



جامعة جيلالي اليابس - سيدي بلعباس -
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير



أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية

تخصص: إدارة أعمال

بعنوان:

إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

دراسة تحليلية للمقومات والمعوقات

- حالة المؤسسات الاقتصادية بولاية سيدي بلعباس-

إشراف الدكتور:

بن سعيد محمد

إعداد الطالبة:

قدوري هودة سلطان

لجنة المناقشة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ التعليم العالي	- أ.د صالح إلياس
مشرفا ومقررا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ محاضر "أ"	- د. بن سعيد محمد
مناقشا	جامعة تلمسان	أستاذ التعليم العالي	- أ.د بن بوزيان محمد
مناقشا	جامعة تلمسان	أستاذ التعليم العالي	- أ.د بوتلجة عبد الناصر
مناقشا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ محاضر "أ"	- د. بشونده رفيق
مناقشا	جامعة تلمسان	أستاذ التعليم العالي	- أ.د بزاوية محمد

السنة الجامعية: 2017/2016 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر

الشكر الأول و الأخير لله سبحانه و تعالى، الذي يسر لي انجاز هذا العمل، فالحمد لله...
أقدم جزيل الشكر و العرفان للأستاذ الفاضل: الدكتور بن سعيد محمد، المشرف على هذا
العمل طيلة هذه السنوات.

إلى كل الأساتذة الكرام الذين تفضلوا بتحكيم استبيان هذه الدراسة، مشكورين على كل
توجيهاتهم، جزيل الشكر للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة مناقشة هذه الرسالة.
الشكر إلى مستخدمي المؤسسات محل الدراسة.

إلى كل من ساندني في إعداد هذه الرسالة : خالدي عبد القادر، حجومي خالد ، رشيد،
الأستاذ عبد الرحيم عبد اللاوي، جزاكم الله عني كل الجزاء.
إلى كل من دعمني ولو بالكلمة الطيبة.

إهداء

* إلى والدي الكريمين، حفظهما الله.

* إلى كل أحبتي.

* إلى كل طالب علم.

قائمة المحتويات

-	شكر.
-	إهداء.
-	قائمة المحتويات.
-	قائمة الجداول.
-	قائمة الأشكال البيانية.
-	قائمة الاختصارات والرموز.
-	قائمة الملاحق.
01	المقدمة العامة.
14	الفصل الأول: أساسيات إدارة التكلفة الحديثة.
15	تمهيد.
16	المبحث الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف.
16	المطلب الأول: التكلفة و أهم تصنيفاتها.
16	I- مفهوم التكلفة.
17	II- أهم تصنيفات التكاليف.
17	II-1- التصنيف الطبيعي.
17	II-1-1- المواد.
18	II-1-2- اليد العاملة.
18	II-1-3- مصاريف أخرى.
18	II-2- التصنيف الوظيفي.
18	II-2-1- تكاليف الإنتاج.
18	II-2-2- تكاليف التسويق.
19	II-2-3- التكاليف الإدارية.

19	II-3- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بهدف التكلفة.
19	II-3-1- تكاليف مباشرة.
19	II-3-2- تكاليف غير مباشرة.
19	II-4- تصنيف التكاليف حسب سلوكها.
20	II-4-1- التكاليف الثابتة.
20	II-4-2- التكاليف المتغيرة.
21	II-4-3- التكاليف شبه المتغيرة.
22	II-5- تصنيف التكاليف طبقا لتوقيت الاعتراف بها.
22	II-5-1- تكاليف المنتج.
22	II-5-2- تكاليف الفترة.
23	II-6- تصنيف التكاليف طبقا لإمكانية الرقابة عليها.
24	II-6-1- التكاليف القابلة للرقابة.
25	II-6-2- التكاليف غير القابلة للرقابة.
25	II-7- تصنيف التكاليف لأغراض مختلفة.
25	II-7-1- التكاليف الملائمة و التكاليف غير الملائمة.
25	II-7-2- التكاليف الفعلية و التكاليف المعيارية.
26	II-7-3- التكلفة الغارقة و تكلفة الفرصة البديلة.
27	المطلب الثاني: محاسبة التكاليف.
27	I- مفهوم محاسبة التكاليف.
29	II- أهمية محاسبة التكاليف.
30	II-1- التخطيط.
31	II-2- الرقابة على عناصر التكاليف.
32	II-3- قياس تكاليف الأداء.
32	II-4- المساعدة على اتخاذ القرارات.
35	المطلب الثالث: محاسبة التكاليف التقليدية.

35	I- طريقة التكاليف الكلية.
38	II- طريقة التكاليف المتغيرة.
42	III- طريقة التكاليف المباشرة.
45	IV- طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة .
48	V- التكاليف المعيارية.
52	المبحث الثاني: التوجه نحو إدارة التكلفة.
52	المطلب الأول: أسباب عدم ملائمة محاسبة التكاليف التقليدية.
52	I- المنافسة العالمية.
53	II- قصر دورة حياة المنتجات.
53	III- درجة التنوع و التعقد في المنتجات.
54	IV- التطور في تكنولوجيا المعلومات.
54	V- أنظمة التصنيع عالية التقنية.
55	VI- تغير هيكل التكاليف.
55	VII- التركيز على العملاء.
56	VIII- عدم دقة بيانات التكلفة.
58	المطلب الثاني: مفهوم إدارة التكلفة الحديثة.
59	المطلب الثالث: أهداف إدارة التكلفة الحديثة.
61	المبحث الثالث: التطورات المستجدة لإدارة التكلفة.
61	المطلب الأول: البعد الاستراتيجي لإدارة التكلفة.
63	المطلب الثاني : أهم أساليب إدارة التكلفة الحديثة
63	I- تكاليف دورة حياة المنتج.
69	II- التكاليف المستهدفة.
72	III- هندسة القيمة.
75	IV- التحسين المستمر.
78	V- إدارة الجودة الشاملة.

83	VI - الإنتاج في الوقت المحدد.
86	VII - بطاقة الأداء المتوازن.
90	VIII - التكاليف، الموازنة والإدارة على أساس الأنشطة.
95	IX - المقارنة المرجعية
97	المطلب الثالث: التكامل بين أساليب إدارة التكلفة الحديثة.
106	خاتمة.
107	الفصل الثاني: نظام ABC الركائز الأساسية والأبعاد التفسيرية.
108	تمهيد.
110	المبحث الأول: الإطار المرجعي لظهور نظام ABC.
110	المطلب الأول: ظهور نظام ABC.
111	المطلب الثاني: انتشار نظام ABC.
113	المطلب الثالث: المبادئ العامة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.
114	I - مفهوم نظام ABC .
116	II - المفاهيم الأساسية لنظام ABC.
124	المبحث الثاني: منهجية تطوير نظام ABC.
124	المطلب الأول: أهمية نظام ABC في التسيير.
124	I - الرقابة على التكاليف.
126	II - التخطيط .
128	III - اتخاذ القرارات.
129	IV - تقييم الأداء.
133	المطلب الثاني: تصميم نظام ABC
133	I - خطوات تطبيق نظام ABC.
133	I-1 - تحديد الأنشطة.
134	I-2 - تحديد تكلفة الأنشطة.
135	I-3 - اختيار موجهات التكلفة.

135	4-I- جميع الأنشطة.
136	5-I- حساب تكلفة أهداف التكلفة.
137	II- الظروف الداعمة لتطبيق نظام ABC .
139	المطلب الثالث : تقييم نظام ABC.
139	I- مزايا نظام ABC .
141	II- حدود نظام ABC.
142	III- معوقات تطبيق ABC .
144	المبحث الثالث: نظام ABC رؤية تسييرية جديدة.
144	المطلب الأول: الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة (ABM/B)
144	I- الإدارة على أساس الأنشطة ABM.
148	II - الموازنة على أساس الأنشطة ABB.
151	المطلب الثاني: نظام ABC وإدارة الجودة الشاملة.
152	I- مدخل لإدارة الجودة الشاملة.
155	II- نظام ABC ودعم إدارة الجودة الشاملة.
156	المطلب الثالث: مساهمة نظام ABC في بناء المزايا التنافسية.
156	I- مفهوم الميزة التنافسية.
157	II- مصادر الميزة التنافسية.
157	II- 1- الابتكار.
157	II- 2- المعرفة.
158	II- 3- الوقت.
158	II- 4- الجودة.
158	II- 5- التكلفة.
158	III- استراتيجيات تحقيق المزايا التنافسية.
159	III- 1- إستراتيجية قيادة التكلفة.
159	III- 2- إستراتيجية التميز.

160	III-3- إستراتيجية التركيز
161	IV- تحليل سلسلة القيمة.
161	IV-1- خطوات تحليل سلسلة القيمة.
162	IV-2- أهمية تحليل سلسلة القيمة.
163	V- نظام ABC و بناء المزايا التنافسية.
167	خاتمة
168	الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمقومات و معوقات تطبيق نظام ABC
169	تمهيد
170	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة.
170	المطلب الأول: تقديم الدراسة.
171	المطلب الثاني: منهجية الدراسة.
172	المطلب الثالث: طرق جمع المعلومات.
174	المبحث الثاني : مجتمع و أداة الدراسة.
174	المطلب الأول: مجتمع الدراسة
174	المطلب الثاني : أداة الدراسة .
179	المطلب الثالث: التحقق من الأداة.
181	المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها.
181	المطلب الأول: الدراسة الوصفية للعينة
193	المطلب الثاني: اختبار اعتدالية التوزيع
194	المطلب الثالث: تحليل فقرات محاور الدراسة و اختبار فرضياتها
234	خاتمة
236	الخاتمة العامة
245	قائمة المراجع
262	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01 – I	تصنيف الأعباء وفق طريقة التكاليف المتغيرة	40
02-III	مقياس الإجابات	177
03-III	الاستبيانات الموزعة و المستردة	178
04-III	معاملات الثبات لمجالي أداة الدراسة	180
05-III	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	181
06-III	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	183
07-III	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	184
08-III	توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة.	186
09-III	توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات التكوينية.	187
10-III	توزيع مؤسسات الدراسة حسب مدة ممارسة النشاط.	188
11-III	توزيع مؤسسات الدراسة حسب عدد الموظفين.	190
12-III	توزيع مؤسسات الدراسة حسب عدد المنتجات.	191
13-III	اختبار التوزيع الطبيعي	193
14-III	المتوسط المرجح المستوى	196
15-III	تحليل فقرات المحور الأول.	197
16-III	تحليل فقرات المحور الثاني	199
17-III	تحليل فقرات المحور الثالث	201
18-III	تحليل فقرات المحور الرابع	203
19-III	تحليل فقرات المحور الخامس	205
20-III	تحليل فقرات المحور السادس	207
21-III	تحليل المحاور الفرعية للفرضية الأولى.	209

211	تحليل فقرات المحور السابع	22-III
213	اختبار Kruskal –Wallis (المؤهل العلمي- معوقات تطبيق ABC)	23-III
214	اختبار Kruskal –Wallis (التخصص العلمي- معوقات تطبيق ABC)	24-III
215	اختبار Kruskal –Wallis (المسمى الوظيفي- معوقات تطبيق ABC)	25-III
216	اختبار Kruskal –Wallis (عدد سنوات الخبرة - معوقات تطبيق ABC)	26-III
217	اختبار Kruskal –Wallis (عدد الدورات التكوينية - معوقات تطبيق ABC)	27-III
218	اختبار Kruskal –Wallis (مدة ممارسة المشاط - معوقات تطبيق ABC)	28-III
219	اختبار Kruskal –Wallis (إجمالي عدد الموظفين - معوقات تطبيق ABC)	29-III
220	اختبار Kruskal –Wallis (عدد المنتوجات - معوقات تطبيق ABC)	30-III
227	تحليل النموذج الأول	31-III
228	تحليل النموذج الثاني	32-III
229	تحليل النموذج الثالث	33-III
230	تحليل النموذج الرابع	34-III
231	تحليل النموذج الخامس	35-III
231	تحليل النموذج السادس	36-III

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01 -I	منحنى التكاليف الثابتة الإجمالية.	20
02 -I	منحنى التكاليف المتغيرة الإجمالية.	21
03 -I	مدخلات نظام محاسبة التكاليف ومخرجاته.	28
04 -I	اتخاذ القرارات على أساس التكاليف	33
05 -I	تخصيص الأعباء وفق طريقة التكاليف الكلية	36
06 -I	سعر التكلفة و فق طريقة التكاليف الكلية	37
07 -I	تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة.	41
08 -I	مبدأ طريقة التكاليف المباشرة	43
09 -I	تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف المباشرة .	44
10 -I	استخدام المعايير في الرقابة.	50
11 -I	مراحل دورة حياة المنتج.	64
12 -I	تطور رقم الأعمال، التكاليف، الأرباح، خلال مراحل دورة حياة المنتج.	66
13 -I	مختلف التكاليف خلال مراحل دورة حياة المنتج	68
14 -I	المستويات الأساسية للتكلفة المستهدفة	71
15 -I	العناصر الأساسية لمفهوم إدارة الجودة الشاملة	81
16 -I	أهداف إدارة الجودة الشاملة	82
17 -I	محاور بطاقة الأداء المتوازن	88
18 -I	تخصيص التكاليف وفق نظام ABC	91
19 -I	إدارة الجودة الشاملة في خدمة إدارة التكلفة	100
20 -I	التكامل بين تقنيات إدارة التكلفة	104
21 -II	مبدأ نظام ABC.	115

116	المفاهيم الأساسية لنظام ABC.	22 -II
118	وصف النشاط.	23 -II
119	المستويات الثلاثة للتحليل.	24 -II
122	علاقة السبب/ النتيجة في نظام ABC	25 -II
123	من الموارد إلى الأنشطة إلى المنتجات.	26 -II
127	نموذج Porter لسلسلة القيمة.	27 -II
131	أهمية نظام ABC	28 -II
133	حساب التكاليف على أساس الأنشطة	29 -II
137	مراحل تحديد التكاليف على أساس الأنشطة	30 -II
147	التكامل بين نظام ABM ونظام ABC.	31 -II
149	مسار الموازنة على أساس الأنشطة	32 -II
150	الموازنة على أساس الأنشطة ABB	33 -II
165	أهمية ABC في بناء المزايا التنافسية	34 -II
172	متغيرات الدراسة.	35-III
182	المؤهل العلمي للمبحوثين	36-III
183	التخصص العلمي للمبحوثين.	37-III
185	المسمى الوظيفي للمبحوثين.	38-III
186	عدد سنوات الخبرة للمبحوثين.	39-III
187	عدد الدورات التكوينية للمبحوثين.	40-III
189	مدة ممارسة النشاط.	41-III
190	إجمالي عدد الموظفين.	42-III
192	عدد المنتجات التي تنتجها المؤسسة .	43-III

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصارات	الدلالة
ABC	Activity- based costing
ABM	Activity-based management
ABB	Activity-based budgeting
TC	Target Costing
TQM	Total Quality Management
BSC	Balanced scorecard
JIT	Just In Time

قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الاستبيان باللغة العربية.
02	الاستبيان باللغة الفرنسية.
03	قائمة المحكمين للاستبيان.
04	المؤسسات التي قامت بملأ الاستبيان.

المقدمة

العامّة

المقدمة العامة

لقد عرفت آليات مراقبة التسيير تطورا واكب تغير بيئة عمل المؤسسات الاقتصادية، هذا التغير الذي جاء نتيجة لما عرفته البشرية من تطورات وانعكاساتها على الاقتصاد، فظهرت أولا المؤسسات الحرفية الصغيرة، ومع انتشار المبادلات التجارية وازدياد الطلب جاءت الثورة الصناعية ممهدة لنمط اقتصادي جديد قائم على التبادلات الحرة.

تميزت الفترة ما قبل ظهور الثورة الصناعية من القرن الثامن عشر، بالركود والاكتفاء بالفلاحة، حيث اعتبرت زراعة الأرض و تربية المواشي من أهم النشاطات حينها، ولقد استعملت بعض الأدوات البسيطة، حيث كانت المنتجات اليدوية تُصنع وفق طلبات معينة، تتم مبادلاتها في الغالب بالمقايضة، كانت تنتجها كبار العائلات، و حتى هذا الوقت لم تكن تعرف التجارة بعد.

ازداد الطلب على مختلف المنتجات الحرفية اليدوية من ملابس وأدوات الإنتاج، لتتكون ورشات يتجمع فيها أصحاب الحرف المتشابهة من أجل الإنتاج، ليتطور هذا النظام ويعرف بنظام الوحدات الحرفية، إلا أن التغيرات التي سبقت الثورة الصناعية، أدت إلى هز استقرار هذا النظام، لكنه لم يختفي نهائيا إلا بعد الثورة الصناعية، ليظهر اتجاه جديد عام نحو التطور، فكانت البوادر الأولى الممهدة لظهور المؤسسات بمفهومها المبسط.

لقد كانت بداية نظام الإنتاج الحرفي المنزلي ببريطانيا، في مجال صناعة الصوف منذ القرن الثالث عشر لينتشر بقوة و ليشمل عدة مجالات أخرى بين منتصف القرن 15، ومنتصف القرن 18.

أدى تراكم التغيرات التي شهدتها طرق الإنتاج السابقة، انتقالا من المنتجات اليدوية البسيطة، إلى نظام الوحدات الحرفية، فظهور المصانع في شكلها الأولي و تكونت من أدوات بدائية يشتغل عليها العمال بأيديهم، وتخضع إلي تنظيم يختلف عن الوحدات الحرفية

السابقة حيث أصبح صاحب المصنع هو الذي يتحكم في عملية الإنتاج و التمويل و التوزيع، إذ كان هو صاحب السلطة.

يعود ظهور المؤسسات الصناعية مع بداية القرن 18 في أوروبا إلى ظهور الثورة الصناعية وما صاحبها من اكتشافات علمية وتطور في وسائل الإنتاج، واتساع الأسواق، بالإضافة إلى الدور الهام الذي لعبه الجهاز المصرفي في التطور الاقتصادي، و ظهرت أول هذه المؤسسات على شكل ورشات، أما المصانع الأكثر تطورا فقد ظهرت في إنجلترا في مجال صناعة النسيج، وامتاز هذا النوع من المؤسسات باعتماده على وسائل عمل آلية، بدلا من وسائل العمل اليدوية.

وكل هذه العوامل عملت مجتمعة في عملية دفع المؤسسة الاقتصادية وانتشارها، وكانت للحرب العالمية الأولى دورا مهما فيما يتعلق بالتطور الصناعي والصناعة الحربية وكذا تنظيم المؤسسات الاقتصادية. ونفس القول عن الحرب العالمية الثانية.

أدت التطورات العلمية والتكنولوجية إلى تغير جذري في أنماط الإنتاج و التوزيع فنشأت المؤسسات الحديثة على شكل مؤسسات آلية، لتصبح على الشكل الذي هي عليه الآن، حيث أن هذا التطور للمؤسسات منذ ظهورها والتغير في بيئة عملها و محيطها الداخلي والخارجي صاحبه تطور لآليات مراقبة التسيير تبعا للحاجة الإدارية.

لقد كان ظهور مراقبة التسيير أساسا مرتبط بالمرحلة الصناعية في أواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، حيث أن أولى المبادئ وطرق مراقبة التسيير ظهرت بين 1850 و1910 في الولايات المتحدة الأمريكية وأوربا، وكان تطبيقها تدريجيا حسب احتياجات المؤسسات، إذ بدأت مع أوائل الدراسات لـ TAYLOR سنة 1905 حول مراقبة الإنتاجية، وبحوث Gantt سنة 1915 حول التكاليف المتعلقة بالهيكل، ودراسات SAINT Gabain الخاصة بالتقسيم الهيكلي، حتى هذه الفترة كانت مراقبة التسيير ترتبط أساسا بوظيفة الإنتاج لكنها لم تكن قد أخذت هذا الاسم بعد.

إن التطورات الأولى لمراقبة التسيير ظهرت مع التطور الهائل لوحدات الإنتاج وتنوعها، مما أوجب تفويض السلطات والمسؤوليات وتقسيم المهام والقيام بالرقابة على المنفذين، فبعد

الاهتمام بتحليل التكاليف، ظهرت الموازنات التقديرية والفعلية من أجل مراقبة الأداء وقياس الانحرافات.

أعتبر Anthony R.N أول جامعي أمريكي وصف ونظر تطبيق مراقبة التسيير، والتي بدأ تنفيذها أول مرة في أوائل العشرينات من القرن الماضي في مؤسسة General Motors وتمت مزاولتها فيما بعد في العديد من المؤسسات الأمريكية والأوروبية والدولية ما بين 1920 و 1960.

كما يجب التنويه بالدور الكبير للحرب العالمية الثانية التي ساعدت على تطوير أدوات حسابية كالبرمجة الخطية، ومع تطور المنتجات والخدمات بدأ المسيرون يبحثون في مجال المساعدة على اتخاذ القرار من خلال مراقبة التسيير.

حتى بداية سبعينات القرن الماضي كانت كبرى المؤسسات الفرنسية تتبنى نظاما لمراقبة التسيير شبيه بنموذج المؤسسات الأمريكية، والذي يقوم على عملية التخطيط، تسيير الموازنات، مراقبة الموازنات وهذا على المدى البعيد والمتوسط، بالاعتماد على تنظيم هيكل مقسم عموديا إلى مراكز مسؤولية ونظام للقيادة من خلال علاقة الأهداف / الوسائل (أي إمكانية الحصول على معلومات حول النتائج تسمح بتعديل العمليات).

فمنذ بداية القرن العشرين، صممت مراقبة التسيير في إطار تسيير تايلوري، يرتكز على الاستقرار الزمني، البحث عن تخفيض التكاليف على اعتبار أن تكاليف الإنتاج تشكل القسم الأكبر لإجمالي التكاليف، حيث شكلت مراقبة التسيير نموذجا لقياس ومراقبة الإنتاجية الصناعية وبالأخص إنتاجية العمل المباشر.

عرفت بداية السبعينات من القرن الماضي اضطرابات داخلية وخارجية أثرت على المؤسسات، نتيجة تواصل التغيرات الاقتصادية من حدة في المنافسة، التطورات التكنولوجية المتسارعة، تنوع المنتجات، كان لابد على المؤسسات سرعة التأقلم مع المحيط المتقلب، من خلال امتلاك المعلومات الدقيقة لوضع القرارات السريعة والفعالة .

ظهرت مفاهيم جديدة في التسيير: كإدارة القيمة، إدارة التغيير، إدارة الكفاءات، مما استوجب ضرورة إعادة النظر في نموذج مراقبة التسيير فيما يتعلق بأهدافه، آلياته، واستعمالاته.

حيث تم تطوير أدوات وتقنيات لمواكبة هذه التحديات، إذ شهدت هذه الفترة انتشار العديد من الأدوات منها: مراقبة الجودة الشاملة Total quality control TQC - حساب التكاليف على أساس الأنشطة Activity based costing ABC - بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard، حيث بدأ الاهتمام بمتابعة الأداء وقيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها.

إشكالية الدراسة:

كلما تزايد نمو المؤسسات الاقتصادية، وتوسع نطاق نشاطها ليشمل مجموعة منتجات أكثر تنوعاً، وكلما اعتمد إنتاجها على التكنولوجيا المتطورة وازدادت أنشطتها الداعمة، كلما عقد ذلك من المهمة الإدارية، مما يستوجب الاعتماد على آليات لمراقبة التسيير، و تحديدا أنظمة محاسبية تُمكن من التحديد الدقيق للتكاليف، مراقبتها، وإمكانية التحكم بها. يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أحد أهم وأحدث أنظمة التكاليف، طُوِر هذا النظام في ثمانينيات القرن الماضي، من أجل مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة عمل المؤسسات، وسد ثغرات الأنظمة المحاسبية التقليدية، وذلك من خلال تقديم قياس أكثر دقة للتكاليف، وبالخصوص في المؤسسات التي تشكل فيها الأعباء غير المباشرة نسبة مهمة من إجمالي التكاليف، نتيجة تعقد عملياتها الإنتاجية و تنوع منتجاتها وأنشطتها.

إن تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ليس مهما بالنسبة لكل المؤسسات، إذ أن استخدام هذا النظام نظريا يستوجب توافر مقومات أساسية تفرض تطبيقه، و تجعل من النظام يحقق المنفعة الفعلية من استخدامه، و تحقق التوازن بين تكلفة تبني النظام والمنافع المحققة منه، حيث متى توفرت هذه المقومات يصبح اعتماد النظام ضرورة لا اختياراً.

يتطلب تطبيق نظام ABC اقتناعاً من الإدارة العليا للمؤسسة بمدى أهمية هذا النظام في عملية التسيير ككل، إلى جانب توافر بعض العناصر التي تشكل متطلبات أساسية لاعتماد النظام والتي تشمل الظروف الملمة بنشاط المؤسسة من تعدد المنتجات و تنوعها من حيث الكم و النوع، تعقد العمليات الإنتاجية و الاعتماد أكثر على الآلات و التكنولوجيا المتطورة، ازدياد الأنشطة الداعمة إلى جانب الأنشطة الأساسية، بالإضافة إلى ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة، و حدة المنافسة، إلا انه ورغم توافر المقومات الأساسية التي

تفرض تطبيق نظام ABC إلا أن المؤسسات الاقتصادية قد تواجه صعوبات تعرقل تطبيق هذا النظام في الواقع.

من خلال هذا تتبلور إشكالية هذه الدراسة ضمن السؤال التالي :

هل تستوجب ظروف عمل المؤسسات الصناعية بولاية سيدي بلعباس اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC؟

و للإجابة على التساؤل الجوهرى للدراسة نستعين ببعض الأسئلة الفرعية:

1- ماهي الأبعاد النظرية لنظام ABC ؟ وما أهميته في تسيير المؤسسات الاقتصادية؟

2- هل تتوفر المؤسسات الصناعية محل الدراسة على المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام ABC؟

3- ما هي أهم الصعوبات التي تحول عمليا دون تطبيق نظام ABC؟

فرضيات الدراسة:

كإجابة مبدئية على التساؤلات المطرحة ، نقترح فرضيتي البحث الرئيسيتين التاليتين:

الفرضية الأولى:

يمكن أن تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لتبني نظام ABC بالمؤسسات الصناعية بولاية سيدي بلعباس.

ومن اجل اختبار صحة هذه الفرضية من عدمها ميدانيا، يتم تجزئتها إلى الفرضيات الفرعية التالية :

1- اقتناع الإدارة العليا للمؤسسات الاقتصادية الصناعية بولاية سيدي بلعباس بمدى أهمية نظام ABC و دعمها تطبيقه.

2- تتنوع منتجات المؤسسات من حيث النوع و الحجم و طبيعة إنتاجها يتطلب تطبيق نظام ABC.

3- تتوفر المؤسسات على أنظمة المعلومات اللازمة لتوفير البيانات الضرورية الداعمة لتطبيق نظام ABC.

4- تعقد العمليات الإنتاجية للمؤسسات يؤدي إلى ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة وازدياد الأنشطة الداعمة مما يستوجب تطبيق نظام ABC.

5- توفر المؤسسات الكفاءات المهنية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق نظام ABC.

6- اشتداد حدة المنافسة المحلية والدولية للمؤسسات، تدعم تبني نظام ABC.

الفرضية الثانية:

رغم توفر الظروف الداعمة لتطبيق نظام ABC في المؤسسات الصناعية بولاية سيدي بلعباس إلا أنه قد توجد صعوبات تعيق تطبيق هذا النظام عمليا.

مبررات اختيار موضوع الدراسة:

إن اختيار دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالخصوص في المؤسسات الصناعية بولاية سيدي بلعباس لم يكن محل صدفة لكن كان نتيجة دوافع أهمها:

- الرغبة في البحث أكثر في مجال أنظمة التكاليف المتطورة، وقد كان هذا الموضوع فرصة لإثراء المعلومات المحصل عليها مسبقا.

- التعمق أكثر في البحث بخصوص نظام ABC و التعرف على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية .

- تحليل أهم المقومات اللازمة لتطبيق نظام ABC في المؤسسات الاقتصادية بالولاية محل الدراسة.

- التعرف على المعوقات التي تحول في الواقع دون تطبيق نظام ABC .

- نادرا ما يسلط الضوء على الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير وواقعها في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، ولعل هذا البحث يشكل مساهمة متواضعة في هذا السياق.

- قلة الدراسات التي تناولت مقومات وصعوبات تطبيق نظام ABC في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر.

- التقلبات الحاصلة في بيئة عمل المؤسسات، والتي تدفع إلى معالجة مواضيع تواكب هذه التطورات وتبرز أهميتها في مواجهة تقلبات المحيط الخارجي.

- محاولة تقديم بحث يمكن أن يثري المكتبة العلمية في مجال أنظمة التكاليف الحديثة وواقعها بالمؤسسات الاقتصادية بالولاية، ويكون منطلق بحث لدراسات جديدة.

أهمية الدراسة و أهدافها:

تبرز أهمية هذه الدراسة من أهمية أنظمة التكاليف أساسا، ومن مكانتها في تقديم معلومات مهمة في تسيير المؤسسات، وكذا من أهمية نظام ABC كأحد أهم أنظمة التكاليف الحديثة.

تكمن أهمية هذه الدراسة في تقييم إمكانية تطبيق نظام ABC في المؤسسات الصناعية بولاية سيدي بلعباس، مع إبراز أهم الصعوبات التي قد تعيق تحقيق ذلك، حيث نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق أهداف أهمها:

- إبراز التطورات التي شهدتها محاسبة التكاليف، استجابة للتحويلات الاقتصادية المتلاحقة.
- دراسة الإطار النظري لنظام ABC من خلال التعرض لأبرز أسباب ظهور النظام وأهم المفاهيم المتعلقة به.
- بيان أهمية نظام ABC كأحد أهم أنظمة التكاليف الحديثة.
- اكتشاف الفرص المتوفرة لتطبيق نظام ABC في المؤسسات الاقتصادية بولاية سيدي بلعباس، و ما إذا كانت هناك معوقات تحول دون تطبيق هذا النظام في الواقع.
- إعطاء لمحة عن واقع المؤسسات الاقتصادية و مدى إمكانية تطبيقها لأنظمة التكاليف الحديثة.

حدود الدراسة:

لهذه الدراسة حدود زمنية و حدود مكانية، أما الحدود الزمنية للدراسة الميدانية فامتدت فترتها من شهر ديسمبر 2015 إلى شهر مارس 2016.

أما الحدود المكانية فترتبط هذه الدراسة على وجه التحديد بواقع المؤسسات الاقتصادية الصناعية بولاية سيدي بلعباس ومدى توفرها على المقومات الأساسية اللازمة لتبني تطبيق نظام ABC وما إذا كانت هناك عوائق تحد من تطبيقه، تم التركيز على المؤسسات الصناعية على وجه التحديد نظرا لحاجة هذه الأخيرة أكثر من مؤسسات القطاعات الأخرى إلى تبني نظام ABC.

الدراسات السابقة:

1- "نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء – دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري"- بن سعيد أمين- ديسمبر 2010- مذكرة ماجستير في العلوم التجارية- تخصص محاسبة وتدقيق- جامعة الجزائر.

هدفت الدراسة إلى تبيان أهمية أنظمة المعلومات داخل المؤسسات، بالتركيز على المحاسبة كنظام يعمل على توفير المعلومات لاتخاذ القرارات الإستراتيجية وبالأخص محاسبة التكاليف، وتبيين مدى ضعف الأنظمة التقليدية على خدمة المؤسسة، وكذا استعراض أنظمة حديثة للتكاليف كنظام ABC بتوضيح مدى قدرة هذا النظام على توفير معلومات دقيقة، لتكون قاعدة صحيحة للقرارات المتخذة، من خلال دراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية لتهيئة الري، سلطت الدراسة الضوء على مدى توافر متطلبات تطبيق نظام ABC، وخلصت إلى عجز الأنظمة التقليدية للتكاليف على توفير معلومات تساعد على اتخاذ القرارات، واعتبار نظام ABC مدخلا متكاملًا للتسيير.

2- "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي- التطبيق ونموذج مقترح للقياس" – عمر محمد هديب- أطروحة دكتورا- قسم المحاسبة- الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالمؤسسات الصناعية الأردنية، ودراسة العلاقة بين تطبيق النظام و الأداء المالي، تم إجراء مسح شامل لكافة المؤسسات الصناعية العاملة بالأردن، وصولاً للمؤسسات التي تطبق نظام ABC ، قام الباحث بتصميم نموذج لقياس و بيان العلاقة بين تطبيق ABC و الأداء المالي للمؤسسات، أسفرت نتائج الدراسة على أن 16 مؤسسة شرعت بتطبيق نظام ABC من أصل 1214 شركة صناعية، كما بينت النتائج عدم وجود علاقة بين تطبيق النظام و ارتفاع مؤشرات التوازن المالي بثلاثة مؤسسات.

3-"La mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises: caractéristiques et facteurs d'adoption et de succès" Ahmed Fathallah rahmouni- septembre 2008- thèse de doctorat en sciences de gestion- université du sud Toulon var .

تبلورت إشكالية هذه الدراسة من المفارقة بين مزايا تطبيق نظام ABC مقارنة بالأنظمة التقليدية لاحتساب التكاليف و بين الانتشار البطيء لهذا النظام كأداة مهمة لمراقبة التسيير، حاولت الدراسة تقديم إجابات عن هذه المفارقة من خلال تناول جانبيين أساسيين لانتشار نظام ABC : اختيار اعتماد النظام و النجاح في تنفيذه، يدرس الجانب الأول العوامل الرئيسية وراء اعتماد النظام، والجانب الثاني يتعلق بالنجاح الكلي في تطبيق النظام، من خلال التحقق من محددات النجاح في تطبيق نظام ABC، و خلصت نتائج الدراسة إلى أن أهداف نظام التكاليف في حد ذاته، وكذا احتمال الخلل في تحديد التكاليف تشكل محددات أساسية لاختيار اعتماد نظام ABC و يبقى تدريب الموظفين عاملا أساسيا لنجاح التنفيذ و الاستخدام السليم.

4-"Influence de la taille, la stratégie et la structure organisationnelle sur l'adoption de la comptabilité par activités au Maroc" Azzouz el hamma – La revue gestion et organisation n°05- 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أثر الحجم، الإستراتيجية، و الهيكل التنظيمي على اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة، من خلال دراسة تجريبية أجريت على 62 مؤسسة في المغرب، خلصت الدراسة إلى أن 12.9% من مؤسسات العينة تعتمد نظام ABC وأغلبها من المؤسسات كبيرة الحجم 78.5% ، بالإضافة إلى أن اعتماد النظام منتشر أكثر بين المؤسسات الصناعية مقارنة بمؤسسات القطاعات الأخرى.

5-"La comptabilité par activités et la gestion des activités: comparaison entre Le Canada et La France" –Pierre Laurent Bescos et al-revue comptabilité, contrôle audit- 2002/3- Tome 8.

تناولت الدراسة المحاسبة على أساس الأنشطة و الإدارة على أساس الأنشطة كأحد أهم ابتكارات محاسبة التسيير خلال العشرين سنة الأخيرة من القرن العشرين، هدفت الدراسة إلى معرفة المتغيرات التي تؤدي إلى الاختلاف في انتشار هذه الابتكارات من بلد لآخر، بالتركيز على كندا و فرنسا، و باستخدام الاستبيان كأداة لجمع المعلومات، بينت النتائج تقارب معدل انتشار نظام ABC بين الدولتين في حدود 20% ، إن اعتماد النظام مرتبط بتكلفة تطبيقه، وبعض المشاكل التقنية مثل توافر المعلومات اللازمة، بالإضافة إلى مشكل العوائق الثقافية بفرنسا، في حين تستخدم المؤسسات الفرنسية هذا النظام من أجل اتخاذ القرارات الإستراتيجية، أو العملياتية، و من أجل تحديد أسعار المنتجات أو الخدمات، فيما تفضل المؤسسات الكندية استخدام النظام لأغراض تنظيمية مثل إدارة العمال، تقليص عدد الأقسام. إن الخبرة السابقة للمؤسسات الفرنسية في مجال أنظمة التكاليف الكلية المتطورة يفسر دون شك الانتشار الملحوظ لهذا النظام مقارنة بكندا، حيث بلغ مرحلة النمو في هذه الأخيرة، بينما بلغ انتشار النظام مرحلة النضج في فرنسا.

6- " Les mécanismes de diffusion, d'adoption et de rejet de la méthode ABC dans l'environnement tunisien " MOALLA Hanen - Communication au 28ème Congrès International de l'AFC- 23, 24 et 25 mai 2007.

هدفت هذه الدراسة للبحث في آليات انتشار، و اعتماد و كذا رفض نظام التكاليف على أساس الأنشطة، في البيئة التونسية، من خلال مسح ل 80 مؤسسة، و مقابلات مع 16 مسؤولاً ل 14 مؤسسة.

أظهرت نتائج الدراسة أهمية قنوات الاتصال مع الآخرين في نشر مبادئ نظام ABC، ساهمت هذه الدراسة في شرح آليات انتشار أو اعتماد أو رفض نظام ABC من خلال تحليل مختلف العوامل خلافا لأغلب الدراسات التي حاولت إيجاد تفسير للعلاقة بين العوامل الضرفية، و تبني النظام، فمن بين 19 مؤسسة تعتمد نظام ABC، هناك 05 مؤسسات تعتمد

النظام بالنسبة لجزء من أنشطة المؤسسة، و 05 مؤسسات أخرى شمل تطبيق النظام بها كل الأنشطة الخاصة بالمؤسسة.

7- "The effect of organizational life cycle stage on the use of activity based costing"- juha-Pekka Kallunki- Hanna Silvola-Department of accounting and finance-University of Oulu-Finland- management accounting research 19(2008). هدفت هذه الدراسة إلى التحقق فيما إذا كان تطبيق نظام ABC له علاقة بمرحلة دورة حياة المؤسسة، تم جمع البيانات من خلال استبيان وزع على 500 مؤسسة مختلفة الأحجام وقطاعات النشاط، مع نسبة استجابة بلغت % 21 (105 مؤسسة) وهذا من اجل دراسة أثر مرحلة دورة حياة المؤسسة على تطبيق نظام ABC.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن الخصائص النظرية للمؤسسات خلال مراحل حياتها المختلفة تؤثر على استخدام أنظمة محاسبة التكاليف المتقدمة، وهذا باختلاف مراحل دورة حياة المؤسسة، حيث أثبت أن استخدام نظام ABC منتشر وبشكل ملحوظ بين المؤسسات في مرحلة النضج مما هو عليه بين المؤسسات في مرحلة النمو، بالإضافة إلى أن مرحلة دورة حياة المؤسسة لها دلالة أكبر على استخدام نظام ABC، مقارنة بحجم المؤسسة أو عمرها.

منهج الدراسة:

لتحليل إشكالية الدراسة و للإجابة على التساؤلات المطرحة، وللإحاطة بمختلف جوانب الموضوع و أبعاده، ولاختبار فرضياته، سوف نقوم بالدراسة والتحليل معتمدين على المنهج الوصفي باعتباره الملائم لتقرير الحقائق و عرض الجوانب النظرية للموضوع مع إخضاعه للدراسة الدقيقة وتحليل أبعاده، هذا في ما يخص الجانب النظري للدراسة. كما اعتمدنا في الجانب التطبيقي على منهج دراسة الحالة من اجل التركيز على الجوانب العملية، وذلك باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، من اجل التحليل الإحصائي.

تم التركيز في جمع المعلومات في الجانبين النظري و التطبيقي على البحث المكتبي، البحث على شبكة الانترنت، من خلال الاستعانة بجميع المراجع ذات الصلة بموضوع الدراسة من كتب و مقالات و دراسات سابقة تطرقت لبعض جوانب موضوع الدراسة، بالإضافة إلى المقابلة الشخصية مع الأطراف المعنية بملأ استمارة الاستبيان و الحرص على شرح مضمونها.

ومحاولة للإجابة على التساؤلات المطروحة، و سعياً نحو تأكيد صحة الفرضيات من عدمها، تمت صياغة موضوع الدراسة في ثلاثة فصول :

الفصل الأول: أساسيات إدارة التكلفة الحديثة.

تم التطرق في هذا الفصل إلى محاسبة التكاليف، من خلال عرض جميع المفاهيم المتعلقة بها، مفهومها، وأهميتها في عملية التسيير ككل، استعراض أهم طرق محاسبة التكاليف التقليدية، تحليل أهم الأسباب التي أدت إلى عدم ملائمة الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، التعرض لمفهوم إدارة التكلفة، أهدافها، و أهم مستجدات إدارة التكلفة الحديثة، من خلال التطرق لأكثر أدوات إدارة التكلفة الحديثة أهمية، وتحليل مدى التكامل بين مختلف هذه الآليات.

الفصل الثاني: نظام ABC: الركائز الأساسية والأبعاد التسييرية.

تطرقنا في هذا الفصل للإطار المرجعي لظهور نظام ABC وانتشاره وكذا عرض المبادئ العامة للنظام، تحديد الأبعاد التسييرية للنظام من خلال تحليل أهميته في الرقابة على التكاليف، في عملية التخطيط ، في تقييم الأداء و في اتخاذ القرار، استعراض تصميم هذا النظام : خطوات تطبيقه، الظروف الداعمة لتطبيقه و كذا تقييم هذا النظام، ربط نظام ABC بأهم المفاهيم الإدارية الحديثة (الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة، إدارة الجودة الشاملة، و الميزة التنافسية).

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمقومات ومعوقات تطبيق نظام ABC.

من خلال هذا الفصل حاولنا الإجابة على إشكالية الدراسة، وذلك بإجراء دراسة حالة ميدانية شملت جميع المؤسسات الصناعية بمقر ولاية سيدي بلعباس، تم اعتماد استمارة الاستبيان كأداة لجمع المعلومات، حيث تم توزيع استبيانات بالعدد الاجمالي للمؤسسات

الصناعية محل الدراسة، لتشمل الدراسة تحديدا الهيئات المالية و المحاسبية بهذه المؤسسات. تطرقنا في هذا الفصل إلى الإجراءات المنهجية للدراسة، عرض مجتمع و أداة الدراسة، بالإضافة إلى تحليل بيانات الدراسة و اختبار فرضياتها.

الفصل الأول:

أساسيات إدارة

التكلفة الحديثة

تمهيد:

تهدف محاسبة التكاليف أساسا إلى تزويد الإدارة بمعلومات عن تكاليف المنتجات ومكوناتها، و ذلك من اجل القيام بالرقابة و تقييم الأداء واتخاذ القرار، لكن ومع تطور البيئة الصناعية للمؤسسات، خضع مجال محاسبة التكاليف إلى تطورات جذرية صاحبت تطور المؤسسات الاقتصادية ، فأصبح مجالها لا يقتصر على تحديد تكلفة الإنتاج فقط، و إنما امتدت لتشمل العديد من الأساليب اللازمة لأغراض التخطيط و الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية سواء في مجال الإنتاج أو التسويق أو غيرها.

تبرز أهمية أنظمة التكاليف من أهمية التكلفة كعنصر أساسي في عملية التسيير، وانطلاقا من مدى أهميتها و يجب تحديدها بدقة، رقابتها، و العمل على تتبعها و التحكم بها. فبينما طورت الطرق التقليدية لاحتساب التكاليف من اجل حساب تكلفة المنتجات أو الخدمات، أخذت أنظمة التكاليف تأخذ منحى استراتيجيا، بالبحث عن أنظمة تسمح بإدارة التكلفة لا باحتسابها فقط، فظهر حديثا مفهوم إدارة التكلفة، كانعكاس للتغيرات الحاصلة في بيئة المؤسسات على أسلوب إدارتها و على إدارة التكلفة بالتحديد، حيث أصبحت محاسبة التكاليف التقليدية لا تلبى كل الاحتياجات الإدارية من المعلومات، إذ استجابت للتغيرات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديثة بتوظيف العديد من الأساليب المطورة كمستجدات لإدارة التكلفة .

طورت العديد من الأساليب أبرزها: تكاليف دورة حياة المنتج، التكاليف المستهدفة، هندسة القيمة، التحسين المستمر، إدارة الجودة الشاملة، الإنتاج في الوقت المحدد، بطاقة الأداء المتوازن، التكاليف، الموازنة والإدارة على أساس الأنشطة، المقارنة المرجعية ، وغيرها من الأساليب التي تشكل منهج متكامل ينطلق من تلبية حاجات المستهلكين، ودعم الميزة التنافسية للمؤسسة، بالتركيز على الجودة و تخفيض التكاليف.

نستعرض في هذا الفصل أهم الجوانب النظرية المتعلقة بمفهوم إدارة التكلفة، بعد عرض الأبعاد النظرية المرتبطة بالتكلفة، و محاسبة التكاليف، ثم التطرق لأهم المستجدات الحاصلة في إدارة التكاليف من خلال عرض أبرز أساليبها، و مدى التكامل فيما بينها.

المبحث الأول : مدخل لمحاسبة التكاليف.

لا يمكن لأي مؤسسة صناعية كانت أو تجارية، أو خدمية أن تضمن بقاءها في ظل البيئة غير المستقرة حالياً، و أن تصمد في مواجهة المنافسة الحادة، وأن تستطيع تحقيق ميزة تنافسية تؤمن لها حصتها السوقية، وأن تتمكن من الاستغلال العقلاني لمواردها دون إتباع طرق و أساليب إدارية تحقق كفاءة و فعالية عملية التسيير، ولعل الاهتمام بالتكلفة من أكثر الجوانب أهمية في إدارة المؤسسات، لذا وجب الاعتماد على أنظمة تكاليف توفر القدر المطلوب من المعلومات عن التكاليف، بالحجم المطلوب و في الوقت المناسب، باعتبار أن التحكم في التكاليف من مصادر خلق القيمة و تميز المؤسسات، و قبل التعرض لمفهوم محاسبة التكاليف نستعرض أولاً مفهوم التكلفة وأهم الجوانب المحيطة بها.

المطلب الأول: التكلفة و أهم تصنيفاتها.

يعتبر مصطلح التكلفة من أهم المصطلحات تداولاً، سواء على مستوى المحاسبة أو على المستوى الإداري، فالتكلفة استخدامات مختلفة و من قبل أطراف متعددة، و تعتبر أساساً لاتخاذ قرارات إدارية مهمة.

I- مفهوم التكلفة:

لقد عرّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التكلفة على أنها: سعر تبادل، أو تضحية لضمان المنفعة، و هي تمثل المبلغ الذي يقاس بالنقد المنفق أو أي ممتلكات مدفوعة، أسهم مصدرية، أو خدمات مؤداة أو إنشاء دين مقابل الحصول على سلع أو خدمات.¹

¹ - السيدة محمد علي أحمد " محاسبة التكاليف: دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية" ط 01 - زهران للنشر و التوزيع- عمان- الأردن- 2012- ص 53

عرفت كذلك بأنها تضحية اقتصادية بجزء من موارد المؤسسة، معبر عنه بوحدات نقدية أو مالية، و ذلك من أجل الحصول على منافع و خدمات يؤدي استخدامها إلى تحقيق الأهداف التي قامت من أجلها المؤسسة¹.

أما المصروف فيمثل خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، قابل للتقييم، يقابله إيراد و الذي يعتبر تحصيل حقيقي للنقود. يعبر المصروف عن حجم الموارد المستخدمة خلال فترة محاسبية، هو جزء التكلفة المستنفذ و الذي قابله إيراد هذه الفترة، طبقاً لمبدأ المقابلة². أما الجزء المستنفذ من التكلفة و الذي لا يقابله منفعة يعتبر خسارة، فهي تضحية اقتصادية بجزء من موارد المؤسسة والتي لا يقابلها منفعة أو خدمة، نتيجة لأحداث مفاجئة متوقعة أو لا يمكن توقعها³.

II- أهم تصنيفات التكاليف:

يتم تصنيف التكاليف من عدة زوايا مختلفة، كل تصنيف ينظر إلى التكلفة من أبعاد مغايرة:

II-1- التصنيف الطبيعي:

يهدف تقسيم التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج و التي تنقسم حسب طبيعتها إلى ثلاثة عوامل⁴:

- المواد.
- العمل.
- الخدمات.

تتم مقابلة عامل الإنتاج بعنصر التكلفة المرتبط به فتتشكل التكاليف التالية حسب طبيعتها:

II-1-1- المواد:

تمثل تكاليف المواد تكلفة حيازة المادة الأولية، التي تعتبر جزء من التكاليف الصناعية والتي يمكن تتبعها إلى المنتج¹، بالإضافة إلى المواد غير المباشرة المساعدة على إنتاج المنتج.

¹ - الفضل مؤيد محمد - نور عبد الناصر إبراهيم- الراوي عبد الخالق مطلق " المحاسبة الإدارية" ط 01- المسيرة للنشر و التوزيع - عمان - الأردن- 2007- ص 63.

² - ليستر اي هينجر/ ماتولتس سيرج " المحاسبة الإدارية" ترجمة حجاج أحمد حامد- دار المريخ للنشر - الرياض - المملكة العربية السعودية - 2000- ص 57.

³ - الفضل مؤيد محمد و آخرون " المحاسبة الإدارية" - مرجع سابق - ص 64.

⁴ - السيدية محمد علي أحمد " محاسبة التكاليف: دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية" - مرجع سابق- ص 59.

II-1-2- اليد العاملة:

تشكل تكلفة اليد العاملة جزء مهم من الأعباء لإنتاج المنتج، قد تضم تكلفة يد عاملة مباشرة أو غير مباشرة، لهذا من المهم معرفة توزيع ساعات العمل حسب المنتجات و حسب الوظائف، فتكلفة اليد العاملة المتعلقة مباشرة بوظيفة معينة (شراء، إنتاج، بيع) تحمل إليها مباشرة أما تكاليف اليد العاملة التي ليس لها علاقة مباشرة مع أحد مراحل الاستغلال يتم توزيعها.²

II-1-3- مصاريف أخرى:

يتطلب إنتاج المنتجات بعض الخدمات الضرورية التي تسهل العملية الإنتاجية بالإضافة إلى الخدمات التي تحتاجها الإدارات الأخرى، تكلفة أداء هذه الخدمات تدخل ضمن المصاريف الأخرى.³

II-2- التصنيف الوظيفي:

تصنف عناصر التكاليف من مواد وأجور و خدمات بحسب الوظيفة التي يمارسها مركز التكلفة إلى⁴:

II-2-1- تكاليف الإنتاج:

تضم عناصر التكاليف المرتبطة بممارسة نشاط المؤسسة الصناعي بدءا من الحصول على المواد الأولية إلى أن يصبح المنتج قابلا للبيع كمنتج نهائي، فهي تضم عناصر التكاليف التي تستنفذ في مراكز الإنتاج و مراكز الخدمات الإنتاجية و تتضمن المواد و العمل والخدمات.

II-2-2- تكاليف التسويق:

تشمل عناصر التكاليف المتعلقة بالترويج للمنتج و بيعه و نقله و تحصيل قيمته و كذلك تضم تكلفة البحوث التسويقية.

¹ - القباني ثناء علي " إدارة التكلفة و تحليل الربحية" ط01- صفاء للنشر و التوزيع - عمان - الأردن- 2010- ص23.

² - JACQUOT Thierry -MILKOFF Richard « Comptabilité de gestion : analyse et maitrise des couts » Pearson éducation -France - 2007- P76.

³ - السيدية محمد علي أحمد " محاسبة التكاليف: دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية" - مرجع سابق- ص 61.

⁴ - الفضل مؤيد محمد و آخرون " المحاسبة الإدارية" مرجع سابق- ص 74.

II-2-3- التكاليف الإدارية:

تشمل تكاليف نشاط الإدارة العامة للمؤسسة ككل.

II-3- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بهدف التكلفة:

يقصد بهدف التكلفة أي عنصر قد تتخذه المؤسسة أساسا لاحتساب تكاليفه، قد يكون منتج، خط إنتاج، نشاط، منطقة جغرافية...¹ يتم تصنيف التكاليف حسب علاقتها بهدف التكلفة إلى:

II-3-1- تكاليف مباشرة:

مجموع الأعباء التي يمكن تخصيصها مباشرة بدون غموض، وبدون إجراء حسابات وسيطية، إلى مختلف التكاليف الخاصة بالمنتج.²

II-3-2- تكاليف غير مباشرة:

هي تكاليف لا يمكن تخصيصها مباشرة إلى هدف تكلفة معين مما يتطلب عمليات وسيطية من أجل توزيعها (مثلا تكلفة الطاقة المستهلكة في الورشة، تعتبر تكلفة مباشرة بالنسبة للورشة، وتكلفة غير مباشرة لمنتجات الورشة).³

II-4- تصنيف التكاليف حسب سلوكها:

يعتبر هذا التصنيف من أهم تصنيفات التكاليف، حيث يتم بموجبه التعرف على مدى استجابة الأنواع المختلفة من التكاليف للتغير في حجم النشاط، يستفاد من تصنيف التكاليف حسب سلوكها في عملية التخطيط و التوقع لحجم التكاليف المستقبلية عند مستويات الإنتاج المتباينة، كما يستفاد منه في عملية الرقابة واتخاذ القرارات.⁴

¹ - القباني ثناء علي " مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة و تحليل الربحية" الدار الجامعية- الإسكندرية- مصر - 2006- ص 13.

² - MONEREAU Michel « Gestion des entreprises touristiques » 2eme édition –Breal- 2008- P31.

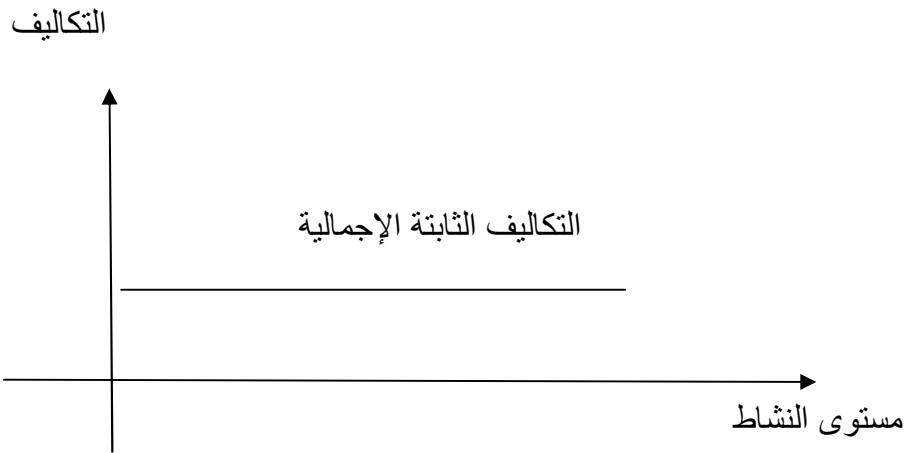
³ - CHANTEUX Anne- NIESSEN Wilfried « Les tableaux de bord et business plan » Edi.pro- Belgique- 2005-P71.

⁴ - ظاهر أحمد- أبو نصار محمد " المحاسبة الإدارية" ط01- الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات- مصر- 2013- ص 35.

II-4-1- التكاليف الثابتة:

هي تكاليف لا تتغير مهما كان مستوى نشاط المؤسسة، تتمثل في التكاليف الهيكلية، تتعلق بالتثبيات و التنظيم بالمؤسسة (الإيجار، الإهلاكات..).¹

الشكل رقم (01-I) : منحني التكاليف الثابتة الإجمالية



Source : DHENIN Jean François-BERRY Philippe « Management et gestion des unités commerciales » - op.cit- P246.

II-4-2- التكاليف المتغيرة:

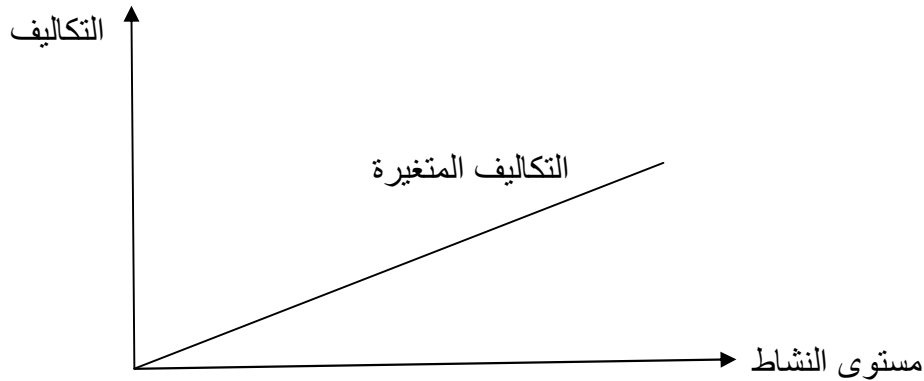
التكاليف المتغيرة هي تلك التكاليف التي تكون في مجموعها مرتبطة مباشرة بالكمية المنتجة و المباعة (إستهلاكات، طاقة ...)² تتناسب التكاليف المتغيرة الإجمالية طرديا مع مستوى النشاط، في حين التكلفة المتغيرة الوحودية تكون ثابتة، في الواقع التكاليف المتغيرة لا تتطور بالتناسب التام، فقد تكون أقل تناسب في بداية النشاط (نتيجة التدريب أو أرباح إنتاجية)، و تبدأ في التناسب مع مستوى النشاط عند الوصول إلى مستوى الأداء الأمثل.³

¹ - DHENIN Jean François-BERRY Philippe « Management et gestion des unités commerciales » Bréal - 2004- P246

² - GOUADAIN Daniel- WADE Mohamed el bachir « Comptabilité générale système comptable de L'OHADA » édition ESTEM-2002-P181.

³ - JAQUOT Theirry- MILKOFF Richard « comptabilité de gestion :analyse et maitrise des couts » Op.cit- P82

الشكل رقم (02-I) : منحى التكاليف المتغيرة الإجمالية



Source : DHENIN Jean François-BERRY Philippe « Management et gestion des unités commerciales » - op.cit- P246

II-4-3- التكاليف شبه المتغيرة:

بعض التكاليف تضم جزء ثابت و جزء متغير، تُعرف بالتكاليف شبه المتغيرة¹، هذا النوع من التكاليف يجمع بين خصائص التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة، أي أنها تتكون من جزء ثابت تتحمله المؤسسة مهما كان مستوى النشاط، وجزء متغير مرتبط بشكل غير منتظم مع مستوى النشاط²، مثال عن ذلك تكاليف المستخدمين التي قد تضم جزء ثابت المتمثل في التكاليف المتعلقة بالدوام العادي، وجزء متغير متمثل في تعيين موظفين مؤقتين، أو الساعات الإضافية من أجل تدارك الزيادة في الإنتاج³، هذا النوع من التكاليف لا يتغير بشكل كامل مع حجم الإنتاج، أي يتغير بنسب مختلفة عن نسبة تغير حجم الإنتاج، ولا يمكن أن تساوي الصفر حتى في حالة توقف الإنتاج⁴.

¹ - DHENIN Jean François-BERRY Philippe « Management et gestion des unités commerciales » - op.cit- P 246

² - أبو نصار محمد " محاسبة التكاليف " ط 01 - دار وائل للنشر - عمان - الأردن - 2008 - ص 20.

³ - DHENIN Jean François-BERRY Philippe « Management et gestion des unités commerciales » - op.cit- P 246

⁴ - يوحنا عبد آل ادم - الرزق صالح " المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة " ط02- الحامد للنشر و التوزيع- الأردن- 2006- ص68

II-5-5- تصنيف التكاليف طبقاً لتوقيت الاعتراف بها:

طبقاً لهذا التصنيف يتم اعتبار التكاليف إما تكاليف منتج أو تكاليف فترة:

II-5-5-1- تكاليف المنتج:

يتكون هذا النوع من التكاليف من تكلفة شراء البضاعة الجاهزة، وفي حالة المنتجات المصنعة فتتكون من تكلفة المواد المباشرة، و العمل المباشر، وتكاليف الإنتاج الأخرى، تسمى هذه التكاليف بتكاليف المنتج، و التي يمكن مقابلتها للمنتج، وينظر إلى هذه التكاليف أنها مرتبطة بالوحدات المنتجة أو المشتراة، ويستمر ارتباطها بهذه الوحدات حتى تصبح مخزون سلعي في انتظار بيعها، وعند بيعها تعتبر مصروفاً، ويطلق عليها عادة تكلفة الوحدات المباعة و يتم مقابلتها بإيراد المبيعات¹، يتم تحديد تكاليف المنتج أساساً من أجل تقييم المخزون، وتسعير المنتج في نهاية الفترة المالية عند إعداد القوائم المالية².

II-5-5-2- تكاليف الفترة:

تبنى هذه التكاليف على أساس الاستحقاق الذي يقضي بمقابلة تكاليف كل فترة زمنية بالإيرادات المحققة في تلك الفترة، يمكن اعتبارها تكاليف غير قابلة للتخزين، فهي تعامل كمصروفات و تحسم من إيرادات الفترة التي حصلت فيها³، فتكاليف الفترة هي التكاليف التي تعامل كمصاريف في الفترة الزمنية التي حدثت بها، تضم التكاليف التي لا تتعلق بالتصنيع مثل تكاليف البيع، أو التكاليف الإدارية، وجميع التكاليف التي صرفت خارج نطاق تقديم الخدمة في حالة المؤسسات الخدمية⁴. لا ترتبط تكاليف الفترة بشكل مادي بعملية الإنتاج، كما أن معظمها تتحملها المؤسسة مع مرور الوقت وليس على أساس الإنتاج، فهذه التكاليف يتم تحميلها مباشرة لجدول حسابات النتائج للوصول إلى صافي الربح أو الخسارة⁵.

1 - الفضل مؤيد محمد و آخرون " المحاسبة الإدارية" - مرجع سابق - ص 69.

2 - ظاهر أحمد - أبو نصار محمد " المحاسبة الإدارية" - مرجع سابق- ص 48.

3 - الفضل مؤيد محمد و آخرون " المحاسبة الإدارية" - مرجع سابق - ص 68.

4 - العريبي عصام فهد " المحاسبة الإدارية" ط1 - دار المناهج - عمان- الأردن- 2003- ص 47.

5 - ظاهر أحمد - أبو نصار محمد " المحاسبة الإدارية" - مرجع سابق- ص 48.

II-6- تصنيف التكاليف طبقا لإمكانية الرقابة عليها:

تصنف التكاليف وفقا لعلاقتها بمركز المسؤولية إلى تكاليف قابلة للرقابة و تكاليف غير قابلة للرقابة، إن فكرة مراكز المسؤولية نشأت لتكون أداة للإدارة من اجل الرقابة على تصرفات المسؤولين و تقييم نتائج أعمالهم، و يقصد بمركز المسؤولية مجموعة أفراد يتراأسهم مدير يكون مسؤولا عن الأنشطة التي تتم داخل هذا المركز و التي تدخل في نطاق تحكمه ورقابته، و يجب على جميع مديري مراكز المسؤولية أن يشتركوا في وضع و تقرير الأهداف والتي بناءا عليها سيتم محاسبتهم، يجب أن تكون الأهداف ممكنة التحقيق في ظل أداء فعال، كما يجب أن تصل تقارير الأداء و التغذية العكسية للمعلومات إلى كل مدير بسرعة و في الوقت المناسب و بالتكلفة الملائمة¹.

يمكن لمراكز المسؤولية أن تأخذ شكل: مركز تكلفة، مركز ربح، أو مركز استثمار.

- مركز التكلفة:

يمثل مركز التكلفة قسم في المؤسسة يهدف إلى إنتاج مخرجات بتسخير موارد مادية و بشرية و التي يترتب عليها تكاليف و الذي يمكن قياس أداءه². التكاليف التي يمكن مساءلة مسؤول مركز التكلفة عنها هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم بها و التي تدخل ضمن إدارته و نطاق رقابته، لكن من الصعب تحديد تكاليف مركز التكلفة، فتحميل مراكز التكلفة بالتكاليف تعتبر خطوة هامة عند تقييم أداء مديري مراكز التكلفة، بالإضافة إلى أن ذلك يؤثر على الرقابة على التكاليف بشكل عام³. يتم قياس أداء مراكز التكلفة بالانحراف بين التكلفة المحققة فعلا و التكلفة المتنبئ بها عند مستوى نشاط محقق فعلا⁴.

- مركز الربح:

يعتبر مركز الربح قسم من المؤسسة يكون المدير فيه مسؤولا عن الإيرادات و التكاليف، ويكون القسم التشغيلي مركز ربحية إذا أنتج منتجات يمكن تحديد أسعار بيعها، حيث قد

¹ - يوحنا عبد آل ادم - الرزق صالح " المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة" - مرجع سابق - ص359.

² - CHANTEUX Anne- NIESEN Wilfried « Les tableaux de bord et business plan » Op.cit - P102.

³ - يوحنا عبد آل ادم - الرزق صالح " المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة" - مرجع سابق - ص361.

⁴ - DE.ROUGE Yves-CERRADA Karine « Contrôle de gestion » 3 eme édition- Pearson éducation - France - 2012 - P217.

يعتمد سعر بيع المنتج على التحويل الداخلي بين الأقسام على أساس سعر متفق عليه و لا يتطلب ذلك بالضرورة البيع لطرف ثالث خارج المؤسسة¹. لكي يمكن الأخذ بفكرة مراكز الربح لدى أي مؤسسة، لا بد من أن تتكون المؤسسة من وحدتين أو أكثر، يمكن قياس إيرادات و تكاليف كل منهما بشكل منفصل، كما يجب أن تدخل هذه التكاليف و الإيرادات في نطاق تحكم و رقابة و مسؤولية مدير الوحدة (المركز)، و يمكن تحديد ربحية كل مركز مسؤولية باعتباره مؤسسة مستقلة لها إيراداتها و تكاليفها، لكن يجب تخصيص التكاليف العامة بدقة باعتبارها تكاليف يتشارك فيها أكثر من مركز مسؤولية².

- مركز الاستثمار:

يعتبر مركزا للتخطيط طويل الأجل، و القرارات المتعلقة بالاستثمارات و تمويلها، أغلب نفقات هذا المركز تكون بخصوص المعدات والتجهيزات، الأثاث، التي تؤثر على الأنشطة لسنوات عديدة و التي تمثل مبالغ مالية مهمة، و استخدامات دائمة تؤثر على مردودية المؤسسة على المدى المتوسط والطويل³.

يعتبر مركز الاستثمار تطويرا لمركز الربح، باعتبار أن هذا الأخير لا يأخذ بعين الاعتبار قيمة الأصول المستثمرة في كل قسم، فمقارنة العائد بالتكلفة الاستثمارية يسهل عملية تقييم الأداء لأنه يأخذ بعين الاعتبار عناصر التكلفة و الربح⁴.

II-6-1- التكاليف القابلة للرقابة:

تعتبر التكاليف قابلة للرقابة إذا كان مركز المسؤولية المعني يستطيع ضبطها، واتخاذ القرارات الخاصة بها، خلال فترة زمنية معينة، أي أن التكاليف تعتبر قابلة للرقابة بالنسبة لقسم معين إذا امتلك سلطة و صلاحية التصرف بالتكلفة، من حيث قيمتها و مصدرها⁵.

¹ - العريبي عصام فهد " المحاسبة الإدارية" مرجع سابق - ص 52.

² - يوحنا عبد آل ادم - الرزق صالح " المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة" - مرجع سابق - ص364.

³ - CHANTEUX Anne- NIESSSEN Wilfried « Les tableaux de bord et business plan » Op.cit - P107.

⁴ - يوحنا عبد آل ادم - الرزق صالح " المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة" - مرجع سابق - ص366-367.

⁵ - ظاهر أحمد - أبو نصار محمد " المحاسبة الإدارية" - مرجع سابق- ص 49.

ويستطيع مدير مركز المسؤولية أن يؤثر عليها بقراراته، ويكون مسؤولاً عن الانحراف الذي يحدث في عناصر التكاليف¹.

II-6-2- التكاليف غير القابلة للرقابة:

إن قابلية الرقابة تتوقف على سلطة الشخص، إذ يزداد نطاق قدرة الشخص على الرقابة كلما ارتفع مستواه التنظيمي، فالتكاليف غير القابلة للرقابة عند مستوى إداري معين تصبح قابلة للرقابة عند مستوى إداري أعلى، بحيث يستطيع مدير مركز المسؤولية أن يؤثر عليها بقراراته²، يرتبط هذا النوع من التكاليف بشكل كبير بالمستوى الإداري الذي يستمتع به مدير مركز المسؤولية³.

II-7- تصنيف التكاليف لأغراض مختلفة:

II-7-1- التكاليف الملائمة و التكاليف غير الملائمة:

تصنف التكاليف حسب درجة ملائمتها لاتخاذ القرارات إلى تكاليف ملائمة و تكاليف غير ملائمة، تكون التكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات إذا توفر فيها شرطان، أن تكون تكاليف يتوقع إنفاقها مستقبلاً، وان يختلف مبلغ التكلفة مع اختلاف البدائل المتاحة لتنفيذ القرار، أما التكاليف غير الملائمة لاتخاذ القرار، فهي تكاليف تم تحملها في الماضي بناء على قرار سابق و بالتالي فهي تكاليف لن تتأثر بالقرار الذي سيتم اتخاذه⁴.

II-7-2- التكاليف الفعلية و التكاليف المعيارية:

يتم تصنيف التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة إلى تكاليف فعلية و تكاليف معيارية، التكلفة الفعلية هي التكلفة التي أنفقت فعلاً على عوامل الإنتاج خلال فترة زمنية، أي أنها تكلفة وقعت فعلاً و تحققت إنفاقها، يتم مقابلة التكاليف الفعلية بالإيرادات الفعلية التي

1 - الفضل مؤيد محمد و آخرون " المحاسبة الإدارية" - مرجع سابق - ص 94.

2 - الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم " مبادئ محاسبة التكاليف" ط 04- دار وائل للنشر و التوزيع - عمان- الأردن- 2009- ص 56-55.

3 - الفضل مؤيد محمد و آخرون " المحاسبة الإدارية" - مرجع سابق - ص 94.

4 - ظاهر أحمد - أبو نصار محمد " المحاسبة الإدارية" - مرجع سابق- ص 51.

تحققت من جراء إنفاق التكلفة الفعلية، و ذلك لتحديد مقدار الربح أو الخسارة التي حدثت في نفس الفترة الزمنية¹.

يتم تقدير التكاليف بصورة مسبقة وتستخدم كمعيار يتم مقارنته مع التكاليف الفعلية، وتسمى التكلفة المقاسة مسبقا و المتعلقة بالعمليات التشغيلية بالتكلفة المعيارية، و التي يجب الحفاظ عليها ضمن شروط و مواصفات محددة، و يعبر عنها بتكلفة الوحدة².

تسمح التكاليف المعيارية بالمقارنة بين ما الذي ينبغي إنتاجه و ما الذي تم إنتاجه فعلا، هذه المقارنة ينتج عنها انحرافات تسمح بمعرفة أسباب التغير في التكاليف، و اتخاذ الإجراءات التصحيحية، إذ تعتبر أداة من أدوات التسيير³، حيث يتم من خلالها إعداد الموازنات التقديرية.

II-7-3- التكلفة الغارقة و تكلفة الفرصة البديلة:

التكاليف الغارقة هي تكاليف فعلية تاريخية، حدثت في الماضي، سواء كانت تكاليف ثابتة أو متغيرة، أو تكاليف كلية، يمكن الاستفادة منها لتحديد مؤشرات مالية تستخدم لاتخاذ قرارات مستقبلية، سواء كان لتصحيح انحراف أو منع انحراف من الحدوث، فهذه المؤشرات تعتبر أساس لتحليل تكاليف التباين بين البدائل، و منع فرص التكاليف غير الملائمة من التحقق من خلال اختيار البديل الخاطئ، أو البديل الأقل أهمية من البديل الأمثل⁴. تعتبر تكاليف سبق وأن تحققت نتيجة لقرارات إدارية. أما تكاليف الفرصة البديلة فهي تكاليف لم تتحقق فعلا ولم تسجل في دفاتر المؤسسة المحاسبية، إلا أنه يجب أخذها بعين الاعتبار أثناء تقييم أي بديل مقترح لأغراض اتخاذ القرار، و يقصد بها المنفعة التي ستخسرها المؤسسة نتيجة رفض أفضل بديل ثاني⁵.

2- السيدة محمد علي أحمد " محاسبة التكاليف: دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية" - مرجع سابق- ص 55.

2 - العريبي عصام فهد " المحاسبة الإدارية" مرجع سابق - ص 52.

3 - GOUJET Christian- RAULET Christian- RAULET Christiane « Comptabilité de gestion » 6eme ed - DUNOD- Paris - 2003- P228.

4 - يوحنا عبد آل ادم - الرزق صالح " المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة" - مرجع سابق - ص 137.

5 - الربيعي كمال حسن جمعة- الساقى سعدون مهدي " محاسبة التكاليف الصناعية: منهاج علمي و عملي" ط01- إثراء للنشر و التوزيع- الأردن- 2008- ص 45.

المطلب الثاني: محاسبة التكاليف.

عرفت أوروبا خلال القرن السابع عشر ثورة صناعية هائلة، صاحبها ظهور الشركات الصناعية الضخمة، اشتدت المنافسة فيما بينها وتعقدت عملياتها الحسابية¹، فحتى هذا الحين كانت الشركات تعتمد على المحاسبة المالية، لكن ومع تعدد احتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي، كان لا بد من البحث عن آلية أكثر تحليلاً، فقد نشأت محاسبة التكاليف متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقارب قرنين من الزمن².

لقد كانت البوادر الأولى لظهور محاسبة التكاليف في مصنع للنسيج بإيطاليا في القرن الخامس عشر، بعدها في مطبعة فرنسية في القرن السادس عشر³.

و مع تقدم الصناعة في منتصف القرن العشرين، و اشتداد حدة المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسات من الاستمرار بدأت تعمل على تخفيض تكاليفها إلى أدنى حد ممكن والحصول على أكبر فائدة، فبدأ الاهتمام بدراسة التكاليف بمختلف أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف تقديرية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة... من أجل استخدامها في إعداد الميزانيات وتحديد عتبة المردودية⁴.

I- مفهوم محاسبة التكاليف:

لقد تعددت المصطلحات التي تشير إلى محاسبة التكاليف فنجد: المحاسبة الصناعية، المحاسبة التحليلية، محاسبة التسيير، كما تعددت تعاريفها بتعدد وجهات نظر الباحثين. عُرِّفت على أنها تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة⁵.

¹ - دادي عدون ناصر "المحاسبة التحليلية-الجزء 1- " - دار المحمدية العامة - الجزائر-1999-ص07.

² - مرعي عبد الحي - هلال عبد الله عبد العظيم "مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف" - المكتب الجامعي الحديث - الإسكندرية- مصر-2006-ص08.

³ - ALAZARD Claude- SEPARI Sabine « **contrôle de gestion :manuel et applications** » 6eme édition - DUNOD -Paris - 2004- P11 .

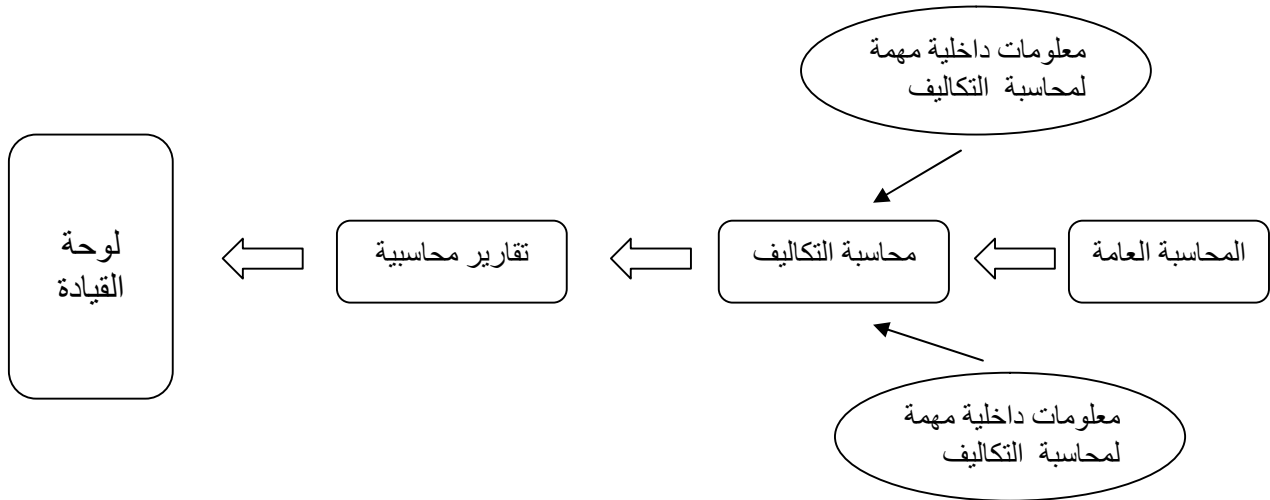
⁴ - بوعقوب عبد الكريم " محاسبة تحليلية" ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر-2005-ص15.

⁵ - دادي عدون ناصر "تقنيات مراقبة التسيير-المحاسبة التحليلية" دار المحمدية العامة- الجزائر- 1994 -ص08.

محاسبة التكاليف هي تجميع وتخصيص وتحليل البيانات لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية وللتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة¹. تعتبر محاسبة التكاليف أداة لمعالجة البيانات الاقتصادية والتقنية من أجل معرفة التكاليف، تحديد النتيجة، وضع أساس لتقييم بعض عناصر الميزانية، إعداد التقديرات التي يمكن مقارنتها بالأداء من أجل تحديد الانحرافات، التزويد بمختلف المعلومات المساعدة على اتخاذ القرارات².

يمكن القول أن محاسبة التكاليف هي عبارة عن نظام للمعلومات تتمثل مدخلاته أساساً في معلومات المحاسبة العامة، بالإضافة إلى بعض المعلومات الداخلية والخارجية المتعلقة بالوقت، الكميات، بعض المقاييس الأخرى. تضم عمليات التشغيل مختلف العمليات المتعلقة بتحديد التكاليف والمعلومات المتعلقة بها، تستخدم هذه المعلومات لأغراض متعددة لتقييم الأداء واتخاذ العديد من القرارات المهمة³ كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل رقم: (03-I) : مدخلات نظام محاسبة التكاليف ومخرجاته.



Source :NISSEN Wilfried- CHANTEUX Anne : « Les tableaux de bord et business plan »- Op.cit- P194.

¹ - الفيومي محمد محمد " مقدمة في أصول محاسبة التكاليف" دار الجامعة- بيروت -لبنان- 1990-ص 13.

² -IDELHAKKAR Brahim « comptabilité analytique : cours et exercices corrigés » BOD édition -2009-P15.

³ - CHANTEUX Anne- NIESSEN Wilfried « Les tableaux de bord et business plan » Op.cit-P194.

II-أهمية محاسبة التكاليف:

قبل ظهور الثورة الصناعية، اعتبرت المحاسبة المالية الأداة الوحيدة المستعملة في تسجيل و تبويب العمليات المالية المتعلقة بأعمال المؤسسة، لكن ومع ظهور الثورة الصناعية وما صاحبها من إنتاج كبير، أصبحت عوامل الإنتاج غير متوفرة بالقدر اللازم و في الوقت المناسب، مما أدى إلى ضرورة البحث عن الاستخدام الأمثل للموارد، الأمر الذي تطلب إيجاد وسيلة تمكن من الرقابة على استخدام هذه الموارد، وتلبي مختلف الحاجات الإدارية، من بيانات تفصيلية عن عناصر الإنتاج المستخدمة، وعن عناصر تكاليف البيع و التوزيع، و عن الأرباح المحققة.¹

لقد تم تطبيق محاسبة التكاليف في البداية في المؤسسات الصناعية، التي يتم فيها تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع، أو نصف مصنعة، أما في الوقت الحالي فإنه يتم تطبيق مفاهيم محاسبة التكاليف على مختلف القطاعات التجارية و الخدمية.²

تهدف محاسبة التكاليف أساسا إلى تزويد الإدارة بمعلومات عن تكاليف المنتجات و العناصر الداخلة في تركيبها، و ذلك لمساعدتهم على القيام بالرقابة و تقييم الأداء و اتخاذ القرار، لكن ومع تطور البيئة الصناعية، خضع مجال محاسبة التكاليف إلى تطورات جذرية في السنوات الأخيرة، لكي تواكب ما حدث من تغير في بيئة عمل المؤسسات، وأصبح مجالها لا يقتصر على تحديد تكلفة الإنتاج فقط، و إنما امتدت لتشمل العديد من الأساليب اللازمة لأغراض التخطيط و الرقابة على التكاليف و اتخاذ القرارات الإدارية سواء في مجال الإنتاج أو التسويق أو غيرها.³

تشكل محاسبة التكاليف أداة لتحليل النتائج، و الكشف عن العناصر المكونة لها، تسمح بالرقابة، و تزود بالعديد من العناصر المهمة في تسيير المؤسسة، تتكامل محاسبة التكاليف مع المحاسبة المالية أو العامة من خلال إعطاء أسس لتقييم بعض عناصر الأصول

1 - السيدية محمد علي أحمد " محاسبة التكاليف: دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية" - مرجع سابق- ص 10.

2 - ظاهر أحمد - أبو نصار محمد " المحاسبة الإدارية" - مرجع سابق- ص 16.

3 - الفضل مؤيد محمد و آخرون " المحاسبة الإدارية"- مرجع سابق - ص 50-51.

(مخزون المنتجات المصنعة، أصول أنشأتها المؤسسة...) تقدم معلومات من أجل التنبؤ بالتكاليف والمنتجات.¹

تعتمد محاسبة التكاليف على تقنيات تمكنها من مراقبة فعالية المصالح و الأقسام، و بذلك تساهم في تحديد المسؤوليات، فهي تجيب عن تساؤلات متعلقة بتكلفة الوظائف و معلومات عن نتائج المؤسسة.²

تكمن أهمية محاسبة التكاليف في عملية التسيير من خلال:

II-1- التخطيط:

يستوجب إعداد الموازنة القيام بعملية التخطيط، لأن التخطيط و الموازنة يشتركان في كونهما يتعلقان بالمستقبل، تعتبر الموازنة التقديرية وسيلة يتحدد من خلالها مقدا، كمية المبالغ اللازمة و متى تكون الحاجة إليها، فهي شاملة لجميع أنشطة و مراكز المؤسسة، تستخدم كأداة للتنسيق بين الأنشطة في جميع الأقسام و وحدات المؤسسة.³

تستخدم الموازنة كأداة رقابية من خلال مقارنة النتائج المحققة، مع الأهداف المحددة بالموازنة مما يسمح بتقييم الأداء و تحديد الانحرافات و التعرف على أسبابها و معالجتها،⁴ كما تساعد على تحديد المسؤولية و التفويض الجيد للصلاحيات، حيث يمكن لرئيس المركز أن يتصرف في الموارد المخصصة له دون انتظار موافقة الهيئة الأعلى منه.⁵ تعتبر الموازنات أداة للاتصال بين مختلف المستويات الإدارية و مراكز المسؤولية، تحفز المسيرين من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.⁶

يتطلب إعداد بعض الموازنات معلومات أساسية تتعلق بدورة الاستغلال و بحجم النشاط من حجم الإنتاج ، و المواد اللازمة لإنتاج كل منتج و كمياتها، كمية المواد المراد شراؤها مع الأخذ بعين الاعتبار كمية المخزون، التكلفة المعيارية لإنتاج المنتجات، كل هذه المعلومات

¹ - GOUJET Christian- RAULET Christian- RAULET Christiane « **Comptabilité de gestion** » - Op.cit – P03-04.

² - DEKERVILER Isabelle – DEKERVILER Loïc « **Le contrôle de gestion** » 4 eme édition- Economica- Paris – 2006- P102.

³ - الشريف علي " الإدارة المعاصرة " الدار الجامعية – الاسكندرية – مصر- 2005/2004 – ص400.

⁴ - BRAULT Béjean – GIGUERE Pierre « **Comptabilité de management** » 5eme ed – Presse université Laval – Canada - 2003 - P566.

⁵ - عليوة سيد " الإدارة المالية الحديثة" ط 01- مكتبة جزيرة الورد – المنصورة – مصر – 2002 – ص 57.

⁶ - DRURY Colin « **Management and cost accounting** » 7th ed – Cengage learning – EMEA-London- 2007- P355.

و غيرها يتم الحصول عليها من نظام محاسبة التكاليف، إذ تعتبر أساسا لإعداد الموازنات والتخطيط.

لهذا اعتبرت محاسبة التكاليف أداة مساعدة في التخطيط و إعداد الموازنات، و ذلك بتوفير البيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط، تتبع سلوك عناصر التكاليف اتجاه تقلبات حجم النشاط من إنتاج و مبيعات.¹

II-2- الرقابة على عناصر التكاليف:

أصبحت الرقابة على عناصر التكاليف هدفا أساسيا لمحاسبة التكاليف من أجل تحقيق الكفاية، و الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، تتطلب الرقابة على التكاليف التحديد السليم لعناصر التكاليف بهدف مراقبتها و السيطرة عليها، كما تتطلب وضع معايير محددة مقدما لتكاليف هذه العناصر لغرض إجراء المقارنة بين التكلفة الفعلية و التكلفة المقدرة لهذه العناصر و تحديد الانحرافات و دراسة أسباب حدوثها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها في الوقت المناسب.²

تعتبر محاسبة التكاليف أداة للرقابة على عناصر التكاليف من خلال رقابة مدى تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد من مواد و عمال و آلات وغيرها.³

تقدم محاسبة التكاليف و خلال مختلف مراحل دورة الاستغلال و بشكل دوري معلومات يمكن الاعتماد عليها في وضع الإجراءات الخاصة بضبط و رقابة أداء العمال و الأعباء. تسمح بمراقبة سياسات الاستثمار و الإنتاج و التوزيع و ذلك من خلال⁴:

- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (الوظائف أو المنتجات)

- مراقبة التكاليف و تخفيضها.

- قياس النتائج التحليلية.

تعتمد فعالية محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف على مدى دقة البيانات وإمكانية تحويلها إلى معلومات تقدم للمستويات الإدارية في الوقت المناسب، ومن هنا تبرز

¹ - قورين حاج قويدر " نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية " مجلة العلوم الإنسانية - جامعة الشلف- الجزائر - العدد 35- 2007.

² - السيدي محمد علي أحمد " محاسبة التكاليف: دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية " - مرجع سابق- ص 11.

³ - RAJASE Karan – V.R. Lalitha « Cost accounting » Pearson education –India -2010-P06.

⁴ - دادي عدون ناصر " المحاسبة التحليلية " - مرجع سابق - ص 09.

أهمية محاسبة التكاليف في الرقابة باعتبارها أحد الوسائل الفعالة لخفض التكاليف و بالتالي زيادة الأرباح.¹

II-3- قياس تكاليف الأداء:

محاسبة التكاليف تعتبر آلية لمعالجة البيانات من اجل معرفة تكلفة مختلف الوظائف المكونة للمؤسسة، و تفسير النتائج من خلال احتساب تكلفة المنتجات(سلع أو خدمات) من أجل مقارنتها بسعر البيع²، إن تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة يعتبر أهم أهداف محاسبة التكاليف من خلال إعطاء معلومات تفصيلية عن تكاليف الوحدات المنتجة أو الخدمات³. تهدف إلى قياس تكلفة الإنتاج من خلال تتبع أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة و تخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من موارد وما تم استغراقه من وقت⁴، حيث تُمكن من:

- تحديد تكلفة كل عنصر تكلفة.

- تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل مراكز التكلفة.

- تحديد تكلفة كل منتج أو كل نشاط.

- تحديد التكاليف الإجمالية.

يمكن قياس تكاليف الأداء من تحقيق الأهداف السابقة (التخطيط، الرقابة على التكاليف).⁵

II-4- المساعدة على اتخاذ القرارات:

يحتاج حل المشاكل إلى اتخاذ القرار المناسب، مما يتطلب توفر بيانات تفصيلية، و التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة تلك المشاكل، و تقييم تلك البدائل والمفاضلة بينها واتخاذ القرار المناسب من اختيار البديل الملائم، و محاسبة التكاليف تعمل على توفير البيانات اللازمة⁶، فهي توفر معلومات عن تكاليف المنتجات، مما يساعد على التعرف على البدائل المتاحة و تقييمها، والمفاضلة بينها من أجل اتخاذ قرارات تتعلق

¹ - السيدة محمد علي أحمد " محاسبة التكاليف: دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية" - مرجع سابق- ص 12.

² - ASSOUMOU Menye Oscar « La comptabilité analytique d'exploitation » Edition L'Hamattan – Paris – 2013-P21.

³ - MELYON Gérard « comptabilité analytique » 3 eme ed – Bréal- 2004- P 09.

⁴ - بن بلقاسم سفيان – أبهي حسين " المحاسبة التحليلية: منهجية حساب سعر التكلفة " دار الآفاق – الجزائر – ص 06.

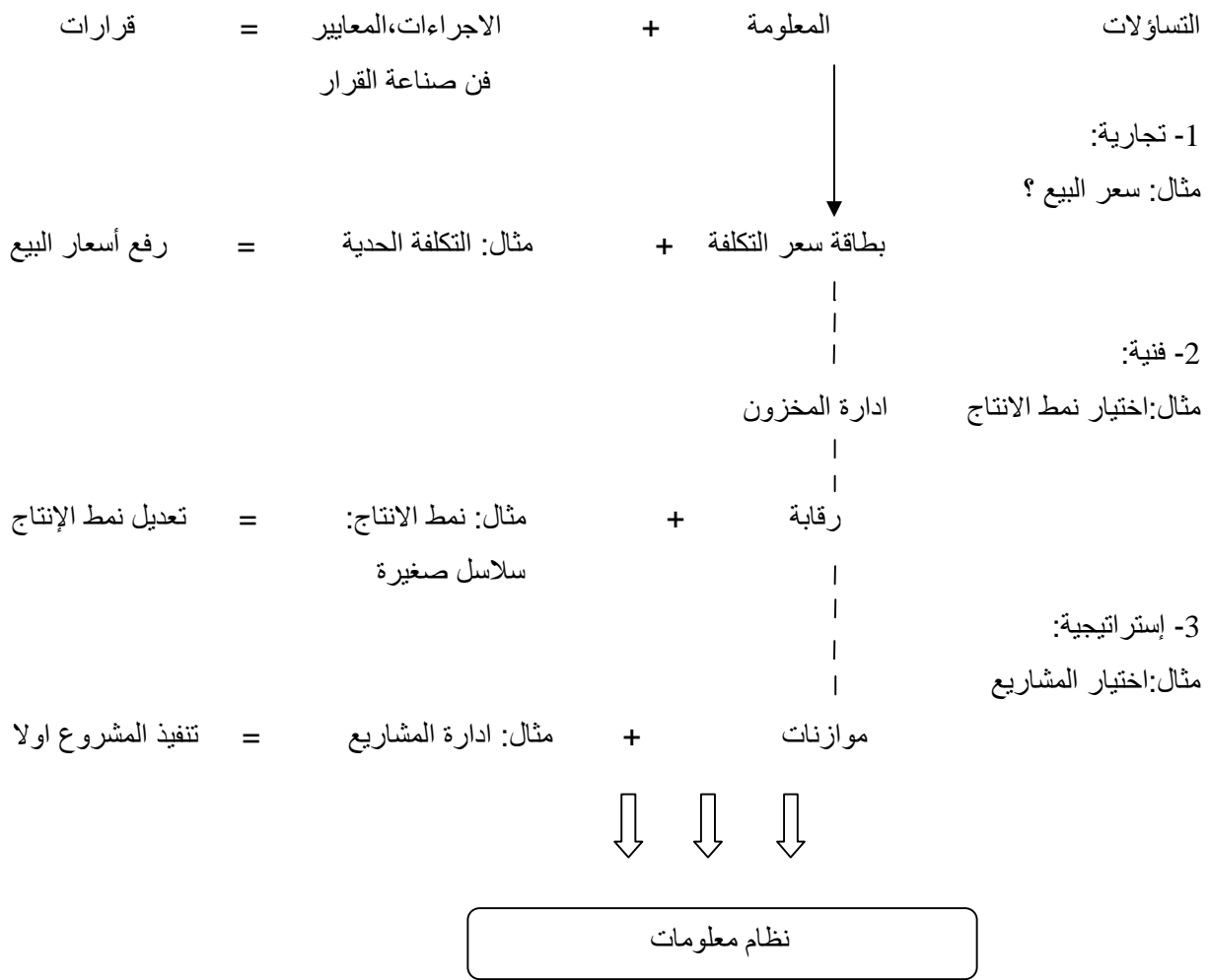
⁵ - السيدة محمد علي أحمد " محاسبة التكاليف: دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية" - مرجع سابق- ص 11.

⁶ - الرزق صالح عبد الله – عطا الله و راد خليل " محاسبة التكاليف الفعلية" زهران للنشر و التوزيع – عمان- الأردن- 1998- ص

بالمنتجات (المفاضلة بين شراء أو إنتاج المنتجات الوسيطة، تطوير خط إنتاجي معين، إلغاء منتج معين) أو تقييم أداء المراكز و الأقسام.¹

معلومات محاسبة التكاليف تعتبر قاعدة أساسية لاتخاذ العديد من القرارات المهمة المرتكزة على التكاليف، بعض هذه القرارات قد تأخذ بعدا إستراتيجيا، لذا يجب أن تحدد هذه المعلومات بدقة حتى تؤثر إيجابيا على القرارات المتخذة و تدعمها.

الشكل رقم (I - 04): اتخاذ القرارات على أساس التكاليف



Source: IDELHAKKAR Brahim « **comptabilité analytique : cours et exercices corrigés** »
Op.cit-P31.

¹ - BANERJEE Bahabatosh « **Cost accounting : théorie and practice** » 21th édition- PHI learning.PVT.LTD-2006- P06.

يوضح الشكل أعلاه بعض القرارات المتخذة على أساس التكاليف، و التي نوجز أهمها فيما يلي:

- يعتبر قرار التسعير من أكثر القرارات أهمية و صعوبة، يتأثر هذا القرار بالعديد من العوامل أغلبها عوامل خارجية، لا تستطيع المؤسسة السيطرة عليها، لكن تحاول استغلالها لصالحها، تمثل التكاليف أهم العوامل الداخلية التي تؤثر في قرار التسعير، إذ يجب أن يغطي سعر البيع إجمالي التكاليف و تحقيق هامش ربح كافي، لذا يجب توفير معلومات كافية عن التكاليف، بأكثر دقة، لما لها من أهمية في ترشيد قرار التسعير. إن تخفيض التكاليف لا يعني بالضرورة تخفيض الأسعار، فهناك مؤسسات و مع انخفاض تكاليفها تحافظ على أسعارها التنافسية و تحقق عائدا معقولا.¹
 - كما تدعم معلومات التكاليف قرارات تعديل أنماط الإنتاج، و القرارات المتعلقة بتصنيع بعض أجزاء المنتج أو الحصول عليها جاهزة من خارج المؤسسة.
 - تمكن معرفة تكاليف كل نوع من أنواع المنتجات، من تحديد المنتجات الأكثر ربحية، وبالتالي تسمح باتخاذ قرارات متعلقة بإقصاء بعض المنتجات، و التركيز على المنتجات الأعلى ربحية، فبذلك تشكل معلومات التكاليف قاعدة هامة لاتخاذ بعض القرارات الإستراتيجية التي تؤثر على المؤسسة على المدى البعيد.
- تهدف محاسبة التكاليف إلى تزويد المسيرين بتكاليف و مردودية مختلف الأقسام بالمؤسسة (مركز ربح، مركز تكلفة، منتج، طلبية، عملاء، قنوات توزيع، منطقة جغرافية...) فهي تسمح بتحديد سعر التكلفة، و من خلال معرفة التكاليف تستطيع المؤسسة تحليل ربحيتها واتخاذ قرارات مهمة.²

¹ - الطائي حميد- العلاق بشير " تطوير المنتجات و تسعيرها" دار اليازوري- عمان - الأردن- 2008-

² -CAPODICI Joséphine- NIESSEN Wilfried « **Comprenez votre comptable** » Edi.pro -Belgique- 2004- P17.

المطلب الثالث: محاسبة التكاليف التقليدية.

تهدف محاسبة التكاليف إلى تزويد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تمكنها من اتخاذ القرارات المتعلقة برسم سياستها المستقبلية، و اختيار البدائل المتاحة من المنتجات، وتخطيط المبيعات التي تحقق لها مستويات الأرباح المطلوبة، و التي تقود إلى تحديد أسعار تلك المنتجات بما يتلاءم و حالة السوق و درجة المنافسة.¹

تعتمد محاسبة التكاليف على عدة طرق لتحميل التكاليف على المنتجات و تحديد التكلفة النهائية و سنستعرض فيما يلي أهم طرق محاسبة التكاليف التقليدية و المتمثلة في :

- طريقة التكاليف الكلية.
- طريقة التكاليف المتغيرة.
- طريقة التكاليف المباشرة.
- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
- طريقة التكلفة المعيارية.

I- طريقة التكاليف الكلية:

يمكن اعتبار طريقة التكاليف الكلية ممثلة في طريقة الأقسام المتجانسة، من أقدم طرق محاسبة التكاليف، تقوم على أساس الأخذ بعين الاعتبار كافة تكاليف المؤسسة المباشرة و غير المباشرة، في احتساب سعر التكلفة.

طورت هذه الطريقة في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية و اعتمدت في منتصف القرن الماضي كطريقة أساسية لحساب سعر التكلفة.²

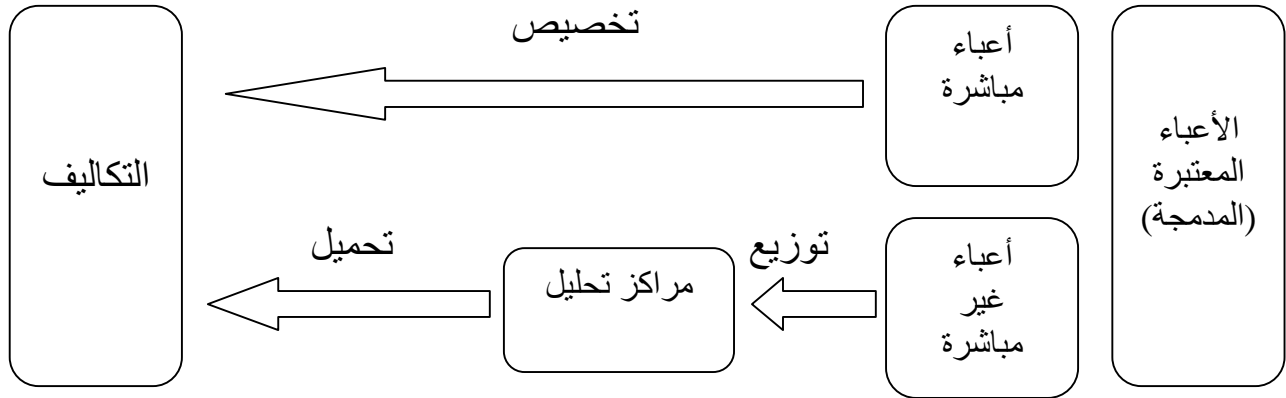
تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة و أعباء غير مباشرة، تخصص الأعباء المباشرة لتكلفة المنتج مباشرة، بينما توزع الأعباء غير المباشرة على

¹ - مؤيد محمد و آخرون " المحاسبة الإدارية" - مرجع سابق - ص 121.

² - دادي عدون ناصر " المحاسبة التحليلية" مرجع سابق - ص 36.

مراكز التحليل، لتحمل بعد ذلك بصفة متجانسة باستخدام وحدات العمل¹، كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (I - 05) : تخصيص الأعباء وفق طريقة التكاليف الكلية.



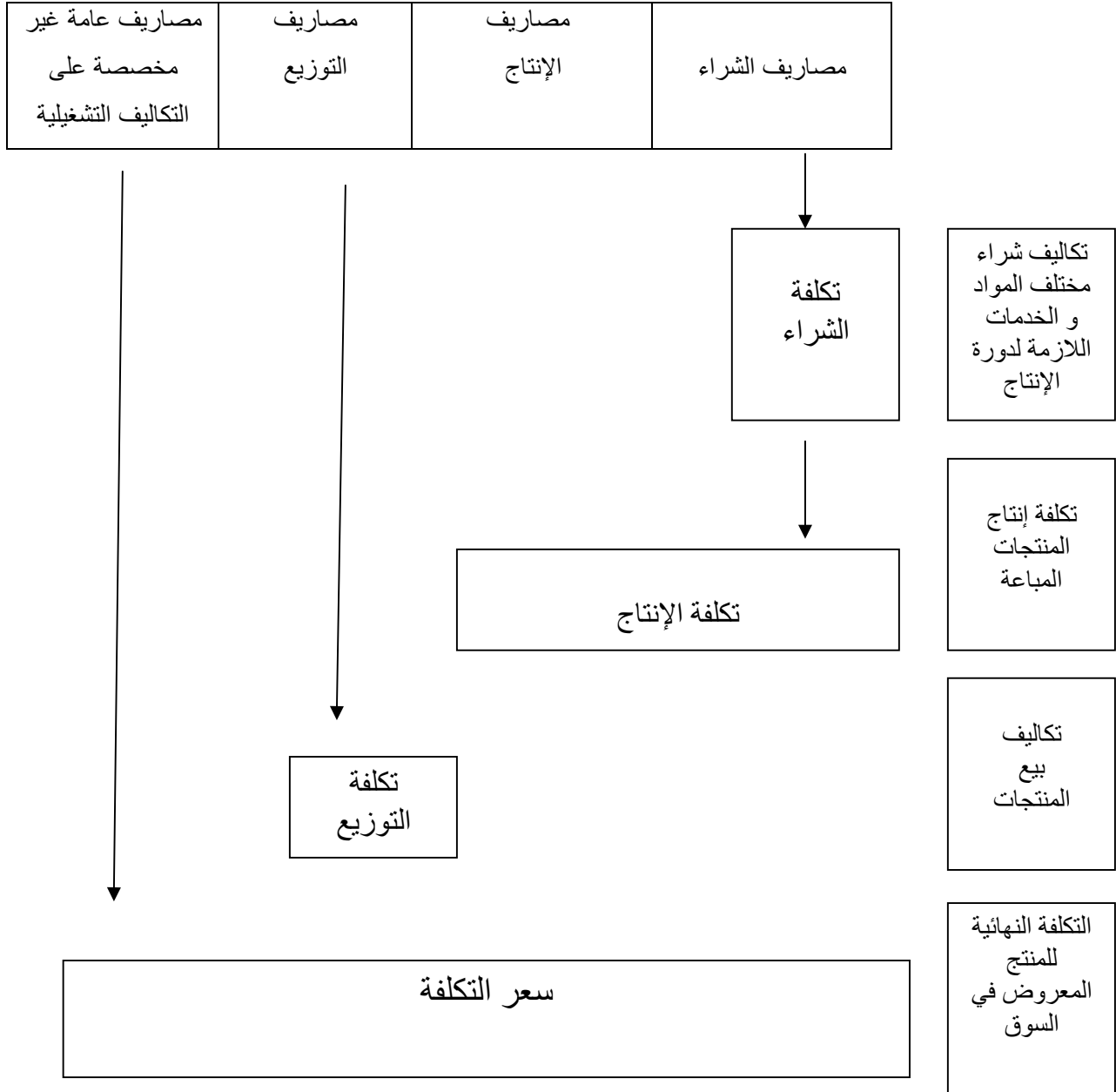
Source : MELYON Gérard « **comptabilité analytique** » Op.cit – P25.

إن المبدأ العام لطريقة التكاليف الكلية هو تحميل الوحدات المنتجة النهائية بكافة عناصر التكاليف، أي بتكاليف الشراء و الإنتاج و التوزيع و الوظائف الإدارية كما يوضحه الشكل الموالي:

¹ - GRANDGUILLOT B.F « **L'essentiel de la comptabilité analytique** » Gualino édition –Paris- 1999-P12.

الشكل رقم (I-06): سعر التكلفة و وفق طريقة التكاليف الكلية.

تكاليف خارج الإنتاج



Source: MONEREAU Michel « Gestion des entreprises touristiques » - Op.cit- P31

رغم المزايا التي قدمتها طريقة التكاليف الكلية في عملية التسيير إلا أن هذه الطريقة طرحت عدة مشاكل أهمها:

- تقييم مخزون الإنتاج التام في نهاية الفترة بالتكلفة الصناعية الكلية، و التي تتضمن تكاليف متغيرة و تكاليف ثابتة، هذا يعني ترحيل جزء من التكاليف الثابتة إلى فترات لاحقة، و هذا ينعكس على نتيجة الدورة من ربح أو خسارة.¹

- إغفال أثر حجم النشاط على التكاليف، بحيث أن التغير في عدد الوحدات المنتجة في حالة تعدد المنتجات، قد يُظهر تكاليف نهائية مرتفعة لبعض المنتجات على حساب منتجات أخرى، دون أن تتغير التكلفة الإجمالية للمنتجات، ودون تغير الأعباء غير المباشرة، مما يؤثر على قرارات زيادة أو إلغاء منتجات معينة² (عدم الدقة في تحديد ربحية كل منتج).

- تتوقف فعالية هذه الطريقة على مدى الدقة في الفصل بين الأقسام المتجانسة خاصة فيما يخص الأقسام المساعدة، التحديد الدقيق لمفاتيح التوزيع الملائمة للتوزيع الأولي وكذا التوزيع الثانوي و تبادل الخدمات بين الأقسام المساعدة، تحديد وحدات العمل للأقسام الرئيسية و التي يجب أن تفسر التغير في تكاليف القسم³.

II- طريقة التكاليف المتغيرة:

تعتبر هذه الطريقة من أهم طرق التكاليف الجزئية، و التي تأخذ بعين الاعتبار جزء من الأعباء فقط، الذي تراه ملائماً لمعالجة المشكل المطروح.

طورت طريقة التكاليف المتغيرة في مؤسسة General motors الأمريكية سنة 1930⁴، تقوم هذه الطريقة على الأخذ بعين الاعتبار فقط الأعباء التي تتغير بتغير حجم نشاط المؤسسة، سواء كانت أعباء مباشرة أو غير مباشرة، عند احتساب تكلفة منتج أو طلبية أو

¹ - الفضل مؤيد محمد " المحاسبة الإدارية" مرجع سابق - ص 130.

² MERVELLEC.P – ROCHERY.G « éléments fondamentaux de comptabilité » -édition Vuibert -Paris 1999- P552.

³ - JAQUOT Thierry- MILKOFF Richard « comptabilité de gestion : analyse et maitrise des couts » Op.cit- P137.

⁴ - GENAIVRE Elisabeth « Initiation à la comptabilité de gestion en entreprise :Principes et application » Publi book- 2007-P67.

نشاط¹. تعتمد الطريقة على التفرقة بين التكاليف المتغيرة و الثابتة، و تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط إلى وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، حيث تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة².
تستند طريقة التكاليف المتغيرة على³:

- تحليل عناصر التكاليف وطبيعتها حسب وظائف المؤسسة، و يتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية، و تكاليف تسويقية، و تكاليف إدارية.

- تقسم عناصر التكاليف إلى تكاليف متغيرة، تتغير بتغير حجم الإنتاج و تكاليف ثابتة لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج.

- تحمل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط لتحديد تكلفة الإنتاج.

- تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية (تكاليف فترة) تحمل على جدول حسابات النتائج.

- يتم تقييم الإنتاج تحت التشغيل و الإنتاج التام لأول و آخر الفترة بالتكلفة المتغيرة فقط.

تسمح طريقة التكاليف المتغيرة بدراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح، من خلال تحديد عتبة المردودية، إذ تعتمد على تقسيم الأعباء إلى أعباء ثابتة و أعباء متغيرة، و تهتم بدراسة المردودية أكثر مما تهتم بدراسة سعر التكلفة⁴.

تصنف الأعباء وفق طريقة التكاليف المتغيرة إلى أعباء متغيرة و التي يتم توزيعها على المنتجات، و التي تسمح بحساب التكلفة المتغيرة، وإلى أعباء ثابتة (أعباء هيكلية) و التي لا يتم توزيعها، يتم تحديد النتيجة على مستويين:

- على مستوى المنتجات: المتمثلة في الهامش على التكلفة المتغيرة.

- على مستوى المؤسسة: و المتمثلة في النتيجة.

¹ - MELYON Gérard « comptabilité analytique » Op.cit – P140.

² - بوعقوب عبد الكريم " المحاسبة التحليلية " مرجع سابق – ص 179.

³ - الفضل مؤيد محمد " المحاسبة الإدارية " مرجع سابق – ص 132.

⁴ - رحال علي " سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية " ديوان المطبوعات الجامعية- الجزائر – 1992 – ص 70.

يحسب الهامش على التكلفة المتغيرة بالفرق بين سعر البيع خارج الرسم و التكلفة المتغيرة، يعتبر الهامش على التكلفة المتغيرة مؤشر لأداء المنتجات، لأنه يقيس فعالية المنتجات في تغطية التكاليف الثابتة. يتم حساب النتيجة بالفرق بين إجمالي الهامش على التكلفة المتغيرة المحقق من قبل المؤسسة و التكاليف الثابتة الإجمالية.¹

تظهر فعالية طريقة التكاليف المتغيرة أكثر في المؤسسات التجارية، التي تشكل فيها الأعباء المتغيرة نسبة مهمة و التي تتمثل أساسا في تكلفة البضاعة، في حين الأعباء الثابتة المتمثلة في الأعباء الهيكلية تكون اقل. كما أن معرفة التكاليف المتغيرة يسهل إعداد الموازنات التشغيلية.²

تسمح هذه الطريقة بتحديد المستوى الذي تحقق عنده المؤسسة مردودية من خلال تحديد عتبة المردودية.³

يمر تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة بأربعة مراحل:⁴

- حساب رقم الأعمال الخاص بالدورة.
- تحديد و تحليل الأعباء إلى تكاليف متغيرة و تكاليف ثابتة، هذه التكاليف تأتي من الأعباء المعتبرة التي تم تقسيمها إلى أعباء مباشرة و أعباء غير مباشرة كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (I – 01): تصنيف الأعباء وفق طريقة التكاليف المتغيرة

أعباء ثابتة	أعباء متغيرة	
غير معتبرة	معتبرة	أعباء مباشرة
غير معتبرة	معتبرة	أعباء غير مباشرة
تكلفة ثابتة	تكلفة متغيرة	المجموع

Source : MELYON Gérard « **comptabilité analytique** » Op.cit – P142.

¹ - IDELHAKKAR Brahim « **comptabilité analytique : cours et exercices corrigés** » Op.cit-P278.

² - MELYON Gérard « **comptabilité analytique** » Op.cit – P141.

³ - IDELHAKKAR Brahim « **comptabilité analytique : cours et exercices corrigés** » Op.cit-P279.

⁴ -MELYON Gérard « **comptabilité analytique** » Op.cit – P141.

يتم احتساب الهامش على التكلفة المتغيرة بالعلاقة:

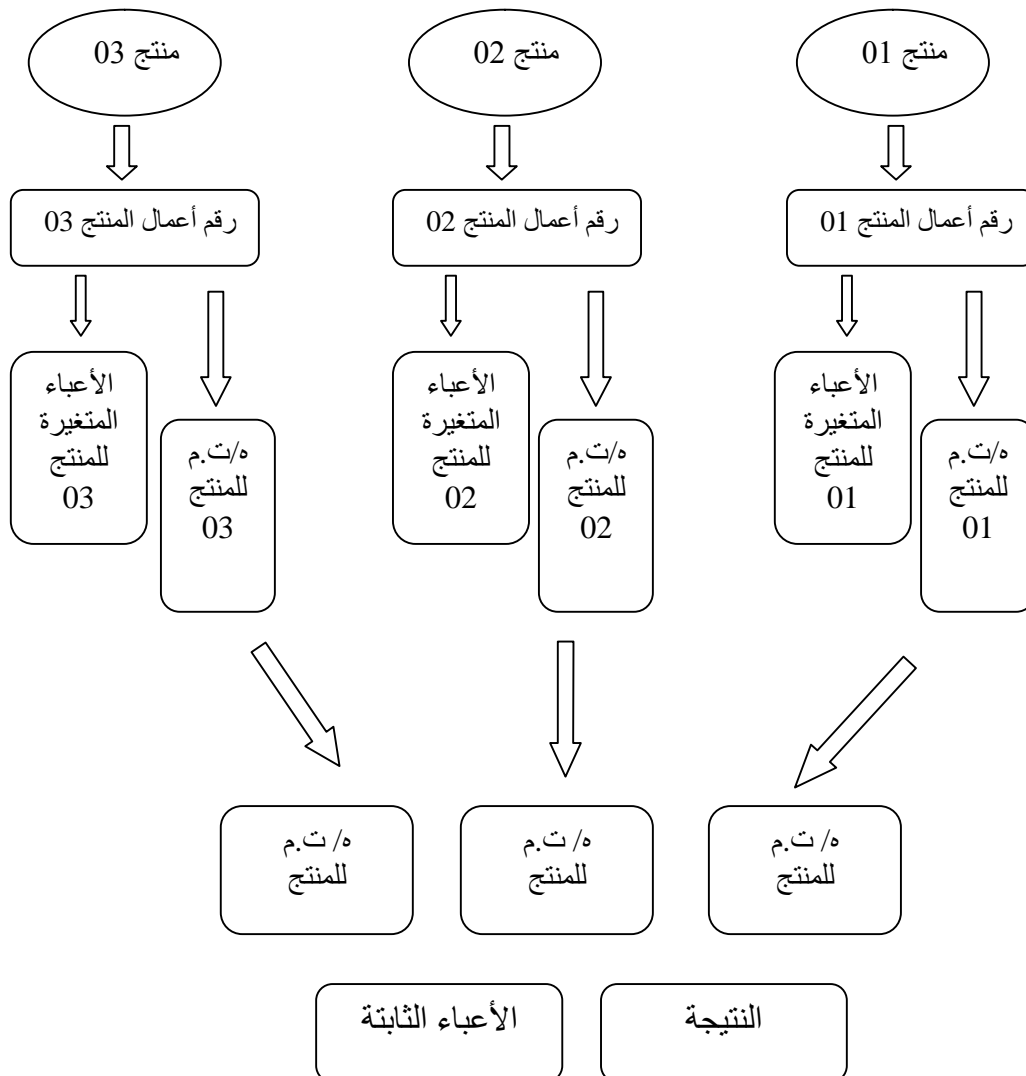
الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة.

تحسب النتيجة بالعلاقة

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة.

يمكن تمثيل الخطوات السابقة الذكر من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (I - 07): تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة.



ه.ت.م : الهامش على التكلفة المتغيرة.

Source : MELYON Gérard « comptabilité analytique » Op.cit – P143

تبرز أهمية طريقة التكاليف المتغيرة في عملية التسيير، حيث تعتبر أداة للتخطيط وتحليل الأرباح، تمكن من ترتيب المنتجات على أساس معدل الهامش على التكلفة المتغيرة، مما يوجه التركيز نحو المنتجات الأكثر ربحية، و كذا ترشيد القرارات التي تعتمد على التكاليف المتغيرة ولا تتأثر بالتكاليف الثابتة (قرار المفاضلة بين إنتاج أجزاء معينة أو الحصول عليها جاهزة، قرار قبول طلبية ما ...).¹

لكن هناك بعض الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة تكمن في صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة خصوصا في حالة التكاليف شبه المتغيرة، التي لا تتغير بالتناسب مع التغير في حجم الإنتاج، بالإضافة إلى صعوبة الاعتماد على بيانات هذه الطريقة في التخطيط و اتخاذ القرارات على المدى البعيد.²

III- طريقة التكاليف المباشرة:

يتم تحميل الوحدات المنتجة النهائية بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط حيث يتم استبعاد التكاليف غير المباشرة من التحميل على وحدات الإنتاج و المبيعات، على اعتبار أن التكاليف المباشرة هي التي أنفقت على الوحدات المنتجة، كما يتم تحميلها بمصاريف البيع والتوزيع المباشرة و التي أنشئت بسبب هذه الوحدات³، تعتمد هذه الطريقة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة ويتم تحميل التكاليف المباشرة بشكل مباشر على وحدات الإنتاج وتتمثل غالبا في المواد الأولية واليد العاملة وبعض الخدمات المباشرة، أما التكاليف غير المباشرة فيتم معالجتها في مرحلة ثانية بشكل إجمالي وبالتالي فإن أساس التحليل والتقييم يعتمد على سعر التكلفة المباشرة بطريقة سهلة، ونجد أن تكلفة الوحدة تبقى ثابتة و لا تتأثر بتقلبات مستويات الإنتاج.⁴

¹-GENAIVRE Elisabeth « Initiation à la comptabilité de gestion en entreprise :Principes et application » Op.cit – P 73.

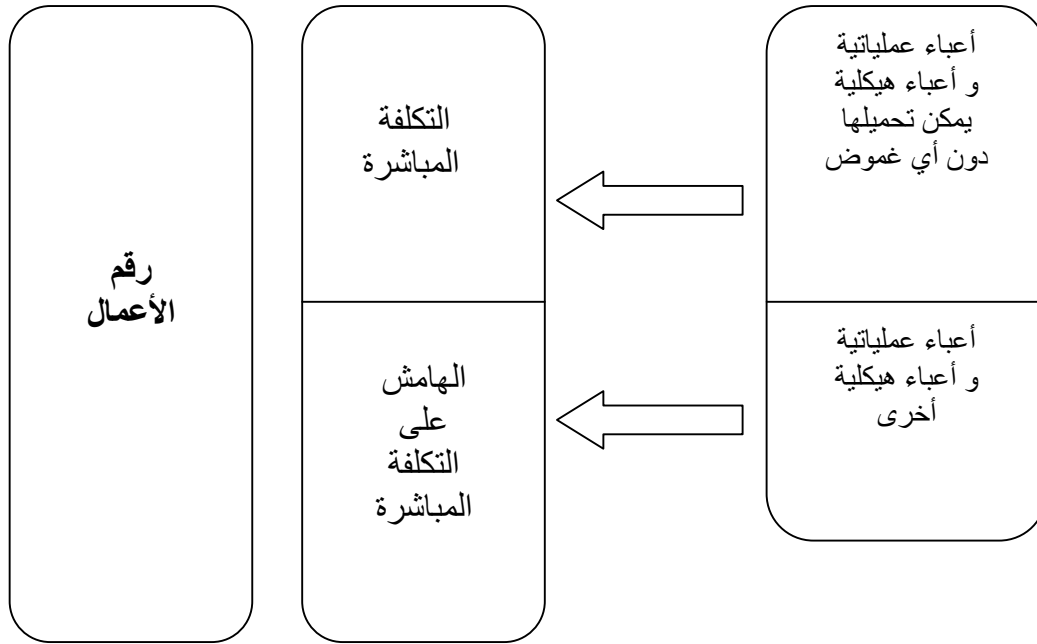
² - الفضل مؤيد محمد " المحاسبة الإدارية" مرجع سابق – ص 138.

³ - نور عبد الناصر – الشريف عليان " محاسبة التكاليف الصناعية" – ط03- دار المسيرة للنشر و التوزيع – الأردن- 2011- ص 276.

⁴ - PIGET Patrick, « Comptabilité analytique » - 3eme éd- Economica – Paris-2001-P 87

يمكن توضيح مبدأ طريقة التكاليف المباشرة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (I-08): مبدأ طريقة التكاليف المباشرة



Source : MELYON Gérard « **comptabilité analytique** » Op.cit – P171

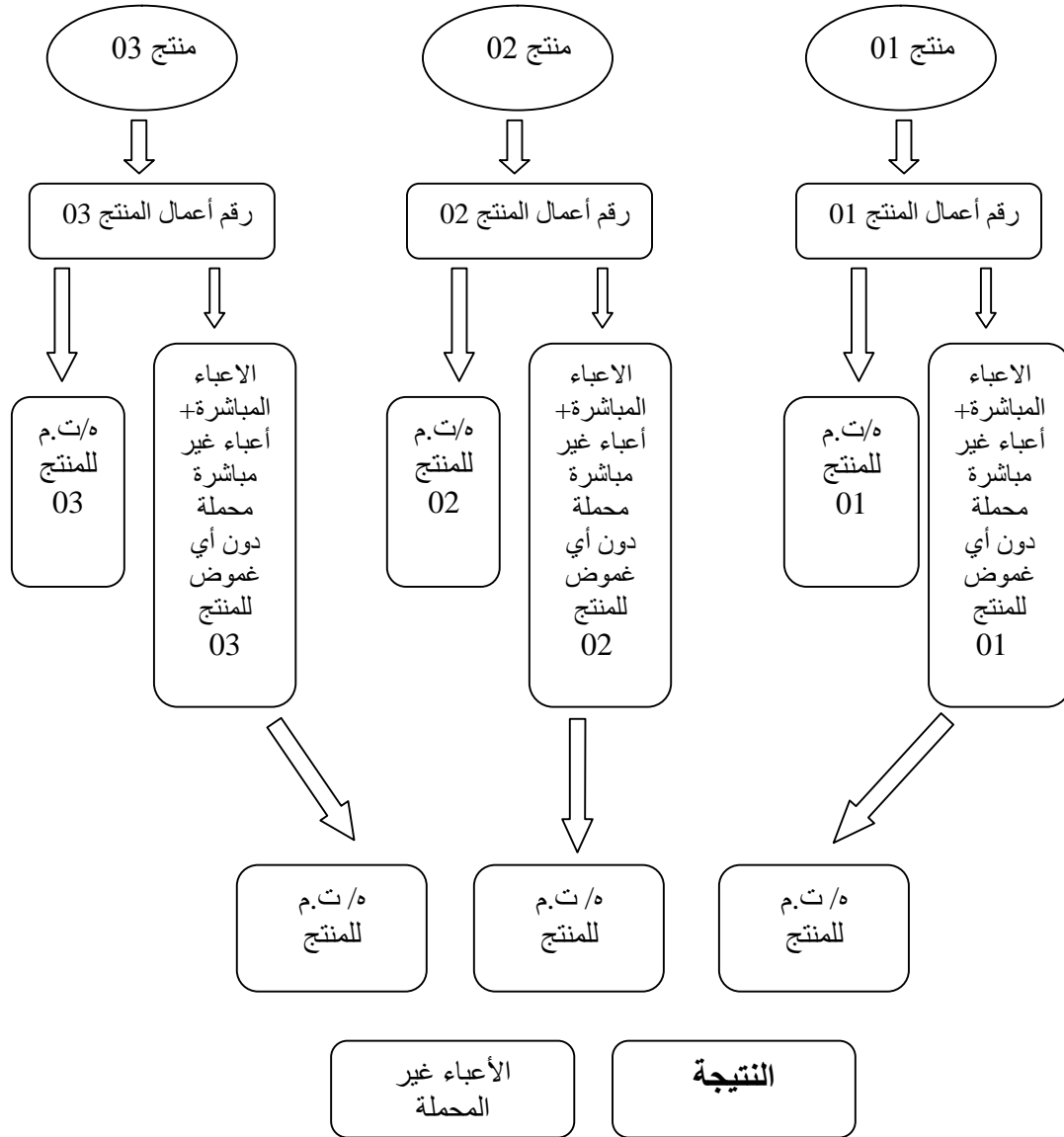
تُحدد النتيجة بالمرور بأربعة مراحل هي¹:

- حساب رقم أعمال الفترة.
- إحصاء و توزيع الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة قابلة للتحميل بدون صعوبة، بالإضافة إلى الأعباء الأخرى، مع التأكيد على أهمية التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة.
- حساب الهامش على التكلفة المباشرة: الفرق بين سعر بيع و التكلفة المباشرة:
الهامش على التكلفة المباشرة = رقم الأعمال – التكلفة المباشرة.

¹- MELYON Gérard « **comptabilité analytique** » Op.cit-P172.

- حساب النتيجة التحليلية: هي الفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة و الأعباء غير المحملة بدون أي صعوبة.

الشكل رقم (I - 09): تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف المباشرة .



ه/ت.م : الهامش على التكلفة المباشرة.

Source : MELYON Gérard « comptabilité analytique » Op.cit – P171.

يُسهل استخدام طريقة التكاليف المباشرة تحديد تكلفة الوحدات، إذ تُحمل بالتكاليف المباشرة فقط، ويتم تحديد مجمل الربح وفق هذه الطريقة بالفرق بين ثمن بيع الوحدات المنتجة و بين تكلفتها المباشرة، كما أن تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة لا تتأثر بزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج، حيث تبقى ثابتة.¹

تظهر فعالية هذه الطريقة في حالة ما إذا كانت التكاليف المباشرة تُشكّل نسبة مهمة من إجمالي التكاليف حيث يتم التركيز عليها في التحليل، ما يجعل تحديد تكلفة الوحدة وفق هذه الطريقة لا يمثل التكلفة الحقيقية نظرا لاستبعاد التكاليف غير المباشرة، بالرغم من أن كل التكاليف مهما كان نوعها تم استحداثها بسبب المنتجات النهائية ولذا ينبغي أن تدخل في تقييم تكلفة تلك الوحدات، بالإضافة إلى مشكلة عدم تقييم المخزون السلعي بتكلفته الحقيقية والكاملة²، فتحديد تكلفة المخزون التام أو غير التام يُجري على أساس التكلفة المباشرة و هذا يؤدي إلى تخفيض القيمة الحقيقية لذلك المخزون، وتحميل ذلك على حساب الأرباح والخسائر باعتباره مصروفا للفترة و هذا يؤدي إلى تخفيض التكاليف³.

IV- طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

على اعتبار أن نشاط المؤسسة المنجز عادة لا يكون بنسبة 100 %، أي أن المؤسسة لا تعمل وفق الطاقة الإنتاجية الكاملة، مما يجعل عملية تحميل كل الأعباء الثابتة لسعر التكلفة أمر غير منطقي. وحتى تكون النتائج معبرة أكثر كان من الضروري تحميل الأعباء الثابتة حسب مستوى أو حجم النشاط المنجز، و هذا ما يعرف بالتحميل العقلاني للأعباء الثابتة.⁴

1- نور عبد الناصر – الشريف عليان " محاسبة التكاليف الصناعية"- مرجع سابق- ص 277.

2- الرزق صالح عبد الله- بن وراذ عطا الله خليل " مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي" دار زهران- الأردن-1997- ص 121.

3- نور عبد الناصر – الشريف عليان " محاسبة التكاليف الصناعية"- مرجع سابق- ص 277.

4- بديسي فهيمة " المحاسبة التحليلية:دروس و تمارين" دار الهدى – عين مليلة – الجزائر- 2012- ص 174.

التحميل العقلاني هي طريقة لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية وواقعية، وذلك بتغيير مستوى الأداء، فمن غير العقلاني أن يحمل الإنتاج بكل التكاليف عندما يتغير مستوى النشاط.¹

تقوم طريقة التحميل العقلاني على أساس الفصل بين نوعين من التكاليف، يتم احتساب جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط العادي، و الذي يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلاني، يقترب من الثبات، إذ تصبح عنده تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغييراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتاً، و يثبت الجزء من التكاليف الثابتة.²

تعتبر هذه الطريقة طريقة محاسبية مطورة لطريقة الأقسام المتجانسة، تهدف إلى تلافي بعض العيوب المسجلة على مستوى طريقة التكاليف المتغيرة، والمتمثلة في تحميل الأعباء الثابتة بنفس المستوى مهما تغير حجم النشاط، فطريقة التحميل العقلاني تقوم على أساس تحميل سعر تكلفة المنتج بالجزء من الأعباء الثابتة الضرورية لإنتاجه العادي.³

إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة وفق الطريقة يمر بالمراحل:⁴

- فصل الأعباء الخاصة بكل مركز تحليل إلى أعباء ثابتة وأعباء متغيرة.
- تحديد معدل النشاط وتحديد التكاليف الثابتة المحملة.
- تحديد إجمالي التكاليف المعتبرة (التكاليف الثابتة المحملة + التكاليف المتغيرة).
- التوزيع الأولي ثم التوزيع الثانوي للأعباء المحملة.
- احتساب فروق التحميل (تكلفة العطالة أو ربح زيادة النشاط).
- تحديد طبيعة وحدات العمل.
- حساب عدد وحدات العمل.
- حساب تكلفة وحدة العمل.

¹ - RAPIN A- POLY.J « La comptabilité analytique de l'exploitation » 2 eme édition- DUNOD-Paris- 1996-P135.

² - دادي عدون ناصر " المحاسبة التحليلية " مرجع سابق- ص 116.

³ - بديسي فهيمة " المحاسبة التحليلية: دروس و تمارين " مرجع سابق - ص 175.

⁴ - MELYON Gérard « comptabilité analytique » Op.cit -P182.

يحسب معامل التحميل العقلاني وفق العلاقة:¹

معامل التحميل العقلاني = النشاط الفعلي / النشاط العادي.

يعتبر النشاط العادي، النشاط النظري الأقصى منقوص منه النشاط غير المنجز بين العطل الرسمية والمرضية، التوقفات نتيجة الأعطاب والصيانة... يكون تحديده انطلاقاً من الطاقة النظرية المثلى للإنتاج منقوصاً منها نسبة معينة للاختلالات المتوقعة في مسار العملية الإنتاجية.²

ثلاث حالات ممكنة عند مقارنة النشاط الفعلي بالنشاط العادي:³

- النشاط الفعلي = النشاط العادي: يعني معامل التحميل العقلاني مساوي للواحد، تحميل التكاليف الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فروق تحميل.
- النشاط الفعلي > النشاط العادي: معامل التحميل العقلاني أقل من الواحد، مما يعني أن المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، في هذه الحالة يحمل جزء فقط من الأعباء الثابتة والفرق بين الأعباء الثابتة والجزء المحمل يعتبر تكلفة بطالة.
- النشاط الفعلي < النشاط العادي: معامل التحميل العقلاني أكبر من الواحد، في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط.

تسمح هذه الطريقة بمراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناءً على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط، مما يساعد على البحث في أسباب الفروق واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة غير المستغلة، تُمكن الطريقة من تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة عن ذلك والعكس في حالة زيادة النشاط، ما يوفر بدوره معلومات

¹- GENAIVRE Elisabeth « **Initiation à la comptabilité de gestion en entreprise :Principes et application** » op.cit- P44.

² - بديسي فهيمة " المحاسبة التحليلية:دروس و تمارين" مرجع سابق - ص176.
³ - بلقاسم سفيان- لبيهي حسين" المحاسبة التحليلية: منهجية حساب سعر التكلفة" مرجع سابق- ص 82.

يمكن استخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على استغلال الطاقة وإعداد الموازنات.¹

هناك عدة مشاكل ترتبط بالتطبيق العملي لطريقة التحميل العقلاني، إذا ما كانت المؤسسة تعتمد مستوى نشاط موحد لنفس الأقسام أو مستويات نشاط مختلفة لكل قسم². بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وكذا شكل توزيع الأعباء غير المباشرة فيما يخص الأسس المعتمد عليها في التوزيع، وكذلك طرح مشكل تقييم المخزونات النهائية وأثره على النتيجة³، كما أن فعالية الطريقة تركز على تحديد مستوى النشاط العادي الذي يعتبر كمييار تتحدد على أساسه انحرافات النشاط⁴.

V- التكاليف المعيارية :

تسمح الطرق السابقة باحتساب التكاليف على أساس معطيات تاريخية حدثت، مما لا يسمح بمعرفة إذا ما كانت النتائج التحليلية المحققة تعبر عن النتائج المراد تحقيقها وتتناسب مع الموارد المتاحة، ومن أجل تحقيق هذا يجب إعداد معايير وحساب التكاليف المعيارية، هذه الطريقة تسمح للمؤسسة بتوقع النتائج للفترة القادمة وتحليل الانحرافات بين التنبؤات وما حدث فعلا⁵.

تعرف التكاليف المعيارية على أنها تكاليف محددة مسبقا على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية⁶، يتم مقارنة التكاليف المرجعية بالتكاليف الفعلية من أجل تحديد الانحرافات والتي تمكن عملية تحليلها من المراقبة الفعالة للتسيير الداخلي لظروف الاستغلال الداخلية للمؤسسة، وتتطلب عملية تحديد وتحليل الانحرافات اتخاذ جملة من الإجراءات التصحيحية⁷.

¹ - الرزق صالح- بن وراد عطاء الله خليل " مبادئ محاسبة التكاليف : الإطار النظري والعملي " - مرجع سابق- ص 143.

² - DUBRULLE Louis- JOURDAIN Didier « **comptabilité analytique de gestion** » 5éme edition-DUNOD-Paris -2007- P 220.

³ - الرزق صالح- بن وراد عطاء الله خليل " مبادئ محاسبة التكاليف : الإطار النظري والعملي " مرجع سابق- ص 143.

⁴ - DUBRULLE Louis- JOURDAIN Didier « **comptabilité analytique de gestion** » op.cit-P226.

⁵ - DUBRULLE Louis- JOURDAIN Didier « **comptabilité analytique de gestion** » Idem-P292.

⁶ - بويعقوب عبد الكريم " المحاسبة التحليلية " مرجع سابق - ص 227.

⁷ - بديسي فهيمة " المحاسبة التحليلية:دروس و تمارين " مرجع سابق - ص 206.

تقاس التكاليف المعيارية بصورة مسبقة وفي الفترة الزمنية محل القياس، لذلك تعتبر عملية القياس ضرورية، حيث يتطلب ذلك تقدير المدخلات والمخرجات المادية والتقارير النقدي لأسعار المدخلات والمخرجات، بهدف تحديد المعايير المناسبة¹.

تمر عملية حساب التكاليف المعيارية بعدة مراحل تتمثل أساسا في:²

- مرحلة تحديد أو حساب التكاليف التقديرية و التي تعتبر تكاليف عادية مرتبطة بالنشاط العادي.
- قياس أو حساب الانحرافات بين التكاليف الحقيقية المسجلة خلال دورة الاستغلال و التكاليف التقديرية.
- تحليل الانحرافات، و تحديد الأسباب التي أدت إلى التباين بين التكاليف التقديرية و الحقيقية من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.

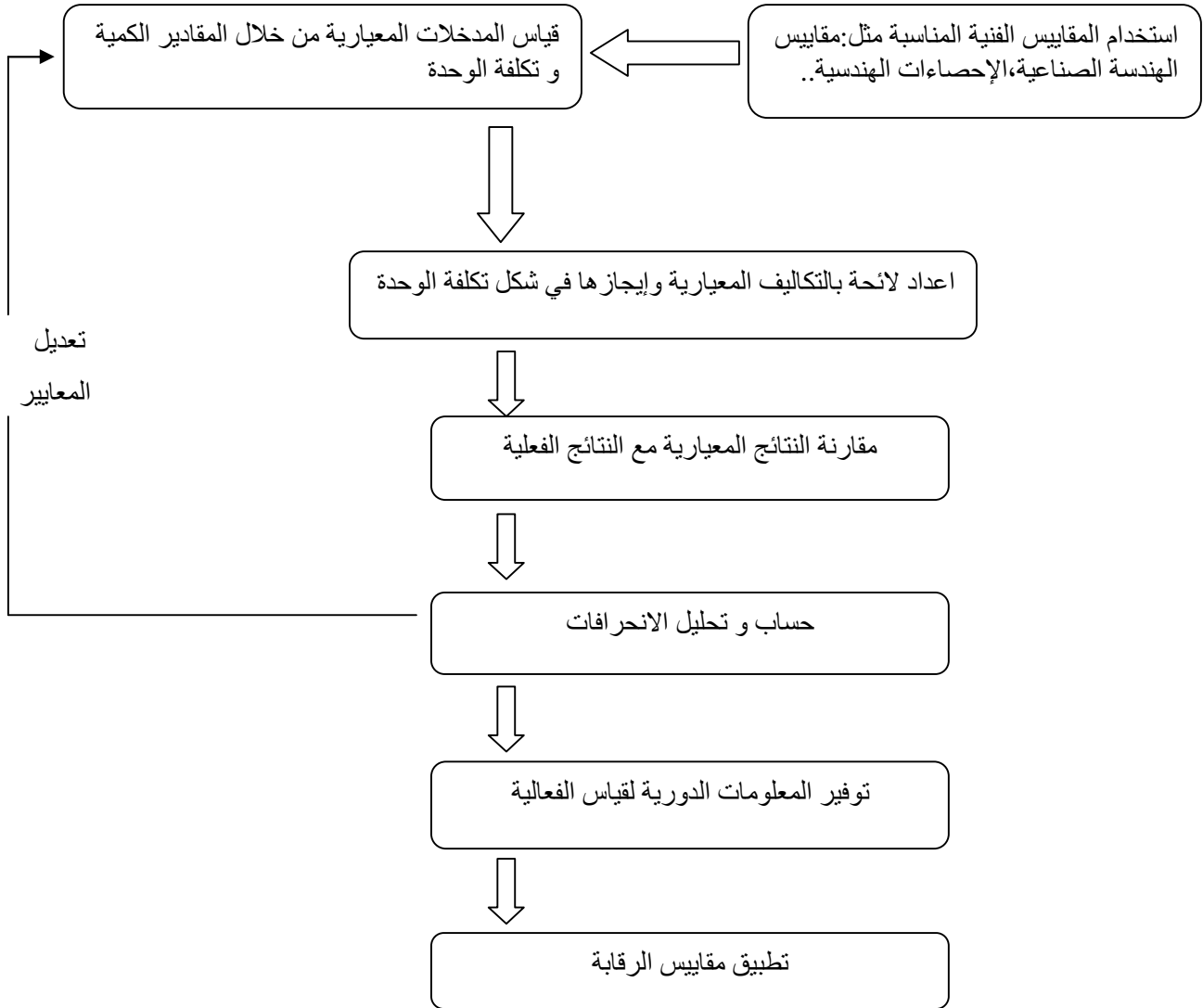
تهدف التكاليف المعيارية إلى الرقابة على التكاليف بمقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الفعلية، وتحديد الانحرافات و يتم تحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات المناسبة لعلاجها، كما تستخدم لتقييم الأداء بالنسبة للمؤسسة ككل وكذا أداء العاملين.³

¹ - العريبيد عصام فهد " المحاسبة الإدارية" مرجع سابق- ص169.

² - بديسي فهيمة " المحاسبة التحليلية:دروس و تمارين" مرجع سابق – ص207-208.

³ - ظاهر أحمد – أبو نصار محمد " المحاسبة الإدارية" مرجع سابق- ص 122.

الشكل رقم (I - 10): استخدام المعايير في الرقابة.



المصدر: العربي عصام فهد "المحاسبة الإدارية" مرجع سابق- ص171.

يتم الوصول إلى التكلفة المعيارية لوحدة المنتج بتحديد كل من معيار تكلفة المواد معيار تكلفة الأجور، معيار تكلفة الخدمات الصناعية غير المباشرة، وللتوصل إلى هذه المعايير يتم تحديد مواصفات وكمية وسعر كل عنصر في ضوء الظروف المحيطة بالوحدة

الاقتصادية والإمكانات المتاحة والطاقة البشرية والمادية المتواجدة وحجم الإنتاج ومستوى الأداء¹.

تسمح طريقة التكاليف المعيارية بتحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات، من خلال تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أداءها وذلك من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، وإمكانية الحصول على معلومات فورية مما يسهل إعداد قوائم التكاليف ومراقبة العمليات الإنتاجية من أجل تحديد أي انحراف، واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب². يؤدي وضع المعايير إلى اكتشاف مناطق عدم الكفاية في استخدام التكاليف وأن معالجة أسباب ذلك يؤدي إلى خفض التكاليف³.

تشكل التكاليف المعيارية أساساً لإعداد الموازنات التخطيطية، إذ يتم احتساب التكاليف المعيارية لوحدة إنتاج واحدة وتعميمها على حجم النشاط المخطط له والذي تهدف إدارة المؤسسة لتحقيقه⁴. يعتبر التخطيط والتسعير من القرارات طويلة الأجل، والتي تتطلب رؤية إستراتيجية لمشاكل المؤسسة، حيث تعتبر عملية التسعير نشاط مستقبلي يركز على التكاليف المقدرة⁵.

إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يؤدي إلى تسجيل انحرافات غير صحيحة مما يؤثر على اتخاذ القرارات، إلى جانب صعوبة التدخل لتعديل المعايير أو التأثير على التكلفة المعيارية بالرغم من حدوث التغيرات التي تقضي إلى ذلك. بالإضافة إلى صعوبة تطبيق الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب إنتاج نمطي وبعض الأنشطة الخدمية⁶.

1 - جمعة أحمد حلمي "محاسبة التكاليف المتقدمة" ط1 - دار صفاء للنشر والتوزيع-عمان-الأردن-2011-ص 71-72.

2- MELYON Gérard « comptabilité analytique » Op.cit -P207

3 -الرجبي محمد تيسير " محاسبة التكاليف" الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات- مصر-2009-ص201.

4 -ظاهر أحمد-أبو نصار محمد" المحاسبة الإدارية" مرجع سابق-ص122.

5 -العريبي عصام فهد" المحاسبة الإدارية" مرجع سابق-ص171.

6 -عطية هاشم أحمد- محمود محمد عبد ربه محمد" دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية" الدار الجامعية-مصر-2000-ص 350.

المبحث الثاني: التوجه نحو إدارة التكلفة.

لقد واكب تطور المؤسسات وبيئتها، تطورا في الأنماط الإدارية ككل، بما في ذلك الجانب المحاسبي باعتباره من أهم الركائز في تسيير أي مؤسسة، ففي حين كانت محاسبة التكاليف التقليدية تبدي فعاليتها في ظل الظروف التي بلورت خلالها، إلا انه ومع تغير المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، بدأت الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف تبدي عجزا في تقديم المعلومات الدقيقة، و مسايرة التغيرات الحاصلة.

المطلب الأول: أسباب عدم ملائمة محاسبة التكاليف التقليدية.

لقد أثبتت أنظمة التكاليف التقليدية نجاحا في ظل ظروف عمل اتسمت بالاستقرار النسبي، حيث لم يكن هناك تعدد للمنتجات، وحيث كانت التكاليف غير المباشرة ضئيلة نسبيا مقارنة بالتكاليف المباشرة، وحيث لم تكن هناك تكنولوجيا مطورة في إنتاج المنتجات و تقديم الخدمات، لكن ومع تغير هذه الظروف أصبح من الصعب تحديد العلاقة بين عنصر التكلفة وسبب حدوثها، مما أوضح عجز الأنظمة التقليدية، و سنحاول فيما يلي استعراض أهم الأسباب التي جعلت محاسبة التكاليف التقليدية غير ملائمة و دعت إلى تطوير أساليب أكثر فعالية ومواكبة للتطورات الحاصلة.

I- المنافسة العالمية:

لقد أدى التطور في نظم النقل و المواصلات إلى انفتاح الأسواق العالمية أمام العديد من المؤسسات، فالأسواق التي كانت منعزلة بحدود جغرافية و مسافات بعيدة أصبحت مفتوحة أمام كل المؤسسات كبيرة كانت أم صغيرة، فعلى سبيل المثال و منذ عقود لم تكن الشركات الأمريكية تعتبر الشركات اليابانية في حكم المنافسين، لكن الآن أصبحت هذه الشركات تتأثر بما تقدمه الشركات اليابانية من منتجات، إذ يمكن تداولها في الولايات المتحدة الأمريكية وبعدها فترة قصيرة جدا من إنتاجها في اليابان، هذه البيئة التنافسية الجديدة خلقت

طلبا متزايدا ليس فقط على معلومات التكاليف وإنما زادت من أهمية دقة هذه المعلومات كونها تلعب دورا هاما في تخفيض التكاليف، تحسين الإنتاجية وزيادة الربحية¹. لقد أدى ارتفاع حجم المنافسة إلى ضرورة قيام المؤسسات بالبحث عن أساليب وتقنيات تساعد على تطوير ميزتها التنافسية، من أجل البقاء في تلك البيئة المضطربة و المعقدة².

II- قصر دورة حياة المنتجات:

إن من أهم نتائج اشتداد حدة المنافسة الدولية و التطورات التكنولوجية المتسارعة، قصر دورة حياة المنتجات، حيث أصبح لا بد على المؤسسات تعجيل إدخال منتجات جديدة للأسواق، لتلبية تمايز طلبات العملاء، وبما أن أغلب تكاليف المنتج تتحدد خلال مرحلة التصميم، أي المرحلة الأولى من دورة حياته، كان لا بد على المؤسسات توفير آليات تمكن من إدارة التكلفة بفعالية خلال هذه المرحلة وعلى تكيف منتجاتها مع متطلبات العملاء المتجددة، مما يجعلها تقلص من فترة تسويق المنتجات³.

III- درجة التنوع و التعقد في المنتجات:

أدت زيادة المنافسة المحلية والدولية إلى ضرورة البحث عن إنتاج منتجات يمكن المنافسة بها، من حيث الجودة والسعر، وتلبي رغبات المستهلكين المتجددة، فكان لا بد من إنتاج منتجات تتنوع من حيث أحجامها وطبيعتها إنتاجها. إن الاختلاف و التنوع في حجم الإنتاج في ظل أنظمة التصنيع المتقدمة، أدى إلى اختلاف الأنشطة المطلوبة لعملية التصنيع، وهذه الاختلافات أدت إلى تحديد غير دقيق لتكاليف المنتجات، بالإضافة إلى تراجع تكلفة العمل المباشر نتيجة التطورات الصناعية الحديثة وما ترتب عليها من زيادة في درجة التعقيد و التنوع و الاختلاف في المنتجات⁴.

1 - السيد علي مجاهد أحمد " إطار إجرائي مقترح لتكامل أساليب إدارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة" جامعة طنطا - مصر - بحث غير منشور - ص 09.

2 - نوري حيدر شاكر - جمعة محمود حسين " تقنيات ادارة الكلفة الإستراتيجية" مجلة ديالي - العدد 63 - 2014 - ص 281.

3 - DRURY Colin « Management accounting for business decisions» op.cit- P11-12.

4 - أبو خشبة عبد العال محمد بن هاشم "دراسة و تقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية" المجلة المصرية للدراسات التجارية- جامعة المنصورة - المجلد الثالث و العشرون - العدد 01- 1999- ص 295.

لهذا كان لابد من البحث عن آليات لإدارة التكلفة تمكن من التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة على المنتجات المختلفة، على اعتبار عجز التخصيص على أساس تكلفة العمل المباشر، أو الكمية المنتجة.

IV- التطور في تكنولوجيا المعلومات:

لقد أدى إدماج الحاسب الآلي في مراقبة العمليات و التحكم فيها إلى تجميع كميات معتبرة من المعلومات التي تمكن المديرين من الإحاطة بالأحداث التي تتم في المؤسسة وقت حدوثها، حيث أصبح من الممكن متابعة المنتجات بشكل مستمر داخل المصنع، الأمر الذي أدى إلى تطوير برامج معلومات تشغيلية في مجالات وظيفية مختلفة، مما يسمح بتوفير قاعدة بيانات تمكن المديرين من الوصول إلى المعلومات بشكل أسرع، مما يدعم عملية اتخاذ القرار وتقييم الأداء.

هذه التطورات التي حدثت على مستوى تكنولوجيا المعلومات، أدت إلى تحسين مستوى دقة تكلفة المنتجات، فمحاسبي التكاليف أصبح لديهم قدر أكبر من المرونة في الاستجابة للمتطلبات الإدارية الخاصة بطرق حساب تكلفة المنتجات الأكثر تعقيدا.¹

V- أنظمة التصنيع عالية التقنية:

تتيح أنظمة التصنيع عالية التقنية مرونة، وتوسيع مزيج المنتجات المقدم من قبل المؤسسة، بالإضافة إلى ما توفره من وقت، ويقصد بالتقنية رصيد المعرفة الذي يسمح بإدخال آلات ومعدات وعمليات وخدمات جديدة أو محسنة، فهي تشمل مجالين: التقنية المادية وتضم المصانع و المعدات والأدوات، و التقنية الخفيفة وهي تشمل المعرفة والإدارة و المعلومات والتسويق.²

1 - السيد علي مجاهد أحمد " إطار إجرائي مقترح لتكامل أساليب إدارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة"- مرجع سابق - ص 11.

2 - الشحات محمد عطوة "دور المعلومات المحاسبية في ترشيد الاختيار للنماذج التقنية في المشروعات الاستثمارية في مصر" المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة- جامعة عين شمس - مجلد العدد الثاني-1995- ص 147.

VI- تغيير هيكل التكاليف:

مع تطور العمليات الإنتاجية باستخدام الآلات والتكنولوجيا تغيير هيكل التكلفة، إذ تراجعت التكاليف المباشرة مقارنة مع التكاليف غير المباشرة، حيث أصبحت تشكل حتى 70% من إجمالي التكاليف. ولقد كانت الأنظمة التقليدية للتكاليف تهتم بمرحلة الإنتاج على أساس أن كل التكاليف هي تكاليف إنتاج، في حين أن ازدياد الأنشطة الداعمة للإنتاج و النشاط الخدمي فاقت الأنشطة الإنتاجية، حيث أنه حوالي 70 إلى 90% من التكاليف تمثل تكاليف تصميم (قبل مرحلة الإنتاج) وتكاليف صيانة وخدمات متعلقة بالمنتج (بعد مرحلة الإنتاج)¹.

ولقد كانت الأنظمة التقليدية تعتمد على أساس تحميل واحد للتكاليف غير المباشرة غالبا ما يرتبط بحجم الإنتاج (ساعات عمل مباشرة، ساعات تشغيل آلة...) مما يؤدي إلى عدم التناسب في تحميل المنتجات بنصيبها من التكاليف خاصة في حالة اختلاف أحجامها، تنوعها ودرجة تعقيد تصنيعها، فاستخدام أسس تحميل مرتبطة بالحجم دون الأخذ بعين الاعتبار بعض التكاليف غير المرتبطة بالحجم يؤدي إلى تحميل غير دقيق للتكاليف مما ينتج عنه تكلفة منتجات نهائية غير دقيقة. استخدام هذه المعلومات قد يقود إلى اتخاذ قرارات غير صائبة تتعلق بتطوير المنتجات أو إلغائها، مما ينعكس بدوره على الأرباح و حصة المؤسسة السوقية، و مدى الاستغلال الأمثل لمواردها نتيجة عدم توفر معلومات دقيقة عن التكاليف.

VII- التركيز على العملاء:

في ظل التطورات السابقة و ظروف المنافسة الحادة، أصبح لزاما على المؤسسات الاهتمام بالتحسين المستمر لعملياتها و منتجاتها، وتقديم منتج بالجودة المطلوبة استجابة لطلبات العملاء، حيث أصبح التركيز على خدمة العملاء محور أساس لنجاح المؤسسة وبقائها.

¹ -ALAZARD Claude- SEPARI Sabine « Contrôle de gestion :manuel et application » - Op.cit- P250.

يجب التركيز على تقديم قيمة للعملاء بهدف تحقيق ميزة تنافسية، يتم تتبع المعلومات المرتبطة بالأنشطة المتنوعة ذات الأهمية بالنسبة للعملاء (جودة المنتج، سرعة التسليم، تطوير منتجات جديدة...) والاهتمام بهذه الأنشطة استجابة لطلبات العملاء، وإرضاء لاحتياجاتهم.¹

VIII- عدم دقة بيانات التكلفة:

إن استخدام طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة التقليدية في ظل الظروف المذكورة سابقا، يؤدي إلى عدم دقة بيانات التكلفة، نظرا لعدم وجود علاقة سببية واضحة بين التكاليف والأساس المستخدم في تحميل تلك التكاليف إلى أهداف التكلفة النهائية، وبالتالي فإن استمرار تطبيق الطرق التقليدية في ظل التطورات الحديثة يؤدي إلى عدم دقة بيانات التكاليف، ونظرا لأهمية هذه البيانات في اتخاذ القرارات، كان لابد من البحث عن أساليب تأخذ بعين الاعتبار متغيرات البيئة الحديثة، وتكون قادرة على تلبية الاحتياجات الإدارية من المعلومات.

لا يمكن أن نغفل أهمية محاسبة التكاليف في إدارة المؤسسات، فلم يعد اعتمادها يعتبر اختيارا، وإنما ضرورة فرضتها الظروف المتغيرة، فلم تعد تقتصر على مجرد تحديد تكلفة المنتجات وإنما ضمان أعلى درجة دقة ممكنة في تحديدها، تمكن هذه المعلومات من اتخاذ قرارات تتعلق مباشرة بتواجد المؤسسة و استمرارها.

لقد أدى ازدياد حدة المنافسة و الانفتاح على الأسواق العالمية، سرعة التقدم التكنولوجي، تنوع احتياجات العملاء المستمرة، إلى تشكيل تحديات أمام المؤسسات تستوجب عليها زيادة قدرتها على تصميم وتصنيع منتج ذو تكلفة أقل وبجودة عالية، وفي الوقت المناسب، هذه التحديات انعكست آثارها على أساليب إدارة التكلفة فأصبح لابد من التغيير في كل طرق وأساليب محاسبة التكاليف.

¹ - السيد علي مجاهد أحمد " إطار إجرائي مقترح لتكامل أساليب إدارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة"- مرجع سابق - ص 12.

فالأنظمة التي كانت سابقا تلبي كل الاحتياجات الإدارية، أصبحت عاجزة عن مواكبة التطورات الحاصلة، وأصبح لابد من بديل يغطي هذا العجز.

ولعل الأسباب المذكورة سابقا تشكل أهم العناصر التي ساهمت في بروز ثورة في مجال إدارة التكلفة، لتنتج عنها أساليب أكثر تطورا وأكثر ملائمة للظروف الحالية.

يمكن القول أن عدم ملائمة الطرق التقليدية للتكاليف أثرت على محاسبة التكاليف بالشكل الذي يجعلها تستجيب بتوظيف العديد من الأساليب خدمة لإدارة المؤسسة. فكل أسلوب طور كان نتيجة لمواكبة ظروف معينة وتلبية لاحتياجات جديدة لم تكن معروفة سابقا، أولم تكن بالأهمية الحالية، فلا يمكن الاعتماد على طرق وأنظمة كانت تناسب ظروفها مغايرة اتسمت بالبساطة ومحدودية الإنتاج و بالاستقرار النسبي، وبمشاكل اعتبرت أقل تعقيدا في ظل المستجدات الآنية.

فاشتداد حدة المنافسة ولد ضرورة البحث عن الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، مما يتطلب بيانات تكاليف دقيقة و ملائمة.

تعقد عمليات الإنتاج وتنوع المنتجات، وتعدد إنتاجها بنماذج ومواصفات مختلفة والاعتماد على التكنولوجيا المتطورة، وكذا أنظمة التصنيع عالية التقنية، نتج عنه تغير في هيكل التكلفة، وارتفاع متزايد لمنحنى التكاليف غير المباشرة مقارنة بالتكاليف المباشرة، مما صعب من إمكانية التتبع الدقيق لهذه التكاليف، وجعل من الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف عاجزة عن تقديم تكاليف منتجات بالدقة المطلوبة.

في ظل هذه التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الصناعية والخدمية، من تغير في المحيط، والمنافسة الحادة، تكاثر خطوط الإنتاج وتعقدتها، تنوع قنوات التوزيع، كان لابد من البحث عن أساليب لإدارة التكلفة بفعالية، تمكن من توفير معلومات أكثر دقة، وتساعد على أداء وظائف التخطيط و الرقابة وتقييم الأداء.¹

¹ - أبو نصار محمد " محاسبة التكاليف " - مرجع سابق- ص 192.

المطلب الثاني: مفهوم إدارة التكلفة الحديثة.

لقد أدت التغيرات الطارئة في بيئة الأعمال حديثاً، و المذكورة سابقاً، إلى البحث عن آليات محاسبية أكثر فعالية في ظل الظروف الحالية، ونتيجة لعجز الأنظمة التقليدية، تم البحث عن نموذج لإدارة التكلفة، يعتمد على أنظمة أكثر تطوراً لتحديد التكاليف وإدارتها. يقصد بإدارة التكلفة: مجموعة الأساليب و الطرق التي تهدف إلى التحكم بالأنشطة والعمليات و المنتجات و الخدمات بالمؤسسة و تحسينها.¹

يستخدم مصطلح إدارة التكلفة لوصف القرارات التي تحقق رغبات المستهلك و تعمل في ذات الوقت على تخفيض التكاليف، و الرقابة عليها من أجل تعظيم العائد، تنبع أهميتها من تبادل الإدارة لمعلومات محاسبية مع جهات خارجية، إضافة إلى الاهتمام بالجودة وخدمات ما بعد البيع، حيث انتقل الاهتمام بالجودة إلى المحاسبين، حيث أصبحوا يهتمون بجودة المعلومات المحاسبية من حيث الدقة و الوقت المناسب.²

يمكن كذلك تعريف إدارة التكلفة بأنها الأساليب و الأنشطة التي يمارسها المديرون، والمتعلقة بقرارات التخطيط و السيطرة في الأجل البعيد وكذا القريب، و التي تعمل على زيادة القيمة للعملاء، و تخفيض تكاليف المنتجات و الخدمات، تعرف كذلك بأنها استخدام لمعلومات التكاليف من أجل اتخاذ القرارات الإدارية.³

وُصفت إدارة التكلفة بأنها الإدارة التي تعمل من منظور فكري إداري وسلوكي متطور، بقصد تقديم منتج بمواصفات وجودة تشبع أذواق المستهلكين المتجددة بصفة مستمرة ، وبتكاليف قليلة، وبأسعار حقيقية، ارتكازاً على أساليب فنية وأدوات متطورة.⁴

من خلال التعاريف المذكورة، يمكن القول أن إدارة التكلفة تختلف عن محاسبة التكاليف التقليدية، كون إدارة التكاليف منهج متكامل يستند على العديد من الأساليب التي تنطلق من

1 - مبارك صلاح الدين عبد المنعم " محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية - مدخل إدارة التكلفة " - مكتبة الوفاء القانونية- الاسكندرية مصر -2013- ص 234.

2 - باسيلي مكرم عبد المسيح " إدارة التكلفة الإستراتيجية " المكتبة العصرية - المنصورة- مصر- 2007- ص 12.

3- نوري حيدر شاكر - جمعة محمود حسن "تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية" - مرجع سابق- ص 286-287

4 - باسيلي مكرم عبد المسيح " محاسبة التكاليف- الأصالة و المعاصرة- الجزء الأول : رؤية إستراتيجية" - ط03- المكتبة العصرية للطباعة و النشر - 2001- ص 138.

تلبية حاجات المستهلكين، ودعم الميزة التنافسية للمؤسسة، بالتركيز على الجودة و تخفيض التكاليف.

المطلب الثالث: أهداف إدارة التكلفة الحديثة.

لقد أدى عجز أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية عن مواكبة التطورات الحاصلة، إلى قصورها عن معالجة التكاليف، و توفير المعلومات الدقيقة، مما ساهم في البحث عن آليات تكون أكثر فعالية وتستطيع تحقيق أهداف تتعدى تحديد التكاليف أو رقابتها. تختلف إدارة التكلفة الحديثة من حيث أهدافها عن أنظمة التكاليف التقليدية، فمن حيث تحليل التكاليف، لا يسمح المدخل التقليدي بتحليل تكاليف الجودة، أما المدخل الحديث يسمح بتحليلها.

يركز المدخل التقليدي على انحراف السعر والسعي وراء العروض المنخفضة الأسعار دون الجودة، بينما تركز إدارة التكلفة الحديثة على الأثر الكلي لعملية التوريد وعلى تخفيض إجمالي تكلفة المواد المشتراة وبجودة مرتفعة¹. لا تتبع أنظمة التكاليف التقليدية مدى قبول العميل للمنتج، فيما تركز الإدارة الحديثة للتكلفة على التحسين المستمر لمواكبة تحقيق الرضا..

تمكن إدارة التكلفة أساساً من²:

- حساب كلفة المنتجات، والخدمات: يقوم نظام محاسبة التكاليف بتتبع التكاليف المباشرة، وتخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات من أجل تقديمها للمديرين لغرض استخدامها في صياغة الاستراتيجيات، وانجاز عملية التسعير، وتحديد مزيج المنتج، واتخاذ قرارات إدارة التكلفة.

- الحصول على المعلومات لأغراض التخطيط، والسيطرة، وتقييم الأداء: تستخدم الموازنة بشكل واسع كأداة في عملية التخطيط والسيطرة، إذ تقوم الموازنة بتوجيه المديرين للنظر إلى

¹ - العفيري فؤاد أحمد محمد "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" بحث مقدم للندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية- جامعة الملك سعود- 18-19 مايو 2010- ص 16.
² - نوري حيدر شاكر - جمعة محمود حسين " تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية" مجلة ديالي - العدد 63- 2014 - ص 288.

الأمام، ولترجمة الإستراتيجية إلى خطط، وللتنسيق والاتصال داخل المؤسسة، ولتوفير موازنة مرجعية لأغراض تقييم الأداء.

- تحليل المعلومات ذات الصلة بصناعة القرارات :عندما يتم صناعة القرارات المتعلقة بتصميم الإستراتيجية وتنفيذها، فإن على المديرين إدراك نوع التكاليف والإيرادات التي يجب أن يهتموا بها، وما هي التكاليف والإيرادات التي يفترض تجاهلها.

تتمثل أهداف نظم إدارة التكلفة بما يلي¹:

- تحديد تكاليف المنتج بدرجة من الدقة.

- تقييم الأداء على أساس دورة حياة المنتج أو الخدمة.

- تحقيق فهم أفضل للعمليات والأنشطة.

- رقابة التكاليف.

- قياس وتقييم الأداء.

- المحافظة على الوضع التنافسي

إن تحقيق إدارة التكلفة لأهدافها يعتمد علي تطبيق مجموعة من الأساليب والطرق التي يمكن عن طريقها التحكم في التكلفة وتحسين أداء الأنشطة والعمليات، وتحسين جودة المنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة، فتطبيق هذه الأساليب و آليات يعد من ركائز إدارة التكلفة.

¹ - صلاح الدين " مسببات التكلفة:مدخل مقترح لزيادة فاعلية نظم التكاليف التقليدية"- القاهرة- جمعية التكاليف- مجلة التكاليف- العدد الثالث- سبتمبر 1999 - ص1983

المبحث الثالث: التطورات المستجدة لإدارة التكلفة.

لقد شهد المحيط الاقتصادي تطورات متسارعة و متلاحقة غيرت من ظروف عمل المؤسسات الصناعية و التجارية و الخدمية، فالتوجه نحو حرية التجارة، وزيادة حدة المنافسة، وحلول النظم الصناعية الجديدة المرتكزة على الآلات محل اليد العاملة، بالإضافة إلى تزايد استخدام تكنولوجيا المعلومات، ظهور التجارة الإلكترونية كنمط جديد للتجارة، قصر دورة حياة المنتجات نتيجة السعي المتواصل لإرضاء حاجات العملاء، وكذا ضرورة إدراج البعد البيئي، كل هذه التغيرات انعكست على أسلوب إدارة المؤسسات و على إدارة التكلفة بالتحديد، حيث أصبحت محاسبة التكاليف التقليدية لا تلبى كل الاحتياجات الإدارية من المعلومات، مما فرض عليها أن تتطور مع تطور المؤسسات، حيث انتقلت محاسبة التكاليف من آلية لقياس تكلفة الإنتاج، إلى أداة للرقابة و التحكم في التكاليف و توفير معلومات لترشيد القرارات المرتبطة بالتكاليف.

المطلب الأول: البعد الاستراتيجي لإدارة التكلفة.

إن إدارة التكلفة لها منظور واسع وبعد استراتيجي يتضمن التحكم المستمر في التكلفة والرقابة عليها ، ومن الواضح أن عملية التخطيط للتكلفة والرقابة عليها لها ارتباط وعلاقة منطقية مع الإيرادات والعوائد المخطط تحقيقها. عملية إدارة التكلفة من الناحية التطبيقية ليست معزولة عن الإدارة الإستراتيجية للمنظمة ،بل إنها تعتبر جزء تكاملي للتوجه الاستراتيجي لها حيث أن عملية تحقيق الجودة الشاملة والبرامج التسويقية ،وتطوير المنتجات وتلبية رغبات المستهلكين وكل أساليب الإدارة ترتبط بشكل كبير بإدارة التكلفة. فمفاهيم إدارة التكلفة ببعدها الاستراتيجي تتداخل بشكل كبير مع مفاهيم وأساسيات تطوير العملية الإنتاجية¹.

¹ - محمد محمود يوسف" الاتجاهات الحديثة في التكاليف و المحاسبة الإدارية" المجلد الثاني - مطابع الهندسة- القاهرة- بدون سنة نشر- ص26.

جاء مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ليُحوّل الاتجاه التقليدي لرقابة وإدارة التكلفة إلى اتجاه لإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي، يحقق للمؤسسة ميزة تنافسية بالتركيز على التكاليف ويحقق لها البقاء والاستمرار في الأسواق من خلال تحديد أهداف المؤسسة طويلة الأجل ووضع الإستراتيجيات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف في ظل بيئة المنافسة الشديدة والإمكانيات الداخلية للمؤسسة ثم تطبيق تلك الإستراتيجيات والرقابة عليها لضمان تنفيذها.¹ إن أهمية الأبعاد الإستراتيجية بالنسبة للإدارة أدت إلى تحول الدور الذي تلعبه إدارة التكلفة في مجال حساب تكاليف المنتج والسيطرة التشغيلية من الدور التقليدي إلى التمرکز الاستراتيجي الأوسع والمتمثل في إدارة التكلفة الإستراتيجية، والتي تعرف بأنها عملية إعداد المعلومات المتعلقة بإدارة التكلفة لغرض استخدامها في تسهيل الوظيفة الإدارية الرئيسة والتي تتمثل بالإدارة الإستراتيجية.²

يعد مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية احد التطبيقات الحديثة الذي يضع تحليل التكلفة في إطار واسع، إذ يستعمل معلومات التكاليف لصياغة وتنفيذ الاستراتيجيات وذلك من خلال إتباع أساليب التحليل الاستراتيجي وباستخدام مجموعة من الأساليب التي تفي بمتطلبات هذا المدخل.³

عرفت إدارة التكلفة الإستراتيجية بأنها عملية يتم من خلالها تتبع التكلفة فيها على مدار حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول بالتكلفة إلى أدنى حد، مع الأخذ بعين الاعتبار تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة بهدف تقديم منتجات أو خدمات بمواصفات وخصائص تلبي احتياجات العملاء وذلك باستخدام أدوات وأساليب فنية لتتبع التكلفة والتحكم فيه بهدف إيجاد ميزة تنافسية للمؤسسة وتحسين وضعها الاستراتيجي.⁴

فنتيجة للتغيرات الإنتاجية والبيئية والتقنية والمنافسة الشديدة وظهور مداخل جديدة ساعدت في تطوير إستراتيجية العمل في المؤسسة استطاعت إدارة التكلفة من تقديم المعلومات الأساسية لإدارة المؤسسة وهو ما ساعد في جعل إدارة التكلفة مدخلا لإدارة التكلفة

1 - علي أشرف حسن " الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة و تدعيم المزايا التنافسية " دراسة استطلاعية- كلية التجارة - جامعة الإسكندرية- 2010 - ص 78.

2 - نوري حيدر شاكر - جمعة محمود حسين " تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية" مرجع سابق- ص 287.

3 - العبيدي خلود عاصم وناس " دور أساليب إدارة الكلفة الإستراتيجية لتحقيق ميزة تنافسية في الوحدات الاقتصادية" - مجلة الدنانير- العدد الثالث- ص 335.

4 - علي أشرف حسن " الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة و تدعيم المزايا التنافسية " - مرجع سابق- ص 15.

الإستراتيجية وذلك من خلال دور معلومات إدارة التكلفة في دعم وتطوير الاستراتيجيات التي تتبناها المؤسسة ،من خلال قياس وتوصيل المعلومات التي يتم استخدامها لغرض صياغة وتقويم نجاح الاستراتيجيات المنفذة عن طريق بيان فاعلية وكفاءة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة¹.

وبذلك تعد الإدارة الإستراتيجية للتكلفة أحد المداخل الحديثة في مجال التوجه الإستراتيجي الذي يقدم المعلومات التي تساعد الإدارة علي تحقيق زيادة في الأرباح وتدعيم المركز التنافسي في الأجل الطويل ، وكذلك المعلومات التي تحتاج إليها إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة لتدعيم العلاقة مع العملاء واكتساب رضاهم إلى جانب تخفيض التكاليف ، ويضم مدخل إدارة التكلفة مجموعة من الأدوات التي قد تستخدم منفردة لدعم قرار محدد أو قد تستخدم معاً لدعم العملية الإدارية ككل ، عند تخطيط ورقابة تكاليف الأنشطة المرتبطة بتحقيق الأرباح في الأجل القصير، وتدعيم القدرة التنافسية من خلال الاستراتيجيات ذات الأجل الطويل².

المطلب الثاني: أهم أساليب إدارة التكلفة الحديثة

لقد أثرت التغيرات الحاصلة في بيئة عمل المؤسسات على محاسبة التكاليف، إذ استجابت لبيئة التصنيع الحديثة بتوظيف العديد من الأساليب المطورة كمستجدات في إدارة التكلفة وسنستعرض فيما يلي أهم هذه التقنيات:

I- تكاليف دورة حياة المنتج:

لكل منتج دورة حياة معينة، حيث يظهر في وقت معين ثم يختفي و هذه المدة قد تطول أو تقصر تحت تأثير عوامل مختلفة لعل أهمها تغير أذواق المستهلكين و متطلباتهم، التقدم التقني و ابتكار منتجات جديدة³.

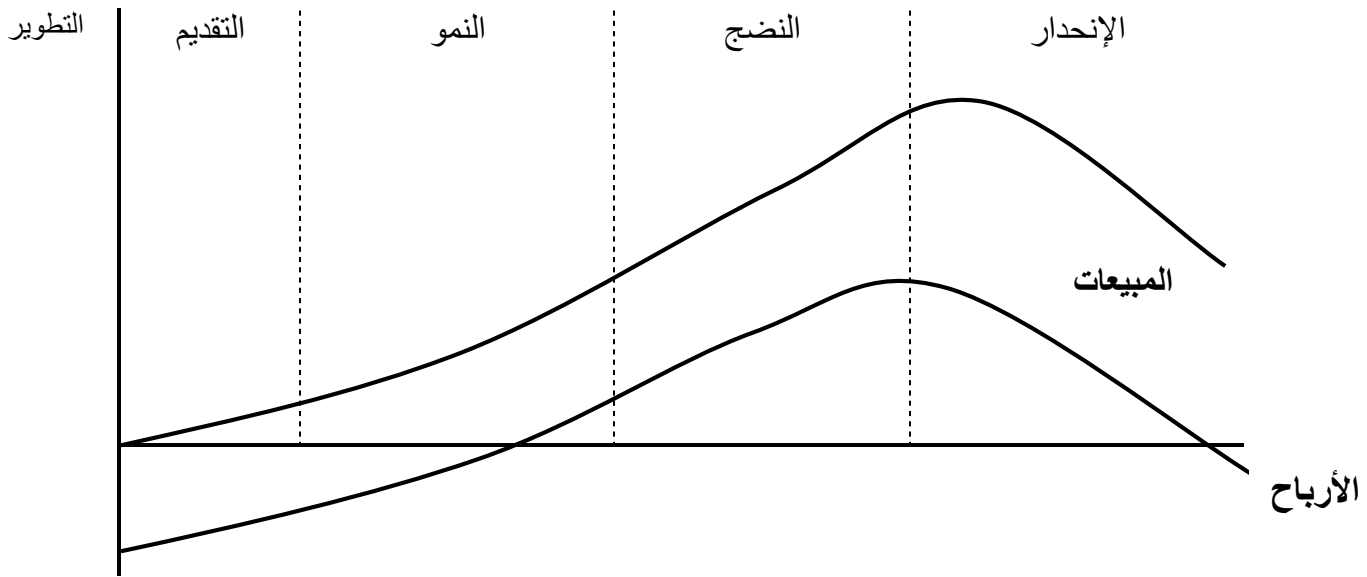
¹ - الجنابي معاذ خلف إبراهيم " الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة " مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية- المجلد 07- العدد 21- 2011- ص 179

² - زعرب حمدي شحده محمود"مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع لخدمات المدرجة في بورصة فلسطين :دراسة ميدانية" مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية - المجلد الحادي والعشرون - العدد الأول- يناير 2013 - ص 40.

³ - الجاسم محمد خالد " مبادئ التسويق - إستراتيجية المنتجات و دورة حياة المنتج"- منشورات جامعة البعث -2013/2012 - ص 02.

يمكن التمييز بين دورة الحياة من وجهة النظر التسويقية ودورة الحياة من وجهة النظر الإنتاجية ، حيث تمثل دورة الحياة التسويقية حياة المنتج في السوق ومراحلها : الانطلاق، النمو، النضج، و الانحدار، أما دورة الحياة الإنتاجية فتتعلق من تصور الفكرة، التصميم، تطوير المنتج، الإنتاج، والدعم اللوجستي، حسب ¹SUSMAN و ²YOUNG يُمكن مفهوم دورة حياة المنتج من تتبع المراحل الخاصة بقبول المنتج بداية من تقديمه إلى وصوله لمرحلة الانحدار، فمعظم المنتجات تمر بأربعة مراحل أساسية: الانطلاق، النمو، النضج، الانحدار:

الشكل رقم (I - 11): مراحل دورة حياة المنتج.



المصدر: الغرباوي علاء- محمد عبد العظيم- شقير ايمان"التسويق المعاصر" الدار الجامعية- الاسكندرية- مصر- 2007- ص153.

من خلال الشكل رقم (I - 11) يتضح أن أي منتج يمر بمراحل تسمى دورة حياة المنتج، هذا المفهوم عرف في ستينيات القرن الماضي من خلال أعمال T.Levih في مجال التسويق

¹- SUSMAN G.I « Product life cycle management » cost management – summer 1989 .P 08-22.

²- SHIELDS.M.D –YOUNG .S.M «Managing product life cycle costs :an organizational model » cost management .Fall 1991- P 39-52.

حيث يمر المنتج بأربعة مراحل أساسية يستطيع من خلالها المسيرين اتخاذ قراراتهم الإستراتيجية¹.

تنطلق هذه الدورة بمرحلة التقديم أو الانطلاق، إذ تعد مفتاح النجاح للمنتج، يكون الإنفاق في هذه المرحلة كبيراً على الأنشطة التسويقية من أجل تعظيم المبيعات ودفع المنتج نحو مرحلة النمو² والتي تمثل مؤشر واضح على نجاح المنتج من الناحية التسويقية ليبدأ مرحلة التوسع داخل الأسواق المستهدفة³.

تسمح الاستثمارات التجارية والتسويقية بتعزيز نمو المبيعات، والتي تحقق أرباح مهمة مرتبطة بازدياد الطلب⁴ خلال هذه المرحلة ترتفع الأرباح بصورة سريعة جداً، ثم تبدأ بعد ذلك بالانخفاض كنتيجة طبيعية لزيادة حدة المنافسة⁵ يحتل المنتج موقعا راسخا في السوق، بحيث يصبح معروفا في السوق وتصبح أرباحه منتظمة نسبياً، بهذا يكون المنتج قد انتقل إلى مرحلة النضج، والتي يجب فيها بذل جهود للمحافظة على مستوى المبيعات والحذر من التغيرات التي قد تحدث في الأسواق نتيجة دخول منافسي جدد أو دخول منتجات تتفوق على المنتج من ناحية المواصفات والجودة⁶ تشهد مرحلة النضج تباطؤ في المبيعات والأرباح إذ يصبح السوق مشبعاً⁷.

لتجاوز هذه الوضعية تسعى المؤسسة إلى تكثيف جهودها الترويجية وبالتالي تزداد تكاليف الإشهار، إثر ذلك يتجه منحنى التكاليف نحو ارتفاع طفيف مع نهاية هذه المرحلة، تركز أهداف المؤسسة نحو الحفاظ على الوضع القائم لأطول فترة زمنية ممكنة وذلك بالاستمرار في معدل النمو الحالي⁸.

¹- MAGAKIAN Jean- Louis- PAYAUD Marielle Audrey: « 100 fiches pour comprendre la strategie de l'entreprise » 2éme édition – Breal-2007- P102.

²- الجاسم محمد خالد- "مبادئ التسويق" -مرجع سابق- ص 02.

³- البكري تامر " إستراتيجيات التسويق " دار جهينة- عمان- الأردن-2006 -ص 266.

⁴- MAGAKIAN Jean- Louis- PAYAUD Marielle Audrey: « 100 fiches pour comprendre la strategie de l'entreprise » op.cit-P 102.

⁵- العزباوي علاء- محمد عبد العظيم- شقير إيمان " التسويق المعاصر " مرجع سابق- ص 195.

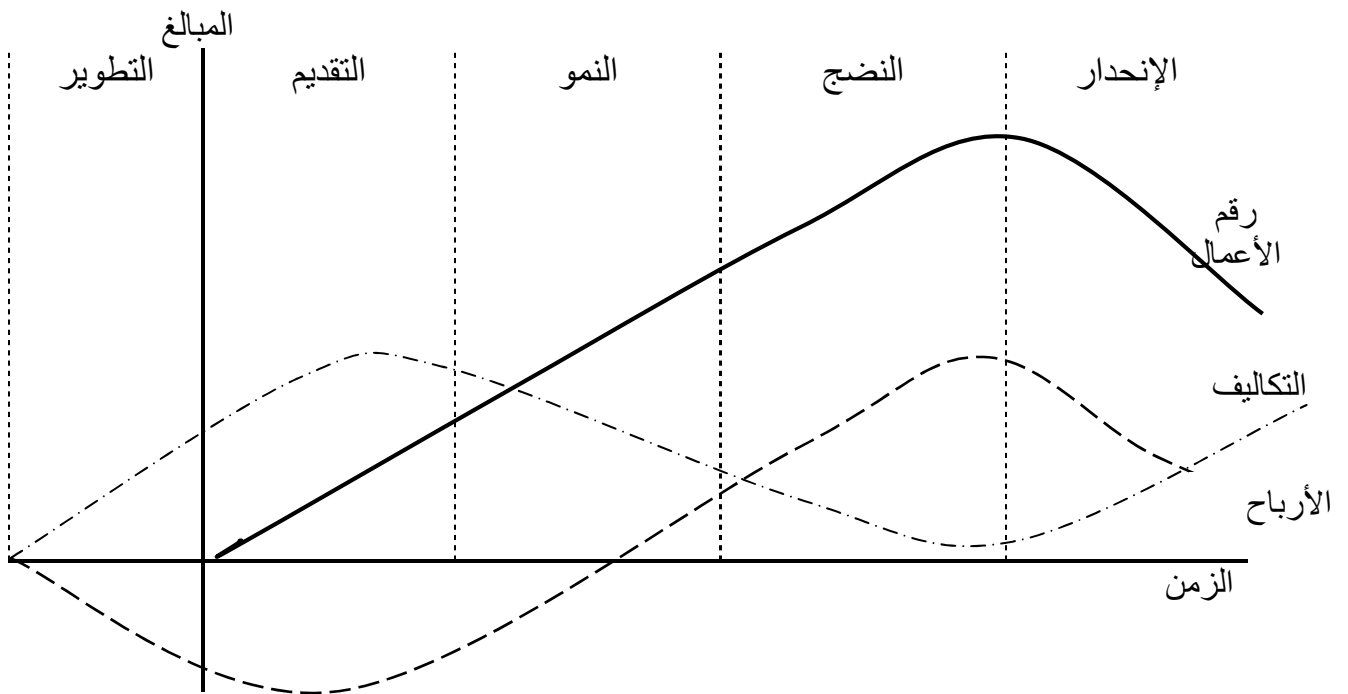
⁶- الجاسم محمد خالد- "مبادئ التسويق" مرجع سابق- ص 03.

⁷- شوقي ناجي جواد" المرجع المتكامل في إدارة الأعمال-منظور كلي" ط1 -دار الحامد- عمان- الأردن- 2010-ص 291.

⁸- بن ساسي إلياس- قريشي يوسف " التسيير المالي- الإدارة المالية- دروس وتطبيقات " ط1- دار وائل للنشر- عمان- الأردن- 2006- ص 55.

إن عدم قدرة المؤسسة على النمو يؤدي بها إلى إجراء تغييرات وإما مواجهة خطر الزوال¹، تعتبر مرحلة الانحدار بداية نهاية حياة المنتج، وآخر حلقة في حياة المؤسسة بنشاطها الحالي، ويتضح ذلك من خلال الانخفاض الكبير في رقم الأعمال والفقْدان التدريجي للحصص السوقية، مما يدفع المسؤولين إلى التفكير في تصميم جديد للمنتج².

الشكل رقم (I-12): تطور رقم الأعمال، التكاليف، الأرباح، خلال مراحل دورة حياة المنتج.



Source :BRESSY.G- KONKUYT .C « Economie d'entreprise » 5eme éd-SIREY-Paris-2000-P138.

¹-MCNICOLAS Thomas « Executive policy and strategic planing » 2nd edition – 1983-P50.

² - بن ساسي إلياس- قريشي يوسف " التسيير المالي- الإدارة المالية- دروس وتطبيقات"- مرجع سابق -ص 55.

يوضح الشكل تطور كل من رقم الأعمال، التكاليف، والأرباح خلال مختلف مراحل دورة حياة المنتج، حيث في المراحل الأولى لانطلاق المنتج تتراد التكاليف لتبلغ ذروتها خلال مرحلة التقديم، وهذا بسبب ارتفاع تكاليف البحث والتطوير التي تشكل الجزء الأهم من التكاليف، بينما تنخفض التكاليف تدريجياً خلال المراحل اللاحقة لتبلغ حدها الأدنى خلال مرحلة النضج، و الذي ينعكس بدوره على الأرباح نتيجة تحقيق أعلى مستوى مبيعات، تختلف مستويات المتغيرات الثلاثة (رقم الأعمال، التكاليف، الأرباح) نتيجة لتغير خصائص كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج.

تختلف دورة حياة المنتج من منتج إلى آخر، فبعض المنتجات قد تنتقل من مرحلة التقديم مباشرة إلى مرحلة النضج دون المرور بالمرحل الأخرى، خاصة تلك المنتجات التي تشبع حاجات ورغبات ملحة لدى المستهلكين المستهدفين في الأسواق المختارة، كذلك يختلف طول الفترة الزمنية التي تأخذها كل مرحلة حسب طبيعة المنتج وخصائصه، وطبيعة السوق، ودرجة التطور التكنولوجي، والاقتصادي المحيط بالمنتج.¹

تسمح تكاليف دورة حياة المنتج بالتقييم المقارن للتكاليف التي سوف تلتزم بها المؤسسة خلال فترة معينة، مع الأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل الاقتصادية التي تتعلق بالتكاليف بهدف الوصول إلى الأداء الأمثل للمنتج.

يرتكز مفهوم تكاليف دورة حياة المنتج على تقدير وجمع كل التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال كامل مراحل دورة حياة المنتج، من أجل معرفة ما إذا كانت الأرباح المحققة خلال مرحلة التصنيع ستغطي التكاليف المحملة السابقة و اللاحقة لهذه المرحلة. تقوم تكاليف دورة حياة المنتج بتتبع و تجميع تكاليف سلسلة القيمة المتعلقة بكل منتج بدءاً بمرحلة البحث والتطوير حتى مرحلة خدمة العملاء.²

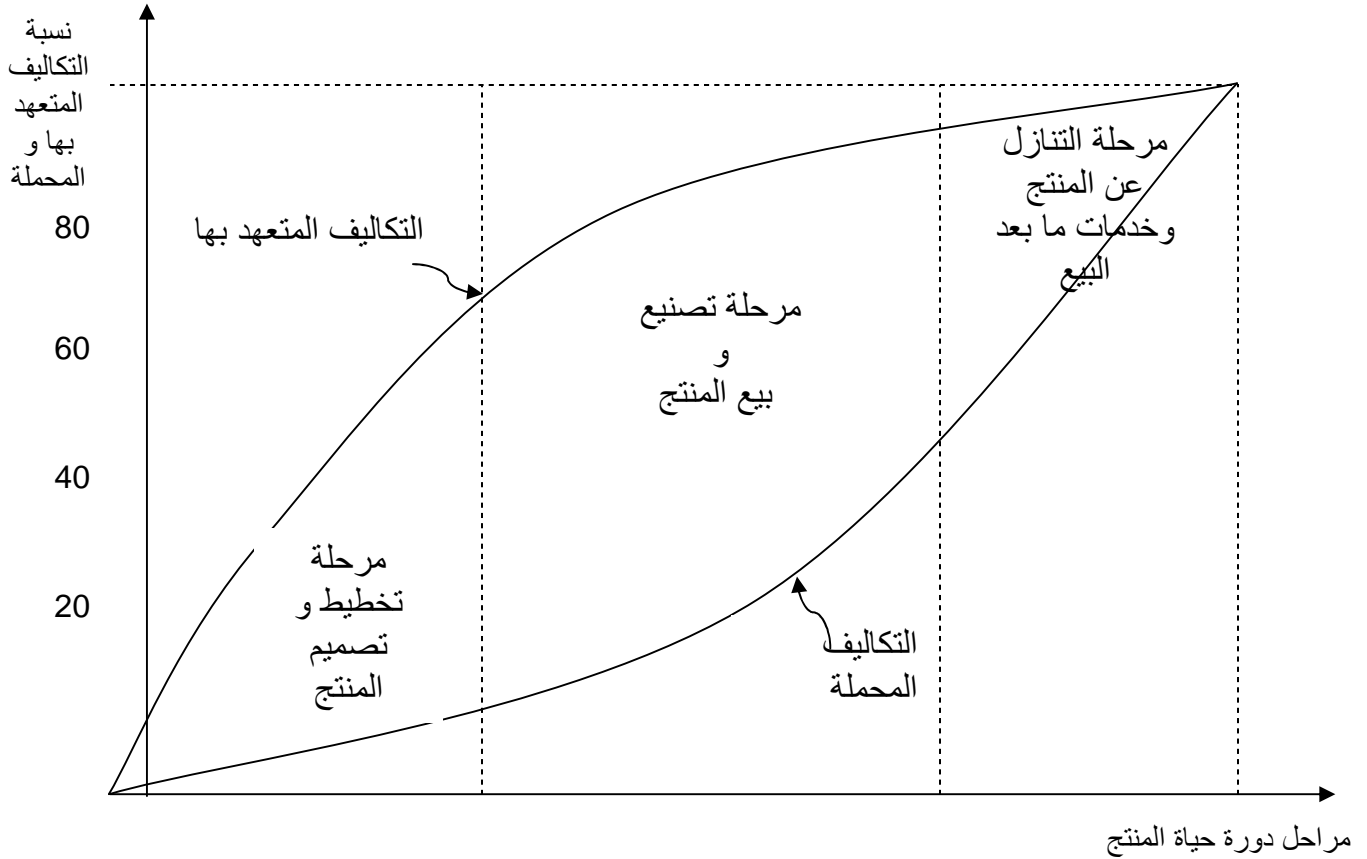
تنطوي عملية تحديد تكلفة دورة حياة المنتج على تتبع جميع عناصر التكلفة التي تتعلق بالدورة الإجمالية لحياة المنتج، وتشمل عناصر التكاليف الخاصة بتصميم المنتج، وتصنيعه

¹ - شومان إيناس رأفت مأمون " استراتيجيات التسويق وفن الإعلان " ط01- دار الكتاب الجامعي - العين الإمارات العربية المتحدة- 2011- ص 197.

² - القباني ثناء علي " ادارة التكلفة و تحليل الربحية" مرجع سابق - ص394.

و تسويقه، وأيضا تكلفة التخلص من المخلفات المتبقية بعد تصنيع أو استهلاك، أو استخدام ذلك المنتج.¹

الشكل رقم (I-13): مختلف التكاليف خلال مراحل دورة حياة المنتج



Source :DRURY Colin « Management accounting for business decisions» 2nd edition – Thomson learning- London -2001- P457.

يبين الشكل (I-13) نسبة التكاليف المتعهد بها و التكاليف المحملة خلال مراحل دورة حياة المنتج، فخلال تصميم المنتج تتحدد تكلفة المواد والعمل وكيفية الإنتاج، أي أنه في مرحلة التخطيط و التصميم يتم التعهد بالتكاليف التي يتم تحملها لاحقاً، فأكثر من 60% من تكاليف المنتج يتم التعهد بها خلال المرحلة الأولى للمنتج، هذا ما يجعل من إدارة التكلفة أكثر

¹ - فرغلي أحمد محمد حسن "أساليب تأهيل المنتجات الصناعية للحصول على المزايا التنافسية لأغراض تنمية الصادرات" - ط01 - المكتبة الأكاديمية - القاهرة - مصر - 2002 - ص 23.

فعالية خلال هذه المرحلة أين يكون قد تم تحديد تصميم المنتج، و مراحل إنتاجه و مدخلاته وكذا التعهد بتكاليفه¹.

II- التكاليف المستهدفة:-

بدأ الاهتمام في القرن الماضي بتحديد التكلفة، إذ أن سعر البيع مفروض من السوق، والربح محدد من خلال التخطيط الاستراتيجي، مما أدى إلى انعكاس العلاقة بين سعر البيع والتكلفة بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة، ظهر هذا المفهوم نتيجة استنفاد طرق تخفيض التكاليف، وضرورة مسايرة التغيير، حيث أنه حتى ستينات القرن الماضي كانت المؤسسات تحدد سعر البيع بحرية، إذ لم يكن السعر مفروض من السوق، أما في فترة الثمانينات ونظرا لكثرة المنافسة أصبح سعر البيع مفروضا من السوق.²

لقد وجّهت الشركات اليابانية جهودها التجديدية لتحليل التكلفة ومراقبتها باستعمال محاسبة تسيير فريدة من نوعها عرفت بالتكلفة المستهدفة³، إذ تشير الأبحاث أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى شركة TOYOTA باليابان، حيث استخدمت الإدارة بالتكلفة المستهدفة سنة 1963، ثم بدأ هذا المفهوم بالانتشار في أواخر ثمانينات القرن الماضي في أوربا والولايات المتحدة الأمريكية⁴.

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط و التطوير و التصميم من خلال مراحل دورة حياة المنتج⁵، تقوم على أساس البدء بتحديد السعر المستهدف الذي يرغب ويستطيع العملاء دفعه، وبناءا على ذلك السعر يتم تحديد هامش الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه لي طرح بعد ذلك الهامش من السعر

¹ - DRURY Colin « Management accounting for business decisions” Op.cit- P456.

² - بن سعيد محمد- قدوري هودة سلطان "تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة لمؤسسات جزائرية" بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول -الطرق والأدوات الكمية المطبقة في التسيير- جامعة سعيدة- نوفمبر 2013-ص15.

³ - هوام جمعة "أوجه التقارب والاختلاف في ممارسات أنظمة محاسبة التسيير " مجلة العلوم الانسانية - جامعة بسكرة - فيفري 2005- ص06.

⁴ - KWAH Discole ganye « Target costing in swedish firms- fiction, Fad or fact ? an ampirical study of some Swedish firms” international management; master’s thesis number – graduate business school of economics and commercial law- Goteborg university- printed by Elan ders novum- 2004-P30.

⁵ - زعرب حمدي شحدة "مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين- دراسة ميدانية" مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية - المجلد 21- العدد01- يناير 2013- ص48.

المستهدف، ليتم تحديد التكلفة المستهدفة، أي أن منهج التكلفة المستهدفة يسير باتجاه معاكس للمنهج التقليدي، إذ ينطلق من السعر المستهدف وصولاً إلى التكلفة المستهدفة¹.

إن تحديد التكلفة المستهدفة يعتبر أسلوباً متكاملاً لتخفيض التكلفة يبدأ من المراحل الأولى لدورة حياة المنتج ويستمر على طول مراحل الدورة، فقد عرف الياباني SAKURAI سنة 1989 التكاليف المستهدفة على أنها وسيلة لإدارة التكاليف، تسمح بتخفيض التكاليف الإجمالية للمنتج وذلك من خلال مختلف مراحل دورة حياته، بفضل وظيفة الإنتاج، البحث والتطوير، التسويق والمحاسبة، فالتكلفة المستهدفة ليست طريقة لحساب التكاليف وإنما هي إجراء شامل لتحسين عملية تنمية المنتج طيلة دورة حياته، عن طريق استخدام تقنيات مختلفة للتسيير².

يمكن حصر أهم مبررات اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة فيما يلي³:

- ازدياد حدة المنافسة، إذ تمثل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة في مرحلة التصميم والتخطيط للإنتاج، لتقديم أساس للرقابة بفعالية، بما يضمن تحقيق الربح المستهدف.
- التطورات التكنولوجية والتغيرات المستمرة التي فرضت على المؤسسات تبني استراتيجيات تنافسية.
- عدم إمكانية السيطرة والتحكم في الأسعار.
- معظم التكاليف تحدد في مرحلة التصميم، و متى تم إدخال المنتج للإنتاج يصبح من الصعب تخفيض التكاليف، لذلك تُعتمد التكلفة المستهدفة خلال مرحلة التصميم و البحث والتطوير.
- التوجه نحو العملاء وتلبية ما يحقق رضاهم والتي تعتبر من الأبعاد الأساسية للتكلفة المستهدفة.

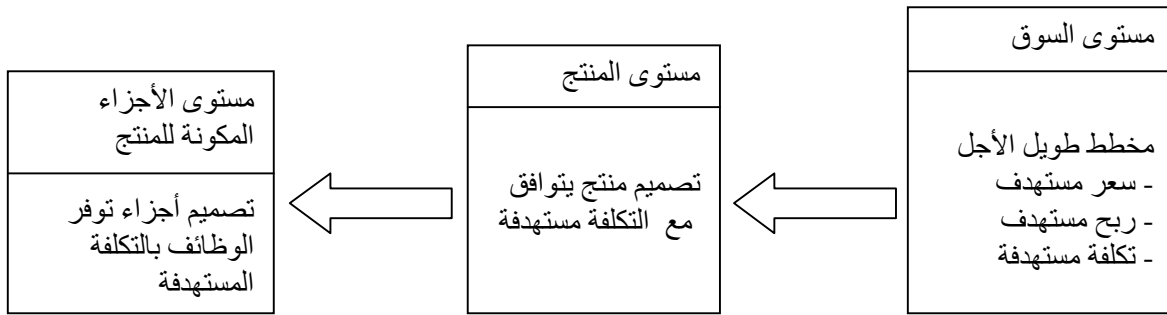
¹ - زعرب حمدي شحدة "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية- دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة" مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية - المجلد 20- العدد 01- يناير 2012- ص 244.

² - بن سعيد محمد- قدوري هودة سلطان "تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة لمؤسسات جزائرية" مرجع سابق -ص16.

³ - الذهبي جلييلة عيدان- الغبان ثائر صري " استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية- كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد- العدد 48- المجلد 13- 2007- ص 237.

يهدف تطبيق التكلفة المستهدفة إلى تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها، زيادة وتحسين جودة المنتج و تميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد، بالإضافة إلى تحسين الموقف التنافسي للمؤسسة عن طريق توفير منافع الانتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكلفة، يتحقق ذلك بالتركيز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة وإدارة تشكيلة المنتجات، كما تسمح بتحديد تكلفة المنتج المستهدفة وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي والتي يتم مقارنة تكلفة المنتج بها¹.
يمر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بمراحل مقسمة إلى ثلاث مستويات أساسية:

الشكل رقم (14-I): المستويات الأساسية للتكلفة المستهدفة.



Source : HERGETH Helmut « target costing in textile complex » journal of textile and apparel technology and management –volume2- issue 1v-fall 2002-P03.

يتم تحديد احتياجات العملاء و مواصفات المنتج التي تُشبع رغباتهم، بعدها يتم تحديد السعر المستهدف بالنظر إلى القيمة المنتظرة من العميل و أسعار المنافسين إذ يجب تحديد سعر يمكن المنافسة به في السوق²، أي أن هناك توجه نحو السوق والذي يعتبر اختلافاً عن الطرق التقليدية لاحتساب التكاليف، إذ أن نقطة الانطلاق تكون من السوق بدلاً من المعايير الداخلية للتكلفة، يتم وضع ربح مستهدف للمنتج وذلك بناءً على إستراتيجية

¹ - زعرب حمدي شحدة "مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين- دراسة ميدانية" - مرجع سابق - ص 48-49.

² - بن سعيد محمد- قدوري هودة سلطان "تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة لمؤسسات جزائرية" مرجع سابق - ص 16.

الربح الطويل المدى للمؤسسة، و إستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير، وبعد أن يتم تحديد كل من سعر البيع والربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه يمكن حساب التكلفة المستهدفة والتي تحدد بالعلاقة:

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

أما على مستوى المنتج فيتم تحديد التكلفة المقدرة للمنتج في ظل العوامل الحالية المتوفرة والتي تكون أكبر من التكلفة المستهدفة باعتبار أنها لا تضم أي محاولات للتخفيض، ويجب محاولة امتصاص هذا الفرق بين التكاليفتين، حيث تُبذل مجهودات لبلوغ التكلفة المستهدفة دون المساس بأداء المنتج الذي ينتظره العميل، إذ يتم توجيه عملية تصميم المنتج بناء على اعتبارات التكلفة مع الأخذ بعين الاعتبار كل التكاليف في مرحلة التصميم بما فيها تكاليف التمويل، التصنيع، التسويق، خدمة العملاء ... حيث أن كل التكاليف اللاحقة تتأثر بتصميم المنتج. تساعد تقنية تحليل القيمة على تخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج بينما يكون التخفيض المستمر للتكاليف خلال مرحلة الإنتاج، وبالتوازي مع مرحلة تصميم منتج يتوافق مع التكلفة المستهدفة، يتم تجزئة المنتج إلى أجزاء تؤدي نفس الوظائف المطلوبة بالتكلفة المستهدفة، ويتم تخفيض التكاليف على مستوى الأجزاء المكونة للمنتج بنفس الطريقة المتبعة على مستوى المنتج.

III- هندسة القيمة:

تعتبر هندسة القيمة من أهم التقنيات المستخدمة في تقليص الفارق بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة، فقد أشار KATO إلى أن الأدوات الأكثر أهمية وفعالية لبلوغ التكلفة المستهدفة هي هندسة القيمة، فقد أظهرت الدراسات حول المؤسسات اليابانية إلى أن هندسة القيمة هي الطريقة الأكثر أهمية للوصول إلى التكلفة المستهدفة، فحسب Peter Horvath فإن هندسة القيمة مهمة جدا لترجمة متطلبات السوق إلى حلول تقنية¹.

لقد اعتمدت الصناعة الأمريكية على هندسة القيمة خلال الحرب العالمية الثانية كمنهج هندسي لترشيد تكلفة الإنتاج و تحويلها لتصبح نظاما ديناميكيًا لخفض التكلفة، فقد بدأ تطبيق هندسة القيمة من طرف شركة General Electric، بسبب ما نتج عن الحرب من نقص في

¹ - LORINO Philippe « Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par activités » DUNOD- Paris -1997- P412.

الأيدي العاملة الماهرة، والمواد الأولية وغيرها، بعدها تم تبني هذا الأسلوب من قبل شركات أخرى¹.

عرفت هندسة القيمة بأنها نشاط تصميم المنتج بأدنى تكلفة ممكنة، وذلك من خلال المنافع التي يحتاجها العميل²، فهي تقويم لجميع جوانب وأنشطة البحث والتطوير و تصميم المنتجات وعمليات الإنتاج و التسويق والتوزيع و خدمة الزبائن بهدف تخفيض التكاليف مع تلبية احتياجات الزبائن³.

يعتمد نظام هندسة القيمة على فكرة أن المنتج يتكون من عدة وظائف، يتم تحليلها بغرض التعرف على تلك التي يحتاج إليها العملاء، ويتم قياس قيمة كل وظيفة التي يكون العميل مستعدا لدفعها مقابل الحصول على الوظيفة، ثم تجرى محاولات لتخفيض تكلفة تلك الوظائف مع المحافظة على جودة أداءها التنافسية. تعتبر هندسة القيمة أسلوب المؤسسة في تخفيض التكلفة المبدئية للمنتج إلى التكلفة المستهدفة، لأن كل عنصر من المنتج يدخل لتحديد كيف يمكن تخفيض التكلفة مع المحافظة على جودة وأداء المنتج⁴.

من هنا يمكن القول أن أسلوب هندسة القيمة من أساليب إدارة التكلفة، والذي يعمل على تحسين قيمة المنتج من خلال تحسين أنشطة التصميم والمواصفات في مراحل ما قبل الإنتاج، بهدف تخفيض التكاليف والمساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة في تقديم منتجات أفضل.

يركز أسلوب هندسة القيمة على مواصفات المواد الخام واستهلاكها بهدف الوصول إلى تصميم عدة بدائل للمنتج، يضمن كافة الوظائف الضرورية من وجهة نظر العميل، وبأقل تكلفة ممكنة، ويسعى لتخفيض التكلفة أثناء التخطيط و التطوير و تصميم المنتجات، فالجانب الأهم هو ليس تذبذب تكاليف المنتج ولكن تحقيق مستوى معين من خفض التكلفة⁵.

1 - كاظم حاتم كريم " دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات - دراسة تطبيقية في معمل اسمنت النجف الأشرف" الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية - ص 110.

2 - باسيلي مكرم عبد المسيح " محاسبة التكاليف- الأصالة و المعاصرة- الجزء الأول : رؤية إستراتيجية" - مرجع سابق- ص 105.

3 - الجنابي معاذ خلف إبراهيم " الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة " مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية- المجلد 07- العدد 21- 2011- ص 182.

4 - الجنابي معاذ خلف إبراهيم " الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة " مرجع سابق - ص 182.

5 - العفيري فؤاد احمد محمد "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" - مرجع سابق- ص 17-18.

يحقق استخدام أسلوب هندسة القيمة عدة مزايا أهمها¹:

- زيادة الأرباح الصافية.
- المساعدة على حل المشاكل.
- الاستخدام الأمثل للموارد.
- توفير الوقت والتكاليف.
- زيادة الحصة السوقية.
- تنافس أكثر في السوق المحلية والدولية.
- تحسين الجودة، وتقليل المخاطر.
- زيادة فرص تحسين العائد على الاستثمار.

يعد منهج هندسة القيمة أسلوب تحسين سريع وجوهري في جوانب الأداء من خلال خفض مراحل ووقت وتكلفة العمليات، أو المنتجات وزيادة القيمة المضافة مع تحديد أسعار تنافسية تقوم على هيكل تكلفة عقلاني².

تمكن هندسة القيمة من الوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال تحديد تصاميم منتج تسمح بتخفيض تكاليف الإنتاج و تكاليف الأجزاء مع الحفاظ على الوظائف التي يؤديها المنتج، كذلك من خلال إلغاء الوظائف غير الضرورية التي تزيد من تكاليف المنتج دون أن تحقق قيمة مضافة³.

هناك عدة مراحل لإجراء هندسة القيمة، يمكن اختصارها بالخطوات الأساسية التالية⁴:

- تجميع المعلومات: إن تحليل الوظيفة يعد أسلوب مهم في هندسة القيمة، والذي عادة ما يتم عمله في هذه المرحلة، بحيث يتم تحديد الخصائص الوظيفية أو خصائص الأداء الهامة.
- معرفة ماهي الطرق البديلة المختلفة لمواجهة الاحتياجات والمتطلبات، وكذا معرفة الطرق الأخرى التي تحقق نفس هذه الوظائف المرغوبة.

¹ - YOUNKER Del « Value engineering : analysis and methodology » Marcel dekker- New york –USA- 2003- P23.

² - كاظم حاتم كريم " دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات – دراسة تطبيقية في معمل اسمنت النجف الأشرف"- مرجع سابق – ص 114.

³ - الجنابي معاذ خلف إبراهيم " الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة " مرجع سابق – ص182.

⁴ - كاظم حاتم كريم " دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات – دراسة تطبيقية في معمل اسمنت النجف الأشرف"- مرجع سابق – ص 113- 114.

- يتم تقييم كل البدائل المتاحة عن طريق تقييم كيفية إنجاز الوظائف المطلوبة وكيفية زيادة التوفير في التكلفة.

- يتم اختيار البديل الأفضل من البدائل المتاحة، والذي يتم تقديمه للعملاء لغرض اتخاذ القرار النهائي.

نظرا لأهمية هندسة القيمة، لا بد أن تكون مكونا في ثقافة المؤسسة، وجزءا من ممارساتها اليومية¹.

تشكل التكلفة المستهدفة عملية متكررة و مستمرة لحين إيجاد التصميم المناسب للمنتج مع التكلفة المستهدفة، بينما تتدخل هندسة القيمة لإحداث تغييرات في مواصفات المنتج بما يؤدي إلى تحسين قيمته و تخفيض تكلفته وصولا إلى التكلفة المستهدفة، وحالما يتم اعتماد المنتج عن طريق هندسة القيمة والبدء بتنفيذه بمراعاة التكلفة المستهدفة فإن الاهتمام يتحول إلى تقنية التحسين المستمر².

IV- التحسين المستمر:

يجب على المؤسسات أن تتلاءم منتجاتها مع التغيرات المحيطة، من خلال التطوير المستمر لأنشطتها وعملياتها و كذا منتجاتها، من هذا المنطلق طور اليابانيون تقنية حديثة تهدف إلى التغيير للأفضل Kaizen، Kai وتعني التغيير، Zen تعني للأفضل، يعتبر هذا الأسلوب من التقنيات الحديثة التي تعتمد على إدخال تحسينات بصورة تدريجية ومنتالية على الإنتاج و تنعكس هذه التحسينات في خفض التكلفة و تحسين جودة المنتج.

يسعى مدخل التحسين المستمر إلى إجراء تحسينات إضافية لعمليات الإنتاج الحالية، وهذه التحسينات تأخذ شكل تطوير عمليات الإعداد و تحسين أداء الآلات، زيادة تدريب العمال، وتشجيعهم على التعرف على المتغيرات التي يمكن أن تحسن الأداء³.

أي أن إستراتيجية التحسين المستمر لعملية الإنتاج تركز على فكرة أن التحسين يكون دائما ومستمر في مختلف العمليات و يُقيم الأداء انطلاقا من هذه العمليات لا من النتائج فقط⁴.

¹ - HENOT.C- HEMICL.F « Contrôle de gestion » op.cit- P170.

² - الجنابي معاذ خلف إبراهيم " الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة " مرجع سابق - ص182.

³ - العفيري فؤاد احمد محمد "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" مرجع سابق - ص 18.

⁴ - BARANGER Pierre et autres « Gestion : les fonctions de l'entreprise » 2eme édition- Vuibert-Paris- 2001- P372

يعتمد التحسين المستمر على إجراء تحسينات على العمليات عوض القيام بابتكارات كبيرة، ففي حين تُطبق التكلفة المستهدفة أثناء مرحلة التصميم، يطبق التحسين المستمر خلال مرحلة التصنيع، أين تكون نسبة كبيرة من التكاليف قد تم التعهد بها، فيتحقق تخفيض التكلفة من خلال رفع كفاءة العمليات الإنتاجية، مما يجعل تخفيض التكلفة أقل بواسطة التحسين المستمر، مقارنة بالتكلفة المستهدفة، أين يكون التركيز منصبا على مرحلة تصميم المنتج¹.

يعرف التحسين المستمر بأنه تحسين تدريجي من خلال أنشطة التحسين الصغيرة بدلا من الأنشطة الكبيرة، وتتم تلك التحسينات من خلال الابتكار أو الاستثمار في التقنيات، يهدف إلى تحسين جودة المنتجات والخدمات باستمرار من خلال الاعتماد على التطوير التدريجي للعمليات و تحسينها لتحقيق استراتيجيات المؤسسة في تخفيض التكاليف².

يتحقق تخفيض التكاليف باستخدام التحسين المستمر خلال المرحلة الإنتاجية لدورة حياة المنتج، إذ يكون التغيير بسيطاً وليس جوهرياً، فالهدف من أسلوب التحسين المستمر هو هدف معقول، بسبب أن المنتج في مرحلة الإنتاج يتميز بوجود صعوبة في إجراء تغييرات جوهرية من أجل تخفيض التكاليف، وهذا على خلاف التكلفة المستهدفة التي تتميز بوجود عدد كبير من الفرص لإجراء التغيير³.

التحسين المستمر عبارة عن نهج يهدف إلى البحث الدائم عن الحلول من أجل تحسين العمليات، لا يقتصر فقط على الجودة لكن ينطبق كذلك على العمليات⁴، تبرز أهميته كونه⁵:

- أداة تركز على العملاء لا على الحصة السوقية، لذا فهو من المرتكزات الأساسية لنجاح المؤسسة و استمرارها في السوق.
- يجبر الإدارة و العاملين على جعل التعلم الهدف الأساس الواجب تحقيقه بوصفه أحد الأساليب الداعمة للمؤسسات في مجال المنافسة.

¹ -DRURY Colin « Management accounting for business decisions” Op.cit- P462

² - الجنابي معاذ خلف إبراهيم " الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة " مرجع سابق – ص182.

³ - كاظم حاتم كريم " دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات – دراسة تطبيقية في معمل اسمنت النجف الأشرف" - مرجع سابق – ص 120.

⁴ - RITZMAN Larry- KRAJEWSKI Lee- RENART Jacky- TOWNLEY Christopher « Management des operations: principes et applications” 2eme edition –Pearson- France-2010- P143.

⁵ - عبد الرحمن مهندس- عدنان أحمد رشا " أثر استخدام التحسين المستمر على كفاءة الخدمة الجامعية" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة- العدد 36- 2013- ص 231-232.

- تحسين العمليات بكفاءة و فعالية، والقدرة على البحث عن مصادر المشاكل التي تعوق هذه العمليات.

- الفحص المستمر للأنشطة و العمليات التي لا تضيف قيمة بهدف تقليلها أو التخلص منها.

- الرقابة و التحكم في العمليات من خلال استخدام بعض المقاييس مثل تخفيض نسبة التالف.

- تَوَقُّع احتياجات الزبون لإجراء التحسينات بشكل تدريجي، للوصول إلى تحقيق رضاه.

يمكن اعتبار الهدف الرئيسي من التحسين المستمر في الأداء هو زيادة مستوى رضا العملاء ولعل أهم مزايا تطبيق هذا الأسلوب مايلي¹:

- جعل العمل أكثر سهولة وأكثر إنتاجية، من خلال تضافر جهود جميع الأقسام بالمؤسسة.

- يساعد المؤسسات على مواجهة تحديات المنافسة و المحافظة على هامش ربح مناسب.

- يساعد على تخفيض تكلفة الإنتاج سنة بعد سنة، من خلال التحسين المستمر للأنشطة .

- تحسين جودة المنتج أو الخدمة.

لقد عرف أسلوب التحسين المستمر نجاحا في المؤسسات، حيث اقتنعت بأهمية هذا الأسلوب من أجل تحقيق أهدافها لأنه يقوم على أساس نشاط لا يتوقف في البحث عن وسائل لتخفيض التكاليف والحد من الفاقد ورفع كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة من وجهة نظر المستهلك².

يتم تنفيذ التحسين المستمر من خلال الخطوات الرئيسية التالية:³

- وضع مخطط للعمليات لتحديد مختلف الأنشطة المكونة لها.

- تحديد تكلفة كل نشاط.

- تشخيص الفرص الضائعة لأجل التحسين من خلال إعادة هندسة العمليات لتحديد

احتياجات الأنشطة التي لا تضيف قيمة، و الاستمرار في تلك الأنشطة التي تضيف قيمة.

- تحديد الأسبقيات المطلوبة لإجراء التحسينات.

- تقديم خطط عمل لإعادة هندسة العمليات.

- تحديد ما يمكن التخلص منه لتقليل تكاليف الأنشطة.

¹ - ديون عبد القادر " دور مدخل التكيف التكنولوجي في إدارة التغيير في المؤسسة" مجلة الباحث - جامعة ورقلة- العدد السادس- 2008- ص 159.

² - الجنابي معاذ خلف إبراهيم " الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة " مرجع سابق - ص183.

³ - عبد الرحمن مهند- عدنان أحمد رشا " أثر استخدام التحسين المستمر على كفاءة الخدمة الجامعية"- مرجع سابق- ص 234

- إحداث التغييرات المطلوبة.

- مقارنة المنافع المحققة مع تكاليف الإنتاج.

رغم الأهمية الكبيرة لأسلوب التحسين المستمر إلا أنه إذا كانت تكلفة تطبيق هذا الأسلوب في الإنتاج تفوق المنافع المحققة منه، فلا حاجة لتطبيقه، باعتبار أن أسلوب هندسة القيمة أكثر تطوراً و موجه نحو التكنولوجيا و التغييرات الكبيرة، لكن أسلوب التحسين المستمر يتطلب انضباط طويل الأجل و توفر خطوات صغيرة للتغيير¹.

V- إدارة الجودة الشاملة:

تمثل جودة المنتج شرطاً ضرورياً لترويج و تسويق المنتجات، سواء كان ذلك في السوق المحلية أو السوق الدولية، و تتحدد جودة المنتج طبقاً للمواصفات الفنية الأصلية التي لا بد أن تتوفر في المنتج في ظل المعايير الفنية و التكنولوجية المتعارف عليها في تصنيع وحدات الإنتاج².

لقد اختلف تعريف الباحثين لمفهوم الجودة باختلاف نظرتهم لهذا المدخل، فالجودة ترتكز على عدة مداخل حضي كل منها باهتمام باحث أو أكثر، و يعد مدخل العميل و مدخل المنتج و مدخل القيمة النقدية من أبرز مداخل مفهوم الجودة، فقد عرفها JURAN بأنها الملائمة للاستخدام، في حين عرفها DEMING بأنها تلبية احتياجات العميل حاضراً و مستقبلاً، و عرفها CROSBY بأنها المطابقة مع المتطلبات التي يضعها المستهلك³، أما الجمعية الأمريكية للسيطرة النوعية فقد عرفت الجودة على أنها مجموعة المزايا و الخصائص للمنتج المصنوع أو الخدمة المقدمة طبقاً للمواصفات التي ترضي المستهلك في تاريخ الشراء أو عند الاستعمال⁴.

¹ - كاظم حاتم كريم " دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات - دراسة تطبيقية في معمل اسمنت النجف الأشرف" - مرجع سابق - ص 120.

² - فرغلي أحمد محمد حسن " أساليب تأهيل المنتجات الصناعية للحصول على المزايا التنافسية لأغراض تنمية الصادرات" مرجع سابق - ص 15.

³ - الجسعي خالد بن سعد عبد الله " إدارة الجودة الشاملة : تطبيقات ترويجية" - ط1- دار الأصحاب- للنشر و التوزيع - 2011- ص17.

⁴ - الموسوي عباس نوار كحيط - الغريبان فاطمة صالح مهدي " التكامل بين إدارة الجودة الشاملة TQM و أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC " مجلة الإدارة والاقتصاد - العدد 80- 2010- ص05.

في ظل التغيرات الحديثة أصبح ضمان الجودة أمراً ضروريا لأي مؤسسة ترغب في الاستمرارية و البقاء في السوق، فلم تعد الجودة تقتصر على المنتجات أو الخدمات، بل امتدت لتشمل الهياكل التنظيمية و العمليات و النظم و الإجراءات و الموارد البشرية، أي تحقيق الجودة على مستوى أشمل¹.

من هذا المنطلق ظهر مفهوم الجودة الشاملة كأحد المفاهيم الحديثة الرائدة في مجال الإدارة، لتطوير و تحسين الجودة في مختلف المؤسسات، استخدم مصطلح إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management لأول مرة في سنة 1985 في البحرية الأمريكية²، فالجودة الشاملة هي مدخل إلى تطوير شامل مستمر يشمل كافة مراحل الأداء، يشكل مسؤولية كل فرد في المؤسسة، من الإدارة العليا والأقسام و فرق العمل سعياً لإشباع حاجات و توقعات العملاء، ويشمل نطاقها كافة مراحل التشغيل و حتى التعامل مع العميل³.

يقصد بمفهوم الجودة الشاملة شكل تعاوني لأداء الأعمال يعتمد على القدرات المشتركة لكل من الإدارة و العاملين، بهدف التحسين المستمر في الجودة و الإنتاجية و ذلك من خلال فرق العمل⁴.

عرفت الجمعية الفرنسية للتقنين L'AFNOR مصطلح الجودة الشاملة على أنه سياسة حشد الطاقات، فهي تمثل إستراتيجية لإدارة المؤسسة⁵.

من وجهة نظر معهد الجودة الفيدرالي الأمريكي فإن إدارة الجودة الشاملة هي منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات و توقعات العميل، حيث يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات و الخدمات في المؤسسة⁶.

عرف WITCHER و WILKINSON إدارة الجودة الشاملة من خلال تناول كل كلمة من المصطلح كما يلي¹:

1 - باسلي مكرم عبد المسيح " محاسبة التكاليف : الأصالة و المعاصرة- الجزء الأول" - مرجع سابق - ص78.
2 - فيلالى عبد الرحمن " إدارة الجودة الشاملة و إستراتيجية المؤسسة " بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول إدارة الجودة الشاملة و تنمية أداء المؤسسة - جامعة سعيدة- ديسمبر 2010- ص 05.
3 - بن سعيد محمد - بن سعيد لخضر " إدارة الجودة الشاملة و علاقتها بالتسيير الإستراتيجي و التدريب " الملتقى الوطني الرابع حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية - جامعة سعيدة 2009- ص 02.
4 - الجضي خالد بن سعد " إدارة الجودة الشاملة تطبيقات تربوية" مرجع سابق- ص 18.
5 - BOERI Daniel « Maitriser la qualité : Tout sur la certification et la qualité totale, les nouvelles normes ISO 9001 » 2nd ed MAXIMA- Paris- 2003- P19.
6 - الطائي حميد عبد النبي " إدارة الجودة الشاملة TQM و الإيزو ISO" مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع - عمان - 2003- ص 17.

الشمالة: و يقصد بها إشراك العملاء والموردون وجميع أفراد المؤسسة.

الجودة: ويقصد بها الوفاء بمتطلبات العملاء.

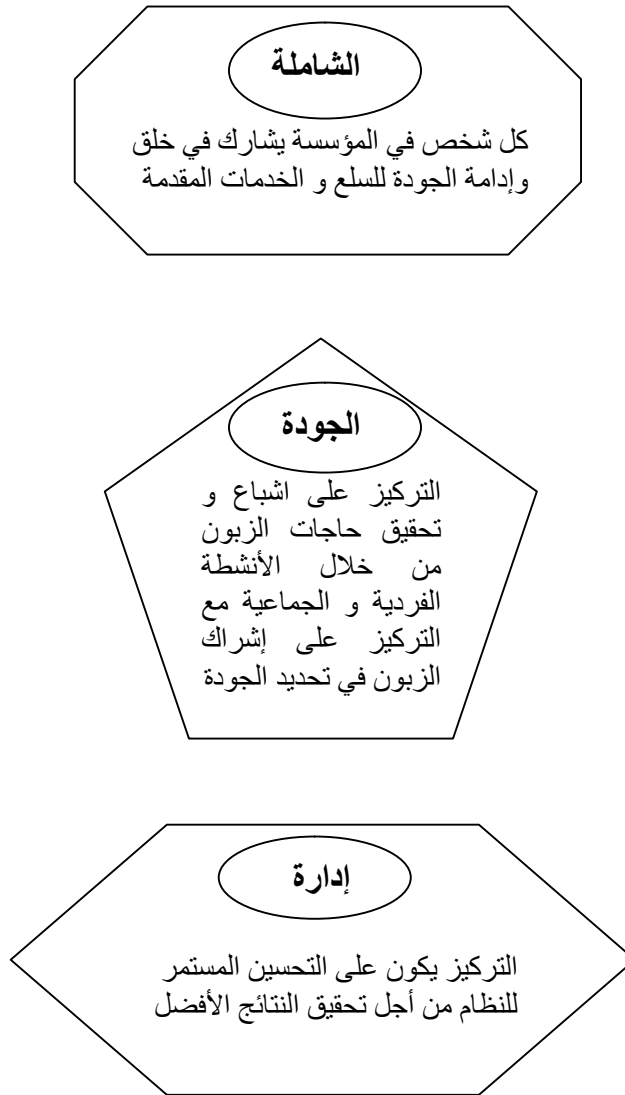
الإدارة: الالتزام التام بذلك من قبل المديرين التنفيذيين.

قدم STEVEN COHEN و RONOLD BRAND تعريفا لإدارة الجودة الشمالة بأنها التطوير والمحافظة على إمكانيات المؤسسة من أجل تحسين الجودة وبشكل مستمر والإيفاء بمتطلبات المستفيد وتجاوزها وكذلك البحث عن الجودة وتطبيقها في أي مظهر من مظاهر العمل، بدءا بالتعرف على احتياجات المستفيد وانتهاء بمعرفة مدى رضا المستفيدين عن المستفيدين عن المنتجات والخدمات المقدمة لهم².

لقد قدم تعاريف متعددة لإدارة الجودة الشمالة، حسب وجهة نظر كل باحث لهذا المنهج لكن يمكن القول أن أغلب التعاريف تشترك في ثلاث عناصر رئيسية يمكن توضيحها في الشكل الموالي:

¹ - الجضعي خالد بن سعد " إدارة الجودة الشمالة تطبيقات تريبوية" مرجع سابق- ص 19.
² -بن سعيد محمد- بن سعيد لخضر- "إدارة الجودة الشمالة وعلاقتها بالتسيير الإستراتيجي والتدريب" مرجع سابق ص 04.

الشكل (I- 15) : العناصر الأساسية لمفهوم إدارة الجودة الشاملة.



المصدر: الموسوي عباس نوار كحيط – الغربان فاطمة صالح مهدي " التكامل بين إدارة الجودة الشاملة TQM وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC " – مرجع سابق ص 07.

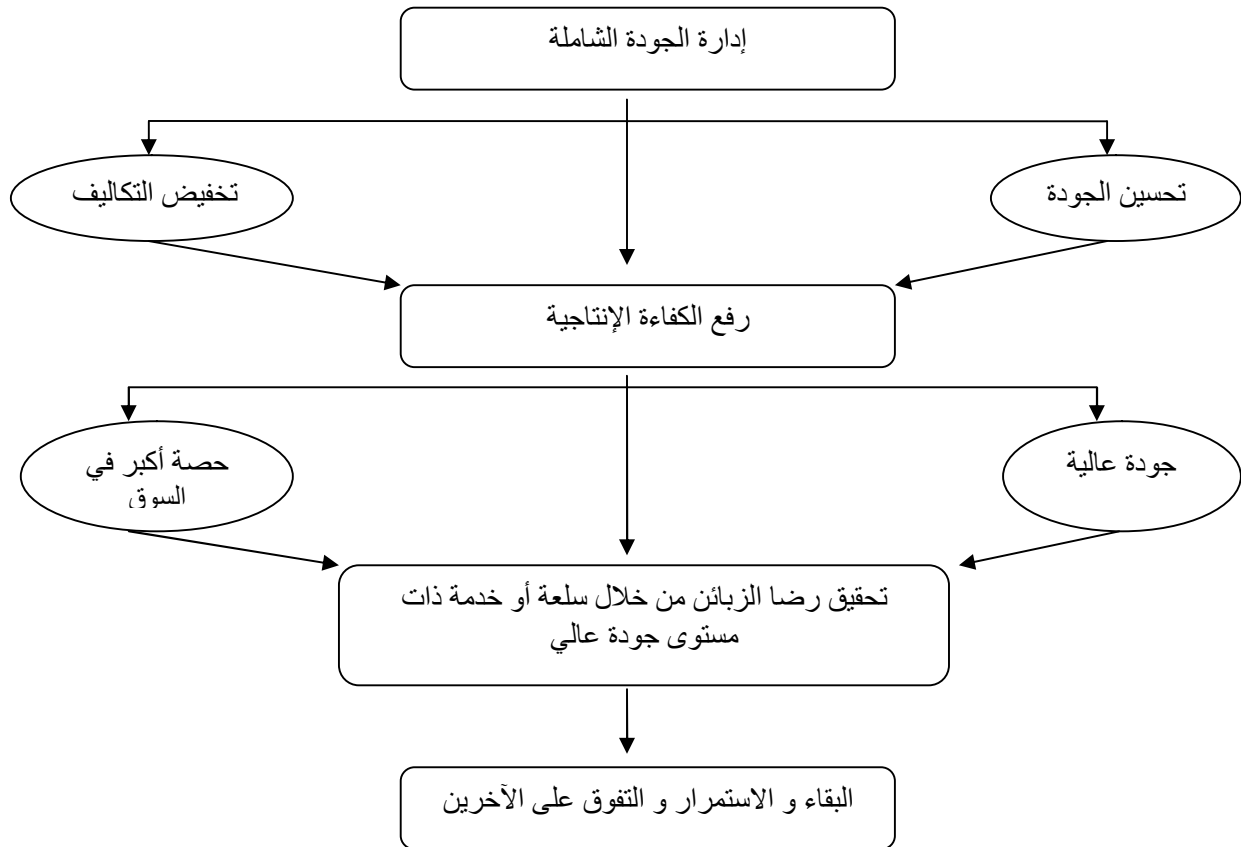
لقد وسّع مفهوم الجودة من خلال منهج الجودة الشاملة ليشمل عدة جوانب¹:

- تتعلق الجودة بكل أنشطة المؤسسة ، لا بالمنتج فقط.
- يتسع مفهوم العميل ليشمل علاقات العمل داخل المؤسسة، حيث يشمل ذلك مفهوم العميل الداخلي.
- المنتج ليس موجهًا للعميل فقط، وإنما لكل مستعملي المنتج.

¹ - BOYER André et al « les fondamentaux de l'entreprise » op.cit -P121.

- المراقبة ليست مسؤولية المختصين فقط، بل هي مسؤولية كل المشاركين في العملية الإنتاجية إذ أن كل من هؤلاء مطالب بممارسة مراقبة ذاتية على إنتاجه ومهامه .
- يمكن توضيح أهم أهداف إدارة الجودة الشاملة من خلال الشكل .

الشكل رقم (I-16) : أهداف إدارة الجودة الشاملة .



المصدر: عقلي عمر وصفي " مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة" ط1، دار وائل للنشر والتوزيع- عمان- الأردن-2001 - ص 24.

من خلال الشكل أعلاه، يتضح أنه من أجل بقاء المؤسسة وإستمراريتها وتفوقها على المنافسين لا بد من التركيز على تحسين جودة عملياتها وأنشطتها مما يحقق لها أداءها بكفاءة وبأقل تكلفة مما يسمح بتقديم منتجات عالية الجودة من خلال رفع الكفاءة الإنتاجية، الشيء الذي يسمح بتحقيق رضا العملاء وزيادة حصتها في السوق، وهذا ما يمكن تحقيقه من خلال انتهاج أسلوب إدارة الجودة الشاملة.

إن أسلوب إدارة الجودة الشاملة يستهدف المستهلك عبر النوعية الجيدة، والتي ينظر لها على أنها مطلب مستمر يُمكن الوصول إليه من خلال التحليل المستمر لمجموع عمليات المؤسسة، وذلك من أجل تحسين الأداء والتقليل من أخطاء العمل، والتأكد من أن ما تقدمه المؤسسة يلبي حاجات المستهلك¹.

تحقق إدارة الجودة الشاملة مزايا عديدة للمؤسسات²:

- التركيز وباستمرار على تحسين العمليات الإنتاجية.
- العمل على زيادة الكفاءة أثناء العمل وتخفيض الأخطاء الخاصة بالتشغيل.
- تعزيز الموقف التنافسي للمؤسسات من خلال التركيز على تقديم سلع وخدمات ذات جودة عالية.
- يسمح تطبيق هذا النظام بتحقيق أهداف المؤسسة من خلال سلسلة من الفعاليات المستمرة.

يعتبر أسلوب إدارة الجودة الشاملة من أهم الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسات حديثاً من أجل تعزيز موقفها التنافسي وزيادة حصتها السوقية من خلال تقديم منتجات عالية الجودة وبأسعار تنافسية، إذ يسمح منهج إدارة الجودة الشاملة بالمساهمة في تخفيض التكاليف من خلال تجنب إنتاج منتجات لا تتوافق جودتها مع الجودة المطلوبة من طرف العملاء.

VI- الإنتاج في الوقت المحدد:

في ظل تزايد حدة المنافسة وارتفاع التكاليف وتأثيرها على الأرباح، بدأت المؤسسات تبحث عن آليات لمراقبة التسيير تمكّنها من تسيير عملياتها وتوفير بيانات أكثر دقة لاتخاذ القرارات، ففي سنوات الخمسينات من القرن الماضي طورت شركة TOYOTA اليابانية للسيارات نظام الإنتاج في الوقت المحدد *le juste à temps* أو الإنتاج الفوري، وذلك من أجل القضاء على مخزون المنتجات، وإنتاج فقط ما يتوافق مع الطلب الحقيقي³.

¹ - السبوع سليمان سند" أثر استخدام تقنيات التكلفة والمحاسبة الإدارية المتقدمة في بناء المزايا التنافسية- حالة الشركات الصناعية الأردنية" بحث غير منشور -ص 10.

² - العزاوي محمد عبد الوهاب "إدارة الجودة الشاملة" -اليازوري العلمية للنشر والتوزيع-عمان- الأردن-2005-ص 68.

³ - BELLIVIER Muriel « *le juste à temps : Naissance d'un nouveau système de production* » Edition L'Harmattan - Paris- 1996-P07.

تقوم تقنية الإنتاج في الوقت المحدد على أساس استبعاد كل أنواع المخزون، وتخفيض وقت الانتظار باعتباره نشاط لا يضيف قيمة، في ظل هذه التقنية يتم الانطلاق من طلب الزبون مروراً بكافة العمليات على طول خط الإنتاج وصولاً إلى طلب توريد المواد الخام على الطرف الآخر من العمليات. أي تتابع عكسي للعمليات ينطلق من طلب الزبون ليصل إلى مرحلة التموين بالمواد الخام¹.

لقد عرف نظام الإنتاج في الوقت المحدد بأنه فلسفة شاملة لإدارة المخزون تقوم على أساس سياسات وإجراءات من قبل المدراء ينتج عنها إنتاج سلع عالية الجودة مع المحافظة على أدنى مستوى ممكن من المخزون².

يعتمد نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تخفيض مستويات المخزون إلى أدنى حد ممكن والعمل على جعله يساوي للصفر إن أمكن، وبالتالي خفض التكاليف الناتجة عن التخزين، يتطلب تطبيق هذه الآلية توطيد علاقات ثقة قوية مع الموردين والدائنين لضمان توريد المواد الأولية في الوقت المطلوب وتوطيد علاقات ثقة قوية مع المستهلكين³.

يقوم نظام الإنتاج الفوري على ثلاث ركائز أساسية⁴:

- الالتزام بإلغاء كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

- المحافظة على مستوى عالٍ من الجودة.

- الالتزام بالتحسين المستمر.

إن الالتزام بهذه الركائز الأساسية يجعل من نظام الإنتاج في الوقت المحدد نظاماً ساعد على تخفيض التكاليف المختلفة لدورة حياة المنتج.

يمكن الإنتاج في الوقت المحدد المؤسسات من⁵:

- تخفيض تكاليف التخزين أو إلغائها ، على اعتبار أنها أموال مجمدة.

- تخفيض التلف بالتركيز على مستوى الجودة العالي.

1- الجمال رشيد- ناصر نور الدين " إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة" دار الجامعية للطباعة والنشر- مصر- 2005 -ص 167.

2- MORSE .J.Wayne- DAVIS Jones.R- HARTGRAVES. AL. A « **Management Accounting : A strategic Approach** » 3rd ed- thompson-south western-2003-P341.

3- خطاب محمد شحاتة خطاب "التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات : إطار مقترح : دراسة نظرية وميدانية " ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبيل تطوير المحاسبة في م ع س -ماي 2010-ص 13.

4- جريرة طلال سليمان " نظام الإنتاج في الوقت المحدد just in time و متطلباته في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن: دراسة ميدانية" دراسات العلوم الإدارية - الجامعة الأردنية- المجلد 40 العدد 01-2013-ص.

5- WEYGANDT.J.J- KIESO.D.D- KIMMEL.P.D « **Accounting principles** » 6th ed-John wiley and sons.Inc - 2013-P159.

- تعزيز جودة المنتج.

- تخفيض تكاليف إعادة التصنيع أو إلغائها.

يسعى نظام الإنتاج في الوقت المحدد إلى الوصول إلى صفر إنتاج معيب، صفر مخزون، سرعة ضبط الآلات، إلغاء الأنشطة التي ليست لها قيمة مضافة، وكذا التسليم في الوقت المحدد، حتى وإن كانت هذه أهداف صعب الوصول إليها عمليا لكن السعي للوصول إليها يدفع إلى التحسين المستمر والتفوق¹.

يوفر هذا المدخل رقابة على الجودة من خلال تحقيق زمن بدء التشغيل والشراء الفوري، وجدولة الإنتاج حسب الطلب، والعمل طبقا لمبدأ التخصص في العمليات والأنشطة الداخلية في الإنتاج حتى يمكن إجراء تقييم دقيق في ظل المعايير التشغيلية للرقابة من أجل التحكم في الأداء².

الإنتاج في الوقت المحدد يعتبر آلية ديناميكية تستطيع من خلالها المؤسسة تحقيق إنتاجها، نستطيع القول أن نظام ناجح للإنتاج في الوقت المحدد يعني تنظيم العمل والإنتاج بطريقه تسمح بأداء كل العمليات بتسلسل منتظم، وكل التوريدات تؤدي في مواعيدها المحددة، أي تأدية كل الوظائف في الوقت المحدد للتصنيع بدون وجود وقت ضائع، وبدون مخزون وبدون أي تأخير³.

لقد حققت المؤسسات اليابانية نجاحا كبيرا في الأسواق العالمية نتيجة تبنيها نظام الإنتاج في الوقت المحدد، مما جعل العديد من المؤسسات الأمريكية والأوروبية تتجه نحو تبني هذا النظام من أجل تخفيض تكاليفها من خلال تخفيض تكاليف التخزين إلى أدنى حد ممكن أو إلغائها باعتبار هذا النشاط لا يضيف قيمة للمنتج من خلال وجهة نظر العميل.

¹- DRURY Colin « Management accounting for business decisions » Op.cit- P470.

²- العفيري فؤاد أحمد محمد " مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية " - مرجع سابق- ص17.

³- BELLIVIER Muriel « le juste à temps : Naissance d'un nouveau système de production » Op.cit P08.

VII- بطاقة الأداء المتوازن:

ظهرت بطاقة الأداء المتوازن The balanced scorecard أو ما يعرف بلوحة القيادة الإستراتيجية Le tableau de bord stratégique (prospectif) سنة 1990 بأمريكا الشمالية، على يد NORTON و KOPLAN بعد دراسة دامت عام كامل على مستوى 12 مؤسسة¹.

يقال عن لوحة قيادة إستراتيجية عندما تدمج النتائج المالية، رضا العملاء، العمليات الداخلية، والتعلم التنظيمي².

تعد بطاقة الأداء المتوازن وسيلة لتحقيق إستراتيجية المؤسسة وفق إطار متكامل من المقاييس المالية وغير المالية بشكل متوازن من خلال تقييم الأداء التشغيلي والمالي والإستراتيجي بهدف الحصول على معلومات متكاملة³، تقوم على أربعة محاور رئيسية تتمثل في المحور المالي، العمليات الداخلية، الابتكار والتعلم، ومحور العملاء ولكل محور أهداف رئيسية يبنى على أساسها مؤشرات قادرة على تقييم وتطوير أداء المؤسسة في الأجل الطويل بحيث يؤدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن إلى خلق علاقة توازنية بين الأداء المالي (المساهمين) والأداء غير المالي (المستهلكين، العاملين، العمليات التشغيلية الداخلية) وذلك من خلال ربط المقاييس المالية التي تستهدف قياس النتائج المالية في الأجل القصير، ومقاييس الأداء غير المالية (التشغيلية) التي تستهدف قياس مسببات الأداء المالي في الأجل الطويل⁴.

عُرِّفت بطاقة الأداء المتوازن أنها مجموعة المقاييس المالية وغير المالية المتعلقة بعوامل النجاح الحرجة لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال تكامل مكوناتها المتمثلة في الفرص الحالية

¹ - بن سعيد محمد- قنوري هودة سلطان " تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة لمؤسسات جزائرية" مرجع سابق -ص14.

² - LUDOVIC Aubut- lussier « le tableau de bord: Abc et meilleures pratiques » 2013-P11.

³ - الفيومي محمد محمد " المحاسبة الإستراتيجية " دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع- الإسكندرية- مصر- 2012- ص 203-204.

⁴ - العفيري فؤاد أحمد محمد " مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" - مرجع سابق- ص18.

والمستقبلية كما أنها تركز على توجه المؤسسة نحو الإبداع في مقياس الأداء في ضل بيئة التصنيع الحديثة¹.

لقد أضافت بطاقة الأداء المتوازن البعد الإستراتيجي في تقييم الأداء، تشمل البطاقات الأربعة للأهداف المتوازنة:².

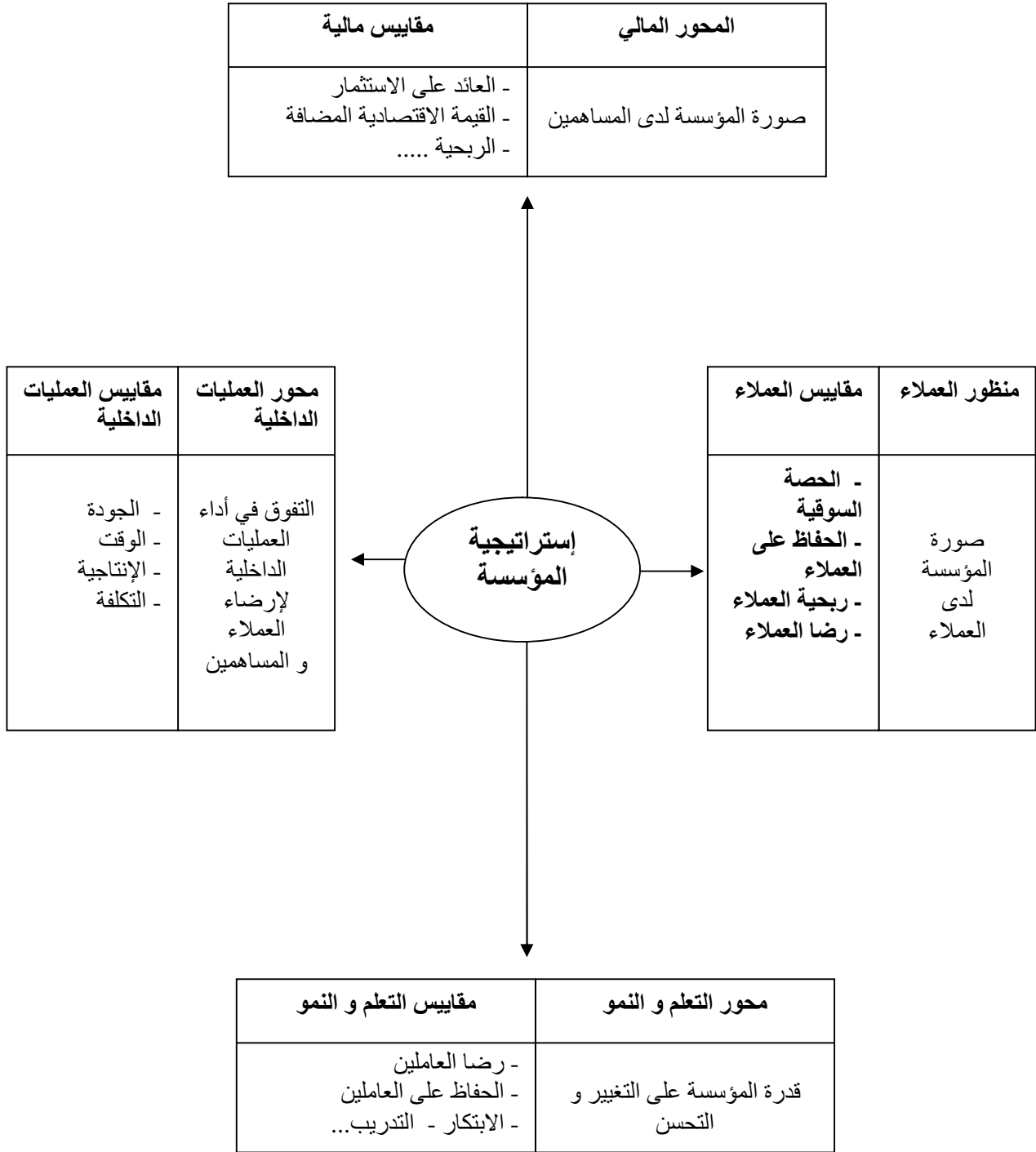
- الجوانب المالية: تضم العائد على الاستثمار، تكلفة المنتجات، الربحية، التدفق النقدي تستخدم لقياس ذلك النسب المالية والأرقام المالية المختلفة المعبرة عن الأداء.
- العملاء: جوانب تتعلق بجودة الخدمة، رضا العملاء...
- العمليات الداخلية: تطوير المؤسسة من الداخل، المحافظة على مستوى الأداء المالي، تضم أهداف مثل جودة المنتج، نسبة الفاقد من المواد الخام أثناء التصنيع، جودة التصميم...
- التعلم والنمو (الإبداع): قدرة المؤسسة على تطوير منتجات جديدة، ابتكار تقنية متقدمة، تطبيق سياسات إدارية حديثة...

يمكن توضيح المحاور الأربع الرئيسية لتقييم الأداء في الشكل الموالي:

¹ -الجنابي معاذ خلف إبراهيم" تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال" بحث غير منشور-ص18.

² - بن سعيد محمد- قدوري هودة سلطان " تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة لمؤسسات جزائرية" مرجع سابق -ص15.

الشكل رقم (I- 17): محاور بطاقة الأداء المتوازن.



Source: KAPLAN.R – NORTON.D « the balanced scord card translating strategy into action »
Harvard Business school -1996-P71.

تتوضح أهمية بطاقة الأداء المتوازن من خلال محاولة الموازنة بين مقاييس الأداء المالي لتقييم الأداء في الأجل القصير، ومقاييس الأداء غير المالي لتقييم الأداء في الأجل الطويل،

بالإضافة إلى محاولة الموازنة بين التركيز على الأداء الخارجي الموجه نحو المساهمين والعملاء والأداء الداخلي المرتبط بأداء المؤسسة داخليا من عمليات داخلية والعمل على النمو.

تُمكن بطاقة الأداء المتوازن المؤسسات من تحقيق:¹

- المساعدة في توضيح الإستراتيجية لحملة الأسهم، بالإضافة إلى تحقيق التوازن بين الأهداف الإدارية القصيرة والطويلة الأجل من خلال مختلف مقاييس الأداء.
- مراقبة الأداء من خلال لوحة قيادة واحدة، تضم مؤشرات مالية ومؤشرات غير مالية.
- المساعدة في إيصال الإستراتيجية إلى جميع المستويات الوظيفية.
- وجود خطة واضحة لتحقيق الأهداف سواء على المستوى الاستراتيجي أو المستوى التشغيلي، ما يمثل ميزة تنافسية تسهل عملية إعداد الموازنة السنوية.
- ملائمة الأهداف الفردية و أهداف القسم مع إستراتيجية المؤسسة وتوفير خطة اتصال إستراتيجية تربط الإدارة العليا للمؤسسة بمختلف المستويات الإدارية.
- تسهيل المراجعة الدورية للإستراتيجية و تسريع إجراءات التصحيح، إذ تمثل بطاقة الأداء المتوازن حلقة وصل بين الأهداف الإستراتيجية و عملية تطبيقها.
- إن اعتماد بطاقة الأداء المتوازن يكون نابعا من إستراتيجية المؤسسة، ويعمل على تحقيقها من خلال ربط الأهداف المالية بالأهداف غير المالية المتمثلة في تطوير العمل وتحسينه فهي بذلك أداة تربط بين الأهداف قصيرة المدى بإستراتيجية المؤسسة بعيدة المدى.

¹ - العامري صالح مهدي محسن - الغالبي طاهر محسن منصور " بطاقة القياس المتوازن للأداء كنظام لتقييم أداء منشآت الأعمال في عصر المعلومات: نموذج مقترح للتطبيق في الجامعات الخاصة" المجلة المصرية للدراسات التجارية- جامعة المنصورة- العدد الثاني-2003-ص32.

VIII- التكاليف، الموازنة والإدارة على أساس الأنشطة¹ :

عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing ABC بأنه نظام يقوم على افتراض أن التدفقات النقدية الخارجة تكون للحصول على تجهيزات الموارد، و التي تستهلك فيما بعد بواسطة الأنشطة، أي أن الأنشطة تسبب التكاليف، في حين تستهلك المنتجات و الخدمات تلك الأنشطة².

يهدف هذا النظام إلى تحقيق مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة للأنشطة، مما يؤدي إلى قياس أدق لتكلفة تلك الأنشطة³، يقوم النظام بتخصيص التكاليف عن طريق مجموعة إجراءات منطقية و منظمة⁴:

- تحديد الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.

- تحديد تكلفة تنفيذ هذه الأنشطة و العمليات.

- تحديد ما تحتاجه المخرجات (منتج أو خدمة) من كل نشاط.

يفترض نظام ABC أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، أي أنها سبب حدوث التكاليف في حين أن المنتجات و الخدمات تستهلك الأنشطة، يتم الربط بين استهلاك الموارد و الأنشطة و أهداف التكلفة (منتجات، خدمات، عملاء...) باستخدام موجهات التكلفة، باعتبار موجه التكلفة هو العامل الذي يرتبط بتغير التكلفة و يكون مسببا لها⁵، كما يوضحه الشكل الموالي:

¹ - يتم التطرق للأنظمة الثلاثة بالتفصيل في الفصل الثاني.

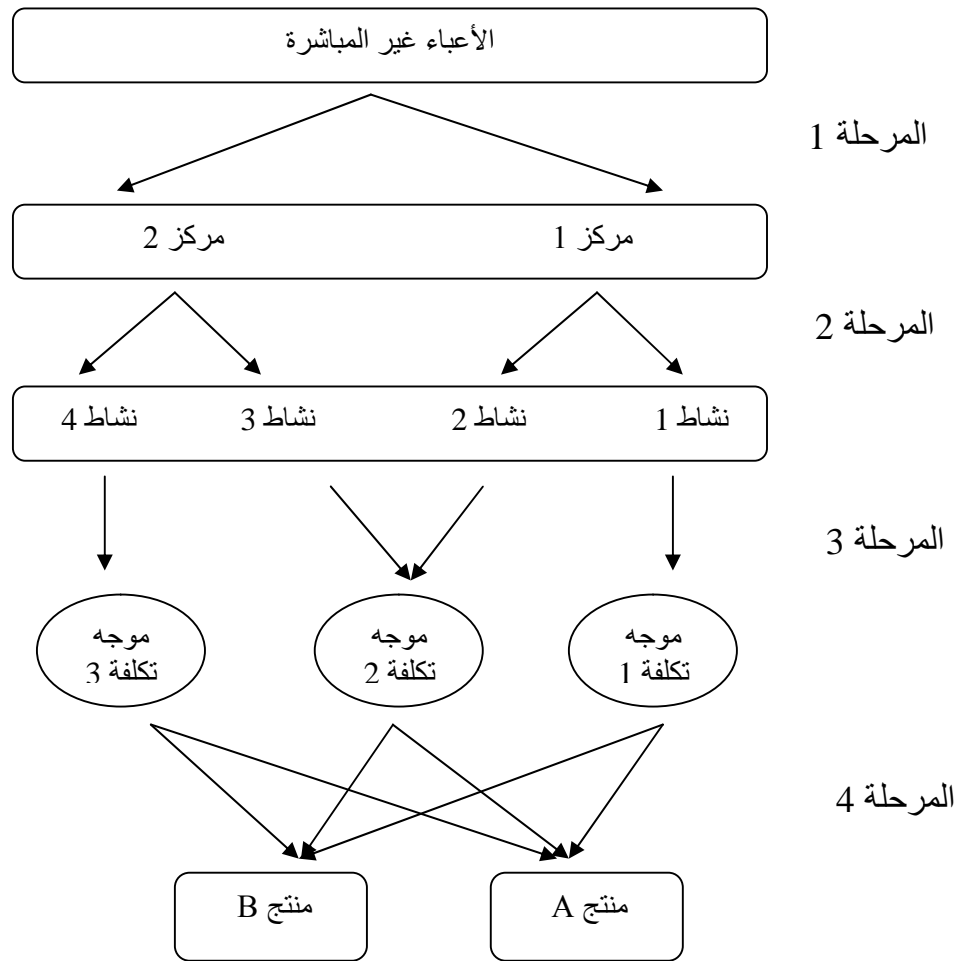
² - DRURY Colin « Management accounting for business decisions " Opcit – P 296.

³ - العفيري فؤاد أحمد محمد " مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" مرجع سابق - ص 17.

⁴ - القباني ثناء علي " ادارة التكلفة و تحليل الربحية " - مرجع سابق- ص 34.

⁵ - ظاهر أحمد- أبو نصار محمد " المحاسبة الإدارية" - مرجع سابق- ص 245.

الشكل رقم (I-18): تخصيص التكاليف وفق نظام ABC.



Source : GOUJET Christian- RAULET Christian- RAULET Christiane « **Comptabilité de gestion** » Op.cit –P117

يتم تحديد داخل كل مركز تحميل مجموعة الأنشطة التي تمثل مجموعة من المهام المتجانسة، يتم تقسيم مجموع تكاليف كل قسم على الأنشطة، يتم البحث عن موجه تكلفة لكل نشاط و الذي يعوض وحدة العمل في محاسبة التكاليف التقليدية، و الذي يجب أن يعكس بشكل أفضل مدى استهلاك الأنشطة للتكاليف، في الأخير يتم تحميل تكلفة موجهات التكلفة إلى المنتجات حسب درجة استفادتها من النشاط¹.

¹- GOUJET Christian- RAULET Christian- RAULET Christiane « **Comptabilité de gestion** » Op.cit –P117-118.

إن التحديد الدقيق للتكاليف وفق نظام ABC يسمح للمؤسسة ب¹:
- اتخاذ قرارات إدارية أفضل (قرار التسعير، قرار انتاج منتج معين، المقارنة بين تصنيع جزء أساسي من المنتج أو الحصول عليه من خارج المؤسسة)
- الرقابة على التكاليف غير المباشرة، فمعرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف و بالتالي الرقابة عليها بفعالية أكبر بسبب معرفة الجهة المسؤولة عنها.

تقسيم المؤسسة إلى أنشطة و معرفة تكلفة كل نشاط يمكن من التنبؤ بتكاليف أداء كل نشاط مستقبلا و هذا ما يقود إلى استخدام موازنة مبنية على أساس الأنشطة.

إن قدرة نظام ABC في التأثير على التكاليف من خلال التعديلات المقترحة على الأنشطة يمكن أن يمتد إلى التخطيط، ليتم إعداد الموازنة بالاعتماد على بيانات نظام ABC، والموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budgeting ABB هي نوع من الموازنات يستخدم المعرفة حول العلاقة ما بين وحدات الإنتاج و الأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه الوحدات لتطوير تقديرات مفصلة لمتطلبات الأنشطة على ضوء خطة الإنتاج المقترحة².

الفكرة الأساسية للموازنة على أساس الأنشطة هي إعداد نموذج للأنشطة (أو سلسلة من نماذج الأنشطة التي تتمحور حول المراكز) وما تحتاجه هذه الأنشطة من موارد مادية أو بشرية لأدائها، وهذا ما يتطلب اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة أو لا³.

لقد وضع Cooper و Kaplan مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة و التي تنطلق من تقدير كميات المبيعات و الإنتاج، تحديد مزيج المنتجات و العملاء المستهدفين و على أساسها يتم التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المؤسسة و الضرورية لإنتاج و بيع المنتجات المقدر، و التي تشمل كافة الأنشطة بناء على معطيات خطة الإنتاج و المبيعات، مع تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط، وبعد وضع قائمة الأنشطة اللازمة لتنفيذ الخطة الإنتاجية و التسويقية،

1 - ظاهر أحمد- أبو نصار محمد " المحاسبة الإدارية"- مرجع سابق - ص 24.

2 - بكر عبد الرحمن - العمري مازن - سمارة عبير- عبد اللطيف أسامة " إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني " - International journal of accounting research - Vol 3 - Issue December - 2012 - ص 07.

3 - العمري مازن- رمضان عبد الهادي - عيسى سوزان - بكر عبد الرحمن " أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن وأهمية تلك الموازنات في اتخاذ القرارات الإدارية" - International journal - of accounting research - Vol 3 - Issue December - 2012 - ص 25.

يتم وضع تقديرات للموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة من حيث الكمية و المواصفات حسب
الإمكانات المالية و الفنية المتاحة، تحدد الطاقة الإنتاجية لكل نشاط في ظل الموارد
المخصصة له، وبالتالي تستطيع المؤسسة تقرير الأنشطة و تكاليفها للدورة المقبلة¹.

يتطلب إعداد الموازنة على أساس الأنشطة²:

- وجود نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

- وجود نظام رقابة فعال، متابع لخطوات التنفيذ الفعلي وحصر الانحرافات الممكن حدوثها
بأسرع وقت ممكن حتى يتمكن من إيجاد الحلول اللازمة لها.

- وجود نظام حوافز مرتبط بمدى الالتزام بتطبيق و تنفيذ بنود الموازنة.

إن وجود الأركان الأساسية المذكورة سابقا يدعم نجاح اعتماد الموازنة على أساس الأنشطة
ويساعدها على تحقيق أهدافها.

يساعد نظام ABC في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة من خلال تحديد الأنشطة الأكثر
أهمية، بحيث يمكن تخصيص الموارد لتلك الأنشطة، كذلك يزود النظام بأسس لخلق موازنة
واقعية من خلال توفير المعلومات التي تربط المبيعات المتوقعة بالعمل المطلوب، والعمل
المطلوب بالموارد المطلوبة³.

إن استخدام معلومات النشاط المستمدة من نظام ABC كوسيلة لاتخاذ القرارات و الرقابة
على التكاليف، وتحسين الربحية يقود إلى الإدارة على أساس الأنشطة Activity Based
ABM Managment ، فقد كان نظام ABC في بداية الأمر من أجل التحديد الدقيق للتكاليف
لتتوسع فيما بعد مجالات استخدامات معلومات هذا النظام لتصبح أسلوب إدارة.

¹ - COOPER.R- KAPLAN.R « The design of cost management systems text and cases» 2nd ed- New Jersey-
Prentice Hall – 1999- P113

² - العمري مازن- رمضان عبد الهادي – عيسى سوزان – بكر عبد الرحمن " أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على

أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن وأهمية تلك الموازنات في اتخاذ القرارات الإدارية" – مرجع سابق – ص 25.

³ - بكر عبد الرحمن – العمري مازن – سمارة عبيد- عبد اللطيف أسامة " إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على أساس الأنشطة في
قطاع المستشفيات الأردني" – مرجع سابق – ص 05.

يعرف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة بأنه استخدام معلومات نظام ABC لغرض تحسين العمليات وحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة، عبارة عن إدارة للأنشطة من أجل تحسين القيمة المحصلة من قبل المستهلك وزيادة الربح المحقق من توفير هذه القيمة¹.
يركز نظام ABM على إدارة الأنشطة المكونة للمؤسسة، حيث يقوم على مبدأ أن الأنشطة هي التي تسبب التكاليف لذا فإن إدارة هذه الأنشطة سيؤدي إلى إدارة التكلفة على المدى البعيد، و يتمثل هدف ABM في إشباع حاجات المستهلكين مقابل الاستهلاك الأمثل للموارد، بالإضافة إلى توفير معلومات عن كافة الأنشطة، تكاليفها، وسبب القيام بها وكذا أدائها بشكل أفضل².

نظام ABM هو أسلوب لإدارة و رقابة الأداء باستخدام معلومات نظام ABC، وكذا دعم القرارات من خلال توفير المعلومات الضرورية التي تهدف إلى تحسين الربحية و تحقيق رضا العملاء، فنظام ABM يساعد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية و القرارات الخاصة بالعمليات التشغيلية و هو يتضمن³:

- تحسين موجهات التكلفة.

- تحليل الأنشطة.

- قياس الأداء.

بموجب نظام ABM يتم تحليل الأنشطة، ما يُمكن من تصنيفها إلى أنشطة مضيئة للقيمة وهي تلك الأنشطة التي يميزها الزبون على أنها تضيف قيمة إلى السلع والخدمات التي يشتريها مثل نشاط شراء المواد الأولية، وأنشطة لا تضيف قيمة، وهي تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى السلع و الخدمات من وجهة نظر الزبون مثل نشاط التخزين و نشاط نقل المواد من مكان إلى آخر⁴.

1 - كاظم حاتم كريم " دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات- دراسة تطبيقية في معمل اسمنت النجف الأشرف"- مرجع سابق - ص 114.

2- DRURY Colin « Management accounting for business decisions “ Op. cit – P 462

3 - مبارك صلاح الدين عبد المنعم- محرم زينات محمد محمد - عثمان الأميرة ابراهيم " محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية" - جامعة الإسكندرية - مصر- 2003- ص 333- 334.

4 - كاظم حاتم كريم " دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات- دراسة تطبيقية في معمل اسمنت النجف الأشرف"- مرجع سابق - ص 115.

إن تحليل الأنشطة و تصنيفها و تحديد تكلفتها يسمح بالتركيز على تلك الأنشطة مرتفعة التكلفة و التحقق من إمكانية إلغائها أو أدائها بكفاءة أفضل مما يساعد على تخفيض التكاليف¹.

IX- المقارنة المرجعية:

للمقارنة المرجعية جذور تاريخية تعود إلى القرن التاسع عشر، عند دراسة الصناعي الإنجليزي LOWELL Francis لمعامل الطحين البريطانية للوصول إلى أكثر التطبيقات نجاحا في هذا المجال، بعدها جاءت دراسة الصناعي Henry FORD 1913 الذي قام بتطوير خط التجميع كأسلوب صناعي متميز، من خلال قيامه بجولات في مواقع ذبح الأبقار في شيكاغو. عرفت اليابان في بداية خمسينات القرن الماضي انتشارا واسعا للمقارنة المرجعية، عندما ركز اليابانيون جهودهم على جمع المعلومات و استقطاب الأفكار لمحاكاة الشركات الأمريكية أثناء زيارتهم المستمرة، ولم تكن تسمية المقارنة المرجعية موجودة بعد في قاموس الأعمال².

ظهر مصطلح المقارنة المرجعية The benchmarking سنة 1979 بشركة Xerox، التي تعمل في مجال تصوير المستندات وذلك بهدف تطوير أداءها عن طريق مقارنته بأداء المؤسسات الأخرى المنافسة أو ذات التفوق في مجال معين باعتبارها مؤسسات رائدة بهدف التطوير³.

المقارنة المرجعية هي تقنية أو أسلوب منظم للتعلم من الآخرين وجلب المعرفة منهم، من خلال الملاحظة لنماذج الأداء المتميزة التي قد تتوفر داخل المؤسسة أو المؤسسات الأخرى التي اكتسبت خبرات في مجالات معينة للعمل، والتي يمكن إجراء مقارنة معها بأسلوب شرعي⁴.

تقوم المراجعة المرجعية على بحث المؤسسة عن تنفيذ الطريقة الأفضل التي غالبا ما تعمل بها المؤسسات الأخرى المماثلة، و هذا ما يتطلب من أعضاء المؤسسة فهم عملياتهم وطرقهم

¹- DRURY Colin « Management accounting for business decisions “ Op cit – P 464

² - بلاسكة صالح – مزياني نور الدين " مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة و تقييم أداء المؤسسات – دراسة مقارنة شركتي الحضنة/ المراعي" مجلة أداء المؤسسات الجزائرية – العدد 4- ديسمبر 2013- ص 56.

³ - حماد طارق عبد العال " الموازنات التقديرية نظرة متكاملة" – الدار الجامعية – مصر – 2005.

⁴ - بلاسكة صالح – مزياني نور الدين " مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة و تقييم أداء المؤسسات – دراسة مقارنة شركتي الحضنة/ المراعي" – مرجع سابق – ص 57.

أولاً، لغرض توجيه العمل، ثم فيما بعد إلقاء نظرة خارجية على تطبيقات المؤسسات الأخرى كدليل أو مرشد لإجراء التحسينات و التطويرات¹.

يسعى أسلوب المقارنة المرجعية للسيطرة على المقارنات بين أداء المنافسين في السوق من خلال دراسة وتحليل البيئة التنافسية، و تجميع المعلومات و طرق المشاركة، وصولاً إلى تحديد الإجراءات المتبعة لإجراء المقارنات بين المؤشرات وذلك بتقييم مواطن الضعف و القوة في الأداء الحالي للمؤسسة، وتحديد المجالات الحرجة التي تُظهر فيها المؤسسة أداء غير مرضي مقارنة بالأداء المتميز لأفضل المنافسين، و العمل على دمج مقاييس الأداء المالية وغير المالية للمساعدة في تطوير الأداء و تحسينه في الأجل الطويل².

تنطلق المقارنة المرجعية من معرفة ما الذي يجب قياسه (من أين تأتي معظم الشكاوي؟ ما الذي يمكن أن يشوه صورة المؤسسة؟ أين تكمن أكثر الفرص لتحقيق الأرباح؟ ماهي الأنشطة التي تستهلك موارد أكثر؟...) هذا يستدعي دراسة مختلف العمليات داخل المؤسسة، بعدها يتم اختيار الشريك الأفضل من أجل المقارنة، تجميع مختلف المعلومات اللازمة لأداء المقارنة بالجوء إلى كل مصادر المعلومات المتاحة، يتم تحليل المعلومات من أجل إجراء التحسينات الممكنة، من خلال إعداد مخطط عمل يضم مختلف خطوات التغيير، المسؤوليات، وكذا الموارد المخصصة و المواعيد، وفي الأخير يتم مراقبة النتائج المحققة، واتخاذ الإجراءات التكميلية إن دعت الحاجة³.

تختلف أشكال المقارنة المرجعية حيث نجد⁴:

- المقارنة المرجعية الداخلية:

تتم على مستوى المؤسسات الكبرى التي لها عدة فروع و وحدات إدارية، حيث يمكن إجراء المقارنة على مستوى أداء كل إدارة في نفس المؤسسة، كما يمكن أن تتم المقارنة بين العمليات أو المنتجات لنفس المؤسسة.

¹ - - كاظم حاتم كريم " دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات. - دراسة تطبيقية في معمل اسمنت النجف الأشرف"- مرجع سابق - ص 122.

² - العفيري فؤاد أحمد محمد " مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" مرجع سابق - ص 18.

³ - MEYER Florent A « **Pratiques de benchmarking : créer collectivement du sens à partir du succès d'autres organisations** » LEXITIS éditions- France- 2011- P 98-99.

⁴ - بلاسكة صالح - مزياني نور الدين " مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة و تقييم أداء المؤسسات - دراسة مقارنة شركتي الحضنة/ المراعي"- مرجع سابق- ص 57.

- المقارنة المرجعية الخارجية:

تتم بين المؤسسات، حيث يتم مقارنة مؤسسة بمؤسسة أخرى مماثلة، أو غير مماثلة معها في النشاط، وقد تقتصر المقارنة على نشاط أو خدمة معينة لمؤسسة بمؤسسة أخرى، و قد تمتد المقارنة إلى مؤسسات خارج الدولة في حالة عدم تواجد مؤسسات متميزة في نفس النشاط داخل نفس البلد، و المقارنة المرجعية الخارجية قد تكون على مستويات مختلفة:

- المقارنة المرجعية التنافسية: تقوم على أساس المقارنة المباشرة مع المنافس المتميز لتحقيق مستويات أفضل في الأداء.

- المقارنة المرجعية الوظيفية: و تتضمن مقارنة وظيفة معينة أو عملية معينة بمثيلاتها في المؤسسات الأخرى.

- المقارنة المرجعية الإستراتيجية: و تستخدم عندما تبحث المؤسسات عن سبل لتحسين مجموع أعمالها، من خلال دراسة الإستراتيجيات طويلة الأجل، ويمكن أن تشمل على جوانب مهمة مثل الخدمات و المنتجات المنافسة، تغيير أنشطة ومجالات العمل، وتقديم خدمات جديدة، يتميز هذا النوع من المقارنة بصعوبة التنفيذ و بطول الوقت الذي تستغرقه.

المطلب الثالث: التكامل بين أساليب إدارة التكلفة الحديثة.

تختلف آليات إدارة التكلفة من حيث مبادئها و أهدافها، لكن فعالية أي أداة لن تتحقق إلا من خلال تواجد أداة أو أدوات أخرى، فنجد أن أغلب هذه الآليات تتكامل فيما بينها من أجل تحقيق الأهداف المشتركة للمؤسسة ككل.

I- تكاليف دورة حياة المنتج:

يقوم هذا الأسلوب على دراسة مختلف مراحل دورة حياة المنتج، ابتداء من انطلاقه، مروره بمرحلة النمو ثم النضج، وصولاً إلى مرحلة الانحدار، تتبع هذه المراحل يمكن من دراسة إمكانية تخفيض التكاليف في كل مرحلة، حيث أن نسبة مهمة من تكاليف الإنتاج يمكن ملاحظتها خلال مرحلة تصميم المنتج، مما يجعل فرص تخفيض التكاليف متاحة بشكل أفضل خلال هذه المرحلة، ما يجعل هذا الأسلوب يتكامل وبدرجة عالية مع تنفيذ أسلوب

التكلفة المستهدفة، التي تسعى بدورها إلى الوصول إلى التكلفة المطلوبة بالتركيز على مكونات ومواصفات المنتج خلال مرحلة تصميمه، يسمح هذا الأسلوب بتخفيض التكاليف ما ينعكس على ربحية المنتجات ويعزز قدرة المؤسسة التنافسية.

II- التكاليف المستهدفة:

إن اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب لإدارة التكاليف، يسمح بتخفيضها خلال مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج، باعتبار أن هذه المرحلة تركز عليها التكاليف المحملة خلال المراحل اللاحقة، يعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب استجابة لمتطلبات العملاء و احتياجاتهم، من خلال تقديم منتجات بأسعار تنافسية مع الحفاظ على الجودة المطلوبة، وبالتالي تعتبر التكلفة المستهدفة أسلوب إداري لتحديد الربح و التكلفة، التي تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها، و هذا ما يجعل التكلفة المستهدفة تعتمد على تقنية هندسة القيمة، بهدف تخفيض التكلفة خلال مرحلة تصميم المنتج، حيث يعمل الأسلوبان معا من اجل استخدام المعلومات المجمعة في عملية تصميم المنتج و إنتاجه بهدف تخفيض التكاليف.

III- هندسة القيمة:

تمكن هندسة القيمة من تخفيض التكاليف عن طريق إحداث تغييرات في مواصفات المواد أو تعديلات في المنتج، بشكل يسمح بتحسين قيمة المنتج، مما يجعل من هندسة القيمة لا تحقق تدنيا في التكاليف فحسب و إنما تساعد في الوصول إلى مستوى معين من خفض التكاليف، وهذا ما يجعل هندسة القيمة تستخدم جنبا إلى جنب مع التكلفة المستهدفة، فالعلاقة بين الأسلوبين علاقة تكاملية متداخلة، باعتبار أن هندسة القيمة تهدف إلى الوصول إلى عدة تصاميم للمنتج بحيث يحقق البديل الأفضل كافة الوظائف المطلوبة وبأقل تكلفة، إذ تركز على تخفيض التكاليف أثناء تصميم المنتج، و من هنا تبرز أهميتها كأداة لإدارة التكلفة.

IV- التحسين المستمر:

إن الهدف من التحسين المستمر هو الوصول إلى أعلى درجة إتقان ممكنة، وذلك بإجراء تحسينات دائمة في العمليات الإنتاجية، الهدف من هذه التحسينات هو تقديم منتجات تتوافق وإحتياجات الزبائن، والتخفيض المستمر للتكاليف، وهذا ما يوضح التكامل بين التحسين المستمر والتكلفة المستهدفة من خلال الهدف المشترك بينها، على الرغم من إختلاف مناطق إجراء التخفيض، إذ أن التكلفة المستهدفة تركز على مرحلة التصميم في حين يهتم التحسين المستمر بالمراحل المختلفة من تصميم وإنتاج وتسويق لإحداث التخفيض.

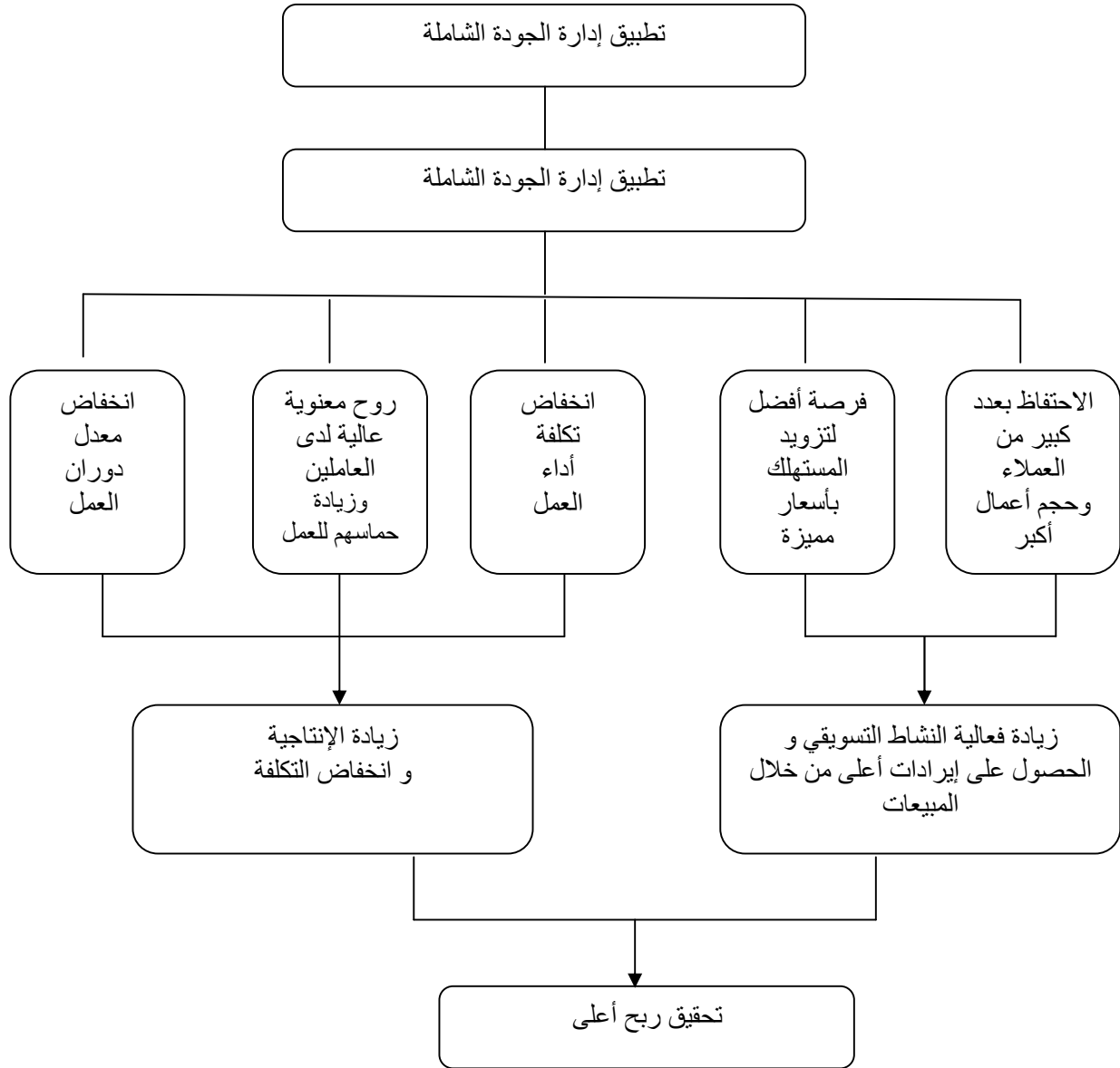
يمكن القول أن أسلوب التحسين المستمر يشكل دعماً للوصول إلى التكلفة المستهدفة عن طريق إجراء تحسينات إضافية تمس المراحل المتعددة اللاحقة لمرحلة التصميم، كما لا تُغفل الأثر الإيجابي لأسلوب هندسة القيمة للوصول إلى التكلفة المستهدفة، فالأساليب الثلاثة تتكامل فيما بينها من أجل تقديم منتج بأقل تكلفة وبأعلى جودة.

V- إدارة الجودة الشاملة:

إن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة يساعد في ضمان تحقيق مستويات أعلى لجودة الأنظمة المطبقة بالمؤسسة، وجودة عملياتها ومنتجاتها النهائية¹ يوفر هذا النظام دعماً لإدارة التكلفة من جوانب متعددة يمكن تمثيل مختلف أبعادها في الشكل الموالي:

¹ -خطاب محمد شحاتة خطاب" التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات: إطار مقترح: دراسة نظرية وميدانية" مرجع سابق ص14.

الشكل رقم (I- 19): إدارة الجودة الشاملة في خدمة إدارة التكلفة.



المصدر: الحناوي محمد الصالح- السيد إسماعيل " قضايا معاصرة- " ط2- الدار الجامعية- مصر-1999- ص 62.

تمكن إدارة الجودة الشاملة من أداء العمليات بشكل صحيح من البداية، فضمن الجودة على مستويات متعددة يؤمن حفاظ المؤسسة على مركزها التنافسي وذلك بالاحتفاظ بعدد كبير من العملاء وازدياد حصتها في السوق، بتقديم منتجات تنافسية من حيث السعر

والتكلفة إذ تتأثر هذه الأخيرة بمستوى الجودة المحققة في أداء مختلف العمليات بحيث ينعكس ذلك على انخفاض تكلفة أداء العمل، في حين أن اشتراك جميع المستويات والموظفين في تحقيق أهداف الجودة الشاملة يزيد من حماسهم للعمل ويعزز لديهم روح الانتماء. كل هذه العناصر تنعكس على فعالية النشاط التسويقي من جهة وزيادة الإنتاجية وانخفاض التكاليف من جهة أخرى من خلال تحسين وتطوير إجراءات وأساليب العمل الذي ينعكس بدوره على تحسين نوعية الخدمات المقدمة والمنتجات المنتجة ما يمكن من تحقيق ربحية أكبر.

VI- الإنتاج في الوقت المحدد:

يعمل نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تخفيض تكاليف الإنتاج، من خلال التخلص من تكاليف التخزين وإلغاء كل التأخيرات في عملية الإنتاج، وهذا ما يتطلب توافر مهارات، وتهيئة علاقات جيدة مع الموردين والزبائن والذي بدوره يستوجب أداء كل العمليات بأعلى مستوى جودة ممكن، وهذا ما يجعل من إدارة الجودة الشاملة مقوما أساسيا لإمكانية تحقيق أهداف الإنتاج بالوقت المحدد، على اعتبار أن إدارة الجودة الشاملة أمرا جوهريا في آلية الإنتاج بالوقت المحدد، فعندما يكشف عامل في خلية تصنيعية عن وجود عيوب فإنه يصدر فوراً إشعاراً بوجود مشكلة حيث يحدث التوقف الفوري ووفقاً لمبدأ عمل تقنية الإنتاج بالوقت المحدد فإن أي توفر فوري لأحد العمليات يؤدي إلى توقف لكافة العمليات الأخرى إلى أن يتم حل المشكلة، ومن هذا المنطلق نجد أن تقنية الإنتاج في الوقت المحدد تحدث حالة طوارئ لاستعجال الحل الفوري للمشكلات والتخلص من أسباب عيوب الجودة بأقصى سرعة ممكنة¹. تعمل إعادة هندسة العمليات على إزالة الوقت الضائع في الانتظار وكذلك إزالة عمليات النقل والتخزين ما يقضي على تراكم المخزون في أي مرحلة من مراحل التصنيع. إن أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد له أثر كبير في توجيه اهتمام الإدارة نحو العناصر التي تعيق سير إنتاج المنتج وكذا إلغاء الأنشطة غير الضرورية التي لا يؤثر استبعادها على قيمة المنتج المنتظرة من العميل، إتباع هذا المنهج يجنب الكثير من التكاليف بحذف المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن، فهو أسلوب لإدارة التكلفة يعتمد على الأداء الجيد للعمليات عند

¹ -الجمال رشيد-ناصر نور الدين "إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة" مرجع سابق- ص173.

أعلى مستوى جودة ممكنة مع التفوق في الأداء من خلال إحداث تحسينات مستمرة تدعم تقديم منتج بالمواصفات المطلوبة وفي الوقت المحدد.

IIV: بطاقة الأداء المتوازن:

تسند بطاقة الأداء المتوازن على أساس المزج بين المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية من خلال نموذج رباعي الأبعاد يهدف إلى ترجمة رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس من أجل تنسيق الإستراتيجية مع العمليات التنفيذية. تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أكثر الأدوات أهمية في تقييم الأداء. إذ يشكل الأداء المحور الرئيسي الذي تنصب حوله جهود كافة المؤسسات حيث تتوقع أن تؤدي وظائفها بكفاءة وفعالية، فتقييم الأداء يتم من خلاله التعرف على نقاط القوة والضعف في أداء المؤسسة¹، ولما كانت إدارة الجودة الشاملة تهدف أساساً إلى زيادة رضا العملاء، ما يتطلب فهماً جيداً للأنشطة والعمليات بالشكل الذي يسمح إلى الوصول إلى أعلى مستويات أداء جيدة. تشكل بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة لتحقيق هذا الهدف (رضا العملاء) وذلك بتخصيص بُعد للعملاء وهذا ما يوضح التكامل بين الأسلوبين لتحقيق الجودة المطلوبة وقياس قدرة المؤسسة على الأداء بالشكل الذي يحقق أهدافها.

VIII- التكاليف، الموازنة والإدارة على أساس الأنشطة.

تتكامل الأنظمة الثلاثة (ABC،ABB،ABM) لتشكل أسلوب تسيير شامل قائم على الأنشطة. إذ تشكل مخرجات نظام ABC مصدراً أساسياً للمعلومات في نظامي ABB وABM، فينعكس التكامل بين الأنشطة الثلاثة بالأثر الإيجابي على أداء المؤسسة. إن تقسيم المؤسسة إلى أنشطة عن طريق اعتماد نظام ABC يوفر معلومات عن كافة الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة ما يعتبر مصدراً للمعلومات لهندسة العمليات التي تسعى إلى تقييم البدائل المتاحة لإعادة تصميم المنتج، كما أن هناك علاقة ترابط بين نظام ABC وإدارة الجودة الشاملة، إذ تسعى هذه الأخيرة إلى تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة تتمثل في

¹ - بلوط حسن "إدارة الموارد البشرية من منظور إستراتيجي" ط2- دار النهضة العربية- بيروت-لبنان-2002-ص 359.

الجودة التي تنعكس من خلال السعي للتحسين المستمر للعمليات والأنشطة، للحصول على منتجات بجودة عالية والذي يعتبر العامل المشترك مع نظام ABC عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة وموجهات التكلفة الصحيحة وإعداد تقارير التكاليف ومعالجة مشاكل التكلفة العالية أو الربحية المنخفضة¹

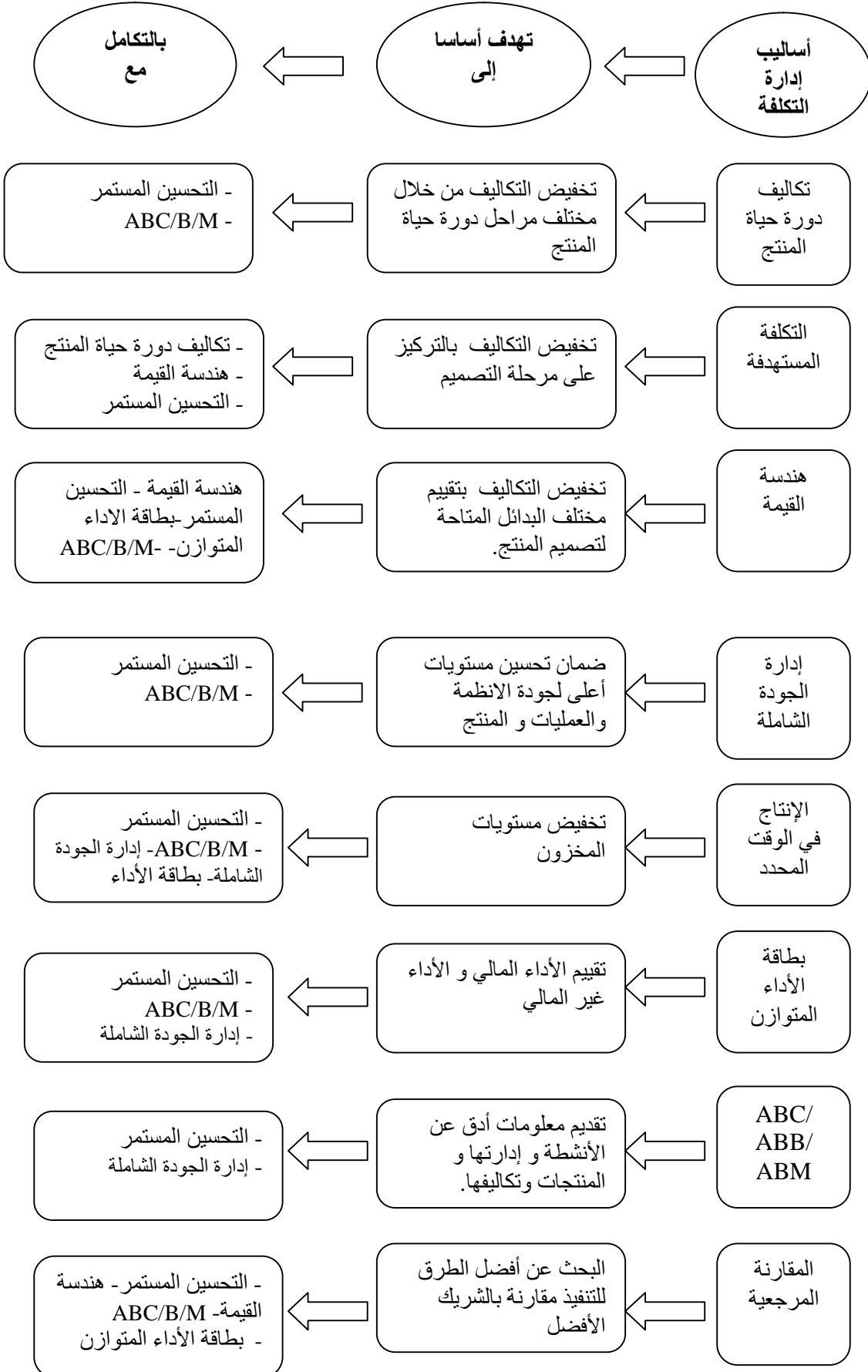
يساعد نظام ABC على إجراء التحسين المستمر للأنشطة، من خلال تحديد تكاليف الأنشطة وأهميتها وتحليلها من أجل تصنيفها إلى أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة. إن تقديم معلومات أدق عن تكاليف الأنشطة والمنتجات وموجهات التكلفة يدعم تقييم الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن.

XI- المقارنة المرجعية:

تمكن المقارنة المرجعية من تكييف جميع عمليات المؤسسة لتكون أكثر كفاءة، تطبيقها يعني ضمناً تطبيق هندسة القيمة، التي تعد واحدة من العمليات التي يتم إنجازها خلال تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية²، إذ يشترك الأسلوبان في الهدف المشتمل في التحسين المستمر التدريجي بهدف تحسين الإنتاجية والجودة وتخفيض التكاليف، كما أن التركيز على المعلومات غير المالية التي تساعد على ربط عمليات إدارة التكاليف الإستراتيجية بمقاييس الأداء الأربعة (البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد الابتكار والتعلم) باستخدام بطاقة الأداء المتوازن يمكن من توفير إطار عام لتسهيل المقارنة بين الصناعات المختلفة³ كما يمكن استخدام المقارنة المرجعية من هندسة القيمة في مرحلة تصميم المنتج وتطويره.

¹ -الموسوي عباس نوار كحيط- الغريبان فاطمة صالح مهدي " التكامل بين إدارة الجودة الشاملةTQM وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطةABC " - مرجع سابق- ص34.
² - كاظم حاتم كريم " دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات- دراسة تطبيقية في معمل اسمنت النجف الأشرف"- مرجع سابق - ص 122.
³ - العفيري فؤاد أحمد محمد " مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" مرجع سابق - ص23.

الشكل رقم (I- 20): التكامل بين تقنيات إدارة التكلفة.



المصدر:
من إعداد
الباحثة

يوضح الشكل (I- 20) مدى التكامل بين أدوات إدارة التكلفة لتحقيق أهدافها، فكل أسلوب أو تقنية يكون دعماً لنجاح أسلوب أو تقنية أخرى أو قد يتطلب تواجد أساليب أخرى لضمان تحقيق أهدافه.

إن تحديد تكاليف دورة حياة المنتج يمكن من معرفة كل مرحلة وتكاليفها مما قد يساعد على تحديد فرص تخفيض التكاليف في تلك المرحلة، هذا بدوره يساهم في الوصول إلى التكلفة المستهدفة لهذا المنتج بالإضافة إلى مساهمة هندسة القيمة في تقريب التكلفة المتوقعة من التكلفة المستهدفة بالتركيز على مرحلة تصميم المنتج في حين يضمن التحسين المستمر اكتشاف كل فرص تخفيض التكاليف فهو يشكل دعماً لنظام التكلفة المستهدفة بعد إنطلاق المنتج.

معرفة الوظائف التي سيتم أدائها وتقسيم تلك الوظائف إلى مجموعة عمليات تضم مجموعة أنشطة متجانسة وتحديد تكلفة كل نشاط وتحليل هذه الأنشطة وتمييزها إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأنشطة غير مضيئة للقيمة بالاعتماد على نظامي ABC وABM ، يوضح مدى أهمية هذان النظامان في تحقيق أهداف الأنظمة السابقة.

تسمح الاستفادة من المداخل الحديثة لتطوير أداء الأنشطة من أجل زيادة القيمة المحققة وتقليل التكاليف (مدخل الجودة الشاملة، الإنتاج في الوقت المحدد، بطاقة الأداء المتوازن) بتهيئ الجو المناسب والارتقاء إلى مستوى الجودة على مستوى المؤسسة ككل وليس على مستوى المنتجات فقط. في حين تمكن المقارنة المرجعية من معرفة مدى نجاح كل الأساليب المستخدمة والأنظمة. من خلال مقارنة تهدف إلى تحديد نقاط القوة من أجل تعزيزها ونقاط الضعف بهدف معالجتها. يمكن القول أن أغلب آليات إدارة التكلفة الحديثة تتكامل فيما بينها من حيث آلية تنفيذها وتترابط من حيث تحقيق أهدافها.

خاتمة:

نتيجة تفاعل المؤسسات مع البيئة الحديثة أصبح لزاما عليها الاستجابة لظروف تلك البيئة، وذلك من خلال الاعتماد على التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة، من أجل توفير معلومات تدعمها في تنفيذ وتطوير إستراتيجيتها، وفي ظل التطورات التقنية الواسعة في مختلف المجالات، كان لا بد على المؤسسات أن تتواكب مع تلك التطورات وتعمل على تكيفها لخدمة مصالحها.

فمن غير المنطقي اعتماد المؤسسات على أساليب تقليدية طورت في ظل ظروف مغايرة، من أجل إدارة عملياتها بفعالية، لذا وجب عليها تبني آليات تستطيع من خلالها تحقيق أهدافها. فكان التوجه نحو إدارة التكلفة كمنظور فكري إداري وسلوكي متطور، بقصد تقديم منتج بمواصفات وجودة تشبع أنواق المستهلكين. فهي توفر المعلومات التي تحتاجها إدارة المؤسسات سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية، و تعمل على إظهار تكلفة المنتجات بدقة ورقابتها وقياس الأداء . . ، ارتكازا على أساليب فنية وأدوات متطورة، تهدف أساسا إنتاج منتج بالجودة المطلوبة وتوصيل هذا المنتج إلى المستهلك في الوقت المناسب علاوة على خفض تكلفته بهدف تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة في السوق.

تتحقق أهداف إدارة التكلفة من خلال استخدام مجموعة من الأدوات أو التقنيات، تختلف من حيث مبادئها، وحتى أهدافها، لكنها تسعى في الأساس إلى تحقيق الهدف المشترك لإدارة التكلفة.

و يتضح ذلك أكثر من خلال التكامل بين تقنيات إدارة التكلفة، و أثر ذلك التكامل على المؤسسات و المتمثل بالأهداف المشتركة بين تلك التقنيات أو المكملة لبعضها، أو الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها والتي تتحقق من خلال أهداف تلك التقنيات والمتفقة مع أهداف إدارة التكلفة.

تمهيد:

لقد شكلت محاسبة التكاليف أهم أنظمة المعلومات بالمؤسسات، على اختلاف أحجامها ونشاطها، ظهورها كان مرتبطاً بحاجة المديرين الإدارية لمعلومات توجه قراراتهم و تدعم قيادة مؤسساتهم بفعالية، فطورت في البدء طرق تقليدية واكبت ظروف عمل المؤسسات حينها، فكانت هذه الطرق قادرة على تقديم معلومات عن تكاليف المنتجات، في الوقت الذي عرفت فيه المنتجات ببساطة مراحل إنتاجها، وشكلت الأعباء المباشرة من مواد أولية ويد عاملة مباشرة نسبة مهمة من إجمالي التكاليف الكلية للمنتجات والتي كانت قد تصل حتى 90%.

تمكّن الطرق التقليدية للتكاليف من التحكم في التكاليف بفعالية، و تقديمها معلومات تعكس حقيقة الأعباء المحملة، جعل منها طرقاً فعالة للرقابة و للتسيير ككل، وذلك من خلال تقديم معلومات تمكن من تقييم الأداء و اتخاذ القرارات.

في ظل ظروف تميزت بالاستقرار النسبي، وببساطة العمليات الإنتاجية، أثبتت الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف جودة مخرجاتها، لكن ومع تغير ملامح البيئة الاقتصادية للمؤسسات، و دخولها مضمار المنافسة الشديدة، الذي أوجب عليها البحث الدائم عن تطوير منتجاتها من خلال تقديم منتج يلبي حاجات المستهلكين بالجودة و التكلفة المطلوبة، فطورت التكنولوجيات الحديثة، و احتلت الآلات جزءاً مهماً من العملية الإنتاجية، و أصبحت هناك مراحل تسبق مرحلة الإنتاج، و مراحل تليها، تشكل موقعا مهماً في مراحل إنتاج المنتج، حيث أصبح نشاط البحث و التطوير، و نشاط خدمات ما بعد البيع، و الأنشطة الإدارية المختلفة من محاسبة و تسويق، و كذا الأنشطة التقنية مثل الصيانة، أصبحت هذه الأنشطة وغيرها أنشطة داعمة تساند الأنشطة الرئيسية، و تسير بالتوازي معها نحو تحقيق أهداف المؤسسة.

ظهرت تكاليف مهمة بدأت تتحملها المؤسسة فاقت تكاليف المرحلة الإنتاجية، لينقلب بذلك هرم التكاليف، لتصبح الأعباء غير المباشرة لها وزنها وأهميتها النسبية، في ظل هذه الظروف أبدت الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف قصوراً في تتبع هذه الأعباء غير المباشرة

و معالجتها وتحميلها للعناصر المستفيدة منها، و التي لا يمكن أن تحمل و فق أسس قد تعتمد على الحجم في اغلب الأحيان أو وفق مفاتيح توزيع تستند غالبا على العشوائية في تحديدها. كان لابد من البحث عن بديل يمكن من احتساب تكاليف المنتجات و الخدمات بالدقة المطلوبة، ويقدم معلومات يمكن الاعتماد عليها في الرقابة على التكاليف و التحكم بها، و كذا اتخاذ القرارات المتعلقة بشأنها و المرتبطة بها.

نظريا قدمت عدة بدائل للأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف، فكانت هناك بدائل من منطلق تجربة يابانية، و بدائل أخرى من منطلق تجربة أمريكية، لكن كان الهدف الأساس واحدا من وراء البحث عن هذه البدائل، و هو تقديم نظام لمحاسبة التكاليف يستطيع أن يسد ثغرات الأنظمة التقليدية، و أن يغطي عجزها، و أن يمكن من التخلص من العشوائية في معالجة الأعباء غير المباشرة، ولعل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أهم هذه البدائل، المقدمة من منطلق التجربة الأمريكية، و التي كانت تبحث عن نظام للتكاليف يقدم تكلفة كلية للمنتجات أو الخدمات بدقة أكثر، و يسمح بتخصيص الأعباء غير المباشرة وفق أسس مدروسة.

سنقدم من خلال هذا الفصل مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بهذا النظام، و ظهوره، وانتشاره، وإبراز أهميته في عملية تسيير المؤسسة، من خلال البعد الإداري لهذا النظام (ABM)، و في عملية التخطيط من خلال البعد التنبؤي للنظام (ABB)، وكذا محاولة التطرق لأهم الأبعاد التسييرية للنظام باعتباره آلية لمراقبة التسيير.

المبحث الأول: الإطار المرجعي لظهور نظام ABC.

إن أهم دور يلعبه أي نظام للتكاليف ليس فقط تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة، إنما ضمان تحديد هذه التكلفة بأعلى درجة ممكنة من الدقة، إضافة إلى جاهزية المعلومات المتعلقة بالتكاليف في أي وقت تحتاجه الإدارة، من قبل متخذي القرارات المتعلقة بمنتجاتهم أو خدماتهم وبتكاليفها في حد ذاتها .

لقد أدت التغيرات في ظروف عمل المؤسسات الاقتصادية الداخلية منها والخارجية، بالأخص التطور التقني، أدى إلى تغير في هيكل التكاليف وذلك بدخول الآلات إلى مختلف مراحل العمليات الإنتاجية، مما جعل التكلفة المباشرة تتراجع بينما تزداد في المقابل التكاليف غير المباشرة، الأمر الذي صعب من عملية تتبعها وتخصيصها اعتماداً على الأساليب التقليدية لاحتساب التكاليف.

وانطلاقاً من الانتقادات الموجهة إلى الأساليب التقليدية لاحتساب التكاليف، ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، كبديل وكابتكار تقني وإداري في مجال الابتكارات المتعلقة بنظم المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: ظهور نظام ABC.

لم تُعد الطرق التقليدية للتكاليف تلبية الاهتمامات الحالية للمؤسسات، ففي أوائل ثمانينات القرن الماضي أثبتت العديد من الانتقادات متهمة الأساليب التقليدية بتعجيل انهيار بعض المؤسسات الغربية من خلال توجيه المديرين لاتخاذ قرارات غير مناسبة.

قبل أكثر من خمسين سنة دافع GOETEZ عن مبادئ نظام ABC، عندما أشار لعلاقة التكاليف غير المباشرة بمشاكل الإدارة الخاصة بالتخطيط والرقابة، كما أشار JOHNSON أن محاسبي الشركة الأمريكية General Electric قد يكونوا أول من استعمل مصطلح النشاط، لوصف العمل الذي يسبب التكاليف سنة 1963.¹

¹ - التكريتي اسماعيل يحيى "محاسبة التكاليف المتقدمة(قضايا معاصرة)" الطبعة الثانية - دار حامد للنشر و التوزيع - عمان - الاردن - 2008 - ص 160.

تعتبر دراسة STABUS أول دراسة أكاديمية تناولت فكرة نظام ABC، حيث قام بدراسة أهم النقاط الأساسية التي يقوم عليها النظام في كتابه سنة 1971. تناول أكاديميون ألمان أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة للأقسام المساعدة والتي كانت مشابهة لموجهات التكلفة. أما البداية الحقيقية لنظام ABC كانت في منتصف ثمانينات القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية¹، حيث استطاع الباحثان Kaplan و Cooper أن يقدموا نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة، أصبح يعرف فيما بعد بنظام التكاليف على أساس الأنشطة²، في شركات مثل Union Pacific Juhndeer، حيث تم وصف الأسلوب الذي يتم بموجبه تعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى المنتجات والخدمات بمصطلح التخصيص Allocation³، وفي سنة 1987 نشر الكاتبان Robert's Kaplan و Roobin Cooper في صحيفة مدرسة الإدارة التابعة لجامعة هارفرد مقال بعنوان "كيف يقوم محاسبة التكاليف بالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات"⁴.

المطلب الثاني: انتشار نظام ABC.

لقد اعتبرت مرحلة أواخر سبعينات القرن الماضي نقطة تحول في تاريخ محاسبة التكاليف، نظرا لتطور بيئة عمل المؤسسات من زيادة حدة المنافسة، بداية تشبع بعض الأسواق، العولمة، وغيرها من التغيرات التي عقدت أكثر مهام المديرين، مما جعلهم يركزون أكثر على الفعل وليس فقط على رد الفعل. في ظل هذه الظروف لم تعد الطرق التقليدية لاحتساب التكاليف تلبي الحاجات الدراية.

1-ALCOUFFE Simon – BERLAND Nicolas – LEVANT Yves - « Actor net works and the diffusion of management accounting innovation : Acomparative stady »- **Management research**-vol 19- issue 01- march -2008.

2 - حجازي اسماعيل- معالم سعاد"محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة" الطبعة الاولى- دار أسامة للنشر والتوزيع -عمان - الاردن -2013- ص 96.

3 - التكريتي اسماعيل يحيى "محاسبة التكاليف المتقدمة(قضايا معاصرة)"- مرجع سابق - ص 160.

4- REBISCHKE.S.A « Activity based information for financial institutions »- **journal of performance management** - vol01 USA -may – 2005- P12.

انصب الترويج الهائل لانتقادات محاسبة التكاليف التقليدية حول طرق توزيع التكاليف، كونها بسيطة، مما يشوه احتساب تكاليف الإنتاج، ولعل أكثرها شيوعا تلك الصادرة عن Kaplan و Cooper سنة 1987، كانت هذه الانتقادات موجهة من منظور تجربة أمريكية. ظهر نظام ABC في الولايات المتحدة الأمريكية، ولم يتبلور إلا في المؤسسات الأمريكية، قبل أن ينتقل تطبيقه إلى عدة دول أوربية كفرنسا و بريطانيا.

في سنة 1990 تبنت مؤسسة Fernal INC نظام ABC وتعد مؤسسة رائدة عالميا في مجال تكنولوجيا تصفية المياه، واعتبرت مؤسسة ATT الأمريكية للاتصالات من أبرز الأمثلة عن المؤسسات الأمريكية التي تبنت النظام سنة 1991.¹

انتشر نظام ABC لينتقل من الولايات المتحدة الأمريكية إلى بعض الدول الأوربية (انجلترا، فرنسا، ألمانيا ...) فقد أشار Geiser 1997 إلى أن الشركات الألمانية بدأت في أواخر الثمانينات من تغيير ممارسات تسيير تكلفتها لتدخل نظام ABC من أمريكا وذلك استجابة إلى تقارب الأعمال و المحيط التنافسي الذي يواجه المؤسسات في هذه الدول.²

بعد وقت قصير نسبيا من ظهور ABC أشارت احد الاستطلاعات التي أجريت على 300 مؤسسة صناعية بريطانية أن : 03% من مؤسسات العينة طبقت النظام فعلا، و 09% منها في طريق تطبيقه في القريب العاجل.³

أما في فرنسا فقد أشار Lebas 1996 إلى أن نظام ABC مطبق بشكل واسع في فرنسا لكن مع اختلاف كبير عبر الصناعات، إذ ارتفع معدل تطبيق هذا النظام بهذا البلد من 16% سنة 2002 إلى 33% سنة 2008.⁴

بينت دراسة أجريت على مستوى 105 مؤسسة فنلندية سنة 2008 أن 28% من مؤسسات العينة تطبق حاليا نظام ABC، دراسات سابقة بينت أن معدل انتشار ABC بين المؤسسات الفنلندية تغير من 6% سنة 1992 إلى 11% سنة 1993 و 27% سنة 1999.⁵

¹ - حجازي اسماعيل- معالم سعاد"محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة"- مرجع سابق - ص 124/123.

² - هوام جمعة " أوجه التقارب والاختلاف في ممارسات أنظمة محاسبة التسيير/التكلفة عبر الدول"- مرجع سابق- ص 07. .

³ - حجازي اسماعيل- معالم سعاد"محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة"- مرجع سابق - ص 126.

⁴ - EL HAMMA Azzouz « Influence de la taille ,la stratégie et la structure organisationnelle sur l' adoption de la comptabilité par activités au Maroc » la revue gestion et organisation 5- 2013 -P30.

⁵ - PEKKA KALLUNKI Juha – SILVOLA Hanna « the effect of organizational life cycle stage on the use of Activity based costing " Management Accounting research -19-2008-P69

بلغت نسبة انتشار تطبيق نظام ABC بين المؤسسات الماليزية 36% سنة 2007. في حين بلغت النسبة 35% كمعدل انتشار سنة 2005 بين المؤسسات التايلندية¹. في دراسة نشرت سنة 2013 حول أثر الحجم ، الإستراتيجية والهيكل التنظيمي على تبني نظام ABC بالمغرب ، أجريت على مستوى 62 مؤسسة بينت الدراسة أن 12.9% من مؤسسات العينة تطبق نظام ABC².

المطلب الثالث: المبادئ العامة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

لقد طورت تقنيات مراقبة التسيير في الأصل لتلبية حاجات إدارية معبر عنها في سياق معين، وذلك استجابة للحاجة إلى توفير حلول للمشاكل التي تصادف تسيير المؤسسات الاقتصادية ، مع مراعاة البيئة الاقتصادية و التقنية التي تنشط بها.

أتمت بيئة عمل المؤسسات في أوائل سنوات القرن الماضي كونها أكثر استقرارا، أصحاب القرار لديهم معرفة كافية عن الأعمال المختلفة لمؤسساتهم ، وبحثا عن تحقيق الأرباح يقودون مؤسساتهم في اقتصاد يتميز بأسواق بها الطلب أكبر من العرض .

وبعد التغيرات المتسارعة التي شهدتها السنوات الثلاثين الأخيرة للقرن، تبعثها ثورة في ابتكارات أدوات مراقبة التسيير، بحثا عن آليات تواكب التطورات التي أصبح من الصعب مجاراتها بأدوات طورت في ظروف مخالفة.

ومن أهم هذه الأدوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والذي عرف أول مرة في أواخر الثمانيات من طرف Kaplan و Kooper كنهج بديل عن الأنظمة التقليدية لإحتساب التكاليف ، والتي أصبحت تواجه العديد من الانتقادات ، حين أعلن قبلها سنة 1986 المجمع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر CAMI³ عن برنامج جديد سمي بنظام تسيير التكاليف CMS⁴ الذي اعتبر حصيلة جهود كثيرة لأكبر الخبراء المحاسبين والمراجعين والباحثين،

¹ - EL HAMMA Azzouz « Influence de la taille ,la stratégie et la structure organisationnelle sur l' adoption de la comptabilité par activités au Maroc » op.cit-P.28

² - Ibid – P 30.

³ - CAMI: The Computer Aided Manufacturing International.

⁴ - CMS: Cost Management System.

بهدف البحث عن أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة لخصائص محيط صناعي ذو تكنولوجيا عالية¹.

I- مفهوم نظام ABC :

لقد ظهر نظام ABC في أواخر ثمانينيات القرن الماضي في بعض المؤسسات الأمريكية ، ليشهد فيما بعد انتشار في باقي دول العالم، أول بحث نشر حول هذا النظام كان في سنة 1988، بعد هذا التاريخ إهتم العديد من الباحثين بهذا النظام ،تنفيذه، انتشاره ، وكذا أهميته كأداة للتسيير و في تحسين الأداء.

قدمت العديد من التعاريف بهذا النظام من قبل الباحثين كل حسب وجهة نظره:

- قدم Mitchell سنة 1996 نظام ABC على أنه مدخل لتخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث يحدد الأنشطة على مستوى الأقسام المختلفة ، ويوضح كيف تم إستهلاك هذه الأنشطة للموارد، وما هي المسببات التي ولدت الحاجة للأنشطة².
- لقد صمم نظام ABC ليس فقط من أجل تحسين ملائمة التكاليف الكلية من خلال معالجة أدق للأعباء غير المباشرة ، ولكن ليكون أيضا أداة فعالة لقيادة المؤسسات ، حسب Bouquin 2006 فإن ABC هو جزء من مرحلة جديدة من مراقبة التسيير تسعى إلى فهم حدوث التكاليف وتحديد مسببات حدوثها³.
- عرف Horngren نظام ABC على أنه مدخل لتحسين فهم التكلفة يركز على الأنشطة كأهداف تكلفة أساسية ، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتحديد تكاليف أهداف أخرى مثل السلع ، الخدمات ، والعملاء....⁴.
- من وجهة نظر DRURY فإن نظام ABC يفترض أن التدفقات النقدية الخارجة تكون للحصول على تجهيزات الموارد والتي تستهلك فيما بعد بواسطة الأنشطة، أي أن

¹- حجازي إسماعيل-معالم سعاد "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"مرجع سابق ص96 -

²- MITCHELL Mike " Activity based costing in UK universities" **public money and management**-vol 16 N°1 1996 P51

³- EL HAMMA Azouz " Impact de la taille sur les outils modernes du contrôle de gestion : Cas de l'ABC et du BSC au Maroc.-" مجلة أداء المؤسسات الجزائرية- " العدد 03- 2013 -ص04

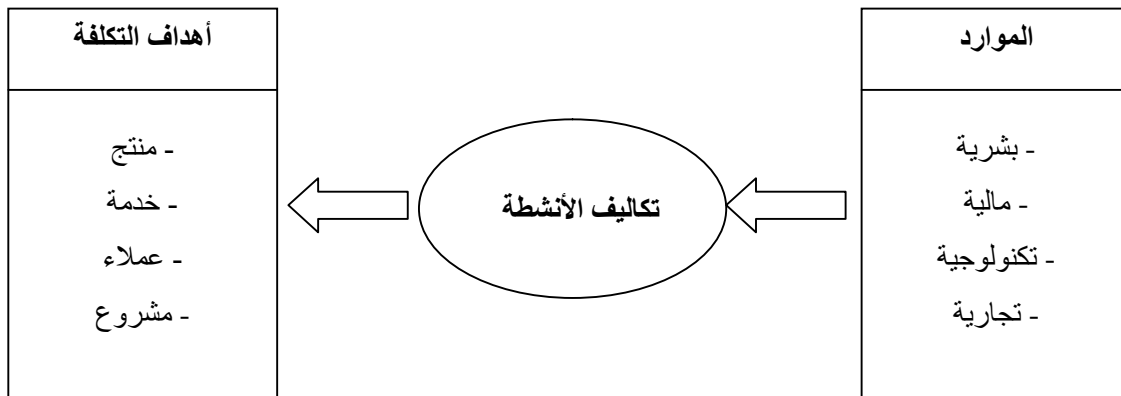
⁴- HORNGREN.CT" **Cost accounting : A managerial emphasis**" Prentice-Hall- 1996 - P140

الأنشطة هي التي تسبب التكاليف أما المنتجات والخدمات فتحقق الطلب على هذه الأنشطة¹.

- 1999Hicks : أشار إلى أن مفهوم ABC هو فعليا سهل وبسيط ، إذ يتم حساب تكلفة الأنشطة ، وبعد تحمل هذه التكاليف إلى المنتجات أو الخدمات المستفيدة من هذه الأنشطة وذلك عن طريق استخدام أسس تحميل مناسبة تسمى موجهاً التكلفة ، وبالتالي يمكن الحصول على صورة واضحة ودقيقة عن تكلفة كل منتج أو خدمة².
تعريف كثيرة قدمت حول مفهوم نظام ABC ، أغلب هذه التعاريف تستند إلى نفس الجوهر والذي يقوم على افتراض أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة.

يمكن القول أن نظام ABC يقترح تغييرا في الرؤية للمؤسسة وذلك استنادا إلى تحليل أفقي للعمليات إلى أنشطة، من أجل حساب تكاليف المخرجات كوسيلة وليس كغاية .
يوفر هذا النظام معلومات أكثر دقة للمسيرين عن التكاليف للمساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة، والذي ينعكس على حسن استغلال الموارد ، والذي يعتبر بدوره خطوة نحو تطوير الأداء.

الشكل رقم (II - 21): مبدأ نظام ABC.



Source : RAVIGNON Laurent et autres « La méthode ABC/ABM » 3eme édition – EYROLES édition d'organisation –PARIS-2007-P282

¹- DRURY Colin "Management and Cost Accounting" Op.cit -P296

²- SMITH. A. Julia " Hand book of management Accounting" 4th edition- ELSEVIER USA-2007 -P38

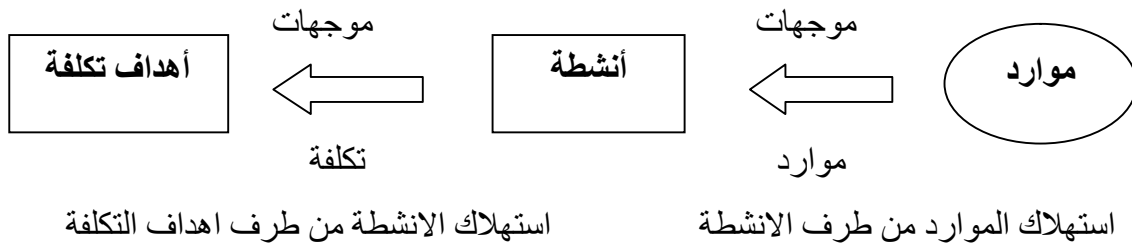
من خلال الشكل السابق يعد ABC نظام متكامل يحاول تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد المختلفة كمرحلة أولى ، ثم تتبع مصدر التكاليف التي ارتبطت بتلك الموارد الخاصة بالأنشطة ، أما المرحلة اللاحقة فهي تخصيص تكاليف النشاط على أهداف التكلفة من خلال تحديد موجه تكلفة لكل نشاط ، واستخدامه كأساس لتحميل تكلفة النشاط على أهداف التكلفة.

II- المفاهيم الأساسية لنظام ABC.

يقوم نظام ABC أولاً بتجميع التكاليف لكل نشاط، ثم تخصيص تكاليف الأنشطة إلى المنتجات أو الخدمات أو العملاء مشاراً إليها كأهداف تكلفة والتي تسبب هذا النشاط. أعتبر نظام ABC نظاماً لأنه يشمل على كافة مقومات النظام من : مدخلات، عمليات تشغيل، مخرجات وتغذية عكسية¹.

- مدخلات ABC: كل البيانات المالية المتعلقة بحساب التكاليف ، والبيانات غير المالية المتمثلة في المعلومات الخاصة بموجهات التكلفة .
- عمليات التشغيل: العمليات والإجراءات اللازمة لتحديد تكلفة الوحدة من موجهات التكلفة ، وتحديد تكلفة كل نشاط.
- المخرجات: تضم تكلفة أهداف التكلفة (منتجات، عملاء، خط توزيع...)

الشكل (II- 22) : المفاهيم الأساسية لنظام ABC



المصدر: من اعداد الباحثة.

¹ -التكريتي إسماعيل يحي "محاسبة التكاليف المتقدمة" "قضايا معاصرة" - مرجع سابق - ص161

وفيما يلي عرض للمفاهيم السابقة:

الموارد (Les ressources): تشمل موارد المؤسسة كل الموارد المالية والبشرية والمادية، تضم كذلك العمليات التنظيمية، أدوات التسيير، براءات الاختراع، صورة المؤسسة وعمالها، الثقافة والكفاءات التنظيمية¹. تشكل قاعدة المؤسسة التنافسية اتجاه الآخرين²، يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط.

موجهات الموارد (Les inducteurs de ressources): هي موجهات تسمح بتحميل الموارد إلى الأنشطة³، تعرف كذلك بموجهات الأنشطة.

الأنشطة (Les Activités): يعرف النشاط على أنه مجموعة مهام مترابطة فيما بينها من أجل تحقيق هدف محدد⁴.

عرّف Philippe Lorino النشاط على أنه مجموعة مهام منجزة من طرف شخص أو فريق، باستخدام متجانس للمعرفة، ووجود سلوك متجانس متناسق من جهة التكاليف والأداء يمكن أن تتميز بمدخلات ومخرجات مشتركة ومحددة، له أهمية كبيرة بالنسبة للأداء الإقتصادي للوحدة موضوع التحليل⁵.

¹- LEMIRE Louise et autres "La planification stratégique des ressources humaines" Presses de l'université du Québec-CANADA-2011-P69

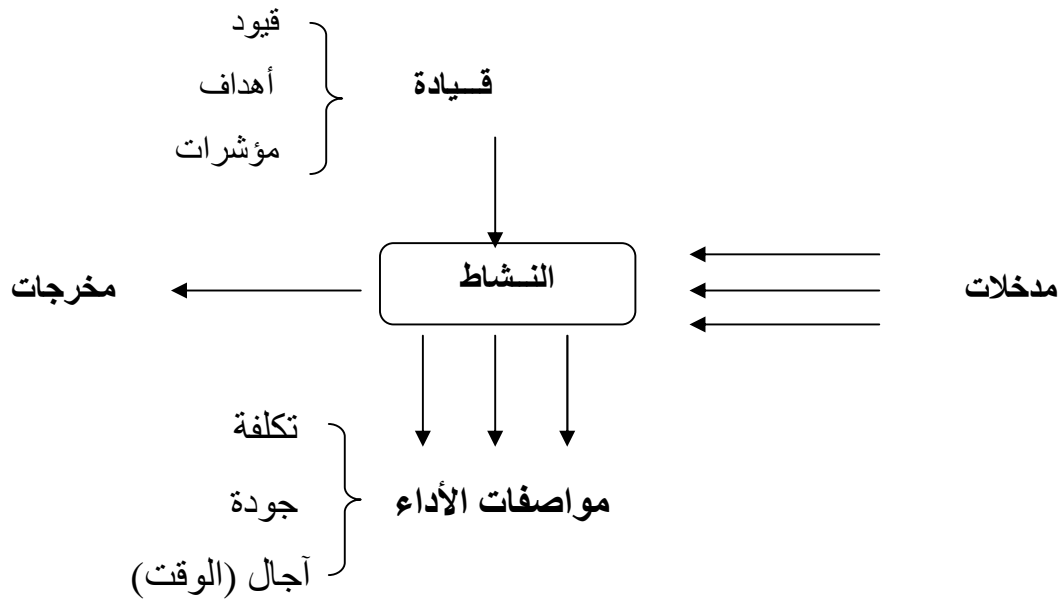
²- إدريس وائل محمد صبحي-الغالي طاهر محسن منصور "المنظور الإستراتيجي لبطاقة الأداء المتوازن. سلسلة إدارة الأداء الإستراتيجي" الطبعة الأولى-دار وائل للنشر -الأردن -2009-ص 135

³- APOTHELOZ Bernard et autres "Maitriser l'information comptable" volume 2-4eme édition -presses polytechniques et universitaires romandes, Lausanne-2008-P573

⁴ LANGLOIS.L – BOUNNIER.C BRINGER.M « contrôle de gestion », BERTI édition -2008-P80

⁵- CHANTEUX Anne – NIESSEN Wilfried « les tableaux de bord et business plan » - Op.cit.-P160

الشكل رقم (II- 23): وصف النشاط.



Source : LORINO.P « Le contrôle de gestion stratégique :La gestion par les activités »
Op.cit- P66.

يقوم النشاط بتشغيل مجموعة مدخلات مادية ومعلوماتية من أجل توفير مخرجات للنشاط المتلقي ، مخرجات كل نشاط تمثل مدخلات للنشاط الموالي ، يتم تقييم أداء النشاط المحقق من خلال مجموعة مؤشرات تتمثل في التكلفة، الجودة والوقت.

يجب التمييز بين العملية ، النشاط والمهمة ،ولو أنه يصعب التمييز بين هذه المستويات الثلاثة، وتبقى هذه المفاهيم غامضة ،فالبعض يعتبر نشاطا ما يعتبره الآخرون مهمة.

العمليات (Les processus): سلسلة أنشطة متكاملة ومترابطة لها نفس الغاية¹ تعتبر صلة الوصل بين أهداف المؤسسة والتنفيذ الفعلي للأنشطة².

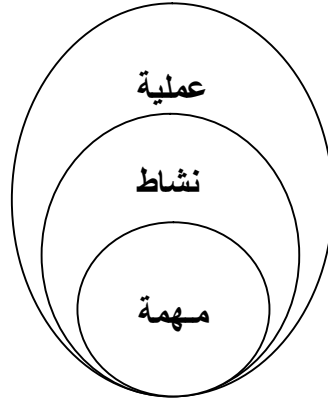
المهام (Les Taches): تعتبر العنصر الأصغر في تجزئة النشاط، مفهومها نسبي يعتمد استخدامه على وصف السلسلة وتموقعها ضمنها، مثلا: نشاط استقبال المشاركين في عملية:

¹ - JAQUOT Thierry- MILKOFF Richard « comptabilité de gestion ,analyse et métrise des couts » Op.cit- P241

² - LORINO.P. "le contrôle de gestion stratégique :La gestion par les activités " Op.cit - P41

إدارة الدورات التدريبية يضم المهام :مراقبة الهوية ، مراقبة التسجيل، إمضاء ورقة الحضور... هذه التفاصيل تسمح بتحديد الموارد اللازمة لتنفيذ هذا النشاط¹.

الشكل رقم (II- 24): المستويات الثلاثة للتحليل.



Source: BERLAND.N « Mesurer et piloter la performance » Crefige université- Paris Dauphine- 2009- P45.

قدم COOPER سنة 1990 أربعة مجموعات رئيسية للأنشطة:

- أنشطة مرتبطة بوحدة المنتج:

ما يميز هذه الأنشطة ارتباطها المباشر بعدد الوحدات المنتجة، فأى تغير نسبي في الكمية المنتجة يترتب عنه تغير في تلك الأنشطة²

تتمثل تكاليف هذه الأنشطة في المواد المباشرة والأجور المباشرة، وكذلك الأعباء التي تناسب ساعات دوران الآلات ، يمكن تحميل تكاليف هذه الأنشطة على الوحدات المنتجة باستخدام موجهات تكلفة مرتبطة بالحجم³.

¹- MORLEL Chantal-FIGUEIREDA Marie-bia –GILLETTE Yves " Processus métiers et S.I :Gouvernance، management et modélisation"3eme édition –DUNOD -2011-P125.

²-الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم "مبادئ محاسبة التكاليف" - الطبعة الرابعة - دار وائل للنشر -عمان - الأردن- 2009 ص 259.

³-الشيخ عماد يوسف "محاسبة التكاليف" الطبعة الأولى - إثراء للنشر والتوزيع - عمان - الأردن - 2008.ص 116

- أنشطة مرتبطة بدفعات الإنتاج:

تضم الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة إنتاج، تتناسب الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة طرديا مع عدد الدفعات من أمثلة هذه الأنشطة: إعداد الآلات ، عمليات الأمر بالشراء ، مناولة الموارد، الأمر بالإنتاج...¹

- أنشطة مرتبطة بخصائص المنتج:

هي أنشطة ناتجة عن إبداع و تسيير نوع من المنتجات ومكوناتها،² يتم أداؤها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات.

تستهلك هذه الأنشطة من موارد المؤسسة اعتمادا على نوعية الوحدات التي يتم إنتاجها. مثلا نشاط تطوير وتحسين المنتج، هندسة العمليات، أي الأنشطة التي تدعم عمليات بيع وإنتاج المنتج³. يتم تحميل تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات باستخدام موجهات تكلفة تتوافق مع خصائص المنتج نفسه.

- أنشطة مرتبطة بالمؤسسة ككل:

هي أنشطة لا تخص المنتج في حد ذاته ، وإنما ترتبط بوجود المؤسسة ككل ، تجعل هذه الأنشطة عملية الإنتاج ممكنة مثل الإدارة العامة ، الدعاية والإعلان إذا كانت تتعلق بالمؤسسة وليس بمنتج معين⁴.

توجد صعوبة في إيجاد العلاقة بين تكاليف هذه الأنشطة وأهداف التكلفة⁵.

¹ -حجازي إسماعيل-معالم سعد "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"مرجع سابق ص111

² - HORNGREN Charles et autres " **comptabilité de gestion**" 2eme edition pearson education –France-2003 - P372

³ -الشيخ عماد يوسف "محاسبة التكاليف" مرجع سابق ص 116

⁴ -أبو نصار محمد "محاسبة التكاليف" الطبعة الأولى – مرجع سابق- ص 204

⁵ - HORNGREN Charles- BHIMANI Alnoor-DATAR Srikant- FOSTER George « **contrôle de gestion et gestion budgétaire** » 2eme édition - Pearson éducation – France – 2003-P 372

- موجهاات التكلفة: (Les inducteurs de coût):

تعرف كذلك بمسببات، محركات، محددات التكلفة، موجه التكلفة هو عامل التأثير على مستوى أداء النشاط واستهلاكه للموارد،¹ يتعدى كونه مفتاح بسيط للتوزيع، يمثل العامل الذي يسبب حدوث النشاط ويسبب استهلاك النشاط للموارد.² يعبر عن الطلب الذي تضعه أهداف التكلفة على كل نشاط وليس مجرد أدوات لتخصيص التكلفة.³

إن اختيار موجه التكلفة لا يتم تلقائيا، وإنما يخضع لدراسة تسمح بتسليط الضوء على سلوك التكاليف والتي تتغير بالتناسب مع الموجه الذي تم اختياره.

يخضع اختيار نوع وعدد موجهاات التكلفة إلى عدة اعتبارات:⁴

- مستوى الدقة المرغوب فيها في تحديد تكاليف المنتجات.

- درجة تنوع المنتجات.

- التكلفة النسبية لمختلف الأنشطة .

- درجة ارتباط موجهاات التكلفة مع الاستهلاك الفعلي .

- تكلفة قياس موجه التكلفة .

- التأثير السلوكي لاستخدام موجه التكلفة .

تختلف موجهاات التكلفة وتتنوع، وعلى العموم يمكن التمييز بين ثلاث مجموعات رئيسية

لموجهاات التكلفة:⁵

- موجهاات خاصة بالعمليات: تركز على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، مثلا: عدد

مرات إعداد الآلات و المعدات.

- موجهاات تتعلق بالزمن : تهتم بالمدة الزمنية التي يستغرقها كل نشاط يستخدم هذا

النوع عندما يكون هناك فارق زمني كبير لإنجاز النشاط، مثلا : هناك منتجات تحتاج

¹- CHANTEUX Anne – NIESSEN Wilfried « les tableaux de bord et business plan » Op.cit- P171/172

²- ALCOUFFE Simon et autres "Contrôle de gestion sur mesure" DUNOD-Paris -2013- S.P

³- COOPER Robin –KAPLEN Roberts "Activity based system measuring the costs of resource usage" Accounting Horizons -.vol 6- .Issue 3 -1992- P04

⁴ - التكريتي إسماعيل يحيى - "محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)" مرجع سابق- ص 174/172

⁵- LEITNER Andreas« Activity based costing »-GRIN verlag- side 03-2007- P 116.

عشرة دقائق من نشاط معين في حين منتجات أخرى ونظرا لتعقدها تحتاج إلى مدة أطول من نفس النشاط.

- موجهات الاستعمال الفعلي: تعتبر الأكثر دقة وتكلفة، تستخدم في حالة وجود منتجات تحتاج إلى عمليات خاصة تختلف عن المنتجات الأخرى بعامل غير عامل الوقت، والتي تمر بنفس النشاط.

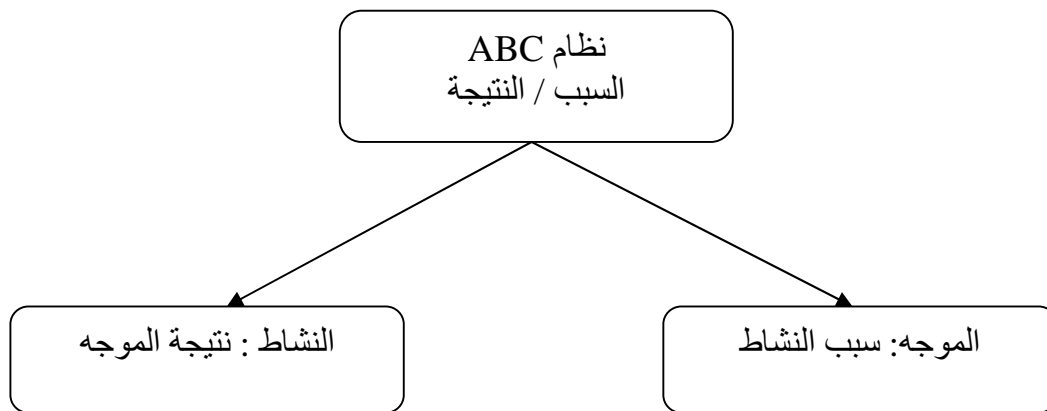
- أهداف التكلفة (les objets de coût):

يعتبر هدف تكلفة كل عنصر يمكن حساب وتحليل تكلفته ، يمكن أن يكون: منتج، تشكيلة منتجات ، طلبية، عميل ، خط توزيع...¹

- علاقة السببية (La causalité):

يقوم نظام ABC على علاقة السبب والنتيجة في تحديد موجهات التكلفة للأنشطة:

الشكل (25-II): علاقة السبب/ النتيجة في نظام ABC



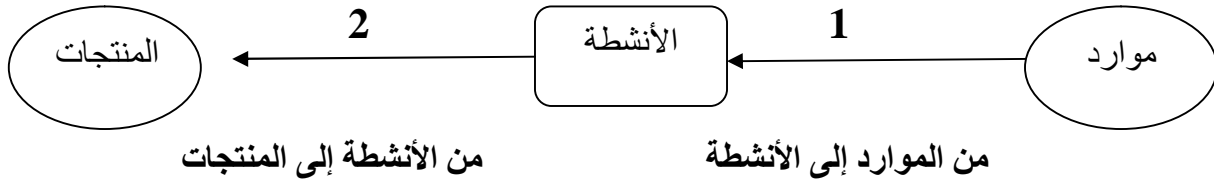
Source : BAKER Judith : "Activity based costing and activity based management for health care " Jones and Bartlett learning -1998- P 04.

يرتكز المبدأ الأساسي لنظام ABC على أن أهداف التكلفة تستهلك الأنشطة، والأنشطة تستهلك الموارد² تتلخص هذه العلاقة على النحو التالي

¹- CHANTEUX Anne – NIESSEN Wilfried « les tableaux de bord et business plan » Op.cit -P116

²- CHANTEUX Anne – NIESSEN Wilfried -Ibid- P161

الشكل رقم (II-26): من الموارد إلى الأنشطة إلى المنتجات.



Source: ALCOUFF.S – MALLERET.V "Les fondements conceptuels de l'ABC » à la françaises "
 Comptabilité – Contrôle –Audit – Tome 10- 2004 –P 155

هناك علاقة مباشرة بين أهداف التكلفة و استهلاك الموارد، لأن نظام ABC يركز على علاقة السببية بين الموارد والأنشطة.

الفكرة الأساسية في نظام ABC هي التعامل المباشر مع السبب الحقيقي والفعلي لكل عنصر تكلفة وهو النشاط والذي بدونها لا تنشأ التكلفة أصلاً.¹

¹ - السيد عطا الله سيد "مفاهيم المحاسبة الحديثة" طبعة الأولى -الراية للنشر والتوزيع -عمان -الأردن -2009 -ص 246

المبحث الثاني: منهجية تطوير نظام ABC

إن توزيع التكاليف غير المباشرة بشكل غير دقيق يؤدي إلى معلومات مضللة عن التكاليف. استخدام هذه المعلومات يؤثر على أغلب القرارات المهمة في المؤسسات، لهذا يعمل نظام ABC على توفير معلومات تتصف بالدقة على الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات تتجلى أهمية مخرجات النظام في عملية التسيير ككل، إلا أن تطبيق النظام يتطلب توافر مجموعة ظروف داعمة لتطبيقه حتى يحقق التوازن بين تكلفة تطبيقه والمنافع المتوقعة منه.

المطلب الأول: أهمية نظام ABC في التسيير.

نظام ABC هو نظام معلومات يكشف بوضوح بنية تكاليف المنتجات والخدمات، استخدام مخرجات هذا النظام له أهمية في عملية التسيير من خلال الجوانب التالية:

I- الرقابة على التكاليف:

تعتبر التكلفة من أهم العناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار في عملية التسيير، فهي تؤثر على العديد من القرارات الإدارية لذا وجب تحديدها بدقة، الرقابة عليها، وكذا العمل على تخفيضها والتحكم بها، ولعل هذه الأسباب تعتبر من الأهداف الرئيسية لأي نظام تكاليف، ونظام ABC باعتباره نظاما للتكاليف لا يقتصر دوره على مجرد تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بل يضمن تحديد هذه التكلفة على أعلى درجة ممكنة من الدقة .

تركيز نظام ABC على العلاقة بين موجهات التكلفة والأنشطة خلال العمليات يمكن من الفهم والتأثير على مسببات التكلفة وليس أهدافها، فمن خلال ما يوفره نظام ABC من معلومات مفصلة عن الأنشطة والموارد المطلوبة لتأديتها، يساعد في تحديد أي الأنشطة تتطلب المزيد من العمل ومن ثم تحديد أي المنتجات أو الخدمات تكون مكلفة أكثر¹.

يعمل نظام ABC على تخصيص التكاليف إلى أهداف التكلفة المختلفة الملائمة (منتجات، عملاء، قنوات توزيع...) باستخدام موجهات التكلفة، التي تربط بعلاقة سببية مناسبة مع

¹ - هيثم مالك راضي- مجبل داوي إسماعيل : "تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية- دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الأشرف" بحث منشور بتاريخ 2011/03/14 - ص 08

عناصر التكلفة وبالتالي تجنب النتائج المضللة¹. نظام ABC يقدم دون أي شك التكلفة الأكثر دقة لأهداف التكلفة .

يساهم نظام ABC في تحسين دقة تكاليف المنتجات أو الخدمات من خلال استخدام موجهات التكلفة، لتتبع تكاليف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات المرتبطة بالأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة، إذ يمكن لنظام ABC أن يعكس العديد من التكاليف غير المباشرة إلى تكاليف مباشرة من خلال تخصيص التكاليف لأهداف تكلفة محددة بشكل خاص، إذ أن الاختيار الملائم للأنشطة وموجهات التكلفة يسمح بتتبع العديد من التكاليف غير المباشرة لأهداف التكلفة كما لو كانت تكاليف موارد مباشرة أو عمل مباشر، مما يجعل الثقة أكثر في المعلومات الناتجة عن نظام ABC².

إن التحكم في التكاليف يمثل بعدا تنافسيا يكون السعي إلى تحقيقه هو اهتمام مستمر، من أجل اكتساب الميزة التنافسية، فإذا اكتشفت المؤسسة مصدرا مهما لتحسين وتخفيض التكاليف، يجب عليها أن تبحث عن طرق لتخفيض تكاليف أنشطتها وبشكل مستمر³.

يساعد نظام ABC على تعيين الفرص المتاحة لتخفيض التكلفة بكل دقة من خلال توفير معلومات أوضح عن الأنشطة وموجهات التكلفة، تسمح للمسير بالقضاء على التكاليف المرتبطة بالأنشطة غير المضيئة للقيمة⁴.

من خلال ربط الموارد بالأنشطة والأنشطة بأهداف التكلفة باستخدام موجهات التكلفة، فإن نظام ABC يمارس الرقابة على عناصر التكاليف على مستوى الأنشطة مع وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط مما يجعل قياس وتحليل الانحرافات ذو دلالة أكبر ونتائج أفضل.

¹-CHANTEUX Anne – NIESSEN Wilfried « les tableaux de bord et business plan » Op.cit- P171

²- HORNGREN Charles- SUNDEM Garyl- STRATTON William O"Introduction to management accounting" 8th ed_ Prentice-Hall-Inc 1999 - P142

³-يوسف جبار زينب "أثر استخدام منحنى التعلم في إدارة وتخفيض التكاليف""دراسة حالة" مجلة التقني _ المجلد السادس والعشرون _ العدد 2003-4 - ص 200.

⁴-BANKER.D rajiv- BARDHAN Indranil.R- CHANTAI Yuran - « the role manufacturing practices in mediating, the impact of activity based costing on plant performance »- Accounting ,organization and society -vol33- issue 01 – January- 2008 - P03.

II- التخطيط:

وفق نظام ABC تقسم المؤسسة إلى مجموعة أنشطة مترابطة فيما بينها بعلاقة سببية داخل العمليات، يسمح النظام من جهة بتقديم سعر تكلفة أكثر دقة بالنسبة للمؤسسات التي لديها محفظة متنوعة من المنتجات /الخدمات والعملاء، ومن جهة أخرى يسمح بإدارة الأنشطة لتكون أكثر فعالية وتخفيض تكاليف أدائها.¹

إن التحليل على أساس الأنشطة، يُمكن من دراسة كل نشاط بصفة مستقلة، مما يمكن من تصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة، مجموعة الأنشطة المضيعة للقيمة تشكل سلسلة القيمة للمؤسسة. تمتد الأنشطة المضيعة للقيمة من الحصول على المواد الأساسية إلى التسليم النهائي للمنتج أو الخدمة، وهي مجموعة من الأنشطة الضرورية المستخدمة في تصميم وإنتاج وتسويق وتسليم ودعم المنتج أو الخدمة².

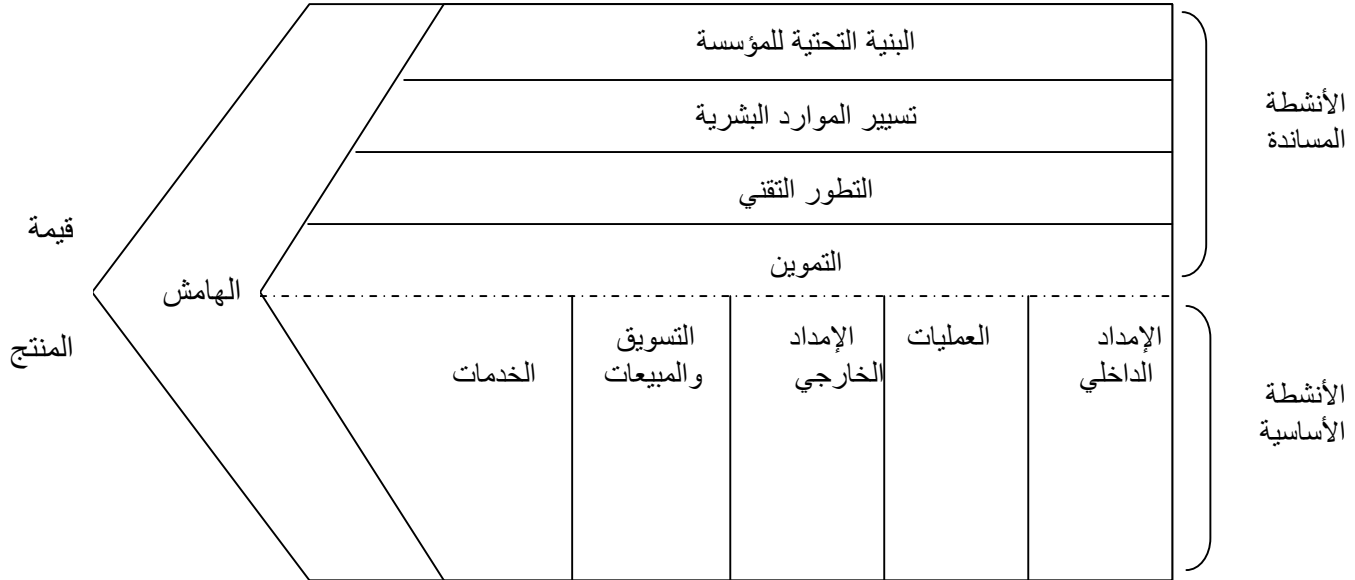
عرف بورتر Porter 1986 سلسلة القيمة على أنها مجموعة أنشطة مترابطة تسمح بإنتاج منتج ذو قيمة في السوق.

¹- BERLAND Nicolas – DE RONGE Yves "Contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales" pearson education-France -2013 -P240

²-اليامور علي حازم يونس "إستخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة- دراسة حالة في معمل أليان الموصل" مجلة الرافدين ص 234 العدد 98 مجلد 32- 2010.

وقدم النموذج التالي لسلسلة القيمة:

الشكل رقم (II-27) : نموذج Porter لسلسلة القيمة



Source :ALAZARD Claude-SEPARI Sabine « contrôle de gestion :manuel et application » - Op.cit-P259.

قسم PORTER المؤسسة إلى مجموعة أنشطة، أنشطة أساسية والتي تشمل الأنشطة التي تدخل مباشرة في تصنيع المنتج، وأنشطة مساندة (داعمة) والتي تتولى ضمان استمرارية عمل الأنشطة الأساسية.

يجب أن يتم تحليل الأنشطة لتصنيفها حسب إضافتها للقيمة ضمن سلسلة القيمة إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأنشطة غير مضيئة للقيمة، وذلك من أجل تعزيز الأنشطة المضيئة للقيمة من خلال تخصيص المزيد من الموارد لها، ومعالجة الأنشطة غير المضيئة للقيمة بإقصاءها أو التقليل منها حسب حالتها¹.

¹ - BESCOS Pierre Laurent – CHARAF Karim " Impact de la comptabilité par les activités sur les performances des entreprises : le cas de la banque centrale du Maroc " la comptabilité .le contrôle et l'audit entre changement et stabilité – France 2008- P 05.

يمكن اعتبار الأنشطة المضيئة للقيمة تلك الأنشطة التي يؤدي استبعادها إلى التأثير سلبا على رضا العميل عن المنتج النهائي .

إن تقسيم المؤسسة إلى مجموعة أنشطة وقياس تكلفة الأنشطة يمكن من التحديد الدقيق لتكلفة أهداف التكلفة، وبالتالي يمكن قياس الموارد الكلية اللازمة لأي هدف تكلفة، كما يمكن التنبؤ باستخدام الموارد المتوقعة للأنفاق المستقبلي¹.

يتم تحديد التكاليف المخصصة لأنشطة ثم تستخدم معدلات التكلفة المخططة لتحديد تكاليف المنتجات أو الخدمات ليتم بعد ذلك مقارنة التكاليف المخصصة للأنشطة مع تكاليفها الفعلية لتعطي تغذية عكسية حول الكيفية التي ستدار بها الأنشطة، فقد تحول نظام ABC من مجرد الحصول على معلومات تكاليف أكثر دقة إلى إدارة الأنشطة والعمليات².

لا يقف نظام ABC عند حد القياس الفعلي للتكلفة بل يمتد ليشمل العديد من آليات مراقبة التسير، حيث أن تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط والتعرف مقدما على موجبات التكلفة، يمكن من التنبؤ بالأنشطة وتكاليفها وبذلك تعتبر معلومات نظام ABC مصدرا لإعداد الموازنات³.

III- اتخاذ القرارات:

نظام ABC كأى نظام للتكاليف يهدف إلى تقديم معلومات مساعدة على اتخاذ القرارات، تقديم معلومات أكثر دقة عن التكاليف يبرز أهمية هذا النظام في عملية اتخاذ القرار، ولعل استخدام معلومات نظام ABC في هذا السياق يركز على جوانب عديدة.

تعتبر قرارات التسعير تلك القرارات التي يتخذها المسيرين بشأن ما يطلبونه لقاء منتجاتهم أو خدماتهم المقدمة للعملاء، تؤثر هذه القرارات على العوائد التي يجب أن تحصل عليها المؤسسة والتي يجب أن تتجاوز إجمالي التكاليف مع تحقيق الربح⁴.

1- السيد عطاء الله سيد "المفاهيم المحاسبية الحديثة" مرجع سابق - ص 255

2- هيثم مالك راضي - مجبل دواي إسماعيل "تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في إتخاذ القرارات الإدارية" مرجع سابق .

3- WATHELET Jean Claude « Budget ,comptabilité et contrôle externe des collectivité territoriales» édition L'harmattan -2000- P152

4 - العنزي سالم خليل خالد: المقارنة بين تحديد الأسعار وفق نظام ABC وبين الطرق التقليدية (دراسة حالة) - " كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل - المجلة العراقية للعلوم الإدارية" العدد 25- ص 03

يوفر نظام ABC معلومات على بنية تكاليف المنتجات أو الخدمات ،استخدام هذه المعلومات يمكن من تسعير الخدمات أو المنتجات، كما تقدم معلومات نظام ABC رؤية واضحة عن المنتجات الأكثر تكلفة مما يدعم قرارات الإدارة في تحديد المزيج الأمثل للمنتجات¹. إن اتخاذ العميل كهدف للتكلفة و احتساب تكلفته يقدم رؤية أكثر وضوحا تسمح بتصنيف العملاء حسب مردوديتهم، هذا يسمح بدعم عملية اتخاذ القرار الخاصة بالعملاء. إن تقديم معلومات دقيقة عن الأنشطة والمواد المستهلكة من طرفها يسمح باتخاذ القرارات المتعلقة بها. إذ تعتبر معلومات نظام ABC مصدرا أساسيا للتحليل والإدارة على أساس الأنشطة. بهذا يوفر تطبيق نظام ABC قدرا من الشفافية والدقة في المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرار².

IV- تقييم الأداء:

يعتبر نظام ABC مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة المحققة من كل نشاط وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط³. ونظام ABC بعدان أحدهما يركز على التكلفة بقصد الوصول إلى تكلفة أكثر دقة والآخر يركز على المساعدة في عمليات التحسين المستمر⁴. حيث يعتبر أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة⁵ ، حيث يمكن تقييم الأنشطة من إهمال الأنشطة التي ليس لها قيمة في العملية الاستغلالية و التركيز على الأنشطة ذات القيمة . يوفر نظام ABC مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة و الوقت والجودة ، كما يساعد هذا

¹ - هيثم مالك راضي – مجبل دواي إسماعيل "تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في إتخاذ القرارات الإدارية" - مرجع سابق- ص 09

² - BANKER.D rajiv- BARDHAN Indranil.R- CHANTAI Yuran « the role manufacturing practices in mediating, the impact of activity based costing on plant performance »-Op.cit- P 104

³ - السيد عطاء الله سيد "المفاهيم المحاسبية الحديثة" -مرجع سابق - ص 253

⁴ -صالح جليل إبراهيم "مشاكل و صعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية" دراسة ميدانية في عدد من الشركات الصناعية بمحافظة البصرة- مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية- المجلد 3- العدد (1)- 2013- ص 200

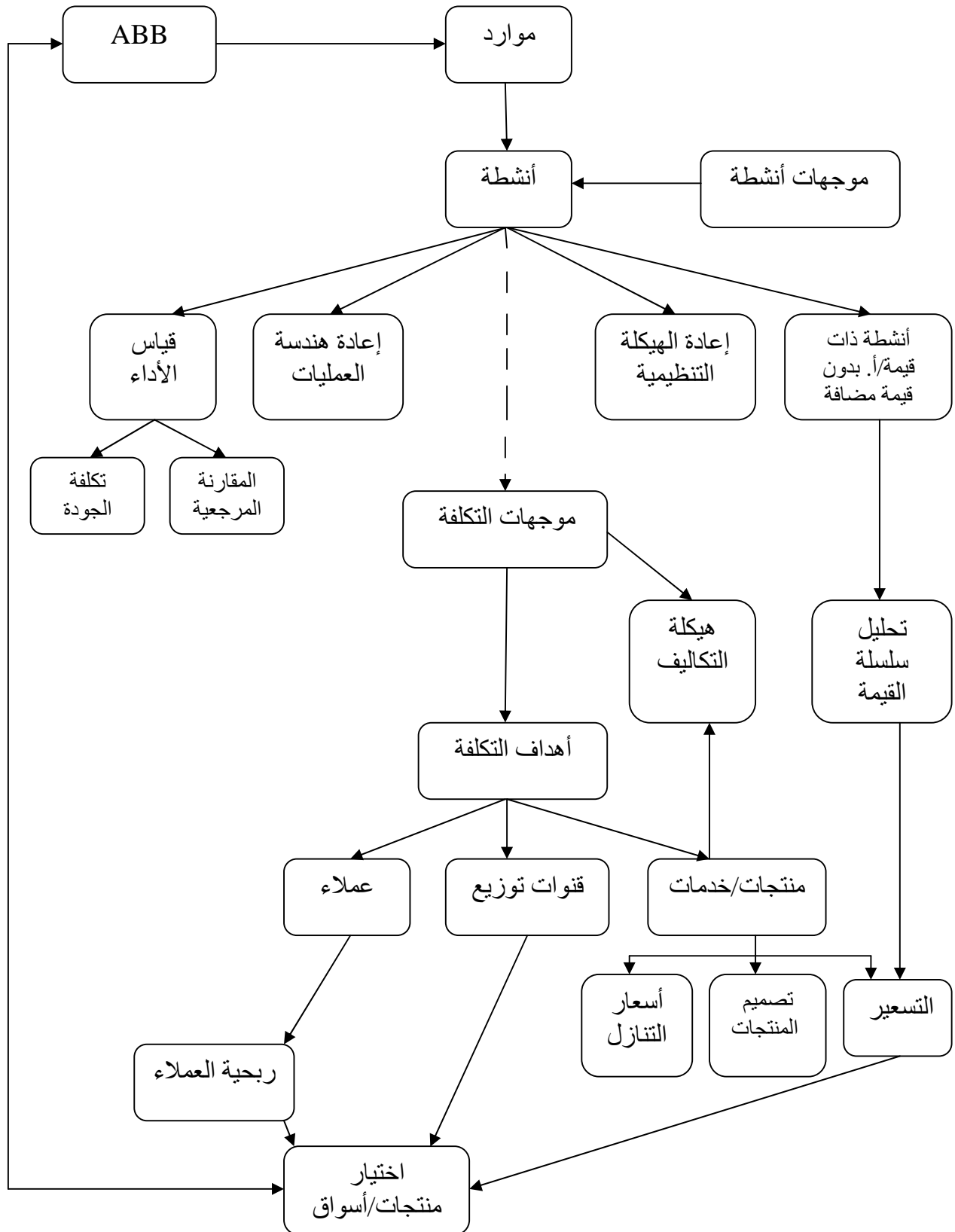
⁵ - درغام ماهر موسى : مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة _ دراسة ميدانية_ مجلة الجامعة الإسلامية – سلسلة الدراسات الإنسانية – المجلد الخامس العشر – العدد الثاني- يونيو- 2007- ص 692

النظام في تقديم المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء¹.

يمكن القول أن نظام ABC هو إطار متماسك وفعال لتقييم الأداء فهو يقوم على فكرة أن أداء المؤسسة هو نتيجة لتعاون مجموعة أنشطة متجانسة منظمة في عملية ولها هدف مشترك، وبفضل هذا التجانس يساهم نظام ABC من خلال التكامل مع نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تقييم الأداء وقيادته، إن تقديم معلومات دقيقة عن التكلفة يزيد من دقة المؤشرات والنسب المالية التي تساعد في الوقوف على الوضع المالي للمؤسسة، والشكل الموالي يوضح أهمية نظام ABC:

¹ - درغام ماهر موسى : مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة _ دراسة ميدانية _ مرجع سابق - ص 692

الشكل (II - 28) : أهمية نظام ABC



source: PARTRIDGE M. PERREN L " An integrated Framework for activity based decision making

" Management Decision- Vol -36 n 09 – 1998 -P 582

يُمكن نظام ABC من تتبع تدفق الموارد من خلال الأنشطة باستخدام موجهات الأنشطة ، يقترح النظام تغييرا في الرؤية التنظيمية للمؤسسة استنادا إلى تحليل أفقي للعمليات ، والذي يسمح بإعادة هندسة بعض عمليات الإنتاج والتسيير من أجل تحقيق ربحية أفضل، للنظام آثار مباشرة على تخفيض التكاليف من خلال تسليط الضوء على الأنشطة غير المضيفة للقيمة من أجل القضاء عليها أو معالجتها بتحليل سلسلة القيمة التي تستند على تحليل الأنشطة إلى أنشطة رئيسية وفرعية لغرض التعرف على مستوى أدائها ونواحي الإسراف والقصور. للنظام أهمية في قياس الأداء، مما يوفر معلومات تمكن من المقارنة المرجعية ، وكذا تحسين الجودة وذلك بالتركيز على النشاط باعتباره المستوى المناسب من أجل تحسين الجودة وتقييم الأداء.

تحميل تكلفة الأنشطة إلى أهداف التكلفة المستفيدة منها باستخدام موجهات التكلفة سواء كانت منتجات/ خدمات أو عملاء أو قنوات توزيع يدعم اتخاذ قرارات بشأن إعادة تصميم المنتجات وتسعيرها وكذا تقييم ربحية العملاء باعتبارهم كهدف تكلفة ، بإضافة إلى اختبار المزيج الأمثل للمنتجات والأسواق ، كل هذه المعلومات تعتبر قاعدة للتنبؤ بالموارد الواجب استهلاكها وهذا ما يدعم إعداد الموازنات على أساس الأنشطة.

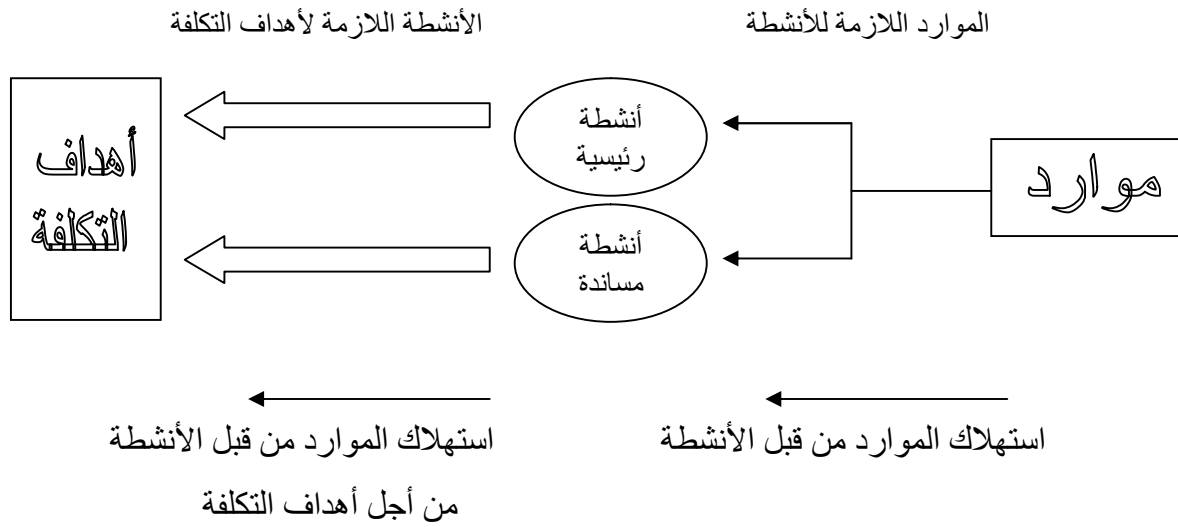
عدة دراسات بحثت في العلاقة بين تطبيق نظام ABC والأداء المالي وغير المالي للمؤسسات أثبتت وجود علاقة بين استخدام النظام والأداء الصناعي، حيث وضح الباحثون أن نظام ABC له علاقة تأثير كبيرة وغير مباشرة على تكاليف الإنتاج من خلال تحسين الجودة، مدة دورة حياة المنتج، في حين لم تثبت علاقة ارتباط كبيرة بين نظام ABC والمتغيرات المالية، إذ أشارت بعض الدراسات أن اعتماد ABC وحده لا يحسن من الأداء غير المالي¹.

¹- BESCOS Pierre Laurent – CHARAF Karim " Impact de la comptabilité par les activités sur les performances des entreprises : le cas de la banque centrale du Maroc " – Op.cit– P06

المطلب الثاني: تصميم نظام ABC

يقوم نظام ABC على مبدأ أن الأنشطة تستهلك موارد وأهداف التكلفة تستهلك أنشطة، أي أن الأنشطة هي المسبب الفعلي للتكاليف، والتي يتم تحميلها على أهداف التكلفة المستفيدة منها حسب درجة استهلاكها للأنشطة.

الشكل رقم (II-29) : حساب التكاليف على أساس الأنشطة.



Source: APOTHELOZ Bernard et autres " Maitriser l'information comptable " Op.cit- P 574

I- خطوات تطبيق نظام ABC .

إن تخصيص الموارد من الأنشطة إلى أهداف التكلفة وفق نظام ABC يمر بالمراحل التالية:

I-1- تحديد الأنشطة:

بعد مرحلة التخطيط التي يتم فيها تحديد الأهداف المراد تحقيقها، يتم إعداد فريق عمل مناسب¹، يجب أن يحظى الفريق بدعم الإدارة العليا ويضم أعضاء من مختلف الوظائف² يتم تحديد نوع و مستوى المعلومات المطلوبة وذلك من أجل تحديد مستوى درجة

¹ - التكريتي إسماعيل يحيى - "محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)" مرجع سابق ص 167
² -الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم"مبادئ محاسبة التكاليف" -قضايا معاصرة- مرجع سابق ص 167

التفصيل في تحديد ووصف الأنشطة وكذا تحديد المشاكل التي يمكن أن تواجه المؤسسة¹.

تعد الخطوة الأولى التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، حيث يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة أنشطة، من خلال تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى أنشطة رئيسية وأنشطة فرعية ووصفها وصفا وظيفيا وذلك بمساعدة كل مسؤول في المؤسسة².

يتم تحديد الأنشطة عن طريق فحص كل وحدة جزئية لتحديد الهدف وتحديد الموارد التي تحتاجها الوحدة لتحقيق هذا الهدف³.

إن إعداد قائمة الأنشطة يتم عن طريق المقابلات الشخصية مع أكبر عدد من الأفراد حيث يساهم كل من فريق العمل وعمال المؤسسة في إعداد هذه القائمة⁴.

يجب أن يبين بالتفصيل كل الخطوات التي تمر بها عملية التصنيع بدءا باستلام المواد الخام وإلى غاية تسويق المنتج النهائي⁵، تحديد الأنشطة يجب أن يحقق التوازن بين الرغبة في الحصول على بيانات تكلفة دقيقة وبين معيار التكلفة والمنفعة، حيث أن تحديد أنشطة كثيرة قد يقود إلى بيانات تكاليف أكثر دقة، لكن في نفس الوقت تكون الجهود المبذولة والتكاليف كبيرة لذلك يتم تجميع الأنشطة المتجانسة في نشاط رئيسي واحد.

I-2- تحديد تكلفة الأنشطة:

يتم تخصيص الموارد إلى الأنشطة باستخدام موجهات الموارد. إن تكاليف النشاط تساوي مجموع تكاليف الفعاليات المؤلفة للنشاط، وذلك باستخدام المعلومات المتاحة في السجلات المحاسبية والتقارير اللازمة عند الضرورة⁶.

يستند تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة

¹ - RAVIGNON Laurent et autres " la méthode ABC/ABM" Op.cit.-P281.

² - HACHEZ Emmanuel « calcul du prix de revient » éditions des CII ,SA - Belgique -2006- P126.

³ - صالح جليل إبراهيم "مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية" مرجع سابق ص 198.

⁴ - DRURY Colin « management and cost accounting » Op.cit-P230..

⁵ - محمد يسن عبد اللطيف "تحليل ربحية العميل باستخدام منهج التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت - دراسة حالة أحد الفنادق الكبرى بالمملكة العربية السعودية" مجلة المحاسبة - عدد 07- المملكة العربية السعودية - 2012 - ص 17

⁶ - التكريتي إسماعيل يحيى - "محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)" مرجع سابق - ص 170.

السببية هو مقياس النشاط (موجه التكلفة) والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج(الموارد) لكل وحدة من مخرجات النشاط.¹

I-3- اختيار موجبات التكلفة:

تتمثل هذه الخطوة في تحديد وفهم موجبات كل نشاط رئيسي مذكور، حيث أن مسببات حدوث التكلفة تمثل عوامل متغيرة، تؤثر على التكاليف وترتبط بها بعلاقة سببية واضحة وقوية² تعكس العلاقة بين التكلفة غير المباشرة والنشاط، تمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع كل نوع من أنواع التكاليف التشغيلية على الأنشطة المختلفة³ يركز على العلاقة في المدى البعيد بين موجه التكلفة والتكلفة فهي تعطي علاقة أقوى للسبب والتأثير، فإذا كانت الفترة الزمنية المستخدمة لقياس السبب ذات تأثير قصير المدى تكون العلاقة بين التغيرات في موجه التكلفة والتغيرات في التكلفة ضعيفة، لأنه قد تم أخذ عدة أنواع تكاليف كوحدة واحدة وبالتالي فهي ثابتة في المدى القصير، بينما يختلف مستوى النشاط.⁴ كلما كان اختيار موجه التكلفة ملائم كلما أمكن تسجيل تكاليف أنشطة دقيقة.

I-4- تجميع الأنشطة:

يتم تجميع الأنشطة التي لها نفس العامل المفسر في مراكز تسمى مراكز التجميع، تضم موجه واحد⁵. إن المعيار المستخدم في الحكم على مدى تجانس الأنشطة هو مدى إمكانية استخدام موجه تكلفة واحد كمسبب للنشاط في تحميل التكاليف في هذا المجمع على المنتجات المختلفة⁶، وضح Mervellec أنه نظرا لتعدد الأنشطة، لا يمكن ربطها كلها بمختلف المنتجات المصنعة والمباعة وذلك بسبب ارتفاع التكلفة⁷.

1 - عطية هاشم أحمد "محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية" - الدار الجامعية - الإسكندرية- مصر - 2000 - ص 36.

2 - حجازي اسماعيل- معاليم سعاد"محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة" مرجع سابق ص 133.

3 - السليم فيصل زماط حسن "التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة (نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية) - مجلة الإدارة والاقتصاد- العدد السابع والستون -2007- ص 35

4 - القباني ثناء علي "قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة" -الدار الجامعية - الإسكندرية- مصر- 2006- ص86.

5- MELYON Gérard « comptabilité analytique » Op.cit -P 264

6 -صالح جليل إبراهيم" مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية" مرجع سابق - ص 198.

7- P.Mervellec " outils de gestion : la pertinence retrouvée " édition Comptables Malesherbes- Paris 1991- P121

I- 5- حساب تكلفة أهداف التكلفة:

يتم تحميل تكاليف الأنشطة لأهداف التكلفة طبقاً لحاجتها للموارد المستهلكة في تنفيذ الأنشطة، يتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط باستخدام موجه تكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب¹.

تتكون التكلفة الكلية لأهداف التكلفة من:

- تكلفة المواد المباشرة.
- تكلفة العمل المباشر.
- تكلفة الأنشطة التي استهلكها هدف التكلفة والتي تحسب بالعلاقة:

$$\text{حجم موجه التكلفة المستهلك} \times \text{تكلفة الوحدة الواحدة} = \text{من قبل هدف التكلفة} \text{ من موجه التكلفة}.$$

حيث أن:²

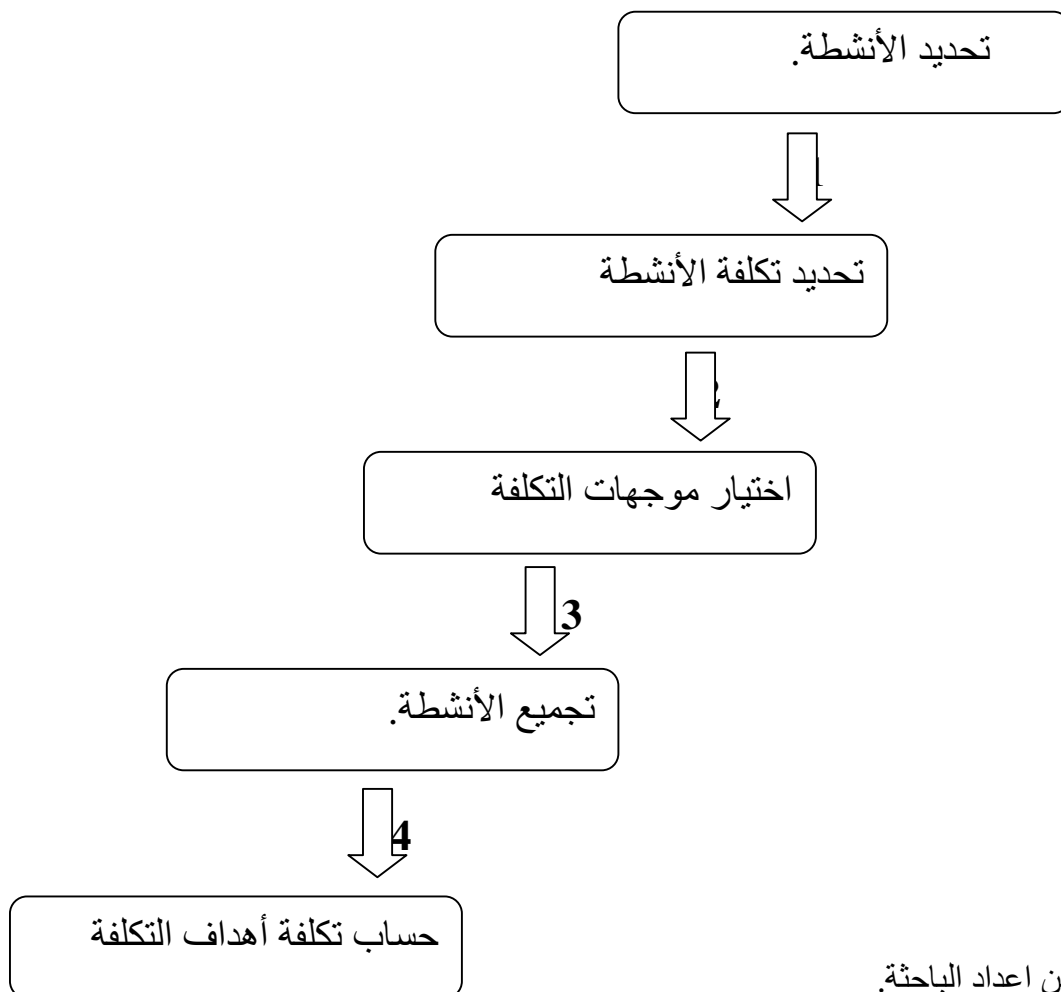
$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة} = \frac{\text{إجمالي تكاليف النشاط}}{\text{عدد وحدات العامل الموجه}} \text{ من موجه التكلفة}$$

بعد احتساب تكلفة الأنشطة، يتم تحويلها إلى أهداف التكلفة باستخدام موجهات التكلفة حسب استهلاك كل هدف تكلفة من الأنشطة. يمكن تمثيل الخطوات السابقة الذكر في الشكل الموالي:

¹ - السيد عطاء الله سيد "المفاهيم المحاسبية الحديثة" مرجع سابق - ص250.

² - MELYON Gérard « comptabilité analytique » -op.cit- P 264

الشكل (II - 30): مراحل تحديد التكاليف على أساس الأنشطة.



المصدر: من اعداد الباحثة.

II- الظروف الداعمة لتطبيق نظام ABC :

إن نظام ABC باعتباره نظاما للتكاليف له أهمية بالغة في عملية التسيير ككل، فهو يحقق العدالة في تحميل التكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة، مما يترتب عليه بيانات تكاليف أكثر دقة ومصداقية، لكن تبني النظام يجب أن يحقق التوازن بين منافعه وتكاليف تطبيقه.

يمكن القول أنه ليست كل المؤسسات بحاجة إلى اعتماد نظام ABC ، فهناك مؤشرات متى توافرت كان تطبيق النظام ضرورة لا اختيار، فالمؤسسات التي تتميز بنشاط إنتاجي

مستقر، والأنشطة بها لا تزال متجانسة إلى حد كبير ولا تنتج منتجات متعددة، وعملياتها الإنتاجية غير معقدة يمكن أن تعتمد نظام تكاليف بسيط.

يكون نظام ABC أكثر أهمية بالنسبة للمؤسسات التي تتوفر بها الخصائص التالية:

- تعدد المنتجات وتنوعها مع اختلاف أحجامها، مما يعقد من عملية إنتاجها¹.
 - ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة مقارنة بالتكاليف المباشرة مما يجعل التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة ذا أهمية في ترشيد قرارات الإدارة².
 - تزايد استخدام الأنشطة الداعمة كالتصميم الهندسي، الإدارة، البرمجة، التسويق، المحاسبة...³.
 - تزايد استخدام نظم التصنيع الحديثة، والتكنولوجيا المتطورة الأمر الذي يرفع من نسبة التكاليف غير المباشرة في هيكل التكلفة الإجمالية⁴ ويعقد من العمليات الإنتاجية.
 - ازدياد حدة المنافسة المحلية والدولية، حيث يصبح تخفيض التكاليف إستراتيجية للاستمرارية والمحافظة على الحصة السوقية⁵.
 - توفر أنظمة محاسبية تمكن من الحصول على البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية لأغراض تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها⁶.
 - قصر العمر الاقتصادي للمنتج مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة باستمرار بما يبلي توقعات العملاء الحاليين والمحتملين⁷.
- حتى يحقق نظام ABC المنافع المتوقعة منه، وكذا يضمن التوازن بين تكلفة تطبيقه والعائد من تطبيقه لا بد من توافر البيئة الملائمة لاعتماده، كما يجب أن يحظى بدعم الإدارة العليا، وباعتقادها بمدى أهمية هذا النظام، وبأن الأنظمة التقليدية السائد لديها تشوه تكلفة المنتج، وتقدم معلومات مضللة.

1 - السيد عطاء الله سيد "المفاهيم المحاسبية الحديثة" -مرجع سابق- ص258.

2 - صالح جليل إبراهيم "مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية"- مرجع سابق- ص201.

3 - درغام ماهر موسى : مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة _ دراسة ميدانية_ مرجع سابق - ص698.

4 - خالد محمد أحمد عبد الله - فتح الرحمن الحسن منصور "التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء" مجلة العلوم الاقتصادية - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - العدد 16 (1) - 2015 - ص 244 .

5 - السيد عطاء الله سيد "المفاهيم المحاسبية الحديثة" مرجع سابق - ص258 .

6 - صالح جليل إبراهيم "مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية" - مرجع سابق - ص201.

7 - السيد عطاء الله سيد "المفاهيم المحاسبية الحديثة" - مرجع سابق- ص259.

المطلب الثالث : تقييم نظام ABC.

لقد شكل نظام ABC البديل الأمثل للطرق التقليدية لاحتساب التكاليف ففي ظل انخفاض نسبة التكاليف المباشرة مقارنة بإجمالي التكاليف بسبب التطور الكبير، لم تعد الطرق التقليدية تؤمن البيانات الدقيقة عن التكلفة ، والتي يمكن استخدامها لاتخاذ قرارات مختلفة ترتبط بالتكلفة، مما أدى إلى التحول إلى نظام ABC لما يوفره من دقة في تحديد التكاليف.

I- مزايا نظام ABC :

لقد قدم نظام ABC عدة مزايا ليس فقط في مجال احتساب التكاليف وإنما في عملية التسيير ككل، أهم هذه المزايا:

- يعمل نظام ABC على التزويد بالمعلومات اللازمة لفهم بنية تكاليف المنتجات وبالتالي اتخاذ قرار تسعيرها، بالإضافة إلى تحديد المزيج الأمثل لها.
- يركز نظام ABC على مسببات التكلفة وليس على أهداف التكلفة مما يجعل من تخصيص تكاليف بعض الأنشطة أكثر ملائمة بالاعتماد على أساس لا يرتبط بحجم الإنتاج، بل وفقا لمعيار السبب- النتيجة¹.
- عند تحديد التكلفة بعد تطبيق نظام ABC فإن الإدارة تقوم بمجموعة من الأعمال والتصرفات لرفع مستوى ربحية منتجاتها، وهي مجموعة القرارات الإدارية المعتمدة على معلومات حول الأنشطة منها: إعادة تسعير المنتجات، استبدال المنتجات، إعادة تصميم المنتجات، إستراتيجية تحسين العمليات...².
- لنظام ABC دور رقابي فعال مقارنة بأنظمة التكاليف التقليدية، حيث يأخذ بالاعتبار التحكم في الأنشطة قبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية. الأمر الذي يمكن من تجنب أي انحرافات³.

1 - هيثم مالك راضي - مجبل دواي إسماعيل "تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية" مرجع سابق - ص07.
2 - اليامور علي حازم بونس "استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة" -مرجع سابق- ص 230.
3 - درغام ماهر موسى "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة _ دراسة ميدانية" _ مجلة الجامعة الإسلامية - سلسلة الدراسات الإنسانية- مرجع سابق -ص692.

- يساعد نظام ABC على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وإلغاء الأنشطة غير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكاليف المنخفضة، يقدم النظام أسلوباً مختلفاً لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها وأن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة¹.
- يعرض نظام ABC المؤسسة من الجانب الوظيفي بصورة أكثر وضوحاً، حيث يركز في تقسيمها إلى مجموعة أنشطة رئيسية وأنشطة داعمة، مما يمكن من الوقوف عند المناطق التي تكون فيها المعلومات غير متاحة، الأمر الذي يسمح بتعديل أو إقصاء بعض الأنشطة غير المضيفة للقيمة والتي تشكل مصدراً لحدوث التكاليف دون تحقيق منفعة².
- يسمح نظام ABC بالتعرف على أماكن الخلل، من خلال التشخيص الدقيق (استهلاك كبير لبعض الأنشطة من طرف بعض أهداف التكلفة، تكلفة مرتفعة لبعض الأنشطة، تحديد مناطق سوء النشاط) والذي يمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تساعد على التسيير³.
- جلب ABC تغيرات جذرية في أنظمة إدارة التكاليف، حول المؤسسة من الإدارة العمودية إلى الإدارة الأفقية، يركز على تقديم معلومات دقيقة عن التكلفة الحقيقية للمنتجات والخدمات، العمليات، الأنشطة، العملاء....، يمكن نظام ABC المؤسسة من الحصول على فهم شامل لعملياتها وسلوك تكاليفهم من خلال تحليل التكاليف على أساس الأنشطة، يدعم النظام تقنيات إدارية أخرى مثل: التحسين المستمر وبطاقة الأداء المتوازن...⁴.

¹ - العنزي سالم خليل خالد: المقارنة بين تحديد الأسعار وفق نظام ABC وبين الطرق التقليدية (دراسة حالة) "كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل - المجلة العراقية للعلوم الإدارية" مرجع سابق ص 18.

² - JAQUOT Thierry- MILKOFF Richard « comptabilité de gestion ,analyse et métrise des couts » -Op.cit- P 249.

³ - POTTIER François « Analyse des couts » ECONOMICA -Paris -2005 -P 96.

⁴ - EDWARDS Stephanie " Activity based costing " Topic Gateway - series N°1 - NOV 2008.

II- حدود نظام ABC :

رغم الأهمية الكبيرة لنظام ABC، والمزايا المتنوعة التي قدمها في مجال محاسبة التكاليف، وعلى الرغم من أن عدة دراسات اعترفت بمدى مساهمة ABC في تسيير المؤسسات (حساب التكاليف، تحليل الأداء، اتخاذ القرار...) فمن الناحية النظرية أعتبر نظام ABC البديل الأمثل للطرق التقليدية لاحتساب التكاليف، إلا أن النظام في الواقع واجه عدة انتقادات ولعل أهمها:

- هناك من يعتبر نظام ABC ما هو إلا تطور لطريقة الأقسام المتجانسة (كل نشاط له أهمية من حيث التكلفة يمكن اعتباره قسم) حيث أن الأساس نفسه، فقط يتم إعادة تصنيف الأعباء على مستوى الأقسام بشكل معبر¹.

- إن كفاءة استخدام نظام ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لموجهات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل، فمن الضروري تحديد أفضل موجه تكلفة للنشاط ودراسة آثاره السلوكية².

- إن تطبيق نظام ABC عملية معقدة وبالتالي تحتاج الكثير من الوقت والجهد والمال لتشغيله خاصة في المؤسسات الكبيرة، وكلما أرادت المؤسسة الوصول إلى مستوى أعلى من الدقة في تحليل الأنشطة وتحديد موجهات التكلفة كلما كانت عملية التشغيل مكلفة أكثر³. لهذا لا بد من الموازنة بين المنافع المتوقعة من تطبيق النظام وتكلفة تطبيقه.

- لا يمكن تطبيق نظام ABC إلا في إطار إجراء تغيير إداري شامل مع دعم الإدارة العليا، ونظرا لصعوبة فهم النظام من قبل غير المختصين فقد تتردد الإدارة العليا في توفير الدعم اللازم لإنجاح النظام⁴ ولعل مقاومة التغيير أهم عائق قد يواجه تطبيق النظام في هذا الإطار.

¹ - D.Le clère « L'essentiel de la comptabilité analytique » édition d'organisation -1997 -P 79.

² - السيد عطاء الله سيد "المفاهيم المحاسبية الحديثة" مرجع سابق ص256.

³ - حجازي اسماعيل- معالم سعاد "محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة" مرجع سابق ص 148.

⁴ - أبو نصار محمد - "محاسبة التكاليف" - مرجع سابق- 208.

يعتمد نجاح نظام ABC في الأمد الطويل على إتباع أسلوب التحسين المستمر في العمليات، كذلك يتطلب توافر قاعدة أنظمة معلومات متكاملة للبيانات المالية وغير المالية¹.

هناك من يرى أن تطبيق نظام ABC لا يحقق التحسين المستمر لعمليات قادرة على المنافسة عالمياً، وهو لا يقدم شيئاً لتغيير سلوك الإدارة القديم ولا يمكن أن يقود المؤسسات نحو تغيير وجهات نظرهم الأساسية بخصوص كيفية تنظيم العمل، وتحقيق رضا العملاء بكفاءة².

III- معوقات تطبيق ABC:

نشير إلى أن ليست كل المؤسسات بحاجة إلى اعتماد ABC ، فاختياره يعتمد على مدى توافر البيئة الملائمة له، فنظام ABC يكون أكثر أهمية في المؤسسات التي تتوافر بها المقومات الأساسية اللازمة لتطبيقه، لكن ورغم الاعتراف بأهمية هذا النظام في تسيير المؤسسات إلا أنه يشهد انتشاراً بطيئاً في اعتماده مقارنة بانتشاره نظرياً في مختلف الأبحاث. فهناك عدة عوامل تؤثر على الاعتماد الفعلي للنظام وتعيق تطبيقه:

- عدم اقتناع الإدارة العليا للمؤسسة بمدى أهمية نظام ABC ، وعدم توفيرها للدعم الكافي لاعتماد النظام، إذ ترى أن أنظمة التكاليف التقليدية فعالة ولا يستدعي الاستغناء عنها.

- قد يواجه تطبيق نظام ABC مشكل الحصول على البيانات التفصيلية المطلوبة كمدخلات له (بيانات تفصيلية عن الموارد، وعن الأنشطة المستهلكة للموارد، وكل موجه من موجهات التكلفة)³.

- من العوائق التي قد تعترض تطبيق نظام ABC في المؤسسات هو عدم توافر الخبرات اللازمة لتصميم النظام بالإضافة إلى ارتفاع تكلفة النظام.

¹ - درغام ماهر موسى " مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة _ دراسة ميدانية _ "مجلة الجامعة الإسلامية - سلسلة الدراسات الإنسانية- مرجع سابق ص694.

² - LEWIS J Ronald "Activity based models for cost management systems-" Greenwood Publishing Group- 1995 -P 116

³ - درغام ماهر موسى " مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة " _ دراسة ميدانية _ مرجع سابق ص700.

لا يمكن أن نغفل دور الحواجز الثقافية كعائق لتبني نظام ABC حيث أن اعتماد الأنظمة التقليدية لسنوات تولد لدى الموظفين عقليات عن سلوك التكاليف بمؤسساتهم، وكذا مقاومتهم للتغيير الذي يعتبر بالنسبة لهم مرادف للخطر يمكن أن يمس بمصالحهم.

المبحث الثالث: نظام ABC رؤية تسييرية جديدة

إن تغير بيئة عمل المؤسسات صاحبه تطور في آليات مراقبة التسيير عموما وفي أنظمة التكاليف خصوصا، إذ أن الأنظمة التقليدية أصبحت عاجزة عن توفير المعلومات الدقيقة اللازمة في عملية التسيير. نظام ABC وباعتباره تطورا لأنظمة التكاليف، أثبت فعالية ليس فقط في مجال تحديد التكلفة بدقة، وإنما في مختلف جوانب تسيير المؤسسات، وكما وصفنا سابقا أهمية النظام في التخطيط وفي اتخاذ القرار وكذا في تقسيم الأداء سوف نتطرق فيما يلي إلى علاقة هذا النظام ببعض الأنظمة الإدارية الحديثة:

المطلب الأول: الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة (ABM/B):

ينطلق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من مرحلة تقسيم المؤسسة إلى أنشطة، واحتساب تكلفة كل نشاط، وبعدها تحميل هذه التكلفة إلى أهداف التكلفة حسب استفادتها من النشاط باستخدام موجه التكلفة، إن تقديم معلومات عن تقييم الأنشطة وتجانسها، وعن تكلفتها يمكن من المساعدة على إدارتها والتنبؤ بتكاليفها.

I- الإدارة على أساس الأنشطة ABM.

تقسيم المؤسسة إلى مجموعة أنشطة يبين ماذا تفعل المؤسسة وكيف تفعله، إن الإدارة على أساس الأنشطة تقود إلى منظور مختلف في مجال مراقبة التسيير، فهي لا تسمح فقط بضمان تخصيص الموارد على جميع الوظائف في المؤسسة، ووضع نظام للرقابة من أجل الاستخدام الفعال لهذه الموارد، ولكن تركز أيضا على التحسين المستمر للعمليات من خلال التدريب والإبداع¹.

¹ - INGHAM Marc "Management stratégique et Compétitivité" De Boeck -1995 -P 492.

أشار ATKINSON و KAPLAN أن الإدارة حالما تتعرف على التكلفة عند تطبيق نظام ABC فإنها تقوم بمجموعة أعمال لرفع مستوى ربحية منتجاتها، وهي مجموعة القرارات الإدارية التي تعتمد على المعلومات حول الأنشطة وهو ما يعرف ب¹ABM. يقصد بالإدارة على أساس الأنشطة Activity Based Management: ABM أسلوب يرتكز على الأنشطة والعمليات كونها تعتبر أكثر استقرارا من حيث تكاليفها والعوامل المسببة لها². إذن نظام ABM هو أسلوب يعتمد على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات وذلك عن طريق الاستعانة بمعلومات نظام ABC لإرضاء المستهلك وتحسين الأرباح³.

يهدف نظام ABM إلى التحسين المستمر للأداء وذلك من خلال:⁴

- معرفة موجبات التكاليف.
- القضاء على الأنشطة غير المضيفة للقيمة.
- التنفيذ الفعال للأنشطة الضرورية (ذات القيمة المضافة بالنسبة للعميل) يمكن تقسيم الإدارة على أساس الأنشطة إلى مستويين⁵:
- الإدارة على أساس الأنشطة على المستوى التشغيلي ويقصد بها مجموع المهام أو الإجراءات التي تركز على تحليل موجبات الأنشطة من أجل زيادة الكفاءة، تخفيض التكاليف وكذا تحسين استخدام الأصول.
- أما ABM على المستوى الإستراتيجي فهو مجموع المهام أو الإجراءات التي تركز على تحليل تكاليف الأنشطة، بهدف تغيير الطلب على الأنشطة وذلك لتحسين الربحية.
- يرتكز نظام ABM على رؤية إستراتيجية تهتم بالاتصال المستمر مع العملاء من خلال معرفة احتياجاتهم لإشباعها، مع الأخذ بعين الاعتبار الآثار على المدى البعيد وكذلك التغيرات المحتملة⁶.

¹ - اليامور علي حازم يونس "إستخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة" - مرجع سابق- ص 230.

²- LANGLOIS.L – BOUNNIER.C -BRINGER.M « contrôle de gestion » Op.cit –P.121

³ -الجنابي معاذ خلف إبراهيم "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال" – مرجع سابق- ص 09.

⁴- CHANTEUX Anne – NIESSEN Wilfried « les tableaux de bord et business plan » op.cit- P 173.

⁵- EDWARDS Stephanie : "activity based costing" -op.cit -P 03.

⁶- DRURY Colin "Management and Cost Accounting-" op.cit-P 544

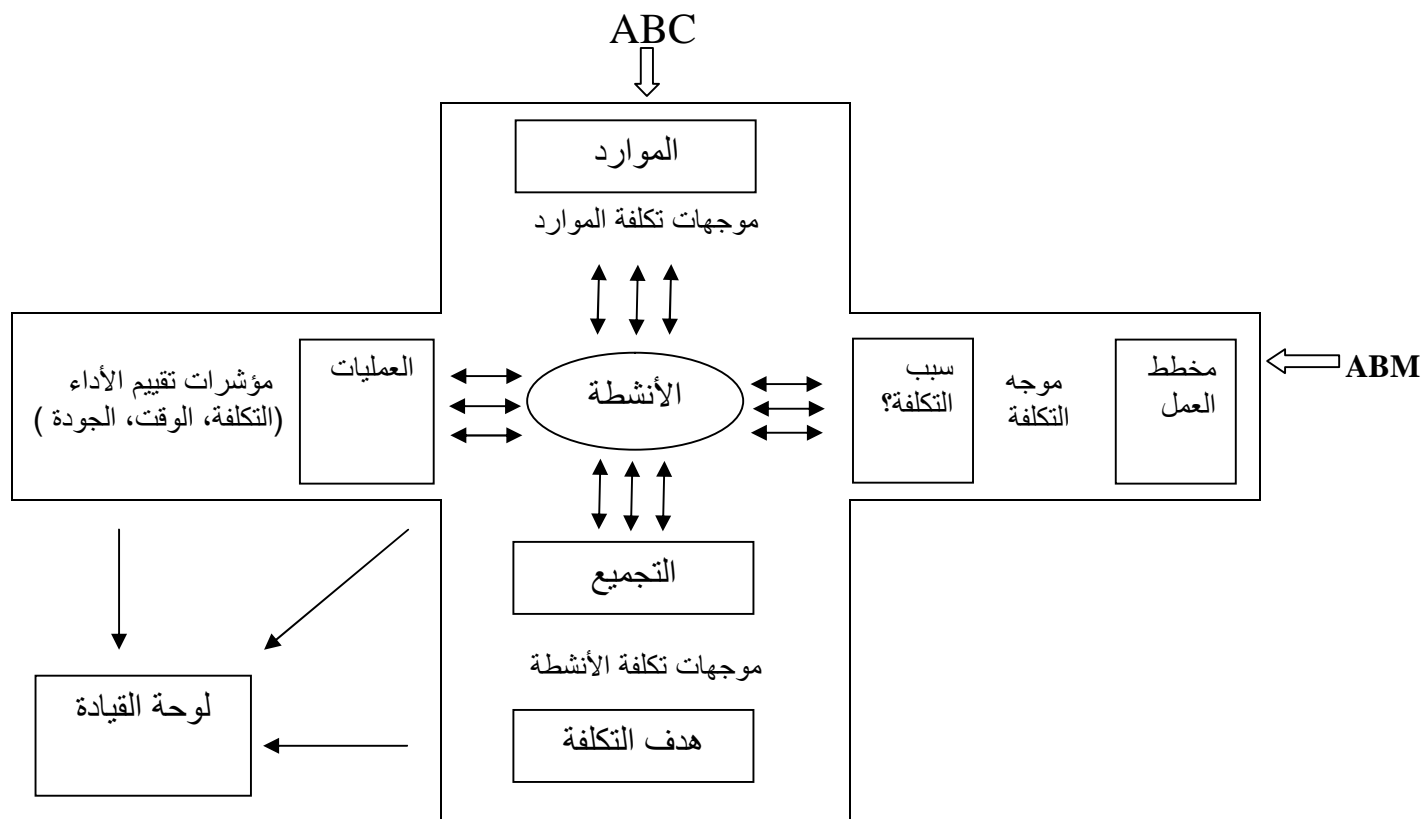
الميزة الأساسية للإدارة على أساس الأنشطة هي الرؤية التي توضحها بطاقة الأنشطة عن كل ما تفعله المؤسسة، يتم تحديد مجموع الأنشطة ومسبباتها إذ يكشف نظام ABM عن فرص التحسين المستمر للأداء، وتسمح بطاقة الأنشطة بتركيز إهتمام المديرين نحو¹:

- الأنشطة التي تمثل التكلفة الأكثر أهمية بالنسبة للمؤسسة وبالتالي إمكانية أكبر لخفض التكاليف، التعرف على مسببات التكلفة والعلاقة السببية، يسمح بتوجيه برامج تخفيض التكلفة بفعالية، في اتجاه تخفيض حقيقي للتكلفة على المدى البعيد.
 - الأنشطة ذات القيمة المضافة والتي تضيف حقا قيمة للمنتج، وتجعل المستهلك مستعدا للدفع، فإن التحسين المستمر للأداء في تنفيذ هذه الأنشطة بطريقة تخلق القيمة للعميل وتحمل المؤسسة تكلفة وتسمح بتحقيق المنتج المطلوب، تعتبر من محددات الميزة التنافسية على المدى البعيد.
 - إقصاء الأنشطة غير المضيئة للقيمة يسمح بتخفيض التكاليف دون التأثير على قيمة المنتج المقدمة للعميل، فتحليل مسببات التكلفة يسمح بتحديد سبب الأنشطة غير المضيئة للقيمة.
- يركز نظام ABM على التحسين المستمر لكل نشاط ذلك من خلال مجموعة مؤشرات لقياس وتقييم أداء الأنشطة أهمها: الوقت اللازم لإتمام كل نشاط، جودة العمل المنجز بكل نشاط ، تكلفة النشاط².
- تعتبر مخرجات نظام ABC مصدر معلومات نظام ABM حيث أنه لا يمكن تطبيق نظام ABM دون تطبيق نظام ABC ، وأهداف تخفيض التكلفة تتحقق في نظام ABC و ABM من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة الضرورية والتركيز عليها وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وغير الضرورية والتخلص من تكاليفها.

¹- INGHAM Marc "Management stratégique et Compétitivité"- Op.cit -P493.

² - اليامور علي حازم يونس "إستخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة"- مرجع سابق-ص234.

الشكل (31-II) : التكامل بين نظام ABM ونظام ABC



Source: ALAZARD Claude _ SEPARI Sabine " contrôle de gestion " op.cit . P643.

يوضح الشكل أن هناك نقاط اشتراك عديدة بين نظام ABC و ABM ، فنظام ABC يركز على الأنشطة بهدف قياس تكلفة أهداف التكلفة، بينما نظام ABM يركز على الأنشطة بهدف إدارتها وتحسين فعاليتها، فالأنشطة تمثل المحور الأساسي للنظامين. يوفر نظام ABC معلومات متعلقة بتكاليف الأنشطة المختلفة التي تتكون منها المؤسسة، بينما يستخدم نظام ABM هذه المعلومات لتقييم الأداء وتحسين قيمة المؤسسة وربحياتها، من خلال تحليل الأنشطة والبحث عن المسببات الأصلية لحدوثها ودراستها من أجل تقييمها بواسطة مؤشرات تقييم الأداء المالية وغير المالية.

II - الموازنة على أساس الأنشطة ABB :

إن تحديد الأنشطة وموجهات التكلفة، واحتساب تكلفة كل نشاط، يمكن من التنبؤ بتكاليف الأنشطة مستقبلاً، وهذا ما يعرف بالموازنة على أساس الأنشطة ABB: Activity based budgeting.

تتمحور الموازنة على أساس الأنشطة حول إعادة تعريف التخطيط للموازنات ضمن إطار إستراتيجي يركز على العمليات¹. عبارة عن تعبير كمي للأنشطة المتوقعة، تعكس تنبؤ الإدارة بحجم العمل وكذا المتطلبات المالية و غير المالية للوصول إلى الأهداف الإستراتيجية، تحديد نوع العمل المراد أدائه، كميته وكذا تكلفته والتغيرات المخططة لتحسين الأداء، تعتبر أداة للتنبؤ والتوقع من أجل تخصيص الموارد اللازمة².
إن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة يعتمد على تطبيق نظام ABC ، الهدف من ABB هو التزويد بالمواد اللازمة لأداء الأنشطة لتحقيق موازنة الإنتاج والمبيعات، فإذا كان نظام ABC يقوم بتحميل الموارد إلى الأنشطة، وتحميل تكلفة الأنشطة باستخدام موجهات التكلفة إلى أهداف التكلفة (منتجات، خدمات، عملاء) فإن نظام ABB عكس هذا الإجراء³

¹- BERNARD Nicolas – DE RONGE Yves " **contrôle de gestion perspectives stratégiques et managériales**"op.cit P 339.

²- BOUIN Xavier – SIMON Xavier François. « **Tous gestionnaires** » DUNOD -Paris-2002- P 141.

³- DRURY Colin "**Management and Cost Accounting**" Op.cit P 371.

الشكل رقم (II - 32): مسار الموازنة على أساس الأنشطة:



Source : BOUIN.X – SIMON François.F.X : "Tous gestionnaires" -op.cit -P 142.

يمر نظام الموازنة على أساس الأنشطة بالمراحل التالية:¹

1- تقدير حجم الإنتاج والمبيعات للمنتجات والعملاء.

2- تقدير الطلب على الأنشطة.

3- تحديد الموارد اللازمة لأداء الأنشطة.

4- التقدير لكل مورد: الكمية التي يجب توفيرها لتلبية الطلب.

5- اتخاذ إجراءات لضبط سعة الموارد حتى تتناسب مع العرض المتوقع.

يمكن القول أنه يمكن تنفيذ الموازنة على أساس الأنشطة باستخدام معلومات نظام ABC ،

فكثير من الباحثين يصف ABB أنه ABC معكوس.

يساعد نظام ABB في التعرف على التغيرات في الأنشطة وتوفير معلومات أكثر دقة تساعد

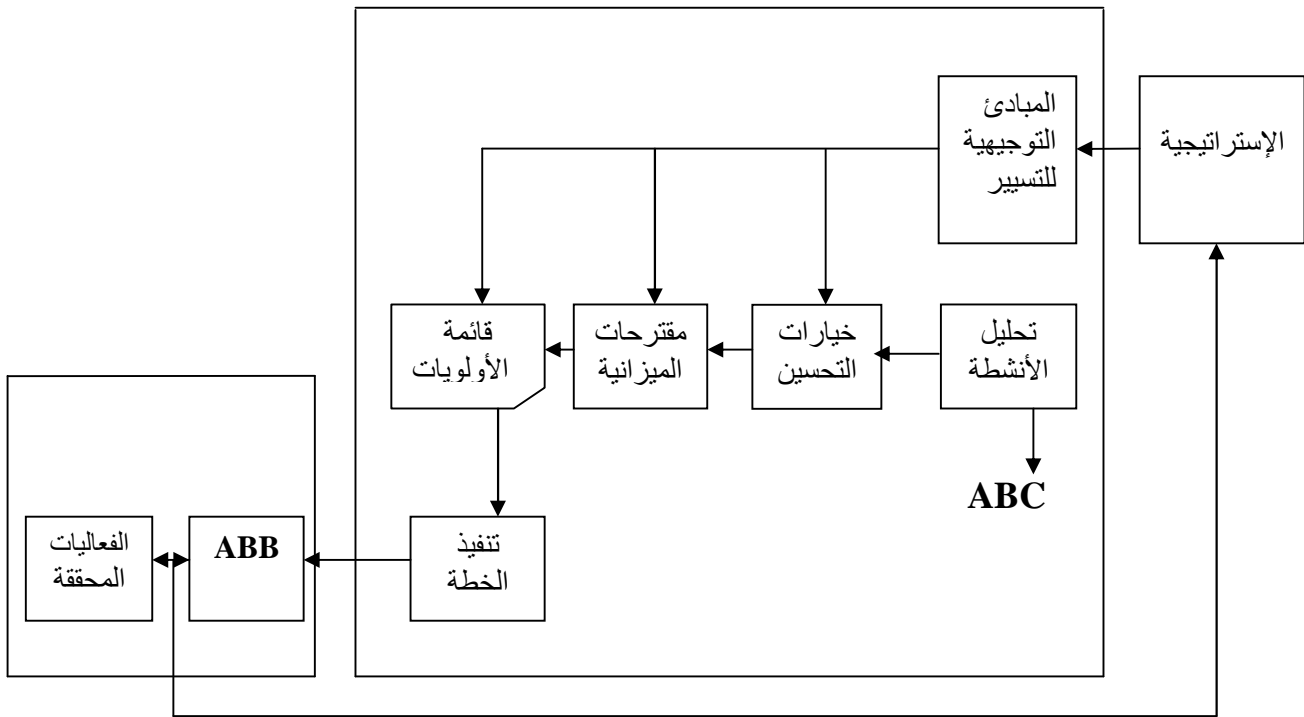
على إجراء المقارنة المرجعية.

¹- DRURY Colin "Management and Cost Accounting" op.cit P 371.

يُمكن إعداد الموازنات على أساس الأنشطة من الرقابة بشكل فعال على بنية التكاليف من خلال تحديد الطاقة المطلوبة من كل نشاط تنفيذها ثم تخصيص الموارد الضرورية لتنفيذ هذا النشاط عند ذلك المستوى من الطاقة في الفترات القادمة.

تعتبر مخرجات نظام ABC مصدرا مهما لمعلومات الموازنة على أساس الأنشطة التي تهدف إلى السماح للمؤسسة بتحقيق نفس العائد بموارد أقل وتحسين ربحيتها، وذلك من خلال تبرير الطلبات الإضافية للموارد لبعض الأنشطة، خفض أو القضاء على الإسراف، حسن استخدام القدرات الداخلية لجعلها أكثر كفاءة، إذ أن نظام ABC يسمح بتقدير الاستهلاك الجديد للموارد من خلال تنفيذ ABB.

الشكل (II - 33): الموازنة على أساس الأنشطة ABB



Source: TERRY Lucey " Management accounting " 5th edition -cengage learning EMEA .2003-P 207.

يتطلب إعداد الموازنة على أساس الأنشطة معلومات أكثر تفصيلا من الموازنات التقليدية، فانطلاقا من إستراتيجية المؤسسة يتم تحليل الأنشطة، ووضع قائمة بالأنشطة

الضرورية للإنتاج والبيع، يتم تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط بناءً على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات، ثم وضع التقديرات حول نوع الموارد اللازمة للوصول إلى الطاقة التشغيلية لكل نشاط، واقتراح خيارات التحسين المتاحة، يشرع في تنفيذ الخطة، لتقارن المعلومات المحددة في الموازنة على أساس الأنشطة بالفعاليات المحققة، من أجل تحديد الانحرافات ومعالجتها باتخاذ الإجراءات التصحيحية.

توفر الموازنات على أساس الأنشطة معلومات مساعدة على اتخاذ القرارات، تساهم في توفير معطيات ذات طبيعة غير مالية، وفق هذا الأسلوب فإن الوقت الأكبر يستغرق في عملية التحسين، فهي تعمل على ترجمة الغايات الإستراتيجية إلى أهداف على مستوى الأنشطة.

لكن ورغم أهمية هذه الأداة إلا أنها تواجه العديد من الصعوبات لتطبيقها عملياً، ولعل هذه الصعوبات ترتبط كل الارتباط بتطبيق نظام ABC على اعتبار أن الموازنة على أساس الأنشطة لا يمكن اعتمادها دون اعتماد نظام ABC وبالإضافة إلى أن مشكلة تحديد المعايير تبقى مطروحة عند إعداد الموازنة على أساس الأنشطة¹.

المطلب الثاني: نظام ABC وإدارة الجودة الشاملة.

تواجه المؤسسات حالياً تحديات من جهات مختلفة داخلية منها وخارجية مما يهدد استقرارها ويؤثر على ربحيتها، الأمر الذي أوجب عليها التركيز على تحسين الإنتاجية والجودة وذلك بإدخال تعديلات وتحسينات على مختلف المراحل والعمليات والذهاب إلى أبعد من ذلك بتعديل ثقافة العاملين والمؤسسة ككل.

ولعل أسلوب إدارة الجودة الشاملة أهم الأساليب التي تعمل على إحداث تغييرات في أسلوب عمل المؤسسات وفي فلسفتها وأهدافها، في الوقت الذي أصبحت فيه الجودة ضرورة حتمية، ومن الشروط الأساسية التي يجب توافرها حتى تستطيع المؤسسة ضمان تواجدها في السوق.

¹ - LONING Héléne et autres " le contrôle de gestion" DUNOD-Paris -France 1998 .P 120.

I- مدخل لإدارة الجودة الشاملة:

تعتبر الجودة الشاملة من المفاهيم الحديثة نسبيا ففي نهاية ثمانينات القرن الماضي بدأت تتبلور أدوات ومفاهيم وفلسفة الجودة معا تحت مسمى الجودة الشاملة¹.

لقد كانت أول محاولة لوضع تعريف لمفهوم إدارة الجودة الشاملة TQM: Total Quality Management، من طرف منظمة الجودة البريطانية حيث عرفت TQM على أنها الفلسفة الإدارية للمؤسسة التي تدرك من خلالها تحقيق كل من احتياجات المستهلك وكذلك تحقيق أهداف المشروع معا². عرف EDWARDS DEMING إدارة الجودة الشاملة بأنها طريقة الإدارة المنظمة، تهدف إلى تحقيق التعاون والمشاركة المستمرة من العاملين بالمنظمة من أجل تحسين السلعة أو الخدمة والأنشطة التي تحقق رضا العملاء وسعادة العاملين ومتطلبات المجتمع³

اختلفت آراء الباحثين حول إعطاء تعريف موحد لإدارة الجودة الشاملة فمنهم من عرفها على أنها أسلوب للإدارة الحديثة يلتزم بتقديم قيمة لكل العملاء من خلال إيجاد بيئة مناسبة للمؤسسة، يتم من خلالها إجراء تحسين وتطوير مستمر لمهارات الأفراد وأنظمة العمل⁴. ومنهم من عرفها على أنها فلسفة إدارية حديثة تأخذ صورة منهاج أو نظام إداري شامل مبني على أساس إحداث تغييرات جذرية داخل المؤسسة للفكر والسلوك والمفاهيم الإدارية والأداء، بهدف تطوير وتحسين مكونات المؤسسة للوصول إلى أعلى جودة لمخرجاتها من سلع وخدمات وبأقل تكلفة وبالتالي تحقيق أعلى درجات الرضا للزبائن، من خلال إشباع حاجاتهم وفق ما يتوقعونه انسجاما مع إستراتيجية تدرك أن رضا الزبون وهدف المؤسسة هما واحد، إذن هي عملية شاملة لكافة الأقسام والأنشطة والوظائف على شكل حلقات مترابطة ومتكاملة⁵.

1 - سرحان فتحي "إدارة الجودة الشاملة- الإتجاهات العالمية الإدارية الحديثة"- الطبعة 1- الشريف ماس للنشر والتوزيع- القاهرة- مصر- 2012- ص 16.

2 - رضوان محمود عبد الفتاح "إدارة الجودة الشاملة: فكر وفلسفة قبل أن يكون تطبيق" - ط1 - المجموعة العربية للتدريب والنشر- القاهرة- مصر- 2012 - ص 23.

3 - أبو النصر مدحت "أساسيات إدارة الجودة الشاملة TQM" - ط1 - دار الفجر للنشر والتوزيع - القاهرة - مصر - 2008 - ص 64.

4 - البلادوي عبد الحميد عبد المجيد- نديم زينب شكري محمود "إدارة الجودة الشاملة والموعية (الموثوقية) والتقنيات الحديثة في تطبيقها وإستدامتها" الطبعة 1- دار الشروق للنشر والتوزيع- عمان - الأردن 2007 - ص 74.

5 - عقيلي عمر وصفي "مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة" مرجع سابق- ص 31.

يتطلب تطبيق إدارة الجودة الشاملة توفر المناخ الملائم، ويعد التحسين المستمر أحد الأركان الأساسية لإدارة الجودة الشاملة التي تؤمن بأن التطوير والتحسين عملية مستمرة تتبنى التغيير المستمر لاسيما في ثقافة المؤسسة¹.

يرتكز التحسين المستمر على المفهوم الياباني Kaizen² عبارة عن عملية بحث دائم عن الحلول من أجل تحسين العمليات³. حسب Mike Rother فإن التحسين المستمر يعني التحسين اليومي لكل العمليات⁴.

يستند التحسين إلى البحث الدائم عن الأفضل، فهو يسير بالتوازي مع متطلبات الإستجابة للتغيير، فهو مرحلة لا نهاية معلومة لها بالنسبة للمؤسسات التي تسعى للتنافس وضمان حصة بالسوق⁵، عرّف على أنه تحسين تدريجي من خلال أنشطة التحسين الصغيرة بدلا من من الأنشطة الكبيرة، تقع مسؤولية تنفيذه على الإدارة العليا والإدارة التنفيذية⁶.

إذن التحسين المستمر هو مجموعة الجهود التي يقوم بها العاملون في المؤسسة على إختلاف مستوياتهم بهدف تحسين أداء العمليات من أجل تخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة وتلبية رغبات المستهلكين.

يهدف إلى تحقيق التفوق في عمليات التصنيع من خلال تخفيض مستويات المخزون، السرعة في الاستجابة لطلبات المستهلكين، ارتفاع مستوى الجودة، كذلك تحقيق التفوق في تصميم المنتجات وفي تسويقها من خلال تحليل احتياجات المستهلكين وتلبيتها بفعالية وفي الوقت المناسب⁷.

¹ - البدواري نزار عيد المجيد - بن سفاع علي منصور "تقنيات التحسين المستمر والأداء المنظمي : تأطير مفاهيمي ومؤشرات قابلة للتطبيق في المنظمات الصناعية" - مجلة العلوم الإدارية والإقتصادية-العدد الأول- يونيو 2008. - ص 09.

² -Kaizen: كلمة يابانية مركبة: كاي : تعني التغيير، زان: تعني الأفضل أو الأحسن.

³ - RITZMAN Larry- KRAJEWSKI Lee « management des opérations , principes et applications » -Op.cit-P143.

⁴ - ANDERSON David J "Kanban.Enclenchez le moteur d'amélioration continue de votre IT" BOD Books on demand- France -2012-P343.

⁵ - البرواري نزار - بن سفاع علي منصور "تقنيات التحسين المستمر والأداء المنظمي : تأطير مفاهيمي ومؤشرات قابلة للتطبيق في المنظمات الصناعية" - مجلة العلوم الإدارية والإقتصادية-العدد الأول- يونيو 2008 - ص 07

⁶ - RONALD Whilton " Managerial accounting" 3th edition MC Graw-Hill .Inc- 1999 -P 220.

⁷ - TURNEY.P- ANDERSON.B" Accounting for continious improvement"Management review -1992- P34/35.

يتطلب تحقيق مبدأ التحسين سرعة الاستجابة للتغيرات وتبسيط الإجراءات والفعاليات التشغيلية من خلال استخدام طرق التحليل الإحصائي¹.

تكم أهمية التحسين المستمر من خلال²:

- يعتبر التحسين المستمر أسلوب يركز على الزبون لا على الحصة السوقية لذا فهو من مرتكزات نجاح المؤسسة وإستمراريتها .

- يعتبر مرحلة لا نهاية لها، لأن مجالات التحسين تمس كل جوانب المؤسسة.

- يجبر التحسين المستمر الإدارة والعاملين على جعل التعلم الهدف الأساسي الواجب تحقيقه بوصفه أحد الأساليب الداعمة للمؤسسات في مجال المنافسة.

إن جوهر إدارة الجودة الشاملة تتلخص في أداء العمل المطلوب على النحو الصحيح في الوقت الصحيح من أول مرة، وفي كل مرة، سعياً وراء تحقيق متطلبات وتوقعات العملاء والمؤسسة والجهات المستفيدة، لهذا فإن إدارة الجودة الشاملة هي في جوهرها تحسين مستمر ليس فقط للمنتجات والخدمات ولكن لجميع العمليات التقنية والإدارية³.

يُمر التحسين المستمر بخطوات أشار إليها Walter Shewhart عام 1920 وطورها EDWARDS Deming عام 1950، سُميت دورة PDCA تضم أربع خطوات⁴ :

- **التخطيط Plan**: يتم التخطيط لما يجب فعله، أي تحديد الأهداف والعمليات الضرورية.

- **التنفيذ Do**: يتم تنفيذ ما تم التخطيط له.

- **التقييم والفحص Check**: يتم تقييم وفحص النتائج التي يتم الحصول عليها من العملية ومقارنتها مع الأهداف.

- **التحسين Act**: بناءً على نتائج التقييم يتم إجراء التحسينات والتعديلات على العملية أو المنتج وتعود إلى المرحلة الأولى.

1 -البلداوي عبد الحميد عبد المجيد- نديم زينب شكري محمود"إدارة الجودة الشاملة والمعلوية (الموثوقية) والتقنيات الحديثة في تطبيقها وإستدامتها" مرجع سابق- ص 79.

2 - عبد الرحمن مهند-أحمد رشا عدنان"أثر إستخدام التحسين المستمر على كفاءة الخدمة الجامعية"- مرجع سابق-- ص 231.

3 - البديوي نزار عبد المجيد - بن سفاع علي منصور "تقنيات التحسين المستمر والأداء المنظمي : تأطير مفاهيمي ومؤشرات قابلة للتطبيق في المنظمات الصناعية"- مرجع سابق - ص07.

4 - عبد الرحمن مهند-أحمد رشا عدنان"أثر إستخدام التحسين المستمر على كفاءة الخدمة الجامعية" -مرجع سابق- ص 233.

إن التحسين المستمر الذي تسعى إليه إدارة الجودة الشاملة هو تحسين تدريجي خطوة خطوة، في كل العمليات وعلى كل المستويات بصورة شخصية وجماعية¹.
يحقق تطبيق إدارة الجودة الشاملة عدة مزايا للمؤسسات:²

- إعادة أداء الأعمال وتصحيح المسارات، يوفر وقت جيد للعاملين للإنتاج بشكل منتظم مما يقلص من المنتج المرفوض.
- عملية إنتاج المنتجات وتقديم الخدمات تقوم على أساس الإطلاع على رغبات العملاء وذلك بمعرفة احتياجاتهم مما يؤدي إلى الحصول على رضا العملاء.
- إخراج منتج بشكل مقبول من المرة الأولى وبدون أخطاء له أثر كبير في خفض التكاليف.
- تحسين الأداء من خلال المراجعات المستمرة الهادفة إلى تحسين الأعمال بشكل شامل .
- ارتفاع جودة المنتج إلى أفضل قدر ممكن من شأنه إتاحة الفرصة للمؤسسة لرفع مستوى قدرتها التنافسية.

II- نظام ABC ودعم إدارة الجودة الشاملة:

إن من أهداف إدارة الجودة الشاملة هو الوصول إلى نتائج منتجات أو تقديم خدمات دون عيوب، وبالتالي تخفيض أو إلغاء التلف مما يؤثر على إجمالي تكاليف الإنتاج وبالتالي على الأرباح. ومن المعروف أن نظام ABC يزود إدارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة المتعلقة ببنية تكاليفها مما يوفر قاعدة لاتخاذ العديد من القرارات المهمة مثل قرار التسعير، قرار تحديد مزيج المنتجات، يعمل نظام ABC على تحديد مختلف الأنشطة داخل المؤسسة وتقديم معلومات مفصلة عنها مما يساعد في التحليل على أساس الأنشطة والذي ينتج عنه تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة من أجل تعزيزها والتميز في أدائها، والأنشطة غير المضيئة للقيمة من أجل إقصائها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن مما يجعل نظام ABC يقدم مساهمة فعالة في مجال التحسين المستمر إذ يعتبر النشاط المستوى الأكثر ملاءمة من أجل تحسين الجودة

¹ - سرحان فتحي "إدارة الجودة الشاملة- الإتجاهات العالمية الإدارية الحديثة" - مرجع سابق ص 54-55.
² - رضوان محمود عبد الفتاح "إدارة الجودة الشاملة: فكر وفلسفة قبل أن يكون تطبيق"- مرجع سابق- ص 34/32

وتقييم الأداء، من هنا يتجلى التكامل بين نظام ABC وإدارة الجودة الشاملة من خلال التركيز على متطلبات المستهلكين والعمل على تأديتها عند أعلى مستوى ممكن من الجودة وبأقل تكلفة ممكنة.

يمكن القول أن نقطة الالتقاء بين نظام ABC وأهداف إدارة الجودة الشاملة هو التركيز على الأنشطة المضيئة للقيمة وتأديتها بكفاءة والعمل على التحسين المستمر لها .
فنظام ABC يعتمد على التحسين المستمر في أداء الأنشطة والذي يعتبر من ركائز إدارة الجودة الشاملة.

من خلال ما سبق يمكن اعتبار نظام ABC أرضية تمهيدية لتبني مفهوم إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة، وبتكامل النظامين يتم التنسيق والتعاون بين مختلف الوظائف والأنشطة التي تكون سلسلة القيمة¹.

المطلب الثالث: مساهمة نظام ABC في بناء المزايا التنافسية.

في ظل التطورات الحالية، من انفتاح للأسواق وازدياد في حدة المنافسة والعولمة، أصبحت المؤسسات أمام تحديات كبيرة تفرض عليها التركيز على بناء مزايا تنافسية تمكنها من التفوق في الأداء مقارنة بالمنافسين، وتدعم تحسين عملياتها وتنويع منتجاتها وكذا تخفيض تكاليفها مما يضمن لها حصتها في السوق .

I- مفهوم الميزة التنافسية.

ظهر مفهوم الميزة التنافسية في أواخر سبعينات القرن الماضي، ويعد PORTER أول من عرف الميزة التنافسية موضحاً 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 الواسع².

إن أساس الميزة التنافسية هو التسيير الجيد لمجموعة الأصول المالية والبشرية والتكنولوجية بهدف إنتاج قيمة للعملاء تلبي احتياجاتهم وتميزها عن منافسيها وذلك من خلال تقديم منتج ذو تكلفة أقل وتميز متفوق ويصبح من الضروري فهم المصادر المحتملة لتمييز المنتج من

¹ - حجازي اسماعيل- معالم سعاد"محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة" - مرجع سابق - ص 201/200.

² - M.PORTER " Avantage Concurrentiel des nations " Inter Edition -1993 -P.48.

خلال أنشطة القيمة وتوظيف قدرات وكفاءات المؤسسة لتحقيق جوانب التميز¹، وتحليل مصادر الميزة التنافسية يجب على المؤسسة تشخيص كل نشاطاتها بصفة دقيقة، وتعد معرفة سلسلة القيمة الوسيلة الأساسية للقيام بذلك².

II- مصادر الميزة التنافسية:

تتمثل مصادر الحصول على ميزة تنافسية في قطاع ما في عوامل نجاح هذه المؤسسة في نفس القطاع، ويمكن تعريف عوامل النجاح بأنها " جميع الخصائص والمميزات التي تحتاج إليها المؤسسة في محيط معين لبلوغ أهدافها المسطرة، فهي تعتبر المفاتيح التي من شأنها ضمان نجاح المؤسسة في نشاط أو قطاع معين، وبذلك فهي تمثل المتغيرات التي تتوقف عليها مكانة المؤسسة التنافسية. إن اختلاف عوامل النجاح وتعدد الإستراتيجيات الكفيلة بتمكين المؤسسة من التحكم فيها بشكل أفضل أدى إلى وجود أكثر من نوع واحد من المزايا التنافسية³.

تتعدد مصادر اكتساب المزايا التنافسية ولعل أهمها:

II- 1- الابتكار:

لقد تزايد الاهتمام بالابتكار باعتباره مصدرا متجددا لاكتساب الميزة التنافسية إلى جانب التكلفة والجودة، ففي ظل الظروف التنافسية الحالية لم يعد الابتكار مقتصرًا على المؤسسات الكبرى بل تعدى إلى المؤسسات المتوسطة والصغيرة، والتي تنظر إلى الابتكار بمفهوم التحسين⁴.

II- 2- المعرفة:

في ظل التطورات التكنولوجية، والتطور السريع للأسواق والمنافسين، أصبح نجاح المؤسسة مرهونا بمدى تجسيدها للمعرفة الجديدة في شكل تكنولوجيا و سلع وخدمات جديدة. فقد أصبحت المعرفة من الموارد الأكثر أهمية في خلق المزايا التنافسية ويقصد بها حصيلة

¹ - يحيوي نعيمة" دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية" بحث مقدم في الملتقى الوطني حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية-10 نوفمبر 2009 - ص 17.

² - M.PORTER" Avantage Concurrentiel des nations " Op.cit- P.49

³ - منصور كمال-منصوري إلهام "مساهمة مهارات القبط (المهارات المحورية) في تحقيق الميزة التنافسية" الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية -جامعة بسكرة- فيفري 2012 - ص 07.

⁴ - عبود نجم: الإبتكار مصدر متجدد للميزة التنافسية"أخبار الإدارة - المنظمة العربية للتنمية الإدارية - العدد28- سبتمبر 1999 - ص 09.

أو رصيد خبرة ومعلومات وتجارب ودراسات فرد أو مجموعة أفراد أو مجتمع معين في وقت محدد¹.

II-3- الوقت:

يعتبر الوقت سواء في إدارة الإنتاج أو في إدارة الخدمات ميزة تنافسية². ويمكن تحديد الميزات التنافسية على أساس الوقت كما يلي:³

- اختصار زمن دورة حياة المنتج مما يحقق تقليص وقت تقديم المنتجات الجديدة إلى الأسواق.
- تخفيض وقت دورة تصنيع المنتجات.
- الالتزام بجدول زمنية محددة وثابتة لتسليم المكونات الداخلة في عملية التصنيع.
- تخفيض الوقت بين طلبات الزبون للمنتج وزمن تسليمه له.

II-4- الجودة:

تتمثل في مجموعة الخصائص والمظاهر التي تبدو على المنتج أو الخدمة وقدرة هذه الخصائص على إشباع حاجات الزبون المعلنة والخفية⁴، إن تقديم منتجات ذات جودة عالية يزيد من قيمة المنتج لدى المستهلك ومن هنا يظهر التأثير الكبير للجودة العالية للمنتج على الميزة التنافسية للمؤسسة.

II-5- التكلفة:

تعتبر التكلفة الأقل بعدا تنافسيا مهما، إذ يتم تحليل عناصر التكلفة بهدف ترشيدها والتحكم بها مما يسمح بتحديد أسعار تنافسية.

III- استراتيجيات تحقيق المزايا التنافسية:

¹ - السيد غرابك "نظم المعلومات الإدارية" مدخل إداري- مكتبة الإشعاع - الإسكندرية- مصر -1999- ص 29.
² - عبود نجم. "إدارة الخدمات: المراجعة والأبعاد الأساسية" أخبار الإدارة عن المنظمة العربية للتنمية العدد18- مارس 1997 - ص 11.
³ - خليل ن. م. "الميزة التنافسية في مجال الأعمال" مركز الإسكندرية للكتاب- الإسكندرية-مصر - 1998 - ص 18.
⁴ - رضا صاحب أبو حمد آل علي -سنان كاظم الموسري "الإدارة لمحات معاصرة" ط1- الوراق للنشر والتوزيع-عمان -الأردن -2001 - ص

يمكن تعريف إستراتيجية التنافس : أنها مجموعة متكاملة من التصرفات تؤدي إلى تحقيق ميزة متواصلة ومستمرة عن المنافسين¹.

لقد اقترح PORTER ثلاث إستراتيجيات عامة للتنافس بغرض تحقيق أداء أفضل عن المنافسين:

III-1- إستراتيجية قيادة التكلفة:

تهدف هذه الإستراتيجية إلى التحكم في التكاليف وتخفيضها والبيع بسعر تنافسي مقارنة بالمنافسين². واستنادا لمفهوم الخبرة والاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة المتاحة دون التأثير على حجم الإنتاج³.

إن إستراتيجية قيادة التكلفة هي خطة عمل تهدف إلى إحراز التفوق على المنافسين في مجال تخفيض التكاليف وذلك بالاعتماد على مجموعة أساليب تساعد على تحسين الكفاءة وتخفيض التكلفة، يترتب على اعتماد هذه الإستراتيجية عدة مزايا أهمها:⁴

- القدرة على فرض سعر أقل من المنافسين مع المحافظة على الربح.

- ارتفاع القدرة التفاوضية للمؤسسة مع الموردين.

- القدرة على مواجهة المنافسة السعرية الحادة وتحقيق مركز تنافسي أفضل.

أهم ما تحققه المؤسسة من ميزة بتطبيقها لهذه الإستراتيجية أنها تكون الأفضل مقارنة بمنافسيها من حيث السعر مما يمكنها من مواجهة أي هجوم من المنافسين المحتملين الجدد.

III-2- إستراتيجية التميز:

تتمثل هذه الإستراتيجية في اعتماد المؤسسة على إنتاج منتجات متميزة من حيث تصميمها وجودتها، الهدف من تبني هذه الإستراتيجية هو تقديم منتج متميز عن منتجات المنافسين، مما يجعل المنتجات أقل حساسية تجاه التغير في الأسعار، إذ تستطيع المؤسسة تحديد أسعار أعلى لمنتجاتها⁵. يرتكز هذا الخيار في أن تتمكن المؤسسة من تلبية حاجات

1 - خليل ن.م "الإدارة الإستراتيجية" تكوين وتنفيذ إستراتيجيات التنافس" دار المعارف-الإسكندرية-مصر-1995- ص 74.

2 - الركابي كاظم نزار "الإدارة الإستراتيجية : العولمة والمنافسة" دار وائل للنشر -الأردن- 2004 - ص 160.

3 - الصميدعي محمود جاسم-عثمان يوسف ردينة "تسويق الخدمات" دار المسيرة -عمان -الأردن- 2010- ص 367.

4 - حجازي اسماعيل- معاليم سعاد"محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة" مرجع سابق - ص 192.

5 - منصور محمد محمد "دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية العدد 3 - جامعة حلوان -القاهرة- مصر- 2002- ص 23.

ورغبات عملائها بطريقة مميزة، من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية وذلك بإضافة أشكال جديدة على خط المنتجات القائمة بشرط عدم التخلي عما هو موجود من منتجات في خطوط إنتاجها¹. يتحقق التميز من خلال الجودة، خدمات العملاء، الإبداع التكنولوجي.

يترتب عن تبني هذه الإستراتيجية عدة مزايا²:

- تعزيز ولاء العملاء لعلامة المنتجات المتميزة.
 - توفير عوائد دخول قوية في وجه المؤسسات الساعية للدخول في نفس المجال.
 - القدرة على فرض سعر عالي استثنائي على المنتجات المتميزة.
- إن ضمان إستراتيجية تميز ناجحة ودائمة يستوجب السعي لتكثيف جهود المؤسسة نحو البحث والتطوير بتصميم تشكيلات مختلفة للمنتج وفي زمن أقل، تسليم المنتج في أسرع وقت، تأمين ضمان خدمات ما بعد البيع ، صيانة أسرع.... .

III-3- إستراتيجية التركيز:

تهدف إستراتيجية التركيز إلى بناء قدرة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل في السوق من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من العملاء أو التركيز على سوق محددة، تعتمد هذه الإستراتيجية على افتراض أساسي هو إمكانية قيام الوحدة الاقتصادية بخدمة سوق مستهدف بشكل أكثر فعالية وكفاءة³.

تسعى المؤسسات من خلال تبني هذه الإستراتيجية باكتساب ميزة تنافسية في قطاع السوق المستهدف باقتصار تسويق منتجاتها أو خدماتها على منطقة جغرافية معينة أو فئة اجتماعية محددة.

المؤسسة التي تتبنى هذه الإستراتيجية يمكن أن تحقق مستوى عالي من التميز في حالة التركيز على إستراتيجية التمييز أو تمييز منخفض في حالة التركيز على إستراتيجية قيادة التكلفة ويمكن أن تحقق من خلالها مزايا أهمها⁴:

1 - الصميدعي محمود جاسم-عثمان يوسف ردينة "تسويق الخدمات" مرجع سابق- ص368.
2 - حجازي اسماعيل- معاليم سعاد"محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة" مرجع سابق - ص194.
3 -الجندي نهال أحمد "تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية في إدارة تكاليف سلسلة التوريد" (منظومة مقترحة) مركز الأبحاث والتطوير -أكاديمية السادات للعلوم الإدارية- السنة 24 - العدد الرابع- 2006- ص 24.
4 - حجازي اسماعيل- معاليم سعاد"محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة" - مرجع سابق- ص195.

- رفع القدرة التفاوضية للمؤسسة بالنسبة للمشتريين نظرا لتوفيرها منتج لا توفره المؤسسات الأخرى.

- القدرة على رفع ولاء العملاء وتقليل التهديد الناتج عن المنتجات البديلة.

يتم تحقيق الميزة التنافسية في ظل إستراتيجية التركيز إما بتميز المنتج بشكل أفضل بحيث يشبع حاجات القطاع السوقي المستهدف، أو من خلال تكاليف أقل للمنتج المقدم لهذا القطاع السوقي، أو بالتميز والتكلفة الأقل معا¹.

إن اختيار المؤسسة لإستراتيجية معينة من بين إستراتيجيات التنافس المقترحة من قبل PORTER يعكس اهتمام المسيرين على مستوى القيمة بتحقيق مزايا تنافسية متفوقة غير أن الاختيار الناجح لإستراتيجية معينة يتطلب دراسة محكمة ودقيقة للبيئتين الداخلية والخارجية².

IV- تحليل سلسلة القيمة:

تم تطوير أسلوب تحليل سلسلة القيمة من طرف PORTER، من أجل اختبار مساهمة مختلف عمليات المؤسسة في تحقيق الميزة التنافسية. تسمح هذه التقنية بوصف وتقسيم أنشطة المؤسسة التابعة لقطاع اقتصادي معين من خلال التحليل النظامي لعمليات وأنشطة المؤسسة وكذا العلاقات التفاعلية بينها³.

يرتكز تحليل سلسلة القيمة على النواحي الخارجية المرتبطة بأنشطة خلق القيمة في المجال الصناعي بدءا من المواد الخام الأساسية وصولا إلى المنتج النهائي الذي يسلم للعميل⁴. يستند هذا الأسلوب على تحليل أنشطة التكاليف إلى أنشطة رئيسية وأنشطة فرعية لغرض التعرف على مستوى أداء تلك الأنشطة ونواحي الإسراف والقصور وإلقاء الضوء على الطاقات غير المستغلة، والتعرف على الأنشطة غير الضرورية التي تتسبب في حدوث التكلفة ولا تضيف قيمة⁵.

IV- 1- خطوات تحليل سلسلة القيمة⁶:

1 - الجندي نهال أحمد "تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية في إدارة تكاليف سلسلة التوريد" - مرجع سابق- ص 24.

2 - حجازي اسماعيل- معالم سعاد "محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة" - مرجع سابق- ص196.

3- BRULHART Franck " les 7 points du diagnostic stratégique" édition d'organisation-2009-P.73.

4 - العفيري فؤاد أحمد محمد "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" مرجع سابق- ص 18.

5 - يوسف جبار زينب "أثر استخدام منحنى التعلم في إدارة وتخفيض التكاليف" -دراسة حالة- مرجع سابق - ص 201.

6 -نوري حيدر شاكر - جمعة محمود حسن "تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية" مرجع سابق- ص 301/300.

تبدأ عملية التحليل بالأنشطة المتعلقة بمرحلة إعداد المنتج واختيار المنتجات الجديدة، ويمكن توضيح خطوات تحليل سلسلة القيمة كما يلي:

- تحديد أنشطة سلسلة القيمة: أي تحديد الأنشطة التي يجب أن تمارسها المؤسسة لغرض تحويل المواد الأولية إلى منتجات نهائية وتختلف عملية إعداد سلسلة القيمة حسب نوع الصناعة.
- تحديد موجهات التكلفة داخل كل نشاط للقيمة: الهدف من هذه الخطوة هو تحديد الأنشطة التي تستطيع المؤسسة من خلالها أن تحصل على ميزة التكلفة الحالية أو المحتملة، من أجل المحافظة على وضعها التنافسي أو تطويره.
- تطوير الميزة التنافسية من خلال تخفيض التكلفة أو إضافة القيمة: يتم تحديد طبيعة الميزة التنافسية الحالية أو المحتملة من خلال دراسة أنشطة القيمة وموجهات التكلفة التي تم تحديدها مسبقاً.

IV-2- أهمية تحليل سلسلة القيمة:

يتجلى دور تحليل سلسلة القيمة كأداة للتشخيص والتحليل الداخلي في تقسيم أنشطة المؤسسة وتقييم قدرتها على اكتساب ميزة تنافسية، إذ يعد تحليل سلسلة القيمة أسلوباً لرقابة العمليات يمكن تلخيص أهميته كالآتي:¹

- يساعد تحليل سلسلة القيمة في تخفيض تكاليف العمليات.
- يساعد المؤسسة على ترتيب أدائها.
- يساعد تحليل سلسلة القيمة على تحديد فرص تطوير الأعمال.
- يمكن من تحديد مؤشرات الأداء لأنظمة المعلومات الإدارية في المؤسسة.
- يساعد في تحسين عملية اتخاذ القرار.

يمكن القول أن أسلوب تحليل سلسلة القيمة يدعم اكتساب الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال التركيز على الأنشطة المضيئة للقيمة، وتخفيض التكاليف بإقصاء أو التقليل من الأنشطة غير المضيئة للقيمة وهذا ما يسهل عملية اكتشاف الفرص المتعلقة بإضافة القيمة التي ينتظرها العملاء للمنتجات أو الخدمات.

¹ -KAPLAN-R. ATKINSON-A."Advanced Management Accounting" -HALL .INC.USA -1998-P09.

V- نظام ABC و بناء المزايا التنافسية:

إن تعقد بيئة عمل المؤسسات جعلتها بحاجة إلى أدوات للتسيير أكثر فعالية، مما يمكن متخذي القرار من الحصول على المعلومات المناسبة، إن التحكم في هذه الآليات أصبح يشكل في حد ذاته ميزة تنافسية مثلها مثل مصادر بناء المزايا التنافسية الأخرى.

يقدم نظام ABC المؤسسة على أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة والمتناسقة مع بعضها ، وهذا يوافق النظرة التصورية التي قدمها PORTER بشأن المؤسسة المتمثلة في سلسلة القيمة ، حيث يرى أن تقسيم المؤسسة إلى مجموعة أنشطة إستراتيجية سيكون أسلوبا هاما لفهم سلوك التكاليف وإدراك المصادر الموجودة والمحتملة لتحقيق الميزة التنافسية¹.

يوفر نظام ABC المعلومات اللازمة للإدارة سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية مما يحقق عدة مزايا أهمها : زيادة الإنتاجية، زيادة الربحية، ورفع كفاءة أداء الموارد الاقتصادية والبشرية وهذا بدوره يدعم آلية التحسين المستمر للأداء وضبط الجودة الشاملة مما يزيد من قدرة الموقف التنافسي للمؤسسة، ويحقق لها مزايا تنافسية تحصل بمقتضاها على قسط أكبر من رضا العملاء، بالإضافة إلى أن استخدام معلومات نظام ABC من أجل خفض التكاليف يحقق للمؤسسة ميزة تنافسية قوية.

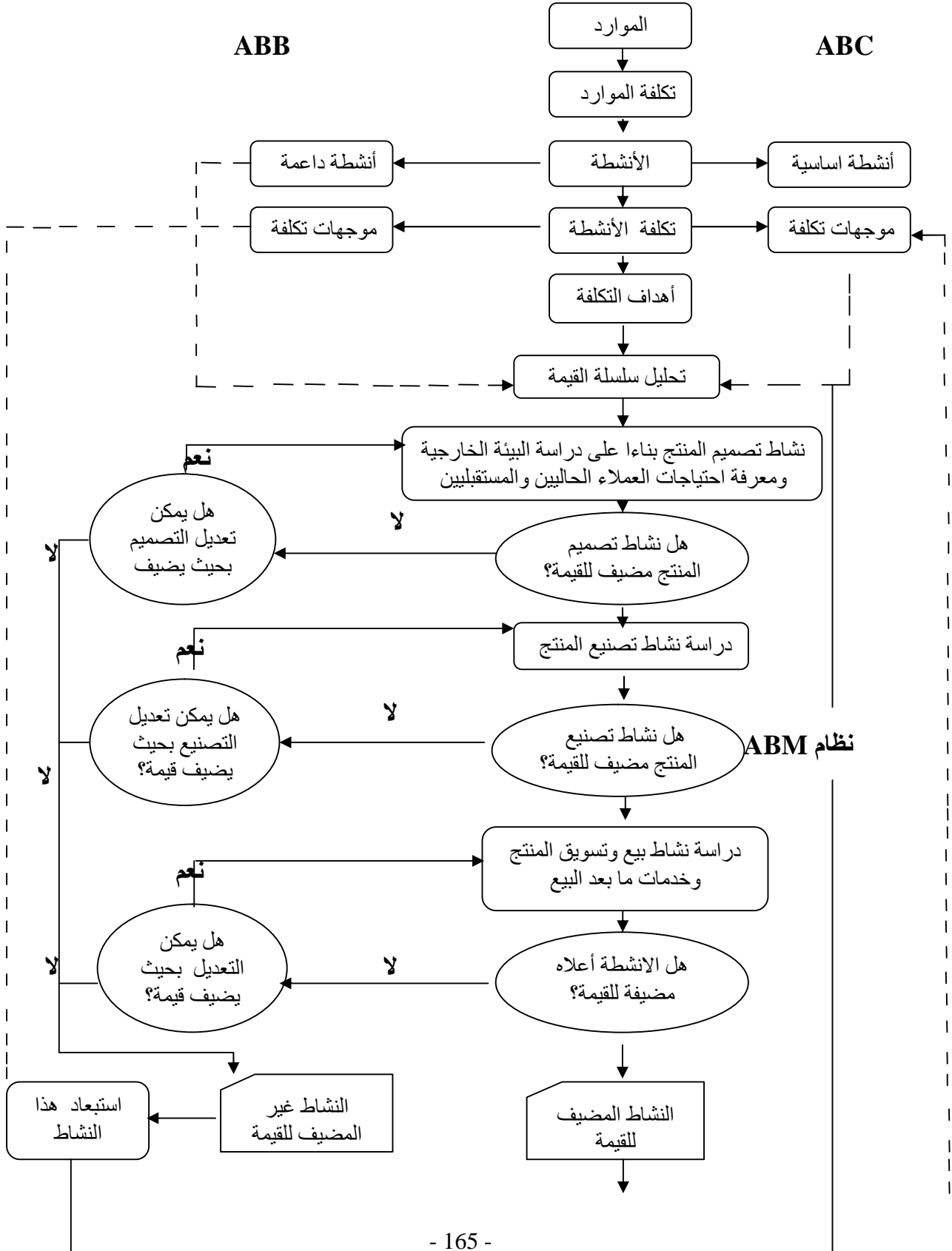
تعتمد الكثير من المؤسسات التي تسعى إلى تحسين مركزها التنافسي إلى الاعتماد على التحسين الدائم لمنتجاتها وعملياتها وهذا ما يتطلب مفهوما واسعا لإرضاء العملاء والرد على احتياجاتهم، بالإضافة إلى البحث المستمر على الأنشطة غير المضيفة للقيمة من وجهة نظر العملاء والعمل على إلغائها أو تحسينها ، وهذا ما يستلزم إماما كافيا بمختلف المعلومات حول الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وهذا ما يوفره نظام ABC كنظام مزدوج للمعلومات المالية وغير المالية².

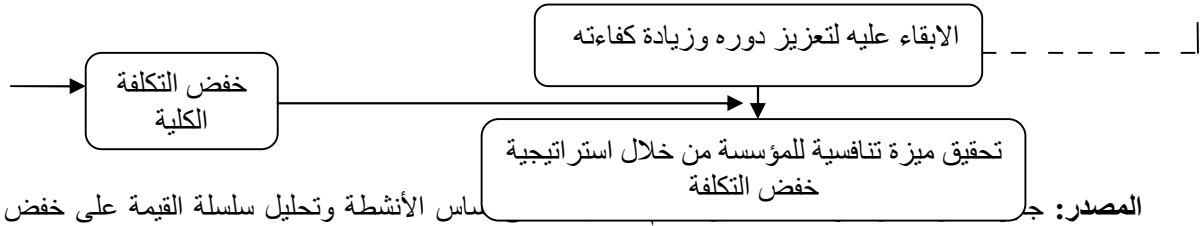
¹ - يجاوي نعيمة" دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لإكتساب المزايا التنافسية" مرجع سابق - ص 17.
² - حجازي اسماعيل- معالم سعاد"حاسبة التكاليف من خلال الأنشطة" مرجع سابق ص199.

يعتبر نظام ABC نظاما فعالا يهدف إلى إدارة التكلفة، استخدام معلومات النظام يمكن من تحليل الأنشطة وتصنيفها على أساس القيمة المضافة من خلال إعادة النظر في كل الأنشطة داخل المؤسسة وتقييم أهميتها وهو ما يعرف بالإدارة على أساس الأنشطة والتي تعتبر بدورها خطوة مهمة نحو تحليل سلسلة القيمة مما يعزز بدوره بناء المزايا التنافسية للمؤسسة. يقول L.BESCOS أن نظام ABC/ABM ينقل المؤسسات من الهيكل العمودي إلى هيكل أفقي، وذلك بتجميع الأنشطة في عمليات أفقية توجه مجتمعة نحو إرضاء العملاء، وبهذا يستطيع نظام ABC أن يقدم نموذجا جديدا للتسيير يكون قادرا على تنسيق أنشطة الوظائف والأقسام المختلفة وهذا ما يهيئ الأجواء لإنجاح عملية الاتصال وتقاسم المهارات والمعارف مما يمكنها من تحقيق إستراتيجيتها التنافسية¹.

¹ - حجازي اسماعيل- معالم سعاد- المرجع نفسه ص204.

الشكل (II- 34) : أهمية ABC في بناء المزايا التنافسية.





المصدر: ج. أساس الأنشطة وتحليل سلسلة القيمة على خفض التكلفة لدعم القدرة التنافسية للقطاع المصرفي في ظل الأزمة المالية العالمية" مجلة البحوث المحاسبية- جامعة الملك سعود- المجلد العاشر- العدد الأول - السعودية 2011- ص 313.

يوضح الشكل مدى التكامل بين الأنظمة ABB،ABM،ABC وأسلوب تحليل سلسلة القيمة في الوصول إلى بناء المزايا التنافسية، حيث أنه قبل الشروع في مختلف المراحل الإنتاجية، يتطلب تقدير حجم الموارد اللازمة لتحقيق الإنتاج المخطط له، وهذا ما يستدعي تطبيق نظام ABB، بعدها يتم الانتقال إلى التنفيذ الفعلي والتأكد من مدى تطابق الإنتاج ومتطلبات السوق، يتم تقييم مختلف الأنشطة المكونة للمراحل الإنتاجية وتحديد موجهات التكلفة الخاصة بكل نشاط من أجل تحديد تكلفة كل نشاط من إجمالي التكاليف، يتوازى هذا مع أسلوب تحليل سلسلة القيمة لإبراز مصادر التميز في أداء الأنشطة وتحليل بنية التكاليف وسلوكها وهذا ما يمكن من تحقيق الميزة التنافسية بالتركيز على خفض التكاليف دون التأثير على الجودة.

خاتمة :

تهدف أنظمة التكاليف إلى التزويد بمعلومات تخص التكلفة الحقيقية لأهداف التكلفة، سواء كانت منتجات أو خدمات، عملاء أو قنوات توزيع أو غيرها. تساعد هذه المعلومات في اتخاذ قرارات متعددة مرتبطة أساسا بالتكلفة، أهمها قرار التسعير، قرار استبدال منتج مكان منتج، قرار إنتاج أجزاء من المنتج أو الحصول عليها من خارج المؤسسة... كما تمكن هذه المعلومات من معرفة ربحية كل منتج إذا كانت المؤسسة تنتج أكثر من منتج، كما تسمح بتحميل هذه المنتجات بنصيبها من الأعباء غير المباشرة.

إن أهمية هذه القرارات تجعل من التكلفة الدقيقة العنصر الأكثر أهمية، لذا فإن فعالية أي نظام للتكاليف ترتكز أساسا على ضمان تقديم للتكاليف بأكثر دقة ممكنة، وباعتبار نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أحد أنظمة التكاليف الحديثة و الذي اثبت نظريا كفاءته في تقديم مخرجات تعكس واقع التكاليف بالمؤسسة، و استهلاك الموارد، من خلال التركيز على الأنشطة باعتبارها العنصر الأهم لإنتاج المنتجات أو تقديم الخدمات، على افتراض أن هذه الأخيرة هي المسبب الرئيسي لاستهلاك الموارد و بالتالي وجب تحديد تكلفتها بدقة، ثم تحميل تكاليف هذه الأنشطة لأهداف التكلفة المستفيدة منها باستخدام موجهات للتكلفة.

يتم استثمار مخرجات نظام ABC ليس فقط من اجل تحديد التكاليف، وإنما تعتبر قاعدة لأسلوب إداري يرتكز على الأنشطة، فتحليل هذه الأنشطة يسمح بتصنيفها إلى أنشطة مضيقة للقيمة و أنشطة غير مضيقة للقيمة، مما يساعد على إدارتها بفعالية، و العمل المستمر على أدائها على أحسن وجه من خلال التحسين المستمر لها، ما يسمح للوصول إلى المستوى المطلوب من الجودة ليس فقط على مستوى المنتجات و إنما على مستوى أنشطة المؤسسة ككل، مما يدعم الوصول إلى مستوى أشمل للجودة، كما أن التميز في أداء الأنشطة المضيقة للقيمة، و التحكم في تكاليف أدائها يساهم في بناء مزايا تنافسية تنفرد بها المؤسسة مقارنة بمنافسيها.

إن نظام ABC لا يعتبر نظاما للتكاليف فقط، و إنما هو الحجر الأساس، لمجموعة متكاملة من الأنظمة القائمة على الأنشطة، و التي تهدف إلى الإدارة، التخطيط، و تحديد التكاليف على

أساس الأنشطة (ABM/B/C)، كنمط إداري حديث يتمحور حول الأنشطة باعتبارها العنصر الأكثر أهمية بالمؤسسة و الذي يجب إدارته بفعالية.

الفصل الثالث:

دراسة تحليلية

لمفردات ومعوقات

تطبيق نظام ABC

تمهيد:

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC من أهم أنظمة التكاليف الحديثة، والمطورة لتلبية الاحتياجات الإدارية في ظل ظروف العمل الآنية، اعتماده يحقق مزايا متعددة للمؤسسات الاقتصادية، ويخدم عملية التسيير ككل، لكن نجاحه يبقى مرهونا بمدى التوازن بين تكلفة تطبيقه و الأهداف المرجوة من اعتماده، كما أن الحاجة إلى تطبيقه مرتبطة ببيئة عمل المؤسسة، و بتوافر مجموعة متطلبات تدعم استخدامه.

بعد التطرق لمختلف الجوانب النظرية المتعلقة بنظام ABC، وعرض أهم الركائز الأساسية اللازمة لاعتماد النظام، و التحليل النظري للمعوقات التي تحول دون تطبيقه.

نحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على واقع المؤسسات الاقتصادية الصناعية بولاية سيدي بلعباس، وذلك من خلال البحث عن مدى توافر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق هذا النظام في هذه المؤسسات، وتحليل أهم الصعوبات التي تعيق تطبيق النظام.

تتمثل المتطلبات اللازمة لتبني نظام ABC نظريا وأساسا في دعم الإدارة العليا و اقتناعها بمدى أهمية هذا النظام، تنوع المنتجات، توافر أنظمة المعلومات الضرورية، بالإضافة إلى ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة مقارنة بالتكاليف المباشرة، وازدياد حدة المنافسة، إذ تشكل هذه العناصر القاعدة الملائمة و التي تفرض اعتماد هذا النظام، في حين تعتبر التكلفة المرتفعة وصعوبة تطبيق النظام، مقاومة التغيير من طرف العاملين، و عدم نضج البيئة الاقتصادية بما يكفي، تعتبر من أهم الحواجز التي تصعب الاعتماد العملي للنظام، و التي نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحليلها وتبسيط الضوء عليها، في هذا الفصل الذي يتناول عرض للمنهج المتبع لتحقيق أهداف الدراسة، وصف لمجتمع الدراسة، أداة الدراسة المستخدمة، تحليل صدق وثبات الأداة، كما يشمل وصفا للإجراءات المتبعة في التحليل، و المعالجات الإحصائية المعتمدة في تحليل الدراسة، من أجل اختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة.

إن الغرض من التخطيط للبحث الميداني، هو تحديد إطار البحث الذي يحقق أهداف الدراسة و اختبار فرضياتها من خلال تحديد محتويات البحث و مصادر المعلومات وأسلوب جمعها.

المطلب الأول: تقديم الدراسة.

تلقي هذه الدراسة الضوء على مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الواقعة بمقر ولاية سيدي بلعباس، إن إمكانية تطبيق هذا النظام تتحدد من خلال تحليل مدى توافر هذه المؤسسات على المتطلبات الضرورية و التي يشجع توافرها تطبيق نظام ABC، وتدعمه، بالإضافة إلى تحليل الصعوبات الأساسية التي تمنع تطبيق هذا النظام.

إن المعرفة المسبقة بعدم تطبيق هذا النظام بهذه المؤسسات هي التي وجهت البحث نحو دراسة مدى إمكانية تطبيقه و التساؤل عن الأسباب التي تقف حاجزا دون اعتماد النظام. لقد تم اختيار المؤسسات الصناعية بمقر ولاية سيدي بلعباس، باعتبار المنطقة الصناعية بهذه الولاية تعتبر قطبا صناعيا مهما، في الغرب الجزائري، وفي الجزائر ككل، حيث تضم مؤسسات تتنوع من حيث حجمها وطبيعة نشاطها، و مؤسسات تكتسي أهمية اقتصادية وطنية باعتبارها رائدة في مجال نشاطها، ولقد تم التركيز على المؤسسات الصناعية على وجه الخصوص، دون القطاعات الأخرى نظرا للخلفية النظرية التي توضح أن المؤسسات الصناعية بحاجة أكثر من غيرها من المؤسسات إلى تبني نظام ABC، فجل الدراسات السابقة التي تناولت انتشار نظام ABC، بينت أنه أكثر انتشارا بين المؤسسات الصناعية مقارنة بباقي المؤسسات، وذلك نظرا لخصوصية هذه المؤسسات و تعدد أنشطتها و ارتفاع تكاليفها.

إن التركيز على الولاية كان الهدف منه تقديم مرجع يمكن أن يعتبر مصدرا للمعلومات للباحثين و الطلبة بجامعة الولاية و بالجامعات المجاورة، و منبعا مشجعا للخوض في مثل

هذه البحوث، حيث أن تقديم بحث يعكس واقع بيئة عمل هذه المؤسسات، ويسلط الضوء عليها من جوانب متعددة قد يعتبر منطلقا لتساؤلات قادمة و بحوث جديدة مستقبلية.

تمت الدراسة الزمنية بمجال زمني امتد من شهر ديسمبر 2015 إلى شهر مارس 2016، حيث اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساسا بالمتطلبات الضرورية لاعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة و صعوبات تطبيق هذا النظام بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

المطلب الثاني: منهجية الدراسة.

يتم اعتماد منهج معين على حسب الظاهرة التي يتم دراستها، و قد يستخدم أكثر من منهج لدراسة نفس الظاهرة، وحيث أن أبعاد و جوانب البحث موضوع الدراسة معروفة من خلال الاطلاع على الجانب النظري المرتبط بالموضوع، كان البحث مرتبط بدراسة إمكانية تطبيق نظام ABC من خلال تحليل الظروف الداعمة لتطبيقه و معوقات اعتماده، لذا تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة، باستخدام الاستبيان و المقابلة الشخصية، بغية تفصي معلومات عن موضوع الدراسة بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف البحث و اختبار فرضياته، وصولا إلى المعرفة الدقيقة و التفصيلية حول إشكالية الدراسة، و لتحقيق تصور أدق عن موضوع البحث تم الاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) وبرنامج Excel من أجل تحليل و معالجة بيانات الاستبيان.

متغيرات الدراسة تمثلت في: مقومات تطبيق نظام ABC (اقتناع الإدارة العليا، تنوع المنتجات، أنظمة المعلومات، التكاليف غير المباشرة، الكفاءات المهنية، والمنافسة) ، كمتغيرات مستقلة، و تطبيق نظام ABC كمتغير تابع ، بالإضافة إلى المتغيرات المعدلة المتمثلة في: المتغيرات الشخصية والوظيفية التالية (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف سنوات، عدد الدورات

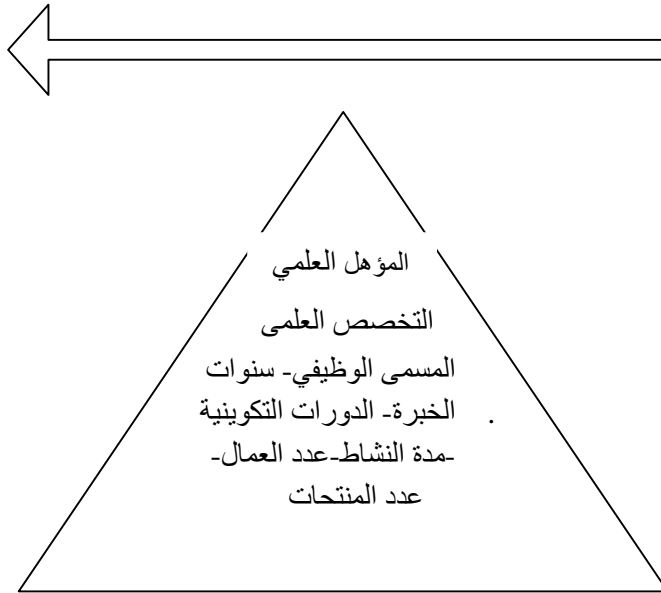
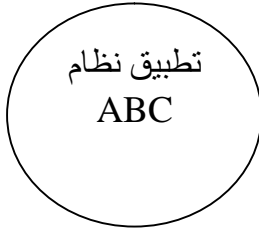
التكوينية في مجال محاسبة التكاليف)، ومتغيرات خاصة بالمؤسسة (مدة ممارسة المؤسسة نشاطها، إجمالي عدد الموظفين، عدد المنتجات). كما هو موضح في الشكل:

الشكل رقم (III-35) :متغيرات الدراسة.

المتغيرات المستقلة

اقتناع الإدارة
تنوع المنتجات
أنظمة المعلومات
التكاليف غير المباشرة
الكفاءات المهنية
المنافسة
معوقات التطبيق

المتغير التابع



المتغيرات المعدلة

المصدر: من إعداد الباحثة.

المطلب الثالث: طرق جمع المعلومات.

بعد الإطلاع على المراجع الأساسية من كتب ودوريات و منشورات متعلقة بموضوع الدراسة المتمثل في إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وأخذ تصور عام عن آخر المستجدات في مجال موضوع البحث، و بعد التواصل مع الهيئة المعنية للحصول

عن معلومات عن المؤسسات الاقتصادية بمقر ولاية سيدي بلعباس (مديرية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة)، تم اعتماد الاستبيان كوسيلة أساسية لجمع المعلومات مع الحرص على المقابلة الشخصية مع الأطراف ذات الصلة بالبحث، وحرص وتجميع المعلومات اللازمة لموضوع البحث، و من ثم تفرغها و تحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي و استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة و مؤشرات تدعم موضوع البحث.

المبحث الثاني : مجتمع و أداة الدراسة.

من اجل التعرف على مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، بالمؤسسات الاقتصادية، أجريت دراسة ميدانية متمثلة في دراسة حالة لكافة المؤسسات الصناعية الواقع مقرها بولاية سيدي بلعباس، بالاستعانة على الاستبيان كوسيلة أساسية لجمع المعلومات.

المطلب الأول: مجتمع الدراسة.

يتمثل مجتمع الدراسة في كافة المؤسسات الصناعية الواقعة بمقر ولاية سيدي بلعباس، حيث تم اعتماد طريقة المسح الشامل على مجتمع البحث، إذ شملت الدراسة المديرية المالية (المدراء الماليين أو المحاسبين) بالمؤسسات الاقتصادية الصناعية محل الدراسة، تم توزيع 20 استبيان (الموضح في الملحق 01 و02)، على جميع المؤسسات، بواقع استمارة استبيان واحدة لكل مؤسسة، و تم استرداد 14 استبيان، أي ما نسبته 70 % من إجمالي مجتمع الدراسة، على اعتبار 04 استبيان لم يتم الإجابة عليها لكون المؤسسات لا تتوفر على مدير مالي ولا على محاسبين، إذ تتعامل هذه المؤسسات مع محافظي الحسابات من اجل إعداد قوائمها المالية، وما عدده 02 استبيان تم رفض الإجابة عليها مع تحفظ المؤسسات على سبب رفض الإجابة.

وبعد تفحص الاستبيانات المستردة لم يتم استبعاد أي منها نظرا لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للتحليل 14 استبيان.

المطلب الثاني : أداة الدراسة.

تم اعتماد الاستبيان كأداة للدراسة، وذلك بتطويرها كأداة لجمع المعلومات لهذه الدراسة، بعد مراجعة الجانب النظري المتعلق بالظروف الداعمة لتطبيق نظام ABC، والصعوبات التي تواجه اعتماده كنظام لمحاسبة التكاليف.

بعد إعداد استبيان أولي من أجل استخدامه في جمع البيانات، تم عرضه على مجموعة من المحكمين الموضحة أسماؤهم في الملحق رقم (03) والذين قاموا مشكورين بتقديم بعض الملاحظات والنصائح و التعديلات، والتي تم أخذها بعين الاعتبار، وذلك من أجل تقديم استمارة استبيان تخلو من الأخطاء الناجمة عن الصياغة أو عن محتوى الإجابات المقترحة، مع الأخذ بعين الاعتبار تقديم هيكل يضمن تناسق عرض الأسئلة، وترتيبها وذلك من أجل تسهيل عملية تحليل ومعالجة البيانات من جهة، و من جهة أخرى تسهيل الإجابة على المبحوثين.

بعد إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبيان، تم توزيع الاستبيان على جميع المؤسسات محل الدراسة لجمع البيانات اللازمة، حيث خص الاستبيان مصلحة المالية والمحاسبة بكل مؤسسة، وكانت الأطراف المعنية بالإجابة على أسئلة الاستبيان كل من المدراء الماليين أو المحاسبين الرئيسيين أو المحاسبين، أو أي شخص يشغل منصبا بمصلحة المالية والمحاسبة على وجه التحديد.

لقد تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة أقسام رئيسية:

- **القسم الأول: معلومات عن المستجيب** من السؤال 01 إلى السؤال 05. تضمن معلومات عامة حول الشخص المستجيب من بيانات شخصية ووظيفية.
 - **القسم الثاني: معلومات عن المؤسسة** من السؤال 06 إلى السؤال 08. يتكون هذا القسم من معلومات عن المؤسسة محل الدراسة من مدة ممارسة نشاطها، إجمالي عدد موظفيها، وكذا عدد منتجاتها.
 - **القسم الثالث: أسئلة الدراسة**، تضمن عدد أسئلة إجمالي يقدر ب 48 سؤال. تم تقسيم أسئلة هذا القسم إلى 07 محاور، تضمن كل محور عدد من الأسئلة المطروحة بعناية وبترتيب مدروس، والتي تسلط الضوء على جانب محدد من الدراسة:
- المحور الأول: اقتناع الإدارة العليا بنظام ABC ودعمها تطبيقه.**
- تضمن هذا المحور 07 أسئلة، حول مدى اقتناع إدارة المؤسسة بأهمية نظام ABC و استعدادها لتوفير الدعم اللازم لتبنيه.

المحور الثاني: تنوع المنتجات من حيث النوع و الحجم، و طبيعة إنتاجها.

يتضمن المحور 06 أسئلة حول تنوع منتجات المؤسسة كما وكيفا.

المحور الثالث: توفر أنظمة المعلومات اللازمة لتوفير البيانات الضرورية الداعمة لتطبيق نظام ABC.

يتضمن المحور 07 أسئلة تدرس أنظمة المعلومات بالمؤسسة، من حيث توافرها، تحديثها، استغلال مخرجاتها، وكذا مرونتها.

المحور الرابع: ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة نتيجة تعقد العمليات الإنتاجية.

يتضمن المحور 09 أسئلة حول الأهمية النسبية للتكاليف غير المباشرة من إجمالي تكاليف المؤسسة، وإشكالية تخصيصها.

المحور الخامس: الكفاءات المهنية والإمكانات المادية اللازمة.

يتضمن المحور 05 أسئلة حول مدى توافر المؤهلات العلمية و المهنية، وكذا الوسائل المادية اللازمة لاعتماد نظام ABC.

المحور السادس: حدة المنافسة المحلية و الدولية.

يتضمن المحور 06 أسئلة، حول درجة المنافسة المحلية والدولية التي تواجهها منتجات المؤسسة.

المحور السابع: معوقات تطبيق نظام ABC.

يتضمن هذا المحور 08 أسئلة تشكل الصعوبات الأساسية التي قد تواجه المؤسسة و تعيقها في تطبيق نظام ABC.

لقد تضمنت المحاور الستة الأولى أسئلة عن مدى توافر المتطلبات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام ABC، حيث تشكل أسئلة كل محور تحليلا لمدى توافر مفهوم محدد، في حين خصص المحور الأخير لدراسة أهم الصعوبات التي تواجه المؤسسات عموما لتطبيق نظام ABC، والتي تم حصرها في 07 معوقات اعتقدنا أنها الأهم و الأكثر انتشارا. كانت الإجابات على فقرات المحاور وفق مقياس ليكرت الخماسي كما هو موضح في الجدول:

الجدول رقم (III - 02): مقياس الإجابات.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
1	2	3	4	5	درجة الموافقة

المصدر: من إعداد الباحثة.

تضمن الاستبيان سؤال عن النسبة المئوية للتكاليف غير المباشرة من إجمالي التكاليف، تم استبعاد هذا السؤال بعد إجراء الدراسة الاختبارية الأولية الميدانية، بعد ملاحظة تحفظ المؤسسات عن الإجابة المباشرة عن نسبة التكاليف غير المباشرة من إجمالي التكاليف، فرغم أن السؤال كان تحديد نسبة مؤوية فقط وليس مبالغ مصرح بها، إلا أننا لاحظنا أن المؤسسات لازالت تعتبر الإفصاح عن تكاليفها من المعلومات السرية المتحفظ عنها.

1- توزيع الاستبيان:

تم إعداد الاستبيان باللغتين العربية (الملحق 01) و الفرنسية (الملحق 02)، وللمستجيب حرية الاختيار، تضمنت الاستمارة مقدمة تعريفية بالدراسة والهدف منها، مع الإشارة إلى أن المعلومات سرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، كما شملت على تعريف مبسط لنظام ABC، بالإضافة إلى الأقسام الثلاثة لأسئلة الاستبيان.

بعد الحصول على قائمة جميع المؤسسات الاقتصادية بمقر الولاية، من مديرية المؤسسات المتوسطة والصغيرة، تم الشروع في توزيع الاستبيان، إذ شملت عملية التوزيع كل المؤسسات (الإطارات المالية والمحاسبية) مع الحرص عند توزيعها على المقابلة الشخصية مع الأطراف المعنية بملأ الاستبيان، حيث تم ملأ الاستبيان بعد مقابلة الشخص المستجيب في مكان العمل، مما أتيح فرصة التعرف أكثر على واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسات محل الدراسة، إذ تمحورت المقابلات أساسا حول معرفة مدى توافر مقومات تطبيق نظام ABC، بالإضافة إلى تدخلات جانبية كان الهدف منها أخذ فكرة أعمق عن بيئة عمل المؤسسات الاقتصادية حاليا.

الجدول رقم (III- 03): الاستبيانات الموزعة و المستردة.

النسبة	العدد(المؤسسات)	البيان
% 100	20	الاستبيانات الموزعة
% 70	14	الاستبيانات المستردة
-	0	الاستبيانات المستعبدة
% 100	14	الاستبيانات الخاضعة للتحليل

المصدر: من إعداد الباحثة.

يتضح من الجدول أعلاه أن عدد الاستمارات الموزعة بلغ 20 وهو العدد الكلي للمؤسسات الاقتصادية الصناعية الواقعة بمقر الولاية، في حين بلغ عدد الاستمارات المستردة 14 استبيان، أي ما يعادل نسبة 70 % ، مع الإشارة إلى أنه لم يتم استبعاد أي استبيان من التحليل، فكل الاستبيانات المستردة كانت مستوفية لشروط قبول التحليل.

قد تم متابعة الأفراد الذين تم تسليمهم استمارة الاستبيان عن طريق الاتصال المباشر، إذ تمت مقابلة الأطراف المعنية بموضوع الدراسة بشكل شخصي، للرد على استفساراتهم حول ما تضمنه الاستبيان من أسئلة.

تجدر الإشارة إلى أن قائمة المؤسسات الصناعية المقدمة من طرف مديرية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تضم أكثر من عشرين مؤسسة صناعية، تم التوجه إليها جميعها، إلا أن هناك مؤسسات هي شركات فرعية تابعة لمجمعات صناعية تتولى إدارتها، أي أن مديرية المالية و المحاسبة على مستوى الشركة الأم تتولى تسيير كل الأمور المالية و المحاسبية لمؤسساتها الفرعية، إذ يتم إعداد محاسبة المجمع ككل، لهذا تم ملأ استبيان واحد من طرف الهيئة المعنية بالمديرية العامة و الذي يمثل المجمع أو المؤسسة الأم، بمؤسساتها الفرعية (حالة مجمع شركات الحساوي على وجه التحديد، و مجمع شيالي)

المطلب الثالث: التحقق من الأداة.

1- صدق الاستبيان:

تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بعرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين (الملحق 03) والذين قاموا مشكورين بإبداء رأيهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله ومدى وضوح ومناسبة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضروريا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، واستنادا إلى الملاحظات و التوجيهات التي أبداهها المحكمون تم إجراء التعديلات اللازمة.

2- ثبات فقرات الاستبيان:

يعني ثبات أداة الدراسة التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تم التحقق من ثبات أداة الدراسة من خلال طريقة: معامل ألفا كرونباخ Cronbach's alpha coefficient .

1-2- معامل ألفا كرونباخ:

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان والتأكد من اتساق الوحدات المبحوثة وخلوها من الأخطاء غير المنتظمة التي تشوب القياس، يبين الجدول أن معاملات الثبات مناسبة مما يطمئن على استخدام الاستبيان.

الجدول رقم (III - 04): معاملات الثبات لمجالي أداة الدراسة.

معامل الثبات-ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المحور
0.747	07	اقتناع الإدارة العليا بنظام ABC ودعمها لتطبيقه
0.743	06	تنوع المنتجات من حيث النوع والحجم وطبيعة إنتاجها
0.910	07	توفر أنظمة المعلومات اللازمة لتوفير البيانات الضرورية الداعمة لتطبيق نظام ABC
0.604	06	ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة نتيجة تعقد العمليات الإنتاجية
0.813	03	الكفاءات المهنية والإمكانات المادية اللازمة
0.664	06	حدة المنافسة المحلية والدولية
0.661	08	معوقات تطبيق نظام ABC

المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات.

يوضح الجدول (III-04) معاملات ثبات مرتفعة، مما يجعل أداة الدراسة قابلة ومناسبة لأغراض البحث العلمي، واثبات فرضيات الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل بيانات الدراسة و اختبار فرضياتها.

بعد جمع الاستبيانات و فرزها، و التحقق من الاستبيانات الصالحة للتحليل، تم تفرغ البيانات الواردة بالاستبيانات و إخضاعها للمعالجات المطلوبة.

المطلب الأول: الدراسة الوصفية للعينة.

I- القسم الأول: معلومات عن المستجيب.

I-I- المؤهل العلمي:

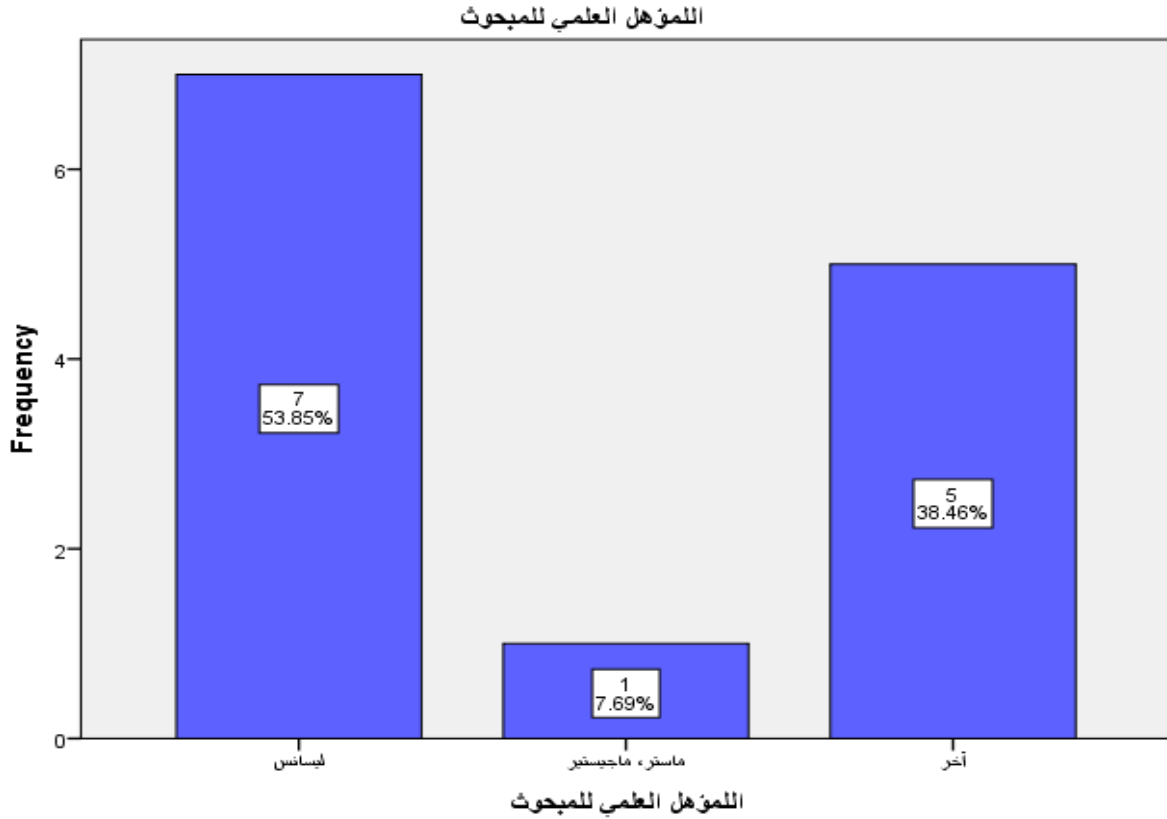
يوضح الجدول رقم (III - 05) و الشكل رقم (III - 36) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم (III - 05): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
53.85%	07	- ليسانس
07.69%	01	- ماجستير/ماستر
-	00	- دكتوراه
38.46%	05	- آخر
100	14	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات

الشكل رقم (III - 36): المؤهل العلمي للمبحوثين.



المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات

يتضح من الجدول رقم (III - 05) و الشكل رقم (III - 36) أن 53.85% من أفراد مؤهلهم العلمي شهادة ليسانس، و 7.69% من أفراد العينة مؤهلهم العلمي ماجستير/ماجستير، في حين لا يحمل أحد من افراد عينة الدراسة شهادة دكتوراه، و 38.46% من أفراد العينة لديهم مؤهلات علمية أخرى، تمحورت أساسا حول شهادة مهندس دولة، و شهادة الكفاءة المهنية، وهذا مؤشر يدل على أن المستجيبين مؤهلاتهم العلمية مقبولة إلى حد ما، وان تفاوتت درجاتها.

I-2- التخصّص العلمي:

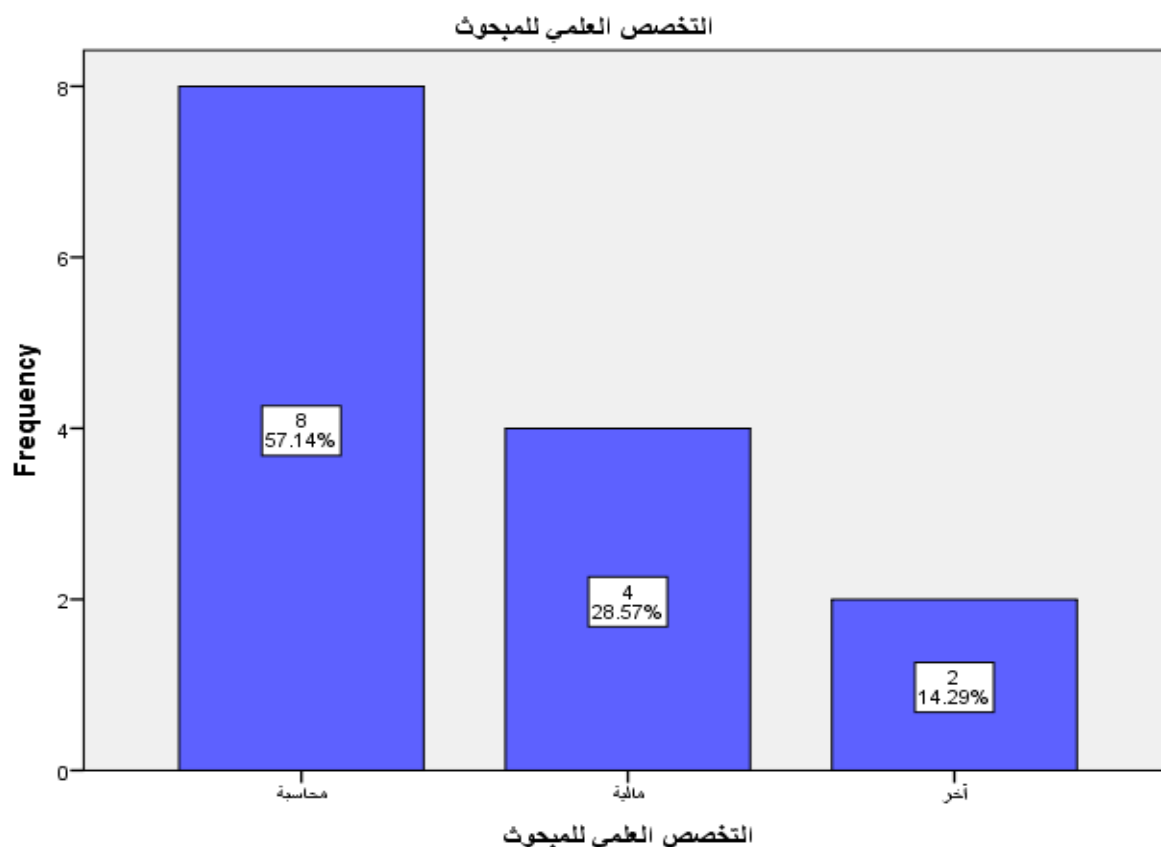
يوضح الجدول رقم (III - 06) و الشكل رقم (III - 37) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصّص العلمي.

الجدول رقم(III - 06): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
57.14%	08	- محاسبة
-	00	- إدارة أعمال
28.57%	04	- مالية
14.29%	02	- آخر
100	14	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات

الشكل رقم(III - 37): التخصص العلمي للمبحوثين.



المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات

يتضح من الجدول رقم (III - 06) و الشكل رقم (III - 37) أن 57.14% من أفراد العينة تخصصهم العلمي محاسبة، و 28.57% من أفراد العينة تخصصهم العلمي مالية، و 14.29% من أفراد العينة لديهم تخصصات علمية أخرى، إن ارتفاع نسبة المحاسبين و الماليين يعطي مؤشرا على دقة المعلومات المستقاة منهم لعلاقتهم المباشرة بموضوع الدراسة.

I-3- المسمى الوظيفي:

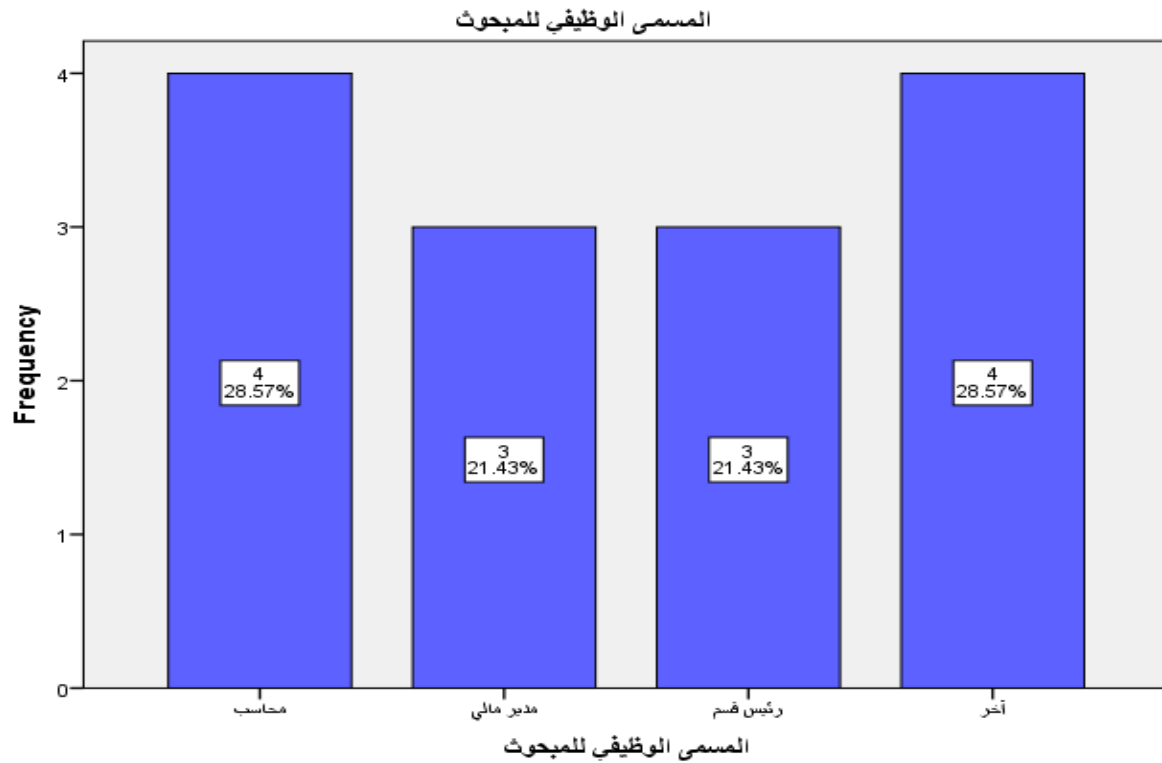
يوضح الجدول رقم (III - 07) و الشكل رقم (III - 38) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي.

الجدول رقم (III - 07): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي.

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
28.57%	04	- محاسب
21.43%	03	- مدير مالي
21.43%	03	- رئيس قسم
28.57%	04	- آخر
100	14	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات

الشكل رقم (III - 37): المسمى الوظيفي للمبحوثين.



المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات

يبين الجدول رقم (III - 07) و الشكل رقم (III - 37) أن 28.57% من أفراد عينة يشغلون منصب محاسب، و 21.43% من أفراد العينة بمنصب مدير مالي، و 21.43% من أفراد العينة يشغلون منصب رئيس قسم، و 28.57% من أفراد العينة لديهم مسمى وظيفي آخر (مدير المالية و المحاسبة، مسؤول عام عن الدراسات).

I-4- عدد سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف:

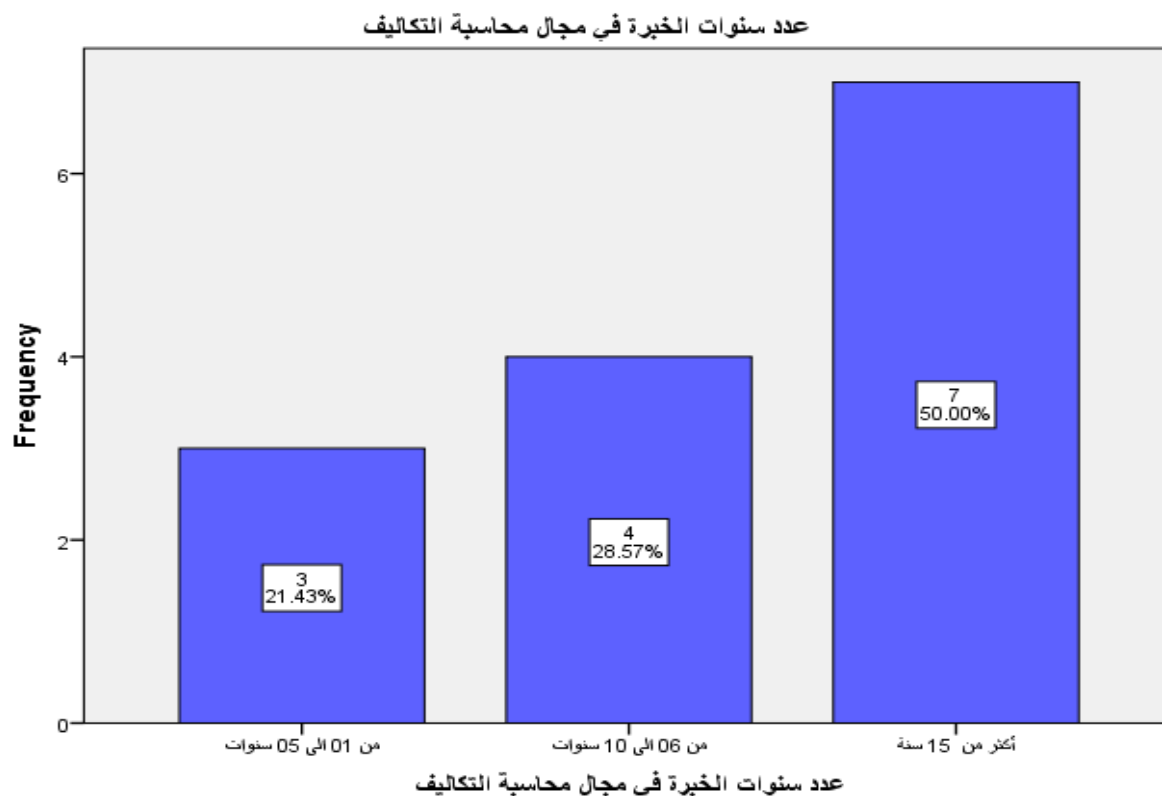
يوضح الجدول رقم (III - 08) و الشكل رقم (III - 39) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف.

الجدول رقم (III - 08): توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة.

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
21.43 %	03	- من 01 إلى 05
28.57 %	04	- من 06 إلى 10
-	00	- من 11 إلى 15
50.00 %	07	- أكثر من 15 سنة
100	14	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات.

الشكل رقم (III - 39): عدد سنوات الخبرة للمبحوثين.



المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات

يبين الجدول رقم (III - 08) و الشكل رقم (III - 39) أن 21.43 % من أفراد العينة لديهم أقل من خمسة سنوات خبرة في مجال محاسبة التكاليف، و 28.57 % من أفراد العينة بلغ عدد سنوات خبرتهم في مجال محاسبة التكاليف من 06 إلى 10 سنوات ، و 50.00 % من أفراد العينة لديهم أكثر من 15 سنة خبرة في مجال محاسبة التكاليف ، أي أن نسبة

مهمة من أفراد العينة لديهم خبرة في المجال مما يعطي مصداقية للنتائج، لأن إجاباتهم ستكون نابعة من خبرتهم.

I-5- عدد الدورات التكوينية في مجال محاسبة التكاليف:

يوضح الجدول رقم (III - 09) و الشكل رقم (III - 40) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد الدورات التكوينية في مجال محاسبة التكاليف.

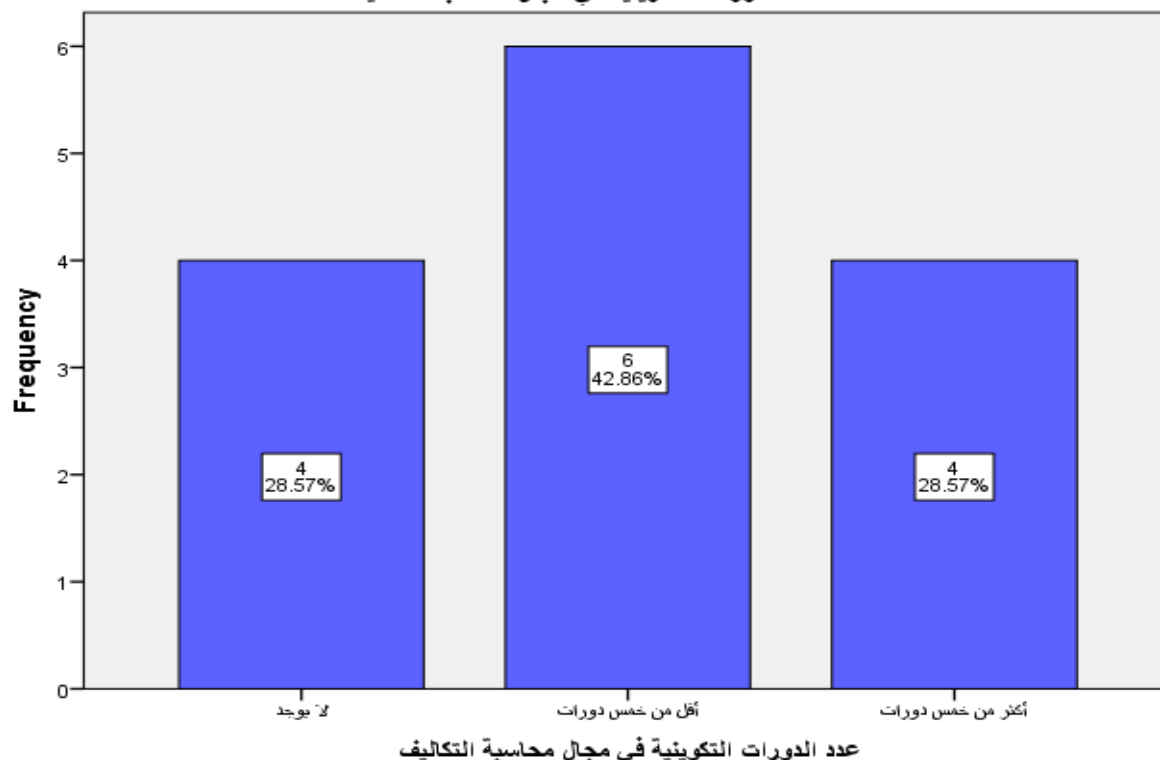
الجدول رقم(III - 09):توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات التكوينية.

عدد الدورات	التكرار	النسبة المئوية
- لا يوجد	04	% 28.57
- أقل من 05 دورات	06	% 42.86
- أكثر من 05 دورات	04	% 28.57
المجموع	14	100

المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات.

الشكل رقم(III - 40): عدد الدورات التكوينية للمبحوثين.

عدد الدورات التكوينية في مجال محاسبة التكاليف



المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات

يوضح الجدول رقم (III - 09) و الشكل رقم (III - 40) أن 28.57% لم يتلقوا أي دورات تكوينية في مجال محاسبة التكاليف، و 42.86% من أفراد العينة بلغ عدد الدورات التكوينية التي حضروها اقل من 05 دورات في مجال محاسبة التكاليف ، و 28.57% من أفراد العينة حضروا أكثر من 05 دورات تكوينية في مجال محاسبة التكاليف، وهذا مؤشر للحاجة إلى المزيد من الدورات التكوينية، و التي يمكن أن تكون عائقا أمام استيعاب الموظفين لأنظمة التكاليف الحديثة.

II- القسم الثاني : معلومات عن المؤسسة.

II-6- مدة ممارسة المؤسسة نشاطها:

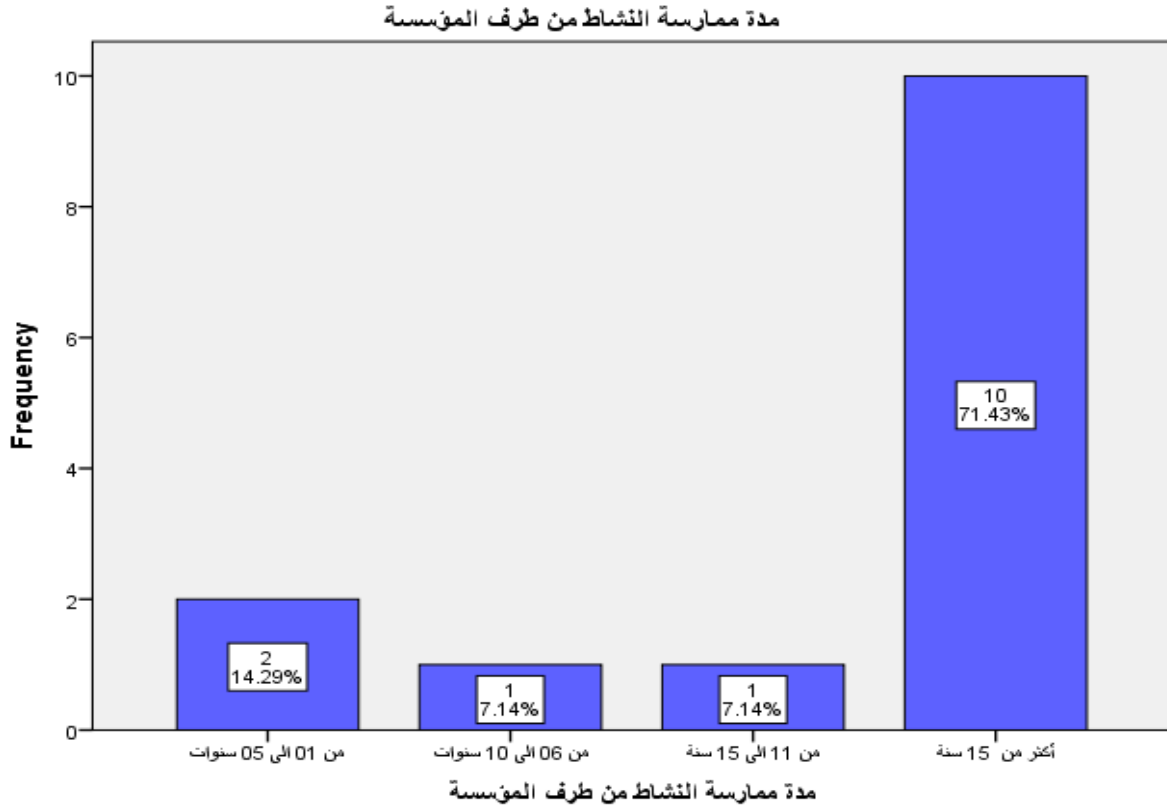
يوضح الجدول رقم (III - 10) و الشكل رقم (III - 41) توزيع مؤسسات الدراسة حسب مدة ممارسة النشاط:

الجدول رقم(III - 10):توزيع مؤسسات الدراسة حسب مدة ممارسة النشاط.

النسبة المئوية	التكرار	مدة النشاط
14.29 %	02	- من 01 الى 05 سنوات
07.14 %	01	- من 06 الى 10 سنوات
07.14 %	01	- من 11 الى 15 سنة
71.43 %	10	- أكثر من 15 سنة.
100	14	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات.

الشكل رقم (III - 41): مدة ممارسة النشاط.



المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات

يبين الجدول رقم (III - 10) و الشكل رقم (III - 41) أن 14.29 % من المؤسسات الصناعية بلغت مدة نشاطها من 01 إلى 05 سنوات ، في حين 07.14 % من المؤسسات تنشط لمدة تبلغ من 06 إلى 10 سنوات، و 07.14 % من المؤسسات تبلغ مدة ممارسة نشاطها من 11 إلى 15 سنة ، بينما نسبة 71.43 % من المؤسسات تنشط لأكثر من 15 سنة، ما يدل على أن نسبة مهمة جدا من المؤسسات الصناعية بالولاية متواجدة منذ فترة جد مهمة في السوق، وبقاء نسبة مهمة جدا من المؤسسات تنشط في السوق لفترة تزيد عن 15 سنة مؤشر مهم لمدى فعالية التسيير، و دافع لدراسة الآليات المتبعة في التسيير و الرقابة بهذه المؤسسات.

II-7- إجمالي عدد الموظفين:

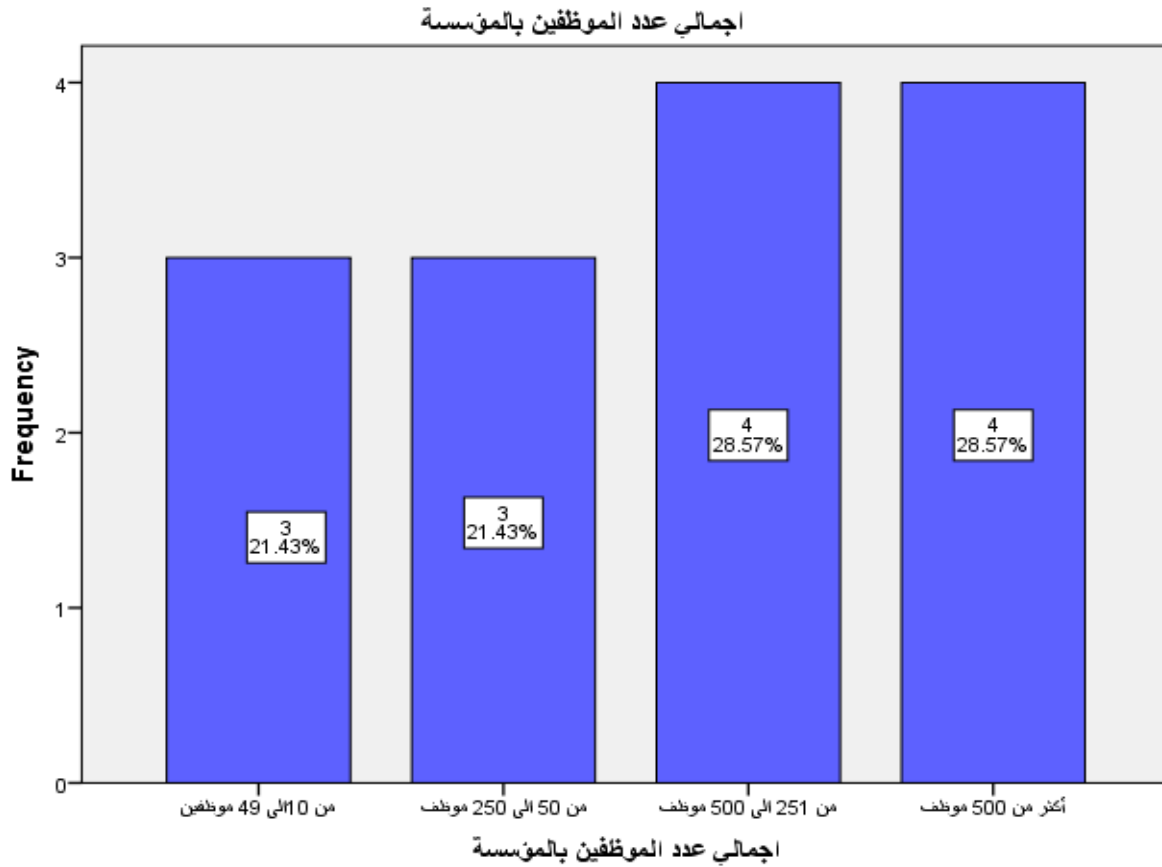
يوضح الجدول رقم (III-11) و الشكل رقم (III-42) توزيع مؤسسات الدراسة حسب إجمالي عدد الموظفين:

الجدول رقم(III - 11):توزيع مؤسسات الدراسة حسب عدد الموظفين.

النسبة المئوية	التكرار	عدد الموظفين
% 21.43	03	- من 10 الى 49
% 21.43	03	- من 50 الى 250
% 28.57	04	- من 251 الى 500
% 28.57	04	- أكثر من 500.
100	14	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات.

الشكل رقم(III - 42): إجمالي عدد الموظفين.



المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات.

من خلال الجدول رقم (III - 11) و الشكل رقم (III - 42) يتضح أن 21.43 % من المؤسسات الصناعية يبلغ عدد موظفيها 10 إلى 49 موظف ، في حين 21.43 % من المؤسسات إجمالي عدد الموظفين بها من 50 إلى 250، و 28.57 % من المؤسسات عدد موظفيها من 251 إلى 500 موظف ، 28.57 % من المؤسسات عدد الموظفين بها أكثر من 500 موظف، فنسبة معتبرة من المؤسسات توظف أكثر من 251 عاملاً.

II-8- عدد منتجات المؤسسة:

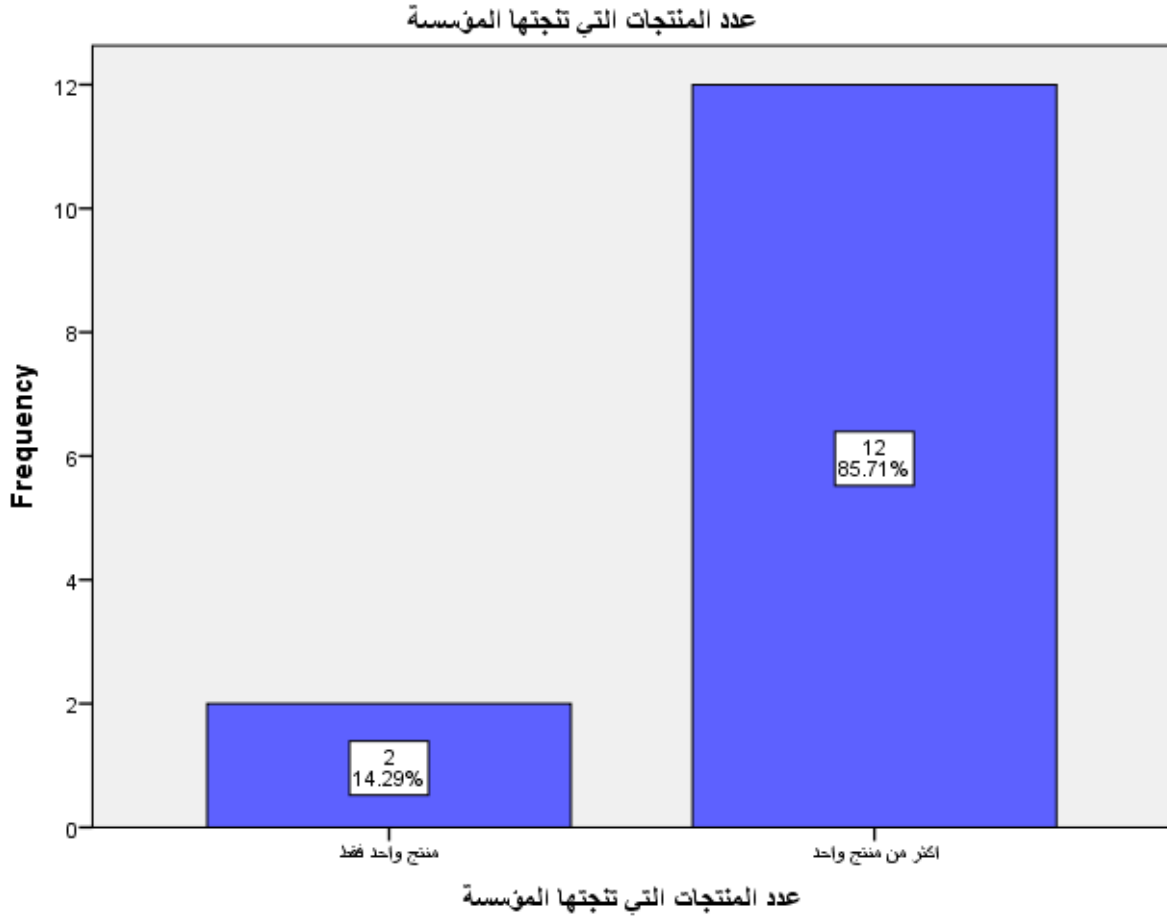
يوضح الجدول رقم (III - 12) و الشكل رقم (III - 43) توزيع مؤسسات الدراسة حسب عدد المنتجات التي تنتجها المؤسسات:

الجدول رقم (III - 12): توزيع مؤسسات الدراسة حسب عدد المنتجات.

عدد الموظفين	التكرار	النسبة المئوية
- منتج واحد فقط	02	% 14.29
- أكثر من منتج	12	% 85.71
المجموع	14	100

المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات.

الشكل رقم(III -43): عدد المنتجات التي تنتجها المؤسسة .



المصدر: من اعداد الباحثة من واقع تحليل البيانات

يبين الجدول رقم (III - 12) و الشكل رقم (III - 43) أن 14.29 % من المؤسسات الصناعية تنتج منتجا واحدا فقط، بينما 85.71 % من المؤسسات تنتج أكثر من منتج، تعتبر هذه النسبة مؤشرا مهما لتوافر أحد مقومات تطبيق نظام ABC المتمثل في تعدد المنتجات، يبقى فقط دراسة مدى تنوع هذه المنتجات من حيث أحجامها و طبيعة إنتاجها.

المطلب الثاني: اختبار اعتدالية التوزيع.

يستخدم هذا الاختبار لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي (الاعتدالي) من عدمه، وهذا الاختبار ضروري في اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط ان يكون توزيع البيانات طبيعياً، مع ملاحظة انه يستخدم اختبار كولموغوروف- سميرنوف Kolmogorov- Smirnov لمعرفة توزيع البيانات اذا كان حجم العينة أكبر من أو يساوي 50، بينما يستخدم اختبار شبيرو-ويلك shapiro wilk اذا كان حجم العينة اقل من 50.

بما أن حجم العينة 14 مفردة، استخدمت الباحثة اختبار شبيرو-ويلك shapiro wilk لمعرفة توزيع لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي (الاعتدالي) من عدمه.

الجدول رقم (III - 13): اختبار التوزيع الطبيعي

المحور	عدد الفقرات	قيمة الاحصائية	مستوى الدلالة
اقتناع الادارة العليا بنظام ABC و دعمها لتطبيقه	07	.968	.855
تنوع المنتجات من حيث النوع و الحجم و طبيعة انتاجها (اذا كانت المؤسسة تنتج اكثر من منتج واحد).	06	.924	.252
توفر أنظمة المعلومات اللازمة لتوفير البيانات الضرورية الداعمة لتطبيق نظام ABC	07	.940	.424
ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة نتيجة تعقد العمليات الإنتاجية.	06	.942	.449
الكفاءات المهنية والإمكانات المادية اللازمة	03	.916	.193
حدة المنافسة المحلية والدولية	06	.845	.019

مقومات تطبيق نظام ABC	35	.973	.913
معوقات تطبيق نظام ABC.	07	.858	.028

المصدر: من اعداد الباحثة بالاستعانة بمخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (III- 13) أن أغلبية المحاور تتبع التوزيع الطبيعي، إلا أن كل من محور المنافسة و معوقات تطبيق نظام ABC لا يتبعان التوزيع الطبيعي (القيمة الاحتمالية أصغر من 0.05) لذا وجب إخضاعها للاختبارات الإحصائية اللامعلمية. (Testes non paramétriques).

المطلب الثالث: تحليل فقرات محاور الدراسة و اختبار فرضياتها

يتم استخدام اختبار T للعينة الواحدة One Sample T test ، و اختبار الإشارة Sign Test في حالة العينة الواحدة، لتحليل فقرات الاستبيان، حيث تكون الفقرة ايجابية أي أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كان مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60 %، وتكون الفقرة سلبية أي أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كان مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60 %، أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05 فإن الفقرة تكون حيادية أي أن آراء أفراد العينة محايدة.

بعد تفرغ إجابات المبحوثين جرى ترميزها وإدخال البيانات باستخدام الحاسوب ثم تمت معالجة البيانات إحصائياً باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ومن المعالجات الإحصائية المستخدمة:

- 1- التكرارات والمتوسطات الحسابية والنسب المئوية، والانحرافات المعيارية.
- 2- اختبار t لمتوسط عينة واحدة test T sample One لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3" (اختبار معلمي).

¹ تمثل نسبة الحياد بناء على مقياس ليكرت الخماسي والتي تحسب كما يلي: $0.60 = 5 / 3$.

- 3- اختبار الإشارة SIGN TEST لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3" (اختبار غير معلمي).
- 4- اختبار "t" لعينتين مستقلتين Independent t-test (اختبار معلمي).
- 5- اختبار مان-وتني لعينتين مستقلتين Test Whitney-Mann (اختبار غير معلمي).
- 6- اختبار تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA (اختبار معلمي).
- 7- اختبار كروسكال-والس لأكثر من عينتين مستقلتين Kruskal –Wallis Test (اختبار غير معلمي).
- 8- معامل الارتباط بيرسون Pearson Correlation Coefficient.

I- اختبار الفرضية الأولى:

I-1- تحليل الفرضية الأولى:

يمكن أن تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لتبني نظام ABC بالمؤسسات الصناعية بولاية سيدي بلعباس. ومن أجل اختبار صحة هذه الفرضية من عدمها ميدانيا، يتم تجزئتها إلى الفرضيات الفرعية التالية :

- 1- اقتناع الإدارة العليا للمؤسسات الاقتصادية الصناعية بولاية سيدي بلعباس بمدى أهمية نظام ABC و دعمها تطبيقه.
- 2- تنوع منتجات المؤسسات من حيث النوع و الحجم و طبيعة إنتاجها، يتطلب تطبيق نظام ABC.
- 3- تتوفر المؤسسات على أنظمة المعلومات اللازمة لتوفير البيانات الضرورية الداعمة لتطبيق نظام ABC.
- 4- تعقد العمليات الإنتاجية للمؤسسات يؤدي إلى ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة وازدياد الأنشطة الداعمة مما يستوجب تطبيق نظام ABC.
- 5- توفر المؤسسات الكفاءات المهنية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق نظام ABC.
- 6- اشتداد حدة المنافسة المحلية والدولية للمؤسسات، تدعم تبني نظام ABC.

وللإجابة على إشكالية الدراسة، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لمحاور المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام ABC، واعتمدت الباحثة على المقياس الآتي حسب الجدول التالي، لتقدير مستوى التوفر على هذه المقومات:

الجدول رقم (III - 14): المتوسط المرجح المستوى

المستوى	المتوسط المرجح
غير موافق بشدة	من 1 الى 1.79
غير موافق	من 1.80 الى 2.59
محايد	من 2.60 الى 3.39
موافق	من 3.40 الى 4.19
موافق بشدة	من 4.20 الى 05

المصدر: من اعداد الباحثة انطلاقا من تحليل البيانات

وتم تحديد مجال لكل فئة من الفئات السابقة اعتمادا على التالي: بما أن عدد الفئات بناءً على مقياس ليكارت الخماسي هو خمسة، وبناء على عدد الفئات والمدى¹ نجد بأن طول الفئة² يساوي 0.8، مما يمكننا من تحديد الفئات السابقة.

I-1-1- الفرضية الجزئية الأولى: اقتناع الإدارة العليا للمؤسسات الاقتصادية الصناعية بولاية سيدي بلعباس بمدى أهمية نظام ABC و دعمها تطبيقه.
تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات المجال : I- اقتناع الادارة العليا بنظام ABC و دعمها لتطبيقه.

¹ المدى = أكبر قيمة - أصغر قيمة = 5 - 1 = 4
² طول الفئة = المدى / عدد الفئات = 4 / 5 = 0.8

الجدول رقم (III - 15): تحليل فقرات المحور الأول.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %	درجة توفر المقومات	القيمة المحسوبة للاختبار	القيمة الاحتمالية
1	ترى الإدارة العليا أن نظام التكاليف الحالي لا يوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات	3,428	1,504	68,571	موافق	1,065	0,305
2	ترى الإدارة العليا ان هناك صعوبة في تحديد تكاليف المنتجات وفق نظام التكاليف الحالي	3,428	1,398	68,571	موافق	1,146	0,272
3	اقتناع الدرارة العليا بأن نظام التكاليف الحالي غير فعال ويستدعي تغييره	3,142	1,099	62,857	محايد	0,486	0,634
4	لدى الإدارة العليا معرفة كافية بنظام ABC	3,642	1,081	72,857	موافق	2,223	0,044
5	اقتناع الإدارة العليا بأهمية تطبيق نظام ABC	3,5	1,160	70	موافق	1,612	0,130
6	إستعداد الإدارة العليا لتوفير الدعم اللازم لتطبيق نظام ABC	3,928	0,997	78,571	موافق	3,483	0,004
7	اقتناع الإدارة العليا بان منافع نظام ABC تفوق تكلفه تطبيقه.	3,571	0,937	71,428	موافق	2,280	0,040
	اقتناع الإدارة	3,520	,746	70,408	موافق	2,608	,022

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة و النتائج مبينة في الجدول رقم (III - 15) و الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الأول وتبين النتائج آراء أفراد عينة الدراسة ايجابي فيما يتعلق بالفقرات (4-6-7)، بمعنى أن لدى الإدارة العليا معرفة كافية بنظام ABC، بالإضافة إلى استعداد الإدارة العليا لتوفير الدعم اللازم لتطبيق نظام ABC ، واقتناعها بان منافع نظام ABC تفوق تكلفه تطبيقه. قيمة المتوسط الحسابي لفقرات المحور الأول 3.520، و الانحراف المعياري 0.746، و الوزن النسبي 70.408%، وهو أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقيمة t الاحتمالية 0.022، و هي أقل من 0.05، مما يدل على أن هناك اقتناع لدى الإدارة العليا للمؤسسات الاقتصادية الصناعية بولاية سيدي بلعباس بمدى أهمية

نظام ABC و دعمها تطبيقه، حسب آراء أفراد عينة الدراسة وبدرجة موافق، أي قبول الفرضية الجزئية الأولى، حيث نلاحظ أنه:

- بالنسبة للفقرة 06: بلغ الوزن النسبي 78.57%، و المتوسط الحسابي 3.642، وقيمة t الاحتمالية 0.004، و هي أقل من 0.05، مما يدل على استعداد الإدارة العليا لتوفير الدعم اللازم لتطبيق نظام ABC، حسب آراء أفراد عينة الدراسة.

- بالنسبة للفقرة 04: بلغ الوزن النسبي 72.85%، و المتوسط الحسابي 3.928، وقيمة t الاحتمالية 0.044، و هي أقل من 0.05، مما يدل أن الإدارة العليا لديها معرفة كافية بنظام ABC.

- بالنسبة للفقرة 07: بلغ الوزن النسبي 71.42%، و المتوسط الحسابي 3.571، وقيمة t الاحتمالية 0.04، و هي أقل من 0.05، مما يدل على اقتناع الإدارة العليا بأن منافع نظام ABC تفوق تكلفة تطبيقه.

- بالنسبة للفقرة 05: بلغ الوزن النسبي 70%، و المتوسط الحسابي 3.5، وقيمة t الاحتمالية 0.130، و هي أكبر من 0.05، مما يبين عدم اقتناع الإدارة العليا بأهمية تطبيق نظام ABC، حسب آراء أفراد عينة الدراسة، هذه النتيجة تبين تضارب الآراء حول اقتناع الإدارة العليا بالنظام من جهة و بين عدم اقتناعها بأهميته من جهة أخرى.

- بالنسبة للفقرة 01: بلغ الوزن النسبي 68.57%، و المتوسط الحسابي 3.428، وقيمة t الاحتمالية 0.305، و هي أكبر من 0.05، مما يدل أن الإدارة العليا ترى بأن نظام التكاليف الحالي يوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

- بالنسبة للفقرة 02: بلغ الوزن النسبي 68.57%، و المتوسط الحسابي 3.428، وقيمة t الاحتمالية 0.272، و هي أكبر من 0.05، مما يدل أن الإدارة العليا ترى بأن نظام التكاليف الحالي يوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

- بالنسبة للفقرة 03: بلغ الوزن النسبي 62.85%، و المتوسط الحسابي 3.142، وقيمة t الاحتمالية 0.634، و هي أكبر من 0.05، مما يدل على عدم اقتناع الإدارة العليا بأن نظام التكاليف الحالي غير فعال ويستدعي تغييره.

I-1-2- الفرضية الجزئية الثانية: تتنوع منتجات المؤسسات من حيث النوع و الحجم وطبيعة إنتاجها يتطلب تطبيق نظام ABC.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات المجال: II- تتنوع المنتجات من حيث النوع و الحجم و طبيعة إنتاجها (إذا كانت المؤسسة تنتج أكثر من منتج واحد).

الجدول رقم (III -16): تحليل فقرات المحور الثاني.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %	درجة توفر المقومات	القيمة المحسوبة للاختبار	القيمة الاحتمالية
1	تختلف منتجات المؤسسة من حيث مراحل انتاج كل منتج.	3,714	1,138	74,285	موافق	2,347	0,035
2	تختلف منتجات المؤسسة من حيث درجة تعقد انتاجها	3,714	1,069	74,285	موافق	2,5	0,026
3	تنتج المؤسسة منتجات متنوعة من حيث احجامها.	3,928	0,997	78,571	موافق	3,483	0,004
4	تنتج المؤسسة منتجات متنوعة و بكميات مختلفة	4,214	0,892	84,285	موافق بشدة	5,090	0,0002
5	منتجات المؤسسة ذات طبيعة موحدة بالكامل	4	0,877	80	موافق	4,266	0,0009
6	منتجات المؤسسة ذات طبيعة خاصة	3,714	1,325	74,285	موافق	2,015	0,065
	تنوع_المنتجات	3,880	0,702	77,619	موافق	4,693	0,0004

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS تم استخدام اختبار t للعينه الواحدة و النتائج مبينه في الجدول رقم (III - 16) و الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الثاني وتبين النتائج أن آراء أفراد عينة الدراسة ايجابية فيما يخص فقرات المحور الثاني، إلا فيما يخص الفقرة 06 منتجات المؤسسة ذات طبيعة خاصة، أي أن هناك اتفاق على تنوع منتجات المؤسسات من حيث النوع و الحجم و طبيعة إنتاجها مما يتطلب تطبيق نظام ABC ، في حين أن هذه المنتجات ليست ذات طبيعة

خاصة. قيمة المتوسط الحسابي لفقرات المحور الثاني 3.880، و الانحراف المعياري 0.702، و الوزن النسبي 77.61%، وهو أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقيمة t الاحتمالية 0.0004، و هي أقل من 0.05، مما يدل على ايجابية فقرات المحور، أي أن أفراد العينة موافقون لما جاء في هذا المحور، ما يبين أن تتنوع منتجات المؤسسات من حيث النوع و الحجم و طبيعة إنتاجها يتطلب تطبيق نظام ABC، حسب آراء أفراد عينة الدراسة و بدرجة موافق، أي قبول الفرضية الجزئية الثانية، حيث أنه:

- بالنسبة للفقرة 04: بلغ الوزن النسبي 84.28%، و المتوسط الحسابي 4.214، وقيمة t الاحتمالية 0.0002، و هي أقل من 0.05، مما يدل على إنتاج المؤسسات منتجات متنوعة و بكميات مختلفة، حيث كانت آراء أفراد عينة الدراسة موافقة جدا، فتنوع المنتجات مقوم مهم لتطبيق نظام ABC.

- بالنسبة للفقرة 05: بلغ الوزن النسبي 80%، و المتوسط الحسابي 4، وقيمة t الاحتمالية 0.0009، و هي أقل من 0.05، مما يدل على أن منتجات المؤسسة ذات طبيعة موحدة بالكامل، حيث أن أغلب المؤسسات تنتج العديد من المنتجات لكنها ذات طبيعة موحدة، لا تختلف كثيرا فيما يخص المواد الأولية، و مراحل إنتاجها لا تتميز بالخصوصية الكبيرة.

- بالنسبة للفقرة 03: بلغ الوزن النسبي 78.57%، و المتوسط الحسابي 3.928، وقيمة t الاحتمالية 0.004، و هي أقل من 0.05، مما يدل على أن المؤسسات تنتج منتجات متنوعة من حيث أحجامها.

- بالنسبة للفقرة 01 و 02: بلغ الوزن النسبي 74.28%، و المتوسط الحسابي 3.714، وقيمة t الاحتمالية 0.035، و 0.026 على التوالي و هي أقل من 0.05، مما يدل على اختلاف منتجات المؤسسات من حيث مراحل إنتاج كل منتج، و من حيث درجة تعقد إنتاجها.

- بالنسبة للفقرة 06: بلغ الوزن النسبي 74.28%، و المتوسط الحسابي 3.714، وقيمة t الاحتمالية 0.065، و هي أكبر من 0.05، مما يدل على أن المؤسسات لا تنتج منتجات ذات طبيعة خاصة، فالمؤسسات تنتوع محفظة منتجاتها من حيث الحجم و الكم و النوع و درجة تعقد إنتاجها، لكن تبقى منتجاتها ذات طبيعة موحدة بالكامل.

I-1-3- الفرضية الجزئية الثالثة: تتوفر المؤسسات على أنظمة المعلومات اللازمة لتوفير

البيانات الضرورية الداعمة لتطبيق نظام ABC.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات المجال: III- توفر أنظمة المعلومات اللازمة

لتوفير البيانات الضرورية الداعمة لتطبيق نظام ABC.

الجدول رقم (III- 17): تحليل فقرات المحور الثالث.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %	درجة توفر المقومات	القيمة المحسوبة للاختبار	القيمة الاحتمالية
1	تتوفر المؤسسة على قسم لنظم المعلومات الإدارية	3,642	1,150	72,857	موافق	2,090	0,056
2	يتم تحديث أنظمة المعلومات لدى المؤسسة باستمرار.	3,571	1,222	71,428	موافق	1,748	0,103
3	يتم الاعتماد على التقارير الدورية للأقسام في اتخاذ القرار.	4	0,960	80	موافق	3,894	0,001
4	تتوفر معلومات دقيقة عن جميع الوظائف والأنشطة بالمؤسسة	3,928	1,206	78,571	موافق	2,879	0,012
5	تعتبر أنظمة المعلومات الوسيلة الأساسية للاتصال بين مختلف المستويات الإدارية.	4,214	0,801	84,285	موافق بشدة	5,666	0,000
6	هناك توفر للمعلومات بالقدر الكافي، وسهولة في الحصول عليها	3,857	1,027	77,142	موافق	3,122	0,008
7	توفر المؤسسة أنظمة محاسبية تتميز بالمرونة.	4,142	0,770	82,857	موافق	5,551	0,000
	أنظمة_المعلومات	3,908	0,834	78,163	موافق	4,073	0,001

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة و النتائج مبينة في الجدول رقم (III - 17) و الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الثالث وتبين النتائج أن آراء أفراد عينة الدراسة إيجابية فيما يخص فقرات هذا المحور، إلا فيما يتعلق بتوافر المؤسسة على قسم لنظم

المعلومات الإدارية، و فيما يتعلق بتحديث أنظمة المعلومات لدى المؤسسة باستمرار، ما يعني أن المؤسسات تتوافر على أنظمة المعلومات اللازمة لتوفير البيانات الضرورية الداعمة لتطبيق نظام ABC. قيمة المتوسط الحسابي لفقرات المحور الثالث 3.908، و الانحراف المعياري 0.834، و الوزن النسبي 78.16%، وهو أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقيمة t الاحتمالية 0.001، و هي أقل من 0.05، مما يدل على توافر المؤسسات على أنظمة المعلومات اللازمة لتوفير البيانات الضرورية الداعمة لتطبيق نظام ABC، وذلك حسب آراء أفراد عينة الدراسة وبدرجة موافق، أي قبول الفرضية الجزئية الثالثة، حيث أنه:

- بالنسبة للفقرة 05: بلغ الوزن النسبي 84.28%، و المتوسط الحسابي 4.214، وقيمة t الاحتمالية 0.000، و هي أقل من 0.05، مما يدل على أن أنظمة المعلومات تعتبر الوسيلة الأساسية للاتصال بين مختلف المستويات الإدارية، وبدرجة موافق بشدة.

- بالنسبة للفقرة 07: بلغ الوزن النسبي 82.85%، و المتوسط الحسابي 4.142، وقيمة t الاحتمالية 0.000، و هي أقل من 0.05، مما يبين على توفير المؤسسات أنظمة محاسبية تتميز بالمرونة.

- بالنسبة للفقرة 03: بلغ الوزن النسبي 80%، و المتوسط الحسابي 4، وقيمة t الاحتمالية 0.001، و هي أقل من 0.05، مما يدل على الاعتماد على التقارير الدورية للأقسام في اتخاذ القرار.

- بالنسبة للفقرة 04: بلغ الوزن النسبي 78.57%، و المتوسط الحسابي 3.928، وقيمة t الاحتمالية 0.012، و هي أقل من 0.05، مما يوضح توفر معلومات دقيقة عن جميع الوظائف والأنشطة بالمؤسسة.

- بالنسبة للفقرة 06: بلغ الوزن النسبي 77.14%، و المتوسط الحسابي 3.857، وقيمة t الاحتمالية 0.008، و هي أقل من 0.05، مما يدل على أن هناك توفر للمعلومات بالقدر الكافي، وسهولة في الحصول عليها.

- بالنسبة للفقرة 01: بلغ الوزن النسبي 72.85%، و المتوسط الحسابي 3.642، وقيمة t الاحتمالية 0.056، و هي أكبر من 0.05، مما يعني أن المؤسسات لا تتوفر على قسم لنظم المعلومات الإدارية.

- بالنسبة للفقرة 02: بلغ الوزن النسبي 71.42%، و المتوسط الحسابي 3.571، وقيمة t الاحتمالية 0.103، و هي أكبر من 0.05، مما يدل على عدم اتفاق آراء أفراد عينة الدراسة حول تحديث أنظمة المعلومات لدى مؤسساتهم باستمرار.

I-1-4- الفرضية الجزئية الرابعة: تعقد العمليات الإنتاجية للمؤسسات يؤدي إلى ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة وازدياد الأنشطة الداعمة مما يستوجب تطبيق نظام ABC. تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات المجال: VI- ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة نتيجة تعقد العمليات الإنتاجية.

الجدول رقم (III- 18): تحليل فقرات المحور الرابع.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %	درجة توفر المقومات	القيمة المحسوبة للاختبار	القيمة الاحتمالية
1	يتطلب انتاج المنتجات مرحلة البحث والتطوير	4,36	,497	87,142	موافق بشدة	10,212	0.000
2	يمر انتاج المنتجات بمراحل عديدة .	4,14	1,027	82,857	موافق	4,163	0,001
3	انتاج المنتجات يعتمد اساسا على الالات	3,86	1,099	77,142	موافق	2,917	0,012
4	يتطلب انتاج المنتجات تكنولوجيا متطورة	4,07	,616	81,428	موافق	6,510	0.000
5	يحتاج انتاج المنتجات الى الانشطة المساندة اضافة الى الانشطة الرئيسية	3,50	1,092	70	موافق	1,713	0,110
6	توفير المنتجات يتطلب خدمات ما بعد البيع	3,21	,975	64,285	محايد	0,822	0,425
	التكاليف غير المباشرة	3,857	,530	77,142	موافق	6,045	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة و النتائج مبينة في الجدول رقم (III - 18) و الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الرابع وتبين النتائج أن آراء أفراد عينة الدراسة إيجابية فيما يخص الفقرات (1,2,3,4)، ما يعني أن إنتاج المنتجات يتطلب مرحلة البحث والتطوير، وان إنتاج المنتجات يمر بمراحل عديدة ، كما انه يعتمد أساسا على الآلات، ويتطلب تكنولوجيا متطورة. هذا ما يدل على ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة نتيجة تعقد العمليات الإنتاجية. قيمة المتوسط الحسابي لفقرات المحور الرابع 3.857، و الانحراف المعياري 0.530، و الوزن النسبي 77.14%، وهو أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60%، وقيمة t الاحتمالية 0.000، و هي أقل من 0.05، مما يدل على أن تعقد العمليات الإنتاجية للمؤسسات يؤدي إلى ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة وازدياد الأنشطة الداعمة مما يستوجب تطبيق نظام ABC، وذلك حسب آراء أفراد عينة الدراسة وبدرجة موافق، أي قبول الفرضية الجزئية الرابعة، حيث أنه:

- بالنسبة للفقرة 01: بلغ الوزن النسبي 87.14%، و المتوسط الحسابي 4.36، وقيمة t الاحتمالية 0.000، و هي أقل من 0.05، مما يدل على أن إنتاج المنتجات يتطلب مرحلة البحث والتطوير، حسب آراء أفراد عينة الدراسة و بدرجة موافق بشدة، و هي اعلى الفقرات من حيث الوزن النسبي.

- بالنسبة للفقرة 02: بلغ الوزن النسبي 82.85%، و المتوسط الحسابي 4.14، وقيمة t الاحتمالية 0.001، و هي أقل من 0.05، مما يبين أن إنتاج المنتجات يمر بمراحل عديدة.

- بالنسبة للفقرة 04: بلغ الوزن النسبي 81.42%، و المتوسط الحسابي 4.07، وقيمة t الاحتمالية 0.000، و هي أقل من 0.05، مما يدل على أن إنتاج المنتجات يتطلب تكنولوجيا متطورة.

- بالنسبة للفقرة 03: بلغ الوزن النسبي 77.14%، و المتوسط الحسابي 3.86، وقيمة t الاحتمالية 0.012، و هي أقل من 0.05، مما يدل على أن إنتاج المنتجات يعتمد أساسا على الآلات.

- بالنسبة للفقرة 05: بلغ الوزن النسبي 70%، و المتوسط الحسابي 3.50، وقيمة t الاحتمالية 0.110، و هي أكبر من 0.05، مما يدل على إنتاج المنتجات لا يحتاج إلى الأنشطة المساندة إضافة إلى الأنشطة الرئيسية، حسب آراء أفراد عينة الدراسة.

- بالنسبة للفقرة 06: بلغ الوزن النسبي 64.28%، و المتوسط الحسابي 3.50، وقيمة t الاحتمالية 0.425، و هي أكبر من 0.05، مما يدل على أن توفير المنتجات لا يتطلب خدمات ما بعد البيع.

I-1-5- الفرضية الجزئية الخامسة: توفر المؤسسات الكفاءات المهنية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق نظام ABC.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات المجال: V- الكفاءات المهنية والإمكانات المادية اللازمة.

الجدول رقم (III - 19): تحليل فقرات المحور الخامس.

الرقم	المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %	درجة توفر المقومات	القيمة المحسوبة للاختبار	القيمة الاحتمالية
1	تعتمد المؤسسة على برامج الإعلام الآلي الحديثة في مجال المحاسبة	4,14	,770	82,857	موافق	5,551	,000
2	يعتمد قسم المحاسبة أساساً على الوسائل التكنولوجية المتطورة.	3,71	1,069	74,285	موافق	2,500	,027
3	تتوفر لدى المؤسسة المؤهلات العلمية والمهنية الخيرة بالأنظمة المحاسبية الحديثة	3,86	,949	77,142	موافق	3,379	,005
	الكفاءات_ والإمكانات	3,904	,799	78,095	موافق	4,232	,001

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة و النتائج مبينة في الجدول رقم (III - 19) و الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الخامس وتبين النتائج أن آراء أفراد عينة الدراسة إيجابية فيما يخص فقرات هذا المحور، ما يعني أن المؤسسات تُوفر الكفاءات المهنية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق نظام ABC. قيمة المتوسط الحسابي لفقرات المحور الخامس 3.904، و الانحراف المعياري 0.799، و الوزن النسبي 78.09%، وهو

أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقيمة t الاحتمالية 0.001، و هي أقل من 0.05، مما يبين توفر المؤسسات على الكفاءات المهنية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق نظام ABC، وذلك حسب آراء أفراد عينة الدراسة وبدرجة موافق، أي قبول الفرضية الجزئية الخامسة، حيث أنه:

- بالنسبة للفقرة 01: بلغ الوزن النسبي 82.85%، و المتوسط الحسابي 4.14، وقيمة t الاحتمالية 0.000، و هي أقل من 0.05، مما يبين اعتماد المؤسسات على برامج الإعلام الآلي الحديثة في مجال المحاسبة، حسب آراء المبحوثين، وبدرجة موافق.

- بالنسبة للفقرة 03: بلغ الوزن النسبي 77.14%، و المتوسط الحسابي 3.86، وقيمة t الاحتمالية 0.005، و هي أقل من 0.05، مما يدل على أن المؤسسات تتوفر على المؤهلات العلمية والمهنية الخبيرة بالأنظمة المحاسبية الحديثة، و هذا ما بينه توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث مؤهلهم العلمي و كذا التخصص، حيث أن نسبة مهمة منهم من حملة الشهادات، و في تخصص المحاسبة.

- بالنسبة للفقرة 02: بلغ الوزن النسبي 74.28%، و المتوسط الحسابي 3.71، وقيمة t الاحتمالية 0.027، و هي أقل من 0.05، مما يبين أن آراء المبحوثين ايجابية فيما يتعلق باعتماد قسم المحاسبة أساسا على الوسائل التكنولوجية المتطورة.

I-1-6- الفرضية الجزئية السادسة: اشتداد حدة المنافسة المحلية والدولية للمؤسسات، تدعم تبني نظام ABC.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات المجال: IV- حدة المنافسة المحلية والدولية.

الجدول رقم (III - 20): تحليل فقرات المحور السادس.

الرقم	المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %	درجة توفر المقومات	القيمة الاحتمالية
1	تساعد الرقابة على عناصر التكاليف في مواجهة المنافسة بشكل اقوى.	3,86	1,099	77,142	موافق	,013
2	يتم الاعتماد على بيانات التكاليف في اتخاذ قرار طرح منتجات جديدة وتنافسية	3,50	1,286	70	موافق	,424
3	تُمكن معلومات التكاليف من تحديد اسعار منتجات يمكن المنافسة بها في السوق.	3,93	1,141	78,571	موافق	,013
4	لا تعتبر المؤسسة رائدة في السوق المحلية	2,29	1,437	45,714	محايد	0,179
5	تواجه منتجات المؤسسة منافسة محلية قوية	3,07	1,269	61,428	موافق	0,790
6	تواجه منتجات المؤسسة منافسة دولية شديدة	2,79	1,477	55,714	محايد	0,423
	المنافسة	3,238	,789	64,761	محايد	,424

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS

تم استخدام اختبار الإشارة Sign Test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3" (اختبار غير معلمي)، و الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور السادس وتبين النتائج وتبين النتائج أن الوزن النسبي العام لجميع فقرات المحور الثاني يساوي 64.761% وهو أكبر من 60%، إلا ان مستوى الدلالة يقدر ب 0.424 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على حيادية الإجابات الواردة على أسئلة المحور، والمتوسط الحسابي بلغ 3.238 وهو ما يؤكد ما سبق ذكره، حيث يوضح هذا أن آراء أفراد العينة محايدة لما جاء في هذا المحور، إن حيادية أفراد العينة اتجاه أسئلة المحور لا تمكننا من الفصل في شأن رفض أو قبول الفرضية، وهذا ما يفسر بعدم ادراك واقتناع المستجوبين بكون المنافسة الشديدة بشقيها الوطنية والدولية للمؤسسات عامل من عوامل تبني نظام ABC.

حيث أنه:

- بالنسبة للفقرة 03: بلغ الوزن النسبي 78.57%، و المتوسط الحسابي 3.93، وقيمة t الاحتمالية 0.013، و هي أقل من 0.05، مما يدل على أن معلومات التكاليف تُمكن من تحديد أسعار منتجات يمكن المنافسة بها في السوق، فحسب آراء المبحوثين فإن الوصول لأسعار تنافسية يمكن أن يتحدد من خلال معرفة معلومات عن تكاليف المنتجات، فأفراد عينة الدراسة موافقون على ما جاء في هذه الفقرة.

- بالنسبة للفقرة 01: بلغ الوزن النسبي 77.14%، و المتوسط الحسابي 3.86، وقيمة t الاحتمالية 0.013، و هي أقل من 0.05، ما يوضح أن الرقابة على عناصر التكاليف تساعد في مواجهة المنافسة بشكل اقوى، حسب رأي المبحوثين.

- بالنسبة للفقرة 02: بلغ الوزن النسبي 70%، و المتوسط الحسابي 3.50، وقيمة t الاحتمالية 0.424، و هي أكبر من 0.05، ما يبين أنه لا يتم الاعتماد على بيانات التكاليف في اتخاذ قرار طرح منتجات جديدة وتنافسية، فبيانات التكاليف تأخذ بعين الاعتبار عن اتخاذ قرار طرح منتج جديد، لكنها لا تسمح لوحدها بتحديد سعر هذا المنتج.

I-2- نتائج الفرضية الرئيسية الأولى:

يمكن أن تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لتبني نظام ABC بالمؤسسات الصناعية بولاية سيدي بلعباس. (عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$)

H0: لا تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لتبني نظام ABC بالمؤسسات الصناعية بولاية سيدي بلعباس.

H1: تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لتبني نظام ABC بالمؤسسات الصناعية بولاية سيدي بلعباس.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة، والنتائج مبينة في الجدول رقم (III- 21) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحاور الفرعية للفرضية الأولى مجتمعة (تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لتبني نظام ABC).

الجدول رقم (III - 21): تحليل المحاور الفرعية للفرضية الأولى.

الرقم	المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %	درجة توفر المقومات	القيمة المحسوبة للاختبار	القيمة الاحتمالية
1	اقتناع الإدارة العليا بنظام ABC ودعمها لتطبيقه	3.52	0.747	70.4	موافق	2.61	0.022
2	تنوع المنتجات من حيث النوع والحجم وطبيعة إنتاجها	3.88	0.70	77.6	موافق	4.69	0.000
3	توفر أنظمة المعلومات اللازمة لتوفير البيانات الضرورية الداعمة لتطبيق نظام ABC	3.91	0.83	78.2	موافق	4.07	0.001
4	ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة نتيجة تعقد العمليات الإنتاجية.	3.86	0.53	77.2	موافق	6.05	0.000
5	الكفاءات المهنية والإمكانات المادية اللازمة	3.91	0.80	78.2	موافق	4.232	0.001
6	حدة المنافسة المحلية والدولية	3.24	0.79	64.8	محايد	-	0.424
	الدرجة الكلية لتوفر المقومات	3.70	0.38	79.0	موافق	6.86	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (III - 21) تبين النتائج:

- بالنسبة للفقرة 03 و الفقرة 05: أعلى فترتين من حيث الوزن النسبي، بلغ الوزن النسبي للفترتين 78.2%، و المتوسط الحسابي 3.91، وقيمة t الاحتمالية 0.001، و هي أقل من 0.05، ما يبين توفر أنظمة المعلومات اللازمة لتوفير البيانات الضرورية الداعمة لتطبيق نظام ABC، و توفر المؤسسات على الكفاءات المهنية والإمكانات المادية اللازمة لتبني نظام ABC.

- بالنسبة للفقرة 02: بلغ الوزن النسبي 77.6%، و المتوسط الحسابي 3.88، وقيمة t الاحتمالية 0.000، و هي أقل من 0.05، ما يبين أن المؤسسات محل الدراسة تنتج منتجاتها من حيث النوع والحجم وطبيعة إنتاجها، ما يدعم تبني نظام ABC.

- بالنسبة للفقرة 04: بلغ الوزن النسبي 77.2%، و المتوسط الحسابي 3.86، وقيمة t الاحتمالية 0.000، و هي أقل من 0.05، مما يبين ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة نتيجة تعقد العمليات الإنتاجية، والذي يشكل مؤشرا مهما لتطبيق نظام ABC.

- بالنسبة للفقرة 01: بلغ الوزن النسبي 70.4%، و المتوسط الحسابي 3.52، وقيمة t الاحتمالية 0.022، و هي أقل من 0.05، مما يبين اقتناع الإدارة العليا بنظام ABC ودعمها لتطبيقه.

- بالنسبة للفقرة 06: بلغ الوزن النسبي 70.6%، و المتوسط الحسابي 3.24، وقيمة t الاحتمالية 0.424، و هي أكبر من 0.05، مما يوضح أن حدة المنافسة المحلية والدولية لا تستدعي تبني نظام ABC، حسب آراء أفراد عينة الدراسة.

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع المحاور المتعلقة بتوافر المقومات الأساسية التي تدعم تطبيق نظام ABC يساوي 3.70، و الوزن النسبي يساوي 64.8%، وهو أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60%، و الانحراف المعياري 0.38 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05، وبالتالي:

قبول الفرضية الرئيسية الأولى: تتوافر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام ABC بالمؤسسات الصناعية بولاية سيدي بلعباس.

II- نتائج الفرضية الرئيسية الثانية:

رغم توفر الظروف الداعمة لتطبيق نظام ABC في المؤسسات الاقتصادية بولاية سيدي بلعباس إلا أنه قد توجد صعوبات تعيق تطبيق هذا النظام عمليا.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات المجال: IIV- معوقات تطبيق نظام ABC.

H0: رغم توفر الظروف الداعمة لتطبيق نظام ABC في المؤسسات الاقتصادية بولاية سيدي بلعباس إلا أنه لا توجد صعوبات تعيق تطبيق هذا النظام عمليا.

H1: رغم توفر الظروف الداعمة لتطبيق نظام ABC في المؤسسات الاقتصادية بولاية سيدي بلعباس إلا أنه توجد صعوبات تعيق تطبيق هذا النظام عمليا.

بما أن توزيع محور معوقات تطبيق نظام ABC لا يتبع التوزيع الطبيعي¹، تم استخدام اختبار لا معلمي، وهو اختبار الإشارة Sign Test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3".

الجدول رقم (III - 22): تحليل فقرات المحور السابع.

الرقم	المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %	درجة الموافقة	القيمة الاحتمالية
1	يتطلب تطبيق نظام ABC تكلفة مرتفعة وجهداً كبيراً	3,71	1,139	74,28	موافق	0,057
2	يعتبر نظام ABC نموذجاً معقداً و صعب التطبيق	3,21	1,188	64,28	محايد	0,179
3	عدم توفر العدد الكافي من موظفي التكاليف القادرين على تشغيل النظام بكفاءة وفاعلية .	3,50	,941	70	موافق	0,423
4	مقاومة التغيير من قبل الموظفين بالمؤسسة	2,79	1,122	55,71	محايد	0,423
5	عدم تدريب الموظفين في مجال أنظمة التكاليف الحديثة	3,36	1,336	67,14	محايد	0,423
6	صعوبة تقسيم المؤسسة الى أنشطة متجانسة	3,00	1,038	60	محايد	0,423
7	صعوبة تحديد موجهات التكلفة الانسب لتفسير حدوث التكاليف.	3,29	1,139	65,71	محايد	0,423
8	عدم نضج البيئة الاقتصادية بما يكفي لتطبيق نظام ABC	3,79	1,188	75,71	موافق	1
	معوقات_تطبيق_ABC	3,330	,621	66,60	محايد	0,423

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

النتائج الموضحة في الجدول رقم (III - 22) والتي تبين آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الخامس وتبين النتائج أن الوزن النسبي العام لجميع فقرات المحور الثاني يساوي 66.60% أكبر من 60%، إلا أن مستوى الدلالة يقدر ب 0.423 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على حيادية الإجابات الواردة على أسئلة المحور، والمتوسط الحسابي بلغ 3.330 وهو ما يؤكد ما سبق ذكره، حيث يوضح هذا أن آراء أفراد العينة محايدة لما جاء في هذا المحور، إن حيادية أفراد العينة اتجاه أسئلة المحور لا تمكننا من الفصل في شأن

¹ انظر الجدول رقم (III-13) الخاص باختبار التوزيع الطبيعي

رفض أو قبول الفرضية الرئيسية الثانية، وهذا ما يفسر بعدم إدراك المستجوبين لل صعوبات التي تعيق تطبيق هذا النظام عمليا.

III- تحليل آراء أفراد عينة الدراسة حول معوقات تطبيق ABC:

إن عدم إدراك المستجوبين لل صعوبات التي تعيق تطبيق هذا النظام عمليا، و الذي لم يمكننا من الفصل في شأن رفض أو قبول الفرضية الرئيسية الثانية، يقودنا لفتح آفاق جديدة للبحث وهي لماذا لا يدرك هؤلاء المستجوبين معوقات تطبيق النظام هل يرجع إلى المتغيرات الشخصية والوظيفية التالية (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف، سنوات الخبرة، عدد الدورات التكوينية في مجال محاسبة التكاليف)، أو إلى المتغيرات الخاصة بالمؤسسة (مدة ممارسة المؤسسة نشاطها، إجمالي عدد الموظفين، عدد المنتوجات)..وهو ما يقودنا الى طرح فرضيتين جزئيتين جديدتين.

إن عدم ادراك المستجوبين ل صعوبات تطبيق نظام ABC، يدفعنا للتعلم أكثر في فهم الحالة المدروسة، لمعرفة سبب عدم إدراك المستجوبين لل صعوبات التي تعيق مؤسساتهم و تمنعها من تبني نظام ABC.

لهذا تم تجزئة الفرضية الثانية إلى فرضيتين جزئيتين، تضم كل فرضية فرضيات فرعية، متعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف، سنوات الخبرة، عدد الدورات التكوينية في مجال محاسبة التكاليف)،و المتغيرات الخاصة بالمؤسسة (مدة ممارسة المؤسسة نشاطها، إجمالي عدد الموظفين، عدد المنتجات)

III- 1- الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الرئيسية الثانية:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة حول معوقات تطبيق نظام ABC تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية التالية (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف، سنوات الخبرة، عدد الدورات التكوينية في مجال محاسبة التكاليف).

III-1-1- الفرضية الفرعية الأولى:

H0: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير المؤهل العلمي.

H1: هناك فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير المؤهل العلمي.

لاختبار هذه الفرضية، وحيث أن المتغير المستقل (المؤهل العلمي) يتكون من عدة فئات (أكثر من فئتين، ليسانس، ماجستير أو ماستر، دكتوراه، آخر)، استخدمت الباحثة اختبار كروسكال – والس لأكثر من عينتين مستقلين Kruskal – Wallis Test (اختبار غير معلمي)، وتم الاعتماد على هذا الاختبار غير المعلمي لان متغير معوقات تطبيق النظام ABC لا يتبع التوزيع الطبيعي (انظر الجدول رقم (III - 13) الخاص باختبار التوزيع الطبيعي).

الجدول رقم (III - 23): اختبار Kruskal – Wallis (المؤهل العلمي- معوقات تطبيق ABC)

Test Statistics ^{a,b}	
	معوقات تطبيق ABC
Chi-Square	2,378
Df	2
Asymp. Sig.	,304

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المؤهل العلمي للمبحوث

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (III - 23) أن مستوى الدلالة المستخرج قد قدر ب 0.304 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير المؤهل العلمي.

III-1-2- الفرضية الفرعية الثانية:

H0: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير التخصص العلمي.

H1: هناك فروق دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير التخصص العلمي.

لاختبار هذه الفرضية وحيث أن المتغير المستقل (التخصص العلمي) يتكون من عدة فئات (أكثر من فئتين)، استخدمت الباحثة اختبار كروسكال – والس لأكثر من عينتين مستقلين – Kruskal – Wallis Test (اختبار غير معلمي).

الجدول رقم (III - 24): اختبار Kruskal – Wallis (التخصص العلمي- معوقات تطبيق

(ABC

Test Statistics^{a,b}

	معوقات تطبيق ABC
Chi-Square	1,723
Df	2
Asymp. Sig.	,423

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: التخصص العلمي للمبحوث

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (III - 24) أن المستوى الدلالة المستخرج قد قدر ب0.423 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير التخصص العلمي.

III-1-3- الفرضية الفرعية الثالثة:

H0: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير المسمى الوظيفي.

H1: هناك فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير المسمى الوظيفي.

لاختبار هذه الفرضية، وحيث أن المتغير المستقل (المسمى الوظيفي) يتكون من عدة فئات (أكثر من فئتين)، استخدمت الباحثة اختبار كروسكال –والس لأكثر من عينتين مستقلين – Kruskal Wallis Test (اختبار غير معلمي).

الجدول رقم (III - 25): اختبار Kruskal –Wallis (المسمى الوظيفي - معوقات تطبيق

(ABC

Test Statistics^{a,b}

	معوقات تطبيق ABC
Chi-Square	2,193
Df	3
Asymp. Sig.	,533

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المسمى الوظيفي للمبحوث

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (III - 25) أن المستوى الدلالة المستخرج قد قدر ب0.533 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير المسمى الوظيفي.

III-1-4- الفرضية الفرعية الرابعة:

H0 : لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير عدد سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف.

H1 : هناك فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير عدد سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف.

لاختبار هذه الفرضية وحيث ان المتغير المستقل (عدد سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف) يتكون من عدة فئات (أكثر من فئتين)، استخدمت الباحثة اختبار كروسكال -والس لأكثر من عينتين مستقلين Kruskal –Wallis Test (اختبار غير معلمي).

الجدول رقم (III - 26): اختبار Kruskal –Wallis (عدد سنوات الخبرة - معوقات تطبيق

(ABC

Test Statistics ^{a,b}	
	معوقات تطبيق ABC
Chi-Square	,104
Df	2
Asymp. Sig.	,949

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: عدد سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (III - 26) أن مستوى الدلالة المستخرج قد قدر ب0.949 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير عدد سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف.

III-1-5- الفرضية الفرعية الخامسة:

H0 : لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير عدد الدورات التكوينية التي حضرها في مجال محاسبة التكاليف.

H1 : هناك فروق دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير عدد الدورات التكوينية التي حضرها في مجال محاسبة التكاليف.

لاختبار هذه الفرضية وحيث أن المتغير المستقل (عدد الدورات التكوينية) يتكون من عدة فئات (أكثر من فئتين)، استخدمت الباحثة اختبار كروسكال –والس لأكثر من عينتين مستقلين Kruskal –Wallis Test (اختبار غير معلمي)

الجدول رقم (III - 27): اختبار Kruskal –Wallis عدد الدورات التكوينية-معوقات تطبيق

(ABC)

Test Statistics^{a,b}

	معوقات_تطبيق_ABC
Chi-Square	3,358
Df	2
Asymp. Sig.	,187

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: عدد الدورات التكوينية في مجال محاسبة التكاليف

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (III - 27) أن المستوى الدلالة المستخرج قد قدر ب0.187 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير عدد الدورات التكوينية التي حضرها في مجال محاسبة التكاليف.

III-2- الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة حول معوقات تطبيق نظام ABC تعزى للمتغيرات الخاصة بالمؤسسة (مدة ممارسة المؤسسة نشاطها، إجمالي عدد الموظفين، عدد المنتجات).

III-2-1- الفرضية الفرعية الأولى :

H0: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود الى متغير مدة ممارسة المؤسسة نشاطها؛

H1: هناك فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود الى متغير مدة ممارسة المؤسسة نشاطها.

لاختبار هذه الفرضية وحيث أن المتغير المستقل (مدة ممارسة المؤسسة نشاطها) يتكون من عدة فئات (أكثر من فئتين)، استخدمت الباحثة اختبار كروسكال –والس لأكثر من عينتين مستقلين Kruskal –Wallis Test (اختبار غير معلمي).

الجدول رقم (III - 28): اختبار Kruskal –Wallis (مدة ممارسة المؤسسة نشاطها -

معوقات تطبيق ABC)

Test Statistics ^{a,b}	
	معوقات تطبيق ABC
Chi-Square	4,403
Df	3
Asymp. Sig.	,221

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: مدة ممارسة النشاط من طرف المؤسسة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (III - 28) أن مستوى الدلالة المستخرج قد قدر ب0.221 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا يوجد

فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير مدة ممارسة النشاط من قبل المؤسسة.

III-2-2- الفرضية الفرعية الثانية:

H0: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير إجمالي عدد الموظفين.

H1: هناك فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير إجمالي عدد الموظفين.

لاختبار هذه الفرضية وحيث ان المتغير المستقل (إجمالي عدد الموظفين) يتكون من عدة فئات (أكثر من فئتين)، استخدمت الباحثة اختبار كروسكال –والس لأكثر من عينتين مستقلين Kruskal Wallis Test – (اختبار غير معلمي).

الجدول رقم (III - 29): اختبار Kruskal –Wallis (إجمالي عدد الموظفين - معوقات تطبيق (ABC)

Test Statistics ^{a,b}	
معوقات تطبيق ABC	
Chi-Square	3,026
Df	3
Asymp. Sig.	,388

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: إجمالي عدد الموظفين بالمؤسسة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (III - 29) أن مستوى الدلالة المستخرج قد قدر ب0.388 وهو اكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير إجمالي عدد الموظفين.

III-2-3- الفرضية الفرعية الثالثة:

H0: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير عدد المنتوجات.

H1: هناك فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير عدد المنتوجات.

لاختبار هذه الفرضية وحيث ان المتغير المستقل (عدد المنتجات) يتكون من فئتين فقط (منتج واحد فقط، أكثر من منتج)، استخدمت الباحثة اختبار كروسكال -والس لأكثر من عينتين مستقلين Kruskal –Wallis Test (اختبار غير معلمي).

الجدول رقم (III - 30): اختبار Kruskal –Wallis (عدد المنتوجات - معوقات تطبيق ABC)

Test Statistics ^a	
	معوقات تطبيق ABC
Mann-Whitney U	8,500
Wilcoxon W	86,500
Z	-,644
Asymp. Sig. (2-tailed)	,520
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,549 ^b

a. Grouping Variable: عدد المنتجات التي تنتجها المؤسسة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (III - 30) أن مستوى الدلالة المستخرج قد قدر ب0.549 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى إدراك المبحوثين لمعوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى متغير عدد المنتوجات التي تنتجها المؤسسة.

IV- تحليل العلاقة بين توفر مقومات تطبيق نظام ABC و وجود معوقات لتطبيقه.

IV- 1- الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية:

H0: لا يوجد تأثير دال إحصائيا لتوفر مقومات تطبيق نظام ABC على مدى إدراك معوقات تطبيقه .

H1: هناك تأثير دال إحصائيا لتوفر مقومات تطبيق نظام ABC على مدى إدراك معوقات تطبيقه.

بهدف اختبار هذه الفرضية وحيث أن كلا المتغيرين المستقل والتابع تم تقديرهما كمياً، فإن الباحثة استخدمت تحليل الانحدار الخطي البسيط، وهذا من خلال دراسة العلاقة الوظيفية التي من خلالها يؤثر مدى توفر مقومات التطبيق لنظام ABC على إدراك معوقات التطبيق، بتعبير آخر هو دراسة دالة إدراك معوقات تطبيق ABC (ونرمز لها ب Y) بدلالة مدى توفر مقومات التطبيق (ونرمز لها ب X).

انطلاقاً مما سبق، وبالاستناد إلى البيانات المحصلة من الدراسة الميدانية، تم تحديد شكل الدالة كما يلي:

$$Y=f(X)=\beta_0+\beta_1*X+\mu$$

حيث أن:

β_0 : يمثل الحد الثابت.

β_1 : هي معلمة النموذج وتمثل مرونة تغير الاستجابات في إدراك معوقات تطبيق ABC

بالنسبة إلى المتغير المستقل.

حيث تعرف المرونة n_i بأنها النسبة المئوية للتغير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل بنسبة 1%، وتعطى بالصيغة التالية:

$$n_i = \frac{dy_i}{dx_{ij}} \cdot \frac{X_j}{Y_{ij}}$$

بحيث:

Y_i : يمثل المتغير التابع وألا وهو إدراك معوقات تطبيق ABC

X_1 : يمثل المتغير المستقل ألا و هو مدى توفر مقومات التطبيق لنظام ABC.

بعد التعرف على الشكل العام للنموذج الكمي، قامت الباحثة بتقدير النموذج، اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS فتحصلت على النتائج التالية:

$$Y = 5.978 - 0.722 * X_1$$

$$(3.844)(-1.711)$$

$$R = 0.196 F_c = 2.928$$

بحيث:

X_1 : يمثل المتغير المستقل ألا وهو مدى توفر مقومات التطبيق لنظام ABC.

- التحليل الوظيفي للنتائج:

- الإشارة السالبة للمتغير (X_1) والذي يمثل مدى توفر مقومات تطبيق نظام ABC بالمؤسسات محل الدراسة تدل على العلاقة الوظيفية العكسية التي تجمعها بالمتغير (Y) والذي يمثل مدى إدراك معوقات تطبيق ABC. عبارة أخرى، إن زيادة توفر مقومات تطبيق نظام ABC بنقطة واحدة يؤدي إلى انخفاض في معوقات تطبيق ABC ب 0.722 نقطة.

- التحليل الإحصائي للنتائج:

- القيمة $R = 0.196$ تدل على أن إدراك معوقات تطبيق نظام ABC لا يُفسر جيدا من قبل توفر مقومات التطبيق بالمؤسسات محل الدراسة، بتعبير آخر، تُقدر نسبة التفسير للمتغير التابع من قبل متغيرات مستقلة أخرى لم يتم حصرها عبر هذا النموذج بحوالي 80.4%.
- بالنسبة لمعنوية المعلمة β_1 :
ليكن اختبار الفرضية التالية:

$$H_0 \quad \beta_1 = 0$$

$$H_1 \quad \beta_1 \neq 0$$

فإن القيمة الاحتمالية لها تقدر بحوالي $p_c = 0.113$ وهي أكبر تماما من 0.05 ، وبالتالي لا يمكننا رفض فرضية العدم H_0 ، والتي تنص على عدم معنوية المعلمة بالأحرى، لا يوجد تأثير دال إحصائيا لتوفر مقومات التطبيق للمؤسسات محل الدراسة على إدراك معوقات تطبيق ABC.

V- تحليل العلاقة بين توفر مقومات تطبيق نظام ABC و إمكانية تطبيق النظام.

سنقوم باختبار صحة فرضيات النموذج الكلية أي نقوم بدراسة تأثير كل من متغيرات: اقتناع الإدارة العليا، تنوع المنتجات، أنظمة المعلومات، التكاليف غير المباشرة، الكفاءات المهنية، والمنافسة، على إمكانية تطبيق نظام ABC، تحليل متعدد الأبعاد (ديناميكي).
الفرضية الرئيسية:

H0 : لا يوجد تأثير دال إحصائيا لتوفر مقومات ABC (اقتناع الإدارة العليا، تنوع المنتجات، أنظمة المعلومات، التكاليف غير المباشرة، الكفاءات المهنية، والمنافسة) على إمكانية تطبيقه.

H1 : هناك تأثير دال إحصائيا لتوفر مقومات ABC (اقتناع الإدارة العليا، تنوع المنتجات، أنظمة المعلومات، التكاليف غير المباشرة، الكفاءات المهنية، والمنافسة) على إمكانية تطبيقه.

بهدف اختبار هذه الفرضية وحيث أن كل من المتغيرات المستقلة، والمتغير التابع تم تقديرهم كمياً، فإن الباحثة استخدمت تحليل الانحدار الخطي البسيط، وهذا من خلال دراسة العلاقة الوظيفية التي من خلالها يؤثر توفر مقومات تطبيق ABC (اقتناع الإدارة العليا، تنوع المنتجات، أنظمة المعلومات، التكاليف غير المباشرة، الكفاءات المهنية، والمنافسة) على إمكانية تطبيقه. بتعبير آخر، هو دراسة دالة صعوبة تطبيق ABC (ونرمز لها ب Y) بدلالة مدى توفر مقومات ABC :

الاقتناع الإدارة (ونرمز لها ب X1) ، أنظمة المعلومات (ونرمز لها ب X2)، المنتجات (ونرمز لها ب X3)، التكاليف غير المباشرة (ونرمز لها ب X4)، المنافسة (ونرمز لها ب X5) والكفاءات (ونرمز لها ب X6).

انطلاقاً مما سبق، وبالاستناد إلى البيانات المحصلة من الدراسة الميدانية، تم تحديد شكل الدالة كما يلي:

$$Y=f(X)= \beta_0 + \beta_1 * X_1 + \beta_2 * X_2 + \beta_3 * X_3 + \beta_4 * X_4 + \beta_5 * X_5 + \beta_6 * X_6 + \mu$$

حيث أن:

β_0 : يمثل الحد الثابت.

$\beta_1.. \beta_6$: هي معاملات النموذج وتمثل مرونة تغير الاستجابات بالنسبة إلى المتغير المستقل، حيث تعرف المرونة n_i بأنها النسبة المئوية للتغير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل بنسبة 1%، وتعطى بالصيغة التالية:

$$n_i = \frac{dy_i}{dx_{ij}} \cdot \frac{X_j}{Y_{ij}}$$

بحيث:

Y_1 : يمثل المتغير التابع ألا وهو تطبيق ABC.

$X_1 \dots X_6$: يمثل المتغير المستقل ألا وهو مدى توفر مقومات ABC .

بحيث:

الاقتناع الإدارة (ونرمز لها ب X_1) ، أنظمة المعلومات (ونرمز لها ب X_2)، المنتجات (ونرمز لها ب X_3)، التكاليف غير المباشرة (ونرمز لها ب X_4)، المنافسة (ونرمز لها ب X_5) والكفاءات (ونرمز لها ب X_6).

بعد التعرف على الشكل العام النموذج الكمي، قامت الباحثة بتقدير النماذج ، فكانت النتائج اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS كالتالي:

$$Y = 6.175 - 1.55 * X_1 + 0.214 * X_2 + 0.034 * X_3 - 0.028 * X_4 - 0.210 * X_5 - 0.681 * X_6$$
$$(3.652)(0.614)(0.608)(0.122)(0.063)(0.634)(1.874)$$
$$\bar{R}^2 = 0.145 \quad F_C = 1.368$$

(...) إحصائية ستيودنت

- الإشارة الموجبة لكل من المتغيرين تنوع المنتجات (X_2) وأنظمة المعلومات (X_3) تدل على العلاقة الوظيفية الطردية التي تجمعها بالمتغير (Y) والذي يمثل تطبيق ABC. بالأحرى:
- إن زيادة تنوع المنتجات بنقطة واحدة مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة، يؤدي إلى زيادة في صعوبة تطبيق ABC ب 0.214 نقطة.
- إن زيادة أنظمة المعلومات بنقطة واحدة مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة، يؤدي إلى زيادة في صعوبة تطبيق ABC ب 0.034 نقطة.
- الإشارة السالبة للمتغيرات (X_1, X_4, X_5, X_6) تدل على العلاقة الوظيفية العكسية التي تجمعها بالمتغير (Y) والذي يمثل تطبيق ABC. بالأحرى:

- إن زيادة اقتناع الإدارة بنقطة واحدة مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة، يؤدي إلى انخفاض في صعوبة تطبيق ABC ب 0.155 نقطة.
- إن زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة بنقطة واحدة مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة، يؤدي إلى انخفاض في صعوبة تطبيق ABC ب 0.028 نقطة.
- إن زيادة الكفاءات بنقطة واحدة مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة، يؤدي إلى انخفاض في صعوبة تطبيق ABC ب 0.681 نقطة.
- إن زيادة المنافسة بنقطة واحدة مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة، يؤدي إلى انخفاض في صعوبة تطبيق ABC ب 0.028 نقطة.

- التحليل الإحصائي للنتائج:

- جودة التوافق (جودة النموذج):

القيمة $\bar{R}^2 = 0.145$ تدل على أن صعوبة تطبيق ABC يُفسر تقريبا بنسبة 14.5% من قبل المتغيرات المستقلة المحصورة في النموذج، بتعبير آخر، تقدر نسبة التفسير للمتغير التابع من قبل متغيرات مستقلة أخرى لم يتم حصرها عبر هذا النموذج بحوالي 85.5%.

- معنوية المعالم (t) Test de Studen

ليكن اختبار الفرضية التالية:

$$H_0 : \beta_i = 0$$

$$H_1 : \beta_i \neq 0$$

$$i = 1..6$$

هذا الاختبار يمكننا من دراسة معنوية المتغيرات المقدره، الذي يقيس تأثير المتغيرات المفسرة على المتغير التابع، ونعتمد على المقارنة بين القيمة المحسوبة المستخرجة $|T_e|$ من

برنامج SPSS والقيمة الجدولية ($T_{n-k-1}^{\alpha/2}$) بحيث (k) عدد المتغيرات ، (n) عدد المشاهدات،

(n-k-1) درجة حرية (k: عدد المتغيرات المفسرة). من هنا نحصل على الحالتين التاليتين:

أ: ($T_t > |T_c|$) وبالتالي نقبل فرضية انعدام المعالم H_0 كما تبينه القيمة المدلولة

المقدر عند درجة المعنوية 0.05 (درجة المعنوية).

ب: ($T_t < |T_c|$) وبالتالي نرفض فرضية انعدام المعالم H_0 .

الجدول رقم (III-31): تحليل النموذج الاول.

المعنى	Sig.	قيمة T المجدولة	قيمة T المحسوبة	المعلمت Bi	النموذج
معنوي	.008	2.365	3.652	6.175	الحد الثابت
غير معنوي	.559	2.365	-.614	-.155	اقتناع الادارة
غير معنوي	.562	2.365	.608	.214	أنظمة المعومات
غير معنوي	.906	2.365	.122	.034	تنويع المنتجات
غير معنوي	.952	2.365	-.063	-.028	نسبة التكاليف غير المباشرة
غير معنوي	.546	2.365	-.634	-.210	المنافسة
غير معنوي	.103	2.365	-1.874	-.681	الكفاءات
				0.145	قيمة معامل التحديد المصحح \bar{R}^2

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق نستنتج أن النموذج مرفوض إحصائيا، وبهدف التحصل على النموذج المقبول إحصائيا، اعتمدت الباحثة على طريقة¹ (Backward Elimination)

¹-R. Bourbonnais "exercice pédagogique d'économétrie "3ème édition- Dunod -paris -2003 -p107.

ونتيجة لذلك وبلاستعانة ببرنامج SPSS تم التحصل على النموذج الثاني، وهذا بعد ما قامت الباحثة بحذف المتغير المستقل نسبة التكاليف غير المباشرة، وهذا بكونه المتغير المساهم الأكبر في رفض النموذج (بغلت القيمة الاحتمالية له 0.952).

النموذج الثاني:

يمثل هذا النموذج دالة صعوبة تطبيق ABC (ونرمز لها ب Y) بدلالة مدى توفر مقومات ABC: الاقتناع الإدارة (ونرمز لها ب X1)، أنظمة المعلومات (ونرمز لها ب X2)، تنويع المنتجات (ونرمز لها ب X3)، المنافسة (ونرمز لها ب X5) والكفاءات (ونرمز لها ب X6).

الجدول رقم (III-32): تحليل النموذج الثاني.

المعنوية	Sig.	قيمة T المجدولة	قيمة T المحسوبة	المعلمت Bi	النموذج الثاني
معنوي	0.004	2.306	4.068	6.143	الحد الثابت
غير معنوي	0.499	2.306	0.709	-0.160	اقتناع الإدارة
غير معنوي	0.520	2.306	0.673	0.206	أنظمة المعلومات
غير معنوي	0.900	2.306	0.130	0.034	تنويع المنتجات
غير معنوي	0.485	2.306	0.732	-0.216	المنافسة
غير معنوي	0.079	2.306	2.009	-0.682	الكفاءات
				0.333	قيمة معامل التحديد المصحح \bar{R}^2

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

من خلال الجدول (III-32) نستنتج أن النموذج لا يزال مرفوض إحصائيا رغم حذف المتغير المستقل نسبة التكاليف غير المباشرة، ويهدف التحصل على النموذج المقبول إحصائيا، وبتطبيق نفس الطريقة السابقة الذكر، وهذا بعد ما قامت الباحثة بحذف المتغير

المستقل تنويع المنتجات، وهذا بكونه المتغير المساهم الأكبر في رفض النموذج (بلغت القيمة الاحتمالية له 0.900).

النموذج الثالث:

يمثل هذا النموذج دالة صعوبة تطبيق ABC (ونرمز لها ب Y) بدلالة مدى توفر مقومات ABC: الاقتناع الإدارة (ونرمز لها ب X1)، أنظمة المعلومات (ونرمز لها ب X2)، المنافسة (ونرمز لها ب X5) والكفاءات (ونرمز لها ب X6).

الجدول رقم (III - 33): تحليل النموذج الثالث.

المعنوية	Sig.	قيمة T المجدولة	قيمة T المحسوبة	المعاملات Bi	النموذج الثالث
معنوي	0.002	2.262	4.308	6.135	الحد الثابت
غير معنوي	0.475	2.262	0.745	-0.151	اقتناع الإدارة
غير معنوي	0.417	2.262	0.851	0.222	أنظمة المعلومات
غير معنوي	0.434	2.262	0.818	-0.197	المنافسة
غير معنوي	0.059	2.262	2.163	-0.688	الكفاءات
				0.333	قيمة معامل التحديد المصحح \bar{R}^2

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

من خلال الجدول (III-33) وبالرغم من ارتفاع الحاصل في قيمة معامل التحديد المصحح (حيث بلغت قيمته 0.333)، إلا النموذج لا يزال مرفوض إحصائيا وذلك بوجود معاملات غير دالة إحصائية، رغم حذف المتغير المستقل تنويع المنتجات، وبهدف التحصل على النموذج المقبول إحصائيا، وبتطبيق نفس الطريقة السابقة الذكر، وهذا بعد ما قامت الباحثة بحذف المتغير المستقل اقتناع الإدارة، وهذا بكونه المتغير المساهم الأكبر في رفض النموذج (بلغت القيمة الاحتمالية له 0.475).

- النموذج الرابع:

يمثل هذا النموذج دالة صعوبة تطبيق ABC (ونرمز لها ب Y) بدلالة مدى توفر مقومات ABC: أنظمة المعلومات (ونرمز لها ب X2)، المنافسة (ونرمز لها ب X5) والكفاءات (ونرمز لها ب X6).

الجدول رقم (III- 34): تحليل النموذج الرابع.

المعنوية	Sig.	قيمة T المجدولة	قيمة T المحسوبة	المعلمت Bi	النموذج الرابع
معنوي	0.001	2.228	4.825	5.533	الحد الثابت
غير معنوي	0.369	2.228	0.941	0.240	أنظمة المعلومات
غير معنوي	0.541	2.228	0.633	-0.142	المنافسة
معنوي	0.036	2.228	2.418	-0.736	الكفاءات
				0.363	قيمة معامل التحديد المصحح \bar{R}^2

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

نلاحظ أن قيمة معامل التحديد المصحح قد ارتفعت الى 0.363، إلا أن النموذج لا يزال مرفوض إحصائيا وذلك بوجود معاملات غير دالة إحصائية، رغم حذف المتغير المستقل اقتناع الإدارة، وبهدف التحصل على النموذج المقبول إحصائيا، وبتطبيق نفس الطريقة السابقة الذكر، وهذا بعدما قامت الباحثة بحذف المتغير المستقل المنافسة، وهذا بكونها المتغير المساهم الأكبر في رفض النموذج (بغلت القيمة الاحتمالية له 0.541).

- النموذج الخامس:

يمثل هذا النموذج دالة صعوبة تطبيق ABC (ونرمز لها ب Y) بدلالة مدى توفر مقومات ABC: أنظمة المعلومات (ونرمز لها ب X2)، والكفاءات (ونرمز لها ب X6).

الجدول رقم (III-35): تحليل النموذج الخامس.

المعنوية	Sig.	قيمة T المجدولة	قيمة T المحسوبة	المعاملات Bi	النموذج الخامس
معنوي	0.000	2.201	6.189	5.037	الحد الثابت
غير معنوي	0.109	2.201	1.745	0.339	أنظمة المعومات
معنوي	0.008	2.201	-3.251	-0.832	الكفاءات
				0.398	قيمة معامل التحديد R^2 المصحح

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

نلاحظ أن قيمة معامل التحديد المصحح قد ارتفعت الى 0.398، إلا أن النموذج لا يزال مرفوض إحصائيا وذلك بوجود معاملات غير دالة إحصائية، رغم حذف المتغير المستقل المنافسة، وبهدف التحصل على النموذج المقبول إحصائيا، وتطبيق نفس الطريقة السابقة الذكر، وهذا بعدما قامت الباحثة بحذف المتغير المستقل أنظمة المعلومات، وهذا بكونها المتغير المساهم الأكبر في رفض النموذج (بغلت القيمة الاحتمالية له 0.109).

- النموذج السادس:

يمثل هذا النموذج دالة صعوبة تطبيق ABC (ونرمز لها ب Y) بدلالة مدى توفر مقومات ABC متمثلة في الكفاءات (ونرمز لها ب X6).

الجدول رقم (III-36): تحليل النموذج السادس.

المعنوية	Sig.	قيمة T المجدولة	قيمة T المحسوبة	المعاملات Bi	النموذج السادس
معنوي	0.000	2.179	6.449	5.442	الحد الثابت
معنوي	0.026	2.179	-2.538	-0.580	الكفاءات
				0.295	قيمة معامل التحديد R^2

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

بالرغم من انخفاض قيمة معامل التحديد إلى 0.295، والتي تدل على أن صعوبة تطبيق ABC يُفسر تقريبا بنسبة 29.5% من قبل المتغير المستقل الكفاءات، بتعبير آخر، تقدر نسبة التفسير للمتغير التابع من قبل متغيرات مستقلة أخرى لم يتم حصرها عبر هذا النموذج بحوالي 71.5%. إلا أن النموذج المتحصل عليه مقبول إحصائيا وهذا بتمتع معلمتي النموذج (الحد الثابت والكفاءات) بالدلالة الإحصائية.

بهدف التأكد من القبول الإحصائي للنموذج، قامت الباحثة بدراسة اختبار المعنوية الكلية للنموذج وذلك عبر استعمال اختبار فيشر (Test de Fisher)

- اختبار المعنوية الكلية (Test de Fisher)

يكتب اختبار فيشر على الشكل التالي:

$$\begin{cases} H_0 : \beta_1 = 0 \\ H_1 : \beta_1 \neq 0 \end{cases}$$

هذا الاختبار يمكننا من معالجة المعنوية الكلية للنموذج وهي عبارة عن المقارنة بين القيمة المحسوبة والقيمة المجدولة من جدول فيشر:

$$F = \frac{R^2/k-1}{(1-R^2)/n-k} = 6.44$$

مع القيمة المجدولة بدرجتي (n-k-1=12) (k=1) لمستوى

معنوية ($\alpha=5\%$) ومن الجدول الخاص بقيم فيشير $F_t = 4.75$ ومن خلال النتائج المتحصل عليها عبر تقدير النموذج السادس: ($F_c = 6.440 > F_t = 4.75$)

وبالتالي نرفض H_0 أي المعامل غير معدوم إذن النموذج ذو معنوية كلية فإذن المتغيرات المفسرة تؤثر على النموذج.

التحليل الوظيفي للنتائج:

- الإشارة السالبة لمتغير الكفاءات (X_6) تدل على العلاقة الوظيفية العكسية التي تجمعها بالمتغير (Y) والذي يمثل صعوبة تطبيق ABC. بالأحرى، إن زيادة توفر المؤسسات على الكفاءات بنقطة واحدة مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة، يؤدي إلى انخفاض في صعوبة تطبيق ABC ب0.58 نقطة.

إن محاولة الوصول لبناء نموذج لمدى إمكانية تطبيق نظام ABC، انطلاقاً من توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق النظام، حيث تم التركيز على كل من متغيرات: اقتناع الإدارة العليا، تنوع المنتجات، أنظمة المعلومات، التكاليف غير المباشرة، الكفاءات المهنية، والمنافسة، كمتطلبات أساسية لتطبيق نظام ABC، وضح مدى ارتباط تطبيق هذا النظام أساساً بتوافر الكفاءات المهنية والإمكانات المادية اللازمة.

لقد ارتبط نظرياً تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بتوافر مجموعة من المتطلبات، اعتبرت كأرضية ملائمة لتطبيق النظام، والتي تم اعتمادها في هذه الدراسة، إلا أنه عملياً اتضح من خلال هذه الدراسة إن تطبيق النظام مرتبط أساساً بمدى توافر الكفاءات المهنية اللازمة لتطبيقه، فتوافر المقومات الأخرى: اقتناع الإدارة العليا، تنوع المنتجات، أنظمة المعلومات، التكاليف غير المباشرة، والمنافسة، إذا لم يقابلها الفريق المهني المؤهل لتطبيق النظام، فلن يتم تطبيقه، في حين وفي غياب أحد المقومات الأخرى، ومع وجود كفاءات مهنية ملمة بأنظمة التكاليف الحديثة، يمكن أن يتم تبني النظام، بالإضافة إلى مقومات أخرى لم يتم حصرها من خلال هذا النموذج.

خاتمة:

جاء هذا الفصل لتجسيد ما تم التوصل إليه نظريا على الواقع العملي، من خلال تحليل مدى توفر المؤسسات الصناعية محل الدراسة على المقومات الأساسية اللازمة لتبني نظام ABC، وكذا تحليل أهم الصعوبات التي تعيق تطبيق النظام. أجريت دراسة ميدانية على مستوى كل المؤسسات الصناعية الواقعة بمقر ولاية سيدي بلعباس.

تم استرجاع 14 استبيان، اعتبرت كلها صالحة لأغراض التحليل، وتم الاستعانة ببرنامج SPSS لتحليل البيانات المحصل عليها.

بعد استعراض مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة، والتعرف على أهم الظروف الداعمة لتطبيق النظام، إذ تعتبر البيئة الملائمة و التي تستدعي اعتماد هذا النظام، جاءت الدراسة الميدانية لتحليل مدى تواجد هذه المتطلبات بالمؤسسات محل الدراسة، و قد تم اعتماد: اقتناع الإدارة العليا بمدى أهمية هذا النظام، تنوع المنتجات من حيث الحجم و طبيعة إنتاجها، أنظمة المعلومات اللازمة لتوفير البيانات الضرورية، أهمية التكاليف غير المباشرة، و حدة المنافسة، تم اعتمادها كأهم المقومات التي تجعل من تطبيق نظام ABC فعالا. وبعد تحليل أهم الظروف الداعمة لتطبيق النظام تم البحث عن الصعوبات التي تحول دون تطبيق هذا النظام، و تحليل العلاقة بين إمكانية تطبيق نظام ABC، والمقومات الضرورية لتطبيقه، من خلال اقتراح نموذج يربط بين متغيرات الدراسة المستقلة (اقتناع الإدارة العليا، تنوع المنتجات، أنظمة المعلومات، التكاليف غير المباشرة، الكفاءات المهنية، والمنافسة)، والمتغير التابع (تطبيق نظام ABC).

بينت نتائج تحليل فرضيات الدراسة توافر المقومات الأساسية السابقة الذكر، اللازمة لاعتماد النظام بالمؤسسات محل الدراسة، حسب آراء المستجوبين، بالإضافة إلى آراءهم المحايدة فيما يخص الصعوبات التي تعيق تطبيق هذا النظام بمؤسساتهم، مما فتح المجال نحو تحليل العلاقة بين مدى إدراك المستجوبين لهذه الصعوبات و المتغيرات الشخصية و الوظيفية الخاصة بهم، و كذا المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة.

الخاتمة

العلماء

الخاتمة العامة

إن حاجة المؤسسات على اختلاف أحجامها و أنشطتها إلى آليات لرقابة و تسيير عملياتها، أدى إلى ظهور أساليب متعددة لمراقبة التسيير عموماً، ومع ازدياد هذه الحاجة، وتغير الظروف الداخلية، وكذا المحيطة بالمؤسسات، كان البحث عن آليات تضمن تحقيق الأهداف، وتسمح ببلورة الإستراتيجية إلى عمليات تشغيلية.

تعدد آليات مراقبة التسيير بتعدد الحاجات الإدارية للمؤسسات، وجه العديد من الدراسات نحو البحث حول مدى فعالية هذه الأساليب، و مدى إمكانية تكاملها لخدمة أهداف المؤسسة. ولعل أنظمة التكاليف من أهم هذه الأساليب و من أكثرها تداولاً في الأبحاث و الدراسات مؤخرًا. تعتبر أنظمة التكاليف من أكثر أنظمة المعلومات أهمية بالمؤسسة، أهميتها تنبثق من أهمية المعلومات التي تقدمها، باعتبارها مصدراً للتخطيط و لاتخاذ قرارات مهمة، وأساساً لتقييم الأداء، و كذا الرقابة على التكاليف.

تطور أنظمة التكاليف منذ ظهورها صاحب تطور المؤسسات، فكانت الطرق التقليدية البسيطة التي تهدف أساساً لتحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات، من طرق كلية أو طرق جزئية، معيارية كانت أو فعلية، والتي أثبتت فعاليتها في ظل الظروف التي طورت خلالها. لكن و مع تغير ظروف عمل المؤسسات، من تطورات تكنولوجية، جعلت من الآلات تأخذ مكاناً مهماً في العمليات الإنتاجية، و بحث المؤسسات الدائم عن تطوير منتجاتها من أجل تلبية رغبات المستهلكين المتجددة، و التي قصرت من دورة حياة المنتجات، و اشتداد حدة المنافسة، كل هذه الظروف، ساهمت في تغيير واضح في هيكل التكاليف بالمؤسسات، لتصبح التكاليف غير المباشرة تشكل النسبة الأهم من إجمالي التكاليف، و في حين كانت لا تشكل صعوبة في تحميلها، أصبح لا بد من تخصيصها بأكثر دقة ممكنة.

لأجل الأسباب السابقة الذكر، أصبح من غير الممكن الاعتماد على الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، لمعالجة الأعباء غير المباشرة، نظراً لعجزها عن تقديم معلومات دقيقة عن تكاليف المنتجات و الخدمات. فكان البحث عن أنظمة للتكاليف أكثر تطوراً، تستطيع تتبع الأعباء

غير المباشرة بدقة أكثر، من خلال تفادي العشوائية في تحميلها، و الارتكاز على أسس علمية في تحميلها للعناصر المستفيدة منها.

وفي ظل البحث عن أساليب حديثة لمحاسبة التكاليف تبلور فكر إداري محاسبي جديد، لا يسعى فقط إلى احتساب تكاليف المنتجات أو الخدمات، و إنما يهدف إلى إدارة فعالة للتكلفة، باعتبارها عنصرا مهما في عملية التسيير، فجاءت إدارة التكلفة لتعكس التوجه الجديد للمؤسسات نحو التركيز على المستهلك، والقيمة التي ينتظرها، و ذلك من خلال تقديم منتجات بالجودة المطلوبة و في الوقت المناسب و بالتكلفة الأقل. فالمتغيرات التي حدثت في بيئة عمل المؤسسات ولدت الحاجة لتقنيات إدارة تكلفة مطورة تختلف تماما عن الأنظمة التقليدية المعتمدة سابقا، من حيث الأساليب و الإجراءات و من حيث الأهداف و المخرجات المطلوبة.

إن من أهم أنظمة التكاليف المطورة، و الذي اعتبر من ابرز أدوات إدارة التكلفة الحديثة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، والذي كان محور دراستنا هذه. يهدف هذا النظام إلى تقديم تكلفة أكثر دقة، من خلال التركيز على الأنشطة باعتبارها المسبب الأول لاستهلاك الموارد و بالتالي لحدوث التكاليف، ليتم بعدها تحميل تكلفة هذه الأنشطة لأهداف التكلفة المستفيدة منها باستخدام موجهات التكلفة المناسبة. لا يعتبر هذا النظام آلية لاحتساب التكاليف فحسب، و إنما هو حلقة من أسلوب إداري جديد يرتكز على الأنشطة، من خلال تحديد تكاليفها، إدارتها، و التنبؤ بها (ABC/ABM/ABB).

أشارت الدراسة النظرية إلى أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة، كبديل عن الأنظمة التقليدية للتكاليف، و أحد أبرز أساليب إدارة التكلفة الحديثة، تتجلى أهمية النظام في عملية التسيير من خلال تقديم مخرجات يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات و حتى القرارات الإستراتيجية، وكذا في عملية التخطيط فتقديم معلومات عن الأنشطة و تكاليفها يسمح بالتنبؤ بها و بالتالي يُمكن من إعداد الموازنة على أساس الأنشطة، كما إن تحليل الأنشطة يسمح بتصنيفها إلى أنشطة مضيعة للقيمة و أنشطة غير مضيعة للقيمة، و بتقييم أداءها، و بالتالي

إدارتها بفعالية، وهو ما يعرف بالإدارة على أساس الأنشطة، كما إن استبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة أو التقليل منها إلى حد ممكن، و التركيز على أداء الأنشطة المضيئة للقيمة من خلال التحسين المستمر لها، يدعم إدارة الجودة الشاملة، كما أن تقديم معلومات دقيقة عن التكاليف و إمكانية التحكم بها، و التميز في أداء الأنشطة يساهم في بناء المزايا التنافسية.

نجاح تطبيق هذا النظام، مرتبط بتهيئة الأرضية الملائمة لاعتماده، و المتمثلة في توافر مجموعة من المقومات الضرورية التي يشكل توافرها دافعا أساسيا لتبنيه. فرغم أهمية هذا النظام إلا أن نجاحه مرتبط بمدى توافر هذه المقومات، فليست كل المؤسسات بحاجة إلى تطبيق نظام ABC، فقط تلك التي تتوفر لديها الظروف الداعمة لتطبيقه، حيث تجعل من تطبيقه ضرورة لا اختيارا. نظريا تمثلت هذه المقومات في: مدى اقتناع الإدارة العليا بأهمية نظام ABC و استعدادها لتوفير الدعم اللازم لتطبيقه، تنوع تشكيلة منتجات المؤسسة من حيث أحجامها، أنواعها، وعمليات إنتاجها، مما يجعل هناك صعوبة في تحميل كل منتج بنصيبه من الأعباء غير المباشرة، توفر أنظمة معلومات تسمح بالتزويد بالبيانات الضرورية لنجاح تطبيق النظام، ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة مما يتطلب الدقة في تتبعها، اشتداد حدة المنافسة، ما يجبر المؤسسات على التحكم في تكاليفها لتتمكن من تقديم منتجات يمكن المنافسة بها.

جاءت هذه الدراسة للإمام بمدى توافر العناصر سابقة الذكر بالمؤسسات الصناعية الواقعة بمقر ولاية سيدي بلعباس، من خلال استعراض واقع هذه المؤسسات، وتحليل ظروف عملها، وتحليل الصعوبات التي تعيق تطبيق النظام بالمؤسسات محل الدراسة، ومحاولة إيجاد علاقة ترابطية بين إمكانية تطبيق نظام ABC ومقومات تطبيقه.

أجريت الدراسة الميدانية على مستوى كافة المؤسسات الصناعية بولاية سيدي بلعباس، وذلك باعتماد الاستبيان و المقابلة كوسائل أساسية لجمع المعلومات، تم توزيع الاستبيانات بواقع استبيان واحد لكل مؤسسة، على اعتبار الدائرة المالية و المحاسبية هي الفئة المعنية تحديدا بملاً الاستبيان.

تساعد النتائج التي تم التوصل إليها على تقديم صورة واضحة عن واقع المؤسسات محل الدراسة، بيان واقع استخدامات أنظمة التكاليف بالمؤسسات، ومدى توفر الظروف الملائمة والتي تستدعي من هذه المؤسسات تطبيق نظام ABC، من خلال تحليلٍ لمدى توافرها على المتطلبات الضرورية لتطبيقه، وتحليل لأهم المعوقات التي تحول دون تطبيق النظام. إن دراسة هذه الجوانب تساهم إلى حد ما في بلورة إشكاليات بحوث مستقبلية. ووفق تحليل البيانات التي تم تجميعها و اختبار الفرضيات والإطار النظري للدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

يمكن أن تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لتبني نظام ABC بالمؤسسات الصناعية بولاية سيدي بلعباس.

ومن خلال تحليل محتوى فقرات المحاور الخاصة باختبار الفرضية الأولى توصلنا إلى النتائج التالية:

- في العموم هناك اقتناع لدى الإدارة العليا للمؤسسات الاقتصادية الصناعية بولاية سيدي بلعباس بمدى أهمية نظام ABC و دعمها تطبيقه، حسب آراء الأفراد المستجوبين بالمؤسسات محل الدراسة، حيث أن هناك اقتناع لدى الإدارة العليا بأهمية تطبيق نظام ABC، واستعدادها لتوفير الدعم اللازم لتطبيق نظام ABC، بالإضافة إلى اقتناعها بأن منافع نظام ABC تفوق تكلفة تطبيقه.
- تنتج المؤسسات منتجات متنوعة وبكميات مختلفة، تختلف هذه المنتجات من حيث مراحل إنتاج كل منتج، ومن حيث درجة تعقد إنتاجها، كما أن منتجات المؤسسات متنوعة من حيث أحجامها، وهي ذات طبيعة موحدة بالكامل. إن تنوع منتجات المؤسسات من حيث النوع و الحجم و طبيعة إنتاجها يتطلب تطبيق نظام ABC، فما نسبته 85.71% من المؤسسات محل الدراسة تتوافر على مقوم تعدد المنتجات

وتنوعها، والتي تعتبر من أهم الدوافع التي تجعل من تخصيص الأعباء غير المباشرة على تشكيلة المنتجات المتنوعة أمر صعب باستخدام أنظمة التكاليف التقليدية.

- إن الاعتماد على التقارير الدورية للأقسام في اتخاذ القرار، وتوفير معلومات دقيقة عن جميع الوظائف والأنشطة بالمؤسسة، والاعتماد على أنظمة المعلومات كوسيلة أساسية للاتصال بين مختلف المستويات الإدارية، والتي تسمح بتوفر المعلومات بالقدر الكافي، وسهولة في الحصول عليها، بالإضافة إلى توفر المؤسسات على أنظمة محاسبية تتميز بالمرونة، يسهل توفير البيانات الضرورية الداعمة لتطبيق نظام ABC.

- تعقد العمليات الإنتاجية للمؤسسات يؤدي إلى ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة وازدياد الأنشطة الداعمة مما يستوجب تطبيق نظام ABC، حيث أن إنتاج المنتجات يتطلب مرحلة البحث والتطوير، وتمر عملية الإنتاج بمراحل عديدة، كما أنها تعتمد أساساً على الآلات، كما تتطلب تكنولوجيا متطورة (فيما يتعلق بمنتجات بعض المؤسسات).

- توفر المؤسسات محل الدراسة الكفاءات المهنية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق نظام ABC، من خلال اعتمادها على برامج الإعلام الآلي الحديثة في مجال المحاسبة، اعتماد قسم المحاسبة بالمؤسسات أساساً على الوسائل التكنولوجية المتطورة، بالإضافة إلى المؤهلات العلمية والمهنية الخبيرة بالأنظمة المحاسبية الحديثة.

- عدم إدراك واقتناع المؤسسات محل الدراسة بكون المنافسة الشديدة بشقيها الوطنية والدولية عامل من عوامل تبني نظام ABC.

بعد اختبار الفرضيات الجزئية للفرضية الرئيسية الأولى وبعد تحليل جميع محاور المقومات مجتمعة، فإنه يتم قبول الفرضية الرئيسية الأولى: تتوافر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام ABC بالمؤسسات الصناعية بولاية سيدي بلعباس.

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

رغم توفر الظروف الداعمة لتطبيق نظام ABC في المؤسسات الصناعية بولاية سيدي بلعباس إلا أنه قد توجد صعوبات تعيق تطبيق هذا النظام عمليا.

- إن حيادية أفراد العينة اتجاه جميع الأسئلة المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية، لا تمكننا من الفصل في شأن رفض أو قبول هذه الفرضية، وهذا ما يُفسر بعدم إدراك المستجوبين للصعوبات التي تعيق تطبيق هذا النظام عمليا، فكل ما تم اقتراحه على انه صعوبات قد تعيق هذه المؤسسات و تمنعها من تطبيق نظام ABC، لم يستطع الاتفاق عليها المستجوبين لا بالرفض ولا بالقبول.

- عدم إدراك المستجوبين للصعوبات التي تعيق تطبيق هذا النظام عمليا، و الذي لم يمكننا من الفصل في شأن رفض أو قبول الفرضية الرئيسية الثانية، قادننا لفتح أفاق جديدة للبحث وهي لماذا لا يدرك هؤلاء المستجوبين معوقات تطبيق النظام هل يرجع إلى المتغيرات الشخصية والوظيفية التالية (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف، سنوات الخبرة، عدد الدورات التكوينية في مجال محاسبة التكاليف)، أو إلى المتغيرات الخاصة بالمؤسسة (مدة ممارسة المؤسسة نشاطها، إجمالي عدد الموظفين، عدد المنتجات)..

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين حول مدى إدراك معوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى المتغيرات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف، سنوات الخبرة، عدد الدورات التكوينية في مجال محاسبة التكاليف).

- كما أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين حول مدى إدراك معوقات تطبيق نظام ABC تعود إلى المتغيرات الخاصة بالمؤسسة (مدة ممارسة المؤسسة نشاطها، إجمالي عدد الموظفين، عدد المنتجات).
- من خلال دراسة العلاقة الوظيفية التي من خلالها يؤثر مدى توفر مقومات تطبيق لنظام ABC على وجود معوقات لتطبيقه، اتضح أنه لا يوجد تأثير دال إحصائياً لتوفر مقومات تطبيق نظام ABC على وجود معوقات تطبيقه، فليست هناك علاقة ترابطية بين المتغيرين.
- لاختبار صحة فرضيات النموذج الكلية بدراسة تأثير كل من متغيرات: اقتناع الإدارة العليا، تنوع المنتجات، أنظمة المعلومات، التكاليف غير المباشرة، الكفاءات المهنية، والمنافسة، على إمكانية تطبيق نظام ABC، دراسة النموذج و تحليله إحصائياً ببيان أن إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات محل الدراسة مرتبط أساساً بالكفاءات المهنية المؤهلة لتطبيق النظام و الإمكانيات المادية اللازمة لتشغيله، فقد بينت نتائج الدراسة للنموذج وجود علاقة وظيفية عكسية بين صعوبة تطبيق ABC وزيادة الكفاءات بالمؤسسة، أي أن إمكانية التطبيق مرتبطة بتوافر الكفاءات المهنية.
- إن النتائج المتعلقة بارتباط إمكانية تطبيق نظام ABC أساساً بتوافر الكفاءات المؤهلة قد يفسر عدم إدراك المستجوبين للصعوبات التي تعيق تطبيق هذا النظام.

لقد هدفت هذه الدراسة إلى تقديم صورة واضحة عن واقع المؤسسات الصناعية بولاية سيدي بلعباس، و التعرف على مدى مواكبتها للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحالية، فمن خلال المعلومات المحصل عليها من الاستبيان، وكذا المقابلات الشخصية مع الأطراف ذات الصلة بموضوع الدراسة، يمكن القول أن هذه المؤسسات لا تزال بعيدة عن تطبيق أغلب الآليات الحديثة إن لم نقل كلها، فهي تبقى مجرد مفاهيم نظرية ليس هناك إلمام بها في الغالب.

ورغم تغير ظروف عمل المؤسسات و بيئتها، إلا انه لم يصحب هذا التغير تطورا في الأساليب الإدارية، والأصعب من ذلك أنه ليس هناك حتى إدراك بالعوامل التي تعيق هذا التطور في الأساليب الإدارية المتبعة، فهناك ضعف كبير و عدم اهتمام واضح بمواكبة التطورات الحاصلة في أنظمة التكاليف عموما، و بنظام التكاليف على أساس الأنشطة على وجد التحديد.

من خلال دراستنا هذه و نتائجها المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

- بما أن المؤسسات محل الدراسة تتوفر على جميع المقومات اللازمة لتبني نظام ABC، فمن الضروري التحول التدريجي نحو اعتماد هذا النظام كنظام لمحاسبة التكاليف، إذ يعتبر الأنسب لتحديد تكلفة دقيقة في هذه الحالة.
- تبني فكرة تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وذلك يمكن المؤسسات من عملية التحسين المستمر لهذه الأنشطة ومعالجة تلك التي لا تضيف قيمة .
- بهدف دخول المؤسسات سوق المنافسة، ينبغي عليها إعادة النظر في تسعير منتجاتها، لغرض تقليص الفارق بين أسعار منتجاتها وأسعار المنتجات المنافسة، واعتمادها أساليب تخفيض التكلفة.
- ضرورة توعية الجهاز الإداري وخاصة الإدارة العليا بأهمية تطبيق آليات مراقبة التسيير وذلك استجابة للمتغيرات البيئية السريعة والتي تزداد تعقيدا كل يوم.
- أهمية تفعيل دور أنظمة التكاليف الحديثة في تقديم معلومات دقيقة عن التكاليف، والتي يمكن الاعتماد عليها، على المستوى العملي و حتى على المستوى الاستراتيجي.

- الاهتمام بالأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ومنها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، خصوصا و أن نتائج الدراسة بينت أن المؤسسات الصناعية محل الدراسة تتوفر على مجمل الظروف الداعمة والتي تستوجب تطبيق نظام ABC.
- ضرورة التعاون بين الجامعة و المؤسسات الاقتصادية، من أجل تقليص الفجوة بين المكتسبات النظرية وتطبيقها العملي، والتعرف على الأساليب و الآليات الحديثة التي تتلاءم مع التطورات الحالية، والعمل على توجيه اهتمام المؤسسات الاقتصادية بهذه الأساليب من خلال إبراز أهميتها و المزايا التي يحققها تطبيقها.
- اعتبرت هذه الدراسة دراسة استطلاعية للتعرف على واقع المؤسسات الاقتصادية بولاية سيدي بلعباس، ومدى مواكبتها للتغيرات الحالية، و بعد اختبار فرضياتها، و النتائج المتوصل إليها، سيتم فتح المجال إمام العديد من الأبحاث المستقبلية في مجال أنظمة التكاليف، و المبنية على نتائج هذه الدراسة:
- اثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على الأداء المالي للمؤسسات الصناعية.
- أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كمدخل للإدارة على أساس الأنشطة.
- التكامل بين الأساليب الحديثة للتكلفة لبناء المزايا التنافسية بالمؤسسات الاقتصادية.
- التوجه نحو إدارة قائمة على أساس الأنشطة.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

اللغة العربية:

I- الكتب:

- إدريس وائل محمد صبحي- الغالبي طاهر محسن منصور"المنظور الإستراتيجي لبطاقة الأداء المتوازن:سلسلة إدارة الأداء الإستراتيجي" طبعة الأولى-دار وائل للنشر -الأردن - 2009.
- باسيل مكرم عبد المسيح " إدارة التكلفة الإستراتيجية" المكتبة العصرية - المنصورة- مصر- 2007.
- باسيل مكرم عبد المسيح " محاسبة التكاليف- الأصالة و المعاصرة- الجزء الأول : رؤية إستراتيجية" - ط3- المكتبة العصرية للطباعة و النشر - 2001
- بديسي فهمية " المحاسبة التحليلية:دروس و تمارين" دار الهدى - عين مليلة - الجزائر- 2012 .
- البكري تامر " إستراتيجيات التسويق" دار جهينة- عمان- الأردن- 2006 .
- البلداوي عبد الحميد عبد المجيد- نديم زينب شكري محمود"إدارة الجودة الشاملة والمعولية (الموثوقية) والتقنيات الحديثة في تطبيقها وإستدامتها " الطبعة 1-دار الشروق للنشر والتوزيع-عمان - الأردن 2007.
- بلوط حسن "إدارة الموارد البشرية من منظور إستراتيجي" ط2- دار النهضة العربية- بيروت- لبنان-2002 .
- بن ساسي إلياس- قريشي يوسف" التسيير المالي- الإدارة المالية- دروس وتطبيقات" ط1- دار وائل للنشر-عمان- الأردن- 2006.
- بن بلقاسم سفيان - لبيهي حسين " المحاسبة التحليلية: منهجية حساب سعر التكلفة " دار الآفاق - الجزائر.
- بويعقوب عبد الكريم" محاسبة تحليلية" ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر-2005 .

- التكريتي اسماعيل يحيى "محاسبة التكاليف المتقدمة(قضايا معاصرة)" الطبعة الثانية – دار حامد للنشر و التوزيع – عمان- الاردن – 2008.
- دادي عدون ناصر"تقنيات مراقبة التسيير-المحاسبة التحليلية" دار المحمدية العامة الجزائر- 1994.
- الجضعي خالد بن سعد عبد الله "إدارة الجودة الشاملة : تطبيقات تربوية" – ط01- دار الأصحاب- للنشر و التوزيع – 2011 .
- الجمال رشيد- ناصر نور الدين " إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة" دار الجامعية للطباعة والنشر- مصر- 2005 .
- جمعة أحمد حلمي"محاسبة التكاليف المتقدمة" ط1 – دار صفاء للنشر والتوزيع-عمان- الأردن-2011 .
- حجازي اسماعيل- معالم سعاد"محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة" الطبعة الاولى- دار أسامة للنشر التوزيع – عمان – الاردن -2013.
- حماد طارق عبد العال " الموازنات التقديرية نظرة متكاملة" – الدار الجامعية – مصر – 2005.
- الحناوي محمد الصالح- السيد إسماعيل " قضايا معاصرة-" ط2- الدار الجامعية- مصر- 1999.
- خليل ن.م "الإدارة الإستراتيجية ""تكوين وتنفيذ إستراتيجيات التنافس" دار المعارف- الإسكندرية-مصر-1995 .
- خليل ن .م . "الميزة التنافسية في مجال الأعمال" مركز الإسكندرية للكتاب- الإسكندرية- مصر – 1998.
- دادي عدون ناصر"المحاسبة التحليلية-الجزء1- " دار المحمدية العامة –الجزائر- 1999.
- الربيعي كمال حسن جمعة- الساقى سعدون مهدي " محاسبة التكاليف الصناعية: منهاج علمي و عملي" ط01- إثراء للنشر و التوزيع- الأردن- 2008

- الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم " مبادئ محاسبة التكاليف" ط 04- دار وائل للنشر و التوزيع – عمان- الأردن- 2009 .
- الرجبي محمد تيسير " محاسبة التكاليف" الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات- مصر- 2009 .
- رحال علي " سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية" ديوان المطبوعات الجامعية- الجزائر – 1992 .
- الرزق صالح عبد الله- بن وراة عطا الله خليل" مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملية" دار زهران- الأردن-1997.
- الرزق صالح عبد الله – عطاالله وراة خليل " محاسبة التكاليف الفعلية" زهران للنشر و التوزيع – عمان- الأردن- 1998.
- رضا صاحب أبو حمد آل علي –سنان كاظم الموسري "الإدارة لمحات معاصرة" ط1- الوراق للنشر والتوزيع-عمان-الأردن-2001.
- رضوان محمود عبد الفتاح "إدارة الجودة الشاملة: فكر وفلسفة قبل أن يكون تطبيق" - ط1- المجموعة العربية للتدريب والنشر-القاهرة- مصر-2012.
- الركابي كاظم نزار "الإدارة الإستراتيجية : العولمة والمنافسة" دار وائل للنشر –الأردن . 2004 .
- سرحان فتحي "إدارة الجودة الشاملة- الإتجاهات العالمية الإدارية الحديثة" - الطبعة 1- الشريف ماس للنشر والتوزيع- القاهرة- مصر- 2012.
- السيد غرابك "نظم المعلومات الإدارية" مدخل إداري- مكتبة الإشعاع – الإسكندرية- مصر- 1999.
- السيدي محمد علي أحمد " محاسبة التكاليف: دراسة نظرية و اجراءات تطبيقية" ط 01 – زهران للنشر و التوزيع- عمان- الأردن- 2012
- الشريف علي " الإدارة المعاصرة " الدار الجامعية – الاسكندرية – مصر- 2005/2004.
- شوقي ناجي جواد" المرجع المتكامل في إدارة الأعمال-منظور كلي" ط 1 -دار الحامد- عمان- الأردن- 2010.

- شومان إيناس رأفت مأمون " استراتيجيات التسويق وفن الإعلان " ط01- دار الكتاب الجامعي – العين الإمارات العربية المتحدة- 2011.
- الشيخ عماد يوسف "محاسبة التكاليف" الطبعة الأولى - إثراء للنشر والتوزيع - عمان - الأردن - 2008.
- الصميدعي محمود جاسم-عثمان يوسف ردينة "تسويق الخدمات" دار المسيرة -عمان - الأردن 2010.
- الطائي حميد- العلاق بشير " تطوير المنتجات و تسعيرها" دار اليازوري- عمان - الأردن- 2008 .
- الطائي حميد عبد النبي " إدارة الجودة الشاملة TQM و الإيزو ISO" مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع – عمان – 2003 .
- ظاهر أحمد- أبو نصار محمد " المحاسبة الإدارية" ط01- الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات- مصر- 2013.
- العريبي عصام فهد " المحاسبة الإدارية" ط01 – دار المناهج – عمان- الأردن- 2003.
- العزاوي محمد عبد الوهاب "إدارة الجودة الشاملة" –اليازوري العلمية للنشر والتوزيع- عمان- الأردن-2005 .
- عطية هاشم أحمد "محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية" - الدار الجامعية - الإسكندرية- مصر – 2000.
- عطية هاشم أحمد- محمود محمد عبد ربه محمد" دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية" الدار الجامعية-مصر- 2000.
- عقلي عمر وصفي " مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة" ط1، دار وائل للنشر والتوزيع- عمان- الأردن-2001 .
- عليوة سيد " الإدارة المالية الحديثة" ط 01- مكتبة جزيرة الورد – المنصورة – مصر – 2002.

- فرغلي أحمد محمد حسن "أساليب تأهيل المنتجات الصناعية للحصول على المزايا التنافسية لأغراض تنمية الصادرات" - ط01 - المكتبة الأكاديمية - القاهرة - مصر - 2002 .
- الفضل مؤيد محمد - نور عبد الناصر إبراهيم- الراوي عبد الخالق مطلق " المحاسبة الإدارية" ط 01- المسيرة للنشر و التوزيع - عمان - الأردن- 2007 .
- الفيومي محمد محمد " المحاسبة الإستراتيجية " دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع- الإسكندرية- مصر- 2012.
- الفيومي محمد محمد " مقدمة في أصول محاسبة التكاليف" دار الجامعية- بيروت -لبنان- 1990.
- القباني ثناء علي " إدارة التكلفة و تحليل الربحية" ط01- صفاء للنشر و التوزيع - عمان - الأردن- 2010.
- القباني ثناء علي "قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة" -الدار الجامعية - الإسكندرية- مصر- 2006.
- القباني ثناء علي " مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة و تحليل الربحية" -الدار الجامعية- الإسكندرية- مصر - 2006.
- ليستراري هينجر/ ماتولتس سيرج "المحاسبة الإدارية" ترجمة حجاج أحمد حامد- دار المريخ للنشر - الرياض - المملكة العربية السعودية - 2000.
- مبارك صلاح الدين عبد المنعم " محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية - مدخل إدارة التكلفة" - مكتبة الوفاء القانونية- الاسكندرية - مصر - 2013.
- مبارك صلاح الدين عبد المنعم- محرم زينات محمد محمد - عثمان الأميرة ابراهيم " محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية" - جامعة الإسكندرية - مصر- 2003 .
- محمد محمود يوسف" الاتجاهات الحديثة في التكاليف و المحاسبة الإدارية" المجلد الثاني- مطابع الهندسة- القاهرة- بدون سنة نشر.
- مرعي عبد الحي - هلال عبد الله عبد العظيم"مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف"- المكتب الجامعي الحديث -الإسكندرية- مصر-2006.

- أبو نصار محمد " محاسبة التكاليف " ط 01 – دار وائل للنشر – عمان- الأردن – 2008.
- أبو النصر مدحت " أساسيات إدارة الجودة الشاملة TQM " - ط 1 – دار الفجر للنشر والتوزيع – القاهرة – مصر – 2008 .
- نور عبد الناصر – الشريف عليان " محاسبة التكاليف الصناعية " – ط 03- دار المسيرة للنشر و التوزيع – الأردن- 2011 .
- يوحنا عبد آل ادم – الرزق صالح " المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة " ط 02- الحامد للنشر و التوزيع- الأردن- 2006.

II- المقالات و المداخلات:

- البرواري نزار عبد المجيد - بن سفاع علي منصور "تقنيات التحسين المستمر والأداء المنظمي : تأطير مفاهيمي ومؤشرات قابلة للتطبيق في المنظمات الصناعية"- مجلة العلوم الإدارية والإقتصادية-العدد الأول- يونيو 2008.
- صلاح الدين " مسببات التكلفة:مدخل مقترح لزيادة فاعلية نظم التكاليف التقليدية"- القاهرة- جمعية التكاليف- مجلة التكاليف- العدد الثالث- سبتمبر 1999.
- بكر عبد الرحمن – العمري مازن – سمارة عبير- عبد اللطيف أسامة " إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني " **International** – Issue December - Vol 3-journal of accounting research - 2012 .
- بلاسكة صالح – مزياني نور الدين " مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة و تقييم أداء المؤسسات – دراسة مقارنة شركتي الحضنة/ المراعي " مجلة أداء المؤسسات الجزائرية – العدد 4- ديسمبر 2013 .
- بن سعيد محمد – بن سعيد لخضر " إدارة الجودة الشاملة و علاقتها بالتسيير الإستراتيجي و التدريب " الملتقى الوطني الرابع حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية – جامعة سعيدة - 2009 .
- بن سعيد محمد- قدوري هودة سلطان "تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة لمؤسسات جزائرية" بحث مقدم ضمن فعاليات

الملتقى الدولي الأول - الطرق والأدوات الكمية المطبقة في التسيير - جامعة سعيدة - نوفمبر 2013.

- جابر حسن حنان "أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحليل سلسلة القيمة على خفض التكلفة لدعم القدرة التنافسية للقطاع المصرفي في ظل الأزمة المالية العالمية" مجلة البحوث المحاسبية - جامعة الملك سعود - المجلد العاشر - العدد الأول - السعودية 2011

- الجاسم محمد خالد " مبادئ التسويق - استراتيجيات المنتجات و دورة حياة المنتج" - منشورات جامعة البعث - 2013/2012 .

- جريرة طلال سليمان " نظام الإنتاج في الوقت المحدد just in time و متطلباته في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن: دراسة ميدانية" دراسات العلوم الإدارية - الجامعة الأردنية - المجلد 40 العدد 01-2013 .

- الجنابي معاذ خلف إبراهيم " تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف و ترابطها في خدمة منظمات الأعمال" بحث غير منشور.

- الجنابي معاذ خلف إبراهيم " الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة " مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية - المجلد 07 - العدد 21 - 2011.

- الجندي نهال أحمد "تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية في إدارة تكاليف سلسلة التوريد" (منظومة مقترحة) مركز الانتشار و البحوث و التطوير - أكاديمية السادات للعلوم الإدارية - السنة 24 - العدد الرابع - 2006 .

- خالد محمد أحمد عبد الله - فتح الرحمن الحسن منصور "التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و التكلفة وفقا للنشاط كأدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء" مجلة العلوم الاقتصادية - جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا - العدد 16 (1) - 2015 .

- أبو خشبة عبد العال محمد بن هاشم "دراسة و تقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية" المجلة المصرية للدراسات التجارية - جامعة المنصورة - المجلد الثالث و العشرون - العدد 01-1999.

- خطاب محمد شحاتة خطاب "التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات : إطار مقترح : دراسة نظرية وميدانية " ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في م ع س -ماي 2010 .
- دبون عبد القادر " دور مدخل التكيف التكنولوجي في إدارة التغيير في المؤسسة" مجلة الباحث – جامعة ورقلة- العدد السادس- 2008 .
- درغام ماهر موسى : مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة _ دراسة ميدانية_ مجلة الجامعة الإسلامية – سلسلة الدراسات الإنسانية – المجلد الخامس العشر – العدد الثاني- يونيه -2007
- الذهبي جلييلة عيدان- الغبان ثائر صري " استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية- كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة بغداد- العدد 48- المجلد 13- 2007.
- زعرب حمدي شحده "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية- دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة" مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية – المجلد 20- العدد 01- يناير 2012.
- زعرب حمدي شحده "مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين- دراسة ميدانية" مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية – المجلد 21- العدد 01- يناير 2013.
- السبوع سليمان سند" أثر استخدام تقنيات التكلفة والمحاسبة الإدارية المتقدمة في بناء المزايا التنافسية- حالة الشركات الصناعية الأردنية" بحث غير منشور.
- السليم فيصل زماط حسن "التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة (نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية) – مجلة الإدارة والاقتصاد- العدد السابع والستون -2007.
- السيد علي مجاهد أحمد " إطار إجرائي مقترح لتكامل أساليب إدارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة" جامعة طنطا – مصر – بحث غير منشور.

- الشحات محمد عطوة "دور المعلومات المحاسبية في ترشيد الاختيار لنماذج التقنية في المشروعات الاستثمارية في مصر" **المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة**- جامعة عين شمس - مجلد العدد الثاني-1995.
- صالح جليل إبراهيم "مشاكل و صعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية" دراسة ميدانية في عدد من الشركات الصناعية بمحافظة البصرة- **مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية**- المجلد 3- العدد (1)- 2013
- العامري صالح مهدي محسن - الغالبي طاهر محسن منصور " بطاقة القياس المتوازن للأداء كنظام لتقييم أداء منشآت الأعمال في عصر المعلومات: نموذج مقترح للتطبيق في الجامعات الخاصة" **المجلة المصرية للدراسات التجارية**- جامعة المنصورة- العدد الثاني- 2003 .
- عبد الرحمن مهند- عدنان أحمد رشا " أثر استخدام التحسين المستمر على كفاءة الخدمة الجامعية" **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة**- العدد 36-2013 .
- عبود نجم "الإبتكار مصدر متجدد للميزة التنافسية" **أخبار الإدارة** - المنظمة العربية للتنمية الإدارية - العدد28-- سبتمبر 1999.
- عبود نجم. "إدارة الخدمات: المراجعة والأبعاد الأساسية" **أخبار الإدارة**- عن المنظمة العربية للتنمية العدد18- مارس 1997.
- العبيدي خلود عاصم وناس " دور أساليب إدارة الكلفة الإستراتيجية لتحقيق ميزة تنافسية في الوحدات الاقتصادية" - مجلة الدنانير- العدد الثالث.
- العفيري فؤاد احمد محمد "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" بحث مقدم للندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية- **جامعة الملك سعود**- 18-19 مايو 2010.
- علي أشرف حسن " الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة و تدعيم المزايا التنافسية " دراسة استطلاعية- كلية التجارة - جامعة الإسكندرية- 2010.
- العمري مازن- رمضان عبد الهادي - عيسى سوزان - بكر عبد الرحمن " أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن

- International journal of - وأهمية تلك الموازنات في اتخاذ القرارات الإدارية" -
 accounting research -Vol 3 - Issue December - 2012.
- العنزي سالم خليل خالد: المقارنة بين تحديد الأسعار وفق نظام ABC وبين الطرق التقليدية (دراسة حالة) - " كلية الإدارة والإقتصاد جامعة الموصل – المجلة العراقية للعلوم الإدارية" العدد 25.
- فيلالى عبد الرحمن " إدارة الجودة الشاملة و إستراتيجية المؤسسة " بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول ادارة الجودة الشاملة و تنمية أداء المؤسسة – جامعة سعيدة- ديسمبر 2010 .
- قورين حاج قويدر " نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية" مجلة العلوم الإنسانية – جامعة الشلف- الجزائر – العدد 35- 2007.
- كاظم حاتم كريم " دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات – دراسة تطبيقية في معمل اسمنت النجف الأشرف" الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية.
- محمد يسن عبد اللطيف "تحليل ربحية العميل بإستخدام منهج التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت – دراسة حالة أحد الفنادق الكبرى بالمملكة العربية السعودية" مجلة المحاسبة- عدد07- المملكة العربية السعودية – 2012 .
- منصور محمد محمد "دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - العدد 3 - جامعة حلوان –القاهرة- مصر- 2002.
- منصورى كمال-منصورى إلهام "مساهمة مهارات القطب (المهارات المحورية) في تحقيق الميزة التنافسية" الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية –جامعة بسكرة- فيفري 2012.
- الموسوي عباس نوار كحيط – الغربان فاطمة صالح مهدي " التكامل بين إدارة الجودة الشاملة TQM و أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC " مجلة الإدارة والاقتصاد – العدد 80- 2010.

- نوري حيدر شاكر – جمعة محمود حسين " تقنيات ادارة الكلفة الإستراتيجية" مجلة ديالي – العدد 63- 2014.
- هوام جمعة "أوجه التقارب والاختلاف في ممارسات أنظمة محاسبة التسيير " مجلة العلوم الانسانية – جامعة بسكرة – فيفري 2005 .
- هيثم مالك راضي- مجبل داوي إسماعيل : "تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في إتخاذ القرارات الإدارية- دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الأشرف" بحث منشور بتاريخ 2011/03/14.
- اليامور علي حازم يونس "إستخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة- دراسة حالة في معمل أليان الموصل" مجلة الرافدين ص 234 العدد 98 مجلد 32-2010.
- يحيوي نعيمة" دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لإكتساب المزايا التنافسية" بحث مقدم في الملتقى الوطني حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية-10 نوفمبر 2009 .

- الفرنسية:

I- الكتب:

- ALAZARD Claude- SEPARI Sabine « **contrôle de gestion :manuel et applications** » 6eme édition – DUNOD –Paris – 2004.
- ALCOUFFE Simon et autres "**Contrôle de gestion sur mesure**" DUNOD-Paris -2013.
- ANDERSON David J "**Kanban ,Enclenchez le moteur d'amélioration continue de votre IT**" BOD Books on demande- France -2012.
- APOTHELOZ Bernard et autres "**Maitriser l'information comptable**" volume2- 4eme édition –presses polytechniques et universitaires romandes، Lausanne-2008.
- ASSOUMOU Menye Oscar « **La comptabilité analytique d'exploitation** » Edition L'Hamattan – Paris – 2013.
- BARANGER Pierre et autres « **Gestion : les fonctions de l'entreprise** » 2eme édition- Vuibert-Paris- 2001.

- BELLIVIER Muriel « **le juste à temps : Naissance d'un nouveau système de production** » Edition L'Harmattan – Paris- 1996.
- BERLAND.N « **Mesurer et piloter la performance** » Crefige université-Paris Dauphine- 2009.
- BERLAND Nicolas – DE RONGE Yves "**Contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales**" Pearson éducation-France -2013
- BOERI Daniel « **Maitriser la qualité : Tout sur la certification et la qualité totale, les nouvelles normes ISO 9001** » 2nd ed MAXIMA- Paris- 2003.
- BOUIN Xavier – SIMON Xavier François. « **Tous gestionnaires** » DUNOD - Paris-2002
- BRAULT Béjean – GIGUERE Pierre « **Comptabilité de management** » 5eme ed – Presse université Laval – Canada - 2003.
- BRULHART Franck " **les 7 points du diagnostic stratégique**" édition d'organisation-2009
- CAPODICI Joséphine- NIESSEN Wilfried « **Comprenez votre comptable** » Edi.pro –Belgique- 2004-
- CHANTEUX Anne- NIESSEN Wilfried « **Les tableaux de bord et business plan** » Edi.pro- Belgique- 2005.
- D.Le clère « **L'essentiel de la comptabilité analytique** » édition d'organisation -1997.
- DEKERVILER Isabelle – DEKERVILER Loïc « **Le contrôle de gestion** » 4 eme édition- Economica- Paris – 2006
- DE.RONGE Yves-CERRADA Karine « **Contrôle de gestion** » 3 eme édition- Pearson éducation – France – 2012.
- DHENIN Jean François-BERRY Philippe « **Management et gestion des unités commerciales** » Bréal -2004.
- DUBRULLE Louis- JOURDAIN Didier « **comptabilité analytique de gestion** » 5^{ème} édition-DUNOD-Paris -2007
- GENAIVRE Elisabeth « **Initiation à la comptabilité de gestion en entreprise :Principes et application** » Publi book- 2007
- GOUADAIN Daniel- WADE Mohamed el bachir « **Comptabilité générale système comptable de L'OHADA** » édition ESTEM-2002.
- GOUJET Christian- RAULET Christian- RAULET Christiane « **Comptabilité de gestion** » 6eme ed – DUNOD- Paris – 2003.
- GRANDGUILLOT B.F « **L'essentiel de la comptabilité analytique** » Gualino édition –Paris- 1999.

- HACHEZ Emmanuel « **calcul du prix de revient** » éditions des CII ,SA - Belgique -2006.
- HORNGREN Charles et autres " **comptabilité de gestion**" 2eme Edition Pearson éducation –France-2003.
- HORNGREN Charles- BHIMANI Alnoor-DATAR Srikant- FOSTER George « **contrôle de gestion et gestion budgétaire** » 2eme édition - Pearson éducation – France – 2003.
- IDELHAKKAR Brahim « **comptabilité analytique : cours et exercices corrigés** » BOD édition -2009.
- INGHAM Marc "Management stratégique et Compétitivité" De Boeck - 1995
- JACQUOT Thierry –MILKOFF Richard « **Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des couts** » Pearson éducation –France – 2007.
- LANGLOIS.L – BOUNNIER.C BRINGER.M « **contrôle de gestion** » ,BERTI édition -2008.
- LEMIRE Louise et autres "La **planification stratégique des ressources humaines**" Presses de l'université du Québec-CANADA-2011
- LUDOVIC Aubut- lussier « **le tableau de bord: Abc et meilleures pratiques** » 2013.
- LONING Héléne et autres " **le contrôle de gestion**" DUNOD-Paris –France 1998.
- LORINO Philipe « **Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par activités** » DUNOD- Paris -1997.
- M.PORTER" **Avantage Concurrentiel des nations** " Inter Edition -1993.
- MAGAKIAN Jean- Louis- PAYAUD Marielle Audrey: « **100 fiches pour comprendre la stratégie de l'entreprise** » 2éme édition – Breal-2007
- MELYON Gérard « **comptabilité analytique** » 3 eme ed – Bréal- 2004.
- MERVELLEC.P – ROCHERY.G « **éléments fondamentaux de comptabilité** » -édition Vuibert -Paris 1999.
- MEYER Florent A « **Pratiques de benchmarking : créer collectivement du sens à partir du succès d'autres organisations** » LEXITIS éditions- France-2011.
- MONEREAU Michel « **Gestion des entreprises touristiques** » 2eme édition – Bréal- 2008.
- MORLEL Chantal-FIGUEIREDA Marie-bia –GILLETTE Yves " **Processus métiers et S.I :Gouvernance, management et modélisation**"3eme édition – DUNOD -2011

- PIGET Patrick « **Comptabilité analytique** » - 3eme éd- Economica – Paris-2001.
- P.Mervellec " **outils de gestion : la pertinence retrouvée** " édition Comptables Malesherbes- Paris- 1991.
- POTTIER François « **Analyse des couts** » ECONOMICA -Paris -2005.
- RAPIN A- POLY.J « **La comptabilité analytique de l'exploitation** » 2 eme édition- DUNOD-Paris- 1996.
- RAVIGNON laurent et autres « **La méthode ABC/ABM** » 3eme édition – EYROLES édition d'organisation –PARIS-2007.
- RITZMAN Larry- KRAJEWSKI Lee- RENART Jacky- TOWNLEY Christopher « **Management des opérations: principes et applications**” 2eme édition –Pearson- France-2010.
- WATHELET Jean Claude « **Budget ,comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales**» édition L'harmattan -2000.

II- المقالات و المداخلات:

- ALCOUFF.S – MALLERET.V "Les fondements conceptuels de l'ABC » à la françaises " **Comptabilité – Contrôle –Audit** – Tome 10- 2004.
- BESCOS Pierre Laurent – CHARAF Karim " **Impact de la comptabilité par les activités sur les performances des entreprises : le cas de la banque centrale du Maroc** " la comptabilité .le contrôle et l'audit entre changement et stabilité – France 2008.
- EL HAMMA Azzouz " Impact de la taille sur les outils modernes du contrôle de gestion : Cas de l'ABC et du BSC au Maroc.-" *مجلة أداء المؤسسات الجزائرية* -" -العدد 03- 2013
- EL HAMMA Azzouz « Influence de la taille ,la stratégie et la structure organisationnelle sur l' adoption de la comptabilité par activités au Maroc » **la revue gestion et organisation** 5- 2013.

الانجليزية:

I- الكتب:

- BAKER Judith : " **Activity based costing and activity based management for health care** " Jones and Bartlett learning -1998.

- BANERJEE Bahabatosh « **Cost accounting : theorie and practice** » 21th édition- PHI learning.PVT.LTD- 2006.
- COOPER.R- KAPLAN.R « **The design of cost management systems text and cases**” 2nd ed- New Jersey- Prentice Hall – 1999 .
- DRURY Colin « **Management accounting for business decisions**” 2nd edition – Thomson learning- London -2001.
- DRURY Colin « **Management and cost accounting** » 7th ed – Cengage learning- EMEA-London- 2007.
- HORNGREN.CT" **Cost accounting : A managerial en phasis**" Prentice-Hall-1996.
- HORNGREN Charles- SUNDEM Garyl- STRATTON William O" **Introduction to management accounting**" 8th ed_ Prentice-Hall-Inc 1999.
- KAPLAN.R. ATKINSON-A. "**Advanced Management Accounting**" –HALL .INC.USA -1998
- KAPLAN.R – NORTON.D « **the balanced scord card translating strategy into action** » Harvard Business school -1996.
- LEITNER Andreas« **Activity based costing** »-GRIN verlag- side 03-2007.
- LEWIS J Ronald "**Activity based models for cost management systems**-" Greenwood Publishing Group- 1995
- MCNICOLAS Thomas « **Executive policy and strategie planing** » 2nd edition – 1983.
- MORSE .J.Wayne- DAVIS Jomes.R- HARTGRAVES. AL. A « **Management Accounting : A strategic Approach** » 3rd ed- thompson-south western-2003
- RAJASE Karan – V.R. Lalitha « **Cost accounting** » Pearson education –India -2010.
- RONALD Whilton "**Managerial accounting**" 3th edition MC Graw-Hill .Inc- 1999.
- SMITH. A. Julia" **Hand book of management Accounting**" 4th edition ELSEVIER USA-2007.
- TERRY Lucey "**Management accounting** " 5th edition cengage learning EMEA .2003.
- TURNEY.P- ANDERSON.B" **Accounting for continuous improvement**"Management review -1992
- YOUNKER Del « **Value engineering: analysis and methodology** » Marcel dekker- New york –USA- 2003.

- WEYGANDT.J.J- KIESO.D.D- KIMMEL.P.D « **Accounting principles** » 6th ed-John wiley and sons.Inc -2013.

II- المقالات و المداخلات:

- ALCOUFFE Simon – BERLAND Nicolas – LEVANT Yves - « Actor net works and the diffusion of management accounting innovation : A comparative study »- **Management research**-vol 19- issue 01- march -2008.

- BANKER.D rajiv- BARDHAN Indranil.R- CHANTAI Yuran - « the role manufacturing practices in mediating, the impact of activity based costing on plant performance »- **Accounting ,organization and society** -vol33- issue 01 – January- 2008.

- COOPER Robin –KAPLEN Roberts "Activity based system mesuring the costs of resource usage" Accounting Horizons -.vol 6- .Issue 3 -1992.

- EDWARDS Stephanie " Activity based costing " Topic Gateway - series N°1 - NOV 2008.

- HERGETH Helmut « **target costing in textile complex** » journal of textile and apparel technology and management –volume2- issue 1v-fall 2002.

- KWAH Discole ganye « **Target costing in swedish firms- fiction, Fad or fact ? an ampirical study of some Swedish firms**” international management; master’s thesis number – graduate business school of economics and commercial law- Goteborg university- printed by Elan ders novem- 2004.

- MITCHELL Mike" Activity based costing in UK universities" **public money and management**-vol 16 N°1 1996.

- PARTRIDGE M. PERREN L " An integrated Framework for activity based decision making " **Management Decision**- Vol -36 n 09 – 1998

- PEKKA KALLUNKI Juha – SILVOLA Hanna « the effect of organizational life cycle stage on the use of Activity based costing " **Management Accounting research** -19-2008.

- REBISCHKE.S.A « Activity based information for financial institutions »- **journal of performance management** - vol01 USA -may – 2005

- SHIELDS.M.D –YOUNG .S.M «Managing product life cycle costs :an organizational model » **cost management** .Fall 1991

- SUSMAN G.I « Product life cycle management » **cost management** – summer 1989 .

الملاحق

الملحق رقم(01): الاستبيان باللغة العربية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة جيلالي اليابس – سيدي بلعباس-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الاستبيان

اخي الفاضل/ اختي الفاضلة:

يشكل هذا الاستبيان جزء من الدراسة التي ستجريها الباحثة في إطار إعداد رسالة دكتورا في العلوم الاقتصادية ، تخصص " ادارة اعمال " تحت عنوان : إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: دراسة تحليلية للمقومات و المعوقات- حالة المؤسسات الاقتصادية بولاية سيدي بلعباس-

إن الهدف من هذا البحث الأكاديمي هو معرفة مدى توفر المؤسسات الاقتصادية (الصناعية منها بالتحديد) بولاية سيدي بلعباس على المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، و تحديد أهم المعوقات التي تحد من تطبيق هذا النظام عمليا.

و سوف تمكننا البيانات التي تدلون بها في تحقيق أهداف هذا البحث، لذا نلتمس منكم الإجابة على الأسئلة المطروحة في هذا الاستبيان بكل دقة و موضوعية، علما بان إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، و لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .

تقبلوا منا فائق الشكر والتقدير.

الباحثة:

قدوري هودة سلطان

التعريف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

يعتبر نظام ABC (La comptabilité par activités) من أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة، يعتمد في تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج على أساس تحديد مختلف الأنشطة اللازمة لإنتاج هذا المنتج و تحميل تكلفة أداء هذه الأنشطة على المنتج حسب درجة استفادته من الأنشطة وذلك باستخدام موجهات التكلفة، حسب هذا النظام فإن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد ، والمنتجات تستهلك الأنشطة.

الاسئلة:

القسم الأول: معلومات عن المستجيب.

يرجى التكرم بوضع إشارة (×) بالخانة المناسبة.

1- المؤهل العلمي :

أ- ليسانس

ب - ماجستير/ماستر

ج- دكتوراه

د - آخر (حدد)

2- التخصص العلمي

أ- محاسبة

ب- ادارة اعمال

ج - مالية

د - آخر (حدد)

3- المسمى الوظيفي :

أ- محاسب

ب - مدير مالي

ج- رئيس قسم

د - آخر (حدد)

4- عدد سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف :

أ- من 01 إلى 05 سنوات

ب - من 06 إلى 10 سنوات

ج- من 11 إلى 15 سنة

د- أكثر من 15 سنة

5- عدد الدورات التكوينية التي حضرتها في مجال محاسبة التكاليف

أ- لا يوجد

ب - اقل من 05 دورات

ج - أكثر من 5 دورات

القسم الثاني : معلومات عن المؤسسة.

6- مدة ممارسة المؤسسة نشاطها:

أ- من 01 إلى 05 سنوات

ب - من 06 إلى 10 سنوات

د- أكثر من 15 سنة

ج- من 11 إلى 15 سنة

7- إجمالي عدد الموظفين:

ب - من 10 إلى 49

أ- أقل من 09

د- من 251 إلى 500

ج- من 50 إلى 250

ه- أكثر من 501

8- تنتج مؤسستكم:

أ- منتج واحد فقط

ب- أكثر من منتج واحد

القسم الثالث: أسئلة الدراسة.

يرجى التكرم بوضع إشارة (×) أمام الإجابة المناسبة.

الرقم	الفقرات	التقديرات				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
I- اقتناع الإدارة العليا بنظام ABC و دعمها لتطبيقه						
1	ترى الإدارة العليا أن نظام التكاليف الحالي لا يوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.					
2	ترى الإدارة العليا ان هناك صعوبة في تحديد تكاليف المنتجات بدقة وفق نظام التكاليف الحالي.					
3	اقتناع الإدارة العليا بأن نظام التكاليف الحالي غير فعال ويستدعي تغييره.					
4	لدى الإدارة العليا معرفة كافية بنظام ABC					
5	اقتناع الإدارة العليا بأهمية تطبيق نظام ABC					
6	إستعداد الإدارة العليا لتوفير الدعم اللازم لتطبيق نظام ABC					
7	اقتناع الادارة العليا بان منافع نظام ABC تفوق تكلفة تطبيقه.					
الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
II- تنوع المنتجات من حيث النوع و الحجم و طبيعة انتاجها (اذا كانت المؤسسة تنتج أكثر من منتج واحد).						
8	تختلف منتجات المؤسسة من حيث مراحل انتاج كل منتج.					
9	تختلف منتجات المؤسسة من حيث درجة تعقد انتاجها					
10	تنتج المؤسسة منتجات متنوعة من حيث احجامها.					
11	تنتج المؤسسة منتجات متنوعة و بكميات مختلفة					

					منتجات المؤسسة ذات طبيعة موحدة بالكامل	12
					منتجات المؤسسة ذات طبيعة خاصة	13
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات	الرقم
III - توفر أنظمة المعلومات اللازمة لتوفير البيانات الضرورية الداعمة لتطبيق نظام ABC.						
					تتوفر المؤسسة على قسم لتنظيم المعلومات الادارية	14
					يتم تحديث أنظمة المعلومات لدى المؤسسة باستمرار.	15
					يتم الاعتماد على التقارير الدورية للاقسام في اتخاذ القرار.	16
					تتوفر معلومات دقيقة عن جميع الوظائف والانشطة بالمؤسسة	17
					تعتبر أنظمة المعلومات الوسيلة الاساسية للاتصال بين مختلف المستويات الادارية.	18
					هناك توفر للمعلومات بالقدر الكافي، وسهولة في الحصول عليها	19
					تُوفر المؤسسة أنظمة محاسبية تتميز بالمرونة.	20
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات	الرقم
VI - ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة نتيجة تعقد العمليات الانتاجية .						
					يتطلب انتاج المنتجات مرحلة البحث والتطوير	21
					يتم انتاج المنتجات بمراحل عديدة .	22
					انتاج المنتجات يعتمد اساسا على الالات	23
					يتطلب انتاج المنتجات تكنولوجيا متطورة	24
					يحتاج انتاج المنتجات الى الانشطة المساندة اضافة الى الانشطة الرئيسية	25
					توفير المنتجات يتطلب خدمات ما بعد البيع	26
					تشكل نسبة التكاليف غير المباشرة نسبة مهمة من اجمالي التكاليف	27
					يصعب تخصيص التكاليف غير المباشرة بدقة للمنتجات.	28
					عجز نظام التكاليف الحالي على معالجة تنوع الانشطة المساندة.	29
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات	الرقم
V - الكفاءات المهنية والامكانات المادية اللازمة.						
					تعتمد المؤسسة على برامج الاعلام الالي الحديثة في مجال المحاسبة	30

					يعتمد قسم المحاسبة اساسا على الوسائل التكنولوجية المتطورة.	31
					تتوفر لدى المؤسسة المؤهلات العلمية والمهنية الخبيرة بالأنظمة المحاسبية الحديثة	32
					قيام موظفي قسم المحاسبة بدورات تكوينية و تدريبية.	33
					تستعين المؤسسة بخبراء خارجيين في مجال محاسبة التكاليف.	34
الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
IV- حدة المنافسة المحلية والدولية.						
					تساعد الرقابة على عناصر التكاليف في مواجهة المنافسة بشكل اقوى.	35
					يتم الاعتماد على بيانات التكاليف في اتخاذ قرار طرح منتجات جديدة وتنافسية	36
					تُمكن معلومات التكاليف من تحديد اسعار منتجات يمكن المنافسة بها في السوق.	37
					لا تعتبر المؤسسة رائدة في السوق المحلية	38
					تواجه منتجات المؤسسة منافسة محلية قوية	39
					تواجه منتجات المؤسسة منافسة دولية شديدة	40
الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
IIV- معوقات تطبيق نظام ABC.						
					يتطلب تطبيق نظام ABC تكلفة مرتفعة وجهداً كبيراً	41
					يعتبر نظام ABC نموذجاً معقداً و صعب التطبيق	42
					عدم توفر العدد الكافي من موظفي التكاليف القادرين على تشغيل النظام بكفاءة وفاعلية .	43
					مقاومة التغيير من قبل الموظفين بالمؤسسة	44
					عدم تدريب الموظفين في مجال انظمة التكاليف الحديثة	45
					صعوبة تقسيم المؤسسة الى أنشطة متجانسة	46
					صعوبة تحديد موجهات التكلفة الانسب لتفسير حدوث التكاليف.	47
					عدم نضج البيئة الاقتصادية بما يكفي لتطبيق نظام ABC	48

شكرا لتعاونكم

الملحق رقم(02): الاستبيان باللغة الفرنسية

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche scientifique

Université Djillali Liabès – sidi bel abbes-

Faculté des Sciences Economiques et Commerciales et sciences de gestion

Questionnaire

Ce questionnaire fait partie de l'étude qui sera menée par le chercheur dans le cadre de la préparation d'une thèse doctorat en sciences économiques, spécialité "management" sous le titre: **إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة : دراسة تحليلية للمقومات و المعوقات- حالة المؤسسات الاقتصادية بولاية سيدي بلعباس-**

L'objectif de cette recherche universitaire est d'examiner si les entreprises économiques dans la wilaya de Sidi Bel Abbes sont disponibles d'exigences de base nécessaire pour l'application de la comptabilité par activités ABC, et d'identifier les obstacles les plus importants qui limitent l'application de ce système dans la pratique.

Les données que vous nous fournissez ; nous permettra d'atteindre les objectifs de cette recherche, nous vous demandons de répondre aux questions soulevées dans ce questionnaire avec précision et objectivité. Notez que vos réponses seront traitées de manière confidentielle, Et ne seront utilisées que pour les fins de la recherche scientifique.

veuillez agréer madame/monsieur mes salutations les plus distinguées.

Chercheur:

Kaddouri houda soltane

Définition de la comptabilité par activités ABC:

ABC est l'un des système moderne de la comptabilité des coûts, il se fonde pour déterminer le coût total du produit sur la base de la détermination des différentes activités nécessaires à la production de ce produit et d'imputer le coût de la réalisation de ces activités sur le produit selon le degré bénéficié d'activités utilisant des indicateurs de coût,

Selon ce système les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources.

Questions:

Section I: À propos de répondeur.

S'il vous plaît répondez aux questions suivantes : cochez la case appropriée,
Ou remplir les blancs:

1- Qualification :

A- licence

C- doctorat

B – magistère/master

D – Autres (à préciser).....

2- Spécialisation scientifique

A- Comptabilité

C - finance

B- management

D - Autres (à préciser)

3- Titre du poste :

A- Comptable

C- Chef de service.

B- directeur financier

D - Autres (à préciser)

4- Nombre d'années d'expérience dans le domaine de la comptabilité des coûts:

A- de 01 à 05 ans

C- de 11 à 15 ans

B - de 06 à 10 ans

D-plus de 15 ans

5- Nombre de sessions de formation ont effectuées dans le domaine de la comptabilité des couts:

A- aucune

C - plus de 5 séances

B - moins de 05 séances

Section II: À propos de l'entreprise

6- la durée de l'activité de l'entreprise:

A- de 01 à 05 ans

C- de 11 à 15 ans

B - de 06 à 10 ans

D-plus de 15 ans

7- Nombre total d'employés :

A- Moins de 9

C - De 50 à 250

E - Plus de 501

B - De 10 à 49

D - De 251 à 500

7- Votre entreprise produit:

A-un seul produit

B- plus qu'un produit

Section III: questions de l'étude.

S'il vous plaît répondez aux questions qui suivent en cochant la case appropriée.

N°	Paragraphes	Estimations				
		Tout à fait d'accord	D'accord	Ni en désaccord ni d'accord	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
I- le convaincre de la haute direction au système ABC						
1	la haute direction voit que le système de coût actuel ne fournit pas les informations nécessaires pour prendre des décisions					
2	la haute direction voit qu'il est difficile de déterminer exactement les coûts des produits selon le système de coût actuel					
3	La haute direction est convaincue que le système de coût actuel est inefficace et doit être changé.					
4	Avoir une connaissance suffisante de la haute direction sur le système ABC					
5	La haute direction est convaincue de l'importance de l'application du système ABC					
6	La volonté de la haute direction de fournir le soutien nécessaire à la mise en œuvre du système ABC					
7	La haute direction est convaincue que les avantages du système ABC excèdent le coût de son application.					
N°	Paragraphes	Tout à fait d'accord	D'accord	Ni en désaccord ni d'accord	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
II- La variété des produits en termes de type, la taille et la nature de sa production (Si l'entreprise produit plus qu'un produit).						
8	Produits de l'entreprise en terme d'étapes de production de chaque produit sont différentes.					
9	Produits de l'entreprise varient en terme de la complexité de sa production.					
10	L'entreprise produit une variété de produits en terme de dimensions					
11	L'entreprise produit une variété de produits et en quantités différentes					
12	les Produits sont entièrement normalisés.					
13	Les produits d'entreprise sont d'une nature particulière					
N°	Paragraphes	Tout à fait d'accord	D'accord	Ni en désaccord ni d'accord	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
III- Disponibilité des systèmes d'information nécessaires pour fournir les données essentiels pour soutenir l'application de système ABC						
14	L'entreprise a un département de système d'information de gestion					
15	la mise à jour du système d'information est constante.					
16	la prise de décision est basée sur les rapports périodiques de divisions.					

17	Des informations précises sont disponibles pour toutes les fonctions et les activités de l'entreprise					
18	Les systèmes d'information sont les principaux moyens de communication entre les différents niveaux administratifs.					
19	Fournir suffisamment d'informations, et facilement obtenu.					
20	L'entreprise dispose de systèmes comptables flexibles.					
N°	Paragraphes	Tout à fait d'accord	D'accord	Ni en désaccord ni d'accord	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
IV- L'augmentation des coûts indirects en raison de la complexité des processus de production.						
21	La fabrication de produits exige le stade de la recherche et développement.					
22	La production d'un produit passe par plusieurs étapes.					
23	Production d'un produit dépend principalement sur les machines					
24	La production de produits nécessite une technologie sophistiquée					
25	la fabrication des produits nécessite les activités de soutien					
26	Les produits nécessitent le service après-vente					
27	Les coûts indirects constituent une proportion importante du coût total.					
28	La difficulté de l'allocation des coûts indirects de façon précise pour les produits.					
29	L'incapacité de système de coûts actuel à traiter la diversité des activités de soutien.					
N°	Paragraphes	Tout à fait d'accord	D'accord	Ni en désaccord ni d'accord	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
V- Les compétences professionnelles et les ressources matérielles nécessaires						
30	L'entreprise repose sur des logiciels modernes dans le domaine de la comptabilité					
31	Service de comptabilité repose principalement sur des moyens technologiques avancés.					
32	Les qualifications scientifiques et professionnelles experts aux systèmes comptables modernes sont disponibles à l'entreprise					
33	Le personnel du service de comptabilité est impliqué dans des sessions de formation					
34	l'entreprise fait appel à des experts externes dans le domaine de la comptabilité analytique.					

N°	Paragraphes	Tout à fait d'accord	D'accord	Ni en désaccord ni d'accord	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
VI- L'intensité de la concurrence nationale et internationale.						
35	Le contrôle des coûts aide plus fort dans le visage de la concurrence.					
36	il se fonde sur les données de coût dans la décision d'introduire de nouveaux produits compétitifs					
37	les Informations de coûts permettent de déterminer les prix des produits concurrentiels.					
38	l'entreprise n'est pas leader sur le marché intérieur					
39	Les Produits de l'entreprise sont confrontés à une forte concurrence locale					
40	Vos produits face à une forte concurrence internationale					
N°	Paragraphes	Tout à fait d'accord	D'accord	Ni en désaccord ni d'accord	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
VII- Les obstacles à l'adoption du système ABC.						
41	L'application de système ABC nécessite un grand effort et un coût élevé.					
42	Le système ABC est un modèle complexe et difficile à appliquer					
43	le manque du nombre suffisant de personnel capable de faire fonctionner le système ABC efficacement.					
44	La résistance au changement par le personnel de l'entreprise					
45	Le manque de formation du personnel dans le domaine de comptabilité des coûts					
46	La difficulté de diviser l'entreprise en activités homogènes					
47	La difficulté de déterminer les indicateurs de couts appropriés pour l'interprétation des coûts.					
48	immaturité de l'environnement économique assez pour appliquer le système ABC					

الملحق رقم(03): قائمة المحكمين للاستبيان

- الدكتور بن سعيد محمد – أستاذ محاضر - جامعة سيدي بلعباس.
- الدكتور قاسمي كمال – أستاذ محاضر - جامعة المسيلة.
- الدكتورة بديسي فهيمة – أستاذ محاضر – جامعة قسنطينة
- الدكتور عبد الناصر إبراهيم نور- عميد كلية الدراسات العليا- جامعة الزرقاء- الأردن
- الدكتور أسامة عبد الرحمن انعم- رئيس قسم المحاسبة و نظم المعلومات- جامعة قطر.
- الأستاذ مصطفى عبد الكريم – قسم المحاسبة و نظم المعلومات- جامعة قطر
- الأستاذة الباز كلتوم – جامعة البويرة.

الملحق رقم (04): المؤسسات التي قامت بمأ الاستبيان

- مجمع شركات الحسناوي.
- مركب العتاد الفلاح.- CMA -
- مركب العتاد الفلاحي - CMA SAMPO -
- مطاحن عزوز.
- خنتر لصناعة المركبات الالكترونية للسيارات-KCA -.
- المطاحن المثالية-Minoterie Idéal -
- شيالي لانتاج الأنايب.
- المجمع الصناعي للحليب و مشتقاته-GIPLAIT -
- المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية-ENIE -
- ملبنة فرومالي-FROMALAIT -
- مصنع أبو سفيان
- Sarl – STPP -
- LACTAMEL -
- FAMAG -

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تقويم إمكانية تطبيق نظام ABC بالمؤسسات الاقتصادية من خلال دراسة تحليلية لمقومات تطبيقه، و الصعوبات التي تعيق تبني هذا النظام، حيث أنه لا توجد دراسات سابقة تناولت هذا الجانب في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أجريت دراسة ميدانية على مستوى 14 مؤسسة صناعية، واقعة بمقر ولاية سيدي بلعباس، باعتماد الاستبيان كأداة أساسية لجمع المعلومات، من أجل التعرف على مدى إمكانية تطبيق هذه المؤسسات نظام ABC، إذ تعتبر هذه الدراسة أول دراسة من نوعها هدفت إلى تحليل المتطلبات الضرورية اللازمة لتبني هذا النظام، و المقترحة من خلال هذه الدراسة (دعم الإدارة العليا، تنوع المنتجات، أنظمة المعلومات، ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة، الكفاءات المهنية، المنافسة) إلا انه ورغم توفر الظروف الداعمة لتطبيقه، إلا انه هناك عدم إدراك للصعوبات التي تحول دون اعتماد هذا النظام عمليا.

الكلمات المفتاحية:

أنظمة التكاليف- محاسبة التكاليف- إدارة التكلفة- نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

Abstract :

There has been little research ABC system practices by Algerians firms or on the challenges of adoption ABC that hinder them to employ the system. Therefore, this study explores and evaluate the possibility of applying ABC system in Algerian companies. Through analysis of the factors that impact on application ,and difficulties hinder the adoption of this system.

The sample of the study consists of 14 enterprises, located state of Sidi Bel Abbes, and it employed questionnaire as an essential tool to gather information, in order to identify the applicability of these enterprises ABC system. As this study is the first study aimed to analyze the necessary requirements needed to apply this system, who its proposed by this study: (the most essential factors adopting this system : management support, product diversity, and information systems. In addition to that , increased indirect costs, professional competencies, and competition). However, despite the availability of supportive conditions for its application, there was a lack of awareness of the difficulties that prevent the adoption of this system in practice.

key words:

Cost Systems- Cost accounting- cost management - activity based costing system.

Résumé:

Il y a eu peu de recherches sur les pratiques de la comptabilité par activités ABC par les entreprises algériennes ou sur les défis de l'adoption qui les empêchent d'employer ce système. Par conséquent, cette étude explore et évalue la possibilité d'explorer le système ABC avec les entreprises algériennes En analysant les facteurs qui ont un impact sur l'application et les difficultés qui rendent difficile l'adoption de ce système

L'échantillon de l'étude se compose de 14 entreprises industrielles, situées dans la willaya de Sidi Bel Abbes et il utilise le questionnaire comme outil essentiel pour recueillir l'information dans le but d'identifier l'applicabilité du système ABC dans ces entreprises. cette étude est la première étude visait à analyser les conditions de base nécessaires en vue pour appliquer ce système, et proposé par cette étude (les facteurs les plus essentiels adoptant ce système : le convaincre de la haute direction, diversité de produit ,systèmes d'information, des coûts indirects plus élevés, la compétence professionnelle et la compétition). Cependant, malgré la disponibilité de conditions supportées pour son application, il y avait un manque de connaissance des difficultés qui empêchent l'adoption de la pratique de ce système.

Mots clés:

Systèmes de coûts- Comptabilité des coûts – gestion des coûts - la comptabilité par activités.