



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجليلي لياس-سيدي بلعباس-

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير



أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية.

تخصص: إدارة الأعمال

تحت عنوان:

محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات
الإقتصادية.

تحت إشراف:

أ.د. صالح إلياس

من إعداد الطالب:

درويش عمار

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ التعليم العالي	أ.د. عمراي عبد النور قمار
مقررا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ التعليم العالي	أ.د. صالح إلياس
ممتحنا	جامعة تلمسان	أستاذ التعليم العالي	أ.د. شليل عبد اللطيف
ممتحنا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ محاضر "أ"	د. بن ديدة هواري
ممتحنا	المركز الجامعي عين تموشنت	أستاذ محاضر "أ"	د. عبدوس عبد العزيز
ممتحنا	المركز الجامعي عين تموشنت	أستاذ محاضر "أ"	د. جديدن لحسن

الموسم الجامعي: 2015-2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

قال الله تعالى: "وَالَّذِينَ إِذَا أَنفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا وَلَمْ يَقْتُرُوا وَكَانَ بَيْنَ ذَلِكَ قَوَامًا"

سورة الفرقان. الآية 67.

* إلى أمة الإسلام.

* إلى من علمني قداسة طلب العلم: والدي رحمه الله، الوالدة
حفظها الله، وإلى كل أفراد العائلة.

* إلى كل من عرف عمار بن عبد الله درويش.

أهدي هذا العمل المتواضع.

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله تعالى من قبل ومن بعد على نعمة الإسلام والإيمان، ونعمة طلب العلم.

أتقدم بالشكر الجزيل وأسمى عبارات التقدير للأستاذ الدكتور صلاح إلياس على مجهوداته المبذولة من خلال إشرافه على هذا العمل المتواضع، ونصائحه وإرشاداته القيمة التي قدمها لنا.

كما لا يفوتني أن أشكر أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا البحث. ثم الشكر موصول لكل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية، التجارية والتسيير بجامعة الجيلالي ليابس بسيدي بلعباس.

كل من ساعدني من قريب أو بعيد، سواء بمساعدة مادية أو معنوية.

لجميع أقول شكرا.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف والتحكم فيها، ومعرفة مدى توفر المقومات الأساسية لنجاح تطبيقه بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فقد تناولت في جانبها النظري مفهوم نظام محاسبة التكاليف وكيفية تصميمه وأهم العوامل الضمنية المؤثرة فيه، ونقائص نظم التكاليف التقليدية التي مهدت لظهور نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)، وإبراز مميزات هذا الأخير كنظام معلومات مساعد على إتخاذ القرارات الإستراتيجية ومساهم في بناء الميزة التنافسية للمؤسسة.

أما في الجانب التطبيقي فقد توصلت الدراسة إلى توفر معظم المقومات الأساسية المقترحة للاختبار ميدانيا بعينة من المؤسسات الاقتصادية المتواجدة بغرب البلاد، بحيث تبين لنا أن هناك توافق بين التوجهات الإستراتيجية للإدارة العامة لهذه المؤسسات مع متطلبات تطبيق نظام (ABC)، كما أن هناك تعقيد في العملية الإنتاجية وتنوع في تشكيلة المنتجات، وأن الأعباء غير المباشرة تشكل نسبة مهمة من تكاليف المنتجات مما أدى إلى عدم دقة البيانات الناتجة عن نظم التكاليف التقليدية، كما تتوفر على نظم محاسبية توفر بيانات سليمة يمكن اعتمادها في تطبيق نظام (ABC) من أجل الوصول إلى التكلفة الدقيقة، غير أن الموارد البشرية الموجودة بهذه المؤسسات ليس لديها دراية بهذا النظام وغير قادرة على تصميمه وتسييره، لذا اقترحنا ضمن توصيات الدراسة تطبيق نظام (ABC) كبديل عن نظم التكاليف التقليدية لما سجل عنها من نقائص، وأن يكون التحول إلى تعميم نظام (ABC) بطريقة تدريجية تتماشى مع تكوين الأفراد حول هذا النظام الجديد، والتخفيض من حدة مقاومتهم للتغيير.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبة التكاليف، محاسبة تكاليف الأنشطة، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، إستراتيجية التحكم في التكاليف، الميزة التنافسية.

Résumé :

Cette thèse a pour but de mettre en évidence l'importance du système de comptabilité par activités (ABC) comme outil de gestion stratégique dans la maîtrise des coûts. Elle a également pour objectif de mettre en exergue les facteurs essentiels qui permettent son application avec succès au sein des entreprises économiques algériennes.

La partie théorique de l'étude traite du système de coûts, de sa conception et des facteurs implicites les plus importants qui l'influencent. Elle met aussi en évidence les insuffisances des systèmes traditionnels qui sont à l'origine du développement du système de comptabilité par activités en tant que système d'information aidant à une prise de décision stratégique qui peut contribuer à la construction de l'aspect compétitif des entreprises.

L'étude empirique quant- elle, recense l'essentiel des facteurs constitutifs de ce système qui sont testés à partir d'un échantillon d'entreprises économiques de l'ouest algérien. Elle constate une profonde compatibilité entre la vision stratégique de la direction générale de ces entreprises et les exigences de l'application du système (ABC). Ces entreprises, quoique disposent toutefois de systèmes comptables à même de produire des informations saines en mesure de servir de base à l'application du système ABC, seul à même de fournir des coûts précis, la ressource humaine existante n'est pas formée, voire informée de ce système et donc, incapable de le concevoir et de le gérer. Pour cela, nous préconisons en guise de recommandations de l'étude, l'application du système ABC comme alternative au système classique de calcul des coûts en raison de l'insuffisance de ses résultats, comme nous suggérons de généraliser de manière graduelle et progressive l'application du système ABC en tenant compte de la formation du personnel autour de ce nouveau système tout en agissant sur sa résistance au changement.

Mots-clés : le système de coût, la comptabilité par activités, la gestion stratégiques des coûts, la stratégie de la maîtrise des coûts, l'avantage compétitif.

الفهرس

الإهداء.....	I
الشكر.....	II
الملخص.....	III
الفهرس.....	IV
قائمة الجداول.....	VII
قائمة الأشكال.....	IX
قائمة الملاحق.....	XI
قائمة الاختصارات والرموز.....	XII
مقدمة عامة.....	أ - ش
الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف- المفهوم، الأهداف والتصميم.....	01
تمهيد:.....	02
المبحث الأول: مفهوم التكاليف وتصنيفاتها.....	03
المطلب الأول: تحديد مفهوم الأعباء، المصاريف والتكاليف.....	03
المطلب الثاني: تصنيف التكاليف.....	11
المطلب الثالث: التكاليف خارج مجال تطبيق محاسبة التكاليف التقليدية.....	17
المبحث الثاني: مفهوم نظام محاسبة التكاليف.....	27
المطلب الأول: الحاجة لنظام محاسبة التكاليف.....	28
المطلب الثاني: تعريف نظام محاسبة التكاليف.....	30
المطلب الثالث: أهمية نظام محاسبة التكاليف.....	31
المطلب الرابع: أهداف نظام محاسبة التكاليف.....	33
المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في تصميم نظام محاسبة التكاليف.....	34
المطلب الأول: تأثير العوامل الداخلية في تصميم نظام محاسبة التكاليف.....	35
المطلب الثاني: تأثير العوامل الخارجية في تصميم نظام محاسبة التكاليف.....	39
المبحث الرابع: إجراءات تصميم نظام محاسبة التكاليف.....	42
المطلب الأول: الإجراءات التقنية لتصميم نظام محاسبة التكاليف.....	42
المطلب الثاني: الإجراءات العملية لتصميم نظام محاسبة التكاليف.....	47
المطلب الثالث: وضع نظام محاسبة التكاليف حيز التشغيل.....	50
خلاصة.....	53

54	الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.....
55	تمهيد.....
56	المبحث الأول: ظروف نشأة نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.....
56	المطلب الأول: حدود نظم التكاليف التقليدية.....
59	المطلب الثاني: العوامل المساعدة على ظهور نظام (ABC).....
65	المطلب الثالث: تاريخ ظهور نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.....
72	المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام محاسبة تكاليف الأنشطة.....
72	المطلب الأول: مفهوم نظام (ABC).....
74	المطلب الثاني: مفاهيم تخص نظام (ABC).....
81	المطلب الثالث: مبادئ نظام (ABC).....
86	المبحث الثالث: مقومات ومراحل تطبيق نظام محاسبة الأنشطة.....
86	المطلب الأول: مقومات ومحددات نجاح تطبيق نظام (ABC).....
88	المطلب الثاني: مراحل تصميم نظام (ABC).....
95	المطلب الثالث: صعوبات وضع نظام (ABC).....
98	المطلب الرابع: مزايا وحدود نظام (ABC).....
101	المبحث الرابع: تطوير نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.....
101	المطلب الأول: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC).....
107	المطلب الثاني: محاسبة إستهلاك الموارد (RCA).....
114	المطلب الثالث: محاسبة التكاليف على أساس المواصفات (ABCII).....
120	خلاصة.....
121	الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.....
122	تمهيد.....
123	المبحث الأول: مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.....
123	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.....
125	المطلب الثاني: تعريف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.....
131	المطلب الثالث: أهداف وخطوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.....
134	المطلب الرابع: المقارنة بين المدخل التقليدي والمدخل الإستراتيجي لإدارة التكلفة.....
137	المبحث الثاني: الأسس الإستراتيجية لنظام محاسبة تكاليف الأنشطة.....
138	المطلب الأول: تحليل سلسلة القيمة.....

147.....	المطلب الثاني: تحليل مسببات تكاليف الأنشطة.
152.....	المبحث الثالث: مساهمة نظام (ABC) في تحقيق الميزة التنافسية والتموقع الإستراتيجي.
153.....	المطلب الأول: الميزة التنافسية.
157.....	المطلب الثاني: تحليل البيئة التنافسية.
163.....	المطلب الثالث: الإستراتيجيات التنافسية عند (M.PORTER).
181.....	المطلب الرابع: مظاهر مساهمة نظام (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة.
183.....	المبحث الرابع: القيادة الإستراتيجية للمؤسسة على أساس الأنشطة.
184.....	المطلب الأول: الإدارة على أساس الأنشطة (ABM).
191.....	المطلب الثاني: نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).
195.....	المطلب الثالث: التسعير على أساس الأنشطة (ABP).
199.....	خلاصة.
	الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC) بالمؤسسات الصناعية الجزائرية.
200.....	الجزائرية.
201.....	تمهيد.
202.....	المبحث الأول: مكانة نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
202.....	المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف ضمن المنظومة القانونية للمحاسبة في الجزائر.
205.....	المطلب الثاني: أسباب عدم تطبيق محاسبة التكاليف ببعض المؤسسات الجزائرية.
209.....	المطلب الثالث: مخاطر عدم تطبيق نظام محاسبة التكاليف.
211.....	المبحث الثاني: منهجية الدراسة.
211.....	المطلب الأول: صياغة الفرضيات وبناء نموذج الدراسة.
213.....	المطلب الثاني: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة.
220.....	المطلب الثالث: أساليب جمع البيانات.
230.....	المبحث الثالث: إختبار الفرضيات.
230.....	المطلب الأول: نتائج إختبار (one simple T test).
239.....	المطلب الثاني: نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط.
251.....	خلاصة.
253.....	خاتمة عامة.
263.....	المراجع.
282.....	الملاحق.

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
	الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف، الأهمية	
24	عناصر تكلفة دورة حياة المنتج.	(1-1)
45	طبيعة وحدات العمل.	(2-1)
	الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.	
69	معدل تطبيق نظام (ABC) عبر بعض دول العالم.	(1-2)
70	معدل تطبيق نظام (ABC) من قبل مؤسسات بعض الدول المتقدمة.	(2-2)
71	معدل تطبيق نظام (ABC) من قبل مؤسسات بعض الدول النامية.	(3-2)
77	تجزئة وظيفة إلى أنشطة.	(4-2)
93	مصنوفة تقاطع الأنشطة بموجهات التكلفة.	(5-2)
	الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف	
135	المقارنة بين المدخل التقليدي والمدخل الإستراتيجي لإدارة التكلفة.	(1-3)
	الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC).	
212	عينة الدراسة.	(1-4)
213	طبيعة مناصب الأفراد المستجوبين	(2-4)
214	المؤهل العلمي للأفراد المستجوبين	(3-4)
215	تخصيص الأفراد المستجوبين	(4-4)
216	نسب تكوين الأفراد حول نظم التكاليف	(5-4)
216	توزيع المؤسسات وفقا للطبيعة القانونية.	(6-4)
217	توزيع المؤسسات على أساس عدد العمال.	(7-4)
218	طبيعة الهيكل التنظيمي للمؤسسات محل الدراسة.	(8-4)
220	توزيع المؤسسات وفقا لطريقة حساب التكاليف المطبقة.	(9-4)
223	ترميز محاور الإستبيان.	(10-4)
224	معاملات الارتباط للمحور الأول.	(11-4)
225	معاملات الارتباط للمحور الثاني.	(12-4)
226	معاملات الارتباط للمحور الثالث.	(13-4)

226	معاملات الارتباط للمحور الرابع.	(14-4)
227	معاملات الارتباط للمحور الخامس.	(15-4)
228	معاملات الارتباط للمحور السادس.	(16-4)
229	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (K-S) لبيانات الدراسة.	(17-4)
231	نسب (%) آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول.	(18-4)
233	نسب (%) آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني.	(19-4)
235	نسب (%) آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث.	(20-4)
237	نسب (%) آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الرابع.	(21-4)
238	نسب (%) آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الخامس.	(22-4)
240	نتائج تحليل التباين (ANOVA) للمتغير المستقل الأول (stra)	(23-4)
241	معامل نموذج الإنحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل الأول (stra)	(24-4)
243	نتائج تحليل التباين (ANOVA) للمتغير المستقل الثاني (trad)	(25-4)
243	معامل نموذج الإنحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل الثاني (trad)	(26-4)
245	نتائج تحليل التباين (ANOVA) للمتغير المستقل الثالث (Pro).	(27-4)
245	معامل نموذج الإنحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل الثالث (Pro).	(28-4)
247	نتائج تحليل التباين (ANOVA) للمتغير المستقل الرابع (compta).	(29-4)
247	معامل نموذج الإنحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل الرابع (compta).	(30-4)
249	نتائج تحليل التباين (ANOVA) للمتغير المستقل الخامس (RH).	(31-4)
249	معامل نموذج الإنحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل الخامس (RH).	(32-4)

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
	الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف، الأهمية	
09	العلاقة بين التكلفة والمصروف والأصل والخسارة.	(1-1)
19	علاقة الجودة بالتكاليف.	(2-1)
24	منحنى تكاليف دورة حياة المنتج.	(3-1)
26	توزيع التكاليف وفق دورة حياة المنتج بالنسب (%).	(4-1)
	الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.	
63	هيكل التكاليف حسب دراسة (CMS) الخاصة ببرنامج (CAM-I) لسنة 1987م	(1-2)
64	التركيز على رضا الزبون.	(2-2)
79	تسلسل ترابط المهام، الأنشطة والمسارات.	(3-2)
90	تحليل وظائف وأقسام المؤسسة إلى أنشطة.	(4-2)
95	معالجة الأعباء وفقا لنظام محاسبة تكاليف الأنشطة.	(5-2)
105	حساب التكاليف وفق نظام (TDABC).	(6-2)
110	مفهوم المحاسبة عن إستهلاك الموارد.	(7-2)
118	خطوات حساب التكاليف وفق نظام محاسبة التكاليف على أساس المواصفات.	(8-2)
	الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف	
137	نمذجة السببية في العلاقة (تكلفة- قيمة).	(1-3)
142	نموذج سلسلة القيمة عند (M.PORTER).	(2-3)
145	نظام القيمة (كيفية تشكيل القيمة).	(3-3)
163	القوى التنافسية الخمسة ل (M.PORTER).	(4-3)
167	إقتصاديات السلم.	(5-3)
169	منحنى أثر الخبرة	(6-3)
170	مراحل دورة حياة المنتج.	(7-3)
180	الإستراتيجيات العامة لتحقيق الميزة التنافسية عند (M.PORTER).	(8-3)
184	مقارنة بين منطق النظم التقليدية ونظام (ABC).	(9-3)
186	علاقة نظام (ABM) بنظام (ABC).	(10-3)

193	علاقة نظام (ABB) بنظام (ABC).	(11-3)
	الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)	
212	نموذج الدراسة.	(1-4)

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
283	إستمارة الإستبيان	01
289	إختبار ألفا كرونبيخ	02
289	إختبار الطبيعية (Kolmogorov-Smirnov)	03
290	إختبار الإنحجار الخطي البسيط الفرضية الأولى	04
291	إختبار الإنحجار الخطي البسيط الفرضية الثانية	05
292	إختبار الإنحجار الخطي البسيط الفرضية الثالثة	06
293	إختبار الإنحجار الخطي البسيط الفرضية الرابعة	07
294	إختبار الإنحجار الخطي البسيط الفرضية الخامسة	08

قائمة الاختصارات والرموز

Signification	Code / الرمز	الدلالة
Activity Based Costing	ABC	محاسبة تكاليف الأنشطة
Activity Based Management	ABM	الإدارة على أساس الأنشطة
Activity Based Budgeting	ABB	الموازنة على أساس الأنشطة
Time Driven Activity Based Costing	TDABC	محاسبة تكاليف الأنشطة الموجه بالوقت
Resource Consumption Accounting	RCA	محاسبة تكاليف الموارد المستهلكة
Attribute Based Cost la méthode des coûts caractéristiques	ABCII	محاسبة التكاليف على أساس المواصفات
Activity Based Pricing	ABP	التسعير على أساس الأنشطة
Consortium for Advanced Management- International	CAM-I	
Cost Management System	CMS	نظام الإدارة على أساس التكاليف
<i>Grezplankostenrechnung</i> German costing methodology.	GPK	محاسبة التكاليف الألمانية
International Federation of Accountants.	IFAC	الإتحاد الدولي للمحاسبين
Boston Consulting Group.	BCG	المجموعة الاستشارية ببوسطن

المقدمة العامة

لقد أفرزت ظاهرة العولمة تغيرات ومستجدات متسارعة مست عدة جوانب من الحياة لعل أهمها الجانب الإقتصادي، بحيث شهدت البيئة الإقتصادية في الآونة الأخيرة منافسة شديدة بين المؤسسات الإقتصادية المحلية والدولية، وذلك بسبب تراجع دور الدولة في حماية المنتج المحلي، إنفتاح الأسواق وتحرير التجارة الخارجية. فمن أجل ضمان إستمرارية وجود المؤسسة في البيئة التي تنشط بها لا بد عليها من إكتساب ميزة تنافسية تسمح لها بالتفوق على منافئها، والعمل على تطوير وتحسين هذه الميزة بشكل دائم بهدف المحافظة أو توسيع حصتها من السوق.

في ظل هذا الوضع غير الأكيد والمتسم بالمخاطرة وجدت المؤسسات الإقتصادية الجزائرية نفسها أمام تحديات صعبة، خاصة بعد إنتقالها من إقتصاد مخطط قائم على التسيير المركزي ودعم الدولة إلى إقتصاد حر يؤمن بالأسبقية والتميز من حيث السعر والجودة وزمن التقديم للسوق، حيث لم تكن أغلب هذه المؤسسات مسلحة بأدوات تسيير فعالة توفر لها بيانات ومعلومات دقيقة تتخذ في ضوءها قرارات التسيير.

لمواجهة هذه التحديات باشرت الدولة الجزائرية العديد من الإصلاحات تمثلت في برامج إعادة تأهيل المؤسسات الإقتصادية، وذلك عقب إنشاء منطقة التبادل الحر مع الإتحاد الأوربي من خلال الشراكة الأرومتوسطية؛ وفي إنتظار الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛ بحيث أصبحت المنتجات الجزائرية في مواجهة مفتوحة مع نظيراتها الأوربية والعالمية. فمن بين البرامج التي قامت بها الدولة من أجل إعادة تأهيل المؤسسات الإقتصادية ومرافقتها يمكن ذكر البرنامج الوطني لتحسين التنافسية الصناعية، والذي خصصته وزارة الصناعة للمؤسسات الصناعية الكبيرة بهدف تحسين موقعها التنافسي في محيطها، وبرنامج الدعم المخصص من طرف وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، والذي كان الهدف منه تقوية تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في عدة مجالات: (التطوير الإستراتيجي، التسويق، إدارة الأعمال والتنظيم، تسيير الموارد البشرية، الإنتاج، المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير).

تمثل الغرض من تسطير هذه البرامج؛ التي كلفت الدولة أمولا طائلة وجهدا ووقتا كبيرا؛ في تحسين تسيير المؤسسات وتوسيع حصتها من السوق داخلي وخارجي، وذلك من خلال إدخال مجموعة من التغييرات الهامة على أساليب التسيير والإنتاج بغية الاستخدام الأمثل للقدرات الإنتاجية المتاحة، وتنمية الكفاءات البشرية من أجل مواجهة تحديات العولمة وإقتصاد السوق وتحقيق التنمية للبلد.

فمن بين أدوات التسيير التي تكتسي أهمية بالغة كنظام معلومات مساعد على إتخاذ العديد من القرارات الإستراتيجية؛ إلى جانب المحاسبة العامة؛ نجد نظام محاسبة التكاليف¹، وذلك لما يقدمه من خدمة للمسير من خلال توفير بيانات دقيقة تتعلق بتكاليف المنتجات بهدف تحديد الأسعار، ضبط التكلفة عند مستويات منخفضة مقارنة بالمنافسين، وإنتهاج إستراتيجية التحكم في التكاليف. بحيث يمكن للمؤسسة التي تمتلك نظام محاسبة تكاليف يتميز بالنجاعة و الفعالية أن تحوز على ميزة التكلفة الأقل كإستراتيجية تنافسية، و ذلك بدعم المهارة أو المورد الذي يتيح لها إنتاج قيم ومنافع للزبائن بأسعار منخفضة يعجز عن توفيرها المنافس، واستبعاد كل أشكال التبذير والاستهلاك غير العقلاني لموارد المؤسسة الذي قد يتسبب في تحملها تكاليف إضافية.

لكن بتطور أنظمة الإنتاج وزيادة إستعمال الآلة مكان اليد العاملة أصبحت نظم التكاليف التقليدية غير قادرة على الوفاء بمتطلبات التسيير، خاصة الإستراتيجية منها كقرار اللجوء إلى المقاول من الباطن (La sous-traitance)

قرار إنتاج منتج معين أو التخلي عنه، القبول بطليبة معينة من عدمه، دخول أسواق جديدة، الإختيار والمفاضلة بين العملاء والموردين، وذلك لما وُصفت به من قصور ونقائص بسبب تغير تشكيلة التكاليف، بحيث أصبحت التكاليف غير المباشرة تمثل نسبة جد مهمة من مجمل تكاليف المنتج مقارنة بالتكاليف المباشرة، وبالتالي تحميل التكاليف على أساس معيار زمن تشغيل اليد العاملة، وتجميع التكاليف في شكل أقسام متجانسة إعتقاداً على وظائف المؤسسة قد يتسبب في عدم دقة البيانات المتعلقة بالتكاليف، وإتخاذ أي قرار بناء على هذه البيانات سوف يؤدي حتماً إلى إنحرافه وعدم دقته.

من هنا دعت الضرورة إلى تغيير نظم التكاليف التقليدية بهدف البحث عن الأسباب الحقيقية المثيرة لنشوء التكلفة، فتم إقتراح نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing)²، وهو نظام يأخذ بعين الإعتبار عنصر السببية (la causalité) والسيرورة (la traçabilité) في إستهلاك الموارد، قائم على فلسفة مفادها أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، والمنتجات سبب لوجود الأنشطة، ومن تم لأجل التحكم في تكاليف المنتجات لابد من التحكم في تكاليف الأنشطة، لذا يفضل تقسيم المؤسسة إلى أنشطة وليس إلى

¹ سوف نعتمد في هذا البحث نظام محاسبة التكاليف لدلالة على: المحاسبة التحليلية، محاسبة التسيير، المحاسبة التحليلية للتسيير، المحاسبة التحليلية للاستغلال، المحاسبة الصناعية، لأنها تصب في نفس المفهوم مع بعض الاختلافات البسيطة، أي أنها تدل على نفس النظام أو التقنية، لأننا بصدد دراسة أسباب نشوء التكلفة ومدى تأثيرها على تنافسية المؤسسة، وليس التركيز على الطرق الإجرائية.

² - ترجمت إلى اللغة الفرنسية من طرف العديد من المهتمين بالموضوع (Lorino, 1991) و (Gosselin et pinet, 2002) و (Alcouff, 2002) إلى (La comptabilité par activités)، أما الترجمة إلى اللغة العربية فنجد من ترجمها من اللغة الإنجليزية إلى العربية ب (حساب التكاليف على أساس الأنشطة أو محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة)، وهناك من ترجمها من اللغة الفرنسية إلى العربية نحو (محاسبة تكاليف الأنشطة) إختصاراً وهو ما سنعتمده في هذا البحث.

وظائف أو مراكز تحليل، والإسترشاد بمسببات التكلفة لتفسير ظاهرة سلوك التكاليف ومعرفة العناصر المتسببة في نشراتها.

فالتحكم الجيد في التكاليف يستوجب علينا تحديد الأنشطة التي يجب التأثير فيها للإبقاء على قيمة المنتج مع تخفيض تكاليفه، بحيث كل نشاط يحدث حيز المؤسسة يتسبب في زيادة التكاليف ويفسر التطور العام للتكاليف وليس حجم المنتجات.

وعليه جاء نظام (ABC) لحل مشاكل عدم فعالية النظم التقليدية في حساب التكاليف، بحيث ينتظر منه تحديد التكلفة الأكثر دقة من خلال التخصيص الجيد للتكاليف غير المباشرة، بالإضافة إلى تحسين أداء المؤسسة من خلال التسيير على أساس الأنشطة (ABM)، وإعداد الميزانيات بناء على الأنشطة (ABB)، هذا ما يجعل من الاعتماد على هذه المنظومة التي تركز على الأنشطة والمسارات مفيدا في العديد من قرارات التسيير الإستراتيجية للمؤسسة.

الإشكالية:

هناك ما يقارب ثلاثين سنة من ظهور نظام (ABC) ولا يزال الكثير من الباحثين يقومون بدراسات نظرية وميدانية من أجل إظهار فوائده وإيجابياته وإبراز أسباب وشروط نجاح تطبيقه بمختلف المؤسسات عبر العديد من دول العالم، وضمن هذا السياق تأتي دراستنا من أجل البحث في مدى توفر المقومات والشروط اللازمة لنجاح تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة وتحقيق منفعه بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية من أجل تعزيز تنافسيتها، بحيث تبلور الإشكالية الرئيسية لبحثنا حول السؤال التالي:

إلى أي مدى يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) كبديل إستراتيجي عن نظم التكاليف التقليدية بهدف التحكم في تكاليفها وتعزيز قدراتها التنافسية؟

تدرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من الأسئلة الفرعية منها:

- ما هي العوامل المؤثرة في تصميم نظام محاسبة التكاليف؟
- ما هي أهم النقائص التي تعترض نظم التكاليف التقليدية؟
- ما أهم المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)؟
- ما هي الأبعاد والمنافع الإستراتيجية التي يتميز بها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) عن نظم التكاليف التقليدية؟
- هل تتوفر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على أهم المقومات الأساسية لنجاح تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة؟

الفرضيات:

بهدف الإجابة عن الإشكالية المطروحة وأسئلتها الفرعية قمنا بإفترض أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتمتع بالظروف والمقومات المواتية لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) بهدف التحكم الجيد في تكاليفها ، ونجاحه في توفير البيانات التي تحتاجها المؤسسة من أجل إتخاذ القرارات الإستراتيجية والتنافسية، خاصة بإنتهاجها سياسة السيطرة بواسطة التكاليف. بحيث قمنا بصياغة فرضيات التالية قصد إختبارها ميدانيا:

- 1 تتوافق التوجهات الإستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع متطلبات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)؛
- 2 تستدعي الأهمية النسبية للأعباء غير المباشرة، وعدم دقة المعلومات الناتجة عن نظم التكاليف التقليدية تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- 3 يتطلب تنوع المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- 4 تتوفر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على نظم محاسبية سليمة تساعد على تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)؛
- 5 تتوفر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على محاسبين مؤهلين لتصميم وتسيير نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC).

مبررات إختيار الموضوع:

لعل من بين الأسباب الشخصية الداعية لإختيارنا هذا الموضوع دون غيره من المواضيع الإقتصادية تخصصنا على مستوى الماجستير في مراقبة التسيير، ولكون معظم أدوات هذا الأخير تعتمد على قياس التكاليف ومقارنة البرامج المخططة بالمنجزة من حيث التكلفة، تبين لنا أن نظم التكاليف تحتل الصدارة ضمن هذا الفن من علوم التسيير، وهو ما ولد لدينا رغبة جامحة نحو الإطلاع أكثر حول نظم التكاليف الحديثة وأدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، خاصة بعد الإنتقادات الحادة التي وجهت لنظم التكاليف التقليدية، وإعتبار نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كبديل أمثل لها لما يمتاز به من دقة في حساب التكاليف. وما يعزز هذا الطرح حول تناول مثل هذه المواضيع التي تُعنى بالتحكم في التكاليف، ونصح المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتبني اليقظة الإستراتيجية خاصة من خلال المنافسة بواسطة السيطرة عن التكاليف في الوقت الراهن، أن البيئة الإقتصادية الجزائرية أصبحت أكثر نشاطا وتنافسية مما كانت عليه من قبل، وذلك بعد دخول الجزائر في شراكة أرومتوسطية ونيتها في الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، مما يجعل من المنافسة تزداد حدة، لذا وجب تزويد المؤسسة الإقتصادية الجزائرية بأحدث أدوات التسيير بغية جعلها تواكب التطورات الحاصلة.محيطها.

أهمية الدراسة:

يكتسي بحثنا هذا أهمية بالغة تتمثل في محاولة إثراء تيار البحوث المتعلقة بتقنيات مراقبة التسيير ونظم التكاليف، خاصة النظام القائم على أساس الأنشطة (ABC)، الذي خصصت له عدة دراسات أجنبية خلال الآونة الأخيرة، إذ الغرض من بحثنا هو تقديم دراسة في هذا الشأن تخص البيئة الجزائرية خصوصا، بحيث إعتدنا على الدراسات السابقة من أجل إختبار مدى توفر مقومات نجاح تطبيق هذا النظام بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

كما ينتظر من هذا البحث أن تكون له أهمية أو فائدة تطبيقية بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، إذ تبحث هذه الأخيرة باستمرار عن المنافسة بالأسعار، التوقيت، التحكم في الجودة، بحيث في ظل بيئة إقتصادية غير مستقرة ومنافسة حادة يصبح التحكم في التكاليف رهان إستراتيجي جد مهم.

أهداف الدراسة:

نحاول من خلال الإجابة عن الإشكالية المطروحة تحقيق جملة من الأهداف من بينها:

- التعرف على المبادئ الأساسية لنظام (ABC) ومنطق عمله؛
- البحث في العوامل التي تؤثر في وضع نظام (ABC) ونجاح تشغيله؛
- معرفة محددات وصعوبات تطبيق نظام (ABC)؛
- التعرف على كيفية مساهمة نظام (ABC) في تحسين أداء وتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية؛
- البحث في مدى توفر شروط تطبيق نظام (ABC) بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

حدود الدراسة:

حدود زمنية: تم إجراء الدراسة الميدانية خلال (2015-2016).

حدود مكانية: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالمنطقة الغربية (ولايات: عين تموشنت، سيدي بلعباس، تلمسان، وهران، مستغانم).

حدود موضوعية: إقتصرتنا في دراستنا الميدانية على البحث في مدى توفر بعض مقومات تطبيق نظام (ABC) بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تمثلت في (التوجهات الإستراتيجية، أهمية الأعباء غير المباشرة وعدم دقة البيانات الناتجة عن نظم التكاليف التقليدية، تنوع وتعقيد العملية الإنتاجية، توفر نظم محاسبية سليمة، ومحاسبين قادرين على تسيير نظام (ABC))، دون غيرها من المقومات الأخرى مع إعتقادنا توفرها بالبيئة الاقتصادية الجزائرية والتي قد تكون موضوع بحث في دراسات مستقبلية.

منهج الدراسة:

من خلال إطلاعنا على الدراسات السابقة وتحديد متغيرات هذه الدراسة، تبين لنا أن المنهج الوصفي التحليلي هو المنهج المناسب الذي يساعد على الوصول إلى النتائج وإختبار مدى صحة الفرضيات الموضوعية، وذلك لكونه منهج يسمح بالتحليل الشامل والعميق للمشكلة قيد البحث، كما يمتاز بالوصف التفصيلي الدقيق للمعلومات التي تفسر العلاقة الموجودة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع بقصد التحكم فيها والتنبؤ بسلوكها مستقبلا، فعلى صعيد الدراسة النظرية قمنا بإجراء مسح مكتبي شامل، بحيث إطلعنا على البحوث النظرية

والميدانية الوطنية- على الرغم من ندرتها- والعربية والأجنبية خاصة الحديثة منها من أجل بناء الإطار النظري للدراسة.

أما من الجانب التطبيقي، فقد قمنا بإجراء دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية على مستوى الغرب الجزائري، وإعتمدنا في جمع البيانات على الإستبيان الذي قمنا بتحليله ومعالجته باستخدام مختلف الطرق الإحصائية المناسبة.

تقسيمات الدراسة:

قمنا بتقسيم البحث إلى أربعة فصول، الفصل الأول عبارة عن فصل تمهيدي إشتمل على مجموعة من المفاهيم التي يجب الإحاطة بها لدراسة موضوع التكاليف، من مصاريف وأعباء وتصنيفات للتكاليف في المبحث الأول، التعريف بنظام محاسبة التكاليف وأهدافه في المبحث الثاني، ومختلف العوامل المؤثرة في تصميم نظام محاسبة التكاليف في المبحث الثالث، بالإضافة إلى دراسة الطرق الإجرائية والفنية لهذه العملية من خلال المبحث الرابع. كما تطرقنا في الفصل الثاني إلى ذكر أسباب ظهور نظام محاسبة تكاليف الأنشطة(ABC) وتطوراته التاريخية في مبحث أول، ثم تعرضنا في المبحث الثاني لتعريف نظام (ABC) وأهم مبادئه، وخصصنا المبحث الثالث لقيومات ومراحل وضع نظام (ABC) وكذا إيجابياته ونقائصه، في حين خصص المبحث الرابع لأهم أوجه تطور نظام (ABC) بحيث إشتمل على نظام محاسبة تكاليف الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)، نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA)، ونظام محاسبة التكاليف على أساس المواصفات(ABCII).

وإهتم الفصل الثالث بإعتبار نظام (ABC) أداة من أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، بحيث إشتمل هو الآخر على أربع مباحث تمثل الأول في مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، أما الثاني فخصص للأبعاد الإستراتيجية لنظام (ABC)، كما تطرق المبحث الثالث لمساهمة نظام (ABC) في تحقيق الميزة التنافسية والتموقع الإستراتيجي، بحيث تحدثنا فيه عن مصادر بناء الميزة التنافسية، تحليل البيئة التنافسية للمؤسسة، الإستراتيجيات التنافسية عند (PORTER)، أما المبحث الرابع فتطرق بشيء من التفصيل للأساليب المساعدة على القيادة الإستراتيجية للمؤسسة على أساس الأنشطة، منها الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، ونظام التسعير على أساس الأنشطة (ABP).

في حين خصص الفصل الرابع لدراسة ميدانية على مستوى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية غرب البلاد من أجل التأكد من مدى توفرها على المقومات اللازمة لتطبيق نظام (ABC)، بحيث تضمن المبحث الأول تعريجا على أهم القوانين التي تحكم التطبيق المحاسبي بالجزائر ومدى إهتمامها بنظام محاسبة التكاليف، ثم المبحث الثاني إشمئل على منهجية الدراسة، أما المبحث الثالث فقد إهتم بإختبار الفرضيات وعرض أهم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية.

الدراسات السابقة:

- دراسة **درهمون هلال**، "المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتحاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية-دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005.

هدفت هذه الدراسة إلى تبين مدى إعتقاد المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على نظام المحاسبة التحليلية في إتحاذ القرار ومراقبة التسيير، حيث تعرض في الجانب النظري للتنظيم ومختلف نظرياته، نظام المعلومات، والعوامل البيئية والتنظيمية المؤثرة في تصميم نظام المحاسبة التحليلية، كما تطرق بشيء من التفصيل إلى مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف من طريقة الأقسام المتجانسة، طريقة التكاليف المباشرة، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكاليف الهامشية، وإعتبر كل من طريقة التكاليف المعيارية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة طرق حديثة بحيث خصص لهما فصلا خاصا، وقام بدراسة ميدانية بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية من أجل إختبار مدى تمتعها بهذا النظام الجدم مهم في توفير البيانات اللازمة لإتحاذ قرارات التسيير إلى جانب نظام المحاسبة العامة.

خلص الباحث إلى عدة نتائج من بينها:

- يؤدي نظام المحاسبة التحليلية دوره على أكمل وجه كأداة حقيقية في إتحاذ القرار ومراقبة التسيير إذا كان تابعا للمديرية العامة مباشرة، وليس تابع لمصلحة المالية والمحاسبة كما هو الحال بالمؤسسات الجزائرية لأن ذلك يجد من فعاليته؛
- عدم إهتمام وجهل معظم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية (العمومية والخاصة) بفائدة نظام المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير وإتحاذ القرار؛

- إغفال الإهتمام بنظام المحاسبة التحليلية مسؤولية تتقاسمها المؤسسات الإقتصادية والمتخصصين في هذا المجال، بحيث لم يهتم خبراء المحاسبة في أغلب أعمالهم إلا بجانب المحاسبة العامة.

أما النتيجة الرئيسية التي توصل إليها الباحث أن هناك إنعدام شبه مطلق لنظام المحاسبة التحليلية بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، بحيث كانت عينة البحث صغيرة جدا قدرت ب (12) مؤسسة إقتصادية كبيرة تمتلك هذا النظام على المستوى الوطني.

لم يتطرق الباحث بالتفصيل لنظام محاسبة تكاليف الأنشطة، كما لم يقارنه بنظم التكاليف التقليدية من ناحية أهدافه ومبادئه، وهل البيئة الإقتصادية الجزائرية تصلح لتطبيقه.

● دراسة « **Hanen MOLLA** » تحت عنوان:

« La diffusion de la méthode (ABC) en Tunisie », article publié dans la revue : comptabilité, contrôle, audit et institution(s), Tunisie, 2006.

حاولت الباحثة من خلال هذه الدراسة البحث في العوامل المساعدة على إنتشار تطبيق نظام (ABC) بالمؤسسات التونسية، وذلك من خلال توزيع إستبيان على (80) مؤسسة تنشط بالبيئة التونسية. وقد توصلت الباحثة إلى معدل تطبيق النظام من طرف عينة البحث قدر ب (24%)، كما إختبرت العلاقة بين قرار تطبيق نظام (ABC) والعوامل التنظيمية للمؤسسات إلا أنها سجلت عدم وجود علاقة واضحة بين هذه العوامل وإقبال المؤسسات التونسية على تطبيق النظام، وعزت لجوء هذه المؤسسات لتطبيق نظام (ABC) إلى النصائح المقدمة من طرف مكاتب الخبرة المحاسبية، وطلب بل إصرار الشريك الأجنبي خاصة بالمؤسسات المتعددة الجنسيات على تطبيق هذا النظام، بحيث عدد المؤسسات التي أجابت بأن تطبيق نظام (ABC) كان بهدف مواجهة المنافسة لم يتجاوز (04) مؤسسات. وعليه يبقى معدل تطبيق النظام بالمؤسسات التونسية منخفضا كبقية الدول، وتُرجع الباحثة ذلك إلى أن مجلس الإدارة بهذه المؤسسات هو الذي يوصى بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة بسبب عدم معرفته بمبادئ ومزايا نظام (ABC).

● دراسة **ماهر موسى درغام**، "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة-دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد 15، العدد2، ماي 2007.

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة الأنشطة في بيئة الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة. وقد إعتمدت الدراسة على إستبيان وزع على مجتمع الدراسة المكون من (51) شركة صناعية. وقد خلصت الدراسة إلى أن المقومات الأساسية لتطبيق نظام (ABC) متوفرة لدى هذه الشركات، وبالتالي فإن جميع المقومات المقترحة (دعم الإدارة العليا، تنوع وتعقيد العملية الإنتاجية، توفر أنظمة محاسبية، تزايد درجة المنافسة، تنوع الأنشطة المساندة، وإنخفاض قدرة الشركات على تفسير ربحيتها) هي حقيقية وموجودة فعلا في الواقع العملي، والتي تمثل بنية تحتية لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة بتلك الشركات.

لم يتعرض الباحث للمنافع التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيق نظام (ABC) حين إدماجه مع أنظمة التسيير القائمة على الأنشطة، كما لم يختبر الصعوبات التي يمكن أن تواجه هذا النظام أثناء تطبيقه ببيئة الشركات الصناعية بقطاع غزة، وما هي حلول الكفيلة بتعميمه على كل شركات القطاع.

● دراسة « **Ahmed Fath-Allah RAHMOUNI** » تحت عنوان:

« La mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises : caractéristiques et facteurs d'adoption et succès » Thèse pour l'obtention du doctorat en science de gestion, institut d'administration des entreprises de Toulon, université du sud TOULON-VAR, France, 2008.

هدفت هذه الدراسة للإجابة عن التساؤل الرئيسي الذي كثيرا ما ألح على طرحه الكثير من الباحثين، ألا وهو التناقض الصارخ بين المنافع التي يمكن أن يحققها تطبيق نظام (ABC)، ومعدل تطبيقه الذي ظل منخفضا بمعظم دول العالم خاصة الأوروبية والآسيوية التي تشهد تطورا في بيئتها الاقتصادية، بإستثناء الدول الناطقة باللغة الإنجليزية والولايات المتحدة الأمريكية التي كان بها معدل إنتشار لا بأس به، رغم أن هذا النظام ظهر منذ أكثر من ثلاثين سنة وقد أبرزت مزاياه.

قام الباحث بإختبار مدى توفر العوامل المساعدة على إنتشار وتعميم تطبيق نظام (ABC) بالمؤسسات الاقتصادية الفرنسية، وذلك من خلال بناء نموذجين إعتنى أحدهما بإختبار توفر العوامل المفسرة لقرار إختيار تبنى نظام (ABC)، أما الثاني فإهتم بنجاح تطبيقه ميدانيا ومعرفة العوامل التي تحول دون ذلك.

إعتمد الباحث من أجل الوصول إلى النتائج المرغوبة على إستبيان قام بتوزيعه على عينة من المؤسسات بلغ عددها (66) مؤسسة، بحيث توصل إلى أن الأهداف المنتظرة من نظام التكاليف وأهمية عدم دقة المعلومات الناتجة عن نظم التكاليف التقليدية تعتبر من العوامل الرئيسية التي تدفع بالمؤسسات نحو تبني نظام (ABC). وبعد تطبيق نظام (ABC) فإن التكوين يعتبر عنصر جد مهم لنجاح تشغيل النظام وتحقيق أهدافه، وذلك من أجل التحكم الجيد للأفراد في تسييره.

لم يبين الباحث الأسباب الرئيسية التي أدت بالمؤسسات إلى الإحجام عن تطبيق نظام (ABC)، بل التحلي عن تطبيقه في بعض الأحيان، كما لم يركز بصفة أساسية عن الأبعاد الإستراتيجية لتطبيق نظام (ABC).

● دراسة عمر محمد هديب ، "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي-التطبيق ونموذج مقترح للقياس"، رسالة دكتوراه في فلسفة المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إستخدام نظام (ABC) بالشركات الصناعية بالأردن، وذلك من خلال تطوير نموذج مقترح للقياس، وبيان العلاقة بين تطبيق هذا النظام وتحسين الأداء المالي لهذه الشركات.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإستخدام أسلوب المسح الشامل بهدف الوصول إلى المؤسسات التي تطبق هذا النظام، فتوصل الباحث إلى أن عدد الشركات التي إعتمدت تطبيق النظام فعلا (05) شركات فقط، أما المؤسسات التي شرعت في تطبيقه لم تتجاوز (16) شركة، كما أظهرت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين تطبيق نظام (ABC) والأداء المالي لشركتين فقط من بين خمس شركات التي تطبقه أي ما نسبته (40%)، أما الثلاث شركات الأخرى أي بمعدل (60%) لم تظهر وجود هذه العلاقة، مما أدى بالباحث أن يخلص لنتيجة مفادها أن ليس هناك علاقة واضحة بين قيام الشركات الأردنية بتطبيق نظام (ABC) وتحسين أدائها المالي.

● دراسة عمر عيد مسلم الجمعيدي، معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية)، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 6، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية-غزة، فلسطين، ديسمبر 2009.

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على أهم معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في بيئة التصنيع الغذائي في الجمهورية اليمنية.

شملت الدراسة (50) مشاهدة تمثلت في عمال قسم الإدارة المالية وذلك بإستخدام إستبيان إستهدف من خلاله إختبار وجود أثر العوامل (معرفة ووعي المحاسبين، إرتفاع التكلفة، عدم توافر الأنظمة اللازمة، قناعة الإدارة وعدم توافر الخبرات الداخلية والخارجية) على القيام بتطبيق نظام (ABC).

توصل الباحث إلى أن أهم الصعوبات التي تحول دون تطبيق نظام (ABC) تتمثل في عدم وجود خبرة لدى العمال بكيفية تشغيل نظام (ABC)، عدم توافر الأنظمة المحاسبية اللازمة لتطبيقه، وعدم إقتناع الإدارة العليا بفوائد هذا النظام، فهي ترى بأن تكلفته مرتفعة مقارنة بمنافعه لذا فهي لا ترغب في وضعه.

● دراسة « AZZOUZ ELHAMMA » تحت عنوان:

« La comptabilité par activités au Maroc : une étude empirique utilisant la théorie de contigence », revue du chercheur, université d'Ouargla, Algérie, Août 2010.

هذا المقال عُني بتقديم أهم النتائج المتوصل إليها من خلال إستبيان تم إعتماده في إطار إعداد رسالة دكتوراه مقدمة من طرف الباحث، كان الهدف منها معرفة المحددات التنظيمية لتطبيق نظام (ABC) بالمملكة المغربية، بحيث قام بإختبار تأثير أربع عوامل تنظيمية وبيئية على قرار تبني نظام (ABC) من طرف المؤسسات الإقتصادية المغربية تمثلت في: حجم المؤسسة، الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة، السلطة والأسلوب الإداري، مميزات بيئة المؤسسة (حالة التأكد_عدم التأكد).

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تحديد الموصفات التنظيمية للمؤسسات التي يمكنها تطبيق نظام (ABC)، وذلك من خلال الإجابة عن التساؤل الرئيسي التالي: هل هناك فروق (من ناحية الموصفات) بين المؤسسات التي تطبق نظام (ABC) والمؤسسات التي لا تطبقه؟، فتوصل الباحث إلى النتائج التالية:

المؤسسات كبيرة الحجم، المؤسسات التي تتبع الأسلوب الإداري اللامركزي، والتي تنشط بيئة غير مستقرة وتتميز بحدة المنافسة هي الأكثر تطبيقا لنظام (ABC)، وأن ليس هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وقرار إختيار تطبيق نظام (ABC).

ومن أهم الصعوبات التي واجهت الباحث صغر حجم العينة محل الدراسة (62) مؤسسة، وتحفظ المسؤولين عن الإدلاء بالمعلومات المتعلقة بالتسيير، وهو ما يجد من جودة البيانات الخاصة بالتحليل وقد يتسبب في تضليل الحكم عليها.

لم يتطرق الباحث للبعد الإستراتيجي لنظام (ABC) إذ الفرضية المتعلقة بتأثير الإستراتيجية على قرار تبني نظام (ABC) لم يتوصل من خلالها إلى نتائج، ضف إلى ذلك إغفاله لقياس مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام (ABC) بالمؤسسات محل الدراسة، والمزايا التي سوف يوفرها هذا النظام مقارنة بنظم التكاليف التقليدية إن تم تطبيقه.

صعوبات البحث:

واجهتنا مجموعة من الصعوبات أثناء إعدادنا لهذه الدراسة، من أهمها: من الناحية النظرية هناك شبه غياب مطلق للمراجع والدراسات الوطنية التي تعرضت للموضوع من قبل، أما من الناحية المنهجية والميدانية فمثل هذه الدراسات التي تتعرض لتقنيات التسيير يفضل فيها الدراسات الميدانية على أساس دراسات الحالة (recherche clinique à base d'étude de cas) للوقوف على مدى التطبيق الفعلي لها وكيفية إستغلالها في توفير البيانات من أجل إتخاذ القرار، لكن تحفظ المؤسسات عن قبول الممارسة التطبيقية بمقرها وإعتبار بيانات التسيير خاصة ما يتعلق؛ بالتكاليف، مستويات الأسعار والتوجهات الإستراتيجية؛ من الأمور السرية التي لا يسمح بالإدلاء بها حال دون ذلك فألجئنا للدراسة السلوكية للظاهرة من خلال إستخدام الإستبيان.

الفصل الأول: نظام محاسبة
التكاليف - المفهوم، الأهداف
والتصميم.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

تمهيد:

يمكن اعتبار محاسبة التكاليف مرحلة متقدمة من تطور الفكر المحاسبي، بحيث ظهرت للوجود نتيجة قصور المحاسبة العامة عن توفير المعلومات التفصيلية والدقيقة التي يحتاج إليها المسيرين، مما دفع بالمهتمين إلى التفكير في أساليب حديثة لقياس التكاليف ومراقبتها بهدف تخفيضها، والاهتمام بنواتج وإيرادات المؤسسة قصد الرفع من مردوديتها. خاصة بعد الثورة الصناعية التي شهدها العالم في الحقبة الأخيرة من الزمن واشتداد حدة المنافسة بين مختلف المنتجين.

فمحاسبة التكاليف تكتسي أهمية بالغة باعتبارها نظام معلومات جد ضروري للمؤسسة، لا يمكن الاستغناء عنه في ترشيد قرارات التسوية العملياتية والإستراتيجية. كما تساعد المعرفة المسبقة لسلوك التكاليف في قرارات المفاضلة بين المشاريع، وضع الخطط والموازنات التقديرية المستقبلية، ومقارنة الإنجازات بالتقديرات. فالهدف الأساسي من وراء دراسة سلوك التكاليف وتغيراتها يتمثل عادة في تشكيل قاعدة مرنة لتحديد أسعار بيع المنتجات، تقييم المخزونات، معرفة تكاليف الأقسام، المصالح، ومختلف وظائف المؤسسة، ومراقبة شروط الاستغلال من أجل تطوير وتحسين نتيجة الدورة.

يمكن للمؤسسة التي تمتلك نظام محاسبة تكاليف يتميز بالنجاعة والفعالية أن تحوز على ميزة التكلفة الأقل كإستراتيجية تنافسية، وذلك بدعم المهارة أو المورد الذي يتيح لها إنتاج قيم ومنافع للزبائن بأسعار منخفضة يعجز عن توفيرها المنافس، واستبعاد كل أشكال التبذير والاستهلاك غير العقلاني لموارد المؤسسة الذي قد يتسبب في تحملها تكاليف إضافية.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

المبحث الأول: مفهوم التكاليف وتصنيفاتها.

تحتل المعلومات عن التكاليف مكانة أساسية ضمن نظام معلومات تسيير المؤسسة، خاصة فيما يتعلق باتخاذ القرارات الإستراتيجية، وفي هذا الإطار لابد من تحديد المفاهيم الأساسية لهذا النظام قبل الحديث عن كيفية تصميمه وفعاليته في توفير المعلومات الضرورية للتسيير.

جدير بالذكر أن مفهوم التكاليف قد تطرق إليه كل من الاقتصاديين والمحاسبين مما تسبب في اختلاف وجهات النظر حول تحديد هذا المفهوم، لذا نجد كثيرًا ما تستعمل مصطلحات مختلفة للدلالة على هذا المفهوم منها الأعباء، المصاريف، النفقات غير أنه لكل مصطلح دلالاته واستعمالاته الخاصة.

إن المعرفة المسبقة لسلوك التكاليف تسمح بتصنيفها حسب إستعمالاتها، وحسب إمكانية التأثير فيها، والقيام بالخيارات المستقبلية المتعلقة بقيادة المؤسسة، وتحديد الأسعار المثلى في ظل المنافسة، لذا لا يمكن تصور مفهوم التكلفة بمنأى عن تأثير العوامل التنظيمية التي تحسب وتحدد في ظلها هذه التكاليف. فالتكاليف على مستوى الإدارات العمومية ذات الطابع الخدمي وبالمؤسسات الاقتصادية لا تتبع نفس التنظيم.

إن التوجه الحديث في حساب التكاليف أصبح يأخذ بعين الاعتبار مختلف متغيرات المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة من درجة منافسة، القوة التفاوضية للموردين والزبائن، القوانين واللوائح الإدارية والتنظيمية، والمستجدات السياسية.

المطلب الأول: تحديد مفهوم الأعباء، المصاريف والتكاليف.

تكتسي هذه المفاهيم أهمية بالغة في عملية التسيير، ولكل مصطلح بيئته الخاصة، منها ما يستعمل في المؤسسات الإدارية غير الهادفة للربح، ومنها ما يستعمل في المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة، وذلك وفقا للغرض المستخدم لأجله، إلا أنه قد يحدث خلط بينها بسبب العوامل المشتركة وتكاملها مما يوجب على المتخصص التعمق في مدلولها حتى يتسنى له إتخاذ القرارات في ضوءها. هذا ما سنحاول عرضه من خلال هذا المطلب.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

1 - مفهوم المصاريف والنفقات:

- المصاريف (les frais): هي عملية الخروج الحقيقي للقيم الجاهزة ، بمعنى خروج النقود من الخزينة (أي تويح الإيراد الذي يمثل الدخل الحقيقي للنقود مما يتسبب في الزيادة الفعلية لقيم الخزينة)¹. فالمصروف يتصف بالصفة المادية، وبالتالي يتسبب في الانخفاض الحقيقي للقيم الجاهزة من نقديات وغيرها.

يستعمل مصطلح مصاريف للدلالة على النفقات المتعلقة بعملية ما، أي مبالغ دفعت أو سوف تدفع للأطراف الخارجية مقابل الحصول على مواد ولوازم أو أعمال أو خدمات، وفي بعض الحالات الاستثنائية دون مقابل². المصاريف هي نقص في أصول المؤسسة أو زيادة في التزاماتها أو كليهما معا جراء إنتاج سلع أو تأدية خدمات للغير بهدف تحقيق الربح. حيث يتم الإفصاح عنها من خلال التدفقات الحقيقية الخاصة بها، أي الخروج المادي للنقود³.

- أما النفقات (les dépenses) فهي نفسها المصاريف غير أنها ذات دلالة تسييرية، أي بالمؤسسات العمومية غير الهادفة للأرباح، والإدارات ذات طابع النفع العام. فتحدث في المحاسبة العمومية عن نفقات التسيير و نفقات التجهيز. إذ تعرف النفقة على أنها تلك المبالغ المالية التي تقوم بصرفها السلطة العمومية متمثلة في الحكومات والجماعات المحلية، أي أنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بهدف تحقيق منفعة عامة⁴.

نستخلص من هذا التعريف أن للنفقة العامة أركاناً لا بد من توفرها حتى يصح في حقها تسميتها بالنفقة العامة، تتمثل في كونها مبلغاً نقدياً، يتم إنفاقه من طرف شخص عام، ويكون الغرض منها تحقيق منفعة عامة.

1- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير "المحاسبة التحليلية"، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، ص.13.

2-Louis Ménard et coll., **dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière**, l'institut canadien des comptables agréés, Toronto, 1994, p.290.

3-Conseil National de Comptabilité, **plan comptable général**, imprimerie nationale, paris, 1960, p.81.

4- محرز محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة: النفقات العامة، الإيرادات العامة، المالية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص.55.

يعتبر لفظ عبء (la charge) حديث الإستعمال في مصطلحات المحاسبة (فاشتقاقه جاء من كلمة ثقل)، وتعنى كلمة عبء كل ما هو مكلف بالنسبة للمؤسسة، أي كل ما يتسبب في إنخفاض الموارد المنتجة¹، وبالتالي هو عبارة إما عن إنخفاض في أصول الميزانية أوزيادة في خصومها مما يؤثر سلبا على النتيجة.

يؤثر العبء تأثيرا سلبيا على نتيجة الفترة، أي أن تحميل دورة الإستغلال بعبء معين معناه تخفيض لممتلكاتها (إيراداتها) مقابل إستنفاد طاقة العمل².

يستعمل هذا المصطلح عادة في المحاسبة العامة، ويعبر عن مقابل أو مكافأة للموارد المخصصة لغرض إنتاج وبيع السلع والخدمات³.

العبء هو ما يقابل الناتج، بحيث من خلال إجراء الفرق بينهما تتحدد النتيجة، وهو يتميز بالطابع النظري عكس المصروف الذي يتصف بالطابع المادي. فالعبء نظام لتجزئة المصاريف عبر فترات. العبء يمكن تحمله في نفس فترة وقوعه، كما يمكن تحمله قبل وبعد وقوعه. ففي حالة الإلتزام به قبل وقوعه فمعناه زيادة في الخصوم مثل أقساط المؤونات (أي التزم بالنفقة قبل خروج النقود)، أما في حالة الإلتزام به بعد وقوعه فمعناه تحمل مسؤولية نفقة قد وقعت وجاء قرار الإلتزام بها متأخرا لتسويتها، مثل الأعباء المدفوعة مسبقا كالتأمينات. عمل المتخصصون على التمييز بين المصطلحات المستعملة في محاسبة الإلتزام (المحاسبة العامة) (la comptabilité d'engagement) وتلك المستعملة بمحاسبة الإستغلال (محاسبة التكاليف)

(la comptabilité d'exercice)، وفي هذا الإطار عبروا عن عملية خروج النقود (décaissement) الخاصة بفترة معينة بالعبء (charge) للدلالة عن التدفقات السالبة المتعلقة بعمليات الإستغلال، وعلى النقيض استعملوا مصطلح مصروف (frais) للدلالة عن التدفقات النقدية السالبة المتعلقة بالهيكلية مثل النفقات الخاصة برأس المال، الأموال الخاصة، التثبيتات⁴.

1-Manuel de l'ICCA-comptabilité, l'institut canadien des comptables agréés, Toronto,1994,p.138.

2- Pierre LASSEGUE, **lexique de comptabilité**, 4^{ème}ed.Dalloz, Paris, 1998,p.82.

3- درجمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية-دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005، ص.31.

4- Comité de terminologie française de l'ordre des comptables agréés du Québec, **terminologie comptable**, vol.3,n°1,pub.init. décembre 2001, rév. décembre 2011, p.2.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

الأعباء هي جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها، وهي عبارة عن قيم حسابية فقط يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات أو الخدمات¹ (الصفة النظرية للأعباء).

حسب (pierre LAUZEL): "تمثل الأعباء قيمة الوسائل المستهلكة في العملية الإستغلالية خلال فترة معينة، تشمل عادة على المشتريات المستهلكة، المصاريف المتعلقة بالطلبات الداخلية والخارجية غير تلك المتعلقة بالمشتريات، أقساط الإهلاك ومخصصات المؤونات باستثناء تلك التي لا تتعلق بالدورة الحالية"².

3 - تعريف التكاليف:

نظرا لأهمية دراسة التكاليف ومحوريتها في مختلف دراسات الجدوى الإقتصادية، فقد تطرق إليها بالشرح بإفاضة كل من الإقتصاديين والمحاسبين مما نتج عن ذلك تباين في التحديد الدقيق لهذا المفهوم، إلا أننا سنورد وجهات نظر كل منهما لنخلص في الأخير باستنتاج يمكن أن يمثل نقطة إنقاء بين الطرفين:

3 7 مفهوم الإقتصادي للتكلفة:

يحتل مفهوم التكاليف (les coûts) لدى الإقتصاديين مجال واسع الإستعمال، فهم يعبرون عن كل ما يدفع في سبيل الحصول على عوامل الإنتاج من (رأس مال، موارد بشرية، أرض، تنظيم، وقت...) بالتكلفة، بل حتى إستخدام الأموال في القرار غير الأمثل هو تكلفة مقارنة بما لو أستخدمت هذه الأموال في القرار الصائب. وهو ما يعرف بتكلفة الفرصة البديلة، فهذا المفهوم يركز عليه الإقتصاديون كثيرا في تقييم جدوى المشاريع، أي أن إستخدام حجم معين من الموارد في إنتاج سلعة معينة يعنى التضحية بسلعة أخرى كان بالإمكان أن توجه هذه الموارد للإنتاجها³. على الرغم من أن هناك صعوبة بالغة في تحديد الإستهلاك الأمثل للموارد إلا أن الإقتصاديون يصرون على الأخذ في الحسبان الفرصة الضائعة، ضف إلى ذلك تكلفة المخاطرة التي يمكن أن يتحملها المسير حول القلق والشك حول نتائج أعماله.

¹ - محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991، ص.8.

² - LAUZEL.P.,Hussein.G., **lexique de la gestion**, paris, entreprise moderne d'édition,1970 , p.52.

³ - عمر محي الدين، عبد الرحمان سرى أحمد، مبادئ علم الإقتصاد، دار النهضة العربية، بيروت، 1974، ص.207.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

فالتكلفة بالمفهوم الإقتصادي هي تضحية إختيارية بموارد إقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول (سلع أو خدمات، مواد أولية، أموال...) تم إستلامها فعلا لإستخدامها قصد الحصول على منافع في الحاضر أو المستقبل¹ كمقابل لتلك النفقات أو تعويض عنها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

كما يعتمد الإقتصاديون في تحديد الإنتاج الأمثل على التكلفة الحدية إذ لا بد من أن تتساوى بحجم الإيراد الحدي ليتحدد الإنتاج الأمثل، وبالتالي تعتبر التكلفة الحدية مقياس أمثل للتغيرات المتوقعة في التكاليف الكلية نسبة للتغيرات في حجم الإنتاج على المدى القصير².

3 2 مفهوم المحاسبي للتكلفة:

باعتبار أن المحاسبة تسعى إلى المعرفة الدقيقة بقيم الموارد المستهلكة والنتائج المحققة عن طريق القياس الكمي، فإنها تحاول إظهار الربح أو الخسارة في شكل رقمي عن طريق مقابلة التكاليف بالإيرادات، إذ تعتبر التكاليف تضحية تخفض من إيرادات المؤسسة. ومن ثم فإن ركن التضحية المادية أو الإستنفاد ركن أساسي في تحديد التكلفة عند المحاسبين، بحيث ينظر للتكلفة على أنها تضحية معبر عنها بوحدات نقدية³. فالتضحية معناها التنازل عن شيء (فقدانه أو إهلاكه أو إضاعته) ذا قيمة إقتصادية من وجهة نظر القائم بالتضحية والمستفيد منها، إذ لا بد أن تحصل جراء هذه التضحية منفعة مقابل الموارد الإقتصادية التي تستهلك حاضرا أو مستقبلا على وجه الإختيار⁴.

يعرف المخطط المحاسبي العام (الفرنسي): "التكلفة على أنها مجموعة من الأعباء المتعلقة بعنصر من عناصر النظام المحاسبي"⁵، بحيث إعتبر التكلفة لجميع للأعباء المتعلقة بإيجاد منتج معين سواء كان سلعة أو خدمة داخل النظام المحاسبي للمؤسسة⁶ في مرحلة من مراحل التصنيع دون المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى المستهلك (مرحلة البيع)⁷.

¹- عبد المنعم مبارك صلاح الدين، عطية عبد الحي مرعي، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص.09.

²- محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية، مصر، ص.12.

³- عدنان هاشم السمراي، محاسبة التكاليف- المبادئ الأساسية، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1998، ص.38.

⁴- فلاح سلامة، المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص.16.

⁵-Yves de Rongé, Karine Berrada, **contrôle de gestion**, Pearson, 3^{ème}éd., France, 2012,p.02.

⁶-Mylon.G., **comptabilité analytique**, édition Baréal ,paris, 2001, p.15.

⁷- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير "المحاسبة التحليلية"، مرجع سبق ذكره، ص.14.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

نفس المفهوم عرج عنه كل من « P. LAUZEL et H. Bouquin » حيث اعتبروا التكلفة على أنها مجموعة من الأعباء المدججة خاصة بوظيفة أو جزء من المؤسسة، أو بخدمة أو مرحلة دون المرحلة النهائية¹. وبصفة عامة يعتبر المفهوم المحاسبي التكلفة تجمعا للأعباء في شكل نظام معلومات في خدمة إتخاذ القرار ومراقبة تسيير المؤسسة.

من خلال التعاريف المقدمة سلفا نلاحظ مدى الاختلاف في تحديد مفهوم التكلفة، إذ لا يمكن تعريفه بصفة مجردة، بل يخضع لإختلاف وجهات نظر المتطرق إليه حسب ضرورة الإستعمال والتوظيف لهذا المصطلح، إلا أننا نلمس توافق بين وجهة نظر المحاسبين والإقتصاديين في كون التكلفة تتمثل في التضحية أو الإستنفاد، لكن قياس هذه التضحية يعتبر محل خلاف بينهما في كيفية التقييم النقدي لها، فالإقتصاديون يأخذون بعين الإعتبار عامل الزمن، أي التغيرات والتقلبات التي قد تحدث لقيمة النقد عبر فترات الإستغلال، في حين المحاسبين لا يأخذون ذلك في الحسبان ويعتمدون على القيمة التاريخية (التكلفة التاريخية) للنقود زمن وقوع الحدث أو العملية الإقتصادية (مبدأ ثبات وحدة النقد).

ووفقا لهذه النظرة كثيرا ما نجد لدى المحللين الإقتصاديين أن المؤسسة لم تحسن التصرف رغم تحقيقها أرباحا من وجهة نظر محاسبية.

يعتبر عنصر الإستنفاد "الإستخدام" عنصرا مهما في التمييز بين أنواع التكاليف وفقا لنظرية التكاليف الكلية، إذ تعتبر بعض التكاليف أصولا، وأخرى خسارة، والبعض الآخر مصاريفا.

من أجل التمييز بين المصاريف والتكاليف لجأ المعهد الأمريكي للمحاسبين إلى إعتداد مفهوم إستنفاد التكلفة، فنقول عن التكلفة أنها غير مستنفذة إذا كانت المؤسسة ما زالت تتوقع منها تحقيق منافع إقتصادية مستقبلا (التكاليف الثابتة) وبذلك تعتبر أصولا لدى المؤسسة. في حين تعتبر قيمة المنافع التي حصلت عليها المؤسسة وتم إستنفادها خلال دورة الإستغلال تكاليفا مستنفذة، وهي ما يعبر عنها بالمصاريف، كمصاريف البيع أو التسويق لأنها تنتهي صلاحيتها ومنفعتاتها خلال نفس دورة الإستغلال².

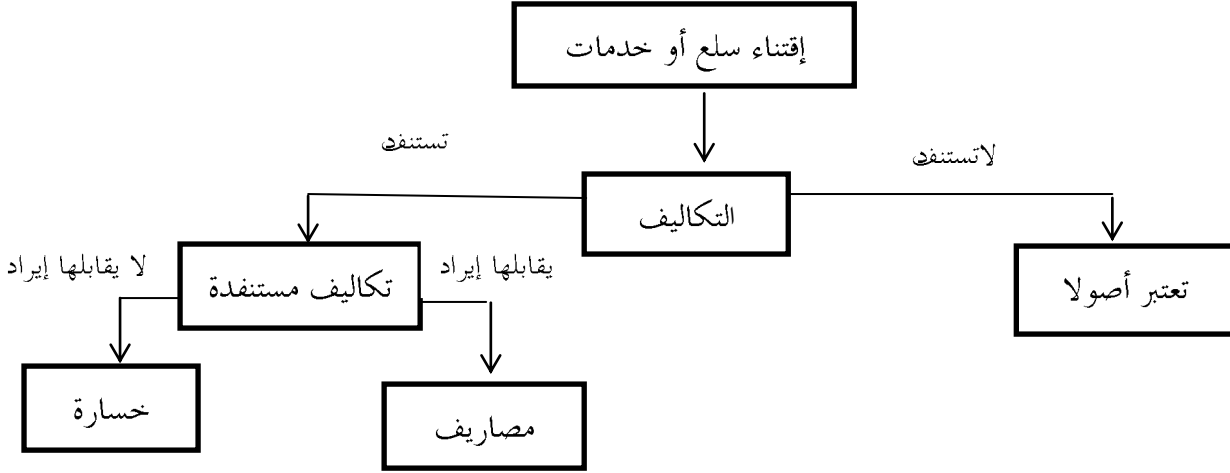
¹ - LAUZEL .P.et Bouquin.H., *comptabilité analytique et gestion*, édition Sirey, 1985, p.382.

² - حسن حيان، نظرية التكاليف، جامعة حلب، سوريا، 2004-2005، ص.02. كتاب منشور على الموقع الإلكتروني: <https://docs.google.com/file/d/0B8ITLJi5y4TKYkNzaFE2dVRQOFk/edit?pli=1> تاريخ الإطلاع: 02-08-2014.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

ولتوضيح مفهوم الإستنفاد المعتمد في التمييز بين التكلفة والمصرف، الأصل والخسارة، إليك الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-1): العلاقة بين التكلفة والمصرف والأصل والخسارة.



المصدر: صلاح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، الأردن، 1999، ص.27.

من خلال الشكل أعلاه يتبين لنا الفرق بين التكاليف غير المستنفدة والتي تعتبر أصولا ينتظر منها تحقيق منافع مستقبلية، والتكاليف المستنفدة خلال الفترة والتي تعتبر مصاريف تحقق منافع آنية جراء الإستخدام، والخسارة والتي تعتبر إستنفادا للتكلفة دون تحقيق منافع لا آنية ولا مستقبلية. فالعنصر الفاصل بين هذه المفاهيم هو "الإستنفاد" و"المنفعة".

بناء على التعاريف المقدمة سابقا تبين لنا أن المفاهيم الأساسية التي يتعمد عليها نظام محاسبة التكاليف هي مفاهيم متكاملة و مترابطة فيما بينها تشكل بناء واحد معبر عنه من زوايا مختلفة، فالمصاريف ما هي إلا تعبير مادي للتكلفة المستنفدة خلال دورة الإستغلال، في حين أن التكاليف غير المستنفدة يعبر عنها بأصول المؤسسة (الثبتيات) والتي ستحقق إيراداتها مستقبلا. أما الأعباء فهي تعبير نظري (وهي) للتكاليف تسهم في تجزئة التكاليف إلى وحدات بحيث يسهل تحميلها لأهداف التكلفة (من منتجات، خدمات، طلبيات، زبائن...).

بقي لدينا مفهوم يرتبط ارتباطا وثيقا بالتكاليف تمت الإشارة إليه من قبل لكن لم نحدد معالنه جيدا، يتعلق الأمر بالتكلفة خلال المرحلة النهائية أو ما يعبر عنه بسعر التكلفة:

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

3 3 **سعر التكلفة:** يعبر بسعر التكلفة عن مجموع التكاليف المنفقة في سبيل إيجاد منتج أو تقديم خدمة

إبتداء من مرحلة تصوره وإعداد العملية الإنتاجية إلى غاية وصوله إلى المرحلة النهائية، بحيث تحسب فيها تكاليف البيع¹. أي تضم كل المصاريف من شراء المواد الأولية إلى حين إعداد المنتج وبيعه.

غير أن هذا المصطلح إنتقد من طرف الكثير من المتخصصين لكونه يشتمل على لفظ سعر، في حين أن السعر يتكون في جزء منه على ربح أما في هذه الحالة فما هي إلا تكلفة كلية منفقة لوصول المنتج أو الخدمة لمرحلتها النهائية، لذا فقد عدل هذا المصطلح إلى **التكلفة النهائية** بدل سعر التكلفة². وهو ما يبينه التعريف التالي: " سعر التكلفة هي عبارة عن التكلفة النهائية لمنتج معين في مرحلته الأخيرة مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه"³.

3 4 **هدف التكلفة:** يقصد بهدف التكلفة الغاية من حساب التكاليف أي تحديد تكلفة المنتج بالنسبة للمؤسسات الصناعية، ثم بعد ما أدخلت محاسبة التكاليف بالمؤسسات الخدمية كالمؤسسات الصحية، البنوك، التأمينات، النقل، الاتصالات أصبح الهدف حساب تكلفة الوحدة من الخدمة المقدمة على اختلاف وحدات قياسها⁴.

مع ظهور الدراسات الحديثة حول التكاليف وعلاقتها بمحيط المؤسسة، توسع مفهوم هدف التكلفة ليشمل بالإضافة إلى تكلفة المنتج والخدمة قياس تكلفة بعض العناصر التي تم المؤسسة في إتخاذ قراراتها كحساب تكلفة الطلبية، تكلفة كل عميل، أو خط أو قناة توزيع، منطقة جغرافية...، وفي الطرق الحديثة يتم البحث عن تكلفة النشاط بدل الوحدة المنتجة أو الخدمة⁵.

كما ميز (LORINO) في إطار دراسته للعلاقة (تكلفة- قيمة) بين هدف التكلفة (l'objectif de coût) وهدف الهامش (l'objectif de marge) بحيث يشمل هدف الهامش على الربح والتكلفة معا في حين هدف التكلفة يعبر عن التكلفة فقط⁶.

¹ - رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص.38.

² - RAIMBOULT Guy, **comptabilité analytique et gestion prévisionnelle- outils de gestion**, CHIHÉB édition, Alger, 1994, p.13.

³ - BOUGHABA. A, **comptabilité analytique d'exploitation**, BERTI, Alger, 1998, p.28.

⁴ - MENDOZA Carla et les autres, **coûts et décisions**, Gaulino édition, paris, 2004, p-p.34-35.

⁵ - ثناء علي القباني، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص.13.

⁶ - Yves De Rongé, Karine Berrada, op.cit, p.03.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

3 5 تخفيض التكاليف: يقصد بتخفيض التكاليف أو التحكم فيها تخفيض مجالات الإسراف والتبذير، والتخلص من الأنشطة التي تتسبب في زيادة التكاليف دون إضافة قيمة للمنتج، والتحكم في بعض الأنشطة التي تنشئ عنها تكاليف خفية كتكلفة نقص الجودة، الغيابات، ضعف كفاءة المورد البشري...، بحيث يكون التخفيض بصفة مستمرة لتكلفة الأنشطة التي يزاؤها المشروع أو تكلفة الأنشطة المسؤولة عن إيجاد الوحدة المنتجة دون التأثير في جودة المنتج أو وظائفه¹.

من أجل تحقيق التخفيض في التكاليف بنجاح وفعالية لابد من:

- التركيز على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل الجهود مقارنة بالعناصر الأخرى؛
- يجب أن لا تكون تكلفة دراسة وتحليل الأنشطة المراد تخفيض تكلفتها وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض المستهدف في التكاليف؛
- يجب ألا يتسبب التخفيض في التكاليف في تخفيض جودة المنتج مما يؤثر سلباً على إيراداته؛
- يجب أن لا يؤدي قرار التخفيض في التكاليف إلى إتخاذ قرارات خاطئة تؤثر على إستراتيجية المؤسسة كالتخلي عن أصل من الأصول قد تحتاج إليه المؤسسة مستقبلاً؛
- يجب الإسترشاد بسياسة تخفيض التكاليف منذ التخطيط لصناعة المنتج وتصميمه².

المطلب الثاني: تصنيف التكاليف.

هناك العديد من التصنيفات للتكاليف تعتمد على وجهة نظر مستعملي المعلومات الناتجة عن معالجتها، ودراسة علاقتها بالزمن، بالوحدة المنتجة، والقرار. سنعرض على بعض هذه التصنيفات بما يخدم أهداف بحثنا:

1 - تصنيف التكاليف حسب خصائصها:

يرتكز هذا التصنيف على مميزات التكاليف، بحيث يُعتمد فيه على ثلاث معايير رئيسية تتمثل في³:

1- إبراهيم السباعي، تشخيص مجالات خفض التكلفة- طرق التشخيص ووسائل التطبيق، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد 9، 1996، ص.37.

2- نبيه عبد الرحمن الجبر، نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية- دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية والعلوم الإدارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 3، 1997، ص.ص. 187-188.

3- ALAZARD.C et SEPARIS, *contrôle de gestion*, 6^{ème} édition, DUNOD, paris, France, 2004, p.p.120.121.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

1 7 مجال التطبيق: يتم الإشارة للتكاليف على أساس مجال حسابها فقد تكون تكاليف تتعلق بوظيفة من وظائف المؤسسة، وهو ما يعرف بالتصنيف الوظيفي للتكاليف مثل: تكلفة التمويل، تكلفة الإنتاج، وتكلفة التوزيع...، أو على أساس وسائل الاستغلال أي التصنيف الطبيعي للتكاليف مثل: تكلفة المواد الأولية، تكلفة وسائل الإنتاج، منصب عمل...، أو على أساس مراكز المسؤولية.

1 2 تاريخ حساب التكاليف: بناء على هذا المعيار يمكن أن نميز بين نوعين من التكاليف:

- تكاليف حقيقية (تاريخية): وهي التكاليف التي تحسب بعد وقوع الحدث الإقتصادي.

- تكاليف تقديرية (مرجعية): تحسب مسبقا قبل القيام بالنشاط، وتعتبر مرجعا تقارن إليه التكاليف الحقيقية.

1 3 مضمون التكاليف: بحيث نميز اعتمادا على هذا المعيار بين نوعين من التكاليف:

- تكاليف كلية: هي التكاليف التي تأخذ بعين الاعتبار كل الأعباء التي لها علاقة بالعنصر المراد قياس تكلفته (هدف التكلفة)، وتنقسم إلى تكاليف كلية تقليدية وتشتمل على أعباء المحاسبة العامة دون إدخال عليها أي تعديلات، وتكاليف كلية إقتصادية تأخذ بعين الاعتبار الأعباء الإضافية بهدف التعبير الإقتصادي.

يرتكز هذا التصنيف على النظرة الكلية أو الشمولية للمؤسسة مما ينجر عنه تحميل هدف التكلفة بكل الأعباء التي تتحملها المؤسسة في سبيل إيجاد هذا المنتج أو الخدمة، لذا قد إعتبر بعض المؤلفين التكاليف المحسوبة على أساس الأنشطة (نظام ABC) ضمن هذا النوع من أنظمة التكاليف (سيأتي بيانها بشيء من التفصيل في الفصل الموالي).¹

- تكاليف جزئية: تعتمد فقط على الأعباء التي لها علاقة مباشرة بهدف التكلفة، بحيث تأخذ بعين

الإعتبار الأعباء المشتركة، وفي هذا الإطار يمكن إعتداد مبدئين للتقسيم:

أ - من حيث علاقتها بالمنتج: وتجزء إلى نوعين:

➤ تكاليف المباشرة: هي التكاليف التي لها علاقة خطية مباشرة بهدف التكلفة المراد قياس تكلفته، فهي تخصه وحده دون إشراك غيره، أي أنه السبب المباشر لظهور التكلفة. مثل: المواد الأولية التي تدخل في إنتاج منتج واحد، اليد العاملة المباشرة، إهلاك آلة تنتج منتوجا واحدا...

1- Langlois. L et les autres, contrôle de gestion, BERTI édition, Alger, 2008,p.79.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

➤ تكاليف غير مباشرة: هذه التكاليف مرتبطة بالعملية الإنتاجية كلية، وليس بالوحدة المنتجة فقط، فهي تمثل كتلة من الأعباء المشتركة لمنتجات مختلفة يتم توزيعها على مراكز التحليل في شكل توزيع أولي بالاعتماد على مفاتيح التوزيع ثم بعد ذلك تحمل على الوحدات المنتجة، ونذكر كأمثلة على ذلك ما يلي:

- أعباء الإنتاج غير المباشرة المرتبطة بالآلات: كالطاقة، الزيوت، مواد التشحيم، الوقود...

- أعباء اليد العاملة غير المباشرة: وهي أعباء الجهد المبذول خارج ورشات الإنتاج، مثل أجور ورواتب

عمال قسم الإدارة والمالية، مصاريف نقل وتخزين المواد الأولية والمنتجات تامة الصنع...

- الأعباء غير المرتبطة بالعملية الإنتاجية مباشرة: كالتأمين، الإيجار...¹

حسب (LORINO) فإن الأعباء المباشرة كانت تمثل (90 %) من إجمالي أعباء المنتج قبل عشرين سنة مضت، بحيث كان التوجه لتحليل النشاط معتمدا بشكل أساسي على الأعباء المباشرة، وتوزيعها بشكل عادل على مختلف المنتجات. أما حاليا فإن الأعباء غير المباشرة أصبحت تمثل (70 %) من الأعباء الإجمالية أي جزء جد مهم من الأعباء، مما جعل من الصعب إعطاء صورة صحيحة للأعباء الحقيقية للمؤسسة، وبالتالي من الخطر اتخاذ القرارات بالاعتماد على نظام كهذا². وهذا راجع أساسا إلى تعقد تقنيات الإنتاج الحديثة نتيجة للتطور التكنولوجي وتعويض العامل البشري بالآلة، بالإضافة إلى نمو وكبر حجم المؤسسات الحالية، وصعوبة تسييرها.

ب - من حيث علاقتها بمستوى النشاط: تنقسم إلى:

➤ تكاليف متغيرة: هي تكاليف مرتبطة بالعملية الإنتاجية، أي باستغلال المؤسسة لمواردها المتاحة،

ولا يمكن إنفاقها في حالة توقف المؤسسة عن النشاط، بحيث تعتبر هذه التكاليف تناسبية مع

وحدات الإنتاج تزيد بزيادتها وتنخفض بانخفاضها، لذلك فهي تكاليف تشغيلية أو عملياتية.

➤ تكاليف ثابتة: هي تكاليف تخص وجود المؤسسة، وليس لها علاقة مباشرة بمستوى النشاط المحقق

خلال دورة الاستغلال، أي أنها تنفق حتى وإن لم تقم المؤسسة بأي نشاط، كما تسمى كذلك

بالميكالية لأنها لا تتغير مهما تغير حجم الإنتاج إلا في حالة تغير هيكل المؤسسة كزيادة آلة

جديدة مثلا أو إحداث ورشة إنتاج جديدة.

بين النوع الأول والنوع الثاني حسب هذا المعيار لتصنيف التكاليف نجد نوع ثالث قد يصعب تمييزه يسمى ب:

1- ORSONI.J., *comptabilité analytique*, Vuibert, Paris, 1987, p.27.

2- LORINO. P., *l'économiste et le manager, élément de micro-économie pour un nouvelle gestion*, la découverte, 1989.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

➤ التكاليف شبه المتغيرة : هي التكاليف التي تتكون من جزء ثابت مهما كان مستوى نشاط المؤسسة، وجزء متغير مرتبط بنشاط المؤسسة، وللفصل بين الجزء الثابت والمتغير من التكاليف يتم الاعتماد في ذلك على الطرق الإحصائية والبيانية كطريقة خط الاتجاه العام إذا كان تغير سلوك الأعباء خطياً.

فإذا أخذنا على سبيل المثال تكاليف اليد العاملة الخاصة بمسؤولي نقاط المبيعات فإنها حسب طبيعتها شبه متغيرة، لأنها متكونة من جزء ثابت والمتمثل في الأجر الذي يتقاضونه، وجزء متغير خاص بالعمولة التي يحصلون عليها كنسبة من حجم المبيعات، بحيث تتأثر هذه الأخيرة بتغيرات حجم المبيعات. وإذا ما قارنا بين التكاليف المتغيرة والتكاليف شبه المتغيرة، فإن الأولى تكون مساوية للصفر في حالة التوقف عن النشاط، أما الثانية فإن المؤسسة تظل ملزمة بها رغم عدم الإنتاج كتكاليف الصيانة فإن المؤسسة تتحملها حتى في حالة التوقف عن النشاط من أجل المحافظة على صلاحية الآلات للتشغيل¹.

إن هذا التصنيف القائم على معيار المضمون أظهر العديد من الطرق الجزئية لحساب التكاليف، والتي حاولت كل منها تغطية نقائص الطريقة التي سبقتها، فمن بين هذه الطرق يمكن ذكر:

- طريقة التكاليف المباشرة؛

- طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة والمطورة؛

- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

هذه الطرق تعتبر طرقاً تقليدية عجزت عن تفسير ظاهرة تزايد نسبة التكاليف غير المباشرة إلى التكاليف الكلية للمنتوج، هذا ما أدى إلى التفكير في إيجاد حل لمعالجة مشكل العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة اعتماداً على مبدأ (سبب- أثر)، وهو ما جاء به نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) .

2 - تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالقرار.

تتوقف الكثير من القرارات بالمؤسسة على المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف، حيث لمستوى التكاليف تأثير ظاهر على مختلف السياسات والاستراتيجيات المنتهجة سواء تعلق الأمر بالإنتاج، التسويق، الاندماج، الاستحواذ، التخلي، المقابلة من الباطن... على هذا الأساس نجد عدة أنواع للتكلفة منها:

2 7 التكلفة الهامشية (الحدية، التفاضلية):

هذا النوع من التكاليف كثيرا ما نجده مستعملا من طرف الإقتصاديين كتعبير رياضي عن القرار الذي يمكن أن يتخذه مسير المؤسسة فيما يتعلق بزيادة حجم الإنتاج الإضافي، ومعرفة مدى تأثيره على الوضعية المستقبلية للمؤسسة. لذا فإن التكلفة الهامشية هي تكلفة إقتصادية لأنها تتعلق بتحليل مستوى تكاليف المؤسسة في حالة إقتراح تغيير على نشاطها أو شروطه، كإضافة سلسلة جديدة من المنتجات، قبول البيع بسعر مقترح من طرف الزبائن، قبول أو رفض طلبية جديدة...

● التكلفة الهامشية: "هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير في الكمية المنتجة بوحدة واحدة، ومعنى آخر هي الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي النقصان في التكاليف الكلية إثر نقصان كمية الإنتاج بوحدة واحدة"¹. غير أن إرتكاز هذا التعريف على الوحدة المنتجة يعتبر ناقصا لأن هناك من المنتجات ما يتم إنتاجه بالسلاسل، والحصص بدل الوحدات.

● " يمكن هذه التكلفة من الإجابة عن السؤال التالي: كم تكلف بالزيادة (تكلفة هامشية)، أو ما هو الإيراد الزائد (إيراد هامشي) من عملية إنتاج وبيع وحدة منتجة إضافية?... ويتم قبولها إذا كانت التكلفة الهامشية أقل من الإيراد الهامشي. وقد تتساوى التكلفة الهامشية الوحدوية مع التكلفة المتغيرة الوحدوية إذا كان الإنتاج لا يؤدي إلى رفع التكاليف الثابتة أو أن التكاليف المتغيرة تبقى تناسبية"².

2 2 التكاليف الغارقة (المطفأة)(les coûts irréversibles):

هي تلك التكاليف التي تم إنفاقها ولا يمكن التراجع عنها بأي حال من الأحوال، وبالتالي لا يمكن أن يتخذ قرار بشأنها حاليا لأنها وقعت في فترة ماضية نتيجة لقرارات إدارية سابقة، فهي لا تؤثر على القرارات الحالية أو المستقبلية³. غالبا ما تشمل هذه التكاليف المبالغ التي تم استثمارها في الأصول كأصول الثابتة بشقيها الملموسة وغير الملموسة، بحيث لا يمكن إسترداد هذه المبالغ إلا بعد إستعمال هذه الأصول وإحتساب أقساط الإهلاك

¹- السيد عبد المولي، أصول الإقتصاد، دار الفكر العربي، (د.ت)، ص.450.

²- درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.46-47.

³- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثناء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008، ص.29.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

أو الإطفاء¹، كما يتم توزيع المبالغ المعتبرة على عدة دورات بهدف عدم التأثير السلبي على دورة الإستغلال دون الأخرى، وكمثال يمكن ذكر تكاليف البحث والتطوير، الترميم والصيانة...

2 3 التكاليف الخاضعة للرقابة وغير الخاضعة للرقابة:

وفقا لهذا المعيار من التصنيف هناك تكاليف خاضعة للرقابة تتميز بإمكانية المسير التحكم فيها وإتخاذ قرار بشأنها سواء تخفيضها أو إلغائها بالكلية، وبالتالي يمكن على أساسها قياس وتقييم أداء المسؤول على وجودها مثل المواد الأولية، ساعات يد العمل، عوامل الإنتاج...، في حين هناك بعض التكاليف غير خاضعة للرقابة أو لا جدوى من مراقبتها وذلك لكونها مفروضة على المسير وبالتالي لا يمكنه التأثير في حجمها كالضرائب والرسوم، التأمينات والأعباء الإجتماعية...²

هناك من يعتمد في تصنيف التكاليف إلى مراقبة وغير مراقبة على أساس المستوى الإداري للمسؤول عن عملية الرقابة، فهناك من التكاليف التي يمكنه أن يؤثر فيها بقراراته وبالتالي تكون خاضعة لرقابته، وهناك بعض التكاليف التي تتجاوز مسؤوليته أي أنها غير خاضعة لرقابته في هذا المستوى الإداري لكن يمكن أن تكون خاضعة لرقابة المستويات الإدارية الأعلى منه³.

نستخلص مما سبق أن هناك من التكاليف ما لا يمكن التأثير فيه على مستوى كل قسم بمفرده كالأعباء المشتركة بين الوحدات المنتجة، مما ينتج عنه دعم خفي فيما بين هذه الوحدات، بحيث لا تتمكن من التحديد الجيد والدقيق لتكلفة كل منتج، لكن من خلال الرقابة على مسارات الإنتاج ككل في مستويات إدارية أعلى من مستوى هذا القسم يمكن أن نبرز ذلك.

إن هذه الظاهرة قد ينتج عنها تكاليف يمكن تسميتها " بالتكاليف المتصلة" (*les coûts liés*) بحيث تظهر من خلال إستعمال آلة إنتاج أو مادة أولية في إيجاد نوعين أو أكثر من المنتجات، أحدهما تكون تكاليفه أعلى من الآخر ويحققان إيرادات متفاوتة مما يصعب معهما التحديد الدقيق لتكاليف وإيرادات كل منتج على حدا، وكمثال على ذلك يمكن ذكر تكاليف المواد الكيماوية، الأدوية، صناعات النسيج⁴...

¹- رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف: مفاهيم-مبادئ-تطبيقات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص.ص.36-37.

²-Bernard CALASSE, *encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, éd. Economica, paris, 2000, p.574.

³- مؤيد محمد الفضل، المحاسبة الإدارية، المسيرة للطباعة والنشر، ط1، الأردن، 2007، ص.94.

⁴-درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.ص.47-48.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

2 4 تكلفة الفرصة البديلة (الفرصة الضائعة):

لقد تعرضنا لهذا المفهوم أثناء حديثنا عن التكلفة لدى الاقتصاديين، لكن لا بأس بإبراز علاقتها بالقرار الذي يمكن أن يتخذه المسير في ضوء المعطيات الناتجة عن دراسة تكلفة الفرصة الضائعة.

تعتبر هذه التكاليف تكاليفاً لم تتحقق فعلاً لأنها لا تتعلق بحدوث نفقة بأي حال من الأحوال، بمعنى ليس هناك خروج حقيقي للنقود من الخزينة ولكن تؤخذ بعين الاعتبار أثناء تقييم البدائل المقترحة لاتخاذ قرار إختيار إحدى هذه البدائل.

ويقصد بها المنفعة التي تنازل عنها المؤسسة نتيجة التخلي عن إختيار أحسن بديل ممكن وإختيار بديل آخر¹. وتجدر بنا الإشارة إلى أن هذه التكلفة ليس لها وجود بالمحاسبة وإنما يسترشد بها في حالة إتخاذ بعض القرارات الإستراتيجية المتعلقة بمستقبل المؤسسة كالمفاضلة مثلاً بين صناعة منتج نصف مصنع يدخل في العملية الإنتاجية أو الاعتماد على المناولة في ذلك².

المطلب الثالث: التكاليف خارج مجال تطبيق محاسبة التكاليف التقليدية.

هناك بعض التكاليف لم تُعد المحاسبة بشكلها التقليدي قادرة على التحكم فيها بسبب تركيزها على التكاليف المباشرة واليد العاملة كأساس للقياس، غير أن التكاليف غير المباشرة أصبحت تمثل النسبة الأكبر (من 70% إلى 90%) من إجمالي التكاليف، تتمثل في تكاليف قبلية (كتكاليف التصميم والجودة)، وتكاليف بعدية (كتكاليف الصيانة وخدمات ما بعد البيع)³.

لقد حاولت الطرق الحديثة تدارك هذه النقائص من خلال البحث في إمكانية التحكم في مثل هذه التكاليف، وهو ما كان سبباً لظهور محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) كما سنرى لاحقاً.

1 - تكاليف الجودة:

فلسفة الإنتاج الحديثة تقتضى بأن يكون هناك قدر من التوازن بين مستوى الجودة والتكلفة، فإن العلاقة كانت سابقاً بين هذين المتغيرين علاقة طردية، بحيث كلما زادت الجودة زاد الإنفاق وبالتالي ترتفع تكلفة المنتج، إلا

¹ - كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساتي، محاسبة التكاليف الصناعية- منهج علمي وعملي، ط1، إثناء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص.45.

² - Bernard CALASSE, op. cit, p.572.

³ - ALAZARD.C et SEPARIS, op.cit,p.250.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

أن التوجه الحديث يفرض ضرورة إيجاد علاقة عكسية، أي كلما زاد مستوى الجودة لابد من إنخفاض تكاليف نقص الجودة، المردودات بسبب تدني مستوى الجودة، وذلك محاولة من المسير التحكم في مثل هذه التكاليف ضمن ما يعرف بإدارة الجودة الشاملة.

من أجل محافظة المؤسسة على مركزها التنافسي فإنها تسعى إلى توفير مستوى الجودة الذي يطلبه الزبون وبنال رضاه، هذا ما يجعلها تتحمل تكاليف تتعلق بالجودة تتمثل في:

1 4 - **تكاليف التصميم:** تتمثل هذه التكاليف في مختلف المبالغ المنفقة على المنتج من أجل تصميمه وفق الخصائص والمميزات التي يطلبها الزبون، إذ لابد على المؤسسة أن توفق بين تحسين جودة المنتج وتخفيض التكاليف الكلية له في آن واحد¹. لأن المؤسسة إذا ما أهملت الجودة وإهتمت فقط بجانب التكلفة فإنها سوف تتكبد خسائر أكبر من المبالغ المنفقة على تحسين الجودة (تكاليف نقص الجودة: كالمردودات من المنتجات، فقدان ولاء الزبائن، نقص حصة المؤسسة من السوق...).

1 2 - **تكاليف الوقاية:** يقصد بها التكاليف الناتجة عن عملية منع وقوع الأخطاء في العملية الإنتاجية حتى لا تحصل حالة عدم تطابق المنتجات مع المواصفات المطلوبة، كتكاليف تخطيط سير العمليات الإنتاجية، تكاليف تدريب العمال للحصول على الجودة المطلوبة، توفير المواد التي تتصف بالشروط المطلوبة في الجودة، وفحص المعدات والآلات المسؤولة عن إيجاد المنتج².

1 3 - **تكاليف الرقابة:** بعد القيام بعملية الإنتاج وفقاً للخطة الموضوعة للحصول على مستوى جودة معين قد تقع بعض الانحرافات، والتي لابد من معرفتها حتى يتم تداركها، هذه العملية ينتج عنها تكاليف يذكر منها:

-**تكاليف الفحص:** تشمل تكاليف المعدات وأجهزة فحص الجودة والتحقق من مطابقتها للمواصفات، تكاليف العاملين القائمين على هذه العملية، تكاليف تحليل البيانات الناتجة عن هذه العملية.

¹- محمد كمال عطية، القياس والمعايرة في خدمة تحقيق الكفاية الإنتاجية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 1993، ص.255.

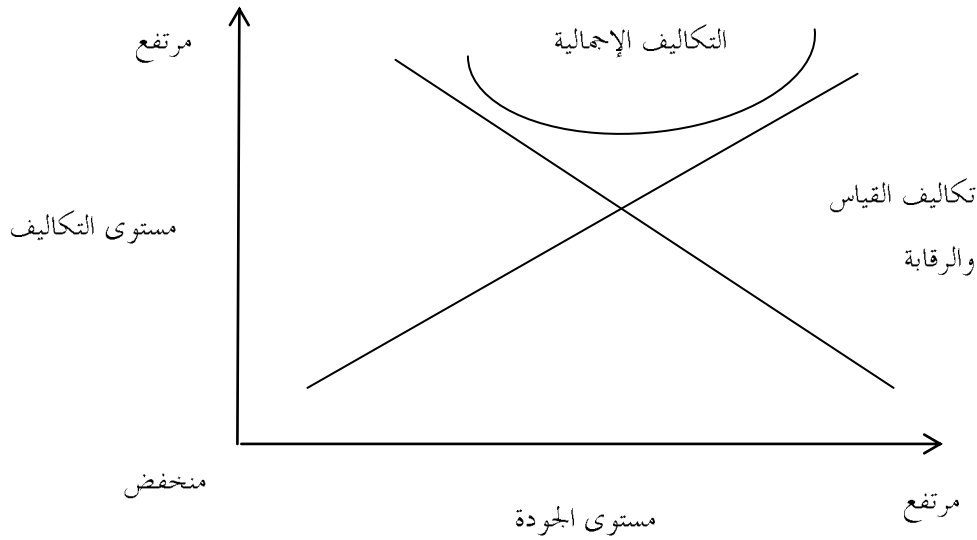
²- توفيق محمد عبد المحسن، تخطيط ومراقبة جودة المنتجات-مدخل إدارة الجودة الشاملة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1999، ص.84.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

-تكاليف نقص أو عدم الجودة: هي تكاليف ناجمة عن ظهور منتجات ذات جودة رديئة بسبب عدم مطابقة المنتجات لما هو مطلوب، بحيث يجب على المؤسسة في هذه الحالة إعادة النظر في نشاطات الوقاية، وزيادة فعالية مجهوداتها لضمان الحصول على جودة أعلى¹.

إن هذا النوع من التكاليف قد يوصف بالخفي لأن المحاسبة لا تأخذه بعين الاعتبار إلا أنه قد يتسبب في خسائر مهمة بالنسبة للمؤسسة إن لم تسعى للتحكم فيه، بل قد يصل الأمر إلى تأثيره على مستواها التنافسي وحصتها من السوق، وذلك من خلال فقدان الزبائن الناتج عن نقص جودة المنتجات . الشكل الموالي يبين العلاقة بين التكاليف ومستوى الجودة:

الشكل رقم (1-2): علاقة الجودة بالتكاليف.



Source : SHANK.J.K. et GOVINDARAJAN.V., **la gestion stratégique des coûts**, les éditions d'organisation, paris, 1995, p.30.

من خلال الشكل أعلاه يتبين لنا وجود علاقة طردية بين تكاليف قياس الجودة والرقابة عليها ومستوى جودة المنتجات، بحيث كلما ارتفع مستوى الإنفاق على نشاط الوقاية ورقابة الجودة كلما ارتفع مستوى الجودة، وعلى النقيض، توجد علاقة عكسية بين تكاليف العيوب الداخلية والخارجية ومستوى الجودة، بحيث كلما زاد مستوى العيوب المكتشفة بعد حدوثها كلما إنخفض مستوى جودة المنتجات (معناه وجود عيوب كثيرة). هذا

¹- عبد الستار محمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات-مدخل كمي، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص.513.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

الإختلاف بين العلاقتين اللتان تربطان نوعين مختلفين من أنواع تكاليف الجودة تجعل من منحى التكاليف الإجمالية للجودة يأخذ شكل حرف (U)، وبالتالي التسيير الإستراتيجي الفعال لتكاليف الجودة يسعى إلى إختيار مستوى الجودة الذي يحقق أدنى مستوى في منحى التكاليف الإجمالية للجودة.

2 - التكاليف البيئية:

هذا النوع من التكاليف لم يحظى بالاهتمام إلا في الآونة الأخيرة، حينما ارتفعت أصوات المجتمع المدني والدولي تندد بخطورة تلوث البيئة من طرف المؤسسات الصناعية. تتمثل هذه التكاليف في مختلف النفقات التي يمكن أن تتحملها المؤسسة إذا ما تحملت مسؤوليتها نحو المجتمع والأطراف أصحاب المصالح، إلا أن الكثير من المؤسسات تهرب وتلقى بمسؤولية حماية البيئة من الملوثات وإزالة النفايات على عاتق المحيط الذي غالبا ما يكون أجهزة الدولة، وذلك من خلال انتهاج سياسة التخلص من التكاليف (l'externalisation des coûts). التكاليف البيئية هي تلك النفقات التي تتحملها المؤسسة في سبيل المحافظة على البيئة، بحيث تشمل على كافة العناصر الخاصة بتخفيض الفاقد من الطاقة والموارد الإقتصادية، إعادة تدوير المخلفات (الصلبة، السائلة والغازية) والسعي إلى إيجاد منتجات صديقة للبيئة¹. فإذا أخذت المؤسسة بعين الإعتبار هذه التكاليف فإنه سيكون لها مردود إيجابي يتمثل في زيادة الطلب على منتجاتها، وإرتفاع حصتها من السوق بسبب تفضيل الزبائن لهذا النوع من المنتجات.

إن محاسبة التكاليف المتقدمة أو الحديثة تسعى إلى تحميل هذا النوع من التكاليف من أجل التعبير الجيد عن التكاليف الحقيقية التي يتسبب في حدوثها المنتج، فقد تم تصنيفها إلى الأنواع التالية:

2 4 - تكاليف الحماية (منع التلوث): وهي تكاليف مختلف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة لخفض التلوث البيئي أو إزالته، كإعادة تصميم العمليات الإنتاجية، إستخدام المواد الأولية غير الضارة بالبيئة...

2 2 - تكاليف التقييم (حصر وقياس التلوث البيئي): تتمثل في تكاليف المهام التي تزاو لها المؤسسة من أجل حصر درجة التلوث الحالية والأضرار المستقبلية المحتملة، والمراجعة البيئية تطبيقا لمعيار الجودة (ISO 14000) الصادر سنة 1996م.

¹ - عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2011، ص.17.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

2 3 - تكاليف الفشل البيئي: وهي التكاليف التي يمكن أن تتحملها المؤسسة جراء أحداث التلوث التي وقعت فعلا كمعالجة المخلفات والفاقد، دفع الغرامات المالية بسبب مخالفة قوانين البيئة... .

2 4 - تكاليف الرقابة: تنشأ هذه التكاليف عند متابعة تنفيذ القوانين والتشريعات والمعايير المرتبطة بالبيئة¹.

إن هذا النوع من التكاليف لا يمكن حصره إلا إذا تمكنا من معرفة مسببات نشوء التلوث البيئي ومختلف المؤثرات والأنشطة التي أحدثت ذلك، لذا يرى « Parker » أن أفضل أسلوب لتتبع التكلفة التي تحدث نتيجة الآثار البيئية هو حصر محركات التكلفة عن طريق أسلوب محاسبة تكلفة النشاط (ABC) بإعتباره جزء من إدارة تكاليف البيئة².

3 - التكاليف الخفية:

يعتبر الباحث « Henri SAVALL » أول من اهتم بهذا النوع من التكاليف، وذلك من خلال دراسته التي أجراها لحساب التكاليف الخفية بالعديد من الشركات في مختلف دول العالم. وقد شبه المؤسسة بالمرحلة الإستراتيجية التي تفقد طاقتها من خلال نزفات داخلية تتمثل في الغيابات، حوادث العمل، دوران العمال، نوعية المنتجات، ونزفات خارجية تتمثل في لجوء المؤسسة إلى التوظيف المؤقت لتغطية الغيابات، شراء كميات من المواد الأولية إضافية لتعويض النفايات الناتجة عن نقص الجودة، الأخطاء والعيوب المرتكبة في العملية الإنتاجية، ضياع الوقت، عدم تدريب العمال...³

كما سميت كذلك بالتكاليف الضمنية لأنها لا تظهر في حسابات التكاليف، بحيث يمكن تعريفها على أنها تلك التكاليف التي لا تسجل محاسبيا لكن أثرها واضح، مثل تكلفة التدريب أثناء العمل في الإنتاج بالسلسلة، فالعامل الجديد قد يؤدي عمله ببطء مما يتسبب في تعطيل زملائه في نفس السلسلة الإنتاجية فينخفض الإنتاج ببعض الوحدات مما يجعل التكلفة الوجدوية ترتفع⁴.

1- عمرو حسن عبد البر، دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية -دراسة حالة إفتراضية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد10، 1999، ص.245.

2- عمرو حسن عبد البر، المرجع السابق، ص.253.

3- درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.49.

4- بويوان مسعود، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية -دراسة حالة مؤسسة (BCR) بسطيف، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012-2013، ص.12.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

إن حساب مثل هذا النوع من التكاليف صعب للغاية اعتماداً على الأساليب التقليدية لذا وجب إعادة النظر في كيفية التحكم فيها لأنها قد تتسبب في إنخفاض أداء المؤسسة ومردوديتها، وذلك من خلال قرارات التسيير و اعتماد أساليب حديثة في قياس التكاليف وتحديد المسؤوليات، لأن الكثير من المسيرين لا يشعرون بأثرها على الإستثمار والمبالغ المنفقة في سبيل تطوير النشاط.

كما يدخل ضمن التكاليف الخفية فقدان رأس مال المعرفة وذلك من خلال تخلى أحد أفضل إطارات المؤسسة عن منصبه، مما يتسبب في خسائر مادية في الإنتاج وتمديد آجال المهام التي كان يباشرها، بالإضافة إلى إنخفاض عدد لا بأس به من الزبائن الذين كانت لهم علاقة جيدة بهذا الإطار. فمن خلال التعاريف السابقة يتبين لنا أن التكاليف الخفية تتميز بالخصائص التالية:

- لا يمكن الإستعانة بنظم المعلومات المحاسبية للإستدلال على وجود تكاليف خفية أو الكشف عنها لأن هذه النظم رغم التطور الذي عرفته لازالت غير مؤهلة لمراعاة مثل هذه التكاليف.
- تتميز التكاليف الخفية بقدرتها على تفسير نوعية ومستوى التشغيل بالمؤسسة¹.

يقرر كل من « Henri SAVALL » وزميله « Véronique ZARDAT » في كتابهما المعنون ب: « maîtriser les coûts et les performances cachés » أن مستوى التكاليف الخفية بالمؤسسات مرتفع، ويرجع السبب في ذلك إلى الضعف الإنتاجي أو الوظيفي (dysfonctionnement) الناتج عن سوء التنظيم وسلوكيات الأفراد، إلا أنه من خلال التحليل الإقتصادي الإجتماعي لنشاط المؤسسة يمكن التأثير على هذه التكاليف، وذلك بإتخاذ الإجراءات التالية:

- تحليل أسباب الضعف الوظيفي؛
- تقييم التكاليف الخفية؛
- تحليل العلاقة (تكوين-تشغيل) (formation-emploi).

إ اعتماداً على هذا التشخيص يمكن تخفيض التكاليف الخفية بصفة مستديمة عن طريق تحسين الأداء الإقتصادي والإجتماعي للمؤسسة².

¹ - بن أودينة منيرة، تقييم التكاليف الخفية-دراسة حالة شركة سيليس الدولية للزجاج، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2009-2010، ص.26.

² - Cossu Claude, **politiques et management public**, revue des livres, 1990, v.08, n°08, p.163.

4 - تكاليف دورة حياة المنتج (التكلفة الشاملة):

جاءت فكرة محاولة قياس تكاليف دورة حياة المنتج من التحليل القائم على تلبية حاجات العميل، بحيث ينطلق هذا التحليل من كون المنتج عبارة عن فكرة لدى الزبون ويمتد عبر مختلف مراحل التخطيط والتصميم والإنتاج والتسويق إلى غاية الإستعمال النهائي والتخلص منه. إذ أن أهم مرحلة يمكن التأثير فيها على التكاليف التي لم تقع بعدُ تكمن في مرحلة التصميم، لذا اهتمت هذه المقاربة بالقياس المسبق للتكاليف التي يحتمل تحملها من خلال تصميم وتطوير المنتج، سواء كان هذا منتج موجود سابقاً أو منتج جديد.

يمكن تعريف عملية تصميم وتطوير منتج بأنها مختلف النشاطات التي تسمح بتنفيذ فكرة جديدة على المنتج (تحسين المنتجات الموجودة من قبل) أو إستخدام مجموعة من المعلومات (مخططات، برامج...) التي تسمح بتقديم منتج جديد للسوق مع ضمان إستعماله وإمكانية صيانتته¹.

تمثل تكلفة دورة حياة المنتج في مجموع تكاليف الأنشطة التي تدخل في إيجاد المنتج، والمنفقة خلال كامل دورة حياته منذ التصميم وإلى غاية التخلي عنه من طرف المنتج والزبون.

إن التكلفة بهذا المفهوم معناها تحميل المنتج بتكاليف أكبر من تلك الناتجة عن العملية الإنتاجية أي بإضافة تكاليف الإستعمال، بحيث يتخذ قرار الشراء من طرف الزبون بناءً على هذه النظرة المزدوجة للتكلفة². وهو ما يوضحه الجدول التالي:

http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/pomap_0758-1726_1990_num_8_2_3351_t1_0162_0000_4

date de consultation ;24-06-2014.

¹ - Perrin .J, cohérence, pertinence et évaluation économique des activités de conception, ECOSIP, Economica, Paris, 1996, p.254.

² - Frédéric Gautier et Vincent Giard ,vers meilleure maîtrise des coûts engages sur le cycle de vie , lors de conception de produits nouveaux, paris, 2000.01, p.05.

<http://www.gregoriae.com/dmdocuments/2000-01.pdf>

date de consultation ;24-06-2014

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

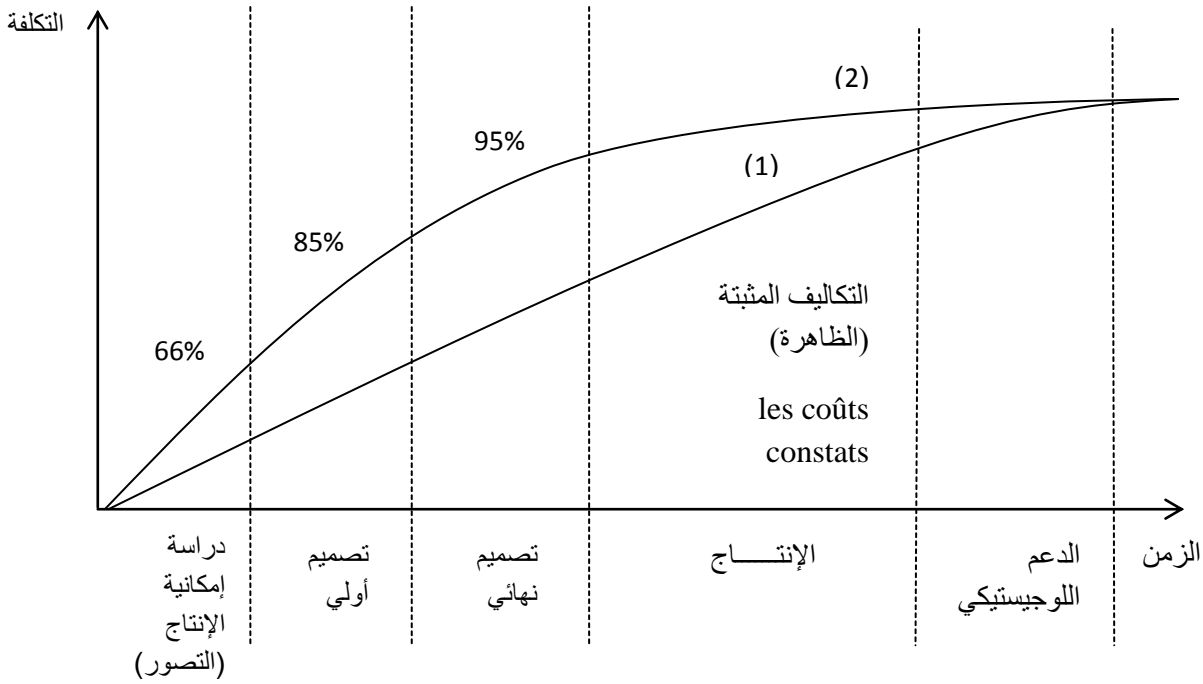
الجدول رقم (1-1): عناصر تكلفة دورة حياة المنتج.

التكلفة من منظور المنتج	التكلفة من منظور المُستعمل
تكلفة تطوير المنتج؛	تكلفة الشراء؛
+ تكلفة الإنتاج؛	+ التكاليف الملحقة بعملية الشراء؛
+ تكلفة التوزيع؛	+ تكاليف الإستعمال؛
+ تكلفة خدمات ما بعد البيع؛	+ تكاليف الصيانة؛
	+ تكاليف التخلص من المنتج (نهاية حياته)؛
	= التكلفة الشاملة (coût global).

Source : Frédéric Gautier et Vincent Giard, op.cit, p.04.

لقد تبين لنا أن نظم محاسبة التكاليف التقليدية يأتي تدخلها متأخرا حسب طبيعتها، بحيث تهتم بقياس النفقات بعد حدوثها في حين أن الأهمية تكمن في التأثير على القرارات التي تنتج عنها هذه النفقات. لأن المعرفة المسبقة للتكاليف تمكن من الضغط عليها قصد تقليصها ما أمكن، وهو ما يظهره الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-3): منحني تكاليف دورة حياة المنتج.



Source : Frédéric Gautier et Vincent Giard, op.cit, p.05.

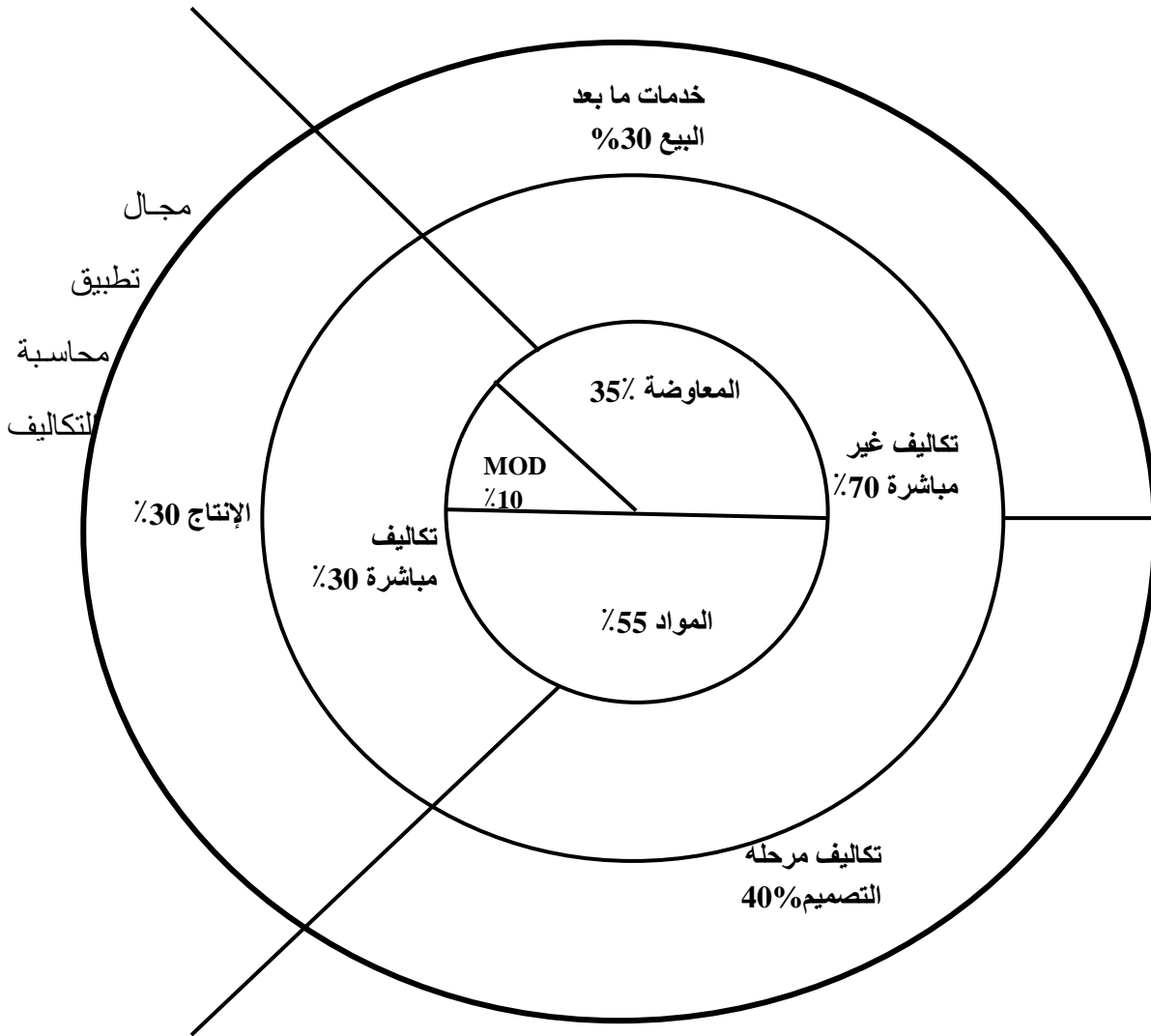
الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

يمثل الشكل أعلاه مقارنة بين التكاليف التي يمكن قياسها (الظاهرة) في المنحنى (1)، والتكاليف المنفقة خلال دورة حياة المنتج في المنحنى (2)، نلاحظ أن الجزء الأكبر من التكاليف يتم الإلتزام به في مرحلة تصور المنتج وتصميمه أي ما نسبته (95%)، وبالتالي إذا ما أحسن تسيير منحنى تكاليف دورة حياة المنتج رقم (2) قبل الحدوث الفعلي للتكاليف فإنه بالإمكان تقليص التكاليف إلى أدنى حد، لأن معظم مواد وإحتياجات الإنتاج تتقرر أثناء مرحلة التصميم والتخطيط. غير أن نظم محاسبة التكاليف التقليدية تركز إهتمامها فقط على تكاليف الإنتاج الممكن حصرها ومعاينتها وهي لا تمثل سوى (5%) من التكاليف المنفقة عبر دورة حياة المنتج، وهذا ما تبحث فيه النظم الحديثة لتسيير التكلفة، ومنها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC).

من خلال ما تم التطرق إليه حول أنواع التكاليف خارج مجال تحكم محاسبة التكاليف التقليدية تبين لنا أن حجم التكاليف المتحكم فيها منخفض جدا يمثل فقط (30%) وهي تخص مرحلة الإنتاج، في حين ما نسبته (70%) تتجزأ ما بين مرحلة التصميم (40%) ومرحلة ما بعد البيع (30%)، وهي مراحل لا تولى لها المحاسبة التقليدية إهتماما بالغا، هذا ما يبينه الشكل الموالي:

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

الشكل رقم (1-4): توزيع التكاليف وفق دورة حياة المنتج بالنسب (%).



Source : ALAZARD.C et SEPARI.S, op. cit, p.251.

على الرغم من صعوبة تحديد هذا النوع من التكاليف إلا أنه يتوجب على المؤسسات التي ترغب في تبني التكلفة كميزة تنافسية لها أن تسعى إلى إحتوائها إلى أقصى حد ممكن، وذلك من خلال تصميم أنظمة تكاليف تفي بهذا الغرض.

المبحث الثاني: مفهوم نظام محاسبة التكاليف.

يقصد بالنظام مجموعة الإجراءات العلمية والعملية المتكاملة فيما بينها (متمثلة في المدخلات، أدوات المعالجة والمخرجات) وفقا لمنهج منطقي قابل للتطبيق.

والمؤسسة باعتبارها نظام معلومات يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية المتفاعلة فيما بينها وبين المحيط الذي تنشط فيه، فهي تحتاج إلى معطيات ومعلومات قاعدية يتم الحصول عليها من بيئتها الداخلية والخارجية، تقوم بمعالجتها هذه الأنظمة الفرعية بغية توفير قاعدة من البيانات لقيادة المؤسسة.

تمثل أنظمة المعلومات الفرعية قنوات إتصال فعال في شكل شبكة موحدة تغطي مختلف جوانب تسيير المؤسسة بهدف تحقيق إستراتيجيتها.

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي الذاكرة المركزية للمؤسسة؛ وذلك لإتصاله بكل الأنظمة الفرعية الأخرى؛ معبرا عن الأحداث الإقتصادية التي تباشرها المؤسسة تعبيرا رقميا، ولكون نظام محاسبة التكاليف نظام فرعي عن النظام المحاسبي للمؤسسة وجب على المسير أثناء تصميمه الأخذ بعين الإعتبار العديد من العوامل التي تؤثر فيه، وهذا ضمانا لتكامله وعدم تعارضه مع الأنظمة الفرعية الأخرى.

إن نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف يسمح بسرير المعلومات بشكل سليم ودقيق وعدم تضليلها، خاصة فيما يتعلق بالتحديد الجيد للتكلفة لأنه يتوقف عليه العديد من القرارات الإستراتيجية للمؤسسة.

هذا ما يتطلب من القائمين على وضع هذا النظام الدراسة الدقيقة لسلوك التكاليف ومسبباتها، والمعرفة الجيدة لخريطة إستهلاك موارد المؤسسة، وكذا حسن إختيار النظام المناسب وضمان نجاحه أثناء وضعه حيز التطبيق، خاصة فيما يتعلق بتكلفة وضعه مقارنة بجودة المعلومات الناتجة عنه وأثرها على القرار.

تتوفر المؤسسة على العديد من أنظمة المعلومات المساعدة في إتخاذ القرار، ولتميز نظام محاسبة التكاليف عن غيره من الأنظمة سنيين في هذا المبحث مفهومه وأهم الأهداف التي وجد لأجلها.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

المطلب الأول: الحاجة لنظام محاسبة التكاليف.

سنحاول من خلال هذا العنصر إبراز أهمية إمتلاك المؤسسة لنظام محاسبة التكاليف، وذلك من خلال الإجابة عن السؤال التالي: لماذا نقوم بوضع نظام محاسبة التكاليف؟ الكثير من الدراسات التي تعرضت لتقنيات التكاليف تركز في أغلبها على إستعمالات التكاليف في إتخاذ القرار دون الإهتمام بزمن حسابها. لأن الهدف من وضع نظام محاسبة التكاليف يختلف من مؤسسة لأخرى، ومن فترة زمنية لأخرى تبعا للعوامل التشريعية والبيئية التي تنشط فيها المؤسسة، وهذا ما يظهر الإختلاف في تطبيقات نظم التكاليف المستعملة من طرف المؤسسات وفقا لإختلاف البيئة المحيطة بها والأهداف المرجوة منها، إلا أنه يمكن تلخيص الغاية من نظام محاسبة التكاليف عموما في ثلاث نقاط مهمة:

1 - إدارة الموارد الداخلية للمؤسسة:

نقوم بحساب التكاليف من أجل توفير المعلومات المساعدة على تسيير موارد المؤسسة، فمهما كانت الطريقة المستعملة في حساب التكاليف غالبا ما تكون الغاية منها معرفة الأحداث والأسباب التي تؤدي إلى التحكم في موارد المؤسسة. وعلى هذا الأساس فإن نظم التكاليف تبحث في تحديد تكلفة الموارد، مراكز المسؤولية، المنتجات والخدمات.

إعتمادا على التحليل (كمية-سعر) يمكن تنظيم موارد المؤسسة ومعرفة مساهمتها في تشكيل تكلفة وظيفة معينة أو مركز مسؤولية، منتوج أو خدمة.

2 - الاتصال بالبيئة الخارجية للمؤسسة:

لقد ساد المنطق المحاسبي القائم على العلاقة (تكلفة-سعر) لزمن طويل بالمؤسسات بحيث كان الهدف الرئيسي من حساب التكاليف يتمثل في تحديد سعر البيع، لكن مع تطور بيئة الأعمال أصبح رجال التسويق يستغلون المعلومات الناتجة عن نظام محاسبة التكلفة في تحديد مجال التفاوض من أجل السعر، لأنهم يرون بأن السعر لا يتحدد داخليا كما هو الحال لدى المحاسبيين وإنما يتحدد من خلال التفاوض مع الزبائن بشرط عدم إنخفاضه عن مستوى التكلفة، لأن ذلك يعرض المؤسسة للخسارة وعدم إحترام قواعد المنافسة.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

من هنا يصبح نظام محاسبة التكاليف لا يستغل فقط للأغراض الداخلية لتسيير المؤسسة وإنما يتعداه للإتصال وتبادل المعلومات والعلاقة مع الأطراف الخارجية للمؤسسة.

عمليا فإن الطلب على المعلومات المتعلقة بالتكاليف يمس كل الأطراف أصحاب المصالح الذين تشملهم بيئة المؤسسة سواء بطريقة مستمرة أو عند الإحتياج عبر فترات متفاوتة. وأول هذه الأطراف يمكن ذكر سوق المال الذي يحتاج للمعلومات عن التكاليف بهدف تقييم عناصر أصول مؤسسة مدرجة حديثا في البورصة من أجل نشر المعلومات عن وضعيتها المالية.

بعد تطوير العلاقة بين الموردين والمنتجين في شكل شراكة أصبح من الضروري توفير معلومات تتعلق بكل السلسلة اللوجستية لإيجاد المنتج وليس الاقتصار على تكاليف المواد الأولية، بحيث نمذجة السعر في الأجل الطويل تتم ضمن العلاقة (رابح-رابح) لكلا الطرفين.

كما أن الجماعات المحلية والسلطات هي الأخرى بحاجة للمعلومات عن التكاليف من أجل معرفة مستوى الأسعار وتأثيره على الوضع الإجتماعي للمواطنين، والبحث عن البيئة الإجتماعية المستقرة.

على العموم كل الأطراف أصحاب المصالح بحاجة للمعلومات عن التكاليف وهذا ما يجعل من مهمة إعداد نظام محاسبة التكاليف تزداد صعوبة، لأنه يجب تصميم النظام وفقا للأهداف المرجوة منه، والتي تتعدد بتعدد الأطراف أصحاب المصالح.

3 - توجيه السلوك:

تعتمد عملية مراقبة التسيير وقيادة المؤسسة بدرجة كبيرة على المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف، لذا نجد أن نظام التكاليف المعيارية أكثر شيوعا في عملية الرقابة، لأنه يتوافق كثيرا مع التنظيم التيلوري للمنظمات. يؤثر الاختلاف في المعلومات الناتج عن إختلاف النظم المستعملة في حساب التكاليف في قرارات التسيير المتعددة، وسلوك ووظائف المؤسسة، واستراتيجياتها المستقبلية¹.

1-MEVELLEC Pierre, les systèmes de coûts (objectifs, paramètres de conception et analyse comparée), édition DUNOD, paris, France, 2005, p.p.5-10.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

يتبين لنا مما سبق أن أهداف نظام محاسبة التكاليف متعددة بتعدد الحاجة للمعلومات الناتجة عنه، سواء للأغراض الداخلية أو خدمة لمصالح الأطراف الخارجية، هذا ما يفرض ضرورة مرونته وتجديده باستمرار حتى يلي الاحتياجات اليومية للتسيير ويتوافق مع الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

المطلب الثاني: تعريف نظام محاسبة التكاليف.

أولا لا بد من الإشارة إلى أنه قد وردت عدة تسميات لهذا النظام منها: المحاسبة التحليلية، محاسبة التسيير، المحاسبة التحليلية للتسيير، المحاسبة التحليلية للاستغلال، المحاسبة الصناعية، محاسبة التكاليف إلا أنها تصب في نفس المفهوم مع بعض الاختلافات البسيطة، أي أنها تدل على نفس النظام وأنها مصطلحات يمكن الاعتبار أنها مترادفة إلى حد ما¹.

سوف نعتمد في هذا البحث محاسبة التكاليف لأننا بصدد دراسة أسباب نشوء التكلفة ومدى تأثيرها على تنافسية المؤسسة، وليس التركيز على الطرق الإجرائية.

باعتبار النظام مجموعة من الأجزاء المتفاعلة فيما بينها لتحقيق عدة أهداف فرعية والهدف الرئيسي، فإن نظام محاسبة التكاليف هو تلك الإجراءات المنتظمة طبقا لمنهج علمي تسعى لتحقيق أهداف تتعلق بالتكاليف وإتخاذ القرار².

هذا ما يؤيده التعريف التالي: "محاسبة التكاليف هي تجميع وتخصيص وتحليل بيانات تكاليف الإنتاج أو النشاط من أجل توفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية، والتخطيط الداخلي ورقابة العمليات الجارية وإتخاذ القرارات الخاصة"³.

كما يهتم نظام محاسبة التكاليف بتوفير البيانات المعتمدة في بناء إستراتيجية المؤسسة، وذلك من خلال تقديمه معلومات اقتصادية تتعلق بماضي وحاضر ومستقبل المؤسسة، واستجابته لاحتياجات المسؤولين في سرعة توفير المعلومات ودقتها⁴.

1- درجمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.116.

2- نعيم إبراهيم الطاهر، النظم الإدارية: المفهوم، المبادئ، الأساسيات، الأهمية، عالم الكتب الحديثة، الأردن، 2009، ص.46.

3- محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1999، ص.13.

4- درجمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.121.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

يستهدف نظام محاسبة التكاليف تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال الرقابة على التكاليف وتخفيضها إلى أدنى حد ممكن، وزيادة الأرباح من خلال إتخاذ القرارات الرشيدة في تسعير المنتجات، ودراسة جدوى المشاريع، وإتخاذ قرارات المفاضلة¹.

نستنتج مما سبق أن نظام محاسبة التكاليف هو عبارة عن مجموعة من الأساليب والطرق لقياس التكاليف عبر مختلف مراحل الإنتاج، وتحليلها في شكل نظام معلومات داخلي يزود المسيرين بمعلومات تفصيلية حول طبيعة التكاليف التي تتحملها المؤسسة، من أجل تقييم كفاءة مختلف الأنشطة. كما أنه أداة تسمح للمسيرين بالكشف عن نقاط القوة ونقاط الضعف في مختلف مستويات وظائف المؤسسة، وتحديد مسؤولية مختلف المراكز أو المتوجات عن تحقيق الخسائر أو الأرباح، بهدف إتخاذ القرارات اللازمة لتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن، وتخطيط أسعار بيع منافسة، ومراقبة هذه التكاليف بمقارنتها بالتكاليف المعيارية.

المطلب الثالث: أهمية نظام محاسبة التكاليف.

لعل من أبرز الأسباب التي أدت إلى تعميم وإتساع مجال تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مختلف الميادين، بحيث لم يعد مقتصرًا فقط على الشركات الصناعية وإنما تعدى ذلك ليشمل المؤسسات الزراعية، الخدمية والمصرفية مايلي:

- تطور هدف نظام محاسبة التكاليف؛ بحيث تعدى الأهداف التقليدية المتمثلة في تحديد تكلفة المنتج وتقييم المخزون إلى إستخدام المعلومات الناتجة عنه في عملية الرقابة والتخطيط وترشيد القرارات الإستراتيجية؛
- الحاجة إلى توفير معلومات أكثر دقة عن التكاليف وإعتمادها في مجابهة المنافسة الشديدة التي تواجه المؤسسات، بهدف تخفيض تكاليف الإنتاج، التسويق، والنشاطات الإدارية والتمويل...؛
- كبر حجم المؤسسات وتعدد فروعها وجنسياتها، وبعُد المسافة بين الإدارة ومراكز الإنتاج زاد من صعوبة الإتصال بين الإدارة العليا ومختلف المستويات الإدارية الأخرى، وبالتالي صعوبة الرقابة عليها من خلال الملاحظة المباشرة عن طريق الأساليب التقليدية، بحيث وجود نظام محاسبة تكاليف متطور يسمح بالتحديد الدقيق للتكاليف وإدارة كل وحدة على حدا أصبح ضرورة ملحة²؛

¹- محمد كمال عطية، أصول محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، مصر، 1985، ص.57.

²- <http://www.ust.edu/open/library/mang/43/43.pdf>, date de consultation :12-07-2014.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

- التطور التكنولوجي في وسائل الإنتاج أدى إلى تعقيد العمليات الصناعية ، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام محاسبة التكاليف أكثر تطوراً يقدم بيانات أكثر تفصيلاً لسير وحدات الإنتاج؛

- حاجة الإدارة العليا إلى بيانات تفصيلية وتحليلية، وكذا معلومات محاسبية مستقبلية محددة وفق أسس التنبؤ العلمي قصد اتخاذ قرارات إدارية رشيدة، وهذا ما توفره محاسبة التكاليف بغية تقويم الأداء¹.

إن عدم امتلاك المؤسسة لنظام محاسبة التكاليف يعرضها للعديد من المخاطر نذكر منها:

- سوء استخدام عوامل الإنتاج وتبديدها بسبب عدم توفر البيانات الدقيقة حول الإستهلاك، وبالتالي ارتفاع تكاليف المنتجات بسبب زيادة الكميات المستهلكة من المواد الأولية، وارتفاع أسعارها بالسوق لتغطية هذه التكلفة مقارنة بالمنافسين، هذا ما قد يعرض المؤسسة لخطر الإنسحاب من السوق؛

- عدم وجود نظام محاسبة التكاليف يتسبب في سوء تحديد إنتاجية مراكز المسؤولية، وبالتالي عدم إمكانية مقارنة مستويات أداء هذه المراكز فيما بينها أو عبر الزمن من أجل تحديد نقاط الاختلال والمسؤولين عنها بدقة، مما يتسبب في إتخاذ قرارات خاطئة².

تعتبر محاسبة التكاليف جد مهمة وضرورية في جميع المؤسسات قصد التحكم في نفقاتها، وترشيد قرارات مسيرتها. وتبرز أهميتها أكثر في المؤسسات الإنتاجية التي تتطلب وضع آليات للمراقبة على كل مستويات ومراحل العملية الإنتاجية ، منذ إدخال المواد الأولية في شكلها الخام إلى المخازن إلى أن تصبح منتجات تامة الصنع صالحة للبيع، وذلك لتتمكن من اكتشاف نقاط القوة والضعف عبر مختلف مسارات التصنيع من خلال تحليل التكاليف والنتائج ودراسة أسبابها حسب كل منتج أو مركز مسؤولية أو كل نشاط بغية القيام بالتصحیحات اللازمة أثناء إعداد الموازنات التقديرية المستقبلية³.

لكي تفرض المؤسسة وجودها في السوق لابد لها من اعتماد ملحمة التكاليف كمؤشر أساسي لتحديد المسؤوليات، تحليل التكاليف ومعرفة أسبابها قصد تخفيضها إلى أدنى حد ممكن، خاصة في محيط يتسم بالمنافسة الشديدة.

1 - دادن عبد الغني، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، فرع تحليل اقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص.8.

2- محمد شفيق باقوني، محاسبة التكاليف وإتخاذ القرارات المنشئية، محاضرات بجامعة دمشق، سوريا، (د.س)، ص.ص.20-21.

3-LOCHARD.J.,la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité, Edition d'organisation, Paris, 1998, p.28.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

المطلب الرابع: أهداف نظام محاسبة التكاليف.

عمل نظام محاسبة التكاليف على تحقيق العديد من الأهداف منذ ظهوره، ولعل الهدف الرئيسي الذي كان يسعى لتحقيقه منذ فترة طويلة من الزمن يتمثل في تحديد تكلفة الإنتاج، ولكن مع التطور الإقتصادي والتكنولوجي تطورت وزادت الحاجة إلى بيانات التكاليف، مما فرض على نظام محاسبة التكاليف مساهمة هذا الوضع لإشباع هذه الحاجات المتعددة، وهو ما نتج عنه تعدد أهدافه¹.

لقد تطرق الاقتصادي الأمريكي (J.Maurice Clark) سنة (1923م) لدراسة أهداف محاسبة التكاليف وحددها في عشرة أهداف، وهي لا تتعارض مع ما تداولته معظم كتب محاسبة التكاليف، كما يلي:

- المساعدة على تحديد سعر مناسب للسلع المباعة؛
- المساعدة على تثبيت حدود انخفاض السعر؛
- تحديد المنتجات التي تحقق أرباح، والمنتجات التي تحقق خسائر؛
- مراقبة المخزونات؛
- تحديد قيمة المخزونات؛
- اختبار فعالية مختلف المسارات (les processus)؛
- اختبار فعالية مختلف الأقسام (les départements)؛
- الكشف عن الضياع، التبذير، والاختلاسات؛
- الفصل بين تكلفة نقص النشاط (les sous-activités)، وتكلفة الإنتاج؛
- ضمان الترابط مع الحسابات المالية²؛

وحسب ما ذكره (C. Roulet و C. Caujet) في كتابهما (Comptabilité analytique de gestion) فإن محاسبة التكاليف تهدف إلى:

- تحليل النتائج وإظهار مختلف العناصر المكونة لها، مما يسهل عملية قياس ومراقبة المردودية، بالإضافة لتوفير المعلومات التي تساهم في تسيير المؤسسة؛
- تلبية احتياجات المحاسبة العامة للمعلومات المتعلقة بتقييم بعض عناصر الأصول، كتقييم المخزونات من المنتجات المصنعة في نهاية الدورة؛

¹ - عبد الشكور عبد الرحمن الفراء، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف-دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية، مجلة جامعة الأزهر بغزة، فلسطين، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد14، العدد2، 2012، ص.257.

² - Bouquin.H., *comptabilité de gestion*, Economica, Paris, 2003, p.6.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

- توفير المعلومات التي يعتمد عليها لإعداد تقديرات تكاليف الإنتاج، لضمان مراقبة التكاليف الحقيقية أثناء دورة الاستغلال¹.

من خلال التعرض لأهداف محاسبة التكاليف تبرز الأهمية البالغة لوجود هذا النظام المعلوماتي في المؤسسة، لأنه لا يمكن لأي مؤسسة الإقبال على القيام بمشروع معين دون دراسة وتحليل تكاليفه مسبقاً، وتحديد الفرص الضائعة خلال عملية المفاضلة بين المشاريع وتقييم مردوديتها، وذلك بالموازاة مع الاهتمام بالوضعية المالية للمؤسسة حالياً، ومدى تأثير هذا المشروع على مركزها المالي مستقبلاً. هذا ما يعطيها أهمية إستراتيجية بتطبيق آليات اليقظة الإستراتيجية، وآليات مراقبة التسيير. دون إغفال المهام الرئيسية المسندة إليها من شرح وتحليل لمكونات النتيجة، وتحديد مجال أسعار البيع، والقيام بتقديرات الأعباء والنواتج لدورات الاستغلال المقبلة، وكذا المساهمة في تقييم بعض عناصر الميزانية كالمخزونات، المنتجات قيد التصنيع، وإنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة.

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في تصميم نظام محاسبة التكاليف.

تظهر أهمية تزويد المؤسسة بنظام محاسبة التكاليف أو تعديله عندما تتوسع هذه المؤسسة وتنمو بحيث تبلغ حجماً يتنوع فيه نشاطها الإنتاجي أو الخدمي، وتتوسع حصتها السوقية مما يدفعها إلى البحث عن الرواج لمنتجاتها.

كما قد تستنجد المؤسسة بنظام محاسبة التكاليف بهدف معرفة أسباب الانهيار المفاجئ في مردودية الاستغلال، والتي تظهر في جدول حسابات النتائج بصورة شاملة يصعب معها تحديد مساهمة كل منتج أو خدمة على حدا في مردودية المؤسسة.

هذا ما يعطي لمحاسبة التكاليف أهمية إستراتيجية بتوفير معلومات ملائمة في الوقت المناسب يعجز عن توفيرها نظام المحاسبة العامة. ولا يمكن أن يكون للمعلومة مفعول وفائدة في نظام المعلومات للمؤسسة ما لم يتأقلم النظام المولد لها مع التنظيم الهيكلي للمؤسسة، والنماذج المختلفة لمراحل ومسارات العملية الإنتاجية، أو بمعزل عن تأثير تغيرات المحيط الذي تنشط فيه، فيما يتعلق بالتطور التكنولوجي، اختيار وتغير الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة.

¹-Caujot.C.et Roulet.C., *Comptabilité analytique de gestion*, tome 1,3^{ème} édition, Paris, 1996, pp.3-4.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

المطلب الأول: تأثير العوامل الداخلية في تصميم نظام محاسبة التكاليف.

1 - تأثير العلاقة (تكلفة- منفعة) المعلومة المحاسبية على تصميم نظام محاسبة التكاليف:

قبل القيام بعملية تصميم نظام محاسبة التكاليف لا بد من التأكد أن تكلفة إعداده وتشغيله لا تفوق المنفعة والفائدة المنتظرة منه، إذ أن عملية جمع المعلومات المتعلقة بالتكاليف ودراسة سلوكها وتنظيمها يتطلب جهد ووقت لا يستهان به من طرف فريق العمل. فإذا لم ينتج عن هذا الجهد المبذول والمصاريف المنفقة المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات المتعلقة بالوضع الراهن للمؤسسة فما الفائدة من إعطائه كل هذه الأهمية؟! غالباً ما ينتج عن البحث عن المعلومة الدقيقة إرتفاع تكلفة هذه العملية بسبب الاعتماد على وسائل متطورة ومكلفة كالأجهزة الإلكترونية والإعلام الآلي وشبكة الأنترنت، والموارد البشرية المؤهلة والتي قد تضطر الإدارة لاقتناء خدماتها من الخارج المؤسسة، لكن لا بد من الإشارة إلى أن العلاقة بين دقة المعلومات الناتجة عن نظام محاسبة التكاليف والمنفعة الناتجة عنه ليست بالضرورة علاقة تناسبية، فقد يكون النظام جد مكلف ودقيق لكن لا تحتاج المؤسسة في وضعيتها الحالية إلى كل هذه الدقة والتفصيل في المعلومات وبالتالي يصبح النظام مكلف دون منفعة حاضرة.

للإجابة عن التساؤل المهم الذي يطرح هنا: ما هي درجة دقة المعلومات المعتمدة في إختيار أفضل نظام

لمحاسبة التكاليف؟ يحسن بنا الاختيار بين الحالتين التاليتين:

أ - نظام معلومات مكلف ودقيق؛

ب - نظام معلومات غير مكلف وبسيط.

وهذا في ظل الشروط التالية:

- إرتفاع حدة المنافسة؛

- تكلفة المعلومة؛

- تنوع، وتعقد مسارات الإنتاج.

للقيام بعملية المفاضلة بين النظامين لا بد من الدراسة والمعرفة الجيدة بالسوق الذي تنشط فيه المؤسسة حتى

تتمكن من إختيار النظام المناسب¹.

¹ - Yves De Rongé, **la comptabilité analytique et budgétaire**, caroline sury (ECA 21), p.p.19-20.
<http://tuyaux.aglouvain.be/Comptabilite/Controle%20de%20gestion%20-%20Syllabus.pdf>
date de consultation: 30-08-2014.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

فالمؤسسة التي تنشط بقطاع يتسم بارتفاع حدة المنافسة وتنوع وتعقيد المنتجات والخدمات المعروضة لابد عليها من تبني نظام يتميز بدقة المعلومات، خاصة فيما يتعلق بالسوق والزبائن والجودة رغم ارتفاع تكلفة وضعه. أما في حالة المؤسسة التي تنشط بقطاع لا توج د به منافسة قد تجد نفسها في حالة إحتكار أو شبه إحتكار فإنها غير ملزمة بتبني نظام جد دقيق، بل يكفي تبني نظام يفني بغرض تحديد سعر بيع للمنتجات يفوق سعر تكلفتها.

2 - تأثير الهيكل التنظيمي للمؤسسة على تصميم نظام محاسبة التكاليف:

للهيكل التنظيمي للمؤسسة تأثير مباشر على تصميم نظام محاسبة التكاليف، خاصة فيما يتعلق بمستوى اللامركزية في المسؤولية المعمول بها، لأن المعلومة المحاسبية موجهة خصيصا للأفراد المسؤولين عن الموارد التي تتمتع بها المؤسسة سواء كانت موارد بشرية، تقنية، أو مالية. فمعيار المسؤولية هو عنصر جد مهم في تصميم نظام محاسبة التكاليف باعتبار ه تعبير عن الأهداف التي يراد بلوغها، بحيث يتم توفير المعلومات للمسؤولين الذين يقومون بدورهم بمراقبة أنشطة ومسارات المؤسسة بالاعتماد على هذه المعلومات. وحتى يتسنى لنا تحديد هذه المسؤوليات يجب تقسيم المؤسسة إلى هياكل أو أنشطة تمكن من معرفة أسباب استهلاك الموارد ومن تم تحديد التكاليف حسب كل هيكل أو حسب كل نشاط، مما يسهل عملية مراقبة وتحسين التسيير، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة. ومن الضروري أن يكون للمحاسب دور فعال في تصور هيكل المؤسسة بصفته المسؤول الأول عن معرفة وتقييم التكاليف، وذلك بالاشتراك مع جميع المسؤولين كل حسب تخصصه، مما يسمح بتحسين التنظيم وتصميم نظام لمحاسبة التكاليف جد فعال. أثناء قيام المحاسب بتصميم نظام محاسبة التكاليف يتوجب عليه معرفة مختلف الوظائف ، الأنشطة والمهام التي تحتوي عليها المؤسسة، والتي غالبا ما تنقسم إلى ثلاث محتويات أساسية هي: الوظائف (الأنشطة)، المهام، والمنتجات أو الخدمات النهائية (أهداف التكلفة). يقصد بالوظيفة (النشاط) جميع لعدة مهام، كما يمكن أن تكون هذه الوظائف أساسية أو ثانوية (الأنشطة الرئيسية وأنشطة الدعم) ، وذلك بحسب مساهمتها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في إيجاد الخدمة أو المنتج النهائي، وكل وظيفة (نشاط) تساهم في مسارات الإنتاج ترتبط بعملية استهلاك الموارد التي يستوجب على نظام محاسبة التكاليف تحديد قيمتها بدقة¹.

¹- درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص164.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

فالهدف الأساسي من وضع نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة يتمثل في إعطاء الصورة الحقيقية للنشاط حسب تنوع المتوججات أو الخدمات، وحسب المناطق الجغرافية التي يتم فيها توزيع هذه المنتجات أو تقديم الخدمات بما يتماشى وتنوع واختلاف الهياكل التنظيمية من مؤسسة لأخرى.

لذلك فإن الهياكل التنظيمية للمؤسسات تأخذ عدة أشكال سواء على أساس الوظائف أو السلع والخدمات أو حسب المناطق التي يتم تصريف فيها هذه المنتجات، أو تلك التي تأخذ بعين الاعتبار معيارين أساسيين في آن واحد في شكل مصفوفي¹.

الجدير بالذكر أن هناك علاقة جد وطيدة بين الإستراتيجية المتبناة من طرف المؤسسة والهيكلة التنظيمية، فالمؤسسة التي تريد أن تتخذ من إستراتيجية تخفيض التكاليف كميزة رئيسية لدعم قدرتها التنافسية في السوق، لا بد عليها أن تأخذ بعين الاعتبار عامل التنظيم كوسيلة أساسية لتنفيذ هذه الإستراتيجية. وهو الاتجاه الذي ذهب إليه مجموعة من الإداريين والباحثين أمثال: (Fayol و Bernard و Chandler)، أثناء قيامهم بدراسات حول تطور المؤسسات الأمريكية، خاصة منها مؤسسة "Dupont" والتي استعملت كنموذج في الكثير من الدراسات والبحوث العلمية.

الملاحظ أن مختلف أنواع التنظيمات سواء الكلاسيكية أو الحديثة تخضع عمليا لإستراتيجية وأهداف المؤسسة، بحيث يكون الهيكل التنظيمي منطقيا تابعا للإستراتيجية العامة للمؤسسة، وهي التي تحدده، فإذا كانت المؤسسة مثلا تريد تحقيق تطور المتوججات في مناطق أو أسواق معينة يجب أن تختار التنظيم الأفضل لتحقيق مثل هذه الإستراتيجية².

وعليه فإن عملية اختيار الهيكل التنظيمي للمؤسسة يجب أن تنطلق أولا من تحليل الوظائف وتقسيم العمل، والتنسيق فيما بينهما، مع الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل تعتبر كخصوصيات كل مؤسسة عن الأخرى من حيث مدة حياة وحجم المؤسسة، طبيعة التكنولوجيا المستعملة، نوع المحيط الذي تنشط فيه، ومختلف المؤشرات التي قد تؤثر على الهيكل التنظيمي المرغوب في الحصول عليه.

عند القيام بعملية تم دجة التكاليف يتبين لنا أن نظام محاسبة التكاليف الكلية ونظام محاسبة الأنشطة (ABC) يغطيان مختلف وظائف وأنشطة المؤسسة، في حين أن نظام التكاليف المباشرة يقتصر أساسا على وظيفة الإنتاج باعتبار باقي التكاليف تصنف إلى تكاليف غير مباشرة. وهذا بالاعتماد على تحديد مراكز المسؤولية أو مراكز

¹ - بن حبيب عبد الرزاق، اقتصاد وتسيير المؤسسة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2002، ص.62.

² - ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الثانية، ص. 213-214.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

التحليل في شكل مصالح أو دوائر تشتمل على مجموعة من الموارد البشرية، المادية، والمالية ينتظر منها القيام بعدد من الأنشطة. وبالتالي يجب على نظام محاسبة التكاليف أن يتلاءم تماما مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف النشاطات الخاصة بها.

3 - تأثير نوع الوحدة المنتجة وطرق الإنتاج على تصميم نظام محاسبة التكاليف:

تختلف النظم المحاسبية المطبقة من مؤسسة لأخرى، ومن نشاط لآخر تبعا للاختلاف طبيعة وخصائص السلعة أو الخدمة المنتجة، فالنشاط الإنتاجي يمكن أن ينتج سلعا مادية حقيقية ملموسة تأخذ عدة أشكال من منتجات زراعية، منتجات صناعية، منتجات البنية الأساسية (شق الطرقات، شبكات المياه...)، منتجات البناء والتشييد، كما قد تشمل إنتاج خدمات حقيقية غير ملموسة كالتهليم، الرعاية الصحية، خدمات النقل والمواصلات... وكل نوع من هذه المنتجات يحتاج إلى نظام معين من أنظمة قياس التكلفة بما يتوافق وعناصر الاستخدامات المختلفة، الطرق والأساليب الإنتاجية، خصائص ومواصفات كل منتج، سواء تعلق الأمر بأنظمة تكاليف الأوامر، أنظمة تكاليف المراحل، أو أنظمة تكاليف العقود¹.

فالمنتجات التي تقوم على أساس مجموعة من العمليات الإنتاجية المتسلسلة والمستمرة ؛ بحيث تكون المنتجات نطية لها نفس الخصائص والمواصفات؛ قد يتلاءم معها نظام تكلفة المراحل، أما فيما يخص المنتجات التي تخضع لرغبة العميل أي يقوم بتحديد المواصفات والكميات المطلوبة بنفسه، تكون عملياتها الإنتاجية غير منتظمة وغير نطية تختلف من طلبية لأخرى، كما تتميز بعدم التجانس في وحداتها الإنتاجية وبالتالي يمكن اختيار نظام تكاليف الأوامر كأساس لتخصيص تكاليف هذه المنتجات وتحميلها لمختلف مراكز التكلفة. كما أن نظام تكاليف العقود لا يختلف كثيرا عن النظم السابقة، إلا من حيث طول مدة العقد وارتفاع تكاليف العملية الإنتاجية، بسبب نقل معدات ووسائل الإنتاج إلى موقع المؤسسة التي ستستلم السلعة أو الخدمة، وغالبا ما تأخذ هذا الشكل من النظم المشاريع المتعلقة بشق الطرقات، مختلف مقاولات البناء...، بحيث يتم تخصيص التكاليف على أساس العقود ودرجة استفادة كل عقد من الخدمة المقدمة. مهما كانت طريقة الإنتاج فإنها حتما ستؤثر على تصميم نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة، لأن طرق تنظيم الإنتاج لا تخلو من أن تأخذ أحد الشكلين المواليين:

- تصنيع المنتجات بالخصص أو بالوحدة: يتم التصنيع وفقا لهذا النظام في حالة إنتاج منتجات تتميز باختلافات كبيرة في عملية الصنع أي أنها غير متشابهة وغير متجانسة من حيث مواصفاتها، وأساليب

¹ - عبد الحى عبد الحى مرعي وآخرون، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص.06.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

وطرق إنتاجها، فهي تخص بعض النشاطات كالبناء، الهندسة المدنية، أو النشاطات الخدمية كالتالي يقوم بها الأطباء، الخبراء الماليين والمحاسبين، وكالات الإشهار...، وتحت هذا النوع من المنتجات ينطوي نظام تكاليف الأوامر أو التصنيع تحت الطلب لكونه يعتمد على مميزات يفرضها الزبون، وقد تختلف من زبون لآخر.

التصنيع المستمر للمنتجات المتجانسة: نجد هذا النظام بقطاعات الصناعية التي تعتمد على نماذج متماثلة في شكل سلاسل إنتاجية مستمرة، قد ينتج عنها في نهاية الدورة منتجات قيد التصنيع أو ما يعرف بالإنتاج الجاري نهاية الفترة، أو منتجات متصلة يصعب تحديد تكلفتها الوحيدة بدقة، كالمنتجات الكيمائية والأدوية، الوحدات الزجاجية، تكرير البترول، الإسمنت، وكذا بعض قطاعات الخدمات كمعالجة الشيكات في البنوك و وكالات البريد والمواصلات¹.

الملاحظ أن أنظمة محاسبة التكاليف التي تعتمد على مسارات التصنيع بطريقة مستمرة تعتبر بسيطة مقارنة مع أنظمة الحصص أو تحت الطلب، وذلك بسبب تجانس المنتجات وسهولة قياس التكلفة الإجمالية للمنتوج، أو تكلفة الإنتاج لمرحلة معينة في فترة زمنية محددة، مما يوجب على المؤسسة أثناء قيامها بتصميم نظام محاسبة التكاليف تكيفه بحسب ما تتطلب العملية الإنتاجية.

المطلب الثاني: تأثير العوامل الخارجية في تصميم نظام محاسبة التكاليف:

1 - تأثير تطور تكنولوجيات الإنتاج في تصميم نظام محاسبة التكاليف:

لقد أدى إدخال التكنولوجيات الحديثة في العملية الإنتاجية إلى تغير مختلف الأنظمة المحاسبية المعتمدة في المؤسسة، فبالنظر إلى مفاتيح توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز الرئيسية نجد أنها كانت تعتمد على ساعات يد العمل المباشرة في النظم التقليدية، وبإدخال الآلة في العملية الإنتاجية وإحلالها محل العامل البشري أصبحت ساعات عمل الآلة هي الأساس في توزيع التكاليف على مختلف مسارات ومراحل الإنتاج. فقد أحدثت التكنولوجيات الحديثة تغيرات جذرية في أساليب الإنتاج، خاصة فيما يتعلق بالابتكارات والتصورات بالاعتماد على برامج الإعلام الآلي واستعمال الأجهزة الآلية (les Robots) في العملية الإنتاجية، كل هذا سمح للمؤسسات بتطوير مرونة سلاسلها الإنتاجية وضمان أحسن مراقبة للجودة مع تخفيض التكاليف².

¹ - ناصر دادي عدون، إقتصاد المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص.334.

² - GAGNON, P.D.et les autres, L'entreprise, édition Gaétan, 2^{ème} édition, Canada, 2000, p.24.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

كما أدى الاعتماد أكثر على أجهزة الإنتاج إلى تعديل هيكل التكاليف، بحيث أصبحت قابلة للتكيف مع مختلف التكنولوجيات الحديثة مما ساهم بشكل فعال في تسهيل عملية جمع المعلومات المتعلقة بالتكاليف بواسطة أجهزة الإعلام الآلي، وشبكات المعلوماتية المتوفرة على مستوى كل وظائف المؤسسة، وتحليلها، وتوصيلها لمستعملها في الوقت المناسب.

2 - تأثير الاختيار الاستراتيجي على تصميم نظام محاسبة التكاليف:

لا بد على نظام محاسبة التكاليف أن يكون مسخرا لخدمة إستراتيجية المؤسسة، بما يوفره من معلومات تخص طبيعة التكاليف ومدى تأثيرها على أسعار المنتجات، وذلك بهدف القيام بالتعديلات والتغيرات المناسبة في مختلف نشاطات المؤسسة من أجل تنفيذ إستراتيجيتها العامة، كإمكانية إقحام أسواق جديدة من عدمه، ترويج منتجات جديدة، تحديد سياسة التسعير الملائمة، اختيار مسارات تصنيع وقنوات توزيع معينة... في حالة تبني المؤسسة لإستراتيجية السيطرة ب واسطة التكاليف عليها أن تكيف نظام محاسبة التكاليف بما يتماشى وهذه الإستراتيجية، وذلك من أجل توفير قاعدة معلومات جد دقيقة تخص التكاليف النهائية للمنتجات، ودراسة الأسباب المنشئة له، وتحليل مختلف أنواع التكاليف وليس الاقتصار فقط على تكاليف الإنتاج، بما في ذلك التكاليف الناجمة عن سوء تنظيم العملية الإنتاجية، تكاليف التداخل في المهام بين مختلف الوظائف، وحتى التكاليف الناتجة عن العلاقات التي تربط المؤسسة بالحيث الذي تنشط فيه، ومختلف العوامل والمؤشرات الاقتصادية التي قد تؤثر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على التكلفة النهائية للمنتوج، كل هذا من أجل تمكين المسيرين من اتخاذ قرارات تخفيض التكاليف بطريقة عقلانية ورشيده، وتوفير منتج ذا جودة تفي باحتياجات ورغبات العميل وبأسعار مقبولة، وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية في مجال النشاط عن طريق الهيكله المثلى لعناصر التكلفة.

كما يجب أن لا تتعارض أهداف نظام محاسبة التكاليف مع إستراتيجية المفاضلة والتميز، لأن الغرض الأساسي من تطبيق نظم محاسبة التكاليف في المؤسسة هو خدمة إستراتيجيتها العامة. فدور هذا النظام في تنفيذ إستراتيجية المفاضلة يكمن في قدرته على المساهمة في التقييم الصحيح لما تعرضه المؤسسة على الزبون من مواصفات تخص منتجاتها تختلف عن مواصفات منتجات المنافس، والتي قد تؤدي إلى خلق قيمة إضافية تجعل سعرها مرتفعا مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة لتقديم هذا العرض، والذي يلقي استعدادا من طرف الزبون لدفعه على أساس هذه الصفات رغم ارتفاع أسعاره مقارنة بأسعار السوق. كما يجب على نظام محاسبة التكاليف أن يكون قادرا على تقييم العروض التي تخص التكاليف التقديرية، خاصة وأن المؤسسة من

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

خلال اختيارها الإستراتيجي قد تلجأ إلى تطوير منتجات جديدة بأقل التكاليف حتى تضمن بقائها في السوق وتميزها عن باقي المنافسين¹.

3 - تأثير درجة المنافسة في تصميم نظام محاسبة التكاليف:

إن للمنافسة التي تخضع لها المؤسسة، ونوع الإستراتيجية الذي تسعى لتنفيذها تأثير بالغ الأهمية على نظام محاسبة التكاليف، مما يفرض على المؤسسة توفير نظم محاسبية أكثر دقة وشمولية خاصة في القطاعات التي تفتح على المنافسة بانتهاج نظم إقتصاد السوق، سواء تعلق الأمر بالنشاطات الإنتاجية الصناعية، أو الخدمات والاتصالات، أو حتى بعض النشاطات الزراعية. ب إستثناء المنظمات الحكومية التي قد لا تخضع لمثل هذه المقاييس.

فباختيار المؤسسة لمشروع إنتاجي أو خدمي عليها أن تتأهب بكل ما أتيح لها من موارد لإشباع حاجات الزبائن، وذلك عن طريق إقتراح منتجات معينة بالاعتماد على حرفة أو مهمة معينة يجب أن تتقنها وتتحكم فيها حتى يتسنى لها التميز في السوق عن منافسيها. كما يجب عليها أن تكون على إستعداد تام لتطوير مشاريعها الإنتاجية خاصة إذا ما كانت تنشط في ظروف تنافسية تطويرية متسارعة تهدد إستمرارية وجودها في السوق.

فقد تلجأ بعض المؤسسات إلى إنشاء تكتلات إقتصادية فيما بينها بهدف تخفيض حدة المنافسة بين مختلف العارضين للمواد الأولية أو الخدمات، لأن الاختيار بين الموردين يتم على أساس المناقصات من أجل إختيار أحسن عرض من ناحية إنخفاض التكاليف والأفضلية من ناحية الجودة، غير أن الفكر الحديث المبني على التكتلات والتحالفات الاقتصادية أدى إلى تغيير العلاقات بين الموردين والمنتجين، والدخول معهم في شراكة ذات عقود طويلة الأجل، وبالتالي تقسيم الأرباح الناتجة عن إيجاد القيمة المضافة بين الطرفين بدل الضغط على تكاليف شراء المواد الأولية لإنتاج السلعة، أو توفير الخدمة. مما سيؤدي إلى تخفيض التكلفة الإجمالية لسلسلة القيمة².

لكن مهما اختلفت وتعددت أشكال الشراكة فإن هذا لا ينقص من أهمية إمتلاك نظام محاسبة تكاليف يسمح بتحديد مستوى التكاليف، لأن الهدف الأساسي لكلا الشريكين هو تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح، مما يدفع بكلا المؤسستين إلى السعي للرفع من جودة المعلومات المتأتية من نظامها لمحاسبة التكاليف.

¹ -Bouquin.H., *comptabilité de gestion*, op. cit, p.127.

² - VANCHAN. N, PONSON.B, et HIRSCH. G, *partenariats d'entreprises et mondialisation*, édition Karthala-AUF, Paris, 1999, p.p.30-31.

المبحث الرابع: إجراءات تصميم نظام محاسبة التكاليف.

لقد تطورت النظرة لنظام محاسبة التكاليف من إعتبره أسلوب لقياس وتحديد تكاليف الإنتاج إلى أداة تسهم في رسم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة، وتحديد مصيرها من خلال المعلومات التفصيلية التي تقدمها للمسيرين ومتخذي القرارات، مما أدى إلى عدم الاكتفاء بتقييم التكاليف التاريخية بل القيام بالبحث عن أسباب ظهور هذه التكاليف ومعرفة سلوكها وقواعدها وقوانينها الاقتصادية بدقة، وتمذجتها مسبقاً ووضع ضوابط خاصة بها حتى يُمكن من الضغط عليها وتقليصها إلى أدنى حد ممكن ، وحتى يتم وضع نظام محاسبة التكاليف يفي بهذا الغرض يجب أولاً دراسة وتتبع مسارات إستهلاك الموارد المادية، والطاقات البشرية والمالية التي تدخل في إيجاد المنتجات منذ دخولها إلى المؤسسة في شكل مواد أولية (باعتبارها كنظام يخضع لمبدأ المدخلات، المعالجة، والمخرجات) إلى غاية خروجها في شكل منتجات تامة الصنع توفر قيمة مضافة للزبائن ، وذلك بإتباع مجموعة من الإجراءات:

المطلب الأول: الإجراءات التقنية لتصميم نظام محاسبة التكاليف.

إن دراسة خريطة إستهلاك الموارد في المؤسسة تساهم بطريقة فعالة في الضغط على التكاليف بغية تقليصها أو تفاديها في بعض الحالات، غير أن الإشكال يقع في كيفية تخصيص هذه التكاليف إلى مختلف مواضيع التكلفة ، بحيث يتم تحديد القيمة الحقيقية لكل مركز مسؤولية أو مركز تجميع الأنشطة ثم للمنتوج الذي تنجزه المؤسسة.

لذلك فإن نظام محاسبة التكاليف يختلف من مؤسسة لأخرى بسبب الاختلاف في الحجم، وطبيعة النشاط الممارس، وكذا التنظيم الهيكلي لها وإستراتيجيتها المتبناة، بحيث يجب القيام بعدة إجراءات تقنية قبل وضع النظام حيز التشغيل تمكن من اختيار الأسلوب المناسب سواء القائم على التكاليف المباشرة، التكاليف الكلية، أو النظام القائم على أساس الأنشطة والمسارات. إذ أن هذه ال نظم تمتاز بالمرونة وقدرتها على إستيعاب التطورات الحاصلة في مختلف العلوم وإمكانية الاستفادة منها، خاصة البرامج المعلوماتية وأجهزة الإعلام الآلي وما قدمته من خدمات في تقليص تكلفة جمع المعلومات وتحسين نوعيتها.

يمكن تلخيص هذه الإجراءات التقنية الجديرة بالدراسة قبل القيام بتصميم النظام فيما يلي:

1 - دراسة طبيعة الصناعة:

يتم دراسة طبيعة الصناعة من أجل إختيار نظام محاسبة التكاليف الذي يتوافق والمنتجات من حيث هندستها والطرق المتبعة في إنجازها، وكذا التكنولوجيات المستعملة، والطرق التنظيمية للعملية الإنتاجية المختلفة سواء تعلق الأمر بطريقة الإنتاج عبر المراحل، الإنتاج بالأوامر، أو العقود طويلة الأجل.

فمثلا نظام الإنتاج عبر المراحل يتميز بالخصائص التالية:

- تحديد حجم الإنتاج حسب الميزانية التقديرية للإنتاج؛
- إستمرار العملية الإنتاجية (توجيه المنتج للمخازن)؛
- تقسيم العملية على مختلف أقسام الإنتاج، وترحيل التكلفة من مرحلة لأخرى؛
- النمطية في الإنتاج.

بينما الإنتاج في ظل نظام الأوامر أو تحت الطلب فيتميز ب:

- عدم الاستمرارية في الإنتاج، والارتباط بعدد الطلبات؛
- حصر تكلفة الإنتاج على أساس الأوامر الإنتاجية لكل طلبية على حدا؛
- التميز في المنتجات¹.

كما قد تلجأ المؤسسة إلى إستعمال نظامين لمحاسبة التكاليف أو أكثر في آن واحد، ولكن ذلك قد يؤدي إلى إرتفاع تكلفة تصميم ووضع هذه النظم مقارنة مع المنفعة التي توفرها.

2 - تحديد مراكز التحليل:

مراكز التحليل أو مراكز العمل تعتبر أجزاء ومركبات النظام المحاسبي والتي تكون ذات صلة أو علاقة مباشرة بمراكز المسؤولية (كوحدة تسير)².

يعرف المخطط الوطني المحاسبي القسم المتجانس على أنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر إلى مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة، أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف. فهو عبارة عن مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل

1- محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ص. 84.

2- BOUGHABA. A., *comptabilité analytique*, BERTI édition, Alger, 1994, p 68.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك¹. هناك نوعين من الأقسام المتجانسة، أقسام متجانسة رئيسية وأخرى ثانوية. ويجب أن يتوفر هذا القسم على مجموعة من الشروط منها:

- أن يشغل مساحة محددة من المؤسسة حتى يتسنى الإشراف على نشاطه واستخدام المساحة كأساس

لتوزيع بعض المصاريف غير المباشرة كالتأمين، والإيجار...؛

- أن يشمل المركز على مجموعة من الآلات بالنسبة للمؤسسات الصناعية التي تستخدم في العملية

الإنتاجية المحددة، وغالبا ما يسمى هذا المركز باسم العملية الإنتاجية التي يقوم بها؛

- أن يشمل كل مركز على عمال مباشرين يتم تحديدهم حتى تسهل عملية تحميل أجور العمال إلى

الأقسام الصناعية التي ينشطون بها؛

- أن يعين مسؤول عن نشاط المركز، وهو الرئيس المباشر لمجموعة العمال المباشرين بهذا المركز².

من بين الأهداف التي يمكن تحقيقها من خلال تقسيم المؤسسة إلى عدة مراكز رئيسية وأخرى ثانوية:

- إمكانية التحكم الجيد في سير العمليات، وزيادة فعالية التنظيم، بالإضافة إلى الرقابة على كفاية

التشغيل؛

- توفير الدقة في قياس المخرجات، ودرجة النشاط وبالتالي معرفة النشاط الحقيقي للمراكز وتحديد

المسؤوليات.

كما يمكن تقسيم المؤسسة إلى عدة أنشطة ومسارات بالاعتماد على تتبع إستهلاك موارد المؤسسة وفقا لنظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)، وهو ما سنراه أكثر تفصيلا في الفصل الثاني.

3 - تحديد مفاتيح التوزيع واختيار وحدات العمل:

عند اختيار المؤسسة لطريقة توزيع أعباء المراكز الثانوية على المراكز الرئيسية قبل تحميلها لمواضيع التكلفة فإنها

حتما ستبحث عن مفاتيح للتوزيع تكون ملائمة مع القانون الاقتصادي الذي يحكم هذه التكاليف، مما يسمح

للمسيرين بإمكانية التأثير على تكاليف الأنشطة التي تحت مسؤوليتهم.

¹ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص.93.

² - محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص.317.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

أثناء القيام بعملية تصميم نظام محاسبة التكاليف لابد من تعيين لكل مركز تحليل وحدة عمل يتم القياس بواسطتها مستوى نشاطه، بحيث تكون هذه الوحدة تعبر بدقة عن العلاقة التي تربط تغير استهلاك الموارد في هذا المركز بتغير التكلفة الإجمالية لمواضيع التكلفة.

إلا أن المشكلة التي قد تواجه المحاسب أثناء اختياره وحدة القياس تتمثل في صعوبة تحديد وحدة واحدة من بين عدة وحدات قد تعبر عن مستوى نشاط المركز، فهنا يلجأ إلى الطرق الإحصائية كالانحدار الخطي، أو قياس درجة الارتباط بين هذه الوحدة ومستوى النشاط.

إن مصاريف الأقسام الثانوية لا تحمل مباشرة للمنتجات وإنما إلى الأقسام الرئيسية، لأن هذه الأقسام لا تقدم خدمات للمنتوج وإنما تقدم خدماتها للأقسام الرئيسية ، وذلك بالاعتماد على مفاتيح توزيع تكون عادة عبارة عن نسب مئوية يحددها المحاسب بعد دراسة دقيقة لمصاريف كل قسم ونسبة تعامله مع الأقسام الأخرى¹. ورغم إجهاد المحاسب في تحديد العلاقة السببية التي تربط بين الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية فإن ذلك لن يخلو من العشوائية في إختيار وتحديد نسب مفاتيح التوزيع.

كأمثلة عن وحدات العمل الشائعة الاستعمال في مختلف مراكز التحليل يمكن وضع الجدول الموالي:

الجدول رقم (1-2): طبيعة وحدات العمل.

مركز التحليل	طبيعة الوحدة
التموين	كمية أو قيمة المواد المستهلكة.
الإنتاج	كمية أو قيمة المواد المستهلكة. وقت اليد العاملة. وقت الآلة. وحدة المنتوج: العدد، الوزن، الحجم، المساحة، الطول...
التوزيع	على أساس تكلفة الإنتاج. على أساس رقم الأعمال. الوحدات المنتجة.

المصدر: بوعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص.93.

¹ - رجال علي، مرجع سبق ذكره، ص.49.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

مهما كانت الصلة بين وحدة العمل ومركز التحليل فيما يخص تغيرات الأعباء فإن الاعتماد على وحدة واحدة للتمكين من تحميل مجموع التكاليف المجمعة في مركز التحليل -والتي يجب أن تضمن التخصيص الدقيق لاستهلاك الموارد بين مختلف مواضيع التكلفة - يبدو أمرا في غاية الصعوبة، فلكي تكون وحدة العمل مقبولة يجب أن تعبر بصفة واضحة عن العلاقة بين عناصر التكلفة وأهداف التكلفة (منتجات/خدمات) ¹. وهو ما أدى إلى ظهور موجهاً التكاليف والتي تعبر بطريقة أكثر دقة عن العلاقة السببية بين نشوء التكلفة ومسبب حدوثها.

4 - تحديد فترة التكاليف:

عملاً بمبدأ استقلالية الدورات المحاسبية يتم تصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس تحديد فترة قياس التكاليف، والتي تُعين وفقاً لدورة الإنتاج أي المدة التي يتطلبها تشكيل المنتج النهائي، بحيث تستخدم هذه الفترة كأساس لقياس التكلفة الإجمالية للمنتج وإعداد الموازنات التقديرية المستقبلية. يقتضي تحديد فترة قياس التكاليف حصر التكاليف التي تتناسب مع ما أنفق و أستهلك خلال هذه المدة من ساعات عمل، كميات المواد الأولية،...وعادة ما تكون هذه الفترة عبارة عن شهر . كما يتم تحديد نسبة إستفادة هذه المنتجات من التكاليف التي تتجاوز الفترة المحددة لقياس التكاليف : كالإهلاكات، التأمينات، الإيجار...بحيث غالباً ما تكون سنوية أو سداسية².

5 - دراسة سلوك الأعباء:

يتم من خلال دراسة سلوك الأعباء وطبيعتها التمييز بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة، إذ أن الأعباء المباشرة لا تطرح أي إشكال من حيث تحميلها لأنها توجه مباشرة لسعر تكلفة المنتج، أما الأعباء غير المباشرة فهي تشتمل على أعباء مشتركة بين المنتجات في حالة إنتاج المؤسسة لأكثر من منتج واحد، كما تحتوي على أعباء مختلف الأنشطة التي تُكون المؤسسة، لذلك يجب إعادة معالجتها وتوزيعها على مراكز التحليل الرئيسية لئتم تحميلها للمنتجات النهائية.

كما أن دراسة علاقة الأعباء بحجم الإنتاج ينتج عنه تكاليف ثابتة لا تتغير مهما تغير مستوى الإنتاج، وتكاليف أخرى متغيرة تتغير بتغير عدد الوحدات المنتجة، وبين كلا النوعين من التكاليف هناك تكاليف شبه

¹ - Bouquin. H., *comptabilité de gestion*, op.cit, p.79.

² - سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1979، ص.250.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

ثابتة وتكاليف شبه متغيرة تحتاج إلى معالجة خاصة عن طريق الأساليب الإحصائية كطريقة المربعات الصغرى، التقدير المباشر، طريقة متوسط التكلفة المضافة، وذلك من أجل الفصل بين الجزء المتغير والجزء الثابت في تركيب هذين النوعين من التكاليف وإرجاعه إلى طبيعته الأصلية ، وعليه فلن هذا التمييز في سلوك التكاليف سيؤثر حتما على النظام الذي سيتم إختياره لحساب التكاليف.

المطلب الثاني: الإجراءات العملية لتصميم نظام محاسبة التكاليف.

بعد الانتهاء من دراسة الجوانب التقنية لتصميم نظام محاسبة التكاليف، يأتي دور الإجراءات العملية لوضع هذا النظام حيز التنفيذ، بحيث يتركز على مجموعة من السجلات والوثائق والبرامج المعلوماتية، ومعالجتها في شكل جداول نموذجية في صورة نظام معلومات فرعي يحتاج إليه المسير في اتخاذ القرارات.

1 - إعداد السجلات:

تعتبر السجلات والوثائق والبرامج الإلكترونية وسيلة جد مهمة في نظام المعلومات الحاسبي، بحيث يتم تسجيل الأحداث ومتابعة المعلومات وتصنيفها ومعالجتها بواسطة هذه الوثائق والسجلات، وتخزينها للاستعمال عند الحاجة إليها في إجراء المقارنات، أو تحليل الفروق وتحديد المسؤوليات عنها، واتخاذ القرارات، وإعداد الموازنات التقديرية...، وعموما يمكن تلخيص هذه السجلات في صنفين رئيسيين:

1 4 السجلات التحليلية: وهي عبارة عن سجلات إحصائية وبيانية يتم عن طريقها تسجيل كل البيانات على مستوى الأقسام، والهدف منها تتبع الأعباء بالتسجيل بواسطة بطاقات خاصة بالمواد (مواد أولية، منتجات نصف مصنعة، منتجات تامة الصنع...)، وبطاقات خاصة بالعمل اليومي (ساعة عمل عادية، ساعة عمل إضافية، ساعة عمل الآلة...)، بحيث يتم تصنيفها حسب مراكز العمل، وترميزها برموز كل رمز خاص بمركز عمل معين حتى يسهل تتبع الأعباء بواسطتها، وإمكانية استخراجها بسرعة عند الحاجة إلى استعمالها، بالإضافة إلى بطاقات خاصة بالأعباء غير المباشرة وكيفية توزيعها على مراكز العمل.

-يوميات مساعدة تخص تتبع حركة كل عنصر من عناصر التكاليف من مواد، أجور، خدمات،...

-دفتر المخزونات من المواد والمنتجات، يتم تسجيل فيه المنتجات والمواد بالكمية والقيمة.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

1 2 - السجلات الإجمالية (تجميعية): تعتمد هذه السجلات في عملها على السجلات التحليلية أي بطاقات حركة المخزون، بطاقات الإنتاج، والدفاتر واليوميات المساعدة بحيث يتم تجميع حساباتها ورصدها في شكل حسابات الرقابة¹.

إن تنظيم السجلات والوثائق سواء التحليلية منها أو التجميعية وفقا لنظام معين يساهم بطريقة فعالة في تحسين مردودية النظام من حيث سرعة الحصول على المعلومة في وقت الاحتياج إليها ومن حيث جودتها. لا بد من الإشارة إلى أن هذه السجلات أصبحت تمسك باستعمال برامج معلوماتية من أجل دقة المعلومات وتخفيض التكاليف وزمن المعالجة، وحفظها من الضياع أو التحريف.

2 - إعداد دليل الحسابات:

إن إعداد دليل الحسابات لنظام محاسبة التكاليف يعتبر أمرا ضروريا وأساسيا خاصة في المؤسسات التي بها عمليات ونشاطات جد معقدة، متعددة ومتنوعة، وذلك من أجل تنظيم هذه العمليات وتسجيل بياناتها بدقة. كما أن وجود هذا الدليل يسهل عملية التسجيل خاصة باستعمال برامج الإعلام الآلي، بحيث يتم ترميز كل عنصر أو صنف من الأعباء برقم معين ثم يتم تفريع هذا الرقم إلى عدة حسابات فرعية تعبر عن المراكز المختلفة حسب تركيبة المؤسسة، غير أنه أثناء القيام بتحديد الرقم أو الرمز الرئيسي للتعبير عن كتلة الأعباء يجب مراعاة الشروط التالية:

-أهمية عنصر الأعباء بالنسبة لنشاط المؤسسة؛

-تكرار إستخدام عنصر الأعباء؛

-سهولة تحديد طبيعة العباء.

3 - إختيار أسلوب تنظيم محاسبة التكاليف:

أثناء القيام بتنظيم أنظمة محاسبة التكاليف لا بد من الأخذ بعين الإعتبار ضرورة تكييفها مع الخصوصيات التنظيمية لأي مؤسسة، بحيث لا يمكن تطبيق نموذج موحد لكل المؤسسات أي كانت طبيعتها صناعية وتجارية. لذا يجب القيام بدراسة معمقة حول طبيعة نشاط المؤسسة وشبكة المعلومات الداخلية لها، وذلك من أجل معرفة طبيعة البيانات التي سوف يخزنها ويعالجها هذا النظام، كيفية تخزين وتنظيم تسجيل هذه البيانات، ومدى

1- محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، مرجع سبق ذكره، ص. 108.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

إشترك هذه البيانات بين المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف، وعليه تميز بين نوعين من أنظمة تنظيم محاسبة التكاليف هي¹:

3 4 - الطرق خارج المحاسبة (les formes extra-comptables):

تطبيق محاسبة التكاليف لم تفرضه أي قاعدة قانونية، وإنما تعرض له المخطط المحاسبي العام على وجه النصح لأنه نظام يتميز بالخصوصية وسرية المعلومات خاصة المتعلقة منها بالإستراتيجية.

فهدف تحسين جودة المعلومات الناتجة عن نظام محاسبة التكاليف تم تطوير طرق تنظيمها وإدخال عليها بعض التعديلات، وذلك بإستخدام الجداول والبطاقات، لأنه لا يمكن الاستغناء عنها حتى ولو تم إستعمال البرامج المعلوماتية، لأن هذه النظم تحتاج في عملها للمعلومات التفصيلية التي قد تحصل عليها من هذه البطاقات والجداول، كما يمتاز هذا النظام بالسهولة والمرونة في تشكيل نماذج التسجيل، التبويب، وتحليل البيانات بالشكل الذي يخدم مصالح المؤسسة. ومن أبرز هذه الجداول: جدول توزيع الأعباء الأولي، جدول التوزيع الثانوي، بطاقات وقوائم التكاليف، بطاقات المخازن... ، إلا أن من سلبيات هذا النظام كونه لا يتماشى والقواعد المحاسبية المطبقة في المحاسبة العامة مما يجعل عملية المقارنة بين نتيجة المحاسبة العامة ونتيجة محاسبة التكاليف من الصعوبة بمكان.

3 2 - الطرق المحاسبية (les méthodes comptables):

بحث يتم وضع حسابات خاصة بكل نوع من الأعباء وتطبيق نظام القيد المزدوج الذي كان قاصرا فقط على المحاسبة العامة، مما نتج عنه ظهور نظامين أساسيين لتنظيم محاسبة التكاليف في الواقع العملي تمثلت في:

أ - نظام الإدماج: هذا النظام يسمح بمعالجة أعباء ونواتج محاسبة التكاليف في نفس الإطار المحاسبي للمحاسبة العامة، وبنفس الوسائل والسجلات. وذلك بإضافة خانة خاصة بتحليل عناصر محاسبة التكاليف، وقد عرف معهد التكاليف بـ "لندن" نظام الإدماج بأنه: النظام الذي تتداخل فيه الحسابات المالية مع حسابات التكاليف للتأكد من أن كل النفقات المعنية تم استيعابها في حسابات التكاليف². غير أن هذا النظام سجلت عليه بعض النقائص من بينها:

¹- DERAHMOUNE Hilal, AMOURA Djamel, *La place de la comptabilité analytique de gestion au sein du système d'information de l'entreprise économique*, l'Université de Blida, p.07.

²-صلاح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، مبادئ محاسبة التكاليف- الإطار النظري و العملي، دار زهران، عمان، الأردن، 1997، ص.443.

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

- تشغيل هذا النظام جد بطيء ومكلف، ويتميز بصعوبة التسيير بسبب عدم التمييز بين المهام التي تخص

المحاسبة العامة والمهام التي تخص محاسبة التكاليف؛

- صعوبة نقل حسابات الأعباء وحسابات المنتوجات إلى حساب النتائج بسبب ترصيد معظمها.

ب - نظام الانفصال: يتم في هذا النظام مسك سجلات خاصة بمحاسبة التكاليف مستقلة عن المحاسبة العامة، بحيث ينصح المخطط المحاسبي العام بمسك محاسبة تكاليف منفصلة عن المحاسبة العامة شريطة أن يتم الربط بين كلا المحاسبتين بواسطة الحسابات المنعكسة (les comptes réfléchis)، والتي تستعمل لضمان مراقبة التوافق بين المحاسبتين¹. بحيث من بين المزايا التي يوفرها هذا النظام:

- إمكانية استخدام نظام محاسبة التكاليف دون التأثير على سير نظام المحاسبة العامة؛

- إمكانية مسك محاسبة التكاليف في مصلحة مستقلة عن المحاسبة العامة، وبالتالي العمل على التحكم

الجيد في المعلومات وإجراءات الرقابة بحكم التخصص.

بشكل عام فإن النظامين سواء اندماج أو انفصال يسمحان بتحقيق التوافق والتكامل بين المحاسبتين وإيجاد جسر لتمرير المعلومات والرقابة عليها بشكل مستمر دون تعقيد، خاصة في المرحلة الأخيرة من خلال إجراء المقارنات بين نتائج المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف.

المطلب الثالث: وضع نظام محاسبة التكاليف حيز التشغيل:

بعد تكييف نظام محاسبة التكاليف حسب خصوصية كل المؤسسة، ودراسة الخطوات التي يجب أن تتبعها المعلومة المحاسبية حتى تصبح مفيدة في اتخاذ القرار، ومواءمة النظام للإستراتيجية المتبناة من طرف المؤسسة، وتحديد مراكز التحليل و وحدات العمل، وكذا دراسة سلوك الأعباء والفصل بين ما هو ثابت ومتغير، وما هو مباشر وغير مباشر، تأتي المرحلة الأخيرة لوضع النظام حيز التنفيذ بتوفير شروط نجاحه وإجتناوب بعض الأخطاء التي قد تعرقل السير الحسن للنظام حتى يصبح جاهزا للاستعمال خدمة لأغراض السيطرة بواسطة التكاليف كميزة تنافسية في قطاع النشاط.

¹ - Jacques MARGERIN, Gérard AUSSET, *comptabilité analytique - outil de gestion, aide à la Décision*, 6^e éd. organisation, Paris, 1988, p.107.

1 - شروط نجاح نظام محاسبة التكاليف:

- لا بد أن يتمتع المسؤولين على مراكز التحليل بوسائل التأثير على مبالغ التكاليف المخصصة لهم، وذلك بهدف التحكم الجيد في تكاليف الهيكل، وتفادي ترحيل هذه التكاليف إلى مراكز تحليل أخرى داخل المؤسسة؛
- يجب أن يعتمد نظام محاسبة التكاليف على أنظمة معلومات مطابقة للأهداف المحددة أثناء وضع محاسبة التكاليف داخل المؤسسة؛
- من الضروري الإشادة بالنتائج الإيجابية المحققة من طرف العاملين، وهذا لتفادي النظر لمحاسبة التكاليف كأداة ضغط وإكراه؛
- من الضروري وضع مخطط تكوين ومرافقة للمستخدمين؛
- من المفيد إثبات بعد التجربة أن النتائج المحققة قد أخذت بعين الاعتبار في اتخاذ القرارات وقياس النجاحة.

2 الأخطاء التي يجب تجنبها:

نظرا لما تتمتع به محاسبة التكاليف من مميزات وخصائص تسمح باكتشاف الأخطاء والمسؤولين عنها ، فإن الكثير من المسؤولين يتخوفون من النتائج التي قد تدلي بها للمسيرين من عدم التحكم في التكاليف، أو عدم الاستغلال الأمثل للموارد المادية والطاقات البشرية والمالية. فالواجب على مصممي النظام أن يتفادوا النقائص التالية:

-إستعمال محاسبة التكاليف كأداة عقاب: لأن محاسبة التكاليف تكشف عن الانحرافات في

الإستهلاكات وفي النتائج، مما قد يدفع بالمسؤولين إلى التلاعب وإخفاء المعلومات الحقيقيّة وبالتالي تكون النتائج والقرارات جد وخيمة في حالة الاعتماد على هذه المعلومات المغلوطة، لذلك يجب على المسيرين أن يتعاملوا مع مسؤولي مراكز التحليل بكل ثقة وإبداء للنصح؛

-البحث عن أدق التفاصيل: كقياس وقت العمل بالثواني ووحدات العمل المستعملة هي الساعة، فإن

ذلك لا يفيد في تحميل الأعباء وقد يرهق القائمين على إعداد تقارير التكاليف من دون أن يوفر أي معلومة يعتمد عليها في اتخاذ القرارات؛

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف-المفهوم، الأهداف والتصميم

-البحث عن المطلق: كأن يقوم المسؤولون عن وضع النظام بتقسيم المؤسسة إلى أقسام ومراكز لا متناهية، كإنشاء مركز خاص بأجرة مسؤول القسم، مدير مصلحة، صفقة معينة... فإن ذلك يكلف المؤسسة أموالاً طائلة في حين المعلومة المتأتية منه قد لا تفيد في اتخاذ القرار¹.

3 الاحتياط النهائي وبداية التشغيل:

قبل البدء في تطبيق نظام محاسبة التكاليف يجب أولاً مراعاة بعض النقاط الأساسية والمتعلقة ب:

- يجب أن لا تتعارض الطرق المحاسبية المطبقة مع الأهداف المنتظرة من النظام؛
 - يجب الأخذ بعين الاعتبار تكلفة النظام منذ بداية التصميم إلى غاية التشغيل، سواء تعلق الأمر بالوسائل المادية، البشرية، وحتى تكوين المستخدمين المسؤولين عن تسيير هذا النظام وكل التكاليف التي تسببت في تغيير وملائمة التنظيم الداخلي لنظام محاسبة التكاليف؛
 - التأكد من وضوح المعلومات التي ينتجها النظام؛
 - التأكد من صحة النتائج؛
 - التأكد من سرعة الحصول على المعلومات؛
 - يجب أن يكون النظام قابلاً للتطوير والتغيير².
- كما يجب أن يكون النظام مجهزاً برابط التغذية العكسية حتى يتم تصحيح الأخطاء التي قد تقع أثناء تصميمه، والتي تكتشف أثناء التشغيل التدريجي للنظام، وذلك بمساهمة كل أفراد المؤسسة بدءاً بالإدارة التي تقوم بإشعار المستخدمين بأهداف النظام والفوائد المتوخاة منه، ونشر ثقافة التحكم في التكاليف لدى كل العاملين.

1- درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص. 182.

2- محمد سعيد أوكيل، مرجع سبق ذكره، ص. ص، 144-145.

خلاصة:

تلجأ المؤسسة إلى إختيار إستراتيجية تنافسية دون أخرى تبعاً لوضعيتها في السوق، مما يوجب على نظام محاسبة التكاليف التأقلم مع هذا الإختيار، بالإضافة إلى مراعاة المستوى التكنولوجي الذي تتمتع به، طبيعة نشاطها، وهيكلها التنظيمي، وتأثير هذه العوامل في بناء نظام محاسبة التكاليف، بحيث تعطى للمؤسسة حرية الإختيار بين الطرق التي تراها مناسبة لاحتياجاتها، مع التأكد من إشراك جميع مسؤولي مراكز التحليل في عملية تصميم هذا النظام حتى يمتاز بالشمولية والتحفيز للعمال، وليس الإقتصار فقط على عمال وظيفة المحاسبة في القيام بذلك.

لقد تطورت النظرة لنظام محاسبة التكاليف من إعتبره أسلوب لقياس وتحديد تكاليف الإنتاج إلى أداة تسهم في رسم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة، وتحديد مصيرها من خلال المعلومات التفصيلية التي تقدمها للمسيرين ومتخذي القرارات، مما أدى إلى عدم الاكتفاء بتقييم التكاليف التاريخية بل القيام بالبحث عن أسباب ظهور هذه التكاليف ومعرفة سلوكها وقواعدها وقوانينها الاقتصادية بدقة، ونمذجتها مسبقاً ووضع ضوابط خاصة بها حتى يُمكن من الضغط عليها وتقليصها إلى أدنى حد ممكن.

هذا ما يعطي محاسبة التكاليف أهمية إستراتيجية بتوفير معلومات ملائمة في الوقت المناسب يعجز عن توفيرها نظام المحاسبة العامة. ولا يمكن أن يكون للمعلومة مفعول وفائدة ضمن نظام معلومات التسيير بالمؤسسة ما لم يتأقلم النظام المولد لها مع التنظيم الهيكلي للمؤسسة، النماذج المختلفة لمراحل ومسارات العملية الإنتاجية، تأثير تغيرات المحيط الذي تنشط فيه، وإختيار وتغير الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة. من هذا المنطلق تطلب الأمر إعادة النظر في دور نظام محاسبة التكاليف ضمن نظام قيادة وتسيير المؤسسة وذلك بالتحكم الجيد في طرق حساب وتحليل التكلفة والسعي إلى تطويرها وتكييفها مع هذه التغيرات والمستجدات، وهو ما أدى إلى ظهور نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC).

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف

الأنشطة (ABC).

تمهيد:

نتيجة لقصور نظم التكاليف التقليدية عن الوفاء ببعض إحتياجات التسيير بسبب ما تميزت به من نقائص وسلبيات، ظهرت للوجود أساليب جديدة تدعو إلى حساب التكاليف على أساس الأنشطة بدل الوظائف، وتبلورت هذه الأفكار في شكل نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)، بحيث لقي هذا النظام رواجاً كبيراً لدى المهتمين بمراقبة التكاليف، وذلك لتوافقه مع بيئة الأعمال الحديثة المتميزة بحدّة المنافسة.

يعود ظهور نظام محاسبة تكاليف الأنشطة للأعمال التي قام بها كل من (Kaplan و Cooper) خلال سنوات الثمانينات من القرن الماضي حول نظم حساب التكاليف بالمؤسسات الأمريكية. فلاحظنا أن هناك عدم التوافق بين المعلومات التي توفرها نظم التكاليف التقليدية والاحتياجات الجديدة للمعلومات من أجل إتخاذ القرار بالمؤسسات. بحيث لم تعد هذه النظم نافعة في ظل بيئة معقدة وفي تطور مستمر، كما تبين لنا عدم توافق هذه المقاربات التقليدية مع النظم الحديثة المطبقة في ميادين الإنتاج والتسيير الأخرى كالتسويق والجودة.

فقد إعتبر (Kaplan) نظام محاسبة التكاليف الفعال هو ذلك النظام الذي يسمح بإظهار القيمة الناتجة عن مختلف أنشطة المؤسسة من خلال عمليات التسويق ، البيع وصنع المنتج. باختصار يجب عليه أن يتجدد ويتماشى مع عمليات الإنتاج بالمؤسسة حتى يسمح باتخاذ القرارات والرقابة الفعالة.

يتركز نظام (ABC) على مفهوم النشاط والمسار ، بحيث يقوم بحساب التكاليف والهوامش أحداً بعين الاعتبار إستهلاكات الأنشطة حسب المنتجات والعملاء، فه و يعتمد على مبدأ مفاده المنتجات تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد. بحيث يتم تحميل التكاليف أولاً للأنشطة ثم بعد ذلك يتم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة لمختلف المنتجات والخدمات المباعة.

المبحث الأول: ظروف نشأة نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC).

باعتبار نظام محاسبة التكاليف أداة من أدوات التسيير يربط ارتباطاً وثيقاً بتنظيم العمل بالمؤسسة، وترتيب الوظائف والمهام، وتأثير المحيط على هيكلها التنظيمي، فقد إهتمت البحوث الحديثة المتعلقة بمحاسبة التكاليف بإعادة النظر في طرق التنظيم والتسيير التي تحكمها، وتأثير ذلك على مختلف تكاليف مخرجاتها.

المطلب الأول: حدود نظم التكاليف التقليدية.

يرجع تاريخ ظهور نظم محاسبة التكاليف التقليدية إلى سنوات العشرينيات من القرن الماضي، وقد سجلت عليها نقائص كثيرة فيما يخص اتخاذ القرارات الإستراتيجية، ذلك أنها تعتمد على التنظيم التيلوري، الذي يقضي ترتيب المهام والوظائف داخل المؤسسة عمودياً إنطلاقاً من القمة إلى القاعدة.

ورغم تعاقب الأزمنة وظهور مدارس متعددة متخصصة في تنظيم العمل، إلا أن نظام معلومات محاسبة التكاليف بقي دائماً على حالته الأولى، بحيث يتم تخصيص الأعباء المباشرة إلى المنتجات، أما الأعباء غير مباشرة فيتطلب الأمر إعادة تصنيفها وتوزيعها أولاً على مختلف مراكز التحليل، ثم تحميل تكاليف هذه المراكز لمختلف المنتجات على أساس وحدات العمل.

بفعل إدخال التكنولوجيات المتقدمة في العملية الإنتاجية، والتطور الملحوظ في مجال الاتصال والمعلوماتية إنقلب هرم التكاليف، حيث كانت التكاليف المباشرة تشكل قاعدة الهرم بنسب مرتفعة فتحوّلت إلى نسب جد منخفضة تمثل قمة الهرم بدل قاعدته. هذا ما تسبب في الحد من إستجابة نظم التكاليف التقليدية القائمة على مراكز التحليل لاحتياجات التسيير الحالية¹.

مهما كانت الإيجابيات التي يجتبع بها كل نظام من نظم التكاليف التقليدية فهو لا يلغو من النقائص، ولعل أهم هذه النقائص نجد دائماً مشكل توزيع الأعباء غير المباشرة الذي يتميز بنسبة كبيرة من العشوائية، وما يلاحظ أيضاً أن هذا التوزيع لا يميز بين المنتجات التي تصنع بأحجام كبيرة من تلك التي تصنع بأحجام صغيرة أو تتعلق بطلبات خاصة، إذ أن طريقة توزيع الأعباء غير المباشرة سواء في الحالة الأولى أو الثانية تبقى نفسها دون

¹ -Constanța IACOB, Raluca Mihaela DRACEA, *la méthode ABC/ABM dans une nouvelle vues*, Université de Craiova, Roumania, p.p.1147-1149. www.intercostos.org/documentos/Iacob.pdf date de consultation 27-09-2014.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

تغيير، والسبب الرئيسي في ذلك هو عدم البحث عن مسببات هذه التكاليف التي قد تُغير مفهوم هذه الأخيرة من غير مباشرة إلى مباشرة ما دام سبب وجود التكلفة معروفًا

ولقد تفتن المختصون في الميدان المحاسبي إلى هذا العائق الذي يحول دون التوصل إلى تحديد تكلفة حقيقية أقرب ما تكون إلى الواقع خلال سنوات الستينيات من القرن الماضي. إلا أن إكتشاف نظام توزيع الأعباء غير المباشرة على أساس الأنشطة خلال سنوات الثمانينيات غيّر مفهوم التنظيم التيلوري، حيث أن النشاط قد يمس عدة وظائف في المؤسسة والتي تكون في مستويات مختلفة من هيكلها التنظيمي. فتغيرت النظرة من المفهوم العمودي للوظائف إلى المفهوم العرضي (transversal)، حيث أن التكاليف تُجمع على أساس الأنشطة بدلا من أقسام التحليل التي عادة ما تتبع التقسيم الوظيفي للمؤسسة.

كما أنه من الناحية الزمنية فإنه لا يمكن التأثير في التكاليف إلا بعد إنتهاء فترة قياس التكاليف مما يقلل من إمكانية الرقابة عليها بهدف تخفيضها. بالإضافة إلى أن النتائج التي نحصل عليها من نظم التكاليف التقليدية هي نتائج كلية أو إجمالية لا تظهر السبب الرئيسي لنشوء التكلفة وفقا لمبدأ (سبب- نتيجة)¹.

يمكن الإصطلاح على النموذج التقليدي لحساب التكاليف على أنه نموذج "كمي" يعتمد على الحجم (volumétrique)، وذلك لإرتكازه على متغير مُفسر وحيد لقياس تكاليف نشاط المؤسسة غالبا ما يكون حجم المنتجات المنتجة والمباعة، وإذا لم تكن هناك صعوبة في إيجاد علاقة بين التكاليف المباشرة والمتغيرة مع عدد الوحدات فإن الإشكالية تطرح أثناء تحميل التكاليف غير المباشرة خاصة المتعلقة بالإدارة لهذه الوحدات. كما يتصف بـ "الجمود" لأن التسيير المحاسبي التقليدي يأخذ بعين الاعتبار التكلفة التاريخية في القياس ولا يتماشى والتغير في الوقائع الاقتصادية وتأثيرها على حياة المؤسسة.

إن مبادئ المنافسة الحديثة باتت تركز على التكاليف الشاملة لدورة حياة المنتج مما جعل من نظم التكاليف التقليدية قاصرة عن توفير المعلومات المتعلقة بذلك، لأنها توصف بالجزئية أي أنها تركز على مرحلة الإنتاج دون غيرها من مراحل دورة حياة المنتج².

¹ -محمد الشناوي، محاسبة التكاليف، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998، ص.282.

² -Constanța IACOB, Raluca Mihaela DRACEA ,op.cit, p.1148.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

إهتمت نظم التكاليف التقليدية بتوفير البيانات المالية بغرض تقييم المخزونات وتحديد تكلفة البيع ، ولكنها عجزت عن توفير بيانات إضافية من شأنها تأمين قاعدة معلومات يُتخذ في ضوءها قرارات عملية وإستراتيجية من خلال تحميل المنتج بما يخصه فعلاً من تكاليف¹.

وعليه يمكن تلخيص أهم الإنتقادات الموجهة لنظم التكاليف التقليدية في ثلاث نقاط مهمة:

-مشكل عدم عدالة توزيع الأعباء غير المباشرة؛

-عدم القدرة على تحديد الأسباب الحقيقية للتكاليف؛

-نقص فعاليتها في توفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات.

تتجلى أهم نقائص نظم التكاليف التقليدية في مشكل إرتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة مقارنة بالتكاليف المباشرة، والتكاليف الثابتة نسبة للتكاليف المتغيرة، والإعتماد على مؤشرات تقريبية تتصف بالعشوائية في تحميلها لمواضيع التكلفة مما أثر سلباً على تقييم تكلفة المنتج والمزيج الإنتاجي، وبالتالي إن دل هذا على شيء فإنما يدل على تجاوز الزمن لهذه النظم -أي أنها كانت صالحة للبيئة التي وجدت بها- ومرد هذا كله للأسباب التالية:

-زيادة الأهمية النسبية للتكاليف الثابتة والإستثمارات الرأسمالية (بسبب تألية العملية الإنتاجية وإستخدام أجهزة الإعلام الآلي)؛

-الإهتمام المتزايد بالجودة وخدمات ما بعد البيع؛

-إرتفاع حدة المنافسة العالمية وإفتتاح أسواق جديدة، وزيادة أهمية البحث والتطوير والتصميم لإنتاج سلع جديدة ومبتكرة.

ظهرت الدراسات المستجدة في مجال محاسبة التكاليف تلبيةً لاحتياجات التسيير وتماشياً مع تغيرات البيئة التي تنشط فيها المؤسسة، لأن نظام التكاليف يرتبط إرتباطاً وثيقاً بالبيئة ويتفاعل معها تأثيراً وتأثيراً. لذا لا يمكن

¹ - عماد يوسف الشيخ، نظام التكاليف المبني على الأنشطة، مجلة الاداري، سبتمبر 2001، ص.154.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

الجزء بأفضلية نظام عن الآخر إلا إذا أخذنا بعين الإعتبار خصوصيات كل مؤسسة ومتغيراتها الداخلية والخارجية.

لمواجهة هذه المستجدات لجأت النظم الحديثة - ومنها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) - إلى دراسة العلاقة (سبب-أثر) لربط العوامل المنشئة للتكلفة بمواضيع التكلفة.

المطلب الثاني: العوامل المساعدة على ظهور نظام (ABC).

كون نظام التكاليف من الأنظمة المهمة التي تعتمد عليها المؤسسة في إتخاذ العديد من القرارات الإدارية والإستراتيجية، فإنه يتأثر بيئة الأعمال التي تنشط بها المؤسسة، التغيرات الهيكلية والتنظيمية الداخلية للمؤسسة، وتكنولوجيات العملية الإنتاجية ومختلف المناهج، والموارد المادية والبشرية التي قد يطرأ عليها التغيير. لذا فإن من أبرز الظروف التي تسببت في نشأة وظهور الحاجة لنظم جديدة لحساب التكاليف يمكن ذكر¹:

1 - تطور البيئة الاقتصادية:

لقد أثرت الكثير من الظواهر الاقتصادية على البيئة الخاصة والعامة للمؤسسات ، وقد تزايدت هذه التطورات بشكل سريع خلال النصف الثاني من القرن العشرين بسبب تدويل التبادلات التجارية، التحول في وظائف المؤسسات، ظهور استراتيجيات التركيز والاندماج، إزدياد حجم الإنتاج وتنوعه وتعقده مما أثر في العلاقة (عرض- طلب). هذه الوضعية التي يمكن وصفها بغير المستقرة ألزمت المؤسسات على السعي إلى ترشيد سلوكياتها والمرونة في التسيير.

كما أن المنافسة الحادة بين المؤسسات فرضت على هذه الأخيرة التحكم بشكل تناسبي في تكاليف وجوده منتجاتها، والبحث عن المزايا التنافسية المستدامة. ضف إلى ذلك التنوع وتمييز المنتجات يعتبر من أهم الشروط التي تسعى المؤسسة لتحقيقها من أجل المحافظة أو زيادة حصتها من السوق.

كل هذه الظروف أدت بالمؤسسة إلى البحث عن الأساليب التي تمكنها من الإنتاج والبيع باستمرار بالموازاة مع تخفيض محاطر الصناعة، ففكرت في تقليص تكاليف مخزونها عن طريق مقارنة المخزون الصفري

¹ -Richard Milkoff, Le concept de comptabilité de gestion à base d'activités, l'IAE de Paris, France, 1996, p.p.2-4. Voir : <http://www.gregoriae.com/dmdocuments/1996-06.pdf> date de consultation: 27-09-2014.

(stock-zéro)، وتطبيق الأساليب المستحدثة في هندسة الإنتاج ومحاسبة التكاليف.

شهدت البيئة الاقتصادية الحديثة تقدماً في تكنولوجيا المعلومات مما تسبب في إستحداث العديد من المتغيرات البيئية والتنظيمية والسلوكية التي يصعب التعبير عنها أو قياس تأثيرها على البيانات المحاسبية وبيانات التكاليف وفقاً لنظم التكاليف التقليدية، هذا ما تطلب إيجاد نظم تكاليف حديثة تقوم بجمع وتحليل بيانات التكاليف بشكل دقيق وأكثر فعالية¹.

2 - تطور الهياكل التنظيمية للمؤسسات:

تسببت عوامة الأسواق في النمو السريع للمؤسسات وتغيير شكل هيكلها التنظيمي، كما أن القيود التي يفرضها السوق (التجديد، المرونة، الجودة) أدت بالمؤسسات إلى تشكيل هياكل تنظيمية جديدة لم تكن موجودة من قبل. وعلى الرغم من أن ظاهرة "تركيز المؤسسات" ليست بالظاهرة الحديثة إلا أنها تؤثر بشكل واضح على هيكله تكاليف هذه المؤسسات.

ظهر التنظيم الهرمي لهيكله المؤسسات وتدرج السلطة خلال مطلع القرن الماضي إلا أنه أصبح لا يتوافق والنشاط الحقيقي للمؤسسات، ففي كثير من الحالات لا يساعد في اتخاذ القرارات المستعجلة بسبب عدم مرونته مما يؤدي إلى ضياع الكثير من الفرص، ويتطلب إدخال بعض التعديلات للوفاء باحتياجات العملاء. تسعى العديد من المؤسسات الحديثة إلى حذف بعض المهام التي أصبحت ترى بأنها سبباً في زيادة التكاليف ويمكن الاستغناء عنها دون التأثير على أداء المؤسسة في حين كانت تعتبرها من أهم الوظائف في ظل التنظيم التaylorي، كوظيفة التخزين مثلاً من خلال الإتفاق بين العميل والمورد على أساس الإنتاج في الوقت اللازم (Le juste à temps)، بحيث أصبحت لا تحتاج المؤسسة لتخزين المواد الأولية ولا المنتجات التامة، وذلك عن طريق العمل على إيجاد مساحة للتكامل بين أعضاء سلسلة الإمداد (مورد-مؤسسة-عميل). كل هذه التطورات أدت إلى ضرورة إيجاد نظم للتكاليف كفيلة بمسايرتها.

¹ - عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي-التطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة دكتوراه مقدمة لتقسيم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص.33.

3 - تطور مناهج وأساليب الإنتاج:

تعتبر نظم التكاليف التقليدية من أدوات مراقبة التسيير التي ظهرت خلال سنوات العشرينيات من القرن الماضي، حيث كان يسود البيئة التنظيم "التيلوري" للمؤسسات.

يستجيب "التنظيم العلمي للعمل" الذي جاء به (F.Taylor) لمجموعة من الميكانيزمات الإقتصادية التي كانت سائدة في تلك الفترة، بحيث كانت تتسم بالبساطة في العملية الإنتاجية، الثبات في المناهج، الإنتاج بكميات كبيرة، الإنتاج عبر السلاسل المتجانسة والمتشابهة في المواصفات. وفي ظل هذه الظروف كانت تعتمد مراقبة التسيير على متابعة تطورات تكلفة اليد العاملة لأنها تمثل النسبة الأكبر من عوامل الإنتاج.

إلا أن التنظيم التيلوري هذا الذي طبق في العديد من المؤسسات لم يعد مفيداً بسبب تطور مناهج وأدوات الإنتاج، وتآلية العملية الإنتاجية بإدخال النظم المعلوماتية والتسيير عن بُعد بواسطة برامج الإعلام الآلي، ونظام تخطيط الموارد (E.R.P)*.

نتج عن إستبدال المورد البشري بالآلة تغير هيكل التكاليف، بحيث أصبح الاهتمام بساعات تشغيل الآلة وصيانتها بدل الاهتمام بتكاليف المورد البشري، مما تسبب في تغير إستخدام أسس تخصيص التكاليف ترتبط بالآلات وليس العنصر البشري كما كان سائداً في نظم التكاليف التقليدية، وبالتالي زيادة التكاليف الثابتة وغير المباشرة مقارنة بالتكاليف المباشرة والمتغيرة.

لقد تسببت التطورات التكنولوجية الحديثة في العملية الإنتاجية، الإستجابة لرغبات العميل من ناحية الجودة والتكلفة، والتحول في مفهوم القيمة من منظور الكم إلى منظور الكيف والتنوع في ظهور الحاجة الماسة إلى تطوير نظم التكاليف¹.

كما أدى الإنتاج على أساس الطلبات بكميات صغيرة إلى تنوع كبير في كمية ومواصفات كل طلبية لنفس المنتج، مما جعل هناك ضرورة لتخصيص التكاليف غير المباشرة بين مختلف تلك الطلبات بشكل دقيق. صف

*-Enterprise Resource Planning.

¹-حيري عبد الهادي، نموذج مقترح لقياس تكاليف استخدام الموارد والرقابة عليها في ضوء نظم تكاليف الأنشطة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول، 1995، ص.54.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

إلى ذلك كبر حجم الاستثمارات المنفقة لإقتناء التكنولوجيات المتقدمة، وإرتفاع تكاليف تشغيلها عما كانت عليه بيئة التصنيع التقليدية¹.

في ظل مستجدات البيئة الاقتصادية المشار إليها آنفاً، خاصة المتعلقة بالمؤسسات الصناعية التي إتسمت بحدة التنافس جراء تعدد خطوط الإنتاج وتعقدتها، والاختلاف في جودة المنتجات وتطويرها، وتنوع قنوات التوزيع، وتغير نظم الإنتاج بإدخال التكنولوجيات الجديدة والمعلوماتية كان لابد من البحث عن نظام للتكاليف يوفر معلومات أكثر دقة وتفصيلاً يتماشى وهذه البيئة الحديثة، وقادر على تقييم أداء المؤسسات، ويسهم في اتخاذ القرارات خاصة الإستراتيجية منها. وهو ما أسفرت عنه البحوث الأكاديمية والأعمال الميدانية الجادة لنتج نظام أكثر دقة يبحث في العلاقة السببية لنشأة التكاليف وتطورها تمثل في محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC).

4 - تغير هيكل التكاليف:

لقد كان النشاط الممارس في المؤسسات مطلع العشرينيات من القرن الماضي يعتمد بشكل كبير على اليد العاملة المباشرة لذا شكلت التكاليف المباشرة ما يقارب (90%) من إجمالي تكاليف المنتجات، ومن ثم لم تطرح عملية توزيع التكاليف غير المباشرة أي إشكال لأنها لم تتجاوز (10%)².

غير أنه بإدخال تكنولوجيا العمليات الإنتاجية واستخدام أجهزة الإعلام الآلي تغيرت هيكل التكاليف بحيث أصبحت التكاليف غير المباشرة تمثل الحصة الأكبر بما يقارب (70%)³ في حين لم تتجاوز التكاليف المباشرة (30%)، مما جعل معيار اليد العاملة المباشرة كوحدة عمل لا يعبر عن كتلة التكاليف الحقيقية للمؤسسة. هذا ما يظهره الشكل الموالي:

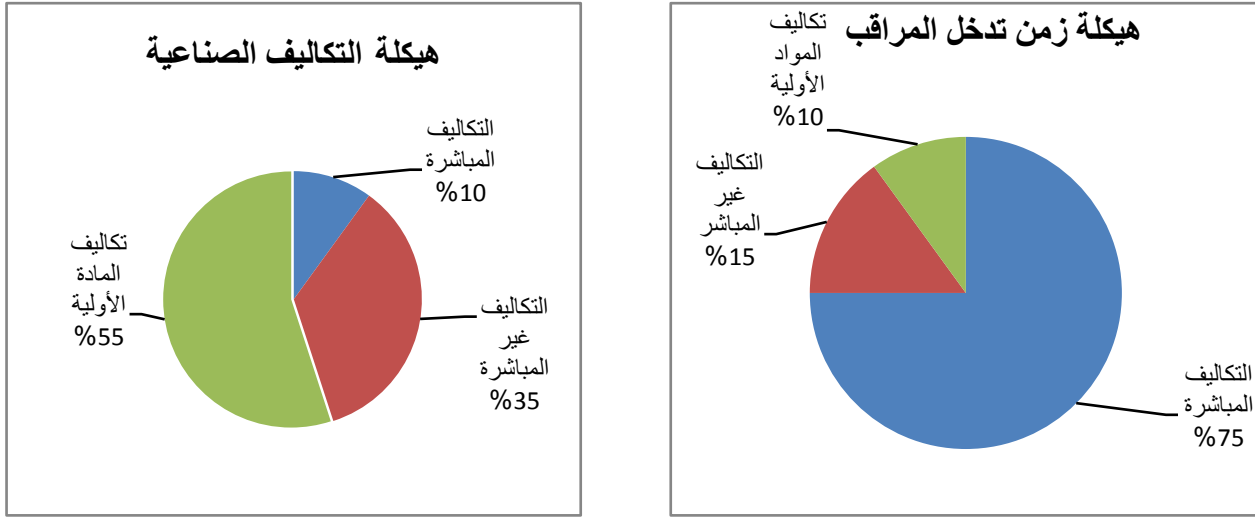
¹ - عيد صلاح بسيوني، تقييم ملاحة تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل أساليب الصناعة الحديثة، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، العدد الثالث، 1998، ص.ص. 49-52.

² - إسمايل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار حامد، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008، ص.159.

³ - ALAZARD Claude , SEPARI sabine, op.cit, p.250.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

الشكل رقم (2-1): هيكلية التكاليف حسب دراسة (CMS) الخاصة ببرنامج (CAM-I) لسنة 1987م.



Source : Patrick Boisselier, *contrôle de gestion (cours et application)*, Édition Vuibert, France, 1999,p.194.

تم إستنتاج هذه النسب من خلال دراسة أجريت من طرف القوات الجوية الأمريكية ضمن برنامج تخفيض التكاليف المقترح من قبل وزارة الصناعة الحربية لتطبيق نظام التسيير على أساس التكاليف (CMS).

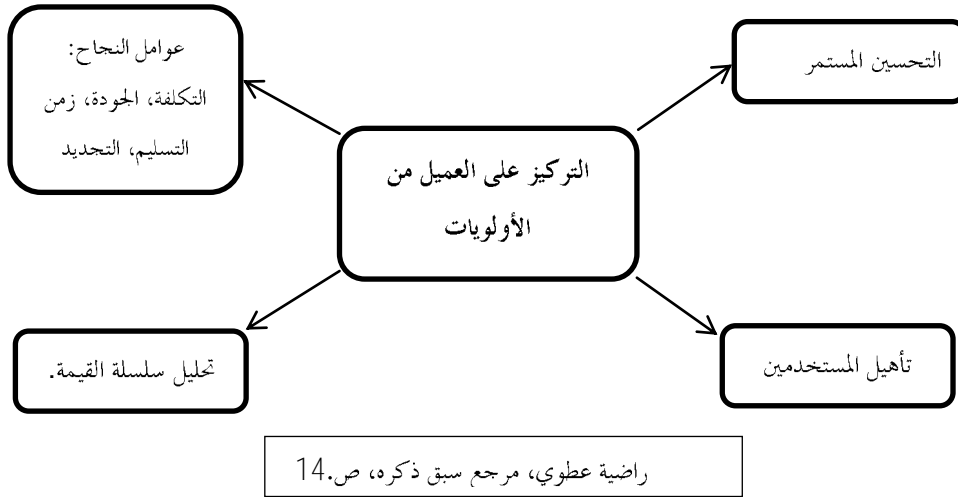
نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن زمن تدخل المراقب (أي الجهد المبذول) لا يتوافق وحجم التكاليف حسب كل نوع مما نتج عنه زيادة في التكاليف بسبب الجهد المبذول في قياسها " قياس التكاليف يتسبب في زيادة حجم التكاليف"، لذا يجب تحديد الأهمية الحقيقية لتكاليف المنتجات من أجل زيادة فعالية الرقابة عليها.

إن عدم التناسب بين حجم التكاليف حسب كل نوع والجهد المبذول في تحديدها؛ حيث تمثل التكاليف المباشرة (10%) فقط من إجمالي التكاليف وتستهلك (75%) من الزمن الإجمالي المخصص لعملية الرقابة عن التكاليف، في حين تكاليف المواد الأولية تشكل نسبة مهمة (55%) لا تحضي سوى ب(10%) من زمن عمل المراقب؛ يتسبب في تبذير الموارد وضياح الوقت وبدل على عدم الرشادة في إدارة التكاليف وفقا للنموذج التقليدي.

5 - التركيز على إرضاء الزبون¹:

لقد تميزت بيئة الأعمال الحديثة بالتنافس بين المؤسسات حول إرضاء الزبون وتوفير احتياجاته، مراعية في ذلك عدة جوانب منها الإهتمام بالتكلفة، الجودة، الثقة وزمن التسليم، هذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2): التركيز على رضا الزبون.



يتبين لنا من خلال الشكل أعلاه أن المؤسسة ملزمة بالبحث في عوامل النجاح لإرضاء زبائنهم، وتوفير منتجات أو خدمات تتميز بأسعار معقولة وجودة مقبولة، لذا لجأت معظم المؤسسات إلى إنتهاج إستراتيجية التكلفة المنخفضة، وتطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة، وسعت إلى تكاملها مع محاسبة التكاليف في صورة حديثة عرفت بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف تهتم بإدارة جودة المنتج وتكلفته.

كما أن زمن التسليم يعتبر من أبرز إهتمامات العميل، فقد أصبح عنصر محوري لربح الرهان التنافسي بين المؤسسات، لأن نزول المنتج متأخرا للسوق قد يتسبب في تفويت العديد من فرص النجاح عن المؤسسة رغم تميزه بالجودة والسعر المطلوبين، كما قد يعرضها لخطر التقليد من طرف المنافسين. وحتى تتمكن هذه المؤسسات من تحسين منتجاتها وتطويرها بطريقة مستمرة وإبداعية وتستجيب لمتطلبات الزبائن، حاولت في هذا الشأن تنمية قدرات المستخدمين وتأهيلهم سواء من ناحية الإنتاج بطرق إبتكارية، أو تقديم الخدمة وسرعة الإستجابة للزبون وحسن التعامل معه للوصول به لدرجة الرضا عن الخدمات والمنتجات التي تقدمها المؤسسة.

¹ - راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر-باتنة، الجزائر، 2007-2008، ص.ص.14-15.

كل هذه الإنشغالات أصبحت ضرورة لا بد من أخذها بعين الاعتبار من طرف محاسبة التكاليف الحديثة مسترشدة في ذلك بتوجيهات ومتطلبات الزبون، لتنتقل محاسبة التكاليف من حالتها التقليدية والساكنة_ كونهما أداة لتوفير معلومات للمسيرين لمراقبة مراكز التحليل وتحديد المسؤوليات_ إلى الحالة الديناميكية المتمثلة في تجاوز حدود المؤسسة والإهتمام بمحيطها (الزبون، المورد، المنافسين...) ومدى تأثير ذلك على مستويات التكاليف لديها.

المطلب الثالث: تاريخ ظهور نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.

1 - لمحة تاريخية عن نظام (ABC):

هناك جدل واسع حول الفترة التي ظهر فيها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ومن كان السبب الرئيسي في نشأته، فقد تعددت الدراسات التي لمحت إلى وجود هذا النظام بالمؤسسات الاقتصادية الكبيرة سواء بأمريكا أو ألمانيا أو اليابان، إلا أننا سوف نتقصى الحقائق التاريخية من خلال ما توفر لدينا من دراسات، بحيث لا خلاف في كونه ظهر في منتصف القرن المنصرم بعد ثبوت نقائص نظم التكاليف التقليدية.

ذكر الباحث (Goletz) أن مبادئ محاسبة تكاليف الأنشطة ظهرت في الخمسينيات من القرن الماضي (1949م)، حينما تحدث عن مجتمعات التكلفة غير المباشرة، بحيث أوضح بأنه يجب أن تكون متجانسة وتتغير بتغير بعض العمليات، وهو ما فيه إشارة للعلاقة السببية بين مجمع التكلفة والأنشطة¹.

كما ذكر (Johnson) أن محاسبي الشركة الأمريكية (Général Electric) قد يكونوا أول من إستخدم مصطلح "الأنشطة" لوصف العمل الذي يسبب حدوث التكاليف، وكان ذلك سنة (1963م)، عندما تم تعيين فريق من المراقبين لدراسة واقتراح حلول للسيطرة على النمو المتزايد للتكاليف غير المباشرة، فوضعوا أسلوب جديد يهتم بالسعي إلى معرفة الأنشطة التي تسبب تلك التكاليف. ورغم إستخدامهم لبعض المعالجات الشبيهة بنظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)، إلا أنهم لم يستغلوا ذلك في بعض الجوانب المهمة كتحليل ربحية المنتجات أو الزبائن.

¹ - فيصل زمام حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة (نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، العدد السابع والستون، 2007، ص.26.
أنظر: <http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=26180> تاريخ الإطلاع: 2014-10-01.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

لقد إنتقد الكثير من الأكاديميين والمدراء الألمان كلا من (Kaplan et Cooper) حول زعمهما بأنهما أول من إهتم ب " مسببات التكلفة"، بينما منذ عدة سنوات مضت إقترح الأكاديميون الألمان أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة للأقسام المساعدة والتي كانت مشابهة تقريبا لمسببات التكلفة، وقاموا أيضا بدمجها في المفاهيم الخاصة بالتكاليف المباشرة¹.

على الرغم من أن الباحثين الألمان قد يكونوا فعلا قد بحثوا مثل هذه التقنيات إلا أن البدايات الحقيقية لنظام (ABC) كانت في الفترة ما بين (1970 و 1980م) بالمؤسسات الصناعية الأمريكية كما يقر بذلك (R.Kaplan)، حيث يقول: "قمت أنا و (Cooper) ببحث نظام (ABC) لأول مرة م يدانيا في منتصف الثمانينيات في عدة شركات أمريكية مثل: شركة (Pacific john deere union)"، ويضيف قائلا: " لقد وصفنا الأسلوب الذي يتم بموجبه تعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى المنتجات والخدمات بالتخصيص (allocation)".

ثم إن الظهور الفعلي لهذا النظام في الكتب العلمية للمحاسبة كان بشكل ملفت للانتباه خلال سنة (1987م) عندما نشر (R.Kaplan) سلسلة من المقالات بالتعاون مع (Johnson)، ومنها كتابهما المعنون ب: "relevance Cost" حيث تحدثا في فصله العاشر عن محاسبة تكاليف الأنشطة²، كما نشر كل من

(R.Kaplan) و (W. Burns) كتابهما المعنون ب « accounting and management » في نفس السنة بحيث قدما في إحدى فصوله دراسة ميدانية حول فعالية نظام (ABC) في تخفيض التكاليف غير المباشرة خاصة بالمؤسسات الصناعية الكبرى التي تتميز بالتكنولوجية والإنتاجية العالية. كما تعاون كل من (R.Kaplan) و (R.Cooper) في نشر عدة مقالات بمجلات علمية متخصصة منها مجلة:

« Harvard business review » سنة (1988م) وإعتبروا نظام (ABC) الحل الأمثل لنقائص نظم التكاليف التقليدية، بحيث أعطت مقالاتهم تغيير للحماس الذي قوبل به أسلوبهما، ومنها " نظام تكلفة واحد لا

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 159-160.

² - Olivier de la Villarmois et Hubert Tondeur, les déterminants de la mise en place d'une comptabilité par activités, les cahiers de la recherche (CLAREE), IAE de Lille, France, 1996, p.4.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

يكفي "و" قياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح"، وهكذا منذ تلك الفترة تزايدت الكتابات حول هذا النظام لتتابع وتناقش جميع أفكاره والآثار المترتبة عن استخدامه¹.

كما يعود الفضل في إنتشار نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في أوروبا ومختلف دول العالم أساسا إلى الإتحاد الدولي لشركات التصنيع (CAM-I) الذي تعمل على "التكامل الصناعي ونتائجه"، بحيث يساهم فيها أكبر المكاتب الأمريكية المختصة في ميدان المحاسبة والمراجعة وأبرز الباحثين الأمريكيين مثل: (Kaplan et Cooper, Porter, Miller ...)، ومن الجانب الفرنسي كل من: (Mevellec, Midler, Lorino, Lebas...)، التي توصلت سنة (1986م) إلى إنشاء نظام تسير جديد قائم على التحكم في التكاليف يدعى (CMS)، والذي انبثقت منه محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، كما يشارك في هذه المنظمة كبريات المجمعات الصناعية أمثال: (Général Electric, Boeing, Philips, Kodak...)، وفي بداية التسعينيات فإن الكثير من الشركات العالمية إعترفت بتطبيقها لنظام (ABC).

2 - إنتشار تطبيق نظام (ABC) عبر دول العالم:

لقد أجريت العديد من الدراسات حول نظام (ABC) حيث ركزت تلك التي نشرت خلال سنوات الثمانينيات من القرن الماضي على نقائص نظم تكاليف التقليدية، في حين سجلت الدراسات التي نشرت خلال سنوات التسعينيات إنخفاض في معدل تبني المؤسسات لنظام (ABC)، وقد حاول الباحثون إيجاد تفسيراً لذلك بالبحث عن نقائصه. معظم هذه الدراسات بحثت في العلاقة بين العوامل الطارئة (les facteurs de contingence) وتطبيق نظام (ABC)، وما هي الأدوار التي يمكن أن تلعبها هذه العوامل في إنتشار تطبيق النظام؟ لكن نتائج هذه العلاقة تبقى عاجزة عن تفسير رفض الكثير من المؤسسات لهذا النظام الحديث من نظم محاسبة التكاليف. قدم الباحثان (Gosselin et Ouellet) تلخيصاً ل: (16) دراسة إهتمت بمدى إنتشار تطبيق نظام (ABC)، فميزوا بين الدراسات الميدانية الوصفية التي أجريت ما بين (1991 و1995م)، والدراسات الأكاديمية النظرية التي أجريت بعد (1995م). وقد لاحظوا أن الدراسات الميدانية عاجلت مشكل إنخفاض معدل إنتشار محاسبة

¹ - Ashford .C. Chea, *Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic-Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness*, *International Journal of Business and Management*, School of Business, Kentucky Wesleyan College, Vol. 6, No. 11; November, 2011, p.03.

²

- ALAZARD .C et SEPARIS,op. cit, p.259.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

تكاليف الأنشطة، العوامل المساعدة على التطبيق، والصعوبات التي واجهت المؤسسات التي قررت تبني النظام، فقد قدمت وصفا تفصيليا للنظام وأهدافه.

أما الدراسات الأكاديمية فقد ركزت على النظريات، وحاولت إختبار الفرضيات حول وجود العلاقة بين العوامل الضمنية (les facteurs contextuels) ومدى إنتشار تطبيق نظام (ABC) ونجاحه، كما إهتمت بمعدل إنتشار نظام (ABC) ومميزات المؤسسات التي نجحت في تطبيقه.

أما (Simon ALCOUFFE) فيلخص الأعمال التي تطرقت لنظام (ABC) إلى ثلاث مجموعات:

المجموعة الأولى: هي تلك الأعمال التي إهتمت بتقييم مستوى إنتشار تطبيق نظام (ABC) بالمؤسسات الإقتصادية، وشرح العوامل المساعدة على إقبالها على تطبيقه؛

المجموعة الثانية: تتعلق بتلك الدراسات التي شرحت كيفية التطبيق الميداني لنظام (ABC) بالمؤسسات الإقتصادية؛

المجموعة الثالثة: تتمثل في البحوث التي إهتمت بشرح وتفصيل النظام في حد ذاته، المفاهيم والمبادئ، مقومات وشروط التطبيق، الإيجابيات والسلبيات¹.

هناك العديد من الدراسات التي إهتمت بقياس معدل إنتشار تطبيق نظام (ABC)، لذا سوف نقدم ملخصا لهذه البحوث التي أجريت في مختلف دول العالم آخذين سنة (1994م) كسنة أساس في الجدول الموالي:

¹ - Simon ALCOUFFE, Véronique MALLERET, les fondements conceptuels de l'ABC « à la France », revue de *comptabilité-contrôle-audit*, tome 10, volume2, décembre 2004, p.156.
Article disponible en ligne à l'adresse: <http://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-2004-2-page-155.htm> date de consultation: 11-10-2014.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

الجدول رقم(2-1): معدل تطبيق نظام (ABC) عبر بعض دول العالم.

الدولة	المعدل	الفترة
بريطانيا	من 4 % إلى 10 %	قبل 1994
	من 17 % إلى 21 %	بعد 1994
الولايات المتحدة الأمريكية	من 8 % إلى 27 %	قبل 1994
كندا	14 %	قبل 1994
	من 22 % إلى 30 %	بعد 1994
فرنسا	من 16 % إلى 25 %	بعد 1994
الدول الإسكندنافية	من 2 % إلى 5 %	قبل 1994
	16 %	سنة 1999

Source :Hanen MOALLA, op.cit, p.03.

من خلال الجدول وأخذا بعين الإعتبار فترة الدراسة نلاحظ أن المعدل الأكثر إرتفاعا وُجد بدول أمريكا الشمالية، ثم بعد ذلك المملكة المتحدة بحيث كان معدل تطبيق نظام (ABC) بها منخفضا نوعا ما مقارنة بدول أمريكا الشمالية، أما بالنسبة لفرنسا فلا تتوفر على إحصائيات قبل سنة (1994م) لكن الدراسات التي أجريت بعد ذلك تبين أن المعدل متأرجح ما بين (16 % و 25%).

عقب سنة (1994م) نلاحظ إرتفاع في معدل تبني نظام (ABC) بمعظم دول العالم، لكن يبقى المعدل الأعلى بالولايات المتحدة الأمريكية، أما بالمملكة المتحدة قام كل من (Innes et Mitchell) بدراسة سنة (1994م) فكان المعدل (21 %) ثم أعادا الدراسة بعد خمس سنوات أي سنة (1999م) فتبين إنخفاض معدل المؤسسات التي تطبق نظام (ABC) إلى (17%).

أما بالدول الإسكندنافية يبقى المعدل جد منخفض، وبخصوص دول آسيا هناك دراستين، الأولى أجريت باليابان أظهرت أن معدل المؤسسات التي تبني نظام (ABC) هو (7%)، في حين الدراسة الثانية تمت بدولة تيلندا من طرف الباحث (Chongrusksut) سنة (2002م) والتي بينت أن معدل تطبيق النظام بهذه الدولة بلغ (11.88%).

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

تبقى العوامل المتسببة في إختلاف معدل تبني نظام (ABC) من دولة لأخرى متعددة، كون أن هذه الدراسات لم تتم في نفس الفترة، وأن شكل ومميزات المؤسسات يختلف من دولة لأخرى، ولكل دولة أساليب إدارية وثقافة تسيير خاصة بها¹.

من خلال عرضه لمعدل إنتشار تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة بعد سنة (2002م) قدم لنا (A. ELHAMMA)² في دراسته جدولين أحدهما يتعلق بتطبيق النظام بالدول المتقدمة والآخر بالدول النامية.

الجدول رقم (2-2): معدل تطبيق نظام (ABC) من قبل مؤسسات بعض الدول المتقدمة.

الدولة	صاحب الدراسة	السنة	المعدل
فرنسا	Bescos et al	2001	23%
	Alcouffe	2002	15.9%
	Cauvin et Neumann	2007	23%
	Rahmouni	2008	33.3%
و.م. الأمريكية	Kiani et Sangeladji	2003	52%
بريطانيا	Tayles et Drury	2001	23%
إرلندا	Pierce et Brown	2004	27.9%

Source :AZZOUZ ELHAMMA, op.cit, p.5.

من خلال هذا الجدول ومقارنة بالجدول السابق نستنتج أن معدل تبني نظام (ABC) من طرف مؤسسات الدول المتقدمة في إرتفاع مستمر مقارنة بسنوات التسعينيات من القرن الماضي، فبالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية إرتفع إلى غاية (52%) أي في حدود الضعف بعد ما كان يشكل (من 8% إلى 27%)، ونفس الملاحظة بالنسبة لبريطانيا حيث أصبحت النسبة (23%)، كما أن معدل تبني النظام بالمؤسسات الفرنسية في تزايد حيث بلغت النسبة (33.3%) سنة (2008م).

1

- Hanen MOALLA, *La diffusion de la méthode ABC en Tunisie*, Manuscrit auteur, publié dans "COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), Tunisie (2006)", p.p.2-5.

Voir le site : halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/54/81/07/DOC/36-MOALLA.doc date de consultation : 15-10-2014.

2 - AZZOUZ ELHAMMA, Impact de la taille sur les outils modernes du contrôle de gestion : cas de l'ABC et du BSC au Maroc, Algerian business performance review, université de Ouargla, N°03/2013, p.5-6.

Voir le site : <http://revues.univ-ouargla.dz/index.php/acceill/algerian-business-performance-review> date de consultation: 15-10-2014.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

الجدول رقم(2-3): معدل تطبيق نظام (ABC) من قبل مؤسسات بعض الدول النامية.

المعدل	السنة	صاحب الدراسة	الدول	
%9.3	2010	Ngongang	الكامرون	بعض الدول الإفريقية
%23.75	2007	Moalla	تونس	
%12	2007	Sartorius, Ettzen et Kamala	جنوب إفريقيا	
%35	2005	Chongruksut et Brookes	تيلندا	بعض الدول الآسيوية
%36	2007	Ruhannita et Daing	ماليزيا	

Source :AZZOUZ ELHAMMA, op.cit, p.6.

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن معدل إستعمال نظام (ABC) بمؤسسات الدول الآسيوية مرتفع مقارنة بالدول الإفريقية، وذلك راجع لتطور البيئة الصناعية وعصرنة مناهج وأساليب الإنتاج، حيث بلغ (36%) بمليزيا سنة (2007م) و (35%) بتيلندا سنة (2005م)، في حين لم يتعدى (23.75%) كأقصى نسبة له بتونس سنة (2007م)، و(12%) بجنوب إفريقيا في نفس السنة، ليسجل أخفض نسبة مقدرة ب (9.3%) بدولة الكامرون سنة(2010م).

أظهرت نتائج الدراسة التي قام بها " AZZOUZ ELHAMMA " ب (62) مؤسسة مغربية أن معدل إنتشار تطبيق نظام (ABC) بلغ ضمن مجتمع الدراسة (12.9%) وقد إعتبره مؤشر جيد بالنسبة لدولة في طريق النمو مثل المغرب. كما أننا لم نقف على أي دراسة قياسية إهتمت بنسبة تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة من طرف المؤسسات الجزائرية، بحيث معظم الدراسات التي أجريت حسب معلوماتنا -على ندرتها- إهتمت بمحاولة تطبيق نظام(ABC) بالمؤسسة أو دراسات نظرية تبين أهمية تطبيق النظام.

المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام محاسبة تكاليف الأنشطة.

المطلب الأول: مفهوم نظام (ABC).

لقد ظهر نظام محاسبة تكاليف الأنشطة خلال سنوات الثمانينيات من القرن الماضي بعد ما تعرضت نظم التكاليف التقليدية لهجمات حادة من الإنتقادات، وقد أُعتبر هذا النظام الحل الأمثل لمختلف إحتياجات المسيرين للمعلومات الخاصة بمستوى التكاليف والقرارات المتعلقة بها.

- فقد عبر (Kaplan و Cooper) في مقالهما المنشور سنة (1988م) عن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة بأنه: "أداة إستراتيجية تساعد المؤسسة في الوصول إلى التكلفة الدقيقة، وتوفر معلومات مهمة عن ربحية العمليات، المنتجات/خدمات وعملاء المؤسسة بهدف إتخاذ قرارات إستراتيجية تتعلق بتوظيف الموارد، تصميم المنتجات، تسعيرها وتسويقها".¹

لقد إعتبرنا نظام محاسبة تكاليف الأنشطة نظام معلومات إستراتيجي يوفر البيانات التي يعتمد عليها المسير في بناء الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة، لذا كان بمثابة البديل الأمثل للنظم التقليدية في تحليل التكاليف وقيادة المؤسسة.

- عبر (Drury) عن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة بأنه: "وسيلة تقوم على أساس تفهم أفضل لسلوك التكاليف، وذلك بالتعرف على مسببات ظهور التكاليف غير المباشرة ثم تتبع كيفية تحميل هذه التكاليف للمنتجات أو الخدمات إعتقادا على الأنشطة التي إستفادت منها هذه المنتجات أو الخدمات".²
- عرف الإتحاد الدولي لشركات التصنيع (CAM-I) نظام محاسبة تكاليف الأنشطة حينما أسس نظام التسيير على أساس التكاليف (CMS) على أنه: "منهج يهتم بقياس تكلفة أهداف التكلفة بناء على الأنشطة

1- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد 2، غزة، فلسطين، 2007، ص.2.

2- درويش مصطفى الجحلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي (دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب (ABC)، قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007، ص.23.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

والموارد، بحيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة، ويوزع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة بالإعتماد على العلاقة السببية¹.

تم التركيز في هذين التعريفين على مبدأ السببية في تخصيص التكاليف خاصة فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة، والبحث عن الأنشطة المسؤولة عن العملية الإنتاجية، وإبراز الأنشطة التي إستفادت منها المنتجات أو الخدمات قصد إعتمادها في عملية التحميل دون غيرها من الأنشطة.

- كما عرفه (Newman) في بحثه الذي قدمه سنة (2003م) بأنه: "نظام التكاليف الذي يهتم بتوزيع التكاليف غير المباشرة، وتصنيفها ضمن مجموعات تكلفة (مسارات) بحيث تكون هذه المجموعات متجانسة داخليا، ثم تحمل تكاليف هذه المجموعات للمنتجات والخدمات الخاصة بها بناء على موجهات تكلفة"².
- ولقد عرف (Horngren) نظام (ABC) بأنه: "النظام الذي يقوم بتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة ثم يخصص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الأهدف الأخرى التي تسبب هذه الأنشطة"³.
- أما (Davidson) فقد عبر عنه بأنه: "نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف إلى مراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها"⁴.

تبين هذه التعاريف المراحل التي يمر بها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة لإستخراج التكلفة النهائية لهدف التكلفة، فهو يمر بمرحلتين مهمتين يتم في أولاهما تخصيص الموارد للأنشطة وتجميع هذه الأنشطة في مراكز تجميع أو مسارات، ثم بعد ذلك تخصيص هذه الأنشطة لأهداف التكلفة.

¹ -Anthony Pembe, Mark Lemon, *Measuring and Managing Environmental Sustainability: Using Activity Based Costing/Management (ABC/M)*, (CAM-I) Environmental Sustainability Special Interest Group, September 2012, p.05. voir le site : http://www.cam-i.org/docs/articles/CAM-I_ESIG_Article-ABC_v14_Final.pdf date de consultation :22-10-2014.

1- أشرف جمال فايز عابورة، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات (حالة المستشفى الإسلامي في الأردن) ، بحث قدم إستكمالاً لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، ص.13.

* cost driver : تم ترجمتها للغة الفرنسية بـ «l'inducteur de coût» أما للغة العربية فهناك من يترجمها إلى مولد التكلفة، مسبب التكلفة، محرك التكلفة وموجه التكلفة.

³ -Horngren .Charles.T , Srikanth M. Datar, Madhav V. Rajan, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14 Edition, Edition PEARSON, 2012, p.146.

4- إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 163.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

- نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) هو ذلك النظام الذي يقوم على إعتبار النشاط ذلك الحدث الذي له هدف معين، بحيث يتم تجميع تكاليف الأنشطة في شكل مجموعات تسمى مجموعات التكاليف (Cost Pools)، وذلك عن طريق موجهات التكلفة بحيث يكون لكل نشاط موجه تكلفة خاص به، ثم بعد ذلك تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وفقاً لمسببات التكلفة بالاعتماد على مبدأ (السبب - الأثر) الذي يهدف إلى تحقيق أكبر قدر من العدالة والدقة في تخصيص التكاليف¹.
- كما يعرف (Garrison) نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) بأنه نظام لحساب التكلفة، مصمم لتزويد المدراء بمعلومات التكلفة للقرارات الإستراتيجية والقرارات الأخرى والتي من المحتمل أن تؤثر على الطاقة الإنتاجية، وكذلك التكاليف الثابتة فضلاً عن التكاليف المتغيرة².

نظام محاسبة تكاليف الأنشطة أحد الإتجاهات المعاصرة في توفير المعلومات الملائمة لقياس التكاليف وتقييم أداء الأنشطة والموارد والرقابة عليها، كما يساهم في توفير المعلومات التفصيلية التي تساعد على ترشيد القرارات الخاصة في مجال التخطيط والتطوير والرقابة عليها والتسعير الإستراتيجي للمنتجات³. يعتبر نظام محاسبة تكاليف الأنشطة جزء من نظام الإدارة على أساس الأنشطة بحيث يعتمد هذا الأخير على المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من أجل تحسين الأداء ودعم الميزة التنافسية⁴.

المطلب الثاني: مفاهيم تخص نظام (ABC).

يعتمد نظام محاسبة تكاليف الأنشطة على معجم من المصطلحات تشكل المجال المفاهيمي الذي يميز به عن غيره من نظم التكاليف التقليدية، تتمثل أهم هذه المفاهيم في مايلي:

1 **الموارد (les ressources):** الموارد المستهلكة من طرف المؤسسة متعددة، لكن على العموم في أغلب المؤسسات الإنتاجية نجد المواد الأولية، واليد العاملة سواء كانت تدخل مباشرة في العملية الإنتاجية أو

1- مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، الطبعة الثالثة، 2001، ص.60.

2- هيثم محمد عقل أبو غين، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013، ص.36.

3- سامي مجدي محمد، مدى فعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كنظام لمعلومات التكاليف، مجلة البحوث التجارية، المجلد 22، العدد 2، 200، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، 2000، ص.400.

4- منى خالد فرحات، نظام التكلفة حسب الأنشطة مع دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية السورية، مجلة العربية للإدارة، المجلد 26، العدد 2، معهد الإدارة العامة، مسقط، سلطنة عمان، 2004، ص.154.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

غير مباشرة تتولى القيام بتنفيذ أنشطة الدعم¹، بالإضافة إلى الموارد المالية (رؤوس الأموال، القروض، المساعدات والهبات...)، التي تستخدم للحصول على الموارد المادية (الإستثمارات والتجهيزات، البنيات، المواد الأولية والمستلزمات...) والبشرية (اليد العاملة العادية أو الإطارات) والمعنوية (براءات الإختراع، برامج الإعلام الآلي، الإبداع والتطوير...) ² أي أنها مختلف المدخلات من عناصر التكاليف اللازمة لإنجاز أنشطة المؤسسة. تتولى المهام عملية المعالجة والدمج بين مختلف هذه الموارد.

2 المهام (les tâches) : وهي أبسط عنصر في نظام محاسبة تكاليف الأنشطة بحيث لا يمكن تجزئته³، فالمهمة تعبر عن الفعل أو الحدث أو العملية التي يقوم بها شخص أو مجموعة أشخاص، فبتجميع هذه المهام المتسلسلة والمتكاملة فيما بينها يتشكل النشاط⁴.

3 الأنشطة (les activités): تعتبر الأنشطة نقطة أساسية في المنهج الجديد لحساب التكاليف، بحيث أن عملية تحميل التكاليف غير المباشرة لمختلف أهداف التكلفة لا تتم إلا بواسطتها، وقد قدمت عدة تعاريف لهذا المفهوم نذكر منها:

• يعرف (LORINO) النشاط على أنه كل عملية تتم داخل المؤسسة تتشكل من مجموعة من المهام، ويتميز النشاط بكونه:

- يقوم به شخص واحد أو مجموعة من الأشخاص؛
- يحتاج إلى معرفة أو مهارة خاصة لإنجازه؛
- تكون المهام المشكلة له متجانسة من وجهة نظر سلوك التكلفة (لها نفس العوامل المؤثر على أدائها إيجابا أو سلبا)؛
- يسمح بتوفير مخرجات محددة سواء كانت مادية أو معنوية (قطع غيار، عقد مع مورد، ميزانية...)
- موجه لعميل أو عدة عملاء داخليين أو خارجيين؛

1- Philippe Lardy et Benoit Pige, **la gestion stratégique des coûts (consommation de ressources et création de valeur)**, édition EMS, paris, France, 2001, p.36.

2- LORINO Philippe, **le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités**, édition Dunod, Paris, 1991,p.67.

3 - BOISVERT Hugues, **comptabilité de management**, 2^{ème} édition, Edition ERPI, Québec, canada, 1998, p.35.

4 - Michel Coucoureux et les autres, **contrôle de gestion (manuel et application)**, 2^{ème} édition, 11 épreuve, groupe revue fiduciaire, Nathan, France, 2010, p.131.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

- يعتمد على سلة من الموارد (أي يستهلك مدخلات مادية، مالية، إعلامية) مثل: وقت العمل، وقت التجهيز، الطاقة، معطيات...

يقوم الأفراد بالأنشطة على مستوى المؤسسة بشكل مستمر وكاملة يمكن ذكر: إستقبال البضائع، مراقبة الجودة، إعداد آلات الإنتاج، تحضير الطلبات والفواتير¹.

بالإضافة للخصائص المذكورة سابق هناك مواصفات يجب أن تتوفر في أي نشاط باعتباره اللبنة الأساسية لبناء نظام (ABC):

- الانتماء إلى مركز مسؤولية معين؛

- الاندماج ضمن مسار؛

- له علاقة سببية بمواضيع التكلفة؛

- يتوفر على قدرات مجهزة؛

- يسمح بقياس النتائج².

- يعرف كل من (P. MEVELLEC) و (M.LEBAS) : النشاط على أنه "مجموعة من المهام المنجزة من طرف مجموعة من العمال، وذلك من خلال تجنيد مهارات ووسائل بهدف تقديم خدمة مادية أو معنوية إلى الزبون، وتجمع هذه الأنشطة في شكل مسارات"³.
- حسب (M.LEBAS) النشاط هو "القيام بمجموعة من الأفعال أو المهام قصد تحقيق هدف؛ قصير أو طويل الأجل؛ ضيف قيمة أو تضح بإضافة قيمة"⁴.
- يمكن تعريف النشاط على أنه "مجموعة من المهام المترابطة فيما بينها تسمح بتوفير مخرج له دلالة، اعتمادا على سلة من الموارد (مواد أولية، طاقة، يد عاملة...) مثل القيام بدراسة، تركيب آلة، تحضير فاتورة"⁵.

¹ - PATRICK Boisselier, op.cit, p.201.

² - شحاته السيد شحاته، أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص128.

³ - LEBAS.M et MEVELLEC.P, **vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion**, Association Francophone de Comptabilité, comptabilité-contrôle-audit, 1999/3 - Tome 5, p85.

<http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-1999-3-page-77.htm> le:24-10-2014

⁴ - LEBAS.M, comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités, **revue française de comptabilité**, N°226, septembre 1991,p.53.

⁵ - Michel Coucoureux et les autres, op.cit,p.131.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

- يعرف (Melyon) النشاط على أنه مجموعة من المهام الأساسية والمتناسقة فيما بينها تسعى لتحقيق هدف محدد مسبقاً؛ هذه المهام ناتجة عن توليفة من الموارد البشرية والتكنولوجية¹.
- سنحاول من خلال هذا الجدول إبراز كيفية تجزئة وظيفة من وظائف المؤسسة إلى بعض الأنشطة والتي يمكن أن يكون لها امتداد لوظائف أخرى وهو ما يعرف بالتحليل العرضي:
- الجدول رقم (2-4): تجزئة وظيفة إلى أنشطة.

أنشطة وظيفة التموين	تخصيص تقليدي (مركز تحليل)	منطق التخصيص الممكن
تنظيم ملفات الموردين	وحدة واحدة بالنسبة للمركز	عدد الموردين الذين لهم نفس الخصائص.
التفاوض حول عقود التوريد	ككل: مبلغ المشتريات.	عدد التوليفات (مورد - منتج) المتجانسة
المراقبة أثناء الإستقبال		عدد عقود التوريد
ترتيب التوريدات		عدد الشحنات التي تم إستقبالها.
تسيير المخزونات		عدد الشحنات المراقبة.
تسليم الطلبيات		عدد برامج التوريد.
		عدد الحصص التي تم توريدها.
		عدد مراجع المتوجات.
		عدد مراجع المتوجات.
		عدد الطلبيات.
		عدد خطوط الطلبيات.

Source : LORINO.P, méthodes et pratiques de la performance, les éditions d'organisation, paris, France, 1997, p.315.

4 المسارات أو العمليات (les processus):

- يمكن تعريف المسار على أنه سلسلة من الأنشطة المنظمة عبر الزمن والموجهة لتحقيق هدف مشترك.
- فمثلا مسار الإنتاج يمكن تعريفه على أنه مجموعة العمليات المتكاملة والمتسلسلة فيما بينها ابتداء من شراء المواد الأولية إلى غاية التصنيع النهائي للمنتج مرورا بعمليات تخزين وتحويل المواد الأولية.
- يتصف المسار بثلاث صفات مهمة حتى نحكم عليه بأنه مسار منفرد بذاته:

¹ - Melyon.G., comptabilité analytique, Edition bereal, Paris, 2001,p.160.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

-يعتمد على التنظيم العرضي للوظائف المهمة بالمؤسسة (الدراسات، الإنتاج، التسويق، البيع، التمويل، المستخدمين، التخطيط، التموين...).

-لكل مسار مخرج إجمالي موحد؛

-توجه مخرجاته لعميل داخلي أو خارجي¹.

● وهي نفسها التي عبر عنها (M.LEBAS) بقوله: "لتشكيل مسار من مجموعة من الأنشطة لا بد أن تتوفر فيه ثلاث خصائص:

-له غاية. بمعنى يسمح بتوفير منتج أو مخرج؛

-يستعمل وسائل. بمعنى يستهلك موارد؛

-وله نظام تسيير أو قيادة. بمعنى أسلوب لإستغلال هذه الوسائل قصد تحقيق الغاية"².

● لقد عرف (P.MEVELLEC) المسار على أنه: "عبارة عن تسلسل الأنشطة التي يثيرها نفس السبب، والتي تعطي منتج، خدمة، أو معلومة لها قيمة بالنسبة للزبون الداخلي أو الخارجي"³.

● أما (LORINO) فقد اعتبر المسار: "مجموعة من الأنشطة المترابطة فيما بينها بواسطة تدفق المعلومات، أو المادة المستعملة، والتي يتم مزجها أو تركيبها للحصول على منتج مادي، أو غير مادي مهم وواضح"⁴.
كأمثلة عن المسارات يمكن ذكر:

-مسار التصنيع: هو مجموعة من الأنشطة التي تهم بتحويل المواد الأولية إلى منتج نهائي؛

-مسار البيع: مجموعة من الأنشطة الضرورية لضمان بيع المنتج؛

-مسار الدعم اللوجستيكي: يجمع بين كل الأنشطة التي تسمح بتوجيه الطلبية من أجل ضمان التوريد المادي للمنتج النهائي.

المسارات يتم تحديدها عموماً على أساس أهداف المنظمة أو جزء منها، فهي مرتبطة بتحقيق نتيجة معينة

وتسمح بقياس أداء المؤسسة. وبالتالي يمكن اعتمادها في إعادة هيكلة المؤسسة على أساس المسارات بدل

هيكلتها على أساس الوظائف، واعتبار ذلك نموذج للتسيير¹.

1 - Patrick Boisselier, op.cit, p.202.

2- LEBAS.M, op.cit, p.53.

3- MEVELLEC. P, la comptabilité à base d'activités ; une double question de sens, **Revue : comptabilité- contrôle-audite**, n°01-TOME01-Mars 1995, p67.

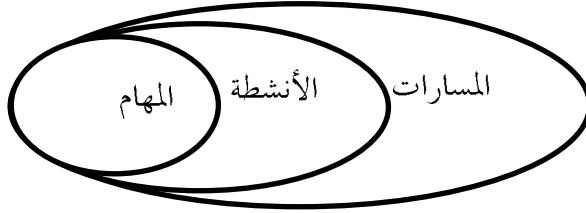
Voire le site : <http://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrrole-audit-1995-1-page-62.htm> date de consultation:08-11-2014.

4-LORINO Philippe, op.cit, p.40.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

يمكن تلخيص هذا التسلسل في بناء نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-3): تسلسل ترابط المهام، الأنشطة والمسارات.



Source: LEBAS.M et MEVELLEC.P, op.cit, p.85.

يتبين لنا من خلال العرض المتقدم لأهم المفاهيم أن المبادئ الأساسية التي ينبني عليها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة جد واضحة، فمبدأ السببية يظهر أثناء القيام بمرحلة التجميع والتبسيط لهذه الأنشطة على أساس العوامل السببية لاستهلاك الموارد من طرف هذه الأخيرة، أما عن مبدأ السيرورة أو الانتظام فيتجلى في الانتقال من المهام إلى المسارات التي تُكون المؤسسة عبر الأنشطة، وهذا ما سيأتي بيانه في المطلب الموالي.

5 محسب أو موجه التكلفة (l'inducteur de coût):

يعتبر مفهوم مسببات التكاليف العنصر الجوهرية الذي ينبني عليه نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، بحيث يفترض هذا النظام أن الذي يتسبب في حدوث التكاليف ليست المنتجات أو الخدمات وإنما الأنشطة والعمليات المسؤولة على وجود المنتجات. يطلق على هذه المسببات بمولدات التكاليف أو موجهات أو محركات التكاليف، لأنها تبين الظاهرة التنظيمية التي يثار فيها النشاط الذي يحدث ظهور التكاليف. يتوقف نجاح نظام محاسبة تكاليف الأنشطة على التحديد الدقيق لهذه المسببات وحجمها الحقيقي، لأنه يتم تتبع تكلفة الموارد المستهلكة من طرف الأنشطة المنجزة بالمؤسسة باستخدام هذه المسببات كخطوة أولى، ثم يتم تتبع تكاليف الأنشطة لوحدة الإنتاج، ومن ثم يصبح مسبب التكلفة يمثل العلاقة التي تربط الموارد المستهلكة بالأنشطة والأنشطة بأهداف التكلفة (منتجات، خدمات، عملاء...).

يعرف مسبب التكلفة على أنه وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكميات التي ينجز بها النشاط، وبالتالي فإن محرك النشاط هو تعبير عن أسباب نشوء تكلفة نشاط معين، كما يمثل العامل الذي يقود أو يوجه تكاليف نشاط معين نحو سلوك معين وفي فترة زمنية معينة، أي أنه السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

نشاط أو مجمع تكلفة بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط¹. وهو عامل متغير يؤثر على التكاليف ويرتبط معها بعلاقة (سبب - نتيجة) قوية وواضحة، أي أن التغير في هذا المسبب يؤدي إلى التغير في إجمالي التكاليف المتعلقة بهدف التكلفة².

قد يتبادر إلى أذهاننا من الوهلة الأولى أن موجّهات التكلفة هي نفسها وحدات العمل، لكن من خلال التعمق في دراستهما يتبين لنا أن هناك فرق واضح بين كلا المفهومين، فليس دائما تعبر وحدات العمل عن سبب نشوء التكلفة، بحيث يشير (H.Bouquin) إلى أن وحدة العمل التقليدية تقوم بنمذجة تكاليف قسم متجانس ولا يمكن إعتبارها سبب حدوثها، والقانون الأساسي الذي يحكمها هو علاقة إرتباطية إحصائية، أما موجّه التكلفة فيجب أن يمثل السبب الذي يحرك النشاط ويتسبب في حدوث التكاليف³، فموجّهات (مسببات، مولدات) التكلفة يقصد بها تحديدا الظاهرة التنظيمية التي تحدد مستوى التكاليف، بحيث هناك علاقة مباشرة بين موجّه التكلفة ومخرجات النشاط، ومن ثم فإن تكلفة نشاط معين مرتبطة بمحددتين أساسيين يتمثلان في عدد المرات التي يثار فيها النشاط، والظروف التي تم فيها تنظيم هذا النشاط.

أما عن وحدات العمل فما هي إلا تعبير عن العلاقة التي تربط التكلفة بالمنتج، في حين قد لا تكون هناك علاقة مباشرة بين وحدات العمل والوحدات المنتجة من منطق بناء التكاليف على أساس الدراسة السببية لحدوثها، أي ليس بالضرورة لتحديد وحدة العمل لقياس نشاط مركز تحليل معين (مركز تكلفة، مركز مسؤولية) وجود علاقة سببية بين زيادة عدد وحدات العمل ومخرجات المركز، وإنما يتم إختيار الوحدة التي تكون أكثر تعبيرا على مستوى النشاط من بين عدة وحدات. وهو ما لا يسمح بالتسيير الحقيقي للتكلفة لأنه لا يفسر العلاقة الموجودة بين الأنشطة التي تستهلك الموارد والمنتجات أو الخدمات؛ لكن من خلال تطبيق نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة يمكن أن نتعرف عن الأسباب الحقيقية لنشوء التكاليف وبالتالي يمكن تسييرها بطريقة فعالة وإستراتيجية⁴.

¹ - نعيمة بجاوي، دور نظام (ABC) بالتكامل مع نظام (JIT) في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، بحث مقدم للمشاركة في المنتدى الوطني حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، ولاية سعيدة، الجزائر، يومي 10-11 نوفمبر 2009، ص.07.

² - Homgren .Charles.T and al., op.cit, p.146.

³ - سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة-دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة (ENICAB)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2004-2005، ص.79.

⁴ - درحون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.255.

المطلب الثالث: مبادئ نظام (ABC).

التسيير الجيد للتكلفة يتطلب المقارنة بين هذه التكلفة والمنفعة التي تحققها، بحيث ينبغي أن تقابل التكلفة التي تتحملها المؤسسة بتوفير قيمة للزبون، ومن هذا المنطلق جاء نظام محاسبة تكاليف الأنشطة للتدقيق أكثر في العمليات التي تقوم بها المؤسسة على أساس منطق القيمة، وبالتالي إقترح إعادة هيكلة نظام التكاليف على أساس الأنشطة بدل الوظائف، بحيث يميز بين التكاليف الناتجة عن الأنشطة التي تحقق منفعة والتي لا تحقق منفعة.

فالتحكم الجيد في التكاليف يستوجب علينا تحديد الأنشطة التي يجب التأثير فيها للإبقاء على قيمة المنتج مع تخفيض تكاليفه في آن واحد، بحيث كل نشاط يحدث حيز المؤسسة يتسبب في زيادة التكاليف ويفسر التطور العام للتكاليف وليس حجم المنتجات.

وهو ما يفسر الفلسفة التي يقوم عليها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، بحيث يعتبر المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، والأنشطة تستهلك الموارد، ومن ثم لأجل التحكم في تكاليف المنتجات لا بد من التحكم في تكاليف الأنشطة¹.

من هنا يفضل تقسيم المؤسسة إلى أنشطة وليس إلى وظائف أو مراكز تحليل، والإسترشاد بمسببات التكلفة لتفسير ظاهرة سلوك التكاليف ومعرفة العناصر المتسببة في نشأتها².

أثناء القيام بتلخيص خريطة إستهلاك الموارد في المؤسسة ينبغي الأخذ بعين الاعتبار مبادئ أساسية، تتمثل في تحديد سبب إستهلاك الموارد، وطريقة إستهلاكها منذ دخولها للمؤسسة إلى غاية خروجها في شكل منتجات أو خدمات، بالإضافة إلى الرشادة في تحمل هذه التكاليف مقارنة بالمنفعة أو القيمة التي تحققها للزبون.

1 - البحث عن السببية (La recherche de causalité):

الفكرة الأساسية التي يعتمد عليها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة تتمثل في ربط أكبر قدر ممكن من التكاليف غير المباشرة بأسباب نشأتها الحقيقية³.

1- Michel Coucoureux et les autres, op.cit, p.131.

2- Pierre-Laurent Bexos et Carla Mendoza, **le management et performance**, Malesherbes, 1996, p.41.

3 - Michel Coucoureux et les autres, op.cit, p.143.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

يعتبر معيار السببية من بين المعايير المنطقية التي تحكم عملية إستهلاك الموارد في المؤسسة، لأن معرفة سبب نشوء التكلفة سيسهل حتما عملية الرقابة عليها وتخفيضها أو إلغائها إن أمكن، بالإضافة إلى تحديد المسؤول عن ظهور هذه التكاليف.

وباعتبار نظام التكاليف نظام معلومات مساعد على اتخاذ القرارات فإنه يتوجب عليه نمذجة العلاقات السببية (les liens de causalité) بين استهلاك الموارد والمنتجات النهائية بشكل دقيق¹. هذا يوجب معرفة العلاقة التي تربط التكاليف بالاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة سواء كانت مادية، بشرية، أم مالية، أي أن تُحمل تكاليف إستعمال هذه الطاقة بسبب إستغلالها في العملية الإنتاجية أم تُحمل هذه التكاليف فقط لوجود هذه الطاقة بحوزة المؤسسة.

كما يوفر مبدأ السببية إمكانية معرفة تصرفات التكاليف، وتطوراتها، بالإضافة إلى علاقتها بمستوى النشاط، وتأثيرها على قرارات الاستثمار، ونوعية المنتج أو الخدمة النهائية المقدمة للزبون.

2 الإنتظام أو العلاقة الخطية (la traçabilité):

الأعباء التي ترتبط بسبب معين يمكن القول عنها بأنها ذات علاقة خطية (traçable) بمعنى أنها ذات إرتباط خطي مع السبب المنشئ لها.

التجربة الميدانية أظهرت بأنه إذا ما تم تقسيم مؤسسة؛ أين تكاليفها المباشرة تمثل فقط (30%) من إجمالي التكاليف؛ إلى أنشطة بطريقة صحيحة فإن ما نسبته (70%) إلى (80%) من التكاليف تصبح تكاليف خطية (traçable) أي معروفة السبب.

إعتمادا على هذا المبدأ يمكن تصنيف الموجهات (les inducteurs) إلى عدة أنواع حسب الظاهرة التي يفسرها، فنجد موجه النشاط يبين العوامل المفسرة لوجود هذا النشاط، وموجه التكلفة وهو يتعلق بالظاهرة التي تشكل تكلفة النشاط؛ بخلاف وحدات العمل المعتمدة في طريقة الأقسام المتجانسة التي تعبر فقط عن العلاقة الإحصائية بين وحدة القياس ومستوى النشاط. بمركز التحليل².

إن هذا المبدأ يعبر بوضوح عن منطق النظام المتمثل في توفر ثلاث عناصر أساسية، المدخلات- عملية المعالجة- المخرجات، وفي نظام التكاليف فإن المدخلات تتمثل في المعلومات المتعلقة بكميات وقيم المواد الأولية ولوازم الإنتاج، والطاقة العاملة المسؤولة عن عملية التحويل أما عملية المعالجة فتتمثل في تبويب وتصنيف وتحليل هذه

1 - MEVELLEC.P, les paramètres de conception des systèmes de couts, étude comparative, Revue : comptabilité-contrôle-Audit, Printemps, 2003, tome 1, volume1, p.30.

2 - Michel Coucoureux et les autres, op.cit, p.143.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

المعلومات وتحديد المسؤولين عنها، وفيما يخص المخرجات فتلك المعلومات التي تخص النتائج، بحيث يمكن اعتبارها كقاعدة معطيات لاتخاذ مجموعة من القرارات الإستراتيجية.

فإن خاصية الإنتظام والسيرورة في نظام التكاليف تبحث في العلاقة التي تربط بين الموارد د والأنشطة التي تستهلك هذه الموارد، وذلك بمعرفة أنشطة المؤسسة مسبقا قبل البدء في عملية تصميم النظام، ومن ناحية أخرى معرفة العلاقة التي تربط هذه الأنشطة بمواضيع التكلفة في شكل مراكز التحليل أو المسؤولية¹. فبفضل البحث عن العلاقات الخطية يمكن تتبع عملية توزيع الموارد على الأنشطة وبالتالي تحديد كيفية استهلاك الموارد من طرف العمليات أو الأنشطة.

3 المقاربة العرضية (l'approche transversale):

على غرار طريقة مراكز التحليل المعتمدة على المقاربة الوظيفية للمؤسسة أي التقسيم الهيكلي العمودي للوظائف، فإن محاسبة تكاليف الأنشطة تركز على مقاربة المسارات بناء على النظرة العرضية للمؤسسة، بحيث لا يتم وفقا لهذا النظام حساب تكاليف المنتجات على أساس الوظائف: تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج... بل على أساس الأنشطة والتي يمكن أن تلمس عدة وظائف في آن واحد².

4 - القضاء على ظاهرة الدعم الخفي بين المنتجات (les phénomènes de subventionnement):

نظام محاسبة تكاليف الأنشطة يساهم في القضاء على ظاهرة تدعيم أو مساندة المنتجات لبعضها البعض، أي التحميل غير الرشيد للأعباء غير المباشرة لمنتجات على حساب منتجات أخرى. فمثلا الأعباء المتعلقة بإطلاق العملية الإنتاجية لا ترتبط بسلسلة إنتاجية معينة دون غيرها. إن عدم الأخذ بعين الاعتبار هذه الظاهرة يتسبب في مساندة السلسلة الإنتاجية ذات الحجم الكبير لتلك التي تنتج بحجم صغير. كما أن العنصر (المورد) البسيط الذي يستهلكه النشاط إذا لم يؤخذ بعين الاعتبار ضمن نظام حساب التكاليف قد يساهم في دعم العناصر التي تستهلك بأحجام كبيرة من طرف نفس النشاط.

¹ - STOLWY.H et TOURON.P,L'intégration de la comptabilité générale, de la comptabilité analytique et des flux de trésorerie, une réponse aux besoins des entreprises, 18^{ème} congrès de l'association française de comptabilité, Nantes, 14-16 Mai 1998, p.12.
<http://compus.hec.fr/profs/stolowy/perso/papers/ci-fr.pdf>date de consultation:08-12-2014.

² - Michel Coucoureux et les autres, op.cit.p.143.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

عموماً يمكن تسجيل ثلاث أنواع من أثر دعم المنتجات لبعضها البعض الناتجة عن نظام التكاليف غير الفعال، يتعلق الأول بتعدد الأنشطة وتعقيدها، الثاني يرتبط بحجم سلسلة الإنتاج أما الثالث فيخص تأثير الإستثمارات المستغلة في العملية الإنتاجية:

4 7 أثر تنوع الأنشطة وعدم تجانس التكاليف: على خلاف العدد القليل من المؤسسات التي تنتج منتج

وحيد بسوق منخفضة المنافسة أين تكون التكاليف المباشرة تمثل نسبة مهمة إلى التكاليف الكلية، فإن بالمؤسسات المتعددة المنتجات والتي تنشط ببيئة تنافسية شديدة تصبح نظم التكاليف التقليدية غير ملائمة.

في هذه الحالة نلاحظ إنتقال (transferts) التكاليف بين المنتجات، فالمنتجات التي تظهر جد مكلفة في طريقة الأقسام المتجانسة المعتمدة على الحجم فإنها منخفضة التكلفة وفقاً لنظام محاسبة تكاليف الأنشطة، بحيث تنتج هذه الفوارق في التكاليف من خلال عامل تعدد وتنوع الأنشطة من جهة؛ والتي تؤدي إلى توزيع التكاليف بطريقة أكثر دقة على مستوى الأنشطة؛ ومن جهة أخرى عدم معاملة التكاليف على أنها متجانسة لها نفس سبب الإثارة.

4 2 أثر حجم حصة الإنتاج: يظهر أثر حجم سلسلة الإنتاج من خلال تحليل الأنشطة المسؤولة عن

إيجادها، فغالبا ما تكون سلسلة الإنتاج الصغيرة ذات المميزات الخاصة والجودة العالية مكلفة جدا مقارنة بالسلسلة الإنتاجية الكبيرة ذات المواصفات النمطية ومستوى الجودة العادي، فمثلا بالنسبة لتكاليف إنطلاق العملية الإنتاجية (les coûts de lancement) هي نفسها سواء كانت السلسلة الإنتاجية صغيرة أم كبيرة، بحيث لا تتعلق بحجم الحصة المنتجة وإنما بعدد مرات القيام بعملية الإنتاج، لذا لو قارنا نصيب الوحدة من هذا النوع من التكاليف نجد أنه مرتفع بالوحدات المنتجة ضمن سلسلة الإنتاج ذات الحجم الصغير، إلا أن ذلك لا يظهر من خلال التحليل المعتمد على عدد ساعات العمل (الحجم) لأن الحصص ذات الحجم الكبير تغطي تكاليف الحصص ذات الحجم الصغير. ومن ناحية المردود فغالبا ما يكون مرتفعا بالحصص الإنتاجية الصغيرة لأنها يتم إنتاجها حسب طلب الزبون وتستهلك أعباء هيكلية منخفضة مقارنة بالحصص ذات الحجم الكبير. هذا ما يفرض على المؤسسة ضرورة إعادة النظر في أسلوب التخصيص وليس الإعتماد مطلقا على الحجم، فمثلا يمكن تحديد تكاليف الحصص الإنتاجية بناء على عدد الفواتير الموجهة للزبائن.

4 3 الأثر المتعلق بالاستثمارات الإنتاجية: في هذه الحالة تبرز ظاهرة دعم المنتجات لبعضها البعض جليا، لأنها تساهم في رفع تكلفة منتج على حساب منتج آخر، فهناك منتجات تستهلك موارد إنتاج وتستغل إستثمارات الإنتاج أكثر من غيرها، لكن بالإعتماد على اليد العاملة كوحدة قياس وحيدة قد يتسبب ذلك في الإختلال في توزيع التكاليف، لأن هناك بعض المنتجات نمطية بحيث يكون الوقت المستغرق في إنتاجها بسيط بسبب أثر التعلم والخبرة لدى العاملين، في حين هناك منتجات معقدة وتحتاج إلى خبرة ودقة في التنفيذ، فكلما كان عدد وحدات القياس منخفض لنفس مبلغ الأعباء يتسبب حتما في إرتفاع تكاليف وحدة القياس. بالإضافة إلى أن هناك العديد من العوامل التي تتسبب في التحديد السيئ للتكاليف، كالتقدير المنخفض عن المستوى الحقيقي لتكاليف المنتجات التي تعتمد على الإستثمارات التكنولوجية، التقدير المبالغ فيه لتكاليف المنتجات الأخرى، توظيف عمال إضافيين...¹.

5 مبدأ الرشادة في استهلاك الموارد وخلق القيمة (La rationalité):

أثناء تصميم نظام التكاليف لابد من الأخذ بعين الاعتبار القيمة التي يوفرها المنتج مقارنة بتكلفة مختلف العناصر التي تدخل في عملية إنتاجه، بحيث ينتظر من نظام التكاليف المساهمة في خلق القيمة بالنظر لمتطلبات الزبون والاستجابة لاحتياجاته في ضوء القدرات المتاحة للمؤسسة، أي التحكم الجيد في التكلفة والرشادة في تسيير استهلاك الموارد مع خلق القيمة التي يبحث عنها الزبون، وهذا ما يعرف بالتسيير المتزامن للقيمة والتكلفة (la gestion simultanée des coûts et de la valeur)².

بحيث يتجلى مبدأ الرشادة في تصميم نظام التكاليف إذا أخذ بعين الاعتبار الزبون كمحدد رئيسي لنشاط المؤسسة، بحيث الاستجابة لرغباته تُحدد صفات المنتج ورؤيته للقيمة التي يوفرها المنتج أو الخدمة. وبالتالي يمكن أن يساهم نظام التكاليف في دعم تنافسية المؤسسة عن طريق معرفة الأنشطة التي تنشئ القيمة ودعمها وترشيد إستهلاكها الضرورية، وحذف الأنشطة التي لا تتسبب في زيادة القيمة.

¹ -Patrick Boisselier, op.cit, p.p.195-200.

² -MEVELLEC.P, la gestion simultanée des coûts et de la valeur, le défi, cahiers de recherche de l' IAE, université de Nantes, 1998,p.01.
<http://www.iae.univ-nantes.fr/mevlec>date de consultation :08-12-2014.

المبحث الثالث: مقومات ومراحل تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.

المطلب الأول : مقومات ومحددات نجاح تطبيق نظام(ABC).

1 - مقومات تطبيق نظام (ABC):

- هناك العديد من العوامل التي ساهمت في ظهور نظام محاسبة تكاليف الأنشطة(ABC) كبديل عن نظم التكاليف التقليدية، وذلك بسبب التغيرات الهامة في بيئة الأعمال، والتي تجعلنا نفترض توفر المقومات الأساسية لنجاح تطبيق هذا النظام وتحقيق المنافع المنتظرة منه، بحيث أشار الكثير من الباحثين إلى عدة مقومات، منها:
- قناعة إدارة المؤسسة بأن نظم التكاليف التقليدية التي تطبقها لا تعطي التكلفة الدقيقة للمنتجات أو الخدمات بسبب اعتمادها على العمل المباشر كوحدة قياس للنشاط، وموافقتها على تغيير النظام التقليدي ودعمها لتطبيق النظام الجديد (تغيير ثقافة وقناعات التسيير التقليدي)؛
 - عدم نمطية المنتجات بحيث تختلف من حيث الحجم والكمية من وحدة أو سلسلة لأخرى، أو من طلبية لأخرى؛
 - وجود أنظمة معلومات (محاسبة وتسيير...) توفر بيانات دقيقة وتفصيلية بأقل التكاليف عن إستهلاك الموارد، وتسمح بإبراز العلاقة بين التكاليف ومسبباتها؛
 - زيادة عدد الأنشطة المساندة أو الداعمة بالمؤسسة: التصميم، الهندسة والمناهج، البحث والتطوير التكنولوجي، البرمجة..؛
 - تزايد إستخدام أنظمة الإنتاج الحديثة بسبب تطور البيئة الصناعية وإدخال التكنولوجيا، وتراجع الإعتماد على اليد العاملة المباشرة؛
 - إرتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة مقارنة بالتكاليف المباشرة للمنتج أو الخدمة؛
 - وجود التكاليف المشتركة بسبب إستخدام عناصر في إنتاج أكثر من منتج أو خدمة (التكاليف المتصلة (les coûts liés) والتي قد تتسبب في ظهور الدعم الخفي بين المنتجات؛
 - تقدم المؤسسة تشكيلة أو مزيج متنوع من المنتجات أو الخدمات؛
 - تمييز العمليات الإنتاجية والمسارات بالتعقيد؛
 - صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات أو الخدمات وبالتالي صعوبة تفسير أسباب ربحيتها أو خسارتها؛

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

- صعوبة تتبع تغيرات أسعار المنتجات أو الخدمات المنافسة وعدم معرفة أسبابها، وإرتفاع حجم المبيعات مع إنخفاض الأرباح دون وجود تفسير واضح للظاهرة؛ وبالتالي فقدان المؤسسة للعديد من العملاء وتراجع حصتها من السوق؛

- إشتداد حدة المنافسة في السوق التي تنشط فيه المؤسسة محليا أو دوليا¹؛

- الإهتمام بدقة تخصيص تكاليف الأنشطة المساندة وإعتمادها في ترشيد القرارات الإدارية؛

- قصر دورة حياة المنتجات، مما يتطلب التطوير المستمر للمنتجات بما يتوافق وتوقعات العملاء الحاليين والمتوقعين؛

- تخطيط برامج تدريب حول النظام الجديد (ABC) لمستخدميه، ومن يتولون مهمة تسييره².

إن تطبيق نظام محاسبة الأنشطة بالمؤسسات الصناعية يتطلب منها توفر مجموعة من الشروط حتى تؤدي وظيفتها، بحيث ينبغي أن تكون المنافع المتوقع تحصيلها من تطبيق النظام تفوق تكلفة وضعه وتشغيله، لأن عملية وضع نظام محاسبة الأنشطة حيز التطبيق عملية معقدة تتطلب توفر كفاءة وخبرات عالية وتستنفذ الجهد والوقت الكبير. بالإضافة إلى إمكانية تقسيم عمليات المؤسسة إلى أنشطة بدل الوظائف، وتحديد لكل نشاط مسبب تكلفة يمكن قياس حجمه، وتوفير تقنيات للتسيير ونظم معلومات ذات جودة عالية تسمح بتوفير بيانات ومعلومات دقيقة عن التكاليف والأنشطة، وهذا بعد فقدان الثقة في المعلومات الناتجة عن النظم التقليدية³.

2 - العوامل المؤثرة في عملية تطبيق نظام (ABC):

ذكر الباحثين: (Olivier de La Villarmois et Hubert Tondeur) أربعة عوامل رئيسية تؤثر في تطبيق نظام محاسبة الأنشطة تمثلت في: تأثير التطور التكنولوجي على العملية الإنتاجية، تأثير تغيرات البيئة على المؤسسة (المنافسة)، الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة، والهيكل التنظيمي⁴؛ بالإضافة لبعض المتغيرات التي لا تقل أهمية عن هذه العوامل والتي يمكن إعتبارها عناصر ممهدة أو تحث على التفكير في تبني نظام محاسبة الأنشطة، منها: إنخفاض المردودية، تراجع حصة المؤسسة في السوق، وجود ضغوطات تنافسية على المنتجات الجديدة، تطور أنظمة المحاسبة وتغير الهياكل التنظيمية⁵.

1- ماهر موسي درغام، مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبي على الأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول، يونيو 2007، الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين، ص.35.

2- إيهاب نظمي وآخرون، الأصول المحاسبية و الأسس العلمية في محاسبة التكاليف- المدخل النظري والتطبيقي، ط1، دار وائل، الأردن، 2011، ص.345.

3- الشنطي أيمن، شقر عامر، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2006، ص.112.

4- Olivier de la Villarmois et Hubert tondeur, op.cit, p.8.

5- Idem, p.13.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

كما قام الباحث (Ahmed Fath-Allah RAHMUONI) باستقراء عدة دراسات سابقة تناولت شروط وعوامل نجاح تطبيق نظام محاسبة الأنشطة، ولخصها فيما يلي:

- العوامل المتعلقة بالأفراد: تصرف الأفراد إتجاه التغيير، المساندة غير الرسمية من طرف القيادة، مشاركة الموظفين في تنفيذ برنامج وضع النظام؛
- العوامل التنظيمية: ثقافة المؤسسة، حجم المؤسسة، مساندة ودعم الإدارة العامة، توفر الموارد، إمكانية إستغلاله من طرف الأفراد غير المحاسبين، علاقة النظام بمعايير قياس الأداء، علاقة النظام مع نظام الجودة، علاقة النظام مع الإستراتيجية التنافسية، وضوح الأهداف، طبيعة المراقبة، الهيكل التنظيمي، التكوين، نوعية المعلومات وعلاقتها بنظام المكافآت؛
- العوامل التكنولوجية: أهمية التكاليف غير المباشرة، تعقيد مسارات العملية الإنتاجية، تنوع المنتجات أو الخدمات، الحاجة للمعلومات الناتجة عن النظام للإستخدام في إتخاذ القرار، توافق نظام محاسبة الأنشطة مع تعقيد الأنظمة الموجودة؛
- مواصفات المهام: عدم الثبات، إستقلالية المستخدمين، تغير مهام ومسؤوليات المستخدمين؛
- العوامل المتعلقة بالبيئة: عدم تجانس وثبات الطلب، زيادة حدة المنافسة، قنوات إتصال جيدة مع الأطراف الخارجية¹.

المطلب الثاني: مراحل تصميم نظام (ABC):

تمر عملية تصميم نظام محاسبة الأنشطة بعدة مراحل يمكن إيجازها فيما يلي:

1 تحليل وتحديد أنشطة المؤسسة:

هذه المرحلة حقيقة هي المرحلة الأكثر أهمية وتعقيدا أثناء وضع نظام محاسبة الأنشطة، لأنها تتضمن تعيين كل أنشطة المؤسسة التي تساهم في تحقيق أهدافها. وهذا لا يعني بالضرورة إلزامية إحترام هيكلها التنظيمي وإنما يتم تتبع وتعيين الأنشطة التي تساهم في تحقيق الأهداف. بحيث لا بد لهذه الأخيرة أن ترتبط بمخرج أي تكون

1 - Ahmed Fath-Allah RAHMOUNI, *la mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises : caractéristiques et facteurs d'adoption et de succès*, thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Université du SUD TOULON- VAR, France, 2008, p.p-122-124.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

ذات علاقة بمنتوج، خدمة أو زبون¹. لأن الاختيارات التي تتم في هذه المرحلة ستحدد طبيعة المعلومة التي تنتج عن هذا النظام في المستقبل.

من أجل تحليل الأنشطة بشكل فعال وملائم يجب إشراك مختلف العاملين المسؤولين عن أداء المهام المختلفة داخل المؤسسة، لأن هناك بعض الأنشطة غير معروفة من طرف الإدارة المركزية، كما أن تنوع وكثرة الأنشطة ينبغي أن لا يمثل عائقا أمام الإدارة في تبني نظام (ABC)، بشرط المقارنة بين الربح والتكلفة أثناء القيام بعملية تحليل الأنشطة، بحيث يجب أن تكون المنفعة المحصلة من جراء الدقة والتفصيل في التحليل تفوق تكلفة القيام بذلك².

من أجل الحصول على جدول يجمع كل أنشطة المؤسسة لابد من المرور بعدة مراحل للتحليل منها:

- أولا لابد من أخذ نظرة شاملة حول المؤسسة بهدف معرفة حركة تدفقاتها (مادية، مالية، معلومات، قرارات...)، وأهدافها ووظائفها الرئيسية؛
- القيام بتحليل هذه الوظائف بشكل تنازلي إنطلاقا من المستويات العليا للسلطة إلى أدنى مستوى من الهيكل التنظيمي، بالتفصيل والتحليل الذي نطمح إليه؛ آخذين بعين الاعتبار تجنب التفصيل غير المحدي الذي يتسبب في زيادة تكلفة العملية وضياح الفكرة المحورية للتحليل. هذه الخطوة تسمح بتحديد العمليات الرئيسية لهذه المؤسسة. ويمكن أن نستعين في جمع المعلومات خلال هذه المرحلة بالمقابلات الشخصية والاستبيانات بهدف إشراك جميع العاملين بالمؤسسة في عملية تحليل وتحديد الأنشطة.
- يتم تعريف كل نشاط من خلال ما يسمى ببطاقة الأنشطة أو خرائط التدفق التي تبين بالتفصيل كل خطوة من خطوات عملية التصنيع منذ إستلام المواد الأولية وإلى غاية آخر عملية في الإنتاج والتسليم للعميل، ويجب إثبات كل مرحلة يمر بها المنتج من: مناولة المواد، وقت الإنتظار، إنتقال المنتج بين مراحل الإنتاج، التخزين، الفحص، التسويق...، كما لابد من تسجيل الوقت المستغرق في كل نشاط لأنه يعتبر مؤشر جيد لقيمة الموارد التي تستهلكها الأنشطة³ (كما سنرى لاحقا عند دراسة نظام محاسبة تكاليف الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)، ثم بعد ذلك يتم عرض أنشطة المؤسسة التي تم

1 - Patrick Boisselier, op.cit, p.206.

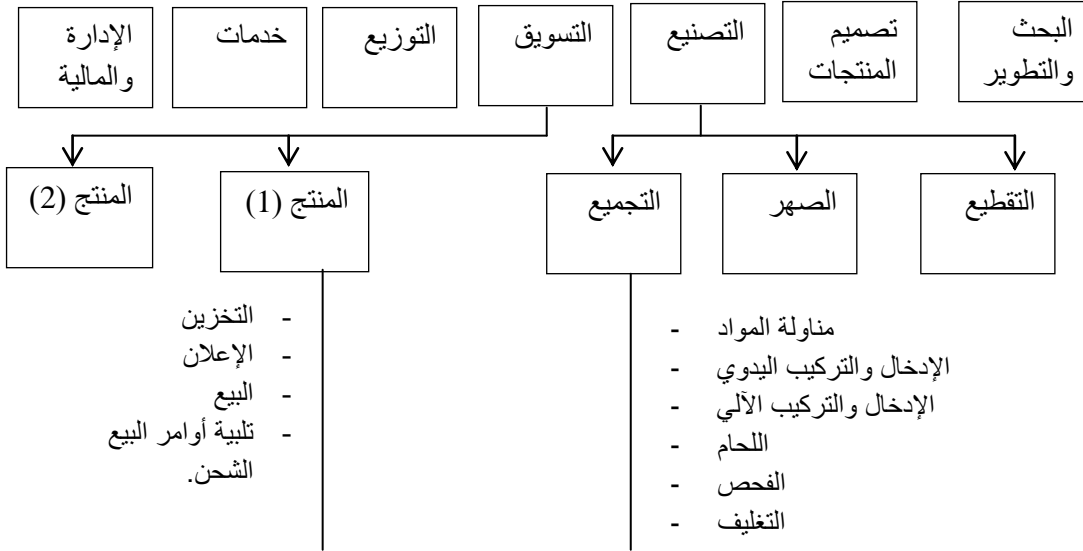
2 -Ravignon. L et les autres, **la méthode ABC/ABM, piloter efficacement une PME**, édition d'organisation, Paris, 1998, p235.

3 - نعيمة يجاوي، مرجع سبق ذكره، ص.8.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

تحديدها في شكل مصفوفة تقاطع بين الوظائف (المسارات أو العمليات) والأنشطة التي تتضمنها، كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-4): تحليل وظائف وأقسام المؤسسة إلى أنشطة.



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص.170.

لتحقيق أهداف تحليل الأنشطة ينبغي جمع معلومات حول كل نشاط من أجل التمكين من حساب تكلفته، وتسييره بطريقة أفضل، ومعرفة خصائص ومواصفات كل نشاط والتي على أساسها يتم تجميع مختلف المهام التي تحقق خصائص هذا النشاط تحت مسمى نشاط معين، وبسبب كثرتها وتعددتها فإنه من غير المجدي البحث عن مسبب حدوث كل مهمة، بل يتم تجميع المهام المتشابهة في شكل نشاط واحد واستخدام مسبب أو مولد واحد لتكلفة هذا النشاط¹.

2 تخصيص الموارد المستهلكة للأنشطة:

خلال هذه المرحلة يتم تخصيص كل الأعباء لمختلف الأنشطة، والتي تمثل موارد عمل النشاط²، بحيث يتم استخدام خلال هذه المرحلة موجهات (مسببات) الموارد -المشار إليها سابقا- من أجل تتبع الموارد المستهلكة

¹ - شحاته السيد شحاته، أحمد محمد نور، مرجع سبق ذكره، ص.128.

²

- Hamid Bachir BENDAOU, La comptabilité par activité (méthode ABC), p.8.

<http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/comptabilite-par-activite-abc.pdf> date de consultation:22-01-2015.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

من طرف الأنشطة، وهي شبيهة بمنطق مفاتيح التوزيع كما يعرفها (C.Mondoza): "مفاتيح توزيع تستخدم لتقسيم الموارد على الأنشطة وهي تستعمل لتسيير التكاليف"¹.

3 إختيار موجهاً (مسببات) التكلفة:

من أجل إختيار موجه تكلفة يجب تحديد لكل نشاط العامل المسؤول عن تغيير تكلفته، أي البحث عن سيورة التكلفة (tracer) وكيفية تشكل النشاط، يتمثل هذا العامل في موجه التكلفة² (l'inducteur de coût)، فإذا ما كان النشاط يتأثر بالحجم نقوم بإختيار موجه كمي مثل: "عدد الوحدات المنتجة"، ولذلك فإن موجهاً التكلفة متعددة منها ما يرتبط بحجم الإنتاج، ومنها ما يرتبط بالحصص أو سلاسل الإنتاج، ومنها ما يتعلق بهيكل الإنتاج³.

كما يتم تحديد بعض الموجهاً غير الكمية الخاصة ببعض الأنشطة الإستثنائية؛ أي أن تكلفة هذه الأنشطة لا ترتبط بحجم الإنتاج؛ بحيث وجود مثل هذه الموجهاً يهدف إلى ترشيد عملية تحميل تكاليف بعض المنتجات التي يتم تصنيعها بكميات صغيرة⁴.

4 تجميع الأنشطة في شكل مراكز تجميع (مسارات):

نظراً لتعدد الأنشطة التي تحتوي عليها المؤسسة والتي قد تتجاوز المئات، فإن تحليلها يحتاج إلى عناية كبيرة مما يجعل من نظام (ABC)، نظام معلومات ثقيل وجد مكلف، لذلك على المؤسسة التي تريد أن تستعمل هذا النموذج في تحليل تكاليفها القيام بتجميع عدد من الأنشطة التي تتميز بمواصفات متشابهة في شكل أنشطة كلية أو مراكز تجميع قصد الإبقاء على نظام قابل للتسيير، رغم ما تسبب فيه هذه العملية من تقليل دقة المعلومات، وتقليل عدد الأنشطة، إلا أنه يجب الأخذ بعين الاعتبار الأنشطة التي تستهلك نسبة مهمة من موارد المؤسسة.

إن مراكز التجميع هذه تسمح بتجميع الأنشطة الموجهة لإنتاج مخرج نهائي، بحيث يتحقق التلاؤم بين هذه الأنشطة التي يتم تحميلها لمواضيع التكلفة. وفي حالة إمكانية تعيين وتحديد موجه مشترك فيما بينها يجرى فعلاً

¹ - نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص.9.

2- Patrick Boisselier, op.cit, p.203.

3 - KHALDI Mustapha, L'évaluation des procédé de calcul des coûts et de la gestion des prestations de l'établissement public hospitalier algérien -approche critique, Thèse de doctorat en science de gestion, faculté des science Economiques et de Gestion , Université Aboubekr Belkaid, Tlemcen, 2011-2012, p.177.

4 - Michel Coucoureux et les autres, op.cit, p.132.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

عن جميع الأنشطة المكونة لمركز التجميع (موجهات الأنشطة)؛ وهو نادرا ما يحدث ؛ فهذا لا يطرح أي إشكال بسبب عدم ظهور إنحرافات عن عملية تجميع الأنشطة.

أما في حالة ارتباط النشاط بعدة موجهات، وتكون هذه الأنشطة قابلة للتجميع في شكل مركز تجميع واحد فينبغي تحديد موجه خاصة بالمركز ككل، بحيث يكون ذا ارتباط وثيق بمجموع الأنشطة المكونة له، وذلك بهدف الحد إلى أقصى قدر ممكن من الانحرافات الناتجة عن عملية التجميع، وقد يتم على أساس هذه الوحدة تخصيص تكاليف الأنشطة المجمعة في شكل مسار لمختلف مواضيع التكلفة¹.

يتم الاستعانة أثناء هذه المرحلة بمصفوفة التقاطع بين الأنشطة والموجهات، بحيث من خلالها يمكن تحديد الأنشطة التي تشترك في نفس الموجه وبالتالي يتم تجميعها في نفس مركز التجميع، ومن ثم يتم إعتبار موجه التكلفة أداة قياس تعبر عن مستوى هذا المركز، كما هو مبين في المثال التالي:

¹ - Patrick Boisselier, op.cit, p.p.206-207.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

الجدول رقم (2-5): مصفوفة تقاطع الأنشطة بموجهات التكلفة.

رقم أعمال	زمن مراقبة	عدد مرات تدخل	ساعة يد عمل	ساعة تركيب آلة	ساعة تصنيع آلة	الحصص عدد	الطلبات عدد	المشتريات الكمية	الموجهات الأنشطة
								×	تسيير مواد أولية
								×	تسيير قطع
						×			تحضير آلات
						×			تخطيط الأوامر
					×				إنطلاق عملية التصنيع
		×							الصيانة
			×						تركيب يدوي
				×					تركيب آلي
						×			تسيير الحصص
	×								مراقبة الجودة
				×					التوزيع
×									التنظيم العام

Source : Patrick Boisselier, op.cit, p.210.

5 تحميل تكاليف الأنشطة لمواضيع (أهداف) التكلفة:

الخطوة الأولى: من خلال تحليل الأنشطة تصبح الأعباء غير المباشرة بالنسبة للمنتجات (مواضيع التكلفة) مباشر بالنسبة إلى مراكز تجميع الأنشطة، وعلى هذا الأساس يتم تحميلها مباشرة للمركز الخاص بها دون إجراء أي توزيع بين مختلف المراكز¹، كما هو حال الأعباء المباشرة بالنسبة للمنتجات في الطرق الكلاسيكية، وهي أعباء تلك الأنشطة التي تنتمي لمركز تجميع واحد.

1 - ALAZARD .C et SEPARIS,op. cit, p.261.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

إلا أنه قد تظهر بعض عناصر الأعباء غير المباشرة (الموارد المستهلكة) على أنها غير مباشرة بالنسبة لمواضيع التكلفة وفي نفس الوقت غير مباشرة بالنسبة لمراكز تجميع الأنشطة - وهي تلك الأعباء المتعلقة بأنشطة تنتمي لأكثر من مركز تجميع- ، مما يتطلب إعادة توزيعها على مختلف مراكز الأنشطة باستعمال مفاتيح توزيع من تقدير المسؤولين عن نظام التحليل، بحيث يفضل تجنب ظهور هذا النوع من الأعباء أو على الأقل تدنيها أقصى ما يمكن لأن وجودها يبقى على ظاهرة التقدير الشخصي في التوزيع¹. وهو ما قد ينتج عنه بعض الانحرافات في حساب التكلفة النهائية مما دفع بأبرز المؤلفين حول هذا النظام وعلى رأسهم (KAPLAN) و(COOPER) إلى اقتراح عدم توزيع هذا النوع من الأعباء غير المباشرة بل تجميعها في مركز تحليل مميز وتخصيصها مباشرة لمواضيع التكلفة².

الخطوة الثانية: وبعد القيام بتجميع النشاطات في مركز تجميع معين يتم حساب التكلفة الوحودية لمولد التكلفة بوحدة مشتركة كما يلي³:

التكلفة الوحودية لموجه التكلفة = مجموع الموارد المستهلكة من طرف مركز التجميع / عدد الموجهات.

الخطوة الثالثة: حساب سعر تكلفة المنتجات أو الخدمات.

بعد دراسة مختلف المراحل التي تمر بها عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة يتضح لنا أن حساب التكاليف النهائية للمنتجات بالإضافة إلى التخصيص المباشر للتكاليف المباشرة يمر بالخطوات التالية:

- 1 تخصيص الأعباء المباشرة (مواد أولية، أعباء مباشرة أخرى...) مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتجات؛
- 2 توزيع الأعباء غير المباشرة للمنتجات بين مراكز تجميع الأنشطة؛
- 3 تحميل تكلفة مراكز تجميع الأنشطة للمنتجات تناسب كل مع إستهلاكهم لمولدات التكلفة ، وهو ما يوضحه الشكل الموالي:

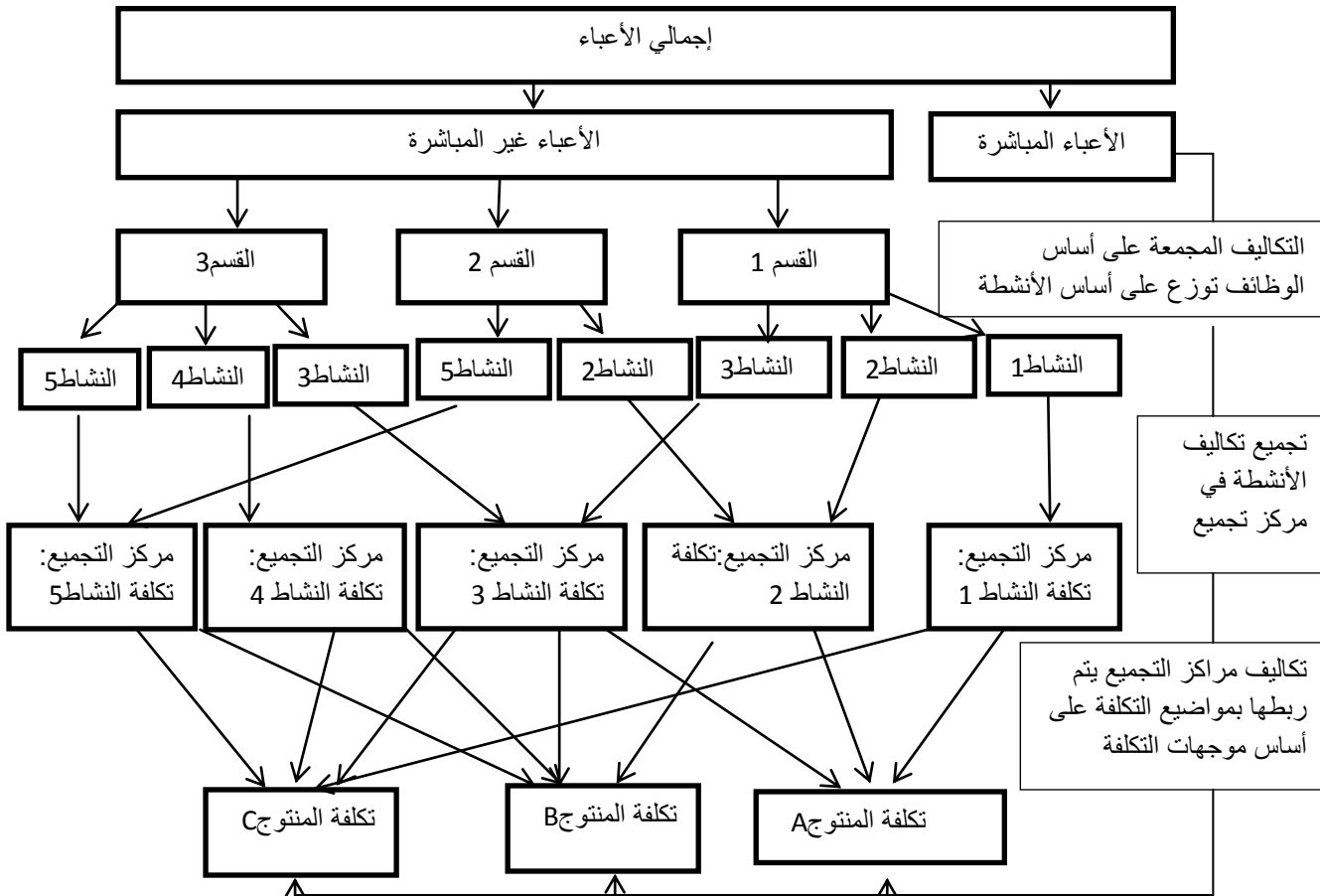
1 - Michel Coucoureux et les autres, op.cit, p.132.

2-KAPLAN.S. R et COOPER.R.,op.cit, p.110.

3- إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 175.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

الشكل رقم (2-5): معالجة الأعباء وفقا لنظام محاسبة الأنشطة (ABC).



Source : Patrick Boisselier, op.cit, p.204.

المطلب الثالث: صعوبات وضع نظام (ABC).

لقد بينت العديد من الدراسات التي إهتمت بنظام محاسبة الأنشطة عدد لا بأس به من فوائدها في تسيير المؤسسة (حساب ونمذجة التكاليف، تحليل الأداء، اتخاذ القرار...). بحيث اعتبرت من أفضل الطرق في حساب التكاليف، وكحل مناسب للمشاكل التي واجهت الطرق التقليدية بسبب استجابتها للتطور التكنولوجي والتنظيمي للإنتاج، لكن يتوقف ذلك على الناحية النظرية فقط أما من الناحية التطبيقية فإنها صعبة ومعقدة جدا، بالإضافة لعدة عوامل تؤثر على إمكانية تبني الطريقة ونجاحها، منها:

- 1 - مقاومة التغيير: تبني نظام (ABC) يتسبب في تغير طريقة تشغيل وتسيير المؤسسة، ومن طبيعة الأفراد مواجهة كل تغيير حديث إذا لم يتعرفوا على فوائده، فأول صعوبة تواجه تطبيق نظام (ABC) هم الأفراد من أجل دفع خطر التأثير على مكافئهم.

كما يمكن أن تنتج مقاومة تطبيق هذا النظام من خلال تغيير النظرة لهيكل المؤسسة من التنظيم العمودي للسلطة والمسؤولية إلى التنظيم العرضي الذي يعامل الأنشطة التي لها نفس المسببات بنفس المعاملة رغم انتمائها لمستويات مختلفة من السلطة، هذا ما يدفع بمسؤولي الوظائف إلى مقاومة هذا التغيير لأنه يتسبب في توزيع سلطتهم وتخفيضها، بحيث يصبح العمل جماعي بشكل عرضي دون وجود لحواجز وظيفية أو سلطوية.

2 - **العوائق الثقافية:** إتباع الطرق التقليدية لحقبة من الزمن ولد لدى أفراد المؤسسة تيارات فكرية تركز على سلوك التكاليف المتعارف عليه، هذا الاعتقاد يعتبر من أهم الصعوبات التي تواجه عملية وضع نظام محاسبة الأنشطة، مما يتطلب تغيير ثقافة المؤسسة بما يتوافق والتنظيم على أساس الأنشطة، والبحث عن مسببات التكاليف، بحيث تصبح ثقافة تخفيض التكاليف هي السائدة بالمؤسسة.

3 - **جهل منافع المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة:** من أجل نجاح تطبيق نظام (ABC) لابد من إعداد دراسة حول المنافع التي يمكن أن يوفرها هذا النظام من معلومات ومدى مساهمتها في إتخاذ القرار ورسم الاستراتيجية ومقارنتها بتكلفتها وضعها. لأن التقدير المبالغ فيه في منافع هذه الطريقة يعتبر خطأ فادح، لأن الفائدة المرجوة هي المساهمة في توفير معلومات لتسيير المؤسسة.

4 - **ارتفاع تكلفة وضع نظام (ABC) حيز التطبيق:** أو ما يعرف بالتكلفة المرفوضة من ناحية التسيير (un coût prohibitif)، وهي تلك الناتجة عن طول مدة تحليل العمليات والمسارات نتيجة كثرتها وتعقيدها، وارتفاع تكلفة جمع البيانات لأنها تتطلب موارد كبيرة وقدرات معرفية ومهارة تأهيلية عالية من أجل التحديد الدقيق للأنشطة وموجهاها، هذا ما قد يؤدي بعملية البحث عن الأمثلة مصدرا للأخطاء. إن عملية تنمية أنشطة المؤسسة يفرض عليها ضرورة تطوير أدوات التسيير، والتجديد المستمر في نماذج تقييم التكاليف عبر الزمن، وهذا من أجل الحصول على معلومات محاسبية دقيقة ما أمكن¹.

بالإضافة للمعوقات المشار إليها آنفا هناك بعض المعوقات الميدانية التي يمكن أن تصادف عملية وضع نظام محاسبة الأنشطة، منها:

- **مشكل الأنشطة المشتركة وذات الطبيعة الخاصة:** تواجه عملية وضع هذا النظام ببعض المؤسسات مشكل كون معظم التكاليف تخص أنشطة مؤدات على مستوى المؤسسة ككل مما يصعب تخصيصها

¹ - Hamid Bachir BENDAOU, op.cit, p.12.

للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة، بالإضافة إلى صعوبة الحصول على بيانات الأنشطة غير المتكررة، وتلك التي تخص المهام البشرية المتعلقة خاصة بالمهارة أو الكفاءة.

- **مشكلة توزيع الطاقة غير المستغلة:** قد لا يتم إستغلال جزء من الطاقة المتاحة - وهو ما يمثل التكاليف الثابتة- من طرف نشاط معين، مما يطرح إشكالية تخصيصه للمنتجات أو الخدمات لأنه حقيقة لم يتم إستغلال هذا الجزء من التكاليف في صنع المنتج أو تقديم خدمة معينة، لكنه مرتبط بفترة النشاط مما يتعين تحميله لمواضيع التكلفة. هذا الإشكال أدى إلى التفكير في عدم توزيع هذا الجزء من التكاليف على مراكز التجميع، وإنما يتم تجميعها في مركز خاص بها وإدراجها كمصاريف عامة. لكن هذه المعالجة تعتبر مجرد تطبيق لنظام التكلفة الكلية بطريقة معدلة، مما يعني الخروج عن فلسفة نظام تكاليف الأنشطة والتي تحمل المنتجات بجميع التكاليف بما فيها هذا النوع من التكاليف.

- **مشكل عدم ملائمة بيانات نظام تكاليف الأنشطة لخدمة القرارات:** البيانات الناتجة عن نظام محاسبة الأنشطة موجهة لخدمة الأغراض الإستراتيجية على المدى الطويل، لذا لا بد أن تتميز بالدقة والتوافق مع هذه الأغراض . فقد يتطلب الأمر أن تكون البيانات التي تعتمد عليها كمدخلات أو تنتجها كمخرجات هي خليط من البيانات التاريخية الفعلية والبيانات التقديرية، وتواجه الإدارة مشكلة الحصول على البيانات الملائمة لقراراتها في ظل نظام تكاليف الأنشطة، مما يستدعي إختيار البيانات التي تغطي نوعية ومدى القرار.

- **مشكلة الأنشطة وارتباطها بقيمة المنتج:** يتسم نظام محاسبة الأنشطة باشماله على جميع أوجه نشاط المؤسسة، ولكن عند تجميع الأنشطة المتجانسة في مجموعات النشاط قد يتضح أن هناك نوعية من الأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج، وهذه النوعية يجب حصرها واستبعاد تكاليفها من التحميل على المنتجات مستقبلا.

- **مشكلة صعوبة اختيار مسيب تكلفة لكل نشاط:** قد ينتج عن توصيف الأنشطة ظهور عدد من الأنشطة غير المتجانسة مما يصعب تجميعها في مركز تجميع معين والتعبير عن هذا المركز بوحدة واحدة، هذا ما يطرح مشكل تحديد موجه تكلفة لكل نشاط وبالتالي إستخدام الأسس المناسبة لتحميل تكاليفها للمنتجات، وفي هذا الصدد فإنه يمكن استخدام أساليب التحليل الإحصائي عند تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في مجال تجميع الأنشطة داخل مجموعات التكاليف، ويمكن استخدام أساليب الارتباط البسيط أو المتعدد لتحديد درجة الارتباط أو التجانس بين مجموعة المهام داخل كل

نشاط أو الأنشطة داخل كل مركز تجميع، كما يمكن استخدامه أيضاً في إختيار مسبب التكلفة الذي يكون معامل ارتباطه أكبر بعناصر التكاليف الخاصة بالنشاط مقارنة بالمسببات الأخرى¹.

لابد من الإشارة إلى أنه ليس بالضرورة كل المؤسسات بحاجة لوضع نظام محاسبة الأنشطة، وإنما لابد أن يتماشى قرار إختيار نظام دون الآخر مع درجة تعقيد العمليات الإنتاجية، نظم الإنتاج المتبعة، التكنولوجيا المستخدمة، كفاءة الأفراد، وثقافة المؤسسة. فالمؤسسات التي بها نشاط إنتاجي غالباً ما يكون ثابتاً، وذات أنشطة متجانسة يمكن أن تتبع الطرق البسيطة لحساب التكاليف لكونها غير مكلفة، هذا ما يجعلنا نحكم بأن نظم التكاليف التقليدية لازالت وستظل نافعة لبعض المؤسسات. وعلى النقيض، بالنسبة للمؤسسات التي تصنع منتجات مميزة وغير متجانسة أين يتم إستهلاك الموارد من طرف الأنشطة ليس بنفس الأسلوب بصفة دائمة، أي أن عملية الإنتاج تتطلب كل مرة أنشطة مختلفة عن الأنشطة المقدمة سابقاً، وباستخدام تكنولوجيا متطورة يصبح لزاماً عليها أن تبني نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة أخذاً بعين الإعتبار هذا التعقيد. ومن هنا يتأكد أنه من الأهمية بمكان ربط النتائج المحققة بالنظام المعتمد في حساب التكاليف من أجل تقييم وقيادة أداء المؤسسة، فحساب التكاليف يستخدم للحكم على حدث التسيير، لكنه كذلك يعبر عن المرحلة الانتقالية بين قياس نتائج حدث التسيير والقرار المتخذ مستقبلاً، لذا يمكن اعتباره من أفضل المؤشرات للحكم على فعالية أدوات التسيير.

المطلب الرابع: مزايا وحدود نظام (ABC).

1 - مزايا تبني نظام محاسبة الأنشطة (ABC):

لقد قدم هذا النظام منافع لا يستهان بها في الميدان الصناعي الذي يتميز بالتكنولوجيات العالية في التسيير والإنتاج، وذلك بتوفير معلومات محاسبية دقيقة تساعد في عملية التخطيط والرقابة على التكاليف، وكذا اتخاذ القرارات خاصة فيما يتعلق بتحديد الأسعار التنافسية. وسوف نسرّد بعضها منها كما يلي:

- الفصل بين حجم الإنتاج والتكلفة الإنتاجية باستعمال نموذج مسببات التكلفة، فقد تكون المنتجات المنخفضة الحجم مرتفعة التكلفة نتيجة تعقد عمليات صنعها، كما يمكن للمنتجات ذات الحجم المرتفع أن تكون منخفضة التكلفة بسبب بساطة العمليات المسؤولة عن إيجادها؛

¹ - سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين، يناير 2007، ص.ص. 224-226.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

- يوفر نظام (ABC) معلومات دقيقة حول كيفية إستهلاك الموارد المتاحة، وعن مستوى الأنشطة مما يسهم في عملية التسيير والعمل على حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة، وتدعيم التي لها قيمة مضافة؛
- تعبر بطريقة جد دقيقة عن تكلفة وحدة القياس مما قد يساعد المسيرين في عملية تسعير المنتجات وتقييم ربحية الخطوط الإنتاجية¹؛

- على الصعيد الإستراتيجي يسمح نظام (ABC) بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة، والمتعلقة بأي قرار قد يمس منتج معين، كما يمكن إنطلاقا من هيكلية التكاليف تقييم مختلف مراكز المسؤولية؛

- يسمح نظام (ABC) بحساب تكاليف المسارات، فتكلفة أي مسار تعبر عن درجة استقلالية وظائف المؤسسة عن بعضها البعض، بحيث توضح تكلفة المسارات أن الأداء الجيد لا يرتبط فقط بتدنية تكلفة كل قسم على حدا، ولكن حتى فيما يتعلق بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين أقسام المؤسسة²؛

- يعتبر نظام (ABC) قاعدة معلومات للتسيير على أساس الأنشطة (ABM)، بحيث تسمح للمسيرين على أساس مولدات التكلفة وتجميع الأنشطة بتقويم بصفة إستراتيجية آثار بعض القرارات على التكاليف والنتائج. فمثلا بالنسبة لإستراتيجية المفاضلة قد تنتج المؤسسة أصناف صغيرة الحجم (des séries courts)، بحيث استعمال وحدات العمل التقليدية لحساب التكاليف لا يتلاءم مع هذه الأحجام الصغيرة للإنتاج بسبب التدعيم الخفي بين المنتجات، وبالتالي التحليل على أساس مسببات التكلفة قد يؤدي إلى تجنب هذه الآثار السلبية في التحليل؛

- يمثّل نظام المحاسبة الأنشطة سندا مهما للتكلفة المستهدفة (Target Costing)، وذلك بتوفير نموذج مفيدا لتحليل التكاليف غير المباشرة بهدف إظهار الصعوبات التي قد تواجه المؤسسة في عملية التصنيع، خاصة فيما يتعلق بتقدير التكاليف غير المباشرة المستقبلية أثناء تحديد سعر البيع المستهدف³.

1- إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 182.

2- مرابطي نوال، مرجع سبق ذكره، ص. 152.

3- درجمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 265.

2 - حدود نظام (ABC):

بالرغم من الجوانب المشرفة التي يفرزها نظام (ABC)، وكل ما أثاره من جدل في الأوساط العلمية واعتباره كحل مقنع لإدارة وتسيير التكلفة خلال سنوات الثمانينيات، إلا أن ذلك لم يمنع من تسجيله بعض النقائص من بينها:

- إن انتهاج أسلوب حساب التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب اللجوء إلى تسيير المؤسسة بالاعتماد على هذه الأنشطة، وهو ما يتعارض وواقع المؤسسات التي يتأسس هيكلها التنظيمي على المفهوم التaylorي التسلسلي أو الوظيفي بحيث لا يتماشى ومفهوم التسيير على أساس الأنشطة، إلا أنه يمكن التغلب على هذه السلبية بتكليف هيكلها التنظيمي المتكون من أقسام متجانسة مع حصيلة الأنشطة التي تتمتع بها؛

- إن المتعمق في دراسة نظام (ABC) يتبين له أن المبدأ الأساسي الذي يعتمد عليه هو نفسه المبدأ الذي يركز عليه طريقة الأقسام المتجانسة، بحيث يمكن اعتبار كل نشاط له أهمية من حيث التكلفة كقسم من الأقسام المتجانسة، وأن كل مولد تكلفة قد يصلح أن يكون وحدة عمل. غير أن إعادة تصنيف الأعباء على مستوى الأقسام باعتماد نظام (ABC) ليس بغير جديدة كما يروج لها مؤيدوه ما دام أن الضمون بقي نفسه؛

- إن التعمق في تحليل الأنشطة أكثر من اللازم قد يجعل من نظام (ABC) جد مكلف من ناحية وضعه أو تشغيله، وحتى تتمكن المؤسسة من تخصيص الموارد المستهلكة من طرف نشاط معين للمنتج، يجب أن يكون أساس الاستهلاك هو نفسه بين مختلف الموارد، وهي حالة تكاد تكون منعدمة في الواقع، وحتى لو تعلق الأمر بالتكاليف المتغيرة فإنها لا تستهلك بصفة تناسبية من طرف المنتجات مما يجعل من التكلفة المخصصة للمنتجات غير دقيقة دائما مهما دققنا نظام المعلومات المولد لها¹؛

- على الرغم من أن هذا النظام هو نظام لتخصيص التكاليف إلا أنه تبقى هناك بعض التكاليف لا يتم تخصيصها إلى أي من الأنشطة، بحيث تجمع في مركز تجميع (تحليل) مميز ليتم تحميلها في نهاية الأمر لمواضيع التكلفة باعتماد أساس تقديري، مما لا يقضي على العشوائية في تحميل التكاليف والتي كانت من أبرز نقائص نظم التكاليف التقليدية².

1- درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 266.

2- إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 188.

المبحث الرابع: تطوير نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.

المطلب الأول: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة الموجه بالوقت.

1 - التعريف بنظام (TDABC)

من أجل تجنب نقائص نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) فكر كل من (Kaplan) و (Anderson) سنة (2004م) في إنشاء نظام جديد يعتمد على مؤشر الوقت في حساب تكاليف الأنشطة تمثل في نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC).

ضمن النموذج التقليدي لنظام (ABC) يتم إستهلاك مجموع الموارد من طرف الأنشطة إنطلاقاً من القدرة العادية لهذه الموارد، وبالتالي فإن الزمن المخصص لكل نشاط غير محدد بشكل صحيح بسبب إختلاف مواصفات المهام والأحداث (العمليات) المشكلة لهذا النشاط، إلا أن الشيء الجديد الذي أتى به نظام (TDABC) يتمثل في ترجمة هذا الإختلاف بواسطة موجهات الزمن (les inducteurs de temps) وتشكيل معادلات الزمن¹.

الغاية من هذا النظام تكمن في معرفة مقدار تكلفة توفير الموارد لكل عملية أو نشاط، والزمن المستغرق لتنفيذ هذه العملية أو النشاط².

عبر كل من (Kaplan) و (Anderson) عن نظام (TDABC) بلّنه نظام بسيط، غير مكلف، وجد فعال مقارنة بنظام (ABC)³.

كما أنه يساعد في تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لإمداد الموارد، وذلك بواسطة موجه تكلفة وحيد يتمثل في زمن القيام بعمليات الإنتاج⁴.

يهدف نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) إلى:

- تحديد القدرة الفعلية للقيام بنشاط أو عملية تحويل؛

- تحديد تكلفة وحدة واحدة من القدرة الفعلية لقسم من أقسام المؤسسة (الموارد).

¹ -Kaplan. R.S., Cooper. R., *cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press, Boston, MA,1998,p. 292.

² - هيثم محمد عقل أبو عين، مرجع سبق ذكره، ص.49.

³ - Kaplan. R.S.et Anderson .S. R., *TDABC , la méthode ABC pilotée par le temps*, Éditions d'Organisation, Paris, 2008 , p. 20.

⁴ - Michel GERVAIS, Yves LEVANT, Charles DUCROCQ, *Le Time-Driven Activity-Based Costing(TDABC) : un premier bilan à travers une étude de cas longitudinale, revue Finance Contrôle Stratégie – vol. 13, n°1, mars 2010, p.125.*

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

بحيث يعتبر كل قسم من أقسام المؤسسة على أنه عملية، وتتم نمذجة عملية الإنتاج بواسطة معادلات الوقت، والتي تتشكل من الوقت الثابت (un temps de base) بالإضافة إلى الوقت الضروري لتغيرات النشاط¹.

2 - مراحل إعداد نظام (TDABC):

يمكن تلخيص مراحل إعداد نظام (TDABC) في مايلي:

- 1 - تحديد مختلف مجموعات الموارد (groupe de ressources) المستغلة من طرف النشاط؛
- 2 - تقدير تكلفة كل مجموعة موارد؛
- 3 - تقدير القدرة الفعلية لكل مجموعة موارد اعتمادا على وقت العمل (تحديد الطاقة المتاحة)؛
- 4 - حساب التكلفة الوحيدة لكل مجموعة موارد بقسمة التكلفة الإجمالية لمجموعة الموارد على القدرة الفعلية مقيمة بوقت العمل؛
- 5 - بالنسبة لكل نشاط، يتم تحديد الزمن المخصص لإنجازه اعتمادا على الموجه الزمني ومواصفات العمليات؛
- 6 - ضرب التكاليف الوحيدة للموارد في الزمن المستغرق للقيام بالنشاط².

في حين هناك من لخص هذه المراحل في مرحلتين مهمتين هما:

- المرحلة الأولى: تحديد القدرة الفعلية للموارد وتكلفة كل منها، كأساس لحساب التكلفة تجنباً للمبالغات في التكلفة نتيجة تحميل الطاقة غير المستغلة؛
- المرحلة الثانية: تقدير الزمن اللازم لتأدية كل نشاط، أي أن نظام (TDABC) يعتمد على تقدير الوقت المطلوب لكل عملية (حدث) أو عدد من عمليات النشاط الواحد بناء على الخصائص المتعددة للنشاط (مسببات الوقت)، حيث يتطلب هذا النظام تحديد معدل تكلفة الوحدة من الموارد المتاحة، وتحديد الوقت المطلوب لأداء النشاط من خلال معادلات الوقت³.

1- Yves DE RONGE, Karine CERRADA, **contrôle de gestion**, 2^{ème} édition, PEARSON éducation, paris, France, 2009, p.50.

2- Werner Bruggeman, Patricia Everaert, Yves Levant, **La contribution d'une nouvelle méthode a la modélisation des coûts: le Time-Driven ABC Le cas d'une société de négoce**, Comptabilité et Connaissances, France, May 2005, p.p.6-7.

3 - هشام محمد عقل أبو غبن، مرجع سبق ذكره، ص. 52.

3 - مكونات نظام (TDABC):

إضافة للمكونات المعتمدة في نظام (ABC) هناك مكونات تميز هذا النظام هي:

3-1- مسببات الوقت (Time Drivers): تعتبر مسببات الوقت متغيرات أو خصائص تحدد الوقت المطلوب للقيام بنشاط ما، بحيث يمكن أن يكون مسبب للوقت المستمر مثل زمن تفريغ شحنتات ، مسبب للوقت المنفصل مثل زمن إعداد الطلبات، زمن إعداد الشيكات ، أو مسبب للوقت عبارة عن مؤشرات أو متغيرات وصفية تأخذ شكل النظام الثنائي يرمز لها ب (1/0) مثلا نوع الزبون (قديم/جديد) يأخذ الزبون القديم معامل (0) والزبون الجديد معامل (1) ، طريقة إرسال الطلبات: (بريد عادي/ بريد سريع) يأخذ البريد العادي معامل (0) والبريد السريع معامل (1) ...¹.

3-2- معادلات الوقت²:

وفقا لنظام (TDABC) يتم الأخذ بعين الاعتبار الاختلاف في الزمن الضروري للقيام بمختلف عمليات التحويل، بخلاف ما يتم إعتماده حاليا بكون أن الطلبات أو عمليات التحويل تحتاج إلى مقدار من الزمن متجانس أو متساو، بحيث يتم التمييز ضمن نظام (TDABC) بين الزمن التقديري الوحدوي لأي عملية تحويل بناء على مواصفات النشاط أو الطلبية³.

يتم التعبير عن الوقت اللازم للقيام بالنشاط باستخدام معادلات، وهي عبارة عن تمثيل جبري للتنبؤ بهذا الوقت إستنادا لمسببات الوقت. وبما أن الموارد يتم إستهلاكها وفقا لموجهات الوقت، وكون موجهات أو مسببات الوقت عبارة عن متغيرات تحدد فترة إنجاز النشاط، فإن المعادلة العامة للزمن تأخذ الصيغة الرياضية الواردة أدناه، بحيث تبين الزمن الضروري لإنجاز حدث (k) أو نشاط (j) في ظل (n) عدد موجهات الوقت الممكنة:

$$T_{j,k} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_n X_n$$

حيث أن:

$T_{j,k}$: الوقت المطلوب لإنجاز الحدث (k) في النشاط أو المجموعة (j)؛

β_0 : مقدار ثابت من الوقت لإنجاز النشاط (j) المستقبل لخصائص الحدث (k)؛

β_1 : الوقت المستهلك أو المستنفد لوحدة من مسبب الوقت الأول؛

X_1 : مسبب الوقت للنشاط الأول؛

1- Werner Bruggeman, Patricia Everaert, Yves Levant, op.cit, p.10.

2- Michel GERVAIS et les autres, op.cit, p.126.

3 -Kaplan. R.S.et Anderson .S. R., op.cit, p.29.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

2. X : مسبب الوقت للنشاط الثاني؛

3. X : مسبب الوقت للنشاط الثالث؛

X_n : مسبب الوقت للنشاط (n)؛

n: عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط (j).

ويتم حساب تكلفة النشاط كالتالي :

تكلفة النشاط = الوقت المطلوب لإنجاز النشاط × تكلفة كل وحدة من الوقت.

حيث:

الوقت المطلوب للنشاط = الوقت المطلوب لكل حدث (k) من أحداث النشاط

تكلفة الحدث (k) للنشاط (j) $T_{j,k} \times C_i =$ حيث:

C_i : تكلفة وحدة من الوقت الخاصة بمجموعة الموارد (i)

ويتم تجميع تكاليف كل الأنشطة للحصول على التكلفة الكلية لهدف التكلفة (زبون، منتج، خدمة)

التكلفة الكلية لهدف التكلفة $= \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^i T_{kj} C_i$

حيث:

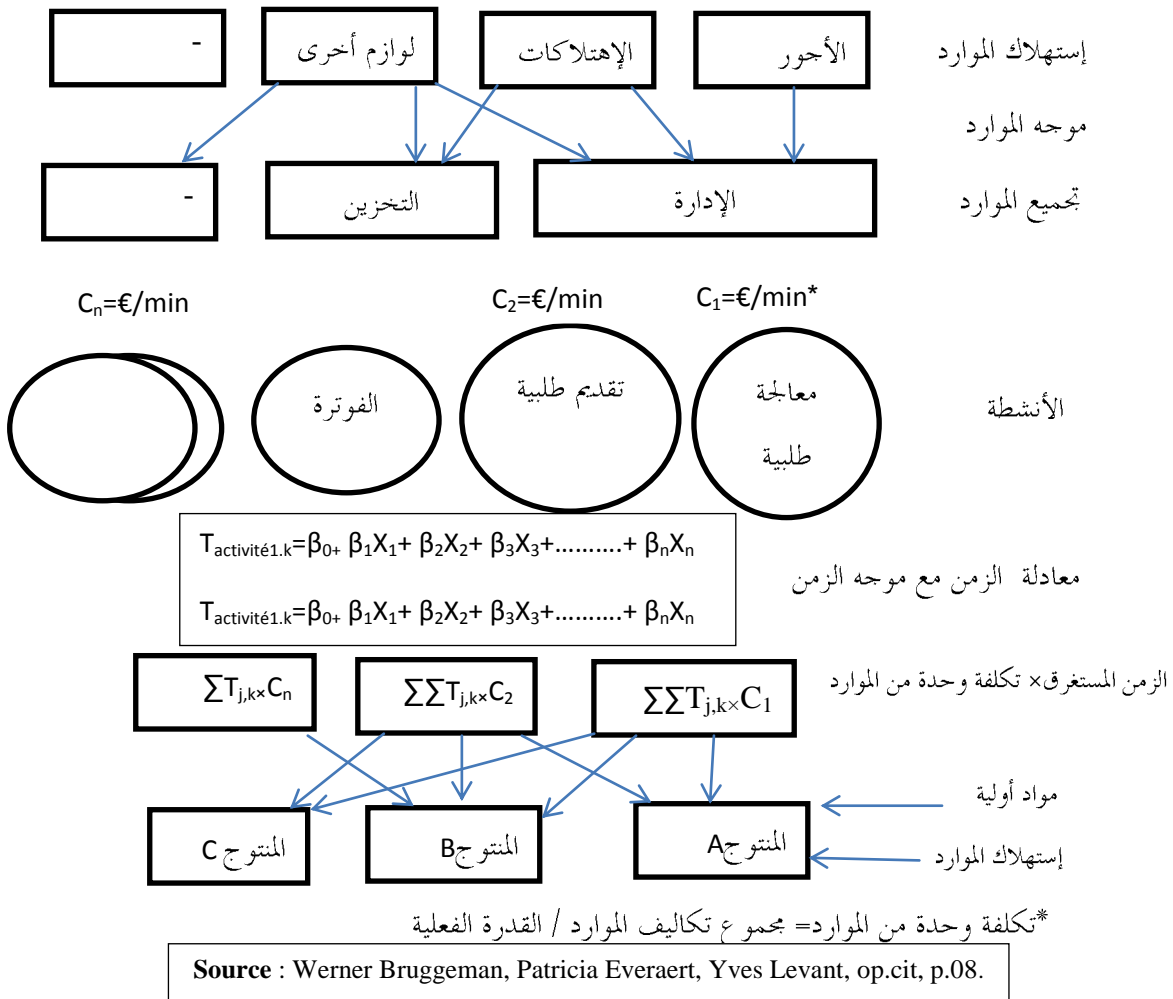
n: عدد مجموعات الموارد، m: عدد الأنشطة، i: عدد أوقات النشاط (j) المستهلكة¹.

تأخذ عملية حساب التكاليف وفق نظام (TDABC) الشكل الموالي:

¹ - هيثم محمد عقل أبو غبن، مرجع سبق ذكره، ص. 55.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

الشكل رقم (2-6): حساب التكاليف وفق نظام (TDABC).



4 - تقييم نظام (TDABC):

قد تؤثر البيئة التي يطبق فيها النظام على كفاءته وفعالته فتظهر نقائصه. بمرور الزمن، على الرغم من الفترة الزمنية القصيرة التي تفصل ظهور نظام (TDABC) عن نشأة نظام (ABC)، إلا أنه سرعان ما وجهت له مجموعة من الانتقادات.

4 7 - منافع نظام (TDABC):

من خلال العرض المتقدم لمبادئ نظام (TDABC) وأهميته يمكن الإشارة إلى بعض مزاياه كما يلي:
 - ضمن نظام (ABC) يوجد عدد من الأحداث المختلفة لتنفيذ عملية التحويل معناه يوجد عدد كبير من الأنشطة، لكن وفقاً لنظام (TDABC) يتم تجميع أو دمج هذه الأحداث (المهام أو العمليات) المختلفة في معادلة زمن واحدة، وبالتالي يتم تخفيض عدد الأنشطة. كما أن معادلة الزمن تأخذ بعين الاعتبار الاختلافات في موجّهات الزمن (مثلاً: الزمن المستغرق لتسجيل زبون جديد قد تختلف تكلفته من حالة

لأخرى، فإذا ما تم الحصول على بياناته عن طريق الهاتف لن تكون التكلفة مساوية لحالة الحصول عن بياناته عن طريق موظف تجاري؛

- عدد مجموعات الموارد قليل مقارنة بالأنشطة، هذا ما يجعل عملية وضع النظام حيز التطبيق سهلة ويقلل من أخطاء القياس؛

- يُمكن هذا النظام من إجراء المقارنة بين الطاقة المستغلة والطاقة المتاحة وتحديد تكلفة البطالة (تكلفة عدم إستغلال الجزء المتبقي من الطاقة المتاحة) ¹ (le coût de la sous-activités)؛

- إستنادا لمعادلات الزمن يمكن تحديث النموذج الرياضي لنظام (TDABC) بسهولة، إضافة نشاط جديد مثلا أو إضافة متغيرات مفسرة للزمن المستغل... هذا لا يطرح أي إشكالية في تعديل النظام، ولا يحتاج إلى إعادة إجراء المقابلات مع الموظفين من أجل قياس زمن تنفيذ النشاط وإنما يتم ذلك بناء على معايير الزمن المحددة مسبقا وإدخال هذه المفردات في معادلة الزمن، فقط يجب ضمان أن هذه المعايير الزمنية متطابقة مع الواقع العملي ويتم تحيينها بانتظام بسبب تأثير تغيرات أسعار الموارد وكفاءة النشاط ².

4 2 الإنتقادات الموجهة لنظام (TDABC):

يرى (Gervais) أن نظام (TDABC) لا يعتبر الحل الأمثل في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وذلك للأسباب التالية:

- مشكل تكلفة الطاقة غير المستغلة لا يعتبر من إضافة نظام (TDABC) وإنما تمت الإشارة إليه في الكثير من نظريات التكاليف السابقة، وما هو معمول به اليوم أن تكاليف الطاقة العاطلة (غير المستغلة) لا تؤخذ بعين الإعتبار أثناء حساب تكاليف الإنتاج من أجل إعداد التقارير المالية بكثير من الدول التي تطبق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)؛

- صعوبة قياس وقت تنفيذ النشاط خصوصا الأنشطة الخدمة بسبب تغير وعدم ثبات زمن تنفيذ أنشطة الخدمات، وبالتالي قد تحدث أخطاء في قياس تكاليف هذه الأنشطة وفقا لنظام (TDABC) ³.

1 - Michel GERVAIS et les autres, op.cit, p.p.126-127.

2- مثنى فالح بدر الزبيدي، أهمية إستخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TDABC) في المشروعات الصغيرة (دراسة تطبيقية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الخامسة والثلاثون، العدد 92، جامعة الموصل، العراق، 2012، ص.111.

3- هيثم محمد عقل أبو غبن، مرجع سبق ذكره، ص.57.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

المطلب الثاني: محاسبة إستهلاك الموارد.

يمكن اعتبار نظام محاسبة إستهلاك الموارد وجها من أوجه التطور والتدارك لنقائص نظام (ABC)، والذي يركز على كيفية إستهلاك الموارد من خلال زيادة عدد مجتمعات الموارد، وهو ما يسمح بتتبع تكاليف الموارد وتحميلها لمواضيع التكلفة بشكل أفضل مما كانت عليه في نظام (ABC) القائم على الأنشطة.

كما يتوافق منطق (RCA) مع نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) مما يؤدي إلى تحديد دقيق في التكاليف من خلال زيادة عدد مراكز التكاليف، وبالتالي زيادة إمكانية التحميل المباشر للتكاليف إلى مواضيع التكلفة (خدمات، منتجات، زبائن...) ¹ عن طريق العلاقة (سبب-نتيجة).

يساهم نظام محاسبة إستهلاك الموارد في الفهم الجيد لكيفية إستهلاك الموارد، ويؤدي إلى الإدارة الجيدة للأصول المحدودة، بحيث يجمع بين أفضل سمات نظام (ABC) وأنظمة التكاليف الألمانية ² (GPK).

فمن بين الأسباب التي أدت بالخبراء إلى التفكير في نظام يتلافى أوجه القصور التي تعترض نظام محاسبة الأنشطة (ABC)، كون هذا الأخير يتميز بالتركيز على الأنشطة باعتبارها حلقة وصل بين الموارد ومواضيع التكلفة ويغفل الإهتمام بالموارد، على الرغم من أن معظم نظريات التكاليف تسعى إلى قياس ومعرفة الحجم المستهلك من الموارد بهدف التحكم فيها. كما أن إستخدام مورد واحد للتعبير عن عدة مجتمعات نشاط يؤثر سلبا على النتائج المنتظرة من نظام محاسبة الأنشطة، وبالتالي على القرارات المتخذة في ضوء البيانات الناتجة عنه. هذا ما أدى إلى التفكير في تعديل نظام (ABC) وإقتراح نظام (RCA) كبديل له.

1 - مفهوم المحاسبة عن الموارد المستهلكة:

1 7 ملحة تاريخية:

ظهر نظام إستهلاك الموارد خلال سنة (2002م) كمدخل لتطوير نظم التكاليف السائدة بالولايات المتحدة الأمريكية وعدة دول أوروبية، بحيث يركز أساسا هذا المدخل على فلسفة التكلفة الألمانية (GPK) ودمجها

¹ - BLOCHER Stont and GARY Cokins, *cost management: strategic emphasis*, fifth édition, mc grow- hill companies, 2010,p.152.

² - stenzel joe and cotherinestenzel, *from cost to performance management: blueprint for organizational development*, 2003, p.183.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

بمبادئ محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من أجل توفير معلومات تمتاز بالدقة بهدف تعظيم قيمة المؤسسة¹.

كما لا يفوتنا هنا التنويه إلى أن محاسبة التكاليف الألمانية هي أكثر تقدماً من محاسبة التكاليف بالولايات المتحدة الأمريكية، وهو ما أدى إلى الإهتمام المتزايد بها من طرف الخبراء بمجال إدارة التكاليف، وتوسع إنتشارها بالدول الأخرى الناطقة بالألمانية، وسويسرا والنمسا².

يعتبر مدخل التكلفة الألمانية (GPK) من أدق النظم في تخصيص الأعباء غير المباشرة، وذلك بسبب تميزها ببعض المواصفات الدقيقة منها:

- تحديد مقياس معين لكل مركز تكلفة بهدف قياس مخرجاته، يتصف بالمقياس الكمي ويظهر العلاقة الخطية بين مخرجات المركز ومجمعات تكلفة الموارد؛
- يتم تحديد التكاليف غير المباشرة على أساس العديد من مراكز التكلفة بحيث يتم التمييز بين التكاليف الثابتة أي المستقرة عموماً خلال فترة، والتميزة بالتغير نسبياً خلال نفس الفترة؛
- تحميل تكاليف المراكز الداعمة لتكاليف المراكز الرئيسية مع الحفاظ على التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة؛
- تحليل الموارد المستهلكة بكل مركز تكلفة؛
- تحديد وقياس الطاقة غير المستغلة³.

كما تتميز محاسبة التكاليف الألمانية (GPK) بموجهات الموارد الكمية، بحيث كل الموارد يتم تخصيصها لمركز التكاليف من أجل القياس الدقيق لتكلفة مخرجات هذا المركز. في المحاسبة الألمانية يتم الاعتماد على العلاقة الكمية لموجهات التكلفة بخلاف لما هو سائد في الطريقة الأمريكية⁴ (ABC).

1 - White .L., *Resource consumption accounting : manager-focused management accounting, the journal of corporate accounting and finance*, vol.20,no.4,2009, p.63.

2- Krumwiede. R. kip, *An exploratory study or the factors affecting the implementation success of German cost accounting methods*, vol.20, no.2, p.15.

3 - Lawrence. P., GRASSO. DBA., *are ABC and RCA accounting systems compatible with the lean management-management accounting quarterly*, fall.2005, vol.7, no.01, p.16.

4- Paul. A. Sharman, *Bring on German cost accounting, strategic finance*, December 2003, p.p.30-32.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

تم التطبيق الفعلي لنظام محاسبة إستهلاك الموارد بالعديد من المؤسسات الأمريكية، والألمانية والبرازيلية، وفي عام (2008م) أنشئ له معهد سمي ب"معهد محاسبة إستهلاك الموارد" ليكون بمثابة المرجعية في تقييم ممارسات تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد، والتدريب والتأهيل ومنح الشهادات المهنية، كما اعتبره الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة (2009م) من أفضل النظم لإدارة التكلفة¹.

1 2 تعريف محاسبة إستهلاك الموارد:

لكون النظام حديث النشأة فقد قدمت له العديد من التعاريف منها ما يعتمد على فلسفته ومبادئه، ومنها ما يركز على الأهداف المرجوة منه، لكن لا بأس بالتذكير ببعضها:

- يعرف (Cooper) نظام محاسبة إستهلاك الموارد على أنه: "ذلك النظام الذي يركز على تكاليف الموارد بدل الأنشطة، مما يجعل منه أكثر دقة في توزيع التكاليف غير المباشرة، كما أنه يفرق بين إمتلاك المورد وإستعماله، وبالتالي إمكانية حساب الطاقة غير المستغلة"²؛
- كما يعرفه (الكومي) على أنه: "أداة محاسبية لإدارة التكلفة يهدف إلى توفير معلومات ملائمة عن كيفية الإستغلال الكفء للموارد المتاحة، وتوظيف الطاقة غير المستغلة (العاطلة)، بما يساهم في زيادة الإنتاجية وتخفيض تكلفة المنتج وزيادة أرباح المؤسسة وتعزيز مركزها التنافسي"³؛
- وعرف كل من (Webber and Clinton) نظام محاسبة إستهلاك الموارد على أنه: "الجيل الجديد من نظم إدارة التكلفة يجمع بين نظامين عالميين، هما مدخل التكلفة الألمانية ومدخل التكلفة على أساس الأنشطة"⁴.
- أكد (Anton Van Der Merwe) عن أهمية نظام محاسبة إستهلاك الموارد بقوله: "إن نظام محاسبة إستهلاك الموارد هو منهج من المحاسبة الإدارية الجدد متفوق، والذي يوفر فوائد لا يمكن تحقيقها من خلال المحاسبة الإدارية التقليدية بالولايات المتحدة الأمريكية"¹.

1- وليد محمد أحمد علي، أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة "دراسة ميدانية"، مجلة المعهد العالي للإدارة والحاسب الآلي، 2013، ص.262.

2- Grosso, L., *barriers to lean accounting cost management*, vol.20, nov.02,p.15.

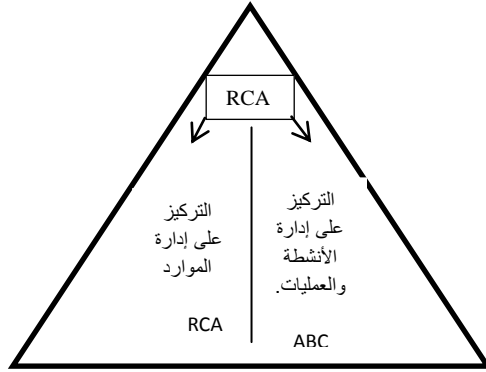
3- الكومي أمجد محمد، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة التكلفة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، عين شمس، مصر، العدد الأول، ص.182.

4- وليد محمد أحمد علي، مرجع سبق ذكره، ص.263.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

يمكن من خلال الدمج بين فلسفة النظامين (ABC) و (GPK) تشكيل الإطار التصوري لنظام (RCA)، هذا ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-7): مفهوم المحاسبة عن إستهلاك الموارد.



المصدر: محمد أحمد شاهين، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، ص.239.

يتبين من الشكل أعلاه أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يركز على بعدين مهمين هما:

- **البعد الأول:** التركيز على الأنشطة، أي يتم البحث عن الدقة في تخصيص التكلفة بالإعتماد على تحليل وإدارة العمليات وهو منظور مستمد من نظام محاسبة الأنشطة (ABC)؛
- **البعد الثاني:** التركيز على الطاقة، بحيث يتم البحث عن الدقة في تخصيص التكاليف إعتقادا على تحليل طاقة الموارد وإدارتها، وذلك من خلال الكشف عن الموارد العاطلة والمستغلة، وكذا التمييز بين التكاليف الثابتة والتناسبية مع إستهلاك الموارد، وهو منظور مستمد من نظام محاسبة التكاليف الألمانية (GPK)².

من خلال التعاريف السالفة الذكر يمكن القول أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) هو مرحلة متطورة من نظام محاسبة الأنشطة (ABC)، يشمل عملية الدمج بين مبادئ هذا الأخير ونظام محاسبة التكاليف الألمانية (GPK)، يهدف إلى الدقة في قياس التكاليف بالإعتماد على مبدأ السببية في تخصيص الموارد المستهلكة لأغراض

1- Anton Van Der Merwe, Resource Consumption Accounting (RCA), ALTAVIA consulting, LLC, USA, p.p.01-02.

2- وليد محمد أحمد علي، مرجع سبق ذكره، ص.267.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

التكلفة، وتحديد الطاقة غير المستهلكة والطاقة المستغلة فعليا، كما أنه يتميز بمبدأ جد مهم ألا وهو التمييز بين إمتلاك المورد وإستهلاكه.

2 - مبادئ نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

يركز نظام محاسبة إستهلاك الموارد على قاعدة جد مهمة مفادها أن الموارد هي السبب الرئيسي لوجود التكلفة وليس الأنشطة كما هو سائد في فكر نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، بحيث يجب معرفة خصائص هذه الموارد وتجميعها في مجموعات متجانسة تسمى مجتمعات الموارد، لذا فإن هذا النظام يقوم على المبادئ الرئيسية التالية:

2 1 مبدأ النظرة الشاملة للموارد (comprehensive resources view):

وفقا لهذا المبدأ يهتم نظام المحاسبة عن الموارد المستهلكة بالعلاقة السببية بين الموارد والأنشطة، والأنشطة وأهداف التكلفة، والعلاقة التبادلية بين الموارد ذاتها.

يساهم هذا المبدأ في فهم طبيعة الموارد وكيفية إستهلاكها، وتحديد الطاقة المستغلة، والإفصاح عن الطاقة العاطلة من أجل إستبعاد تحميلها لأهداف التكلفة، بحيث يتم الإعتماد في ذلك على المخرجات الكمية أكثر من الإعتماد على القيم¹.

2 2 مبدأ طبيعة التكلفة² (nature of costs):

بناء على هذا المبدأ يميز نظام محاسبة تكاليف الموارد المستهلكة بين نوعين من التكاليف، تكاليف ذات طبيعة أولية وتكاليف ذات طبيعة ثانوية:

- تكاليف ذات طبيعة أولية (primary costs): تعبر عن الطبيعة الأصلية للتكلفة ما إذا كانت ثابتة أم متغيرة عند حدوثها تبعا لنمط إستهلاك الموارد.

1- Ahmed.S., Moosa.A.M., *Application of resource consumption accounting in an educational institute*, **Pakistan Business Review**, 2011, p.p. 761-762.

2- Clinton.D. and David Keys.E., *Resources consumption accounting the next generation of cost management systems*, **focus magazine**, no.05, 2001, p.05.

- تكاليف ذات طبيعة ثانوية (secondary costs): وتعني إحتمال التغير النسبي في التكاليف عند نقطة

الإستهلاك، بحيث الموارد المتاحة لدى المؤسسة ممكن أن تستهلك بطريقة ثابتة أو بطريقة تناسبية¹.

2 3 - مبدأ الإعتماد على النموذج الكمي (quantity based model view):

يعتمد نظام محاسبة إستهلاك الموارد على وحدات قياس قابلة للقياس الكمي لمجمعات الموارد، أي في شكل

وحدات كمية مما يسهل الفهم لكيفية إستهلاك الموارد، ويعبر بشكل دقيق عن العلاقة السببية بين الموارد

والتكلفة على أساس كمية الموارد المستهلكة².

3 - مراحل حساب التكاليف وفقا لنظام محاسبة الموارد المستهلكة:

بعد تعرضنا للمفاهيم والمبادئ التي يركز عليها هذا النظام يمكننا إظهار أهم المراحل التي تمر بها عملية حساب

تكلفة مواضيع التكلفة (منتوج، خدمة، زبون، طلبية...):

- تجميع عناصر التكاليف وإعادة توزيعها في شكل "مجمعات تكلفة موارد" حسب تجانسها، مثل: "مجمع

موارد-أفراد"، "مجمع موارد-آلات"، "مجمع موارد-خدمات"...؛

- تحديد وحدة قياس للمخرجات المتوقعة من الموارد، بحيث يتم بناء على هذه الوحدة معرفة الحجم

المستخدم من طاقة هذا المورد، وحجم الطاقة العاطلة؛

- توزيع تكاليف مجمع الموارد باستخدام "مسبب تكلفة الموارد" على الأنشطة بناء على حجم إستهلاك

النشاط من مجموع الموارد بحيث يُمكن ذلك من حساب تكاليف كل نشاط من تكاليف هذا المورد.

فمثلا تستخدم ساعات اليد عمل كمقياس لمخرجات "مجمع تكلفة الموارد-الأفراد" بحيث يكون مسبب

تكلفة الموارد الخاص بهذا المجمع هو تكلفة ساعات اليد العاملة، ويتم في هذه الخطوة تحميل النشاط بمقدار

ما إستهلكه من طاقة المورد واستبعاد الجزء غير المستخدم من هذه الطاقة؛

- بعد معرفة الحجم الفعلي المستهلك من الموارد يتم ؛ إعتمادا على العلاقة (سبب-نتيجة)؛ الربط بين إنتاجية

النشاط وتكاليف الموارد المستهلكة؛

¹ - Lawrence. P., GRASSO. DBA, op.cit., p.16.

² - Anton Van Der Merwe and David Keys.E., *Gaining effective organizational control with (RCA)*, **strategic finance**, vol.83, No.11, may, 2002,p.04.

- تحميل تكاليف الأنشطة لهدف التكلفة (منتجات، خدمات، طلبيات...) عن طريق مسببات العمليات (الأنشطة)¹.

4 - تقييم نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

حاول نظام محاسبة إستهلاك الموارد تدارك العديد من الإنتقادات الموجهة للنظم التقليدية وتغطية بعض النقائص التي تشوب نظام محاسبة الأنشطة، وذلك من خلال الدمج بين مبادئ هذا الأخير ومبادئ محاسبة التكاليف الألمانية، فوفر الكثير من المنافع في التسيير وإتخاذ القرارات خاصة الإستراتيجية منها، إلا أنه لم يسلم هو الآخر من الإنتقادات، هذا ما سنحاول إبرازه من خلال مايلي:

4 + مزايا تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

- يساهم في فهم علاقات السببية بين الموارد المستهلكة وأهداف التكلفة، ويخصص بشكل دقيق وفعال التكاليف من خلال معرفة أنماط الإستهلاك؛
- يساعد في عملية التخطيط والرقابة وإتخاذ القرار، وقياس الأداء وتصحيح الإنحرافات من خلال المعرفة الدقيقة لسلوك التكاليف وإستهلاك الموارد؛
- يعزز القدرة على فهم العلاقات المتبادلة بين الموارد؛
- يسهل معرفة حجم الطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة من الموارد المتاحة، وبالتالي عدم تحميل أهداف التكلفة بتكاليف موارد لم تستفيد منها؛
- إعتقادا على هذا النظام يمكن إعداد الموازنة المرنة على أساس الموارد؛
- يسمح بالتحديد الدقيق لمعدلات تحميل التكاليف؛
- يساعد هذا النظام على حل مشاكل الإختناق في الإنتاج من خلال الإستفادة من العلاقات التبادلية بين الموارد وقدرة النموذج على إدارة الطاقة العاطلة وتوجيهها لخلق القيمة؛
- توفير قاعدة بيانات لإتخاذ القرارات في الأجل القصير من خلال تجزئة التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة تناسبية، وفي الأجل الطويل من خلال معرفة حجم إستهلاك طاقة الموارد المتاحة؛
- تحديد طريقة إستهلاك الموارد بشكل صحيح.

¹ - محمد أحمد شاهين، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 250-252.

4 2 صعوبات تطبيق نظام محاسبة الموارد المستهلكة:

هناك بعض الصعوبات التي تقف كعائد أمام تطبيق نظام (RCA) ميدانيا لعل من أبرزها إرتفاع تكلفة تطبيقه لكونه حديث النشأة يحتاج إلى الكثير الوقت لفهمه وتطبيقه وتدريب الأفراد على إستعماله، لأنه لم يلقى رواجاً كبيراً كما هو حال النظم الأمريكية لإدارة التكلفة، كما يتطلب وضع نظام محاسبة الموارد المستهلكة تطبيق نظام تخطيط موارد المشروع (MRP) حتى يكون هناك تكامل وتظافر في توفير المعلومات، لأن هذا النظام يركز كثيراً على مخرجات نظام (MRP)، هذا ما أدى بالكثير من المؤسسات إلى عدم تطبيقه ميدانيا في الوقت الحالي¹.

المطلب الثالث: محاسبة التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) :

1 - مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس المواصفات:

زيادة عرض المنتجات أدى إلى توسيع قاعدة البدائل المتاحة أمام المستهلك، هذا التوجه الذي ساد في بيئة الأعمال خلال الحقبة الأخيرة من الزمن تسبب في قصور الطرق التقليدية لإدارة التكلفة عن مسايرة الفكر التسويقي الحديث، حيث أصبح المستهلك هو الذي يتحكم في طبيعة المنتج وصفاته، وأهم السمات التي تشبع رغباته. وبالتالي النظرة لقيمة المنتج التي تنشأ داخل المؤسسة أصبحت غير كافية، لأن قيمة المنتج تتحدد وفقاً لنظرة المستهلك وتقييمه لمواصفاته من حيث المنفعة والتصميم وتلبية الإحتياجات.

هذا ما يستدعي القيام بدراسات للسوق من أجل الوقوف على خصائص المنتج والمواصفات التي يطلبها العملاء، وتحليل قيمته ووظائفه، ومن ثم قيادة السوق لنظام التكاليف، هذا المنهج أطلق عليه إسم " محاسبة التكاليف على أساس المواصفات"، وهي عبارة عن تطوير لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC). يرجع الفضل في تطوير نظام التكاليف على أساس المواصفات إلى الأعمال التي قام بها (Brimson) خلال

1- محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد (دراسة تطبيقية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة طنطا، مصر، 2013، ص.ص.100-104.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

سنة (1998م) والأعمال المشتركة بين (Brimson et Antos) سنة (1999م) إلا أن إنشار هذا النظام في الأوساط الأكاديمية والعلمية ظل مغيبا حتى وقت لاحق¹.

يتم تحديد سعر تكلفة المنتج أو الخدمة وفقا لنظام محاسبة التكاليف على أساس المواصفات اعتمادا على المواصفات الرئيسية (الدائمة) للمنتج، فمن الناحية التطبيقية لا يتم حساب التكاليف اعتمادا على الأنشطة فحسب كما هو سائد في نظام (ABC)، وإنما يتم الأخذ بعين الاعتبار مواصفات المنتج أو الخدمة. فحسب (Gervais) يربط نظام محاسبة التكاليف على أساس المواصفات بين تحليل القيمة المستخدمة في تسيير الإنتاج وحساب التكاليف اعتمادا على العمليات والأنشطة². وهو عبارة عن إقتراح لتكملت نقائص نظام (ABC).

يمكن اعتبار نظام (ABCII) مرحلة متقدمة وتطورا لنظام (ABC) لأنه إضافة إلى تحسين فعالية الأداء وتحقيق كفاءة استخدام الموارد، يسعى إلى تعظيم قيمة المنتج من منظور المستهلك، وذلك من خلال تحقيق متطلباته³. مما سبق تبرز الأهمية الإستراتيجية لنظام حساب التكاليف على أساس المواصفات، لأنه يهتم بسمات المنتج ووظائفه ويحاول الربط بين توفير توقعات المستهلكين في ظل الموارد المتاحة لدى المؤسسة والتوجهات الإستراتيجية والتنافسية لها.

2 - مقومات وشروط تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس المواصفات:

حتى تتمكن المؤسسة من تطبيق مدخل التكلفة على أساس المواصفات لابد من توفير مجموعة من المتطلبات التي تجعل من بيئة المؤسسة صالحة وموافقة لإتباع هذا المنهج الحديث من نظم إدارة التكلفة من أهمها:

- "إمكانية تحديد مجموعة المواصفات الأساسية للمنتج أو الخدمة تتوافق مع حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين؛

- تحديد مستويات الإنجاز لكل صفة من مواصفات المنتج؛

¹ -Grégory WEGMANN, *pilotage des coûts et des performances : une lecture critique des informations en contrôle de gestion*, édition EMS, paris, France, 2006, p.p.68-69.

² - Gervais. M., *contrôle de gestion*, 7^{ème} édition, Economica, paris, France, 2000, p.246.

³ - عبد الرحمن عاطف عبد المجيد، مدخل تحليل المواصفات لتطوير نظم إدارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال المصرية، *المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، العدد 34، 2003، ص.107.*

- إمكانية قياس التكلفة والعائد للمنتوج عند كل مستوى من مستويات الإنجاز؛
- إمكانية تحديد التوليفة المثلى من مستويات الإنجاز في شكل مصفوفة، وبما يتحقق معها أفضل عائد للمؤسسة مع الوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين¹.

3 - مراحل حساب التكاليف وفقا لنظام (ABCII):

تمر عملية حساب التكاليف وفق النظام القائم على مواصفات أهداف التكلفة (منتوج/خدمة) ب:

- 3-1- تحديد مواصفات المنتج : بحيث يتم تحديد السمات المهمة التي يطلبها المستهلك في المنتج مثل الخصائص التي يطلبها الشاب في ثوب معين طويل أم قصير، ناعم أم خشن...، سواء كانت هذه المواصفات إستعمالية أو جمالية.
- 3-2- تحديد الأنشطة المتكررة (الرئيسية): يتم تحديد الأنشطة المتكررة والتي ترتبط بهذه الصفات للمنتوج، كل صفة أو ميزة لها علاقة بعملية إنتاج معينة والتي ترتبط بدورها بمجموعة الأنشطة.
- 3-3- تحديد التكلفة المتوسطة للأنشطة : يجب حساب التكلفة المتوسطة لمختلف الأنشطة التي تسمح بإيجاد منتج معين، مختلف التكاليف المتوسطة يتم حسابها بناء على التكاليف التاريخية لسنوات سابقة (مبدأ التكلفة المعيارية).
- 3-4- تفسير أسباب التغير في التكاليف : هذه المرحلة جد مهمة حيث نبحت خلال مسار الإنتاج ما هي الأسباب المفسرة للتغير في التكاليف؟ لقد إقترح (Brimson) الأسباب التالية:

- أ - أسباب خارجية (les causes exogènes): هذه الأسباب تتميز بكونها خارج إطار مسؤولية مسير عمليات الإنتاج، وبالتالي هي غير خاضعة للرقابة. هذا ما يجعل من هذه الطريقة تأخذ بعين الإعتبار التغيرات (التقلبات) في التكاليف بالإعتماد على تكاليف الأنشطة مهما كانت طبيعتها سواء سلبية أم إيجابية.

¹ - صالح محمد الرحمان المحمود، تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف الإستغلال الأمثل للطاقة المتاحة (مع دراسة تطبيقية)، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية، المجلد الثامن، العدد الثاني، 2007، ص.177.

ب - أسباب مرتبطة بعدم كفاءة التشغيل (les causes liées à des dysfonctionnements): هذه الأسباب داخلية يمكن إعتبارها أنها تحت مسؤولية وتصرف مسير مسارات وعمليات الإنتاج، وقد ينتج عنها زيادة في التكاليف بسبب عدم فعالية التشغيل (عدم كفاية التشغيل)، فعملية القيادة اعتمادا على مخرجات هذه الطريقة تجعل من مسؤولية المسير تتمحور حول حذف أو على الأقل تخفيض الأسباب المفضية إلى زيادة التكاليف (surcoûts).

ت - أسباب تتعلق بخصوصية المنتج (les causes liées aux spécificités du produits): هناك بعض النماذج من المنتجات تتميز بالخصوصية مما تتسبب في ظهور تكاليف إضافية (فرط في التكاليف) (surcoût) ، فمثلا إنتاج منتج أكثر جمالية أو جاذبية مقارنة بغيره يتطلب مرحلة إضافية للمعالجة. الفائدة من هذه الطريقة تقتل في محاولة قياس مختلف التكاليف الإضافية ال تي تتسبب في وجودها نماذج الإنتاج الخصوصية بهدف توفير المواصفات المطلوبة من طرف المستهلك.

3-5- حساب تكاليف (المنتج/ الخدمة) اعتمادا على طريقة المعدلات: حاول (Brimson) تحويل مختلف تكاليف الأنشطة في شكل معدلات، فبدل إستعمال موجهات التكاليف المعروفة في طريقة (ABC) إقتراح معدلات للزمن (الوقت) كتلك المشار إليها في طريقة (TDABC) من أجل معرفة مدى تأثير مواصفات المنتج على إستهلاك الموارد.

التمييز بين أنواع المسببات المشار إليه آنفا يساعد على معرفة النسبة التي تتغير بها التكاليف أثناء تأثرها بعمليات وأنشطة الإنتاج تبعا للتغير في مواصفات المنتج¹.

كما إقتراح الباحث (صالح محمد الرحمان المحمود) تطورا لمدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات حيث لخص خطوات حساب تكاليف المنتجات أو الخدمات وفقا لهذا النظام في مايلي²:

-تحديد حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين؛

-تحديد المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجاز كل صفة؛

-تحديد تكلفة مستويات إنجاز كل صفة من المواصفات؛

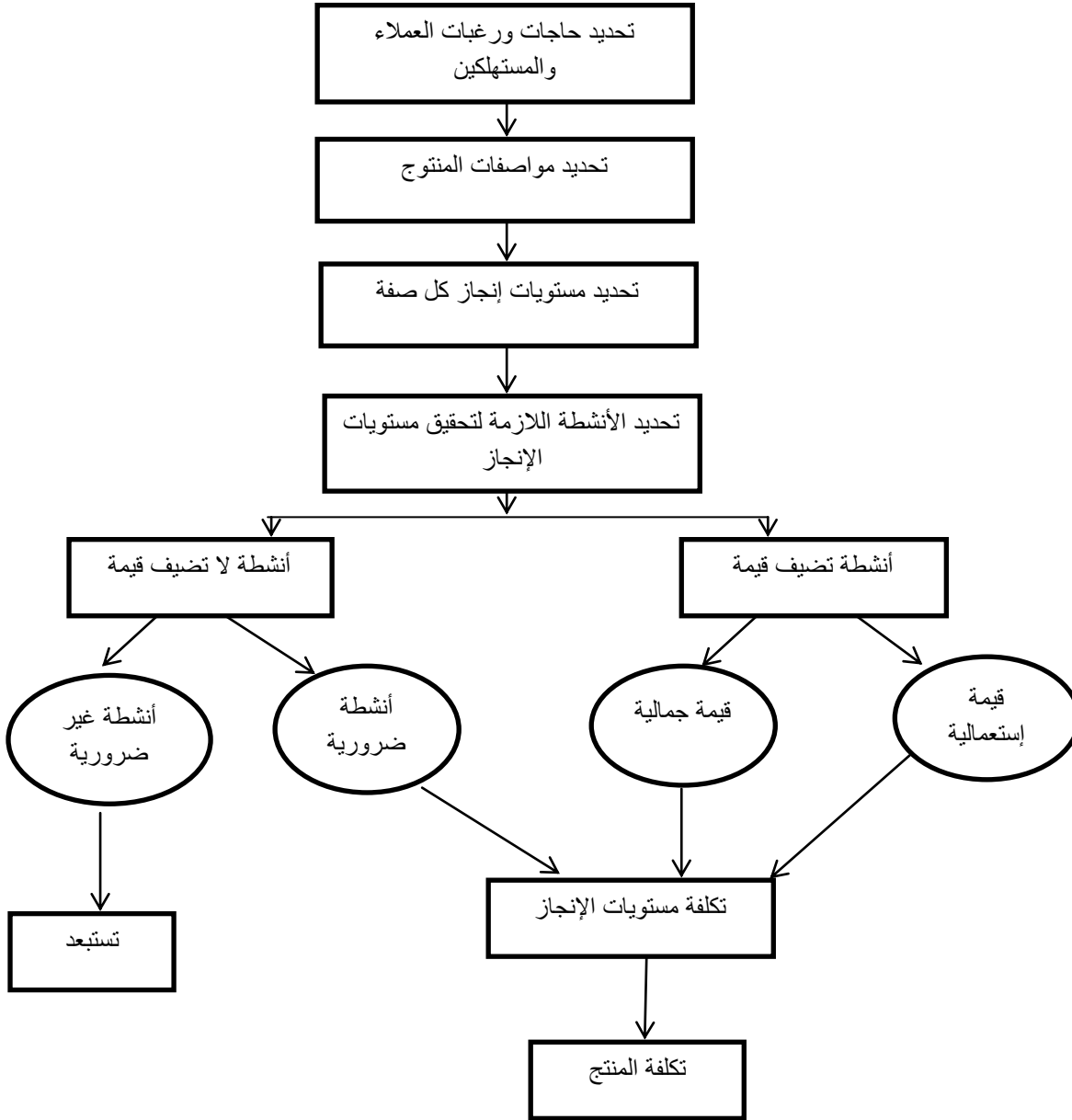
¹ - Grégory WEGMANN, op.cit, p.p.70-72.

² - صالح محمد الرحمان المحمود، مرجع سبق ذكره، ص.177.

الفصل الثاني: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

- تحديد تكلفة المنتج. هذا ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-8): خطوات حساب التكاليف وفق نظام محاسبة التكاليف على أساس المواصفات.



المصدر: صالح محمد الرحمان المحمود، مرجع سبق ذكره، ص.178.

4 - مزايا تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس المواصفات (ABCII):

تبرز أهمية هذا المدخل من نظم التكاليف كتطوير لنظام محاسبة الأنشطة (ABC) من خلال النقاط التالية:

- يساهم في تحقيق الدقة في تخطيط تكاليف المنتج، وذلك من خلال تحديد مستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج، ومن ثم إمكانية تحديد تكلفة جميع المواصفات عند كل مستوى من الإنجاز؛
- يتوافق هذا المدخل من الإنتاج حسب طلب العملاء وبالتالي إمكانية إحتزال جزء لا بأس به من تكاليف التخزين؛
- يسترشد هذا النظام بمفهوم سلسلة القيمة مما ساعد على تجنب العديد من الأنشطة التي لا تضيف القيمة؛
- يأخذ هذا النظام بعين الاعتبار رغبات الزبائن وحاجاتهم أثناء القيام بالعملية الإنتاجية، وبالتالي يتوافق وتوجهات التسويق الحديثة¹؛
- من خلال هذا النظام تظهر العلاقة السببية بين تكلفة المنتج والموارد المستهلكة فعليا بواسطة الأنشطة؛
- يحدد الطاقات غير المستغلة مما يسهل على المؤسسة القرارات المناسبة لتجاوز نقاط الإختناق في الإنتاج؛
- إعتمادا على هذا النظام يمكن تسعير المنتجات على أساس مواصفات المنتج؛
- يتجاوز الإنتقادات والنقائص الموجهة لنظام (ABC) و²(ABM).

5 - الإنتقادات الموجهة لنظام (ABCII):

كبقية نظم التكاليف لم يخلوا هذا النظام من النقائص والانتقادات لعل من بينها:

- باعتبار نظام التكاليف على أساس المواصفات يعتمد على مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة فإنه تعرض لنفس الإنتقادات الموجهة لهذا الأخير؛
- التركيز على المواصفات بدل الأنشطة قد يتسبب في عدم تحقيق الرقابة على العديد من التكاليف الإضافية التي لا تظهر من خلال الأنشطة المتعلقة بالمواصفات الرئيسية للمنتج³.

¹ - صباح فوزي صالح، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة - دراسة ميدانية -، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014، ص.49.

² - صالح محمد الرحمان محمود، مرجع سبق ذكره، ص.188.

³ - صالح سمير أبو الفتوح، إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية في ظل التكتلات الاقتصادية-منظومة مقترحة-، المؤتمر العلمي السنوي الثاني عشر، التصدير إستراتيجية قومية، مصر، 1996، ص.ص.81-84.

خلاصة:

من خلال تعرضنا في هذا الفصل للمجال المفاهيمي الخاص بنظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) تبين لنا أن هذا النظام جاء نتيجة تحول النظرة للمؤسسة من كونها مجموعة من الوظائف المنفصلة عن بعضها البعض إلى مجموعة من الأنشطة المترابطة فيما بينها في شكل مسارات، واعتبار الأنشطة المصدر الأساسي لاستهلاك الموارد بحيث يتم تحميل التكاليف لأهداف التكلفة بناء على مسبباتها، ومن ثم يمكن الإسترشاد بمسببات التكاليف في التحلي عن النشاطات التي تتسبب في ارتفاع التكاليف المنتوج ولا يجد الزبون مبررا لدفعها، وتدعيم الأنشطة التي تضيف القيمة للمنتوج.

كما أن هذا النظام يتوافق مع البيئة الحديثة للإنتاج والتميزه بالتكنولوجيات المتطورة، تعقيد العمليات الإنتاجية، أنظمة محاسبية سليمة

بحيث تم إستبدال نظم التكاليف التقليدية بنظام محاسبة الأنشطة (ABC) بهدف البحث عن الدقة قياس التكاليف والإهتمام بالبعد الإستراتيجي لإدارة التكاليف، هذا ما أدى إلى التفكير في الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، واعتبارها مجالا تنافسيا بين المؤسسات، يمكن من خلالها للمؤسسة التي تحسن التحكم فيها أن تتغلب على منافسيها، وهو موضوع دراستنا في الفصل الموالي.

الفصل الثالث: نظام محاسبة
تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة
الإستراتيجية للتكاليف.

تمهيد:

تفرض البيئة التنافسية على المؤسسات إمتلاك ميزة تنافسية تسمح لها بالنمو والإستمرارية في الوجود، ولعل أهم عنصر يحقق سبق لهذه المؤسسات فيما بينها يتمثل أساسا في مصادر بناء هذه المزايا، والتي تختلف من مؤسسة لأخرى إستنادا إلى السعر، الجودة والوقت.

هذا ما يبرز الأهمية البالغة لتوفر المؤسسة على نظام معلومات يؤمن لها إمكانية حساب التكاليف بأقصى قدر ممكن من الدقة من أجل تحديد الأسعار الملائمة للمنتجات، وإختيار قنوات التوزيع التي تحقق أعلى العوائد بأقل حد ممكن من المخاطرة.

غير أن نظم التكاليف التقليدية أصبحت عاجزة عن أداء هذه المهمة بسبب تطور وسائل الإنتاج وتعقيد العملية الإنتاجية، وتنوع المنتجات وإختلافها مما أدى إلى تغير تشكيلة التكاليف، بحيث أصبحت التكاليف غير المباشرة تمثل النسبة الأكبر مقارنة بالتكاليف المباشرة للمنتجات. كما لم تعد هذه النظم قادرة على توفير البيانات والمعلومات التي يمكن إستخدامها بفعالية في إتخاذ القرارات خاصة الإستراتيجية والتنافسية منها، وذلك لاعتمادها على التقدير الشخصي والعشوائي في توزيع التكاليف غير المباشرة.

وأن الإدارة أصبحت تتخذ قرارات بناء على معلومات عن التكاليف يمكن وصفها بأنها مشوهة في ظل النموذج التقليدي لمحاسبة التكاليف، مما قد يتسبب في نتائج وخيمة تؤدي إلى تخفيض القدرات التنافسية للمؤسسة، هذا ما دفع بالمهتمين في المجال المحاسبي إلى التفكير في تبني نظام تحليل التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) لما يوفره من دقة وسرعة في حساب التكاليف ، والتي تعتبر من الوسائل المهمة والمساعدة للمؤسسة على إعداد تقارير التكاليف، وكذا وضع سياسات التسعير وربطها بحجم الطلب ودرجة حدة المنافسة.

لذا يعتبر المدخل الإستراتيجي لإدارة التكاليف من المداخل الحديثة في المحاسبة الإدارية يعتمد على تحليل التكلفة في نطاق أوسع مما كان عليه في المدخل التقليدي، من أجل إستخدامها في صياغة وتطوير الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسة.

المبحث الأول: مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

لابد من الإشارة إلى أن مفهوم "الإدارة الإستراتيجية للتكاليف" لم يحظى لحد الآن بتعريف واضح مجمع عليه¹، لكننا سوف نسوق بعض المحاولات التي تحدد معالمه.

فالإستراتيجية هي من صفات الإدارة وليست من سمات التكلفة لذا لابد من التمييز بين إدارة التكلفة والإدارة الإستراتيجية، ثم بعد ذلك نحاول تقديم بعض التعاريف التي خاضت في إبراز مفهوم إدارة التكاليف بطريقة إستراتيجية. بحيث تصبح التكلفة من هذا المنظور عبارة عن الترجمة النقدية لإستهلاك الموارد، وبالتالي الأهمية لا تنصب على طبيعة الموارد المستهلكة ولكن عن الكيفية التي يتم بها استهلاك هذه الموارد.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

مع نهاية سنوات الثمانينيات من القرن الماضي (1980 م) أشار كل من (Kaplan et Cooper) إلى محدودية الأنظمة التقليدية للتكاليف، وأن الإدارة أصبحت تتخذ قرارات بناء على معلومات عن التكاليف يمكن وصفها بأنها مشوهة في ظل النموذج التقليدي لمحاسبة التكاليف، مما قد يتسبب في نتائج وخيمة تؤدي إلى تخفيض القدرات التنافسية للمؤسسة، فناديا بضرورة إعادة النظر في مجال وأهداف محاسبة التكاليف². حيث ظهر للوجود خلال نفس الفترة في الكتابات الأكاديمية إتجاه يهتم بالدمج بين مراقبة التسيير والإستراتيجية من وجهة نظرية ثم تطبيقية، وبدأ استعمال المصطلحات:

(strategic management accounting, strategic costing, strategic control) في بيئة الأعمال، وهي مواضيع تصب في الإتجاه الذي يستهدف تطوير الربط بين أدوات مراقبة التسيير والإستراتيجية كمحاولة لإبراز الأبعاد الإستراتيجية لمراقبة التسيير. وفي هذا الإطار تمت الإشارة إلى "الإدارة الإستراتيجية للتكاليف"^{*} كموضوع يهتم بالأبعاد الإستراتيجية لنظم التكاليف.

خلال هذه الحقبة من الزمن أصبحت البيئة التنافسية شيئا فشيئا غير مستقرة، وبرزت عدة إستراتيجيات أكثر تعقيدا (السيطرة بواسطة التكاليف، التركيز، التمييز)، تغير الهياكل التنظيمية وتطورها، بحيث لم تعد تقنيات

¹ - Tomkins.c. etCarro.c., *reflections on the papers on this issue and commentary on state of strategic management accounting, management accounting research*, vol.07, 1996, p.165.

^{*} *strategic cost mangement*, en français « la gestion stratégique des coûts ».

² - Kaplan.R.S., Cooper.R., "one cost system is not enough", *Harverd Business review*, jun-fed, 1988, p.69.

الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

التسيير على أساس الموازنات مفيدة في اتخاذ العديد من القرارات. هذا ما حتم ضرورة التفكير في تطوير محاسبة التسيير (التكاليف) لتصبح قادرة على الربط بين الإستراتيجية والمراقبة العمليانية. بحيث يشير (H.Bouquin) إلى هذا الإحتياج بقوله " يجب أن تشكل محاسبة التسيير والإستراتيجية كلا موحدا، مترابطا ومتكاملا، كما يظهر ذلك في مقارنة التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، والتحسين المستمر (Kaizen)"¹.

يعتبر (simmonds) أول من إستعمل مصطلح "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية" سنة (1981م) وإقتراح إدخال ضمن مجال إهتمام مراقبة التسيير المعلومات المتعلقة بالمنافسين. أما (Bromwich) فقد أدخل خلال سنوات التسعينيات (1990 م) المعلومات المتعلقة بالسوق، عرض المنتجات، والتكاليف المشتركة معتمدا في ذلك على طريقة التكلفة المستهدفة، وإقتراح إمكانية حساب التكاليف على أساس مواصفات المنتج بحيث تصبح مواضيع التكلفة مواصفات المنتج وليس المنتج في حد ذاته (نظام ABCII). هذا ما يؤكد ضرورة أن يأخذ بعين الإعتبار حساب التكاليف تأثير البيئة التنافسية وقرارات التسويق والإستراتيجية.

أما عن (Shank et Govindarajan) خلال سنة (1993م) فقد ارتكزا في تحليلهما على أعمال (Porter) حول مفهوم دورة حياة المنتج وسلسلة القيمة من أجل إدماج بُعد الإهتمام بالزبائن والموردين أثناء حساب التكاليف، وفي هذا السياق يمكن إعتبار نظام (ABC) النموذج الذي يمكن من خلاله تطبيق الإدارة الإستراتيجية للتكاليف. وذلك لكون أن نظام (ABC) يعتمد على موجهات التكاليف التي يمكن إعتبارها كأداة إستراتيجية تسمح بنمذجة تأثير التكاليف على الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة (السيطرة بواسطة التكاليف، التركيز، التميز)، وفهم البيئة الخارجية لها (الفرص والتهديدات، القوى التنافسية...)².

¹ - Bouquin. H., *comptabilité de gestion*, op.cit, p.337.

** *strategic mangement accounting*.

² - Grégory WEGMANN, *les évolutions de la méthode (ABC) : une analyse fondée sur le courant de la gestion stratégique des coûts*, LEG-FARGO, UMR-GNRS 5118, université de bourgogne, IAE Dijon, France, p.p.2389-2390.

المطلب الثاني: تعريف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

1 - إدارة التكاليف:

من الطبيعي أن ترتبط كلمة "إدارة" مع "التكاليف" لأن الهدف من هذا النظام هو تحقيق المتابعة الجيدة لاستهلاك الموارد وتسييرها بطريقة فعالة. فالحديث عن "إدارة التكاليف" معناه الحديث عن "تسيير الموارد المستهلكة" أي كيف يمكن أن نُوفّق بين تكلفة الموارد المستهلكة وتحقيق أهداف المؤسسة؟

يقصد بإدارة التكلفة مجموع الأنشطة التي يمارسها المديرين من أجل تخطيط التكلفة على المدى القصير والطويل بالإضافة إلى الرقابة على هذه التكاليف¹، أي تخطيط التكلفة والرقابة عليها من أجل توجيه سلوكياتها بما يخدم قرارات التسيير.

يهدف نظام إدارة التكلفة بأي مؤسسة إلى تخفيض التكاليف والتحكم فيها بهدف تعظيم الأرباح حالياً ومستقبلياً؛ بحيث يمكن الوصول إلى هذه الغاية من خلال:

- قياس تكلفة الموارد المستعملة للقيام بأنشطة المؤسسة؛
- حذف أو تخفيض تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتوج مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوب؛
- تحديد الأنشطة الرئيسية في المؤسسة ودعمها من أجل زيادة فعاليتها وكفاءتها؛
- تقدير واقتراح أنشطة جديدة يمكن أن تحسن من أداء المؤسسة مستقبلاً².

كما يقصد بإدارة التكلفة مجموع العمليات المتعلقة بتخطيط التكلفة وإتخاذ كل الأساليب والإجراءات المتعلقة بتخفيض التكلفة والتحكم فيها بشكل مستمر³.

¹ - مكرم عبد المسيح باسني، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة - رؤية إستراتيجية، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، 2001، ص.316.

² - فاطمة رشدي عوض، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية - دراسة تطبيقية لبنك فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2009، ص.121.

³ - عبده حمود حميدة، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحكومة - دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، السنة 25، العدد 2، 2005، ص.118.

بالإضافة إلى الأهداف التقليدية لمحاسبة التكاليف هناك أهداف حديثة منوطة بإدارة التكاليف تسعى لتحقيقها من أجل مساعدة الإدارة العليا على أداء مهامها، خاصة فيما يتعلق بالاستغلال الأمثل لعوامل الإنتاج بكفاءة وفعالية، وبأدنى مستوى ممكن من التكاليف¹.

يمكن تعريف إدارة التكلفة من خلال دورها المتمثل في التحقق، القياس، التجميع، التحليل وإعداد التقارير عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف لبيان مدى مصداقية عوامل نجاح المؤسسة على مدار فترة زمنية معينة². تساعد إدارة التكلفة على إظهار تكلفة المنتجات بصورة دقيقة والرقابة عليها، وقياس الأداء عن طريق متابعة التكاليف من خلال استخدام العلاقات السببية بين التكاليف والأنشطة، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين فهم الأنشطة بما يساعد في بناء الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة³.

2 - الإدارة الإستراتيجية:

يعتبر مصطلح "إستراتيجية" مصطلحا حربيا في الأساس ترجع جذوره إلى الأصل الإغريقي والذي يعنى " فن تخطيط وإدارة العمليات العسكرية "، إلا أنه تم استعماله في العلوم الإدارية وقُصد به "فن الإدارة أو القيادة"؛ بحيث بدأ تطبيق مفهوم الإستراتيجية في ميدان الأعمال سنة (1951م)⁴ للتعبير عن مجموع الممارسات المتكاملة التي تمارسها المؤسسة قصد تحقيق التفوق على المنافسين، وتحسين صورتها أمام عملائها بالقدرة على التميز في تخصيص مواردها المتاحة. فمصطلح إستراتيجية عموما يتعلق بقرارات تطوير مستقبل المؤسسة.

1 - مكرم عبد المسيح باسيلي، إدارة التكلفة الإستراتيجية-مدخل معاصر ، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الأول، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2007، ص.63.

2 - أحمد محمود خليل الأسطل، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010، ص.51.

3- معاد خلف إبراهيم الجنابي، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، جمهورية العراق، ص.3.

4 - سعد غالب ياسين، الإدارة الإستراتيجية، تلخيص ربحي عبد القادر الجديلي، دار اليازوري للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 1998، ص.05.

إذا جاز التعبير عن إستراتيجية المؤسسة بأنها الإطار العام الموجه للتفكير والممارسات والقرارات التي يتخذها مسيرو المؤسسة بغية تحقيق أهدافها وأداء رسالتها، فإن هذه القرارات تتحكم في مستقبل ومصير المؤسسة لأنها تهتم بتعزيز قدراتها التنافسية، ومواكبة بيئتها من خلال استغلال الفرص المتاحة ومواجهة التهديدات الممكنة¹. من خلال إستقراء المواضيع التي تناولت الإدارة الإستراتيجية بالدراسة يتبين لنا عدم وجود إجماع على تعريف معين وواضح للإدارة الإستراتيجية لكن لا بأس بالإشارة إلى بعض التعاريف منها :

- تتضمن عملية الإدارة الإستراتيجية تحديد رسالة المؤسسة، نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات، وتصميم وتنفيذ الإستراتيجية ومتابعة هذا التنفيذ، والتغذية العكسية للوقوف على نتائج تطبيق الإستراتيجية، كما أنها تتصف بكونها طارئة تهتم بالقرارات المتعلقة بأحداث غير متوقعة قد تؤثر في تغيير المسار²؛

- يرى (سعد غالب ياسين) أن الإدارة الإستراتيجية: "تمثل منظومة من العمليات المتكاملة ذات العلاقة بتحليل البيئة الداخلية والخارجية وصياغة إستراتيجية مناسبة وتطبيقها وتقييمها في ضوء تحليل أثر المتغيرات المهمة عليها وذلك بما يتضمن تحقيق ميزة إستراتيجية للمنظمة وتعظيم إنجازها في أنشطة الأعمال المختلفة"³.

فالإدارة الاستراتيجية تركز على البعد طويل الأجل لكونها تهتم بمستقبل المؤسسة وتسعى إلى دعم موقفها التنافسي من خلال خلق ميزة تنافسية مستدامة، والاهتمام بالعملاء عن طريق تطوير وظيفة التسويق وتحليل البيئة الخارجية والداخلية للمؤسسة، والعمل على تعزيز موقفها التنافسي وتوسيع حصتها من السوق.

¹ - سهام موسى، مينة العمودي، تحليل مصادر الميزة التنافسية في الصناعة (PMI) في ظل التغيرات التكنولوجية الحديثة (تكنولوجيا الأنترنت) -دراسة حالة مؤسسة قديلة (الجزائر)، مداخلة بالملتقى الدولي الرابع حول "المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية لقطاع المحروقات في الدول العربية"، جامعة حسنية بن بوعلي، شلف، الجزائر، 2010، ص. 03.

² - محمد حسن عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد 21، العدد 01، 2005، ص. 04.

³ - سعد غالب ياسين، مرجع سبق ذكره، ص. 02.

3 - الإدارة الإستراتيجية للتكاليف:

يقصد بالإدارة الإستراتيجية التكلفة كل الممارسات المتعلقة بدراسة هيكل تكاليف المؤسسة والتخطيط والرقابة عليها بهدف تخفيضها مع الحفاظ على مستوى الجودة، وإستغلال الموارد المتاحة بكفاءة من أجل تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة، وإستخدام المعلومات الخاصة بالتكاليف في بناء إستراتيجية المؤسسة¹.

تعتبر إدارة التكلفة الإستراتيجية نظام معلومات يوفر بيانات يتخذ في ضوءها قرارات لتحقيق الأهداف الإستراتيجية خلال كافة مراحل الإدارة الإستراتيجية².

تتم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بكل الإجراءات الإدارية والفكرية والسلوكية التي من شأنها إيجاد منتج يتمتع بالخصائص والمواصفات والجودة المطلوبة من طرف الزبائن، بحيث تلي رغباته بصفة مستمرة ومتجددة، وبأسعار تنافسية، معتمدة في ذلك على أدوات حديثة مثل تحليل الأنشطة، هندسة القيمة وتحليل القيمة³. لذا يعتبر المدخل الإستراتيجي لإدارة التكاليف من المداخل الحديثة في المحاسبة الإدارية يعتمد على تحليل التكلفة في نطاق أوسع مما كان عليه في المدخل التقليدي، من أجل إستخدامها في صياغة وتطوير الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسة⁴.

لقد إستخدم (Simmonds) مصطلح "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية" في محاولة منه لتطوير مجال إهتمام المحاسبة الإدارية* من تركيزها على البيانات الداخلية للمؤسسة والتاريخية إلى النواحي الخارجية والمستقبلية، والمتعلقة خصوصا بالمنافسين، العملاء، الموردين والبيئة الخارجية. إذ يعرف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أنها

¹ - صالح عبد الرحمن محمود، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية، المجلد 06، العدد 02، 2005، ص.312.

² - El-Dyasty Mohamed. M., *A Framework to Accomplish Strategic Cost Management*, Egypt, 2006, p.04.

³ - عاطف عبد المجيد عبد الرحمان، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية لجامعة أسيوط، مصر، العدد 28، السنة 19، جوان 2000، ص.19.

⁴ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 359.

* نتحدث هنا عن المحاسبة الإدارية على أنها مرحلة متقدمة من محاسبة التكاليف أو على الأقل مجال إهتمامها يضم بيانات التكاليف إضافة إلى قرارات إدارية أخرى، وإلا فمن الناحية المصطلحية لا يمكن إغفال الفرق الواضح بين المفهومين.

الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

"مجموعة من الأنشطة التي تهدف إلى توفير وتحليل بيانات المحاسبة الإدارية عن المؤسسة ومنافسيها كي تستخدم في صياغة ومراقبة إستراتيجية الأعمال"¹.

تحاول الإدارة الإستراتيجية للتكاليف التأثير في محركات التكلفة عبر مختلف مراحل نشوء القيمة من الموردين إلى غاية المستهلك النهائي ضمن إستراتيجية أعمال واضحة².

عبر (Anderson) عن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بالخيار الذي يسمح للمسير بتوجيه هيكله التكاليف لتتوافق مع إستراتيجية المؤسسة من أجل بلوغ أعلى مستوى من الأداء، وذلك من خلال:

- تسيير هيكله التكاليف بالإعتماد على أدوات إعادة الهندسة، وتحسين الهيكله وتصميم المنتجات والمسارات، وبناء هيكله للتكاليف ترتبط بإستراتيجية المؤسسة (ضمن التوجه الإستراتيجي للمؤسسة)؛

- تطوير التسيير العملياتي للتكاليف ومحاسبة التسيير، وقياس الأداء بناءً على مستوى التكاليف لتحقيق الفعالية والفاعلية³.

في حين عرف كل من (Shank.J.K et Govindarajan.V) الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أنها إستخدام للمعلومات المتعلقة بالتكاليف لخدمة الإستراتيجية، أي توسيع دائرة إهتمام محاسبة التكاليف من تحليل التكاليف إلى إستعمال بيانات هذا التحليل في بناء إستراتيجيات تمكن من تحقيق ميزة تنافسية مستدامة للمؤسسة، حيث لخصا المحاور الأساسية للإدارة الإستراتيجية للتكاليف في:

- تحليل سلسلة القيمة؛

- تحليل التموقع الإستراتيجي؛

- تحليل مسببات التكاليف (العوامل المحددة للتكاليف)⁴.

¹ - محمد حسن عبد العظيم، مرجع سبق ذكره، ص.05.

² - صالح عبد الرحمن محمود، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مرجع سبق ذكره، ص.27.

³

-ANDERSON.S., *Managing costs and cost structure throughout the value chain : resarch on strategic cost mangement*, in CHAPANG.NOPWOODA and SHIELDS.M.(eds)Hand book of management accounting resarch, vol.02, oxford, elsevir, p.p.481-506.

⁴

-SHANK.J.K. et GOVINDARAJAN.V., op.cit., p.19.

تعتبر هذه الأساليب المحاور الأساسية للإدارة الإستراتيجية للتكاليف غير أن الأدوات المعتمدة في ذلك عديدة تشمل كل الأساليب المستحدثة في محاسبة التكاليف، فقد عدّ كل من (Cinquini) و (Tenucci) أكثر من (14) أداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف من خلال دراسة قاما بها حول العلاقة ما بين الإستراتيجية ومراقبة التسيير اعتماداً عليها على إستبيان تم توزيعه على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بإيطاليا سنة (2006م)، وقد تبين لهما أن معظم هذه الأدوات تسعى إلى دمج البعد التسويقي أو التجاري أثناء معالجة التكاليف، وأن في أغلب الحالات تعتمد هذه المؤسسات منطق نظام (ABC) في إدارة تكاليفها¹.

لا يمكن الحديث عن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بمعزل عن تأثير العوامل الخارجية على ربحية المؤسسة ونشاطاتها وقرارات التخطيط القصير وطويل الأجل، لذا يجب أن تكون جهود تخفيض التكاليف وفق خطة متكاملة تتضمن برامج تفصيلية لدراسة وتحليل مختلف جوانب النشاط من أجل تحديد أو تشخيص الأنشطة التي لا تضيف قيمة بالنسبة للمستهلك منذ عملية تصميم المنتج إلى غاية التسليم للزبون².

لا بد من الإشارة إلى أن معظم القرارات الإستراتيجية التي تتخذها المؤسسة على المدى الطويل تتطلب تفصيلاً أكثر حول تكاليف مختلف البدائل المقترحة أمام مسيري المؤسسة. هذه القرارات تؤثر في مواضيع التكلفة، وتصميم نظام التكاليف لتجعل منه قادر على قياس تكاليف المنتجات أو الخدمات بطريقة أكثر ملائمة، وبالتالي فإن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يتطلب فهم جيد لهيكل التكاليف والأسباب المؤثرة فيها من أجل توجيه كيفية التحكم فيها على المدى الطويل³. وهو ما توفره الإدارة الإستراتيجية للتكاليف خاصة فيما يتعلق ببعض القرارات التي تخص توسيع المؤسسة أو تقليص أنشطتها، الاندماج مع مؤسسة أخرى أو الاستحواذ، إستهداف دخول أسواق جديدة، عرض تشكيلة جديدة من المنتجات، التخلي عن إنتاج منتج أو خط إنتاج معين، تنويع قنوات التوزيع، قرار المناولة من الباطن (la sous-traitance) أو الإنتاج من طرف المؤسسة... كلها قرارات تتطلب التعامل مع معلومات وبيانات التكاليف بدرجة كبيرة من الحذر.

¹ - cinquini.L., Tenucci.A., *Exploring the relationship between strategy and strategic management accounting techniques, working paper series, social science research network*, 2006, p.14.

² - كمال حسن جمعة الربيعي، أثر إستراتيجية إدارة المعرفة في إستراتيجية إدارة التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 33، 2012، ص.135.

³ - Yves De Ronge, Karine CERRADA, *contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, éd. PERSON, paris, 2009, p.35.

يمكن القول أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تتجاوز الوضع الساكن الذي يهتم فقط بتحليل البيانات الداخلية لتكاليف المنتجات بشكل تاريخي، وإنما تبحث إضافة إلى ذلك في تكاليف سلسلة تشكيل القيمة التي تعتبر المؤسسة حلقة مهمة ضمنها- وليس الحلقة الوحيدة موضع الإهتمام- إبتداء من المورد إلى غاية وصول المنتج في شكله النهائي إلى المستهلك، بحيث تأخذ بعين الإعتبار الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تحليل البيئة الخارجية للمؤسسة وتكاليف المنافسين، تحديد الفرص والتهديدات، والإهتمام بالرؤى المستقبلية للمؤسسة على المدى الطويل من أجل توجيه هيكله التكاليف لتتوافق مع إستراتيجيتها التنافسية من أجل خلق ميزة تنافسية مستمرة، وذلك من خلال التحسين المستمر والتخفيض المتواصل للتكاليف مع الحفاظ على خصائص المنتج من حيث المواصفات والجودة والأسعار لينال رضا الزبون.

المطلب الثالث: أهداف وخطوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

1 - الأهداف:

من خلال التعاريف الواردة سلفا يمكن إستخلاص الأهداف التي تصبوا إلى تحقيقها الإدارة الإستراتيجية للتكاليف:

- التعرف على عوامل النجاح الإستراتيجية للمؤسسة من خلال تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة؛
- تحديد محركات التكاليف ومسببات نشوئها ضمن سلسلة القيمة قصد التحكم فيها وتخفيضها ما أمكن؛
- بناء خطط وإستراتيجيات تمكن من تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة في الأجلين القصير والطويل؛
- تخصيص الموارد بشكل عادل على الأنشطة من خلال قياس التكاليف الإستراتيجية للوحدات المنتجة ومقارنتها بالعائد؛

- معرفة فرص التحسين المستمر الممكنة سواء في مسارات العملية الإنتاجية أي داخل المؤسسة أو خارجها، وذلك من خلال البحث المستمر والدائم في طرق وأساليب تخفيض التكلفة دون تجاوز رغبات العملاء¹؛
- إستخدام بيانات إدارة التكلفة في التصدي ومواجهة تهديدات المنافسين والتحكم في القوة التفاوضية للموردين والعملاء ومنتجات الإحلال في البيئة التي تنشط فيها المؤسسة من خلال التركيز على مفهوم تحليل سلسلة القيمة؛
- الإسترشاد برغبات العملاء وكسب رضاهم في بناء الإستراتيجيات التنافسية بهدف زيادة ربحية المؤسسة وتخفيض التكلفة وتعزيز القدرات التنافسية للمؤسسة في آن واحد؛
- مساندة الإدارة العليا في إتخاذ قرارات بشأن تحقيق رسالتها وأهدافها الإستراتيجية من خلال التحسين المستمر للوضع التنافسي والإستراتيجي للمؤسسة².

2 الخطوات:

- يرتكز مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على مجموعة من الخطوات أهمها:
- تحليل العمليات وتحديد الأنشطة ضمن دورة حياة المنتج بما فيها مجال التسويق وخدمة العملاء؛
 - تحليل عناصر التكلفة اعتمادا على الأنشطة المكونة لدورة حياة المنتج؛
 - تصميم مقاييس للأداء مرتبطة بالعوامل المؤثرة والمسببة لحدوث التكلفة؛
 - تحليل ربحية المنتجات على مستوى الأنشطة وعلى مستوى العملاء؛
 - تكوين قاعدة بيانات تتضمن بيانات تكاليف الأنشطة عبر دورة حياة المنتج وتكاليف ضمان الجودة؛
 - تصميم أساليب متطورة لقياس الأداء تأخذ بعين الإعتبار إضافة للنواحي المالية وجهة نظر المستهلك، والبحث والتطوير التكنولوجي³.

1- داودي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر، العدد 09، 2009، ص.207.

2 - أشرف حسن علي، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية-دراسة إستطلاعية، مجلة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2010، ص.27-29.

3 - سمير أبو الفتوح صالح، إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية في ظل التكتلات الاقتصادية (منظومة مقترحة)، مداخلة فيالمؤتمر العلمي السنوي الثاني عشر-التصدير إستراتيجية قومية-، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 9-11 أبريل 1996، ص.249-256.

لعل أفضل المداخل التي توفر قاعدة البيانات وفقا لهذه الخطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لأنه يهتم بتكلفة دورة حياة المنتج، ويحدد مسببات التكاليف، ويقدم معلومات تتعلق بالتكلفة والوقت والنوعية.

3 الأهمية:

تكمن أهمية الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في توفير قاعدة معلومات حول أسعار تكاليف المنتجات ومستوى ربحيتها مما يساهم في تحسين أداء المؤسسة وترشيد قراراتها، فمثلا في حالة مفاضلة المؤسسة بين قرار تصنيع عنصر يدخل في إنتاج المنتج النهائي أو شرائه من الخارج فإنها تلجأ إلى المقارنة بين أسعار التكلفة بهدف تحقيق مستويات تنافسية مقبولة بناء على تكاليف المدخلات، هذا ما يتطلب من المؤسسة القيام بمقارنة البدائل بصفة دورية وباستمرارية من أجل دعم المنتجات التي تحقق مستويات ربحية جيدة أو التخلي عن تلك التي تحقق خسائر. كما أن التحليل الإستراتيجي يقارن الربحية بين عدة منتجات الحالية أو المتنبئ بها من أجل إختيار أفضل مزيج إنتاجي أو تسويقي، لأن المعلومات الناتجة عن النظام التقليدي يمكن وصفها بأنها "مشوهة" (déformé) لا تعبر فعلا عن هيكله تكاليف المؤسسة وربحيتها، وبالتالي بناء إستراتيجيات في ضوءها قد يتسبب في إنخفاض النتائج¹.

لإدارة التكلفة أهمية واضحة يمكن تحديدها في النقاط الآتية:

- "توفير المعلومات التي يحتاجها المسيرين لإدارة المؤسسة بكفاءة سواء كانت تلك المعلومات مالية تتعلق بالتكاليف والإيرادات، أم غير مالية تخص نظم الإنتاجية والنوعية؛
- قياس تكلفة الموارد المستهلكة في انجاز الأنشطة الأساسية للمؤسسة، وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة الموجودة حاليا، وتحديد وتقييم الأنشطة الجديدة والتي يمكن بناءً عليها تصور إستراتيجي المؤسسة وتحسين أدائها مستقبلياً؛

¹ - LORINO .P.,op.cit, P.122.

- تحقيق الربحية في المدى القصير والحفاظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل، إلى جانب تحسين النوعية ورضا الزبائن، وتوفير المعلومات في الوقت الملائم من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات القصيرة والطويلة الأجل¹.

المطلب الرابع: المقارنة بين المدخل التقليدي والمدخل الإستراتيجي لإدارة التكلفة.

يضم مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف عناصر التحليل السالفة الذكر (تحليل سلسلة القيمة، تحليل الموقف التنافسي، وتحليل محددات التكاليف) بالإضافة إلى عناصر التحليل المالي. تُظهر هذه الأدوات الطاقات والمجهودات التي تبذلها المؤسسة عبر كل مرحلة من مراحل الإدارة الإستراتيجية، بحيث محاسبة التكاليف بصفاتها التقليدية لا تأخذ بعين الإعتبار التحليل المالي للآثار المترتبة عن الإدارة الإستراتيجية للعمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، لذا ظهر للوجود تيار يجمع بين التحليل المالي والتسيير الإستراتيجي للتكاليف بغية الإستجابة لهذه الإحتياجات في التسيير.

يعتبر التحليل التقليدي للتكاليف تحليلاً ساكناً ذو توجه داخلي، يركز على الأحداث المتعلقة بالعمليات الإنتاجية داخل المؤسسة فقط، ويتجاهل الرؤية الخارجية التي تقوم على تحليل العلاقات مع الموردين والزبائن والمنافسين، وتأثير ذلك على هيكله تكاليف المؤسسة مما جعله يتعرض لجملة من الإنتقادات من بينها:

- يركز التحليل التقليدي على الأنشطة الإنتاجية ويهمل العمليات والأنشطة الخارجية وخاصة مسارات التسويق؛

- يهمل العلاقات الموجودة بين مختلف الأنشطة، ويتعامل مع الأقسام على أنها وحدات منفصلة وذلك بسبب تحليله لكل نشاط بمفرده؛

- لا يأخذ بعين الإعتبار مستوى وهيكله تكاليف المنافسين أثناء التحليل والتخطيط للتكاليف².

1- عماد محمد كندوري، دور إدارة الكلفة في تحسين قيمة المنتج باستخدام أسلوب هندسة القيمة، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2006، ص.28.

2- صباح فوزي صالح، مرجع سبق ذكره، ص.30.

الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

فقد أشار كل من (Kaplan et Cooper) إلى أن الإدارة تقوم بإتخاذ قرارات بناء على معلومات مشوهة في ظل النموذج التقليدي لمحاسبة التكاليف مما قد يترتب على تلك القرارات نتائج سلبية تؤدي في النهاية إلى ضعف المركز التنافسي للمؤسسة¹.

يختلف التحليل أو الإدارة التقليدية عن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف من عدة أوجه، نلخص معظمها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-3): المقارنة بين المدخل التقليدي والمدخل الإستراتيجي لإدارة التكلفة.

الإدارة التقليدية للتكاليف	الإدارة الإستراتيجية للتكاليف
تركز على العمليات الداخلية للمؤسسة (الشراء، الإنتاج، الوظائف الإدارية...) وتهمل العوامل الخارجية.	تشمل بالتحليل مختلف مراحل سلسلة القيمة والتي تعتبر المؤسسة جزء منها مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف العلاقات مع العملاء، الموردين، المنافسين... (الرؤية أو التوجه الخارجي).
تعتمد على مفهوم القيمة المضافة.	تعتمد على مفهوم سلسلة القيمة.
تمثل أهداف تحليل التكاليف فيما يلي: - متابعة النتائج (قياس النتائج)؛ - التنبيه أو الكشف عن الأخطاء والانحرافات؛ - إيجاد حلول لمشاكل التسيير العملياتي.	بالإضافة إلى أهداف التحليل التقليدي يتم تصميم نظام إدارة التكلفة في ضوء التوقع الإستراتيجي المستهدف للمؤسسة، سواء مع إنتهاج إستراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف أو التميز.
تتحدد هيكلية التكاليف على أساس أن التكلفة دالة لحجم الإنتاج تشتمل على: تكاليف ثابتة، متغيرة ومختلطة.	التكلفة عبارة عن دالة للخيارات الإستراتيجية لمواجهة المنافسين مع الأخذ بعين الاعتبار القيود الهيكلية للمؤسسة.
يمكن إعتمادها في حالة إستقرار وثبات البيئة حيث أن الأسعار تحدها الإدارة في ضوء مستوى تكاليف الإنتاج، ثبات وغطية مواصفات المنتج، ودورة حياة	تستجيب لمستجدات البيئة التنافسية سريعة التغير، حيث الأسعار يحددها السوق، والمنتجات تتميز بالتحديد والتنوع، ودورة حياة جد قصيرة.

¹ - Kaplan.R.S. , Cooper.R, op.cit, p.69.

الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

	المنتوج طويلة نوعا ما.
الغاية من التحليل تتمثل في التخفيض المستمر والدائم للتكاليف في ظل الحفاظ على الجودة المقبولة، والتحسين والتطوير المستمر للمنتوج (البحث المستمر في مسببات التكاليف).	الغاية من التحليل تتمثل في متابعة التكاليف والرقابة عليها من أجل الإنتاج بمستوى مقبول (بخصوص المواد الأولية، اليد العاملة والمصاريف العامة).
تحاول التحكم في التكاليف وتخفيضها في مراحل متقدمة من دورة حياة المنتج خاصة أثناء مرحلة التصميم.	يكون تدخلها متأخرا (مرحلة الإنتاج)، وتعالج تكاليف ذات أهمية بطريقة عشوائية وتقريبية (مصاريف البحث والتطوير، التصميم، إعادة الهيكلة، خدمات ما بعد البيع...) لأنها تعتبرها مصاريف عامة.
تتميز طبيعة مدخلات هذا النظام بكونها مزيج من البيانات المالية وغير المالية، لذا فإن مخرجاته تستخدم لأغراض إستراتيجية طويلة الأجل، بحيث يهتم بتحليل سلسلة القيمة، وقياس التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وتحليل الميزة التنافسية.	تتميز طبيعة مدخلات هذا النظام بكونها بيانات مالية بالدرجة الأولى، لذا فإن مخرجاته تتصف بكونها بيانات تستخدم لأغراض تشغيلية قصيرة الأجل، بحيث يهتم بقياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية.

المصدر: تم إعداد هذا الجدول اعتمادا على المراجع التالية:

1 - داوودي مهدي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 208-209.

2 - صباح فوزي صالح، مرجع سبق ذكره، ص. 31.

3- SHANK.J.K. et GOVINDARAJAN.V., op.cit., p.p.35-36.

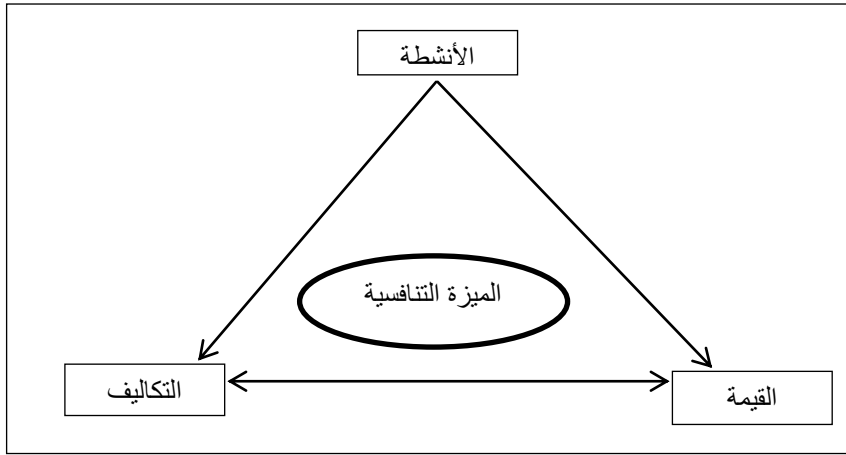
المبحث الثاني: الأسس الإستراتيجية لنظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC).

إن معاملة نظام (ABC) كنظام بسيط لحساب وتحليل التكاليف يُحد من فعاليته، وذلك لما يقيز به من القدرة على توفير معلومات في ظل الظروف التكنولوجية الحديثة، تعقيد العملية الانتاجية وتعدد المنتجات.

فبالإضافة لكونه أداة مساعدة على نم دجة التكاليف فإنه يساهم في نم دجة مسارات خلق القيمة للزبون من خلال تتبع كيفية خلق القيمة وأسباب نشوء التكلفة.

لذا يمكن الاستفادة من نظام (ABC) في التحليل الإستراتيجي لأنه يعمل على نم دجة العلاقة السببية (modéliser les chaines de causalité) على ثلاث مستويات: العلاقة ما بين الأنشطة ونشوء التكاليف ، العلاقة ما بين الأنشطة وخلق القيمة ، والعلاقة ما بين القيمة والتكلفة ، وبالتالي التحكم في العلاقة (تكلفة- قيمة) يضمن للمؤسسة ميزة تنافسية مستدامة¹ ، وهو ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1) : نم دجة السببية في العلاقة (تكلفة- قيمة).



Source : Jean Noel CHAUYEY et Gérard NARO, op.cit, p.65.

لقد أعتبر نظام (ABC) منذ ظهوره كنظام يجمع بين التحليل الاستراتيجي ومحاسبة التكاليف، وذلك بلا شك لأنه يعتمد على المنطق الذي كان سائدا - فيما يتعلق بالتفكير الاستراتيجي - خلال سنوات الثمانينات (1980م)، وبالخصوص على نموذج سلسلة القيمة الذي إقترحه (PORTER)، لذا سوف نحاول إبراز كيفية الإستفادة من نظام (ABC) في التحليل الإستراتيجي للتكاليف من خلال التعرض لمجاور التالية :

¹ - Jean Noel CHAUYEY et Gérard NARO, les apports de l'ABC à l'analyse stratégique : les enseignements d'une recherche-intervention, revue finance contrôle stratégie, vol.07, N°03, septembre 2004, p.64.

- تحليل سلسلة القيمة؛
- تحليل مسببات التكلفة.
- تحليل التموقع (التموضع) الإستراتيجي (positionnement stratégique) .

المطلب الأول: تحليل سلسلة القيمة.

1 تعريف سلسلة القيمة:

تم تطبيق مفهوم تحليل القيمة في الخمسينيات من القرن المنصرم من طرف الجيش الأمريكي لمتابعة سلسلة الإمداد، وكان الهدف منها تخفيض التكاليف والنفقات العسكرية إلى أدنى حد ممكن، ثم بعد ذلك صاغها (PORTER) بأسلوب واضح كما هو معروف في عالم الأعمال اليوم¹.

تعتبر القيمة عن ما يستحقه الشيء من تضحية للحصول عليه من وجهة نظر الزبون، ل ذلك فهي تختلف من شخص لآخر متأثرة بعدة عوامل منها الزمن والمكان، ندرة الموارد ، العرض والطلب فهي تعبر عن وجهة نظر في ظل ظروف معينة².

فالقيمة هي المبلغ الذي يستعد الزبون لدفعه مقابل ما تعرضه المؤسسة من منتجات أو خدمات، بحيث يمكن التعبير عنها من خلال الإيراد الإجمالي الذي تحققه المؤسسة من خلال بيعها لمنتجاتها، وبالتالي تشتمل سلسلة القيمة على مختلف الأنشطة التي تساهم في إنشاء هذه القيمة، ويكون الهامش عبارة عن الفرق بين الإيراد الإجمالي المحقق ومجموع التكاليف المنفقة لإنجاز هذه الأنشطة. وتقاس القيمة بإجمالي ما يدفعه المشترون للسلعة أو الخدمة، بحيث تحقق المؤسسة ربحا إذا كانت القيمة تزيد عن تكلفة أداء أنشطة حلقة القيمة³.

¹ - Hamadouche.A., *méthode et outil d'analyse stratégique*, les indispensables de la gestion, Alger, 2000,p.85.

² - غصون شنار، حلقة بحث هندسة القيمة، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، سوريا، ص.03. أنظر الموقع: <http://www.myqalqilia.com/ValueEngineering.pdf> تاريخ الإطلاع: 2015-07-07.

³ - نبيل محمد مرسي خليل، تحليل هيكل التكاليف لأغراض الإدارة الإستراتيجية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد02، 1997، ص.305-306.

هذا ما جعل (PORTER) يعرف سلسلة القيمة على أنها "مجموعة الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة؛ مرتبطة فيما بينها؛ بدءاً من الحصول على الموارد كمواد أولية من المورد وحتى وصولها لمنتج تام الصنع موجه للمستهلك"¹.

كما عرفت الجمعية الفرنسية للمعايرة (AFNOR)* تحليل القيمة على أنها: طريقة منظمة إبداعية للتنافسية تهدف إلى إشباع حاجات المستعملين بمقارنة خاصة لتنظيم الوظيفة، وهي اقتصادية و متعددة التخصصات. فهي تتميز باستعمال الطرق المترجمة لحاجة الزبون².

تسمح عملية تحليل سلسلة القيمة بمعرفة طبيعة العلاقة بين القيمة والتكلفة ضمن مختلف مسارات المؤسسة ، و يترجم العلاقات السببية التي تؤدي إلى الإنشاء الحقيقي للقيمة. فكل إستراتيجية تنافسية تهدف إلى خلق قيمة للزبون لا بد من تكاليف منفقة لتحقيقها³.

يوفر تحليل سلسلة القيمة معلومات مالية وغير مالية جد مهمة لبناء ميزة تنافسية مستدامة للمؤسسة، وذلك من خلال تعرضه لكافة أنشطة المؤسسة، بدءاً من كون المنتج عبارة فكرة أي أثناء مرحلة التصميم إلى غاية نشاط تقديم خدمات ما بعد البيع أو إنتهاء دورة حياته. هذا التحليل يمكن المؤسسة من توجيه الأنشطة والموارد لمواطن تحقيق القيمة من أجل التحكم الجيد في تكاليف المنتج.

لذا اعتبر نموذج تحليل القيمة على أنه طريقة نظامية بالنظر إلى سلسلة الأنشطة التي تؤديها المؤسسة بهدف التمكن من فهم المصادر الحالية والمحتملة للميزة التي تحققها المؤسسة عن منافسيها⁴.

ويمكن أسلوب تحليل القيمة من الإستجابة لمتطلبات العميل لذا اعتبر أداة لتصميم وإعادة تصميم المنتج بشكل يضمن كل الوظائف التي يرغب العميل فيها ويستعد للدفع مقابلها، وبأقل تكلفة ممكنة⁵.

1 - PORTER M., L'avantage concurrentiel, Inter Éditions, 1986, p.p.54-55. traduit de M. Porter, *Competitive Advantage*, The Free Press, Macmillan, Inc., 1985.

*- **Association Française de Normalisation.**

2 -Frédéric Gautier et Vincent Giard, op.cit, p.10.

3 - Jean Noel CHAUVEY et Gérard NARO, op.cit, p.66.

4 - نبيل محمد مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية، مصر، 1998، ص.169.

5 - LITAUNDON Maurice et REFABERT Anne, *la dynamique de l'analyse de la valeur*, édition Chihab, Alger, 1995, p.p.03-04.

2 تحليل أنشطة سلسلة القيمة:

سلسلة القيمة المقدمة من طرف (PORTER) تعتبر "أداة أساسية" لتحليل مصادر بناء الميزة التنافسية. فهي تُجزء المؤسسة لمجموعة من الأنشطة التي تحقق الإستراتيجية؛ بحيث تحليل هذه الأنشطة يسمح بمعرفة سلوك التكاليف، وفهم مصادر التميز بما يساهم في التوقع الإستراتيجي للمؤسسة من منظور التكاليف¹.

تمثل قيمة المنتج في قدرته على أداء مهامه بكفاءة وحسب ما هو متوقع منه، لذلك فإن زيادة الأنشطة والعمليات التي تدخل في إيجاد المنتج عن الحد المطلوب؛ والتي ليس لها دور أساسي في أداء مهمته؛ قد تتسبب في زيادة تكاليفه دون الرفع من قيمته المدركة من طرف الزبون، وبالتالي تتأثر القيمة بالإنخفاض لأن المبالغ المنفقة لإيجاده تصبح أعلى من المردود الذي يحققه². هذا ما أدى إلى التفكير في التمييز بين مختلف الأنشطة وتتبعها عبر سلسلة تكوين القيمة، وتصنيفها حسب الهدف منها ومدى مشاركتها في خلق القيمة. فقد اعتمد كل من (R.COOPER et R.KAPLAN) في تصنيف الأنشطة على ما يعرف بتسلسل التكاليف، بحيث إعتبرا أن الأنشطة في علاقتها مع مواضيع التكلفة تخضع للمستويات التالية:

2 4 الأنشطة المقدمة على مستوى الوحدة المنتجة: هي تلك الأنشطة التي تنفذ لكل وحدة منتجة، بحيث إنتاج وحدة واحدة إضافية يؤدي إلى إنجاز نشاط إضافي، وهنا تتغير الأنشطة تبعاً لتغير مستوى الإنتاج من الوحدات.

2 2 الأنشطة المقدمة على مستوى الحصص الإنتاجية: هي عبارة عن أنشطة متعلقة بحصة المنتجات، وليس بالوحدة المنتجة داخل الحصة. ويكون مصدر تغير استهلاك الموارد من طرف الأنشطة هو عدد الحصص بدلا من عدد الوحدات المنتجة.

2 3 أنشطة الإسناد لمواضيع التكلفة (منتجات أو زبائن...): هي تلك الأنشطة المؤداة للتمكن من إنتاج وبيع المنتجات، أو تنفيذ طلبية ما، فهي تُقدم مرة واحدة مهما اختلف عدد الحصص أو الوحدات الإنتاجية. والملاحظ على هذه الأنشطة أنها تتغير بتغير أنواع المنتجات أو الزبائن، ولا تتأثر بارتفاع أو انخفاض الحصص أو المنتجات.

¹ - Jean Noel CHAUVEY et Gérard NARO, op.cit, p.66.

² - غصون شنار، مرجع سبق ذكره، ص.03.

2 4 أنشطة الإسناد لخط المنتجات أو العلامة الصناعية: هي أنشطة تتعلق بخطوط الإنتاج أو العلامة التجارية للمؤسسة إجمالاً، كنشاطات الدعاية والإشهار أو البحث والتطوير، فهي لا تتأثر بالحصص المنتجة، ولا بعدد وحداتها.

2 5 أنشطة الإسناد للنشاط الرئيسي للمؤسسة: تتمثل في الأنشطة الضرورية لتشغيل وصيانة المصنع حتى تتم عملية الإنتاج بحيث يصعب تخصيصها لمنتوج ما، لكون هذه الأنشطة مستقلة عن حجم الإنتاج وعدد الحصص أو عدد الخطوط الإنتاجية¹.

فقد إعتبر (PORTER) سلسلة القيمة أداة تستخدم في تحليل الأنشطة الرئيسية في المؤسسة من أجل التعرف على نقاط قوتها وضعفها بيئتها الداخلية (سلسلة قيمة المؤسسة)، والفرص والتهديدات بيئتها الخارجية (سلسلة القيمة عند الزبون وعند المورد والمنافسين) بهدف تحديد أفضل المصادر لبناء ميزتها التنافسية². حيث قام (PORTER) بتصنيف الأنشطة من حيث القيمة إلى:

– أنشطة تضيف القيمة: وهي الأنشطة التي إذا تم إنجازها فإنها ستؤثر على الإنتاج سواء في الأمد القريب أو البعيد.

– أنشطة لا تضيف القيمة: وهي الأنشطة التي إذا ما تم حذفها فإنها لا تؤثر على خدمة الإنتاج، ووجودها يزيد من حجم التكاليف³.

بحيث من خلال تحليل سلسلة القيمة يمكن التعرف على الأنشطة الرئيسية المسؤولة عن نشوء القيمة والأنشطة المساندة لها، والوقوف على العلاقات التفاعلية فيما بينها، لأن تحليل قيمة النشاط تتطلب منا الفهم الجيد لسلوكه وأسباب إثارتة، ومتابعة تكلفته من أجل تحديد مصادر نشوء هذه التكلفة⁴. وهذا ما يوضحه الشكل أدناه المقدم من طرف (PORTER) حول الأنشطة داخل سلسلة القيمة:

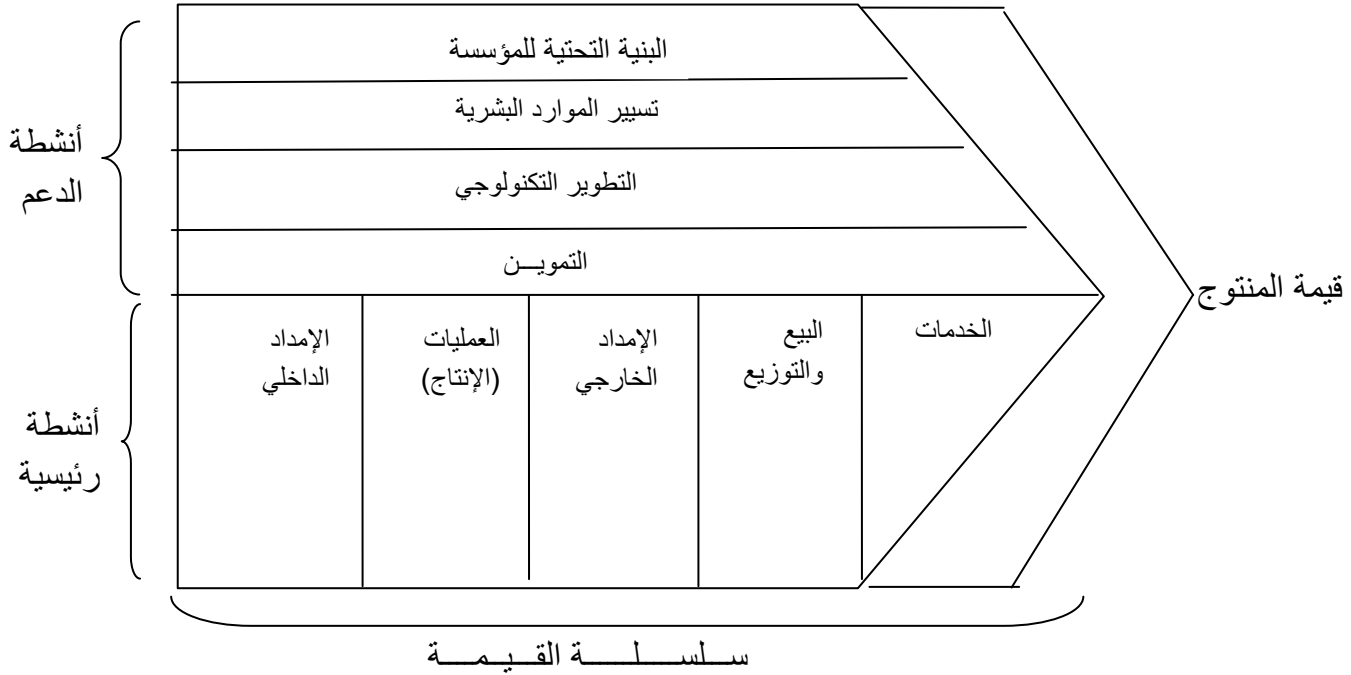
1- عماد يوسف أحمد الشيخ، عبد الحكيم مصطفى محمود جودة، مرجع سبق ذكره، ص.11.

2 - PORTER.M., op.cit,p.49.

3- إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 162.

4- عبد الحكيم الحزامي، الإدارة الإستراتيجية- بناء الميزة التنافسية، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، ص.206.

الشكل رقم(3-2): نموذج سلسلة القيمة عند (M.PORTER).



Source : Alazard et Sépari, op.cit, p.259.

من خلال الشكل السابق يمكن القول أن هناك علاقة طردية واضحة بين التكاليف والإستراتيجية، وبناءً على ذلك إقترح الباحثين (SHANK وGOVINDARAJAN) إطاراً للتحليل الإستراتيجي للتكاليف بالإعتماد على سلسلة القيمة المقدمة من طرف (PORTER)، الذي إنصب تحليله وفقاً للنقاط التالية¹:

-تحليل البيئة التي تنشط فيها المؤسسة مما يتيح الفهم الجيد لقواعد المنافسة وأسباب الإستقرار والتوازن التنافسي؛

-تحديد التجزئة الإستراتيجية (segmentation stratégique) والخيارات الممكنة حسب نوع مجال النشاط الإستراتيجي المتاح للمؤسسة (DAS).

يتم الإستفادة من تحليل أنشطة سلسلة القيمة في بناء إستراتيجية قيادة التكلفة وفق خمس خطوات جد مهمة سيأتي بيانها بشكل مفصل، تتمثل في تحديد سلسلة القيمة الملائمة وتخصيص التكاليف والأصول لهذه السلسلة، تحديد موجهات التكلفة لكل نشاط ذو قيمة ومعرفة كيفية تفاعله، تحديد التكاليف النسبية للمنافسين ومصادر الإختلاف في التكاليف، ثم بعد ذلك صياغة وتطوير إستراتيجية تحقق التكلفة المنخفضة نسبياً مقارنة

¹ -TELLER R., le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant, Stratégie et finance, éd. Management et Société, 1999, Paris, p. 59.

بالمنافسين، وذلك من خلال رقابة موجهات التكلفة وإعادة صياغة سلسلة القيمة، وإختبار مدى قابلية هذه الإستراتيجية للإستمرارية في قيادة التكلفة¹.

يساهم نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) بفعالية في تحليل سلسلة القيمة خدمة الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، لأنه يهتم بتحديد ومعرفة طبيعة الأنشطة والعمليات عبر دورة حياة المنتج، ومسبباتها وكيفية التأثير فيها، بحيث تتم عملية تحليل أنشطة سلسلة القيمة خدمة للأغراض الإستراتيجية وفقا للخطوات التالية:
أولاً: تحليل الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة:

يمكن تصنيف الأنشطة التي يتم تأديتها داخل سلسلة القيمة بصفة عامة وفقا للتصنيف التالي:

- **أنشطة أساسية:** وهي الأنشطة التي تساهم مباشرة في عملية الإنتاج والبيع وتتمثل أساسا في:
 1. الإمدادات الداخلية : وهي أنشطة مرتبطة باستلام وتخزين وتوصيل المدخلات اللازمة للمنتج مثل مناولة المواد، الرقابة على المخازن، المرتجعات إلى الموردين...؛
 2. العمليات : وهي أنشطة مرتبطة بتحويل المدخلات إلى منتجات في شكل فئائي مثل تشغيل الآلات، التجميع والتعبئة، صيانة الآلات...؛
 3. المخرجات من المنتجات : وهي أنشطة مرتبطة بالجمع والتخزين والتوزيع المادي للمنتج إلى المشتريين مثل: جدولة الطلبات وعمليات التسليم...؛
 4. التسويق والمبيعات : وهي أنشطة مرتبطة بتزويد الوسائل التي يمكن من خلالها للمشتري أن يشتري المنتج، وتحفيزه على الشراء مثل: الإعلان والترويج واختيار منافذ البيع والتوزيع...؛
 5. الخدمات : وهي أنشطة مرتبطة بتقديم الخدمة لدعم أو المحافظة على قيمة المنتج منها ما هي مزايا ملموسة كالذوق، ومنها ما هو غير ملموس كحسن المعاملة مع الزبون بحيث يفيد تحليل مثل هذه الأنشطة في تعزيز قيمة السلعة لدى الزبون.

● **أنشطة الدعم:** وهي أنشطة ثانوية تسمح بالسير الحسن للأنشطة الرئيسية، والمشملة على:

1. البنية الأساسية للمؤسسة : وتشمل عدة أنشطة مثل: الإدارة العامة، المحاسبة والجوانب القانونية ، التمويل والتخطيط؛
2. إدارة الموارد البشرية : وهي الأنشطة الخاصة بالاختيار والتدريب وتنمية الأفراد؛

¹ - سليمان سند السبع، أثر استخدام تقنيات التكلفة والمحاسبة الإدارية في بناء المزايا التنافسية-حالة الشركات الصناعية الأردنية، مجلة كلية إدارة الأعمال والاقتصاد، جامعة الحسن بن طلال، الأردن، ص.10.

3. تطوير التكنولوجيا: وهي أنشطة تتعلق بتصميم وتطوير المنتج، وكذلك تحسين أداء الأنشطة المختلفة داخل سلسلة القيمة، ومنها المعرفة الفنية، والمدخلات التكنولوجية لكل نشاط ينتمي إلى السلسلة؛

4. التمويل: وتمثل في التحديد النوعي والكمي والزمني للمواد الأولية، والتجهيزات فضلا عن عمليات استلام ومتابعة وفحص هذه المواد؛

ثانياً: تحديد الأهمية النسبية للأنشطة وفقا لمدى مساهمتها في إجمالي التكاليف؛

ثالثاً: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط من الأنشطة؛

رابعاً: تحديد علاقات الترابط بين الأنشطة، حيث توجد مسببات تكلفة داعمة لبعضها البعض وأخرى معاكسة لبعضها البعض؛

خامساً: بناءً على الخطوات السابقة يتم تقديم التوصيات الخاصة بتخفيض التكلفة¹.

إن الأنشطة التي تحتوي عليها سلسلة القيمة إما أن تكون أنشطة إستراتيجية تضيف قيمة للمنتج، وهذه يجب الإهتمام بها، وأنشطة أخرى غير إستراتيجية يجب التخلص منها لتحقيق تخفيض التكلفة². تتمثل التكاليف غير الضرورية التي يجب على المؤسسة إلغاؤها بناء على نتائج تحليل سلسلة القيمة في:

- تكاليف ناتجة عن أنشطة غير ضرورية أو خصائص ومواصفات في المنتج زائدة عن احتياجات ورغبات الزبائن؛

- التكاليف المرتفعة جدا والتي تظهر من خلال التصنيع أو التصميم بهدف التحسين المستمر في المنتج³.

كما أن مستويات تسلسل الأنشطة قد تختلف من مؤسسة إلى أخرى لكونها ترتبط بطبيعة مسار الإنتاج، التكنولوجيا المعتمدة، تنظيم الإنتاج، ومستوى وتنوع تشكيلة المنتجات والخدمات المعروضة؛ هذا ما قد يتسبب في ظهور بعض الأنشطة دون الأخرى في بعض المؤسسات.

لابد من الإشارة إلى أنه لا يمكن تصور سلسلة القيمة لأي مؤسسة في صناعة أو قطاع نشاط ما بمعزل عن سلسلة القيمة للمؤسسات المتفاعلة معها، في شكل إمدادات أمامية أو خلفية مشكلة بذلك سلسلة قيمة واحدة

1 - Thierry HONGRON, **le pilotage de la valeur**, DUNOD, paris, France, 2003,p.10.

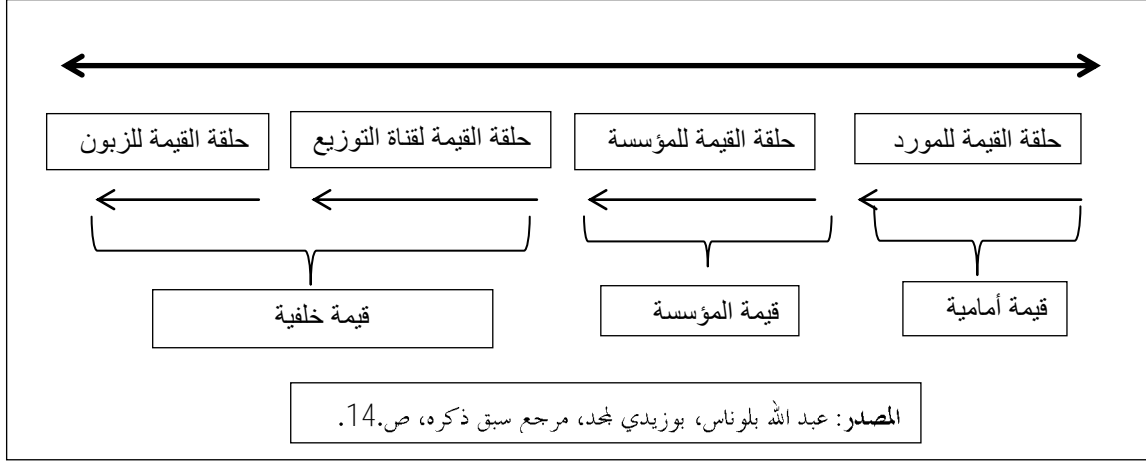
2- نبيل محمد مرسي خليل، "الميزة التنافسية في مجال الأعمال"، مرجع سبق ذكره، ص.92-93.

3 - JOUINEAU Claude, **l'analyse de la valeur et ses nouvelles applications industrielles : de la réduction des coûts à la création de produit**, édition entreprise moderne, 4^{ème} Edition, paris, 1976, p.32.

الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

تتكامل فيها القيمة الأمامية (سلسلة القيمة عند المورد) وقيمة المؤسسة (سلسلة القيمة عند المؤسسة)، والقيمة الخلفية (سلسلة القيمة عند الزبون). كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-3): نظام القيمة (كيفية تشكيل القيمة).



لكي تتمكن المؤسسة من إكتساب ميزة تنافسية مستدامة لا بد عليها من فهم الطريقة التفاعلية التي تتشكل بها القيمة عبر النظام العام للقيمة (مورد- مؤسسة- زبون) حتى تندمج ضمنه مستعملة الأسلوب الأ¹ نجح في ذلك بحيث تسعى إلى تحقيق ميزة تنافسية باستخدام سلسلة القيمة عن طريق:

- معرفة كيفية تشكل سلسلة القيمة على مستوى قطاع النشاط، والأنشطة المساهمة في خلق القيمة؛

- تعيين المسببات أو المحددات التي تتحكم في سلوك كل نشاط؛

- تحقيق ميزة تنافسية مستمرة من خلال التحكم الجيد في مسببات التكاليف أفضل من المنافسين وإعادة

هيكل سلسلة القيمة بما يتوافق وإستراتيجية المؤسسة.

لا يتم تحديد سلسلة قيمة واحدة على مستوى كل قطاع النشاط، وإنما يتم تجزئة القطاع إلى عدة أنشطة

إستراتيجية وتحديد سلسلة قيمة خاصة بها، حيث نقطة إنطلاق تحليل التكاليف تتمثل في معرفة الأصول

والأنشطة المسؤولة عن خلق القيمة للزبون.²

1- عبد الله بلوناس، بوزيدي محمد، طرق بناء المزايا التنافسية المستدامة-مدخل حلقة القيمة لبورتر، مداخلة للملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، يومي 09-10 نوفمبر 2010، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة شلف، الجزائر، ص.14.

2 - SHANK.J.K. et GOVINDARAJAN.V., op.cit., p.p.61-62.

3 دور تحليل سلسلة القيمة في إدارة التكلفة:

تظهر المنافع التي يوفرها أسلوب تحليل القيمة في الإدارة الإستراتيجية للتكاليف من خلال:

- تطبيق مفهوم تحليل سلسلة القيمة في إدارة أنشطة المؤسسة يسمح بتحليل قيمة كل نشاط ومقارنتها بإجمالي قيم الأنشطة مما يوفر قاعدة مهمة للحكم على مدى نجاعة هذا النشاط في مساهمته في خلق القيمة، وبالتالي إتخاذ قرار تطويره ودعمه أو حذفه؛

- تحليل سلسلة القيمة يسمح لنا بالوقوف على مسببات التكلفة، وبالتالي إمكانية متابعة الأنشطة وبيان طبيعتها وهدفها من أجل توفير الموارد الضرورية لها مستقبلا، هذا ما يساهم في ترشيد إستهلاك الموارد؛

- تحليل سلسلة القيمة لكافة دورة حياة المنتج يمثل أهم مقومات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، لأنه يساهم في تخفيض التكاليف وتعظيم قيمة المؤسسة وقدراتها التنافسية في آن واحد، وذلك من خلال التركيز على رغبات العملاء والإعتماد على التكنولوجيات الحديثة، والتدخل في مرحلة مبكرة لتقييم الأنشطة¹؛

- تحليل سلسلة القيمة يساعد على تحديد سعر البيع الذي يكون العملاء على إستعداد لدفعه مقابل الحصول الوظائف التي يؤديها المنتج أو الخدمة، وتحديد مستوى أدائه²؛

- يهدف تحليل سلسلة القيمة إلى البحث عن مواطن التأثير لتخفيض التكلفة عبر كامل نظام القيمة، وكذا البحث في تحليل سلسلة القيمة عند المنافسين بغية تحديد التكاليف النسبية لهم وأسباب اختلافها عن تكاليف المؤسسة³.

1 - عاطف عبد الحميد عبد الرحمان، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد 17، العدد 02، ديسمبر 2003، ص.ص. 132-133.

2 - LITAUNDON Maurice et REFABERT Anne, op.cit, p.12.

3 - عصام علي فرج، إطار محاسبي مقترح لمعالجة مشكلات التحليل الإستراتيجي للتكاليف في الشركات الصناعية المصرية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، 2006، ص.ص. 38-39.

المطلب الثاني: تحليل مسببات التكاليف.

من أجل تفسير تغيرات تكاليف كل نشاط لابد من معرفة مسببات هذه التكاليف، ففي النظرية التقليدية لمحاسبة التكاليف تعتبر التكلفة معادلة لمحدد (مسبب) رئيسي وحيد يتمثل في حجم الإنتاج، إلا أن هذا المبدأ أصبح عاجزاً عن توفير البيانات المساعدة على فهم تغيرات سلوك التكاليف وتعقيدها عبر مختلف مراحل سلسلة القيمة، لأن الاختلاف في الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة ينتج عنه حتماً الاختلاف في مسببات التكاليف وبالتالي تبين وجود عدة محددات للتكاليف وليس حجم الإنتاج فقط، فالإدارة الإستراتيجية للتكاليف تعتبر الحجم عنصر غير معبر بصفة جيدة عن التغير في سلوك التكاليف، وذلك لكون محاسبة التكاليف التقليدية تعتمد على النماذج البسيطة للإقتصاد الجزئي، في حين تركز الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على النماذج الحديثة في الإقتصاد الصناعي¹.

1 مستويات مسببات التكاليف:

كما تمت الإشارة سابقاً أن مسببات التكاليف هي المسؤولة عن التغير في التكاليف الإجمالية للأهداف التكلفة فإنها تتحدد حسب المستويات المستخدمة فيها، وبالتالي يمكن إدارة التكلفة بطريقة إستراتيجية من خلال الوقوف على الظاهرة التنظيمية التي تنشأ وفقها هذه المسببات، فنجد:

المستوى الأول: وهي المسببات أو الموجهات التي تستخدم في تخصيص الموارد المستهلكة على الأنشطة أو مجتمعات الأنشطة، بمعنى الأسباب المؤثرة على النشاط ويمكن تسميتها بموجهات تكلفة الموارد. حيث يتم في هذا المستوى تحديد مسببات التكلفة الملائمة لتخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة (عناصر الموارد المستهلكة) على الأنشطة الرئيسية. فكلما كانت عملية اختيار موجه التكلفة ملائمة كانت النتائج أكثر دقة. وقد تكون تكلفة الموارد خاصة بنشاط محدد فترتبط مباشرة بمجموع هذا النشاط أو قد تتم لعدة أنشطة، وبالتالي توزع عليها في هذه الحالة من خلال عامل موجه ملائم لكل منها. فمثلاً تكاليف الأجور أو الإنارة تخلق من قبل عدة أنشطة في المؤسسة فتوزع عليها من خلال تحديد المسببات المحدقة لهذه التكاليف².

¹ - SHANK.J.K. et GOVINDARAJAN.V., op.cit., p.p.26-27.

² - عماد يوسف أحمد الشيخ، عبد الحكيم مصطفى محمود جودة، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية (دراسة ميدانية)، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية - العلوم الإنسانية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المجلد العاشر، العدد الأول، عمان، الأردن، 2007، ص.13.

المستوى الثاني: يخص تلك المسببات التي تستخدم لتخصيص تكاليف الأنشطة إلى أهداف التكلفة، بمعنى وحدات القياس التي تسمح بمعرفة مستوى إستهلاك أهداف التكلفة من كل نشاط¹. أي عبارة عن موجهات الأنشطة، حيث يعبر موجه التكلفة في هذا المستوى عن مدى إستهلاك منقح معين للموارد المستنفدة عن طريق الأنشطة، فبعد تحديد التكاليف الخاصة بكل نشاط رئيسي الذي يمثل مجمع تكلفة منفرداً، تأتي عملية إختيار موجهات التكلفة الملائمة لربط تكاليف هذه الأنشطة بالمنتجات، حيث تستخدم هذه الموجهات في تحديد الأنشطة التي إستلزمها عملية إنتاج الوحدة وبالتالي التكاليف المرتبطة بذلك².

2 معرفة سلوك التكاليف بناءً على مسبباتها:

لمعرفة الأسباب التي تؤدي إلى إختلاف تكاليف المنتجات أو الخدمات هناك أسس يتم الإعتماد عليها، منها:
- عدد المرات التي يثار فيها النشاط: بحيث يتم تخصيص تكلفة مجمع النشاط على أساس عدد مرات تأدية النشاط، كعدد مرات تهيئة الآلات، وعدد طلبات الشراء...، وهي تستخدم في حالة ما إذا كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، فعلى سبيل المثال فإن أنشطة إعداد الآلات للإنتلاق في العملية الإنتاجية قد يتطلب نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة ونوعية المنقح النهائي، وبالتالي نعلم عدد مرات إعداد الآلات كموجه للتكلفة.
- الزمن المستغرق لتأدية النشاط: تهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منقح معين، وهي تستخدم في حالة إختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنقح النهائي. ومن أمثلة موجهات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية: ساعات الفحص والمراقبة، ساعات العمل المباشر...³.

لكن لا بد من الإشارة إلى أن عملية إختيار مسبب التكلفة لكل نشاط من الصعوبة بمكان، لأنها تتطلب فهما جيداً وتحديد دقيقاً للعوامل والمتغيرات الحقيقية التي تسبب في ظهور التكاليف، وكثيراً ما يتعارض لدينا الإختيار بين عدة مسببات، لذا يستحسن استخدام الأساليب الإحصائية لتحديد أفضل مسبب للتكلفة يمكن استخدامه للتعبير عن سلوك التكاليف، والذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن دون الانحراف على مجال

¹- نعيمة يحيوي، مرجع سبق ذكره، ص.07.

²- عماد يوسف أحمد الشيخ، عبد الحكيم مصطفى محمود جودة، مرجع سبق ذكره، ص.13.

³- محمد نجيب زكي محمد، استخدام أسلوب محاسبة تكلفة النشاط في تطوير إعداد الموازنات التقديرية في شركات قطاعاً لأعمال العام، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مجلد العدد الأول، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، يناير 1993، ص.1073.

الدقة المطلوبة، بحيث ينبغي أن يتصف بالقابلية للقياس، سهولة الحصول على البيانات المتعلقة به، ومدى قوة إرتباطه بالنشاط المقاس أي أنه يعبر عن التكلفة الحقيقية للنشاط. كما ينبغي عدم المبالغة في تحديد عدد كبير من المسببات؛ رغم أن زيادة عدد ونوعية مسببات التكاليف قد يؤدي إلى دقة النتائج المرجوة من تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة؛ لأن هذا قد يتسبب في جعل من النظام مكلف مقارنة بمنافعه وجد معقد، لذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة وهي: الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف، تنوع الإنتاج، نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل، تكلفة تجميع بيانات مسببات التكلفة.

فمن بين العوامل التي تؤثر في قرار الاختيار النهائي لمسببات التكلفة أو موجهاتها نذكر:

- تكلفة قياس موجه التكلفة: فكلما قلت تكلفة الموجه زاد احتمال إختياره كموجه للتكلفة؛
- ارتباط الموجه المختار مع الاستهلاك الفعلي للنشاط: فكلما زاد الارتباط زادت احتمالية استخدامه كموجه للتكلفة؛

- الآثار السلوكية المترتبة على اختيار تلك الموجهات¹.

يمكن معرفة طريقة التأثير في تكاليف نشاط معين عن طريق إثارته في بعض الأحيان لفهم أسباب التأثير عليه والتحكم فيه، أي فهم العلاقة السببية بين النشاط وزيادة أو انخفاض تكاليف المنتج².

في حين هناك من أحصى نوعين من سلوك التكاليف بناءً على مسبباتها هما:

-مسببات تتعلق بالعمليات المتكررة: تعبر هذه المسببات عن الحالة التي يكون فيها إستهلاك المنتج لنفس

الوقت من النشاط، أي تحتاج المنتجات لنفس المستوى من الأنشطة أو الموارد بحيث تتصف هذه

المنتجات بالتمطية؛

-مسببات تتعلق بعمليات خاصة: تظهر هذه المسببات في حالة الإختلاف في الإستهلاك من الموارد وكذا

الوقت المستغرق لتنفيذ الأنشطة بسبب الإختلاف في نوعية المنتجات أو حجمها ومواصفاتها كما هو

الشأن في حالة الإنتاج حسب الطلب³.

¹- عماد يوسف أحمد الشيخ، عبد الحكيم مصطفى محمود جودة، المرجع الرابع، ص.14.

² -Bouquin .H, comptabilité de gestion, op.cit, p.96.

³ - Laurent BESCOS .p. et Mendoza .c.,le mangement de la performance, édition comptables malesherbes, paris, 1997, p.53.

3 تصنيف مسببات التكاليف:

بالإضافة لحجم الإنتاج تأخذ الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بعين الإعتبار عدة مسببات (محددات) إستراتيجية، منها تراكم المعرفة (le savoir-faire) فقد شد هذا العنصر إنتباه العديد من المتخصصين في محاسبة التكاليف خلال السنوات الأخيرة، بحيث نجد في العديد من كتابات محاسبة التكاليف الحديثة الحديث عن منحى الخبرة. لكن على الرغم من الإهتمام بأثر الخبرة وإعتباره من العوامل الإستراتيجية المؤثرة في سلوك التكاليف إلا أننا نجد أن الفكرة الأساسية السائدة في هذا التحليل تبقى دائما علاقة التكاليف بحجم الإنتاج وتطوره عبر الزمن. وهنا يتبادر إلى أذهننا التساؤل التالي: إذا كان حجم الإنتاج لا يعبر بطريقة جيدة عن سلوك التكاليف ما هي العوامل (المسببات أو الموجهات) التي تقترحها الإدارة الإستراتيجية للتكاليف لتفسير التغير في سلوك التكلفة؟ قام (M.PORTER) سنة (1985م) بإقتراح قائمة من المسببات التي تؤثر في سلوك التكاليف- في الحقيقة هذه المحاولة أو الفكرة أهم من القائمة ذاتها التي إقترحها، لأنها أثارة الإنتباه لوجود مسببات أخرى على غرار حجم الإنتاج، وكان لها أثر لا يستهان به في تطوير الإدارة الإستراتيجية للتكاليف-، وبناء على الأعمال التي قام بها (Riley) سنة (1987م) تم تصنيف هذه القائمة إلى صنفين من المسببات:

1 مسببات هيكلية: يهتم هذا الصنف بالعوامل المتعلقة بالهيكلية الإقتصادية للمؤسسة، بحيث توجد على الأقل

خمس خيارات إستراتيجية تؤثر في سلوك التكاليف مهما كان نوع الإنتاج:

- مستوى الإنفاق (l'échelle): المبالغ المنفقة على مستوى معين من الإنتاج، البحث والتطوير، التوزيع، وتأثير مستوى الإنتاج على التغير في هذه التكاليف (إقتصاديات السلم)؛
- مجال الإنفاق (le champ): مستوى الإندماج العمودي، مستوى الإندماج العرضي وعلاقته بزيادة مستوى التكاليف؛
- الخبرة (l'expérience): كم مرة قامت المؤسسة بنفس العمليات التي تقوم بها حاليا؟
- الطرق أو المناهج (les techniques): ما هي طرق الإنتاج المستعملة خلال كل مرحلة من مراحل سلسلة قيمة المؤسسة؟
- التنوع في المنتجات أو الإختلاف والتعقيد (la complexité): ما هو حجم تشكيلة المنتجات أو الخدمات المقترحة على الزبائن؟

2 مسيبتات التشغيل: تتمثل في العوامل المتعلقة بأداء المؤسسة لأنشطتها على أكمل وجه، وتشتمل قائمة هذه المسببات على:

- مساهمة اليد العاملة: المساهمة الفعالة لهذا المورد ضمن مسار التحسين المستمر من خلال تطوير وتنمية الكفاءات الفردية والجماعية؛
- الإستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية: أخذنا بعين الإعتبار الطاقة المتاحة وشروط الإنتاج التي تم إختيارها أثناء إنشاء المؤسسة؛
- إدارة الجودة الشاملة: تأثير جودة المنتج وعمليات الإنتاج؛
- مستوى أداء الورشات: في أي مستوى تكون القوى المستغلة في الورشات أكثر فعالية؟ وما هو مستوى أدائها مقارنة بالمعايير والمراجع الموضوعية مسبقاً؟
- تصميم المنتج: هل تصميم وشكل المنتج يعد مقبولاً وفعالاً؟
- مدى إستفادة المؤسسة من العلاقة (مورد و/أو زبون) عبر مراحل سلسلة القيمة¹.

في حين هناك من صنف هذه المسببات إلى أربع أنواع تبعاً لمستويات أنشطة المؤسسة كما يلي:

- 1 مسيبتات تكلفة تشغيلية: ترتبط بالأنشطة التي تؤدي على مستوى وحدة المنتج، ومن ثم فهي تعكس عدد الوحدات المنتجة في علاقتها بتكلفة استهلاك النشاط من الموارد مثل: ساعات العمل المباشر .
- 2 مسيبتات تكلفة إجرائية: يرتبط هذا النوع من مسيبتات التكلفة بالأنشطة التي يتم تأديتها على مستوى الدفعة الإنتاجية، ويمكن اعتبار عدد أوامر التشغيل كمسبب عن نشاط جدولة الإنتاج.
- 3 مسيبتات تكلفة هيكلية: وترتبط هذه المسببات بنوعية الوحدات التي يتم إنتاجها وفقاً لخصائص المنتج نفسه وصفاته مثل اقتصاديات النطاق، الخبرة، التكنولوجيا، درجة التعقيد.
- 4 مسيبتات تكلفة عامة: وترتبط هذه المسببات بالأنشطة التي يتم تأديتها للمحافظة على الطاقة الإنتاجية العامة للمؤسسة ككل مثل عدد العاملين كمسبب عن نشاط الشؤون الإدارية².

ومهما كانت طبيعة العوامل المؤثرة في سلوك التكاليف فإن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تقوم على الأفكار الأساسية التالية:

¹ - SHANK.J.K. et GOVINDARAJAN.V., op.cit., p.p.25-28.

² - عصام علي فرج، مرجع سبق ذكره، ص.ص.29-30.

-سلسلة القيمة تعتبر الإطار الأوسع للتحليل، بحيث يساهم مسبب التكلفة في معرفة سلوك تكاليف أي نشاط من أنشطة سلسلة القيمة؛

-يعتبر التحليل الإستراتيجي للتكاليف حجم الإنتاج عنصر غير معبر عن حقيقة سلوك التكاليف؛

-من الأهمية بمكان معرفة مستوى التكاليف، والموارد والكفاءات المستغلة لتنفيذ الأنشطة الموافقة للخيار الإستراتيجي، لأن ذلك يحدد الوضعية التنافسية للمؤسسة؛

-الأنشطة المختلفة المكونة لسلسلة القيمة تتأثر بصفة عامة بمسببات التكاليف المختلفة¹.

المبحث الثالث: مساهمة نظام (ABC) في تحقيق الميزة التنافسية والتموقع الإستراتيجي.

تعتبر مرحلة تحليل بيئة المؤسسة من أهم مراحل التفكير الإستراتيجي، لأن المعلومات التي سوف يُتخذ في ضوءها قرارات إستراتيجية تتوقف إلى حد بعيد على هذه المرحلة، فإذا ما تمت عملية التحليل بطريقة جد دقيقة ومعبرة فعلا عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة داخليا وخارجيا، فسوف ينعكس ذلك حتما بالإيجاب على المراحل اللاحقة، مما يضمن مصداقية وسلامة التوجهات التي ستتتبعها المؤسسة بالاعتماد على هذه المعلومات في رسم إستراتيجيتها المستقبلية قصد النمو والتطور وفرض وجودها في السوق.

فعن طريق التحليل يتم دراسة مختلف هياكل المؤسسة وتحديد نقاط الضعف فيها، ومعرفة أسبابها والسعي لإزالتها، وتحديد نقاط القوة ودعمها، وكذا معرفة الفرص المتاحة للمؤسسة في المحيط الذي تنشط فيه، والعوائق والتهديدات التي تعيق استمرارية توسع حصتها السوقية.

فالتشخيص إذاً وسيلة وقائية جد مهمة تسمح بالبحث عن المناهج وأدوات التسيير الكفيلة بتحسين الأوضاع التنافسية للمؤسسة².

من خلال تحليل وتشخيص البيئة التي تنشط فيها المؤسسة، والوقوف على نقاط قوتها والفرص المتاحة لها، تسعى إلى تحقيق ميزة تنافسية عن طريق توفير خدمات أو منتجات بأسعار منخفضة، أو تقديم منتجات تمتاز بجودة عالية، وتوفير احتياجات الأفراد من بعض مواصفات المنتج قد تكون مغفلة من طرف المنافسين. كما أن للمنافسة التي تخضع لها المؤسسة ونوع الإستراتيجية التنافسية المتبناة تأثير بالغ الأهمية على نظام التكاليف المعتمد من طرف المؤسسة، لذا سوف نحاول إبراز أهمية نظام التكاليف في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة وبالتالي التميز من خلال التحكم في التكاليف.

1 - Ibid, p.p. 62-63.

2 -DAIGNE .J.F., *management en période de crise*, édition d'organisation, Paris, 1991,p.81.

المطلب الأول: الميزة التنافسية.

1 تعريف الميزة التنافسية:

ذكر (M. Porter) أن "الميزة التنافسية تنشأ بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً، وبمعنى آخر بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع"¹.

كما تعرف الميزة التنافسية بأنها: "قدرة المؤسسة على استغلال مواردها وقد تتعلق بالجودة، التكنولوجيا، القدرة على تخفيض التكلفة، الكفاءة التسويقية، وفرة الموارد المالية، والتميز في الفكر الإداري وامتلاك موارد بشرية مؤهلة"².

فالميزة التنافسية هي الطريقة التي يقود بها الفكر الإستراتيجي موارد وقدرات المؤسسة باتجاه تحقيق مزايا قيمة للزبائن، وتتفوق المؤسسة بها على المنافسين، بحيث هذه المزايا تقود المؤسسة إلى تحقيق حصة سوقية مرتفعة، أرباح عالية وولاء ورضا الزبون³.

يمكن للميزة التنافسية أن تأخذ عدة أشكال منها الأداء الأفضل، خدمات ما بعد البيع، الضمانات، إنخفاض الأسعار، وكل ما من شأنه الحفاظ على الزبائن الحاليين وإستقطاب زبائن جدد⁴. وقد تكون في صورة ملموسة كالتميز في الحجم والوزن والتصميم أو في صورة غير ملموسة كالجودة، التفرد، والشهرة⁵.

كما سبق يمكن تلخيص خصائص الميزة التنافسية فيما يلي:

- نسبية وليست مطلقة، تتحقق بالمقارنة إلى المنافسين؛

- مصدر تفوق وأفضلية المؤسسة عن المؤسسات المنافسة؛

- تنشأ داخل المؤسسة وتحقق قيمة لها؛

- تظهر من خلال كفاءة المؤسسة في أدائها لأنشطتها، أو من خلال القيمة التي تقدمها للزبائن ويكونوا

مستعدين للدفع مقابلها؛

¹ -PORTER .M., *avantage concurrentiel des nations*, Inter Edition, 1993,P.48.

² - جمال محمد المرسي وآخرون، التفكير الإستراتيجي- منهج تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص.55.

³ - زكريا الدوري، أحمد علي صالح، الفكر الإستراتيجي و انعكاساته على نجاح منظمات الأعمال، دار الجوزي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص.205.

⁴ - على محمد ثجيل المعموري، نموذج العمليات الداخلية للمحاسبة عن سلسلة القيمة -مدخل إستراتيجية القيمة باستخدام إدارة تكاليف الجودة، مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الخاصة، 2006، ص.06.

⁵ - أمجد محمد الكومي، استخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجية في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عين شمس، مصر، 2002، ص.277.

- يكون لها تأثير في سلوك الزبائن (المستهلكين) بإدراكهم لأفضلية ما تقدمه المؤسسة من منتجات أو خدمات، ومحفزة لهم لإقتنائها؛

- تكون مدة حياتها طويلة وقابلة للتطوير والتجديد¹.

من خلال التعاريف السابقة الذكر يتبين لنا أن الميزة التنافسية هي عبارة عن عنصر أو مجموعة عناصر تحقق للمؤسسة التفوق على منافسيها في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة. بحيث تعرف الإستراتيجية التنافسية على أنها مجموعة متكاملة من التصرفات التي تؤدي إلى تحقيق ميزة تتصف بكونها حاسمة أي تعطي الأسبقية والتفوق، مستمرة لفترة زمنية أطول وصعبة المحاكاة أو الإلغاء من طرف المنافسين.

2 مصادر بناء الميزة التنافسية:

تميزت بيئة الأعمال الحديثة بتطورات متسارعة في العديد من الجوانب منها الاكتشافات والإبداعات التكنولوجية، وتطور المعارف والمقاربات والبحوث الحديثة في مناهج الإنتاج والتسويق، بحيث إستفاد منها الفكر الإستراتيجي في بناء المزايا التنافسية للمؤسسات.

بما أن المؤسسات لا تتوفر على نفس المقومات والموارد والمهارات فإن الرهان يكمن في الحصول على أفضل هذه المقومات وحسن استغلالها. بما يضمن نجاح الإستراتيجية المتبناة من طرف المؤسسة وبالتالي إحراز ميزة تنافسية مستدامة، يمكن تصنيف هذه الموارد والتي تعتبر مصادر لبناء الميزة التنافسية في نوعين²:

2 7 مصادر ملموسة: تتمثل في الموارد الملموس أو المادية وهي متعددة لا يمكن حصرها هنا، لكن يمكن ذكر بعض منها كمايلي:

● **المواد الأولية:** للمواد الأولية تأثير بالغ الأهمية باعتبارها المدخلات المسؤولة عن جودة المنتجات حتى تتمتع بقوة تنافسية في السوق، لذلك يجب على المؤسسة أن تحسن اختيار مورديها، وتتفاوض معهم حول أسعار وجودة المواد الأولية.

● **معدات الإنتاج:** باعتبارها أهم أصول المؤسسة من أجل تحقيق القيمة المضافة الناتجة عن تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع، بحيث يلزم المؤسسة حسن اقتنائها. بما يتوافق والتكنولوجيات الحديثة في مجال الإنتاج، وضمان سلامة هذه التجهيزات وتشغيلها وصيانتها بهدف تحقيق فعاليتها لمدة أطول. إذ يعتبر العامل

¹ - أحمد محمود خليل الأسطل، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 31-32.

² - رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد عبد المتعال، الإدارة الإستراتيجية - مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض، 2006، ص. 212.

التكنولوجي من أهم موارد المؤسسة القادر على إنشاء الميزة التنافسية، بحيث يتم اختيار التكنولوجيا المناسبة لطبيعة المؤسسة ومنتجاتها مما يجعلها في موضع الأسبقية مقارنة بالمنافسين.

● **الموارد المالية:** تسمح الموارد المالية بتنويع منتجات المؤسسة أو توزيعها في نطاق أكبر بإيجاد قنوات تسويقية جديدة، ما يدل على أن تحقيق مركز مالي صحي واستمرارية ه يسهم بدور فعال في تعزيز الموقف التنافسي للمؤسسة، وتطويره في المدى البعيد.

2 2 - **مصادر غير ملموسة:** وهي تلك الموارد المعنوية التي تتميز بكونها غير مادية، نوجز أهمها فيما يلي: ● **الجودة:** تسعى المؤسسات إلى تحقيق حصص سوقية عالية بالاعتماد على جودة المنتج، والتي تشير إلى قدرة المنتج أو الخدمة على الوفاء بتوقعات المستهلك وتلبية متطلباته، بحيث لم يعد السعر هو العامل الوحيد المحرك لسلوك المستهلك. وتستند المؤسسة في ذلك إلى مفهوم الجودة الشاملة كسلاح إستراتيجي للحيازة على مزايا تنافسية، ودخول السوق الدولية بكسب ثقة المتعاملين معها.

● **المعلومة:** إن المؤسسة التي تنشط في بيئة تمتاز بجدة المنافسة ينبغي عليها أن تكون جد متيقظة لما يدور في المحيط، وعلى دراية تامة بما يجري به. لأن المعلومات تلعب دورا مهما في اكتشاف خطط المنافسين وتحركاتهم، مما يسمح للمؤسسة باتخاذ قرارات صحيحة وفي الوقت المناسب بما يتماشى ومتغيرات السوق.

● **المعرفة:** يقصد به التحكم في المعلومات التقنية والعلمية، والمعارف الجديدة الخاصة بنشاط المؤسسة، وقد يتم الحصول عليها من مراكز البحث أو من خلال تجربتها في حل مشاكلها التنظيمية والإنتاجية، أو باللجوء إلى إحداث وظائف خاصة بالتنوير والبحث في المؤسسة، لأن المعرفة تساهم بطريقة جد مهمة في إثراء القدرات الإبداعية بشكل مستمر مما يسمح بخلق مزايا تنافسية حاسمة.

● **الكفاءات:** تعتبر الكفاءات أصل من أصول المؤسسة، لأنها ذات طبيعة تراكمية تستمد من التجربة المكتسبة والجهود المركزة والموجهة إلى المهن الرئيسية للمؤسسة، بحيث يجب على المؤسسة أن تحافظ عليها وتحول دون تسربها أو تسويقها للمنافس.

فهي مجموعة من المعارف التي تسمح بتقديم المنتج الذي يكون مصدر ميزة عند العميل، وذلك بحسن

استخدام وتنظيم الموارد الملموسة، بحيث تشكل عامل جذب للانضباط داخل المؤسسة¹.

¹ - Jean-François Amadiou et Loïc Cadin, **compétence et organisation qualifiante**, ECONOMICA, Paris, 1996,p.40.

● **الإبداع:** يشمل الإبداع كل تغير يطرأ على المنتجات وأساليب الإنتاج، ونظم التسيير،

والإستراتيجيات التي تعتمدها المؤسسة. فالإبداع يمثل أحد الأسس البنائية للمزايا التنافسية، وعلى المدى الطويل يمكن النظر إلى المنافسة كعملية موجهة بواسطة الإبداع بحيث يمكن أن تشكل مصدر رئيسيا للمزايا التنافسية لأنها تمنح للمؤسسة منتجات فريدة من نوعها، ومن ثم فإن إدخال الإبداع على المنتجات يساهم في بناء وتدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة. وفي هذه الحالة يمكن للمؤسسة أن تفرض سعرا عاليا لكونها المورد الوحيد للمنتوج الجديد إلى أن ينجح المنافسون في محاكاة هذا المنتوج الجديد. غير أن المؤسسة تكون قد استفادة من ولاء الزبائن لعلامتها التجارية بحيث يصعب النيل منها¹.

● **درجة الاستجابة للعميل:** حتى تتمكن المؤسسة من التفوق على منافسيها يجب عليها أن تكون قادرة على أداء مهامها بشكل أفضل من حيث تحسين المنتوجات وإشباع حاجات ورغبات عملائها المتزايدة. وتتوقف درجة الاستجابة للعميل على ملائمة السلع والخدمات مع المتطلبات الفردية والجماعية للزبائن وذلك في الوقت المناسب قصد الحصول على ميزة تنافسية في ذلك.

3 أنواع الميزة التنافسية:

هناك العديد من العوامل والموارد التي يمكن إعتبارها مصادر لبناء ميزة تنافسية، إلا أنها لا تخلو من أن تكون إما تميزا في مستوى التكلفة، أو تميزا في خصائص وصفات المنتوج:

3 4 **ميزة التكلفة الأقل:** تتوصل المؤسسة إلى تحقيق ميزة تنافسية من خلال تخفيض تكاليف منتجاتها وأنشطتها المسؤولة عن خلق القيمة إلى أدنى مستوى ممكن مقارنة بالمنافسين، وبالتالي يمكن للمؤسسة أن تفرض سعرا أقل من المنافسين مع تحقيق ربح أعلى أو على الأقل مساو لأرباح المؤسسات التي تطبق نفس السعر، وذلك من خلال المتابعة الجيدة لسلوك تكاليف أنشطة سلسلة القيمة، ومحاولة الضبط والتحكم في تطور التكاليف ما أمكن².

الميزة التنافسية في التكاليف تتحدد بالقياس إلى المزوجة (قيمة-سعر) الخاصة المنت وج أو الخدمة، بحيث السعر يكون عبارة عن متغير بسيط يتم تحديده، أما القيمة فهي تمثل جذب المستهلك من خلال المميزات التي يغطيها المنتوج أو الخدمة، وقدرة المؤسسة على تقديم عرض جذاب يتوقف على إمكانية تحكّمها في التكاليف، وتقديم

1 - قريشي محمد، الإبداع التكنولوجي كمدخل لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الصناعية الوطنية، مذكرة تخرج لبليل شهادة ماجستير، تخصص تسيير مؤسسة، جامعة بسكرة، 2005، ص.74.

2 - رفاعي محمد رفاعي، الإدارة الإستراتيجية، دار المريخ، الرياض، 2001، ص.307.

منتجات أو خدمات تتميز بالفاضلة، مما يبرز العلاقة بين المزايا التنافسية ومصادرها. ولا يتسنى لها ذلك إلا بامتلاك نظام لتحليل للتكاليف جد فعال يسمح بالقيام بالمقارنات بين السعر والقيمة، هذا يعزز ضرورة التفكير في وضع أنظمة حديثة لإدارة التكاليف كنظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC).

3 2 **ميزة الاختلاف (التميز):** تتميز المؤسسة عن منافسيها عندما تستطيع الحيازة على خصائص ومواصفات فريدة من نوعها تجعل الزبون يفضل منتج المؤسسة عن منتجات المنافسين. ولكي تحظى المؤسسة بخاصية التمييز عليها أن تستند إلى عوامل التفرد، بمعرفة المجالات التي يمكن أن تكون رائدة فيها دون غيرها، بحيث تعد هذه العوامل مصدر إستراتيجية إستراتيجية التميز وديمومة الميزة التنافسية للمؤسسة¹.

المطلب الثاني: تحليل البيئة التنافسية.

1 مفهوم التحليل الإستراتيجي:

إن التشخيص* يقوم بوصف الوضعية الحالية للمؤسسة على المستويين الداخلي والخارجي، بالتعريف الواضح لكل ما يعرقلها من أسباب الضعف، وما يؤثر عليها من تهديدات المحيط مما يؤثر سلبا على تحقيق أهدافها². وعلى هذا الأساس يعتبر التشخيص الإستراتيجي من أهم الأدوات التي تساهم في معرفة الوضعية التنافسية للمؤسسة خاصة من ناحية التكاليف، واتخاذ إجراءات وتدابير إستراتيجية بشأنها، لأن التشخيص الإستراتيجي يُمكن من الحصول على رؤية شاملة حول المؤسسة ومنافسيها، ويُوفر معلومات جد مهمة باعتبارها مادته الأولية، ومنتوجه النهائي في نفس الوقت³، مما يوجب على المؤسسة القيام بعملية التحليل لوضعيتها سواء كانت في حالة مرضية تعاني من إضطرابات ومشاكل أم في حالة صحية جيدة، وذلك بهدف تحسين أدائها من خلال فحص وتحليل وضعيتها الماضية ومقارنتها بالوضعية الحالية. فالتشخيص عبارة عن وسيلة معلوماتية تُخدم المسيرين أثناء أدائهم لأعمالهم بطريقة جد فعالة لما توفره من بيانات متعلقة ب:

¹ - عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية- حالة شركة الإسمنت بعين الكبيرة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 بسكيكدة، الجزائر، 2007-2008، ص.ص. 15-18.
* تقصد بالتشخيص (diagnostic) هنا مرحلة متقدمة (أولية) من مراحل تحليل وضعية المؤسسة، إذ لا يمكن القيام بالتحليل دون التشخيص.

² - BARRELEIER .A. et coll, **Exporter**, édition Foucher, 9^{ème} édition, Paris, p.61.

³ - مداح عراي الحاج، تطبيق التسيير الإستراتيجي في ظل اقتصاد السوق، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 1997، ص.35.

- المتغيرات الخارجية: والتي تخص تطور السوق أو المحيط: حجم الطلب على السلعة، أذواق المستهلكين، طبيعة المنافسة، التطورات التكنولوجية، تغيرات أسعار المواد الأولية، رؤوس الأموال، السياسات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، الإجراءات القانونية...؛

- المتغيرات الداخلية: والتي تخص الهياكل الداخلية للمؤسسة من وسائل مادية، الموارد المالية، المعرفة الأدائية والمؤهلات، وسلوك العمال¹...؛

بحيث تمر عملية التحليل أو التشخيص بمرحتين جد مهم يتن منها ما يتعلق بالمستوى الوظيفي للمؤسسة من الناحية الداخلية وتأثيرها على المحيط، ومنها ما يتعلق بالمستوى الإستراتيجي والرؤية المستقبلية لها:

1 7 التشخيص الوظيفي:

بحيث يتم فحص مختلف وظائف المؤسسة، ومحاولة استخراج جوانب القوة التي تستطيع أن تنافس بها المؤسسة في الأسواق، وكذا جوانب الضعف التي تحد من قدرتها التنافسية. كما يتم تحليل البيئة التي تنشط فيها والتي تنقسم بدورها إلى شطرين: البيئة العامة والمشملة على المتغيرات الاجتماعية، والفنية والسياسية، والقانونية والاقتصادية وحتى الدولية، وبيئة خاصة تحتوى على المتغيرات المتعلقة بالمنافسين، المستهلكين والموردين، ومختلف المؤسسات الحكومية².

من خلال القيام بمدين التحليلين؛ أي الوضع الداخلي والخارجي للمؤسسة ومقارنتهما؛ يتم استخراج نقاط الضعف والتهديدات التي تواجه المؤسسة وتحد من قدرتها التنافسية، واستغلال نقاط القوة والفرص المتاحة أمامها لمواجهة هذه الصعوبات.

1 2 التشخيص الإستراتيجي:

بعد انتهاء المحلل من مرحلة التشخيص الوظيفي يكون قد حصل على معلومات مفيدة في القيام بالتقسيم الإستراتيجي لمختلف نشاطات المؤسسة في شكل أقسام أو قطاعات متجانسة، ثم القيام بالتحليل الداخلي والخارجي لكل قسم من هذه الأقسام الإستراتيجية، وليس معالجة كل وظيفة من وظائف المؤسسة على حدة، بحيث يشير القسم الإستراتيجي إلى مجموعة منتجات أو خدمات موجهة لمستهلكين محددين، أين توجد منافسة معينة وأين يمكن إعداد إستراتيجية خاصة بهم³.

¹ -Thibaut.j.p., le diagnostic d'entreprise : guide pratique, édition sedifor, 2^{ème} édition,1993, p.17.

² -إسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية، المكتب العربي الحديث، مصر، 1994، ص.58.

³ - Harle .E. et les autres, comment adapter l'entreprise à l'évaluation des marchés, édition Dunod, Paris, 1998, p.39.

وللتمكن من معرفة إمكانية إنتماء منتوجين أو سوقين لنفس القطاع الإستراتيجي يجب طرح الأسئلة الآتية:

- هل لديهم نفس المنافسين؟
 - هل لديهم نفس المستهلكين؟
 - هل لديهم نفس عوامل النجاح؟
 - هل عدم الاستثمار في أحدهما يؤثر على الآخر¹؟
- وعليه فإن عملية التقسيم الإستراتيجي تعتمد على معايير جد مهمة يلخصها (Thibaut) فيما يلي:

- نوع الاحتياجات المشبعة؛
- نوع المستهلكين؛
- الأسواق وسلاسل التوزيع؛
- التكنولوجيا والوسائل؛
- الخبرة والتأهيل.²

بعد الانتهاء من عملية التقسيم الإستراتيجي، ودراسة مختلف نقاط القوة والضعف، الفرص والتهديدات الخاصة بالمؤسسة، يقوم المحلل بوضع مخطط إستراتيجي (plan stratégique) يحدد فيه بكل وضوح إختيارات المؤسسة على المدى المتوسط والبعيد فيما يتعلق بالأهداف المسطرة والمراد تحقيقها، والأسواق المستهدفة، النشاطات المعنية، الوسائل والموارد المستخدمة في ذلك.³

حتى تتمكن المؤسسة من تحديد موقفها الإستراتيجي يجب عليها فهم وإدراك ديناميكية المنافسة في السوق الذي تنشط فيه، وذلك عن طريق معرفة:

- ميدان نشاطها؛
- مواجهة المنافسين؛
- قواها ومميزاتها؛
- القيود وكيفية التغلب عليها؛

¹ - باعلا نسيمه فريال، التحليل الإستراتيجي بين النظرية و التطبيق: دراسة حالة (مركموادالتنظيفشلفومالعي)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000-2001، ص.23.

² - Thibaut, op. cit, p.273.

³ - MERMUSE .C., politique générale d'entreprise, édition Economica, Paris, 1992, p.367.

- التهديدات والتحديات¹.

2 تحليل البيئة التنافسية وفقا لنموذج (M.PORTER):

تعتبر المنافسة عن وجود مزاحمة في أي قطاع صناعي بين المؤسسات الممارسة لنفس النشاط، المؤسسات التي تنتج سلعاً إستبدالية، بالإضافة للقيود التي تفرضها مؤسسات التوريد ومؤسسات التوزيع في ظل البنات الاقتصادية التحتية التي تتوفر عليها المؤسسات، وهو ما يعبر عنه (M.PORTER) بالقوى التنافسية الخمسة. يعتبر نموذج (M.PORTER) من أبرز الإسهامات التي ساعدت على تحليل بيئة الصناعة، لأنه يهدف إلى تفسير العوامل المؤثرة في تشكيل هيكل المنافسة من منظور واسع، فالمنافسة بالنسبة ل (M.PORTER) لا تعني شدة التنافس بين المؤسسات ذات الصناعات البديلة أو التي تقدم ذات القيمة المضافة للزبون فحسب، بل أنها تشمل كافة الداخلين الجدد لقطاع النشاط، والقوة التفاوضية للمشتري والموردين، لكون الموردين يمكن أن يكونوا منافسين يؤثرون على القيمة المضافة التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها باتتهاجهم إستراتيجية التكامل الأمامي، كما هو الحال بالنسبة للزبائن وذلك ب إعتما د إستراتيجية التكامل الخلفي، ونفس الشيء بالنسبة للصناعات البديلة. هذا ما سنحاول شرحه بإيجاز في ما يلي:

2 7 المنافسين الحاليين:

هم المنافسين الموجودين حالياً في السوق، والذين يتنافسون من أجل زيادة أو الحفاظ على حصتهم السوقية. فقد يأخذ السلوك التنافسي عدة أشكال إما بالاعتماد على المنافسة السعرية وهي قابلة للتقليد والمحاكاة، أو بالاعتماد على المنافسة اللاسعرية، وذلك بالبحث عن فرص جديدة للتميز والتفوق في بيئة الأعمال غالباً ما تكون الجودة، أو سرعة الإستجابة للعميل²، وتجدر بنا الإشارة إلى أن شدة التنافس ما هي إلا دالة للمتغيرات التالية³:

- عدد المنافسين والتوازن التنافسي بينهم؛
- متطلبات رأس المال والتكاليف الثابتة؛
- الإلتشار الجغرافي للصناعة وجاذبية السوق؛
- القيود الاجتماعية والحكومية للدخول والخروج من السوق.

¹ - عبد الرزاق بن حبيب، مرجع سبق ذكره، ص. 145.

² - JEAN-PIERRE et autres, *stratégior : politique générale de l'entreprise*, 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 1997, p.22.

³ - عبد الرزاق بن حبيب، مرجع سبق ذكره، ص. 171.

2 2 ضغط المنتجات البديلة:

إن وجود بدائل جد قوية من مؤسسات صناعية خارج القطاع الأصلي تشكل تهديدا تنافسيا كبيرا على المنتجين، مما يؤثر سلبا على السعر الذي تفرضه هذه المؤسسات. فبسبب غياب الإبداع والتميز في المنتجات، وسهولة نقل التكنولوجيات المعتمدة في الإنتاج تلجأ مؤسسات قطاعات أخرى إلى تقديم منتجات جديدة تلي حاجات العملاء، وتحقق نفس القيمة المضافة لهم أو بنسب عالية. هذا ما يؤدي إلى تقليل جاذبية القطاع الأصلي لهذه الصناعة، وتعريضه لمنافسة شديدة بسبب تقادم المنتجات الأصلية خاصة عندما تكون الجودة المدركة للبدائل جد عالية. هذا ما يفرض على المؤسسات حسن تتبع مستويات القيمة التي تحققها المنتجات البديلة أو الخيارات المتاحة أمام الزبائن بهدف تبني استراتيجيات تنافسية مناسبة في الوقت المناسب¹.

2 3 تهديد الداخلين الجدد:

هي المؤسسات التي لها نية الدخول في المنافسة، أي أنها غير موجودة حاليا ولكن يُتنبأ بدخولها في المستقبل، لإمكانية قيامها بذلك.

وقد تكون شدة المنافسة التي تفرضها هذه المؤسسات جد مرتفعة إذا ما كانت عراقيل الدخول إلى هذا القطاع منخفضة، مما يلزم المؤسسات الحالية البحث عن مزايا تنافسية جديدة تساعدها على التفوق والتميز في الإنتاج².

لذلك فإن الميزة التنافسية للداخلين الجدد المحتملين هي عبارة عن دالة لتفاعل عوائق الدخول لهذا القطاع، وردود فعل المنافسين، ومن أهم عوائق الدخول لقطاع معين ما يلي³:

- إقتصاديات الحجم: التي تُرغم الداخلين الجدد بقبول إقتصاديات التكلفة عند مستوى معين؛
- تمايز المنتجات: مما يُلزم الداخلين الجدد بقبول بناء علامات مميزة لمنتجاتها؛
- متطلبات رأس المال: وذلك يفرض على الداخلين الجدد قبول تحمل تكلفة رأسمالية عالية، وتكاليف ثابتة عالية؛
- تكاليف التحول: يفرض على الداخلين الجدد المحافظة على الزبون؛
- الوصول لقنوات التوزيع: هذا القيد يدفع بالداخلين الجدد للقبول بقنوات توزيع غير اقتصادية؛

¹ - رفاعي محمد رفاعي، مرجع سبق ذكره، ص.150.

² - نبيل محمد مرسي خليل، "الميزة التنافسية في مجال الأعمال"، مرجع سبق ذكره، ص.79.

³ - عثمان بودحوش، مرجع سبق ذكره، ص.5-6.

- مزايا المعرفة والابتكار، ومنحنيات الخبرة: وهي من أبرز عوائق الدخول المهمة لقطاع النشاط.

2 4 القوة التفاوضية للموردين:

عندما يكون لموردي المواد الأولية الخام القدرة التنافسية على فرض الأسعار ولا يستطيع المنتجين تحويل عبء الزيادة في أسعار المواد الخام إلى المستهلك الأخير، فإن ربحية المنتجين تتأثر بالانخفاض، وذلك راجع للأسباب التالية:

- عدم وجود مواد خام بديلة لتلك التي يقدمها الموردين؛
- محدودية عدد الموردين وعدم قدرة الصناعة على تشجيع دخول موردين جدد لهذا القطاع؛
- عندما تمثل المواد الخام جزءا كبيرا وحيويا في إنتاج السلع؛
- تحمل المؤسسة نفقات كبيرة إذا أرادت تغيير مصادر التوريد المعهدة؛
- قدرة الموردين على التكامل الأمامي؛
- انتشار الموردين مقابل تمركز الصناعة¹.

أما فيما يخص المؤسسات التي تقدم خدمات كالبنوك، المؤسسات التعليمية الخاصة، المنظمات والإدارات الاستشارية أي تلك التي لا يعتمد أداؤها على مدخلات مادية، فإن القوة التفاوضية للموردين تنعكس فيما يمارسه موردوا الأموال ومنظمات عرض العمل، أو الاتحادات المهنية للعمال من قوة تفاوضية تؤثر في القرارات الإستراتيجية لقطاع النشاط.

2 5 القوة التفاوضية للزبائن:

يقوم الزبائن بممارسة عدة ضغوطات على المؤسسات المنتجة للحصول على السلع بأسعار منخفضة، كما يتفاوضون مع المؤسسات الخدمية للحصول على خدمات أحسن بأسعار أقل ويستند في ذلك إلى عدة عوامل تتحكم في قدرتهم التفاوضية يمكن ذكر بعض منها كما يلي²:

- ارتفاع درجة حساسية الطلب للتغير في أسعار السلع والخدمات؛
- توفر المعلومات الكاملة المتعلقة بالسلعة أو الخدمة لدى الزبائن؛
- كبر حجم مشتريات العملاء وبالتالي كبر أرباح الصناعة؛

¹ - رفاعي محمد رفاعي، مرجع سبق ذكره، ص.149.

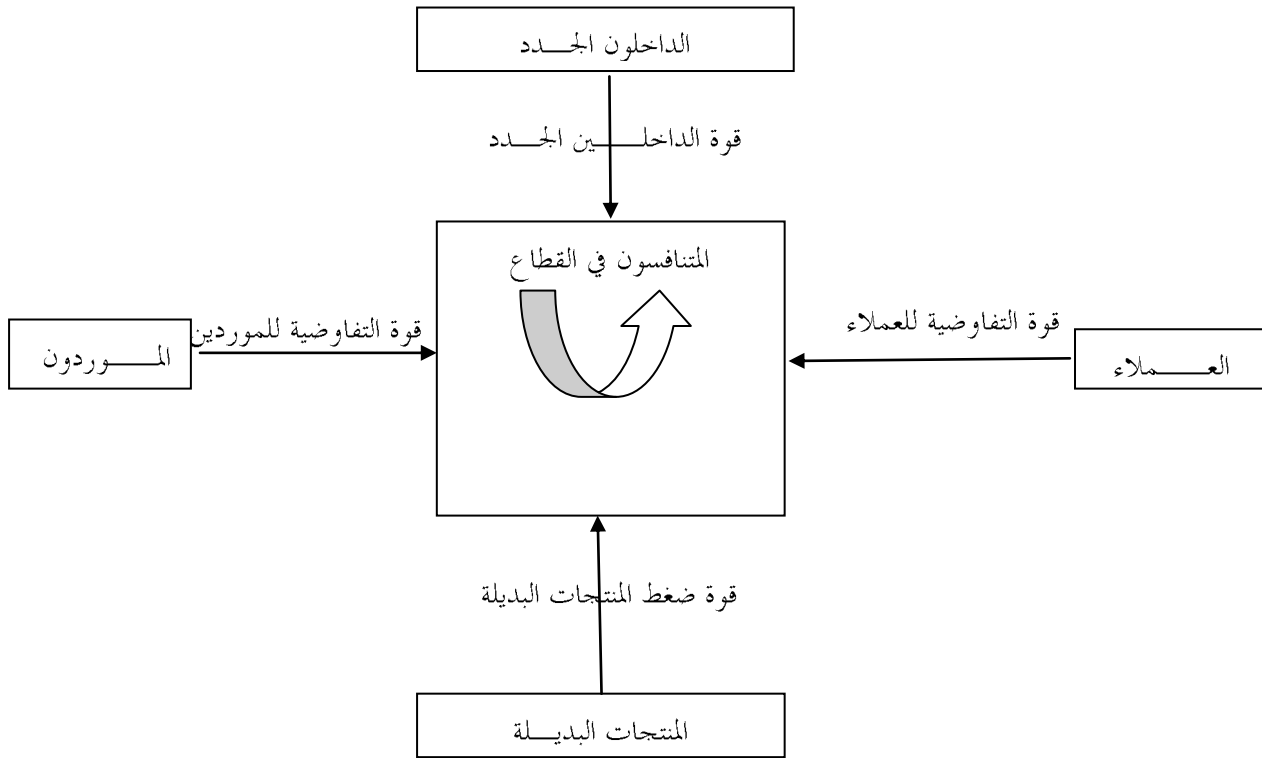
² - زكريا الدوري، أحمد علي صالح، الفكر الإستراتيجي و انعكاساته على نجاح منظمات الأعمال، دار الياروزي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص.ص. 94-97.

الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

- وجود بدائل للسلع والخدمات التي يرغب فيها الزبون؛
- قدرة الزبائن على التكامل الخلفي.

من خلال دراسة هذه القوى التنافسية نلاحظ بأن الصناعة تكون أكثر جاذبية عندما يكون احتمال دخول منافسين جدد محدودا، وأن للزبائن والموردين قوة تفاوضية ضعيفة، وتعرض لتهديدات محدودة من صناعات بديلة. والشكل الموالي يوضح القوى التنافسية التي ذكرها (M.PORTER):

الشكل رقم (3-4): القوى التنافسية الخمسة ل (M.PORTER).



المصدر: فلاح حسن عداي الحسين، الإدارة الإستراتيجية-مفاهيمها، مداخلها، عملياتها المعاصرة، دار واظ للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص.182.

المطلب الثالث: الإستراتيجيات التنافسية عند (M.PORTER).

تعتمد المؤسسات على سياسات مختلفة بهدف تحقيق الأسبقية عن منافسيها، وبناء مصادر قوتها، فقد تناول الفكر المحاسبي العديد من الطرق والتقنيات الحديثة التي لها تأثير بالغ الأهمية على أنشطة المؤسسة بهدف تعزيز قدراتها التنافسية، منها خفض التكاليف، المرونة، الإبتكار، التطوير وتحسين الأداء. هناك دراسات كثيرة تناولت الإستراتيجية بالبحث منذ الستينيات من القرن الماضي بشكل مكثف كمحاولة لكشف كُنْهها، بحيث إعتبرها (Chandler) خلال سنة (1962م) على أنها عملية تحديد الأهداف طويلة الأجل وتخصيص وتخطيط الموارد اللازمة لتحقيقها، وما بين سنوات السبعينيات والثمانينيات وضع بعض الباحثين

الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

تصنيفات لها، منها تصنيف (Miles and Snow) سنة (1987م) حيث ذكرا إستراتيجية المنقب، إستراتيجية المحلل، إستراتيجية المدافع، وإستراتيجية المستجيب، في حين ركز (Mintzberg) من نفس السنة على أبعاد الإستراتيجية واعتبرها كخطة، نمط، حيلة، منظور، وموقف¹.

إلا أن الأعمال التي سادت في المجال الأكاديمي والميداني وأعتبرت الرائدة خلال الفترة (1980-1985م) تلك التي قدمها (M.PORTER) بحيث ميز بين ثلاث أنواع من الإستراتيجيات يمكن أن تنتهجها المؤسسة قصد تحقيق ميزتها التنافسية، تمثلت في قيادة التكلفة (السيطرة بواسطة التكاليف)، التميز، والتركيز، وقد ركز إهتمامه على أن المؤسسة يجب أن تختار إستراتيجية واحدة مناسبة لوضعيتها ولا تجمع بين عدة إستراتيجيات حتى لا تقع في ما يعرف بالتعلق في الوسط² (le mi-étouffement)*، وهو ما كان عبارة عن مدخل لإنتقاد أعمال (M.PORTER) التي أعتبرت لفترة من الزمن الحل الأمثل بلا منازع.

فيما يتعلق بمدى مساهمة أنظمة التكاليف في تنفيذ الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة فلا يمكن الجزم بأنها أدوات مباشرة في ذلك، إلا أنه يمكن الحديث عن العلاقة التي تربط الإستراتيجية وموقف المؤسسة من تبني نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)، فقد أشارت العديد من الدراسات من بينها دراسة (Bihimani) سنة (2005م) إلى أن هناك علاقة واضحة بين الإستراتيجية وبين التطبيق الناجح لهذا النظام للمؤسسات التي تبنته فعليا مقارنة بالمؤسسات التي لم تطبقه بعد، كما نهت من قبل دراسة (Gosselin) سنة (1997م) إلى هذه العلاقة بالنسبة للإدارة على أساس الأنشطة.

على الرغم من الإيجابيات التي يتميز بها نظام (ABC) والفوائد الواضحة التي يوفرها من أجل بناء قاعدة بيانات يُتخذ في ظلها قرارات جد مهمة، يبقى قرار تطبيق هذا النظام من عدمه رهين توفر المقومات اللازمة لذلك بالمؤسسة وخاصة الممارسات التكنولوجية الحديثة للإنتاج³.

ترتبط المبادئ التي يقوم عليها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) بالمفاهيم والمتطلبات الجيدة الخاصة بالإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات، لذلك فإن المؤسسات التي تمتلك نظم محاسبة تكاليف فعالة وذات

1 - سليمان سند السبوع، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 03-05.

2 - مزوغ عادل، دراسة نقدية لإستراتيجيات (porter) التنافسية، المجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، العدد 10، جوان 2013، ص. 50.

* يسمى هذا الوضع بـ (*stuck in the middle*) والذي يعنى التعلق في الوسط أي أن المؤسسات تبني عدة إستراتيجيات في آن واحد بشكل متكامل بين مزيج من الإستراتيجيات المناسبة لكل موقف، وليس إختيار إستراتيجية واحدة لكل المنظمة في جميع مواقفها كما روج لذلك (Porter) عند إقتراحه ثلاث إستراتيجيات متباينة: قيادة التكلفة، التميز والتركيز.

3 - سليمان سند السبوع، مرجع سبق ذكره، ص. 07.

كفاءة متميزة، يمكنها تقييم بيئتها الداخلية وما تتوفر عليه من موارد ومصادر تميز، وتحليل بيئتها الخارجية العامة من خلال معرفة ما تتضمنه من متغيرات وعوامل متفاعلة على مستوى القطاع الذي تنشط فيه، هذا ما يضمن لها إستمرارية الوجود وتوسيع حصتها من السوق¹.

1 إستراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف:

1 + تعريف إستراتيجية قيادة التكلفة:

أولاً لابد من التمييز بين مصطلحين جد مهمين هما **تخفيض التكاليف والرقابة على التكاليف**، إذ يقصد بالرقابة على التكاليف التأكد من أن مستوى التكاليف يتطابق مع ما تم تحديده مسبقاً، ويكون الهدف منه الحفاظ على مستوى الإنفاق في الحدود المسموح بها، أما تخفيض التكلفة فنحن به السعي المستمر للتقليل من مستوى تكاليف، بمعنى أداء نفس النشاط بتكلفة أقل من التكلفة الفعلية السابقة، ويكون ذلك بعدة أساليب منها البحث عن مدخلات أقل تكلفة من المستعملة سابقاً (مواد أولية، يد عاملة)، تحسين تصميم المنتج،... بحيث من خلال الوصول إلى مستوى أدنى يعتمد كمعيار للفترة المقبلة وهكذا في الفترات اللاحقة². رغم الاختلاف في مدلول هذين المفهومين إلا أن الغاية النهائية لكليهما واحدة تتمثل في استخدام الموارد المتاحة بكفاءة، كما أن الرقابة على التكاليف باستمرار تخدم عملية تخفيضها لأنها تسمح بالوقوف على الأنشطة والعمليات التي تتسبب في إرتفاع التكاليف.

تتم إستراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف بتوجيه كل جهودات المؤسسة نحو هدف جوهري يتمثل في تدنية تكاليفها الكلية³، بحيث تسعى إلى إنتاج وتسليم السلع والخدمات بأقل تكلفة ممكنة مقارنة بالمنافسين، وعند مستوى جودة يُعد مقبولاً لدى الزبائن، لأنه لا يمكن تحديد سعر تنافسي في السوق ما لم يتم ضبط التكاليف باستمرار، فكثير من المؤسسات اليوم تسعى بأن تكون هي الرائدة في تخفيض عناصر تكلفة الإنتاج في قطاع النشاط.

¹ - أزهار صالح محمد السعدي، نظام التكاليف على أساس النشاط وعلاقته مع الإستراتيجية التنافسية للمنظمة - دراسة تطبيقية " مصافي عدن"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة عدن، اليمن، 2008. أنظر الرابط: <http://www.vemennic.info/contents/studies/detail.php?ID=23473&print=Y> تاريخ الإطلاع: 2015/07/20.

² - عبد الحى عبد الحى مرعي، التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني، مصر، 1999، ص.158.

تسعى هذه الإستراتيجية إلى تحسين كفاءة الأداء ومراقبة التكاليف عبر كامل مراحل سلسلة التوريد للمؤسسة حتى تكون أقل تكلفة في قطاع الصناعة، وذلك بإتباع مجموعة من الأساليب مثل: إقتصاديات الحجم، منحني التعلم أو أثر الخبرة، تركيز تخفيض التكاليف على بعض الأنشطة الخاصة كخدمات ما بعد البيع، بعض قنوات التوزيع، الإعلان...، بحيث تكون المنافسة بين المؤسسات التي تتبنى هذه الإستراتيجية في تقنيات التصنيع، تكاليف المدخلات الخام، الإستفادة من الطاقات المتاحة، وغالبا ما تكون مخرجات هذه المؤسسات عبارة عن منتجات نمطية. فمن بين المؤسسات العالمية التي تنتهج هذه الإستراتيجية يمكن ذكر: ¹ (Wal-Mart, Texas Instruments, Timex, and Hyundai).

لكن لا بد للمؤسسة التي قررت إختيار تبني هذه الإستراتيجية أن تتوفر على جملة من الشروط لكي تتمكن من السعي المستمر للتحكم في التكاليف وتحقيق التفوق في ذلك، من بينها²:

- توفر الإمكانيات والموارد، بحيث تطبيق سياسة إقتصاديات الحجم تتطلب إستثمارات كبيرة حتى تستطيع تحقيق نسب كبيرة من الإستغلال وبالتالي تنخفض التكاليف الثابتة بالنسبة للوحدة المنتجة؛
- أنظمة توزيع تلاءم سياسة الحجم الكبير من الإنتاج من أجل تدنية التكاليف؛
- تبسيط أساليب الإنتاج بحيث لا يجب أن تتحمل المؤسسة تكاليف إضافية هي في غرل عنها؛
- استخدام مواد أولية تتصف بإنخفاض التكلفة والبحث عن أفضل مصادرها؛
- كفاءة كبيرة لليد العاملة من أجل الاستفادة من أثر الخبرة؛
- تطبيق سياسة تنظيم ورقابة صارمة من أجل متابعة تطور التكاليف ومراجعتها باستمرار؛
- اليقظة ومتابعة البيئة التنافسية باستمرار، لأن هذه الإستراتيجية أكثر عرضة للمحاكاة؛
- نشر ثقافة التحكم في التكاليف لدى العاملين بالمؤسسة؛
- تطابق مميزات المنتج مع إحتياجات الزبائن وعدم المبالغة في الجودة أو التميز؛
- تنوع مصادر بناء ميزة التكلفة المنخفضة، بحيث كل نشاط من أنشطة المؤسسة يمكن الإعتماد عليه للتميز، وكلما تعددت المصادر كانت دورة حياة الميزة التنافسية أطول.

¹ - Ibrahim Abd El Mageed Ali El Kelety, *Towards a conceptual frame work for strategic cost management - The concept, objectives, and instruments*, zur Erlangung des akademischen Grades Doctorrerum politicarum, chemnitz university of technology, El Menoufia – Ägypten, 2006,p.37.

² - نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص.117.

الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

يمكن لإستراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف أن تحقق مزايا تنافسية مستدامة إذا ما تحققت الشروط السالفة الذكر، مع عدم تغير أذواق المستهلكين، التكنولوجيا والأسعار، بالإضافة إلى وضع الحواجز أمام الداخلين الجدد للصناعة من خلال ندرة وصعوبة تقليد الأنشطة المسؤولة عن الريادة في التكاليف من طرف المنافسين.

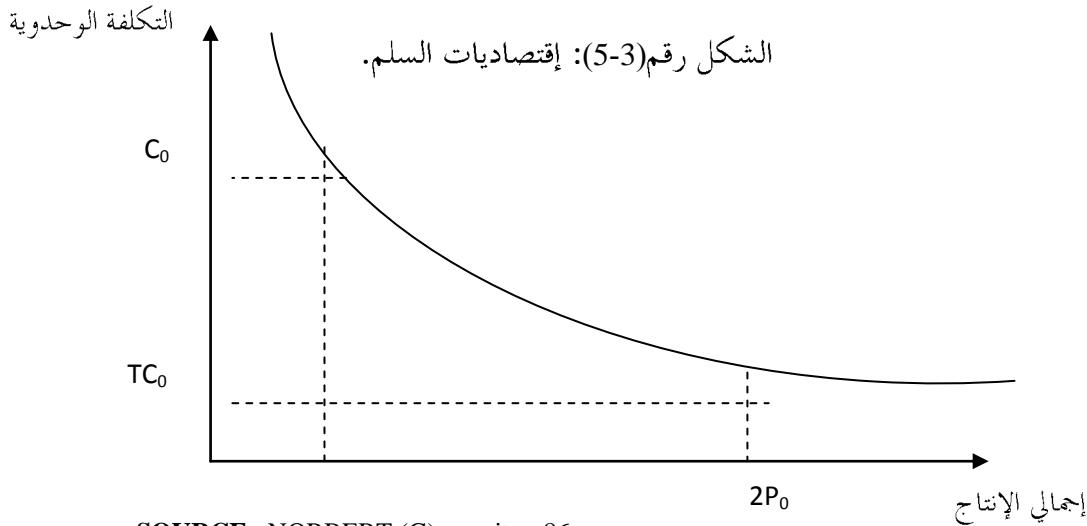
1 2 مصادر ميزة التكلفة الأدنى¹:

لتبني هذه الإستراتيجية بطريقة فعالة وناجعة يتم إتباع أساليب معينة للتحكم في التكلفة، من بينها:

● اقتصاديات الحجم (إقتصاديات السلم):

يقصد بإقتصاديات السلم محاولة الحصول على أكبر كمية منتجة من خلال ممارسة المؤسسة لنشاطها بطريقة أكثر نجاعة وأقل تكلفة ممكنة². وفيما يخص دور اقتصاديات الحجم في تنفيذ إستراتيجية تخفيض التكلفة، فمن المعلوم أن تكلفة المنتج تقل كلما زاد حجم الإنتاج لأن التكلفة الثابتة يتم توزيعها على حجم الإنتاج، وبالتالي تقل التكلفة الثابتة للوحدة المنتجة، وهذا لا يعني زيادة الإنتاج بدون مراعاة حجم الطلب ، لأن ذلك سيزيد من تكلفة التخزين وتكلفة المنتجات الفاسدة، ويضعف قدرة المؤسسة على سرعة الاستجابة لمتغيرات السوق، لكن على المؤسسة التي تحاول تبني إستراتيجية التكلفة المنخفضة أن تسعى إلى زيادة حصتها من السوق بما يصل بالإنتاج إلى الطاقة القصوى لتحقيق وفورات الحجم³.

يمكن إظهار علاقة حجم الإنتاج بمستوى التكاليف وفقا للشكل التالي:



SOURCE : NORBERT (G), op.cit, p.86.

1 - <http://www.ecofine.com/strategy/Cost%20leadership.htm> date de consultation : 30/07/2015.

2 - محمد فريد الصحن، مقدمة في المال والأعمال، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2000، ص.183.

3 - M. Porter , L'Avantage Concurrentiel, op.cit, p.p. 143-147.

يتضح من خلال المنحنى أنه كلما تضاعف الإنتاج من (P_0) إلى $(2P_0)$ تنخفض التكلفة الوحيدة بنسبة (T) ، وعلى هذا الأساس فإن المنتج الذي يحقق أكبر حجم إنتاجي سيستحوذ على أكبر حصة سوقية، لأنه يحقق أدنى تكلفة إنتاجية، وبالتالي يصبح قائد للأسعار في قطاع النشاط، هذا ما لم تستطيع المؤسسات المنافسة محاكاة إستراتيجيته لتتمكن من زيادة خبرتها التراكمية وتحقيق حصة سوقية مهمة على حسابه بشكل أسرع.

● أثر الخبرة:

قُدّم منحني أثر الخبرة من طرف (Bruce Henderson) مؤسس المجموعة الاستشارية بيوسطن (BCG) في منتصف الستينيات (1966 م) من القرن الماضي عند قيامه بدراسات مستفيضة حول التكلفة والسعر¹. يمكن تفسير هذه الظاهرة بكل بساطة أنه بمضاعفة حجم الإنتاج من طرف المؤسسة تكتسب خبرة في الإنتاج بحيث تصبح صفات المنتج وطرق إنتاجه واضحة لدى أفراد المؤسسة، وبالتالي تنخفض التكاليف بنسبة من (15%) إلى (20%) ². تنتج ظاهرة إنخفاض التكاليف بناء على أثر الخبرة من المنطلقات التالية: التعلم، التخصص، الإستثمار، إقتصاديات السلم، التغير التكنولوجي، والتحكم في وقت الإنجاز. بالإضافة إلى سياسات أخرى يمكن الإستفادة منها في تخفيض التكاليف ناتجة عن أثر الخبرة كالإستعمال الجيد للمواد الأولية، المعرفة الجيدة بالعملاء، التخفيض من إحتياج رأس المال العامل³...

يشير (M. Porter) إلى أن مفهوم منحني الخبرة يُعد الأساس في استخدام إستراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف، بحيث يُمكن قيادة التكلفة** من خلال مجموعة من السياسات الوظيفية التي تُهدف إلى تخفيض التكلفة. كما أن زيادة خبرة العاملين تعني زيادة إمتلاكهم لفرص رفع كفاءة إنجاز المهام المنوطة بهم، مما يسهم في خفض التكلفة⁴.

1 - بلعلا نسيمه فريال، مرجع سبق ذكره، ص. 27.

** - *Cost Leadership Strategy*

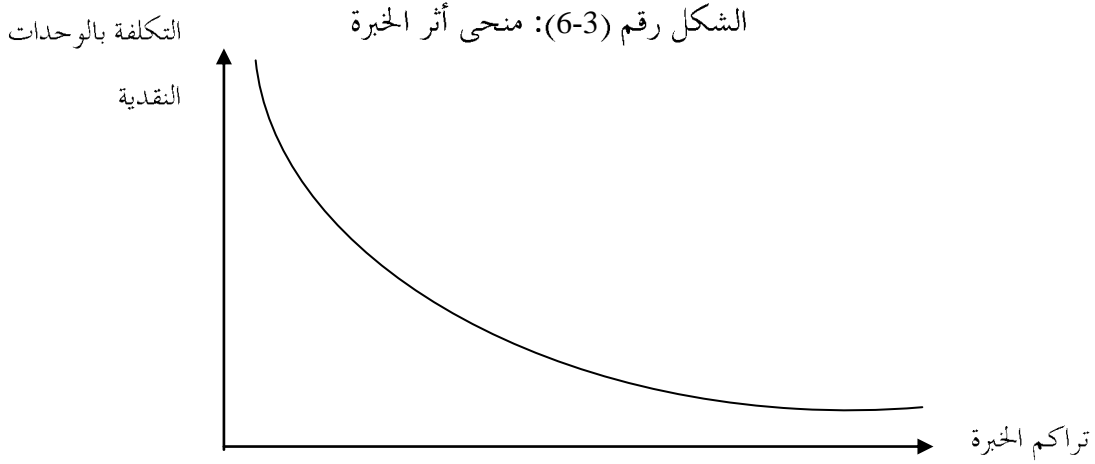
2 - Jean -marie DUCREUX et Maurice MARCHAND-TONEL, stratégie : les clés du succès concurrentiel, Éditions d'Organisation, paris, France, 2004, p.9.

3 - Ibid, p.11.

4 - M. Porter, L'Avantage Concurrentiel des nations, op.cit, p.p. 143-147.

الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

يمكن استخلاص أثر الخبرة من خلال الملاحظة الميدانية لعملية صنع منتج جديد، بحيث تؤثر ظاهرة التجربة واكتساب الخبرة لدى العمال في صناعة هذا المنتج على وقت الإنجاز وبالتالي على التكلفة¹. لذا فإن أثر الخبرة يعبر عن العلاقة العكسية بين التكلفة الوحدوية والتجربة التي تخصد في الإنتاج المتراكم بالمؤسسة، فكلما تضاعف الإنتاج بسبب اكتساب الخبرة وتحسين إنتاجية العمال انخفضت التكلفة الوحدوية للمنتج والوقت المستغرق لإنجازه.



SOURCE : Jean –marie DUCREUX et Maurice MARCHAND-TONEL, op.cit, p.10.

من خلال منحى أثر الخبرة يتبين لنا أن المنافس الذي يملك أكبر قدر ممكن من الإنتاج المتراكم هو صاحب الميزة التنافسية في تخفيض التكلفة. إلا أن تبني المؤسسة لسياسة أثر الخبرة أثناء وضع إستراتيجيتها قد يفقدها التأقلم مع السوق والمنافسين، لأن السعي المستمر إلى توسيع الحصة السوقية للمؤسسة عن طريق توفير كم هائل من المنتجات قد يتسبب في فقدان جزء مهم من مروتها في التسعير².

● دورة حياة المنتج:

ظهر أولاً هذا المفهوم في علم الأحياء (la biologie) ثم بعد ذلك تم تطبيقه في مجال التسيير خلال سنوات الخمسينيات من القرن الماضي (1950م) من طرف الإقتصادي (J.DEAN) بعد ما لاحظ أن للمنتج دورة حياة مثل الكائن الحي (الولادة، النمو، النضج ثم الوفاة)³، وهو يتضمن مراحل جد مهمة يمر بها المنتج منذ بداية تصوره إلى غاية خروجه من السوق، تتمثل في مرحلة البحث والتطوير الفني، مرحلة التقديم إلى السوق،

¹ - NORBERT GUEDJ et les autres, **le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, édition d'organisation, 3^{ème} édition, 2000, p86.

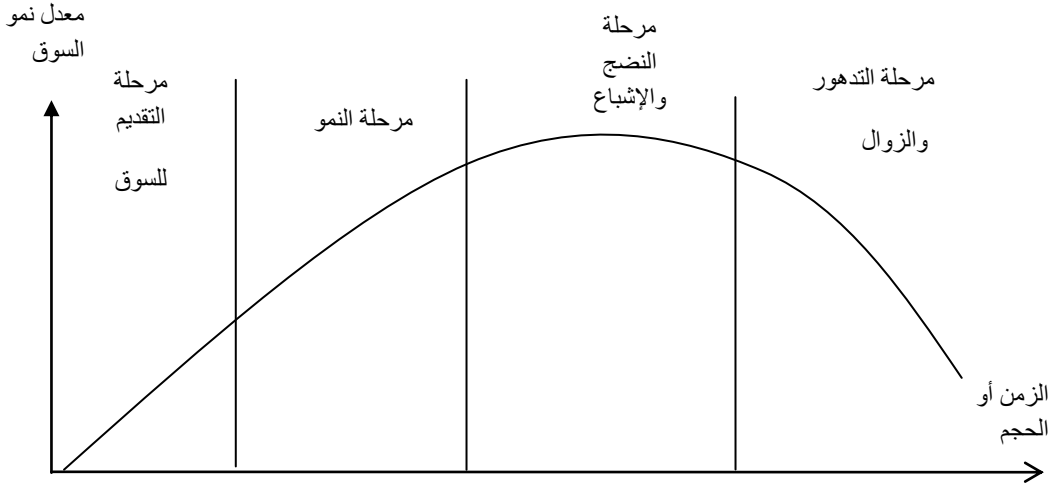
² - HAMADOUCHE.A, **Méthodes et outils d'analyse stratégique**, édition Chihabe, Alger, 1997, p.70.

³ -FENNETEAU.H., **cycle de vie des produits**, édition Economica, Paris, 1998, p.7.

الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

مرحلة النمو، ومرحلة النضج، وأخيرا مرحلة الهبوط والتدهور، وعلى المؤسسة معرفة المرحلة التي وصلت إليها منتجاتها حتى تتمكن من اختيار الإستراتيجية المناسبة لكل مرحلة منها. حسب ما هو موضح في الشكل أدناه:

الشكل رقم (3-7): مراحل دورة حياة المنتج.



المصدر: محمود جاسم الصميدعي، "إدارة التسويق مفاهيم وأسس"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص. 101.

من خلال الشكل أعلاه يتبين أن الإنفاق يكون مرتفعا في مرحلة تقديم المنتجات للسوق (الانطلاق) مع انخفاض الإيرادات، بحيث يكون حجم المبيعات صغيرا وتكاليف التسويق كبيرة جدا لما تبدله المؤسسة من جهودات للتعريف بالمنتج وتقديمه للزبائن.

أما في مرحلة النمو فيكون المنتج معروفا في السوق، فيزداد حجم المبيعات ويرتفع هامش الربح، غير أن المؤسسة لا تزال تحتاج إلى إستثمارات كبيرة قصد دعم قدراتها الإنتاجية لتلبية طلب الزبائن المتزايد. ونتيجة للعوامل السالفة الذكر يكتسب المنتج وضعاً جيداً في السوق مما يشجع المنافسين المتوقع دخولهم، على الدخول إلى جانب المنافسين الحاليين لتأتي بعد ذلك مرحلة النضج، بحيث تتجه المبيعات نحو الثبات والاستقرار النسبي بسبب تشبع السوق بالمنتج، مما يؤدي إلى ظهور المرحلة الأخيرة من دورة حياة المنتج والمتمثلة في التدهور وتناقص حجم المبيعات نتيجة وجود عدة بدائل قد تشبع نفس رغبات المستهلك. والملاحظ أن في المرحلتين الأخيرتين تشتد حدة المنافسة وبالتالي المناورات الإستراتيجية للمؤسسة قصد إيجاد الإستراتيجية المناسبة¹.

*-Just-In-Time, traduit en français « Juste-à-temps ».

1 - Louiza AMZIANE, le cycle de vie international du produit et les stratégies d'internationalisation des entreprises : analyse de cas de Samsung Electronics, mémoire en vue d'obtention du diplôme de Magister en sciences économiques, université de Mouloud MAMMERRI de TIZI-OUZOU, Algérie, 2014, p.p.22-23.

● نظام الإنتاج في الوقت المحدد*:

أو ما يعرف بالإنتاج في الوقت اللازم، ظهر هذا النظام خلال سنوات السبعينيات من القرن الماضي (1970م) من طرف (Taiichi Ohno) واضع أنظمة الإنتاج بالشركة اليابانية (TOYOTA)، بحيث يركز هذا النظام على كل الأنشطة الموجودة في المؤسسة، وبمس مجموعة الأساليب المتبعة في الشراء، الإنتاج والتوزيع. فلسفة نظام الإنتاج الفوري تقوم على تخفيض المخزون وزمن الانتظار باعتبارهما أنشطة غير مضافة للقيمة، بحيث يتم استلام المواد الأولية الخام والأجزاء النصف مصنعة اللازمة في الوقت المناسب لبدء العملية الإنتاجية، كما يتم إنتاج الوحدات التامة من المنتج في الوقت المحدد لها، ل يتم تسليمها مباشرة لمراكز تسليم المنتج والعملاء، لذا يطلق عليه بنظام الإنتاج بدون مخزون¹.

لتجسيد هذا النظام يتم اعتماد أربعة مجالات تعتبر المحاور الأساسية لتطبيقه:

حذف الأنشطة التي لا تضيف القيمة؛

الالتزام بمستوى عالي من الجودة؛

الالتزام بالتحسين المستمر؛

التركيز والاهتمام بالأنشطة التي تضيف القيمة.

إن إتباع هذه المجالات الأربع سيؤثر بشكل مباشر على تخفيض تكلفة الإنتاج وتحسين نوعية المنتج.

كما تجدر بنا الإشارة إلى أن إتباع نظام الإنتاج في الوقت اللازم يساعد في التقليل من ضياع الوقت، ويقضى على تلف المواد الأولية الذي يصاحب العملية الإنتاجية، ويسهم في زيادة جودة المنتج، والاقتصاد والتحكم في النفقات في جميع مراحل الإنتاج خاصة تكاليف التخزين.

كما لا ينبغي علينا أن لعنصر الزمن أهمية بالغة في العملية التنافسية ليس فقط من ناحية تكلفة الوقت المستغرق، ولكن كذلك من ناحية السبق في الدخول للسوق، فدخول منتج جديد لأول مرة للسوق يتيح فرص تسويقية قد لا تتوفر في ما بعد².

¹ - Antje Burmeister, **Juste-à-temps : stratégies logistiques et rôle du transport**, les Cahiers Scientifiques du TransportN° 38/2000 , p.49.

² - مزوغ عادل، مرجع سبق ذكره، ص.48.

1 3 - علاقة إستراتيجية قيادة التكلفة بالأسعار:

يعتبر السعر أهم سلاح تنافسي للمؤسسة، ومن أسهل السياسات التي تلجأ إليها للتنافس، وتعرف التنافسية السعرية بأنها: " امتلاك المؤسسة لميزة تنافسية في حرية إختيار الأسعار المناسبة ذات الكفاءة مقارنة بمنافسيها"¹ أي هي قدرة المؤسسة على خفض أو رفع أسعارها، دون أن يؤثر ذلك على حجم الطلب على منتجاتها، أو حجم الأرباح لديها.

إن قيام المؤسسة بتخفيض أسعارها بالتوازي مع تكاليفها يؤدي إلى تخفيض هوامشها من جهة، ولكن من جهة أخرى فهي تعيق دخول المنافسين الجدد وتخرج المؤسسات غير القادرة على تخفيض أسعارها من السوق في نفس الوقت، كما أن تطبيق الأسعار المنخفضة قد يمكن المؤسسة من دخول سوق منتجات الإحلال.

أمام المؤسسة أسلوبين لتسعير منتجاتها إما على أساس التكلفة بناء على البيانات التي يوفرها نظام التكاليف، بحيث يعرف هذا الأسلوب بأسلوب التكلفة زائد، لأن السعر يساوي التكلفة الكلية للوحدة مضافا إليه قيمة تعتبر كهامش ربح². أو على أساس القيمة بحيث يعبر هذا الأسلوب على أن قيمة المنتج تتحدد في السوق إستجابة لتطلعات الزبون وليس كما هو عليه الحال في الأسلوب السابق الذي ينطلق من داخل المؤسسة، بحيث تقوم المؤسسات بتسعير منتجاتها بما تحققه من قيمة للمستهلك من خلال المقارنة بين التكلفة والقيمة، ويتم إقصاء الأنشطة أو المواصفات التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون خاصة الذي يبحث عن السعر الأقل³.

وفي حالة المنافسة تجتهد المؤسسة نفسها أمام عدة سياسات للتسعير حسب الوضع التنافسي الذي تكون فيه لأن سلوك المنافسة هو الذي يتحكم في السعر في هذه الحالة، فقد تقوم بمجاعة المنافسين في حال تماثل السلع المتنافسة بشكل واضح ونمطيتها، أو البيع بسعر أقل من أسعار المنافسين في حالة ما إذا كانت منتجات المؤسسة غير معروفة في السوق أو أن السعر هو العامل الرئيسي المتحكم في قرار الشراء، أما الحالة الثالثة فهي البيع

1- زابدي بلقاسم، أثر السياسة الاقتصادية على أداء وكفاءة السياسات التنافسية الإنتاجية والتسيير العقلاني للموارد البشرية كمؤشرات للأداء في المؤسسة الجزائرية، ورقة

مقدمة في يوم دراسي حول أفاق الانضمام للاقتصاد العالمي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 19 أكتوبر 2002، ص. 20.

2- علي الحياشي، التسعير (مدخل تسويقي)، مكتبة الراتب العلمية، الأردن، 2002، ص. 129.

3 - مازن النفاع، التسويق (السلع والأسعار)، الجزء الرابع، دار علاء الدين، دمشق، سوريا، 2003، ص. 23.

بسر أعلى من أسعار المنافسين عندما تتميز هذه المنتجات بشهرة ومواصفات خاصة تجعل منها رائدة في السوق مع إدراك المستهلك للفروق الموجودة بين منتجات المؤسسة ومنتجات منافسيها¹.

1 4 مزايا وعيوب إستراتيجية السيطرة بالتكاليف:

لا تحتاج هذه الإستراتيجية مجموعة من المزايا تستطيع المؤسسة من خلالها مواجهة تهديدات القوى التنافسية كما يلي:

- فيما يتعلق بالمنافسين : فالمؤسسة المنتجة بتكلفة أقل تكون في موقع أفضل من حيث المنافسة على أساس السعر؛

- فيما يتعلق بالمشتريين : فالمؤسسة المنتجة بتكلفة أقل سوف تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء، حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار؛

- فيما يتعلق بالموردين : فالمؤسسة المنتجة بتكلفة أقل يمكنها - في بعض الحالات - أن تكون في مأمن عن الموردين الأقوياء وخاصة في حالة ما إذا ما كانت إعتبارات الكفاءة تسمح لها بتحديد السعر وتحقيق هامش ربح معين لمواجهة ضغوط إرتفاع أسعار المدخلات الهامة والحرجة؛

- فيما يتعلق بدخول المنافسين المحتملين إلى السوق : فالمؤسسة المنتجة بتكلفة أقل تحتل موقعا تنافسيا ممتازا يمكنها من تخفيض السعر لمواجهة أي هجوم من المنافس الجديد؛

- فيما يتعلق بالسلع البديلة : فالمؤسسة المنتجة بتكلفة أقل يمكنها - مقارنة مع منافسيها - استخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد السلع البديلة والتي قد تتمتع بأسعار جذابة².

كما قد يعرض إتباع هذه الإستراتيجية المؤسسة لبعض المخاطر نذكر منها:

يتطلب تنفيذ هذه الإستراتيجية مستوى عالي من التقنيات الذي يعتمد على رأس مال كبير؛

الاهتمام بتخفيض التكلفة قد يجعل المؤسسة غافلة عن بعض التغيرات التي تحدث في السوق مثل التغير في

أذواق المستهلكين وبالتالي عدم إمكانية ضمان استجابة المستهلك للتخفيض في السعر إلا إذا أمكن للمؤسسة الوصول إلى النسبة التي تؤثر على شعور المستهلك بالفرق سعري؛

أن أساليب خفض التكلفة تتصف بسهولة تقليدها من طرف المنافسين مما يتطلب من المؤسسة حجم واسع

من الاستثمارات، ونظام معلوماتي على درجة عالية من الشمولية والتخصص¹؛

1

-Gilletta.M, Prix : De la maîtrise des prix à la maîtrise des coûts, éd. Vubert, Paris,1992,P.126.

2- نبيل محمد مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص.115.

- يعتبر السعر أداة تنافسية من الصعب التحكم فيها فعندما يخفض المنتج سعره، من الصعوبة عليه التراجع على هذا القرار كما أنه لا يستطيع من جهة أخرى ضمان تعاون الموزع بتطبيق نسبة التخفيض على مستوى سعر التجزئة؛

- ضرورة الأخذ في الاعتبار دائما احتمال الخطأ في تقدير مرونة الطلب وبالتالي في مثل هذا الحال سيؤدي تخفيض السعر إلى تخفيض الأرباح؛

-على الرغم من أن منتجات المؤسسة التي تتبنى إستراتيجية قيادة التكلفة الأقل سعرا، إلا أنه لا يمكن تجاهل تأثير التميز خاصة إذا ما قارن المستهلك بين منتجات هذه المؤسسة والمؤسسة التي تتبنى إستراتيجية التميز من ناحية السعر والجودة وأدرك أن الفارق غير جذاب إلى درجة كبيرة، فتكون المؤسسة الفائزة للتكلفة مضطرة لتخفيض السعر أقصى ما يمكن من أجل ضمان البيع وقد يتسبب ذلك في الخسائر².

2- إستراتيجية التميز:

2-1- تعريف إستراتيجية التميز:

تمثل هذه الإستراتيجية في مجموعة من الأنشطة والأعمال التي تقوم بها المؤسسة بهدف إيجاد منتجات متميزة وذات خصائص استثنائية لتصبح رائدة في مجال نشاطها، فقد تُميز المؤسسة منتجاتها عن المنافسين من خلال تقديم تشكيلة مختلفة من المنتج، تطوير سمات المنتج، تقديم خدمات ممتازة، توفير قطع غيار في حالة المنتجات التي تحتاج إلى قطع غيار كالسيارات مثلا، تقديم خدمات ما بعد البيع، الإهتمام بالجودة، الريادة التكنولوجية، السمعة الجيدة للمؤسسة في السوق، بحيث تتميز المؤسسة عن منافسيها عندما يكون بمقدورها الحيازة عن خصائص تجعل الزبون يتعلق بها³، خاصة الزبائن الذين يهتمون بالجودة وخصائص المنتج أكثر من إهتمامهم بالسعر. كما تزايد درجات نجاح هذه الإستراتيجية بزيادة تمتع المؤسسة بالمهارات وكفاءات أفرادها، والتي يصعب محاكاتها من طرف المنافسين.

يمكن ذكر أهم المجالات التي تحقق للمؤسسة مركز متميز مقارنة بمنافسيها في مايلي⁴:

- التميز على أساس التفوق التقني؛

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 353-355.

² - Ibrahim Abd El Mageed Ali El Kelety, op.cit, p.37.

³ - PORTER.M., op.cit, p.152.

⁴ - نبيل محمد مرسي خليل، "الميزة التنافسية في مجال الأعمال"، مرجع سبق ذكره، ص. 118-119.

- التمييز على أساس الجودة؛

- التمييز على أساس تقديم خدمات مساعدة للمستهلك؛

- التمييز على أساس تقديم منتج بقيمة أكبر من المبلغ المدفوع لأجل الحصول عليه.

كما أن نجاح وإستمرارية هذه الإستراتيجية في تحقيق الأسيقية للمؤسسة عن المنافسين مرهون بشرطين أساسيين لا غنى عنهما:

- إحساس الزبون بقيمة المنتج بصفة دائمة؛

- عدم إمكانية تقليد المنتج (القيمة المدركة) من طرف المنافسين¹.

هذين الشرطين ضروريين لإستمرارية هذه الإستراتيجية، إلا أن الواقع لا يخلو من خطر تغيير أذواق المستهلكين بصفة مستمرة، وإمكانية المنافسين محاكاة طرق وأساليب وتكنولوجيات الإنتاج، لذا من أجل ضمان ديمومة نجاح هذه الإستراتيجية لابد من التجديد المستمرة في قيمة المنتج.

2-2- علاقة إستراتيجية التميز بتخفيض التكاليف:

إن إختيار تطبيق إستراتيجية التميز يعتبر قرار ذو أهمية بمكان، لكون هذه الإستراتيجية قد لا تهتم بتأثير التكاليف على حصة المؤسسة في السوق، لكن إذا ما تم تنفيذها بنجاح فسوف تحقق أرباحا عالية مقارنة بمنافسيها وتعزز من قدراتها التنافسية²، لذا فإن تكلفة تنفيذ هذه الإستراتيجية تعتبر مرتفعة نوعا ما مقارنة بإستراتيجية قيادة التكلفة أو إستراتيجية التركيز، لأنها تحتاج إلى تمويل مشاريع تتعلق بالتطوير المستمر والإهتمام بالجودة والتصميم، بحيث يجب على المؤسسة التي تتبع إستراتيجية التميز أن تحقق تقارب نسبي في تكلفة المنتجات مقارنة بالمنافسين حتى تستطيع الإستفادة من هامش ربح ناتج عن التميز³. وفي هذا الوضع لابد على المؤسسة أن تبحث في الأنشطة التي توفر قيمة مضافة للزبون من أجل الإبقاء عليها، ومحاولة تخفيض تكاليف الأنشطة التي لا تضيف القيمة أو حذفها إن أمكن، معتمدة في ذلك على أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف وبالخصوص نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC).

تركز المؤسسة في بناء مصادر تميزها على الأنشطة التي يهتم بها الزبون، بحيث يمكن للمؤسسة أن تخلق خصائص فريدة من نوعها بناء على الأنشطة الأساسية والداعمة التي تتوفر عليها. لأن إيجاد خصائص

¹ -PORTER.M., op.cit, p.196.

² - MATHE J.C., BARB BRANDOUY .O., *Analyses stratégiques*,Economica, Paris, 1997, p. 58.

³ - Hamdi. K, *Comment diagnostiquer et redresser une entreprise*, Edition Collection entreprise, Alger,1995.

ومواصفات جديدة مرتبط بالدرجة الأولى بالتطور التكنولوجي وتوفر البنيات التحتية القادرة على احتضان مشروع تطوير المنتج، إلا أنه أحيانا هناك بعض الأنشطة التي لا تساهم مباشرة في إيجاد المنتج (الأنشطة الداعمة) قد تكون مصدر تميز المؤسسة عن منافسيها كأنشطة معالجة الطلبات مثلا والتي قد لا يولي لها المنافس اهتماما¹.

يمكن الإهتمام بتدنية التكاليف ضمن إستراتيجية التميز من خلال التأثير على بعض الأنشطة التي لا تؤثر سلبا على خصائص المنتج وتصميمه ك:

- تخفيض تكاليف تسليم البضائع، التجهيزات، والتمويل؛
- تخفيض تكاليف العناصر اللازمة للعملية الإنتاجية: تكاليف اليد العاملة، الطاقة، الصيانة؛
- تخفيض تكاليف الأنشطة غير المباشرة والتي لا ترتبط مباشرة بالعملية الإنتاجية²، كإستخدام مثلا زيوت لتشغيل الآلات أو وقود ذو جودة منخفضة لتشغيل وسائل نقل المنتج مما لا يؤثر على قيمة المنتج وفي نفس الوقت يحقق التخفيض في التكاليف.

2 3 مزايا وعيوب إستراتيجية التميز:

إن انتهاج هذه الإستراتيجية في التنافس يحقق عدة مزايا للمؤسسة من بينها:

- إمكانية تبرير المؤسسة الزيادة في الأسعار بسبب تميز المنتجات من ناحية الجودة والخدمات المقدمة؛
- كما قد تحقق زيادة في الحصة السوقية للمؤسسة³؛
- بسبب تميز المؤسسة في قطاع نشاطها فإنها سوف تتجنب ضغط وحدة المنافسة مقارنة بحالة ما إذا كانت تنتج المنتج بنفس الخصائص لدى المنافسين، وبالتالي تمكن هذه الإستراتيجية المؤسسة من مواجهة المنافسة⁴؛
- تسمح هذه الإستراتيجية بوضع حواجز أمام الداخلين الجدد لقطاع النشاط، لأن ذلك يتطلب من هذه المؤسسات تجهيزات وتكنولوجيات متطورة باهظة الثمن، وبالتالي يصعب عليهم اللحاق بالمؤسسة التي تتبنى إستراتيجية التميز¹؛

1 -PORTER.M., op.cit, p.p.153-154.

2 -Ibid, p.170.

3 - إسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم و حالات تطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص.228.

4 -BIDAULT. F.,Le champ stratégique de l'entreprise, Edition Economica, Paris, 1988, p.139.

- إكتساب المؤسسة قوة تفاوضية مع الموزعين على أساس جودة المنتجات².
- غير أن التركيز على هذه الإستراتيجية بمفردها قد يسبب بعض المشاكل ك:
 - إمكانية تقليد المنتجات أو تقديم خدمات مشابهة من قبل المنافسين؛
 - صعوبة المحافظة على مستوى الأسعار؛
 - كما قد تبالغ المؤسسة في التميز مما يجعلها مضطرة إلى توسيع استخدام مواردها ، هذا ما يؤثر على زيادة التكلفة وعدم إمكانية زيادة الأسعار³. لأن عدم توصل المؤسسة إلى الأنشطة التي تؤثر فعليا في رغبة الزبون لشراء المنتج قد تُعرضها للإفناق على جودة المنتج دون الإستجابة من طرفه، بسبب وجود منتجات منافسة تتمتع بجودة مقبولة وأسعار منخفضة عن تلك التي تقدمها المؤسسة؛
 - التركيز على التميز على مستوى الإنتاج فقط يعتبر قاصرا، لذا يفضل تبني هذه الإستراتيجية على مستوى مجمل أنشطة سلسلة القيمة حتى يتم الإستفادة من مختلف عناصر التميز الممكنة؛
 - عدم مقدرة الزبون على التفريق في القيمة المدركة بين المنتجات المعروضة أمامه في أغلب الحالات يُخفض من إمكانية نجاح هذه الإستراتيجية، لذا يفضل وضع إشارات للقيمة (les signaux de valeur) التي يتميز بها المنتج عن غيره (الصورة، السمعة، الإعلانات والعروض، الشكل واللون والوزن، الغلاف، العلامة التجارية...)، لأن عدم إدراك الزبون لهذه الإشارات يجعل المؤسسة عرضة للهجوم من قبل مؤسسات تكون منتجاتها أقل جودة لكن تتمتع بطريقة عرض جيدة⁴.

3 إستراتيجية التركيز:

3 4 تعريف إستراتيجية التركيز:

تركز المؤسسة جهودها ضمن هذه الإستراتيجية على جزء معين من السوق وليس السوق ككل، وتكيف نشاطها فيه، وتعمل على إستيعاب الآخرين ومنعهم من التأثير على حصتها بهدف السيطرة على أعلى نسبة من هذا الجزء من السوق، وذلك بخدمته بفعالية وكفاءة مركزة على مجال تنافسي معين⁵، كأن تقوم بإشباع

1 - LEROY. F, *Les Stratégies d'entreprise*, Dunod, Paris, 2001, p.140.

2 - BIDAULT. F., op.cit, p.140.

3 - إسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم و حالات تطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص.228.

4 - PORTER.M., op.cit, p.p.198-200.

5 - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 358.

حاجات زبائن تم إغفالهم من طرف المؤسسات الأخرى، أو التركيز على سوق في حدود جغرافية معينة، توفير متطلبات زبائن ذوي حاجات خاصة واستثنائية، خدمة قطاع سوقي يتميز بطلب منتجات بجودة عالية. هذه الإستراتيجية تقوم على افتراض مفاده بناء الميزة التنافسية للمؤسسة إما على أساس التميز أو تخفيض التكلفة أو على أساسهما معا لكن بالتركيز على جزء مستهدف من السوق وليس السوق الكلية¹. إن نجاح هذه الإستراتيجية في تحقيق أهداف المؤسسة يتعلق بشرطين أساسيين يتمثلان في²:

- التمييز في الجودة، بحيث يكون التمييز في تقديم منتجات ذات جودة تشبع رغبات وحاجات المستهلكين المستهدفين (جزء من السوق) حسب ظروفهم الخاصة؛
- مراعات مستوى التكاليف، بحيث يتم تقديم هذه المنتجات بتكاليف أقل من تكاليف المنافسين في هذا الجزء من السوق.

بالإضافة لهذين الشرطين الأساسيين لنجاح تطبيق إستراتيجية التركيز هناك مجموعة من المتطلبات التي ينبغي أن تهتم بها المؤسسة، منها:

- توفر الموارد والمهارات اللازمة لخدمة هذا القطاع من السوق؛
- تبتعد عن دخول أسواق يعمل بها منافسون فعلا، أين تكون بها منافسة شديدة؛
- تتابع معدلات النمو في السوق؛
- تطلع وبشكل مستمر على أي تغير يحدث في البيئة التي تنشط فيها، وما له من تأثير على حجم الطلب على منتجاتها³.

3 2 علاقة إستراتيجية التركيز بتخفيض التكاليف:

لعل الإستراتيجيتين الأساسيتين قيادة التكاليف والتميز يمكن الإعتماد عليهما في مواجهة قوى التنافس إذا ما توفرت لدى المؤسسة شروط ومتطلبات تطبيقهما، إلا أن المؤسسة أحيانا تجد نفسها عاجزة عن كسر حواجز المنافسة بسبب إرتفاع تكاليف الطاقة والموارد المطلوبة للقيام بنشاطها، فتلجأ إلى التركيز على جزء فقط من السوق يتميز بقلّة المنتجات البديلة أو إنخفاض حدة التنافس، وعدم فرض هيمنة كل من الموردين والزبائن على

1- جمال أحمد الجندي، تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية في إدارة تكاليف سلسلة التوريد (منظومة مقترحة)، مجلة مركز الاستشارات والبحوث والتطوير، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، السنة 24، العدد 4، ص. 24.

2- نبيل محمد مرسي خليل، الإدارة الإستراتيجية: تكوين وتنفيذ الإستراتيجيات التنافسية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003، ص. 236.

3- إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 358.

الأسعار من أجل الحصول على الموارد بأقل تكلفة¹. فمن بين عوامل نجاح إستراتيجية التركيز المبنية على قيادة التكلفة:

- إختيار جزء من السوق يحتوي على حاجات ورغبات واضحة من أجل التحكم في التكاليف؛
- نشر ثقافة التحكم في التكاليف بالمؤسسة؛
- الإهتمام بتوفير الحاجيات والمتطلبات الصغيرة غير المكلفة وغير المشبعة من طرف المنافسين².

3 3 مزايا وتحديات إستراتيجية التركيز:

من مزايا هذه الإستراتيجية أنها تجعل المؤسسة قادرة على خدمة السوق بطريقة أفضل إذ يتم توجيه جميع جهود المؤسسة وقدراتها إلى خدمة هذا الجزء من السوق وحده ، وبالتالي تحقق الأسبقية ومركز تنافسي قوي ، وتقوم بتقديم خدمة ممتازة للزبون من خلال الإستجابة بسرعة للتغيرات التي قد تطرأ على حاجاته ورغباته³.

أما عن التحديات التي يمكن أن تواجه المؤسسة التي تتبنى إستراتيجية التركيز تتمثل عادة في:

- التغير في أذواق المستهلكين، أو التطور في التقنية والبحث والتطوير في تصميم المنتج مما يؤدي إلى إختفاء شريحة الزبائن المستهدفين؛
- إنخفاض تأثير الإنتاج بحجم كبير بسبب تقلص الشريحة المستهدفة مما يكسب الموردين قوة تفاوضية على حساب المؤسسة؛
- إمكانية تفتن واستحواذ المؤسسات التي تتبنى استراتيجية التميز على القطاع السوقي الذي تركز عليه المؤسسة، مما يؤدي إلى ارتفاع حدة التنافس وفقدان مركزها التنافسي⁴.

لابد من الإشارة إلى أن كل إستراتيجية من بين الإستراتيجيات التنافسية السالفة الذكر تأثير على ربحية المؤسسة وحصتها السوقية بصورة واضحة، فإستراتيجية التميز تحقق أعلى مستوى للعائد على الاستثمار لأنها تقوم على إنتاج منتج مبتكر ذو جودة عالية يتمتع بمواصفات تجبر فئة محددة من المستهلكين على شرائه بالسعر الذي تحدده المؤسسة، وغالبا لا تكون هناك منافسة في إنتاج هذا المنتج لفترة زمنية تتفاوت حسب طبيعة وحجم الطلب المتوقع عليه. من ناحية أخرى، تحقق إستراتيجية التركيز أدنى مستوى من العائد على الاستثمار

¹ -ANGELIER J.P., **Economie industrielle**, édition l'OPU, Algérie, 1993, P.105.

² - GARIBALDI.G., **L'analyse stratégique**, 3^{ème} Edition d'organisation, Paris , 2002, p.70.

³ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 358.

⁴ - فلاح حسن عداي الحسني، مرجع سبق ذكره، ص.184.

الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

لأنها تقوم على أساس التركيز على نوعية مختلفة من المنتجات التي قد لا ترغب المؤسسات المنافسة في إنتاجه، وتحقيق هذه الإستراتيجية قدرا أكبر من الحصة السوقية مقارنة بإستراتيجية التميز.

أما إستراتيجية الريادة بواسطة التكاليف فهي تحقق أعلى نصيب من الحصة السوقية لأنها تقوم على أساس محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج والتسويق إلى أدنى مستوى ممكن، وبالتالي تتيح للمؤسسة تحقيق مركزا تنافسيا أفضل في السوق¹.

تحاول كل مؤسسة عموما اختيار الإستراتيجية التي تحقق لها أقصى ربح ممكن وأفضل وضع تنافسي، بحيث يتوقف هذا الاختيار على مدى توفر المهارات والموارد المحددة، والبيانات الدقيقة حول البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.

تسعى الإستراتيجيات العامة للتنافس المقترحة من طرف (M.PORTER) إلى تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة على أساس التكلفة المنخفضة أو التميز في المنتج أو كلاهما معا، أو من خلال تركيزي جهودها لخدمة قطاع سوقي معين لتصبح رائدة فيه، هذا ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-8): الإستراتيجيات العامة لتحقيق الميزة التنافسية عند (M.PORTER).

	التميز	التكلفة المنخفضة
القطاع الكلي	2- إستراتيجية التميز	1 - السيطرة بواسطة التكاليف
مجال التنافس	3ب- التركيز بالإعتماد على التميز.	3أ- التركيز بالإعتماد على تخفيض التكاليف.
جزء متخصص		

Source : pascal Barillal, pilotage de la performance stratégique d'entreprise : l'exemple du tableau de bord prospectif, *revue gestion* 2000, France, janvier-février 2001, p.138.

يمكن للمؤسسة أن تحقق ميزة تنافسية من خلال تخفيض التكاليف عن طريق تحليل سلسلة قيمتها ومقارنتها بسلسلة قيمة المنافسين، وذلك من أجل عرض منتجات ذات جودة عالية مع سعر مناسب (التميز)، أو جودة مناسبة وسعر منخفض نوعا ما (ميزة التكلفة)، كما لا ينبغي إغفال دور العلاقات التي تربط المؤسسة بمورديها وعملائها في إنشاء القيمة².

1 - محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيو 2005، ص. ص. 14-15.

2 - SHANK.J.K. et GOVINDARAJAN.V., op.cit., p.p.53-55.

يجب على أنظمة التسيير الحديثة أن توفر للمسؤولين (المسيرين) قاعدة بيانات تمكن من معرفة كيفية خلق القيمة وتحسين الأداء من أجل التوجيه الجيد للخيارات الإستراتيجية، وذلك لكون المنافسة على أساس القيمة تتطلب تعزيز ودعم عوامل إنشاء القيمة¹.

كما أن ربط نظام التكاليف بالتفكير الإستراتيجي يعتبر ضرورة ملحة خاصة في ظل البيئة التنافسية الحالية لأنه يوفر بيانات لا يستهان بها من أجل توجيه الإختيارات الإستراتيجية، ويسمح بالوقوف على سلسلة إنشاء القيمة وتأثير القوى التفاوضية للزبائن والموردين، بهدف التكامل ضمن هذه السلسلة والإستفادة من الفرص المتاحة لتخفيض التكلفة. أما من الناحية الداخلية للمؤسسة فإن نظام التكاليف يوفر معلومات تخص المنتجات وتأثير ذلك على سياسات التسعير، قرارات الاستمرارية في الإنتاج، التحلي، اللجوء إلى المقاوله من الباطن، وهي قرارات من شأنها توجيه الإختيار الإستراتيجي للمؤسسة. ولعل نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) من أبرز هذه الأنظمة التي تساهم في رسم الإستراتيجية بامتياز، لأنه يساعد المؤسسة في إكتساب مزايا تنافسية وتحقيق التفوق المستمر من خلال تخفيض التكاليف والإستجابة لرغبات الزبائن.

المطلب الرابع: مظاهر مساهمة نظام (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة:

من خلال تطبيق نظام (ABC) يمكن للمؤسسة أن تحقق عدة مزايا تنافسية في مجالات مختلفة، من بينها²:

● تحسين أداء وظائف التسيير: إن عملية تحليل الأنشطة تزود الإدارة بمعلومات مهمة لتحسين توجيه الأفراد، ومعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة من عدمها، وتحكم الرقابة عليها من أجل تسييرها بكفاءة، هذا ما ينعكس إيجابيا على أداء وظائف المؤسسة وبالتالي إمكانية التفوق على المنافس من ناحية الأداء.

● التسويق: يمكن للمؤسسة أن تتفوق على منافسيها إذا ركزت على الزبائن بتقديم أفضل ما لديها لتلبية وإرضاء حاجاتهم، كما يتلاءم نظام (ABC) مع أهداف المؤسسة من هذه الناحية لأن التركيز على رغبات المستهلك يعد من أساسيات هذا النظام. فمن خلال تحليل الأنشطة تستطيع المؤسسة تحسين إنتاجيتها وتقديم منتجات وخدمات جيدة للمستهلك.

¹ - Pascal Barillal, op.cit, p.140.

² - زليخة تفرقت، تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية (دراسة حالة مؤسسة صيدال)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تسيير مؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة باتنة، 2004-2005، ص.ص.103-104.

يوفر نظام (ABC) معلومات دقيقة ومفيدة في رسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كتحديد الأسعار ومستوى الربحية، إحداث أو إلغاء بعض قنوات توزيع المنتجات، اتخاذ القرارات الإستراتيجية المتعلقة بمستقبل المؤسسة...

● تخفيض التكاليف: بمساعدة الأنظمة الرائدة في هذا المجال كنظام الجودة الشاملة، ونظام الإنتاج في الوقت اللازم، يقوم نظام (ABC) بترشيد جهود الإدارة من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها بتوفير معلومات تفصيلية حول الأنشطة وتكاليفها، ومسبباتها وبالتالي الفهم الجيد للتكاليف ومحاولة السيطرة عليها، ويمكن تحقيق ميزة تنافسية من خلال تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن بالاعتماد على الأنشطة عن طريق¹:

- تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط المضيف للقيمة؛
 - حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات لكونها غير فعالة وغير ضرورية؛
 - اختيار الأنشطة الكفؤة وذات التكلفة المنخفضة في حالة توفر بدائل مختلفة من هذه الأنشطة؛
 - القيام بتغيرات في تركيبة الأنشطة تسمح بمشاركة الأنشطة فيما بينها لإنتاج مجموعة من المنتجات
- قصود تحقيق الاقتصاد والكفاءة في استخدام موارد المؤسسة المتاحة.
- تهدف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف من خلال نظام (ABC) إلى تحقيق الميزة التنافسية على أساس قيادة التكلفة عن طريق:

- إدارة التكلفة بغرض التحسين المالي للمؤسسة؛
 - التركيز على التكاليف التي تؤدي إلى خلق القيمة؛
 - تحديد وفهم سلوك التكاليف.
- وذلك استرشادا بالإستراتيجيات العامة للتنافس (قيادة التكلفة، التميز، التركيز)، وباستخدام أدوات التحليل الإستراتيجي في تحليل سلسلة القيمة للمؤسسة وللمنافسين، وتحديد نقاط القوة والضعف الخاصة بالمؤسسة، وإستخراج الفرص والتهديدات المتعلقة ببيئتها الداخلية والخارجية².

1- إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 183.

2- إسماعيل يحي التكريتي، المرجع السابق، ص. 361.

المبحث الرابع: القيادة الإستراتيجية للمؤسسة على أساس الأنشطة.

على غرار المفاهيم الجديدة التي جاء بها نظام (ABC) فإنه يحمل في طياته نظرة جديدة لكيفية تسيير المؤسسة وقيادتها تختلف جذريا عن النظرة التقليدية المعروفة بالتسيير على أساس الوظائف.

حسب (H.Bouquin) تبرز أهمية نظام (ABC) على مستويين، المستوى الأول يتمثل في المستوى التشغيلي حيث يتعلق الأمر بالقضاء على إشكالية وصعوبة إختيار وحدات العمل من أجل تحميل الأعباء غير المباشرة للمنتجات، أما المستوى الثاني هو عبارة عن مستوى نظري يتعلق بتحديد المبادئ الأساسية لتطبيق هذا النظام. بحيث من خلال الإطار المفاهيمي لنظام (ABC) يتبين لنا أن هذا النظام هو عبارة عن إبداع إداري أو تسييري (innovation managériale) حاول أن يغير كيفية عمل المؤسسة من خلال إعادة ترتيب هيكلتها من الهيكله الرأسية (العمودية) إلى الهيكله العرضية (الأفقية)، وبالتالي هو ليس فقط تطوير لنظام الأقسام المتجانسة.

لقد أشار (Lebas) إلى أن المنطق الذي يتم حساب التكاليف على أساسه وفقا لنظام (ABC) معاكس تماما لمنطق نظام التكاليف حسب الأقسام المتجانسة، هذا ما عبر عنه بقوله " ضمن المقاربة التقليدية هناك تكاليف يجب توزيعها على أهداف التكلفة بحيث يتم تقييمها بصفة تقريبية وعلى أساس علاقات إحصائية، أما وفقا لمقاربة (ABC) على العكس تماما يتم الإعتماد على منطق السببية، بحيث يتم البحث في أسباب نشوء التكلفة بداية من إختيار الزبائن والعلاقات معهم وإنهاءً بتحديد التكلفة التي تنال رضاهم"¹.

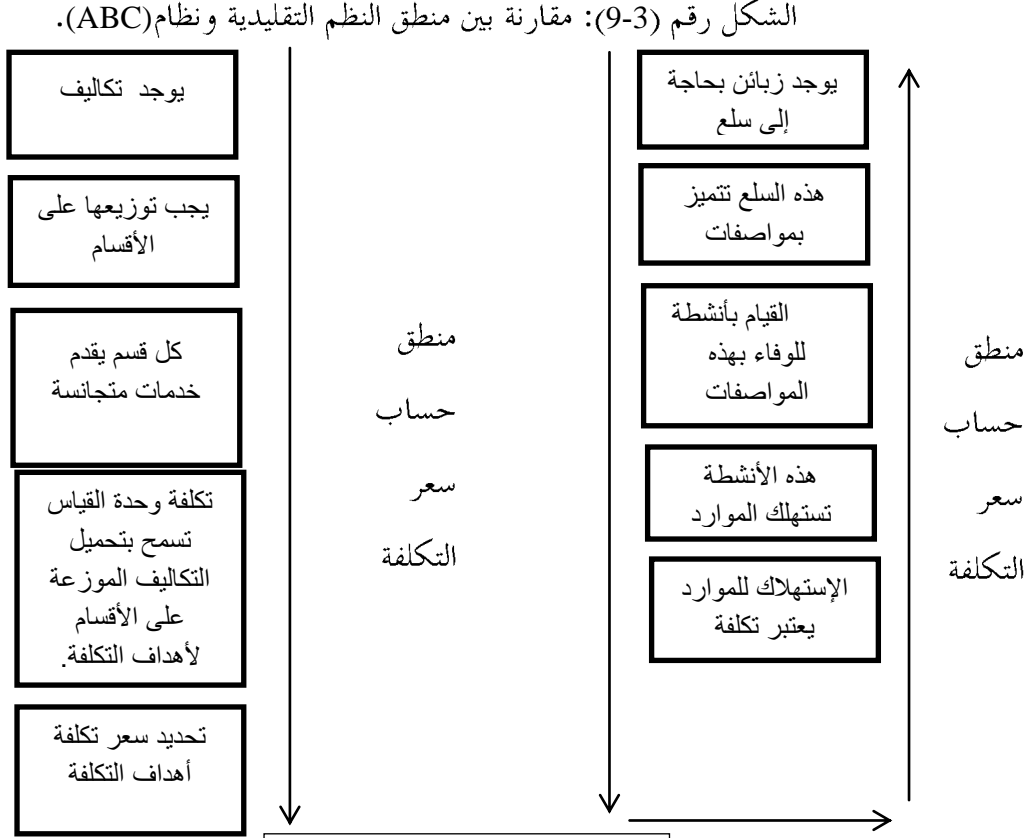
في الحقيقة هذا المنطق المعاكس الذي تحدث عنه (Lebas) لا يتوقف فقط عند مستوى حساب التكاليف وإنما يتعدى ذلك إلى مسألة تسيير المؤسسة.

تعتمد المقاربة التقليدية على مراكز المسؤولية (الهيكل التنظيمي)، في حين تنظر المقاربة الجديدة إلى نفس الهيكله على أنها عبارة عن شبكة من الأنشطة والمسارات المترابطة فيما بينها، فبدلا من عرض المؤسسة على أنها مجموعة من مراكز المسؤولية المترابطة والمتكاملة فيما بينها أصبح يُنظر إليها على أنها عن شبكة من الأنشطة الأساسية والمساندة. وبدلا من الحديث عن تنظيم (منظمة) قائم على الكفاءات والمهن (المقاربة الوظيفية)

¹ - Lebas .M, *Méthode ABC*, Presses du Management/Les Editions du GO, Paris, 1996, p.214.

الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

نتحدث عن نظرة تركز على العلاقات العرضية التي تربط المسارات والأنشطة بهدف الإستجابة للعميل ونيل رضاه¹. هذا ما يوضحه الشكل الموالي:



Source : Lebas .M, op.cit, p.215.

فمحاسبة التكاليف بمفهومها الجديد تقوم بمدجة الوظائف الداخلية للمؤسسة بطريقة تسمح بوصف الآليات والطرق التي يتم من خلالها تحويل الموارد (التكاليف) إلى قيمة يستفيد منها الزبون.

المطلب الأول: الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)*.

1 - تعريف نظام (ABM):

يمكن اعتبار نظام (ABM) مرحلة متقدمة من مراحل تطور نظام (ABC)، بحيث يعمل هذا الأخير من خلال ثلاث مراحل الأولى التي ينبنى عليها هذا الأخير (تحديد الأنشطة، تخصيص الموارد للأنشطة، وتحديد موجهات التكلفة لمراكز جميع الأنشطة) على تحسين تقدير التكاليف وربطها بالأنشطة، ويوفر بيانات مالية وغير مالية

¹ - Simon ALCOUFFE, la diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion, École des Hautes Etudes Commerciales Doctorat HEC, France, 2004, p.p.110-113.

اللازمة لتحديد مسببات التكلفة وقياس تكاليف الأنشطة، بحيث يستغل نظام (ABM) هذه البيانات في مرحلة مواءمة لتمكين المسيرين من تحسين أداء العمليات والأنشطة، وتحديد الأنشطة المضيئة للقيمة من غيرها، والتركيز على تحسين مستويات الجودة وعمليات التصميم، والتحكم في زمن الإنتاج والتقدم للسوق، بهدف تعظيم ربحية المنتج¹.

فقد أوضح العديد من الخبراء أن نظام (ABC) يعتبر نظام إستراتيجي لإدارة المؤسسة لأنه يوفر بيانات يمكن الاستفادة منها في شتى المجالات، لعل من أهمها تحقيق ميزة تنافسية بناء على تخفيض التكاليف. فمما أن نظام (ABC) يهتم بتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات على أساس الأنشطة، فإن إدارة القوى التي تسبب الأنشطة سيؤدي حتما إلى إدارة التكاليف على المدى الطويل.

لقد ظهرت عدة محاولات لتعريف نظام (ABM) تصب في الإتجاه الإستراتيجي، نذكر منها:

● التسيير بالاعتماد على الأنشطة عبارة عن طريقة للتسيير الإستراتيجي للمؤسسة، تسمح بتحسين الأداء بواسطة مفهوم التطوير المستمر. إذ يعتبر نظام (ABM) المؤسسة شبكة من الأنشطة المنظمة والمتفاعلة في ما بينها من أجل تحقيق قيمة مضافة².

● كما عرفه كل من (Horngren) و(Hilton) بقولهما: "يمثل نظام (ABM) قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات (ABC) لإرضاء الزبون وتحسين الربحية". أما (Maher) فقد عرفه بأنه: "تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات"³.

● نظام (ABM) هو ذلك النظام الذي يعتمد على مخرجات نظام (ABC) من أجل تحسين القيمة المقدمة للزبون، وزيادة الربحية من خلال زيادة هذه القيمة، وذلك عن طريق التكامل بين نظام (ABC) وأنظمة أخرى كإدارة الجودة الشاملة والتكلفة المستهدفة من أجل تشكيل نظام للتسيير يُمكن من التفوق في تخفيض التكاليف، التحسين المستمر ورفع الإنتاجية⁴.

1- سليمان حسن البشتاوي، الإتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) & (ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 28 (8)، جامعة الإسرءاء، الأردن، 2014، ص. ص. 1872-1873.

* - **Activity Based Management.**

2 - Alazard et Sépari, op. cit, p.635.

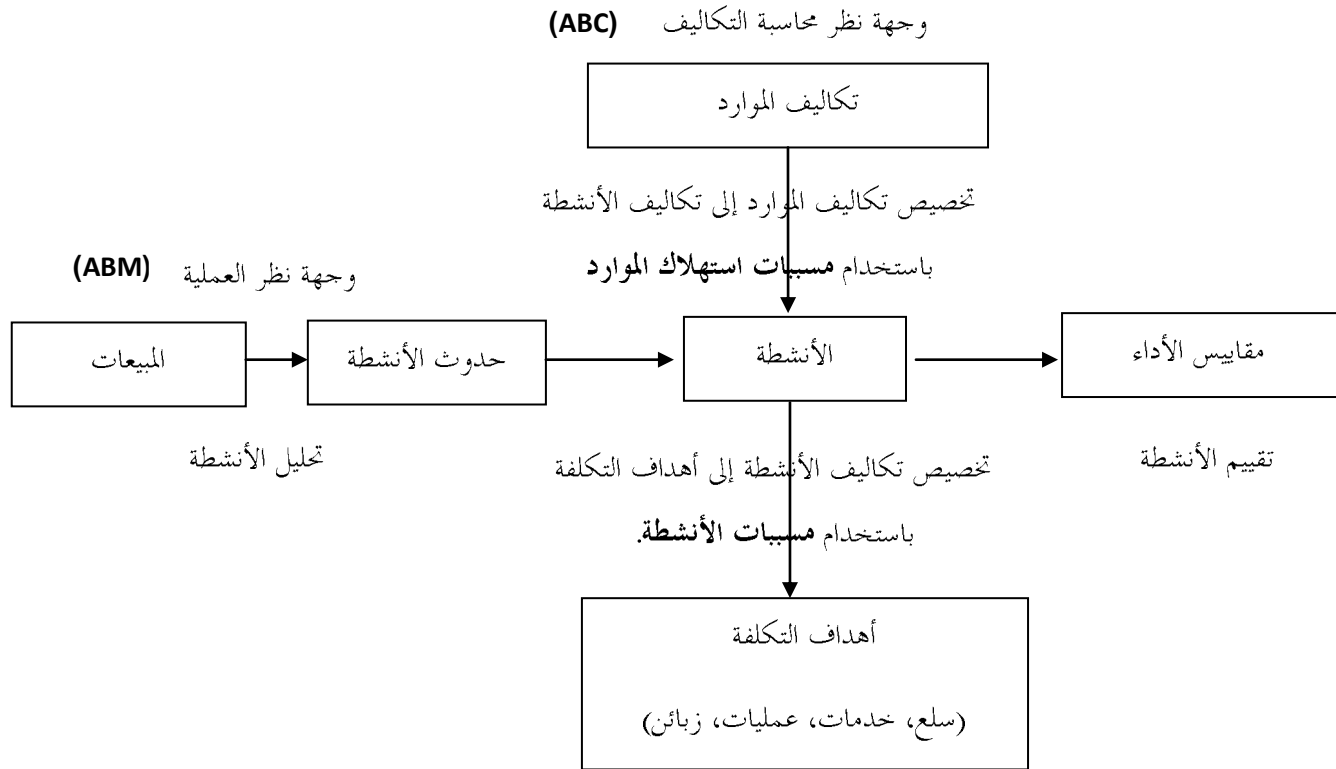
3 - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 367.

4 - إسماعيل حجازي، سعاد معالي، دور التسيير على أساس الأنشطة (ABM) في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 28/27، 2012، ص. 107.

الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

والجدير بالذكر أن هناك تداخل وتكامل واضح بين النظامين، بحيث يُعَدُّ نظام (ABC) القاعدة الأساسية للمعطيات والمعلومات التي يعتمد عليها نظام (ABM) في اتخاذ القرارات المتعلقة بتسيير الأنشطة، برجة العمليات، وإعداد مختلف الموازنات. في حين يوفر نظام (ABM) الإطار الملائم والمرن لتطبيق نظام (ABC)، لذلك ينصح الخبراء عند وضع أحد النظامين مراعاة متطلبات النظام الآخر، سواء يتم تصميم ووضع النظامين في آن واحد أو بصفة مستقلة، وذلك لضمان الانسجام وتحقيق أقصى حد للفعالية والأداء الجيد لكليهما¹. إلا أن الهدف من كلا النظامين يختلف، فنظام (ABC) ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة الإنتاج، بينما نظام (ABM) ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تقييم الأنشطة. يمكن إبراز هذا التداخل بين النظامين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-10): علاقة نظام (ABM) بنظام (ABC).



Source : Bouin Xavier, Simon François- Xavier, **Tous gestionnaires**, DUNOD, Paris, 2002, p.145.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن نظام (ABC) المُمثل عموديا يقوم بتخصيص التكاليف إلى أهداف التكلفة عبر مرحلتين من التوزيع، في الأولى يُخصص تكاليف الموارد إلى الأنشطة، بينما في الثانية يتم تخصيص تكاليف الأنشطة إلى المنتجات (أهداف التكلفة)، أما نظام (ABM) المُمثل بالاتجاه الأفقي فإنه يعتمد على

1-Philippe Denerrion, **Gestion par activités- Activity Based Management-**, expert-comptable media, Paris, p.53.

تحليل الأنشطة والبحث عن المسببات الأصلية التي أدت إلى ظهور هذه الأنشطة، ودراسة الأنشطة من أجل تقييمها بواسطة مقاييس أداء مالية وغير مالية.

كما إستخلصنا من هذا الشكل كذلك أن:

- الأنشطة تمثل المحور الأساسي الذي يعمد عليه كل من (ABC) و(ABM)؛

- نظام (ABC) يهتم فقط بتكلفة الأنشطة، مما يعني أن مخرجات نظام (ABC) تمثل مدخلات نظام (ABM)؛

- تحليل الأنشطة في نظام (ABC) يهدف إلى تحديد تكلفة المنتج، أما في نظام (ABM) فيهدف إلى تحسين تشغيل الأنشطة باعتباره مدخل للرقابة التشغيلية.

إن البيانات المالية وغير المالية التي يوفرها التكامل بين النظامين سوف تستخدم للإدارة الاستراتيجية للتكاليف وفقاً لما يشير إليه نموذج (Johnson) في النقاط التالية:

- تحديد الأنشطة؛
- تحديد موجبات أو مسببات الأنشطة والمقاييس المالية اللازمة لتنفيذها؛
- تحديد تكلفة الأنشطة؛
- إدارة الأنشطة واتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتحليل التكاليف للمنتجات أو الخدمات؛
- تطوير مقاييس الأداء الغير مالية؛
- استخدام تلك المقاييس في مجالات التحسين والتطوير المستمرين لأنشطة المؤسسة وعملياتها¹.

2 مراحل إعداد نظام (ABM):

إن أول عمل يتطلب القيام به عند وضع نظام التسيير على أساس الأنشطة يتمثل في تحليل هيكل المؤسسة، والتي تمر عبر المراحل المهمة التالية:

- تحديد السلطات والصلاحيات للطواقم المسير، ومختلف العوائق والمشاكل المطلوب التكفل بها (تحديد المسؤوليات، إختيار مؤشرات التسيير، لوحة القيادة...).
- تحديد نشاطات التسيير (دراسة المؤهلات الصناعية، إختيار النشاطات، تحديد مسببات التكلفة...).
- تحديد العمليات الأولية (وصف النشاطات، إعداد مصفوفة النشاطات، الربط بين الهيكل التسييري والإنتاجي والمحاسبي...)¹.

1- سليمان حسن البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) و(ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مرجع سبق ذكره، ص.1876.

فقد ذكر كل من (Kaplan and Atkinson) أن الإستفادة من نظام (ABM) في إتخاذ القرارات لا بد أن تمر بمجموعة من الخطوات لخصاها في ما يلي²:

- إعداد مخطط العمليات لتحديد الأنشطة التي تتكون منها المؤسسة؛
- تحديد تكاليف كل نشاط؛
- تحديد فرص التحسين (إعادة الهندسة للتخلص من الحاجة للأنشطة غير المضيفة للقيمة والتحسين المستمر لتحسين أداء الأنشطة المضيفة للقيمة)؛
- وضع أولويات التحسين (حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة أو تحسين كفاءة الأداء للأنشطة المضيفة للقيمة ذات التكاليف المرتفعة)؛
- توفير المبررات المالية (الخطة المالية) لجهود إعادة الهندسة؛
- تحديد ما هي الاحتياجات لتخفيض تكاليف الأنشطة؛
- القيام بالتغييرات المطلوبة؛
- متابعة المنافع المتحققة ومقارنتها بالتكاليف.

3 أهمية نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM):

إن الإدارة بمفهومها الإستراتيجي الحديث اعتمدت على أنظمة معلومات أكثر تطوراً لتسيير أعمال المؤسسة والمحافظة على حصتها من السوق، ولعل من أهم هذه الأنظمة تلك التي تركز على الأنشطة في حساب التكلفة وتسييرها. لأنها توفر معلومات تتعلق بالإنتاج وتحديد تكلفته بدقة، وإتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية . بناء على هذا يمكن الملاحظة أن لنظام (ABM) بُعدين، بُعد تشغيلي يقصد به الإجراءات التي تُحسن الكفاءة وتزيد من مستوى طاقة الإنتاج ويتضمن إدارة الأنشطة وإعادة هندسة العمليات وتصميم المنتجات، وُبعد إستراتيجي يشتمل على مجموع الأنشطة المتعلقة بتخفيض التكاليف، زيادة الأرباح، وتسيير العلاقات مع الموردين والزبائن³.

¹ - Philippe Denerripon, op.cit, p.53.

² - علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ال (ABM) في تحديد فرص تخفيض التكلفة (دراسة حالة في معمل ألبان الموصل)، مجلة تنمية الرافدين، العدد98، مجلد32، السنة 20، جامعة الموصل، العراق، 2009، ص.230.

³ - إسماعيل حجازي، سعاد معاليهم، مرجع سبق ذكره، ص.108.

لعل الأهمية الجوهرية للنظام تتمثل في تصنيف الأنشطة إلى مضيعة للقيمة وغير مضيعة للقيمة، لأن هذه المعلومات تنبئ عليها عدة قرارات للتسيير، بحيث تسعى المؤسسات إلى تخفيض الوقت والجهد المبذول والتخلص من الأنشطة غير المضيعة للقيمة دون التأثير في حاجات وتوقعات المستهلكين.

من هذا المنطلق يسعى نظام (ABM) إلى التسيير الجيد للموارد، بحيث يصنف الأنشطة من هذا المنظور إلى أنشطة كفؤة وهي الأنشطة التي لا يستهلك أداؤها موارد إضافية مقارنة بالأنشطة التي يؤديها الآخرون، وأنشطة غير كفؤة وهي الأنشطة التي تستهلك موارد أكثر مما هو ضروري لإنتاج المخرجات المطلوبة¹. من بين الدوافع التي جعلت المؤسسات تقدّم على تبني نظام التسيير على أساس الأنشطة ما يلي:

- تنظيم الأنشطة وعلاقتها مع التكاليف الخاصة بالمتوج، مما يمكن من التمييز بين الأنشطة الضرورية وغير الضرورية؛

- العمل على زيادة التركيز على التكاليف الحقيقية وتحسين العمليات الإنتاجية، إذ يقيس نوعية التكلفة وتقييم أداء الأنشطة والموارد؛

- العمل على تحليل الربحية المحققة من المنتجات أو الزبائن، لأنه يهتم بنوعية الزبائن أو المنتجات التي حقق أعلى عائد ممكن؛

- العمل على أخذ التكلفة المستهدفة بعين الاعتبار عند تصميم الإنتاج من أجل المنافسة على أساس التكاليف².

4 متافع وتحديات تطبيق نظام (ABM):

3 4 متافع تطبيق فلسفة نظام (ABM):

يوفر نظام (ABM) عدة مزايا تعتبر كإسهامات جد مهمة في عملية تحسين التسيير نذكر بعضها منها، فيما يتعلق ب:

● قرارات التسعير: إن التوزيع غير الدقيق للأعباء غير المباشرة الذي ينتج عن الأنظمة التقليدية قد يجعل من تكلفة المنتج غير حقيقية، هذا يتسبب في انحرافات في عملية التسعير، ومن هنا تظهر أهمية نظام (ABM) في مجال التسعير، بحيث يعتبر قرار التسعير من أهم القرارات الإدارية، وذلك لتأثيره على إيرادات المؤسسة وربحيتها

1- سليمان سند السبوع، مرجع سبق ذكره، ص.12.

2 - سليمان حسن البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M): دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد 1، الأردن، 2007، ص.93.

في الأجلين الطويل والقصير معا، بالإضافة إلى تأثيره على استمرارية المؤسسة في أدائها لأنشطتها ونم وها وتطورها.

والملاحظ أن قرار التسعير لا يعتمد فقط على اعتبارات التكلفة وإنما قد يتعدى ذلك ليشمل الظروف المحيطة بتسويق المنتج مثل طبيعة المنتجات المنافسة، طبيعة إستراتيجيات المنافسين، تدخلات الحكومة وغيرها من الظروف الناتجة عن المنافسة بين المؤسسات المحلية والعالمية، مما يحفز المؤسسة على العمل على تخفيض السعر، وتحسين نوعية المنتجات، وغير ذلك من الأساليب لتلبية متطلبات الزبائن. لذلك فإن نظام (ABM) الذي يوفر لنا تكاليف منتجات أكثر دقة بالاستناد إلى نظام (ABC)، سيكون وسيلة لتسعير المنتجات بشكل أكثر دقة أيضا.

● قرارات الربحية: يبرز دور نظام (ABM) في مثل هذا النوع من القرارات من خلال تحليل الأنشطة المرتبطة بالعمليات الإنتاجية بشكل أكثر تفصيلا من أنظمة التكاليف التقليدية، كما يبين النظام طريقة ترابط الأنشطة فيما بينها بهدف توليد الأرباح من خلال خريطة استهلاك الموارد، و يساعد هذا النظام أيضا في صنع القرارات المتعلقة بتأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة من خلال اختيار مزيج المنتجات المناسب، وبالتالي تحقيق أهداف الإدارة، والمؤسسة ككل.

● قرارات تصميم المنتجات: إن رغبة المؤسسة في إنتاج منتج معين (سلعة أو خدمة) بمواصفات مقبولة من طرف المستهلكين هو ما يدفعها لإجراء البحوث والدراسات النظرية والميدانية قبل البدء في عملية الإنتاج، إذ القياس الحقيقي لمدى نجاح المؤسسة يكمن في مدى ملائمة منتجاتها لرغبات الزبائن مع تحقيقها لأهدافها المرجوة من إنتاج هذا المنتج. وعليه فإن الجهد الإداري ينصب أساسا في كيفية تصميم منتج معين، وتنفيذه بالشكل المناسب، لأن المستهلك يتوقع صفات وخصائص معينة من تصميم المنتج كالجودة، الشكل، اللون، الملمس، الحجم...، لذا فإن قرار تصميم المنتج وتسعيره مرتبطان معا، لأنهما بمثابة البدائل الموضوعية من قبل المستهلك في اختيار المنتجات، من هذا المنطلق تظهر قدرة المؤسسة على تلبية حاجات الزبون بسرعة تنافسية مقارنة بالمؤسسات الأخرى، وذلك عن طريق السرعة والدقة في تحليل طلبات الزبون والسعي لأخذها بعين الاعتبار.

● قرارات تخفيض التكلفة: وذلك عن طريق فهمها بشكل جيد لمختلف التكاليف، وتحليل الأنشطة المتسببة في حدوثها، لأن تنظيم الأنشطة يساهم بشكل فعال في تخفيض التكلفة، وذلك من خلال إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، بالإضافة إلى تقليل وقت الاستجابة للعميل باستخدام معلومات مستندة على تحليل الأنشطة¹.

3 5 - الإنتقادات الموجهة لنظام (ABM):

- يحتاج نظام الإدارة على أساس الأنشطة إلى زمن طويل لتطبيقه، بحيث يتطلب إعادة هيكلة المؤسسة على أساس الأنشطة، تغيير ثقافة التسيير، وتأهيل العاملين وتدريبهم من أجل ضمان تنفيذ النظام في الوقت المناسب، مما قد يتسبب في ارتفاع تكلفة وضعه مقارنة مع المنفعة المرجوة منه. كما يحتاج هذا النظام إلى المتابعة والتطوير والتحسين باستمرار ليواكب تغيرات بيئة الأعمال.

- هناك بعض الأنشطة لها قيمة ضمنية غير معبر عنها بقيم مالية، وبالتالي العمل على تحديدها قد يتطلب تكاليف إضافية، كما أن إلغائها قد يتسبب في ضعف تحقيق الإدارة لأهدافها الإستراتيجية².

المطلب الثاني: نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)*.

1 تعريف نظام (ABB):

يُعرّف نظام (ABB) عن البعد الإستراتيجي للموازنة التقديرية، بحيث ينطلق هذا النظام من تحديد متطلبات العميل وتحليل البيئة التنافسية، ثم بعد ذلك تحديد الأهداف الإستراتيجية والتعبير عنها في شكل إستراتيجية عامة للتنافس. بناء على المعطيات السالفة الذكر يتم تحديد سعر البيع المناسب، الكمية المطلوبة من المنتجات، الوقت اللازم للإنتاج، مستوى الجودة والتكلفة المسموح بها ليتم ترجمتها على مستوى الأنشطة.

ظهر هذا النظام كتدارك لنقائص النظام التقليدي للموازنات التقديرية، حيث كان هذا الأخير ينطلق من الإمكانيات المتاحة لدى المؤسسة ويقوم برمجة الإنتاج والمبيعات على أساسها، ومع تطور بيئة الأعمال وإشتداد المنافسة كان لابد من تغيير المنطق ليمتدش مع متطلبات الزبائن ويلبي إحتياجات السوق، تمخضت البحوث التي أجريت لهذا الغرض عن بروز نظام الموازنات على أساس الأنشطة، والذي ينطلق من تحليل البيئة الداخلية

*- Activity Based Budgeting.

1 - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 371-372.

2 - سليمان حسن البشتاوي، الإتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC)&(ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مرجع سبق ذكره، ص. 1877.

والخارجية للمؤسسة، والتعبير عن ذلك في شكل موازنة عامة وموازنات فرعية على أساس الأنشطة بدل الوظائف التقليدية.

فقد عرف (Antos) نظام (ABB) على أنه: "عملية التخطيط والتحكم في الأنشطة المتوقعة من المؤسسة لإشتقاق موازنة فعالة للتكاليف تُعنى بالعمل المتنبئ به، وتحقيق الأهداف الإستراتيجية المتفق عليها"¹. كما عُرفت الميزانية على أساس الأنشطة على أنها تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة أداؤها من طرف المؤسسة، تشتمل على المتطلبات المالية وغير المالية لتنفيذ العمل المتنبئ به من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية². نستنتج مما سبق أن الموازنة على أساس الأنشطة هي تقنية لتحسين دقة التقديرات المالية وغير المالية للمؤسسة، تركز على نوع العمل، حجم العمل، وتكلفة العمل المراد القيام به لسنة مالية مقبلة، تتوافق وتوقعات وإحتياجات العملاء. كل ذلك على أساس الأنشطة المتوقعة تأديتها بدل الوظائف ومراكز التحليل أو الأقسام. بحيث تقوم الموازنة على أساس الأنشطة بتحليل المنتجات والخدمات التي يتم الطلب عليها لمعرفة الأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه المنتجات أو تقديم الخدمات، وتحديد الموارد المطلوب إدراجها بالموازنة اللازمة لتأدية هذه الأنشطة.

2 مبدأ نظام (ABB):

يقوم نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على مبدأ معاكس لمبدأ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، لأن نظام (ABC) ينطلق من البحث في حجم الموارد المستهلكة وربطها بالأنشطة التي استهلكتها على أساس مبدأ السببية، ثم ربط تكاليف هذه الأنشطة بأهداف التكلفة من منتجات أو خدمات، في حين نظام (ABB) يعمل على تقدير المبيعات من المنتجات أو الخدمات أولاً، ثم بعد ذلك تحديد الأنشطة التي تدخل في إيجادها، والتنبؤ بحجم الموارد الضرورية لتنفيذ هذه الأنشطة. لذا فإن المؤسسات التي تطبق نظام (ABC) تتوفر على قاعدة بيانات وبيئة تتيح لها تطبيق نظام³ (ABB). كما أن تطبيق نظام الموازنات على

1- محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص.70.

2 - Bouin Xavier, Simon François Xavier, op.cit, p.141.

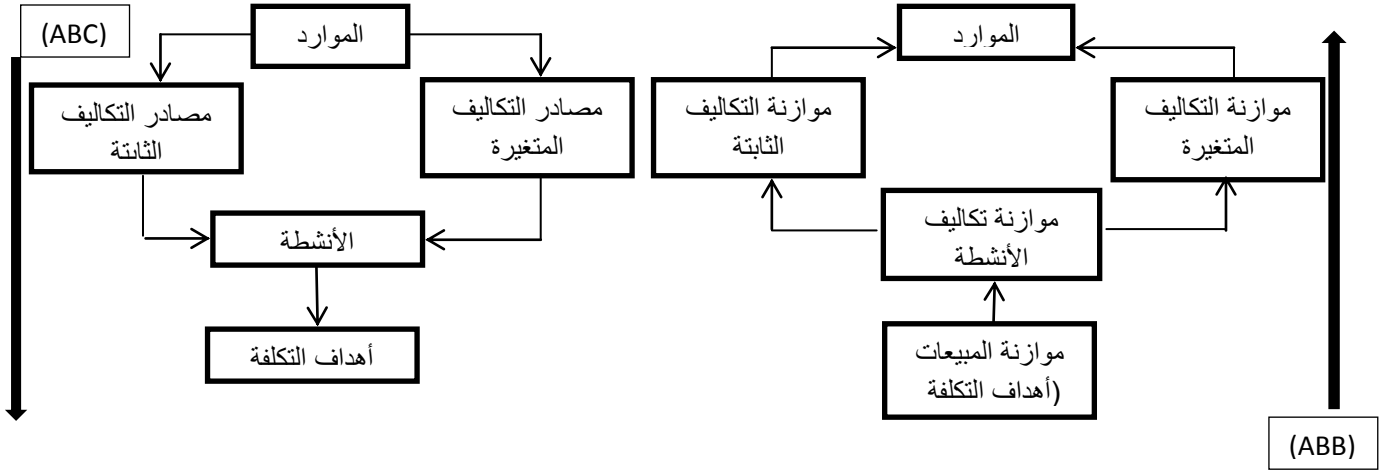
3 - درويش مصطفى جحلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي (دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقاً ل(ABC)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص.52.

الفصل الثالث: نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

أساس الأنشطة ينشئ البيئة الملائمة للإستفادة من أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في مجال تخفيض التكاليف كأسلوب (ABC) و¹(ABM).

الشكل الموالي يوضح مبدأ عمل نظام الموازنات على أساس الأنشطة:

الشكل رقم (3-11): علاقة نظام (ABB) بنظام (ABC).



Source :HORNGREN sundemstratton and others, *mangement accounting*, 13th Edition, new jersy prentice HLL,2005,p.315.

3 - مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB):

لقد قام كل من (Cooper et Kaplan) بتحديد إجراءات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في الخطوات التالية:

- تقدير كميات المبيعات والإنتاج للسنة المالية المقبلة؛
- التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المؤسسة لتوفير هذا الحجم من المنتجات، والطاقة التشغيلية اللازمة لكل نشاط؛
- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ هذه الأنشطة؛
- تخصيص الموارد على الأنشطة لتمكين من تحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة؛
- تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات (أهداف التكلفة) ليتسنى لنا معرفة تكاليف المخرجات؛
- الإعتماد على كميات وأسعار المخرجات في فترة الموازنة من أجل تحديد الإيرادات السنوية المتوقعة؛

¹ - محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 71-72.

- من خلال ترتيب جانبي المصاريف والإيرادات تتشكل لدينا موازنة تقديرية مُعدة على أساس الأنشطة¹(ABB).

4 مزايا وصعوبات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB):

لقد تزايد الإهتمام بهذا الأسلوب من نظم تسيير الموازنات خلال الآونة الأخيرة لما له من امتيازات نذكر منها:

- يسمح نظام (ABB) بتخصيص الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة بشكل دقيق؛
- يركز نظام (ABB) على تلبية متطلبات العملاء من خلال تحليل إحتياجاتهم وربطها بالأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛

- نظام (ABB) يسعى للتحسين المستمر للعمليات والأنشطة بخلاف نظام الموازنات التقديرية التقليدي الذي يقوم على أساس البيانات التاريخية للفترات السابقة²؛

- إشراك جميع الموظفين في تحضير وإعداد الموازنات من خلال تعريف وتحديد الأنشطة. هذا ما يعزز من العمل الجماعي ويوفر بيانات مهمة للتسيير؛

- يساعد نظام (ABB) في عملية تخطيط العمليات المستقبلية بشكل صحيح، وذلك من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة، والرقابة عليها، ويعمل على زيادة الكفاءة وتخفيض التكاليف والحصول على أكبر عائد³.

على الرغم من المزايا التي يوفرها نظام (ABB) مقارنة بنظام الموازنات التقديرية التقليدي إلا أن عملية تطبيقه تعترضها بعض الصعوبات من أبرزها:

- ضرورة توفر قاعدة بيانات متكاملة تتضمن المعلومات التفصيلية عن الموارد، الأنشطة ومسببات التكاليف؛
- نجاح نظام (ABB) في أداء مهمته منوط بتطبيق نظام (ABC) وهو أمر جد مكلف بالنسبة للمؤسسة؛
- يتطلب تطبيق نظام (ABB) التحديد بدقة العلاقة (سبب - نتيجة)، والتقدير الجيد لحجم المبيعات والإنتاج من أجل عدم الوقوع في أخطاء التقدير في الأنشطة والطاقات التشغيلية والموارد اللازمة⁴.

¹ - درويش مصطفى جخلب، مرجع سبق ذكره، ص.53.

² - Bouin Xavier, Simon François Xavier, **les nouveaux visages de contrôle de gestion**, DUNOD, paris, 2000, p.149.

³ - محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 75-76.

⁴ - غضبان رانية، إستخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (بسكرة)، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (LMD) في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2013/2014، ص.69.

المطلب الثالث: التسعير على أساس الأنشطة (ABP).

1 مفهوم نظام التسعير على أساس الأنشطة (ABP):

يعرف نظام التسعير على أساس الأنشطة على أنه: "أسلوب التسعير الذي يقوم على أساس استخدام المعرفة حول طلبيات العملاء ومعرفة تكاليف المبيعات المترتبة عن كل حالة بيع باستخدام نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) وذلك لتحديد السعر المناسب الذي يحقق الأرباح المقدرة مسبقاً¹".

نظام التسعير على أساس الأنشطة (ABP) عبارة عن بديل عن النظام التقليدي للتسعير القائم على إضافة هامش ربح معين لمجموع التكاليف الخاص بالمنتج أين يتم دمج التكاليف الثابتة في هذه الحالة بطريقة إلزامية، في حين يأخذ نظام التسعير على أساس الأنشطة (ABP) بعين الاعتبار فقط الموارد التي تم إستهلاكها من طرف الأنشطة المسؤولة عن إيجاد المنتج. بما يتوافق ورغبات الزبائن، وهذا ما يجعل من نظام (ABP) أكثر تعقيدا وصعوبة مقارنة بأسلوب التسعير على أساس التكلفة زائد².

يكتسي نظام التسعير على أساس الأنشطة (ABP) أهمية بالغة لأنه يسعى لدمج البيانات المستقاة من دراسة السوق مع تلك الناتجة عن نظام محاسبة التكاليف من أجل تحديد السعر المناسب. لأنه إذا ما تم الإعتماد فقط على البيانات الناتجة عن دراسة السوق فسوف يُتوهم أن رفع مستوى الأسعار هو السبب المباشر في إرتفاع الإيرادات، لكن بإدخال البيانات المتعلقة بتكاليف الأنشطة يتبين لنا مدى مساهمة التحكم في التكاليف في تحقيق الإيرادات. كما أن الإعتماد على البيانات الناتجة عن محاسبة التكاليف بشكل مطلق في عملية تحديد الأسعار سوف يوفر لنا قاعدة من البيانات تمكننا من معرفة عدد الوحدات التي سوف تضطر المؤسسة لبيعها من أجل الوصول إلى مستوى معين من الأرباح، لكن هذا لا يعطى الصورة الحقيقية لحجم الطلب الفعلي من طرف العملاء. فمن خلال الجمع بين البيانات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة والبيانات المتعلقة بطلب العملاء يُظهر التحليل أن زيادة الأرباح نتجت عن تحديد الأسعار وفقا لأسلوب التسعير على أساس الأنشطة (ABP) وليس وفقا للنظام التقليدي للتسعير الذي يفرض ضرورة تغطية مجمل التكاليف المنفقة أي نظام التكلفة زائد.

كما تستخدم تقنية التسعير على أساس الأنشطة (ABP) لمواجهة حدة المنافسة، وبالخصوص القوة التفاوضية للعملاء الذين تتوافق إحتياجاتهم، بحيث في ظل المنافسة يحاول العملاء التفاوض مع المؤسسة إلى أقصى الحدود

¹ - غضبان رانية، نفس المرجع، ص. 54.

² - http://www.investorwords.com/6397/activity_based_pricing.html date de consultation :27-10-2015.

من أجل الشراء بأقل سعر بهدف تحقيق هوامش معينة من خلال إعادة بيع هذا المنتج، غير أن نظام التسعير على أساس الأنشطة (ABP) يسمح للمؤسسة بتوقع حجم الأرباح الممكن تحقيقها من هذه العملية من خلال تحليل الأنشطة المتعلقة بالإنتاج ودراسة السوق، وهذا ما يكسبها قوة للتفاوض. لأن أسلوب التسعير على أساس الأنشطة (ABP) يعتمد على محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكاليف المنتجات أو العملاء.

فإتباع أسلوب التسعير على أساس الأنشطة (ABP) تتجنب الوقوع في العديد من الأخطاء الشائعة ضمن الأسلوب التقليدي للتسعير كالتقييم المنخفض لحجم العمل المنفق على المنتجات الأقل حجما والأكثر تعقيدا، والعكس.

يمكن للمؤسسة التي تتبع أسلوب التسعير على أساس الأنشطة (ABP) أن تحقق ميزة تنافسية، وذلك لكون أن الهدف الأساسي من هذا الأسلوب ليس زيادة حجم المبيعات بالضرورة، ولكن تحقيق أرباح إضافية من خلال تخفيض أسعار البيع بناء على التحكم في التكاليف، لأن تخفيض الأسعار بطريقة غير عقلانية يتسبب في غالب الأحيان في إنخفاض الأداء المالي للمؤسسة. لذا يمكن إعتبار إتباع أسلوب التسعير على أساس الأنشطة (ABP) إستراتيجية جيدة تحقق إيراد مالي مرتفع، وأداة تنافسية يمكن التفوق من خلالها على المؤسسات التي تطبق أسلوب التسعير التقليدي، لأنه يسعى إلى تحسين ربحية المؤسسة بأقل التكاليف ويسمح بالقضاء على أخطاء تسعير المنتجات الواردة في النظام التقليدي¹.

يختلف نظام التسعير على أساس الأنشطة (ABP) عن النظام التقليدي في كونه يأخذ بعين الإعتبار أثناء تحديد السعر الأمثل تكاليف الخدمات التي يطلبها كل عميل إضافة لتكاليف الأنشطة والعمليات، بحيث يتغير السعر من عميل لآخر تبعا لتغيرات الخدمات والمواصفات التي يطلبها العميل، فقد تكون هذه المنتجات عادية أي متجانسة أو حسب الطلب. هذا ما يوفر للعملاء تحفيزا للإقبال على إقتناء منتجات المؤسسة لأنهم يتمكنون من التحكم في السعر حسب إختياراتهم².

¹ -John L.Daly, *Pricing for profitability Activity based pricing for Competitive advantage*, édition WILEY, New York, USA , 2002, p.p.137-138.

² - James Jiambalvo, *Managerial Accounting*, éd WILEY, New York,2010, p.295.

كما أن تطبيق نظام التسعير على أساس الأنشطة (ABP) على الطلبات بشكل إجمالي إستنادا إلى التكاليف الحقيقية يوفر تخفيضا لا بأس به فيما يتعلق بتكاليف الخدمات الخاصة بالطلبات (مصاريف التغليف، الشحن، النقل...) مما يساهم في تخفيض إجمالي تكاليف سلسلة التوريد.

2 أهداف نظام التسعير على أساس الأنشطة (ABP):

على الرغم من أن تقنيات المحاسبة قد لا تسمح لنا بالوصول إلى التكلفة الحقيقية وإنما تحاول تحديدها بأسلوب أكثر دقة، إلا أن إستخدام أسلوب التسعير على أساس الأنشطة (ABP) يسمح للمؤسسة بإمتلاك ميزة تنافسية في الأسعار، بحيث الهدف منه يتمثل في توفير أداة تمتاز بالدقة في تحديد الأسعار أخذا بعين الإعتبار معلومات التكاليف ومتغيرات السوق. فمن بين أهداف هذا النظام يمكن ذكر:

- إتباع أسلوب التسعير على أساس الأنشطة (ABP) يمكن للمؤسسة معرفة (المنتجات المربحة، الخدمات المربحة، العملاء المرشحين، قنوات التوزيع المربحة، تسعير الخدمات المشتركة، سعر التحويل أو التنازل، الإستعانة بمصادر خارجية في التسعير)¹؛

- تحديد أسعار مناسبة تعبر عن قيمة عادلة من خلال المعرفة الجيدة بتكاليف الأنشطة والعمليات المسؤولة على إيجاد المنتجات؛

- التخطيط للأرباح الممكن تحقيقها من خلال التسعير على أساس الأنشطة؛

- تحسين ربحية المؤسسة من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي يتخذ في ظلها قرارات التسعير المناسبة؛

- تحقيق عوائد مالية مرتفعة بناء على التسعير على أساس الأنشطة والتشخيص الجيد للوضعية المالية للمؤسسة؛

- تحقيق التحسين المستمر في الأنشطة والعمليات من خلال تخفيض تكاليفها مما ينتج عنه إنخفاض الأسعار وزيادة حجم المبيعات والأرباح المتوقعة².

1 - http://www.valuecreationgroup.com/activity_based_costing_pricing.htm date de consultation:02-11-2015.

2 - Gregory A. Garrett, *Cost Estimating and Contract Pricing: Tools Techniques and Best Practices*, WOLTERS KLUWER édition, USA, 2008,p.118.

3 مراحل تطبيق نظام التسعير على أساس الأنشطة (ABP):

يرتبط أسلوب (ABP) بنظام (ABC) إرتباطا وثيقا بإعتباره قاعدة بيانات تتعلق بتكاليف الأنشطة والمواصفات التي يطلبها الزبائن ومسبباتها، فمن خلال التعرف على تكاليف الأنشطة الأساسية وتكاليف الخدمات الإضافية يمكن تسعير المنتجات بطريقة تحفيزية إسترشادا بدوافع العملاء وسلوكياتهم، ومحاولة الإستجابة لمتطلباتهم بأقل التكاليف، إنطلاقا من التمييز بين الأنشطة التي تضيف القيمة بحيث يكون العميل على إستعداد للدفع مقابلها، والأنشطة التي لا تضيف قيمة والتي يستحسن إستبعادها لتحقيق التخفيض في التكاليف، وبالتالي يتم تحديد سعر عادل ومحفز للعملاء للإقبال على منتجات المؤسسة، بحيث قد تختلف أسعار نفس المنتج من عميل لآخر تبعا لإختلاف أنشطة سلسلة التوريد والقيم التحفيزية فيما بينهم¹. لذا فإن هذا النظام يحتاج إلى بيانات دقيقة تخص دراسة السوق ونظام تكاليف جد فعال ودقيق.

يحاول نظام (ABP) إحتواء كل التكاليف المنفقة على المنتجات وليس التكاليف الداخلية، بما في ذلك تكاليف الخدمات الإضافية عبر سلسلة التوريد، بحيث يتطلب تطبيق هذا الأسلوب في التسعير تحديد الأنشطة الأساسية والمساندة، تحديد القيمة التحفيزية للعملاء وتحليل الوفورات المحتملة كخطوة أولى، ثم بعد ذلك مرحلة مراقبة أسعار المنتجات ومدى إستجابتها للتغيرات في التكلفة، ثم في مرحلة أخيرة يتم تحديد السعر المناسب للمنتجات وإدارة الطلبات تبعا للأهمية النسبية لكل عميل ضمن العلاقة (مؤسسة-عميل)².

¹ - Dilip Soman, Sara N-Marandi, *Managing Customer Value (one stage at a time)*, World Scientific Publishing, singapore, 2010, p.262.

² - غضبان رانية، مرجع سبق ذكره، ص.59.

خلاصة:

أصبحت الإدارة الإستراتيجية للتكاليف شرط أساسي لنجاح كل المؤسسات ، بل لبقائها بعالم يتميز بالمنافسة الشديدة وعدم الاعتراف بالحدود ، بحيث يعتبر التسيير الفعال للموارد مفتاح نجاح المؤسسات التي تريد الاستمرارية والنمو في مجال نشاطها.

إن ربط نظام محاسبة التكاليف بالتفكير الإستراتيجي يعتبر ضرورة ملحة خاصة في ظل البيئة التنافسية الحالية، لأنه يوفر بيانات لا يستهان بها من أجل توجيه الإختيارات الإستراتيجية، ويسمح بالوقوف على سلسلة إنشاء القيمة وتأثير القوى التفاوضية للزبائن والموردين، بهدف التكامل ضمن هذه السلسلة والإستفادة من الفرص المتاحة لتخفيض التكلفة.

كما أن المعرفة الجيدة للعمليات أو المسارات والأنشطة التي تشكل المؤسسة تعتبر خطوة جد مهمة لوضع نظام لمتابعة استهلاك الموارد وهذا ما يؤديه نظام (ABC) بكفاءة. بحيث من الضروري في ظل الوضعية التنافسية ضمان أن كل الموارد المستهلكة تساهم في خلق قيمة إضافية سواء كانت قيمة موجهة لخارج المؤسسة (مقيمة بالسعر الذي يدفعه العميل مقابل توريده بمنتوج أو خدمة)، أو موجهة لداخل المؤسسة والتي تساهم في بقائها ونموها.

الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تسمح بإعادة تفعيل مراقبة التسيير بالمؤسسة وإعطائها بعدا إستراتيجيا، لأن الفهم الجيد لكيفية استهلاك موارد المؤسسة يسمح بتخفيض الفوارق بين التوجهات الإستراتيجية والتحقيقات على أرض الواقع. هذا ما يؤدي ليس فقط للتحكم الجيد في التكاليف وإنما كذلك لإعادة ترتيب أنشطة المؤسسة وفقا للرهانات الإستراتيجية، بحيث هذه المقاربة تسمح بالانتقال من النظرة البعدية (a posteriori) لمتابعة استهلاك الموارد إلى النظرة القبالية (a priori)، كما تسمح بتطبيق النظرة الديناميكية للتكلفة لتجعل من نظم التكاليف تتوافق ومحيط المؤسسة أكثر مما كانت عليه من قبل.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول

مدى توفر مقومات تطبيق نظام

(ABC) بالمؤسسات الإقتصادية

الجزائرية.

تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصول السابقة للإطار النظري لنظام (ABC) بينا أهم مبادئه ومقومات نجاحه، كما أظهرنا ميزاته وفوائده خاصة فيما يتعلق بالدور الممكن أن يلعبه كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف، ومن بين الأساليب التي يمكن أن تحقق إستراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف بكفاءة ، وأنه يساعد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية خاصة تلك التي تدخل في إطار السياسة السعرية للمؤسسة . سوف نحاول من خلال هذا الفصل التطرق أولاً للبيئة التي تنشط فيها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال عرض الجانب القانوني والتشريعي للمحاسبة ومدى إهتمامه بمحاسبة التكاليف، ثم ثقافة التسيير السائدة بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية وكيف ينظر المسير لنظام محاسبة التكاليف؟ هل هو من ضرورات التسيير أم نظام إضافي يمكن الإستغناء عنه؟، كما حاولنا معرفة مستوى تطبيق نظم محاسبة التكاليف سواء التقليدية منها أو الحديثة بهذه المؤسسات من خلال إجراء دراسة ميدانية بعينة من المؤسسات الإقتصادية، والتأكد من مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام (ABC)، بحيث قمنا بصياغة الفرضيات بناء على الدراسات السابقة التي إهتمت بالموضوع، وإستعملنا الإستبيان كأداة لجمع البيانات وإختبار الفرضيات ميدانيا، بحيث إشتمل هذا الفصل على عرض منهجية الدراسة من خلال إتباع الخطوات التالية: التعريف بنوع الدراسة، منهج البحث، مجتمع وعينة البحث، وخصائص عينة البحث، ومصادر البيانات، وأدوات البحث، وصدق وصلاحية أداة البحث وثباتها، وأساليب التحليل والمعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل بيانات الدراسة وإختبار الفرضيات.

المبحث الأول: مكانة نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف ضمن المنظومة القانونية للمحاسبة في الجزائر¹:

لا بأس بإعطاء تصور تاريخي حول الأنظمة القانونية التي تحكم الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، إذ لا بد من الإشارة إلى أنه قد غابت التشريعات التي تخص محاسبة التكاليف كنظام فرعي للتسيير بصفة مستقلة، ولكن سوف نعرض على أهم الإشارات والملاحظات التي حوتها مختلف القوانين والمراسيم والقواعد الإجرائية حول مسك المحاسبة المالية الملزمة بنص القانون التجاري وقوانين المالية.

لا يخفي علينا أن المؤسسة الجزائرية غداة الاستقلال إستلمت مختلف أدوات التسيير من النظام الفرنسي الذي كان يسود المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وبشأن المحاسبة فإن النظام الذي كان متبعاً في الجزائر هو نفسه النظام المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957م. أين وجدت المؤسسة الجزائرية صعوبات في تطبيقه بسبب عدم توافقه مع الإرادة السياسية للبلاد التي كانت تنوي إنتهاج النظام الإقتصادي الإشتراكي، إلا أن النظام المحاسبي الفرنسي يحمل في طياته العديد من الأفكار التابعة لمنهج الإقتصاد الرأس مالي، وظلت الحالة كذلك إلى غاية 29 أفريل 1975م أين صدر الأمر رقم 75-35 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، ثم بعد ذلك القرار المؤرخ في 23 جوان 1975م الذي يبين كيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، وتم العمل بهذا المخطط بصفة رسمية من طرف المؤسسات الاقتصادية والشركات الوطنية والخاصة ابتداء من سنة 1976م.

خلال هذه المرحلة الإنتقالية من المخطط المحاسبي العام إلى المخطط المحاسبي الوطني تم إغفال نقطة جد مهمة تتعلق بحساب التكاليف والرقابة عليها، وذلك لكون أن النظام الإقتصادي لهذه المرحلة كان يعتبر المؤسسة وحدة إجتماعية تمتص البطالة أكثر منها وحدة إقتصادية تهدف إلى تحقيق الربح، وبالتالي لم يهتم بتحديد التكاليف وأسعار التكاليف ولا كفاءات توفير البيانات المتعلقة بالتكاليف والمستخدم في إتخاذ قرارات التسيير. إعتبر المخطط الوطني المحاسبي نظام محاسبة التكاليف نظاماً ثانوياً ولم يوليه الإهتمام اللائق، وذلك لكون أن الأسعار يتم تحديدها مركزياً من طرف الوصاية بما يخدم المصلحة العامة وأن المؤسسات الاقتصادية الوطنية كانت في معظم الأحيان في حالة الإحتكار التام.

¹- درجهون هلال، مرجع سبق ذكره، ص. ص. 270-274.

وقد أشار المخطط المحاسبي الوطني في إحدى مواده¹ إلى نظام محاسبة التكاليف ولكن ليس بصفة واضحة، وذلك أثناء حديثه عن إختيار الطريقة المناسبة التي تتماشى مع هيكل المؤسسة وإحتياجاتها للتسيير، خاصة فيما يتعلق بحساب التكاليف وأسعار التكلفة، وإعداد ومراقبة الميزانيات. فقد بينت هذه المادة أن للمؤسسة الحرية في إختيار أي طريقة ترى أنها تخدم إحتياجاتها للتسيير، لكنها لم تبين كيفية تطبيقها ولا إلزامية ذلك مما جعل معظم المسيرين يتحججون بعدم الحاجة إلى تطبيقها في أغلب المؤسسات، وإنما يلجئون في تحديدهم لأسعار البيع وهامش الربح لطرق خارج المحاسبة تعتمد على تقديراتهم الشخصية ونظرتهم للسوق، وليس اعتمادا على الطرق العلمية في هذا الشأن².

ظل هذا الوضع سائدا إلى غاية دخول الاقتصاد الوطني في توجه جديد تمثل في إقتصاد السوق؛ الذي يحكمه قانون العرض والطلب؛ فوجدت المؤسسة الاقتصادية الجزائرية نفسها أمام منافسة حادة بسبب عدم مسايرة التعديلات التي مست مبادئ الإقتصاد القوانين التي تحكم المحاسبة المطبقة على هذه المؤسسات، بحيث ظلت هذه الأخيرة على الحال التي كانت عليه في ظل النظام الاشتراكي، هذا ما نتج عنه إرتفاع تكاليف المنتج الوطني وبالتالي عرضه بأسعار مرتفعة عن أسعار المنتجات المستوردة، ضف إلى ذلك تفضيل المستهلك للمنتجات المستوردة بسبب جودتها العالية مقارنة بالمنتج الوطني.

ومن هنا تبين ضعف المؤسسة الوطنية وعدم قدرتها على المنافسة سواء بإنتهاج أسلوب التميز أو أسلوب السيطرة بواسطة التكاليف، لأنها لم تأخذ التدابير اللازمة قبل الدخول في إقتصاد تحكمه قوى العرض والطلب، خاصة عدم إمتلاكها لأنظمة معلومات ناجعة توفر البيانات الدقيقة بشأن تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة وتحديد النتائج التحليلية.

وبما أن الجزائر خطت خطوات لا بأس بها للتحويل إلى نظام إقتصاد السوق؛ أين تنعدم الحواجز الجمركية أمام السلع وحماية المنتج الوطني؛ كان لابد على السلطات الوصية إدخال قوانين وتعديلات تمس الجانب المحاسبي حتى يصبح ملائم وقابل للفهم من طرف المستثمر الأجنبي، وكتسهيل لجلب الاستثمار الأجنبي للبلد، فمن بين التعديلات الجوهرية التي باشرتها الدولة في هذا الإطار، إصدار نظام محاسبي مالي جديد جاء ضمن القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 هجرية الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007م، والذي أُتبع بالمرسوم

1- المادة 6 من القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

2- درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.272.

التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 هجرية الموافق ل 26 ماي 2008م المتضمن كيفية تطبيق أحكام القانون 07-11، لكن الغريب في الأمر أن هذا القانون هو الآخر لم يتضمن النص على مسك محاسبة التكاليف لا من ناحية الإلزام ولا من ناحية النصح للمؤسسة الاقتصادية بضرورة تطبيق هذا النظام من أجل حسن التسيير ومواجهة المنافسة، إلا بعض الإشارات المحتشمة التي يفهم من خلالها حاجة المؤسسة إلى طريقة علمية لحساب التكاليف التاريخية التي يعتمد عليها من أجل تقييم الأصول والمخزونات، منها المادة 16 من المرسوم التنفيذي 08-156 التي نصت على: "تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة..."¹، وعليه كيف يمكن تقييم المنتجات الجاري إنتاجها أو المنتجات النصف مصنعة أو إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة بالتكلفة التاريخية زمن معاينتها ما لم تكن المؤسسة تتمتع بنظام محاسبة التكاليف.

كما نص القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هجرية الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 م؛ الذي حدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها في الملحق الأول، القسم الثالث المتعلق بالمخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ، وفي النقطة 2.123 منه؛ على بعض الإشارات التي تدل بصفة أو بأخرى إلى ضرورة تطبيق طريقة من طرف المؤسسة من أجل حساب تكاليف مخزوناتنا على الرغم من أنه لم يحد على ذلك صراحة: "تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان وهي في الحالة التي توجد عليها: تكاليف الشراء (المشتريات، المواد القابلة للإستهلاك، المصاريف المرتبطة بالشراء...)، تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة بإستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي إستعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في الكيان)، المصاريف العامة، المصاريف المالية والمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات"²، وقد أرشدت نفس النقطة إلى أن تحديد تكلفة المخزونات وتقييمها يكون بالتكاليف الحقيقية أو على أساس التكاليف المعيارية الواجب تصحيحها على أساس التكاليف الحقيقية، فقد بينت هذه النقطة أن تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة معينة تساوي تكلفة شراء المواد المستهلكة أو الخدمات المستعملة لهذا الإنتاج مضافا إليها تكاليف أخرى ملتزم بها خلال عمليات الإنتاج، بمعنى

¹ - المادة 16 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق ل 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، العدد 27 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 28-05-2008.

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 13، الصادرة بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق ل 25 مارس 2009 م، ص.13.

الأعباء المباشرة وغير المباشرة، وبهذا يكون قد أعطى المشرع التوجيهات العامة لكيفية حساب التكاليف دون إلزام المؤسسات بإتباع طريقة دون أخرى، بل أعطاهما كامل حريتها في إختيار الطريقة المناسبة التي تتوافق مع خيارها الإستراتيجية.

في نفس السياق المتعلق بتقييم المخزونات فإن المشرع خصص نقطة أخرى تحت رقم 3.123 تخص هذا الهدف التقليدي لنظام محاسبة التكاليف، وكذا تقييم الأصول التي تنجزها المؤسسة لحاجاتها الخاصة، كما فضل إتباع أسلوب الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) أو أسلوب التكلفة الوسيطة المرجحة لتقييم حركة المخزونات، وهو ما نصت عليه النقطة 6.123.

كل هذه الإشارات السالفة الذكر تجعلنا نؤيد التوجه الذي ينص على مسك محاسبة تكاليف تسمح للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية بمعرفة تكاليف منتجها بشكل دقيق ولو على وجه الإرشاد والنصح، وتوحيد الرؤية في كيفية التطبيق إن لم نقل بالإلزامية تطبيقها قانونا- لما تتصف به من سرية معلومات تخص إستراتيجية المؤسسة- من أجل مواجه المنافسة، وهو ما أدركته بعض المؤسسات الإقتصادية خاصة الكبيرة منها فسارعت إلى تطبيق هذا النظام على الرغم من قلة عددها بحيث كانت موضوع دراستنا الميدانية.

المطلب الثاني: أسباب عدم تطبيق محاسبة التكاليف ببعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية:

من أهم الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق نظام محاسبة التكاليف بمعظم مؤسسات الاقتصاديات الناشئة - والاقتصاد الوطني واحد من تلك الاقتصاديات- مقارنة بإنتشار تطبيق نظام المحاسبة العامة الذي يلزم القانون التجاري بمسكه في معظم هذه الدول ما يلي¹:

1- تأثير النظام الإقتصادي السائد²:

كما أشرنا في المطلب السابق أثناء حديثنا عن مكانة نظام محاسبة التكاليف ضمن المنظومة القانونية والتشريعية المتعلقة بأنظمة المحاسبة في الجزائر، فإن أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تزال تسير بذهنية النظام الإشتراكي رغم أن الجزائر خطت أشواطاً لا بأس بها في إطار التحول إلى نظام إقتصاد السوق، بحيث لا تزال

¹ - محمد شفيق باقوين، مرجع سبق ذكره، ص. 20-23

² - تورين الحاج قويدر، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الإقتصادية، جامعة شلف، ص. 21. أنظر الموقع: http://jps-dir.com/Forum/uploads/1364/Haj_Qurir.pdf تاريخ الإطلاع: 2015-12-31

بعض المؤسسات تنتظر التخطيط المركزي للأسعار والتكاليف، وتخشى خوض غمار المبادرة إلى دراسة السوق وتحديد الأسعار المناسبة لمنحاتها، وإتباع إستراتيجيات تنافسية خاصة بها سواء على مستوى السوق الأمامي أو الخلفي، إلا بعض المحاولات المحتشمة من بعض المؤسسات التي أدركت خطر المنافسة وبدأت بالسعي نحو التسلح بأدوات التسيير الحديثة ومن بينها وضع نظام محاسبة التكاليف.

2- قصور البيانات الناتجة عن نظام المحاسبة العامة وعدم توافرها مع إحتياجات التحليل في نظام محاسبة التكاليف من أجل إتخاذ القرارات الإستراتيجية:

مدخلات نظام محاسبة التكاليف هو عبارة عن مخرجات نظام المحاسبة العامة، بحيث تعمل معظم أنظمة المعلومات على مستوى المؤسسات في شكل متكامل ومترايط، فمخرجات نظام ما هي حتما مدخلات نظام معلومات آخر من أجل تيسير الحصول على معلومات مفيدة في إتخاذ القرارات خاصة الإستراتيجية منها، لذا فإن القصور الذي يشوب نظام معلومات المحاسبة العامة حتما سوف يؤثر سلبا على نظام محاسبة التكاليف، ومن المعلوم فإن نظام المحاسبة العامة يعامل الأعباء حسب طبيعتها بحيث يقوم بدمجها حسب طبيعة المصاريف المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها المؤسسة، مما قد يتسبب في صعوبة تحديد مسببات التكاليف في مرحلة لاحقة- ضمن نظام محاسبة التكاليف - ضف إلى ذلك عدم واقعية الأعباء المسجلة ضمن المحاسبة العامة في أغلب الأحيان لأغراض التهرب الضريبي أو إخفاء بعض أخطاء التسيير، كل هذا يسبب عدم الدقة في البيانات المعتمدة للتحليل على مستوى نظام محاسبة التكاليف.

لذا نجد الإدارة العامة للمؤسسة التي تود تطبيق نظام محاسبة التكاليف ملزمة بإعادة النظر في نظام المحاسبة العامة، والبحث في إعادة النظر في هيكلتها من أجل توفير متطلبات تطبيق النظام الجديد، وهذه العملية جد مكلفة وقد تأخذ وقتا طويلا ونشاطا مكثفا مما يؤدي ذلك في غالب الأحيان إلى إحجام المسؤولين عن الإقبال على وضع نظام محاسبة التكاليف حيز التشغيل.

3- نقص المعرفة بأهمية نظام محاسبة التكاليف لدى الإدارة العليا بالعديد من المؤسسات الاقتصادية:

يحتج العديد من المدراء العامون عن سبب عدم وجود نظام محاسبة التكاليف بمؤسستهم بأن لا جدوى من وضعه، وأنه عبارة عن هدر لموارد المؤسسة وتضييع لوقت الأفراد المكلفين بتسييره، معتبرين أن نظام المحاسبة العامة يفني بمتطلبات التسيير وأغراض الكثير من القرارات. إلا أن ما يغفله هؤلاء هو عدم الدقة في كثير من

المعلومات المعتمدة في قرارهم خاصة تلك المتعلقة بالأسعار، والتي يتخذونها في ضوء البيانات التاريخية أو بطريقة تخمينية اعتماداً على تجاربهم وخبراتهم السابقة، والتي غالباً لا تمتد بأي صلة للطرق العلمية والمحاسبية، هذا ما يتسبب في تحديد أسعار قد تكون جد متدنية أو أحياناً أخرى جد مرتفعة، وهذا ما يؤثر سلباً على تنافسية المؤسسة وعلى حصتها من السوق. كل ذلك راجع إلى نقص ثقافتهم في التسيير وعدم معرفتهم بأهداف وأهمية نظام معلومات محاسبة التكاليف. وكذلك إحجامهم عن التكوين والتعليم المتواصل حول نظم المعلومات خاصة المحاسبية منها.

4- خوف العديد من المسؤولين عن مركز المسؤولية من ظهور حقيقة إنتاجية الوسائل المستغلة التي تحت تصرفهم:

من أهم الأسباب الكامنة وراء عدم تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية خاصة العمومية منها، خوف معظم مسؤولي مراكز التحليل (مراكز المسؤولية) من كشف الحقائق غير المرضية التي تحت تصرفهم، فكثير من المؤسسات العمومية تُعتبر وحدة إجتماعية أكثر منها إقتصادية تساهم في تخفيض البطالة دون مراعاة جانب الإنتاجية والكفاءة في استغلال الموارد، فمن بين أهم العيوب والنقائص التي يتستر عنها مسؤولي مراكز التحليل والتي يكشفها نظام محاسبة التكاليف للعيان مسألة البطالة المقنعة، بحيث بعض المناصب تحتاج لعامل أو عاملين إلا أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية نُحذ أنها توظف بهذا المنصب عدد من العمال بطريقة غير مدروس وغير علمية ولا تأخذ بعين الإعتبار مبدأ (التكلفة - منفعة)، بالإضافة إلى عدم البحث في مواطن الهدر والتبذير للمواد الأولية، قطع الغيار لبعض الآلات ... وكذلك عدم الإستغلال الأمثل للوقت المتاح للعمل، وبالتالي خوف المسؤولين من المسائلة عنها.

5- نظم التكاليف الحديثة تمتاز بالدقة والصعوبة في التطبيق لذا يلجأ الكثير من المسؤولين إلى تجاهل هذا التطبيق خاصة وأن القانون لا يلزم هذه المؤسسات بتطبيقه:

تمتاز نظم التكاليف الحديثة بشيء من التعقيد والصعوبة في التطبيق خاصة محاسبة تكاليف الأنشطة، لأنها تسعى للبحث عن التكلفة بطريقة أكثر دقة، وتحتاج إلى موارد بشرية ومالية ومادية وأجهزة إعلام آلي ذات سمعة تكنولوجية حتى لا تتعرض البيانات لمخاطر القرصنة الالكترونية، وحقبة من الزمن للتدريب على الممارسة وحسن الإستغلال حتى يعطي النظام الفوائد المتوخاة منه، وهذا ما يجعل الكثير من المؤسسات لا تُقدم على

تطبيق نظم التكاليف الحديثة، وإن لجأت إلى تطبيقها غالبا ما تحمل تحديثها وقد لا تعطى الأهمية اللائقة بها بسبب الصعوبات التي قد تواجهها.

6- قلة الأفراد المتخصصين في نظام محاسبة التكاليف:

نظام محاسبة التكاليف كغيره من أنظمة التسيير الحديثة يعاني من نقص الإطارات والأفراد المتخصصين في وضعه وتسييره، خاصة وأن معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تولي إهتماما يمثل هذه الأنظمة؛ سوى تلك التي يلزم القانون بوضعها كمسك المحاسبة العامة؛ كما أن نظم محاسبة التكاليف الحديثة تحتاج إلى الدقة في تحديد الأنشطة وموجهات التكاليف ومسبباتها، والتي تتطلب إطارات خبيرة في المحاسبة وهو ما تعاني منه مؤسستنا خاصة مع نقص التكوين في هذه المهنة، وما حدث في الآونة الأخيرة من غلق للمصنف الوطني للمحاسبين، محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة من تأثير سلبي على المهنة على الأقل خلال هذه المرحلة خير دليل.

7- معوقات تنظيمية وميدانية:

بالإضافة إلى الأسباب الواردة أعلاه المؤدية إلى عدم تطبيق نظام محاسبة التكاليف هناك صعوبات ميدانية تتعلق بثقافة المؤسسة منها¹:

نقص البرامج التدريبية والدورات التكوينية التي تهتم بتأهيل الأفراد القائمين على تسيير مصلحة محاسبة التكاليف والذين في غالبيتهم من تخصصات غير إقتصادية تمكنوا من الوصول إلى هذه المناصب بسبب الخبرة والأقدمية؛
عدم توفر المناخ الملائم للعمل، إذ المسؤول على مصلحة محاسبة التكاليف يحتاج إلى جمع المعلومات من مختلف مصالح المؤسسة وأنشطتها، وهو ما يفرض ضرورة وجود أسلوب العمل التعاوني وبناء فريق يساهم في طرح الآراء ومناقشتها من أجل الوصول إلى أفضل الحلول التي تعظم منفعة المؤسسة، وهذا ما يغيب في معظم مؤسستنا؛

¹ - هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير بالمؤسسة الإقتصادية-دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الإقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص.222.

مواجهة التغيير التنظيمي، خاصة وأن الأفراد تعودوا على شكل معين من السلطة والإشراف، وهو ما يتسبب في عدم التمكن من تطبيق نظم تكاليف حديثة تتميز بالدقة كتلك التي تركز على التسيير على أساس الأنشطة؛

عدم وجود إرتباط بين مخابر البحث والعمل الميداني بالمؤسسات، فأغلب البحوث التي تنجز على مستوى الجامعات أو مراكز البحث المتخصصة تبقى حبيسة هذه الأخيرة، دون إجراء ممارسات ميدانية لها على مستوى المؤسسة الاقتصادية، ولعل ذلك يعتبر من أهم نقائص التسيير بمؤسساتنا الوطنية وضعف تنافسيتها، لأنها لا تعتمد على طرق علمية ولا تتماشى وأحدث الأبحاث سواء على مستوى أدوات التسيير أو على مستوى أساليب التشغيل¹.

المطلب الثالث: مخاطر عدم تطبيق نظام محاسبة التكاليف:

تكتسي محاسبة التكاليف أهمية بالغة في مراقبة تسيير المؤسسة أو تحديد الأسعار، فبالإضافة إلى الأخطار المنجرة عن عدم تطبيق هذا النظام على مستوى تسيير المؤسسة يمكن أن يتعدى ذلك إلى أخطار إقتصادية وإجتماعية:

أ- أخطار إدارية (على مستوى التسيير):

تكمن أهمية تزويد المؤسسة بمحاسبة تكاليف في تقسيم العمل وتوصيفه بطريقة علمية إلى وظائف ومراكز مسؤولية محددة، وقياس تكاليف هذه المراكز وإنتاجيتها وكفاءتها مما يسمح بتقييم العاملين بها والمسؤولين عليها تقييما منطقياً وصحيحاً، لذا فإن غياب مثل هذا النظام يؤدي إلى أخطاء في التسيير، وإلى تداخل في المهام وعدم الكشف عن حقيقة إنتاجية كل عامل، كما قد يؤدي ذلك إلى عدم الرشادة في إستخدام عوامل الإنتاج وظهور التبذير والضياع في الموارد.

إن عدم وجود محاسبة تكاليف بالمؤسسة يتسبب في عدم إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالتكاليف المنفقة، وكذا مقارنة تكاليف هذه الفترة بالفتريات السابقة من أجل قياس مدى تطور وتحسين الأداء أو العكس، بالإضافة إلى صعوبة المقارنة مع المنافسين من أجل الحكم على السياسة المتبعة من طرف المؤسسة.

¹ - محار عبد الله خليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص.ص. 47-48.

إن منافع محاسبة التكاليف من الناحية الإدارية لا تقتصر في القرارات السعرية، وإنما تتعدى ذلك إلى القرارات المتعلقة تسيير الأفراد وإختيارهم للمناصب القيادية وفقا لأدائهم وإنتاجيتهم، أو التخلي عنهم في حالات ضعف الكفاءة، كما قد يُسترد بمحاسبة التكاليف في بعض القرارات المالية من خلال المقارنة بين المنتجات التي تم تمويلها بأموال المؤسسة والمنتجات التي يُدفع من أجل تمويلها فوائد للأطراف المقرضة، بل يُستعان بالبيانات الناتجة عن نظام التكاليف في القرارات الإستراتيجية كالمناولة من الباطن، إنتاج منتج أو التخلي عنه، دخول سوق معينة من عدمه، لذا فإن غياب هذا النظام من المؤسسة له عدة أخطار تجعل من المسير عاجز في كثير من الحالات عن إتخاذ عدة قرارات مهمة.

ب- أخطار إقتصادية وإجتماعية:

إن عدم تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة يؤدي إلى عدم الكشف عن سوء إستخدام الموارد في أوقات مبكرة، مما قد يتسبب بعد مدة زمنية في تراكم الخسائر والتبذير وتبديد ممتلكات المؤسسة وأموالها، وقد يصل الأمر إلى تخفيض وتناقص رأس مالها بسبب تحقيق خسائر متتالية، خاصة إذا كانت المؤسسة تنشط في بيئة تنافسية أين لا بد عليها من تخفيض أسعارها مسايرة للمنافسين من أجل تصريف منتجاتها، وبغياب نظام محاسبة التكاليف تجد المؤسسة نفسها تبيع منتجاتها بأسعار غير مرشدة، ويصبح هدفها المحافظة على حصتها من السوق ما أمكن. مع هذا الوضع سوف لن تتمكن المؤسسة من البقاء مدة زمنية أطول بسبب حدة المنافسة مما يؤدي بها للخروج من السوق.

إن خروج المؤسسة من السوق له عدة آثار سلبية سواء على الاقتصاد الوطني أو على المؤسسة ذاتها؛ لأن ناتج الدخل القومي (PIB) هو عبارة عن مجموع القيم المضافة التي تحققها المؤسسات الاقتصادية التي تنشط حيز الدولة؛ ومن تم إفلاس مؤسسة معينة يؤثر سلبا عليه.

أما من الناحية الإجتماعية فإن الكثير من العائلات سوف ينخفض دخلها بسبب إنخفاض الدخل القومي وتسريح عمال المؤسسة المفلسة، والذين قد لا يجدون فرص عمل أخرى، وبالتالي ترتفع نسبة البطالة مما يؤثر سلبا كذلك على الوضع الاقتصادي والاجتماعي للدولة ككل.

كما أن لخروج المؤسسة من السوق أثر سلبي كذلك على الموردين بحيث تنخفض حصتهم من السوق، وقد تتعرض ديونهم للضياع في غالب الأحيان، بالإضافة إلى تأثر العملاء الذين قد لا يجدون سوق محلية للمنتجات

التي كانت تنتجها هذه المؤسسة مما يضطر بهم الأمر إلى اللجوء إلى أسواق خارجية، وبالتالي إرتفاع تكاليف الحصول على هذه المنتجات.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة.

تناول هذا المبحث صياغة الفرضيات وبناء نموذج الدراسة، وصف عينة ومجتمع الدراسة، الإجراءات المتخذة من أجل إعداد أداة الدراسة وتحكيمها، وإختبار مدى ثباتها وصدقها، وكذا المعالجات الإحصائية التي إعتدناها من أجل إختبار الفرضيات والوصول إلى الإستنتاجات والتوصيات التي تُخدم هدف الدراسة.

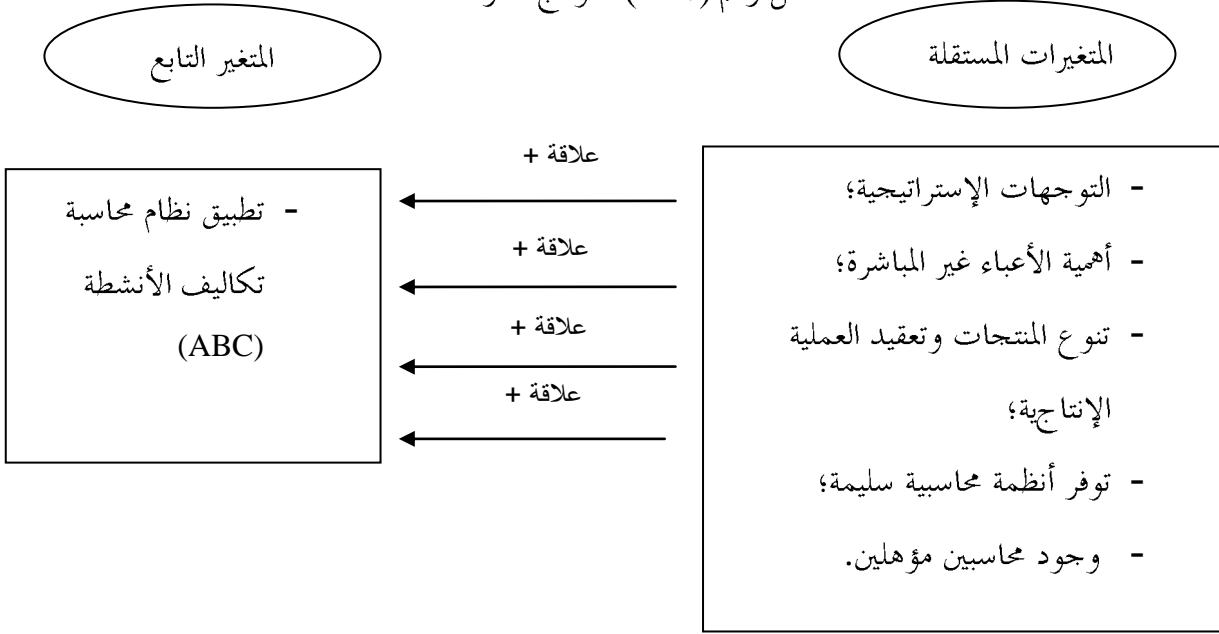
المطلب الأول: عرض نموذج وعينة الدراسة:

1 نموذج الدراسة:

يشتمل نموذج الدراسة على متغيرين، متغير مستقل يتمثل في مقومات تطبيق نظام (ABC) بحيث يشتمل على مجموعة من المتغيرات الفرعية هي: التوجهات الإستراتيجية، أهمية الأعباء غير المباشرة وعدم دقة البيانات الناتجة عن نظم التكاليف التقليدية، تنوع المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية، توفر أنظمة محاسبية سليمة، ومحاسبين مؤهلين لتسيير نظام (ABC)، ومتغير تابع يتمثل في إمكانية تطبيق نظام (ABC)، فمن خلال هذا النموذج سوف نحاول إختبار مدى توفر هذه المقومات بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية من خلال إختبار (T) (one simple test)، وإختبار الإنحدار الخطي البسيط من أجل التأكد من وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين هذه المقومات وتطبيق نظام (ABC)، كما هو موضح في الشكل التالي:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

الشكل رقم (4-1): نموذج الدراسة.



المصدر: من إعداد الباحث.

2 - مجتمع وعينة الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الإقتصادية الكبيرة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بمختلف أنشطتها المتواجدة بمنطقة غرب الجزائر (ولاية عين تموشنت، تلمسان، وهران، سيدي بلعباس، ومستغانم) التي أقرت بحسابها للتكاليف، كما هو مبين في الجدول أدناه:

الجدول رقم (4-1): محتوى عينة الدراسة.

الولايات	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المستردة	عدد الاستبيانات المستغلة
عين تموشنت	15	07	06
تلمسان	20	15	13
سيدي بلعباس	20	13	12
وهران	25	18	17
مستغانم	20	12	12
المجموع	100	65	60

المصدر: من إعداد الباحث.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

تجدر بنا الإشارة إلى أن الإستمارات الموزع لم يتم إسترجاعها بالكامل، بحيث تم توزيع (100) إستمارة ولم يتم إسترجاع سوى (65) منها بسبب عدم تعاون أفراد عينة البحث مع الباحث، كما أن الإستمارات التي تم إسترجاعها لم تكن كلها قابلة للتحليل، بحيث إشملت على (05) إستمارات ناقصة لم يتم الإجابة من خلالها عن معظم المحاور بسبب عدم المعرفة بنظام (ABC)، والإحجام عن الإدلاء ببعض المعلومات المتعلقة بالتوجهات الإستراتيجية للمؤسسة، مدى تأثير التكاليف على حصة المؤسسة من السوق، ومستوى تكاليف المؤسسة مقارنة بالمنافسين، وعلى هذا الأساس كانت عينة البحث المعنية بالتحليل (60) مؤسسة موزعة على (05) ولايات غرب البلاد.

المطلب الثاني: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة:

1 بيانات تخص الأفراد:

1 7 المنصب: من خلال الجدول الوارد أدناه يتبين لنا أن ما نسبته (78.33%) من الإجابات عن الإستبيان كانت مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية أو مصلحة المحاسبة والميزانية في بعض المؤسسات، وفي بعض الأحيان من طرف أحد أفراد هذه المصلحة في حالة غياب رئيس المصلحة، في حين لم تشكل نسبة الإجابة من طرف مصلحة مراقبة التسيير سوى (21.67%)، مما يدل على أن مكتب حساب التكاليف (المحاسبة التحليلية) في أغلب الحالات تابع لمصلحة المحاسبة والمالية وهو ما يجد من فعاليته، بحيث يفضل أن يكون تابعا لمصلحة مراقبة التسيير التي تكاد تنعدم بمعظم المؤسسات، والتي بدورها تكون تابعة مباشرة للمديرية العامة حتى لا تتعرض المعلومات المتعلقة بالتكاليف للتحريف أو التغيير من طرف مصلحة المحاسبة العامة، ويمكن إعتقادها كأداة للرقابة على فعالية هذه الأخيرة من خلال المقارنة بين البيانات الناتجة عن نظام المحاسبة العامة ونظام محاسبة التكاليف.

الجدول رقم (4-2): طبيعة مناصب الأفراد المستجوبين

طبيعة المنصب	التكرارات	النسبة (%)
مصلحة المالية والمحاسبة	47	78.33
مصلحة مراقبة التسيير	13	21.67
المجموع	60	100.00

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج البرنامج (SPSS. Ver. 20).

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

1 2 المؤهل العلمي: إستنادا للبيانات الواردة في الجدول أدناه يتبين لنا أن معظم الأفراد المستجوبين من حملة شهادات الدراسات العليا، بحيث بلغت نسبة حاملي شهادة ليسانس (45%) من عينة الدراسة وهو أمر طبيعي كون أن معظم المؤسسات أثناء التوظيف لشغل منصب محاسب أصبحت تشترط في الآونة الأخيرة على الأقل شهادة ليسانس، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة ماستر (21.66%) وهي نسبة منخفضة نوعا ما مقارنة بنسبة حاملي شهادة ليسانس لكون هذه الشهادة ترتبط بظهور النظام الجديد (LMD)، أما بالنسبة لحاملي شهادة ماجستير فقد بلغت نسبتهم (08.34%) أي بمعدل (05) إطارات فقط وهذا راجع لتفضيل حاملي هذه الشهادة لإلتحاق مراكز البحث والمعاهد الأكاديمية والجامعات بدل العمل في المؤسسات الاقتصادية بحكم طبيعة الشهادة التي تفتح لهم آفاق البحث في الدراسات العليا لما بعد التدرج، كما أن البيئة الاقتصادية وثقافة المؤسسة في غالب الأحيان لا تساعدهم على تقديم بحوث جادة في مجال تخصصهم، وهو ما جعل من نسبة حاملي شهادة الدكتوراه تنعدم بعينة الدراسة (00%)، أما بالنسبة لحاملي الشهادات الأخرى فقد بلغت نسبتهم (25%) تمثلت في شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية في المحاسبة، شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية في الإعلام الآلي للتسيير، تقني سامي في المحاسبة، بالإضافة إلى شهادات في تخصصات تقنية أخرى كالمهندسة والإعلام الآلي، والملاحظ أن هذه النسبة مرتفعة نوعا ما ، وهذا راجع لكون أن معظم الإطارات الحاملين لهذه الشهادات شغلوا منصب رئيس مصلحة المحاسبة والمالية أو الميزانية أو مصلحة مراقبة التسيير بحكم الأقدمية رغم عدم تخصصهم في هذا المجال.

الجدول رقم (3-4): المؤهل العلمي للأفراد المستجوبين

النسبة (%)	التكرارات	الشهادة
45	27	ليسانس
21.66	13	ماستر
08.34	05	ماجستير
00	00	دكتوراه
25	15	أخرى
100.00	60	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج البرنامج (SPSS. Ver. 20).

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

1 3 التخصيص: الملاحظ من خلال نتائج الاستبيان أن معظم المستجوبين الذين يشغلون منصب رئيس

مصلحة المحاسبة والمالية، ومصالحة مراقبة التسيير أو أحيانا موظفين بهذه المصالح من حاملي شهادات في تخصصات لها علاقة مباشرة بالمحاسبة، فقد بلغت نسبة المتخصصين في المحاسبة والجباية (41.67%)، وفي نفس السياق بلغت نسبة حاملي شهادة في تخصص مالية المؤسسة (26.66%)، وهي نتائج مُرضية تدل على أن معظم أفراد عينة البحث لهم دراية بنظم المحاسبة مما يسهل عملية تطبيق النظام الجديد القائم على أساس الأنشطة (ABC) إذا ما تم إخضاعهم للتكوين في شكل دورات تدريجية هذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (4-4): تخصص الأفراد المستجوبين

التخصص	التكرارات	النسبة (%)
محاسبة وجباية	25	41.67
مالية المؤسسة	16	26.66
إدارة الأعمال	07	11.67
تخصص آخر	12	20
المجموع	60	100.00

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج البرنامج (SPSS. Ver. 20).

1 4 التكوين: تضمن الاستبيان إستجواب أفراد عينة البحث عن مدى تلقيهم تكوين خاص حول نظم التكاليف وعلى وجه الخصوص نظام محاسبة تكاليف الأنشطة فكانت الإجابة بـ "لا" بنسبة (78.34%) أي أغلبية موظفي هذه المؤسسات ليس لديهم تكوين خاص حول نظم التكاليف الحديثة على الرغم من تخصصهم في مجال المحاسبة والمالية، وهذا ما يشكل أهم المعوقات التي قد تواجهها المؤسسات التي تنوي تطبيق نظام (ABC)، بحيث سوف يجدون صعوبة في وضعه وتسييره مما يستدعي تكوينهم حول مبادئ وفلسفة هذا النظام الجديد. هذا ما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم (4-5): نسب تكوين الأفراد حول نظم التكاليف

النسبة (%)	التكرارات	
21.66	13	نعم
78.34	47	لا
100.00	60	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج البرنامج (SPSS. Ver. 20).

2 بيانات تخص المؤسسة:

2 7 الطبيعة القانونية للمؤسسة: شكلت المؤسسات الاقتصادية العمومية نسبة (28,3%) من عينة البحث، تتميز هذه المؤسسات بخبرة طويلة وكفاءات مالية بسبب طول مدة حياتها، وهي مؤسسات وطنية إستفاد من دعم الدولة العديد من المرات من أجل الاستمرارية في الوجود لكون معظمها ينتمي إلى القطاع الإستراتيجي، في حين بلغت نسبة المؤسسات المختلطة (46,7%) من عينة البحث، وهي عبارة عن شركات ذات أسهم تكون فيها الدولة شريك أساسي وغالبا ما يكون الشريك الثاني مستثمر أجنبي، بحيث تأخذ المؤسسة صفة الشركة متعدد الجنسيات . وبلغت نسبة المؤسسات الخاصة (25,0%) من عينة البحث تمثلت في مؤسسات فردية، وشركات ذات مسؤولية محدودة ، في الغالب تأخذ شكل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، وهي نتيجة طبيعية لكون أن المؤسسات الوطنية الكبيرة والمختلطة تتمتع بموارد إستغلال وإستثمارات كبيرة وعمليات إنتاج معقدة يحتم عليها الوضع معرفة مستوى تكاليفها من أجل التحديد الجيد لأسعارها، بخلاف المؤسسات الخاصة التي غالبا ما تكون في شكل مؤسسات صغيرة أو متوسطة والتي يرى في كثير من الأحيان مسؤولوها أنهم في غنا عن نظام محاسبة التكاليف ويعتبرونه يكلفهم منصب عمل إضافي فقط، هذا ما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم (4-6): توزيع المؤسسات وفقا للطبيعة القانونية.

النسبة (%)	التكرارات	الطبيعة القانونية
28,3	17	مؤسسة عمومية إقتصادية
46,7	28	مؤسسة مختلطة
25,0	15	مؤسسة خاصة
100,0	60	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20).

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

2 2 حجم المؤسسة: هناك عدة أعمال علمية أكدت على أن المؤسسات الكبيرة هي الأكثر تطبيقاً لنظام (ABC)، منها الدراسة القياسية التي أجراها (Bjornenak) سنة (1997) على عينة مكونة من (75) مؤسسة بالنرويج فإستنتج من خلالها أن متغير كبر حجم المؤسسة (وفقاً لمعيار عدد الأفراد) يرتبط ارتباطاً وثيقاً برغبة المؤسسة في تطبيق نظام¹ (ABC). وفي نفس الإتجاه قام (Krumwiede) سنة (1998) بدراسة حول المتغيرات الضمنية التي يمكن أن تؤثر في تطبيق نظام (ABC) بالولايات المتحدة الأمريكية، فخلص إلى أن هناك ثلاث متغيرات رئيسية تتحكم في تطبيق هذا النظام إذ يحتل حجم المؤسسة موقعا مركزيا ضمنها. كما قام (Alcouffe) بدراسات قياسية سنة (2001) ثم سنة (2002) بفرنسا أثبت من خلالها أن المؤسسات التي تطبق نظام (ABC) أكبر حجماً من تلك التي لا تطبقه².

من أجل تحديد حجم المؤسسات ضمن العينة محل الدراسة قمنا بالإعتماد على معيار عدد الأفراد كمؤشر لتصنيفها كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-7): توزيع المؤسسات على أساس عدد العمال.

نوع المؤسسة	عدد العمال	التكرارات	النسبة (%)
صغيرة جدا	9-1	-	-
صغيرة	49-10	07	11,67
متوسطة	499-50	40	66,66
كبيرة	أكثر من 500	13	21,67
المجموع		60	100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20).

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسات الكبيرة شكلت ما نسبته (21,67%) وهي تلك المؤسسات التي يتجاوز عدد أفرادها (500) موظف، في حين بلغت نسبة المؤسسات المتوسطة التي ينحصر عدد أفرادها ما بين (499-50) موظف (66,66%)، وهي نسب جيدة تسمح بتطبيق نظام (ABC) كون هذا الأخير يتوافق تطبيقه مع المؤسسات كبيرة الحجم ومتعددة الأنشطة والمنتجات كما تدل على ذلك الدراسات السابقة.

¹ - Bjornenak, T, *Diffusion and accounting : the case of (ABC) in Norway*, **mangement accounting research**, vol.8, n01, p.p.3-17.

² -Alcouffe. S., la diffusion de l'ABC en France : une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion des innovations, actes du 23^{eme} congrès de l'Association française de comptabilité, Toulouse, Mai, 2002.

2 3 الهيكل التنظيمي: من خلال تحليل الاستبيان تبين لنا أن أكثر من (85%) من عينة الدراسة أي بمعدل (51) مؤسسة تتبع الهيكل التنظيمي الوظيفي، وهي نتيجة طبيعية كون أن معظم المؤسسات يسيطر عليها هذا الشكل من الهيكل التنظيمي على المستوى العالمي وليس على المستوى الوطني فقط، لإنتشاره بكثرة ووضوحه من ناحية تحديد السلطة والمسؤولية، كما قد يُلجأ إلى إثرائه ببعض المهام الجديدة التي لم تكن موجودة من قبل من أجل تدارك نقائصه وجعله يتماشى وتغيرات البيئة الحديثة وإحتياجات التسيير. في حين بلغت نسبة المؤسسات التي تتبع الهيكل التنظيمي المقاطعي (divisionnel) (10%) من عينة الدراسة أي (06) مؤسسات وهي تمثل المؤسسات الكبيرة التي تشتمل على عدة وحدات منتشرة عبر مختلف مناطق الوطن، بحيث يصعب تسييرها مركزيا فيتم تنظيمها على أساس المقاطعات والمناطق والوحدات وليس على أساس الوظائف، أما عدد المؤسسات التي صرحت بإنتهاجها للهيكل التنظيمي المصفوفاتي (structure matricielle) فقد بلغ (03) مؤسسات فقط أي ما نسبته (05%) من عينة الدراسة، بحيث يعتبر هذا النوع من التنظيم من أحدث أنواع التنظيمات، يقوم على إعتبار أن المؤسسة مجموعة من الأنشطة المتفاعلة فيما بينها مُشكلةً مسار معين، وقد تنتمي هذه الأنشطة لعدة وظائف لكنها تحقق نفس الهدف وتتميز بنفس الخصائص، وهو ما يتوافق ونظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)، إلا أن معدل إنتشاره بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية جد منخفض بسبب صعوبة تطبيقه ميدانيا، وعدم توافقه مع ثقافة التسيير السائدة.

الجدول رقم (4-8): طبيعة الهيكل التنظيمي للمؤسسات محل الدراسة.

النسبة (%)	التكرارات	الهيكل التنظيمي
85	51	وظيفي (هرمي)
10	06	مقاطعي (Divisionnel)
05	03	مصفوفاتي (Matricille)
100,0	60	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20).

2 4 طريقة حساب التكاليف: تمثلت الطريقة الأكثر تطبيقا في طريقة الأقسام المتجانسة حيث بلغت نسبتها (46,66%) من مجموع المؤسسات محل الدراسة، وهذا راجع إلى الطبيعة الوراثية لنظم التسيير التي إستلمتها مؤسساتنا من الحقبة الإستعمارية حيث كانت هذه الطريقة هي السائدة بالمؤسسات الفرنسية، وعلى

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

الرغم من الإنتقادات الحادة التي وجهت لهذه الطريقة إلا أننا نلاحظ أنها لا تزال الأكثر إستعمالاً من طرف مؤسساتنا. في حين تأتي في المرتبة الثانية طريقة التكاليف المباشرة بنسبة تطبيق بلغت (16,66%) وذلك بسبب سهولة تطبيقها، ومطوية منتجات المؤسسات التي تطبقها.

أما بالنسبة للمؤسسات التي تطبق طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التحميل العقلاني فقد كانت نسبتها متساوية بلغت (10%) من مجموع المؤسسات محل الدراسة، بحيث تعتمد هذه المؤسسات على مخرجات هاتين الطريقتين في تحديد مستوى النشاط الأمثل وعتبة مردوديتها، إلا أن حقيقة الأمر هذه المؤسسات تعتمد في تحديد أسعارها على رؤية المدير العام للسوق، أو بإقتراح من الوصاية ولا تأخذ بعين الإعتبار نتائج هذه الطرق في أغلب الأحيان في القرارات المهمة. وفيما يتعلق بطريقة التكاليف المعيارية فقد بلغت نسبة تطبيقها بالعينة محل الدراسة (6,66%) وهي نسبة منخفضة جداً مقارنة بالمزايا التي توفرها هذه الطريقة في عملية التخطيط وإعداد البرامج التقديرية، لذا يفضل تطبيقها بالموازاة مع الطرق الأخرى من أجل تحقيق الرقابة وإستخراج الإنحرافات. كما صرحت بعض المؤسسات والتي بلغت نسبتها (8,33%) أنها تطبق طرقاً أخرى على غرار المقترحة في الإستبيان، ولكن حينما تأكدنا من صحة المعلومة تبين لنا أن هذه الطرق ما هي إلا أساليب لتقييم المخزونات تمثلت في طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة، أو طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً ، ولم تعتمد بأي حال من الأحوال نظام واضح لقياس وتسيير التكاليف وإنما تعتمد طرق خارج المحاسبة. وفيما يتعلق بنظام محاسبة تكاليف الأنشطة لم نقف على أي مؤسسة صرحت بتطبيقه سوى مؤسسة واحدة ؛ أي بمعدل (1.66%) من عينة البحث؛ وهي مؤسسة أنابيب المختصة في تحويل الصفائح الفولاذية إلى مجسمات – الكائن مقرها بالمنطقة الصناعية حاسي عامر بوهران، بحيث قام مراقب التسيير بوضع هذا النظام وقد حقق نتائج جيدة في تخفيض التكاليف ، وأظهر أن أحد سلاسل الإنتاج هو المتسبب في إرتفاع تكاليف المنتجات بسبب قدم وكثرت تعطل الآلات المستخدمة فيه، وإكتشف أن بهذه السلسلة هناك أنشطة يمكن الإستغناء عنها وتحويل العمال إلى سلسلة إنتاجية أخرى أكثر كفاءة ومردودية، فأقترح هذه الحلول على الإدارة العامة للمؤسسة إلا أن إقتراحه قوبل بالرفض وتم إلغاء هذا النظام والعودة لنظام الأقسام المتجانسة، حيث تحججت الإدارة بتعقيد هذا النظام وإحتياجه لموارد أكبر لإنجاحه مقارنة بالنظام التقليدي. والجدول الموالي يبين نسب تطبيق طرق حساب التكاليف بالعينة محل الدراسة:

الجدول رقم (4-9): توزيع المؤسسات وفق لطريقة حساب التكاليف المطبقة.

نوع الطريقة	عدد المؤسسات	النسبة (%)
طريقة الأقسام المتجانسة	28	46,66
طريقة التكاليف المباشرة	10	16,66
طريقة التكاليف المتغيرة	06	10,0
طريقة التحميل العقلاني	06	10,0
طريقة التكاليف المعيارية	04	6,66
محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)	01	1,66
طريقة أخرى	05	8,33
المجموع	60	100,0

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20).

المطلب الثالث: أساليب جمع البيانات:

1 - مصادر جمع البيانات:

تم الإعتماد في جمع البيانات على مصادر ثانوية تمثلت في الكتب، المقالات، الرسائل والدراسات الجامعية، خاصة دراسة (درحمون هلال، 2005)، دراسة (ماهر موسى درغام، 2007) ودراسة (أحمد فتح الله رحموني، 2008) لبناء فقرات ومحاور الإستبيان، كما تم الحصول على بيانات المتعلقة بالمؤسسات المشكلة لعينة الدراسة من قاعدة البيانات المتوفرة لدى المديرية الولائية للصناعة والمناجم، والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لكل ولاية (عين تموشنت، تلمسان، سيدي بلعباس، وهران، مستغانم)، أما المصدر الأولى المعتمدة بدرجة مباشرة في جمع البيانات من الميدان تمثل في الإستبيان الذي تم توزيعه على مختلف المؤسسات عن طريق المقابلة الشخصية.

2 التعريف بأداة الدراسة:

يقصد بأداة الدراسة الوسيلة المنهجية التي يعتمد عليها الباحث في جمع البيانات والمعلومات من عينة الدراسة، وتتنوع تلك الأدوات اللازمة بين الملاحظة، المقابلة والإستبيان... وبناء على طبيعة البيانات التي يراد جمعها وعلى المنهج المتبع في الدراسة، وفي ظل الوقت المسموح به والإمكانات المادية المتاحة وجدنا أن الأداة

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

الرئيسية الأكثر ملائمة لتحقيق أهداف الدراسة هي (الإستبيان)، حيث قامنا بإعدادها وإخضاعها للأسس العلمية في البناء واختبارات الصدق والثبات من أجل التأكد من مدى صلاحيتها لجمع البيانات.

تم تصميم الاستبيان وفق مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي، حيث يبدى المحييون آرائهم حول فقرات الإستبيان من خلال خمس إقتراحات تحدد مستوى موافقتهم عليها ، وتأخذ فيه الإجابات أوزان رقمية تمثل درجة الإجابة على الفقرة، حيث أن الفقرة التي يتم الموافقة عليها بشدة تأخذ الدرجة (5)، والفقرة التي يتم الموافقة عليها تأخذ الدرجة (4)، أما الفقرة التي يكون قرار المحييب عنها محايدا تأخذ الدرجة (3)، في حين أن الفقرة التي تكون الإجابة عليها غير موافق تأخذ الدرجة (2)، وكذلك الفقرة التي يجاب عليها بغير موافق بشدة تأخذ الدرجة (1)، ولتحديد مستوى الموافقة على كل فقرة من فقرات الإستبيان إعمدت الدراسة على قيمة الوسط الحسابي والنسب المؤوية.

تم إعتماذ عدة أساليب في توزيع الإستبيان، فكانت البداية بتوزيعها عن طريق الإيميل بإستخدام إستمارة (Google Drive) إلا أننا لم نجد تجاوبا من طرف المؤسسات الإقتصادية المعنية، بحيث تم توزيع أزيد من (150) إستمارة لكن لم تُرد إلينا سوى إستمارتين-ربما هذا راجع إلى تخوف المسؤولين على تسيير نظم المعلومات من سرية المعلومات التي يدلون بها في مثل هذه الإستمارات-، كما أثر عدم إستجابة المؤسسات للإستبيان الموزع عبر الأترنت سلبا على عينة الدراسة، بحيث كان المقصود من البحث تغطية كامل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية غير أننا في هذه الحالة قمنا بتغيير العينة إلى المؤسسات الإقتصادية على مستوى غرب الجزائر فقط، حتى يتيسر لنا إتباع أسلوب الاستبيان بالمقابلة من خلال القيام بزيارات ميدانية لهذه المؤسسات وتوزيع الإستبيان من قبل الباحث يدا بيد، ومقابلة مسؤولي مصالح المحاسبة والمالية وكذا مراقبة التسيير بهذه المؤسسات من أجل الإلحاح على ملئ الإستمارة، والإجابة عن استفساراتهم عن بعض الجوانب التي قد تبدوا لهم غامضة في الإستبيان، أين قام المسؤول بتوقيع ووضع ختم المؤسسة أو المصلحة على الورقة الأولى من الإستمارة.

3 - الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات الجمعية، تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية والذي يرمز له إختصارا بالرمز (SPSS. Ver. 20)، وهو برنامج يحتوي على مجموعة كبيرة من الاختبارات الإحصائية

التي تندرج ضمن الإحصاء الوصفي مثل التكرارات، المتوسطات والانحرافات المعيارية... الخ، وضمن الإحصاء الاستدلالي مثل معاملات الارتباط، التباين الأحادي، الإنحدار البسيط والمتعدد... الخ. وفيما يلي مجموعة الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها في هذه الدراسة:

معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha Coefficient)؛

إختبار التوزيع الطبيعي بإستخدام (K-S) (Kolmogrov-Smirnov)؛

معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient)

النسب والتكرارات؛

المتوسطات الحسابية؛

إختبار (one simple T test)؛

الإنحدار الخطي البسيط والتباين (ANOVA) .

4 - قياس صدق وثبات عبارات أداة الدراسة:

4 7 المصدق الظاهري لأداة الدراسة:

يقصد به شمول الإستبيان على كل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراته ومفرداته من ناحية أخرى، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، ومن أجل التحقق من قدرة الإستبيان في قياس ما ينبغي قياسه، وقبل توزيع الاستمارة على عينة البحث تمت مراجعتها من قبل أكثر من (10) أساتذة متخصصين في المحاسبة، الإحصاء ومنهجية البحث من جامعات جزائرية، عربية وحتى أجنبية، وخبراء محاسبة من أجل تحكيمها. بحيث تم عرض أداة الدراسة عليهم لإبداء آرائهم حول محاورها والعبارات التي تضمنتها، وإسداء النصح حول ما يروونه ضروريا لتعديل صياغة بعض العبارات وحذف بعضها الآخر، أو إضافة عبارات جديدة لتطوير بناء الإستبيان، وقد دوّن المحكمون ملاحظاتهم وإقتراحاتهم القيمة على الإستبيان، وركزت ملاحظاتهم على تخفيض عدد أسئلة الإستبيان لزيادة إمكانية تعاون عينة الدراسة مع الباحث، فقد كانت في البداية تتجاوز (75) عبارة وبعد الأخذ بنصائح المحكمين أصبحت (40) عبارة، بحيث أصبحت موجزة وواضحة تشجع المستجوب على ملئ الإستمارة ولا تأخذ منه إلا الوقت اليسير، وذلك ضمانا للحصول على إجابات مكتملة وذات مصداقية، كما تم توزيع الإستبيان على عينة تجريبية على بعض المؤسسات (مؤسسات

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

المنطقة الصناعية بعين تموشنت) أين تم الإسترشاد بملاحظات بعض المسؤولين عن قسم المحاسبة والمالية حول فقرات الإستبيان، بحيث تم حذف بعض الفقرات التي لا تبدو مهمة وإضافة فقرات أخرى كانت مغفلة. وبناء عليه فقد تضمن الاستبيان خمسة أجزاء، عُني الجزء الأول بالبيانات العامة حول الأفراد، والجزء الثاني بالبيانات العامة حول المؤسسات محل الدراسة، في حين إهتم الجزء الثالث بالبحث في نظام محاسبة التكاليف المطبق بالمؤسسة، والجزء الرابع خصص للبحث في مقومات تطبيق نظام (ABC) بحيث إشتمل على (35) عبارة في شكل (06) محاور، منها (05) محاور تخص المتغيرات المستقلة (المقومات) ومحور واحد (01) يخص المتغير التابع (تطبيق نظام (ABC))، أما الجزء الخامس والأخير فإهتم بمدى إعتداد المؤسسة على البيانات المتعلقة بالتكاليف في إتخاذ القرار وبناء الميزة التنافسية، بحيث حاولنا قدر المستطاع جعل الإستمارة تتوافق مع فرضيات البحث. وبعد التأكد من قابلية الإستمارة لجمع البيانات من خلال إخضاعها للتحكيم من طرف الأساتذة المتخصصين والتوزيع على العينة التجريبية؛ وهو ما ساعد في الحصول على الإستبيان في شكله النهائي كما هو وارد في الملحق رقم (01)؛ تم تعميم توزيع الإستمارة على عينة البحث.

وحتى تسهل علينا عملية إدخال البيانات في البرنامج الإحصائي (SPSS. Ver. 20) وتحليل نتائجه قمنا بترميز محاور الإستبيان إختصارا كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (4-10): ترميز محاور الإستبيان.

الرمز	الفقرات	محتوى المحور	المحور
(Stra)	10-01	التوجهات الإستراتيجية	الأول
(Trad)	17-11	عدم دقة نظم التكاليف التقليدية	الثاني
(Pro)	23-18	تنوع المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية	الثالث
(compta)	27-24	توفر نظم محاسبية السليمة	الرابع
(RH)	29-28	توفر محاسبين مؤهلين	الخامس
(aplic)	35-30	تطبيق نظام (ABC)	السادس

المصدر: من إعداد الباحث.

4 2 قياس صدق الإتساق الداخلي لعبارات أداة الدراسة:

يستخدم صدق الاتساق الداخلي لقياس مدى إتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور أو البعد الذي تنتمي إليه بهدف التحقق من مدى صدق الاتساق الداخلي للإستبيان ككل، ويتم ذلك من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إلي، كما هو موضح في الجداول الواردة أدناه:

• قياس الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول:

يبين الجدول أدناه معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول من الإستبيان والدرجة الكلية لفقراته، بحيث تراوح ما بين (0.261) للفقرة الخامسة كأدنى قيمة و (0.678) للفقرة التاسعة كأقصى قيمة له، وذلك عند مستوى دلالة (0.05) و (0.01) مما يدل على أن هناك إرتباط موجب، وأن كل فقرات المحور صادقة في قياس ما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (4-11): معاملات الارتباط للمحور الأول.

رقم الفقرة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
01	0.319 [*]	0.013
02	0.347 ^{**}	0.007
03	0.482 ^{**}	0.000
04	0.423 ^{**}	0.001
05	0.261 [*]	0.044
06	0.533 ^{**}	0.000
07	0.286 [*]	0.027
08	0.473 ^{**}	0.000
09	0.678 ^{**}	0.000
10	0.459 ^{**}	0.000
**الارتباط معنوي عند مستوى 0,01.		
*الارتباط معنوي عند مستوى 0,05.		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20).

• قياس الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني:

يبين الجدول أدناه معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني من الإستبيان والدرجة الكلية لفقراته، بحيث تراوح ما بين (0.305) للفقرة السابعة عشر كأدنى قيمة و (0.634) للفقرة الرابعة عشر كأقصى قيمة له، وذلك عند مستوى دلالة (0.05) و(0.01) مما يدل على أن كل فقرات هذا المحور صادقة في قياس ما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (4-12): معاملات الارتباط للمحور الثاني.

رقم الفقرة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
11	0.492**	0.000
12	0.595**	0.005
13	0.355**	0.000
14	0.634**	0.000
15	0.485**	0.000
16	0.600**	0.000
17	0.305*	0.018
**الارتباط معنوي عند مستوى 0,01.		
*الارتباط معنوي عند مستوى 0,05.		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20).

• قياس الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث:

يبين الجدول أدناه معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث من الإستبيان والدرجة الكلية لفقراته، بحيث تراوح ما بين (0.270) للفقرة الثالثة والعشرون كأدنى قيمة عند مستوى المعنوية (0.05)، و (0.709) للفقرة العشرون كأقصى قيمة له عند مستوى دلالة معنوية (0.01) مما يدل على أن كل فقرات هذا المحور صادقة في قياس ما وضعت لقياسه.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

الجدول رقم (4-13): معاملات الارتباط للمحور الثالث.

رقم الفقرة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
18	0.423**	0.001
19	0.664**	0.000
20	0.709**	0.000
21	0.577**	0.000
22	0.595**	0.000
23	0.270*	0.037
**الارتباط معنوي عند مستوى 0,01.		
*الارتباط معنوي عند مستوى 0,05.		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20).

• قياس الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع:

يبين الجدول أدناه معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع من الاستبيان والدرجة الكلية لفقراته، بحيث تراوح ما بين (0.241) للفقرة السابعة والعشرون كأدنى قيمة و (0.492) للفقرة السادسة والعشرون كأقصى قيمة له، مما يدل على أن فقرات هذا المحور صادقة في قياس ما وضعت لقياسه ما عدا الفقرة السابعة والعشرون، والتي تنص على أن هناك "إمكانية للتمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة من التي لا تضيف قيمة للمنتج" بحيث لم تكن دالة عند مستوى المعنوية (0.05) ولا عند المستوى (0.01)، بحيث بلغت (Sig.) الإحصائية لهذه الفقرة (0.064).

الجدول رقم (4-14): معاملات الارتباط للمحور الرابع.

رقم الفقرة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
24	0.408**	0.001
25	0.281*	0.030
26	0.492**	0.000
27	0.241	0.064
**الارتباط معنوي عند مستوى 0,01.		
*الارتباط معنوي عند مستوى 0,05.		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20).

• قياس الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس:

يبين الجدول أدناه معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس من الإستبيان والدرجة الكلية لفقراته، بحيث تراوح ما بين (0.492) للفقرة التاسعة والعشرون كأدنى قيمة و (0.712) للفقرة الثامنة والعشرون كأقصى قيمة له، وذلك عند مستوى دلالة (0.01) مما يدل على أن كل فقرات هذا المحور صادقة في قياس ما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (4-15): معاملات الارتباط للمحور الخامس.

رقم الفقرة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
28	0.712**	0.000
29	0.492**	0.000
**الارتباط معنوي عند مستوى 0,01.		
*الارتباط معنوي عند مستوى 0,05.		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20).

• قياس الصدق الداخلي لفقرات المحور السادس:

يبين الجدول أدناه معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس من الإستبيان والدرجة الكلية لفقراته، بحيث تراوح ما بين (0.206) للفقرة الرابعة والثلاثون كأدنى قيمة التي تدل على أن هناك ارتباط منخفض، و (0.762) للفقرة الثلاثون كأقصى قيمة له، مما يدل على أن فقرات هذا المحور صادقة في قياس ما وضعت لقياسه ما عدا الفقرة الرابعة والثلاثون، والتي تنص على أن "المؤسسة تتوفر على برامج تكوين للمحاسبين من أجل التحكم في نظم التكاليف الحديثة ومنها نظام (ABC) بحيث لم تكن دالة عند مستوى المعنوية (0.05)، إذ بلغت (Sig.) الإحصائية لهذه الفقرة (0.115)، ونفس الملاحظة بالنسبة للفقرة الخامسة والثلاثون التي نصت على أن "هناك إعتقاد لدى إدارة المؤسسة بأن تطبيق نظام (ABC) يساهم في تحسين أداء المؤسسة ويعزز من تنافسيتها" إذ بلغت (Sig.) الإحصائية لها (0.109).

الجدول رقم (4-16): معاملات الارتباط للمحور السادس.

رقم الفقرة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
30	0.762**	0.000
31	0.707**	0.000
32	0.318*	0.013
33	0.401**	0.002
34	0.206	0.115
35	0.209	0.109
**الارتباط معنوي عند مستوى 0,01.		
*الارتباط معنوي عند مستوى 0,05.		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20).

5 ثبات أداة الدراسة:

يقصد بثبات المقياس دقته واتساقه فيما يقيسه من معلومات عن سلوك واتجاهات المستقصى من خلال الحصول على نفس النتائج إذا تم إعادة استخدامه على نفس العينة، أي أنه يعطي قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، ويمكن التحقق من ثبات واتساق المقياس من خلال عدة طرق نذكر منها تقدير الثبات من خلال معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient).

إقترح كرونباخ (Cronbach) معادلة تعتمد على متوسط معاملات الارتباط بين أبعاد المقياس أطلق عليها معامل ألفا (Coefficient Alpha) لاختبار ثبات أو تجانس المقياس واتساقه الداخلي.

بحيث يفسر معامل "ألفا كرونباخ" درجة المصدقية والثبات الداخلي لمفردات أداة القياس، وتعد النسبة (60%) فأكثر مقبولة إحصائياً، وقد تم التأكد من توفر الثبات الداخلي للإستبيان من خلال هذا المعامل باستخدام برنامج (SPSS. Ver. 20) فتحصلنا على قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع فقرات الإستبيان (0,716) أي (71,6%) كما هو موضح في الملحق رقم (02)، وهو معدل مقبول بحيث يمكن الاطمئنان لمصدقية وثبات أداة الدراسة وإعتمادها في الإجابة على الفرضيات وتحقيق أهداف البحث.

6 إختبار التوزيع الطبيعي للبيانات باستخدام (Kolmogrov-Smirnov) (K-S):

من أهم الفروض في الإختبارات الإحصائية المعلمية أن يكون التوزيع الإحتمالي للبيانات المستخدمة هو التوزيع الطبيعي، حيث يعتبر من أهم التوزيعات في علم الإحصاء، بل يعتبر أساساً لكثير من النظريات الإحصائية

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

والرياضية ويلعب دوراً أساسياً في إختبارات الفروض الإحصائية وفترات الثقة، وأن الكثير من الصفات كالطول والوزن ومستوى الذكاء...وما إلى ذلك إن قيست لعدد كبير من المشاهدات فإن توزيعها يقترب من التوزيع الطبيعي إن لم يكن يأخذ صورة التوزيع الطبيعي¹.

قمنا بإستخدام إختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov) من أجل معرفة طبيعة توزيع بيانات كل محور من محاور الإستبانة، وقد تبين أن جميع البيانات المتحصل عليها تتبع توزيعاً طبيعياً من خلال النتائج المتحصل عليها من إختبار (K-S) بإستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS. Ver. 20) كما هو موضح في الملحق رقم (03)، بحيث تم إتخاذ القرار بناء على إختبار الفرضيتين التاليتين:

(H₀): التوزيع طبيعي.

(H₁): التوزيع غير طبيعي.

ومنه إذا كانت قيمة ألفا المعنوية أكبر من (0,05) فهذا معناه يتم قبول الفرضية العدمية (H₀) ورفض الفرضية البديلة (H₁)، أي أن البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً، كما هو ملخص في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-17): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي (K-S) لبيانات الدراسة.

المحاور	مستوى المعنوية (ألفا)	قيمة الإختبار (Z)	النتيجة
المحور الأول	0,082	0,132	توزيع طبيعي
المحور الثاني	0,064	0,143	توزيع طبيعي
المحور الثالث	0,112	0,162	توزيع طبيعي
المحور الرابع	0,058	0,172	توزيع طبيعي
المحور الخامس	0,055	0,123	توزيع طبيعي
المحور السادس	0,075	0,182	توزيع طبيعي

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20).

¹ - وليد عبد الرحمن خالد الفراء، تحليل بيانات الإستبانة (بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS)، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 1430 هـ، ص.16.

المبحث الثالث: إختبار الفرضيات.

المطلب الأول: نتائج إختبار (one simple T test):

من أجل إختبار الفرضيات لعينة أو عينتين نستعين بالإختبار (T-test) حينما يزيد عدد مفردات العينة عن (30) مفردة، فهو إختبار معلمي يستخدم لفحص فرضية تتعلق بالوسط الحسابي، إذ يشترط أن يتبع توزيع البيانات التوزيع الطبيعي، وأن تكون العينة عشوائية¹.

لتحليل فقرات الإستبيان وحساب النسبة المئوية لبدائل كل فقرة، وكذلك المتوسط الحسابي وقيمة (t) ومستوى الدلالة لكل فقرة، بحيث تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية التي تساوي (1,96) عند درجة حرية (59)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أصغر من قيمة (t) الجدولية.

الهدف من هذا الإختبار يتمثل في معرفة مدى توفر المقومات محل الدراسة من: توجه المؤسسات نحو المنافسة بإتباع إستراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف، حدود نظم التكاليف المطبقة بهذه المؤسسات، تنوع المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية، وجود نظم معلومات محاسبية سليمة توفر بيانات يمكن إعتماها في تطبيق نظام (ABC)، وأخيرا مدى توفر المؤسسات المشكلة لعينة الدراسة على محاسبين على دراية وذوي كفاءات لا بأس بها تسمح لهم بتصميم وتسيير نظام (ABC).

¹ - سلطان عبد الله على آل حسين، حسين علي الهفوي، أساسيات العرض والتحليل الإحصائي باستخدام (SPSS)، قسم الإحصاء وبحوث العمليات، كلية العلوم، المملكة العربية السعودية، 1427 هـ، ص.78.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

1 المحور الأول: التوجهات الإستراتيجية:

الجدول رقم (4-18): نسب (%) آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول.

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط	الاحسوبة قيمة (t)	المعنوية مستوى
01	الخيار الإستراتيجي للمؤسسة يعتمد على المنافسة بتدنية التكاليف.	55,0	40,0	1,7	-	3,3	4,47	49,407	0,000
02	تتوفر المؤسسة على الإمكانيات والموارد اللازمة للإنتاج بأقل تكلفة	13,3	71,7	3,3	8,3	3,3	3,83	33,507	0,000
03	تمارس المؤسسة رقابة صارمة على عناصر التكاليف	23,3	68,3	5,0	1,7	1,7	4,10	44,990	0,000
04	يتم منح الحوافز في المؤسسة على أساس تحقيق الأهداف بأقل التكاليف	11,7	43,3	31,7	10,0	3,3	3,50	28,604	0,000
05	كفاءة عمال المؤسسة، تسمح بالاستفادة من:أثر التعلم واقتصاديات السلم.	16,7	65,0	16,7	1,7	-	3,97	48,242	0,000
06	سعر المنتج ينال رضا الزبائن	13,3	66,7	13,3	3,3	3,3	3,83	35,913	0,000
07	أذواق وخيارات المستهلكين لا تتغير بسرعة	10,0	30,0	28,3	28,3	3,3	3,15	23,131	0,000
08	الزبائن يهتمون بمتابعة تغيرات أسعار المنتجات	15,0	61,7	21,7	1,7	-	3,90	46,041	0,000
09	صعوبة تقليد ومحاكاة منتجات المؤسسة من طرف المنافسين	43,3	30,0	6,7	18,3	1,7	3,95	25,820	0,000
10	البيئة التي تنشط فيها المؤسسة تتميز بالمنافسة	58,3	33,3	1,7	5,0	1,7	4,42	38,502	0,000
	جميع فقرات المحور الأول						3,91	81,867	0,000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20).

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

يبين الجدول أعلاه أن آراء أفراد العينة في الفقرات (10-01) إيجابية بمعنى أنهم يوافقون بشدة بنسبة (55%) وموافقون بنسبة (40%) على أن الخيار الإستراتيجي للمؤسسة يعتمد على المنافسة بتدنية التكاليف، وهي نسبة ممتازة خاصة لهذه الفقرة التي تعبر فعلا على محتوى المحور الذي يبحث في مدى توافق التوجهات الإستراتيجية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية مع إستراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف، والتي تع بتو من الأسباب الداعية فعلا لتطبيق نظام (ABC)، كما دلت النسب المرتفعة التي بلغت (68,3%) من عينة الدراسة موافقون على أنهم يمارسون رقابة صارمة على عناصر التكاليف، وأن ما نسبته (71,7%) من عينة الدراسة أقرت بإمتلاكها الإمكانيات والموارد اللازمة للإنتاج بأقل تكلفة ممكنة، ومما يدل على أن هناك توجه واضح لأفراد عينة الدراسة نحو المنافسة بالتحكم في التكاليف، المنح والمكافآت الممنوحة للعمال لتشجيعهم على الإنتاج بأقل التكاليف وعدم التبذير للمواد الأولية والموارد المستغلة، كما أن البيئة التي تنشط فيها المؤسسة تتميز بجدة المنافسة وهو ما أقر به وبشدة ما نسبته (58,3%) من أفراد عينة الدراسة، كل هذه المؤشرات تدل على ضرورة تطبيق نظام (ABC) الذي يتوافق وهذه التوجهات الإستراتيجية لمعظم أفراد عينة الدراسة.

بناء على النتائج الواردة أعلاه نلاحظ أن قيمة (t) المحسوبة لجميع فقرات الفرضية الأولى بلغت (81,867) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية التي تساوي (1,96)، ومستوى معنوية يساوي (0,000) وهو أقل من (0,05) مما يعني أن التوجهات الإستراتيجية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية تتوافق مع إستراتيجية التحكم في التكاليف ومتطلبات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)، أي توفر مقوم التوجهات الإستراتيجية لدى هذه المؤسسات من أجل تطبيق نظام (ABC).

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

2 - المحور الثاني: أهمية الأعباء غير المباشرة وعدم دقة البيانات

الجدول رقم (4-19): نسب (%) آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني.

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	الحسابي	الوسط	الاحسوبة	قيمة (أ)	مستوى المعنوية
11	عدم إقتناع الإدارة العليا بالمعلومات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي وتعتبرها غير دقيقة (مشوهة).	13,3	58,3	15,0	11,7	1,7	3,70	31,578	0,000		
12	تعتبر الإدارة العليا المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي لا تخدم القرارات الإستراتيجية للمؤسسة.	5,0	58,3	16,7	18,3	1,7	3,47	29,486	0,000		
13	البيانات غير الدقيقة الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي تمثل عائقاً أمام المؤسسة في تفسير ربحية أو خسارة بعض منتجاتها.	1,7	65,0	28,3	5,0	-	3,63	46,159	0,000		
14	المؤسسة على إستعداد للإستغناء عن نظم التكاليف التقليدية وإستبدالها بنظام (ABC).	5,0	45,0	23,3	25,0	1,7	3,07	24,013	0,000		
15	إرتفاع مستوى تكاليف منتجات المؤسسة يؤثر سلباً على حصتها من السوق.	6,7	56,7	16,7	15,0	5,0	3,45	26,758	0,000		
16	تشكل الأعباء غير المباشرة نسبة مهمة من الأعباء الإجمالية للمنتجات	6,7	48,3	23,3	20,0	1,7	3,38	27,866	0,000		
17	نسبة الأعباء غير المباشرة تختلف من منتج لآخر.	8,3	65,0	15,0	11,7	-	3,70	36,388	0,000		
	جميع فقرات المحور الثاني						3,48	60,574	0,000		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20).

يتبين من خلال الجدول المتعلق بالمحور الثاني أن جميع فقراته (11-17) إيجابية، بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقون بنسبة (58,3%) على أن هناك عدم إقتناع من طرف الإدارة العامة للمؤسسات بالمعلومات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي وتعتبرها غير دقيقة (مشوهة)، وهو ما جعل الإدارة العامة تعتبر المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي لا يخيم القرارات الإستراتيجية للمؤسسة بنفس النسبة، وقد عبرت عينة الدراسة عن إحتياجها لآلية التحكم في التكاليف ، وإعتبرت ذلك من أولوياتها ضمن السعي العامة للمؤسسة كما رأينا ذلك في المحور السابق، إلا أن ما نسبته (56,7%) من المؤسسات محل الدراسة أقرت بأن مستوى تكاليفها أثر سلبا على حصتها من السوق . أما بالنسبة لتشكيلة أعباء منتجاتها فقد أقرت (48,3%) من أفراد عينة الدراسة أن الأعباء غير المباشرة تشكل نسبة مهمة من الأعباء الإجمالية للمنتجات، وهذا ما يجعل من الصعب تحميل التكاليف لمواضيع التكلفة (منتجات/خدمات) بشكل دقيق بسبب عدم القدرة على معرفة مسباتها إعتقادا على نظم التكاليف المطبقة حاليا بالمؤسسات محل الدراسة، كما أن نسبة الأعباء غير المباشرة تختلف من منتج لآخر مما يتطلب تطبيق نظام (ABC). وهو ما جعل من أفراد عينة الدراسة يتوافق على إستبدال نظم التكاليف التقليدية بنظام (ABC) بنسبة (45,0%).

إستنادا إلى النتائج الواردة أعلاه نلاحظ أن قيمة (t) المحسوبة لجميع فقرات الفرضية الثانية بلغت (60,574) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية التي تساوي (1,96)، ومستوى معنوية يساوي (0,000) وهو أقل من (0,05) مما يعني أن هناك حدود لنظم التكاليف المطبقة حاليا بالمؤسسات محل الدراسة، أي أنها بحاجة للبحث عن الدقة في حساب التكاليف، وأن الإدارة العامة لهذه المؤسسات لم تعد مقتنعة بالمعلومات الناتجة عن هذه النظم، وهو ما يمكن التعبير عنه بتوفر مقوم آخر من أجل تطبيق نظام (ABC).

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

3 المحور الثالث: تنوع المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية:

الجدول رقم (4-20): نسب (%) آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث.

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	الحساب	الوسط	القيمة (t)	المعمولة	مستوى
18	إعتماد المؤسسة على تكنولوجيا ومناهج تصنيع حديثة.	25,0	45,0	26,7	3,3	-	3,92	37,516	0,000		
19	إمكانية إعادة هيكلة المؤسسة على أساس الأنشطة.	20,0	55,0	10,0	13,3	1,7	3,78	30,031	0,000		
20	مسارات التصميم، الإنتاج والتوزيع معقدة وغير متجانسة.	13,3	41,7	20,0	21,7	3,3	3,40	24,460	0,000		
21	تكاليف الأنشطة المساندة للعملية الإنتاجية ذات أهمية نسبية؟	13,3	68,3	10,0	6,7	1,7	3,85	37,332	0,000		
22	عدم تجانس منتجات المؤسسة من حيث الحجم والنوع.	15,0	56,7	13,3	13,3	1,7	3,70	30,354	0,000		
23	تستخدم المؤسسة عناصر ومواد أولية مشتركة في صناعة أكثر من منتج مما يتسبب في ظهور تكاليف متصلة (les coûts liés).	3,3	55,0	33,3	8,3	-	3,53	39,083	0,000		
	جميع فقرات المحور الثالث						3,69	57,936	0,000		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20).

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن جميع أفراد عينة البحث لهم آراء إيجابية بشأن المحور الثالث الممثل بالفقرات (18-23)، أي أنهم موافقون بنسبة (45,0%) وموافقون بشدة بنسبة (25,0%) على أن المؤسسة تعتمد على تكنولوجيات ومناهج تصنيع حديثة، وهو ما جعلهم يقرون بنسبة (41,7%) بأن مسارات التصميم، الإنتاج والتوزيع معقدة وغير متجانسة، مما يتسبب في جعل تكاليف الأنشطة المساندة للعملية الإنتاجية ذات أهمية نسبية كما دلت عليه نسبة (68,3%) من عينة الدراسة الموافقين على ذلك. كما أن هناك عدم تجانس بين منتجات المؤسسة من حيث الحجم والنوع، وأن المؤسسة تستخدم عناصر ومواد أولية مشتركة في صناعة أكثر من منتج مما يتسبب في ظهور تكاليف متصلة، كل هذه النسب المعبرة والتي تفوق (50%) تدل على أن هناك ضرورة لتطبيق نظام (ABC) من أجل التحكم في التكاليف خاصة في ظل هذه الوضعية.

يتبين من خلال النتائج الواردة أعلاه أن قيمة (t) المحسوبة لجميع فقرات الفرضية الثالثة بلغت (57,936) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية التي تساوي (1,96)، ومستوى معنوية يساوي (0,000) وهو أقل من (0,05) مما يعنى أن تنوع المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية يتطلب تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، أي أن تطور وسائل الإنتاج وإدخال التكنولوجيا بالمؤسسات محل الدراسة يتطلب تغيير نظم التكاليف التقليدية، وهذا يعتبر من أهم مقومات تطبيق نظام (ABC).

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

4- المحور الرابع: توفر نظم محاسبية سليمة:

الجدول رقم (4-21): نسب (%) آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الرابع.

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	الوسط الحسابي	القيمة (t) المحسوبة	المعنوية	مستوى
24	تتوفر المؤسسة على أنظمة محاسبية سليمة وقنوات إتصال فعالة.	11,7	71,7	15,0	1,7	-	3,93	52,682	0,000	
25	تستخدم المؤسسة برامج الإعلام الآلي في مسك محاسبتها.	8,3	71,7	16,7	3,3	-	3,85	49,230	0,000	
26	إمكانية جمع البيانات حول مسببات التكاليف والأنشطة.	26,7	56,7	13,3	3,3	-	4,07	42,952	0,000	
27	إمكانية التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة من التي لا تضيف قيمة للمنتج.	18,3	65,0	11,7	3,3	1,7	3,95	39,810	0,000	
	جميع فقرات المحور الرابع						3,95	90,626	0,000	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20).

إعتمادا على النتائج الواردة في الجدول أعلاه تبين لنا أن آراء أفراد عينة البحث إيجابية بالنسبة للمحور الرابع المشكل من الفقرات (24-27)، بحيث وافقت عينة الدراسة بنسبة (71,7%) أن المؤسسات تتوفر على أنظمة محاسبية سليمة خاصة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي ينص على مسك المحاسبة بالإستعانة ببرامج الإعلام الآلي، كما أن هناك إمكانية لجمع البيانات حول مسببات التكاليف بحيث يمكن إعتماد هذه المسببات كموجهات تكلفة وهو ما يساعد على تطبيق النظام الجديد القائم على الأنشطة.

من خلال النتائج الواردة في الجدول نلاحظ أن قيمة (t) المحسوبة لجميع فقرات الفرضية الرابعة بلغت (90,626) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية التي تساوي (1,96)، ومستوى معنوية يساوي (0,000) وهو أقل من (0,05) مما يعني توفر أنظمة محاسبية سليمة وقنوات إتصال فعالة بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وهو ما يساعد على تطبيق نظام محاسبة الأنشطة (ABC).

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

4 المحور الخامس: توفر محاسبين مؤهلين

الجدول رقم (4-22): نسب (%) آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الخامس.

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	الوسط الحسابي	الحسوبة	قيمة (t)	المعنوية	مستوى
28	تتوفر المؤسسة على محاسبين قادرين على تسيير نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.	5,0	21,7	10	55,0	8,3	2,42	0,085	0,9318		
29	لدى أفراد المؤسسة ثقافة ودراية لا بأس بها حول نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.	6,7	23,3	21,7	46,7	1,7	2,87	0,6071	0,5462		
	جميع فقرات المحور الخامس						2,64	0,057	0,95		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20).

ما يميز أفراد هذه المؤسسات أنهم على الرغم من تخصص معظمهم في المحاسبة كما أشارت إلى ذلك نتائج وصف العينة، فقد بلغت نسبة المتخصصين في المحاسبة والجباية (41.67%) ونسبة حاملي شهادة في تخصص مالية المؤسسة (26.66%)، إلا أنهم ليس لديهم دراية وثقافة لا بأس بها حول نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، بحيث أجاب (46,7%) من عينة الدراسة بعدم موافقتهم على إمتلاك المحاسبين المعرفة الجيدة بنظام (ABC)، هذا ما يدل على أنهم غير قادرين على تسيير هذا النظام حسب ما صرحت به (55,0%) من عينة الدراسة، مما يفرض ضرورة تكوينهم حول كيفية عمله وفلسفته حتى نضمن نجاحه في تحقيق الأهداف المرجوة منه، إذ أن وجود محاسبين مؤهلين يعتبر من المقومات الأساسية المساعدة على نجاح تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

من خلال النتائج الواردة في الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة (t) الحسوبة لجميع فقرات الفرضية الخامسة بلغت (0,057) وهي أصغر من قيمة (t) الجدولية التي تساوي (1,96)، ومستوى معنوية يساوي (0,95) وهو أكبر من (0,05) مما يعني عدم توفر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المحاسبين ذوي الكفاءة والتأهيل المطلوب لتصميم وتسيير نظام (ABC)، وأن الموارد البشرية التي تتمتع بها هذه المؤسسات ليست على دراية ولا تملك الثقافة اللازمة حول مبادئ وفلسفة عمل هذا النظام، إذ يعتبر ذلك من أهم العوائق التي حالة دون تطبيقه.

المطلب الثاني: نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط

يعتبر الإنحدار الخطي البسيط مقياس لنوعية العلاقة بين متغيرين، وفي كثير من الدراسات تكون العلاقة بين أكثر من متغيرين هي علاقة إعتماذ (إنحدار)، إذ يعتبر هذا المقياس من الأساليب الإحصائية التي تستخدم في قياس العلاقة بين متغيرين على هيئة علاقة دالة، يسمى أحد المتغيرات بالمتغير التابع والآخر بالمتغير المستقل وهو المنسبب في تغير المتغير التابع، وتمثل هذه العلاقة بمعادلة الخط المستقيم: $(Y=a+bX)$ حيث أن (b) تمثل إنحدار الخط المستقيم ونعني بها معدل التغير في قيمة (Y) عندما تتغير قيمة المتغير المستقل (X) بوحدة واحدة، أما (a) فتمثل معامل التقاطع (ثابت المعادلة) أو المسافة بين الصفر وتقاطع خط الإنحدار مع محور (Y)¹.

يهدف أسلوب الإنحدار الخطي البسيط إلى معرفة مدى تفسير المتغيرات المستقلة كل على حدا للتغير في المتغير التابع، وسوف نستخدم معامل الإنحدار والتباين (ANOVA) من أجل التأكيد على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة (المقومات)؛ الوارد إختبار مدى توفرها حسب إختبار الإشارة (one simple T test)؛ والمتغير التابع المتمثل في إمكانية تطبيق نظام (ABC)، وفيما يلي نتائج إختبار الفرضيات:

1 إختبار الفرضية الأولى:

تم إجراء إختبار الإنحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل "التوجهات الإستراتيجية" بجميع فقراته والمتغير التابع "تطبيق نظام (ABC)" بجميع فقراته وفقا للمعادلة التالية:

$$Y = a_0 + a_1 X_1 + \epsilon_i$$

بحيث:

Y: تمثل المتغير التابع (تطبيق نظام (ABC))؛

a₀: الثابت؛

X₁: التوجهات الإستراتيجية للمؤسسة تتمثل في المنافسة بتدنية التكاليف؛

ε_i: الخطأ العشوائي.

¹ - وليد عبد الرحمن الفراء، مرجع سبق ذكره، ص. 33.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

يقوم هذا الإختبار على صياغة فرضيتين إحداهما عديمة والأخرى بديلة كما يلي:

(H₀): لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التوجهات الإستراتيجية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية وتطبيق نظام (ABC).

(H₁): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التوجهات الإستراتيجية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية وتطبيق نظام (ABC).

الإعتمادا على البرنامج الإحصائي (SPSS. Ver. 20) تم الحصول على النتائج التالية:

شكل معامل التحديد (R^2) قيمة (0,11) أي أن المتغير المستقل الأول المتمثل في التوجهات الإستراتيجية لوحده يفسر ما نسبته (11%) من المتغير التابع المتمثل في تطبيق نظام (ABC)، وبالإستناد إلى تحليل التباين (ANOVA) إستنتجنا أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (7,179) وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (2,61) عند درجات حرية (1، 58، 0,05)، وقد كانت قيمة (Sig.) تساوي (0,010) أي أنها أصغر من درجة المعنوية (0,05)، وهذا يؤدي بنا إلى قبول الفرضية البديلة (H₁) ورفض الفرضية العدمية (H₀)، وهو ما يؤكد على أن التوجهات الإستراتيجية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية تتوافق مع متطلبات تطبيق نظام (ABC) كما هو مبين في الجدول أدناه:

الجدول رقم (4-23): نتائج تحليل التباين (ANOVA) للمتغير المستقل الأول (stra)

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة (F) المحسوبة	Sig.
الإنحدار	1,114	1	1,114	7,179	0,010
البواقي	8,998	58	0,155		
المجموع	10,111	59			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20)، الملحق رقم (04).

للتوضيح أكثر نورد الجدول الموالي الذي يتضمن ملخص لمعامل نموذج الإنحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل (Stra)، بحيث نلاحظ أنه مهم إحصائيا عند مستوى دلالة أقل من (0,05) حيث بلغت (Sig.) قيمة (0,010)، مما يدل أن التوجهات الإستراتيجية للمؤسسات الإقتصادية محل الدراسة تعتبر مقوم جيد لتطبيق نظام (ABC).

الجدول رقم (4-24): معامل نموذج الإنحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل الأول (stra)

النموذج	قيمة المعامل (A)	قيمة (T) المحسوبة	Sig.
الثابت	2,215	4,069	0,000
المتغير المستقل (stra)	0,371	2,679	0,010

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20)، الملحق رقم (04).

هذا ما يتوافق مع الدراسات السابقة، ف قد أكد كل من (chanhall et langfied-shnith) أن تبني نظام (ABC) يساعد المؤسسات على التميز في إنتهاج إستراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف ويتوافق معها¹، نفس الفكرة أثبتها العديد من الباحثين من بينهم (Gosslin) من خلال الأعمال التي أجراها بكندا سنة (2000) حيث قام بإختبار تأثير إستراتيجيات المؤسسات على قرار إختيار تبني مقارنة التسيير على أساس الأنشطة (ABM) وحساب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وقد إعتمد في ذلك على أبحاث (Miles et Snow) حول أنواع الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات، وتوصل من خلال هذه الدراسة إلى أن المؤسسات التي تنتهج إستراتيجية الهجوم أو الأسبقية (Prospectrices) أكثر إقبالا على تبني مقارنة التسيير على أساس الأنشطة وحساب التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بالمؤسسات التي تنتهج إستراتيجية دفاعية (défenderesse)².

كما أن للبيئة التي تنشط بها المؤسسة تأثير على قرار تطبيق نظام (ABC)، وهو ما أثبتته دراسة (Bjornenak) سنة (1997 م) حيث بينت أن هناك تأثير لإرتفاع حدة المنافسة على قرار تطبيق هذا النظام³.

¹ - Chanhall.R.H., Langfield-smith.K, *the relationship between stratigic priorities, management techniques and management accounting empirical investigation using the systems approoch*, **accounting organizations and society**, vol.23, n3, 1998, p.p.243-264.

² -Gosslin.M, influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en oeuvre d'une comptabilité par activités, **revue : finance-contrôle-stratégie**, vol.03, N04, 2000, p.p.37-56.

³ - Damanpour .F, Gopolakrishnan.S, *theories of organizational structure and innovation adoption : the role of environmental change*, **journal of engineerin and technology management**, vol, N° 01, 1998, p.p.1-24.

2 إختبار الفرضية الثانية:

بهدف إختبار الفرضية الثانية المثلة بالمتغير المستقل "أهمية الأعباء غير المباشرة وعدم دقة البيانات الناتجة عن نظم التكاليف التقليدية" وعلاقته بتطبيق نظام (ABC)، تم إجراء إختبار الإنحدار الخطي البسيط بالإعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS. Ver. 20)، وتم صياغة المعادلة كما يلي:

$$Y = a_0 + a_1 X_1 + \epsilon_i$$

بحيث:

Y: تمثل المتغير التابع (تطبيق نظام (ABC))؛

a₀: الثابت؛

X₁: أهمية الأعباء غير المباشرة وعدم دقة المعلومات الناتجة عن نظم التكاليف التقليدية؛

ε_i: الخطأ العشوائي.

يقوم هذا الإختبار على صياغة فرضيتين إحداهما عديمة والأخرى بديلة كما يلي:

(H₀): لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية الأعباء غير المباشرة وعدم دقة المعلومات الناتجة عن نظم

التكاليف التقليدية المطبقة بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية وتطبيق نظام (ABC)؛

(H₁): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية الأعباء غير المباشرة وعدم دقة المعلومات الناتجة عن نظم

التكاليف التقليدية المطبقة بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية وتطبيق نظام (ABC).

أظهرت النتائج المتوصل إليها أن قيمة التحديد (R²) بلغت (0,031) أي أن المتغير المستقل الثاني (trad) لوحده يفسر ما نسبته (3,1%) من المتغير التابع المتمثل في "تطبيق نظام (ABC)"، وهذا ما يؤكد أهمية عدم دقة البيانات الناتجة عن نظم التكاليف التقليدية كمقوم أساسي لتبني النظام، وبالإستناد إلى تحليل التباين (ANOVA) تبين لنا أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (7,116) وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (3,01) عند درجات حرية (1، 58، 0,05)، وقد كانت قيمة (Sig.) تساوي (0,009) أي أنها أصغر من درجة المعنوية

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

(0,05)، وهذا يؤدي بنا إلى قبول الفرضية البديلة (H_1) ورفض الفرضية العدمية (H_0)، كما هو مبين في الجدول أدناه:

الجدول رقم (4-25): نتائج تحليل التباين (ANOVA) للمتغير المستقل الثاني (trad)

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة (F) المحسوبة	Sig.
الإنحدار	0,317	1	0,317	7,116	0,009
البواقي	9,794	58	0,169		
المجموع	10,111	59			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20)، الملحق رقم (05).

الجدول أدناه يوضح ملخص عن معامل نموذج الإنحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل (trad)، بحيث نلاحظ أنه مهم إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0,05) حيث بلغت (Sig.) قيمة (0,009)، مما يدل أن هناك عدم إقتناع بالمعلومات الناتج عن نظم التكاليف التقليدية بالمؤسسات الصناعية محل الدراسة، وأنها غير مساعدة على إتخاذ بعض القرارات الإستراتيجية المهمة، وهذا ما يستدعي الإستغناء عن هذه النظم أو تدعيمها بتطبيق نظام (ABC) كمكمل لها.

الجدول رقم (4-26): معامل نموذج الإنحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل الثاني (trad)

النموذج	قيمة المعامل (A)	قيمة (T) المحسوبة	Sig.
الثابت	3,093	7,335	0,000
المتغير المستقل (trad)	0,165	2,223	0,009

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20)، الملحق رقم (05).

3 إختبار الفرضية الثالثة:

قمنا بصياغة المعادلة التالية بهدف إختبار وجود علاقة بين المتغير المستقل " تنوع المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية" بجميع فقراته والمتغير التابع "تطبيق نظام (ABC)" بجميع فقراته:

$$Y = a_0 + a_1 X_1 + \epsilon_i$$

بحيث:

Y: تمثل المتغير التابع (تطبيق نظام (ABC))؛

a₀: الثابت؛

X₁: تنوع المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية؛

ε_i: الخطأ العشوائي.

يقوم هذا الإختبار على صياغة فرضيتين إحداهما عديمة والأخرى بديلة كما يلي:

(H₀): لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنوع المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية وتطبيق نظام (ABC)؛

(H₁): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنوع المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية وتطبيق نظام (ABC).

بغرض إختبار الفرضية الثالثة إعتدنا على البرنامج الإحصائي (SPSS. Ver. 20) فتم الحصول على النتائج التالية:

بلغت (R²) قيمة (9,8%) أي أن المتغير المستقل ال ثالث المتمثل في "تنوع المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية" لوحده يفسر ما نسبته (9,8%) من المتغير التابع المتمثل في "تطبيق نظام (ABC)", وهذا يؤكد أهمية هذا المتغير كمقوم أساسي لتبني النظام، وبالإستناد إلى تحليل التباين (ANOVA) لاحظنا أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (6,295) وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (2,43) عند درجات حرية (1، 58، 0,05)، وقد كانت قيمة (Sig.) تساوي (0,015) أي أنها أصغر من درجة المعنوية (0,05)، وهذا يؤدي بنا إلى قبول الفرضية البديلة

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

(H₁) ورفض الفرضية العدمية (H₀)، بمعنى تنوع المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية يساعد على تطبيق نظام (ABC). هذا ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (4-27): نتائج تحليل التباين (ANOVA) للمتغير المستقل الثالث (Pro).

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة (F) المحسوبة	Sig.
الإنحدار	0,990	1	0,990	6,295	0,015
البواقي	9,121	58	0,157		
المجموع	10,111	59			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20)، الملحق رقم (06).

الجدول الموالي يتضمن ملخص م معامل نموذج الإنحدار البسيط للمتغير المستقل (Pro)، بحيث نلاحظ أنه مهم إحصائيا عند مستوى دلالة أقل من (0,05) حيث بلغت (Sig.) قيمة (0,015)، مما يدل على أن إستعمال التكنولوجيا الحديثة في الإنتاج وتشكيلها نسبة مهمة من الطاقة الإنتاجية، بالإضافة إلى تعقيد عمليات ومسارات الإنتاج بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تعتبر مقوم جد مهم لتطبيق نظام (ABC)، وهذا ما أسفرت عنه عدة دراسات سابقة منها دراسة (Bjornenak) سنة (1997 م) ودراسة (Krumwiede) سنة (1998 م)، حيث أثبتت وجود علاقة إيجابية بين تنوع المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية مع قرار تبني نظام (ABC).

الجدول رقم (4-28): معامل نموذج الإنحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل الثالث (Pro).

النموذج	قيمة المعامل (A)	قيمة (T) المحسوبة	Sig.
الثابت	2,698	6,926	0,000
المتغير المستقل (Pro)	0,262	2,509	0,015

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20)، الملحق رقم (06).

4 إختبار الفرضية الرابعة:

تم التعبير رياضيا عن العلاقة بين المتغير المستقل " توفر الأنظمة المحاسبية السليمة " بجميع فقراته والمتغير التابع "تطبيق نظام (ABC)" بجميع فقراته وفقا للمعادلة التالية:

$$Y = a_0 + a_1 X_1 + \epsilon_i$$

بحيث:

Y: تمثل المتغير التابع (تطبيق نظام (ABC))؛

a₀: الثابت؛

X₁: توفر أنظمة معلومات محاسبية سليمة؛

ε_i: الخطأ العشوائي.

يقوم هذا الإختبار على صياغة فرضيتين إحداهما عديمة والأخرى بديلة كما يلي:

(H₀): لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سلامة نظم المحاسبة المطبقة بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية وتطبيق نظام (ABC)؛

(H₁): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سلامة نظم المحاسبة المطبقة بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية وتطبيق نظام (ABC).

من خلال عملية المعالجة الإحصائية توصلنا إلى النتائج التالية:

بلغ معامل التحديد (R²) قيمة (0,092) أي أن المتغير المستقل الوابع (compta) لوحده يفسر ما نسبته (9,2%) من المتغير التابع (aplic)، وهذا يؤكد أهمية هذا المتغير كمقوم أساسي لتبنى نظام (ABC)، وبالإستناد إلى تحليل التباين (ANOVA) لاحظنا أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (5,871) وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (2,32) عند درجات حرية (1، 58، 0,05)، وقد كانت قيمة (Sig.) تساوي (0,019) أي أنها أصغر من درجة المعنوية (0,05)، وهذا يؤدي بنا إلى قبول الفرضية البديلة (H₁) ورفض الفرضية العدمية (H₀)، أي أن نظم المحاسبية

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

المطبقة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية سوف تساهم بصفة جيدة في تطبيق نظام (ABC). كما هو مبين في الجدول أدناه:

الجدول رقم (4-29): نتائج تحليل التباين (ANOVA) للمتغير المستقل الوابع (compta).

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة (F) المحسوبة	Sig.
الإنحدار	0,929	1	0,929	5,871	0,019
البواقي	9,182	58	0,158		
المجموع	10,111	59			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20)، الملحق رقم (07).

هذا ما يتضح جليا من خلال الجدول الموالي المتضمن ملخص م عامل نموذج الإنحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل (compta)، بحيث نلاحظ أنه مهم إحصائيا عند مستوى دلالة أقل من (0,05) حيث بلغت (Sig.) قيمة (0,019)، مما يؤكد على أن وجود أنظمة محاسبية سليمة ومسيرة برامج الإعلام الآلي سوف يساعد حتما على تطبيق نظام (ABC) بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

الجدول رقم (4-30): معاميل نموذج الإنحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل الوابع (compta).

النموذج	قيمة المعامل (A)	قيمة (T) المحسوبة	Sig.
الثابت	2,198	3,614	0,001
المتغير المستقل (compta)	0,372	2,423	0,019

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20)، الملحق رقم (07).

هذا ما يدل على البيئة المحاسبية الجزائرية أصبحت متفهمة لمنطق تطوير نظم المعلومات الحاسبية، والحفاظ على سلامتها خاصة بعد صدور المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 هـ الموافق ل 07 أبريل سنة 2009 م والذي يحدد شروط وكيفيات مسك الحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، فقد نصت المادة الثالثة منه على ما يلي: "يعتبر نظام إعلام آلي في مفهوم هذا المرسوم ربط بين موارد مادية وبرامج الإعلام الآلي يمكن من خلاله الحصول على معلومات في شكل تعاقدية أو تنظيمي، معالجة هذه المعلومات، وبلورة

المعطيات أو النتائج في أشكال مغايرة"¹، وبالتالي هناك نية من المشرع لتطوير آليات ونظم معالجة المعلومات الحاسوبية بما يخدم أغراض تسيير المؤسسة ويحفظها من التحريف، وكذا يضمن منافع الأطراف أصحاب المصالح المستفيدة من مخرجات هذا النظام. هذا ما ينعكس إيجاباً بدوره على نظام محاسبة التكاليف بإعتبار هذا الأخير يعتمد بصفة أساسية على المعلومات الناتجة عن نظام المحاسبة العامة، بالإضافة إلى نظم معلومات أخرى تتعلق بالبيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.

5 إختبار الفرضية الخامسة:

تم التعبير رياضياً عن العلاقة بين المتغير المستقل " وجود محاسبين مؤهلين لتسيير نظام (ABC) " بجمع فقراته والمتغير التابع "تطبيق نظام (ABC)" بجمع فقراته وفقاً للمعادلة التالية:

$$Y = a_0 + a_1 X_1 + \epsilon_i$$

بحيث:

Y: تمثل المتغير التابع (تطبيق نظام (ABC))؛

a₀: الثابت؛

X₁: تتوفر المؤسسة على محاسبين مؤهلين لتسيير نظام محاسبة الأنشطة (ABC)؛

ε_i: الخطأ العشوائي.

يقوم هذا الإختبار على صياغة فرضيتين إحداهما عديمة والأخرى بديلة كما يلي:

(H₀): لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على محاسبين مؤهلين

وتطبيق نظام (ABC)؛

(H₁): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على محاسبين مؤهلين وتطبيق

نظام (ABC).

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 21 الصادرة بتاريخ 12 ربيع الثاني 1430 الموافق ل 8 أبريل 2009، ص.04.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

إختبار الفرضية الخامسة أسفر عن النتائج التالية:

بلغ معامل التحديد (R^2) قيمة (0,025) أي أن المتغير المستقل الخامس (RH) لوحده يفسر ما نسبته (2,5%) من المتغير التابع (aplic)، وبالإستناد إلى تحليل التباين (ANOVA) لاحظنا أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (1,511) وهي أصغر من قيمة (F) الجدولية البالغة (4,03) عند درجات حرية (1، 58، 0,05)، وقد كانت قيمة (Sig.) تساوي (0,224) أي أنها أكبر من درجة المعنوية (0,05)، وهذا يؤدي بنا إلى رفض الفرضية البديلة (H_1) وقبول الفرضية العدمية (H_0)، أي أن المحاسبين الموجودين بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية غير قادرين على تسيير نظام (ABC). كما هو مبين في الجدول أدناه:

الجدول رقم (4-31): نتائج تحليل التباين (ANOVA) للمتغير المستقل الخامس (RH).

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة (F) المحسوبة	Sig.
الإنحدار	0,257	1	0,257	1,511	0,224
البواقي	9,854	58	0,170		
المجموع	10,111	59			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20)، الملحق رقم (08).

الجدول الموالي يتضمن ملخص معامل نموذج الإنحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل (RH)، بحيث نلاحظ أنه غير دال إحصائياً عند مستوى المعنوية (0,05) حيث بلغت (Sig.) قيمة (0,224)، مما يؤكد على أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تتوفر على محاسبين قادرين على تطبيق وتسيير نظام (ABC)، فعلى الرغم من تخصص معظمهم في المحاسبة إلا أنهم بحاجة للتكوين من أجل الفهم الجيد لمبادئ وطريقة عمل هذا النظام.

الجدول رقم (4-32): معامل نموذج الإنحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل الخامس (RH).

النموذج	قيمة المعامل (A)	قيمة (T) المحسوبة	Sig.
الثابت	3,379	14,091	0,000
المتغير المستقل (RH)	0,086	1,229	0,224

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. Ver. 20)، الملحق رقم (08).

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC)

مما يؤكد صحة النتائج المتوصل إليها من خلال إختبار هذه الفرضية، كون نظام (ABC) نوع من الإبداع الإداري الجديد بالنسبة لمعظم المحاسبين بمؤسساتنا، فقد أجاب (46,7%) من عينة الدراسة بأنهم ليس لديهم دراية بنظام (ABC)، إذ لابد أن تعقد له عدة دورات تكوين وتعريف به قبل تبنيه ميدانيا، وبالتالي يلعب التكوين دورا مركزيا في فهم العمال لمبادئ هذا النظام، مما يسمح بتخفيض مقاومتهم للتغيير (résistance au changement) ويضمن نجاحه في تحقيق أهدافه، وأن يكون أفراد المؤسسة وخاصة المسؤولين على تسيير نظام (ABC) على دراية ب:

كيفية تصميم نظام (ABC) ووضعه وتشغيله؛

العلاقة الموجودة بين نظام (ABC) والإستراتيجية المنتهجة من طرف المؤسسة، ونظام تقييم الأداء والمكافئات؛

إستخدام البيانات الناتجة عن نظام (ABC)؛

حل المشاكل الناتجة عن مقاومة التغيير؛

وعليه لابد على المحاسبين أن يتمتعوا بقدرات ومؤهلات علمية جيدة حتى نضمن نجاح تشغيل نظام (ABC).

خلاصة:

من خلال الزيارات الميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية الواقعة بالمنطقة الغربية من الجزائر بهدف إجراء الدراسة الميدانية، لاحظنا أن هناك نوع من عدم الإهتمام بنظام محاسبة التكاليف - بالرغم من أن هناك تحسن في الوضع مقارنة بالدراسات السابقة التي خاضت في نفس الموضوع بالبيئة الاقتصادية الجزائرية كدراسة درحمون هلال سنة (2004-2005) التي أثبتت أن عدد المؤسسات التي تمتلك نظام للمحاسبة التحليلية بصفة متكاملة (12) مؤسسة على المستوى الوطني، أما المؤسسات الأخرى التي تدعي حساب التكاليف تقوم بذلك وفقا لطرق خارج المحاسبة-، بحيث بلغت عدد المؤسسات التي شملها المسح الميداني أكثر من (100) مؤسسة إلا أن المؤسسات التي ردت بالإيجاب حول إمتلاكها لنظام محاسبة التكاليف لم تتجاوز (60) مؤسسة، وبعد تواصلنا مع مسؤولي المصالح المحاسبية والمالية، ومراقبة التسيير بهذه المؤسسات، تبين لنا أن معظمها لا تطبق النظام بصفة متكاملة، وأن أغلب تلك التي أجابت بتطبيقها لطريقة التكاليف المباشرة (18,3 % من عينة الدراسة أي 11 مؤسسة) وتلك التي تطبق طرق أخرى غير المقترحة في الإستبيان (8,3 % من عينة الدراسة أي بمعدل 5 مؤسسات) في حقيقة الأمر تهتم بحساب التكاليف فقط للأغراض الداخلية وليس للأغراض الإستراتيجية، فالهدف من بحثها في مستوى التكاليف لا يتجاوز تقييم المخزونات، وذلك من خلال تطبيقها لطريقة التكلفة الوسيطة المرجحة، طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO)، طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO)، وكذا تقييم بعض المنتجات التي تنتجها المؤسسة لحاجاتها الخاصة أو تلك التي لا تزال قيد الإتمام في نهاية الدورة المحاسبية. أما المؤسسات التي تطبق طريقة الأقسام المتجانسة (البالغة نسبتها 46,7% من عينة البحث أي 28 مؤسسة) فنجدها قد تلقت هذا التطبيق من خلال الصفة الوراثية للتسيير، إذ معظم هذه المؤسسات كانت موجودة زمن الإستعمار الفرنسي وهي لا تزال محافظة على هذا النمط من التسيير رغم تعاقب التغيرات على النظم الاقتصادية السائدة في البلد بعد الإستقلال من النظام الإشتراكي إلى التوجه نحو إقتصاد السوق في الآونة الأخيرة.

فيما يتعلق بنظام (ABC) فقد أسفرت نتائج الإستبيان على أنه لا توجد ولا مؤسسة من بين عينة الدراسة تمتلك هذا النظام سوى مؤسسة وحيدة -مؤسسة أنابيب غرب البلاد، بوهران- التي كانت لها النية في تطبيقه لما له من ميزات قد تعود عليها بالنفع في تنفيذ إستراتيجيتها التنافسية، إلا أن هذا التخطيط لوضع نظام

(ABC) قوبل بالرفض من طرف الإدارة العامة -رغم تحقيقه نتائج جيدة أثناء تجربته- بسبب إرتفاع تكلفة وضعه وتشغيله وهو دأب الكثير من مؤسساتنا الاقتصادية رفض كل ما هو جديد يغير من نمط التسيير المعتاد. وقد توصلنا من خلال إختبار الفرضيات أن معظم المقومات التي تم بحثها موجودة بالمؤسسات محل الدراسة، فقد أجاب ما نسبته (95%) من عينة الدراسة أنها تأخذ بعين الإعتبار التحكم في التكاليف ضمن سياستها العامة، كما أن معظم إدارات هذه المؤسسات لم تعد مقتنعة بالبيانات الناتجة عن نظم التكاليف التقليدية وتعتبرها مشوهة لا بد من إعادة النظر في كيفية معالجتها، وذلك لأهمية نسبة الأعباء غير المباشرة ضمن تشكيلة تكاليف المنتجات، وأن طرق المعالجة المطبقة حاليا قاصرة عن الوقوف على الأسباب الحقيقية لنشوء التكلفة من أجل تخفيضها ما أمكن، وكذا عدم قدرتها القضاء على ظاهرة الدعم الخفي بين المنتجات، ضف إلى ذلك أن المؤسسات أصبحت تنتج تشكيلة مختلفة ومتنوعة من المنتجات من أجل مواجهة المنافسة، وبطرق ومناهج أكثر تعقيدا مما كانت عليه سابقا. كما توصلنا إلى أن نظم معلومات التسيير خاصة المحاسبية منها أصبحت أكثر تطورا ووضوحا عقب تطبيق النظام المحاسبي المالي مما يوفر بيانات محاسبية سليمة، وبالتالي يكمن القول أن أهم المقومات التي تستدعي تطبيق نظام(ABC) متوفرة، ما عدا تكوين المحاسبين حول كيفية تصميم هذا النظام وتسييره، بحيث أجاب (55%) من المؤسسات محل الدراسة أنهم لا يتوفرون على محاسبين قادرين على تسيير نظام (ABC)، وهي نتيجة طبيعية كون النظام حديث النشأة لم يطبق بعد بالعديد من الدول الأكثر تقدما في بيئتها الاقتصادية مقارنة بالجزائر.

الخاتمة العامة

لقد أدت التطورات والتحويلات التي شهدتها محيط المؤسسة إلى تراجع فعالية نظم التكاليف التقليدية، بحيث أصبحت غير قادرة على مسايرة هذا الواقع المعقد وغير الأكيد، وغير مناسبة للتنبؤ بالمستقبل وإتخاذ القرارات الإستراتيجية، لأن هذه النظم وجدت خلال العشرينيات من القرن الماضي حينما كانت بيئة المؤسسة تتسم بشيء من التبات والتأكد.

ونتيجة لتزايد حدة المنافسة في الأسواق المحلية والدولية في ظل التقدم التكنولوجي وجدت بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نفسها مهددة بالاضمحلال وفقدان مركزها التنافسي بالسوق ما لم تواجه هذه التحديات ، وذلك من خلال صياغة إستراتيجيات تنافسية تسمح لها بالتحكم في تكاليفها والرفع من مستوى جودة منتجاتها.

هذا الوضع جعل من التحول إلى الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ضرورة حتمية لا مفر منها ، وذلك بهدف تجاوز العديد من نقائص التحليل التقليدي الذي لم يعد يفي بإحتياجات التسيير في كثير من القرارات الإستراتيجية، خاصة إذا ما إعتمدت المؤسسة إستراتيجية سعرية ، بحيث يصبح التحكم في التكاليف هو مصدر تميزها التنافسي.

شكل موضوع عدم ملائمة مخرجات نظم التكاليف التقليدية للتطورات التكنولوجية وتعقيد مسارات الإنتاج محور إهتمام العديد من الدراسات الحاسوبية خاصة المعلقة بالتكاليف، فلقد أدت التغيرات الحادة في السوق التنافسية وتنوع إحتياجات المستهلكين وكذا قصر دورة حياة المنتج إلى ضرورة التغيير في طبيعة ومحتوى نظم معلومات التكاليف، بحيث أصبح يُنظر للتحكم في التكاليف على أنه أحد الركائز الأساسية للريادة التنافسية، ومفتاح مهم من مفاتيح النجاح للمؤسسة وتحقيق ميزتها التنافسية، وذلك من خلال التكامل بين النظرة الداخلية القائمة على حسن إستغلال وتسيير الموارد والطاقات المتاحة، والنظرة الخارجية عن طريق الإهتمام بمتغيرات السوق وحسن تدبير العلاقات مع مكوناته من منافسين، موردين، وعملاء.

تتم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بتحليل التكاليف الخاصة بالمؤسسة إضافة إلى التكاليف الخاصة بالمنافسين عن طريق التحليل المقارن للأداء التكاليفي بين المؤسسة ومنافسيها، بحيث تأخذ العناصر المساهمة في تحليل البيئة التنافسية للمؤسسة حيزا واسعا من الإهتمام ضمن هذا المنهج، بهدف إستخدام البيانات المتعلقة بالتكاليف في تحديد الإستراتيجية المناسبة للمؤسسة.

تمحض التفكير في مخرج لحدود نظم التكاليف التقليدية؛ خاصة مشكل العشوائية في تحميل الأعباء غير المباشرة؛ عن ظهور نظام جديد الهدف منه البحث في المسببات الحقيقية للتكاليف، ألا وهو نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) بحيث أُعتبر الحل الأمثل لحقبة من الزمن، وقد إنتشر تطبيقه في عديد من دول العالم بدأ بالولايات المتحدة الأمريكية، الدول الأوروبية والآسيوية وبعض الدول الإفريقية والعربية_والجزائر واحدة من بين هذه الدول_ التي لا يزال حضور هذا النظام بها محتشما، وهو الدافع الأساسي الذي أدى بنا للتطرق لهذا الموضوع.

فقد حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز الدور المحوري الذي تلعبه إدارة التكلفة والتحكم فيها ضمن تسيير المؤسسة ورسم إستراتيجيتها التنافسية، فبسبب إرتفاع حدة إنتقاد نظم التكاليف التقليدية وعدم مساهمتها للواقع الإقتصادي المتجدد إقترحنا نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) كبديل لها بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وذلك لما لهذا النظام من مزايا تجعل منه يُخدم القرارات الإستراتيجية بكفاءة، ويعقق زيادة في التكاليف وميزة تنافسية مستدامة إن توفرت مقومات نجاحه وأحسن إستغلاله، كما يمكن إعتبره من أفضل الأساليب المساعدة على قيادة المؤسسة من منظور إستراتيجي، وذلك لإعتماده على النظرة العرضية القائمة على تجزئة المؤسسة إلى مجموعة أنشطة ومسارات متشابهة ودمجها ضمن نفس مركز التجميع بغض النظر عن مستويات السلطة والمسؤولية التي تنتمي إليها، بحيث تصبح القيمة هي حجز الزاوية في تسيير المؤسسة.

كما حاولنا إختبار مدى صلاحية البيئة الإقتصادية الجزائرية لتطبيق هذا النظام الحديث في إدارة التكلفة من وجهة نظر إستراتيجية، وذلك من خلال قيامنا بدراسة ميدانية على مستوى ولايات الغرب، بحيث خلصنا إلى مجموعة من النتائج:

نتائج نظرية:

- لنظام محاسبة التكاليف أهمية بالغة في توفير البيانات المعتمدة في إتخاذ القرارات العملية والإستراتيجية، خاصة بالمؤسسات التي تعتبر التحكم في التكلفة بند رئيسي ضمن سياستها العامة؛
- هناك إقتناع من طرف المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بأهمية نظام محاسبة التكاليف كأداة ضرورية للتسيير -بخلاف ما توصلت إليه الدراسات السابقة (درحون هلال 2005) بأن معظم المؤسسات ترى بكفاية نظام المحاسبة العامة- وذلك بسبب إزدياد حدة المنافسة خاصة من طرف المؤسسات

- المتعددة الجنسيات والشركات الأجنبية بعد الدخول في الشراكة الأرومتوسطية، وهذا ما ألزمها ضرورة تتبع سلوك التكاليف والتحكم فيها، بهدف تحديد أسعار بيع تنافسية، والإستجابة لمتطلبات الزبون من حيث الجودة، الوقت والتجديد؛
- عدم توافق الهيكل التنظيمي للمؤسسات محل الدراسة مع إحتياجات التحليل على أساس الأنشطة، فمعظم هذه المؤسسات إن لم نقل كلها تتبع الهيكل التنظيمي الوظيفي (85%) من عينة الدراسة أي بمعدل (51) مؤسسة، وعلى الرغم من تأثر نظام محاسبة التكاليف بشكل الهيكل التنظيمي إلا أنه يمكننا أن نتصور تطبيق هذا النظام بتقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة والمسارات المؤداة داخل هذه الوظائف والأقسام بشكل عرضي دون التأثير في الهيكل المعتمد في تدرج السلطة والمسؤولية، وهذا ما يمكن من تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة من أجل توفير بيانات أكثر دقة حول الأنشطة الممكن التأثير فيها لتخفيض التكاليف وزيادة قيمة المنتج؛
- هناك العديد من العوامل المؤثرة في عملية تصميم نظام محاسبة التكاليف يجب أخذها بعين الإعتبار أثناء إختيار النظام المناسب للمؤسسة، بحيث ينبغي أن يتماشى والهيكل التنظيمي لهذه المؤسسة، يتوافق ودرجة تعقيد عمليات ومسارات الإنتاج، نوع التكنولوجيا المعتمدة، ويستجيب للرؤية الإستراتيجية للمؤسسة ودرجة المنافسة السائدة بيئتها، وهذا ما يجعل من الصعوبة بمكان الحكم على نظام بالأفضلية عن الآخر، لأن لكل مؤسسة خصوصيتها من حيث القطاع الذي تنشط فيه، التكنولوجيا التي تتمتع بها، الإستراتيجية المتبعة والتنظيم، شروط المنافسة والتموقع الإستراتيجي؛
- لضمان نجاح نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ينبغي أن تسود ثقافة التحكم في التكاليف لدى المستخدمين، وأن هذا النظام ليس بأداة عقابية بل وُضع من أجل الوصول للأهداف العامة المسطرة بالمؤسسة، كما يجب الإشادة بالنتائج الإيجابية المحققة من طرف المستخدمين ومرافقتهم وإيجاد برامج تكوين تساعد على أداء مهامهم بما يتوافق وإستراتيجية التحكم في التكاليف؛
- تَعَتَرى نظم التكاليف التقليدية عدة نقائص جعلت منها غير قادرة على مواكبة التطورات الحاصلة في البيئة الإقتصادية الحديثة، منها إدخال التكنولوجيا الحديثة وبرامج الإعلام الآلي في العملية الإنتاجية ونظام الإنتاج المرن، مما جعل نسبة الأعباء المباشرة تتراجع وتُحل محلها نسبة الأعباء غير المباشرة، ولكون نظم التكاليف التقليدية تعتمد على وحدات قياس غالبا ما تكون ساعات يد العمل المباشر ومفاتيح توزيع عشوائية من التقدير الشخصي لمسؤولي مراكز التحليل، أدى ذلك إلى البحث عن نظم

تكاليف حديثة تهتم بتحديد الأسباب الحقيقية لنشوء التكلفة، فظهر نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) كنتيجة للجهود المبذولة في هذا السياق؛

- يمتاز نظام (ABC) عن غيره من نظم التكاليف التقليدية بالبعد الإستراتيجي، بحيث من خلال مبادئه الأساسية التي تهدف إلى تسيير مسببات التكاليف والتحكم فيها يساهم بصفة جيدة في تحقيق التميز بواسطة التكاليف؛

- يعتبر نظام (ABC) من أفضل أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، لأنه يوفر بيئة لتسيير المؤسسة قائمة على أساس الأنشطة، وذلك من خلال التكامل بين نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)، نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) ونظام التسعير على أساس الأنشطة (ABP)؛

نتائج ميدانية:

حاولنا من خلال الدراسة الميدانية إختبار مدى صحة الفرضيات الموضوعية فتوصلنا إلى مايلي:

- الفرضية الأولى: تتوافق التوجهات الإستراتيجية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية مع متطلبات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC).

تبين لنا من خلال إختبار هذه الفرضية ميدانيا أن الخيار الإستراتيجي لمعظم المؤسسات محل الدراسة يتمثل في المنافسة بتدنية التكاليف، وأما تمارس رقابة صارمة على عناصر التكاليف، بحيث يتم منح المكافآت والعلاوات للعمال لتشجيعهم على الإنتاج بأقل التكاليف وعدم التبذير للمواد الأولية والموارد المستغلة ، ونشر ثقافة التحكم في التكاليف وجعلها ضمن السياسة العامة للمؤسسة، هذا ما يدل على أن هناك توافقاً للتوجهات الإستراتيجية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية مع إستراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف والتي تعبر من الأسباب الداعية فعلا لتطبيق نظام (ABC).

ومما يساهم كذلك في نجاح تطبيق نظام (ABC) موافقة الإدارة العامة للمؤسسة على تطبيقه، ومساعدتها بتوفير مختلف الموارد اللازمة (المالية، المادية، البشرية) لوضع هذا المشروع حيز التنفيذ، وتوضيح أهدافه وفوائده ودجمه ضمن إستراتيجيتها التنافسية، فقد بينت أغلب الدراسات التي إهتمت بنظام (ABC) أن دعم الإدارة يعتبر أهم عنصر لنجاح تشغيله.

– الفرضية الثانية: تستدعي أهمية الأعباء غير المباشرة وعدم دقة (distorsion) المعلومات الناتجة عن نظم

التكاليف التقليدية تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) بلؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

إستنادا للنتائج المتوصل إليها من خلال إختبار هذه الفرضية إستنتجنا أن هناك عدم الدقة في حساب التكاليف وفقا لنظم التكاليف التقليدية، وذلك راجع لإرتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة ضمن تشكيلة هيكله تكاليف المنتجات وأما تختلف من منتج لآخر، وهذا ما يجعل من الصعب تحميل التكاليف للمنتجات بشكل دقيق بسبب عدم القدرة على معرفة مسبباتها إعتقادا على نظم التكاليف المطبقة حاليا بالمؤسسات محل الدراسة، مما يعنى أن هناك حاجة للبحث عن الدقة في حساب التكاليف، وأن الإدارة العامة لهذه المؤسسات لم تعد مقتنعة بالمعلومات الناتجة عن هذه النظم. غير أن معظم المؤسسات التي تطبق نظم التكاليف التقليدية لا تأخذ بعين الإعتبار وبجدية أهمية عدم دقة (distorsion) المعلومات المتعلقة بالتكاليف في الوقت اللازم، وإنما تنفطن لذلك بعد ظهور الأخطاء وأحيانا بعد فقدان قدراتها التنافسية، وذلك بسبب إعتقادها على بيانات تكاليف أقل ما يمكن قوله عنها أنها مغلوبة (مشوهة)، وبالتالي أهمية نسبة عدم دقة المعلومات وفقدان الثقة في كفاءتها وفعاليتها تعتبر من أهم الأسباب الداعية لتطبيق نظام (ABC). ولم يؤكد ذلك أن (45%) من أفراد عينة الدراسة وافقوا على إستبدال نظم التكاليف التقليدية بنظام (ABC)، وبالتالي يمكن القول أن هناك إقتناع لدى مسؤولي هذه المؤسسات بأهمية نظم التكاليف من أجل الرقابة على كيفية إستغلال الموارد المتاحة، والتمييز بين الأنشطة التي تضيف القيمة من غيرها.

– الفرضية الثالثة: يتطلب تنوع المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة

(ABC) بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أسفرت نتائج إختبار هذه الفرضية على أن هناك تعقيد في العملية الإنتاجية، وعدم التجانس في مسارات التصميم والتصنيع لمختلف المنتجات، كما أن هناك أهمية نسبية للأنشطة المساندة ناتج عن إستعمال التكنولوجيا في العملية الإنتاجية، وأن أغلب المؤسسات تعتمد سياسة تنوع تشكيلة منتجاتها من أجل مواجهة تحديات المنافسة، وبالتالي إعتقاد زمن تشغيل اليد العاملة كوحدة لقياس نشاط مراكز التحليل أصبح لا يعبر بطريقة صحيحة وعقلانية عن تحميل التكاليف غير المباشرة للمنتجات. ويظهر جليا هذا الإنحراف في البيانات بالمؤسسات المتعددة الأنشطة (multi-activités) أين يكون لكل نشاط سلوك خاص به وخصائص ومواصفات فريدة من نوعها، مما يتسبب إستخدام قاعدة واحدة في تحميل الأعباء غير المباشرة في سوء قياس

وتقييم التكاليف الكلية المحملة للمنتوج. فقد وُجدَ نظام (ABC) من أجل تفادي هذه الأخطار وتوفير بيانات جد دقيقة عن تكاليف المنتجات والأنشطة، وهذا ما يسمح للمؤسسة بإتخاذ أفضل القرارات المتعلقة بتصميم المنتجات، إستخدام الموارد، الترويج وتحسين الأداء.

- **الفرضية الرابعة:** تتوفر المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على نظم محاسبية سليمة تساعد على تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC).

تبين لنا من خلال إختبار هذه الفرضية أن المعالجات المحاسبية بالبيئة الإقتصادية الجزائرية أصبحت أكثر وضوحا وسلامة مما كانت عليه سابقا، خاصة بعد تبني النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007م ، الذي يحمل في طياته المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير إعداد وعرض القوائم المالية (IAS/IFRS)، كما أتبع هذا القانون بصدور المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07 أفريل سنة 2009 م والذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، ضف إلى ذلك إلزامية مراجعة القوائم المالية من طرف محافظ الحسابات والتصديق عليها قبل توجيهها للأطراف أصحاب المصالح حفظا لممتلكاتهم وتدعيما للثقة في البيانات التي تحويها هذه القوائم، كل ذلك يدل على أن هناك إهتمام بالغ للغاية بجودة المعلومة المحاسبية وسلامتها حفظا من كل تحريف أو تلاعب. إذ لا بد أن تتمتع المؤسسة بنظام معلومات محاسبي جد فعال، متكامل ويتصف بالمرونة، وقابل للتطور من أجل مسايرة التحولات التي قد تمس طرق وأساليب الإنتاج على مستوى المؤسسة، كما يمكن استخدامه في جمع البيانات الضرورية المتعلقة بالتكاليف وأسباب نشوئها وتحديد الأنشطة التي تضيف القيمة للمنتوج، وهو ما يساعد على نجاح تطبيق نظام (ABC).

- **الفرضية الخامسة:** تتوفر المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على محاسبين مؤهلين لتصميم وتسيير نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)..

أظهرت نتائج الإختبار أن هذه الفرضية غير مؤكدة، أي أن أفراد المؤسسات محل الدراسة ليس لديهم دراية كافية حول نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، وأنهم غير قادرين على تسيير هذا النظام، لذا يجب على هذه المؤسسات أن تسطر برامج لتكوينهم وتعقد لهم دورات تدريبية ميدانيا حتى يتمكنوا من فهم مبادئه وطريقة تشغيله، وهي نتيجة طبيعية لكون نظام (ABC) نوع من الإبداع الإداري الجديد بالنسبة لمعظم المحاسبين بمؤسساتنا، هذا ما دفع بهم لمقاومة تطبيقه (résistance au changement) تجنبا للتغير في نمط وثقافة التسيير

السائدة بالمؤسسة، وبالتالي لابد من تعميم تطبيق النظام بطريقة تدريجية عبر مراحل مختلفة حتى تتمكن من تخفيض مقاومة التغيير شيئاً فشيئاً من أجل ضمان نجاح تطبيقه وتحقيق الأهداف المرجوة منه، لأن هذا النظام يعتمد بصفة أساسية على تصريح العمال حول الأنشطة وزمن التشغيل وكمية الموارد المستهلكة، وبالتالي ينبغي التأكد من رضاهم عن تطبيقه وضمان تعاونهم للعمل كفريق متعدد التخصصات قصد الوصول إلى الدقة في جمع البيانات ما أمكن.

بصفة عامة يمكن القول أن مقومات تطبيق نظام (ABC) التي قمنا بإختبارها من خلال الدراسة الميدانية كلها متوفرة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من: توافق التوجهات الإستراتيجية للمؤسسات مع إستراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف، عدم إقتناع الإدارة العامة بمخرجات نظم التكاليف التقليدية، توفر نظم محاسبية سليمة خاصة بعد تبني النظام المالي المحاسبي (SCF)، ما عدا الموارد البشرية التي تحتاج لتكوين من أجل تسيير هذا النظام الجديد من نظم التكاليف. إلا أن التطبيق الفعلي لهذا النظام بالمؤسسات محل الدراسة ظل مغيباً بشكل كلي، بحيث لم تطبقه سوى مؤسسة واحدة، وذلك راجع لعدة أسباب يمكن ذكر بعض منها في مايلي:

- تعقيد وصعوبة وضع نظام (ABC) وتشغيله؛

- عدم إطلاع بعض المسؤولين عن مبادئ نظام (ABC) ومميزاته وفوائده؛

- إرتفاع تكلفة وضعه مقارنة بنظم التكاليف التقليدية، وأن هناك غياب للموارد المادية، المالية والبشرية لتسييره؛

- نقص تكوين المحاسبين حول نظام (ABC) بالمؤسسات محل الدراسة، فبالرغم من كونهم من حاملي شهادات جامعية، وتلقوا تكوين خاصاً حول نظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) إلا أنه لا يزال هناك خلط لديهم بين طريقة (ABC) لتسيير المخزونات، ونظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)؛

- عدم توافق نظام (ABC) مع هيكل المؤسسة، وكذا مع ثقافة التسيير السائدة لدى الأفراد مما يؤدي إلى ظهور صراع لمواجهة التغيير في نمط التسيير.

إن توفر المقومات الأساسية لنجاح تطبيق (ABC) بالبيئة الاقتصادية الجزائرية يستدعي فعلاً تبنيه من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من أجل تفضي نقائص نظم التكاليف التقليدية، وهو ما ذهب إليه (C.T.Horngren and al.) بقوله "إن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة هو ذلك النظام الذي يصحح الأخطاء التي

تقع فيها نظم محاسبة التكاليف التقليدية، وذلك بارتكازه على النشاط كأبسط وحدة أساسية لحساب التكاليف".

التوصيات:

- تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بهدف الوصول إلى الدقة في قياس التكاليف خدمة للأغراض الإستراتيجية، تحليل المردودية، وقياس الأداء؛
- ضرورة تزويد كل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بنظام محاسبة التكاليف مهما كان حجمها أو طبيعة نشاطها لما لهذا النظام من الأهمية في التحكم في تكاليف المنتجات، تحديد الأسعار المناسبة، وإتخاذ القرارات الإستراتيجية بغية مواجهة تحديات المنافسة؛
- الفصل بين نظام المحاسبة العامة ونظام محاسبة التكاليف من الناحية التنظيمية من أجل زيادة فعاليته، بحيث يفضل أن يكون هذا الأخير تابعا للمديرية العامة وليس لمصلحة المحاسبة والمالية حتى لا يخضع للتحريف أو التغيير في نتائجه، ويمكن إستخدامه كنظام للرقابة على فعالية نظام المحاسبة العامة من خلال المقارنة بين مخرجات كلا النظامين؛
- ضرورة إعادة النظر في أساليب ودهنيات التسيير بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فعلى الرغم من تمتعها بموارد مالية، مادية وبشرية جد مهمة إلا أن مردوديتها وكفاءتها لا تزال منخفضة مما يدل على سوء الإستغلال لمواردها المتاحة؛
- نشر ثقافة التحكم في التكاليف وجعلها ضمن الخطوط العريضة للسياسة العامة للمؤسسة، وتكوين المستخدمين للتحكم في تسيير النظم الحديثة لإدارة التكاليف وعلى رأسها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)؛
- إجراء دراسات مماثلة للكشف عن مدى توفر مقومات أخرى على غرار المقومات التي تم بحثها والمتمثلة في: التوجهات الإستراتيجية، أهمية الأعباء غير المباشرة، عدم دقة البيانات الناتجة عن نظم التكاليف المطبقة حاليا، تنوع المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية، توفر نظم محاسبية سليمة ومؤهلات بشرية؛

- إيجاد مكاتب متخصصة في وضع نظم التكاليف ومراقبة التسيير، والإستشارة في الإدارة والتسيير كما هو الشأن بالنسبة لمكاتب المحاسبة والخبرة المحاسبية، لما لهذه المواضيع من الأهمية في ضمان مستقبل المؤسسة ووجودها في بيئة تتميز بحدة المنافسة؛
- إيجاد حلقة وصل بين الجامعة والبيئة الإقتصادية حتى نجد الدراسات النظرية التي تجرى على مستوى الجامعة والمخابر مجالاً للتطبيق بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وتشجيع الطلاب للخوض في مثل هذه المواضيع من أجل الإثراء المعرفي في هذا المجال.

آفاق البحث:

معالجة هذا الموضوع تفتح أمامنا آفاق بحث ذات صلة وطيدة به، لما لأدوات مراقبة التسيير من أهمية بالغة في توجيه تسيير المؤسسة وقيادتها من أجل تحقيق أهدافها الإستراتيجية، وذلك بما يعود بالنفع على المؤسسة الإقتصادية ذاتها وعلى الإقتصاد الوطني ككل خاصة في ظل الظروف الراهنة التي تقتضي تعزيز تنافسية المؤسسات من أجل ضمان إستمرارية وجودها، ولعل من أهم هذه المواضيع:

- مدى توفر مقومات نجاح أخرى غير المدروسة ضمن هذا البحث ك: حجم المؤسسة، المركزية واللامركزية، حدة المنافسة...
- فعالية نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في التحكم في تكاليف المؤسسات الخدمية؛
- التحكم في التكاليف كإستراتيجية لتعزيز تنافسية المؤسسات الإقتصادية؛
- الإدارة الإستراتيجية للتكاليف كآلية لتعزيز تنافسية المؤسسات الإقتصادية؛
- العلاقة التفاعلية بين مراقبة التسيير والإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية؛
- تطبيقات أدوات مراقبة التسيير بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛

المراجع

I. المراجع باللغة العربية:

1- الكتب:

- 1 إسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية، المكتب العربي الحديث، مصر، 1994.
- 2 إسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم و حالات تطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 3 إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار حامد، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008.
- 4 إيهاب نظمي وآخرون، الأصول المحاسبية و الأسس العلمية في محاسبة التكاليف- المدخل النظري والتطبيقي، ط1، دار وائل، الأردن، 2011.
- 5 بن حبيب عبد الرزاق، إقتصاد وتسيير المؤسسة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2002.
- 6 بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- 7 توفيق محمد عبد المحسن، تخطيط ومراقبة جودة المنتجات-مدخل إدارة الجودة الشاملة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1999.
- 8 ثناء علي القباني، مدخل إستراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 9 جمال محمد المرسي وآخرون، التفكير الإستراتيجي- منهج تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 10 رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 11 وضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف: مفاهيم-مبادئ-تطبيقات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
- 12 رفاعي محمد رفاعي، الإدارة الإستراتيجية، دار المريخ، الرياض، 2001.
- 13 رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد عبد المتعال، الإدارة الإستراتيجية - مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض، 2006.
- 14 زكريا الدوري، أحمد علي صالح، الفكر الإستراتيجي و انعكاساته على نجاح منظمات الأعمال، دار الباروزي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 15 سعد غالب ياسين، الإدارة الإستراتيجية، تلخيص ربحي عبد القادر الجديلي، دار اليازوري للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 1998.
- 16 سلطان عبد الله على آل حسين، حسين علي الهفوفي، أساسيات العرض والتحليل الإحصائي باستخدام (spss)، قسم الإحصاء وبحوث العمليات، كلية العلوم، المملكة العربية السعودية، 1427 هـ.

- 17 سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1979.
- 18 شحاته السيد شحاته، أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 19 للشنطي أيمن، شقر عامر، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2006.
- 20 صلاح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، مبادئ محاسبة التكاليف- الإطار النظري و العملي ، دار زهران، عمان، الأردن، 1997.
- 21 صلاح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، الأردن، 1999.
- 22 عبد الحكيم الخزامي، الإدارة الإستراتيجية- بناء الميزة التنافسية ، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
- 23 عبد الحي عبد الحي مرعي، التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني، مصر، 1999.
- 24 عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج و الخدمات ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 25 عبد الستار محمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات-مدخل كمي، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.
- 26 عبد المنعم مبارك صلاح الدين، عطية عبد الحي مرعي، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 27 عبد المولي السيد، أصول الإقتصاد، دار الفكر العربي، (د.ت).
- 28 عدنان هاشم السمراي، محاسبة التكاليف- المبادئ الأساسية، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1998.
- 29 علي الجياشي، التسعير(مدخل تسويقي)، مكتبة الراتب العلمية، الأردن، 2002.
- 30 عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008.
- 31 عمر محي الدين، عبد الرحمان سرى أحمد، مبادئ علم الإقتصاد، دار النهضة العربية، بيروت، 1974.
- 32 فلاح حسن عداي الحسيني، الإدارة الإستراتيجية- مفاهيمها، مداخلها، عملياتها المعاصرة ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.
- 33 فلاح سلامة، المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 34 كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية- منهاج علمي وعملي ، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 35 مازن النفاع، التسويق (السلع والأسعار)، الجزء الرابع، دار علاء الدين، دمشق، سوريا، 2003.

- 36 محرزى محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة: النفقات العامة، الإيرادات العامة، المالية العامة للدولة ، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر.
- 37 محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية، مصر.
- 38 محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان.
- 39 محمد الشناوي، محاسبة التكاليف، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998.
- 40 محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1999.
- 41 محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991.
- 42 محمد فريد الصحن، مقدمة في المال والأعمال، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2000.
- 43 محمد كمال عطية، أصول محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، مصر، 1985.
- 44 محمد كمال عطية، القياس والمعايرة في خدمة تحقيق الكفاية الإنتاجية ، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 1993.
- 45 محمود جاسم الصميدعي، إدارة التسويق مفاهيم وأسس ، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 46 مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ، الطبعة الثالثة، 2001.
- 47 مكرم عبد المسيح باسيلي، إدارة التكلفة الإستراتيجية-مدخل معاصر ، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الأول، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2007.
- 48 مكرم عبد المسيح باسيلي، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة- رؤية إستراتيجية ، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، 2001.
- 49 مؤيد محمد الفضل، المحاسبة الإدارية، المسيرة للطباعة والنشر، ط1، الأردن، 2007.
- 50 ناصر دادي عدون، إقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الثانية.
- 51 ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير "المحاسبة التحليلية"، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر.
- 52 نبيل محمد مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية، مصر، 1998.
- 53 نبيل محمد مرسي خليل، الإدارة الإستراتيجية: تكوين وتنفيذ الإستراتيجيات التنافسية ، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 54 نعيم إبراهيم الطاهر، النظم الإدارية: المفهوم، المبادئ، الأساسيات، الأهمية، عالم الكتب الحديثة، الأردن، 2009.

55 وليد عبد الرحمن خالد الفراء، تحليل بيانات الاستبيان (باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS)، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 1430 هـ.

2- الأطروحات والرسائل:

- 1 أحمد محمود خليل الأسطل، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010.
- 2 أزهار صالح محمد السعدي، نظام التكاليف على أساس النشاط وعلاقته مع الإستراتيجية التنافسية للمنظمة - دراسة تطبيقية "مصافي عدن"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة عدن، اليمن، 2008.
- 3 أشرف جمال فايز عابورة، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات (حالة المستشفى الإسلامي في الأردن)، بحث قدم إستمكالا لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.
- 4 أجماد محمد الكومي، استخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجية في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عين شمس، مصر، 2002.
- 5 بلعلا نسيمة فريال، التحليل الإستراتيجي بين النظرية و التطبيق: دراسة حالة(مركب مواد التنظيف بشلغوم العبد)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000-2001.
- 6 بوياون مسعود، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية -دراسة حالة مؤسسة (BCR) بسطيف، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012-2013
- 7 دادن عبد الغني، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، فرع تحليل اقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- 8 درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية-دراسة مقارنة- ، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005.
- 9 درويش مصطفى جخلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي (دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب (ABC)، قدمت هذه الرسالة إستمكالا لمتطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007

- 10 راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر-باتنة، الجزائر، 2007-2008.
- 11 زليخة تفرقت، تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية (دراسة حالة مؤسسة صيدال)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تسيير مؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2004-2005.
- 12 سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة-دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة - (ENICAB)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2004-2005،
- 13 صباح فوزي صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة - دراسة ميدانية - ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014.
- 14 عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية) ، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2011.
- 15 عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية- حالة شركة الإسمنت بعين الكبيرة ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 بسكيكدة، الجزائر، 2007-2008.
- 16 عصام علي فرج، إطار محاسبي مقترح لمعالجة مشكلات التحليل الإستراتيجي للتكاليف في الشركات الصناعية المصرية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، 2006.
- 17 عماد محمد كندوري ، دور إدارة الكلفة في تحسين قيمة المنتج باستخدام أسلوب هندسة القيمة، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية ، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2006.
- 18 عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي-التطبيق ونموذج مقترح للقياس ، أطروحة دكتوراه مقدمة لقسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009.
- 19 غضبان رانية، إستخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى

- للجنوب (بسكرة)، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (LMD) في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2014/2013.
- 20 فاطمة رشدي عوض، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية-دراسة تطبيقية بنك فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2009.
- 21 قريشي محمد، الإبداع التكنولوجي كمدخل لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الصناعية الوطنية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، تخصص تسير مؤسسة، جامعة بسكرة، 2005.
- 22 محار عبد الله خليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.
- 23 محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
- 24 محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد (دراسة تطبيقية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة طنطا، مصر، 2013.
- 25 مداح عرابي الحاج، تطبيق التسيير الإستراتيجي في ظل اقتصاد السوق، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 1997.
- 26 هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير بالمؤسسة الإقتصادية-دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الإقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013.
- 27 هشام محمد عقل أبو غبن، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013.

3-المقالات العلمية:

- 1 -إبراهيم السباعي، تشخيص مجالات خفض التكلفة- طرق التشخيص ووسائل التطبيق، *مجلة المحاسبة* ، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد 9، 1996.
- 2 إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة (ABM) في تحسين أداء المؤسسة، *مجلة العلوم الإنسانية*، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 28/27، 2012.
- 3 أشرف حسن علي، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية-دراسة إستطلاعية، *مجلة كلية التجارة*، جامعة الإسكندرية، مصر، 2010.
- 4 خيرى عبد الهادي، نموذج مقترح لقياس تكاليف استخدام الموارد والرقابة عليها في ضوء نظم تكاليف الأنشطة، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول، 1995.
- 5 زاودي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير* ، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر، العدد 09، 2009.
- 6 سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، *مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)* ، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، الجامعة الإسلامية - غزة -فلسطين، يناير2007.
- 7 سامي مجدي محمد، مدى فعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كنظام لمعلومات التكاليف، *مجلة البحوث التجارية*، المجلد 22، العدد2، 200، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، 2000.
- 8 سليمان حسن البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC)&(ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، *مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)*، المجلد 28 (8)، جامعة الإسرائ،الأردن،2014.
- 9 سليمان حسن البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني ، *مجلة دراسات العلوم الإدارية* ، المجلد 34 ، العدد 1، الأردن، 2007.
- 10 سليمان سند السبوع، أثر إستخدام تقنيات التكلفة والمحاسبة الإدارية في بناء المزايا التنافسية-حالة الشركات الصناعية الأردنية، *مجلة كلية إدارة الأعمال والإقتصاد*، جامعة الحسن بن طلال، الأردن.

- 11 صالح عبد الرحمان محمود، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، *المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل*، المملكة العربية السعودية، المجلد 06، العدد 02، 2005.
- 12 صالح محمد الرحمان المحمود، تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف الإستغلال الأمثل للطاقة المتاحة (مع دراسة تطبيقية)، *المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل*، المملكة العربية السعودية، المجلد الثامن، العدد الثاني، 2007.
- 13 عاطف عبد المجيد عبد الرحمان، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد 17، العدد 02، ديسمبر 2003.
- 14 عاطف عبد المجيد عبد الرحمان، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، *المجلة العلمية لجامعة أسيوط*، مصر، العدد 28، السنة 19، جوان 2000.
- 15 عبد الرحمان عاطف عبد المجيد، مدخل تحليل المواصفات لتطوير نظم إدارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال المصرية، *المجلة العلمية لكلية التجارة*، جامعة أسيوط، مصر، العدد 34، 2003.
- 16 عبد الشكور عبد الرحمن الفراء، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف-دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية، *مجلة جامعة الأزهر بغزة*، فلسطين، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 14، العدد 2، 2012.
- 17 عبده حمود حميدة، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحكومة- دراسة نظرية تطبيقية، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، جامعة بنها، السنة 25، العدد 2، 2005.
- 18 على محمد ثجيل المعموري، نموذج العمليات الداخلية للمحاسبة عن سلسلة القيمة -مدخل إستراتيجية القيمة باستخدام إدارة تكاليف الجودة، *مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية*، جامعة الإسراء الخاصة، 2006.
- 19 علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ال (ABM) في تحديد فرص تخفيض التكلفة (دراسة حالة في معمل ألبان الموصل)، *مجلة تنمية الرافدين*، العدد 98، مجلد 32، السنة 20، جامعة الموصل، العراق، 2009.
- 20 عماد يوسف أحمد الشيخ، عبد الحكيم مصطفى محمود جودة، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية (دراسة ميدانية)، *المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية - العلوم الإنسانية*، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المجلد العاشر، العدد الأول، عمان، الأردن، 2007.
- 21 عماد يوسف الشيخ، نظام التكاليف المبني على الأنشطة، *مجلة الاداري*، سبتمبر 2001.

22 عمرو حسن عبد البر، دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية – دراسة حالة إفتراضية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط، *المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد*، جامعة قطر، العدد 10، 1999.

23 عيد صلاح بسيوني، تقييم ملاءمة تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل أساليب الصناعة الحديثة، *مجلة التكاليف*، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، العدد الثالث، 1998.

24 فيصل زماط حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة (نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية)، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، العدد السابع والستون، 2007.

25 كمال حسن جمعة الربيعي، أثر إستراتيجية إدارة المعرفة في إستراتيجية إدارة التكاليف، *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، العدد 33، 2012.

26 للمكومي أمجاد محمد، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة التكلفة، *المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، عين شمس، مصر، العدد الأول.

27 ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية، *مجلة الجامعة الإسلامية*، المجلد 15، العدد 2، غزة، فلسطين، 2007.

28 ماهر موسى درغام، مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، الجامعة الإسلامية – غزة – فلسطين، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول، يونيو 2007.

29 مثنى فالح بدر الزبيدي، أهمية إستخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TDABC) في المشروعات الصغيرة (دراسة تطبيقية)، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، السنة الخامسة والثلاثون، العدد 92، جامعة الموصل، العراق، 2012.

30 محمد أحمد شاهين، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، *المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

31 محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيو 2005.

"المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية لقطاع المحروقات في الدول العربية ، جامعة
حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر، 2010.

4 عبد الله بلوناس، بوزيدي لمجد، طرق بناء المزايا التنافسية المستدامة-مدخل حلقة القيمة لبورتر،
بالملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع
المحروقات في الدول العربية، يومي 09-10 نوفمبر 2010، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة شلف، الجزائر.

5 نعيمة يجياوي، دور نظام (ABC) بالتكامل مع نظام (JIT) في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، بحث
مقدم للمشاركة في الملتقى الوطني حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل
لتحقيق الميزة التنافسية ، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، ولاية سعيدة، الجزائر، يومي 10-11 نوفمبر
2009.

II. المراجع باللغة الفرنسية:

1- Les ouvrages :

- 1- ALAZARD.C et SEPARI.S, **contrôle de gestion**, 6^{eme} édition, DUNOD, paris, France, 2004.
- 2- ANGELIER J.P., **Economie industrielle**, édition l'OPU, Algérie, 1993.
- 3- BARELIER.A.et autres, **Exporter: pratique du commerce international**, éd. Foucher, paris, 1997.
- 4- BARRELEIER .A.et coll, **Exporter**, édition Foucher, 9^{eme} édition, Paris.
- 5- Bernard CALASSE, **encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit**, éd. Economica, paris, 2000.
- 6- BIDAULT. F., **Le champ stratégique de l'entreprise**, Edition Economica, Paris, 1988.
- 7- BOISVERT Hugues, **comptabilité de management**, 2^{eme} édition, Edition ERPI, Québec, canada, 1998, p.35.
- 8- BOUGHABA. A., **comptabilité analytique**, BERTI édition, Alger, 1994.
- 9- BOUGHABA. A, **comptabilité analytique d'exploitation**, BERTI, Alger, 1998.
- 10- Bouin Xavier, Simon François Xavier, **les nouveaux visages de contrôle de gestion**, DUNOD, paris, 2000
- 11- Bouin Xavier, Simon François- Xavier, **Tous gestionnaires**, DUNOD, Paris, 2002.
- 12- Bouquin.H., **comptabilité de gestion**, Economica, Paris, 2003.
- 13- Caujet.C.et Roulet.C., **Comptabilité analytique de gestion**, tome 1, 3^{eme} édition, Paris, 1996.
- 14- Conseil National de Comptabilité, **plan comptable général**, imprimerie national, paris, 1960.
- 15- DAIGNE .J.F., **management en période de crise**, édition d'organisation, Paris, 1991.
- 16- FENNETEAU.H., **cycle de vie des produits**, édition Economica, Paris, 1998.
- 17- GAGNON. P.D.et les autres, **L'entreprise**, édition Gaétan, 2^{eme} édition, Canada , 2000.
- 18- GARIBALDI.G., **L'analyse stratégique**, 3^{eme} Edition d'organisation, Paris ,2002.

- 19- Gervais. M., **contrôle de gestion**, 7^{ème} édition, Economica, paris, France, 2000.
- 20- Giletta.M, **Prix : De la maîtrise des prix à la maîtrise des coûts**, éd. Vubert, Paris,1992.
- 21- Grégory WEGMANN, **pilotage des coûts et des performances : une lecteur critique des informations en contrôle de gestion**, édition EMS, paris, France, 2006.
- 22- Hamadouche. A., **méthode et outil d'analyse stratégique**, les indispensables de la gestion, Alger, 2000
- 23- HAMADOUCHE.A, **Méthodes et outils d'analyse stratégique**, édition Chihabe, Alger, 1997.
- 24- Hamdi. K, **Comment diagnostiquer et redresser une entreprise**, Edition Collection enterprise, Alger,1995.
- 25- Harle .E. et les autres, **comment adapter l'entreprise à l'évaluation des marchés**, édition Dunod, Paris, 1998.
- 26- Jacques MARGERIN, gérard AUSSET, **comptabilité analytique - outil de gestion, aide à la Décision**, 6^è éd. organisation, Paris, 1988.
- 27- Jean –marie DUCREUX et Maurice MARCHAND-TONEL, **stratégie : les clés du succès concurrentiel**, Éditions d'Organisation, paris, France, 2004.
- 28- Jean-François Amadiou et Loïc Cadin, **compétence et organisation qualifiante**, ECONOMICA, Paris, 1996.
- 29- JEAN-PIERRE et autres, **stratégor : politique générale de l'entreprise**, 3^{ème} édition, DUNOD, Paris,1997.
- 30- JOUINEAU Claude, **l'analyse de la valeur et ses nouvelles applications industrielles : de la réduction des coûts a la création de produit**, édition entreprise moderne, 4^{ème} Edition, paris, 1976.
- 31- Kaplan. R.S.et Anderson .S. R., **TDABC , la méthode ABC pilotée par le temps**, Éditions d'Organisation, Paris, 2008.
- 32- Langlois. L et les autres, **contrôle de gestion**, BERTI édition, Alger, 2008.
- 33- Laurent BESCOS .p. et Mendoza .c.,**le mangement de la performance**, édition comptables malesherbes, paris, 1997.
- 34- LAUZEL.P.,Hussein.G., **lexique de la gestion**, paris, entreprise moderne d'édition,1970 .
- 35- LAUZEL .P. et Bouquin.H., **comptabilité analytique et gestion**, édition Sirey, 1985.
- 36- Lebas .M, **Méthode ABC**, Presses du Management/Les Editions du GO, Paris, 1996.
- 37- LEROY. F, **Les Stratégies d'entreprise**, Dunod, Paris, 2001.
- 38- LITAUNDON Maurice et REFABERT Anne, **la dynamique de l'analyse de la valeur**, édition Chihab, Alger, 1995
- 39- LOCHARD.J.,**la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité**, Edition d'organisation, Paris, 1998.
- 40- LORINO. P., **l'économiste et le manager, élément de micro-économie pour un nouvelle gestion**, la découverte, 1989.
- 41- LORINO P., **le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités**, édition Dunod, Paris, 1991.
- 42- LORINO.P, **méthodes et pratiques de la performance**, les éditions d'organisation, paris, France, 1997

- 43- Louis Ménard et coll., **dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière**, l'institut canadien des comptables agréés, Toronto, 1994.
- 44- **Manuel de l'ICCA-comptabilité**, l'institut canadien des comptables agréés, Toronto, 1994.
- 45- MATHE J.C., BARB BRANDOUY O., **Analyses stratégiques**, Economica, Paris, 1997.
- 46- Melyon.G., **comptabilité analytique**, Edition bereal, Paris, 2001.
- 47- MENDOZA Carla et les autres, **coûts et décisions**, Gaulino édition, paris, 2004.
- 48- MERMUSE C., **politique générale d'entreprise**, édition Economica, Paris, 1992.
- 49- MEVELLEC Pierre, **les systèmes de coûts (objectifs, paramètres de conception et analyse comparée)**, édition DUNOD, paris, France, 2005.
- 50- Michel Coucoureux et les autres, **contrôle de gestion (manuel et application)**, 2^{ème} édition, 11 épreuve, groupe revue fiduciaire, Nathan, France, 2010
- 51- NORBERT GUEJ et les autres, **le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, édition d'organisation, 3^{ème} édition, 2000.
- 52- ORSONI.J., **comptabilité analytique**, Vuibert, Paris, 1987.
- 53- Perrin J., **cohérence, pertinence et évaluation économique des activités de conception**, ECOSIP, Economica, Paris, 1996.
- 54- Philippe Denerripon, **Gestion par activités- Activity Based Management-**, expert-comptable media, Paris.
- 55- Philippe Lardy et Benoit Pige, **la gestion stratégique des coûts (consommation de ressources et création de valeur)**, édition EMS, paris, France, 2001.
- 56- Pierre LASSEGUE, **lexique de comptabilité**, 4^{ème} ed. Dalloz, Paris, 1998.
- 57- Pierre-Laurent Bexos et Carla Mendoza, **le management et performance**, Malesherbes, 1996.
- 58- PORTER M., **L'avantage concurrentiel**, Inter Éditions, 1986, p.p.54-55. traduit de M. Porter *Competitive Advantage*, The Free Press, Macmillan, Inc., 1985.
- 59- PORTER M., **avantage concurrentiel des nations**, Inter Edition, 1993.
- 60- RAIMBOULT Guy, **comptabilité analytique et gestion prévisionnelle- outils de gestion**, CHIHEB édition, Alger, 1994.
- 61- Ravignon. L et les autres, **la méthode ABC/ABM, piloter efficacement une PME**, édition d'organisation, Paris, 1998
- 62- SHANK.J.K. et GOVINDARAJAN.V., **la gestion stratégique des coûts**, les éditions d'organisation, paris, 1995.
- 63- TELLER R., **le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant**, Stratégie et finance, éd. Management et Société, Paris, 1999.
- 64- Thibaut.j.p., **le diagnostic d'entreprise : guide pratique**, édition sedifor, 2^{ème} édition, 1993.
- 65- Thierry HONGRON, **le pilotage de la valeur**, DUNOD, paris, France, 2003.
- 66- VANCHAN. N, PONSON.B, et HIRSCH. G, **partenariats d'entreprises et mondialisation**, édition Karthala-AUF, Paris, 1999.
- 67- Yves De Ronge, Karine CERRADA, **contrôle de gestion**, 2^{ème} édition, éd. PERSON, paris, 2009.
- 68- Yves De Rongé, Karine CERRADA, **contrôle de gestion**, 3^{ème} éd., éd. PERSON, paris, 2012.

2- Les thèses et les mémoires :

- 1- Ahmed Fath-Allah RAHMOUNI, **la mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises : caractéristiques et facteurs d'adoption et de succès**, thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Université du SUD TOULON- VAR, France, 2008.
- 2- KHALDI Mustapha, **l'évaluation des procédé de calcul des coûts et de la gestion des prestations de l'établissement public hospitalier algérien –approche critique**, Thèse de doctorat en science de gestion, faculté des science Economiques et de Gestion , Université Aboubekr Belkaid, Tlemcen, 2011-2012.
- 3- Louiza AMZIANE, **le cycle de vie international du produit et les stratégies d'internationalisation des entreprises : analyse de cas de Samsung Electronics**, mémoire en vue d'obtention du diplôme de Magister en sciences économiques, université de Mouloud MAMMARI de TIZI-OUZOU, Algérie, 2014.
- 4- Simon ALCOUFFE, **la diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion :le cas de l'ABC en France**, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion, École des Hautes Etudes Commerciales Doctorat HEC, France, 2004.

3-Les revues :

- 1- Antje Burmeister, Juste-à-temps : stratégies logistiques et rôle du transport, **les Cahiers Scientifiques du Transport** N° 38/2000.
- 2- Article disponible en ligne à l'adresse: <http://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-2004-2-page-155.htm> date de consultation:11-10-2014
- 3- AZZOUZ ELHAMMA, Impact de la taille sur les outils modernes du contrôle de gestion :cas de l'ABC et du BSC au Maroc, **Algerian business performance review**, université de Ouargla, N°03/2013,p.5-6.
- 4- Comité de terminologie française de l'ordre des comptables agréés du Québec, **terminologie comptable**, vol.3,n°1,pub.init. décembre 2001, rév. décembre 2011, p.2 .
- 5- Grégory WEGMANN, **les évolutions de la méthode (ABC) : une analyse fondée sur le courant de la gestion stratégique des coûts**, LEG-FARGO, UMR-GNRS 5118, université de bourgogne, IAE Dijon, France, p.p.2389-2390.
- 6- Hanen MOALLA, La diffusion de la méthode ABC en Tunisie, Manuscrit auteur, publié dans "**COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S)**", Tunisie (2006)", p.p.2-5.
<http://compus.hec.fr/profs/stolowy/perso/papers/ci-fr.pdf> date de consultation:08-12-2014.
<http://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-1999-3-page-77.htm> le:24-10-2014
<http://www.iae.univ-nantes.fr/mevlllec> date de consultation :08-12-2014
- 7- Jean Noel CHAUVEY et Gérard NARO, les apports de l'ABC à l'analyse stratégique : les enseignements d'une recherche-intervention, **revue finance contrôle stratégie**, vol.07, N°03, septembre 2004, p.64.
- 8- LEBAS.M et MEVELLEC.P, vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion, **Association Francophone de Comptabilité, comptabilité-contrôle-audit**, 1999/3 - Tome 5, p85.
- 9- LEBAS.M, comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités, **revue française de comptabilité**, N°226, septembre 1991,p.53.
- 10- MEVELLEC. P, la comptabilité à base d'activités ; une double question de sens, **Revue : comptabilité- contrôle-audite**, n°01-TOME01-Mars 1995, p67.
- 11- MEVELLEC.P, la gestion simultanée des coûts et de la valeur, le défi, **cahiers de recherche de l' IAE**, université de Nantes, 1998,p.01.

- 12- MEVELLEC.P, les paramètres de conception des systèmes de coûts, étude comparative, **Revue : comptabilité-contrôle-Audit**, Printemps, 2003, tome 1, volume1, p.30.
- 13- Michel GERVAIS, Yves LEVANT, Charles DUCROCQ, Le *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC) : un premier bilan à travers une étude de cas longitudinale, **revue Finance Contrôle Stratégie – vol. 13, n°1, mars 2010, p.125.**
- 14- Olivier de la Villarmois et Hubert Tondeur, les déterminants de la mise en place d'une comptabilité par activités, **les cahiers de la recherche (CLAREE)**, IAE de Lille, France, 1996, p.4.
- 15- pascal Barillal, pilotage de la performance stratégique d'entreprise : l'exemple du tableau de bord prospectif, **revue gestion 2000**, France, janv Gosslin.M, influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activités, **revue : finance-contrôle-stratégie**, vol.03, N04, 2000, p.p.37-56. ier-février 2001.
- 16- Simon ALCOUFFE, Véronique MALLERET, les fondements conceptuels de l'ABC « à la France », **revue de comptabilité-contrôle-audit**, tome 10, volume2, décembre 2004.
- 17- Werner Bruggeman, Patricia Everaert, Yves Levant, La contribution d'une nouvelle méthode a la modélisation des coûts: le Time-Driven ABC Le cas d'une société de négoce, **Comptabilité et Connaissances**, France, May 2005.

4-Les congrès

- 1- Alcouffe.S., la diffusion de l'ABC en France : une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion des innovations, **actes du 23^{ème} congrès de l'Association française de comptabilité**, Toulouse, Mai, 2002.
- 2- STOLWY.H et TOURON.P,L'intégration de la comptabilité générale, de la comptabilité analytique et des flux de trésorerie, une réponse aux besoins des entreprises, **18^{ème} congrès de l'association française de comptabilité**, Nantes, 14-16 Mai 1998, p.12.

III.المراجع باللغة الإنجليزية:

1- The books :

- 1- BLOCHER Stont and GARY Cokins, *cost management: strategic emphasis*, fifth édition, mc grow- hill companies, 2010.
- 2- Dilip Soman, Sara N-Marandi, *Managing Customer Value(one stage at a time)*, World Scientific Publishing, singapore, 2010.
- 3- El-Dyasty Mohamed. M., *A Framework to Accomplish Strategic Cost Management*, Egypt, 2006.
- 4- Gregory A. Garrett, *Cost Estimating and Contract Pricing: Tools Techniques and Best Practices*, WOLTERS KLUWER édition, USA, 2008.
- 5- Horngren .Charles.T , Srikant M. Datar, Madhav V. Rajan, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*,14 Edition, Edition PEARSON, 2012.
- 6- HORNGREN sundemstratton and others, *mangement accounting*, 13th Edition, new jersey prentice HLL,2005.
- 7- James Jiambalvo, *Managerial Accounting*, éd WILEY, New York,2010.
- 8- John .L.Daly, *Pricing for profitability Activity based pricing for Competitive advantage*, édition WILEY, New York, USA , 2002.

2-Theses :

- 1- Ibrahim Abd El Mageed Ali El Kelety, *Towards a conceptual frame work for strategic cost management - The concept, objectives, and instruments*, zur Erlangung des akademischen Grades Doctorrerum politicarum, chemnitz university of technology, El Menoufia – Ägypten, 2006.
- 2- **Magazines :**
 - 1- Ahmed.S., Moosa.A.M., *Application of resource consumption accounting in an educational institute*, **Pakistan Business Review**, 2011.
 - 2- ANDERSON.S., *Managing costs and cost structure throughout the value chain : resarch on strategic cost mangement*, in CHAPANG.NOPWOODA and SHIELDS.M.(eds)**Hand book of management accounting resarch**, vol.02, oxford, elsevir.
 - 3- Anthony Pembe, Mark Lemon, *Measuring and Managing Environmental Sustainability: Using Activity Based Costing/Management (ABC/M), (CAM-I) Environmental Sustainability Special Interest Group*, September 2012, p.05.
 - 4- Anton Van Der Merwe and David Keys.E., *Gaining effective organizational control with (RCA)*, **strategic finance**, vol.83, No.11, may, 2002.
 - 5- Anton Van Der Merwe, *Resource Consumption Accounting (RCA)*, **ALTAVIA consulting**, LLC, USA.
 - 6- Ashford .C. Chea, *"Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic-Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness"*,**International Journal of Business and Management**, School of Business, Kentucky Wesleyan College, Vol. 6, No. 11; November, 2011.
 - 7- Bjornenak. T, *Diffusion and accounting : the case of (ABC) in Norway*, **mangement accounting reseach**, vol.8, n01.
 - 8- Chanhall.R.H., Langfield-smith.K, *the relationship between stratigic priorities, management techniques and management accounting empirical investigation using the systems approoch*, **accouting organizations and society**, vol.23, n3, 1998.
 - 9- ciniquini.L., Tenucci.A., *Exploring the relationship between strategy and stategic management accounting techniques*, **working paper series, social science reserch network**, 2006.
 - 10- Clinton.D. and David Keys.E., *Resources consumption accounting.the next generation of cost management systems*, **focus magazine**, no.05, 2001.
 - 11- Damanpour .F, Gopolakrishnan.S, *theories of organizational structure and innovation adoption : the role of environmental change*, **journal of engineerin and technology management**, vol, N° 01, 1998.
 - 12- Grosso. L., *barriers to lean accounting cost management*, vol.20, nov.02.
 - 13- Kaplan. R.S., Cooper. R., *cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*, **Harvard Business School Press**, Boston, Mai, 1998.
 - 14- Kaplan.R.S. , Cooper.R., *"one cost system is not enough"*, **Harverd Business review**, jun-fed, 1988.
 - 15- krumwiede. R. kip, *An exploratory study or the factors affecting the implementation success of German cost accounting methods*, vol.20, no.2.
 - 16- Lawrence. P., GRASSO. DBA., *are ABC and RCA accounting systems compatible withe lean management-management accounting quarterly*, fall.2005, vol.7, no.01.
 - 17- Paul. A. Sharman, *Bring on German cost accounting*, **strategic finance**, December 2003.

- 18- stenzel joe and cotherinestenzel, *from cost to performance management, blueprint for organizational development*, 2003.
- 19- Tomkins. c. et Carro. c., *reflections on the papers on this issue and commentary on state of strategic management accounting, management accounting research*, vol.07, 1996.
- 20- White .L., *Resource consumption accounting: manager-focused management accounting, the journal of corporate accounting and finance*, vol.20,no.4, 2009.

IV. القوانين والمراسيم:

- 1 للمادة 16 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 20 جمادى 1429 هـ الموافق ل 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، العدد 27 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 28-05-2008.
- 2 للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 13، الصادرة بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق ل 25 مارس 2009
- 3 للمادة 6 من القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.
- 4 للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 21 الصادرة بتاريخ 12 ربيع الثاني 1430 الموافق ل 8 افريل 2009.

V. مواقع إلكترونية:

- 1 - فورين الحاج قويدر، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية ، جامعة شلف، ص.21.
- أنظر الموقع: http://jps-dir.com/Forum/uploads/1364/Haj_Qurin.pdf تاريخ الإطلاع: 31-12-2015.
- 2 - غصون شنار، حلقة بحث هندسة القيمة، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، سوريا، ص.03.
- أنظر الموقع: <http://www.myqalqilia.com/ValueEngineering.pdf> تاريخ الإطلاع: 07-07-2015.
- 3 - محمد شفيق باقوني، محاسبة التكاليف وإتخاذ القرارات المنشئية، محاضرات بجامعة دمشق، سوريا، (د.س)، منشور على الموقع الإلكتروني: http://www.aam-web.com/ar/create_pdf/accounting/49
- 4 - حسن حيان، نظرية التكاليف ، جامعة حلب، سوريا، 2004-2005، ص.02. كتاب منشور على الموقع الإلكتروني: <https://docs.google.com/file/d/0B8ITLJi5y4TKYkNzaFE2dVRQOFk/edit?pli=1> تاريخ الإطلاع: 02-08-2014.
- 5- Richard Milkoff, **Le concept de comptabilité de gestion à base d'activités**, l'IAE de Paris, France, 1996, p.p.2-4. Voir : <http://www.gregoriae.com/dmdocuments/1996-06.pdf> date de consultation: 27-09-2014.
- 6- Constanța IACOB, Raluca Mihaela DRACEA, **la méthode ABC/ABM dans une nouvelle vue**, Université de Craiova, Roumania, p.p.1147-1149. www.intercostos.org/documentos/Iacob.pdf date de consultation 27-09-2014
- 7- Frédéric Gautier et Vincent Giard, **vers meilleure maîtrise des coûts engages sur le cycle de vie, lors de conception de produits nouveaux**, paris, 2000.01, p.05. <http://www.gregoriae.com/dmdocuments/2000-01.pdf> date de consultation ;24-06-2014
- 8- Cossu Claude, **politiques et management public**, revue des livres, 1990, v.08, n°08, p.163. http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/pomap_07581726_1990_num_8_2_3351_t1_0162_0000_4 date de consultation ;24-06-2014.

- 9- Yves De Rongé, **la comptabilité analytique et budgétaire**, caroline sury (ECA 21), p.p.19-20.
<http://tuyaux.aglouvain.be/Comptabilite/Controle%20de%20gestion%20-%20Syllabus.pdf> date de consultation: 30-08-2014.
- 10- Jan TANNOUS, **évaluation des méthodes de calcul de coûts : un regard sur le marché**, p.03.
 Voir le site : <http://www.fgm.usj.edu.lb/files/a72007.pdf> date de consultation :19-09-2014.
- 11- <http://www.ust.edu/open/library/mang/43/43.pdf>, date de consultation :12-07-2014.
- 12- Hamid Bachir BENDAOUD, **La comptabilité par activité (méthode ABC)**, p.8.
<http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/comptabilite-par-activite-abc.pdf> date de consultation:22-01-2015
- 13- DERAHMOUNE Hilal, AMOURA Djamel, **La place de la comptabilité analytique de gestion au sein du système d'information de l'entreprise économique**, l'Université de Blida, p.07.voir le site :
- 14- <http://www.ecofine.com/strategy/Cost%20leadership.htm> date de consultation : 30/07/2015.
- 15- http://www.investorwords.com/6397/activity_based_pricing.html date de consultation :27-10-2015.
- 16- http://www.valuecreationgroup.com/activity_based_costing_pricing.htm date de consultation:02-11-2015

الملاحق

الملحق رقم (01)

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجليلي لياس-سيدي بلعباس.

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

إستمارة الإستبيان.

يقوم الباحث بإعداد رسالة دكتوراه تحت عنوان: " محاسبة تكاليف الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية". تحقيقا لأهداف الدراسة تم إعداد هذا الإستبيان، بحيث نسعى من خلاله إلى البحث في مدى توفر مقومات نجاح تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة كبديل عن نظم التكاليف التقليدية، والوقوف على أهم الصعوبات التي قد تواجهه.

لا بأس بالتذكير أن "نظام محاسبة تكاليف الأنشطة يقوم بتخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة بدل مراكز التحليل اعتمادا على مبدأ السببية، بحيث يعتبر المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، والأنشطة تستهلك الموارد، ومن ثم لأجل التحكم في تكاليف المنتجات لابد من التحكم في تكاليف الأنشطة".

لذا نأمل من سيادتكم المحترمة التعاون معنا بتخصيص جزء يسير من وقتكم الثمين للإجابة عن الأسئلة التي يحتويها هذا الإستبيان، علما أن إجاباتكم الكريمة سوف تحظى بالسرية التامة ولن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

المشرف: أ.د. صالح إلياس

الباحث: درويش عمار

يرجى التفضل بوضع العلامة "x" مقابل الإجابة المناسبة، الإجابة بـ "نعم" أو "لا" وملاً الفراغات.

1 - بيانات عامة حول الأفراد:

(1) ما طبيعة المنصب الذي تشغلونه بالمؤسسة؟

- رئيس مصلحة المحاسبة والمالية
- رئيس مصلحة مراقبة التسيير
- منصب آخر (يفضل ذكره):.....

(2) ما طبيعة الشهادة التي بحوزتكم؟

- ليسانس
- ماستر
- ماجستير
- دكتوراه
- أخرى (يفضل ذكرها).....

(3) ما هو تخصصكم؟

- محاسبة وجباية
- مالية المؤسسة
- إدارة الأعمال
- آخر (يفضل ذكره).....

(4) هل تقيمت تكويننا خاصا حول نظم التكاليف الحديثة ومنها نظام (ABC).

لا	نعم
----	-----

2 - بيانات عامة حول المؤسسة:

(1) الطبيعة القانونية :

- مؤسسة إقتصادية عمومية (EPE).
- مؤسسة مختلطة
- مؤسسة خاصة.

(2) مجال النشاط.....

(3) عدد العمال:

- 01-09 أشخاص.
- 10-49 شخص.
- 50-499 شخص.

- أكثر من 500 شخص.

(4) الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

- وظيفي
- مقاطعاتي
- مصفوفاتي

- آخر (يرجى التفضل بذكره):.....

3 بيانات حول نظام التكاليف:

لا

نعم

(1)- هل يوجد بالمؤسسة نظام للتكاليف؟

- إذا كان نعم، ما هي الطريقة المطبقة لحساب التكاليف؟
- (أ) طريقة الأقسام المتجانسة.
- (ب) طريقة التكاليف المباشرة.
- (ت) طريقة التكاليف المتغيرة.
- (ث) طريقة التحميل العقلاني.
- (ج) طريقة التكاليف المعيارية.
- (ح) محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC).

- طريقة أخرى (يرجى التفضل بذكرها):

4 مقومات تطبيق نظام (ABC)

1 4 للتوجهات الإستراتيجية:

عبارات للتأكيد					
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					1 - الخيار الإستراتيجي للمؤسسة يعتمد على المنافسة بتدنية التكاليف.
					2 - تتوفر المؤسسة على الإمكانيات والموارد اللازمة للإنتاج بأقل تكلفة.
					3 - تمارس المؤسسة رقابة صارمة على عناصر التكاليف.
					4 - يتم منح الحوافز بالمؤسسة على أساس تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.
					5 - كفاءة عمال المؤسسة، تسمح بالإستفادة من: - أثر التعلم (l'effet d'expérience) - إقتصاديات السلم (l'économie d'échelle)
					6 - سعر المنتج ينال رضا الزبائن.
					7 - أذواق وخيارات المستهلكين لا تتغير بسرعة.
					8 - الزبائن يهتمون بمتابعة تغيرات أسعار المنتجات.
					9 - صعوبة تقليد ومحاكاة منتجات المؤسسة من طرف المنافسين.
					10 - تتميز البيئة التي تنشط فيها المؤسسة بحدة المنافسة

4 2 حدود نظم التكاليف التقليدية:

عبارات للتأكيد	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
11 - عدم إقتناع الإدارة العليا بالمعلومات الناتجة عن نظام التكاليف الحالي وتعتبرها غير دقيقة (مشوهة).					
12 - تعتبر الإدارة العليا المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف الحالي لا تخدم القرارات الإستراتيجية للمؤسسة.					
13 - البيانات غير الدقيقة الناتجة عن أنظمة التكاليف التقليدية تمثل عائقا أمام المؤسسة في تفسير ربحية (أو خسارة) بعض منتجاتها					
14 - المؤسسة على إستعداد للإستغناء عن نظم التكاليف التقليدية وإستبدالها بنظام (ABC).					
15 - إرتفاع مستوى تكاليف منتجات المؤسسة يؤثر سلبا على حصتها من السوق.					
16 - تشكل الأعباء غير المباشرة نسبة مهمة مقارنة بالأعباء الإجمالية للمنتجات.					
17 - نسبة الأعباء غير المباشرة تختلف من منتج لآخر.					

4 3 تنوع تشكيلة المنتجات وتعقيد العملية الإنتاجية:

عبارات للتأكيد	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
18 - إعتقاد المؤسسة على تكنولوجيات ومناهج تصنيع متطورة.					
19 - إمكانية إعادة هيكلة المؤسسة على أساس الأنشطة					
20 - مسارات التصميم، الإنتاج والتوزيع معقدة وغير متجانسة.					
21 - تكاليف الأنشطة المساندة للعملية الإنتاجية (les fonctions de support) ذات أهمية نسبية.					
22 - عدم تجانس منتجات المؤسسة من حيث الحجم والنوع.					
23 - تستخدم المؤسسة عناصر ومواد أولية مشتركة في صناعة أكثر من منتج، مما يتسبب في ظهور التكاليف المتصلة (les coûts liés).					

4 4 توفر أنظمة محاسبية سليمة:

عبارات للتأكيد	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
24 -توفر أنظمة معلومات محاسبية متطورة وقنوات اتصال فعالة بالمؤسسة.					
25 -تستخدم المؤسسة برامج الإعلام الآلي في مسك محاسبتها.					
26 -إمكانية جمع البيانات الدقيقة حول مسببات التكاليف والأنشطة.					
27 -إمكانية التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة من التي لا تضيف قيمة للمنتج.					

4 5 توفر المؤسسة على محاسبين مؤهلين لتسيير نظام (ABC):

عبارات للتأكيد	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
28 -تتوفر المؤسسة على محاسبين قادرين على تسيير نظام محاسبة الأنشطة (ABC).					
29 -لدى أفراد المؤسسة ثقافة و دراية لا بأس بها حول نظام (ABC).					

4 6 إمكانية تطبيق نظام (ABC)

عبارات للتأكيد	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
30 -تفكر أو تخطط المؤسسة لتطبيق نظام (ABC) مستقبلا.					
31 - الإدارة العامة للمؤسسة على إستعداد لدعم ومساندة مشروع تطبيق نظام (ABC) بتوفير مختلف الموارد اللازمة.					
32 -لدى المؤسسة قناعة بأن تطبيق نظام (ABC) يؤدي إلى الحصول على بيانات دقيقة عن التكاليف والرقابة عليها بشكل فعال.					
33 -تمتلك المؤسسة نظم محاسبية سليمة ومرنة تتوافق وإحتياجات تطبيق نظام (ABC).					
34 - تتوفر المؤسسة على برامج تكوين للمحاسبين من أجل التحكم في نظم التكاليف الحديثة ومنها نظام (ABC)					
35 -يوجد إعتقاد لدى إدارة المؤسسة بأن تطبيق نظام (ABC) يساهم في تحسين أداء المؤسسة ويعزز من تنافسيتها.					

5 استخدام بيانات نظام محاسبة تكاليف في إتخاذ القرار:

- 1 - هل تستخدم المؤسسة البيانات الناتجة عن نظام التكاليف في إتخاذ القرارات الإستراتيجية (التوسع، الإندماج، المقابلة من الباطن، المزيج التسويقي، إنتاج أو حذف منتج معين،....)؟

.....

.....

.....

.....

.....

- 2 - هل تأخذون بعين الإعتبار البيانات الناتجة عن نظام التكاليف أثناء التفكير في التمويع الإستراتيجي وبناء الميزة التنافسية للمؤسسة؟

.....

.....

.....

.....

.....

.....

شكرا لحسن تعاونكم معنا.

الملحق رقم (02): إختبار الثبات ألفا كرونباخ

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	60	100,0
	Exclus ^a	0	,0
Total		60	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,716	35

الملحق رقم (03) : إختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov)

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Statistique	ddl	Signification
stra	,132	60	,082
trad	,143	60	,064
pro	,162	60	,112
Compta	,172	60	,058
RH	,123	60	,055
aplic	,182	60	,075

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق رقم (04): الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الأولى.

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques					Durbin-Watson
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	
1	,332 ^a	,110	,095	,39386	,110	7,179	1	58	,010	1,976

a. Valeurs prédites : (constantes), stra

b. Variable dépendante : aplic

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Corrélations			Statistiques de colinéarité	
	A	Erreur standard	Bêta			Corrélation simple	Partielle	Partie	Tolérance	VIF
1	(Constante)	2,215	,544	4,069	,000					
	stra	,371	,139	,332	,010	,332	,332	,332	1,000	1,000

a. Variable dépendante : aplic

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.	
1	Régression	1,114	1	1,114	7,179	,010 ^b
	Résidu	8,998	58	,155		
	Total	10,111	59			

a. Variable dépendante : aplic

b. Valeurs prédites : (constantes), stra

الملحق رقم (05): الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الثانية

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques					Durbin-Watson
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	
1	,177 ^a	,031	,015	,41092	,031	1,879	1	58	,176	2,041

a. Valeurs prédites : (constantes), trad

b. Variable dépendante : aplic

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Corrélations			Statistiques de colinéarité	
	A	Erreur standard				Bêta	Corrélation simple	Partielle	Partie	Tolérance
1 (Constante)	3,093	,422		7,335	,000					
1 trad	,165	,120	,177	2,223	,009	,177	,177	,177	1,000	1,000

a. Variable dépendante : aplic

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	,317	1	,317	7,116	,009 ^b
1 Résidu	9,794	58	,169		
Total	10,111	59			

a. Variable dépendante : aplic

b. Valeurs prédites : (constantes), trad

الملحق رقم (06): الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الثالثة.

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques					Durbin-Watson
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	
1	,313 ^a	,098	,082	,39656	,098	6,295	1	58	,015	1,961

a. Valeurs prédites : (constantes), pro

b. Variable dépendante : aplic

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Corrélations			Statistiques de colinéarité	
	A	Erreur standard	Bêta			Corrélation simple	Partielle	Partie	Tolérance	VIF
1	(Constante)	2,698	,390	6,926	,000					
	pro	,262	,104	,313	,015	,313	,313	,313	1,000	1,000

a. Variable dépendante : aplic

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.	
1	Régression	,990	1	,990	6,295	,015 ^b
	Résidu	9,121	58	,157		
	Total	10,111	59			

a. Variable dépendante : aplic

b. Valeurs prédites : (constantes), pro

الملحق رقم (07): الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الرابعة.

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques					Durbin-Watson
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	
1	,303 ^a	,092	,076	,39784	,092	5,882	1	58	,018	2,147

a. Valeurs prédites : (constantes), compta

b. Variable dépendante : aplic

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	2,198	,608		3,614	,001
compta	,372	,153	,303	2,423	,019

a. Variable dépendante : aplic

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	,929	1	,929	5,871	,019 ^b
Résidu	9,182	58	,158		
Total	10,111	59			

a. Variable dépendante : aplic

b. Valeurs prédites : (constantes), compta

الملحق رقم (08): الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الخامسة.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,159 ^a	,025	,009	,41219

a. Valeurs prédites : (constantes), RH

ANOVAa

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	,257	1	,257	1,511	,224 ^b
1 Résidu	9,854	58	,170		
Total	10,111	59			

a. Variable dépendante : aplic

b. Valeurs prédites : (constantes), RH

Coefficientsa

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	3,379	,240		14,091	,000
1 RH	,086	,070	,159	1,229	,224

a. Variable dépendante : aplic