

مدى مساهمة الأساليب الحديثة لحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات

Contribution of modern methods of accounting management in improving the Managerial efficiency of institutions

د. خفري خيضر

جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر

k.khenfri@univ-boumerdes.dz

أ. بورنيسة مريم

جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر

m.bournissa@univ-boumerdes.dz

تاريخ القبول: 2018/09/13

تاريخ الاستلام: 2018/05/30

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى نجاعة وفعالية الأساليب الحديثة لحاسبة التسيير في تحسين ومراقبة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (سوناطراك، جو روية، بيوفارم، صيدال، سونلغاز)، هذا من جهة ومن ناحية اخرى تخفيض التكاليف، حيث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في سرد الأساليب الحديثة لحاسبة التسيير وعلى التقارير التسييرية والمالية لتبيان فعاليتها في تحسين التسيير في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة. وتوصلنا أن الأساليب الحديثة لحاسبة التسيير حققت نتائج إيجابية على صعيد تخفيض وتخصيص التكاليف الغير المباشرة بشكل دقيق ومناسب في العمليات الإنتاجية، كما استطاعت هذه الأساليب أن توفر معلومات عن التغيرات التي تطرأ على التكاليف التي تتحملها المؤسسة، مما يساعد على فهم سبل الكفاءة التسييرية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التسيير، التكاليف، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، الكفاءة التسييرية.

Abstract:

This study aims to know the effectiveness of recent managerial accounting in order to improve and control the company (Sonatrach, Jus Rouiba, Biopharm, Saidel, Sonalgaz) on the one hand, and on the other hand reducing costs, where we used the analytical descriptive approach to analyze the modern methods of managerial accounting, and the annual managerial and financial reports, in order to demonstrating their effectiveness in improving the good management in companies especially industrial company.

This study revealed that the above methods have achieved very positive results in the reduction, and allocation of indirect costs accurately, and appropriately in the production processes and they have been able to provide information on changes in the costs incurred by the company, which helps to understand Means of managerial competence.

Key Words: Management Accounting, Costs, Cost-Based Approach To Activities, Cost-Based Management Approach, And Management Efficiency.

JEL Classification: D2,D6.

*مرسل المقال: بورنيسة مريم (m.bournissa@univ-boumerdes.dz)

مقدمة:

مع اشتداد المنافسة العالمية بين المؤسسات الاقتصادية، وبين محاولة هذه الأخيرة تحقيق استمراريته في السوق لجأت اغلب هذه المؤسسات إلى اجراء تغييرات جوهرية في انظمتها التسييرية، أملاً في ضمان مكانتها وزيادة أرباحها بشكل ملحوظ. فنجاح المؤسسات وتطورها يعتمد بشكل كبير على مدى وجود نظام تسييري فعال يقوم بالتنسيق بين الموارد المختلفة لتحقيق اهدافها، ويتوقف ذلك على مدى سلامة ورشادة القرارات المتخذة من طرف صناع القرار في المؤسسات.

ومن بين الأنظمة التسييرية نجد محاسبة التسيير أو ما يعرف "بمحاسبة التكاليف" إذ تعتبر من أبرز الأدوات الأساسية للتحكم في تكاليف الإنتاج وكيفية تحميلها وتخصيصها، كما تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات والاستثمارات وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة وجل هذه الخصائص جعلت محاسبة التسيير تتميز عن غيرها من المحاسبات في تحديد الاحتياجات الملائمة للإدارة على كافة المستويات، حيث لقت هذه الأساليب صدى كبير في المؤسسات الصناعية خاصة لكنه بعد مرور الوقت أصبحت أساليب محاسبة التسيير التقليدية لا تفي بمتطلبات مستخدميها، الأمر الذي جعل كل من الاقتصاديين وخاصة الباحثين منهم وعلى رأسهم Cooper and Kaplan يبحثون عن أساليب أخرى والتي اطلق عليهم فيما بعد بالأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير.

يعتبر كل من أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، من أبرز الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير وأكثرها شيوعاً في المؤسسات الصناعية الحديثة وهذا نظراً لكونهما أسلوبين محاسبين يستخدمان في قياس سعر التكلفة ومتابعة أداء الأنشطة، بالإضافة إلى تحميل التكاليف الغير مباشرة مما يعني ان تطبيقهما يؤديان إلى تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات ومن ثم تعزيز قدرتها التنافسية.

ومما لاشك ان البيئة المؤسسية تسعى وباستمرار إلى تحقيق الكفاءة التسييرية من خلال الاستغلال الأمثل والعقلاني للأنشطة وتوجيه الموارد نحو المنتجات الأكثر طلباً في السوق. ولتمكين المؤسسات من تحسين كفاءتها التسييرية ينصح الاقتصاديين من استخدام كل من التكاليف على أساس الأنشطة واسلوب الإدارة على أساس الأنشطة باعتبارهما نظم محاسبية حديثة تساهم في تحليل التكاليف من خلال تصميم خريطة الأنشطة، تحليل القيمة وتصنيف الأنشطة.

الإشكالية الرئيسية: تعاني اغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من مشاكل تسييرية أثرت سلباً على مردوديتها وتنافسيتها، حيث ان اغلب المؤسسات الوطنية غير قادرة عن منافسة المؤسسات العالمية وهنا تبرز أهمية الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير والتي إن تمكنت المؤسسات الجزائرية من تطبيقها ستساعدها كثيراً على تفادي الأخطاء السابقة والعمل بفعالية، مما يمكنها من تطوير أساليب الإنتاج كما ونوعاً. وفي هذا الاطار يندرج موضوعنا الذي يعد من أولويات المسيرين في المؤسسات خاصة ان أساليب محاسبة التسيير التقليدية أصبحت لا تلبي احتياجات

المسؤولين والمديرين حالياً. وعلى ضوء ما تقدم تتمحور إشكالتنا الرئيسية حول: ما مدى مساهمة كل من أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة واسلوب الإدارة على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات؟

أهمية الدراسة: لهذه الدراسة أهمية كبيرة نوجزها فيما يلي:

- توضيح مفهوم الأساليب الحديثة لحاسبة التسيير.
- محاولة التوجه نحو تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية.
- مساعدة المديرين في المؤسسات أو صناع القرار في اتخاذ القرارات المناسبة بدقة وفي الوقت المحدد.
- إبراز أهمية استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة كوسيلة لتحسين مستوى الكفاءة التسييرية للمؤسسات من خلال تصميم خريطة الأنشطة، تحليل القيمة وتصنيف الأنشطة إلى أنشطة أساسية، أنشطة مساندة، أنشطة منحرفة.

أهداف الدراسة: فتكمن فيما يلي:

- إبراز أهمية استخدام أسلوب التكاليف واسلوب الإدارة على أساس الأنشطة كوسيلتين لتحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسة.
- دراسة التكاليف غير المباشرة وتخصيصها بصفة دقيقة.
- إبراز كيفية تصميم نموذج الأساليب الحديثة لحاسبة التسيير وأهمية استخدامهم في المؤسسات خاصة من ناحية تخفيض التكاليف.
- المساهمة في مراقبة التسيير في المؤسسات.

فرضيات الدراسة: بغية الإجابة على الإشكالية الرئيسية قمنا بطرح الفرضتين التاليتين:

- **الفرضية الأولى:** يعطي تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية نتائج مختلفة ومهمة مقارنة بالأساليب التقليدية لحاسبة التسيير.
- **الفرضية الثانية:** تتحدد الكفاءة التسييرية للمؤسسات الاقتصادية من خلال تقييم الاداء المالي والتسييري للمؤسسات.

المنهج المتبع: تم الاعتماد في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي في سرد مختلف الأساليب الحديثة لحاسبة التسيير وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع.

عينة ومجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الرائدة في الأسواق الجزائرية والبالغ عددها خمس مؤسسات كبرى، أما عينة الدراسة فتتشكل من خلال سلسلة من البيانات المستخرجة من قوائم التسيير للمؤسسات محل الدراسة طيلة فترة الثلاث سنوات (2014-2016).

أداة الدراسة: لقياس مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، قمنا بدراسة تطبيقية على العينة محل الدراسة، كما قمنا أيضا بالاعتماد التقارير المالية والتسييرية للمؤسسات المختارة.

متغيرات الدراسة: تتمثل متغيرات الدراسة في متغيرين وهما:

- **المتغير الاول:** يتمثل المتغير الاول في الكفاءة التسييرية والتي تستحوذ اهتمام بالغ لدى اغلب المسيرين في المؤسسات الاقتصادية عامة.
- **المتغير الثاني:** اما المتغير الثاني فيمكن في الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير كأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة واسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة للذان يعدان من ابرز الأساليب الحديثة قياسا للتكلفة في المؤسسات.

صعوبات الدراسة: تحجج بعض المؤسسات الاقتصادية بأن محاسبة التسيير معطيات سرية لا يجوز إفشاءها، في حين المؤسسات الأخرى التي تمكنا الولوج إليها لا تفقه أصلاً هذه الأساليب والمتمثلة في أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة واسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة وغيرها، لذلك حاولنا من خلال تقارير التسيير والتقارير المالية للمؤسسات محل الدراسة، استخلاص مدى مساهمة هذه الأساليب في تحسين الكفاءة التسييرية وذلك في حدود المعلومات المنشورة.

محاور الدراسة: فيما تم تقسيم هذه الدراسة إلى محورين رئيسيين على النحو التالي:

- **المحور الأول:** ماهية الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير.
- **المحور الثاني:** تحديد تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير على الكفاءة التسييرية.
- **المحور الأول:** ماهية الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير.

1. الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير:

تتجه اغلب المؤسسات الاقتصادية إلى استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير بدلاً من الأساليب التقليدية، كونها تستخدم في تخفيض نسبة التكاليف وكذا حل المشاكل التي كانت مرتبطة بكيفية تحميل التكاليف الغير المباشرة، كما ساهمت هذه الأساليب الحديثة في تطوير أليات الرقابة على تلك التكاليف وتحسين أساليب استغلال الموارد الاقتصادية. ومن بين الأساليب الحديثة التي ستنطرق إليها في هذا المحور نجد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، الذي يعد كأهم أسلوب من وجهة نظر الاقتصاديين وأسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) مع تبيان اهدافهما، خطواتهما، مميزاتها وعيوبهما، إلى جانب العلاقة بين الأسلوبين.

وقبل التطرق إلى الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير نستعرض أهم المصطلحات والمفاهيم الخاصة بالدراسة:

1.1 مفهوم محاسبة التسيير: يعرف المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة لسنة 1990 أن محاسبة التسيير "هي طريقة لمعالجة المعطيات التي تهدف بطريقة عامة إلى تسهيل عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة." كما تستخدم محاسبة

التسيير لغرض تحديد قواعد التقييم لبعض الممتلكات العائدة للمؤسسات هذا من جهة ومساعدة صناع القرار من اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسات من جهة أخرى (Mehri, 2000, p. 14)

أ. مفهوم التكلفة: يقصد بها مورد مضحي أو ضائع من أجل تحقيق هدف معين. (تشارلز، 2009، ص 727)

ب. مفهوم النشاط: هو حدث أو مهمة أو وحدة عمل ذات هدف محدد (المسيح، 2007، ص 96)

2.1. تعريف أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة: (ABC) Activity Based Costing

يمكن إعطاء عدة تعريفات لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة على النحو التالي:

"هي طريقة لحساب التكاليف بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة". (Michel.M, 1997, P236)

كما يعرف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بأنه "نظام يقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة (محرم، 2005، ص 393)، كما يركز هذا النظام على الأنشطة الهامة فقط والتي يعتمد عليها في التصنيع من أجل تنميتها، تحسينها والتخلي عن الأنشطة التي لا تعطي قيمة. (GURSES, 1999, P08)

ويقصد بها بأنها "طريقة تسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة. بمعنى أن هذه الطريقة تقوم على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، ذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الأرباح". (عطية، 2000، ص ص 22-21)

3.1 أهداف تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يهدف أسلوب ABC إلى تحقيق جملة من الأهداف نوردتها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر على النحو التالي:

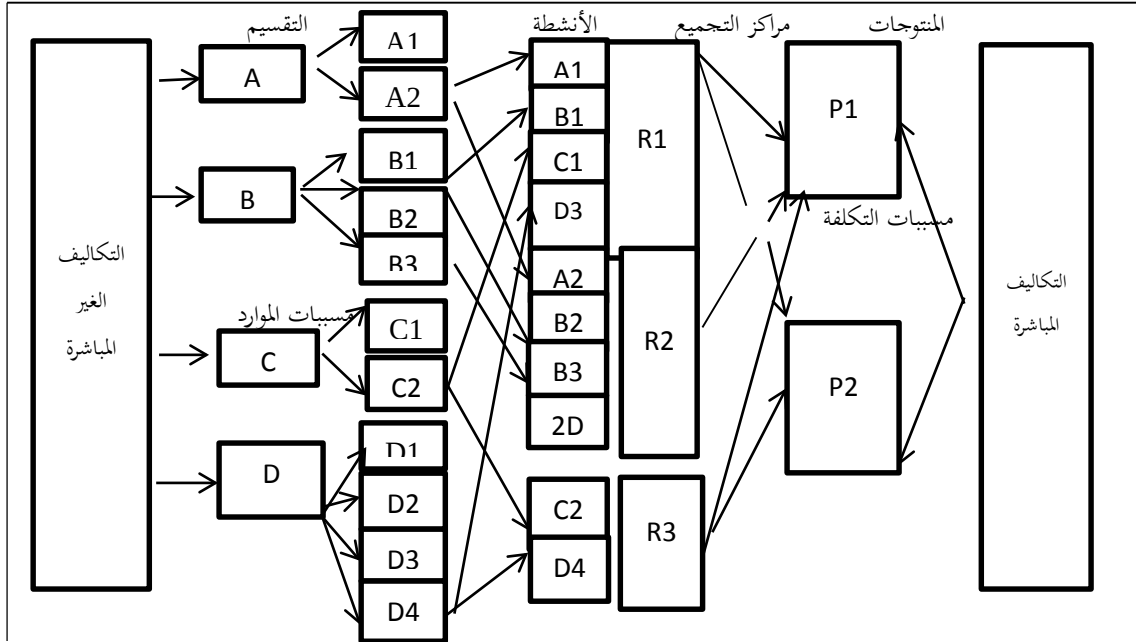
- تحديد الوقت المستغرق بدقة فيما يخص تحديد الأنشطة.
- تقديم معلومات تفصيلية تتعلق باستهلاك النشاط وتحديد مراحل العملية الإنتاجية بدقة.
- تحديد موارد النشاط التي تستهلك في العملية الإنتاجية، كما تهدف كذلك إلى قياس الربح المحتمل للشركة. (Pazarceviren, 2013, p. P08)
- التركيز على الأنشطة ذات القيمة. (التركيتي، 2007، ص 31)
- تسمح بتحديد المسبق والسليم للأنشطة المربحة في المؤسسات. (التركيتي، 2007، ص 31) بتصرف.

4.1 المراحل المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يختلف تصميم النظام الواجب وضعه للتكاليف من مؤسسة لأخرى تبعاً لاختلاف حجم النشاط والظروف المحيطة بكل مؤسسة وعادة يتوقف تصميم النظام على حجم المؤسسات وتكاليف إدارتها، إلى جانب طبيعة المنتجات التي تنتجها.

ولتوضيح أكثر المراحل المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

الشكل (1): المراحل المتبعة في تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة



Source :Langlois.L & Bonnier., (2008), C.B, Edition, Alger,P84

نلاحظ من خلال الشكل السابق ان نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز على أساس الأنشطة بصفة

عامة على المراحل التالية:

- تحديد الأنشطة.
- تقييم الموارد المستهلكة.
- تحديد مسببات التكلفة.
- تخصيص تكاليف الإنتاج.

أ. تحديد الأنشطة: Activity

تعرف الأنشطة على أنها مجموعة من العمليات المتجانسة، تتميز بتحقيق سلسلة من القيمة وتستهلك الموارد. أي ان الأنشطة تحدد مختلف الخدمات حيث تظهر المؤسسة كمجموعة من الأنشطة التي لها علاقة مع بعضها البعض في إطار عملية التحديد. (طنيب، 1998، ص 51)، كما تعرف الأنشطة بأنها "مجموعة من العمليات

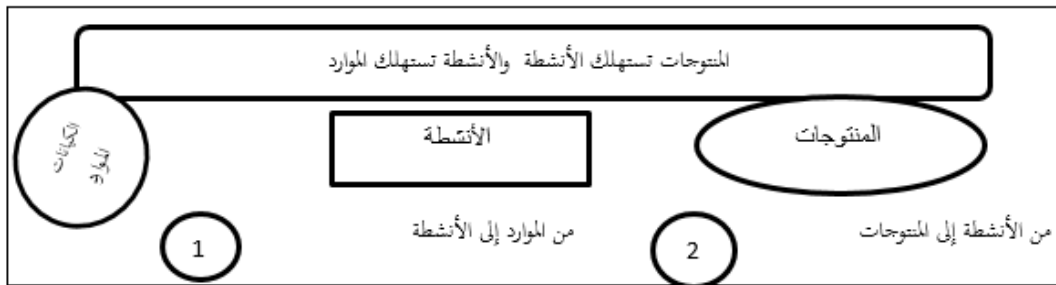
أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم ادائه داخل المنظمة". ويتم تحديد الأنشطة عن طريق عمل قائمة بكافة الأنواع المختلفة للعمل داخل المنظمة مثل المناولة، التعبئة، التغليف والفحص. ونظرا لأن القائمة تحوي الملفات من الأنشطة المختلفة فإنه يتم إعادة تصنيف تلك الأنشطة إلى مجموعات متجانسة، تؤدي إلى اختصار عدد الأنشطة والوصول إلى اوعية تكلفة متجانسة مما يقلل بدوره من عدد مسببات التكلفة المستخدمة في عمليات التحميل، كما سيسهل عملية التطبيق. (Mendoza, 1994, P35)

ب. تقييم الموارد المستهلكة:

يتعلق الأمر بإعادة تخصيص الموارد التي تمت من خلال طريقة التكاليف الكلية. ففي الواقع يوجد العديد من الاستهلاكات تكون غير مباشرة لبعض المنتجات، في حين تكون هذه الاستهلاكات مباشرة في أنشطة إنتاجية أخرى.

وتنص فرضية التكاليف على أساس الأنشطة على مايلي:

الشكل (2): الموارد إلى الأنشطة والمنتجات



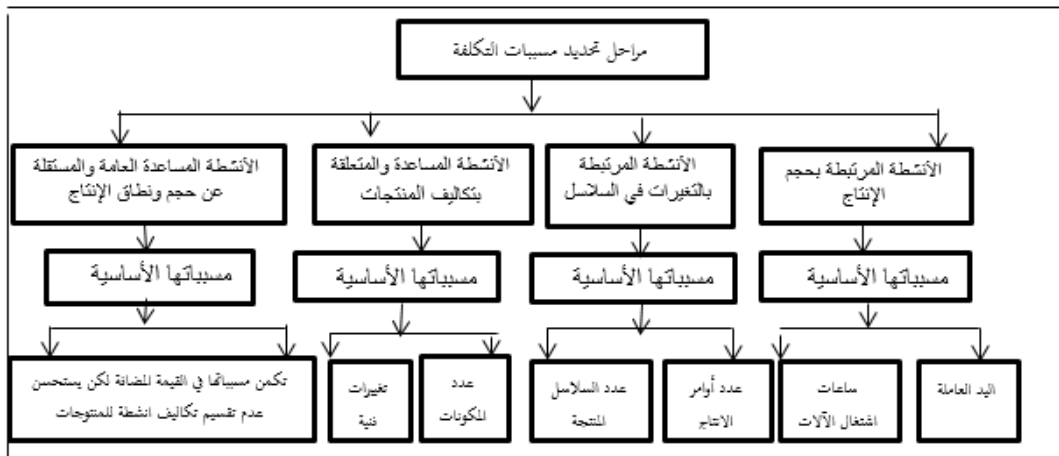
Source : Alcouffe. S, Malleret. V, (May 2002), LES FONDEMENTS CONCEPTUELS DE L'ABC " A LA FRANCAISE ". Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit France. pp.CD-Rom, P08.

و هذه الفرضية تجبر على تقسيم التكاليف الغير مباشرة بشكل مختلف.

ج. تحديد مسببات التكلفة: قبل تحديد مسببات التكلفة نتطرق اولا إلى مفهوم مسببات التكلفة.

ج1. مفهوم مسبب التكلفة: هو وحدة قياس تسمح بتتبع سلوك تكاليف الأنشطة إذ يعد الرابط الأساسي بين تكلفة الأنشطة واستهلاكاتها، اي انه العامل الذي يسبب أو يقود تكلفة النشاط. (عطية أ.، 2006، ص 72) كما ان تحديد طبيعة مسببات التكلفة يعد امرا أساسيا (يجب الأخذ بعين الاعتبار السلوك المتسق للتكلفة والذي يتطور بشكل متناسب مع مسببات التكلفة). حيث اثبتت التجربة إمكانية تجميع الأنشطة في اربع مراحل نجدها مبينة في الشكل أدناه:

الشكل (3): مراحل تحديد مسببات التكلفة



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على:

Et Mendosa. B. , Le Management de la performance ,op-cit, P35.

في كثير من الأحيان يتم تجميع الأنشطة عندما تكون مسببات التكلفة متطابقة لكي لا تتضاعف عدد الأنشطة.

ج2. كيفية حساب مسببات التكلفة: تحسب التكلفة الوحيدة كمايلي:

التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة = تكلفة الموارد المخصصة للنشاط / عدد المسببات (فرزيزي، 2006/2005، ص 66).

ج3. تخصيص تكاليف الإنتاج:

يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة باستخدام معدل تكلفة كل وعاء الذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج. ويتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكتها: مع العلم أن:

معدل تحميل التكاليف غير المباشرة = مجموع التكاليف الغير المباشرة المقدر (Mendosa, 1994, P35) الحجم المقدر لأساس التحميل

وهذا هو جوهر الاختلاف بين أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة واسلوب التكاليف التقليدية كون الأسلوب الأول يحمل المنتج على أساس الأنشطة، اما في أساليب التكاليف التقليدية نجد ان معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة وغير دقيقة. (درغام، 2007، ص 07) وتخصص التكاليف على المنتجات كما يلي:

معامل تخصيص التكاليف = معدل عامل التكلفة × المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل.

5.1. مزايا استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة(ABC): من أبرزها نجد:

- يساهم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد وبصفة دقيقة التكاليف الخاصة بالمنتج.
- توفير بيانات تكاليفية على درجة كبيرة من الدقة، كما يوفر معلومات هامة حول أنشطة المؤسسة وتكاليفها.

- تساعد الأنظمة الإدارية على اتخاذ القرارات التسييرية المناسبة بشأن خفض تكاليف بعض الأنشطة. (ساحري، 2008/2007، ص 56)

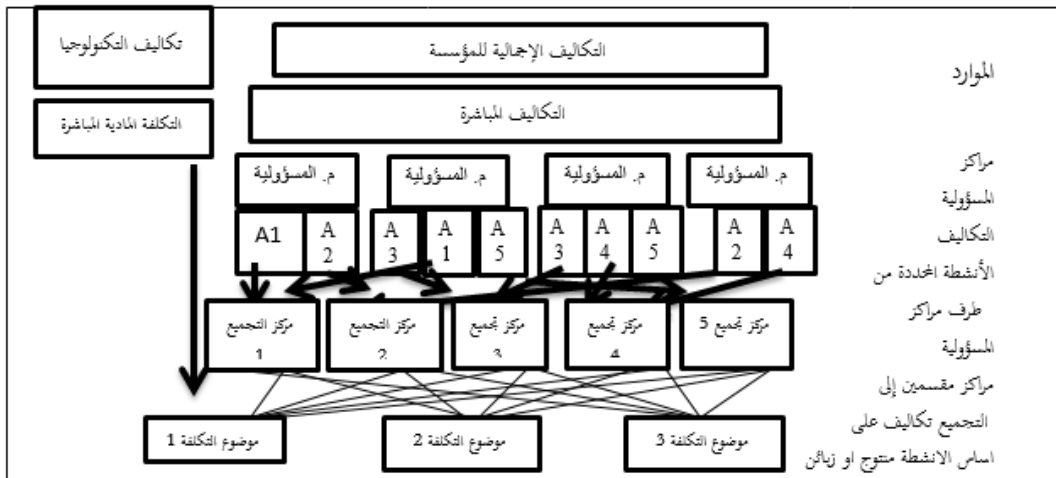
6.1 عيوب استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة: من أهم عيوب استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة نجد:

- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذو جودة عالية. (عطية أ.، 2006، ص 72)

- تتطلب تكاليف باهضة لتصميم نموذج التكاليف على أساس الأنشطة، إلى جانب صعوبة تحديد الأنشطة.

- صعوبة تحديد التكاليف التي تفرض استغلال كامل القدرات والموارد. (Pendaries, 2010, P08)

الشكل (4): تصميم نموذج التكاليف على أساس الأنشطة



Source : Lebas. M, (septembre 1991), Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités ,P63.

2. نظام الإدارة على أساس الأنشطة (Activity Based Management):

إن الفكرة الأساسية لنظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) تقوم على حقيقة مفادها انه يمكن الوصول إلى النجاعة في العمل الذي يقوم به عن طريق التكاليف على أساس الأنشطة، أي بواسطة التحكم في قيادة الأنشطة والتحكم في الميزج بينهما من خلال مسار العملية الإنتاجية. كما ان نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

يقترح تقريب أكبر شيء ممكن لمتابعة التكاليف ومسار الإنتاج من اجل تسهيل التحاليل (البحث على العوامل المؤثرة في مستويات الأعباء والتخصيصات. (Pendaries, 2010, P08)

1.2 تعريف نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM):

يعرف نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة على انه: "قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لإرضاء الزبون وتحسين الربحية. وقد عرفها Hilton " بنفس الأسلوب، أما Maher " فقد عرفها بأنها: "تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات. (LORINO, 1991,P41)

2.2 مبادئ أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM): تنص مبادئ هذه النظام على:

- إن استهلاك الموارد على أساس الأنشطة تسببها مجموعة عوامل والمسماة " بالمسببات".
- التحكم في التكاليف وخلق القيمة مرتبطين مباشرة بالتحكم في المسببات.
- فيما يلي سنقدم نموذج لتسيير الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) والمقارن مع نموذج التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لأن كلا الأسلوبين مرتبطين بمفهوم الأنشطة.

الشكل (5): نموذج الإدارة على أساس الأنشطة ABM المقارن مع نموذج التكاليف على أساس الأنشطة ABC



Source: Boisvert.H, (Novembre1993), De la comptabilité à la gestion par activités, Revue gestion.

يوضح هذا الشكل (من الناحية العمودية) ان تكلفة العائد على أساس الأنشطة والمشرعة على أساس منطقي للحساب تهدف إلى تقييم التكاليف. اما من الناحية الأفقية نجد ان التكاليف على أساس الأنشطة يهدف إلى توضيح سلوك مختلف مسببات الأداء. كما نجد على اليسار الأسباب التي تشمل مختلف المسببات وعوامل استهلاك الموارد على أساس الأنشطة. وهذه الأسباب جاءت نتيجة للأنشطة الأصلية الموجودة في النموذج. اما على اليمين نجد ان مسببات الأداء تهدف إلى قياس الأنشطة المشمولة في هذه العملية.

3.2 خطوات أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM): لتنفيذ أنشطة الإدارة اقترح Boisvert المراحل الخمس التالية:

- تحديد الأنشطة: إن مرحلة تحديد الأنشطة في أسلوب (ABM) تعد مماثلة عن تلك التي تم التطرق إليها في أسلوب (ABC).
- تحليل الأنشطة: تهدف هذه المرحلة إلى تحليل وتصنيف الأنشطة وفقاً لخطط مختلفة على النحو التالي:

استهلاك الموارد، الوقت، الجودة، خلق القيمة في نظر الزبائن، طبيعة قابلة" للتنفيذ أو "لمراقبة" الأنشطة، القدرة الشاملة للتحسين.

- تحليل الأسباب: تعد الأسباب من الأساسيات للوصول إلى إعادة تصميم المسببات. لذا يجب تحديد المسبب وتقييم اثره على مسببات الأداء.

- تحديد مسببات الأداء: تهدف مرحلة تحديد مسببات الأداء إلى معرفة مدى فعالية أو عدم فعالية الوسائل المستعملة. وهذه المسببات تؤسس مرجع مقارنة مع تلك التي تساعدنا على التحقق من وسائل التنفيذ.

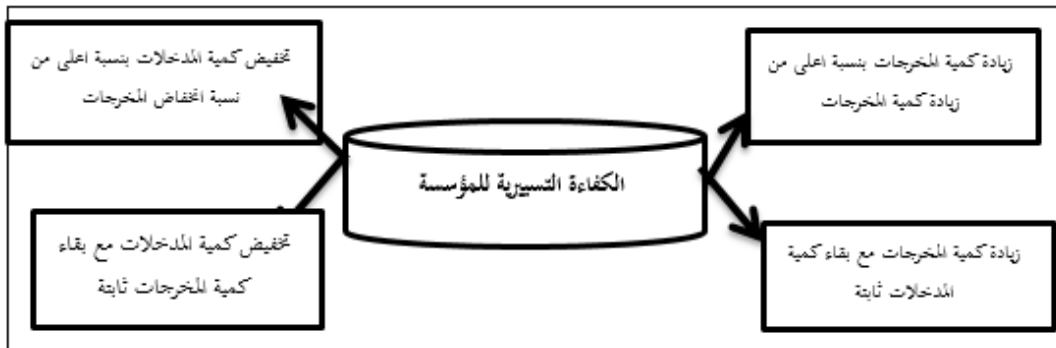
- تحليل ومتابعة التغيرات: من خلال الربط بين الأسباب ومسببات الأداء. (التركبي، 2007، ص 31)

3. تحديد تأثير الأساليب الحديثة لحاسبة التسيير على الكفاءة التسييرية

تسعى المؤسسات وبشكل مستمر على تحسين كفاءتها التسييرية، خاصة وان هذه المؤسسات تشهد موجة تنافسية شديدة يستوجب عليها تحسين وضعيتها التسييرية، ولمواجهة هذه التنافسية لجأت اغلب المؤسسات إلى الأساليب الحديثة لحاسبة التسيير، بدلا عن الأساليب التقليدية، كون ان الأساليب الحديثة تسمح بإحكام وقياس التكاليف والرقابة على الموارد، الأنشطة والمنتجات، كما تسمح هذه الأساليب بتحديد الطاقات المتاحة وآليات استغلالها. وفي هذا المحور سنتناول مفهوم الكفاءة التسييرية ومدى مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات.

1.3 مفهوم الكفاءة التسييرية: (Managerial Efficiency) يقصد بالكفاءة التسييرية "كفاءة المؤسسة كنظام تشغيلي متكامل، حيث يستخدم مفهوم الكفاءة التسييرية للدلالة على كفاءة المؤسسة في تشغيل المستخدمات الإنتاجية ومواجهة المشاكل الإدارية والقيام بكل نشاطاتها بأقل تكلفة. (Mehri, 2000, pp. 145-146). ويمكن زيادة الكفاءة التسييرية للمؤسسة (أنظر الشكل رقم 6) :

الشكل رقم (6): الكفاءة التسييرية للمؤسسة



المصدر: إدريس. ثابت عبد الرحمن. (2002)، كفاءة وجودة الخدمات اللوجستية، الدار الجامعية، مصر، ص

2.3 مراحل تحقيق الكفاءة التسييرية باستخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

من أساليب التحسين الممكنة لتحقيق الكفاءة التسييرية باستخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة نجد:

- تصميم خريطة الأنشطة ثم تحليل القيمة واخيرا تصنيف الأنشطة إلى أنشطة أساسية، أنشطة مساندة وأنشطة منحرفة.

أ. **مساهمة خريطة النشاط في تحسين الكفاءة التسييرية:** تساهم خريطة النشاط في تحديد مدى موقع وترتيب أنشطة المؤسسة وكذا العلاقات المتبادلة بينهم، كما يمكن ان توضح هذه الخريطة مقدار استخدام الموارد والوقت اللازم لأداء كل نشاط فهي تعمل على:

- تحسين التنظيم المادي والوظيفي للمؤسسة، الانتقال من سلسلة نشاط إلى سلسلة أخرى، الجمع بين العمليات المنفصلة، التركيز على الأخطاء أثناء أداء العمليات، التقليل من اداء الأنشطة الغير الأساسية والقضاء على ازدواجية الأنشطة. (هيكال، 1986، ص 861)

تعتبر خريطة الأنشطة بمثابة الدليل الذي يرشدنا إلى طبيعة العلاقات بين مختلف الأنشطة الممارسة داخل المؤسسة فهذه الخريطة تساعد على معرفة الأنشطة المكونة لها حسب مواقعها، أليات تدفق العمل، مراحل الإنتاج المعادة وغير الضرورية، كما تحدد درجة تعقيد العمليات، فalcضاء على ازدواجية الأنشطة وتبسيط العمليات داخل المؤسسة يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتحرير جزء من الموارد المستهلكة والتي توجه بمساعدة خريطة الأنشطة لاستغلالها استغلالا أمثل.

وبالتالي فإن خريطة الأنشطة تساهم في تحقيق الكفاءة التسييرية لأنها تقدم بالتفصيل كل ما تقوم به المؤسسة من عمليات بعرضها لكل مراحل العمل وتحديد مسؤولية كل فرد فيها. كما توضح هذه الخريطة مقاييس العمليات الإنتاجية النموذجية، كالوقت لازم للإنتاج ومستوى جودة المخرجات، التي قد تستعمل كمرجعية عند تقييم اداء المؤسسة.

ب. **تحليل القيمة كأسلوب لرفع مستوى الكفاءة التسييرية في المؤسسات:** يعتبر أسلوب تحليل القيمة إحدى الوسائل التي يعتمد عليها أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة لتخفيض التكاليف وتوجيه الموارد، حيث يسمح هذا التحليل بالتعرف على مساهمة جميع الأنشطة في خلق القيمة من وجهة نظر الزبائن. ويمكن تحليل الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة من خلال المراحل الثلاث التالية: (Malcom, 2005, P134)

- تحديد مواصفات المنتج: التي تم الزبائن مثل الجودة، السعر، وقت التسليم، درجة الثقة...إلخ.
- تحديد مدى مساهمة الأنشطة الممارسة في العمليات الإنتاجية: أي الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة.
- تحديد اسباب الأنشطة التي لا تضيف قيمة: ويكون ذلك اما من خلال تخفيض الأنشطة أو استبعادها كلية أو من خلال تخفيض ممارسة هذه الأنشطة إلى اقصى حد ممكن (تشارلز، 2009، ص 727)، فتحليل القيمة يهدف إلى دراسة جميع الأنشطة والعمليات في المؤسسة، كما يهدف إلى تقديم قيمة أكثر للزبائن بنفس المستوى

الحالي من التكاليف أو تحقيق نفس القيمة بأقل تكلفة، ناهيك عن تحقيق كل من الكفاءة التخصصية والمحافظة على الزبائن وكذا الاستخدام العقلاني والرشيد للموارد في المؤسسة. (Kaplan, 1992, P 10-11)

ج. تصنيف الأنشطة إلى أنشطة أساسية، أنشطة مساندة، أنشطة منحرفة:

قبل التطرق إلى تصنيف الأنشطة يجب أولاً التعريف بكل من مفهوم الأنشطة: الأساسية المساندة والمنحرفة على النحو التالي:

- **الأنشطة الأساسية:** هي أنشطة أغلبها مضيعة للقيمة وتعمل على تحقيق أهداف المؤسسة واحتياجات مستخدميها ونجد:

• **أنشطة مضيعة للقيمة:** يجب التركيز على هذا النوع من الأنشطة والعمل على تعزيزها.

• **أنشطة غير مضيعة للقيمة:** يجب تقليص هذا النوع من الأنشطة بشكل مستمر.

- **الأنشطة المساندة:** وهي أنشطة تكميلية للأنشطة الأساسية. ونجد:

• **أنشطة مضيعة للقيمة:** يجب التركيز على هذا النوع من الأنشطة كونها تؤدي إلى تحسين العمليات الإنتاجية.

• **أنشطة غير مضيعة للقيمة:** من المستحسن التخلص من هذه الأنشطة لأنها ليست مرتبطة بالنشاط الإنتاجي.

- **الأنشطة المنحرفة:** هي أنشطة تسبب في زيادة تكلفة إضافية ولا قيمة لها. (حجاج، 2001، ص 101).

تصنيف الأنشطة: تسعى أغلب المؤسسات إلى تحسين كفاءتها التسييرية من خلال توجيه مواردها نحو الاستغلال الأمثل والعقلاني أو تخفيض التكاليف إلى الحد الأدنى. وعلى العموم يمكن تحسين الكفاءة التسييرية من خلال:

أ. **تخفيض التكلفة:** ويكون ذلك إما :

• **تغيير العملية:** تكون معظم الأنشطة المحرفة مرتبطة بحدوث اخفاق ما في إحدى عمليات المؤسسة وغالبا ما يكون في المراحل الأولى للتوظيف. ولحل هذه المشكلة يجب احداث تحسينات بسيطة في العملية التي يرتبط بها النشاط المنحرف.

• **تغيير الأسلوب:** يتم تغيير الأسلوب سواء من خلال تبسيط العملية أو عن طريق إعادة ترتيب تسلسل المهام تدريب الموظفين... إلخ).

• **تغيير مستوى الخدمة:** يسمح تغيير مستوى الخدمة بإعادة النظر في القيمة التي تخلق داخل المؤسسة بإتاحة الفرصة لتغيير مستوى الخدمة، التي تقدم ولاسيما عندما تحدث المزيد من التغيرات المفتوحة على مستوى خدمات الزبائن الخارجيين.

ب. **تحسين الخدمة:** ويكون ذلك من خلال:

• **استحداث أنشطة مبتكرة:** أي ممارسة أنشطة جديدة ويمكن ان تستهلك الموارد المحررة أو قد تستخدم موارد جديدة.

● تعزيز الخدمة: التي تقدمها المؤسسة إلى الأطراف الداخليين والخارجيين للمؤسسة مع مراعاة ترتيب الأولويات.

● إعادة الانتشار: أي ترتيب الأنشطة الحالية والأنشطة الجديدة من أجل الوصول إلى أفضل أسلوب للعمل. (Plowman, 2005, P14)

نتائج الدراسة التطبيقية:

أفرزت نتائج الدراسة التطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ما يلي:

- أن مؤسسة سوناطراك تستخدم الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير بما يقارب 60% خاصة في السنوات الأخيرة 2016 و 2015، مقارنة بالسنوات السابقة الأخرى، حيث سمح أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة المردودية المالية لمؤسسة سوناطراك بـ 3,42% سنة 2016 مقارنة بسنتي 2015 و 2014، إذ لم يتعدى مؤشر المردودية المالية 0,1% و 0,37% خلال السنتين، ناهيك عن دور الأساليب الحديثة في سهولة تسيير المشاكل التسييرية التي تعاني منها المؤسسة ومن أبرزها انخفاض هامش امان المؤسسة وزيادة الديون المالية، حيث تستعد سوناطراك في الأعوام القادمة إلى تقليل التكاليف الاستثمارية والتشغيلية على حد سواء من خلال تعميم تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في كافة فروعها واختبار أساليب تسييره أخرى (كأسلوب التكلفة المستهدفة أسلوب Six Sigma، أسلوب القيادة... إلخ) للوصول إلى الكفاءة المرجوة من قبل مديريها.

- أما مؤسسة صيدال فمن خلال تقاريرها التسييرية استنتجنا أن نسبة تطبيقها للأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير تتراوح بين 25% و 30% وهي نسبة معتبرة، حيث كانت المؤسسة تعتمد على الأساليب التقليدية لمحاسبة التسيير (خاصة أسلوب التكلفة الكلية واسلوب التكاليف المعيارية دون غيرها)، لكن نتيجة توسيع رقعة تعاملاتها مع الأجانب، تبنت صيدال أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره أسلوب يسعى إلى قياس وتخفيض التكاليف الغير المباشرة، فمن خلال تطبيقها لهذا الأسلوب استطاعت المؤسسة أن تحسن من كفاءتها التسييرية من خلال تقليل التكاليف الغير المباشرة المرتبطة بتصنيع الأدوية والقضاء على بعض الأنشطة التي لا تضيف قيمة. كما ساهم هذا الأسلوب في زيادة الربحية بمقدار 32% سنتي 2016 و 2017 مقارنة بالسنوات السابقة، حيث تسعى المؤسسة نهاية 2018 تحقيق ما يقارب 130 مليون وحدة للبيع و 10840 مليون دج خلال نفس السنة. وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

- أما عن تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة واسلوب ادارة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة بيوفارم استنتجنا أنها تعدت تطبيق 35% لأسلوب ABC، حيث سمح هذا الأسلوب بزيادة أرباحها السنوية نتيجة التسيير الجيد لتكاليفها الصناعية، الاستثمارية والتكاليف التشغيلية، حيث سمح أسلوب التكاليف من تحسين العمليات الإنتاجية للدواء والمستحضرات الطبية بشكل فعال، إذ ساهم هذا الأسلوب في تحسين الجودة وتقليل الوقت اللازم للعمليات الإنتاجية، حيث كانت الأساليب التقليدية تستغرق وقت أطول في تصميم المنتجات

وبتكلفة عالية، لكن هذه الأساليب سمحت بتقليل المشاكل المالية من خلال تحسن هامش الملاءة المالية للمؤسسة من سنة لأخرى، ارتفاع الهامش الاقتصادي للمؤسسة إلى 15% سنة 2016 مقارنة بـ 11% سنة 2015 و 4% سنة 2014 على التوالي. وزيادة المردودية المالية للمؤسسة بـ 2% سنة 2016 مقارنة بسنتي 2015 و 2014، حيث يدل تحسن كل من مؤشرات الملاءة المالية، الربحية ومؤشرات المردودية على تحسن الكفاءة التسييرية للمسيرين في هذه المؤسسة، خاصة ان الفعالية+ الكفاءة = اداء جيد. وهذا ما يعزز صحة الفرضية الثانية.

- اما عن مؤسسة سونلغاز ومؤسسة جو روية فإن كلاهما يتبعان الأساليب الكلاسيكية لحاسبة التسيير، اما عن تطبيقهما للأساليب الحديثة فلا تتعدى نسبة التطبيق 10% لمؤسسة سونلغاز وهذا في بعض فروعها فقط و 5% لمؤسسة جو روية، فمادامت نسبة التطبيق ضعيفة فإن مساهمة الأساليب الحديثة في تحسين الكفاءة التسييرية في هاتين المؤسستين ليست فعالة.

التوصيات: فإننا نوصي بما يلي:

- ضرورة توسيع تطبيق الأساليب الحديثة لحاسبة التسيير في جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك من خلال تخصيص مبالغ ضخمة لتطبيق هذا الاسلوب، كونه يعرف بارتفاع تكاليفه.
- تكوين دورات تدريبية لكل من الاطارات المالية، المسيرين الماليين والمحاسبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حتى تضمن فعالية الاداء البشري والمالي.
- ضرورة اجراء دراسات معمقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حول التكاليف والانشطة قبل مرحلة التصنيع حتى تنفادى تحميل تكاليف إضافية.
- تصميم استراتيجية تسييرية ومالية محكمة من قبل مسيري المؤسسات وتعديلها بصفة دورية وذلك حسب البيانات والمعلومات المتاحة، حتى تتمكن من تحقيق الكفاءة التسييرية بشكل فعال.

المراجع المستعملة:

- فرزي. إبراهيم. (2006/2005). دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة في تسيير تكاليف المؤسسة. المدرسة العليا للتجارة، الجزائر: شهادة الماجستير.
- صلاح. أحمد عطية. (2006). محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية. مصر: الدار الجامعية الطبعة الأولى.
- ساحري. اليزيد. (2008/2007). أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة. باتنة، الجزائر: شهادة الماجستير.
- هورنجن. تشارلز. (2009). محاسبة التكاليف، مدخل اداري. المملكة العربية السعودية: دار المريخ.
- محرم. زينات. (2005). أصول محاسبة التكاليف. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

- محمد. طنب شفق حسن. (1998). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان، الاردن: دار المستقبل للنشر والتوزيع.
- عبد المسيح. (2007). ادارة التكلفة الاستراتيجية مدخل معاصر موسوعة محاسبة التكاليف. مصر: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع.
- باسيلي. مكرم عبد المسيح حجاج. أحمد حامد. (2001). المحاسبة الإدارية: مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء. الطبعة الثالثة. مصر: المكتبة العصرية.
- هيك. فهيم عبد العزيز. (1986). موسوعة المصطلحات الاقتصادية والإحصائية. لبنان: دار النهضة العربية.
- درغام ماهر موسى. (2007). مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة. غزة فلسطين: كلية التجارة (الجامعة الإسلامية).
- عطية هاشم احمد. (2000). محاسبة التكاليف. مصر: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
- هورنجن تشارلز. (2009). محاسبة التكاليف ، مدخل إداري. المملكة العربية السعودية: دار المريخ.
- التركيبي يحي إسماعيل. (2007). محاسبة التكاليف المتقدمة. الطبعة الأولى. عمان، الأردن: دار حامد للنشر والتوزيع.
- Gurses, A. P. (1999). An Activity- Based Costing And Theory Of Constraints Model For Product- Mix Decisions. Blacksburg Virginia: Degree Of Master Of Science In Industrial And System Engineering.
- Kaplan, R. C. (1992). Activity Based System Measuring The Cost Of Resource Usage. Accounting Horizon, 10-11.
- Lorino, P. (1991). Le Contrôle De Gestion Stratégique, La Gestion Par Les Activités. Paris: Ed Pound.
- Malcom.S. (2005). Performance Measurement And Management, A Strategic Approach To Management Accounting. London: Sage Publications Ltd.
- Mendosa, B. E. (1994). Le Management De La Performance. Edition Comptable Malesherbes.
- Mehri, B. (2000). De La Comptabilité De Gestion A La Comptabilité Par Activités. Edition Contribution A La Littérature D'entreprise: Tunis.
- Michel.M. (1997). Cost Accounting. N.Y, Usa.: 5 Eme Édition Mac Graw Hill Book Company.
- Pazarcevioren, S. Y. (2013). Target Costing Based On The Activity-Based Costing Method And A Model Proposal. Istanbul: Edition Commerce University, European Scientific Journal Vol.4 Issn: 1857 – 7881 (Print) E - Issn 1857- 7431.
- Pendaries, M. (2010). Controle De Gestion. Paris France: 5 Eme Edition Economica.
- Plowman.B. (2005). Pricing Decisions, Marketing & Contribution Analysis. Seminars Of British University, Finance Directors, Joint Costing And Pricing (P. P14). England: Group Uk.