقوم بالاتصال مرة واحدة فقط على نفس التردد وهذا ما يؤدي إلى دمج النشاطين في نشاط واحد ما يسمح بخفض التكلفة بقيمة 7.713.400 دج سنويا. أما بالنسبة لخدمة استرجاع النفايات فإن البارجة حسب ما صرح الضابط المسؤول في كل مرة يستقبل فيها الميناء سفينة تقوم بالتحرك نحوها دون علم مسبق إذا كانت تحوز على النفايات أو لا وعليه تتصل أولا ببرج المراقبة ثم تتحرك مباشرة بعد أخذ الإذن بالإبحار باتجاه السفينة غير أن 25% من السفن لا تقوم برمي النفايات ومع العلم أن عدد رحلات البارجة سنويا هو 6620 رحلة (ملحق 12)، أي أن البارجة في حالة اتصالها بالسفن مباشرة والاستعلام حول ما إذا كانت السفن تملك النفايات أو لا فإنها لا تتحرك من مكانها ما يجعلها تقوم بنشاط واحد وهو نشاط الاتصال بالسفينة موفرة بذلك 25% من باقي الأنشطة وهذا ما سنوضحه فيما يلي:

$$\text{- عدد الرحلات التي لا ترمى فيها النفايات: } 6620 \text{ رحلة} \times 25\% = 1655 \text{ رحلة}$$

$$\text{- تكلفة الرحلة الواحدة في الوضع العادي: } 11.950.000 \div 6620 = 1.805.13 \text{ دج}$$

$$\text{- تكلفة الاتصال لكل رحلة: } 597.500 \div 6620 = 90.25 \text{ دج}$$

$$\text{- حساب التوفير في كل رحلة: } 1.805 - 90.27 = 1.714.88 \text{ دج}$$

$$\text{- التوفير السنوي الإجمالي: } 1655 \text{ سفينة} \times 1.714.88 \text{ دج} = 2.838.126.4 \text{ دج}$$

$$\text{إذن التكلفة الجديدة تصبح: } 11.950.000 \text{ دج} - 2.838.126.4 \text{ دج} = 9.111.873.6 \text{ دج}$$

3-مديرية السحب: جميع الأنشطة تعتبر مضيعة للقيمة

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

4-مديرية الإستغلال، الشحن، والتفريغ:

من خلال المعلومات المقدمة من طرف الموظف المسؤول عن تنظيم العمليات في المصلحة فإن المؤسسة المينائية تسعى إلى استحداث أرصفة ذكية من شأنه أن يحسن الكفاءة، السلامة والاستدامة في عمليات الشحن والتفريغ وكذلك يؤدي الى تحسين القدرة التنافسية للميناء ويقلل من التكلفة التشغيلية ومن بين الأنشطة التي يمكن الاستغناء عنها في وجود الأرصفة الذكية:

-النشاط رقم 2 تنقيط الحاويات عن طريق عامل التنقيط بتكلفة سنوية تقدر ب 22.441.68 دج حيث أن التطبيق الخاص بالرصيف الذكي بعد إنزال كل الحاويات سيقوم بعملية المعالجة التلقائية للمعلومات الواردة من خلال أرقام الحاويات التي ترسل اليه عن طريق الكاميرا المثبتة على مستوى الرافعة دون اللجوء الى وضع عامل مسؤول عن عملية التنقيط وهذا ما سيوفر على المؤسسة مبلغ 22.441.68 دج سنويا من خلال الاستغناء على النشاط رقم 2.

-النشاط رقم 10 البحث عن الحاويات المبرمجة لعملية المراقبة بتكلفة سنوية 19.636.47 دج، نتيجة للعدد الكبير للحاويات على مستوى منطقة التخزين، قد يؤدي هذا الى وضع حاويات نفس الزبون في أماكن متفرقة ما يصعب عملية البحث عليها بعد عملية البرمجة حيث يتم استهلاك وقت وجهد كبيرين في عملية البحث وهذا ما سيوفره التطبيق الخاص بالرصيف الذكي الذي يمكن من تتبع حركة الحاويات داخل الميناء ومعرفة مكانها يعني الذهاب اليها مباشرة دون عناء البحث،

-النشاط 17 ارجاع الحاويات الى مكان التخزين بتكلفة سنوية تقدر ب 14.026.05 دج يمكن الاستغناء عنه عن طريق التنسيق مع مختلف المصالح على مستوى الميناء أي بمجرد انتهاء عملية المراقبة وتشميع الحاويات يمكن شحنها مباشرة فوق الشاحنات الخاصة بالزبون واخراجها من الميناء وهذا من شأنه ان يحقق أمرين مهمين تخفيض التكلفة وكذا رضا العميل.

تغطية السلع: جميع الأنشطة تعتبر مضيعة للقيمة

ويمكن جمع العمليات السابقة في جدول يوضح الأنشطة التي يمكن اعتبارها غير مضيعة للقيمة.

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

الجدول رقم 06: الأنشطة الغير مضيقة للقيمة

النشاط الرئيسي	النشاط الداعم	تكلفة النشاط (الوحدة = 1000 دج)	النسبة إلى مجموع تكلفة الأنشطة	النسبة إلى مجموع تكلفة الأنشطة الغير مضيقة للقيمة	نسبة التخفيض السنوي من تكلفة النشاط
توريد المياه	القيادة	4.65	% 0.0004	% 0.006	% 40
الإشراف	الاتصال لاسلكيا بحرية الربط	7.713.4	% 0.66	% 10.68	% 100
استرجاع النفايات عن طريق البارجة	الاتصال ببرج المراقبة	1.195	% 0.1	% 1.65	% 25
	فك رباط البارجة	597.5	% 0.05	% 0.82	
	القيادة	2.390	% 0.2	% 3.31	
	استلام النفايات	3.585	% 0.05	% 0.82	
	إفراغ النفايات	3.585	% 0.3	% 4.95	
التفريغ والتشوين	تنظيف الحاويات	22.441.6	% 1.93	% 31.08	% 100
	البحث عن الحاويات المبرمجة	19.636.4	% 1.96	% 27.2	% 100
	ارجاع الحاويات الى مكان التخزين	14.026	% 1.2	% 19.43	% 100
المجموع		75.173.65	% 6.45	% 100	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق

من الجدول يتضح أن الأنشطة الغير مضيقة للقيمة بلغ عددها 10 أنشطة، وبلغ مجموع تكاليفها 6.45 % من مجموع تكاليف كل الأنشطة. غير أنه وجب التنويه إلى نشاط القيادة بالنسبة لتوريد المياه عن طريق الشاحنات

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

حيث لا يعتبر النشاط غير مضيف للقيمة بنسبة 100 % فحسب ما يوضحه الجدول في خانة " نسبة التخفيض السنوي من تكلفة النشاط" يتضح أن النشاط غير مضيف للقيمة بنسبة 40 % سنويا من تكلفة نشاط القيادة. كذلك الحال بالنسبة للأنشطة الخاصة باسترجاع النفايات عن طريق البارجة وهي كالاتي: الاتصال ببرج المراقبة، فك رباط البارجة، القيادة، استلام النفايات، إفراغ النفايات. فهي تعتبر غير مضيعة للقيمة بنسبة 25 % من مجموع تكاليفها معا. وعليه وبعد انتهائنا من تحديد فرص تخفيض التكاليف سنقوم بإعداد جدول جديد لتصنيف التكاليف غير المباشرة.

الجدول رقم 07: تصنيف التكاليف غير المباشرة بعد عملية التخفيض

مسيبات التكلفة	التكاليف	مجمعات التكاليف
/	75 228 000,00	ح/60 مشتريات مستهلكة
/	68 328 331,00	ح/602 معدات وأدوات مستهلكة
/	6 757 811,00	ح/607 الكهرباء والغاز، الماء
/	27 187 000,00	ح/61 خدمات خارجية
/	113 050,49	ح/613 ايجارات
/	18 713 089,99	ح/615 صيانة وتصليح
/	8 004 109,35	ح/616 أقساط التأمينات
/	356 750,17	ح/618 التوثيق
/	92 570 000,00	ح/62 خدمات خارجية أخرى
/	16 870 252	ح/621 العاملون الخارجيون عن المؤسسة
/	18 457 063	ح/622 أجور الوسطاء والأتعاب
/	41 422 846	ح/623 الإشهارات والنشر
/	910 280	ح/624 نقل السلع والنقل الجماعي
/	8 490 131	ح/625 التنقلات والمهمات والاستقبالات
/	3 421 939	ح/626 مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية
/	2 997 489	ح/628 الاشتراكات
/	808 173 000,00	ح/63 أعباء المستخدمين
/	633 268 596,61	ح/631 أجور العاملين
/	156 541 087,25	ح/635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية
/	18 363 316,15	ح/637 الأعباء الاجتماعية الأخرى

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

/	22 055 000,00	ح/64 الضرائب والرسوم
/	18970538,10	ح/641 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة عن الأجر
/	3084461,90	ح/645 الضرائب والرسوم الأخرى
/	2 572 000,00	ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى
/	50402,38	ح/651 الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات
/	100737,96	ح/653 أتعاب وحضور
/	2250083,37	ح/656 الغرامات والعقوبات
/	1200,01	ح/657 أعباء التسيير الجاري الاستثنائية
/	169576,28	ح/658 أعباء أخرى للتسيير
/	11 000,00	ح/66 الأعباء المالية
/	11 000,00	ح/666 خسائر الصرف
/	65 766 000,00	ح/68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
/	65 766 000,00	ح/681 مخصصات الاهتلاكات، و م و خ ق و أ غ ج
1 093 562 000,00		مجمعات التكاليف

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق

ويمكن توضيح ذلك أكثر من خلال إعداد مصفوفة لارتباط التكاليف بالأنشطة بعد عملية التخفيض كالاتي:

الجدول رقم 08: مصفوفة ارتباط التكاليف غير المباشرة بالأنشطة بعد عملية التخفيض

الوحدة: 1000 دج

المجموع	ح/68	ح/66	ح/65	ح/64	ح/63	ح/62	ح/61	ح/60	البيان
29									A/03
146555									A/12
9112									A/19
708726									B/01
831									B/02
224417									C/05
3892									D/02
1093562	65766	11	2572	22055	808173	92570	27187	75228	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق

تحليل نتائج الدراسة:

اعتمدت الدراسة التطبيقية على نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة (ABC و ABM)، من أجل تحقيق هدف محوري يتمثل في ترشيد التكاليف وقد تم الوصول الى نتائج ملموسة من خلال مقارنة المعطيات قبل التخفيض وبعده وهو ما سنقوم بتحليله فيما يلي:

- من خلال مقارنة التكاليف غير المباشرة قبل وبعد تطبيق نظام ABC ونظام ABM نلاحظ تحقيق تخفيض فعلي قدره 66.657 دج وهو ما يمثل نسبة 5.74 % من مجموع التكاليف غير المباشرة، هذا الانخفاض يدل على فعالية النظامين في تحديد مصادر الهدر وخفض التكاليف.

- إعادة تنظيم الأنشطة من خلال تطبيق نظام ABC، تم توضيح تكلفة كل نشاط ضمن الخدمة حسب أهميته النسبية حيث أظهرت المقارنة بين الوضعين (قبل التخفيض وبعده)، أن هناك أنشطة تستهلك موارد دون أن يكون لها تأثير فعلي على الخدمة المقدمة للزبون، مثلا في مديرية قيادة الميناء أتاح التحليل إمكانية دمج نشاطين لاسلكيين في خطوة واحدة ما أدى إلى تخفيض التكلفة دون التأثير على جودة الخدمة المقدمة للزبون.

- التخلص من الأنشطة الغير مضيئة للقيمة حيث أبرزت المقارنة أن عددا من الأنشطة رغم مساهمتها الظاهرية لم تكن ضرورية من حيث القيمة المضافة، فمثلا مجرد إجراء اتصال مسبق بالسفينة يمكن من تجنب ربع عدد الرحلات الغير الضرورية وبالتالي تخفيض التكلفة السنوية لخدمة استرجاع النفايات عن طريق البارجة.

- التحول من العمل اليدوي إلى العمل الرقمي ساعد في ترشيد التكلفة حيث تظهر المقارنة على مستوى مديرية الإستغلال، الشحن والتفريغ أن الاعتماد على العمل اليدوي في أنشطة مثل: تنقيط الحاويات، أو نشاط البحث عن الحاويات يؤدي على استهلاك غير مبرر للموارد في حين أن الاعتماد على الرصيف الذكي مكن من الاستغناء عن هذه الأنشطة، وهو ما أدى إلى خفض التكاليف.

- الاعتماد على الأهمية النسبية أعطى نتائج قابلة للتطبيق، وهذا من أبرز ما توصلت إليه الدراسة، بالنظر إلى ما حدده رؤساء المصالح والموظفين التابعين للمديريات محل الدراسة يؤكد أن المعرفة الميدانية يمكن أن تقدم بديلا يساعد في توزيع التكاليف نسبيا على الأنشطة.

خلاصة الفصل:

تناولنا في الفصل التطبيقي دراسة حالة مؤسسة ميناء سكيكدة حيث تم في المطلب الأول تقديم تعريف شامل بالمؤسسة من خلال التطرق إلى نشأتها وتطورها، إلى جانب استعراض الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع التركيز على مختلف المديريات التابعة لها، وقد تم تسليط الضوء بشكل خاص على مديرية المالية والمحاسبة، نظرا لدورها المحوري في إدارة الموارد المالية وبيان طبيعة علاقتها مع باقي المديريات.

أما بالنسبة إلى المطلب الثاني فقد تم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على مستوى المؤسسة المينائية سكيكدة، وذلك بهدف تحديد الأنشطة ثم توزيع التكاليف غير المباشرة عليها حسب الأهمية النسبية لكل نشاط من الأنشطة المحددة، بعد ذلك كان الدور على نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM بعد عملية تحليل الأنشطة وتحديد فرص التقليل في التكاليف عن طريق تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن ثم العمل على دمجها أو استبعادها وبالتالي استبعاد تكلفتها وهذا ما أدى إلى التقليل الفعلي للتكاليف غير المباشرة.

الخاتمة

الخاتمة:

في ظل التغيرات الكبيرة التي تشهدها بيئة العمل، تواجه المؤسسات الإقتصادية حاجة ملحة لتبني أنظمة جديدة تضمن لها إدارة فعالة واستخدام مثالي للموارد، بحيث يعتبر تقليل التكاليف من الأهداف الأساسية التي تسعى هذه المؤسسات لتحقيقها، خاصة مع زيادة حدة التنافس وتعقيد العمليات التشغيلية. من هنا برزت الأنظمة الحديثة للتكاليف كوسائل ضرورية تقدم معلومات دقيقة ومناسبة تدعم صانعي القرار، ومن أبرزها نظام التكاليف على اساس الأنشطة، الذي يمكن من تتبع التكاليف استنادا إلى مصادرها الحقيقية وربطها مباشرة بالأنشطة المختلفة.

من خلال دراسة الحالة الخاصة بمؤسسة ميناء سكيكدة، تبين أن المؤسسة تعتمد على الأنظمة التقليدية في التعامل مع تكاليفها، الأمر الذي قد يعيق فاعلية المعلومات المحاسبية في توجيه القرارات الاستراتيجية، في هذا السياق سعت الدراسة إلى تقديم نموذج لتطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة داخل المؤسسة، من خلال ربط التكاليف بمجموعة من الأنشطة المينائية، وأظهرت النتائج وجود فرص واعدة لتحسين دقة التخصيص وتعزيز مستوى الشفافية في تحليل النتائج.

وبناء على ذلك، يمكن القول أن الانتقال التدريجي نحو الأنظمة الحديثة للتكاليف، وعلى رأسها نظام ABC، يمثل خطوة استراتيجية نحو تقليل التكاليف وزيادة كفاءة الأداء. لكن يبقى نجاح هذا التحول معتمدا على إرادة التغيير وتوافر البيانات والموارد البشرية المؤهلة للتكيف مع هذا التطور الضروري في مجال المحاسبة التحليلية.

وفيما يلي سنقوم بعرض لأهم نتائج الدراسة بالإضافة إلى اختبار صحة الفرضيات مع إعطاء أهم التوصيات، وكذا بعض المواضيع التي يمكن أن تكون آفاق أخرى لهذا الموضوع، لكن قبل ذلك نذكر بالإشكالية الرئيسية المطروحة والمتمثلة في: **كيف يمكن لنظم التكاليف الحديثة أن تساهم في ترشيد تكاليف المؤسسات الإقتصادية؟**

أولا: نتائج الدراسة: يمكن تقسيمها إلى:

1- نتائج الدراسة النظرية:

- التكاليف هي المحور الأساسي لأنظمة التكاليف الحديثة؛
- توفر نظم التكاليف الحديثة معلومات دقيقة وشاملة حول التكاليف؛
- تعتبر نظم التكاليف الحديثة أدوات فعالة في ترشيد التكاليف وهذا ما تجلى من خلال ابراز مساهمة كل نظام في عملية الترشيح؛
- تدعم نظم التكاليف الحديثة المؤسسات في تحسين موقعها في السوق ورفع قدرتها التنافسية من خلال خفض النفقات؛

- تبني نظام حديث خاص بالتكاليف يمكن المؤسسات من تعزيز الرقابة عن طريق تمكين الإدارة من تتبع تكاليفها واتخاذ إجراءات تصحيحية؛
- الاختيار السليم لمسببات التكلفة والتخصيص الدقيق للتكاليف عن طريق نظام ABC يمكن المؤسسات من تقليل نفقاتها؛
- يعمل نظام ABM على تحديد الأنشطة المضيئة والغير مضيئة للقيمة عن طريق مخرجات نظام ABC؛
- التخطيط المسبق للتكاليف قبل بدء عملية الإنتاج عن طريق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الى تقليل النفقات؛
- تحليل سلسلة القيمة يساعد المؤسسات على معرفة المصادر الممكنة لكسب مزايا تنافسية وبالتالي يمنحها إمكانية للتحكم في تكاليفها؛

2- نتائج الدراسة التطبيقية:

- ملائمة نظام ABC لمختلف القطاعات صناعية كانت أو خدمية؛
- تطبيق نموذج لنظام ABC في المؤسسة المينائية سكيكدة أدى إلى توزيع أكثر عدالة للتكاليف على الأنشطة ما ساهم في تقليل النفقات؛
- التكامل بين نظامي ABC و ABM ساهم في ترشيد نفقات المؤسسة المينائية سكيكدة؛
- المعلومات الضرورية التي وفرها نظام ABC لنظام ABM مكنته من تحديد الأنشطة ذات القيمة والغير ذات القيمة ما فتح المجال أمام عملية تخفيض التكاليف؛
- الصعوبة الفعلية في تطبيق نموذج لنظام ABC تكمن في تحديد الأنشطة والمسببات السليمة للتكلفة؛
- المعرفة الميدانية يمكن أن تكون بديلا يساهم ويساعد في توزيع التكاليف على الأنشطة، فمن خلال اتباع أسلوب المقابلة مع الموظفين اعتمدنا في توزيع التكاليف غير المباشرة على الأهمية النسبية لكل نشاط بدلا من مسببات التكلفة؛

ثانيا: اختبار فرضيات البحث:

الفرضية الأولى: من خلال ما جاء في الدراسة النظرية، وابرار مساهمة أنظمة التكاليف الحديثة في ترشيد تكاليف المؤسسات الإقتصادية، وبالإضافة إلى اسقاط الجانب النظري على الدراسة التطبيقية تبين أن لأنظمة التكاليف الحديثة تأثير على ترشيد تكاليف المؤسسات الإقتصادية حيث تبين أنها توفر أدوات دقيقة لتحليل مصادر التكاليف ومن ثم العمل على تقليلها وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: أظهرت المعطيات الميدانية، وعلى وجه الخصوص تصريح رئيس قسم المحاسبة أن المؤسسة تعتمد فعليا على نظام تكاليف تقليدي لا يميز بين الأنشطة ولا يعكس بشكل دقيق استهلاك الموارد الفعلي لكل نشاط، ورغم أن الجدول التحليلي (الملحق 13) يوحي بمحاولة توزيع التكاليف على مراكز النشاط، إلا أن هذه الإجراءات لا ترقى إلى تطبيق منهجي لنظام ABC وعليه لا يمكن القول أن المؤسسة تعتمد على نظام التكاليف على أساس الأنشطة وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: أشارت الدراسة الميدانية إلى وجود جملة من الصعوبات التي تعرقل تبني نظام ABC من قبل المؤسسة المينائية سكيكدة غير أن هذه الصعوبات لم تكن حائلا فعليا أمام إمكانية تطبيق نظام ABC حيث تمكنت الدراسة من تطبيق نموذج مبسط لنظام التكلفة على أساس الأنشطة، وأثبت النموذج فاعليته في خفض التكاليف وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثالثة.

ثالثا: التوصيات:

- ينبغي للمؤسسة أن تتجه نحو تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة، كنظام محاسبي يوفر معلومات دقيقة حول تكلفة كل نشاط على حده، بهدف الوصول إلى تحديد أكثر دقة للتكاليف؛
- ضرورة تنظيم دورات تدريبية لفائدة الإطارات المحاسبية ومراقبي التسيير في المؤسسة حول مفاهيم نظام ABC ونظم التكاليف الأخرى الحديثة؛
- ينبغي تطوير أو اقتناء نظم معلومات مالية ومحاسبية مرنة تدعم تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة بهدف تسريع الوصول إلى البيانات الدقيقة؛
- العمل على تحسين التنسيق بين مختلف المصالح حول إدارة التكاليف فنجاح نظام التكاليف الحديث يتطلب تضافر الجهود بين أقسام المحاسبة، التخطيط، التسيير، والإنتاج؛

رابعا: آفاق الدراسة:

- دور التكوين والتأهيل في إنجاح تطبيق نظم التكاليف الحديثة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- العلاقة بين نظم التكاليف الحديثة وتحقيق الاستدامة الاقتصادية والبيئية في المؤسسات الجزائرية؛
- دور التحول الرقمي في تسهيل تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة؛
- فعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية الجزائرية؛

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

✓ الكتب:

- أحمد العامري، نظام **ABC** مدخل لتحسين القرارات الإدارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015.
- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
- أحمد محمد الزامل، المحاسبة الإدارية، الإدارة العامة للطباعة والنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000.
- أحمد محمد موسى، دراسات في التكاليف، دار النهضة العربية للنشر، مصر، 1992.
- أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، 2004.
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة.
- تشارلز هيكس، نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم، ترجمة: محمد مصطفى الجبالي، لطفي الرفاعي، النشر العلمي والمطابع، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1996.
- حنفي زكي عيد محمد، أساسيات محاسبة التكاليف، مركز جامعة القاهرة للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2003.
- حيدر على السعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، دار البازور للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- عبد الكريم خيطاس، محاسبة التكاليف، دار خيطاس للنشر، السعودية، 2008.
- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- كمال حسن الربيعي، سعدون الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

- كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
- لبنى نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
- لؤي عبد الرحمان "محاسبة التكاليف المتقدمة"، الطبعة الأولى، دار الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- محمد بن عيسى، تحليل سلسلة القيمة كمدخل لتحسين الأداء الاستراتيجي، دار الإبداع للنشر، عمان، الأردن، 2018.
- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط4، 2007.
- محمد شوقي بشادي، محاسبة التكاليف، دار النهضة العربية للنشر، بيروت، لبنان، 1983.
- محمد عبد الكريم، أنظمة التكاليف الحديثة وأثرها في ترشيد القرارات الإدارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2020.
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر 2009.
- هاشم أحمد عطية، دراسات في المحاسبة المتخصصة، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2000.
- يزيد تفرات، محاسبة التكاليف ودورها في تقييم الأداء المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.
- يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 2، 2006.

✓ الأطروحات والمذكرات:

أ- الأطروحات:

- مراوي رشيدة، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2022-2023.

ب- المذكرات:

- زينب حبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المربحة في المصارف الإسلامية، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
- سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة نفضال، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.

- محمد ولد عباس، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله، دراسة حالة الشركة الوطنية للصناعة والمناجم، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010-2011.
- مليكة محمدي، "دور تطبيق نظام ABC في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015.

✓ المجالات:

- إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مجال المسؤولية الاجتماعية، مجلة جمعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد واحد وعشرون، العدد الثاني، سوريا، 2005.
- الدويري، م، التحديات التنظيمية لتطبيق نظام إدارة الأنشطة ABM، مجلة البحوث الادارية، 2021.
- الزغبى، ن، أثر استخدام نظام ABM في دعم القرارات الإدارية في المؤسسات الصناعية، مجلة الاقتصاد والإدارة، 2021، العدد 15.
- حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الاشراف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية 2، 2008.
- ذاكر عبد الله مفلح مصاروة، عبيد حيون الخفاجي، التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 2013.
- طه عليوي، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، 2010.
- علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكاليف، دراسة حالة في معمل ألبان الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العراق، 2010.
- مجدي وائل الكبجي، مقال بعنوان: مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية، مجلة العلوم الإدارية، 2014.

✓ الملتقيات:

- لخضر عزي، حسان بوبعاية، الحكم الرشيد وخصخصة المؤسسات لأجل التسيير الفعال، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2005.
- نادية مشاش، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، ورقة مقدمة ضمن ملتقى حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة على لونيبي، البليدة، 2017.

ثانياً-المراجع باللغة الأجنبية:

- Carla MENDOZA et autre, **cout et décisions**, Gialino éditeur, France, 2004.
- Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, Madhav V. Rajan, "**Cost Accounting: A Managerial Emphasis**", 15th Edition, Pearson, 2015.
- Hilton, R. W. **Managerial accounting: creating value in a dynamic business environment** (11th Ed) McGraw-Hill education, 2015.
- Kaplan, R.S, & cooper, R. **Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance**. Harvard business school press, 1998.
- Porter, M, E, & Millar, V, E, **how Information gives you competitive advantage**. Harvard business review, July-August, 1985.

الملاحق

TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES AU 31/12/2022

N°CPTE	CHARGES	A/30 : atelier conservation domaine
60	achats consommés	1486
61	services extérieures	23
62	autres services ext	794
63	charges de personnel	5212
64	impôts, taxes et versements assimilés	0
65	autres charges op	0
66	charges financiers	0
68	dotation aux amortissements et provisions	804
		8319

N°CPTE	CHARGES	A/32 : atelier maintenance navale
60	achats consommés	0
61	services extérieures	21
62	autres services ext	2
63	charges de personnel	0
64	impôts, taxes et versements assimilés	0
65	autres charges op	0
66	charges financiers	0
68	dotation aux amortissements et provisions	201
		224

الملحق : 03

TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES AU 31/12/2022

N°CPTÉ	CHARGES	B/30 : ATELIER DE MAINTENANCE NAVALE
60	achats consommés	6787
61	services extérieures	72
62	autres services ext	239
63	charges de personnel	10087
64	impôts, taxes et versements assimilés	0
65	autres charges op	0
66	charges financiers	11
68	dotation aux amortissements et provisions	1312
		18508

الملحق : 04

N°CPTÉ	CHARGES	C/30 : ATELIER GRÉAGE ET BENNES
60	achats consommés	11407
61	services extérieures	421
62	autres services ext	382
63	charges de personnel	23739
64	impôts, taxes et versements assimilés	0
65	autres charges op	0
66	charges financiers	0
68	dotation aux amortissements et provisions	10284
		46233

TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES AU 31/12/2022

N°CPTÉ	CHARGES	A/44 D. CAPITAINERIE
60	achats consommés	5662
61	services extérieures	790
62	autres services ext	2275
63	charges de personnel	72777
64	impôts, taxes et versements assimilés	152
65	autres charges op	7
66	charges financiers	0
68	dotation aux amortissements et provisions	2229
		83892

N°CPTÉ	CHARGES	B/46 D .REMORQUAGE
60	achats consommés	7334
61	services extérieures	253
62	autres services ext	761
63	charges de personnel	61899
64	impôts, taxes et versements assimilés	0
65	autres charges op	10
66	charges financiers	0
68	dotation aux amortissements et provisions	616
		70873

TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES AU 31/12/2022

N°CPTE	CHARGES	C/46 D. MANUTENTION ET ACCONAGE
60	achats consommés	23908
61	services extérieures	542
62	autres services ext	974
63	charges de personnel	89699
64	impôts, taxes et versements assimilés	0
65	autres charges op	0
66	charges financiers	0
68	dotation aux amortissements et provisions	1182
		116305

N°CPTE	CHARGES	autres sec administ
60	achats consommés	19782
61	services extérieures	12844
62	autres services ext	79152
63	charges de personnel	378012
64	Impôts, taxes et versements assimilés	21032
65	autres charges op	2636
66	charges financiers	0
68	dotation aux amortissements et provisions	34060
		547518

TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES AU 31/12/2022

N°CPTÉ	CHARGES	autres sec prestataires service interne
60	achats consommés	6077
61	services extérieures	13109
62	autres services ext	11204
63	charges de personnel	156244
64	impôts, taxes et versements assimilés	1609
65	autres charges op	5
66	charges financiers	0
68	dotation aux amortissements et provisions	16149
		204397

N°CPTÉ	CHARGES	E/48 D .commerciale
60	achats consommés	1356
61	services extérieures	177
62	autres services ext	512
63	charges de personnel	59603
64	Impôts, taxes et versements assimilés	61
65	autres charges op	5
66	charges financiers	0
68	dotation aux amortissements et provisions	2236
		63950

TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES AU 31/12/2022

N°CPTE	CHARGES	
60	achats consommés	83799
61	services extérieures	28251
62	autres services ext	96295
63	charges de personnel	857271
64	Impôts, taxes et versements assimilés	22854
65	autres charges op	2664
66	charges financiers	11
68	dotation aux amortissements et provisions	69073
		1160219

STATISTIQUES 31/12/2022

01	volume	55831739
02	Nombre jours	3259
03	TJB (Tx)	25625142,6
04	nombre de défenses	7332
05	Tonnes Eau	65614
06	nombre de courses	1040
07	nombre de camions	670
08	nombre de voyage (détritux)	6620
09	nombre d'heures de remorquage	25732
10	nombres de remorqueurs	7770

TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES DIRECTS ET INDIRECTS AU

31/12/2022

U=1000DA

INTITULE								TOTAL
Charges directs	Fourniture D'eau Au Navires	Pilotage	Barge De Recuperation	Remorquage	Fourniture D'eau par Remorqueur	Manutention navires	bachage	
60	20	8359	431	42217				51027
61		5052	2939	73771		21724		103486
62		1294		39514		156		40964
63		110816	3066	594203		988883		1696968
64	4	10850	840	76014	118	16137	163	104126
65				12774				12774
66								0
68	146	25169	5786	243697				274798
Total charges direct	170	161540	13062	1082190	118	1026900	163	2284143
Charges indirect								
A/30				889		7430		8319
A/32		208	16					224
B/30				18508				18508
C/30						46233		46233
autres sec prestataires service interne	8	19090	1479	154941	208	28385	286	204397
A/44		77861	6031					83892
B/46				70873				70873
C/46						113556	2749	116305
E/48	2	5973	463	48476	65	8881	90	63950
autres sec administ	21	51136	3961	415039	558	76036	767	547518
TOTAL CHARGES INDIRECT	31	154268	11950	708726	831	280521	3892	1160219
COUT TOTAL	201	315808	25012	1790916	949	1307421	4055	3444362

