

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون- تيارت-

ميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم

التسيير

شعبة: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم

التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة:

حنة ياسين

معروف مختار

تحت عنوان:

الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات

في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة المنتجات الطويلة ENTPL-تيارت سوترفيت-

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا

(أستاذ محاضر-جامعة ابن خلدون تيارت)

بلخير فريد

مشرفا ومقررا

(أستاذ تعليم عالي.-جامعة ابن خلدون

تيارت)

دحو عبد الكريم

مناقشا

(أستاذ مساعد-جامعة ابن خلدون تيارت)

بلعيد شكيب

السنة الجامعية : 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الحمد لله

الحمد لله في المؤمنين ومنبع النعم على الخلق أجمعين وشكر الله تعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل

وهدي هذا العمل المتواضع

لي من كلكم الله بالهبة والوقار.... لي من أحمل اسمه بكل فخر.....

والذي العزيز حفظه الله

لي بسمة الحياة وسر الوجود.... ولي من كان دعواتها سر نجاحي..... لي إخوتي حبيبة

وهي حفظها الله

لي من لهم الفضل في تحفيزي وتشجيعي... لي إخوتي الاعزاء

لي جميع الاصدقاء والاهل... وكل من كان له يد العون وسانني من قريب وبعيد

مختار

الحمد لله بي العالمين وبعد توفيق من الله عز وجل في إنجاز هذا العمل المتواضع

وهدي

لي من هو تصفه كلمات وهو ينصفه إفتباس.... لي من تحمل مشقة الحياة ومرارتها....

أبي العزيز طاب بك العمر وطبت لي عمرا

لي نبع الحنان... لي رمز العطاء والحب.... سيدة النساء

وهي الغالية اللهم بيت هو يتخلو من صوتها أودمك الله تاج فوق رؤوسنا

لي إخوتي الاعزاء.... ولي الاصدقاء والاحباب

ياسين

شكر و عرفان

الحمد لله والشكر لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل

أول ما نتقدم به من شكر، إلى الوالدين حفظهم الله الذين كانوا لنا عوناً في كل شيء

وإعترافاً بالفضل وتقديراً للجميل، لا يسعني إلا أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى أستاذنا الفاضل د. محمد الكريم الذي كان سنداً وعاوناً في كل خطوة من خطوات هذا البحث، بالرغم من انشغالاته ومسؤولياته كما لا يفوتنا أن نوجه الشكر والامتنان للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة وفي الأخير، لا يفوتنا إلا أن نتقدم بأسمى معاني الشكر المبجل إلى كل من منحنا من وقته وقدم لنا يد المساعدة، من قريب أو بعيد في إعداد هذه المذكرة، ولو بكلمة طيبة مشجعة أو دعاء مخلص

فهرس المحتويات

الصفحة	الفهرس
	الإهداء
	شكر وعران
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ-د	مقدمة عامة
الفصل الأول:	
05	تمهيد
05	المبحث الأول:
05	المطلب الأول: مفاهيم عامة لمحاسبة التكاليف
06	أولاً: نشأة محاسبة التكاليف، وتعريفها وأهدافها وظائفها
06	1 - نشأة محاسبة التكاليف تطورها
07	2 - تعريف محاسبة التكاليف
07	3 - وظائف محاسبة التكاليف
08	4 - أهداف محاسبة التكاليف
09	المطلب الثاني: الأعباء والتكاليف وتبويباتها
09	أولاً: مفاهيم أساسية حول الأعباء والتكاليف وتبويباتها
10	ثانياً: تبويات عناصر التكاليف
12	المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية
12	أولاً: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية
14	ثانياً: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية
15	المبحث الثاني: الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف
15	المطلب الأول: نظام التكلفة على أساس الأنشطة "ABC"
16	أولاً: مفاهيم عامة حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة "ABC"
21	ثانياً: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة على أساس الأنشطة "ABC"
24	ثالثاً: تقييم نظام التكلفة على أساس الأنشطة
26	رابعاً: مقارنة بين نظام ABC والأنظمة التقليدية
26	المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة

26	أولاً: مفهوم نظام التكلفة المستهدفة
27	ثانياً: أصل نظام التكلفة المستهدفة
27	ثالثاً: خصائص نظام التكلفة المستهدفة
28	رابعاً: أهداف نظام التكلفة المستهدفة
28	خامساً: العوامل المؤثرة على نظام التكلفة المستهدفة
30	سادساً: تقييم نظام التكلفة المستهدفة
32	المطلب الثالث: نظام الإنتاج في الموعد بالضبط JITPS
33	أولاً: نشأة ومفهوم نظام الإنتاج في الموعد بالضبط
33	ثانياً: العناصر الرئيسية في نظام الإنتاج في الموعد بالضبط
34	ثالثاً: مراحل الإنتاج في الموعد بالضبط
35	رابعاً: أهمية نظام الإنتاج في الموعد بالضبط
37	المبحث الثالث: إتخاذ القرار
37	المطلب الأول: ماهية عملية إتخاذ القرارات
37	أولاً: مفهوم إتخاذ القرار
37	ثانياً: أهمية إتخاذ القرار
38	ثالثاً: أنواع القرارات
40	المطلب الثاني: مراحل إتخاذ القرار والعوامل المؤثرة فيه
40	أولاً: مراحل إتخاذ القرار
41	ثانياً: العوامل المؤثرة في إتخاذ القرار
43	المطلب الثالث: أساليب إتخاذ القرار
44	أولاً: الأساليب التقليدية في إتخاذ القرار
46	ثانياً: الأساليب العلمية في إتخاذ القرار
الفصل الثاني:	
50	تمهيد
51	المبحث الأول: تعريف عام حول المؤسسة
51	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة الأم TPL (تحويل منتوجات الطويلة)
51	المطلب الثاني: فروع مؤسسة TPL
53	المطلب الثالث: نشأة وتنظيم فرع درفلة سوتريفيت تيارت
54	أولاً: نشأة المؤسسة
54	ثانياً: مهام ونشاطات المؤسسة

55	ثالثا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومصالحها
57	المبحث الثاني : النظام المتبع في المؤسسة
57	المطلب الأول: توزيع التكاليف
57	أولا: التكاليف المباشرة
57	ثانيا: التكاليف الغير مباشرة
59	المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف
59	أولا: تكلفة الشراء
60	ثانيا: تكلفة الإنتاج
63	المطلب الثالث: تحديد سعر التكلفة والنتيجة الإجمالية
63	أولا: حساب سعر التكلفة
63	ثانيا: حساب النتيجة التحليلية
64	المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة
65	المطلب الأول: تحديد الأنشطة وتكاليفها ومسبباتها
65	أولا: تحديد الأنشطة
66	ثانيا: تكاليف الأنشطة
67	ثالثا: إختيار مسببات التكلفة لكل نشاط
67	المطلب الثاني: تحديد معدلات التحميل لكل نشاط وتحميل تكاليفه على المنتجات
67	أولا: تحديد معدلات التحميل
68	ثانيا: التطبيق العددي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
69	المطلب الثالث: حساب مختلف التكاليف حسب نظام ABC والنتيجة التحليلية
69	أولا: تكلفة الشراء
69	ثانيا: تكلفة الإنتاج
71	ثالثا: حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية حسب نظام ABC
75	خاتمة عامة
78	المصادر والمراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم
13	أوجه الإختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية	01-01
57	التكاليف المباشرة لكل من قسمي التموين والانتاج	01-02
58	التوزيع الأولي والثانوي للأعباء الغير مباشرة	02-02
59	تكلفة الشراء بطريقة التكاليف الحقيقية	03-02
60	تكلفة المادة الاولية بعد عملية التجريد بطريقة التكاليف الحقيقية	04-02
61	تكلفة انتاج المنتج النصف المصنع بطريقة التكاليف الحقيقية	05-02
61	تكلفة المنتج النهائي بطريقة التكاليف الحقيقية	06-02
63	سعر التكلفة بطريقة التكاليف الحقيقية	07-02
64	النتيجة التحليلية بطريقة التكاليف الحقيقية	08-02
67	أنشطة المؤسسة ومسبباتها	09-02
68	الأنشطة وتكاليفها	10-02
69	معدلات تحميل الأنشطة	11-02
69	تكلفة الشراء بطريقة ABC	12-02
70	تكلفة إنتاج نصف المصنع بطريقة ABC	13-02
70	تكلفة الإنتاج للمنتجات النهائية بطريقة ABC	14-02
71	سعر التكلفة بطريقة ABC	15-02
71	النتيجة التحليلية بطريقة ABC	16-02
72	الفرق بين الطريقتين	17-02

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم
56	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	01-02

مقدمة

عامّة

تعتبر المؤسسة نسيجاً حيويًا في عالم الأعمال حيث تتجسد الوحدة الاقتصادية تسعى لتحقيق أهدافها ورسالتها وتكمن أهميتها في دمج مختلف عوامل الإنتاج فيما بينها من أجل الحصول على نتائج دقيقة يتم إتخاذ القرار على أساسها.

نجاح أي مؤسسه يعتمد على وجود إدارة فعالة تقوم بالتنسيق المحكم بين جميع الموارد المتاحة لتحقيق أهدافها المنشودة ويتوقف ذلك على مدى سلامة ورشد القرارات التي يتم إتخاذها.

عند محاسبة التكاليف أو المحاسبة التحليلية اعتبر من أهم التقنيات المستعملة من طرف المؤسسة الاقتصادية في عملية التسيير بحيث تعتبر أداة لترتيب المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة من خلالها يتخذ المسؤولون القرارات الرشيدة.

كما تقوم محاسبة التكاليف بجمع البيانات بها ذلك إفادة الإدارة ومساعدتها على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على مختلف العمليات التي غالباً ما تهدف الى معرفة كل نقاط القوة والضعف وذلك لمساعدة المسؤولين في عملية إتخاذ القرار.

تنظيم التكاليف تطوراً كبيراً مما أدى إلى ظهور أنظمة حديثة في حساب التكاليف كنظام التكاليف على أساس الأنشطة، وأيضاً نظام التكلفة المستهدفة، ونظام الإنتاج اللحظي أو الفوري وغيرها من الأنظمة التي ساهمت بشكل كبير في تخصيص التكاليف الغير مباشرة وتحديد تكاليف الدقيقة للمنتجات، ومن أوائل الدراسات التي أجريت في هذا السياق كانت في سنة 1987 بحيث تلخص مضمونها حول إستخدام نظام جديد يسمى نظام على أساس الأنشطة والذي بدأت المؤسسات الأمريكية بتطبيقه، وذلك لما له من مزايا في تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها، بالإضافة لما حققه من رقابة على التكاليف وتخصيصها بدقة كبيرة وأيضاً مساعدة الإدارة في عملية إتخاذ القرارات.

إشكاليه البحث:

ما مدى تأثير الطرق الحديثة في حساب التكاليف على فعالية عملية إتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية؟

أكثر قمنا بتجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ ما هي الأسس التي تقوم عليها الأنظمة الحديثة في حساب تكاليف؟
- ❖ ما مدى تأثير الأنظمة الحديثة على تخفيض التكلفة؟
- ❖ هل يمكن إعتبار محاسبة التكاليف من الأدوات التي يعتمد عليها في عملية إتخاذ القرار؟

الفرضيات:

من أجل الإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية قمنا بوضع الفرضيات التالية:

- ❑ الأنظمة الحديثة تقوم على أساس تخفيض التكاليف الغير مباشرة
 - ❑ تتيح الطرق الحديثة للمؤسسات رؤية أفضل لتوزيع التكاليف ومعرفة التكاليف الفعلية
 - ❑ يمكن اعتبار محاسبة التكاليف أحد الأدوات الرئيسية التي يعتمد عليها في إتخاذ القرارات داخل المؤسسة
- حدود الدراسة:**

إن موضوع دراستنا واسع جدا وهذا نظرا لوجود عدة أنظمة سواء أكانت تقليدية أم حديثة، ولقد تم التركيز عند دراسة الأنظمة التقليدية على طريقة التكاليف الحقيقية وطريقة التكاليف المعيارية بنوع من التفصيل، بينما تم الإختصار نوعا ما بالنسبة للطرق الأخرى، أما عند دراستنا للأنظمة الحديثة فقد تم التركيز على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة بنوع من التفصيل، بينما تم الإختصار نوعا ما في الأنظمة الأخرى، أما في دراسة الحالة التطبيقية فقد تم معالجة النظام المتبع في المؤسسة وهو نظام التكاليف الكلية، ومحاولة إسقاط الدراسة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

أسباب إختيار الموضوع:

إن اختيار موضوع الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ناتج عن عدة عوامل منها:

- ✓ تخصصي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في إختيار هذا الموضوع.
- ✓ الأهمية الكبيرة التي تؤديها محاسبة التكاليف في تحديد النتائج وإتخاذ القرارات.
- ✓ تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات أدى إلى ضرورة إتباع أنظمة حديثة في مجال محاسبة التكاليف.

أهمية البحث:

إن لهذا الموضوع أهمية كبيرة نوجزها فيما يلي :

- ❖ إعطاء نتائج واقعية يمكن على أساسها إتخاذ القرار الأمثل.
- ❖ دراسة التكاليف غير المباشرة وتخصيصها بأكثر واقعية وبصفة دقيقة.
- ❖ توفير المعلومات لمصلحة مراقبة التسيير.
- ❖ إستعراض مختلف الطرق الحديثة من أجل محاولة إيجاد التكامل فيما بينها.
- ❖ محاولة التوجه نحو تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الإقتصادية.

أهداف البحث:

إن لهذا الموضوع عدة أهداف وهي كما يلي:

- ◀ تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج.
- ◀ دعم المكتبات بمرجع إضافي في هذا الموضوع.
- ◀ تحديد نقاط القوة والضعف للأسلوبين التقليدي والحديث.
- ◀ المساهمة في تحسين أدوات مراقبة التسيير.
- ◀ إعداد دراسة لمحاسبة التكاليف سواء من المنظور التقليدي أو الحديث

المنهج المتبع:

تم الإعتماد في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج التاريخي لمحاسبة التكاليف ومدى تطورها شيئاً فشيئاً إلى أن وصلت إلى الطرق الحديثة، ثم إعتدنا على المنهج الوصفي التحليلي في سرد مختلف طرق محاسبة التكاليف التقليدية منها والحديثة وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع، ثم إعتدنا على المنهج التطبيقي فيما يخص المؤسسة موضوع الدراسة.

الأدوات المستخدمة في البحث:

لإجراء هذه الدراسة تم الإعتماد على مختلف المصادر والمراجع كالكتب والمجلات والمقالات العلمية، وكذلك المذكرات والرسائل التي تناولت الموضوع أو أحد جوانبه، هذا فيما يخص الجانب النظري أما عن الدراسة الميدانية فقد تم الاعتماد على الوثائق المحاسبية .

صعوبات البحث:

عند القيام بإعداد هذا البحث صادفتني جملة من الصعوبات نذكر منها ما يلي:

- ✓ إعتدنا على أنظمة تقليدية لمحاسبة التكاليف، مما أدى إلى صعوبة تطبيق الدراسة التطبيقية.
- ✓ نقص المعلومات نظراً لعدم وجود نظام معلومات متكامل.
- ✓ نقص المؤشرين ذوي المستوى العالي في المؤسسات.

الدراسات السابقة

◀ أحمد بن الدين استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (abc) لتقدير تكلفة الخدمة المصرفية حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية-badr-، مجلة التكامل الإقتصادي المجلد 04 العدد 04، 2016

تهدف الدراسة محاولة التعرف على الإطار العلمي لاستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في مواجهة التطورات الحديثة في قطاع الخدمات المصرفية، فبعد التعريف بالنظام ومراحل تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية، وكذا أهمية تطبيقه في المؤسسات المصرفية تم تقديم مقترح علمي لقياس وتحليل التكاليف المشتركة على خدمة الإقراض في المؤسسة البنكية باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط

توصلت هذه الدراسة لعدم ملائمة الطرق التقليدية للتطورات الحديثة في بيئة الأعمال، كما توصلت لضعف الإدراك بأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة وانعدام تطبيقه في المؤسسات المصرفية الجزائرية

◀ الساسي هلال، دباش محمد، دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة Abc في تخفيض تكاليف الخدمات الصحية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية المجلد 06 العدد 02، 2022

تهدف هذه الدراسة إلى تخفيض تكلفة الخدمات الصحية من خلال تطبيق محاسبة التكاليف وفق النظام المبني على أساس الأنشطة (ABC)

تم التوصل إلى إمكانية تخفيض تكلفة الخدمات الصحية عند تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، إمكانية توفير معلومات أكثر دقة عن الخدمات الطبية، في ظل تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، اثبات أن قيمة تكاليف الخدمات الصحية تتناسب عكسيا مع عدد الخدمات المقدمة

◀ قاسم حدة، جرد نور الدين، أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف دراسة نظرية تطبيقية بمؤسسة إتصالات الجزائر وحدة الجلفة، مجلة دفاتر اقتصادية المجلد 13 العدد 02، 2022

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر التكامل بين نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة ABC و ABM في تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، وقد خلصت الدراسة إلى نتائج من أهمها: لتكامل نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة (ABC و ABM) دور بارز في تفعيل الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بما يوفره من

معلومات مالية وغير مالية حول تكاليف الأنشطة المستخدمة وتصميمها الداخلي بشكل يسهم في تخفيض تكاليف المنتجات والخدمات والمساهمة في المحافظة على جودتها وتحسينها وزيادة الميزة التنافسية للمؤسسة

« خلايفة ريحانة، بن خليفة حمزة، عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة Abc ونظام التكاليف على أساس المواصفات abcii في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، مجلة العلوم الإدارية والمالية المجلد 06 العدد 02، 2022

تهدف هذا الدراسة إلى بيان قاعدة المعارف العلمية لكل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) Activity-Based Costing ونظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) attribute based costing system, والوقوف على أهم المعوقات التي تحد من تطبيق هذين النظامين في بيئة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية, ومن النتائج التي توصلت إليها تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية صعوبة في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس المواصفات نتيجة اعتماد الإدارة العليا على مخرجات الأنظمة التقليدية بدلا من اعتمادها على المعلومات التحليلية لنظام ABC و نظام ABCII التي تساعدها في عملية اتخاذ القرارات

التقسيم المنهجي:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإلمام بكل جوانب الموضوع تم إتباع منهجية تعتمد على تقسيم موضوع الدراسة إلى فصلين، أولها خصص للإطار النظري للموضوع والفصل الأخير للجزء التطبيقي.

حيث سنتناول في الفصل الأول عموميات حول الموضوع المدروس، وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث نعتمد في المبحث الأول على المفاهيم العامة حول التكلفة، أما المبحث الثاني فسننتظر فيه إلى الطرق الحديثة الشائعة، أما المبحث الثالث فسيتم تخصيصه لإتخاذ القرار.

أما الفصل الثاني سوف نخصه لدراسة حالة حول مؤسسة ENTPL (المؤسسة الوطنية للمنتجات الطويلة) وذلك بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول للدراسة العامة حول المؤسسة، أما المبحث الثاني فتم فيه دراسة النظام المتبع في المؤسسة، أما المبحث الثالث فسيتم تخصيصه لمحاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة.

الفصل

الأول

تمهيد

في مجال إدارة الأعمال يعتبر فهم مفاهيم محاسبة التكاليف وإتخاذ القرارات أمرًا حيويًا لنجاح الشركات، محاسبة التكاليف تركز على تحديد وتحليل التكاليف المرتبطة بعمليات الإنتاج والخدمات، بينما يتيح إتخاذ القرارات إستخدام هذه المعلومات لإتخاذ خطوات إدارية مستنيرة.

تتيح محاسبة التكاليف إدارة التكاليف بفعالية، حيث تشمل فهمًا لتكاليف الإنتاج وتصنيع المنتجات بمقارنة تكاليف الفرص وإستخدام التحليل التكاملي، يمكن إتخاذ القرارات الإستراتيجية بناءً على معلومات دقيقة.

هذه المفاهيم تتداخل لتمكين الإدارة من تحسين كفاءة العمليات وإتخاذ قرارات مستنيرة تسهم في تحقيق أهداف الشركة وزيادة ربحيتها.

المطلب الأول: مفاهيم عامة لمحاسبة التكاليف

أولاً: نشأة محاسبة التكاليف، وتعريفها وأهدافها وظائفها

1 - نشأة محاسبة التكاليف تطورها:

تاريخ محاسبة التحليل يعود إلى القرن الرابع عشر، حيث تأثرت بالتغيرات الإقتصادية والثقافية، مع التطور أصبحت جزءًا لا يتجزأ من إدارة الشركات خاصةً مع إنفتاحها على أساليب التحليل العلمي، تتشابه محاسبة التحليل بشكل وثيق مع محاسبة التكاليف، حيث تقدم معلومات حيوية لغايات التخطيط والرقابة على النفقات.

التطور التاريخي يشمل فترة من القرن الرابع عشر إلى الخامس عشر، حيث كان التركيز على فهم التكاليف في قطاع النسيج، في الفترة التالية من نهاية القرن الخامس عشر إلى القرن السادس عشر توسعت مجالات التكاليف لتشمل الزراعة، وظهرت مؤلفات تسلط الضوء على مفهوم التكلفة مع ثورة الصناعة في القرن الثامن عشر، تأثرت محاسبة التكاليف بالتحويلات الإقتصادية وزادت التحديات مع إرتفاع تكاليف العمل وتوسع الإستهلاك.¹

2 - تعريف محاسبة التكاليف:

¹ علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية محاسبة التكاليف، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 1998، ص 95

التعريف الأول: محاسبة التكاليف هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة وكذا الشروط الداخلية للإستغلال¹

التعريف الثاني: هي مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف وتحليل هذه العناصر، يؤدي إلى تحديد تكلفة الإنتاج والرقابة على عناصر التكاليف الإنتاج لتحقيق الكفاءة الإنتاجية²

تعريف الثالث: تعتبر وسيلة فعّالة لرصد ومراقبة سير العمل، حيث يتم عرض وتصنيف التكاليف وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتُعرف أحيانًا بالمحاسبة الصناعية، وتجد تطبيقها الشائع في القطاع الصناعي بشكل متكامل

3 - وظائف محاسبة التكاليف:

تمارس محاسبة التكاليف تأثيرا على كل من التخطيط، الرقابة، إتخاذ القرارات من خلال الموازنات والمعطيات المالية الأخرى وحسب "honoring" فإن محاسبة التكاليف تمارس ثلاث وظائف هامة:³

أ- **معالجة المعطيات:** تسجيل المبيعات، المشتريات، تسديد الأجور.

ب- **الإنذار:** إشارة إلى الفرص والمشاكل التي يجب أن ينتبه لها المسؤولون مثل: الإبلاغ عن الأسواق التي تعرف النمو السريع ولم تستثمر فيها المؤسسة.

ج- **المحاكاة:** تسمح بإجراء تحليل مقارن يمكن المؤسسة من إيجاد أفضل حلول من أجل تحقيق أهداف المؤسسة مثل المقارنة، الإمتيازات المالية في حالة إمتلاك الأسطول لمعدات النقل أو القيام بإستئجار هذا الأسطول.

4 - أهداف محاسبة التكاليف:

¹ سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010/2009

² لؤي عبد الرحمن، محاسبه تكاليف المتقدمة قياس وتحليل، دار مكتبة الكندي للنشر والطباعة، المملكة الأردنية، 2014 ص 09

³ Charles T. Horngren et d'autres, Comptabilité de gestion 4eme édition , Librairie Eyrolles Paris, France, p 07

الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو توفير المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية لإتخاذ القرارات الإدارية

المختلفة وفي الأوقات المناسبة، وتعتبر تلك المعلومات ذات أهمية بالغة خاصة بالأطراف الداخلية بالمؤسسة ويمكن حصر أهم الأهداف التي تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيقها فيما يلي:

أ- قياس تكاليف الأداء:

حيث أن دورة محاسبة التسيير تبدأ من تحليل وتسجيل وتمويل وتلخيص بيانات التكاليف، عن طريق تصميم المستندات أو السجلات لإثبات تكلفة كل عنصر، أو لتحديد تكلفة كل منتج أو نشاط وبالتالي تحديد تكاليف الإجمالي للإنتاج، لذلك يعتبر قياس تكاليف الأداة الوسيلة لتحقيق هدفين كبيرين للمؤسسة هما الرقابة والتخطيط.¹

ب- الرقابة على عناصر التكاليف:

الهدف من الرقابة على عناصر التكاليف هو تمكين الإدارة من تتبع هذه العناصر وإكتشاف أي سوء إستخدام لعوامل الإنتاج المتاحة، ودراسة مسبباته وإتخاذ الإجراءات بشأنه، وهذا يتطلب وضع دورات مستندية وتحويل البيانات إلى معلومات تقدم للمستويات في الوقت المناسب، إضافة الى ووضع معايير للتكاليف.

ج-المساهمة في تسعير المنتجات:

يمكن لمحاسبة التسيير أن تقدم بيانات توضح فيها تكلفة الإنتاج الواحدة من السلع المنتجة أو الخدمة المقدمة، مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير حيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج، تحقيق ربح معين يحدث تبعاً للظروف الإقتصادية وظروف المنافسة.²

المطلب الثاني:

¹ نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة تكاليف الصناعية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2003، ص 36

² عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، ليبيا، 1992، ص 18

أولاً: مفاهيم أساسية حول الأعباء والتكاليف وتبويباتها:

للتكلفة مفاهيم ومصطلحات في مجالات عديدة والتي تتعلق بالمنتجات التي يجب التركيز عليها وعلى كيفية تسعيرها، كما تسمح هذه المفاهيم بالتسيير الإستراتيجي للتكلفة وتحديد تكاليف المخزونات لغرض إعداد التقارير المالية، ونظراً للإختلاف التعاريف بين المصاريف والأعباء، المتعلقة بتكاليف الإقتصاديين والمحاسبين، فمن الضروري تحديد مفهوم وسعر التكلفة وذلك من خلال الإشارة إلى هذه المصطلحات:

1-المصرفوف: المصرفوف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود¹، والمصرفوف يقابل الإيراد الذي يعتبر تحصيلاً للنقود، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات، أي هناك تحمل لمصاريف نظرية قبل وبعد دفعها نقداً والعكس بالنسبة للإيرادات، حيث أن كل من المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الإستغلالي للمؤسسة.

2-الأعباء: هي نفقات أو أسباب أخرى تؤدي إلى نقص في الأصول² (إنخفاض في التثبيبات، نقص في المخزونات، المدينون....) ولا يكن لها مقابل في إرتفاع الثروة (زيادة الأصول أو إنخفاض الديون).

3-التكاليف: هي القيمة الإقتصادية لأي تضحية إختيارية سواء مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة المعدنية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية، أو هي تلك النفقات المتعلقة بالإنتاج والتي تقابل مع الإيرادات في الفترة التي يباع فيها هذا المنتج والتكلفة في الموارد الموضحة بها لتحقيق هدف معين كنتاج البضائع في تأدية الخدمات ولكن عند تسجيلها في الدفتر فهناك تسجل أصلاً أو نفقة.

- أصل عندما يكون للتكاليف منافع مستقبلية.
- نفقة عندما تستهلك منافع التكلفة في نفس الفترة المحاسبية.

4-مفهوم سعر التكلفة:

هي مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة إبتداءً من إنطلاق عمليات إعداده ووصوله إلى المرحلة النهائية، كما تعبر عن إنتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه، وتختلف

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 1994، ص 13

² ناصر دادي عدون مرجع سابق ص 14

مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية فسعر التكلفة يتكون من تكلفة شراء الوحدات المباعة ومصاريف التوزيع.¹

❖ **مؤسسة تجارية:** سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع (المباشرة + غير المباشرة)

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة + غير المباشرة)

❖ **مؤسسة صناعية:** سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع (المباشرة + غير المباشرة)

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج (المباشرة + غير المباشرة)

❖ **مؤسسة خدمية:** سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدمة

ثانياً: تبويات عناصر التكاليف:

إن المقصود بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف المجموعات الرئيسية وفرعية كل منها يحمل إسماً معيناً، وذلك بهدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف وتسيير قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمبيعة والتسوية الإعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال.²

1- التبويب الطبيعي (الأساسي):

التصنيف الطبيعي لتبويب عناصر التكاليف يهدف إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي وهي مواد أجور المصروفات.

أ- تكلفة الموارد: وهي تكلفة المستلزمات السلعية المستخدمة في الإنتاج، كما تخضع لعملية التشكيل والتحويل وتأخذ المواد أشكالاً متعددة منها: الخام ومنها نصف مصنعة، حتى تصبح منتجاً نهائياً يمكن تتبعه بصورة مباشرة يتمثل في الخشب والبلاستيك، ومنها ما لا يدخل في المنتج النهائي مثل مواد النظافة التي يتطلب إعادة تحميلها على المنتج.

ب- تكلفة العمل: وهي كل ما تدفعه وتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية وحصص المؤسسة في التأمينات الإجتماعية لصالح العاملين بها للحصول على خدمات عنصر العمل، وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج، أو قد تكون غير مباشرة، مثل: مرتب المدير العام أو مرتبات إدارة الحسابات أو أجور عمال النظافة بالمؤسسة.

¹ يعقوب عبد الكريم. المحاسبة التحليلية ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2000 ص 32
² المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبه التكاليف، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، السعودية، بدون سنة، ص 8

ج-تكلفة الخدمات الأخرى(المصروفات): وهي كل التكاليف اللازمة لتمام الدورة الإنتاجية والبيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور والمواد مثل: صيانة وإستهلاك الآلات ومباني المصنع ومعداته وآجاره والتأمين.

2-التبويب الوظيفي:

إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر التكاليف الأساسية (مواد، أجور، مصروفات)، وإن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة كما يلي: ¹

أ-الوظيفة الصناعية: وهي التي تتخصص في العملية الإنتاجية

ب-الوظيفة التسويقية: وهي الوظيفة التي تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية

ج-الوظيفة الإدارية: وهي التي تقوم بعملية الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام

د-الوظيفة الشرائية: وهي التي تختص بعملية التمويل

هـ-الوظيفة المالية: وهي التي تختص بالعملية المالية

3-تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية:

يقسم وفق هذا التبويب إلى: ²

أ-عناصر التكاليف المباشرة: وهي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية وتخصيصها، مثل: المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصروفات المباشرة.

ب-عناصر التكاليف غير المباشرة: وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقاتها مخصصة ومباشرة بالوحدة الإنتاجية، ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وتشمل المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصروفات غير المباشرة.

4-تبويب التكاليف لأغراض إتخاذ القرارات:

عناصر تكاليف هذا التبويب تتكون من:

¹ يحيى التكريتي، إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص 34-35

² Carla MENDOZ Et autre ,Cout et Decisions, Gialino éduteur, France, 2004, P33

أ- **التكاليف الغارقة:** وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم إتخاذها في الفترة الماضية ولا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها.

ب- **تكاليف الفرصة البديلة:** وهي تلك الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول، وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية.

ج- **التكاليف التفاضلية:** وهي الفرق بين تكاليف بديلين وأن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في إتخاذ القرارات.¹

قد تم ذكر معظم تبويبات التكاليف بالإضافة إلي التبويبات الأخرى المتبقية التي لم نذكرها مثل تبويبات عناصر التكاليف الخاضعة للرقابة وغير الخاضعة للرقابة.

بالإضافة إلى تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (حسب التغير والثبات)، والذي يتمثل في

التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة، التكاليف شبه المتغيرة المحصورة بين الثبات والتغير.

المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية

تقوم المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية وإيصالها إلى عدة جهات في شكل تقارير مالية قائمة المركز (قائمة الدخل قائمة التدفقات النقدية)، ويتم إعداد هذه التقارير الدورية وفقا لمعايير المحاسبية متفق عليها تركز على (التكلفة التاريخية).²

أما المحاسبة الإدارية فهي تعديل أو تطوير للبيانات المحاسبية المالية لتتناسب مع إحتياجات الإدارة لإتخاذ القرار، كما تختص بتقديم بيانات مفيدة عن نشاط المؤسسة ، وكما تعمل على تحديد وقياس وتجميع البيانات للوصول إلى معلومات مالية وغير مالية تستخدمها الإدارة في أعمال التخطيط والرقابة.³

أولاً: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية :

¹ يحي التكريتي إسماعيل، مرجع سابق، ص ص 42 44

² المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية

السعودية، بدون سنة، ص 03

³ فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007، ص ص 16- 17

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

يمكننا أن نبين العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية من خلال تحديد أوجه التشابه وأوجه الاختلاف كما يلي:

1- أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

يعتبر كثير من الباحثين أن المحاسبة التحليلية نشأت في رحم المحاسبة المالية في بداية الأمر إستقلاليتها عن هذه الأخيرة كالتقرير الصادر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة سنة 1948 ومن هنا يتضح وجود علاقة مثبتة بين المحاسبتين لتعتمد كل واحدة منهم على الأخرى في المحاسبة العامة، إذ تعتبر المصدر الأساسي والمهم للمعلومات التي تستخدمها محاسبة التكاليف.

2- أوجه الإختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية:

الجدول 01-01: أوجه الإختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية	نوع المحاسبة مقياس المقارنة
إختيارية	إجبارية وفق القانون التجاري الجزائري	الناحية القانونية
تهدف إلى معرفة النتيجة التحليلية لكل منتج على حدة تهتم بدورة الإستغلال فقط	تهدف إلى تحديد نتيجة العامة للسنة المالية وكذا إعداد الميزانية الختامية لنهاية الدورة المحاسبية تهتم بدورة الإستغلال والدورة خارج الإستغلال	الهدف
الفترة التي تكون مقياس للتحليل هي شهر عادة إلا في حالات خاصة يستعمل الفصل أو السداسي أو السنة	سنة مالية كاملة جرى العرف أن تبدأ N/01/01 إلى N/12/31	المدة الزمنية

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

<ul style="list-style-type: none"> - بيانات تتعلق بحركة الأصول داخل المؤسسة - بيانات تفصيلية تحليلية - بيانات تاريخية ومستقبلية - بيانات فعلية وتقديرية - بيانات تخص التكاليف فقط 	<ul style="list-style-type: none"> - بيانات تتعلق بالمؤسسة وعلاقتها مع الغير - بيانات إجمالية عامة - بيانات تاريخية - بيانات فعلية - بيانات نقدية - بيانات تتضمن مصاريف والنواتج 	<p>طبيعة البيانات</p>
<p>تستعمل حسابات خاصة تدعم الحسابات المنعكسة كما هو موجود في المخطط المحاسبي العام PCG التابع لفرنسا ويشمل الصنف 09</p>	<p>تستعمل حسابات خاصة تكون حسب طبيعة النواتج والمصاريف وتختلف اختلافها مثلا حسب الجزائر النظام scf</p>	<p>الحسابات المستعملة</p>
<p>تصنف حسب الوظيفة، النشاط</p>	<p>تصنف الأعباء حسب طبيعتها</p>	<p>تصنيف الأعباء</p>
<p>تتحصل على المعلومات من المحاسبة المالية إضافة إلى مصادر أخرى</p>	<p>تتحصل على المعلومات من القوائم المالية المعدة وفق نظام المحاسبي والمالي</p>	<p>مصدر المعلومات</p>
<p>يستعملها مسيرو المؤسسات في تحديد المسؤوليات والقرارات المستقبلية</p>	<p>تستعمل من عدة أطراف لهم علاقة</p>	<p>الجهة المستعملة لها</p>
<p>توجه إلى الداخل (تسير المؤسسة)</p>	<p>توجه إلى الخارج (محيط المؤسسة)</p>	<p>التوجيه</p>

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، ص 11، بتصرف

ثانياً: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية:

بالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وإعتماد كل منهما على ما يقدمه الآخر، ولكن بشكل عام فإن الهدف الأساسي من محاسبة التكاليف هو قياس تكلفة الإنتاج الذي من أجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح، إضافة إلى تقييم مخزون آخر المدة، لكن هذه البيانات قاصرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها الإدارة العليا والتي تستند في أغلب الأحيان إلى البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف، كما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية، وهذا التطور أصبح عند ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة، كذلك نظام الموازنات على أساس الأنشطة.¹

المبحث الثاني:

تعد محاسبة التكاليف أداة علمية هامة لتحقيق أهداف المؤسسة وإجراء تحويلات عليها الاقتصادية وهذه الأهمية تكمن في مدى ارتباطها بمختلف الأنشطة التي تستخدم في مجملها المواد الخام وإجراء تحويلات عليها سواء الإنتاجية أو الصناعية أو الخدمية، إضافة إلى مزيج من عوامل الإنتاج الأخرى للخروج بمنتج "أ" وإجراء تحويلات عليها أو سلعة أو خدمة مطلوبة في الوقت المناسب.

أدى التطور التقني السريع في العصر الحديث لمختلف الأنشطة الصناعية وزيادة حجم المؤسسات وتنوع المنتجات، إلى مزيج مستلزمات الإنتاج والعوامل الإنتاجية، وأيضا في تركيبة الأنشطة اللازمة للإنتاج، كما أدى هذا التطور إلى ظهور العديد من الأنظمة الحديثة التي تهدف إلى تخفيض التكاليف، أول وأهم نظام حديث هو نظام التكلفة على أساس الأنشطة، وأيضا نظام التكلفة المستهدفة للإدارة على أساس الأنشطة،

وغيرها من الأنظمة التي قد تستعمل الأنظمة التقليدية والتي بدورها تساعد المؤسسات على الإرتقاء إلى تلبية مستلزمات البيئة الصناعية الجديدة ومواكبة التطورات في هذه البيئة.

وسنقسم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب سنتطرق في أولها إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وفي المطلب الثاني إلى نظام التكلفة المستهدفة بينما المطلب الثالث سيحتوي على أنظمة مستحدثة أخرى تساهم في تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح.

المطلب الأول: نظام التكلفة على أساس الأنشطة "ABC"

¹ يحي التكريتي إسماعيل مرجع سابق ص ص 28 - 29

لقد أدت شدة الإنتقادات الموجهة للطرق الكلاسيكية إلى مشاكل حقيقية للمحاسبة الإدارية والتي تمثلت في توزيع التكاليف غير المباشرة وكنتيجة لهذه المشاكل والتحديات إتجهت المؤسسات الحديثة إلى إستعمال أنظمة مبنية على الأنشطة بدلا من إستعمال الأنظمة التقليدية، مسبب هذا التوجه هو المزايا العديدة المتوفرة فيها، زيادة المنافسة في الأسواق بالشكل الذي جعل المؤسسات تبحث عن الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة، التنوع في منتجاتها مع مختلف أنواع العملاء، والإعتماد على إستخدام نظم إنتاجية حديثة بالشكل الذي أدى إلى زيادة الإستثمارات في وسائل الانتاج، لهذه الآثار والتغيرات التي حدثت تأثيرا كبيرا على الأساليب المحاسبية المتبعة في قياس وتقييم الأداء في مختلف المراكز، ولهذا ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

أولاً: مفاهيم عامة حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة "ABC"

تطورت نظم التكاليف التقليدية بسرعة مع تقدم التكنولوجيا في الأنشطة المختلفة، إلا أنها لم تواكب تلك التطورات بشكل كافٍ، فعادةً ما تُستخدم هذه النظم لقياس التكلفة من أجل إعداد القوائم المالية دون أخذ في الإعتبار التفاعلات المعقدة بين العوامل المختلفة وتحديات التشغيل الفعلية، ينبغي أن تكون المعلومات التي توفرها نظم التكاليف قادرة على تحقيق الكفاءة التشغيلية والتنافسية، وهذا ما يعاني منه النظام التقليدي، من هنا جاء مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) كطريقة جديدة لتوزيع التكاليف.

يعتمد ABC على فكرة أن الخدمات تتطلب وجود منظمات تقوم بأنشطة متعددة لتحقيق أهداف معينة، وهذه الأنشطة تتطلب موارد تمتلك تكلفة، وبالتالي يتم تخصيص التكاليف أولاً للأنشطة التي تستفيد منها ثم يتم تخصيص هذه التكاليف للخدمات بناءً على مدى إستفادتها من الأنشطة.

يساعد هذا المدخل في تحسين فهم أسباب التكاليف وتحقيق دقة أكبر في تتبع وحساب التكاليف، مما يعزز القدرة على إدارة العمليات بشكل أفضل وتحقيق الكفاءة والربحية المطلوبة.¹

1- مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

- **التعريف الأول:** "إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهر كوسيلة لمواجهة الإحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكلفة، الدور الجامعية، 2003، ص 353.

والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز إهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الأرباح.¹

- التعريف الثاني: "يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة من المنظور الفلسفي، بأن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها".²

2-نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

نظام التكاليف على أساس النشاط، نشأ نتيجة تطور الشركات وتعهيدات بيئة الأعمال، حيث بدأت الشركات في إنتاج مجموعة متنوعة من المنتجات وإستخدام التكنولوجيا الحديثة، مما أدى إلى زيادة الكلف غير المباشرة وتنوعها، في الوقت نفسه كانت عمليات توزيع الكلف غير المباشرة التقليدية تسبب تشوهات وتعهيدات، مما أدى إلى اتخاذ قرارات خاطئة في ظل المنافسة المتزايدة في الثمانينات.

وقد نشأت فكرة نظام الكلفة على أساس النشاط قبل أكثر من خمسين سنة، وذلك لمواجهة التحديات والمعوقات، إضافة إلى تحديد الأنشطة المسببة للتكاليف، وعليه أشارت الدراسات إلى ضرورة تبني نظام يعكس علاقة الكلف غير المباشرة بالأنشطة.

على سبيل المثال، قامت شركة Electric General الأمريكية في عام 1963 بتشكيل فريق لدراسة وإقتراح طرق للسيطرة على الكلف غير المباشرة، وبذلك أصبحت للشركات القدرة على خلق معلومات دقيقة ومفيدة للتخطيط واتخاذ القرارات في بيئة الأعمال المتغيرة بسرعة.

ومع تطور نظام الكلفة على أساس النشاط، إزداد إهتمام الشركات والأكاديميين بتحسين أساليب إدارة التكاليف. وقد ناقش (Kaplan and Cooper) في العقد الثمانين أساليب توزيع التكاليف غير المباشرة، وأثاروا جدلاً حول فكرة "موجهات الكلف"، في حين إقترح أكاديميون آخرون مثل (Kilger) أسساً لتخصيص الكلف للأقسام المساعدة، مما دفع بالتفكير في دمجها مع مفاهيم التكاليف المباشرة.

ورغم أن الألمان ربما بحثوا في هذه التقنيات، إلا أن الظهور الفعلي لنظام ABC بدأ في الثمانينات، حيث بدأ (Cooper and Kaplan) يبحث أنظمة ABC في منتصف هذا العقد في شركات مثل " deer juhn pacific union".

¹ هاشم أحمد عطية، محاسبة تكاليف، مصر، 2003، ص ص 21 22.
² زينات محمد محرم التكريتي، محاسبه التكاليف المتقدمة الطبعة الثانية، جامعة عمان الأردن، 2008، ص 162.

وفي الحقيقة، بدأ الظهور الفعلي لنظام ABC في الكتب العلمية المحاسبية عام 1987، حيث نشر (Kaplan and Cooper) أسلوب ABC في العديد من الدوريات والمقالات التي أثارت حماساً كبيراً، مثل "نظام كلفة

واحد لا يكفي" و قياس الكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح".

ومنذ ذلك الحين، تزايدت الكتابات حول هذا النظام، حيث تم مناقشة جميع أفكاره والآثار المترتبة على استخدامه.

وفي بداية التسعينات، إعترفت العديد من الشركات بتطبيق نظام ABC، وأشارت دراسة من قبل " et Innes" و "MichpII" عام 1995 إلى أن 20% من شركات إنكلترا إعتمدت نظام ABC. ويُعتبر نظام ABC نظاماً متكاملًا، حيث يشمل مكونات النظام المدخلات وعمليات التشغيل والمخرجات والتغذية الراجعة، وهي العناصر الأساسية لأي نظام.

تُمثل المدخلات في نظام ABC البيانات المالية وغير المالية المتعلقة بتكاليف الأنشطة، بينما تشمل عمليات التشغيل جميع الإجراءات اللازمة لإستخراج تكاليف الوحدة والأنشطة، أما المخرجات فتشمل تحديد كلف أهداف التكلفة والمنتجات وتحديد تكلفة كل نشاط.

يستند نظام ABC في تحديد التكاليف على فكرة أساسية وهي أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة، مما يعني أن الأنشطة هي التي تسبب التكاليف وليس المنتجات، وتأتي دقة نظام ABC لتحديد تكاليف المنتج وتوفير معلومات دقيقة لإتخاذ القرارات الإستراتيجية والتكتيكية.

3- خصائص نظام التكلفة على أساس الأنشطة "ABC"

يتميز مدخل التكلفة على أساس النشاط بعدة سمات أهمها ما يلي:¹

- ❖ تحديد التكلفة الدقيقة والصحيحة للمنتجات كمدخل لتأدية الوظائف الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات وتحديد تشكيلة المنتجات الأكثر ربحية وما يلزمها من موارد.
- ❖ الرقابة على التكاليف عن طريق التحديد الدقيق للأنشطة المتسببة في هذه التكاليف ومن ثم مراقبة هذه الأنشطة بدقة كوسيلة لتتبع تدفق التكلفة على مستوى مختلف عناصرها كبديل للمدخل التقليدي للتكاليف الذي يقتصر على إجراء الرقابة على التكاليف بعد حدوثها.

¹ محمد العثماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري الطبعة الأولى، 2011، ص 287.

- ❖ قياس تكلفة الأنشطة من خلال العلاقة التجميعية لتكلفة الأنشطة المستخدمة وتكلفة الأنشطة غير المستخدمة وذلك تمهيدا للرقابة كما هو معمول به في المدخل التقليدي للتكاليف.
- ❖ إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الإهتمام بمسببات ومجمعات التكلفة التي من خلالها يمكن تصحيح ومعالجة إنحرافات الأداء الكلي بالمنظمة عن طريق مقارنة تكلفة المسببات والمجمعات الفعلية بالمسببات والمجمعات المعيارية.
- ❖ زيادة فعالية الإدارة في ترشيد هيكل الأنشطة وذلك عن طريق دراسة وتحليل مدى كفاءة الأنشطة داخل هذا الهيكل ومن ثم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للإنتاج وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للإنتاج.
- ❖ الإهتمام بإدارة التكلفة كمدخل لنجاح المنظمة في الإستمرار في بيئة الأعمال الإقتصادية والصناعية الحديثة وذلك عن طريق ما يوفره مدخل التكلفة على أساس النشاط من معلومات كمية وتكاليفية دقيقة وواقعية حول إستخدامات موارد المنظمة وحول الأنشطة المسببة للتكاليف الأمر الذي يرفع من كفاءة إدارة المنظمة في إدارة العمليات التشغيلية على وجه الخصوص.
- ❖ إثراء عمليات المشاركة بين المستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة وتوفير نوعا من التعاون الفعلي بين جميع العاملين، هذه المستويات للعمل كفريق في إدارة المنظمة وتنمية إحساسهم نحو أهمية هياكل الأنشطة وتكاليفها وهياكل مسببات ومجمعات التكلفة ضمانا لزيادة الوعي التكاليفي للعاملين.
- ❖ تخفيض التكاليف عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة وتخفيض زمن أدائها ومن ثم تخفيض تكلفتها وأيضا من خلال التخلص من الأنشطة التي تضيف للقيمة والإبقاء على الأنشطة ذات العائد الإقتصادي مع العمل على ترشيد إستهلاكها من الموارد.

4-العوامل التي أدت إلى تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة " ABC "

أدت العديد من المبررات إلى اللجوء إلى إستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة بشكل واسع على مستوى المؤسسات يمكن إيجازها على النحو التالي:¹

- ✓ الضغط الكبير للمنافسة والذي تولد منه تقلص أو إنخفاض الهامش.
- ✓ زيادة تعقد بيئة الأعمال والتي نتج عنها تنوع كبير من المنتجات والخدمات وتصنيفات الزبائن.
- ✓ التقنيات الجديدة التي أدت إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة، حيث أصبحت هذه الأخيرة أكثر أهمية في التصنيف العالمي والحالي للبيئة الصناعية.

¹ اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين مردودية المؤسسة، مذكره مقدمة لنيل شهادة ماستر جامعة الحاج لخضر، باتنة الجزائر، 2007/2008، ص ص 46- 48.

- ✓ السرعة الكبيرة والتميز للتغيرات التكنولوجية، والتي أسهمت في إختصار دور حياة المنتج.
- ✓ تكنولوجيا الإعلام الآلي التي خفضت من تكاليف التطوير وعمل أنظمة محاسبة التكاليف على تتبع العديد من الأنشطة.
- ✓ حجم وحدة العمل، الذي أدى إلى زيادة تبني التكلفة على أساس النشاط، مما أدى إلى زيادة الطلب على المعلومات حول موارد ضخمة متاحة لتطبيق إدارة الأنشطة من أجل التخطيط والرقابة والتنسيق .
- ✓ فائدة معلومات التكلفة في إتخاذ القرار في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"
- ✓ تغير البيئة الإقتصادية التي أثرت على العلاقة بين العرض والطلب (علاقة غير مستمرة)، وسرعة رد الفعل، والمرونة، والتكيف، والمنافسة الشرسة بين المؤسسات، والجودة الفائقة، والبحث عن ميزة تنافسية دائمة.

5-أهداف نظام التكلفة على أساس الأنشطة "ABC"

يهدف مدخل التكلفة على أساس النشاط إلى تحقيق الأغراض التالية:¹

- إضفاء المزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط بإعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد.
- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضا بوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.
- تسهيل إجراء الرقابة على إقتناء وإستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في إجراء الخفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة إستفادها بأنشطة المنظمة.
- ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة حفاظا على حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلا، فضلا عن خدمة قرارات الدخول في تعاقدات جديدة أو التوقف عن الإستمرار في أنشطة محددة وغير ذلك من القرارات الأخرى.
- تعظيم أداء الأنشطة المضيفة للقيمة، من أجل لتعظيم قيمة المنظمة و ربحيتها والعائد على إستثماراتها.

6-أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

أ-تحديد الأنشطة والموارد المطلوبة لتنفيذها: تعني تحديد الأنشطة الأساسية التي تقوم بها المؤسسة والموارد المطلوبة لتنفيذها بشكل كامل وفعال.

¹ محمد العثماني، مرجع سابق، ص 286

ب- قياس تكاليف الأنشطة وتحميلها على المنتجات بشكل دقيق: يتمثل في قياس تكاليف كل نشاط بدقة وتخصيصها بشكل صحيح على المنتجات أو الخدمات التي تمثل نتاج تلك الأنشطة.

ج- توفير معلومات دقيقة وموضوعية للإدارة لإتخاذ قرارات أفضل: يهدف إلى تزويد الإدارة بمعلومات دقيقة وموضوعية حول التكاليف والأداء لإتخاذ القرارات الإدارية المناسبة والفعالة.

د- قياس التغييرات في الأنشطة وتأثيرها على التكاليف نتيجة لتغييرات في العمليات أو التصميم: يتمثل في قياس التغييرات التي تطرأ على الأنشطة وتحليل تأثيرها على التكاليف بسبب التغييرات في العمليات أو التصميم أو أي عوامل أخرى.

هـ- توفير إمكانية قياس تكاليف المسارات وتقديم صورة شاملة لأداء المؤسسة: يهدف إلى توفير إمكانية قياس تكاليف المسارات المختلفة داخل المؤسسة وتقديم صورة شاملة ودقيقة لأدائها العام وتأثير ذلك على الأداء الشامل للمؤسسة.

ولقد أظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة إمكانيات هائلة في المجال الصناعي الذي يتميز بالتكنولوجيا العالية في التسيير والتصنيع، حيث يوفر نموذجًا للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساهم في مهام التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، ومن بين الفوائد العديدة التي يوفرها هذا النظام:

✓ يوضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر الأنشطة وأهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة، مما يسهل توجيه استخدام الموارد بشكل فعال.

✓ يمنح جودة أكبر فيما يتعلق بالنمذجة، إذ يعد النموذج المحاسبي وفقًا لهذا النظام أكثر دقة، مما يزيد من عدد المتغيرات المفسرة للإستهلاك ويؤخذ بعين الإعتبار العلاقات الداخلية بشكل أكبر.

✓ يوفر تخطيطًا جيدًا ومفصلاً لعمل المؤسسة فيما يتعلق بطرق العمل وأسباب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات.

✓ يُسمح بقياس جميع الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة والمتعلقة بأي قرار يمس منتجًا معينًا، مما يتيح إمكانية تقييم مختلف مراكز المسؤولية.

✓ يُمكن بسهولة حساب تكاليف المسارات والتي تتغير ببطء، بإستثناء حالات إعادة التنظيم الضرورية، مما يساعد في فهم أن الأداء لا يرتبط فقط بتكلفة كل قسم ولكن أيضًا بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين جميع أقسام المؤسسة.

ثانياً: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة على أساس الأنشطة "ABC"

تصميم نظام التكاليف يتطلب توفير الطاقة والإمكانيات لضمان أداء أدواره بكفاءة مع مختلف الإدارات بأسهل الأساليب وبأقل التكاليف، يختلف تصميم النظام اللازم للتكاليف من مؤسسة لأخرى استناداً إلى إختلاف حجم النشاط والظروف المحيطة بكل مؤسسة، ويعتمد تصميم النظام عادةً على ثلاثة عوامل رئيسية:¹

- ◀ حجم المؤسسة وتنظيمها الإداري.
 - ◀ أعباء إدارة التكاليف ونوع البيانات المطلوبة في المؤسسة.
 - ◀ طبيعة العمليات الصناعية ونوع المنتجات.
- خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تشمل:²

- ✓ تحديد الأنشطة الضرورية لإنتاج المخرجات وتقدير تكلفتها ومراكزها.
- ✓ تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.
- ✓ تقدير معدل التكلفة لكل نشاط.
- ✓ تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو المخرجات.

1- تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها

أ- تعريف الأنشطة:

التعريف الأول: "يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية، ونشاط الدهان ومن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة"³

التعريف الثاني: "يمثل النشاط بالمعنى الواسع أي شيء يحدث في المؤسسة، حيث يمكن أن يكون استخدام المواد الأولية في صناعة المنتج أو استخدام العمل لتقديم الخدمة، وفي نظام التكاليف على أساس الأنشطة تعتبر وحدة النشاط التي يتكرر في كل مرة يتم فيها الإنتاج، وهناك نشاطات أخرى تتم

¹ محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، 1998، ص 51

² هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 25

³ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، 2002، ص 190

لتمكين عملية الإنتاج في شكله النهائي، ولكنها لا تعتبر أساسية في عملية الإنتاج، وتسمى أنشطة الحفاظ على المنتج مثل تصميم المنتج واختبار تسويق المنتج"¹

إن الأنشطة هي كل ما يقوم به أفراد المؤسسة يوميًا، إذ يعد الدعم الطبيعي لتسيير أدائها، كما أن للنشاط أبعاد نصب إهتمامنا حولها وهي التكلفة، النوعية، الأجل، الحجم، وإن تحديد الأنشطة يسمح بـ:²

- تحسين تحديد سعر التكلفة.
 - تسهيل إختيار إستمرار النشاط أو تحويله للغير.
 - تسهيل تنفيذ الإستراتيجية.
 - تطوير سياسات تحسينية.
 - تحقيق تسيير الجودة الشاملة.
 - إدماج مقاييس للأداء المالي والتشغيلي.
 - إدارة العلاقات المتداخلة بين الأنشطة.
- من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص أن الأنشطة تتميز بالخصائص التالية:³

- ◀ يتكون من مهمة خاصة أو مجموعة متجانسة من المهام.
- ◀ يستجيب لقوانين السلوك الإقتصادي (التكاليف والأداء) بشكل صحيح ومتناسق.
- ◀ يحدد مهارة فردية أو جماعية تساهم في تحقيق ناتج إجمالي مشترك وتميز.
- ◀ تحويل المدخلات (مادية ومعلوماتية) إلى مخرجات ذات قيمة مضافة.

ب-قياس تكلفة كل نشاط:

قياس تكلفة كل نشاط يتم من خلال حساب مجموع تكاليف العوامل الإنتاجية (الموارد) التي تم إستخدامها في تنفيذ النشاط، يتضمن ذلك تحليل وتسجيل تكاليف كل مورد تم إستهلاكه خلال فترة زمنية معينة، يتم تحقيق ذلك من خلال ربط تكاليف الطاقات المستخدمة في الأنشطة بمخرجاتها، ويتم ذلك عبر فحص العلاقة السببية بين إستخدام الموارد والإنتاج لكل نشاط، تحديد هذه العلاقة يتطلب مقياسًا دقيقًا للنشاط (مسبب التكلفة)، الذي يُعتبر مؤشرًا مهمًا لكل وحدة من العوامل الإنتاجية المستخدمة في إنتاج المخرجات من النشاط.⁴

¹ عصام فهد العريبي، المحاسبة الإدارية، 2003، ص 256

² سعاد معاليم، دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماجستير، جامعه الجزائر 2001/2002، ص ص 70 73.

³ اليزيد ساحري، مرجع سابق، ص 56.

⁴ هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 28.

ج- تحديد تكلفة كل نشاط:

إذا كان مركز النشاط يستخدم لتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فإن هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية بشكل مباشر، بل يؤثر على كيفية تسجيل هذه التكاليف على سبيل المثال، قد يقوم النظام بتسجيل تكلفة المنتج بشكل مجمع، مثلاً: 50 دج، أو قد يقوم بتفصيلها حسب الأنشطة المختلفة، مثل 30 دج لنشاط التصنيع و 20 دج لنشاط الإستلام.¹

2- مسببات التكلفة:

يعرف مسبب التكلفة بأنه "مقياس يعكس السبب الجوهرى في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة". وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفذة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة في التطبيق العملي، توفر مسببات التكلفة (أو معدلات التحميل بالمعنى المألوف) جزءاً من المعادلة اللازمة لتحويل كمية التكاليف المنفقة أو الواجب إنفاقها.²

يصعب تحديد مسبب التكلفة في بعض الأحيان بسبب عدم وجود أسباب جوهرية كافية، يتم استخدام مقاييس عملية بديلة لتخصيص التكاليف، وتُعرف بـ "مسببات التكلفة البديلة"، هذه المقاييس تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بشكل غير مباشر، عند إختيار مسببات التكلفة مراعاة عامل "تكلفة القياس"، والمسببات التي يتوافر لها معلومات بالفعل، حيث أن إنتاج المعلومات في حالة عدم توافرها قد يؤدي إلى زيادة تكاليف نظام المعلومات للمنظمة³

ثالثاً: تقييم نظام التكلفة على أساس الأنشطة :

لقد قسمت هذا المطلب إلى ثلاث فروع، يتم في الفرع الأول مناقشة منافع استخدام نظام ABC ومن ثم العيوب الموجهة لهذا النظام وفي الأخير مقارنة بينه وبين الأنظمة التقليدية.

1- منافع نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 171.
² أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006، ص ص 78-80.
³ ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، كلية التجارة الإسلامية غزة فلسطين، 2007، ص 700.

ظهر نظام ABC للتكلفة في البحث الأكاديمي في نهاية الثمانينيات، وسرعان ما إنتقل إلى المجال المهني في بداية التسعينات، منذ ذلك الحين تبنته الشركات لتقديم معلومات أكثر دقة حول تكلفة المنتجات والخدمات. يهدف نظام ABC إلى توزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة تعكس العوامل التي تؤثر في تكاليف الإنتاج بشكل أكبر، يعتمد النظام على فهم شامل لأسس التكلفة ومراقبة دقيقة للعوامل الأساسية التي تحرك التكاليف.

يمكن أن يكون نظام ABC أداة قيمة لتحليل الأنشطة وتخطيط المشاريع، خاصة في القطاعات الخدمية حيث لا تكون الأنظمة التقليدية كفؤة، ومع ذلك يبقى النظام محدوداً في الإستخدام العملي بسبب الصعوبات التقنية والتكلفة العالية لتنفيذه بشكل فعال، على الرغم من كل هذه الفوائد المحتملة، فإن نظام ABC يتطلب

تخصيص موارد كبيرة لإدارة السجلات المحاسبية بدقة وإنشاء نظام معلومات متقدم لتحليل البيانات.¹

بالإضافة إلى ذلك، يجب مراعاة أن إستخدام البيانات التاريخية في نظام ABC قد يحد من قدرته على التنبؤ بالتكاليف المستقبلية، مما يقلل من فعاليته في التخطيط للمستقبل، على الرغم من هذه التحديات يمكن للشركات الإستفادة من تطبيق نظام ABC بشكل فعال من خلال إستثمار الوقت والموارد في تطوير البنية التحتية اللازمة وتوجيه الجهود نحو تحقيق الهدف المنشود منه.

2- العيوب والانتقادات الموجهة لنظام التكلفة على أساس الأنشطة "ABC"

على الرغم من المزايا التي يوفرها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ABC من حيث توفير معلومات دقيقة تساعد في إتخاذ القرارات وتخطيط ورقابة التكاليف، إلا أن هناك إنتقادات موجهة إلى هذا النظام:²

✓ يُعتبر نظام محاسبة تكاليف الأنشطة مجرد تطوير لنظم التكاليف التقليدية، حيث يقوم على تحميل وتخصيص التكاليف غير المباشرة على علاقة السبب مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.

✓ تتوقف كفاءة إستخدام نظام تكاليف الأنشطة بشكل رئيسي على إختيار مسببات التكلفة بشكل صحيح، وهذا ليس بالأمر السهل حيث يتعين تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة تأثيراته السلوكية.

✓ يتطلب تطبيق نظام تكاليف الأنشطة تكاليفاً مرتفعة وجهداً كبيراً، وهذا يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في إعماده بشكل كامل.

¹ عصام فهد العريبيد، مرجع سابق، ص 257.

² زينات محمد محرم، مرجع سابق، ص 408.

رابعاً: مقارنة بين نظام ABC والأنظمة التقليدية:

إن توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات ليس بمشكلة، ولكن الحاجة الخاصة لنظام التكلفة على أساس النشاط ABC تتمثل في مجال توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات.

المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة

تأخذ التكلفة المستهدفة أهمية كبيرة في الشركات، خاصة فيما يتعلق بتجديد المنتجات، حيث يرتبط إستمرار الشركة ونجاحها في السوق بتقديم منتجات مناسبة بأسعار مناسبة، بينما يتمثل المدخل التقليدي في تطوير المنتج ثم تحديد سعره بإضافة هامش ربح إلى التكلفة، يعتمد مدخل التكلفة المستهدفة على تحديد السعر المستهدف أولاً قبل تطوير المنتج، ومن ثم تحديد التكلفة المسموحة إستناداً إلى ذلك. هذا يتيح فرصة لتحريك التكلفة مبكراً في مرحلة التطوير لتتناسب مع السعر المستهدف المتوقع من السوق، وفي حال تجاوزت التكلفة المتوقعة التكلفة المستهدفة، تحتاج الشركة إلى خيارات مثل تخفيض التكاليف أو قبول هامش ربح أقل، أو التخلي عن المنتج.

أولاً: مفهوم نظام التكلفة المستهدفة

في حالات معينة قد تتوصل المؤسسة 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 مرشداً 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 أمراً مشجعاً.¹

التعريف الأول: "التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج (أو الخدمة) التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف".²

¹ محمد تيسير عبد الحكيم، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر عمان الأردن، 2007، ص 375.
² ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف التكلفة، الإسكندرية، 2006، ص 475.

التعريف الثاني: "يقصد بالتكلفة المستهدفة، تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية:¹

$$\text{تكلفة الوحدة المستهدفة} = \text{سعر الوحدة المستهدف} - \text{ربح الوحدة المستهدف}$$

من خلال هذين التعريفين نستنتج أن التكلفة المستهدفة تقوم على فكرة بسيطة جدا وهي أن: التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها) = سعر البيع المتوقع - العائد (الأرباح المستهدفة).

ثانيا: أصل نظام التكلفة المستهدفة

نظام التكلفة المستهدفة نشأ في اليابان خلال الستينيات، وفي الثمانينيات أصبح عاملاً مهماً في تعزيز التنافسية للشركات اليابانية. تمت محاولات لنقل هذا النظام إلى الشركات الغربية، وقد بدأت بعض الشركات الكبرى في أمريكا وأوروبا في تبنيه، يشير البحث إلى أن جذور هذا النظام تعود إلى اليابان، حيث بدأت شركة تويوتا بإستخدام إدارة التكلفة المستهدفة في عام 1963، وانتقل هذا المفهوم بعد ذلك إلى أوروبا والولايات المتحدة في أواخر الثمانينيات. تم تطوير فكرة تحليل القيمة في أمريكا بعد الحرب العالمية الثانية، وإستخدامها الشركات اليابانية للتنافس بشكل أفضل داخل اليابان. تم دمج تحليل القيمة مع فكرة التأثير على تكاليف المنتج وتقليلها خلال مراحل التخطيط والتطوير، وكان أول إستخدام لتحليل القيمة في اليابان تحت إسم "Kikaku Genka" في شركة تويوتا عام 1963، ولم يتم ذكره في الكتابات اليابانية حتى عام 1978، تم ترجمة المصطلح إلى "Costing Target" وهو المصطلح المستخدم حالياً في جميع أنحاء العالم. في عام 1996 أجرى Rosler بحثاً لمعرفة كيفية إشتقاق مصطلح "Costing Target" من اللغة اليابانية، وتم تسمية النظام بإسم "إدارة التكلفة المستهدفة" في إجتماع جمعية تكاليف اليابان في عام 1995.

ثالثا: خصائص نظام التكلفة المستهدفة

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بعدة خصائص:²

- إن المشروعات المتعددة المنتجات وذات الطاقة الإنتاجية الصغيرة، أكثر إستفادة بأسلوب التكلفة المستهدفة من الشركات متعددة المنتجات ذات الطاقة الإنتاجية الكبيرة.
- إن من أهم خصائص التكلفة المستهدفة على الإطلاق أنها تهدف إلى تخفيض التكاليف.

¹ أيمن الشنطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، 2006، ص 335.

² سيد عطا الله السيد، المحاسبة الحديثة، ص 273.

- ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي.
- إن تنفيذ أسلوب التكاليف المستهدفة يحتاج إلى تضافر جهود جميع الإدارات داخل المنشأة.
- يطبق أسلوب التكاليف المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم وهي بالطبع تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مراحل الانتاج.

رابعاً: أهداف نظام التكلفة المستهدفة:

يرى Slagmulder et Copper أن: "الأغراض الأساسية للتكاليف المستهدفة هي ملاحظة الجودة وإشباع حاجات العميل وطرح المنتج الجديد في الوقت المحدد".

كما يرى Robenson أن "أهداف التكاليف المستهدفة تكمن في الربحية المحسنة، وتحسين العمليات، وتطوير المنتج والسعر المعمول عليه، وتنسيق أفضل للإنتاج والتسويق".

أما Lee فيرى أن: "التكاليف المستهدفة تهدف إلى تحقيق أهداف الإدارة العليا في المؤسسة بين الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الإقتصادية والتكنولوجية ورغم إحتياجات السوق المتجددة و الضغوط الداخلية والخارجية".

ويرى محمد صالح هاشم أن: "التكاليف المستهدفة تسعى إلى تحقيق خفض في التكاليف التي يتحملها المستهلك إلى أدنى قدر ممكن، فضلاً عن تخفيض التكاليف التي يتحملها المنتج إلى أدنى قدر ممكن".

ويمكن تلخيص أهداف نظام التكاليف المستهدفة كما يلي: ¹

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

خامساً: العوامل المؤثرة على نظام التكلفة المستهدفة:

¹ سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص 273.

تتضمن العوامل المؤثرة على نظام التكلفة المستهدفة عوامل تتعلق بالسوق وعوامل تتعلق بالمنتج، وسنقوم بمناقشتها كالتالي:¹

1. العوامل المؤثرة على نظام التكلفة المستهدفة على مستوى السوق:

أ - كثافة المنافسة: تؤثر كثافة المنافسة على إستراتيجية التكلفة المستهدفة، حيث يزيد الضغط التنافسي

على المؤسسة لتحديد قيمة العناصر الثلاثة: السعر، الجودة، والوظيفة، وتحديد مناطق بقاء المنتجات.

ب - طبيعة العميل: يؤثر وعي العميل وتغير إحتياجاته وتوقعاته المستقبلية على إستراتيجية التكلفة المستهدفة.

2. العوامل المؤثرة على نظام التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج:

أ - إستراتيجية المنتج: تحدد إستراتيجية المنتج مقدار الجهد المبذول في نظام التكلفة المستهدفة.

ب - خصائص المنتج: تشمل تعقيد المنتج، وضخامة الإستثمارات التكنولوجية، والمدة اللازمة لتطوير المنتج.

3. العوامل المؤثرة في نظام التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات:

أ - درجة التكامل الأفقي: تؤثر درجة التكامل الأفقي للمؤسسة على علاقتها مع الموردين وبالتالي على إستراتيجية التكلفة المستهدفة.

ب - قوة إتجاه أغلبية الموردين: تؤثر قوة المؤسسة على علاقتها مع مورديها على إستراتيجية التكلفة المستهدفة.

ج - طبيعة علاقات الموردين: تؤثر علاقات المؤسسة مع الموردين على فعالية إستراتيجية التكلفة المستهدفة.

د - الفلسفة الضمنية لنظام التكلفة المستهدفة: تشمل تبني فلسفة التكلفة المستهدفة كجزء من تقنيات المؤسسة بشكل شامل.

4: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة

¹ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكره مقدمة لنيل شهادة ماجستير، 2008، ص ص 50-55.

لقد فرضت الظروف المنافسة على المؤسسات تعديل إستراتيجيا فيما يخص تحديد والتعامل مع أسعار التكلفة، وبالتالي فإن المنطق والمفهوم التقليدي يحدد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لم يعد له معنى في عالم الأعمال الحديثة، وهذا لأن منطق السوق فرض نفسه بقوة بفعل المنافسة (أسعار السوق)، بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع.¹ وبخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة، فإن العلاقة إنعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة أي: **التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح**.

فيتم تحديد التكلفة المستهدفة إنطلاقا من سعر البيع المستهدف والذي غالبا ما يكون سعر البيع المطبق من قبل المنافسة، أو يتم تحديده إنطلاقا من دراسة السوق وقيمة المنتج وقدرة الزبائن على الدفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج، والخطوات المتبعة لتحديد التكلفة المستهدفة تكون لما يلي:

أ- تحديد سعر البيع المستهدف: يعد المنطلق لهذه العملية ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

ب - تحديد الربح المستهدف: يعد الخطوة الثانية بناء على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.

ج - تحديد التكلفة المستهدفة: للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات، ويطلق على هذه الإجراءات بهندسة القيمة.

د - تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة: تتمثل الخطوة الأخيرة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة، وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج، وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة.

¹ طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002.

سادسا: تقييم نظام التكلفة المستهدفة: كما هو الحال بالنسبة لأي أسلوب فإن لأسلوب التكلفة المستهدفة مزايا ونقاط ضعف في المقابل، وسنحاول فيما يلي عرض أهمها:

1-مزايا نظام التكلفة المستهدفة:

من بين المكاسب التي يمكن للمؤسسات تحقيقها من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة، يمكن ذكر النقاط التالية:¹

أ-تحسين العلاقات مع الموردين: عندما يتم تحديد التكاليف المستهدفة بدقة، يمكن للمؤسسات توجيه مطالباتها بشكل أكثر فعالية إلى الموردين، مما يؤدي إلى تحسين التعاون والتفاهم بين الطرفين.

ب-تسهيل العمل الجماعي: عندما يتم تحديد هدف مشترك ولغة مشتركة في صورة التكلفة المستهدفة، يتمكن أعضاء الفريق من العمل بتنسيق أفضل لتحقيق هذا الهدف، مما يعزز العمل الجماعي ويزيد من كفاءة الإنتاج.

ج-تحسينات داخلية: يمكن لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تحفيز التحسينات داخل المؤسسة، سواء من خلال دعم عمل الفريق أو تحسين إدارة الإمدادات أو تطوير منتجات وخدمات جديدة.

د-التركيز الخارجي: يعد توجيه التكلفة المستهدفة نحو السوق وإستنادها إلى معلومات السوق نقطة قوة لهذا النظام، حيث يسهم في تحليل الأسواق بشكل أفضل وتصميم منتجات تلبي إحتياجات العملاء بشكل فعال.

هـ-تحسين عملية تطوير المنتج: بوجود التكلفة المستهدفة كمسبب لعملية تطوير المنتج، يصبح توجيه الجهود والإستثمارات نحو الأهداف السوقية والربحية أمراً مركزياً، مما يعزز نجاح المنتج في السوق.

و-توفير بيانات ملائمة للقرارات: يوفر نظام التكلفة المستهدفة بيانات دقيقة وملائمة لإتخاذ القرارات، حيث يركز على تسجيل التكاليف التي تؤثر بشكل مباشر على القدرة التنافسية والربحية للمؤسسة.

¹ راضية عطوي، مرجع سابق، ص ص 59-60.

2- عيوب نظام التكلفة المستهدفة:

- كما أن لهذا النظام العديد من المزايا فإنه كذلك لا يخلو من العيوب ومن بين هذه العيوب:¹
- ◀ الضغط الكبير الذي يفرضه نظام التكلفة على العمال، فيصبح من الصعب تحقيق التكلفة المستهدفة في الوقت المحدد مع ضيق الجدول الزمني، مما قد يؤثر سلبًا على الأداء والمرونة للعمال في تحقيق الأهداف المحددة.
 - ◀ عندما يصبح نظام التكلفة المستهدفة أكثر تعقيدًا، يزداد صعوبة فهمه من قبل العاملين في المؤسسة، مما يؤثر على دقة القياس وفعالية التنفيذ، لذلك يجب أن يتم تبسيط النظام وتوضيحه بشكل أفضل لضمان فهمه وتطبيقه بنجاح.
 - ◀ يمكن أن يؤدي ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية إلى تحديات إضافية، خاصة عندما تكون الشركة تعاني من خسائر.
 - ◀ السرية تظل أحد التحديات الرئيسية في تطبيق نظام التكلفة المستهدفة، حيث أن مشاركة المعلومات قد تؤدي إلى إستفحال المنافسة وفقدان الفوائد التنافسية، يجب أن يتم إدارة السرية بعناية لضمان حماية البيانات والمعلومات الحساسة.
 - ◀ من الصعب تحديد التكلفة المستهدفة بدقة نظرًا لتعقيدات تحديد سعر السوق المستقبلي للمنتجات أو الخدمات، قد تحتاج المؤسسة إلى إستخدام تقنيات تحليل السوق المتقدمة والتنبؤية لتقدير التكلفة بشكل أفضل.
 - ◀ تعتمد التكلفة المستهدفة على الفرضيات المتعلقة بالمنافسين والتطورات التكنولوجية وتفضيلات العملاء، وهو ما يزيد من عدم اليقين في التخطيط والتنفيذ، وللمحد منه يجب أن تعتمد المؤسسة على بيانات وتقديرات دقيقة.
 - ◀ إدارة التكلفة المستهدفة تتطلب إستخدام تقنيات متقدمة مثل: تحليل القيمة وإشراك جميع أصحاب المصلحة لضمان تحقيق الأهداف بفعالية، يجب أن تتم عملية الإدارة بشكل شفاف ومنظم لتحقيق النتائج المرجوة.

المطلب الثالث: نظام الإنتاج في الموعد بالضبط JITPS

تعتمد نظم الإنتاج التقليدية على وجود نظام للمخزون السلعي يتكون من المخزون من المواد الأولية، والمخزون من الإنتاج تحت التشغيل، وكذلك المخزون من الإنتاج التام، ويعد هذا المخزون ضروريًا وذا

¹ راضية عطوي، مرجع سابق، ص ص 60- 61.

أهمية كبيرة بالنسبة لنظم الإنتاج التقليدية، ويرجع ذلك لطبيعة عدم التأكد من انتظام عمليات التموين وعامل الجودة ووقت إعداد الآلات وترتيب المؤسسة، حيث يفرض الترتيب التقليدي للآلات داخل المؤسسة على أساس الوظائف ضرورة احتفاظ المؤسسة بكميات كبيرة من المخزون السلعي وتحويلها من قسم إلى قسم آخر للإنتاج، وهذا ما يترتب عليه زيادة التكاليف وتلف جزء من هذه السلع المخزونة.

أولاً: نشأة ومفهوم نظام الإنتاج في الموعد بالضبط

وفي محاولة للقضاء على مشكلات نظم الإنتاج التقليدية فقد قدم الفكر الياباني الحديث نظاماً جديداً أطلقوا عليه "نظام الإنتاج في الموعد بالضبط JITPS" حيث قام "تايجي أو هينو Ohno Tauchi" والذي يعمل نائباً لمؤسسة تويوتا اليابانية (Motor TOYOTA Company) بتطوير هذا النظام والتوصل إلى مفهوم حديث له تم تطبيقه فيها عام 1970، كما اتجهت أيضاً بعض المؤسسات الأمريكية إلى تطبيقه مع بداية عام 1980 في صناعة الإلكترونيات والسيارات، ويطلق على هذا النظام نظام الإنتاج اللحظي أو نظام الإنتاج الحيني، أو الإنتاج في الموعد بالضبط.¹

ويحتوي هذا النظام على عدة مفاهيم منها فلسفة المصنع في إزالة الهدر في عمليات الإنتاج، أو حالة الإنتاج بالطلب، أو تخفيض حجم المخزون السلعي إلى أقل قدر، أو حالة الإنتاج حسب الحاجة وفي الوقت المحدد، أو التخلص من المخزون السلعي بكافة صورته وأشكاله ويطلق عليه "نظام المخزون الصفري" أو "نظام الإنتاج بدون مخزون".

ثانياً: العناصر الرئيسية في نظام الإنتاج في الموعد بالضبط

يتطلب التطبيق الناجح لنظام الإنتاج في الموعد بالضبط وجود أو توافر ستة عناصر أساسية وهي:²

✓ يجب أن تعتمد المؤسسة على عدد محدود من الموردين بالإضافة إلى إلزام هؤلاء الموردين بعقود طويلة الأجل.

¹ أحمد محمد غنيم، نظام إدارة الإنتاج المتكامل باستخدام الحاسب الآلي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط 1 2006، ص ص 313-315

² أحمد حسين علي حسين، أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، ص 200-203.

✓ يجب أن يكون الموردون الذين تم اختيارهم على استعداد للتوريد المتكرر على فترات صغيرة وبكميات صغيرة.

✓ يجب أن تطبق المؤسسة برنامج الجودة الشاملة على الموارد الخام وعلى الأجزاء النصف مصنعة وبالتالي على المنتجات التامة، لأن هذا النظام لا يوجد به عيوب وهذا ركن أساسي لنجاحه.

✓ يجب أن يتصف العمال في نظام الإنتاج في الموعد بالضبط بتعدد وتنوع المهارات والمواهب.

✓ يجب التركيز على أنشطة الإنتاج بحيث يتم اكتشاف الأنشطة غير الضرورية والتخلص منها.

✓ يتصف نظام الإنتاج في الموعد بالضبط باتصال واستمرار عملية التصنيع من أولها إلى آخرها دون أي انقطاع أو توقف وذلك بهدف تطبيق نظام العمليات الإنتاجية المستمرة، مثل عمليات

تصنيع الكيماويات، على كل عمليات التصنيع الخاصة بالمنتجات الأخرى، يترتب على هذا

الهدف تخفيض وقت التصنيع والتخلص من تكاليف الإحتفاظ بالمخزون وزيادة الإنتاجية والجودة.

يقصد بوقت التصنيع الفترة الزمنية اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتجات تامة الصنع، ويمكن التعبير عن وقت تصنيع منتج معين كآتي:

وقت التصنيع = وقت التشغيل + وقت الفحص + وقت المناولة + وقت الإنتظار.

ويلاحظ أن الوقت الوحيد الذي يضيف إلى قيمة المنتج هو وقت التشغيل فقط، في حين تعتبر أوقات الفحص والمناولة والإنتظار من الأوقات التي لا تضيف إلى قيمة المنتج، أي التي لا تؤثر على نظرة أو تقييم العملاء للمنتج المعين، فمثلاً: عند الرغبة في شراء جهاز تلفزيون، يتم المفاضلة بين الماركات على أساس الأداء والجودة والسعر، ولا يهتم العميل على الإطلاق بالتكلفة التي تحملها المصنع في سبيل الفحص والمناولة والإنتظار، وبذلك يؤدي التخلص من هذه الأنشطة غير الضرورية إلى تخفيض كبير في تكاليف الإنتاج، دون التأثير على نظرة وتقييم العملاء لهذا الإنتاج.

ثالثاً: مراحل الإنتاج في الموعد بالضبط

إن مراحل الإنتاج في الموعد بالضبط ملخصة كآتي:¹

✓ تكشف سرعة التغذية العكسية المرتردة للمعلومات.

✓ تسمح بتشخيص وتحديد المشكلات والوقوف على أسبابها الحقيقية واختيار أفضل الحلول.

✓ فتمتكن من مراقبة وخفض العيوب مما يمكن من تحسين التسليم وخفض الدفعة المنتجة.

✓ هنا تتحقق الرقابة التامة على التكاليف والفاقد وجودة الإنتاج وضمان الإنتاج في الموعد بالضبط،

مما يؤدي إلى معدلات أكثر نسبياً وانخفاض المخزون الاحتياطي وعدد العاملين.

¹ جمعة السعيد فرحات، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2000 ص 452

- ✓ ينشأ عن ذلك فاقد أقل على المواد، خفض ساعات إعادة التشغيل ومخزون أقل أيضا، إنخفاض التكاليف غير المباشرة لكل من: (فاقد المخزون المعطل، المساحات والفراغات المخصصة للتخزين، العمليات المحاسبية والإدارية للمخزون، الرقابة على المخزون).
- ✓ فتكون المحصلة النهائية هي: إنتاجية أعلى متمثلة في: مواد، عمل، مدخلات غير مباشرة أقل لنفس المخرجات أو مخرجات أكبر، ثم مخزون أقل، تنبؤات أكثر دقة، سرعة الإستجابة والتكيف مع التغيرات السوقية وأنشطة إدارية أقل.

رابعا: أهمية نظام الإنتاج في الموعد بالضبط

تتضح أهمية نظام الإنتاج في الموعد بالضبط من المزايا والفوائد العديدة التي يحققها إذا ما تم استخدامه في المؤسسات المعاصرة، ويمكن توضيح أهم هذه الفوائد فيما يلي:¹

1- الإنتاج:

- أ- زيادة المرونة في تغيير تشكيلة المنتجات.
- ب- التقارب بين مواقع مراكز الإنتاج، الأمر الذي ييسر عمليات الاتصال بين العمال، مما يساعد على سهولة تغيير وظائفهم إذا اقتضت الضرورة ذلك، كما يساعد أيضا على إشراكهم في حل مشكلات الإنتاج.
- ج- انسياب الإنتاج مع حدوث أقل عدد ممكن من الأعطال والتوقفات.
- د- زيادة الجودة في جميع مراحل الإنتاج المختلفة.
- هـ- سهولة مراقبة عمليات الإنتاج.

2- الإمكانيات المادية:

- أ- تقليل المساحات المطلوبة عند إعداد التصميم الداخلي للمصنع.
- ب- تقليل الإستثمارات في المخزون بكل أنواعه.
- ج- التخفيض في معدات مناولة الإنتاج.

¹ أحمد محمد غنيم، مرجع سابق، ص 316-318

- د- الاستغلال الأفضل للطاقة الآلية المتاحة.
- هـ- تقليل أعمال الكتابة بسبب سهولة التخطيط.
- و- رفع الروح المعنوية للعاملين سواء كانوا مباشرين أو غير مباشرين، فضلا عن زيادة إنتاجيتهم، وزيادة إنتاجية المؤسسة بالتبعية.

3-المشتري:

- أ- زيادة أرباح المشتري.
- ب- ارتفاع مستوى الخدمة.
- ج- انخفاض مستوى الأسعار.

4-الموردين:

- أ- تشجيع الموردين على توريد الأصناف معبأة بالكميات المطلوبة.
- ب- تزيد من ترابط المؤسسات المشتريّة مع الموردين.
- ج- التقليل من عدد الموردين.
- د- تجعل المؤسسات المشتريّة تتعامل مع الموردين القريبين منها.
- هـ- إعادة التعامل مع نفس الوقت عدة مرات.
- و- تكون العطاءات المنافسة محدودة.
- ز- يقوم المورد بنشر هذا النظام بين كل المؤسسات في الأسواق.
- ح- يصبح التفاوض سهلا ومألوفاً.
- ط- قلة المستندات المستخدمة.

5-الكمية:

- أ- تمكن المؤسسات المشتريّة من شراء الكميات التي تحتاج إليها فعلياً في كميات صغيرة.
- ب- تمكن المورد من الإلتزام بتوريد الكميات الصغيرة المطلوبة في المواعيد المناسبة حيث تخفض المستلزمات.
- ج- تشجع المؤسسات المنتجة على تخفيض كميات إنتاج الأصناف غير المطلوبة لديهم.
- د- تجعل المشتري يحدد الكمية المطلوبة تحديداً دقيقاً يتفق مع الاستخدامات الفعلية.
- 6- الجودة:** تجعل الموردين يهتمون بتوريد الأصناف بالجودة المطلوبة تماماً مع استعادهم للأصناف المعيبة.

7- الوقت: تقضي على الوقت الضائع

المبحث الثالث: إتخاذ القرار

تعتبر عملية إتخاذ القرارات من المهام الأساسية في الإدارة، فهي عملية ديناميكية تشكل المحور الرئيسي لوظائف التسيير على مختلف مستوياتها، كما أنها ليست بالعملية السهلة فهي تحتاج إلى دراسة وتفكير عميق لأنها مرتبطة بجميع أنشطة الإدارة، ويعتمد مقدار نجاح هذه العملية على قدرة وكفاءة القادة الإداريين ومدى فهمهم للقرارات وطرق إتخاذها مما يساهم في تقدم وإزدهار المؤسسات.

المطلب الأول: ماهية عملية إتخاذ القرارات

أولاً: مفهوم إتخاذ القرار

يمكن تعريف القرار بأنه الإختيار الحذر والدقيق لأحد البدائل من بين إثنين أو أكثر من مجموعة البدائل، كما عرف أيضاً بأنه عملية مركبة تهدف إلى صياغة أفضل البدائل أو الحلول المتاحة في موقف معين، وتتضمن إستخدام العديد من مهارات التفكير العليا كالتحليل والتقييم وبناء النماذج.¹

يعرف القرار بأنه سلوك أو تصرف واع منطقي ذو طابع إجتماعي ويمثل الحل أو التصرف أو البديل الذي تم إختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل وحلول ممكنة لحل المشكلة.²

¹ - حسن شحاتة وآخرون، معجم المصطلحات التربوية والنفسية، الدار المصرية اللبنانية، 2003، ص ص 16-17

² - حسين حريم، شفيق حداد، أساسيات الإدارة، دار الحامد، عمان، الأردن، 1998، ص 140

تعرف عملية إتخاذ القرار الإداري بأنها نشاط ذهني فكري وموضوعي يسعى إلى إختيار البديل (الحل) الأنسب للمشكلة على أساس مجموعة من الخطوات العملية المتتابعة التي يستخدمها متخذ القرار في سبيل الوصول إلى القرار الأنسب والأفضل.

ثانيا: أهمية إتخاذ القرار

تعتبر عملية إتخاذ القرارات الإدارية من المهام الجوهرية للإدارة، وإن أي نجاح تحققه المؤسسة يعتمد بشكل كبير على مسؤوليها في كفاءتهم ومدى فهمهم للقرارات التي يتخذونها، حيث تبرز أهمية إتخاذ القرار في ما يلي:

- ❖ إن إتخاذ القرار هو العامل الأساسي للتقدم والنجاح في القيادة الإدارية لأن من صفات القائد الناجح قدرته على إتخاذ القرار، عندما يعلن قراره عليه إستخدام قوة دوره في تهيئة الظروف الملائمة ليكون القرار هو الناجح وجذب الناس إلى أن هذا القرار نافع¹
- ❖ إتخاذ القرارات الإستراتيجية يحدد مستقبل المؤسسة، حيث مثل هذه القرارات يكون لها تأثيرا كبيرا على نجاح المؤسسة أو فشلها²
- ❖ يعد إتخاذ القرارات هو محور العملية الإدارية، ذلك أنها عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، فعند ممارسة الإدارة وظيفة التخطيط فإنها تتخذ قرارات في كل مرحلة من مراحل وضع الخطة، وعندما تضع الإدارة التنظيم الملائم لمهامها المختلفة وأنشطتها المتعددة فإنها تتخذ قرارات³
- ❖ إن إتخاذ القرارات له أهمية بالنسبة للفرد أو المؤسسات المختلفة حيث أنه لا يمر يوم في حياة الفرد إلا وعليه إتخاذ قرار، وكذلك في المؤسسات التي تضع نصب عينيها النجاح وتحقيق الأهداف المرجوة من الخطط التي وضعتها⁴

ثالثا: أنواع القرارات

¹ - صابرينة لباد، دور الاتصال الإداري في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة جيجل 2018، ص 66

² - شطي اسيا، دور المراجعة الداخلية في تفعيل عملية اتخاذ القرار، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة 2015، ص 41

³ - شيماء بغدادي، دور التقارير المالية للمراجع في اخاذ القرارات، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الوادي 2013، ص 49

⁴ - صابرينة لباد، دور الاتصال الإداري في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة، مرجع سابق، ص 66

تختلف القرارات الصادرة عن إدارة المؤسسة إنطلاقاً من تعدد مراكز إتخاذها والغاية من ذلك، ومن بين أهم هذه الأنواع هي:

1-التصنيف حسب المستوى الإداري: تقوم المؤسسات الإقتصادية بإستمرار بإتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية مما يجعل ذلك مختلف حسب نوع وغاية القرار، وتنقسم القرارات حسب المستوى إلى:¹

أ-القرارات الإستراتيجية: تتميز القرارات الإستراتيجية بتوجهها المستقبلي وإحتوائها على درجة كبيرة من الغموض، ويتطلب إتخاذ القرارات الإستراتيجية أساساً وضع الأهداف المحددة للمؤسسة والخطط طويلة الأجل للوصول إلى هذه الأهداف، والأمثلة على هذه الأهداف القرارات المتعلقة بمصادر رأس المال والقرارات الخاصة بالمنتجات اللازم إنتاجها.

ب-القرارات التكتيكية: يعني إتخاذ القرارات التكتيكية بتطبيق القرارات المتخذة على المستوى الإستراتيجي وتتضمن تخصيص الموارد لتحقيق أهداف المؤسسة، ومثال ذلك القرارات التي تشمل تصميم المصانع والقرارات المتعلقة بالعاملين وتخصيصات الميزانية وجدولة الإنتاج.

ج-القرارات التشغيلية: تعني القرارات التشغيلية بتنفيذ مهام محددة لضمان إجراء التنفيذ بكفاءة وبفاعلية، تتخذ هذه القرارات من قبل المشرفين في مستويات الإدارة الدنيا.

2-تصنيف إتخاذ القرار حسب النشاط: يتم تقديم التصنيفات الخاصة بإتخاذ القرارات من جوانب أنشطة المؤسسة الإقتصادية، في ما يخص القرارات الإستثمارية والتمويلية، والقرارات العملياتية (التشغيلية) في ما يلي:² **أ-القرارات الإستثمارية:** وهي ذلك الصنف من القرارات الذي يهتم بشأن المفاضلة وتقييم وإختيار البدائل الإستثمارية المتاحة وتنفيذ أفضلها بعد دراسة الجدوى، حيث تصدر هذه القرارات في ظروف التأكد التام أو عدم التأكد لمتخذ القرار بشأن العوائد المستقبلية.

ب-القرارات التمويلية: حدّدت النظرية المالية أن حسن إدارة وإتخاذ القرارات المالية تختلف حسب الهدف من ذلك، حيث قد يكون القرار لزيادة المتانة المالية للمؤسسة، أو زيادة دوران الحصة السوقية وتقليل التكاليف، مما يخلق القيمة والثروة، حيث تكون البدائل المتاحة للمفاضلة بينها هنا متمثلة في التركيز على أسهم الشركة والمساهمات الرأسمالية، أو مجال الإقتراضات والتحكم في تغطية التكاليف، مما يتيح التحكم في الهيكل المالي الأمثل الذي يقلل من تكلفة رأس المال وزيادة قيمة الأعمال للمؤسسة، بحيث يتخذ القرار وينفذ من زاوية الموارد المالية للمؤسسة والتحكم فيها، ويدخل ذلك ضمن الخيارات التمويلية التي

¹ جمال الدين لعويصات، مرجع سابق، ص ص 36-37

² مكيد علي، رمضاني عفيف، نحو إطار مفاهيمي لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة المجلد 03 العدد 02، 2020، ص 79

تؤثر على هيكل رأس مال المؤسسة، ومنه فالقرار التمويل يتعلّق أساساً بما يدور حول مسألة كيفية الإختيار بين مصادر ووسائل التمويل المختلفة من أجل زيادة قيمة المؤسسة وهذا ما يضمن المساهمة في تحقيق الأهداف.

ج-القرارات الإدارية: في هذا الصنف من القرارات هو كل ما يتعلّق بالإجراءات الإدارية العملية للمؤسسة، التي تشمل الإشراف على الأنشطة والوظائف بواسطة جملة من السياسات والضوابط التي تضمن التحكم في الوظائف فيما يخص التخطيط، وعمليات التوجيه والرقابة، بما يضمن سير المؤسسة وتحقيق الأهداف.

3-تصنيف القرارات وفقاً لإمكانية برمجتها: يتم التصنيف حسب هذا النوع إلى:¹

أ-القرارات المبرمجة: هي القرارات التي تتخذ اعتماداً على السياسات والإجراءات والقواعد الخاصة بالمؤسسة، وهي قرارات روتينية ومتكررة، ومن أمثلة قرارات المبرمجة: القرار الخاص بترقية أحد العاملين بالمؤسسة.

ب-القرارات غير المبرمجة: تقدم القرارات غير المبرمجة حلولاً للمشاكل غير المتكررة التي تواجه المؤسسة، والقرارات الغير مبرمجة لا تتقيد بالقواعد والإجراءات وتظهر الحاجة لتلك القرارات عندما تواجه المؤسسة مشكلة لم تتعرض لها من قبل، ويتم صنع القرارات غير المبرمجة في ضوء ظروف وخصائص المشكلة.

المطلب الثاني: مراحل إتخاذ القرار والعوامل المؤثرة فيه

تعتبر عملية إتخاذ القرار في المؤسسة جوهر العملية الإدارية، فكل مرحلة من المراحل العملية تلعب دور مهم في صنع القرار، كما أن عملية صنع القرار تتأثر بعدة عوامل، سنقوم في هذا المطلب بالتعرف على مراحل إتخاذه والعوامل المؤثرة في صنعته.

أولاً: مراحل إتخاذ القرار:

تتمثل مراحل عملية إتخاذ القرارات في ما يلي:²

¹ محمد فريد الصحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 131
² - بلحاج فتيحة، الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية المجلد 07 العدد 01، 2017، ص ص 271-273

1-تحديد المشكلة: عند تحديد المشكلة يجب التعمق في دراستها لمعرفة جوهر المشكلة الحقيقية، وليس الأعراض الظاهرة التي توحى للإدارة على أنها المشكلة الرئيسية، حيث يتطلب ذلك الإجابة على عدة أسئلة مثل: ما هو نوع المشكلة؟ وماهي النواحي الهامة أو الجوهرية في هذه المشكلة؟ ويجب مراعاة تعريفها بدقة والإستعانة بأهل الخبرة من داخل تنظيم أو خارجهم لتشخيص المشكلة على أسس علمية وموضوعية، ومن ثم إختيار بديل أفضل وبذلك تتجو القرارات الإستراتيجية من إحتتمالات الخطأ.

2-تحديد الهدف: فالهدف الذي يرمي الوصول إليه متخذ القرار قد يكون لتحقيق هدف معين أو لتحقيق عدة أهداف يسعى المدير للوصول إليها، وقد تكون هذه الأهداف متناقضة، فمثلا تعديل برنامج الدعاية الترويجية لزيادة رقم المبيعات أو تخفيض الأسعار لسلع معينة رغبة في تحقيق هدف زيادة المبيعات، وبالتالي فإن القرار ذاته قد يجعل تحقيق زيادة الأرباح أمرا صعبا، وهنا لا بد من المعرفة التامة بأنواع الأهداف العامة والخاصة التي يسترشد بها المديرون في مفاضلة بين الحلول البديلة لمشكلة قرارية محددة.

3-البحث عن البدائل: يقصد بهذه المرحلة التفتيش والتحري عن الحلول المختلفة لحل المشكلة التي تم تشخيصها بدقة، وهذه المرحلة تفترض إقتراح بدائل أو حلول مختلفة، وهذا ما يعتمد على قدرة الإدارة على التحليل والابتكار لإيجاد حلول جديدة بالإعتماد على التجارب والسجلات السابقة، ومعلومات وخبرات الآخرين، وقد يقتضي الموقف الذي واجه المدير بالأ يتخذ قرار بعدم إتخاذ قرار قد يكون بحد ذاته الحل الأمثل.

4-تقييم البدائل وإختيار أفضلها: تتمثل الصعوبة في أن مزايا وعيوب هذه البدائل لا تتضح بصورة واضحة وقت بحثها، ولكنها لا تظهر فعلا إلا في المستقبل لأن هناك صعوبة في تقييم البدائل والنتائج المتوقعة من كل بديل نظرا لضيق الوقت المتاح، والخطورة تكمن بأن هناك معطيات جديدة داخلية أو خارجية قد تعترض سير متخذ القرار مما يؤدي إلى فشل البديل، يفترض بالتقييم أن يقوم وفقا لمعايير وأسس موضوعية من أجل تبيان مزايا وعيوب كل بديل من هذه البدائل.

5-تنفيذ القرار ومراقبته وتأميم نتائجه: يعتقد بعض متخذي القرار أن دورهم ينتهي بمجرد إختيار البديل الأفضل للحل، لكن هذا الإعتقاد خاطئ ذلك لأن البديل الأفضل الذي يتم إختياره لحل المشكلة يتطلب التنفيذ عن طريق تعاون الآخرين ومتابعة ورقابة التنفيذ للتأكد من سلامة التطبيق وفاعلية القرار، كما أن شعور العاملين بالمشاركة في صنع القرار يساهم بشكل كبير في حسن تحويل البديل القرار إلى عمل فعال.

ثانياً: العوامل المؤثرة في إتخاذ القرار

تتأثر القرارات الإدارية بعوامل عديدة قد تعرف عن الصدور بالصورة الصحيحة، أو قد تؤدي إلى تأخر في إصدارها، أو تلقى الكثير من معارضة، سواء من المنفذين لتعارض القرارات مع مصالحهم، أو من المتأمرين مع المنظمة لعدم تحقيقها لغايتهم ومصالحهم، ومن بين هذه العوامل:¹

1- البيئة الخارجية: تتضمن البيئة الخارجية العديد من العوامل التي تؤثر على عملية إتخاذ القرار، إذ ينبغي على متخذ القرار التعامل بعقلانية ورشد مع هذه المؤثرات لإتخاذ قرار ملائم، في ظل هذا المزيج الواسع من العوامل والمتمثلة في:

- ✓ الظروف الإقتصادية والسياسية والمالية السائدة في المجتمع
- ✓ التطورات التكنولوجية، والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الإقتصادية
- ✓ العوامل التنظيمية والإجتماعية والإقتصادية، مثل (النقابات، التشريعات والقوانين الحكومية، الرأي العام، السياسة العامة للدولة، شروط الإنتاج)
- ✓ درجة المنافسة التي تواجه المؤسسة.

2- البيئة الداخلية: إن عملية إتخاذ القرار لا تتأثر بالعوامل الخارجية وحسب، بل هناك عوامل داخلية أهمها:

- ✓ عدم وجود نظام معلومات داخل مؤسسة تفيد متخذ القرار بشكل جيد
- ✓ عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام
- ✓ درجة المركزية وحجم المؤسسة ودرجة إنتشارها الجغرافي
- ✓ درجة وضوح الأهداف الأساسية المؤسسة
- ✓ مدى توفر الموارد المالية والبشرية والفنية للمؤسسة
- ✓ القرارات التي تصدر عن مستويات إدارية أخرى.

إن الاختلاف الجوهرى بين البيئة الداخلية والخارجية يتمثل في درجة السيطرة التي تتميز بها أي مؤسسة تستطيع أن تتحكم في العوامل الداخلية، وبالتالي خلق مناخ داخلي يمكنها من إتخاذ القرارات التي تؤدي إلى رفع كفاءة العمل وفعاليتها، عكس البيئة الخارجية التي لا يستطيع متخذ القرار التحكم في تأثيرها.

¹ - مخوخ رزيقة، إستخدام الأساليب الكمية في ترشيد قرارات المؤسسة الإقتصادية، أطروحة دكتوراه جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017، ص ص 63-65

3-متخذ القرار: تتصل عملية إتخاذ قرار بشكل وثيق بصفات الفرد النفسية ومكونات شخصيته وأنماط سلوكه التي تتأثر بظروف بيئية مختلفة، كالأوضاع العائلية أو الإجتماعية أو الإقتصادية، مما يؤدي إلى حدوث أربعة أنواع من السلوك عند منتخب قرار وهي المجازفة والحذر والتسرع والتهور، كذلك فإن مستوى ذكاء متخذ القرار و ما إكتسبه من خبرات ومهارات وما يملك من ميول وإنفعالات تؤثر في إتخاذ قرار، وتختلف درجة تأثير بإختلاف نوعية المديرين إذ نجد أن البعض مديرين ينتابهم الإرتباك عند تحديد المشكلة أو تحديد البدائل، وبعضهم الآخر يتردد في إتخاذ القرار، كما أن بعضا منهم يكون متسرعا في الإستجابة لشروط إتخاذ القرار ومتطلباته، بينما يتعامل بعضهم بحذر وبطء دون تهور لتجنب الوقوع في الخطأ.

4-نقص المعلومات المستعملة في إتخاذ القرار: من أكثر الصعوبات التي تعترض إتخاذ القرار الراشد نقص المعلومات وعدم دقتها وحدائتها، وغياب الأجهزة والأساليب الحديثة لحفظها وتنسيقها، وتعدد الجهات الرسمية التي تشترك في عملية إتخاذ القرار الإداري الواحد، وطول الإجراءات وتعقدها، والإزدواجية والتضارب في القرارات التي تتخذها الدوائر المتقاربة في الإختصاص، وضعف الوعي التخطيطي، ونقص الكفاءة الإدارية لدى موظفي الأجهزة الإدارية بصورة عامة، ولدى القيادات الإدارية بصورة خاصة، وفقدان التنسيق وغياب نظم الإتصال الفعالة مما يؤدي إلى بعثرة الجهود والجهل بالقرارات التي تتخذ من قبل الأقسام والشعب التابعة للمؤسسة الواحدة، وعدم الإهتمام بعنصر الوقت وغياب أساليب الجدولة الزمنية والمتابعة الدورية للقرارات الصادرة والخوف من المسؤولية، وتردد بعد متخذي القرارات في المبادرة والمواجهة الجريئة للمشاكل والظروف العصيبة.

5-عنصر الزمن: يشكل عنصر الزمن ضغطا كبيرا على متخذ القرار، فكلما زادت الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار لإتخاذ قراره، كلما كانت البدائل المطروحة أكثر والنتائج أقرب إلى الصواب وإمكانية التحليل للمعلومات متاحة أكثر، وكل ما ضاقت الفترة الزمنية المتاحة كلما تطلب منه السرعة في إتخاذ قرار مما يقلل في البدائل المتاحة أمامه.

المطلب الثالث: أساليب إتخاذ القرار

لقد ظهر في الفكر الإداري إتجاهان، إتجاه يرى أن الإدارة فن، وإتجاه آخر يرى أن الإدارة علم، فالإتجاه الأول يغلب فيه الجانب الفني للإدارة على الجانب العلمي، ويرى أنصاره أن الإدارة تعتمد في إنجازها لأهدافها على قدرة المديرين على الخلق و الإبداع في حلّ المشاكل التي تواجههم، وأن القدرة تتوقف على صفات شخصية بحتة كالذكاء والقدرة على التصور وصواب الحكم، أما الإتجاه الثاني فيغلب الجانب العلمي للإدارة على الجانب الفني، ويرى أنصاره أن الإدارة علم تعتمد في إنجازها لأهدافها على

الأساليب العلمية التي تقوم على إتباع الخطوات المنطقية للتفكير التي تتفق مع المتطلبات العلمية من تحليل ومقارنة وتجربة وإستنتاج، وفيما يتعلق بأساليب إتخاذ القرارات فإن هذه الأساليب كانت انعكاساً للمفاهيم الإدارية التي يقوم عليها كلّ مدخل من المدخلين السابقين.¹

تتعدد الأساليب المساعدة لإتخاذ القرارات الإدارية من الأسهل إلى الأصعب من حيث الجهد والوقت والتكلفة، وبعد الحدس والتخمين و الرأي الشخصي إزاء حلّ معين لمشكلة قائمة، أسهل وسائل إتخاذ القرارات، وتندرج بعد ذلك هذه الوسائل في الصعوبة لتصل إلى إستخدام الطرق العلمية والرياضية المعقدة، ويتوقف إستخدام هذه الأساليب دون الأخرى على طبيعة المشكلة وعلى تقدير القائد أو المدير الإداري، ويمكن القول أنه لا يوجد أسلوب أو مجموعة من الأساليب تعتبر أفضل من غيرها بحيث يمكن تطبيقها في شتى الظروف، بل إن كلّ ظرف يملي نوع الأسلوب الذي يمكن تطبيقه، أي أن إختيار أسلوب دون آخر يتوقف على عدة عناصر مثل رأي المدير أو القائد وتقديره للموقف، طبيعة المشكلة والظروف الراهنة، ويمكن تقسيم أساليب وعناصر القرار إلى قسمين هما:

أولاً: الأساليب التقليدية في إتخاذ القرار:

يقصد بالأساليب التقليدية أو غير الكميّة تلك التي تفتقر للتدقيق والتمحيص العلمي، ولا تتبع المنهج العلمي في عملية إتخاذ القرار، وتعود جذور هذه الأساليب إلى الإدارات القديمة التي كانت تستخدم أسلوب التجربة والخطأ في حلّ مشاكلها معتمدةً إعتياداً كلياً على مجرد الخبرة السابقة والتقدير الشخصي للإداريين، حيث كانوا يتخذون قراراتهم إستناداً إلى الفهم والمنطق والخبرة السابقة والمعرفة الثابتة بتفاصيل العمليات والمشاكل الإدارية ومراحلها، ومن أهم هذه الأساليب:

1-الخبرة:

تتمثل الخبرة في المعتقدات والآراء التي يؤمن بها المدير أو القائد والمواقف التي واجهها في الماضي، فالمدير أو القائد لم يصل إلى مركزه إلا بعد إكتساب خبرة مارس خلالها إتخاذ القرار وإستفاد دروساً يستعين بمعطياتها لمواجهة المستقبل إذا تكررت فيه ذات المواقف، وتزداد القرارات ثباتاً إذا دعمت بمشاركة العاملين في المنظمة وإستشفت آراؤهم وأخذ بها. ولا تقتصر الخبرة المقصودة على خبرة متخذ القرار بمفرده، لكنها تمتد لتشمل خبرات مستشاريه ومعاونيه ومرؤوسيه ومن يتصل بهم أو يمسه القرار، والإستفادة من خبراتهم وتجاربهم في حالات مماثلة، وبذلك تعد التجارب والخبرات مصدراً مهماً يمكن الاستعانة به في إتخاذ القرارات لمواجهة مواقف متشابهة.

¹ فؤاد الشيخ سالم – فالح محمد حسن، الأساليب الكميّة في إتخاذ القرارات الإدارية، مركز البحوث الإدارية – المنظمة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدّول العربية، عمان – الأردن 1983، ص 233.

2- البديهة والحكم الشخصي:

يعني هذا الأسلوب استخدام المدير حكمه الشخصي وإعتماده على سرعة البديهة في إدراك العناصر الرئيسية الهامة للمواقف والمشكلات التي تعرض لها والتقدير السليم لأبعادها، وفي فحص وتحليل وتقييم البيانات والمعلومات المتاحة والفهم العميق والشامل لكل التفاصيل الخاصة بها، وتبدو صعوبة ومخاطر استخدام هذا الأسلوب في أنه يقوم على أسس شخصية تابعة من شخصية المدير وقدراته العقلية وإتجاهاته وخلفياته النفسية والاجتماعية ومعارفه، وهذه كلها سمات وقدرات تختلف باختلاف المجتمعات والبيئات، كما أنها مرهونة بالمقومات المختلفة والمتعددة للمجتمع الواحد وقواعد السلوك التي تحكمه، والإتجاهات السائدة فيه، والتطورات المختلفة التي يمر بها، وكل ذلك يؤثر في حكم المدير الشخصي على الأمور والمواقف التي تواجهه.

إلا أن هذا الأسلوب يمكن أن يكون مجدياً في إتخاذ القرارات غير الإستراتيجية التي يكون تأثيرها محدوداً، وكذلك في المواقف الطارئة التي تتطلب مواجهة سريعة، كما أن من مزاياه أنه يساعد على إستغلال بعض القدرات والمهارات لدى بعض المديرين، كالقدرة على التصور، والإبتكار و تحمل المسؤولية، والقدرة العقلية، وكلها قدرات تمكن المدير من إتخاذ قرارات صائبة دون تردد.

3- دراسة الآراء والاقتراحات وتحليلها:

يعني هذا الأسلوب إعتداد المدير على البحث ودراسة الآراء و الإقتراحات التي تقدم إليه حول المشكلة وتحليلها ليتمكن على ضوءها من إختيار البديل الأفضل، وتشمل هذه الآراء والإقتراحات تلك التي يقدمها زملاء المدير أو التي يقدمها المستشارون والمتخصصون والتي تساعد في إلقاء الضوء على المشكلة محل القرار وتمكن المدير من إختيار البديل الأفضل. إلا أنه من الصعوبات التي تواجه المدير في تطبيق هذا الأسلوب أن تطبيقه يتطلب تجزئة المشكلة الإدارية التي تواجهه إلى أجزاء ودراسة كل جزء منها على حدى، وكذلك دراسة المشكلة ككل مع الأخذ في الإعتبار العوامل الإستراتيجية المؤثرة فيه، كما يتطلب تطبيقه من ناحية أخرى إشراك المدير لكل من يساهم بأرائه وإقتراحاته في إتخاذ القرار، وكذلك إشراك المرؤوسين الذين يتولون تنفيذ القرار.

وبالرغم من وجود هذه الصعوبات فإنه من مزايا هذا الأسلوب أنه أقل تكلفة من الأساليب التقليدية الأخرى كإجراء التجارب، إذ أن الوقت والجهد المبذول والأدوات والأوراق المستعملة هي أقل تكلفة منها في إجراء التجارب.

ويتضح من العرض السابق أن الأساليب التقليدية لإتخاذ القرارات تعتمد على أسس ومعايير نابغة من شخصية المدير وقدراته ومعارفه، وأن هذه الأساليب إستطاعت أن تحقق قدراً كبيراً من النجاح في ظل ظروف ومواقف معينة.

إلا أن التطورات التي شهدتها الإدارة في مطلع القرن العشرين، وما خلفته هذه التطورات من مشاكل أكثر تعقيداً من تلك التي واجهها المديرون في الإدارات القديمة، أثبتت عدم كفاية الأساليب التقليدية لمواجهة معطيات التطورات الجديدة، وتطلب بالتالي الإستعانة بأساليب ونظريات علمية جديدة تساعد المديرين على التلاؤم مع الظروف الجديدة، وأصبح لا بد له من الإعتماد على أساليب علمية تمكنه من تحليل المشاكل الإدارية ومعرفة أبعادها، وتحليل وتقييم البدائل المطروحة لحلها، وتساعده في نفس الوقت على التنبؤ بأحداث المستقبل.¹

ثانياً: الأساليب العلمية في إتخاذ القرار:

أمام التطور الهائل الذي شهدته الإدارة الحديثة منذ مطلع الستينات بسبب إكتشاف الوسائل والإختراعات الحديثة، وتضخم حجم التنظيمات الإدارية وتوسع وتعقد نشاطاتها وطموح أهدافها وتغير الظروف البيئية التي تعمل في إطارها، وإرتقاء مستوى التعليم والثقافة للعاملين فيها، وما أدى إليه التخصص والتحول نحو التكنوقراطية أو ما يسمى بتحكم فئة المتخصصين أو الفنيين في الإدارة، من ضرورة إكتساب متخذي القرارات للمهارات العلمية والفنية التي تمكنهم من إستخدام الطرق والأساليب ذات الطابع العلمي لإتخاذ قراراتهم، كل هذه الأسباب أدت إلى التحول من الأساليب التقليدية إلى الأساليب العلمية في إتخاذ القرارات، فإستعانت الإدارة في معظم الدول بما قدمته الدراسات وما أدت إليه الجهود التي قام بها علماء الإقتصاد، الرياضيات، الإحصاء، المحاسبة والحاسب الإلكتروني من قواعد وفروض تساعد المديرين في إتخاذ القرارات الصائبة في المواقف الإدارية المختلفة، وهكذا أصبح مفروضاً على المديرين لمواجهة التغييرات الجوهرية في الإدارة وما أفرزته من مشاكل معقدة أن يتحولوا من إستخدام الأساليب التقليدية إلى إستخدام الأساليب العلمية لإتخاذ القرارات.² ومن بين هذه الأساليب:

1-بحوث العمليات *Recherche Opérationnelle*:

إزدادت أهمية بحوث العمليات في مجال إتخاذ القرارات الإدارية بعد الحرب العالمية الثانية، وإستهدف إستخدامها تطبيق الأسلوب العلمي على دراسة الإحتمالات في أي مشكلة من المشاكل الإدارية بقصد

¹ محمد حجازي، التحليل الكمي في خدمة الإدارة، بحث مقدم لحلقة الوسائل والطرق المتبعة لإتخاذ القرارات والتي عقدت في معهد الإدارة العامة بالرياض عام 1980، ص 147.

² محمد إسماعيل بلال، بحوث العمليات إستخدام الأساليب الكمية في صنع القرار، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2005، ص 118.

تحقيق الهدف المطلوب، تعني بحوث العمليات عند ميلر م. ستار Miller M. Starr تطبيق الوسائل والطرق والفنون العلمية لحلّ المشكلات التي تواجه المديرين بشكل يضمن تحقيق النتائج.¹

كما عرفها واجنر ستار Wagner بأنها مدخل علمي لحلّ المشكلات الإدارية في المواقف المعقدة ، وأن محورها الأساسي يتمثل في اتخاذ القرار.²

يتضح من التعريفات السابقة أن وضع هذا الأسلوب العلمي موضع التنفيذ يفترض وجود عناصر معينة وإتباع خطوات علمية محدّدة تتمثل في وجود ما يلي:

- ✓ شخص أو جهة معينة تشعر بوجود المشكلة الإدارية؛
- ✓ أكثر من بديل متاح لحلّ هذه المشكلة؛
- ✓ أهداف أو نتائج يرغب الشخص أو الجهة تحقيقها؛
- ✓ متغيرات يمكن لمتخذ القرار السيطرة عليها وأخرى يصعب السيطرة عليها؛
- ✓ قيود يتم في ظلها اتخاذ القرار.

تهدف بحوث العمليات إلى تطبيق الأسلوب العلمي عند دراسة الإحتمالات في أي مشكلة من المشكلات الإدارية بقصد تحقيق الهدف المطلوب، وعليه فإن بحوث العمليات تعتبر بمثابة الوسائل والطرق العلمية لحلّ المشكلات الإدارية في المواقف المعقدة كونها قائمة على الأسلوب العلمي الذي يفترض وجود عناصر معينة وإتباع خطوات علمية محدّدة تتمثل في وجود شخص أو جهة معينة تشعر بوجود المشكلة الإدارية، وأن يكون هناك أكثر من بديل متاح لحلّ هذه المشكلة، وأن يكون هناك أهداف أو نتائج يرغب الشخص أو الجهة المعنية تحقيقها، وأن يكون هناك متغيرات يمكن لمتخذ القرار السيطرة عليها وأخرى يصعب السيطرة عليها أو التحكم فيها، وأن يكون هناك قيود وضغوط يتم في ظلها إتخاذ القرار. ومن وسائل بحوث العمليات البرمجة الخطية التي تعني أسلوب أو طريقة تقنية تحليلية تستخدم لتحديد الحل أو البديل الأمثل لمشكلة ما، خاصة فيما يتعلق بالتخصيص الأمثل للموارد المحدودة في ضوء الإمكانيات المتاحة، بهدف تعظيم العوائد أو خفض أو تقليل التكلفة، يعتمد تطبيق أسلوب بحوث العمليات في مجال إتخاذ القرارات على إستخدام مختلف التخصصات القادرة على الإسهام في حلّ المشكلات مثل المتخصصين في العلوم الرياضية، الإدارية، الإقتصادية، المحاسبية والهندسية، كما يعتمد تطبيقه على

¹ D. Miller and M. Starr, Exécutive decisions and operations research, Prentice – Hall, Englewood Cliffs, N. J. 1969, p 132.

² H. M. Wagner, Principles of operations research, Prentice – Hall Inc, Englewood Cliffs, N. J. 1969, p 4

صياغة المشكلة الإدارية محل القرار بصورة نماذج رياضية، وإجراء المقارنة الحسابية بين البدائل المختلفة عن طريق الإستعانة بالحاسب الالكتروني لإجراء المقارنة اللازمة للتوصل إلى الحلّ المفضل.

ومن هنا فإن إستخدام هذا الأسلوب لا يزود المدير بقرار نهائي، ولكنه يساعده في إتخاذ القرارات في ضوء الحلول التي يضعها والتي يمكن المقارنة بينها على أسس رقمية، إضافة إلى تذليل الصعوبات أو العقبات التي تعترض الصياغة الرياضية للمشكلة، كما يعتمد على مدى توفر القدرات والمهارات اللازمة في متخذ القرار والتي تمكنه من تشخيص المشكلة وجمع البيانات وتحليلها وتقويمها وإتخاذ الخطوات اللازمة لتنفيذ الحل.¹

2-نظرية الإحتمالات Théorie de Probabilités:

سبق أن بينا عند تحليل مراحل عملية إتخاذ القرارات وهي إختيار الحلّ الأفضل، أنه من أسباب صعوبة وتعدد هذه المرحلة هو أن إختيار البديل الأفضل ستتبعه إختيارات لاحقة مما يتطلب من متخذ القرار التأكد من إحتمالات المستقبل وقياسها إن أمكن، وأن هذه الصعوبة تزداد كلما إزدادت إحتمالات عدم التأكد في توقع حدوث أحداث معينة في المستقبل وإحتمالات النجاح للبديل المطروح، ومن هنا ظهرت بعض المحاولات التي تستهدف تطبيق نظرية الإحتمالات في مجال عملية إتخاذ القرارات عن طريق تسجيل عدد مرات حدوث واقعة معينة للإستفادة من هذا التسجيل في التوصل إلى توقعات سليمة ببيانات تاريخية لنشاطات ومشاكل معينة لتكون معياراً تستند إليه في حساب الإحتمالات.²

ومن أهم المعايير التي يمكن إستخدامها لقياس الإحتمالات في مجال إتخاذ القرارات والتي كشفت عنها بعض الدراسات والبحوث في هذا المجال ثلاثة معايير أو طرق هي كالاتي:³

❖ الإحتمال الشخصي، الذي تتحدّد بموجبه درجة إعتقاد متخذ القرار في وقوع حدث ما، ويتم تحديّد درجة الإعتقاد بعد الأخذ في الحسبان عوامل متعددة كالخبرة السابقة لمتخذ القرار، وتجربته وممارسته العلمية، ومستوى تطلعاته وتوقعاته وآماله.

¹ محمد فهمي حسين، بحوث العمليات ودورها في إتخاذ القرارات، مقال منشور في مجلة الإدارة العامة بالرياض، 1981، ص 43.

² حمدي عفيفي، استخدام بحوث العمليات في إتخاذ القرارات، مرجع سابق ذكره. ص. 50.

³ إبراهيم أحمد مخلوف، التحليل الكمي في الإدارة، الطبعة الأولى، مطابع جامعة الملك سعود، الرياض 1995، ص. 73.

- ❖ الإحتمال الموضوعي، الذي يتحدّد عن طريق إجراء تجربة قد تكون ميدانية وذلك بحساب نسب وقوع حدث ما وفقاً لنتائج التجربة.
- ❖ الإحتمال التكراري، وفيه يتم حساب الإحتمال على أساس أنه معدّل تكرار الحدث في الأجل الطويل .

3- أسلوب التحليل الحديّ Modèle de l'analyse marginale:

يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب التي إستعان بها علماء الإدارة من علوم أخرى لتطبيقها على عملية إتخاذ القرارات، وقد سمي هذا الإتجاه بالإتجاه الإقتصادي في الإدارة، والذي تبناه بعض علماء الإدارة والإقتصاد مثل هرير سيمون "Herbert Simon" من خلال المفاهيم التي قدمها في كتابه - السلوك الإداري - عن تطبيق الأسس الإقتصادية على عملية إتخاذ القرارات في الإدارة والتي تعكس بوضوح مدى تأثير الإدارة العامة للإقتصاد، ويرى أنصار هذا الإتجاه أن الإدارة ما هي إلا إقتصاد تطبيقي تحكمه قوانين وقواعد إقتصادية يتوجب على المدير تطبيقها في ممارسة مهامه، ومن بين هذه القواعد الإقتصادية التي يمكن تطبيقها على عملية إتخاذ القرارات وهو ما يسمى بأسلوب التحليل الحديّ الذي يمكن أن يسهل وييسر للمدير متخذ القرار عملية الإختيار بين الحلّول البديلة للمشكلة محلّ القرار.¹

يهدف أسلوب التحليل الحديّ إلى دراسة وتحليل البدائل المتعددة المطروحة أمام متخذ القرار والمفاضلة بين البدائل لمعرفة مدى الفائدة أو المنفعة المتحققة عن البدائل مستخدماً في ذلك قواعد التي أوجدها التحليل الحديّ كأساس للمفاضلة، ومن أهم المعايير التي يستخدمها أسلوب التحليل الحديّ في عملية المفاضلة معياران يتمثلان في التكلفة الحديّة والعائد الحديّ، فالتكلفة الحديّة هي التكلفة التي تترتب على إنتاج وحدة إضافية، أما العائد الحدي فيمثل الإيراد الإضافي المترتب على بيع وحدة إضافية، واتخاذ القرار بتطبيق أسلوب التحليل الحدي يفترض على متخذ القرار أن يختار البديل الذي يحقق عائداً أو إيراداً حدياً أعلى من غيره.

¹ سليمان محمد مرجان، بحوث العمليات، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، طرابلس 2002، ص. 48.

الفصل

الثاني

المبحث الأول: تعريف عام حول المؤسسة

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة الأم TPL (تحويل منتوجات الطويلة):

كانت المؤسسة الوطنية للحديد و الصلب بعد سنة 1962 هي المسؤولة الوحيدة عن الإنتاج إلى غاية 1983، ونظرا للتغيرات الاقتصادية و التنظيمات نشأة مؤسسة تحويل المنتوجات الطويلة وذلك وفق المرسوم رقم 35/83 في تاريخ 1983/7/1.

في سنة 1992 أصبحت المؤسسة الوطنية لتحويل المنتجات الطويلة عبارة عن مجمع يضم 6 وحدات و هي عبارة عن شركة ذات أسهم SPA برأس مال قدره 3974000000.000 دج.

مؤسسة تحويل المنتوجات الطويلة TPL، هي مؤسسة اقتصادية عمومية تختص في صناعة المنتجات الحديد والصلب من النوع الطويل عن طريق درفلة سلك الصلب الرخو.

جملة منتجاتها واسعة ومتنوعة، موجه لمختلف القطاعات منها الزراعية، الصناعية، البناء والأشغال العمومية، الحرف وغيرها، ومن خلال فروعها تنتج TPL ما يلي :

✓ أسلاك مدرفلة من مختلف المقاييس و النوعيات؛

✓ منتجات للتلحيم؛

✓ الصلب المستعمل في البنين؛

✓ منتجات متنوعة لمختلف الاستعمالات.

تضم شبكة التوزيع مختلف القنوات التسويقية من بينها أكبر الزبائن العمومية والخواص كما يمكن البيع مباشرة لمؤسسات البناء والأشغال العمومية أو الخاصة.

المطلب الثاني: فروع مؤسسة TPL

مؤسسة TPL هي عبارة عن مجمع يضم 6 وحدات موزعة على كامل التراب الوطني، والمتمثلة في:

1- وحدة درفلة تيارت سوتريفيت: تقوم بإنتاج و تسويق المنتجات التالية :

✓ السلك المدرفل الفاتح؛

✓ السلك المخمر؛

✓ ألواح البناء ثلاثية الأبعاد E3D؛

✓ الشبكة السلكية الملحمة.

2- وحدة القذ وصناعة مواد التلحيم بالعلمة سطيف تريفيسود: تقوم بإنتاج ما يلي

- ✓ السلك المدرفل الفاتح؛
- ✓ السلك المدرفل المغلق (المنحس والمغلفن)؛
- ✓ السلك المخمر؛
- ✓ منتجات التلحيم (أعواد التلحيم، سلك ودفق التلحيم)؛
- 3- شركة القلد بالجزائر - تريفال: تقوم بإنتاج ما يلي
 - ✓ السلك المدرفل؛
 - ✓ الشبكة الحديدية الملحمة؛
- 4- شركة القلد للشرق عنابة - تريفيلست: تقوم بإنتاج
 - ✓ سلك المدرفل الفاتح؛
 - ✓ الشبكة الحديدية الملحمة؛
- 5- شركة تحويل قلد صلب وهران - تريفيلور: تقوم بإنتاج ما يلي
 - ✓ الشبكة الحديدية الملحمة؛
 - ✓ أعمدة المعدنية الخفيفة؛
- 6- شركة القلد سيق - تريفسيق: تقوم بإنتاج
 - ✓ السلك المدرفل الفاتح؛
 - ✓ الشبكة السلكية الملحمة؛
 - ✓ الأعمدة المعدنية الخفيفة؛
- 7- مؤسسة صنع المسامير واد سمار - سمكور: تقوم بإنتاج
 - ✓ المسامير الاسكاف؛
 - ✓ المسامير الطويلة؛
 - ✓ مشابك صناعية؛

المطلب الثالث: نشأة وتنظيم فرع درفلة سوتريفيت تيارت

بعدما أعطينا لمحة عن المؤسسة الأم سنقوم في هذا المطلب بالتطرق إلى أحد فروعها الذي هو محل الدراسة

أولاً: نشأة المؤسسة

تعتبر وحدة تيارت وحدة تابعة للمؤسسة الوطنية لتحويل المنتجات الطويلة ذات أسهم SPA برأس مال يقدر ب 3974000000000، تقع جنوب غرب ولاية تيارت، وبالضبط مقرها بالمنطقة الصناعية زعرورة بتيارت تم إنشائها سنة 1991.

يتمثل ميدان نشاطها في إنتاج وتسويق المنتجات التالية:

- ✓ السلك المدرفل الفاتح؛
- ✓ السلك المدرفل المغلفن؛
- ✓ السلك المخمر؛
- ✓ ألواح بناء ثلاثية الأبعاد E3D

ومن بين القطاعات الموجه إليه: الصناعات التحويلية المختلفة الفلاحة، البناء و الأشغال العمومية.

ثانياً: مهام ونشاطات المؤسسة:

للمؤسسة العديد من المهام التي تقوم بها، كما أن لها عدة نشاطات تمارسها وسنتعرف عليها فيما يلي:

1-المهام الأساسية للمؤسسة

تتمثل مهام المؤسسة فيما يلي:

- ◀ تنمية منتجات جديدة؛
- ◀ خلق وحدات إنتاجية جديدة قريبة من مراكز الاستهلاك في البلاد؛
- ◀ تسيير احتكار مجمل للمنتجات التابعة لاختصاصها وبالتالي التحكم في السوق؛
- ◀ تنمية البحث التكنولوجي لتحويل الفولاذ ذي الجودة العالية.

2-نشاط المؤسسة

تمارس المؤسسة عدة نشاطات وهي:

- ◀ تلبية حاجيات وخاصة في القطاعات الزراعية، الصناعية، والاجتماعية، والاقتصادية؛
- ◀ يترتب عليها تأمين توزيع ممتاز عبر جميع قنوات التوزيع الموجودة؛
- ◀ تنمية وتقديم المساعدة الفنية بجميع المستعملين الوطنيين والدوليين

3- سياسة الجودة للمؤسسة:

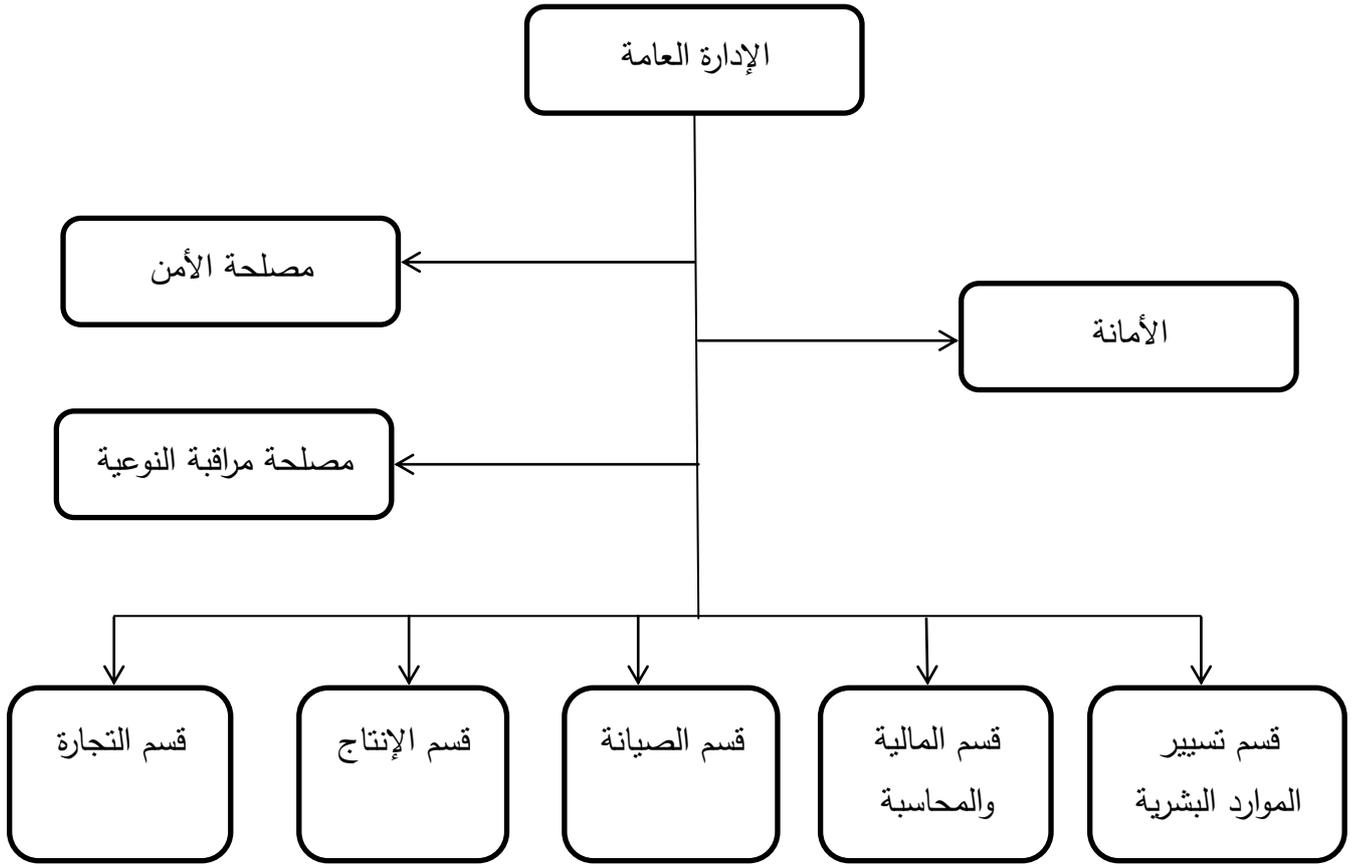
إن المؤسسة تتبع الجودة وفق الايزو 9001 الصادر في 208 وفي هذا السياق حددت المؤسسة 08 أولويات كبرى التي تساهم في جودة المنتج:

- ◀ إرضاء الزبون؛
- ◀ الاستغلال الأمثل للموارد؛
- ◀ العمل في إطار المتطلبات القانونية والتنظيمية؛
- ◀ احترام الميزانية؛
- ◀ تشجيع عملية التكوين؛
- ◀ جعل الحفاظ على بيئتنا؛
- ◀ التأكيد على الحفاظ على التواصل باستمرار؛
- ◀ تحديد أهداف لكل عملية والعمل على تحقيقه.

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومصالحها: إن المؤسسة عبارة عن نظام مركب ناتج من تنسيق بين مختلف الإمكانيات المساهمة في النشاط،

1-الهيكل التنظيمي للمؤسسة

لكي تكون المؤسسة مسيرة تسيرا محكما، وبشكل فعال يجب أن تكون مصالحها منظمة و مرتبة حسب الوظائف كما يوضحه الشكل التالي:



الشكل 02-01: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

مصالح المؤسسة والمهام المنوطة بها

تتكون المؤسسة من عدة أقسام وكل قسم مهام يقوم بها وهي كآآتي:

- أ. **المدير العام للمؤسسة:** هو الذي يتولى مهمة إدارة المؤسسة عن طريق إصدار الأوامر.
- ب. **الأمانة:** تتولى مساعدة المدير في مهامه كضبط المواعيد، وإستقبال البريد والمراسلات.....الخ.
- ج. **مصلحة الأمن:** تتضمن رئيس الأمن ورئيس فرقة الأمن و الحراس.
- د. **قسم الصيانة:** يقوم بوضع ساعات تقديرية للألات لإصلاحها وصيانتها.
- هـ. **قسم الإنتاج:** مجموعة من الورشات التي يتم فيها عملية الإنتاج، البيع، تحديد مستوى الإنتاج.
- و. **قسم التجارة (المبيعات):** تحديد الكمية الواجب بيعها من خلال دراسة السوق ومتطلباته.
- ز. **قسم المحاسبة المالية:** تشمل على المحاسبة ومصلة المحاسبة التحليلية، الصندوق.
- ح. **قسم الموارد البشرية:** والتي تشمل على السكرتارية ورئيس مصلحة العلاقات العامة حيث تساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية بفضل تعظيم الاستفادة من الكفاءات المتوفرة في الشركة.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

المبحث الثاني : النظام المتبع في المؤسسة

سنحاول في هذا المبحث تطبيق نظام التكلفة الكلية في مؤسسة القلد "سوتريفيت" في حدود المعطيات المتحصل عليها.

المطلب الأول: توزيع التكاليف

أولاً: التكاليف المباشرة

يبين هذا الجدول التالي جميع التكاليف المباشرة لكل من قسم التموين وقسم الإنتاج بحيث يضم هذا الأخير تكاليف الإنتاج المباشرة بالإضافة إلى تكاليف اليد العاملة المباشرة .

الإنتاج		التموين	البيان
التكاليف المباشرة للإنتاج	اليد العاملة		
58605742	0	400000	ح/61+62
0	1820070	0	ح/63
0	0	0	ح/64
0	184430	0	ح/65
0	0	0	ح/66
829433.9	0	0	ح/68
59435175.9	2004500	400000	المجموع

جدول 01-02: التكاليف المباشرة لكل من قسمي التموين والإنتاج .

ثانياً: التكاليف الغير مباشرة

في هذا الجدول يتم توزيع أعباء الأقسام الثانوية والمتمثلة الإدارة والصيانة وتحميلها للأقسام الرئيسية والمتمثلة في كل من التموين والإنتاج والتوزيع، والجدول التالي يوضح ذلك:

التوزيع	الورشة 3	الورشة 2	الورشة 1	التموين	الصيانة	الإدارة	الأقسام
28955	227630	136578	91052,00	612424	333945	743787	ح/61+62
456327	819200	491520	327680,00	217433	992698	1106464	ح/63
1020	1821	1.092,60	728,40	1534	2598	5787	ح/64
2241	2789,5	1673,7	1115,8	2712	4222	9405	ح/65
0	0	0	0	0	691161	641632	ح/66
547512	412556	247533,6	165022,4	122723	315940	1053975	ح/68
1036055	1463996,5	249207,3	585598,60	956826	2340564	3561050	مجموع التوزيع

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

							الأولي
623539,86	879935,46	527961,27	351974,18	1177639,24	/	3561050	الإدارة
409832,76	578353,36	347012,02	231341,35	774024,51	2340564	/	الصيانة
2069427,61	2922285,32	1124180,59	1168914,13	2908489,75	/	/	مجموع الأعباء غير المباشرة
كمية مباعه	كمية منتجة	كمية مستعملة	كمية مستعملة	كمية مشتراة	/	/	طبيعة وحدة العمل
405	486,368	695,304	700	800	/	/	عدد وحدات العمل
5109,70	6008,38	1616,82	1669,88	3635,61	/	/	تكلفة وحدة العمل

جدول 02-02: التوزيع الأولي والثانوي للأعباء الغير مباشرة .

لدينا: مجموع المصاريف غير المباشرة = (التموين + الإنتاج + التوزيع).

$$1956826 + 2923975 + 1036055 = 5916856$$

يصبح لدينا نصيب كل من التموين والإنتاج والتوزيع من مصاريف الإدارة كما يلي:

$$\text{نصيب التموين} = 2798069,24$$

$$\text{نصيب الانتاج} = 1759870,91$$

$$\text{نصيب التوزيع} = 1482375,96$$

يصبح لدينا نصيب كل من التموين والانتاج والتوزيع من مصاريف الصيانة كما يلي :

$$\text{نصيب التموين} = 1203934,52$$

$$\text{نصيب الانتاج} = 1156706,73$$

$$\text{نصيب التوزيع} = 637826,81$$

اما توزيع مصاريف الادارة والصيانة لقسم الانتاج على الورشات كان وفق النسب التالية :

• ورشة التجريد: 10/2 من نصيب قسم الانتاج.

• ورشة التمديد: 10/3 من نصيب لقسم الانتاج.

الفصل الثاني: الاطار التطبيقي للدراسة

- ورشة الانهاء: 10/5 من نصيب قسم الانتاج .

يصبح لدينا نصيب كل من الورشات الثلاث من مصاريف الادارة كما يلي:

- نصيب ورشة التجريد من مصاريف الادارة = 351974,18

- نصيب ورشة التمديد من مصاريف الادارة = 527961,27

- نصيب ورشة الانهاء من مصاريف الادارة = 879935,46

يصبح لنا نصيب كل من ورشة التجريد والتمديد والانهاء من مصاريف الصيانة كما يلي :

- نصيب ورشة التجريد من مصاريف الصيانة = 231341,35

- نصيب ورشة التمديد من مصاريف الصيانة = 347012,02

- نصيب ورشة الانهاء من مصاريف الصيانة = 578353,36

المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف

في هذا المطلب سنقوم بحساب مختلف التكاليف لكل قسم من أقسام المؤسسة (التموين، الإنتاج، والتوزيع)

أولاً: تكلفة الشراء

قسم التموين هو المسؤول عن عمليات توريد المؤسسة بالمادة الأولية ومختلف اللوازم التي تحتاجها المؤسسة والجدول التالي يوضح ذلك

المبلغ	السعر	الكمية	الوحدة	البيان
75520000	94400	800	الطن	ثمن التموين = كمية التموين × سعر التموين
400000	500	800	الطن	الأعباء المباشرة للتموين
2908489,75	3635,61	800	الطن	الأعباء الغير مباشرة للتموين
78828489,75	98535,61	800	الطن	تكلفة التموين الإجمالية

جدول 02-03: يمثل تكلفة الشراء

بالنسبة لباقي المواد واللوازم المستعملة في عملية الانتاج لم تكن هناك حاجة للتموين بها لتوفرها مسبقا في المخزن على عكس المادة الاولية الرئيسية التي لم تكن متوفرة في بداية المدة .

ثانيا: تكلفة الانتاج

تمر عملية الانتاج بثلاثة مراحل وفي ثلاث ورشات، حيث يتم على مستوى الورشتين الأولى والثانية انتاج النصف مصنع، بينما في الورشة الثالثة يتم إنتاج المنتج التام وسنقوم بعرض مراحل التي يمر بها المنتج كالتالي:

1-الورشة الاولى: تجريد المادة الاولية من الشوائب

يتم في تنظيف المادة الاولية وتجريدها من الصدأ والشوائب بإضافة الكلس وحمض الهيدروكلوريك الى الماء. والجدول التالي يوضح العملية وتكلفة المادة الاولية بعد خروجه من الورشة الاولى.

المبلغ	السعر	الكمية	البيان
68974927	98535,61	700	القضيب السلكي(fil machine)
28207,26	16399,57	1,72	الكلس
325,16	13,16	24,708	حمض الهيدروليك
20	20	1	PDR
207994,89	207994,89	1	كهرباء
38800,96	38800,96	1	ماء
214635,75	214635,75	1	غاز
91113,64	45556,82	2	اليد العاملة
1168914,13	1681,16	695,304	المصاريف غير المباشرة
70724938,79	101718,01	695,304	تكلفة التجريد

جدول 02-04: يوضح تكلفة المادة الاولية بعد عملية التجريد

مصاريف اليد العاملة المباشرة تم توزيعها على الورشات على اساس عدد العمال في كل ورشة وبالتالي :

◀ عدد العمال في ورشة التجريد"2" اذن نصيبها يكون 91113,64

◀ عدد العمال في ورشة التمديد"17" اذن نصيبها يكون 774465,91

◀ عدد العمال في ورشة الانهاء"25" اذن نصيبها يكون 1138920,45

2-الورشة الثانية: تكلفة تمديد المادة الاولية للحصول على المنتج نصف نهائي .

يمثل القضيب السلكي بقطر 6 سنتيمتر المادة الاساسية لتصنيع جميع المنتجات وفي هاته المرحلة يتم تسخين القضبان السلكية الحديدية في افران التلدين تحت درجة حرارة عالية وبعد ذلك يتم تمديدها عبر آلات خاصة الى اقطار مختلفة حسب المنتجات المراد تصنيعها وفي الجدول التالي نوضح العملية وايضا تكلفة المنتج نصف المصنع عند الخروج من هاته الورشة .

الفصل الثاني: الاطار التطبيقي للدراسة

المبلغ	السعر	الكمية	البيان
70724939,23	101718,01	695,304	القضيب السلكي المجرد المستهلك
245000	350	700	صابون التشحيم
44903,1	408,21	110	الأسطوانة البلاستيكية
55300	55300	1	PDR
348780,71	348780,71	1	كهرباء
38112,07	38112,07	1	ماء
774465,91	45556,82	17	اليد العاملة
1124180,59	2123,04	695,304	المصاريف غير المباشرة
73355681,61	106048,84	691,716	تكلفة المنتج نصف مصنع

جدول 02-05: تكلفة انتاج المنتج النصف المصنع

3- الورشة الثالثة: تكلفة الانتاج

بعد انتهاء مرحلة التمديد يتم نقل المنتج النصف مصنع الى ورشات الانهاء والتي يتم فيها تحويله الى منتجات تامة.

وفي دراستنا تطرقنا لمنتجين اولهما سلك الربط العاري، وهو عبارة عن سلك حديدي لا يتم تغطيته بطبقة عازلة مثل البلاستيك أو المطاط. يتميز هذا النوع من الأسلاك بالقوة والمتانة، ويُستخدم بشكل شائع في البناء والصناعات الكهربائية. يتم استخدامه في توصيل الكهرباء في الأماكن التي لا تتطلب حماية خاصة للأسلاك مثل الأماكن الجافة أو الأماكن ذات البيئة الخالية من التآكل. يتم تصنيعه بأحجام وأقطار مختلفة لتناسب متطلبات الاستخدام المختلفة.

اما المنتج الثاني فهو السلك المجلفن وهو عبارة عن سلك فولاذي مغطى بطبقة من الزنك لمقاومة الصدأ، و يستخدم هذا المنتج في صناعة السياجات الزراعية والصناعية، وفي تثبيت الشبكات السلكية لحماية المناطق والممتلكات، وفي بناء الأسوار والهياكل المعدنية المتنوعة .

ويمكن ان يأتي السلك المجلفن بتشطيبات مختلفة مثل اللامعة والمطوية حسب الاحتياجات الوظيفية والجمالية للمشروع .

والجدول التالي يوضح لنا تكلفة انتاج هاذين المنتجين وفق طريقة التكلفة الكلية :

السلك المجلفن			سلك الربط			الوحدة	البيان
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية		
44944770,98	106048,84	423,812	6635263,8	106048,84	62,568	طن	المواد واللوازم المستعملة
1371577,388	107862,33	12,716				طن	السلك الممدد الزنك المصاريف المباشرة

الفصل الثاني: الاطار التطبيقي للدراسة

168892,46	89,98	1877				كلغ	فحم
53683,42	7669,06	07				وحدة	الياف السيراميك 8م
94506	945,06	100				كلغ	ملح مزيج التدفق
111,18	13,16	8,448				طن	حمض الهيدروكلوريك (HCL)
163800	420	390				كلغ	الربط D16/05
25299	9,37	2700				وحدة	تقطيع P /ربط D16
97970,4	408,21	240				كلغ	اسطوانة بلاستيكية (استخدام زراعي)
367615,97	367615,97	01	1500	1500	01	وحدة	PDR
190906,43	190906,43	01	23482,83	23482,83	01	وحدة	كهرباء
25054,27	25054,27	01	3569,36	3569,36	01	وحدة	ماء
187437,49	187437,49	01				وحدة	غاز
1047806,81	45556,82	23	91113,64	45556,82	02	عامل	اليد العاملة المصاريف غير المباشرة
2546627,678	6011,87	423,6	375657,64	6011,87	62,486	طن	الورشة 3 (الانهاء)
51286059,47	121071,91	423,6	7130587,3	114114,96	62,486		تكلفة الانتاج

جدول 02-06: تكلفة المنتج النهائي

بالنسبة لورشة الانهاء فقد وزعت مصاريف اليد العاملة المباشرة على المنتجين على اساس عدد العمال الخاص بكل منتج وبالتالي :

- نصيب المنتج 1(سلك الربط) من اليد العاملة المباشرة :91113.64

- نصيب المنتج 2(السلك المجلفن) من اليد العاملة المباشرة:1047806,81

أما المصاريف الغير مباشرة لورشة الانهاء فقد وزعت على اساس الكمية المنتجة من كل منتج وبالتالي :

- نصيب سلك الربط =375657,64

- نصيب السلك المجلفن=2546627,68

من خلال الجدول السابق نجد:

• نسبة تكلفة إنتاج سلك الربط = $114114,96 \div 200000 = 57,06\%$

• نسبة تكلفة إنتاج السلك المجلفن = $121071,91 \div 250000 = 48,43\%$

• نسبة الهامش على تكلفة إنتاج سلك الربط = $100 - 57,31 = 42,94\%$

• نسبة الهامش على تكلفة إنتاج السلك المجلفن = $100 - 48,63 = 51,57\%$

الفصل الثاني: الاطار التطبيقي للدراسة

إن نسبة الهامش على تكلفة الإنتاج يقترب من 50% في المنتج الاول ويفوقها في المنتج الثاني وهذا يعني بأنه يحقق مردودية جيدة بالنسبة للمؤسسة .

المطلب الثالث: تحديد سعر التكلفة والنتيجة الإجمالية

في هذا المطلب سنقوم بتحديد سعر التكلفة والتعرف على مبيعات المؤسسة وذلك من أجل تحديد نتيجة المؤسسة ومعرفة مردوديتها

أولاً: حساب سعر التكلفة

الجدول التالي يوضح سعر تكلفة إنتاج المنتجين

السلك المجمفن	سلك الربط	البيان
43225887,6	5135173,2	تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة انتاج الوحدة الواحدة × عدد الوحدات المباعة سلك الربط: 45 × 114114,96
1839492	229936,5	السلك المجمفن: 120071,91 × 360 مصاريف التوزيع الغير مباشرة
45065379,6	5365109,7	سعر التكلفة الإجمالي
360	45	عدد الوحدات المباعة
125181,61	119224,66	سعر تكلفة الوحدة

جدول 02-07: سعر التكلفة

مصاريف التوزيع فتم توزيعها على أساس الوحدات المباعة من كل منتج بوحدة الطن، وتم التوزيع عن طريق قسمة مصاريف التوزيع المقدر بـ (2069427,61) على إجمالي الوحدات المباعة بالطن (405) وضرب هذه النسبة في عدد الوحدات المباعة من كل مادة بوحدة الطن.

$$\text{عدد الوحدات المباعة الاجمالية} = 45 + 360 = 405.$$

ثانياً: حساب النتيجة التحليلية

النتيجة التحليلية = رقم الاعمال - سعر التكلفة .

النتيجة التحليلية الاجمالية ربح بـ 48569510,7

جدول: حساب النتيجة التحليلية

الفصل الثاني: الاطار التطبيقي للدراسة

السلك المجلفن	سلك الربط	البيان
9000000	9000000	رقم الاعمال = الكمية المباعة × سعر البيع رقم الاعمال: سلك الربط: 45× 200000 السلك المجلفن: 360×250000
45065379,6	5365109,7	سعر التكلفة الإجمالي
44934620,4	3634890,3	النتيجة التحليلية
48569510,7		النتيجة التحليلية الاجمالية

جدول 02-08: النتيجة التحليلية

من خلال النتائج المحصل عليها يمكن استخراج ما يلي:

رقم الأعمال الإجمالي هو :

$$9.000.000 + 90.000.000 = 99.000.000$$

مردودية المؤسسة = النتيجة الاجمالية ÷ رقم الاعمال الاجمالي

ومنه:

$$\text{مردودية المؤسسة} = 99.000000 \div 48569510,7 = 49,06\%$$

أي أن المؤسسة حققت مردودية جيدة في ظل سعر التكلفة المحسوب بطريقة التكاليف الكلية

المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة

تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة

تعرفنا في المبحث السابق على الطريقة التي تتبعها المؤسسة في إحتساب سعر التكلفة لمنتجاتها المختلفة، ولعل ما يلفت إنتباهنا هو كيفية معالجة التكاليف غير المباشرة، حيث أنها تحملها على أساس تناسب فيما بين مراكز الإنتاج، وهذا الإجراء لا يعكس التكلفة الحقيقية لكل منتج مما ينجم عنه تشويه حقيقي في نتائج التكاليف.

فإذا كان نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والذي تم التعرض لجانبه النظري هو النظام الذي يعالج التكاليف غير المباشرة وتحميلها على المنتجات مروراً بالأنشطة المسببة لها، وبغرض تحسين معلومات التسيير بشكل عام ومعلومات التكاليف بشكل خاص، فإنه يجب تبني عملية إجراء ومتابعة طريقة حديثة لحساب التكاليف، وذلك من أجل:

توفير قاعدة معلومات لبناء سياسة تسعيرية ملائمة عن طريق وضع نظام لحساب التكاليف والتحكم في التكاليف النهائية؛

تمكين المسيرين من إعداد الموازنات على أساس الأنشطة، وذلك عن طريق إرساء نظام حديث لحساب التكلفة النهائية تتأقلم مع خصائص المؤسسة ووضع نظام محاكاة للتكاليف المقدره ومتابعة للتكاليف الحقيقية.

سوف نحاول في هذا المبحث أن نقوم بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في هذه المؤسسة وإستخراج الفوارق بين النظام المستعمل في المؤسسة ونظام ABC ، وذلك من خلال تطبيق المبادئ الأساسية لهذا النظام والمتمثلة في:

❖ تحديد الأنشطة ومراكزها وتكاليها.

❖ تحديد مسببات التكلفة.

❖ تحديد معدل التكلفة لكل نشاط.

❖ تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات .

المطلب الأول: تحديد الأنشطة وتكاليها ومسبباتها

أولاً: تحديد الأنشطة: إن الإعداد لقائمة الأنشطة المنجزة داخل المؤسسة سوف يمكن من حساب سعر التكلفة بأكثر دقة، كما يساعد أيضا في تحديد مردودية الزبائن والأسواق لهذه المؤسسة، نظرا لتعدد الأنشطة في الواقع العملي فضلا عن تعقدها وصعوبة الربط بينها وبين أغراض التكلفة المختلفة في المؤسسة فإنه يتعين إختيار بعض الأنشطة ليتم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على المنتجات.

إعداد قائمة الأنشطة لها دور مهم في وضع نظام يركز على الأنشطة في أية مؤسسة سواء كانت صناعية أو خدمية، كما تعتبر هذه المرحلة المنطلق الأساسي وهذا من خلال إحصاء كافة الأنشطة التي يقوم بها كل شخص في كل قسم أو مصلحة من مصالح المؤسسة .

سوف نقوم بتقسيم أنشطة المؤسسة إلى ثلاثة أصناف وهي كالاتي:

1-أنشطة التموين: ولقد تم تقسيم هذه الأنشطة إلى :

◀ نشاط إعداد الطلبيات.

◀ نشاط تخزين المواد .

2-أنشطة الإنتاج: ولقد تم تقسيم هذه الأنشطة إلى :

◀ نشاط التحضير للإنتاج

◀ نشاط التمديد

◀ نشاط الانهاء

◀ نشاط التخزين

◀ نشاط صيانة الآلات .

3-أنشطة التوزيع: ولقد تم تقسيم هذه الأنشطة إلى :

◀ نشاط إستقبال طلبيات الزبائن .

◀ نشاط إعداد الفواتير

ثانيا: تكاليف الأنشطة: بعد تحديد الأنشطة يتم تحديد تكلفة كل نشاط، حيث نوضح في هذا الفرع إجراءات تحديد تكاليف كل نشاط، ومن أجل ذلك سوف يتم تتبع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة في الصنف السادس مع الأخذ في الحسبان ما يلي :

1-المواد واللوازم المستهلكة: يجب أولا طرح الإستهلاكات المباشرة والتي تتمثل في :

✓ المواد الأولية المباشرة في الإنتاج .

✓ ساعات العمل المباشرة

بعد ذلك نطرح الإستهلاكات المباشرة للأنشطة بالمرور أولا بالدوائر التنظيمية كما يلي :

إستهلاكات لوازم الإنتاج في الورشات (الزيوت، الشحوم، الغاز،)

وبعد تتبع ما أمكن تتبعه من التكاليف تبقى تكاليف الإستهلاك غير المباشرة والتي هي في العادة الطاقة الكهربائية والماء

2-مصاريف الصيانة: وهي أيضا يمكن تتبعها إلى الأنشطة بحسب فاتورة كل عملية صيانة

3-الأجور للغير: وتضم مصاريف محافظ الحسابات والموثق والمستشار القانوني، وأجور أخرى، وتعتبر مصاريف مباشرة للإدارة العامة أي للأنشطة الدعم

4-مصاريف الهاتف: وتنقسم إلى مصاريف الهاتف النقال، وتوزع بحسب عدد الإطارات في كل نشاط، أما مصاريف الهاتف الثابت فتوزع بحسب المراكز الهاتفية.

5-تكاليف العمال: يمثل هذا البند جزءا هاما ضمن هيكله التكاليف، إلا أن أغلبها يمكن تتبعه إلى الأنشطة بحسب كشوف الأجور المستخرجة من مصلحة المستخدمين، أما أجور المؤطرين في الوظائف فإنها تعتبر غير مباشرة للأنشطة داخل الوظيفة ونقسم على الأنشطة بحسب ساعات العمل المباشر في كل نشاط داخل الوظيفة.

6-الضرائب والرسوم: وتعتبر غير مباشرة، ويمكن إعتبارها تكاليف على مستوى المصنع، لذا فإنها تحمل إلى الأنشطة الداعمة.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

7-المصاريف المالية: وهي تعتبر كذلك تكاليف على مستوى المؤسسة تحمل إلى الأنشطة الداعمة.

8-المصاريف المتنوعة: وتحمل هي الأخرى إلى الأنشطة الداعمة .

9-الإهلاكات: تقسم إلى ثلاثة أصناف: مباشرة للأنشطة: مثل إهلاك الآلات، والتجهيزات المستعملة في كل نشاط وهي تعتبر مباشرة للأنشطة

10-إهلاكات على مستوى المؤسسة: مثل إهلاك مباني الإدارة وتحمل هذه الأخيرة إلى الأنشطة الداعمة . وبعد توزيع التكاليف من المحاسبة العامة يبقى توزيع تكاليف الأنشطة الداعمة إلى الأنشطة الرئيسية، لكن قبل ذلك تضاف إلى هذه التكاليف مكافآت المدراء وتكلفة رأس المال، وهنا تطرح مشكلة إختيار موجه مناسب لهذه التكاليف، وفي هذا الصدد يمكن أن تستعمل:

✓ عدد العمال في الأنشطة

✓ عدد ساعات العمل المباشرة أو الآلات

وبعد هذه العملية نحصل على تكاليف الأنشطة الرئيسية والمتمثلة في أنشطة التموين والإنتاج والتوزيع

ثالثا: إختيار مسببات التكلفة لكل نشاط: بعد الحصول على هيكله الأنشطة الرئيسية وحساب تكاليفها، نحاول إقتراح موجبات التكلفة لكل نشاط، لكن ينبغي مراعاة توفر المعلومات عن كل مسبب تكلفة، ومعرفة عدد المسببات لكل نشاط، والجدول التالي يبين بعض الأنشطة الرئيسية المتعلقة بالتموين والإنتاج والتوزيع، ومختلف التكاليف المتعلقة بها، والمسببات التي يتم على أساسها تحميل تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات.

النشاط الرئيسي	النشاط الممثل للنشاط الرئيسي	مسبب التكلفة
أنشطة التموين	إعداد الطلبات تخزين المواد	عدد الطلبات
أنشطة الإنتاج	التجريد التمديد الإنهاء تخزين المنتجات الصيانة	عدد ساعات التجريد عدد ساعات التمديد عدد ساعات الإنهاء عدد مرات التخزين عدد عمال الصيانة
أنشطة التوزيع	إستقبال الطلبات وإعداد الفواتير	عدد الطلبات

الجدول 02-09: أنشطة المؤسسة ومسبباتها

المطلب الثاني: تحديد معدلات التحميل لكل نشاط وتحميل تكاليفه على المنتجات

أولا: تحديد معدلات التحميل

يتم تحديد معدلات التحميل لكل نشاط وفقا لما يلي:

1- بالنسبة للتموين:

❖ معدل التحميل لنشاط إعداد الطلبات = تكلفة النشاط/عدد الطلبات

❖ معدل التحميل لنشاط التخزين = تكلفة النشاط/عدد مرات التخزين

2- بالنسبة للإنتاج:

❖ بمعدل التحميل لنشاط التجريد = تكلفة النشاط/عدد ساعات التجريد

❖ معدل التحميل لنشاط التمديد = تكلفة النشاط/عدد ساعات التمديد

❖ معدل التحميل لنشاط الإنهاء = تكلفة النشاط/عدد ساعات الإنهاء

❖ معدل التحميل لنشاط تخزين المنتجات = تكلفة النشاط/عدد مرات التخزين

❖ معدل التحميل لنشاط صيانة الآلات = تكلفة النشاط/عدد عمال الصيانة

3- بالنسبة للتوزيع:

❖ معدل التحميل لنشاط إستقبال الطلبات وإعداد الفواتير = تكلفة النشاط/عدد الطلبات

المطلب الثاني: التطبيق العددي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وسوف نقوم بمحاولة إسقاط خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC عدديا على التكاليف المسجلة في هذه المؤسسة، ومقارنة النتائج المتحصل عليها بالنظام التقليدي.

أولاً: الأنشطة ومعدلات تحميلها :

الأنشطة وتكاليفها:

الأنشطة الرئيسية	الأنشطة الفرعية	التكلفة
التموين	إعداد الطلبات	756732,55
	التخزين	695867,66
الإنتاج	التجريد	1005423
	التمديد	1137452,1
	الإنهاء	1105422,1
	التخزين	512332,17
	صيانة الآلات	880963,28
التوزيع	إستقبال الطلبات وإعداد الفواتير	959492,86

جدول 02-10: الأنشطة وتكاليفها

معدلات تحميل الأنشطة

البيان	تكلفة النشاط	نوع المسبب	عدد المسببات	معدل التحميل
التموين	إعداد الطلبيات	عدد الطلبيات	2	378366,28
	التخزين	عدد المرات	2	347933,83
الإنتاج	التجريد	عدد الساعات	30	33514,10
	التمديد	عدد الساعات	80	14218,15
	الإنهاء	عدد الساعات	90	12282,47
	التخزين	عدد المرات	30	17077,74
	الصيانة	عدد العمال	10	88096,328
التوزيع	استقبال الطلبيات وإعداد الفواتير	عدد الطلبيات	10	95949,29

جدول 02-11: معدلات تحميل الأنشطة

بعد تخصيص التكاليف يمكن الآن حساب تكلفة التموين والإنتاج وتحميل التكاليف على كل منتج وفي الأخير حساب سعر التكلفة والنتيجة التي يمكن من خلالها حساب مردودية الشركة ومقارنتها بالمردودية المحسوبة بطريقة التكاليف الكلية .

المطلب الثالث: حساب مختلف التكاليف حسب نظام ABC والنتيجة التحليلية

أولاً: تكلفة الشراء

لدينا الكمية المشتراة مضروبة في سعر الشراء الوحدوي زائد جميع المصاريف المتعلقة بالمادة مضروبة في معامل التحميل بالنسبة للتكاليف غير المباشرة، أما المصاريف المباشرة فهي تحمل بنفس الطريقة المعمول في طريقة التكاليف الكلية، والجدول التالي يوضح ذلك

البيان	الكمية	السعر	المبلغ
ثمن الشراء	800	94400	75520000
المصاريف المباشرة	800	500	400000
المصاريف غير المباشرة			
إعداد الطلبيات	02	378366,28	756732,55
التخزين	02	347933,83	695867,66
تكلفة الشراء	800	96715,75	77372600,21

جدول 02-12: حساب تكلفة الشراء

ثانياً: تكلفة الإنتاج

بعد حساب تكلفة التموين بطريقة ABC يمكننا الآن حساب تكلفة الإنتاج حيث يمر على مرحلتين هما:

الفصل الثاني: الاطار التطبيقي للدراسة

1-تكلفة إنتاج المنتج نصف مصنع : بعد حساب تكلفة التموين بطريقة ABC يمكننا الآن حساب تكلفة الإنتاج للمنتج النصف مصنع كما هو موضح في الجدول التالي:

المبلغ	السعر	الكمية	البيان
			تكلفة المواد المستعملة
67729557,6		800	ورشة التجريد
289903,1			ورشة التمديد
			المصاريف المباشرة
552565,24			ورشة التجريد
1216658,69			ورشة التمديد
			المصاريف غير المباشرة
1005423,04		30	نشاط التجريد
1137452,14			نشاط التمديد
71931559,81	103990,02	691,716	تكلفة المنتج نصف مصنع

جدول 02-12: حساب تكلفة إنتاج نصف المصنع

2-تكلفة الإنتاج للمنتجات التامة : بعد حساب تكلفة إنتاج النصف مصنع ننتقل إلى تكلفة إنتاج المنتجات النهائية كما هو موضح في الجدول التالي :

السلك المجلفن			سلك الربط			البيان
المبلغ	السعر	الكمية	المبلغ	السعر	الكمية	
44072218,36	103990,02	423,812		103990,02	62,568	تكلفة النصف مصنع
1975839,85						تكلفة المواد واللوازم المستعملة
1818820,97			72609,01			المصاريف المباشرة
						المصاريف غير المباشرة
736948,2	12282,47	60	368474,1	12282,47	30	نشاط الانهاء
341554,8	17077,74	20	170777,4	17077,74	10	نشاط التخزين
440481,65	88096,33	05	440481,65	88096,33	05	نشاط الصيانة
49385863,83	116586,08		7558789,73	120967,73		تكلفة الإنتاج

جدول 02-13: حساب تكلفة الإنتاج للمنتجات النهائية

ثالثا: حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية حسب نظام ABC

1-سعر التكلفة : يبين الجدول التالي كيفية حساب سعر التكلفة بالنسبة لكل منتج أو مادة وما يلاحظ أن سعر التكلفة المحسوب بطريقة التكلفة على أساس النشاط أقل من سعر التكلفة بطريقة التكاليف الكلية، وهذا ما يؤدي إلى إرتفاع النتيجة وهذا ما سنتوصل إليه فيما يلي:

السلك المجلفن	سلك الربط	البيان
41970988,8	5443547,85	تكلفة الانتاج المباع
		مصاريف التوزيع الغير مباشرة
671645	287847,86	استقبال الطلبات واعداد الفاتورات
42642633,8	5731395,71	سعر التكلفة
360	45	عدد الوحدات المباعة
118451,76	127364,35	سعر تكلفة الوحدة

جدول 02-14: حساب سعر التكلفة

2-النتيجة التحليلية

الجدول التالي يوضح رقم الأعمال وكيفية حساب النتيجة

السلك المجلفن	سلك الربط	البيان
99000000	9000000	رقم الاعمال=عدد الوحدات المباعة × سعر البيع
42642633,8	5731395,71	سعر التكلفة
56357366,2	3268604,29	النتيجة التحليلية
59625970,49		النتيجة الاجمالية

جدول 02-15: حساب النتيجة التحليلية

التكلفة الإجمالية للأنشطة: 7053685,75

رقم الأعمال الإجمالي هو: 99000000

النتيجة الإجمالية للمؤسسة: 59625970.49

مردودية المؤسسة: $60,23\% = 99000000 \div 59625970.49$

3-تحليل الفرق بين الطريقتين

المنتوجات	نظام ABC	نظام التكاليف المطبق حاليا في المؤسسة	الانحراف
سلك الربط	5731395,71	5365109,7	336286,01
السلك المجلفن	42642633,8	45065379,6	-2422745,8

جدول 02-16: الفرق بين الطريقتين

من خلال الجدول نلاحظ ان(السلك المجلفن) تستطيع المؤسسة تخفيض تكلفته في حالة نظام ABC بفارق 2422745.8 بينما سلك الربط ترتفع تكلفته بفارق 2422745,8 وهذا الارتفاع لا يؤثر بشكل كبير على النتيجة مقارنة بالتخفيض الذي يحدثه السلك المجلفن في النتيجة.

في الأخير توصلنا إلى النتيجة الإجمالية بإستخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ، وما يلاحظ هو تفوقها على النتيجة الإجمالية المحققة بطريقة التكاليف الكلية .

تم الحصول على نسبة مردودية 60,23% وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بنسبة مردودية 49,06% وفق النظام التقليدي، أي بفارق 11,17% حيث تعبر هذه الزيادة عن مختلف تكاليف الأنشطة الثانوية التي لم تؤخذ بعين الإعتبار، مما أدى بها إلى إرتفاع نسبة المردودية في المؤسسة .

خلاصة الفصل : ختاماً لهذا الفصل نستطيع القول بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يلعب دوراً فعالاً في رفع أداء الشركة ويظهر ذلك جلياً من خلال النتيجة المحققة بتطبيق هذا النظام، بخلاف الطرق التقليدية رغم أن نتائجها موجبة إلا أنها منخفضة مقارنة بالنتيجة المحققة بإستخدام الطرق الحديثة بحيث تعمل هذه الأخيرة على تناسق وتضافر الجهود، وتحقيق نظام معلومات محاسبي يضمن تدفق المعلومات فيما بين الأقسام وهذا ما يؤدي إلى دقة المعلومات المقدمة وصدقها، وبهذا تتخفض التكاليف وبالتالي ترتفع مردودية الشركة، مما يمكن المؤسسات من مواجهة حدة المنافسة التي يتميز بها عالمنا المعاصر.

خاتمة

عامّة

على ضوء ما تم دراسته في الفصول السابقة نخلص إلى ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف ذلك لما لها من أهمية في اتخاذ القرارات من أجل استغلال الموارد استغلالا اقتصاديا أمثل، كذلك تعتبر أداة للتسيير بحيث تعتمد على مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية اللازمة لتجميع بيانات التكاليف وتحليلها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة .

وبهذا الصدد يمكننا الإجابة على الإشكال المطروح : ما مدى تأثير الطرق الحديثة في حساب التكاليف على فعالية عمليات اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية؟

بحيث أظهرت هذه الدراسة كفاءة الطرق الحديثة لحساب التكاليف في رفع أداء ومردودية المؤسسة وتخفيض التكاليف ومساعدتها على مواكبة التطورات الحاصلة إلا أن نجاح هذه الأنظمة الحديثة يعتمد بشكل كبير على رغبة هذه المؤسسات في محاولة تكيفها مع مبادئ هذه الأنظمة ، كذلك محاولة الاستغناء عن الأنظمة التقليدية وذلك بإنشاء دورات تكوينية للعمال تمكنهم من معرفة وتطبيق طرق التسيير الحديثة . لقد أثبتت هذه الدراسة التأثير الإيجابي للطرق الإدارية الحديثة لحساب التكاليف من خلال إجراء مقارنة بين الطرق الكلاسيكية والطرق الحديثة، بحيث تم تطبيق طريقة التكاليف الكلية المعتمدة من طرف المؤسسة محل البحث والتي تعتبر من الأنظمة الكلاسيكية، ومقارنتها بالمردودية المحققة بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة عن طريق محاولة إسقاط المعلومات المتحصل عليها من طرف مؤسسة ENTPL

إختبار الفرضيات

من خلال ما تطرقنا له في الدراسة كانت نتائج الفرضيات ما يلي:

☒ الفرضية الأولى صحيحة لأنه يسمح برقابة أفضل للتكاليف، من خلال تقييم الأنشطة المختلفة، بحيث تستبعد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي، وبذلك تحقق المؤسسة ميزة تنافسية مهمة في بيئة تتصف بالمنافسة الشديدة.

☒ الفرضية الثانية صحيحة لأنها تساعد على فهم أفضل للأداء المالي مما يساهم في إتخاذ قرارات رشيدة وتخفيض التكاليف بشكل شامل

☒ الفرضية الثالثة صحيحة لأنها تساعد على فهم وتحليل التكاليف مستقبلا وبالتالي تحقيق التكامل بين البيانات المالية وإتخاذ القرارات.

النتائج :

فقد كان من نتائج هذا البحث ما يلي

- ❖ تعتمد الأنظمة التقليدية المطبقة في المؤسسات على بعض الأسس المرتبطة بحجم الإنتاج أو ساعات العمل وهذا ما يقوم بالتضليل والابتعاد عن النتائج الحقيقية وما يولد عنه عدم الدقة
- ❖ توجد معوقات تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف منها عدم معرفة إدارات الشركات بالأنظمة الجديدة أو الاعتقاد بسلامة النظام المستخدم
- ❖ يساعد نظام محاسبة تكاليف الأنشطة الإدارية في تقييم الأنشطة المختلفة لها بحيث يتم استبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة وبالتالي يساعد في تخفيض التكاليف
- ❖ كما يمثل نظام التكلفة على أساس النشاط ما يجب أن تكون عليه محاسبة التكاليف فهو ملائم لكافة أنواع المؤسسات
- ❖ يساعد نظام التكلفة على أساس النشاط على تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف وإلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بشكل أفضل .

التوصيات:

- بعد الوصول إلى هذه النتائج يمكن اقتراح ما يلي- :تبنى أنظمة جديدة للمحاسبة على التكلفة كنظام التكاليف على أساس النشاط بدلا من الأنظمة التقليدية المعمول بها
- التحول التدريجي نحو تطبيق هذه الأنظمة
 - إنشاء دورات تكوينية لتأهيل العمال على إدراك هذا النظام لتسهيل العمل به
 - إنشاء نظام معلومات محاسبي قوي لتحسين تدفق المعلومات بين الأنشطة.

المصادر

والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1-الكتب

- ◀ إبراهيم أحمد مخلوف، التحليل الكمي في الإدارة، الطبعة الأولى، مطابع جامعة الملك سعود، الرياض 1995
- ◀ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، 2002.
- ◀ أحمد حسين علي حسين، أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة.
- ◀ أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006.
- ◀ أحمد محمد غنيم، نظام إدارة الإنتاج المتكامل باستخدام الحاسب الآلي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط 1
- ◀ أيمن الشنطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، 2006.
- ◀ ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف التكلفة، الإسكندرية، 2006.
- ◀ جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية إتخاذ القرار، دار هومة للنشر الجزائر، 2002 .
- ◀ جمعة السعيد فرحات، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2000 .
- ◀ حسن شحاتة وآخرون، معجم المصطلحات التربوية والنفسية، الدار المصرية اللبنانية، 2003.
- ◀ حسين حريم ، شفيق حداد ، أساسيات الإدارة ، دار الحامد, عمان ، الأردن، 1998.

قائمة الملاحق

- ◀ زينات محمد محرم التكريتي، محاسبه التكاليف المتقدمة الطبعة الثانية ، جامعة عمان الأردن، 2008.
- ◀ سليمان محمد مرجان، بحوث العمليات، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، طرابلس 2002
- ◀ سيد عطا الله السيد، المحاسبة الحديثة، دار الولاية الدولية للصحافة والإعلام ، 2008
- ◀ عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، ليبيا، 1992.
- ◀ عصام فهد العريبي، المحاسبة الإدارية، 2003.
- ◀ علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية محاسبة التكاليف ،مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ، مصر، 1998.
- ◀ فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007.
- ◀ لؤي عبد الرحمن، محاسبه تكاليف المتقدمة قياس وتحليل، دار مكتبة الكندي للنشر والطباعة، المملكة الأردنية، 2014
- ◀ محمد إسماعيل بلال، بحوث العمليات إستخدام الأساليب الكمية في صنع القرار، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2005
- ◀ محمد العثماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري الطبعة الأولى، 2011.
- ◀ محمد تيسير عبد الحكيم، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر عمان الأردن، 2007.

- ◀ محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، 1998.
- ◀ محمد فريد الصحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- ◀ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 1994.
- ◀ ناصر نور الدين عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكلفة، الدور الجامعية، 2003 .
- ◀ نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة تكاليف الصناعية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2003.
- ◀ هاشم أحمد عطية، محاسبة تكاليف، مصر، 2003.
- ◀ يحي التكريتي، إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- ◀ يعقوب عبد الكريم. المحاسبة التحليلية ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2000

2- الأطروحات والرسائل

- ◀ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكره مقدمة لنيل شهادة ماجستير، 2008.
- ◀ سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف وإِتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010/2009
- ◀ سعاد معالم، دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماجستير، جامعه الجزائر 2001 / 2002.
- ◀ شطي اسيا، دور المراجعة الداخلية في تفعيل عملية اتخاذ القرار، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة 2015.

- ◀ شيماء بغدادي، دور التقارير المالية للمراجع في اخذ القرارات، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الوادي 2013.
- ◀ صابرينة لباد، دور الاتصال الإداري في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة جيجل 2018.
- ◀ طوابيبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002.
- ◀ ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية تطبيق نظام تكاليف الأنشطة، كلية التجارة الإسلامية غزة فلسطين، 2007.
- ◀ مخوخ رزيقة، إستخدام الأساليب الكمية في ترشيد قرارات المؤسسة الإقتصادية، أطروحة دكتوراه جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017.
- ◀ المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة.
- ◀ اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر جامعة الحاج لخضر، باتنة الجزائر، 2008/2007.

3-المجلات الدورية

- ◀ بلحاج فتيحة، الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار، المجلة الجزائرية للعولمة و السياسات الاقتصادية المجلد 07 العدد 01، 2017.
- ◀ حمدي عفيفي، استخدام بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، مجلة الإدارة المجلد 02 العدد 05، مصر، 2017.

◀ فؤاد الشيخ سالم - فالح محمد حسن، الأساليب الكمية في إتخاذ القرارات الإدارية، مركز البحوث الإدارية - المنظمة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدول العربية، عمان - الأردن .1983

◀ محمد حجازي، التحليل الكمي في خدمة الإدارة، بحث مقدم لحلقة الوسائل والطرق المتبعة لإتخاذ القرارات والتي عقدت في معهد الإدارة العامة بالرياض عام 1980.

◀ محمد فهمي حسين، بحوث العمليات ودورها في إتخاذ القرارات، مقال منشور في مجلة الإدارة العامة بالرياض، 1981.

◀ مكيد علي، رمضاني عفيف، نحو إطار مفاهيمي لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة المجلد 03 العدد 02، 2020.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

- Carla MENDOZ Et autre ,Cout et Decisions, Gialino éduteur, France, 2004, P33
- Charles T. Horngren et d'autres, Comptabilité de gestion 4eme édition , Librairie Eyrolles Paris, France, p 07
- D. Miller and M. Starr, Exécutives décisions and opérations research, Prentic – Hall, Englewood Cliffs, N. J. 1969, p 132.
- H. M. Wagner, Principles of operations research, Prentic – Hall Inc, Englewood Cliffs, N. J. 1969, p 4

الملخص

يهدف البحث إلى معرفة القيمة المضافة التي تلعبها إستراتيجية قيادة التكلفة وتحميلها بإستخدام الطرق الحديثة في أحد الوظائف الأساسية للمؤسسة ألا وهي اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب وكان مسار الدراسة بخطوة أولى نظرية تشمل محاسبة التكاليف والأعباء وتبويباتها بالإضافة إلى التقنيات الحديثة لتحليل التكاليف ومن هذا المنطلق إلى خطوة تطبيقية في المؤسسة الوطنية الاقتصادية لتحويل المنتجات الطويلة _ ETPL _ ، بحساب التكاليف بطرق الحديثة خصص لذلك طريقة نظام تكلفة على أساس الأنشطة -ABC- حيث أن تحميلها لتكاليف كان أقل واحسن من طرق الحساب التقليدية، مما يؤثر على اتخاذ القرارات الهادفة مما يساعد في تحليل الانحرافات وضمان أعلى ربح

الكلمات المفتاحية: الطرق الحديثة، اتخاذ القرارات، التكاليف، التحميل، المؤسسة الاقتصادية، ربح

Abstract

The aim of the research is to identify the added value of the cost-leading strategy and to load it using modern methods in one of the foundation ' s core functions, namely, to make timely and appropriate decisions. The course of the study was a theoretical first step, including cost-accounting and charge-counting, as well as modern cost-loading techniques. From this point of view, an application in the national economic institution for the transformation of long-term products - ETPL _ , by calculating costs in modern ways, a cost-sharing system based on activities - ABC has been set aside as less and better charged than traditional methods of calculation, affecting meaningful decision-making, helping to analyse .distortions and ensure the highest profit

Keywords: modern methods, decision-making, costs, loading, enterprise, profit.