



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي بعنوان:

دور نظام الإدارة حسب الأنشطة ABM في التحكم في التكاليف - دراسة حالة ملبنة عثمانى خنشلة -

إشراف الأستاذ(ة):

- شناق زكية.

إعداد الطالب(ة):

- هزيل صابر.

- دخيل ملاك.

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة	الأستاذ
رئيسا	جامعة خنشلة	أستاذ محاضر أ	حجال السعيد
مشرفا	جامعة خنشلة	أستاذ محاضر أ	شناق زكية
مناقشا	جامعة خنشلة	أستاذ محاضر ب	يحيوي نوال

السنة الجامعية: 2024-2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر وتقدير:

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين، سيدنا محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين.

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى كل من ساهم في إنجاز هذه المذكرة، سواء من قريب أو بعيد.

أخص بالشكر والامتنان الأستاذة المشرفة "شناقر زكية" التي لم تبخل علي بتوجيهاتها السديدة وملاحظاتها القيّمة طوال مراحل إعداد هذا العمل، فكان لدعمها العلمي والمعنوي الأثر الكبير في إتمام هذا البحث.

كما أتوجه بشكر خاص إلى الأستاذة "بكرون حفصة"، لما قدّمته لي من دعم وتشجيع، ولما لمستته منها من اهتمام وتقدير كان له الأثر الطيب في نفسي.

ولا يفوتني أن أتوجه بخالص التقدير إلى كافة الأساتذة الكرام على ما بذلوه من جهد في تكويننا العلمي والمعرفي طيلة سنوات الدراسة.

ولا يسعني إلا أن أعبر عن امتناني لعائلتي الكريمة، التي كانت ولا تزال السند الحقيقي والداعم الأول في مسيرتي، فلهم مني كل المحبة والدعاء.

وفي الأخير، أتوجه بالشكر إلى كل من ساهم، ولو بكلمة طيبة، في إنجاز هذه المذكرة، سائلاً المولى عز وجل أن يوفق الجميع لما فيه الخير والصلاح.

2025

الإهداء:

من قال أنا لها نالها لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها أن تكون لم يكن الحلم قريبا و لا طريق كان محفوفا بالتسهيلات لكني فعلتها.

الحمد لله حبا و شكرا و إمتنانا ، الذي بفضله ها أنا اليوم أنظر إلى حلما طال إنتظاره و قد أصبح واقعا أفخر به.

إلى ملاكي الطاهر، وقوتي بعد الله داعمتي الأولى و الأبدية - أمي - قرة عيني أهديك هذا الإنجاز الذي لولا تضحياتك لما كان له وجود ، ممتنة لأن الله قد اصطفاك لي من البشر أما يا خير سند و عوض. إلى من دعمني بلا حدود و أعطاني بلا مقابل _أبي_ قدوتي في الحياة حفظه الله ورعاه.

صابر هزيل

﴿ فَرِحِينَ بِمَا آتَاهُمُ اللَّهُ مِنْ فَضْلِهِ ﴾.

الإهداء:

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ،

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين. أشكر الله تعالى على نعمه الكثيرة وعلى توفيقه لي في إنجاز هذا العمل.

إلى من كانت شمعة تحترق لتضيء دربي، إلى من قدمت لي كل التضحيات دون انتظار مقابل، إلى أمي الحبيبة التي علمتني معنى الحب والتضحية، والتي كانت سنداً لي في كل لحظة من لحظات حياتي... أمي التي كانت دائماً هناك لتسمعني.. وتشجعني، لتقف بجاني في كل لحظة من لحظات الضعف والقوة.

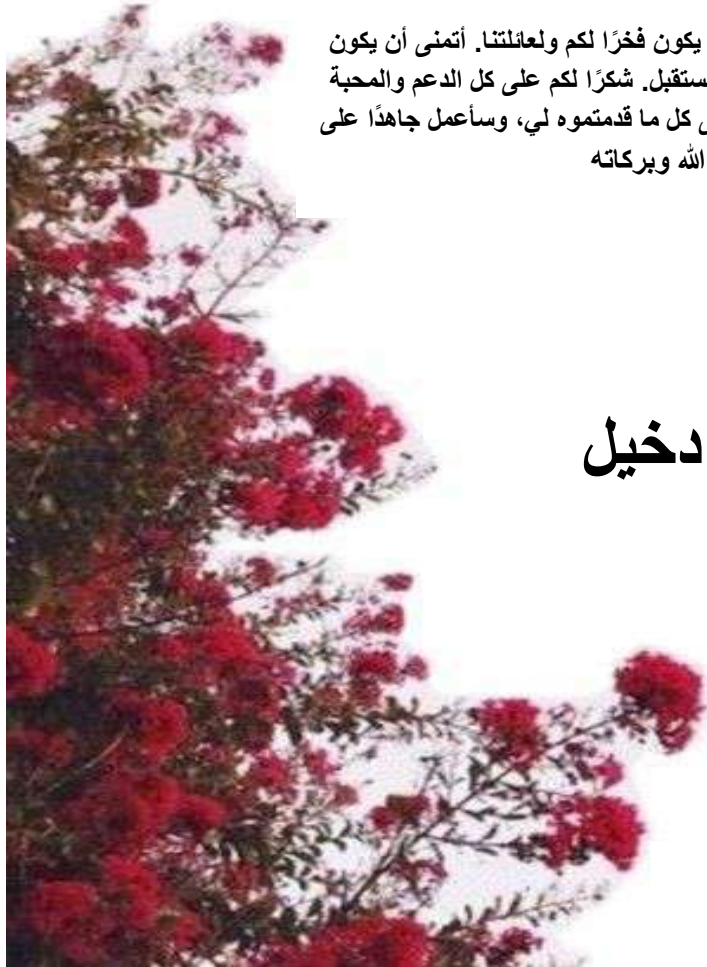
إلى من كان سنداً لي في كل خطوة، إلى من علمتني معنى الصبر والتحمل، إلى أبي العزيز الذي كان دائماً حاضراً في كل لحظة من لحظات نجاحي... أبي الذي كان يرشدني ويشجعني على تحقيق أحلامي، والذي كان دائماً هنا ليقدّم لي النصيحة والمشورة.

إلى من كانوا رفقاء دربي، إلى من شاركوني لحظات السعادة والنجاح، إلى إخوتي الأعزاء (جواد ،مالك ،إكرام ،منال ،محمد عبد الرؤوف، موزة)الذين كانوا دائماً مصدر إلهام لي... إخوتي الذين كانوا يشاركونني لحظات الفرح والحزن، ويقدمون لي الدعم والمشورة في كل لحظة.

إلى من كانت لهن مكانة خاصة في قلبي، إلى من وقفن بجاني في كل لحظة، إلى صديقاتي العزيزات اللواتي كن دائماً مصدر دعم لي... صديقاتي (حبيبتي عبير ،ونام ،لولو ، فيدة ، روميساء ،رانيا ، آية ، عبورة ،آية) اللواتي كن يشاركنني لحظات الدراسة والعمل، ويقدمون لي النصيحة والمشورة في كل لحظة.

أهدي لكم هذا العمل المتواضع، راجية من الله أن يكون خالصاً لوجهه الكريم، وأن يكون فخراً لكم ولعائلتنا. أتمنى أن يكون هذا العمل بداية جديدة لي، وأن يكون دافعاً لي لتحقيق المزيد من النجاحات في المستقبل. شكراً لكم على كل الدعم والمحبة التي قدمتموها لي، وأدعكم أن أكون عند حسن ظنكم بي. سأظل دائماً ممتناً لكم على كل ما قدمتموه لي، وسأعمل جاهداً على أن أكون عند حسن ظنكم بي. والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

ملاك دخيل





أ. فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	
-	شكر وتقدير.
-	إهداء.
I	فهرس المحتويات .
II	فهرس قائمة الأشكال .
III	فهرس الجداول .
	مقدمة
	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لطريقة الإدارة على أساس الأنشطة و التكاليف
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لطريقة ABM
03	المطلب الأول: مفهوم نظام الإدارة حسب الأنشطة ABM .
08	المطلب الثاني :مراحل وخطوات تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة. ABM
17	المبحث الثاني : الإطار النظري للتكاليف.
17	المطلب الأول: مفهوم وأهداف و مهام نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف.
21	المطلب الثاني: مفاهيم التكلفة وطرق تبويبها.
27	المبحث الثالث: مساهمة نظام ABM في التحكم في التكاليف.
27	المطلب الأول: مساهمة نظام ABM في تحليل الأنشطة.
28	المطلب الثاني: مساهمة نظام ABM في دراسة العوامل المسببة.
28	المطلب الثالث: مساهمة نظام ABM في قياس أداء الأنشطة.
28	المطلب الرابع : مساهمة نظام ABM في تخفيض التكاليف .
29	خلاصة الفصل .
	في التحكم في التكاليف ABM الفصل الثاني : مساهمة نظام الإدارة حسب الأنشطة دراسة حالة ملبنة عثمانى خنشة
32	تمهيد.
33	المبحث الأول: تقديم مؤسسة عثمانى - خنشة
33	المطلب الأول: تقديم لمؤسسة عثمانى.
35	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
37	المبحث الثاني: منهجية الدراسة.

37	المطلب الأول : المنهج الدراسة.
37	المطلب الثاني : مصادر جمع البيانات و أنواعها .
39	المبحث الثالث:تحليل النتائج و التعليق عليها .
39	المطلب الأول : تحليل أجوبة المقابلة .
47	المطلب الثاني : نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABC في ملبنة عثمانى لانتاج الحليب.
55	خلاصة الفصل الثاني.
57	خاتمة
61	قائمة المراجع
-	قائمة الملاحق
-	الملخص

II. فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الشكل رقم (01) : يوضح ملخص المراحل	16
02	الشكل رقم (02) : تبويب عناصر التكاليف طبقا للمعايير المختلفة	22
03	الشكل رقم (03) : علاقة التكاليف الثابتة والمتغيرة بحجم الإنتاج	23
04	الشكل رقم (04) : سلوك التكاليف المختلطة	24
05	الشكل رقم (05) : سلوك التكاليف المتدرجة	25
06	شكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمبنة عثمانى.	35
07	الشكل رقم (07) نموذج عمل لنظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM	54

III. فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	جدول رقم (01): الفرق بين ABC و ABM	06
02	جدول رقم (02) : البطاقة الفنية للمؤسسة.	34
03	الجدول رقم (03): نظام الإدارة على أساس الأنشطة	45
04	الجدول رقم (04): التكاليف المباشرة و التكاليف الغير المباشرة	46
05	الجدول رقم (05): نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM	47



تشهد بيئة الأعمال تطورات متسارعة تتسم بازدياد حدة المنافسة وتنامي التحديات المرتبطة بحسن استغلال الموارد وتحقيق الكفاءة التشغيلية. وفي هذا السياق، تسعى المؤسسات إلى اعتماد أدوات وأساليب تسييرية قادرة على مواكبة هذه التحولات من أجل تعزيز قدراتها الداخلية وتحقيق توازنها المالي. ويأتي من بين هذه الأساليب ما يعتمد على إعادة تنظيم المعلومات المحاسبية والإدارية بطريقة تعكس الواقع الفعلي للأنشطة داخل المؤسسة.

تعد نظم الإدارة الحديثة من أبرز الآليات التي تم تطويرها لمواكبة تعقيدات البيئة التنظيمية للمؤسسات. ومن بين هذه النظم، يبرز نظام الإدارة حسب الأنشطة (Activity-Based Management - ABM) كمنهج يركز على تحليل الأنشطة التي تؤديها المؤسسة، بهدف فهم كيفية استهلاك الموارد داخل مختلف العمليات التشغيلية. يقوم هذا النظام على اعتبار الأنشطة الوحدة الأساسية للتحليل الإداري، عوضاً عن التركيز التقليدي على مراكز المسؤولية أو المنتجات. ويستند إلى معطيات مستمدة من محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، لكنه يتجاوز الجانب المحاسبي ليشمل أبعاداً تنظيمية وتسييرية، ما يجعله أداة تحليلية تُستخدم لتوفير قاعدة معرفية داعمة لاتخاذ القرار في مستويات متعددة داخل المؤسسة.

وتتطلب مثل هذه المقاربات الإدارية وجود إطار واضح يخصص التعامل مع التكاليف، بالنظر إلى كونها أحد العناصر الأساسية التي تؤثر على استقرار المؤسسة ومردوديتها. وفي هذا الإطار، يُطرح مفهوم التحكم في التكاليف كوظيفة محورية تهدف إلى تتبع النفقات وتقييمها والتحكم فيها بما ينسجم مع الأهداف التشغيلية. ويُعتمد في ذلك على مجموعة من الأدوات والإجراءات التي تتيح إمكانية مراقبة التكاليف وتحليل مصادرها وربطها بمسبباتها الفعلية، مع مراعاة الأبعاد الكمية والنوعية لمخرجات المؤسسة. ويتطلب هذا النوع من التحكم معلومات دقيقة حول كيفية توزيع الموارد عبر الأنشطة المختلفة ومدى كفاءتها.

وفي ضوء العلاقة الممكنة بين طبيعة النظام المعتمد في إدارة الأنشطة وفعالية التحكم في التكاليف، يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم تحليل الأنشطة وفق نظام abm في التحكم في التكاليف في المؤسسة ملبنة عثمانى لإنتاج الحليب؟

الأسئلة الفرعية:

➤ هل تساهم نظام الساهم نظام الدارة على أساس الأنشطة في تخفيض الوقت والجهد اللازم لإنجاز الأنشطة

➤ كيف يتم إلغاء الأنشطة الغير الضرورية

➤ كيف يتم اختيار الأنشطة الأكثر كفاءة

➤ هل توجد إمكانية تجميع الوظائف بطريقة أكثر كفاءة

الفرضيات:

- تساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض الوقت والجهد اللازم لإنجاز الأنشطة
- تساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة في إلغاء الأنشطة الغير الضرورية
- تساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة في اختيار الأنشطة الأكثر كفاءة
- تساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تجميع الوظائف بطريقة أكثر كفاءة

الأهمية و الأهداف الدراسة :

أولاً: أهمية الدراسة :

تُعد كل من محاسبة التكاليف ونظام الإدارة حسب الأنشطة (ABM) من الأدوات التسييرية الأساسية التي تهدف إلى تعزيز فعالية المؤسسة وتحسين أدائها المالي والتشغيلي. فمحاسبة التكاليف تُشكل ركيزة مهمة في توفير معلومات دقيقة حول تكلفة المنتجات والخدمات، وتُساعد الإدارة في تسعير الإنتاج، إعداد الموازنات، تحليل الانحرافات، وتقييم الأداء الداخلي، مما يُساهم في اتخاذ قرارات رشيدة تحقق الاستخدام الأمثل للموارد. أما نظام الإدارة حسب الأنشطة (ABM) فهو امتداد وتطوير لمفاهيم محاسبة التكاليف التقليدية، حيث يركز على تحليل الأنشطة باعتبارها أساس توليد التكاليف، مما يتيح ربط الموارد بالأنشطة ومن ثم بالمنتجات بشكل أكثر دقة وعدالة. وتكمن أهمية هذا النظام في قدرته على كشف الأنشطة غير ذات القيمة، وتحسين التخصيص المحاسبي، وتقديم معلومات تحليلية تدعم التخطيط الاستراتيجي واتخاذ القرار. ويهدف ABM إلى التحكم الفعال في التكاليف، تعزيز الكفاءة التشغيلية، دعم القدرة التنافسية، وتوجيه المؤسسة نحو الأنشطة التي تُحقق قيمة مضافة حقيقية. ومن خلال التكامل بين محاسبة التكاليف و ABM، يمكن للمؤسسة بناء نظام رقابي وتحليلي متكامل يُمكنها من مواجهة التحديات الاقتصادية وتحقيق الأداء الأمثل

ثانياً: أهداف الدراسة :

- تحليل الأنشطة وربطها بمسببات التكاليف بدقة لتحسين توزيع التكاليف وتحديد مصادرها الحقيقية.
- تحسين الكفاءة التشغيلية عبر التركيز على الأنشطة ذات القيمة المضافة وتحسين استغلال الموارد.
- تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بدقة لدعم عمليات التسعير واتخاذ القرارات المالية السليمة.
- تقديم معلومات تفصيلية ودقيقة تساعد الإدارة في التحكم في التكاليف وتحسين استغلال الموارد.

- دعم التنبؤ بالتكاليف المستقبلية من خلال متابعة أداء الأنشطة وتحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمخططة.
- مراقبة وتحليل مكونات التكلفة المباشرة وغير المباشرة لتوفير رؤية واضحة وشاملة.
- تعزيز تخصيص الموارد وترشيد الإنفاق بما يتماشى مع أهداف المؤسسة الاستراتيجية.
- توفير تقارير محاسبية دقيقة تساعد في الرقابة المالية والتخطيط التشغيلي.
- تمكين الإدارة من تقييم الأداء المالي والتشغيلي بشكل متكامل وفعال.

منهج الدراسة :

المنهج الوصفي:

يُشكل نظام الإدارة على أساس الأنشطة إطاراً منهجياً يعني بتعزيز التحكم في التكاليف ضمن المؤسسات. يعتمد ضمن المؤسسات يعتمد هذا النظام على تحليل دقيق ومنظم للأنشطة المختلفة التي تُمارس داخل المؤسسة، ويربطها بشكل مباشر بالمصروفات والتكاليف المترتبة عليها. تمكن هذه الآلية من تحديد الأنشطة ذات القيمة المضافة وتلك التي لا تُضيف قيمة، مما يُساهم في تحسين استخدام الموارد المتاحة وتقليل النفقات غير الضرورية أو المهدورة. علاوة على ذلك، يُزوّد نظام ABM الإدارة بمعلومات مالية وتشغيلية دقيقة وذات صلة، مما يُعزز قدرتها على مراقبة التكاليف بفعالية. وفي نهاية المطاف، يُساهم تطبيق ABM في تمكين الإدارة من اتخاذ قرارات استراتيجية فعالة ومُستنيرة، موجهة نحو زيادة الكفاءة التشغيلية وتحقيق الأهداف المالية المحددة للمؤسسة، وبالتالي تعزيز موقعها التنافسي واستدامتها.

المنهج التحليلي:

يُوظّف نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) ضمن المنهج التحليلي كأداة بحثية متقدمة لفحص وتقييم تأثير توزيع التكاليف على الأداء المالي العام للمؤسسة. فمن خلال الدراسة المنهجية للعلاقة السببية بين الأنشطة التشغيلية والتكاليف المرتبطة بها، يُمكن تقييم مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتحديد الأنشطة التي تُعدّ نقاط ضعف أو تحتاج إلى تحسين جذري. يُتيح هذا التحليل المقارنة الدقيقة بين التكاليف الفعلية المتكبدة والتكاليف المقدّرة أو المخطط لها، مما يُساهم في الكشف عن أي انحرافات مالية أو تشغيلية. تُمكن هذه المعلومات الإدارة من اتخاذ إجراءات تصحيحية دقيقة ومُبكرة، وبالتالي تعزيز القدرة على التحكم في التكاليف بشكل فعال وتحقيق الأهداف المؤسسية المحددة بكفاءة وفاعلية أكبر.

كما اعتمدنا أسلوب دراسة حالة

- وفق المنهج التحليلي تم الاعتماد أسلوب دراسة حالة

أسلوب دراسة حالة:

أسلوب دراسة الحالة: تم اعتماد أسلوب دراسة الحالة باعتباره أحد الأساليب العلمية التي تمكن الباحث من التعمق في دراسة كافة الجوانب المرتبطة بظاهرة دور نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في التحكم في التكاليف في ملبنة عثماني بتوفير فهم شامل و دقيق لهذا الموضوع ميدانياً ، سواء تعلّق الأمر بفرد، أو جماعة، أو موقف معين داخل بيئة محددة. ويُعرف هذا الأسلوب بقدرته على توفير فهم شامل ودقيق للواقع محل الدراسة، من خلال جمع وتحليل بيانات تدخل في إطار المحاسبة التحليلية من قسم المحاسبة للملبنة عثماني ويُشار إلى هذا المنهج في السياق الفرنسي بـ "المنهج المونوجرافي" (Monographie)، وهو منهج يهدف إلى تقديم وصف شامل ومعمّق لموضوع محدد ضمن بيئته الفعلية (شديد، 2003)

دراسات سابقة:

لقد اطلعنا أثناء عملية تحضير هذا البحث على بعض الدراسات النظرية والميدانية السابقة التي تخص نظام الإدارة حسب الأنشطة ABM ومحاسبة التكاليف، تم إنجازها في إطار مذكرات تخرج المرحلة الماجستير ورسائل دكتوراه، على مستوى بعض الدول العربية مثل الجزائر الأردن، مصر وغيرها مع العلم أنني لم أعر على أية دراسة خاصة تجمع كلا المتغيرين معا في حين، وما سجلته من ملاحظات من خلال اطلاعي على هذه الدراسات على سبيل المثال لا الحصر نوره فيما يلي:

هناك توجه إيجابي للاهتمام بهذا المجال، وهذا ما يشكل قاعدة للمستقبل. مساهمة تلك الدراسات في معالجة موضوع دور نظام الإدارة حسب الأنشطة ABM في التحكم في التكاليف وتوضيح الجانب النظري والتطبيقي له بالاعتماد على دراسة حالة . من بين البحوث التي اطلعت عليها أثناء إعدادي لهذا البحث أذكر منها:

أولاً: عينة من الدراسات السابقة التي ركزت على نظام الإدارة حسب الأنشطة ABM

- مقال بعنوان نظام الإدارة على أساس الأنشطة كمدخل حديث لتمييز المؤسسة الجزائرية -دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات-، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي الجزائر 2019، من اعداد الباحثين سارة عزازية، ياسمينه عمامرة، ونام ملاح حيث استهدفت الدراسة البحث في نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) من خلال العمل على إبراز اختلافه عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالإضافة لتوضيح مراحل تطبيق هذا النظام وتقييمه كأداة مستحدثة تساعد على تميز المؤسسة الجزائرية. ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تناول حالة شركة مناجم الفوسفات تبسة، وقد تم عرض لمحاولة بناء نظام الإدارة على أساس الأنشطة للشركة واستخدام البيانات المستخرجة منه في تحليل ربحية منتجي الشركة وتحسين إجراءات عمل الأنشطة بالشركة وهو ما سيدعم عملياتها التشغيلية والإستراتيجية.

- مقال بعنوان (دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود)، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة 2019، من إعداد الباحث د، شلابي عمار حيث يهدف هذا البحث إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث يعتبر هذا النظام من الأنظمة الحديثة التي تهدف إلى معالجة القصور في الأنظمة التقليدية، إن الإدارة الفاعلة للتكلفة تتطلب استخدام مجموعة من الأدوات والأساليب بهدف تخفيض ورقابة التكلفة، وسعت هذه الدراسة إلى توضيح متطلبات تطبيق خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج تتعلق بهيكل التكاليف للمنتجات والتغير في ربحية المنتجات.

- مقال بعنوان (أثر التكامل في تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ونظام الإدارة حسب الأنشطة على إدارة الموارد وتحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة) (دراسة تحليلية)، جامعة الزرقاء الأردن 2020، من إعداد الباحث عمر فريد شقور حيثهدف البحث إلى دراسة أثر التكامل في تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC ونظام الإدارة حسب الأنشطة ABM على إدارة الموارد وتحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية، وقد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال أنموذج للدراسة يبين المتغير المستقل) التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام (ABM) والمتغيرات التابعة إدارة الموارد متمثلة في تكلفة الموارد المستخدمة وتكلفة الطاقة غير المستخدمة والأداء المالي (والمتغير المعدل (دعم الإدارة العليا). لتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة لقياس المتغيرات التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM وتكلفة الموارد المستخدمة وتكلفة الطاقة غير المستخدمة، ودعم الإدارة العليا)، أما متغير الأداء المالي فقد تم قياسه عن طريق العائد على الأصول لكل شركة لسنة ٢٠١٩، حيث وزعت الاستبانة على عينة الدراسة المكونة من ٢٥ شركة صناعية، تم اختيارها بشكل عشوائي، حيث تم توزيع ثلاثة استبانات لكل من الإدارة العليا والإدارة الوسطى والمحاسبين في كل شركة من شركات عينة الدراسة، وقد تم توزيع (٧٥) استبانة، وتم استعادة (٤٨) استبانة. أظهرت نتائج الدراسة أن متوسط التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM في الشركات الصناعية الأردنية هو ٧٤.٤، وأن هناك أثر للتكامل في تطبيق النظامين على تكلفة الموارد المستخدمة، كما بينت الدراسة وجود أثر للتكامل في تطبيق النظامين على وتكلفة الطاقة غير المستخدمة، وأخير أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر للتكامل في تطبيق النظامين في تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

- مقال بعنوان (الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ABM و ABC نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وتخفيض تكلفتها)، جامعة الاسراء الأردن 2014، سليمان البشتاوي حيثهدفت الدراسة إلى البحث في الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة لتحقيق أهداف إدارات الشركات الصناعية نحو التحسين والتطوير المستمرين على الأنشطة والعمليات المستخدمة في أداء الخدمات المصرفية، حيث استهدفت الدراسة البنوك الأردنية وعددها (19) بنكا حسب آخر نشرة للبنك المركزي عام 2012 والمعينة بتطبيق هذه الأنظمة

التكاليفية والإدارية الحديثة، وزعت (133) استمارة استبيان استهدف الإدارة العليا والدائرة المالية ودائرة التطوير والتخطيط وقد تم استرجاع (120) استمارة منها وجدت (100) استمارة صالحة للتحليل حيث استخدم لتحليل النتائج واختبار الفرضيات نظام الـ SPSS الإحصائي. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات، كان من أهمها أن التغيير الحاصل في تقديم الخدمات بسبب التطورات التكنولوجية وأتمتها (Automation) على أنشطة البنك المختلفة والمستخدم في تقديمها، مما أدى إلى تغيير في طبيعة الأنشطة وأداء وتقديم الخدمات المصرفية انعكس على تكاليف وزمن دورة حياة الخدمات ورفع نوعية العمالة إلى المستوى الأول المسمى بالنخبة الفكرية Intellectual Elite - تطوير أدائهم وخبراتهم العلمية والعملية. كما أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات كان من أهمها ضرورة اعتماد إدارات البنوك الأردنية على أنظمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والإدارة على أساس الأنشطة (ABM) بشكل كامل، من أجل تقديم خدمات مصرفية بكلفة ونوعية مقبولة من قبل الزبائن وتوفير معلومات دقيقة للإدارات حول الأنشطة المركزية والفرعية للعمل المصرفي، لتمكين الإدارة من إعادة تصميم الخدمات باستمرار خلال دورات حياتها.

ثانياً: عينة من الدراسات السابقة التي ركزت على محاسبة التكاليف

-مقال بعنوان(نظام محاسبة التكاليف مقترح لحساب تكلفة الإنتاج المؤسسة صناعية حالة الشركة

الأوراسية للبسكويت) (باتنة - الجزائر) Proposed Cost Accounting System to Calculate the Cost of Production for an Industrial EnterpriseState of the Eurasian Biscuit Company (Batna-Algeria) 2022 هدف هذه الدراسة أن:كغيره من الأنظمة، يحتاج نظام محاسبة التكاليف إلى أن يبنى على أسس تسمح بتحقيق مبادئها الأساسية المتمثلة في المدخلات المعالجة والمخرجات، كما تسمح له بالتأقلم مع كل التحولات التي قد تفرض على المؤسسة كالمنافسة، التطور التكنولوجي، الإستراتيجية، مسارات العمل، أنواع الأنشطة كما يحتاج هذا النظام إلى مساهمة الجميع في تأسيسه، وإلى القدرة على التعديل كل ما دعت الضرورة إلى ذلك، وإلى المرونة في الاستغلال وبساطة طريقة التشغيل.

أ. مما توصلنا إليه كنتيجة لواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أنها مازالت تجهل فائدة نظام محاسبة

التكاليف كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار.

ب. إن مسؤولية الإغفال عن وجود نظام محاسبة التكاليف على مستوى هياكل المؤسسات لا

ترجع فقط لهذه الأخيرة، وإنما أيضاً للمختصين في هذا الميدان الذين لم يبذلوا أي جهد لإظهار الفائدة

من اكتسابه، حتى أن مكاتب المحاسبة والخبرة المحاسبية الموجودة عبر الوطن لا تهتم إلا بجانب

المحاسبة المالية (القانونية)، ولا تساهم على الإطلاق في مساعدة المؤسسات لشرح مضمون وفائدة نظام

محاسبة التكاليف.

-مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير بعنوان دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله
دراسة حالة الشركة الوطنية للصناعة والمناجم SNIM، 2011/2010، هدفت هذه الدراسة الى:

- 1 التعرف على محاسبة التكاليف وكيفية تطبيقها.
- 2 كيفية تصميم نظام معلومات خاص بمحاسبة التكاليف داخل المؤسسة.
- 3 تحديد الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف في المؤسسة الصناعية.
- 4 التعرف على واقع نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا، ومعرفة مدى اهتمام الشركات بهذا النظام.

جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي بعنوان دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات دراسة حالة مؤسسة كوندور إلكترونيك - برج بوعريريج -) من اعداد الطالبين بلفقاس أماني، بلخضر دنيا حيث هدفت هذه الدراسة الى:

- 1 التعرف على دور وأهمية محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية.
- 2 التعرف على طرق محاسبة التكاليف والكشف عن مدى تأثير كل منها على اتخاذ القرارات.
- 3 إبراز أهمية محاسبة التكاليف في ترشيد وتوجيه متخذي القرار في اتخاذ القرار المناسب.



تمهيد:

تعد طريقة الإدارة على أساس الأنشطة والتكاليف من الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية، حيث ظهرت استجابة للحاجة المتزايدة إلى أدوات دقيقة تساعد المؤسسات على فهم طبيعة تكاليفها وتحليل مصادرها بشكل أكثر عمقاً. ويُنظر إلى هذه الطريقة كآلية فعالة لتحسين اتخاذ القرارات، من خلال التركيز على الأنشطة التي تستهلك الموارد وتحديد مدى مساهمتها في خلق القيمة. لذلك، فقد أصبحت الأدبيات النظرية والتطبيقية المتعلقة بهذه المنهجية تحتل موقعاً مهماً في الفكر المحاسبي والإداري المعاصر، لما توفره من معلومات تدعم التحكم في التكاليف وتعزز كفاءة الأداء على مستوى العمليات.

وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم الفصل إلى إثنيين من المباحث كالتالي:

➤ المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لطريقة نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM .

➤ المبحث الثاني: الإطار النظري للتكاليف.

➤ المبحث الثالث: مساهمة نظام الإدارة على أساس الأنشطة في التحكم في التكاليف.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لطريقة ABM

تُعد طريقة الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) إطاراً مفاهيمياً حديثاً يُستخدم لتحسين جودة القرارات التسييرية من خلال تحليل الأنشطة التي تستهلك الموارد وتُولد التكاليف، مما يسمح بفهم أدق لبنية العمليات وتحديد فرص تحسين الأداء وترشيد التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم نظام الإدارة حسب الأنشطة ABM:

يعرف نظام الإدارة حسب الأنشطة (ABM) بأنه أسلوب إداري حديث يعتمد على تحليل الأنشطة التي تستهلك الموارد بهدف تحسين الأداء وتقليل التكاليف. يركز على مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ويستخدم لاتخاذ قرارات تشغيلية وإستراتيجية فعّالة. يساهم ABM في التمييز بين الأنشطة ذات القيمة وتلك غير المضافة، مما يسمح بإعادة تنظيم العمليات وفق معايير الكفاءة والجودة. ويعد أداة مهمة لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد وتعزيز ربحية المؤسسة.

أولاً- تعريف نظام ABM:

تُعد الإدارة على أساس النشاط (Activity-Based Management - ABM) امتداداً لمفهوم التكاليف على أساس النشاط (Activity-Based Costing - ABC)، حيث نشأت استجابة لمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة التي تُحتم على المؤسسات تحسين جودة منتجاتها باستمرار، مع السعي نحو تقليص التكاليف وتحقيق الكفاءة التشغيلية، بغرض تعزيز الميزة التنافسية (Jusmani & Oktariansyah, 2021: 378). ويُستخدم نظام ABM كأداة إدارية فعّالة تسمح بتحقيق توازن بين تحسين الجودة وزيادة القيمة المقدمة للعملاء، من خلال تحليل الأنشطة وتحديد الأنشطة ذات القيمة المضافة.

ويمثل هذا النظام تطوراً للأنظمة المحاسبية التقليدية التي تكتفي بتقديم بيانات إجمالية عن التكاليف، في حين يُوفر نظام ABC معلومات دقيقة ومفصلة تستند إلى كُلف الأنشطة والعمليات، مما يجعله أساساً لإدارة فعّالة قائمة على النشاط (Bux & Amicarelli, 2022).

ومع تنوّع حاجات المستهلكين وتزايد حدة المنافسة، أصبحت المؤسسات تعتمد على ABM كأداة إستراتيجية لتحسين الأداء الداخلي وزيادة رضا العملاء، إذ أن رضا العملاء يُعد مفتاحاً أساسياً للنجاح في السوق العالمية (Fatimah & Santoso, 2020: 230). ومن هذا المنطلق، فإن الإدارة على أساس النشاط تمكّن المؤسسات من اتخاذ قرارات أكثر فاعلية لتحديد مجالات تحسين الكفاءة في الأنشطة الإنتاجية، وتقليل الهدر، بهدف تحقيق الأرباح المتوقعة وتعزيز القيمة الموجهة للعملاء (Husna et al., 2022).

ثانيا- الفرق بين التشغيلي و نظام ABM الاستراتيجي نظام ABM:

نظام ABM الاستراتيجي (الإدارة على أساس الأنشطة): يعد من الأساليب الحديثة في إدارة التكاليف، حيث يركّز على بدلاً من مجرد القيام بالأشياء بشكل صحيح ويُعنى هذا النظام بتحليل الأنشطة الرئيسية في المؤسسة وربطها بالأهداف الإستراتيجية، بهدف تحسين الأداء العام يسعى نظام ABM الإستراتيجي إلى تحقيق هما :

- تخفيض التكاليف و زيادة الأرباح و تصميم المنتجات ؛
- خدمة الزبائن.

نظام ABM التشغيلي:

يركّز نظام ABM التشغيلي على تحسين الأداء اليومي للأنشطة داخل المؤسسة، من خلال إزالة الأنشطة غير الضرورية، وتبسيط العمليات، وتقليل الهدر، مما يساهم في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد وتحسين الجودة وخفض التكاليف التشغيلية.

ثالثا -أهمية إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM: تتركز أهمية الإدارة على أساس الأنشطة على الآتي:
(LUMENTUT, 2011) (LUMENETUT, 2011 p Kinney& Raiborn ,2011 (2021:814 Lumentut et al ,2021:115)

- 1 تحديد الأنشطة التي تضيف القيمة و الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- 2 إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة على المنتج.
- 3 ترتبط الإدارة على أساس الأنشطة مع المحاسبة الإدارية لأن الإدارة على أساس الأنشطة هي أحد ذاتها؛ أحد مجالات المحاسبة الإدارية لذلك تساعد عمليات صنع القرارات المتعلقة بإدارة الأنشطة.
- 4 تحقيق أقصى كفاءة للتكلفة و بالتالي تحقيق أقصى قدر من الربح.
- 5 تساعد الإدارة على أساس النشاط في تقييم الأداء المالي و الغير المالي.
- 6 أن أسلوب ABM مفيد للتخطيط الاستراتيجي واتخاذ القرارات التشغيلية وذلك لكونه يوفر معلومات عن الأداء المالي والتشغيلي عن مستوى النشاط.
- 7 أن أسلوب ABM يكون مفيداً في اتخاذ القرارات الأقسام الوحدة الاقتصادية مثل الخطوط الإنتاجية و أقسام التسويق؛) بولجبال(2024-2025 ,
- 8 تحديد موجهات الكلف.
- 9 تحديد وتوفير كلف عمليات الاسناد وتحليلها.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لطريقة الإدارة على أساس الأنشطة و التكاليف

10 يمكن أن تساعد في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة.

يساعد نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM في إتخاذ القرارات الإستراتيجية والخاصة بالعمليات:

- قرار التسعير: والذي يعتبر من أهم القرارات الإدارية، وهو يعتمد على اعتبارات التكلفة والتي يمكن تحديدها بدقة أكثر في ظل نظام ABC ، إلى جانب بعض الاعتبارات المحيطة بتسويق المنتج من حيث طبيعة المنتجات المنافسة، والتدخل الحكومي، وغيرها من الظروف الناتجة عن المنافسة والتي تجعل من قرار التسعير قرار ذو أهمية (عمار 2019).

- مزيج المنتجات: والتي هي من بين القرارات التي تحتاج لوجود معلومات دقيقة عن ربحية المنتجات، وتطبيق السياسات التسعيرية الملائمة، والتي يوفرها تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مما يسهل اختيار مجموعة المنتجات التي تساهم في تعظيم الأرباح.

- قرار تصميم المنتجات: إن القياس الحقيقي لنجاح المؤسسة، يعتمد على مدى ملائمة منتجاتها لرغبات العملاء، إضافة إلى تحقيقها أهدافها من وراء إنتاج تلك المنتجات، لهذا تسعى المؤسسة دائما إلى تصميم المنتجات وتنفيذها بالشكل الذي يلي احتياجات المستهلكين من حيث الجودة، الثقة، الضمانات والسعر المناسب) بولجال(2024-2025 , (البشتاوي، 2014)

إن قرار تصميم المنتج وتسعيره مرتبطان معا لأهما يشكلان البدائل المطروحة من قبل المستهلك في اختيار المنتج، لذا وجب العمل على تلبية طلبات العملاء بسرعة تنافسية، وذلك بالاعتماد على الدقة والسرعة في تحليل طلبات العملاء و تنفيذها بأقل تكلفة ممكنة .

-قرار توفير موارد الإنتاج: يوفر نظام ABC معلومات عن تكاليف الإنتاج تسمح باتخاذ قرارات إستراتيجية تتعلق بتصنيع المنتجات نصف المصنعة أو الحصول عليها من خارج المؤسسة.

يعتمد نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM على المقارنة المرجعية، من أجل دراسة ومقارنة وتقييم عمليات المؤسسة مع مؤسسات تؤخذ كمرجع باعتبارها الأفضل، ويقصد بالمقارنة المرجعية، البحث المستمر للحصول على أكثر الطرق كفاءة في إنجاز المهمة من خلال المقارنة مع مؤسسات أخرى، أو ضمن نفس المؤسسة ما بين وحداتها الفرعية وذلك من خلال الخطوات التالية:

- تحديد مهام وأهداف المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار ما ينتظره العملاء؛

- تحديد ووصف عمليات المؤسسة؛

- من بين كل العمليات يتم تحديد العمليات الأكثر أهمية فيما يتعلق بتحقيق المهام والأهداف المحددة؛

- يتم اختيار مؤسسة مرجعية بالنسبة لكل عملية ذات أهمية؛

- التحديد من بين تجارب المؤسسات المرجعية، تلك القابلة للتكيف مع ثقافة المؤسسة؛ الشروع في التحسينات.

رغم أن نظام ABC يعد الأساس الذي بني عليه نظام ABM ، إلا أن الفرق بينهما يتمثل في الغرض من الاستخدام؛ حيث يركز ABC على تحديد التكاليف بدقة، في حين يهدف ABM إلى تحسين الأداء واتخاذ قرارات إدارية أكثر فعالية. ويمكن توضيح الفروقات الأساسية بين النظامين من خلال الجدول التالي

تعريف نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABC:

نظام ABC أداة حديثة المراقبة والتسيير، يعمل على تحديد التكلفة الفعلية للمنتجات والخدمات، وتوفير معلومات أكثر دقة، من خلال تحميل تكلفة كل نشاط إلى أهداف التكلفة (المنتجات والخدمات) المستفيدة منه باستخدام موجهات التكلفة.

إذن ABC نظام يقوم على افتراض أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة. يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC نظاماً لأنه يشمل على كافة مقومات النظام من: مدخلات، عمليات التشغيل، مخرجات، تغذية عكسية (التكريني 2008 ص: 161)

جدول رقم 01: الفرق بين ABM و ABC

ABM	ABC
1/ التركيز على تخفيض التكاليف و تحميلها على وحدة الخدمة .	1/ التركيز على توزيع التكاليف و تحميلها على وحدة الخدمة بدقة .
2/ دراسة الإجراءات الإدارية تلك التكلفة و تقليلها إلى أقل درجة ممكنة دون التأثير على الجودة في الأداء .	2/ قياس التكلفة التي يتوجب على الإدارة دفعها من خلال تحديد الأنشطة اللازمة لأداء الخدمة .
3/ التركيز على التكاليف التي سيتم دفعها على الأنشطة المستخدمة لتحقيق أفضل أداء ممكن.	3/ التركيز على التكاليف الفعلية و التي حددت ضمن الميزانية .
4/ قياس التكلفة أفقياً من خلال العمليات البنك و التبادل فيما بينها	4/ قياس التكلفة عمودياً عن طريق مركز التكلفة .
5/ تحديد تكلفة المنتج بهدف تحسين قرارات التسعير و التطوير و تحسين المستثمرين للتخطيط الإستراتيجي و بما يحقق الربحية من الزبائن و	5/ تحديد تكلفة المنتج بم تم إستهلاكه و من قبل الأنشطة المستخدمة في الأداء و تطوير و تحسين القرارات التشغيلية

المصدر : من إعداد الطالبين إعتقادا على (البشتاوي، 2014)

يُبرز الجدول بشكل واضح ومقارن الفروقات الجوهرية بين ABC و ABM، حيث يمثل ABC أداة محاسبية لقياس وتوزيع التكاليف بدقة استناداً إلى الأنشطة، بينما يُعد ABM توجّهاً إدارياً استراتيجياً يعتمد على مخرجات ABC من أجل تحسين الأداء واتخاذ قرارات أكثر فعالية.

1- الهدف الأساسي:

يركّز ABC : على تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بدقة من خلال تحليل الأنشطة، مما يدعم الشفافية المحاسبية.

أما ABM : فيهدف إلى تحسين كفاءة العمليات وتقليل الهدر، مما يربطه أكثر بمجال الإدارة التشغيلية والإستراتيجية.

2- نطاق التطبيق:

ABC: يُستخدم بالأساس في المحاسبة لتخصيص التكاليف.

ABM: يتوسع في استخدام مخرجات ABC لتحسين الأنشطة وإعادة تصميم العمليات.

3- المنظور الزمني:

ABC: يميل إلى التركيز على تحليل التكاليف في الحاضر.

ABM: يتناول التطوير المستمر وتحسين الأداء على المدى الطويل، ما يجعله أداة للتخطيط الإستراتيجي.

4- دور التحليل:

ABC يركز على الدقة في تخصيص التكاليف

ABM: يركز على تحليل مدى فعالية وكفاءة الأنشطة وتقديم حلول لتحسينها.

﴿ صفة القول نقول أن الجدول يبيّن أن العلاقة بين ABC و ABM هي علاقة تكاملية: حيث يُعد ABC قاعدة بيانات دقيقة يعتمد عليها نظام ABM لاتخاذ قرارات تهدف إلى تحسين الأداء وتخفيض التكاليف. بالتالي، فإن الجمع بين النظامين يمكن المؤسسة من التحكم في التكاليف وتحقيق الكفاءة التشغيلية والإستراتيجية.﴾

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لطريقة الإدارة على أساس الأنشطة و التكاليف

المطلب الثاني: مراحل وخطوات تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM

يعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) من بين الأدوات الإدارية الحديثة التي تهدف إلى تحسين الكفاءة التشغيلية للمؤسسات من خلال التحكم في التكاليف وتوجيه الموارد نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة، ويستند هذا النظام إلى المعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، غير أنه يتجاوز البعد المحاسبي ليشكل إطاراً إدارياً متكاملاً لاتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية. (LUMENETUT, 2011)

ولتحقيق فعالية هذا النظام، يستلزم التطرق إلى مجموعة من الخطوات الأساسية التي تُمكن المؤسسة من تطبيقه بشكل منهجي ومدرّوس، وفي هذا السياق، سيتم في هذا المطلب التطرق إلى أهمية نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM باعتباره مدخلاً لتحسين الأداء وتخفيض التكاليف دون المساس بجودة الخدمة أو المنتج، ثم التمييز بينه وبين نظام ABC، من خلال إبراز الاختلافات الجوهرية من حيث الهدف، وآلية القياس، وتركيز كل منهما.

أولاً: تحديد الأنشطة :

تُستهل هذه المرحلة بتحديد شامل لكافة الأنشطة التي تُمارس داخل نطاق المؤسسة. يشمل هذا التحديد الأنشطة الأساسية، التي ترتبط بصورة مباشرة بإنتاج السلع أو تقديم الخدمات، بالإضافة إلى الأنشطة الداعمة أو الثانوية، التي تُساهم بشكل غير مباشر في تحقيق أهداف المؤسسة. يُمثل تحديد الأنشطة الركيزة الأساسية لتطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس النشاط. تتضمن هذه الخطوة تفصيل العمليات المؤسسية إلى وحدات نشاطية مُحددة وقابلة للتحليل والتقييم. يُساهم هذا التقسيم في تعزيز دقة عملية تخصيص التكاليف وتحميلها بشكل أكثر عدالة على مسبباتها. تتمثل أهم خطوات تحديد الأنشطة في (الشقور، 2022):

أ- فهم العمليات التشغيلية بشكل شامل: تبدأ عملية تحديد الأنشطة بفهم شامل لكيفية سير العمليات داخل المؤسسة، من استلام المواد الخام حتى تسليم المنتج النهائي. ويُساعد هذا في التعرف على جميع العمليات التي تساهم في خلق القيمة، سواء كانت مرتبطة مباشرة بالإنتاج أو الداعمة له.

ب- تصنيف الأنشطة حسب الوظائف أو الأقسام: يتم تقسيم الأنشطة بناءً على الوظائف أو الأقسام مثل (الإنتاج، المشتريات، التسويق، المبيعات، الصيانة، وخدمة العملاء) يساعد التصنيف الوظيفي على تسهيل عملية تحديد الأنشطة من خلال التركيز على كل قسم على حدة، وفهم الأنشطة الأساسية التي يقوم بها.

ت- تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد: في هذه الخطوة، يتم تحديد الأنشطة التي تستهلك أكبر قدر من الموارد، مثل المواد، الوقت، الطاقة، والموظفين. ويشمل ذلك تحديد الأنشطة التي تتطلب عمالة مكثفة أو استخدام معدات باهظة التكلفة، وهي الأنشطة التي يجب التركيز عليها عند تحليل التكاليف. (معالم، 2012)

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لطريقة الإدارة على أساس الأنشطة و التكاليف

ث- تصنيف الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة غير ذات قيمة مضافة: الأنشطة ذات القيمة المضافة هي الأنشطة التي تساهم بشكل مباشر في تحسين المنتج أو الخدمة وتلبية احتياجات العمال، مثل عمليات الإنتاج أو الجودة. والأنشطة غير ذات القيمة المضافة هي الأنشطة التي لا تؤدي إلى تحسين مباشر للمنتج أو خدمة العميل، مثل إعادة العمل أو الفحص الزائد، وتعتبر فرصاً لتحسين الكفاءة وتقليل التكاليف.

ج- وضع وصف تفصيلي لكل نشاط: يعد وصف تفصيلي لكل نشاط خطوة هامة لفهم نطاقه وتحديد الموارد التي يحتاجها بدقة. يجب أن يشمل الوصف تفاصيل مثل الوقت المستغرق، المعدات أو الآلات المستخدمة، والموظفين المسؤولين عن النشاط (سلطان 2017).

ح- تحديد علاقات الأنشطة ببعضها البعض: يتم تحديد كيفية تفاعل الأنشطة مع بعضها البعض، حيث تتكون العمليات المعقدة غالباً من عدة أنشطة مترابطة. تساعد هذه العلاقات في فهم التسلسل الصحيح للأنشطة وتحديد تأثير كل نشاط على الأنشطة الأخرى.

خ- رسم خريطة للأنشطة: تستخدم خريطة الأنشطة لتوضيح جميع الأنشطة المرتبطة بإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، وعرض التدفق بين هذه الأنشطة. تعتبر هذه الخريطة أداة بصرية فعالة تساعد في تحليل الأنشطة وتحديد أماكن التحسين الممكنة.

د- التحقق من شمولية الأنشطة وتحديثها بانتظام: بعد تحديد جميع الأنشطة، يتم التأكد من أن كل الأنشطة ذات الصلة قد تم تضمينها، وأنه لا توجد أنشطة مهمة تم إغفالها. ينبغي تحديث الأنشطة بانتظام لتتوافق مع أي تغييرات في عمليات الشركة أو السوق.

ثانياً: تحديد عوامل التكلفة:

تُمثل مُحركات التكلفة المتغيرات التي لها تأثير مباشر على معدل استهلاك الموارد من قبل الأنشطة المختلفة. تتضمن هذه المتغيرات أمثلة مثل عدد ساعات العمل المُستغلة، عدد مرات تشغيل الآلات والمعدات، أو كمية المواد الخام المُستهلكة. ويتطلب تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس النشاط اختياراً دقيقاً لمُحركات التكلفة التي تتناسب مع طبيعة كل نشاط على حدة، حيث تُعد هذه المُحركات الأساس الذي سُبِن عليه لاحقاً نظام تخصيص التكاليف (اليامور، 2024). يُعتبر تحديد مُحركات التكلفة خطوة جوهرية في إطار نظام إدارة التكاليف على أساس النشاط. تُركز هذه المرحلة على تحديد العوامل السببية التي تؤدي إلى استهلاك الموارد في سياق كل نشاط مُحدد. تُعرف هذه العوامل بمُصطلح "مُحركات التكلفة" (Coste Drivers)، وذلك لدورها في توضيح العلاقة السببية وراء حدوث التكاليف، وبالتالي تُساهم في فهم آليات توزيع هذه التكاليف على الأنشطة المتنوعة داخل المؤسسة.

تتمثل أهم خطوات تحديد عوامل التكلفة في:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لطريقة الإدارة على أساس الأنشطة و التكاليف

أ- تحديد الأنشطة وتخصيص الموارد لها: بعد تحديد الأنشطة، يتم التعرف على الموارد التي تستخدمها هذه الأنشطة، مثل العمالة، المواد الخام، الوقت، والمعدات. وتخصيص الموارد الأنشطة معينة يظهر العوامل التي تؤثر على تكاليف هذه الموارد ويجعلها أكثر وضوحاً؛

ب- تحليل مسببات التكاليف داخل كل نشاط: لكل نشاط، يتم تحديد العوامل التي تؤثر على زيادة تكلفته، مثل عدد ساعات العمل، عدد الوحدات المنتجة، أو مرات التكرار. ويساعد هذا التحليل في معرفة مدى تأثير هذه العوامل على استهلاك الموارد وتكاليف النشاط؛ (LUMENTUT, 2021)

ت- تصنيف محركات التكلفة حسب طبيعتها: يتم تصنيف عوامل التكلفة إلى عدة أنواع حسب طبيعتها (محركات الحجم، محركات الوقت، محركات المعاملات، محركات التعداد)؛

ث- ربط محركات التكلفة بالتكاليف الفعلية للموارد: بعد تصنيف العوامل، يتم ربطها بالتكاليف الفعلية للموارد المستخدمة، مثل تكلفة العمالة، وتكلفة استهلاك الطاقة، وتكلفة المواد الخام. ويساعد هذا الربط في تحديد تكلفة كل محرك تكلفة بدقة، مما يعطي صورة واضحة للتكاليف التي تؤثر عليها هذه العوامل؛

ج- تحليل تأثير كل محرك تكلفة على الربحية: يتم تحليل تأثير كل محرك تكلفة على الربحية النهائية للمنتج أو الخدمة، بحيث يتم التعرف على العوامل الأكثر تأثيراً في زيادة التكلفة وتقليل الربحية. ويمكن هذا التحليل من توجيه الجهود نحو تحسين أو تقليل تأثير محركات التكلفة العالية؛ (صاطان 2017 , البشتاوي 2014 ,

ح- تحديد محركات التكلفة الرئيسية للتحكم فيها: بناء على التحليل، يتم تحديد محركات التكلفة التي يمكن التحكم فيها أو تحسينها، والتي تعتبر فرصة لتقليل التكاليف أو تحسين الكفاءة. ويتم التركيز على محركات التكلفة ذات التأثير الأكبر على تكاليف الأنشطة، والتي يمكن تحسينها دون التأثير على جودة المنتج أو الخدمة،

خ- تحديث عوامل التكلفة بشكل دوري: يجب تحديث عوامل التكلفة بانتظام، نظراً لأن ظروف السوق والتقنيات المستخدمة قد تتغير، مما يؤثر على تكاليف الموارد وطرق استهلاكها، ويساعد التحديث الدوري في الحفاظ على دقة التكاليف وإدارة الأنشطة بكفاءة أكبر،

ثالثاً: تجميع التكاليف حسب الأنشطة

في هذه المرحلة، يتم تجميع التكاليف لكل نشاط بشكل منفصل، وذلك من خلال التمييز بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة. ويُعد تجميع تكاليف الأنشطة خطوة محورية في إطار نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)، حيث تُجمع التكاليف المتعلقة بكل نشاط وتُنسب إلى "مراكز تكلفة" محددة، وفقاً لما تستهلكه تلك الأنشطة من موارد. وتتمثل الغاية الأساسية من هذه العملية في تحديد التكلفة الدقيقة لكل نشاط، مما يُساهم في إظهار التكلفة الحقيقية للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة، وبالتالي تعزيز دقة اتخاذ القرارات الإدارية والمالية..

تتمثل أهم خطوات تجميع تكاليف الأنشطة فيما يلي (صاطان 2017):

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لطريقة الإدارة على أساس الأنشطة و التكاليف

أ- تحديد مراكز التكلفة لكل نشاط: تبدأ عملية التجميع بتحديد مراكز التكلفة التي يتم فيها تجميع تكاليف الأنشطة المترابطة. ويخصص مركز تكلفة محدد لكل نشاط رئيسي أو مجموعة من الأنشطة المتشابهة، مثل "مركز تكلفة الصيانة" أو "مركز تكلفة الإنتاج".

ب- جمع التكاليف المباشرة لكل نشاط: يتم جمع التكاليف المباشرة المرتبطة مباشرة بكل نشاط، مثل تكلفة المواد الخام، العمالة المباشرة، أو المعدات المستخدمة. وتسهم هذه الخطوة في حساب تكلفة كل نشاط بدقة دون تأثير العوامل غير المباشرة (اليامور) (2024).

ت- توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة: التكاليف غير المباشرة مثل تكاليف الكهرباء، الإيجار، أو التكاليف الإدارية يتم توزيعها على الأنشطة المختلفة بناءً على محركات التكلفة التي تم تحديدها سابقاً.

ث- حساب إجمالي تكلفة كل نشاط: بعد تخصيص التكاليف المباشرة وغير المباشرة، يتم حساب التكلفة الإجمالية لكل نشاط من خلال جمع هذه التكاليف.

ج- تحليل تكاليف الأنشطة وتحديد النشاطات ذات التكلفة العالية: بعد تجميع التكاليف، يتم تحليل كل مركز تكلفة وتحديد الأنشطة ذات التكلفة العالية، يساعد هذا التحليل في توجيه الجهود نحو الأنشطة التي تتطلب تحسينات لتقليل التكاليف أو زيادة الكفاءة. (معالم) (2012).

ح- إعداد تقارير تكاليف الأنشطة للإدارة: يتم إعداد تقارير تتضمن معلومات تفصيلية عن تكاليف كل نشاط ومركز تكلفة، حيث تقدم للإدارة لرؤية شاملة عن كيفية استهلاك الموارد. (البشتاوي) (2014).

تساعد هذه التقارير في دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين العمليات وتقليل التكاليف.

خ- مراجعة وتحديث بيانات التكلفة بانتظام: بما أن تكاليف الأنشطة تتأثر بتغيرات السوق أو التحسينات التشغيلية، يجب مراجعة بيانات التكلفة وتحديثها بشكل دوري. ويسهم هذا التحديث في الحفاظ على دقة تكلفة الأنشطة وتقديم بيانات دقيقة وملائمة لتحليل الأداء.

رابعاً: حساب تكلفة المنتج أو الخدمة:

بعد الانتهاء من تخصيص التكاليف لكل نشاط، تُجمع التكاليف المرتبطة بكل منتج أو خدمة من خلال تحميل تكلفة كل نشاط عليها وفقاً لمستوى استفادتها من هذا النشاط. وتُعد هذه المرحلة ضرورية لتحديد التكلفة الفعلية للمنتجات أو الخدمات بدقة أعلى (LUMENETUT, 2011) (الدين، 2021)، الأمر الذي يساهم في تحسين قرارات التسعير، ودعم القدرة التنافسية، وتعزيز مستويات الربحية داخل المؤسسة.

تتمثل أهم خطوات حساب تكلفة المنتج أو الخدمة في إدارة التكاليف حسب الأنشطة (في صالطان، 2017)

- تحديد الأنشطة؛

- تحديد محركات التكلفة؛

- جمع التكاليف المباشرة؛

- تجميع تكاليف الأنشطة؛

- حساب التكلفة الإجمالية للمنتج؛

- إضافة التكاليف الإضافية (إذا لزم الأمر).

خامسا: تحليل الربحية وتقييم الأداء

بعد حساب التكاليف، يتم تحليل مدى ربحية كل منتج أو خدمة بناء على تكاليف الأنشطة. ويساعد هذا التحليل في تقييم الأداء العام للأنشطة ومعرفة الأنشطة التي تساهم بشكل أكبر في الربحية وتلك التي تشكل عبئا ماليا. يمثل تحليل الربحية وتقييم الأداء خطوة أساسية في عملية إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يتم فحص مدى فعالية الأنشطة المختلفة في تحقيق الأرباح وتقييم كفاءة العمليات. هذه الخطوات تساعد في اتخاذ قرارات مدروسة لتحسين الربحية وتحديد الفرص المتاحة لتحسين الأداء تشمل أهم خطوات تحليل الربحية وتقييم الأداء. و هنا نتطرق إلى الخطوات اللازمة للتحليل (سلطان، 2017):

أ- تحديد تكاليف الأنشطة الأساسية وغير الأساسية: يتم أولا تحديد الأنشطة الرئيسية التي تضيف قيمة مباشرة إلى المنتج أو الخدمة، مثل الإنتاج والتسويق، مقابل الأنشطة غير الأساسية أو الداعمة، مثل الصيانة والإدارة. ويسمح هذا التحديد بمعرفة الأنشطة التي تساهم فعليا في خلق القيمة وتحقيق الأرباح، مما يسهل التركيز على تحسينها.

ب- تخصيص التكاليف للمنتجات أو الخدمات بدقة: بعد تجميع التكاليف حسب الأنشطة، يتم توزيع هذه التكاليف على المنتجات أو الخدمات التي تستفيد من هذه الأنشطة. ويسمح هذا التخصيص بمعرفة التكلفة الحقيقية لكل منتج أو خدمة، وبالتالي تحديد المنتجات أو الخدمات الأكثر ربحية والأقل ربحية. تحليل هامش الربح لكل منتج أو خدمة: يتم حساب هامش الربح عن طريق طرح تكاليف الأنشطة من الإيرادات التي يولدها كل منتج أو خدمة. ويساعد هامش الربح في تقييم مدى ربحية كل منتج، وتحديد المنتجات أو الخدمات ذات العوائد الأعلى أو تلك التي قد تسبب خسائر. (اليامور، 2024)

ت- تقييم الكفاءة التشغيلية للأنشطة: يتم تقييم مدى كفاءة الأنشطة في استخدام الموارد المتاحة لتقديم المنتجات أو الخدمات. ويشمل التقييم معرفة ما إذا كانت هناك أي أنشطة يمكن تحسينها أو تقليل تكاليفها دون التأثير على الجودة أو الإنتاجية. كما يتم أيضا دراسة إمكانية التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مباشرة.

ث- تحديد الأنشطة ذات القيمة المضافة والأنشطة غير المضافة: تصنيف الأنشطة إلى ذات قيمة مضافة (تسهم مباشرة في تلبية احتياجات العمال وزيادة القيمة) وذات قيمة غير مضافة (أنشطة تستهلك موارد دون أن تضيف قيمة واضحة). حيث أن تحليل الأنشطة غير المضافة يساهم في معرفة الأنشطة التي يمكن التخلص منها أو تحسينها لتحقيق فوائد.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لطريقة الإدارة على أساس الأنشطة و التكاليف

ج- تحليل استجابة التكلفة والإيراد لتغيرات السوق: يتم دراسة كيفية تأثير التغيرات في حجم الإنتاج أو الأسعار على الربحية. ويساعد هذا التحليل على فهم السيناريوهات المختلفة وتحليل النقطة التي يتم عندها تحقيق الأرباح (نقطة التعادل)

ح- مقارنة الأداء بالمؤشرات السابقة والمعايير الصناعية: يتم مقارنة نتائج الأداء الحالية بالأداء السابق أو بالمعايير المطبقة في نفس الصناعة. حيث تساعد هذه المقارنة في تحديد ما إذا كانت المؤسسة تتقدم نحو تحقيق أهدافها أم لا، وكذلك تحديد مدى قدرتها على المنافسة في السوق.

خ- إعداد تقارير الأداء المالي وتحليلها: إعداد تقارير دورية تعكس الأداء المالي بناء الربحية وتحديد العوامل المؤثرة فيها. وهذه التقارير تساعد في عرض البيانات بطريقة واضحة للإدارة وتسهيل عملية اتخاذ القرارات.

سادسا: اتخاذ القرارات وتحديد فرص التحسين

بناء على النتائج والتحليل، يتم اتخاذ قرارات لتحسين كفاءة الأنشطة وتقليل التكاليف. وتتضمن القرارات تحديد الأنشطة التي يمكن تحسينها، الأنشطة التي يمكن التخلص منها، أو الأنشطة التي تحتاج إلى إعادة هيكلة. في إطار إدارة التكاليف على أساس الأنشطة تعد عملية اتخاذ القرارات وتحديد فرص التحسين من أهم الخطوات التي تسهم في تعزيز الأداء وزيادة الربحية. فبعد تحليل الربحية وتقييم الأداء، تستطيع المؤسسة تحديد الأنشطة التي يمكن تحسينها، وإجراء التعديلات اللازمة لتحسين كفاءة العمليات وتقليل التكاليف. وفيما يلي توضيح لكيفية اتخاذ القرارات وتحديد فرص التحسين (صلطان، 2017):

أ- تحليل الأنشطة لتحديد الفعالية والكفاءة: يتم تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد بشكل غير فعال والتي لا تضيف قيمة واضحة إلى المنتج أو الخدمة. حيث تعتبر الأنشطة ذات القيمة غير المضافة، مثل عمليات إعادة العمل أو الفحص الزائد، فرصا لتقليل التكلفة من خلال تحسين الكفاءة أو التخلص منها إذا كانت غير ضرورية.

ب- استخدام مؤشرات الأداء لاتخاذ قرارات فعالة: مؤشرات الأداء التي تم تحديدها وتقييمها أثناء التحليل تساعد في تحديد الأنشطة التي تحقق أفضل نتائج وأقل تكاليف. ويتم التركيز على الأنشطة ذات القيمة العالية لتحسينها، والحد من الأنشطة ذات القيمة المنخفضة أو تحسينها لتقليل التكاليف.

ت- تحديد فرص التحسين وفقا للبيانات المالية والتشغيلية: تستند القرارات إلى البيانات المالية، حيث يتم التركيز على الأنشطة التي تتسبب بتكاليف مرتفعة مقارنة بالعوائد الناتجة عنها. ويتم تحليل الفرص المتاحة للتحسين من خلال تقليل الهدر، تحسين استخدام الموارد، أو زيادة الإنتاجية في الأنشطة ذات القيمة المضافة.

ث- تطبيق منهج التحسين المستمر: تشجيع ثقافة التحسين المستمر تساعد على البحث عن طرق مبتكرة لتعزيز الكفاءة وتخفيض التكاليف في الأنشطة المختلفة. ويعتمد على أدوات تحسين العمليات مثل منهجية كايزن (Kaizen) أو ستة سغما (Sigma Six) لتحليل الأنشطة وتحسين العمليات بطرق مستدامة.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لطريقة الإدارة على أساس الأنشطة و التكاليف

ج- إعادة تخصيص الموارد: بناء على تحليل التكلفة والعائد للأنشطة المختلفة، يتم إعادة تخصيص الموارد إلى الأنشطة الأكثر فائدة وربحية. وتساهم هذه الخطوة في تعظيم الاستفادة من الموارد، حيث يتم تخصيصها بفعالية لتحقيق أفضل النتائج الممكنة. (معالم، 2012)

ح- تحليل التكلفة مقابل المنفعة: يستخدم تحليل التكلفة مقابل المنفعة لمقارنة تكلفة الأنشطة بالعوائد المتوقعة منها. وبناء على هذا التحليل، يتم اتخاذ قرارات بإلغاء الأنشطة التي تستهلك موارد كبيرة وتحقق عوائد منخفضة، وتحسين أو تعزيز الأنشطة ذات العائد العالي.

خ- الاستفادة من التقنيات الحديثة لتعزيز كفاءة الأنشطة: يمكن استخدام التكنولوجيا، مثل التحليلات المتقدمة، لتقليل تكاليف الأنشطة وتحسين الإنتاجية. حيث تساعد الرقمنة في تقليل وقت العملية، الحد من الأخطاء، وتخفيض التكاليف العامة للأنشطة. (LUMENETUT، 2011)

د- إجراء تجارب لتحسين الأنشطة والتأكد من فعاليتها: بعد اتخاذ قرارات التحسين، يتم تنفيذ تجارب على الأنشطة للتحقق من فعالية التعديلات وأثرها على التكاليف والأداء. وتساعد هذه التجارب في تأكيد نجاح التحسينات، وتصحيح المسار عند الحاجة قبل تطبيقها على نطاق أوسع.

سابعاً - المتابعة والمراقبة

بعد تطبيق الخطوات وتخصيص التكاليف، يجب متابعة النتائج بشكل دوري للتأكد من فعالية النظام وإجراء التعديلات عند الحاجة. حيث تساعد المراقبة في تقييم الأداء على المدى الطويل وتحقيق التحسين المستمر (صلطان، 2017).

تمثل المتابعة والمراقبة الخطوة الأخيرة والحيوية في تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM، حيث تضمن استمرار تحسين الأداء وتحقيق استدامة الكفاءة والفعالية. تشمل هذه الخطوة عملية الرصد المنتظم وتحليل الأنشطة والتكاليف، وتحديد أي انحرافات عن الأهداف والخطط الموضوعية واتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا لزم الأمر) بولجال(2024-2025 , .

تتمثل أهم خطوات المتابعة والمراقبة في إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في:

أ- إعداد نظام لرصد الأداء بانتظام: يتم وضع نظام متابعة لرصد أداء الأنشطة بصورة دورية (يومية، شهرية أو فصلية) حسب نوع النشاط وأهميته. ويساعد ذلك على قياس مؤشرات الأداء التي تم تحديدها أثناء عملية التحليل، وبتحقيق المؤسسة تحديد مدى تحقيق الأهداف المالية والإنتاجية (عمار، 2019). (LUMENETUT، 2011)

ب- تحديد مقاييس الأداء الأساسية لكل نشاط: يتم وضع مؤشرات الأداء الرئيسية لكل نشاط، مثل الوقت، التكاليف، ونسبة الأخطاء، والتي تتيح متابعة أداء الأنشطة وفق معايير دقيقة. حيث يساعد ذلك في تحليل الانحرافات بشكل مبكر واتخاذ إجراءات تصحيحية فورية. (معالم، 2012 ,

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لطريقة الإدارة على أساس الأنشطة و التكاليف

ت- مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط: يتم مقارنة التكاليف الفعلية والأداء الفعلي بالمعايير المخططة، مما يتيح التعرف على أي انحرافات أو تجاوزات للتكاليف. ويسهل هذا التحليل تحديد الأنشطة التي تتطلب مزيداً من التركيز أو التحسين لضبط التكاليف وتقليل الهدر (معالم، 2012).

ث- تحليل أسباب الانحرافات واتخاذ إجراءات تصحيحية: عند اكتشاف انحرافات في الأداء أو تجاوز في التكاليف، يتم تحليل الأسباب الأساسية لهذه الانحرافات. وبناءً على هذا التحليل، يتم اتخاذ قرارات تصحيحية مثل تحسين العمليات، إعادة تخصيص الموارد، أو تحسين تدريب الموظفين.

ج- مراجعة وتحديث خطط التحسين والتكاليف بشكل دوري: مع مرور الوقت وتغير الظروف الاقتصادية أو متطلبات السوق يتم مراجعة وتحديث خطط التحسين و التكاليف وفقاً للمتغيرات الجديدة إعداد تقارير أداء دورية للإدارة العليا: ترفع تقارير دورية للإدارة تتضمن معلومات مفصلة عن أداء الأنشطة، مستوى تحقيق الأهداف، وأي تحديات تم رصدها. وهذه التقارير تساعد الإدارة في متابعة مستوى تقدم النظام، وتدعم اتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على بيانات دقيقة.

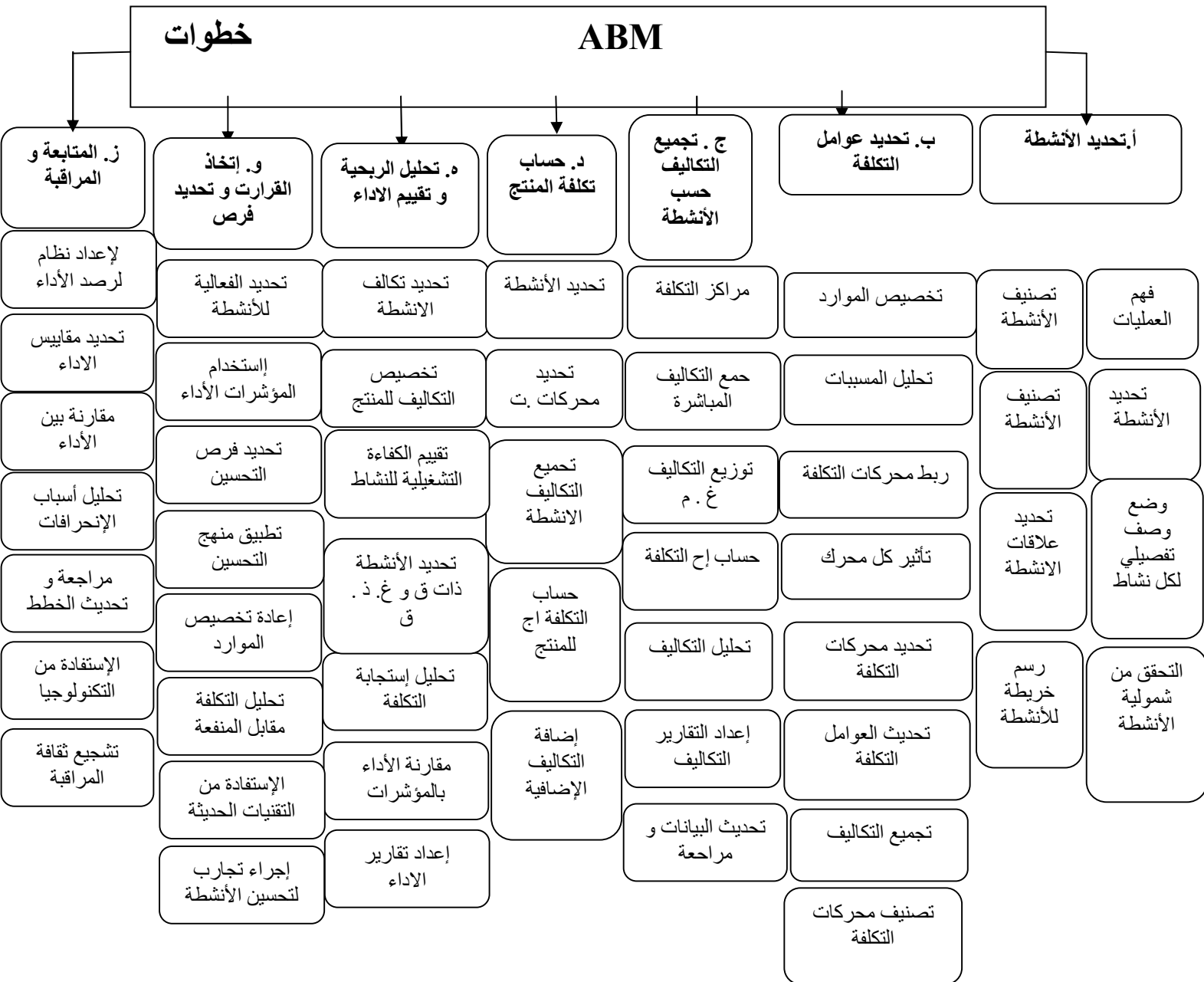
ح- الاستفادة من التكنولوجيا للتحليل والمتابعة: يمكن استخدام أنظمة برمجيات التحليل المالي وأنظمة تخطيط الموارد التي توفر تقارير دقيقة وفورية عن أداء الأنشطة. وتسهم التكنولوجيا في تحسين سرعة ودقة المراقبة، وتوفير رؤى واضحة عن استهلاك الموارد وتكاليف الأنشطة المختلفة.

خ- تشجيع ثقافة المراقبة والتحسين المستمر بين الموظفين: تعزيز ثقافة المراقبة المستمرة والتحسين بين الموظفين من خلال تدريبهم على أهمية متابعة الأداء ورفع التقارير المنتظمة (سلطان، 2017).

يمثل نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) أحد الأساليب الحديثة التي تهدف إلى تحسين الأداء المؤسسي من خلال تحليل الأنشطة وتقييمها والعمل على تحسينها بشكل مستمر. ولتحقيق الفعالية في تطبيق هذا النظام، يجب على المؤسسة اتباع مجموعة من الخطوات المنهجية التي تبدأ من تحديد الأنشطة وتحليل التكاليف المرتبطة بها، وصولاً إلى اتخاذ قرارات مبنية على المعلومات التي يوفرها النظام. ويُعد رسم مراحل وخطوات تطبيق نظام ABM أداة مهمة لتوضيح التسلسل المنطقي للعملية وتبسيط فهمها لدى المعنيين بتطبيق النظام داخل المؤسسة.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لطريقة الإدارة على أساس الأنشطة و التكاليف

الشكل رقم (01) : يوضح ملخص المراحل



المبحث الثاني : الإطار النظري للتكاليف:

المطلب الأول: مفهوم وأهداف و مهام نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف

أولا : مفهوم و أهداف محاسبة التكاليف

1. مفهوم وتطور محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف فرعاً أساسياً من فروع المحاسبة التي تهتم بقياس التكاليف الإنتاج السلع أو تقديم الخدمات، أو أداء وظائف مساعدة داخل المؤسسة والأنشطة المرتبطة بها، فهي تتطلب محاسب التكاليف لديه المعرفة والمهارات لقياس التكلفة بطريقة علمية سليمة.

بهدف الوصول إلى تعريف محاسبة التكاليف سنحاول التعرف على المصطلحات التالية:

أ – تعريف مصطلحات ذات صلة:

المحاسبة: عرفت جمعية الأمريكية سنة 1966 المحاسبة، بأنها "عملية تشخيص وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية بشكل يمكن الأطراف ذات العلاقة من الحكم على الأمور المالية للمؤسسة وكذلك هي عملية فنية تتضمن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية واستخلاص النتائج المرتبة على هذه العمليات.

(الوقاد، 2012، ص. 27)

سعر التكلفة: تعني كلمة التكلفة من وجهة النظر المحاسبية تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الماضي أو الحاضر أو المستقبل، بمعنى تدفقات نقدية خارجية أو تعهدات بالدفع في الفترة المستقبلية أو نقص في قيمة الأصول المملوكة نتيجة استخدام وبذلك يمكن التعبير عن التكاليف بأنها المبلغ، أو المبالغ التي يعبر عنها بالوحدات النقدية المدفوعة نقداً أو المتمثلة في بعض الأصول المستنفذة، أو إلزام قائم يتعلق بخدمات أو بضائع تم الحصول عليها، وأنه متوقع الحصول عليها في المستقبل.

ويتضح مما سبق كلمة تكلفة لا تعني شيء واضح إلا إذا أضيف إليها صفة توضح طبيعة الشيء المقاس ومن هذه الصفة يمكن استدلال على نوع التكاليف المقصود، ويعني ذلك أن التكلفة تشير إلى قياس قيمة الموارد المستخدمة مصطلح محاسبة التكاليف يعني مصطلح محاسبة التكاليف تحقيق وظيفتين هما:

• الوظيفة الحسابية للعناصر أي استخراج قيم أو تكاليف نشاط معين معروف وله صفة وطبيعة تميزه وقابل للقياس النقدي.

• الوظيفة الرقابية أي مساءلة للأفراد ومحاسبتهم عن البنود أو العناصر التي تدخل في إطار مسؤوليتهم، وتم استفاد في نشاط لتحقيق هدف.

– سعر التكلفة: هو مفهوم اقتصادي معبر عن حجم المصاريف المنفعة، أي التكلفة الكلية التي يتحملها منتج أو خدمة، منذ الشروع في إنجازها إلى غاية بيعه وتسليمه، ولكن السعر التكلفة واحد .

(رحال، 1994، ص. 4)

ب- تعريف محاسبة التكاليف:

لمحاسبة التكاليف عدة تعاريف نذكر منها: (دهمش، 2000، ص. 14)

-محاسبة التكاليف عبارة عن مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة. (دهمش، 2000، ص. 14)، وينظر إليها أيضا على أنها توظيف مبادئ وطرق وأساليب التكاليف لخدمة علم وفن الرقابة على التكاليف وتحديد ربحيه وتتضمن عملية تقديم المعلومات المستمدة من ذلك لغرض اتخاذ القرارات الإدارية. (هجيرة وبوزيد، 2017، ص. 3) حيث تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادرا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية للأزمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع اقتصادي للقيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم البيانات واتخاذ القرارات وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلا للأنشطة سواء إنتاجية أو خدمة وتشغيلها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء سلعة أو خدمة. (خليفة والسحيري، 2010، ص. 50)

ويمكن استخلاص نقاط التالية: (راضي، 2002، ص 19)

-أن محاسبة التكاليف تتعلق بتشغيل بيانات تختص بتكلفة مدخلات للأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات؛

-أن محاسبة التكاليف تختص بتحديد تكلفة سلعة أو خدمة في مراحلها المختلفة، (رضاء، 2002، ص. 20)

- إن تشغيل بيانات التكاليف يخضع لمجموعة من القواعد والمفاهيم المحددة، إن مخرجات نظام محاسبة التكاليف من تقارير ومعلومات تخدم إدارة المنشأة لإتخاذ كافة القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء... الخ .

ثانيا: دور و أهداف محاسبة التكاليف:

1. أهداف محاسبة التكاليف:

إن محاسبة التكاليف تختص وتهدف إلى إنتاج المعلومات المالية والعينية التي تتطلبها إدارة الوحدة لمحاسبة التسيير في دقة النشاطات في الوحدة وتشمل هذه المعلومات كالآتي: (راضي، 2002، ص 20)

-المعلومات اللازمة للمساعدة في إعداد وتنفيذ خطط الوحدة المستقبلية؛

-المعلومات اللازمة لقياس التكاليف والإيرادات والأرباح الخاصة بالفترة المحاسبية؛

-المعلومات اللازمة لقياس تكلفة الإنتاج لغرض تحديد تكلفة وحدة المنتج ولغرض التسعير؛

-قياس تكاليف الإنتاج: تقوم محاسبة التكاليف بتجميع وتسجيل بيانات التكاليف من مواد وأجور ومصروفات بغرض قياس تكلفة الإنتاج خلال فترة معينة من الزمن وتقييم محزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في نهاية الفترة المحاسبية.

-توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتخطيط تكاليف النشاط الجاري؛

أهمية محاسبة التكاليف:

-يعمل على تجميع معلومات وتصنيفها وتلخيصها وتحليلها، والتقرير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛

-يعمل على تجميع وتخصيص وتحليل تكاليف الإنتاج، أو النشاط لتحديد تكلفة وحدات الإنتاج، وتحديد التكاليف التي تحدث في الوحدات الإدارية المختلفة وتقديم معلومات مفيدة للأغراض الإدارية، مما فيها الرقابة والتخطيط لتكاليف لإنتاج. (بارهي وعموري، 2020، ص. 120)

-مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات السعرية السليمة للمنتجات والخدمات المختلفة التي تقوم الشركة بإنتاجها أو تقديمها ؛

-توفير المعلومات الضرورية للإدارة من تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة؛ توفير المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض اتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل المختلفة، وكذلك لتقييم أداء الوظائف المختلفة في الشركة. (رجبي، 2010، ص 18)

ثالثا: وظائف محاسبة التكاليف:

إن محاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستعيد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسة على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي .

1. الوظيفة التسجيلية: الإثبات الفعلي أو التاريخي للأحداث ذات الطابع التكاليفي والتي تستخرجها من الوثائق والمستندات وتتم عملية الإثبات في السجلات والدفاتر التكاليفية .

2. الوظيفة التحليلية: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكاليفية، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات .

3. الوظيفة التفسيرية والإخبارية : القيام بصياغة نتائج العملية (أثناء عملية التسجيل والتحليل والرقابة في شكل قوائم وتقارير، توضع أمام الإدارة بما حدث من وقائع تكاليفية وتفسير لها تفسيراً علمياً مدلولاً لهذه الوقائع). (الوقاد، 2012، ص 27)

رابعا: مجال استخدام محاسبة التكاليف

تستخدم محاسبة التكاليف في العديد من المجالات والصناعات بهدف تحسين الكفاءة وتعظيم الربح من خلال تحليل التكاليف بدقة، ومن ثم اتخاذ القرارات المالية الصائبة التي تعزز من استدامة ونجاح المؤسسات باختلاف أنشطة ومجالات عملها، فيما يلي أبرز مجالات استخدام محاسبة التكاليف :

1- مجال التصنيع والخدمات:

تُستخدم محاسبة التكاليف في قطاع الأعمال الصناعية لتحديد تكاليف الإنتاج، وتحليل الكفاءة التشغيلية للعمليات، ومراقبة توزيع الموارد المالية والبشرية، وتقييم الأرباح لكل منتج، إضافة إلى ذلك تُستخدم في قطاع الخدمات لتقدير تكاليف تقديم الخدمات وتحليل الأداء المالي وتقييمه، مثل تكاليف الرعاية الصحية وما يتعلق بها من نفقات العلاج والخدمات الطبية الأخرى، وتستخدم محاسبة التكاليف في العديد من المجالات الأخرى مثل الخدمات التعليمية، أو خدمات الاستشارات القانونية وغيرها. (عبد الله، 2019، ص 45)

2- البيع بالتجزئة:

تُستخدم محاسبة التكاليف في مجال البيع بالتجزئة لتحديد تكاليف المخزون، وتقدير التكاليف المرتبطة بتوزيع المنتجات، وتحليل هوامش الربح مقارنة بتكلفة البضاعة المباعة. (عبد الله، 2019، ص 45)

3- الإنشاءات والمقاولات:

تساعد محاسبة التكاليف على تتبع التكاليف المرتبطة بالمواد والعمالة والمعدات في مجال المقاولات والمشاريع الإنشائية والمعمارية، مما يساهم في إدارة الميزانيات وتوزيع الموارد بشكل فعال (عبد الله، 2019، صفحة، ص 45).

5- القطاع الزراعي:

تُستخدم محاسبة التكاليف في القطاع الزراعي للتخطيط التقديري لتكاليف الإنتاج الزراعي، وتحديد الاستراتيجيات المناسبة لتحسين العائد من الاستثمار الزراعي. (سليمان، 2020، ص 88)

6- المؤسسات الغير هادفة للربح:

تُستخدم محاسبة التكاليف في المؤسسات الغير هادفة للربح لتحديد التكاليف المرتبطة بكل برنامج أو مشروع، فهم الموارد المالية المطلوبة لتحقيق الأهداف الاجتماعية لهذه المؤسسات، ومن ثم تحليل التكاليف وتقييم كفاءة البرامج والخدمات التي تحقق النتائج المرجوة بأقل تكلفة، ومن ثم اتخاذ القرارات اللازمة حول التعديل في الميزانية أو البرامج، مما يساهم في تحسين الأداء العام للمؤسسة وتخصيص الموارد بشكل أفضل، وكذلك تُستخدم محاسبة التكاليف لتقديم بيانات دقيقة للجهات المانحة أو الممولة حول كيفية توزيع الموارد المالية مما يعزز من شفافية ومصداقية المؤسسة. (أبو زيد، 2021، ص 112).

المطلب الثاني: مفاهيم التكلفة وطرق تبويبها:

أولاً: مفهوم التكلفة والمصروف والخسارة:

1 - مفهوم التكلفة:

إن مفهوم التكلفة تطور مع تطور احتياجات المحاسبين و الاقتصاديين، و أصبح معني الكلفة يعطي معنا عاما يختلف باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه ، لذلك أصبح من الضروري تعريفها بإضافة الصفة الدالة لها وهذه الصفات مثل المباشرة ، المتغيرة، الأولية وغيرها من الصفات.

(الجبالي & السمراني، ص 9)

وتعرف الكلفة بصورة عامة على أنها «قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل.»

أما التعريف الحديث للكلفة: «هي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة إلى حصول منفعة» ، حيث أن الكلفة المستنفذة متى ما قابلها إيرادات سميت بمصاريف من أجل الحصول على منفعة أما إذا لم يقابلها إيرادات سميت بخسارة ، إذا الخسارة هي أيضا كلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة

كما يمكن أن تعرف بأنها مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين، أو مجموعة منتجات، أو خدمة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع (دادي عدون، 1994، ص 14)

من التعاريف السابقة يمكن وبشكل موجز تحديد الأركان الرئيسية للتكلفة والمتمثلة في الآتي:

أ - تضحية: إن التكلفة يمكن قياسها بالعملة النقدية أي أنها تدل على خروج نقدية من المنشأة، وبالتالي يؤدي ذلك إلى نقص في الإمكانيات المتاحة مما جعل النظرة العامة إلى التكلفة على أنها تضحية. ويشترط أيضا أن تكون التضحية اختيارية وليست إجبارية.

ب - قابلية للقياس النقدي: حتى يمكن الاعتراف بالتضحية المقدمة سواء كانت مادية أو معنوية لابد أن تكون تلك التضحية قابلة للقياس النقدي وبأي عملة، وفي حالة تعذر القياس النقدي لتلك التضحية فلا يمكن أن نطلق عليها تكلفة.

ج - تحقيق منفعة: لا يمكن اعتبار أي تضحية تكلفة حتى ولو أمكن قياسها بالنقدية ما لم يتحقق من ورائها منفعة.

2 - مفهوم المصروف:

هو تضحية اختيارية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة والمصروف يمثل الجزء المستنفذ من التكلفة خلال فترة زمنية معينة لتحقيق الإيراد.

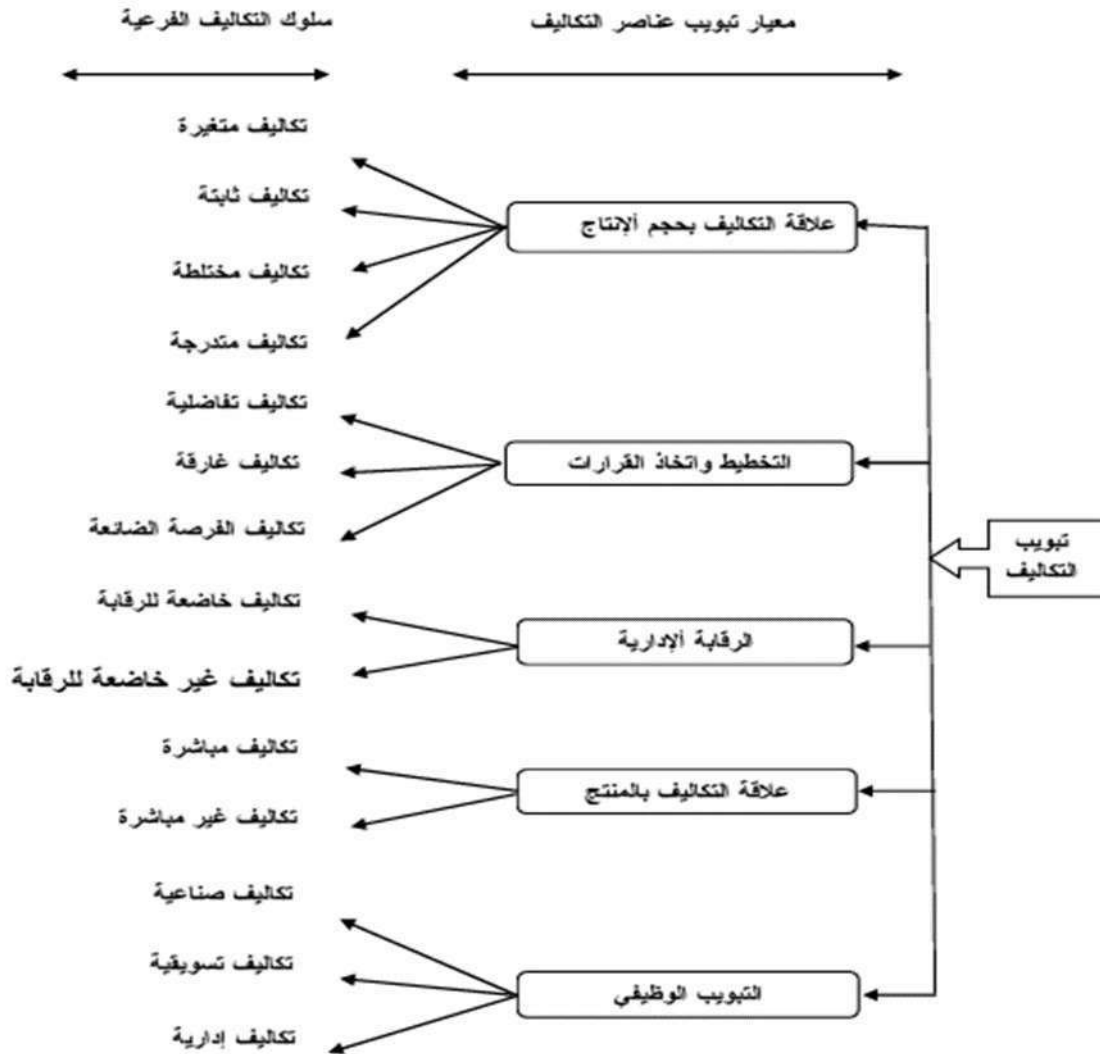
3 - مفهوم الخسارة:

هي تضحية اضطرارية تتحملها المؤسسة دون الحصول على أي منفعة سواء حاضرة أو مستقبلية .

ثانياً: أسس تبويب التكاليف

يقصد بتبويب عناصر التكاليف تجميع تلك العناصر على شكل مجموعات رئيسية وفرعية بحيث يوجد ارتباط بينهما وبين وحدة الإنتاج. وهناك عدة طرق تستخدم لتبويب عناصر التكاليف، تساهم كل طريقة بشكل أو بآخر في الوصول إلى تحديد التكلفة. منها ما هو مستخدم بشكل فعلى في الحيات العملية، ومنها ما هو نظري لحد الآن، وهناك بعض التبويات المستخدمة في عدد من الدول الأجنبية وغير مستخدمة في بلادنا العربية وستطرق لأهم التبويات، كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (02) : تبويب عناصر التكاليف طبقاً للمعايير المختلفة

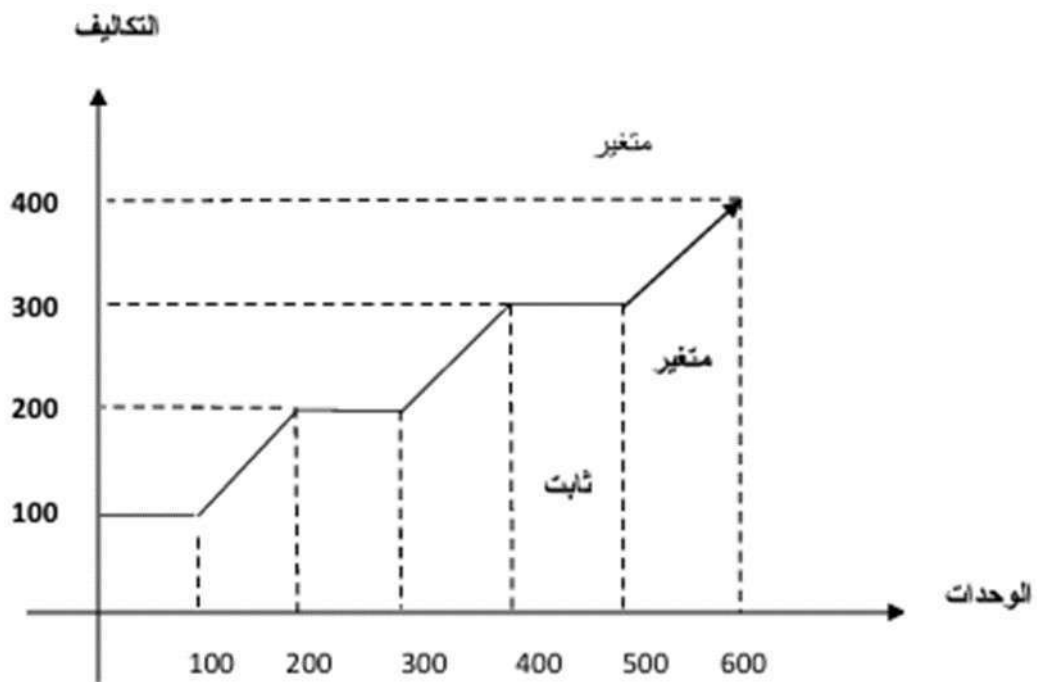


المصدر: (ظاهر، احمد حسن، المحاسبة الادارية، صفحة 28)

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لطريقة الإدارة على أساس الأنشطة و التكاليف

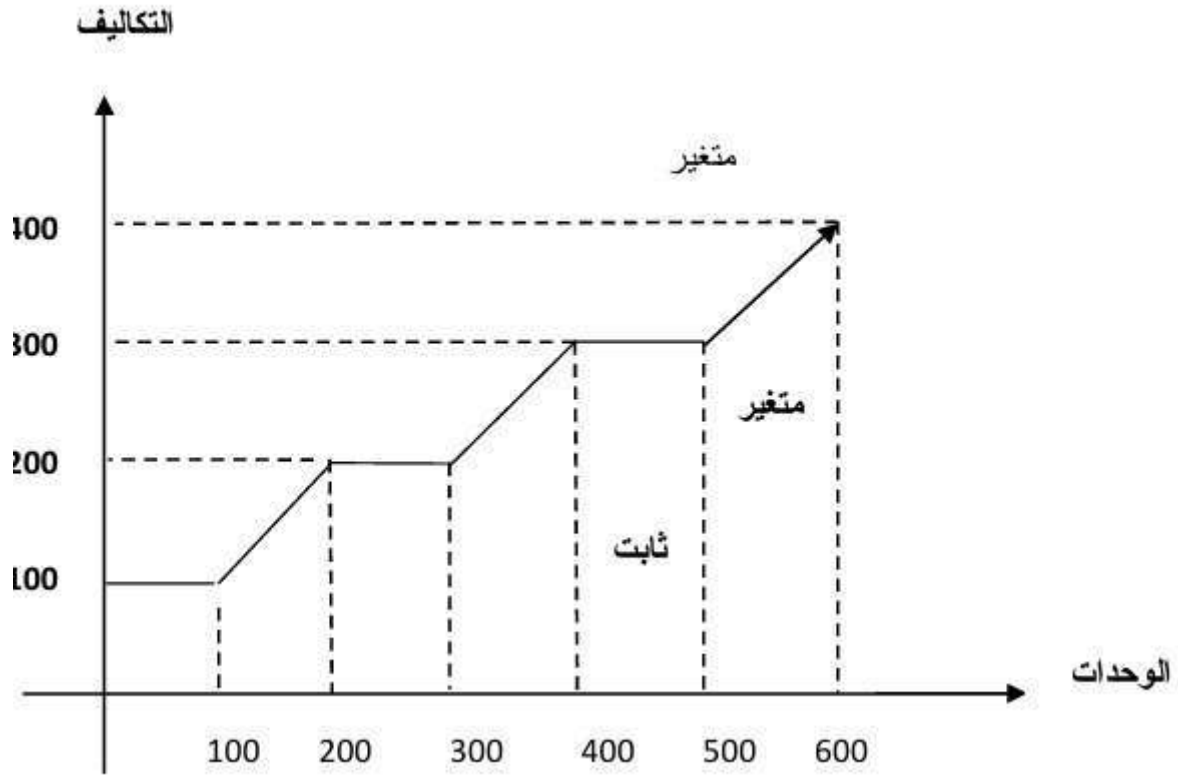
يمكن تبويب التكاليف طبقا لعلاقتها بحجم الإنتاج أو طبقا لتأثيرها في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، أو طبقا لمدى خضوعها للرقابة، أو طبقا لمدى علاقتها بالمنتج ، أو بوظائف المؤسسة. أما عن سلوك التكاليف فيمكن تقسيم التكاليف من حيث:

- 1 - **علاقتها بحجم الإنتاج:** يمكن تقسيم التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى:
تكاليف متغيرة: وهي التكاليف التي تتغير طرديا مع التغير في حجم الإنتاج ، ومن الأمثلة على التكاليف المتغيرة ، تكاليف المواد المباشرة، وتكاليف الأجور المباشرة.
تكاليف ثابتة: هي تلك التكاليف التي لا تتغير مع تغير حجم الإنتاج خلال فترة معينة، ومن الأمثلة على التكاليف الثابتة ، إيجار مبني المصنع ورواتب المشرفين الثابتة خلال فترة معينة.
والشكل البياني التالي يبين علاقة التكاليف الثابتة والمتغيرة بحجم الإنتاج:
الشكل رقم (03) : علاقة التكاليف الثابتة والمتغيرة بحجم الإنتاج



المصدر: (محمود عالي الجبالي ، قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف، ص 29)
تكاليف مختلطة: ويطلق عليها أحيانا التكاليف شبه متغيرة أو شبه الثابتة، تتكون التكاليف المختلطة من جزئيين أحدهما ثابت والآخر متغير ، ومن الأمثلة على التكاليف المختلطة ، تكاليف الصيانة وتكاليف الكهرباء والماء والهاتف. ويوضح الشكل البياني التالي سلوك التكاليف المختلطة:

الشكل رقم (04) : سلوك التكاليف المختلطة

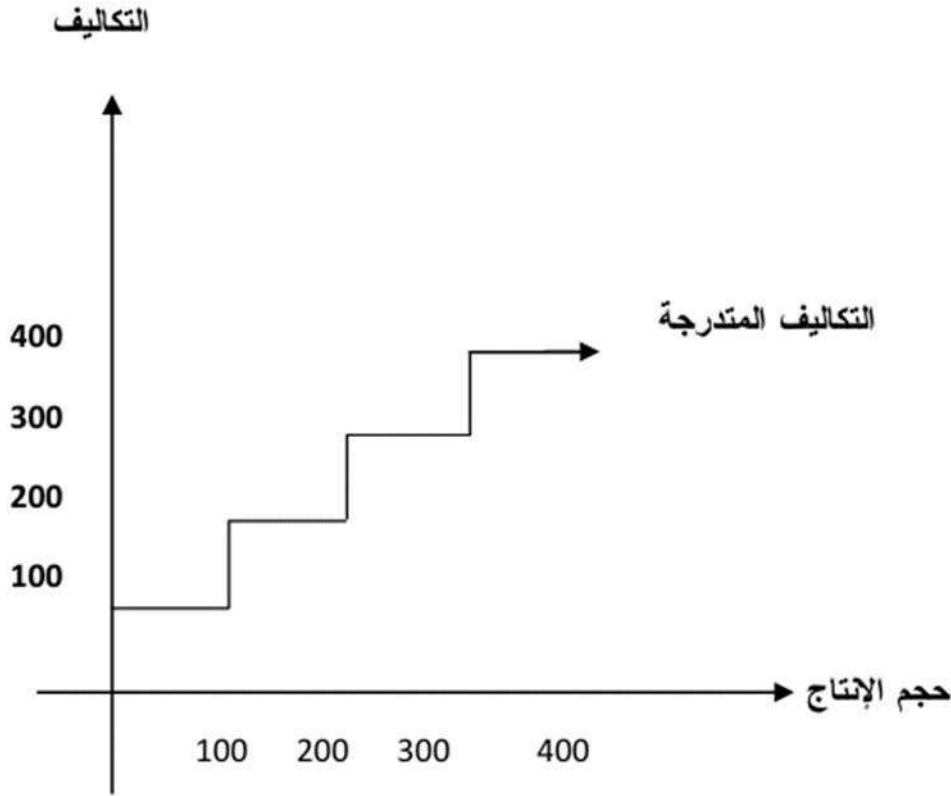


المصدر: (احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الادارية ، ص 32)

تكاليف متدرجة: هي التكاليف التي تكون ثابتة على مستوى معين من الإنتاج ثم تقفز إلى مستوى عندما يزيد مستوى الإنتاج عن ذلك الحد وتبقى ثابتة وهكذا. ويعزى سبب تدرج تلك التكاليف عادة إلى عدم إمكانية تجزئة عوامل الإنتاج

ويوضح الشكل البياني التالي سلوك التكاليف المتدرجة (ظاهر، دون سنة، ص 32)

الشكل رقم (05) : سلوك التكاليف المتدرجة



المصدر: (احمد حسن ظاهر المحاسبة الادارية ، ص29)

2 - التخطيط واتخاذ القرارات: يمكن تقسيم التكاليف حسب التخطيط واتخاذ القرارات إلى:

التكاليف لغاية التخطيط: تستعمل التكاليف لغاية التخطيط من خلال عمل الموازنات. ويمكن تقسيم التكاليف لغاية التخطيط إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي:

-التكاليف التفاضلية: وهي التي تقارن تكاليف البدائل المختلفة لاختيار البديل الأمثل.

-التكاليف الغارقة: هي التكاليف التي حدثت في الماضي ولا يمكن تغييرها بأي قرار سواء في الحاضر أو المستقبل فهي تكاليف غير تفاضلية. ولتوضيح هذا النوع من التكاليف تقوم شركة بشراء آلة جديدة ثم بعد فترة تبين أنه لم يكن من الضروري شراء هذه الآلة. (ظاهر، دون سنة، ص 37)

تكاليف الفرصة الضائعة هي العوائد التي كان من الممكن تحقيقها من استعمال الموارد، لأفضل بديل ضائع

3 - الرقابة الإدارية يمكن تقسيم التكاليف: حسب الرقابة الإدارية إلى نوعين رئيسيين هما تكاليف خاضعة للرقابة وتكاليف غير خاضعة للرقابة. وبهذا التقسيم فإنه يتم معرفة مسؤولية المدراء في المنشأة عن التكاليف التي تخضع لرقابتهم. (الجبالي & السامرائي، ص 29)

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لطريقة الإدارة على أساس الأنشطة و التكاليف

- 4 - علاقة التكاليف بالمنتج: يمكن تقسيم التكاليف حسب علاقة التكاليف بالمنتج إلى قسمين هما:
- تكاليف مباشرة: وهي تلك التكاليف التي تصرف خصيصا لوحدة الإنتاج والتي يمكن تتبع النفقة فيها، لإيجاد علاقة سواء بالنظر أو المتابعة أو التخصيص بينها وبين وحدة الإنتاج، مثالها ، تكلفة المواد المباشرة، الأجور المباشرة.
- تكاليف غير مباشرة: وهي التكاليف التي تخص أكثر من منتج ويصعب ربطها بشكل مباشر بوحدات المنتج النهائي، مثالها ، تكلفة إيجار المصنع. (فخر & الدليمي، ص 67)
- 5 - التوزيع الوظيفي: يمكن تقسيم التكاليف حسب التوزيع الوظيفي إلى:
- تكاليف صناعية: وهي تشمل كافة عناصر التكاليف التي تتحملها الشركة في سبيل قيامها بالعملية الصناعية، وتتكون من المواد الصناعية، والأجور الصناعية، المصروفات الصناعية.
- تكاليف تسويقية وهي تلك التكاليف المتعلقة بتسويق المنتجات للعملاء، ومن الأمثلة عليها، مصاريف الإعلام ورواتب وعمولة موظفي المبيعات وما شابه.
- التكاليف الإدارية: وهي تلك التكاليف المتعلقة بإدارة المنشأة على مختلف المستويات. ومن الأمثلة عليها رواتب المدراء، المحاسبين وما شابه ذلك. (ظاهر، دون سنة، ص 41)

المبحث الثالث: مساهمة نظام ABM في التحكم في التكاليف.

المطلب الأول: مساهمة نظام ABM في تحليل الأنشطة:

يهدف تحليل الأنشطة إلى تحسين الأداء التشغيلي لهذه الأنشطة من خلال معرفة السبب الذي قامت من اجله هذه الأنشطة وبأي طريقة سيتم القيام بها.

هذا التحليل يمكن من تصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيئة للقيمة والتي يجب العمل على تخفيض تكاليفها وتميزها بمواصفات خاصة تضمن جاذبية المنتجات، وتحديد الأنشطة غير المضيئة للقيمة والتي يجب العمل على إقصائها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن والذي يستند إلى مفهوم تحليل القيمة.

يستخدم هذا المفهوم في تحديد عناصر تكاليف ووظائف المنتج، بغرض تحديد الحد الأدنى من التكاليف اللازمة حتى تؤدي كل وظيفة المهام المحددة لها بدقة يقصد بقيمة المنتج، القدرة على أداء وظائفه بأدنى حد ممكن من التكاليف، والتي تتعاضد كلما أمكن الحصول على الوظيفة أو الخدمة المطلوبة في الوقت المحدد، والمكان المحدد، وبالجودة المطلوبة عند أدنى حد ممكن من التكلفة (المسيح، 2019).

يلعب تحليل القيمة دورا مهما في تخفيض التكاليف غير الضرورية من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أي اهتمام بالتكلفة كأحد أهم العناصر المحددة لقيمة المنتجات مما يعني أن قيمة المنتجات تحدّد بالقدر الذي يرضي إشباع حاجات وأذواق المستهلكين، وبقدر ما تؤدي به من وظائف تبرر وجود هذه المنتجات، أما الأنشطة غير الضرورية يجب استبعادها مما ينتج عنه استبعاد ما تتطلبه من تكاليف متغيرة أو ما قد يوجد من تكاليف ثابتة متعلقة بهذه الأنشطة.

إن مجموع الأنشطة المضيئة للقيمة يشكل سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة، والتي تعني أن إضافة القيمة تحدث عند كل مرحلة من المراحل (MATHHAIS & L, 2010) إن زيادة قيمة المنتجات يستوجب تحسين قيمة كل أنشطة المؤسسة.

المطلب الثاني: مساهمة نظام ABM في دراسة العوامل المسببة:

العمل على تحديد الأنشطة الأقل أهمية، وكذا الأنشطة غير المؤداة بطريقة جيدة، من خلال معرفة العوامل المسببة لهذه الأنشطة والتي تمكن من الوقوف عند نقاط التشغيل، على سبيل المثال : انتقال المنتج داخل المصنع (بين مرحلتين للإنتاج) يعتبر نشاطا غير مهم، أي نشاط بدون قيمة، من وجهة نظر المستهلك، إلا أنه لا يمكن إلغاء هذا النشاط مادام هناك مرحلتين منفصلتين عمليا، لكن يمكن إعادة تنظيم المصنع، أي العمل على تقليص المسافة إلى أدنى حد ممكن بين العمليتين، باعتبار أن المسافة هي العامل المسبب للنشاط، وبالتالي إقصاء نشاط الانتقال باعتباره نشاط بدون قيمة (CARLA & AUTRES, 2004).

المطلب الثالث: مساهمة نظام ABM في قياس أداء الأنشطة:

تقيم أداء كل نشاط بطريقة تعكس مدى مساهمة كل نشاط في تحقيق إستراتيجية المؤسسة، أي الأهداف المراد الوصول إليها، وذلك باستخدام معايير مالية وغير مالية لقياس الأداء، أي اختيار مؤشر لقياس أداء النشاط على حسب طبيعة النشاط.

ويمكن في هذا الإطار الاستناد إلى بطاقة الأداء المتوازن (PATRICK) ، والتي تقوم على أربعة قواعد مهمة يمكن من خلالها للإدارة ترجمة أهدافها إلى معايير محددة لتقييم الأداء (مبارك صلاح، 2020).

المطلب الرابع : مساهمة نظام ABM في تخفيض التكاليف :

إن تقييم أداء الأنشطة، يدفع إلى التحسين المستمر لها للسعي نحو تطوير أدائها، وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك (المسيح، 2019).

ويقصد بالتحسين المستمر Kaizen باليابانية، إجراء تحسينات على عملية التشغيل، في صورة تحسينات طفيفة متتالية تخص العمليات، الهدف منها هو تخفيض التكلفة. (LARRY & LEE, 2010).

إن الهدف من التحسين المستمر هو-هدف متحرك باستمرار ويعني متابعة مستمرة من أجل :

-تلبية احتياجات العملاء (المستهدفين) من خلال تحسين المواصفات باستمرار وفق متطلبات واحتياجات العملاء؛

-إن تخفيض التكاليف باستمرار للحفاظ على الميزة التنافسية هو هدف متحرك يتحقق باعتماد إنتاج خال من العيوب؛

يتحقق تخفيض التكاليف بتقليص الوقت أو الجهد المطلوب لأداء الأنشطة من خلال العمل على تحسين العملية أو المنتج (تحسين تصميم المنتج، تحسين ترتيب الأدوات....)، إقصاء الأنشطة غير المضافة للقيمة من خلال إجراء تعديل على مستوى العمليات أو المنتج (MENDOZA CARLA, 2004) .

خلاصة الفصل :

➤ يُبرز الفصل الأول أهمية نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) كأداة حديثة وفعّالة في تحسين دقة تحليل التكاليف وتعزيز كفاءة الأداء المؤسسي. يقوم هذا النظام على اعتبار الأنشطة المحرك الأساسي لاستهلاك الموارد، مما يتيح تحديد مصادر القيمة داخل المؤسسة والتقليل من الهدر عبر تحسين أو إلغاء الأنشطة غير الضرورية. ويتميّز ABM عن النظم التقليدية بتركيزه على تحليل الأنشطة بدلاً من التوزيع العشوائي للتكاليف، مما يوفر بيانات دقيقة تدعم اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية أكثر فعالية. ويعتمد تطبيق النظام على مراحل متكاملة تبدأ بتحديد وتصنيف الأنشطة ومحركات التكلفة، مروراً بتجميع التكاليف وتوزيعها بدقة على المنتجات، وصولاً إلى تقييم الأداء وتحليل الربحية. كما يلعب التبع الدوري للأداء دوراً محورياً من خلال مؤشرات قياس دقيقة وتطبيق آليات للتحسين المستمر مثل Kaizen و Six Sigma...

➤ يُبرز الفصل الأول أهمية نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) كأداة حديثة وفعّالة في تحسين دقة تحليل التكاليف وتعزيز كفاءة الأداء المؤسسي. يقوم هذا النظام على اعتبار الأنشطة المحرك الأساسي لاستهلاك الموارد، مما يتيح تحديد مصادر القيمة داخل المؤسسة والتقليل من الهدر عبر تحسين أو إلغاء الأنشطة غير الضرورية. ويتميّز ABM عن النظم التقليدية بتركيزه على تحليل الأنشطة بدلاً من التوزيع العشوائي للتكاليف، مما يوفر بيانات دقيقة تدعم اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية أكثر فعالية. ويعتمد تطبيق النظام على مراحل متكاملة تبدأ بتحديد وتصنيف الأنشطة ومحركات التكلفة، مروراً بتجميع التكاليف وتوزيعها بدقة على المنتجات، وصولاً إلى تقييم الأداء وتحليل الربحية. كما يلعب التبع الدوري للأداء دوراً محورياً من خلال مؤشرات قياس دقيقة وتطبيق آليات للتحسين المستمر مثل Kaizen و Six Sigma. بذلك، يشكّل نظام ABM إطاراً متكاملًا يمزج بين التحليل المالي والتشغيلي، مما يعزز من تنافسية المؤسسة واستدامة أدائها في بيئة متغيرة.

➤ يُساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) بفعالية في التحكم في التكاليف من خلال تحليل شامل ومنهجي للأنشطة داخل المؤسسة، إذ يُمكن هذا النظام من التمييز بين الأنشطة المُضيف للقيمة، التي يجب تحسينها وتطويرها لزيادة جاذبية المنتج، والأنشطة غير المُضيف للقيمة، التي ينبغي تقليصها أو إلغاؤها، استناداً إلى مفهوم تحليل القيمة. كما يُركّز ABM على دراسة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لطريقة الإدارة على أساس الأنشطة و التكاليف

العوامل المسببة للأنشطة بهدف تحديد مصادر الفاقد والعمل على تحسين تصميم العمليات أو إعادة تنظيمها، مما يساهم في تقليص التكاليف الناتجة عن الأنشطة غير الضرورية. ويُعد قياس أداء الأنشطة عنصراً جوهرياً في هذا النظام، حيث يتم ذلك وفق معايير مالية وغير مالية تُعكس من خلال أدوات مثل بطاقة الأداء المتوازن، التي تترجم الأهداف الإستراتيجية إلى مؤشرات عملية لتقييم الأداء. كما يُعزز النظام مبدأ التحسين المستمر (Kaizen)، القائم على إجراء تحسينات تدريجية مستمرة للعمليات بغرض تقليص الزمن والجهد والتكاليف، مما يُساعد المؤسسة على تلبية احتياجات الزبائن وتحقيق ميزة تنافسية قائمة على الجودة والكفاءة وتقليص الفاقد في الموارد. بذلك، يُعد ABM إطاراً تكاملياً لتحقيق ضبط هيكلي وفعال لتكاليف المؤسسة دون المساس بجودة المنتج أو مستوى الخدمة.

الفصل الثاني

تمهيد:

شركة التضامن عثمانى هي مؤسسة صناعية تنشط في مجال إنتاج الحليب ومشتقاته، وتساهم بشكل فعال في تغطية الطلب المحلي على هذه المنتجات، مع الحرص الدائم على التطوير المستمر والحفاظ على الجودة والنوعية. وفي إطار سعيها إلى تحقيق الكفاءة وتحسين الأداء، يكتسي تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) أهمية بالغة، باعتباره منهجاً يركز على تحليل الأنشطة التي تستهلك الموارد داخل المؤسسة، بهدف تحسين العمليات وترشيد التكاليف. ومن هذا المنطلق يُساعد هذا النظام على فهم العلاقة بين الأنشطة والتكاليف بطريقة دقيقة، مما يتيح إمكانية توجيه الأثر للموارد نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة العالية، وتحديد الأنشطة غير المجدية اقتصادياً أو منخفضة الكفاءة. ومن خلال هذا التوجه، تتمكن المؤسسة من تحسين قراراتها الإدارية والتشغيلية، مما يدعم أهدافها في الاستمرارية والجودة والفعالية الاقتصادية.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة عثماني - خنشة

المطلب الأول: تقديم لمؤسسة عثماني.

مؤسسة عثماني هي شركة تضامن بخص إنتاج الحليب ومشتقاته ، تعود نشأتها إلى سنة 2003 ، وبدأت نشاطها في نفس السنة ، برأس مال قدره 31495000 دج ، ناتج عن شراكة بين ثلاثة أشخاص.

تتربع الشركة على مساحة مقدرة ب: 1928 م² منها 120 م² غرفة تبريد.

رقم الاعتماد الخاص بها : 01\08\40

أولا : النشاطات الرئيسية:

- إنتاج الحليب ومشتقاته.
- الجمع بين و الفلاحين المتعاقدين مع الملينة.
- الجمع بين: 02
- الفلاحين: 40

ثانيا : إنتاج الحليب:

- ❖ الحليب المبستر والمدعم: 800 ل / اليوم.
- ❖ حليب البقر المبستر: 1000 ل / اليوم.
- ❖ اللبن: 4000 لتر / 3 مرات في الأسبوع.
- ❖ مناصب العمل: 06 إطارات.
- ❖ العمال: 20.

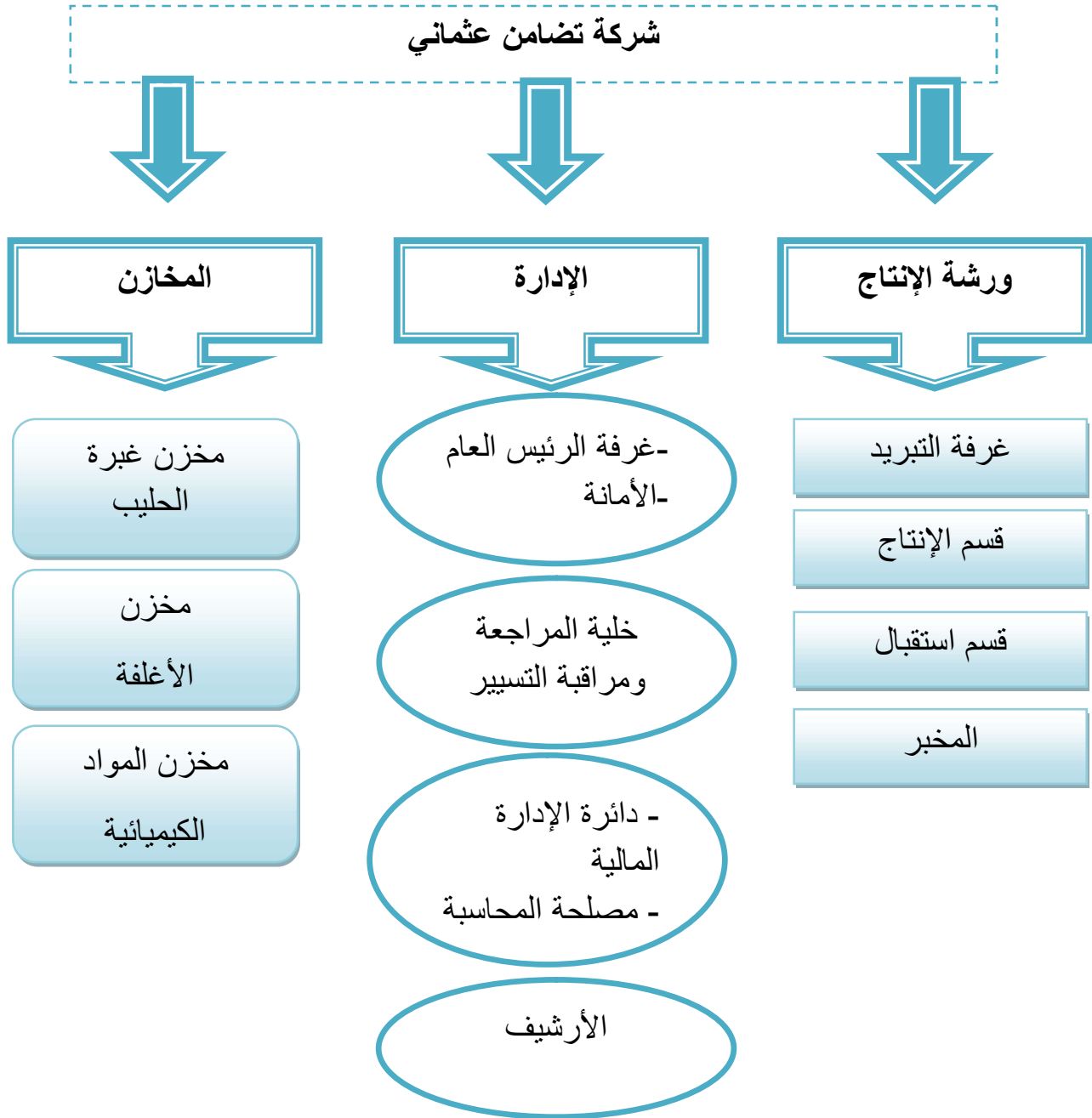
ثالثا : البطاقة الفنية للمؤسسة.

جدول رقم(02) : البطاقة الفنية للمؤسسة.

التسمية	شركة التضامن لملبنة عثمانى خنشلة.
تاريخ الإنشاء	2003
الشكل القانوني	شركة تضامن.
الأنشطة الأساسية	✎ إنتاج الحليب ومشتقاته: ✎ الحليب الميستر. ✎ اللبن الميستر. ✎ حليب البقر ميستر. ✎ جمع الحليب من الفلاحين.
رأسمالها الاجتماعي	31495000 دج
الشركاء	✎ عثماني عبد المالك. ✎ لعجال فريدة. ✎ بونوة محمد.
القدرة الإنتاجية لسنة 2024	249.600
قدرة التوزيع وشبكة التوزيع	عدد الموزعين : 19 منهم 2 من خارج الولاية.
كمية مسحوق الحليب الممونة من طرف الدولة	ن / شهريا ما يعادل 116796 ل / الشهر.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة.

شكل رقم (06): الهيكل التنظيمي للمبنة عثمانى.



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

خامسا : تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة عثمانى:

➤ الرئيس المدير العام: يعتبر المسير لكل مصالح المؤسسة و هو الذي يدرس طلبات العمال والموظفين واتخاذ القرارات المناسبة.

➤ **الأمانة:** هي مصلحة تحت المسؤولية المباشرة للرئيس المدير العام وله الصلاحيات الكاملة في

كيفية تسيير عملها الذي يتمثل في:

تسجيل جميع الوثائق التي تتداول في المؤسسة.

- إصدار أوامر المدير والإعلان عنها.

- ترتيب و تحديد مواعيد المدير.

➤ **خلية المراجعة ومراقبة التسيير:** هي خلية ذات صلة مباشرة مع المدير العام مهمتها:

- إعداد التقارير الثلاثية والسنوية ؛

- إعداد المخططات السنوية ؛

- تحليل المعلومات و معالجتها بالإعلام الآلي ؛

- المتابعة المنظمة للتسيير الآلي في المؤسسة.

➤ **دائرة الإدارة والمالية :** تشرف على جميع العمليات المالية والاجتماعية وتتلقى تقارير من

مصالحها والمتمثلة في:

❖ **مصلحة لتسيير الموارد البشرية :** ويتم بتسيير المستخدمين في المؤسسات عبر 03 أقسام

تمثلت في قسم الشؤون الاجتماعية . قسم المستخدمين و قسم الأجور.

❖ **مصلحة المحاسبة والمالية:** ولها عدة مهام من بينها:

- الترسيد اليدوي لكل الحسابات و إعداد الميزانية ؛

- تسجيل و تبويب كل المعطيات المتعلقة بعمليات الشراء والبيع مختلف أنواع المصاريف.

➤ **دائرة الموارد المادية في مكلفة بتسيير المخازن والعتاد و التموين و من مهامها:**

- تسيير ومراقبة المخزونات ؛

- تموين المؤسسة بمستلزمات الإنتاج ؛

- مراقبة دخول وخروج المواد الأولية ؛

- تموين الورشة بمستلزمات الإنتاج

المبحث الثاني: منهجية الدراسة

المطلب الأول : المنهج الدراسة :

أولاً: المنهج الوصفي: يقوم المنهج الوصفي بدراسة نظام الإدارة حسب الأنشطة (ABM) من خلال عرض مفاهيمه ومكوناته الأساسية، مع التركيز على توضيح آلية عمله في المؤسسات الإنتاجية ودوره في تحسين التكاليف.

ثانياً: المنهج التحليلي: يعتمد المنهج التحليلي على تفكيك عناصر نظام ABM أي إلى متغيرين المتغير الأول نظام الإدارة حسب الأنشطة abm و المتغير الثاني هو التكاليف حيث يقيم مدى فعالية نظام abm في التحكم في التكاليف، من خلال تحليل البيانات المحاسبية والأنشطة المؤثرة في التكاليف، واستخلاص العلاقات بين أساليب التطبيق ونتائج تحسين الأداء المالي.

ثالثاً: أسلوب دراسة الحالة: تم اعتماد أسلوب دراسة الحالة باعتباره أحد الأساليب العلمية التي تمكن الباحث من التعمق في دراسة كافة الجوانب المرتبطة بظاهرة محددة، سواء تعلّق الأمر بفرد، أو جماعة، أو موقف معين داخل بيئة محددة. ويُعرف هذا الأسلوب بقدرته على توفير فهم شامل ودقيق للواقع محل الدراسة، من خلال جمع وتحليل بيانات تفصيلية. ويُشار إلى هذا المنهج في السياق الفرنسي بـ "المنهج المونوجرافي" (Monographie)، وهو منهج يهدف إلى تقديم وصف شامل ومعمّق لموضوع محدد ضمن بيئته الفعلية

المطلب الثاني : مصادر جمع البيانات و أنواعها :

أولاً: المصادر الأولية :

تم الاعتماد على الكتب و المقالات المداخلات مذكرة التخرج و اطاريح الدكتوراء من خلال المسح المكتبي و عن طريق الانترنت

ثانياً: المصادر الثانوية :

في هذا الصدد تم الاعتماد على مقابلة مباشرة مع مسؤول مصلحة المحاسبة في شكل اسئلة مفتوحة بتاريخ 2025/04/29 على الساعة 10:30 بملبنة عثمانى لإنتاج الحليب:الملحق 02

تم الاستعانة على المقابلة و لجمع البيانات التي تخص موضوع دور نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في التحكم التكاليف و ان المقابلة هي تُعدّ مهارة المقابلة من أبرز أشكال الاتصال الشفهي المباشر، نظراً لاعتمادها على الحوار المباشر لتبادل المعلومات الدقيقة والإجابة

عن الاستفسارات التي قد يتعذر الوصول إليها من خلال وسائل أخرى ضمن عملية جمع البيانات أو اختيار الأفراد. وتكتسب هذه الأهمية من كونها غالباً ما تُجرى وجهاً لوجه، الأمر الذي يستدعي إتقان مهارات الاتصال اللفظي وغير اللفظي على حدّ سواء، تفادياً لأي سوء فهم قد يُشوّه المعنى المقصود. وتُعدّ جودة المقابلة وفعاليتها مرهونةً بمدى التحضير المسبق لها، إذ إن المقابلة المثمرة هي تلك التي تُمكن من الحصول على معلومات وافرة، دقيقة، وعميقة حول الموضوع محل الدراسة (الخطابين، 2021).

المبحث الثالث: تحليل النتائج و التعليق عليها
المطلب الأول : تحليل أجوبة المقابلة :

التاريخ / 2025/04/29 . الساعة / 10:30.

اليوم/ الثلاثاء. المكان/ ملبنة عثمانى لإنتاج الحليب خنشة.

دليل المقابلة

بيانات شخصية

المهنة: رئيس قسم محاسبة؛

الخبرة: 3 سنوات؛

الإسم: كمال بن عيسى.

تحية طيبة/

إننا نشكركم مرة أخرى "على منحنا جزء من وقتكم"، نذكركم بأسمائنا الطلبة هزيل صابر
و دخيل ملاك ماستر2 تخصص محاسبة جامعة خنشة جننا لمحاورتكم في إطار بحث يتناول دور نظام
الإدارة حسب الأنشطة في التحكم في التكاليف إذا لم يكن لديكم مانع طبعاً.

إذا كنتم مستعدين فدعونا نبدأ الآن وسنشرع في طرح الأسئلة المتعلقة بالبحث.

1- دعنا نتكلم عن المحاسبة في مؤسستكم

1-1- ماهي مهامكم على مستوى مصلحة المحاسبة؟

الإجابة: بصفتي رئيس مصلحة المحاسبة في ملبنة عثمانى، تتمثل مهامي الأساسية في تنظيم وتنسيق
جميع العمليات المحاسبية داخل المصلحة في ضمان دقة وسلامة البيانات المالية.

أتولى الإشراف على تسجيل العمليات اليومية، مراقبة التكاليف والمصروفات في إعداد التقارير المالية الدورية وضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية والقوانين المالية المعمول بها.

وكما أعمل على تحسين نظام المحاسبة والتكاليف خصوصاً عبر تطبيق نظام الإدارة حسب الأنشطة ABM بهدف تعزيز دقة الرقابة المالية داخل المؤسسة.

1-2- ما هي المحاسبة الممارسة على مستوى مصلحتكم؟

الإجابة: المحاسبة التي نمارسها في مصلحة المحاسبة بملبنة عثمانى هي محاسبة شاملة تجمع بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية.

المحاسبة المالية تهدف إلى تسجيل جميع العمليات المالية بدقة، وإعداد القوائم المالية التي تعكس الوضع المالي للمؤسسة، والتي تعرض على الإدارة العليا والجهات الرقابية.

أما المحاسبة التحليلية فهي تركز على دراسة وتحليل التكاليف على مستوى مراحل الإنتاج وتسمح لنا بفهم كيفية توزيع التكاليف بين الأنشطة مثل ABC.

2- سنتكلم قليلاً عن طريقة ABC

2-1- ماهي الطرق المعتمدة في إدارة الأنشطة؟

الإجابة: في ملبنة عثمانى، نعتمد عدة طرق متكاملة لإدارة الأنشطة، وذلك لضمان دقة تتبع التكاليف وتحسين الأداء.

أولاً، نستخدم تحليل الأنشطة، حيث نقوم بتحديد وتصنيف الأنشطة الرئيسية التي تستهلك الموارد داخل عمليات الإنتاج والإدارة، مثل استلام الحليب، مراقبة الجودة، التعبئة، التوزيع، والصيانة.

ثانياً، نعتمد على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، الذي يمكننا من ربط التكاليف بالأنشطة الحقيقية وليس فقط على أساس مؤشرات حجمية عامة، مما يتيح لنا حساب تكلفة كل نشاط بدقة.

ثالثاً، نمارس رصد الأداء ومراقبة التكاليف بانتظام عبر مؤشرات أداء محددة (KPIs) خاصة بكل نشاط، مثل وقت التنفيذ، معدل الهدر، وتكاليف الصيانة.

2-2- لماذا تستخدمون طريقة ABC ومنذ متى؟

الإجابة: اخترنا استخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لأن الطريقة التقليدية لم تكن تعكس بدقة التكاليف الحقيقية للمنتجات، خاصة في بيئة إنتاج معقدة مثل الملبنة، أين تتداخل عدة أنشطة وتستهلك الموارد بشكل متفاوت.

طريقة ABC تسمح لنا بربط كل تكلفة بالنشاط الذي تسبب فيها فعلياً، وليس فقط توزيعها على أساس الحجم أو عدد الوحدات المنتجة. هذا يعطينا صورة أوضح عن الأداء الحقيقي لكل نشاط، ويساعدنا على التمييز بين الأنشطة ذات القيمة المضافة وتلك غير الفعالة.

بدأنا في تطبيق طريقة ABC بشكل تدريجي منذ حوالي خمس سنوات، ورافقنا هذا التحول بتكوين داخلي للفريق، وتحسين نظام المعلومات المحاسبية حتى يتماشى مع متطلبات هذه المنهجية.

وقد لاحظنا منذ تطبيقها تحسناً واضحاً في دقة تحليل التكاليف واتخاذ القرار، خاصة فيما يتعلق بتسعير المنتجات ومراقبة المصاريف التشغيلية.

وأخيراً، نستخدم أدوات التحليل المالي والإداري مثل تحليل الفجوات وتحليل القيمة المضافة لكل نشاط، بهدف تحسين العمليات وتقليل التكاليف غير الضرورية، ما يعزز من تنافسية الملبنة في السوق.

2-3- ماهي الصعوبات التي تصادفكم في إنجاز ABC؟

الإجابة: اخترنا استخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لأن الطريقة التقليدية لم تكن تعكس بدقة التكاليف الحقيقية للمنتجات، خاصة في بيئة إنتاج معقدة مثل الملبنة، أين تتداخل عدة أنشطة وتستهلك الموارد بشكل متفاوت.

طريقة ABC تسمح لنا بربط كل تكلفة بالنشاط الذي تسبب فيها فعلياً، وليس فقط توزيعها على أساس الحجم أو عدد الوحدات المنتجة. هذا يعطينا صورة أوضح عن الأداء الحقيقي لكل نشاط، ويساعدنا على التمييز بين الأنشطة ذات القيمة المضافة وتلك غير الفعالة.

بدأنا في تطبيق طريقة ABC بشكل تدريجي منذ حوالي خمس سنوات، ورافقنا هذا التحول بتكوين داخلي للفريق، وتحسين نظام المعلومات المحاسبية حتى يتماشى مع متطلبات هذه المنهجية.

وقد لاحظنا منذ تطبيقها تحسناً واضحاً في دقة تحليل التكاليف واتخاذ القرار، خاصة فيما يتعلق بتسعير المنتجات ومراقبة المصاريف التشغيلية.

3- توافقون أن نتكلم الآن عن طريقة ABM

3-1- ماذا تعرفون عن طريقة ABM؟

الإجابة: في الحقيقة، ليس لدينا تطبيق فعلي لطريقة الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) داخل ملبنة عثمانى في الوقت الحالي، لكن لدينا بعض المعلومات النظرية حولها من خلال التكوينات والدراسات التي أطلعنا عليها.

ما نعرفه هو أن ABM تُعتبر امتداداً لطريقة ABC، حيث لا تقتصر فقط على حساب التكاليف، بل تتعداها إلى تحليل الأنشطة من منظور إداري واستراتيجي. الفكرة الأساسية فيها هي تحسين الأداء العام للمؤسسة من خلال فهم أعمق للأنشطة، تقييم فعاليتها، واتخاذ قرارات لتحسينها أو حتى إلغاؤها إذا كانت غير ضرورية.

كما نعلم أن هذه الطريقة تساعد في تحديد الأنشطة ذات القيمة المضافة والتمييز بينها وبين الأنشطة غير الضرورية، مما يساهم في ترشيد التكاليف وتحسين الجودة والكفاءة التشغيلية.

بصراحة، نحن نعتبرها مقارنة واعدة جداً، وبدأنا ندرس إمكانية التعمق فيها وتطبيقها مستقبلاً، خاصة بعدما لاحظنا حدود نظام ABC في الجانب الإداري واتخاذ القرار. نعتقد أن ABM قد تُشكل مرحلة متقدمة ومفيدة في تحسين نظام التسيير داخل الملبنة.

3-2- لماذا لم تطبق طريقة ABM؟

الإجابة: هناك عدة أسباب حالت دون تطبيق طريقة الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في ملبنة عثمانى لحد الآن، رغم قناعتنا بفوائدها المحتملة.

أولاً، قلة التكوين والتأهيل في هذا المجال. أغلب الكفاءات الموجودة لدينا معتادة على أنظمة تقليدية أو على تطبيق طريقة ABC فقط من الجانب المحاسبي، بينما ABM تتطلب فهماً أعمق للجوانب التسييرية والتحليلية، وهو ما لم نلقَ فيه بعد تكويناً كافياً.

ثانيًا، نقص الدعم التكنولوجي. نظام المعلومات المعتمد لدينا غير مهياً بعد لتطبيق نموذج ABM، لأنه يتطلب قدرة على تتبع الأنشطة بشكل تفصيلي وتحليل أدائها باستمرار، وهذا يتطلب تحديثات كبيرة في البنية الرقمية للمؤسسة.

ثالثًا، غياب ثقافة التحليل الاستراتيجي للأنشطة داخل المؤسسة. أغلب جهودنا مركزة على العمليات اليومية ومراقبة التكاليف المباشرة، في حين أن ABM تتطلب منظوراً طويل المدى وتعاوناً بين مختلف الأقسام، مثل الإنتاج، الموارد البشرية، الجودة، والتسويق.

وأخيراً، هناك أيضاً أولويات إدارية أخرى تُعطى الأسبقية، كإعادة هيكلة بعض الخطوط الإنتاجية، مما جعلنا نؤجل التفكير الجاد في اعتماد ABM رغم اعترافنا بأهميته.

لكن مع ذلك، نحن نعتبر ABM خياراً مستقبلياً استراتيجياً، ونعمل حالياً على دراسة إمكانية دمجها تدريجياً في منظومتنا التسييرية، خاصة إذا توفرت الشروط المناسبة لذلك.

3-3- هل هناك فرصة لاستخدام هذه الطريقة مستقبلاً؟

الإجابة: نعم، نرى أن هناك فرصة حقيقية ومهمة لاستخدام طريقة الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في المستقبل داخل ملبنة عثمانى، لكن ذلك مرتبط بتحقيق مجموعة من الشروط الأساسية.

أولاً، نحتاج إلى تأهيل الكوادر البشرية من خلال دورات تكوينية متخصصة في ABM، حتى يكون هناك فهم عميق للمنهجية وأهدافها، خاصة على مستوى التحليل الاستراتيجي للأنشطة.

ثانيًا، يجب تطوير نظام المعلومات المحاسبي والتسييري، ليكون قادراً على تتبع البيانات المرتبطة بالأنشطة بدقة، وتحليل الأداء بشكل دوري وموثوق.

ثالثًا، لا بد من تبني ثقافة تنظيمية جديدة تعتمد على التحسين المستمر، والتحليل النقدي للأداء الداخلي، وهذا يتطلب دعماً من الإدارة العامة وتنسيقاً بين مختلف الأقسام.

كما أننا بدأنا بالفعل بدراسة تجارب بعض المؤسسات الجزائرية التي تطبق ABM، وننظر في كيفية تكيفها مع واقعنا المحلي والإنتاجي.

لذلك، يمكن القول إن تطبيق ABM في ملبنة عثمانى ليس فقط ممكناً، بل ضرورياً في ظل التحديات التنافسية الحالية، ولكن يجب أن يتم ذلك بشكل تدريجي ومدرّوس لضمان النجاح والاستمرارية.

4- سنحاول أن نختم الحديث حول إستخدام طريقة ABM في التحكم في التكاليف من خلال معرفتكم حول الطريقتين ABC و ABM

الإجابة: بناءً على تجربتنا مع طريقة ABC ومعرفتنا النظرية بطريقة ABM، يمكنني القول إن التحكم الفعال في التكاليف لا يتحقق بشكل كامل إلا إذا انتقلنا من مجرد توزيع التكاليف إلى إدارة الأنشطة نفسها.

طريقة ABC مكّنتنا من تحسين دقة حساب التكاليف، خاصة التكاليف غير المباشرة، وساعدتنا على فهم كيف تستهلك المنتجات الموارد، وهذا كان تقدماً مهماً مقارنة بالطرق التقليدية.

لكننا لاحظنا مع الوقت أن التحكم الحقيقي في التكاليف لا يمر فقط عبر معرفة "كم تُصرف؟"، بل عبر معرفة "لماذا تُصرف؟ وأين؟ وهل هذا الصرف مبرر؟". وهنا يأتي دور ABM.

طريقة ABM تُعتبر تطوراً طبيعياً وضرورياً بعد ABC، لأنها لا تكتفي بتوزيع التكاليف بدقة، بل تدفع المؤسسة نحو تحليل الأنشطة، إعادة هيكلتها، وتحسينها بهدف تقليل الهدر، تعزيز القيمة، وتحقيق الكفاءة التشغيلية.

بمعنى آخر، ABC تُعطينا الصورة، و ABM تُعطينا القرار.

وإذا أردنا بالفعل التحكم في التكاليف بطريقة استراتيجية ومستدامة، فلا بد من الانتقال من مجرد قياس التكاليف إلى تسييرها بذكاء وكفاءة، وهو ما توفره ABM.

ختاماً، أرى أن الجمع بين دقة ABC ورؤية ABM هو الطريق الأمثل لأي مؤسسة صناعية تطمح إلى المنافسة والسيطرة الفعلية على تكاليفها.

شكراً لكم

لتعاونكم معنا.

المطلب الثاني : نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABC في ملبنة عثمانى لانتاج الحليب :
أولا :حساب التكاليف غير المباشرة لمنتج الحليب المبستر مزروع الدسم في مؤسسي عثمانى لشهر
جانفي 2025 .

الجدول رقم (03): نظام الإدارة على أساس الأنشطة

النشاط	التكلفة الإجمالية (ميزانية الحليب النشاط للتر 1)	مسبب التكلفة	عدد مرات مسبب التكلفة	معامل التحميل	تكلفة المنتج =معامل التحميل * عدد مرات مسبب التكلفة للمنتج
إستلام الحليب	6.79	مرات الإستلام	3	2.26	6.79
مراقبة الجودة	3.63	عدد مرات الفحص	3	1.21	3.63
التعبئة و التغليف	2.95	عدد الوحدات المنتجة للترات	1	2.95	2.95
التوزيع و النقل	5.14	عدد مرات التوزيع أو الطلبات	4	1.28	5.17
الصيانة	0.45	عدد ساعات الصيانة	2	0.22	0.45
المجموع	-	-	-	-	18.99

المصدر : من إعداد الطلبة بناءا على معلومات المقدمة من طرف محاسب المؤسسة رئيس قسم
الحاسبة
التحليل الجدول :

أولاً : فيما يخص النشاط لإستلام الحليب حيث أن التكلفة الإجمالية للنشاط للتر الحليب 1 هي 6.79 أي أن هذا النشاط تكون نسبة إستهلاكه عالية جدا و ان له تأثير كبير في التكلفة الإجمالية للنشاط للتر 1 و أن عدد مرات مسبب التكلفة في هذا النشاط هي 3

ثانيا : في هذا النشاط مراقبة الجودة حيث أن التكلفة الإجمالية للنشاط للتر الحليب 1 هي 3.63 اي نسبته عالية و مرتفعة و أن هذا النشاط مهم لضمان الجودة لأن في هذا النشاط لقد تحمل 3 مرات الفحص

ثالثا : في هذا النشاط التعبئة و التغليف حيث أن التكلفة الإجمالية للنشاط للتر الحليب 1 هي 2.95 حيث لم تكن مرتفعة و لم يؤثر بالنسبة كبيرة على النشاط لأن عدد مرات مسبب التكلفة قد بلغت مرة واحدة

رابعا : في هذا النشاط التوزيع و النقل حيث بلغت نسبة التكلفة الإجمالية للنشاط للتر الحليب 1 قد بلغت 5.14 حيث أن هذه القيمة مرتفعة بالنسبة لهذا النشاط وقد كانت قيمتها 5.14 و هي نسبة مرتفعة و هذا الإرتفاع راجع ل عدد مرات لمسبات التكلفة حيث كانت 4 مرات

خامسا : بالنسبة لهذا النشاط الذي إسمه الصيانة حيث كانت نسبة تأثيره هي 0.45 حيث أن هذا النشاط لم تكم له الإستفادة و لم يكن عبئا على المؤسسة حيث كانت عدد مرات مسبب التكلفة هي 2 .

واقع التكلفة و إدارتها في المؤسسة محل الدراسة

الجدول رقم (04): التكاليف المباشرة و التكاليف الغير المباشرة

البيان	المبالغ
التكاليف المباشرة	13.03707988
غبرة الحليب لواحد لتر حليب	13.03707988
التكاليف الغير المباشرة	نقل غبرة الحليب
أجور	1.86868686868
غلاف بلاستيكي	2.88
مواد التغليف	0.2222222222
كهرباء +الغاز	0.35353535354

0.15757575757	بترين + وقود
5.997171717171	مياه
126	غبرة الحليب 1 كغ
0.080808080801	مهمات تنقل العمل
0.492957746	نقل غبرى الحليب
19.0342696	التكاليف الإجمالية لواحد لتر حليب

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المؤسسة

بعد القيام في الجزء السابق بإقتراح نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC للمؤسسة محل الدراسة لتت واحد من الحليب خلال شهر جانفي 2025، سيتم في هذا الجزء التحليل وفق نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM باعتبار ABC القاعدة الأساسية لبنائه. بالاعتماد على بيانات الجدول رقم ... حيث سيتم التركيز على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة فعلية للمنتج وتلك التي قد تكون غير ضرورية أو تحتاج إلى تحسين كبير لزيادة كفاءتها وتقليل تكاليفها.

المطلب الثالث : اقتراح نموذج لنظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

ويوضح الجدول الموالي التحليل وفق ABM:

الجدول رقم (05): نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

الأنشطة	التحليل
النشاط الأول : نشاط استلام الحليب	يعد نشاط استلام الحليب هو نقطة البداية لعملية إنتاج الحليب، وهو يمثل الشريان الحيوي الذي يمد المؤسسة بمادتها الخام الأساسية. تتوقف جودة المنتج النهائي وكفاءة العمليات اللاحقة بشكل كبير على كفاءة وجودة الحليب المستلم في هذه المرحلة. إدارة هذا النشاط بفعالية لا تضمن فقط الحصول على حليب عالي الجودة، بل تؤثر أيضا بشكل مباشر على هيكل التكاليف الإجمالي للمنتج التكلفة الإجمالية: 6.79 دج

عدد مرات النشاط : 3 مرات استلام تكلفة الوحدة لكل عملية استلام : 2.26 دج/ لعملية استلام محرك التكلفة: عدد مرات الاستلام النشاط مضيف للقيمة بشكل أساسي ومباشر، ولا يمكن للمؤسسة إنتاج الحليب بدون استلام المادة الخام. فجودة الحليب الخام تنعكس على جودة الحليب كمنتج نهائي ما يضمن ثقة المستهلك، وبالتالي هذا النشاط مضيف للقيمة. تحليل تكلفة اللتر من الحليب : 2.26 دج كما هو معلوم أن الحليب البودرة هو مادة مدعمة من طرف الدولة فتكلفتها مضبوطة، أما فيما يخص حليب البقر المجموع فإن المؤسسة تحرص على شرائه بأسعار ملائمة وبجودة عالية. المؤسسة هنا تتكبد تكلفة تتضمن سعر الشراء + النقل + فحص الجودة + التخزين الأولي في غرف التبريد . ما يعني أنها تكاليف مباشرة وغير مباشرة. عدد مرات الاستلام: الرقم 3 يشير إلى ثلاث عمليات استلام رئيسية. يجب تقييم ما إذا كان هذا العدد الأمثل من حيث التوازن بين توفر الحليب الطازج وتكاليف النقل والفحص المرتبطة بكل عملية استلام يمكن للمؤسسة زيادة عدد مرات الاستلام لتقليل التكلفة لكل عملية . فرص التحسين : تحسين إدارة علاقات الموردين : بناء شراكات قوية مع الموردين الموثوقين لضمان جودة الحليب و الحصول على أفضل الأسعار و الشروط. تقييم كفاءة عمليات الاستلام بتحديد أي تأخير محتمل في عملية التفريغ والفحص مثلا. تقليل الفاقد والتلف : وذلك بتطبيق أفضل الممارسات في التعامل مع الحليب الخام لتقليل أي هدر أو تلوث أثناء في الاستلام والتخزين الأولي.	
يعتبر نشاط مراقبة الجودة أساس بناء ثقة المستهلك والحفاظ على سمعة المؤسسة. إنه يضمن أن المنتج النهائي ليس فقط يلبي المعايير الصحية والغذائية الصارمة، بل يقدم	النشاط الثاني :

نشاط مراقبة الجودة	أيضا
	تجربة مرضية للمستهلك من حيث الطعم والقوام. على الرغم من أن تكاليفه قد لا تكون مباشرة في إنتاج اللتر، إلا أن قيمته في تجنب سحب المنتجات والشكاوى وفقدان السمعة لا تقدر بثمن التكلفة الإجمالية : 3.63 دج عدد مرات النشاط : 1 مرة فحص تكلفة الوحدة لكل عملية فحص : 3.63 دج/عملية فحص محرك التكلفة : عدد مرات الفحص هذا النشاط مضيف للقيمة بشكل غير مباشر ولكنه ضروري جدا وحاسم المستهلك يرغب في دفع ثمن منتج آمن، صحي، وذو جودة ثابتة. الفحوصات الجيدة تمنع المنتجات المعيية من الوصول إلى السوق، مما يحمي صحة المستهلك ويحافظ على سمعة العلامة التجارية لمؤسسة عثمانى للحليب والمحافظة على حصتها السوقية. ارتفاع تكلفة الفحص الواحد 3.63 دج لعملية فحص واحدة تبدو مرتفعة للغاية مقارنة بالأنشطة الأخرى، خاصة إذا كانت لا تمثل سوى فحصا نهائيا، خاصة إذا لم تدرج ضمنها أجور العمال، تكلفة المواد الكيميائية المستخدمة في التحليل، استهلاك معدات المختبر ، أو استهلاك الطاقة. عدد مرات النشاط المنخفض : الاقتصاد على 1 مرة فحص يثير تساؤلات حول فعالية نظام مراقبة الجودة الشامل. هل يتم إجراء فحوصات في مراحل أخرى مثل: فحص الحليب الوارد، الفحص أثناء المعالجة. فرص التحسين : تحسين كفاءة المخبر: البحث عن طرق لتقليل الوقت المستغرق في الاختبارات دون المساس بالدقة، أو استخدام أدوات تحليل أسرع وأكثر أتمتة إعادة تقييم نقاط الفحص الحرجة: تحديد ما إذا كانت هناك نقاط فحص إضافية (أو أقل) يمكن أن تكون أكثر فعالية في منع المشاكل. تحسين إدارة المواد الكيميائية: تقليل هدر المواد المستخدمة في المخبر التركيز على الجودة المدججة : بدلا من الاعتماد الكلي على الفحص النهائي، يجب بناء الجودة في كل

مرحلة من مراحل الإنتاج لتقليل الحاجة إلى تصحيح الأخطاء لاحقاً.	
بعد معالجة الحليب وضمان جودته، تأتي مرحلة التعبئة والتغليف التي لا تقل أهمية. فالتعبئة ليست مجرد وعاء للمنتج، بل هي امتداد لهوية العلامة التجارية بوجود منافسين كثير، ودرع حماية لجودة الحليب من الملوثات . الخارجية، كما أنها تلعب دوراً في سهولة النقل والتخزين والعرض للمستهلكين. التكلفة الإجمالية : 2.95 وحدة نقدية عدد مرات النشاط: 1 هاذي درهماً مرة 1 في حساب ABC؟ تكلفة الوحدة لكل عملية تعبئة : 2.95 دج/عملية تعبئة محرك التكلفة: عدد مرات التعبئة (افتراضي) هذا النشاط مضيف للقيمة بشكل أساسي التعبئة والتغليف ضرورية لحماية الحليب من التلف والتلوث، إطالة مدة صلاحيته، وتسهيل عملية نقله وتخزينه كما أنها عنصر رئيسي في جذب المستهلكين وتقديم معلومات حول المنتج. تحليل التكلفة: 2.95 دج تمثل تكلفة كبيرة نوعاً ما لكن هذه الأكياس لا تقوم المؤسسة بتصنيعها لنفسها لذلك تكلفتها مرتفعة. محرك التكلفة وعدد المرات : عدم تحديد عدد مرات التعبئة بدقة يجعل هذا النشاط بحاجة إلى توضيح إذا كانت "1" تمثل دورة تعبئة واحدة لكامل الإنتاج. تأكد من هاذي برك إذا هكذا شوف كيفاش تغيرها فرص التحسين : تحسين كفاءة استخدام المواد: تقليل الهدر في مواد التعبئة من خلال معايرة أفضل لآلات وتدريب العمال التفاوض مع موردي مواد التعبئة: للحصول على أفضل الأسعار والجودة تحسين سرعة خطوط التعبئة : زيادة الإنتاجية عن طريق تقليل الأعطال ووقت التوقف النظر في مواد تعبئة بديلة : استكشاف مواد تعبئة تكون أكثر فعالية من حيث التكلفة أو أكثر استدامة تصميم العبوات : يمكن إعادة تصميم عبوات كرتون بدلا من أكياس البلاستيك.	النشاط الثالث نشاط التعبئة والتغليف

يمثل نشاط التوزيع والنقل الجسر الذي يربط المؤسسة بزملائها، فهو يضمن وصول المنتج النهائي من بوابات المصنع إلى نقاط البيع المختلفة في الوقت المناسب وبالجودة المطلوبة. إن كفاءة هذا النشاط تؤثر بشكل مباشر على تكاليف التشغيل، سرعة الوصول إلى السوق، ورضا العملاء التكلفة الإجمالية: 5.17 دج عدد مرات النشاط: 4 مرات توزيع تكلفة الوحدة لكل عملية توزيع : 1.29 وحدة نقدية/عملية توزيع محرك التكلفة: عدد مرات التوزيع هذا النشاط مضيف للقيمة بشكل مباشر، حيث أنه لا قيمة للمنتج إذا لم يصل إلى المستهلك، فالتوزيع الفعال يضمن توفر المنتج في السوق، ويدعم عملية البيع . ثاني أعلى تكلفة: حيث بلغت 5.17 دج/لتر هذا يعني أن تحسینه سيؤدي إلى وفورات كبيرة الـ 1.29 دج لكل عملية توزيع يجب تحليلها لتحديد مكوناتها: تكلفة الوقود، أجور السائقين، صيانة المركبات، إهلاكها، تكاليف التأمين، وحتى تكاليف تحميل وتفريغ المنتج. إن المؤسسة تتعامل مع 19 موزعا داخل ولاية خنشلة و 2 خارجها، وهي شبكة توزيع واسعة ولكن يمكن العمل على توسيعها أكثر. تحسين تخطيط المسارات: استخدام برامج متقدمة لتخطيط مسارات التوزيع لتحسين الكفاءة وتقليل استهلاك الوقود والوقت في حالة تقوم هي بالتوزيع.	النشاط الرابع : التوزيع و النقل
الصيانة هي نشاط حيوي يضمن استمرارية وسلامة عمليات الإنتاج. إنها بمثابة خط الدفاع الأول ضد توقف الآلات المفاجئ، والذي يمكن أن يؤدي إلى خسائر فادحة في الإنتاج والوقت والمال. على الرغم من أن تكاليفها قد تبدو هامشية في بعض الأحيان، إلا أن إهمالها يمكن أن يؤدي إلى تكاليف أعلى بكثير في المستقبل التكلفة الإجمالية: 0.45 دج عدد مرات النشاط: 360 ساعة صيانة تكلفة الوحدة لكل ساعة صيانة : 0.00125 دج/ساعة صيانة محرك التكلفة: ساعات الصيانة هذا النشاط مضيف للقيمة بشكل غير مباشر ولكنه ضروري جدا، حيث يضمن التشغيل المستمر للآلات والمعدات، ويقلل من الأعطال المفاجئة التي تؤدي إلى توقف الإنتاج،	النشاط الخامس: نشاط الصيانة

وفقدان المواد الخام، وتأخير التسليم، إن الصيانة الفعالة تزيد من العمر الافتراضي للمعدات وتقلل من الحاجة إلى استبدالها المبكر إن تكلفة المتر الواحد من هذه التكاليف تبدو منخفضة حيث قدرت بـ 0.45 دج ، و 0.00125 دج لكل ساعة صيانة، الأمر الذي يستدعي إعادة النظر في هذا النشاط، ويدل على أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على الصيانة التصحيحية (إصلاح الأعطال بعد حدوثها) بدلا من الصيانة الوقائية. شمولية التكلفة: يجب التأكد من أن هذه التكلفة تشمل جميع تكاليف الصيانة: أجور عمال الصيانة، تكلفة قطع الغيار، مواد التشحيم، تكاليف الأدوات والمعدات الخاصة بالصيانة فرص التحسين : الانتقال إلى الصيانة الوقائية والتنبؤية: الاستثمار في برامج الصيانة الوقائية المجدولة يمكن أن يقلل من الأعطال المفاجئة وتكاليف الإصلاحات الطارئة المكلفة. تحليل تكاليف الصيانة لكل آلة: لتحديد الآلات التي تتطلب صيانة متكررة أو باهظة الثمن، مما قد يشير إلى الحاجة إلى استبدالها أو تحديثها. تحسين إدارة قطع الغيار: لضمان توفر قطع الغيار الأساسية وتقليل وقت التوقف تدريب عمال الصيانة: لزيادة كفاءتهم في إجراء الصيانة وتقديم التشخيص الصحيح.	
--	--

➤ التوصيات الاستراتيجية :

من خلال هذا التحليل للأنشطة الرئيسية وتكاليفها لكل لتر، يتضح أن مؤسسة عثمانى للحليب بخنشة تواجه تحديات وفرصا كبيرة.

التركيز المطلق على تخفيض تكاليف استلام الحليب والتوزيع والنقل :

هذان النشاطان يمثلان ما يقرب من 63% من إجمالي التكاليف (6.79 + 5.17 = 11.96 من أصل 18.99) يجب أن تكون الأولوية القصوى هي تحليل كل مكون من مكونات تكاليفهما والبحث عن استراتيجيات مبتكرة لخفضها، مثل:

التفاوض الجماعي، تحسين مسارات النقل اللوجستية، والاستثمار في كفاءة الطاقة للمركبات

• KPIs: تطوير مؤشرات أداء رئيسية

للأنشطة التي لم يتم تحديد محركات تكلفتها بدقة (مثل التعبئة والتغليف)، حيث افترضنا "عدد مرات التعبئة"، يجب تحديد محركات تكلفة أكثر دقة وقياسها بانتظام، هذا سيسمح للمؤسسة بتتبع أداء كل نشاط وتحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين بشكل أكثر فعالية.

• اعتماد ثقافة التحسين المستمر:

تشجيع جميع العاملين، من الإدارة العليا إلى عمال خط الإنتاج، على تحديد فرص التحسين وتبادل الأفكار وتطبيق الحلول المبتكرة.

إذا طبق في مؤسسة عثمانى للحليب سيمكن المؤسسة ABM نخلص إلى أن استخدام نظام ليس فقط تخفيض تكاليفها غير المباشرة لكل لتر من الحليب، بل أيضا تعزيز كفاءتها التشغيلية، وتحسين جودة منتجاتها، وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية مستدامة في السوق.

❖ تعريف مؤشرات الأداء الرئيسية (KPIs):

مؤشرات الأداء الرئيسية (Key Performance Indicators - KPIs) هي مقاييس كمية أو نوعية تستخدم لقياس مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية والتشغيلية للمؤسسة. تهدف هذه المؤشرات إلى تقييم كفاءة وفعالية الأداء في مختلف العمليات والأنشطة، وتوفير بيانات دقيقة تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات مستنيرة، مراقبة التقدم، وتحسين الأداء بشكل مستمر. تُختار KPIs بعناية لتعكس العناصر الأكثر أهمية التي تؤثر على نجاح المؤسسة، وتكون مرتبطة بأهدافها الإستراتيجية لضمان تحقيق نتائج ملموسة وقابلة للقياس.

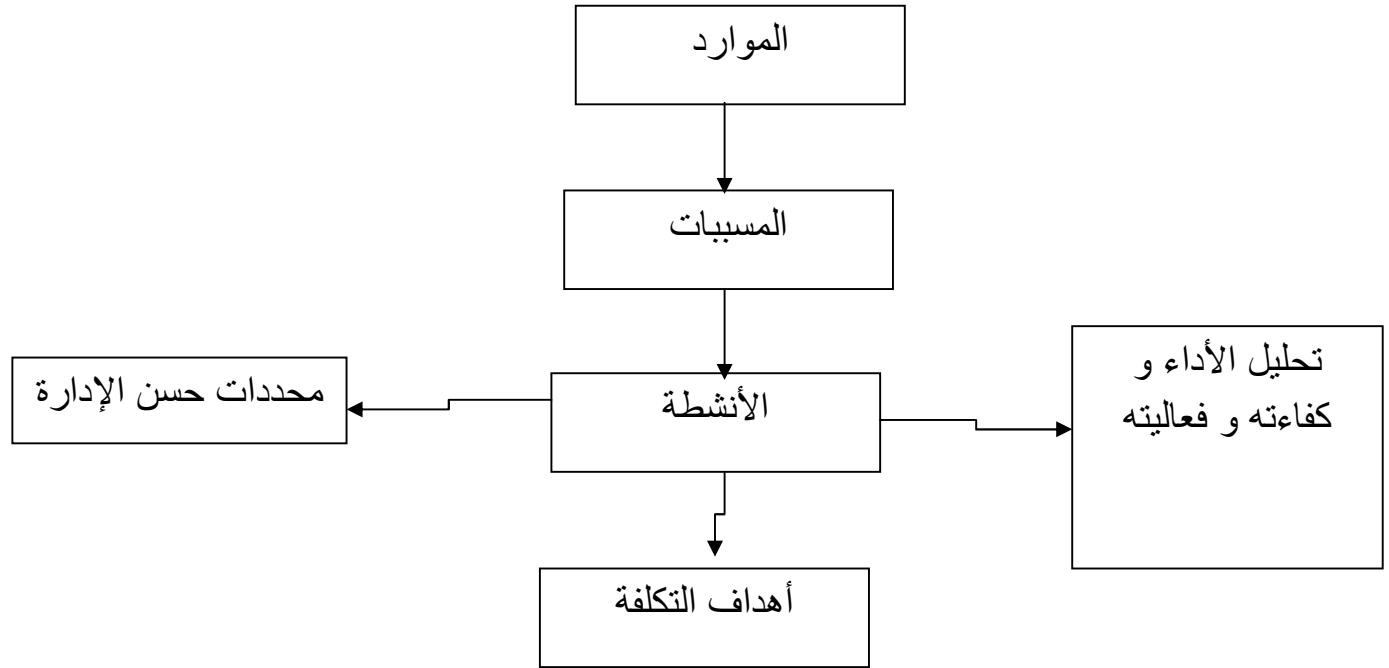
❖ أهمية KPIs في مجال التحكم في التكاليف وإدارة الأنشطة (ABM/ABC)

في تخصص إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (Activity-Based Management) و محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (Activity-Based Costing):

تُستخدم KPIs لتحديد وتتبع مؤشرات الأداء الخاصة بالأنشطة التشغيلية التي تؤثر على التكاليف. تساعد في تحديد محركات التكلفة (Cost Drivers) الأكثر تأثيراً، مما يوجه جهود التحسين وترشيد الإنفاق.

تمكن الإدارة من متابعة مؤشرات مثل كفاءة استهلاك الموارد، نسبة الهدر، زمن إنجاز العمليات، وتكلفة النشاط لكل وحدة.

الشكل رقم (07) نموذج عمل لنظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM



التقليدي	ABC
19.03	18.99

المصدر :بناء على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة

التحليل الفروقات :

يشير الفرق البالغ 0.04 دينار جزائري إلى وجود تباين في تكلفة الوحدة بين نظام المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) والنظام التقليدي، حيث يُظهر نظام ABC تكلفة أقل. يعكس هذا الفارق، بالرغم من ضآلته على مستوى الوحدة، الدقة المتفوقة لنظام ABC في تخصيص التكاليف. يُعزى ذلك إلى اعتماد نظام ABC على مسببات التكلفة الفعلية ، مما يضمن تحميل التكاليف بشكل أكثر واقعية. في المقابل، يميل النظام التقليدي إلى تخصيص التكاليف بطريقة إجمالية، مما قد يؤدي إلى تقديرات غير دقيقة.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال الدراسة الميدانية والمقابلة التي أجريت مع رئيس مصلحة المحاسبة بملبنة عثمانى للحليب في خنشة، تبين أن المؤسسة قد أحرزت تقدماً مهماً في تحسين نظام التكاليف عبر اعتمادها على المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC)، مما أتاح لها دقة أفضل في تتبع التكاليف وتحليل أداء الأنشطة التشغيلية. إلا أن التطبيق الكامل لنظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) لم يتحقق بعد، رغم إدراك المؤسسة لأهميته الاستراتيجية في التحكم الفعال في التكاليف وتحسين تخصيص الموارد ورفع كفاءة العمليات. ويرجع ذلك إلى معوقات منها ضعف التكوين، نقص نظام المعلومات المناسب، وغياب ثقافة التسيير الاستراتيجي، مع وجود استعداد للانتقال التدريجي نحو هذا النظام عند توفر الدعم اللازم.

تحليل الأنشطة التشغيلية الرئيسية أظهر أن نشاط التعبئة والتغليف يُعد نشاطاً مضيئاً للقيمة بسبب دوره الأساسي في حماية الحليب وضمان جودته وقابليته للتسويق، رغم وجود غموض في تحديد عدد مرات التعبئة مما أثر على دقة حساب التكلفة. كما أن نشاط التوزيع والنقل يمثل ثاني أعلى التكاليف، وله تأثير مباشر على رضا العملاء وكفاءة التوصيل، ما يستلزم تحسين التخطيط اللوجستي واستخدام التقنيات الحديثة لتقليل التكاليف. أما نشاط الصيانة، فبرغم انخفاض تكلفته الظاهرة، فإن الاعتماد المفرط على الصيانة التصحيحية يشكل تهديداً لاستمرارية العمليات، ما يبرز أهمية التحول نحو الصيانة الوقائية والتنبؤية لتحسين الأداء والحد من الأعطال.

وقد اتضح أن نشاطي استلام الحليب والتوزيع يشكلان أكثر من 63% من التكاليف الإجمالية، ما يجعلهما محورياً رئيسياً لبرامج ترشيد التكاليف والتحسين المستمر. كما أظهر النظام المحاسبي على أساس الأنشطة دقة أعلى في تخصيص التكاليف مقارنة بالنظام التقليدي بفارق بسيط (0.04 دج/لتر)، مما يعزز جودة التحليل المالي ويساعد في اتخاذ قرارات أكثر فعالية.

بناءً على ذلك، توصي الدراسة بتطوير مؤشرات أداء رئيسية (KPIs) لقياس وتحسين الأنشطة التي تشوبها غموض في محركات التكلفة، وتعزيز ثقافة التحسين المستمر بين جميع العاملين، وتبني مقاربة منهجية تدريجية لتطبيق نظام ABM، بما يتناسب مع قدرات المؤسسة وخصوصيات بيئتها، لتحقيق كفاءة تشغيلية أكبر وتقليص التكاليف غير المباشرة وتعزيز التنافسية في السوق.



تأتي هذه الدراسة ضمن المساعي العلمية الهادفة إلى إثراء الأدبيات المتعلقة بالمحاسبة الإدارية الحديثة، مع التركيز بشكل خاص على نظام الإدارة حسب الأنشطة (ABM). لقد كشفت نتائج البحث، المرتكزة على التحليل النظري والدراسة الميدانية، عن الدور المحوري الذي يضطلع به هذا النظام في تجاوز قصور المناهج التقليدية لتحليل التكاليف، من خلال توفيره لمعلومات دقيقة تسهم في دعم عملية اتخاذ القرار الإداري.

لقد أثبت نظام ABM فعاليته في تحسين التحكم في التكاليف، وذلك بالاعتماد على منهجية تحليلية معمقة للأنشطة، وربط استهلاك الموارد بشكل مباشر بالأنشطة المولدة للقيمة. وقد أسهم ذلك في إعادة هيكلة الأنشطة الداخلية للمؤسسة، وتحديد الأنشطة غير الضرورية أو التي لا تضيف قيمة، مما سمح بتركيز الجهود والموارد على الأنشطة الأساسية ذات الأثر المباشر في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

علاوة على ذلك، يبرز نظام ABM كأداة فاعلة في تعزيز الشفافية المعلوماتية المتعلقة بالتكاليف، مما يمكن المؤسسة من اتخاذ قرارات رشيدة على المستويين التشغيلي والاستراتيجي، سواء في تسعير المنتجات، أو تحسين العمليات، أو إعادة توزيع الموارد. ومع ذلك، لا يخلو التطبيق العملي لهذا النظام من تحديات تتطلب توفير بنية تحتية معلوماتية متكاملة، وكوادر بشرية مؤهلة، بالإضافة إلى دعم إداري قوي لضمان تبني هذا المنهج كجزء لا يتجزأ من الثقافة التنظيمية.

ختاماً، تؤكد هذه الدراسة أن نظام الإدارة حسب الأنشطة يتجاوز كونه مجرد أداة محاسبية، ليصبح فلسفة إدارية متكاملة تساهم في ترشيد النفقات، تعزيز الكفاءة التشغيلية، وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة في بيئة أعمال تتسم بالديناميكية والتعقيد. إن تبني هذا النظام يمثل خياراً استراتيجياً حتمياً للمؤسسات التي تسعى إلى تطوير أدائها المالي والتشغيلي بطريقة علمية ومنهجية، مما يضمن لها الاستمرارية والازدهار.

نتائج اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى : مفادها يساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تخفيض الوقت و الجهد اللازم لانجاز الأنشطة (محققة) لأن : وجود إقتراحات تقنية و تنظيمية لتقليل الوقت في كل نشاط لكن التطبيق لا يزال غير شامل

الفرضية الثانية : محتواها تساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في الغاء الأنشطة الغير الضرورية (غير محققة) لأن : غياب صريح لذكر الأنشطة الغير الضرورية او إعادة هيكلة حقيقية بناءا على تحليل النشاط

الفرضية الثالثة : تساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في اختيار الأنشطة الأكثر كفاءة (محققة) لأن : وجود تحليل للكفاءة و اقتراحات واضحة لكن لا يوجد تغيير فعلي في البنية التشغيلية

الفرضية الرابعة : تساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تجميع الوظائف بطريقة أكثر كفاءة (غير محققة) لأن : التحليل يركز على كل نشاط ككيان مستقل دون وجود دلائل على إعادة تنظيم وظيفي أو دمج أدوار لتحسين الكفاءة .

نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى:

مفادها تساهم تساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة abm في تخفيض الوقت والجهد اللازم لإنجاز الأنشطة محققه لان وجود اقتراحات تقنيه وتنظيميه للتقليل الوقت في كل نشاط لكن التطبيق لا يزال غير شامل.

الفرضية الثانية:

تساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة abm في إلغاء الأنشطة الغير الضرورية غير محققه لان غياب صالح لذكر أنشطة غير الضرورية أو إي إعادة هيكله هيكله حقيقية بناء على تحليل القيمة .

الفرضية الثالثة:

تساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة abm في تحقيق الأكثر كفاءة محققه لان وجود التحليل للكفاءة واقتراحات واضحة لكن لا يوجد تغيير فعلي في البنية التشغيلية

الفرضية الرابعة تساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة abm في تجميع الوظائف بطريقه أكثر كفاءة غير محققه لان التحليل يركز على كل نشاط ككيان مستقل دون وجود دلائل على إعادة تنظيم وظيفي أو دمج ادوار لتحسين الكفاءة

الإقتراحات :

1. ضرورة استخدام الامثل لبرامج الاعلام الآلي و تقنيات المعلومات كونها توفر كم هائل من المعلومات اللازمة لتطبيق نظام الإدارة حسب الأنشطة ABM .
2. تأهيل طاقم مصلحة المحاسبة بعدة دورات تدريبية حول تطورات انظمة المحاسبة .
3. يستلزم على المؤسسة التوجه للطرق الحديثة للتحكم في التكاليف ABC.ABM.ABB.

4. إجراء بحوث تتناول مواضيع لتخفيض التكاليف في الأنشطة التي يكون فيها مسبب التكلفة مرتفع .
5. على المؤسسة محل الدراسة إعادة النظر في طريقة توزيع التكاليف الغير المباشرة و التكاليف المباشرة .



قائمة المراجع :

1. أبو زيد، خالد. "دور محاسبة التكاليف في تحسين كفاءة الأداء المالي". *مجلة البحوث المحاسبية*، العدد 23، 2021، ص 112.
2. عبد الله، سمير. *محاسبة التكاليف: مدخل معاصر*. عمان: دار اليازوري العلمية، 2019، ص 45.
3. علي رحال. *سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، ص 4.
4. بوزيد، فوزية نفاذ هجيرة. "أثر محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية العمومية". *مذكرة ماستر في العلوم التجارية، مالية ومحاسبة*، ص 3.
5. بارهمي، كاميليا، ونور الهدى عموري. "دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية". *مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، سكرة*، 2019-2020، ص 120.
6. دادي عدون، ناصر. *المحاسبة التحليلية، الجزء الثاني*. الجزائر: دار المحمدية العامة، 1994، ص 14.
7. دليمي، خليل، ونواف فخر. *محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول*، ص 67.
8. الجبالي، محمد علي، و قصي السمراني. *محاسبة التكاليف*. ص 9، 29.
9. الخليفة، ميلود، والهادي السحيري. *محاسبة التكاليف الفعلية*. ليبيا، الطبعة الأولى، ص 50.
10. لرزق الله، صالح خليل بن وزاد. *مبادئ محاسبة التكاليف*. عمان، 1997، ص 29.
11. راضي، محمد سامي. *مبادئ محاسبة التكاليف*. الإسكندرية: دار الجامعة، 2002، ص 19، 20.
12. رجي، محمد تيسير عبد الحكيم. *مبادئ محاسبة التكاليف*. الطبعة الرابعة 2009، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة 2010، ص 18.
13. سليمان، فؤاد. *محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في القطاعات المختلفة*. القاهرة: المكتب الجامعي الحديث، 2020، ص 88.
14. KIENNY RAILBRON ET LUMENETUT. (2011). -115-120.
15. LUMENTUT. (2021). 814.

16. اسماعيل الحجازي و سعاد معاليم. (2012). دور التسيير على اساس الانشطة abm في تحسين اداء المؤسسة .
17. افافين الخطابين. (2021). الماهية . الاهمية . الاهداف . الانواع . 85-95.
18. حازم يونس اليامور. (2024). استخدام نظام الادارة على اساس الانشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة .
19. سليمان البشتاوي. (2014). الاتجاهات الاستراتيجية لنظامي التكاليف و الادارة على اساس الانشطة . 45-46.
20. شلابي عمار. (2019). نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية . الجزائر .
21. عمر فريد الشقور. (2022). أثر التكامل في تطبيق النظام نظام التكاليف حسب الأنشطة و نظام الإدارة حسب الأنشطة على إدارة الموارد و تحسين الأداء . المجلة العالمية الاقتصادية ، 525-530.
22. فريد بولجال. (2024-2025). إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM. الجزائر .
23. قاسم حدة و جرد نور الدين. (2021). اثر التكامل على اساس الانشطة و نظام الادارة في تخفيض التكاليف . مجلة دفاتر الاقتصادية .
24. قدوري هودة سلطان. (2017). التكامل بين أنظمة التكاليف الادارة و الموازنة على اساس الانشطة abc abm abb .
25. كمال ابو شديد. (2003). دراسة حالة عناصرها انواعها و منهجيتها . 39-45.



الملحق رقم (01)

MOIS JANVIER 2025

	POIDS		MONTANT EN DINARS	
	PDL 0%	PDL 26%	PDL 0%	PDL 26%
STOCK INITIAL	24358 KG	31512 KG	3 069 108,00	3 970 512,00
ACHAT	44575 KG	57425 KG	5 616 450,00	7 235 550,00
CONSOMMATION STOCK FINAL	44564 KG	57434 KG	5 615 064,00	7 236 684,00
STOCK FINAL	24369	31503	3 070 494,00	3 969 378,00

	PRIX DINARS	
PRIX FILM LPC	360,00	KG
PRIX FILM L'BEN	360,00	KG
PRIX FILM LV	360,00	KG
LAIT DE VACHE	65,00	KG
POUDRE DE LAIT	126,00	KG
SOUDE CAUSTIQUE	119,00	KG
ACIDE NITRIQUE	188,00	KG
EAU		M3
SALAIRE	1 400 000,00	
ELECTRICITE	160 000,00	
GAZ	35 000,00	
TEFLON	5 000,00	
TRANSPORT POUDRE	28 000,00	CAMION TRACTEUR
MISSION	80 000,00	
FERMENT L'BEN	7 206,26	

الشهر نستعمل 102000 كغ

	PDL KG	PRIX HT	
0%	1714	127	217 678,00
26%	2209	127	280 543,00
	38088	7	266 616,00
			764 837,00

20,0807866

LAIT PASTEURISE	
PRIX DE REVIENT	20,08
PRIX DE VENTE	21,00
L'BEN PASTEURISE	
PRIX DE REVIENT	72,00
PRIX DE VENTE	73,00
LAIT DE VACHE PASTEURISE	
PRIX DE REVIENT	67,00
PRIX DE VENTE	70,00

تكاليف الإنتاج لواحد لتر حليب

CHARGE			
SALAIRE	1 850 000,000	1,868686869	أجور
SACHETS	0,008	2,88	غلاف بلاستيكي
TEFLON	160 000,000	0,161616162	مواد التغليف
ELEC - GAZ	350 000,000	0,353535354	كهرباء + غاز
SOUDE	220 000,000	0,222222222	مواد التنظيف
CARBURANT	156 000,000	0,157575758	بنزين + وقود
EAU	350 000,000	0,353535354	مياه
		5,997171717	
PRIX POUDRE			
PRIX ONIL	12 852 000,00	126	غبرة حليب 1 كغ
MISSION	80 000,00	0,080808081	مهمات تنقل العمل
TRANSPORT	350 000,00	0,492957746	نقل غبرة الحليب
		126,5737658	

تكاليف غبرة الحليب لواحد لتر حليب

13,03709788

التكاليف الإجمالية لواحد لتر حليب

19,0342696

الكل سيو → 2100

الكل → 2300

الملاحق رقم (٥٤)

دليل المقابلة

1- دعنا نتكلم عن المحاسبة في مؤسستكم

1-1- ماهي مهامكم على مستوى مصلحة المحاسبة؟

1-2- ماهي المحاسبة الممارسة على مستوى مصلحتكم؟

2- سنتكلم قليلا عن طريقة ABC

1-2- ماهي الطرق المعتمدة في إدارة الأنشطة؟

2-2- لماذا تستخدمون طريقة ABC ومنذ متى؟

2-3- ماهي الصعوبات التي تصادفكم في إنجاز ABC؟

3- توافقون أن نتكلم الآن عن طريقة ABM

1-3- ماذا تعرفون عن طريقة ABM؟

2-3- لماذا لم تطبق طريقة ABM؟

3-3- هل هناك فرصة لاستخدام هذه الطريقة مستقبلا؟

4- سنحاول أن نختم الحديث حول إستخدام طريقة ABM في التحكم في التكاليف من خلال

معرفتكم حول الطريقتين ABC و ABM

SNC LAITERIE ATHMANI
PRODUCTION LAIT ET DERIVES
ROUTE DE ZOUI KHENCHELA

RECAP ETAT DE VENTE ANNUEL 2015

DISTRIBUTEUR	LAIT PASTERISE			LAIT DE VACHE			L'BEN				BEURRE			TOTAL
	QTE	PU	HT	QTE	PU	HT	QTE	PU	HT	QTE	PU	HT	TVA	
AIT YAHIA NABIL	881 600	23,35	20 585 360,00	14 010	36,00	504 360,00	36 740	39,00	1 432 860,00	243 586,20	427	0,00	0,00	22 766 166,20
ALLAOUI DJAMEL	1 383 990	23,35	32 316 166,50	40 901	36,00	1 472 436,00	0	39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	33 788 602,50
ARROUF HOUCINE	800 545	23,35	18 692 725,75	20 630	36,00	742 680,00	0	39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	19 435 405,75
ATHMANI OMAR	0	23,35	0,00	1 111	36,00	39 996,00		39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	39 996,00
BENHABOUCHE RABAH	179 350	23,35	4 187 822,50	3 300	36,00	118 800,00		39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	4 306 622,50
BENHABOUCHE MALEK	25 100	23,35	586 085,00	5 650	36,00	203 400,00		39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	789 485,00
BENHABOUCHE BOUSSEAAD	994 820	23,35	23 229 047,00	36 425	36,00	1 311 300,00		39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	24 540 347,00
BOUDJELAL ZELIKHA	843 300	23,35	19 691 055,00	27 960	36,00	1 006 560,00		39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	20 697 615,00
CHARIDI SAMIR	1 359 470	23,35	31 743 624,50	48 294	36,00	1 738 584,00		39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	33 482 208,50
GARMY HAMZA	688 405	23,35	16 074 256,75	14 460	36,00	520 560,00	200	39,00	7 800,00	011 326,00	427	0,00	0,00	16 603 942,75
EURL ZAMOULI	456 610	23,35	10 661 843,50	5 050	36,00	181 800,00	18 610	39,00	725 790,00	123 384,30	427	0,00	0,00	11 692 817,80
HAFDALLA ABDELHAKIM	605 850	23,35	14 146 597,50	12 650	36,00	455 400,00		39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	14 601 997,50
LAASSIS HAROUNE	836 420	23,35	19 530 407,00	5 875	36,00	211 500,00		39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	19 741 907,00
MELLOUKI ACHRAF	263 355	23,35	6 149 339,25	36 646	36,00	1 319 256,00	89 276	39,00	3 481 764,00	591 899,88	427	0,00	0,00	11 542 239,13
REHAOUET AZZEDINE	11 700	23,35	273 195,00		36,00	0,00		39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	273 195,00
SABEGUE TAREK	498 860	23,35	11 648 381,00	11 380	36,00	409 680,00		39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	12 058 061,00
SNC FAICEL SLIMANE MES	501 310	23,35	11 705 588,50	1 700	36,00	61 200,00		39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	11 766 788,50
ZERDOUM SALIM	2 037 091	23,35	47 566 074,85	122 257	36,00	4 401 252,00	0	39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	51 967 326,85
MARIR HOUCINE	188 815	23,35	4 408 830,25		36,00	0,00		39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	4 408 830,25
DEBBAH HOUSSAM		23,35	0,00	277 807	36,00	10 001 052,00	264 955	39,00	10 333 245,00	1 766 651,65	427	0,00	0,00	22 090 948,65
BENHABOUCHE AISSA	536 795	23,35	12 534 163,25	0	36,00	0,00	0	39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	12 534 163,25
ADEL LEKHEMSSI		23,35	0,00	23 860	36,00	858 960,00	0	39,00	0,00	0	427	0,00	0,00	858 960,00
DERBAL KAMEL		23,35	0,00	2 144	36,00	77 184,00	500	39,00	19 500,00	013 315,00	427	0,00	0,00	99 999,00
	13 093 386		305 730 563,10	712 110		25 635 960,00	410 281		16 000 959,00	2 720 163,03	0		0,00	350 087 645,13

(03) 99 62 66 1

الحق رقم (04)

2023

	LAIT	L'BEN	LAIT CRU	MONTANT HT	TVA	MONTANT TTC
JANVIER	794 022	26 315	11 947	19 656 477,000	384 988,450	20 041 465,450
FEVRIER	741 030	26 526	10 935	18 478 932,000	388 075,380	18 867 007,380
MARS	818 044	30 933	5 540	20 003 965,000	452 549,790	20 456 514,790
AVRIL	1 079 094	31 199	4 989	25 462 417,000	456 441,370	25 918 858,370
MAI	814 028	30 883	22 611	21 281 459,000	451 818,290	21 733 277,290
JUIN	810 025	34 380	9 956	20 454 265,000	502 979,400	20 957 244,400
JUILLET	1 122 089	48 015	5 263	27 682 064,000	702 459,450	28 384 523,450
AOUT	1 124 090	46 630	3 265	27 457 600,000	682 196,900	28 139 796,900
SEPTEMBRE	1 069 075	42 530	1 157	25 817 945,000	622 213,900	26 440 158,900
OCTOBRE	1 187 097	40 070	16 955	29 370 827,000	586 224,100	29 957 051,100
NOVEMBRE	1 017 018	19 685	8 644	23 564 643,000	287 991,550	23 852 634,550
DECEMBRE	893 013	28 055	32 985	23 552 308,000	410 444,650	23 962 752,650
TOTAL	11 468 675	405 221	134 247	282 782 902,000	5 928 383,230	288 711 285,230

2024

	LAIT	L'BEN	LAIT CRU	MONTANT HT	TVA	MONTANT TTC
JANVIER	979 020	31 834	16 635	23 773 573,000	405 246,820	24 178 819,820
FEVRIER	955 142	16 211	19 483	22 605 195,000	224 846,570	22 830 041,570
MARS	990 376	38 860	22 809	25 231 306,000	538 988,200	25 770 294,200
AVRIL	979 698	23 043	29 861	24 346 067,000	319 606,410	24 665 673,410
MAI	990 288	24 205	36 078	25 088 473,000	335 723,350	25 424 196,350
JUIN	960 956	29 530	26 968	24 223 526,000	409 581,100	24 633 107,100
JUILLET	1 025 200	39 280	16 781	25 571 310,000	544 813,600	26 116 123,600
AOUT	987 376	31 825	22 399	24 626 051,000	441 412,750	25 067 463,750
SEPTEMBRE	989 288	19 635	31 153	24 389 113,000	272 337,450	24 661 450,450
OCTOBRE	1 028 376	16 675	32 218	25 068 431,000	231 282,250	25 299 713,250
NOVEMBRE	952 200	14 285	34 121	23 427 475,000	198 132,950	23 625 607,950
DECEMBRE	1 028 376	10 920	35 049	24 846 486,000	151 460,400	24 997 946,400
TOTAL	11 866 296	296 303	323 555	293 197 006,000	4 073 431,850	297 270 437,850

MOIS D' MARS 2025

2500

pour compte

pour compte

05/03/2025

DISTRIBUTEUR	LAIT PAST			Lait d'vache			L'BEN			TOTAL HT	TOTAL TVA	TOTAL	
	QTE	PU	HT	QTE	PU	HT	QTE	PU	HT			TTC	
ALLAOUI DJAMEL	37 900	21,00	795 900,00	0	70,00	0,00	2 005	73,00	146 365,00	942 265,00	27 809,35	970 074,35	
ARROUF SALIM	27 000	21,00	567 000,00	10 495	70,00	734 650,00	0	73,00	0,00	1 301 650,00	0,00	1 301 650,00	
ATHMANI MED B/DJAB	43 500	21,00	913 500,00	0	70,00	0,00	870	73,00	63 510,00	977 010,00	12 066,90	989 076,90	
ATHMANI MED B/ABDE	63 900	21,00	1 341 900,00	0	70,00	0,00	2 550	73,00	186 150,00	1 528 050,00	35 368,50	1 563 418,50	
ATHMANI OMAR	38 000	21,00	798 000,00	0	70,00	0,00	1 000	73,00	73 000,00	871 000,00	13 870,00	884 870,00	
AYACHI RACHID	61 900	21,00	1 299 900,00	0	70,00	0,00	1 195	73,00	87 235,00	1 387 135,00	16 574,65	1 403 709,65	
BENHABOUCHE	0	21,00	0,00	6 509	70,00	455 630,00	0	73,00	0,00	455 630,00	0,00	455 630,00	
BOUDJEHINE SALIM	92 600	21,00	1 944 600,00	0	70,00	0,00	1 152	73,00	84 096,00	2 028 696,00	15 978,24	2 044 674,24	
CHARIDI SAMIR	87 934	21,00	1 846 614,00	6 966	70,00	487 620,00	0	73,00	0,00	2 334 234,00	0,00	2 334 234,00	
GARMI HAMZA	129 020	21,00	2 709 420,00	0	70,00	0,00	0	73,00	0,00	2 709 420,00	0,00	2 709 420,00	
GHARBI ZINELAABIDINE	87 500	21,00	1 837 500,00	0	70,00	0,00	1 275	73,00	93 075,00	1 930 575,00	17 684,25	1 948 259,25	
HOGASS ABDELLAH	130 200	21,00	2 734 200,00	0	70,00	0,00	0	73,00	0,00	2 734 200,00	0,00	2 734 200,00	
LAASSIS HAROUNE	183 200	21,00	3 847 200,00	0	70,00	0,00	4 487	73,00	327 551,00	4 174 751,00	62 234,69	4 236 985,69	
LAGABI RABAH	41 000	21,00	861 000,00	0	70,00	0,00	400	73,00	29 200,00	890 200,00	5 548,00	895 748,00	
MARIR HOUCINE	13 000	21,00	273 000,00	0	70,00	0,00	125	73,00	9 125,00	282 125,00	1 733,75	283 858,75	
MEZHOUD FATIHA	89 900	21,00	1 887 900,00	0	70,00	0,00	6 780	73,00	494 940,00	2 382 840,00	94 038,60	2 476 878,60	
REHEM ABDELMAJID	26 000	21,00	546 000,00	0	70,00	0,00	1 140	73,00	83 220,00	629 220,00	15 811,80	645 031,80	
SEBAA THABET MED LA	26 000	21,00	546 000,00	70,00	70,00	0,00	195	73,00	14 235,00	560 235,00	2 704,65	562 939,65	
CHARGUI MOHAMED	14 940	21,00	313 740,00	0	70,00	0,00	0	73,00	0,00	313 740,00	0,00	313 740,00	
	1 193 494		25 063 374,00	23 970		1 677 900,00	23 174		1 691 702,00	28 432 976,00	321 423,38	28 754 399,38	

DISTRIBUTEURS	WILAYA	COMMUNE
SHARBI	KHENCHELA	ELHAMMA
ZINELAABIDINE		KAIS
ATHMANI MOHAMED	KHENCHELA	KHENCHELA
ABDELAALI		ENSIGHA
SEBAA THABET	KHENCHELA	TAMZA
MED LAID		KHENCHELA
RAHEM	KHENCHELA	ELMAHMEL
ABDELMADJID		OULED RECHACHE
GARMi HAMZA	KHENCHELA	KHENCHELA
		BABAR
		CHECHAR
		BAGHAI
ALLAOUI DJAMEL	KHENCHELA	AIN TOUILA
LAASSISE HAROUNE	KHENCHELA	OULED RECHACHE
		KHIRANE
		BABAR
		ELOUALDJA
		DJELLAL
		CHECHAR
ARROUF SALIM	KHENCHELA	ELMAHMEL
LAGABI RABAH	KHENCHELA	METOUSSA
MARIR HOUCINE	KHENCHELA	KHENCHELA
CHARIDI SAMIR	KHENCHELA	AIN TOUILA
HOGGAS ABDELLAH	KHENCHELA	KHENCHELA
		ELMAHMEL
		ENSIGHA
AYACHI RACHID	KHENCHELA	KHENCHELA
CHERGUi MOHAMED	KHENCHELA	KAIS
ATHMANI MOHAMED /DJABELLAH	KHENCHELA	KAIS
		REMILA
		TAOUZIANET
BOUDJHINE SALIM	KHENCHELA	KHENCHELA
		ELHAMMA
		ENSIGHA
MAZHOUD FATIHA	KHENCHELA	ELHAMMA
		OULED RECHACHE
		KHENCHELA
ATHMANI OMAR	KHENCHELA	KAIS



خنشلة في : 2025-04-29

إلى السيد: مدير مصنع عثمانى لإنتاج الحليب

الرقم: 164/ك ع ا ت ع ق م ع و م / 2025

تنبيه مهتممة

- سعيا لاستكمال البرنامج الدراسي المقرر للحصول على شهادة الماستر محاسبة ، ومن أجل تجسيد المفاهيم النظرية للطلبة، يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة وتسهيل المهمة للطلاب:

الاسم و اللقب : صابر هزيل

مكان الميلاد: خنشلة

تاريخ الميلاد: 2002/06/23

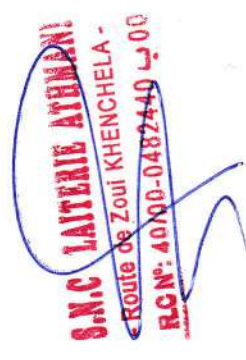
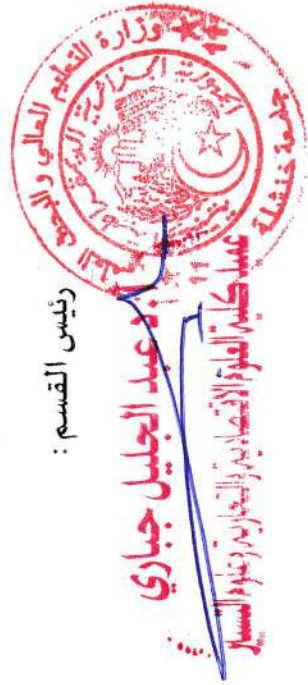
التخصص: محاسبة

رقم التسجيل: 202034048332

عنوان المذكرة: دور نظام الادارة حسب الانشطة ABM في التحكم في التكاليف.

*وذلك من أجل إجراء تربص تطبيقي لدى مؤسستكم .

رئيس القسم :





خنشلة في : 2025-04-29

إلى السيد: مدير مصنع عثمانى لإنتاج الحليب

الرقم: 165/ك ع ا ت ع ق م ع وم/2025

تسليم معتمدة

- سعيا لاستكمال البرنامج الدراسي المقرر للحصول على شهادة الماستر محاسبة، ومن أجل تجسيد

المفاهيم النظرية للطلبة، يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة وتسهيل المهمة للطلاب:

الاسم و اللقب : ملاك دخيل

مكان الميلاد: خنشلة

تاريخ الميلاد: 2002/06/23

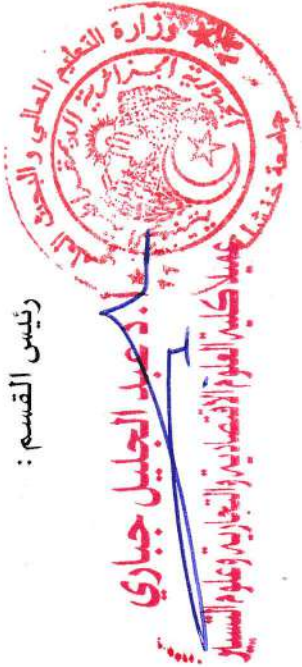
التخصص: محاسبة

رقم التسجيل: 202034049379

عنوان المذكرة: دور نظام الإدارة حسب الأنشطة ABM في التحكم في التكاليف.

*وذلك من أجل إجراء تربية تطبيقية لدى مؤسستكم.

رئيس القسم :



الملخص :

سعت هذه الدراسة إلى تحليل دور نظام الإدارة حسب الأنشطة (Activity-Based Management - ABM) في تعزيز فعالية التحكم في التكاليف داخل ملبنة عثمان، من خلال تشخيص دقيق للبنية التشغيلية للمؤسسة وتقييم مدى مساهمة كل نشاط إنتاجي في خلق القيمة. وقد تمثل الهدف الأساسي في إبراز كيف أسهم تطبيق هذا النظام في تحسين كفاءة تخصيص الموارد، والحد من مظاهر ضعف الكفاءة التشغيلية، ورفع مستوى الأداء المالي والتشغيلي حيث اعتمدت الدراسة على منهج الوصفي التحليلي، جمع بين الإطار النظري لنظام ABM الإطار النظري للتكاليف والتطبيق العملي له في سياق صناعي واقعي. وارتكز التحليل على خمسة أنشطة تشغيلية رئيسية تمثل جوهر العمليات داخل الملبنة، وهي: استلام الحليب، مراقبة الجودة، التعبئة والتغليف، التوزيع والنقل، والصيانة. وتم تحليل هذه الأنشطة لتحديد مدى مساهمتها في توليد القيمة وتحليل أثرها على هيكل التكاليف الكلية.

ولتحقيق ذلك، وتم الاعتماد على المقابلة كأداة نوعية رئيسية ما أتاح جمع معطيات دقيقة وواقعية حول سير العمليات الداخلية و توزيع التكاليف حسب الأنشطة.

من خلال الدراسة التي قمنا بها تم التوصل الى النتائج كالتالي :

➤ ساهم نظام الإدارة حسب الأنشطة (ABM) في تخفيض التكاليف الإجمالية من خلال ربط التكاليف الفعلية بالأنشطة المسببة لها، مما مكّن من تقليل الاستخدام غير الفعّال للموارد وتحسين استغلالها.

➤ أدى تطبيق ABM إلى تقليص الوقت والجهد اللازمين لإنجاز الأنشطة، وذلك عبر إعادة تصميم العمليات وتحديد الأنشطة الزائدة أو غير الضرورية.

➤ ساهم النظام في إلغاء الأنشطة غير ذات القيمة المضافة، مما مكّن المؤسسة من تبسيط سلسلة العمليات وزيادة كفاءة الأداء العام.

➤ مكّن ABM من اختيار الأنشطة الأكثر كفاءة، من خلال تحليل الأداء وتقييم العلاقة بين الموارد المستهلكة والقيمة المولّدة، مما ساعد في توجيه الجهود نحو العمليات الأكثر ربحية.

الكلمات المفتاحية : حساب التكاليف على أساس الأنشطة ABM، الإدارة على أساس الأنشطة، التكاليف، دور نظام الإدارة حسب الأنشطة ABM في التحكم في التكاليف .

Abstract

This study aimed to analyze the role of Activity-Based Management (ABM) in enhancing cost control effectiveness within the Othmani Dairy. It involved a thorough diagnosis of the company's operational structure and an evaluation of the extent to which each production activity contributes to value creation. The primary objective was to highlight how the implementation of ABM improved resource allocation efficiency, reduced operational inefficiencies, and enhanced both financial and operational performance. The research employed a descriptive-analytical approach, combining the theoretical framework of ABM and cost accounting with a practical application in a real industrial context.

The analysis focused on five core operational activities representing the backbone of the dairy's processes: milk reception, quality control, packaging, distribution and transportation, and maintenance. These activities were examined to assess their contribution to value generation and their impact on the overall cost structure.

To achieve this, the study relied primarily on interviews as a qualitative tool, which enabled the collection of accurate and realistic data on internal operations and cost distribution by activity.

The findings of the study revealed the following:

- ABM contributed to reducing total costs by linking actual expenses to their causal activities, thereby minimizing inefficient resource use and improving utilization.
- The implementation of ABM helped reduce the time and effort required to complete activities through process redesign and the identification of redundant or unnecessary tasks.
- The system facilitated the elimination of non-value-added activities, allowing the company to streamline its process chain and enhance overall performance efficiency.
- ABM enabled the selection of the most efficient activities by analyzing performance and evaluating the relationship between consumed resources and generated value, thereby guiding efforts toward more profitable operations.

Keywords: Activity-Based Costing (ABC), Activity-Based Management (ABM), Costs, ABM's role in cost control.