



جامعة الشهيد حمزة لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبية



University Of Echahid HammaLkhdar EL Oued
Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences
Department of Financial and Accounting Sciences

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه، الطور الثالث في علوم مالية ومحاسبية

تخصص: محاسبة ومالية

بعنوان:

مساهمة نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس الموصفات ABCII في تعظيم قيمة المؤسسة

دراسة تطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-

إشراف الدكتور:
بن خليفة حمزة
الحاج أحمد فوزي

إعداد الطالبة:
خلايفة ربحانة

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	مؤسسة الانتماء	الصفة
التجاني محمد العيد	أستاذ محاضر - أ-	جامعة الوادي	رئيسا
بن خليفة حمزة	أستاذ محاضر - أ-	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
الحاج أحمد فوزي	أستاذ محاضر - ب-	جامعة الوادي	مشرف مساعد
زهواني رضا	أستاذ	جامعة الوادي	ممتحنا
عبد اللاوي يحيى	أستاذ محاضر - أ-	جامعة الوادي	ممتحنا
بولطيف بلال	أستاذ	جامعة بوعريريج	ممتحنا
بوعافية سمير	أستاذ	جامعة بوعريريج	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023



جامعة الشهيد حمزة لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبية



University Of Echahid HammaLkhdar EL Oued
Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences
Department of Financial and Accounting Sciences

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه، الطور الثالث في علوم مالية ومحاسبية

تخصص: محاسبة ومالية

بعنوان:

مساهمة نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في تعظيم قيمة المؤسسة

دراسة تطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-

إشراف الدكتور:
بن خليفة حمزة
الحاج أحمد فوزي

إعداد الطالبة:
خلايفة ربحانة

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	مؤسسة الانتماء	الصفة
التجاني محمد العيد	أستاذ محاضر - أ-	جامعة الوادي	رئيسا
بن خليفة حمزة	أستاذ محاضر - أ-	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
الحاج أحمد فوزي	أستاذ محاضر - ب-	جامعة الوادي	مشرف مساعد
زهواني رضا	أستاذ	جامعة الوادي	ممتحنا
عبد اللاوي يحيى	أستاذ محاضر - أ-	جامعة الوادي	ممتحنا
بولطيف بلال	أستاذ	جامعة بوعربريج	ممتحنا
بوعافية سمير	أستاذ	جامعة بوعربريج	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023



قال تعالى: بسم الله الرحمان الرحيم

: "وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللّٰهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ"

سورة التوبة الآية 105

دعاء

الحمد لله الذي وفقني في إنجاز هذا العمل المتواضع....

الإهداء

أهدي هذا المتواضع إلى روح والدي رحمه الله وطيب ثراه وإلى والديتي الكريمة أطال الله في
عمرها

وإلى كل أخوتي وأخواتي

وإلى روح الغائب والحاضر دوماً أخي العزيز محمد العيد رحمه الله

الشكر والتقدير

اللهم إني أشهدك أنني سلكت طريقاً أبتغي فيه علماً، فسهل لي يا رب طريقي إلى الجنة.

نتقدم بأسمى عبارات الحمد والشكر إلى مولانا الذي وفقنا في إنهاء هذا العمل، الذي يعجز اللسان عن شكره، ونسأله أن يجعل هذا الجهد في ميزان حسناتنا إلى يوم الدين، وكل من أعاننا عليه.

ربنا أوزعنا أن نشكر نعمتك التي أنعمت بها علينا، وعلى والدينا، وأن نعمل صالحاً ترضاه لنا، وأدخلنا برحمتك في عبادك الصالحين، نحمدك ربّي ونسألك أن تجعل عملنا هذا خالصاً لوجهك الكريم.

ونشكر من كان رحمة للعالمين، والذي هو مثلنا وقدوتنا في كل حين، من أوصانا بطلب العلم، سيدنا وحبينا ورسولنا الكريم الصادق الأمين محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه الطاهرين، صلاة وسلام إلى يوم الدين.

كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل، وأختص بالذكر أستاذي المشرف "بن خليفة حمزة" الذي تواضع بقبول الإشراف على هذا العمل.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقبول مناقشة هذا البحث ليشروه بعلمهم وخبراتهم وتوجيهاتهم القيمة.

وأيضاً أقدم شكري إلى أستاذتي الفاضلة بكوش لطيفة على اقتراحها لهذا الموضوع أول مرة.

كما أتقدم بأسمى عبارات الشكر والإمتنان "المؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة" وكل الطاقم الإداري وخاصة عمال قسم المحاسبة وعلى رأسهم رئيسة مصلحة المحاسبة التحليلية " كنزة زنداغي" التي لم تبخل علي بأي معلومة أو توجيه أو نصح بل رافقتني طيلة مدة التبرص بدون ملل أو كلل.

وفي الأخير إلى كل من مدا لنا يد العون من قريب أو بعيد ولو بكلمة طيبة أو توجيه أو نصح بجهده، وقتته، ودعائه.

والله خبير بما

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار كيفية مساهمة نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في تعظيم قيمة المؤسسة، لذلك اخترنا مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية المتواجدة في بسكرة محلا للدراسة، بداية بدراسة واقع نظام التكاليف المطبق داخل هذه المؤسسة ومدى إمكانية قدرته على قياس التكاليف التي تساهم في قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات اللازمة مرورا إلى تطبيق نظام ABC ونظام ABCII وإظهار دور مساهمتهم في تعظيم قيمة هذه المؤسسة.

وتوصلت دراستنا إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية أهمها: أن مهما حققت المؤسسة من نتائج مريحة من النظام القائم لديها أن الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية تحقق نتائج أفضل بكثير من النتائج المحققة خاصة في حال تطبيق نظام ABC ونظام ABCII، أظهرت نتائج تطبيق نظام ABC على فارق موجب في قياس تكلفة الإنتاج من الكوابل المختارة للدراسة مقارنة مع نظام التكاليف المطبق لدى المؤسسة، كما أظهرت نتائج تطبيق نظام ABCII فارق في قياس تكلفة المواصفات التي يتكون منها المنتج خلال فترة الإنجاز ويعود هذا الاختلاف إلى دقة هذه الأنظمة في التركيز على توجيه وقياس وتحديد المسار الصحيح والأنسب لتكلفة الإنتاج.

وبناء على ذلك تقترح الطالبة عدة توصيات أهمها: ضرورة الاهتمام بنشر فكرة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط والمواصفات لدى موظفي مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية خاصة لدى موظفي قسم المحاسبة من أجل مساعدتهم على فهم الرؤية المستقبلية لإستراتيجية للمؤسسة نضرا لضرورة استخدام هذه الأنظمة التي تساهم بشكل كبير في التخطيط واتخاذ القرارات الملائمة التي تدعم فكرة التحسين الدائم والمستمر للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف على أساس النشاط، نظام التكاليف على أساس المواصفات، الأنشطة، التكاليف، تعظيم القيمة، مؤسسة ENICAB.

Abstract

This study aims to show how the ABC activity-based costing system and the ABCII-based costing system contribute to maximizing the value of the institution, so we chose ENICAB for the manufacture of electrical cables located in Biskra as a place of study, starting with studying the reality of the cost system applied within this institution and the extent to which it can measure costs that contribute to the ability of management to make the necessary decisions through the application of the ABC system and the ABCII system and show the role of their contribution in maximizing the value of this institution

In order to achieve the objective for which this study was carried out, the student chose the ENICAB institution of electrical cable manufacturing - Biskra - as a sample for the study in order to study the reality of the cost system applied within of this institution and the measurement of its capacity to measure the costs which contribute to the capacity of the management to make the necessary decisions, passing by to the implementation of the ABC system and the ABCII system and to demonstrate the role of their contribution in the maximizing the value of this institution.

Our study reached a set of theoretical and applied results, the most important of which are: No matter how profitable the results the organization achieves from using its existing system, modern systems for strategic cost management achieve much better results than the results achieved, especially if the ABC system and the ABCII system are applied., and the results of applying the ABC system showed a positive difference in measuring the production cost of the cables selected for the study compared to the cost system applied by the institution. The results of applying the ABCII system also showed a difference in measuring the cost of the specifications that make up the product during the completion period.

The student thus proposes several recommendations, the most important of which are: The need to ensure dissemination of the idea of applying a cost calculation system based on activity and specifications among the employees of the ENICAB Company for the manufacture of electrical cables, especially among employees of the accounting department, in order to help them understand the future vision of the organization's strategy, considering the need to use these systems, which greatly contribute to planning and making appropriate decisions that support the idea of permanence and continuous improvement of the institution.

Keywords: activity-based costing system, specification-based costing system, activities, costs, value maximization, ENICAB institutions.

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
البسمة	III
آية قرآنية	IV
دعاء	V
الإهداء	VI
الشكر	VII
الملخص باللغة العربية	VIII
الملخص باللغة الإنجليزية	IX
قائمة المحتويات	X - X
قائمة الجداول	XX-XVI
قائمة الأشكال	XXII - XXI
قائمة الملاحق	XXIII
قائمة الاختصارات والرموز	XXIV
مقدمة	أ - د
تمهيد	ب
إشكالية الدراسة	ث
الأسئلة الفرعية	ث
فرضيات الدراسة	ث - ج
مبررات اختيار الموضوع	ج
أهداف الدراسة	ج
أهمية الدراسة	ح
منهج الدراسة والأدوات المستخدمة	ح
مرجعية الدراسة	ح
صعوبات البحث	خ
تقسيمات الدراسة	خ - د
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	104-34
تمهيد	35

57-36	المبحث الأول: التأصيل النظري للتكلفة على أساس النشاط ABC
36	المطلب الأول: ماهية نظام التكاليف على أساس النشاط ABC
36	أولاً: أوجه قصور أنظمة التكاليف التقليدية
37	ثانياً: الانتقال إلى نظام التكاليف على أساس النشاط ABC (التطور التاريخي، تعريف، أسس، المقارنة، أهمية، أهداف، الأسباب)
47	المطلب الثاني: تقييم نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ومراحل تطوره
47	أولاً: مراحل تطور نظام التكاليف على أساس النشاط ABC (نظام ABC/M، نظام RCA)
50	ثانياً : مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC
51	ثالثاً: الانتقادات الموجهة لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC
53	المطلب الثالث: تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC وفق نموذج كوبر
53	أولاً: المرحلة الأولى مرحلة تحديد وتحليل التكاليف والأنشطة
55	ثانياً: المرحلة الثانية مرحلة تحميل التكاليف على الأنشطة
87 -58	المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII
58	المطلب الأول :ماهية نظام التكاليف على أساس المواصفات ABC II
58	أولاً: مفهوم نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII
59	ثانياً: أهمية نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII
61	ثالثاً: أهداف نظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII
61	المطلب الثاني: تقييم نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII
61	أولاً: مصفوفة التكاليف حسب تقنية التكلفة على أساس المواصفات ABCII
62	ثانياً: مزايا وعيوب نظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII
64	ثالثاً: أساليب تحديد مواصفات المنتج وفقاً لنظام ABCII
82	المطلب الثالث: التطبيق العملي لنظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII
82	أولاً: المتطلبات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII
82	ثانياً: خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII
104 -88	المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي لقيمة المؤسسة الاقتصادية
88	المطلب الأول: ماهية قيمة المؤسسة الاقتصادية
88	أولاً: المؤسسة الاقتصادية
89	ثانياً: مفهوم تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية

92	ثالثا: عملية إنشاء (خلق) قيمة للمؤسسة
93	المطلب الثاني: مقومات عملية تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية
93	أولا: تعريف عملية التقييم
93	ثانيا: مراحل عملية التقييم
94	ثالثا: الغرض من القيام بعملية التقييم
95	المطلب الثالث: مؤشرات تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية.
104	خلاصة الفصل
166 - 105	الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة
106	تمهيد
124 - 107	المبحث الأول: الدراسات السابقة الخاصة بالمتغير المستقل الأول نظام التكاليف على أساس النشاط ABC
107	المطلب الأول: الدراسات الوطنية
113	المطلب الثاني: الدراسات العربية
119	المطلب الثالث: الدراسات باللغة الأجنبية
133-125	المبحث الثاني: الدراسات السابقة الخاصة بالمتغير المستقل الثاني نظام التكاليف على أساس الموصفات ABCII
125	المطلب الأول: الدراسات العربية
131	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
153-134	المبحث الثالث: الدراسات السابقة الخاصة بالمتغير التابع تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية
134	المطلب الأول: الدراسات الوطنية
141	المطلب الثاني: الدراسات العربية
148	المطلب الثالث: الدراسات باللغة الأجنبية
166 - 154	المبحث الرابع: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية
154	المطلب الأول: تحليل الدراسات السابقة
154	أولا: تحليل الدراسات التي لها علاقة بمتغير نظام التكاليف على أساس النشاط ABC
157	ثانيا: تحليل الدراسات التي لها علاقة بنظام التكاليف على أساس الموصفات ABCII
159	ثالثا: تحليل الدراسات التي لها علاقة بتعظيم قيمة المؤسسة

162	المطلب الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
162	أولاً: أوجه التشابه
163	ثانياً: أوجه الاختلاف
164	المطلب الثالث: المجالات التي تتميز فيها الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
164	أولاً: مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة
165	ثانياً: موقع الدراسة الحالية
166	خلاصة الفصل
228-167	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة-
168	تمهيد
177-168	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
169	المطلب الأول: الإجراءات المتخذة للقيام بالدراسة
169	أولاً: إطار الدراسة
170	ثانياً: نشأة وخصوصية مؤسسة ENICAB وتطورها
172	المطلب الثاني: منهجية الدراسة
172	أولاً: نوع الدراسة
172	ثانياً: مصادر جمع البيانات
173	ثالثاً: طبيعة متغيرات الدراسة
175	المطلب الثالث: المراحل الإجرائية للدراسة
175	أولاً: المرحلة الأولى أسلوب المقابلة
176	ثانياً: المرحلة الثانية مرحلة تحليل ودراسة
176	ثالثاً: المرحلة الثالثة مرحلة بناء النماذج
191-178	المبحث الثاني: التعريف بمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-
178	المطلب الأول: النشأة والتعريف بمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-
178	أولاً: التأسيس
179	ثانياً: التعريف بمؤسسة ENICAB Beskra لصناعة الكوابل الكهربائية
181	ثالثاً: المتعاملين مع المؤسسة
181	رابعاً: التعريف بعائلات المنتجات لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل -بسكرة-
183	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

189	المطلب الثالث: أهداف المؤسسة لسنة 2023 وسياساتها
189	أولاً: أهداف المؤسسة
190	ثانياً: سياسات مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل – بسكرة-
227- 192	المبحث الثالث: دراسة وتحليل نظام محاسبة التكاليف المطبق في مؤسسة ENICAB صناعة الكوابل – بسكرة-
192	المطلب الأول: التعريف بالمنتجات المختارة للدراسة
195	المطلب الثاني: مراحل وخطوات التصنيع لدى مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل – بسكرة -
195	أولاً: مراحل عملية الإنتاج
198	ثانياً: تحديد التكاليف المباشرة
200	ثالثاً: تحديد التكاليف غير المباشرة
201	المطلب الثالث: طريقة حساب تكلفة المنتجات المختارة للدراسة حسب مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل – بسكرة -
203	أولاً: تحديد التكلفة الكلية لإنتاج المنتج CR 2X16 0.6/1KV
210	ثانياً: تحديد تكلفة إنتاج المنتج CR 4X16 0.6/1KV
215	ثالثاً: تحديد تكلفة إنتاج المنتج H07V-U 1.5mm ² 450/750V R100 RJ
220	رابعاً: تحديد تكلفة المنتج H07V-U 2.5mm ² 450/750V R100AV
227	خلاصة الفصل
325 -228	الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل – بسكرة-
229	تمهيد
282 - 230	المبحث الأول: تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في ENICAB لصناعة الكوابل – بسكرة-
230	المطلب الأول: مقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة -
231	المطلب الثاني: أسس ومتطلبات نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة-
232	المطلب الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة- وفق نموذج كوبر

311- 283	المبحث الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة
283	المطلب الأول: دواعي استخدام نظام ABCII في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية
284	المطلب الثاني: أسس نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة
285	المطلب الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - حسب نموذج Bromwich
325- 312	المبحث الثالث: مناقشة وتحليل نتائج الدراسة
312	المطلب الأول: تأثير تطبيق نظام ABC ونظام ABCII على طبيعة نظام التكاليف القائم في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة
312	أولاً: التحكم في التكاليف
313	ثانياً: سياسة تسعير للمنتج
313	ثالثاً: عملية التخطيط والرقابة على التكاليف
315	المطلب الثاني: دراسة الفروقات بين تطبيق نظام التكاليف القائم بمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة وبين النتائج المحققة من تطبيق نظام ABC ونظام ABCII
317	المطلب الثالث: مؤشرات تعظيم القيمة لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة
317	أولاً: تعظيم القيمة من منظور مؤشر الميزة التنافسية وفق نظام ABC ونظام ABCII
321	ثانياً: تعظيم قيمة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية من منظور تعظيم ربحية للعملاء
325	خلاصة الفصل
332- 327	خاتمة
352- 334	قائمة المراجع
360-354	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1.1)	جدول يبين الفرق الجوهرى بين أنظمة التكاليف التقليدية ونظام ABC	43
(2.1)	جدول يبين مصفوفة التبعية بين التكاليف والأنشطة	55
(3.1)	جدول يبين مصفوفة التبعية بين الأنشطة والخدمات	56
(4.1)	جدول يبين مصفوفة Partridge & Perren لتحليل تكاليف مواصفات المنتج	62
(5.1)	جدول يبين أهم الفروقات الجوهرية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII	65
(6.1)	جدول يبين نماذج القيمة	90
(1.2)	جدول يبين تحليل الدراسات التي لها علاقة بمتغير نظام ABC	154
(2.2)	جدول يبين تحليل الدراسات التي لها علاقة بنظام ABCII	157
(3.2)	جدول يبين تحليل الدراسات التي لها علاقة بتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية	169
(1.3)	جدول يبين توقيت الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية	177
(2.3)	جدول البطاقة التقنية للتعريف بالمؤسسة	180
(3.3)	جدول يبين معاملين مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل فرع بسكرة	181
(4.3)	جدول يبين عائلات الكوابل المنتجة في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة -	182
(5.3)	جدول عدد العمال للمؤسسة في سنة 2023 حسب السلم الوظيفي	183
(6.3)	جدول يبين أسماء أهم المنتجات التي تنتجها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة -	192
(7.3)	جدول يبين شرح رموز الكابل CR 2X16 0.6/1KV	193
(8.3)	جدول يبين شرح رموز الكابل CR 4X16 0.6/1KV	194
(9.3)	جدول يبين شرح رموز الكابل H07V-U 1.5mm ² 450/750V	194
(10.3)	جدول يبين شرح رموز الكابل H07V-U 2.5mm ² 450/750V	195
(11.3)	جدول يبين طريقة تحديد ساعات العمل المباشرة	199
(12.3)	جدول يبين طريقة تحديد التكاليف المباشرة	202
(13.3)	جدول يبين طريقة تحديد التكاليف غير المباشرة	202
(14.3)	جدول يبين طريقة تحديد التكلفة النهائية الإجمالية للمنتج النهائي	203
(15.3)	جدول يبين التكلفة الكلية من المواد الأولية المستعملة لإنتاج 3922 متر من الكابل	204

	CR 2X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م	
205	جدول يبين تكاليف اليد العاملة المباشرة القائمة على المنتج CR 2X16 0.6/1KV	(16.3)
206	جدول يبين إجمالي الاهتلاك السنوي والشهري لورشات الإنتاج	(17.3)
207	جدول يبين تكلفة الاهتلاكات للمنتج CR 2X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م	(18.3)
208	جدول يبين إجمالي التكاليف المباشرة لإنتاج 3922 متر من الكابل من المنتج CR 2X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م	(19.3)
208	جدول يبين إجمالي التكاليف غير المباشرة لإنتاج 3922 متر من الكابل من المنتج CR 2X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م	(20.3)
209	جدول يبين التكلفة الكلية لإنتاج 3922 متر من الكابل CR 2X16 0.6/1KV	(21.3)
210	يحدد التكلفة الكلية من المواد الأولية المستعملة لإنتاج 5380 متر من الكابل لشهر جانفي 2023م	(22.3)
211	جدول يبين تكاليف اليد العاملة المباشرة القائمة على المنتج CR 4X16 0.6/1KV	(23.3)
212	جدول يبين تكلفة الإهلاكات للمنتج CR 4X16 0.6/1KV	(24.3)
213	إجمالي التكاليف المباشرة لإنتاج 5380 متر من الكابل من المنتج CR 4X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م	(25.3)
213	جدول يبين إجمالي التكاليف غير المباشرة لإنتاج 5380 متر من الكابل من المنتج CR 4X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م	(26.3)
214	جدول يبين التكلفة الكلية لإنتاج 5380 متر من الكابل CR 4X16 0.6/1KV	(27.3)
215	يحدد التكلفة الكلية من المواد الأولية المستعملة لإنتاج 1059000 متر من الكابل H07V-U 1.5mm ² 450/750V R100 RJ لشهر جانفي 2023م	(28.3)
216	جدول يبين تكاليف اليد العاملة المباشرة القائمة على المنتج H07V-U 1.5mm ² 450/750V R100 RJ	(29.3)
217	جدول يبين تكلفة الإهلاكات للمنتج H07V-U 1.5mm ² 450/750V R100	(30.3)
218	جدول إجمالي التكاليف المباشرة لإنتاج 1059000 متر من الكابل من المنتج H07V-U 1.5mm ² 450/750V R100 RJ لشهر جانفي 2023م	(31.3)
218	جدول إجمالي التكاليف غير المباشرة لإنتاج 1059000 متر من الكابل من المنتج H07V-U 1.5mm ² 450/750V R100 RJ لشهر جانفي 2023م	(32.3)
219	جدول يبين التكلفة الكلية لإنتاج 1059000 متر من الكابل H07V-U	(33.3)

	1.5mm ² 450/750V R100 RJ	
220	جدول يبين التكلفة الكلية من المواد الأولية المستعملة لإنتاج 320000 متر من الكابل لشهر جانفي 2023م	(34.3)
221	ي جدول بين تكاليف اليد العاملة المباشرة القائمة على المنتج H07V-U 2.5mm ² 450/750V R100 RJ	(35.3)
222	جدول يبين تكلفة الإهلاكات للمنتج H07V-U 2.5mm ² 450/750V R100	(36.3)
223	جدول يبين إجمالي التكاليف المباشرة لإنتاج 320000 متر من الكابل من المنتج H07V-U 2.5mm ² 450/750V R100AV لشهر جانفي 2023م	(37.3)
223	جدول إجمالي التكاليف غير المباشرة لإنتاج 320000 متر من الكابل من المنتج H07V-U 2.5mm ² 450/750V R100 RJ لشهر جانفي 2023م	(38.3)
224	جدول يبين التكلفة الكلية لإنتاج 320000 متر من الكابل H07V-U 2.5mm ² 450/750V R100 RJ	(39.3)
225	جدول يبين التكاليف الكلية لإنتاج المنتجات المختارة للدراسة مع تحديد تكلفة إنتاج المتر الواحد من الكابل لكل منتج	(40.3)
236	جدول يبين مراكز التكاليف لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة-	(1.4)
245	جدول يبين تقسيم مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية إلى مجموعة أنشطة مساعدة وأنشطة رئيسية مع تحديد المسببات لكل نشاط	(2.4)
248	جدول يبين مصفوفة التبعية بين الأنشطة والتكاليف -المصفوفة رقم (01)-	(3.4)
254	يبن طريقة استبدال علامة (✓) بنسب استهلاك مؤوية لكل نشاط من أنشطة المؤسسة -المصفوفة رقم (02)-	(4.4)
259	جدول يبين حساب التكلفة الشهرية لأنشطة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية -المصفوفة رقم (03)-	(5.4)
270	جدول يبين كيفية الربط بين الأنشطة والمنتجات التابعة لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة- المصفوفة رقم (04).	(6.4)
271	جدول يبين كيفية الربط بين الأنشطة والمنتجات التابعة لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة- تابع المصفوفة رقم (04)	(7.4)
273	جدول يبين تحديد نسب الاستخدام في المصفوفة رقم (04) باستبدال إشارة (✓) بنسب مؤوية للتبعية بين الأنشطة والمنتجات المصفوفة رقم (05)	(8.4)
274	جدول يبين تحديد نسب الاستخدام في المصفوفة رقم (04) باستبدال إشارة (✓) بنسب	(9.4)

	مؤوية للتبعية بين الأنشطة والمنتجات تابع المصفوفة رقم (05)	
275	جدول يبين تحديد نسب الاستخدام في المصفوفة رقم (04) باستبدال إشارة (✓) بنسب مؤوية في المصفوفة رقم (05) (تابع)	(10.4)
277	جدول يبين المصفوفة رقم 06 لحساب تكلفة المنتجات من الكوابل لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة- لشهر جانفي 2023م (يتبع)	(11.4)
278	جدول يبين المصفوفة رقم 06 لحساب تكلفة المنتجات من الكوابل لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة- لشهر جانفي 2023م (تابع)	(12.4)
280	جدول يبين المصفوفة رقم 06 لحساب تكلفة المنتجات من الكوابل لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة- لشهر جانفي 2023م (تابع)	(13.4)
281	جدول يبين التكلفة النهائية للمتر الواحد لكل نوع من المنتجات	(14.4)
289	جدول يبين الطاقة الإنتاجية للمنتجات الأكثر طلبا من الزبائن لشهر جانفي 2023	(15.4)
290	جدول يبين طريقة تحديد الأهمية النسبية للمواصفات المطلوبة من الزبائن ترتيبها حسب درجات الأهمية	(16.4)
292	جدول يبين الأوزان لعلاقة مكونات وحدة المنتج (مصفوفة العلاقات)	(17.4)
292	جدول يبين مصفوفة العلاقات لمكونات وحدة المنتج لتحقيق المواصفات المطلوبة	(18.4)
293	جدول يبين الأهمية النسبية لمكونات وحدات الإنتاج في تحقيق المواصفات المطلوبة	(19.4)
295	جدول يبين التكاليف المرتبطة بحجم الإنتاج المنتجات لشهر جانفي 2023	(20.4)
296	جدول يبين إجمالي الوقت اللازم لإنجاز الأنشطة الرئيسية للمنتجات لشهر جانفي 2023م	(21.4)
297	جدول يبين إجمالي الزمن اللازم لإنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج لشهر جانفي 2023	(22.4)
298	جدول يبين تكاليف العمل اللازم لإنجاز كل صفة من مواصفات المنتجات لشهر جانفي 2023 الوحدة/ دج	(23.4)
300	جدول يبين توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على كل مواصفات المنتج لشهر جانفي 2023م (يتبع)	(24.4)
301	جدول يبين توزيع التكاليف غير المباشرة على كل مواصفات المنتج لشهر جانفي 2023 (تابع)	(25.4)
302	جدول يبين إجمالي التكاليف المرتبطة بحجم النشاط لشهر جانفي 2023 (يتبع)	(26.4)

302	جدول يبين إجمالي التكاليف المرتبطة بحجم النشاط لشهر جانفي 2023 (تابع)	(27.4)
304	جدول يبين تحديد التكاليف المرتبطة بالطاقة لكل مواصفة من المواصفات لشهر جانفي 2023	(28.4)
306	جدول يبين إجمالي التكاليف المرتبطة بالقرار لكل صفة من مواصفات المنتجات لشهر جانفي 2023م	(29.4)
307	جدول يبين التكلفة النهائية لمواصفات المنتج CR 2X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م	(30.4)
309	جدول يبين التكلفة النهائية لمواصفات المنتج CR 4X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م	(31.4)
310	جدول يبين التكلفة النهائية لمواصفات المنتج H07V-U 1.5mm ² 450/750V لشهر جانفي 2023م	(32.4)
311	جدول يبين التكلفة النهائية لمواصفات المنتج H07V-U 2.5mm ² 450/750V لشهر جانفي 2023م	(33.4)
315	جدول يبين المقارنة بين التطبيق بين نظام التكاليف القائم في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية وبين تطبيق نظام ABC ونظام ABCII	(34.4)
319	جدول يبين تطور حجم المبيعات السنوية لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة-	(35.4)
323	جدول يبين المؤشرات التي تؤثر على ربحية الزبون لدى مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية	(36.4)

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1.1)	الشكل يبين طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات	39
(2.1)	الشكل يبين طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق الأنظمة التقليدية	42
(3.1)	الشكل يبين طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة وفقاً لنظام ABC	42
(4.1)	الشكل يبين أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC	45
(5.1)	الشكل يبين أهداف نظام التكاليف على أساس النشاط ABC	46
(6.1)	الشكل يبين التكامل بين نظام ABC ونظام ABC/M	48
(7.1)	الشكل يبين نتائج الدمج لنظامي ABC و GPK لتكوين نموذج RCA	50
(8.1)	الشكل وبين الوظائف الأساسية لتحليل سلاسل القيمة	67
(9.1)	الشكل يوضح نظام سلسلة القيمة على أساس المواصفات	68
(10.1)	الشكل يبين نظام الإنتاج في الوقت المحدد	70
(11.1)	الشكل بين التكامل بين نظام ABCII و التكلفة المستهدفة TC	73
(12.1)	الشكل يبين خطوات دورة حياة المنتج من وجهة نظر التسويق	75
(13.1)	الشكل يبين خطوات دورة حياة المنتج من وجهة نظر الإنتاج	76
(14.1)	الشكل مبدأ التحسين المستمر وتطبيقه حسب دورة ديمينج	78
(15.1)	الشكل يبين التكامل بين نظام ABCII مع تقنية التحسين المستمر Kazen	79
(16.1)	الشكل يبين الخطوات المقترحة لتطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII	83
(17.1)	الشكل يبين الهيكل العام للمؤسسة الاقتصادية	88
(18.1)	الشكل يبين عملية إنشاء القيمة للمؤسسة	92
(19.1)	الشكل يبين مراحل وخطوات عملية التقييم	93
(1.3)	الشكل يبين نموذج الدراسة	174
(2.3)	الشكل يبين الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة -	184
(3.3)	الشكل يبين مرحلة قلد المعادن من النحاس والألمنيوم	196
(4.3)	الشكل يبين مرحلة تجميع الأسلاك الكهربائية	196
(5.3)	الشكل يبين مرحلة ظفر الأسلاك الكهربائية	197
(6.3)	الشكل يبين مرحلة عزل الأسلاك الكهربائية بالمواد العازلة	197
(7.3)	الشكل يبين طريقة تعبئة وتغليف الكوابل الكهربائية	198

233	الشكل يبين العلاقة بين التكاليف والأنشطة والمنتجات وفق نموذج كوبر Cooper	(1.4)
237	الشكل يبين التكلفة الإجمالية المباشرة وغير المباشرة لشهر جانفي 2023	(2.4)
241	الشكل يبين المراحل الأساسية لصناعة الكوابل الكهربائية في مؤسسة ENICAB - بسكرة-	(3.4)
286	الشكل يبين خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة-	(4.4)
314	الشكل يبين مستويات الموافقة على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والمواصفات ABCII في مؤسسة ENICAB -بسكرة-	(5.4)
319	الشكل يبين التمثيل البياني لتطور رقم الأعمال على مدار إحدى عشرة سنة لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة	(6.4)
320	الشكل يبين أبعاد الجودة لدى منتجات مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية من وجهة نظرها	(7.4)
324	الشكل يبين تعظيم قيمة المؤسسة باستخدام مؤشر تعظيم ربحية العملاء من المنظور المالي	(8.4)

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
(01)	الملحق يبين أهداف المؤسسة	
(02)	الملحق يبين التكاليف المباشرة وغير المباشرة	
(03)	الملحق يبين تكاليف الاهتلاكات المباشرة الخاص بورشات الإنتاج	
(04)	الملحق يبين أنواع المنتجات والكميات المنتجة الأكثر إنتاج لشهر جانفي 2023م	
(05)	الملحق يبين عائلات المنتجات من الكوابل	
(06)	الملحق استمارة الاستبيان	
(07)	الملحق يبين تطور رقم الأعمال لمؤسسة ENICAB لإحدى عشرة سنة	

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز أو الاختصار	الدلالة باللغة الإنجليزية	الترجمة باللغة العربية
IMRAD	Introduction Methods & Materials Results And Discussion	المقدمة، الطريقة والأدوات، النتائج والمناقشة
ABC	Activity based Costing	نظام التكاليف على أساس النشاط
ABCII	Attribute Based Costing	نظام التكاليف على أساس المواصفات
RCA	Resource Consumption Accounting	المحاسبة على استهلاك الموارد
TQM	Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة
ABC/M	Activity based Costing /Management	نظام الإدارة على أساس النشاط
JIT	Just – In – Time Inventory System	نظام الإنتاج في الوقت المحدد
TQC	Total Quality Control	مراقبة الجودة
FMS	Flexible Manufacturing System	نظام التصنيع المرن
CAM-I	The Consortium For Advanced Manufacturing International	الاتحاد الدولي للتصنيع المتقدم
GPk	Grenzplankostenrechnung	التكاليف المعيارية
FSC	Flexible standard costing	التكاليف المعيارية
ASDM	Activity-Service Dependence Matrix	مصفوفة الاعتماد على أساس النشاط والخدمة
VC	Value Chain	تقنية سلسلة القيمة
TC	Target Costing	التكلفة المستهدفة
PLC	Product Life Cycles	دورة حياة المنتج
B	Benchmarking	المقارنة المرجعية
VE	Value Engineering	هندسة القيمة
BSC	Balanced- Scorecard	بطاقة الأداء المتوازن
VAN	Value Actuelle Nette	القيمة الحالية الصافية
ISO	International Organization for Standardization	الهيئة الدولية للتقييس
SCF	Système de comptabilité financière	النظام المحاسبي المالي
EVA	Economic Value Added	القيمة الاقتصادية المضافة
TDABC	Time Driven Activity Based Costing	نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت
PVC	Poly Vinyle de Chlore	مادة كيميائية تستعمل للعزل ويختلف لونها حسب نوع المنتج والكمية المستعملة
PRC	Poly thène Réticule Chimiquement	هي مادة كيميائية تستخدم أيضا للعزل ويختلف لونها حسب نوع المنتج والكمية المستعملة

مقدمة عامة

أ. تمهيد:

يشهد العالم اليوم أن العديد من المؤسسات الاقتصادية الكبيرة والرائد في مجال عملها أصبح اهتمامها ينصب على كيفية هيمنتها في احتلال مكانة كبيرة على مستوى السوق العالمي من خلال عرض أجود المنتجات أو الخدمات المطابقة للمواصفات المطلوبة وبمقاييس عالمية، نظرا لمواكبة هذه المؤسسات لكل التغيرات والتطورات العالمية في كل المجالات والتي من شأنها أن تدفع بعجلة النمو الاقتصادي العالمي من جهة ومواجهة الضغوطات التنافسية التي تفرض على المؤسسات الاقتصادية من جهة أخرى، حتى تندفع نحو الاهتمام بالمقارنة المرجعية الخارجية لمعرفة إستراتيجيات القوة المنافسة لها والوقوف على أهم النقاط التي تفقدها لتهيئة ظروفها الداخلية وتحديد نقاط قوتها وتوظيفها لتعزيز تنافسيتها واستغلالها الأمثل في الاستيلاء على أكبر حصة سوقية ممكنة على الصعيد المحلي والعالمي.

إن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تهتم مؤخرا بتحسين جودة المنتجات كما ونوعا خاصة الصناعية منها في ظل انفتاح الأسواق العالمية على بعضها أي ما يسمى بسياسة "انفتاح اقتصاديات الدول"، وعليها فإن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تكون أمام تحديات كبيرة لكسب أكبر حصة سوقية والدخول إلى أسواق جديد من أجل تحسين الميزة النسبية وتحقيق الميزة التنافسية، ولهذا يتطلب منها ضرورة الاستجابة إلى هذه التغيرات السريعة والمحيط بها والتي تفرض عليها التكيف مع هذه الظروف، وخلق ما يسمى بالميزة التنافسية التي تتحقق بناء على تطبيق إستراتيجيات عامة للمنافسة خاصة¹ من ناحية تحقيق التكلفة المستهدفة التي تتحقق من خلال سلامة وصحة نظم المعلومات الداخلية للمؤسسة وخاصة الكفوية منها، والتي تساهم وتدعم صناع القرار لتحقيق الأهداف الإستراتيجية المخطط لها مسبقا.

أدت التطورات التاريخية التي شهدتها نظم التكاليف المحاسبية تتزامن مع التطورات والتغيرات الجذرية الاقتصادية والتكنولوجية التي تنعكس إيجابا على البيئة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية الصناعية، المتمثلة في عصرنة وتكنولوجيا المنتجات المبنية على أساس تطور نظم الإنتاج الداخلية وفلسفة إدارة التكاليف الصناعية، وهذا ما أدى بالباحثان Kaplan and cooper سنة 1987م أن يتمكنوا في تقديم نظام جديد في ذلك الوقت

¹ بالاعتماد على:

- رانية غضاب، نظم المعلومات المحاسبية القائمة على أساس الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2017، ص: 88-89، (بتصرف).

- إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013، ص: 9، (بتصرف).



يسمى بنظام التكاليف على أساس النشاط الذي يرمز له بالرمز ABC اختصاراً لـ Activity Based Costing مما ساهمة في ظهور العديد من النظم الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية والتي تطورت بتطور الزمن والتي ينصب اهتمامها على تطوير وتحسين وتقدير التكلفة الحقيقية للمنتج من خلال الاستغلال الأمثل للموارد مقارنة بالأنظمة التقليدية للتكلفة التي كانت بمثابة عائق تعاني منه العديد من كبرى المؤسسات الصناعية، فهي لا تخلوا من التشوهات والإختلالات على مستوى التكلفة المنحصرة على قياس تكلفة المنتج فقط، دون مراعاة ارتفاع أو انخفاض في هذه التكلفة التي يعود سببها إلى: إشكالية التوزيع في التكاليف غير المباشرة على المنتجات، عدم مراعاة دراسة وتحديد متطلبات ورغبات الزبائن والمستهلكين، ارتفاع كبير في تكاليف تخزين المنتجات... إلخ، فإن اتخاذ القرارات التي تبنى على أساس البيانات المقدمة من هذه الأنظمة غير ملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة، لهذا دعت الضرورة للانتقال إلى تبني إستراتيجيات بيئة التصنيع الحديثة التي تتصف بحداثة وتكنولوجية ومرونة وأتمت الإنتاج المعاصر الذي يدعم متخذي القرار في بلوغ الأهداف المسطرة كما يعزز القدرة التنافسية في المحيط الصناعي للمؤسسة من ناحية الجودة والتكلفة والوقت.

إن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC يعتبر من القرارات الصائبة التي تتخذها المؤسسات الصناعية منها، والتي تعد مصدر من المصادر الأساسية للحصول على البيانات الرقمية التكاليفية التي تساهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة، والذي يعتبر أداة مهمة من أدوات مراقبة التسيير من حيث قياس وتحديد التكاليف غير المباشرة والرقابة عليها التي تفعل هذه الأخيرة على مستوى الأنشطة بعكس الأنظمة التقليدية التي تفعل على مستوى المنتج النهائي فقط، لهذا ينصح الخبراء والمتخصصين في مجال محاسبة التكاليف المؤسسات الصناعية بتطبيقه نتيجة للمعلومات التي يقدمها للمسيرين المتعلقة بتحديد الموارد اللازمة، مسببات التكلفة وكذا الأنشطة بالإضافة إلى تحديد سعر التكلفة التي استخلصت من فلسفة الأنشطة تستهلك الموارد التي تمثل مسببا للتكلفة وليس المنتجات، ومنها المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، أما من ناحية تميز المنتج بالخصائص والمميزات الداخلية والخارجية التي تميزه على باقي المنتجات المنافسة له هنا تدعي الضرورة بالاهتمام بتبني نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII اختصاراً لـ Attribute Based Costing الذي ظهر على يد الباحث Bromwich سنة 1990م، فهو النظام الذي ينطلق تطبيقه من السوق على عكس نظام التكاليف على أساس النشاط الذي ينطلق تطبيقه من داخل المؤسسة، لذا جاء هذا النظام كمكمل لنظام ABC الذي يعبر أول انطلاقة له هو دراسة واقع السوق ليتم من خلاله تحديد أنواع الزبائن والمستهلكين وطبقاتهم، دراسة أذواق المستهلكين وتحديد مواصفات المنتجات التي يرغب الزبون الحصول عليها سواء كانت هذه المواصفة متوفرة



في ذلك المنتج ويرغب الزبون في تطويرها أو إضافتها كمواصفة جديدة تميز هذا المنتج عن باقي المنتجات الموجودة في السوق.

ب. الإشكالية الرئيسية:

بعد إطلاع الطالبة على الدراسات السابقة وأيضاً الدراسات والأبحاث التي لها علاقة مباشرة بمتغيرات الدراسة وما طرحته هذه الدراسات من آفاق مستقبلية تبين لنا من وجود فجوة بحثية جديدة تتعلق بكيفية تطبيق نظامي ABC ونظام ABCII في تعظيم قيمة المؤسسات الاقتصادية، ومن هنا نطرح الإشكال الرئيسي التالي:

"كيف يساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في تعظيم قيمة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- ؟"

ت. التساؤلات الفرعية:

- للإجابة على الإشكالية المطروحة لا بد من تجزئتها إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية والتي تتمثل في:
- هل يساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في تعظيم قيمة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- ؟
- هل يساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في تعظيم قيمة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- ؟
- هل البيئة الداخلية لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- مهيأة لتطبيق الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية خاصة نظام ABC ونظام ABCII ؟
- هل تعاني مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- من عوائق تؤدي إلى عدم التفكير بتطبيق الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية خاصة نظام ABC ونظام ABCII ؟

ث. فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة المطروحة يمكننا اقتراح الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: يساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في تعظيم قيمة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-.
- الفرضية الثانية: يساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في تعظيم قيمة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-.



- الفرضية الثالثة: البيئة الداخلية لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- مهينة لتطبيق الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية خاصة نظام ABC ونظام ABCII.
- الفرضية الرابعة: تعاني مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- من عوائق تؤدي إلى عدم التفكير بتطبيق الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية خاصة نظام ABC ونظام ABCII.

ج. مبررات اختيار الموضوع:

- تعود مبررات اختيار موضوع هذه الدراسة لعدة أسباب ذاتية وأخرى موضوعية تتمثل في مايلي:
- الرغبة شخصية للطالبة مواصلة البحث في مجال الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة والتشعب بالمعلومات بأكبر قدر ممكن في هذا المجال.
- هناك توجيهات من بعض المتخصصين الأكاديميين باختيار مجال محاسبة التكاليف الحديثة باعتبار مواضيعها تتميز بالحدثا النسبية في التطبيق خاصة وأن أغلب الدراسات كانت تعتمد على الأساليب الإحصائية.
- رغبة الطالبة في القيام بدراسة تطبيقية هدفها الوصول إلى نتائج تحقق أهداف الدراسة.
- التعريف بنظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII نتيجة لشبه انعدام الدراسات جزائرية التي تطرقت لتطبيق هذا النظام بصورة مفصلة.

ح. أهداف الدراسة:

- نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الهدف الأساس الذي أقيمت من أجله هذه الدراسة وهو عرض كيفية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC حسب نموذج Kooper ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII من أجل إظهار مساهمتهم في تعظيم قيمة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-، وللتعرف على الأهداف الأساسية لهذه الدراسة وبصفة أدق لا بدا من معرفة ما يلي:
- تطبيق نظامي ABC ونظام ABCII وفق أسس علمية صحيحة تتناسب مع طبيعة المؤسسة محل الدراسة.
- الوصول إلى تحقيق تعظيم قيمة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية عن طريق تطبيق نظامي ABC ونظام ABCII.
- إقناع المؤسسة محل الدراسة بتبني تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية.
- تشجيع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالاهتمام بتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية.

خ. أهمية الدراسة:

إن أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعاني من قصورة واضحة في طريقة تحديد وقياس تكاليف منتجاتها بصفة تتوافق مع التطورات التكنولوجية التي يشهدها العالم الآن فهي بحاجة إلى البديل الأنسب الذي يساهم في المحافظة على استنزاف الموارد بطريقة عقلانية تستطيع المؤسسة من خلالها تحرير منتجاتها من عائق ارتفاع التكاليف من ناحية وتحسين جودة منتجاتها بما يتوافق مع متطلبات السوق من ناحية أخرى، فتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية هي الأنسب من ناحية ضبط قياس تكلفة المنتج، الجودة، المدة الزمنية، تعدد المميزات والخصائص التي يتمتع بها المنتج في حدود السعر الأنسب الذي يتوافق مع قدرة وإمكانية الزبون على دفعه، بحيث تمثل هذه المعايير كمقياس لتطور واستمرارية المؤسسة وحجزها لأكبر حصة سوقية على غرار منافسيها.

د. منهج الدراسة:

للقيام بأي دراسة علمية لا بد من إتباع مناهج تساعد الباحث في تحديد المسار الأنسب لبحثه كما يسعد على دراسة المشكلة وتشخيصها، لذلك اعتمدت الطالبة على "المنهج الوصفي" في مرحلة إعداد الإطار النظري للبحث لتوضيح العلاقة بين متغيرات الدراسة من جهة وبناء أفكار علمية نستطيع من خلالها الوصول إلى تحقيق نتائج نظرية تسبق الدراسة التطبيقية من جهة أخرى، كما اعتمدت "المنهج التحليلي" في سرد وتحليل ونقد الدراسات السابقة، مستخدمة "المنهج الاستقرائي" أثناء دراسة وقراءة البيانات المقدمة وتفسيرها وتوظيفها كمرحلة أولية تسبق الدراسة التطبيقية من أجل مقارنتها بالنتائج المحققة للبحث، مستخدمة منهج "دراسة حالة" في الجانب التطبيقي للوصول إلى النتائج وتفسيرها للتحقيق الهدف الذي أقيمت من أجله دراستنا.

ذ. مرجعية الدراسة:

تم الاعتماد على مجموعة من الكتب والمقالات المنشورة في مجلات مصنفة جزائرية، عربية وأجنبية، أطروحات ورسائل الدكتوراه والماجستير المنشورة وغير المنشورة، الملتقيات الدولية والوطنية، المواقع الإلكترونية، البيانات والمعلومات التعريفية المقدمة من قبل المؤسسة محل الدراسة.

ر. صعوبات الدراسة

واجهت الطالبة عدة صعوبات خلال إنجاز هذه الدراسة المتمثلة في:

- التغيير الجزئي في متغيرات موضوع الدراسة بالإضافة إلى تغيير المشرف.
- قلة الدراسات الجزائرية الخاصة بمتغير نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII.



- قلة الدراسات التطبيقية الجزائية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC حسب نموذج Cooper.
- رفض أغلب المؤسسات الاقتصادية الصناعية في ولاية الوادي رفضاً قطعياً لقبول التبرص الميداني لإجراء الدراسة التطبيقية بل هناك مؤسسات رفضت تماماً حتى قبول الإجابة على الاستبيان.
- هناك مشقة في التنقل لإجراء الجانب التطبيقي في المؤسسة المختارة للدراسة بسبب بعد المسافة.

ز. تقسيمات الدراسة:

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة قسمنا دراستنا إلى أربعة فصول تتناسب مع تقسيمات متغيرات الدراسة حسب طريقة IMRAD مقسمة كالتالي:

- **الفصل الأول: (الإطار النظري للدراسة)** قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث يحتوي المبحث الأول والثاني على الإحاطة بالجانب النظري لنظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII المتمثلة في التطور التاريخي تعريف، أسس، أهداف، أهمية، والأسباب، ومراحل تطوره، بالإضافة إلى خطوات التطبيق حسب كل نموذج، أما بالنسبة للمبحث الثالث فتطرقنا إلى عرض الجانب النظري الخاص بتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية: المفهوم، مقومات، بالإضافة إلى مؤشرات تعظيم القيمة للمؤسسة.

- **الفصل الثاني: (عرض الدراسات السابقة)** قسمنا هذا الفصل إلى أربعة مباحث يحتوي المبحث الأول على الدراسات السابقة الخاصة بالمتغير المستقل الأول نظام التكاليف على أساس النشاط ABC والمبحث الثاني الدراسات السابقة الخاصة بالمتغير المستقل الثاني نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII، والمبحث الثالث يحتوي على الدراسات السابقة الخاصة بالمتغير التابع تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية أما بالنسبة للمبحث الرابع يحتوي على تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية.

- **الفصل الثالث: (دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل بسكرة)** قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث يحتوي المبحث الأول على الإطار المنهجي للمبحث يتناول الإجراءات المتخذة، المنهجية، والمراحل الإجرائية للدراسة، والمبحث الثاني يحتوي على التعريف بمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- من حيث النشأة والتعريف، الهيكل التنظيمي وأهداف وسياسة المؤسسة لسنة 2023م، أما المبحث الثالث يتناول دراسة وتحليل نظام محاسبة التكاليف المطبق داخل المؤسسة من حيث التعريف بالمنتجات، مراحل وخطوات التصنيع وطريقة تحديد وقياس تكلفة المنتجات المختارة للدراسة.



- الفصل الرابع: (الدراسة الميدانية) قمنا في هذا الفصل بإجراء الدراسة ميدانية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية حيث قسمناه إلى ثلاث مباحث، يحتوي المبحث الأول على طريقة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC من حيث المقومات والحاجة و لإجراءات المتخذة وخطوات التطبيق حسب نموذج Cooper، والمبحث الثاني قمنا أيضا بتصميم نموذج تصوري مقترح لتطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات يتناسب مع طبيعة التكاليف المقدمة متضمن أسس ومتطلبات نجاح تطبيق خطوات هذا النظام، أما بالنسبة للمبحث الثالث يحتوي على مناقشة وتحليل النتائج بين ما تطبقه المؤسسة المختارة للدراسة وما توصلنا إليه من خلال الدراسة التطبيقية لنظامي ABC و ABCII ومساهماتهم في تعظيم قيمة المؤسسة.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

في ظل التطورات العالمية وسياسة انفتاح السوق نجد أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا زالت تعاني من بعض المشاكل نتيجة تفكيرها المنحصر على كيفية زيادة ربحيتها فقط دون الاهتمام بالتحسين من جودة منتجاتها وهذا راجع للاعتماد الكلي لتقنيات إدارة محاسبة التكاليف التقليدية المستخدمة في هذه المؤسسات، والتي هي عاجزة على تخفيض تكاليف المنتجات والتحسين من جودتها، كما أنها لا تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات نتيجة المعلومات المغلوطة وغير الدقيقة والواضحة التي توفرها، وعلى هذا الأساس لابد على المؤسسات من إعادة مراجعة حساباتها وإقامة تغييرات جذرية من أجل ضمان بقائها ووجودها في الأسواق المنافسة.

ولتجاوز كل هذه الصعوبات الناتجة عن استخدام الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف، من بينها الحاجة الماسة في كيفية الحصول على المعلومات والبيانات الصحيحة والدقيقة التي تتعلق بتحديد تكلفة المنتجات، يجب على هذه المؤسسات التفكير في استخدام الأساليب الحديثة لتقنيات إدارة التكاليف الإستراتيجية ومن بينها نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام الإدارة على أساس النشاط ABC/M، محاسبة استهلاك الموارد RCA، إدارة الجودة الشاملة TQM، التكلفة المستهدفة TC، ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII وغيرها من الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة نظرا لتجانس هذه الأساليب مع التطورات التكنولوجية في بيئة التصنيع الحديثة نتيجة تجارب هذه الأنظمة مع الإدارة العليا والتي تدعم قراراتها خاصة في حال اتخاذ القرارات السريعة التي تخص المنتجات سواء في تخفيض أو زيادة أو ترشيد التكاليف خلال دورة حياة المنتج.

إن أغلب المؤسسات مؤخرًا أصبحت تبحث على البدائل التي تساهم بشكل كبير في ضمان بقائها والمحافظة على حصتها السوقية عن طريق تحقيق السعر التنافسي لمنتجاتها مما يخلق قيمة لربائنها نتيجة ما تقدمه من منتجات تتطابق مع احتياجات الزبائن ورغبتهم وهذا ما يؤدي إلى تعظيم ربحية المؤسسة وزيادة قيمتها السوقية. وتم تقسيم هذا الفصل على أساس تغطية كل الجوانب النظرية التي تخص المتغيرات الخاصة بالدراسة من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مباحث تتناول عدة جوانب وهي:

المبحث الأول: الإطار النظري للتكلفة على أساس النشاط ABC

المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام التكلفة على أساس المواصفات ABC II

المبحث الثالث: الإطار النظري لقيمة المؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول: الإطار النظري للتكلفة على أساس النشاط ABC

تعتمد الكثير من المنظمات على أنظمة التكاليف التقليدية مثل نظام أوامر الإنتاج، أنظمة المراحل الإنتاجية، أو مزيج بين النظامين، نظام العمليات، واستعمال الأساليب التقليدية في تحديد تكاليف الأعباء غير المباشر، وبالتالي الأمر الذي أدى بالمؤسسات إلى استخدام التقنيات الحديثة مثل: زيادة استخدام الرجل الآلي، نظام المكننة، استعمال تقنية إدخال المعلومات والبيانات المحاسبية بصفة آلية (الكمبيوتر)، أدت إلى تخفيض تكاليف العمل المباشرة مما ارتفعت أهمية التكاليف وتحديد الأعباء خاصة في بيئة الصناعات الجديدة فإن تطبيق معدلات التكاليف المباشرة على أساس العمل أو على أساس أي حجم كأساس تحميل التكلفة لا تعطي قيمة حقيقية للأعباء غير المباشرة وبالتالي فإن نظام التكلفة على أساس النشاط ABC الذي جاء كبديل لتلك الأنظمة التقليدية، قادر للتغلب على هاته المشاكل وبصفة نهائية التي حاولت مجموعة من الأنظمة المحاسبية حلها.

سوف نقوم بالتطرق في هذا المبحث إلى مدخل لنظام التكلفة على أساس النشاط وأهمية وأهداف هذا النظام بالإضافة إلى شروط ومراحل تطبيقه مع الصعوبات والانتقادات الموجهة له.

المطلب الأول: ماهية نظام التكاليف على أساس النشاط ABC

ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط نتيجة للانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج والخدمات وأساليب التسيير الحديثة، حيث عمل هذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها وأصبحت المعلومات أكثر دقة ووضوحا بحيث يمكنها أن تؤثر على القرارات الإدارية.¹

أولا: أوجه قصور أنظمة التكاليف التقليدية

في الثمانينيات من القرن الماضي تم انتقاد أنظمة التكاليف المطبقة آنذاك نتيجة لمحدودية توفير هذه الأنظمة للمعلومات الصحيحة للمؤسسات، فهي تعطي المعلومات الخاصة بالتكاليف مشوهة ولها أثر سلبي على عملية اتخاذ القرارات، بالتالي فهي أنظمة تفشل في تزويد الإدارة بالمعلومات ذات الصلة حول كيفية ومكان تكبد التكلفة، هذا ما يجعل من الصعب على المؤسسة خفض الإنفاق على النشاط أو المنتجات غير الفعالة وأيضا تفشل في النظر إلى النفقات "تحت السطح" مثل: نفقات المبيعات، والتوزيع، والبحث والتطوير، والتكاليف الإدارية، بل ينظر إلى التكاليف الإجمالية للمؤسسة، حيث تعتبر العديد من المؤسسات أن هذا النوع من التكاليف تكاليف ثابتة، حيث أن أنظمة التكاليف التقليدية تستخدم طرق عشوائية لتحديد التكاليف، مما يعني

¹ محاد عريوة، قياس وتقييم الأداء في القطاع الصحي في إطار الحوكمة باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي-جامعة المسيلة، العدد الرابع (04)، 2018، ص: 46.

أن النفقات العامة المرتبطة بالمنتجات تعطي أقل تكلفة ولكنها بطريقة مضللة تعطي لمديري المؤسسة معلومات مشوهة تدعم قراراتهم على أساس خاطئ وبالتالي تؤدي إلى خسائر طويلة الأجل.¹

ثانياً: الانتقال إلى نظام التكاليف على أساس النشاط ABC

من أهم الأسباب الأساسية التي أدت للانتقال من أنظمة التكاليف التقليدية إلى تبني نظام التكاليف على أساس النشاط هذا يعود إلى تطوير أسلوب ABC على يد كل من Kaplan and Cooper حيث طوروا أسلوب ABC حسب ما أشارت إليه الدراسات الأدبية والمحاسبية لكيفية احتساب تكلفة المنتج وأطلق عليها اسم نظام التكاليف على أساس النشاط وهذا راجع إلى عجز أنظمة التكاليف التقليدية في تحديد التكلفة الحقيقية للمنتج والتشكيك في دقة النتائج التي تقدمها من خلال احتساب أن المنتجات تستهلك الموارد على الرغم من وجود موارد مرتبطة بأنشطة غير متعلقة بالمنتج مثل الأنشطة المتعلقة بتركيب وتفكيك المكائن، وتصميم المنتجات وجدولة النتائج... إلخ، هذا ما دفع بالأنظمة التقليدية إلى تقديم صورة غير صحيحة ودقيقة عن تكلفة الإنتاج التي تعتمد على تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة بمقاييس ترتبط بالوحدة Until related وبالتالي تعظم تكلفة المنتجات ذات الكميات الكبيرة وتقلل تكلفة المنتجات ذات الكميات القليلة.²

1. التطور التاريخي لنظام التكلفة على أساس النشاط ABC

صرح جونسون (Johnson) أن شركة جنرال إلكتريك (General Electric) هي أول مستخدم لمصطلح النشاط لوصف العمل المسبب لظهور التكاليف، حيث قامت شركة إلكتريك الأمريكية عام 1963 بإعداد فريق بحث متكامل لدراسة واقتراح أساليب جديدة تقيمن على التكاليف غير المباشرة مع إظهار مسببات هذه التكاليف، فقام هذا الفريق بإعطاء مفهوماً جديداً وهو النشاط لكي يحقق الهدف المطلوب.³

وهذا راجع للنشر في المنظمة الدولية CAM-I (International Computer Aided Manufacturing) التي كانت في منتصف الثمانينات من القرن العشرين سنة 1986⁴، ومن هنا ظهر ما يسمى بنظام التكلفة على أساس النشاط سنة 1987 كبداية حقيقية لهذا النظام وهو بديل للأنظمة التقليدية التي تراكمت عليها الانتقادات في ستينيات القرن الماضي بسبب فشلها في معالجة التكاليف غير المباشرة⁵، ومن

¹Daniel Yousif & Mariam Yousif, **Activity Based Costing: Is It Still Relevant? A Qualitative Study of Seven companies from the benefit perspective**, Degree project in business administration 30 hp, University UMEA, 2011, P: 09.

² نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة العربية، عمان الأردن، 2013 ص ص: 270-271.

³ لطيفة بكوش، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، دار التعليم الجامعي للنشر، الإسكندرية، مصر، 2021، ص: 18.

⁴ الحاج مسكين و خليفة يعقوبي، جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومتطلبات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية، المجلد 13، العدد 01، السنة 2020، ص: 38.

⁵ أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المني على الأنشطة ABC في شركات الصناعة الفلسطينية، دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، عمادة الدراسات العليا كلية التجارة، 2005، ص: 46.

هنا قام (Robert Kapler) باقتراح (ABC) وطوره (RobenKooper) سنة 1988 ويعتبر هذان المحاسبان أول من طبق هذا النظام بطريقة عملية، ونشرت الدراسة التي قاما بها في مجموعة من المجلات منها (Harvard Business Review) و تواصلت الكتابات حول هذا النظام¹ إلى غاية مطلع القرن الحالي حيث شهد العالم تطور في أنظمة محاسبة التكاليف حيث ظهرت أساليب فنية وإدارية حديثة مثل: نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just In Time JIT)، رقابة الجودة الشاملة (Total Quality Control TQC) ونظام التصنيع المرن (Flexible Manufacturing System FMS) ونظام الإدارة على أساس النشاط (Activity based Management ABM)².

2. تعريف نظام التكاليف على أساس النشاط ABC:

من المتعارف عليه أنه تطرق العديد من الباحثين والعلماء الاقتصاديين بتقديم تعريفات لنظام التكاليف على أساس النشاط بصيغ مختلفة أهمها:

تم تعريف نظام ABC حسب الإتحاد الدولي لشركة التصنيع المتقدم (CAM-I The Consortium

For Advanced Manufacturing International) هو عبارة عن حجم التكلفة المستندة لكل

نشاط من خلال قياس أداء النشاط من المنتجات والخدمات وكمية الموارد المستهلكة لكل نشاط.³

ويعرف أيضا على أنه: طريقة لقياس تكلفة أداء النشاط وعناصر التكلفة، وتحدد تكلفة النشطة بناء على استخداماتها للموارد ثم تحدد على كائنات التكلفة بناء على استخدامها للنشطة.⁴

اتفق كل من محمد أحمد نور وشحاتة السيد شحاتة على: أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام " يقوم على فلسفة أن النشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسبب للتكلفة وليس المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك النشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة للمنشأة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه النشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة"⁵.

ويعرف نظام التكلفة على أساس النشاط حسب معجم الشامل لمصطلحات نظام التكاليف على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط ABC/M والذي تم إصداره سنة 1991 من قبل (Consortium for advanced management- international. CAM-I) أنه: " منهج يقيس تكلفة أداء النشاط

¹ لطيفة بكوش، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه علوم، قسم علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016-2017، ص: 85.

² ماهر موسى درغام و خليل إبراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقاً لنظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي، دراسة تطبيقية على قسم الميكرو بيولوجي، مجلة جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2009، ص: 10.

³ The Institute of Company Secretaries of India, Cost And Management Accounting, Printed at M.P. New Delhi, 2014, P: 190.

⁴ Danielyousif and Mariam yuosif, Op-Cit, P: 11.

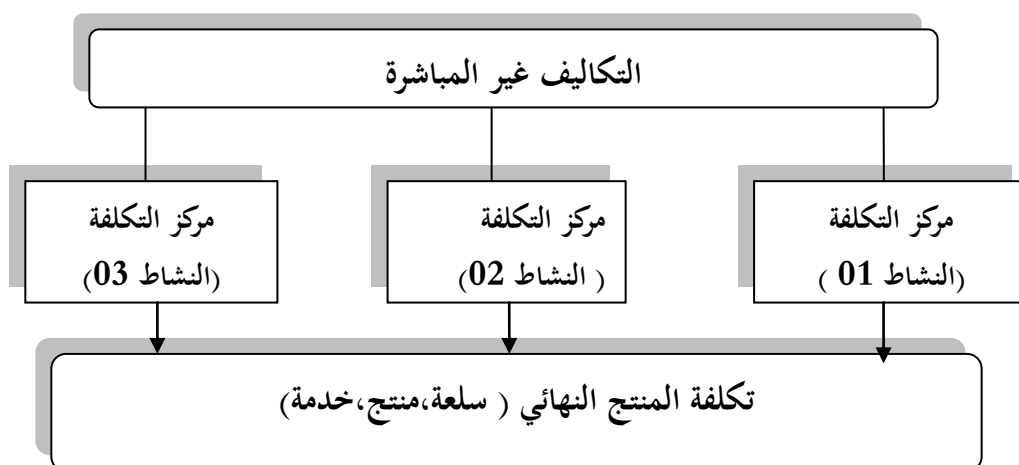
⁵ أحمد محمد نور وشحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع الحديثة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004، ص: 246.

والموارد حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة ثم يوزع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة Cost objects حسب استخدامها ويميز العلاقات السببية الأنشطة ومسببات التكلفة¹.

وعرفه كذلك ناصر نور الدين عبد اللطيف على أنه "هو ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة في مواضيع التكلفة، ويتم توزيعها بواسطة مسببات التكلفة وصولاً إلى الكلفة الحقيقية للمنتج النهائي"². ومن خلال جميع المفاهيم السابقة توصلنا لمفهوم نظام التكاليف على أساس النشاط على أنه: نظام يقوم بتحديد التكاليف غير المباشرة ومن ثم تجميعها عن طريق مسببات التكلفة وتحليل كل نشاط على حدا وتحميلها على المنتجات لمعرفة التكلفة الحقيقية لكل منتج.

ومن الشكل التالي بين كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة:

الشكل رقم (1.1): يبين طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات



المصدر: عباس صباح طالب، أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف البيئة وفقاً لمعيار ايزو 14001، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات معمل بابل (01)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 42، جامعة ورقلة، الجزائر، 2019، ص: 386.

¹ لطيفة بكوش، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

² عبد اللطيف ناصر نور الدين، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2004، ص:

ويعرف التكريري التكاليف غير المباشرة على أنها التكاليف التي لا تحمل بصفة مباشرة على المنتج ويصعب تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بصورة دقيقة مثل المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، والمصروفات الصناعية.¹

1.2 أسس نظام التكاليف على أساس النشاط ABC

أهم ما يركز عليه نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

• مراكز النشاط The Activities Centers

هي عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها؛

• مجمع التكلفة Pool Cost :

هو عبارة عن تجميع لعناصر التكاليف التي تشترك في مسبب تكلفة واحد، حيث يكون مسبب واحد لحدوث كل عناصر التكاليف المجمع؛

• المورد The Resources:

وهي التكاليف غير المباشرة والتي يتم استهلاكها من طرف الأنشطة، يتم تعيين التكاليف المباشرة للمنتجات من خلال التصنيفات (أنواعها)، ويتم تخصيص التكاليف غير المباشرة فقط، وتحمل على تكلفة المنتجات من خلال الأنشطة²؛

• محركات التكلفة The Cost Drivers

يعتبر نظام التكاليف على أساس النشاط ABC أن الذي يحرك التكلفة ويسبب في وجودها ليس كمية الإنتاج وإنما العمليات والأنشطة الداعمة لها، وبذلك يطلق على محركات التكلفة باسم مسببات التكلفة أو موجبات التكلفة ويعتبر المصطلح الجوهرى في الإضافة التي جاء بها ABC في مجال تحسين التكاليف وتحسين الأداء، حيث يتوقف نجاح هذا النظام على مدى الدقة في تحديد مسببات التكاليف، ويعد مسبب التكلفة وسيلة للربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وعليه فهو قياس كمي يعكس مخرجات النشاط.³

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص: 137.

² أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 71-72.

³ الحاج مسكين وخليفة يعقوبي، جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومتطلبات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص ص: 39-40.

• النشاط The Activities

" هي مجموعة العمليات والإجراءات التي تتشكل فيما بينها أي جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة".¹

• موضوع التكلفة The Cost Theme:

وتمثل المنتج النهائي أو الخدمة النهائية.

• التكلفة الإجمالية Total Cost:

وتمثل جميع التكاليف المباشرة و غير المباشرة "الموضوع التكلفة" وهي تمثل أساس تسعير موضوعات التكلفة.²

3. المقارنة بين أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط ABC

يظهر الفرق بين نظم التكاليف التقليدية ونظام ABC في ما أن تستخدم نظم التكاليف التقليدية قواعد تخصيص تعتمد على الحجم فمثلا ساعات العمل المباشرة، ساعات عمل الماكينات، حجم المبيعات، لتعيين النفقات التنظيمية للمنتجات الفردية والعملاء، لكن العديد من طلبات الموارد من قبل المنتجات الفردية والعملاء لا تتناسب مع حجم الوحدات المنتجة أو المباعية، وبالتالي فنظم التكاليف التقليدية لا تقيس بدقة تكاليف الموارد المستخدمة لتصميم وإنتاج المنتجات وبيعها وتسليمها للزبائن³ لذا تقوم بتخصيص تكاليف الموارد بخطوة واحدة مباشرة على المنتجات والخدمات والعملاء عن طريق استخدام محركات التكلفة.⁴

أما بالنسبة لنظام ABC فهو مختلف عليه تماما بالرغم من بعض نظم محاسبة التكاليف التقليدية تبني حول مفاهيم ABC هو أن الأوامر أو الخدمات أو المنتجات تخلق النشاط وتلك النشاط تخلق التكاليف، فجميع التكاليف ليست منسوبة بشكل مباشر إلى هذه الأوامر والخدمات والمنتجات بل يجب أن ترتبط بالنشاط التي خلقتها الأوامر والخدمات والمنتجات.⁵

¹ أحمد صلاح عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 72.

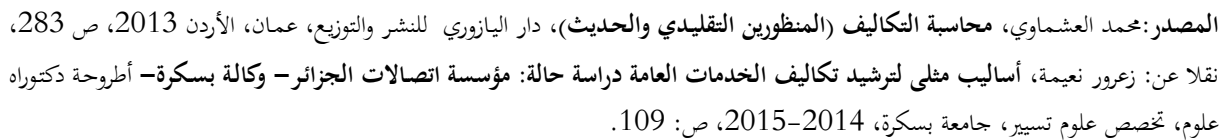
² MohamdL arbi Ghouzi, **Activity Based – Costing System through three generation ABC- TDABC- PFABC**, Journal Business sconces Review, VOL (20), N(01), ALGERI, 2021, P: 92.

³ Robin Cooper and Robert Kaplan, **Activity-Based- Systems: Measuring the Costs of Resource Usage**, Journal Accounting horizons, VOL(06), NO (03), 1992, P: 01.

⁴ فاطمة أحمد زكي إبراهيم، دراسة مقارنة لتطبيق مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط ABC/M في جامعتي ولاية واشنطن والاستفادة منها في جامعة بنها، مجلة الإدارة التربوية، المجلد (11)، العدد (11)، الجمعية المصرية للتربية المقارنة والإدارة التعليمية، 2016، ص: 154.

⁵ شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود، مجلة البحوث في العلوم الاقتصادية، المجلد (04)، العدد (01)، جامعة المسيلة، الجزائر، 2019 ص ص: 47- 48.

الشكل رقم (1.2): بين طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق الأنظمة التقليدية



The diagram illustrates the flow of costs through the Cost Accounting Cycle. It consists of the following components and connections:

- Left Box:** Divided into two sections. The top section is labeled "وحدات المنتج أو الخدمة" (Product or Service Units). The bottom section is labeled "وحدات التكلفة" (Cost Units).
- Central Oval:** Labeled "الأنشطة" (Activities).
- Right Box:** Labeled "الموارد" (Resources) at the top, and "عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة" (Direct and Indirect Cost Elements) below it.
- Flow Arrows:**
 - A horizontal arrow points from the "وحدات التكلفة" section of the left box to the "الأنشطة" oval.
 - A horizontal arrow points from the "الأنشطة" oval to the "عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة" section of the right box.
 - A vertical arrow points from the bottom of the left box up to the "وحدات التكلفة" section, labeled "بمسيبات تكلفة أخرى" (Other Cost Allocations).
 - A vertical arrow points from the bottom of the central oval up to the "الأنشطة" oval, labeled "المنتجات تستهلك الأنشطة" (Products consume activities).
 - A vertical arrow points from the bottom of the right box up to the "عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة" section, labeled "الأنشطة تستهلك الموارد" (Activities consume resources).

المصدر: مرجع نفسه، ص: 109.

والجدول الموالي يبين أهم الفروقات الجوهرية بين النظامين نعرضها على النحو التالي:

الجدول رقم (1.1) : يبين الفرق الجوهري بين أنظمة التكاليف التقليدية ونظام ABC

نظام التكاليف على أساس النشاط ABC	الأنظمة التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	يقدم معلومات تكلفة كامل عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي تمر بها.
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة هو الأساس.	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة.
يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي ويتم قياسه بسمة تكلفة النشاط المحدود على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط.	يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل أو يتم استخدام معدل تحليل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.
تتعدد استخدامات مجمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط.	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات عشوائية.
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال)	قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف)
في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.
تحديد تكلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه.	تحديد تكلفة المنتج بقيمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.
يتم التشغيل في الحسابات المتقدمة جدا.	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحساب.

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص: 166-

4. أهمية وأهداف نظام التكلفة على أساس النشاط ABC

1.4. أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط ABC

يعتبر نظام التكاليف على أساس النشاط الطريقة الأكثر دقة لحساب تكاليف المنتج¹ والوسيلة التي يمكن من خلالها قياس وتحليل الخدمات والمنتجات بالاعتماد على مجموعة من المبادئ والأسس التي تحكم محاسبة التكاليف من خلال تبويب وتسجيل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف الثلاثة من مواد وأجور ومصاريف وان وجود نظام محاسبة التكاليف² على أساس النشاط يحقق الأهمية من خلال التالي³:

- المساهمة في تحديد النشاط والموارد اللازمة لتحقيقها ومسببات التكلفة مما يسمح بمعرفة مسارات الإنتاج ومدى مساهمة كل نشاط في المخرجات؛

- مساهمة الإدارة في عمليات التخطيط والتنفيذ والتنسيق و الرقابة خاصة لما كان النظام يبنى على دورة الموارد عبر النشاط الرئيسية؛

- دقة مخرجات نظام ABC وموضوعيتها يزيد من كفاءة القرارات الإدارية سواء المتعلقة بتكاليف المنتجات والخدمات ونوعيتها وحجمها، أو التي تخص طرق وأساليب الإنتاج كخطوط الإنتاج وتسعير المنتجات؛

- يزيد نظام ABC من جودة قرارات المؤسسة الداخلية والخارجية لدقة المخرجات المتعلقة بكل منتج وحده، ومتابعته من مراحله الأولى إلى خدمات ما بعد البيع.

- يقدم نظام ABC بيانات ومعلومات تفيد في تطبيق تقنية الإدارة على أساس النشاط ABM.⁴

إن استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط في عملية تحديد تكاليف المنتجات، لا تتوفر في حالة تطبيق نظم التقليدية مثلاً: استخدام عدد كبير من المسببات التكلفة وبالإضافة لتوفير البيانات تكاليفية على أكبر درجة من الدقة، كما أنه يوفر معلومات هامة حول أنشطة وتكاليفها بحيث تساعد أنظمة الإدارة على اتخاذ القرار

¹Robin. Cooper and Robert Kaplan, **Profit Priorities From Activity Based -Costing**, HARVARD BUSINESS REVIEW, 1991,P: 130.

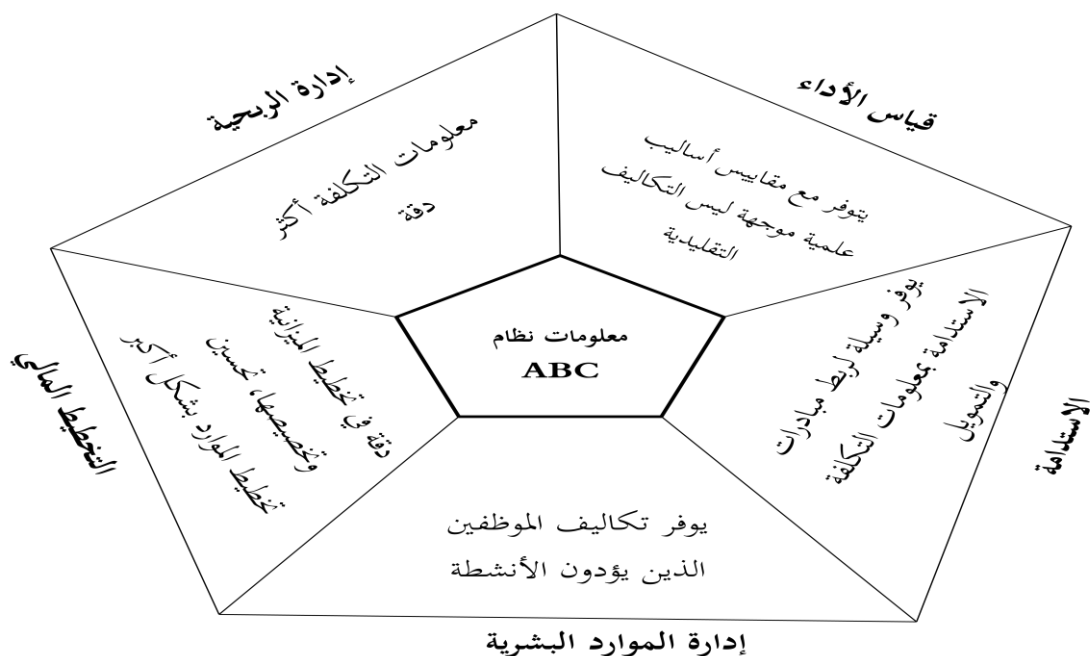
²فيحاء عبدالله يعقوب، امتثال رشيد بجاي، تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير، بحث تطبيقي في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (12)، العدد (41)، الفصل الرابع، جامعة بغداد، العراق، 2017، ص: 4.

³ أحمد عطية هاشم، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص: 24.

⁴ عبد الله غالب جواد و سلمى منصور سعد، تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيد التكاليف دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود - مصنع الجلدية - معمل رقم 7، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (15)، العدد (52)، جامعة بغداد، 2020، ص: 176.

المناسب الذي بشأنه يخفض من بعض تكاليف الأنشطة،¹ ويمكن اختصار الفوائد الأساسية لنظام التكاليف على أساس النشاط حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (4.1): يبين أهمية تطبيق نظام ABC



Source: Lubna Hashem Noman, 'Activity-Based Costing System and its Role in Decisions Making in Iraqi industrial companies: A Field Study', Journal: AL Malweah for Archaeological and Historical, Vol 05, NO 11, 2018, P: 331.

2.4. أهداف نظام ABC

تتمثل الأهداف المرغوب الوصول إليها من خلال الاستعمال الأمثل لنظام التكاليف على أساس النشاط كالتالي:

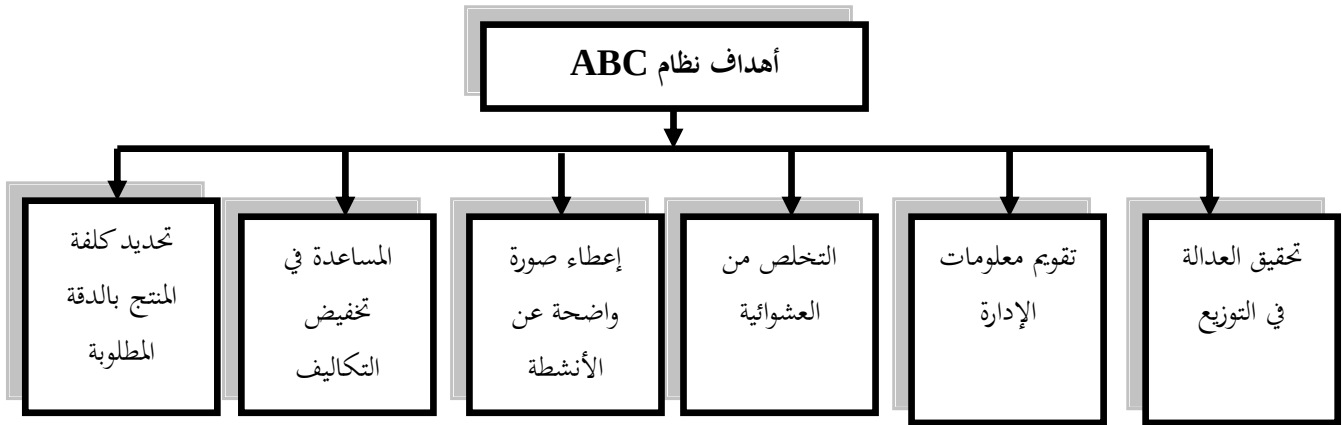
✓ إن هذا النظام يسمح بفتح آفاق واسعة لتطوير العملية الإدارية عن طريق تحليل الأنشطة؛²

¹ مصطفى المهدي آدم محمد، التكامل بين نظام المحاسبة عن تكلفة على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة (دراسة تحليلية تطبيقية)، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، جمهورية السودان، 2012، ص: 55-56.

² عمار شلابي، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية، المجلة الجزائرية للأبحاث الاقتصادية والمالية، المجلد (02)، العدد (02)، جامعة لمسيلا، الجزائر، 2019، ص: 148.

- ✓ تقدم المعلومات والبيانات بصفة دقيقة للإدارة التي من خلالها يتم اتخاذ القرارات الصحيحة وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف¹؛
 - ✓ العمل على التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المتنوعة والمختلفة؛
 - ✓ يساعد نظام ABC إدارة المؤسسة على تخفيض التكاليف عن طريق تحديد النشاط التي ستضاف للمنتج وكما تعمل أيضا على تخفيض التكاليف الخاصة الأنشطة؛
 - ✓ تحديد الكلفة الحقيقية المنتج بالدقة المطلوبة²؛
 - ✓ التركيز على زيادة الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار هذه الأخيرة بمثابة الوحدة التي تستفيد من النشاط والأنشطة هي التي تستفيد من الموارد³.
- والشكل التالي يبين أهداف نظام محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة:

الشكل رقم : (5.1) يبين أهداف نظام ABC



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار حامد للتوزيع والنشر، عمان، الأردن الطبعة الأولى، 2007، ص:

156.

¹ عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي - تطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009، ص: 46.

² إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار حامد للتوزيع والنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008، ص 164.

³ زين العابدين إبراهيم يوسف علي و رماز محمد هارون، دور التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية، دراسة حالة البنك الزراعي السوداني، المجلة الجزائرية للأبحاث الاقتصادية والمالية، المجلد (04)، العدد (01)، 2021، ص: 35.

5. الأسباب التي أدت لظهور نظام ABC

ترجع الأسباب التي أدت إلى ظهور نظام التكاليف على أساس النشاط نتيجة الانتقادات التي وجهت إلى أنظمة التكاليف التقليدية بحيث قام (Kaplan) بتوجيه عدة انتقادات للأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف خاصة في مجال تحميل التكاليف غير المباشرة كما يلي:¹

✓ ظهرت طرق معالجة التكاليف من أنظمة المحاسبة المالية وبالتالي ركزت على تقديم المخزونات وتكلفة البضائع المباعة أكثر من اهتمامها بإعطاء معلومات ذات دلالة حقيقية على كلفة المنتج.

✓ تستخدم نظم التكاليف التقليدية أسس مرتبطة بحجم الإنتاج، مثل عدد ساعات العمل المباشرة على المنتج بما في ذلك تكاليف التصميم وتكاليف تجهيز الآلات وغيرها من النشاطات التي لا ترتبط تكلفتها بالتغيير في حجم الإنتاج، مما يؤدي إلى عدم دقة معلومات قياس تكلفة الإنتاج أو الرقابة عليها، خاصة في ظل التقدم وتطور تكنولوجيا الإنتاج و ما ترتب عليها من انخفاض في دور العمالة المباشرة.

✓ عدم اتضاح العلاقة السببية بين تكلفة المنتج واستخدامات الموارد، أي عدم وضوح العلاقة سبب/أثر Cause / effect

المطلب الثاني: تقييم نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ومراحل تطوره

أولاً: مراحل تطور نظام التكاليف على أساس النشاط ABC

1. نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM Activity Based Management)

جاء نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABC/M) كآخر مرحلة من مراحل تطور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) وهو نظام من أحدث تطورات فلسفة الإدارة، من خلال توفير المعلومات والبيانات التكاليفية وأيضاً المعلومات التشغيلية التي تساهم في تحسين أداء المؤسسة فنظام التكاليف على أساس النشاط هو نظام يقوم بتخصيص الموارد على الأنشطة ومن ثم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أي يتعامل مع النشاط من وجهة العمليات، وبالتالي فهو يهدف إلى إعادة هندسة عمليات المؤسسة من أجل تغيير العمليات الداخلية للمؤسسة وأيضاً الأساليب الرقابية الداخلية بصورة جديدة حتى أصبحت القرارات الإدارية مرتبطة بالنشاط مع إدارة روح فريق العمل والتركيز الأكبر على عمليات التكامل مع الزبائن نظراً لأن نظام ABC يقوم على تجزئة الأنشطة الرئيسية ذات المنفعة التي تلبي احتياجات الزبائن ومتطلباتهم.²

عرّف نظام الإدارة على أساس النشاط ABM من قبل كل من Căpușneanu و Cokins أنه نظام يركز على إدارة الأنشطة ضمن العمليات التجارية كطريقة للتحسين المستمر لكل من القيمة التي يتلقاها الزبائن والأرباح المحققة في توفير تلك القيمة.³

¹ أحمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، غير منشور، 1999، ص: 148-149.

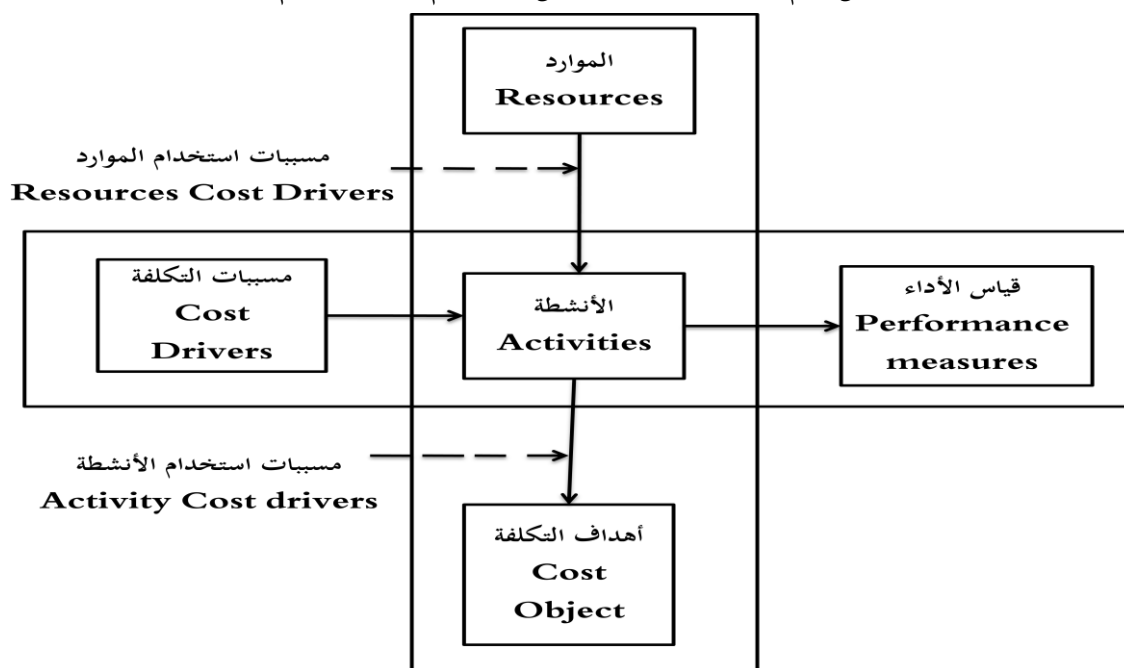
² مصطفى المهدي آدم محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 61.

³ Gary Cokins, Sorinel Căpușneanu, **Sustaining an Effective ABC/ABM System**, Journal Theoretical and Applied Economics, Vol (18), No (02), 2011, P: 48.

كما يعتبر نظام الإدارة القائم على أساس النشاط بمثابة نموذج لعملية الأعمال التي تركز على التحكم في أنشطة الإنتاج أو الأداء لتحسين قيمة العميل وتعظيم ربحيته كما هو نظام يركز على الإنتاج بأكثر كفاءة وتحديد التكاليف بشكل أكثر دقة مع مراقبة الأداء وتقييمه بشكل أكثر فعالية.¹

وتظهر العلاقة المتكاملة بين نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام الإدارة على أساس النشاط ABM فالأول ينتج المعلومة بينما النظام الثاني مستخدم للمعلومة،² والشكل الموالي يظهر هذه العلاقة على النحو التالي:

الشكل رقم (6.1): يبين التكامل بين نظام ABC ونظام ABC/M



Source: Consortium for Advanced Management International CAM-I, Activity Based Costing, 2022, P: 17.

يظهر الشكل أعلاه اهتمام نظام التكاليف على أساس النشاط بقياس تكلفة الأنشطة والمنتجات من خلال إحداث العلاقة السببية بين التكاليف والأنشطة فهو يحدد مسببات استخدام الموارد ومن ثم استخدام الأنشطة وتليها تحديد مجتمعات التكاليفية بكل مسبب لاستخدام النشاط، ما ينتج عنه جمع معدلات التكاليف في مجمع تكلفة مثلاً المنتجات تقاس على أساس القدر المستخدم من مخرجات النشاط بينما نظام الإدارة على أساس النشاط يتم النظر في الدور الذي تلعبه المخرجات من المعلومات لنظام ABC والتي يمكن للإدارة أن تدرس إمكانية أداء النشاط بكفاءة عالية تمتاز بالدقة وموضوعية من خلال تغيير العمليات بطريقة مرنة تتغير وتتحكم في تغيير تصميم المنتجات.³

¹Michael R. Kinney and Cecily A. Raiborn, Cost Accounting 8e Foundations and Evolutions, South-Western, Cengage Learning, Canada, 2011, P: 114.

² سعيد محمود الهلباوي، دراسات في محاسبة التكاليف الفعلية (مدخل معاصر)، مصر، 2003، ص: 332.

³ مرجع نفسه، ص: 332.

2. نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) Resource Consumption Accounting

تولد نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) نتيجة الإيجابيات المحققة عن طريق المزج بين نظام التكاليف على أساس النشاط ABC والذي يقوم على مبدأ الأنشطة تستهلك الموارد وبين النظام الألماني (GPK)¹ الذي هو اختصاراً للكلمة الألمانية Grenzplankostenrechnung وترجمة هذا المصطلح إلى اللغة الإنجليزية ويعني Flexible standard costing وسمي بالتكاليف المعيارية المرنة،² ويقوم هذا النظام على مبدأ أن استهلاك الموارد هي النقطة المحورية والتي من الضروري التركيز عليها من خلال القيام بتحليل الطاقة والاستهلاك والتخطيط وأيضاً الرقابة، وهو نظام يركز على موارد المؤسسة على غرار نظام ABC الذي يركز على أنشطة المؤسسة بدلاً من مواردها،³ ومن هنا كان أول ظهور لمدخل محاسبة استهلاك الموارد RCA سنة 2000م كنظام جديد من أنظمة المحاسبة الإدارية وتم تحديثه حسب الاتحاد الدولي للإدارة المتقدمة CAM-I والتي بدأت في ديسمبر من سنة 2001م وتم تطوير نظام محاسبة استهلاك الموارد على مدار السنوات المتتالية والتأكد من صحتها نتيجة الدراسات والأبحاث العلمية والتطبيقية في المجالات الصناعية على مستوى المنشورات الدولية، وفي منطلق عام 2008م تكونت مجموعة من الباحثين الأكاديميين والمهنيين المهتمين بالمحاسبة الإدارية التابعين لمعهد Institute للتعرف على نظام RCA في السوق والرفع من مستوى المعرفة العلمية والتطبيقية للمحاسبة الإدارية من أجل التشجيع على الممارسات السليمة وتجنب الممارسات غير الصحيحة التي كانت موجودة منذ ظهور نظام ABC وعلى هذا الأساس يمنح المعهد الخدمات الخاصة بالتدريب والتأهيل والخدمات الاستشارية لكل الهيئات التي تتبنى نظام RCA والتي تعزز من مشاريع المعهد إضافة إلى تقديم شهادات مهنية للمتدربين التابعين للمعهد.⁴

يعرف مدخل محاسبة استهلاك الموارد حسب كل من Clinton Douglas and Sally Webberm هو نظام يعد بمثابة الطريقة المحاسبية الناشئة لإدارة التكلفة، نتجت من خلال الإيجابيات المحققة بين النظام الألماني GPK ونظام التكاليف على أساس النشاط ABC فهو نظام يوفر معلومات أكثر دقة وتفصيلاً بالنسبة لتخصيص الموارد بشكل صحيح تساعد متخذي القرار على تحقيق الإستراتيجيات الملائمة بالنسبة للمؤسسة مقارنة بالطرق التقليدية والتي توفر بيانات تكاليف مشوهة.⁵

¹Mostafa Al-Qady and Said El-Helbawy, **Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting**, Journal of Applied Management Accounting Research, Vol (14), Issue (01), 2016, P: 43.

²İlker KEFE and Veyis Naci TANIŞ, **Resource Consumption Accounting: An Application in Production Business**, Journal of Accounting and Finance, Issue (88), Turkey, 2020, P: 99.

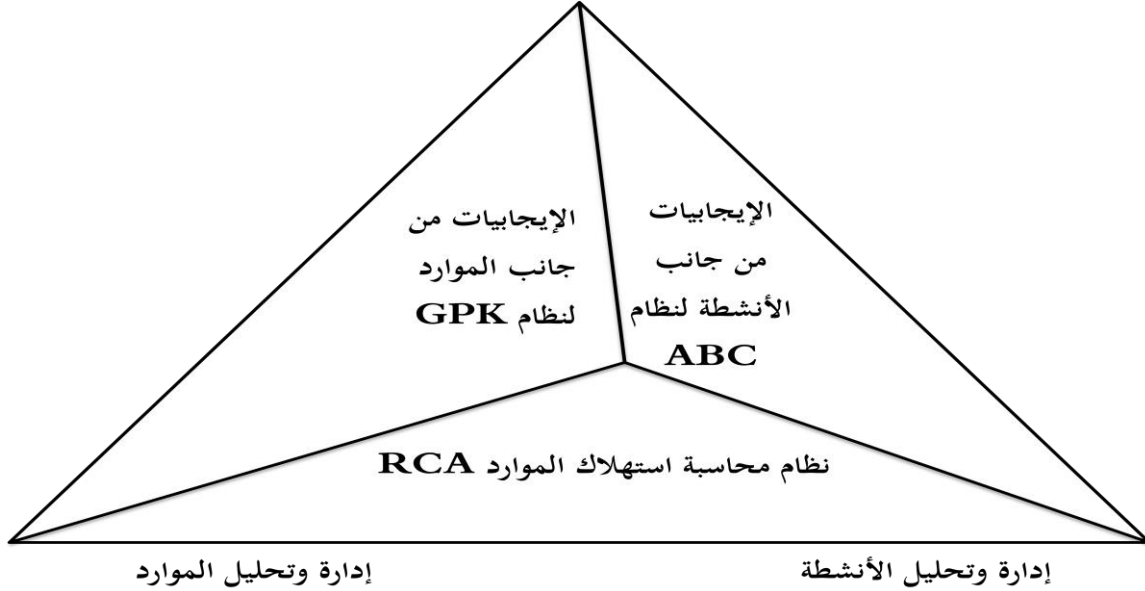
³ محمد شحاتة خطاب، إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2009، ص: 12.

⁴ زينب جمعة مطر وبهاء حسين الحمداني، دور المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في تخفيض التكاليف، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (126)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، كانون الأول 2020، ص: 218.

⁵Clinton Douglas and Sally Webberm, **RCA at Clopay**, Strategic Finance, October 2004, P P: 21-22.

والشكل الموالي يبين نتائج الدمج لإيجابيات النظامين ABC مع GPK ليتولد نموذج محاسبة استهلاك الموارد RCA كالتالي:

الشكل رقم (7.1): يبين نتائج الدمج لنظامي ABC وGPK لتكوين نموذج RCA



المصدر: جهاد الربحي عبد القادر الناطور، أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية: دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد (17)، العدد (03)، جامعة عين شمس كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة، مصر، 2013، ص: 284 (بتصرف).

وحسب الشكل أعلاه نتفق مع جميع الدراسات وآراء الباحثين الأكاديميين والممارسين المهتمين بمجال المحاسبة الإدارية الذين توصلوا إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد تولد نتيجة الدمج بين إيجابيات النظام الألماني GPK مع إيجابيات نظام التكاليف على أساس النشاط ABC، وأيضاً هو نظام يقوم على إدارة وتحليل أنشطة وموارد الوحدة الاقتصادية كما أنه يعتبر من الأنظمة التكاليفية التي تزود الإدارة بالمعلومات الدقيقة والصحيحة والتي تساعد على اتخاذ القرارات الملائمة.

ثانياً : مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط

يوجد الكثير من المزايا التي يقدمها تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط منها:

✓ يساهم نظام التكاليف ABC في تحديد الرؤية الإستراتيجية لإعادة الربط بين علم الإدارة وعلم المحاسبة نظراً لوجود تكامل بين العلمين من منظور الإدارة الإستراتيجية كونه يعتبر نظام ABC نظام تكاليفي وإداري ومحاسبي في نفس الوقت؛¹

¹ محمد الصديق مرتضى، إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للمراقبة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية، (دراسة ميدانية لقطاع الصناعات التحويلية 2013)، أطروحة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص ص: 68-69.

- ✓ أوضح كل من Kaplan و Johnson على إمكانية توفير نظام التكاليف على أساس النشاط ABC المعلومات الدقيقة التي تساعد الإدارة العليا في عملية التخطيط الإستراتيجي وإستراتيجية التميز وإستراتيجية تحقيق الريادة وتحديد التكلفة، ويساعد أيضا في تحديد الأنشطة باعتبار أنها هي من تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة؛¹
- ✓ يوفر نظام ABC تكاليف دقيقة لكل نشاط عن طريق منع تشويه التكلفة إلى جانب ذلك يمكن أن يوفر ABC بيانات تكاليف النشاط بالتفصيل والتي يمكن من خلالها المقارنة بين طرق الشراء المختلفة أو الإستراتيجيات المختلفة؛²
- ✓ في حال تطبيق نظام ABC فإنه يوفر بيانات ومعلومات بدقة عالية تتلائم مع الخدمات أو المنتجات المقدمة مما يدعم موقفها التنافسي؛³
- ✓ نظام ABC ينشئ بيانات موثوقة يكون المسكرون على جميع مستويات المؤسسة على استعداد استخدامها في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء؛
- ✓ يكشف نظام ABC عن تكلفة التعقيدات الناشئة عن مجموعة المنتجات والتغيرات في هيكل تكوين تكاليف التشغيل.⁴

ثالثا: الانتقادات الموجهة لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC

- نظرا لوجود مزايا يقدمها نظام تكاليف على أساس النشاط ABC والتي تتصف بالدقة في تحديد تكلفة المنتج تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة والدقيقة في مجال الرقابة على التكاليف، إلا أنه لا يخلو من بعض الانتقادات التي وجهت إليه ومن أهم هذه الانتقادات نذكر:
- ✓ في حالة تفكير الوحدة الاقتصادية بتطبيق نظام ABC فإنه يحتاج إلى تكاليف هائلة جدا والذي يؤدي بدوره إلى تراجع المؤسسة في تطبيقه؛⁵

¹ وفاء بولعبايز وعمار شلاي، نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة ولاية سكيكدة، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد (10)، العدد (06) (خاص)، جامعة مستغانم، الجزائر، 2020، ص: 224.

² Yong Wookim and Glenn Ballard, **Activity Based Costing and its Application to Lean Construction**, the proceeding of the G 9 the annual conference of the Int'l. Group for lean construction, National University of Singapore, August 2001, P: 05.

³ نعيمة زعرور ووسيلة السبي، تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر - المدربة العملية بسكرة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد (09)، العدد (02)، جامعة زيان عاشور باللفة، الجزائر، 2015، ص: 112.

⁴ Bernard Pierce, **management Accounting Without accounting?** The FMAC articles of Merit Award Program for Distinguished contribution to management Accounting, New York, USA, 2002, P:47.

⁵ أحمد محمد نور وشحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص: 140.

✓ تعتبر طريقة ABC طريقة معقدة في حالة تعدد الأنشطة خاصة في المؤسسة الكبيرة وفي هذه الحالة يصعب أحيانا عملية اتخاذ القرار في إدارة المؤسسة؛¹

✓ إن التطبيق السليم لنظام ABC يتطلب التكوين الجيد والتدريب الأمثل للكوادر المحاسبية من أجل الاختيار الأمثل والصحيح لمسببات التكلفة وهذا يستغرق وقت أطول لتحديد هذه الأخيرة مما يصعب المفاضلة في اختيار المسبب الأفضل.²

✓ يستثني نظام ABC العديد من التكاليف التي ترتبط بمنتج ما مثل المصاريف المتعلقة بتحليل المنتج كمصاريف البحث والتطوير، التسويق وخدمات ما بعد البيع، والتي من شأنها أن تؤدي لإعادة النظر في هذه المصاريف وإدراجها ضمن المصاريف غير المباشرة حتى يتسنى له تحديد التكلفة الكلية للمنتج النهائي؛³

✓ يركز تطبيق نظام ABC على المعلومات الداخلية فقط دون الاهتمام بالمعطيات الخارجية كتحديد حاجات ورغبات الزبائن والمستهلكين، أسعار السلع المنافسة، والذي يؤثر سلبا على التغيرات الإستراتيجية التي تعمل المؤسسة على اتخاذها؛

✓ إن نظام التكاليف على أساس النشاط لا يتلاءم تطبيقه مع بيئة المؤسسات الصغيرة نظرا لتتبع هذه الأخيرة نظام إنتاجي ثابت مما يجعل كل تركيزها على كيفية تحقيق المنافسة للمنتج دون الاهتمام بتقدير التكلفة الحقيقية له؛⁴

ومن خلال ما سبق يتبين لنا أن نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ما هو إلا نظام جاء كبديل لمعالجة الثغرات التي تعاني منها الأنظمة التقليدية، وهي التحديد الدقيق لتكلفة وحدة المنتج عن طريق التحميل الصحيح للتكاليف غير المباشرة، وتحديد الأنشطة وترتيبها وفق ما يسمى بالتسلسل الهرمي للأنشطة ومن ثم التحديد الأمثل لمسببات التكلفة، مما يساهم بشكل كبير في تخفيض تكلفة وحدة المنتج من خلال فهم الطريقة الصحيحة للتكلفة والتي من خلالها يمكن تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة.

¹Grégorywegmann and Nazile Stephen, **The Activity Based Costing method development : stat – of – the art and case study**, ICFAI University Journal of Accounting Research, Forthcoming, France, 2010, P: 05.

² هائل أبو رشيد و إسماعيل خليل الحسين، نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) و أثره في تخفيض تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الحكومية السورية- دراسة تطبيقية على جامعة حلب، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (62)، 2020، ص ص: 473-474 (بتصرف).

³ زكريا دمدوم ومرغني وليد، الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات العمومية الصحية في الجزائر: دراسة ميدانية، ورقة بحثية مقدمة لفعاليات الملتقى الدولي حول الصحة والأنشطة الصحية في الدول النامية- الواقع والتطلعات من تنظيم المعهد العالي للدراسات التطبيقية في الإنسانيات بتوزر، جامعة قفصة تونس، يوم 01 إلى 06 مارس 2020، ص: 8.

⁴ العربي بن عواق وعمار قدوري، مساهمة نظام التكاليف على أسس الأنشطة الموجهة بالوقت " TDABC " في تحسين أداء المؤسسة ودعم موقفها التنافسي - دراسة حالة فندق ومطعم الربيع سطيف-، مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية المجلد (11)، العدد (01)، جامعة سطيف، الجزائر، 2020، ص: 238.

المطلب الثالث: تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC وفق نموذج كوبر

في حال رغبة الوحدة الاقتصادية تطبيق نظام ABC فإن هناك مرحلتان مهمتان حسب نموذج كوبر يستوجب إتباعها للوصول إلى تحديد التكلفة النهائية للمنتج وهي كالتالي:

أولاً: المرحلة الأولى: مرحلة تحديد وتحليل التكاليف والأنشطة

تعد هذه المرحلة بمثابة المرتكز الأساسي للقاعدة الأساسية التي يبنى عليها تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط وهي أهم مرحلة، لذا فإن نجاح أو فشل تطبيق نظام ABC فهو قائم على أساس نجاح هذه المرحلة، وتظم هذه المرحلة خطوتين أساسيتين وهما:

الخطوة الأولى: دراسة وتحليل التكاليف

يتم في هذه الخطوة تحليل التكاليف التي تحمل على منتجات المؤسسة بأنواعها وبعدها تجمع هذه التكاليف في ما يسمى بمجموعات التكلفة (Cost Pools) مع ضرورة تجانس عناصر المجموعة الواحدة من حيث الخصائص والمواصفات، ويليهما مباشرة تحديد مسببات التكلفة (Cost Pools) التي تكون أكثر ملائمة لكل مجموعة من مجموعات مراكز التكلفة والتي يتم من خلالها استخدام هذه المسببات لتحصيل التكاليف على الأنشطة، ويتم التعرف إلى حدوث هذه المسببات عن طريق المقابلة الشخصية إضافة إلى الرجوع إلى السجلات المحاسبية للمؤسسة.¹

الخطوة الثانية: تحليل الأنشطة

تعتبر هذه الخطوة أهم خطوة لتطبيق نظام ABC حيث يتم فيها تحديد وتصنيف النشاط إلى فئات مختلفة ويتم التعرف على قيمة الأنشطة التي يحتاجها كل منتج ويفضل أن يتم تجميع الأنشطة وفقاً لمستويات مختلفة التي يتم فيها تجميع الأنشطة على نطاق واسع،² كما قام كل من (Garrison، Noreen، & Brewer)، بتصنيف النشاط إلى خمسة مستويات، وتسمى باسم التسلسل الهرمي للأنشطة،³ ويمكن إبرازها على النحو التالي:

● الأنشطة على مستوى الوحدة Unit- Level Activity

تمثل النشاط على مستوى الوحدة، مجموع الأنشطة اللازمة لإنتاج وحدة واحدة من منتج معين أو أداء خدمة واحدة تتناسب مع كمية الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة.⁴

¹ لطيفة بكوش، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مرجع سبق ذكره، ص: 46.

² P. Periasamy, **FINANCIAL COST AND MANAGEMENT ACCOUNTING**, Himalaya Publishing House, India, 2010, P: 513.

³ Garrison, H Ray; Noreen, W Eric and Brewer C Peter, **Managerial Accounting**, MC Graw-Hill/ Irwin, New York, USA, 2010, P: 311.

⁴ Carlos Manuel Ferreira Lima, **The Applicability of The Activity Based Costing System in a Higher Education Institution**, Economic and Management Research Project: An International Journal, Vol(01), No(01), 2011, p:58.

● الأنشطة على مستوى المجموعة Batch – Level Activites

هي الأنشطة القائمة أثناء إنتاج الطلبية أو الدفعة الواحدة من المنتج، مثال ذلك: اصدرا أوامر الشراء، الشحن، المناولة، تجهيز الآلات وتهيئتها لطلبية الإنتاج، الفحص، جدولة الإنتاج، وبناءً على هذه المعلومات فإن تكاليف الأنشطة على مستوى دفعة الإنتاج تتغير بتغير عدد دفعات الإنتاج إلا أنها في بعض الأحيان تكون ثابتة إذا تعلق الأمر بعدد الوحدات المنتجة الخاصة بطلبية الإنتاج الواحدة.

● أنشطة على مستوى المنتج Product –Level Activites

يتمثل في الأنشطة التي تدعم أداء مجموعة متنوعة من المنتجات أو الخدمات التي تقوم المؤسسة بإنتاجها، حتى تصبح تلك المنتجات في صورتها النهائية القابلة للبيع وأمثلة ذلك: إدراج تعديلات هندسة، إدراج تطوير المنتجات، إدراج مواصفات على إجراءات اختبارات جودة منتجاتها، تصليح معدات الإنتاج، إلخ... ويرتفع حجم تكاليف هذا النوع من الأنشطة بزيادة حجم منتجاتها المختلفة.¹

● أنشطة على مستوى العملاء

وهي الأنشطة التي يتم تنفيذها في كل مرة يتم فيها تقديم عميل في الوقت الذي يشكل فيه العميل مسبب تكلفة،² كما يمكن تصنيفها هذه الأنشطة من وجهة نظر العميل إلى نوعين هما:³

✓ أنشطة مضيضة للقيمة:

ويقصد بالأنشطة المضيضة للقيمة هي تلك الأنشطة التي يعتبر وجودها ضرورياً في عمليات الإنتاج والتسويق، أي التي تضيف قيمة للمنتج والعميل في آن واحد، مثال ذلك: المواد التي تشتريها المؤسسة لإنتاج منتج ما لأنها لا تتم العملية الإنتاجية إلا بوجود هذه المواد كونه نشاط يضيف قيمة للمؤسسة، وأيضاً مثلاً دهان السيارات ذو جودة عالية فهو نشاط ذو قيمة للزبون لأنه تم إنتاجه بعد تحديد احتياجاتهم ورغباتهم وأذواقهم... إلخ؛

✓ أنشطة غير مضيضة للقيمة:

ويقصد بهذا النوع من الأنشطة هي الأنشطة التي لا تضيف قيمة لا للمنتج ولا للعميل، ومنه يتم الاستغناء على عليها واستبعادها أو العمل على تطويرها مثال ذلك: عمليات تخزين المواد الأولية أو المنتجات تامة الصنع فهنا بمثابة نشاط غير مضيض للقيمة وهذا يؤدي بالتفكير في تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just – In – ((Time Inventory System JIT))

¹ أحمد صلاح عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 74.

² Boris Popesko, Utilization of Activity-Based Costing System in Manufacturing Industries – Methodology, Benefits and Limitations, International Review of Business Research Papers Vol.6, No.1 February 2010, P10.

³ سالم يسمينة و آخرون، مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (ميخور) العلية، الجزائر، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد (05)، العدد (03)، مركز ريفاد للدراسات والأبحاث، 2018، ص: 451 (بتصرف).

• أنشطة على مستوى دعم المؤسسة

قام كل من Lambert and Whitworth سنة 1996 بتقسيم الأنشطة داخل المؤسسة إلى أربعة مجالات وهي:¹

- ✓ أنشطة الوحدة التي يتم إجراؤها على وحدات المنتجات؛
- ✓ أنشطة الدفعات التي يتم إجراؤها على مجموعات من المنتجات بدلا من الوحدة الواحدة للمنتج؛
- ✓ أنشطة المنتج التي تستفيد منها جميع وحدات المنتج؛
- ✓ وأخيرا أنشطة دعم العمليات التنظيمية للمؤسسة.

ثانيا: المرحلة الثانية: مرحلة تحميل التكاليف على الأنشطة

يتم على مستوى هذه المرحلة تحميل التكاليف المتواجدة ضمن مراكز التكلفة (Cost Pools) على الأنشطة أو مراكز الأنشطة (Activities Pools) حسب الحالة، عن طريق استخدام مسببات التكلفة لكل مجموعة من مجموعات مراكز التكلفة المحددة في المرحلة الأولى من الخطوة الأولى ثم تحمل تكاليف كل نشاط من أنشطة المجموعة الواحدة باستخدام مسببات التكلفة التي حددت أيضا في الخطوة الثانية من المرحلة الأولى، أما في ما يتعلق بباقي الستة (06) خطوات المتبقية فهي ضمن المرحلة الثانية من نموذج كوبر كالتالي:²

الخطوة الثالثة: الربط بين التكاليف والأنشطة

بعد الانتهاء من مرحلة تحليل وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة الربط بين التكاليف والأنشطة والتي هي عبارة عن الربط المباشر أو غير المباشر بينهما من خلال القيام ببناء مصفوفة التبعية بين التكلفة والنشاط (Cost- Activity Dependence Matrix) ويظهر هذا من خلال المصفوفة التالية:

الجدول رقم (2.1): يبين مصفوفة التبعية بين التكاليف والأنشطة

مراكز التكاليف النشاط	مجموعة 1	مجموعة 2	مجموعة 3	مجموعة 4
النشاط 1	X		X	
النشاط 2		X		X
النشاط 3	X			X

المصدر: لطيفة بكوش، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2021، ص: 47.

¹ Ambalagan Kishnan, An Application of Activity Based Costing in Higher Learning Institution: A Local Case Study, Contemporary Management Journal, VOL 02, NO 02, 2006, P: 81.

² لطيفة بكوش، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مرجع سبق ذكره، ص: 47 - 51.

تم إعداد هذه المصفوفة بناءً على ما توصل إليه من خلال الأنشطة ومراكز التكلفة المتحصل عليها من المرحلة الأولى في الخطوة الأولى والثانية والتي أعتبر النشاط بمثابة الصفوف أما في ما يخص مجموعات مراكز التكلفة فهي تشكل الأعمدة لهذه المصفوفة.

الخطوة الرابعة: تحديد نسبة الاستخدام في مصفوفة التبعية بين التكاليف والنشاط

في هذه الخطوة يتم استبدال الإشارة (X) الموجودة في خلايا المصفوفة بنسبة محددة من خلال الرجوع إلى دفاتر المؤسسة وأيضاً من خلال المقابلة الشخصية إضافة إلى استخدام مسببات التكلفة بشرط أن يكون إجمالي النسب 100 % في العمود الواحد، والمعادلة التالية تبين طريقة حساب نسب الأنشطة كما يلي:

$$\text{نسبة النشاط أو مركز النشاط من مركز التكلفة} = \frac{\text{حجم مسبب التكلفة لكل نشاط}}{\text{إجمالي حجم مسبب التكلفة للأنشطة}} \dots\dots\dots \text{المعادلة رقم (01)}$$

الخطوة الخامسة: حساب تكلفة النشاط

يتم في هذه الخطوة حساب تكلفة كل نشاط من الأنشطة المكونة للمصفوفة، ويظهر ذلك من خلال المعادلة التالية:

$$\text{إجمالي تكلفة النشاط} = \text{مركز التكلفة} * \text{النسبة الموجودة في الخلية التي تحتوي على الإدخال في مصفوفة التبعية بين التكلفة والنشاط} \dots\dots\dots \text{المعادلة رقم (02)}$$

الخطوة السادسة: الربط بين النشاط والخدمة

تقوم هذه الخطوة بالتركيز على عملية الربط بين الأنشطة الخاصة بكل مركز تكلفة معين مع الخدمة التي يقدمها ذلك المركز عن طريق الاعتماد على العلاقة المسببة المباشرة وغير المباشرة بين الأنشطة والخدمات المقدمة والتي تقوم على مصفوفة التبعية بين النشاط والخدمة (Activity- Service Dependence Matrix) والتي يرمز لها بالرمز (ASDM)، والجدول التالي يبين مصفوفة التبعية بين الخدمة والنشاط.

الجدول رقم (3.1): يبين مصفوفة التبعية بين النشاط والخدمات

النشاط 1	النشاط 1	النشاط 1	الأنشطة / الخدمات
	✓	✓	خدمة (أ)
			خدمة (ب)
✓		✓	خدمة (ج)

المصدر: لطيفة بكوش، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2021، ص: 50.

الخطوة السابعة: تحديد نسبة الجهد المبذول في مصفوفة التبعية بين الأنشطة والخدمات

يتم في هذه الخطوة استبدال كل الإشارات الموجودة في المصفوفة الموضحة في الخطوة السادسة بنسب مئوية تمثل المقدار الذي سوف تتحمله الخدمة من إجمالي تكاليف النشاط الذي ارتبطت به، وتم الحصول على هذه النسب عن طريق استخدام مسبب التكلفة كما كان في مصفوفة التبعية بين التكلفة والنشاط فإن إجمالي كل عمود من أعمدة المصفوفة الخاصة بالتبعية بين النشاط والتكلفة تكون مساوية للواحد (1) ويتم على أساس تلك النسب المؤوية السابقة تحميل تكاليف النشاط على الخدمات، ويتم حساب هذه النسب بالاعتماد على المعادلة التالية:

$$\text{نسبة الاستفادة الخدمات من الأنشطة أو مجموعاتها} = \frac{\text{الخدمة المستفيدة من الأنشطة أو مجموعاتها}}{\text{إجمالي الخدمات المقدمة المستفيدة من الأنشطة}} \dots \text{المعادلة رقم (03)}$$

الخطوة الثامنة: حساب التكلفة

ويتم في هذه الخطوة حساب تكلفة كل خدمة من الخدمات المقدمة في المصفوفة الخاصة للتبعية بين النشاط والخدمة من خلال تطبيق المعادلة التالية:

$$\text{إجمالي تكلفة الخدمة} = \text{إجمالي تكلفة النشاط} \times \text{النسبة الموجودة في الخلية التي تحتوي على الإدخال في المصفوفة الخاصة بالتبعية بين التكلفة والنشاط} \dots \text{المعادلة رقم (04)}$$

وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة} = \frac{\text{معدل التكلفة الشهرية}}{\text{المعدل الشهري للخدمة}} \dots \text{المعادلة رقم (05)}$$

المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الموصفات ABCII

إن أول ظهور لمصطلح مواصفة المنتج جاء نتيجة المنافسة بين شركة تويوتا TOYOTA اليابانية وشركة فولكس واجن VOLKS WAGEN في الولايات المتحدة الأمريكية، وبالرغم من أن هذه الأخيرة كانت مسيطرة على سوق السيارات الأمريكية إلا أنه قامت شركة TOYOTA باستئجار أحد وكالات التسويق التابعة لشركة فولكس واجن من أجل القيام بدراسة ميدانية التي أقيمت على دراسة آراء المستهلكين حول هذه الشركة وتوصلت إلى نقص العديد من المميزات التي لم تتوفر في سيارة فولكس واجن كالتدفئة داخل السيارة في فصل الشتاء، وعدم توفير مقاعد خلفية أكثر ملائمة، وإمكانية دخول السيارة في الأماكن الضيقة بأكثر سهولة، وبناء على تحديد رغبات الزبائن والمستهلكين عملت مؤسسة تويوتا بتوفير كل هذه الموصفات في تصميم وإنتاج سيارة من نوع تويوتا تتوفر على كل هذه الموصفات والتي عجزت على توفيرها شركة فولكس واجن، من خلالها استطاع اليابانيون أن يغزوا سوق السيارات في الولايات المتحدة الأمريكية وبأسعار تنافسية في متناول المستهلكين¹.

المطلب الأول: ماهية نظام التكاليف على أساس الموصفات ABC II

نتيجة الانتقادات التي وجهت إلى نظام التكاليف على أساس النشاط ABC أصبحت المؤسسات في حاجة إلى أنظمة متطورة تهتم بالموصفات الخارجية للمنتج نظراً لإهمال نظام التكاليف على النشاط الموصفات الخارجية للمنتج، فأصبحت المؤسسات تبحث على أنظمة تهتم بتحديد حاجات ومتطلبات السوق بالموصفات المطلوبة من أجل القدرة على بلوغ المنافسة على المستوى المحلي وحتى العالمي، ومن هنا ظهرت فكرة مواصفات المنتج وكان أول ظهور لها في كتب علم التسويق خلال ستينيات القرن الماضي على يد علماء علم التسويق تقوم على ضرورة بناء إستراتيجيات للمؤسسات تعتمد على دراسة السوق التي من خلالها تحدد احتياجات ورغبات المستهلكين والزبائن حسب الموصفات المطلوبة والسعر الذي يستطيع المستهلك دفعه².

أولاً: مفهوم نظام التكاليف على أساس الموصفات ABCII

نظام التكلفة على أساس الموصفات هو اختصاراً للرمز اللاتيني ABCII Attribute Based Costing) أما بالنسبة II فتمثل العدد الثاني باللغة اللاتينية،³ ووضع هذا الرمز كتمييزاً على نظام التكلفة على أساس النشاط ABC كان أول ظهور لنظام التكلفة على أساس الموصفات في تسعينيات القرن الماضي الذي كان على يد (Bromwich سنة 1990)، من أجل زيادة تطور المحاسبة الإدارية وفق الاستراتيجيات المرغوبة، فقام

¹ مصطفى نبيل علي الشامي، مدخل التكاليف على أساس الموصفات بهدف تحسين جودة الإنتاج وتخفيض التكاليف في ظل تطبيق اتفاقية الجات، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد (23)، العدد (02) جامعة المنصورة، 1999، ص: 463.

² أمينة رزق على الجيوشي، دراسة انتقادية للأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف بالمنظمات الصناعية، مجلة البحوث المالية والتجارية المجلد (20)، العدد (04)، جامعة جامعة بور سعيد، 2019، ص: 67 (بتصرف).

³ منال جبار سرور وأحمد عبد الرضا ضرغام، مدخلي التكلفة على أساس الموصفات والتكلفة على أساس الأنشطة/ دراسة مقارنة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد (92)، المجلد (22)، 2016، ص: 522.

بتطوير هذه التقنية التي تعد عبارة عن ترجمة المواصفات الخارجة التي تحقق منافع للزبون كما أبدى وجهة نظر ثانية عبر فيها عن الدافع الحقيقي لتحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية هو مواصفات الشكل الخارجي للمنتج، ويرى أيضا أن المنتج عبارة حزمة مواصفات تنتجها المؤسسة بشرط أن تحقق رغبات زبائنها مما يؤدي إلى زيادة الطلب على منتجاتها في السوق وزيادة حصتها السوقية مقارنة بمنافسيها.¹

عرف كل من **Jesse وCecily وMichael** نظام **ABCII** على أنه نظام جاء كامتداد لنظام التكاليف على أساس النشاط **ABC** يقوم بتحليل المفصل في التكلفة والعائد في ما يتعلق بالمعلومات المتعلقة باحتياجات الزبائن (من حيث مواصفات أداء المنتج مثل: الموثوقية والمتانة والاستجابة... إلخ)، وتكاليف المواصفات الإضافية، وللحصول على هذه المواصفات يستخدم نظام **ABCII** التكاليف المخططة بدلا من التكاليف السابقة لأنه يتم تأمين نسبة عالية من تكاليف دورة حياة المنتج.²

وعرفه **Lawson** على أنه طريقة تعتمد على قياس التكاليف على أساس مواصفات المنتج من خلال الربط المباشر بين التكاليف والمواصفات.³

كما عرفه **Cokins** حيث اعتبره كنظام محاسبي يقوم بالتركيز على تكاليف المواصفات النهائية للمنتج.⁴ ويعرف أيضا على أنه التكنولوجيا القائمة على أساس تكلفة المنتج من جهة وتكلفة مواصفات المنتج من جهة أخرى أي من خلال الربط المباشر بين تكاليف المنتج ومواصفاته.⁵

ومن خلال ما سبق توصلنا إلى مفهوم نظام التكاليف على أساس المواصفات **ABCII** الذي يعتبر من أحد التقنيات المهمة لإدارة التكلفة الإستراتيجية ويتمثل في المنفعة المحققة من خلال المواصفات الداخلية والخارجية للمنتج بما يتوافق مع احتياجات ورغبات الزبائن.

ثانيا: أهمية نظام التكاليف على أساس المواصفات **ABCII**:

تعتبر تقنية التكلفة على أساس المواصفات من أهم التقنيات الحديثة في تقدير التكاليف المستندة على أساس المواصفات والتي تعد محور قياس تكاليف المنتج من السلع والخدمات بصفة تسمح بتوفير المعلومات

¹Bromwich, M., "The Case For Strategic Management Accounting: The Role Of Accounting Information For Strategy In Competitive Markets", Accounting, Organizations And Society, Vol. 15, No. 1-2, 1990, P: 30.

²Jesse TBarfold, CecilyA Raborn and Michael RKinney, **Cost Accounting: traditions and Innovations**, 5/e, THOMSON SOUTH- WESTERN, America, 2003, P: 146.

³KarrarAbdullahAzeez, HatemKarimKadhim and Abdal Abbas Hassan Kadhim, **The Role of Integration Between Enterprise Resource Planning and Attribute Based Costing for Supporting: An Economic Cost Management in Tourism Companies**, African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure, Vol (09), Issue (02), 2020, P: 04.

⁴ أمير عقيد كاظم العرداوي، التكاليف على أساس المواصفات الموجه بالوقت المحدد وأثرها في تعظيم ربحية الوحدة الاقتصادية (دراسة حالة إسمنت النجف الأشرف)، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، المجلد (02)، العدد (03)، جامعة الخلفة، سنة 2020، ص: 98.

⁵AbdulridhaL ateeJasim, Alaa Mohammed Obaid and Khadija Jomaa Muter, **Integration of the Product Life Cycle and Attributes Based Cost and its Reflection in Reducing Costs**, Journal of Engineering and Applied Sciences (14), (Special Issue 5), 2019, P:8957.

التكاليفية الخاصة بمواصفات المنتج، وبالتالي تسمح لمتخذي القرار على اتخاذ القرارات بصورة صحيحة ودقيقة،¹ وتظهر أهمية نظام التكاليف على أساس المواصفات عند قياس تكلفة المنتج من خلال النقاط التالية:²

✓ اتفاق تقنية التكلفة القائمة على أساس المواصفات ABCII مع سياسة توجيه التسويق الحديثة، التي تقوم على قدرة المؤسسة في تلبية احتياجات ورغبات المستهلكين الأمر الذي يحدد مكانتها بين المنافسين؛

✓ يساهم نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في الرفع من أداء المؤسسات وأيضاً يؤدي إلى تعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية راجع إلى التحسين المستمر من مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج هذا بدوره يؤدي إلى تحسين المواصفات الخارجية للمنتج حسب متطلبات ورغبات الزبائن والمستهلكين؛

✓ يتفق نظام التكاليف على أساس المواصفات مع أساليب إدارة التكلفة الحديثة مثل نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT في تخفيض تكاليف التخزين أي إنتاج منتجات حسب متطلبات الزبائن، وأيضاً تقنية سلسلة القيمة VC الذي يقوم على استبعاد التكاليف غير المضافة للقيمة غير الضرورية والاحتفاظ بالتكاليف غير مضافة للقيمة لكنها ضرورية؛

✓ نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII يساعد الإدارة العليا للمؤسسة في عملية التخطيط الدقيق واتخاذ القرارات الإدارية التي تساهم في تخفيض تكاليف دورة حياة تكلفة وحدة المنتج والتي تؤدي إلى تحسين مواصفات المنتج حسب رغبات واحتياجات الزبائن والمستهلكين، كل هاته العوامل تساعد على تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية؛

✓ يساعد نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في حساب تكلفة المنتج النهائي بطريقة دقيقة وصحيحة وعادلة، ليظهر طريقة تخفيض التكاليف؛

✓ يوفر نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII المعلومات التفصيلية لتكلفة وحدة المنتج، و يعتبر هذا النظام بمثابة قاعدة بيانات للمؤسسات الاقتصادية في تحديد تكلفة كل مواصفة من المواصفات وحدة المنتج، والتي تؤدي بدورها لمساعدة صناع القرار في دراسة وتخطيط التكاليف؛

✓ يعمل نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII بالمساواة بين ما هو مقدم من مواصفات يستفيد منها الزبون المستهلك وما هو متحصل عليه عن طريق هيكل التكاليف مقارنة بمنافسيها.

¹ محمد علي محمد الربيعي و سلمى منصور سعد، استعمال تقنيتي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة المستهدفة كإطار متكامل لدعم المزايا التنافسية (بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، وقائع المؤتمر العلمي التخصصي الرابع للكلية التقنية الإدارية، الإبداع الإداري لتحقيق الرؤية المستقبلية لمنظمات الأعمال، بغداد، العراق، يومي 28-29/11/2018، ص: 702.

² بالاعتماد على:

- صباح فوزي صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة - دراسة ميدانية-، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014، ص: 49.

- حيدر عطاء زين، استعمال التكلفة على أساس المواصفات ونشر وظيفة الجودة بهدف تحسين قيمة المنتجات دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة كلية الكوت الجامعية للعلوم الإنسانية، المجلد (01)، العدد (02) السنة الأولى، 2022، ص: 94.

ثالثاً: أهداف نظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII:

- ✓ إن نجاح تطبيق تقنية التكلفة على أساس المواصفات تتحقق بجملة من الأهداف نذكرها في مايلي:¹
- ✓ توفير منتجات تتلائم مع احتياجات ورغبات الزبائن بالمواصفات المطلوبة وبالسعر المناسب من أجل إرضائهم؛
- ✓ إنتاج منتجات بمواصفات عالمية أكثر جودة وبأقل تكلفة وجهد يؤدي ذلك إلى منافسة كبرى المؤسسات العالمية من أجل بلوغ الريادة؛
- ✓ الشفافية في إعداد التقارير التكاليفية عن نتائج التطور بصفة مستمرة في البيئة الإنتاجية الداخلية وانعكاسها خارجياً (السوقية) لمعرفة قدرة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق معايير الجودة وسرعة الاستجابة في ما يتوافق مع أذواق واحتياجات الزبائن؛
- ✓ توفير معلومات دقيقة تساعد الإدارة في رسم خطط إستراتيجية لاتخاذ القرارات الصحيحة وفي الوقت المناسب يؤدي ذلك إلى زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة من جهة وتمييز المنتجات من جهة أخرى.

المطلب الثاني: تقييم نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII

أولاً: مصفوفة التكاليف حسب تقنية التكلفة على أساس المواصفات

- وضع كل من (Partridge & Perren) نموذجاً يوضح فيه كيفية الإبلاغ عن تكاليف المنتج وفقاً لتكنولوجيا التكلفة المسندة على أساس المواصفات عن طريق تحليل التكاليف المرتبطة بالمواصفات ذات الصلة إلى أربعة (04) فئات من التكاليف وهي على النحو التالي:²
- **تكاليف مرتبطة بحجم الإنتاج:** وتشمل هذه الفئة من التكاليف، التكاليف التي لها علاقة مباشرة بحجم الإنتاج مثل: المواد الخام، وتكاليف الإنتاج غير المباشرة والتي تتغير بتغير حجم الإنتاج.
 - **تكاليف مرتبطة بالأنشطة:** وتشمل هذه الفئة التكاليف التي لا ترتبط بشكل مباشر بحجم الإنتاج، والتي تتغير وفقاً للوقت المستغرق لإكمال كل عمل مثل: تكاليف العمالة، المناولة، المراقبة... إلخ والتكاليف الصناعية غير المباشرة.
 - **تكاليف مرتبطة بالطاقة:** وتشمل هذه الفئة من التكاليف المتعلقة باستعمال المعدات والآلات والتي تتبع لمنتج معين.

¹ ياسر موسى بلولة ومحجوب عبد الله حامد، دور أسلوب التكلفة على أساس المواصفات في دعم القدرة التنافسية بالقطاع الصناعي لشركة الدواجن " دراسة ميدانية على الشركة العربية للدواجن - الخرطوم"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد (05)، العدد (20)، جامعة غزة، فلسطين، 2021، ص: 106.

² Siham Abd Ali Obaid Al- Quraishia, Thair Sabri Mahmoud AlGhabbanb, **Trinity of Competitive Discrimination (Cost, Quality, and Time) in Light of the Cost, Based on Attributes in the Building and Construction Sector**, International Journal of Innovation, Creativity and Change, Vol (13), Issue (07), 2020, P:203-204.

• تكاليف مرتبطة بالقرار: وتشمل هذه الفئة من التكاليف التي تتعلق بقرارات وسياسة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بوجود أو عدم وجود مستوى مواصفة من مواصفات المنتج وبالتالي فهي تشمل التكاليف الإدارية.

والجدول التالي بين مصفوفة تكاليف مواصفات المنتج حسب نموذج Partridge & Perren

الجدول رقم (4.1): يبين مصفوفة Partridge & Perren لتحليل تكاليف مواصفات المنتج

المواصفات	فئة التكلفة	تكاليف المرتبطة بحجم الإنتاج	تكاليف مرتبطة بالأنشطة	تكاليف مرتبطة بالطاقة	تكاليف مرتبطة بالقرار	التكاليف الإجمالية لكل مواصفة
المواصفة A						
المواصفة B						
المواصفة C						
إجمالي التكاليف لكل مواصفة						

المصدر: سهام عبد العلي عبيد واثار صبري الغضبان، تقنية التكلفة على أساس المواصفات ABCII وأثرها على عقود المقاولاتية دراسة تطبيقية في شركة المنصور العامة للمقاولاتية الإنشائية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد خاص، 2019، ص: 7.

ثانيا: مزايا وعيوب نظام ABCII

نظرا لكون نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII جاء كامتداد لنظام التكاليف على أساس النشاط ABC فإنه يتعرض لنفس الانتقادات والعيوب التي تواجه نظام ABC فهنا نكتفي بالعيوب التي تطرقنا لها خلال المبحث الأول ونتطرق فقط للمزايا التي يتمتع بها نظام ABCII بدلا من الأنظمة التقليدية، وتمثل هذه المزايا كالتالي:¹

✓ سهولة تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات كونه يتصف بالبساطة وعدم التعقيد مقارنة بأنظمة التكاليف الأخرى هذا بفضل تبسيط وسهولة الحصول على مجموعة المعلومات والبيانات اللازمة في تحديد تكلفة

¹ بالاعتماد على:

- حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد، العدد الأول، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013، ص: 47-48.

- شاكر عبد الكريم البلداوي و فاضل حسن خميس، أثر تطبيق تقنية التكلفة على أساس المواصفات لتخفيض التكاليف في الوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد (42)، العدد (122)، جامعة المستنصرية كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2019، ص: 253-254.

- علي مجاهد أحمد السيد، إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، المجلد (5)، العدد (7)، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، مصر، 2019، ص: 461-462.

- Fabio Giudice, Guido La Rosa and Antonino Risitano, **Product Design for the Environment A Life Cycle Approach**, Taylor & Francis Group, America, 2006, P: 127.

مواصفة إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج ومن ثم يحدد التكلفة الإجمالية للمنتج من جهة و يساهم في عملية التخطيط والرقابة من جهة أخرى؛

✓ تبني المواصفات الأساسية للمنتج بناء على ترجمة رغبات ومتطلبات الزبائن والذي يخلق التكامل بين بيئة التصنيع الحديثة ومفاهيم إدارة التكلفة الإستراتيجية؛

✓ يتوافق نظام التكاليف على أساس المواصفات مع المفهوم الحديث لفلسفة توجه السوق والذي يقوم على فكرة إنتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما يمكن إنتاجه وهذا يعتبر عامل أساسي في ريادة الوحدة الاقتصادية الذي يساهم في تعظيم القيمة الإجمالية للمؤسسة ككل وأيضاً يؤدي إلى تعظيم قيمة وربحية الزبائن؛

✓ إن المخرجات غير المالية لنظام التكاليف على أساس المواصفات تعتبر بمثابة أداة تساهم في ترشيد واتخاذ القرارات خلال عملية التخطيط في مجالي تحسين وتطوير جودة مواصفات المنتج، كونه يركز على تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج خاصة في مرحلة التصميم؛

✓ يتفق نظام التكاليف على أساس المواصفات مع التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية كنظام الإنتاج في الوقت المحدد، سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، إدارة الجودة الشاملة... الخ، مما لا شك فيه أنها تؤدي بدورها إلى تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج؛

✓ يساهم نظام التكاليف على أساس المواصفات بتخفيض تكاليف المنتج بناء على تحديد نقاط الاختناق التي تعتبر طاقات غير المستغلة والعمل على إعادة تخصيصها وتحديد التوليفة الأهم والتي تؤدي بدورها إلى تحقق منفعة إضافية للمؤسسة وتساعد متخذي القرار على التركيز بشكل أكبر على مستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج مع الوفاء بتحقيق احتياجات ورغبات الزبائن والمستهلكين؛

✓ إن إدارة التكلفة وفق نظام التكاليف على أساس المواصفات تساهم في تحديد الأهمية النسبية لكل صفة من مواصفات المنتج، كما تؤدي إلى تحقيق الرقابة اللصيقة على كل مستوى من مستويات الإنجاز؛

✓ يحدد التكلفة الفعلية للمنتج بناء على تحديد تكلفة إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج عن طريق تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج واستبعادها؛

✓ يحقق التكامل بين مواصفات المنتجات الجديدة أو تحسين منتجات حالية مع توقعات الزبائن والمستهلكين بما يتوافق مع احتياجاتهم ورغباتهم والذي يؤدي إلى زيادة ربحية المنتج من جهة وزيادة ربحية الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى بما يحقق أهدافها على الأمد القصير والبعيد؛

✓ يساعد هذا النظام في زيادة الحصة السوقية للمنتج باعتباره نقطة قوة صنع القرارات في تقديم منتجات تحقق رضا الزبائن والمستهلكين؛

✓ إن تطبيق هذا النظام يبدأ من مرحلة التخطيط والتصميم من مراحل دورة حياة المنتج مع إمكانية التحكم في التكاليف بالزيادة أو النقصان، والذي يؤثر بشكل كبير على وفرة التكاليف على باقي مراحل دورة حياة المنتج.

ثالثاً: أساليب تحديد مواصفات المنتج وفقاً لنظام ABCII

لتحديد المواصفات الأساسية للمنتج القائم على أساس المواصفات لا بد من الاعتماد على التقنيات الكلفوية التي تساهم في إنتاج منتجات ذات جودة عالية وعند المستوى المطلوب، ونجد مجموعة من التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية التي تتفق مع نظام التكاليف على أساس المواصفات وهي:

1. نظام التكاليف على أساس النشاط ABC

لتحقيق الأهداف الإستراتيجية بنجاح يجب أن يكون لدى المؤسسة الاقتصادية رؤية حول كيفية إنفاق مواردها وكيف يتم تحديد رأس المال المستخدم نتيجة التوزيعات المتوقعة، ووفقاً لهذا الشرط ينبغي بناء نظام دعم محاسبي الذي يتم من خلاله تحديد كل الأنشطة على مستوى الوحدة الاقتصادية التي تساهم في زيادة قيمة المنتج لدى المشتري وفي نفس الوقت تحسين جودة المنتج في رفع القيمة المضافة للمؤسسة مما يؤثر على الجانب المالي لكيان الوحدة الاقتصادية،¹ يعتمد نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII على فكرة مفادها أن المنتج هو عبارة على مجموعة خصائص ومواصفات وتتطلب هذه الخصائص والمواصفات مجموعة من الأنشطة وعند تنفيذ هذه النشاط تنشأ التكاليف التي تعتمد على نظام ABCII.²

ومن هنا نستنتج أن هناك تكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ABC مع نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في مرحلة تحديد النشاط ويختلف النظامين في الهدف من التكلفة حين نظام التكاليف على أساس النشاط هدفه تكلفة المنتج أما بالنسبة لنظام التكاليف على أساس المواصفات هدفه تكلفة مواصفات المنتج، ونتيجة هذه التوافق والاختلافات بين النظامين نظراً لكون نظام التكاليف على أساس المواصفات حسب رأي العديد من العلماء أن هذا الأخير جاء كمكمل لنظام التكاليف على أساس النشاط كونه أهتم بالنقائص التي أهملها نظام ABC أهمها الاهتمام بالجانب الجمالي للمنتج الذي يساهم بشكل أكبر في جذب الزبائن والمستهلكين حسب ما يلي رغبتهم وتوفير منتجات حسب المواصفات المرغوبة، والجدول التالي يوضح أوجه الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس المواصفات كما يلي:

¹GyulnaraA. Adamova, Activity-based cost accounting as a tool for the strategic management of the company. E-Management, Journal of Instrumental and Mathematical Methods In Management Processes, Vol (5), No(2), 2022, P: 47.

²HatemKarim Khadim and RiadAl -Ghazi, Using Attribute- Based Costing to Conduct Efficient Customer Profitability Analyses in Small and Medium –Sized Manufacturing Businesses, Journal Akkad of Contemporary Management Studies, VOL. (1), NO.(2), 2021, P:68.

جدول رقم (5.1): يبين أهم الفروقات الجوهرية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII

نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII	نظام التكاليف على أساس النشاطات ABC
يركز على البيئة الخارجية.	يركز على البيئة الداخلية
مواصفات المنتج تستهلك الأنشطة، والأنشطة تستهلك الموارد وتنشأ التكلفة.	المنتجات تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد.
مسببات التكلفة هي مواصفات المنتج.	مسبب التكلفة هو النشاط.
المنتج عبارة عن مجموعة من المواصفات.	المنتج عبارة على عنصر واحد.
محرك التكلفة هو ما يفضل الزبون.	محرك التكلفة هو الأنشطة
تحسب تكاليف المنتج بناء على تجميع تكلفة المواصفات.	يتم حساب تكلفة المنتج من خلال الجمع بين تكاليف الأنشطة.
يعتمد على فكرة ماينتج يباع.	لا يعتمد على فكرة بيع ما يتم انجازه.
يوفر مقاييس مباشرة للجودة.	لا يوفر مقاييس مباشرة للجودة
أوسع وأشمل من نظام التكاليف على أساس النشاطات ABC.	نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII جزء من نظام التكاليف على أساس النشاطات ABC

The 'Hatem Karim Kadhimi and Abdal Abbas Hassan Kadhimi'.**Source:** .Karrar AbdulalahAzeez
Role of Integration Between Enterprise Resource Planning and Attribute Based Costing for
African Journal of **Supporting: An Economic Cost Management in Tourism Companies**
P: 04., 2020Issue (02), Vol (09), Tourism and LeisureHospitality

2. تقنية سلسلة القيمة (VC) Value Chain

1.2. نشأة وتطور سلسلة القيمة:

كان أول ظهور لتقنية سلسلة القيمة في أواخر القرن الماضي تحديدا سنة 1985م¹ وقد تداول هذا المفهوم في مجال إدارة الأعمال، على يد مايكل بورتر في كتابه الشهير² "شومكس" "الميزة التنافسية: خلق أداء الأعمال والمحافظة عليه" والذي قدم مفهوم سلسلة القيمة لأول مرة وكان هذا الكتاب الأكثر بيعا في سنة 1985م والذي

¹ عمر آقاسم، آلية تطبيق سلسلة القيمة في إدارة تكاليف سلسلة الإمداد، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد (05)، العدد (05)، جامعة سيدي بالعباس، الجزائر، أبريل 2010، ص: 94.

² أمير عقيد كاظم العرداوي و حسين طاهر بريير الجبوري، قياس أثر نظام سلسلة القيمة الرشيق والمستهدفة في تخفيض التكاليف التشغيلية (دراسة حالة في مديرية ماء محافظة النجف الاشرف)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد (13)، العدد (04)، جامعة بابل، العراق، 2021، ص: 247.

يعتمد على رؤية عمل المنظمات،¹ والذي وصف الأنشطة التي لها علاقة بإستراتيجية تحديد طبيعة التكاليف ومصدرها، والأنشطة التي سوف تنفذ، وتحديد مواصفات المنتج المستهدف والإنتاج والتوزيع وأيضاً تسليمهم للزبائن مع ضمان خدمة ما بعد البيع، من أجل تقديم منتج ذو قيمة للسوق.²

2.2. تعريف سلسلة القيمة:

تعرف سلسلة القيمة على أنها فحص منهجي متعدد التخصصات للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج وذلك لابتكار وسيلة لتحقيق الغرض المحدد بالمستوى المطلوب من الجودة والموثوقية بالتكلفة المستهدفة، ويتم تطبيقها أثناء مرحلة تطوير المنتج.³

وتعرف أيضاً على أنها: "نشاط تصميم المنتج من زوايا مختلفة بأدنى تكلفة ممكنة وذلك من خلال إعادة النظر في الوظائف أو المنافع التي يحتاجها الزبائن".⁴

وتعرف تحليل سلسلة القيمة على أنها تسلسل وظائف العمل التي يتم من خلالها تصنيع المنتج بشكل تدريجي أكثر فائدة للعملاء،⁵ والشكل الموالي يوضح الوظائف الأساسية الستة (06) لتحليل سلسلة القيمة كما يلي:

¹ سلسلة قيمة بورتر الأنشطة ومايخدمها، <https://ar.questionofwill.com/7173-porter39s-value-chain-activities-2022/07/28-what-it-serves-and-analysis>

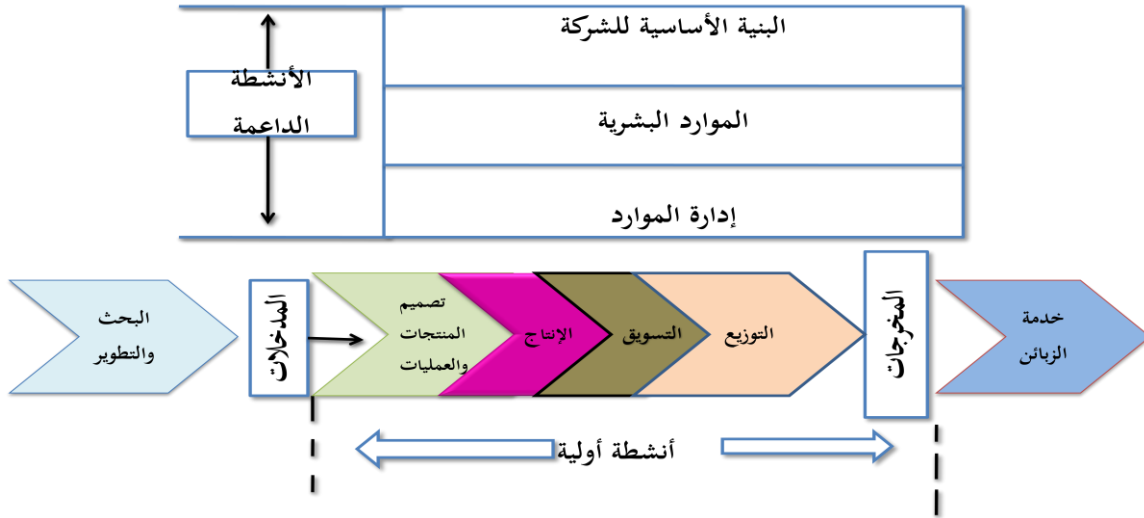
² أمير عقيد كاظم العرداوي وحسين طاهر بريبر الجبوري، مرجع سبق ذكره، ص: 247.

³ Robin Kooper and Regin Slagmulder, **OP.Cit**, P:51.

⁴ صالح إبراهيم يونس الشعباني وهشام عمر حمودي عبد الحديد، استخدام سلسلة القيمة كأحد الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض بالتطبيق على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 97، العدد 32، جامعة الموصل، 2010، ص: 76.

⁵ Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Fourteenth Edition, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, America, 2012, P: 28.

الشكل رقم: (8.1) وبين الوظائف الأساسية لتحليل سلاسل القيمة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

- رندا مرسي كيوان، إطار مقترح للتكامل بين مخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة- حالة تطبيقية-، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 19، العدد 1، جامعة عين شمس، 2015 ص: 776 (بتصرف).
- Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, OP.Cit, P: 28

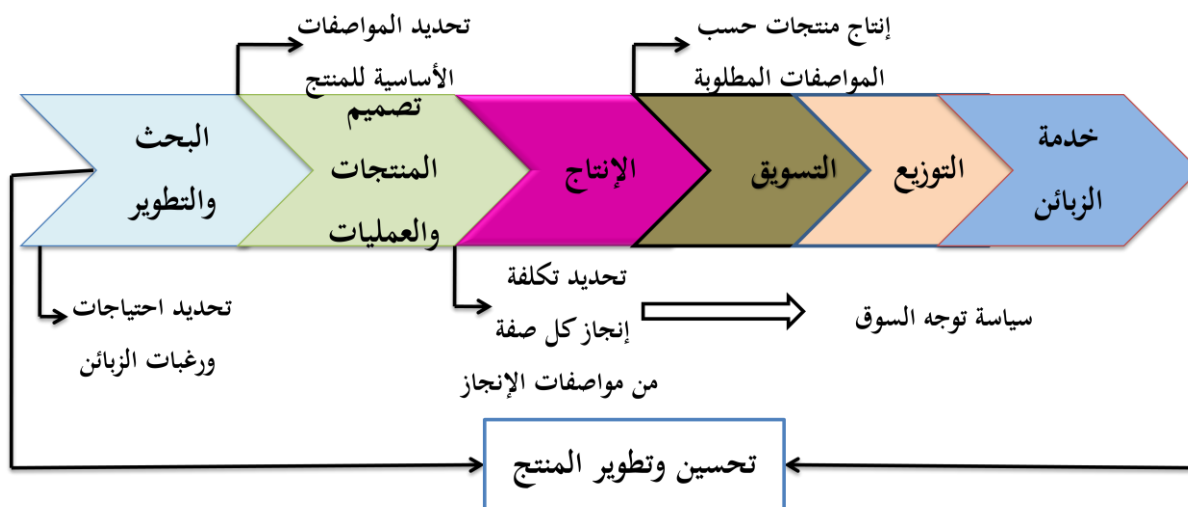
من التعاريف السابقة والشكل أعلاه يتضح لنا أن سلسلة القيمة هي عبارة على تركيبة من الأنشطة المتتالية والتي تبدأ من مرحلة الحصول على موارد إلى غاية تقديم المنتج للزبائن مع ضمان خدمات ما بعد البيع، وتقوم على فكرة تحليل تكاليف الأنشطة الداعمة والأنشطة الأولية وكيفية التنسيق في ما بينها، مع إظهار اتجاه تلك الأنشطة، ويظهر نموذج سلسلة القيمة أهمية التركيز على الجانب الداخلي والخارجي في حدود الاهتمام بالمنافسين فقط بل يشمل أيضا كيفية الحصول على الموارد (الموردين) في أول السلسلة وتماشيا حتى الوصول إلى تلبية حاجات العملاء في نهاية السلسلة.¹

3.2. التكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII وتقنية سلسلة القيمة VC

توصلنا إلى أهم النقاط التي يتكامل فيها نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII مع تقنية سلسلة القيمة VC من خلال الشكل أدناه الذي أطلقنا عليه ما يسمى بنظام سلسلة القيمة على أساس المواصفات كما يلي:

¹ عمر عبد العليم محمود عبد الجواد، دور تحليل سلسلة القيمة للأنشطة اللوجستية في تعزيز الميزة التنافسية بالتطبيق على صناعة الأسمت بليبيا، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد (06)، ملحق العدد الرابع، جامعة السويس، مصر، 2015، ص: 94.

الشكل رقم (9.1): يوضح نظام سلسلة القيمة على أساس المواصفات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الشكل أعلاه.

ومن خلال ما سبق نرى أن التكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII وتقنية سلسلة القيمة VC يتفقان في جميع الأنشطة التي تساهم في تحسين وتطوير مواصفات المنتج والتي تبدأ من مرحلة البحث والتطوير حسب تقنية سلسلة القيمة التي تتفق مع نقطة تحديد احتياجات ورغبات الزبائن والمستهلكين حسب نظام التكاليف على أساس المواصفات وأيضاً مرحلة تصميم المنتجات والعمليات مع مرحلة تحديد المواصفات الأساسية للمنتج حسب نظام ABCII وهكذا إلى غاية خدمات ما بعد البيع، ويهدفان إلى تحقيق نفس الأبعاد وهي: تخفيض تكاليف المنتج إلى أدنى حد ممكن مع ضمان الجودة المطلوبة، التحسين المستمر لمواصفات المنتج، تلبية رغبات الزبائن والمستهلكين، زيادة ولاء الزبائن، تحقيق الميزة التنافسية.

3. تقنية إدارة الجودة الشاملة (TQM) Total Quality Management

1.3 نشأة وتطور تقنية إدارة الجودة الشاملة: TQM

يمر برنامج الجودة بعدة أسماء بما فيها إدارة الجودة الشاملة، برنامج المعيب الصفري، برنامج Six Sigma، تؤثر برامج الجودة الشاملة في العديد من المجالات خاصة في المجال الاقتصادي حيث كان أو استخدام لها منذ أكثر من 40 سنة في قطاع صناعة السيارات وبعض الصناعات الأخرى، وهو ما نشهده الآن من تطور كبير لبرامج الجودة الشاملة في جميع القطاعات العامة والخاصة المربحة وغير المربحة¹.

واتفق كل من Brunell و Henler بأن إدارة الجودة الشاملة مبنية على 4 أربعة عناصر أساسية وهي: الرضاء، احترام كل شخص، الإدارة على أساس الحقائق، التحسين المستمر، على خلاف Cherrington الذي أكد أن إدارة الجودة الشاملة تقوم على 4 عناصر أساسية حسب رأيه وهي: التركيز على العميل، التخطيط الإستراتيجي، التحسين المستمر والتمكين، ومن خلال تأييد واختلاف هذه الآراء فإن إدارة الجودة الشاملة تهدف

¹Dennis Kaplan, **Management Accounting Concepts and Techniques**, Scholars Archive Univ at Albany State Univ of New York, 2006, P: 16.

بصفة أساسية على تلبية رغبة الزبائن وتحسين مستوى المؤسسة والقضاء على منافذ الهدر وتبسيط العمليات والتركيز على استخدام ممارسات الجودة التي ستؤثر في النهاية على كل إدارة النشاط، لتحقيق رضا الزبائن وزيادة القدرة التنافسية.¹

2.3. تعريف إدارة الجودة الشاملة:

تعرف فلسفة إدارة الجودة الشاملة على أنها "أداة تستهدف الزبون من خلال الجودة الظاهرة له بوصفها مطلب مستمر يمكن الوصول إليه عبر سلسلة القيمة عن طريق التحليل المستمر لعمليات الوحدة الاقتصادية من أجل تحسين الأداء والتقليل من المنتجات المعيبة واستعمال مؤشرات رضا المستهلك وبيان أثرها على تنفيذ إستراتيجيات المنشأة".²

3.3. التكامل بين تقنية إدارة الجودة الشاملة TQM ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII:

توفر إدارة الجودة الشاملة الممارسات الفريدة التي تمكن العاملين من توظيف أفكارهم وتجسيدها في بناء وتنوع أنشطة التصنيع، من أجل تحسين جودة تصميم المنتج، وأيضاً تعتبر إدارة الجودة الشاملة على أنها أداة مسؤولة في الحفاظ على الثقافة الموجهة نحو الزبائن وطريقة المحافظة عليهم من خلال تقديم المنتج المناسب للزبون المناسب في الوقت المناسب عن طريق إنشاء قاعدة تتمحور حول الثقافة القائمة على أساس الجودة لتحسين رضا العملاء والتركيز عليهم باعتبارهم أداة لتقييم ممارسات إدارة الجودة الشاملة والتي تلبي حاجاتهم الزبائن³ وترى الطالبة أن التكامل بين تقنية إدارة الجودة الشاملة TQM ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII ينحصر في مجموعة من النقاط:

- الحفاظ على خدمة وولاء الزبائن وتلبية حاجاتهم في حدود الخدمات والمواصفات المطلوبة؛
- اتخاذ القرارات الصحيحة حول طريقة تصميم المنتج والعمل على تعديله وتحريبه قبل عرضه كمنتج في السوق؛
- الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحديد التكلفة والحجم والربح؛
- تعزيز الرقابة الفعالة على التكاليف؛
- التحسين المستمر وضمان الجودة للمنتج النهائي؛
- تحقيق التميز في المنتج.

¹Lesi Hertati and Rumbiandini Sumantri, **Just In Time, Value Chain, Total Quality Management Part Of Technical Strategic Management Accounting**, International Journal Of Scientific & Technology Research, Vol (05), No (04), 2016, P: 185.

²حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجياً، 2018، ص:133،

https://books.google.dz/books?id=URJhDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=ar&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false, 2022/06/14, 55:22.

³IlyasMasudin and Mohammed S Kamara, **Impact Of Just-In-Time, Total Quality Management And Supply Chain Management On Organizational Performance: A Review Perspective**, Journal Teknik Industri, University Mohammed Malang, Indonesia, Vol (19), Issue (1), 2018, P:4.

4. تقنية الإنتاج في الوقت المحدد: (JIT)

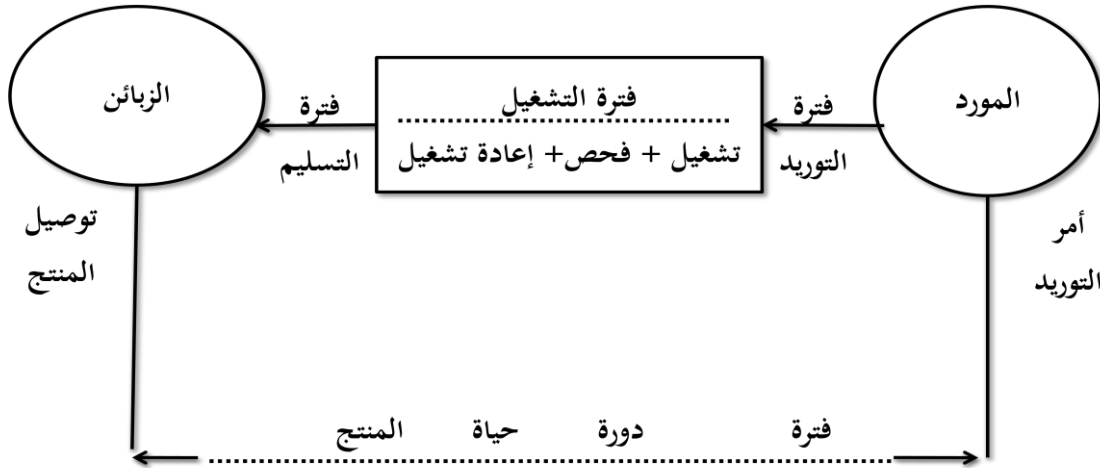
1.4. نشأة وتطور تقنية الإنتاج في الوقت المحدد: (JIT)

كانت نقطة البداية لفلسفة الإنتاج الحديثة في التطورات الموجهة نحو الهندسة الصناعية التي بدأها كل من Ohino & Shingo في مصنع السيارات من نوع Toyota في خمسينيات القرن الماضي، وكانت الفكرة الدافعة في هذه الهندسة هو تقليل أو إلغاء قوائم الجرد، وقد أدى هذا بدوره إلى تقنيات أخرى أجبرت على التعامل مع مخزون أقل أي: تقليل حجم الدفعة، إعادة تشكيل خطط، التعاون بين الموردين، تقليل وقت الإعداد، أدى بما يسمى بطريقة التحكم في الإنتاج (طريقة السحب) حيث يبدأ الإنتاج بالطلب الفعلي بدلا من الخطط القائمة على التوقعات وأطلق عليه ما يسمى بنظام الإنتاج في الوقت المحدد. ¹JIT

2.4. تعريف نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

هو نظام يهدف إلى تعزيز الموقع التنافسي للوحدة الاقتصادية عن طريق تحسين الإنتاجية والقضاء على كافة منافذ الهدر والتخلص من المخزونات أنواعها. ²
عرف **William H. Webster** تقنية الإنتاج في الوقت المحدد على أنها نظام يتم فيه إنتاج كل مكون في خط الإنتاج فوراً حسب الحاجة إليه في الخطوة التالية في خط الإنتاج الموالي فقط. ³
والشكل الموالي يبين نظام الإنتاج في الوقت المحدد كما يلي:

الشكل رقم (10.1): يبين نظام الإنتاج في الوقت المحدد



المصدر: مكرم عبد المسيح بسيلي، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر، مصر، 2020، ص 75.

¹Lauri Koskela, **Application Of The Enew Production Philosophy To Costuctoin**, Cife Technical Report # 72 September 1992, Cife Centre For Integrated Facility Engineering, Stanford University, August 1992, P:6.

²سليمان حسين البشتاوي وطلال سليمان جريه، أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد (42)، العدد (1)، جامعة جرش الأهلية، الأردن، 2015، ص: 183.

³William H. Webster, **Accounting for Managers**, by The McGraw-Hill Companies- Inc, America, 2004, P: 156.

ومن الشكل أعلاه بين أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد هو نهج الطلب والسحب ويسمى أيضا بالإنتاج الحالي من الهدر، يقوم بتصنيع كل مكون في خط الإنتاج عند الحاجة إليه في الخطوة التالية فقط، ويؤدي الطلب إلى بدء كل خطوة من خطوات من عملية الإنتاج بدءا من طلب العميل حتى الوصول إلى الطلب على المواد المباشرة من المورد في بداية العملية بهذه الطريقة يسحب الطلب أمرا عبر خط الإنتاج، وتؤدي ميزة الطلب والسحب لنظام الإنتاج في الوقت المحدد إلى التنسيق بين محطات العمل، وأيضا تسهل تدفق البضائع على الرغم من انخفاض كميات المخزون، مما يساعد الوحدة الاقتصادية على تلبية الطلب على المنتجات عالية الجودة وفي الوقت المحدد وبأقل تكلفة ممكنة.¹

3.4. التكامل بين نظام الإنتاج في الوقت المحدد ونظام التكاليف على أساس المواصفات:

يسعى نظام الإنتاج في الوقت المحدد إلى تحقيق جملة من الأهداف وهي: تحقيق صفر مخزون، صفر عيوب، صفر أعطال، القضاء على الأنشطة غير مضيعة للقيمة، التوصيل للزبون في الوقت المحدد بنسبة 100% ومن خلال تحقيق هذه الأهداف تتمكن المؤسسات من تقديم منتجات عالية الجودة وبأسعار منافسة على غرار الأسعار المحددة من منافسيها استجابة لمتطلبات العملاء المتزايدة من أجل الحفاظ على مركزها التنافسي.²

ومن هنا يتبين أن تقنية الإنتاج في الوقت المحدد يتفق مع تقنية التكاليف على أساس المواصفات في تحقيق أهم الأهداف وهي تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج وإشباع رغبات الزبائن والمستهلكين، وإنتاج منتجات حسب الوقت المطلوب من الزبائن دون الاحتفاظ بالمخزون، كما أضاف أمير عقيد كاظم العرداوي أنها توجد ثلاث مرتكزات أساسية تبدي التكامل بين التقنيتين وهي: إلغاء كافة الأنشطة غير المضيعة للقيمة الموجهة بالوقت، التقيد بالحفاظ على مستوى الجودة العالية، التقيد بمجالي التطوير والتحسين المستمر،³ ونظيف أيضا بعض النقاط الأخرى التي يلتقي فيها نظام الإنتاج في الوقت المحدد ونظام التكاليف على أساس المواصفات وهي: معالجة القطع المعيبة والتي من شأنها أن تحسن جودة مواصفات المنتج، وأيضا يظهر التكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظام الإنتاج في الوقت المحدد في الحل السريع أثناء وجود أعطاب في الآلة خلال العملية الإنتاجية في أقصر وقت ممكن والتي تساهم في تقليل تكاليف الإنتاج والتخزين من جهة و الوفاء بالآجال المحدد بتسليم المنتجات للمستهلك وفي الوقت المحدد من جهة أخرى.

¹Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Fifteenth Edition, Pearson Education Limited, England, 2015, P: 671.

²Ljilja Antić, Bojana Novičević, **Just in Time and Total Quality Management for Need of Achieving Competitive Advantage of Companies**, Journal Economics and Organization, Vol (09), No (02), Faculty of Economics, University of Serbia, 2012, P: 195- 196.

³ أمير عقيد كاظم العرداوي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 99- 100.

5. التكلفة المستهدفة Target Costing

1.5. نشأة وتطور التكلفة المستهدفة:

يعود أول ظهور لتقنية التكلفة المستهدفة إلى بدايات القرن الماضي تحديداً في شركة **Ford** الأمريكية مع شركة **Wolkswagen Beetle** الألمانية في مطلع الثلاثينيات من العقد الماضي، ومن أجل الوصول إلى السعر المستهدف لمركبة من نوع **DM900** في شركة **ولكس واغن** حيث تم إيجاد تقنية بديلة تقوم بتخفيض تكاليف الإنتاج، وعند تطور تقنية التكلفة المستهدفة واجهه مشكل ندرة الموارد الاقتصادية جراء الحرب العالمية الثانية، وفي ذلك الحين تبنى رجال الأعمال الأمريكيان شعار تحسين نوعية المنتجات وتخفيض تكاليف إنتاجها ومن هنا ظهرت تقنية هندسة القيمة والتي اعتمدت شيئاً فشيئاً من قبل الشركات اليابانية لمواكبة حدة المنافسة العالمية في مطلع ستينيات القرن الماضي تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف الإنتاج في مراحل مبكرة من مرحلة الإنتاج تحديداً في مرحلة التخطيط والبحث والتطوير إلى أدنى حد ممكن، وكان أول استخدام لها جاء على يد اليابانيون في شركة **TOYOTA** لصناعة السيارات سنة 1963م وعلى الرغم من عدم إشارات الأدبيات اليابانية عليها حتى سنة 1978م وبعدها تم ترجمة هذا المصطلح باللغة الانجليزية وأطلق عليه اسم "التكلفة المستهدفة" **"Target Costing"** وهو المصطلح المستخدم عالمياً في جميع المؤلفات المهمة بموضوع التكلفة المستهدفة.¹

2.5. تعريف التكلفة المستهدفة

عرف **Roben Cooper** التكلفة المستهدفة في مطلع القرن الحادي والعشرون على أنها تكلفة تحدد إنتاج منتج واحد بحيث أنه مجرد بيعه يجب أن يولد هامش الربح الذي ينتظره صانعوا القرار.²

وعرفها **Malcolm Smith** أيضاً على أنها برنامج شامل لتخفيض التكاليف هدفه تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة مع ضمان فحص كل ما هو ممكن من أفكار خفض التكاليف في مرحلة البحث والتطوير في عملية التخطيط للمنتجات واعتبرها كنماذج أولية لمرحلة الإنتاج.³

وتحسب وفقاً للعلاقة التالية:

¹ بالاعتماد على:

- طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير (دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (85)، كلية الاقتصاد جامعة المستنصرية، 2010، ص: 4.

- نوار كحيط الموسوي، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (69)، كلية الاقتصاد، جامعة المستنصرية، 2008، ص: 5.

² Aurelian Constantin, C., "Target Costing in the Budget and Calculation of Costs and of Results for Some Products in the Stainless Steel Industry", Valahian Journal of Economic Studies, Vol. 6, Issue. 1, 2015, P:95.

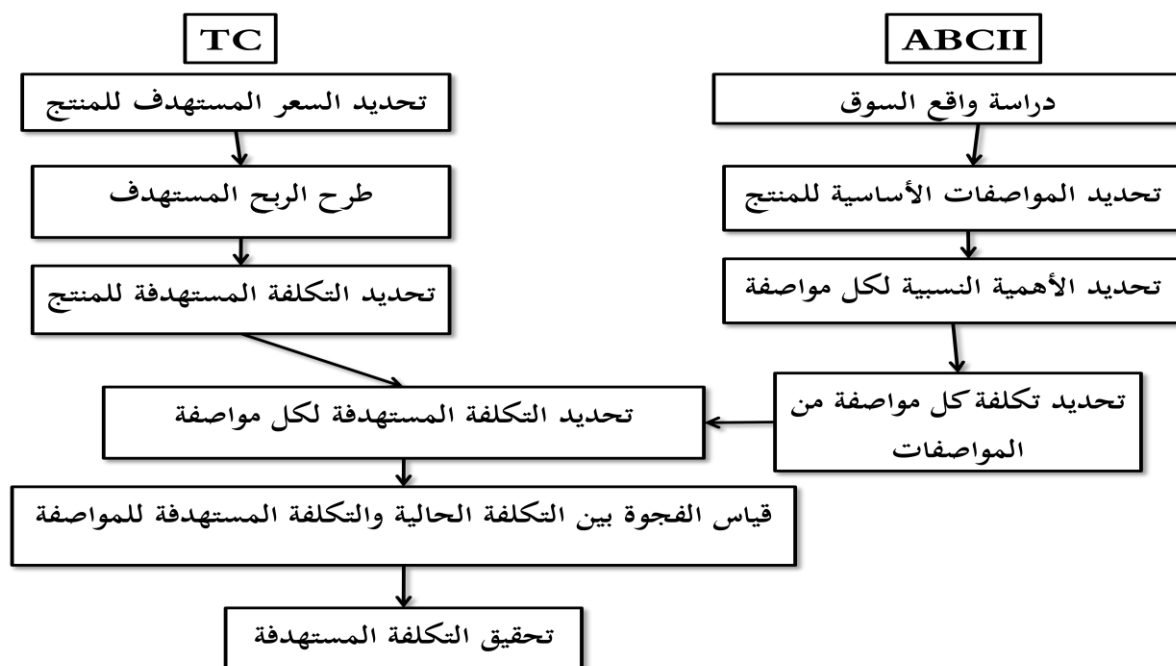
³ Malcolm Smith, **Performance Measurement & Management A Strategic Approach To Management Accounting**, SAGE Publications, British, 2005, P: 130.

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

3.5. التكامل بين تقنية التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على أساس المواصفات:

إن التكامل بين تقنية التكلفة المستهدفة TC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII تظهر حسب الشكل الموالي:

الشكل رقم (11.1): بين التكامل بين نظام ABCII و التكلفة المستهدفة TC



المصدر: محمد علي محمد الربيعي و سلمى منصور سعد، استعمال تقنيي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة المستهدفة كإطار متكامل لدعم المزايا التنافسية (بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، وقائع المؤتمر العلمي التخصصي الرابع للكلية التقنية الإدارية، الإبداع الإداري لتحقيق الرؤية المستقبلية لمنظمات الأعمال، بغداد، العراق، يومي 28-29/11/2018، ص: 708، (بتصرف).

إن الدراسات التي أجريت في مجال تخفيض التكاليف انتقدت الأساليب التقليدية كونها تهم بتخفيض التكاليف خلال مرحلة الإنتاج دون مراعاة دورة حياة المنتج خاصة في مرحلة التصميم، حيث توصلت العديد من البحوث والدراسات التي اهتمت بدراسة وكيفية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة إلى نسبة ما بين 70% و 80% من تكاليف المنتج يتم تحديدها في مرحلة البحث والتطوير أي مرحلة ما قبل الإنتاج نظراً لاستحالة تخفيض هذه التكاليف خلال مرحلة الإنتاج.¹

ومن الشكل أعلاه وبعد دراسة العديد من المراجع توصلنا إلى أن التكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات وتقنية التكلفة المستهدفة يلتقيان في مجموعة من النقاط وهي: كلاهما يركزان على نفس المبدأ وهو

¹ عادل رمضان حيدر وآخرون، تسعير المنتجات ومدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية - دراسة استكشافية، مجلة البحوث الأكاديمية، العدد (11)، الأكاديمية الليبية، مصراتة، ليبيا، 2018، ص: 289.

الزبون بصفة أساسية وأول مرحلة من مراحل تطبيق هذين النظامين تبدأ من السوق أي دراسة واقع السوق الذي يتم من خلاله تحديد حاجات ورغبات الزبائن والمستهلكين والعمل على تلبيتها بناءً على جملة من المواصفات المطلوبة وحصرها في حدود التكلفة المستهدفة، نظام التكاليف على أساس المواصفات يحدد التكلفة الحقيقية للمنتج والذي يساعد الوحدة الاقتصادية في تحديد التكلفة المستهدفة المشتقة من الفرق بين السعر المستهدف وهامش الربح المستهدف والذي بدوره يكون الزبون على استعداد دفعه في حصوله على المنتج الذي يلي رغباته بالمميزات الداخلية والخارجية التي تميزه على باقي المنتجات المنافسة في السوق.

6. تقنية دورة حياة المنتج Product Life Cycles

1.6. نشأة وتطور تقنية دورة حياة المنتج:

كان أول ظهور لتقنية تكلفة حياة المنتج في مصنع السيارات في الفترة الممتدة من 1900م إلى غاية 1920م عندما أستخدم بشكل أساسي للهندسة الاقتصادية واستخدم في مشتريات الحكومة الأمريكية في الثلاثينيات من القرن الماضي وتواصل هذا المفهوم إلى غاية 1965م عندما أعد معهد إدارة اللوجستيات تقريراً بعنوان تكلفة دورة حياة المنتج في شراء المعدات للوزنم الدفاع الأمريكية واستخدم أول مرة في هذه الوثيقة، وفي عام 1976م ظهر مشروع " ميزنة دورة الحياة والتكلفة كمساعد في صنع القرار " من قبل وزارة الصحة والتعليم والرعاية الاجتماعية الأمريكية، وكان التفكير في دورة الحياة ذلك الوقت بطيئاً جداً في الصناعات الأخرى، حيث كان الجهاز العام أكثر المروجين لمفهوم لتكلفة دورة الحياة، ومع صعود المنافسة في مطلع الثمانينيات تم تطور هذه التكنولوجيا واستخدامها كأداة إستراتيجية لصنع القرارات في العمليات التجارية والشراء والتصنيع، كونه يعتبر مفهوم يمس كل جوانب التسويق ويحرك العديد من الإستراتيجيات للمؤسسة.¹

2.6. تعريف تقنية دورة حياة المنتج:

إن المنتجات مثل الإنسان لها دورة حياة أي هي عبارة عن نموذج يصور المراحل التي يمر بها خلال فئة المنتج من وقت تصور الفكرة حتى وقت الإنتاج،² وتتم مرحلة حياة المنتج وفق منظورين هما:

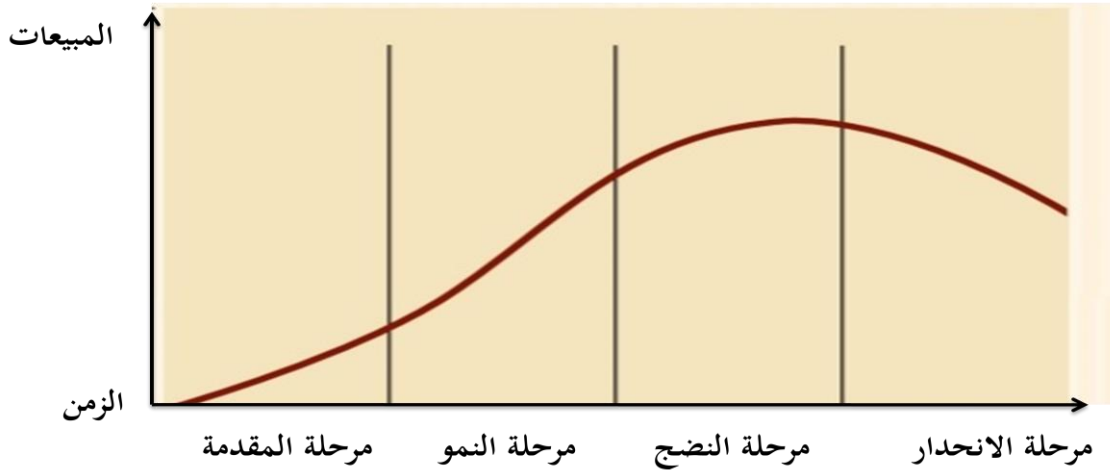
• المنظور الأول: من وجهة نظر التسويق

تمر مرحلة دورة حياة المنتج وفق المنظور التسويقي بأربعة مراحل وهي: مرحلة التطوير (التصميم) والتقديم، ومرحلة النمو ومرحلة النضج ومرحلة الانحدار.

¹Durgham Ahmed Abdul Ridha and Manal Jabbar Soror, **The Role Green Management and Product Life Cycle Costing Achieving Competitive Advantage**, International Journal Of Research In Social Sciences & Humanities, Vol (11), No (04), 2021, P:94.

²Michael R. Kinney and Cecily A. Raiborn, **OP. Cit**, P:789.

الشكل رقم (12.1): يبين خطوات دورة حياة المنتج من وجهة نظر التسويق



Source: Don R. Hansen and MaryanneM. Mowen, **Cost Management: Accounting and Control**, Fifth Edition, Thomson South-Western, America, 2006, P: 502.

حسب الشكل أعلاه الذي يبين دورة حياة المنتج من وجهة نظر التسويق لأنه عادة ما تكون المبيعات منخفضة وغالبا ما يتم تحديد الأسعار بالعلاقة مع سعر السوق المماثل أو سعر السلع البديلة إن وجدت ولهذا يتضح من الشكل أعلاه أن مرحلة النمو عندما يتم قبول المنتج من قبل السوق يبدأ بإظهار أو زيادة المبيعات ويمكن أن تتحسن جودة المنتج أيضا خلال مرحلة حياته بالأخص إذا قام المنافسون بتحسين تصميمات الإنتاج الأصلية والأسعار مستقرة إلى حد ما، خلال مرحلة النمو إما بسبب وجود العديد من البدائل أو بسبب وجود المستهلكين وهنا تصبح مرتبطة بالمنتج ويكون المستهلكين على استعداد دفع سعر معين مقابل ذلك المنتج بدل من شراء المنتج البديل.

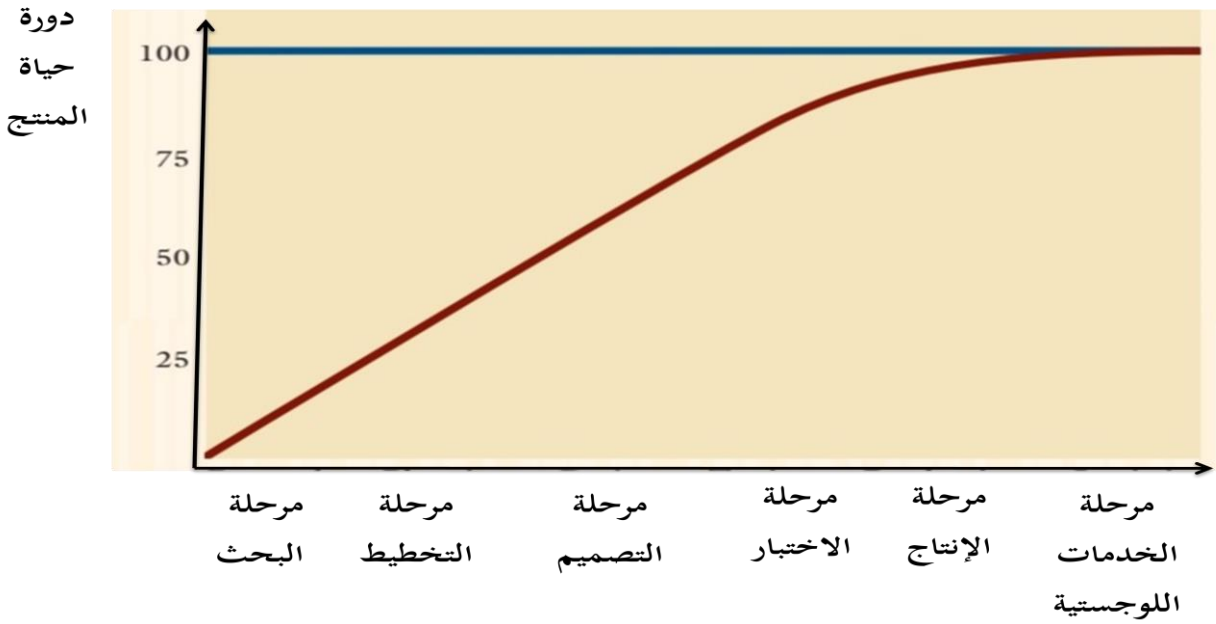
أما في مرحلة النضج تبدأ المبيعات في الاستقرار أو الانخفاض ببطء وغالبا ما تتنافس المؤسسات على أساس سعر البيع في أغلب الأحيان ما تكون التكاليف عند أدنى مستوى لها خلال هذه الفترة وبالتالي الأرباح يمكن أن تكون عالية وتبقى بعض المنتجات في هذه المرحلة لفترة طويلة جدا محافظة على نفس المستوى. أما بالنسبة لمرحلة الانخفاض تبدأ نتيجة ارتفاع تكلفة الإنتاج لوحدة المنتج الواحدة بشكل عام بسبب ارتفاع التكاليف الثابتة والتي بدورها تؤدي إلى انخفاض سعر البيع وتؤدي أيضا إلى انخفاض ربحية المؤسسة.¹

• المنظور الثاني: من وجهة نظر الإنتاج

وتتم مرحلة حياة المنتج من وجهة نظر الإنتاج على ستة مراحل وهي: مرحلة البحث، مرحلة التخطيط، مرحلة التصميم، مرحلة الاختبار، مرحلة الإنتاج ومرحلة الخدمات اللوجستية، والشكل التالي يبين ذلك:

¹Ibid, p: 790.

والشكل رقم (13.1): يبين خطوات دورة حياة المنتج من وجهة نظر الإنتاج



Cost Management: Accounting and ,Source: DonR. Hansen and MaryanneM. Mowen

p: 503. 2006, America Thomson South-Western Fifth Edition Control

على الرغم من انتشار التكنولوجيا وزيادة حدة المنافسة اختصرت بشكل كبير الوقت الذي تقضيه مرحلة التطوير (التصميم) إلا أنها تعتبر مرحلة حاسمة لدورة حياة المنتج المربحة ويمكن في هذه المرحلة اتخاذ القرارات التالية:

- تخفيض تكاليف إنتاج دورة الحياة من خلال مواد محددة؛
- تقصير وقت التصنيع من خلال تصميم العمليات؛
- زيادة الجودة عن طريق تقليل الحد الأدنى من عيوب التصميم المحتملة.

حتى أصبح المنتجون كل تركيزهم على الاهتمام بتطوير المنتج وأصبح مقياس الأداء للوقت المتاح في السوق أكثر أهمية حتى يصبح الحاجة إلى منتج جيد على المدى البعيد.¹

3.6. التكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات وتقنية دورة حياة المنتج

وحسب ما سبق تستنتج نستنتج أن نقطة تكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات وABCII وتقنية دورة حياة المنتج PLC يلتقيان في مجموعة من النقاط منها تخفيض تكاليف الإنتاج تحسن مواصفات المنتج زيادة جودة المنتجات عن طريق تقليل عيوب التصميم المحتملة، ويشتركان في أهم مرحلة من مراحل عملية الإنتاج وهي مرحلة التصميم (التطوير) كونها أهم مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج والتي يتم من خلالها البحث على أهم التحسينات والتعديلات على مستوى المنتج سواء كان منتج جديد أو تطوير منتج قديم، من أجل إنتاج منتجات بالمواصفات المطلوبة وعند مستوى السعر المناسب وتسليم المنتج النهائي في الوقت المحدد.

¹Michael R. Kinney and Cecily A. Raiborn, Op. Cit, P: 791.

7. تقنية التحسين المستمر (الكايزن) Kaizen

1.7. نشأة وتطور تقنية التحسين المستمر:

إن التطور والتقدم التكنولوجي في بيئة التصنيع الحديثة يفرض على المؤسسات التحسين الجذري لعملياتها ونظم إنتاجها، لذا تسعى معظم المؤسسات العالمية من أجل مواكبة المنافسة في تبني تقنية التحسين المستمر للتخلص من الهدر في مواردها، تقليل الزمن الإنتاجي، تبسيط مواصفات المنتج، تحسين جودة المنتج، توفير الخدمات للزبائن، يرجع إلى الدور الفعال للمحاسب الإداري الذي يساهم في التحسين المستمر لإدارة التكلفة،¹ وكان أول ظهور لمصطلح "كايزن" التي تعني التحسين المستمر في اليابان واستعملت أول مرة في المؤسسات اليابانية والتي تعتبر من أعظم المؤسسات ريادة في العالم وتكون كلمة **Kaizen** من جزئين الأول (kai) والتي تعتبر التغيير والجزء الثاني (zen) وتعني الاستمرار.²

2.7. تعريف تقنية التحسين المستمر:

إن نجاح استدامة الكايزن يجب أن تضمن الإدارة الإستراتيجية التي تطبقها المؤسسة في الحفاظ على استمرارية التحسين المستمر، وهو أصعب ما يواجهه قادة المديرين في الألفية الجديدة ليس: "كيف ننجح؟" وإنما "كيف نبقي ناجحين؟"³ ومن هذا المنطلق يمكن تعريف تقنية التحسين المستمر Kaizen على أنها "السعي الدءوب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك، وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بالجودة".⁴

وتعتمد تكلفة الكايزن على طريقتين رئيسيتين وهما:⁵

- طريقة عامة: وتهدف تكلفة الكايزن العامة على تخفيض تكاليف الإنتاج بشكل عام؛
 - طريقة محددة: وتسعى تكلفة الكايزن المحددة بتخفيض تكلفة منتج إلى تخفيض تكلفة منتج معين إما عن طريق إعادة تغيير تصميمه أو عن طريق تخفيض تكلفة عمليات الإنتاج التي ينطوي عليها تصنيعه.
- والشكل الموالي يوضح مبدأ التحسين المستمر وطريقة تطبيقه حسب دائرة ديمينج كما يلي:

¹ أحمد محمود يوسف وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، 2018-2019، ص: 13.

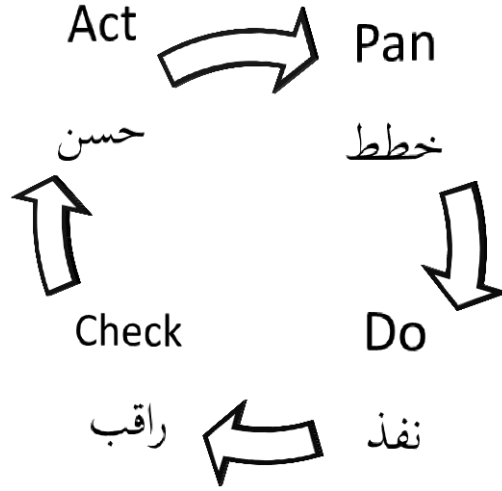
² حيدر عباس العطار، التكامل بين أساليب المحاسبة الابتكارية ونظم توزيع التكاليف الحديثة ودورها في تخفيض تكلفة المنتج في الشركات الصناعية العراقية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، المجلد (12)، العدد (01)، جامعة بابل، العراق، 2020، ص: 196.

³ Abebe Nigatu Endalew, **The Effect Of Kaizen Implementation and Sustainability On Performance Of The Manufacturing Sector In Ethiopia**, Doctor of Philosophy in Management, Texila American, University Guyana, 2020, P: 9.

⁴ مكرم عبد المسيح بسيلي، مرجع سبق ذكره، ص: 105.

⁵ Robin Kooper and Regin Slagmulder, **OP. Cit**, P:16.

الشكل رقم (14.1): مبدأ التحسين المستمر وتطبيقه حسب دورة ديمينج



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على¹:

التخطيط Plan: ويترتب على المؤسسة في هذه الخطوة التخطيط لما يجب إنجازه خلال الفترة الزمنية الحالية، وماذا ستفعل للوصول إلى الهدف؛

التنفيذ Do: وبعد عملية التخطيط يجب على المؤسسة أن تفعل ما يعزز أهدافها الإستراتيجية والتي تم تطويرها مسبقاً؛

التقويم بناء على معايير Check: وفي هذه الخطوة تقوم المؤسسة بتحقيق من نتائج أعمالها والتأكد من أنها تتوافق مع أهدافها المسطرة؛

التحسين بناء على النتائج Act: وتعد كآخر مرحلة يتم فيها معالجة الفروق بين الأداء الفعلي والأهداف المخططة مسبقاً.²

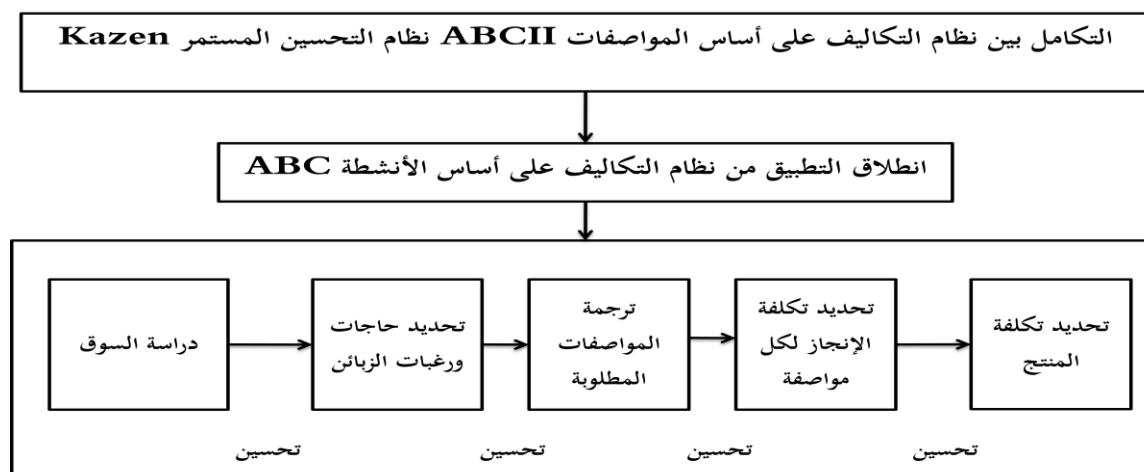
3.7. التكامل بين تقنية التحسين المستمر ونظام التكاليف على أساس المواصفات

يبين الشكل التالي أهم النقاط التي يتكامل فيها نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII مع تقنية التحسين المستمر Kazen كالتالي:

¹حبيبة عامر وفرحات عباس، دور عمليات التحسين المستمر في تحقيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة كوندور برج بوعريبيج، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد (07)، العدد (02)، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، 2017، ص: 167.

²Jan Emblemsvagand Bert Bras, **Activity based cost and environmental management: a different approach to ISO 14000 compliance**, Kluwer Academic Publishers, New York, 2001, P:291

الشكل رقم (15.1): يبين التكامل بين نظام ABCII مع تقنية التحسين المستمر Kazen



المصدر: من إعداد الطالبة

نبين من خلال الشكل أعلاه أن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC يعتبر بمثابة محور ارتكاز، أي يمثل النقطة التي ينطلق منها تطبيق هذين النظامين كما تعتبر من أهم النقاط التي تشترك بينهما، ومن بين النقاط المهمة أيضا أن تقنية التحسين المستمر تتواصل خلال دورة حياة مواصفة المنتج والتي تبدأ من مرحلة دراسة السوق حتى مرحلة تحديد تكلفة النهائية للمنتج حسب المواصفات.

8. تقنية المقارنة المرجعية Benchmarking

1.8. نشأة وتطور المقارنة المرجعية:

يعود أول ظهور لمصطلح المقارنة المرجعية إلى الحقبة التاريخية من سنة 1810م أثناء قيام العالم الصناعي الإنجليزي Lowell Francis بدراسة حول مصانع الدقيق البريطانية التي كانت من أكثر التصنيفات نجاحا في هذا المجال، وبعد دراسة Lowell واصل العالم Henry Ford حتى سنة 1913م والذي قام بتطوير خط التجميع Assembly Line كأسلوب صناعي متميز وأطلق عليه اسم آخر ما يسمى بسلاسل الإنتاج والتي كانت أثناء قيامه بزيارة أماكن ذبح الأبقار في مدينة شيكاغو،¹ وكان أول من طبق أسلوب المقارنة المرجعية Benchmarking هم اليابانيون وذلك عند قيامهم بزيارة العديد من المؤسسات الغربية في مطلع خمسينيات القرن الماضي إذ استطاعوا توظيف ما نقلوه من المؤسسات الغربية من خلال مجموعة هائلة من التعاقد للحصول على حق المعرفة مع تحديد ما يناسبهم وينطبق مع ظروفهم، وبعد تلك العملية قرر اليابانيون في نهاية الستينيات بتطوير مبتكراتهم الخاصة الأمر الذي يدعمهم أكثر ولا يمنعهم من أن يكونوا أكثر تطورا ويحفزهم أكثر نحو بلوغ الصدارة في الإنتاج الصناعي بالأخص.²

¹ صالح بلاسكة ونور الدين مزياي، مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات دراسة مقارنة شرطي الحضنة /المراعي، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد (04)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص: 56.

² عبد العزيز أحمد محمود سعد وآخرون، فاعلية القياس المقارن في تطور الأداء الجامعي، مجلة كلية التربية ببنها، العدد (116)، الجزء الرابع، جامعة بنها، مصر، 2018، ص: 367.

2.8. تعريف المقارنة المرجعية:

إن مفهوم المقارنة المرجعية حضى باهتمام واسع من قبل العلماء والباحثين في مجال المحاسبة الإدارية، نظرا لمساهمتها في مجال تحسين جودة المنتجات وتحسين أداء المنظمات، وعلى الرغم من الاختلافات لبعض الباحثين في توحيد نفس التسمية وحصرها في مصطلح واحد، نظرا لاختلاف آرائهم منهم من أطلق عليها مصطلح أداة ومنهم من أطلق عليها مصطلح أسلوب والبعض الآخر أطلق عليها ما يسمى بطريقة، ولهذا تم ترجمتها باللغة الإنجليزية بمصطلح **(Benchmarking)** إلى ("قياس المعايير، المحاكاة، المعايير النموذجية، اختبار الأداء، القياس المرجعي، اتخاذ مراجع إرشادية، وضع مقاييس مرجعية، المقارنة المرجعية لقياس وتحسين الأداء")، ومن كل هذه المصطلحات تم الاتفاق على توحيد الاختيار لمصطلح واحد وهو المقارنة المرجعية لقياس وتحسين الأداء، نظرا للاستخدام الواسع لهذا المصطلح من قبل العلماء والباحثين.¹

عرّف جيسون سول المقارنة المرجعية على أنها: "عملية منهجية مستمرة لقياس ومقارنة عمليات إحدى المؤسسات بالمؤسسات الرائدة في المجال في أي مكان في العالم للحصول على معلومات تساعد المؤسسة على اتخاذ إجراء لتطوير أدائها".

كما عرفها المركز الدولي للدراسات المقارنة المرجعية على أنها: "عملية مستمرة لقياس المنتجات والخدمات والممارسات مقابل أكبر المنافسين أو تلك الشركات الرائدة في السوق".²

كما تعرف المقارنة المرجعية على أنها عملية مستمرة لمقارنة الأداء في إنتاج منتجات أو خدمات وتنفيذ النشاط مقابل أفضل مستويات الأداء في الشركات المنافسة أو المؤسسات التي لها نفس العمليات المماثلة؛³ وتحدد المعايير التي تقاس على أساسها المقارنة المرجعية للمؤسسات المنافسة وهي:⁴

- الأهداف المحققة؛
- البيئة التنافسية التي تشغلها المؤسسة المقارنة؛
- مستوى تطور المؤسسة المقارنة؛
- تطور البيئة الاقتصادية.

¹ أنيس الجربوعي وغادة طارق عبد المجيد، استخدام التحليل المالي كأحد أدوات التخطيط المالي وفق المقارنة المرجعية لشركة الفلوجة لإنتاج المواد الإنشائية، المجلة العالمية لإدارة الأعمال والتكنولوجيا، المجلد (17)، العدد (02)، جامعة صفاقس، تونس، 2022، ص: 27.

² جيسون سول، المقارنة المرجعية للمؤسسات غير الربحية - كيف تقيس وتدير وتطور الأداء-، سلسلة المهارات الإدارية في العمل الخيري 2، مركز بناء الطاقات (مترجم)، جدة، السعودية، 2010، ص: 9.

³ Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, **OP-Cit**, P: 244.

⁴ Mihaela Tania Sandi, **Benchmarkin-A Strategy For Betting Of Company's Performances**, Annals of the University, Constantin Brâncuși from Târgu Jiu, Economy Series, 2010, P: 98.

3.8. أنواع المقارنة المرجعية:

حسب إطلاعنا فإننا توصلنا إلى أن المقارنة المرجعية تختلف بحسب طبيعة المؤسسات فعند المؤسسات غير الربحية نجد نوعان من المقارنة وهي مقارنة داخلية ومقارنة خارجية أما بالنسبة لباقي المؤسسات الربحية فتتكون المقارنة المرجعية حسب الأنشطة التي تستند إليها، مصنفة إلى ثلاثة أنواع من الأنشطة وهي:

• المقارنة المرجعية للأداء Performance Benchmarking:

يستخدم هذا النوع من المقارنة في عملية قياس أداء مؤسسة معينة بأداء مؤسسة أخرى من خلال تقييم أداء النشاط تحسين الجودة، السعر،... الخ، وعلى سبيل المثال مشاركة معلومات مؤسسة مع مؤسسة أخرى حول كيفية تحقيقها لنتائج متفوقة.¹

• المقارنة المرجعية للعمليات Process Benchmarking:

وهي المقارنة التي تتم على مستوى عمليات المؤسسة المنافسة من أجل القيام بعمليات مشابهة مثل: عدد أوامر الشراء، عدد الوحدات المنتجة، الدورات التدريبية والتكوينية للعمال والموظفين... الخ

• المقارنة المرجعية الإستراتيجية Strategic Benchmarking:

وهي عملية دراسة الإستراتيجيات المطبقة في المؤسسات المنافسة والعمل على تبنيها في المؤسسات المقارنة للحصول على التميز في منتجاتها من أجل قدرتها على المنافسة في السوق.²

4.8. التكامل بين المقارنة المرجعية ونظام التكاليف على أساس المواصفات:

هناك حاجة كبيرة لمعرفة نسبة تحسين وتطوير نظم أداء المؤسسات وقياس أدائها بناء على تتبع التقدم في ميادين أخرى³ نظرا لعدة عوامل داخلية وخارجية، أدت الحاجة إلى تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية بسبب الأعمال التجارية المنافسة ولهذا السبب اعتمدت المؤسسات الرائدة تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية من أجل تحسين جودة المنتج وكفاءة الخدمة المقدمة لتقديم مستوى أفضل للعملاء والمستخدمين، وأيضا للوصول إلى التحسين اللامتناهي والتطور المستمر داخل المؤسسات التي من الممكن أن تحقق أداء أفضل في استخدام مجالات العمل التالية:

فهم وتلبية متطلبات توقعات العملاء، المشاركة بين الموظفين من أجل خلق روح التعاون لتحقيق أداء أفضل للمؤسسة، تحقيق المنافسة، تحديد أهداف المؤسسة، وضع مؤشرات الإنتاجية التي تسمح للمؤسسة فهم توقعاتها وتحديد نقاط القوة والضعف.⁴

¹Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen, Op .Cit, P:183.

²نوار كحيط الموسوي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 25-26.

³Pieter Gijsbers, M.L. P, S. C, E.L.D, S.P., J.T, B.B, J.V, AMLB: an AutoML Benchmark, Journal of Machine Learning Research 1, 2000, P:2.

⁴Sitnikov Catalina and Giurca Vasilescu Laura, A Global Vision over Benchmarking Process: Benchmarking Based Enterprises, Munich Personal ReP Ec Archive, University of Craiova, Romania, 2008, P:5

ومن خلال ما سبق نرى أن جميع أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية هدفها تحسين جودة المنتج وتخفيض تكاليف الإنتاج وتلبية متطلبات الزبائن ومن هنا تظهر نقاط التكامل بين أسلوب المقارنة المرجعية ونظام التكاليف على أساس المواصفات الذي يقوم على دراسة وتحليل مواصفات المنتج وربطها بتحديد متطلبات الزبائن والمستهلكين في حدود توقعاتهم من المواصفات والسعر الذي يستطيعون دفعه وأيضاً يؤدي إلى قياس تكلفة مواصفات المنتج بطريقة دقيقة وصحية والتي من شأنها أن تؤدي بالمؤسسة إلى إنتاج منتجات ذات مواصفات وجودة عالية التي تمكن الوحدة الاقتصادية إلى كسب أكبر عدد ممكن من الزبائن وتعظيم ربحيتها وزيادة جاذبيتها ومكانتها في السوق المنافسة والتي تؤدي بالمؤسسات المنافسة لها بدراسة واقعها و اعتبارها كمرج تستطيع من خلاله مقارنة أدائها وتحقيق أهدافها ومن بينها الحصول على تميز وجودة منتجاتها لتعزيز مكانتها المنافسة.

المطلب الثالث: التطبيق العملي لنظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII

إن التطبيق الصحيح لنظام التكاليف على أساس المواصفات لا بد أن يمر بمجموعة من الخطوات والمراحل اللازمة لتنفيذه.

أولاً: المتطلبات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII

تمثل تقنية التكلفة على أساس المواصفات على أنها حزمة مختلفة من المواصفات وأن كل مواصفة تمثل منتجاً مستقلاً بذاته، ويمكن تنفيذه في مستويات إنجاز متعددة، فإن منفعة الزبون سوف تختلف باختلاف مستوى الإنجاز الذي تصل عنده كل مواصفة، ويتم تحديد مستويات الإنجاز بناءً على احتياجات الزبائن والسعر الذي يستطيع دفعه مقابل الحصول على تلك المنافع،¹ وعلى هذا الأساس يمكن تحديد المتطلبات الأساسية لتطبيق تقنية التكاليف على أساس المواصفات وفق 4 متطلبات وهي:²

1. وجود مجموعة من المواصفات الأساسية للمنتج التي تتفق مع احتياجات ومتطلبات الزبائن؛
2. وجود عدد من مستويات الإنجاز لكل صفة من المواصفات الأساسية للمنتج؛
3. إمكانية قياس التكلفة والعائد للمنتج عند كل مستوى من مستويات الإنجاز؛
4. إمكانية تحديد المزيج الأمثل من مستويات الإنجاز في شكل مصفوفة وبما يتحقق معها أفضل عائد للمنظمة، مع الوفاء بمتطلبات الزبائن.

ثانياً: خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII

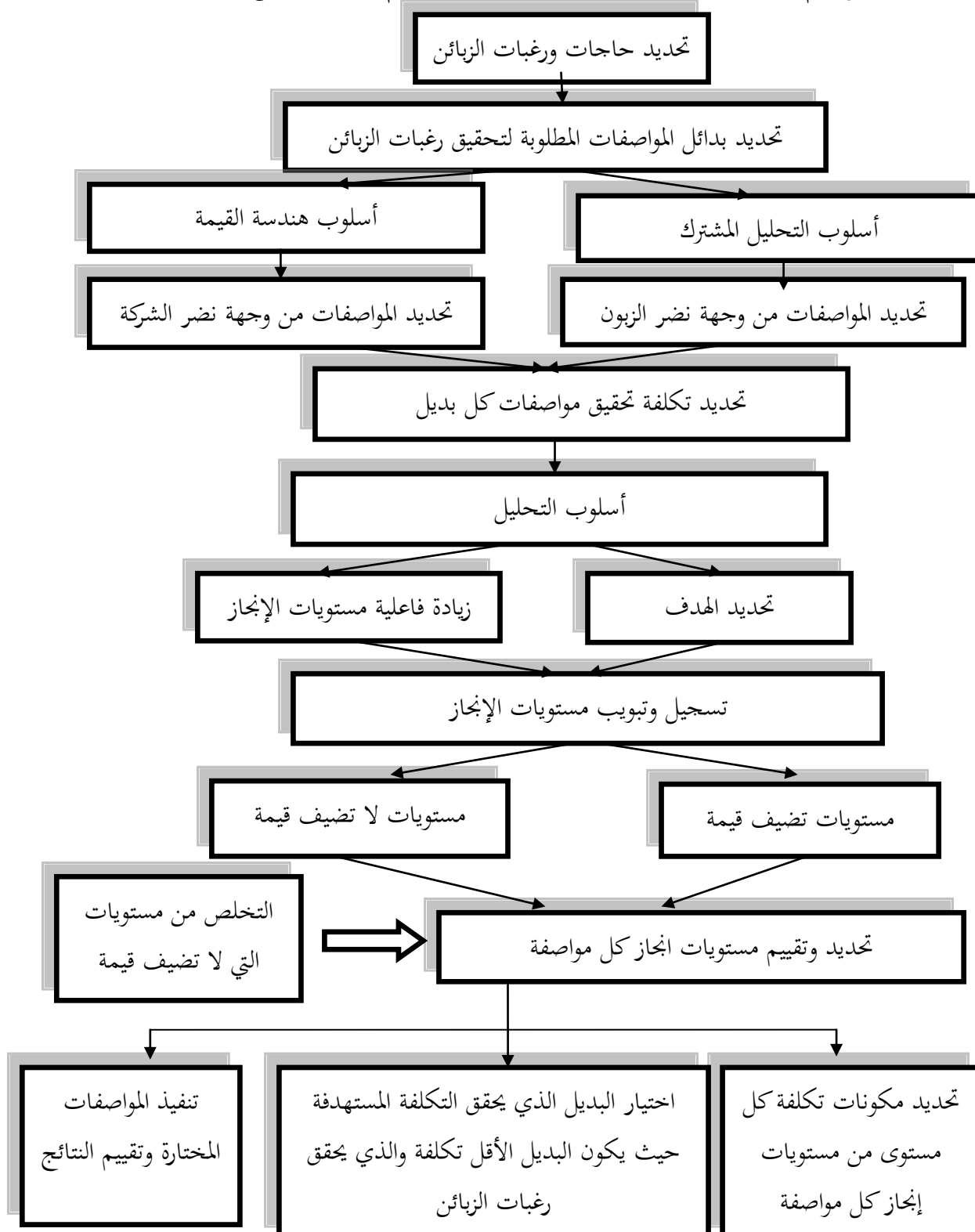
إن تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات كأول خطوة له هو ضرورة العمل على تحديد وقياس رغبات الزبائن والمستهلكين وترجمتها على شكل مواصفات للمنتج والعمل على اقتراح العديد من التوليفات لمستويات الإنجاز كل صفة من مواصفات المنتج والشكل الموالي يبين طرق تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات³ على النحو التالي:

¹Bromwich, M., Op. Cit, P: 30.

²نصيف جاسم الجبوري وحسين حميد العبيدي، تطور نظام محاسبة التكاليف في البيئة العراقية باعتماد معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد (20)، 2016، ص: 208.

³ مصطفى نبيل علي الشامي، مرجع سبق ذكره، ص: 460.

الشكل رقم: (16.1) يبين الخطوات المقترحة لتطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات



المصدر: منال جبار سرور وأحمد عبد الرضا ضرغام، مدخلي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس الأنشطة/ دراسة مقارنة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد (92)، المجلد (22)، 2016، ص: 528.

من أجل القيام بتطبيق نظام التكاليف على أساس الموصفات لا بد من توفير مجموعة من المقومات الأساسية التي تعتبر كخطوات أساسية لتطبيقه وهي كما يلي:

1. تحديد حاجات ورغبات الزبائن:

تعتبر مرحلة تحديد احتياجات ورغبات الزبائن تجاه منتجات المؤسسة كأول خطوة من خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الموصفات ABCII نظراً لأهميته عند تحديد الموصفات الأساسية للمنتج خاصة في حالة قرار المؤسسة إنتاج منتجات جديدة أو تحسين وتعديل منتجاتها أو استبدال منتجات بمنتجات أخرى جديدة والتخلي عنها، لذا تركز المؤسسة على ضرورة التكامل بين المنتج من جهة (النوعية، الجودة، إلخ) والزبائن من جهة أخرى أي تركز على العوامل التي تؤثر في رضاهم، نظراً لارتباط قرارات تحسين المنتج بناءً على متطلبات السوق المبني على احتياجات ورغبات الزبائن إضافة إلى أذواقهم خلال دورة حياة المنتج انطلاقاً من مرحلة التصميم وصولاً لمرحلة خدمات ما بعد البيع،¹ حيث تقوم أهمية هذه الخطوة على مجموعة من الركائز تتمثل في مايلي²:

- ✓ تدعم المؤسسة في اتخاذ قراراتها كما تساعد في بناء خطط إستراتيجية لمواجهة الظروف الطارئة؛
- ✓ تطوير وتحسين مستوى المنتجات أو إنتاج منتجات جديدة تتوافق مع متطلبات ورغبات الزبائن؛
- ✓ تصبح المؤسسة على دراية تامة بمجريات السوق على مستوى قوى الطلب والعرض التي تربط المؤسسة المستهلك من خلال إنتاج منتجات حسب رغبات وأذواق الزبائن والمستهلكين؛
- ✓ التنبؤ بأسواق جديدة وطرق جديد لاستخدام المنتجات؛
- ✓ أساليب التسويق الحديثة تسهل التواصل مع الزبائن والمستهلكين والالتزام بمدى توزيع المنتجات عن طريق تصميم خطط تسويقية تساعد المؤسسة على توفير معلومات تتفق مع الموصفات المطلوبة التي تحقق رغبات واحتياجات المستهلكين.

2. تحديد الموصفات الأساسية للمنتج لتحقيق مستويات الانجاز:

بناءً على دراسة احتياجات ورغبات الزبائن والمستهلكين في الخطوة السابقة، فإنه في هذه الخطوة تركز على تحديد الموصفات الرئيسية للمنتج المتمثلة في الموصفات التي يفضلها أو يرغبها المستهلك وأن تتوفر في المنتج. ويمكن تصنيف هذه الموصفات إلى قسمين بحسب استعمالها أما بالنسبة للزبائن والمنافسين فإنها تقسم إلى ثلاثة أنواع، فالموصفات الإستعمالية هي:³

¹ فائق مال الله محمود وزينة فتحي محمد، استخدام التكلفة على أساس الموصفات (ABCII) في تحليل ربحية العميل بالتطبيق في معمل (X) لإنتاج الكاشي، مجلة كلية الحداث، العدد (45)، جامعة مركز الدراسات المستقبلية /بحوث مستقلة، 2014، ص: 119-120.

² مصطفى نبيل علي الشامي، مرجع سبق ذكره، ص: 462-463.

³ حيدر عطاء زين، مرجع سبق ذكره، ص: 96.

- **مواصفات فنية:** وهي المواصفات التي تهتم بعملية هيكلة وحدة تصنيع المنتج المتمثلة في الطول والوزن والحجم والسعة وغيرها من المواصفات؛
- **مواصفات خدمية:** وهي المواصفات التي تحتاج إلى توفير البديل الأنسب في عملية تنفيذها بحسب البدائل المتاحة، المتمثلة في تحديد السعر المناسب لوحدة المنتج، طريقة توفير المنتج و طرق تسويقه... والـخ.
- **مواصفات من حيث الزبون والمنافسين:** ويمكن تصنيفها إلى ثلاثة أنواع وهي:
 - ✓ **مواصفات أساسية:** هي المواصفات التي يرغب الزبون أن تتوفر له في وحدة المنتج المطلوبة والتي يختارها من بين جميع البدائل التنافسية المتاحة والتي تحقق له أقصى درجة من الإشباع؛
 - ✓ **مواصفات مميزة:** وهي المواصفات التي يتميز بها المنتج عن جميع المنتجات المتاحة المنافسة له؛
 - ✓ **مواصفات تحفيزية:** ويقصد بالمواصفة التحفيزية بأنها المواصفة الفريدة من نوعها والتي تتوفر في وحدة المنتج والتي لا تتوفر في وحدة المنتجات المنافسة والتي تعمل على تحفيز الزبون كونه فضلها على بقية البدائل المتاحة من المنتجات المنافسة، ولتحديد المواصفات الأساسية للمنتج تعتمد على الأساليب التالية:

1.2. أسلوب التحليل المشترك: Conjoint Analysis

يعرف أسلوب التحليل المشترك بأنه أسلوب تحليلي يسمح بتحديد احتياجات الزبائن بشكل أكثر دقة عن طريق استخدام استبيانات بسيطة بدلا من السؤال عن أهمية المواصفات بشكل فردي وإخضاعها للتحليل الإحصائي واختيار أهم البدائل التي تحقق رضاء الزبون واحتياجاته ومن ثم يتم ترتيب واختيار البديل الذي يخلق قيمة للمنتج في حين أن الترتيب يخضع للتفضيل الشخصي لمواصفات مختلفة لكل بديل منتج والتي يتم من خلاله اتخاذ القرار الفعلي في السوق.¹

2.2. أسلوب التحليل الذاتي Self-Explication:

هو مدخل يحدد درجة الأفضلية للزبائن عند تقدير كل مستوى من مستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج، كما يهتم بتقدير الأهمية النسبية لكل مواصفة من المواصفات، وتحسب الأهمية النسبية بالعلاقة التالية:²

$$\text{الأهمية النسبية} = \frac{\text{الأهمية النسبية لكل صفة} \times \text{درجة أفضلية مستوى إنجاز المواصفة}}{\text{الأهمية النسبية لكل صفة} \times \text{درجة أفضلية مستوى إنجاز المواصفة}}$$

3.2. هندسة القيمة: Value Engineering (VE)

تعرف هندسة القيمة على أنها فحص منهجي متعدد التخصصات للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج من أجل ابتكار وسائل لتحقيق الغرض المحدد بالمييار المطلوب للجودة متمثل في تحديد مواصفات المنتج التي تعتمد

¹Kotri Andrus, **Analyzing customer value using conjoint analysis: the example of a packaging company**, Thesis in Market Management, Faculty of Economics and Business Administration, University of Tartu, 2006, P:08.

²فائق مال الله محمود وزينة فتحي محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 121.

على المتانة والموثوقية، وتقوم عملية تصميم المنتج وفق ثلاث نظريات وهي: النظرية الصفيرية، النظرية الأولى والنظرية الثانية والتي يتم من خلالها تحديد أهداف المؤسسة¹.

ونتنق مع مصطفى نبيل الشامي في أن درجة أهمية تطبيق هذه الأساليب بصفة مشتركة في تحديد المواصفات الأساسية للمنتج لها أهمية بالغة في تحقيق رضا الزبائن والمستهلكين حسب المواصفات المطلوبة والتي تحدد بناء على استخدام المؤسسة أسلوب التحليل المشترك مع أسلوب التحليل الذاتي، أما إذا أرادت المؤسسة أن تطور مواصفات منتجاتها بناء على رغبتها الخاصة فإن تقنية هندسة القيمة هي الأسلوب الأنسب لها.

3. تحديد تكلفة إنجاز كل مواصفة التي تم تحديدها في الخطوة السابقة:

وهي مرحلة تظهر عملية التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII ويتم فيها تحديد استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في قياس وتحديد تكلفة إنجاز كل صفة من مواصفات وحدة المنتج في حدود الأنشطة المرتبطة بصفة مباشرة فضلا عن نصيب هذا المستوى من الأنشطة المشتركة، والذي يتطلب تحديد محرك تكلفة لكل نشاط من أنشطة مستويات الإنجاز يهدف استخدامها في تحديد إجمالي التكاليف المتعلقة بالأنشطة الخاصة بمستويات الإنجاز كما يتم تجميع الأنشطة لغاية التعرف على مدخلات ومخرجات كل عملية من عمليات مستوى الإنجاز².

والتي تضيف قيمة للمنتج خلال دورة حياته والعمل على التخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة التي من شأنها أن تخفض من قيمة التكاليف مع الحفاظ على نفس المواصفات الأساسية للمنتج التي تعود عليها المستهلك وبالتالي اتخاذ جملة من الإجراءات التي تستهدف التخلص من اختناقات والهدر في الوقت والعمل على تنمية نواتج عوائد الإنتاج إضافة إلى الجهود الأخرى الخاصة بتنمية الكفاءة والفعالية العالية في العملية الإنتاجية³.

4. تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي:

تمثل هذه المرحلة كآخر مرحلة من مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII والذي يقوم على فكرة أن كل مستوى من مستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج منتجا مستقلا بذاته، وعلى هذا النحو تتمثل تكلفة إنجاز كل صفة من مستويات إنجاز معين بجمع تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة

¹Robin Kooper and Regin Slagmulder, **Target Costing and Value Engineering**, The IMA Foundation for Applied Research Inc Published by Productivity Press, America, 1997, P:129.

²شاكر عبد الكريم البلداوي و فاضل حسن خميس، مرجع سبق ذكره، ص: 253.

³ مصطفى نبيل علي الشامي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 468-469.

لمستوى الإنجاز مضاف إليها تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلا أنها ضرورية، والتي تتكون منها المواصفات الأساسية للمنتج وتحسب تكلفة المنتج وفقاً للعلاقة التالية¹:

تكلفة وحدة المنتج = مجموع تكاليف كل صفة من مواصفات المنتج في ضوء مستوى الإنجاز المستهدف

¹ بالاعتماد على:

- فائق مال الله محمود وزينة فتحي محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 122.
- مثنى روكان جاسم، التكامل بين مدخل التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 46، 2015، ص: 461.

المبحث الثالث: الإطار النظري لقيمة المؤسسة الاقتصادية

إن التكامل بين الأساليب الحديثة للإدارة الإستراتيجية والمحاسبة المالية من شأنها أن تساهم بشكل كبير في اتخاذ القرارات المهمة من جميع النواحي الداخلية أو الخارجية على حسب الحالة الاقتصادية للمؤسسة والتي تحدد وتضبط كل علاقاتها مع متعاملاتها من بينهم الزبائن، الموردون، الملاك، المستثمرون، وحتى منافسيها وغيرهم من الأطراف الخارجية وكل هذه العوامل تعود عليها بالنفع نتيجة تركيزها على تحقيق أهدافها الإستراتيجية في العصر الحالي هو تعظيم قيمتها الاقتصادية.

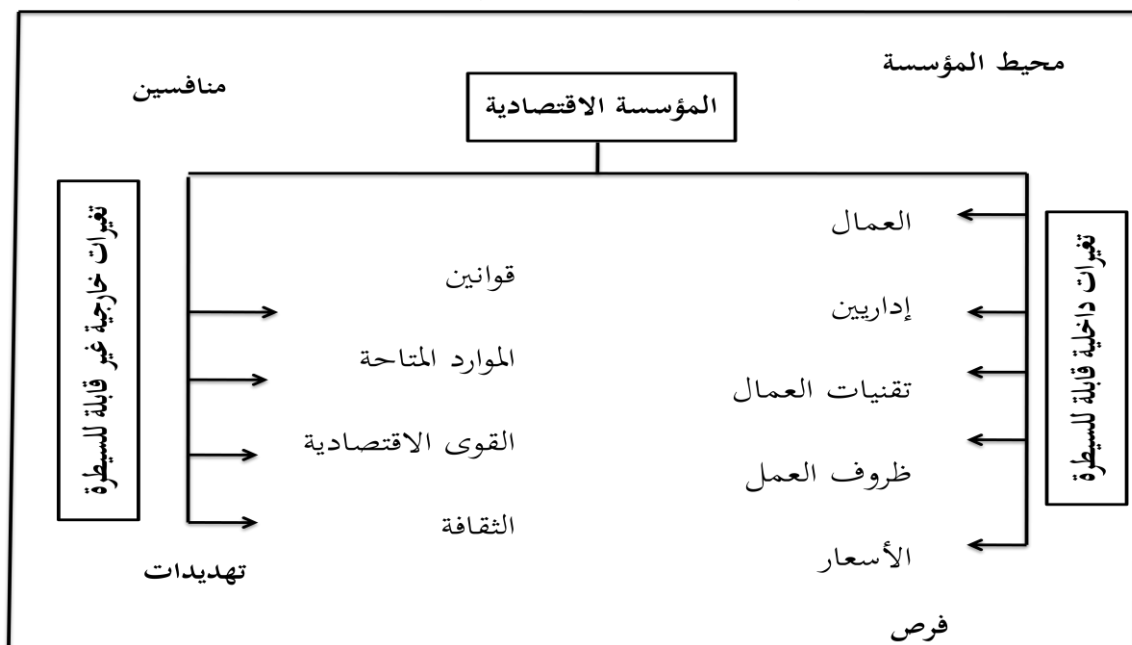
المطلب الأول: ماهية قيمة المؤسسة الاقتصادية

أولاً: المؤسسة الاقتصادية

"تعرف المؤسسة على أنها كيان اقتصادي مستقل مالياً في إطار قانوني واجتماعي معين هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل إنتاج أو تبادل سلع أو خدمات من أعوان اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي توجد فيه وتبعاً لحجم ونوع نشاطها"¹.
ونعرف المؤسسة الاقتصادية على أنها كيان اقتصادي مستقل يقوم على التنسيق بين عوامل الإنتاج المادية والمالية والبشرية غايتها تحقيق أقصى ربح ممكن.

والشكل الموالي يبين الهيكل العام للمؤسسة الاقتصادية وعلاقتها بمحيطها الخارجي:

الشكل رقم(17.1): يبين الهيكل العام للمؤسسة الاقتصادية



المصدر: أمين عويسي، المؤسسة والأسواق المالية، جامعة فرحات عباس 1، (كتاب غير منشور)، 2021، ص 19 (بتصرف).

¹ أمين عويسي، المؤسسة والأسواق المالية، جامعة فرحات عباس 1 (كتاب غير منشور)، 2021 ص 15.

ونقوم بقراءة الشكل أعلاه على أنه يمثل الهيكل العام للمؤسسة وعلاقتها بمحيطها الخارجي سواء من ناحية استغلال الفرص أو من ناحية أخذ الحيطة والحذر من جميع التهديدات التي تواجهها، وأيضاً والتعرف على أهم المنافسين كما تكون المؤسسة على استعداد لمواجهة جميع التغيرات الداخلية التي لديها إمكانية السيطرة عليها والتي من شأنها أن تؤثر على الظروف الداخلية للمؤسسة منها تحسين أداء العاملين، زيادة أداء ومردودية المؤسسة، تحسين ظروف العمل، التكنولوجيا المستخدمة... إلخ، أما بالنسبة للتغيرات الخارجية والتي لا تستطيع المؤسسة السيطرة عليها لكن بإمكانها أن تكون مستعدة على مواجهتها لأن لها تأثير كبير عليها سواء من الناحية القانونية، القوى الاقتصادية، ثقافة المجتمع... إلخ، وبالتالي كل هذه العوامل لها تأثيرات بالإيجاب أو بالسلب على مردودية المؤسسة الاقتصادية.

ثانياً: مفهوم تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية:

عرفت القيمة لغوياً على أنها: "تقاوموا الشيء فيما بينهم: قدروا ثمنه، قيمة الشيء قدره، أو قوم وقيم السلعة واستقامتها أي قدرها."¹

أما في ما يخص المفهوم الاصطلاحي للقيمة فتعددت وجهات النظر للعديد من الباحثين في التحديد الدقيق للقيمة ومن بينهم طارق عبد العال حماد الذي قام بحصر القيمة في عشرة (10) مفاهيم، ونقوم بتلخيص أشكال القيمة على النحو التالي:

¹ ناظم حسن الشريفي وسعود جايد مشكور العامري، المحاسبة المتقدمة في الشركات الأسس النظرية والعلمية لاحتساب قيمة الشركة، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012، ص: 5.

الجدول رقم (6.1): يبين نماذج القيمة

نماذج القيمة	
القيمة	مفهومها
1. القيمة السوقية: Market Value	المقصود من القيمة السوقية وهي الثمن النقدي الذي يدفع مقابل السلع والخدمات التي من الممكن الحصول عليها من السوق في فترة زمنية معينة. ¹
2. القيمة السوقية العادلة fair value	عُرفت معايير التقييم الدولية لعام 2017 القيمة العادلة على أنها السعر المقدر لنقل ملكية أصل أو التزام بين الأطراف المحددة والراغبة التي تعكس مصالح كل من تلك الأطراف. ² أي أنها تمثل المقابل الذي يتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة منضمة بين المشاركين في السوق. ³
3. القيمة الحالية الصافية: (VAN)	تعرف القيمة الحالية الصافية على أنها قيمة مجموع التدفقات النقدية الناتجة على مشروع ما مطروح منها التكاليف اللازمة لتنفيذ ذلك المشروع. ⁴
4. القيمة الاستمرارية Going concern Value	تمثل قيمة الاستمرارية في القيمة التي تنحصر في حدود استمرارية المشروع، أي في حدود استمرارية المؤسسة بمزاولة نشاطاتها مثلاً: الإنتاجية والتجارية... إلخ مستقبلاً. ⁵
5. القيمة الاستثمارية investment value	"هي القيمة الحالية للمنافع المستقبلية النابعة من أصل ما بالنسبة للمشتري". ⁶
6. قيمة التبادل: Exchange Value	المقصود من قيمة التبادل هو السعر الذي يمثل الكلفة أو القيمة الجديدة أو قيمة الخردة (Scrap value) أو أي مقياس آخر من حيث السعر والذي يستند إلى التبادل.
7. القيمة الحالية: Present Value	المقصود بالقيمة الحالية على أنها السعر الذي يريد المشتري دفعه في الوقت الحالي من أجل الحصول على مجموعة من المنافع مستقبلاً.
8. قيمة التصفية Liquidation Value	تمثل قيمة التصفية في القيمة التي من المتوقع الحصول عليها بعد بيع أصول الشركة مطروح منها مجموعة المصاريف المتعلقة بعملية البيع والسداد لإتمام عملية التنازل. ⁷ ويقصد بقيمة التصفية في القيمة المتحصل عليها بعد القيام بعملية التصفية.

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مجموعة من المراجع

¹ ناظم حسن الشريفي وسعود جايد مشكور العامري، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

² Andrey I. Artemenkov, Fair value in the professional valuation: concept and models, Journal Critical Accounting, VOL (10), No (06), 2018, P: 5.

³ Ryan McDonough, ArgyroPanaretou and Catherine Shakespeare, Fair value accounting: Current practice and perspectives for future research, Journal of Business Finance & Accounting, Vol (47), Issue (3-4), 2020, P: 308.

⁴ Sebastien Dossogne, Valorisation et Cession D'entreprise De L'intention a la finalization, de la valeur au prix 2eme edition, Edibro, Franch, 2014, P: 74.

⁵ وليد خالد البلك، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

⁶ رانية كوثر راجي وإبراهيم بومزايد، مقاربات وطرق تقييم المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث الاقتصادي (CHEEC)، المجلد (06)، العدد (10)، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2018، ص: 371.

⁷ ناظم حسن الشريفي وسعود جايد مشكور العامري، مرجع سابق، ص: 9.

ومن هنا يظهر أن القيمة تختلف عن السعر، أي قد تتطابق قيمة الشيء مع سعره ولكن لا يمكن الخلط بين السعر والقيمة، أي السعر يعبر عن نسبة التبادل بشكل عام بين السلعة والعملة، أما بالنسبة للقيمة تكون حتى ولم يكن هناك تبادل.¹

وبالنسبة لمفهوم قيمة المؤسسة فعرّفها فان هورن Van Hornae سنة 1992م تمثل قيمة المؤسسة في عملية خلق قيمة لملاكها إذ تعبر هذه القيمة عن طريق سعر السهم العادي للمؤسسة وينعكس على القرارات الاستثمارية المالية، وقسمة الأرباح، كما يعبر عن قيمة المؤسسة أيضا بالقيمة السوقية للسهم العادي، أي سعر بيع السهم العادي في السوق.²

ونستطيع القول بأن القيمة هي عملية تقدر فيها القيمة الحقيقية للمؤسسة بناء على سعر الأسهم العادية في السوق.

وتحسب قيمة المؤسسة وفق المعادلات التالية:³

$$\text{قيمة الشركة} = \text{قيمة السهم}$$

$$\text{Valeur des Actions} = \text{Valeur de l'entreprise}$$

استنتاجا من العلاقة أعلاه " قيمة المؤسسة تساوي قيمة الأسهم" أي أن المؤسسة تقيم على أساس قيمة أسهمها في السوق المالي والعلاقة التالية تبين طريقة حساب القيمة الحقيقية للمؤسسة كمايلي:

$$\text{قيمة الشركة} = \text{القيمة الحقيقية لأصول الشركة} - \text{القيمة الحقيقية لمجموع الديون}$$

$$\text{Valeur de l'entreprise} = \text{Valeur réelle des Actifs de l'entreprise} - \text{Valeur réelle des Dettes de l'entreprise}$$

ثالثا: عملية إنشاء (خلق) قيمة للمؤسسة:

إن عملية خلق القيمة يقصد بها درجة النفع الذي يفوق التكلفة، وحتى تستطيع المؤسسة أن تنجح على المدى البعيد لا بد من سعيها لخلق قيمة لكل الأطراف المتعلقة بها منهم المساهمون والزبائن والموظفين وحتى

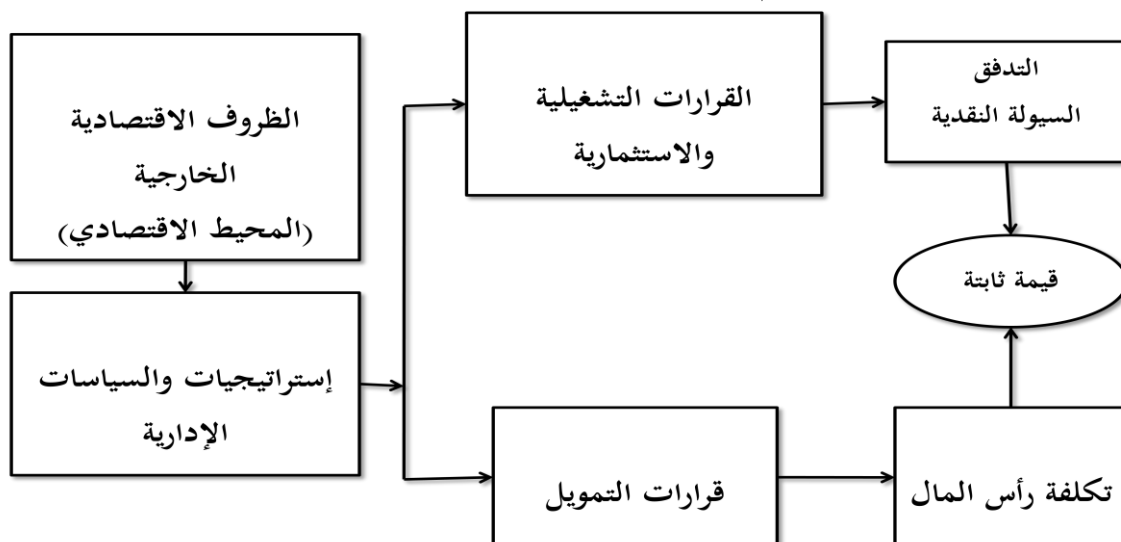
¹AbdEL wahab Hachem, *Evaluation des Entreprises*, cours, 2010-2011, P: 01.

² سعود جايد مشكور العامري وناظم حسن عبد السيد الشريفي، المواءمة بين الطرائق الموضوعية والذاتية المستخدمة في تحديد قيمة الشركة - دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة الخاصة والمختلطة الصناعية المسجلة في سوق بغداد للأوراق المالية-، المجلة العراقية للعلوم المحاسبية والمالية والمصرفية، المجلد (01)، العدد(02)، كلية التجارة، جامعة القادسية، العراق، 2002، ص: 46.

³ Mohamed Neji Hergli, *Evaluation des Entreprises*, Eléments de cours prepares, Institutde de Inancement du Development du Maghrebei I.F.I.D, 2008-2009, P: 06.

الأطراف الخارجيين التي لهم علاقة دائمة معها (المستثمرين)، وفي حالة عدم تحقيق قيمة لهذه الأطراف سوف يؤدي بها إلى تقليص نشاطها،¹ والشكل الموالي يبين عملية إنشاء قيمة للمؤسسة على النحو التالي:

الشكل رقم (18.1): يبين عملية إنشاء القيمة للمؤسسة



L'évaluation de la valeur de l'entreprise par l'approche basée sur le triptyque, Sours: Abdelilah EL attar, 'Décembre 2014, Numéro special, Journal Dossiers de Recherches en Economie et Gestion, coût-qualité-temps P:85.

تساهم الجهات الفاعلة والمختلفة من خلال هذه العمليات المساهمة في خلق وإنشاء قيمة للمؤسسة من خلال تحقيق الفوائد التالية:²

4. يساهم أصحاب رؤوس الأموال في تعزيز قيمة المؤسسة من خلال الاستفادة من الأرباح الموزعة وزيادة قيمة أسهمهم؛

5. يستطيع قادة ومديرو المؤسسة أن يكونوا أيضا مساهمين ويتلقون مكافآت من القيمة التي تم إنشاؤها؛

6. الموظفون الذين يمثلون الرأس المال البشري يتقاضون راتب يختلف بحسب أدوارهم ومساهماتهم في عملية خلق القيمة للمؤسسة؛

7. الأشخاص الذين يقرضون أموال للمؤسسة سواء كانوا طبيعيين أو معنويين تسترجع أموالهم عندما تكون المؤسسة في حالة مالية جيدة؛

8. يجب أن تحصل الدولة بصفقتها الجهة العليا التي تشرف على استقرار وأمن الإطار العام للاستثمار على حصة من القيمة المضافة في شكل ضرائب لتمويلها وضمان استدامتها.

9.

¹ نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية -دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر، 2017-2018، ص: 129.

²Abdelilah EL attar, Op. Cit, P: 85.

المطلب الثاني: مقومات عملية تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية

أولاً: تعريف عملية التقييم

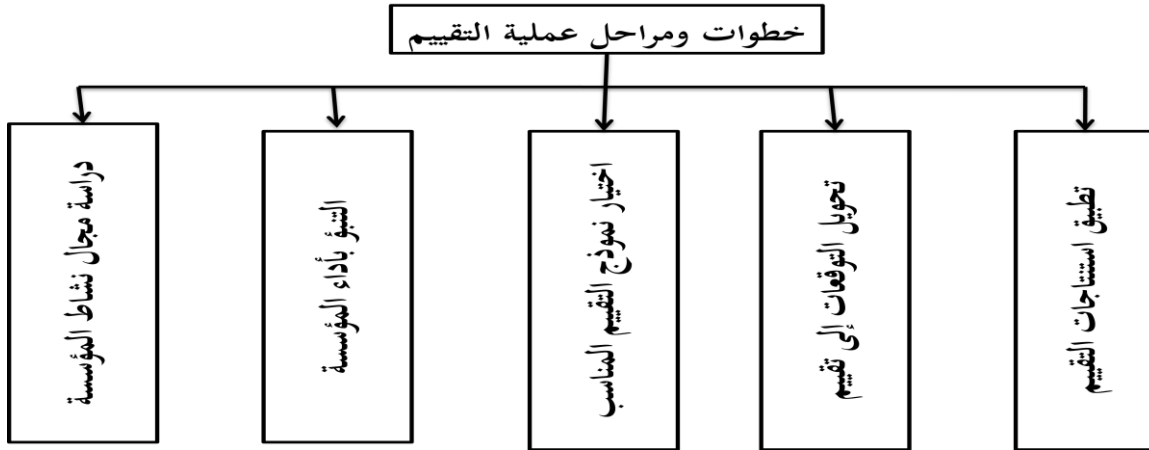
عرّف مجلس المحاسبة الدولي عملية التقييم على أنه: "العملية التي يتم من خلالها تحديد القيمة النقدية التي يتم الاعتراف والإفصاح بها عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة في الميزانية وجدول حسابات النتائج وذلك وفق طرق تقييم معينة".¹

وتعرفت عملية التقييم أيضاً على أنها القيام بعملية تجميع وحصر وتقدير ممتلكات المؤسسة والتزاماتها بهدف الوصول إلى القيمة الحقيقية الصافية للمؤسسة دون تحديد طريقة معينة بحد ذاتها للقيام بعملية تقدير تلك القيمة.²

ثانياً: مراحل عملية التقييم:

تظم عمليات التقييم خمسة مراحل أساسية ومهمة نظهرها في الشكل الموالي كمايلي:

الشكل رقم (19.1): يبين مراحل وخطوات عملية التقييم



المصدر: من إعداد الطالبة

1. دراسة مجال نشاط المؤسسة: يعتبر التحليل الصناعي والتحليل التنافسي إلى جانب تحليل البيانات المالية أساساً للتنبؤ بأداء المؤسسة؛

2. التنبؤ بأداء المؤسسة: وهي تعد بمثابة الخطوة الثانية لعملية التقييم فهي تعتبر على: تنبؤات المبيعات والأرباح وتوزيعات الأرباح والمركز المالي (القوائم المالية التقديرية) بمثابة مدخلات لأغلبية نماذج التقييم؛

¹ ريتشارد شروين وآخرون، تقييم المؤسسة، دار المريخ، السعودية، 2006، نقلا عن: عبد القادر قرادي، مقاربات ومعايير التقييم المالي للمؤسسة الاقتصادية - دراسة تحليلية -، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد (7)، العدد (1)، جامعة طاهري محمد بشار، الجزائر، 2021، ص: 626.

² بكاري بالخير، أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ENSP، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010، ص: 14.

3. اختيار نموذج التقييم المناسب: يعتمد الاختيار الأنسب لنموذج التقييم المناسب اعتمادا على خصائص المؤسسة وسبق التقييم، والتي ستكون بعض نماذج التقييم أكثر ملاءمة من غيرها؛
4. تحويل التوقعات إلى تقييم: إن إدراج أرقام التوقعات مثل: (توزيعات الأرباح المتوقعة أو معدل الخصم) إلى نموذج التقييم المختار للحصول على تقدير لقيمة المؤسسة أو أوراقها المالية يحتاج إلى عملية حكم وتقدير فردي من قبل متخصص يسمى بالحلل؛
5. تطبيق استنتاجات التقييم: يستخدم المحللون استنتاجات التقييم للقيام بالتوصيات الاستثمارية الخاصة بقيمة المؤسسة أو على سعر سهم معين، أو تقديم رأي حول سعر المعاملات، أو تقديم ملاحظات، أو تقديم مزايا تقييم استثمارات اقتصادية محتملة.¹

ثالثا: الغرض من القيام بعملية التقييم:

إن الحاجة التي تدفع بالمؤسسة القيام بعملية التقييم هي مجموعة من الأغراض تتمثل في مايلي:²

1. الشراء أو التنازل الكلي للمؤسسة
بالنسبة للمشتري: يخبره المقيم بأعلى سعر يجب أن يكون على استعداد دفعه؛
بالنسبة للبائع: يخبره المقيم بأقل سعر يجب أن يكون على استعداد التنازل به.
2. تقييم المؤسسات المدرجة
- استخدام عملية التقييم لمقارنة القيمة التي تم الحصول عليها بسعر السهم في سوق الأوراق المالية ومن ثم يتم القرار على بيع الأسهم أو شرائها أو الاحتفاظ بها؛
- تقوم العديد من المؤسسات بعملية التقييم من أجل تحديد الأوراق المالية التي يجب أن تركز عليها المحفظة الاستثمارية والتي من الممكن أن تكون قد قيمت بأقل من قيمتها السوقية؛
- تستخدم عملية التقييم أيضا من أجل المقارنة بين العديد من المؤسسات المنافسة.
3. العروض العامة: يستخدم التقييم في هذه الحالة من أجل تحديد تبرير السر الذي يتم به طرح الأسهم على الجمهور.
4. الميراث والوصايا: يستخدم التقييم هنا من أجل مقارنة قيمة السهم مع قيمة الأصول الأخرى.
5. مخططات التعويض على أساس خلق القيمة: وتعتبر عملية التقييم في هذه الحالة أمرا ضروريا لتقدير إنشاء قيمة للمستثمرين؛
6. تحديد محركات القيمة: وتقام عملية التقييم في هذه الحالة من أجل تحديد وتصنيف محركات القيمة الرئيسية؛

¹ وليد خالد البلك، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

²Pablo Fernandez, **Company valuation methods**, IESE Business School, work paper, University of Navarra, Spain, 2013,P P: 2-3.

7. قرارات إستراتيجية بشأن استمرار وجود المؤسسة: وتمثل عملية تقييم المؤسسة في هذه الحالة خطوة مسبقة في قرار الاستمرار في الأعمال التجارية أو البيع أو الدمج أو النمو أو القيام بعملية شراء مؤسسة أخرى؛

8. التخطيط الإستراتيجي: تقييم المؤسسات في هذه العملية أمر أساس من أجل تحديد مثلاً تحديد المنتجات، خطوط البيع والشراء، الزبائن... إلخ، أي التقييم من أجل تأثير السياسات والإستراتيجيات الممكنة للمؤسسة وتحديد الفرص والتهديدات.

المطلب الثالث: مؤشرات تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية.

1. مؤشر تحسين الجودة:

لم يكن هناك تطور علمي لنظام الجودة إلا في نهاية القرن التاسع عشر مع بداية القرن العشرين، حيث انتقل النشاط الاقتصادي تحت تأثير التقدم التكنولوجي من مرحلة الحرفية إلى مرحلة الصناعة، سمح هذا الانتقال بالانتقال من الإنتاج الشخصي إلى الإنتاج الضخم مما أدى إلى حدوث ثورة في وظيفة الجودة، ولهذا الأمر منظوري الجودة في ذلك الوقت بتطوير من جودة المنتجات بما يلي احتياجات الصناعة لتحقيق الميزة التنافسية.¹

ولقد تعدد التصورات والمفاهيم المتعلقة بتحديد المفهوم الدقيق للجودة، إلا أن هناك اختلافات في آراء الباحثين في مجال إدارة الأعمال ونجد من بينهم Heizer and Rerder للذان عرفا الجودة على أنها: "الجودة بموجب هذا المدخل بالأداء الأفضل والهيئة المتقنة على كونها متغيراً دقيقاً قابلاً للقياس ويجرى تحويلها إلى خصائص محددة للمنتج"، وفي نفس السياق عرفت الهيئة الدولية للتقييس ISO على أنها: "مجموعة الخصائص والمميزات التي تؤهل منتجا أو خدمة للاستجابة للحاجات الظاهرية الضمنية".²

وهناك وجهتي نظر تخص الجودة وهما:³

• الجودة من وجهة نظر الزبون (Quality from the Customer's View) :

تعتبر الجودة من العناصر الأكثر ملاءمة للاستخدام باعتبارها الأكثر قرباً من الزبون خاصة عندما تتوافق الجودة أو تفوق جودة المنتجات أو الخدمات المطلوبة من الزبائن، ومن هنا تعرف الجودة من وجهة نظر الزبائن على أنها إمكانية تلبية حاجات الزبائن من المنتجات والخدمات التي تلي وتوفي المستوى المطلوب من المنتج أو الخدمة.

¹Ennesraoui Driss, Contribution de la qualité à la compétitivité de l'entreprise : une revue de littérature, International Journal of Economic Studies and Management, VOL (02), NO(03), 2022, P: 460.

² ماجد محمد صالح، تحليل العلاقة بين أبعاد الجودة وتحقيق المنتج دراسة استطلاعية لآراء المدراء في معمل الألبسة والولادية بالموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد (88)، العدد (29)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2007، ص: 242.

³ جلييلة عيدان حليحل ومهند عبد الرحمن سلمان، أثر قياس تكاليف الجودة في زيادة الأرباح وتحقيق الميزة التنافسية، مجلة دنانير، العدد (08)، الجامعة العراقية، بغداد، العراق، بدون سنة نشر، ص ص: 557-556.

• الجودة من وجهة نظر المنتج (المؤسسة) (Quality from the Producer's View):

تتمثل الجودة من وجهة نظر المنتج (المؤسسة) على أنها درجة تحقيق ومطابقة المنتجات للمواصفات المطلوبة التي من خلالها تتحقق الأهداف في حدود مقبولة، أي أن الانحرافات الناتجة عن هذه السمات تعد بمثابة خسارة إذا بلغت حد من الجسامة وتدل على عدم تحقق الجودة المطلوبة. وتستخلص الطالبة مما هو مذكور أعلاه بأن مؤشر الجودة يعتبر عامل مهم تنفرد به المؤسسة الاقتصادية عن باقي المؤسسات التي تنشط في مجال عملها نتيجة تميز منتجاتها بالخصائص والمواصفات ومطابقتها حسب رغبة زبائنهم الأمر الذي يساهم في تعزيز سمعة المؤسسة في السوق مما يؤدي إلى زيادة الطلب على منتجاتها وإقبال أكبر عدد من الزبائن، وهذا يساهم بشكل أكبر على تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة.

2. مؤشر العلامة التجارية:

تمثل الثقة عاملا مهما لنجاح المؤسسات فهي تبنى على أساس العلاقات بين المؤسسة وعملائها، وتعد بمثابة متغير وسيط بين هذين الطرفين، إضافة إلى ذلك أن ثقة العلامة التجارية أمر بالغ الأهمية وعامل أساسي في سلوكيات العملاء أي تكون قبل وأثناء وبعد عمليات الشراء، مما يخلق ولاء طويل الأجل ويعزز العلاقة بينهما أكثر، ويعتبر الاعتراف بثقة العلامة التجارية كمتغير رئيسي في العلاقات الطويلة الأمد مع الزبائن مما يؤثر بشكل إيجابي لولاء العلامة التجارية،¹ وأعتبر Anderson أن العلامة التجارية لا تعد أصل من أصول المؤسسة وفقط بل صنفها من الأصول طويلة المدى أي يمتد عمرها إلى ما لا نهاية وهي تصنف من الأصول غير الحقيقية للمؤسسة (غير ملموسة)، ولها أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة، وقد توصل Bloum وآخرون خلال الدراسة التي قاموا بها لسنة 2004 والتي توصلت إلى أن نسبة 75% من قيمة الشركة تكون نتيجة العلامة التجارية إضافة إلى بعض الأصول التسويقية الأخرى غير الملموسة.²

تعرف العلامة من قبل المشرع الجزائري حسب تنص المادة 02 من القانون المتعلق بالعلامة على أنها: "كل الرموز القابلة للتمثيل الخطي، لا سيما الكلمات بما فيها أسماء الأشخاص والأحرف والأرقام، والرسومات أو الصور والأشكال المميزة للسلع أو توضيحيها والألوان بمفردها أو مركبة، التي تستعمل كلها لتمييز سلع أو خدمات شخص طبيعي أو معنوي عن سلع وخدمات غيره".³

¹Gheorghe IlieFarte and Daniel Rare Obada, *The Effects of Fake News on Consumers' Brand Trust: An Exploratory Study in the Food Security Context*, Romanian Journal of Communication and Public Relations, Vol (54), No (03), 2021, P: 50.

²عبد الله عوض الحداد، بناء نموذج لمحددات قيمة العلامة التجارية، أطروحة دكتوراه في العلوم الإدارية، قسم التسويق، المعهد العالي لإدارة الأعمال، سوريا، 2014-2015، ص: 133.

³الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 44، الأمر رقم 03-06 المؤرخ في 19 جاد الأول عام 1424 الموافق ل 19 يوليو لسنة 2003، المتعلق بالعلامة، ص: 23.

وتعرف أيضا على أنها رغبة المستهلك العادي في الاعتماد على قدرة العلامة التجارية على أداء وظيفتها المعلنة¹.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن العلامة التجارية هي رمز أو شكل أو اسم تمتلكها الوحدة الاقتصادية لتمييز منتجاتها على باقي المنتجات المنافسة لها.

كما نظيف أيضا أن العلامات التجارية أصبحت سهلة للمستهلك التعرف عليها وتمييزها على باقي العلامات المشابهة والمختلفة وربما لها نفس الأشكال والأسماء لكن تختلف من ناحية السمعة والجودة والثقة وكل هذه التسهيلات سببها التكنولوجيا المتطورة والمتجددة خاصة في ظل اعتماد الإشهار والتسويق الإلكتروني من خلال المواقع الإلكترونية ووسائل التواصل الاجتماعي وغير من الطرق الحديثة للتسويق، وهذا ما يبنى علاقة جيد بين المؤسسة وزبائننا والذي يساهم بشكل كبير في رفع قيمتها في السوق.

3. مؤثر جودة المعلومات المحاسبية في تعظيم قيمة المؤسسة:

تعرف المعلومة المحاسبية على أنها: "بيانات تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى، تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث الحاجة إلى التفصيل فيها من جهة، ومدى اختصارها على شكل دلالات رقمية مركزة من جهة أخرى، كما يجب أن ترتبط بجهة استخدام معينة، وتعد في ضوء غرض محدد حتى تكون ذات منفعة لمتخذي القرارات".²

1.3. الخصائص الأساسية لجودة المعلومة المحاسبية

• الملائمة: Relevance

إن ملائمة المعلومات المحاسبية من الممكن أن تحدث فرق في القرارات بمساعدة المستخدمين لها وذلك من خلال وضع التنبؤات عن نتائج الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، عن طريق تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة، ولكي تكون المعلومة المحاسبية ملائمة يجب أن تكون لديها القيمة التنبؤية والقيمة الاستراتيجية بشرط أن تكون حاضرة لتقدم في الوقت المناسب.

¹Yongjun Sung, Jooyoung Kim and Jong -Hyoek Jung, **The Predictive Roles of Brand Personality on Brand Trust and Brand Affect: A Study of Korean Consumers**, Journal of International Consumer Marketing, Vol (23), Issue (1), 2009, P: 8.

² فيصل عطة ومسعود دراوسي، مدى توفر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي SCF وأثرها على الإفصاح المحاسبي - دراسة ميدانية-، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد(16)، العدد (02)، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة علي لونيبي لبلدية، الجزائر، 2021، ص: 345.

• الموثوقية (المصدقية) Reliability

حتى تكون المعلومة مفيدة لا بد أن تتصف بالملائمة والموثوقية ويجب أن يكون هناك اعتراف بتفاوت الدرجات من ناحية الموثوقية لأن هذه الأخيرة تعتمد على مدى القابلية والتحقق من القياس والإفصاح المحاسبي خلال عرضه، إضافة إلى أن حياد المعلومة المحاسبية تتأثر بدرجة الموثوقية والتي تعود بالفائدة على هذه المعلومات.¹

2.3. أهمية جودة المعلومة المحاسبية في تعظيم قيمة المؤسسة

تعتبر المعلومة المحاسبية بمثابة قاعدة أساسية لأي مؤسسة من ناحية الربط والتنسيق بين فروع هذه الأخيرة، وبالتالي فإن أي قرار صحيح يبنى على أساس جودة المعلومة المتعلقة به، ومن ناحية أخرى فإن المعلومة المحاسبية تعد بمثابة صلة وصل بين المؤسسة ومستخدمي التقارير المالية المتعلقة بمعالجة الأحداث المالية للمؤسسة،² تكون التقارير المالية تقدم معلومات محاسبية ذات مستوى عالي من الجودة مثل: الملائمة، القابلية للفهم، الحياد، التوقيت، إمكانية المقارنة، الكمال، وتكون مرحلة صنع القرار من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية مثل المستثمرين، الإدارة، الحكومة والموظفين، كونهم على علم إذا كانت التقارير المحاسبية المقدمة ذات جودة عالية أم لا.³

وفي الأخير نستنتج أن كل ما كانت المعلومات المحاسبية تتسم بالجودة والإفصاح والشفافية كل ما أعطتنا سهولة أكثر في اتخاذ القرارات الصحيحة المبنية على أساس هذه المعلومات، والتي من شأنها أن تفسر الواقع المالي للمؤسسة الاقتصادية، وتأخذ أيضا أبعاد مالية تساعد مستخدمي التقارير المالية سواء كانوا داخليين أم خارجيين في الحكم على صحة وصدق ما هو مفصّل عنه في تلك القوائم بدرجة عالية من الموثوقية التي تساهم بشكل كبير في الرفع من القيمة السوقية للمؤسسة.

3. مؤشر الميزة التنافسية:

قبل التطرق لمفهوم الميزة التنافسية التي هي مؤخرًا مهيمنة على كثير من التوجهات الإستراتيجية تعرض الطالبة مفهوم المنافسة أولاً حسب كل من:

عرّفت المنافسة حسب كل من Collignon Etienne and Wissler Michel على أنها: قدرة المؤسسة على المنافسة بشكل مستدام من خلال امتلاكها لمجموعة من القدرات والإمكانات التي تسمح لها

¹ ريتشارد شروين وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2016، ص: 86-87.

² أحمد محمد عبد السيد، أثر مستوى الإفصاح المحاسبي الاختياري على قيمة المنشأة مع دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، مصر، 2022، ص: 69.

³ NasrinAzar, Zarina Zakaria and Noor Adwa Sulaiman Asian, **The Quality of Accounting Information: Relevance or Value-Relevance**, Journal of Accounting Perspectives, VOL(12), NO (1), 2019, P: 4.

بالدخول أو المحافظة على نفسها في المجال التنافسي الذي تشكله مجموعة من القوى التنافسية التي قد تواجه مصالحها ومشاريعها¹.

وتعرف هيئة التجارة البريطانية التنافسية على مستوى المؤسسة على أنها: "القدرة على إنتاج السلع والخدمات بالنوعية الجيدة والسعر المناسب وهذا يعني تلبية حاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المنظمات الأخرى"².

أما بالنسبة للميزة التنافسية فعرفها بورتر على أنها: "عملية البحث على أفضل مركز تنافسي بغية تحقيق ميزة تنافسية متواصلة للمنظمة في مواجهة قوى التنافس الموجودة في الميدان، فهي تعكس مجموعة متكاملة من التصرفات التي تؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية متواصلة ومستمرة على المنافسين"³. ولتحديد إستراتيجيات التنافس تتم وفق ثلاث إستراتيجيات مهمة وهي:⁴

- **طريقة التنافس:** تشمل كل من إستراتيجية المنتج، التسعير، التوزيع، الموقع،... إلخ.
- **حلبة التنافس:** وشمل تحديد موقع المنافس، المنافسين، الأسواق.
- **أساس التنافس:** وتتمثل في الإمكانيات والمهارات التي تمتلكها المؤسسة الاقتصادية والتي تعتبر أساس الميزة التنافسية، والتي تضمن قدرة المؤسسة على المنافسة في الأمد الطويل.

وفي الأخير نرى أن تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية تتم من خلال سعي هذه الأخيرة على شق الطريق الأنسب لبلوغ المركز التنافسي الأفضل من خلال التركيز على العديد من العوامل أهمها تحقيق رضا الزبائن وكسب رضاهم بتقديم أجود المنتجات وبمواصفات مغرية على غرار المؤسسات التي تنشط في نفس نشاطها الاقتصادي.

4. مؤشر تعظيم الربحية:

يرتبط مؤشر تعظيم ربحية المؤسسة الاقتصادية بتعظيم ربحية زبائنهم من خلال أن زيادة حجم مبيعات وإيرادات المؤسسة تنحصر مع طبيعة ولاء الزبائن وتحقيق رضاهم على أكبر قدر ممكن، ولهذا يؤثر العملاء على السعر من خلال تأثيرهم على الطلب على المنتج أو الخدمة بناء على عدة عوامل وميزات أهمها جودة المنتج، وعليه فإن المؤسسة يجب أن تدرس دائما قرارات التسعير من خلال عيون الزبائن، والسعر المرتفع للغاية نسبي

¹Collignon Etienne and Wissler Michel, **Qualité et Compétitivité des Entreprises du Diagnostic des Actions de Progrès**, 2^{em} Edition, Economic Gestion, Paris, 1988,P:15.

²سالم إلياس، التنافسية والميزة التنافسية في منظمات الأعمال، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد (08)، العدد (01)، جامعة برج بوعريش، الجزائر، 2021، ص: 237.

³سارة مسعودي وكمال سماش، أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل بيئة الأعمال الحديثة: دراسة استطلاعية من وجهة نظر أكاديمية مهنية، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد (10)، العدد (01)، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2022، ص: 355.

⁴المرجع نفسه، ص: 355.

بالنسبة للقيمة التي يضعها العملاء على المنتج، الأمر الذي يجعل العملاء يختارون منافسا أو بديلا للمنتج بمنتجات أقل سعر وأحسن جودة حسب مقولة "السعر المنخفض خسارة للربح".¹

منهج تحليل ربحية العميل Customer profitability analysis - approach

يعتمد المنهج العام لتحليل ربحية الزبائن على تقسيم قاعدة العملاء لتحديد الإيرادات والتكاليف المنسوبة وغالبا ما يتم دمج تحليل ربحية الزبائن مع نظام التكاليف على أساس النشاط ABC والتي يتم من خلالها تحديد الزبائن المربحين وغير المربحين والتخلي على الزبائن غير المربحين، ويتم تحليل الربحية بناء على الخطوات التالية:²

الخطوة الأولى: تجزئة الزبائن

وتختلف هذه التجزئة من مؤسسة لأخرى من خلال:

✓ تجزئة الديمغرافية على أساس الموصفات التي يمكن ملاحظتها مثل: المنطقة الجغرافية، عمر الزبون، الجنس، ومستوى الدخل؛

✓ تجزئة سيكوجرافية على أساس احتياجات الزبائن وسلوكهم مثل: قيم الزبائن والمواقف والاهتمامات.

الخطوة الثانية: الإيرادات المنسوبة لكل قطاع من قطاعات المؤسسة

بمجرد تحديد القطاعات يتم حساب الإيرادات السنوية لكل قطاع بناء على المنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة مع إجراء التعديلات على السعر الذي يدفعه الزبون مقابل المنتج أو الخدمة مثل الخصومات أو الرسوم لتحسين المنتج، ومنها تحدد الإيرادات التي يحققها كل زبون مع تحديد المبلغ الإجمالي المحسوب لقطاع الزبائن.

الخطوة الثالثة: استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط ABC لتحديد التكلفة المنسوبة لكل قطاع

وتشمل تكاليف المنتجات والخدمات المنسوبة مباشرة وأيضا تشمل تكاليف الزبائن بما فيها تخصيص تكاليف النفقات العامة والتسويق والمبيعات وتكاليف التوزيع، غالبا ما تكون تكاليف الزبائن مخفية مثل تكاليف مراقبة الجودة والتفتيش وتكاليف تحديد الطلبات، ونظام ABC نظام فعال لتحديد تكاليف الطرفين بصورة دقيقة وواضحة.

الخطوة الرابعة: تحليل شرائح الزبائن وتحديد الزبائن المربحين وغير المربحين

يكون قطاع الزبائن المربحين الذين هم تتجاوز إيراداتهم السنوية تكاليفهم السنوية لأنه من المحتمل أن يتجاوز ربحية قطاع الزبائن من عام لآخر ويمكن أن يتضمن التحليل الأكثر دقة حساب الربحية على مدى عمر شريحة كل زبون.

¹Horn gren, Charles.T and Other, **Cost Accounting A managerial Emphasis**, published by Pearson Australia Group Ptyltd, 2an Edition, Australia 2014, p: 345.

²Jasmin Harve, **Customer profitability analysis**, The Chartered Institute of Management Accountants, Topic Gateway Series No.(55), 2009, p p: 4-6.

الخطوة الخامسة: وضع إستراتيجيات لتعظيم الأرباح من خلال تحديد الزبائن المربحين وتقليل أو التخلي عن الزبائن الأقل ربح أو غير المربحين

تتضمن هذه الخطوة تخطيطاً تفصيلياً حول تطوير علاقات طويلة المدى مع الزبائن لزيادة الإيرادات ومن ثم الربحية مثل برنامج الولاء والاحتفاظ بالزبائن.

الخطوة السادسة: مراجعة تأثير الإستراتيجيات المتبعة على شرائح الزبائن

يجب مراعاة تنفيذ أي إستراتيجية جديدة على سبيل المثال التغيرات في الأسعار، خفض التكلفة أو الخدمة للزبون، بعد فترة مناسبة لتحديد التأثير على ربحية العميل.

ونتفق مع الدراسات التي تؤكد أن ربحية المؤسسة مرتبطة بربحية زبائن أي تعظيم ربحيتها تنحصر بتعظيم ربحية زبائنهم في آن واحد، وهذا من خلال وضع إستراتيجية شاملة هدفها استقطاب أكبر عدد ممكن من الزبائن، وهذا ما تسعى إلى تحقيقه جميع المؤسسات الاقتصادية الرائدة في مجال عملها الأمر الذي يساهم بشكل كبير في تعظيم قيمتها.

5. مؤشر القيمة السوقية:

يشارك مفهوم القيمة السوقية بالهدف الأساسي للإدارة الإستراتيجية ألا وهو تعظيم ثروة المساهمين والملاك، أو من ناحية أخرى تعظيم قيمة المؤسسة السوقية عن طريق التركيز على الرفع من سعر السهم المتداول في السوق المالي وبالتالي ارتباطه طردي مع قيمة المؤسسة السوقية، وهذا لا يعني أن سعر السهم الواحد يظهر قيمة المؤسسة الكلية، كما يمكن أن يكون انخفاض سعر أسهم أحد المؤسسات منخفضاً على عكس قيمتها تكون مرتفعة مقارنة بمؤسسات أخرى تكون سعر أسهمهم مرتفعة في حالة عدد أسهم المؤسسة الأولى أكبر من عدد أسهم المؤسسات المقارنة.¹

ولهذا نجد العديد من الباحثين المهتمين بمجال الإدارة المالية الذين اختلفوا في كيفية تحديد القيمة السوقية للمؤسسة وكيفية تحديد ارتباطها بقيمة المؤسسة، وعلى هذا الأساس منهم من اعتبر أن القيمة السوقية للمؤسسة متكافئ مع تعظيم القيمة السوقية للسهم العادي ("تعظيم ثروة الملاك")، ومنهم من اختلف عليهم في الرأي من بينهم "هاي وشول" والذي قال: حتى وإن كان هناك تكافؤ بين تعظيم القيمة السوقية للسهم العادي مع تعظيم ثروة الملاك هذا لا يعني أنه يتكافؤ مع تعظيم قيمة المؤسسة، وعليه فإنه توجد مؤسسات مسعرة يتم تقييمها بناءً على تقديرها عناصر جانب الخصوم (حقوق الملكية) بالإضافة إلى القروض البنكية، وهناك مؤسسات غير مسعرة

¹ هاني جودت السويكي، أثر آليات الحوكمة في القيمة السوقية للشركة (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في بورصة فلسطين)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية الإدارية، المجلد (20) العدد (03)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2021، ص: 115.

يتم تقييمها على أساس أسلوبين الأول: أسلوب مضاعف الربحية (سعر السهم/ ربحيته) أما الثاني: يتمثل في تقييم عناصر جانب الأصول للمؤسسة وشهرة المحل،¹ من خلال:

القيمة السوقية لحقوق الملكية = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة لأصول المؤسسة -
القيمة الحالية لما عليها من التزامات

وعلى هذا الأساس نؤكد أن مؤشر القيمة السوقية يعد أحد أهم المؤشرات التي لا بد أن تبدأ على المؤسسات الاقتصادية خاصة منها الجزائرية الاهتمام أكثر بهذا المؤشر نتيجة مساهمته في الزيادة أو الحفاظ على استقرار السعر السوقي للسهم.

6. مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة Economic Value Added

قام Enthoren في سنة 1985م بدراسة تتمحور حول موضوع الاتجاهات الحديثة في المحاسبة والتي توصل من خلالها إلى أن القيمة المضافة تعد اتجاهًا فرعيًا وكبيرًا، وفي نفس الوقت مهما في المحاسبة، ومن مزاياها أنها تعد من أكثر المفاهيم ملائمة للتعبير عن مساهمة الوحدة الاقتصادية في المجتمع وعن القيمة التي أضافتها خلال مدة زمنية معينة، حتى أصبح مفهوم القيمة المضافة بالغة الأهمية بالنسبة لمختلف المؤسسات الاقتصادية خاصة في مرحلة إعداد القوائم المالية الخاصة بها وهذا يعود إلى كفاءة الإدارة حسب ما أكدته دراسات العديد من الباحثين ابتداء من سنة 1991م من قبل المنظمات المهنية والجهات الحكومية المتواجدة على المستوى العالمي.²

عرفت الشركة الاستشارية الأمريكية القيمة الاقتصادية المضافة EVA على أنها: "مقياس للإنجاز المالي لتقدير الربح الذي يرتبط بتعظيم ثروة المساهمين على مدى الوقت والفرق بين صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضرائب وتكلفة رأس المال المملوك والمقترض".³

كما عرفها Stewart على أنها: الفرق بين الأرباح التي تتحصل عليها الوحدة الاقتصادية وتكلفة رأس المال التي تتحملها من خلال استخدامها حد الائتمان.⁴

¹ حسين يحيوش ولطرش سميرة، المخاطر وتأثيرها على هدف تعظيم قيمة المنشأة، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد (04)، العدد (07)، جامعة الحاج لخضر باتنة 01، 2014، ص: 22.

² أحمد محمد خليل وآخرون، استخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة في تقويم نتائج ممارسات إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية على شركة آسيا سيل للاتصالات)، مجلة، المجلد (21)، العدد (04)، 2017، ص: 17.

³ عبد الكريم خيري، مدى مساهمة مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة EVA في تحديد القيمة السوقية للمؤسسات الاقتصادية المسعرة في البورصة - دراسة حالة مجمع صيدال-، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد (07)، العدد (01)، جامعة الجلفة، 2021، ص: 308.

⁴ Andrija Sabol and Filip Svere, A Review of the Economic Value added Literature and Application, UTMS Journal of Economics, Vol (08), Iss (01), University of Tourism and Management, 2017, P: 21.

وتحسب القيمة المضافة وفقا للعلاقة التالية:

$$EVA = \text{صافي الربح التشغيلي} - \text{تكلفة رأس المال}$$

استخلاصا لذلك نستنتج أن القيمة الاقتصادية المضافة هي عبارة عن القيمة التي تضيفها المؤسسة إلى عوامل إنتاجها إذا هي المؤشر الذي يقيس أداء المؤسسة، وبالتالي تؤدي إلى خلق قيمة للمستثمرين من خلال توظيف العوائد المتحصل عليها في رأس مال المؤسسة، وكل هذه العوامل تساهم بصفة مباشرة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية.

خلاصة الفصل:

إن تطبيق الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف تقدم نتائج غير مرضية في ما يخص تحديد تكلفة المنتج لهذا ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة كبديل لمعالجة النقائص التكاليفية وتصحيحها والذي يقوم نظام المبدأ الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة وهو ما يسهل عملية تحديد كل أنشطة المؤسسة وحصرها في أوعية التكلفة.

بينما نظام التكاليف على أساس الموصفات أهتم بتجزئة المنتج لمجموعة من الموصفات وتقدير تكلفته بناء على تكلفة الموصفات التي يتشكل منها، وهذا الأسلوب يعتبر من أهم الأساليب الحديثة الذي تتلائم مع التطورات الواقعة في بيئة التصنيع الحديثة نتيجة تغييرات طلبات وأذواق المستهلكين وهو أسلوب متجدد يطابق الموصفات المطلوبة وترجمتها في منتج يلي رغبات الزبائن واحتياجاتهم.

ومن هنا توصلنا إلى بأن أسلوب التكاليف على أساس النشاط وأسلوب التكاليف على أساس الموصفات من أهم الأساليب المهمة في تقدير التكلفة الحقيقية للمنتج وتحسين جودته على مستوى المؤسسات الاقتصادية من الناحية النظرية، كما أن هذين النظامين لا يقتصران على المعلومات الكفوية المتعلقة بالمنتج فقط بل يوفر المعلومات المتعلقة حتى بالمنافسين وتحديد إستراتيجياتهم وأهدافهم المستقبلية نتيجة المقارنة التنافسية التي تقوم بها المؤسسة والتي تحدد من خلالها نقاط القوة والضعف لدى منافسيها وتعتبر بمثابة النقاط الأساسية التي تعمل على استهدافها وتصحيحها حتى تضمن المكانة التنافسية والسيطرة على أكبر قدر ممكن من السوق مما يساهم بشكل كبير في تعظيم قيمتها.

الفصل الثاني

عرض الدراسات السابقة

تمهيد:

حتى تتمكن الطالبة من ضبط الموضوع وتحديد الإشكالية الرئيسية للدراسة يستوجب عليها الإطلاع على العديد من الدراسات والأبحاث التي لها علاقة وطيدة بموضوع دراستنا والتي لها أيضا وزن كبير في فهم الجانب الأدبي والتطبيقي للدراسة، وحتى تتمكن الطالبة من الإحاطة الشاملة بفهم متغيرات الدراسة (نظام التكاليف على أساس النشاط ABC، نظام التكاليف على أساس الموصفات ABCII، تعظيم القيمة) تناولت الدراسات التي لها علاقة بمتغير أو أكثر بالدراسة.

ولهذا سنقوم بعرض وتلخيص وتحليل أغلب الدراسات التي تم الإطلاع عليها وهي تفوق 200 دراسة منها الوطنية والعربية والأجنبية متشكلة من العديد من الأبحاث والدراسات (أبحاث، مقالات، أطروحات) ذات الصلة بموضوع دراستنا المعنون بمساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس الموصفات ABCII في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية الجزائية وتم انتقاء هذه الدراسات ورؤيتها من عدة زوايا وترتيبها حسب التسلسل الزمني من الأقدم إلى الأحدث.

وقسمنا هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الدراسات السابقة الخاصة بالمتغير المستقل الأول نظام التكاليف على أساس النشاط ABC

المبحث الثاني: الدراسات السابقة الخاصة بالمتغير المستقل الثاني نظام التكاليف على أساس الموصفات ABCII

المبحث الثالث: الدراسات السابقة الخاصة بالمتغير التابع تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الرابع: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

المبحث الأول: الدراسات الخاصة بالمتغير المستقل الأول نظام التكاليف على أساس النشاط

ABC

نظرا لأن هذه الدراسة تركز على تعظيم قيمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII ترتقي الطالبة بتقسيم الدراسات السابقة إلى ثلاثة مجموعات لكل متغير بحث تخصص دراسات سابقة وطنية ودراسات سابقة عربية بالإضافة إلى الدراسات السابقة الأجنبية، وبعدها يتم تحليل هذه الدراسات والتي تعبر بمثابة أهم مرحلة من مراحل إنجاز هذه الدراسة.

المطلب الأول: الدراسات الوطنية

اطلعت الطالبة على العديد من الدراسات المحلية التي لها علاقة مباشرة وغير مباشرة بمتغير نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، بحيث خصصت هذا المطلب لتتناول فيه الدراسات المحلية التي لها علاقة مباشرة بمتغير نظام ABC بحث تعددت الدراسات وتنوعت من حيث الزمان والمكان والهدف الذي أقيمت من أجله وأيضا مجال تطبيق، منها دراسات ميدانية وأخرى تطبيقية كما استغنت على الدراسات النظرية.

1. دراسة (سعاد معاليم وإسماعيل حجازي 2017) بعنوان:

مساهمة في بناء نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (منظور تنظيمي) في المؤسسة

الوطنية لصناعة الكوابل - فرع بسكرة-

تهدف هذه الدراسة في التركيز على نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشق النظري للدراسة أما بالنسبة للجانب التطبيقي فركزت على محاولة بناء نموذج لتطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC من المنظور التنظيمي في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل فرع بسكرة ENICAB كعينة من جملة المؤسسات الصناعية الجزائرية من أجل تحسين نظام تحديد التكاليف، كما اعتمدت على بعض التجارب الأمريكية والفرنسية لتكون مساهمة فعالة في مؤسسة الكوابل، حيث تم اختيار هذه المؤسسة لعدة اعتبارات أهمها: احتوائها على مصلحة للمحاسبة التحليلية، اختلاف أحجام كميات الإنتاج للسلع المنتجة حسب الطلب، زيادة استخدام الأنشطة الداعمة في المؤسسة كالبرمجة الآلية والتسويق والمحاسبة وغيرها، الاتجاه نحو مكننة الإنتاج وتنويعه، الزيادة في حجم الإنتاج من مختلف أنواع الكوابل من بينها كوابل الضغط المتوسط وكوابل التوزيع.

واتضح من خلال هذه الدراسة أن المنهجية المتبعة في بناء وتصميم نموذج ABC في أي مؤسسة يقوم على مرحلتين أساسيتين هما:

- إعداد قائمة الأنشطة؛

- حساب سعر التكلفة لمختلف مستويات الإنجاز.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ إن تبني المؤسسة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يمكنها من تجاوز العديد من الصعوبات التي تعجز الأنظمة التقليدية في إيجاد حلول لها؛
- ✓ يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بطريقة فعالة في بناء وتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة في مجال تخفيض التكاليف وتحسين جودة الأداء مما يساهم في الحفاظ على الزبائن وضمن ولائهم.

وأوصت الدراسة على:

- أوصت هذه الدراسة بتوصية عامة وانبثقت منها عدة توصيات فرعية:
- ✓ العمل على معرفة مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة مستقبلا، مع محاولة لفت انتباه مسؤولي الإدارة بالفوائد والمميزات التي يمكن أن تتحصل عليها المؤسسة جراء تطبيق هذا النظام، مع العمل على توفير جو ملائم حتى تستطيع المؤسسة تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة تدريجيا لكي يعود عليها بالنفع مستقبلا وهذا من خلال:
- ضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة محل الدراسة عن طريق الاستعانة بخبراء مستشارين مؤهلين ومتخصصين في مجال تصميم الأنظمة المحاسبية من أجل إعادة ضبط وتطوير خطة العمل؛
- العمل على تدريب الكادر المحاسبي الخاص بفهم عملية تطبيق مراحل هذا النظام وإظهار أوجه الاختلاف بينه وبين الأنظمة التقليدية في عملية تخصيص التكاليف.

2. دراسة: (يسمينه سالم، رندة بالمهدي وهراجي حمزة 2018) بعنوان:

مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (ميجور) - العلةمة - الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى ضرورة معرفة الدور الذي يلعبه نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في طريقة تخفيض التكاليف، وأيضاً معرفة مدى أهمية تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لكونه من الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة، وطبقت هذه الدراسة في ما يخص الجانب التطبيقي في مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (ميجور) بمنطقة العلةمة الجزائرية، من خلال جمع المعلومات والبيانات، مع القيام بمقابلات شخصية مع رؤساء المصالح والأقسام، التي لديها علاقة بموضوع الدراسة، وتوصلت هذه الدراسة فعلاً لنتيجة مهمة بعد إعداد الشق التطبيقي بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يساهم فعلاً بتخفيض التكاليف المؤسسة.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ نظام التكاليف المطبق في مؤسسة بسكويت البرهان يعتبر من الأنظمة التقليدية وغير مواكب للتطورات التكنولوجية في البيئة الصناعية الحديثة مما يصعب على المؤسسة بلوغ أهدافها؛

- ✓ يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC المؤسسة في تعزيز تنافسيتها من خلال التحسين المستمر لعمليات الأنشطة عن طريق التحديد السليم والدقيق لمسببات التكلفة، مع إعداد تقارير تكاليفية تعالج مشاكل التكاليف عالية التكلفة ومحاولة تخفيضها؛
- ✓ عدم التوافق بين أنظمة التكاليف المطبقة في المؤسسة محل الدراسة مع التطورات العالمية نظراً لعجزها في تقديم معلومات دقيقة تتناسب مع احتياجات إدارتها وتلبية متطلبات عملائها، وأيضاً من أجل تعزيز قدرتها على المنافسة؛
- ✓ يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في توفير معلومات دقيقة تساعد الإدارة في عملية التخطيط الإستراتيجي واتخاذ القرارات من أجل العمل أكثر على تخفيض تكاليف المؤسسة؛
- ✓ تطبيق نظام التكاليف على أساس ABC الأنشطة يعالج أوجه القصور في الأنظمة التقليدية خاصة أن نظام ABC يعتمد على مبدأ أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة وهذا يعود على أن المسبب الرئيسي للتكلفة هي الأنشطة وليست المنتجات أو الخدمات؛
- ✓ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يحقق الهدف الأهم بالنسبة للمؤسسة ألا وهو تخفيض تكاليفها وتعظيم ربحيتها والعمل على بقائها واستمرارها؛
- ✓ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يساهم في المفاضلة بين الأنشطة واختيار الأفضل منها واستبعاد الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة، من أجل القيام بالتحليلات اللازمة لتسهيل عمل الإدارة لضمان دقة مدخلات المحاسبة المالية؛

وأوصت الدراسة على:

- ✓ ضرورة إتمام المؤسسات بتطبيق أساليب الإدارة الحديثة من بينها نظام (ABC) التي تساعد المؤسسة في تخفيض تكاليف منتجاتها وحجز مكانتها السوقية الذي تساعد في زيادة ربحيتها وضمان ولاء عملائها؛
- ✓ ضرورة تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة بسكوب الرهان الذي يقوم على الأسس العلمية العملية السليمة وتوفير الظروف اللازمة لتطبيقه؛
- ✓ العمل على تبني نظام ABC الذي يضمن إنتاج منتجات ذات جودة وبأقل تكلفة مع تعزيز قدرتها التنافسية؛
- ✓ ضرورة اهتمام إدارة المؤسسة محل الدراسة على بمبالغ الأنشطة التي تم تحديدها كفرص لتخفيض التكاليف مع ضرورة تحديد الإجراءات اللازمة لمعالجة الأنشطة سواء المضيضة للقيمة أو غير المضيضة للقيمة.

3. دراسة: (عادل خالدي 2018) بعنوان:

أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها - دراسة

حالة: شركة سوميفوس SOMIPHOS - بئر العاتر - ولاية تبسة"

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة سوميفوس SOMIPHOS بئر العاتر ولاية تبسة، التي خصصت كعينة للدراسة والتي تعتمد على الطرق التقليدية في تخفيض تكاليفها وبعدها اعتمدت على طريقة الأقسام المتجانسة باستخدام برنامج sage الذي يساعدها في تقدير تكاليفها بصورة صحيحة ودقيقة، من أجل توضيح متطلبات وخطوات تطبيق نظام ABC الذي يساهم بشكل كبير في تخفيض التكاليف والرقابة عليها وأيضا يساهم في زيادة الربحية وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، كما أنه يعالج أوجه القصور في الأنظمة التقليدية.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ تقدر وحدات العمل في مؤسسة سوميفوس على التقدير الجزائي، ويلجأ قسم المحاسبة التحليلية لهذه المؤسسة أحيانا في اعتماد المصاريف المباشرة كوحدة قياس بالنسبة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة، وهذا ما يؤدي إلى عدم المساواة في توزيع المصاريف مما ينتج عنه معلومات مضللة وغير دقيقة؛
- ✓ على الرغم من اعتماد مؤسسة سوميفوس على أساليب التكنولوجيا الحديثة لضمان حماية صحة العامل وأيضا حماية المحيط البيئي، إضافة إلى إنتاج منتجات عالية الجودة أدت إلى ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة في الهيكل العام للتكاليف يعود إلى القصور في نظام التكاليف المطبق خاصة في كيفية تخصيص التكاليف على الأنشطة المختلفة الذي ينتج عنه اتخاذ القرارات غير الصائبة خاصة في تحديد سعر المنتج؛
- ✓ عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يساعد المؤسسة في عملية تخصيص وتحمل التكاليف بصورة دقيقة عكس نتيجة النظام الحالي الذي يؤدي إلى ارتفاع عالي في حجم التكاليف غير المباشرة نتيجة الاستخدام الآلي؛
- ✓ مؤسسة سوميفوس تقتصر على دور المحاسبة التحليلية في تسعير منتجاتها فقط دون اعتمادها كأداة مراقبة التسيير في عملية التخطيط واتخاذ القرارات، نتيجة لاقتناع المؤسسة بأن المحاسبة التحليلية غير مفيدة لكونها تعتمد على العمل دون الربح لأنها لازالت تفكر بنفس التفكير التي كانت عليه قبل التحول لاقتصاد السوق؛
- ✓ مؤسسة سوميفوس لا زالت تعتمد على سياسة الاحتكار في إنتاج وتسويق منتجاتها، الأمر الذي أدى بها لعدم التفكير في تبني أنظمة الإدارة حديثة لتقدير تكاليف الكلية للمنتج بتكلفة أقل ماديات النتيجة دائما ربح؛

- ✓ لا يوجد فارق كبير في حساب تكاليف المنتج سواء في حال تطبيق المؤسسة طريقة الأقسام المتجانسة أو في حال تطبيق نظام ABC في ورشات الإنتاج التي تنتج منتج واحد نتيجة لتحمل المنتج كل التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وبنفس النتيجة لباقي الورشات التي تنتج منتج وحيد؛
- ✓ عند توزيع التكاليف غير المباشرة في ورشة النفص حسب نظام ABC اتضح أن المنتج من نوع 68/66 يتحمل مصاريف لا تخصه على حساب المنتج 65/63 وهذا حسب طريقة الأقسام المتجانسة التي أظهرت أن المنتج 65/63 أعلى تكلفة من المنتج 68/66 بالرغم من أن هذا الأخير أحسن جودة، إلا أن نظام ABC أظهر العكس تبين أنه تكلفة المنتج 65/63 الأعلى جودة والأعلى سعر من المنتج 68/66 دليل على أن نظام ABC أكثر دقة من حيث تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات؛
- ✓ إن عدم دراية المؤسسات الاقتصادية بوجود نظام المحاسبة التحليلية يعود إلى عدم فاعلية الجهات المختصة من مهنين وممارسين لمهنة المحاسبة على المستوى الوطني بنشر الوعي لأهمية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية دون الاقتصار على جانب المحاسبة المالية (القانونية) أي لا تساهم بفاعلية مراقبة التسيير داخل المؤسسة.

4. دراسة: (الحاج مسكين وخليفة يعقوبي 2020) بعنوان:

"جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومتطلبات تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة جودة تطبيق نظام ABC ومدى توفر المؤسسات محل الدراسة على إمكانية تطبيقه، حيث أجريت الدراسة على عينة عددها (13) ثلاثة عشرة مؤسسة اقتصادية موجودة بولاية سعيدة، تم توزيع 13 ثلاثة عشرة استبياناً حسب عدد المؤسسات العامة والخاصة التي تم رصدها بواقع استبيان واحد لكل مؤسسة من أجل جمع البيانات والمعلومات ليتم تحليلها.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ حسب آراء المبحوثين أن أنظمة التكاليف المطبقة في المؤسسات محل الدراسة لا يمكن أن تتحكم في تخفيض التكاليف؛
 - ✓ حسب آراء المبحوثين أن أنظمة التكاليف المطبقة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تتوفر على الإجراءات اللازمة لتعزيز قدرتها التنافسية على الصعيد الخارجي؛
 - ✓ على الرغم من توفر الإمكانيات اللازمة لتطبيق تقنية التكلفة على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات محل الدراسة إلا أنها لا تزال تعاني من صعوبات تحدها من تطبيق هذا النظام.
- وأوصت الدراسة على:
- ✓ ضرورة الاهتمام بتطوير أنظمة التكاليف التي تمكن المؤسسات الاقتصادية من تحقيق أهدافها الإستراتيجية من أجل تعزيز قدرتها التنافسية؛

- ✓ ضرورة اهتمام المؤسسات الاقتصادية بدراسة الأنظمة الحديثة الإدارة التكلفة وفهمها جيدا من قبل الأطراف الفاعلة في المؤسسة حتى يسهل تطبيقها؛
- ✓ يستوجب على الإدارة العليا للمؤسسات الاقتصادية ضرورة معالجة الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC حتى تتمكن من الاستفادة من الامتيازات التي يشملها هذا النظام؛
- ✓ ضرورة توفير الإمكانيات المادية والمالية والمعنوية من أجل اعتماد الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ برمجة دورات تدريبية تعليمية للإطارات الفاعلة داخل المؤسسات قصد التعرف أكثر على الأنظمة الحديثة وكيفية تطبيقها؛
- ✓ تطوير العلاقات بين الجامعات والمؤسسات الاقتصادية قصد التوافق بين البحث العلمي وما هو مطبق فعلا وهذا لمواكبة التغيرات التي تحدث على مستوى بيئة الأعمال الحديثة.

5. دراسة: (وفاء بولعابيز وعمار شلابي 2020) بعنوان:

نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وإمكانية تطبيقه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة ولاية سكيكدة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق نظام ABC في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سكيكدة، وتم إعداد استبيان ووزعت على 21 واحد وعشرون مؤسسة موجه إلى العاملين في مصلحة المالية والمحاسبة، وبعد القيام بعملية التحليل توصلت الدراسة إلى أنه يوجد إمكانيات لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية سكيكدة في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة نظرا لتوفر الظروف الداعمة لتطبيقه إلا أنها لازالت تواجه بعض محددات التي تعيق من تطبيق هذا النظام.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ لا يوجد وعي كافٍ لدى أعضاء الإدارة للمؤسسات بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتحسين حساب تكلفة المنتجات؛
- ✓ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لا يطبق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لكن لديها إمكانيات تستطيع من خلالها أن تطبق هذا النظام (ABC)؛
- ✓ لا يوجد أقسام محاسبة تحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على عكس المؤسسات الصناعية التي يوجد فيها أقسام للمحاسبة التحليلية إلا أنها لازالت تستخدم الطرق التقليدية لحساب التكلفة؛
- ✓ نقص مستوى الخبرة المهنية للكوادر في مجال المحاسبة داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مجال محاسبة التكاليف الأمر الذي يشكل صعوبة في تطبيق نظام ABC في المؤسسات الجزائرية.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ في ظل التقدم التكنولوجي والتطور الإنتاجي في بيئة الصناعة الحديثة أوجب على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ضرورة ترقية الأنظمة المتبعة من أجل تحسين حساب التكاليف لمواكبة لتعزيز تنافسيتها؛
- ✓ رفع مستوى العاملين داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مجال محاسبة التكاليف من خلال حضور دورات تكوينية جد متطورة في مجال نظم محاسبة التكاليف الحديثة وتطبيقها على أرض الواقع؛
- ✓ " إدراج محاسبة التكاليف كمادة أساسية في منهج التعليم العالي".

المطلب الثاني: الدراسات العربية

1. دراسة: (ماهر موسى درغام 2006) بعنوان:

مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في

قطاع غزة: -دراسة ميدانية-

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي على مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدى المؤسسات الصناعية في قطاع غزة وما هي أهم المعوقات التي أدت إلى عدم تطبيق هذا النظام في تلك المؤسسات والوقوف على أهم الصعوبات والمعوقات مع محاولة معالجتها، وطبقت هذه الدراسة على عينة المتكونة من (51) مؤسسات الصناعية عن طريق إعداد استبيان لجمع البيانات وتحليلها.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ كل المقومات المقترحة في الواقع العلمي تعتبر بمثابة بنية تحتية لتطبيق نظام ABC في بيئة المؤسسات الصناعية في قطاع غزة؛
- ✓ بيئة المؤسسات الصناعية الفلسطينية ليست بعيدة على التطور التكنولوجي الهائل في جميع النواحي، وينتج عن هذا التطور تنوع وتعقيد العملية الإنتاجية داخل الشركات هذا بدوره يدفع بقوة نحو تطبيق نظام ABC في تلك المؤسسات؛
- ✓ إن توفر المورد البشري المؤهل، وأنظمة المحاسبة الخبيرة في المؤسسات الصناعية في قطاع غزة يعطي مؤشر إيجابي على وجود بنية تحتية لتطبيق أنظمة محاسبة التكاليف مما يساعد في تطبيق نظام ABC ؛
- ✓ إن زيادة درجة المنافسة الفعالة الناتجة عن تدني أسعار المنتجات الأخرى يلعب دورا مهما في تطبيق نظام ABC مما يساعد في الرقابة على عناصر تكلفة المنتج بأكثر دقة ويتم تحديد السعر التنافسي للمنتج؛
- ✓ إن دخول التكنولوجيا في المجال الصناعي يؤدي إلى زيادة التكاليف غير المباشرة من مجموعة تكلفة المنتج يؤدي إلى عجز النظام التقليدي في معالجتها، كل هذا يشكل حافزا لتطبيق نظام ABC لدى المؤسسات في قطاع غزة؛

- ✓ عدم الدقة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات إذ تجد إدارة الشركة صعوبة في تفسير ربحيتها أو خسارتها مما يساعد في تطبيق نظام ABC ؛
- ✓ هناك معوقات تحول دون تطبيق نظام ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية، منها عدم معرفة إدارة المؤسسات بالنظام الجديد، وعدم الرغبة في تحميل التكاليف، والتحول إلى النظام الجديد واعتقاد بعض إدارات المؤسسات بسلامة أنظمة التكاليف التقليدية لديها، وإن تكلفة تطبيق النظام تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.
- وأوصت الدراسة على:
- ✓ بيئة المؤسسات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة لديها كل المقومات الأساسية لتطبيق نظام ABC إلا أن الباحث يرى أن هذه المؤسسات لا بدا أن تبادر بالتحول التدريجي نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وفق مراحل تبدأ من قسم لآخر حتى يكمن تطبيقه على مستوى المؤسسة كليا بمرافقة النظام القائم ليتم الاستفادة من خبرات العاملين والموظفين لدى المؤسسات الصناعية من ناحية وتقليل مقاومتهم للتغيير من ناحية أخرى؛
- ✓ أوصت هذه الدراسة على ضرورة التخطيط الجيد لتطبيق نظام ABC على مستوى القطاع الصناعي الفلسطيني، وذلك من خلال الاستعانة بالخبراء والمتخصصين المهنيين في مجال محاسبة التكاليف وبالأخص في تطبيق الأنظمة الحديثة للإدارة الإستراتيجية؛
- ✓ تكثيف الدورات التدريبية لكل من المتخصصين وأصحاب القرارات الإدارية للمؤسسات الصناعية الفلسطينية على أهمية تطبيق نظام ABC بصفة عامة وطرق التطبيق والمنافع الناتجة عنه والمزايا وإظهار أوجه الاختلاف والتشابه مع الأنظمة التقليدية في كيفية تخصيص التكاليف بصورة خاصة؛
- ✓ يوصي الباحث على ضرورة إنشاء أقسام مستقلة للتكاليف في المؤسسات الصناعية الفلسطينية وتزويدها بمختلف الكوادر البشرية المهينة والمختصة علميا وعمليا حتى تستطيع المؤسسات تطبيق النظام بصورة صحيحة وناجحة؛
- ✓ ضرورة الاهتمام بنظام التكاليف على أساس الأنشطة وإشغاله حيزا مهما في برنامج تدريس محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لدى الباحثين والطلاب التابعين لكليات التجارة لدى الجامعات الفلسطينية، مع ضرورة التركيز على الجانب التطبيقي من أجل تطوير المهارات المعرفية والعلمية لدى الطلبة؛
- ✓ يسعى الباحث على تشجيع المؤسسات الصناعية الفلسطينية بالاهتمام بتطبيق نظام ABC بغض النظر على الوقت والجهد المستغرق لتطبيقه نتيجة لما يحققه من دقة في تحديد تكلفة وسعر المنتج بصورة موضوعية، وهذا ما يحقق توازن في السعر حسب نظام ABC وما يقابله السعر المطلوب من الزبون حسب ظروف السوق؛

✓ يقترح الباحث على الجامعات الفلسطينية بصفة عامة وجمعية المراجعين والمحاسبين الفلسطينيين بصفة خاصة ضرورة توجيه كل القطاعات الاقتصادية وغير الاقتصادية وتعريفهم بضرورة وأهمية تطبيق نظام ABC ومعرفة المنافع المترتبة والمتوقعة من تطبيقه نتيجة إقامة الندوات التكوينية والملتقيات العلمية للتعريف أكثر به.

2. دراسة: (مرتضى محمد علي الصديق 2015) بعنوان:

إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية

السودانية (دراسة ميدانية لقطاع الصناعات التحويلية 2013م)

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط كأداة للرقابة وتقويم الإنتاج في المؤسسات الصناعية السودانية من خلال القيام بتحليل الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة، وطبقت هذه الدراسة على عينة من المؤسسات الصناعية الخاصة بالصناعات التحويلية السودانية تحديدا بالمنطقة الصناعية بحري، كما تهدف أيضا هذه الدراسة إلى تحديد أهم العوائق والصعوبات التي تحد من تطبيق نظام ABC في هذا النوع من المؤسسات واقترح العديد من الحلول التي تدعم المؤسسات في تطبيق هذا النظام.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

✓ لا يوجد خلفية علمية لإدارة المؤسسات الصناعية السودانية بنظام التكاليف على أساس النشاط ومدى أهميته في تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية وتقويم الأداء الإنتاجي نتيجة عدم تطبيق هذا النظام في مجمل المؤسسات الصناعية السودانية واقتناع هذه المؤسسات باستخدام نظام تكاليف خاص بها؛
✓ أغلب الموظفين بقسم محاسبة التكاليف بشهادات علمية مختلفة على مجال عملهم نتيجة عدم توفر الكادر المحاسبي المهيا علميا وعمليا لتطبيق أنظمة الإدارة الإستراتيجية؛

✓ أغلب المؤسسات ليس لديها تنوع في المنتجات فأغلبها تنتج منتج واحد على الأكثر؛

✓ إن تطبيق نظام ABC يرفع مستوى الثقة لدى مستخدمي المعلومات مما يساعدهم في فرض الرقابة الدقيقة عن طريق ربط الموارد بالأنشطة المستهلكة كما يدعم أيضا الرقابة على مسببات التكلفة وفرض الرقابة على المنتجات؛

✓ يركز نظام التكاليف على أساس النشاط على محركات التكلفة بدلا من اهتمامه بالمنتج النهائي مما يؤدي إلى تحقيق الرقابة على عناصر التكلفة الإنتاجية؛

✓ يساهم نظام ABC في تحقيق العدالة المحاسبية أثناء تخصيص التكاليف غير المباشر على الأنشطة المستهلكة للموارد ومن ثم تحميلها على المنتج؛

✓ يساعد تطبيق نظام ABC في تقويم الأداء الإنتاجي من خلال توفير كل البيانات الخاصة بالكلفة وهي التي يبنى على أساسها هذا التقويم؛

✓ يبين نظام ABC مدى إمكانية المؤسسة على تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتوفرة لديها عن طريق الأنشطة المختلفة.

وأوصت الدراسة على:

✓ تعريف الإدارات والمؤسسات بنظام التكاليف على أساس النشاط من خلال بيان أهم الميزات التي يحققها في مجال الرقابة على التكاليف عن طريق القيام بالدورات والمليقيات العلمية للإداريين في مختلف المؤسسات الصناعية السودانية بأهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية والتي تعود بالنفع على المورد البشري الموظف؛

✓ تدريب وتكوين محاسبي التكاليف على حوسبة نظام ABC وكيفية تطبيقه حسابياً؛

✓ استحداث قسم لمحاسبة التكاليف مستقل وعزله عن باقي الأقسام في المؤسسة؛

✓ في حال صعوبة تطبيق نظام ABC تستطيع المؤسسة تجريبه أي تطبيقه على مراحل والتعرف على نتائجه أولاً وبعدها تستطيع مواصلة تطبيقه تدريجياً؛

✓ من الأفضل أن يطبق نظام ABC في المؤسسات التي لديها تنوع في المنتجات أي المؤسسات التي تنتج أكثر من منتج واحد حتى يكون تطبيق النظام ذو فائدة في تلك المؤسسة؛

✓ الاستعانة بالخبراء والمتخصصين المؤهلين في مجال محاسبة التكاليف أثناء القيام بعملية التخطيط المسبق لتطبيق نظام ABC في قطاع الصناعات التحويلية في المؤسسات الصناعية السودانية.

3. دراسة: (ناصر خليفة عبد المولى ونزار بن صالح الشويمان 2017) بعنوان:

تطوير نظام تكاليف الأنشطة باستخدام أسلوب السبب والأثر: دراسة حالة على إحدى الشركات

الصناعية السعودية

تهدف هذه الدراسة إلى تطوير نظام التكاليف على أساس النشاط ABC عن طريق استخدام أسلوب السبب والأثر، وهو أسلوب إداري له العديد من المسميات منها مخطط أو إستراتيجية عظم السمكة Fish Bone Strategies أو بمخطط إيشيكافا Ishikawa Diagram أو بمسمى آخر أسلوب السبب والنتيجة Cause and Effect Diagram، ويؤدي هذا الأسلوب بدوره إلى التحديد الجيد لمسببات التكلفة مما يساهم في التطبيق الجيد لنظام التكاليف على أساس النشاط، وطبقت هذه الدراسة على إحدى المؤسسات الصناعية السعودية الخاصة بصناعة وتسويق أنابيب مياه الصرف الصحي داخل وخارج المملكة العربية السعودية.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

✓ إن الاعتماد على الإنتاج الآلي يؤدي بصورة مباشرة إلى ارتفاع التكاليف الثابتة مقارنة بباقي التكاليف نتيجة الاعتماد على الآلات في جميع مراحل الإنتاج على عكس الأنظمة التقليدية التي لا تتواءم مع تطورات بيئة التصنيع الحديثة نتيجة لعجزها في تقدير وتخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة مناسبة؛

- ✓ يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تخصيص التكاليف غير المباشر من خلال تحديد الأنشطة التي تخصص على أقسام مختلفة مع تحديد المسببات التي أدت لإحداث الأنشطة، والتي تظهر من خلالها كيفية تحميل الموارد على الأنشطة وبعدها تحمل الأنشطة على المنتجات؛
- ✓ لا تستطيع الأنظمة التقليدية تحديد المسبب الحقيقي للتكلفة وهذا يظهر من خلال الأسلوب المطبق من قبل هذه المؤسسة التي تعتمد على أسلوب واحد لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس التكاليف المباشرة والذي لا يعتبر مسبب وحيد للتكلفة؛
- ✓ يساهم نموذج السبب والأثر من التحديد الصحيح لمسببات التكلفة والذي يحدد من خلاله المسببات الحقيقية عن طريق خبراء معتمدين في مجال التكاليف؛
- ✓ إن أنظمة التكاليف التقليدية لا تحدد تكلفة المنتجات بصورة عادلة ودقيقة وهذا ما يظهره النموذج المطبق لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في هذه المؤسسة بعد مقارنة التكلفة الوحيدة لنموذج ABC مع النظام المطبق داخل المؤسسة مع وجود تغير إيجابي.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ توصي هذه الدراسة على ضرورة تدريب وتكوين الكادر البشري على الأنظمة الحديثة لتخصيص التكاليف ومن بينهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
- ✓ إن الاهتمام بالموارد البشري من خلال تدريبه وتكوينه على ثقافة تخفيض تخصيص التكاليف غير المباشرة بناءً على التطورات الحديثة للأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة يخلق للمؤسسة روح التنافس مقارنة بالمؤسسات المنافسة الناشطة في نفس مجالها الصناعي.

4. دراسة: (نضال محمود الرمحي 2018) بعنوان:

مستوى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في شركات الطيران الأردنية

- تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مستوى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في شركات الطيران الأردنية، معتمدة المنهج الوصفي في أدبيات الدراسة التي تناولت موضوع ABC، وتم إعداد استبيان يتم من خلاله جمع المعلومات الكافية للدراسة وتم توجيه هذا الاستبيان للمجتمع الذي يشمل شركات الطيران الموجودة على مستوى دولة الأردن.
- وتتكون عينة الدراسة من: الإدارة العامة، الإدارة المالية والإدارة اللوجستية والتي كان عددهم 60 استجابة صالحة للتحليل، معتمدة المنهج الاستقرائي في تحليل النتائج الإحصائية.
- وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:
- ✓ أثبتت هذه الدراسة أن مستوى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في شركات الطيران الأردنية مرتفع جداً؛

- ✓ ضعف التنوع لأنظمة الرقابة الفعالة نتيجة ضعف إسهامات العاملين في عملية الرقابة داخل شركات الطيران الأردنية؛
 - ✓ لا يوجد تخطيط كافٍ على مستوى شركات الطيران في التدريب والقبول والموافقة في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على الرغم من توفر المقومات الأساسية لتطبيقه مثل: دعم الإدارة العليا، خلق الوعي والتدريب عند العاملين، توفير المعارف التكنولوجية؛
 - ✓ ضعف التدريب والتكوين الفعال لمخاسبي شركات الطيران من أجل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة نظراً لقلة التحفيز الدائم بين الموظفين؛
 - ✓ يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الجمع بين الإجراءات المحاسبية مع جميع عمليات المؤسسة.
- وأوصت الدراسة على:**
- ✓ وجوب الاهتمام بعملية التخطيط بصورة أكبر وذلك من خلال وضع خطط بمشاركة الموظفين بالشركة والعمل على توعية العاملين بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وانعكاسه الإيجابي على العاملين والشركة معاً؛
 - ✓ العمل على تكوين دورات تدريبية للموظفين بأعداد الخطط التدريبية تتلاءم مع الاحتياجات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في شركات الطيران.
5. دراسة: (كفاح جبار حسن 2020) بعنوان:

تخصيص التكاليف المشتركة باعتماد محاسبة تكاليف الأنشطة ABC "دراسة تطبيقية في شركة

مصافي الجنوب"

تهدف هذه الدراسة إلى اعتماد نموذج تطبيقي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كمنهج جديد نحو تخصيص التكاليف المشتركة مع إظهار الدور الفعال لهذا النظام في توفيره للبيانات والمعلومات التي تتصف بالدقة والموضوعية التي تساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب كما يساهم في فرض الرقابة على التكاليف، مع محاولة الانتقال من تخصيص التكاليف من المنظور الكمي إلى المنظور حسب النشاط من أجل إظهار صورة واقعية على التكاليف الحقيقية للمؤسسة، وطبقت هذه الدراسة في مؤسسة مصافي الجنوب أحد مؤسسات تكرير النفط في العراق للفترة الزمنية المتمثلة لسنة 2012م، معتمدة المنهج الوصفي لعرض أدييات الدراسة والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة أما في ما يخص الجانب التطبيقي معتمدة منهج دراسة حالة.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ تعتمد المؤسسة في عملية تخصيص تكاليف الإنتاج على أساس عدد الوحدات المنتجة المرجحة بمعدل كثافة المنتج كأساس لتخصيص التكاليف ولجميع عناصر التكاليف لوحدي التكرير الأولى والثانية؛

- ✓ يوجد بعض الأنشطة الخدمية تحديدا نشاط الطاقة الذي تخصص تكاليفه على أساس كمية المياه المستعملة/م² كما يحتوي هذا النشاط على عدة أنشطة فرعية حيث تختلف الأنشطة الإنتاجية على أساس كمية استهلاكها من خدمات كل نشاط فرعي؛
- ✓ تعتمد وحدات توزيع التكاليف على أساس توزيع واحد مشترك وهذا ما يؤدي بدوره إلى تشويه كلف الإنتاج.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ توصي هذه الدراسة على ضرورة اعتماد أكثر من موجه تكلفة واحد خاص لتوزيع التكاليف المشتركة لوحدي التكرير على المنتجات، أي يمكن استخدام الكميات المرجحة بمعدل الكثافة في توزيع تكاليف المواد وأيضا استعمال ساعات التشغيل اللازمة للانفصال لتوزيع باقي التكاليف على وحدتي التكرير الأولى والثانية؛
- ✓ ضرورة اعتماد موجه تكلفة لكل نشاط فرعي من الأنشطة الخاصة بمركز الطاقة؛
- ✓ تفقد الوحدات المفحوصة لكل منتج تعتبر بمثابة موجه تكلفة لتوزيع باقي تكاليف المختبرات على المنتجات.

المطلب الثالث: الدراسات باللغة الأجنبية

1. دراسة: (1992 Robin Cooper and Robert S Kaplan) بعنوان:

Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage

نظام التكاليف القائم على أساس الأنشطة: قياس تكاليف استخدام الموارد

تهدف هذه الدراسة لوضع الأساس المفاهيمي لتصميم واستخدام أنظمة التكلفة القائمة على أساس الأنشطة ABC كأحد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة، مقارنة بالأساليب التقليدية التي تعتمد على قواعد تخصيص تعتمد على الحجم مثل: العمالة المباشرة، ساعات عمل الآلة، حجم المبيعات، لتحديد تكاليف المنتجات الفردية للزبائن، لكن العديد من الطلبات لا تتوافق مع حجم الوحدات المنتجة أو المبيعة وبالتالي فإن الأنظمة التقليدية لا تقيس بدقة تكاليف الموارد المستخدمة لتصميم وإنتاج المنتجات وبيعها وتسليمها للزبائن، وهذا ما دفع بالمؤسسات التي تمتلك أنظمة تكاليف تقليدية متميزة بتطوير أنظمة التكاليف القائمة على أساس النشاط بحيث يمكنها من ربط تكاليف أداء الأنشطة التنظيمية مباشرة بالمنتجات والزبائن والذين يتم تنفيذ هذه الأنشطة من أجلهم، وطبقت هذه الدراسة على مؤسسة Hewlet Packard بصفتها أحد المؤسسات التي قامت بتثبيت نظام ABC لتحديد التكاليف المتراكمة لكل مرحلة وتخصيص هذه التكاليف على المنتجات مع تحديد محرك تكلفة لكل عملية، وتم تطوير هذا النظام من أجل توفير معلومات التكلفة لمساعدة مهندسي الإنتاج في تصميم المنتجات التي يكون تصنيعها بأقل تكلفة، وأيضا يستخدم هذا النظام من أجل لمراقبة أداء الإنتاج.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ توصلت هذه الدراسة على أن التكلفة القائمة على أساس النشاط تحتوي على رؤيتين مهمتين الأولى: الأنشطة التي تتم من خلال العديد من الموارد غير مطلوبة بما يتناسب مع الحجم الإجمالي للوحدات المنتجة أو المبيعة أي تنشأ الطلبات من تنوع وتعقيد المنتج بمزيج العملاء، ثانياً: أنظمة التكلفة القائمة على أساس النشاط ليست نماذج لكيفية اختلاف التكاليف أو الإنفاق على المدى القصير؛
- ✓ يقدر نظام ABC تكاليف الموارد المستخدمة لأداء الأنشطة الخاصة بالمخرجات المختلفة؛
- ✓ خلال أي فترة معينة يؤدي إنتاج المنتجات والخدمات وتسويقها وبيعها وتسليمها للعملاء إلى إنشاء طلب على الأنشطة التنظيمية ليتم تقدير كمية كل نشاط يتم توفيره للمخرجات من خلال محركات تكلفة النشاط مثل عدد ساعات العمل وعدد أوامر الشراء التي تمت معالجتها وعدد الإيصالات وعدد العمالة المباشرة وساعات عمل الآلة وعدد الأجزاء التي تمت صيانتها؛
- ✓ يقدر نموذج ABC تكاليف الموارد المستخدمة خلال الفترة من قبل جميع مخرجات المنظمة؛
- ✓ يختلف استخدام نظام ABC باختلاف الطلبات المقدمة لهذه الأنشطة إذا تجاوز استخدام النشاط الكمية المتاحة للموارد الحالية.

2. دراسة: (Maria João Cardoso Vieira Machado 2012) بعنوان:

Activity Based Costing knowledge: empirical study on small and medium size enterprises

"معرفة حساب التكاليف على أساس النشاط: دراسة تجريبية في الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم"

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة طريقة تحليل الوعي العام لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة البرتغالية لأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وفي نفس الوقت البحث على أهم الأسباب والعوامل التي تفسر عدم تطبيق نظام ABC من قبل هذا النوع من المؤسسات، وتم اختيار 163 مؤسسة لجمع البيانات عن طريق إجراء مقابلات مع رؤساء إدارة المحاسبة بصفتهم يملكون أكبر قدر من المعلومات على نظام تقدير التكاليف وطريقة حسابها.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ إن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في البرتغال لا تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وأن معظم المستجوبين لا يمتلكون دراية على أهمية هذا النظام؛
- ✓ رؤساء أقسام المحاسبة الإدارية العليا في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا يمتلكون أي معرفة بشأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
- ✓ من خلال الدراسة التجريبية لتطبيق نظام ABC أنه يساهم بشكل كبير في تحديد وحساب تكلفة المنتج؛

- ✓ توصلت هذه الدراسة إلى تندي نسبة مستوى تطبيق نظام ABC في المؤسسات البرتغالية، وعدم تطبيقه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
 - ✓ حتى ولم يطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في البرتغال إلا أن هناك إمكانيات تسمح لتطبيقه؛
 - ✓ قلة الدراسات الملموسة من قبل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بشأن تطبيق أنظمة إدارة التكاليف الحديثة من بينها نظام ABC.
- وأوصت الدراسة على:

- ✓ ضرورة رفع مستوى الوعي العام خاصة في أسام المحاسبة الإدارية بأهمية تطبيق نظام ABC؛
- ✓ العمل على توفير البنية التحتية اللازمة لتطبيق نظام ABC في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة البرتغالية؛
- ✓ ضرورة الاعتماد على بعض الدراسات الناجحة في كيفية تطبيق نظام ABC سواء من الناحية الأكاديمية أو من الناحية التطبيقية من أجل توجيه الإدارة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية؛
- ✓ ضرورة الوعي من قبل المديرين الدائمين بالمعرفة النظرية والتطبيقية لنظام ABC يدفعهم بالتوجه والتفكير نحو تبني هذا النظام ومحاولة تطبيقه.

3. دراسة: (Meduoye and Amaechi Patrick Egbunike, Chinedu Francis Egbunike) 2013 (Olamide Mofolusho) بعنوان:

Activity Based Costing System and Nigeria's March towards VISION 20: 2020

نظام التكاليف على أساس النشاط ومسيرة نيجيريا نحو رؤية 20-2020.

تهدف هذه الورقة إلى بلوغ الحاجة التي تؤدي إلى تطوير أنظمة التكاليف القائمة على أساس النشاط ABC في الممارسات المحاسبية لدى شركات التصنيع في نيجيريا كأداة لتقدير تكلفة المنتجات حيث تسير نيجيريا إلى أفضل 20 اقتصادا في العالم نحو سنة 2020م، واستهدفت هذه الدراسة فئة المحاسبين والمديرين الماليين ومراجعي الحسابات في القطاع الصناعي لدولة نيجيريا من خلال إعداد استبيان تم توزيعه على الفئة المستهدفة مكون من 45 إجابة، ليتم الحصول على المعلومات اللازمة.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ هناك اعتماد منخفض للغاية في تطبيق نظام ABC بين مؤسسات التصنيع في نيجيريا بسبب انخفاض مستوى تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وأيضا تطبيق نظم المحاسبة التقليدية بكثافة في تقدير تكاليف المنتجات؛
- ✓ يساهم نظام ABC على تحسين الكفاءة من جهة وتقليل التكاليف التشغيلية من جهة أخرى مما يساهم في تحديد تكلفة المنتجات بصورة صحيحة على عكس الأنظمة التقليدية؛

- ✓ يحدد نظام ABC الأنشطة المهمة ويخصص التكاليف العامة لمجمعات تكاليف الأنشطة بما يتماشى مع الطريقة التي تستهلك بها الأنشطة الموارد؛
 - ✓ يتمثل الاستخدام المستمر لنظام محاسبة التكاليف التقليدية عيباً، فالأسواق معولة والمحاسبة بنظام تقدير التكاليف تقليدي في عصر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وهذا لا مبرر لها لأنها ستفرض تكاليف على المنتجات وتجعلها أقل قدرة على المنافسة على الصعيد الدولي.
 - ✓ تحتاج نيجيريا على إحداث ثورة في قطاع التصنيع الخاص بها من أجل اعتماد تكنولوجيا التصنيع المتقدمة التي تعزز نظام تقدير التكاليف على أساس النشاط حيث يتم تحديد تكلفة المنتجات بشكل صحيح وبسعر أقل مع درجة عالية من الجودة؛
 - ✓ إن الاعتماد على ممارسات تقنيات التصنيع التقليدية مع ممارسات المحاسبة التقليدية المصاحبة لها لن تأخذ القطاع الصناعي لدولة نيجيريا الارتفاع الموعود لأفضل 20 اقتصاداً في العالم لسنة 2020م، لأن نظام ABC يحمل مفتاح المستقبل لذا حان الوقت لوضع الأسس في مكانتها بين المؤسسات الصناعية للسير نحو رؤية 20-2020م وتحقيق كل الإنجازات المخططة؛
- وأوصت الدراسة على:

- ✓ أوصت هذه الدراسة بأنه مع توقع انتقال البلاد نحو تحقيق أفضل 20 اقتصاداً يجب على مؤسسات التصنيع في نيجيريا أن تتبنى ممارسات محاسبية تستند على نظام تقدير التكاليف على أساس النشاط نظراً لأنه يكلف المنتجات بشكل واقعي وسليم ومثل هذه المنتجات لديها فرصة في بلوغ السير نحو تحقيق الرؤية وأيضاً تحقيق القدرة التنافسية عالمياً؛
- ✓ إن نظام ABC هو فرع من فروع تكنولوجيا التصنيع المتقدم (AMT) يتطلب هذا إمداداً متكرراً للطاقة، ولكن في حال نقص الإمدادات فإنه سيعيق الإنتاج الضخم ويحد في النهاية في تكاليف المنتج وبالتالي لا بدا من تجاوز هذه الصعوبات حتى يتم بلوغ الرؤية.

4. دراسة (Gowardy and Handi Brata 2015) بعنوان:

Penerapan Metode Activity Based Costing dalam Menentukan Harga Pokok Produksi Karet PT. Sumber Djantin Sambas

تهدف هذه الدراسة إلى فهم طريقة تخصيص التكاليف العامة باستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ومقارنته بنظم التكاليف التقليدية، وطبقت هذه الدراسة في مصنع معالجة المطاط Sumber PT. Djantin Sambas في دولة اندونيسيا عن طريق دراسة حالة معتمدة أسلوب المقابلة مع رئيس قسم المحاسبة ورئيس قسم الإنتاج والحصول على البيانات والمعلومات المحاسبية لاستخدامها في الدراسة، وتمت المقارنة فعلاً بين النتائج المحققة بتطبيق نظام ABC على منتج SIR 20 ومنتج المطاط المركب ومقارنتهم مع النظام التقليدي القائم في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المطلوبة.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ تتطلب عملية حساب تكلفة الإنتاج باستخدام طريقة ABC على بيانات كاملة وبعدها يتم معالجة هذه البيانات وفقا لهذا النظام من أجل الحصول نتائج دقيقة؛
- ✓ من نتائج البحث والحسابات باستخدام نظام ABC التي تم إجراؤها في مؤسسة Sumber Djantin PT. Sambas فإن هناك فرق موجب بين تكلفة المنتجات وفقا لنظام ABC ومقارنتها النظام القائم في المؤسسة بحيث تكون التكلفة أقل، وهذا ما يثبت أن نظام ABC يساهم في تخفيض تكاليف المنتجات إلى أقصى حد ممكن؛
- ✓ إن الاختلاف في التكلفة وفقا لنظام ABC والنظام القائم في المؤسسة سببه معدلات النفقات العامة فوفقا لنظام ABC يكون أكثر ملائمة لأن الرسوم التي يتم إجراؤها بناء على الأنشطة المستهلكة للتكلفة والتي يتم تنفيذها لإنتاج منتج واحد؛

5. دراسة (Soto Espinosa Estefanía Elizabeth and García Zambrano 2020) بعنوان: (Ximena Leticia)

Costos de producción mediante el sistema de Costeo ABC y su efecto en la rentabilidad

تكاليف الإنتاج من خلال نظام ABC وتأثيره على الربحية

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد ربحية كل نشاط لمؤسسة Comercial Espinosa "AGRICOMES" عن طريق تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC من أجل مقارنة ربحية المؤسسة بين التكاليف الحالية والتكاليف المتحصل عليها في إطار التنفيذ المقترح لنظام ABC ، ولهذا تم إجراء زيارات ميدانية للمراقبة المباشرة وإجراء مقابلات مع مالك المؤسسة والرئيس المصلحة مما حقق تمثيل المخطط العام لتشغيل الأعمال التي أسفرت عن تفاصيل الأنشطة لهذه المؤسسة.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ بموجب تطبيق نظام ABC المطبق في مؤسسة "AGRICOMES" يساهم في تحديد المخاطر وتفسير الأحداث والإستراتيجيات التي يجب إتباعها لضمان الاستمرارية في السوق نظرا لأن هذه المؤسسة لديها رؤية حقيقية لما يحدث داخليا وكيف تواجه منافسيها؛
- ✓ إن تحديد الأنشطة الأساسية والثانوية يساهم في تحديد المهام التي يتم تنفيذها في المؤسسة تحديدا وأيهما يولد قيمة مضافة لها،
- ✓ من العوامل الحاسمة الأخرى معرفة تكاليف التصنيع غير المباشرة المتكبدة في الإنتاج الزراعي، نظرا لأن مسببات التكلفة طبقت على أساس سليم مع مواصفاتها، موضحة أن هذه المسببات لا تستخدم في

التكاليف المباشرة، وهذا يؤدي إلى فهم أساس النشاط الذي ينطوي على تكاليف أعلى وما إذا كان من المفيد مواصلة الاستثمار؛

✓ إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة "AGRICOMES" سيسمح لها بإدراك الاستخدام غير المناسب للأراضي منذ ذلك الحين تم استخدام 195 هكتارا للنشاط الزراعي لا يقدم أرباح؛

✓ بعد الحصول على المعلومات الحقيقية ستقرر الإدارة بشكل صحيح بتحديد المنتجات التي ستستمر في إنتاجها والتي بإمكانها تساهم في زيادة الربحية، واستبدال المنتجات التي لا تدر أرباح على المؤسسة من خلال الاستثمار في مجالات أخرى بتطبيق الأسلوب المحاسبي المقترح؛

✓ تستطيع المؤسسة اتخاذ القرارات في الوقت المناسب في ما يخص معرفة المنتجات التي تحقق أكبر الفوائد مع إدارة الموارد المتاحة التي تحتفظ بها وبكفاءة أكبر وأن تكون هذه في رأس المال البشري أو رأس المال العامل، من خلال زيادة الربحية وتحسين القطاع الاقتصادي.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة الخاصة بالمتغير المستقل الثاني نظام التكاليف على أساس

المواصفات ABCII

سنقوم في هذا المبحث بتلخيص وعرض الدراسات العربية والأجنبية المتعلقة بنظام التكاليف على أساس المواصفات، أما في ما يخص الدراسات المحلية الخاصة بنظام التكاليف ABCII حسب إطلاع الطالبة توصلت إلى قلة الدراسة جزائرية التي تدرس وتحلل هذا النظام إلا بعض الدراسات التي قامت بها الطالبة .

المطلب الأول : الدراسات العربية

1. دراسة: (سهام عبد علي عبيد وناثر صبري الغبان 2019) بعنوان:

تقنية التكلفة على أساس المواصفات ABCII وإثرها على عقود المقاولات

-دراسة تطبيقية في شركة المنصور العامة للمقاولات الإنشائية-

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات في مؤسسة المنصور للمقاولات الإنشائية وكيفية قياس وتحديد تكاليف تنفيذ المقاولات بصورة دقيقة وصحيحة، والعمل على تطبيق هذا النظام كبديل للأنظمة التقليدية التي تنعكس على صحة تقدير التكاليف المطبقة من قبل مؤسسة المنصور للمقاولات، والذي تشوبه العديد من الانتقادات والصعوبات والعمل على معالجة هذه القصور، ولتطبيق هذا النموذج خصص نوع واحد من منتجات هذه المؤسسة (بناء شقة).

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

✓ مؤسسة المنصور للمقاولات لا تأخذ بعين الاعتبار أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات في تقدير تكاليف الإنتاج نظرا لاقتناعها بأنظمة التكاليف التقليدية والذي يؤدي بها إلى تضاعف تكاليف منتجاتها؛

✓ في حال استمرار مؤسسة المنصور للمقاولات بالأنظمة التقليدية المطبقة في بيئتها فإنها تقف أمام عائق منافسيها مما يجعلها تخسر حجم حصتها السوقية؛

✓ نظام التكاليف المطبق داخل مؤسسة المنصور لا يؤدي إلى تلبية حاجات زبائنهم بما يتوافق مع رغباتهم بالمواصفات المطلوبة؛

✓ حسب النظام التكاليف المطبق في بيئة مؤسسة المنصور لا يساعدها في تحديد مستوى إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج حسب رغبات الزبائن مما يعكس قدرة المؤسسة في زيادة حجم مبيعاتها.

وأوصت الدراسة على:

✓ ضرورة تطبيق تقنية إدارة التكلفة الإستراتيجية ومن بينها نظام التكاليف على أساس المواصفات في بيئة الصناعة العراقية نظرا لقلة اعتمادها المؤسسات العراقية؛

- ✓ مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس الموصفات في تنفيذ عقود المقاولات يؤدي إلى تخفيض تكلفة منتجاتها مما يعزز من قدرتها التنافسية لضمان بقائها في السوق؛
- ✓ يعتمد نظام التكاليف على أساس الموصفات على الأساليب العلمية والعملية الحديثة لذا من الضروري تطبيق تقنية ABCII لدى مؤسسات عقود المقاولات؛
- ✓ يساعد نظام التكاليف على أساس الموصفات في عملية التخطيط الإستراتيجي مرحلة تسبق عملية الإنتاج مما يساعد في زيادة الأرباح؛
- ✓ حسب تطبيق نموذج ABCII في مؤسسة المنصور للمقاولات أتضح أن قيمة التكاليف حسب نظام ABCII تقل بفرق قيمته 98872534 دج دليل على أن نظام التكاليف على أساس الموصفات يساهم بشكل كبير في تخفيض تكاليف الإنتاج.

2. دراسة: (منال جابر سرور وآخرون 2019) بعنوان:

دور تقنية التكلفة على أساس الموصفات في تحقيق الميزة التنافسية لمواجهة آثار العولمة التطبيق

في شركة الصباغ الحديثة

تهدف هذه الدراسة باستخدام تقنية جديدة من تقنيات إدارة التكلفة بغية خلق وتدعيم الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية ومساعدتها في مواجهة آثار العولمة، طبقت هذه الدراسة في مؤسسة الأصباغ الحديثة من أجل معالجة مشكلة ارتفاع التكاليف الخاصة بالعملية الإنتاجية مما يجعل موقفها ضعيف أمام منافسيها، لذا تم اختيار نظام التكاليف على أساس الموصفات من أجل معالجة قصور النظام التقليدي المطبق والعمل على تخفيض تكاليف الإنتاج مع المحافظة على نفس قيمة الجودة.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ في ظل تحرير التجارة الدولية تواجه مؤسسة الصباغ الحديثة منافسة قوية سواء على الصعيد المحلي أو العالمي مما يفرض عليها العمل بشكل أكبر على تعزيز قدرتها التنافسية وخاصة ما يشهده عصر العولمة؛
- ✓ تعمل مؤسسة الصباغ الحديثة على تطوير طرق قياس حجم التكاليف لتخفيض تكاليف الإنتاج واعتماد أسلوب السعر المستهدف والربح المستهدف نحو تطبيق تقنية الجودة المستهدفة؛
- ✓ دراسة أذواق المستهلكين من خلال إجراء مقابلات بصورة مستمرة مع الزبائن والمستهلكين لمعرفة الموصفات المرغوبة والعمل على تلبيتها، لضمان المنافسة في السوق؛
- ✓ في حال تطبيق نظام التكاليف على أساس الموصفات لدى مؤسسة الصباغ الحديثة يضمن لها إنتاج منتجات مطابقة بالموصفات المرغوبة وبالجودة المطلوبة وبالسعر الذي يقبله الزبون.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات لتخفيض التكاليف وتحسين الجودة مما يساعد في مواجهة العولمة على الصعيد الداخلي أو الخارجي (المستوى العالمي)؛
- ✓ ضرورة تحديد احتياجات ورغبات الزبائن والمستهلكين من أجل إنتاج منتجات تتوافق حسب طلبهم وبالسعر الذي يرغبونه من أجل ضمان الحصة السوقية للمنتج لزيادة القدرة التنافسية؛
- ✓ ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس المواصفات من أجل خفض التكاليف والعمل على تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة وفي نفس الوقت تكون غير ضرورية والقيام باستبعاده.

3. دراسة (Abdulridha Lateef Jasim, Alaa Mohammed Obaid and Khadija Jomaa Muter 2019) بعنوان:

Integration of the Product Life Cycle and Attributes Based Cost and its)

(Reflection in Reducing Costs

دورة التكامل بين دورة حياة المنتج والتكلفة القائمة على أساس المواصفات وانعكاسها في تخفيض التكاليف

المهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو عملية تسليط الضوء على الآثار الإيجابية الضمنية لتكامل دورة حياة المنتج مع التكاليف القائمة على أساس المواصفات، وكذلك معرفة كل من هذه التقنيات وتأثيرها في تقليل التكاليف غير الضرورية مع الحفاظ على جودة منتجات الوحدة الاقتصادية، كما تم اختيار الشركة العامة للزيوت النباتية كعينة لإجراء البحث التطبيقي.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ نظام التكاليف على أساس المواصفات يحسن من إمكانيات الوحدة الاقتصادية في القضاء على المشاكل وأوجه القصور في التقنيات التقليدية؛
- ✓ التكنولوجيا القائمة على أساس التكلفة تعزز من إمكانيات الوحدة الاقتصادية في توفير المنتجات والمواصفات التي تعزز القيمة والتي يمكن أن تليها للعميل؛
- ✓ تعد دورة حياة المنتج إحدى تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية التي لها دور في ترجيح إمكانيات نمو المنتج واستدامته في البيئة التنافسية، لأنها تنبع من فلسفة تلبية متطلبات الزبون كأولوية تنافسية؛
- ✓ يساهم التكامل بين التكاليف المستندة على أساس المواصفات وتقنية دورة حياة المنتج في تشخيص الأنشطة غير المضيفة للقيمة، بغرض تقييمها والتركيز على المواصفات التي تعزز من القيمة المقدمة للزبون؛
- ✓ تعاني شركات الزيوت النباتية من مشاكل تتعلق بضعف الاهتمام بأنشطة التصميم والبحث والتطوير فضلا عن وجود أنشطة غير مضيفة للقيمة ذات قيم تعيق إمكانية تحقيق مزايا تنافسية؛

- ✓ إمكانية تصميم إطار عمل يعزز من تطبيق فلسفة التكاليف المستندة على أساس المواصفات لدورة حياة المنتج في الشركة التي يتم فيها تطبيق الدراسة؛
- ✓ أثبت التطبيق العلمي لتقنية التكلفة على أساس المواصفات لدورة حياة المنتج قدرتها الكبيرة على تقليل التكاليف التي لا تضيف قيمة إلى المنتج.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ لمواكبة التغيرات المستمرة في البيئة التنافسية، يجب على الوحدات الاقتصادية متابعة التطورات في تقنيات التكاليف التي تعزز الميزة التنافسية؛
- ✓ اعتماد التكنولوجيا القائمة على التكاليف على أساس المواصفات تعزز من إمكانية توفير المعلومات ذات الصلة المتعلقة بالمواصفات الخاصة بالمنتج وتكاليفه، بالإضافة إلى زيادة قيمة المنتج والعميل إلى أقصى حد ممكن؛
- ✓ لتعزيز قدرات الوحدات الاقتصادية لتحقيق النمو المستمر في البيئة التنافسية، ستضل آثار تطبيق تقنية دورة حياة المنتج لها فعالية على خطوات دعم أنشطة البحث والتطوير من أجل التحسين المستمر لمواصفات المنتج وما يترتب عن ذلك من دعم القيمة المقدمة للزبون؛
- ✓ يجب مواصلة الشركات عملها على تحسين التأهيل العلمي والعملي لموظفيها من خلال توفير الفرص التعليمية وكذلك التركيز على الدورات التدريبية وورش العمل المستمرة؛
- ✓ يجب على الشركات إلغاء بعض المراكز والأنشطة غير المضيفة للقيمة وتوحيد الأنشطة في وحدة مركزية لضمان استبعاد التكاليف غير المضيفة للقيمة، وتعزيز الأنشطة التي تدعم التحسين المستمر لمواصفات منتجات المؤسسة.

4. دراسة: (ياسر موسى بلولة ومحجوب عبد الله حامد 2021) بعنوان:

دور أسلوب التكلفة على أساس المواصفات في دعم القدرة التنافسية بالقطاع الصناعي لشركة

الدواجن دراسة ميدانية على الشركة العربية للدواجن الخرطوم.

تهدف هذه الدراسة للتعرف على أسلوب التكلفة على أساس المواصفات ودوره في تحقيق ودعم القدرة التنافسية لدى المؤسسة الاقتصادية من خلال التحسين المستمر لجودة المنتج لجذب أكبر عدد من الزبائن والمستهلكين الأمر الذي يؤدي بدوره إلى زيادة الحصة السوقية وتعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية، ومن أجل تحقيق الهدف الذي أقيمت من أجله هذه الدراسة تم اختيار المؤسسة العربية للدواجن بالخرطوم كعينة للدراسة من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على الجهة المقصودة متكونة من 50 إجابة، وللحصول على المعلومات اللازمة.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ تواجه المؤسسة العربية للدواجن صعوبات في تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات؛

- ✓ بعد إجراء الدراسة الميدانية توصلت الدراسة على أن نظام التكاليف على أساس المواصفات يساهم في دعم القدرة التنافسية وتعظيم ربحية مؤسسة الدواجن في ظل بيئة التصنيع المعاصرة؛
- ✓ يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات إلى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إنتاج منتجات تمتاز بالموثوقية والمتانة تتوافق مع احتياجات ورغبات المستهلكين حتى يصبح منتج أكثر جاذبية لدى الزبائن مما يساهم في الرفع من قيمته المؤسسة الاقتصادية؛
- ✓ يساعد تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات في وضع الخطط الإستراتيجية لدى مؤسسة الدواجن في عملية الرقابة واتخاذ القرارات المناسبة التي تنعكس بالإيجاب في تعظيم الأرباح وزيادة القدرة التنافسية.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات يساعد مؤسسة الدواجن في اتخاذ القرارات الصحيحة المرتبطة بجودة منتجاتها نحو إنتاج منتجات تتوافق مع أذواق زبائنهم؛
- ✓ ضرورة تدريب وتكوين العنصر البشري لدى مؤسسة الدواجن والاستفادة من التجارب الدولية الرائدة في هذا المجال لرفع أداء وكفاءة العاملين وأداء المؤسسة معاً؛
- ✓ التكوين العلمي للعنصر البشري مع ضرورة إجراء الدراسات حول أساليب الإدارة الإستراتيجية والعمل على تطبيقها في بيئة مؤسسة الدواجن.

5. دراسة: (منال حامد فراج 2021) بعنوان:

إطار مقترح للتكامل بين نظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) لتعظيم ربحية منشآت الأعمال - دراسة ميدانية-

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى تقديم إطار مقترح يبين التكامل بين نظام التكلفة على أساس المواصفات ونظرية القيود في تعظيم ربحية منشآت الأعمال، وركزت هذه الدراسة على المعارف العلمية لنظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود في الشق النظري معتمدة على المنهج الاستنباطي، أما بالنسبة للجانب التطبيقي تم إعداد استبيان موجه إلى مجموعة من المؤسسة الاقتصادية من أجل جمع المعلومات الضرورية للدراسة.

وتمثل حجم العينة ب (58) من أكاديميين، مديري ماليين، محاسبين، مديري إداريين ومهندسين وتم استرجاع 50 استجابة قابلة للتحليل الإحصائي، معتمدة المنهج الاستقرائي.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ إن عدم الاهتمام بالطاقة غير المستغلة يؤدي بدوره إلى عدم الدقة في قياس تكلفة الإنتاج أو الخدمة وبالتالي يؤدي إلى الارتفاع في قيمة سعر المنتج مما يصعب الحفاظ على القدر الممكن من الزبائن الأمر الذي يؤدي بدوره إلى ضعف منشآت العمال من المنافسة؛

- ✓ إدارة المنشآت في حاجة إلى أنظمة تكاليف متطورة تسهل من عملية قياس وتحديد التكاليف وتوفير المعلومات اللازمة بصورة دقيقة وصحيحة من أجل تخفيض تكلفة الإنتاج لتصبح قادرة على إنتاج منتجات حسب المواصفات المطلوبة لكي تحافظ على ولاء زبائنها؛
- ✓ نظام التكاليف على أساس المواصفات جاء كمعالج لأوجه القصور في الأنظمة التقليدية الذي يعتمد على إنتاج منتجات حسب المواصفات المطلوبة، والذي يساعد المؤسسة في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الصحيحة، وذلك حسب بالاعتماد على أسلوب التحليل المشترك في تحديد المواصفات معتمد سياسة توجه السوق الذي يقوم على مبدأ إنتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما يمكن إنتاجه؛
- ✓ يحقق نظام التكاليف على أساس المواصفات الرقابة الفعالة على التكلفة من خلال توفير المعلومات اللازمة والضرورة التي تساعد منشآت الأعمال في اتخاذ القرارات الصحيحة؛
- ✓ يتمثل كل مستوى من مستويات الإنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج منتج مستقل وتحسب تكلفة هذا المنتج عن طريق جمع كل الأنشطة التي تتكون منها مواصفات المنتج عند كل مستوى إنجاز؛
- ✓ إن التكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود يساهم بشكل فعال في معالجة أوجه القصور في الأنظمة التقليدية عن طريق تخفيض التكلفة وتحسين مستوى الإنجاز خلال دورة حياة المنتج من حيث قياس التكلفة الفعلية للمنتج، الاحتفاظ بالأنشطة المضيقة للقيمة والاستغناء على الأنشطة غير المضيقة للقيمة وغير ضرورية، تخفيض دورة حياة المنتج، الاحتفاظ بالزبائن الدائمين والعمل على جلب أكبر عدد من الزبائن الجدد من أجل تعزيز الموقع التنافسي؛
- ✓ أثبتت الدراسة الميدانية أن التكامل بين تقنية التكلفة على أساس المواصفات ونظرية القيود تساهم بشكل كبير في تخفيض تكاليف المنتج وتحسينه، الذي يؤدي بدوره إلى تعظيم ربحية منشآت الأعمال ويرفع من قيمتها السوقية في إطار المنافسة الحادة.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ ضرورة نشر الوعي بين العمال في إنتاج منتجات تتوافق مع احتياجات ورغبات الزبائن وبالمواصفات المطلوبة بأحسن جودة وبأقل تكلفة؛
- ✓ ضرورة اقتناع منشآت الأعمال في الإقلاع من تطبيق الأنظمة التقليدية والعمل على تطبيق أنظمة قياس التكاليف الحديثة؛
- ✓ ضرورة تطبيق منشآت الأعمال أساليب الإدارة الحديثة التي تضمن إنتاج منتجات منافسة في السوق حسب المواصفات المطلوبة وبأسعار منافسة؛
- ✓ ضرورة تطبيق منشآت الأعمال نظام التكاليف على أساس المواصفات الذي يعتمد على سياسة توجه السوق.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

1. دراسة: (Michael Bromwich 1990) بعنوان:

"The Case For Strategic Management Accounting: The Role Of Accounting Information For Strategy In Competitive Markets"

"حالة محاسبة الإدارة الإستراتيجية: دور معلومات المحاسبة الإستراتيجية في الأسواق التنافسية"

تهدف هذه الدراسة لتقديم نموذج "Bromwich" لمقارنة المنتجات من حيث حزمة المواصفات التي تميزها وسعر بيعها بما يتناسب مع متطلبات الزبائن وفي حدود السعر المطلوب، وأقيمت هذه الدراسة على نظريتين اقتصاديتين الأولى تهتم بالخصائص الأساسية لمنتجات المؤسسة كما تقترح أن هناك حاجة للمحاسبين الإداريين للنظر في هيكل التكلفة ليس فقط لمؤسستهم الخاصة ولكن لجميع المؤسسات في السوق الذين يشتركون في نفس النشاط، أما بالنسبة للنظرية الثانية فتقوم على إذا كان هناك هيكل التكلفة للمؤسسة يسمح باستدامة إستراتيجياتها السوقية في مواجهة المنافسين، وتؤكد هذه النظرية مرة أخرى على تشابك قوى الطلب والتكلفة، وتسمح هذه النظرية بأخذ سلوك جديد للتكلفة بما يتناسب بشكل خاص مع بيئة التصنيع التكنولوجي.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ توصلت هذه الدراسة على أن تقنيات سلوك التكلفة على أساس المواصفات تساعد المحاسبين على فهم الآثار المترتبة على تكاليف تقنيات التصنيع الحديثة؛
- ✓ توصلت هذه الدراسة على أن هناك منتجات غير قابلة للتجزئة في هذه الحالة تكون المنافسة قوية ويكون المنتج قابل للاستمرار في حالة واحدة إذا كان هذا المنتج منفردا في السوق باعتبار أن هناك نوع واحد من الزبائن راغبين في هذا المنتج بمواصفات محددة في إطار السعر المطلوب إلا أنه بالإمكان دخول أي منافس لهذا المنتج وفي أي وقت بمنتجات تتطابق في المواصفات والسعر؛
- ✓ هناك العديد من الأسباب النظرية القوية لبحث على الاعتماد الأكبر لتقنيات محاسبة الإدارة الإستراتيجية على نطاق واسع.

2. دراسة: (Robert M. Inglis 2008) بعنوان:

an interfunctional case stud: Exploring accounting and market orientation

استكشاف المحاسبة وتوجه السوق: دراسة حالة متعددة الوظائف

تهدف هذه الدراسة في إظهار كيفية دمج نظام التكاليف على أساس المواصفات مع سياسة توجه السوق من الناحية النظرية والتطبيقية لوضع تصور إستراتيجي على النطاق الواسع، بحيث أصبح الزبائن وقيمتهم والمكانة التنافسية موضوع مهم، ولهذا من الضروري فهم الزبائن والاستجابة لطلباتهم ورغباتهم غاية في الأهمية، لهذا تساعد المعلومات التي تتحصل عليها المؤسسة من خلال طريقة وكيفية تلبية حاجاتهم تعتبر من أهم المعلومات التي تبنى

عليها الإدارة العليا لاتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية الحفاظ على زبائنها من جهة ومواجهة منافسيها من جهة أخرى، وطبقت هذه الدراسة عن طريق المقابلة مع مديري المؤسسات الاقتصادية.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ توصلت هذه الدراسة إلى أن مديري المؤسسة لديهم الوعي الكافي لفهم وتحديد مواصفات المنتجات التي تم تطويرها بناء على توجه السوق نتيجة الفوائد التي تخلق وتعظم من قيمة الزبائن؛
- ✓ تعترف هذه المؤسسة بأن العلامة التجارية تعد بمثابة الموصفة الرئيسية التي ترفع من قيمة الزبون بناء على عدد الموصفات التي ينظر إليها ويركز عليها مثل الموثوقية، المتانة... إلخ؛
- ✓ بالرغم من الغياب الملحوظ لأساليب محاسبة التكاليف الموجه نحو السوق إلا أن هناك اهتمام كبير من مديري هذه المؤسسة بالتطوير التدريجي للأساليب المستخدمة نحو اعتماد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية؛
- ✓ تواجه هذه المؤسسة مشكلة في تحديد أولويات إجراءات الإدارة لتحسين الأداء المالي من خلال تقليل تكاليف التصنيع ولا سيما تكاليف الضمان، مما أدى بها إلى تحديد هذه الأولويات ودمجها لزيادة معدل دوران المبيعات، والاستفادة من الطاقة الخاملة وما ينبثق عليها من زيادة في حجم التكاليف الثابتة لذا قررت هذه المؤسسة إعادة النظر في تحسين مستوى أداء المنتج (الموثوقية، الجودة، المتانة) من خلال إعادة هندسة وظائف المنتج المادية وتحسين العمليات التشغيلية؛
- ✓ تؤكد هذه الدراسة على التركيز ودعم تحسينات عمليات المؤسسة مقابل الاعتماد على تقنيات محاسبة التكاليف من أجل توفير البيانات الخاصة بالتكاليف التي تدعم القرارات المالية خاصة عند مواجهة ضغوطات تنافسية؛
- ✓ يرى مديري المؤسسة أن ارتفاع التكاليف الهيكلية يضع المؤسسة في موقف غير لائق خاصة من ناحية التكلفة المقارنة بالمنافسين التي لها تأثير كبير على الوضع التنافسي للمؤسسة من ناحية العلامة التجارية، لذا قد تكون هناك فوائد منخفضة في اتخاذ القرارات الخاصة بتحليل مواصفات المنتج؛
- ✓ هناك إمكانيات لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC للتحديد العادل للتكلفة، والمحاسبة على اتخاذ القرار التي تركز على مستوى الثقة والمصادقية المحاسبية التي تركز على تعظيم حجم المبيعات من المنتجات وذات هامش الربح المرتفع.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ توصي هذه الدراسة على تطوير تقنيات المحاسبة الموجهة نحو السوق والمسعى لحساب العلامة التجارية، ولهذا لا بد من تطوير الممارسات المحاسبية في المؤسسة مع مرور الوقت وتوفير تصميمات البحث القائمة على أساس الزبون كفرصة لاستكشاف أنماط التنسيق والتعاون بين الوظائف واكتساب نظرة إستراتيجية حول كيفية تحسين وإدخال ممارسات المحاسبة الموجهة نحو السوق؛

✓ بغض النظر عن القيمة المحتملة لتقنيات المحاسبة الموجه نحو السوق الموضحة في هذه الدراسة واعتمادها المحدود نسبياً، إلا أن هذه الدراسة توصي بالاهتمام أكثر بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية على نطاق واسع لتحقيق التفاعل الإيجابي بينها وبين سياسة التوجه نحو السوق، هذا ما يؤدي إلى تحسين الأداء الاقتصادي والتنسيق بين الوظائف وإدارتها وتعظيم قيمة الزبائن ومواجهة المنافسين.

3. دراسة: (Robert Inglis and Robert Clift 2008) بعنوان:

Market-orientated accounting: Information for product-level decisions

المحاسبة الموجه نحو السوق: معلومات وقرارات على مستوى المنتج

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم إطار مفاهيمي حول التوجه السوقي والمحاسبة الموجه نحو العميل وتحديد الربط فيما بينها من أجل اتخاذ القرارات المالية وغير المالية الخاصة بالمنتج مثل: (التكلفة الحقيقية للمنتج، المواصفات، التكلفة المستهدفة، تكلفة حياة دورة المنتج، جودة المنتج، رغبات الزبائن، الوقت المستغرق، مدة دوران المخزون، حجم المبيعات، مراقبة الجودة، ووقت التسليم....الخ)، عن طريق القيام بدراسة استكشافية في مؤسسة DS الخاصة بصناعة الطابعات في أستراليا، في شكل مقابلة مكتوبة في سلسلة أسئلة وجهت إلى صناع القرار ورؤساء المصالح لجمع البيانات والمعلومات والقضايا المتعلقة بالمؤسسة.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ توضيح كيفية توجيه قرارات المنتج الموجه نحو العملاء من خلال الفهم المشترك للمديرين لمواصفات المنتج ومفاهيمه على أنه مجموعة من المواصفات والفوائد والخصائص؛
- ✓ توجد علاقة جوهرية بين العملاء والوظائف في المؤسسة محل الدراسة بحيث يتعين على المؤسسة فهم ما يريد زبائنهم من أجل الاستجابة لأفضل حاجاتهم ورغباتهم المختلفة؛
- ✓ سهلت العلاقة الجيدة بين المؤسسة محل الدراسة مع زبائنهم التعرف على مواصفات المنتج الأكثر قيمة للعملاء، مع التركيز على الأنشطة التشغيلية والعمل على تنظيمها؛
- ✓ تركيز المؤسسة على مواصفات المنتج عن طريق المعايير غير المالية (السمعة، حجم المبيعات، مستويات الجودة) في عملية اتخاذ القرارات الخاصة بالمنتج والتي قد تكون لها أثر على مدى التكامل بين وظيفة المحاسبة وطبيعة المعلومات المحاسبية المستخدمة في صنع القرار.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة الخاصة بالمتغير التابع تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية

سنقوم في هذا المبحث بعرض وتلخيص الدراسات المحلية والعربية والأجنبية التي تتعلق بمتغير تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية والتي لها علاقة مباشرة بموضوع دراستنا وذلك من خلال:

المطلب الأول: الدراسات الوطنية

1. دراسة: (نوبلي نجلاء 2014-2015) بعنوان:

استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية اعتماد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية وطريقة استخدامها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وإظهار أهم الفروقات الجوهرية بين الأساليب التقليدية المعتمدة ومقارنتها بالأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في مجال الرقابة واتخاذ القرارات المالية التي تساعد الإدارة العليا على اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب التي لها علاقة بالتخطيط والرقابة على الأداء المالي للمؤسسة هذا ما يساهم بشكل كبير في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، كما تهدف هذه الدراسة أيضا في إظهار واقع تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في بيئة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وطبقت هذه الدراسة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب في ولاية بسكرة كعينة للدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ إن الهدف من المحاسبة الإدارية هو توفير المعلومات المالية التي تؤدي بالإدارة العليا للمؤسسة باتخاذ القرارات الاقتصادية التي تنعكس إيجابا على الأداء المالي والاقتصادي بأكثر كفاءة وفعالية؛
- ✓ إن التحكم في ضبط نظام الوقت يؤدي إلى القضاء على منافذ الهدر من المواد والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أي الإنتاج حسب الطلب والزمن المحدد؛
- ✓ تعتبر محاسبة التكاليف بمثابة قاعدة بيانات التي تبنى على أساسها الكشوفات المالية المتعلقة بالمحاسبة المالية وتكون موجه للاستعمال الخارجي ومحاسبة التكاليف لإعداد التقارير التكاليفية والتي تكون موجه للاستعمال الداخلي؛
- ✓ إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة، بطاقة الأداء المتوازن، إدارة الجودة الشاملة تتمثل من الإيجابيات التي تسمح للمؤسسة بتحقيق أهدافها المخططة سلفا والتي تؤدي بدورها إلى التحكم في الموارد من جهة وتحقيق النمو وزيادة الأرباح المالية وأيضا تعظيم قيمتها السوقية من جهة أخرى؛
- ✓ يتوقف نمو وتطور المؤسسة الاقتصادية على مدى كفاءة وتطور أدائها المالي؛
- ✓ إن تعظيم قيمة المؤسسة يتوقف على أساس رفع مستوى الأداء المالي وذلك من خلال تعظيم النتائج المحققة؛

- ✓ ترى مؤسسة المطاحن الكبرى على أن مؤشر الربحية لوحده غير كافٍ للحكم على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بل لا بد من تحسين جودة هذه الربحية؛
- ✓ تسعى أيضا المؤسسة للحفاظ على مركزها التنافسي عن طريق التميز في مستوى التكلفة من خلال العقلانية في ترشيد التكاليف الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تميز المنتج عند المستوى المطلوب من السعر؛
- ✓ تتجاهل مؤسسة المطاحن الكبرى في بسكرة لكل تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة وحتى التقليدية وبالتالي فهي تعتمد على طرق غير واضحة لقياس التكاليف هذا بدوره يؤدي إلى التحميل الخاطئ للتكلفة، إلا أن هذه المؤسسة في السابق كانت تطبق أسلوب الموازنة التقديرية وهنا تكون المؤسسة أمام عائق في اتخاذ القرارات الصحيحة من جهة والتكلفة الحقيقية للمنتج وسعره من جهة أخرى؛
- ✓ لا تهتم هذه المؤسسة المطاحن الكبرى بقياس وتقييم أدائها المالي ولا حتى بمنافسيها نتيجة أن إنتاجها لا تتحكم فيه المنافسة بقدر ما تتحكم به عوامل أخرى الموضوعة من الدولة وبالتالي تعتمد على النتائج المحققة سنويا من مصلحة المحاسبة للتحكم على الوضع المالي لها؛
- ✓ إن تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في مؤسسة المطاحن الكبرى تساعد المؤسسة في تحميل التكاليف المباشرة وغير المباشرة بصورة تعكس التكلفة الحقيقية للمنتج من خلال التحديد الصحيح للتكلفة الوحيدة للمنتج وسعره ومنه يساهم في زيادة الربحية وأيضا تحسين الوضع المالي للمؤسسة.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ ترسيخ فكرة أهمية تطبيق التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة لدى مسيري المؤسسة الاقتصادية الجزائرية حتى تواكب مع التطورات التكنولوجية في البيئة التصنيع الحديثة؛
- ✓ التحسين المستمر من أنظمة التكاليف المطبق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حتى تتفادى الشبهات التي قد تحدث على مستوى التكلفة الفعلية للمنتج ولهذا من الضروري أن تطبق أسس علمية وعملية دقيقة في تحديد التكلفة الفعلية للمنتج وسعره؛
- ✓ توصي هذه الدراسة على ضرورة قيام مصلحة المحاسبة بإنشاء قسم خاص بإدارة التكاليف حتى تصبح مهیئة على تفعيل أنظمة محاسبة التكاليف وتطوير مختلف أساليبها المحاسبية وأيضا تفعيل دورها في تحسين الوضع المالي للمؤسسة؛
- ✓ من الضروري على المؤسسات التطلع للواقع التكنولوجي في البيئات الصناعية الرائدة حتى تستطيع من خلالها الاستفادة أكثر وتطبيقها في البيئة الداخلية للمؤسسة الصناعية الجزائرية على سبيل المثال التدريب المكثف للإطارات لدعم معارفهم للنهوض أكثر بالعملية الإنتاجية والتسييرية للمؤسسة، وأيضا الاستفادة من التجارب الناجحة للمؤسسات المطبقة للأساليب الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية؛
- ✓ وأيضا توصي هذه الدراسة على القيام بالدراسات المعمقة لواقع السوق المحلي من أجل تحديد الفرص التنافسية لتعزيز موقع المؤسسة الاقتصادية على رأس السوق الوطني وزيادة الحصة السوقية لها.

2. دراسة: (2017-2018 نجوم قمازي) بعنوان:

" مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية -دراسة

استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف-"

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار أهم النقاط الأساسية التي تؤدي إلى التعرف على مدى مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، ومنها أهم العوائق التي تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نتيجة التطورات التي استهدفت المحاسبة الإدارية والتي جعلتها تتخذ طابعا أكثر ديناميكية لتعظيم قيمتها من أجل ضمان الاستمرار والبقاء في ظل التطورات والتغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال الحديثة، وهذا ما أدى باستحداث أساليب محاسبية إدارية حديثة التي من خلالها تضمن التطور الدائم والمستمر على مستوى هذه المؤسسات عن طريق توفير المعلومات الملائمة الدقيقة والصحيحة والتي تؤدي إلى الرفع من مستوى جودة القرارات وتحسين الأداء وزيادة القدرة التنافسية، وكل هذه الأمور تؤدي حتما إلى تعظيم قيمة المؤسسة وفرض بقائها من خلال مقاومتها للمنافسات على المستوى المحلي وحتى العالمي.

وتم إسقاط هذه الدراسة على مستوى المؤسسات الإنتاجية التي تنشط في ولاية سطيف من أجل معرفة مدى مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات وتحسين الأداء وأيضا زيادة القدرة التنافسية وهذا ما يؤدي بتعظيم قيمة المؤسسات الاقتصادية، وتمت هذه الدراسة من خلال إعداد استبيان وتوجيه أربعة (04) استمارات إلى كل مؤسسة إنتاجية والتي كانت في مجمل 30 مؤسسة، وكانت موجهة هذه الاستثمارات تحديد إلى: (المسيرين الماليين، عمال قسم التسويق والإنتاج والمحاسبة)، معتمدة المنهج الوصفي والمنهج الإحصائي.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ يوجد العديد من التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة التي تعتبر بمثابة السبب الرئيسي لفقدان خاصية الملائمة في المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية المطبقة والتي هي من الضروري أن تتلاءم وتتكيف مع كل التغيرات التي قد تحدث؛
- ✓ تبقى الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية عاجزة على تخصيص التكاليف غير المباشرة نتيجة الاعتماد الشخصي على تقدير وتخصيص وطريقة تحميلها على وحدات الإنتاج؛
- ✓ يعود تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية بالإيجاب على كل من جودة وتكلفة وحجم الإنتاج بالنسبة للمؤسسة، وأيضا يعزز من مركزها التنافسي كما تعزز أيضا من تفعيل أساليب الرقابة الداخلية على مختلف عناصر التكاليف مما يؤدي إلى تقليل تكاليف العنصر البشري وأيضا تقليص تكاليف التخزين؛

- ✓ إن التكامل بين الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وما ينتج عليها عدة إيجابيات من بينها مساهمة هذه الأساليب في تخفيض التكاليف والتي تحدد على أساسها التكلفة المستهدفة ومنها يحدد السعر المستهدف، وبالتالي ترك الحرية للمؤسسات في اختيار الأسلوب الذي يتناسب معها نتيجة تغير نشاطها؛
- ✓ البيئة الداخلية لأغلب المؤسسة الجزائرية لها الإمكانيات اللازمة التي تستطيع من خلالها أن تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، فهي فقط تحتاج إلى متسع من الزمن حتى تقدر عن طريقه الفهم الصحيح لطريقة تطبيق هذه الأساليب؛
- ✓ لا يوجد وعي كافي لدى أغلب مسؤولي المؤسسات بضرورة تطوير أساليب المحاسبة الإدارية نتيجة عدم إيجاد خلفية علمية بأهمية تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية والتي تؤدي إلى تعظيم قيمة المؤسسات حتى أن هذه الأساليب غير مطبقة حتى في كبرى المؤسسات الإنتاجية الجزائرية وحتى إن طبقت فهي مطبقة بطريقة غير مباشرة أي دون علمهم بأنها تعد أحد الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

3. دراسة (مالية سليلة 2021-2022) بعنوان:

تقييم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية لأغراض التخطيط واتخاذ القرار -دراسة حالة: المعمل الجزائري الجديد للمصبرات روية NAC -

تهدف هذه الدراسة لإظهار طريقة الربط بين أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية والأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية مع القيام بعملية التقييم لهذه الأنظمة وإظهار درجة اعتمادها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في عمليات التخطيط واتخاذ القرار، ولهذا قامت الطالبة بدراسة تطبيقية في المعمل الجزائري الجديد للمصبرات روية NAC من أجل الوصول للهدف الأساسي لهذه الدراسة، مستخدمة المنهج الوصفي التحليلي لتشخيص مشكلة الدراسة والمنهج دراسة الحالة من خلال إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي للدراسة. وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ قامت الطالبة بتقييم النظام التكاليفي على الأساس السنوي نتيجة أن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة سنوية، وعلى الرغم من أن المؤسسة تقوم بتقييم نظامها على أساس التقارير المالية المرحلية في نهاية كل شهر، وهذا يعود إلى أن المؤسسة تقوم بعملية الاقفلات المحاسبية نهاية كل شهر من أجل عرضها ومقارنتها بما هو مخطط له سابقا وهذا ما يؤدي بصناع القرار باتخاذ القرارات التي تخص مستقبل المؤسسة القريب وفي أي وقت كان حتى تتفادى كل الانحرافات وحتى إن وقعت تستطيع معالجتها في الوقت المناسب؛
- ✓ اعتمدت الطالبة في عملية التقييم لمؤسسة ANC الروية على نظام الموازنة التقديرية والذي يعد من بين الأنظمة التي تستخدمها المؤسسة من أجل الوصول إلى إظهار كيفية انعكاس هذه الأخيرة على صناع القرار في اتخاذ القرارات الملائمة والمناسبة وفي الوقت المناسب؛

- ✓ توصلت الطالبة إلى أن مؤسسة ANC الروبية تستخدم العديد من أنظمة التكاليف والتي من الصعب أن تتطرق إليها الطالبة في الدراسة التطبيقية لهذا اختارت نظام واحد وهو نظام الموازنة التقديرية.
- ✓ إن أول مرحلة من مراحل وضع التقديرات هي مرحلة مهمة جدا في عملية اتخاذ القرارات وهذا راجع إلى المعلومات التي يتضمنها تقرير مصلحة مراقبة التسيير لسنة تسبق سنة التقييم لتضمن السنة السابقة على المعلومات التي تخص تطور نشاط المؤسسة من حيث حجم المبيعات، حجم الإنتاج، خلال السنة المالية، وأيضا كل المعلومات المتحصل عليها من الأقسام الأخرى تعد بمثابة مدخلات لمرحلة التخطيط واتخاذ القرارات ووضع التقديرات المتعلقة بحجم بالإنتاج والمبيعات وأيضا تقدير التكاليف المباشرة وغير المباشرة الأمر الذي يساعد المؤسسة على رسم خطط إستراتيجية مستقبلية؛
- ✓ إن النظام المطبق في مؤسسة الروبية ANC نظام الموازنة التقديرية ليس مطبق حسب الطريقة العلمية بنسبة كاملة إلا أن الطريقة المعتمدة في تحديد انحرافات الإنتاج والمبيعات تتطابق مع الجانب النظري للدراسة أما بالنسبة لحساب تكلفة اليد العاملة المباشرة وحساب التكاليف غير المباشرة فهي تتناقى مع الجانب النظري للدراسة كون هذه المؤسسة تدرج تكاليف اليد العاملة المباشرة ضمن التكاليف غير المباشرة لأجل جعل هذه التكلفة ثابتة لأنها إذا أدرجت تكاليف اليد العاملة المباشرة ضمن التكاليف المباشرة فإنه هنا تتغير هذه التكاليف بتغير حجم الإنتاج وبالتالي إذا تغير حجم الإنتاج فحتما تكاليف اليد العاملة تتغير وهذا لا يصب في صالح المؤسسة وبالتالي الطريقة التي تعتمد عليها المؤسسة فهي في صالحها طالما حجم الإنتاج في تزايد مستمر على مدار السنوات القادمة وهذا الأمر يشبه المستحيل لأن حجم الإنتاج تتحكم فيه أطراف خارجية وداخلية في بعض الأحيان، أما في ما يخص التكاليف غير المباشرة فهي تعتمد على طريقة التوزيع الأولي والثانوي ويعود هذا التوزيع من أجل الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج حسب سعر تكلفته؛
- ✓ يوجد هنا سوء في تقدير الكمية الأساسية من المواد الأولية في مرحلة الإنتاج وهذا يعود إلى سوء التقدير الصحيح لحجم الطلب بناء الدراسة الصحيحة لواقع السوق الذي يحدد من خلاله احتياجات الزبائن والمستهلكين على منتجات المؤسسة وهذا نتيجة ضعف الأداة المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات الصحيحة وفي الوقت المناسب؛
- ✓ النظام المطبق في مؤسسة ANC الروبية يعد من أنظمة التكاليف التقليدية وهو نظام لا يفي بتلبية متطلبات واحتياجات الإدارة العليا بالمعلومات الصحيحة التي تستخدمها في مجال التخطيط واتخاذ القرارات المناسبة كما يعتبر أنه نظام لا يتواءم مع التطورات التكنولوجية في بيئة التصنيع المعاصرة؛
- ✓ إن طرق تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات غير فعالة، وهذا راجع إلى ربط هذه التكاليف بسبل توزيع مهمة ولها علاقة بحجم الإنتاج وحجم المبيعات، وبناء على هذا التخصيص أنه إن كان هناك سوء في تقدير حجم الإنتاج أو المبيعات فهذا راجع للسبب الأساسي وهو سوء تخصيص تكاليف الإنتاج غير المباشرة ما ينتج عنه أيضا سوء في تحديد سعر تكلفة المنتج؛

✓ إن النظام التقليدي المستخدم في مؤسسة ANC الروبية يثبت وجود انحرافات معتبرة بين ما هو مطبق فعلا وبين النتائج المحقق من خلال الدراسة التطبيقية وهذا دليل على أن المعلومات المتحصل عليها غير فعالة في تلبية احتياجات الإدارة العليا في مرحلة إعداد الخطط وخاصة منها المعلومات المتعلقة بدراسة واقع السوق المقدمة من قبل مصلحة التسويق، وهذا ما يحتم على الإدارة المراجعة وإعادة النظر في الأداة المستخدمة للحصول على المعلومات التي تخص السوق والتي تعتبر قاعدة معرفية لمعرفة قوة وتأثير المنافسين الحاليين وحتى المستقبليين من خلال عرض منتجاتهم وأسعارها وطرق التوزيع المعتمدة.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ توصي هذه الدراسة وتركز على ضرورة تبني مؤسسة ANC الروبية للأنظمة الحديثة لحاسبة التكاليف الإدارية من أجل مواجهة كل التغيرات التي قد تطرأ على البيئة الصناعية الداخلية للمؤسسة والتصدي لها لتتمكن من الوصول إلى الأهداف المخططة مسبقا ومن بينها تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- ✓ توصي هذه الدراسة المؤسسة على إعادة النظر في تقدير وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في مرحلة الإنتاج.

4. دراسة (سارة مسعودي وشماس كمال 2022) بعنوان:

أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل بيئة الأعمال الحديثة - دراسة استطلاعية من وجهة نظر أكاديمية ومهنية-

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة مع إظهار الدور الفعال للميزة التنافسية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وكيفية تفعيلها في ظل بيئة التصنيع الحديثة، كما تسعى هذه الدراسة إلى الوقوف على أهم العوائق التي تحد من تطبيق هذه الأساليب واقتراح الحلول المناسبة لتطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وطبقت هذه الدراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مستهدفة فئة المحاسبين والمراقبين والماليين والمدققين ورؤساء المصالح المحاسبية بالإضافة إلى الباحثين الأكاديميين من نفس المجال من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على العينة المقصودة مكونة من (52) شخصا قصد رصد آرائهم وتحليلها، مستخدمة المنهج التحليلي في بيان العلاقة بين متغيرات الدراسة باستخدام برنامج spss.v23 من أجل تحليل الآراء والوصول إلى النتائج المرغوبة.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ المؤسسات الجزائرية لا ترفض فكرة تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وهذا من شأنه أن يعزز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في السوق وما يقابلها من حدة في المنافسة على المستوى المحلي وحتى العالمي؛

- ✓ بعد القيام بالدراسة الميدانية توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تهتم بالأساليب الحديثة لإدارة التكاليف إلا أنها لا زالت مترددة في الانطلاقة التطبيقية الفعلية للأساليب التي تطرق إليها هذه الدراسة (نظام التكاليف على أساس النشاط ABC، إدارة التكلفة على أساس النشاط ABC/M إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة)، ولا يزال الأمر في حاجة إلى الدراسات والأبحاث لإقناع المؤسسات على أهمية تطبيق هذه الأساليب حتى تستطيع هذه الأخيرة أن تتخطى عائق الأساليب التقليدية المطبقة ومالها من تشوهات في تقدير تكاليف المنتجات؛
- ✓ تبين هذه الدراسة على وجود علاقة متينة تربط بين تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتعزيز القدرة التنافسية لها في السوق والتي تنعكس إيجاباً على تحقيق الأهداف المخططة مسبقاً؛
- ✓ من خلال التحليل الإحصائي للدراسة تبين أن هناك دور كبير في تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية فهي تسعى جاهدة إلى تخفيض تكاليف منتجات إلى أقصى حد ممكن من أجل الرفع من قدرتها التنافسية من خلال تميز منتجاتها كما ونوعاً وسعراً، وأيضاً تزود الإدارة بالمعلومات اللازمة التي تستطيع من خلالها اتخاذ القرارات الصحيحة في الوقت المناسب حول البيئة الداخلية للمؤسسة ومحيطها الخارجي وهو ما يؤدي بالمؤسسة الأخذ بعين الاعتبار كل هذه العوامل التي تجعلها تطور من مواصفات المنتجات بصفة مستمرة ودائمة وهذا ما يجعلها تقدم منتجات بمواصفات متميزة عن باقي المنتجات في السوق من ناحية الجودة والسعر وأيضاً تسليمها في الوقت المحدد؛
- ✓ هناك بعض العراقيل التي تحد من تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في بيئة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية منها كارتفاع تكاليف التطبيق تغيير الأساليب التقليدية بأنظمة تتميز بمستوى عالي من الحداثة، بالإضافة إلى صعوبة وتعقيد تطبيق بعض الأساليب لإدارة التكلفة نتيجة عدم وضوح المعايير الدقيقة في كيفية التطبيق وهذا لضعف الخبرات والكوادر المحاسبية لفك شيفرة التعقيد لهذه الأساليب.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ توصي هذه الدراسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على ضرورة تطبيق أغلب الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة والتي تعتبر كحجر أساس لبلوغ القدرة التنافسية للمؤسسات من خلال تخصيص مبالغ مالية موجهة فقط لجلب وتأهيل الكوادر المحاسبية والمالية المؤهلة لتطبيق هذه الأساليب كونها تساهم بشكل كبير في تخفيض تكاليف المنتجات وتميزها والتي تؤدي بدورها إلى تطور أداء ونشاط المؤسسة في الوقت الحالي والمستقبلي بما يتوافق مع بيئة التصنيع الحديثة؛
- ✓ وتوصي هذه الدراسة على ضرورة التحول التدريجي من الأنظمة التقليدية لإدارة التكلفة نحو تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة أو إنشاء نوع من المزيج بين الأنظمة للتكامل والملائمة بين هذه الأنظمة لتفادي المشاكل والعراقيل أثناء التطبيق ما يعود بالنفع على مستوى المؤسسات الاقتصادية بتحقيق أهدافها الحاضرة والمستقبلية منها تعزيز القدرة التنافسية لها، تعظيم ربحيتها، وتعظيم قيمتها السوقية؛

✓ كما توصي هذه الدراسة إلى تحديد أهم العوائق والعراقيل التي تقف عائق أمام تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة من خلال القيام بالدراسات والأبحاث والاستفادة من التجارب والخبرات المؤهلة في هذا المجال من أجل إيجاد الحلول والبدائل الأفضل التي تساعد المؤسسات من تطبيق هذه الأساليب على نطاقها الواسع؛

✓ كما يوصي الباحثين لهذه الدراسة على تشجيع الأبحاث والدراسات الأكاديمية في مجال محاسبة التكاليف (الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية) لنشر الوعي اللازم على ضرورة تطبيق الأساليب الحديثة للإدارة وتطبيقها في جميع القطاعات التي تعد مدخل مميز لتعزيز تنافسيتها وتعظيم ربحيتها.

المطلب الثاني: الدراسات العربية

1. دراسة (مهدي مصطفى آدم محمد 2012) بعنوان:

التكامل بين نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج في تخفيض

التكاليف الصناعية غير المباشرة (دراسة تحليلية تطبيقية)

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة أوجه القصور في الأنظمة التقليدية للتكاليف في ما يخص تحميل التكاليف غير المباشرة وما ينتج عنها من عوائق خاصة من ناحية تخصيص هذه التكاليف، لهذا جاءت هذه الدراسة من أجل اقتراح بناء نموذج تصوري للتكامل بين نظام المحاسبة على أساس العمليات وعلى أساس الخصائص المميزة للمنتج في ظل تحميل التكاليف غير المباشرة، وطبقت هذه الدراسة على مستوى أحد المؤسسات السودانية الخاصة بصناعة الرخام "بيك لاين للرخام والجرانيت Big Lin" وهي أحد المؤسسات الصناعية الرائدة في هذا المجال بالمنطقة الصناعية الخرطوم بحري كعينة للدراسة، مستخدمة المنهج الاستنباطي في تحديد أبعاد مشكلة الدراسة، والمنهج الاستقرائي للإجابة على الأسئلة المنطقية، والمنهج التاريخي لاستعراض وتحليل الدراسات السابقة، والمنهج الوصفي التحليلي في ما يخص الدراسة التطبيقية.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

✓ هناك اختلاف واضح على مستوى قيمة المعلومات التكاليفية الناتجة من خلال النظم التقليدية المطبقة في مؤسسة بيك لاين للرخام وبين قيمة المعلومات التكاليفية الناتجة من خلال نظام التكاليف القائم على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج من ناحية تخصيص التكاليف غير المباشرة نتيجة انخفاض التكاليف بصورة حقيقية عند تطبيق نظام التكاليف على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج بالمؤسسة محل الدراسة؛

✓ من خلال المعلومات التكاليفية المقدمة من المؤسسة محل الدراسة يظهر وجود فوارق من الناحية مجمل التكاليف الخاصة بالمنتج أي النظام التقليدي القائم على مستوى المؤسسة يعرض التكاليف بصورة إجمالية وهذا ما يؤدي إلى تشوه تحديد التكلفة الحقيقية للمنتج على مسار المراحل الإنتاجية بينما في حال النموذج

المقترح فإنه يعطي مبلغ إجمالي لكل مواصفة من مواصفات المنتج وبعدها تجزء هذه المبالغ على أساس مبالغ تفصيلية معبرة عن تكلفة العمليات الإنتاجية اللازمة لأداء كل مواصفة من مواصفات المنتج، بالإضافة إلى بعض التكاليف الأخرى الناتجة عن العمليات التشابكية للعمليات في ما بينها؛

✓ التخصيص الدقيق للتكاليف الصناعية غير المباشرة التي هي بمثابة مخرجات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج تلي متطلبات أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية من معلومات وبيانات تكاليفية مشتركة تساهم في تحديد تكلفة كل مواصفة من مواصفات المنتج وربطها بتكلفة العمليات والأنشطة الإنتاجية الخاصة بها؛

✓ إن التكامل بين نظام الخصائص المميزة للمنتج ونظام محاسبة التكاليف على أساس العمليات يساهم بشكل كبير في تحديد نقاط القوة والضعف للمراحل الإنتاجية من خلال تحديد مواقع خفض التكاليف ونقاط الاختناق التي تسهل على المؤسسة اتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب وهذا يجعلها تتميز من ناحية جودة منتجاتها؛

✓ أبدى الباحث وجهة نظره من خلال التكامل بين هذين النظامين، يتبين له أن الرقابة على التكاليف لا تقتصر فقط على مراقبة مسببات التكلفة وحسب بل تمتد حتى على الرقابة على القرارات الخاصة التي يترتب عليها تحديد القدر الكافي لتحديد مسببات التكلفة؛

✓ يساهم التقدم والتطور التكنولوجي بصورة كبيرة في تطور وتنوع مواصفات المنتجات وهذا ما قد يكون له أثر كبير على هيكل التكاليف غير المباشرة أي كلما كان هناك تقدم وتطور في مواصفات المنتجات يقابلها تغيير على مستوى التكاليف غير المباشرة وهذا يؤدي بالمؤسسة إلى مواجهة صوبة في تحديد تكلفة المنتجات بناء على تغيير الدائم في التكاليف؛

✓ أثبتت هذه الدراسة إلى وجود إمكانيات لتطبيق نظامي محاسبة التكاليف على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج من ناحية تخصيص التكاليف غير المباشرة في مصنع بيك لاين للرخام والجرانيت **Big Lin** وأوصت الدراسة على:

✓ توصي هذه الدراسة على تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة على أوسع نطاق على مستوى المؤسسات الاقتصادية في جمهورية السودان حتى تستطيع هذه المؤسسات من خلالها التحكم في التكاليف وخلق روح المنافسة والتميز على المستوى الداخلي والخارجي؛

✓ نشر الوعي الداعم لإطارات المؤسسات من إداريين وممارسين لمهنة المحاسبة بمدى أهمية تطوير الفكر المحاسبي والإداري حتى يساهم هذا التطوير في دعم وتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة بما يتماشى مع الظروف الداخلية لبيئة المؤسسات الصناعية السودانية وما يترتب عليها من تطورات تساهم في الاقتراب من الفكر المحاسبي العالمي وإسقاطه على الفكر المحاسبي السوداني وهذا ما يساهم بشكل كبير في خلق القدرة التنافسية

- للمنتجات السودانية وزيادة الفرص في كسب المكانة السوقية التي تعظم من قيمة المؤسسات الاقتصادية السودانية نتيجة تميز منتجاتها في الأسواق المحلية والعالمية؛
- ✓ يوصي الباحث على ضرورة خلق روح المنافسة بين العاملين والموظفين في المؤسسات الاقتصادية السودانية لكشف المهارات الإبداعية والعمل على تطويرها وتوظيفها بما يتناسب مع التغيرات التي تتماشى مع بيئة التصنيع الحديثة؛
- ✓ كما توصي هذه الدراسة على تكثيف الدراسات والأبحاث لدى الباحثين الأكاديميين المهتمين بمهنة محاسبة التكاليف، أي أن هذه الدراسات والأبحاث تستطيع المؤسسات استخدامها كمرجع مهم لعملية بناء النموذج التصوري لتطبيق أنظمة التكاليف الحديثة لإدارة التكلفة من أجل تطوير نظم محاسبة التكاليف الخاصة بها والتي تساهم بشكل كبير في تخفيض تكاليفها وضمان التحسين المستمر على مستوى مواصفات و تميز منتجاتها.

2. دراسة: (منال جابر سرور وضرغام أحمد عبد الرضا 2016) بعنوان:

مدخلي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس الأنشطة /دراسة مقارنة

تهدف هذه الدراسة للوقوف على أهم المرتكزات العلمي لنظامي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس الأنشطة والتركيز على أهم أوجه القصور لكلى النظامين، وأيضا التركيز أهم خطوات تطبيق نظام ABCII ونظام ABC، والعمل على إظهار دور نظام التكاليف على أساس المواصفات في زيادة حجم الحصة السوقية لضمان قدرة المنافسة في السوق في توفير المعلومات الكفوية اللازمة التي تمتاز بالدقة والوضوح ومقارنتها بنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ يتجاهل نظام التكاليف على أساس الأنشطة مرحلة تحديد احتياجات ورغبات الزبائن نظرا لعدم وجود علاقة بين الأنشطة والزبائن؛
- ✓ في حال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة سوف تقف المؤسسة أمام عائق تحديد الأنشطة نظرا لكبر حجمها مما يصعب تحديد تكاليف الإنتاج بدقة؛
- ✓ يساعد نظام التكاليف على أساس المواصفات في عملية تخطيط تكاليف الإنتاج والعمل على تحقيق الجودة المستهدفة والتكلفة المستهدف؛
- ✓ يعتمد نظام التكاليف على أساس المواصفات على الأساليب العلمية كأسلوب التحليل المشترك، هندسة القيمة، لتحديد المواصفات بما يتماشى مع احتياجات ورغبات الزبائن وأسلوب سلسلة القيمة لتحديد مستوى إنجاز كل صفة من واصفات المنتج؛

- ✓ تعد أول خطوة من خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الموصفات هي تحديد احتياجات ورغبات الزبائن التي تساهم بشكل أكبر للمؤسسة الاقتصادية بتحقيق أهدافها التسويقية، والتي تنفذ من السوق على عكس نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي يتجاهل هذه الخطوة ويبدأ تنفيذه من داخل الوحدة الاقتصادية؛
- ✓ يساهم نظام التكاليف على أساس الموصفات في القضاء على تكدس المنتجات في المخازن نظرا لإنتاج منتجات تتوافق مع احتياجات ورغبات الزبائن وبحسب الكميات المطلوبة مما يساهم في تقليل تكاليف التخزين.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ العمل على توفير البيئة الصناعية اللازمة لتطبيق نظام ABCII في المؤسسات العراقية بالآليات التكنولوجية المتطورة خاصة في مرحلة التصميم من أجل ضمان منتجات تتواءم مع السلع المنافسة لها في السوق؛
- ✓ ضرورة تحسين الطرق والأساليب الفنية في مرحلة الإنتاج بما يتوافق مع الطرق وأساليب الإنتاج الحديثة داخل الوحدة الاقتصادية، وزيادة استعمال أجهزة الكمبيوتر في العملية الإنتاجية خاصة في مرحلة التصميم، من خلال تدريب وتكوين العنصر البشري لإنتاج منتجات تتطابق مع الموصفات المطلوبة في السوق؛
- ✓ استخدام الأساليب الحديثة لقياس تكاليف الإنتاج يساعد الوحدة الاقتصادية في معالجة أوجه قصور الأنظمة التقليدية؛
- ✓ إن تطبيق نظام ABC ونظام ABCII في بيئة المؤسسات الاقتصادية العراقية يساهم في قياس الموارد المستنفدة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة وقياس الموارد المستنفدة الضرورية والتي تضيف قيمة للوحدة الاقتصادية.

3. دراسة: (إسماعيل حمدامين هلكوت، عبد الله صابر جاف زركار وعلي زركار 2018) بعنوان:

"آثار اعتماد التقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية على تحقيق الميزة التنافسية-

دراسة استطلاعية في الشركات الصناعية في إقليم كوردستان العراق"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية في إقليم اربيل العراق، مع بيان نية هذه المؤسسات ورغبتها في تطبيق هذه الأساليب أم لا، كما ركزت هذه الدراسة على الوقوف على أهم المعوقات التي تعرضت إليها هذه المؤسسات في تطبيق هذه الأساليب، ومن أجل الوصول إلى الهدف الذي أقيمت من أجله هذه الدراسة تم إعداد استبيان وتوزيعه العينة المقصودة المتمثلة في ستة (06) مؤسسات صناعية الموجودة على مستوى إقليم اربيل، مستخدمة المنهج الوصفي في ما يتعلق بالجانب النظري والمنهج الاستنباطي في تحديد محاور البحث، أما في ما يتعلق باختبار صحة الفرضيات مستخدمة المنهج الاستقرائي.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ توصلت هذه الدراسة إلى وجود نية من قبل المؤسسات الصناعية المتواجدة على مستوى الإقليم في رغبتها لتطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية؛
- ✓ ضعف استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى المؤسسات الصناعية لإقليم اربيل وخاصة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية نتيجة اعتماد جل المؤسسات الصناعية على أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لتقدير التكاليف؛
- ✓ هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق نظام ربحية الزبون من أجل تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية التابعة للإقليم، وفي أغلب الأحيان ما يكون تطبيق نظام الربحية لكي يتم تحديد الزبائن المربحين والاستغناء على الزبائن غير المربحين.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ العمل على توعية الإدارة العليا وجميع الطاقم الإداري بأهمية ضرورة تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية للاستجابة لكل التغيرات التي قد تطرأ على بيئة التصنيع الحديثة؛
- ✓ ضرورة استعمال التكنولوجيا الحديثة في مجالات عمل المؤسسة حتى لو اضطر الأمر للاستعانة بالخبراء والمتخصصين في مجال المحاسبة الإدارية الحديثة نتيجة الانعكاسات والتطورات التي تعود بالإيجاب على عمل المؤسسة الصناعية؛
- ✓ كما توصي هذه الدراسة المؤسسات الصناعية التابعة للإقليم على ضرورة تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وتعزيزها والتجاوب مع التطورات والمستجدات التي تتناسب مع البيئة الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ تخصيص ميزانية خاصة بتدريب وتكوين العمال والموظفين من أجل تحسين مهاراتهم وخبراتهم؛
- ✓ وتوصي أيضا هذه الدراسة على ضرورة تكثيف الدورات والندوات التكوينية والملتقيات العلمية من قبل مراكز البحث والأساتذة الجامعيين المختصين في مجال محاسبة التكاليف بالتعريف أكثر بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وكيفية تطبيقها والتي تتلائم مع تغيرات بيئة التصنيع الحديثة من أجل تحقيق الميزة التنافسية في ظل تحديات العولمة؛
- ✓ توصي هذه الدراسة على حتمية إنشاء جمعية المحاسبين الإداريين القانونيين من أجل منح شهادة محاسب إداري قانوني.

4. دراسة: (وليد سمير عبد العظيم الجبلى 2020) بعنوان:

دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تعظيم الإيرادات وتحقيق الميزة التنافسية في

المؤسسات الفندقية - دراسة ميدانية-

إن الهدف القائم على أساس هذه الدراسة يتضح من خلال إظهار دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح وتعزيز المنافسة لبلوغ الريادة في أداء المؤسسات الفندقية مما يساهم بشكل كبير في تعظيم الإيرادات، وطبقت هذه الدراسة على مستوى المؤسسات الفندقية العاملة في محافظة شرم الشيخ فئة أربع نجوم فقط مستهدفة العاملين في الإدارات المالية من محاسبين ومدققين ماليين وأيضاً الإداريين أصحاب القرارات، وتمت هذه الدراسة من خلال استبيان موزع على الفئة المستهدفة مكون من 220 استجابة وتم تحليلها إحصائياً مستخدمة المنهج الاستنباطي الخاص بالجانب النظري للدراسة أما المنهج الاستقرائي لاستقراء التحليل الإحصائي للدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ يساهم تطبيق أساليب محاسبة التكاليف مع أساليب محاسبة الإدارية في المؤسسات الفندقية يساهم إلى حد كبير في تخفيض التكاليف من ناحية وتحقيق المنافسة المستدامة والريادة من ناحية أخرى من خلال تعظيم الإيرادات والربحية التي حققت عن طريق التطور والتحسين المستمر في الأداء من حيث جودة الخدمات الفندقية المقدمة خاصة في المواسم التي تكثر فيها السياحة؛
- ✓ يحافظ استخدام أساليب محاسبة التكاليف وأساليب المحاسبة الإدارية على تكلفة وجودة الخدمات المقدمة خاصة في حالة أوقات الكساد والانكماش الاقتصادي، وهذا ما يحافظ على مستوى الإيرادات الفندقية المحققة مما يضمن الحصة السوقية الدائمة لهذه الفنادق؛
- ✓ غياب الكادر البشري المهياً علمياً وعملياً لتطبيق التقنيات الحديثة لمحاسبة التكاليف كنظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف الموجه على أساس الوقت TDABC وأيضاً نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA وغيرها من الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف؛
- ✓ إن حجم المؤسسة يلعب دور كبير من ناحية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف فكلما كان حجم المؤسسة أكبر كلما كان هناك احتمال كبير في إمكانية تطبيق أحدث أساليب محاسبة التكاليف مع أساليب المحاسبة الإدارية، لأن كبر حجم المؤسسة يحتاج إلى معلومات دقيقة وصحيحة لكي توظف في مجال الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات ورسم الخطط الإستراتيجية على الأمد البعيد.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ ما يترتب على مسؤولي إدارة المؤسسات الفندقية الاهتمام أكثر بتطبيق أساليب محاسبة التكاليف مع الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة معاً كأساليب علمية يم الاعتماد عليها خاصة من ناحية اتخاذ القرارات اللازمة والتي تخص تعظيم الإيرادات والأرباح وتعزيز القدرة التنافسية؛
- ✓ توصي هذه الدراسة على دعم وتكوين الكادر البشري التابع للمؤسسات الفندقية الذي يكون مهياً علماً وعملياً لتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة من خلال الندوات والدورات التكوينية الخاصة في مجال محاسبة التكاليف.

5. دراسة (معاذ فضل طمبل وآخرون 2022) بعنوان:

اثر المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في تحسين قيمة المنشأة وزيادة الربحية

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في تحسين قيمة المؤسسة الاقتصادية مع تعظيم ربحيتها كما تهدف هذه الدراسة أيضاً إلى إثبات صحة العلاقة بين تطبيق نظام ABC وعلاقته بتعظيم قيمة المؤسسة، وطبقت هذه الدراسة في مؤسسة بشاير بايبلان لصناعة الطلاء في دولة السودان كعينة للدراسة، وطبقت هذه الدراسة من خلال إعداد استبيان موجه للفئة المستهدفة مكون من 30 موظف داخل المؤسسة مسترجعة 30 إجابة قابلة للتحليل الإحصائي، مستخدمة المنهج التاريخي للتتبع التاريخي للدراسات السابقة والمنهج الوصفي التحليلي لتحليل موضع الدراسة إضافة إلى المنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفرضيات.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ تستنتج هذه الدراسة أن قيام المؤسسة بدراسة أنشطة المدخلات التي لها علاقة بالإنتاج وأيضاً القياس الدقيق والموضوعي للتكلفة يساهم بشكل كبير في الرفع من ربحية المؤسسة؛
- ✓ إن استبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة للمنتج تساهم بشكل كبير في اتخاذ القرارات التي لها علاقة مباشرة بقرارات التسعير؛
- ✓ إن التحكم الفعال في إجراءات الرقابة على عملية شراء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة يؤدي إلى تقليل التكاليف المباشرة وغير المباشرة مما يساهم في زيادة ربحية المؤسسة؛
- ✓ إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يساهم في الرفع من كفاءة الأداء للمؤسسة خاصة في إطار التخطيط والرقابة على التكاليف؛
- ✓ يدعم تطبيق نظام ABC الإدارة في ترشيد التكاليف والأنشطة وتحليلها إلى مدى كفاءة هذه الأنشطة داخل هيكل المؤسسة مما يخفض من التكاليف ويرفع من ربحية المؤسسة؛

- ✓ يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الحفاظ على جدار التكلفة كما أنه يساهم في الحفاظ على المؤسسة من حدة المنافسة على المستوى المحلي والعالمي وهذا راجع إلى دعم الإدارة في مرحلة اتخاذ القرارات التي تخص التكلفة الخاصة بالمنتج وسعره؛
- ✓ إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعظم من قيمة المؤسسة ويدعم موقعها التنافسي في السوق.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ ضرورة معرفة الإدارة العليا للمؤسسة على أهمية تطبيق نظام ABC من حيث تحديد وتحليل التكاليف غير المباشرة؛
- ✓ على المؤسسة دعم هيكلها التكاليفي بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بما يتوافق مع متطلبات المعايير الوطنية والدولية للمحاسبة؛
- ✓ على إدارة المؤسسة أن تولي اهتماماتها بتطبيق نظام ABC حتى يتحتم عليها تحسين من البيئة الداخلية لها لمواكبة التطورات التي طرأت على بيئة الصناعة الحديثة؛
- ✓ على المؤسسة أن تقوم بتحديد مسببات التكلفة في مرحلة تعديل التكاليف غير المباشرة؛
- ✓ كما توصي الدراسة على فصل التكاليف الثابتة من التكاليف المتغيرة في مرحلة تحميل التكاليف غير المباشرة.

المطلب الثالث: الدراسات باللغة الأجنبية

1. دراسة (2016 Mustafa UC and Erald KASA) بعنوان:

The Use of Managerial Accounting as a Tool for Decision Making By Manufacturing Companies in Albania

"استخدام المحاسبة الإدارية كأداة لاتخاذ القرار من قبل الشركات الصناعية في ألبانيا"

يظهر الهدف من خلال هذه الدراسة هو معرفة حجم المؤسسات الصناعية في دولة ألبانيا التي تستخدم نظم المحاسبة الإدارية التكاليف الحديثة في عملية اتخاذ القرار، وكانت المنهجية المستخدمة في هذه الدراسة عبارة عن مقابلة شبه منظمة مع رجال الأعمال والمديرين الماليين للمؤسسات الصناعية في المناطق الأكثر صناعة في دولة ألبانيا تحديداً مدينتي "تيران" و "دوريس"، وهذا من أجل جمع المعلومات بناءً على الأسئلة التي طرحت على الفئة المقصودة، وطُبقت هذه الدراسة على عينة مكونة من 10 مؤسسات صناعية، وهناك معلومات أخرى تم الحصول عليها من خلال مناقشات مع بعض المديرين التابعين لمؤسسات صناعية أخرى خارج عينة الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ يتبين من خلال هذه الدراسة وبعد استجواب فئة العينة المقصودة أن هذه المؤسسات تعتمد في اتخاذ قراراتها بناء على البيانات المالية لأنها الأكثر قابلية للتطبيق ومعتزف بها لدى صناع القرار في أغلب المؤسسات الصناعية الألبانية لهذا يستخدمونها كأداة مهمة في صنع القرارات؛
 - ✓ أجابت جميع فئة عينة الدراسة بأنها تستخدم الأدوات المالية كأداة مهمة في اتخاذ القرارات؛
 - ✓ تستخدم المؤسسات الصناعية الألبانية في اتخاذ القرارات تقنية التكلفة التفاضلية على نطاق واسع وأيضاً تحليل التدفقات النقدية بينما لا تطبق التقنيات أخرى الحديثة منها مثل نظام التكلفة البديلة ونظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكلفة المستهدفة TC على الإطلاق في العينة المقصودة؛
 - ✓ بعد استجواب أفراد العينة المقصودة يتضح بأن هناك أسباباً معينة قدمها الأفراد المستجوبين الذين تمت مقابلتهم أنه يعود عدم تطبيق المؤسسات الصناعية الألبانية لتقنيات إدارة التكلفة إلى: عدم معرفة أهمية الأساليب المحاسبية الحديثة، التفكير واعتبارها مضيعة للوقت والجهد، نقص الموظفين المهرة، ومعظم القرارات تقتصر على مالاك (المدرء) المؤسسات لوحدهم نتيجة لعدم ترك مساحة تفاوض بينهم وبين المدرء ورؤساء المصالح للتحدث في المشاكل التي تتعلق بالمؤسسة وحلها نتيجة ما يضمنون أنهم ما يفعلونه واتخاذهم للقرارات الفردية هو الصحيح؛
 - ✓ يعود السبب الرئيسي لعدم الأخذ بعين الاعتبار بتطبيق الأساليب المحاسبية الحديثة للتكلفة في عملية اتخاذ القرار لدى المؤسسات الصناعية الألبانية إلى عدم المعرفة الكافية حول تقنيات محاسبة التكاليف الحديثة، وأيضاً هذه المؤسسات تتبع الطرق المطبقة في المؤسسات الصناعية الأخرى؛
 - ✓ يبدو أن المؤسسات الألبانية مختلفة عن الوضع المتوقع بسبب نقص المعلومات حول استخدام التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة من أجل الاستفادة من هذه التقنيات في عملية صنع القرار.
- وأوصت الدراسة على:

- ✓ من أجل بقاء المؤسسات الصناعية الألبانية وتعزيز تنافسيتها يتوجب على إدارة هذه المؤسسات إدارة تكاليفها بطريقة جيدة وعقلانية من أجل اتخاذ القرارات الأفضل وهذا يتم من خلال تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة؛
- ✓ تصمم التقنيات الحديثة لمحاسبة التكاليف لتوفير المعلومات المفيدة بشكل كبير وهذا راجع إلى فهم التقنيات واعتمادها وتطبيقها في المكان المناسب والوقت المناسب؛
- ✓ يجب أن يكون للمديرين دراية كافية بالتقنيات الحديثة لإدارة التكلفة بأسرع ما يمكن حتى يكونوا على استعداد بالقدر المطلوب في المنافسة في السوق الألباني والعالمي؛

✓ كما توصي هذه الدراسة بتدريب المديرين والكوادر المحاسبية لهذه المؤسسات من حين لآخر في مجال محاسبة التكاليف حتى تتمكن من المعرفة العلمية والعملية لهذه الأساليب للتعامل مع القدرة التنافسية الكبيرة التي تجعل المؤسسات الصناعية الألبانية أكثر قوة في السوق.

2. دراسة: (Vesna Janjić , Nemanja Karapavlović , and Jelena Damjanović)

(2017) بعنوان: Techniques of Strategic Cost Management –the Case of Serbia

تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية –دراسة حالة صربيا –

إن الهدف من هذه الدراسة يتضح من خلال تحليل وبيان تطبيق التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية على مستوى المؤسسات الصناعية لدولة صربيا، للوقوف على أهم الصعوبات والعراقيل التي تحد من تطبيق هذه التقنيات الحديثة وأيضا المزايا المترتبة عليها، وطبقت هذه الدراسة على عينة تتشكل من 33 مؤسسة صناعية عن طريق إعداد استبيان وتم توزيعه على العينة المقصودة من أجل معرفة آراء المستجوبين ورغبتهم لتطبيق التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

✓ إن تطبيق التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية التي تضمنتها هذه الدراسة لا تزال ضئيلة جدا في التطبيق؛

✓ البحث على أهم الأسباب التي أدت بالإدارة في التخلي على تطبيق التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة والتمسك بالنظم التقليدية لأنها تعتبر مناسبة في ظل نقص الموظفين المؤهلين لتطبيق هذه التقنيات؛

✓ ارتفاع تقييمات آراء المستجوبين تجاه التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية تشير إلى أن محاسبي هذه المؤسسات على علم بفوائدها إلا أنهم بحاجة إلى تكوينات إضافية من أجل التعرف عليها بشكل أفضل والبدء في استخدامها عمليا على نطاق واسع؛

✓ توصلت هذه الدراسة بأنه لا توجد فوق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين حول التقنيات الحديثة للإدارة الإستراتيجية من وجهة نظر حجم المؤسسة وشكلها القانوني والاعتماد على تحقيق صافي الربح / الخسارة في المؤسسات عينة الدراسة.

وأوصت الدراسة على:

✓ توصي هذه الدراسة إلى التوسع في العينة المعنية بالدراسة من أجل التعرف أكثر على أهم العراقيل التي تحد من تطبيق هذه التقنيات، وأيضا يجب أن تحتوي على كبرى المؤسسات الصناعية متعددة النشاطات لأن هذه التقنيات تتلائم مع التطورات المستمرة في بيئة التصنيع الحديثة والتي تساهم في تحقيق المنافسة على المستوى المحلي والعالمي للمؤسسات وضمان استدامتها.

3. دراسة: (2018 Nguyen Phong Nguyen) بعنوان:

Performance implication of market orientation and use of management accounting systems The moderating role of accountants' participation in strategic decision making

الآثار المترتبة على أداء توجه السوق واستخدام نظم المحاسبة الإدارية " الدور الإداري للمحاسبين

المشاركة في صنع القرار الإستراتيجي

إن الهدف من قيام هذه الدراسة يتمثل في بناء واختيار إطار عمل التفاعل بين التوجه السوقي ومشاركة المحاسبين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية وتأثيرها اللاحق على استخدام أنظمة المحاسبة الإدارية والذي بدوره يعزز من أداء المؤسسة، وطبقت هذه الدراسة على مستوى كبرى المؤسسات التجارية لدولة الفيتنام، عن طريق إعداد استبيان ووزع على عينة مكونة من 171 مؤسسة موجهة لصناع القرار التابعين لهذه المؤسسات.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ توصلت هذه الدراسة على وجود أدلة تجريبية على أهمية مشاركة المحاسبين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية باستخدام معلومات محاسبة الإدارة الإستراتيجية على نطاق واسع والذي يعزز من أداء المؤسسات الموجهة نحو السوق؛
- ✓ إن اعتماد أساليب محاسبة الإدارة الإستراتيجية تمكن المؤسسات من تعزيز التعلم وخلق الميزة التنافسية مع ضمان أداء متفوق في البيئة التنافسية نتيجة مشاركة المحاسبين في صنع القرار الإستراتيجي في المؤسسات ذات التوجه السوقي؛
- ✓ تشير النتائج إلى أن هناك مؤسسات بحاجة إلى الجمع بين إستراتيجية السوق ومحاسبة الإدارة الإستراتيجية لتحقيق أداء متفوق؛
- ✓ إن الاعتماد على سياسة التوجه نحو السوق والتفوق على المنافسين ومشاركة المحاسبين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية يعود إلى استخدام نظم الإدارة الإستراتيجية.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ توصي هذه الدراسة المؤسسات على ضرورة تكوين نظام محاسبة الإدارة الإستراتيجية خاص بها من حيث النطاق الواسع والتوقيت والتجميع والتكامل بين إستراتيجية توجه السوق مع معلومات محاسبة الإدارة الإستراتيجية بهدف تحقيق الميزة التنافسية العالية؛
- ✓ إن متغير النتيجة يؤدي إلى قياس أداء المؤسسة فقط بناء على مؤشرات مالية والتي تكون قصيرة المدى موجه تاريخياً، لذا توصي هذه الدراسة على تكثيف استخدام سياسة توجه السوق وتقنيات الإدارة الإستراتيجية لكي يشمل المؤشرات غير المالية (مثل العملاء... إلخ)، والتي تعتبر طويلة الأجل وموجه نحو مستقبل يعظم من قيمة المؤسسة.

4. دراسة: (2022 Andrzej Piosik) بعنوان:

The intensity of the use management Accounting system under Industry 4.0 condition Confirmation from Poland

شدة استخدام نظم المحاسبة الإدارية بموجب تأكيد شروط الصناعة 4.0 لدولة بولندا

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت هذه المؤسسات التي تنتمي إلى الصناعة 4.0 أي المؤسسات التي غيرت وجهتها من خلال التطبيق الواسع للتصنيع والابتكار الصناعي والخدمي عن طريق دمج البرامج والذكاء الاصطناعي والتقنيات التنبؤية في أنظمة الإنتاج، ويطلق عليها أيضا (بالثورة الصناعية الرابعة) في ما أنها تزيد من استخدام أنظمة المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) بشكل مكثف أكثر من المؤسسات التي لم يتم تصنيفها في إلى الصناعة 4.0، وللوصول إلى الإجابة المرغوبة قام الباحث بدراسة استطلاعية تمت على مستوى المؤسسات العاملة في دولة بولندا كعينة للدراسة، وهذا من خلال إعداد استبيان موجه للعينة المقصودة من أجل الحصول على المعلومات اللازمة وتم الحصول على 101 إجابة قابلة للتحليل الإحصائي، مستخدم المنهج الاستقرائي لقراءة النتائج التحليلية.

ومن أجل معرفة وجود علاقة تربط بين تنفيذ مكونات الصناعة 4.0 وكثافة استخدام أنظمة المحاسبة الإدارية من خلال ثلاثة أسباب مهمة هي:

- **السبب الأول:** النظام العام الذي يؤكد أنه مع تطور التكنولوجيا يزداد الطلب على استخدام أنظمة المحاسبة الإدارية.

- **السبب الثاني:** هو أن في بيئة الصناعة 4.0 (الأنظمة السيبرانية، الفيزيائية، الذكاء الاصطناعي، البيانات الضخمة والحوسبة السحابية)، يكون من السهل تحديد المعاملات التي تعكس تدفق التكاليف مما يسهل بشكل كبير في تنفيذ أنظمة التكاليف الإدارية.

- **السبب الثالث:** هو استهلاك التكلفة والاستهلاك الاستثماري لتطبيق مكونات الصناعة 4.0 مما يتسبب في الطلب على معلومات إدارية.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

✓ استنتج الباحث من خلال هذه الدراسة أن المؤسسات التي تنتمي إلى الصناعة 4.0 تستخدم أنظمة المحاسبة الإدارية المختارة بشكل مكثف كما أوضحت الدراسة أن التأثير المشترك بين الانتماء لصناعة 4.0 والاستخدام المكثف لأنظمة المحاسبة الإدارية المختارة يميز الأداء المدرك للمؤسسة كما يجعل من هذه المؤسسة مميزة تنافسيا مما يرفع من قيمتها في السوق؛

✓ تظهر هذه الدراسة أن الكثافة المتصورة لاستخدام أنظمة المحاسبة الإدارية التي تم تحليلها ترتبط ارتباطا وثيقا وإيجابيا بدرجة الإلمام بعناصر مختارة من الصناعة 4.0 واستخدامها من أجل تحديد أداء المؤسسة؛

✓ قدمت هذه الدراسة أيضا دليلا على أهمية الاختلافات بين الكثافة المتصورة لاستخدام أنظمة المحاسبة الإدارية المختارة عبر مجموعة من المؤسسات التي تنتمي إلى الصناعة 4.0 والمجموعة من المؤسسات التي لا

- تنتمي إلى الصناعة 4.0، ويعود هذا الاختلاف في كثافة الاستخدام إلى عوامل أخرى تدعم تساهم في رفع كثافة الاستخدام وهي (الإنترنت، الموقع الإستراتيجي، استخدام الذكاء الاصطناعي)؛
- ✓ التأثير المشترك الناتج عن الانتماء إلى الصناعة 4.0 وكثافة توظيف أنظمة المحاسبة الإدارية يميز تقييم الوضع المالي المتصور للمؤسسات في حالة استخدام جميع الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف؛
- ✓ تساهم هذه الدراسة في المعرفة العلمية التي تقيم تطبيق أنظمة المحاسبة الإدارية التقليدية وأنظمة محاسبية التكاليف الحديثة، أن المؤسسات التي تنتمي إلى الصناعة 4.0 تتوسع في استخدام بعض أنظمة المحاسبة التكاليف الحديثة مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام تكلفة دورة حياة المنتج LCC كما تستخدم أيضا نظام التكلفة المستهدفة TC ونظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT بشكل مكثف، كما تستخدم أيضا بعض الأساليب التقليدية منها التكلفة الوظيفية، والموازنة التقديرية، وبعض الأنواع الأخرى التقليدية القوية حسب طبيعة الموارد؛
- ✓ إن المؤسسات التي تنتمي إلى الصناعة 4.0 والمؤسسات التي تستخدم عناصر الصناعة 4.0 تستخدم أنظمة المحاسبة الإدارية بشكل مكثف سواء الحديثة أو التقليدية وهذا ما ينعكس على الأداء المالي لهذه المؤسسات؛
- ✓ تثبت هذه الدراسة أن ارتفاع كثافة استخدام أنظمة المحاسبة الإدارية في الصناعة 4.0 تساهم بوضع السياسات التي ترتبط ارتباطا وثيقا بالقوانين واللوائح المتعلقة بإمكانية تطوير التقارير التكاليفية والمحاسبية والتي تحسن من الوضع المالي وتعزز موقعها التنافسي على الصعيد المحلي والعالمي.

وأوصت الدراسة على:

- ✓ توصي هذه الدراسة على ضرورة توسيع عينة الدراسة حتى تشمل كبرى مؤسسات أعضاء الاتحاد الأوروبي كون أن بولندا من الدول التي تحتل مرتبة 24 من بين 27 دول عضو في لإتحاد الأوروبي ولا تقتصر فقط على المؤسسات لدولة بولندا فقط؛
- ✓ توصي هذه الدراسة الأخذ بعين الاعتبار أهمية حجم المؤسسات حتى يكون لديها التأثير المشترك للانتماء إلى الصناعة 4.0 واستخدام أنظمة المحاسبة الإدارية بما يتلاءم مع الأداء المدرك للمؤسسة؛
- ✓ توصي هذه الدراسة على ضرورة التطور التكنولوجي من ناحية استخدام عناصر الصناعة 4.0 التي لها تأثير إيجابيا على احتياجات المعلومات للمديرين بما في ذلك أنظمة المحاسبة الإدارية المستخدمة؛
- ✓ كما يوصي الباحث في هذه الدراسة على ضرورة دعم وتطوير أنظمة المحاسبة الإدارية التقليدية بأنظمة محاسبة التكاليف الحديثة وهذا ما يقوي من أداء المؤسسات اقتصاديا وماليا.

المبحث الرابع: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

تركز الطالبة في هذا المبحث على أهم النقاط الأساسية والملاحظات المهمة التي تستنتجها من خلال الدراسات سابقة الذكر في المباحث الأول والثاني والثالث والتي لها علاقة قوية بمتغيرات هذه الدراسة، ومنها سوف تقوم بتوضيحها بناء على تحليل هذه الدراسات وإظهار موقع الدراسة الحالية منها.

المطلب الأول: تحليل الدراسات السابقة

أولاً: تحليل الدراسات التي لها علاقة بمتغير نظام التكاليف على أساس النشاط ABC

الجدول رقم (1.2): يبين تحليل الدراسات التي لها علاقة بمتغير نظام ABC

نوع الدراسة	مجال التطبيق	الهدف	العنوان	الدراسات السابقة
دراسة تطبيقية	المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل - فرع بسكرة-	تهدف هذه الدراسة في محاولة بناء نموذج تصوري لتطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC من المنظور التنظيمي في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل فرع بسكرة ENICAB	مساهمة في بناء نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (منظور تنظيمي) في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل - فرع بسكرة-	سعاد معاليم وإسماعيل حجازي 2017
دراسة تطبيقية	مؤسسة بسكوت البرهان مسعودي (ميجور) - العلةمة - الجزائر	تهدف هذه الدراسة إلى ضرورة معرفة الدور الذي يلعبه نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في طريقة تخفيض التكاليف، وأيضاً معرفة مدى أهمية تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لكونه من الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة	مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف دراسة حالة مؤسسة بسكوت البرهان مسعودي (ميجور) - العلةمة - الجزائر.	يسمينه سالم، زنده بالمهدي وهرياجي حزة 2018
دراسة تطبيقية	شركة سوميفوس SOMIPHOS بئر العاتر ولاية تبسة"	تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة سوميفوس SOMIPHOS	أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها - دراسة حالة: شركة سوميفوس SOMIPHOS - بئر العاتر - ولاية تبسة"	عادل خالدي 2018

دراسة ميدانية	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	تهدف هذه الدراسة إلى معرفة جودة تطبيق نظام ABC ومدى توفر المؤسسات محل الدراسة على إمكانية تطبيقه	جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومتطلبات تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"	الحاج مسكين وخليفة يعقوبي 2020
دراسة ميدانية	الصغيرة والمتوسطة بولاية سكيكدة	هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق نظام ABC في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سكيكدة	نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وإمكانية تطبيقه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة ولاية سكيكدة	وفاء بولعابيز وعمار شلاي 2020
دراسة ميدانية	المؤسسات الصناعية في قطاع غزة	هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي في معرفة مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدى المؤسسات الصناعية في قطاع غزة وما هي أهم المعوقات التي أدت إلى عدم تطبيق هذا النظام في تلك المؤسسات والوقوف على أهم الصعوبات والمعوقات مع محاولة معالجتها.	مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: - دراسة ميدانية -	ماهر موسى درغام 2006
دراسة ميدانية	المؤسسات الصناعية السودانية	تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط كأداة للرقابة وتقوم الإنتاج في المؤسسات الصناعية السودانية من خلال القيام بتحليل الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة	إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقوم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية (دراسة ميدانية لقطاع الصناعات التحويلية 2013م)	مرتضى محمد علي الصديق 2015
دراسة تطبيقية	مؤسسة تسويق أنابيب مياه الصرف الصحي داخل وخارج المملكة العربية السعودية	تهدف هذه الدراسة إلى تطوير نظام التكاليف على أساس النشاط ABC عن طريق استخدام أسلوب السبب والأثر	تطوير نظام تكاليف الأنشطة باستخدام أسلوب السبب والأثر: دراسة حالة على إحدى الشركات الصناعية السعودية	ناصر خليفة عبد المولى ونزار بن صالح الشويمان 2017

الدراسات العربية

دراسة ميدانية	شركات الطيران الموجودة على مستوى دولة الأردن	تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مستوى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في شركات الطيران الأردنية	مستوى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في شركات الطيران الأردنية	نضال محمود الرمحي 2018	الدراسات الأجنبية
دراسة تطبيقية	مؤسسة مصافي الجنوب أحد مؤسسات تكرير النفط في العراق	تهدف هذه الدراسة إلى اعتماد نموذج تطبيقي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كمنهج جديد نحو تخصيص التكاليف المشتركة مع إظهار الدور الفعال لهذا النظام في توفيره للبيانات والمعلومات التي تتصف بالدقة والموضوعية التي تساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب كما يساهم في فرض الرقابة على التكاليف	تخصيص التكاليف المشتركة باعتماد محاسبة تكاليف الأنشطة ABC "دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب"	كفاح جبار حسن 2020	
دراسة تطبيقية	مؤسسة Hewlet Packard	تهدف هذه الدراسة لوضع الأساس المفاهيمي لتصميم واستخدام أنظمة التكلفة القائمة على أساس الأنشطة ABC كأحد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة، مقارنة بالأساليب التقليدية التي تعتمد على قواعد تخصيص تعتمد على الحجم مثل: العمالة المباشرة، ساعات عمل الآلة، حجم المبيعات، لتحديد تكاليف المنتجات الفردية للزبائن،	Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage	Robert S and Kaplan Robin Cooper 1992	
دراسة ميدانية	المؤسسات الصغيرة والمتوسطة البرتغالية	تهدف هذه الدراسة إلى معرفة طريقة تحليل الوعي العام لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة البرتغالية لأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وفي نفس الوقت البحث على أهم الأسباب والعوامل التي تفسر عدم تطبيق نظام ABC من قبل هذا النوع من المؤسسات	Activity Based Costing knowledge: empirical study on small and medium size enterprises	Maria João Cardoso Vieira Machado 2012	
دراسة ميدانية	المحاسبين والمديرين الماليين ومراجعي الحسابات في القطاع الصناعي لدولة نيجيريا	تهدف هذه الورقة إلى بلوغ الحاجة التي تؤدي إلى تطوير أنظمة التكاليف القائمة على أساس النشاطات ABC في الممارسات المحاسبية لدى شركات التصنيع في نيجيريا كأداة لتقدير تكلفة المنتجات حيث تسير نيجيريا إلى أفضل 20 اقتصادا في العالم نحو سنة 2020	Activity Based Costing System and Nigeria's March towards VISION 20: 2020	Chinedu Francis Egbunike, Amaechi Patrick Egbunike and Meduoye Olamide Mofolusho 2013	

دراسة تطبيقية	مصنع معالجة Sumber Djantini Sambas PT	تهدف هذه الدراسة إلى فهم طريقة تخصيص التكاليف العامة باستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ومقارنته بنظام التكاليف التقليدية	Penerapan Metode Activity Based Costing dalam Menentukan Harga Pokok Produksi Karet PT. Sumber Djantini Sambas	Gowardy and Handi Brata, 2015
دراسة مقارنة	شركة Comercial Espinosa "AGRICOMES"	تهدف هذه الدراسة إلى تحديد ربحية المؤسسة من خلال المقارنة بين التكاليف الحالية والتكاليف المتحصل عليها في إطار التنفيذ المقترح لنظام ABC	Costos de producción mediante el sistema de Costeo ABC y su Efecto en la rentabilidad	Soto Espinosa Estefanía Elizabeth and García Zambrano Ximena Leticia 2020

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الدراسات السابقة

ثانيا: تحليل الدراسات التي لها علاقة بنظام التكاليف على أساس الموصفات ABCII

الجدول رقم (2.2): يبين تحليل الدراسات التي لها علاقة بنظام ABCII

نوع الدراسة	مجال التطبيق	الهدف	العنوان	الدراسات السابقة
الدراسات المحلية				
دراسة تطبيقية	شركة المنصور العامة للمقاولات الإنشائية	تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الموصفات في مؤسسة المنصور للمقاولات الإنشائية وكيفية قياس وتحديد تكاليف تنفيذ المقاولات بصورة دقيقة وصحيحة، والعمل على تطبيق هذا النظام كبدل للأنظمة التقليدية التي تنعكس على صحة تقدير التكاليف المطبقة من قبل مؤسسة المنصور للمقاولات	تقنية التكلفة على أساس الموصفات ABCII وأثرها على عقود المقاولات - دراسة تطبيقية في شركة المنصور العامة للمقاولات الإنشائية -	سهم عبد علي عبيد وتأثير صبري الغبان 2019
دراسة تطبيقية	مؤسسة الأصباغ الحديثة	تهدف هذه الدراسة باستخدام تقنية جديدة من تقنيات إدارة التكلفة بغية خلق وتدعيم الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية ومساعدتها في مواجهة آثار العولمة	دور تقنية التكلفة على أساس الموصفات في تحقيق الميزة التنافسية لمواجهة آثار العولمة التطبيق في شركة الأصباغ الحديثة	منال جابر سرور وآخرون 2019

دراسة تطبيقية	الشركة العامة للزيوت النباتية / العراق	الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو عملية تسليط الضوء على الآثار الإيجابية الضمنية لتكامل دورة حياة المنتج مع التكاليف القائمة على أساس المواصفات، وكذلك معرفة كل من هذه التقنيات وتأثيرها في تقليل التكاليف غير الضرورية مع الحفاظ على جودة منتجات المؤسسة الاقتصادية.	Integration of the Product Life Cycle and Attributes Based Cost and its Reflection in Reducing Costs	Abdulridha Lateef Jasim, Alaa Mohammed Obaid and Khadija Jomaa Muter 2019
دراسة ميدانية	المؤسسة العربية للدواجن بالخرطوم / السودان	تهدف هذه الدراسة للتعرف على أسلوب التكلفة على أساس المواصفات ودوره في تحقيق ودعم القدرة التنافسية لدى المؤسسة الاقتصادية من خلال التحسين المستمر لجودة المنتج لجذب أكبر عدد من الزبائن والمستهلكين الأمر الذي يؤدي بدوره إلى زيادة الحصة السوقية وتعظيم أرباح المؤسسة الاقتصادية.	دور أسلوب التكلفة على أساس المواصفات في دعم القدرة التنافسية بالقطاع الصناعي لشركة الدواجن دراسة ميدانية على الشركة العربية للدواجن بالخرطوم	ياسر موسى بلولة ومحمود عبد الله حامد 2021
دراسة ميدانية	المؤسسة الاقتصادية / مصر	تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى تقديم إطار مقترح يبين التكامل بين نظام التكلفة على أساس المواصفات ونظرية القيود في تعظيم ربحية منشآت الأعمال.	إطار مقترح للتكامل بين نظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) لتعظيم ربحية منشآت الأعمال - دراسة ميدانية -	منال حامد فراج 2021
دراسة نظرية	/	تهدف هذه الدراسة لتقديم نموذج "Bromwich" لمقارنة المنتجات من حيث حزمة المواصفات التي تتميزها وسعر بيعها بما يتناسب مع متطلبات الزبائن وفي حدود السعر المطلوب.	The Case For Strategic Management Accounting: The Role Of Accounting Information For Strategy In Competitive Markets	Michael Bromwich 1990
دراسة عن طريق المقابلة	مديري المؤسسات الاقتصادية	تهدف هذه الدراسة في إظهار كيفية دمج نظام التكاليف على أساس المواصفات مع سياسة توجه السوق من الناحية النظرية والتطبيقية لوضع تصور إستراتيجي على النطاق الواسع.	Exploring accounting and market orientation: an interfunctional case stud	Robert M. 2008 Inglis

دراسة استكشافية	مؤسسة DS الخاصة بصناعة الطابعات / أستراليا	تهدف هذه الدراسة إلى تقديم إطار مفاهيمي حول التوجه السوقي والمحاسبة الموجه نحو العميل وتحديد الربط فيما بينها من أجل اتخاذ القرارات المالية وغير المالية الخاصة بالمنتج.	Market-orientated accounting: Information for product-level decisions	Robert Inglis and Robert Clift 2008	
--------------------	--	--	---	-------------------------------------	--

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الدراسات السابقة.

ثالثا: تحليل الدراسات التي لها علاقة بتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم (3.2): يبين تحليل الدراسات التي لها علاقة بتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية

نوع الدراسة	مجال التطبيق	الهدف	العنوان	الدراسات السابقة	الدراسات المحلية
دراسة تطبيقية	مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة - الجزائر	تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية اعتماد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية وطريقة استخدامها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وإظهار أهم الفروقات الجوهرية بين الأساليب التقليدية المعتمدة ومقارنتها بالأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في مجال الرقابة واتخاذ القرارات المالية التي تساعد الإدارة العليا على اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.	استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة -	نوبلي نجلاء 2015-2014	
دراسة استقصائية	المؤسسات الصناعية في ولاية سطيف	تهدف هذه الدراسة إلى إظهار أهم النقاط الأساسية التي تؤدي إلى التعرف على مدى مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، ومنها أهم العوائق التي تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نتيجة التطورات التي استهدفت المحاسبة الإدارية والتي جعلتها تتخذ طابعا أكثر ديناميكية لتعظيم قيمتها من أجل ضمان الاستمرار والبقاء في ظل التطورات والتغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال الحديثة.	مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف -	نجوم قمازي 2018-2017	

دراسة تطبيقية	المعمل الجزائري الجديد للمصبرات روية - NAC	تهدف هذه الدراسة لإظهار طريقة الربط بين أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية والأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية مع القيام بعملية التقييم لهذه الأنظمة وإظهار درجة اعتمادها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في عمليات التخطيط واتخاذ القرار.	تقييم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية لأغراض التخطيط واتخاذ القرار - دراسة حالة: المعمل الجزائري الجديد للمصبرات روية NAC -	مالية سليمة 2021-2022	الدراسات العربية
دراسة استطلاعية	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة مع إظهار الدور الفعال للميزة التنافسية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وكيفية تفعيلها في ظل بيئة التصنيع الحديثة، كما تسعى هذه الدراسة إلى الوقوف على أهم العوائق التي تحد من تطبيق هذه الأساليب واقتراح الحلول المناسبة لتطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل بيئة الأعمال الحديثة - دراسة استطلاعية من وجهة نظر أكاديمية ومهنية-	سارة مسعودي وشماش كمال 2022	
دراسة تحليلية تطبيقية	بيك لاين للرخام والجرانيت /Big Lin/ السودان	تهدف هذه الدراسة إلى معالجة أوجه القصور في الأنظمة التقليدية للتكاليف في ما يخص تحميل التكاليف غير المباشرة وما ينتج عنها من عوائق خاصة من ناحية تخصيص هذه التكاليف، لهذا جاءت هذه الدراسة من أجل اقتراح بناء نموذج تصوري للتكامل بين نظام المحاسبة على أساس العمليات وعلى أساس الخصائص المميزة للمنتج في ظل تحميل التكاليف غير المباشرة.	التكامل بين نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج في تخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة (دراسة تحليلية تطبيقية)	مهدي مصطفى آدم محمد 2012	
دراسة مقارنة - دراسة نظرية	دراسة وضع المؤسسات الاقتصادية/ العراق	تهدف هذه الدراسة للوقوف على أهم المراكز العلمية لنظامي التكلفة على أساس الموصفات والتكلفة على أساس الأنشطة والتركيز على أهم أوجه القصور لكل النظامين، وأيضا التركيز أهم خطوات تطبيق نظام ABCII ونظام ABC.	مدخل التكلفة على أساس الموصفات والتكلفة على أساس الأنشطة/دراسة مقارنة	منال جابر سرور وضرغام أحمد عبد الرضا 2016	

دراسة استطلاعية	الشركات الصناعية في إقليم كوردستان العراق -	تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية في إقليم اربيل العراق، مع بيان نية هذه المؤسسات ورغبتها في تطبيق هذه الأساليب أم لا، كما ركزت هذه الدراسة على الوقوف على أهم المعوقات التي تعرضت إليها هذه المؤسسات في تطبيق هذه الأساليب.	آثار اعتماد التقنيات المحاسبية الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية على تحقيق الميزة التنافسية - دراسة استطلاعية في الشركات الصناعية في إقليم كوردستان العراق - "	إسماعيل هدامين هلكوت، عبد الله صابر جاف زركار وعلي زركار 2018
دراسة ميدانية	شرح الشيخ ففة أربع نجوم/مصر	إن الهدف القائم على أساس هذه الدراسة يتضح من خلال إظهار دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح وتعزيز المنافسة لبلوغ الريادة في أداء المؤسسات الفندقية مما يساهم بشكل كبير في تعظيم الإيرادات.	دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تعظيم الإيرادات وتحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الفندقية - دراسة ميدانية -	دراسة وليد سمير عبد العظيم الجبلى 2020
دراسة تطبيقية	مؤسسة بشائر بابل/البحر الصناعي الطلاء /السودان	تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في تحسين قيمة المؤسسة الاقتصادية مع تعظيم ربحيتها كما تهدف هذه الدراسة أيضا إلى إثبات صحة العلاقة بين تطبيق نظام ABC وعلاقته بتعظيم قيمة المؤسسة.	أثر المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في تحسين قيمة المشاة وزيادة الربحية	معاذ فضل طميل وآخرون 2022
دراسة عن طريق المقابلة	للمؤسسات الصناعية في مدينتي "تيران" و"دوريس" ألبانيا	يظهر الهدف من خلال هذه الدراسة هو معرفة حجم المؤسسات الصناعية في دولة ألبانيا التي تستخدم نظم المحاسبة الإدارية التكاليف الحديثة في عملية اتخاذ القرار.	The Use of Managerial Accounting as a Tool for Decision Making By Manufacturing Companies in Albania	Jelena Damjanović Vesna and Janjić , Nemanja Karapavlovi 2017 é
دراسة ميدانية	مؤسسة صناعية/ صربيا	إن الهدف من هذه الدراسة يتضح من خلال تحليل وبيان تطبيق التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية على مستوى المؤسسات الصناعية لدولة صربيا، للوقوف على أهم الصعوبات والعراقيل التي تحد من تطبيق هذه التقنيات الحديثة وأيضا المزايا المترتبة عليها.	Techniques of Strategic Cost Management – the Case of the Serbia	Nguyen Phong Nguyen 2018

الدراسات الأجمية

دراسة ميدانية	لصناع القرار التابعين للمؤسسات التجارية/الفيتنام	إن الهدف من قيام هذه الدراسة يتمثل في بناء واختيار إطار عمل التفاعل بين التوجه السوقي ومشاركة المحاسبين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية وتأثيرها اللاحق على استخدام أنظمة المحاسبة الإدارية والذي بدوره يعزز من أداء المؤسسة.	Performance implication of market orientation and use of management accounting systems The moderating role of accountants' participation in strategic decision making	Andrzej 2022 Piosik
دراسة ميدانية	المؤسسات التي تنتمي إلى الصناعة 4.0 والمؤسسات التي لا تنتمي للدولة بولندا	تهدف هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت هذه المؤسسات التي تنتمي إلى الصناعة 4.0 في ما أنها تزيد من استخدام أنظمة المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) بشكل مكثف أكثر من المؤسسات التي لم يتم تصنيفها في إلى الصناعة 4.0.	The intensity of the use management Accounting system under Industry 4.0 condition Confirmation from Poland	Mustafa UC and Erald KASA 2016

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الدراسات السابقة

المطلب الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

بعد اطلاعنا على مجمل الدراسات المختارة الخاصة بنظام ABC ونظام ABCII والدراسات السابقة المتعلقة بتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية تبين لنا أننا أغلب الدراسات ركزت على الإلمام بالجانب النظري لمتغيراتها، كما ركزت أيضا في البحث على أهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام ABC ونظام ABCII والبحث على الطرق والحلول التي تساهم في تطبيق هذه الأنواع من الأنظمة في المؤسسات الاقتصادية، وهذا من خلال دراسات تطبيقية ودراسات ميدانية سواء أجنبية أو عربية أو جزائرية، ونجد هناك عدة دراسات جزائرية الخاصة بمتغير نظام ABC هي دراسات تطبيقية هذا ما توصلنا إليها من خلال تلخيص الدراسات السابقة، أي أن هناك مؤسسات مهتمة بتطبيق الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف إلا أنها لازالت مترددة في اتخاذ قرار التطبيق وبعض المؤسسات تطبق بعض الأنظمة ولكنها ليس لها دراية بأنها تطبقها مثل نظام الإنتاج الآلي JIT وغيره من الأنظمة.

أولا: أوجه التشابه

إن مجمل الدراسات التي تم عرضها لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة ولكن منها من تختلف في البيئة الصناعية المطبقة ونرى دراسة كل من: (Michael Bromwich 1990)، (Robert Inglis and)، (Robert Clift 2008)، (مهدي مصطفى آدم محمد 2012)، (Maria João Cardoso Vieira 2012Machado)، (مهدي مصطفى آدم محمد 2012)، (نوبلي نجلاء 2014-2015)، (نجوم قمازي 2017-2018) والتي هي من بين الدراسات الأقرب لموضوع الدراسة والتي تعالج إشكالية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسات الصناعية

الجزائرية، إلا أنا درستنا تختلف على هذه الدراسات في مجموعة من النقاط نعرضها في العنصر الموالي المتعلق بأوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

ثانيا: أوجه الاختلاف

1. حسب الدراسات التي اطلعت عليها الطالبة والدراسات التي اعتمدتها كدراسات سابقة المتعلقة بمتغير نظام ABC فركزت في مجملها على دور نظام ABC في تخفيض تكاليف الإنتاج، تعظيم الربحية، المنافسة، اتخاذ القرارات الإدارية، وقلة الدراسات التي تجمع بين كل هذه المؤشرات في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية ككل إلا دراسة واحدة من تناولت كيفية مساهمة تطبيق نظام ABC في تحسين قيمة المؤسسة وهي دراسة (معاذ فضل طمبل وآخرون 2022) من خلال دراسة ميدانية وهي لوحدها غير كافية للاعتماد عليها لتطبيق هذه الدراسة.
2. تركز الدراسات السابقة المتعلقة بنظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في مجملها أيضا على تخفيض تكاليف المنتجات، تعظيم ربحية المؤسسات الصناعية، تعزيز المنافسة، التركيز على الزبون وغيرها من المؤشرات غير المالية، إلا أنها لا يوجد دراسة واحد تجمع بين كل هذه المؤشرات في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية.
3. هناك ندرة في الدراسات الجزائرية التي عاجلت نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII إلا بعض الأبحاث التي قامت بها الطالبة وهذا ما يعتبر إضافة جديدة لهذه الدراسة.
4. لا يوجد دراسات تربط بين متغيرات الدراسة نظام التكاليف ABC ونظام ABCII إلا دراسة واحدة نظرية وهي دراسة (منال جابر سرور وضرغام أحمد عبد الرضا 2016) وهي غير كافية لاعتمادها في الجانب التطبيقي للدراسة إلا أنها اعتمدت الطالبة عليها بصورة معتبرة في ما يخص الجانب النظري للدراسة.
5. لم تتحصل الطالبة على دراسات تجمع بين نظام ABC ونظام ABCII في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية.
- اعتمدت الطالبة على بعض الدراسات والأبحاث التي تدرس إجمالي الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في تعظيم الإيرادات، تعزيز المنافسة، تحسين الربحية، وهي غالبا في محتواها تجمع بين متغيرات الدراسة بصفة مباشرة مثل دراسة (مهدي مصطفى آدم محمد 2012) غير مباشرة مثل دراسة (Mustafa UC and Erald KASA 2016).
6. تجمع هذه الدراسة بين المؤشرات المالية وغير المالية التي تساهم بشكل كبير في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية وهي: مؤشر الربحية، العملاء، المنافسة، الجودة، العلامة التجارية، جودة المعلومة المحاسبية، القيمة السوقية.
7. تهدف هذه الدراسة إظهار مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
8. تهتم الدراسة الحالية ببناء نموذج تصوري يتطابق مع ENICAB لصناعة الكوابل -بسكرة -

9. كما قدمنا إضافة جديدة في بناء نموذج تطبيقي يجمع بين نظام ABC ونظام ABCII في مؤسسة محل الدراسة والذي يتم من خلال الوصول إلى تعظيم قيمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومن هنا يمكننا القول بأن هناك بعض الدراسات التي تتضارب في النتائج وهذا يعود إلى: اختلاف البيئة الصناعية المختارة، اختلاف نوع الدراسة المطبقة ميدانية أو تطبيقية أو استطلاعية والتي لا تساهم في الوصول إلى نفس النتائج، ولهذا نرى أن بعض الدراسات تتوصل بأن نظام ABC ونظام ABCII تتلائم مع بيئة المؤسسات الصناعية نتيجة البنية الصناعية والاقتصادية المهيئة للتطبيق وبعض الدراسات لديها بعض الصعوبات والعراقيل التي تحد تطبيق مثل هذا النوع من الأنظمة ولهذا اخترنا مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل -بسكرة - كونهما تعد من المؤسسات المهيئة من كل النواحي لمحاولة بناء نموذج يجمع بين النظامين من أجل الوصول إلى مساهمتهم في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

المطلب الثالث: المجالات التي تتميز فيها الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

أولاً: مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة

ولعل من الصعب أن نجد دراسات تجمع بين متغيرات الدراسة إلا أن الطالبة اختارت بعض الدراسات التي تعالج المتغيرات التي تناولناه بصفة عامة، وبعد عرضنا وتلخيصنا لهذه الدراسات سوف نقوم بعرض أهم المرتكزات الأساسية التي استفادة منها الطالبة وهي بمثابة نقاط قوة لدراستنا وأيضاً محاولة تجنب بعض الإشكالات التي وقعت فيها بعض الدراسات ونوجز هذه النقاط في التالي:

1. التعرف على الإطار النظري الخاص بمتغيرات الدراسة من ناحية المفهوم والأهداف والأهمية وخطوات التطبيق مما يفيدنا في إعداد الشق النظري للدراسة.
2. اختارت الطالبة الدراسات النظرية من أجل الاستعانة بها في تقسيم الإطار النظري لمتغيرات الدراسة والتعريف بها نظرياً، وأيضاً معرفة العلاقة التي تربط كل متغير بالآخر من الناحية النظرية.
3. اختارت الطالبة الدراسات المعتمدة على الدراسات الميدانية خاصة الجزائرية منها والتي بنيت أساساً على استبيان موجه للمؤسسات الاقتصادية الصناعية من أجل الإحاطة بمعرفة واقع هذه المؤسسة ومدى قابلية تطبيق هذه الأنظمة سواء من ناحية ترحيب الإدارة العامة للمؤسسة بتطبيق هذه الأخيرة أو من ناحية توافق البيئة الصناعية لهذه المؤسسات لتطبيق أنظمة تكاليف الإدارة الإستراتيجية.
4. اختارت الطالبة الدراسات الاستكشافية من أجل معرفة الطريقة الصحيحة لتطبيق أنظمة التكاليف الحديثة منها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس الموصفات ABCII للاستعانة بهم في بناء النموذج التصوري التطبيقي لهذه الأنظمة في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة.

5. استفادت الطالبة من الدراسات التطبيقية والدراسات النظرية السابقة من أجل إعداد النموذج التطبيقي لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل -بسكرة - وبالأخص الدراسات الأجنبية لكل من (Michael Bromwich 1990) ودراسة (Robin Cooper and Robert S Kaplan 1992) والتي تعتبر من الدراسات القوية التي اعتمدت عليها أغلب الدراسات والأبحاث الخاصة بمتغير نظام ABC ونظام ABCII من ذلك الزمان إلى الآن.

6. الاستفادة من الدراسات السابقة من خلال إيضاح الصورة المبهمة في اختيار المؤسسة الصناعية التي تتلائم مع موضوع الدراسة.

7. استفادة الطالبة من الدراسات السابقة خاصة في الجانب التطبيقي للدراسة من حيث بناء النموذج التطبيقي الذي يتلائم مع واقع المؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل -بسكرة - محل الدراسة والوصول إلى الأهداف النتائج المرغوبة.

8. حسب تطلع الطالبة فإنها تعتبر دراستنا من أول الدراسات التطبيقية في بيئة الصناعة الجزائرية التي تجمع بين تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII ومساهماتهم في تعظيم القيمة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

9. حسب إطلاع الطالبة توصلت أن هناك نقص معتبر في الدراسات والأبحاث التطبيقية التي تجمع بين تطبيق نظام ABC ونظام ABCII على النقاط العربي والأجنبي وحتى المتوفرة فأغلبها ميدانية، ونادرة جدا على المستوى المحلي ولهذا جاءت هذه الدراسة من أجل محاولة سد هذا الفراغ.

10. تمكنت الطالبة من الدمج بين نظام ABC ونظام ABCII وذلك من خلال التطبيق في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل -بسكرة - ودورها في تعظيم القيمة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وذلك من خلال عدة مؤشرات غير مالية وهي (تعظيم الربحية، الزبائن، المنافسة، القيمة السوقية، جودة المنتج... إلخ).

ثانيا: موقع تطبيق الدراسة

اخترنا مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة - لإجراء الدراسة التطبيقية حتى نلتمس ونصل إلى الأهداف المرسومة مسبقا باعتبارها دراسة حقيقية وملموسة.

خلاصة الفصل:

تم في هذا الفصل تقديم وتلخيص وتحليل بعض الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الدراسة والتي لها علاقة مباشرة لموضوع دراستنا، وقسمت هذه الدراسات إلى ثلاثة (03) أقسام لكل متغير من دراسات محلية (وطنية) ودراسات عربية والدراسات الأجنبية، والتي نسعى من خلالها التعرف على الجانب النظري والتطبيقي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وأيضاً نظام التكاليف على أساس الموصفات ABCII وعلاقتهم بتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وتم الاعتماد على الدراسات التي ظهرت منذ أول ظهور لهذه الأنظمة كدراسات قاعدية لدراستنا كما تم الاعتماد على أحدث الدراسات المحلية والعربية وكذا الأجنبية لمقارنة نتائجها بنتائج دراستنا.

من خلال الدراسات التي اعتمدها الطالبة تلاحظ أن معظم الدراسات مهتمة بشكل أساسي على تخفيض تكاليف المنتجات، تعظيم الربحية، تعزيز المنافسة، الرفع من قيمة المنتج، تحسين الأداء المالي والإستراتيجي للمؤسسة، كل على حدا إلا دراستنا اهتمت بتعظيم قيم المؤسسة الاقتصادية ككل وهذا ما يميز دراستنا على باقي الدراسات السابقة المختارة التي هي متنوعة من حيث عينة ومجتمع الدراسة لدول مختلفة، كما اعتمدنا على العديد من الدراسات التطبيقية التي تم تطبيقها فعلا حسب نماذج مقترحة للعديد من المؤسسات التي تنطبق بيئتها فعلا لتطبيق هذه الأنظمة محققة العديد من النتائج الإيجابية التي تعود بالنفع لهذه المؤسسات من حيث القيمة السوقية، تميز المنتجات، تعزيز المنافسة وغيرها، وعلى هذا الأساس تتفق دراستنا مع هذه الدراسات من حيث التطبيق كونها تتفق معها في العديد من النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسات.

إن هذه الدراسات تعتبر كقاعدة أساسية نستطيع من خلالها إعداد الجانب التطبيقي للدراسة، وهذا من خلال بناء النموذج الذي يساهم في تعظيم القيمة لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل -بسكرة - لنظام التكاليف على أساس النشاط وآخر على أساس الموصفات والمقارنة بين النتائج المتوصل إليها وما هو متوصل إليه من خلال الدراسات السابقة.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة

الكوابل الكهربائية – بسكرة –

تمهيد:

تولي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية اهتمامها الدائم بتحسين أنظمة التكاليف القائمة من أجل بناء خطط إستراتيجية تستطيع من خلالها اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب لبلوغ أهدافها الآنية والمستقبلية، لذا نجد أغلب المؤسسات لا تهتم بتطبيق أنظمة تكاليف تتوافق مع الوصول إلى هذه الأهداف بل نجدها تعاني في العديد من المشاكل كسوء التسيير، الهدر في الموارد، ارتفاع تكاليف الإنتاج، وغيرها من المشاكل، فهي بحاجة إلى طرق وحلول تستطيع من خلالها معالجة هذه المشاكل حتى تتمكن من بناء خطط إستراتيجية تساعد في بلوغ أهدافها.

ولهذا وقع اختيارنا على مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- كنموذج للدراسة التطبيقية حيث شهدت هذه المؤسسة نقلة جذرية من ما كانت عليه حتى أصبحت مترتبة على عرش الريادة في مجال عملها على المستوى الوطني وحتى الإفريقي.

سنقوم في هذا الفصل بالتعرف على المؤسسة المختارة للدراسة وتاريخ بداية نشاطها وهيكلها التنظيمي كما سنتعرف على أهم خصوصياتها وكيفية تطورها ومعرفة أهم المتعاملين معها، كما سنقوم بعرض منتجاتها من حيث النوعية والجودة والكمية وأيضاً عرض نظامها الخاص المستخدم من حيث معالجة تكاليفها، كما سنقوم بتسليط الضوء على هذا العنصر بالذات من أجل استخراج نقاط القوة والاستفادة منها ونقاط الضعف واقتراح حلول مناسبة لمعالجتها.

وقد قسم هذا الفصل إلى ثلاثة (03) مباحث وهي:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المبحث الثاني: التعريف بمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-

المبحث الثالث: دراسة وتحليل نظام محاسبة التكاليف المطبق في مؤسسة ENICAB صناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

نظرا لطبيعة دراستنا وتماشيا مع الأسلوب العلمي الذي يتوافق مع الإشكالية المطروحة وأهمية وأهداف الدراسة اعتمدنا على ما يطلق عليه بأسلوب دراسة الحالة والذي يعرف على أنه "المنهج المعتمد على دراسة حالة معينة بشكل معمق" من أجل الحصول على المعلومات والبيانات المحددة والتي لم يتم الحصول عليها إلا بأسلوب دراسة الحالة،¹ وعليه سوف نقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى تحديد الإجراءات المتخذة للقيام بالدراسة مع تحديد المنهجية والمراحل الإجرائية.

المطلب الأول: الإجراءات المتخذة للقيام بالدراسة

أولاً: إطار الدراسة:

تحدد مجالات الدراسة بناء على منهج دراسة الحالة وفق لعدة مراحل مهمة وهي:

1. الإطار المكاني:

بعد التطرق للجانب النظري للدراسة توصلنا أن نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس المواصفات أول ما تم تطبيقهما كان في المجال الصناعي نتيجة لحاجتهم للمعلومات والبيانات المالية التي تحافظ وتلي حاجات المؤسسة من المعلومات الضرورية خاصة في مجال اتخاذ القرارات الصائبة التي تتخذها المؤسسة في الوقت المناسب، والتي بدورها تساهم بشكل كبير في الحفاظ على القوة التنافسية وتعزيزها وأيضا المحافظة على الحصة السوقية للمؤسسة.

وعلى هذا الأساس تم توجه اختيارنا إلى مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة- لكونها رائدة ومنفردة في مجال عملها على المستوى الوطني والإقليمي والتي يقع مقرها في ولاية بسكرة وتظم ما يقارب 610 عامل مقسمين على عدة أقسام، و يعود اختيارنا لهذه المؤسسة بالذات لعدة اعتبارات وهي:

✓ تعتبر مؤسسة ENICAP لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة- أحد أهم المؤسسات الكبرى في الجزائر وحتى في إفريقيا في مجال صناعة الكوابل الكهربائية والتي قطعت أشواط كبيرة للوصول إلى تغطية نسبة كبيرة على مستوى القطر الجزائري وحتى التصدير إلى الخارج بالرغم من بعد المسافات بينها وبين أغلب ولايات الوطن هذا راجع إلى إرادة وعزيمة مسيري المؤسسة للوصول إلى تصوره أن الزبون هو نقطة قوة المؤسسة والعمل على تلبية حاجاته وفقا للمواصفات المطلوب وتجاوز كل العراقيل والتحديات، وهذا يعود إلى طبيعة الإستراتيجيات المتبعة طيلة مدة نشاطها نظرا لتميز منتجاتها وانفرادها بمستوى عالي من الجودة؛

✓ تقوم مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة- بتمويل مختلف القطاعات في الجزائر بمختلف الأنواع من الكوابل الكهربائية ذات الضغط المنخفض والضغط المتوسط والضغط العالي، في ظل

¹ كمال دشلي، منهجية البحث العلمي، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، منشورات جامعة حماة، سوريا 2016م، ص: 63، نقلا عن مالية سلسلة، مرجع سبق ذكره، ص: 116.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

التعامل مع أعوان اقتصاديين الجزائريين في مجال الصناعات البحرية، مما يفتح أمامها فرص التعريف بمنتجاتها في السوق الوطني وهذا ما يساهم في فتح باب التصدير إلى بعض الدول الإفريقية منها السنغال، موريتانيا، ومالي، ليبيا، وهناك أيضا معاملات مع أعوان اقتصاديين في دولة قطر في إطار الطاقات المتجددة، ودول أوروبية كفرنسا، وهذا ما يعتبر نقطة تحول المؤسسة بعد أن كانت على حافة الإفلاس ومن المنتظر أن تعود بناء على جودة المنتجات المتعددة التي باتت تغزو الأسواق الداخلية وكذلك الخارجية إلى سابق عهدها كعلامة مسجلة بالأسواق العالمية¹؛

2. الإطار الزمني:

يتضمن الإطار الزمني للدراسة في الفترة الزمنية المستغرقة في المؤسسة محل الدراسة وهي المؤسسة الصناعية ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة -، امتدت فترة الدراسة إلى ما يقارب بأربعة أشهر حيث بدأت من 16 ماي 2023م إلى غاية 2023/11/10، وهذه الفترة تشمل من أول مرة تم الاتصال فيها بالمؤسسة حتى نهاية الدراسة التطبيقية وبقي الاتصال مستمرة بين الطالبة والمؤسسة كلما دعت الضرورة عند الحاجة لمعرفة بعض الأمور أو النقاط المهمة لتعزيز وتوضيح ومصادقية الدراسة أكثر وهذا بناء على المقابلات التي أجريت أثناء فترة الدراسة مع رؤساء المصالح خاصة رئيسة مصلحة المحاسبة التحليلية ورئيس مركز البحث والتطوير وهذه المقابلات كانت ضمن الفترة المذكورة أعلاه.

3. الإطار البشري:

تم تحديد الإطار البشري لهذه الدراسة بناء على طبيعة دراستنا واختصاصها المتعلق بأنظمة محاسبة التكاليف الحديثة، وعلى هذا الأساس تم تحديد قسم المحاسبة والمالية وقسم المحاسبة التحليلية لإجراء مقابلات مع الموظفين من أجل تحديد الأنشطة في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة- مع تحديد مسببات التكلفة والتعرف أكثر على ظروف العمل في هذه الأقسام تحديدا وعلى مستوى المؤسسة بشكل عام وهي بمثابة انطلاقة رسمية في بناء الدراسة التطبيقية.

ثانيا: نشأة وخصوصية مؤسسة ENICAB وتطورها

بعدما استقلت الجزائر قامت بالعديد من الإصلاحات على مجمل المؤسسات ذات الطابع العمومي منها المؤسسة الوطنية للصناعات الكهرومنزلية (SONELEC) والتي تم إعادة هيكلتها وتجزئتها إلى عدة مؤسسات هي:

- ENIEM: المؤسسة الوطنية للصناعات الكهرومنزلية بموجب المرسوم 19/83 في 1983/01/01م مقررها تيزي وزو.

¹ تقرير علي رحاب، على مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، قناة النهار، يوم 2021/03/03.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

- ENIE: المؤسسة الوطنية لصناعة الأجهزة الإلكترونية بموجب المرسوم 320/83 في 23/10/1983م مقرها سيدي بالعباس.
- ENEL: المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية بموجب المرسوم 18/83 في 01/01/1983م مقرها بلكور الجزائر العاصمة.
- ENDIMEL: المؤسسة الوطنية لتوزيع العتاد الكهربائي بموجب المرسوم 21/83 مقرها الجزائر العاصمة.
- ENIPEC: المؤسسة الوطنية لصناعة البطاريات بموجب المرسوم 22/83 في 01/01/1983م مقرها سطيف.
- ENASC: المؤسسة الوطنية للمصاعد بموجب المرسوم 17/83 في 01/01/1983م مقرها الجزائر العاصمة.
- ENTC: المؤسسة الوطنية للاتصال بموجب المرسوم 23/83 الصادر في تاريخ 01/01/1983م بتلمسان.
- ENICAB: المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل بمقتضى المرسوم رقم 20/83 المؤرخ في: 01/01/1983م من هذا التاريخ أصبحت مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل أحد أهم المؤسسات الوطنية العامة الرائدة في مجال عملها وذات شخصية قانونية مستقلة مقرها الأساسي الجزائر العاصمة جزئت إلى ثلاثة (03) فروع بموجب المرسوم 27/83 وهي:
 - وحدة جسر قسنطينة بالقبة (الجزائر العاصمة):
هذه الوحدة مختصة في صناعة الأسلاك والكوابل الكهربائية المعزولة ذات التوتر المنخفض بطاقة إنتاجية قدرها 26.000 طن سنويا.
 - وحدة واد السمار بالحراش (الجزائر العاصمة):
هذه الوحدة مختصة بصناعة الأسلاك والخيوط الهاتفية ويبلغ مجمل طاقتها الإنتاجية 5.500 طن سنويا.
 - وحدة بسكرة ENICAB Biskra:
وهذه الوحدة خاصة بصناعة الكوابل الكهربائية بأنواع متعددة ومختلفة، وتصل طاقتها الإنتاجية إلى 28.600 طن سنويا أي ما يعادل (125362 كم)، وهي من أهم الفروع البالغة في الأهمية عن باقي الوحدات الأخرى من حيث تدفق الطاقة الإنتاجية إضافة إلى تعدد وتنوع منتجاتها والتي تم إنشاء هذه المؤسسة وفقا للمخطط الخماسي الأول 1980م - 1984م بتغطية مالية تقدر ب 1520.000.000 دج، وفي تاريخ: 01/01/1998م انفصلت مؤسسة ENICAB على المؤسسة الأم حتى تتربع على المستوى الوطني وحتى الإفريقي في مجال صناعة الكوابل بشتى أنواعها وصيغاتها، وهذه المؤسسة هي التي اخترناها لتطبيق موضوع دراستنا كمحل للدراسة.

المطلب الثاني: منهجية الدراسة

أولاً: نوع الدراسة:

بعد ما تم فرز وتلخيص أهم الدراسات السابقة المعتمدة في الفصل الثاني للدراسة تم تحديد مجال دراستنا بناءً على الخلفية المأخوذة من هذه الدراسات كما أوضحت لنا أن هناك أنواع عديدة من دراسات التطبيقية المبنية على أساس (مقابلة، دراسات ميدانية، دراسات استكشافية، دراسات استطلاعية، دراسات استقصائية، دراسات تطبيقية، وأيضاً الدراسات النظرية والوصفية) والمعتمد في دراستنا هي الدراسة حالة استكشافية من أجل استكشاف أوضاع المؤسسة محل الدراسة ومدى تطابقها مع مجال دراستنا في مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII ومدى قدرتهم على تعظيم قيمة مؤسسة ENICAB Beskrs لصناعة الكوابل الكهربائية مع الأخذ بعين الاعتبار نوع نظام التكاليف القائم في هذه الأخيرة ومقارنته بتطبيق نظام ABC ونظام ABCII في جانب تعظيم القيمة للمؤسسة.

ثانياً: مصادر جمع البيانات

تتمثل المصادر المعتمدة لجمع البيانات والمعلومات الخاصة من أجل القيام بالدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB Beskra على العديد من المصدر وتم تقسيم هذه المصادر إلى مصادر ثانوية وأخرى أولية متمثلة في:

1. المصادر الثانوية:

اعتمدنا في دراستنا على مصادر الثانوية متمثلة في الكتب والدوريات والمنشورات ذات الصلة بالدراسة إضافة إلى الدراسات والأبحاث التطبيقية التي لها علاقة مباشرة بمتغيرات الدراسة من أجل الإحاطة بالجانب النظري والتطبيقي.

2. المصادر الأولية:

تم الاعتماد على أسلوب المقابلة من أجل جمع المعلومات والبيانات اللازمة الخاصة للقيام بدراستنا كمصدر أولي لمعرفة وقياس درجة تطابق الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية من بينها (نظام ABC ونظام ABCII) في بيئة المؤسسة محل الدراسة وفقاً لعدة مستويات وهي:¹

- ✓ مستوى الموافقة على تطبيق نظام ABC ونظام ABCII.
- ✓ مستوى فاعلية التخطيط لتطبيق نظام ABC ونظام ABCII.
- ✓ مستوى القابلية لتكوين فريق عمل موحد لتطبيق نظام ABC ونظام ABCII.
- ✓ مستوى تدريب فريق العمل نظام ABC ونظام ABCII.
- ✓ مستوى تطبيق نظام ABC ونظام ABCII.

¹ عمر محمد هديب، مرجع سبق ذكره، (بتصرف)، ص: 111-112.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

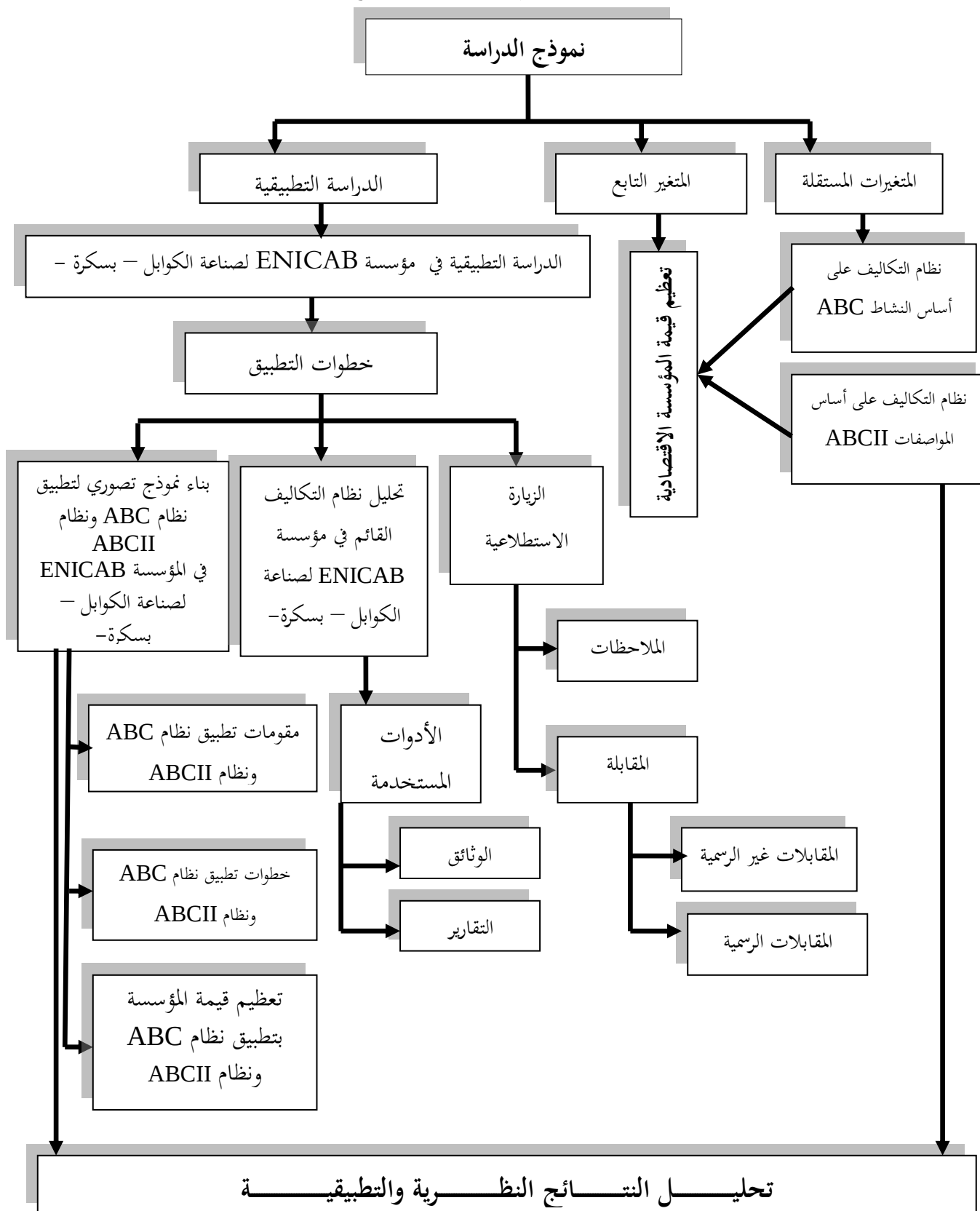
✓ مستوى تحليل الفروقات بين نظام التكاليف المطبق في المؤسسة ونظامي ABC و ABCII.

ثالثا: طبيعة متغيرات الدراسة

تحتوي هذه الدراسة المتمثلة في: "مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس المواصفات في تعظيم قيمة المؤسسة"، على ثلاث متغيرات بحيث نظام ABC ونظام ABCII متغيرات مستقلة أما المتغير التابع يتمثل في تعظيم قيمة المؤسسة، ومن هنا نقوم ببناء نموذج الدراسة كالتالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الشكل رقم (1.3): يبين نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة.

المطلب الثالث: المراحل الإجرائية للدراسة

حسب ما ترى الطالبة بعد الأخذ بآراء بعض المتخصصين في مجال محاسبة التكاليف قسمنا الدراسة التطبيقية على مستوى مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- إلى مراحل وهي¹:

أولاً: المرحلة الأولى أسلوب المقابلة

1. الزيارات الاستطلاعية:

وتم هذا النوع من الزيارات من أجل جمع أكبر عدد ممكن من المعلومات المهمة والأكيدة لتوظيفها للقيام بالدراسة التطبيقية والوصول إلى الهدف الأساسي الذي أقيمت من أجله هذه الدراسة، ومرت هذه الزيارات وفقاً لمرحلتين هما:

1.1. المقابلات:

اعتمدت الطالبة على استبيان شفوي في شكل حوار الذي أجري بينها وبين الأشخاص المستهدفين وجها لوجه وهم رؤساء أقسام: رئيس قسم الموارد البشرية، رئيس قسم المحاسبة والمالية، رئيس قسم مصلحة المستخدمين، ورئيسة قسم المحاسبة التحليلية علماً أن هذا الأخير تم استحدثه مؤخراً والمؤسسة كانت تعتمد على قسم المحاسبة والمالية في ما يتعلق بحساب تكاليف المنتجات، وهذا حتى تتمكن الطالبة من طرح أكبر قدر ممكن من الأسئلة التي أقيمت على أساسها هذه المقابلة وسجلت الطالبة كل الإجابات على هذه الأسئلة في استمارة تسمى باستمارة المقابلة والتي تعد كأول مرحلة من مراحل الدراسة التطبيقية، ومنه اعتمدنا على نوعين من المقابلات وهي:

1.1.1. مقابلات رسمية:

كانت أول مقابلة مع المؤسسة إلكترونية للتعريف بموضوع البحث بشكل مسبق وهذا نظراً لطلب من المؤسسة كموافقة مبدئية، وبعدها تمت المقابلة بطريقة مباشرة مع رئيس قسم شؤون التكوينات والتربصات الميدانية للتعريف بالموضوع بشكل مفصل وتحديد الهدف الأساسي أو الغرض الذي أقيمت من أجله هذه المقابلة وأيضاً تحديد المعلومات والبيانات بصورة دقيقة من أجل تحضيرها لنا مسبقاً، كما تم تحديد الأشخاص المستهدفين مبدئياً لإجراء المقابلة معهم من أجل الحصول على المعلومات الكافية والوفاء بالمهمة التي تخدم دراستنا، وبعدها كانت أول مقابلة مع رئيسة قسم المحاسبة التحليلية التي قدمت لنا كل المعلومات التكاليفية والمالية والمحاسبية، كما عرفت لنا كل أنواع المنتجات التي تنتجها المؤسسات وطريقة حساب تكاليفها، وقامت بتوجيهنا لتحديد الأشخاص المستهدفين تحديدًا الذين بإمكانهم فعلاً تقديم المساعدة وتوضيح الأمور الغامضة التي تثير التساؤلات لدى الطالبة.

¹ إبراهيم بختي، الدليل المنهجي لإعداد البحوث العلمية، (المذكورة، الأطروحة، التقرير، المقال) وفق طريقة IMRAD، الطبعة الرابعة، مخبر الجامعة، المؤسسة والتنمية المحلية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015، ص: 14.

2.1.1. مقابلات غير رسمية:

بعدما تم تحديد الأسئلة المباشرة والمحدد والمدونة سابقا التي عرضناها على رئيسة قسم المحاسبة التحليلية وبعض رؤساء المصالح المستهدفين أي كما سبق وعرفناها بأسلوب المقابلة الرسمية أما في ما يخص المقابلة غير الرسمية وهو كل الأسئلة التي لم يتم ترتيبها سبقا بصفة منظمة أي كل الأسئلة التي تبادرت على ذهن الطالبة بشكل مباشر مع التركيز على النقاط المهمة التي تخدم الدراسة، وما لاحظته الطالبة من خلال إجراء هذه المقابلة أنها تحصلت على معلومات مهمة وحديثة لم يسبق لها التعرف عليها ولم يتم تغطيتها أثناء المقابلة الرسمية.

2.1. الملاحظات الأولية:

إن هذه المرحلة تمت من خلال المقابلات الشخصية مع رؤساء بعض المصالح هم: رئيسة قسم المحاسبة التحليلية، رئيس قسم المحاسبة المالية، رئيس مصلحة المستخدمين ورئيس قسم إنتاج الكوابل، من أجل الحصول على معلومات أولية وتسجيل الملاحظات حتى تستطيع الطالبة أخذ صورة عامة على النظام الداخلي للمؤسسة من حيث نظام التكاليف القائم، طريقة تسيير المؤسسة، طبيعة الإنتاج، وخاصة الحصول على بعض المعلومات المهمة من قبل رؤساء الأقسام المستهدفة والتي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة والتي يصعب الحصول عليها إلا من خلال ذلك الأشخاص المحددين، وأسلوب الملاحظة الأولية أفضل طريقة لجمع المعلومات وتدوينها ورصدها لاستخدامها في عملية استقراء النتائج بعد تحليل البيانات.

ثانيا: المرحلة الثانية مرحلة تحليل ودراسة

مرحلة تحليل ودراسة طريقة نظام التكاليف المتبعة على مستوى مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-

ثالثا: المرحلة الثالثة مرحلة بناء النماذج:

مرحلة بناء نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII وهذا ما سوف نفصل فيه في الفصل الرابع للدراسة.

ويظهر الجدول التالي إجمالي الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية مع الأشخاص المستهدفين للدراسة

كالتالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم(1.3) يبين توقيت الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية

رقم المقابلة	البيان	عدد الأيام	عدد الساعات
1	رئيس شؤون التكوينات والتربصات	1	30د
2	مقابلة مع رئيسة قسم المحاسبة التحليلية	6	26ساعة
3	مقابلة مسؤول الجودة والأمن والصيانة	1	30دقيقة
5	مقابلة مع رئيس مصلحة المستخدمين	2	50 دقيقة
8	مقابلة مع رئيس المخابر والتجارب	1	15دقيقة
9	مقابلة مع رئيس مركز البحث والتطوير	1	15 دقيقة
11	المقابلة مع رئيس مصلحة التخطيط والإنتاج	1	3.5 ساعة
12	مقابلة مع المديرية التقنية	1	30دقيقة
13	مقابلة مع المسؤول المكلف بتسيير المخازن	1	30 دقيقة
	الإجمالي	13	32 ساعة 50دقيقة

المصدر: من إعداد الطالبة

يوضح الجدول رقم (1.3) عدد الزيارات الميدانية التي أجرتها الطالبة مع رؤساء الأقسام والمصالح وإجراء الحوارات معهم للحصول على المعلومات والبيانات التي تتعلق بسياسة الإنتاج من حيث طبيعة نظام التكاليف القائم، مراحل التخطيط للإنتاج ، النظام الرقابي القائم على التكاليف والمنتجات، المراحل الأساسية التي يمر عليه المنتج، كيفية تخصيص التكاليف، تحديد عدد العمالة المباشرة وغير المباشرة، التكنولوجيا المعتمدة، طريقة تحديد تكاليف المنتجات النهائية، سياسة التنويع والتسعير التي تعتمد عليها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل لمنتجاتها، وهذا من أجل الحصول على هذه المعلومات وتوظيفها في الجانب التطبيقي وأيضا عرض وتقدير الحجم الساعي المستغرق لعدد المقابلات مع الإطارات المستهدفة في المؤسسة.

المبحث الثاني: التعريف بمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-

تعتبر مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- من المؤسسات الغنية عن التعريف في الجزائر في مجال صناعة الكوابل الكهربائية من حيث تفردتها بمنتجات تتوافق للمواصفات عالمية أقل تكلفة، أقل سعر أحسن جودة، وتسعى هذه المؤسسة إلى الإبداع أكثر في مجال تنوع منتجاتها وتميزها بإنتاجها لمنتجات فريدة من نوعها في الجزائر من أجل مواجهة منافسيها للسيطرة على أكبر حصة سوقية على المستوى الوطني والإقليمي وحتى العالمي مستقبلا، ومنه سوف نقوم في هذا المبحث بتغطية المعلومات المتعلقة بشأن التعريف بمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- وهيكلها التنظيمي مع التعرف على الأهداف العامة والخاصة التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

المطلب الأول: النشأة والتعريف بمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-

أولا: التأسيس

مواصلة إلى ما تم عرضه أعلاه في ما يخص مؤسسة ENICAB الأم تفرعت مؤسسة ENICAB فرع بسكرة لصناعة الكوابل بموجب مرسوم وزارة التخطيط والتنمية الصناعية رقم: 119/IE.DGPDI الصادر بتاريخ: 02 فيفري 1977م والذي ينص على تحويل إنشاء هذه المؤسسة من مدينة عين تيموشنت إلى مدينة بسكرة تحت رقم 61410901، انطلقت أشغال وحدة بسكرة في 1980م تطبيقا للمخطط الخماسي 1980م-1984م بغطاء مالي يقدر 1520.000.000 دج، نتيجة لعدم كفاية الإمكانيات المالية والتكنولوجية لإنجاز مثل هذا المشروع الضخم قامت مؤسسة SONELEC آنذاك بإبرام حوالي 34 عقد مع عدة مؤسسات أجنبية ووطنية منها:

1. المؤسسات الأجنبية: تمثل مساهمتها في إنجاز المشروع بنسبة 40% وهي:

✓ SKET: من ألمانيا وتتكلف بدراسة وتجهيزات المشروع بالآلات والمعدات، تحويل التكنولوجيا وتكوين اليد العاملة المحلية بألمانيا.

✓ INVEST-IMPORT: من يوغزلافيا سابقا وفقا للعقد المبرم بتاريخ 1979/03/01م تتكفل هذه المؤسسة بتركيب الآلات.

✓ VENGOTTE: شركة بلجيكية مختصة بالمراقبة التقنية لأجهزة الإنتاج.

✓ SOGELERES: شركة فرنسية مكلفة بإعداد الهياكل القاعدية.

2. المؤسسات الوطنية: تمثل مساهمتها في إنجاز المشروع بنسبة 60% وهي:

✓ GENISIDER: مختصة في إنجاز الأعمال الهندسية.

✓ SNMETAL: مهمتها إعداد وتركيب الأعمدة.

✓ ENEL: اهتمت بإعداد الأجهزة الكهربائية.

✓ BATIMENTAL: هي مؤسسة مختصة في أعمال البناء.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

✓ ENB/SNIC-VAPU: مهمتها الطلاء والدهن.

✓ ENMGP: وهي مختصة في أعمال النجارة.

✓ ENITEC: مهمتها التكييف والتهوية.

وفي آخر شهر ديسمبر 1997م تم إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل فرع بسكرة وفقا للمرسوم المؤرخ 1998/01/01م وبهذا التاريخ انفصلت مؤسسة فرع بسكرة لصناعة الكوابل عن المؤسسة الأم (المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل) بالجزائر العاصمة بقرار من المؤسسة العمومية HOLDING لتصبح مؤسسة الكوابل ENICAB Beskra.

ثانيا: التعريف بمؤسسة ENICAB Beskra لصناعة الكوابل الكهربائية

تعد مؤسسة ENICAB Beskra من أكبر المؤسسات الرائدة في مجال عملها سواء على المستوى الوطني أو الإفريقي، متخصصة في صناعة الكوابل الكهربائية بشتى أشكالها وأنواعها والتي تصل إلى 400 نوع، برأس مال قدره 1.010.000.000 دج وتقدر طاقتها الإنتاجية 11288 طن سنويا، وتقع هذه المؤسسة في المنطقة الصناعية غرب مدينة بسكرة تشمل مساحة قدرها 42 هكتار موزعة إلى أراضي شاغرة تمثل 12 هكتار تتكون من ورشات إنتاج، مباني إدارية، مخازن، إلخ، أما في ما يخص الجزء الباقي والذي يقدر ب 30 هكتار هو عبارة عن مساحة حرة تضم موقف للسيارات ومختلف المعدات والساحات الخضراء يستعمل جزء منها أحيانا كمخازن إضافية في حالة عدم كفاية مخازن المنتجات التامة الصنع، وهناك أيضا مساحة مخصصة إلى البكرات الخشبية التي تلف الكوابل.

في شهر ماي من سنة 2008م دخلت المؤسسة في شراكة مع الشركة العالمية "جنرال كابل الأمريكية" (General Cable)، وتم بيع 70 % من أسهمها إلى هذه الشركة التي هي رائدة في مجال عملها على المستوى العالمي، والنسبة المتبقية بقيت في يد شركات مساهمة الدولة (SGP(Societe de Gestion et de Participation)، ونتيجة لهذه الشراكة تأمل مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية بسكرة التحسين في مستوى أدائها كما ونوعا كما تأمل في إدخال التكنولوجيا المتطورة والحديثة لصناعة الكوابل الكهربائية بكل أنواعها من أجل تغطية السوق الوطني والإفريقي بهذه المادة والاستحواذ على أكبر قدر من الأسواق لتغطية احتياجات هذه الأسواق في ذلك الوقت.

في سنة 2017 استحوذ مجمع كوندور على 70 % التي كانت في يد "جنرال كابل" (General Cable) والجزء الباقي للدولة الجزائرية بنسبة 30% SPA ELEC ALJAZAIR.

بعدما تمكنت المؤسسة من إدخال التطورات الجديدة للتكنولوجيا أصبحت تنتج منتجات من الكوابل الكهربائية بمواصفات عالمية تستطيع من خلالها تلبية حاجيات الزبائن ومتطلباتهم مما أصبحت المؤسسة تنتج حسب الطلب أي بما يتوافق مع متطلبات الزبائن وبالمواصفات المطلوبة التي يحددها الزبون.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

وتسعى المؤسسة جاهدة في تخفيض نسبة الاستيراد نتيجة إلى تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية مقابل الدينار الجزائري كون أن هذه المعادن تتداول أسعارها في البورصة من جهة واستعمال المادة الأولية المحلية من جهة أخرى في حال ما توفرت المادة الأولية المستوردة خاصة في فترة جائحة كورونا-19 (Covid-19) فإن المؤسسة لجأت إلى استعمال المادة الأولية المحلية حتى لا تتوقف عن النشاط ومن ناحية أخرى تستطيع تلبية حاجيات متعاطليها في الآجال المحددة.

تستعمل المؤسسة مادة النحاس والألمنيوم كمواد ناقلة للتيار الكهربائي، PVC (Polyvinyle de) و (Chlorure) PRC و (Polyethylene Reticule Chimiquement) و La CRAIE (الطبشور) كمواد أساسية للعزل، بالإضافة إلى مواد استهلاكية (كالمواد الكيميائية المستعملة لتحضير PVC، مواد طاقوية مثل Gasoil) بالإضافة إلى مادة الخشب الذي تصنع منه البكرات لللف الكوابل ومواد أخرى كقطع الغيار... إلخ كما تقوم المؤسسة بعملية إعادة تدوير للفضلات من مادة النحاس وإعادة بيعها (الرسكلة).

وفي ما يلي يتم التعريف بالمؤسسة عن طريق البطاقة التقنية لها:

الجدول رقم (2.3): البطاقة التقنية للتعريف بالمؤسسة

المعلومات	البيان
مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة-	الاسم
1986م*	تاريخ بداية النشاط
شركة ذات أسهم SPA	المعيار القانوني
المنطقة الصناعية غرب مدينة بسكرة	المقر الرئيسي للمؤسسة
1.010.000.000	رأسمال المؤسسة
3030 سهم SPA ELEC ALJAZAIR / ELEL	عدد الأسهم
7070 سهم لشركة كوندور	
2022/08/4 R- CN°=0/B-0242269-00/07	السجل التجاري
هو المدير العام للمؤسسة	رئيس مجلس الإدارة
صناعة الكوابل الكهربائية بكل أنواعها	نشاطها

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من المؤسسة

* هناك إختلاف بين المصادر والمراجع في تاريخ إنشاء المؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية بين سنة 1984م وسنة 1986م وعند المقابلة مع أقدم موظف في المؤسسة تعود بدايات عمله داخل المؤسسة إلى أواخر الثمانينيات من القرن الماضي أكدنا أن تاريخ البداية الفعلية لنشاط المؤسسة يعود إلى سنة 1986م

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

ثالثا: المتعاملين مع المؤسسة

هو كل من المؤسسات المحلية والأجنبية التي تربطها علاقات متبادلة مع مؤسسة ENICAB سواء من ناحية تموينها بالمواد الأولية أو من ناحية تسويق منتجاتها لها، والجدول التالي يبين كل المتعاملون مع المؤسسة.

الجدول رقم (3.3): يبين معاملين مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل فرع بسكرة

المتعاملين مع مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل فرع بسكرة	
المورد	المتعامل
UNITD METAL COMPANY: مصرية: تستورد منها مادة النحاس.	تتعامل المؤسسة مع عدة متعاملين (موردين) أجانب ومحليين هم
MIDALCABLE: بحرينية: تستورد منها مادة الألمنيوم و AGS.	
MEXICHEM: مكسيكية: تزود المؤسسة بمادة PVC.	
SHMKUN-POLYERS: الهندية: تستورد منها مادة PVC، PRC، PRS.	
ENG الخروب: جزائرية: تزود المؤسسة بمادة الطيشور (La Craie).	
النمسا تستورد منها المؤسسة مادة الخشب.	
الزبون	المتعامل
الزبون مؤسسة سونلغاز (SONELGAZ): زبون رئيسي.	تتعامل المؤسسة في توزيع وتسويق منتجاتها مع عدة متعاملين (زبائن) هم
الزبون مؤسسة سونطراك (SONATRACH): زبون رئيسي.	
المؤسسة الوطنية للخدمات الكهربائية (KAHRIF).	
المؤسسة الوطنية لتوزيع العتاد الكهربائي (EDIMEL).	
المؤسسة الولائية لتوزيع الأجهزة الكهرومنزلية (EDID).	
المؤسسات الخاصة والعمومية التي تستهلك الكوابل أو تعيد تسويقها.	
تصدر المؤسسة منتجاتها إلى بعض الدول العربية (ليبيا، موريتانيا) الأوروبية	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

وللمؤسسة شبكة موزعين منتشرة عبر كامل التراب الوطني متكونة من 30 موزع معتمد، ودائما ما تسعى المؤسسة إلى توسيع هذه الشبكة وامتدادها على المستوى الإفريقي وحتى العالمي مستقبلا.

رابعا: التعريف بعائلات المنتجات لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل -بسكرة-

تختص المؤسسة في إنتاج أكثر من 400 نوع من المنتجات المقسمة إلى عدة مجموعات وهي:

1. الكوابل المنزلية: ويوجد بها 129 نوعا ضغطها (250-750 فولط) موجهة للاستخدام المنزلي وتمثل هذه المجموعة بنسبة 50% من إيرادات المؤسسة أما باقي الإيرادات تأتي من المجموعات المتبقية.
2. الكوابل الصناعية (اختصاص): تضم 70 نوعا ضغطها (600-1000 فولط).
3. الكوابل ذات الضغط المتوسط: تضم 70 نوعا ضغطها (1000-30000 فولط).

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

4. الكوابل ذات الضغط المرتفع: غير محددة النوع ضغطها (يفوق 30000 فولط).

5. كوابل التوزيع: تضم 15 نوع تستعمل لإيصال الكهرباء.

6. كوابل غير معزولة: تضم 10 أنواع ضغطها (220000 فولط).

7. البكرات الخشبية: تنتج بأحجام مختلفة لللف الكوابل حولها.

8. مادة PVC: تستعمل كمادة للحشو أو كمادة عازلة.

9. كوابل حسب الطلب: تكون منتجات حسب طلب الزبون.

وتمر هذه المنتجات بعدة مراحل وهي: القلذ، الظفر، العزل، التجميع، التسليح، أو التدرج، التغليف، حتى يصل المنتج إلى شكله النهائي ومن ثم يوجه إلى مرحلة التسويق.

تخصص المؤسسة منتجاتها المتشكلة في أكثر من 400 نوع من الكوابل الكهربائية المجمعة في ثلاث (03) مجموعات كبيرة التي تسمى بعائلات الكوابل وكل مجموعة من الكوابل مخصصة في عائلة واحدة.

والجدول التالي يبين هذا التخصيص كالتالي:

الجدول رقم (4.3): يبين عائلات الكوابل المنتجة في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة -

اسم المنتج		نوع المنتج
كوابل صناعية		
كوابل بالنحاس غير معزولة		كوابل الضغط العالي HT
كوابل الألمنيوم وكوابل الفولاذ غير معزولة أيضا		
كوابل بخيط الألمنيوم غير معزولة		
كوابل بخيط الألمنيوم والفولاذ غير معزولة		
كوابل أحادية	كوابل مسلحة	كوابل الضغط المتوسط MT
كوابل ثلاثية	كوابل غير مسلحة	
	كوابل مسلحة	
كوابل الشبكة		كوابل التوزيع
كوابل التوصيل		
كوابل منزلية		
خيوط وكوابل صلبة معزولة ب PVC		كوابل منزلية
خيوط وكوابل مرنة معزولة ب PVC		
كوابل حسب الطلب		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم 05.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

وتجدر الإشارة إلى أن عدد عمال المؤسسة في 2023/07/19 يبلغ 601 عامل، وأن المؤسسة قد مرت على مرحلتين صعبتين خلال الفترة 2008-2020، حيث تضمنت هاته الفترة عمليتين كبيرتين لتسريح العمال كانت كما يلي:

- المرحلة الأولى: من 1500 إلى 700 عامل.

- المرحلة الثانية: من 700 إلى 410 عامل.

أما بالنسبة للمرحلة الثالثة فهي تعتبر من مراحل تحسن المؤسسة وخاصة بعد أزمة كوفيد -COUVID 19 التي بدأت المؤسسة التغيير في بعض السياسات الداخلية لها مع المحافظة على طبيعة منتجاتها وبدأت هذه المرحلة من سنة 2021م إلى غاية اليوم الحالي ولا زالت تسعى لتحسين أوضاعها أكثر.

- المرحلة الثالثة: من 410 إلى 601 عامل في الوقت الحالي.

وحسب آخر إحصائيات سنة 2023 فإن العدد النهائي للمورد البشري الموجود فعلا بعد تسريح العمال (عملية التصفية) داخل مؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة- موضح حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(5.3): عدد العمال للمؤسسة في سنة 2023 حسب السلم الوظيفي

الوظيفة	العدد	النسبة %
إطارات	124	21%
أعوان تحكم	93	15%
أعوان تنفيذ	384	64%
المجموع الإجمالي للعمال	601	100%

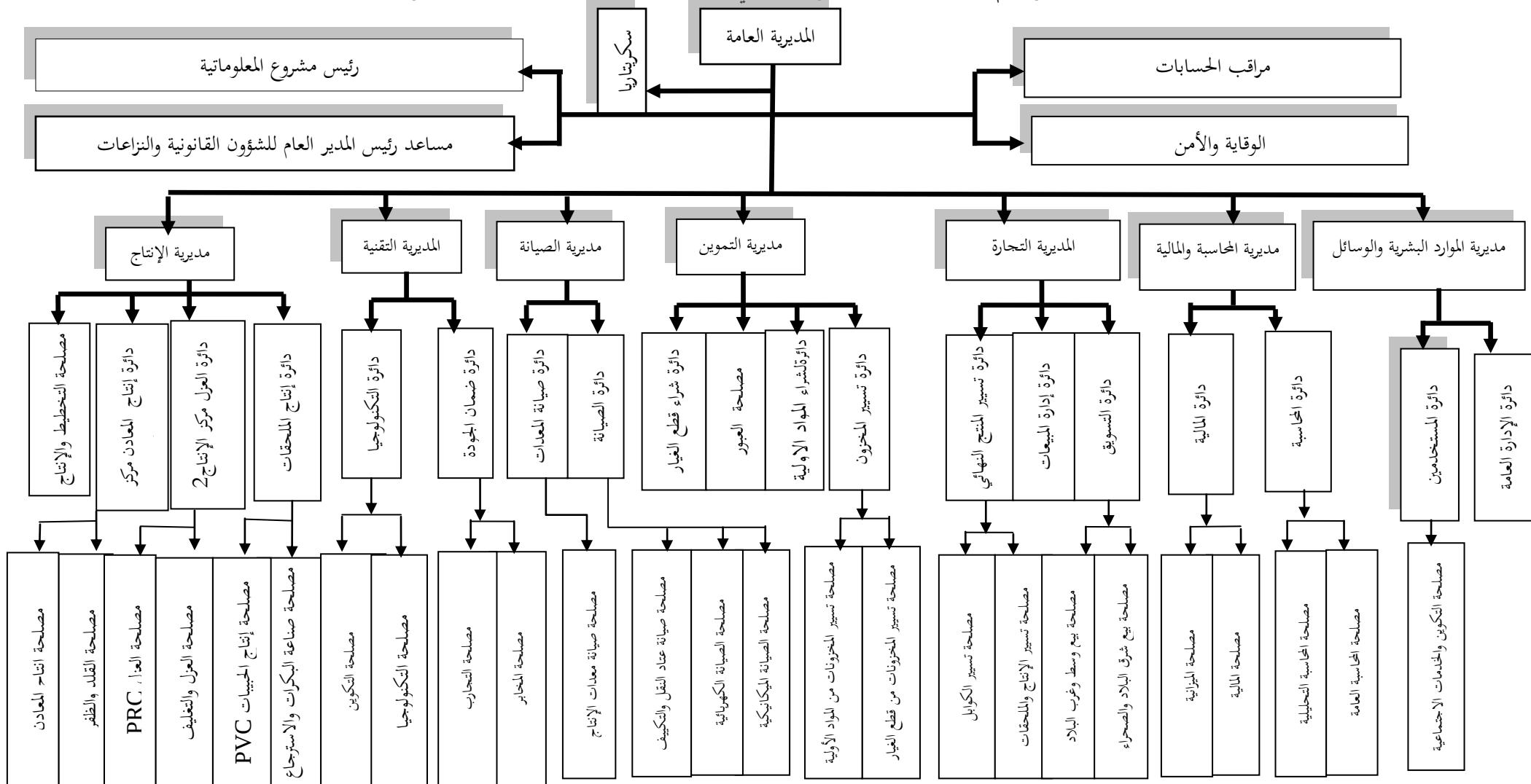
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المستخدمين

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

سنتناول في هذا المطلب عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل -فرع بسكرة- بالتفصيل مع بيان العلاقة المشتركة بين مختلف المستويات الإدارية وكيفية الاتصال بينهم، ويتمثل هذا الهيكل عبارة على هرم تسلسلي يظهر حسب الشكل الموالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الشكل رقم (2.3): يظهر الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة -



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- المديریات.

- الدوائر.

- المصالح.

* المديرية العامة

وتأتي على قمة الهرم التنظيمي للمؤسسة تقوم بالإشراف والتنسيق على باقي المديریات المتفرعة منها ومتابعة كل الأعمال والمهام، بمساعدة فرقة من المساعدين المخولة إليهم هذه المهام وهم:

1. السكرتاريا: هي التي ترتبط مباشرة مع المدير العام للمؤسسة، كما تعتبر أيضا الصلة التي تربط العلاقات بين المدير العام للمؤسسة وباقي الدوائر والمصالح الأخرى، ومن مهامها (حسن الاستقبال والضيافة، تطبيق كل التعليمات والقرارات والأوامر الصادرة من المدير العام، استقبال المكالمات الهاتفية، الإرساليات والمراسلات... إلخ).

2. رئيس مشروع المعلوماتية: تهتم باستلام التقارير الشهرية لمختلف الأنشطة الخاصة بالمؤسسة، كما تزود مختلف المصالح ببرامج الإعلام الآلي التي تستخدم في جميع نشاطات المؤسسة من أجل مواكبة التطورات التكنولوجية المتسارعة على الوطني والعالمي.

3. مساعد الرئيس والمدير العام للشؤون القانونية والنزاعات: يهتم بتسوية النزاعات وحلها سواء كانت هذه النزاعات داخليا أي بين الإدارة وأحد موظفيها أو كانت خارجية أي بين المؤسسة وأحد متعاملها (زبائن، موردين، مقاول... إلخ).

4. مساعد المدير العام المكلف بمراقبة الحسابات: يهتم بمراقبة وتدقيق حركة الحسابات المالية الخاصة بالمؤسسة من أجل ضمان سير العمل من جهة والتحقق من صحة هذه الحسابات نتيجة لما يتوافق لمبادئ المحاسبة من جهة أخرى.

5. رئيس الوقاية والأمن الصناعي: هو الرئيس المسؤول في وقاية وأمن المؤسسة من الأخطار المهنية وتقديم التكوينات الوقائية والأمن الصناعي مع تكوين أعوان متخصصين في الوقاية والأمن الصناعي للمؤسسة هدفها تقليل الحوادث في مكان العمل بالإضافة إلى تقليل الإصابات الناتجة عن الحوادث والتي هي تسمى بحوادث العمل.

وتتفرع من هذه المديرية سبعة فروع وهي:

أولا: مديرية الإنتاج

وتمثل هذه المديرية من أكبر المديریات على مستوى المؤسسة تهتم بتسيير عملية الإنتاج وتأتي على مستوى الهرم التنظيمي للمؤسسة وتتكون من دائرتين وهما:

1. مصلحة التخطيط والإنتاج: تهتم هذه المصلحة بالتخطيط الجيد للعملية الإنتاجية من خلال تحديد

الكمية المنتجة من الكوابل التي تحدد بناء على حجم الطلبات من الزبائن بالمواصفات المطلوبة.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

2. دائرة إنتاج المعادن (مركز الإنتاج رقم 01): تهتم هذه الدائرة بمتابعة المراحل الأولى للإنتاج ابتداء من دخوله كمادة أولية حتى نهاية مرحلة القلد والذي يعبر كإنتاج نصف مصنع بالنسبة للدائرة الإنتاج الثانية، ويعالج في هذا المركز مادة الألمنيوم والنحاس، وتشمل هذه الدائرة على مرحلتين أساسيتين وهي:

- مصلحة إنتاج المعادن.
- مصلحة القلد والظفر.

3. دائرة العزل (مركز الإنتاج رقم 02) وتهتم هذه الدائرة بمتابعة باقي المراحل الإنتاجية بعد استلامه كإنتاج نصف مصنع من مركز الإنتاج رقم 01، وتتكون هذه الدائرة من:

- مصلحة العزل PRC.
- مصلحة العزل والتغليف.

4. دائرة إنتاج الملحقات (مركز الإنتاج رقم 03): وتهتم هذه الدائرة بإنتاج منتجات تتوافق مع الخطط المعدة سلفاً من قبل مصلحة تخطيط الإنتاج، وتنظم ثلاث (03) مصالح وهي:

- مصلحة إنتاج حبيبات PVC.
- مصلحة إنتاج البكرات والاسترجاع.

ثانياً: المديرية التقنية وتتكون من:

1. دائرة التكنولوجيا:

- مصلحة التكوين.
- مصلحة التكنولوجيا.

2. دائرة ضمان الجودة: تهتم هذه المرحلة بمراقبة جودة المنتجات ومدى تطابقها للمواصفات والمقاييس المعمول بها، كما تقوم أيضاً بمراقبة المواد الأولية المشتراة سواء كانت محلية أو المستوردة مطابقة لمواصفات الشراء حتى تضمن صلاحيتها للاستعمال ولها ثلاث (03) مصالح وهي:

- مصلحة المخابر.
- مصلحة التجارب.

ثالثاً: مديرية الصيانة

1. دائرة صيانة المعدات: وتهتم هذه الدائرة بصيانة كل وسائل الإنتاج، الآلات الصناعية، أي صيانة كل الأعطاب التي قد تطرأ على معدات الإنتاج، وتتكون هذه الدائرة من مصلحة واحدة وهي:

- مصلحة صيانة معدات الإنتاج.

2. دائرة الصيانة: تهتم هذه الدائرة بصيانة وسائل النقل، وسائل التبريد، الأعطاب الكهربائية... إلخ وتضم ثلاث (03) مصالح وهي:

- مصلحة صيانة العتاد والنقل والتكييف.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

- مصلحة الصيانة الكهربائية.
- مصلحة الصيانة الميكانيكية.

رابعاً: مديرية التموين

وتهتم هذه المديرية بتموين المؤسسة من المواد الأولية من: مادة النحاس، مادة¹ PVC، * PRC، الألمنيوم، وقطع الغيار أو مواد العمل (دواليب، دهان)، التي تحتاجها المرحلة الإنتاجية، كما تهتم بالتنسيق والرقابة على كل الأنشطة المتعلقة بمشتريات المؤسسة وتضم ثلاث (03) دوائر ومصلحة واحد، وتمثل في:

دائرة شراء قطع الغيار: وتهتم هذه الدائرة بتموين المؤسسة بكل قطع الغيار ومواد العمل اللازمة الخاصة بمعدات الإنتاج والتي تستبدلها في الآلة عند تضررها دون اللجوء إلى استبدال الآلة ككل.

1. **مصلحة العبور:** تهتم هذه المصلحة بتسوية العمليات المتعلقة بالشراء والبيع من داخل وخارج الوطن مثل الرسوم الجمركية، الخ...
 2. **دائرة شراء المواد الأولية:** تهتم هذه الدائرة بتموين المؤسسة بكل المواد المباشرة من مواد أولية التي تحتاجها المرحلة الإنتاجية وأيضاً كل التموينات الأخرى الضرورية أيضاً.
- دائرة تسيير المخزون:** وتهتم هذه الدائرة بتسيير المخزونات من المواد الأولية وتحديد الكميات المستهلك التي تدخل في عملية الإنتاج، وتتكون من:
- مصلحة تسيير المخزونات من المشتريات المواد الأولية.
 - مصلحة تسيير المخزونات من قطع الغيار.

خامساً: المديرية التقنية للتجارة

وتتكون من:

1. **دائرة تسيير المنتج النهائي:** تهتم هذه الدائرة بتحضير الكوابل من المرحلة النهائية مع إضافة اللمسات الأخيرة لتحضيره لمرحلة التسويق وتتكون من:
 - دائرة تسيير الكوابل تامة الصنع.
 - مصلحة تسيير الملحقات والنفایات.
2. **دائرة إدارة المبيعات:** هي الدائرة التي تشرف على عملية التخطيط والتوظيف والتدريب لفريق المبيعات في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل بسكرة، وأيضاً التخطيط الجيد والتحكم في حجم المبيعات السنوية.

* مادة: PVC Poly Vinyle de Chlore (هي مادة كيميائية تستعمل للعزل ويختلف لونها حسب نوع المنتج والكمية المستعملة من هذه المادة)

* مادة: PRC Poly thème Réticule Chimiquement (هي مادة كيميائية تستخدم أيضاً للعزل ويختلف لونها حسب نوع المنتج والكمية المستعملة من هذه المادة)

3. دائرة التسويق: مهمتها توزيع وتسويق المنتجات تامة الصنع، وتتكون من:

- مصلحة بيع وسط وغرب البلاد.
- مصلحة بيع شرق البلاد والصحراء.

سادسا: المديرية المالية والمحاسبية

مهمتها تسجيل العمليات المالية والمحاسبية، الهدف من ذلك إعطاء صورة واضحة للوضع المالي والمحاسبي للمؤسسة، وتضم:

1. دائرة المالية:

وتهتم هذه الدائرة بتخطيط وتسيير أموال المؤسسة وتسديد النفقات إضافة إلى العمل في تحقيق أهداف المؤسسة وتشكل من:

- مصلحة العمليات المالية.
- مصلحة الخزينة.

2. دائرة المحاسبة: مهمتها متابعة المصاريف من المدخلات والمخرجات اليومية وتسجيلها محاسبيا، وأيضا

عمليات الجرد إلى غاية إنهاء إعداد الميزانية الختامية وتتضمن مصلحتين هما:

- مصلحة المحاسبة العامة.
- مصلحة المحاسبة التحليلية.

سابعا: مديرية الموارد البشرية والوسائل

تهتم هذه المديرية بتنظيم عمل الدوائر وتوفير السبل الحسنة لضمان صلاحية وتأهيل العمال من (ترقية، الانتقاء، والتكوين الجديد... إلخ)، وكذلك ضمان الحماية من الخطر وتتكون من دائرة وهي:

1. دائرة المستخدمين والتكوين: وتشمل كل من:

- مصلحة التكوين والخدمات الاجتماعية.

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة لسنة 2023 وسياساتها

أولاً: أهداف المؤسسة:

تحتل المؤسسة مكانة بارزة على المستوى الوطني والدولي، وتعتبر كذلك من أكبر الوحدات الصناعية في مجال تخصصها على المستوى القاري، بالإضافة إلى السمعة الكبيرة التي اكتسبتها خاصة وبعد حيازتها على (ISO) نسخة 2021م وتنقسم هذه الأهداف إلى أهداف عامة وأهداف خاصة وهي:

1. الأهداف العامة

تتمثل أهدافها العامة في:

- ✓ تلبية احتياجات السوق الوطنية من الكوابل الكهربائية.
- ✓ تصدير منتجاتها إلى الأسواق العالمية.
- ✓ الاستغلال الأمثل لمختلف الموارد.
- ✓ إرضاء العملاء، الحفاظ عليهم وكسب ثقتهم.
- ✓ ضمان موقع الريادة في مجال تخصصها ومواجهة المنافسة.
- ✓ الاهتمام بالعنصر البشري، الحفاظ عليه وتحسين ظروف عمله.
- ✓ الحفاظ على مستوى منخفض من استيراد للمواد الأولية.
- ✓ تقوية صورة العلامة للمؤسسة.
- ✓ تحقيق استثمارات جديدة (إدخال منتجات جديدة للسوق).
- ✓ تحقيق إنتاج سنوي يعادل 11288 طن.
- ✓ تقليص النفقات والتبذير إلى ما يعادل 2.3 بالمائة.
- ✓ تحقيق رقم أعمال سنوي يفوق رقم الأعمال المحقق المعتاد.
- ✓ توسيع شبكة التوزيع.
- ✓ اقتحام أسواق جديدة.
- ✓ استرجاع حصص السوق التابعة لسونلغاز.
- ✓ إنتاج كوابل من نوع سونا طراك.
- ✓ الحفاظ على شهادات ISO المتحصلة عليها وزيادة الحصول على شهادات أخرى.

الأهداف الخاصة:

وتتمثل أهدافها الخاصة في: ¹

- ✓ تحقيق رقم أعمال سنوي يقدر ب 6600.000.000 دج بنتيجة إيجابية.

¹ الملحق رقم: 01.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

✓ تحقيق نمو الموزعين بنسبة 25 %.

✓ إنتاج منتجات جديدة منها الكوابل المقاومة لأشعة الشمس، والكوابل المقاومة للحرائق.

✓ استعادة حصص سونلغاز والشركات التابعة لها.

✓ تعزيز صورة العلامة التجارية لدى شركة ENICAB وسمعتها.

✓ تجانس طبيعة المنتجات والرفع من كمية الصادرات.

تساهم هذه الأهداف في ريادة المؤسسة في مجال عملها مما يجعل لها دور كبير في الاستحواذ على أكبر مساحة في السوق الوطني والإقليمي خاصة وبعد حصولها على العديد من شهادات للإيزو (م ISO 9002:1994) لحماية الجودة للمؤسسة التي تنتج وتبيع منتجاتها فقط (2000م: ISO 9001) لحماية الجودة للمؤسسة التي تصمم وتنتج وتبيع منتجاتها و (2004: ISO 14001) لحماية البيئة، و (2021م: ISO 9001) لحماية الجودة مستحدث وأيضا (2021 ISO 45001) نظام التسيير المدمج وفق معايير الجودة والصحة والسلامة المهنية والبيئية، والتي تعتبر شرط أساسي للدخول للأسواق العالمية والأمر الذي يعزز من قيمتها السوقية ومكانتها التنافسية على المستوى الدولي.¹

ثانيا: سياسات مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة-

لكل مؤسسة سياسات خاصة بها وتختلف هذه السياسات باختلاف نوع وطبيعة الشكل القانوني لها، لذا نجد مؤسسة ENICAB -بسكرة- تتفرد بسياسة إنتاجية وأخرى تسعيرية تختلف على العديد من المؤسسات كونها المتفردة في مجال عملها فهي لها كل الصلاحيات التي تستطيع من خلالها أن تنتهج هذه السياسات حسب ما يتوافق مع طبيعة عملها فنجد أن:

1. السياسة الإنتاجية:

نتيجة لحرص المؤسسة الدائم في تطوير منتجاتها من أجل مواكبة التطورات التكنولوجية المتخصصة في مجال عملها وهذا منذ سنة 1999م بتبنيها لسياسة خاصة بجودة منتجاتها نتيجة لتطبيقها عدة مناهج التي تمكنها من المحافظة على جودة ونوعية منتجاتها، وفعلا تمكنت المؤسسة من تحسين منتجاتها وتطابقها للمواصفات العالمية للجودة، فهي متحصلة على عدة شهادات للإيزو ISO منذ سنة 1994م حتى سنة 2021م.

2. سياسة التنوع

تتبع مؤسسة ENICAB سياسة وإستراتيجية التنوع في منتجاتها وهذا من خلال تقسيم المنتجات إلى ثلاث مجموعات كبيرة من الكوابل الكهربائية، لكل مجموعة عدة أنواع تتشكل منها، إضافة إلى البكرات الخشبية الموجهة للـ الكوابل، كما تنتج أيضا حبيبات PVC الخاصة بالحشو وهذا من أجل توسيع نشاطها الإنتاجي مما

¹ المقابلة مع رئيسة مصلحة المحاسبة التحليلية بتاريخ 2023/07/09م

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

يساهم في المحافظة على المنتجات الحالية وإنتاج منتجات جديدة تستطيع من خلالها المؤسسة الدخول إلى أسواق جديدة.

3. السياسة التسعيرية:

يهتم الزبون الدائم للمؤسسة على كيفية الحصول على المنتجات بأقل سعر ممكن وأحسن جودة وبالمواصفات المطلوبة، فالسعر مهم جدا للزبون ولكن ليس هو رقم 1 بالنسبة له فيصنفه في رقم 2 أو رقم 3، فالرقم 1 بالنسبة له هو القيمة التي يتحصل عليها من خلال هذا النوع من المنتجات كاسم المؤسسة، المكان، مواصفات المنتج، خدمات ما بعد البيع... إلخ فالزبون هو من يتخذ القرار بناء على العرض المالي أو الفني المقدم له من قبل المؤسسة فالقيمة السعرية هنا تختلف باختلاف طبيعة المؤسسة إذا كانت المؤسسة لها سمعة عالية في السوق ف نجد منتجاتها أيضا تمتاز بالجودة بالنوعية المطلوبة نتيجة لقدرة الزبون على تقييم هذه المنتجات وقياس قوتها بناء على التجارب التي أقيمت في استعمال هذا المنتج والمؤسسة في آن واحد، على عكس المؤسسة التي تدخل جديدة للسوق والتي لا يوجد لها سوابق أعمال تقييم على أساسها هذه المؤسسة وكل هذه العوامل تتحكم بشكل مباشر في سياسة التسعير المطبقة داخل المؤسسة.

وتجدر بنا الإشارة أن مؤسسة ENICAB تهتم بسياسة التسعير وتعتبرها من السياسات الجدة مهمة التي تركز عليها خاصة في مجال تسويق منتجاتها، وتحدد المؤسسة سعر منتجاتها بناء على التكلفة الحقيقية للمنتج والتي عبارة بمجموع التكاليف المباشرة (المواد الأولية + اليد العاملة المباشرة + الإهلاكات + الكهرباء والماء) مضاف إليها التكاليف غير المباشرة (التموينات الأخرى + الخدمات الخارجية + الخدمات الخارجية الأخرى + اليد العاملة غير المباشرة + مجموعة الضرائب والرسوم + المصاريف المالية + الإهلاك غير المباشر) بالإضافة إلى هامش الربح الذي يمثل نسبة 10 % من سعر التكلفة الإجمالي.

تقوم المؤسسة ENICAB بمنح العديد من التسهيلات والامتيازات لدى زبائنهم من أجل كسب ولائهم وتحقيق رضاهم بمنتجات تتوافق مع المواصفات المطلوبة من قبلهم خاصة الزبائن الدائمين المرحين للمؤسسة والزبائن المهمين الذين تسعى المؤسسة على استهدافهم واستقطابهم، ومن بين الامتيازات التي تقدمها المؤسسة لزبائنهم التخفيضات والتزييلات الممنوحة خاصة للزبائن الدائمين والمهمين للمؤسسة، الرفع من المدة الممنوحة لتسديد الزبائن لديونهم لأغراء وجذب أكبر عدد ممكن من الزبائن، وتعامل المؤسسة مع هذا النوع من الزبائن معاملة خاصة عن باقي الشرائح الأخرى من المتعاملين خاصة من ناحية تخفيض سعر المنتجات من أجل الحفاظ عليهم وضمان بقائهم باعتبارها الأولى وطنيا المستحوذة على أكبر حصة سوقية.

المبحث الثالث: دراسة وتحليل نظام محاسبة التكاليف المطبق في مؤسسة ENICAB صناعة الكوابل - بسكرة-

تقوم مؤسسة ENICAB-بسكرة- في نظام هيكلية تكاليفها على تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة تشرف عليها مصلحة المحاسبة التحليلية المستحدثة سنة 2021م بإلزام من المؤسسة المالكة لأكثر حصة من أسهمها مؤسسة "CONDOR" مع إلزام هذه المصلحة بتقديم تقارير شهريا إلى صناع القرار في المؤسسة، لهذا غيرت المؤسسة من نظام التكاليف القديم باستخدام نظام يتلائم مع طبيعتها كما كان معمول به سابقا في تحديد التكاليف غير المباشرة التي كانت عبارة على تحديد نسبة 30 % من التكاليف المباشرة واعتبارها كتكاليف غير مباشرة مثل ما هو معمول به في أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فهي تقوم بتحديد التكاليف غير المباشرة بالتفصيل أي الفصل بين كل نوع من أنواع هذه التكاليف حتى تحدد بعدها نسبة كل تكلفة محملة بطريقة غير مباشرة على المنتج النهائي، سوف نقوم في هذا المبحث بدراسة وتحليل نظام التكاليف المطبق في المؤسسة محل الدراسة بالتفصيل وتم اختيارنا لأربعة (04) منتجات الأكثر تدفقا لشهر جانفي 2023م.

المطلب الأول: التعريف بالمنتجات المختارة للدراسة

قبل ما نشرع في التعريف بالمنتجات المختارة للدراسة نبين المنتجات التي تنتجها مؤسسة ENICAB فرع بسكرة، فهي تنتج قرابة 400 نوع من المنتجات كما هو موضح في المبحث الأول، وهذا من أجل التعرف على أسماء المنتجات التي تنتجها هذه المؤسسة يتم توضيحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (6.3): يبين أسماء أهم المنتجات التي تنتجها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل

الكهربائية -بسكرة -

الرمز	اسم المنتج	الكمية المنتجة
1729306NGE	NYM-J 3X1.5mm ² 300/500V R100 NG	105300
1191203NGE	A03VH-F 2X0.5 mm ² 300/300V BL DECLASSE	57138
7305104NGE	H05V-K0.75mm ² 450/750V R100 AV	13600
TAM1A00	AGS Aster K93.3 mm ² 99	102671
1V94106	CABLE COXIAL RG6 75 OHM	52900
7305104NGE	H06V-K 075 mm ² 450/750V R100	11800
1C19M11	CABLE DE RACCORDEMENT 4X16 0.6/1KV	5380
1C19Q11	CABLE DE RACCORDEMENT 2X16 0.6/1KV	3922
1P26106	H07V-U 1.5 mm ² 450/750V R100 RJ	1059000
1P26107	H07V-U 2.5 mm ² 450/750V R100 RJ	320000

المصدر: من إعداد الطالبة بناء الملحق رقم: 04.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

نظرا للكم الهائل من المنتجات التي تنتجها مؤسسة ENICAB - بسكرة - يصعب علينا عرض كل منتجاتها لهذا اخترنا المنتجات الأكثر طلبا والتي تنتج منها المؤسسة بكميات معتبرة شهريا في حدود عشرة (10) أنواع لهذه المنتجات حسب الجدول أعلاه، وبعدها نعرف بالمنتجات المختارة للدراسة كالتالي:

1. تعريف المنتج: CR 2x16 0.6/1KV

يعتبر هذا النوع من الكوابل من نوع كوابل التوزيع والتوصيل يرمز له بالرمز CR 2x16 0.6/1KV الذي يستعمل في توصيل الكهرباء، يتكون من مادة الألمنيوم، ومادة PRS، أما في ما يخص الرمز التي يتشكل منها هذا النوع من الكوابل نعرضه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (7.3): يبين شرح رموز الكابل CR 2X16 0.6/1KV

CR 2x16 0.6/1KV	
النوع	عائلة كوابل التوزيع والتوصيل
C R	CABLE de Reseaux
2	عدد الأسلاك الداخلية المكونة لهذا الكوابل (ألمنيوم)
16	مساحة الخيط
0.6	الحد الأدنى للتوتر
1	الحد الأقصى للتوتر
K V	وحدة قياس التوتر

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من مصلحة المحاسبة التحليلية.

2. تعريف المنتج CR 4X16 0.6/1KV

ويعتبر هذا النوع من الكوابل من نوع كوابل التوزيع والتوصيل ولكن يرمز له بالرمز CR 4X16 0.6/1KV الذي يستعمل أيضا في توصيل الكهرباء، يتكون من مادة الألمنيوم، ومادة PRS، أما في ما يخص الرمز التي يتشكل منها هذا النوع من الكوابل نعرضه من خلال الجدول التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم(8.3): يبين شرح رموز الكابل CR 4X16 0.6/1KV

CR 4X16 0.6/1KV	
النوع	عائلة كوابل التوزيع والتوصيل
C	CABEL
R	RACCORDMENT
4	عدد الأسلاك الداخلية المكونة لهذا الكابل (ألومنيوم)
16	مساحة الخيط
0.6	الحد الأدنى للتوتر
1	الحد الأقصى للتوتر
K V	وحدة قياس التوتر

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من مصلحة المحاسبة التحليلية.

3. تعريف المنتج H07V-U 1.5mm² 450/750V R100 RJ

يعتبر هذا النوع من الكوابل من نوع كوابل منزلية يرمز له **H07V-U 1.5mm² 450/750V R100** الذي يستعمل في توصيل الكهرباء، يتكون من مادة النحاس، ومادة PVC، أما في ما يخص الرموز التي يتشكل منها هذا النوع من الكوابل نعرضه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(9.3): يبين شرح رموز الكابل H07V-U 1.5mm² 450/750V

H07V-U 1.5mm ² 450/750V	
النوع	كوابل منزلية
H	تصنيف من الكوابل المنزلية المتعارف عليها دوليا
07	يتحمل ضغط 700 فولط
V	معزول داخليا بمادة PVC
U	عازل صلب
1.5 mm ²	مساحة الخيط
450	الحد الأدنى للضغط
750	الحد الأقصى للضغط
V	فولط

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من مصلحة المحاسبة التحليلية.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

4. تعريف بالمنتج H07V-U 2.5mm² 450/750V R100AV

يعتبر هذا النوع من الكوابل المنزلية ولكن يرمز له بالرمز H07V-U 2.5mm² 450/750V R100AV الذي يستعمل في توصيل الكهرباء، يتكون من مادة النحاس، ومادة PVC، أما في ما يخص الرموز التي يتشكل منها هذا النوع من الكوابل نعرضه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (10.3): يبين شرح رموز الكابل H07V-U 2.5mm² 450/750V R100AV

H07V-U 2.5mm ² 450/750V R100AV	
النوع	كوابل منزلية
H	تصنيف من الكوابل المنزلية المتعارف عليها دوليا
07	يتحمل ضغط 700 فولط
V	معزول داخليا بمادة PVC
U	عازل صلب
mm ² 2.5	مساحة الخيط
450	الحد الأدنى للضغط
750	الحد الأقصى للضغط
V	فولط

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من مصلحة المحاسبة التحليلية.

المطلب الثاني: مراحل وخطوات التصنيع لدى مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة -

قامت الطالبة بزيارة ميدانية لمؤسسة ENICAB -بسكرة- لأقسام الإنتاج وتتبع جميع مراحل الإنتاج ابتداء من مرحلة استلام المادة الأولية وإدخالها إلى المخازن وهذه المرحلة تم توضيحها بالتفصيل عندما تم زيارتنا لمديرية التموين التي تم فيها شرح الطريقة التي تتحصل فيها المؤسسة على المواد الأولية المستخدمة في العملية الإنتاجية بالتفصيل وتعتبر هذه العملية مهمة جدا للمرحلة الإنتاجية، إلى غاية تسليمها إلى مراكز التوزيع كمنتجات تامة الصنع.

أولا: مراحل عملية الإنتاج:

وتمر عملية الإنتاج بخمسة (05) مراحل رئيسية وهي:¹

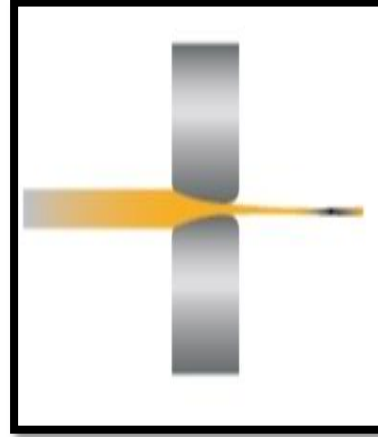
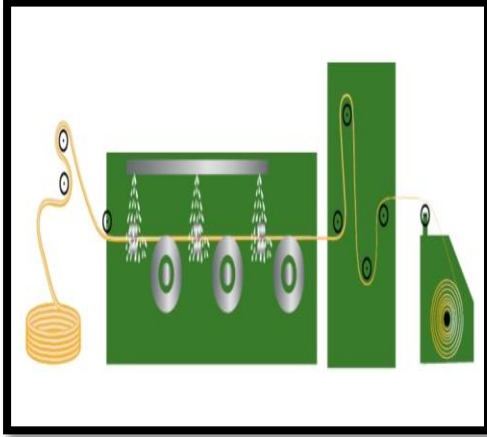
¹ بالاعتماد على:

- أحمد حاجي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة المحاسبة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة-، رسالة ماجستير، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010-2011.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

✓ **مرحلة القلد:** هناك آلة خاصة بعملية قلد الأسلاك الكهربائية مهمتها تقليل سمك النحاس وتمديده، وتختلف عملية التمديد حسب اختلاف نوعية المنتج، والشكل الموالي يبين كيف تتم مرحلة قلد المعادن من مادة النحاس والألمنيوم في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية كما يلي:

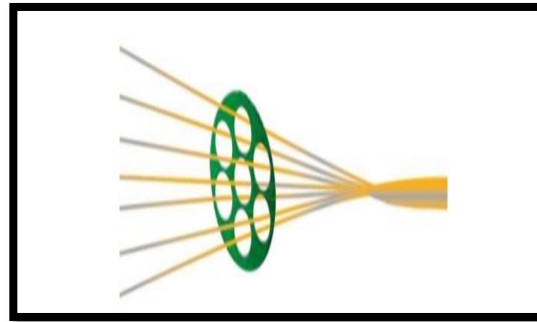
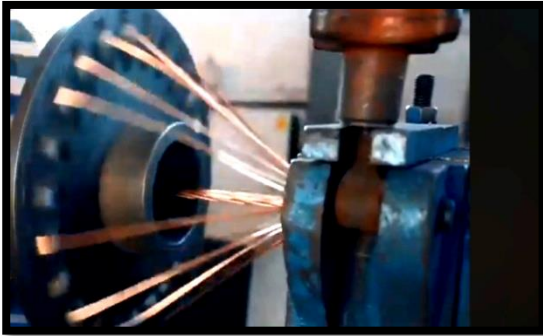
الشكل رقم (3.3): يبين مرحلة قلد المعادن من النحاس والألمنيوم



Source: Merabet Rokaia, *Etude des câbles électriques à isolation PRC et l'isolateur en verre*, Mémoire de master, Sciences et Technologies Electrotechnique Réseaux Electriques, Université Mohamed Khider de Biskra, 2019, p: 08-09.

✓ **مرحلة التجميع:** بعدما يتم قلد المعادن من مادة النحاس والألمنيوم يتم تجميع الأسلاك الكهربائية وإدخالها في ثقب تتوافق مع حجم ونوع كل الكوابل المراد إنتاجها مع مطابقتها للمواصفة المطلوبة لتمر إلى المرحلة التي تليها وهي مرحلة الظفر، والشكل الموالي يبين عملية تجميع الأسلاك الكهربائية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية كما يلي:

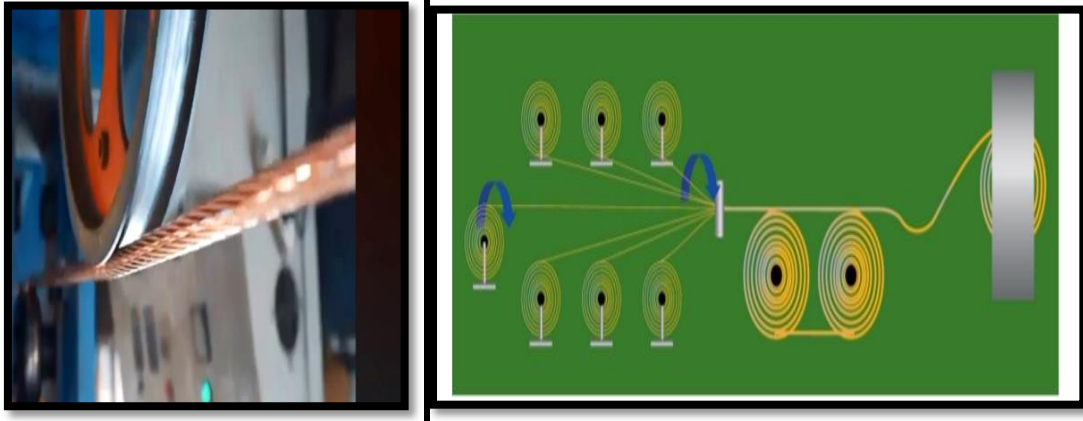
الشكل رقم (4.3): يبين مرحلة تجميع الأسلاك الكهربائية



Source: Merabet Rokaia, Ibid, P: 09.

✓ **مرحلة الظفر:** هناك آلة خاصة تسمى آلة الظفر مهمتها ظفر الأسلاك الكهربائية وتجميع أعداد مختلفة من الأسلاك من أجل القيام بظفرها، والشكل الموالي يبين عملية ظفر الأسلاك الكهربائية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية كما يلي:

الشكل رقم (5.3): يبين مرحلة ظفر الأسلاك الكهربائية

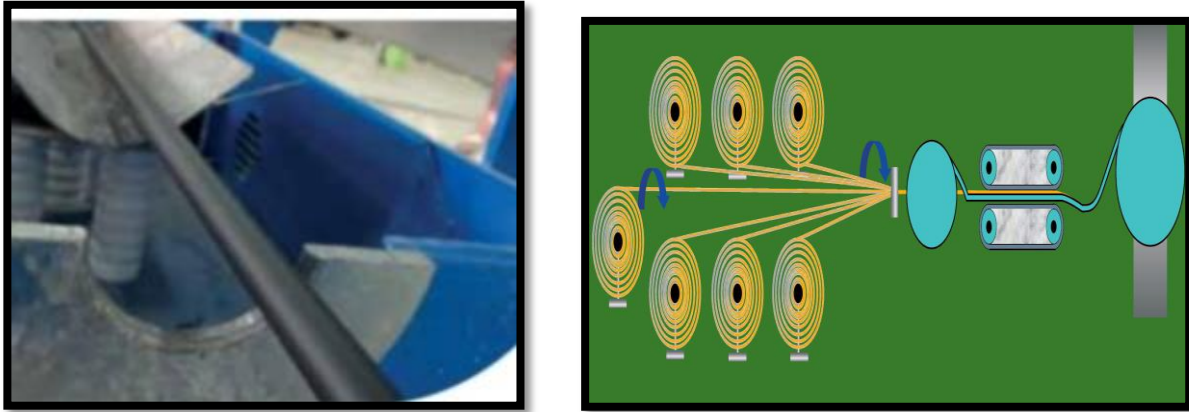


Source: Merabet Rokaia, Ibid, P: 09.

✓ **مرحلة العزل:** هناك آلة خاصة تسمى آلة العزل مهمتها تغليف الأسلاك الكهربائية بمادة PVC ومادة PRS

والشكل الموالي يبين طريقة عزل الأسلاك الكهربائية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية حسب كل نوع من أنواع المادة العازلة كما يلي:

الشكل رقم (3/6): يبين مرحلة عزل الأسلاك الكهربائية بالمواد العازلة



Source: Merabet Rokaia, Ibid, P: 11.

✓ **مرحلة المراقبة:** هي عملية رصد وفحص المنتج لتحديد الأعطاب والعيوب التي من الممكن أن يتعرض لها المنتج في أي مرحلة من مراحل الإنتاج، ليتم الإبلاغ عن تلك المشكلات حتى يتم اتخاذ القرارات والإجراءات الصحيحة، والهدف من هذه المرحلة هو مراقبة جودة المنتجات من أجل التأكد من مطابقتها لمعايير الجودة التي حددها المؤسسة لضمان النوعية والجودة للمنتج.

✓ **مرحلة التغليف:** تعد هذه المرحلة مهمة جدا وهي آخر مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية يتم فيها تغليف المنتج النهائي وفق إستراتيجية خاصة تتبعها المؤسسة من حيث تصميم وتصنيع وترتيب الغلاف الخارجي للكابل الكهربائي حتى يصبح جاهز لعملية التسويق، الهدف من هذه المرحلة هو حماية وضمان سلامة المنتج من التلف حتى يصبح جاهزا وتسليمه إلى الزبون، والشكل الموالي يبين طريقة تغليف الأسلاك الكهربائية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية كما يلي:

الشكل رقم (7.3): يبين طريقة تعبئة وتغليف الكوابل



المصدر: من تصوير الطالبة

ثانيا: تحديد التكاليف المباشرة:

يتم تحديد التكاليف المباشرة بناء على:

1. الاستعمالات من المواد الأولية:

من أجل تحديد تكلفة إنتاج المنتجات التي تنتجها مؤسسة ENICAB - بسكرة - لا بد من تحديد الكمية المستعملة من المواد الأولية لكل متر واحد من الكابل الكهربائي المنتج والتي تعتبر بمثابة محور العملية الإنتاجية، لهذا يترتب على المحاسب تحديد التكلفة الإجمالية المشتراة من المواد الأولية المستخدمة، التي هي معروفة بطريقة حسابها "ثمن الشراء مضاف إليه مصاريف الشراء المباشرة ومصاريف الشراء غير المباشرة"، كما تستعمل المؤسسة مادة الألمنيوم، مادة النحاس، PVC كمواد أساسية لإنتاج المنتجات، ويمكننا الإشارة أن المؤسسة تستخدم طريقة التكلفة الوسيطة المرححة في عملية تقييم مخزونها.

• تحديد تكاليف المواد الأولية:

تتمثل المواد الأولية المباشرة كحجر أساس للقيام بإنتاج المنتجات، وهي المواد التي تستخدمها المؤسسة مباشرة في عملية الصنيع أي التي تحمل مباشرة على المنتج النهائي، ونتيجة لأهميتها البالغة في حساب التكلفة الإجمالية الحقيقية للوحدة المنتجة من منتج ما فإنها تعتبر كأداة للتحكم في تحديد سعر بيع الوحدة الواحدة من أي منتج تنتجه المؤسسة، وتحدد تكلفة المواد الأولية المباشرة بحسب الكمية والنوعية والمواد الأساسية المستخدمة مع تحديد تكلفة شراء الوحدة الواحدة وهذا يحدد من قبل مصلحة تسيير المخزونات من المواد الأولية.

2. تحديد تكلفة اليد العاملة المباشرة:

تعتبر التكاليف الناتجة عن اليد العاملة المباشرة من التكاليف المهمة والأساسية في تحديد تكلفة المنتج، فيقصد بها التكاليف المتعلقة بأجور العمال مقابل جهدهم أو نشاطهم اليدوي الذي يتعلق بمتابعة الخطوط الإنتاجية من تعديل أو تركيب أو فك المنتج داخل الخط الإنتاجي الواحد، لذا يعتمد محاسب مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل- بسكرة- في تحديد تكلفة اليد العاملة المباشرة بناء على عدد ساعات الإنتاج التي تستغرق في العملية الإنتاجية وتنجز في شكل بطاقة تسمى ببساطة ساعات الإنتاج فيدرج ضمن هذه البطاقة

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

عدد الآلات التي يمر بها المنتج، عدد العمال في كل آلة، الحجم الساعي الذي تستغرقه الآلة الواحدة في إنجاز المنتج، وبعدها يقدم على مصلحة الأجور لمعرفة أجرة العامل الواحد حتى يستطيع تحديد تكلفة اليد العاملة المباشرة المتعلقة بالمرحلة الإنتاجية الخاصة بأي نوع من أنواع المنتجات.

والجدول التالي يبين طريقة تحديد ساعات العمل المباشرة كالتالي:

الجدول رقم (11.3): يبين طريقة تحديد ساعات العمل المباشرة

تحتوي السنة 365 يوم أي ما يعادل 52 أسبوعا	
عدد أسابيع السنة	$7/365 = 52$ أسبوعا
عدد أيام العمل في الأسبوع	7 أيام
عدد ساعات العمل في اليوم	8 ساعات
عدد ساعات العمل في الشهر	$8 \times 30 = 240$ ساعة
عطلة العامل خلال السنة	45 يوم (1.5 شهر)
عدد أشهر السنة 12 - عدد أشهر العطلة 1.5 شهر = 10.5 شهر	
عدد عمل أشهر السنة	10.5 شهر

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على عدة دراسات مدرجة ضمن الدراسات السابقة

3. تحديد تكلفة الإهلاكات المباشرة: من بين الأعباء المباشرة التي تحمل مباشرة على المنتجات هي أقساط الإهلاكات، لكن مؤسسة ENICAB - بسكرة - تقوم بفصل الإهلاكات إلى إهلاك مباشر والذي تحمل تكلفته مباشرة على المنتج مثل إهلاك الآلة (عدد ساعات تشغيل الآلة) وهذا الذي نستطيع من خلاله حساب قسط الإهلاك السنوي، الشهري، والساعي للآلة، وإهلاكات آخر غير مباشرة تحمل أقساطها بطريقة غير مباشرة على المنتجات وهذا سنفصل فيه أثناء التطرق إلى التكاليف غير المباشرة.

أما بالنسبة لنوع الإهلاك القائم في المؤسسة فإن المؤسسة تتبع طريقة الإهلاك الخطي (الثابت) لحساب أقساط الإهلاك الخاصة بجميع التثبيتات التي هي بحوزة المؤسسة.

ومنه يتم حساب قسط الإهلاك السنوي كما هو متعارف عليه محاسبيا ويشق منه القسط الشهري والساعي كالتالي :

● حساب قسط الإهلاك السنوي

قسط الإهلاك السنوي = قيمة التثبيت X معدل الإهلاك الخطي (الثابت)

أو بطريقة أخرى يحسب أيضا:

قسط الإهلاك السنوي = قيمة التثبيت / العمر الإنتاجي للآلة

• حساب قسط الإهلاك الشهري:

قسط الإهلاك الشهري = قسط الإهلاك السنوي / عدد أشهر السنة (12)

إن المؤسسة محل الدراسة تستخدم الآلات لمدة 24 ساعة في اليوم طيلة أيام السنة، أي أن الآلات لا تتوقف على العمل إلا إذا شاب الآلة عطب تقني (فني)، لذلك قسط الإهلاك يحسب على أساس سنوي طيلة سنوات الاستخدام.

4. تحديد تكلفة الكهرباء والماء:

تعتبر الأعباء الناتجة عن استهلاك الطاقة الكهربائية والمياه من المواد غير قابلة للتخزين، ويعبر عن الطاقة الكهربائية المستهلكة بمقدار الجهد الكهربائي المبذول على الشحنات الكهربائية في دائرة كهربائية خلال فترة زمنية معينة، فمؤسسة ENICAB - بسكرة - نظرا لطبيعة منتجاتها فهي بحاجة إلى طاقة كهربائية كبيرة نظرا للدور الأساسي الذي يلعبه هذا الأخير في مرحلة التصنيع، ونظرا للاستهلاك الهائل للطاقة الكهربائية خلال العملية الإنتاجية فإن المؤسسة محل الدراسة تدرج المصاريف من الطاقة الكهربائية والماء ضمن المصاريف المباشرة للإنتاج.

ثالثا: تحديد التكاليف غير المباشرة

إن المؤسسة تقوم بتحديد التكاليف غير المباشرة بصورة واضحة نستطيع من خلالها تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة التي يحتاجها كل متر واحد منتج، وتمثل هذه التكاليف في:

1. الترميمات الأخرى ح/602-ح/608: وتتمثل في الاستهلاكات الأخرى في المواد واللازم التي تدرج ضمن العملية الإنتاجية في إنتاج المنتجات تامة الصنع.

2. الخدمات الخارجية ح/61: ويقصد بالخدمات الخارجية كل الخدمات الخارجية التي تستهلكها المؤسسة من الغير والتي لها علاقة بالتشبيكات كالتأمينات، الإيجارات، أقساط التأمين، التقاويل العام، الدراسات والأبحاث...إلخ.

3. الخدمات خارجية الأخرى ح/62: الخدمات الخارجية الأخرى وهي الخدمات التي تستهلكها المؤسسة من الغير وليس لها أي علاقة بالتشبيكات كأجور الوسطاء والأتعاب، العاملون الخارجين على المؤسسة، الإشهار والنشر والعلاقات العامة، نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين، مصاريف البريد والاتصالات السلوكية واللاسلكية، الخدمات المصرفية وما شابهها...إلخ.

4. مصاريف مستخدمين ح/63: تتمثل في كل الأجور والرواتب والمكافآت الممنوحة للمستخدمين من قبل المؤسسة كرواتب الموظفين، أجور الساعات الإضافية، المكافآت، التعويضات والمنح العائلية، الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية، الأعباء الاجتماعية الأخرى...إلخ.

5. الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة ح/64: وتتمثل في قيمة الضرائب المفروضة على المؤسسة كالضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة على الأجور...إلخ.

6. الأعباء المالية ح/66: وتتمثل في كل الأعباء المالية.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

7. تكاليف الاهتلاكات غير المباشرة: ويقصد بالاهتلاكات غير المباشرة هي الاهتلاكات التي تحمل بطريقة غير مباشرة على المنتجات والتي قامت المؤسسة بصلها عن اهتلاك الآلات الخاصة بإنتاج المنتجات والتي وتعتبرها المؤسسة من الأعباء غير المباشرة مثل: اهتلاك المبنى الكلي للمؤسسة، اهتلاك معدات النقل، برامج الإعلام الآلي، وغيرها من التثبيات الأخرى... إلخ.

المطلب الثالث: طريقة حساب تكلفة المنتجات المختارة للدراسة حسب مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة -

تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بإعداد التقارير الخاصة بتكلفة المنتجات شهريا، وذلك بالتعاون مع كل من: مصلحة المحاسبة العامة، دائرة الشراء (مصلحة تسيير المخزونات من المواد الأولية)، مديرية الإنتاج (دائرة إنتاج الكوابل ودائرة إنتاج الملحقات) من أجل تحديد تكلفة المنتجات عن طريق تحديد التكاليف المباشرة المتعلقة بالعملية الإنتاجية مع إضافة التكاليف غير المباشرة التي تطرقنا لها سابقا لتتم عملية حساب تكلفة المنتجات مبدئيا ويتم بعدها عملية المقارنة بالتكاليف المحققة فعلا بعد العملية الإنتاجية لذلك المؤسسة تعتمد على أسلوب التقدير في تحديد التكاليف لكل منتجاتها وخاصة عندما تنتج المؤسسة منتجات جديدة أي لم يسبق لها تحديد تلك التكاليف فتقوم بعملية تقديرية للتكاليف، ويعود السبب الرئيسي لإتباع هذه الطريقة حسب ما صرحت به رئيسة مصلحة المحاسبة التحليلية لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة - نظرا لأن المؤسسة تنتج أنواع منتجاتها حسب الطلب من متعاملين وبالمواصفات المطلوبة وفي حدود السعر المقبول منهم من جهة، و أسعار المواد الأولية التي تشتريها المؤسسة من الخارج فهذه الأسعار غير مستقرة ترتفع أو تنخفض مع تقلبات أسعار الصرف من جهة أخرى، لذلك المؤسسة لا تستطيع إعطاء السعر الحقيقي لمنتجاتها فهي تقوم بإعطاء أسعار تقريبية حتى تستطيع من خلال تدارك ذلك الفرق سواء بالرفع أو بالنقصان.

• طريقة تحديد التكلفة النهائية حسب مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة -:

تستخدم المؤسسة طريقة خاصة بها في تحديد التكلفة النهائية لمنتجاتها حسب مصلحة المحاسبة التحليلية وكذلك طريقة تحديد تكاليفها المباشرة وغير المباشرة، إن تحديد التكلفة الكلية لأي منتج من المنتجات المختارة للدراسة يمر فق عدة خطوات ابتداء من تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلة لكل منتج وتحديد إجمالي التكاليف المباشرة الخاصة بالإنتاج وأيضا تحديد إجمالي التكاليف غير المباشرة وتحديد طريقة تحميلها على المنتجات وهذه الطريقة تختلف من مؤسسة إلى أخرى حتى نصل إلى تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج وتتمثل هذه الخطوات في:

- تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة لكل منتج؛
- تحديد تكلفة باقي المواد المباشرة الخاصة لكل منتج؛
- تحديد تكلفة الأعباء غير المباشرة؛
- تحديد التكلفة النهائية لكل منتج.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

- التكاليف المباشرة حسب مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة -:

تظهر حسب الجدول التالي:

جدول رقم (12.3): يبين طريقة تحديد التكاليف المباشرة

إجمالي التكاليف المباشرة				
إجمالي الإهلاكات المباشرة				
إجمالي تكاليف اليد العاملة المباشرة				
الكهرباء والماء				
الإهلاكات المباشرة	مركز الإنتاج رقم 2			
	مركز الإنتاج رقم 1			
اليد العاملة المباشرة	مركز الإنتاج رقم 2			
	مركز الإنتاج رقم 1			
% النسبة				
نوع				
UM				
العائلة التي ينتمي لها المنتج				
اسم المنتج				
الكود الفني				
رمز المنتج				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من مصلحة المحاسبة التحليلية.

- التكاليف غير المباشرة حسب مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل- بسكرة :- تظهر حسب

الجدول التالي:

جدول رقم (13.3): يبين طريقة تحديد التكاليف غير المباشرة

إجمالي التكاليف غير المباشرة				
الافتلاك غير المباشر ح/68				
الأعباء المالية ح/66				
الضرائب والرسوم ح/64				
مصاريف المستخدمين ح/63				
الخدمات الخارجية الأخرى ح/62				
الخدمات الخارجية ح/61				
التمويلات الأخرى ح/32				
النسبة %				
نوع				
UM				
العائلة التي ينتمي لها المنتج				
اسم المنتج				
الكود الفني				
رمز المنتج				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد علي وثائق مقدمة من مصلحة المحاسبة التحليلية.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

• تحديد التكلفة النهائية لكل منتج:

وتظهر طريقة حساب تكاليف المنتجات لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة: حسب الجدول

التالي:

جدول رقم (14.3): يبين طريقة تحديد التكلفة النهائية الإجمالية للمنتج النهائي

رمز المنتج	اسم المنتج	العائلة التي ينتمي لها المنتج	UM	نوع	النسبة %	عدد الوحدات المنتجة	تكلفة شراء الوحدة الواحدة	إجمالي الاستهلاكات من المواد الأولية	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة	إجمالي التكاليف	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة
الإجمالي					100%							

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من مصلحة المحاسبة التحليلية.

تستخدم الطالبة برنامج Excel لكل العمليات الحسابية بالتالي يكون هناك اختلاف طفيف في بعض المبالغ المحسوبة والمبالغ المتحصل عليها من المؤسسة بالتالي تعتمد الطالبة على المبالغ المحسوبة بناء على ما يصدره برنامج Excel نتيجة لتدوير بعض القيم ولكن المبالغ الأساسية لحساب التكلفة النهائية لكل نوع من الكوابل سوف تؤخذ حسب ما قدمته لنا المؤسسة كما هو مدرج في الملاحق في نهاية الدراسة.

أولاً: تحديد التكلفة الكلية لإنتاج المنتج CR 2X16 0.6/1KV

تحدد إجمالي التكلفة المتعلقة بهذا المنتج وفق ما يلي:

1. تحديد إجمالي التكاليف المباشرة للمنتج:

1.1. تكلفة المواد الأولية المستعملة:

لإنتاج 3922 متر من كابل التوزيع والتوصيل الذي يرمز له بالرمز CR 2x16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م فإن هذه الكمية من الإنتاج تحتاج إلى كمية من المواد الأولية المباشرة الضرورية، نبينها حسب الجدول

التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم (15.3): يبين التكلفة الكلية من المواد الأولية المستعملة لإنتاج 3922 متر من الكابل CR 2X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م

الوحدة بالدينار الجزائري				CR 2X16 0.6/1KV			
رمز المادة	اسم المواد المستعملة	الكلغ المستعمل للمتر الواحد (1)	تكلفة شراء الكلغ الواحد (2)	تكلفة الاستعمالات للمتر الواحد (3)=(2*1)	إجمالي إنتاج شهر جانفي (4)	إجمالي الاستعمالات (5)=(4*1)	التكلفة الإجمالية (6)=(5*2)
	مادة الألمنيوم	0.0645	566.82	36.56	3922	252.969	143376.3306
	مادة PRS	0.0387	575.194	22.26		151.7814	87296.41987
	الإجمالي					/	230672.75

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد مقابلة بتاريخ 2023/07/09 مع مصلحة المحاسبة التحليلية الملحق رقم: 02.

يتضح من الجدول أعلاه أن المتر الواحد من الكابل يحتاج إلى 0.0645 كلغ من مادة الألمنيوم بتكلفة 36.56 دج و 0.0387 كلغ من مادة PRS بتكلفة 22.26 دج، وإنتاج 3922 متر من نوع الكوابل المذكور أعلاه فإنه يحتاج إلى 252.969 كلغ من مادة الألمنيوم و 151.7814 كلغ من مادة PRS بتكلفة إجمالية تقدر ب 230672.75 دج.

2.1. تحديد تكلفة اليد العاملة المباشرة:

يتم تحديد تكلفة اليد العاملة المباشرة بناء على رواتب عدد العمال الذين يتداولون على كل آلة من الآلات التي يمر عليه المنتج، نظرا لأن الآلات لا تتوقف على العمل لمدة 24 ساعة يوميا لهذا نجد المؤسسة تعتمد على نمط 3 فترات عمل في اليوم الواحد الأولى من الساعة 5 صباحا حتى 1 زوالا والفترة الثانية من 1 زوالا حتى الساعة 9 ليلا والفترة الثالثة من الساعة 9 ليلا إلى غاية الساعة 5 صباحا وهكذا طيلة أيام الأسبوع 7 أيام كاملة، وتتبع المؤسسة هذا النمط بسبب إذا تتوقف الآلة في اليوم فإن المنتج قد يتعرض للتلف في أي مرحلة إنتاجية كانت، وبعد ما تمت الزيارة الميدانية للباحثة إلى مراكز الإنتاج وتحديد عدد العمال القائمين على كل آلة وبالتنسيق مع مصلحة الأجور للحصول على الراتب الشهري لكل عامل وبالتنسيق أيضا مع مصلحة المحاسبة التحليلية، تم تحديد نسبة تكلفة اليد العاملة المحملة على كل نوع من المنتجات، والجدول التالي يبين لنا كيفية تحديد تكلفة اليد العاملة المباشرة حسب ما تطبقه مؤسسة ENICAB - بسكرة - كالتالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم (16.3): يبين تكاليف اليد العاملة المباشرة القائمة على المنتج CR 2X16

0.6/1KV

الورشات	الآلات	عدد العمال المتحكمين	قيمة الراتب الشهري	عدد ساعات التشغيل في اليوم	النسبة %	إجمالي الأجر لفرع الإنتاج 1	إجمالي الأجر لفرع الإنتاج 2	الأجرة الإجمالية لإنتاج 3922متر
مركز الإنتاج رقم 1	TA 07	3عامل تحكميم	700000	24 ساعة	% 0.0604	5694	/	10293.97
	DT 10	3عامل تحكميم	700000					
مركز الإنتاج رقم 2	EX 07	3عامل تحكميم	700000	24 ساعة	% 0.064	/	4599.98	10293.97
		3عامل تحكميم	700000					
	3عامل تحكميم	700000	VW 25					
	3عامل تحكميم	700000	VW 26					
الإجمالي								
						5694	4599.98	10293.97

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية ومصلحة الأجور مقابلة بتاريخ 2023/07/16.

من الجدول رقم (16.3) الموضح أعلاه يتبين أن التكلفة الكلية لليد العاملة الخاصة بالمنتج CR 2X16 0.6/1KV تحدد وفقا لرواتب العمال القائمين على كل آلة وبما أن الآلة تعمل لمدة 24 ساعة في اليوم لذا تحتاج كل آلة التي يمر عليها المنتج إلى 3 عمال مقيمين عليها في اليوم الواحد باستثناء الآلة EX07 الخاصة بعملية العزل فإنها يقيم عليها (06) ستة عمال في اليوم خلال 24 ساعة، لهذا قمنا بتخصيص تكلفة اليد العاملة المباشرة لشهر جانفي بناء على تحديد التكلفة الإجمالية لليد العاملة المباشرة للإنتاج الكلي وبعده كل منتج تحدد تكلفته وفقا لنسبة محددة من مصلحة المحاسبة التحليلية كما هي موضحة في الجدول أعلاه، وإنتاج 3922 متر من هذا المنتج فإنه يحتاج إلى يد عاملة مباشرة والتي تقدر ب 5694 دج لمركز الإنتاج رقم 01، بنسبة 0.064 % وتكلفة اليد العاملة المباشرة الأخرى تقدر ب 4599.98 دج خاصة بمركز الإنتاج رقم 02 بنسبة 0.0604 %، بتكلفة إجمالية تقدر ب 10293.97 دج.

3.1. تحديد تكلفة الاهتلاكات المباشرة:

تحدد تكلفة الاهتلاك للشهر بناء على تحديد تكلفة الاهتلاك السنوي كما سبق وأشرنا إليها في التعريف، فهنا تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بتحديد تكلفة الاهتلاكات المباشرة بناء على تحديد قسط الاهتلاك السنوي لكل ورشة إنتاجية ومن ثم تحدد القسط الشهري حتى تستطيع تحميل هذه التكاليف على عدد الوحدات المنتجة

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

لكل شهر مع تحديد نسبة استهلاك كل منتج من هذه التكاليف، والجدول التالي يبين إجمالي تكاليف الاستهلاك لكل الورشات لشهر جانفي 2023م لهذا كالتالي:

الجدول رقم (17.3): يبين إجمالي الاستهلاك السنوي والشهري لورشات الإنتاج

النسبة %				الإجمالي إهلاك الإنتاج السنوي	الإجمالي إهلاك الإنتاج الشهري	الإهلاك الورشات الشهري	إجمالي الإهلاك الورشات السنوي	الاهتلاكات		
H07V-U2.5 m m ²	H07V-U1.5 m m ²	CR 4X16	CR 2X16					الورشات		
%2.3503	%4.7733	%0.1657	%0.0604	18294409.79	1524534.15	488642.58	5863710.97	ورشة مدرسية	Atelier Ecole	مركز الإنتاج رقم 1
						1035891.57	12430698.82	الورشة 2	H2	
%2.4903	%5.0575	%0.1756	%0.0640	23689826.44	1974152.20	253642.31	3043707.77	الورشة 3	H3	مركز الإنتاج رقم 2
						992778.58	11913342.95	الورشة 4	H4	
						630232.59	7562791.07	الورشة 5	H5	
						97498.72	1169984.65	الورشة 6	H6	
41984236.23				3498686.35	3498686.35	3498686.35	41984236.23	المجموع		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية مقابلة بتاريخ 2023/07/23 والملحق رقم: 02، والملحق: 03.

تصنف المؤسسة حسب الجدول رقم (17.3) أقساط الاستهلاك لكل الآلات ضمن كل ورشة، ومن ثم تقوم بتجميع هذه الأقساط، ولأن المؤسسة ترى أن هذه الطريقة هي الأنسب لها في تحديد تكلفة الاستهلاك المباشر نتيجة لوجود بعض الآلات قد انتهى العمر الإنتاجي لها والمنتج يمر على تلك الآلة، لهذا اعتمدت المؤسسة هذه الطريقة حتى تستطيع تحميل تكاليف الاستهلاك المباشر على المنتجات وفق نسب محددة من قبل مصلحة المحاسبة التحليلية.

والجدول التالي يبين تكلفة الاستهلاكات المباشرة لمنتج CR 2X16 0.6/1KV كالتالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم (18.3): يبين تكلفة الاهتلاكات للمنتج CR 2X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م

الوحدة بالدينار الجزائري						
إجمالي تكلفة الإهلاك السنوي	إجمالي تكاليف الإهلاك لشهر جانفي	إجمالي الإهلاك الشهري الورشات	إجمالي الإهلاك السنوي للورشات	الورشات		
				ورشة مدرسية	Atelier Ecole	مركز الإنتاج رقم 1
11049.82362	920.69	295.1401183	3541.681426			
		625.6785083	7508.142087	الورشة 2	H2	
15161.48892	1263.22	162.3310784	1947.972973	الورشة 3	H3	مركز الإنتاج رقم 2
		635.3782912	7624.539488	الورشة 4	H4	
		403.3488576	4840.186285	الورشة 5	H5	
		62.3991808	748.790176	الورشة 6	H6	
26211.31243	2183.91	2183.276035	26211.31243	المجموع		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية والجدول رقم (17.3) والملحق رقم: 02، والملحق: 03.

يبين الجدول رقم (18.3) بالإضافة إلى ما تطرقنا له في كيفية تحديد تكلفة الاهتلاك التي تعتمدها المؤسسة فإنه تم تحديد قسط الاهتلاك السنوي الخاص بمركز الإنتاج رقم 01 والذي يقدر بـ 11049.82362 دج وتكلفة 15161.48892 دج تخص مركز الإنتاج رقم 02 وعليه يحدد قسط الاهتلاك الخاص بشهر جانفي 2023م بناء على نسبة محددة في الجدول رقم (17.3) حسب مصلحة المحاسبة التحليلية وفقها يحدد القسط الشهري بتكلفة 920.69 دج خاصة بمركز الإنتاج رقم 02 وتكلفة 1263.22 دج خاصة بمركز الإنتاج 02.

4.1. تحديد تكلفة الكهرباء والماء:

تقدر التكاليف الخاصة لطاقة الكهرباء والماء المحددة لإنتاج 3922 متر من منتج CR 2X16 0.6/1KV الذي يدرج تكاليف الطاقة الكهربائية والمياه ضمن التكاليف المباشرة ويعود السبب حسب ما تعتمده المؤسسة والذي يقدر بقيمة 2137.93 دج لشهر جانفي 2023م.

وتظهر إجمالية التكاليف المباشرة حسب ما تتبعه المؤسسة بتكلفة إجمالية نظهرها في الجدول التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم(19.3): إجمالي التكاليف المباشرة لإنتاج 3922 متر من الكابل من المنتج

CR 2X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م

الرمز	اسم المنتج	العائلة	النوع	المواد الأولية المستعملة	اليد العاملة المباشرة	الاهتلاكات المباشرة	الكهرباء والماء	إجمالي التكاليف المباشرة
1C19211NGE	CR 2X16 0.6/1KV	PFTOR	معزول	230672.75	10293.97	2183.91	2137.93	245288.56

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: 02.

2. تحديد التكاليف غير المباشرة:

وفقا لما سبق وتطرقنا له تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف غير المباشرة المحملة على منتجاتها بفصل كل نوع من التكاليف على حدى، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم(20.3): إجمالي التكاليف غير المباشرة لإنتاج 3922 متر من الكابل من المنتج

CR 2X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م

الرمز	نوع الكابل	العائلة	طبيعة العزل	التموينات الأخرى ح/602	خدمات خارجية ح/61	خدمات خارجية أخرى ح/62	مصاريف مستخدمين ح/63	الضرائب والرسوم ح/64	الأعباء المالية ح/66	مخصصات الإهلاك ح/68	إجمالي التكاليف غير المباشرة
1C19211NGE	CR 2X16 0.6/1KV	PFTOR	معزول	4268.56	36.48	1722.45	23387.88	303.85	2807.03	1112.4378	33638.68

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: 02.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

3. حساب التكلفة النهائية للمنتج CR 2X16 0.6/1KV

بعدما تم حساب التكاليف المباشرة التي يظهرها الجدول رقم(19.3) والتكاليف غير المباشرة حسب الجدول رقم (20.3) لهذا المنتج يتم بعدها تحديد التكلفة الكلية للكمية المنتجة لشهر جانفي 2023م موضح حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (21.3): يبين التكلفة الكلية لإنتاج 3922 متر من الكابل CR 2X16 0.6/1KV

الرمز	نوع الكابل	العائلة	طبيعة العزل	الكمية المنتجة	تكلفة الشراء	إجمالي الاستهلاكات من المادة الأولية	إجمالي التكاليف المباشرة	إجمالي التكاليف غير المباشرة	إجمالي تكاليف الإنتاج	تكلفة إنتاج المتر الواحد
1C19211NGE	CR 2X16 0.6/1KV	PFTOR	معزول	3922	58.82	230672.75	14615.81	33638.68	278927.25	71.12

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: 02

حسب الجدول رقم(21.3) فإن يظهر حساب التكلفة النهائية للمنتج CR 2X16 0.6/1KV من خلال تطبيق العلاقة المتعارف عليها في حساب تكلفة أي نوع من المنتجات أو الخدمات بالتالي التكلفة النهائية لهذا المنتج تحسب وفقا للعلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة + مصاريف الإنتاج المباشرة + مصاريف الإنتاج غير المباشرة

$$278927.25 = 33638.68 + 14615.81 + 230672.75$$

أما بالنسبة لحساب تكلفة إنتاج المتر الواحد من هذا النوع من الكوابل فيحسب وفقا للعلاقة التالية:

تكلفة إنتاج المتر الواحد = التكلفة الإجمالية للإنتاج لشهر جانفي 2023 / عدد الكمية المنتجة (متر منتج)

$$71.12 = 3922 / 278927.25$$

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

ثانيا: تحديد تكلفة إنتاج المنتج CR 4X16 0.6/1KV

تحدد إجمالي التكلفة المتعلقة بهذا المنتج وفق مايلي:

1. تحديد إجمالي التكاليف المباشرة للمنتج:

1.1. تحديد تكلفة المواد الأولية المستعملة:

بنفس الطريقة التي قمنا بتطبيقها في حساب تكلفة المنتج الأول من الكوابل نطبقها أيضا على هذا النوع من الكوابل وفق مايلي:

الجدول رقم (22.3): يبين التكلفة الكلية من المواد الأولية المستعملة لإنتاج 5380 متر من الكابل

لشهر جانفي 2023م

الوحدة بالدينار الجزائري				CR 4X16 0.6/1KV			
رمز المادة	اسم المواد المستعملة	الكلف المستعمل للمتر الواحد (1)	تكلفة شراء الكلف الواحد (2)	تكلفة الاستعمالات للمتر الواحد (3)=(2*1)	إجمالي إنتاج شهر جانفي (4)	إجمالي الاستعمالات (5)=(4*1)	التكلفة الإجمالية (6)=(5*2)
	مادة الألمنيوم	0.1290	566.82	73.12	5380	694.02	393390.7967
	مادة PRS	0.0774	575.194	44.51		416.412	239466.9633
	الإجمالي					/	632857.76

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد مقابلة بتاريخ 2023/07/09، مصلحة المحاسبة التحليلية الملحق رقم: 02

يتضح من الجدول رقم (22.3) أن المتر الواحد من الكابل يحتاج إلى 0.1290 كلف من مادة الألمنيوم بتكلفة 73.12 دج للمتر الواحد و 0.0774 كلف من مادة PRS بتكلفة 44.52 دج، ولإنتاج 5380 متر لهذه النوع من الكوابل فإنه يحتاج إلى 694.02 كلف من مادة الألمنيوم و 416.412 كلف من مادة PRS بتكلفة إجمالية تقدر ب 632857.76 دج.

2.1. تحديد تكلفة اليد العاملة المباشرة

تحدد تكلفة اليد العاملة المباشرة المخصصة على المنتج CR 4X16 0.6/1KV بنفس الطريقة التي قمنا بتطبيقها في تحديد تكلفة اليد العاملة للمنتج الأول والجدول التالي يبين ذلك:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم (23.3): يبين تكاليف اليد العاملة المباشرة القائمة على المنتج CR 4X16 0.6/1KV

الورشات	الآلات	عدد العمال المتحكمين	قيمة الراتب الشهري	في اليوم	عدد ساعات التشغيل	النسبة	الإنتاج رقم 1	إجمالي الأجر لمركز الإنتاج رقم 2	الأجرة الإجمالية لإنتاج 5380متر
مركز الإنتاج رقم 1	TA07	3عامل تحكم	70000	ساعة	24	%0.1657	15621.65	/	28241.83
	DT10	3عامل تحكم	70000						
مركز الإنتاج رقم ٢	EX07	3عامل تحكم	70000	ساعة	24	%0.1756	/	12620.17	28241.83
		3عامل تحكم	70000						
	VW25	3عامل تحكم	70000						
	VW26	3عامل تحكم	70000						
الإجمالي									
							15621.65	12620.17	28241.83

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية ومصلحة الأجور مقابلة بتاريخ 2023/07/16.

من الجدول رقم (23.3) الموضح أعلاه يتبين أن التكلفة الكلية لليد العاملة الخاصة بالمنتج CR 4X16 0.6/1KV المحددة بناء على رواتب العمال القائمين على كل آلة، فإن كل آلة تحتاج إلى 3 عمال مقيمين عليها في اليوم الواحد باستثناء الآلة EX07 الخاصة بعملية العزل فتحتاج إلى (06) ستة عمال، فإنتاج 5380 متر من هذا المنتج يحتاج إلى يد عاملة مباشرة والتي تقدر ب 15621.65 دج لمركز الإنتاج رقم 01 بنسبة 0.1657 %، وتكلفة يد عاملة مباشرة أخرى مقدرة ب 12620.17 دج خاصة بمركز الإنتاج رقم 02 بنسبة 0.1756 %، بتكلفة إجمالية تقدر ب 28241.83 دج.

3.1. تحديد تكلفة الإهلاكات المباشرة

تحدد تكلفة الإهلاك لشهر جانفي 2023م لهذا المنتج بنفس الطريقة التي اتبعناها في تحديد تكلفة الإهلاك المباشر الشهري للمنتج الأول، والجدول التالي يبين تحديد هذه التكلفة كالتالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم (24.3): يبين تكلفة الإهلاكات للمنتج CR 4X16 0.6/1KV

الوحدة بالدينار الجزائري						
الورشات		إجمالي الإهلاكات السنوي	إجمالي الإهلاكات الشهري	الإهلاكات الورشات الشهرية	الإجمالي تكلفة الإهلاكات السنوي	الإجمالي تكلفة الإهلاكات الشهري
مركز الإنتاج رقم 1	Atelier Ecole	ورشة مدرسية	9716.169077	809.6807551	30313.837	2526.153
	H2	الورشة 2	20597.66794	1716.472331		
مركز الإنتاج رقم 2	H3	الورشة 3	5344.750844	445.3958964	41599.336	3466.612
	H4	الورشة 4	20919.83022	1743.319186		
	H5	الورشة 5	13280.26112	1106.688428		
	H6	الورشة 6	2054.493045	171.2077523		
المجموع			71913.17225	5992.76435	71913.173	5992.765

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية والجدول رقم (17.3) والملحق رقم: 02، والملحق: 03.

وفق الجدول رقم (24.3) وبناء على ما تطرقنا له في كيفية تحديد تكلفة الإهلاك التي تعتمد عليها المؤسسة فإنه تم تحديد قسط الإهلاك السنوي الخاص بمركز الإنتاج رقم 01 والذي يقدر ب 30313.83702 دج وتكلفة 41599.33523 دج تخص مركز الإنتاج رقم 02 وعليه يحدد قسط الإهلاك الخاص بشهر جانفي 2023م بناء على نسبة محددة في الجدول رقم (17.3) حسب مصلحة المحاسبة التحليلية وفقها يحدد القسط الشهري بتكلفة 2526.153087 دج خاصة بمركز الإنتاج رقم 02 وتكلفة 3466.611263 دج خاصة بمركز الإنتاج 02.

4.1. تحديد تكلفة الكهرباء والماء:

تقدر التكاليف الخاصة لطاقة الكهرباء والماء المحددة لإنتاج 5380 متر من هذا منتج والذي يقدر بقيمة 5865.43 دج لشهر جانفي 2023م.

وتظهر إجمالية التكاليف المباشرة حسب ما تتبعه المؤسسة بتكلفة إجمالية نظهرها في الجدول التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم(25.3): إجمالي التكاليف المباشرة لإنتاج 5380 متر من الكابل من المنتج

CR 4X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م

الرمز	اسم المنتج	العائلة	النوع	المواد الأولية المستهلكة	اليدين العاملة المباشرة	الاهتلاكات	الكهرباء والماء	إجمالي التكاليف المباشرة
1C19411NGE	CR 4X16 0.6/1KV	PFTOR	معزول	632857.76	28241.83	5991.64	5865.43	672956.66

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: 02.

2. تحديد إجمالي التكاليف غير المباشرة

تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف غير المباشرة المحملة على منتجاتها بناء على الفصل لكل نوع من التكاليف على حدى ، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم(26.3): إجمالي التكاليف غير المباشرة لإنتاج 5380 متر من الكابل من المنتج

CR 4X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م

الرمز	نوع الكابل	العائلة	طبيعة العزل	التموينات الأخرى ح/602-608	خدمات خارجية ح/61	خدمات خارجية أخرى ح/62	مصاريف مستخدمين ح/63	الضرائب والرسوم ح/64	الأعباء المالية ح/66	مخصصات الإهلاك ح/68	إجمالي التكاليف غير المباشرة
1C19411NGE	CR 4X16 0.6/1KV	PFTOR	معزول	11710.94	100.07	4725.60	64165.36	833.61	7701.17	3052.0072	92288.76

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: 02.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

3. حساب التكلفة النهائية للمنتج CR 4X16 0.6/1KV

بعدما تم حساب التكاليف المباشرة التي يظهرها الجدول رقم (25.3) والتكاليف غير المباشرة حسب الجدول رقم (26.3) لهذا المنتج يتم بعدها تحديد التكلفة الكلية للكمية المنتجة لشهر جانفي 2023م وأيضاً تحديد تكلفة المتر الواحد، وهذا حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (27.3): يبين التكلفة الكلية لإنتاج 5380 متر من الكابل CR 4X16 0.6/1KV

الرمز	نوع الكابل	العائلة	طبيعة العزل	الكمية المنتجة	تكلفة الشراء	إجمالي الاستهلاكات من المادة الأولية	إجمالي التكاليف المباشرة	إجمالي التكاليف غير المباشرة	إجمالي تكاليف الإنتاج	تكلفة إنتاج المتر الواحد
1C19411NGE	CR 4X16 0.6/1KV	PFTOR	معزول	5380	117.63	632857.76	672956.66	92288.76	765245.46	142.24

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: 02

حسب الجدول رقم (27.3) فإن حساب التكلفة النهائية للمنتج CR 4X16 0.6/1KV تحدد وفقاً لتطبيق العلاقة المتعارف عليها في حساب تكلفة أي نوع من المنتجات أو الخدمات بالتالي التكلفة النهائية تحسب وفقاً للعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة} + \text{مصاريف الإنتاج المباشرة} + \text{مصاريف الإنتاج غير المباشرة}$$

$$765245.46 = 92288.76 + 40098.95 + 632857.76 \text{ دج}$$

أما بالنسبة لحساب تكلفة إنتاج المتر الواحد من هذا النوع من الكوابل فيحسب وفقاً للعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة إنتاج المتر الواحد} = \text{التكلفة الإجمالية للإنتاج لشهر جانفي 2023} / \text{عدد الكمية المنتجة (متر منتج)}$$

$$142.24 = 5380 / 765245.46 \text{ دج}$$

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

ثالثا: تحديد تكلفة إنتاج المنتج H07V-U 1.5mm² 450/750V R100 RJ

تحدد إجمالي التكلفة المتعلقة بهذا المنتج وفق ما يلي:

1. تحديد إجمالي التكاليف المباشرة للمنتج:

1.1. تحديد تكلفة المواد الأولية المستعملة:

لإنتاج 1059000 متر من نوع كوابل منزلية الذي يرمز له بالرمز H07V-U 1.5mm² 450/750V R100 RJ لشهر جانفي 2023م فإن هذا العدد من الإنتاج يحتاج إلى كمية من المواد الأولية المباشرة والضرورية، نبينها حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (28.3): يبين التكلفة الكلية من المواد الأولية المستعملة لإنتاج 1059000 متر من

الكابل H07V-U 1.5mm² 450/750V R100 RJ لشهر جانفي 2023م

H07V-U 1.5mm ² 450/750V R100 RJ							
الوحدة بالدينار الجزائري							
رمز المادة	اسم المواد المستعملة	الكلغ المستعمل للمتر الواحد (1)	تكلفة شراء الكلغ الواحد (2)	تكلفة الاستعمالات للمتر الواحد (2*1)=(3)	إجمالي إنتاج شهر جانفي (4)	اجمالي الاستعمالات (4*1)=(5)	التكلفة الإجمالية (5*2)=(6)
	مادة النحاس	0.0101	1551.141	15.67	1059000	10695.9	16590844.62
	مادة PVC	0.0058	267.18	1.55		6142.2	1641085.46
	الإجمالي					/	18231930.08

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد مقابلة بتاريخ 2023/07/09، مصلحة المحاسبة التحليلية الملحق رقم: 02

يتضح من الجدول أعلاه أن المتر الواحد من الكابل يحتاج إلى 0.0101 كلغ من مادة النحاس بتكلفة 15.67 دج و 0.0058 كلغ من مادة PVC بتكلفة 1.55 دج، ولإنتاج 1059000 متر لهذه النوع من الكوابل فإنه يحتاج إلى 10695.9 كلغ من مادة النحاس و 6142.2 كلغ من مادة PVC بتكلفة إجمالية تقدر ب 18231930.08 دج.

2.1. تحديد تكلفة اليد العاملة المباشرة:

تحدد تكلفة اليد العاملة المباشرة المخصصة على المنتج H07V-U 1.5mm² 450/750V R100

RJ بنفس الطريقة التي طبقناها في تحديد تكلفة المنتج الأول والجدول التالي يبين ذلك:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم (29.3): يبين تكاليف اليد العاملة المباشرة القائمة على المنتج

H07V-U 1.5mm² 450/750V R100 RJ

الورشات	الآلات	رمز العمال	عدد المتحكمين	عدد العمال	قيمة الراتب الشهري	في اليوم	عدد ساعات التشغيل	النسبة %	الإنتاج 1	إجمالي الأجور لفرع الإنتاج 2	إجمالي الإنتاج 1059000 متر	الأجرة الإجمالية لإنتاج
مركز الإنتاج رقم 1	TC 05	CD 05	3 عامل تحكم	70000	70000	24 ساعة	4.7733 %	450042.50	—	183615.71	1059000 متر	الأجرة الإجمالية لإنتاج
	3 عامل تحكم		70000									
مركز الإنتاج رقم 2	ES 06	CR 40	3 عامل تحكم	70000	70000	24 ساعة	5.0575 %	—	363573.21	183615.71	1059000 متر	الأجرة الإجمالية لإنتاج
	3 عامل تحكم		70000									
	EV 40	3 عامل تحكم	70000									
	3 عامل تحكم	70000										
الإجمالي												

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية ومصلحة الأجور مقابلة بتاريخ 2023/07/16.

من الجدول رقم (29.3) الموضح أعلاه يتبين أن التكلفة الكلية لليد العاملة الخاصة بالمنتج H07V-U 1.5mm² 450/750V R100 RJ تحدد بناء على رواتب العمال القائمين على كل آلة الموضحة في الجدول أعلاه، ولإنتاج 1059000 متر من هذا المنتج فإنه يحتاج إلى يد عاملة مباشرة والتي تقدر ب 450042.5 دج لمركز الإنتاج رقم 01 بنسبة 4.7733 %، وتكلفة يد عاملة مباشرة أخرى مقدرة ب 363573.21 دج خاصة بمركز الإنتاج رقم 02 بنسبة 5.0575 %، بتكلفة إجمالية تقدر ب 183615.71 دج.

3.1. تحديد تكلفة الإهلاكات المباشرة

تحدد تكلفة الإهلاك لشهر جانفي 2023م لهذا المنتج بنفس الطريقة التي اتبعناها في تحديد تكلفة الإهلاك المباشر الشهري للمنتج الأول، والجدول التالي يبين تحديد هذه التكلفة كالتالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم (30.3): يبين تكلفة الإهلاكات للمنتج H07V-U 1.5mm² 450/750V R100

الوحدة بالدينار الجزائري						
إجمالي تكلفة الإهلاك السنوي		الإجمالي تكلفة الإهلاك الشهري	الإهلاك الورشات الشهري	إجمالي الإهلاك الورشات السنوي	الورشات	
873247.0625	72769.88	23324.37627	279892.5157	ورشة مدرسية	Atelier Ecole	مركز الإنتاج رقم 1
		49446.21231	593354.5468	الورشة 2	H2	
1198112.972	99842.49	12827.95983	153935.5205	الورشة 3	H3	مركز الإنتاج رقم 2
		50209.77668	602517.3197	الورشة 4	H4	
		31874.01324	382488.1584	الورشة 5	H5	
		4930.997764	59171.97367	الورشة 6	H6	
2071360.035	172613.336	172613.3361	2071360.035	المجموع		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية والجدول رقم (17.3) والملحق رقم: 02، والملحق: 03.

وفق الجدول رقم (30.3) وبناء على ما تطرقنا له في كيفية تحديد تكلفة الإهلاك التي تعتمد عليها المؤسسة فإنه تم تحديد قسط الإهلاك السنوي الخاص بمركز الإنتاج رقم 01 والذي يقدر ب 873247.0625 دج وتكلفة 1198112.972 دج تخص مركز الإنتاج رقم 02 وعليه يحدد قسط الإهلاك الخاص بشهر جانفي 2023م بناء على نسبة محددة في الجدول رقم (17.3) حسب مصلحة المحاسبة التحليلية وفقها يحدد القسط الشهري بتكلفة 72769.88 دج خاصة بمركز الإنتاج رقم 02 وتكلفة 99842.49 دج خاصة بمركز الإنتاج 02.

4.1. تحديد تكلفة الكهرباء والماء:

تقدر التكاليف الخاصة لطاقة الكهرباء والماء المحددة لإنتاج 5380 متر من منتج حسب تقدير المؤسسة بقيمة 168978.06 دج لشهر جانفي 2023م. وتظهر إجمالية التكاليف المباشرة حسب ما تتبعه المؤسسة بتكلفة إجمالية نظهرها في الجدول التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم(31.3): إجمالي التكاليف المباشرة لإنتاج 1059000 متر من الكابل من المنتج

H07V-U 1.5mm² 450/750V R100 RJ لشهر جانفي 2023م

الرمز	اسم المنتج	العائلة	النوع	المواد الأولية المستهلكة	اليدين العاملة المباشرة	الإهلاكات	الكهرباء والماء	إجمالي التكاليف المباشرة
1P26106RJE	H07V-U 1.5mm ² 450/750V R100 RJ	PFDO	معزول	18231930.08	813615.71	172612.37	168978.06	19387136.22

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم: 02

2. تحديد إجمالي التكاليف غير المباشرة

تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف غير المباشرة المحملة على منتجاتها بناء على فصل كل نوع من التكاليف على إحدى، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم(32.3): إجمالي التكاليف غير المباشرة لإنتاج 1059000 متر من الكابل من المنتج

H07V-U 1.5mm² 450/750V R100 RJ لشهر جانفي 2023م

الرمز	نوع الكابل	العائلة	طبيعة العزل	التموينات الأخرى ح/32	خدمات خارجية ح/61	خدمات خارجية أخرى ح/62	مصاريف مستخدمين ح/63	الضرائب والرسوم ح/64	الأعباء المالية ح/66	مخصصات الإهلاك ح/68	إجمالي التكاليف غير المباشرة
1P26106RJE	H07V-U 1.5mm ² 450/750V R100 RJ	PFDO	معزول	337379.14	2883.05	136139.19	1848532.98	24015.37	221862.10	87924.9427	2658736.77

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم: 02

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

3. حساب التكلفة النهائية للمنتج H07V-U 1.5mm² 450/750V R100 RJ

بعدما تم حساب التكاليف المباشرة التي يظهرها الجدول رقم(31.3) والتكاليف غير المباشرة حسب الجدول رقم (32.3) لهذا المنتج يتم بعدها تحديد التكلفة الكلية للكمية المنتجة لشهر جانفي 2023م وأيضاً تحديد تكلفة المتر الواحد، وهذا حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (33.3): يبين التكلفة الكلية لإنتاج 1059000 متر من الكابل

H07V-U 1.5mm² 450/750V R100 RJ

الرمز	نوع الكابل	العائلة	طبيعة العزل	الكمية المنتجة	تكلفة الشراء	إجمالي الاستهلاكات من المادة الأولية	إجمالي التكاليف المباشرة	إجمالي التكاليف غير المباشرة	إجمالي تكاليف الإنتاج	تكلفة إنتاج المتر الواحد
1P26106RJE	H07V-U 1.5mm ² 450/750V R100 RJ	PFDO	معزول	1059000	17.22	18231930.08	1155206.14	2658736.77	22045872.99	20.82

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: 02

حسب الجدول رقم(33.3) فإنه يظهر حساب التكلفة النهائية للمنتج H07V-U 1.5mm² 450/750V R100 RJ من خلال تطبيق العلاقة المتعارف عليها في حساب تكلفة المنتجات أو الخدمات وفقاً للعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة} + \text{مصاريف الإنتاج المباشرة} + \text{مصاريف الإنتاج غير المباشرة}$$

$$22045872.99 = 2658736.77 + 1155206.14 + 18231930.08 \text{ دج}$$

أما بالنسبة لحساب تكلفة إنتاج المتر الواحد من هذا النوع من الكوابل فيحسب وفقاً للعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة إنتاج المتر الواحد} = \text{التكلفة الإجمالية للإنتاج لشهر جانفي 2023} / \text{عدد الكمية المنتجة (متر منتج)}$$

$$20.82 = 1059000 / 22045872.99 \text{ دج}$$

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

رابعاً: تحديد تكلفة المنتج H07V-U 2.5mm² 450/750V R100AV

تحدد إجمالي التكاليف المتعلقة بهذا المنتج وفق ما يلي:

1. تحديد إجمالي التكاليف المباشرة للمنتج:

1.1. تحديد تكلفة المواد الأولية المستعملة:

لإنتاج 320000 متر من كوابل منزلية الذي يرمز له بالرمز H07V-U 2.5mm² 450/750V R100AV RJ لشهر جانفي 2023م فإن هذا العدد من الإنتاج يحتاج إلى كمية من المواد الأولية المباشرة الضرورية، نبينها حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (34.3): يبين التكلفة الكلية من المواد الأولية المستعملة لإنتاج 320000 متر من الكابل لشهر جانفي 2023م

H07V-U 2.5mm ² 450/750V R100AV							
الوحدة بالدينار الجزائري							
رمز المادة	اسم المواد المستعملة	الكلغ المستعمل للمتر الواحد (1)	تكلفة شراء الكلغ الواحد (2)	تكلفة الاستعمالات للمتر الواحد (3)=(2*1)	إجمالي إنتاج شهر جانفي (4)	إجمالي الاستعمالات (5)=(4*1)	التكلفة الإجمالية (6)=(5*2)
	مادة النحاس	0.01684	1551.485	26.13	320000	5344	8362749.524
	مادة PVC	0.00718	267.24	1.92		2592	6614484.46
	الإجمالي						8977233.99
						/	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد بمقابلة بتاريخ 2023/07/09، مصلحة المحاسبة التحليلية الملحق رقم: 02.

يتضح من الجدول أعلاه أن المتر الواحد من الكابل يحتاج إلى 0.0167 كلغ من مادة النحاس بتكلفة 26.13 دج و 0.0081 كلغ من مادة PVC بتكلفة 1.92 دج، ولإنتاج 320000 متر لهذه النوع من الكوابل فإنه يحتاج إلى 5344 كلغ من مادة النحاس و 2592 كلغ من مادة PVC بتكلفة إجمالية تقدر ب 8977233.99 دج.

2.1. تحديد تكلفة اليد العاملة المباشرة:

تحدد تكلفة اليد العاملة المباشرة المخصصة على المنتج H07V-U 2.5mm² 450/750V R100 RJ بنفس الطريقة المعتمدة في تحديد تكلفة للمنتج الأول والجدول التالي يبين ذلك:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم (35.3): يبين تكاليف اليد العاملة المباشرة القائمة على

المنتج H07V-U 2.5mm² 450/750V R100 RJ

الآلات	رمز العمال	عدد العمال المتحكمين	قيمة الراتب الشهري	عدد ساعات التشغيل في اليوم	النسبة %	إجمالي الأجر لفرع الإنتاج 1	إجمالي الأجر لفرع الإنتاج 2	الأجرة الإجمالية لإنتاج 320000متر	
مركز الإنتاج رقم 1	TC 03	3عامل تحكم	70000	24 ساعة	% 2.3503	221596.77	/	400616.36	
	CD 05	3عامل تحكم	70000						
	ES 32	3عامل تحكم	70000	24 ساعة	% 2.4903	/	179020.09		
		3عامل تحكم	70000						
		CR 40	3عامل تحكم						70000
		EV 41	3عامل تحكم						70000
	الإجمالي								
					/	/	221596.77		179020.09

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية ومصلحة الأجور مقابلة بتاريخ 2023/07/16.

من الجدول رقم (35.3) الموضح أعلاه يتبين أن التكلفة الكلية لليد العاملة الخاصة بالمنتج H07V-U 2.5mm² 450/750V R100 RJ تحدد بناء على رواتب العمال القائمين على كل آلة وبما أن الآلة التي يمر عليها هذا المنتج على 3 عمال مقيمين عليها في اليوم الواحد باستثناء الآلة ES 32 الخاصة بعملية العزل فإنها يقيم عليها (06) ستة عمال في اليوم خلال 24 ساعة، لهذا تخصيص تكلفة اليد العاملة المباشرة لشهر جانفي وفقا لنسبة محددة من مصلحة المحاسبة التحليلية كما هي موضحة في الجدول أعلاه، لإنتاج 320000 متر من هذا المنتج فإنه يحتاج إلى يد عاملة مباشرة والتي تقدر ب 221596.77 دج لمركز الإنتاج رقم 01 بنسبة 2.3503 %، وتكلفة يد عاملة مباشرة أخرى مقدرة ب 179020.09 دج خاصة بمركز الإنتاج رقم 02 بنسبة 2.4903 %، بتكلفة إجمالية تقدر ب 400616.36 دج.

3.1. تحديد تكلفة الاهتلاك المباشر

تحدد مصلحة المحاسبة التحليلية تكلفة الاهتلاك لشهر جانفي لهذا المنتج بنفس الطريقة التي اتبعناها في تحديد تكلفة الاهتلاك الشهري للمنتج الأول، والجدول التالي يبين تكلفة الاهتلاك للمنتج كالتالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم (36.3): يبين تكلفة الإهلاكات للمنتج H07V-U 2.5mm² 450/750V R100

الوحدة بالدينار الجزائري						
إجمالي تكلفة الإهلاك السنوي		الإجمالي تكلفة الإهلاك الشهري	الإهلاك الورشات الشهري	إجمالي الإهلاك الورشات السنوي	الورشات	
429973.5133	35831.22	11484.56656	137814.7989	ورشة مدرسية	Atelier Ecole	مركز الإنتاج رقم 1
		24346.55957	292158.7144	الورشة 2	H2	
589947.7478	49161.52	6316.454446	75797.4546	الورشة 3	H3	مركز الإنتاج رقم 2
		24723.16498	296677.9795	الورشة 4	H4	
		15694.68219	188336.186	الورشة 5	H5	
		2428.010624	29136.12774	الورشة 6	H6	
84993.43836	84993.43836	84993.43836	1019921.261	المجموع		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة التحليلية والجدول رقم (17.3)، الملحق رقم: 02، والملحق: 03.

وفق الجدول رقم (36.3) تم تحديد قسط الإهلاك السنوي الخاص بمركز الإنتاج رقم 01 والذي يقدر ب 429973.5133 دج وتكلفة 589947.7478 دج تخص مركز الإنتاج رقم 02 وعليه يحدد قسط الإهلاك الخاص بشهر جانفي 2023م بناء على نسبة محددة في الجدول رقم (17.3) حسب مصلحة المحاسبة التحليلية وفقها يحدد القسط الشهري بتكلفة 35831.22 دج خاصة بمركز الإنتاج رقم 02 وتكلفة 49161.52 دج خاصة بمركز الإنتاج 02.

4.1. تحديد تكلفة الكهرباء والماء:

تقدر التكاليف الخاصة لطاقة الكهرباء والماء المحددة لإنتاج 5380 متر من منتج كابل التوصيل الذي يرمز له بالرمز **CR 4X16 0.6/1KV** كما سبق وتطرقتنا لهذا النوع من التكاليف في المطلب الثاني الذي يدرج تكاليف الطاقة الكهربائية والمياه ضمن التكاليف المباشرة ويعود السبب حسب ما تعتمد المؤسسة والذي يقدر ب 83203.73 دج لشهر جانفي 2023م.

وتظهر إجمالية التكاليف المباشرة حسب ما تتبعه المؤسسة بتكلفة إجمالية نظهرها في الجدول التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم(37.3): إجمالي التكاليف المباشرة لإنتاج 320000 متر من الكابل من المنتج H07V-U 2.5mm² 450/750V R100AV لشهر جانفي 2023

إجمالي التكاليف المباشرة	الكهرباء والماء	الإحتلاكات	اليد العاملة المباشرة	المواد الأولية المستهلكة	النوع	العائلة	اسم المنتج	الرمز
9546046.33	83203.24	84992.74	400616.36	8977233.99	معزول	PFDO	H07V-U 2.5mm ² 450/750V R100AV	1P26107AVE

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: 02.

2. إجمالي التكاليف غير المباشرة

تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف غير المباشرة المحملة على منتجاتها بناء على التفصيل وفصل كل نوع من التكاليف على إحدى ، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم(38.3): إجمالي التكاليف غير المباشرة لإنتاج 320000 متر من الكابل من المنتج H07V-U 2.5mm² 450/750V R100 RJ لشهر جانفي 2023

إجمالي التكاليف غير المباشرة	مخصصات الإحتلاك ح/68	الأعباء المالية ح/66	الضرائب والرسوم ح/64	مصاريف مستخدمين ح/63	خدمات خارجية أخرى ح/62	خدمات خارجية ح/61	التموينات الأخرى ح/32	طبيعة العزل	العائلة	نوع الكابل	الرمز
1309137.43	43293.4298	109242.85	11824.95	910200.57	67033.68	1419.58	166122.37	معزول	PFDO	H07V-U 2.5mm ² 450/750V R100 RJ	1P26107AVE

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: 02.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

3. حساب التكلفة النهائية للمنتج H07V-U 2.5mm² 450/750V R100 RJ

بعدما تم حساب التكاليف المباشرة التي يظهرها الجدول رقم (37.3) والتكاليف غير المباشرة حسب الجدول رقم (38.3) ليتم بعدها تحديد التكلفة الكلية للكمية المنتجة لشهر جانفي 2023م وأيضا تحديد تكلفة المتر الواحد، وهذا حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (39.3): يبين التكلفة الكلية لإنتاج 320000 متر من الكابل H07V-U 2.5mm² 450/750V R100 RJ

الرمز	نوع الكابل	العائلة	طبيعة العزل	الكمية المنتجة	تكلفة الشراء	إجمالي الاستهلاكات من المادة الأولية	إجمالي التكاليف المباشرة	إجمالي التكاليف غير المباشرة	إجمالي تكاليف الإنتاج	تكلفة إنتاج المتر الواحد
1P26107	H07V-U 2.5mm ² 450/750V R100 RJ	PFDO	معزول	320000	28.05	8977233.99	9546046.33	1309137.43	10855184.25	33.92

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: 02

حسب الجدول رقم (39.3) فإن يظهر حساب التكلفة النهائية للمنتج H07V-U 2.5mm²

450/750V R100 RJ من خلال تطبيق العلاقة المتعارف عليها في حساب تكلفة المنتجات أو الخدمات

بالتالي التكلفة النهائية تحسب وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة} + \text{مصاريف الإنتاج المباشرة} + \text{مصاريف الإنتاج غير المباشرة}$$

$$10855184.25 = 1309137.43 + 568812.83 + 8977233.99 \text{ دج}$$

أما بالنسبة لحساب تكلفة إنتاج المتر الواحد من هذا النوع من الكوابل فيحسب وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة إنتاج المتر الواحد} = \text{التكلفة الإجمالية للإنتاج لشهر جانفي 2023} / \text{عدد الكمية المنتجة (متر منتج)}$$

$$33.92 = 320000 / 10855184.25 \text{ دج}$$

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم (40.3): يبين التكاليف الكلية لإنتاج المنتجات المختارة للدراسة مع تحديد تكلفة إنتاج المتر الواحد من الكابل لكل منتج

الرمز	نوع الكابل	العائلة	U/M	العزل	نسبة التكلفة من التكاليف الكلية %	الكمية المنتجة	تكلفة شراء الوحدة الواحدة	المواد الأولية	إجمالي الإستعمالات من	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة	التكاليف الإنتاجية	تكلفة إنتاج المتر الواحد
1C19211	CR 2X16 0.6/1KV NG	PFTOR	M	معزول	%0.0604	3922	58.82	230672.75	14615.82	33638.68	278927.25	71.12	
1C19411	CR 4X16 0.6/1KV NG	PFTOR	M	معزول	%0.1657	5380	117.63	632857.75	40098.95	92288.76	765245.46	142.24	
1P26106	H07V-U 1.5mm ² 450/750V R100 RJ	PFDO	M	معزول	%4.7733	1059000	17.22	18231930.08	1155206.14	2658736.77	22045872.98	20.82	
1P26107	H07V-U 2.5mm ² 450/750V R100 RJ	PFDO	M	معزول	%2.503	320000	28.05	8977233.99	568812.83	1309137.43	10855184.25	33.92	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم:02

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة -

الجدول رقم (40.3) يبين ويعرض التكاليف الكلية وتكلفة المتر الواحد لكل نوع من أنواع هذه المنتجات من الكوابل، وما نلاحظه أن الكابل من نوع **H07V-U 1.5mm² 450/750V R100 RJ** أكثر نوع تنتجه المؤسسة لهذا الشهر نظرا لكمية الطلب على هذا النوع من المنتجات الخاصة بالكوابل المنزلية بتدفق إنتاجي يقدر بـ 1059000 متر بتكلفة إجمالية تقدر بـ 2204994 دج أي تكلفة المتر الواحد تقدر بـ 20.82 دج، والمنتج **H07V-U 2.5mm² 450/750V R100 RJ** بتدفق إنتاجي يقدر بـ 320000 متر بتكلفة كلية 10853950.27 دج وتكلفة المتر الواحد 33.92 دج ويليهما المنتج كوابل التوصيل نوع **CR 4X16 0.6/1KV NG** بطاقة إنتاجية تقدر بـ 5380 متر تكلفة المتر الواحد 142.24 دج وأيضا المنتج **CR 2X16 0.6/1KV NG** بتدفق إنتاجي يقدر بـ 3922 متر بتكلفة كلية تقدر بـ 278945.8 دج تكلفة إنتاج المتر الواحد 71.12 دج، وتتغير هذا المنتجات الأكثر طلبا من بين المنتجات التي تنتجها المؤسسة من جهة وأيضا من المنتجات التي تمر على جميع مراحل الإنتاج في المؤسسة من جهة أخرى، لأن هناك أنواع من المنتجات التي تنتجها المؤسسة من مركز الإنتاج رقم 01 تعتبر كأنها منتج نهائي أي لا تمر على جميع مراحل الإنتاج، وعلى هذا الأساس ركزت الطالبة على دراسة تكلفة هذه المنتجات التي تعتبر من المنتجات أكثر مبيعا للمؤسسة والتي تحقق أكبر عائدا لها مما تساهم في تعظيم المبيعات الشهرية والسنوية.

خلاصة الفصل:

لقد قمنا في هذا الفصل بتسليط الضوء على دراسة واقع نظام التكاليف المطبق في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - بحيث قمنا بتعريف هذه الأخيرة من حيث موقعها نشأتها ومراحل تطورها وسياساتها وهيكلها التنظيمي ومختلف الإستراتيجيات التي تتبعها هذه المؤسسة، واختارنا أربعة أنواع من المنتجات التي تنتجها المؤسسة وتم تعريف هذه المنتجات بالتفصيل باعتبارهم أكثر المنتجات طلبا ومبيعا خلال أيام السنة ويعود سبب الاختيار نظرا لأن هذه المنتجات تمر على جميع مراحل الإنتاج في المؤسسة وهذا من أجل محاولة تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة المختارة للدراسة وهي نظام ABC ونظام ABCII وهذا ما سوف نتطرق له في الفصل القادم في محاولة بناء نموذج تصوري مقترح نبين من خلاله كيفية تعظيم قيمة المؤسسة ENICAB محل الدراسة.

ومن خلال هذه الدراسة استنتجنا أن المؤسسة لا تطبق الطريقة الصحيحة للمحاسبة التحليلية بالرغم من استحداث مؤخر في سنة 2022م قسم خاص بمحاسبة التكاليف مسماة بقسم المحاسبة التحليلية ولكن الطريقة التي تتبعها المؤسسة لحساب تكاليف المنتجات الخاصة بها لا تحدد بناء على طريقة المحاسبة التحليلية بجميع مراحلها ولكن هذه الطريقة قريبة جدا للواقعية التكاليفية الحقيقية، وهذا لا ينفي تماما أن المؤسسة تسعى لتطوير نظام التكاليف المطبق بصفة مستمرة بما يتوافق مع النظام الداخلي للمؤسسة حتى تتمكن من تقديم المعلومات التي تتعلق بنظام التكاليف المطلوب لديها بطريقة تخدم جميع المستويات الإدارية في المؤسسة.

وفي الأخير نستنتج أن المؤسسة محل الدراسة من خلال الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية التي قامت بها الطالبة مع الأشخاص المستهدفين الذين تمت معهم المقابلة أن المؤسسة تعاني من إشكال كبير يتمثل في ضخامة حجم قيمة التكاليف غير المباشرة وهي تسعى إلى معالجة هذا الإشكال واستخدام كل الطرق والأساليب التي تؤدي إلى تخفيض قيمة هذا النوع من التكاليف، وهذا ما شجعنا أكثر في اختيار هذه المؤسسة تحديدا كنموذج لتطبيق دراستنا.

الفصل الرابع

ENICAB الدراسة التطبيقية في مؤسسة

لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة –

تمهيد:

تعتبر مخرجات الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية أحد أهم الأنظمة المستحدثة في مجال التوجيه الإستراتيجي الذي يساهم في دعم قرارات الإدارة العليا في عملية التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بالرؤية الإستراتيجية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها من حيث تحقيق الأهداف المتعلقة بالقدرة التنافسية للمؤسسة، تعظيم الأرباح، التكلفة المستهدفة، الرفع من ولاء الزبائن وتعظيم ربحيتهم وغيرها من القرارات الهادفة التي تساهم في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية.

واستنادا لما تم التطرق إليه الفصول السابقة سنحاول في هذا الفصل إسقاط تطبيق نظام ABC ونظام ABCII على واقع مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة - كعينة للدراسة لكونها الأقرب للتطبيق نظرا للبنية القاعدية المهيئة والتي تساهم بشكل كبير في تطبيق هذه الأنظمة وكيفية مساهمتهم في تعظيم قيمة الاقتصادية لدى المؤسسة، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم نموذج لتطبيق لنظام التكاليف على أساس النشاط ABC وأيضا نموذج خاص بتطبيق نظام التكاليف على أساس الموصفات ABCII وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث (03) مباحث متمثلة في:

المبحث الأول: تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة -

المبحث الثاني: : تطبيق نظام التكاليف على أساس الموصفات ABCII في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة -

المبحث الثالث: مناقشة وتحليل نتائج الدراسة

المبحث الأول: تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

بعدما قمنا بعرض نظام التكاليف المطبق في المؤسسة محل الدراسة في الفصل الثالث بالتعاون مع مصلحة المحاسبة التحليلية وبناء على هذه المعلومات والبيانات المتحصل عليها من هذه الأخيرة سوف نقوم بتحديد المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومن ثم نقوم بتصميم النموذج تصوري لهذا النظام وفق عدة خطوات رئيسية داخل مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - وبعدها تحديد الفروقات بين النظام المطبق ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وهذا من خلال توفر العديد من المؤشرات والمقومات التي تساهم في التطبيق.

المطلب الأول: الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

من خلال الزيارات الميدانية والمقابلات الرسمية وغير الرسمية التي قامت بها الطالبة في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - مع الإطارات المستهدفة في المؤسسة يتبين أن المؤسسة تعاني من بعض العيوب في نظام التكاليف القائم لديها، لهذا فهي بحاجة إلى استحداث نظام تكاليفها بنظام تكاليف آخر يعالج هذه العيوب وهذا يتحقق من خلال تفكير الإدارة العليا للمؤسسة ENICAB بتبني نظم إدارة التكاليف الحديثة، التي تحقق هدفين مهمين كل المؤسسات الصناعية تسعى إلى تحقيقه وهما:¹

- العمل على جمع المعلومات المالية وغير المالية التي تنعكس أساسا على أداء المؤسسة؛
- تزويد الإدارة العليا لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية بصدق المعلومات التي لها أهمية بالغة في عملية التخطيط والرقابة لتحسين عمليات الإنتاج وتحديد الطاقة العاطلة من جهة وتطبيق إستراتيجيات المؤسسة من جهة أخرى.

وتأكيدا إلى ما توصل إليه الباحث "أمير إبراهيم المسحال" فإنه يرى إذا تميزت المؤسسات الصناعية التي تتبع الطرق التقليدية في تقدير تكاليفها بخصائص مشوهة تتميز بها أنظمة تكاليفها فهذا يؤكد أن هذه المؤسسات تعاني من عيوب وتشوهات أثناء تطبيقها لهذه الأنظمة وهذا يعود إلى قلة الكفاءة والتأطير الجيد في هذا المجال، وتمثل هذه المميزات في:²

- إحلال العامل البشري (اليد العاملة المباشرة) محل الآلة الصناعية، بالفعل المؤسسة محل الدراسة تعتمد على المورد البشري في جميع مراحل الإنتاج نظرا لعدم عصريته وتكنولوجية الآلات المستخدمة؛

¹ أمير إبراهيم المسحال، ملاحظ سبق ذكره ، ص: 91 (بتصرف).

² المرجع نفسه، ص: 91 - 92 (بتصرف).

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

- ارتفاع تكاليف الإنتاج غير المباشرة بنسبة تفوق تكاليف الإنتاج المباشرة، المؤسسة محل الدراسة لديها تكاليف عالية جدا في حجم التكاليف غير المباشرة؛
 - تحمل تكاليف الإنتاج غير المباشرة على أساس أهداف التكلفة التي تتمثل في: قيمة العمل المباشر، ساعات عمل الآلة، وهذا كل حسب طبيعة نشاط المؤسسة؛
 - محدودية في استخدام أسس ومعاملات التحميل للتكاليف غير المباشرة في المؤسسة، وبالفعل المؤسسة محل الدراسة لا تعتمد على أسس مختلفة في تحميل التكاليف غير المباشرة فهي تعتمد على أساس واحد وهو نسبة التحميل محددة بناء على اعتبارات خاصة تحددها المؤسسة من وجهة نظرها؛
 - هناك العديد من العمليات التي تتطلب إعداد العمال أي تجهيزهم (التكوين الجيد للعمالة) وبالتالي لا يعتبر عامل الحجم أساسا في تحميل تكلفة هذه العمليات؛
 - يوجد اختلاف في عناصر التكاليف على مستوى الوحدة الصناعية التي تخص التبريد الشائعة أو العامة؛
 - نظم التكاليف التقليدية المطبقة لدى المؤسسة تؤدي إلى تأخر في توفير المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد متخذي القرار باتخاذ القرارات الصحيحة في الوقت المناسب.
- وترى الطالبة أن هذه الاحتياجات تتطابق مع متطلبات مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية بل تسعى جاهدة في إيجاد حلول وتدارك هذه النقائص، أما عن باقي الاحتياجات التي توصل إليها "أمير إبراهيم المسحال" تلاحظ الطالبة أن المؤسسة ملبية لهذه الحاجات التي تتمثل في:
- لا يوجد هناك عمليات لا تحتاج إلى نفس العمالة المباشرة بل كل المراحل الإنتاجية مخصصة لها نفس العدد من العمال على جميع مراحل الإنتاج خلال مدة 24 ساعة يوميا باستثناء مرحلة العزل التي يوجد بها تعقيد أثناء القيام بهذه العملية فهي تتطلب أكثر عدد عمال من باقي المراحل الأخرى، أي هناك توازن في ما يخص العمالة الموزعة على المراحل الإنتاجية سواء كانت العمليات آلية أو يدوية؛
 - الموقع التنافسي والمكانة التي تحتلها المؤسسة على مستوى السوق المحلي والإقليمي وحتى العالمي كفيلة لتمييز كل منتجاتها ومطابقتها للمواصفات العالمية أي لا يوجد هناك تميز في منتجات ومنتجات أخرى لا.
- المطلب الثاني: أسس ومتطلبات نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-**

حسب ما توصلت إليه الطالبة من خلال القراءات للدراسات السابقة المحلية والزيارات الميدانية للعديد من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإضافة إلى التعرف على أغلب أنظمة التكاليف المطبقة في هذه المؤسسات فهي أنظمة تقليدية وهذا لا يمنع من وجود العديد من التشوهات والعيوب التي تشوب هذه الأنظمة منها كيفية تحديد المسار الأصح للتكاليف غير المباشرة وطريقة تحميلها على المنتجات بطريقة علمية صحيحة، وعلى هذا الأساس يتوجب على المؤسسات إعادة النظر في هذه الطرق المطبقة، وهذا ما يؤدي بها إلى البحث على أساليب وطرق تعالج بها هذه العيوب والنقائص واستبدالها بأنظمة تكاليف قوية تستطيع من خلالها الوصول إلى تحقيق أهدافها

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

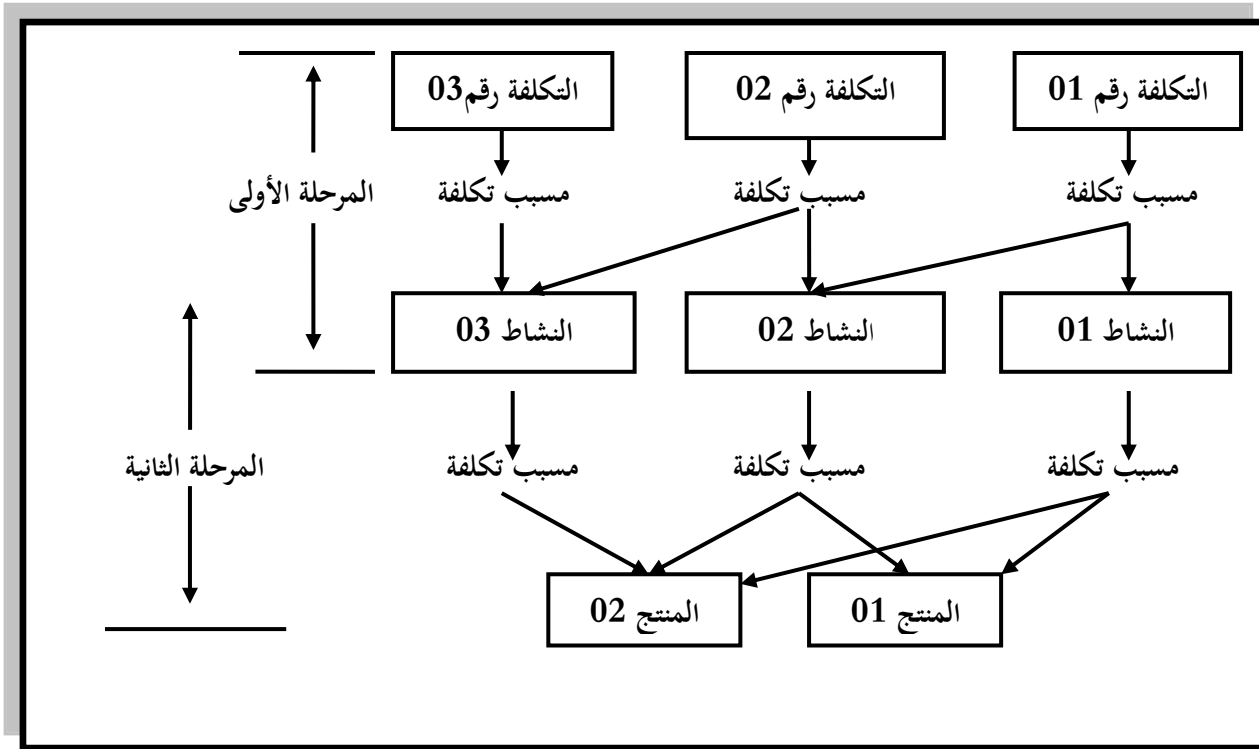
ومنها نظام التكاليف على أساس النشاط ABC، نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII، الإدارة على أساس النشاط ABC/M وغيرها من الأنظمة القوية لإدارة التكلفة الإستراتيجية، وهذا ما توصلنا إليه من خلال الزيارة الميدانية بتصريح صريح من مع المديرة التقنية بأن المؤسسة تعاني من ارتفاع كبير في التكاليف غير المباشرة خاصة في تكاليف الرقابة على الجودة لهذا دعت الضرورة إلى البحث إلى البدائل الأنسب التي تساعد المؤسسة في تخفيض هذه التكاليف لبلوغ أهدافها المخططة في آجالها المحددة، من أجل تحديد متطلبات نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة- لا بدا من تحديد مجموعة من المتطلبات التي تتمثل في:

- دراسة خاصة وشاملة لواقع نظام التكاليف القائم في المؤسسة محل الدراسة ليتم بعدها المقارنة بينه وبين النموذج المطبق لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتحديد نقاط القوة والضعف للعمل على معالجتها؛
- دراسة مدى تناسب تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC مع طبيعة أنشطة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية.
- الدراسة الشاملة لأنشطة المؤسسة وتصنيفها إلى مراكز أنشطة متجانسة؛
- تحديد مسببات التكلفة بالاعتماد على الخبراء والمتخصصين في مجال محاسبة التكاليف في المؤسسة؛
- دراسة وتحليل تكاليف إنتاج كل نوع من أنواع الكوابل المنتجة إضافة إلى الملحق التي تنتجها المؤسسة (المادة العازلة PVC، البكرات الخشبية)؛

المطلب الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- وفق نموذج كوبر (Cooper Two- Stages Activity Based costing System)

نحاول من خلال هذا المطلب تصميم نموذج تصوري لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بخطوات عملية تتوافق مع طبيعة أنشطة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- وأيضا بتوافق مع البيئة الداخلية للمؤسسة حسب نموذج كوبر كما تطرقنا لخطوات تطبيق هذا النموذج في الشق النظري للدراسة، ويقسم هذا النموذج إلى مرحلتين المرحلة الأولى تتكون من خطوتين وهما تحديد وتحليل الأنشطة وتحديد وتحليل التكاليف أما بالنسبة للمرحلة الثانية فتتشكل من ستة (06) خطوات، ونبين هذه الطريقة تطبيقيا وفق هذا النموذج وفقا للشكل التالي:

الشكل رقم(1.4): يبين العلاقة بين التكاليف والأنشطة والمنتجات وفق نموذج كوبر Cooper



Source: Narcyz Roztki, J. David Porter, Robin M.Thomas, and Kim La Scola Needy, A procedure for smooth implementation of Activity – based costing in small Companirs, Journal of Engineering Management and Economics, Vol(16), No (04),2004, p:20.

1. مرحلة تحديد وتحليل التكاليف والأنشطة:

تشكل هذه المرحلة من خطوتين مهمتين لإعداد النموذج التصوري للمؤسسة محل الدراسة وفق نموذج (Cooper) وهما:¹

1.1. الخطوة الأولى: دراسة وتحليل التكاليف

من خلال دراسة وتحليل وتحديد نوع المنتجات التي تقدمها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة- وتتبع عناصر التكاليف التي تعتبر بمثابة مدخلات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ليتم من خلالها تحديد وتحليل التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة الخاصة التي تخص كل دائرة من

¹ بالاعتماد على:

- لطيفة بكوش، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة: مجمع صيدال، مرجع سبق ذكره ص ص: 265 – 305 (بتصرف).

- فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية (دراسة حالة مصارف فلسطين)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين، 2004، ص ص: 153 – 174. (بتصرف).

دوائر المؤسسة، وبعدها ليتم تجميعها في ما يسمى بمجموعات التكلفة الخاصة بها التي من شأنها أن تخصص كل مجموعة من المجموعات التكاليف المتجانسة في ما بينها ليتم الوصول إلى تحديد مجموعتين من التكاليف وهي:

مجموعات التكاليف المباشرة:

- **تكاليف المواد الأولية المستهلكة:** وتشمل جميع المواد الأولية المستهلكة الخاصة بإنتاج الكوابل الكهربائية من مادة النحاس، الألمنيوم، مادة PVC و PRS و PRC ومادة الطباشير...إلخ.
- **اليد عاملة مباشرة:** تشمل جميع الرواتب المباشرة الخاصة بالعمال المتخصصين على مراكز الإنتاج.
- **الاهتلاكات المباشرة:** وتشمل تكاليف الاهتلاك المباشرة على مراكز الإنتاج فقط آلات، معدات.
- **تكاليف الطاقة:** وتشمل تكاليف شهر جانفي 2023 المستهلك من الطاقة الكهربائية والمياه.

مجموعات التكاليف غير المباشرة:

- **التموينات الأخرى:** تضم مختلف المواد واللوازم الأخرى المستهلكة على مستوى المؤسسة.
- **الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى:** وتشمل إجمالي التكاليف المتعلقة ب:
 - مصاريف الصيانة والإصلاحات.
 - مصاريف التأمينات؛
 - مصاريف الدراسات والأبحاث؛
 - التخفيضات والتزييلات الممنوحة من الغير؛
 - أجور الوسطاء والأتعاب؛
 - مصاريف العلاقات العامة؛
 - مصاريف النقل والتنقلات والنقل الجماعي للعمال والمستخدمين؛
 - مصاريف المهمات والاستقبالات؛
 - مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية؛
 - مصاريف خارجية أخرى.
- **اليد العاملة غير المباشرة (مصاريف المستخدمين):** وتشتمل في إجمالي الرواتب والأجور غير المباشرة وتشمل:
 - رواتب الإدارة العامة؛
 - رواتب موظفي مشروع المعلوماتية؛
 - رواتب موظفي الوقاية والأمن؛
 - راتب مراقب الحسابات؛
 - رواتب موظفي الشؤون القانونية والنزاعات؛
 - رواتب موظفي مديرية الموارد البشرية ورواتب موظفي المصالح التابعة لها ؛
 - رواتب موظفي مديرية المحاسبة ورواتب موظفي المالية والمصالح التابعة لها ؛

- رواتب مديرية التجارة ورواتب موظفي المصالح التابعة لها؛
- رواتب موظفي مديرية التموين ورواتب موظفي المصالح التابعة لها؛
- رواتب موظفي مديرية الصيانة ورواتب موظفي المصالح التابعة لها؛
- رواتب موظفي مديرية التقنية ورواتب موظفي دائرة التكنولوجيا ورواتب موظفي المصالح التابعة لها؛
- **مصاريف الضرائب والرسوم:** وتشمل كل من:
 - الرسوم والمدفوعات المماثلة عن أجور الموظفين؛
 - الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال؛
 - إجمالي الضرائب والرسوم الأخرى.
- **المصاريف المالية:** وتتمثل في مجموعة الأعباء المالية وهي:
 - خسائر الديون المرتبطة بالمساهمات؛
 - فوارق التقييم نواقص قيمة؛
 - خسائر الصرف؛
 - الخسائر المترتبة عن التنازل عن بعض الأصول المالية بتحقيق النتيجة خسارة؛
 - أعباء مالية أخرى.
- **تكاليف الاهتلاكات غير المباشرة:**

وهي إجمالي الاهتلاكات باستثناء الآلات والمعدات الخاصة بمراحل الإنتاج وتشمل كل من: المبنى العام للمؤسسة، معدات النقل، أجهزة الإعلام الآلي والبرامج، إجمالي التجهيزات.

والجدول التالي يظهر إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحملها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - لشهر جانفي 2023 وأيضا تحديد مسببات كل مركز والتكاليف التي يتحملها كالتالي:

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

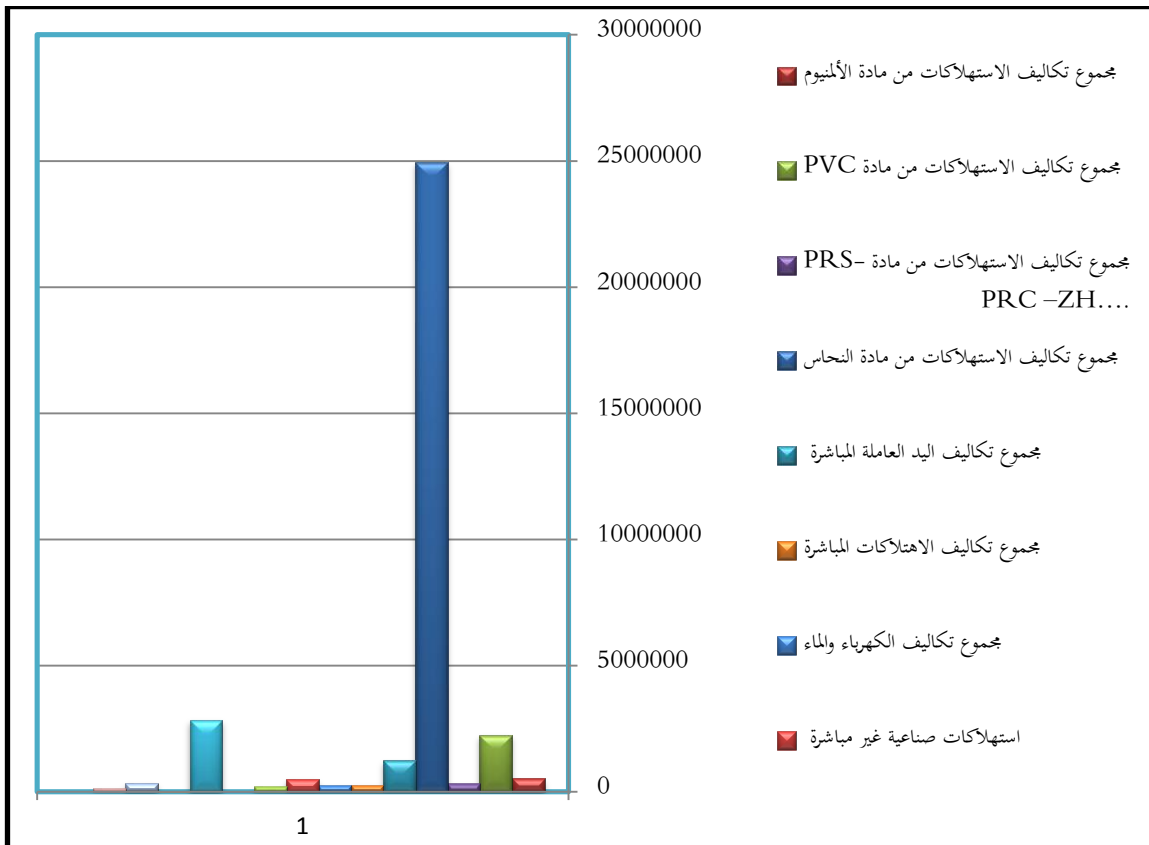
الجدول رقم (1.4): مراكز التكاليف لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة-

طبيعة مركز التكلفة	الرقم	مراكز التكلفة	التكلفة الإجمالية لشهر جانفي 2023	مسبب التكلفة
مجموعات التكاليف المباشرة	1	مجموع تكاليف الاستهلاكات من مادة النحاس	24953594.14	نسبة الاستخدام
	2	مجموع تكاليف الاستهلاكات من مادة الألمنيوم	536767.1273	نسبة الاستخدام
	3	مجموع تكاليف الاستهلاكات من مادة PVC	2255569.926	نسبة الاستخدام
	4	مجموع تكاليف الاستهلاكات من مادة PRC-PRS – ...ZH	326763.3832	نسبة الاستخدام
	6	مجموع تكاليف اليد العاملة المباشرة	1252767.87	نسبة الاستفادة
	7	مجموع تكاليف الاهتلاكات المباشرة	265780.66	نسبة الاستفادة
	8	مجموع تكاليف الكهرباء والماء	260184.71	نسبة الاستفادة
	10	استهلاكات صناعية غير مباشرة	519481.01	نسبة الاستفادة
مجموعات التكاليف غير المباشرة	11	مجموع التكاليف الأخرى غير المباشرة	209620.92	نسبة الاستفادة
	12	مجموع تكاليف الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى	4439.18	نسبة الاستفادة
	13	مجموع تكاليف الأجور غير المباشرة	2846286.79	نسبة الاستفادة
	14	مجموع تكاليف الضرائب والرسوم	36977.78	نسبة الاستفادة
	15	مجموع التكاليف من الأعباء المالية	341613.15	نسبة الاستفادة
	16	مجموع التكاليف الاهتلاكات غير المباشرة	135382.8175	نسبة الاستفادة
إجمالي التكاليف لشهر جانفي 2023			42936864.79	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (02)

والشكل الموالي يوضح حجم التكاليف المباشرة وغير المباشرة بيانيا كالتالي:

الشكل رقم (2.4): يبين التكلفة الإجمالية المباشرة وغير المباشرة لشهر جانفي 2023



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (1.4) باستخدام برنامج Excel

بعدما تم عرض عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة مع تحديد مراكز التكلفة التي تتوافق مع طبيعة المنتجات التي تنتجها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - في الجدول رقم (1.4) وتمثيله بيانيا في الشكل رقم: (2.4) يتضح من خلالها ارتفاع معتبر في نسبة التكاليف المباشرة، أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة فهناك ارتفاع ملحوظ في نسبة العمالة غير المباشرة وارتفاع في نسبة الاستهلاكات الصناعية غير المباشرة مما يؤكد أن هذا النوع من المنتجات وخاصة المنتج $H07V-U 1.5mm^2 450/750V$ والمنتج $H07V-U 2.5mm^2 450/750V$ يستهلك نسب كبيرة من التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

إن عدد الدفعات المنتجة تختلف بحسب عدد الطلبات من الزبائن، لذلك تم تحديد مسببات التكلفة بناء على المسبب الفعلي للتكلفة، وحسب وجهة نظر العديد من الباحثين في مجال أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة فإن الاعتماد على نسبة الاستفادة هو الأنسب لتحقيق العدالة في توزيع التكاليف، كما يراعي العلاقة الرابطة بين التكاليف غير المباشرة والأنشطة المتسببة في زيادة أو تخفيض هذه النوع من التكاليف.

2.1. الخطوة الثانية: دراسة وتحليل الأنشطة

إن هذه الخطوة مهمة جدا كما سبق وإن تطرقنا إليها في الإطار النظري للدراسة فإنها تعتبر نقطة نجاح أو فشل تطبيق نظام ABC، كما أن لها علاقة مترابطة مع الخطوة السابقة، فبتالي لا بد من تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة، بالاعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة إضافة إلى الزيارات والمقابلات الشخصية مع كل

من: المحاسب المالي للمؤسسة، رئيسة مصلحة المحاسبة التحليلية، المسؤولين التابعين لأقسام الإنتاج ومسؤولي ورشات الإنتاج، رئيس مصلحة التخطيط والإنتاج، رئيس قسم الصيانة، رئيس قسم ضمان الجودة، رئيس قسم تسيير المخزون من المواد الأولية وكذلك الإنتاج، رئيس قسم تسيير الموارد البشرية، وبعض المسؤولين التابعين لإدارة المؤسسة، مما تبين لنا أن المؤسسة تمارس أعمالها من خلال تقسيمات تتناسب معها إلى مجموعة المديريات ومن ثم دوائر وتليها أقسام، لهذا سوف نقوم بتحديد مهام كل قسم مما يساعدنا في تقسيم المؤسسة إلى مراكز الأنشطة، هذا ما سوف نظهره في التالي:

1.2.1. دراسة مختلفة الأنشطة التي تشكل منها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية -

بسكرة-

إن حجم المؤسسة يلعب دورا مهما في نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، إن مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية هي مؤسسة كبيرة وتحتوي على العديد من المديريات والدوائر التي تتفرع منها مجموعة كبيرة من المصالح، لهذا واجهت الطالبة صعوبة في التحديد الدقيق للأنشطة التي تشكل منها هذه المؤسسة، وبلاستعانة بالإطارات المستهدفة والهيكل التنظيمي والمقابلات الفردية والجماعية معهم حتى تم الوصول إلى تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من المراكز الأساسية والمساعدة للأنشطة تتمثل في:

أ. مراكز الأنشطة المساعدة:

يتم تقسيم مراكز الأنشطة المساعدة إلى مجموعة من الأنشطة المساعدة، وتمت هذه العملية بناء على قواعد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بما يتوافق مع النموذج التصوري المقترح وهي:

- مركز أنشطة الإدارة العامة؛
- مركز أنشطة المستخدمين؛
- مركز أنشطة المحاسبة؛
- مركز أنشطة المالية؛
- مركز أنشطة التسويق؛
- مركز أنشطة إدارة المبيعات؛
- مركز أنشطة تسيير المنتج النهائي؛
- مركز أنشطة تسيير المخزون؛
- مركز أنشطة شراء المواد الأولية؛
- نشاط الإمداد والعبور؛
- مركز أنشطة شراء قطع الغيار؛
- مركز أنشطة الصيانة؛
- مركز أنشطة صيانة المعدات؛

• مركز أنشطة ضمان الجودة؛

• مركز أنشطة التكنولوجيا.

ب. مراكز الأنشطة الرئيسية:

• أنشطة مصلحة التخطيط والإنتاج؛

• أنشطة مركز الإنتاج رقم 01؛

• أنشطة مركز الإنتاج رقم 02؛

• أنشطة مركز الإنتاج رقم 03 يسمى بمركز إنتاج الملحقات وإعادة التدوير.

وبعدما تم تحديد المراكز الأساسية والفرعية لكل مركز من مراكز الأنشطة هنا نبدأ في تحليل هذه المراكز وتقسيمها لعدة أنشطة متجانسة خاصة بكل مركز نشاط وهي ما تسمى بمجموعات التكلفة، ويتم هذا التقسيم على أساس تحديد مجالات الأنشطة المتشكل منها مجمع التكلفة مع تتبع هذه الأنشطة وتحليلها.

إن تحديد وتحليل هذه الأنشطة تقوم على أساس عدة مقاييس تبنى على أساسها تحديد مجموعات التكلفة بناء على حزمة من الأنشطة في مركز يطلق عليه مجمع تكلفة، وتمثل هذه المقاييس أو الاعتبارات في:¹

• يجب تجانس الأنشطة الجزئية لمركز النشاط الواحد واستخدامها لنفس المسبب؛

• يجب تجانس جميع الأنشطة الجزئية التي يتشكل منها مركز مجمع التكلفة الواحد؛

• مرونة تحميل عناصر التكلفة لكل مجمع؛

• إمكانية تحديد المدخلات والمخرجات الخاصة بكل مجمع تكلفة، إضافة إلى عدم تعدد هذه المدخلات والمخرجات.

2.2.1. تحليل الأنشطة:

❖ تحليل الأنشطة الداعمة:

مركز أنشطة الإدارة العامة:

- نشاط مكتب المدير العام.

- نشاط السكرتاريا.

- نشاط مشروع المعلوماتية.

- نشاط الشؤون القانونية والمنازعات.

- نشاط المراجعة.

- نشاط الأمن والوقاية.

¹ سالم عبد الله حلس، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية (دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص: 129.

مركز نشاط المستخدمين : ويتكون من الأنشطة الفرعية التالية:

- نشاط نقل العمال
- نشاط تكوين العمال
- نشاط الخدمات الاجتماعية المقدمة للعمال.

مركز أنشطة المحاسبة:

ويتكون من الأنشطة الفرعية التالية:

- نشاط المحاسبة التحليلية.
- نشاط المحاسبة العامة.

مركز أنشطة المالية:

ويتكون من الأنشطة الفرعية التالية:

- نشاط الميزانية.
- نشاط المالية.

مركز نشاط إدارة المبيعات: ويقوم هذا المركز بالإشراف على العمليات المتعلقة ببيع المنتجات التي تنتجها المؤسسة.

مركز نشاط تسيير المنتج النهائي:

ويتكون من الأنشطة الفرعية التالية:

- نشاط تسيير الإنتاج والملحقات.
- نشاط تسيير الكوابل المنتجة.

مركز أنشطة التموين:

ويتكون من الأنشطة الفرعية التالية:

- نشاط تسيير المخزونات من قطع الغيار.
- نشاط تسيير المخزونات من المواد الأولية.
- نشاط شراء المواد الأولية.
- نشاط الإمداد والعبور
- نشاط شراء قطع الغيار

مركز أنشطة الصيانة:

- ويتكون من الأنشطة الفرعية التالية:
- نشاط الصيانة الميكانيكية.
- نشاط الصيانة الكهربائية.

- نشاط صيانة العتاد والنقل والتكييف.

مركز أنشطة صيانة المعدات:

- أنشطة صيانة معدات الإنتاج.

مركز أنشطة التكنولوجيا:

- ويتكون من الأنشطة الفرعية التالية:

- نشاط التكنولوجيا.

- نشاط التكوين.

❖ تحليل الأنشطة الرئيسية:

تمر المنتجات التي تنتجها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - إلى مجموعة من المراحل حسب تصور الطالبة موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (3.4): يبين المراحل الأساسية لصناعة الكوابل الكهربائية في مؤسسة ENICAB - بسكرة -



المصدر: من تصور الطالبة باستخدام برنامج Canva Pro

ومن خلال الشكل رقم (3.4) الذي يبين المراحل الأساسية لصناعة الكوابل الكهربائية حسب تصور الطالبة وهذا ما يساعدنا في تحديد الأنشطة الرئيسية والجزئية لأقسام الإنتاج 01 و 02 ودائرة إنتاج الملحقات مركز الإنتاج رقم 03، باعتبارهم مجتمعات للتكلفة نظرا لأن هذه المراكز تحتوي على أنشطة متجانسة تم تجميعها بناء على ما سبق وتطرقنا إليه، وبعدها تم تحديد مراكز الأنشطة نرى أن المؤسسة تدرج نشاط التجارب والمخابر ضمن مركز نشاط ضمان الجودة، ومن خلال الزيارة الميدانية التي أجرتها الطالبة لأقسام الإنتاج تلاحظ أن هذه الأنشطة موجودة ضمن أقسام الإنتاج، وعلى هذا الأساس تدرج الطالبة هذه الأنشطة ضمن الأنشطة الرئيسية العامة للإنتاج، والتي تتمثل في:

❖ الأنشطة على مستوى وحدات ومراكز الإنتاج:

1. **الأنشطة الرئيسية العامة للإنتاج:** وهي الأنشطة العامة التي تتشابه في جميع العمليات الإنتاجية وهي تتمثل في:

- **نشاط التخطيط والإنتاج:** يتم في هذا النشاط التخطيط لإنتاج الأنواع المحددة المنتجات بناء على حجم الطلبات من الزبائن ومدير المخزن.
- **نشاط استلام المادة الأولية:** يتم في هذا النشاط استلام المواد الأولية من المعادن والمواد العازلة (نحاس، ألومنيوم، PVC، PRC، PRS، ZH....) من المخزن إلى ورشات التصنيع.
- **نشاط تحضير الآلات:** ويتم في هذا النشاط تحضير الآلات ومراقبتها من الأعطاب والقيام بعملية تزييتها بالزيوت والشحومات الخاصة بها.
- **نشاط استلام مادة PVC من مركز إنتاج الملحقات:** ويتم في هذا النشاط استلام حبيبات PVC الموجه إلى عزل الكوابل المنتجة.
- **نشاط الطباعة:** ويتم في هذا النشاط بعد الانتهاء من تصنيع المنتج وبعد مرحلة لفه، هناك آلة يدوية خاصة بطباعة الكابل في آخر جزء له متمثل في: (اسم الكابل، نوعه، عدد الأمتار، الضغط... إلخ)
- **نشاط التعبئة والتغليف:** وهو آخر مرحلة من مراحل عملية الإنتاج ويتم في هذا النشاط تغليف البكرات الصغيرة المنتجة بأكياس البلاستيك بآلة التغليف وبعدها تجميع كل عدد معين من هذه البكرات وتغليفها أيضا بآلة أخرى خاصة بالتغليف مرة ثانية بمادة البلاستيك.

مركز نشاط ضمان الجودة: ويتكون من أنشطة جزئية متمثلة في:

- **نشاط المخابر:** مراقبة جودة المنتج النهائي في المخابر الداخلية في المؤسسة، وأيضا مراقبة الإنتاج التام الصنع من أجل تجنب كل والتشوهات الصناعية التي قد تطرأ على هذه المنتجات.
- **نشاط التجارب:** ويتم في هذا النشاط أخذ عينة من كل بكرة منتجة واختبارها في مخبر التجارب من أجل فحص المنتج مطابقته لمعايير الجودة المطبقة وأيضا التأكد من جاهزيته للاستخدام حتى يصبح جاهزا وتسليمه للزبون أو تخزينه في المخازن ومن ثم تسويقه.
- **نشاط تسليم المنتجات التامة الصنع إلى المخازن:** ويتم في هذا النشاط تسليم المنتجات من الكوابل بعد عملية التجارب ونقلها إلى المخازن لتخزينها.

2. **الأنشطة الرئيسية الخاصة للإنتاج:** وهي الأنشطة التي تختص بمتابعة المنتج من البداية حتى نهايته كمنتج تام الصنع.

1.2. الأنشطة الرئيسية لمركز الإنتاج رقم 01:

- **نشاط القلد:** ويتم في هذا النشاط تمديد مادة الألمنيوم ومادة النحاس على آلات تسمى بآلات القلد من أجل تقليص سمك المعادن وتمديدتها حسب نوع الكابل الذي سوف ينتج، وفي هذه المرحلة يعتبر المعدن المدد كأنه مادة نصف مصنعة لباقي المراحل الإنتاجية القادمة.
- **نشاط التجميع:** وفي هذا النشاط يتم تجميع كل مجموعة من الخيوط سواء من مادة النحاس أو الألمنيوم الممددة بالسلك الذي يحتاجه كل نوع من الكوابل الكهربائية التي ستنتج.
- **نشاط الظفر:** وفي هذا النشاط يتم تجمع أعداد معينة من مادة النحاس أو الألمنيوم الممدد بعد تجميعها لظفرها بآلة خاصة بعملية الظفر حسب نوع الكابل المراد إنتاجه.

2.2. الأنشطة الأساسية لمركز الإنتاج رقم 02:

- **نشاط العزل:** يتم في هذا النشاط عزل الكوابل الكهربائية بعد عملية التجميع والظفر بمادة PVC، PRC، PRS حسب نوع الكابل المنتج عن طريق آلة العزل.
- **نشاط اللف:** ويتم في هذا النشاط لف الكوابل الكهربائية المنتجة على البكرات الحديدية ومن بعدها تنقل هذه الكوابل المنتجة من البكرات الحديدية ولفها على البكرات الخشبية أو البكرات صغيرة حسب سمك الكابل المنتج.
- **نشاط المراقبة:** ويتم في هذا النشاط فحص ومراقبة المنتجات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج وأيضا يوجد مراقبة نهائية بعد الإنتاج.

3.2. مركز أنشطة إنتاج ملحقات مركز الإنتاج رقم 03

- **مركز نشاط إنتاج البكرات الخشبية:** ويتم في هذا النشاط إنتاج البكرات الخشبية الخاصة بلف الكوابل الكهربائية بأحجام مختلفة.
- **مركز نشاط إنتاج حبيبات PVC:** يتم في هذا النشاط إنتاج حبيبات مادة PVC العازلة الموجهة إلى عزل الكوابل المنتجة.
- **نشاط إعادة تدوير الفضلات من مادة النحاس:** ويتم في هذا النشاط جمع الفضلات من مادة النحاس المتخلفة من إنتاج المنتجات من الكوابل الكهربائية والقيام بعملية ضغطها بآلة تسمى آلة الضغط من أجل إعادة بيعها.

❖ أنشطة على مستوى الدفعات الإنتاجية:

- **نشاط الرقابة على جودة المادة الأولية:** يتم الرقابة الأولية عند استلام المادة الأولية وتحضيرها في الآلة وبعده يتم تجربة عينة صغيرة للتأكد من جودة المادة الأولية المستخدمة.
- **أنشطة تهيئة الورشات الإنتاجية:** تحضير وتجهيز آلات الإنتاج.

- نشاط المناولة في أقسام الإنتاج: تنقل المنتج عبر المراحل المختلفة لعملية الإنتاج.
- نشاط مراقبة الجودة لكل دفعة إنتاجية منتجة (مجموعة): تعتمد مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية في مرحلة الرقابة على الدفعات الإنتاجية من خلال فرض الرقابة المستمرة خلال جميع مراحل الإنتاج، انتهاء بالرقابة النهائية على المنتج النهائي.

❖ أنشطة على مستوى العملاء:

هناك ثلاثة (03) مراكز توزيع لدى المؤسسة وهي:

- نشاط مركز التوزيع لشرق البلاد والصحراء.
- نشاط مركز التوزيع وسط وغرب البلاد.
- نشاط مركز توزيع في المؤسسة.

استنادا لما توصل إليه الباحث **سالم عبد الله حلس** في ما يخص تحديد مسببات التكلفة فإنه يرى أن مسبب التكلفة هو الوحيد الذي يحدد من خلاله قيمة تكلفة المنتجات، وفي حالة التوسع والتفصيل في هذه المسببات فإنه قد يؤدي إلى التعقيد أكثر في تطبيق نظام ABC، ولتجاوز هذه التعقيدات يقول أن هناك ضوابط يتم من خلالها تحديد العدد المناسب للمسببات وهي:¹

✓ **الرفع من درجة دقة أرقام قيمة التكاليف**، أي هناك علاقة طردية كلما أرادت إدارة المؤسسة الرفع من دقة قيمة أرقام التكاليف تقابلها زيادة في عدد مسببات التكلفة؛

✓ **تعقيد طبيعة المنتجات من حيث تنوعها وكثرتها**، العلاقة هنا أيضا طردية كلما ارتفعت درجة تعقيد المنتجات التي تنتجها المؤسسة وتنوعها وعدم التجانس كل منها في استخدامها للأشطة يقابلها زيادة في عدد المسببات للتكلفة؛

✓ **درجة الأهمية النسبية لمجمعات التكلفة**، العلاقة هنا أيضا طردية كلما ارتفعت قيمة الأهمية النسبية أو انخفضت تقابلها زيادة أو نقصان في عدد مسببات التكلفة؛

✓ **تكاليف قياس البيانات لمسببات التكلفة**، العلاقة طردية كلما ارتفع أو انخفض عدد مسببات التكلفة تقابلها زيادة أو تخفيض في تكاليف قياس تطبيق النظام.

تستنتج الطالبة أن المؤسسة محل الدراسة تستثني أنشطة مركز إنتاج الملحقات نظرا أن هذا المركز مستقل على مراكز إنتاج الكوابل الكهربائية كما تلاحظ أيضا أن هذا المركز يستهلك تكاليف مباشرة وغير مباشرة ولكن المؤسسة تعتبره ضمن التكاليف غير المباشرة وتدرجه لتكاليف الإنتاج كتكاليف غير مباشرة معبره عليها بنسبة تحددها المؤسسة بناء على عدة اعتبارات من وجهة نظرها.

¹ سالم عبد الله حلس، مرجع سبق ذكره، ص ص: 133-134.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

ومن هنا تقوم الطالبة بتطبيق نموذج ABC المقترح على مركز الإنتاج رقم 01 ومركز الإنتاج رقم 02 ومركز إنتاج الملحقات حسب نموذج كوبر، والجدول الموالي يبين كيفية تقسيم مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية إلى مجموعة من الأنشطة الرئيسية والمساعدة كالتالي:

الجدول رقم (2.4): يبين تقسيم مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية إلى مجموعة أنشطة

مساعدة وأنشطة رئيسية مع تحديد المسببات لكل نشاط

الرقم	طبيعة النشاط	الأنشطة	مسببات التكلفة
1	مركز الإدارة العامة	نشاط مكتب المدير العام	نسبة الاستفادة
2		نشاط السكرتاريا	نسبة الاستفادة
3		نشاط مشروع المعلوماتية	نسبة الاستفادة
4		نشاط الشؤون القانونية والمنازعات	نسبة الاستفادة
5		نشاط المراجعة	نسبة الاستفادة
6		نشاط الأمن والوقاية	نسبة الاستفادة
7	مركز نشاط المستخدمين	نشاط نقل العمال	عدد العمال
8		نشاط تكوين العمال	عدد العمال
9		نشاط الخدمات الاجتماعية المقدمة للعمال	عدد العمال
10	مركز أنشطة المحاسبة	نشاط المحاسبة التحليلية	نسبة الاستفادة
11		نشاط المحاسبة العامة	نسبة الاستفادة
12	مركز أنشطة المالية	نشاط الميزانية	نسبة الاستفادة
13		نشاط المالية	نسبة الاستفادة
14		نشاط إدارة المبيعات	عدد الطلبات
15	مركز نشاط تسيير المنتج النهائي	نشاط تسيير الإنتاج والملحقات	وحدة منتجة
16		نشاط تسيير الكوابل المنتجة	دفعة منتجة
17	مركز أنشطة التموين	نشاط تسيير المخزونات من قطع الغيار	عدد مرات الشراء
18		نشاط تسيير المخزونات من المواد الأولية	
19		نشاط شراء المواد الأولية	
20		نشاط العبور	عدد مرات العبور
21		نشاط شراء قطع الغيار	قطعة مشتراه
22	مركز أنشطة الصيانة	نشاط الصيانة الميكانيكية	عدد مرات الصيانة
23		نشاط الصيانة الكهربائية	
24		نشاط صيانة العتاد والنقل والتكليف	
25	مركز أنشطة صيانة المعدات	أنشطة صيانة معدات الإنتاج	

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

26	مركز أنشطة التكنولوجيا	نشاط التكنولوجيا	نسبة الاستفادة
27		نشاط التكوين	عدد التكوينات
الأنشطة الرئيسية			
28	الأنشطة الرئيسية العامة للإنتاج	نشاط التخطيط والإنتاج	عدد الطلبات
29		نشاط تحضير الآلات	عدد مرات تحضير الآلة
30		نشاط استلام المادة الأولية	عدد مرات الاستلام
31		نشاط المناولة في أقسام الإنتاج	عدد مرات المناولة
32		نشاط استلام مادة PVC	عدد مرات الاستلام
33		نشاط الطباعة	عدد مرات الطباعة
34		نشاط التعبئة والتغليف	دفعة منتجة
35		نشاط المخابر	عدد مرات التجارب
36		نشاط التجارب	عدد مرات التجارب
37		نشاط تسليم المنتجات التامة إلى المخازن	دفعة منتجة
38	أنشطة مركز الإنتاج رقم 01	نشاط القلّد	دفعة منتجة
39		نشاط مراقبة مرحلة القلّد	عدد مرات المراقبة
40		نشاط التجميع	دفعة منتجة
41		نشاط مراقبة مرحلة التجميع	عدد مرات المراقبة
42		نشاط الظفر	دفعة منتجة
43	أنشطة مركز الإنتاج رقم 02	نشاط مراقبة مرحلة الظفر	عدد مرات المراقبة
44		نشاط العزل	دفعة منتجة
45		نشاط مراقبة مرحلة العزل	عدد مرات المراقبة
46		نشاط اللف	بكرة منتجة
47		نشاط مراقبة مرحلة اللف	عدد مرات المراقبة
48	الأنشطة الرئيسية الخاصة بالإنتاج	نشاط المراقبة النهائية على الإنتاج	عدد مرات المراقبة
49		نشاط إنتاج البكرات الخشبية	وحدة منتجة
50		نشاط الرقابة على إنتاج البكرات الخشبية	عدد مرات المراقبة
	ملحقا صناعة نشاط مركز		

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

51		نشاط إنتاج حبيبات PVC	دفعة منتجة
52		نشاط الرقابة على إنتاج حبيبات PVC	عدد مرات المراقبة
53		نشاط استرجاع مادة النحاس	عدد مرات الاسترجاع
54		نشاط الرقابة بعد عملية الاسترجاع	عدد مرات المراقبة
55	أنشطة الزبائن	نشاط مركز التوزيع لشرق البلاد والصحراء	نسبة الاستفادة
56		نشاط مركز التوزيع وسط وغرب البلاد	نسبة الاستفادة
57		نشاط مركز توزيع في المؤسسة	نسبة الاستفادة

المصدر: من إعداد الطالبة من خلال المقابلة مع رئيسة قسم المحاسبة التحليلية باستخدام الوثائق الداخلية للمؤسسة بتاريخ: 2023/07/28.

بعدها تم حصر وتحليل إجمالي الأنشطة التي تتشكل منها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية وفقا للجدول رقم (2.4)، وبالإضافة إلى مجموعة المعلومات المتحصل عليها من المقابلات التي أجرتها الطالبة مع مسؤولي وإطارات المؤسسة، وحسب ما يتوافق مع تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وفق نموذج Cooper تجد الطالبة أن تحديد مسببات التكلفة يتحدد بناء على تباين المسببات المتعلقة بالتكاليف أي يوجد هناك مسببات خاصة بالعمليات وهي المسببات التي تركز على عدد مرات تأدية النشاط الواحد مثل عدد مرات المراقبة على جودة المنتجات التي تتكرر في كل مرحلة إنتاجية، عدد مرات المناولة وهكذا، وهناك مسببات زمنية أي المسببات التي تتعلق بالعامل الزمني نجد مرحلة قلد المعادن من مادة النحاس والألمنيوم في مركز الإنتاج رقم 01 يتطلب وقت أطول حتى تتم عملية تمديده في حين الوقت الذي يستغرق في عملية ظفره يكون أقل وأيضا مرحلة عزل الكابل الكهربائي بمادة PVC أو بمادة PRS أيضا يتطلب وقت طويل نوعا ما نظرا لطبيعة تعقيد هذه المرحلة لأنها تتطلب وقت لكي يعزل الكابل بهذه المادة ومن ثم يمر على إناء الماء لتبريده، ونجد هناك مسببات متعلقة بالاستعمال الفعلي وهي المسببات التي تتعلق بتحديد نسبة الاستفادة حسب ما يحدده المختصين في مجال محاسبة التكاليف في المؤسسة وفي هذه الحالة تكون الأنسب والأكثر عدالة.

3. المرحلة الثانية: مرحلة تحميل التكاليف على الأنشطة

وتشمل هذه المرحلة على ستة (06) خطوات المتبقية لتطبيق نموذج Cooper نعرضها كالتالي:

1.2. الخطوة الثالثة: الربط بين التكاليف والأنشطة

بعدها تم الانتهاء من مرحلة تحديد وتحليل التكاليف والأنشطة تأتي مرحلة الربط بين إجمالي التكاليف لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - والأنشطة التي تقوم بها هذه الأخيرة بناء على العلاقة السببية المباشرة أو غير المباشرة بين التكاليف والأنشطة (Cost- Activity Dependence Matrix) وذلك من خلال إعداد مصفوفة التبعية بين التكلفة والنشاط التي تبين مدى أهمية العلاقة المسببة بينهما وأن أي خلل في التحديد الدقيق للمسبب سوف يؤدي خطأ في تقدير تكلفة المنتج، وهذا ما سوف يظهره الجدول التالي المتعلق بمصفوفة التبعية بين التكاليف والأنشطة.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

الجدول رقم (3.4): يبين مصفوفة التبعية بين الأنشطة والتكاليف – المصفوفة رقم (01) -

مجمعات التكاليف غير المباشرة							مجمعات التكاليف المباشرة							البيان			
الاهتلاكات غير المباشرة	الأعباء المالية	الطراب والرسوم	اليد العاملة غير المباشرة	الخدمات الخارجية	الاستهلاكات الأخرى غير مباشرة	استهلاكات مباشرة أخرى	الكهرباء والماء	الاهتلاكات المباشرة	اليد العاملة المباشرة	الاستهلاكات من مادة PRS	الاستهلاكات من مادة PVC	الاستهلاكات من مادة الألميوم	الاستهلاكات من مادة النحاس	مراكز التكلفة			الرقم
نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستخدام	نسبة الاستخدام	نسبة الاستخدام	نسبة الاستخدام	نسبة الاستخدام				
طبيعة الأنشطة																	
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط مكتب المدير العام	الأنشطة الداعمة	1	
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط السكرتاريا		2	
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط مشروع المعلوماتية		3	
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط الشؤون القانونية والمنازعات		4	
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط المراجعة		5	
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط الأمن والوقاية		6	
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط نقل العمال		7	
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط تكوين العمال		8	
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط الخدمات الاجتماعية المقدمة للعمال		9	

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط المحاسبة التحليلية	10
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط المحاسبة العامة	11
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط الميزانية	12
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط المالية	13
✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓							نشاط إدارة المبيعات	14
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط تسيير الإنتاج والملحقات	15
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط تسيير الكوابل المنتجة	16
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط تسيير المخزونات من قطع الغيار	17
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط تسيير المخزونات من المواد الأولية	18
✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓							نشاط شراء المواد الأولية	19
✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓							نشاط الإمداد والعبور	20
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط شراء قطع الغيار	21
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط الصيانة الميكانيكية	22
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط الصيانة الكهربائية	23
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط صيانة العتاد والنقل والتكيف	24
✓		✓	✓	✓	✓		✓							أنشطة صيانة معدات الإنتاج	25
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط التكنولوجيا	26
✓		✓	✓	✓	✓		✓							نشاط التكوين	27

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

الأنشطة الرئيسية														
✓		✓		✓	✓		✓	✓	✓					28
✓		✓		✓	✓		✓	✓	✓					29
✓		✓		✓	✓		✓	✓	✓					30
✓		✓		✓	✓		✓	✓	✓					31
✓		✓		✓	✓		✓	✓	✓					32
✓		✓		✓	✓		✓	✓	✓					33
✓		✓		✓	✓		✓	✓	✓					34
✓		✓		✓	✓		✓	✓	✓					35
✓		✓		✓	✓		✓	✓	✓					36
✓		✓		✓	✓		✓	✓	✓					37
أنشطة مركز الإنتاج رقم 01														
✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓			✓	✓	38
✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓					39
✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓					40
✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓					41
✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓					42
أنشطة مركز الإنتاج رقم 02														
✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓			43

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓					نشاط مراقبة العزل	44
✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓					نشاط اللف	45
✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓					نشاط مراقبة مرحلة اللف	46
✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓					نشاط المراقبة النهائية على الإنتاج	47
أنشطة مركز إنتاج الملحقات مركز الإنتاج رقم 03															
✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓					نشاط إنتاج البكرات الخشبية	48
✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓					نشاط الرقابة على إنتاج البكرات الخشبية	49
✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓					نشاط إنتاج حبيبات PVC	50
✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓					نشاط الرقابة على إنتاج حبيبات PVC	51
✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓				✓	نشاط استرجاع مادة النحاس	52
✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓					نشاط المراقبة بعد عملية الاسترجاع	53
أنشطة على مستوى الزبائن															
✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓							نشاط مركز التوزيع لشرق البلاد والصحراء	54
✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓							نشاط مركز التوزيع وسط وغرب البلاد	55
✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓							نشاط مركز توزيع في المؤسسة	56

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المقابلة مع رئيسة قسم المحاسبة التحليلية والتعاون مع رئيس قسم الإنتاج والتطوير بتاريخ 2023/08/19.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

بعدما تم إعداد المصفوفة من قبل الطالبة بناء على المقابلة التي أجرتها مع الأطراف المحددين في المؤسسة تلاحظ أن هناك أعباء مشتركة في كل الأنشطة التي تتكون منها المؤسسة منها: تكاليف الكهرباء، الأعباء الأخرى غير المباشرة، الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى، الضرائب والرسوم، الاهتلاكات غير المباشرة، وهناك أعباء صناعية غير مباشرة لم تكن مشتركة لجميع الأنشطة فهي موجه فقط لأقسام الإنتاج المباشرة، وأعباء أخرى غير مباشرة ليس لها علاقة بأقسام الإنتاج موجه فقط للأنشطة الداعمة وهذا نتيجة لعدم وجود علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين مجموعات التكلفة، ومن هنا لا بد من الضبط الدقيق لتحديد نسب الأهمية النسبية التي تبني على أساس نسبة الاستفادة لكل نشاط من مجتمعات التكلفة حتى تتجاوز الأخطاء التي قد تطرأ أثناء تحديد التكلفة الحقيقية لكل نشاط ولضمان صحة تحديد تكلفة المنتجات.

4.2. الخطوة الرابعة: (تحديد نسب الاستخدام المؤوية في مصفوفة التبعية بين التكاليف والأنشطة)

بعد إن تم تحديد مصفوفة التبعية رقم (01) التي تجمع بين مجتمعات التكاليف والأنشطة في الأقسام المختلفة لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- كما هو موضح في الخطوة الثالثة من خطوات تطبيق نظام ABC حسب نموذج Cooper وكيفية الربط بينهما، يتم في هذه الخطوة تغيير علامة (✓) وتعويضها بنسبة مؤوية تعادل ما يتحمله النشاط الواحد من إجمالي مركز التكاليف والذي له علاقة مع ذلك المركز والتي تمت بناء على عدد مسببات التكلفة المحددة بناء على المقابلة الشخصية مع إدارات المؤسسة المحددين سابقا القائمين على تحديد الأنشطة وضبط الوقت اللازم لكل نشاط أي تحديد المسببات بدقة ووضوح، إن النسب الموجودة في كل عمود لا بد من أن تكون مساوية للعدد الصحيح (1) وهذا سوف نوضحه من خلال المعادلة التالية:

$$\text{نسبة النشاط أو مركز النشاط من مركز التكلفة} = \frac{\text{حجم مسبب التكلفة لكل نشاط}}{\text{إجمالي حجم مسبب التكلفة للأنشطة}} \dots\dots\dots \text{المعادلة رقم (01)}$$

نستخدم برنامج الإكسل Excel في حساب كل مراحل تطبيق نظام ABC حسب نموذج كوبر، ونقتصر على عرض ثلاث أرقام بعد الفاصلة فقط، نظرا لأن برنامج الإكسل يقوم بحفظ كل الأرقام والنسب التي نحتاجها في كل مرحلة من مراحل الحساب، وهذا ما سوف نظهره في الجداول الذي سوف نقوم بعرضه وكل المعادلات التي سنقوم بحسابها.

مثال ذلك كان مسبب مجموعة التكاليف الاستهلاكات من مادة النحاس هو نسبة الاستفادة، فكان نصيب نشاط القلد هو 90 نقطة من إجمالي 91 نقطة، وبتطبيق المعادلة رقم (01) على نشاط القلد فإنه يساوي:

$$\text{نسبة نشاط القلد} = \frac{90}{91} = 0.989 = \text{المعادلة رقم (01)}$$

والمصفوفة رقم (02) في الجدول رقم (4.4) توضح كيفية استبدال علامة (✓) بنسب استهلاك مؤوية لكل نشاط من أنشطة المؤسسة.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

الجدول رقم (4.4): يبين طريقة استبدال علامة (✓) بنسب استهلاك مؤوية لكل نشاط من أنشطة المؤسسة - المصفوفة رقم (02) -

مجمعات التكاليف غير المباشرة							مجمعات التكاليف المباشرة							البيان		
الاهتلاكات غير المباشرة	الأعباء المالية	الظرائب والرسوم	اليد العاملة غير المباشرة	الخدمات الخارجية	الاستهلاكات الأخرى غير مباشرة	استهلاكات مباشرة أخرى	الكهرواء والماء	الاهتلاكات المباشرة	اليد العاملة المباشرة	الاستهلاكات من مادة PRS	الاستهلاكات من مادة PVC	الاستهلاكات من مادة الألميوم	الاستهلاكات من مادة النحاس	مراكز التكلفة		الرقم
نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستخدام	نسبة الاستخدام	نسبة الاستخدام	نسبة الاستخدام			
طبيعة الأنشطة																
0.0175		0.01754	0.0664	0.018	0.0039		0.0069							نشاط مكتب المدير العام	الأنشطة الداعمة	1
0.0175		0.01754	0.0199	0.018	0.0039		0.0046							نشاط السكرتاريا		2
0.0175		0.01754	0.0266	0.018	0.0039		0.0046							نشاط مشروع المعلوماتية		3
0.0175		0.01754	0.0266	0.018	0.0039		0.0046							نشاط الشؤون القانونية والمنازعات		4
0.0175		0.01754	0.0266	0.018	0.0039		0.0046							نشاط المراجعة		5
0.0175		0.01754	0.0399	0.018	0.0039		0.0046							نشاط الأمن والوقاية		6
0.0175		0.01754	0.0399	0.018	0.0039		0.0069							نشاط نقل العمال		7
0.0175		0.01754	0.0399	0.018	0.0039		0.0069							نشاط تكوين العمال		8
0.0175		0.01754	0.0399	0.018	0.0039		0.0069							نشاط الخدمات الاجتماعية المقدمة للعمال		9

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

0.0175		0.01754	0.0266	0.018	0.0039		0.0046							نشاط المحاسبة التحليلية	10
0.0175		0.01754	0.0266	0.018	0.0039		0.0046							نشاط المحاسبة العامة	11
0.0175		0.01754	0.0266	0.018	0.0039		0.0046							نشاط الميزانية	12
0.0175		0.01754	0.0266	0.018	0.0039		0.0046							نشاط المالية	13
0.0175	0.25	0.01754	0.0266	0.018	0.0039		0.0046							نشاط إدارة المبيعات	14
0.0175		0.01754	0.0266	0.018	0.0039		0.0055							نشاط تسيير الإنتاج والملحقات	15
0.0175		0.01754	0.0266	0.018	0.0039		0.0055							نشاط تسيير الكوابل المنتجة	16
0.0175		0.01754	0.0266	0.018	0.0039		0.0055							نشاط تسيير المخزونات من قطع الغيار	17
0.0175		0.01754	0.0266	0.018	0.0039		0.0055							نشاط تسيير المخزونات من المواد الأولية	18
0.0175	0.094	0.01754	0.0266	0.018	0.0052		0.0055							نشاط شراء المواد الأولية	19
0.0175	0.094	0.01754	0.0266	0.018	0.0052		0.0055							نشاط الإمداد والعبور	20
0.0175		0.01754	0.0365	0.018	0.0052		0.0055							نشاط شراء قطع الغيار	21
0.0175		0.01754	0.0399	0.018	0.0065		0.0092							نشاط الصيانة الميكانيكية	22
0.0175		0.01754	0.0399	0.018	0.0065		0.0092							نشاط الصيانة الكهربائية	23
0.0175		0.01754	0.0399	0.018	0.0065		0.0092							نشاط صيانة العتاد والنقل والتكييف	24
0.0175		0.01754	0.0399	0.018	0.0065		0.0092							أنشطة صيانة معدات الإنتاج	25
0.0175		0.01754	0.0532	0.018	0.0078		0.0069							نشاط التكنولوجيا	26
0.0175		0.01754	0.0532	0.018	0.0078		0.0069							نشاط التكوين	27

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

الأنشطة الرئيسية													
0.0175		0.0175		0.018	0.0052		0.0037	0.0064	0.019				28
0.0175		0.0175		0.018	0.0052		0.0037	0.0064	0.019				29
0.0175		0.0175		0.018	0.0052		0.0037	0.0064	0.019				30
0.0175		0.0175		0.018	0.0052		0.0037	0.0064	0.019				31
0.0175		0.0175		0.018	0.0052		0.0037	0.0064	0.019				32
0.0175		0.0175		0.018	0.0058		0.0037	0.0032	0.019				33
0.0175		0.0175		0.018	0.0065		0.0138	0.0318	0.019				34
0.0175		0.0175		0.018	0.0078		0.0369	0.0223	0.019				35
0.0175		0.0175		0.018	0.0078		0.0369	0.0223	0.019				36
0.0175		0.0175		0.018	0.0039		0.0046	0.0064	0.019				37
أنشطة مركز الإنتاج رقم 01													
0.01754		0.0175		0.018	0.0583	0.129	0.0683	0.0592	0.0476		1	0.989	38
0.01754		0.0175		0.018	0.0039	0.0026	0.0037	0.0057	0.0476				39
0.01754		0.0175		0.018	0.0971	0.15	0.0784	0.1083	0.0476				40
0.01754		0.0175		0.018	0.0039	0.0026	0.0037	0.0064	0.0476				41
0.01754		0.0175		0.018	0.0971	0.147	0.0784	0.1083	0.0476				42
أنشطة مركز الإنتاج رقم 02													
0.0175		0.0175		0.018	0.0583	0.1289	0.0683	0.0592	0.0476	1	1		43

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

0.0175		0.0175		0.018	0.0039	0.0026	0.0037	0.0057	0.0476					نشاط مراقبة العزل	44
0.0175		0.0175		0.018	0.0971	0.1471	0.0784	0.1083	0.0476					نشاط اللف	45
0.0175		0.0175		0.018	0.0039	0.01	0.0037	0.0064	0.0476					نشاط مراقبة مرحلة اللف	46
0.0175		0.0175		0.018	0.0971	0.15	0.0784	0.1083	0.0476					نشاط المراقبة النهائية على الإنتاج	47
أنشطة مركز إنتاج الملحقات مركز الإنتاج رقم 03															
0.01754		0.0175		0.018	0.0971	0.03	0.0784	0.1083	0.0476					نشاط انتاج البكرات الخشبية	48
0.01754		0.0175		0.018	0.0065	0.01	0.0046	0.0038	0.0476					نشاط الرقابة على انتاج البكرات الخشبية	49
0.01754		0.0175		0.018	0.0971	0.03	0.0784	0.1083	0.0476					نشاط انتاج حبيبات PVC	50
0.01754		0.0175		0.018	0.0052	0.01	0.0092	0.0038	0.0476					نشاط الرقابة على انتاج حبيبات PVC	51
0.01754		0.0175		0.018	0.0647	0.03	0.0461	0.0637	0.0476				0.0109	نشاط استرجاع مادة النحاس	52
0.01754		0.0175		0.018	0.0052	0.01	0.0046	0.0127	0.0476					نشاط المراقبة بعد عملية الاسترجاع	53
أنشطة على مستوى الزبائن															
0.01754	0.188	0.017	0.0266	0.018	0.0052		0.0101							نشاط مركز التوزيع لشرق البلاد والصحراء	54
0.01754	0.188	0.017	0.0266	0.018	0.0052		0.0092							نشاط مركز التوزيع وسط وغرب البلاد	55
0.01754	0.188	0.017	0.0266	0.018	0.0052		0.0129							نشاط مركز توزيع في المؤسسة	56
1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقابلة مع رئيسة قسم المحاسبة التحليلية 2023/08/25.

3.2. الخطوة الخامسة: حساب تكلفة النشاط

يتم في هذه الخطوة حساب تكلفة الأنشطة ضمن مصفوفة التبعية بين التكلفة والنشاط لكل أنشطة المؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة كما هو موضح في المعادلة رقم (01) من الجدول رقم (...) من خلال تطبيق المعادلة رقم (02) التالية:

$$(ل, ر) \times (ل) \times (ل) \times \sum_{j=1}^{n=L} (ر) \times (ل) \dots \dots \dots \text{المعادلة رقم (02)}$$

ت أ (ر) = إجمالي تكلفة النشاط (ر).

ن = عدد مراكز التكلفة الموجودة.

م ت (ل) = مركز التكلفة (ل).

خ (ر، ل) = النسبة الموجودة في الخلية التي تحتوي على الإدخال (ر) و (ل) في مصفوفة التبعية بين التكلفة والنشاط.

بالاعتماد على المعادلة رقم (01) وتطبيق المعادلة رقم (02) فإن إجمالي تكاليف نشاط القلد في

مركز الإنتاج رقم 01 لمؤسسة ENICAB لشهر جانفي 2023م تحسب وفق ما يلي:

$$\text{إجمالي تكلفة نشاط القلد} = (24953594.14 \times 0.989) + (536767.1273 \times 1) + (1252767.87 \times 0.0476) + (0) + (0) + (260184.71) + (265780.66 \times 0.0592) + (0.0683 \times 0)$$

$$+ (0) + (0) + (4439.18 \times 0.018) + (209620.92 \times 0.0583) + (519481.01 \times 0.129)$$

$$+ (135382.8175 \times 0.0175) + (36977.78 \times 0.0175) = 25391576.95 \text{ دج}$$

وهذه المعادلة هي كتوضيح فقط لكيفية تطبيق المعادلة رقم (02) نظرا لأن النسب المأخوذة ليست كلية

كما سبق وأشرنا لها أنه تم استخدام 3 فوصل فقط ظاهريا فباقي الأرقام محفوظة في برنامج Excel واستخدامها

في باقي المراحل المتبقية، والجدول التالي يبين كيفية حساب تكلفة الأنشطة كما يلي:

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

الجدول رقم (5.4): يبين حساب التكلفة الشهرية لأنشطة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - المصفوفة رقم (03) -

مجمعات التكاليف غير المباشرة							مجمعات التكاليف المباشرة							البيان		
إجمالي التكاليف	الاهتلاكات غير المباشرة	الأعباء المالية	الغازات والرسوم	اليد العاملة غير المباشرة	الخدمات الخارجية	الاستهلاكات الأخرى غير مباشرة	استهلاكات مباشرة أخرى	الكهرباء والماء	الاهتلاكات المباشرة	اليد العاملة المباشرة	الاستهلاكات من مادة PRS	الاستهلاكات من مادة PVC	الاستهلاكات من مادة الألمنيوم	الاستهلاكات من مادة النحاس	مراكز التكلفة	الرقم
382777827	135382.8175	341613.15	36977.78	2846286.79	4439.18	209620.92	519481.01	260184.71	265780.66	1252767.87	326763.3832	2255569.926	536767.1273	24953594.14	طبيعة الأنشطة	
194838.029	2375.137		648.733	189122.05	77.880	814.062		1800.171							نشاط مكتب المدير العام	1
61852.54	2375.137		648.733	56736.614	77.880	814.062		1200.114							نشاط السكرتاريا	2
80764.7446	2375.137		648.733	75648.818	77.880	814.062		1200.114							نشاط مشروع المعلوماتية	3

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

80764.7446	2375.137		648.733	75648.818	77.88035	814.0618		1200.114							نشاط الشؤون القانونية والمنازعات	4
80764.7446	2375.137		648.733	75648.818	77.88035	814.0618		1200.114							نشاط المراجعة	5
118589.154	2375.137		648.733	113473.23	77.88035	814.0618		1200.114							نشاط الأمن والوقاية	6
119189.211	2375.137		648.733	113473.23	77.88035	814.0618		1800.171							نشاط نقل العمال	7
119189.211	2375.137		648.733	113473.23	77.88035	814.0618		1800.171							نشاط تكوين العمال	8
119189.211	2375.137		648.733	113473.23	77.88035	814.0618		1800.171							نشاط الخدمات الاجتماعية المقدمة للعمال	9
80764.7446	2375.137		648.733	75648.818	77.88035	814.0618		1200.114							نشاط المحاسبة التحليلية	10

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

80764.7446	2375.1371		648.733	75648.818	77.88035	814.0618		1200.114							نشاط المحاسبة العامة	11
80764.7446	2375.1371		648.733	75648.818	77.88035	814.0618		1200.114							نشاط الميزانية	12
80764.745	2375.137		648.733	75648.818	77.88035	814.0618		1200.114							نشاط المالية	13
166168.032	2375.1371	85403.288	648.733	75648.818	77.88035	814.0618		1200.114							نشاط إدارة المبيعات	14
81004.767	2375.1371		648.733	75648.818	77.88035	814.0618		1440.137							نشاط تسيير الإنتاج والملاحقات	15
81004.767	2375.1371		648.733	75648.818	77.88035	814.0618		1440.137							نشاط تسيير الكوابل المنتجة	16

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

81004.767	2375.1371		648.733	75648.818	77.88035	814.0618		1440.137							نشاط تسيير المخزونات من قطع الغيار	17
81004.767	2375.1371		648.733	75648.818	77.88035	814.0618		1440.137							نشاط تسيير المخزونات من المواد الأولية	18
113302.354	2375.1371	32026.2328	648.733	75648.818	77.88035	1085.416		1440.137							نشاط شراء المواد الأولية	19
113302.354	2375.1371	32026.233	648.733	75648.818	77.88035	1085.416		1440.137							نشاط الإمداد والعبور	20
109644.428	2375.137		648.733	104017.13	77.880	1085.416		1440.137							نشاط شراء قطع الغيار	21
120331.976	2375.137		648.733	113473.23	77.880	1356.77		2400.228							نشاط الصيانة الميكانيكية	22

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

120331.976	2375.137		648.733	113473.23	77.880	1356.77		2400.228							نشاط الصيانة الكهربائية	23
120331.976	2375.137		648.733	113473.23	77.880	1356.77		2400.228							نشاط صيانة العتاد والنقل والتكيف	24
120331.976	2375.137		648.733	113473.23	77.880	1356.77		2400.228							أنشطة صيانة معدات الإنتاج	25
157827.682	2375.1371		648.733	151297.64	77.88035	1628.124		1800.171							نشاط التكنولوجيا	26
157827.682	2375.1371		648.733	151297.64	77.880	1628.124		1800.171							نشاط التكوين	27
الأنشطة الرئيسية																
30702.373	2375.137		648.733		77.880	1085.416		960.091	1692.870	23862.245					نشاط التخطيط والإنتاج	28

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

30702.373	2375.137		648.733		77.880	1085.416		960.091	1692.870	23862.245					نشاط تحضير الآلات	29
30702.373	2375.137		648.733		77.880	1085.416		960.091	1692.870	23862.245					نشاط استلام المادة الأولية	30
30702.373	2375.137		648.733		77.880	1085.416		960.091	1692.870	23862.245					نشاط المناولة في قسم الإنتاج	31
30702.373	2375.137		648.733		77.880	1085.416		960.091	1692.870	23862.245					نشاط استلام مادة PVC العازلة	32
29991.6148	2375.137		648.733		77.880	1221.093		960.091	846.435	23862.245					نشاط الطباعة	33
40385.4595	2375.137		648.733		77.880	1356.77		3600.342	8464.352	23862.245					نشاط التعبئة والتغليف	34
44118.0776	2375.137		648.733		77.880	1628.124		9600.912	5925.047	23862.245					نشاط المخابر	35

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

44118.0776	2375.137		648.733		77.880	1628.124		9600.912	5925.047	23862.245					نشاط التجارب	36
30671.0419	2375.137		648.733		77.880	814.061		1200.114	1692.870	23862.245					نشاط تسليم المنتجات التامة إلى المخازن	37
أنشطة مركز الإنتاج رقم 01																
25391577	2375.137		648.733		77.880	12210.93	66957.327	17761.687	15743.695	59655.613			536767.127	24679378.82	نشاط القلد	38
67403.2339	2375.137		648.733		77.880	814.062	1348.134	960.09118	1523.584	59655.613					نشاط مراقبة مرحلة القلد	39
208683.91	2375.137		648.733		77.880	20351.55	76394.266	20401.938	28778.798	59655.613					نشاط التجميع	40
67572.5209	2375.137		648.733		77.880	814.0618	1348.1341	960.09118	1692.871	59655.612					نشاط مراقبة مرحلة التجميع	41

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

208683.91	2375.137		648.733		77.880	20351.55	76394.266	20401.938	28778.798	59655.613					نشاط الظفر	42
أنشطة مركز الإنتاج رقم 02																
2757764.31	2375.137		648.733		77.880	12210.93	66957.327	17761.687	15743.695	59655.613	326763.383	2255569.926			نشاط العزل	43
67403.2339	2375.137		648.733		77.880	814.062	1348.134	960.091	1523.583	59655.613					نشاط مراقبة العزل	44
208683.91	2375.137		648.733		77.880	20351.55	76394.266	20401.938	28778.798	59655.613					نشاط اللف	45
68920.655	2375.137		648.733		77.880	814.062	2696.268	960.091	1692.871	59655.613					نشاط مراقبة مرحلة اللف	46
208683.91	2375.137		648.733		77.880	20351.55	76394.266	20401.938	28778.798	59655.613					نشاط المراقبة النهائية على الإنتاج	47

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

أنشطة مركز إنتاج الملحقات مركز الإنتاج رقم 03															
150264.766	2375.137		648.733		77.88035	20351.55	17975.121	20401.938	28778.798	59655.613				نشاط إنتاج البكرات الخشبية	48
73070.6398	2375.137		648.733		77.881	1356.77	6740.671	1200.114	1015.722	59655.613				نشاط الرقابة على إنتاج البكرات الخشبية	49
150264.766	2375.137		648.733		77.880	20351.55	17975.121	20401.938	28778.798	59655.613				نشاط إنتاج حبيبات PVC	50
73999.3999	2375.137		648.733		77.88035	1085.416	6740.671	2400.228	1015.723	59655.613				نشاط الرقابة على إنتاج حبيبات PVC	51
397445.346	2375.137		648.733		77.880	13567.7	17975.121	12001.14	16928.705	59655.613			274215.32	نشاط استرجاع مادة النحاس	52
72922.4143	2375.137		648.733		77.880	1085.416	4493.781	1200.114	3385.741	59655.613				نشاط المراقبة بعد عملية الاسترجاع	53

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

أنشطة على مستوى الزبائن															
146528.701	2375.137	64052.466	648.733	75648.818	77.88035	1085.416		2640.251						نشاط مركز التوزيع لشرق البلاد والصحراء	54
146288.678	2375.137	64052.466	648.733	75648.818	77.880	1085.416		2400.228						نشاط مركز التوزيع وسط وغرب البلاد	55
147248.769	2375.137	64052.466	648.733	75648.818	77.880	1085.416		3360.319						نشاط مركز توزيع في المؤسسة	56
33945229.5	135382.82	341613.15	36977.78	2846286.79	4439.18	209620.92	519481.01	260184.71	265780.66	1252767.87	326763.38	2255569.93	536767.13	24953594.14	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المصفوفة رقم (01) والمصفوفة رقم (02)

4.2. الخطوة السادسة: الربط بين الأنشطة والخدمات

يتم في هذه الخطوة الربط بين الأنشطة والمنتجات التي تقدمها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية بالاعتماد على العلاقة السببية المباشرة وغير المباشرة بين الأنشطة والمنتجات، حيث تم بناء مصفوفة تسمى مصفوفة التبعية بين الأنشطة والخدمات (Activity-Service Dependence Matrix) التي يرمز لها بالرمز (ASDM) وتم بناء هذه المصفوفة بناء على العلاقة التي تربط الأنشطة بالخدمات، وتم التعبير عن هذه العلاقة بإشارة (✓)، والجدول الموالي يبين كيفية إعداد المصفوفة التي تربط بين الأنشطة والمنتجات التابعة لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - كالتالي:

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

الجدول رقم (6.4): يبين كيفية الربط بين الأنشطة والمنتجات التابعة لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - المصنوفة رقم (04).

أنشطة على مستوى الزبائن			الأنشطة الداعمة							البيان	
58	57	56	27-26	-23-22 25-24	-19-18-17 21-20	16-15-14	-12-11-10 13	9-8-7	-3-2-1 6-5-4	الأنشطة	
أنشطة الزبائن			تكاليف أنشطة التكنولوجيا	تكاليف أنشطة الصيانة	تكاليف أنشطة التمويل	تكاليف أنشطة تسير المنتج النهائي	تكاليف أنشطة المحاسبة والمالية	تكاليف أنشطة المستخدمين	تكاليف أنشطة الإدارة العامة	مسببات التكلفة طبيعة المنتجات	
نسبة الاستفادة			نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	أنواع المنتجات	الرقم
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	CR 2X16 0.6/1KV	1
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	CR 4X16 0.6/1KV	2
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	H07V-U 1.5mm ² 450/750V	3
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	H07V-U 2.5mm ² 450/750V	4
			✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	البكرات الخشبية	5
			✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	مادة PVC	6
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	النحاس المسترجع	7

المصدر: من إعداد الطالبة بالتعاون مع رئيسة قسم المحاسبة التحليلية ورئيس مصلحة التخطيط والإنتاج بتاريخ 2023/08/30.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

الجدول رقم (7.4): يبين كيفية الربط بين الأنشطة والمنتجات التابعة لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - تابع المصفوفة رقم (04)

البيان		الأنشطة الرئيسية للإنتاج																											
طبيعة الأنشطة		28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	
		الأنشطة الرئيسية العامة								أنشطة مركز الإنتاج رقم 01				أنشطة مركز الإنتاج رقم 02				أنشطة مركز إنتاج الملحقات مركز الإنتاج رقم 03											
الأنشطة	طبيعة المنتجات	نشاط التخطيط والإنتاج	نشاط تحضير الآلات	نشاط استلام المادة الأولية	نشاط المشاركة في قسم الإنتاج	نشاط استلام مادة PVC العازلة	نشاط الطباعة	نشاط التعمية والتعليق	نشاط المخامر	نشاط التجارب	نشاط تسليم المنتجات التامة إلى المخازن	نشاط القلاد	نشاط مراقبة مرحلة القلاد	نشاط التجميع	نشاط مراقبة مرحلة التجميع	نشاط الظفر	نشاط مراقبة مرحلة الظفر	نشاط العزل	نشاط مراقبة العزل	نشاط اللف	نشاط مراقبة مرحلة اللف	نشاط المراقبة النهائية على الإنتاج	نشاط إنتاج البكرات الخشبية	نشاط إنتاج حبيبات PVC	نشاط الرقابة على إنتاج حبيبات PVC	نشاط الرقابة على إنتاج حبيبات	نشاط استرجاع مادة النحاس	نشاط المراقبة بعد عملية الاسترجاع	
		عدد الدفعات	عدد مرات التحضير	عدد مرات الاستلام	عدد مرات المناولة	عدد مرات الإستلام	عدد مرات الطباعة	عدد مرات التعليق	عدد مرات التجارب	عدد مرات التجارب	دفعه منتجه	دفعه منتجه	عدد مرات المراقبة	دفعه منتجه	دفعه منتجه	عدد مرات المراقبة	دفعه منتجه	عدد مرات المراقبة	دفعه منتجه	عدد مرات المراقبة	دفعه منتجه	عدد مرات المراقبة	عدد مرات المراقبة	وحدة منتجه	دفعه منتجه	عدد مرات المراقبة	عدد مرات المراقبة	عدد مرات الاسترجاع	عدد مرات المراقبة
1	CR 2X16 0.6/1KV	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓						
2	CR 4X16 0.6/1KV	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓						
3	H07V-U 1.5mm ² 450/750V	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓						
4	H07V-U 2.5mm ² 450/750V	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓						
5	البكرات الخشبية	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓					
6	مادة PVC	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓			
7	النحاس المسترجع	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		

المصدر: من إعداد الطالبة بالتعاون مع رئيسة قسم المحاسبة التحليلية ورئيس مصلحة التخطيط والإنتاج بتاريخ 2023/08/30.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

من خلال المصفوفة الموضحة في الجدول رقم (6.4) والجدول رقم (7.4) التابع أن الأنشطة الرئيسية العامة أغلبها تشترك في إنتاج أي نوع من أنواع الكوابل التي تنتجها المؤسسة، وأما الأنشطة الخاصة بأقسام الإنتاج (01)، (02)، (03) فهي تختص بكل نوع من المنتجات التي تمر على كل قسم من هذه الأقسام فمثلا نوع الكوابل غير المعزولة فهو يمر بأنشطة قسم الإنتاج رقم (01) ومن ثم نشاط اللف والمراقبة فهو لا يمر على نشاط العزل ولا تحمل تكاليف هذا النشاط على هذا المنتج نظرا لطبيعة إنتاج هذا النوع من الكوابل والمراحل التي يمر بها.

5.2. الخطوة السابعة: تحديد النسب المؤوية للجهد المبذول في مصفوفة التبعية بين الأنشطة

والمنتجات

ويتم في هذه الخطوة استبدال كل إشارة (✓) في مصفوفة التبعية بين الأنشطة والخدمات بنسبة مؤوية تعبر عن مقدار الجهد المبذول على النشاط لإنتاج أي نوع من أنواع الكوابل، وتم الوصول إلى هذه النسب بناء على استخدام مسببات التكلفة التي سبق وإن حددناها في الجدول رقم (2.4) في الخطوة الثانية من المرحلة الأولى، التي تم على أساسها تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات وهذا ما سوف يظهر من خلال تطبيق المعادلة رقم (03).

المنتج المستفيدة من الأنشطة أو مجموعاتها

نسبة استفادة المنتجات من الأنشطة أو مجموعاتها = $\frac{\text{إجمالي المنتجات المقدمة المستفيدة من الأنشطة}}{\text{المعادلة رقم (03)}}$

نشاط التجارب هو 50 تجربة أي مقدر بنسبة محسومة كما يلي: $0.30 = \frac{50}{165}$

165

والمصفوفة رقم (05) من الجدول رقم (8.4) تبين طريقة تحديد النسب التي يستفاد منها كل نوع من المنتجات من إجمالي تكاليف الأنشطة والتي لها علاقة ارتباط بينها وبين كل نوع من هذه المنتجات وهكذا بنفس الطريقة لتحديد إجمالي النسب التي تشكل منها المصفوفة، كما سبق وأشرنا في الخطوة الرابعة أن النسب التي يحتوي عليها العمود الواحد ضروري أن تكون مساوية للعدد الصحيح الواحد (1)، والجدول التالي يوضح ذلك كما يلي:

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

الجدول رقم(8.4): يبين تحديد نسب الاستخدام في المصفوفة رقم (04) باستبدال إشارة(✓) بنسب مؤوية للتبعية بين الأنشطة والمنتجات المصفوفة رقم (05)

أنشطة على مستوى الزبائن			الأنشطة الداعمة							البيان	
أنشطة الزبائن			تكاليف أنشطة التكنولوجيا	تكاليف أنشطة الصيانة	تكاليف أنشطة التموين	تكاليف أنشطة تسير المنتج النهائي	تكاليف أنشطة المحاسبة والمالية	تكاليف أنشطة المستخدمين	تكاليف أنشطة الإدارة العامة	الأنشطة	
الاستفادة نسبة	الاستفادة نسبة	الاستفادة نسبة	التكنولوجيا	الصيانة	التموين	المنتج النهائي	المحاسبة والمالية	المستخدمين	الإدارة العامة	طبيعة المنتجات	
			نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	الرقم
0.125	0.125	0.125	0.007	0.007	0.0082	0.009	0.009	0.008	0.009	CR 2X16 0.6/1KV	1
0.125	0.125	0.125	0.041	0.0417	0.0164	0.054	0.056	0.063	0.056	CR 4X16 0.6/1KV	2
0.25	0.25	0.25	0.110	0.111	0.132	0.143	0.148	0.127	0.185	H07V-U 1.5mm ² 450/750V	3
0.25	0.25	0.25	0.329	0.25	0.295	0.286	0.278	0.238	0.296	H07V-U 2.5mm ² 450/750V	4
			0.165	0.306	0.230	0.179	0.222	0.262	0.195	البكرات الخشبية	5
			0.233	0.153	0.180	0.206	0.156	0.159	0.130	مادة PVC	6
0.25	0.25	0.25	0.117	0.132	0.139	0.125	0.130	0.143	0.130	النحاس المسترجع	7
1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المصفوفة رقم(04) بالتعاون مع رئيسة قسم المحاسبة التحليلية بتاريخ 2023/09/04.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

الجدول رقم (9.4): يبين تحديد نسب الاستخدام في المصفوفة رقم (04) باستبدال إشارة (✓) بنسب مؤوية للتبعية بين الأنشطة والمنتجات تابع المصفوفة رقم (05)

الأنشطة الرئيسية للإنتاج																البيان	
43	42	41	40	39	38	37	36	35	34	33	32	31	30	29	28	الأنشطة	
أنشطة مركز الإنتاج رقم 01						الأنشطة الرئيسية العامة										الرقم	
عدد مرات المراقبة	دفعه منتجة	عدد مرات المراقبة	دفعه منتجة	عدد مرات المراقبة	دفعه منتجة	دفعه منتجة	عدد مرات التجارب	عدد مرات التجارب	عدد مرات التغليف	عدد مرات الطباعة	عدد مرات الاسلام	عدد مرات المناولة	عدد مرات الاسلام	عدد مرات التحضير	عدد الدفعات		
0.25	0.25	0.25	0.25	0.001	0.001	0.008	0.003	0.003	0.004	0.008		0.008	0.008	0.008	0.008	CR 2X16 0.6/1KV	1
0.75	0.75	0.75	0.75	0.004	0.004	0.094	0.030	0.03	0.024	0.05		0.094	0.094	0.094	0.094	CR 4X16 0.6/1KV	2
				0.7	0.7	0.188	0.303	0.303	0.25	0.267	0.25	0.188	0.188	0.188	0.188	H07V-U 1.5mm ² 450/750V	3
				0.295	0.295	0.219	0.364	0.364	0.340	0.3	0.625	0.219	0.219	0.219	0.219	H07V-U 2.5mm ² 450/750V	4
						0.172	0.091	0.091		0.133		0.172	0.172	0.172	0.172	البكرات الخشبية	5
						0.188	0.109	0.109	0.289	0.175	0.125	0.188	0.188	0.188	0.188	مادة PVC	6
						0.133	0.1	0.1	0.094	0.067		0.133	0.133	0.133	0.133	النحاس المسترجع	7
1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المصفوفة رقم (04) بالتعاون مع رئيسة قسم المحاسبة التحليلية بتاريخ 2023/09/04.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

الجدول رقم(10.4): يبين تحديد نسب الاستخدام في المصفوفة رقم (04) باستبدال إشارة(✓) بنسب مئوية في المصفوفة رقم (05) (تابع)

الأنشطة الرئيسية للإنتاج											البيان
55	54	53	52	51	50	49	48	47	46	45	طبيعة الأنشطة
أنشطة مركز إنتاج الملحقات مركز الإنتاج رقم 03						أنشطة مركز الإنتاج رقم 02					طبيعة المنتجات
نشاط المراقبة بعد عملية الاسترجاع	نشاط استرجاع مادة النحاس	نشاط الرقابة على إنتاج PVC	نشاط إنتاج حبيبات PVC	نشاط الرقابة على إنتاج الحشوية	نشاط إنتاج البكرات الخشبية	نشاط المراقبة النهائية على الإنتاج	نشاط مراقبة مرحلة اللف	نشاط اللف	نشاط مراقبة العزل	نشاط العزل	
عدد مرات المراقبة	عدد مرات الاسترجاع	عدد مرات المراقبة	دفعات منتجة	عدد مرات المراقبة	وحدة منتجة	عدد مرات المراقبة	عدد مرات المراقبة	دفعات منتجة	عدد مرات المراقبة	دفعات منتجة	الرقم
						0.001	0.001	0.001	0.001	0.001	1
						0.004	0.004	0.004	0.004	0.004	2
						0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	3
						0.295	0.295	0.295	0.295	0.295	4
				1.00	1.00						5
		1.00	1.00								6
1.00	1.00										7
1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المصفوفة رقم(04) بالتعاون مع رئيسة قسم المحاسبة التحليلية بتاريخ 2023/09/04.

6.2. الخطوة الثامنة: حساب التكلفة

وجاءت هذه الخطوة كآخر خطوة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وفق نموذج كوبر، والتي يتم فيها تحديد التكلفة النهائية للمنتجات وهذا ما تم حسابه بناء على مصفوفة التبعية التي تربط بين الأنشطة والمنتجات التي تنتجها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - ولإتمام هذه الخطوة تم اعتماد الطالبة على النسب المؤوية المحددة في المصفوفة رقم (05) الجداول رقم (9.4 / 10.4) والتكلفة الشهرية للأنشطة المصفوفة رقم (03) في الجدول رقم (5.4) من خلال الدمج بين المصفوفتين، فمثال ذلك:

$$(ر،ل) \times (ل) \times \sum_{1=ل}^{ن=ل} (ر) \times \dots \dots \dots \text{المعادلة رقم (04)}$$

ت خ (ر) = إجمالي تكلفة المنتج (ر).

ن = عدد الأنشطة الموجودة.

ت أ (ل) = مركز تكلفة النشاط (ل).

خ (ر،ل) = النسبة الموجودة في الخلية التي تحتوي على الإدخال (ر) و(ل) في مصفوفة التبعية بين التكلفة والنشاط.

فمثلا إجمالي تكلفة الإنتاج للمنتج H07V-U 1.5mm² 450/750V بالاعتماد على تطبيق المعادلة رقم (04) كالتالي:

$$\begin{aligned} & \text{تحدي تكلفة شهر جانفي 2023 لإنتاج المتر الواحد من الكابل H07V-U 1.5mm}^2 \text{ 450/750V} \\ & = (0.143 \times 490187.1) + (0.148 \times 323059) + (0.127 \times 357567.6) + (0.185 \times 617574) + \\ & + (0.188 \times 30702.37) + (0.110 \times 315655.4) + (0.111 \times 481327.9) + (0.132 \times 336249.1) \\ & + (0.88 \times 30702.37) + (0.188 \times 30702.37) + (0.188 \times 30702.37) + (0.188 \times 30702.37) \\ & + (0.303 \times 44118.08) + (0.25 \times 40385.46) + (0.267 \times 29991.61) + (0.25 \times 25391577) + (0.188 \times 30671.04) + (0.303 \times 0) \\ & + (0) + (0) + (0) + (0) + (0) + (0) + (0) + (0) + (0) + (0) + (0) + (0) + (0.7 \times 67403.23) \\ & + (0.25 \times 147248.8) + (0.25 \times 146288.7) + (0.25 \times 146528.7) \\ & + (44098.247) + (70026.729) + (47860.589) + (45405.414) + (114365.55) = \\ & + (5756.695) + (5756.695) + (5756.695) + (55756.69) + (34592.369) + (53480.878) \\ & + (5750.821) + (13369.114) + (13369.114) + (10096.365) + (7997.764) + (7675.593) \\ & + (146078.74) + (47182.264) + (1930435) + (0) + (0) + (0) + (0) + (47182.264) + (17774104) \\ & + (36572.17) + (36632.18) + (0) + (0) + (0) + (0) + (0) + (0) + (146078.74) + (48244.459) \\ & \text{دج } 20740437.2 = (36812.19) \end{aligned}$$

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

الجدول رقم (11.4): يبين المصنوفة رقم 06 لحساب تكلفة المنتجات من الكوابل لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة- لشهر جانفي 2023م (يتبع)

أنشطة على مستوى الزبائن			الأنشطة الداعمة							البيان	
أنشطة الزبائن			تكاليف أنشطة التكنولوجيا	تكاليف أنشطة الصيانة	تكاليف أنشطة التمويل	تكاليف أنشطة تسيير المنتج النهائي	تكاليف أنشطة المحاسبة والمالية	تكاليف أنشطة المستخدمين	تكاليف أنشطة الإدارة العامة	الأنشطة	الرقم
										طبيعة المنتجات	
147248.8	146288.7	146528.7	315655.4	481327.9	336249.1	490187.1	323059	357567.6	617574		
نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة	نسبة الاستفادة		
18406.1	18286.08	18316.09	2162.023	3342.555	2756.14	4376.671	2991.287	2837.838	5718.277	CR 2X16 0.6/1KV	1
18406.1	18286.08	18316.09	12972.138	20055.329	5512.2809	26260.023	17947.721	22702.707	34309.664	CR 4X16 0.6/1KV	2
36812.19	36572.17	36632.18	34592.369	53480.878	44098.247	70026.729	47860.589	45405.414	114365.55	H07V-U 1.5mm ² 450/750V	3
36812.19	36572.17	36632.18	103777.11	120331.98	99221.057	140053.46	89738.605	85135.151	182984.88	H07V-U 2.5mm ² 450/750V	4
			51888.553	147072.41	77171.933	87533.411	71790.884	93648.666	120083.82	البكرات الخشبية	5
			73508.783	73536.207	60635.09	100663.42	50851.876	56756.767	80055.883	مادة PVC	6
36812.19	36572.17	36632.18	36754.392	63508.543	46854.388	61273.388	41878.016	51081.09	80055.883	النحاس المسترجع	7
146288.7	146528.7	146528.7	315655.36	481327.9	336249.14	490187.1	323058.98	357567.63	617573.96	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المصنوفة رقم (05)

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

الجدول رقم (12.4): يبين المصنوفة رقم 06 لحساب تكلفة المنتجات من الكوابل لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة- لشهر جانفي 2023م (تابع)

الأنشطة الرئيسية للإنتاج																البيان
43	42	41	40	39	38	37	36	35	34	33	32	31	30	29	28	الأنشطة
أنشطة مركز الإنتاج رقم 01						الأنشطة الرئيسية العامة										الرقم
عدد مرات المراقبة	متر منتج	عدد مرات المراقبة	متر منتج	عدد مرات المراقبة	متر منتج	دفعه منتجة	عدد مرات التجارب	عدد مرات التجارب	عدد مرات التجارب	عدد مرات التجارب	الكمية المستعملة	عدد مرات المناولة	عدد مرات الاستلام	عدد مرات التحضير	عدد الدفعات	
67403.23	208683.9	67572.52	208683.9	67403.23	25391577	30671.04	44118.08	44118.08	40385.46	29991.61	30702.37	30702.37	30702.37	30702.37	30702.37	عائلات المنتجات من الكوابل
عدد مرات المراقبة	متر منتج	عدد مرات المراقبة	متر منتج	عدد مرات المراقبة	متر منتج	دفعه منتجة	عدد مرات التجارب	عدد مرات التجارب	عدد مرات التجارب	عدد مرات التجارب	الكمية المستعملة	عدد مرات المناولة	عدد مرات الاستلام	عدد مرات التحضير	عدد الدفعات	مسيبات التكلفة
16850.81	52170.98	16893.13	52170.98	67.403	25391.58	239.618	133.691	133.691	157.756	249.930		239.862	239.862	239.862	239.862	CR 2X16 0.6/1KV
50552.425	156512.93	50679.391	156512.93	269.613	101566.31	2875.410	1336.912	1336.912	946.534	1499.581		2878.348	2878.348	2878.348	82878.34	CR 4X16 0.6/1KV
				47182.264	17774104	5750.821	13369.114	13369.114	10096.365	7997.764	7675.593	5756.695	5756.695	5756.695	55756.69	H07V-U 1.5mm ² 450/750V

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

[illegible]

المصدر: : من إعداد الطالبة بالاعتماد على المصفوفة رقم (05)

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

الجدول رقم (13.4): يبين المصفوفة رقم 06 لحساب تكلفة المنتجات من الكوابل لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة- لشهر جانفي 2023م (تابع)

الأنشطة الرئيسية للإنتاج											البيان	
55	54	53	52	51	50	49	48	47	46	45	طبيعة الأنشطة	
أنشطة مركز إنتاج الملحقات مركز الإنتاج رقم 03						أنشطة مركز الإنتاج رقم 02					الرقم	عائلات المنتجات من الكوابل
72922.41	397445.3	73999.4	150264.8	73070.64	150264.8	208683.9	68920.66	208683.9	67403.23	2757764		
عدد مرات المراقبة	كيلو غرام مسترجع	عدد مرات المراقبة	كيلو غرام منتج	عدد مرات المراقبة	وحدة منتجة	عدد مرات المراقبة	عدد مرات المراقبة	متر منتج	عدد مرات المراقبة	متر منتج		
						208.6839	68.92066	208.6839	67.40323	2757.764	CR 2X16 0.6/1KV	1
						834.73564	275.68262	834.73564	269.61294	11031.057	CR 4X16 0.6/1KV	2
						146078.74	48244.459	146078.74	47182.264	1930435	H07V-U 1.5mm ² 450/750V	3
						61561.754	20331.593	61561.754	19883.954	813540.47	H07V-U 2.5mm ² 450/750V	4
				73070.64	150264.8						البكرات الخشبية	5
		73999.4	150264.8								PVC مادة	6
72922.41	397445.3										النحاس المسترجع	7
72922.41	397445.3	73999.4	150264.8	73070.64	150264.8	208683.91	68920.655	208683.91	67403.234	2757764.3	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المصفوفة رقم (05)

الجدول رقم (14.4): يبين التكلفة النهائية للمتر الواحد لكل نوع من المنتجات

الرقم	أنواع المنتجات	إجمالي التكاليف	الكمية المنتج	تكلفة المتر الواحد حسب نظام ABC
1	CR 2X16 0.6/1KV	247923.5249	3922	63.214
2	CR 4X16 0.6/1KV	743616.2967	5380	138.22
3	H07V-U 1.5mm ² 450/750V	20740437.2	1059000	19.585
4	H07V-U 2.5mm ² 450/750V	9526108.4	320000	29.769
5	البكرات الخشبية وألواح التحميل	910924.909		
6	مادة PVC	779435.809		
7	النحاس المسترجع	996783.324		
	إجمالي التكاليف	33945229.47		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المصفوفة رقم 06 في الجدول رقم (11-12-13/4)

من خلال الجدول رقم (14.4) قمنا بتحديد التكلفة النهائية لإنتاج المتر الواحد لكل نوع من أنواع الكوابل المختارة للدراسة وأيضا التكلفة الإجمالية للبكرات الخشبية المستخدمة للوواح التحميل الخاصة برفع الكوابل الكهربائية بالإضافة إلى تقدير تكلفة مادة PVC المنتجة وأيضا تحديد تكاليف مادة النحاس المسترجع حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لشهر جانفي 2023م، وتحدد التكلفة الإجمالية حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC للمنتجات كما يلي:

بعدما تم تحديد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة المبينة في المصفوفة رقم (06) الجداول رقم (11.3) (11.4) (12.4) (13.4).

نحدد تكلفة إنتاج المتر الواحد للمنتج H07V-U 1.5mm² 450/750V كما يلي:

التكلفة الإجمالية للإنتاج الخاصة بكل نوع من أنواع الكوابل

تكلفة إنتاج المتر الواحد =

إجمالي الإنتاج لشهر جانفي 2023

$$= 19.585 \text{ دج للمتر} = 1059000 / 20740437.2$$

ما نلاحظه من خلال تحديد التكلفة المحققة حسب نظام التكاليف المطبق لدى مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة وبين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة أن هذا الأخير يساهم في تحديد تكلفة الإنتاج بدقة نتيجة لتحصيل تكاليف الأنشطة على المنتجات بناء على العلاقة التي تربط بين تكلفة النشاط والعلاقة السببية بينه وبين المنتج وهذا ما يساهم في دراستنا إلى فصل تكاليف الأنشطة الخاصة بقسم الإنتاج رقم 03 وتحميلها على المنتجات التي ينتجها هذا القسم فقط المختص بإنتاج (البكرات الخشبية ولوائح الرفع، مادة PVC ومادة النحاس المسترجع) وهذا راجع إلى أن المؤسسة تستثني تحديد تكاليف هذا القسم وتحمل تكاليفه على المنتجات منها ما تحمله كتكاليف صناعية أخرى مباشرة ومنها ما تعتبره تكاليف أخرى غير مباشرة وهذه الطريقة غير عقلانية للتحميل ومشوهة للتكاليف مما يجعل تكلفة منتجاتها مرتفعة واستشهادا لذلك المبالغ الموضحة في الجدول رقم (14.4) التي تظهر تكاليف إنتاج البكرات الخشبية وألواح رفع الكوابل المقدرة بتكلفة إجمالي تساوي 910924.909 دج وإجمالي تكاليف إنتاج مادة PVC المقدرة بتكلفة إجمالية تساوي 779435.809 دج وأيضا تكاليف مادة النحاس المسترجع المقدرة بمبلغ إجمالي 996783.324 دج.

المبحث الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في مؤسسة

ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-

بعدما تم بناء النموذج التصوري المقترح لنظام التكاليف على أساس النشاط ABC في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- بناءً عليه سوف نقوم باقتراح نموذج تصوري لتطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII والذي يتلاءم مع طبيعة المؤسسة محل الدراسة باعتباره أحد الآليات الداعمة لتعزيز نظم المعلومات التكاليفية بالنسبة للمؤسسة والتي تعتبر مخرجات هذه النظم مدخلات تعتمد عليها المؤسسة في اتخاذ قراراتها.¹

المطلب الأول: دواعي استخدام نظام ABCII في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية

هناك العديد من الدواعي التي تتطلب تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات لدى مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل وهي:²

- يساهم في قياس التكاليف لأغراض الرقابة والتخطيط الجيد من أجل تحديد مستويات كل صفة من مواصفات الكوابل ثم تحدد تكلفة المتر الواحد من الكوابل بناءً على إجمالي تكاليف المواصفات؛
- يدعم المؤسسة بتجسيد فكرة إنتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما يمكن إنتاجه وهذا من خلال تحديد أنواع المنتجات التي تحقق قيمة للزبون؛
- تطبيق نظام ABCII يتوافق مع العديد من التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية منها نظام ABC الذي يعتبر نظام ABCII وليد له، ونظام الإنتاج الآني JIT الذي يخفض من تكاليف التخزين أي الإنتاج حسب الطلب، وتقنية التكلفة المستهدفة التي تحقق على مستوى فترة الإنجاز، إدارة الجودة الشاملة، المقارنة المرجعية وغيرها من التقنيات التي تساهم في تخفيض تكلفة المنتجات من الكوابل وفق ما يتوافق مع حاجة ومتطلبات الزبائن؛
- يركز على تلبية احتياجات عبر البحث على التحسينات التي تحقق أفضل الفوائد لدى الزبائن من خلال المقارنة بين بدائل تحسينات المواصفة المتعلقة بتكلفة إنتاج هذه التحسينات؛

¹ محمد وائل محمد شوابكة، مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس المواصفات ABCII في ظل خصائص الشركات (الشركات الصناعية للمساهمة العامة الأردنية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الإسراء الخاصة، عمان، الأردن، 2018، ص: 03.

² محمد وائل محمد الشوابكة، مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس المواصفات (ABCII) في ظل خصائص الشركات (الشركة الصناعية للمساهمة العامة الأردنية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال جامعة الإسراء الخاصة، الأردن، 2018، ص: 29 - 37.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

- تعتبر كل مواصفة من مواصفات المنتج مثل، الضغط، التوتر، السمك، الجودة، التصميم منتجا مستقلا متمثلة تكلفته في في مجموع تكاليف الأنشطة التي تتكون منها مواصفات تلك المنتج عند ذلك المستوى من مستويات الانجاز.

المطلب الثاني: أسس نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة-

يقوم تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات على العديد من المقومات والمتطلبات، كما سبق وأشرنا لها في الجانب النظري للدراسة، وهذا ما سوف نسقطه تطبيقيا على مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- المختارة للدراسة، فلا بدا من دراسة بعض الأسس التي من خلالها نستطيع إنجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII وهي:

1. دراسة السوق:

إن أول خطوة لنجاح أي مؤسسة اقتصادية في أي مجال سواء كانت في مجال الصناعة أو الخدمات أو أي مجال آخر خاصة كانت أو عامة وهو "دراسة واقع السوق"، والذي يعتبر نقطة انطلاق لتطبيق نظام ABCII الذي يتم من خلاله دراسة المواصفات الأساسية لأي منتج الذي يرغب الزبون والمستهلك توفرها كما تلي رغبته ويعود السبب الرئيسي للمؤسسات التي لم تبلغ ذروة الريادة في مجال عملها هو إهمالها لدراسة واقع السوق الذي تنشط فيه من خلال دراسة حاجات ورغبات الزبائن والمستهلكين وتحديد جملة المواصفات المطلوبة والمرغوبة أن تتوفر في المنتج المحدد.

وتعود أهمية دراسة السوق نظرا لاعتباره نقطة انطلاق تحديد المواصفات، وبالتالي تقوم مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية بدراسة واقع السوق الذي تنشط بالاعتماد على دائرة التسويق التي تعتبر هذه الخطوة من مهامها الأساسية وهذا عن طريق الزيارات الميدانية لبعض المؤسسات الرائدة في نفس مجال عملها سواء على المستوى الوطني أو العالمي والقيام بعرض وتعريف منتجاتها في المعارض الدولية وعبر موقعها الإلكتروني وهذا من أجل التعرف على واقع السوق الذي تنشط فيه، ولإجراء هذه الدراسة تقوم المؤسسة بتوفر مجموعة من الشروط وهي:

- تحديد الزبائن المستهدفين؛

- تحديد أذواق الزبائن والمستهلكين والعمل على توظيفها في المنتجات؛

2. تحديد المنافسين وتحليلهم:

- تحديد أنواع المنتجات المعروضة والمطلوبة بقوة مع تحديد كل المواصفات التي تتشكل منها هذه المنتجات؛

- تحديد المواصفات التي لم تتوفر في السلع المنافسة والتي يرغب الزبون في توفيقها باعتبارها من المواصفات الضرورية له؛

- تحديد ودراسة تكلفة هذه المنتجات؛

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

- إنتاج منتجات بمواصفات لم تتمكن المؤسسات المنافسة إنتاجها وهذا من خلال إنتاج منتجات جديد تتفرد بها المؤسسة أو من خلال تحسين مواصفات المنتجات التي تنتجها مسبقا؛

المطلب الثالث: تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة - حسب نموذج Bromwich

لتطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة - سوف يمر على مجموعة من الخطوات كما حددها Bromwich كما سبق وتطرقنا لها في الجانب النظري للدراسة والتي تتشكل من (04) أربع خطوات مهمة وهي:

- تحديد حاجات ورغبات الزبائن؛
- تحديد المواصفات الأساسية للمنتج مع تحديد كل مستوى من مستويات الإنجاز؛
- تحديد تكلفة إنجاز كل صفة من المواصفات؛
- تحديد التكلفة النهائية للمنتج؛

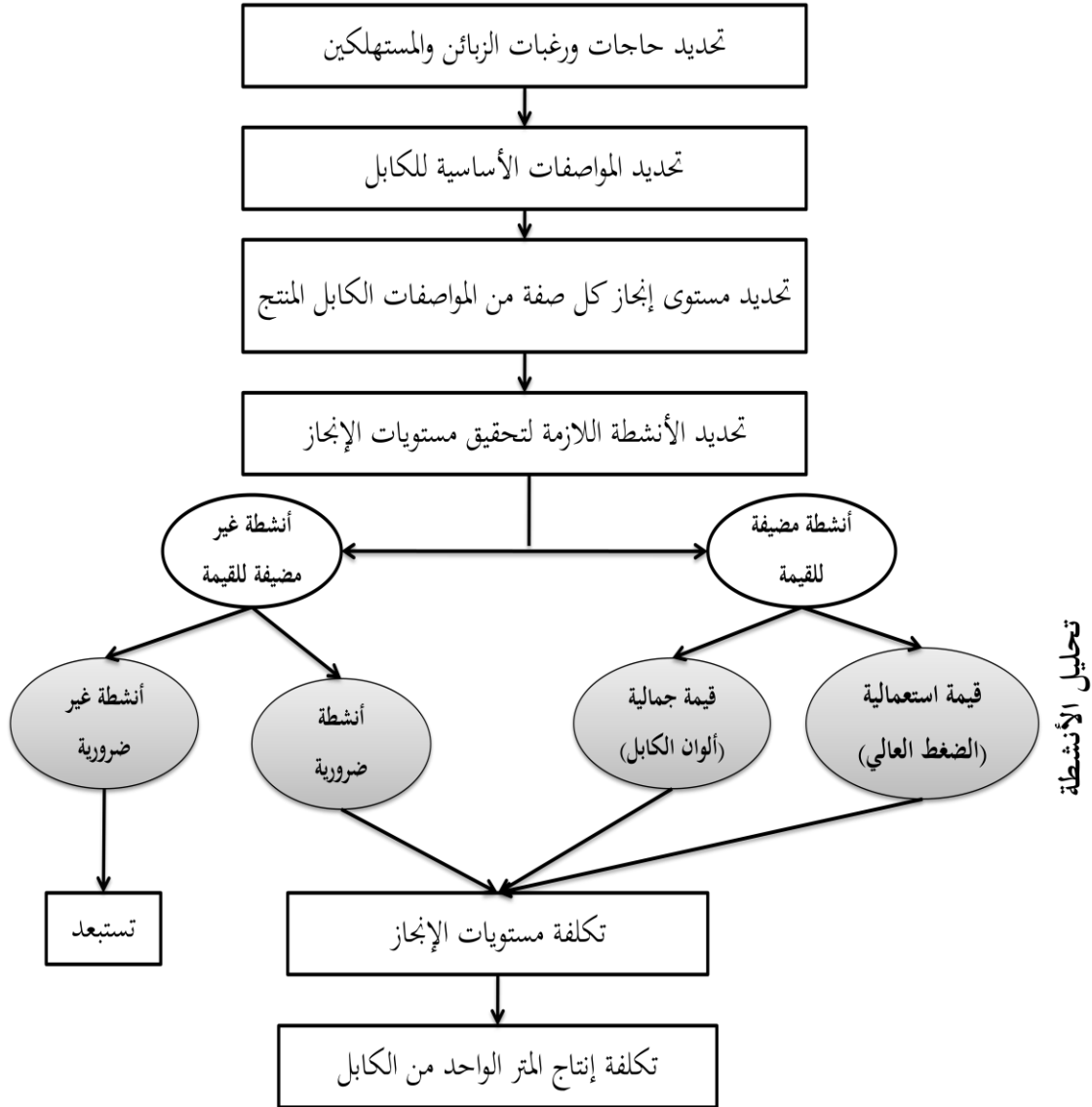
وحتى تتمكن من تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية هناك مجموعة من الأساسيات المتمثلة في:

1. وجود مجموعة من المواصفات الأساسية للمنتج التي تتفق مع احتياجات ومتطلبات الزبائن؛
2. وجود عدد من مستويات الإنجاز لكل صفة من المواصفات الأساسية للمنتج؛
3. إمكانية قياس التكلفة والعائد للمنتج عند كل مستوى من مستويات الإنجاز؛
4. إمكانية تحديد المزيج الأمثل من مستويات الإنجاز في شكل مصفوفة وبما يتحقق معها أفضل عائد للمؤسسة، مع الوفاء بمتطلبات زبائنها.

إضافة إلى التطورات التي طرأت على هذا النظام من قبل العديد من الباحثين والأكاديميين عبر عدد من الخطوات تظهر حسب الشكل الآتي:

الشكل رقم (4.4): يبين خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في

مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-



المصدر: صالح محمد عبد الرحمن الحمود، تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة مع دراسة تطبيقية، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل - العلوم الإنسانية والإدارية، المجلد (08)، العدد (02)، السعودية، 2007، ص: 178 (بتصرف).

يبين الشكل رقم: (4.4) المراحل الأساسية التي يتم من خلالها تحديد وقياس تكلفة إنجاز كل صفة من

مواصفات الكابل باستخدام أسلوب التكلفة على أساس المواصفات ABCII وذلك وفقا للخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تحديد حاجات ورغبات الزبائن

تقوم المؤسسة بترتيب أولويات ومتطلبات الزبائن حسب فئات مختلفة كل حسب درجة ومقدار أفضليته والتي لها أثر على درجة رضائهم على منتج أو خدمة ما بالمواصفات التي يرغب توفرها في هذا المنتج مثل:

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

(التصميم، الشكل، الحجم، اللون، الوزن، الجودة) وهذا يحدد حسب درجة الأهمية النسبية لكل صفة من مواصفات المنتج، والتي حددت بناء على آراء المختصين الممارسين لمحاكاة التكاليف في المؤسسة،¹ بالاعتماد على إدارة البحث والتطوير التي تقوم بدراسة وتحديد حاجات ورغبات الزبائن لتحديد مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل - بسكرة - حاجات ورغبات زبائنهم بناء على متطلباتهم التي يقدموها للمؤسسة كل حسب نوع المنتج من الكوابل الذي يحتاجه ويتطابق مع احتياجاته الإستعمالية لنوع الكابل الذي يختاره، فتأخذ المؤسسة هذه المواصفات بالحسبان وتقوم بترجمتها في شكل منتج يتصف بجملة الخصائص والمواصفات التي تلي رغبته وفق خطة إستراتيجية مدروسة ومحكمة مسبقا.

الخطوة الثانية: تحديد المواصفات الأساسية مع تحديد كل مستوى من مستويات الإنجاز

بعدما تم دراسة رغبات الزبائن في الخطوة السابقة تأتي المؤسسة محل الدراسة في هذه الخطوة بتحديد المواصفات الأساسية للمنتج بناء على الدافع الأساسي الذي يدفع الزبون لاقتناء المنتج وهو المواصفات التي يرغبها هذا الزبون، ويمكن حصر كل المواصفات التي يتشكل منها المنتج (الكابل) إلى:

1. تحديد المواصفات:

ويتم في هذه المرحلة تحديد مواصفات المنتجات من الكوابل حسب التالي:

أولاً: المواصفات الفنية

إن المواصفات الفنية هي جملة المواصفات التي تتعلق بالهيكلية الصناعية التي يتشكل منها منتج الكوابل ككل وتحلل المواصفات الفنية للمنتج بناء على مجموعة المكونات التي تتكون منها كل عائلة من الكوابل وهي:- النحاس - الألمنيوم - مادة PVC - مادة PRS - مادة PRC - الإستهلاكات الأخرى المباشرة.

ثانياً: المواصفات الخدمية

وهي المواصفات التي تختلف باختلاف نوع الكابل المنتج والمواصفات التي يتميز بها هذا النوع من الكوابل منها ما هو مشترك الاستخدام كالكوابل الناقلة للتيار الكهربائي في الأعمدة الكهربائية ذات الضغط العالي ومنها ما هي موجهة للاستخدام الفردي مثل الكوابل المنزلية ذات الضغط المتوسط، وتتوفر هذه المواصفات على البدائل مناسبة في ظل الإمكانيات المتاحة والسعر الأنسب الذي يتوافق مع قدرات الزبائن.

ثالثاً: المواصفات من حيث الزبون والمنافسين:

يصنف هذا النوع من المواصفات إلى أنواع من المواصفات فهي كالتالي:

¹ Franceschini Fiorenzo, Advanced Quality Function Deployment, A CRC Press Company Boca Raton London New York Washington, D.C, America, 2002, P: 48.

• مواصفات أساسية:

هي المواصفات التي يحددها الزبون ويرغب أن تتوفر في المنتج الذي يريد الحصول عليه من بين جميع البدائل المتاحة والتي تحقق له أقصى درجات الإشباع وهذا ما تقوم مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل باستخدامها فهي تنتج على حسب المواصفات التي يرغب بها الزبون ويريد أن تتوفر في المنتج الذي يريده.

• مواصفات ذات البعد الواحد:

يقصد بالمواصفات ذات البعد الواحد هي المواصفات التي تتميز بدرجة عالية من رضا الزبائن عليها نتيجة لتوفرها على كل الحاجات والرغبات المطلوبة والتي يتوقعها الزبائن أن يحصلوا عليها، وفي حال عدم توفر توقعاتهم المطلوبة في هذه المواصفات سوف تفقد درجة عالية من رضا الزبائن عليها.¹

• مواصفات مميزة:

تتميز منتجات ENICAB لصناعة الكوابل عن باقي المنتجات الأخرى من الكوابل نتيجة لحرص المؤسسة في المحافظة على متعاملاتها بتوفير الخصائص المطلوب في منتجاتها وأيضاً تسعى مؤسسة ENICAB في الحصول على متعاملين جدد.

• مواصفات تحفيزية:

لدى المؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل ميزة خاصة تميزها عن باقي المنتجات من الكوابل في السوق سواء كانت منتجات محلية أو أجنبية.

• مواصفات جذابة:

وهي المواصفات التي لا يتوقع الزبون أن يجدها في المنتج، أي أن عدم وجود هذه المواصفة لا تؤدي إلى عدم رضاهم، ولكن عندما يتحقق وجود هذه المواصفة يقابلها جذب الزبائن وتحقيق رضاهم على المنتجات المختارة.² وهناك العديد من الأساليب التي يمكن الاستعانة بها على تحديد المواصفات التي يتشكل منها المنتج وهي: أسلوب التحليل المشترك ويستخدم هذا الأسلوب عند تحليل مواصفات المنتج بناء على تقييم وتقدير قيمة المواصفة من وجهة نظر الزبون، أسلوب التحليل الذاتي وهنا تقتصر المؤسسة بتحديد الأهمية النسبية لكل صفة من المواصفات من وجهة نظرها بتقدير شخصي دون إخضاعها لمسائلة الزبائن في تحديد أهمية هذه المواصفات على عكس أسلوب التحليل المشترك، أما بالنسبة لأسلوب هندسة القيمة فهو الأسلوب الذي يقوم إذا اختارت المؤسسة تحديد درجة أهمية المواصفات على تقدير شخصي في إطار الإمكانيات المتاحة بتكلفة أقل وسعر أقل فأسلوب هندسة القيمة هو الأسلوب الملائم الذي يسعى إلى البحث على أفضل الطرق التي تساهم في تصميم وإنتاج المنتجات في ضوء الإمكانيات المتاحة من حيث التكلفة والمنفعة التي يرغبها الزبون.

¹ نادر حمد الجبران، تطوير استخدام مدخل تحديد التكلفة طبقاً لمواصفات المنتج بهدف زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية، مجلة التجارة والتمويل، العدد (01)، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2011، ص: 38.

² نادر حمد الجبران، المرجع نفسه، ص: 38.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

الجدول رقم (15.4): يبين الطاقة الإنتاجية للمنتجات الأكثر طلبا من الزبائن لشهر جانفي

2023م

العدد	اسم المنتج	الكمية المنتجة	العائلة
1	CR 2X16 0.6/1KV	3922 متر	كوابل توزيع
2	CR 4X16 0.6/1KV	5380 متر	
3	H07V-U 1.5mm ² 450/750V	1059000 متر	كوابل منزلية
4	H07V-U 2.5mm ² 450/750V	320000 متر	
الإجمالي		1388302 متر	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (02).

الجدول رقم (15.4) يبين عدد المنتجات المختارة للدراسة بالكمية المنتجة لشهر جانفي 2023م والعائلات التي ينتمي لها كل نوع من الكوابل المختارة، وتم اختيار هذه النوع من الكوابل كونها تمر على جميع المراحل الإنتاجية من ناحية وتميزها بمجموعة من المواصفات والخصائص حسب طلب الزبائن بما يتوافق مع رغبتهم من ناحية أخرى.

1.1. تعريف المواصفات المطلوبة في المنتجات المحددة

الجودة: تتميز المنتجات من الكوابل التي تنتجها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية بجودة عالية نتيجة لمطابقتها للمواصفات العالمية للجودة.

الضغط: تصنف المنتجات من الكوابل إلى ثلاثة أقسام: كوابل ذات الضغط العالي، كوابل ذات الضغط المتوسط وكوابل ذات الضغط المنخفض.

التكلفة: تتميز المنتجات من الكوابل التي تنتجها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية بالعقلانية من حيث تحديد التكلفة.

النوع: تتنوع المنتجات من الكوابل التي تنتجها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية بحيث تقسم منتجاتها إلى عائلات كل عائلة تتشكل من مجموعة من الكوابل بخصائص ومواصفات تختلف على باقي العائلات من الكابلات التي تنتجها.

الاستخدام: يستخدم كل نوع من الكوابل بحسب طبيعة ومكان الاستخدام وبحسب الحاجة أو الضرورة التي تستلزم توفير هذا النوع من الكوابل منها كوابل مقاومة لأشعة الشمس، كوابل ضد الحرائق، كوابل ضد الحشرات، وكوابل هوائية وكوابل مقاومة للماء وغيرها... إلخ.

اللون: تحدد الألوان من الكوابل بحسب درجة أفضلية الزبائن.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

التسويق: تسوق المنتجات من الكوابل بحسب قوى الطلب والعرض على كل نوع من أنواع الكوابل التي تنتجها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية.

التصميم: تصميم المنتجات من الكوابل حسب طلب ودرجة أفضلية الزبائن.

السلك: يختلف سمك الكوابل الكهربائية المنتجة بمقاسات مختلفة بحيث تختلف باختلاف الغرض الموجه إلى استخدام الكابل الكهربائي بحيث يبدأ سمكه من 1 ملمتر إلى غاية 1000 ملمتر.

2.1. تحديد الأهمية النسبية لمتطلبات واحتياجات الزبائن:

وبما أن مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية تقوم بتحديد مواصفات الكوابل المنتجة بناء على ما يفضله الزبون فهنا نقوم باستخدام أسلوب التحليل المشترك، وعلى هذا الأساس تم حصر المواصفات في استمارة استقصائية موجهة إلى مجموعة من الزبائن، وتم تحويلها إلى استمارة الكترونية حتى يسهل الإجابة عليها نظرا أن مراكز بيع المؤسسة متفرقة وتم استرجاع 35 إجابة، مستخدمة سلم ليكارت الخماسي مع تحديد الأوزان التي قدمت في الاستمارة الموجهة للمبحوثين بالأوزان التالية: (ضرورية جدا، ضرورية، ضرورية إلى حد ما، غير ضرورية، غير ضرورية جدا) مرتبة من الأكبر إلى الأصغر حسب درجات السلم (3,2,1,5,4) وتم استفرغ إجابات المبحوثين برنامج Excel لحساب درجة الأفضلية لدى الزبائن لكل صفة من المواصفات التي يفضلونها والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (16.4): يبين طريقة تحديد الأهمية النسبية للمواصفات المطلوبة من الزبائن ترتيبها حسب

درجات الأهمية

مواصفات يفضلها الزبائن	ضرورية جدا	ضرورية	إلى حد ما	غير ضرورية	غير ضرورية جدا	المجموع الترتيحي	الأهمية النسبية	الترتيب حسب الأهمية النسبية
الجودة	170	-	-	-	-	170	15%	1
الضغط	150	20	-	-	-	170	15%	2
التكلفة	100	32	6	-	-	158	12%	3
النوع	95	40	-	-	-	135	12%	4
الاستخدام	110	24	-	-	-	134	12%	5
اللون	25	20	15	-	-	60	5%	9
التسويق	40	35	45	-	-	125	11%	7
التصميم	15	20	35	-	-	70	6%	8
السلك	75	32	36	-	-	143	13%	6
الإجمالي						1140	100%	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم الاستقصائية الملحق رقم (08) باستخدام برنامج Excel.

• الوزن الترجيحي:

يحسب الوزن الترجيحي بناء على المعادلة التالية:

الوزن الترجيحي = مجموع التكرارات لكل مقياس $\times$ درجة القياس في السلم

مثلا: حساب المجموع الترجيحي لمواصفة اللون:

$$(3 \times 5) + (4 \times 5) + (5 \times 5) = \text{الوزن الترجيحي لمواصفة اللون}$$

• المجموع الترجيحي:

يحسب المجموع الترجيحي وفقا للعلاقة التالي:

المجموع الترجيحي = مجموع حاصل ضرب المقياس الأول + مجموع حاصل ضرب المقياس الثاني +
مجموع حاصل ضرب n

• حساب الأهمية النسبية

من الجدول رقم (16.4) تحسب النسبية فتحسب نسبة الأهمية النسبية كما يلي:

الأهمية النسبية = المجموع الترجيحي لكل مواصفة مطلوبة / المجموع الترجيحي لكل المواصفات

مثلا: حساب نسبة الأهمية النسبية لمواصفة اللون:

$$\text{الأهمية النسبية لمواصفة اللون} = 1140 / 60 = 100 \times 5 \% = 5 \%$$

3.1. تحديد مصفوفة العلاقات لمكون وحدة المنتج:

تقوم في هذه الخطوة بإعداد مصفوفة العلاقة المكونة للمنتج المحدد بناء على مرحلتين هما:¹

الخطوة الأولى:

نقوم بتحويل العلاقة المعبر عنها بالرموز بين متطلبات الزبون والمواصفات المطلوبة لوحدة المنتج إلى قيم عددية هذا التحويل حسب مقياس الكاردينال باستخدام (09,03,01)، كما هو معروض في الجدول رقم (17.4).

الخطوة الثانية:

رسم خارطة العلاقة بين متطلبات الزبون والجزء المكون الذي يساهم في إنجاز ذلك المتطلب وقد أعطيت أوزان العلاقات من أجل إظهار أسبقية نسب مكونات إنجاز متطلبات الزبائن على أساس المواصفات المطلوبة.

¹ حيدر عطاء زوين، مرجع سبق ذكره، ص: 105.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

الجدول رقم (17.4): الأوزان لعلاقة مكونات وحدة المنتج (مصنوفة العلاقات)

مصنوفة العلاقات	
●	علاقة قوية جدا = 9 نقاط
●	علاقة متوسطة = 3 نقاط
▲	علاقة ضعيفة = 1 نقطة واحدة

Sours: Franceschini, Fiorenzo, **Advanced Quality Function Deployment**, A CRC Press Company Boca Raton London New York Washington, D.C, America, 2002, p: 56.

الجدول رقم: (18.4): يبين مصنوفة العلاقات لمكونات وحدة المنتج لتحقيق المواصفات المطلوبة

المواد المباشرة	الخواص التي	1	2	3	4	5	9	7	8	6
الجودة	الضغط	التكلفة	النوع	الاستخدام	اللون	التسويق	التصميم	السبك		
CR 2X16 0.6/1KV										
مادة الألمنيوم	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
مادة PRS	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
CR 4X16 0.6/1KV										
مادة الألمنيوم	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
مادة PRS	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
H07V-U 1.5mm² 450/750V										
مادة النحاس	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
مادة PVC	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
H07V-U 2.5mm² 450/750V										
مادة النحاس	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
مادة PVC	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقابلة مع رئيس البحث والتطوير 2023/09/08.

بعد إعداد مصنوفة العلاقات وإظهار كل مكون في إنجاز كل صفة من المواصفات المنتج بعدها يتم تحويل الرموز إلى قيم عددية وهذا يتم من خلال استخدام المعادلة التالية:

الأهمية النسبية لكل مكون = مساهمة مكون المادة المباشرة x درجة أفضلية مستوى إنجاز المواصفة

مثال ذلك ← مواصفة الجودة = 15 x 9 / 100 = 1.35%.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

الجدول رقم (4.19): يبين الأهمية النسبية لمكونات وحدات الإنتاج في تحقيق المواصفات المطلوبة

المواد المباشرة	المواصفات	1	2	3	4	5	9	7	8	6	الأهمية النسبية لتكلفة كل مكون من مكونات المواصفة
الأهمية النسبية		15%	15%	12%	12%	12%	5%	11%	6%	13%	100%
CR 2X16 0.6/1KV											
مادة الألمنيوم		1.34	1.34	1.09	1.07	1.057	-	0.315	0.55	0.38	7.142%
مادة PRS		1.34	1.34	1.09	0.36	1.06	0.47	-	0.062	0.13	5.847%
CR 4X16 0.6/1KV											
مادة الألمنيوم		1.342	1.342	1.089	1.066	1.057	-	0.316	0.553	0.376	7.142%
مادة PRS		1.342	1.342	1.089	0.355	1.057	0.474		0.061	0.125	5.847%
H07V-U 1.5mm ² 450/750V											
مادة النحاس		1.342	1.342	1.089	1.066	1.057	-	0.316	0.553	0.125	6.891%
مادة PVC		1.342	1.342	1.089	0.355	1.057	0.474	-	0.061	0.125	5.847%
H07V-U 2.5mm ² 450/750V											
مادة النحاس		1.342	1.342	1.089	1.066	1.058	-	0.316	0.553	0.125	6.891%
مادة PVC		1.342	1.342	1.089	0.355	1.058	0.474	-	0.061	0.125	5.847%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (17.4) والجدول رقم (18.4).

الخطوة الثالثة: تحديد تكلفة إنجاز كل صفة من المواصفات المنتج

وبعد ما تم تحديد الأهمية النسبية لمكونات وحدات المنتج التي تحقق المواصفات المطلوبة، يتم في هذه الخطوة تحديد تكلفة إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج بالاعتماد على نسبة الأهمية النسبية لكل مكون من مكونات المواصفة الموضحة في الجدول رقم (19.4) من المواد المباشرة لكل نوع من المنتجات المختارة، وتحسب وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة كل مواصفة من المادة المباشرة المستعملة} = \text{تكلفة المكون} \times \text{الأهمية النسبية لتكلفة كل مكون من مكونات المواصفة}$$

1. التكاليف المرتبطة بحجم الإنتاج:

تحدد التكاليف التي تتعلق بحجم الإنتاج في تحديد المواد التي تستخدم في هذا النوع من المنتجات، ومنه فإن المواد التي لها علاقة مباشرة بالمنتج CR 2X16 0.6/1KV فهي: (مادة النحاس، مادة PRS، المواد

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

الاستهلاكية المباشرة الأخرى)، ولتحديد تكلفة مواصفة كل نوع من المنتجات من المواد المباشرة المستعملة فهي
تحدد كالتالي:

تكلفة كل مواصفة من المادة المباشرة المستعملة = %الأهمية النسبية كل مواصفة X إجمالي
الاستخدامات من كل مادة مباشرة مستعملة

ولحساب تكلفة مواصفة الجودة من المواد المباشرة للمنتج CR 2X16 0.6/1KV فهي تساوي:

تكلفة كل مواصفة من المادة المباشرة المستعملة = (الأهمية النسبية لتكلفة مواصفة الجودة X إجمالي
الاستخدامات من مادة النحاس/الأهمية النسبية لتكلفة كل مكون مادة النحاس) + (الأهمية النسبية
لتكلفة مواصفة الجودة X إجمالي الاستخدامات من مادة PRS / إجمالي الأهمية النسبية لتكلفة كل
مكون مادة PRS)

$$= (7.142\%/1.34 \times 143376.33) + (5.847\%/1.34 \times 87296.42) = 20036.53 + 26942.49 = 46979.02 \text{ دج}$$

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

الجدول رقم(20.4): يبين التكاليف المرتبطة بحجم الإنتاج المنتجات لشهر جانفي 2023م

6	8	7	9	5	4	3	2	1	المواصفات	المواد المباشرة
السمك	التصميم	التسويق	اللون	الاستخدام	النوع	التكلفة	الضغط	الجودة	المبالغ	
CR 2X16 0.6/1KV										
7554.463	11093.968	6339.41	-	21237.02	21395.50	21870.96	26942.49	26942.49	143376.33	مادة الألمنيوم
1872.695	916.71	-	7071.72	15793.50	5303.78	16264.94	20036.53	20036.53	87296.42	مادة PRS
9427.158	12010.678	6339.41	7071.72	37030.52	26699.28	38135.9	46979.02	46979.02	230672.75	حجم تكاليف الإنتاج لكل مواصفة
CR 4X16 0.6/1KV										
20727.67	30439.23	17393.84	-	58269.38	58704.22	60008.76	73923.84	73923.84	393390.80	مادة الألمنيوم
5137.08	2514.65	-	19398.76	43323.90	14549.07	44617.15	54963.16	54963.16	7239466.9	مادة PRS
25864.75	32953.88	17393.84	19398.76	43323.9	14549.07	44617.15	54963.16	128887	632857.77	حجم تكاليف الإنتاج لكل مواصفة
H07V-U 1.5mm² 450/750V										
301997.30	1330477.61	760272.92		2546914.28	2565921.11	2622941.58	3231159.91	3231159.91	16590844.62	مادة النحاس
35204.80	17233.120	-	132941.22	296902.05	99705.91	305764.7	376666.77	376666.78	1641085.46	مادة PVC
337202.1	1347710.73	760272.92	132941.22	2843816.33	2665627.02	2928706.28	3607826.68	3607826.69	18231930.08	حجم تكاليف الإنتاج لكل مواصفة
H07V-U 2.5mm² 450/750V										
152224.18	670638.009	383221.719	-	1283792.76	1293373.31	1322114.93	1628692.31	1628692.31	8362749.52	مادة النحاس
13182.009	6452.73	-	49778.22	111171.36	37333.67	114489.90	141038.28	141038.29	614484.46	مادة PVC
165406.19	677090.739	383221.719	49778.22	1394964.12	1330706.98	1436604.83	1769730.59	1769730.6	8977233.98	حجم تكاليف الإنتاج لكل مواصفة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (19.4).

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

2. التكاليف المرتبطة بالنشاط لكل مواصفة من مواصفات الإنتاج

ترتبط التكاليف الخاصة بالنشاط لكل صفة من مواصفات المنتجات المحددة لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية بالتكاليف التي تتغير بتغير حجم ونوع الإنتاج والمدة الزمنية التي تستغرقها إنجاز مواصفات هذا المنتج مثل: التكاليف الصناعية غير المباشرة والعمالة (تكاليف العمل)، والجدول الموالي يبين إجمالي الوقت اللازم لإنجاز الأنشطة الرئيسية للمنتجات المحددة لشهر جانفي 2023 م كما يلي:

الجدول رقم(21.4): يبين إجمالي الوقت اللازم لإنجاز الأنشطة الرئيسية للمنتجات لشهر جانفي

2023م

المدة الزمنية التي يستغرقها المتر الواحد في كل نشاط إنتاجي				الأنشطة الرئيسية
H07V-U 2.5mm ² 450/750V	H07V-U 1.5mm ² 450/750V	CR 4X16 0.6/1KV	CR 2X16 0.6/1KV	
0.22 ثانية	0.24 ثانية	10.41 ثانية	28.4 ثانية	القلد
-	-	10.41 ثانية	12.41 ثانية	التجميع
-	-	10.41 ثانية	18.68 ثانية	الظفر
0.75 ثانية	0.02 ثانية	10.41 ثانية	18.68 ثانية	العزل
0.03 ثانية	0.03 ثانية	10.41 ثانية	11.1 ثانية	اللف
0.05 ثواني	0.01 ثواني	28.35 ثواني	35.69 ثانية	المراقبة
0.03 ثانية	0.02 ثانية	/	/	التعبئة والتغليف
1.08 ثانية	0.324 ثانية	80.4 ثانية	124.96 ثانية	إجمالي
0.018 دقيقة	0.0054 دقيقة	1.34 دقيقة	2.066 دقائق	المدة الزمنية للمتر الواحد
320000 متر	1059000 متر	5380 متر	3922 متر	الكمية المنتجة
5760 دقيقة	5760 دقيقة	7200 دقيقة	8100 دقيقة	المدة الزمنية الإجمالية بالدقائق
60د	60د	60د	60د	60د/1 ساعة
96 ساعة	96 ساعة	120 ساعة	135 ساعة	عدد ساعات العمل

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مقابلة مع رئيس التخطيط والإنتاج 2023/09/31 والملحق رقم 06.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

الجدول رقم (22.4): يبين إجمالي الزمن اللازم لإنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج لشهر جانفي

2023م

H07V-U 2.5mm ² 450/750V		H07V-U 1.5mm ² 450/750V		CR 4X16 0.6/1KV		CR 2X16 0.6/1KV		الأهمية النسبية	المواصفات
الزمن		الزمن		الزمن		الزمن		%	
14.316	95	14.316	95	17.895	120	20.132	135	15%	الجودة
14.316	95	14.316	95	17.895	120	20.132	135	15%	الضغط
11.621	95	11.621	95	14.526	120	16.342	135	12%	التكلفة
11.368	95	11.368	95	14.211	120	15.987	135	12%	النوع
11.284	95	11.284	95	14.105	120	15.868	135	12%	الاستخدام
5.0526	95	5.0526	95	6.3158	120	7.1053	135	5%	اللون
10.105	95	10.105	95	12.632	120	14.211	135	11%	التسويق
5.8947	95	5.8947	95	7.3684	120	8.2895	135	6%	التصميم
12.042	95	12.042	95	15.053	120	16.934	135	13%	السلك
96	95	96	95	120	120	135	135	100%	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (21.4).

1.2. تحديد تكاليف العمل لكل صفة من مواصفات المنتج:

تحدد تكاليف العمل اللازم لإنجاز أي صفة من مواصفات المنتج بناء على تحديد الوقت اللازم باعتباره المسبب الرئيسي للتكلفة، لذلك يحدد الحجم الزمني لإنجاز أي صفة من المواصفة والذي يتم من خلاله تحديد تكلفة كل مواصفة من العمل المباشر، وهذا يتم من خلال تواصل الطالبة مع رئيس مصلحة المستخدمين للحصول على قيمة الراتب الشهري للعامل الواحد الذي ينتمي إلى أقسام الإنتاج فحدد متوسط الراتب الشهري لكل عامل بمقدار 70000 دج، ولتحديد أجر الساعة الواحد نتبع ما يلي:¹

$$\text{متوسط الراتب الشهري للعامل} = 70000 \text{ دج}$$

$$\text{متوسط الأجر اليومي للعامل} = \text{متوسط الراتب الشهري} / \text{عدد أيام العمل في الشهر}.$$

نظرا لأن العامل يعمل لمدة 30 يوم في الشهر فتحسب متوسط أجره اليوم الواحد كالتالي:

$$\text{متوسط أجره اليوم} = 70000 / 30 = 2333.33 \text{ دج}$$

$$\text{متوسط أجره الساعة} = \text{متوسط أجره اليوم الواحد} / \text{عدد ساعات العمل في اليوم الواحد}$$

$$\text{أجره الساعة} = 2333.33 / 8 \text{ ساعات} = 291.667 \text{ دج}$$

ويتم احتساب تكلفة كل مواصفة من عنصر العمل بناء على تكلفة حجم الوقت اللازم لإنجاز أي صفة من هذه المواصفات الخاصة بالمنتج، والجدول الموالي يبين ذلك:

¹ مقابلة مع رئيس مصلحة المستخدمين بتاريخ 2023/07/23.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

الجدول رقم (23.4): يبين تكاليف العمل اللازم لإنجاز كل صفة من مواصفات المنتجات لشهر جانفي 2023م الوحدة/ دج

السمك	التصميم	التسويق	اللون	الاستخدام	النوع	التكلفة	الضغط	الجودة	
291.67 دج	291.67 دج	291.67 دج	291.67 دج	291.67 دج	291.67 دج	291.67 دج	291.67 دج	291.67 دج	معدل الأجر / ساعة
CR 2X16 0.6/1KV									
8.289	7.827	14.211	7.105	15.868	15.987	16.342	20.132	20.132	الزمن لكل مواصفة
2417.763	2282.817	4144.737	2072.368	4628.289	4662.829	4766.447	5871.711	5871.711	تكلفة العمل لكل مواصفة / دينار
CR 4X16 0.6/1KV									
15.053	7.368	12.632	6.316	14.105	14.211	14.526	17.895	17.895	الزمن لكل مواصفة
4390.351	2149.123	3684.211	1842.105	4114.035	4144.737	4236.842	5219.298	5219.298	تكلفة العمل لكل مواصفة / دينار
H07V-U 1.5mm² 450/750V									
12.042	5.895	10.105	5.0526	11.284	11.368	11.621	14.316	14.316	الزمن لكل مواصفة
3512.281	1719.298	2947.368	1473.684	3291.228	3315.789	3389.474	4175.439	4175.439	تكلفة العمل لكل مواصفة / دينار
H07V-U 2.5mm² 450/750V									
12.042	5.895	10.105	5.0526	11.284	11.368	11.621	14.316	14.316	الزمن لكل مواصفة
3512.281	1719.298	2947.368	1473.684	3291.228	3315.789	3389.474	4175.439	4175.439	تكلفة العمل لكل مواصفة / دينار

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (22.4).

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

من خلال الجدول رقم (22.4) الذي يظهر كيفية تحديد تكلفة العمل اللازم لإنجاز كل صفة من المواصفات التي يتشكل منها كل نوع من أنواع المنتجات المختارة، فمثلا لو أردنا حساب تكلفة مواصفة الجودة للمنتج CR 2X16 0.6/1KV فتحسب وفقا للعلاقة التالية:

تكلفة العمل لكل مواصفة = الحجم الزمني لكل مواصفة X معدل الأجر / ساعة

مثال ذلك: لحساب تكلفة العمل لمواصفة الجودة فهي تساوي:

تكلفة العمل لمواصفة الجودة = الحجم الزمني لمواصفة الجودة X معدل الأجر / الساعي

$$= 291.67 \times 20.132 \leftarrow 5871.711 \text{ دج}$$

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

2.2. تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة

قدرت التكاليف الصناعية غير المباشرة في الملحق رقم (02) لكل نوع من المنتجات المختارة لشهر جانفي 2023م

التي هي على التوالي (4268.56 دج، 11710.94 دج، 337379.14 دج، 166122.37 دج)، بحسب ترتيب كل نوع من المنتجات، والجدول رقم (23.4) و (24.4) يبين توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المواصفات التي يتكون منها كل نوع من المنتجات على النحو التالي:

الجدول رقم (24.4) يبين توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على كل مواصفات المنتج لشهر

جانفي 2023م (يتبع)

CR 4X16 0.6/1KV		CR 2X16 0.6/1KV		الأهمية النسبية (1)	المواصفات	الترتيب
التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مواصفة ('2X 1) = '3	التكاليف الصناعية غير المباشرة ('2)	التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مواصفة (2 x 1) = 3	التكاليف الصناعية غير المباشرة (2)			
1746.368	11710.94	636.5396	4268.56	15%	الجودة	1
1746.368	11710.94	636.5396	4268.56	15%	الضغط	2
1417.640	11710.94	516.7204	4268.56	12%	التكلفة	3
1386.822	11710.94	505.4874	4268.56	12%	النوع	4
1376.549	11710.94	501.743	4268.56	12%	الاستخدام	5
616.365	11710.94	224.6611	4268.56	5%	اللون	9
1232.731	11710.94	449.3221	4268.56	11%	التسويق	8
719.093	11710.94	262.1046	4268.56	6%	التصميم	7
1469.004	11710.94	535.4422	4268.56	13%	السلك	6
11710.94		4268.56		100%	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (23.4).

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

الجدول رقم (25.4) يبين توزيع التكاليف غير المباشرة على كل مواصفات المنتج لشهر جانفي 2023م

(تابع)

H07V-U 2.5mm ² 450/750V		H07V-U 1.5mm ² 450/750V		النسبة (%)	المواصفات	الترتيب
التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مواصفة (3 = 1 x 2)	التكاليف الصناعية غير المباشرة (2)	التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مواصفة (3 = 1 x 2)	التكاليف الصناعية غير المباشرة (2)			
24772.634	166122.37	50310.93	337379.14	15%	الجودة	1
24772.634	166122.37	50310.93	337379.14	15%	الضغط	2
20109.550	166122.37	40840.64	337379.14	12%	التكلفة	3
19672.386	166122.37	39952.8	337379.14	12%	النوع	4
19526.665	166122.37	39656.85	337379.14	12%	الاستخدام	5
8743.283	166122.37	17756.8	337379.14	5%	اللون	9
17486.565	166122.37	35513.6	337379.14	11%	التسويق	8
10200.496	166122.37	20716.27	337379.14	6%	التصميم	7
20838.157	166122.37	42320.37	337379.14	13%	السلك	6
166122.37	166122.37	337379.14	337379.14	100%	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (23.4).

الجدول رقم (24.4) والجدول التابع رقم (25.4) يبين طريقة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل منتج على كل المواصفات التي يتشكل منها هذا المنتج فمثلا حساب التكلفة الصناعية غير المباشرة لمواصفة الجودة للمنتج CR 2X16 0.6/1KV فيساوي:

التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مواصفة = نسبة الأهمية النسبية للمواصفة X إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة للمنتج المحدد

مثال ذلك: لحساب التكاليف الصناعية غير المباشرة لمواصفة الجودة فهي تساوي:

التكاليف الصناعية غير المباشرة لمواصفة الجودة = نسبة الأهمية النسبية لمواصفة X إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة لمنتج CR 2X16 0.6/1KV

$$636.5396 = \leftarrow 4268.56 \times 0.149122807 =$$

والجدول الموالي يبين إجمالي التكاليف المرتبطة بحجم النشاط كالتالي:

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

الجدول رقم (26.4): يبين إجمالي التكاليف المرتبطة بحجم النشاط لشهر جانفي 2023 م (يتبع)

CR 4X16 0.6/1KV			CR 2X16 0.6/1KV			الخصائص
تكاليف النشاط لكل مواصفة '3 = ('1' + '2')	التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مواصفة '2	تكاليف العمل لكل مواصفة دج/ '1	تكاليف النشاط لكل مواصفة '3 = ('1' + '2')	التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مواصفة (2)	تكاليف العمل لكل مواصفة دج/ (1)	
6530.725	1746.368	4784.357	6508.25	636.54	5871.711	الجودة
6530.725	1746.368	4784.357	6508.25	636.54	5871.711	الضغط
5301.412	1417.64	3883.772	5283.168	516.72	4766.447	التكلفة
5186.164	1386.822	3799.342	5168.316	505.487	4662.829	النوع
5147.748	1376.549	3771.199	5130.032	501.743	4628.289	الاستخدام
2304.961	616.365	1688.596	2297.03	224.661	2072.368	اللون
4609.924	1232.731	3377.193	4594.059	449.322	4144.737	التسويق
2689.122	719.093	1970.029	2679.868	262.105	2417.763	التصميم
5493.492	1469.004	4024.488	5474.587	535.442	4939.145	السلك
43794.27	11710.94	35000	43643.56	4268.56	39375	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد الجدول رقم (23.4) والجدول رقم (24.4)

الجدول رقم (27.4): يبين إجمالي التكاليف المرتبطة بحجم النشاط لشهر جانفي 2023 م (تابع)

H07V-U 2.5mm ² 450/750V			H07V-U 1.5mm ² 450/750V			الخصائص
تكاليف النشاط لكل مواصفة '3 = ('1' + '2')	التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مواصفة '2	تكاليف العمل لكل مواصفة دج/ '1	تكاليف النشاط لكل مواصفة '3 = ('1' + '2')	التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مواصفة (2)	تكاليف العمل لكل مواصفة دج/ (1)	
28948.073	24772.634	4175.439	54486.369	50310.93	4175.439	الجودة
28948.073	24772.634	4175.439	54486.369	50310.93	4175.439	الضغط
23499.024	20109.550	3389.474	44230.114	40840.64	3389.474	التكلفة
22988.175	19672.386	3315.789	43268.589	39952.8	3315.789	النوع
22817.893	19526.665	3291.228	42948.078	39656.85	3291.228	الاستخدام
10216.967	8743.283	1473.684	19230.484	17756.8	1473.684	اللون
20433.933	17486.565	2947.368	38460.968	35513.6	2947.368	التسويق
11919.794	10200.496	1719.298	22435.568	20716.27	1719.298	التصميم
24350.438	20838.157	3512.281	45832.651	42320.37	3512.281	السلك
194122.37	166122.37	28000	365379.14	337379.14	28000	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد الجدول رقم (23.4) والجدول رقم (24.4)

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

يتضح من الجدول رقم (26.4) و (27.4) أن التكاليف المرتبطة بحجم النشاط تقدر بناء على جمع تكاليف العمل مع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وتحسب وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{تكاليف النشاط لكل مواصفة} = \text{تكاليف العمل لكل مواصفة} + \text{التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مواصفة}$$

مثلا: لتحديد تكلفة الجودة المرتبطة بحجم النشاط لمواصفة الجودة للمنتج CR 2X16 0.6/1KV فتحسب كما يلي:

$$\text{تكاليف حجم النشاط لمواصفة الجودة} = \text{تكاليف العمل لمواصفة الجودة} + \text{التكاليف الصناعية غير المباشرة لمواصفة الجودة}$$

$$636.540 + 5871.711 \leftarrow = 6508.25 \text{ دج}$$

3. التكاليف المرتبطة بالطاقة

تتضمن التكاليف المتعلقة بالطاقة لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية على التكاليف الناتجة عن الاهتلاكات المباشرة وغير المباشرة وأيضا تكاليف الكهرباء والماء والتي توزع على أساس نسب الأهمية النسبية لكل مواصفة من المواصفات التي يتشكل منها كل نوع من المنتجات، والجدول الموالي يبين القيمة التي تتحصل عليها كل مواصفة من تكاليف القرار التي تتعلق بكل منتج كالتالي:

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

الجدول رقم (28.4): يبين تحديد التكاليف المرتبطة بالطاقة لكل مواصفة من المواصفات لشهر جانفي 2023م

6	8	7	9	5	4	3	2	1	المواصفات	التكاليف المباشرة
السمك	التصميم	التسويق	اللون	الاستخدام	النوع	التكلفة	الضغط	الجودة	المبالغ	
%13	%6	%11	%05	%12	%12	%12	%15	%15	%100	الأهمية النسبية
CR 2X16 0.6/1KV										
268.18	131.28	225.045	112.52	251.30	253.18	258.80	318.814	318.81	2137.93	الكهرباء والماء
273.95	134.1	229.89	114.94	256.70	258.62	264.37	325.67	325.67	2183.91	الاهتلاك المباشر
139.54	68.301	117.10	58.549	130.76	131.74	134.66	165.89	165.89	1112.44	الاهتلاك غير المباشر
681.67	333.68	572.03	286.01	638.77	643.53	657.83	810.37	810.37	5434.28	التكاليف المرتبطة بالطاقة
CR 4X16 0.6/1KV										
735.75	360.16	617.41	308.71	689.45	694.595	710.024	874.66	874.67	5865.43	الكهرباء والماء
751.58	367.90	630.70	315.35	704.28	709.54	725.304	893.49	893.49	5991.64	الاهتلاك المباشر
382.84	187.404	321.26	160.63	358.75	361.42	369.45	455.12	455.12	3052.007	الاهتلاك غير المباشر
1870.17	915.47	1569.38	784.69	1752.47	1765.55	1804.78	2223.28	2223.28	14909.08	التكاليف المرتبطة بالطاقة
H07V-U 1.5mm² 450/750V										
21196.37	10375.85	17787.16	8893.58	19862.3	20010.56	20455.24	25198.48	25198.48	168978.06	الكهرباء والماء
21652.25	10599.01	18169.72	9084.86	20289.5	20440.94	20895.18	25740.44	25740.44	172612.37	الاهتلاك المباشر
11029.18	5398.9	9255.26	4627.62	10335	10412.164	10643.55	13111.614	13111.61	87924.94	الاهتلاك غير المباشر
53877.81	26373.75	45212.14	22606.072	50486.9	50863.66	51993.97	64050.54	64050.54	429515.37	التكاليف المرتبطة بالطاقة
H07V-U 2.5mm² 450/750V										
10436.90	5108.97	8758.24	4379.12	9780.03	9853.02	10071.97	12407.501	12407.5	83203.24	الكهرباء والماء
10661.46	5218.90	8946.68	4473.34	9990.46	10065.01	10288.68	12674.46	12674.46	84993.44	الاهتلاك المباشر
5430.67	2658.37	4557.20	2278.60	5088.88	5126.85	5240.78	6456.04	6456.038	43293.43	الاهتلاك غير المباشر
26529.022	12986.23	22262.12	11131.058	24859.4	25044.881	25601.43	31537.10	31538	211490.11	التكاليف المرتبطة بالطاقة

المصدر: من إعداد الطالبة الاعتماد على الملحق رقم(02)

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

يبين الجدول رقم (28.4) طريقة تحديد تكاليف الطاقة المتعلقة بكل نوع من أنواع المنتجات بعدما تم توزيع تكاليف الكهرباء والماء وأيضا تكاليف الاهتلاكات المباشرة وغير المباشرة بضرب إجمالي لهذه التكاليف نسبة الأهمية النسبية لكل مواصفة من مواصفات المنتج حتى نتمكن من تحديد إجمالي التكاليف المتعلقة بالطاقة لكل هذه المواصفات وذلك من خلال ما يلي:

مثال ذلك: لتحديد تكلفة الطاقة لمواصفة الجودة للمنتج CR 2X16 0.6/1KV نقوم بما يلي:

$$\begin{aligned} \text{التكاليف المرتبطة بالطاقة لمواصفة الجودة لهذا المنتج} &= (\text{إجمالي تكاليف الكهرباء والماء } X \% \\ \text{الأهمية النسبية لمواصفة الجودة}) &+ (\text{إجمالي تكاليف الاهتلاك المباشرة } X \% \text{ الأهمية النسبية لمواصفة} \\ \text{الجودة}) &+ (\text{إجمالي تكاليف الاهتلاك غير المباشر } X \% \text{ الأهمية النسبية لمواصفة الجودة}) \\ &= (0.149122807 \times 2137.93) + (0.149122807 \times 2183.91) + (1112.44 \times 0.149122807) \\ &= 318.81 + 325.67 + 165.89 = 810.37 \text{ دج} \end{aligned}$$

4. التكاليف المرتبطة بالقرار:

تتضمن التكاليف المرتبطة بالقرار في إجمالي التكاليف التي تتعلق بالقرارات الإدارية لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية، ومن بين التكاليف التي تتحملها هذه الأخيرة المتعلقة بقراراتها الإدارية وتحملها بطريقة غير مباشرة على منتجاتها نجد: التكاليف الأخرى غير المباشرة، تكاليف اليد العاملة غير المباشرة، تكاليف الخدمات الخارجية والخارجية الأخرى، الضرائب، الأعباء المالية، وتوزع هذه التكاليف وفق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII بناء على الأهمية النسبية التي تحتاجها كل مواصفة، والجدول الموالي يبين طريقة توزيع هذه التكاليف على المواصفات التي يتشكل منها كل منتج من المنتجات المختارة لشهر جانفي 2023 م على حدى كما يلي:

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

الجدول رقم (29.4) يبين إجمالي التكاليف المرتبطة بالقرار لكل صفة من مواصفات المنتجات لشهر جانفي 2023م

المواصفات	الأهمية النسبية	التكاليف الإدارية للمنتج CR 2X16 0.6/1KV	التكاليف الإدارية للمنتج CR 4X16 0.6/1KV	التكاليف الإدارية للمنتج H07V-U 1.5mm ² 450/750V	التكاليف الإدارية للمنتج H07V-U 2.5mm ² 450/750V
المبالغ		30257.69	77525.81	2233432.39	1099722
الجودة	15%	4512.112	11560.87	333055.707	163993.6
الضغط	15%	4512.112	11560.87	333055.707	163993.6
التكلفة	12%	3662.773	9384.703	270362.868	133124.2
النوع	12%	3583.148	9180.688	264485.4146	130230.2
الاستخدام	12%	3556.606	9112.683	262526.264	129265.5
اللون	5%	1592.51	4080.306	117549.073	57880.09
التسويق	11%	3185.02	8160.612	235098.146	115760.2
التصميم	6%	1857.928	4760.357	137140.586	67526.77
السمك	13%	3795.482	9724.729	280158.624	137947.5
	100%	30257.69	77525.81	2233432.39	1099722

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (01)

يوضح كل من الجدول رقم (29.4) طريقة تحديد التكاليف المرتبطة بالقرار لكل صفة من مواصفات كل نوع من أنواع المنتجات المحددة بعدما تم توزيع التكاليف (التكاليف الأخرى غير المباشرة، تكاليف اليد العاملة غير المباشرة، تكاليف الخدمات الخارجية والخارجية الأخرى، الضرائب، الأعباء المالية) على أساس المواصفات التي يتشكل منها كل منتج بناء على نسبة الأهمية النسبية لكل مواصفة، ولتحديد التكلفة المرتبطة بالقرار لكل مواصفة فهي تحسب وفقا للعلاقة التالية:

مثال ذلك: لتحديد تكلفة القرار لمواصفة الجودة للمنتج CR 2X16 0.6/1KV نقوم بما يلي:

تكلفة القرار لمواصفة الجودة لهذا المنتج = (التكاليف الأخرى غير المباشرة X % الأهمية النسبية لمواصفة الجودة) + (إجمالي تكلفة الخدمات الخارجية X % الأهمية النسبية لمواصفة الجودة) + (إجمالي تكلفة اليد العاملة غير المباشرة X % الأهمية النسبية لمواصفة الجودة) + (إجمالي تكلفة الضرائب والرسوم X % الأهمية النسبية لمواصفة الجودة) + (إجمالي تكلفة أعباء الفوائد X % الأهمية النسبية لمواصفة الجودة).

$$= (0.149122807 \times 1722.45) + (0.149122807 \times 36.48) + (0.149122807 \times 25387.88) + (0.149122807 \times 303.85) + (0.149122807 \times 2807.03) + (5.44) + (3785.912) + (45.310) + (418.592) = 4512.112 \text{ دج}$$

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

الخطوة الرابعة: تحديد التكلفة النهائية للمنتج

بعدما تم تحديد تكاليف المواصفات المرتبطة بحجم الإنتاج، الأنشطة، الطاقة، القرار، تأتي هذه المرحلة لتحديد التكلفة النهائية للمنتج بنا على تحديد التكاليف الكلية لكل مواصفة من المواصفات التي يتشكل منها كل نوع من المنتجات التي تم عرضها في المراحل السابقة، ومنه تحدد التكلفة النهائية للمنتجات على أساس المواصفات لكل نوع من المنتجات على النحو التالي:

❖ تحديد التكلفة على أساس المواصفات للمنتج CR 2X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م:

من خلال نتائج الجداول رقم (4/20) والجداول رقم (4/26) والجداول رقم (4/28) والجداول رقم (4/29) فإنها تسمح بتحديد التكلفة النهائية للمنتج

CR 2X16 0.6/1KV المبني على أساس المواصفات كالتالي:

الجدول رقم (30.4): يبين التكلفة النهائية لمواصفات المنتج CR 2X16 0.6/1KV لشهر جانفي

2023م

الترتيب	المواصفات	التكاليف المرتبطة بحجم الإنتاج (1)	التكاليف المرتبطة بالنشاط (2)	التكاليف المرتبطة بالطاقة (3)	التكاليف المرتبطة بالقرار (4)	مجموع تكاليف المواصفات (5 = 4+3+2+1)
1	الجودة	46979.02	6508.25	810.37	4512.112	58809.752
2	الضغط	46979.02	6508.25	810.37	4512.112	58809.752
3	التكلفة	38135.9	5283.168	657.834	3662.773	47739.675
4	النوع	26699.28	5168.316	643.533	3583.148	36094.277
5	الاستخدام	37030.52	5130.032	638.766	3556.606	46355.924
9	اللون	7071.72	2297.03	286.015	1592.51	11247.275
7	التسويق	6339.41	4594.059	572.0292	3185.02	14690.518
8	التصميم	12010.678	2679.868	333.6837	1857.928	16882.158
6	السمك	9427.158	5474.587	681.668	3795.482	19378.895
	الإجمالي	75987.2311	43643.56	5434.278	30257.69	310008.225
	إجمالي الإنتاج لشهر جانفي 2023					
	تكلفة إنتاج المتر الواحد					
						79.043 دج
						3922 متر

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم: (20.4) والجدول رقم (26.4) والجدول رقم (28.4) والجدول رقم (29.4).

يظهر الجدول أعلاه التكلفة النهائية للمنتج CR 2X16 0.6/1KV المبني على أساس المواصفات

الذي يحسب وفقا للعلاقة التالية:

إجمالي التكاليف لكل مواصفة من مواصفات المنتج المبني على أساس المواصفات = التكلفة المرتبطة

بحجم الإنتاج + التكلفة المرتبطة بالنشاط + التكلفة المرتبطة بالطاقة + التكلفة المرتبطة بالقرار

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

لحساب التكلفة النهائية لمواصفة الجودة للمنتج CR 2X16 0.6/1KV تحسب كما يلي:

$$= 46979.02 + 6508.25 + 810.37 + 4512.112 \leftarrow = 58809.752 \text{ دج}$$

ولتحديد التكلفة النهائية لباقي مواصفات المنتج فإنها تحسب بنفس الطريقة التي حددنا بها التكلفة النهائية لمواصفة الجودة.

إذا: التكلفة النهائية للمنتج على أساس المواصفات تحدد وفقا للعلاقة التالية:

$$\begin{aligned} & \text{التكلفة النهائية للمنتج على أساس المواصفات} = \text{التكلفة النهائية لمواصفة الجودة} + \text{التكلفة النهائية} \\ & \text{مواصفة الضغط} + \text{التكلفة النهائية مواصفة التكلفة} + \text{التكلفة النهائية مواصفة النوع} + \text{التكلفة النهائية} \\ & \text{مواصفة الاستخدام} + \text{التكلفة النهائية مواصفة اللون} + \text{التكلفة النهائية مواصفة التسويق} + \text{التكلفة النهائية} \\ & \text{مواصفة التصميم} + \text{التكلفة النهائية مواصفة السمك} \end{aligned}$$

مثال ذلك:

التكلفة النهائية للمنتج CR 2X16 0.6/1KV المبني على أساس المواصفات

$$= 11247.275 + 46355.924 + 36094.277 + 47739.675 + 58809.752 + 58809.752 =$$

$$= 19378.895 + 16882.158 + 14690.518 \leftarrow = 31008.2249 \text{ دج}$$

أما بالنسبة لتحديد تكلفة إنتاج المتر الواحد من الكابل فإنه يحدد وفقا للعلاقة التالية:

التكلفة الإجمالية للمنتج المبني على أساس المواصفات

$$\text{تكلفة إنتاج المتر الواحد من الكابل} = \frac{\text{التكلفة الإجمالية للمنتج المبني على أساس المواصفات}}{\text{إجمالي الإنتاج جانفي 2023}}$$

إجمالي الإنتاج جانفي 2023

مثال ذلك:

لتحديد تكلفة إنتاج المتر الواحد من الكابل CR 2X16 0.6/1KV المبني على أساس المواصفات فإنه يحدد كما يلي:

$$= 31008.2249 / 3922 \text{ متر} = 79.043 \text{ دج}$$

وهكذا بنفس الطريقة لتحديد تكلفة المتر الواحد من الأنواع الأخرى من الكوابل المختارة للدراسة.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

❖ تحديد التكلفة على أساس المواصفات للمنتج CR 4X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م:

من خلال نتائج الجداول رقم (4/20) والجداول رقم (4/26) والجداول رقم (4/28) والجداول رقم (4/29) فإنها تسمح بتحديد التكلفة النهائية للمنتج CR 4X16 0.6/1KV المبني على أساس المواصفات كالتالي:

الجدول رقم (31.4): يبين التكلفة النهائية لمواصفات المنتج CR 4X16 0.6/1KV لشهر جانفي 2023م

الترتيب	المواصفات	التكاليف المرتبطة بحجم الإنتاج (1)	التكاليف المرتبطة بالنشاط (2)	التكاليف المرتبطة بالطاقة (3)	التكاليف المرتبطة بالقرار (4)	مجموع تكاليف المواصفات (5 = 4+3+2+1)
1	الجودة	128887	6530.725	2223.283	11560.867	149201.875
2	الضغط	128887	6530.725	2223.283	11560.867	149201.875
3	التكلفة	104625.91	5301.412	1804.783	9384.704	121116.808
4	النوع	73253.29	5186.164	1765.548	9180.689	89385.6907
5	الاستخدام	101593.28	5147.748	1752.47	9112.683	117606.181
9	اللون	19398.76	2304.961	784.688	4080.306	26568.7156
7	التسويق	17393.84	4609.924	1569.377	8160.612	31733.7521
8	التصميم	32953.88	2689.122	915.470	4760.357	41318.8286
6	السلك	25864.75	5493.492	1870.173	9724.729	42953.1448
	الإجمالي	632857.77	43794.27	14909.0772	77525.81	769086.931
	إجمالي الإنتاج لشهر جانفي 2023					
	تكلفة إنتاج المتر الواحد					
	142.953 دج					

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم: (20.4) والجداول رقم (26.4) والجداول رقم (28.4) والجداول رقم (29.4)

يظهر الجدول رقم (31.4) الذي يبين التكلفة النهائية للمنتج CR 4X16 0.6/1KV المبني على أساس المواصفات بنفس الطريقة التي حددنا بها تكلفة المنتج الأول، لذلك تقدر التكلفة الإجمالية لهذا المنتج بـ 769086.931 دج والتي من خلالها نحدد تكلفة المتر الواحد والذي قدر بـ 142.953 دج.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

❖ تحديد التكلفة على أساس المواصفات للمنتج H07V-U 1.5mm² 450/750V لشهر جانفي 2023م:

من خلال نتائج الجداول رقم (20.4) والجداول رقم (27.4) والجداول رقم (28.4) والجداول رقم (29.4) فإنها تسمح بتحديد التكلفة النهائية للمنتج H07V-U 1.5mm² 450/750V المبني على أساس المواصفات كالتالي:

الجدول رقم (32.4): يبين التكلفة النهائية لمواصفات المنتج H07V-U 1.5mm² 450/750V لشهر جانفي 2023م

الترتيب	المواصفات	التكاليف المرتبطة بحجم الإنتاج (1)	التكاليف المرتبطة بالنشاط (2)	التكاليف المرتبطة بالطاقة (3)	التكاليف المرتبطة بالقرار (4)	مجموع تكاليف المواصفات 5 = (4+3+2+1)
1	الجودة	3607826.69	54486.363	64050.54	333055.7	4059419.3
2	الضغط	3607826.68	54486.363	64050.538	333055.7	4059419.29
3	التكلفة	2928706.28	44230.107	51993.97	270362.9	3295293.22
4	النوع	2665627.02	43268.582	50863.663	264485.4	3024244.68
5	الاستخدام	2843816.33	42948.074	50486.9	262526.3	3199777.56
9	اللون	132941.22	19230.481	22606.072	117549.1	292326.846
7	التسويق	760272.92	38460.962	45212.14	235098.1	1079044.17
8	التصميم	1347710.73	22435.561	26373.75	137140.6	1533660.63
6	السلك	337202.1	45832.647	53877.806	280158.6	717071.177
	الإجمالي	18231930.08	365379.14	429515.3727	2233432	21260256.9
	إجمالي الإنتاج لشهر جانفي 2023					
	تكلفة إنتاج المتر الواحد					
	20.076 دج					
	1059000 متر					

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم: (20.4) والجداول رقم (27.4) والجداول رقم (28.4) والجداول رقم (29.4).

يظهر الجدول رقم (32.4) الذي يبين التكلفة النهائية للمنتج H07V-U 1.5mm² 450/750V المبني على أساس المواصفات بنفس الطريقة التي حددنا بها تكلفة المنتج الأول، لذلك تقدر التكلفة الإجمالية لهذا المنتج بـ 21260256.9 دج والتي من خلالها نحدد تكلفة المتر الواحد والذي قدر بـ 20.076 دج.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

❖ تحديد التكلفة على أساس المواصفات للمنتج H07V-U 2.5mm² 450/750V لشهر جانفي 2023م:

من خلال نتائج الجداول رقم (20.4) والجدول رقم (27.4) والجدول رقم (28.4) والجدول رقم (29.4) فإنها تسمح بتحديد التكلفة النهائية للمنتج H07V-U 2.5mm² 450/750V على أساس المواصفات كالتالي:

الجدول رقم (33.4): يبين التكلفة النهائية لمواصفات المنتج H07V-U 2.5mm² 450/750V لشهر جانفي 2023م

الترتيب	المواصفات	التكاليف المرتبطة بحجم الإنتاج (1)	التكاليف المرتبطة بالنشاط (2)	التكاليف المرتبطة بالطاقة (3)	التكاليف المرتبطة بالقرار (4)	مجموع تكاليف المواصفات 5 = (4+3+2+1)
1	الجودة	1769730.6	28948.073	31538.999	163993.576	1994210.248
2	الضغط	1769730.6	28948.073	31537.999	163993.576	1994210.238
3	التكلفة	1436604.83	23499.024	25601.434	133124.197	1618829.485
4	النوع	1330706.98	22988.175	25044.881	130230.193	1508970.229
5	الاستخدام	1394964.12	22817.893	24859.369	129265.525	1571906.901
9	اللون	49778.22	10216.967	11131.058	57880.0858	129006.3311
7	التسويق	383221.719	20433.933	22262.117	115760.172	541677.9402
8	التصميم	677090.739	11919.794	12986.235	67526.7668	769523.5344
6	السمك	165406.189	24350.438	26529.022	137947.538	354233.1871
	الإجمالي	8977233.98	194122.4	211490.11	1099721.63	10482568.09
	إجمالي الإنتاج لشهر جانفي 2023					
	تكلفة إنتاج المتر الواحد					
						32.758 دج

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم: (20.4) والجدول رقم (27.4) والجدول رقم (28.4) والجدول رقم (29.4)

يظهر الجدول رقم (33.4) الذي يبين التكلفة النهائية للمنتج H07V-U 2.5mm² 450/750V المبني على أساس المواصفات لشهر جانفي 2023م والذي يحسب فبنفس الطريقة التي حددنا بها تكلفة المنتج الأول، لذلك تقدر التكلفة الإجمالية لهذا المنتج بـ 10482568.09 دج والتي من خلالها نحدد تكلفة المتر الواحد والذي قدر بـ 32.758 دج.

المبحث الثالث: مناقشة وتحليل نتائج الدراسة

بعدما تم التطرق إلى كيفية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC حسب نموذج Cooper ونظام التكاليف على أساس المواصفات حسب ما جاء به **Bromwich** في المبحث الأول والثاني، توصلت الطالبة إلى وجود مجموعة من المؤشرات الرقمية التي تدل على توافق هذه الأنظمة مع طبيعة نظام التكاليف المطبق والتي تساهم في تعظيم قيمة المؤسسة محل الدراسة إلى حد كبير، لهذا سوف نقوم في هذا المبحث بمناقشة وتحليل النتائج المتوصل إليها كما سوف نعرض أهم المشاكل التي واجهت الطالبة أثناء تطبيق الدراسة مع محاولة اقتراح حلول حسب مخرجات تطبيق نظام ABC ونظام ABCII والتي تساهم في معالجة هذه الإشكالات.

المطلب الأول: تأثير تطبيق نظام ABC ونظام ABCII على طبيعة نظام التكاليف القائم في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-

إن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في بيئة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية يساهم في التوجه الصحيح نحو دراسة مسببات التكلفة وتحليل الأنشطة من حيث التخلي على فكرة الموارد تستهلكها المنتجات بل تحمل الموارد على الأنشطة ومن ثم تحمل تكاليف الأنشطة على المنتجات أي أن الأنشطة هي من تستهلك الموارد وليس المنتجات، وتحمل تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات بقدر ما تحتاجه من تكاليف من الأنشطة بالتالي فهي تحافظ على منافذ المهدر في الموارد طيلة دورة حياة المنتج وهذا ما يساهم في التخفيض التكلفة وتفعيل الرقابة عليها ويوفر المعلومات الصحيحة التي تتعلق بفهم سلوك التكلفة، وهذا يتحقق من خلال التأثير على العوامل التالية:¹

أولاً: التحكم في التكاليف:

- يسعى تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس المواصفات لتحقيق الهدف المشترك وهو التحكم في تكاليف المنتجات لدى مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية من حيث:
- تسهيل الحصول على المعلومات والبيانات المتعلقة بتحديد تكلفة أي منتج من المنتجات من الكوابل؛
 - تصبح تكاليف هذه المنتجات قابلة للقياس من حيث تحديد التكلفة أو السعر الخاص بالمنتج قبل عملية الإنتاج؛
 - تتميز بدرجة عالية من الارتباط مع مجموعة تكاليف النشاط.

¹ بالاعتماد على:

- أيمن محمد الدبعي، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تعظيم الربحية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الزرقاء، الأردن، 2014، ص: 49.

- مرتضى محمد علي الصديق، مرجع سبق ذكره، ص: 36

ثانيا: سياسة تسعير للمنتج

يتم تحديد مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية سعر بيع منتجاتها من الكوابل بناء على قراراتها التسعيرية التي تتخذها بعد تحديد التكلفة النهائية لمنتجاتها فتحتاج الإدارة إلى البيانات التقديرية الخاصة بعملية التصنيع والتقديرات المتوقعة نتيجة للتغيرات التي قد تطرأ على الكمية المنتجة من الإنتاج وحجم المبيعات التي يحد من خلالها سياسة التسعير التي تضمن للمؤسسة تحقيق إيرادات تكون كافية لتغطية إجمالي التكاليف التي تحملتها أثناء مرحلة الإنتاج بالإضافة إلى هامش الربح الذي تحققه الذي يساوي 10 % من التكلفة النهائية للمنتج وفي ظل الظروف المختلفة للإنتاج والمبيعات ليتم تحديد الأرباح المحققة بناء على المقارنة بين تكاليف الفترة مع والأرباح المحققة لنفس تلك الفترة، كما تتطلب عملية تحديد التكاليف تخصيص إجمالي للتكاليف الصناعية على المنتجات التامة.

ثالثا: عملية التخطيط والرقابة على التكاليف

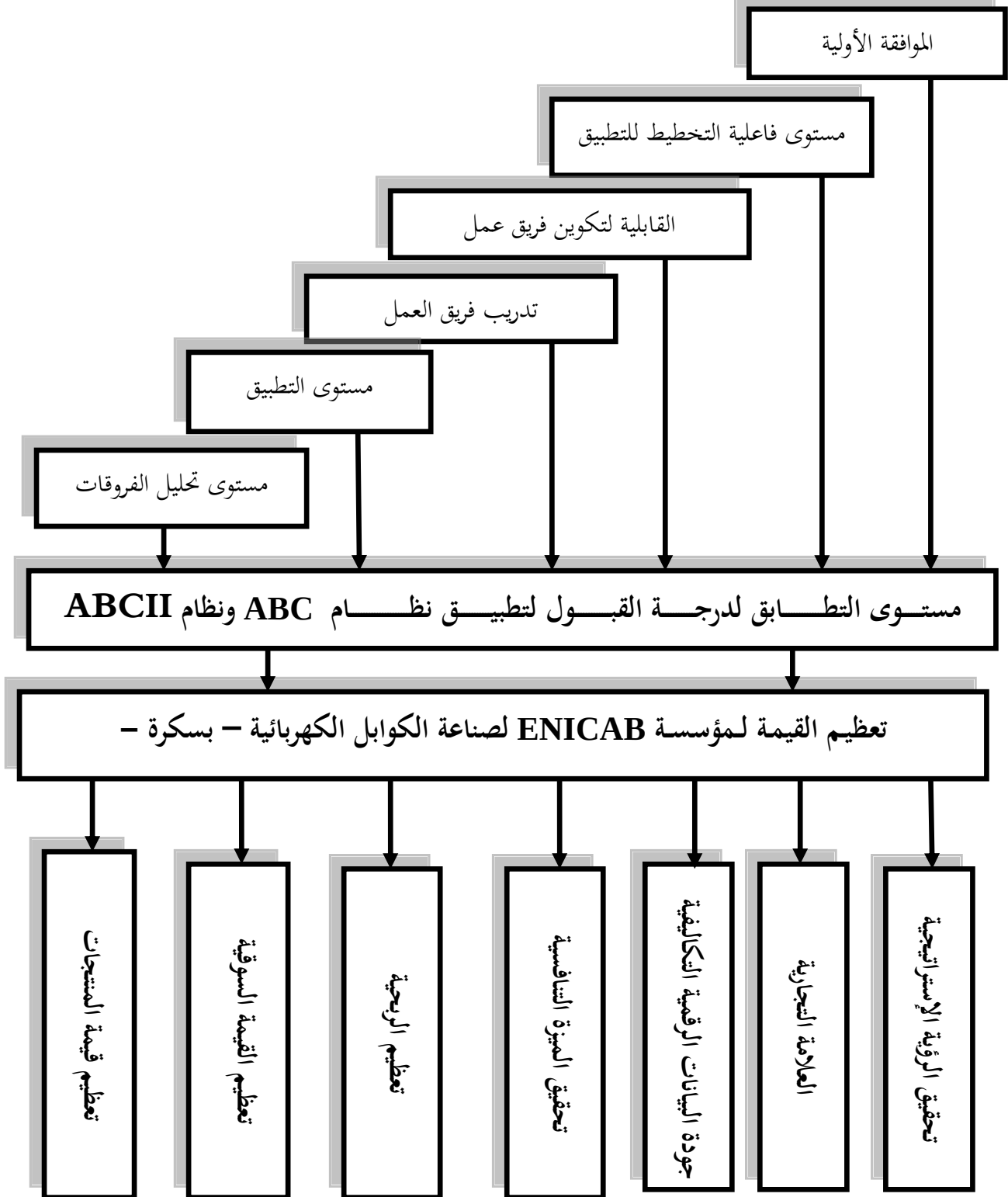
إن تحديد الأنشطة التي تشكل منها مؤسسة الكوابل تتميز بنوع ما بالتعقيد لذلك ليس بالأمر السهل للقيام بعملية التخطيط في الأجل القصير وتقدير التكاليف الإنتاج المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة مع فرض الرقابة الفعالة عليها، لهذا لا يتحقق هذا الشرط إلا باستخدام الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية لذلك استخدمنا تطبيق نظام ABC ونظام ABCII لتمارس الرقابة على عناصر التكاليف على مستوى الأنشطة والمواصفات مع وجود العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط مما يجعل تكلفة قياس وتحليل الانحرافات في ظل تطبيق نظام ABC ونظام ABCII ذو دلالة أكبر وبتحقيق نتائج أفضل في حين تركيز النظام القائم لدى المؤسسة ENICAB في ظل النظام التقليدي المطبق وعلى الرغم من حصول المؤسسة على شهادة ISO في الجودة على المنتجات يتوجب عليها تمارس الرقابة الفعالة على جميع مراحل الإنتاج من مرحلة استلام المادة الأولية حتى وصول المنتج إلى المرحلة النهائية وبعدها يمر على مرحلة التجارب لتجريب المنتج وضمان أنه صالح للاستعمال ولكن نظام الرقابة الذي تعتمد عليه المؤسسة يتسبب في ارتفاع تكاليف الرقابة على المنتجات بشكل كبير لذلك تطبيق نظام ABC يساهم بشكل كبير في تخفيض تكاليف الرقابة على عناصر التكاليف.

والشكل الموالي يبين مدى تأثير تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمواصفات في هيكلية البيئة الداخلية لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- ومستويات الموافقة على تطبيق نظام ABC ونظام ABCII كما يلي:

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

الشكل رقم (5.4): يبين مستويات الموافقة على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

والمواصفات ABCII في مؤسسة ENICAB - بسكرة-



المصدر: من إعداد الطالبة

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

المطلب الثاني: دراسة الفروقات بين تطبيق نظام التكاليف القائم بمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل

الكهربائية- بسكرة وبين النتائج المحققة من تطبيق نظام ABC ونظام ABCII

بعدما تحديد تكلفة الإنتاج الخاصة بكل نوع من الكوابل المحددة حسب الطريقة التي تتبعها المؤسسة مع إظهار هامش الربح المحقق وما تم الوصول إليه من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC وأيضا ما تم تحقيقه من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII تم الوصول إلى وجود فروق من حيث تحديد التكلفة النهائية لإنتاج المتر من الكوابل حسب نوع كل منتج لذا نقوم بعرض هذه الفوارق حسب الجدول الموالي:

الجدول رقم (34.4): يبين المقارنة بين التطبيق بين نظام التكاليف القائم في مؤسسة ENICAB

لصناعة الكوابل الكهربائية وبين تطبيق نظام ABC ونظام ABCII

النظام التكاليف المطبق حسب مؤسسة ENICAB				التكاليف
H07V-U 2.5mm ² 450/750V	H07V-U 1.5mm ² 450/750V	CR 4X16 0.6/1KV	CR 2X16 0.6/1KV	المتر
10855184.25	22045872.99	765245.46	278927.25	تكلفة الإجمالية
33.92	20.82	142.24	71.12	تكلفة المتر الواحد
1085518.425	2204587.299	76524.546	27892.725	هامش الربح (10%)
11940702.675	24250460.289	841770.006	306819.975	سعر البيع الإجمالي
37.315	22.902	156.464	78.231	سعر بيع المتر الواحد
التكلفة حسب نظام ABC				التكاليف
9526108.4	20740437.2	743616.297	247923.525	التكاليف الإجمالية
29.769	19.585	138.22	63.214	تكلفة المتر الواحد
4.151	1.235	4.02	7.906	الفرق
952610.84	2074043.72	74361.630	24792.353	هامش الربح (10%)
10478719.24	22814480.92	817977.927	272715.878	سعر البيع الإجمالي
32.746	21.544	152.041	69.535	سعر بيع المتر الواحد
التكلفة حسب نظام ABCII				التكاليف
10482568.09	21260256.87	769086.931	310008.225	التكاليف الإجمالية
32.758	20.076	142.953	79.044	تكلفة المتر الواحد
1.162	0.744	-0.713	-7.924	الفرق
1048256.809	2126025.687	76908.693	31000.823	هامش الربح (10%)
11530824.899	23386282.427	846067.624	341009.048	سعر البيع الإجمالي
36.034	22.083	157.262	86.94	سعر بيع المتر الواحد

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: الجدول رقم (40.3) والجدول رقم (14.4) والجدول رقم (30.4)، (31.4)، (32.4)، (33.4).

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

يظهر الجدول رقم (34.4) فارق التكلفة المحققة بين تطبيق نظام التكاليف المطبق في المؤسسة وبين مخرجات تطبيق كل من نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII ويعود سبب ظهور هذه الانحرافات لجود خلل في طريقة تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بحيث تؤكد هذه النتائج أن هناك منتجات تتحمل جزء من التكاليف غير المباشرة تتعلق بتكاليف منتجات أخرى والعكس صحيح، وهذا ما يؤكد تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في تحقيق اتجاهه وهو تحليل وقياس تكلفة المنتجات كما يعالج الأخطاء، وتأكيدا لذلك أن تكلفة المنتج **CR 2X16 0.6/1KV** المحققة حسب طريقة المؤسسة فتقدر بـ **71.12** دج بينما وفق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC فقدرت بـ **63.214** دج بفارق **7.906** دج والمنتج **CR 4X16 0.6/1KV** تقدر تكلفة المتر منه وفق لنظام المؤسسة بـ **142.24** دج وحسب نظام ABC يقدر بـ **138.22** دج بفارق **4.02** دج والمنتج **H07V-U 1.5mm² 450/750V** بتكلفة وحدوية تقدر بـ **20.82** دج ووفقا لنظام ABC يقدر بـ **19.585** دج بفارق **1.235** دج وأيضا المنتج **H07V-U 2.5mm² 450/750V** بتكلفة وحدوية **33.92** دج ووفقا لنظام ABC يقدر بـ **29.769** دج بفارق **4.151** دج يعود سبب ارتفاع هذا الفارق أن المؤسسة تستثني تحديد التكاليف المتعلقة بقسم الإنتاج رقم 3 الخاص بإنتاج الملحقات وإعادة التدوير وتحمل تكاليفه المباشرة وغير المباشرة على قسم الإنتاج رقم 01 و 02 وهذا ما يؤدي حتما إلى ارتفاع تكلفة المنتجات، وقدرت تكاليف منتجات هذا القسم المتعلقة بتكلفة المنتجات من الرافعات والبكرات الخشبية بتكلفة إجمالية تقدر بـ **910924.9091** دج وتكلفة الإنتاج المتعلقة بمادة PVC تقدر بـ **779435.8092** دج أما بالنسبة لتكلفة الإسترجاعات من مادة النحاس المدور فقدرت بـ **996783.3239** دج.

أما في ما يتعلق بتحديد تكلفة المنتجات وفقا لنظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII فقدرت التكلفة الوحدوية لكل نوع منتج على التوالي: **79.044** دج، **142.953** دج، **20.076** دج، **32.758** دج، بتحقيق فوارق في التكاليف حسب الجدول أعلاه مرتب على النحو التالي: **-7.924** دج، **-0.713** دج، **0.744** دج؛ **1.162** دج، لهذا يعود السبب الرئيسي لارتفاع حجم التكلفة للمنتج **CR 2X16 0.6/1KV** والمنتج **CR 4X16 0.6/1KV** حسب المواصفات محققا لفارق سالب بينه وبين طريقة التكاليف المعتمدة لدى المؤسسة وأن هذا النوع من المنتجات تشهد ارتفاع ملحوظ في مستويات الإنجاز كل صفة من مواصفات المنتج نظرا لأن تحديد تكلفة المنتج تحدد بناء على تحديد تكلفة المواصفات مما يساهم في ارتفاع نسبي في تكاليف الإنتاج أكثر من ما هو محمل حسب طريقة المؤسسة نظرا لأن هذه الأخيرة تعتمد على نسب محدد لا يتم الإفصاح في طريقة تحديد هذه التكاليف من قسم المحاسبة التحليلية يحمل من خلالها أي نوع من التكاليف غير المباشرة على منتجاتها بما يتوافق مع ما يخدمها ولا تعتمد على طرق علمية محددة تتوافق مع بيئة التصنيع المرنة والمؤتمتة.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

نظرا لأن نظام التكاليف على أساس المواصفات وليد نظام التكاليف على أساس النشاط ABC فحتمًا تطبيقه يؤدي إلى تخفيض تكاليف المنتجات من جهة وهذا ما أثبت عند تحديد تكلفة المنتج H07V-U 1.5mm² 450/750V بتحقيق فارق موجب 0.744 دج والمنتج H07V-U 2.5mm² 450/750V يحقق أيضا فارق موجب يقدر بـ 1.162 دج، وحتى تضمن المؤسسة زبائنها وتعظيم من قيمتهم فلا بدا من الاهتمام بتحقيق متطلباتهم بما يحقق رضاهم على المنتجات التي تنتجها المؤسسة.

المطلب الثالث: مؤشرات تعظيم القيمة لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة -

هناك العديد من المؤشرات المالية وغير المالية التي تساهم في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية إلا أن كان تركيز دراستنا على تعظيم القيمة باستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية، بحيث تظهر مساهمتهم في تميز المنتج، زيادة الحصة السوقية، تنوع المنتجات، تخفيض التكاليف، دراسة وتحديد توقعات ومتطلبات الزبائن في توفير المواصفات المرغوبة في نوع المنتج المختار، حيث تم اختيار مؤشر الميزة التنافسية ومؤشر الربحية لتعظيم قيمة مؤسسة محل الدراسة وفق نظام ABC ونظام ABCII.

أولاً: تعظيم القيمة من منظور مؤشر الميزة التنافسية وفق نظام ABC ونظام ABCII

لتحديد القيمة باستخدام مؤشر الميزة التنافسية على مستوى المؤسسة لا بدا من مراعاة مجموعة من العوامل الداخلية والخارجية التي تتحكم في مجال التنافسية للمؤسسة التي تنحصر في مجموعة من المؤشرات التي تقاس من خلالها التنافسية في:

1. العوامل الداخلية:

تشمل العوامل الداخلية علة مجموعة من العناصر تتمثل في:

- **التكلفة:** تتحمل المؤسسة مجموعة من التكاليف المختلفة لممارسة نشاطها وتشمل العناصر التي يتحملها المنتج نتيجة العمليات الصناعية وتكون من مجموع المواد الصناعية المباشرة (ألمنيوم، نحاس، PVC، PRS) والتكاليف الأخرى التي تحمل مباشرة على المنتجات (اليد العاملة المباشرة، الاهتلاكات المباشرة، الكهرباء والماء)، والتكاليف غير المباشرة المتمثلة في (اليد العاملة غير المباشرة، اهتلاكات غير المباشرة والتكاليف الإدارية، المتمثل في مجموعة الخدمات المتحصل عليها والضرائب والرسوم... إلخ).

تختلف تحديد تكلفة المنتجات من منظور التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية على الأساليب التقليدية لإدارة تكلفة المنتجات، من حيث التركيز على تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج قبل عملية الإنتاج ابتداءً بمرحلة البحث على فكرة أولية للمنتج قبل مرحلة إنتاجه بوضع تصميم هندسي مبدئي للمنتج الجديد مع تحديد سعر البيع المتوقع بناء على دراسة واقع السوق باعتباره المصدر الأساس لتحديد السعر مقارنة بأسعار السلع

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

البديلة والمنافسة والتي تستطيع من خلالها تحديد نسب فائض العائد التي تغطي كل من الربح المستهدف والتكاليف البيعية والإدارية المرتبطة بالمنتج الجديد كتحقيق نسب على إجمالي المبيعات أو تحقيق نسب سعر البيع على مستوى الوحدة، لذلك تحديد التكلفة المستهدفة تعتبر من التكاليف المسموح بها والتي لا يمكن تجاوزها عند إنتاج أي نوع من المنتجات نتيجة لتحديد التكلفة المبدئية¹ فرضا أن المؤسسة تطبق فكرة التكلفة المستهدفة باستخدام نظام ABC فإن حساب التكلفة المستهدفة تقدر ب:

مثال ذلك: لتحديد التكلفة المستهدفة للمنتج CR 2X16 0.6/1KV

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - الربح المستهدف

$$24792.353 - 272715.878 = 247923.525 \text{ دج}$$

أما تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام نظام ABCII

مثال ذلك لتحديد تكلفة المنتج H07V-U 2.5mm² 450/750V

$$10482568.09 = 1048256.809 - 11530824.899 =$$

● **الإنتاجية:** يستخدم عامل الإنتاجية كمقياس للكفاءة فهو من أشهر المقاييس شائعة الاستعمال في التنافسية على المدى البعيد حيث عرفها بورتر بأنها "نمو الإنتاجية إما في انخفاض التكاليف أو المنتجات المتباينة التي تتطلب أسعار متميزة" لأن البعض منهم ييدي أن عامل الإنتاجية يمكن اعتباره شرطا أساسيا لتحقيق التنافسية ولكنه ليس كافيا لتحقيق هذه الأخيرة على الأمد البعيد، إن مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية

● **الربحية:** يستخدم عامل الربحية كمقياس للفعالية فهي تعتبر عاملا أساسيا لتقييم التنافسية ومؤشر يستخدم بشكل متجدد حيث أنها تشير إلى تحقيق الأهداف والغايات التي أعلن عنها، لذا تركز الفعالية على هذا الأساس وليس على الموارد التي أنفقت وأي شيء فعال يجب أن يكون ذو كفاءة في المقابل أي شيء كفء لا بدا من أن يكون فعال نتيجة لأن المؤسسة تسعى دوما إلى تحقيق أكبر العوائد.

● **النمو:** إضافة إلى الإنتاجية والربحية نضيف مؤشر النمو الذي يعتبر الأساس الديناميكي للتنافسية² التي تعتبر مؤشر لتعظم من قيمة المؤسسة وزيادة حصتها السوقية نتيجة لارتفاع حجم المبيعات السنوية، وهذا يظهر من خلال ارتفاع التغير في رقم الأعمال السنوي، والجدول التالي يبين ذلك ما يلي:

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، الأساليب الحديثة والإدارة الإستراتيجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2023، ص: 07.

² بالاعتماد على:

- أحلام سوداني، التنافسية والخيارات الإستراتيجية، دار المتنبي للطباعة والنشر، الجزائر، 2023، ص: 42-49.

- إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، مرجع سبق ذكره، ص: 172.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة

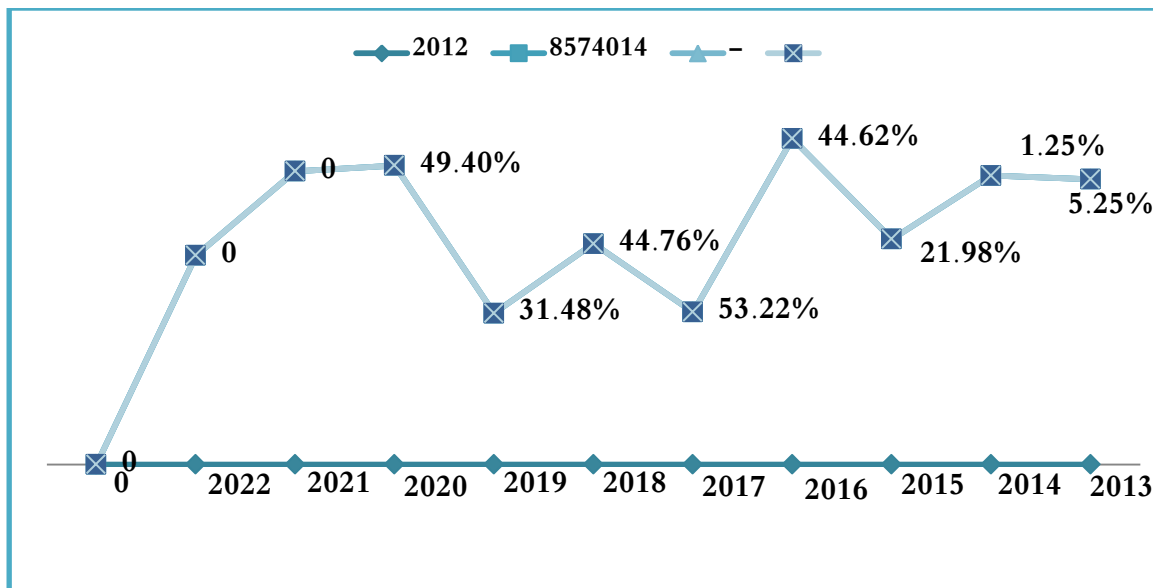
الجدول رقم (35.4): يبين تطور حجم المبيعات السنوية لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة -

السنوات	رقم الأعمال السنوي	تغير رقم الأعمال
2012	8574014	-
2013	9049117	%5.25
2014	9163806	%1.25
2015	7148703	%21.98
2016	10338615	%44.62
2017	4835528	%53.22
2018	7000000	%44.76
2019	4800000	%31.48
2020	9485000	%49.40
2021	9300000	-%1.99
2022	6629000	-%40.30

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (06)

وتم تمثيل هذه المبالغ وتطورها على مدى إحدى عشر (11) سنة حسب التمثيل البياني التالي:
الشكل رقم (6.4): يبين التمثيل البياني لتطور رقم الأعمال على مدار إحدى عشرة سنة لمؤسسة

ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مبالغ الجدول رقم (36.4) باستخدام برنامج Excel

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

يبين الجدول رقم: (36.4) والشكل البياني رقم: (6.4) نمو رقم الأعمال لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة على مدار إحدى (11) سنة حيث يظهر أن هناك تطور ملحوظ في حجم المبيعات المحققة على مدار هذه السنوات محققة أعلى رقم أعمال لسنة 2016م بقيمة 10338615 دج بنسبة زيادة مقدرة ب 44.62%، وسنة 2019م مسجلة أقل رقم أعمال مقدر ب 4800000 دج انخفاض بنسبة 31.48% نتيجة للظروف التي مرت بها المؤسسة نتيجة للتغيرات السياسية والاقتصادية تزامنا مع أزمة COVID-19 الذي كان له أثر السياسة الإنتاجية والتسويقية للمؤسسة.¹

● **الجودة من وجهة نظر مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية:** تستخدم المؤسسة مؤشر الجودة كمقياس لتعظيم قيمة منتجاتها من وجهة نظرها بنا على قدرها لمطابقة المواصفات المطلوبة وتوظيفها على مستوى منتجاتها وفقا للمقاييس والمعايير العالمية للجودة، والشكل الموالي يبين درجة اهتمام المؤسسة بتحقيق مؤشر الجودة لمنتجاتها من وجهة نظرها وفق أبعاد محددة كالتالي:

الشكل رقم (7.4): يبين أبعاد الجودة لدى منتجات مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية من وجهة نظرها

أبعاد الجودة لدى مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية			
جودة التصميم الكابل	جودة المطابقة للمقاييس العالمية	الملاءمة في السعر	الشكل الجمالي للمنتج (الكابل)
الحفاظ على جودة المنتجات			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد²

حسب الشكل رقم (7.4) يظهر اهتمام المؤسسة محل الدراسة بتحقيق جودة منتجاتها مع الحفاظ على هذه الجودة من أجل المحافظة على الميزة التنافسية للمؤسسة وهذا من خلال تبني معايير الجودة العالمية منها نظام ISO 9001 وأيضا ISO 9002 التي تقوم على تصميم وإنتاج منتجات تتوافق مع المواصفات والمقاييس العالمية للجودة والتي تعتبر من العوامل الأساسية التي تتفرد بها منتجات مؤسسة ENICAB كما تعتبر أحد عوامل النجاح الحاسمة التي تميز منتجاتها في السوق مما يساهم في استحوادها على أكبر حصة سوقية.

¹ هاني نوال، سايجي الخامسة، مساهمة الإبداع التكنولوجي في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة – مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة، مجلة دراسات متقدمة في المحاسبة والمالية، المجلد (05)، العدد (01)، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، 2022، ص: 58. (بتصرف)

² على ماجد محمد صالح، تحليل العلاقة بين أبعاد الجودة وتحقيق المنتج دراسة استطلاعية لآراء المدراء لمعمل الألبسة الولادية بالموصل، مجلة تنمية الرفادين المجلد (88)، العدد (29)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2007، ص: 29. (بتصرف)

- تحقيق الأرباح: إضافة إلى المؤشرات السابقة نضيف مؤشر تحقيق الأرباح الذي ينعكس على واقع مبالغ الأرباح المحققة والذي يحقق الغرض الذي يولد الدخل كمقياس للربح.

3. العوامل الخارجية لقياس تنافسية المؤسسة:

عند قياس المنافسة على مستوى المؤسسة لا بد من مراعاة العوامل الخارجية أي المحيط الخارجي والذي يكون خارج عن سيطرتها ويكون له الدور الكبير في التحكم في تنافسياتها والتي تتمثل في¹:

- **سعر وتكلفة المنتجات المنافسة:** تواجه المؤسسة عائق أسعار السلع التي تسير في نفس اتجاه أسعار منتجاتها مما يجبرها على تخفيض سعر المنتجات وتحسين الجودة، في أقل وقت وبالمواصفات المطلوبة لمواجهة منافسيها وحمايتها من شبح الخسارة التي تتوقعها على المدى البعيد.
- **سعر وتكلفة المنتجات البديلة:** هي السلع البديلة لمنتجاتها والتي تؤدي نفس الغرض إلى حد كبير لهذا تعمل المؤسسة على إنتاج هذه النوع من المنتجات بتكلفة وسعر أقل.
- **تحقيق الجودة من وجهة نظر الزبائن:** تستخدم المؤسسة مؤشر الجودة كمقياس لتعظيم قيمة منتجاتها والرفع من درجة تعبير الزبائن عن رضاهم للمنتج الذي يحقق ولائهم باستعمال الطرق والوسائل الحديثة حتى تفوق الخصائص والمميزات التي تتمتع بها هذه المنتجات درجة توقعات الزبائن عليها.

ثانيا: تعظيم قيمة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية من منظور تعظيم ربحية للعملاء

إن قرارات تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية تعود إلى حرية المؤسسة الاقتصادية في تطبيقه، إلا أن هذه الحريات باتت مقيدة نظرا للتطورات المثيرة في مجال الصناعات الحديثة خاصة إن هذه التطورات تصاحبها تغيرات في نوع وشكل وجودة المنتج، لهذا أصبح عصر العملاء أمرا مهما تسعى المؤسسات نحو توجيه جهودها في التمييز بين فئات زبائنهم كالحفاظ على الزبائن المربحين والعمل على الاهتمام بهم ودعمهم من خلال دراسة توقعاتهم للمواصفات المطلوب وتوفيرها في نوع المنتجات التي يفضلونها باعتبارهم أكثر الزبائن الذين يحققوا ربحا لها، والتخلي على الزبائن غير المربحين أو المحققين نتائج سلبية من أجل تجنب الخسائر التي من الممكن تكبدها نتيجة للاحتفاظ بهذا النوع من العملاء.

إن السياسة التي تتبعها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية في طريقة الحفاظ على زبائنهم أي أنها تعمل في الحفاظ على الزبائن التابعين للقطاع العام حتى ولم يكن هذا النوع من الزبائن مربحين بل تعمل جاهدة في الحفاظ على الزبون من خلال تحديد نوع المنتجات التي يحتاجها وبالمواصفات والجودة في حدود التكلفة والسعر الذي يرغب هذا الزبون على دفعه، فهي تحافظ على الزبائن الأكثر طلبا على منتجاتها وليس حسب ما يحقق لها ربحا أي كلما كان زبون تابع للقطاع العام وحجم طلبيته مرتفع فهي تحافظ عليه باعتباره زبون

¹ أحلام سوداني، مرجع سابق، ص: 49-50.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

دائم فهي تحافظ على الزبائن الدائمين وليس المرححين، لذلك تنصح الطالبة المؤسسة محل الدراسة بتغيير طريقته من حيث طريقة الحفاظ على الزبائن غير المرححين والمحققين نتائج سلبية بل يكبدها خسائر كبيرة مستقبلا.

لذلك يعتبر قياس ربحية الزبائن من المقاييس المهمة التي لا بدأ على مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية في تحديدها بتحديد الزبائن المستهدفين المحقق للربحية أو لا نتيجة للأثر الذي يساهموا لدى المؤسسة في تحقيق أهدافها المالية، لأن نجاح المؤسسة في مقاييس أخرى لا يؤدي حتما إلى نجاحها في تحقيق أهدافها المالية ولا يضمن السيطرة على امتلاك زبائن مريحين الذي يمكن الحصول عليهم من خلال تحقيق درجة عالية من الرضا غالبا ما تكون من تحقيق توقعاتهم في السلعة أو الخدمة المطلوبة وتكون عالية في الجودة وبأسعار تنافسية، لأن الزبائن المريحين والحصة السوقية يعتبران وسيلة من وسائل كسب العوائد المالية.¹

تستخدم المؤسسة نظم التكنولوجيا الحديثة التي تستطيع من خلالها تحليل ربحية الزبون بشكل أكبر بالاعتماد على بيانات الزبائن سواء من حيث النوعية أو الكمية المطلوبة أو من حيث البيانات عدد الطلبات من خلال تخزين عدد المكالمات، الرسائل الإلكترونية حتى تتمكن بالفعل من حساب ربحية الزبون الواحد من بين إجمالي الزبائن لديها بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط حيث تقوم بالتسلسل الهرمي لتكلفة الزبون بتصنيف تكاليف ربط الزبائن بمجموعات تكلفة مختلفة على أساس أنواع مختلفة من التكلفة من حيث الدوافع، قواعد التخصيص، درجات مختلفة من الصعوبة في تحديد النسب وعلاقة التأثير والتأثر أو المنافع المتلقاة حسب فئات تكلفة الزبائن والتي تشمل:²

- **تكاليف على مستوى مخرجات وحدة الزبون:** تتمثل في تكاليف أنشطة البيع
- **تكاليف على مستوى دفعة العميل:** تكاليف الأنشطة المرتبطة بمجموعة من الوحدات مثلا التكاليف التي تتحملها المؤسسة لمعالجة الأوامر أو إجراء عملية التسليم.
- **تكاليف دعم الزبائن:** تكاليف الأنشطة الداعمة للزبائن بغض النظر عن عدد الوحدات أو الدفعات كتكاليف زيادة الزبائن أو تكاليف العرض في مواقعهم.
- **تكاليف قنوات التوزيع:** تكاليف الأنشطة المرتبطة بنشاط قناة توزيع معينة وليس لكل وحدة أو دفعة أو زبون محدد.
- **تكاليف استدامة المؤسسة:** وتتمثل في تكلفة الأنشطة التي لا يمكن تتبعها التي تتمثل في تكاليف الإدارة العليا

العوامل والمؤشرات والخصائص التي تؤثر على ربحية الزبون لدى مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية

¹ آمنة سعودي وشعبان بعبيش، بطاقة الأداء المتوازن مفاهيم وأبعاد، دار المتنبي للطباعة والنشر، الجزائر، 2023، ص:80.

² Oualid M.ragni and Other, **Customer Profitability Analysis Through Activity-Based Costing Approach in the Algerian Telecom Sector, A Field Study**, EL BAchair Economic Journal, VOL(07), NO(01), 2021, P: 748.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة

لصناعة الكوابل الكهربائية ENICAB والجدول الموالي يبين المؤشرات التي تؤثر على ربحية الزبون لدى مؤسسة على النحو التالي:

الجدول رقم (36.4): يبين المؤشرات التي تؤثر على ربحية الزبون لدى مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية

سلوك الشراء	الكفاءة في المبيعات
حجم الزبون	توع وتكلفة الخدمة المتحصل عليها
موقعه	حجم التكاليف المالية
السعر الذي يناسبه	رضاء وولاء الزبون
الحساسية من السعر	مزج المنتج
الاستجابة لمتطلبات السوق	التعويضات، التسيقات، التخفيضات

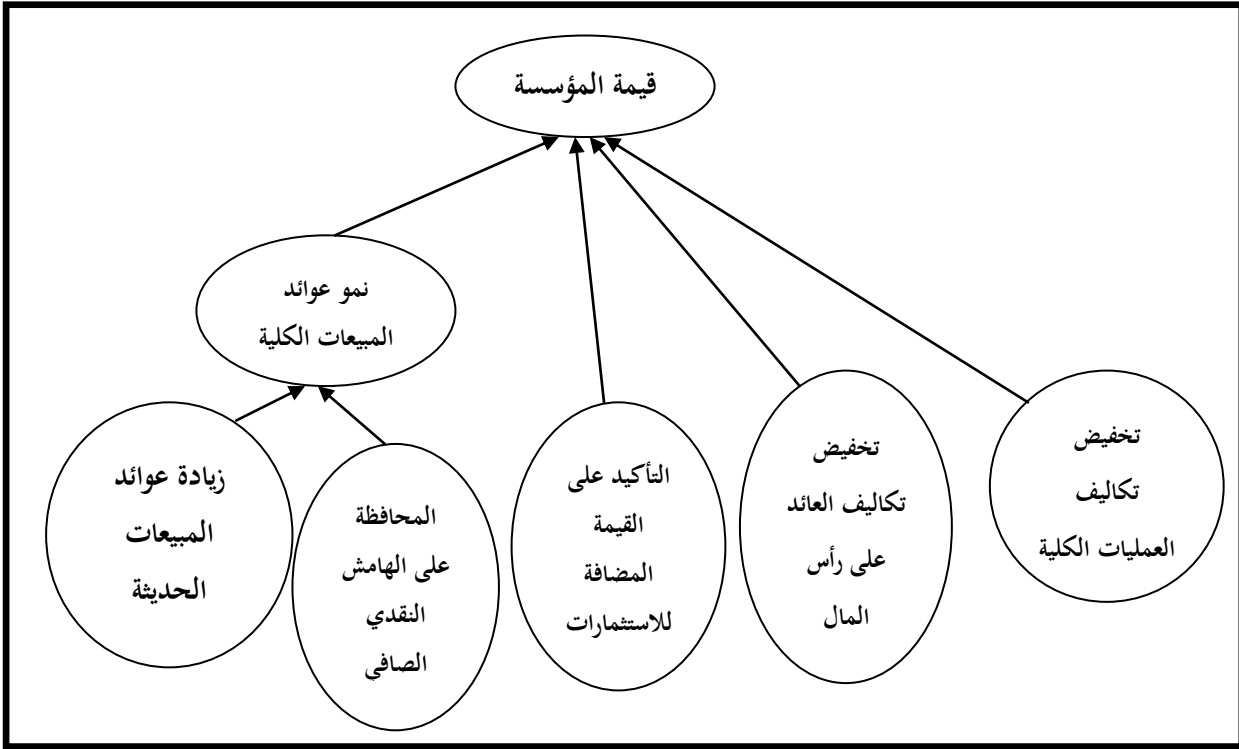
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على¹

يظهر الجدول رقم (4.36) إلى طبيعة الخدمة التي يهتم الزبون في الحصول عليها ابتداء من مرحلة البحث والتطوير وهو دراسة واقع السوق لتحديد للحصول على فكرة منتج جديد أو تطوير الخصائص لدي أي نوع من المنتجات التي يرغب الزبون التي يريد الحصول عليها تسلسلا بمراحل سلسلة القيمة وصولا إلى خدمات ما بعد البيع لذلك لا بدا على المؤسسة محل الدراسة الاهتمام بتلك المراحل التي تعتبر من الراحل القوية التي تضمن تميز المنتج وتطوره.

لذلك تقترح الطالبة على المؤسسة محل الدراسة الاهتمام بالمؤشرات التي تعظم من قيمتها من وجهة نظر زبائنها والتي تنعكس إيجابا عليهم وتحقق رضاهم وولائهم بناء على المحيط الذي تنشط في المؤسسة وطبيعة وجودة المنتجات التي تقدمها، هذه المؤشرات موضحة في الشكل الموالي:

¹ مهندس مجيد طالب، قياس وتحليل تكاليف وربحية الزبون باستعمال مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط ABC - تأطير مفاهيمي -، مجلة الدنانير، المجلد (03)، العدد (03)، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، العراق، 2013، ص: 360. (بتصرف)

الشكل رقم(4.8): تعظيم قيمة المؤسسة باستخدام مؤشر تعظيم ربحية العملاء من المنظور المالي



المصدر: وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان

الأردن، 2009م، ص:175. (نقلا عن أمانة سعودي وشعبان بعبطيش، مرجع سبق ذكره ص:73).

يظهر الشكل رقم(4.8) تعظيم قيمة المؤسسة من المنظور المالي حيث تركز البعد المالي في تعظيم التدفق النقدي الداخل بالإضافة إلى المقاييس الأخرى كحجم الإيرادات وفترة استرداد المشروع باعتباره الحصيلة النهائية لأنشطة المؤسسة التي تسعى من خلالها إلى تعظيم قيمة أرباحها مقابل التوقعات التي تؤدي إلى ارتفاع قيمة استثماراتهم ويمكن للمؤسسة تحقيق ذلك من خلال تحقيق إستراتيجية نمو الإيرادات التي تتم من خلال بناء علاقة خدمية مميزة تحقق إيرادات إضافية متعلقة بالأسواق والعملاء الجدد والإستراتيجية الثانية تتمثل في نمو الإنتاجية التي تتحقق من خلال تحسين هيكل التكلفة وكفاءة استخدام ممتلكات المؤسسة.¹

¹ أحلام سوداني، مرجع سابق، ص: 71-72.

خلاصة الفصل:

بعدما قمنا بدراسة طريقة نظام التكاليف المطبق في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- وعرض كيفية قياس وتحديد التكاليف النهائية للمنتجات التي وقع اختيارنا عليها باعتبارهم المنتجات الأكثر طلبا لشهر جانفي 2023م وطيلة أيام السنة هذا من جهة ومن جهة أخرى هذه المنتجات تمر على كافة المراحل الإنتاجية المتعلقة بالإنتاج، وعلى هذا الأساس تم التركيز على هذه الأنواع لتحديد كافة الأنشطة المتعلقة بالمؤسسة وتحديد نسب استهلاك هذه المنتجات من إجمالي تكاليف الأنشطة.

لذلك قمنا بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC الذي تم عرضه في الجانب الميداني للدراسة مروراً بكافة الخطوات وفقاً لنموذج Cooper وحتى تمكنا من تحديد تكلفة كل منتج حسب النشاط بطريقة دقيقة وصحيحة تستطيع المؤسسة من خلالها بلوغ أهدافها، وقمنا أيضاً بتطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII وتوصلنا لتحديد تكلفة كل نوع من المنتجات على أساس المواصفات التي يتشكل منها لتحديد تكلفة الإنجاز الكلية، ومن هنا نكون قد توصلنا إلى أن تطبيق كل من نظام التكاليف على أساس النشاط والمواصفات لديهم علاقة كبيرة في تخفيض تكاليف الإنتاج لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية مما يؤدي إلى تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة.

خاتمة

تعتبر المؤسسات الصناعية جزء لا يتجزأ من البنية التحتية التي يركز عليها اقتصاد أي الدول نظيرة للدور الفعال الذي تساهم فيه هذه المؤسسات، وعلى ضوء ما توصلنا إليه من النتائج المحققة تبين لنا أن هذه الدراسة جاءت كأول دراسة جزائية تدرس تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC وفق نموذج Cooper ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII حسب ما جاء به Bromwich في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية، وهذا ظهر بعدما قمنا بدراسة واقع نظام التكاليف القائم في المؤسسة وعلى هذا الأساس تأيد الطالبة الدراسات التي توصلت نتائجها إلى أن الأنظمة التقليدية لا تؤدي إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية التي تسعى أي مؤسسة بلوغها، بالرغم من الجهود التي تقوم بها مؤسسة ENICAB ومواكبتها للتطورات الهائلة في بيئة الإنتاج الحديثة إلا أنها لا زالت لديها مجموعة من العوائق التي تعاني منها خاصة من ناحية ارتفاع تكاليف المنتجات، لهذا تسعى المؤسسة إلى البحث على الوسائل السليمة والأنسب إليها لإيجاد حلول التي تتماشى مع ظروفها الداخلية والخارجية.

وفي الأخير توصلنا من خلال مخرجات تطبيق نظام ABC ونظام ABCII لدورهم الفعال في تعظيم قيمة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية في حدود المشكلة المطروحة إلى جملة من النتائج النظرية والتطبيقية التي تتمثل في:

أولاً: نتائج الدراسة

1. النتائج النظرية:

- إن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC يساهم في التوجيه الصحيح لمسار التكلفة كما أنه يحدد التكاليف المضيفة وغير المضيفة للقيمة في مرحلة إنتاج منتج ما؛
- يساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة ليتم تحديد تكاليف هذه الأنشطة بما تستهلكه من موارد حسب نسبة استهلاك هذه الأنشطة في ظل قيمة الموارد المتاحة؛
- إن التكامل بين تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII يؤدي إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج بدأ من مرحلة دراسة واقع السوق نهاية بمرحلة خدمات ما بعد البيع؛
- إن تميز المنتج بالخصائص و المميزات المطابقة للمواصفات العالمية للجودة هي التي تؤدي إلى الرضاء التام للعميل وتحقيق ولائه ورضائه على السلعة أو المنتج الذي يرغب في الحصول عليه وهذا حتما يؤدي إلى تعظيم قيمة المؤسسة؛

- يساهم تطبيق نظام ABCII في تجزئة المنتج إلى مجموعة من الخصائص والمواصفات حتى يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج بناء على مواصفاته؛
 - يساهم تطبيق نظام التكاليف ABC ونظام ABCII في التنبؤ بالتكاليف المتعلقة بالمنتجات قبل تاريخ حدوثها.
- 2. النتائج التطبيقية:**
- 1.2. النتائج المتعلقة بدراسة النظام المطبق للمؤسسة محل الدراسة:**
- لا يوجد سوق مالي جزائري نشط تستطيع من خلالها مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية أن تحدد قيمتها المالية والمقارنة بالمؤسسات المنافسة لها على المستوى المحلي،
 - تحتكر مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية جزء كبير من السوق الوطني نظرا لامتلاك الدولة الجزائرية حصة تقارب 30% من رأس مالها وهذا داعم لها من حيث زيادة الطلب على منتجاتها خاصة من خلال المؤسسات التابعة للقطاع العام كمؤسسة سونلغاز، سونطراك وغيرها؛
 - تستخدم المؤسسة إستراتيجية خاصة بها في طريقة الحفاظ على زبائنها الدائمين خاصة التابعين للقطاع العام بتحديد متطلباتهم بما يتوافق في المميزات التي تتميز بها المنتجات المطلوبة من قبلهم حتى ولو لم تحقق ربحية مالية من قبلهم، وفي بعض المرات تتكبد خسائر مالية معتبرة هذا فقط للمحافظة عليهم، في المقابل تسترجع تلك الخسائر المتعلقة بالربح من زبائن آخرين، وهذا الأمر غير عادل ومنطقي لكي تتمكن من تحديد ربحية كل زبون على حدى بل يؤدي إلى تقليل من ربحيتها تجاههم وتجاه زبائن آخرين؛
 - على الرغم من احتواء المؤسسة على مصلحة المحاسبة التحليلية إلا أنها تبدي حاجتها الماسة إلى استخدام أساليب تكاليفية حديثة تتوافق مع التغيرات التي تتناسب مع بيئة التصنيع المؤتمتة؛
 - تبدي المؤسسة اهتمامها بتتبع التغيرات الحديثة في مجال التكاليف من حيث رقمنة نظام التكاليف المطبق لديها وهذا يعتبر من المميزات التي تساهم في تسهيل تطبيق الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية؛
 - تعبر المؤسسة على اهتمامها برفع درجة رضا زبائنها لضمان ولائهم عن طريق تلبية متطلباتهم بمنتجات تتوافق مع المواصفات المطلوبة من قبلهم حتى تتمكن من حماية نفسها من المحيط التنافسي لها ومن ناحية أخرى ضمان بقاء زبائنها وعدم التوجه إلى مؤسسات أخرى؛
 - تركز المؤسسة على قياس تكلفة منتجاتها بغرض تحقيق هامش ربح دون الاهتمام بقياس تكلفة المنتج بما يتناسب مع حجم استهلاكه للتكاليف غير المباشرة بل تعتمد على نسب غير عادلة في التحميل وهذا ما يؤدي إلى قياس تكلفة المنتج بطريقة غير عادلة؛

- تحتل المؤسسة مركز تنافسي من خلال تميزها لبعض منتجاتها على عكس نوع آخر من المنتجات التي تنتجها مما يعكس الوضع التنافسي لهذه المنتجات هذا دليلا على وجود أخطاء ناتجة على طرق التحميل التي تعتمد عليها المؤسسة في تكاليفها غير المباشرة وهذا ما يتوافق مع دراسة أمير عقيد إبراهيم المسحال،
- تمتلك المؤسسة لآلات غير عصرية التي تستخدمها في مراحل الإنتاج على غرار آلات التعبئة والتغليف وهذا ما يؤدي إلى استخدام كبير في العمالة المباشرة مما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف اليد العاملة المباشرة؛
- تحتوي مراكز التكاليف في المؤسسة على ثلاث أقسام خاصة بمراحل الإنتاج ولكن المؤسسة تستثني تحديد تكاليف قسم إنتاج الملحقات وإعادة التدوير وتحميل تكاليفه على قسم الإنتاج رقم 01 ورقم 02، وهذا التحميل غير منطقي وعادل من وجهة نظر محاسبة التكاليف؛
- غياب الخلفية العلمية للعاملين لدى مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية عن طرق تطبيق الأنظمة نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ولكن وهذا لا يعني موظفي قسم محاسبة التكاليف لا يمتلكون خلفية علمية نظرية على هذا النظام؛
- غياب الخلفية العلمية لدى العاملين في قسم محاسبة التكاليف لدى المؤسسة عن طريقة تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII؛
- تستخدم المؤسسة المنصات الإلكترونية والمعارض الدولية للتعريف بجودة منتجاتها وهذا ما يساهم في زيادة تعريف منتجاتها على المستوى العالمي مما يساهم في زيادة تنافسيتها.

2.2. النتائج المحققة من خلال تطبيق نموذج ABC

- مهما حققت المؤسسة من نتائج مريحة من النظام القائم لديها إلا أن الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية تحقق نتائج أفضل بكثير من نتائجها المحققة خاصة في حال تطبيق نظام ABC
- يساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في إدارة التكاليف لدى مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية في إمكانية الوصول إلى مسببات تكلفة ملائمة لتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات لتحديد التكلفة الحقيقية للمنتج بناء على الأنشطة؛
- أظهرت نتائج تطبيق نظام ABC على فارق موجب في قياس تكلفة إنتاج المتر من كابل CR 2X16 0.6/1KV بتكلفة 63.214 دج مقارنة مع نظام التكاليف المطبق لدى المؤسسة الذي قدر تكلفته ب 71.12 دج بفارق 7.906 دج وحدة نقدية.

3.2. النتائج المحققة من خلال تطبيق نموذج ABCII

- مهما حققت المؤسسة من نتائج مربحة من النظام القائم لديها أن الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية تحقق نتائج أفضل بكثير من نتائجها المحققة خاصة في حال تطبيق ونظام ABCII؛
- كما أظهرت نتائج تطبيق نظام ABCII فارق في قياس تكلفة مواصفات المنتج **CR 2X16 0.6/1KV** تقدر 79.044 دج مقارنة بالنظام المطبق 71.12 دج بفارق **7.924**- دج محقق فارق سالب وهذا يعود إلى طول فترة إنجاز هذا المنتج مما يؤدي إلى زيادة في تكلفة اليد العاملة المباشرة المحملة على هذا المنتج، وتعود هذه الاختلافات إلى دقة هذه الأنظمة في التركيز على توجيه وقياس وتحديد المسار الصحيح والأنسب لتكلفة الإنتاج؛
- يساهم تطبيق نظام ABCII في التحقيق التام لرضاء الزبائن على المنتجات التي تنتجها من الكوابل نتيجة لترجمة طلباتهم في منتجات تتمتع بهذه المواصفات؛
- تنتج المؤسسة عينات صغيرة تجريبية تسبق العملية الإنتاجية خاصة أثناء إنتاج أنواع جديدة من الكوابل ولأول مرة كالكوابل ضد النمل، الكوابل المقاومة للحرائق، الكوابل المقاومة للمياه وغيرها من الأنواع الأخرى ل يتم تحدد تكاليفها مسبقا وهذا ما يسهل تطبيق نظام ABCII وتحديد تكلف الإنجاز قبل تاريخ حدوثها؛

4. نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

- يساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في حماية جدار التكلفة لدى مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الذي تؤدي حتما إلى تخفيض سعر بيع المنتجات من الكوابل الكهربائية مقارنة بالمنتجات المنافسة في السوق، مما يؤدي إلى رفع حجم المبيعات التي تعظم من قيمة الأرباح وزيادة الحصة السوقية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- يبدي تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII مساهمته أثناء تطبيقه في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية على عدة اعتبارات مهمة متمثلة في إدارة وإستراتيجية التكلفة التي تساهم في حل أزمة تخفيض وتخصيص التكاليف على المنتجات وفقا للمواصفات التي يتكون منها كل منتج والتي تحقق رضاهم الأمر الذي يؤدي إلى تعظيم قيمة المؤسسة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- عند إجراء الدراسة التطبيقية في البيئة الداخلية لمؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- أثبتت أنها لديها الاستعداد لتبني وتطبيق الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية خاصة نظام ABC ونظام ABCII وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

- عند تقييم نظام التكاليف القائم لدى مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة- تبين لنا أنها تعتمد على الطرق التقليدية في عملية تخصيص تكاليف الإنتاج التي تحدد على أساسها تكاليف منتجاتها، معتمدة على نسب تحمل من خلالها هذه التكاليف، فهذه الطريقة غير منطقية ولا تحقق عدالة في التخصيص مما تخلق تشوهات في تحديد التكلفة على المنتجات، مما جعل المؤسسة تبحث على طرق بديلة تعالج منها هذه التشوهات، وهذا ما يؤدي إلى عدم صحة الفرضية الرابعة.

ثانيا: توصيات الدراسة

- استنادا لما توصلنا إليه من نتائج نظرية وأخرى تطبيقية توصي الطالبة بجملة من التوصيات تتمثل في التالي:
- في ظل الظروف الآنية والتطورات في المجال الصناعي باستخدام أدوات الذكاء الصناعي توصي الطالبة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية على ضرورة استخدام هذه الأنظمة في جميع الأقسام الإدارية والأقسام الإنتاج؛
- على مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية من تطوير نظام التكاليف القائم لديها من أجل تحقيق أهدافها حتى تتمكن من ضمان المكانة تنافسية لها على مستوى السوق الوطني والعالمي؛
- يجب على المؤسسة ترقية نظام التكاليف القائم لديها وتعويضه بتطبيق الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية منها نظام ABC ونظام ABCII لمساعدتها في عملية التخطيط واتخاذ القرار والاستغناء على مخرجات نظام التكاليف القائم الذي لا يدعم قراراتها الإستراتيجية والوصول إليها في آجالها المحددة؛
- توصي الطالبة المؤسسة محل الدراسة بإعادة تغيير أو هيكلة الآلات المستخدمة في أقسام الإنتاج من أجل التقليل من تكاليف الوقت والجهد ليؤدي إلى تخفيض تكاليف منتجاتها؛
- توصي الطالبة بنشر فكرة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC والمواصفات ABCII لدى موظفي مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية خاصة موظفي قسم المحاسبة من أجل مساعدتهم على فهم الرؤية المستقبلية لإستراتيجية للمؤسسة نظرا لضرورة استخدام هذه الأنظمة التي تساهم بشكل كبير في التخطيط واتخاذ القرارات الملائمة التي تدعم فكرة التحسين الدائم والمستمر للمؤسسة؛
- كما توصي الطالبة مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية على إدخال الآليات الحديثة في عملية التصنيع كالرقابة الإلكترونية على مراحل الإنتاج، آلات الاختبار الإلكترونية التي تظهر الخلل أو العطب الذي ممكن أن يتعرض له المستخدم للكابل الكهربائي بعد عملية تسويقه أي ضمان صحة وسلامة المستخدم في مدة زمنية قصيرة بدل من الطرق التي تستخدمها المؤسسة التي تتحقق في مدة زمنية طويلة؛

ثالثا: آفاق الدراسة

تبحث أغلب المؤسسات عن الطرق التي تساهم في تعظيم قيمتها نظرا لحدة المنافسة الشرسة والبقاء إلى الأقوى ونجد من بينهم مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية التي تبحث على العوامل التي تساهم في نموها وتطورها وتميزها على باقي المؤسسات التي نشط في نفس مجالها الصناعي.

على ضوء النتائج التي توصلت إليها الطالبة والتوصيات التي اقترحتها ترى أنه من الممكن ربط الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية بمجموعة من المواضيع الحديثة التي لها علاقة مباشرة بهذه الأنظمة وطرحها كدراسات قادمة ونذكر منها ما يلي:

- مساهمة تطبيق أدوات الذكاء الاصطناعي في المؤسسات الصناعية وانعكاسها على أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة للإدارة الإستراتيجية؛
- مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في التنبؤ بأرباح تكاليف المؤسسات الاقتصادية الجزائية.
- الرقمنة ودورها في تخفيض تكاليف الإنتاج لدى المؤسسات الصناعية وانعكاسها على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمواصفات.
- مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في تعظيم إدارة ربحية الزبائن.
- استخدام نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII كأداة لقياس تكلفة المواصفات الأساسية للمنتج.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

❖ الكتب:

1. آمنة سعودي وشعبان بعبطيش، بطاقة الأداء المتوازن مفاهيم وأبعاد، دار المتنبي للطباعة والنشر، الجزائر، 2023.
2. بختي براهم ، الدليل المنهجي لإعداد البحوث العلمية، (المذكرة، الأطروحة، التقرير، المقال) وفق طريقةIMRAD، الطبعة الرابعة، مخبر الجامعة، المؤسسة والتنمية المحلية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015.
3. بكوش لطيفة ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، دار التعليم الجامعي للنشر، الإسكندرية، مصر، 2021.
4. التكريتي إسماعيل ، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
5. التكريتي يحي إسماعيل ، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار حامد للتوزيع والنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008.
6. التكريتي يحي إسماعيل ،محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
7. حسن الشريفي وناظم جايد مشكور العامري سعود ،المحاسبة المتقدمة في الشركات الأسس النظرية والعلمية لاحتساب قيمة الشركة، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012.
8. دشلي كمال ، منهجية البحث العلمي، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، منشورات جامعة حماة، سوريا 2016.
9. ريتشارد شروين وآخرون، تقييم المؤسسة، دار المريخ، السعودية، 2006.
10. سوداني أحلام ، التنافسية والخيارات الإستراتيجية، دار المتنبي للطباعة والنشر، الجزائر، 2023.
11. سول جيسون، المقارنة المرجعية للمؤسسات غير الربحية -كيف تقيس وتدير وتطور الأداء-، سلسلة المهارات الإدارية في العمل الخيري 2، مركز بناء الطاقات (مترجم)، جدة، السعودية، 2010.
12. شروين ريتشارد وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، ، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2016.
13. صبحي إدريس وائل محمد وطاهر منصور الغالي محسن ، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2009.

14. صلاح عطية أحمد ، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
 15. عبد اللطيف ناصر نور الدين ،الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2004.
 16. عبد اللطيف نور الدين ، الأساليب الحديثة والإدارة الإستراتيجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2023.
 17. عبد المسيح بسيلي مكرم ، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر، مصر، 2020.
 18. عدس نائل والخلف نضال ،محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة العربية، عمان الأردن، 2013.
 19. العشماوي محمد ، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2013.
 20. عطية هاشم أحمد ، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000.
 21. عويسى أمين ، المؤسسة والأسواق المالية، جامعة فرحات عباس 1. DOI 10.17605/OSF.IO/45DU8 2021.(كتاب منشور الكترونيا).
 22. محمد نور أحمد وشحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
 23. محمد نور أحمد وشحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع الحديثة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004.
 24. محمود يوسف أحمد وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، 2018-2019.
 25. نور أحمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
 26. الهلباوي محمود سعيد ، دراسات في محاسبة التكاليف الفعلية (مدخل معاصر)، مصر، 2003.
- ❖ الرسائل والأطروحات الجامعية
1. بالخير بكاري ،أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر- دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ENSP، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010.

2. بكوش لطيفة ، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه علوم، قسم علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016-2017
3. حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة المحاسبة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة-، رسالة ماجستير، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010-2011.
4. الدبعي محمد أيمن ، أثر تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة على تعظيم الربحية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الزرقاء، الأردن، 2014.
5. زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة: مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم تسيير، جامعة بسكرة، 2014-2015.
6. سليمة مالية ، تقييم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية لأغراض التخطيط واتخاذ القرار -دراسة حالة: المعمل الجزائري الجديد للمصبرات روية NAC-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، 2021-2022.
7. سويلم عوض فاطمة رشدي ، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية (دراسة حالة مصارف فلسطين)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين، 2004.
8. السيد يس أحمد محمد عبد ، أثر مستوى الإفصاح المحاسبي الاختياري على قيمة المنشأة مع دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، مصر، 2022.
9. شوابكة محمد وائل محمد ، مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الموصفات ABCII في ظل خصائص الشركات (الشركات الصناعية للمساهمة العامة الأردنية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الإسراء الخاصة، عمان، الأردن، 2018.
10. صالح صباح فوزي ، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة - دراسة ميدانية-، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014.

11. الصديق مرتضى محمد ، إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط كأداة للمراقبة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية، (دراسة ميدانية لقطاع الصناعات التحويلية 2013)، أطروحة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014.
12. عوض الحداد عبد الله ، بناء نموذج لمحددات قيمة العلامة التجارية، أطروحة دكتوراه في العلوم الإدارية، قسم التسويق، المعهد العالي لإدارة الأعمال، سوريا، 2014-2015.
13. قمازي نجوم ، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية -دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، 2017-2018.
14. المسحال إبراهيم أمير ، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المني على الأنشطة ABC في شركات الصناعة الفلسطينية، دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، عمادة الدراسات العليا كلية التجارة، 2005.
15. المهدي آدم محمد مصطفى ، التكامل بين نظام المحاسبة عن تكلفة على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة (دراسة تحليلية تطبيقية)، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، جمهورية السودان، 2012.
16. نوبلي جلاء ، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
17. هديب عمر محمد ، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي - تطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009.

❖ الدوريات والنشرية:

1. إبراهيم يوسف علي زين العابدين ورماز محمد هارون، دور التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية، دراسة حالة البنك الزراعي السوداني، المجلة الجزائرية للأبحاث الاقتصادية والمالية، المجلد (04)، العدد (01)، 2021.
2. أحمد السيد علي مجاهد، إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، المجلد (5)، العدد (7)، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، مصر، 2019.

3. آقاسم عمر، آلية تطبيق سلسلة القيمة في إدارة تكاليف سلسلة الإمداد، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد (05)، العدد (05)، جامعة سيدي بالعباس، الجزائر، أبريل 2010.
4. إلياس سالم، التنافسية والميزة التنافسية في منظمات الأعمال، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد (08)، العدد (01)، جامعة برج بوعرييج، الجزائر، 2021.
5. البشتاوي سليمان حسين وجريه طلال سليمان ، أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد (42)، العدد (1)، جامعة جرش الأهلية، الأردن، 2015.
6. بلاسكة صالح ومزياني نور الدين ،مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات دراسة مقارنة شركتي الحصنة /المراعي، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد (04)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
7. البلداوي شاكور عبد الكريم وفاضل حسن خميس، اثر تطبيق تقنية التكلفة على أساس المواصفات لتخفيض التكاليف في الوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد (42)، العدد (122)، جامعة المستنصرية كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2019.
8. بلولة ياسر موسى ومحجوب عبد الله حامد، دور أسلوب التكلفة على أساس المواصفات في دعم القدرة التنافسية بالقطاع الصناعي لشركة الدواجن " دراسة ميدانية على الشركة العربية للدواجن - الخرطوم"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد (05)، العدد (20)، جامعة غزة، فلسطين، 2021.
9. بن عواق العربي وقُدوري عمار ، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت " TDABC " في تحسين أداء المؤسسة ودعم موقفها التنافسي - دراسة حالة فندق ومطعم الربيع سطيف-، مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية المجلد (11)، العدد (01)، جامعة سطيف، الجزائر، 2020.
10. بولعابيز وفاء وشلابي عمار ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة ولاية سكيكدة، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد (10)، العدد (06) (خاص)، جامعة مستغانم، الجزائر، 2020.
11. جابر سرور منال وآخرون، دور تقنية التكلفة على أساس المواصفات في تحقيق الميزة التنافسية لمواجهة آثار العولمة التطبيق في شركة الصباغ الحديثة، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (09)، العدد (02)، جامعة المثنى، العراق، 2019.
12. جبار سرور منال وضرغام أحمد عبد الرضا ، مدخلي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس الأنشطة/ دراسة مقارنة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد (92)، المجلد (22)، 2016.
13. الجبران نادر حمد ، تطوير استخدام مدخل تحديد التكلفة طبقا لمواصفات المنتج بهدف زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية، مجلة التجارة والتمويل، العدد (01)، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2011.

14. الجبلى وليد سمير عبد العظيم ، دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تعظيم الإيرادات وتحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الفندقية -دراسة ميدانية-، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد (04)، العدد (01)، جامعة تيسمسيلت، الجزائر، 2020.
15. الجبوري نصيف جاسم والبيدي حسنين حميد ، تطور نظام محاسبة التكاليف في البيئة العراقية باعتماد معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد (20)، 2016.
16. الجربوعي أنيس وطارق عبد المجيد غادة ، استخدام التحليل المالي كأحد أدوات التخطيط المالي وفق المقارنة المرجعية لشركة الفلوجة لإنتاج المواد الإنشائية، المجلة العالمية لإدارة الأعمال والتكنولوجيا، المجلد (17)، العدد (02)، جامعة صفاقس، تونس، 2022.
17. جمعة مطر زينب وبهاء الحمداني حسين ، دور المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في تخفيض التكاليف، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (126)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، كانون الأول 2020.
18. جواد غالب عبد الله و منصور سعد سلمى ، تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيد التكاليف دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود - مصنع الجلدية - معمل رقم 7، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (15)، العدد (52)، جامعة بغداد، 2020.
19. الجيوشي أمينة رزق على، دراسة انتقادية للأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف بالمنظمات الصناعية، مجلة البحوث المالية والتجارية المجلد (20)، العدد (04)، جامعة جامعة بور سعيد، 2019.
20. حلجل جلييلة عيدان ومهند عبد الرحمن سلمان، أثر قياس تكاليف الجودة في زيادة الأرباح وتحقيق الميزة التنافسية، مجلة دنانير، العدد (08)، الجامعة العراقية، بغداد، العراق، 2013.
21. خالدي عادل ، أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها - دراسة حالة: شركة سوميفوس SOMIPHOS - بئر العاتر - ولاية تبسة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد الخامس، العدد الأول، 2018.
22. خطاب محمد شحاتة ، إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2009.
23. خيرى عبد الكريم، مدى مساهمة مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة EVA في تحديد القيمة السوقية للمؤسسات الاقتصادية المسعرة في البورصة - دراسة حالة مجمع صيدال-، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد (07)، العدد (01)، جامعة الجلفة، 2021.

24. درغام ماهر موسى ، مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد (15)، العدد (02)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
25. درغام ماهر موسى و شقفة خليل إبراهيم ، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقاً لنظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي، دراسة تطبيقية على قسم الميكرو بيولوجي، مجلة جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2009.
26. راجي رانية كوثر وبومزايد إبراهيم، مقاربات وطرق تقييم المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث الاقتصادي (CHEEC)، المجلد (06)، العدد (10)، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2018.
27. الريحي جهاد عبد القادر الناطور، أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية: دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد (17)، العدد (03)، جامعة عين شمس كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة، مصر، 2013.
28. الرمحي نضال محمود ، مستوى تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في شركات الطيران الأردنية، مجلة اللقاء للبحوث والدراسات، المجلد (21)، العدد (01)، جامعة عمان الأهلية، الأردن، 2018.
29. رمضان حيدر عادل وآخرون، تسعير المنتجات ومدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية - دراسة استكشافية، مجلة البحوث الأكاديمية، العدد (11)، الأكاديمية الليبية، مصراتة، ليبيا، 2018.
30. زين حيدر عطاء ، استعمال التكلفة على أساس المواصفات ونشر وظيفة الجودة بهدف تحسين قيمة المنتجات دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة كلية الكوت الجامعية للعلوم الإنسانية، المجلد (01)، العدد (02) السنة الأولى، 2022.
31. زعرب حمدي شحده محمود، مدخل متكامل الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد، العدد الأول، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013.
32. زعرور نعيمة والسبتى وسيلة ، تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية دراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر - المديرية العملياتية بسكرة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد (09)، العدد (02)، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، 2015.
33. زكي إبراهيم أحمد فاطمة ، دراسة مقارنة لتطبيق مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط ABC/M في جامعتي ولاية واشنطن والاستفادة منها في جامعة بنها، مجلة الإدارة التربوية، المجلد (11)، العدد (11)، الجمعية المصرية للتربية المقارنة والإدارة التعليمية، 2016.

34. سالم يسمينة وآخرون، مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (ميخور) العلفة، الجزائر، الملة العالمية للاقتصاد والأعمال، الملة (05)، العدد (03)، مركز ريفاد للدراسات والأبحاث، 2018.
35. السويكي هاني جودت، أثر آليات الحوكمة في القيمة السوقية للشركة (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في بورصة فلسطين)، ملة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية الإدارية، الملة (20) العدد (03)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2021.
36. الشامي مصطفى نبيل علي، مدخل التكاليف على أساس المواصفات بهدف تحسين جودة الإنتاج وتخفيض التكاليف في ظل تطبيق اتفاقية الجات، الملة المصرية للدراسات التجارية، الملة (23)، العدد (02) جامعة المنصورة، 1999.
37. الشعباني صالح إبراهيم يونس وحمودي عبد الحديد هشام عمر، استخدام سلسلة القيمة كأحد الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض بالتطبيق على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى، ملة تنمية الرافدين، الملة 97، العدد 32، جامعة الموصل، 2010.
38. شلابي عمار، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية، الملة الجزائرية للأبحاث الاقتصادية والمالية، الملة (02)، العدد (02)، جامعة لمسيلة، الجزائر، 2019.
39. شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود، ملة البحوث في العلوم الاقتصادية، الملة (04)، العدد (01)، جامعة المسيلة، الجزائر، 2019.
40. عامر حبيبة وعباس فرحات، دور عمليات التحسين المستمر في تحقيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة كوندور برج بوغريج، ملة روى اقتصادية، الملة (07)، العدد (02)، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، 2017.
41. العامري سعود جايد مشكور والشرفي ناظم حسن عبد السيد، المواءمة بين الطرائق الموضوعية والذاتية المستخدمة في تحديد قيمة الشركة -دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة الخاصة والمختلطة الصناعية المسجلة في سوق بغداد للأوراق المالية-، الملة العراقية للعلوم الحاسبية والمالية والمصرفية، الملة (01)، العدد (02)، كلية التجارة، جامعة القادسية، العراق، 2002.
42. عباس العطار حيدر، التكامل بين أساليب المحاسبة الابتكارية ونظم توزيع التكاليف الحديثة ودورها في تخفيض تكلفة المنتج في الشركات الصناعية العراقية، ملة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، الملة (12)، العدد (01)، جامعة بابل، العراق، 2020.

43. عبد الجواد عمر عبد العليم محمود، دور تحليل سلسلة القيمة للأنشطة اللوجستية في تعزيز الميزة التنافسية بالتطبيق على صناعة الأسمنت بليبيا، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد (06)، ملحق العدد الرابع، جامعة السويس، مصر، 2015.
44. عبد المولى ناصر خليفة و الشويمان نزار بن صالح ، تطوير نظام تكاليف الأنشطة باستخدام أسلوب السبب والأثر: دراسة حالة على إحدى الشركات الصناعية السعودية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية قسم المحاسبة كلية التجارة، المجلد(01)، العدد(02)، جامعة الإسكندرية، مصر، 2017.
45. العرداوي أمير عقيد كاظم ، التكاليف على أساس المواصفات الموجه بالوقت المحدد وأثرها في تعظيم ربحية الوحدة الاقتصادية (دراسة حالة إسمنت النجف الأشرف)، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، المجلد (02)، العدد (03)، جامعة الجلفة، سنة 2020.
46. العرداوي أمير عقيد كاظم و الجبوري حسين طاهر بريز ، قياس أثر نظام سلسلة القيمة الرشيقة والمستهدفة في تخفيض التكاليف التشغيلية (دراسة حالة في مديرية ماء محافظة النجف الاشرف)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد (13)، العدد (04)، جامعة بابل، العراق، 2021.
47. عريوة محاد ، قياس وتقييم الأداء في القطاع الصحي في إطار الحوكمة باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي-جامعة المسيلة، العدد الرابع (04)، 2018.
48. عطة فيصل و دراوسي مسعود، مدى توفر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي SCF وأثرها على الإفصاح المحاسبي - دراسة ميدانية-، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد(16)، العدد (02)، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة علي لونييسي لبلدية، الجزائر، 2021.
49. على ماجد محمد صالح، تحليل العلاقة بين أبعاد الجودة وتحقيق المنتج دراسة استطلاعية لآراء المدراء لمعمل الألبسة الولادية بالموصل، مجلة تنمية الرافدين المجلد (88)، العدد(29)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2007.
50. علي عبيد سهام عبد والغبان ثائر صبري ، تقنية التكلفة على أساس المواصفات ABCII وأثرها على عقود المقاولات -دراسة تطبيقية في شركة المنصور العامة للمقاولات الإنشائية-، مجلة دراسات محاسبية، المؤتمر الوطني الرابع لطلبة الدراسات العليا، عدد خاص، جامعة بغداد، 2019.
51. عليوي ناصر طه ، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير (دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (85)، كلية الاقتصاد جامعة المستنصري، 2010.
52. فائق مال الله محمود ومحمد زينة فتحي ، استخدام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) في تحليل ربحية العميل بالتطبيق في معمل (X) لإنتاج الكاشي، مجلة كلية الحداث، العدد (45)، جامعة مركز الدراسات المستقبلية /بحوث مستقلة، 2014.

53. فراج حامد ، إطار مقترح للتكامل بين نظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) لتعظيم ربحية منشآت الأعمال -دراسة ميدانية-، مجلة الإسكندرية للبحوث العلمية قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد (05)، العدد (02)، جامعة الإسكندرية، مصر، 2021.
54. فيحاء عبدالله يعقوب و بجاي رشيد امتثال ، تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير، بحث تطبيقي في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (12)، العدد (41)، الفصل الرابع، جامعة بغداد، العراق، 2017.
55. قرادي عبد القادر ، مقاربات ومعايير التقييم المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة تحليلية-، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد (7)، العدد (1)، جامعة طاهري محمد بشار، الجزائر، 2021.
56. كحيط الموسوي نوار، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (69)، كلية الاقتصاد، جامعة المستنصرية، 2008.
57. كفاح جبار حسن، تخصيص التكاليف المشتركة باعتماد محاسبة تكاليف الأنشطة ABC دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (10)، العدد (02)، جامعة المثنى، العراق، 2020.
58. كيوان رندا مرسي ، إطار مقترح للتكامل بين مخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة- حالة تطبيقية-، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 19، العدد 1، جامعة عين شمس، 2015.
59. ماجد محمد صالح ، تحليل العلاقة بين أبعاد الجودة وتحقيق المنتج دراسة استطلاعية لآراء المدراء في معمل الألبسة والولادية بالموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد (88)، العدد (29)، كاية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2007.
60. مثنى روكان جاسم، التكامل بين مدخل التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (46)، 2015.
61. مجيد طالب مهند ، قياس وتحليل تكاليف وربحية الزبون باستعمال مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط ABC -تأطير مفاهيمي-، مجلة الدنانير، المجلد (03)، العدد (03)، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، العراق، 2013.
62. محمد خليل أحمد وآخرون، استخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم نتائج ممارسات إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية على شركة آسيا سيل للاتصالات)، مجلة، المجلد (21)، العدد (04)، 2017.
63. محمود سعد عبد العزيز أحمد وآخرون، فاعلية القياس المقارن في تطور الأداء الجامعي، مجلة كلية التربية ببنها، العدد (116)، الجزء الرابع، جامعة بنها، مصر، 2018.

64. مسعودي سارة وسماش كمال ، أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل بيئة الأعمال الحديثة: دراسة استطلاعية من وجهة نظر أكاديمية مهنية، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد (10)، العدد(01)، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2022.
65. مسعودي سارة وشماس كمال، أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل بيئة الأعمال الحديثة - دراسة استطلاعية من وجهة نظر أكاديمية ومهنية-، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد(10)، العدد(01)، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2022.
66. مسكين الحاج و يعقوبي خليفة ، جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومتطلبات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية، المجلد 13، العدد01، السنة2020.
67. معالم سعاد وحجازي إسماعيل ، مساهمة في بناء نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (منظور تنظيمي) في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل - فرع بسكرة-، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني، جامعة خنشلة، ديسمبر 2017.
68. هاني نوال، سايجي الخامسة، مساهمة الإبداع التكنولوجي في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة - مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة، مجلة دراسات متقدمة في المحاسبة والمالية، المجلد(05)، العدد(01)، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، 2022.
69. هائل أبو رشيد و خليل الحسين إسماعيل ، نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) و أثره في تخفيض تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الحكومية السورية- دراسة تطبيقية على جامعة حلب، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (62)، 2020.
70. هلكوت اسماعيل حمدامين وآخرون، آثار اعتماد التقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية على تحقيق الميزة التنافسية- دراسة استطلاعية في الشركات الصناعية في إقليم كوردستان العراق-، مجلة جامعة جيهان - اربيل العراق، إصدار خاص العدد(02)، الجزء الثاني، جامعة جيهان، اربيل العراق، 2018.
71. يحيوش حسين ولطرش سميرة، المخاطر وتأثيرها على هدف تعظيم قيمة المنشأة، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد (04)، العدد (07)، جامعة الحاج لخضر باتنة 01، 2014.
- ❖ الملتيقيات الدولية والوطنية:

1. دمدموم زكريا ومرغني وليد، الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات العمومية الصحية في الجزائر: دراسة ميدانية، ورقة بحثية مقدمة لفعاليات الملتقى الدولي حول الصحة والأنشطة

الصحية في الدول النامية- الواقع والتطلعات من تنظيم المعهد العالي للدراسات التطبيقية في الإنسانيات بتوزر، جامعة قفصة تونس، يوم 01 إلى 06 مارس 2020.

2. الربيعي محمد علي محمد ومنصور سعد سلمى ، استعمال تقنيتي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة المستهدفة كإطار متكامل لدعم المزايا التنافسية (بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، وقائع المؤتمر العلمي التخصصي الرابع للكلية التقنية الإدارية، الإبداع الإداري لتحقيق الرؤية المستقبلية لمنظمات الأعمال، بغداد، العراق، يومي 28-29/11/2018.

❖ القوانين والمراسيم:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 44، الأمر رقم 03-06 المؤرخ في 19 جماد الأول عام 1424 الموافق ل 19 يوليو لسنة 2003، المتعلق بالعلامة.

❖ المواقع الإلكترونية:

1. <http://localhost:8080/xmlui/handle/123456789/8204>
2. [/http://www.enicab.dz](http://www.enicab.dz)
3. <https://www.reverso.net>
4. سلسلة القيمة بورتر الأنشطة ومايخدمها، <https://ar.questionofwill.com/7173-porter39s-value-chain-activities-what-it-serves-and-analysis> 2022/07/28
5. طمبل معاذ فضل وآخرون، اثر المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في تحسين قيمة المنشاة وزيادة الربحية، 2022، ص ص: 1-92.
6. المسعودي حيدر علي ، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجيا، 2018، https://books.google.dz/books?id=URJhDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=ar&source=gb_s_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false

❖ تقارير تلفزيونية:

1. تقرير علي رحاب، على مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، قناة النهار، يوم 2021/03/03.

❖ المقابلات:

1. المقابلة مع رئيسة مصلحة المحاسبة التحليلية بتاريخ 2023/07/09م
2. مقابلة مع مصلحة الأجور بتاريخ 2023/07/16
3. مقابلة مع مصلحة الأجور بتاريخ 2023/17/23.
4. مقابلة مصلحة المحاسبة التحليلية مقابلة بتاريخ 2023/07/23.

5. مقابلة مصلحة المحاسبة التحليلية مقابلة بتاريخ 2023/07/28.
6. مقابلة مع رئيسة قسم المحاسبة التحليلية بالتعاون مع رئيس قسم الإنتاج والتطوير بتاريخ 2023/08/19.
7. مقابلة مع رئيسة قسم المحاسبة التحليلية 2023/08/25.
8. مقابلة مع رئيسة قسم المحاسبة التحليلية ورئيس مصلحة التخطيط والإنتاج بتاريخ 2023/08/30.
9. مقابلة مع رئيسة قسم المحاسبة التحليلية بتاريخ 2023/09/04.
10. مقابلة مع رئيس البحث والتطوير بتاريخ 2023/09/08.
11. مقابلة مع رئيس التخطيط والإنتاج 2023/09/31.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

A-Books:

1. - Fabio Giudice, Guido La Rosa and AntoninoRisitano, **Product Design for the Environment A Life Cycle Approach**, Taylor & Francis Group, America, 2006.
2. BernardPierce, **management Accounting Without accounting?** The FMAC articles of Merit Award Program for Distinguished contribution to management Accounting, New York, USA, 2002.
3. CharlesT.Horngren, SrikantM.DatarandMadhav V. Rajan, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Fifteenth Edition, Pearson Education Limited,England, 2015.
4. Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Fourteenth Edition, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, America, 2012.
5. ClintonDouglas and SallyWebberm, **RCA at Clopay**, Strategic Finance, October 2004.
6. Collignon Etienne and Wissler Michel,**Qualité et Compétitivité des Entreprises du DiagnosticauxActionsde Progrès**, 2 emedition, Economic Gestion, Paris, 1988.
7. DanielYousif&MariamYousif, **Activity Based Costing: Is It Still Relevant? A Qualitative Study of Seven companies from the benefit perspective**, Degree project in business administration 30 hp, University UMEA, 2011.
8. DennisKaplan, **Management Accounting Concepts and Techniques**, Scholars Archive Univ at AlbanyStateUniv of New York, 2006.
9. DonR.Hansen and MaryanneM.Mowen,**Cost Management: Accounting and Control, Fifth Edition**, ThomsonSouth-Western,America, 2006.
10. FranceschiniFiorenzo, **Advanced Quality Function Deployment**, A CRC Press Company Boca RatonLondonNew YorkWashington, D.C, America, 2002.

11. Franceschini, Fiorenzo, **Advanced Quality Function Deployment**, A CRC Press Company Boca Raton London New York Washington, D.C, America, 2002.
12. Garrison, H Ray; Noreen, W Eric and Brewer C Peter, **Managerial Accounting**, MC Graw-Hill/ Irwin, New york, USA, 2010.
13. Grégorywegmann and NazileStephen, **The Activity Based Costing method development : stat – of – the art and case study**, ICFAI University Journal of Accounting Research, Forthcoming, France, 2010.
14. Horngren, Charles.T and Other, **Cost Accounting A managerial Emphasis**, published by Pearson Australia Group Ptyltd, 2an Edtion, Australia 2014.
15. JanEmblemsvagand Bert Bras,**Activity based cost and environmental management: a different appraoeh to ISO 14000 compliance**, Kluwer Academic Publishers,New York, 2001.
16. JesseTBarfold, CecilyARaborn and MichaelRKinney, **Cost Accounting: traditions and Innovations**, 5/e, THOMSON SOUTH- WESTERN, America, 2003.
17. MalcolmSmith, **Performance Measurement & Management A Strategic Approach To Management Accounting**, SAGE Publications, British, 2005.
18. MichaelR.KinneyandCecilyA.Raiborn, **Cost Accounting 8e Foundations and Evolutions**, South-Western, Cengage Learning, Canada, 2011.
19. Mihaela Tania Sandi, **Benchmarkin-A Strategy For Betting Of Company'sPerformances**, Annals of the University, ConstantinBrâncuși from TârguJiu, Economy Series, 2010.
20. P.Periasamy, **FINANCIAL COST AND MANAGEMENT ACCOUNTING**, Himalaya Publishing House, India, 2010.
21. RobinKooper and ReginSlagmulder, **Target Costing and Value Engineering**,The IMA Foundation for Applied Research Inc Published by Productivity Press, America, 1997.
22. Robin. Cooper and RobertKaplan, **Profit Priorities From Activity Based - Costing**, HARVARD BUSINESS REVIEW, 1991.
23. SebastienDossogne, **Valorisation et Cession D`entreprise De L`intention a la finalization, de la valeur au prix 2eme edition**, Edibro, Franch, 2014.
24. The Institute of Company Secretaries of India, **Cost And Management Accounting**, Printed at M.P. New Delhi, 2014.
25. WilliamH.Webster, **Accounting for Managers**, by The McGraw-Hill Companies- Inc, America,2004.
26. YongWookim and GlennBallard, **Activity Based Costing and its Application to Lean Construction**, the proceeding of the G 9 the annual conference of the Int'l. Group for lean construction, National University of Singapore, August 2001.

B-Letters and Research:

1. AbdELwahabHachem, **Evaluation des Entreprises**, cours, 2010-2011.
2. AbebeNigatuEndalew, **The Effect Of Kaizen Implementation and Sustainability On Performance Of The Manufacturing Sector In Ethiopia**, Doctor of Philosophy in Management, Texila American, University Guyana, 2020.
3. Consortium for Advanced Management International CAM-I, **Activity Based Costing**, 2022.
4. KotriAndrus, **Analyzing customer value using conjoint analysis: the example of a packaging company**, Thesis in Market Management, Faculty of Economics and Business Administration, University of Tartu, 2006.
5. LauriKoskela, **Application Of The Enew Production Philosophy To Costuctoin**, Cife Technical Report # 72 September 1992, Cife Centre For Integrated Facility Engineering, Stanford University, August 1992, P:6.
6. Mohamed NejiHergli, **Evaluation des Entreprises** Eléments de cours prepares, Institutde de Inancement du Developpement du Maghrebei I.F.I.D, 2008-2009.
7. PabloFernandez, **Company valuation methods**, IESEBusinessSchool, work paper, University of Navarra, Spain, 2013.
8. SitnikovCatalina and GiurcaVasilescuLaura, **A Global Vision over Benchmarking Process: Benchmarking Based Enterprises**, Munich Personal RePEc Archive, University of Craiova, Romania, 2008.
9. MerabetRokaia, **Etude des câbles électriques à isolation PRC et l'isolateur en verre**, Mémoire de master, Sciences et TechnologiesElectrotechnique Réseaux Electriques, Université Mohamed Khider de Biskra, 2019.

C-Articles:

1. Abdelilah EL attar, **L'évaluation de la valeur de l'entreprise par l'approche basée sur le triptyque coût-qualité-temps**, Journal Dossiers de Recherches en Economie et Gestion, Numéro special, Décembre 2014.
1. AbdulridhaLateefJasim, Alaa Mohammed Obaid and Khadija Jomaa Muter, **Integration of the Product Life Cycle and Attributes Based Cost and its Reflection in Reducing Costs**, Journal of Engineering and Applied Sciences (14), (Special Issue 5), 2019.
2. Amaechi P. E, Chinedu F. EandMeduoye O. M, **Activity Based Costing System and Nigeria's March towards VISION 20: 2020**, International Business Research, Vol.(06), No(11), 2013.

2. AmbalaganKishnan, **An Application of Activity Based Costing in Higher Learning Institution: A Local Case Study**, Contemporary Management Journal, VOL 02, NO 02, 2006.
3. Andrey I. Artemenkov, **Fair value in the professional valuation: concept and models**, Journal Critical Accounting, VOL (10), No (06), 2018
4. AndrijaSabol and FilipSvere, **A Review of the Economic Value added Literature and Application**, UTMS Journal of Economics, Vol(08), Iss(01), University of Tourism and Management.....
5. AndrzejPiosik, **The intensity of the use management Accounting system under Industry 4.0 condition Confirmation from Poland**, Journal Procedia Computer Science, VOL (207), 2022.
6. AurelianConstantin, C.,**"Target Costing in the Budget and Calculation of Costs and of Results for Some Products in the Stainless Steel Industry"**, Valahian Journal of Economic Studies, Vol. 6, Issue. 1 ,2015.
3. BorisPopesko, **Utilization of Activity-Based Costing System in Manufacturing Industries – Methodology, Benefits and Limitations**, International Review of Business Research Papers Vol.6, No.1 February 2010.
4. Bromwich, M., **"The Case For Strategic Management Accounting: The Role Of Accounting Information For Strategy In Competitive Markets"**, Accounting, Organizations And Society, Vol. 15, No. 1-2, 1990.
5. CarlosManuelFerreiraLima, **The Applicability of The Activity Based Costing System in a Higher Education Institution**, Economic and Management Research Project: An International Journal, Vol(01), No(01), 2011.
7. Durgham Ahmed Abdul Ridha and ManalJabbarSoror, **The Role Green Management and Product Life Cycle Costing Achieving Competitive Advantage**, International Journal OfResearch In Social Sciences & Humanities, Vol (11), No (04), 2021.
8. Ennesraoui Driss, **Contribution de la qualité à la compétitivité de l'entreprise : une revue de littérature**,International Journal of EconomicStudies and Management, VOL (02), NO(03), 2022.
9. **Exploratory Study in the Food Security Context**, Romanian Journal of Communication and Public Relations, Vol (54), No (03), 2021.
6. GaryCokins, SorinelCăpușneanu, **Sustaining an Effective ABC/ABM System**, Journal Theoretical and Applied Economics, Vol (18), No (02), 2011.
7. Gheorghe IlieFarte and Daniel Rare Obada, **The Effects of Fake News on Consumers' Brand Trust: AnExploratory Study in the Food Security**

- Context**, Romanian Journal of Communication and Public Relations, Vol (54), No (03), 2021.
10. **Gowardy and HandiBrata, PenerapanMetode Activity Based Costing dalamMenentukanHargaPokokProduksiKaret PT. SumberDjantin Sambas**, JurnalEkonomiBisnisdanKewirausahaan, VOL(4), NO(3), 2015.
 11. **GyulnaraA.Adamova, Activity-based cost accounting as a tool for the strategic management of the company. E-Management**, Journal of Instrumental and Mathematical Methods In Management Processes, Vol (5), No(2), 2022.
 12. **HatemKarimKhadim and RiadAl -Ghazi, Using Attribute- Based Costing to Conduct Efficient Customer Profitability Analyses in Small and Medium – Sized Manufacturing Businesses**, Journal Akkad of Contemporary Management Studies, VOL. (1), NO.(2), 2021.
 8. **İlker KEFE andVeyisNaci TANIŞ, Resource Consumption Accounting: An Application in Production Business**, Journal of Accounting and Finance, Issue (88), Turkey, 2020.
 13. **IlyasMasudin and MohammedSKamara, Impact Of Just-In-Time, Total Quality Management And Supply Chain Management On Organizational Performance: A Review Perspective**, Journal TeknikIndustri, University MohammedMalang, Indonesia, Vol (19), Issue (1), 2018.
 9. **KarrarAbdulelahAzeez, HatemKarimKadhimi and Abdal Abbas Hassan Kadhimi, The Role of Integration Between Enterprise Resource Planning and Attribute Based Costing for Supporting: An Economic Cost Management in Tourism Companies**, African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure, Vol (09), Issue (02), 2020.
 14. **LesiHertati and RumbiandiniSumantri, Just In Time, Value Chain, Total Quality Management Part Of Technical Strategic Management Accounting**, International Journal Of Scientific & Technology Research, Vol (05), No (04), 2016.
 15. **LjiljaAntić, BojanaNovićević, Just in Time and Total Quality Management for Need of Achieving Competitive Advantage of Companies**, Journal Economics and Organization, Vol (09), No (02), Faculty of Economics,University of Serbia, 2012.
 16. **LubnaHashemNoman, Activity-Based Costing System and its Role in Decisions Making in Iraqi industrial companies: A Field Study**, Journal: ALMalweah for Archaeological and Historical, Vol 05, NO 11, 2018.

17. Maria João Cardoso Vieira Machado, **Activity Based Costing knowledge: empirical study on small and mediumsize enterprises**, Journal Revista Contemporanea de Contabilide, Florianópolis, Vol (9), NO(18), 2012.
10. Mohamd Larbi Ghouzi, **Activity Based – Costing System through three generation ABC- TDABC- PFABC**, Journal Business sconces Review, VOL (20), N(01), ALGERI, 2021.
11. Mostafa Al-Qady and Said El-Helbawy, **Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting**, Journal of Applied Management Accounting Research, Vol (14), Issue (01), 2016.
18. Mustafa UC and Erald KASA, **The Use of Managerial Accounting as a Tool for Decision Making By Manufacturing Companies in Albania**, Journal of Accounting, Finance and Auditing, Journal of Accounting, Finance and Auditing , VOL (1/2), 2016.
19. Narcyz Roztcki, J. David Porter, Robin M. Thomas, and Kim La Scola Needy, A procedure for smooth implementation of Activity – based costing in small Companirs, Journal of Engineering Management and Economics, Vol(16), No (04), 2004.
20. Nasrin Azar, Zarina Zakaria and Noor Adwa Sulaiman Asian, **The Quality of Accounting Information: Relevance or Value-Relevance**, Journal of Accounting Perspectives, VOL(12), NO (1), 2019.
21. Nguyen Phong Nguyen, **Performance implication of market orientation and use of management accounting systems The moderating role of accountants’ participation in strategic decision making**, Journal of Asian Business and Economic Studies, VOL(25), No(01), 2018.
22. Oualid M. ragni and Other, **Customer Profitability Analysis Through Activity-Based Costing Approach in the Algerian Telecom Sector, A Field Study**, EL BA chair Economic Journal, VOL(07), NO(01), 2021.
23. Pieter Gijssbers, M.L. P, S. C, E.L.D, S.P., J.T, B.B, J.V, **AMLB: an AutoML Benchmark**, Journal of Machine Learning Research 1, 2000.
24. Robert Inglis and Robert Clift, **Market-orientated accounting: Information for product-level decisions**, Managerial Auditing Journal, Vol (23), No(3), 2008.
25. Robert M. Inglis, **Exploring accounting and market orientation: an interfunctional case stud**, Journal of Marketing Management, Vol (24), No(7-8), 2008.

12. Robin Cooper and Robert Kaplan, **Activity-Based- Systems: Measuring the Costs of Resource Usage**, Journal Accounting horizons, VOL(06), NO (03), 1992.
26. Ryan McDonough, Argyro Panaretou and Catherine Shakespeare, **Fair value accounting: Current practice and perspectives for future research**, Journal of Business Finance & Accounting, Vol (47), Issue (3-4), 2020.
13. Siham Abd Ali Obaid Al- Quraishia, Thair Sabri Mahmoud AlGhabbanb, **Trinity of Competitive Discrimination (Cost, Quality, and Time) in Light of the Cost, Based on Attributes in the Building and Construction Sector**, International Journal of Innovation, Creativity and Change, Vol (13), Issue (07), 2020.
27. Soto Espinosa Estefanía Elizabeth and García Zambrano Ximena Leticia, **Costos de producción mediante el sistema de Costeo ABC y su efecto en la rentabilidad**, Journal Revista Cumbres, VOL(6), NO(2), 2020.
28. Vesna. J, Nemanja. K, Jelena. D, Techniques of Strategic Cost Management – the Case of Serbia, Strategic Management Accounting – Definition , Essence and Techniques. International Business Research, Vol (04), No (02)....
29. Yongjun Sung, Jooyoung Kim and Jong -Hyuok Jung, **The Predictive Roles of Brand Personality on Brand Trust and Brand Affect: A Study of Korean Consumers**, Journal of International Consumer Marketing, Vol (23), Issue (1), 2009.

الملاحق

Objectifs 2022

- Objectif 01: Réaliser un chiffre d'affaire annuel de 6600MDA avec un résultat Positif.
- Objectif 02: Réaliser une croissance CA Distributeurs de 25%.
- Objectif 03: Placer les nouveaux produits Emailés/Guipé (Nouveaux Investissements).
- Objectif 04: Reprendre les parts de marchés SONELGAZ & Filiales.
- Objectif 05: Renforcer l'image de marque et la notoriété d'Enicab.
- Objectif 06: Faire Homologuer nos produits et lancer l'Export



الملحق رقم 03: يبين التكاليف الاهتلاكات المباشرة الخاصة بورشات الانتاج

Étiquettes de lignes	ستوى Somme de Amortissement	شهري Amort mensuel
Autres	45 166 449,22	3 763 870,77
Production 1	18 294 409,79	1 524 534,15
Production 2	23 689 826,44	1 974 152,20
Total général	87 150 685,45	7 262 557,12

Étiquettes de lignes	ستوى Somme de Amortissement	شهري Amort mensuel
Atelier Ecole	5 863 710,97	488 642,58
Autres	45 166 449,22	3 763 870,77
H2	12 430 698,82	1 035 891,57
H3	3 043 707,77	253 642,31
H4	11 913 342,95	992 778,58
H5	7 562 791,07	630 232,59
H6	1 169 984,65	97 498,72
Total général	87 150 685,45	7 262 557,12

1729306NGE	NYM-J 3x1.5mm ² 300/500V R100 NG	QTS
1191203NGE	A03VH-F 2x0,5 mm ² 300/300V BL DECLASSE	105300
7305104NGE	H05V-K 0,75mm ² 450/750V R100 AV	57138
TAM1A00	AGS Aster K93,3 mm ² 99	13600
1V94106	CABLE COXIAL RG6 75 OHM	102671
7305104NGE	H05V-K 0,75mm ² 450/750V R100	52900
1C19M11	CABLE DE RACCORDEMENT 4x16 0.6/1KV	11800
1C19Q11	CABLE DE RACCORDEMENT 2x16 0.6/1KV	80564
1P26106	H07V-U 1,5 mm ² 450/750V R100 RJ	24472
1P26107	H07V-U 2,5 mm ² 450/750V R100 AV	1059000
		320000

Étiquettes de lignes	Nombre de N° 2
PFAGS	1.2
PFAUT	127
PFCU	51
PFDO	564
PFHFFR	49
PFHTAE	17
PFINAL	42
PFINCU	1014
PFMAR	58
PFMTAL	36
PFMTCU	103
PFPVC	8
PFTOR	16
Total général	2088

الملحق رقم 07: يبين تطور رقم الأعمال لمؤسسة ENICAB لإحدى عشرة سنة

السنوات	رقم الأعمال السنوي
2012	8574014
2013	9049117
2014	9163806
2015	7148703
2016	10338615
2017	4835528
2018	7000000
2019	4800000
2020	9485000
2021	9300000
2022	6629000

استمارة الاستبيان

تم إعداد هذه الاستمارة من أجل القيام بدراسة تحليلية للوصول إلى تحديد درجة الأفضلية المتعلقة بمواصفات المنتجات المحددة للدراسة في ظل إعداد أطروحة دكتوراه بصورة دقيقة وصحيحة تحت عنوان:

"مساهمة نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة تطبيقية في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة -

لذلك وجب علينا القيام بدراسة وتحديد المواصفات (الخصائص) الأساسية التي تحتوي عليها المنتجات من الكوابل المختارة ويفضل الزبائن أن يحصلوا عليها لتلبية رغباتهم واحتياجاتهم في الكابل (CR 2X16 0.6/1KV NG) و (CR 4X16 0.6/1KV NG) وأن يحصلوا عليها لتلبية رغباتهم واحتياجاتهم في الكابل (H07V-U 1.5mm² 450/750V R100 RJ) و (H07V-U 2.5mm² 450/750V R100 RJ) لذا نرجو منكم طلب المساعدة في إجاباتكم لتحديد المواصفات الأكثر أهمية لكل نوع من الكوابل بوضع علامة (X) على الخيار المناسب من وجهة نظركم الذي يمكننا من الحصول على نتائج دقيقة وصحيحة من أجل الوصول إلى أهداف البحث، كما تؤكد لكم الطالبة أن هذه الإجابات تستخدم إلا لغايات البحث العلمي فقط.

نشكركم على حسن تعاونكم.....

أسئلة الاستبيان

مواصفات يفضلها الزبائن	ضرورية جدا	ضرورية	ضرورية إلى حد ما	غير ضرورية	غير ضرورية جدا
الجودة					
الضغط					
التكلفة					
النوع					
الاستخدام					
اللون					
التسويق					
التصميم					
السّمك					