

تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC)

بالتطبيق على ملبنة التل مزلوق بولاية سطيف

*Improve the efficiency of the management control according to the system of activity based costing (ABC) -The case of Tell dairy at Mezloug Setif*فتيحة بوحروود¹، حمزة هرياجي²، ياسمينة سالم³Fatiha BOUHROUD¹, Hamza HERBADJI², Yasmina SALEM³¹جامعة سطيف 1 (الجزائر)، bouhroudfatiha@yahoo.fr²جامعة سطيف 1 (الجزائر)، Herbadji_hamza@yahoo.com³جامعة سطيف 1 (الجزائر)، Salemyasmine17@gmail.com

تاريخ النشر: 2020-03-30

تاريخ القبول: 2019-12-07

تاريخ الاستلام: 2019-05-21

ملخص:

إن لمحاسبة التكاليف حسب الأنشطة دور هام في مراقبة التسيير، لذا هدفت الدراسة إلى تبيان دور محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة مراقبة التسيير، وتحديد مزايا تطبيق محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في مجال مراقبة التسيير داخل المؤسسة، لذلك قمنا بإسقاط الجانب النظري لنظام التكاليف حسب الأنشطة على وحدة التل مزلوق، حيث قمنا بدراسة الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة والتي تتبع طريقة التكاليف الكلية، ومن ثم قمنا بتطبيق طريقة التكاليف حسب الأنشطة على المؤسسة، حيث توصلنا إلى نتائج مختلفة عن طريقة المؤسسة في حساب التكاليف، كما تأكدنا من دور نظام التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة مراقبة التسيير من خلال دوره في تخفيض التكاليف والمساعدة على اتخاذ القرار.

كلمات مفتاحية: محاسبة التكاليف حسب الأنشطة، مراقبة التسيير، الكفاءة.

تصنيفات JEL: M41.

Abstract:

That activity based costing played an important role in the management control so aimed at the study to identify the role of activity based costing in improving the efficiency of management control, and to identify the benefits of the application of activity based costing in the area of management control within the enterprise. So we drop the theoretical side of the system activity based costing on the unity of the tell, where we have studied the method followed by the enterprise which follow the way of total costs, and thus we have done the application of the method of the activity based costing for the enterprise, where we have reached different results from the way the enterprise in the calculation of the costs and made sure of the role of the system activity based costing in improving the efficiency of management control through its role in reducing costs and making of decision.

Keyword: activity based costing, management control, efficiency.

Jel Classification Codes: M41.

1. مقدمة:

تعتبر عملية تتبع التكاليف وتخفيضها من أهم القضايا التي توجه إليها المؤسسة جهودها الأكبر، من أجل اتخاذ القرار وتحقيق أهدافها، لذلك تسعى المؤسسة إلى تطبيق كل الطرق من أجل تحقيق ذلك. حيث كانت المؤسسة تطبق مجموعة من الطرق من أجل تتبع تكاليفها، حيث كانت المؤسسة تقوم بتصنيع المنتجات على نطاق ضيق ثم تحولت إلى إنتاج منتجات متعددة في نفس الوقت، مما أدى إلى فقدان الثقة في الطرق التقليدية (طريقة التكاليف الكلية-طريقة التكاليف المعيارية) التي أصبحت عاجزة عن حساب التكاليف بدقة وكذا مواكبة التطورات الحاصلة داخليا أو خارجيا من تطور التكنولوجيا وتغير بيئة السوق. مما أدى بالمؤسسة إلى التوجه إلى طرق أكثر مرونة مع التطورات الحاصلة داخل وخارج المؤسسة من بين هذه الطرق محاسبة التكاليف حسب الأنشطة و التكلفة المستهدفة.

فمحاسبة التكاليف حسب الأنشطة قد أحدثت ثورة في مجال قياس التكاليف والتسيير، بداية الثمانينات حيث ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية على يد كبار الخبراء والأساتذة في مجال التسيير. ما حدا بالمؤسسات إلى تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة بهدف قياس تكلفة منتجاتها بشكل أكثر دقة وبشكل صحيح.

وفي هذا الإطار تعتبر محاسبة التكاليف حسب الأنشطة أحد الطرق الحديثة وأداة هامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على اتخاذ القرارات المناسبة، إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة وتفصيلية تسمح بمعرفة النتائج المحققة على مستوى كل منتج. كما يسهم نظام التكاليف حسب الأنشطة في تخفيض التكاليف عن طريق التخلص من الأنشطة التي لا تخلق قيمة أو التخفيض من تكاليفها كما يساهم مزيج المنتجات لإرضاء الزبون مع تحقيق أرباح وكذا تحقيق ميزة تنافسية. وبناءً على ما تقدم يمكن صياغة إشكالية البحث التالية:

ما هو دور محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة مراقبة التسيير في المؤسسة

الاقتصادية؟

وتبرز أهمية الدراسة في أنها تدرس إحدى الطرق الحديثة في حساب التكاليف، وإبراز قصور الطرق التقليدية عن طريق مقارنة هذه الأخيرة بطريقة التكاليف حسب الأنشطة، كما تساهم في إظهار دور طريقة التكاليف حسب الأنشطة في حساب التكاليف بدقة وبشكل صحيح لمختلف منتجات المؤسسة واتخاذ القرارات.

وللإجابة على هذه الإشكالية اعتمدنا على ثلاثة محاور هي:

- المحور الأول: ماهية محاسبة التكاليف حسب الأنشطة.
- المحور الثاني: ماهية مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية.
- المحور الثالث: الدراسة التطبيقية لمبنة التل مزلق.

2. ماهية محاسبة التكاليف حسب الأنشطة:

1.2. مفهوم محاسبة التكاليف حسب الأنشطة: لقد مرت طريقة التكاليف حسب الأنشطة بالعديد من المحطات والظروف¹. فلقد شكك الكثير من الأكاديميين والممارسين في قدرة أنظمة التكاليف التقليدية على تقديم معلومات دقيقة وملائمة لاتخاذ القرارات، ما أدى بهم إلى البحث عن أنظمة أكثر فعالية وأكثر قدرة على تقديم المعلومات بشكل دقيق وملائم هو ما يتجلى في محاسبة التكاليف حسب الأنشطة كبديل لأنظمة التقليدية للتكاليف.

حيث كانت نقطة البداية كتابات كل من Kaplan و Johnson في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1987 حيث خلص تشخيصهما إلى أن أنظمة التكاليف التقليدية فقدت ملاءمتها تدريجياً، إذ أصبحت المعلومات تنتجها غير مناسبة لتوجيه ومراقبة المؤسسة، حيث يقول Kaplan: "في الواقع كل أنشطة المؤسسة هي موجودة لدعم الإنتاج وتسليم السلع والخدمات، ما يوجب أن تؤخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار في حساب التكاليف". وفي نفس الفترة تم نشر النتائج الأولى لأعمال مجموعة الخبراء والمتعلقة بتصور أنظمة أكثر تكيفا مع خصائص محيط الإنتاج المتطورة، هؤلاء الخبراء في أنظمة محاسبة التسيير في أكبر المؤسسات المتعددة الجنسيات (IBM ; Bowing ; G Motors) مكاتب المستشارين، خبراء المحاسبين والمراجعين وكذا الجامعيين وباحثين كلهم اجتمعوا فيما يسمى بالمجمع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر-CAM، حيث اقترحوا إعادة بناء أنظمة التمثيل المحاسبي على أساس مصطلحات النشاط والعملية من أجل الحصول على معلومات تسمح بتسيير أفضل للمؤسسات وقد طورت منظمة CAM-I برنامجاً يدعى بنظام تسيير التكاليف (CMS).

قبل البدء في تحديد مفهوم محاسبة التكاليف حسب الأنشطة، يجب إيضاح بعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بالنظام والمتمثلة فيما يلي:

-النشاط (activity) : يعرف على أنه "مجموعة من المهام المتكاملة والمترابطة التي تهدف إلى تحقيق قيمة معينة². ومثال عن ذلك: نشاط مراقبة المخزون، نشاط الصيانة.....الخ.

-العملية (processes): هي مجموعة من الأنشطة المتسلسلة والمنبثقة من نفس السبب منتج، خدمة أو معلومة بهدف خلق قيمة لزيون الداخلي أو الخارجي³.

-المسبب (inductor): هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات بالتالي فهو قياس كمي وبذلك يعكس مخرجات النشاط⁴. ومن أمثلة ذلك: عدد الفواتير لنشاط الفوترة، عدد عمليات نشاط الصيانة، عدد الطلبات المحققة بواسطة قسم الإنتاج.

بعد معرفة بعض المفاهيم الأساسية عن محاسبة التكاليف حسب الأنشطة يمكن إعطاء بعض التعاريف فيما يلي:

يعرفه محمد سامي راضي على أنه «عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تنفادي إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد والطاقات المتاحة وكيفية استغلالها ويرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة

على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي⁵.

ويعرف على أنه "نظام يقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسبب للتكلفة وليس المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة مضافة للمنتج ينبغي تطويرها وتحسينها"⁶.

وقد عرفته منظمة CAM-I على أنه "الأسلوب الذي يقيس أداء وتكلفة الأنشطة المتعلقة بأهداف التكلفة من منتجات وخدمات، فتكلفة كل نشاط تتحدد على مقدار استخدامه الموارد وتحمل تكاليف للأنشطة، فهو أسلوب يعترف بالعلاقة السببية بين مسببات التكاليف والأنشطة"⁷.

ومن التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي "محاسبة التكاليف حسب الأنشطة هو نظام يقوم على مبدئين هما: أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة بالاعتماد على مسببات التكلفة لتلك الأنشطة"

2.2 خصائص نظام التكاليف حسب الأنشطة: يتمتع نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالخصائص التالية⁸:

-يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصاً في المؤسسات ذات المنافسة العالية.

-يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة نظام التكاليف على أساس الأنشطة فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض التكلفة وخصوصاً تكلفة وحدة العامل المسبب، فمثلاً يستحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافز إذا استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص (العامل المسبب لتكلفة الفحص).

-يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات للموارد كماً ونوعاً والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جداً منها، والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة، وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف.

-يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة على زيادة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

-يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث إن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل، يساعد في معالجتهما ويخفض كلفتهما.

3.2 خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة: لتطبيق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة نقوم بالمرور بمجموعة من الخطوات تتمثل فيما يلي:

1.3.2 تحديد الأنشطة: للقيام بالنشاط بشكل جيد يتطلب تخصيص بعض الموارد، ويقصد بالموارد المدخلات من عناصر التكاليف اللازمة لتنفيذ الأنشطة داخل المؤسسة، وفي الحياة العملية يمكن تحديد عدد ضخم من الأنشطة اللازمة للإنتاج منتج معين، إلا أن الدراسات العلمية أظهرت أن كلما زاد عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج مما يرفع تكلفة تطبيق النظام. ويتم ذلك عن طريق تعريف وتوصيف كل نشاط، من خلال إعداد قائمة توضح تفصيلا ما يقوم به النشاط من أعمال، وسلوك التكاليف وأثرها في عملية اتخاذ القرار المتعلقة بالنشاط، كذلك يجب أن توضح هذه القائمة حركات التدفقات بين النشاط والأنشطة الأخرى، وأن تبين مثلا إن تحليل مراحل العمل أوضحت تدفق معلومات جديدة يصعب ربطها بالنشاط الذي سبق وتم تحديده، فانه يجب تحليل هذا النشاط إلى أنشطة فرعية أخرى، والانتهاؤ بإعداد قائمة بالأنشطة التي تدعم عمل المؤسسة، مراحل العمل، متطلبات التحليل الوظيفي، وذلك حتى يمكن تطبيق الخطوات الأخرى في نظام التكاليف حسب الأنشطة⁹.

2.3.2 تحديد مسببات التكلفة: مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط¹⁰. ومن أمثلة مسببات التكلفة:

الجدول (1): أمثلة عن مسببات التكلفة.

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات او وقت المناولة
إعداد تجهيز الآلات	عدد مرات التجهيز
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات الفحص
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص323.

3.3.2 تحديد معدل التكلفة لكل نشاط: بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة وذلك وفق العلاقة التالية¹¹:

معدل تحميل التكاليف غير المباشرة = مجموع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط/عدد مسببات التكاليف

4.3.2. تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات: يركز تكاليف على أساس الأنشطة كما سبق الإشارة على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي فاعن التكلفة مرتبطة بها، ومن ناحية أخرى، فاعن المنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك¹². وبالتالي تخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل. مثل ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء¹³.

3. ماهية مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية:

1.3. مفهوم مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية: ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية، وهذه المؤسسات ومع تطور نشاطها وتعقد عملياتها وما سببته الأزمة الاقتصادية العالمية أنا ذاك، وبسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها حاولت إيجاد طرق وأساليب رقابية جديدة مثل: المحاسبة التحليلية، وطرق رياضية أخرى مثل: بحوث العمليات... الخ.

هذه الطرق التي ابتكرتها هذه المؤسسات كانت في بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديث ومن أبرز المؤسسات التي ساهمت في ذلك نجد مؤسسة "فورد" و"جنرال موتورز" ومؤسسة «Dupont» حيث هذه المؤسسات أدخلت طرق وأساليب جديدة على نظام مراقبة التسيير من أجل تدعيم وتنمية الفعالية الاقتصادية وذلك للتحكم في إدارة المؤسسة مهما كبر حجمها وتعددت وظائفها. يمكن إعطاء مفهوم لمراقبة التسيير في عدة تعاريف هي كالتالي:

يعرفها Michel GERVAIS على أنها " الإجراءات التي يتأكد من خلالها المديرون أن الموارد التي تم الحصول عليها يتم استعمالها بفعالية (بالنسبة للأهداف) وفاعلية (بالنسبة للوسائل المستخدمة) وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة"¹⁴.

يعرفها المخطط المحاسبي الفرنسي (PCG 1982) بأنها: " مجموعة من الإجراءات المتخذة لتزويد المديرين ومختلف المسؤولين بمعطيات دورية تعكس سير المؤسسة، ومقارنة هذه المعطيات مع المعطيات السابقة أو المتوقعة (المقدرة) ما يسمح للمسؤولين من إعطاء و اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة"¹⁵.

يعرف Bergeron مراقبة التسيير بأنها "تلك العملية التي تسمح للمديرين بتقييم أدائهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة، وباتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة"¹⁶.

ومما سبق يمكن الوصول إلى التعريف الشامل التالي:

"مراقبة التسيير هي نظام يستهدف الاستخدام الأمثل للموارد بغرض الوصول إلى الأهداف المرجوة وتصحيح الأخطاء والانحرافات، كم تسمح بقياس أداء العاملين والتحسين الدائم له"

2.3. سيرورة مراقبة التسيير: يشمل نظام مراقبة التسيير جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها في أربعة مراحل أساسية وهي: التخطيط، المتابعة والتحليل وأخيراً التصحيح. فهو مسار وحلقة (boucle) تفرض توفر المعلومات والتدريب بصفة تدريجية ويتعلق الأمر بحلقة deming.

ستلزم هذه المراحل تدخل عدة مستويات تنظيمية وبالتالي مسؤوليات مختلفة إضافة إلى استخدام وسائل عديدة تختلف حسب طبيعة المرحلة والنتيجة المنتظرة من هذا المسار، تحقيق قيادة جيدة للعمليات التسييرية الخاصة، مما يسمح بتحقيق الأهداف. وتتمثل هذه المراحل في¹⁷:

1.2.3. التخطيط: نقطة الانطلاق لهذا المسار ويتم من خلالها تحديد الاستراتيجيات والأهداف الطويلة الأجل، يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الاستراتيجي، ويساعد بعدها المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة، أي إكسابها الصيغة الاقتصادية.

2.2.3. التنفيذ: بعدما تم التخطيط لما يشرع في تنفيذه، وهذا انطلاقاً من الاختيارات الاستراتيجية، تأتي مرحلة التنفيذ، أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها بتحقيقها في الميدان، وعلى أرض الواقع، تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري.

3.2.3. المتابعة والتحليل: يتم أثناء سير العمليات الوقوف دورياً على التنفيذ، بقياس النتائج الجزئية المحققة، بحيث لا يمكن التأثر على الماضي بل يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو التعديل.

4.2.3. الإجراءات التصحيحية: تؤدي المرحلة السابقة منطقياً إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء والتي يتم اختيار أحسنها، قد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي قد تكون غير صحيحة، أو بالتنفيذ غير السليم للعمليات، قد ترجع لمرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للاستراتيجية المختارة كما قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة الأجل وحتى الاستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملاءمتها لوضعية المؤسسة، وأخيراً قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة وغايات المؤسسة، التي تستدعي إعادة النظر فيها.

3.3. أدوات مراقبة التسيير:

1.3.3. نظام المعلومات: يعرف على انه " عبارة عن مجموعة من العناصر المتداخلة أو المتفاعلة مع بعضها البعض والتي تعمل على جمع مختلف أنواع البيانات والمعلومات وتعمل على معالجتها وتخزينها وبتنظيمها وتوزيعها على المستفيدين بغرض دعم صناعة القرارات وتأمين التنسيق والسيطرة على المنظمة، إضافة إلى أن نظام المعلومات يقوم بتحليل المشكلات وتأمين النظرة المتفحصية على الموضوعات المعقدة"¹⁸. كما يعرف على انه " هو مجموعة من المدخلات التي تمثل بيانات ومعطيات مختلفة يتم معالجتها للوصول إلى مجموعة من المخرجات للحصول على نتائج أفضل مقارنة بالمعايير المحددة لقياس الفائدة أو المردودية"¹⁹. ؛ يمكن تعريفه ايضاً على أنه "مجموع الموارد، المعدات البرامج، الأفراد، المعطيات والإجراءات التي تسمح بالحصول على المعلومات المناسبة من خلال تخزين المعطيات

ومعالجتها لأجل اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب²⁰. ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي:

"نظام المعلومات هو تفاعل مجموعة الموارد المختلفة من الأشخاص والبيانات والعمليات وتكنولوجيا المعلومات لتطوير وتحسين أداء ودعم احتياجات متخذي القرار بإمدادهم بالمعلومات في الوقت المناسب".

2.3.3. المحاسبة العامة: جاء في المادة 3 من القانون 11/07 الصادر في 2007/11/25 كالتالي: «المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (أي المؤسسة) ونجاعته ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية»²¹. وتعرف كالتالي: "المحاسبة العامة هي نظام معلومات يعرض بواسطة مجموعة من الوثائق، هدفها الأساسي تسجيل مختلف العمليات المتعلقة بالمؤسسة بهدف تزويد المعلومات لمختلف المستخدمين المتعلقين (موردين، مساهمين، دائنين،..... الخ)²². ويمكن تعريفها على أنها "تقنية تتمثل في الملاحظة وتصنيف وتسجيل التدفقات المالية و الحقيقية التي قامت بها المؤسسة خلال دورة محددة، ثم تلخص هذه التدفقات في جداول خاصة مثل الميزانية وحساب النتيجة"²³، من خلال التعاريف السابقة يمكن اعتبار المحاسبة العامة على أنها "عملية جمع و توبيب وتلخيص كل نشاط المؤسسة في دفاتر وسجلات محاسبية تهدف إلى معرفة النتائج المتسلسلة ونتيجة الدورة، وما على المؤسسة من ديون ومالها من حقوق، تساعد المؤسسة في متابعة التدفقات المالية وتحقيقه، ومعاينة جميع الحركات المالية من أجل الحفاظ على بقاء المؤسسة".

3.3.3. المحاسبة التحليلية: تعرف المحاسبة التحليلية بأنها "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومن مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المرد ودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة"²⁴. وتعرف كذلك على أنها "وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي"²⁵، ومن خلال هذه التعاريف يمكن صياغة تعريف شامل وعام للمحاسبة التحليلية إذ تعتبر إحدى أدوات التسيير والرقابة، وتعمل على معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، ومصادر أخرى سواء كانت داخلية أو خارجية . وكذا تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتوزيع مصاريف بهدف تحديد التكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات وذلك بإتباع طرق تحليل علمية سليمة، من أجل تقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة والتي تسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية التسيير، بالإضافة إلى أن المحاسبة التحليلية تساعد على تحديد ومراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ والإدارة عن طريق تحليل الانحرافات.

4.3.3. التحليل المالي: يمكن تعريفه بأنه "عملية تعتمد على الفحص الأنتقادي للمعلومات المحاسبية و المالية للمؤسسة الموجه إلى جميع المهتمين داخل و خارج المؤسسة، حيث يقيس بكل موضوعية إمكانية

الأداء المالي و الاقتصادي للمؤسسة (الربحية، ملائمة خيارات التسيير...الخ)، ملاءمتها (الأخطار المحتملة، قدرتها على الوفاء بالتزاماتها)²⁶. ويعرف بأنه "مجموع الأساليب والطرق الرياضية والإحصائية والفنية التي يقوم بنا المحلل على البيانات والتقارير والكشوف المالية من أجل تقييم أداء المؤسسات والمنظمات في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه في المستقبل"²⁷. ومن خلال التعريفات السابقة يمكن أن نستنتج بأن "التحليل المالي من أهم مهام الوظيفة المالية، وهو عبارة عن قراءة، دراسة و ترجمة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، ثم تحليلها لفهم مضمونها وإعطاء صورة تساعد على فهم الهيكل المالية، والسياسات المتبعة من طرف المؤسسة وكذا إبراز الأهداف المسطرة والقرارات الخاصة بالتدفقات المالية، وإبراز نقاط القوة والضعف أي تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، وهذا من أجل رسم الخطط وتوجيه السياسات المالية المستقبلية".

5.3.3. لوحات القيادة: تعرف لوحة القيادة بأنها "هي أداة للتسيير تحتوي على مؤشرات مالية وغير مالية متوافقة، للسماح للمسيرين في توجيه أداء أنشطة المؤسسة"²⁸. وتعرف على أنها «لوحة القيادة تطابق نظام معلومات يسمح في اقرب وقت ممكن بمعرفة المعلومات الضرورية لمراقبة سيرورة المؤسسة في مدة قصيرة وتسهل لهذه الأخيرة ممارسة المسؤوليات"²⁹. ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج ما يلي:

- تشكل لوحة القيادة وثيقة معلومات في شكل خلاصة حول وضعية المؤسسة.
- توجه لوحة القيادة للمسؤول في المؤسسة بهدف تحليل الوضعيات وتوقع التطورات والاستجابة في الوقت المناسب.
- تعتبر لوحة القيادة أداة حوار واتصال بين مختلف الأطراف داخل المؤسسة.
- تظهر لوحة القيادة في شكل رسوم وأشكال بيانية وجداول مقارنة تحتوي على أرقام تسمح بتحديد الانحرافات والكشف عن المشاكل واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

6.3.3. الميزانيات التقديرية: تعرف على أنها "طريقة لتسيير مترجمة في برامج كمية تدعى الميزانيات، تهدف إلى اتخاذ القرارات بواسطة الإدارة بالمشاركة مع المسؤولين"³⁰. وتعرف الميزانية التقديرية على أنها «أداة تعمل وبإطار محدد لتحقيق التوازن العيني والمالي والنقدي للأنشطة المختلفة في أي مشروع عن فترة مستقبلية معينة، وبغض النظر عن طبيعة عمل المشروع و حجم نشاطه وعائداته"³¹. ومن التعاريف السابقة يمكن تعريف الموازنات التقديرية كتالي "خطة رقمية مسبقة لنشاط المؤسسة إيراداتها ونفقاتها، فهي تعبير كمي ومالي مفصل لبرنامج العمل الذي ترغب المؤسسة في تنفيذه خلال فترة زمنية محددة".

4. الدراسة التطبيقية لمبنة التل مزلق:

تعد المؤسسة الوطنية لإنتاج الحليب ومشتقاته كيان اقتصادي ذات طابع صناعي وتجاري، تم إنشائها من طرف مكتب الدراسات للإنجازات الصناعية تحت وصاية وزارة الصناعات الخفيفة، ويرتكز نشاطها على إنتاج الحليب ومشتقاته لتكوين سلعة تجارية تسوق إلى مختلف نقاط البيع الموجودة عبر

الوطن وذلك من خلال مختلف فروع الديوان الوطني للحليب ومشتقاته ومن بينها وحدة التل. وهي تابعة للديوان الجهوي للحليب بالشرق الكائن مقره بعنابة والذي يضم كل من وحدة عنابة، باتنة، قسنطينة، وسطيف، وتقع وحدة التل ببلدية مزلق جنوب غرب ولاية سطيف على بعد 11 كلم من عاصمة الولاية.

1.4. دراسة الطريقة المستخدمة داخل المؤسسة: تقوم الوحدة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات في مجال الحليب ومشتقاته وتتمثل فيما يلي: الحليب المبستر وهو أهم منتجات المؤسسة، اللبن وينتج على حجمين 1 لتر و 800 مل، الجبن وينتج بسعة 125 غ، الياغورت، حليب البقر ويتكون من ثلاث أنواع هي كامل الدسم أي حليب البقر الطبيعي و منزوع الدسم جزئيا أو كليا، قشدة الحليب وتكون على نوعين الأولى دسمة بنسبة 30 % والأخرى بنسبة 40%، الحليب الرائب، الزبدة، Pate presse.

1.1.4. تحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات محل الدراسة: تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بتحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع لمختلف منتجاتها بإتباع طريقة التكاليف الكلية، فهي بذلك تقوم بتحميل كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة على كل المنتجات، وقد لوحظ أنه رغم تقسيم المؤسسة إلى مديريات ودوائر ومصالح وأقسام إلا أنها لا تستعمل طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل وهذا راجع إلى العدد الكبير من منتجاتها وعدم وجود مقاييس دقيقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة. حيث تعتبر التكاليف المباشرة في المواد الأولية المستعملة فقط وتكاليف التوزيع أما باقي التكاليف فهي غير مباشرة كما يتم توزيع الأعباء غير المباشرة في المؤسسة لثلاثي الأخير لسنة 2015 على أساس الكمية المنتجة.

الجدول (3): سعر تكلفة لمنتجات المؤسسة حسب طريقة المؤسسة

البيان	الحليب المبستر	الحليب 2.8 مج	الحليب 1.5 مج	الحليب 0 مج
مجموع التكاليف المباشرة	402227890.30	4340674.38	89643500.90	907405.26
تكاليف التمويل غير المباشرة	10135397.14	54537.15	1375399.88	20047.57
تكاليف الإنتاج غير المباشرة	47 274 368,35	254376,76	6415255,34	93507,56
تكاليف التوزيع	2 139 579.80	17407.35	439004.70	6398.85
إنتاج قيد التنفيذ 1	1 728 000.00			
إنتاج قيد التنفيذ 2	(2304000.00)			
سعر التكلفة	461201235,59	4666995,64	97873160,82	1027359,24
الكمية المنتجة (ب لتر)	21 395 798	116 049	2 926 698	42 659
التكلفة الوحدوية	21.56	40.21	33.44	24.08
الإعانة 4.00 دج	(3040348.00)	(464196.00)	(11706792.00)	(170636.00)
سعر التكلفة الصافي	458160887,59	4203294.78	86166368,82	856723,24
الكمية المنتجة (ب لتر)	21395798	116 049	2 926 698	42 659
التكلفة الوحدوية	21.41	36.22	29.44	20.08

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على وثائق المؤسسة.

من الجدول اعلاه نلاحظ أن التكاليف المباشرة وغير المباشرة كبيرة جدا بسبب الكمية المنتجة حيث تم الجزء الأكبر من التكاليف غير المباشرة بسبب تخصيص التكاليف غير مباشرة على أساس الكمية المنتجة حيث يأخذ المنتج ما نسبته 85% من الكمية المنتجة حيث كانت تكلفة اللتر الواحد من تقدر 21.56 دج لكن بفعل الإعانة التي تقدمها الدولة والمقدرة ب 4.00 دج للتر الواحد من الحليب المستخدم انخفضت التكلفة الوحديّة للمنتج إلى 21.41 دج. ونلاحظ أن أسعار التكلفة للحليب البقر بأنواعه الثلاث تقدر ب 36.22 و 29.44 و 20.08 واستفادتهم من الإعانة المقدمة من الدولة التي ساهمت في تخفيض التكاليف وكذا الإعفاء من الرسم على النشاط المهني.

الجدول (04): تكلفة انتاج كل من اللبن، الرائب، ياغورت و pate presse:

البيان	لبن	الرائب	pate presse	ياغورت
مجموع التكاليف المباشرة	4 820 531,91	517 276,16	7311095.42	1176669
تكاليف التمويين غير مباشرة	88 820.43	2 220.51	11473.34	9798.44
تكاليف الإنتاج غير مباشرة	164 283,70	20 714,18	53514,93	708.84
التكاليف التوزيع	17 687.50	945.00	0.00	2085.00
الرسم على النشاط المهني TAP	101 472.72	10 804.22	103265.17	24143.53
سعر التكلفة	5192796,26	551960,07	7479348,86	1233404,81
الكمية المنتجة (ب لتر)	176 875	9 450	24 414	20 850
تكلفة الوحدة	29.36	50.41	306.35	59.16

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المؤسسة

من الجدول رقم 4 نلاحظ أن التكلفة الوحديّة ل 500 مل من الحليب الرائب يقدر ب 29.20 دج، حيث تكلفة اللتر الواحد تقدر ب 50.41 دج، في حين كان سعر التكلفة لمنتج اللبن هو 29.36 دج للتر فيما نلاحظ أن سعر التكلفة ل 500 مل من الياغورت تقدر 29.58 دج لكن نلاحظ أن المؤسسة لم تقم بتحميل التكاليف غير المباشرة من اليد العاملة والاهتلاكات ما يؤدي إلى انخفاض سعر التكلفة للمنتج.

الجدول (05): سعر تكلفة لمنتجات المؤسسة حسب طريقة المؤسسة

البيان	الجبن	زبدة	قشدة الحليب %30	قشدة الحليب %40
مجموع التكاليف المباشرة	65274272,9	16779887,7	356130,82	912212.95
تكاليف التمويين غير المباشر	88820.43	20150.49	1414.08	9239.20
تكاليف الإنتاج الغير مباشرة	678039,93	93987,6	6595,66	43094,28
تكاليف التوزيع	247462.40	130777.90	14142.30	13762.00
الرسم على النشاط	1320822.67	337880.52		

المهني TAP				
سعر التكلفة	978308,43	378282,86	17362683,72	67609418,33
الكمية المنتجة (كغ)	3 932	3 009	42 878	309 328
سعر التكلفة الوحديّة للكغ	248.81	125.72	404.93	218.57

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المؤسسة

نلاحظ من الجدول رقم(5) أن تكلفة الوحديّة للجبن ل 125غ يقدر ب26.69 دج، كما أن الحليب الخالي الدسم المنزوع منه والذي سيستخدم في إنتاج منتجات أخرى قد ساهم في تخفيض سعر التكلفة للجبن. كما ان تكلفة الكيلوغرام الواحد من الزبدة يقدر ب 404.93 دج فيما سعر التكلفة للقشدة هو 125.72 و 248.81 دج للكغ على التوالي.

والجدول التالي يبين الربح:

الجدول (06): حساب الربح للمنتجات

البيان	سعر التكلفة	سعر البيع	الربح
الحليب المبستر	21.41	23.20	1.79
لبن 1 لتر	29.36	32.48	3.12
الجبن 125غ	27.32	34.50	7.18
الحليب الرائب	29.20	31.50	2.30
حليب البقر 2.8مج	36.22	42.00	5.78
حليب البقر 0مج	20.08	32.00	11.92
حليب البقر 1.5مج	24.44	38.00	8.56
قشدة الحليب 40%	248.81	310.00	61.19
قشدة الحليب 30%	22.63	70.00	47.37
زبدة 1كغ	404.93	440.00	35.07
pate presse	306.35	410.00	103.65
ياغورت	29.58	40.00	10.42

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المؤسسة

نلاحظ من الجدول رقم 6 أن المؤسسة تحقق ربحا في جميع منتجاتها كما أن كل من منتجات زبدة 1كغ وقشدة الحليب و pate presse تحقق اربحا وحدوية تصل إلى 103.65 دج ل pate presse أما ادني ربح فقد حققه منتج الحليب المبستر ب1.79 دج ما يفيد من طريقة المتبعة من طرف المؤسسة أن جميع المنتجات تحقق أرباحا وجب الحفاظ عليها.

2.4. محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة ومقارنتها:

لقد تعرفنا في العنصر السابق على الطريقة التي تتبعها المؤسسة في احتساب سعر التكلفة لمنتجاتها المختلفة، ولعل ما يلفت انتباهنا هو كيفية معالجة التكاليف غير المباشرة، حيث أنها تحمل على أساس

الكمية من المنتجة من كل منتج، وهذا الإجراء لا يعكس التكلفة الحقيقية لكل منتج مما ينجم عنه تشويه حقيقي في نتائج التكاليف.

سوف نحاول في هذا العنصر أن نقوم بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في هذه المؤسسة واستخراج الفوارق بين النظام المستعمل في المؤسسة ونظام ABC وذلك من خلال تطبيق المبادئ الأساسية لهذا النظام.

1.2.4. تحديد أنشطة المؤسسة: بعد دراستنا المعمقة لنشاط المؤسسة وهيكلها التنظيمي وبعد المناقشة مع رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية توصلنا إلى تحديد أنشطة المؤسسة وهي كالتالي:

- نشاط الشراء.
- نشاط استلام المواد.
- نشاط التخزين.
- نشاط تحضير الحليب.
- نشاط التعقيم.
- نشاط هندسة الإنتاج.
- نشاط التعبئة.
- نشاط التغليف.
- نشاط الصيانة.
- نشاط مراقبة النوعية.
- نشاط التخزين.
- نشاط الفوترة.
- نشاط البيع.
- نشاط الإدارة.

حيث أن هذا الأخير يتكون من كل من الأمانة دائرة المراجعة دائرة مراقبة التسيير دائرة الأمن، الإعلام الآلي، محاسبة عامة، مصلحة المحاسبة التحليلية ومصلحة المستخدمين.

بعد تحديد أنشطة المؤسسة قمنا بعملية تحديد الموارد المستخدمة لكل نشاط وتكاليفها والجدول التالي يوضح الموارد المستخدمة وتكاليفها لكل نشاط.

الجدول (07): تحديد موارد ومبالغ الأنشطة

النشاط	الموارد المستخدمة	المبالغ
نشاط الشراء	-مستخدمين. -تجهيزات مكتبية.	198,575 780 1
استلام المواد	-عمال. -تجهيزات مكتبية.	196,2 747 4

595,725 340 5	-عمال. -تجهيزات مكتبية.	التخزين
597,9 315 2	-آلات التحضير -عمال	تحضير الحليب
109,85 555 2	-آلات التعقيم -عمال.	تعقيم الحليب
989,7 577 12	-آلات -عمال.	هندسة الإنتاج
859,1 423 9	-آلات التغليف -عمال.	التغليف
326,5 885 8	-آلات -عمال.	التعبئة
056,3 077 1	-عمال. -مواد خاصة بالصيانة	الصيانة
331,6 096 1	-آلات مراقبة النوعية -عمال -تجهيزات مكتبية	مراقبة النوعية
130,6 154 4	-عمال. -تجهيزات مكتبية.	التخزين
324,328 850	-عمال. -تجهيزات مكتبية.	البيع
548,272 186 2	-المستخدمين. -تجهيزات مكتبية.	الفوترة
043,16 429 3	-المستخدمين. -أجهزة الأعلام الآلي. -لوازم إدارية	الإدارة

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المؤسسة

2.2.4. تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط: بعد القيام بتحديد أنشطة قمنا بتحديد مسببات الأنشطة أي

العلاقة السببية بين الأنشطة والمنتجات ليتسنى لنا حساب أسعار التكلفة لجميع المنتجات.

الجدول (08): تحديد مسببات الأنشطة

الأنشطة	مسببات التكلفة
نشاط الشراء	عدد مرات الشراء
استلام المواد	عدد مرات استلام المواد
التخزين	عدد مرات توزيع المواد
تحضير الحليب	كمية الحليب المحضر

كمية الحليب المعقم	تعقيم الحليب
عدد أوامر الإنتاج	هندسة الإنتاج
الكمية المغلفة	التغليف
الكمية المعقمة	التعبئة
عدد التدخلات	الصيانة
عدد مرات المراقبة	مراقبة النوعية
كمية المخزنة	التخزين
عدد الطلبيات	البيع
عدد الفواتير	الفوترة
1000 من رقم الأعمال	الإدارة

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المؤسسة

3.2.4. تحديد تكلفة مسببات التكلفة: بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها وكذا مسبباتها نقوم بحساب تكلفة

مسبب التكلفة وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مسببات التكلفة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (09): تحديد تكلفة مسببات التكلفة

الأنشطة	مسببات التكلفة	مبلغ النشاط	عدد مسببات التكلفة	تكلفة مسبب التكلفة
نشاط الشراء	عدد مرات الشراء	1780198,575	959	1856.307
استلام المواد	عدد مرات استلام المواد	4747196,2	959	4950.152
التخزين	عدد مرات مناولة المواد	5340595,725	381	14017.312
تحضير الحليب	كمية الحليب المحضر	2315597,9	6480154	0.357
تعقيم الحليب	كمية الحليب المعقم	2555109,85	6480154	0.394
هندسة الإنتاج	عدد أوامر الإنتاج	12577989,7	293	42928.292
التغليف	الكمية المغلفة	9423859,1	27286028	0.345
التعبئة	الكمية المعبئة	8885326,5	27286028	0.326
الصيانة	عدد التدخلات	1077056,3	59	18255.192
مراقبة النوعية	عدد مرات المراقبة	1096331,6	478	2293.581
التخزين	كمية المخزنة	4154130,6	27289960	0.152
البيع	عدد الطلبيات	850324,328	2572	330.608
الفوترة	عدد الفواتير	2186548,272	2572	850.135
الإدارة	رقم الأعمال	3 429 043,16	739 616.464	4.636

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المؤسسة

نلاحظ من الجدول رقم 9 أن كل من أنشطة هندسة الإنتاج والتغليف والتعبئة أخذت النصيب الأكبر من التكاليف غير المباشرة وهذا راجع إلى العدد الكبير من العمال والآلات.

3.4. حساب أسعار التكلفة للمنتجات وفق طريقة ABC ومقارنته مع نتائج طريقة المؤسسة:

بعد تحديد الأنشطة ومسبباتها وتكلفة هذه المسببات نقوم بعملية تحميل التكاليف المباشرة وكذا غير المباشرة عن طريق تحميل التكاليف غير المباشرة للأنشطة ومن ثم تحميلها للمنتجات وذلك باستخدام مسببات التكلفة حيث نقوم بضرب عدد مسببات التكلفة لكل منتج في تكلفة مسبب التكلفة وفق ما يلي:

الجدول (10): حساب سعر تكلفة المنتجات حسب طريقة الأنشطة

البيان	الحليب المبستر	الحليب 2.8 مج	الحليب 1.5 مج	الحليب 0 مج
تكاليف المباشرة	435705140.4	4395387.6	91023351.15	927517.7
التكاليف غير مباشرة	28094133.6	1083718	10814177.92	762903.7
إنتاج جاري 1	1728 000			
إنتاج جاري 2	(2304000)			
سعر التكلفة	453055081,9	5479105,58	101837529,07	1690421,4
الكمية المنتجة	21395798	116049	2926698	42659
تكلفة الوحدة	21.17	47.21	34.80	39.62
الإعانة 4 دج	(3040348)	(464196)	(11706792)	(170636.00)
التكلفة الصافية	450014733.9	5014909.6	90130737	1519785.4
تكلفة الوحدة	21.03	43.21	30.80	35.63

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

من الجدول رقم 10 نلاحظ أن سعر التكلفة الوحدوي للحليب العادي المبستر انخفض من 21.17 دج إلى 21.03 دج وهذا راجع إلى الإعانة التي تمنحها الدولة للمؤسسة نظير إنتاجه. ونلاحظ أن سعر التكلفة لحليب البقر 2.8 مج يقدر ب 43.21 دج فيما سعر التكلفة لحليب البقر خالي الدسم 0 مج يقدر ب 35.63 دج أما الحليب المنزوع الدسم جزئيا فيقدر ب 30.80 دج.

الجدول (11): حساب سعر تكلفة المنتجات حسب طريقة الأنشطة

البيان	لبن	الرائب	pate presse	ياغورت
مجموع التكاليف المباشرة	4834639.74	521731.55	7322605.89	1206 499.15
مجموع التكاليف الغير الم	1221050.72	413913.051	894877.535	9798.44
الرسم على النشاط المهني TAP	101472.72	10 804.22	103265.17	24143.53
سعر التكلفة	6157163.18	946448.82	8320748.595	1779246.735
الكمية المنتجة (ب لتر)	875 176	18 900	24 414	41 700
تكلفة الوحدة	34.81	50.08	340.82	72.18

المصدر: من إعداد الباحثين طالب اعتمادا على بيانات المؤسسة

من خلال الجدول رقم 11 نلاحظ أن سعر التكلفة للحليب الرائب تقدر ب50.08دج بذلك يكون هناك انحراف كبير بيه وبين سعر التكلفة وفق طريقة المؤسسة هذا راجع إلى اختلاف في توزيع تكاليف المباشرة وغير المباشرة، ونلاحظ سعر التكلفة للمنتج لبن لتر كان 34.81دج، ونلاحظ أن سعر التكلفة للوحديّة لمنتج Pate Presse يقدر ب340.82دج فيما كان سعر التكلفة للوحديّة في طريقة المؤسسة يقدر ب 306.35دج.

الجدول (12): حساب سعر تكلفة المنتجات حسب طريقة الأنشطة

البيان	الجبن	زبدة	قشدة الحليب %30	قشدة الحليب %40
مجموع التكاليف المباشرة	59 048 418.36	16800102.98	357549.47	921482.05
مجموع التكاليف غير المباشر	8772807.087	3356177.943	380280.176	451452.6
الرسم على النشاط المهني	1320822.67	880.52 337		
سعر التكلفة	6914 048	20494161	380280.17 6	451452.6
الكمية المنتجة	2474624	42878	16716	3932
سعر التكلفة للوحديّة	27.94	477.96	44.14	349.17

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من الجدول رقم 12 نلاحظ أن سعر التكلفة للوحديّة للمنتج الجبن يقدر ب 27.94دج أي عدم وجود انحراف كبير بينها وبين طريقة المؤسسة حيث يقدر ب 27.36دج ويقدر سعر التكلفة لزبدة 477.96دج، وكذلك نلاحظ أن سعر التكلفة لقشدة 30% تقدر ب 44.14دج ل 180 مل أما قشدة 40 % فيقدر ب 349.17دج للتر. والجدول التالي يبين الربح بعد استخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

الجدول (13): حساب الربح حسب طريقة التكاليف حسب الأنشطة.

البيان	سعر التكلفة	سعر البيع	الهامش
الحليب المبستر	21.03	23.20	2.17
لبن 1 لتر	34.81	32.48	-2.33
الجبن 125غ	27.94	34.50	6.56
الحليب الرائب	50.08	31.50	-18.58
حليب البقر 2.8مج	43.21	42.00	-1.21
حليب البقر 0مج	35.63	32.00	-3.63
حليب البقر 1.5مج	30.8	38.00	7.2
قشدة الحليب 40%	349.17	310.00	-39.17
قشدة الحليب 30%	44.14	70.00	25.86
زبدة 1كغ	477.96	440.00	-37.96

69.18	410.00	340.82	pate presse
-32.18	40.00	72.18	ياغورت

المصدر من إعداد الباحثين اعتمادا على بيانات المؤسسة

بعد تطبيق طريقة التكاليف حسب الأنشطة لاحظنا أن اغلب منتجات المؤسسة تحقق خسائر ماعدا pate presse وقشدة الحليب والجبن وحليب البقر 1.5مج والحليب المبستر. كما قمنا بمقارنة أسعار التكلفة بين الطريقة المطبقة من طرف المؤسسة وطريقة التكاليف حسب الأنشطة كما في الجدول التالي:

الجدول (14): جدول المقارنة بين طريقة الأنشطة وطريقة المؤسسة

البيان	سعر التكلفة حسب طريقة المؤسسة	سعر التكلفة حسب طريقة الأنشطة	الانحراف بين الطريقتين	الانحراف %
الحليب المبستر	21.41	21.03	0.38	1%
لبن 1 لتر	29.36	34.81	-5.45	18%
الجبن 125غ	27.32	27.94	-0.62	2%
الحليب الرائب	29.20	50.08	-20.88	71%
حليب البقر 2.8مج	36.22	43.21	-6.99	19%
حليب البقر 0مج	20.08	35.63	-15.55	77%
حليب البقر 1.5مج	24.44	30.8	-6.34	26%
قشدة الحليب 40%	248.81	349.17	-100.36	40%
قشدة الحليب 30%	22.63	44.14	-21.51	95%
زبدة 1كغ	404.93	477.96	-73.03	18%
pate presse	306.35	340.82	-34.47	11%
ياغورت	29.58	72.18	-42.6	144%

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على النتائج السابقة

من الجدول رقم 14 نلاحظ انحرافات كبيرة في حساب أسعار التكلفة للمنتجات بطريقة التكاليف حسب الأنشطة وطريقة المطبقة من قبل المؤسسة تصل الى نسبة 114% بالنسبة لمنتج الياغورت حيث أن المؤسسة تقوم بتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بشكل غير سليم وعلمي وتعتبر جميع تكاليف اليد العاملة ضمن التكاليف غير المباشرة أما طريقة التكاليف حسب الأنشطة قامت بتوزيع التكاليف غير المباشرة بشكل سليم.

5. خاتمة:

تناولت الدراسة موضوع دور محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة مراقبة التسيير في المؤسسة كمفهوم جديد في المجال الإداري، حيث يساعد الإدارة على الرقابة على التكاليف والعمل على تخفيضها بشتى الطرق مما يساهم في خلق ميزة تنافسية في ظل المنافسة التي يشهدها السوق، مما يجعل

لدراسة أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك أهمية لطريقة محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في تحسين كفاءة مراقبة التسيير، مما يعني أن طريقة محاسبة التكاليف تؤدي إلى تحسين فعالية مراقبة التسيير عن طريق تتبع كيفية تخصيص الموارد على الأنشطة ومن ثم تخصيص هذه الأنشطة على المنتجات، مما يساهم في تخفيض التكاليف عن طريق الاستخدام الرشيد للموارد المتاحة، لنجاح هذه الطريقة داخل المؤسسة يتطلب تبني المؤسسة لهذه الطريقة بشكل جاد علما أن تطبيق هذه الطريقة يكلف كثيرا للمؤسسة ما يجدر بالمؤسسة إلى الموازنة بين التكلفة والعائد من هذه الطريقة.

نتائج الدراسة: بعد دراسة الموضوع من الجانب النظرية ومحاولة تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة الذي تم في ملبنة النل مزلق تم الوصول إلى النتائج التالية:

- أدى تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة إلى تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد وما تم استهلاكه من أنشطة من طرف المنتجات ما أدى إلى تحديد ما يستهلكه كل منتج من مشكل بشكل دقيق.
- بواسطة نظام التكاليف حسب الأنشطة تم التعرف على الأنشطة التي تستهلك الكثير من الموارد المتاحة ما يجب العمل على تخفيض تكاليف الأنشطة الأساسية المضيعة للقيمة والتخلي عن الأنشطة عديمة القيمة أو إسنادها إلى جهات خارج المؤسسة ما يؤدي إلى تخفيض التكاليف.

- سمح لنا تطبيق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة اغتنام فرص التحسين للمنتجات لزيادة من الحصة السوقية في المؤسسة المدروسة يمكن لها التركيز على منتجي الحليب العادي المبستر وحليب البقر 1.5مج لان المؤسسة تحقق أرباح معتبرة كما أنهما مطلوبان في السوق بشكل كبير.
- تقوم المؤسسة محل الدراسة بعملية حساب التكاليف لكن تقوم بتوزيع تكاليفها الغير المباشر بشكل علمية عشوائي لا يستند لأسس، مما يؤدي إلى حساب سعر التكلفة بشكل غير دقيق، كما أن المؤسسة تقوم باعتبار جميع تكاليف اليد العاملة على أنها تكاليف غير مباشرة وهذا منافي للأسس لعلمية.
- عدم وجود رغبة لدى ادارة المؤسسة في القيام بتحديث وتحسين نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة، للوصول إلى حساب سعر التكلفة بشكل دقيق لاتخاذ قرارات بناء على نتائج المحاسبة التحليلية.

- جهل أعضاء المؤسسة بطريقة التكاليف حسب الأنشطة وكذا دورها في حساب التكاليف بشكل أدق مقارنة بالطرق التقليدية.

الاقتراحات: من خلال النتائج المذكورة سابقا يمكننا تقديم التوصيات التالية:

- ننصح مؤسسة النل بإعادة النظر في طريقة حساب التكاليف خصوصا التكاليف الغير المباشرة التي توزع على أساس الكمية المنتجة، رغم عدم تجانس وحدات القياس من لتر إلى كيلوغرام.
- نوصي ملبنة النل بتبني إحدى الطرق العلمية في حساب التكاليف ولما تبني طريقة التكاليف حسب الأنشطة وهي التي أثبتت جدارتها في حساب التكاليف بشكل دقيق وصحيح.
- ننصح المؤسسة محل الدراسة بدراسة بالقيام بتكوينات لطالحي عملها وموظفيها من اجل رفع من كفاءتهم وتحسين ادائهم لتطبيق طريقة محاسبة التكاليف حسب الأنشطة بشكل جيد ومثالي.

6. الإحالات والمراجع:

- ¹ صالح لخضاري، إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة ماجستير جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2007، ص، 120.
- ² Birgitte Dariah , Michel Lozato, Paula Mendos, Pascal Nicole, **comptabilité et gestion des organisations** , 7eme édition , dunod , paris, 2010, p, 27.
- ³ Brigitte Dariah et autres, Op.Cit, p, 268.
- ⁴ احمد هاشم عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص، 29.
- ⁵ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص، 269.
- ⁶ محمد محرم زينات وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص، 394.
- ⁷ Ronald Lewis, **activity based models for cost management system**, edition quoran books, westpor, USA, 1995, p, 114.
- ⁸ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المعاصرة - قضايا معاصرة -، دار حامد، عمان، الأردن، 2007، ص، 165-166.
- ⁹ هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص، 320.
- ¹⁰ هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص، 323.
- ¹¹ خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2013، ص، 72.
- ¹² احمد ماهر عطية، مرجع سابق، ص، 326.
- ¹³ كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف للأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص، 351.
- ¹⁴ Michel Gervais, **contrôle de gestion** , Economica , Paris, 2009, 9eme Edition, 12.
- ¹⁵ مصطفى الباهي، هوارى معراج، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص، 6.
- ¹⁶ ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2003، ص، 10.
- ¹⁷ عقون سعاد، مراقبة التسيير ادواته ومراحل اقامته في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص، 74.
- ¹⁸ عامر إبراهيم قنديلجي، علاء الدين عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2005، ص، 27.
- ¹⁹ فايز جمعة صالح النجار، نظم المعلومات الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 2، 2007، ص، 13.
- ²⁰ Pascal Vidal, Vincent Petit, **Système d'information organisationnelle**, 2ème édition, pearson, 2009, p, 05.
- ²¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريش الجزائر، 2009، ص، 6.
- ²² Catherine deffains crapsky, **comptabilité générale**, bréal, Paris, 2006, p, 8.
- ²³ عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص، 6.
- ²⁴ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، الجزء الأول، ص، 8.
- ²⁵ رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص، 1.
- ²⁶ Florent Deisting, jean Pierre lahille, **analyse financière**, dunod, Paris, 2013, 4eme Edition, p, 1.
- ²⁷ الحيايى وليد، الاتجاهات المعاصرة للتحليل المالي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص، 21.
- ²⁸ François Giraud et autres, **contrôle de gestion et pilotage de la performance**, gualino éditeur, Edition 2 , 2004p, 105.
- ²⁹ Michel Gervais, Op.cit., P, 593.
- ³⁰ Birgitte doriath, Op.Cit, P, 2.
- ³¹ وليد ناجي الحيايى، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 1991، ص، 45.